

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-242129

الصادر في الاستئناف رقم (V-242129-2024)

### 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 الأربعاء الموافق 2025/03/12م، 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 / ...	رئيساً
الدكتور / ...	عضوًا
الدكتور / ...	عضوًا

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 2024/09/11م، من (.....)، لبناني الجنسية (هوية مقيم رقم ..... بصفته الممثل النظامي للشركة المستأنفة بموجب عقد التأسيس، على قرار الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VSR-2024-233250) 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:

- أولاً: قبول الدعوى من الناحية الشكلية.
- ثانياً: رفض الدعوى من الناحية الموضوعية.

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-242129

الصادر في الاستئناف رقم (V-242129-2024)

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المستأنفة، فقد تقدمت إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي برفض دعواها المتعلق باعتراضها على قرار إعادة تقييم الفترة الضريبية لشهر ديسمبر من عام 2021م وما ترتب عليه من غرامات، وذلك لكون أن الإيرادات غير المفوترة ليست توريدات مستمرة ولا يمكن تطبيق أحكام المادة (20) من اللائحة عليها، ولا سيما أن العمليات المحاسبية التي قامت المستأنف ضدها باعتبارها توريدات مستمرة هي بالأساس ليست توريدات فعلية قامت بها المستأنفة، إنما هي عمليات تسجيل محاسبي فقط وتم تسجيلها لأغراض الالتزام بالمبادئ والمعايير المحاسبية والتي تحتم على المنشآت مقابلة الإيرادات بالمصاريف. والتوريدات المستمرة وفقاً لتعريف المستأنف ضدها الصادر بموجب الدليل الإرشادي الخاص بتعديل نسبة ضريبة القيمة المضافة الأساسية 15% هي توريد لسلع أو خدمات على أساس مستمر خلال فترة محددة، ويمكن أن تشمل تلك التوريدات تقديم سلع أو خدمات محددة في تاريخ محدد، بينما يستفيد العميل من تلك السلع والخدمات على عدة مراحل وفترات، كما يمكن أن يتمثل التوريد المستمر في عقد أداء خدمات على مدى طويل خلال مراحل زمنية محددة، وقد حددت المستأنف ضدها بصفة خاصة تطبيق مفهوم التوريد المستمر على توريد المياه والطاقة بجميع أنواعها، ولا ينطبق التوريد المستمر للسلع على توريد السلع التي تنتقل حيازتها من المورد للعميل مثل الأصول والممتلكات المادية؛ عليه فإن التوريدات التي تقوم المستأنفة بتوريدها إلى عملائها من خلال ممارستها لأنشطتها الاقتصادية ليست توريدات مستمرة وفقاً للتعريف المشار إليه أعلاه والصادر من المستأنف ضدها، حيث تقوم المستأنفة بتوريد الأجهزة والأنظمة الأمنية وتركيبها وتشغيلها واختبار جاهزيتها للعمل، وبالتالي لا يمكن للمستفيد من تلك التوريدات الاستفادة منها خلال مراحل التوريد لا كلياً ولا جزئياً إنما يتم الاستفادة منها فقط عند إتمام التوريد، كما أن توريدات المستأنفة لا تتم على مراحل وفترات زمنية دورية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-242129

الصادر في الاستئناف رقم (V-242129-2024)

ومنتظمة ولا تكون متكررة ومتجددة؛ مما ينفي معه صفة الاستمرارية لتلك التوريدات،  
وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ 1446/09/12هـ الموافق 2025/03/12م، الساعة 01:04م، عقدت  
الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية  
جلستها بحضور أعضائها المدونة أسمائهم أعلاه، 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 المتعلق باعتراضها  
على قرار إعادة تقييم الفترة الضريبية لشهر ديسمبر من عام 2021م وما ترتب عليه من غرامات،  
وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك لكون أن الإيرادات غير المفوترة ليست  
توريدات مستمرة ولا يمكن تطبيق أحكام المادة (20) من اللائحة عليها، ولا سيما أن العمليات

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-242129

الصادر في الاستئناف رقم (V-242129-2024)

المحاسبية التي قامت المستأنف ضدها باعتبارها توريدات مستمرة هي الأساس ليست توريدات فعلية قامت بها المستأنفة، إنما هي عمليات تسجيل محاسبي فقط وتم تسجيلها لأغراض الالتزام بالمبادئ والمعايير المحاسبية والتي تحتم على المنشآت مقابلة الإيرادات بالمصاريف، كما أن توريدات المستأنفة لا تتم على مراحل وفترات زمنية دورية ومنتظمة ولا تكون متكررة ومتجددة؛ مما ينفي معه صفة الاستمرارية لتلك التوريدات. وعليه، يتضح للدائرة أنّ المستأنفة وفق صحيفة دعواها تطالب بإلغاء قرار المستأنف ضدها بفرض الفرق الضريبي بمبلغ (163,372.96) ريال وغرامة الخطأ في الإقرار بمبلغ (40,843.24) ريال وغرامة التأخر في السداد بمبلغ (163,372.98) ريال، بإجمالي قدره (367,589.18) ريال:

فيما يتعلق بالاستئناف على بند (المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية 15%)؛ واستناداً على الفقرة (1) من المادة (23) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية التي نصت على أنه: "تستحق الضريبة في تاريخ توريد السلع أو الخدمات أو في تاريخ إصدار الفاتورة الضريبية أو في تاريخ استلام المقابل جزئياً أو كلياً وفي حدود المبلغ المستلم، أيها أسبق"، واستناداً على الفقرة (3) من المادة (23) من ذات الاتفاقية التي نصت على أنه: "استثناء من أحكام البندين الأول والثاني من هذه المادة، تستحق الضريبة فيما يتعلق بالتوريدات ذات الطابع المتتابع التي تؤدي إلى إصدار فواتير أو سداد مقابل بشكل متتابع، عند تاريخ السداد المحدد في الفاتورة أو عند تاريخ السداد الفعلي أيهما أسبق، وعلى الأقل مرة في كل فترة اثني عشر (12) شهر متتالية"، واستناداً على الفقرة (1) من المادة (20) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة قبل التعديل التي نصت على أنه: "في الحالات التي يتم فيها توريد خدمات على أساس متتابع والتي ينص التعاقد أو الاتفاق المتعلق بالتوريد على سداد مقابل على دفعات محددة وفق تواريخ محددة والتي تؤدي إلى إصدار فواتير بشكل متتابع، يكون تاريخ التوريد حدث وتستحق الضريبة عنه في تاريخ استحقاق سداد الدفعة أو تاريخ السداد الفعلي أو تاريخ إصدار الفاتورة أيهم أسبق، وعلى الأقل مرة في كل فترة اثني

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-242129

الصادر في الاستئناف رقم (V-242129-2024)

عشر (12) شهر متتالية."، واستنادًا على الفقرة (2) من المادة (20) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة قبل التعديل التي نصت على أنه: "في جميع الحالات الأخرى التي يتم فيها عمل توريدات لسلع أو خدمات على أساس مستمر، يعد ذلك توريد منفصل في تاريخ إصدار الفاتورة أو تاريخ السداد، أيهما أسبق، وذلك بقدر قيمة الفاتورة أو السداد"، واستنادًا على الفقرة (3) من المادة (20) من ذات اللائحة التي نصت على أنه: "في حال عدم تلقي أي سداد أو عدم إصدار فاتورة بالنسبة للتوريدات المستمرة للسلع أو الخدمات التي يقوم بها الشخص الخاضع للضريبة، يعد التوريد قد حدث في التاريخ الواقع بعد اثني عشر شهراً من التاريخ اللاحق من أي من التاريخين الآتيين: أ) تاريخ بدء توريد السلع أو الخدمات. ب) التاريخ السابق الذي حدث فيه التوريد بموجب إصدار فاتورة أو إجراء سداد."، وحيث أن طبيعة نشاط المستأنفة يقوم على توريد السلع والخدمات للعملاء، ذلك أنّ هذه التوريدات تقوم على ثلاث خطوات مستقلة ومنفصلة عن بعضها من حيث التوريد والأداء، فالخطوة الأولى هي توريد السلع والخطوة الثانية هي تركيب السلع التي تم توريدها للعميل والخطوة الثالثة هي إجراء الاختبارات والفحص والتقييم للتركيبات، ويتضح من خلال لائحة الاستئناف اتخاذ المستأنفة للإجراءات المحاسبية والضريبية التالية:1. عند إبرام اتفاقية التوريدات من السلع والخدمات مع العملاء واستحقاق الدفعة المقدمة بموجب الاتفاقية أو العقد يتم الاعتراف وتسجيل قيمة الدفعة المقدمة شاملة ضريبة القيمة المضافة والافصاح عنها ضمن الاقرارات.2. عند توريد وتركيب السلع كلياً أو جزئياً واستلام العميل للسلع وموافقته على التركيبات أو جزء منها يتم إصدار فاتورة أولى عن التوريدات من السلع والخدمات إلى العميل عن قيمة التوريدات الفعلية التي تم تقديمها، ولكن لتحمله كامل قيمة التوريدات من السلع والخدمات ولأغراض ضريبة القيمة المضافة يقوم بإصدار فاتورة بكامل قيمة التوريدات مخصصاً منها قيمة السلع والخدمات التي لم يتم توريدها لتظهر الفاتورة بصافي قيمة السلع والخدمات التي تم توريدها للعميل وأصبحت تحت سيطرته، وعليه تكون المعالجة المحاسبية للفاتورة بتسجيل قيمة السلع والخدمات التي لم يتم توريدها

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-242129

الصادر في الاستئناف رقم (V-242129-2024)

في حساب وسيط باسم "الإيرادات غير المفوترة" لحين توريدها، وضريبياً يتم الاعتراف بالتوريدات الفعلية بموجب الفاتورة المصدرة إلى العملاء ضمن إقرار ضريبة القيمة المضافة. 3. عند توريد الخدمات أو تقديم السلع التي لم يتم توريدها سابقاً بموجب الفاتورة الأولى تقوم المستأنفة بإصدار فاتورة إلى العملاء تتضمن تلك التوريدات لكونها أصبحت توريدات فعلية وتم استحقاقها وتكون المعالجة المحاسبية بخصمها من حساب الوسيط "الإيرادات غير المفوترة" ويتم الاعتراف فيها ضريبياً ضمن الإقرارات. وبعد الاطلاع على القرار محل الاستئناف وما قدمه الطرفان من مستندات في ملف الدعوى؛ يتبين أن النزاع يكمن في اعتبار التوريدات التي تقوم بها المستأنفة بتوريدات مستمرة أم لا، حيث أن المستأنفة تقوم بتوريد المعدات أولاً وتصدر الفاتورة الأولى عند توريد المعدات وفاتورة لاحقة عند اكتمال خدمات التركيب والفحص والتشغيل، بينما ترى الهيئة أن العملية تعد توريد واحد بالتالي هي توريد مستمر. وبالإطلاع على معنى التوريد المستمر؛ يتضح أن المستأنف ضدها (الهيئة) عرّفت التوريدات المستمرة في دليلها الإرشادي الخاص (بتعديل نسبة ضريبة القيمة المضافة الأساسية إلى 15%) كالآتي: "توفير سلع أو خدمات على أساس مستمر خلال فترة محددة، ويمكن أن يشمل ذلك تقديم سلع أو خدمات محددة في تاريخ محدد، بينما يستفيد العميل من تلك السلع أو الخدمات على عدة مراحل وفترات، كما يمكن أن يتمثل التوريد المستمر في عقد أداء خدمات على مدى طويل خلال مراحل زمنية محددة."، ويتضح من التعريف أن التوريد المستمر هو الذي يتم بشكل دوري ومنتظم؛ بحيث يتم تنفيذ التوريد بشكل متكرر خلال فترة زمنية معينة، على سبيل المثال؛ توريد المياه والكهرباء. وبالإطلاع على العقود المقدمة في ملف الدعوى؛ يتضح من العقد المبرم بين شركة (.....) والمستأنفة (.....) أنه نص على: "أن الطرف الأول يرغب في إسناد أعمال توريد وتركيب واختبار وتشغيل أنظمة الداتا سنتر"، وبالإطلاع على عقد مشروع (.....) عقد اتفاق (.....) أن وصف الخدمة هو: "توريد وتركيب واختبار وتسليم وتشغيل نظام IP-TV System للاستشاري والمالك طبقاً لمخططات ومواصفات المشروع وملاحظات المهندس

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-242129

الصادر في الاستئناف رقم (V-242129-2024)

الاستشاري ومواصفات وأنظمة المشغل والكميات طبقاً لعرض المورد"، ولم تنص العقود على أن يتم توريد المعدات والخدمات بشكل دوري أو متكرر، حيث تقوم المستأنفة بتوريد المعدات ومن ثم تقديم الخدمات، فتصدر فاتورة أولية عند توريد المعدات وعند تقديم خدمة التركيب والاختبار تصدر فاتورة أخرى، ويؤكد ذلك الفواتير المقدمة بملف الدعوى، والتي تبين من خلالها أن المستأنفة تقوم بتوريد السلعة للعميل ومن ثم تقوم بتوريد الخدمات المتعلقة بالسلعة (التركيب والتشغيل والاختبار)، فتقوم بتخفيض الخدمات غير المؤداة من قيمة الفواتير ليتم سدادها بعد الانتهاء من تقديم الخدمات المرتبطة بتوريد السلع؛ مما يثبت معه أن التوريدات ليست بشكل مستمر، وبالتالي عدم انطباق أحكام المادة (20) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على التوريدات محل النزاع، مما يكون معه استحقاق الضريبة وفقاً لأحكام الفقرة (1) من المادة (23) من الاتفاقية الموحدة لنظام ضريبة القيمة المضافة أي في تاريخ توريد السلعة أو الخدمة أو تاريخ إصدار الفاتورة أو في تاريخ استلام المقابل جزئياً أو كلياً في حدود المبلغ المستلم أيهما أسبق؛ الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستئنافية إلى قبول الاستئناف المتعلق ببند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بنسبة 15% وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (غرامة الخطأ في الإقرار)؛ واستناداً على الفقرة (1) من المادة (42) من نظام ضريبة القيمة المضافة التي نصت 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 (50%) من قيمة الفرق بين الضريبة المحتسبة والمستحقة."، وحيث انتهت الدائرة في البند الأول إلى قبول الاستئناف المتعلق ببند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بنسبة 15% وإلغاء قرار دائرة الفصل، وبما أن غرامة الخطأ في الإقرار نتجت عن ذلك؛ فإن ما يرتبط به يأخذ

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-242129

الصادر في الاستئناف رقم (V-242129-2024)

حكمه، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستئنافية إلى قبول الاستئناف المتعلق بغرامة الخطأ في الإقرار وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (غرامة التأخر في السداد)؛ واستناداً على الفقرة (1) من المادة (59) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة التي نصت على أنه: "يجب على الشخص الخاضع للضريبة أن يسدد الضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية كحد أقصى في اليوم الأخير من الشهر الذي يلي نهاية تلك الفترة الضريبية."، واستناداً على المادة (43) من نظام ضريبة القيمة المضافة التي نصت على أنه: "يعاقب كل من لم يسدد الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة تعادل (5%) من قيمة الضريبة غير المسددة، عن كل شهر أو جزء منه لم تسدد عنه الضريبة."، وحيث انتهت الدائرة في البند الأول إلى قبول الاستئناف المتعلق ببند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بنسبة 15% وإلغاء قرار دائرة الفصل، وبما أن غرامة التأخر في السداد نتجت عن ذلك؛ فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستئنافية إلى قبول الاستئناف المتعلق بغرامة التأخر في السداد وإلغاء قرار دائرة الفصل

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

#### منطوق القرار

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من / (.....) - سجل تجاري رقم (.....)، شكلاً.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- قبول الاستئناف المتعلق ببند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بنسبة 15% وإلغاء قرار دائرة الفصل وإلغاء قرار الهيئة.

2- قبول الاستئناف المتعلق بغرامة الخطأ في الإقرار وإلغاء قرار دائرة الفصل وإلغاء قرار الهيئة.

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-242129

الصادر في الاستئناف رقم (V-242129-2024)

3- قبول الاستئناف المتعلق بغرامة التأخر في السداد وإلغاء قرار دائرة الفصل وإلغاء قرار الهيئة.

وصلى الله وسلم على نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين،،،

عضو

عضو

الدكتور / ...

الدكتور / ...

رئيس الدائرة

الأستاذ / ...

