

اللجنة الاستئنافية للمخالفات ومنازعات الضريبة

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-246187

الصادر في الاستئناف رقم (V-246187-2024)

المقامة

ال المستأنفة / المستأنف ضدّها من / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

ال المستأنفة / المستأنف ضدّها ضد / المكلف

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 26/02/1444هـ، بناءً 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 كُلٌّ من:

الأستاذ / ... رئيساً

الدكتور / ... عضواً

الدكتور / ... عضواً

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-2024-93979) في الدعوى المقامة من ... ضد هيئة الزكاة والضريبة والجمارك. وكذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 14/11/2024م، من ... (هوية وطنية رقم ...) بصفته وكيلًا للمساندة / ... (رقم مميز ...) بموجب الوكالة رقم (...) وتاريخ ... وترخيص المحاماة رقم (...), على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة رقم (VJ-2024-93979) في الدعوى المقامة من ... ضد هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

الوقائع

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-2025-246187

الصادر في الاستئناف رقم (V-246187-2024)

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 2018م).
- رد دعوى المدعية فيما يتعلق بالتذاكر المباعة في عام 2017م والمجدولة في عامي 2018م و2019م والبالغ قدرها (9,779,400) ريال، وذلك للفترة الضريبية (مارس 2018م).
- رد دعوى المدعية فيما يتعلق بغرامات إلغاء التذاكر البالغ قدرها (14,765,040) ريال، وذلك للفترة الضريبية (مارس 2018م).

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 علاقتها 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 والمستفيدان من خدماتهم يتحقق عند استيفاء جميع الشروط الموضوعة 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 المستأنفة (...) إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعترافها على قرار دائرة الفصل القاضي برد دعواها فيما يتعلق بالتذاكر المباعة في عام 2017م والمجدولة في

اللجنة الاستئنافية للمخالفات و المنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات و منازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-246187

الصادر في الاستئناف رقم (V-246187-2024)

عامي 2018م و 2019م، وذلك بسبب أنًّا نظمـة مبيعـات التذاكر تـدار وفقًـا لـنظمـة عـالمـية مثل نظام "... و وفقًـا لـمعايير يـضعـها الـاتـحاد الـدـولـي لـلـنـقل الـجـوـي (IATA)، و تـطـالـب بـإـعادـة النـظـر فـي القـارـيـن الصـادـرـ و اـعـتـبارـها جـهـة مـحـصـلـة لـلـضـريـبـة لـأـنـتـحـمـلـ الـتكـلـفـة الضـريـبـية، و تـطـيـقـ ضـريـبـة الـقيـمة الـمضـافـة فـيـما يـتوـافـقـ مع طـبـيـعـة عملـها و المـبـادـيـ الجوـهـرـيـة لـلـنـظـام و الأـخـذـ بـعـينـ الـاعـتـارـ الـقيـودـ التنـظـيمـيـة الـتـي تـحـكـمـ صـنـاعـة الطـيـرانـ عـالـمـيـاـ و الـتـي لاـ يـمـكـنـ تـجاـوزـهاـ. بـإـضـافـةـ لـاعـتـراضـهاـ عـلـى قـرـارـ دائـرةـ الفـصـلـ القـاضـيـ بـرـدـ دـعـواـهـاـ فـيـما يـتـعـلـقـ بـغـرـامـاتـ إـلغـاءـ التـذاـكـرـ، و وـلـكـ بـسـبـبـ أـنـهـاـ لـيـسـ توـرـيدـ وـإـنـماـ تـعـوـيـضـ عـنـ ضـرـرـ، وـاـنـتـهـتـ بـطـلـبـ قـبـولـ الـاستـئـنـافـ وـإـلغـاءـ قـرـارـ دائـرةـ الفـصـلـ. وـفـيـ يومـ الأـحـدـ بـتـارـيخـ 1446/09/16ـ المـوـافـقـ 16/03/2025ـ، السـاعـةـ 04:38ـ مـ، عـقـدـتـ الدـائـرـةـ الـاسـتـئـنـافـيـةـ الـأـوـلـىـ لـمـخـالـفـاتـ وـمـنـازـعـاتـ ضـريـبـةـ الـقـيـمةـ الـمـضـافـةـ وـالـسـلـعـ الـانـتـقـائـيـةـ جـلـسـتـهاـ بـحـضـورـ أـعـضـائـهاـ المـدوـنـةـ أـسـمـائـهـمـ فـيـ الـمـحـضـرـ، وـوـلـكـ بـعـرـبـ التـوـاـصـلـ الـمـرـئـيـ طـبـقاـ لـإـجـرـاءـاتـ التـقـاضـيـ الـمـرـئـيـ عـنـ بـعـدـ؛ اـسـتـنـادـاـ عـلـىـ ماـ جـاءـ فـيـ الـبـنـدـ رقمـ (1)ـ مـنـ الـمـادـةـ الـخـامـسـةـ عـشـرـةـ مـنـ قـوـاعـدـ عـمـلـ اللـجـانـ الـزـكـوـيـةـ وـالـضـريـبـةـ وـالـجـمـارـكـ الـصـادـرـةـ بـالـأـمـرـ الـمـلـكـيـ رقمـ (25711)ـ وـتـارـيخـ: 1445/04/08ـ؛ وـبـعـدـ الـاطـلـاعـ عـلـىـ طـلـبـ الـاستـئـنـافـ، وـعـلـىـ الـمـذـكـرـاتـ الـمـقـدـمـةـ، وـمـاـ اـحـتـواـهـ مـلـفـ الـقـضـيـةـ مـنـ أـورـاقـ وـمـسـتـنـدـاتـ، وـحـيـثـ إـنـ الدـعـوىـ مـهـيـأـةـ لـلـفـصـلـ فـيـهاـ بـحـالـتـهاـ الـراـهـنـةـ، فـإـنـ الدـائـرـةـ تـقـرـرـ قـفـلـ بـابـ الـمـرـافـعـةـ وـجـزـ القـضـيـةـ لـلـفـصـلـ فـيـهاـ.

أسباب القرار

وـحـيـثـ إـنـهـ بـمـرـاجـعـةـ مـسـتـنـدـاتـ الدـعـوىـ وـلـائـةـ الـاسـتـئـنـافـ الـمـقـدـمـةـ تـبـيـنـ لـلـدـائـرـةـ اـسـتـيـفـاءـ شـروـطـ نـظـرـ طـلـبـيـ الـاسـتـئـنـافـ شـكـلاـ وـفـقـاـ لـلـشـروـطـ الـمـنـصـوصـ عـلـيـهـاـ فـيـ الـأـنـظـمـةـ وـالـلـوـائـحـ وـالـقـرـارـاتـ ذاتـ الـصـلـةـ، الـأـمـرـ الـذـيـ يـكـونـ مـعـهـ طـلـبـيـ الـاسـتـئـنـافـ مـقـبـولـينـ شـكـلاـ لـتـقـديـمـهـمـاـ مـنـ ذـيـ صـفـةـ، وـخـلـالـ الـمـدـةـ الـنـظـامـيـةـ الـمـقـرـرـةـ.

وـمـنـ حـيـثـ الـمـوـضـوعـ، فـإـنـهـ باـطـلـاعـ الدـائـرـةـ الـاسـتـئـنـافـيـةـ عـلـىـ أـورـاقـ الدـعـوىـ وـفـحـصـ مـاـ اـحـتوـتـهـ مـنـ وـثـائقـ، وـمـسـتـنـدـاتـ، وـبـعـدـ الـاطـلـاعـ عـلـىـ مـاـ قـدـمـهـ الـطـرـفـانـ مـنـ مـذـكـرـاتـ وـرـدـودـ، وـفـيـمـاـ يـخـصـ الـاسـتـئـنـافـ الـمـقـدـمـ مـنـ (ـهـيـةـ الـزـكـاـةـ وـالـضـريـبـةـ وـالـجـمـارـكـ)ـ عـلـىـ قـرـارـ دائـرـةـ الفـصـلـ القـاضـيـ بـتـعـدـيلـ قـرـارـهاـ بـشـأنـ خـدـمـاتـ توـرـيدـ الـقـوـيـ العـالـمـةـ (ـالـمـوـظـفـينـ)ـ إـلـىـ ...ـ بـإـخـضـاعـ قـيـمةـ الـعـمـولـةـ الـمـتـحـصـلـ

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-246187

الصادر في الاستئناف رقم (V-246187-2024)

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 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 الغواتير 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 قضاها، إذ تولت الدائرة المصدرة له تمحيص 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 أدسبيه.

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 الذكرة تدار وفق أنظمة عالمية مثل نظام "..." ووفق معايير يضعها الاتحاد الدولي للنقل الجوي (IATA)، وطالبت بإعادة النظر في القرار الصادر واعتبارها جهة محصلة للضريبة لا تتحمل التكلفة 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 السائغة التي بُني عليها والكافية لحمل قضاها، إذ تولت الدائرة المصدرة له تمحيص 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

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-246187

الصادر في الاستئناف رقم (V-246187-2024)

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 تعرّض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أنها ليست توريد وإنما تعويض عن ضرر، وباطل العدالة على ملف الدعوى وما تحتوى عليه من دفوع ومستندات، وحيث عرّفت المادة (1) من الاتفاقية الموددة لضريبة القيمة المضافة دور مجلس التعاون لدول الخليج العربية (التوريد) بأنه: "أى 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 للأدلة المنصوص عليها في الاتفاقية والنظام واللائحة."، واستناداً 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 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 وإلغاؤه للتذكرة بوقت قصير - أقل من 24 ساعة من موعد 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 دور مجلس التعاون لدول الخليج العربية أعلاه؛ فإن الغرامات هي عبارة عن تعويض عن "أضرار محددة" نتيجة إلغاء التذكرة ولا تعتبر الغرامات والعقوبات الحقيقية مقابلاً لأى توريد، ولا ينال من ذلك ما ذكر في القرار محل الاستئناف من أن المستأنفة لم تفصل بين الغرامات المرتبطة بين النقل الدولي والمحل؛ ذلك أن 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 وليس

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-246187

الصادر في الاستئناف رقم (V-246187-2024)

مقابل سلع أو خدمات وبالتالي تقع خارج نطاق ضريبة القيمة المضافة، بالإضافة إلى أن المكلف قد بذل العناية بتواصله 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.

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 بالتزام 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.

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

عضو

عضو

الدكتور / ...

الدكتور / ...

رئيس الدائرة

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية

قرار رقم: VA-2025-246187

الصادر في الاستئناف رقم (V-246187-2024)

الأستاذ/ ...

هذه الوثيقة رسمية مستخرجة من النظام، وموثقة إلكترونياً.

