الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-246174

الصادر في الاستئناف رقم (V-246174-2024)

المقامة

من/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك — المستأنِفة

ضد/ المكلف، رقم مميز (...) — المستأنَف ضدها

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

إنه في يوم الاثنين الموافق 2025/03/17م، 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 كلٍّ من:

الأستاذ/ ... — رئيسًا

الدكتور/ ... — عضوًا

الدكتور/ ... — عضوًا

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 2024/11/14م، من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة رقم (VJ-2024-93959) في الدعوى المقامة من (...) ضد هيئة الزكاة والضريبة والجمارك. وكذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 2024/11/14م، من (...) (هوية وطنية رقم ...) بصفته وكيلًا للمستأنفة/ (...) (رقم مميز ...) بموجب الوكالة رقم (...) وتاريخ 2025/01/14م وترخيص المحاماة رقم (...)، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة رقم (VJ-2024-93959) في الدعوى المقامة من (...) ضد هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

الوقائع

حيث إن وقائع هذه الدعوى قد أوردها القرار محل الاستئناف، فإن الدائرة الاستئنافية تحيل إليه منعاً للتكرار. وحيث قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

أولاً: قبول الدعوى شكلاً.

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية
قرار رقم: VA-2025-246174
الصادر في الاستئناف رقم (V-246174-2024)

ثانياً: من الناحية الموضوعية:

1- تعديل قرار المدعى عليها بإخضاع قيمة العمولة بدلاً من قيمة كامل العقد فيما يتعلق بخدمات توريد القوى العاملة (الموظفين) الى (...)، ورد دعوى المدعية فيما يتعلق بحساب التصفية، واثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق بخدمات الصيانة وتوريد قطع الغيار، وذلك للفترة الضريبية (ابريل 2018م).
2- رد دعوى المدعية فيما يتعلق بالتذاكر المباعة في عام 2017م والمجدولة في عامي 2018م و2019م والبالغ قدرها (4,164,660) ريال، وذلك للفترة الضريبية (ابريل 2018م).
3- رد دعوى المدعية فيما يتعلق بغرامات إلغاء التذاكر البالغ قدرها (15,829,020) ريال، وذلك للفترة الضريبية (ابريل 2018م).

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى الطرفين، فقد تقدمت المستأنِفة (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك) إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي بتعديل قرارها بشأن خدمات توريد القوى العاملة (الموظفين) إلى (...) بإخضاع قيمة العمولة المتحصل عيها للضريبة فقط وليس كامل العقد، وذلك بسبب أن الأصل بالرواتب التي يتم تلقيها في ضوء علاقة رب العمل بالموظف لا تخضع لضريبة القيمة المضافة، وتخضع العمولة التي تحصل عليها الشركة لضريبة القيمة المضافة بنسبتها الأساسية، وطبقًا للأدلة الإرشادية فإن المعيار الخاص بتوافر علاقة رب العمل بالموظف على العلاقة بين العمالة التي يتم توفيرها من قبل المكلف والمستفيدين من خدماتهم يتحقق عند استيفاء جميع الشروط الموضحة في القسم (2) من الدليل الإرشادي الخاص بمزايا الموظفين, مع ضرورة فصل العمولات عن الرواتب في الفواتير الضريبية المصدرة، وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

كما تقدمت المستأنِفة (...) إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي برد دعواها فيما يتعلق بحساب التصفية بسبب أنها عبارة عن حسابات مؤقته وسيطه غير حقيقية يتم توسيطها بين حسابين لفترة مؤقته ثم يتم إغلاقها، وأن

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-246174

الصادر في الاستئناف رقم (V-246174-2024)

أساس التقييم الذي اعتمدت عليه الهيئة لم يوضح فيه أسباب الإجراء ولا الأسانيد النظامية التي استندت عليه في إخضاع مبالغ للضريبة دون التحقق من طبيعتها بشكل دقيق حيث قامت الهيئة باستبعاد المبالغ السالبة (الدائنة) المقيدة في هذه الحسابات وإخضاع المبالغ الموجبة (المدينة) للضريبة بالنسبة الأساسية مما أدى إلى تضخيم المبيعات في الإقرار الضريبي. بالإضافة إلى اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي برد دعواها فيما يتعلق بالتذاكر المباعة في عام 2017م والمجدولة في عامي 2018م و2019م، وذلك بسبب أن أنظمة مبيعات التذاكر تدُار وفق أنظمة عالمية مثل نظام "..." ووفق معايير يضعها الاتحاد الدولي للنقل الجوي (...)، وتطالب بإعادة النظر في القرار الصادر واعتبارها جهة محصلة للضريبة لا تتحمل التكلفة الضريبية، وتطبيق ضريبة القيمة المضافة فيما يتوافق مع طبيعة عملها والمبادئ الجوهرية للنظام والأخذ بعين الاعتبار القيود التنظيمية التي تحكم صناعة الطيران عالمياً والتي لا يمكن تجاوزها. بالإضافة لاعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي برد دعواها فيما يتعلق بغرامات إلغاء التذاكر، وذلك بسبب أنها ليست توريد وإنما تعويض عن ضرر، وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الاثنين بتاريخ 1446/09/17هـ الموافق 2025/03/17م، الساعة 12:30 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؛ استنادًا 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 تبيّن للدائرة استيفاء شروط نظر طلبي الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات

ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلبي الاستئناف مقبولين شكلاً لتقديمهما من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة.

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، وفيما يخص الاستئناف المقدم من (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك) على قرار دائرة الفصل القاضي بتعديل قرارها بشأن خدمات توريد القوى العاملة (الموظفين) إلى (...) بإخضاع قيمة العمولة المتحصل عيها للضريبة فقط وليس كامل العقد، وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أن الأصل بالرواتب التي يتم تلقيها في ضوء علاقة رب العمل بالموظف لا تخضع لضريبة القيمة المضافة، وتخضع العمولة التي تحصل عليها الشركة لضريبة القيمة المضافة بنسبتها الأساسية، وطبقًا للأدلة الإرشادية فإن المعيار الخاص بتوافر علاقة رب العمل بالموظف على العلاقة بين العمالة التي يتم توفيرها من قبل المكلف والمستفيدين من خدماتهم يتحقق عند استيفاء جميع الشروط الموضحة في القسم (2) من الدليل الإرشادي الخاص بمزايا الموظفين، مع ضرورة فصل العمولات عن الرواتب في الفواتير الضريبية المصدرة، 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 مكمن النزاع فيه وانتهت بصدده 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، مما تنتهي معه إلى تقرير عدم تأثيرها على نتيجة القرار؛ وبناءً على ما تقدم فإن الدائرة تنتهي إلى رفض الاستئناف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما انتهى إليه محمولاً على أسبابه.

وفيما يخص الاستئناف المقدم من (...) على قرار دائرة الفصل القاضي برد دعواها فيما يتعلق بحساب التصفية، وحيث أنها تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أنها عبارة عن حسابات مؤقته وسيطه غير حقيقية يتم توسيطها بين حسابين لفترة مؤقته ثم يتم إغلاقها، وأن أساس التقييم الذي اعتمدت عليه الهيئة لم يوضح فيه أسباب الإجراء ولا الأسانيد النظامية التي استندت عليه في إخضاع مبالغ للضريبة دون التحقق من طبيعتها بشكل دقيق حيث

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-246174

الصادر في الاستئناف رقم (V-246174-2024)

قامت الهيئة باستبعاد المبالغ السالبة (الدائنة) المقيدة في هذه الحسابات وإخضاع المبالغ الموجبة (المدينة) للضريبة بالنسبة الأساسية مما أدى إلى تضخيم المبيعات في الإقرار الضريبي، وبالاطلاع على المستندات المقدمة من أطراف الدعوى فقد ثبت بأن دور حسابات التسوية المسجلة في الدورة المحاسبية للشركة تمثل حسابات وسيطة مؤقتة لأغراض الرقابة الداخلية ولا تمثل توريدات فعلية مدعوماً وفقاً للمستندات المقدمة من ميزان المراجعة والكشف التفصيلي لحساب التصفية، الذي يتم توسيطه بين حسابين لفترة مؤقتة ويتضمن أرصدة بالسالب والموجب يساوي ناتجها صفراً، كما أن الإجراء المتبع من قبل الهيئة في إخضاع أحد جانبي القيود المحاسبية (المدينة) وترك ما يقابله من حسابات (دائنة) يتنافى مع الأسس المحاسبية، لا سيما وأن الهيئة لم تثبت بأن ما تم إخضاعه يمثل توريدات فعلية خاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية، وإنما قامت بإخضاع كامل الجانب المدين من الحساب، بالتالي وحيث أن المستأنفة قد بذلت العناية اللازمة بتقديمها للمستندات الدالة والمعتبرة لإثبات صحة دفوعها، ولم تقدم المستأنف ضدها (الهيئة) ما ينفي خلاف ذلك، ولما أنّ قرار الفصل استند في رفضه إلى "أنّ المستندات المقدمة لا توضح أساس الحساب النظامي و ما دور ذلك في الدورة المحاسبية للشركة و ما هي طبيعة الحسابات السالبة و الموجبة و تأييد ذلك بالشرح و المستندات "وحيث أنّ المستأنفة قدمت في لائحة استئنافها شرح مفصل يوضح أنّ طبيعة الحسابات عبارة عن أداة للرقابة والتأكد من صحة البيانات المالية لمعالجة تدفقات المدفوعات والتحقق من صحتها، حيث يتم تسجيل العمليات المالية التي لم يتم التحقق منها بعد بهدف احتواء هذه العمليات مؤقتاً إلى أن يتم تصنيفها وتخصيصها إلى الحسابات النهائية, داعمة دفوعها بصور من النظام المحاسبي (...) وطريقة القيود المحاسبية من قيدها إلى تسويتها، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستئنافية إلى قبول الاستئناف المتعلق بالحسابات الفرعية حسابات التصفية وإلغاء قرار دائرة الفصل وإلغاء قرار الهيئة.

وفيما يخص الاستئناف المقدم من (...) على قرار دائرة الفصل القاضي برد دعواها فيما يتعلق بالتذاكر المباعة في عام 2017م والمجدولة في عامي 2018م و2019م، وحيث أنها تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أن أنظمة مبيعات التذاكر تدّار وفق أنظمة عالمية مثل نظام

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-246174

الصادر في الاستئناف رقم (V-246174-2024)

"..." ووفق معايير يضـــعها الاتحاد الدولي للنقل الجوي (...)، وتطالب بإعادة النظر في القرار الصـادر واعتبارها جهة محصـلة للضـريبة لا تتحمل التكلفة الضـريبية، وتطبيق ضـريبة القيمة المضافة فيما يتوافق مع طبيعة عملها والمبادئ الجوهرية للنظام والأخذ بعين الاعتبار القيود التنظيمية التي تحكم صـناعة الطيران عالمياً والتي لا يمكن تجاوزها، 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 قضـائه، إذ تولت الدائرة المصـدرة له تمحيص مكمن النزاع فيه وانتهت بصدده 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، مما تنتهي معه إلى تقرير عدم تأثيرها على نتيجة القرار؛ وبناءً على ما تقدم فإن الدائرة تنتهي إلى رفض الاستئناف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما انتهى إليه محمولاً على أسبابه.

وفيما يخص الاستئناف المقدم من (...) على قرار دائرة الفصل القاضي برد دعواها فيما يتعلق بغرامات إلغاء التذاكر، وحيث أنها تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أنها ليست توريد وإنما تعويض عن ضـرر، وباطلاع الدائرة على ملف الدعوى وما احتوى عليه من دفوع ومسـتندات، وحيث عرّفت المادة (1) من الاتفاقية الموحدة لضـريبة القيمة المضـافة لدور مجلس التعاون لدول الخليج العربية (التوريد) بأنه: "أي شكل من أشكال توريد السلع والخدمات بمقابل وفقاً للحالات المنصـوص عليها في الباب الثاني من هذه الاتفاقية."، واسـتنادًا على المادة (2) من نظام ضريبة القيمة المضافة التي نصت على أنه: "تفرض الضريبة على استيراد وتوريد السـلع والخدمات، وفقاً للأحكام المنصـوص عليها في الاتفاقية والنظام واللائحة."، واستنادًا على المادة (14) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة التي نصت على أنه: "دون الإخلال بالمادة الثانية من النظام ولأغراض تطبيق الاتفاقية والنظام في المملكة، تفرض الضـريبة على كافة توريدات السـلع والخدمات التي يقوم بها أي شـخص خاضـع للضـريبة 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 الى المملكة"، وحيث أن غرامات إلغاء التذاكر هي عبارة عن تعويض للأضـرار المالية الناجمة عن إلغاء التذاكر، وتمثل

تعويضـاً عن عدم التزام المسـافر وإلغاؤه للتذكرة بوقت قصـير -أقل من 24 سـاعة من موعد الرحلة- بحيث يكون من الصـــعب بيع التذكرة لعميل آخر في مثل هذه المدة المحددة، ووفقًا لتعريف (التوريد) الوارد بالمادة (1) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدور مجلس التعاون لدول الخليج العربية أعلاه؛ فإن الغرامة هي عبارة عن تعويض عن "أضـرار محددة" نتيجة إلغاء التذكرة ولا تعتبر الغرامات والعقوبات الحقيقية مقابلًا لأي توريد، ولا ينال من ذلك ما ذُكر في القرار محل الاسـتئناف من أنّ المسـتأنفة لم تفصـل بين الغرامات المرتبطة بين النقل الدولي والمحلي؛ ذلك أنّ البند محل الخلاف عبارة عن غرامة إلغاء التذكرة ولا ترتبط بالتوريد المتعلق بالتذكرة ذاتها كونها عبارة عن تعويض تم فرضه نتيجة عن الأضرار أو الخسارة وليست مقابل سـلع أو خدمات وبالتالي تقع خارج نطاق ضـريبة القيمة المضـافة، بالإضـافة إلى أن المكلف قد بذل العناية بتواصـله مع الهيئة وهي الجهة المشـرعة والتي أجابت على اسـتفسـار المكلف في البريد الالكتروني المرفق في ملف الدعوى بتأكيدها على عدم انطباق الضـريبة (خارج نطاق ضريبة القيمة المضافة) (Out of VAT scope)؛ الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول الاستئناف، وإلغاء قرار دائرة الفصل وإلغاء قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

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

منطوق القرار

أولاً: فيما يتعلق باستئناف هيئة الزكاة والضريبة والجمارك:

- **قبول الاستئناف شكلاً.**
- **وفي الموضوع:**

1- رفض اسـتئناف هيئة الزكاة والضـريبة والجمارك فيما يتعلق بخدمات توريد القوى العاملة (الموظفين) إلى (...) وتأييد قرار دائرة الفصل.

ثانياً: فيما يتعلق باستئناف (...) (رقم مميز ...):

- **قبول الاستئناف شكلاً.**
- **وفي الموضوع:**

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-246174

الصادر في الاستئناف رقم (V-246174-2024)

1- قبول الاستئناف المتعلق بالحسابات الفرعية حسابات التصفية وإلغاء قرار دائرة الفصل وإلغاء قرار الهيئة.

2- رفض الاستئناف المتعلق بالتذاكر المباعة في عام 2017م للرحلات المجدولة في عامي 2018م و2019م وتأييد قرار دائرة الفصل.

3- قبول الاستئناف المتعلق ببند غرامات إلغاء التذاكر وإلغاء قرار دائرة الفصل وإلغاء قرار الهيئة.

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

عضو

الدكتور/ ...

عضو

الدكتور/ ...

رئيس الدائرة

الأستاذ/ ...

هذه الوثيقة رسمية مستخرجة من النظام، وموقعة إلكترونياً.