

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-246175

الصادر في الاستئناف رقم (V-246175-2024)

المقامة

المستأنفة/ المستأنف ضدها	من/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك
المستأنفة/ المستأنف ضدها	ضد/ المكلف
	رقم مميز (...)

الحمد لله والصلوة والسلام على نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين وبعد:
إنه في يوم الأحد الموافق 16/03/2025م، 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 (السبعين 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 كُلٌّ من:

الأستاذ/ ...	رئيساً
الدكتور/ ...	عضوًأ
الدكتور/ ...	عضوًأ

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 14/11/2024م، من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك،
على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة
جدة رقم (VJ-2024-93960) في الدعوى المقامة من ... ضد هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.
وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 14/11/2024م، ... (هوية وطنية رقم ...) بصفته
وكيلاً للمستأنفة/ المؤسسة ... (رقم مميز ...) بموجب الوكالة رقم (...) وتاريخ 01/14/2025م
وترخيص المحاماة رقم (...), على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة
القيمة المضافة في محافظة جدة رقم (VJ-2024-93960) في الدعوى المقامة من ... ضد
هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

الواقع

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

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-246175

الصادر في الاستئناف رقم (V-246175-2024)

- أولاً: قبول الدعوى شكلاً.

- ثانياً: من الناحية الموضوعية:

- تعديل قرار المدعي عليها بإخضاع قيمة العمولة بدلاً من قيمة كامل العقد فيما يتعلق بخدمات توريد القوى العاملة (الموظفين) إلى ...، ورد دعوى المدعية فيما يتعلق بحساب التصفية، واثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق بخدمات الصيانة وتوريد قطع الغيار، وذلك للفترة الضريبية (مارس 2019م).
- رد دعوى المدعية فيما يتعلق بالذكري المباعة في عام 2017م والمجدولة في عامي 2018م و2019م والبالغ قدرها (43,780) ريال، وذلك للفترة الضريبية (مارس 2019م).
- رد دعوى المدعية فيما يتعلق بغرامات إلغاء التذاكر البالغ قدرها (10,175,760) ريال، وذلك للفترة الضريبية (مارس 2019م).
- رد دعوى المدعية فيما يتعلق ببند المبيعات الصفرية المتعلقة بودعة ... والبالغ قدرها (278,524,640) ريال، وذلك للفترة الضريبية (مارس 2019م).

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

كما تقدمت المستأنفة (...) إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعترافها على قرار دائرة الفصل القاضي برد دعواها فيما يتعلق بالذكري المباعة في عام 2017م والمجدولة في

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-246175

الصادر في الاستئناف رقم (V-246175-2024)

عامي 2018م و2019م، وذلك بسبب أنًّاً نظمـة مـبيعـات التـذاـكـر تـذـار وـفقًـاً نـظـمـة عـالـمـيـة مـثـلـ نظام "... وـفقـ مـعاـيـر يـضـعـها الـاتـحـاد الـدـولـي لـلـنـقـل الـجـوـي (...ـ)، وـتـطـالـب بـإـعادـة الـنـظـر فيـ الـقـرـار الـصـادـر وـاعـتـبارـها جـهـة مـدـصـلـة لـلـضـرـبـة لـا تـتـحـمـل التـكـلـفـة الضـرـبـيـة، وـتـطـيـقـ ضـرـبـة الـقـيـمة المـضـافـة فيـمـا يـتـوـافـقـ مـع طـبـيـعـة عـمـلـها وـالـمـبـادـيـاتـ الـجـوـهـرـيـة لـلـنـظـامـ وـالـأـخـذـ بـعـيـنـ الـاعـتـارـ الـقـيـودـ الـتـنـظـيمـيـةـ الـتـيـ تـحـكـمـ صـنـاعـةـ الطـيـرانـ عـالـمـيـاـ وـالـتـيـ لـاـ يـمـكـنـ تـجـاـزوـهـاـ.ـ بـإـضـافـةـ لـاعـتـارـضـهاـ عـلـىـ قـرـارـ دـائـرـةـ الفـصـلـ القـاضـيـ بـرـدـ دـعـواـهـاـ فـيـمـاـ يـتـعـلـقـ بـغـرـامـاتـ إـلـغـاءـ التـذاـكـرـ،ـ وـذـلـكـ بـسـبـبـ أـنـهـاـ لـيـسـتـ تـوـرـيدـ إـنـمـاـ تـعـوـيـضـ عـنـ ضـرـرـ.ـ كـمـاـ تـضـمـنـتـ الـلـائـحةـ اـعـتـارـضـهاـ عـلـىـ قـرـارـ دـائـرـةـ الفـصـلـ القـاضـيـ بـرـدـ دـعـواـهـاـ فـيـمـاـ يـتـعـلـقـ بـبـنـدـ الـمـبـيعـاتـ الـصـفـرـيـةـ الـمـتـعـلـقـةـ بـوـحـدـةـ...ـ الـمـتـعـلـقـةـ بـخـدـمـاتـ تـشـغـيلـ وـصـيـانـةـ الرـحـلـاتـ الـجـوـيـةـ الـدـولـيـةـ،ـ وـذـلـكـ بـسـبـبـ أـنـهـاـ مـبـيعـاتـ خـاطـسـعـةـ لـلـضـرـبـةـ بـالـنـسـبـةـ الـصـفـرـيـةـ لـكـوـنـهـاـ مـتـعـلـقـةـ بـخـدـمـاتـ الرـحـلـاتـ الـدـولـيـةـ لـطـائـرـاتـ الـدـيـوـانـ،ـ وـأـشـارـتـ الـمـسـتـأـنـفـةـ إـلـىـ أـنـ الـهـيـئـةـ قـامـتـ بـإـعادـةـ تـصـنـيفـ الـمـبـيعـاتـ وـإـدـرـاجـهاـ ضـمـنـ الـمـبـيعـاتـ الـخـاطـسـعـةـ لـلـضـرـبـةـ بـالـنـسـبـةـ الـأـسـاسـيـةـ دـوـنـ مـرـاعـةـ أـنـ جـزـءـ مـنـهـاـ تـمـثـلـ رـحـلـاتـ قـادـمـةـ مـنـ خـارـجـ الـمـمـلـكـةـ خـارـجـ النـطـاقـ،ـ وـتـدـفـعـ الـمـسـتـأـنـفـةـ بـصـحـةـ الـمـسـتـنـدـاتـ الـمـقـدـمـةـ مـنـهـاـ وـالـمـسـتـخـرـجـةـ مـنـ الـأـنـظـمـةـ الـمـاـسـبـيـةـ وـالـمـبـنـيـةـ عـلـىـ عـقـودـ مـعـهـاـ مـوـضـحـاـ مـعـهـاـ بـأـنـ الرـحـلـاتـ الـخـاصـةـ بـالـدـيـوـانـ الـمـلـكـيـ بـطـبـيـعـتـهـ رـحـلـاتـ سـرـيـةـ غـيـرـ مـعـلـنـةـ لـلـعـومـ،ـ وـأـنـتـهـتـ بـطـلـبـ قـبـولـ الـاسـتـئـنـافـ وـإـلـغـاءـ قـرـارـ دـائـرـةـ الفـصـلـ.ـ

وفي يوم الأحد بتاريخ 16/09/1446هـ الموافق 16/03/2025م، الساعة 04:21، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية جلسـتهاـ بـحـضـورـ أـعـضـائـهـاـ الـمـدـوـنـةـ أـسـمـائـهـمـ أـعـلـاهـ،ـ وـذـلـكـ عـبـرـ التـوـاـصـلـ الـمـرـئـيـ طـبـقـاـًـ لـإـجـرـاءـاتـ الـتـقـاضـيـ الـمـرـئـيـ عـنـ بـعـدـ؛ـ اـسـتـنـادـاـ عـلـىـ مـاـ جـاءـ فـيـ الـبـنـدـ رقمـ (1)ـ مـنـ الـمـادـةـ (الـخـامـسـةـ عـشـرـةـ)ـ مـنـ قـوـاـعـدـ عـمـلـ الـلـجـانـ الـزـكـوـيـةـ وـالـضـرـبـيـةـ وـالـجـمـرـكـيـةـ الصـادـرـةـ بـالـأـمـرـ الـمـلـكـيـ رقمـ (25711)ـ وـتـارـيخـ 1445/04/08ـ.ـ وـبـعـدـ الـاطـلـاعـ عـلـىـ طـلـبـ الـاسـتـئـنـافـ،ـ وـعـلـىـ الـمـذـكـرـاتـ الـمـقـدـمـةـ،ـ وـمـاـ اـحـتـواـهـ مـلـفـ الـقـضـيـةـ مـنـ أـورـاقـ وـمـسـتـنـدـاتـ،ـ وـحـيـثـ إـنـ الـدـعـوـيـ مـهـيـأـ لـلـفـصـلـ فـيـهـاـ بـحـالـتـهاـ الـراـهـنـةـ؛ـ فـيـهـاـ.ـ الدـائـرـةـ تـقـرـرـ قـفـلـ بـابـ الـمـرـافـعـةـ وـحـجزـ الـقـضـيـةـ لـلـفـصـلـ فـيـهـاـ.ـ

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-246175

الصادر في الاستئناف رقم (V-246175-2024)

أسباب القرار

وحيث إنه بمراجعة مستندات الدعوى ولائحة الاستئناف المقدمة تبيّن للدائرة استيفاء شروط نظر طبلي الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طبلي 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 عليها 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 بالموظفي لا تخضع لضريبة القيمة المضافة، وتخضع العمولة التي تحصل عليها الشركة لضريبة القيمة المضافة بنسبتها الأساسية، وطبقاً للأدلة الإرشادية فإن المعيار الخاص بتوافر علاقة رب العمل بالموظفي 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 الفوائير الضريبية المصدرة، ولما كان الثابت أن القرار محل الطعن في شأن النزاع محل النظر جاء متنقاً مع أحكام النظام ومع الأسباب السائفة التي بُني عليها والكافية لحمل قضاها، إذ تولت الدائرة المصدرة له تمييص مكمن النزاع فيه وانتهت بصدره 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 بالذكرة المباعة في عام 2017م والمجدولة في عامي 2018م و2019م، وحيث أنها تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أن أنظمة مبيعات التذاكر تدار وفق أنظمة عالمية مثل نظام

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-246175

الصادر في الاستئناف رقم (V-246175-2024)

"..." ووفق معايير يضعها الاتحاد الدولي للنقل الجوي (...), وتطالب بإعادة النظر في القرار الصادر واعتبارها جهة مهنية للضريبة لا تتحمل التكالفة الضريبية، وتطبيق ضريبة القيمة المضافة فيما يتواافق مع طبيعة عملها والمبادئ الجوهرية للنظام والأخذ بعين الاعتبار القيود التنظيمية التي تحكم صناعة 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 السائفة التي بُني عليها والكافية لحمل قصائه، إذ تولت الدائرة المصدرة له تمييز مكمن النزاع فيه وانتهت بصدره 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 خرر، وباطل العدالة على ملف الدعوى وما احتوى عليه من دفوع ومستندات، وحيث عرّفت المادة (1) من الاتفاقية الموددة لضريبة القيمة المضافة دور مجلس التعاون لدول الخليج العربية (التوريد) بأنه: "أي شكل من أشكال توريد السلع والخدمات بمقابل وفقاً للحالات المنصوص عليها في الباب الثاني من هذه الاتفاقية.", واستناداً على المادة (2) من نظام ضريبة القيمة المضافة التي نصت على أنه: "تفرض الضريبة على استيراد وتوريد السلع والخدمات، وفقاً للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية والنظام واللائحة.", واستناداً على المادة (14) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة التي نصت على أنه: "دون إخلال بالمادة الثانية من النظام ولأغراض تطبيق الاتفاقية والنظام في المملكة، تفرض الضريبة على كافة توريدات السلع والخدمات التي يقوم بها أي شخص خاضع للضريبة 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 إلى المملكة", وحيث أن غرامات إلغاء التذاكر هي عبارة عن تعويض للأضرار المالية الناجمة عن إلغاء التذاكر، وتمثل تعويضاً عن عدم التزام المسافر وإلاؤه للتذكرة بوقت قصير - أقل من 24 ساعة من موعد

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-246175

الصادر في الاستئناف رقم (V-246175-2024)

الرحلة- بحيث يكون من الصعب بيع التذكرة لعميل آخر في مثل هذه المدة المحددة، ووفقاً لتعريف (التوريد) الوارد بالمادة (1) من الاتفاقية الموددة لضريبة القيمة المضافة لدور مجلس التعاون لدول الخليج العربية أعلاه؛ فإن الغرامات هي عبارة عن تعويض عن "أضرار محددة" نتيجة إلغاء التذكرة ولا تعتبر الغرامات والعقوبات الحقيقية مقابلأ ل أي توريد، ولا ينال من ذلك ما ذكر في القرار محل الاستئناف من أن المستأنفة لم تفصل بين الغرامات المرتبطة بين النقل الدولي والم المحلي؛ ذلك أن البند محل الخلاف عبارة عن غرامات إلغاء التذكرة ولا ترتبط بالتوريد المتعلق بالتذكرة ذاتها كونها عبارة عن تعويض تم فرضه نتيجة عن الأضرار أو الخسارة وليس مقابل سلع أو خدمات وبالتالي تقع خارج نطاق ضريبة القيمة المضافة، بالإضافة إلى أن المكلف قد بذل العناية بتوافقه مع الهيئة وهي الجهة المشرعة والتي أجبت على استفسار المكلف في البريد الإلكتروني المرفق في ملف الدعوى بتأكيدها على عدم انطباق الضريبة (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.

وفيما يخص الاستئناف المقدم من (...) على قرار دائرة الفصل القاضي برد دعواها فيما يتعلق ببند المبيعات الصفرية المتعلقة بودعة... المتعلقة بخدمات تشغيل وصيانة الرحلات الجوية الدولية، وحيث أنها تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أنها مبيعات خاضعة للضريبة بالنسبة الصفرية لكونها متعلقة بخدمات الرحلات الدولية لطائرات الديوان، وأشارت المستأنفة إلى أن الهيئة قامت بإعادة تصنيف المبيعات وإدراجها ضمن المبيعات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية دون مراعاة أن جزء منها تمثل رحلات قادمة من خارج المملكة -خارج النطاق-، وتدفع المستأنفة بصحبة المستندات المقدمة منها والمستخرجة من الأنظمة المحاسبية والمبنية على عقود مع عملائها موضحاً معها بأن الرحلات الخاصة بالديوان الملكي بطبيعتها رحلات سرية غير معلنة للعموم، ولما كان الثابت أن القرار محل الطعن في شأن النزاع محل النظر جاء متفقاً مع أحكام النظام ومع الأسباب السائفة التي تبني عليها والكافية لحمل قضائه، إذ تولت الدائرة المصدرة له تمييز 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 دفاع مثار أمام هذه الدائرة، مما تنتهي معه إلى تقرير

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-246175

الصادر في الاستئناف رقم (V-246175-2024)

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.

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 استئناف هيئة الزكاة والضريبة والجمارك فيما يتعلق بخدمات توريد القوى العاملة (الموظفين) إلى ... وتأييد قرار دائرة الفصل.

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

- قبول الاستئناف شكلاً.

- وفي الموضوع:

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

2- قبول الاستئناف المتعلق ببند غرامات إلغاء التذاكر وإلغاء قرار دائرة الفصل وإلغاء قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

3- رفض الاستئناف بشأن بند المبيعات لوحدة ... المتعلقة بخدمات تشغيل وصيانة الرحلات الجوية الدولية وتأييد قرار دائرة الفصل.

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

عضو

الدكتور / ...

رئيس الدائرة

الأستاذ / ...

هذه الوثيقة رسمية مستخرجة من النظام، وموثقة إلكترونياً.