

## ضريبة القيمة المضافة

القرار رقم (VSR-2021-743) |

الصادر في الدعوى رقم (V-45049-2021) |

## لجنة الفصل

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

### المفاتيح:

إعادة تقييم نهائي - علاقة تعاقدية - غرامة خطأ في الإقرار - تأخر بالسداد - رفض الدعوى.

### الملخص:

تقدمت المدعية بلائحة دعوى تضمنت الاعتراض على قرار المدعى عليها بشأن إعادة التقييم النهائي للفترة المتعلقة بالرُّبع الثالث لعام ٢٠١٨م، وعلى الغرامات المفروضة - تبين للدائرة: أن المدعية تقوم بإدارة خدمة التوصيل لعملائها من مستخدمي التطبيق باعتبار أن طلب الخدمة يقدم للمدعية وفق شروط محددة، ويتم تأديتها من خلال السائقين المتعاقدين معها، وأن المدعية لم تقدم ما يوضح طبيعة العلاقة التعاقدية مع السائقين ومدى استقلالية كل طرف في التعامل مع الراكب وذلك وفق لائحة الشروط والاستخدام التي تحكم تلك العلاقة، وتبين من المستندات أن المدعية تقوم بإدارة خدمة التوصيل لعملائها من مستخدمي التطبيق باعتبار أن طلب الخدمة يقدم للمدعية وفق شروط محددة، ويتم تأديتها من خلال السائقين المتعاقدين معها، وأن المدعية لم تقدم ما يوضح طبيعة العلاقة التعاقدية مع السائقين ومدى استقلالية كل طرف في التعامل مع الراكب وذلك وفق لائحة الشروط والاستخدام التي تحكم تلك العلاقة - مؤدى ذلك: رفض الدعوى. - اعتبار القرار نهائياً وواجب النفاذ بموجب المادة (٤٢) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

### المستند:

- المادة (١)، و(١/٢٣) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية الصادرة بموجب المرسوم الملكي رقم م/٥١ وتاريخ ١٤٣٨/٠٥/٠٣هـ.

- المادة (٢)، و(٩)، و(٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) بتاريخ ١٤٣٨/١١/٠٢هـ.

- المادة (١٤)، و(٢/٦٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة 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:

إنه في يوم الاحد ٢٩/٠٨/٢٠٢١م، 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 ٢٩/٣٠/٢٠٢١م.

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن شركة ... (شركة شخص واحد)، سجل تجاري رقم (...)، تقدمت من خلال ... هوية وطنية رقم (...) بصفته وكيلًا بموجب وكالة رقم (...)، بلائحة دعوى تضمنت الاعتراض على قرار المدعى عليها بشأن إعادة التقييم النهائي للفترة المتعلقة بالربع الثالث لعام ٢٠١٨م، وعلى الغرامات المفروضة، وتطالب بإلغاء القرار والغرامات.

وبعرض لائحة الدعوى على المدعى عليها أجابت بالآتي: ١- قامت الهيئة بإعادة تقييم الفترة الضريبية محل الدعوى، ما نتج عنه تعديل بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية وذلك بإخضاع الفرق في الإيرادات، حيث أن أسباب التعديل تعود إلى أن المدعية لم تعترف عن تكلفة التوصل والتي تتضمن حصة المدعية وحصة السائق وعليه جرى تعديل الإقرارات الضريبية بإضافة إجمالي تكلفة التوصل إلى بند المبيعات المحلية الخاضعة بالنسبة الأساسية. ٢- إيرادات تطبيق ...: الأسس النظامية لتطبيق ضريبة القيمة المضافة على معاملات توريد خدمات النقل عبر تطبيق ... وذلك وفقاً للأحكام الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة ونظام ضريبة القيمة المضافة، عرفت المادة الأولى من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية المورد بأنه «الشخص الذي يقوم بتوريد سلع أو خدمات» وبالمقابل وضحت بأن العميل هو «الشخص الذي يتلقى سلع أو خدمات»، كما بينت مفهوم التوريد بالنص على أنه «أي شكل من أشكال توريد السلع أو الخدمات بمقابل وفقاً للحالات النصوص عليها في الباب الثاني من هذه الاتفاقية»، بالإضافة لذلك فقد وضحت المادة السابعة من الاتفاقية المقصود بتوريد الخدمات كالآتي: «يعد توريداً للخدمات أية معاملة لا تشكل توريداً للسلع وفقاً للأحكام هذه الاتفاقية»، جاء في نظام ضريبة

القيمة المضافة في المملكة قاعدة خاصة فيما يتعلق بتطبيق ضريبة القيمة المضافة على من يتصرف باسمه نيابة عن الغير، حيث ورد في المادة التاسعة بأنه: «في حال قيام الخاضع للضريبة -باسمه الخاص- بتوريد أو تلقي سلع أو خدمات نيابة عن شخص آخر، فإنه يعامل -لأغراض تطبيق النظام واللائحة- باعتباره قد قام بتوريد أو تلقي تلك السلع أو الخدمات لنفسه». تأسيساً على ذلك وفي حالة قيام الشركات التي تدير تطبيقات النقل الإلكترونية بالتعامل مع العميل والتصرف بإرادتها وباسمها نيابةً عن المورد وبصفتها أصيلاً، فإنها ستعد لأغراض تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة وكأنها قامت بالتوريد لنفسها. ونشاط المدعية ونموذج العمل لديها يتمثل في توفير وسيلة نقل للركاب من خلال منصتها الرقمية في المملكة العربية السعودية التي تربط العملاء (يشار لهم بالركاب) الراغبين في الحصول على نقل مع مقدمي خدمات النقل (يشار لهم بالسائقين). ويقوم السائق بشراء باقة من تطبيق ... لتعبئة الرصيد للحصول على صلاحية البدء في عملية النقل، وتقوم المدعية بالإقرار بمبالغ الباقيات (العمولة) دون الإقرار بالمبالغ الخاصة بالسائقين. والوكيل يتصرف باسمه الخاص فإنه سيعامل بنفس الطريقة التي يعامل بها الأصل لأغراض ضريبة القيمة المضافة، ولتوضيح المعالجة الضريبية فإنه سوف يتم اعتبار المدعية المسجلة في ضريبة القيمة المضافة تقوم بالتصرف باسمها الخاص في توريد الخدمات وبالتالي تم إخضاع قيمة التوريدات إلى ضريبة القيمة المضافة بالنسبة الأساسية. ويقوم متلقي الخدمة «الركاب» بإنشاء حساب بالتطبيق الإلكتروني الخاص بالمدعية، ثم يحدد وجهته، وتظل هوية السائق في هذه المرحلة مجهولة بالنسبة له، حيث لا يمكنه تحديد أو اختيار السائق، إذ يكفي بتحديد نقطة الانطلاق «بداية الرحلة» ونهايتها. وتقوم الشركة باستلام الطلبات الخاصة بالعملاء ومواقع التوصل، وتأكيد مدى توافر السائقين، واستلام الشكاوى ومعالجتها، وتوفير عروض ترويجية للعملاء. والمدعية هي من تضع الشروط والأحكام من دون التفاوض مع أحد الأطراف ثم تقوم المدعية «...» بتحديد قيمة الرحلة بناءً على عدة عناصر منها (عدد الكيلومترات ونوع الخدمة المختارة) دون أن يكون للسائق صلاحية في تحديد سعر الرحلة بالزيادة أو النقصان. وللمدعية صلاحية حظر حسابات السائقين وفيما يخص الشكاوى، أوضحت المدعية أن ليس لها علاقة بالشكاوى وعملها يقتصر على استلام الشكاوى ومعالجتها، وتبين للهيئة عدم صحة ذلك حيث أن بعض العملاء تم تعويضهم من قبل الشركة مباشرة، واتخذت القرار بشأن الشكاوى في ضوء الصلاحيات الممنوحة لها من طرفين المعاملة. وتقوم الشركة ... بتقديم خدمات ترويجية للعملاء بشكل مباشر ولا تتأثر حصة السائقين بالعروض الترويجية مما يثبت بأن العروض مقدمة من «...» باسمها ولصالحها» وإلا كان أثر العرض الترويجي بالكامل لدى السائقين وليس المدعية. كما أن المدعية ... لديها خاصية «محفظة ...» والتي تخص الدفع الإلكتروني مما يدل أن مخاطر الدفع تتحملها المدعية وذلك يثبت بأن الأصل عادة ما يتحمل مخاطر الاعمال. وبناءً على ما سبق يتضح بأن تطبيق «...» تقوم بالتعاقد مع جميع الأطراف باسمها الخاص وتم اعتبار التطبيق وكيل يتصرف باسمه الخاص ويعد لأغراض الضريبة

بمثابة أصل فيما يتعلق بالتوريدات وتلقي السلع والخدمات. وفيما يخص العلاقات التعاقدية، تشير الهيئة إلى نشوء علاقة تعاقدية بين المدعية ومتلقي الخدمة «الراكب» بمجرد موافقته على «شروط الخدمة»، كما تقوم «...» بإبرام اتفاقية مع السائق وتكون منفصلة عن العلاقة التعاقدية القائمة بين «...» والراكب، وعليه فإن الراكب ليس لديه صلة بالسائق والعلاقة التعاقدية، بأن السائق يقدم خدمة لشركة «...» بقيامة بخدمات النقل لصالح عملاء الشركة «الراكب» نظير مقابل مادي عن كل رحلة، ولا يرتبط السائق بأي علاقة تعاقدية «الراكب». واستناداً للمادة التاسعة من نظام ضريبة القيمة المضافة والتي نصت على أنه: «في حال قيام الخاضع للضريبة -باسمه الخاص- بتوريد أو تلقي سلع أو خدمات نيابة عن شخص آخر، فإنه يعامل لأغراض تطبيق النظام واللائحة -باعتباره قد قام بتوريد أو تلقي تلك السلع لنفسه»، قامت الهيئة بإخضاع إجمالي قيمة الخدمة المقدمة (سعر الرحلة) لضريبة القيمة المضافة، وتعديل بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية. ٢- فيما يخص غرامات الخطأ في الإقرار وغرامات التأخر في السداد: تم فرض غرامة الخطأ في الإقرار وذلك حسب ما نصت عليه الفقرة (١) من المادة (٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة والتي نصت على: «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؟» بعد مراجعة القرارات المدعية عن نتج عنه وجود اختلاف في قيمة الضريبة المستحقة والتي لم تسدد في ميعاد النظامي (يتم تحديد تاريخ استحقاق الضريبة وفقاً للأحكام المنصوص عليها في المادة (٢٣) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة. وبناءً على ذلك، تم فرض غرامات تأخر في السداد عن الأشهر اللاحقة للفترة الضريبية محل الاعتراض كما تم توضيحه آنفاً وذلك وفقاً للأحكام المادة (٤٣) 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»، وختم ممثل المدعى عليها مذكرته بطلب رفض الدعوى.

كما تقدمت المدعية بمذكرة رد حاصلها: أن استشهاد الهيئة بالمادة التاسعة وتطبيقها هو سبب الخلاف والنزاع، وتطبيق هذه المادة على الشركة خاطئ وغير صحيح، حيث تنص المادة بوضوح على أن (قيام الخاضع للضريبة -باسمه الخاص- بتوريد أو تلقي سلع أو خدمات نيابة عن شخص آخر فإنه يعامل... الخ)، وهذا غير منطبق إطلاقاً على حالة الشركة وواقعها فهي لم تورد سلع أو خدمات باسمها نيابة عن شخص آخر، بل أن واقع وطبيعة عمل الشركة المثبت في السجل التجاري والترخيص من هيئة النقل والترخيص من هيئة الاتصالات التي هي أدلة من جهات رسمية ذات الاختصاص، تثبت أنها لا تقوم باسمها بتوريد خدمات نيابة عن شخص آخر، وإنما مسئوليتها هي في توريد الخدمات الخاصة بالمنصة فقط، وفق ما يلي:

١- خطأ إنزال المادة التاسعة من نظام ضريبة القيمة المضافة على الشركة. أن

التسبب الصحيح والقانوني للنظر في إمكانية تنزيل هذه المادة على وقائع الشركة، من عدة وجوه وهي: ١- أن الشركة لم تعمل -باسمها الخاص- بتوريد أو تلقي سلع أو خدمات نيابة عن شخص آخر وعلى المدعي خلاف ذلك الاثبات. ٢- أن الأصل إعمال قاعدة انفصال الذمم على مكلفي الضريبة، ولا تتحد ذممه إلا بنص نظامي (لأثني) أو عقدي ولا يوجد شيء من ذلك. ٣- أن عمليات البيع التي تتم خارج نطاق بيع خدمات الشركة المرخص لها من هيئة النقل العام في (نشاط خدمات التوجيه) والترخيص الصادر لها من هيئة الاتصالات وتقنية المعلومات (التطبيق) وهي المبيعات الخاصة بالناقلين (السائقين) لم تتوفر في حقها الواقعة المنشئة للضريبة بشأن الشركة وليس لها علاقة بها، فإن أي مبالغ لمبيعات أضافتها الهيئة وهي ناتجة عن عمليات البيع الخاصة بشركة ... ليس لها سند صحيح من الواقع والنظام. وتؤكد الشركة أنه لا تنطبق عليها المادة التاسعة من نظام ضريبة القيمة المضافة لما سبق ذكره، وأن خضوعها لضريبة القيمة المضافة فقط يأخذ سنده النظامي من المادة الأولى من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي، حيث تم تعريف الضريبة أنها: ضريبة القيمة المضافة التي تفرض على استيراد وتوريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع وتشمل التوريد المفترض. وعرف الشخص أنه: أي شخص طبيعي أو اعتباري، عام أو خاص، أو أي شكل آخر من أشكال الشراكة. وعرف الخاضع للضريبة: الشخص الذي يزاول نشاطاً اقتصادياً بصفة مستقلة بهدف تحقيق الدخل، ويكون مسجلاً أو ملزماً بالتسجيل لغايات الضريبة وفقاً لأحكام هذه الاتفاقية. كما عرف النشاط الاقتصادي: النشاط الذي يمارس بصورة مستمرة ومنتظمة ويشمل النشاط التجاري، أو الصناعي، أو الزراعي، أو المهني، أو الخدمي أو أي استعمال ممتلكات مادية أو غير مادية، وأي نشاط مماثل آخر»، وما نصت عليه المادة الثانية من نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/١١٣ وتاريخ ١١/٠٢/١٤٣٨هـ، «تفرض الضريبة على استيراد وتوريد السلع والخدمات وفقاً للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية والنظام واللائحة». وما نصت عليه إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤/١٢/١٤٣٨هـ، وما تلاها من تعديلات، حيث نصت على ما يلي: «لأغراض تطبيق النظام واللائحة، يعد الشخص الخاضع للضريبة في المملكة هو الشخص الذي يمارس نشاطاً اقتصادياً مستقلاً بقصد تحقيق الدخل، وتم تسجيله لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة أو اعتبر ملزماً بالتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة فيها وفقاً للنظام وهذه اللائحة». كما نصت المادة الرابعة عشرة من اللائحة على ما يلي: «دون الإخلال بأحكام المادة الثانية من النظام ولأغراض تطبيق الاتفاقية والنظام في المملكة، تفرض الضريبة على كافة التوريدات الخاضعة للضريبة من السلع والخدمات التي يقوم بها أي شخص خاضع للضريبة في المملكة في سياق ممارسة النشاط الاقتصادي في الحالات التي تطبق فيها آلية الاحتساب (العكسي)، وعلى استيراد السلع إلى المملكة»، ومما سبق يتضح من هذه النصوص النظامية: (أ) أن المكلف والمخاطب بنظام ضريبة القيمة المضافة هو الشخص الذي قام بتوريد سلع أو خدمات في أي مرحلة من مراحل فرض الضريبة، وليس

خلط مرحلتين أو أكثر كما فعلت الهيئة. (ب-) أن تعريف الخاضع للضريبة: الشخص الذي يزاول نشاطاً اقتصادياً بصفة مستقلة بهدف تحقيق الدخل، ويكون مسجلاً أو ملزماً بالتسجيل لغايات الضريبة، ومن ذلك يتضح أن المكلف والمخاطب بنظام ضريب القيمة المضافة هو الشخص (الطبيعي أو المعنوي) الذي تنطبق عليه شروط التسجيل الاختياري أو الإلزامي، وإذا لم تتوفر فيه هذه الشروط فهو خارج نطاق الضريبة وليس مكلفاً أو معنياً بتحصيل ضريبة وتوريدها للهيئة، حتى لو زاول نشاطاً اقتصادياً بصفة مستقلة بهدف تحقيق الدخل، وهذا ينطبق على حال السائقين. (ت) مذكرة الهيئة الجوابية يتضح أنها مبينة على افتراضات وتفسيرات واستدلالات عام وبعضه معكوس، ولكن من المهم الاستدلال بالتفسير الرسمي الصادر من الهيئة والمعلن من خلال الدليل الإرشادي الخاص بالوكلاء في البوابة الرسمية للهيئة، الذي تم التصريح بأنه يهدف إلى تقديم معلومات إضافية للأشخاص الخاضعين للضريبة فيما يتعلق بالالتزامات والآثار الضريبية المتعلقة بالوكلاء أو أية حالات أخرى يقوم فيها الشخص بالتصرف نيابة عن شخص آخر. ويمثل رؤية الهيئة فيما يتعلق بتطبيق الضريبة، ومع يقيننا بأن الدليل الإرشادي لا يمثل نظام يستند عليه، وإنما ذا قيمة ومعنى في الاستدلال عندما يكون الخلاف مع الهيئة على التفسير، وقد تضمن الدليل في الفقرة ٩،٢ - خدمات النقل البري وتطبيقات النقل الذكية ما نصه (بإمكان المسافرين الأفراد الراغبين في الحصول على خدمات النقل البري (عن طريق سيارة أجرة أو سيارة مماثلة) بشكل مباشر، أو قد يطلب من شخص آخر ترتيب رحلة (مثل الشركات المحلية أو تطبيقات النقل الإلكترونية). وتقوم الشركة بعد ذلك بعمل الترتيبات اللازمة لتوفير سائق خاص للقيام بهذه الرحلة. في حال: - كان لدى المسافر الطبيعي/ الفرد أو الشركة حساب مع شركة تقدم خدمات سيارات الأجرة خدمات سيارات الأجرة أو خدمات النقل البري المماثلة (بما في ذلك الشركات التي تقوم بإدارة تطبيقات النقل الإلكترونية). - كانت طلبات النقل تتم عن طريق الشركات. - كانت الشركة تقوم بتحصيل المدفوعات. تتصرف الشركات بصفتها الأصيل في أداء خدمة النقل. ويقوم السائقون الأفراد بتقديم خدماتهم للشركات. (انتهت الفقرة)، وعند تطبيق هذا التفسير الرسمي من الهيئة نجد أنه لا ينطبق بأي شكل من الأشكال على واقع وحالة الشركة حيث أن الشروط غير متوفرة وبشكل خاص على أن طلبات النقل تتم عن طريق شركات، حيث أن الناقلين أفراد طبيعيين، وشرط أن الشركة تقوم بتحصيل المدفوعات، وهذه المدفوعات بين الراكب والسائق لا تحصل منه الشركة ريبالاً واحداً، لا بشكل مباشر أو غير مباشر. ٢- صورة وواقع نشاط الشركة الحقيقي، أن نوع نشاط شركة السرعة الإلكترونية «...» هو نشاط توجيه مركبات الأجرة، وذلك طبقاً للسجل التجاري وقد حدد أن هذا النشاط يتطلب الحصول على ترخيص من الهيئة العامة للنقل والذي حدده بنشاط توجيه مركبات الأجرة، وطبقاً للترخيص الصادر من هيئة الاتصالات وتقنية المعلومات - تقديم الخدمات الفئوية من النوع (ب) رقم ٢٢٦-٠٧-٣٦٠ وتاريخ ١٤/٠٣/١٤٣٦ هـ، والذي حدد نوع الخدمة، «تقديم خدمة النظام الآلي لإدارة المركبات (..)». وبالرجوع إلى اللائحة المنظمة لنشاط الأجرة ووسيط الأجرة والتوجيه الصادر من الهيئة العامة

لنقل، عرفت اللائحة المنظمة نشاط التوجيه: (توجيه سيارة الأجرة أو السيارات الخاصة لنقل الركاب بأجر بواسطة تطبيقات الأجهزة الذكية) مما يجعل هذه اللائحة هي التنظيم الحاكم والمرجع لهذا النشاط والأشخاص المزاولين له. ونوضح أن الشركة مهمتها تنظيمية وتعمل تحت مظلة الهيئة العامة للنقل ويحكمها نظام النقل ولائحته. وبالرجوع للشروط والأحكام للاستخدام نجد أنها نصت في البند: رقم ٢,١ (التعريفات) على أن (يشير «تطبيق الهاتف المحمول» أو «...» إلى برنامج الهاتف الذكي الذي تتوسط الشركة من خلاله الخدمات بين المستخدمين ومقدمي الخدمة) وهذه هي الاتفاقية التي تمثل العلاقة التعاقدية بين الشركة والآخرين، وهي تنظيم العلاقة بين الشركة وبين المستخدمين (الركاب) ومقدمي الخدمة (الناقلين) من خلال التوسط عن طريق برنامج الهاتف الذكي (التطبيق)، والتي يتضح منها أن الشركة لا تقدم خدمة النقل وإنما تقدم خدمة التوجيه بين السائقين والركاب كما هو منصوص عليها بنشاطها في السجل التجاري والترخيص الصادر لها. ٣- فساد القرارات الإدارية الصادرة بتقييمات ضريبة القيمة المضافة محل الدعوى، حيث أن الهيئة أصدرت قرارها استناداً إلى المادة التاسعة من نظام ضريبة القيمة دون التأكد من حالتها الواقعية والقانونية والمستند إلى نشاط الشركة الحقيقي من واقع المستندات والأوراق الثبوتية، يجعل ما أصدرته الهيئة من قرارات إدارية فاسده وذلك لفقداء ركن السبب. ثانياً: الرد على ما جاء في مذكرة الهيئة الجوابية: (أ) - ذكرت الهيئة أن الأصل في القرار الصحة والسلامة، ونرد على ذلك أن قرارات الهيئة المتمثلة في التقييمات النهائية صدرت خالية من الصحة معيبة من ناحية الشكل والموضوع، للأسباب التالية: ١- أنها لم توضح أساس الاحتساب بالمخالفة للفقرة رقم (٢) من المادة الرابعة والستون من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة التي نصت على «يجب أن يبين التقييم على الأقل صافي الضريبة المستحقة وتاريخ استحقاق السداد وأساس احتساب التقييم». ٢- صدرت قرارات الهيئة -التقييمات النهائية- خالية من تعبئة الخانات المخصصة لأسباب التعديل وفق النموذج المعتمد من الهيئة. ٣- أن هناك أخطاء في طريقة احتساب المبالغ المطالب بها الشركة في التقييمات النهائية وفق ما تقضي به الاتفاقية الموحدة ونظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية. حيث أن المبالغ الواردة في تقييمات الهيئة تحتوي على ازدواج في احتساب الضريبة، مره ضمن الضريبة الموردة من الشركة في إقرارها والأخرى من الهيئة في احتساب الضريبة في التقييمات على كامل قيمة الرحلة. ٤- أن تقييمات الهيئة دمجت مرحلتين من مراحل ضريبة القيمة المضافة مرحلة واحدة، بالمخالفة لطبيعة الضريبة القيمة المضافة التي يتم من خلال كل مرحلة تحديد المخاطب بها وفق الأنظمة واللوائح وتحديد المسؤولية الضريبية لكل مرحلة على حده. ٥- أن التقييمات النهائية فرضت على الشركة ضريبة على مبالغ لم تستلمها الشركة وليست مسئولة عن توريدها، حيث حملت الهيئة الشركة مسؤولية أشخاص آخرين لا ترتبط الشركة معهم بعلاقة تعاقدية تثبت هذه المسؤولية القانونية. ٦- ورد في اشعار التقييم النص التالي (عدم الإفصاح عن نسبة المبيعات الخاصة بالناقلين المستخدمين للمنصة حسب

المادة (٩) من نظام ضريبة القيمة المضافة)، ونوضح عدم صحة ما جاء في هذا النص وكذلك على الاستناد على المادة (٩) من نظام ضريبة القيمة المضافة على النحو التالي: أ- إلزام الشركة بالإفصاح عن نسبة المبيعات الخاصة بالناقلين المستخدمين للمنصة دون سند صحيح من الاتفاقية أو النظام أو اللائحة يجعل الشركة مسئولة عن هذا الإفصاح، حيث لا يوجد ما يلزم الشركة بهذا الإفصاح بنص واضح ومباشر- بخلاف إنزال المادة (٩) الغير صحيح على حالة الشركة السابق إيضاحه أعلاه. ب- ورد أن عدم الإفصاح عن نسبة المبيعات، دون توضيح لهذه النسبة وما مقدارها ولماذا تم احتسابها، وما هي مناسبتها وعلاقتها بما جاء في التقييم، مما يؤدي إلى عدم وضوح المقصود، وبالتالي عدم فهم ما يقصد منها، مما يجعل القرارات مبهمه ومؤدية للجهالة بها. ج- تقرر الهيئة في العبارة الواردة في التقييم أن نسبة المبيعات المضافة على الشركة تخص اشخاص آخرين (الناقلين)، ويلزم من إقرار الهيئة علمها بوجود مستخدمين آخرين للخدمة المؤداة قبل الوصول للمستهلك النهائي، مما يتوجب على الهيئة تطبيق أحكام الاتفاقية والنظام واللائحة عليهم حسب أحوالهم، طالما توفرت للهيئة المعلومات والبيانات المالية لكل منهم، حيث أن تحميل الشركة مسؤولية ضرائبهم مثل تحميل تاجر الجملة مسؤولية ضرائب تاجر التجزئة الذين باع عليهم، وهذا مخالف لمبدأ وأساس ضريبة القيمة المضافة. د- تقرر الهيئة في العبارة الواردة في التقييم أن المستخدمين الآخرين (الناقلين) يتم عبر منصة، ويلزم من إقرار الهيئة أن يتم حساب الضريبة وفق مبيعات الناتجة من هذه المنصة وفق ما تقضي به شروط وأحكام استخدام هذه المنصة، والتي لا تتجاوز المبيعات المصرح عنها في إقرار الشركة، إذ لا يجوز أن تفرض الضريبة -على سبيل المثال- على منصة مكتب عقاري بتحميله كامل المبيعات التي تمت عبر المنصة، لأن مبيعاته الخاضعة للضريبة وفق الأنظمة واللوائح هي فقط مبالغ الوساطة والسمسرة التي تحصل عليها. و- إقرار الهيئة بوجود اشخاص آخرين ومستخدمين للمنصة، يتناقض مع استناد الهيئة على المادة (٩) من اللائحة، إذ أن تكيف النص لا ينطبق على هذه الحالة، إذ أن الشركة لا تتلقى أي مبالغ باسمها نيابة عن آخرين، كما أنه يتناقض مع إقرار الهيئة وفق ما سبق إيضاحه تجنباً للتكرار. (ب)- أن الهيئة تقرر بأن هناك حصة للشركة المدعة (وهذه تم التصريح عنها في إقراراتها) وأن هناك حصة السائق وهي التي تتضمن تكلفة التوصيل، ويلزم من إقرار الشركة بأن تقدم الأساس النظامي الملزم للشركة بأن تكون مسئولة عن حصة السائق وفق نموذج الشركة (التطبيق) والسجل التجاري والتراخيص الصادرة من جهات الاختصاص في الدولة، أو من عقود بين الشركة والسائق تمكن الشركة من استلام حصة السائق. كذلك تضمن هذا الرد تناقض الهيئة لتحديد المبلغ المضاف من الهيئة في التقييمات حيث ذكرت أنه تم اخضاع الفرق في الإيرادات وختمت بأنه جرى تعديل الإقرارات بإضافة اجمالي تكلفة التوصيل، فما الذي أجرته الهيئة في تقييمها على الشركة، وهي محل اعتراض من الشركة وطعن في صحة قرارها. (ت)- ذكرت الهيئة بعنوان إيرادات تطبيق ... وسردت بعض التعاريف والمواد، ونرد على ذلك بأن جميع التعاريف والمواد هي في حقيقتها حجة على الهيئة وليست لها، إذ انها منطبقة

على الشركة وهي ما التزمت بها الشركة وقدمت اقراراتها على أساسها. وفيما يتعلق بما ذكرته الهيئة بشأن توضيح نشط الشركة ونموذج العمل لديها ونرد بما يلي: أن الذي رسمته الهيئة بعيد عن واقع الشركة وصورتها وأنه يوافق شركات أخرى، مما يؤكد وجود لبس عن الهيئة. أنه مخالف لواقع الشركة وصورتها الحقيقة لواقع نشاطها المحدد من الجهات الرسمية. أن ما ذكرته الهيئة بخصوص تكييفها وتوصيفها للعلاقات التعاقدية للشركة مع الغير ومن أن شركة جبي تقوم بالتعاقد مع كل الأطراف فغير صحيح حيث أن العلاقة بين شركة ... والراكب من خلال التطبيق هي علاقة تنظيمية إجرائية وتوجيهية فرضتها اللائحة الصادرة من الهيئة العامة للنقل عبر النظام الإلكتروني (التطبيق) وليست علاقة بيع خدمات منفعة قانونية، وإنما العلاقة القانونية والتي تتضمن بيع منفعة أو خدمة فهي العلاقة بين الشركة والسائق من خلال بيع البطاقة من خلال التطبيق والعلاقة التعاقدية بين السائق والراكب من خلال بيع خدمة النقل، وتقوم هذه العلاقة بينهما في شرعا ونظاما بمجرد الإيجاب والقبول بموافقة السائق على بيع خدمة النقل وموافقة الراكب على دفع قيمة هذه المنفعة أو الخدمة وهي النقل حيث أن عقد البيع في الفقه الإسلامي والنظام ينعقد الإيجاب والقبول بأي طريقة كانت سواء بالقول أو الفعل أو بالإقرار. وذكرت الهيئة أن الراكب يحدد وجهته وتظل هوية السائق مجهولة... إلخ، ونرد بأن (المادة ٤٠ الفقرة ١١) من اللائحة المنظمة للنقل تلزم المرخص له بنشاط التوجيه بإظهار بيانات الرحلة، والسائق والسيارة للراكب طوال مدة الرحلة. ويعاقب المخالف بغرامة قدرها ٣٠٠٠ ريال. ذكرت الهيئة أن المدعية هي من تضع الشروط والأحكام من دون التفاوض مع أحد الأطراف، كما ذكرت أن الشركة تقوم بتحديد قيمة الرحلة بناء على عدة عناصر منها عدد الكيلو مترات ونوع الخدمة المختارة دون أن يكون للسائق صلاحية في تحديد سعر الرحلة بالزيادة أو النقصان، ونرد على ذلك بأن هذه افتراضات غير صحيحة فالشروط والاحكام يتم وضعها حسب متطلبات الجهة الرسمية المرخصة للشركة دون أن تستطيع الشركة فرض شروط وأحكام تفضيلية خاصة بها، كما أن تحديد الأسعار يتم عن طريق الهيئة العامة للنقل وفق الشروط الخاصة بترخيص نشاط توجيه مركبات الأجرة (م ١٧ من اللائحة المنظمة فقرة ٣) كما تقضي (م ٤٠ الفقرة ٢١) بشأن التزامات المرخص له بما يلي: تحصيل أجرة النقل وفق سياسة التسعير المعتمدة من قبل الهيئة) حيث يتضح من هذه الفقرة حقيقة المركز التنظيمي للشركة المرخص لها، حيث أن مهمتها تنظيمية تحت مظلة الهيئة العامة للنقل ويحكمها نظام النقل واللائحة المنظمة. ذكرت الهيئة أن شركة ... تقوم بتقديم خدمات ترويجية للعملاء بشكل مباشر ولا تتأثر حصة السائقين بالعروض الترويجية مما يثبت بأن العروض مقدمة من شركة ... باسمها ولصالحها والا كان أثر العرض الترويجي بالكامل لدى السائقين وليس المدعية. ونرد على ذلك بأن العروض الترويجية مثل الخصم في اليوم الوطني أو لحملة اللقاح أو أي مناسبة أخرى يكون من حصة الشركة ولا يتحملها السائق، وهو دليل للشركة تقدمه الهيئة اذ أن إقرار الهيئة بعدم تأثر حصة السائقين هو اثبات بأن الشركة لا تحصل أي مبلغ من السائقين ولا

تستطيع أن تنقص من المبالغ الذي يدفعه الراكب للسائق، كما أن استدلال الهيئة بهذا هو استدلال معكوس لا يؤدي لما تهدف الهيئة لإثباته. ذكرت الهيئة فيما يخص حظر حسابات السائقين والشكاوى، ونرد على ذلك بأن المادة (٤٠) من اللائحة الصادرة من الهيئة العامة للنقل قد حددت التزامات المرخص له ومنها فقرة (٦) تنص على: إيقاف تقديم الخدمة فوراً عن سائق التوجيه المتعاقد معه في حال الإخلال بأي من الشروط الواردة في المادة الخامسة والعشرون. وحقيقة لا نعرف ما هو وجه استدلال الهيئة في هذا الجانب، فإيقاف تقديم الخدمة (الحظر الآلي) عنه هو التزام نظامي وفق اللائحة المنظمة لا أكثر ولا أقل. وفيما يخص الشكاوى يتضح مما ذكرته الهيئة أن لديها لبس في الاستشهاد وما ينتج عنه، وادعت حالة تعويض دون توضيح طبيعة هذه الحالة أو تقديم مستند، إذ أن الشكاوى التزم بموجب (م ٤٠ فقرة ٢٦) التي تنص على: توفير وسائل التواصل اللازمة للشكاوى والاستفسارات وتحديد آلية لتسليم المفقودات لأصحابها. وهذا النص يضع الإطار التنظيمي الواجب توفره في التطبيق، وأما الحالات التي نشأ عنها تعويض من الشركة فهي للسائقين فقط وفي حالات محددة تتعلق باستهلاك البطاقة. وفيما يخص ما ذكرته الهيئة أن المدعية لديها خاصية «محفظة...» والتي تخص الدفع الإلكتروني مما يدل أن مخاطر الدفع تتحملها المدعية وذلك يثبت بأن الأصيل عادة ما يتحمل مخاطر الأعمال. ونرد على ذلك بأن الشركة تؤكد أنه خلال فترات التقييم محل الدعوى وحتى تاريخ اعداد هذا الرد لا يوجد خاصية الدفع الإلكتروني التي ذكرتها الهيئة، حيث أن (م ٤٠ فقرة ٢٠) من اللائحة المنظمة تنص على: التقيد بتعليمات الجهات المعنية في حال استخدام الدفع الإلكتروني. وهذا لم يتم حتى تاريخه. أما ما يخص المحفظة فهي للسائق إذ أن السائق عندما يقوم بشراء البطاقة أو شحن البطاقة يسجل رصيده في هذه المحفظة ويتم استهلاكها حسب المشاوير. وهو تنظيم آلي ليس له علاقة بأي مبالغ تدفع من الراكب، وليس للشركة أي علاقة من الناحية المالية بين ما يدفعه الراكب للسائق ولا تتحمل الشركة أي مخاطر تجاه ذلك، لذا فإن ربط الهيئة المحفظة بالدفع الإلكتروني هو ربط في غير محلة إطلاقاً لاختلاف الموضوعين عن بعضهما وعدم ارتباطهما.

وفي يوم الاحد بتاريخ ٢٩/٠٨/٢٠٢١م، 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 الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٦٠٤٠) وتاريخ: ٢١/٠٤/١٤٤١هـ؛ وبالمناداة على أطراف الدعوى حضر وكيل المدعية/ ... هوية رقم ... بصفته وكيلاً عن المدعية بموجب الوكالة المرفقة في ملف الدعوى وحضر/ ... ذو هوية وطنية رقم (...). بصفته ممثل للمدعى عليها «هيئة الزكاة والضريبة والجمارك» بموجب خطاب التفويض رقم (...). وتاريخ ٠٦/٠٤/١٤٤٢هـ والصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية. وبسؤال وكيل المدعية عن دعوى موكلته أجاب وفقاً لما جاء في لائحة الدعوى والمذكرة الجوابية ويتمسك بما ورد بها، وبسؤال ممثل المدعى عليها عن رده أجاب وفقاً لما جاء في مذكرة الرد ويتمسك بما ورد بها، وبسؤال الطرفين عما

يودان إضافته قررا الاكتفاء بما سبق تقديمه في هذه الدعوى، وعليه قررت الدائرة رفع الجلسة للمداولة، تمهيدا لإصدار القرار.



## الأسباب:

بعد الاطلاع على أوراق الدعوى وبعد التدقيق، وبعد الاطلاع على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) بتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ وتعديلاته، ولائحته التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) بتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ وتعديلاتها، واستناداً لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم (م/١١٣) وتاريخ ٢/١١/١٤٣٨هـ وتعديلاته، وعلى اللائحة التنفيذية للنظام الصادرة بقرار من مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل برقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤/١٢/١٤٣٨هـ وتعديلاتها، وعلى قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي الكريم رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١١/٦/١٤٤١هـ، وعلى الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي، والأنظمة واللوائح ذات العلاقة.

**من حيث الشكل،** لما كانت المدعية تهدف من دعواها إلى الاعتراض على قرار المدعى عليها بشأن إعادة التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بالرُّبع الثالث لعام ٢٠١٨م، وعلى الغرامات المفروضة عليها، وذلك استناداً إلى نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، وحيث إن هذا النزاع من النزاعات الضريبية، فإنه يُعد من النزاعات الداخلة ضمن اختصاص لجنة الفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل بموجب الأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ٢١/٤/١٤٤١هـ، 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، يتبين أن المدعى عليها أصدرت قرارها بشأن إعادة التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بالرُّبع الثالث لعام ٢٠١٨م، وفرض غرامتي الخطأ في الإقرار والتأخر في السداد، حيث تبين الآتي:

**أولاً:** بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية، يتضح اعتراض المدعية على قيام المدعى عليها بإخضاع إجمالي قيمة الخدمة (سعر الرحلة) لضريبة القيمة المضافة وتعديل بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية وفقاً للمادة (٩) من نظام ضريبة القيمة المضافة، وحيث أن نشاط المدعية يكمن في توفير خدمات النقل للركاب من خلال منصة رقمية في المملكة العربية السعودية باسم (... مع مقدمي خدمة النقل وهم السائقين، حيث يقوم السائق بشراء قسيمة للحصول على نقاط في حسابه ليتمكن من البدء في عملية النقل، إلا أن المدعية تذكر بأن العائد لها هو فقط بيع القسائم للسائق، ولم تقدم اتفاقية الاستخدام بينه وبين مقدمي خدمة النقل (السائقين) لتوضيح شروط التعاقد

والصلاحية في تحديد أسعار الخدمة وأحقية التعديل عليها لتحديد طبيعة العلاقة؛ لاسيّما وأن مستند (الشروط والأحكام وسياسة الخصوصية) للتطبيق، قد تضمّن في بند التعديلات (١٢،١) ما نصه: «يجوز لنا إجراء تغييرات دورية على محتويات تطبيق الهاتف المحمول، بما في ذلك أوصاف وأسعار السلع والخدمات المُعلن عنها، في أي وقت وبدون إشعار...»، وعليه وحيث أنّه يتبين من المستندات أن المدعية تقوم بإدارة خدمة التوصيل لعملائه من مستخدمي التطبيق باعتبار أن طلب الخدمة يقدم للمدعية وفق شروط محددة، ويتم تأديتها من خلال السائقين المتعاقدين معها، وبما أن المدعية ولم تقدم ما يوضح طبيعة العلاقة التعاقدية مع السائقين ومدى استقلالية كل طرف في التعامل مع الراكب وذلك وفق لائحة الشروط والاستخدام التي تحكم تلك العلاقة، وحيث نصت المادة (٩) من نظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «في حال قيام الخاضع للضريبة -باسمه الخاص- بتوريد أو تلقي سلع أو خدمات نيابة عن شخص آخر، فإنه يعامل -لأغراض تطبيق النظام واللائحة- باعتباره قد قام بتوريد أو تلقي تلك السلع أو الخدمات لنفسه»، كما نصت 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 إلى المملكة.»، مما تنتهي معه الدائرة لصحة إجراء المدعى عليها.

**ثانياً:** بند غرامة الخطأ في الإقرار، وحيث انتهت الدائرة لصحة قرار المدعى عليها بشأن إعادة التقييم النهائي للفترة الضريبة محل الدعوى، وبما أن الغرامة ناتجة عنه ومرتبطة به، وعليه فإنه يتبين خطأ المدعية في تقديم الإقرار، واستناداً لما نصت عليه الفقرة (١) من المادة (٤٢) 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 المحتسبة والمستحقة»، وعليه فإن الدائرة تنتهي لصحة إجراء المدعى عليها بغرض الغرامة.

**ثالثاً:** بند غرامة التأخر في السداد، وحيث انتهت الدائرة لصحة قرار المدعى عليها بشأن إعادة التقييم النهائي للفترة الضريبة محل الدعوى، وبما أن الغرامة ناتجة عنه ومرتبطة به، وعليه فإنه يتبين تأخر المدعية في سداد الضريبة خلال المدة النظامية، واستناداً لما نصت عليه المادة (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة 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»، وعليه فإن الدائرة تنتهي لصحة إجراء المدعى عليها بغرض الغرامة.

وبناءً على ما تقدم وعملاً بأحكام الاتفاقية الموحدة ونظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية وقواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.



## القرار:

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

**أولاً:** قبول الدعوى شكلاً.

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

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

صدر هذا القرار حضورياً بحق الطرفين، وقد حددت الدائرة ثلاثون يوماً موعداً لتسلم نسخة القرار، وللدائرة أن تمدد موعد التسليم لثلاثون يوماً أخرى حسبما تراه. ولأطراف الدعوى طلب استئنائه خلال (٣٠) ثلاثين يوماً 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.**