

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2024-238680

الصادر في الاستئناف رقم (V-238680-2024)

في الدعوى المقامة

من / المكلف
ضد / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

المستأنفة
المستأنف ضدها

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

إنه في يوم الخميس الموافق 2024/12/12م، 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/...
الدكتور/...
الدكتور/...

رئيساً
عضواً
عضواً

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 2024/06/12م، من ... - هوية وطنية رقم (...)، بصفته وكيلًا عن المستأنفة شركة ... - سجل تجاري رقم (...)، رقم مميز (...). بموجب الوكالة رقم (...). وترخيص محاماة رقم (...). على قرار الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VSR-2024-45792) المتعلق باعتراضها على قرار المدعى عليها بشأن إعادة التقييم النهائي للفترة المتعلقة بشهر يونيو من عام 2019م.

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: قبول الدعوى شكلاً.

- ثانياً: رفض دعوى المدعية موضوعاً.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المستأنفة، فقد تقدمت إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي برفض دعواها في كافة البنود محل الدعوى؛ ذلك أنه فيما يتعلق ببند المبيعات المحلية المتعلقة بتطبيق التوصيل ورسوم الإلغاء

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2024-238680

الصادر في الاستئناف رقم (V-238680-2024)

المحملة على الركاب ومنصة توصيل الطعام، الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية؛ فإن نموذج عمل الشركة فريد من نوعه ومن النماذج التقنية الحديثة والمستجدة؛ فهو عبارة عن تطبيقات (منصات إلكترونية) قائمة على ربط السائقين الراغبين في تقديم خدمات التوصيل للمستخدمين (العملاء) كما في تطبيق التوصيل، بالإضافة لربط مقدمي الطلبات (العملاء) مع المطاعم ومع مقدمي الخدمات (مندوب التوصيل) كما في تطبيق منصة توصيل الطعام، وحيث أن محل النزاع فيما يخص تطبيق التوصيل متمثل في تحديد قيمة التوريد الخاضع للضريبة من قيمة التوصيل، فهل يتم إخضاع كامل القيمة واعتبار الشركة المكلّفة كأصيل في تعاملها مع العملاء بحسب توجه الهيئة أم تخضع عمولة الشركة فقط من قيمة التوصيل بحسب توجه الشركة المكلّفة؟ كما يتمثل النزاع في تطبيق توصيل الطعام في تحديد قيمة التوريد الخاضع للضريبة من قيمة التوصيل بالإضافة للرسوم المحصلة من المطاعم مقابل عرض قائمة الطعام في المنصة الإلكترونية، ولتحديد ذلك فلا بد من تكييف طبيعة عمل الشركة في المنصة وعلاقتها بين الطرفين. ففيما يتعلق بمنصة نقل الركاب، تشير الشركة المستأنفة إلى أن دور (منصة نقل الركاب) متمثل في كونه وجهة يلتقي فيها مقدمي الطلبات (العملاء) مع مقدمي الخدمات (مندوب التوصيل) ويقوم كليهما بالتسجيل في المنصات الإلكترونية، والموافقة على الشروط والأحكام لاستخدام التطبيق، لتوفير خدمة النقل من مكان إلى آخر وبالتالي يُطالب باعتبار علاقة المنصات الإلكترونية مع أطراف التطبيق بمثابة وسيط، وعدم إخضاع رسوم الإلغاء المحملة على الركاب للضريبة. كما تعترض المستأنفة على بندي غرامة الخطأ في الإقرار، وغرامة التأخر في السداد، وانتهد بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الخميس بتاريخ: 1446/06/11 هـ الموافق: 2024/12/12م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية جلستها بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، وذلك عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (1) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (25711) وتاريخ: 1445/04/08 هـ. وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2024-238680

الصادر في الاستئناف رقم (V-238680-2024)

أوراق ومستندات، وبعد المداولة، وحيث إن الدعوى مهيأة للفصل فيها بحالتها الراهنة؛ فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

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، وظلال 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 الآتي:

- فيما يتعلق ببند: المبيعات المحلية المتعلقة بتطبيق التوصيل ورسوم الإلغاء المحملة على الركاب ومنصة توصيل الطعام، الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية؛ تبين أن القرار الصادر من دائرة الفصل قضى برفض دعوى المدعية في هذا البند، وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل؛ ذلك أنه فيما يتعلق بمنصة نقل الركاب، فإن دور (منصة نقل الركاب) متمثل في كونها وجهة يلتقي فيها مقدمي الطلبات (العملاء) مع مقدمي الخدمات (مندوب التوصيل) ويقوم كلاهما بالتسجيل في المنصات الإلكترونية، والموافقة على الشروط والأحكام لاستخدام التطبيق، لتوفير خدمة النقل من مكان إلى آخر وبالتالي يُطالب باعتبار علاقة المنصات الإلكترونية مع أطراف التطبيق بمثابة وسيط، وعدم إخضاع رسوم الإلغاء المحملة على الركاب للضريبة. وحيث ثبت لدى الدائرة من خلال المستندات المقدمة أن المستأنفة تعترض على إجراء المُستأنف ضدها بإخضاع المبيعات للفترة الضريبية يونيو من عام 2019م بقيمة (74,104,032.43) ريال بضريبة (3,705,201.62) ريال، ويظهر من خلال نموذج "إشعار استلام السداد" بالرقم المرجعي (...) سداد المستأنفة للفروقات الضريبية محل الخلاف. وعليه؛ فقد تبين للدائرة أن الخلاف يكمن في الآتي: أولاً: تطبيق التوصيل: بعد الاطلاع على كامل ملف الدعوى وما احتواه من دفوع، فيظهر أنه من خلال المنصة ينشر العميل طلبه المحدد من ظلال التطبيق ويظهر الطلب لجميع مقدمي الخدمات (السائقين)، وبناءً على رغبة مقدم الخدمة يتم

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2024-238680

الصادر في الاستئناف رقم (V-238680-2024)

قبول الطلب أو رفضه من قبله، وذلك في حدود عدم مخالفة الطرفين لشروط وأحكام الاستخدام، وبالتالي تنشأ علاقة تعاقدية بين المندوب والعميل مبنية على العرض (الإيجاب) والقبول، والتي يقوم فيها السائق بشكل رئيسي بالاعتماد على أصوله (ومن ذلك سيارته وهاتفه) وتحمل تكاليف أداء المهمة (ومنها التكاليف ذات الصلة بالخدمة؛ مثل الوقود، التأمين، الصيانة، قطع الغيار)، كما أن المخاطر الرئيسية المرتبطة بأداء المهمة لا تتحملها المنصة وإنما تكون موزعة بين مقدم الطلب ومقدم الخدمة، فمقدم الخدمة مثلاً يتحمل مخاطر عدم دفع مقدم الطلب لقيمة الخدمة، ولا وجود لأي التزام على الشركة المستأنفة بالتعويض، كما هو مذكور في الملحق رقم (8) والمتعلق بمستند (شروط الاستخدام الموضوعية بشأن وظيفة الكابتن لدى شركة ... والعلاقة التعاقدية) البند خامساً النقطة (أ) الرسوم، والذي جاء فيه التالي: "ولا تتحمل شركة ... أي التزام بدفع أي رسوم لكم مقابل رحلة أو أي خدمة أخرى لا يدفع المستعمل مقابلها".، ولا تقوم الشركة المستأنفة بتحصيل ضريبة قيمة مضافة من العميل على خدمة التوصيل؛ لكون مقدم خدمة التوصيل الفعلي هو المندوب ممّا يعزّز وجهة ما يطالب به المكلف من استحقاق مطالبته بتوريد الضريبة عن عمولة التوصيل فقط، نظرًا لأن نموذج عمل الشركة في احتساب الإيراد عن الخدمة المقدمة عن التوصيل يكون على العمولة، وتبيّن من خلال الاطلاع على الملحق رقم (7) والمتعلق بمستند (شروط الخدمة والعلاقة التعاقدية بين المستأنف وكل من الركاب وطالبي الطعام) الإشارة في البند الثاني إلى أن ... لا تقدم أي خدمات وأن جميع هذه الخدمات مقدمة عن طريق الغير من المتعاقدين الذين لا يعملون لدى ... أو أي من الشركات التابعة لها، حيث أن العلاقة التعاقدية بين التطبيق ومقدمي الخدمات مع عملائهم منفصلة، وتقوم الشركة بإتاحة الخدمة عن طريق المنصة الإلكترونية حيث تقتصر سلطاتها بحسب الاتفاقية في تغيير محتوى التطبيق وأسعار السلع والخدمات وذلك وفقًا لتنظيمات هيئة الاتصالات فيما يخص المحتوى، وتحديد الأسعار والتوجيه حسب اللوائح المنظمة لنشاط الأجرة ووسيط الأجرة الصادرة من الهيئة العامة للنقل. وممّا يؤكد الاستقلالية أيضًا ما تم التطرّق له في الملحق رقم (8) والمتعلق بمستند (شروط الاستخدام الموضوعية بشأن وظيفة الكابتن لدى شركة ... والعلاقة التعاقدية) البند خامساً النقطة (أ) الرسوم، حيث نصت: "تتحمل مسؤولية أي من الضرائب أو الرسوم التي يتعين سدادها فيما يتعلق بالرسوم

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2024-238680

الصادر في الاستئناف رقم (V-238680-2024)

المفروضة من جانبكم على المستخدم فيما يتعلق برحلة أو مقابل أي من الخدمات الأخرى المقدمة من جانبكم. " كما جاء في البند (2) ما يلي: " منصة ...: أنت تقر بألا تقوم شركة ... أو أي من الجهات التابعة لها بتقديم أي خدمات نقل أو بضائع أو خدمات لوجستية أو أي وظيفة بمثابة خدمات نقل أو بضائع أو شحن لوجستي وأن جميع خدمات النقل أو البضائع أو الخدمات اللوجستية يتم تقديمها من جانبك بصفتك متعاقد طرف ثالث مستقل لم يتم توظيفه من جانب شركة ... أو أي من الجهات التابعة لها. ". ولا ينال من هذا الاستنتاج تمسك الهيئة باعتبار تلك المبالغ كما لو كانت مبالغ مدفوعة من قبل عملاء مقدمي الخدمة (الراكب) مرتبطة بالمستأنف وتمثل التزاماً ضريبياً عليه ما دام أن الشركة المكلفة قامت بإثبات حقيقة المعاملة على النحو السابق بيانه بصورة لا يتطرق إليها الشك لاعتبارها غير ذلك وفق ما تقتضيه الأحكام والإجراءات واللوائح المنظمة للتعامل مع طبيعة تلك الخدمة المقدمة وإثباتها من خلال واقع العقود المقدمة. ومن ناحية أخرى، في حال كان مقدم الخدمة مسجل وتم تحصيل ضريبة القيمة المضافة من العميل فإن المسائل عن الضريبة المحصلة على إيراد التوصيل والمطالب بتوريدها للهيئة هو مقدم خدمة التوصيل بناء على نص الفقرة (2) من المادة (40) من الاتفاقية، وتأسيساً على ما سبق بيانه، فالثابت من طبيعة العلاقة التعاقدية أن الشركة تعد وسيط في الخدمة، ولا ينال من ذلك ما تدفع به الهيئة من أن الشركة تعد بمثابة أصيل في خدمة التوصيل على أساس سيطرتها على عملية التوصيل وفقاً لشروط وأحكام استخدام التطبيق والتي توضح بأن سيطرتها تكون على استخدام المنصة بما لا يخالف الشروط والأحكام حفاظاً على العلامة التجارية واسمها التجاري، إضافة إلى أن مقدم الخدمة لا يعمل تحت إدارة المستأنف بموجب عقد عمل؛ وما يثبت ذلك إمكانية عمله بنفس الوقت في أكثر من منصة إلكترونية، ومؤكداً على ذلك البرنامج المطروح من قبل ...، بالتعاون مع ... وشركة ... والذي يستهدف برنامج العمل الحر ويتم من خلاله وفق ضوابط معينة إصدار وثيقة العمل الحر بالإضافة إلى صرف دعم مادي للعامل الحر في خدمة توصيل الطلبات من خلال تطبيقات الهواتف الذكية، وتم إرفاق عيّنة من وثائق السائقين (وثيقة ممارس حر) والتي تثبت بشكل واضح بأنهم يؤدون عملهم بشكل مستقل وباسمهم الخاص كقائد مركبات. ومن حيث استناد الهيئة على المادة (9) من نظام ضريبة القيمة المضافة التي تنص على: "في حال قيام الخاضع للضريبة - باسمه الخاص - بتوريد

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2024-238680

الصادر في الاستئناف رقم (V-238680-2024)

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. " ولعدم ثبوت توريد الشركة خدمة بنفسها أو بالنيابة عن شخص آخر، فإن نص هذه المادة لا ينطبق على هذه الحالة. ثانيًا: رسوم الإلغاء المحملة على الركاب: يشير المستأنف إلى أن الهيئة ترى أن رسوم الإلغاء خاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية لأنها تشكل مقابلًا لحق الركاب في الرحلة وللوقت والجهد المبذول من قبل السائق في الوصول إلى الركاب دون استلام أي طلبات أخرى. ولما أن رسوم الإلغاء هي عبارة عن رسوم تُفرض في حال إلغاء الرحلة من قبل الركاب بعد ربطه مع السائق، أو حال عدم تواجد الركاب في نقطة الالتقاء، بالتالي فهي تعويض عن الخسارة المتكبدة نتيجة إلغاء الرحلة وتهدف لتثبيط سلوك إلغاء الرحلات، ولم يثبت أنها تعد توريدًا لخدمة بمفهوم التوريد فلم يورد السائق أي خدمة للركاب حيث عرّفت المادة (1) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية التوريد على أنه: "أي شكل من أشكال توريد السلع والخدمات بمقابل وفقًا للحالات المنصوص عليها في الباب الثاني من هذه الاتفاقية."، ولم يثبت وجود سلعة أو خدمة قد تم تقديمها مقابل رسم الإلغاء المحمل على الركاب. ثالثًا: منصة توصيل الطعام: (تتعلق بعام 2019): وحيث أفادت الهيئة في مذكرتها الجوابية بقبول البند جزئيًا أمام مرحلة الاعتراض لديها حيث تم قبول توريدات الطعام/المشروبات للضريبة لثبوت قيام المطعم بإصدار فاتورة ضريبة بقيمة الطعام باسم المستهلك، مشيرةً إلى أنه يقتصر دور الشركة المستأنفة كمنصة تربط بين المستخدم والمطعم وترتيبات توصيل الطعام إلى المستخدم وتم رفض ما يتعلق بالعمولة المحصلة من المطاعم ورسوم التوصيل للضريبة لعدم إقرار المستأنفة عنها، في حين أفاد المستأنف بتقديمه ما يثبت احتسابه ضريبة القيمة المضافة على رسوم التوصيل المفروضة على طالبي الطعام وعلى العمولة المفروضة على المطاعم بالكامل. وحيث بينت الهيئة بأن الرسوم المحصلة من العميل مقابل توصيل الطلبات بالإضافة للعمولة المحصلة من المطعم المتعاقد معه مقابل عرض قائمة الطعام في المنصة الإلكترونية كلها تعد خاضعة لضريبة القيمة المضافة بالنسبة الأساسية ولم يتم الإفصاح عنها، ولما أن دور (منصة توصيل الطعام) متمثل في كونها وجهة يلتقي فيها مقدمي الطلبات (العلاء) مع المطاعم ومع مقدمي الخدمات (مندوب التوصيل) حيث يقومون بالتسجيل في المنصات

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2024-238680

الصادر في الاستئناف رقم (V-238680-2024)

الإلكترونية، وكانت المعالجة الضريبية من قبل الشركة المستأنفة بتحميل رسوم عمولة على المطاعم مقابل عرض قائمة الطعام في المنصة، وأيضاً تحميل رسوم التوصيل على طالبي الطعام، واحتساب الضريبة عليها، بالتالي فالمعالجة الضريبية التي تقوم بها الشركة المستأنفة تتوافق مع توجه الهيئة وتم إرفاق عيّنة لفاتورة توصيل الطعام وعيّنة لفاتورة رسوم عمولة الوساطة والتي تُثبت قيام الشركة بإخضاع رسوم التوصيل ورسوم عمولة الوساطة لضريبة القيمة المضافة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستئنافية إلى قبول الاستئناف المقدم.

- وفيما يتعلق ببند: غرامة الخطأ في الإقرار؛ تبين أن القرار الصادر من دائرة الفصل قضى برفض دعوى المدعية في هذا البند، وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل، وحيث ثبت لدى الدائرة من خلال المستندات المقدمة بأن فرض الغرامة كان نتيجة لإعادة التقييم النهائي للفترة محل الخلاف، ونظراً إلى أن الدائرة انتهت في البند الأول أعلاه إلى قبول الاستئناف، وبما أن ما يربط به يأخذ حكمه، فإن الدائرة الاستئنافية تنتهي إلى قبول الاستئناف المقدم. وفيما يتعلق ببند: غرامة التأخر في السداد؛ تبين أن القرار الصادر من دائرة الفصل قضى برفض دعوى المدعية في هذا البند، وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل، وحيث ثبت لدى الدائرة من خلال المستندات المقدمة بأن فرض الغرامة كان نتيجة لإعادة التقييم النهائي للفترة محل الخلاف، ونظراً إلى أن الدائرة انتهت في البند الأول أعلاه إلى قبول الاستئناف، وبما أن ما يربط به يأخذ حكمه، فإن الدائرة الاستئنافية تنتهي إلى قبول الاستئناف المقدم. ولهذه الأسباب وبعد المداولة نظاماً، قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

منطوق القرار

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

ثانياً: وفي الموضوع:

1. قبول الاستئناف المقدم في بند المبيعات المحلية المتعلق بتطبيق التوصيل ورسوم الإلغاء المحملة على الركاب ومنصة توصيل الطعام، الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية بمبلغ (74,104,032.43) ريال بضريبة (3,705,201.62) ريال، وإلغاء قرار دائرة الفصل، وإلغاء قرار المستأنف ضدها.

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2024-238680

الصادر في الاستئناف رقم (V-238680-2024)

2. قبول الاستئناف المقدم في بند غرامة الخطأ في الإقرار، وإلغاء قرار دائرة الفصل، وإلغاء قرار المستأنف ضدها.

3. قبول الاستئناف المقدم في بند غرامة التأخر في السداد، وإلغاء قرار دائرة الفصل، وإلغاء قرار المستأنف ضدها.

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

عضو

عضو

الدكتور/ ...

الدكتور/ ...

رئيس الدائرة

الأستاذ/ ...

هذه الوثيقة رسمية مستخرجة من النظام، وموقعة إلكترونياً.