

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2023-162279

الصادر في الاستئناف رقم (V-162279-2022)

المقامة

من / المكلف
المستأنفة
ضد / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك
المستأنف ضدها

الحمد لله والصلاة والسلام على نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين وبعد:

إنه في يوم الأربعاء الموافق 2023/12/06م، 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 2022/11/29م، من ... - هوية وطنية رقم (...). بصفته الممثل النظامي للشركة المستأنفة بموجب عقد التأسيس، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الدمام رقم (VD-2022-2012) في الدعوى المقامة من المستأنفة ضد المستأنف ضدها.

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:

- رد دعوى المدعية.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المستأنفة، فقد تقدمت إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي برد دعاها بشأن إخضاع المبلغ محل الخلاف إلى بند "المبيعات" نتيجة للتقييم المتعلق بـ "ديسمبر 2018م" والغرامات المترتبة على

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2023-162279

الصادر في الاستئناف رقم (V-162279-2022)

ذلك، وذلك بسبب أن الإيرادات غير المفوترة بلغت (20,893,291.04) ريال متضمنه مبلغ الإيرادات في قائمة الدخل الظاهرة بإجمالي (56,518,413.88) ريال ولكنه مصنف في ميزان المراجعة على أنه إيراد مفوتر إلى أن يتم فوترته وتقوم الشركة بتوريد الضريبة المستحقة في تاريخ إصدار الفاتورة أو استلام الدفعة أيهما أسبق، وفيما يتعلق بالخدمات التي تم إنجازها خلال عام 2017م بمبلغ (22,942,665) ريال تطالب بإثبات انتهاء الخلاف لكون المبلغ يتعلق بفاتورة واحدة، وفيما يتعلق بتصدير الخدمات غير المفصح عنها عن مبلغ (2,230,179.07) ريال تفيد بأن الشركة تقبل إخضاع هذا المبلغ للضريبة لتعذر توفير المستندات الثبوتية، وفيما يتعلق بالدفعات المقدمة المفصح عنها في الإقرارات الضريبية للعام 2018م دون الإفصاح عنها في القوائم المالية عن مبلغ (13,525,935) ريال أن المبلغ يمثل دفعات مقدمة وسبق تقديم بيان بها ونسخة من الفواتير، وفيما يتعلق بمبيعات لم يتم الإفصاح عنها في الإقرار الضريبي لشهر نوفمبر 2018م عن مبلغ (500,805.49) ريال وأن المبلغ لم تفصح عنه الشركة في الفترة الضريبية لشهر نوفمبر 2018م عن طريق الخطأ ومع ذلك تود الشركة الإفصاح طوعاً وتعديل إقرارها، وفيما يتعلق بالتعديل المفصح عنه في الإقرار الضريبي لشهر نوفمبر 2018م عن مبلغ (38,916.94) ريال ولكون المستأنف ضدها سبق وأن أقرت بقبول البند، وانتهت 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

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2023-162279

الصادر في الاستئناف رقم (V-162279-2022)

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.

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 المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل القاضي برد دعوى المستأنفة بشأن إخضاع المبلغ محل الخلاف إلى بند "المبيعات" نتيجة للتقييم المتعلق بـ "ديسمبر 2018م" والغرامات المترتبة على ذلك، وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أن الإيرادات غير المفوترة بلغت (20,893,291.04) ريال متضمنه مبلغ الإيرادات في قائمة الدخل الظاهرة بإجمالي (56,518,413.88) ريال ولكنه مصنف في ميزان المراجعة على أنه إيراد مفوتر إلى أن يتم فوترته وتقوم الشركة بتوريد الضريبة المستحقة في تاريخ إصدار الفاتورة أو استلام الدفعة أيهما أسبق، وحيث ثبت لدى الدائرة أن التوريد محل الخلاف "توريد مستمر" وبالتالي فإن التوريد يعد توريداً منفصلاً في "تاريخ اصدار الفاتورة" أو تاريخ السداد" أيهما أسبق وفقاً لنص الفقرة (2) من المادة (20) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، إلا أن المستأنف ضدها اكتفت بالاستناد على نص المادة (20) من ذات اللائحة دون توضيح الفقرة التي تم بناء عليها تحديد "تاريخ استحقاق الضريبة" وما إذا كانت بناء على الوصول لفواتير مصدرة أو سداد مستلم، حيث تم الاعتماد على ما أثبت في القوائم المالية بناء على نسب الإنجاز وهو مبلغ لا يعني بالضرورة صدور فواتير عن تلك المبالغ كما لا يعكس المبلغ الفعلي الذي تتم فوترته، حيث تتم الفوترة بناء على الأسعار المتفق عليها في العقود بينما يتم إثبات الإيراد بحسب نسب الإنجاز محملاً بالتكلفة مما يحتم وجود فروق بينهما، وحيث أن الإيراد الغير مفوتر مؤشر للتوسع في الفحص إلا أنه لا يعد بحد ذاته كافي لإثبات تاريخ استحقاق الضريبة وفقاً للنصوص النظامية السابق بيانها في حال لم يتم تحديد الفقرة التي تم بناء عليها احتساب التاريخ لكون التقييم المتعلق بالفترة يجب أن يعكس الضريبة المستحقة عليها فقط وأن لا يتم تضمين الإيراد عن كامل العام في فترة لا تتعلق به وذلك للالتزام بما ورد في النصوص النظامية السابق بيانها والتي حددت تاريخ دقيق لاستحقاق الضريبة والإقرار عنها لتجنب تكرار إخضاع الإيراد في

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2023-162279

الصادر في الاستئناف رقم (V-162279-2022)

أكثر من فترة، حيث تم إخضاع المبلغ المتعلق بعام 2018 بالكامل في فترة واحدة (ديسمبر)، مما يعد دلالة على عدم الامتثال للنصوص النظامية التي تحدد بدقة تاريخ استحقاق الضريبة والفترة الضريبة التي كان يجب الإقرار خلالها عن تلك الإيرادات بناء على نصوص الاستحقاق، الأمر الذي يثبت عدم وضوح أساس احتساب التقييم مما يخالف نص الفقرة (2) المادة (64) من ذات اللائحة كما حددت الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية تاريخ الاستحقاق فيما يتعلق بالتوريد المستمر بأنه "تاريخ السداد المحدد في الفاتورة" او عند "تاريخ السداد الفعلي" أيهما أسبق وعلى الأقل مرة في كل (12) شهر متتالية بحسب نص الفقرة (3) من المادة (23) من الاتفاقية وهو النص الذي لم تتم الإشارة إليه، وحيث لم يتضمن إشعار التقييم ولائحة الاستئناف الفقرة التي تم تحديد تاريخ الاستحقاق بناء عليها والمستندات التي تم فحصها للوصول لأدلة مستندية تثبت صحة تاريخ الاستحقاق والتي تمثل المبلغ محل الخلاف والتي بناء عليها تم الوصول لنتيجة استحقاق الضريبة، ولكون إثبات الإيراد محاسبياً لا يعد دليلاً كافياً على حدوث أحد محددات استحقاق الضريبة والتي تستحق وفق النصوص السابق بيانها وبالتالي اختلاف أساس الإثبات محاسبياً والذي يتسبب بالاعتراف بالإيراد في بعض الحالات التي لا ينطبق عليها حدوث أي محدد من محددات استحقاق الضريبة على الرغم من إثباتها كإيراد في القوائم المالية وفق أساس الاعتراف بالإيراد محاسبياً، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستئنافية إلى قبول الاستئناف المقدم.

وفيما يتعلق بالخدمات التي تم إنجازها خلال عام 2017م بمبلغ (22,942,665) ريال وحيث تطالب المستأنفة بإثبات انتهاء الخلاف لكون المبلغ يتعلق بفاتورة واحدة، وحيث أن الدعوى تنعقد بتوافر ركن الخصومة ومتى تخلف هذا الركن أو زال لأي سبب كان في أي مرحلة من مراحل الدعوى، فإنه يكون من المتعين الحكم بانتهاء الخصومة، وحيث أن الثابت أن المستأنف ضدها أشارت في مذكرتها الجوابية إلى ما يصادق على زوال الخلاف، الأمر الذي ترى معه الدائرة إثبات انتهاء الخلاف.

وفيما يتعلق بتصدير الخدمات غير المفصح عنها عن مبلغ (2,230,179.07) ريال وحيث تفيد المستأنفة بأنها تقبل إخضاع هذا المبلغ للضريبة لتعذر توفير المستندات الثبوتية، وحيث أن الدعوى تنعقد بتوافر ركن الخصومة ومتى تخلف هذا الركن أو زال لأي سبب كان في أي مرحلة من مراحل الدعوى، فإنه يكون من المتعين الحكم بانتهاء الخصومة، وحيث أن الثابت أن

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2023-162279

الصادر في الاستئناف رقم (V-162279-2022)

المستأنف ضدها أشارت في مذكرتها الجوابية إلى ما يصادق على زوال الخلاف، الأمر الذي ترى معه الدائرة إثبات انتهاء الخلاف.

وفيما يتعلق بالدفعات المقدمة المفصح عنها في الإقرارات الضريبية للعام 2018م دون الإفصاح عنها في القوائم المالية عن مبلغ (13,525,935) ريال، وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أن المبلغ يمثل دفعات مقدمة وسبق تقديم بيان بها ونسخة من الفواتير، وحيث ثبت لدى الدائرة أن التوريد محل الخلاف "توريد مستمر" وبالتالي فإن التوريد يعد توريداً منفصلاً في "تاريخ إصدار الفاتورة" أو تاريخ السداد" أيهما أسبق وفقاً لنص الفقرة (2) من المادة (20) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، إلا أن المستأنف ضدها اكتفت بالاستناد على نص المادة (20) من ذات اللائحة دون توضيح الفقرة التي تم بناء عليها تحديد "تاريخ استحقاق الضريبة" وما إذا كانت بناء على الوصول لفواتير مصدر أو سداد مستلم، حيث تم الاعتماد على ما أثبت في القوائم المالية بناء على نسب الإنجاز وهو مبلغ لا يعني بالضرورة صدور فواتير عن تلك المبالغ كما لا يعكس المبلغ الفعلي الذي تتم فوترته، حيث تتم الفوترة بناء على الأسعار المتفق عليها في العقود بينما يتم إثبات الإيراد بحسب نسب الإنجاز محملاً بالتكلفة مما يحتم وجود فروق بينهما، وحيث أن الإيراد الغير مفوتر مؤشر للتوسع في الفحص إلا أنه لا يعد بحد ذاته كافي لإثبات تاريخ استحقاق الضريبة وفقاً للنصوص النظامية السابق بيانها في حال لم يتم تحديد الفقرة التي تم بناء عليها احتساب التاريخ لكون التقييم المتعلق بالفترة يجب أن يعكس الضريبة المستحقة عليها فقط وأن لا يتم تضمين الإيراد عن كامل العام في فترة لا تتعلق به وذلك للالتزام بما ورد في النصوص النظامية السابق بيانها والتي حددت تاريخ دقيق لاستحقاق الضريبة والإقرار عنها لتجنب تكرار إخضاع الإيراد في أكثر من فترة، حيث تم إخضاع المبلغ المتعلق بعام 2018م بالكامل في فترة واحدة (ديسمبر)، مما يعد دلالة على عدم الامتثال للنصوص النظامية التي تحدد بدقة تاريخ استحقاق الضريبة والفترة الضريبة التي كان يجب الإقرار خلالها عن تلك الإيرادات بناء على نصوص الاستحقاق، الأمر الذي يثبت عدم وضوح أساس احتساب التقييم مما يخالف نص الفقرة (2) المادة (64) من ذات اللائحة كما حددت الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية تاريخ الاستحقاق فيما يتعلق بالتوريد المستمر بأنه "تاريخ السداد المحدد في الفاتورة" أو عند "تاريخ السداد الفعلي" أيهما أسبق وعلى الأقل مرة في كل (12) شهر متتالية بحسب نص الفقرة

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2023-162279

الصادر في الاستئناف رقم (V-162279-2022)

(3) من المادة (23) من الاتفاقية وهو النص الذي لم تتم الإشارة إليه، وحيث لم يتضمن إشعار التقييم ولائحة الاستئناف الفقرة التي تم تحديد تاريخ الاستحقاق بناء عليها والمستندات التي تم فحصها للوصول لأدلة مستندية تثبت صحة تاريخ الاستحقاق والتي تمثل المبلغ محل الخلاف والتي بناء عليها تم الوصول لنتيجة استحقاق الضريبة، ولكون إثبات الإيراد محاسبياً لا يعد دليلاً كافياً على حدوث أحد محددات استحقاق الضريبة والتي تستحق وفق النصوص السابق بيانها، كما قدمت المستأنفة بيان بالدفعات المقدمة مطابق للمبلغ محل الخلاف (13,525,935) ريال وحيث ثبت أنه يمثل دفعات مقدمة مستلمة من عميل المستأنفة "... كما قدمت عينة من الفواتير ووضحت بأن سبب عدم إثباتها في حساب الإيراد كونها مبالغ تمثل دفعات مقدمة وأنه تم الإقرار عنها بتاريخ استلام كل مبلغ منها حيث تم تضمينها في الإقرارات الضريبية لشهر مارس و سبتمبر و يونيو وأكتوبر من عام 2018م وقدمت نموذج الإقرار الضريبي لكل فترة، وحيث أنه تم الإقرار بمبلغ يتجاوز المبلغ المتعلق بالدفعة المقدمة مما يصادق على كون المبلغ يمثل دفعات مقدمة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستئنافية إلى قبول الاستئناف المقدم.

وفيما يتعلق بمبيعات لم يتم الإفصاح عنها في الإقرار الضريبي لشهر نوفمبر 2018م عن مبلغ (500,805.49) ريال وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أن المبلغ لم تفصح عنه الشركة في الفترة الضريبية لشهر نوفمبر 2018م عن طريق الخطأ ومع ذلك تود الشركة الإفصاح طوعاً وتعديلاً لإقرارها، 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 بصده إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث لم تلحظ 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 يتعلق بالتعديل المفصح عنه في الإقرار الضريبي لشهر نوفمبر 2018م عن مبلغ (38,916.94) ريال وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل لكون المستأنف ضدها سبق وأن أقرت بقبول البند، وحيث أن المستأنف ضدها توضح بأن المستأنفة خلال مرحلة الاعتراض أفادت بأنه تم الإقرار عن المبلغ محل الخلاف في خاتمة التعديل وأنه لم يتم فحص إقرار

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2023-162279

الصادر في الاستئناف رقم (V-162279-2022)

شهر نوفمبر 2018م، وحيث ثبت لدى الدائرة من خلال نموذج الإقرار الضريبي لشهر نوفمبر 2018م أنه تم الإقرار عن مبلغ (1,945.86) ريال كتصحيح؛ أي أن أصل المبلغ محل التصحيح (38,917.2) ريال وهو مبلغ أكبر من المبلغ محل الخلاف (38,916.94) ريال، مما يصادق على وجهة دفع المستأنفة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستئنافية إلى قبول الاستئناف المقدم. وفيما يتعلق بالاعتراض على غرامتي الخطأ في الإقرار والتأخر في السداد، وحيث أن المستأنفة تطالب بإلغاء تلك الغرامات التي نتجت عن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية محل الدعوى، وحيث أن البنود أعلاه قد أفضت إلى قبول الاستئناف عن جزء من المبلغ محل الخلاف، وبما أن الغرامات نتجت عن ذلك، فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستئنافية إلى قبول الاستئناف المقدم في الغرامات محل الاستئناف.

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

منطوق القرار

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من / ... - سجل تجاري رقم (...)، من الناحية الشكلية لتقديمه خلال المدة المحددة نظاماً.

ثانياً: قبول الاستئناف المقدم من / ... - سجل تجاري رقم (...)، المتعلق بإخضاع "إيرادات غير مفوترة" إلى بند "المبيعات"، وإلغاء قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الدمام رقم (VD-2022-2012) وإلغاء قرار المستأنف ضدها.

ثالثاً: إثبات انتهاء الخلاف، فيما يتعلق بـ "الخدمات التي تم إنجازها خلال عام 2017م".

رابعاً: إثبات انتهاء الخلاف، فيما يتعلق بـ "تصدير الخدمات غير المفصح عنها".

خامساً: قبول الاستئناف المقدم من / ... - سجل تجاري رقم (...)، المتعلق بإخضاع "الدفعات المقدمة المفصح عنها في الإقرارات الضريبية للعام 2018م دون الإفصاح عنها في القوائم المالية" إلى بند "المبيعات"، وإلغاء قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الدمام رقم (VD-2022-2012) وإلغاء قرار المستأنف ضدها.

سادساً: رفض الاستئناف المقدم من / ... - سجل تجاري رقم (...)، المتعلق بإخضاع "مبيعات لم يتم الإفصاح عنها في الإقرار الضريبي لشهر نوفمبر 2018م" إلى بند "المبيعات"، وتأيد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الدمام رقم (VD-2022-2012) وتأيد قرار المستأنف ضدها.

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2023-162279

الصادر في الاستئناف رقم (V-162279-2022)

سابعاً: قبول الاستئناف المقدم من / ... - سجل تجاري رقم (...), المتعلق بإخضاع "التعديل المفصح عنه في الإقرار الضريبي لشهر نوفمبر 2018م" إلى بند "المبيعات"، وإلغاء قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الدمام رقم (VD-2022-2012) وإلغاء قرار المستأنف ضدها.

ثامناً: قبول الاستئناف المقدم من / ... - سجل تجاري رقم (...), المتعلق بـ "غرامة الخطأ في الإقرار"، وتعديل قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الدمام رقم (VD-2022-2012) وتعديل قرار المستأنف ضدها.

تاسعاً: قبول الاستئناف المقدم من / ... - سجل تجاري رقم (...), المتعلق بـ "غرامة التأخر في السداد"، وتعديل قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الدمام رقم (VD-2022-2012) وتعديل قرار المستأنف ضدها.

عضو

عضو

الدكتور / ...

الدكتور / ...

رئيس الدائرة

الأستاذ / ...

هذه الوثيقة رسمية مستخرجة من النظام، وموقعة إلكترونياً.