

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-240860

الصادر في الاستئناف رقم (V-240860-2024)

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 الاثنين الموافق 2025/02/10م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، المشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (13957) بتاريخ 1444/02/26هـ، بناء على الفقرة (5) من المادة (السابعة والستين) من نظام ضريبة الدخل، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ، والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/113) وتاريخ 1438/11/2هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، بحضور كل من:

الأستاذ / ...
رئيساً

الدكتور / ...
عضواً

الدكتور / ...
عضواً

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 2024/08/20م، من ...، هوية وطنية رقم (...)، بصفته ممثلاً نظامياً للشركة المستأنفة بموجب الوكالة رقم (...) وتاريخ 1446/02/08هـ، وترخيص محاماة رقم (...)، على قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VTR-2024-232883) 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 رقم (VTR-2022-1760) بتاريخ 2022/12/08م بما يأتي:

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-240860

الصادر في الاستئناف رقم (V-240860-2024)

- أولاً: قبول الدعوى شكلاً.
 - ثانياً: رفض الدعوى موضوعاً.
- ثم قضى قرار دائرة الاستئناف رقم (VA-2024-167943) بتاريخ 2024/03/05م بما يأتي:
- أولاً: قبول الاستئناف المقدم من شركة ... - سجل تجاري رقم (...) من الناحية الشكلية لتقديره خلال المدة المحددة نظاماً.
 - ثانياً: في الموضوع: إلغاء قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VTR-2022-1760) وإعادة الدعوى إليها لنظرها وفقاً لما هو موضح في الأسباب.
- ثم قضى بعد ذلك قرار دائرة الفصل رقم (VTR-2024-232883) بتاريخ 2024/07/24م بما يأتي:
- عدم اختصاص الدائرة نوعياً بنظر الدعوى.
- وبناءً على ما سبق، وإعمالاً للحد من طول أمد التقاضي وتحقيقاً للعدالة الناجزة قررت الدائرة الاستئنافية النظر في الاعتراض المقدم ابتداءً من الناحية الموضوعية.
- وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المستأنفة، فقد تقدمت إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي برفض دعواها بشأن اعتراضها على قرار المستأنف ضدها بإعادة التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بشهر ديسمبر لعام 2020م، والغرامات المترتبة على إعادة التقييم، وذلك بسبب أنه تمت مطالبتها بسداد ضريبة على أرصدة العملاء المدونة في القوائم المالية، رغم أن البضائع لم تُسلم قبل نهاية 2020م ولم يتم استلام أي مدفوعات. وفقاً لنظام ضريبة القيمة المضافة، عليه فإن الأرصدة الدائنة للعملاء منذ عام 2017م غير خاضعة للضريبة لعدم وجود حركة ايداع أو مبيعات للعملاء، وبذلك ينحصر الخلاف على الأرصدة بعد عام 2018م وذلك فيما يتعلق بأرصدة دائنة للعملاء قبل تطبيق ضريبة القيمة المضافة عن مبلغ (1,625,317) ريال، وفيما يتعلق بأرصدة دائنة مخصصة لمنح العملاء مكافآت عن مبلغ (3,086,308) ريال، فبموجب المادة (14) من اللائحة لا يجب فرض الضريبة على أرصدة العملاء الناتجة عن إشعارات دائنة، كونها لا تعكس توريد سلعة أو

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-240860

الصادر في الاستئناف رقم (V-240860-2024)

خدمة، وتُفرض الضريبة فقط عند استفادة العميل من السلعة، وتم توريد الضريبة عن الأرصدة المستحقة في يناير 2021م باستثناء الأرصدة القديمة قبل 2018م، والتي سيتم فرض الضريبة عليها عند استفادة العملاء منها في العام التالي، وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الإثنين بتاريخ 1446/08/11هـ الموافق 2025/02/10م، الساعة 04:04 م، 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: 1445/04/08هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، 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، 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 القرار الصادر من دائرة الفصل قضى برفض دعوى المستأنفة بشأن اعتراضها على قرار المستأنف ضدها بإعادة التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بشهر ديسمبر لعام 2020م، والغرامات المترتبة على إعادة التقييم، وحيث أن النزاع يكمن في إخضاع مبلغ (4,711,625) ريال إلى بند "المبيعات" نتيجة للتقييم المتعلق بـ "ديسمبر 2020م" والغرامات المترتبة على ذلك، وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أنه تمت

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-240860

الصادر في الاستئناف رقم (V-240860-2024)

مطالبتها بسداد ضريبة على أرصدة العملاء المدونة في القوائم المالية، رغم أن البضائع لم تُسلم قبل نهاية 2020م ولم يتم استلام أي مدفوعات. وفقاً لنظام ضريبة القيمة المضافة، عليه فإن الأرصدة الدائنة للعملاء منذ عام 2017م غير خاضعة للضريبة لعدم وجود حركة ايداع أو مبيعات للعملاء، وبذلك ينحصر الخلاف على الأرصدة بعد عام 2018م وذلك فيما يتعلق بأرصدة دائنة للعملاء قبل تطبيق ضريبة القيمة المضافة عن مبلغ (1,625,317) ريال، وباطلاع الدائرة الاستئنافية على حيثيات القرار محل الاستئناف واللائحة الاستئنافية وما قدمه الطرفين من مستندات في ملف الدعوى يتبين أنه وبحسب "إشعار التقييم النهائي" فإن سبب إخضاع المبلغ محل الخلاف "دفعات مقدمة وفقاً لنص المادة 23 من الاتفاقية" دون توضيح لنوع التوريد وطبيعة التوريد وما إذا كان مستمراً والمستندات التي تم فحصها والوصول لنتيجة "حدوث" أحد محددات استحقاق الضريبة على المبلغ محل الخلاف من خلالها وتحديد ذلك المحدد من ظلال تحديد الفقرة التي تشير إلى نوع المحدد المرصود على ما يمثله المبلغ محل الخلاف، وحيث أن أسس الإثبات مختلفة محاسبياً عن محددات استحقاق الضريبة مما يتحتم معه وجود فرق بين ما يثبت في القوائم المالية في بعض الحسابات وفي الإقرارات الضريبية بحسب بعض المحددات والتي تعد مؤشر للتوسع في الفحص وليس دليلاً قاطعاً على وجود توريد خاضع لم يتم الإقرار عنه، وحيث أن محددات استحقاق الضريبة هي تاريخ "التوريد" أو "إصدار الفاتورة" أو "استلام المقابل جزئياً أو كلياً" (أيها أسبق) كما ورد في نص الفقرة (1) من المادة (23) من الاتفاقية والاستحقاق بالنسبة للتوريد المستمر يكون بـ "تاريخ السداد المحدد في الفاتورة" أو عند "تاريخ السداد الفعلي" أيهما أسبق وعلى الأقل مرة في كل 12 شهر متتالية بحسب نص الفقرة (3) من المادة (23) الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، والتوريد المستمر يعد منفصلاً في "تاريخ إصدار الفاتورة" أو "تاريخ السداد" أيهما أسبق وبقدر القيمة بناء على نص الفقرة (2) المادة (20) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الذي لم يثبت حدوثه على المبلغ محل الخلاف، وحيث أن الاستناد تم على نص الفقرة (3) من المادة (20) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، والتي لم يتم إثبات حدوث أحد الفقرتين الواردة فيها وهي "أ)- "تاريخ بدء التوريد" أو الفقرة (ب)- "التاريخ السابق الذي حدث فيه التوريد بموجب إصدار فاتورة أو إجراء سداد"، وحيث حددت الاتفاقية الموحدة

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-240860

الصادر في الاستئناف رقم (V-240860-2024)

لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية تاريخ الاستحقاق فيما يتعلق بالتوريد المستمر بأنه "بتاريخ السداد المحدد في الفاتورة" أو عند "تاريخ السداد الفعلي" أيهما أسبق وعلى الأقل مرة في كل 12 شهر متتالية بحسب نص الفقرة (3) من المادة (23) الاتفاقية، وللتوريد العادي في ذات المادة (23) من الاتفاقية، وحيث أن التقييم لم يحدد الفقرة من نص المادة (23) من الاتفاقية التي تم رصد محدد الاستحقاق بناءً عليها لكون رصد حركة أو رصيد في احد الحسابات يعد مؤشر للتوسع في الفحص للوصول لمحدد من محددات الاستحقاق إلا أنه ليس دليلاً كافياً بذاته لإثبات "تاريخ" استحقاق الضريبة في حال استحقاقها وفقاً للنصوص النظامية السابق بيانها في حال لم يتم تحديد الفقرة التي تم بناءً 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 2020م بالكامل في فترة ضريبية 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، بناءً على نصوص الاستحقاق، الأمر الذي يثبت عدم وضوح أساس احتساب التقييم مما يخالف نص الفقرة (2) المادة (64) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، كما ثبت من ذلال القوائم المالية وجود رصيد مرحل في بند "دفعات مقدمة من عملاء" من عام 2017م بمبلغ "3,990,601" ريال ويمثل الحساب العملاء غير المعروفين (UNKNOWN CUSTOMER) بالكود 1248، وعلى الرغم من عدم ثبوت وجود طلب موجه إلى المستأنفة بتقديم كشف تفصيلي للحساب إلا أن المبلغ يمثل إجمالي الرصيد المرحل من عام 2017م في حين أن دفع المستأنفة فيما يتعلق بقيمة البند محل الخلاف بمبلغ (1,625,317) ريال فقط، كما قدمت المستأنفة كشوف حساب بصيغة PDF مسحوبة من النظام للمصادقة على أن الرصيد الختامي لها مطابق لما جاء في بيان الاكسل، وباطلاع الدائرة عليها يتبين بأنها تمثل معظم المبلغ محل الخلاف ولم تتضمن الحساب المشار اليه من طرف المستأنف ضدها، وأنها برصيد يتجاوز مليون ريال وأن الحسابات بأكوادها بـ "رقم العميل" بحسب بيان الاكسل، والذي استندت دائرة الفصل على عدم القبول بناءً عليه: (بناءً على

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-240860

الصادر في الاستئناف رقم (V-240860-2024)

عدم تقديم الحركة التفصيلية للدفعات المقدمة من عام 2017م إلى عام 2020م) وهو المستند المقدم للدائرة الاستئنافية، لا سيما وأن الإثبات محاسبياً في دفاتر المستأنفة يعد مؤشر للتوسع في الفحص لرصد محدد لاستحقاق الضريبة وتأسيس قرار التقييم بناءً عليه وهو الذي لم يثبت وجوده في القرار محل الاستئناف على التقييم محل الاعتراض، الأمر الذي يخالف ما جاء به قرار دائرة الفصل، وبناءً على ما سبق بيانه تنتهي الدائرة الاستئنافية إلى قبول الاستئناف المتعلق بأرصدة دائنة للعملاء قبل تطبيق ضريبة القيمة المضافة عن مبلغ (1,625,317) ريال. وفيما يتعلق بأرصدة دائنة مخصصة لمنح العملاء مكافآت عن مبلغ (3,086,308) ريال، وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أنه بموجب المادة (14) من اللائحة لا يجب فرض الضريبة على أرصدة العملاء الناتجة عن إشعارات دائنة، كونها لا تعكس توريد سلعة أو خدمة، وتُفرض الضريبة فقط عند استفادة العميل من السلعة، وتم توريد الضريبة عن الأرصدة المستحقة في يناير 2021م باستثناء الأرصدة القديمة قبل 2018م، والتي سيتم فرض الضريبة عليها عند استفادة العملاء منها في العام التالي، 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 بغرامتي الخطأ في الإقرار والتأخر في السداد، ومطالبة المستأنفة بإلغاء تلك الغرامات التي نتجت عن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية محل الخلاف، وحيث أن بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية قد أفضى إلى قبول الاستئناف بشكل جزئي، وبما أن الغرامات نتجت عن ذلك، فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه، الأمر الذي تخلص معه الدائرة الاستئنافية إلى قبول الاستئناف بشكل جزئي في الغرامات محل الاستئناف.

ولهذه الأسباب وبعد المداولة، قررت الدائرة بالإجماع ما يلي:

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-240860

الصادر في الاستئناف رقم (V-240860-2024)

القرار

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من / المكلف، سجل تجاري رقم (...)، شكلاً.
ثانياً: قبول جزئي للاستئناف فيما يتعلق بإخضاع مبلغ (1,625,317) مليون وستمائة وخمسة وعشرون ألفاً وثلاثمائة وسبعة عشر ريالاً إلى بند "المبيعات"، ورفض الاستئناف المتعلق بإخضاع مبلغ (3,086,308) ثلاثة ملايين وستة وثمانون ألفاً وثلاثمائة وثمانية ريالات إلى بند "المبيعات" وتعديل قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VTR-2024-232883)، وتعديل قرار المستأنف ضدها وفقاً لذلك.
ثالثاً: قبول جزئي للاستئناف، المتعلق بـ "غرامة الخطأ في الإقرار" وتعديل قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VTR-2024-232883)، وتعديل قرار المستأنف ضدها وفقاً لما ورد في (ثانياً).
رابعاً: قبول جزئي للاستئناف، المتعلق بـ "عقوبة السداد المتأخر" وتعديل قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VTR-2024-232883)، وتعديل قرار المستأنف ضدها وفقاً لما ورد في (ثانياً).

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-240860

الصادر في الاستئناف رقم (V-240860-2024)

عضو

عضو

الدكتور/ ...

الدكتور/ ...

رئيس الدائرة

الأستاذ/ ...

هذه الوثيقة رسمية مستخرجة من النظام، وموقعة إلكترونياً.