



الأمانة العامة للجان الزكوية والضريبية والجمركية
General Secretariat of Zakat, Tax and Customs Committees

مدونة المبادئ المستخرجة من قرارات لجان الاستئناف الضريبية لعام 2025م



جميع الحقوق محفوظة للأمانة العامة
للجان الزكوية والضريبية والجمركية
1448هـ - 2026م



الأمانة العامة للجان الزكوية والضريبية والجمركية
General Secretariat of Zakat, Tax and Customs Committees

مدونة المبادئ المستخرجة من قرارات لجان الاستئناف الضريبية لعام 2025م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

فهرس المحتويات

الموضوع	رقم الصفحة
فهرس المحتويات	٥
المقدمة	٩
كلمة سعادة الأمين العام للجان الزكوية والضريبية والجمركية	١١
منهجية العمل	١٣
المبادئ المستخرجة من قرارات لجان الاستئناف الضريبية	١٥
ضريبة الدخل	١٦
المبدأ رقم ١	١٧
المبدأ رقم ٢	٣٢
المبدأ رقم ٣	٤٨
المبدأ رقم ٤	٦٢
المبدأ رقم ٥	٧١
المبدأ رقم ٦	٨٨
المبدأ رقم ٧	٩٢
ضريبة الاستقطاع	١٠٠
المبدأ رقم ٨	١٠١
المبدأ رقم ٩	١٠٦
المبدأ رقم ١٠	١٠٦
المبدأ رقم ١١	١١٣
المبدأ رقم ١٢	١٢٢

المبدأ رقم ١٣	١٣٠
المبدأ رقم ١٤	١٣٨
المبدأ رقم ١٥	١٣٨
الضريبة الانتقائية	١٤٦
المبدأ رقم ١٦	١٤٧
المبدأ رقم ١٧	١٥٣
ضريبة القيمة المضافة	١٥٧
المبدأ رقم ١٨	١٥٨
المبدأ رقم ١٩	١٦٢
المبدأ رقم ٢٠	١٦٨
المبدأ رقم ٢١	١٧٥
المبدأ رقم ٢٢	١٧٩
المبدأ رقم ٢٣	١٨٨
المبدأ رقم ٢٤	١٨٨
المبدأ رقم ٢٥	١٩٥
المبدأ رقم ٢٦	١٩٩
المبدأ رقم ٢٧	٢٠٦
المبدأ رقم ٢٨	٢٠٦
المبدأ رقم ٢٩	٢١١
المبدأ رقم ٣٠	٢١٨
المبدأ رقم ٣١	٢٢٤
المبدأ رقم ٣٢	٢٢٤
المبدأ رقم ٣٣	٢٣٤
المبدأ رقم ٣٤	٢٣٩

المبدأ رقم ٣٥	٢٥٠
المبدأ رقم ٣٦	٢٥٥
المبدأ رقم ٣٧	٢٥٩
الاسترداد الضريبي	٢٦٣
المبدأ رقم ٣٨	٢٦٤
المبدأ رقم ٣٩	٢٦٨
المبدأ رقم ٤٠	٢٧٣
المبدأ رقم ٤١	٢٧٨
المبدأ رقم ٤٢	٢٧٨
المبدأ رقم ٤٣	٢٨٤
المبدأ رقم ٤٤	٢٩٠
المبدأ رقم ٤٥	٢٩٤
الغرامات	٢٩٩
المبدأ رقم ٤٦	٣٠٠
المبدأ رقم ٤٧	٣٠٦
مبادئ إجرائية	٣١١
المبدأ رقم ٤٨	٣١٢
المبدأ رقم ٤٩	٣١٧
المبدأ رقم ٥٠	٣٢١
المبدأ رقم ٥١	٣٢٥
المبدأ رقم ٥٢	٣٢٩
المبدأ رقم ٥٣	٣٣٣
المبدأ رقم ٥٤	٣٣٦
المبدأ رقم ٥٥	٣٤٢

رقم الصفحة

الموضوع

٣٤٥		المبدأ رقم ٥٦
٣٤٨		المبدأ رقم ٥٧
٣٥٢		المبدأ رقم ٥٨
٣٥٥		المبدأ رقم ٥٩
٣٥٩		المبدأ رقم ٦٠
٣٦٣		فهرس المبادئ التفصيلي

المقدمة

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين وخاتم النبيين سيدنا محمد، وعلى آله وصحبه والتابعين.

وبعد:

فإن من نافلة القول أن ما تقوم به المحاكم واللجان القضائية من جهود في مختلف بقاع المملكة العربية السعودية، وما يصدر منها من أحكام وقرارات، إنما يشكل في مجموعه ثروة فقهية وعدلية لا تُقدَّر بثمن، وحصيلة ينبغي الاهتمام والعناية بها. وفي ظل الثورة التجارية والصناعية التي تعيشها المملكة العربية السعودية في ظل رؤية السعودية ٢٠٣٠ قد يشكل على الكثيرين العديد من النوازل في القضايا الضريبية، ومن منطلق المسؤولية المجتمعية التي تنتهجها الأمانة العامة للجان الزكوية والضريبية والجمركية، فقد سعت إلى تكوين أساس متين ومرجع لأعضاء اللجان والمكلفين والمهتمين، ومن ذلك نشر (مدونة المبادئ المستخرجة من قرارات لجان الاستئناف الضريبية لعام ٢٠٢٥م)، بما يساهم بشكل فعال في خدمة التعاملات الضريبية، الأمر الذي يحد من الإطالة في نظر الدعاوى؛ حيث تسهم تلك التداوين في إيضاح ما استقرت عليه اللجان الاستئنافية من قرارات ومبادئ، وهو الأمر الذي سينعكس على اختصار وقت أمد التقاضي بالنسبة للمتعاملين، وتخفيف الجهد على ناظر الدعوى، وتحقيق مبدأ الشفافية الذي تنتهجه الأمانة العامة، فضلاً عن إتاحة الجوانب التطبيقية للجهات المعنية بالبحث الشرعي والنظامي، ولا سيما الجهات الأكاديمية والتدريبية وغيرها.

وقد حرصت الأمانة على حصر المبادئ المستقرة في لجان الاستئناف الضريبية؛ لتحقيق أهداف الأمانة في اختصار الجهود، ومعرفة السوابق القضائية للجنة الاستئناف؛ مما

يحدد من عدد القضايا المرفوعة أمامها إذا عرف أطراف الدعوى مسبقاً رأي اللجنة حول موضوع الدعوى التي يُزعمون رفعها.

نسأل الله عز وجل أن يكون عملاً خالصاً لوجه الكريم، وأن يسدد الجهود ويوفق المساعي لما فيه الخير، إنه جواد كريم.

كلمة

سعادة الأمين العام

للجان الزكوية والضريبية والجمركية

الحمد لله وحده، وبعد:

انطلاقاً من رؤية وقيم الأمانة العامة للجان الزكوية والضريبية والجمركية، والتي أخذت على عاتقها التميز بالقدرة على حل المنازعات الزكوية والضريبية والجمركية، وتبني أساليب مبتكرة وفعالة، وتعزيز الشفافية والحيادية، وتنمية التعاون بين أطراف المنظومة الزكوية والضريبية والجمركية، والقيام بدور فعال في رفع كفاءة النظر القانوني، وذلك بما يسهم في تحقيق مستهدفات رؤية السعودية ٢٠٣٠ من خلال تمكين العدالة الناجزة، وتبني قيم الشفافية والابتكار، عبر دعم اللجان الزكوية والضريبية والجمركية في الفصل الناجز في المنازعات المنظورة أمامها، وتقديم الدعم والمساندة للجان في كافة المراحل بإجراء الدراسات والأبحاث، وخدمة المكلفين بتوضيح الأنظمة والقرارات والسوابق القضائية، وتحديثها بشكل دوري. ومن ذلك مشروع (المبادئ المستخرجة من قرارات لجان الاستئناف الضريبية لعام ٢٠٢٥م).

كما أولت الأمانة العامة أهمية خاصة للقرارات الصادرة من لجان الاستئناف، وما تتضمنه من مبادئ؛ كونها تمثل خلاصة الاجتهاد القضائي المستقر، والتميّز بقابليتها للتطوير والتغيير المستمر حسب مستجدات الواقع؛ لأن تقريرها يستهدف الفصل في المنازعات المعروضة أمام اللجان القضائية. كما أن معرفتها تحدّ من الخلافات والمنازعات؛ مما يعدّ وقاية سابقة وحماية لمواقف المتعاملين، وإعانة لهم في مواقفهم أمام اللجان.

وهذه المكانة المرموقة لمبادئ اللجان الزكوية والضريبية والجمركية يستدعي العمل على استخلاصها ونشرها للكافة؛ تحقيقاً لمبدأ الشفافية، وإبرازاً للجهود القائمة، وإثراءً للساحة العلمية؛ لتكون ميداناً خصباً للدارسين والمتخصصين والمراكز البحثية.

وإن ما تقوم به الأمانة -وفقاً لدورها من خلال نشر هذه المبادئ- ما هو إلا تأكيد على سعيها الحثيث لتحقيق كل ما شأنه رفع مستوى العدالة بما يليق بها، وذلك بفضل دعم وتوجيهات القيادة المباركة التي لا تألو جهداً في دعمها السخي للبيئة التشريعية والتنظيمية.

وفي الختام، أتقدم بالشكر الجزيل لمولاي خادم الحرمين الشريفين الملك سلمان بن عبد العزيز، وولي عهده الأمين صاحب السمو الملكي الأمير محمد بن سلمان بن عبد العزيز، رئيس مجلس الوزراء -حفظهم الله- على رعايتهم ودعمهم غير المحدود للأنشطة العدلية في شتى المجالات. كما أتقدم بوافر الشكر لمنسوبي الأمانة العامة على جهودهم المتميزة في إصدار هذا المنتج الذي أرجو أن يحقق أهدافه، وأن يكون إضافة نوعية في المجال القانوني.

الأمين العام

عبد الله بن عبد الرحمن السحيباني

منهجية العمل

حرصت الأمانة على انتقاء المبادئ المستقرة لدى اللجان، والتي لها طابع عام يسري على عدد كبير من القضايا وليس الآراء المرتبطة بقضية معينة، ولم يكن نصاً تشريعياً، ولما للدعوى الضريبية من الوقائع والملابسات المختلفة، فقد تم ترتيبها وتبويبها حسب الموضوعات.

وقد تطلب العمل إيجاد خطة محكمة ومنهجية متقنة لإخراجها في أسلوب سهل وميسور، وقد قُسم العمل إلى عدة مراحل وفق ما يلي:

- جرد القرارات النهائية للجنة الاستئنافية جرداً دقيقاً.
- تمييز ما ورد بالمبادئ المذكورة على سبيل الحكاية عن أطراف الدعوى، والمبادئ التي تعبر عن رأي اللجنة.
- استخراج الآراء الخاصة باللجنة الواردة غالباً في أسباب القرار، والتي لها طابع العمومية، وتعبر عن قاعدة تسري على الحالات المشابهة.
- تسجيل رقم قرار الاستئناف الذي ورد فيه المبدأ، حتى لو تكرّر في قرارات متعددة.
- دمج المبادئ المتطابقة في لفظها في مبدأ واحد مع ذكر القرارات التي وردت فيها.
- دمج المبادئ المتطابقة في المعنى والمتشابهة في الصياغة في مبدأ واحد، مع اختيار أفضل الصياغات وأوضحها وأوسعها، مع دمج الصياغات في أحيان يسيرة.
- تبويب المبادئ حسب الموضوعات.
- ترقيم المبادئ ترقيماً تسلسلياً.
- عدم نشر أي مبدأ استقر عليه العمل حالياً في الأنظمة المعمول بها وما استجدّ من تعاميم، إلا إذا كان في ذكره فائدة.

-
- لتسهيل الوقوف على القرار الاستثنائي فقد تم وضع قرار لجنة الاستئناف الذي تم استخراج المبدأ منه، وذلك من خلال وضع قرار اللجنة الاستئنافية على القالب التحليلي، والذي تم من خلاله إبراز مستند القرار والوقائع والأسباب ومنطوق القرار.
 - إذا كان هناك أكثر من قرار تم من خلاله استخراج المبدأ، يتم الاكتفاء بوضع قرار واحد، مع الإشارة إلى رقم وبيانات القرارات المشابهة إن وجدت.
 - التأكد من حذف كافة البيانات الدالة على أطراف الدعوى أو أطراف أخرى دون التأثير على القرار.
-

المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الضريبية

ضريبة الدخل

المبدأ رقم ١

- لا تقبل شركات المقارنة في تحليل تسعير المعاملات ما لم يثبت توافر استقلاليتها وكفاية معلوماتها المالية، ويعاد احتساب الربط وما يتبعه من غرامات متى ترتب على استبعادها أو قبولها تعديل النطاق الربحي.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٠٦ / ٠٨ / ٢٠٢٤ م، من / (...)، هوية مقيم رقم (...). بصفته الممثل النظامي للشركة المستأنفة بموجب السجل التجاري، والاستئناف المقدم من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بتاريخ ٠٨ / ٠٨ / ٢٠٢٤ م، على قرار الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (ISR-2024-230244) الصادر في الدعوى رقم (I-2024-230244) المتعلقة بالربط الضريبي لعام ٢٠١٩ م، في الدعوى المقامة من المكلف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

أولاً: قبول الدعوى المقامة من المدعية / فرع شركة (...)، سجل تجاري رقم (...)، ضد المدعى عليها / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، شكلاً.

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١ - إلغاء إجراء المدعى عليها فيما يتعلق ببند تسعير المعاملات، وفقاً لما ورد في الأسباب.

٢- إلغاء إجراء المدعى عليها فيما يتعلق ببند غرامة التأخير. وفقاً لما ورد في الأسباب.
وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المكلف، فتقدم بلائحة استئنافية أطلعت عليها
الدائرة وتضمنت الآتي:

إذ يعترض المكلف على قرار دائرة الفصل محلّ الطعن، فإنه يطالب بشأن بند (تسعير
المعاملات - فيما يتعلق في شركات المقارنة والنطاق الربيعي -). بإلغاء قرار الدائرة، وأفاد
المكلف بأن مؤشر الاستقلالية (...) للشركة هو (A+)، والذي يشير إلى أن الشركة مستقلة
وليست جزء من مجموعة، وبأن نسبة حصة المساهمين للشركة أقل من (٢٥٪) من إجمالي
حصة الشركة، ولهذا لا يوجد مشكلة في استقلالية الفرع مما ينفي ادعاء الهيئة، وأشار المكلف
إلى مستند الترجمة العربية للملف المحلي لتسعير المعاملات القسم، وصورة من من قاعدة
البيانات توضح مؤشر استقلالية الشركة، وفيما يخص أنشطة الشركة، قدم المكلف صورة
من قاعدة البيانات التي توضح طبيعة أنشطة الشركة، وقدم ترجمة للصورة نصت على الآتي:
«الشركة بشكل اساسي تعمل في تقديم الخدمات المحاسبية. الشركة تقدم خدمات المحاسبة
والتدقيق والتدقيق الداخلي والتنظيم والامثال واسترداد الشركات والمحاسبة الجنائية وإدارة
المخاطر.»، عليه فإن أنشطة الشركة محصورة على خدمات مهنية ولا تتضمن المناقشة
والتفاوض مع البنوك بخصوص قروض نيابة عن العملاء كما تدعي الهيئة. وأما فيما يخص
بند (تسعير المعاملات - فيما يتعلق في تحديد مؤشر مستوى ربحية الفرع -)، يطالب المكلف
بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند على أساس الأسباب الآتية: أولاً: إمكانية وكفاءة الفرع الفنية
خلال السنة المالية ٢٠١٩م، حيث أشار المكلف إلى أن الفرع لم يكن لديه الإمكانيات الكافية
 لتنفيذ المشاريع النشطة خلال سنة ٢٠١٩م، وفي ذلك الوقت كان لدى الفرع ١٢ موظفًا فقط
 و٨ منهم كانوا يقدمون الخدمات للعملاء، ولم تكن خبرة وتخصصات الموظفين الثمانية
 تخدم أهداف ونوع المشاريع النشطة في سنة ٢٠١٩م، وبالتالي كان الفرع يعتمد كلياً على (...)
الإمارات لقيادة وتنفيذ المشاريع، وهذا الدعم يكون بناءً على نموذج أعمال مجموعة (...)
الذي يسمح لمكاتب المجموعة بتقديم الدعم بناءً على المتطلبات الخاصة لمشروع، ولذلك
اقتصر دور الفرع على أنشطة الإدارة والتنسيق وهي أنشطة روتينية، وقدم المكلف أدوار موظفي
الفرع ووصفهم الوظيفي للسنة المالية ٢٠١٩م، وعينة من الاتصالات عبر البريد الإلكتروني

للشركات التابعة لـ (...) للحفاظ على العلاقات مع العملاء، ونموذج الأعمال للمجموعة والملف الوظيفي للفرع. ثانيًا: الملف الوظيفي للفرع للسنة المالية ٢٠١٩م: الملف الوظيفي يتضمن تحليل وظيفي للطرف قيد الاختبار ومن خلاله يتم تحديد المهام المؤداة والأصول المستخدمة والمخاطر المحتملة، وأضاف المكلف بأنه خلال عام ٢٠١٩م أدى الفرع وظائف ومهام محدودة شملت الأنشطة الروتينية مثل المهام الإدارية والتنسيقية، وكانت الأصول التي يملكها الفرع هي المكاتب وأجهزة الكمبيوتر وما إلى ذلك، وكانت المخاطر التي يتحملها الفرع منخفضة الخطورة لنظر إلى أن الفرع كان يؤدي مهام ذات قيمة منخفضة، وبالتالي، يمكن تصنيف الفرع كمقدم خدمات استشارية منخفضة القيمة وذات مخاطر وأصول محدودة. ثالثًا: لا يمكن تطبيق هامش الربح التشغيلي (OM) كمؤشر مستوى ربحية مناسب: أشار المكلف إلى أن دائرة الفصل الموقرة ذكرت معتمدةً على مذكرة الهيئة أن هامش الربح التشغيلي (OM) قد تم استخدامه في السنوات السابقة للسنة محل الخلاف، وعلى هذا النحو يجب استخدام هامش الربح التشغيلي (OM) كمؤشر مناسب لمستوى الربحية، كما ذكرت الهيئة أيضًا أنه في حال حدوث تغيير في مؤشر مستوى الربحية، يجب على الفرع تقديم أسباب مقنعة لهذا التغيير (مثل التغيير في نشاط الفرع)، وبناءً على الإرشادات المذكورة في الدليل الإرشادي لتسعير المعاملات في السعودية، تحديدًا الفقرة ٣، ٤، ٢، ٤ فيما يخص اختيار مؤشر مستوى الربحية عند تطبيق طريقة صافي هامش الربح للمعاملة (TNMM)، بأن هامش الربح التشغيلي الذي طبقته الهيئة في ربطها، مناسب أكثر عند تحليل أنشطة تسويقية وتوزيعية وأن هامش الربح على التكلفة الاجمالية (MOTC) مناسب أكثر عند تحليل أنشطة صناعية وخدمات، كونه لا يوجد خلاف على حقيقة أن الفرع هو مقدم خدمات، فمن الواضح أن مؤشر الربحية الأنسب يجب أن يكون هامش الربح على التكلفة الاجمالية (MOTC) مع تعديلات في حال الضرورة. وقدم المكلف المراجع من الدليل الإرشادي: هامش الربح التشغيلي (OM) كمؤشر ربحية- الدليل الإرشادي لتسعير المعاملات في السعودية، الفقرة ٣، ٤، ٢، ٤ تنص على: «هامش الربح التشغيلي أو عوائد المبيعات: «تهدف هذه الطريقة لقياس ربحية الشركات والقطاعات بمختلف أحجامها، ولا تستخدم لحساب رأس المال المستخدم في تحقيق الربح. ويقلل استخدام الربح التشغيلي كمقياس للتدفق النقدي من ثير السياسات المحاسبية والتمويلية والضريبية على الأرح. وترى الهيئة مناسبة تطبيق هذه الطريقة على أنشطة التسويق والتوزيع»،

نظراً لأن الفرع مقدم خدمات استشارية منخفضة القيمة وذات مخاطر وأصول محدودة، لا يمكن اعتبار هامش الربح التشغيلي (OM) مؤشراً مناسباً لمستوى الربحية، لأنه ينطبق فقط على الكيانات التي تؤدي أنشطة توزيع أو تسويق. هامش الربح على التكلفة الاجمالية (MOTC) / صافي التكلفة مضاف إليها هامش الربح - الدليل الارشادي لتسعير المعاملات في السعودية، الفقرة ٣، ٤، ٢، ٤، تنص على: «هامش صافي التكلفة مضافاً إليها هامش الربح: وهي نسبة الأرباح قبل الفائدة والضرائب أو الأرباح التشغيلية من اجمالي التكاليف. يكون هذا المؤشر مقياساً للعوائد من التكلفة التشغيلية الاجمالية للشخص (باستثناء الفوائد والضرائب). وعند استخدام هذا المؤشر، فإن وجود الفروقات فيما بين الوظائف لا يكون لها أثر على التحليل بافتراض أنها منعكسة في مستوى المبيعات والمصاريف العامة والإدارية حيث إنه من الممكن إدراج عدد من العناصر ضمن تكلفة المبيعات أو مصاريف التشغيل. عادة يكون هذا المؤشر مناسب للاستخدام على عمليات التصنيع ومقدمي الخدمات، حيث تعكس تكاليف الشخص الأنشطة التي يمارسها. وعادة ما يكون الطرف قيد الاختبار متحكماً في تكلفة كل وحدة منتجة والكميات المنتجة والعمالة، ونفقات التشغيل»، وأضاف المكلف بأن تسعير المعاملات هو مفهوم ديناميكي ومتغير، يتم دراسته كل سنة بشكل مستقل. ببساطة لأن الفرع اعتمد هامش الربح التشغيلي (OM) كمؤشر ربحية في سنواته السابقة لا يعني أنه يجب اعتماد ذات المؤشر كل سنة، علاوة على ذلك، فإنه وفقاً للوائح وإرشادات تسعير المعاملات في السعودية، يتعين على المكلفين الامتثال لمتطلبات وثائق تسعير المعاملات لكل سنة مالية على حدة، حيثما ينطبق ذلك، عليه لا يمكن اعتماد موقف تسعير المعاملات الذي اعتمدته الهيئة في ربوطها السابقة (أي الأعوام المالية من ٢٠١٦م إلى ٢٠١٨م) في السنوات التي تليها حيث تتطلب لوائح تسعير المعاملات ممارسة معاصرة لتحديد واعتبار جميع الحقائق والتفاصيل ذات الصلة للمكلفين لكل سنة مالية على حدة.

كما لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى الهيئة فتقدّمت بلائحة استئنافية اطلّعت عليها الدائرة وتضمّنت ما حاصله الآتي:

إذ تعترض الهيئة على قرار دائرة الفصل محلّ الطعن، فإنه فيما يخص بند (ببند تسعير المعاملات)، وأشارت إلى أنها تتمسك بما ورد في مذكرتها الجوابية المقدمة لدائرة الفصل،

وتحليل إليها منعاً للتكرار والإطالة، وفيما يتعلق بشركة (...) و (...) و (...) تفيد الهيئة عدم صحة ما انتهى إليه قرار الدائرة بقبول اعتراض المكلف، حيث قبلت اعتراض المكلف بناءً على المرفق (١، ٧) إلى (٧، ٨) المقدم من قبل المكلف، وبعد الاطلاع على المرفق تبين أن المعلومات المالية غير مكتملة وغير كافية (حيث يجب أن تتوفر المعلومات المالية موضح فيها المبيعات وتكلفة المبيعات وتكاليف التشغيل والربح للعام) مما يتعذر إجراء تحليل مقارنة في ظل هذه المعلومات لكونها غير كافية لتوضيح الوضع المالي للشركات المقارنة وهو ما تم توضيحه من قبل الهيئة للمكلف مسبقاً في تقرير تسعير المعاملات وفي مذكرات الربط الأولي والنهائي، وتورد الهيئة أدناه تفاصيل الرفض لكل شركة: (١) (...): قدمت الهيئة صورة من قاعدة البيانات يوضح عدم وجود معلومات مالية للعام ٢٠١٩م، كما لم يرفق المكلف (ملحق ١، ٧ إلى ٨، ٧) أي مستندات إضافية للمعلومات المالية للعام ٢٠١٩م.

(٢) (...): قدمت الهيئة صورة من قاعدة البيانات يوضح عدم وجود معلومات مالية للأعوام ٢٠١٧م-٢٠١٩م، علماً بأن قاعدة البيانات المستخدمة هي نفسها من قبل الهيئة والمكلف بالتالي يتوجب على المكلف التوضيح عن مصدر المعلومات المالية لعامي ٢٠١٧م-٢٠١٨م، وبما لا يتعارض مع رأي الهيئة السابق فإن المعلومات المالية التي قدمها المكلف لا تتضمن الربح التشغيلي مما يتعذر معه التوصل لنتيجة هامش الربح التشغيلي للشركة المقارنة.

(٣) (...): قدمت الهيئة صورة من قاعدة البيانات يوضح عدم وجود معلومات مالية للأعوام ٢٠١٧م-٢٠١٨م، علماً بأن قاعدة البيانات المستخدمة هي نفسها من قبل الهيئة والمكلف بالتالي يتوجب على المكلف التوضيح عن مصدر المعلومات المالية لعامي ٢٠١٧م-٢٠١٨م، وبما لا يتعارض مع رأي الهيئة السابق فإن المعلومات المالية التي قدمها المكلف لا تتضمن الربح التشغيلي مما يتعذر معه التوصل لنتيجة هامش الربح التشغيلي للشركة المقارنة، حيث تنص الفقرة ٢، ٣، ٤ من الدليل الإرشادي لتسعير المعاملات، على: «ولا تشير التعليمات إلى قاعدة بيانات محددة ولن ترفض الهيئة بشكل تلقائي استخدام البيانات التي تم الحصول عليها من قواعد بيانات محددة إذا كانت قاعدة البيانات تلك متاحة للهيئة. ومع ذلك يجب على المكلفين إثبات مناسبة استخدام قاعدة بيانات معينة في التحليل. ويمكن الحصول

على المعلومات المالية للمعاملات المستقلة أو بيانات الأشخاص المستقلين واستخدام قواعد البيانات العامة ومصادر المعلومات الأخرى المتاحة في معظم الحالات. إضافة إلى ما سبق لن يسمح باستخدام المعلومات السرية للمقارنة أو الاستناد عليها بأي شكل من الأشكال لأغراض التحليل»، وعليه تؤكد الهيئة على استبعاد هذه الشركات لعدم توفر المعلومات المالية، كما قدمت الهيئة ما يثبت نقص هذه المعلومات وتعذر استخدامها في تحليل المقارنة.

ثانيًا: وفيما يتعلق بشركة (...)، (...)، (...)، (...)، (...)، (...):

١ - (...): قدمت الهيئة صورة من قاعدة البيانات يوضح وجود شركة تابعة للشركة المقارنة بنسبة ١٠٠٪.

٢ - (...): قدمت الهيئة صورة من قاعدة البيانات يوضح أن الشركة تابعة للشركة الأم بنسبة ١٠٠٪ بالإضافة لوجود شركتين في المجموعة تابعة للشركة الأم بنسبة ٩٩٪ على الأقل، كما أن مؤشر الاستقلالية للشركة هو D وفقاً لقاعدة البيانات.

٣ - (...): قدمت الهيئة صورة من قاعدة البيانات يوضح أن الشركة تابعة للشركة الأم بنسبة ١٠٠٪ بالإضافة لوجود عدة شركات في المجموعة تابعة للشركة الأم بنسب متفاوتة، كما أن مؤشر الاستقلالية للشركة هو D وفقاً لقاعدة البيانات.

٤ - (...): قدمت الهيئة صورة من قاعدة البيانات يوضح وجود شركتين تابعة للشركة المقارنة بنسبة ١٠٠٪.

٥ - (...): قدمت الهيئة صورة من قاعدة البيانات يوضح وجود شركة تابعة للشركة المقارنة بنسبة ٨٥٪.

٦ - (...): قدمت الهيئة صورة من قاعدة البيانات يوضح وجود شركتين تابعة للشركة المقارنة بنسبة ١٠٠٪ و ٦٠٪ على التوالي.

وقامت الدائرة مصدرة القرار محل الاستئناف بإلغاء إجراء الهيئة وقبول اعتراض المكلف بناءً على المرفق (١، ٧) إلى (٨، ٧) المقدم من المكلف، وبناءً على ما جاء بنص قرار اللجنة حيث نص على: «يتضح بأن رفض المدعى عليها ليس له وجهة حيث تم الرفض

بناءً على «افتراض» حيث كان يجب عليها أداء واجبها وفحص الشركات والتأكد من قابليتها للمقارنة وتقديم أسباب منطقية مبنية على الأنظمة وإرشادات تسعير المعاملات. مما ترى معه الدائرة قبول اعتراض المدعية وإلغاء إجراء المدعى عليها»، وتجب الهيئة على ذلك أن نص القرار يبين أن استبعاد الهيئة لهذه الشركات كان بناءً على افتراض، وهو ما يخالف الحقائق والوقائع حيث إن الهيئة قامت بفحص هذه الشركات للتأكد من قابليتها للمقارنة وتم رفض هذه الشركات بناءً على نتيجة الفحص التي أوضحت أن هذه الشركات تنفي أحد أهم عوامل تحليل المقارنة وهو الاستقلالية، بناءً على المادة الثالثة من تعليمات تسعير المعاملات والتي نصت على «لأغراض ضريبة الدخل، يجب أن تكون أحكام وشروط المعاملات بين الأشخاص المرتبطين مشابهة لأحكام وشروط المعاملات القابلة للمقارنة التي تتم بين الأشخاص المستقلين»، بالإضافة للفقرة ١، ٢، ٣ من الدليل الإرشادي لتسعير المعاملات، والتي عرفت وجه من أوجه اعتبار الأشخاص كأشخاص المرتبطين، وذلك كالآتي: «تضمنت تعليمات تسعير المعاملات الاعتبار الخاصة بالسيطرة من خلال الملكية. في حال كانت الملكية للشخص ٥٠٪ أو أكثر من شخص اعتباري فإنه يفترض بأن المالك يسيطر على ذلك الشخص الاعتباري»، وأيضاً على ما نصت عليه الفقرتين ٤ و ٣، ٤ على التوالي من الدليل الإرشادي لتسعير المعاملات: «ويكون الهدف من تحليل المقارنة هو تقييم مدى إمكانية المقارنة بين المعاملات بين الأشخاص المرتبطين والمعاملات المستقلة، ويعتبر أحد الأسس التي يقوم عليها تطبيق مبدأ السعر المحايد»، «يتم استخدام هوامش معينة يحققها أشخاص مستقلين مماثلين للأشخاص المرتبطين كمؤشرات على حيادية أسعار المعاملات بين الأشخاص المرتبطين وذلك بناءً على الافتراضية أن في حال حقق أشخاص مستقلين هوامش محددة من معاملة أو أكثر، فيمكن اعتبار أنه إذا حقق شخص مرتبط ذات الهوامش من معاملاته مع أشخاص مرتبطين فإن أسعار تلك المعاملات يجب أن تتوافق مع مبدأ السعر المحايد»، عليه يتبين للهيئة بأن تحليل المقارنة قائم على مقارنة معاملات الأطراف المرتبطين مع معاملات الأشخاص المستقلين، لذلك في حال انتفى عامل الاستقلالية لشركات المقارنة يجب استبعادها من تحليل المقارنة؛ مما يتضح معه استبعاد هذه الشركات لانتفاء عامل الاستقلالية. وفيما يخص بند (غرامة التأخير)، حيث تتمسك الهيئة بما ورد في مذكرتها الجوابية المقدمة لدائرة الفصل، وتحيل إليها منعاً للتكرار والإطالة، وتفيد أنه بالرجوع إلى اعتراض المكلف المقدم للهيئة بشأن التحقق من اعتراضه

على البند محل التظلم، تبين أنه لم يعترض على هذا البند لعام ٢٠١٩م ولم يسبق له إثارته أمام الهيئة، حيث إنه من الواجب على المدعي الاعتراض على هذه البند أولاً أمام الهيئة وفقاً للإجراءات النظامية المنصوص عليها في المادة (٥) من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية، وقامت الهيئة بفرض غرامة التأخير على فروق الضريبة غير المسددة في الموعد النظامي استناداً للمادة رقم (٧٧) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

وفي يوم الاثنين بتاريخ ٢٤/٠٣/٢٠٢٥م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها في تمام الساعة ١٥:٠٤م بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥هـ؛ وبالدعاء على الخصوم، حضر / (...)، هوية وطنية رقم (...)، بصفته وكيل عن المكلف بموجب الوكالة رقم (...). الصادرة بتاريخ ١٤/٠٥/١٤٤٥هـ، وترخيص محاماة رقم (...)، كما حضرت / (...). (هوية وطنية رقم ...)، بصفتها ممثلة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بموجب تفويض صادر من نائب محافظ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك للشؤون القانونية والالتزام برقم (...) وتاريخ ١٩/٠٣/١٤٤٥هـ. وبسؤال وكيل المكلف عما يود إضافته، أفاد بأنه يتمسك بما سبق تقديمه في هذه الدعوى. وبعرض ذلك على ممثلة الهيئة أجابت بأن الهيئة قدمت مذكرة إلحاقية عبر نظام CRM بالرقم (...)، وبسؤال الطرفين عما يودان إضافته، قررا الاكتفاء بما سبق تقديمه، وعليه قررت الدائرة تأجيل النظر في الدعوى إلى جلسة يوم الثلاثاء الموافق ٢٢/٠٤/٢٠٢٥م. واختتمت الجلسة في تمام الساعة ٤٥:٠٤م.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ ٢٢/٠٤/٢٠٢٥م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها في تمام الساعة ١١:٠٠ص بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥هـ؛ وبالدعاء على

الخصوم، حضر / (...)، هوية وطنية رقم (...)، بصفته وكيل عن المكلف بموجب الوكالة رقم (...) الصادرة بتاريخ ١٤ / ٥ / ١٤٤٥ هـ، وترخيص المحاماة رقم (...)، وحضرت ممثلة الهيئة / (...) (هوية وطنية رقم ...)، بموجب تفويض صادر من نائب محافظ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك للشؤون القانونية برقم (...) وتاريخ ١٩ / ٣ / ١٤٤٥ هـ. وبسؤال وكيل المكلف عما يود إضافته، أفاد بأنه يتمسك بما سبق تقديمه في هذه الدعوى. وبعرض ذلك على ممثلة الهيئة أجابت بتمسكها بما سبق تقديمه في هذه الدعوى وبسؤال الطرفين عما يودان إضافته، قررا الاكتفاء بما سبق تقديمه. وبعد قفل باب المرافعة والمداولة.

الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف ومن هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلبا الاستئناف مقبولين شكلاً، حيث قدما من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائهما.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف الطرفين بشأن بند (تسعير المعاملات - فيما يتعلق في شركات المقارنة والنطاق الربيعي) وحيث نصّت المادة (٦٢) من نظام ضريبة الدخل، على: «أ. للهيئة الحق في تصحيح وتعديل الضريبة المبيّنة في الإقرار بما يجعلها متوافقة مع أحكام هذا النظام، ولها الحق في اجراء الربط الضريبي إذا لم يقدم المكلف إقراره»، كما نصت الفقرة (أ/ ٢) من المادة (٦٣) من نظام ضريبة الدخل، والمتعلقة بإجراءات التهرب الضريبي، على أنه: «أ. لغرض تحديد الضريبة للهيئة الحق في: ٢. إعادة تكييف المعاملات التي لا يعكس شكلها جوهرها ووضعها في صورتها الحقيقية»، كما نصت

الفقرة (ج) من ذات المادة، على أنه: «ج. يجوز للهيئة إعادة توزيع الايراد والمصاريف في المعاملات التي تتم بين أطراف مرتبطة، أو أطراف تتبع نفس الجهة لتعكس الايراد الذي كان سيتحقق لو كانت الأطراف مستقلة وغير مرتبطة». واستناداً إلى الفقرة (١١) من المادة (١٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي نصت على أنه: «لا يجوز حسم

المصاريف الآتية: ١١ - قيمة المواد الموردة أو قيمة الخدمات المقدمة من أطراف مرتبطة بالمكلف الزائدة عن الأسعار المستخدمة بين أطراف مستقلة، وتصدر الهيئة القواعد الخاصة بتحديد الأسعار العادلة للتعاملات التي تتم بين أطراف مرتبطة بما يتفق مع المعايير المتعارف عليها دولياً، واستناداً إلى الفقرة (أ/ ١) من المادة (٥) من تعليمات تسعير المعاملات، والتي نصت على: «أ- لأغراض هذه التعليمات، تكون المعاملات بين أشخاص مرتبطين مماثلة للمعاملات المستقلة أو قابلة للمقارنة بها في إحدى الحالات الآتية: ١- عدم وجود اختلافات كبيرة تؤثر جوهرياً على المؤشر المالي الخاضع للفحص بموجب الطريقة المناسبة لتسعير المعاملات»، كما نصت الفقرة (ب) من المادة (١٢) من تعليمات تسعير المعاملات، على الآتي: «يجوز للهيئة تعديل المؤشر المالي إذا كان المؤشر المالي المستمد من المعاملة بين الأشخاص المرتبطين أو من المعاملات المجمعة يقع خارج نطاق السعر المحايد، على أن يتم تعديل المؤشر المالي بشكل يعكس خصائص الحالة وظروفها بأكبر قدر من الدقة وأن يقع ضمن نطاق السعر المحايد»، واستناداً إلى المادة (١٥) منها، والمتعلقة بالتزامات عامة، والتي نصت على: «أ- للهيئة الصلاحية في أن تطلب أي معلومات متعلقة بالمعاملات بين الأشخاص المرتبطين التي تراها لازمة لتأدية مهامها التنظيمية وتحقيق أهداف هذه التعليمات. ب- بدون إخلال بما ورد في المادة التاسعة عشر: الاستثناءات) من هذه التعليمات، على المكلف الذي يكون طرفاً في معاملة بين الأشخاص المرتبطين أن يحتفظ بالوثائق التي تثبت أن هذه المعاملات تتم على أساس السعر المحايد. ج- على المكلف الاحتفاظ بالوثائق الكافية التي تتضمن معلومات وتحليلات اقتصادية لإثبات أن شروط معاملاتها البينية تتم وفق لمبدأ السعر المحايد ويجب أن تكون تلك الوثائق متاحة للمراجعة من قبل الهيئة عند الطلب. د- يجب تزويد الهيئة بالوثائق المرتبطة بالمعاملات بين الأشخاص المرتبطين بناء على طلب من الهيئة خلال المدة التي تحددها الهيئة، على ألا تقل المدة عن ثلاثين (٣٠) يوماً من تاريخ الطلب»، واستناداً إلى الفقرة (٤, ٣, ٤) من الدليل الإرشادي لتسعير المعاملات، والتي نصت على: «يجب أن يتم تقييم كل شخص يتم العثور عليه أثناء البحث في قاعدة البيانات لتحديد مدى قابليتها للمقارنة مع الطرف قيد الاختبار. في هذا الصدد، يجب تقييم كل شخص لتحديد مدى قابليته للمقارنة من حيث الوظائف المؤداة وخصائص المخاطر والقطاع وأي عامل آخر ذو أهمية -حسب الحالة-. ولا تعتبر الهيئة بأن تقديم الكثير من المعلومات التي تم

الحصول عليها من قاعدة البيانات كافياً لقبول الأشخاص الذي تم اختيارهم للمقارنة ما لم يتم التحقق عن مدى قابلية هؤلاء الأشخاص للمقارنة»، واستناداً إلى الفقرة (٦، ٣، ٤) من الدليل والمتضمنة على: «ولمنع تأثير الحالات الاستثنائية والقيم الخارجة عن حدود المعتاد، يلزم اتباع نهج إحصائي في احتساب نطاق السعر المحايد. وعليه تعتبر الأسعار/ القيم الواقعة في المدى بين الربيعات هي النطاق المناسب للهوامش المبنية أسعار محايدة، على الرغم من أنه من الممكن اعتبار أي نقطة واقعة داخل هذا النطاق بأنها تتماشى مع مبدأ السعر المحايد، إلا أن الهيئة ترى بأن استخدام المتوسط في تحديد سياسة تسعير المعاملات هو التطبيق الأكثر مناسبة ما لم يقوم المكلف بإثبات عكس ذلك في حالات محددة»، كما تضمنت الفقرة (٢، ٣، ٤) على: «ولا تشير التعليمات إلى قاعدة بيانات محددة ولن ترفض الهيئة بشكل تلقائي استخدام البيانات التي تم الحصول عليها من قواعد بيانات محددة إذا كانت قاعدة البيانات تلك متاحة للهيئة. ومع ذلك يجب على المكلفين إثبات مناسبة استخدام قاعدة بيانات معينة في التحليل. ويمكن الحصول على المعلومات المالية للمعاملات المستقلة أو بيانات الأشخاص المستقلين واستخدام قواعد البيانات العامة ومصادر المعلومات الأخرى المتاحة في معظم الحالات. إضافة إلى ما سبق لن يسمح باستخدام المعلومات السرية للمقارنة أو الاستناد عليها بأي شكل من الأشكال لأغراض التحليل»، واستناداً إلى الفقرة (٤، ٣، ٣) من الدليل، والمتضمنة: «ولأغراض تطبيع بيانات الأشخاص القابلين للمقارنة يجب أن يتضمن نطاق البحث بيانات عن ثلاثة سنوات متتالية، ويجب أن لا يكون الأشخاص القابلين للمقارنة قد حققوا خسائر خلال السنوات المشمولة في نطاق التحليل. ويتم احتساب نطاق السعر المحايد باستخدام المتوسط المرجح للسنوات المشمولة في نطاق التحليل. ويجب أن تكون كافة معايير البحث الأخرى متلائمة مع الطرف قيد الاختبار، حيث يجب أن يكون للمكلف القدرة على دعم كافة الخطوات المتبعة لغرض الحصول على مجموعة من الأشخاص القابلة للمقارنة»، وبناءً على ما تقدم، حيث يكمن الخلاف حول عدم قبول الهيئة للشركات المقارنة يعود لكونها «شركة تابعة لمجموعة شركات، كما أن مجموعة شركات لا تقتصر فقط على المساهمين، بل تتضمن وجود شركات تابعة للكيان وهو ما ينطبق على الشركة»، وباطلاع الدائرة على ملف الدعوى، تبين بأن الهيئة قدمت صورة من قاعدة البيانات والذي يظهر فيها أن كلاً من الشركات (...، ...، ...، ...، ...، ...)، غير مستقلة في أن بعضها تابعة لشركات الأم بنسبة (١٠٠٪).

وتوجد في مجموعات تابعه، والذي يوضح معها أن مؤشر الاستقلالية الظاهر هو (D)، وبأن الهيئة تدفع بأن هذه الشركات غير مستقلة بناءً على صورة الشاشة المرفقة في استئنافها من منصة (...). فيما يدفع المكلف بصور من الشاشة من نفس الموقع يتضح معه ان الشركات مصنفة (A) وأنها مستقلة. بالتالي، فيما يتعلق استئناف الهيئة بشأن بشركة (...). بمقارنة الصور المقدمة من المكلف يتضح أن الهيئة قدمت صور للشاشة من موقع (...). ويتضح أن الشركة التابعة للشركة كان انضمامها بتاريخ ١٠ / ٢٠١٩م، أي في العام محل الخلاف، في حين قدم المكلف صورة من الشاشة يتضح أنها لعام ٢٠٢٣م أي بعام لاحق لعام الخلاف، وحيث إن الشركة أعلاه فعلاً غير مستقلة والذي يوضح معها أن مؤشر الاستقلالية الظاهر هو (F)، عليه يتبين صحة إجراء الهيئة في عدم قبول شركة المقارنة، لما أن انعدام الاستقلالية له أثر على سعر السوق كونها ستتأثر من الجهات المسيطر عليها، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق بالشركة (...). وأما فيما يتعلق استئناف الهيئة بشأن بشركة (...). وبمقارنة الصور المقدمة من قبل المكلف والهيئة، تبين للدائرة بأن الهيئة قدمت صور من موقع (...). ويتضح أن تاريخ انضمام الشركتين التابعة للشركة أعلاه قبل نهاية السنة المالية لعام ٢٠١٩م، ولم يقدم المكلف أي مستند يتضح من خلاله العام الذي تم فيه حفظ الصورة من الموقع، وحيث إن الشركة أعلاه فعلاً غير مستقلة والذي يوضح معها أن مؤشر الاستقلالية الظاهر هو (D)، عليه يتبين صحة إجراء الهيئة في عدم قبول شركة المقارنة، لما أن انعدام الاستقلالية له أثر على سعر السوق كونها ستتأثر من الجهات المسيطر عليها، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق بشركة (...). وفيما يتعلق بشركة (...). حيث يكمن الخلاف في دفع الهيئة بأن المكلف لم يقدم المعلومات المالية لعام ٢٠١٩م بالنسبة للشركة المشار إليها، وباطلاع الدائرة على ملف الدعوى والمستندات المقدمة، تبين لها صحة دفع الهيئة، حيث تم إجراء تحديث من قبل الهيئة على السنوات المعتمدة في الدراسة لتتضمن السنوات ٢٠١٧م-٢٠١٩م وفقاً للفقرة (٤، ٣، ٣) من الدليل الارشادي لتسعير المعاملات كالاتي: «من الضروري ان يتم تحديد السنوات التي تقع في نطاق التحليل. تعتبر السنوات التي تقع في نطاق التحليل هي السنوات التي يقع فيها تاريخ المعاملات بين الأشخاص المرتبطين الخاصة بالمكلف التي سيتم التحقق من توافق أسعارها مع مبدأ السعر المحايد»، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف

الهيئة على فيما يتعلق بشركة (...). وأما فيما يتعلق استئناف المكلف بشركة (...)، حيث يمكن الخلاف في اعتبار الشركة المقارنة بأنها تابعة لمجموعة شركات وليست مستقلة ليتم الاعتماد عليها، وباطلاع الدائرة على ملف الدعوى والمذكرة الإلحاقية المقدمة من الهيئة، تبين أنها تدفع بأن الشركة تنتمي إلى مجموعة شركات ونشاط الشركات التابعة مختلف «مقاولات، حلول للقروض للأفراد، تصميم داخلي» كما أن نشاط الشركة يتضمن مناقشة والتفاوض مع البنوك فيما يخص القروض بالنيابة عن العملاء، وبالإطلاع على موقع الشركة في الصورة المقدمة في مذكرة الهيئة، يتبين بأن نشاط الشركة الأساسي تقديم استشارات في مجالات متعددة منها الضرائب والقانون والمحاسبة والمراجعة وليست كما تدعي الهيئة، وأما فيما يخص دفعها بأن نشاط الشركات التابعة مختلف، تبين عدم وجود تأثير على الشركة القابلة للمقارنة، كما يتضح أن الهيئة لم تقدم أي مستندات تثبت بها أن الشركة غير قابلة للمقارنة، وبما أن المكلف قدم المستندات التي تثبت وجهه نظره، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق بشركة: (...).

وفيما يتعلق باستئناف الهيئة على بند (غرامة التأخير)، استناداً على نص الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥ هـ، التي نصت على ما يلي: «إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (١٪) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد»، واستناداً إلى الفقرة (١) من المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والصادر بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٠٦/١٤٢٥ هـ والتي نصت على ما يلي: «تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة ١٪ من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية: ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط الهيئة»، واستناداً إلى الفقرة (٣) من المادة (٦٧) من ذات اللائحة، والمتضمنة على: «تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية

حسبما هو وارد في الفقرة (٢) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد، وبناءً على ما تقدم، حيث انتهى قرار الدائرة في بند (تسعير المعاملات - فيما يتعلق في شركات المقارنة والنطاق الربيعي) المشار إليه أعلاه إلى قبول استئناف الهيئة فيما يتعلق بالشركات: (...، ...، ...)، عليه تنتهي الدائرة إلى تعديل قرار دائرة الفصل في بند غرامة التأخير على أنه يحق للهيئة إعادة الربط على المكلف بعد الأخذ بالاعتبار الشركات المقبولة للمقارنة حسب قرار الاستئناف الصادر والحصول على النطاق الربيعي وإعادة احتساب الغرامات بناءً على الربط الجديد، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى تعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق باستئناف الهيئة على بند (غرامة التأخير).

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف والهيئة على بقية البنود محلّ الدعوى. وحيث إنه لا تثريب على الدائرة بالأخذ بأسباب القرار محلّ الطعن دون إضافةٍ عليها متى ما قدرت أن تلك الأسباب تغني عن إيراد أي جديد، لأن في تأييدها لها بما حملته تلك الأسباب يتأكد معه أنها لم تجد فيما وجه إلى القرار من مطاعن ما يستحق الرد عليها بأكثر مما تضمنته تلك الأسباب، ولما كان ذلك وكان الثابت أن القرار محلّ الاستئناف في شأن المنازعة بخصوص البنود محلّ الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائغة التي بُني عليها والكافية لحمل قضائه إذ تولّت الدائرة المصدرة له تمحيص مكنم النزاع فيه وانتهت بصده إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث لم تلحظ هذه الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب بشأنه في ضوء ما تم تقديمه من دفع ماثرة أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف ورفض استئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل محلّ الاستئناف فيما انتهى إليه من نتيجة في بقية البنود محلّ الدعوى محمولاً على أسبابه.

القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من المكلف / فرع شركة (...)، سجل تجاري رقم (...)، رقم مميز (...) والاستئناف المقدم من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ضد قرار الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم

(ISR-2024-230244) الصادر في الدعوى رقم (I-2024-230244) المتعلقة بالربط الضريبي
لعام ٢٠١٩م.

ثانياً: وفي الموضوع:

١- فيما يتعلق باستئناف الطرفين على بند (تسعير المعاملات - فيما يتعلق في شركات
المقارنة والنطاق الربيعي -):

أ/ قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق بالشركات: (...، ...، ...).

ب/ رفض استئناف الهيئة وتأيد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق بالشركات: (...، ...، ...،
...، ...، ...، ...).

ج/ قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق بشركة: (...).

٢- تعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق باستئناف الهيئة على بند (غرامة التأخير).

٣- رفض استئناف المكلف وتأيد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (تسعير المعاملات
- فيما يتعلق في تحديد مؤشر مستوى ربحية الفرع -).

المبدأ رقم ٢

- العبرة في استبعاد فروقات الاستيراد من الوعاء بثبوت أسبابها ومبرراتها بالمستندات المؤيدة، ولا يكفي مجرد بيان أسباب الفروقات دون ما يثبت صحتها.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢٣/٠٤/٢٠٢٤م، من / (...)، هوية وطنية رقم (...) بصفته وكيلًا عن الشركة المستأنفة بموجب وكالة رقم (...) وتاريخ ١١/٠٧/١٤٤٤هـ، وترخيص بمزاولة مهنة المحاماة رقم (...)، والاستئناف المقدم من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بتاريخ ٢٨/٠٤/٢٠٢٤م، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام ذي الرقم (IZD-2024-9692) الصادر في الدعوى رقم (ZIW-2019-9692) المتعلقة بالربط الزكوي الضريبي للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٦م، في الدعوى المقامة من المكلف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

- ١- إلغاء قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند التقادم للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٣م.
- ٢- عدم جواز النظر في بند ضريبة الاستقطاع للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٦م لسبق الفصل فيها.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولا لدى المكلف فتقدم باستئنافه عليه وصدر قرار هذه

الدائرة بإعادة الدعوى إلى دائرة الفصل للنظر فيها موضوعاً وذلك بموجب القرار رقم (IR-2023-71376) وتاريخ ٠٦/٠٨/٢٠٢٣م، من ثم صدر قرار دائرة الفصل الرقم (IZD-2024-9692) وتاريخ ١٨/٠٣/٢٠٢٤م، بما نصّه: «١- إلغاء قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند التقادم للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٣م. ٢- عدم جواز النظر في بند ضريبة الاستقطاع للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٦م لسبق الفصل فيها»، وعليه قررت الدائرة استكمال النظر في الدعوى، وتقدم المكلف بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق باستئناف المكلف على قرار دائرة الفصل، فيما يخصّ بند (التقادم المرتبط بضريبة الاستقطاع للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٣م)، دفع المكلف بأن الهيئة لم تقدم أي سبب لفرض ضريبة الاستقطاع مستنداً إلى المادة (الخامسة والستون) من نظام ضريبة الدخل. وفيما يخصّ بند (ضريبة الاستقطاع للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٦م)، يطالب المكلف بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند ويفيد بأن الهيئة ربطت ضريبة استقطاع بواقع (٧, ١٤) مليون ريال دون أن تقدم أي أساس للربط وكيفية احتسابها للضريبة، وقدم تحليل لكافة الأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٦م.

كما لم يلقى القرار قبولا لدى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، فتقدمت باستئنافها على القرار المعترض عليه بموجب لائحة استئنافية تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق باستئناف الهيئة على قرار دائرة الفصل، فيكمن استئنافها فيما يخصّ بند (التقادم للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٣م)، تستأنف الهيئة قرار دائرة الفصل وتوضح بأنها قامت بإعادة الربط بناءً على موافقة خطية من الشركة، استناداً إلى اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة التي نصت في الفقرة (٨) من المادة (الحادية والعشرون) فيما يتعلق بالأعوام من ٢٠٠٧م إلى ٢٠١٦م، وأما ما يتعلق بالربط لعام ٢٠١٣م وحيث إن الفترة من ٠١/٠١/٢٠١٣م إلى ٣١/١٢/٢٠١٣م، وآخر مهلة لتقديم الإقرار هي ٣٠/٠٤/٢٠١٤م، تفيد الهيئة بأن دائرة الفصل أغفلت الربط الذي صدر بشكل صحيح ونظامي خلال المدة، وأخذت بالربط الصادر بعد نتيجة الاعتراض بتاريخ ٠٨/٠٥/٢٠١٩م بينما قامت الهيئة بالربط على المكلف بتاريخ ٢٠/١١/٢٠١٨م، وتفيد بأنها قامت بالربط على المكلف للأعوام محل الخلاف نظراً لكون الإقرارات المقدمة احتوت على معلومات غير صحيحة، كما تؤكد بأن الربط تنطبق عليه

أحكام المادة (الحادية والعشرون) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة. وفيما يخص البنود الآتية: (مصاريف الضيافة لعام ٢٠١٣م)، (الخسائر الناتجة عن تحويل العملات الأجنبية لعام ٢٠١٣م)، (بدلات أخرى لعام ٢٠١٣م)، (فروقات المشتريات الخارجية - الاستيرادات لعام ٢٠١٣م)، (الحسابات التجارية الدائنة والمستحقات لأطراف ذات علاقة لعام ٢٠١٣م)، (الحسومات من الوعاء الزكوي لعام ٢٠١٣م بالقيمة الظاهرة في القوائم المالية)، (فروقات الاستهلاك والأصول الثابتة للأعوام من ٢٠١٣م إلى ٢٠١٥م)، (مصاريف إصلاح وصيانة زائدة عن المسموح به)، (الرسائل القصيرة المستلمة لعام ٢٠١٣م)، (صافي الربح قبل الضريبة)، فإن الهيئة توضح بأن الدائرة مصدرة القرار لم تبحث أو تناقش البنود أعلاه وفق ما انتهى إليه قرار الدائرة الاستئنافية، لذا تطلب الهيئة تأييد إجراءات وإعادة البنود للأعوام محل الخلاف إلى الدائرة مصدرة القرار للنظر فيها موضوعاً.

وفي يوم الاثنين بتاريخ ٣٠/٠٦/٢٠٢٥م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها في تمام الساعة ٩:٠٠ص بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥هـ؛ وبالدعاء على الخصوم، حضر ممثل الهيئة / (...) (هوية وطنية رقم ...)، بموجب تفويض صادر من نائب محافظ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك للشؤون القانونية برقم (...) وتاريخ ١٩/٠٣/١٤٤٥هـ. ولم يحضر المكلف أو من يمثله رغم ثبوت تبليغه بموعد هذه الجلسة تبليغاً نظامياً. وبسؤال ممثل الهيئة عما يود إضافته أجاب بتمسكه بما سبق تقديمه في هذه الدعوى. وحيث أن الدعوى مهياة للفصل فيها بحالتها الراهنة، وبعد قفل باب المرافعة والمداولة.

الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف ومن هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلباً

الاستئناف مقبولين شكلاً، حيث قدما من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائهما.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (التقادم للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٣م)، وحيث صدر قرار دائرة الفصل برقم (IZD-2021-938) وتاريخ ٢٧/٠٧/٢٠٢١م دون أن تستفد دائرة الفصل ولايتها الكاملة بالبت في جميع طلبات المدعي حيث لم تفصل في البنود الآتية: (مصاريف الضيافة لعام ٢٠١٣م)، (الخسائر الناتجة عن تحويل العملات الأجنبية لعام ٢٠١٣م)، (بدلات أخرى لعام ٢٠١٣م)، (فروقات المشتريات الخارجية - الاستيرادات لعام ٢٠١٣م)، (الحسابات التجارية الدائنة والمستحقات لأطراف ذات علاقة لعام ٢٠١٣م)، (الحسومات من الوعاء الزكوي لعام ٢٠١٣م بالقيمة الظاهرة في القوائم المالية)، (الرسائل القصيرة المستلمة لعام ٢٠١٣م)، (صافي الربح قبل الضريبة لعام ٢٠١٣م)، (بند غرامة التأخير)، وحيث لم تستفد الدائرة ولايتها أصدرت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل قرارها رقم (IR-2023-71376) وتاريخ ٠٦/٠٨/٢٠٢٣م في الدعوى رقم (ZIW-2021-71376)، والذي نص على قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل وإعادة الدعوى إليها، وبناءً عليه أصدرت دائرة الفصل قرارها رقم (IZD-2024-9692) وتاريخ ١٨/٠٣/٢٠٢٤م في الدعوى رقم (ZIW-2019-9692)، الذي نص على (١- إلغاء قرار المدعي عليها فيما يتعلق ببند التقادم للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٣م. ٢- عدم جواز النظر في بند ضريبة الاستقطاع للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٦م لسبق الفصل فيها.)، وحيث تقدمت الهيئة باستئنافها على هذا القرار في الدعوى رقم (ZIW-2024-235218) وتاريخ ٢٣/٠٤/٢٠٢٤م، وحيث إن قرار دائرة الفصل رقم (IZD-2024-9692) وتاريخ ١٨/٠٣/٢٠٢٤م في الدعوى رقم (ZIW-2019-9692)، انتهى إلى التمسك بقرارها، بالإضافة إلى عدم جواز النظر في بند ضريبة الاستقطاع لسبق الفصل فيها، مما كان يستوجب معه صدور قرار من دائرة الفصل شاملاً لجميع طلبات الهيئة والفصل فيها موضوعاً لكي تستفد دائرة ولايتها بصدر قرار يشمل جميع طلبات الهيئة. وحيث نصّت الفقرة (٣) من المادة (السابعة والثلاثون) من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبة والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٥٧١١) وتاريخ ٠٨/٠٤/١٤٤٥هـ على أنه «٣- إذا قررت دائرة الاستئناف إلغاء قرار دائرة الفصل الصادر بعدم الاختصاص أو بقبول دفع فرعي ترتب

عليه منع السير في الدعوى أو بعدم جواز نظرها لسبق الفصل فيها أو بعدم سماعها لمضي المدة أو عدم قبولها شكلاً أو بعدم قبول الدعوى لعدم تحريرها، فتعيد الدعوى إلى دائرة الفصل التي أصدرت القرار للنظر في الموضوع، إلا إذا كانت ظروف الدعوى تهيأت للفصل فيها، أو كانت ظروف الدعوى مما تستلزم الفصل فيها على وجه السرعة، أو كان موضوعها مما استقرت بشأنه قرارات أو مبادئ الدوائر الاستئنافية؛ فيجوز الفصل فيها دون إعادة. وبناءً على ما تقدّم، وحيث انتهى القرار محلّ الاستئناف إلى عدم جواز النظر لسبق الفصل، وحيث إن هذه الحالة من الحالات الواردة ضمن أحكام المادة سالفة الذكر، وحيث تهيأت ظروف الدعوى للفصل فيها وعليه فإن الدائرة تقرر استكمال النظر في الدعوى؛ الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (التقادم للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٣م).

وفيما يخصّ استئناف الهيئة بشأن بند (عدم حسم مصاريف الضيافة بمبلغ ٢٦٥, ٥٤١ ريال لعام ٢٠١٣م)، وحيث نصت الفقرة (١/أ) من المادة (الخامسة) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بقرار وزير المالية رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١٤٣٨/٠٦/٠١هـ والمتعلقة بالمصاريف التي يجوز حسمها على: «تحسم كافة المصاريف العادية والضرورية اللازمة للنشاط سواء كانت مسددة أو مستحقة وصولاً إلى صافي نتيجة النشاط بشرط توفر الضوابط الآتية: أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن أخرى تمكن الهيئة من التأكد من صحتها ولو كانت متعلقة بسنوات سابقة»، واستناداً إلى الفقرة (١) من المادة (التاسعة) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٠٦/١١هـ والتي نصت على: «المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي: ١ - جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توافر الضوابط الآتية: أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى، تمكن الهيئة من التأكد من صحتها. ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة. ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية. د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية»، وبناءً على ما تقدم، حيث ينحصر الخلاف بين الطرفين في اعتراض المكلف على عدم قبول الهيئة لحسم مصاريف الضيافة البالغة (٢٦٥, ٥٤١) ريال

باعتبارها مصاريف ترفهية، حيث دفع المكلف بأن المصاريف محل الخلاف هي مصاريف ضيافة ومصاريف نثرية، ودفعت الهيئة بأن المكلف لم يقدم الإثبات المستندي للمصاريف محل الخلاف، وباطلاع الدائرة على ملف الدعوى، تبين لها عدم تقديم المستندات المؤيدة من قبل المكلف كما أشار في صحيفة الدعوى، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (عدم حسم مصاريف الضيافة بمبلغ ٢٦٥, ٥٤١ ريال لعام ٢٠١٣م).

وفيما يخص استئناف الهيئة بشأن بند (عدم حسم الخسائر الناتجة عن تحويل العملات الأجنبية بمبلغ ٥٦٨, ١٢١ ريال لعام ٢٠١٣م)، وحيث نصت الفقرة (١/أ) من المادة (الخامسة) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة والصادرة بقرار وزير المالية رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١٤٣٨/٠٦/٠١هـ على: «تحسم كافة المصاريف العادية والضرورية اللازمة للنشاط سواء كانت مسددة أو مستحقة وصولاً إلى صافي نتيجة النشاط بشرط توفر الضوابط الآتية: أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن أخرى تمكن الهيئة من التأكد من صحتها ولو كانت متعلقة بسنوات سابقة»، واستناداً إلى الفقرة (١) من المادة (التاسعة) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٠٦/١١هـ والتي نصت على: «المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي: ١ - جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توافر الضوابط الآتية: أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى، تمكن الهيئة من التأكد من صحتها. ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة. ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية. د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية»، وبناءً على ما تقدم، حيث ينحصر الخلاف بين الطرفين في اعتراض المكلف على عدم حسم الخسائر الناتجة عن تحويل العملات الأجنبية بمبلغ (٥٦٨, ١٢١) ريال لعام ٢٠١٣م، عليه وحيث يتبين من خلال النصوص النظامية أعلاه أن المصاريف التي يجوز حسمها من الوعاء هي المصاريف المتحققة فعلياً والمثبتة مستندياً، وباطلاع الدائرة على ملف الدعوى، تبين لها عدم تقديم المستندات المؤيدة من قبل المكلف، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (عدم حسم الخسائر الناتجة عن تحويل العملات الأجنبية بمبلغ ٥٦٨, ١٢١ ريال لعام ٢٠١٣م).

وفيما يخص استئناف الهيئة بشأن بند (بدلات أخرى البالغة ١٩٦, ٣٤٩, ٢ ريال لعام ٢٠١٣م)، وحيث نصت الفقرة (١/أ) من المادة (الخامسة) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة والصادرة بقرار وزير المالية رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١٤٣٨/٠٦/٠١ هـ على: «تحسم كافة المصاريف العادية والضرورية اللازمة للنشاط سواء كانت مسددة أو مستحقة وصولاً إلى صافي نتيجة النشاط بشرط توفر الضوابط الآتية: أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن أخرى تمكن الهيئة من التأكد من صحتها ولو كانت متعلقة بسنوات سابقة»، واستناداً إلى الفقرة (١) من المادة (التاسعة) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٠٦/١١ هـ، والتي نصت على: «المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي: ١- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توافر الضوابط الآتية: أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى، تمكن الهيئة من التأكد من صحتها. ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة. ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية. د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية»، وبناءً على ما تقدم، ينحصر الخلاف بين الطرفين في اعتراض المكلف على عدم حسم مصاريف الرواتب البالغة (١٩٦, ٣٤٩, ٢) ريال لعام ٢٠١٣م، حيث تدفع الهيئة أنها مدفوعة مقابل العمل خارج البلاد، في حين يطالب المكلف بقبول حسم بدلات الموظفين لكونها مقابل العمل المنجز في المملكة العربية السعودية حسب اتفاقية التعاقد وتعتبر مرتباً أساسياً دُفعت مستحقات التأمينات الاجتماعية وفق له، وباطلاع الدائرة على ملف الدعوى، تبين لها عدم تقديم المستندات المؤيدة من قبل المكلف، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (بدلات أخرى البالغة ١٩٦, ٣٤٩, ٢ ريال لعام ٢٠١٣م).

وفيما يخص استئناف الهيئة بشأن بند (فروقات المشتريات الخارجية - الاستيرادات بمبلغ ١, ٨٨٩, ٣٩٨ ريال لعام ٢٠١٣م)، وحيث نصت الفقرة (٣) من المادة (العشرون) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة والصادرة بقرار وزير المالية رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١٤٣٨/٠٦/٠١ هـ على: «يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف الزكوي من بنود وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره،

يجوز للهيئة عدم إجازة البند الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة لها، واستناداً إلى الفقرة (٣) من المادة (السابعة والخمسون) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٠٦/١٤٢٥هـ، والتي نصت على: «يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، يجوز للمصلحة إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى، عدم إجازة المصروف الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة»، وبناءً على ما تقدم، حيث يكمن الخلاف في اعتراض المكلف على تعديل الهيئة للربح المعدل بإضافة الفرق بين الاستيرادات الظاهرة في كشف الجمارك والاستيرادات المقر عنها في الإقرار المقدم بمبلغ (١,٨٨٩,٣٩٨) ريال، حيث يدفع المكلف بأن فروقات الاستيرادات ظهرت بسبب عقد إيجار معدات وبسبب استيراد المواد الاستهلاكية، فيما دفعت الهيئة بأن المكلف لم يقدم المستندات المؤيدة لوجهة نظره، وباطلاع الدائرة على ملف الدعوى، تبين لها بأن المكلف لم يقدم المطابقة اللازمة لتوضيح أسباب ومبررات فروقات الاستيرادات والمستندات المؤيدة لوجهة نظره المشار إليها في صحيفة الاستئناف، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (فروقات المشتريات الخارجية - الاستيرادات بمبلغ ١,٨٨٩,٣٩٨ ريال لعام ٢٠١٣م).

وفيما يخص استئناف الهيئة بشأن بند (الحسابات التجارية الدائنة والمستحقات لأطراف ذات علاقة لعام ٢٠١٣م بإضافة مبلغ وقدره ٨٤٤,٩٥٤ ريال)، وحيث نصت الفقرة (٥) من البند (أولاً) من المادة (الرابعة) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة والصادرة بقرار وزير المالية رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ٠١/٠٦/١٤٣٨هـ على: «يتكون وعاء الزكاة من كافة أموال المكلف الخاضعة للزكاة ومنها: ٥- القروض الحكومية والتجارية وما في حكمها من مصادر التمويل الأخرى مثل الدائنون، أوراق الدفع، حساب الدفع على المكشوف التي في ذمة المكلف وفقاً للآتي: أ- ما بقي منها نقداً وحال عليها الحول. ب- ما استخدم منها لتمويل ما

يعد للفقنة. ج- ما استخدم منها في عروض التجارة وحال عليها الحول»، كما نصت الفقرة (٣) من المادة (العشرون) منها، على: «يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف الزكوي من بنود وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، يجوز للهيئة عدم إجازة البند الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة لها»، وبناءً على ما تقدم، حيث يكمن الخلاف في اعتراض المكلف على إجراء الهيئة المتمثل في إضافة الرصيد الأقل من الأرصدة الافتتاحية والختامية من الحسابات الدائنة المتداولة إلى الوعاء الزكوي، حيث يدفع المكلف عدم حولان الحول على الأرصدة المضافة، بينما تفيد الهيئة بأن جميع المبالغ المضافة حال الحول عليها، وباطلاع الدائرة على ملف الدعوى، تبين لها عدم تقديم المكلف المستندات المؤيدة لإثبات عدم حولان الحول على المبالغ المعترض عليها، عليه وحيث تعدّ الذمم التجارية الدائنة والمستحقات أحد مكونات الوعاء الزكوي بشرط حولان الحول عليها أو استخدامها في تمويل الأصول المحسومة من الوعاء الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (الحسابات التجارية الدائنة والمستحقات لأطراف ذات علاقة لعام ٢٠١٣م بإضافة مبلغ وقدره ٨٤٤, ٩٥٤, ٢ ريال).

وفيما يخص استئناف الهيئة بشأن بند (الحسومات من الوعاء الزكوي لعام ٢٠١٣م بالقيمة الظاهرة في القوائم المالية والبالغة ٣٣٠, ٣٤٢ ريال)، وحيث نصت الفقرة (٣) من المادة (العشرون) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة والصادرة بقرار وزير المالية رقم (٢٠٨٢) وتاريخ ١٤٣٨/٠٦/٠١هـ، على: «يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف الزكوي من بنود وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، يجوز للهيئة عدم إجازة البند الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة لها»، وبناءً على ما تقدم، حيث يكمن الخلاف في حسم الأصول الثابتة من الوعاء الزكوي بالقيمة الظاهرة في القوائم المالية والبالغة (٣٣٠, ٣٤٢) ريال، وباطلاع الدائرة على ملف الدعوى، تبين لها عدم تقديم المكلف المستندات المؤيدة، عليه وحيث أكدت الهيئة على

أنها أخذت بالاعتبار جميع المعايير التي تضمن صحة احتسابها للحسميات، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (الحسومات من الوعاء الزكوي لعام ٢٠١٣م بالقيمة الظاهرة في القوائم المالية والبالغة ٣٣٠, ٣٤٢ ريال).

وفيما يخص استئناف المكلف بشأن بند (ضريبة الاستقطاع للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٣م)، وحيث نصت الفقرة (أ) من المادة (الثامنة والستون) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ، على: «يجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية:»، كما نصت الفقرة (٣) من المادة (السابعة والخمسون) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٠٦/١٤٢٥هـ على: «يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، يجوز للمصلحة إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى، عدم إجازة المصروف الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة»، وبناءً على ما تقدم، حيث يكمن الخلاف في فرض ضريبة الاستقطاع للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٦م، أولاً: فيما يتعلق بعام ٢٠٠٩م، تبين للدائرة الآتي: ١- مبلغ (٤٨٧, ٣٠٢) ريال، تبين للدائرة بالاطلاع على ملخص المعاملات مع شركة (...) الإمارات بأن مبلغ (٥٤٩, ٢٠٧) ريال مدرج ضمن الرسوم الفنية لكن لم يتم سدادها، حيث تمثل المدفوع لشركة (...) خلال الفترة هي رسوم التأجير، مما يتبين معه صحة وجهة نظر المكلف بعدم خضوع (٥٤٩, ٢٠٧) ريال لضريبة الاستقطاع لعدم حدوث عملية الدفع، أما ما يخص مبلغ (٩٣٨, ٩٤) ريال فلم يقدم المكلف ما يثبت أنها مصاريف محلية. ٢- مبلغ (٩٥٨, ٥٠٠) ريال، تبين للدائرة بالاطلاع على ملخص المعاملات مع شركة (...) الإمارات بأنه تم إدراج المبلغ ضمن رسوم التأجير كما أفاد المكلف، كما قدم إقرار الاستقطاع لعام ٢٠١٠م، وتبين بأنه قام بسداد الضريبة المستحقة بمبلغ (٩٢٥, ٤٧) ريال على ثلاث دفعات تجاوزت قيمة المستحق، حيث ما تم سدادها عن المبلغ أعلاه (٣٧٠, ٤٨) ريال وقدم

المكلف إيصالات السداد من بنكي (.....) و (.....) بمبلغ (١٦, ٢٤٢) ريال، و (١٩, ٩٧٩) ريال، و (١٢, ١٢٩) ريال، مما يتبين معه صحة وجهة نظر المكلف. ٣- مبلغ (١, ٠٥٣, ٤٣٨) ريال، وهي عبارة عن تذاكر طيران يفيد المكلف أن هناك خطأ مادي بالاحتساب حيث تم تكرار احتساب المبلغ مرة ضمن مبلغ (٩٤, ٩٣٨) ريال، ومرة ضمن (٩٥٨, ٥٠٠) ريال المذكورة أعلاه، وبالإطلاع على ملف الدعوى، تبين أن المكلف لم يقدم ما يؤكد وجود تكرار بالمبالغ كما يدّعي. أما فيما يخص مبلغ (٢٠٧, ٥٤٩) ريال المتعلق بالخدمات المدفوعة لشركات مرتبطة، تبين للدائرة بأن الهيئة قامت بتكرار احتسابه كخدمات مدفوعة لشركة (...) الإمارات والتي قامت باحتساب ضريبة بنسبة (١٥٪)، على الرغم من أن شركة (...) الإمارات شركة غير مرتبطة، حيث تبين أن نسبة الشريك الأجنبي أقل من (٥٠٪) بموجب عقد تأسيس الشركة المستأنفة، مما يتبين معه عدم صحة إجراء الهيئة بتكرار إضافة المبلغ واحتساب نسبة أعلى من المستحق، كما ثبت عدم دفع المبلغ لشركة (...) الإمارات، مما يتبين معه صحة وجهة نظر المكلف. ثانيًا: فيما يتعلق بعام ٢٠١٠م، تبين للدائرة الآتي: مبلغ (٢, ١٢٤, ٢٩١) ريال عبارة عن إيجار بمبلغ (١, ٣٦٥, ٣٧٥) ريال، وخدمات فنية واستشارية بمبلغ (٧٥٨, ٩١٦) ريال، وبإطلاع الدائرة على ملخص المعاملات مع شركة (...) الإمارات ودفتر الأستاذ لحساب الشركة، تبين أنه لم يتم سداد أي دفعات لشركة (...) الإمارات بالمبالغ المذكورة، مما يتبين معه صحة وجهة نظر المكلف بعدم فرض ضريبة الاستقطاع لعدم حدوث عملية الدفع. ثالثًا: فيما يتعلق بعام ٢٠١١م، تبين للدائرة الآتي: ١- مبلغ (٤, ١٢٢, ٩٣٩) ريال عبارة عن رسوم تأجير لشركة (...), وبإطلاع الدائرة على ملخص المعاملات ودفتر الأستاذ لشركة (...) الإمارات، تبين لها عدم دفع المبلغ للشركة، مما يتبين معه صحة وجهة نظر المكلف بعدم فرض ضريبة الاستقطاع. ٢- مبلغ (٢, ١٣٦, ١٧٣) ريال عبارة عن خدمات فنية واستشارية، وحيث تبين بأن شركة (...) الإمارات شركة غير مرتبطة، وبأن الخدمات المقدمة تستحق ضريبة (٥٪)، إلا أنه اتضح بأن المبالغ لم يتم سدادها لشركة (...) الإمارات، بالتالي لا يوجد ضريبة مستحقة. رابعًا: فيما يتعلق بعام ٢٠١٢م، تبين للدائرة الآتي: ١- مبلغ (١, ٥٣٠, ٦٦٩) ريال عبارة عن رسوم تأجير لشركة (...), وبإطلاع الدائرة على ملخص المعاملات ودفتر الأستاذ لشركة (...) الإمارات، تبين لها عدم سداد المبلغ للشركة، مما يتبين معه صحة وجهة نظر المكلف بعدم فرض غرامة الاستقطاع. ٢- مبلغ (٣, ٣١٧, ٦٩٩) ريال

عبارة عن خدمات فنية واستشارية، وحيث تبين بأن شركة (...) الإمارات شركة غير مرتبطة، وبأن الخدمات المقدمة تستحق ضريبة (٥٪)، إلا أنه اتضح بأن المبالغ لم يتم سدادها لشركة (...) الإمارات، بالتالي لا يوجد ضريبة مستحقة. ٣- مبلغ (٣٠٨, ٦٥٠, ٢٧) ريال عبارة عن دفعات لشركات ومؤسسات محلية وتكاليف محلية أخرى، وباطلاع الدائرة على ملف الدعوى، تبين لها تقديم المكلف لبيان تحليلي لتفاصيل المبلغ كاملاً وهي عبارة عن تكاليف متكبدة في مشروع (...) وقدم بيان تحليلي لكل مبلغ من المبالغ وهي كالتالي: رواتب وأجور وبدلات الموظفين والمزايا الأخرى (٤٧, ٨٥٦, ١٢) ريال، مستهلكات ومواد (٩٠٣, ٤٣١, ٦) ريال، تكاليف تشغيل السيارات وإيجار وتشغيل المعدات (٨٩٥, ٤٣٠, ٢) ريال، تكاليف المخيم وتكلفة السكن (٢٩٥, ٣٧٣, ١) ريال، استئجار عمالة من موردين محليين (٣١٥, ٤٠٧, ١) ريال، منافع وتكاليف أخرى (٨٥٣, ١٥٠, ٣) ريال، كما قدم عينة من فواتير السداد والتي اتضح من خلالها صحة ما يدفع بأنها تكاليف محلية ولم تُدفع لطرف خارجي، كما أن الهيئة عندما قامت بفرض الضريبة على المبلغ بزعم أنه مدفوع لجهة خارجية قامت بفرض ضريبة استقطاع بنسبة (١٥٪) باعتبارها جهة مرتبطة على الرغم من أنه اتضح من خلال عقد التأسيس أن شركة (...) جهة غير مرتبطة. خامساً: فيما يتعلق بعام ٢٠١٣م، تبين للدائرة الآتي: مبلغ (٢٨٠, ٢١٨, ٣) ريال، وباطلاع الدائرة على ملخص المعاملات ودفتر الأستاذ لشركة (...) الإمارات، تبين لها عدم دفع المبلغ للشركة، مما يتبين معه صحة وجهة نظر المكلف بعدم فرض ضريبة الاستقطاع. سادساً: فيما يتعلق بعام ٢٠١٤م، تبين للدائرة الآتي: ١- مبلغ (٥٢١, ٧٥٨, ١٧) ريال عبارة عن إيجار معدات، جزء منه بمبلغ (٥٢١, ٤١٨, ١٥) ريال مستحقات غير مسددة لشركة (...) بالتالي لا تستحق عليها ضريبة استقطاع كما تبين للدائرة بالاطلاع على دفتر الأستاذ لشركة (...)، وأما المبلغ المتبقي، باطلاع الدائرة على إقرارات عامي ٢٠١٤م و٢٠١٥م، تبين دفع المكلف ضريبة الاستقطاع عن مبلغ (٣٩٠, ٠٠٠) ريال في عام ٢٠١٤م، ومبلغ (٨١٢, ٣٢٥, ١) ريال في عام ٢٠١٥م، أما المتبقي للشركة (...) بمبلغ (١٨٨, ٦٢٤) ريال لم يتم سداده حيث أفاد أن الشركة (...) لم تلتزم بالعقد. ٢- مبلغ (٣١٩, ٥٧٧, ١) ريال عبارة عن خدمات فنية، أفاد المكلف بأن مبلغ (٨١, ٦٤٨) ريال منها مدفوع لشركة (...) وتم سداد الضريبة عنه في عام ٢٠١٤م، وباطلاع الدائرة على إقرار ضريبة الاستقطاع لعام ٢٠١٤م، تبين صحة ما دفع به المكلف حيث تم ثبوت سداد ضريبة بمبلغ

(٤٠٤, ٣٢) ريال عن المبلغ أعلاه للشركة في الإمارات، أما المبلغ المتبقي البالغ (٢٣٨, ٩٢٩) ريال، يفيد بأنها مستحقات لشركة (...) غير مدفوعة، وباطلاع الدائرة على ملخص التعاملات مع شركة (...) ودفتر الأستاذ تبين عدم تضمينه على مبلغ (٢٣٨, ٩٢٩) ريال الذي يدفع المكلف بأنه مستحق لشركة (...) الإمارات، عليه يتبين عدم صحة دفع المالك مما تنتهي معه الدائرة إلى رفض طلبه. ٣- مبلغ (٧٤٢, ٨١٣) ريال عبارة عن عوائد قروض، وباطلاع الدائرة على الإقرارات لعامي ٢٠١٤م و٢٠١٥م، تبين لها سداد ضريبة الاستقطاع عن عوائد القروض المدفوعة لبنك (...) البحرين، مما يتبين معه صحة ما يدفع به المالك. ٤- مبلغ (١٨٠, ٩٢٧, ١٤) ريال عبارة عن دفعات أخرى، حيث دفع المالك بأن جزء منها بمبلغ (٢٥٠, ١٥١, ٤) ريال مستحقات مدفوعة لشركة (...) وهي شركة محلية ومسجلة لدى الهيئة، وباطلاع الدائرة تبين لها تقديم المالك لشهادة تسجيل شركة (...) لدى الهيئة بالرقم المميز (...)، لكن اتضح أن الشهادة المقدمة صادرة بعام ٢٠٢٠م، في حين أن التحويل تم في عام ٢٠١٤م ولم يقدم المالك إيصال الحوالات التي تثبت أن التحويل كان تحويل داخلي، وأما المبلغ المتبقي البالغ (٩٣٠, ٧٧٥, ١٠) ريال، يفيد بأنها مستحقات لشركة (...) الإمارات، وباطلاع الدائرة على دفتر الأستاذ وملخص المعاملات، تبين لها صحة ما يدفع به من أن المالك مستحق لشركة (...) الإمارات مقابل مقاولات فرعية ولم يتم سداده، عليه فإنه لا يُستحق عليه ضريبة لعدم وقوع عملية الدفع. سابقاً: فيما يتعلق بعام ٢٠١٥م، تبين للدائرة الآتي: ١- مبلغ (٦٦٣, ١١٩) ريال عبارة عن خدمات فنية مستحقة لشركة (...) الإمارات لم يتم سدادها، وباطلاع الدائرة على دفتر الأستاذ وملخص المعاملات، تبين لها عدم صحة ما يدفع حيث لم يتضح وجود مبلغ مستحق لشركة (...) الإمارات بالمبلغ المذكور ضمن الخدمات الفنية، عليه يتبين عدم صحة دفع المالك مما تنتهي معه الدائرة إلى رفض طلبه. ٢- مبلغ (٣٠, ٢٩٢) ريال عبارة عن خدمات فنية، باطلاع الدائرة على إقرار ضريبة الاستقطاع لعام ٢٠١٥م، تبين لها أن الخدمات الفنية المدفوع عنها ضريبة استقطاع لشركة (...) تفوق المبلغ محل الخلاف حيث بلغت ضريبة الاستقطاع المسددة (٩٧٩, ٧١) ريال، مما يتبين معه صحة وجهة نظر المالك. ٣- مبلغ (٨٠, ٣٤, ٥) ريال عبارة عن عوائد قروض، ويفيد المالك بأن الجزء البالغ (٨٠٨, ٨٦١, ١) ريال مدفوع لبنك (...) وهو بنك محلي، وباطلاع الدائرة على ملف الدعوى، تبين تقديم المالك اتفاقية مع بنك (...) بعام ٢٠١٢م بغرض

التسهيلات المصرفية دون إيصال سداد المبلغ أعلاه للتأكد من صحة دفعه، مما تنتهي معه الدائرة إلى رفض اعتراض المكلف. وبالنسبة للمتبعي من المبلغ فيفيد أن (١,٧٠٨, ٩٢٤) ريال مدفوعة لبنك بحريني وتم دفع الضريبة عنها، وبالإطلاع على الإقرار لعام ٢٠١٥م، تبين صحة ما دفع به المكلف حيث ثبت سداد ضريبة الاستقطاع عن المبلغ المذكور، وأما مبلغ (١, ١١٧, ٩٨٥) ريال والذي أشار له المكلف أنها فوائد مسددة لشركة (...) في عام ٢٠١٨م وتم سدادها في ٢٠١٨م، وبإطلاع الدائرة على الإقرار لعام ٢٠١٨م، تبين لها وجود سدادات لضريبة استقطاع عن عوائد القروض لشركة (...) تفوق المبلغ محل الخلاف، مما يتبين معه صحة وجهة نظر المكلف. وبالنسبة للمبلغ المتبقي (٣٦٣, ٣٤٥) ريال، الذي يفيد المكلف بأنه عبارة عن مدفوعات محلية، بإطلاع الدائرة على ملف الدعوى، تبين لها عدم تقديم المكلف ما يؤيد ذلك. ثامناً: فيما يتعلق بعام ٢٠١٦م، تبين للدائرة الآتي: ١- مبلغ (٧١, ٢٤٠) ريال عبارة عن خدمات فنية مستحقة لشركة (...) لم تسدد في ٢٠١٦م، وإنما تم سدادها في عام ٢٠١٧م ودفع الضريبة المستحقة عنها، وبإطلاع الدائرة على الإقرار لعام ٢٠١٧م، تبين لها صحة ما دفع به المكلف حيث ثبت سداد الضريبة عن المبلغ المذكور. ٢- مبلغ (٢٧٧, ٠٧٦, ١٠٣) ريال، وبإطلاع الدائرة على ملف الدعوى، تبين لها تقديم المكلف لكشف الإيجارات والمعدات للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٦م، كما قدم الكشف جدول رقم (٥) من الإقرار المقدم للهيئة الخاص باستئجار الآلات والمعدات للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٦م، وتبين أن تكلفة إيجار المعدات من (...) الإمارات للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٦م تبلغ (٧٣٣, ٤٤٢, ٣٠) ريال، وعام ٢٠١٦م يبلغ (٥٩١, ٠٦٠) ريال، عليه يتضح عدم صحة إجراء الهيئة باحتساب تكلفة إيجار المعدات لعام ٢٠١٦م بمبلغ (٢٧٧, ٠٧٦, ١٠٣) ريال. الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف جزئياً وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٣م).

فيما يخص بند (غرامة التأخير)، وحيث نصت الفقرة (أ) من المادة (السابعة والسبعون) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/٠١/١٤٢٥هـ على: «إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (١٪) من الضريبة غير

المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد»، واستناداً إلى الفقرة (١) من المادة (الثامنة والستون) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والصادر بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٠٦/١٤٢٥ هـ، والتي نصت على: «تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة ١٪ من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية: ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط الهيئة»، واستناداً إلى الفقرة (٣) من المادة (السابعة والستون) منها، والمتضمنة على: «تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (٢) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد» وبناءً على ما تقدم، وحيث إن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار إلى تاريخ سداد الضريبة المستحقة الناشئة بموجب تطبيق أحكام النظام والتعديلات التي تجريها الهيئة، وطبقاً للقاعدة الفقهية «التابع تابع»، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى تعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق باستئناف الطرفين على بند (غرامة التأخير)، بفرض غرامة التأخير من تاريخ الاستحقاق على البنود التي تم فيها رفض استئناف المكلف، وسقوط غرامة التأخير على البنود التي تم فيها إلغاء إجراء الهيئة لسقوط أصل فرض الضريبة.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف والهيئة بشأن بقية البنود محلّ الدعوى. وحيث إنه لا تثريب على الدائرة بالأخذ بأسباب القرار محلّ الطعن دون إضافةٍ عليها متى ما قدرت أن تلك الأسباب تغني عن إيراد أي جديد، لأن في تأييدها لها بما حملته تلك الأسباب يتأكد معه أنها لم تجد فيما وجه إلى القرار من مطاعن ما يستحق الرد عليها بأكثر مما تضمنته تلك الأسباب، ولما كان ذلك وكان الثابت أن القرار محلّ الاستئناف في شأن المنازعة بخصوص البنود محلّ الطعن جاء متفقاً مع الأسباب الساعغة التي بُني عليها والكافية لحمل قضائه إذ تولّت الدائرة المصدرة له تمحيص مكنم النزاع فيه وانتهت بصده إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث لم تلاحظ هذه الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب بشأنه في ضوء ما تم

تقديمه من دفع مائة أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف والهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل محل الاستئناف فيما انتهى إليه من نتيجة في بقية البنود محل الدعوى محمولاً على أسبابه.

وبناء على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من المكلف / شركة (...) السعودية، سجل تجاري (...)، رقم مميز (...) والاستئناف المقدم من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام ذي الرقم (IZD-2024-9692) الصادر في الدعوى رقم (ZIW-2019-9692) المتعلقة بالربط الزكوي الضريبي للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٦م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١- قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (التقادم للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٣م).
- ٢- قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (عدم حسم مصاريف الضيافة بمبلغ ٢٦٥, ٥٤١ ريال لعام ٢٠١٣م).
- ٣- قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (عدم حسم الخسائر الناتجة عن تحويل العملات الأجنبية بمبلغ ٥٦٨, ١٢١ ريال لعام ٢٠١٣م).
- ٤- قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (بدلات أخرى البالغة ١٩٦, ٣٤٩, ٢ ريال لعام ٢٠١٣م).

قرار رقم: IR-2025-238626

الدعوى رقم: IW-2024-238626

المبدأ رقم ٣

- تقبل مصاريف الشحن والرسوم الجمركية متى ثبت ارتباطها بأعمال داخلية مصاحبة لتوريد البضائع داخل المملكة.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢٦ / ٠١ / ٢٠٢٢م من شركة (...)، سجل تجاري رقم (...)، والاستئناف المقدم بتاريخ ١١ / ٠٦ / ٢٠٢٤م من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (ITR-2024-23706) الصادر في الدعوى رقم (IW-2020-23706) المتعلقة بالربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٤م، المقامة من المستأنف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

أولاً: قبول اعتراض المدعية/ شركة (...)، سجل تجاري رقم (...)، على قرار المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع: قبول اعتراض المدعية وإلغاء قرار المدعى عليها فيما يتعلق بيند مصاريف الشحن والرسوم الجمركية.

وحيث أصدرت دائرة الفصل قرارها سالف الذكر ونظرت الدعوى من جديد نتيجة لقرار هذه الدائرة ذي الرقم (IR-2022-92344)، وبعد الاطلاع على الدعوى فقد قررت الدائرة

إعادة الدعوى إلى دائرة الفصل لإعادة صياغة القرار مشتملاً على جميع البنود محل الدعوى وإعادته إلى دائرة الاستئناف مشتملاً على جميع طلبات المدعية للبت فيه، حيث لم تستنفد الدائرة ولايتها القضائية في البت في جميع طلبات المدعية.

ونتيجة لذلك الطلب أصدرت الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة القرار التصحيحي ذي الرقم (IZJ-2025-23706) الصادر في الدعوى رقم (IW-2020-23706) والذي قضى بما يأتي:

من الناحية الشكلية قبول اعتراض المدعية/ شركة (...) (سجل تجاري رقم ...)، على قرار المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

من الناحية الموضوعية:

أولاً: رفض اعتراض المدعي فيما يتعلق ببند (مصرفات الغرامات).

ثانياً: صرف النظر عن بند (مصاريف الشحن والرسوم الجمركية).

ثالثاً: صرف النظر عن بند (فرق الاستهلاك).

رابعاً: رفض اعتراض المدعي فيما يتعلق ببند (مبالغ مسددة تحت حساب الضريبة المستحقة للأعوام من ٢٠١٠م إلى ٢٠١٤م).

خامساً: رفض اعتراض المدعي فيما يتعلق ببند (غرامة التأخير).

سادساً: رفض اعتراض المدعي فيما يتعلق ببند (المدة النظامية للربط الضريبي لعام ٢٠٠٩م).

سابعاً: قبول اعتراض المدعية وإلغاء قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند مصاريف الشحن والرسوم الجمركية.

عليه قررت الدائرة استكمال النظر في الدعوى، وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى الطرفين، تقدم كلا منهما بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق باستئناف المكلف على قرار دائرة الفصل، فيكمن استئنافه فيما يخص بند (مصاريف الغرامات) في أن الفرع قام بتقديم جميع المستندات المؤيدة لبند مصاريف

غرامات عن العقود، بدليل أن الهيئة قامت بإجراء فحص ميداني على حسابات الفرع للسنوات من ٢٠٠٩م حتى ٢٠١٤م واطلعت خلال الفحص بشكل تفصيلي على مصاريف الفرع التي تتضمن الغرامات، وكما هو مبين في الفقرة (١٠) من الصفحة رقم (٨) ضمن محضر الفحص فإن هذه الغرامات تتمثل بما يلي: «قدم الحاضرون حساب الأستاذ رقم ٢٤٣٤ يتبين منه أن إجمالي الجانب المدين ٧٢٩, ٥٠٩, ٣١٢ ريال وهو يمثل في إجمالي الغرامات المحملة من العميل شركة (...) للمياه والكهرباء والمؤيدة بفواتير محدد بها عدد الايام التي احتسب عليها الغرامات والمبالغ ويمثل الجانب الدائن في حساب الاستاذ في مبلغ ٣١٥, ٣٧٧, ٧٤ ريال وهو يمثل ما تم تحميله على المقاول (...) ايطاليا) وقدم الحاضرون عقد الشركة مع (...) المؤرخ في ديسمبر ٢٠٠٥م ويشمل البند ١٠ / ٢ اذا لم يحقق المقاول الموافقة الميدانية لأي مجموعة من العمل او المصنع ككل خلال الفترة المتفق عليها يتم احتساب غرامة تأخير عن كل يوم تأخير طبقاً للمتفق عليه وقدم حساب الاستاذ». وبما لا يتعارض مع ما تقدم، فإن الغرامات محل الخلاف لا تخضع أصلاً للضريبة استناداً إلى المادة (الثالثة عشر) من النظام الضريبي والمتعلقة بالمصاريف غير جائزة الحسم، وتؤكد بأن الغرامات أو الجزاءات المالية المسددة أو واجبة السداد تعتبر غير جائزة الحسم. كما أن المادة (العاشرة / ٦) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي المتعلقة بالمصاريف الغير جائزة الحسم تؤكد على خصم الغرامات المالية المترتبة بسبب مخالفة شروط تعاقدية كغرامات تأخير التنفيذ أو سوء التنفيذ، وبناء على ما ذكر أعلاه يتبين أن الفرع قام بتزويد الهيئة بالمستندات والتوضيحات التي تؤكد بأن الغرامات نتجت بسبب الإخلال بشروط والتزامات تعاقدية بموجب العقد الموقع مع شركة (...) للمياه والكهرباء. وفيما يخص بند (مبالغ مسددة تحت حساب الضريبة المستحقة للأعوام من ٢٠١٠م الى ٢٠١٤م) فيكمن استثنائه في أن شركة (...) شركة مقيمة ولها فرع مسجل لدى الهيئة، وقد قامت الشركة بتوقيع اتفاقية عقد توريد خدمات مع شركة (...). وتم إدراج جميع إيرادات العقد ضمن حسابات الفرع في المملكة العربية السعودية والتصريح عن الضريبة المستحقة ضمن الإقرارات الضريبية، وقامت شركة (...) بسداد مستحقات الشركة على الرغم من كونها مقيمة في المملكة العربية السعودية وتخضع لضريبة الضريبة الدخل وليس لضريبة الاستقطاع. ووفقاً للمادة (٦٨) من النظام الضريبي السعودي التي تضمنت المعالجة الواجب تطبيقها في حالات مماثلة، فقد قامت الشركة بخصم المبالغ عند إعداد الإقرارات الضريبية

لعامي ٢٠١٣م و٢٠١٤م التي سبق لشركة (...) استقطاعها من مستحقات شركة (...). وتم تزويد الهيئة واللجنة مصدرة القرار محل الاستئناف بالمستندات المؤيدة للسداد التي قام الفرع بخصمها من الإقرارين الضريبيين لعامي ٢٠١٣م و٢٠١٤م. وفيما يخص بند (فرض ضريبة الاستقطاع عن مصاريف سفر محلية ومصاريف مواقع وخدمات فنية واستشارية) فيمكن استئنافه في أن الهيئة ولجنة الفصل لم تتطرقا إلى إشعارات التعديل المتعلقة بهذا البند. وفيما يخص بند (غرامة التأخير) فيمكن استئنافه في أنه كجزء من مبادرة الهيئة للعفو الضريبي بالتنازل عن الغرامات الضريبية قام المكلف بسداد وتسوية الضريبة الأساسية من أجل التنازل عن الغرامات الضريبية مع الاحتفاظ بالحق لإكمال الاعتراض على القرار، لذلك لا ينبغي أن يكون هناك أي نقاش حول غرامات التأخير لسنوات الخلاف، بالإضافة إلى أن الفقرة (٦٨/أ) من اللائحة التنفيذية للنظام لا تنطبق على حالة المكلف حيث أنه قام بتسديد الضريبة المستحقة عليه، كما لا تنطبق الفقرة (ب) من ذات المادة حيث أن المكلف يعترض على مطالبة الهيئة التي تمثل الأصل في فرض غرامة التأخير، وحيث إن المكلف اعترض على الأصل (الضريبة) فإن الغرامة تكون مرفوضة ضمناً وقد صدرت العديد من القرارات في ظل النظام الضريبي الجديد التي أيدت المكلف في عدم توجب غرامة تأخير السداد في حال وجود اختلاف حقيقي في وجهات النظر مع الهيئة وعدم وجود ما يشير إلى سوء نية لدى المكلف. وأشار المكلف أيضاً إلى صدور العديد من القرارات التي حكمت باحتساب غرامة تأخير السداد اعتباراً من تاريخ صدور القرار النهائي وليس من تاريخ الربط، إضافة إلى ذلك وفي حال وافقت اللجنة على المطالبة الضريبية الصادرة عن الهيئة فإن غرامة التأخير لا بد أن تكون من تاريخ مطالبة الهيئة أو من تاريخ صدور قرار اللجنة، وليس من تاريخ تقديم الإقرار وفقاً للمادة (٦٨) فقرة (٢) من اللائحة التنفيذية. وفيما يخص بند (المدة النظامية للربط للعامين المتهمين في ٣٠/٠٩/٢٠٠٩ و ٣٠/٠٩/٢٠١٠م) فيمكن استئنافه في أن المادة (٦٥) فقرة (أ) من النظام الضريبي والمادة (٥٩) فقرة (٨/١٠) من لائحته التنفيذية هي التي تنطبق على حالة المكلف، أما المادة (٦٥) الفقرة (ب) من نظام ضريبة الدخل التي استندت إليها الهيئة واللجنة مصدرة القرار تطبق في حالات عدم تقديم المكلف لإقراره الضريبي أو إذا تبين أن الإقرار غير كامل أو غير صحيح بقصد التهرب الضريبي، وحيث أن المادة أعلاه التي تستند عليها الهيئة واللجنة مصدرة القرار لا تنطبق على المكلف، كون أن جميع المعلومات التي تم ادراجها ضمن الإقرار الضريبي

للمكلف صحيحة وبموجب قوائم مالية مدققة ومصادق عليها من قبل مكتب محاسب قانوني معتمد في المملكة العربية السعودية؛ وبالتالي لا يمكن الادعاء بأن الإقرار يحتوي أو بني على معلومات غير صحيحة، كما أن المكلف قد قام بتقديم إقراراته الضريبية وسداد الضريبة المستحقة ضمن المهلة النظامية وفقاً للنظام الضريبي. أما بالنسبة لادعاء الهيئة بأن المكلف لم يقدم الإقرارات الضريبية للأعوام المذكورة أعلاه بشكل صحيح وذلك بحسم بعض المصاريف غير جائزة الحسم، وهذا الإجراء يعطي الهيئة الحق في تعديل الربط بما يتفق مع الأنظمة واللوائح والتعليمات ذات العلاقة؛ فإن هذا الادعاء غير صحيح وفي غير محله استناداً على المادة (١٣) من النظام الضريبي والمادة (١٠) من لائحته التنفيذية واللذان حددتا بالتفصيل المصاريف التي لا يجوز حسمها وصولاً للدخل الخاضع للضريبة. عليه فإن هذه اللوائح لم تورد أي نص على رفض خصم المصاريف أعلاه كمصروف ضريبي، كما حددت المادة الثانية عشرة من النظام الضريبي والمادة التاسعة من اللائحة التنفيذية المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة بأن جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة سواء كانت مسددة أو مستحقة، وفي حال اعتبرت الهيئة بأن هذه المصاريف غير جائزة الحسم على الرغم من عدم وجود أية فقرات واضحة ضمن نظام الضريبة تشير إلى عدم قبول تلك المصاريف، فإن هذا يعتبر اجتهاد من طرفها ويعتبر موضوع خلاف ولا يعطي الحق للهيئة بإعادة فتح الربط بعد انقضاء خمس سنوات بحجة التهرب؛ وعليه فإن المكلف يطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محل الاستئناف لما تقدّم من أسباب.

أما فيما يتعلق باستئناف الهيئة على قرار دائرة الفصل، فيكمن استئنافها فيما يخص بند (مصاريف الشحن والرسوم الجمركية) بأن المكلف لم يقدم العقود والاتفاقيات وتحليل بالمواد وما يتعلق بها وتحليل بالأعمال المصاحبة، كما تم مراجعة المستندات المقدمة من المكلف في ملف دعواه، حيث أرفق عدة فواتير عينات تخص مصاريف الشحن لعام ٢٠١٤م وليست عن جميع الفترات، وحيث لم يقدم العقود والاتفاقيات للتحقق من الأعمال المصاحبة ونشأة الإيراد؛ عليه تؤكد الهيئة على ما جاء في الفقرة (السابعة) من المادة (الخامسة) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، والتي بناءً عليها يعتبر نشاط توريد البضائع المستخدمة في عقود (...) نشاط لم يتم في المملكة؛ وبالتالي لم تتحقق مصدريّة الدخل من المملكة، لذا يعتبر نشاط غير خاضع للضريبة بالمملكة، ولهذا يتم التصريح عن المواد تكلفة وإيراد بنفس القيمة

بالإقرار الضريبي، وبالتالي فإن المصروفات المرتبطة بالمواد المشتراة من الخارج مثل الشحن والجمارك تدخل ضمن قيمة المواد التي تقارن بالإيرادات المحددة للمواد طبقاً للعقد، وإذا زادت قيمة المواد بما فيها الشحن والجمارك عما يخص المواد من إيرادات العقد فتكون الزيادة خسارة نشاط معفي، ولهذا لم يتم قبول حسم مصاريف الشحن والجمارك بشكل منفصل عن المواد، لذلك لم يتم قبول حسم مصاريف شحن المواد والجمارك؛ وعليه فإن الهيئة تطلب نقض قرار دائرة الفصل في البند محل الاستئناف لما تقدّم من أسباب.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ: ٠٣/٠٣/١٤٤٧ هـ الموافق ٢٦/٠٨/٢٠٢٥ م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها في تمام الساعة ١٠:٢٣ ص بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (١) من المادة (الخامسة عشرة) من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٥٧١١) وتاريخ ٠٨/٠٤/١٤٤٥ هـ. وبالنداء على الخصوم، حضر/ (...)، هوية وطنية رقم (...). بصفته ممثل عن المكلف بموجب السجل التجاري المرفق في ملف الدعوى والوكالة الخارجية رقم (...). المصادق عليها من قبل وزارة العدل السعودية بالرقم (...) وتاريخ ٢٢/٠٣/١٤٤٦ هـ، كما حضرت ممثلة الهيئة/ (...) (هوية وطنية رقم ...) بموجب تفويض صادر من نائب محافظ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك للشؤون القانونية برقم (...) وتاريخ ١٩/٠٣/١٤٤٥ هـ. وبسؤال ممثل المكلف عما يود إضافته، أفاد بأنه يتمسك بما سبق تقديمه في هذه الدعوى. وبعرض ذلك على ممثلة الهيئة طلبت مهلة لتقديم ما لديها في جلسة قادمة؛ وعليه قررت الدائرة منح الهيئة مهلة قدرها ١٠ أيام لتقديم ما لديهم للأمانة، تنتهي في تاريخ ٠٥/٠٩/٢٠٢٥ م، ومنح المكلف مدة قدرها (١٠) أيام تنتهي في تاريخ ١٥/٠٩/٢٠٢٥ م، وبعد هذا التاريخ سيفل باب المرافعة وسيتم رفع الدعوى للمداولة وإصدار القرار، ولن تقبل الدائرة أي مستندات أو مذكرات جديدة لم تقدم قبل التاريخ المذكور آنفاً، على أن تكون الجلسة القادمة بتاريخ ٠٧/١٠/٢٠٢٥ م، جلسة نطق بالقرار.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ ١٥/٠٤/١٤٤٧ هـ الموافق ٠٧/١٠/٢٠٢٥ م عند الساعة: ٠٩:٥٠ ص، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها

بحضور أعضائها المدونة أسماؤهم في المحضر، عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (١) من المادة (الخامسة عشرة) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ٢١/٠٤/١٤٤١ هـ. وبالدعاء على الخصوم، حضر / (...، هوية وطنية رقم (... بصفته ممثل عن المكلف بموجب السجل التجاري المرفق في ملف الدعوى والوكالة الخارجية رقم (... المصادق عليها من قبل وزارة العدل السعودية بالرقم (... وتاريخ ٢٢/٠٣/١٤٤٦ هـ وحضرت / (... (هوية وطنية رقم ... بصفتهما ممثلي هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بموجب تفويض صادر من نائب محافظ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك للشؤون القانونية برقم (... وتاريخ ١٩/٠٣/١٤٤٥ هـ. وحيث تم اقفال باب المرافعة والمداولة، وحيث أن هذه الجلسة مخصصة للنطق بالقرار؛ فقد قررت الدائرة رفع الجلسة تمهيداً لإصدار القرار.

الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف ومن هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلبا الاستئناف مقبولين شكلاً، حيث قدما من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائهما.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (مصاريف الشحن والرسوم الجمركية) وحيث نصّت الفقرة (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٠٦/١٤٢٥ هـ على أن: «المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي: ١- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توافر الضوابط الآتية: أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى، تمكن الهيئة من التأكد من صحتها. ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة. ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية. د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية.»، كما نصت المادة

(١٢) من ذات اللائحة على أن: «جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم عند احتساب الوعاء الضريبي، باستثناء أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة الثالثة عشرة من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل.»، كما نصت الفقرة (٧) من المادة (الخامسة) منها على أنه: «... ٧- لا تعد عقود توريد البضائع إلى المملكة بما في ذلك عقود شحنها والتأمين عليها، نشأت عن نشاط تم في المملكة ما لم تتضمن العقود أعمالاً مصاحبة كأعمال النقل الداخلي، أو التركيب، أو الصيانة، أو التدريب ونحوها يتم ممارستها داخل المملكة، وفي هذه الحالة تعد الأعمال المصاحبة فقط نشأت عن نشاط في المملكة»، وبناءً على ما تقدّم، فقد تبين للدائرة أن الخلاف يكمن حول معالجة تلك المصاريف وأنه ليس خلافًا مستندي، وبإطلاع على لائحة استئناف الهيئة يتضح أن أساس رفضها لبند مصاريف الشحن والرسوم الجمركية كونها مصاريف مرتبطة ببند معفي من الخضوع للضريبة وهي المواد المستوردة والتي يتم التصريح عنها إيرادًا ومصرفًا بنفس القيمة، في حين يدفع المكلف بأن المصاريف محل النزاع تتعلق بالتخزين والإيجارات والنقل ونفقات التعبئة وما إلى ذلك لنقل المعدات التي تعاقدت الشركة على توريدها من موانئ المملكة إلى مواقع العمل داخل المملكة، مما يكون معه هذا النشاط متعلقًا بالنشاط الداخلي للفرع مع الشركة. وبإطلاع الدائرة على ملف الدعوى؛ تبين لها تقديم المكلف بيان مصاريف الشحن وعينة من الفواتير لعام ٢٠١٤م، وقدم العقد مع شركة (.....)، وعرضًا موجزًا يوضح الإفصاح عن كل من إيرادات التوريد من الخارج والخدمات الداخلية ذات الصلة بالإيرادات الخاضعة للضريبة لدى الفرع والمتعلقة بالعقد المبرم مع الشركة السعودية للكهرباء، إضافة إلى الإقرار الضريبي لعامي ٢٠١٠م و٢٠١٤م، ويتضح من خلال كشف الإيرادات رقم (١) (بيان متابعة العقود) ضمن هذين الإقرارين تفاصيل إيرادات العقود وطبيعتها وذلك بأن العقود التي أبرمت مع العملاء داخل المملكة لا تقتصر فقط على عقود توريد المواد كما تدّعي الهيئة بل اشتملت أيضًا على خدمات داخلية، وحيث إن نشاط المكلف الرئيسي عبارة عن تنفيذ عقود مقاولات التركيب والتشغيل والصيانة، وحيث تبين من خلال الفواتير المقدمة الصادرة عن مورد الخدمات بأنها متعلقة بتحميل ونقل المعدات من موانئ المملكة وتنزيلها إلى مواقع العمل، بالإضافة إلى مصاريف تخزين تلك المعدات والرسوم

الجمركية وهي مصاريف مرتبطة بتحقيق الدخل الذي خضع للضريبة، وقد تحقق من الأعمال التي تعاقدت الشركة على توريد معداتها وتركيبها مع الجهات المحلية، وحيث تم التأكيد في محضر الفحص الميداني المرفق ضمن لائحة استئناف الهيئة الإلحاقية على أنه تم الاطلاع على نسخة من حساب الأستاذ وبيان تفصيلي لتلك المصاريف، وقد أشارت الفقرة (٤-أ) المتعلقة بمصاريف الشحن أنها متعلقة بنقل الآلات والمعدات من الميناء إلى مقر العمل لاستكمال العقد لتركيبتها؛ الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى رفض استئناف الهيئة وتأيد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق بهذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (مصاريف الغرامات) وحيث نصّت المادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/٠١/١٤٢٥ هـ على أن: «جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم عند احتساب الوعاء الضريبي، باستثناء أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة الثالثة عشرة من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل.»، وحيث نصت الفقرة (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٠٦/١٤٢٥ هـ على أن: «المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي: ١ - جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توافر الضوابط الآتية: أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى، تمكن الهيئة من التأكد من صحتها. ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة. ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية. د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية.»، كما نصت الفقرة (٦) من المادة (١٠) من ذات اللائحة على أنه: «لا يجوز حسم المصاريف الآتية: ٦ - الغرامات أو الجزاءات المالية المسددة أو الواجبة السداد لأي جهة في المملكة، مثل المخالفات المرورية، ومخالفات الإضرار بالمرافق العامة. أما الغرامات المالية المترتبة بسبب مخالفة شروط تعاقدية كغرامات تأخير التنفيذ أو سوء التنفيذ، فيجوز حسمها بشرط أن تكون موثقة من الجهة المتعاقد معها المكلف، وأن يتم التصريح عنها ضمن إيرادات المكلف في سنة استردادها»، كما نصت الفقرة (٣) من المادة (٥٧) منها على أنه: «٣- يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من

إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، يجوز للهيئة إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى، عدم إجازة المصروف الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للهيئة.»، وبناءً على ما تقدّم، وباطلاع الدائرة على ملف الدعوى وما احتوى عليه من دفعات ومستندات، وحيث اتضح أن أساس رفض الهيئة هو أن بند المواد معفي من الضريبة إضافة إلى أنه لم يتم التصريح عنه كإيراد ومصروف بنفس القيمة وبالتالي فإن أي من الغرامات المرتبطة بالبند المعفي لا يتم قبولها، ولم يقدم المكلف ما يثبت خلاف ذلك. وحيث انتهت الدائرة في بند «المدة النظامية للربط الضريبي للعامين المنتهين في ٣٠/٠٩/٢٠٠٩م و٣٠/٠٩/٢٠١٠م» إلى رفض استئناف المكلف وذلك لثبوت أحقية الهيئة بالربط بعد انتهاء المدة النظامية للعام ٢٠٠٩م؛ الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف وتأيد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق بهذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (مبالغ مسددة تحت حساب الضريبة المستحقة للأعوام من ٢٠١٠م إلى ٢٠١٤م) وحيث نصّت الفقرة (٣) من المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية لضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٠٦/١٤٢٥هـ على أنه: «يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، يجوز للهيئة، إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى، عدم إجازة المصروف الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للهيئة.»، وبناءً على ما تقدّم، وحيث إن الخلاف بين الطرفين يدور حول عدم حسم الاستقطاعات المسددة تحت الحساب، وباطلاع الدائرة على ملف الدعوى وما احتوى عليه من دفعات ومستندات؛ تبين لها أن المكلف لم يقدم ما يثبت وجود مبالغ مسددة تحت حساب الضريبة المستحقة للأعوام محل الخلاف ولم تحسمها الهيئة، ولم يقدم ما يثبت سداد تلك المبالغ. وحيث أن الفواتير المقدمة من قبل المكلف غير موضحة للمبالغ المشار إليها بسبب صعوبة قراءة بيانات الفواتير؛ الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف وتأيد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق بهذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (فرض ضريبة الاستقطاع عن مصاريف سفر محلية ومصاريف مواقع وخدمات فنية واستشارية) وحيث نصّت الفقرة (٢) من المادة (الخامسة) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ٢١/٠٤/١٤٤١ هـ على أنه: «فيما لم يرد فيه نص في القواعد، تطبق اللجنتان الإجراءات المنصوص عليها في نظام المرافعات الشرعية، ونظام الإجراءات الجزائية، ونظام المرافعات أمام ديوان المظالم، واللوائح والقرارات الصادرة في شأنها، وذلك بما لا يخالف طبيعة الدعوى، وبما لا يتعارض مع اختصاصات اللجنتين، وصلاحيتهما، وطبيعة عملها»، واستنادًا إلى المادة (١٨٦) من نظام المرافعات الشرعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ٢٢/٠١/١٤٣٥ هـ التي نصت على أنه: «لا تقبل الطلبات الجديدة في الاستئناف وتحكم المحكمة من تلقاء نفسها بعدم قبولها»، وبناءً على ما تقدّم، وبإطلاع الدائرة على ملف الدعوى؛ تبين لها أن بند فرض ضريبة الاستقطاع عن مصاريف سفر محلية ومصاريف مواقع وخدمات فنية واستشارية بند جديد؛ الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى صرف النظر عن استئناف المكلف فيما يتعلق بهذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (غرامة التأخير) وحيث نصّت الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/٠١/١٤٢٥ هـ على أنه: «إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (١٪) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد»، وحيث نصت الفقرة (١) من المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٠٦/١٤٢٥ هـ على أنه: «تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة ١٪ من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية: ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط الهيئة»، واستنادًا على نص الفقرة (٣) من المادة (٦٧) من ذات اللائحة التي نصت على أنه: «تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد

بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجربها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (٢) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد.، وبناءً على ما تقدّم، وباطلاع الدائرة على ملف الدعوى وما احتوى عليه من دفعات ومستندات، وحيث أن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار إلى تاريخ سداد الضريبة المستحقة الناشئة بموجب تطبيق أحكام النظام والتعديلات التي تجربها الهيئة، وحيث أن الخلاف بين الطرفين لم ينشأ عن اختلاف معتبر في تفسير النصوص النظامية، وحيث لم يعترض المكلف على أصل فرض الضريبة كما ادعى؛ الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق بهذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (المدة النظامية للربط للعامين المتهمين في ٣٠/٠٩/٢٠٠٩ و ٣٠/٠٩/٢٠١٠م) وحيث نصّت الفقرتين (أ) و(ب) من المادة (٦٥) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) بتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ على أنه: «أ- يحق للهيئة بإشعار مسبب إجراء أو تعديل الربط الضريبي خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية، كما يحق لها ذلك في أي وقت إذا وافق المكلف خطياً على ذلك. ب- يحق للهيئة إجراء أو تعديل الربط خلال عشر سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي أو إذا تبين أن الإقرار غير كامل أو غير صحيح بقصد التهرب الضريبي»، كما نصت الفقرة (٣) من المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٠٦/١٤٢٥هـ على أنه: «يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، يجوز للهيئة، إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى، عدم إجازة المصروف الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للهيئة». وبناءً على ما تقدّم، يتبين من خلال النصوص النظامية المذكورة أعلاه أن أحقية الهيئة في إجراء الربط الضريبية تنتهي بعد مضي (٥) سنوات ابتداءً من التاريخ النهائي المحدد لتقديم الإقرار، وحيث ثبت أن الهيئة قامت بإجراء الربط الضريبي للأعوام محل بعد انتهاء المدة النظامية المحددة،

وحيث أن للهيئة الحق في طلب ودراسة مستندات المكلف والتحقق من صحتها. وحيث تدفع الهيئة بأن المكلف لم يقدم الاقرارات الضريبية بشكل صحيح لتضمنها بعض المصاريف غير جائزة الحسم. ولما أن المكلف لم يقدم ما يثبت عكس ذلك من المستندات المؤيدة؛ عليه فإنه يحق للهيئة إجراء الربط الضريبي خلال (١٠) سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي؛ الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف وتأيد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق بهذا البند.

وبناء على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً، والمقدم من المكلف / (...)، سجل تجاري رقم (...)، رقم مميز (...)، والاستئناف المقدم من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ضد قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (ITR-2024-23706) الصادر في الدعوى رقم (IW-2020-23706) المتعلقة بالربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٤م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١ - رفض استئناف الهيئة وتأيد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (مصاريف الشحن والرسوم الجمركية).
- ٢ - رفض استئناف المكلف وتأيد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (مصاريف الغرامات).
- ٣ - رفض استئناف المكلف وتأيد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (مبالغ مسددة تحت حساب الضريبة المستحقة للأعوام من ٢٠١٠م إلى ٢٠١٤م).
- ٤ - صرف النظر فيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (فرض ضريبة الاستقطاع عن مصاريف سفر محلية ومصاريف مواقع وخدمات فنية واستشارية).

-
- ٥- رفض استئناف المكلف وتأيد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (غرامة التأخير).
- ٦- رفض استئناف المكلف وتأيد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (المدة النظامية للربط للعامين المتهمين في ٣٠/٠٩/٢٠٠٩ و ٣٠/٠٩/٢٠١٠ م).

قرار رقم: IR-2025-240185

الدعوى رقم: ZI-2024-240185

المبدأ رقم ٤

- تعامل المبالغ المدفوعة بالنيابة عن الغير بحسب حقيقتها المحاسبية متى ثبت قيدها كذمم أو أرصدة مستحقة على الغير، وعدم تحميلها على قائمة الدخل كمصروف على المكلف.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٣١/٠٧/٢٠٢٤ م، من / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام ذي الرقم (IZD-2024-63497) الصادر في الدعوى رقم (ZI-2021-63497) المتعلقة بالربط الضريبي لعام ٢٠١٩ م، في الدعوى المقامة من المكلف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

إلغاء قرار المدعى عليها في كافة البنود محل الدعوى.

وحيث أصدرت دائرة الفصل قرارها سالف الذكر ونظرت الدعوى من جديد نتيجة لقرار هذه الدائرة ذي الرقم (IR-2023-167460) الصادر بتاريخ ٢٠٢٤/٠٢/٠٧ م المتضمن إعادة الدعوى إلى دائرة الفصل للنظر فيها موضوعاً، وعليه قررت الدائرة استكمال النظر في الدعوى، وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المستأنفة (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك)، فتقدمت بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

إذ تعترض الهيئة على قرار دائرة الفصل محل الطعن، فإنها تدّعي بأن دائرة الاستئناف

الموقرة استنفدت ولايتها في البت في مسألة التسبيب وقضت بإعادة الدعوى إلى دائرة الفصل للبت في الناحية الموضوعية على البندين: (مصاريف غير مرتبطة بالنشاط لعام ٢٠١٩م - غرامة التأخير)، وقضت بذلك صراحة إذ أكدت في حيثيات قرارها إعادتها للفصل فيها موضوعاً، كما أكدت الدائرة الاستئنافية ضمن حيثيات قرارها الموضح أعلاه أن دائرة الفصل بتت في البنود تبعاً لقبولها لاعتراض المكلف تجاه بند عدم الالتزام بإجراءات الربط، وبالتالي تنحسر ولاية دائرة الفصل في النظر بالناحية الموضوعية للبندين أعلاه، بينما نجد أن قرار دائرة الفصل خالف ما انتهى إليه قرار الاستئناف، وأصدر القرار في ذات الحثيات التي سبق البت فيها في قراره السابق ودون مراعاة قيام الهيئة بالاستئناف على بند التسبيب وإثبات صدور الربط وإرفاق مسببات التعديل مع الربط وفق الحثيات والأسباب الواردة في لائحة استئناف الهيئة المرفقة، وصدور قرار نهائي من الاستئناف بإعادة البندين للفصل فيها موضوعاً، مما تؤكد معه الهيئة على أن قرار دائرة الفصل يعد معيباً وواجب النقض. وفيما يتعلق ببند (مصاريف غير مرتبطة في النشاط وبند غرامة التأخير)، قامت الهيئة عند الربط بمقارنة الإيرادات طبقاً للقوائم المالية مع الإيرادات المصرح عنها في إقرارات ضريبة القيمة المضافة ورد الفرق لعدم تقديم المكلف للمستندات المؤيدة، قامت الهيئة بمراجعة أوراق الدعوى المتمثلة في المستندات التالية: (الفاتورة الخاصة بالإيرادات خارج نطاق ضريبة القيمة المضافة بمبلغ (٢٤٥, ٥٦٠) ريال، تسوية توضح أسباب الاختلاف في الإيرادات بين المصرح عنه في القوائم المالية وإقرارات القيمة المضافة، بيان تحليلي بالمصروفات المدفوعة بالنيابة عن الشركات التابعة بمبلغ (٥٥٩, ٤٣٥, ٣) ريال، بيان تحليلي بالمبالغ المصرح عنها بالزيادة في إقرارات القيمة المضافة عن الربع الأول من عام ٢٠١٩م بمبلغ (٧٤٠, ١٨٠, ١) ريال، وبناءً على ذلك قامت الهيئة بمراجعة التسوية المرفقة من المكلف والتي توضح أسباب الفروقات في الإيرادات بين القوائم المالية وإقرارات القيمة المضافة، وبناءً على ذلك توضح الهيئة وجهة نظرها حيال كل مصروف على النحو الآتي: أ. فيما يتعلق بإيرادات خارج نطاق الضريبة بمبلغ (٤٢٥, ٥٦٠) ريال: تقبل الهيئة بما يُطالب به المكلف بالمبلغ المذكور أعلاه، عليه يُعد الخلاف متيهاً بشأنه. ب. فيما يتعلق بمصروفات مدفوعة بالنيابة عن الشركات التابعة بمبلغ (٥٥٩, ٤٣٥, ٣) ريال: في حال قدم المكلف للدائرة الموقرة ما يفيد عدم إدراج هذه المصروفات ضمن تكاليف ومصروفات النشاط خاصة وأن الفواتير الخاصة بهذه المصروفات باسم المكلف وهذا ما لم يقدمه للهيئة

فإن الهيئة تطلب من الدائرة الموقرة التحقق من ذلك وفي حال تقديمها فإن الهيئة توافق على ما يُطالب به المكلف بالمبلغ المذكور أعلاه. فيما يتعلق بالمبالغ المصرح عنها بالزيادة في اقرارات القيمة المضافة عن الربع الأول من عام ٢٠١٩م بمبلغ (٧٤٠, ١٨٠, ١) ريال: تقبل الهيئة بما يُطالب به المكلف بالمبلغ المذكور أعلاه، عليه يُعد الخلاف متيهاً بشأنه. ت. فيما يتعلق بعمولة المبيعات بقيمة (١٩٨, ١١٣) ريال: تقبل الهيئة بما يُطالب به المكلف بالمبلغ المذكور أعلاه، عليه يُعد الخلاف متيهاً بشأنه. فيما يتعلق ببند مصاريف غير مرتبطة بالنشاط بمبلغ (٤٦٨, ٢٢٨) ريال: تتمسك الهيئة بما ورد بمذكرتها الجوابية رقم (١) والمقيدة بمبلغ الدعوى. فيما يتعلق بغرامات التأخير: تقبل الهيئة ذلك البند جزئياً بحدود الغرامات المرتبطة بالبند المقبولة وتتمسك الهيئة بصحة وسلامة إجراءاتها فيما يتعلق بالبند التي لم تقبلها الهيئة. قامت الدائرة مصدرة القرار محل الاستئناف بإلغاء قرار الهيئة فيما يتعلق بالبندين أعلاه نظراً لإلغائها البند (أولاً) أعلاه، ولما أن الهيئة قامت بالاستئناف عليه لذا تُطالب بإعادة البند محل الاستئناف للدائرة مصدرة القرار للنظر بها موضوعاً.

يوم الاثنين بتاريخ ٢٨ / ٠٤ / ٢٠٢٥م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها في تمام الساعة ١٠:٠٠م بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨ / ٠٤ / ١٤٤٥هـ؛ وبالنسبة على الخصوم، حضرت ممثلة المستأنفة / (...) (هوية وطنية رقم ...)، بموجب تفويض صادر من نائب محافظ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك للشؤون القانونية برقم (...) وتاريخ ١٩ / ٠٣ / ١٤٤٥هـ. وحضر / (...)، هوية وطنية رقم (...)، بصفته وكيل عن المستأنف ضدها بموجب الوكالة رقم (...) الصادرة بتاريخ ١٤ / ٠٣ / ١٤٤٤هـ، وترخيص المحاماة رقم (...). ويسؤال وكيل المستأنف ضدها عما يود إضافته، أفاد بأنه يتمسك بما سبق تقديمه في هذه الدعوى. وبعرض ذلك على ممثلة المستأنفة أجابت بتمسكها بما سبق تقديمه في هذه الدعوى ويسؤال الطرفين عما يودان إضافته، قررا الاكتفاء بما سبق تقديمه. عليه قررت الدائرة قفل باب المرافعة والمداولة.

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الهيئة، 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.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة على بند (عدم التزام الهيئة بإجراءات الربط لعام ٢٠١٩م)، واستناداً إلى المادة (٢٠) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٢٢١٦) وتاريخ ٧/٧/١٤٤٠هـ، والتي نصت على: «تصدر الهيئة الربط متضمناً اعتمادها للإقرار أو تعديلها عليه مع ذكر أسباب التعديل، وللمكلف الاعتراض على الربط وفقاً لأحكام الفصل (السابع) من اللائحة»، وبناءً على ما تقدم، تستأنف الهيئة قرار دائرة الفصل وتفيد بأنه خالف ما انتهى إليه قرار الاستئناف رقم (IR-2023-167460)، وأصدر القرار في ذات الحثيات التي سبق البت فيها في قراره السابق ودون مراعاة قيام الهيئة بالاستئناف على بند التسبيب وإثبات صدور الربط وإرفاق مسببات التعديل مع الربط وفق الحثيات والأسباب الواردة في لائحة استئناف الهيئة المرفقة، وصدور قرار نهائي من الاستئناف بإعادة البنديين للفصل فيها موضوعاً، وباطلاع الدائرة على ملف الدعوى وما احتوى عليه من دفوع ومستندات، تبين علم المكلف بكافة أسباب التعديلات، كما تبين وجود مراسلات بين المكلف والهيئة متمثلة بمستندات مرسلة من قبل المكلف للهيئة تحت «مرفقات اعتراض». وحيث ثبت علم المكلف بكافة أسباب الربط والتعديلات الصادرة من الهيئة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (عدم التزام الهيئة بإجراءات الربط لعام ٢٠١٩م).

وبخصوص استئناف الهيئة على بند (مصاريف غير مرتبطة في النشاط)، واستناداً إلى المادة (الثامنة عشرة) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٢٢١٦) وتاريخ ٧/٧/١٤٤٠هـ، والتي نصت على أنه: «مع عدم الإخلال بأحكام المادة (العاشرة) من اللائحة، على كل مكلف الاحتفاظ -داخل المملكة وباللغة العربية- بالدفاتر

التجارية الضرورية لتحديد وعاء الزكاة بشكل دقيق، مع الاحتفاظ بالمستندات التي تثبت صحتها والبيانات والإيضاحات التي تؤيدها، ويقع عبء إثبات صحة ما ورد في الإقرار من بنود وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حال عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، جاز للهيئة عدم إجازة البند الذي لا يُثبت المكلف صحته أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة لها»، كما نصت الفقرة (٣) من المادة (السابعة والخمسون) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥ هـ، على: «يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، يجوز للمصلحة، إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى، عدم إجازة المصروف الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة»، وحيث نصت المادة (٧٠) من نظام المرافعات الشرعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ٢٢/١١/١٤٣٥ هـ على أنه: «للخصوم أن يطلبوا من المحكمة في أي حال تكون عليها الدعوى تدوين ما اتفقوا عليه من إقرار أو صلح أو غير ذلك في محضر الدعوى، وعلى المحكمة إصدار حكم بذلك»، وبناءً على ما تقدم، فيما يتعلق ببند (إيرادات خارج نطاق الضريبة بمبلغ ٤٢٥، ٥٦٠ ريال)، وبند (المبالغ المصرح عنها بالزيادة في اقرارات القيمة المضافة عن الربع الأول من عام ٢٠١٩م بمبلغ ٧٤٠، ١٨٠، ١ ريال)، وبند (عمولة المبيعات بمبلغ ١٩٨، ١١٣ ريال)، وحيث ثبت لهذه الدائرة طلب الهيئة في لائحة الاستئناف بإنهاء الخلاف بين الطرفين، والمتضمن على: «تقبل الهيئة بما يُطالب به المكلف بالمبلغ المذكور أعلاه، عليه يُعد الخلاف منتهياً بشأنه»، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق ببند (إيرادات خارج نطاق الضريبة بمبلغ ٤٢٥، ٥٦٠ ريال)، وبند (المبالغ المصرح عنها بالزيادة في اقرارات القيمة المضافة عن الربع الأول من عام ٢٠١٩م بمبلغ ٧٤٠، ١٨٠، ١ ريال)، وبند (عمولة المبيعات بمبلغ ١٩٨، ١١٣ ريال). وأما فيما يتعلق ببند (مصروفات مدفوعة بالنيابة عن الشركات التابعة بمبلغ ٤٣٥، ٣ ريال)، وبناءً على ما تقدم، وحيث أفادت الهيئة بأنه في حال قدم المكلف للدائرة الموقرة ما يفيد عدم إدراج هذه المصروفات ضمن تكاليف ومصروفات النشاط خاصة، وبأن الفواتير الخاصة بهذه

المصروفات باسم المكلف، وهذا ما لم يقدمه للهيئة فإن الهيئة تطلب من الدائرة التحقق من ذلك وفي حال تقديمها فإن الهيئة توافق على ما يُطالب به المكلف بالمبلغ المذكور أعلاه، في حين أفاد المكلف أن المصاريف المدفوعة بالنيابة عن الشركات التابعة تسجل في قائمة المركز المالي كأرصدة مستحقة على الشركات التابعة في الإيضاح رقم (١٢)، وتحصل الشركة على هامش الربح وهو ما تم تسجيله في قائمة الدخل وقد خضع للزكاة والضريبة، ولما أن المكلف قدم بيان بالمصاريف المسددة بالنيابة عن الشركات التابعة وحساب استعاضة بالفواتير التي تعكس المبالغ بالإضافة إلى عينة من صور الفواتير، وحيث لم تثبت الهيئة تحميل المكلف لهذه المصاريف على قائمة الدخل، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى رفض الاستئناف فيما يتعلق ببند (مصروفات مدفوعة بالنيابة عن الشركات التابعة بمبلغ ٠٥٩, ٤٣٥, ٣ ريال). وأما فيما يتعلق ببند (مصاريف غير مرتبطة بالنشاط بمبلغ ٤٦٨, ٢٢٨ ريال)، وبالإطلاع على ملف الدعوى، وحيث تبين بأن المكلف أشار إلى أن الفرق يرتبط بإيرادات أخرى وخسائر رأسمالية بمبلغ (٥٥٠, ٢١٢) ريال وفروقات بين مسودة القوائم المالية والقوائم المالية المدققة بمبلغ (٩١٩, ١٥) ريال، في حين لم يقدم المكلف المستندات المؤيدة للمصروف والمتمثلة في الكشوف التحليلية والفواتير وما يؤيد ارتباطها بالنشاط، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة قبول الاستئناف فيما يتعلق ببند (مصاريف غير مرتبطة بالنشاط بمبلغ ٤٦٨, ٢٢٨ ريال).

ويخصوص استئناف الهيئة على بند (غرامات التأخير)، واستناداً إلى الفقرة (أ) من المادة (السابعة والسبعون) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥ هـ التي نصت على ما يلي: «إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (١٪) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد»، كما نصت الفقرة (١) من المادة (الثامنة والستون) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥ هـ على: «تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة ١٪ من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية: ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط الهيئة»،

والفقرة (٣) من المادة (السابعة والستون) من ذات اللائحة، والمتضمنة على: «تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجربها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (٢) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد»، وحيث نصت المادة (٧٠) من نظام المرافعات الشرعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ٢٢/١٠/١٤٣٥ هـ على أنه: «للخصوم أن يطلبوا من المحكمة في أي حال تكون عليها الدعوى تدوين ما اتفقوا عليه من إقرار أو صلح أو غير ذلك في محضر الدعوى، وعلى المحكمة إصدار حكم بذلك»، وبناءً على ما تقدم، فيما يتعلق ببند (غرامات التأخير) على البنود (إيرادات خارج نطاق الضريبة بمبلغ ٤٢٥, ٥٦٠ ريال - المبالغ المصرح عنها بالزيادة في إقرارات القيمة المضافة عن الربع الأول من عام ٢٠١٩م بمبلغ ٧٤٠, ١٨٠, ١ ريال - عمولة المبيعات بمبلغ ١٩٨, ١١٣ ريال)، وحيث ثبت لهذه الدائرة طلب الهيئة في لائحة الاستئناف بإنهاء الخلاف جزئياً بين الطرفين، والمتضمن على: «تقبل الهيئة ذلك البند جزئياً بحدود الغرامات المرتبطة بالبنود المقبولة وتتمسك الهيئة بصحة وسلامة إجراءاتها فيما يتعلق بالبنود التي لم تقبلها الهيئة»، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق ببند (غرامات التأخير) على البنود (إيرادات خارج نطاق الضريبة بمبلغ ٤٢٥, ٥٦٠ ريال - المبالغ المصرح عنها بالزيادة في إقرارات القيمة المضافة عن الربع الأول من عام ٢٠١٩م بمبلغ ٧٤٠, ١٨٠, ١ ريال - عمولة المبيعات بمبلغ ١٩٨, ١١٣ ريال). وفيما يتعلق ببند (غرامات التأخير) على بند (مصاريف غير مرتبطة بالنشاط بمبلغ ٤٦٨, ٢٢٨ ريال)، وعلى بند (مصروفات مدفوعة بالنيابة عن الشركات التابعة بمبلغ ٥٩, ٤٣٥, ٣ ريال). وبالإطلاع على ملف الدعوى، وحيث يتبين أن الخلاف بين الطرفين يكمن في عدم قبول غرامة التأخير من تاريخ السداد النظامي وبالرجوع لملف الدعوى وما احتوى عليه من دفع ومستندات، وحيث أن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار إلى تاريخ سداد الضريبة المستحقة الناشئة بموجب تطبيق أحكام النظام والتعديلات التي تجربها الهيئة، وحيث أن الخلاف بين الطرفين هو خلاف مستندي، ولم ينشأ عن اختلاف معتبر في تفسير النصوص النظامية، الأمر الذي يتعين معه الغرامات على البنود التي تم قبول الاستئناف بشأنها، وإلغاء الغرامات في البنود التي تم رفض الاستئناف

بشأنها لسقوط أصل فرض الضريبة، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة قبول استئناف الهيئة فيما يتعلق ببند (غرامات التأخير) على بند (مصاريف غير مرتبطة بالنشاط بمبلغ ٤٦٨, ٢٢٨ ريال)، ورفض استئناف الهيئة فيما يتعلق ببند (غرامات التأخير) على بند (مصروفات مدفوعة بالنيابة عن الشركات التابعة بمبلغ ٠٥٩, ٤٣٥, ٣ ريال).

وبناء على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام ذي الرقم (IZD-2024-63497) الصادر في الدعوى رقم (ZI-2021-63497) المتعلقة بالربط الضريبي لعام ٢٠١٩م.

ثانياً: وفي الموضوع:

١- قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (عدم التزام الهيئة بإجراءات الربط لعام ٢٠١٩م).

٢- فيما يتعلق باستئناف الهيئة على بند (مصاريف غير مرتبطة في النشاط):

أ/ إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق ببند (إيرادات خارج نطاق الضريبة بمبلغ ٤٢٥, ٥٦٠ ريال).

ب/ إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق ببند (المبالغ المصرح عنها بالزيادة في اقرارات القيمة المضافة عن الربع الأول من عام ٢٠١٩م بمبلغ ٧٤٠, ١٨٠, ١ ريال).

ج/ إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق ببند (عمولة المبيعات بمبلغ ١٩٨, ١١٣ ريال).

د/ رفض الاستئناف فيما يتعلق ببند (مصروفات مدفوعة بالنيابة عن الشركات التابعة بمبلغ ٠٥٩, ٤٣٥, ٣ ريال).

هـ/ قبول الاستئناف فيما يتعلق ببند (مصاريف غير مرتبطة بالنشاط بمبلغ ٤٦٨, ٢٢٨ ريال).

٣- فيما يتعلق باستئناف الهيئة على بند (غرامات التأخير):

أ/ إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق ببند (غرامات التأخير) على البنود (إيرادات خارج نطاق الضريبة بمبلغ ٤٢٥, ٥٦٠ ريال - المبالغ المصرح عنها بالزيادة في اقرارات القيمة المضافة عن الربع الأول من عام ٢٠١٩م بمبلغ ٧٤٠, ١٨٠, ١ ريال - عمولة المبيعات بمبلغ ١٩٨, ١١٣ ريال).

ب/ قبول استئناف الهيئة فيما يتعلق ببند (غرامات التأخير) على بند (مصاريف غير مرتبطة بالنشاط بمبلغ ٤٦٨, ٢٢٨ ريال).

ج/ رفض استئناف الهيئة فيما يتعلق ببند (غرامات التأخير) على بند (مصروفات مدفوعة بالنيابة عن الشركات التابعة بمبلغ ٠٥٩, ٤٣٥, ٣ ريال).

المبدأ رقم ٥

- لا يحول عدم ظهور المصروف باسم المكلف دون قبوله، متى ثبت تحميله الفعلي له بموجب العقود ونطاق العمل، وكان مرتبطاً بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.

الوقائع

جرى النظر في قرار الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل ذي الرقم (IR-2024-240784) الصادر في الالتماس المقيّد برقم (ZI-2024-240784)، والمتضمن: «أولاً: قبول التماس إعادة النظر شكلاً من مقدمه المكلف / شركة (...)، سجل تجاري رقم (...)، رقم مميز (...) ضد قرار الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل ذي الرقم (IR-2022-235) الصادر في الدعوى رقم (ZI-2020-26185) المتعلقة بالربط الزكوي الضريبي للأعوام من ٢٠٠٦م وحتى ٢٠١٢م. ثانياً: وفي الموضوع: قبول طلب التماس إعادة النظر، وإلغاء قرار الدائرة الاستئنافية، وإعادة الدعوى إليها لنظرها، وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار». عليه قررت هذه الدائرة النظر في الدعوى من الناحية الموضوعية بموجب قرارها الصادر في الالتماس سالف الذكر. وحيث قُدم الاستئناف ابتداءً بتاريخ ٢٠٢٠/١٠/١٣م، من / (...)، هوية وطنية رقم (...). بصفته وكيلًا عن الشركة المستأنفة شركة (...). بموجب الوكالة رقم (...). وتاريخ ١٤٤١/١١/٠٧هـ. ومن هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بتاريخ ١٣/١٠/٢٠٢٠م، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام ذي الرقم (١٢١-٢٠٢٠-٠٠٠) الصادر في الدعوى

رقم (ZI-2018-10) المتعلقة بالربط الزكوي الضريبي للأعوام من ٢٠٠٦م وحتى ٢٠١٢م،
المقامة من المستأنف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة
الفصل فيها بما يأتي:

الناحية الشكلية: قبول الدعوى من الناحية الشكلية.

الناحية الموضوعية:

- قبول اعتراض المدعية فيما يتعلق ببند «فروق الاستهلاك وتعديلات الأصول
الثابتة الأخرى للأعوام من ٢٠٠٦م وحتى ٢٠١٢م»
- قبول اعتراض المدعية فيما يتعلق ببند «أرباح تقديرية على الاستيراد للأعوام من
٢٠٠٦م وحتى ٢٠١٢م»
- رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق ببند «الرسوم الجمركية للأعوام من ٢٠٠٦م
وحتى ٢٠١١م»
- قبول اعتراض المدعية فيما يتعلق ببند «التبرعات للأعوام ٢٠٠٦م و٢٠٠٩م
و٢٠١٠م و٢٠١٢م»
- قبول اعتراض المدعية فيما يتعلق ببند «مصاريف الإصلاح والصيانة لعام ٢٠٠٦م»
- قبول اعتراض المدعية فيما يتعلق ببند «نسب حصص الملكية لعام ٢٠٠٩م»
- قبول اعتراض المدعية فيما يتعلق ببند «المستخدمة من المخصص للأعوام من
٢٠٠٦م وحتى ٢٠١٢م»
- رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق ببند «الأرصدة والحسابات الدائنة والمحتجزات
والمبالغ مستحقة الدفع والدفعات المقدمة للأعوام من ٢٠٠٦م وحتى ٢٠٠٨م»
- قبول اعتراض المدعية فيما يتعلق ببند «الأصول الثابتة للأعوام من ٢٠٠٦م وحتى
٢٠٠٨م»
- اثبات انتهاء الخلاف في بند «الأرباح المبقاة لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م»

- قبول اعتراض المدعية فيما يتعلق ببند «ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية»
- رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق ببند «حسم ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية»
- رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق ببند «ضريبة الاستقطاع على الدفعات الأخرى لعامي ٢٠٠٩م و٢٠١٠م»
- رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق ببند «ضريبة الاستقطاع على تحويل الأرباح المبقاة إلى رأس المال»
- قبول اعتراض المدعية فيما يتعلق ببند «ضريبة الاستقطاع على الأرباح الرأسمالية لعام ٢٠٠٩م»
- قبول اعتراض المدعية فيما يتعلق ببند «غرامة التأخير للأعوام من ٢٠٠٦م وحتى ٢٠١٢م»

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولا لدى الطرفين، تقدم كلا منهما بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق باستئناف المكلف على قرار دائرة الفصل، وفيما يخص بند (التقادم للأعوام من ٢٠٠٦م إلى ٢٠١٠م)، يطالب المكلف بإلغاء الربط الزكوي الصادر من الهيئة للأعوام من ٢٠٠٦م إلى ٢٠١٠م حيث مضى على تقديم المدعي لإقراراته عن تلك السنوات أكثر من خمسة سنوات دون أن تقوم الهيئة بمباشرة حقها في الربط، كما تم إخطار المكلف بالربط بتاريخ ٠٩/٠٦/٢٠١٦م، في حين تنقضي المدة ٣٠/٠٤/٢٠١٦م. وفيما يخص البند (الأرباح التقديرية على الاستيرادات لعامي ٢٠١١م و٢٠١٢م)، حيث دفع المكلف بأن الهيئة متفقة مع مطلب المكلف بتعديل قيمة فروقات الاستيرادات على أساس شهادات التأكيد المقدمة من المكلف ولكن الخطأ الذي وقع أدى إلى اعتمادها لتخفيض الفروقات بمبلغ (٨٣١, ٥٠٣, ١٦٧) ريال بدلاً من (٧٦٤, ٢٦٥, ٦١٩, ٢) ريال، ومع ذلك تبين أن دائرة الفصل لم تدقق في طلبات المدعي ولم تتطرق للمستندات المقدمة. فيما يخص بند (الرسوم الجمركية لعام ٢٠١١م)، يود المكلف إفادة الدائرة أنه من أجل تسليم المواد والمعدات في

مواقع الإنشاء في المواعيد المحددة كانت الشركة باعتبارها مقاول الإنشاء ملزمة تجاه عملائها بتسهيل التخليص الجمركي على مواد ومعدات العملاء المشتراة مباشرة من قبلهم من موردين خارجيين، وتم التخليص عليها من قبل هيئة الجمارك باستخدام أرقام السجلات التجارية الخاصة بالعملاء ذات الصلة بناءً على ذلك فإن قيمة المواد المستوردة والرسوم الجمركية المدفوعة عنها لا تظهر تحت رقم السجل التجاري للمدعي، بيد أنه وفق أحكام العقود ونطاق أعمال المدعى عليها كان يتعين على المدعي أن يتحمل تكاليف الرسوم الجمركية عند التخليص على مواد ومعدات العملاء. وفيما يخص بند (ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية)، أشار المكلف إلى أن شركة (...) اليابان و (...) ليست جهات مرتبطة بالمدعي وفقاً لتعريف الجهات المرتبطة الواردة في المادة (٦٤) من نظام ضريبة الدخل، وقدم صورة في مذكرة الاستئناف تتضمن رد الهيئة على استفسارات المكلفين حول نفس الموضوع والواردة بالأسئلة الأكثر شيوعاً، وعليه يُلاحظ من نصوص النظام الضريبي بأنه يمكن اعتبار الجهات مرتبطة فقط في حالة امتلاكها بشكل مباشر أو غير مباشر، حصة بنسبة (٥٠٪) أو أكثر في أي الشركة. فيما يخص بند (حسم ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المسددة)، يطالب المكلف بحسم مبلغ (١٢٥، ٩٢٨) ريال من المستحقات على المدعى لكونه مسدد بالفعل للهيئة وفق المستندات المقدمة. فيما يخص بند (ضريبة الاستقطاع على الدفعات الأخرى)، توصلت الدائرة إلى أن الخدمات المقدمة هي خدمات فنية واستشارية ولكنها مقدمة من شركة مرتبطة (...)، فيجب أن تخضع بنسبة (١٥٪)، ويبين المكلف وجهة نظره بأن الشركة صرحت على سبيل الخطأ عن أتعاب خدمات التصميم الهندسي (خدمات فنية واستشارية) على أنها خدمات أخرى وأخضعها لضريبة الاستقطاع بنسبة (١٠٪) طبقاً لاتفاقية الازدواج الضريبي بين المملكة وجمهورية كوريا.

كما لم يلق القرار قبولاً لدى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، فتقدمت باستئنافها على القرار المعارض عليه بموجب لائحة استئنافية تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق باستئناف الهيئة على قرار دائرة الفصل، فيكمن استئنافها فيما يخص بند (فروق الاستهلاك وتعديلات الأصول الثابتة الأخرى لعامي ٢٠١١م و ٢٠١٢م) توضح الهيئة أنها قامت بإعادة احتساب نسب الإهلاك وتعديل جدول الاستهلاك طبقاً لأحكام المادة

(١٧) من نظام ضريبة الدخل الفقرة (٤) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وتوضح الهيئة بأنها قامت بإعادة احتساب الكشف رقم (٤) الخاص بالأصول الثابتة واستهلاكها ويتم مقارنتها باحتساب المكلف لذات الجدول بالإقرار ويتم إضافة الفرق لصافي الربح، وأشارت إلى حيثيات القرار والتي تضمنت ما نصه: «بأن المعدات المكتبية تندرج ضمن الآلات والمكائن والأجهزة والبرمجيات (برامج الحاسوب) والمعدات بما في ذلك سيارات الركوب والشحن»، وقد جانب اللجنة الموقرة الصواب في تفسير نص المادة وتوسعت في فهم النص النظامي، حيث جاء واضحاً وصريحاً في تحديد نسبة احتساب استهلاك الأصول بنسبة (٢٥٪) في الأصول التي تعد آلات ومكائن وأجهزة وبرمجيات، ولم تشير إلى أن المعدات المكتبية من ضمن تلك الأصول، كما أن الفقرة (٥) من المادة (١٧) المشار إليها أعلاه أوضحت بما لا يدع مجال للشك بأن جميع الأصول الملموسة والغير ملموسة ذات الطبيعة المستهلكة غير المشمولة بالمجموعات السابقة يتم احتساب نسبة استهلاك (١٠٪)، وحيث لم ترد المعدات المكتبية ضمن أي من المجموعات في المادة (١٧) فإن نسبة الاستهلاك التي تطبق هي (١٠٪) وفق النص الصريح للفقرة (٥) من المادة (١٧) من نظام ضريبة الدخل. وفيما يخص بند (الأرباح التقديرية على الاستيرادات)، تفيد الهيئة بقبول البند جزئياً بإضافة أرباح فروقات استيراد بنسبة ٥، ١٠٪ لعام ٢٠١١م بقيمة (٨٥، ١٨٥، ٨٢٢، ٥) ريال، ولعام ٢٠١٢م بقيمة (٧١، ٨٠١، ٤٣٨، ٦) ريال. وفيما يخص بند (المستخدم من المخصص عامي ٢٠١١م و٢٠١٢م)، قامت اللجنة الموقرة بإلغاء قرار الهيئة بعد أن تبين من حركة المخصصات الوارد بالكشف (٨) من الإقرارات استخدام تلك المبالغ في عام استحقاقها، ولم توضح الدائرة أساس حكمها ولم تتطرق إلى تقديم المدعي للمستندات الثبوتية لصرف تلك المبالغ من عدمه، وما إن اعتمدت في حكمها على الإقرارات فقط، لذلك فإن معالجة الهيئة للمخصصات جاءت سليمة ومطابقة للإقرارات المقدمة من المكلف حيث تم إزالة أثر المعالجة الزكوية للمخصصات بالنسبة للشريك الضريبي في حال كون المستخدم أعلى من رصيد أول الفترة ومن ثم تعديل حصة الشريك الأجنبي بإضافة المكون وحسم المستخدم حيث لا تنطبق المعالجة الزكوية للمخصصات على المكلف الضريبي الأمر الذي تؤكد معه الهيئة على صحة وسلامة إجراءاتها. فيما يخص بند (ضريبة الاستقطاع على الأرباح الرأسمالية لعام ٢٠٠٩م)، توضح الهيئة ابتداءً بأنها لم تفرض ضريبة استقطاع على الأرباح الرأسمالية التي تحققت خلال

عام ٢٠٠٩م، وكذلك لم تفرض هذه الضريبة على الشريك السعودي، وإنما تم فرض ضريبة دخل قيمتها (٤٦٤, ٠٨٦, ٨) ريال على الأرباح الرأسمالية التي حققها الشريك الأجنبي البالغة (٣٢٠, ٤٣٢, ٤٠) ريال نتيجة شراء حصة الشريك السعودي بأقل من قيمتها العادلة، مما يعني تحقيق مكاسب للشريك الأجنبي ناتجة عن شراء حصة بأقل من قيمتها الدفترية طبقاً للمعادلة = (٣١٩, ٤٣٢, ٤١ - ١, ٠٠٠, ٠٠٠)، حيث تم شراء حصة الشريك السعودي البالغ قيمتها الدفترية طبقاً لما أظهرته القوائم المالية عن عام ٢٠٠٨م مبلغ (٣١٩, ٤٣٢, ٤١) ريال بمبلغ (١٠٠٠, ٠٠٠) ريال، عرفت المادة (٨) من نظام ضريبة الدخل بأن الدخل الخاضع للضريبة هو: «إجمالي الدخل شاملاً كافة الإيرادات والأرباح والمكاسب مهما كان نوعها ومهما كانت صورة دفعها الناتجة عن مزاوله النشاط بما في ذلك الأرباح الرأسمالية وأي إيرادات عرضية أخرى مستقطع منها الدخل المعفى»، ولما أن المكاسب المتحققة للشريك الأجنبي نتيجة شراء الحصة بأقل من قيمتها الدفترية والتي تمثل شهرة سالبة وهي التي تنشأ عندما تكون القيمة السوقية العادلة للأصول المشتراة أعلى من السعر المدفوع فعلاً لتملكها، وطبقاً لمعايير المحاسبية الدولية تعامل الشهرة السالبة كإيرادات فبتالي يجب إخضاعها لضريبة الدخل عن الشريك الأجنبي، وأن ما يؤيد اجراء الهيئة هو أن كلا المشتريين قد قاما بسحب (١٥٠, ٠٠٠, ٠٠٠) ريال من الأرباح المبقاة والتي كان ما يخص الشريك السعودي منها (٣٧, ٥٠٠, ٠٠٠) ريال خلال العام الذي حدثت فيه واقعة التخارج، أي أنهما قد حصلا على أرباح موزعة لم تخضع لضريبة الدخل وتم الحصول عليها دون تكلفة عادلة، الأمر الذي يؤكد صحة ما توصلت إليه الهيئة، كما أنه لا يحول خضوعها لضريبة الاستقطاع بأن تخضع لضريبة الدخل، تؤكد الهيئة بأن إجراءاتها جاءت تطبيقاً للمبدأ الضريبي بأن العبرة في فرض الضريبة ليس بتكييف العقود وإنما العبرة بواقع الحال، وهذا الواقع تشير إليه الدلائل والوقائع بتحقيق الشريك الأجنبي لأرباح مقابل حصوله على هذه الحصة فبتالي يجب إخضاعها لضريبة الدخل. وفيما يخص بند (غرامة التأخير لعامي ٢٠١١م و٢٠١٢م)، تسحب الهيئة استثنافها جزئياً طبقاً للبند التي قبلتها ورفض ماعدا ذلك حيث تم فرض غرامة التأخير على فروق الضريبة غير المسددة في الموعد النظامي استناداً للفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل. وفيما يخص بند (التبرعات لعام ٢٠١٢م)، توضح الهيئة بأن الشركة لم تقدم كافة المستندات المطلوبة منها أثناء مرحلتي الفحص والاعتراض، كما أنها لم تمكن من الاطلاع على هذه المستندات التي

بنت عليها دائرة الفصل قرارها، كما أن الدائرة لم توضح طبيعة المستندات وتم الرجوع لكافة المرفقات ولم تجد ما اعتمدت عليه الدائرة وفق الاشتراطات النظامية لقبول البند إذ لم يقدم أي مستند مؤيد من طرف ثالث على تحويل هذه المبالغ مثل سند استلام من الجهة المتبرع لها أو تحويل بنكي، عليه فإن الهيئة تؤكد صحة إجراءاتها وذلك استنادًا للمادة (١١) من نظام ضريبة الدخل. وفيما يخص بند (ضريبة الاستقطاع على الربح لعام ٢٠٠٩م)، تود الهيئة أن تفيد الدائرة الموقرة بسحب استئنافها فيما يتعلق بالبند أعلاه تحديدًا وما ترتب على استئناف الهيئة من إجراءات وذلك وفق ما انتهى إليه قرار دائرة الفصل من حيثيات.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ: ٢٥/٠٢/٢٠٢٥م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها في تمام الساعة ١٢:٣٠م بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، عبر التواصل المرئي طبقًا لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استنادًا على ما جاء في البند رقم (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥هـ؛ وبالنداء على الخصوم، حضرت / (...)، هوية وطنية رقم (...)، بصفتها وكيلة عن المستأنفة بموجب الوكالة رقم (...) الصادرة بتاريخ ٢٨/٠٤/١٤٤٦هـ، وترخيص محاماة رقم (...) وحضر كل من / (...) (هوية وطنية رقم ...)، و (...) (هوية وطنية رقم ...)، ممثلي للمستأنف ضدها بموجب تفويض صادر من نائب محافظ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك للشؤون القانونية برقم (...) وتاريخ ١٩/٠٣/١٤٤٥هـ. وبسؤال وكيلة المستأنفة عما تود إضافته، أفادت بأن الهيئة قدمت مذكرتين إلحاقيتين تجاوزت في إرفاقها المدة المنصوص عليها وكما أنها تقدمت مرتين بطلب مهلة مخالفة بذلك المادة (٣٥) من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية وعليه ندفع بذلك. وبعرض ذلك على ممثلي المستأنف ضدها أجابوا بما أن الدعوى معادة إلى الاستئنافية بعد قبول الالتماس فهي لا تنطبق عليها ما ذكرته ممثلة المكلف، كما نطلب عدم تمكين المكلف تقديم أي مذكرة إضافية حيث أن الشركة لم تقدم لائحة استئنافها خلال المدة النظامية أمام الدائرة سابقًا، كما أن الهيئة شكلت فريق للرد على لائحة المكلف الاضافية وعلى ذلك نطلب مهلة. وبعرض ذلك على وكيلة المستأنفة طلبت مهلة للرد على ذلك. وأضافا ممثلي الهيئة بطلب إثبات أن المكلف قدم استئنافه خلال المدة

النظامية. وعليه قررت الدائرة بالإجماع منح المكلف مدة قدرها (١٠) عشرة أيام لتقديم ما لديه، تنتهي في تاريخ: ٢٠٢٥/٠٣/٠٨ م، ومنح الهيئة مدة قدرها (١٠) عشرة أيام للرد عليها، تنتهي في تاريخ: ٢٠٢٥/٠٣/١٩ م وبعد هذا التاريخ سيقفل باب المرافعة وسيتم رفع الدعوى للمدولة وإصدار القرار، ولن تقبل الدائرة أي مستندات أو مذكرات جديدة لم تقدم قبل التاريخ المذكور آنفاً. على أن تكون الجلسة القادمة بتاريخ ٢٠٢٥/٠٤/٢١ م، جلسة للنطق بالقرار.

وفي يوم الإثنين بتاريخ: ٢٠٢٥/٠٤/٢١ م، عقدت الدائرة الاستثنائية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها في تمام الساعة ٢٠:٠٣ م بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبة والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ١٤٤٥/٠٤/٠٨ هـ؛ وبالنداء على الخصوم، حضر / (...)، هوية وطنية رقم (...)، بصفته وكيل عن المكلف بموجب الوكالة رقم (...). الصادرة بتاريخ ٢٨/٠٤/١٤٤٦ هـ وترخيص محاماة رقم (...)، كما حضر ممثل الهيئة / (...). (هوية وطنية رقم ...)، بموجب تفويض صادر من نائب محافظ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك للشؤون القانونية والالتزام برقم (...) وتاريخ ١٩/٠٣/١٤٤٥ هـ. وحيث تم إقفال باب المرافعة والمداولة وحيث أن هذه الجلسة مخصصة للنطق بالقرار.

الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف ومن هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلبا الاستئناف مقبولين شكلاً، حيث قدما من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائهما.

وفي الموضوع، وفيما يخص استئناف المكلف بشأن بند (التقادم للأعوام من ٢٠٠٦ م إلى ٢٠١٠ م) وحيث يطالب المكلف بإلغاء الربط الزكوي الصادر من الهيئة للأعوام من ٢٠٠٦ م إلى ٢٠١٠ م حيث مضى على تقديم المكلف لإقراراته عن تلك السنوات أكثر من

خمس سنوات دون أن تقوم الهيئة بمباشرة حقها في الربط، كما تم إخطار المكلف بالربط بتاريخ ٢٠١٦/٠٦/٠٩م، في حين تنقضي المدة ٢٠١٦/٠٤/٣٠م. واستناداً إلى المادة (٧٠) من نظام المرافعات الشرعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٣٥/٠١/٢٢هـ والتي نصّت على أنه: «للخصوم أن يطلبوا من المحكمة في أي حال تكون عليها الدعوى تدوين ما اتفقوا عليه من إقرار أو صلح أو غير ذلك في محضر الدعوى، وعلى المحكمة إصدار صك بذلك»، كما نصّت الفقرة (١) من المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية لنظام المرافعات الشرعية الصادرة بقرار وزير العدل رقم (٣٩٩٣٣) وتاريخ ١٤٣٥/٠٥/١٩هـ على أنه: «إذا حصل الاتفاق قبل ضبط الدعوى فيلزم رصد مضمون الدعوى والإجابة قبل تدوين الاتفاق، مع مراعاة أن يكون أصل الدعوى من اختصاص الدائرة، ولو كان مضمون الاتفاق من اختصاص محكمة أو دائرة أخرى، بشرط أن يكون محل الدعوى أو بعضه من بين المتفق عليه»، وبناءً على ما تقدم، وفيما يتعلق التقادم على الزكاة وضريبة الدخل حصراً للأعوام من ٢٠٠٦م إلى ٢٠١٠م، وحيث تبين بأنه تم انتهاء الخلاف بين الطرفين بقبول الهيئة لاعتراض المكلف وفقاً لمذكرتها الجوابية المتضمنة ما نصّه «تفيد الهيئة لجنتكم الموقرة في حال تجاوز الدفع الشكلي الموضح أعلاه بقبولها اعتراض المدعي على بند التقادم فيما يتعلق بالزكاة وضريبة الدخل للأعوام من ٢٠٠٦م حتى ٢٠١٠م والبند الذي عدلت عليها الهيئة، لذا تطلب الهيئة من اللجنة الموقرة الحكم بانتهاء الخلاف بشأنها»، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (التقادم حصراً على الزكاة وضريبة الدخل للأعوام من ٢٠٠٦م إلى ٢٠١٠م).

وفيما يخص استئناف الطرفين بشأن بند (الأرباح التقديرية على الاستيرادات لعامي ٢٠١١م و٢٠١٢م)، واستناداً إلى المادة (٧٠) من نظام المرافعات الشرعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٣٥/٠١/٢٢هـ والتي نصّت على أنه: «للخصوم أن يطلبوا من المحكمة في أي حال تكون عليها الدعوى تدوين ما اتفقوا عليه من إقرار أو صلح أو غير ذلك في محضر الدعوى، وعلى المحكمة إصدار صك بذلك»، كما نصّت الفقرة (١) من المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية لنظام المرافعات الشرعية الصادرة بقرار وزير العدل رقم (٣٩٩٣٣) وتاريخ ١٤٣٥/٠٥/١٩هـ على أنه: «إذا حصل الاتفاق قبل ضبط الدعوى فيلزم رصد مضمون

الدعوى والإجابة قبل تدوين الاتفاق، مع مراعاة أن يكون أصل الدعوى من اختصاص الدائرة، ولو كان مضمون الاتفاق من اختصاص محكمة أو دائرة أخرى، بشرط أن يكون محل الدعوى أو بعضه من بين المتفق عليه»، وبناءً على ما تقدم، فيما يتعلق التقادم على الزكاة وضريبة الدخل حصراً للأعوام من ٢٠٠٦م إلى ٢٠١٠م، وحيث تبين بأنه تم انتهاء الخلاف بين الطرفين وفقاً لمذكرة الهيئة اللاحقية المتضمنة ما نصّه «تفيد الهيئة في حال تجاوز الدائرة الدفع الشكلي الموضح أعلاه بقبول البند جزئياً بإضافة أرباح فروقات استيراد بنسبة ٥، ١٠٪ لعام ٢٠١١م بقيمة (٨٥، ١٨٥، ٨٢٢، ٥) ريال، ولعام ٢٠١٢م بقيمة (٧١، ٨٠١، ٤٣٨، ٦) ريال». ووفقاً لمذكرة المكلف اللاحقية المتضمنة ما نصّه «... ونظراً لأن الهيئة أقرت بخطاب التأكيد المقدم من الشركة بالكامل فإن هذا يؤدي إلى ربح مفترض قدره (٨٥، ١٨٥، ٨٢٢، ٥) ريال سعودي لعام ٢٠١١م و (٧١، ٨٠١، ٤٣٨، ٦) ريال سعودي لعام ٢٠١٢م، وبالتالي، فإن الالتزام الضريبي المتبقي على الأرباح المقدرة من الواردات يبلغ (٥١، ٤٥٢١٩٧، ٢) ريال سعودي، وقد قدمت الهيئة جميع الأرقام المذكورة أعلاه، وتوافق عليها الشركة» الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق باستئناف الطرفين على بند (الأرباح التقديرية على الاستيرادات للأعوام ٢٠١١م و ٢٠١٢م).

وفيما يخص استئناف الطرفين بشأن بند (غرامة التأخير)، واستناداً على نص الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والمتضمن على: «إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (١٪) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد»، كما نصّت الفقرة (ج) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل على: «الشخص المسؤول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصياً بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة، وغرامات التأخير المترتبة عليها وفقاً للفقرة (أ) من المادة السابعة والسبعين من هذا النظام إذا انطبقت عليه أي من الحالات الآتية: ١- إذا لم يستقطع الضريبة كما هو مطلوب. ٢- إذا استقطع الضريبة لكنه لم يسدها للهيئة كما هو مطلوب. ٣- إذا لم يقدم بيانات الاستقطاع للهيئة كما تقضي به الفقرة الفرعية الثالثة من الفقرة (ب) من

هذه المادة»، واستنادًا إلى الفقرة (٣) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والمتضمنة على: «تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها الهيئة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (٢) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد»، وبناءً على ما تقدم، وبالرجوع لملف الدعوى وما احتوى عليه من دوفع ومستندات، واستنادًا على المبدأ القضائي «إذا سقط الأصل سقط الفرع»، وبما أن فرض غرامة التأخير هو نتيجة تبعية للبند المستأنف عليها ما يتضح معه صحة فرض غرامة التأخير من تاريخ الاستحقاق على البند التي تم رفض استئناف المكلف بشأنها والبند التي تم قبول استئناف الهيئة بشأنها وسقوط غرامة التأخير على البند التي تم قبول استئناف المكلف بشأنها والبند التي تم رفض استئناف الهيئة بشأنها والبند المثبت انتهاء الخلاف بشأنها والبند المقبول ترك الخصومة بشأنه، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى تعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق باستئناف الطرفين بشأن بند (غرامة التأخير).

وفيما يخص استئناف المكلف بشأن بند (الرسوم الجمركية لعام ٢٠١١م)، واستنادًا إلى الفقرة (١) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والصادر بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٠٦/١٤٢٥هـ والتي نصّت على ما يلي: «المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي: ١- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توافر الضوابط الآتية: أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى، تمكن المصلحة من التأكد من صحتها. ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة. ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية»، وبناءً على ما تقدم، وحيث تبين أن سبب الاختلاف كان نتيجة لتكبد الشركة لقيمة المواد المستوردة والرسوم الجمركية باعتبارها المقاول، في حين لا تظهر هذه التكاليف تحت رقم السجل التجاري لشركة (...) في سجلات الجمارك، وبرر المكلف أنه وفقًا لأحكام العقود ونطاق أعمال (...) المتفق عليه كان يتعين عليه أن يتحمل هذه التكاليف، وباطلاع الدائرة على ملف الدعوى والمستندات المرفقة، تبين أن المكلف قدم

بيان تحليلي للجمارك المدفوعة وعينة من العملاء للأعوام محل الخلاف، كما قدم عينة من عقود العملاء التي تؤكد أن شركة (...) مسؤولة بموجب العقد لدفع الرسوم الجمركية على المواد والمعدات، كما أنه وبالإطلاع على العقد المبرم بين شركة (...) المحدودة وشركة (...) المحدودة - عقد بناء - لقواعد مشروع نزع الهيدروجين من البروبان والبولي بروبيلين - الفقرة ١٠-٢ «يتسلم المقاول المواد المستوردة بالنيابة عن المالك ويتحمل المسؤولية عن فقدانها أو تلفها من نقطة التسليم. ويتحمل المقاول مسؤولية تسليم جميع مواد شركة (...) من نقطة الإرسال حتى موقع المصنع. ويتولى المقاول تفريغ جميع المواد ونقلها إلى موقع المصنع، ويتحمل المقاول مسؤولية التخليص الجمركي لجميع المواد عند نقطة الدخول. بينما يقدم المالك جميع تصاريح وتراخيص الاستيراد المطلوب منه تقديمها لهذا الغرض. ويزود المقاول المالك بجميع المستندات اللازمة التي يطلبها في الوقت المقرر للحصول على التصاريح دون تأخير. ويتحمل المقاول مسؤولية دفع جميع الرسوم الجمركية عند نقطة الدخول بما يتوافق مع المادة ١١-٢، عليه وحيث إنه لا وجهة لدفع الهيئة المتمثل بأن الرسوم الجمركية المدرجة في الإقرار أكبر من الواردة في بيان الجمارك وذلك في ضوء الظروف والملاسات التي حُفَّت بطريقة احتساب وتصنيف تلك الفروقات لدى المكلف عند تقديم إقراره نظرًا لكونه قام بتكبد هذه الرسوم وفقًا لما قدمه ضمن الأحكام المتعلقة بعقوده مع عملائه، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (الرسوم الجمركية لعام ٢٠١١م).

وفيما يخص استئناف المكلف بشأن بند (ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية)، واستنادًا إلى الفقرة (ج) من المادة (٦٤) من نظام ضريبة الدخل، والخاصة بالأشخاص المرتبطين والأشخاص الخاضعون لسيطرة واحدة، نصّت على: «تعد الشركات أو الهيئات خاضعة لسيطرة واحدة إذا كان مسيطرًا عليها بنسبة خمسين بالمئة (٥٠٪) أو أكثر من قبل نفس الشخص أو الأشخاص المرتبطين وفقًا لهذه المادة على النحو الآتي: ٢- فيما يتعلق بشركات الأموال. تعني السيطرة ملكية حقوق التصويت بها أو ملكية قيمتها بشكل مباشر أو غير مباشر عن طريق شركة أو شركات فرعية مهما كان نوعها»، كما نصّت الفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، على الآتي: «خضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ

يحصل عليه من أي مصدر في المملكة، وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية: - أتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة..... بنسبة ١٥٪»، كما نصّت الفقرة (٣) من المادة (٥٧) من ذات اللائحة، على أن: «يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، يجوز للمصلحة، إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى، عدم إجازة المصروف الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر المصلحة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للمصلحة»، وبناءً على ما تقدم، فإن المبالغ المدفوعة للشركات غير المقيمة المرتبطة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية لأطراف ذات علاقة تخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة (١٥٪) متى ما ثبت أنها كانت جهات مرتبطة، وحيث إن الخلاف خلاف مستندي وقد انتهى قرار الفصل برفض اعتراض المدعية لعدم تقديم المكلف الهيكل التنظيمي ونسبة الملكية، وباطلاع الدائرة على ملف الدعوى والمستندات المرفقة، تبين بأن المكلف قد قدم بيان إفصاح الملكية لشركة ... (الأم) والذي تبين من خلاله صحة ما دفع به المكلف أن شركة (...) ليست شريكة للشركة أو تابعة لكيانها الأم، وعليه وحيث لم تقدم الهيئة خلاف ما دفع به المكلف وخلاف المستندات المؤيدة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية).

وفيما يخص استئناف المكلف بشأن بند (حسم ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية) واستناداً إلى المادة (٧٠) من نظام المرافعات الشرعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ٢٢/٠١/١٤٣٥هـ والتي نصّت على أنه: «للخصوم أن يطلبوا من المحكمة في أي حال تكون عليها الدعوى تدوين ما اتفقوا عليه من إقرار أو صلح أو غير ذلك في محضر الدعوى، وعلى المحكمة إصدار صك بذلك»، كما نصّت الفقرة (١) من المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية لنظام المرافعات الشرعية الصادرة بقرار وزير العدل رقم (٣٩٩٣٣) وتاريخ ١٩/٠٥/١٤٣٥هـ على أنه: «إذا حصل الاتفاق قبل ضبط الدعوى فيلزم رصد مضمون الدعوى والإجابة قبل تدوين الاتفاق، مع مراعاة أن يكون أصل الدعوى من اختصاص الدائرة، ولو كان مضمون الاتفاق من اختصاص محكمة أو دائرة أخرى، بشرط أن يكون محل

الدعوى أو بعضه من بين المتفق عليه»، وبناءً على ما تقدم، حيث تبين بأنه تم انتهاء الخلاف بين الطرفين بقبول الهيئة لاعتراض المكلف وفقاً لمذكرتها الجوابية والمتضمنة ما نصّه «نفيد الهيئة دائرتكم الموقرة أنها تقبل اعتراض المكلف على بند ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المسددة بواقع (١٢٥، ٩٢٨) ريال لشركة (...) كوريا الجنوبية تحديداً وتطلب معه اثبات انتهاء الخلاف»، الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق باستئناف المكلف بشأن بند (حسم ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية).

وفيما يخص استئناف المكلف بشأن بند (المستخدم من المخصصات لعامي ٢٠١١م و٢٠١٢م)، وحيث يدفع المكلف بأن اللجنة قامت بإلغاء قرار الهيئة بعد أن تبين من حركة المخصصات الوارد بالكشف (٨) من الإقرارات استخدام تلك المبالغ في عام استحقاقها، ولم توضح الدائرة أساس حكمها ولم تتطرق إلى تقديم المدعي للمستندات الثبوتية لصرف تلك المبالغ من عدمه، وما إن اعتمدت في حكمها على الإقرارات فقط، لذلك فإن معالجة الهيئة للمخصصات جاءت سليمة ومطابقة للإقرارات المقدمة من المكلف حيث تم إزالة أثر المعالجة الزكوية للمخصصات بالنسبة للشريك الضريبي في حال كون المستخدم أعلى من رصيد أول الفترة ومن ثم تعديل حصة الشريك الأجنبي بإضافة المكون وحسم المستخدم حيث لا تنطبق المعالجة الزكوية للمخصصات على المكلف الضريبي الأمر الذي تؤكد معه الهيئة على صحة وسلامة إجراءاتها. وبناءً على ما تقدم، وباطلاع الدائرة على المستندات المقدمة، تبين بأن المكلف أقر بعدم وجود ربط من الهيئة لعامي ٢٠١١م و٢٠١٢م، مما يتبين معه صحة طلب الهيئة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (المستخدم من المخصصات للأعوام ٢٠١١م و٢٠١٢م).

وفيما يتعلق باستئناف الهيئة على بند (ضريبة الاستقطاع على الربح لعام ٢٠٠٩م)، واستناداً إلى المادة (٧٠) من نظام المرافعات الشرعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ٢٢/١٠/١٤٣٥هـ والتي نصّت على أنه: «للخصوم أن يطلبوا من المحكمة في أي حال تكون عليها الدعوى تدوين ما اتفقوا عليه من إقرار أو صلح أو غير ذلك في محضر الدعوى، وعلى المحكمة إصدار حكم بذلك»، كما نصّت الفقرة (١) من المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية لنظام المرافعات الشرعية الصادرة بقرار وزير العدل رقم (٣٩٩٣٣) وتاريخ

١٩ / ٥٥ / ١٤٣٥ هـ على أنه: «إذا حصل الاتفاق قبل ضبط الدعوى فيلزم رصد مضمون الدعوى والإجابة قبل تدوين الاتفاق، مع مراعاة أن يكون أصل الدعوى من اختصاص الدائرة، ولو كان مضمون الاتفاق من اختصاص محكمة أو دائرة أخرى، بشرط أن يكون محل الدعوى أو بعضه من بين المتفق عليه»، وبناءً على ما تقدم، وحيث تبين طلب الهيئة لترك استئنافها تجاه هذا البند وفقاً لمذكرتها اللاحقة والمتضمنة ما نصّه «تود الهيئة أن تفيد الدائرة الموقرة بسحب استئنافها فيما يتعلق بالبند أعلاه تحديداً وما ترتب على استئناف الهيئة من إجراءات وذلك وفق ما انتهى إليه قرار دائرة الفصل من حيثيات»، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول ترك الخصومة فيما يتعلق باستئناف الهيئة على بند (ضريبة الاستقطاع على الربح لعام ٢٠٠٩م).

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة والمكلف بشأن بقية البنود محلّ الدعوى. وحيث إنه لا تثريب على الدائرة بالأخذ بأسباب القرار محلّ الطعن دون إضافةٍ عليها متى ما قدرت أن تلك الأسباب تغني عن إيراد أي جديد، لأن في تأييدها لها بما حملته تلك الأسباب يتأكد معه أنها لم تجد فيما وجّه إلى القرار من مطاعن ما يستحق الرد عليها بأكثر مما تضمنته تلك الأسباب، ولما كان ذلك وكان الثابت أن القرار محلّ الاستئناف في شأن المنازعة بخصوص البنود محلّ الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائغة التي بُني عليها والكافية لحمل قضائه إذ تولّت الدائرة المصدرة له تمحيص مكنن النزاع فيه وانتهت بصده إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث لم تلحظ هذه الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب بشأنه في ضوء ما تم تقديمه من دفعات مثارة أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف الهيئة والمكلف وتأييد قرار دائرة الفصل محلّ الاستئناف فيما انتهى إليه من نتيجة في بقية البنود محلّ الدعوى محمولاً على أسبابه.

وبناءً على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من المكلف / شركة (...) المحدودة، سجل تجاري رقم (...)، رقم مميز (...) والاستئناف المقدم من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ضد الدائرة

الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل ذي الرقم (IR-2022-235) الصادر في الدعوى رقم (ZI-26185-2020) المتعلقة بالربط الزكوي الضريبي للأعوام من ٢٠٠٦م إلى ٢٠١٢م.

ثانيًا: وفي الموضوع:

- ١- فيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (التقادم للأعوام من ٢٠٠٦م إلى ٢٠١٠م):
 - أ- إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (التقادم حصراً على الزكاة وضريبة الدخل للأعوام من ٢٠٠٦م إلى ٢٠١٠م).
 - ب- رفض استئناف المكلف فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع).
- ٢- إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق باستئناف الطرفين على بند (الأرباح التقديرية على الاستيرادات للأعوام ٢٠١١م و ٢٠١٢م).
- ٣- تعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق باستئناف الطرفين بشأن بند (غرامة التأخير).
- ٤- قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (الرسوم الجمركية لعام ٢٠١١م).
- ٥- قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية).
- ٦- إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (حسم ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية).
- ٧- رفض استئناف المكلف وتأيد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع على الدفعات الأخرى لعامي ٢٠٠٩م و ٢٠١٠م).
- ٨- رفض استئناف الهيئة وتأيد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (فروق الاستهلاك وتعديلات الأصول الأخرى للأعوام ٢٠١١م و ٢٠١٢م).
- ٩- رفض استئناف الهيئة وتأيد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (تبرعات ٢٠١٢م).

-
- ١٠- قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (المستخدم من المخصصات للأعوام ٢٠١١م و٢٠١٢م).
- ١١- قبول ترك الخصومة فيما يتعلق باستئناف الهيئة على بند (ضريبة الاستقطاع على الربح لعام ٢٠٠٩م).
- ١٢- رفض استئناف الهيئة وتأيد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع على الأرباح الرأسمالية لعام ٢٠٠٩م).

المبدأ رقم ٦

- تقبل الرسوم الحكومية المدفوعة عن العاملين كمصروف جائز الحسم متى ثبت ارتباطها بالنشاط وتحقيق الدخل، ولا يمتد ذلك إلى الرسوم المتعلقة بأفراد العائلة غير المرتبطين بالنشاط.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢٠/٠٦/٢٠٢٤م، من/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (ISR-2024-204697) الصادر في الدعوى رقم (I-2023-204697) المتعلقة بالربط الضريبي لعام ٢٠٢١م، في الدعوى المقامة من المكلف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

١- رفض اعتراض المدعية في بند الرواتب والأتعاب وما في حكمها المدفوعة للملاك والشركاء والمساهمين وأقاربهم (رواتب أبناء الشريك) لعام ٢٠٢١م بمبلغ ٩٥٣,١٤١ ريال.

٢- تعديل إجراء المدعى عليها في بند الرواتب والأتعاب وما في حكمها المدفوعة للملاك والشركاء والمساهمين وأقاربهم (رسوم تجديد الإقامات لعائلات الموظفين) لعام ٢٠٢١م، وذلك بقبول حسم مبلغ ٤٠٠,١ ريال، وفقاً لما ورد في الأسباب.

٣- إثبات انقضاء الخصومة في بند الرواتب والأتعاب وما في حكمها المدفوعة للملاك والشركاء والمساهمين وأقاربهم (مصاريف تجديد الإقامة لأبناء الشريك) لعام ٢٠٢١م، بمبلغ ٤٠٠,٤ ريال، وفقاً لما ورد في الأسباب.

وحيث لم يُلَقَّ هذا القرار قبولاً لدى المستأنفة (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك)، فتقدمت بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

إذ تعترض الهيئة على قرار دائرة الفصل محل الطعن، فإنها تدعي بأنه وفيما يخص بند (الرواتب والأتعاب وما في حكمها المدفوعة للملاك والشركاء والمساهمين وأقاربهم (رسوم تجديد الإقامة لعائلات الموظفين) لعام ٢٠٢١م) فتوضح الهيئة بأنها قامت بإخضاع الرواتب والأتعاب وما في حكمها المدفوعة للملاك والشركاء والمساهمين وأقاربهم غير النظامية بمبلغ (٩٥٣,١٤١) ريال كما تم إخضاع المصاريف المدفوعة لهم بإجمالي قيمة (٢٨,٠٠٠) ريال، بالإضافة إلى أن المبالغ المدفوعة للمالك وأبنائه تعد مبالغ ضمن الرسوم الحكومية لتجديد إقامات ورخص العمل للمالك وأبنائه، كما تفيد الهيئة بأن دائرة الفصل مصدره القرار محل الاستئناف انتهت إلى تعديل البند أعلاه، وتؤكد الهيئة على أن ما أوردته دائرة الفصل في حيثيات قرارها بأن المصاريف متعلقة في النشاط من باب العرف المهني بجانب للصواب ووجه ذلك أن تلك الرسوم الحكومية هي عبارة عن تجديد إقامة لعائلة الشريك (...) بمبلغ (٧٢٠,٤) ريال وعائلة ابن الشريك (...) (٨٨٠,١٨) ريال وبالتالي فهي مصاريف غير جائزة الحسم لكونها تتعلق بعائلاتهم مما تكون معه تلك المصاريف غير مرتبطة بالنشاط كما توضح الهيئة بأنها سبق وأن قبلت حسم الرسوم الحكومية المدفوعة عن المالك (...) وعن ابنه (...) في مرحلة الاعتراض بقيمة (٤٠٠,٤) ريال وأن نسخ ايصالات السداد البنكية المستند عليها في قرار الفصل هي بالواقع للمالك (...) وابنه (...) لذا ترى الهيئة عدم صحة قبول دائرة الفصل للبند أعلاه كما أنه لم يتضح كيفية توصل دائرة الفصل لمبلغ (٤٠٠,١) ريال إذ أن نسخ ايصالات سداد البنكية اجماليتها بقيمة (٨٠٠,٢) ريال، وعليه فإن الهيئة تطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محل الاستئناف لما تقدّم من أسباب.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ ١٥/٠١/٢٠٢٥م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها في تمام الساعة ١٤:٠١ بحضور أعضائها المدونة

أسمائهم في المحضر، وذلك عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ١٤٤٥/٠٤/٠٨هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف الدعوى من أوراق ومستندات، وبعد المداولة، وحيث إن الدعوى مهيأة للفصل فيها بحالتها الراهنة، فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الهيئة، 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، لتقدمه من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (الرواتب والأتعاب وما في حكمها المدفوعة للملاك والشركاء والمساهمين وأقاربهم) (رسوم تجديد الإقامات لعائلات الموظفين) لعام ٢٠٢١م) وحيث نصّت الفقرة (ب) من المادة (١٣) من نظام ضريبة الدخل والخاصة بالمصاريف الغير الجائز حسمها على «أي مبالغ مدفوعة أو مزايا مقدمة للمساهم أو الشريك أو لأي قريب لهما إذا كانت تمثل رواتب أو أجوراً أو مكافآت وما في حكمها، أو لا تتوفر بها شروط التعاملات بين أطراف مستقلة مقابل ممتلكات أو خدمات» كما نصّت الفقرة رقم (١) من المادة (١٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والخاصة بالمصاريف التي لا يجوز حسمها على: «الرواتب والأجور وما في حكمها، سواء كانت نقدية أو عينية، المدفوعة للمالك أو الشريك، أو المساهم (باستثناء المساهمين في الشركات المساهمة)، أو لأي من أفراد عائلته من الوالدين والزوج والأبناء والإخوة». كما نصّت الفقرة (٣) من المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية لضريبة الدخل على: «يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، يجوز للهيئة، إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى، عدم إجازة

المصروف الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقاً لوجهة نظر الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للهيئة. وبناءً على ما تقدّم، وحيث يتضح من حيثيات القرار المستأنف عليه عدم صحة تعديل إجراء الهيئة بقبول حسم جزء من المصروف والذي قد سبق أن قبلته الهيئة مما أدى إلى ازدواج في الحسم، حيث أن (...) و (...) موظفين بالشركة وبالتالي تعتبر مصاريف تجديد الإقامة إلزامية ومجبرة للنشاط حيث أنها مرتبطة بتحقيق الدخل (كما هو حال بقية الموظفين) كما أنها مدفوعة لجهة حكومية وليست للملاك وأقاربهم شخصياً، وهو الأمر الذي أوضحت الهيئة في مذكرتها المقدمة أمام دائرة الفصل بقبولها رسوم التجديد الخاصة بهم وحسمها كونها مصروفات لازمة للنشاط ودفعت للجهات الحكومية بمبلغ ٤٠٠,٤ ريال. أما الرسوم المتعلقة بالمرافقين (أفراد العائلة) كونهم غير مرتبطين بالنشاط فقد رأت الهيئة رفضها وعدم حسمها بمبلغ ٦٠٠,٢٣ ريال لعدم ارتباطها بالنشاط، وعليه فتنتهي الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (الرواتب والأتعاب وما في حكمها المدفوعة للملاك والشركاء والمساهمين وأقاربهم (رسوم تجديد الإقامات لعائلات الموظفين) لعام ٢٠٢١م).

وبناءً على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ضد قرار الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (ISR-2024-204697) الصادر في الدعوى رقم (I-2023-204697) المتعلقة بالربط الضريبي لعام ٢٠٢١م.

ثانياً: وفي الموضوع:

قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (الرواتب والأتعاب وما في حكمها المدفوعة للملاك والشركاء والمساهمين وأقاربهم (رسوم تجديد الإقامات لعائلات الموظفين) لعام ٢٠٢١م).

قرار رقم: IR-2025-234645

الدعوى رقم: IW-2024-234645

المبدأ رقم ٧

- تضاف الإيرادات غير المصرح عنها إلى الوعاء الضريبي للمنشأة الدائمة متى ثبت أن الخدمات نُفذت داخل المملكة بواسطة الفرع المحلي، ولا ينال من ذلك كون العقد الأصلي مبرماً مع جهة خارجية إذا اقتضت المحاسبة على الأعمال المنفذة محلياً.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٠٤ / ٠٤ / ٢٠٢٤م، من / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة ذي الرقم (IZJ-2024-168951) الصادر في الدعوى رقم (IW-2023-168951) المتعلقة بالربط الضريبي للأعوام من ٢٠١٥م وحتى ٢٠١٩م، في الدعوى المقامة من المكلف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

- ١- رفض اعتراض المدعية على بند عدم ذكر أسباب التعديل في إشعار الربط للأعوام من ٢٠١٥م إلى ٢٠١٩م.
- ٢- قبول اعتراض المدعية على بند إضافة الإيرادات غير المعترف بها للوعاء الضريبي للأعوام من ٢٠١٥م إلى ٢٠١٩م.
- ٣- قبول اعتراض المدعية على بند ضريبة الاستقطاع على توزيعات الأرباح الافتراضية للأعوام من ٢٠١٥م إلى ٢٠١٩م.

٤- قبول اعتراض المدعية على بند عدم السماح بالضريبة المسددة بالزيادة لعامي ٢٠١٥م و٢٠١٦م.

٥- قبول اعتراض المدعية على بند غرامات التأخير للأعوام من ٢٠١٥م إلى ٢٠١٩م. وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المستأنفة (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك)، فتقدمت بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

إذ تعترض الهيئة على قرار دائرة الفصل محلّ الطعن، فإنها تدّعي بأنه وفيما يخصّ بند (إضافة الإيرادات غير المعترف بها للوعاء الضريبي) فتطالب الهيئة بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند وتوضح الهيئة بأنه من خلال الاطلاع على إيرادات العقود المدرجة في إقرارات المكلف للأعوام محل الدعوى ومقارنتها مع عقود وزارة ... تبين وجود فروقات جوهرية. حيث قامت الهيئة بمخاطبة وزارة ... لتقديم معلومات عن تلك العقود - الإيرادات المستحقة والمدفوعة - استناداً على الصلاحيات الممنوحة لها بموجب أحكام الفقرة (أ) من المادة (٦١) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ وتم الرد من وزارة ... بالخطاب رقم (٢٠٦/٢٠/٧٢٥) بتاريخ ٢٩/٠٣/١٤٢٢هـ وأوضحت فيه قيمة العقود المنفذة خلال الأعوام من ٢٠١٥م حتى ٢٠٢٠م، وبموجب ذلك قامت الهيئة بإضافة قيمة العقود غير المصرح عنها عن الأعوام محل الدعوى، وأعدت الهيئة مسودة إعادة ربط مع إيضاح طبيعة التعديلات التي أجرتها وأرسلتها للمكلف، وذلك وفقاً لما نصت عليه أحكام الفقرة (٧) من المادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل حيث أشعرت الهيئة المكلف أن التعديلات تمت بناءً على وجود إيرادات عقود مع وزارة ... غير مصرح عنها. أما فيما يتعلق بمطالبة المكلف عدم إخضاع الأعمال التي تمت من قبل المركز الرئيسي للضريبة في المملكة على اعتبار أن تنفيذها تم في الخارج، تجيب الهيئة أن الفرع (المكلف) يمارس نفس نشاط المركز الرئيسي، وبالتالي تخضع هذه المبالغ لضريبة الدخل كونها تحققت من خلال منشأة دائمة لغير مقيم استناداً على أحكام الفقرة (١٠/أ) من المادة (٥) من نظام ضريبة الدخل ويتضح جلياً أن الفرع يمثل منشأة دائمة لغير مقيم في المملكة، وفقاً لما نصت عليه أحكام المادة المذكورة أعلاه، واستناداً على أحكام الفقرة (ب/٤) من المادة (٤) من نظام ضريبة الدخل، ونظراً لما تم تفصيله أعلاه، فقد تم رفض اعتراض المكلف، وأما بشأن ما

أشار إليه المكلف في لائحة دعواه فهو مخالف للأسباب النظامية الموضحة بعاليه، مما يثبت صحة إجراء الهيئة في رفض اعتراض المكلف، وتؤكد الهيئة على صحة ونظامية إجراءاتها وفق المقتضى النظامي. أما فيما يتعلق بما قضت به الدائرة من أن المدعى عليها (الهيئة) لم تقدّم ما يثبت بأن المكلف فرع لشركة (...)، فتجيب الهيئة بأنه بغض النظر عن الجهة أو الشركة الخارجية التي تعاقدت معها وزارة ... وما إذا كان المكلف يعتبر فرع مباشر للشركة المتعاقد معها أو فرع ضمن المجموعة المملوكة للشركة المتعاقد معها فقد تم محاسبة المكلف فقط عن الأعمال والخدمات التي تمت داخل المملكة والتي قام بتنفيذها المكلف بالفعل وذلك حسب خطابات وزارة ... حيث جاء نصاً في خطابات الوزارة التي حددت فيها قيمة العقود وآلية التنفيذ بأنه (يتم تقديم الخدمات ذات الصلة داخل المملكة عن طريق شركة (.....) - فرع (...)) في المملكة - (رقم مميز ...) وهذا يؤكد أن المكلف هو من قام بتنفيذ الأعمال التي تمت داخل المملكة كما أنه لم يتم المحاسبة عن الأعمال التي قامت بها الجهة الخارجية. كما تعرض الهيئة قصاصة من الخطاب المستلم من وزارة ... برقم ٦/ ٢٠/ ٧٢٥ وتاريخ ٢٩/ ٠٣/ ١٤٤٢ هـ والذي نص صراحة على أن هذه الخدمات مقدمة من شركة (.....) وذلك كما هو موضح بالمرفق رقم (١)، كما أرفقت قائمة بتفاصيل العقود وذلك كما هو موضح بالمرفق رقم (٢)، وبناءً على ذلك قامت الهيئة بعدم إخضاع عقود التوريد ضمن الربط استناداً إلى الفقرة (٧) من المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي نصت على أنه: «٧- لا تعد عقود توريد البضائع إلى المملكة بما في ذلك عقود شحنها والتأمين عليها، نشأت عن نشاط تم في المملكة ما لم تتضمن العقود أعمالاً مصاحبة كأعمال النقل الداخلي، أو التركيب، أو الصيانة، أو التدريب ونحوها يتم ممارستها داخل المملكة، وفي هذه الحالة تعد الأعمال المصاحبة فقط نشأت عن نشاط في المملكة» وتوضح الهيئة أنه خلال الربط وبعد زيارة وزارة ... تم السؤال عن كافة التعاقدات مع شركة (.....) وتم تحديد الخدمات والأعمال التي قام بها الفرع داخل المملكة من قبل وزارة ... وكذلك المكلف مع استبعاد الإيرادات المعترف بها في إقرار المكلف حتى لا يتكرر المبلغ وعليه قامت الهيئة بالمحاسبة عن الفروقات فقط، وفيما يخص بند (ضريبة الاستقطاع على توزيعات الأرباح الافتراضية) فتطالب بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند حيث اتضح أن الأرباح تخص الشركة الأم وهي شركة غير مقيمة تمارس النشاط في المملكة العربية السعودية من خلال منشأة دائمة، وذلك كما تم إيضاحه في البند رقم (١)،

وبالتالي فإن تلك الأرباح ستحول للمنشأة الدائمة وبلاستناد على أحكام الفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي نصت على أنه: «يخضع غير المقيم الذي ليس لديه منشأة دائمة للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة، وتستقطع الضريبة من إجمالي ووفقاً لما تم إيضاحه أعلاه تستأنف الهيئة على قرار الدائرة حيث ظهرت عقود لم يصرح عنها المكلف وعليه تم فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية الناتجة عن العقود التي لم يصرح عنها بنسبة (٥٪). وفيما يخص بند (غرامة التأخير) فتطالب الهيئة بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند حيث قامت الهيئة بفرض غرامة التأخير على فروق الضريبة غير المسددة في الموعد النظامي استناداً إلى الفقرة (أ) من المادة رقم (٧٧) من نظام ضريبة الدخل وكذلك استناداً للمادة (٦٨) فقرة (١/ب) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وعليه فإن الهيئة تطالب بقبول استئنافها ونقض قرار دائرة الفصل لما تقدّم من أسباب.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ ٢٠٢٤/١٢/١٣م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ١٤٤٥/٠٤/٠٨هـ؛ وبالنداء على الخصوم، حضرت / (...) (هوية وطنية رقم ...)، بصفتها ممثلة المستأنفة / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، بموجب تفويض صادر من وكيل محافظ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك للشؤون القانونية برقم (...) وتاريخ ١٤٤٥/٠٣/١٩هـ. كما حضر / (...)، هوية وطنية رقم (...)، بصفته وكيل عن المستأنف ضدها بموجب الوكالة رقم (...)، الصادرة بتاريخ ١٤٤٥/٠٥/٠١هـ وترخيص المحاماة (...)، وفي هذه الجلسة قدم وكيل المستأنف ضدها خطاب صادر من وزارة ... يفيد بالعقود المبرمة مع موكلته، وبسؤال ممثلة الهيئة عن ردها على هذا الخطاب أفادت بأنها تطلب مهلة لدراسة الدعوى والرد عليه. كما أفادت بأنها أرسلت للدائرة مساء أمس مذكرة إلحاقية. وطلبت الدائرة من وكيل المستأنف ضدها تزويدها نسخة من العقد الذي أشار إليه. وعليه قررت الدائرة منح الهيئة مدة قدرها (١٠) أيام لتقديم ما لديها، تنتهي في تاريخ: ١٣/١٢/٢٠٢٤م، ومنح المكلف مدة قدرها (١٠) أيام لتقديم رده تنتهي في تاريخ: ٢٣/١٢/٢٠٢٤م، وبعد هذا التاريخ سيقفل باب المرافعة وسيتم رفع الدعوى للمداولة وإصدار القرار، ولن تقبل الدائرة أي

مستندات أو مذكرات جديدة لم تقدم قبل التاريخ المذكور آنفاً. على أن تكون الجلسة القادمة بتاريخ ٠٧ / ٠١ / ٢٠٢٥م، جلسة نطق بالقرار.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ ٢٠٢٥ / ٠١ / ٠٧م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها في تمام الساعة ١٢:٢٨ بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨ / ٠٤ / ١٤٤٥هـ؛ وبالنداء على الخصوم، حضرت ممثلة المستأنفة / (...) (هوية وطنية رقم ...)، بموجب تفويض صادر من نائب محافظ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك للشؤون القانونية برقم (...) وتاريخ ١٩ / ٠٣ / ١٤٤٥هـ وحضر / (...)، هوية وطنية رقم (...)، بصفته وكيل عن المستأنف ضدها بموجب الوكالة رقم (...)، الصادرة بتاريخ ٠١ / ٠٥ / ١٤٤٥هـ، وترخيص المحاماة رقم (...)، وحيث أن هذه الجلسة مخصصة بالنطق بالقرار، عليه قررت الدائرة حجز القضية للفصل فيها.

الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الهيئة، 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.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (إضافة الإيرادات غير المعترف بها للوعاء الضريبي) وحيث نصّت الفقرة (أ/ ١٠) من المادة (٥) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/ ١) وتاريخ ١٥ / ٠١ / ١٤٢٥هـ على: «أ- يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية: ١٠- إذا كان الدخل يعود الى منشأة دائمة لغير مقيم موجودة في المملكة، بما في ذلك الدخل من مبيعات في المملكة لبضائع من نفس النوع أو مشابهة للبضائع التي يبيعها غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة، والدخل الناشئ عن تقديم خدمات أو أداء نشاط آخر في المملكة من نفس طبيعة النشاط الذي يؤديه غير المقيم

من خلال المنشأة الدائمة أو نشاط مشابه له «كما نصّت الفقرة (ب/ ٤) من المادة (٤) من ذات النظام على: «ب- تعد الحالات الآتية منشأة دائمة: ١- مواقع الإنشاء، ومرافق التجميع، وممارسة الأعمال الإشرافية المتعلقة بها. ٢- التركيبات والمواقع المستخدمة في أعمال المسح للموارد الطبيعية، ومعدات الحفر، والسفن المستخدمة في مسح الموارد الطبيعية، وممارسة الأعمال الإشرافية المتعلقة بها. ٣- قاعدة ثابتة يمارس منها الشخص الطبيعي غير المقيم نشاطه. ٤- فرع شركة غير مقيمة مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة» وبناءً على ما تقدّم، وحيث يكمن الخلاف في إضافة الهيئة قيمة العقود غير المصرح عنها للأعوام من ٢٠١٥م إلى ٢٠١٩م وذلك بناءً على خطاب وزارة... رقم (...). تاريخ ٧/ ١٠/ ١٤٤٢هـ ومرفقاته الذي نصّ صراحة على أن الخدمات الواردة في الخطاب مقدمة من شركة (...). (المكلف)، وبالإطلاع على ملف الدعوى تبين من خلال الخطاب المشار إليه أعلاه ومرفقاته المتضمنة تفاصيل التوريدات والخدمات في العقود المبرمة بين وزارة... مع شركة (...). الولايات المتحدة) الواردة في خطابات المكلف الموجهة إلى وزارة...، حيث تبين أنها نصّت على الآتي «يتم تقديم الخدمات ذات الصلة داخل المملكة عن طريق شركة (...). - فرع (...). في المملكة» مما يتبين معه صحة ما دفعت به الهيئة بوجود إيرادات مقابل خدمات مقدمة من المكلف لم يتم التصريح عنها في إقراراته للأعوام محل الخلاف، ولا ينال من ذلك ما انتهى إليه قرار الفصل بقبول اعتراض المكلف لعدم تقديم الهيئة ما يثبت أن المكلف فرع لشركة (...). الولايات المتحدة) المتعاقد الأساسي مع وزارة...، حيث إن أساس الخلاف هو محاسبة المكلف عن الخدمات المقدمة منه بناءً على ما ورد في خطاب وزارة... المشار إليه أعلاه، بغض النظر عن الجهة الخارجية التي تعاقدت معها وزارة.... وأما ما ذكره المكلف في مذكرته الإلحاقية بتاريخ ٣/ ١٢/ ٢٠٢٤م بخصوص أن شركة (...). (المكلف) لم تبرم سوى عقد واحد مع وزارة... بتاريخ ١/ ٠٩/ ٢٠١٩م، فإن ذلك لا ينفي ما أقرّ به المكلف بخصوص تقديمه للخدمات ذات الصلة بالعقود المبرمة بين (...). الولايات المتحدة) ووزارة...، كما أن المكلف لم يقدم ما يثبت أن ما صرّح عنه في إقراراته الضريبية للأعوام محل الخلاف يشمل جميع الخدمات المقدمة من شركة (...).، وفيما يتعلق بما أشار إليه المكلف بخصوص إخضاع الهيئة لكامل الإيرادات بموجب كل عقد بما يشمل توريد السلع، فإنه وبالإطلاع على خطاب

وزارة ... رقم (...) الصادر بتاريخ ٢٩/٠٣/١٤٤٢ هـ والذي يوضح طبيعة وقيمة الخدمات المقدمة من شركة (...)، حيث اتضح من الجدول المرفق بالخطاب أنه لم يتم محاسبة المكلف عن كامل قيمة العقود كما يدّعي المكلف، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة فيما يتعلق ببند إضافة الإيرادات غير المعترف بها للوعاء الضريبي.

وفيما يخصّ استئناف الهيئة بشأن بند (ضريبة الاستقطاع على توزيعات الأرباح الافتراضية) وحيث نصّت المادة (٦٣) الفقرة (١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على: «يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة، وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية: ... أرباح موزعة بنسبة ٥٪». وبناءً على ما تقدّم، يتضح أن إجراء الهيئة بفرض ضريبة الاستقطاع على توزيعات الأرباح التقديرية ناتج عن محاسبة المكلف تقديرياً عن إيرادات لم يتم الإفصاح عنها، وحيث انتهت هذه الدائرة في البند (أولاً) والمتعلق بإضافة الإيرادات غير المعترف بها للوعاء الضريبي، إلى قبول استئناف الهيئة في ذلك البند، وعليه وحيث ثبت وجود إيرادات لم يتم الإفصاح عنها من قبل المكلف كما هو موضح أعلاه، مما يتبين معه صحة إجراء الهيئة بفرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح الافتراضية، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة فيما يتعلق ببند ضريبة الاستقطاع على توزيعات الأرباح الافتراضية بمبلغ (٨٧، ٣٨٨، ٩٦٦، ١٠٨) ريال وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفيما يخصّ استئناف الهيئة بشأن بند (غرامة التأخير) وحيث نصّت الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/٠١/١٤٢٥ هـ على: «إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (١٪) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفوعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد»، واستناداً على الفقرة (١) من المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والصادر بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٠٦/١٤٢٥ هـ والتي نصت على: «تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة ١٪ من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية: ب-

التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط الهيئة». وبناءً على ما تقدّم، يتبين أن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ استحقاق ضريبة على المكلف، إلا أنه في حالة استحقاق الضريبة بموجب الربط التقديري فإن احتساب غرامة التأخير في السداد يكون من تاريخ إشعار المكلف بالربط الضريبي، حيث أن المكلف ليس بمقدوره سداد فرق الضريبة المستحقة بموجب الربط التقديري إلا بعد قيام الهيئة بإصدار الربط محل الاعتراض، وعليه فتنتهي الدائرة على تعديل قرار دائرة الفصل وذلك باحتساب غرامة التأخير من تاريخ إشعار الهيئة بالربط التقديري. وبناءً على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة ذي الرقم (IZJ-2024-168951) الصادر في الدعوى رقم (IW-2023-168951) المتعلقة بالربط الضريبي للأعوام من ٢٠١٥م وحتى ٢٠١٩م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١- قبول استئناف الهيئة فيما يتعلق ببند إضافة الإيرادات غير المعترف بها للوعاء الضريبي.
- ٢- قبول استئناف الهيئة فيما يتعلق ببند ضريبة الاستقطاع على توزيعات الأرباح الافتراضية وإلغاء قرار دائرة الفصل.
- ٣- تعديل قرار الفصل باحتساب غرامة التأخير من تاريخ إشعار الهيئة بالربط التقديري.

ضريبة الاستقطاع

قرار رقم: IR-2025-245796

الدعوى رقم: W-2024-245796

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية
الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل
بمدينة الرياض

المبدأ رقم ٨

- تستحق ضريبة الاستقطاع بحسب واقعة الدفع الفعلي متى ثبتت بالمستندات، ولا يعاد فرضها على ذات المدفوعات لمجرد تحميلها كمصروف أو وقوع خطأ غير جوهري في بيانات الإقرار.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ: ٠٥ / ١١ / ٢٠٢٤ م، من (...)، هوية مقيم رقم (...)، بصفته الممثل النظامي للشركة المستأنفة بموجب عقد التأسيس، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام ذي الرقم (IZD-2024-231744) الصادر في الدعوى رقم (W-2024-231744) المتعلقة بربط ضريبة الاستقطاع لشهر ديسمبر من عام ٢٠١٨ م، في الدعوى المقامة من المكلف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

١- رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق ببند فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى الجهات المقيمة في فرنسا كون المعاملات / المدفوعات إلى المورد الغير مقيم (شركة ... - الإمارات العربية المتحدة) من شهر ديسمبر لعام ٢٠١٨ م.

٢- رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق ببند غرامة التأخير.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولا لدى المكلف، فتقدم بلائحة استئنافية اطلعت عليها الدائرة وتضمنت ما حاصله الآتي:

فيما يتعلق باستئناف المكلف بشأن بند (ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى الجهات المقيمة)، يطالب المكلف بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند ويفيد بتقديمه إقرار ضريبة الدخل للسنة المالية المنتهية لعام ٢٠١٨م، حيث تم تسجيل مصروف قدره (١,٠٢٠,٠٠٠) ريال من شركة ... الإمارات العربية المتحدة وتم الإعتراف بالمصروف في القوائم المالية أساس الاستحقاق وتم سداد الدفعة الفعلية في نوفمبر ٢٠١٩م وديسمبر ٢٠١٩م وفقاً للمادة (٦٣) من اللائحة وقامت الشركة بالإفصاح والتسوية عن ضريبة الاستقطاع لهذه المدفوعات في إقرارات ضريبة الاستقطاع لشهر نوفمبر وديسمبر لعام ٢٠١٩م بمبلغ (٨٣٦,٤٥٠,٥٧) ريال، ومبلغ (٦٧,٤٣٤,٥٠٦) ريال، واحتساب ضريبة استقطاع بنسبة (١٥٪) بمبلغ (٢٠,٩٦٥,٧٥) ريال، و (٥٩,٤٦٧,١٢٥) ريال على التوالي، ويفيد في أنه ضمن إقرار ضريبة الاستقطاع تم ذكر اسم (شركة ... - دبي) بالخطأ غير المتعمد وأن الاسم الصحيح هو «...» الإمارات العربية المتحدة، ويشير المكلف إلى أن الهيئة أصدرت ربط ضريبة الاستقطاع لشهر ديسمبر ٢٠١٨م وفرضت ضريبة استقطاع على المصروفات المبلغ عنها من (...) الإمارات العربية المتحدة بحجة عدم تسوية ضريبة الاستقطاع على المدفوعات إلى (...) خلال السنة المالية لعام ٢٠١٨م، ويؤكد أنه تم تسوية ضريبة الاستقطاع بناءً على تاريخ السداد الفعلي وتم تقديم كشوف الحسابات البنكية التي توضح المدفوعات، كما يفيد في مذكرة استئنافية بإرفاقه نسخة من الفواتير الصادرة عن شركة (...) الامارات العربية المتحدة، وعليه يؤكد تطبيقه نسبة (١٥٪) لضريبة الاستقطاع في المبالغ المدفوعة، نظراً لأن شركة (...) هي طرف ذو علاقة بالشركة وأن فرض ضريبة الاستقطاع مرة أخرى على نفس المدفوعات سيكون بمثابة ازدواج ضريبي على نفس الدفعة، وعليه يطالب بإلغاء اجراء الهيئة لشهر ديسمبر لعام ٢٠١٨م. وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (غرامة التأخير)، يطالب المكلف بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند على أساس مطالبته بإلغاء الغرامة التي فرضت على ضريبة الاستقطاع والتي قيمت بشكل غير صحيح.

وفي يوم الاثنين بتاريخ ١٢/٠٥/٢٠٢٥م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها في تمام الساعة ١٢:٤٠م بحضور أعضائها المدونة أسمائهم

في المحضر، وذلك عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ ٠٨ / ٠٤ / ١٤٤٥ هـ؛ وبالنداء على الخصوم، حضر / (...)، هوية وطنية رقم (...)، بصفته وكيل عن المستأنفة بموجب الوكالة رقم (...) الصادرة بتاريخ ١٨ / ٠٦ / ١٤٤٥ هـ، وترخيص المحاماة رقم (...). وحضرت ممثلة المستأنف ضدها / (...) (هوية وطنية رقم ...)، بموجب تفويض صادر من نائب محافظ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك للشؤون القانونية برقم (...) وتاريخ ١٩ / ٠٣ / ١٤٤٥ هـ. وبسؤال وكيل المستأنفة عما يود إضافته، أفاد بأنه يتمسك بما سبق تقديمه في هذه الدعوى. وبعرض ذلك على ممثلة المستأنف ضدها أجابت بتمسكها بما سبق تقديمه في هذه الدعوى. وبسؤال الطرفين عما يودان إضافته، قررا الاكتفاء بما سبق تقديمه. وبعد قفل باب المرافعة والمداولة.

الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف 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.

وفي الموضوع، وفيما يتعلق باستئناف المكلف بشأن بند (ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى الجهات المقيمة)، واستناداً إلى الفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، والتي تنص على أنه: «يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة، وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية: ... أتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة بنسبة ١٥٪، وبناءً على ما تقدم، حيث يكمن الخلاف في مطالبة المكلف بعدم إخضاع المبالغ محل الخلاف لضريبة الاستقطاع لديسمبر ٢٠١٨ م على أساس أنه قام بتسوية ضريبة الاستقطاع بالشكل الصحيح على مدفوعات شركة (...) (الإمارات العربية المتحدة)، وباعتبار أن الهيئة في إجراءاتها فرضت ضريبة الاستقطاع بنسبة

(١٥٪) على المصروفات لديسمبر ٢٠١٨م دون أخذ التاريخ الفعلي للدفع في الاعتبار، كما يفيد أنه تم الدفع الفعلي لشركة (...) الإمارات العربية المتحدة) بمبلغ (٦٣٧, ١٣, ١) ريال خلال شهري نوفمبر وديسمبر لعام ٢٠١٩م بناءً على الفواتير التي تم استلامها، ودفع ضريبة الاستقطاع عليها، في حين أن الهيئة تدفع بأنها قامت بفرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المحملة كمصروف في الإقرار الضريبي (...) الخليج بمبلغ (١, ٢٠, ٠٠٠) ريال لعام ٢٠١٨م، حيث إن المصروف المحمل في الإقرار والتي قامت الهيئة بالاستقطاع عنه يختلف عن البيان المقدم، وباطلاع الدائرة على ملف الدعوى وعلى الفواتير الصادرة من شركة (...) الإمارات العربية المتحدة) مع إيصالات إثبات السداد، بالإضافة إلى العقد مع شركة (...)، تبين لها قيام المكلف بتسجيل مصروف للخدمات المشتركة وقيامه فقط بتسوية ضريبة الاستقطاع على أساس الدفع الفعلي لها ومن واقع المستندات المقدمة يتضح قيامه بالدفع الفعلي بنوفمبر وديسمبر ٢٠١٩م وتسوية هذه الضريبة مع تقديمه إثبات سدادها بواقع الكشوف البنكية المرفقة، كما أن قيامه بتسجيل اسم الشركة (...) جاء عن طريق الخطأ والذي يتضح من واقع العقد بأن هذه المبالغ تخص شركة (...) الإمارات العربية المتحدة)، عليه وحيث قدم المكلف المستندات التي توضح صحة ما يدفع به، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة الى الجهات المقيمة).

وفما يتعلق باستئناف المكلف على بند (غرامة التأخير)، بناءً على ما تقدم، وحيث انتهى رأي الدائرة في بند (ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة الى الجهات المقيمة) إلى قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل، وتطبيقاً للقاعدة الفقهية «التابع تابع»، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (غرامة التأخير).

وبناء على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:



أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة (...) السعودية للمقاولات، سجل تجاري رقم (...)، رقم مميز (...)، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام ذي الرقم (IZD-2024-231744) الصادر في الدعوى رقم (W-2024-231744) المتعلقة بربط ضريبة الاستقطاع لشهر ديسمبر من عام ٢٠١٨م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١ - قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة الى الجهات المقيمة).
- ٢ - قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (غرامة التأخير).

المبدأ رقم ٩

- فرض ضريبة الاستقطاع يرتبط بوقوع الدفع الفعلي أو ما في حكمه، كالتسوية بين الحسابات أو المقاصة، ولا يكفي لإثبات عدم تحقق الاستحقاق تقديم كشوف تتضمن أرصدة آخر المدة دون بيان الحركات المالية التي تثبت السداد خلال الفترة محل الفحص.

المبدأ رقم ١٠

- الغرامة المرتبطة بالربط أو الضريبة تعد تابعة لأصلها وجوداً وعدماً، فتسقط بسقوط أصل الالتزام، وتثبت بثبوته، ولا تنفك عنه في الحكم ما لم يوجد سبب مستقل.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٢/٠١/٢٠٢٣م، من / (...) هوية وطنية (...) ترخيص محاماة (...) بصفته وكيلًا عن الشركة المستأنفة، بموجب الوكالة رقم (...) والاستئناف المقدم من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بتاريخ ١٥/٠١/٢٠٢٣م، على قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (ITR-2022-6119) الصادر في الدعوى رقم (IW-2020-31644) المتعلقة بالربط الضريبي وضريبة الاستقطاع للأعوام من ٢٠١٥م وحتى ٢٠١٨م، في الدعوى المقامة من المكلف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

أولاً: قبول اعتراض المدعية/ فرع شركه (...)(سجل تجاري رقم ...) على قرار المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك من الناحية الشكلية.

ثانياً: من الناحية الموضوعية:

- ١ - إلغاء قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند (فروقات مصاريف أجور ورواتب).
- ٢ - تعديل قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند (الضريبة المسددة).
- ٣ - تعديل قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند (غرامة عدم تقديم الإقرار).
- ٤ - تعديل قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند (غرامة تأخير سداد فروقات ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع).
- ٥ - تعديل قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع عن الخدمات الفنية والاستشارية).
- ٦ - إلغاء قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع عن الاتاوات).
- ٧ - تعديل قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع عن المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة).
- ٨ - إلغاء قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع عن أتعاب الإدارة).
- ٩ - رفض ما عدا ذلك من اعتراضات.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبلاً لدى المكلف فتقدم بلائحة استئنافية اطلعت عليها الدائرة وتضمنت ما حاصله أن المكلف يطالب بقبول استئنائه ونقض قرار دائرة الفصل في البنود محل استئنائه، كما لم يلقَ هذا القرار قبلاً لدى الهيئة فتقدمت بلائحة استئنافية اطلعت عليها الدائرة وتضمنت ما حاصله أن الهيئة تطالب بقبول استئنائها ونقض قرار دائرة الفصل في البنود محل استئنائها.

وفي يوم الإثنين بتاريخ ٢٠٢٤/٠٧/١٥م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، وذلك عبر

التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨ / ٠٤ / ١٤٤٥ هـ؛ بعد الاطلاع على طلب وقف السير في الدعوى المودع في ملف الدعوى من قبل الاطراف، عليه قررت الدائرة وقف السير في الدعوى وفقاً للمادة (٤٣) من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية، والتي نصت على وقف السير في الدعوى مدة لا تزيد عن (مائة وثمانين) يوماً.

وفي يوم الإثنين بتاريخ: ٢٧ / ٠١ / ٢٠٢٥ م عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها في تمام الساعة ١٠:٠٠ م بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، وذلك عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨ / ٠٤ / ١٤٤٥ هـ؛ وبعد الاطلاع على طلبي الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف الدعوى من أوراق ومستندات، وبعد المداولة، وحيث إن الدعوى مهياً للفصل فيها بحالتها الراهنة، فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

الأسباب

وبتأمل الدائرة في استئناف المكلف، وبعد فحص ملف القضية وحيث يعدّ التأكد من صفة أطراف الدعوى من الأمور الأولية التي يتم الفصل فيها قبل الدخول في موضوع الدعوى، وحيث اطلعت الدائرة على لائحة الاستئناف المقدمة اتضح أنها مقدمة على أوراق شركة استشارات مهنية، وتبين أن مقدم الدعوى محام مرخص له وقام بتقديم طلب الاستئناف وتوقيعه على غير مطبوعاته الخاصة مما يعد مخالفة لأحكام نظام المحاماة ولائحته التنفيذية، في حين كان من الواجب عليه تقديم الطلبات واللوائح على مطبوعاته الخاصة استناداً على المادة (١٣ / ٠١) من اللائحة التنفيذية لنظام المحاماة، التي نصّت على أنه «على المحامي أن يتخذ له أوراقاً خاصة به لتقديم كتاباته عليها للجهات، وأن تشتمل على اسمه، واسم المقر الرئيس، والفرعي، ورقم وتاريخ الترخيص، وأرقام الهاتف، وصندوق البريد، والرمز البريدي،

وليس له أن يقدم للجهات أي كتابة على أوراق لا تشتمل على ذلك، أو أوراق لا تخصه. « واستناداً على المادة (١٠) من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية والتي نصت على «يكون تمثيل أطراف الدعوى وفقاً للأحكام الواردة في نظام المحاماة ولائحته التنفيذية» وبما أن مقدم الاستئناف والحال ما ذكر لم يتقيد بالشروط الواجبة لصحة التمثيل، فإن الدائرة تنتهي إلى عدم قبول استئناف المكلف شكلاً.

وفيما يخص استئناف الهيئة، وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الهيئة 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.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (ضريبة الاستقطاع على أتعاب الإدارة للأعوام من ٢٠١٥م حتى ٢٠١٨م) وحيث نصّت الفقرة (أ) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ على أنه: «أ- يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية: ٦- أي خدمات أخرى تحددها اللائحة على أن لا تتجاوز ١٥٪». وحيث نصّت الفقرة رقم (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أنه: «١- يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية: - خدمات فنية أو استشارية ٥٪». وبناءً على ما تقدّم، فيتضح من خلال النصوص النظامية أعلاه أن فرض ضريبة الاستقطاع مرتبط بوجود عملية الدفع الفعلي وما في حكمها مثل التسوية بين الحسابات والمقاصة، وحيث ذكرت الهيئة أن الكشف المقدمة من المكلف لا توضح عملية السداد الفعلي ولا توضح الحركة خلال العام، فإنه وبالرجوع لملف الدعوى والاطلاع على المستندات المرفقة تبين صحة دفع الهيئة حيث اتضح من المرفق (١٣) والمُدْرَج ضمن لائحة اعتراض المكلف المقدمة أمام دائرة الفصل أن بيان الأرصدة المُرفَق من قِبَل المكلف يتضمن رصيد آخر المدة فقط للأعوام من ٢٠١٥م وحتى ٢٠١٨م. وعليه وحيث ثبت صحة دفع

الهيئة من أن الكشف المقدم من المكلف لا يتضمن الحركات خلال العام والتي توضح المبالغ المدفوعة فإن الدائرة تنتهي إلى قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند ضريبة الاستقطاع على أتعاب الإدارة للأعوام من ٢٠١٥م حتى ٢٠١٨م).

وبخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (مصاريف أجور ورواتب لعام ٢٠١٥م). وبند (الضريبة المسددة عن العام ٢٠١٥م). وبند (غرامة عدم تقديم الإقرار لعام ٢٠١٥م). وبند (ضريبة الاستقطاع عن الخدمات الفنية والاستشارية للأعوام من ٢٠١٥م حتى ٢٠١٨م). وبند (ضريبة الاستقطاع عن الاتاوات لعام ٢٠١٨م). وبند (ضريبة الاستقطاع عن المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة للأعوام من ٢٠١٥م حتى ٢٠١٨م). وحيث نصت المادة (٧٠) من نظام المرافعات الشرعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ٢٢/٠١/١٤٣٥هـ على أنه: «للخصوم أن يطلبوا من المحكمة في أي حال تكون عليها الدعوى تدوين ما اتفقوا عليه من إقرار أو صلح أو غير ذلك في محضر الدعوى، وعلى المحكمة إصدار صك بذلك»، كما نصت الفقرة (١) من المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية لنظام المرافعات الشرعية الصادرة بقرار وزير العدل رقم (٣٩٩٣٣) وتاريخ ١٩/٠٥/١٤٣٥هـ على أنه: «إذا حصل الاتفاق قبل ضبط الدعوى فيلزم رصد مضمون الدعوى والإجابة قبل تدوين الاتفاق، مع مراعاة أن يكون أصل الدعوى من اختصاص الدائرة، ولو كان مضمون الاتفاق من اختصاص محكمة أو دائرة أخرى، بشرط أن يكون محل الدعوى أو بعضه من بين المتفق عليه»، وبناءً على ما تقدم، وحيث ثبت لهذه الدائرة طلب الهيئة لترك الاستئناف وفق ما ورد في الخطاب الصادر منها في المذكرة الإلحاقية المودعة بتاريخ ٢٤/٠١/٢٠٢٠م والمتضمنة على «تود الهيئة أن تفيد الدائرة الموقرة بسحب استئنافها فيما يتعلق بالبند أعلاه تحديداً وما ترتب على استئناف الهيئة من إجراءات لهذا البند وذلك وفق ما انتهى إليه قرار دائرة الفصل من حيثيات.. الأمر الذي يتعين معه لدى الدائرة قبول ترك الخصومة فيما يتعلق باستئناف الهيئة تجاه هذه البنود.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (غرامة التأخير) وحيث نصت الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/٠١/١٤٢٥هـ على أنه «إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد

بالمائة (١٪) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد». كما نصّت الفقرة (١) من المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والصادر بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٠٦/١٤٢٥ هـ على أنه: «تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة ١٪ من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية: ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط الهيئة». كما نصّت الفقرة (٣) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أنه: «تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (٢) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد». وبناءً على ما تقدّم، وحيث إن الغرامة ترتبط وجوذاً وعدمًا بالقبول أو الرفض للبند المتعلق بها، وحيث إن التابع لا ينفك عن متبوعه في الحكم، وعليه فتنتهي الدائرة إلى تعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق باستئناف الهيئة بشأن بند (غرامة التأخير) وذلك بسقوط الغرامة عن البنود التي تركت الهيئة استئنافها فيها وذلك لسقوط أصلها، وصحة فرض الغرامات على البند الذي تم قبول استئناف الهيئة بشأنه.

وبناءً على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

القرار

أولاً: من الناحية الشكلية:

- ١ - عدم قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / فرع شركة (...)، سجل تجاري (...)، رقم مميز (...)، ضد قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (ITR-2022-6119) الصادر في الدعوى رقم (IW-2020-31644) المتعلقة بالربط الضريبي وضريبة الاستقطاع للأعوام من ٢٠١٥م وحتى ٢٠١٨م.

٢- قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه هيئة الزكاة والضريبة والجمارك ضد قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (ITR-2022-6119) الصادر في الدعوى رقم (IW-2020-31644) المتعلقة بالربط الضريبي وضريبة الاستقطاع للأعوام من ٢٠١٥م وحتى ٢٠١٨م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١- قبول ترك الخصومة فيما يتعلق باستئناف الهيئة على بند (مصاريف أجور ورواتب لعام ٢٠١٥م).
- ٢- قبول ترك الخصومة فيما يتعلق باستئناف الهيئة على بند (الضريبة المسددة عن العام ٢٠١٥م).
- ٣- قبول ترك الخصومة فيما يتعلق باستئناف الهيئة على بند (غرامة عدم تقديم الإقرار لعام ٢٠١٥م).
- ٤- قبول ترك الخصومة فيما يتعلق باستئناف الهيئة على بند (ضريبة الاستقطاع عن الخدمات الفنية والاستشارية للأعوام من ٢٠١٥م حتى ٢٠١٨م).
- ٥- قبول ترك الخصومة فيما يتعلق باستئناف الهيئة على بند (ضريبة الاستقطاع عن الاتاوات لعام ٢٠١٨م).
- ٦- قبول ترك الخصومة فيما يتعلق باستئناف الهيئة على بند (ضريبة الاستقطاع عن المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة للأعوام من ٢٠١٥م حتى ٢٠١٨م).
- ٧- قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع على أتعاب الإدارة للأعوام من ٢٠١٥م حتى ٢٠١٨م).
- ٨- تعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق باستئناف الهيئة بشأن بند (غرامة التأخير).

المبدأ رقم ١١

- لا تفرض ضريبة الاستقطاع على أرباح افتراضية أو تقديرية ما لم تثبت واقعة دفع أو تسوية أو مقاصة لمصلحة غير المقيم، ويقع عبء إثبات ذلك على الهيئة.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٠/٠٩/٢٠٢٤م، من / (...)، هوية وطنية رقم (...). بصفتها وكيلًا عن الشركة المستأنفة بموجب الوكالة المعتمدة من فرع وزارة العدل بمنطقة الرياض بتاريخ ٢٤/٠٣/١٤٤٥هـ، وترخيص بمزاولة مهنة المحاماة رقم (...). والاستئناف المقدم من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (ISR-2024-234515) الصادر في الدعوى رقم (IW-2024-234515) المتعلقة بالربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٧م إلى ٢٠١٢م، في الدعوى المقامة من المكلف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

أولاً: قبول الدعوى المقامة من المدعية/ فرع شركة (...). سجل تجاري رقم (...). ضد المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، شكلاً.

ثانياً: وفي الموضوع:

١/ أ- إثبات انقضاء الخصومة بقبول المدعى عليها لطلبات المدعية بشأن عدم إجراء الربط الضريبي لعام ٢٠٠٧م لانتهاء المواعيد النظامية لإجراء الربط، وفقاً لما ورد في الأسباب.

- ١/ ب- رفض الدعوى فيما يتعلق بالاعتراض على إجراء الربط الضريبي بعد انتهاء المواعيد النظامية للأعوام من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٢م.
- ٢/ أ- إثبات انتهاء الخلاف بقبول المدعى عليها لطلبات المدعية بشأن بند احتساب إيرادات إضافية لعام ٢٠٠٧م، وفقاً لما ورد في الأسباب.
- ٢/ ب- رفض الدعوى بشأن احتساب إيرادات إضافية للشركة بنسبة ٢٥٪ وإجراء ربط عليها للأعوام من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٢م.
- ٣- رفض الدعوى بشأن فرض ضريبة استقطاع على توزيع الأرباح التقديرية للأعوام من ٢٠١٠م إلى ٢٠١٢م.
- ٤- إثبات انقضاء الخصومة فيما يتعلق بالاعتراض على بند عدم السماح بحسم مصروف الديون المعدومة بمبلغ (٢٢, ٥٢٥) ريال لعام ٢٠٠٧م، وفقاً لما ورد في الأسباب.
- ٥- إثبات انقضاء الخصومة فيما يتعلق بالاعتراض على السماح بحسم مصروف التبرعات بمبلغ (٢٠, ٥٨٩) ريال لعام ٢٠٠٧م، وفقاً لما ورد في الأسباب.
- ٦- رفض الدعوى بشأن عدم السماح بحسم مصاريف رحلات العمل والفنادق لعامي ٢٠٠٨م و٢٠٠٩م.
- ٧- رفض الدعوى بشأن الفرق في مخصص مكافأة نهاية الخدمة بمبلغ (١٣٥, ٥٨٤) ريال لعام ٢٠٠٩م.
- ٨- رفض الدعوى بشأن عدم السماح بحسم فرق تأمينات اجتماعية بمبلغ (٣٠, ٠٧٩) ريال ومبلغ (٨٦, ٣٦٩) ريال ومبلغ (٨٣٢) للأعوام من ٢٠١٠م إلى ٢٠١٢م على التوالي.
- ٩- رفض الدعوى بشأن الفرق في الجزاءات وغرامة التأخير المستبعدة بمبلغ (٥٢, ٩١٠) ريال لعام ٢٠١٠م.
- ١٠- رفض الدعوى بشأن عدم السماح بحسم مصاريف خدمات الاستعانة بخدمات جهات أخرى بمبلغ (٣٠, ٤٩٩) ريال لعام ٢٠١١م ومبلغ (٦٣, ٠٠٠) ريال لعام ٢٠١٢م.

١١- تعديل إجراء المدعى عليها فيما يتعلق بترحيل خسارة عام ٢٠٠٧ م للسنوات اللاحقة، وفقاً لما ورد في الأسباب.

١٢- تعديل إجراء المدعى عليها فيما يتعلق ببند فرض غرامة تأخير للأعوام من ٢٠٠٧ م إلى ٢٠١٢ م، وفقاً لما ورد في الأسباب.

وحيث أصدرت دائرة الفصل قرارها سالف الذكر ونظرت الدعوى من جديد نتيجةً لقرار هذه الدائرة ذي الرقم (IR-2024-178236) الصادر بتاريخ ٢٠٢٤ / ٠٤ / ٠٣ م المتضمن إعادة الدعوى إلى دائرة الفصل للنظر فيها موضوعاً، وعليه قررت الدائرة استكمال النظر في الدعوى، وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى الطرفين، تقدم كلاً منهما بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق باستئناف المكلف على قرار دائرة الفصل، وفيما يخص بند (إجراء الربط الضريبي بعد انتهاء المواعيد النظامية للأعوام من ٢٠٠٨ م إلى ٢٠١٢ م) فيمكن استئنافه في إصدار الهيئة الربط للأعوام من ٢٠٠٨ م إلى ٢٠١٢ م بعد مضي أكثر من خمسة أعوام من تاريخ تقديم الإقرارات الضريبية للأعوام المنتهية في ٣١ مارس ٢٠٠٨ م إلى ٢٠١٢ م، حيث تم إصدار الربط النهائي في ٠٧ / ١١ / ٢٠١٧ م. فيما يتعلق ببند (فرض ضريبة استقطاع على توزيعات الأرباح الافتراضية إلى المركز الرئيسي للأعوام من ٢٠١٠ م إلى ٢٠١٢ م)، حيث أشار المكلف بعدم وجود توزيعات للأرباح في السنوات المذكورة، كما أن الأرباح التي احتسبت عليها الهيئة ضريبة استقطاع هي أرباح محتسبة جزائياً ولا تدعمها القوائم المالية المدققة ولا الحسابات والدفاتر النظامية للفرع للسنوات محل الاعتراض، وأشارت دائرة الفحص في قرارها إلى أن الخلاف حول هذا البند يكمن في المبدأ، أي ليست مستندياً، إلا أنها ذكرت ومن خلال النظر في المستندات المقدمة في ملف الدعوى أنها خلصت إلى أن الفرع لم يقدم ما يثبت حدوث واقعة الدفع أو التسوية أو المقاصة، ويرد الفرع على ذلك بعدم وجود واقعة من هذه النوع وبالتالي لا توجد مستندات ولا يجب فرض ضريبة استقطاع على توزيعات أرباح لم تحدث سواء بالدفع والتسوية أو المقاصة، والبينة على من ادعى ذلك، كما أن احتساب الأرباح الجزائية التي على أساسها تم احتساب توزيعات الأرباح الافتراضية، بالإضافة إلى ذلك، لا يتضمن نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية أية أحكام بشأن ضريبة الاستقطاع على توزيعات الأرباح الافتراضية.

عليه، فإن فرض ضريبة الاستقطاع على أرقام افتراضية لا يعتبر مبرراً ويتناقض مع نص وروح النظام الضريبي. كما يود الفرع الإيضاح أنه طبقاً لنظام ضريبة الدخل، تطبق أحكام ضريبة الاستقطاع عندما يتم الدفع من قبل جهة سعودية مقيمة إلى جهات غير مقيمة ليس لديها منشأة دائمة في المملكة العربية السعودية وتحقق دخلاً من مصدر في المملكة، عليه فإن إجراء الهيئة المتمثل في فرض ضريبة استقطاع على توزيعات الأرباح الافتراضية ليس هناك ما يسند في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية والتعاميم والإيضاحات الأخرى الصادرة من قبل الهيئة، ويورد الفرع أدناه ملخصاً للأحكام ذات العلاقة من نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية والتي توضح أن فرض ضريبة الاستقطاع يقترن بالسداد: (أ) المادة رقم (٦٨) من نظام ضريبة الدخل. (ب) المادة رقم (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، عليه يطالب المكلف بإلغاء ضريبة الاستقطاع المفروضة بواقع (٥٪) على الأرباح الافتراضية الموزعة للسنوات المنتهية في ٣١ مارس ٢٠١٠م إلى ٢٠١٢م.

كما لم يلق القرار قبولاً لدى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، فتقدمت باستئنافها على القرار المعترض عليه بموجب لائحة استئنافية تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق باستئناف الهيئة على قرار دائرة الفصل، فيمكن استئنافها فيما يخص بند (غرامة التأخير للأعوام من ٢٠٠٧م إلى ٢٠١٢م) بأنها تطالب بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند على أساس أن الدائرة لم توضح أسباب تعديلها لقرار الهيئة المتعلق بهذا البند، وحيث شاب قرار الدائرة قصور شديد وهو ما يجعل القرار معيباً ويلزم نقضه، حيث لا يمكن الاستئناف على قرار لم يتضمن حيثيات واضحة يمكن الرد عليها وتفنيدها، وعليه تطالب بقبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار الدائرة.

وفي يوم الاثنين بتاريخ ٠٧/٠٧/٢٠٢٥م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلساتها في تمام الساعة ١١:٥٥ ص بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥هـ؛ وبالنداء على الخصوم، حضرت / (...)، هوية وطنية رقم (...)، بصفتها وكيلة عن المكلف

بموجب الوكالة الخارجية رقم (...)، المصادق عليها من قبل وزارة العدل السعودية بالرقم (...)، وتاريخ ٢٤/٠٣/١٤٤٥ هـ، وترخيص المحاماة رقم (...)، كما حضر ممثل الهيئة / (...) (هوية وطنية رقم ...)، بموجب تفويض صادر من نائب محافظ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك للشؤون القانونية برقم (...) وتاريخ ١٩/٠٣/١٤٤٥ هـ. وبسؤال ممثلة المكلف عما تود إضافته، أفادت بأنها تتمسك بما سبق تقديمه في هذه الدعوى. ويعرض ذلك على ممثل الهيئة أفاد بأنه تقدم بمذكرة الحاقية عبر التذكرة الالكترونية رقم (...). كما وجهت الدائرة سؤالاً لوكيلة المكلف، في مرحلة الفصل هل قدم المكلف القرارات الضريبية لعام ٢٠٠٩م و٢٠١٠م، فأجابت وكيلة المكلف بأنه جرى تقديمها، وبعد ذلك جرى التعديل عليها، واعتبرت الهيئة في هذه الحالة أنه جرى التعديل على الإقرار. وعليه قررت الدائرة منح المكلف مهلة قدرها (١٠) أيام تنتهي بتاريخ ١٧/٠٧/٢٠٢٥م، للاطلاع على مذكرة الهيئة والرد عليها، ومنح الهيئة مهلة قدرها (١٠) عشرة أيام لتقديم ردها تنتهي بتاريخ ٢٧/٠٧/٢٠٢٥م على أن تكون الجلسة القادمة بتاريخ ٠٥/٠٨/٢٠٢٥م.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ ٠٥/٠٨/٢٠٢٥م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها في تمام الساعة ١٠:٠٠ ص بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥ هـ؛ وبالنسبة على الخصوم، حضرت / (...، هوية وطنية رقم ...)، بصفتها وكيلة عن المكلف بموجب الوكالة الخارجية رقم (...، المصادق عليها من قبل وزارة العدل السعودية بالرقم (...، وتاريخ ٢٤/٠٣/١٤٤٥ هـ، وترخيص المحاماة رقم (...). وحضرت ممثلة الهيئة / (...) (هوية وطنية رقم ...)، بموجب تفويض صادر من نائب محافظ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك للشؤون القانونية برقم (...) وتاريخ ١٩/٠٣/١٤٤٥ هـ. وبعد الاطلاع على طلبي الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف الدعوى من أوراق ومستندات، وبعد المناقشة والمداولة قررت الدائرة قفل باب المرافعة، وتأجيل البت في الدعوى لمزيد من الدراسة والتأمل. إلى جلسة يوم الثلاثاء الموافق ٠٢/٠٩/٢٠٢٥م.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ ٢٠٢٥/٠٩/٠٢م، عقدت الدائرة الاستثنائية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها في تمام الساعة ٩:٣٠ ص بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ١٤٤٥/٠٤/٠٨هـ؛ وبالنسبة على الخصوم، حضرت / (...)، هوية وطنية رقم (...)، بصفتها وكيلة عن المكلف بموجب الوكالة الخارجية رقم (...)، المصادق عليها من قبل وزارة العدل السعودية بالرقم (...)، وتاريخ ١٤٤٥/٠٣/٢٤هـ وترخيص المحاماة رقم (...). كما حضرت ممثلة الهيئة / (...)(هوية وطنية رقم ...)، بموجب تفويض صادر من نائب محافظ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك للشؤون القانونية برقم (...). وتاريخ ١٤٤٥/٠٣/١٩هـ، وبعد قفل باب المرافعة والمداولة.

الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف ومن هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلبا الاستئناف مقبولين شكلاً، حيث قدما من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائهما.

وفي الموضوع، وفيما يخص استئناف المكلف بشأن بند (إجراء الربط الضريبي بعد انتهاء المواعيد النظامية للأعوام من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٢م فيما يخص ضريبة الدخل)، وحيث نصّت الفقرة (أ) من المادة (الخامسة والستون) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ، على ما يلي: «يحق للهيئة بإشعار مسبب إجراء أو تعديل الربط الضريبي خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية، كما يحق لها ذلك في أي وقت إذا وافق المكلف خطياً على ذلك»، وبناءً على ما تقدّم، وحيث يكمن الخلاف في إجراء الهيئة المتمثل في الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٢م، وباطلاع الدائرة على ملف الدعوى والمستندات المقدمة، حيث

نصت المادة (الخامسة والستون) من نظام ضريبة الدخل بأنه يحق للهيئة إجراء الربط خلال خمسة سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية، ولما تبين بالاطلاع على الربوط المقدمة للأعوام محل الخلاف بأنه تم الربط على المكلف بعد انتهاء المدة النظامية، إذ أن الموعد النظامي لإجراء الربط للسنة لعام ٢٠٠٨م هو ٢٩/٠٧/٢٠١٣م، ولعام ٢٠٠٩م هو ٢٩/٠٧/٢٠١٤م، ولعام ٢٠١٠م هو ٢٩/٠٧/٢٠١٥م، ولعام ٢٠١١م هو ٢٩/٠٧/٢٠١٦م، ولعام ٢٠١٢م هو ٢٩/٠٧/٢٠١٧م، في حين قامت الهيئة بالربط على المكلف بتاريخ ١٧/١١/٢٠١٧م بعد مضي خمسة سنوات، مخالفة بذلك أحكام الفقرة (أ) من المادة (الخامسة والستون) من نظام ضريبة الدخل سالف الذكر، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل وإلغاء إجراء الهيئة فيما يتعلق ببند (إجراء الربط الضريبي بعد انتهاء المواعيد النظامية للأعوام من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٢م فيما يخص ضريبة الدخل).

وفيما يخص استئناف المكلف بشأن بند (إجراء الربط الضريبي بعد انتهاء المواعيد النظامية للأعوام من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٢م فيما يخص ضريبة الاستقطاع)، وحيث إنه لا تريب على الدائرة بالأخذ بأسباب القرار محل الطعن دون إضافة عليها متى ما قدرت أن تلك الأسباب تغني عن إيراد أي جديد، لأن في تأييدها لها بما حملته تلك الأسباب يتأكد معه أنها لم تجد فيما وجه إلى القرار من مطاعن ما يستحق الرد عليها بأكثر مما تضمنته تلك الأسباب، ولما كان ذلك وكان الثابت أن القرار محل الاستئناف في شأن المنازعة بخصوص البنود محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائغة التي بُني عليها والكافية لحمل قضائه إذ تولّت الدائرة المصدرة له تمحيص مكمّن النزاع فيه وانتهت بصده إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث لم تلحظ هذه الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب بشأنه في ضوء ما تم تقديمه من دفعات مثارة أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل محل الاستئناف فيما انتهى إليه من نتيجة في فيما يتعلق ببند (إجراء الربط الضريبي بعد انتهاء المواعيد النظامية للأعوام من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٢م فيما يخص ضريبة الاستقطاع) محمولاً على أسبابه.

وفيما يخص استئناف المكلف بشأن بند (فرض ضريبة استقطاع على توزيعات الأرباح الافتراضية الى المركز الرئيسي للأعوام من ٢٠١٠م الى ٢٠١٢م)، وحيث نصّت الفقرة (أ) من المادة (الثامنة والستون) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١)

وتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ على ما يلي: «يجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية: ...»، واستناداً إلى الفقرة (١) من المادة (الثالثة والستون) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٠٦/١٤٢٥هـ والمتعلقة استقطاع الضريبة، والمتضمنة على: «يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة، وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية: - أتعاب الإدارة ٢٠٪ - إتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة ١٥٪ - إيجار، خدمات فنية أو استشارية. تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري، خدمات اتصالات هاتفية دولية، أرباح موزعة، عوائد قروض، قسط تأمين أو إعادة تأمين. ٥٪ - أي دفعات أخرى. ١٥٪»، كما نصت الفقرتين (٦) و (٨) من المادة المشار إليها أعلاه، على: «٦- يقصد بالأرباح الموزعة: أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة مع مراعاة الآتي: أ- لا تخضع لضريبة الاستقطاع توزيعات الأرباح في الشركات العاملة في مجال استثمار الغاز الطبيعي أو الزيت أو المواد الهيدروكربونية. ب- يعد في حكم التوزيع التصفية الجزئية أو الكاملة للشركة بما يتجاوز رأس المال المدفوع. ج- لا يمنع خضوع الشركة الموزعة لضريبة الدخل من فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ الموزعة منها. ٨- تفرض ضريبة الاستقطاع حسب النسب المحددة في الفقرة (١) من هذه المادة على كامل المبلغ المدفوع لغير المقيم بغض النظر عن أي مصروف تكبده لتحقيق هذا الدخل، وبغض النظر عن مدى نظامية قبوله أو جزء منه كمصروف جائز الحسم ولو كانت المبالغ المدفوعة تعود إلى عقود أبرمت بتاريخ سابق لنفاذ النظام»، وبناءً على ما تقدّم، يتضح من خلال النصوص النظامية المذكورة أعلاه أن فرض ضريبة الاستقطاع مرتبط بعملية الدفع وما في حكمه مثل التسوية بين الحسابات والمقاصة، وحيث إن إجراء الهيئة بفرض ضريبة الاستقطاع على توزيعات الأرباح التقديرية ناتج عن ربط الهيئة على تلك الأعوام، وحيث انتهى قرار هذه الدائرة بشأن بند (إجراء الربط الضريبي بعد انتهاء المواعيد النظامية للأعوام من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٢م فيما يخص ضريبة الدخل) إلى قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل وإلغاء إجراء الهيئة بسبب التقادم، بالإضافة إلى أن المكلف يدفع بعدم وجود واقعة الدفع، حيث إن

إجراء الهيئة بإخضاع صافي الأرباح لضريبة الاستقطاع نتيجة كونها أرباح حقيقية من عقود تم تحويلها للخارج، في حين ينفي المكلف وجود عملية التحويل أو الدفع، وعليه فإن عبء إثبات واقعة الدفع يقع عاتق الهيئة في إثبات وجود واقعة الدفع أو التسوية التي تمت إلى المركز الرئيسي، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (فرض ضريبة استقطاع على توزيعات الأرباح الافتراضية إلى المركز الرئيسي للأعوام من ٢٠١٠م إلى ٢٠١٢م).

وبناء على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من المكلف / فرع شركة (...)، سجل تجاري (...)، رقم مميز (...) والاستئناف المقدم من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ضد قرار الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (ISR-2024-234515) الصادر في الدعوى رقم (IW-2024-234515) المتعلقة بالربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٧م إلى ٢٠١٢م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١ - قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل وإلغاء إجراء الهيئة فيما يتعلق ببند (إجراء الربط الضريبي بعد انتهاء المواعيد النظامية للأعوام من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٢م فيما يخص ضريبة الدخل).
- ٢ - رفض استئناف المكلف وتأيد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (إجراء الربط الضريبي بعد انتهاء المواعيد النظامية للأعوام من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٢م فيما يخص ضريبة الاستقطاع).
- ٣ - قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (فرض ضريبة استقطاع على توزيعات الأرباح الافتراضية إلى المركز الرئيسي للأعوام من ٢٠١٠م إلى ٢٠١٢م).

المبدأ رقم ١٢

- لا تخضع المبالغ المحولة إلى غير مقيم لضريبة الاستقطاع متى ثبت أنها لا تمثل مقابلًا لخدمة مقدمة من غير المقيم إلى المقيم، ولم ينتج عنها مصدر دخل متحقق داخل المملكة.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١١ / ٠١ / ٢٠٢٤م، من / (...)، هوية وطنية رقم (...). بصفتها وكيلًا عن الشركة المستأنفة بموجب وكالة رقم (...). وتاريخ ٢٠ / ١١ / ١٤٤٣هـ وترخيص ترافع عن الشخصية المعنوية الخاصة رقم (...). والاستئناف المقدم من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (IFR-2023-136327) الصادر في الدعوى رقم (W-2022-136327) المتعلقة بالربط الضريبي للفترة ٢٠١٦م، في الدعوى المقامة من المكلف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

إلغاء قرار المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، في مواجهة المدعية/ (...). (رقم مميز ...) المتعلق بالربط محل الدعوى.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولا لدى الطرفين، تقدم كلا منهما بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق باستئناف المكلف على قرار دائرة الفصل، وفيما يخص بند (طلب استرداد مبالغ ضريبة الاستقطاع المسددة عن المبالغ المدفوعة لشركة (...)) «ايرلندا» نظير خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية) فيكمن استئنافه في أولاً: عدم خضوع هذه المبالغ المدفوعة لشركة (...) لضريبة الاستقطاع ابتداءً لعدم توجب ضريبة استقطاع على تصرفات الأشخاص الطبيعيين الشخصية (المستفيد النهائي) وفقاً لأحكام النظام الضريبي، حيث تدفع الشركة بأن المبالغ المحولة من شركة (...) إلى شركة (...) لا تخضع لضريبة الاستقطاع ابتداءً، حيث إن العميل (شخص طبيعي) هو من قام بتحويل رصيده إلى شخص طبيعي آخر والذي أدى خدمة التحويل هي شركة (...) بواسطة شركة (...) والذي يقتصر دورها في تحصيل وتحويل المبلغ لشركة (...) (بعد خصم شركة ... لعمولتها) فقط، وعليه فإن شركة (...) هي من تقدم الخدمة لشركة (...)، وبالتالي فإن تلك العملية قد تكون مشابهة في حيال قيام الشخص الطبيعي بشراء رخصة أو برنامج من شركة غير مقيمة خارج المملكة من خلال بطاقته الائتمانية (عن طريق شبكة المعلومات الدولية)، وبالتالي تم الشراء من خلال بطاقته الائتمانية أو بواسطة البنك وفي كلتا الحالتين لا تخضع هذه التعاملات لضريبة الاستقطاع، حيث أكدت المادة (٦٨) من النظام الضريبي بأنه لا تستحق ضرائب على الخدمات المقدمة للأشخاص الطبيعيين المتعلقة بأمورهم الشخصية، وعليه فإن الشخص الطبيعي لا تخضع معاملاته الشخصية لضريبة الاستقطاع ابتداءً، ولمزيد من الإيضاح قدم المكلف القيود المحاسبية التي تسجلها شركة (...) في دفاترها عند كل خطوة من عملية تحويل الرصيد، ويوضح بأنه عندما تقوم شركة (...) بتحويل صافي المبلغ (بعد خصم عمولتها) لشركة (...)، فإنها تقسم المبلغ المحول إلى جزئي، مبلغ محول مقابل رصيد المكالمات المحول إلى شبكة خارج المملكة ويمثل قيمة الرصيد المحول إلى الشخص الآخر في الخارج، وهو مبلغ غير خاضع لضريبة الاستقطاع لأنه ليس مقابل أي خدمة بل يمثل فقط قيمة الرصيد المحول، عليه لا يعد دخل متحقق من مصدر في المملكة لأنه ببساطة مجرد تحويل أموال من فرد داخل المملكة إلى فرد في خارج المملكة. ومبلغ محول مقابل خدمة تحويل الرصيد المقدمة من قبل شركة (...)، ويمثل رسوم شركة (...) مقابل خدمة عملية التحويل الرصيد خارج المملكة وهو مبلغ غير خاضع لضريبة الاستقطاع حيث ان الخدمة مقدمة من الجهة الغير مقيمة (...) إلى المستهلك النهائي الخارجي، وبالتالي فهي لا تعبر عن مصدر للدخل بالمملكة، حيث إن الخدمة مؤداة بالكامل خارج المملكة، ومقدمة إلى شخص

طبيعي لا تخضع معاملاته الشخصية مع جهات غير مقيمة لضريبة الاستقطاع، وأما دور شركة (...) هو تحصيل وتحويل للمبالغ من الشخص الطبيعي داخل المملكة إلى شركة (...) وبالتالي فيمكن اعتبار بأن مقدم الخدمة هنا هو شركة (...)، وبالتالي فالمبالغ المحولة لشركة (...) من قبل شركة (...) غير خاضعة لضريبة الاستقطاع. وأشار المكلف إلى نشرة الهيئة التعريفية المحدثة والمعدة لغرض إبداء وجهة نظر الهيئة وتوضيحاتها الخاصة بآلية تطبيق الاحكام النظامية السارية لضريبة الاستقطاع، والتي أكدت الهيئة بموجها أحد الأمثلة التوضيحية المشابهة لحالة الشركة قيد هذه الدعوى بعدم خضوع الخدمات المقدمة للمستهلكين النهائيين (أشخاص طبيعيين) وكذلك خدمات التحصيل والوساطة لضريبة الاستقطاع، وبالتالي أيدت الشركة بشكل واضح وصريح وجهة نظرها في عدم خضوع هذه المبالغ المدفوعة إلى شركة (...) لضريبة الاستقطاع. ثانيًا: في حال خضوع المبالغ المحولة من شركة (...) إلى شركة (...) لضريبة الإستهلاك (على الرغم من عدم موافقة الشركة على ذلك من حيث المبدأ وفقًا للموضح في البند السابق): فإن أحكام اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي النافذة المبرمة مع إيرلندا تنطبق على هذه الضرائب ويتوجب استردادها لعدم وجود منشأة دائمة لشركة (...) بالمملكة، على الرغم من يقين الشركة بأن هذه المبالغ المحولة من شركة (...) إلى شركة (...) لا تخضع لضريبة الاستقطاع ابتداءً، ودفع المكلف بأنه لا يمكن أن تكون شركة (...) منشأة دائمة في المملكة بناءً على العقد المبرم مع (...)، عليه فإن المبالغ المحولة لشركة (...) لا تخضع نظامًا لضريبة الاستقطاع ويتوجب استرداد المبالغ المستقطعة والمورد عنها للهيئة وفقًا لأحكام النظام الضريبي، كما تنطبق عليها أحكام اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي المبرمة مع إيرلندا ويتوجب استردادها أيضًا لعدم وجود منشأة دائمة بالمملكة، كما يطالب المكلف بالزام الهيئة بالتعويض عن التأخر في رد المبالغ المسددة بالزيادة بمقدار (١٪) من المبلغ المطلوب استرداده وفقًا للمادة (٦٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

كما لم يلق القرار قبولاً لدى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، فتقدمت باستئنافها على القرار المعترض عليه بموجب لائحة استئنافية تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق باستئناف الهيئة على قرار دائرة الفصل، فيكمن استئنافها فيما قضى به قرار الدائرة بإلغاء قرار المدعى عليها / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، وتوضح بأنها قامت

بدراسة اعتراض المكلف عن الأعوام محل الدعوى وقامت بإشعاره بتاريخ ٢٠٢٢/٠٦/١٥م خلال المهلة النظامية (٩٠) يومًا والذي تضمن إعادة الحالة للفحص والربط، وفيما يتعلق بما جاء في لائحة المدعية بأنه لم يتم إخطارها بإشعار رسمي فإن الهيئة تجيب عن ذلك بعدم صحة ما أوردته المدعية وذلك لأن الثابت بأن الهيئة أشعرت المدعية عبر البريد الإلكتروني المرسل بتاريخ ٢٠٢٢/٠٦/١٥م بقبول الاعتراض وإعادة الحالة للربط والفحص خلافًا لما تدعيه، وبما أن الإشعارات تعد منتجة لآثارها النظامية إذا تمت عن طريق الوسائل المعتمدة وذلك وفقًا لما نصت عليه أحكام الفقرة (أ) من المادة (٦٢) من نظام ضريبة الدخل، وطبقًا للمادة (١١) من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية، وأشارت إلى أنه انتهى منطوق القرار محل الاستئناف إلى إلغاء قرار الهيئة المتعلقة بالربط محل الدعوى بينما جاء بحجياتها ما نصه: «مما يتبين لنا أن القرار الإداري محل الخلاف تم إلغاؤه من قبل الجهة مصدرة القرار، وعليه فإن محل الخصومة قد انتفى بإقرار المدعى عليها بأنه تم إلغاء الربط لغرض إعادة الفحص على المكلف... الأمر الذي ترى معه الدائرة إلغاء قرار المدعى عليها، واعتبار ربطها كأن لم يكن.»، وبناءً على ذلك يتضح تناقض الحثيات مع ما انتهى إليه المنطوق إذ يتوجب على الدائرة صرف النظر لعدم وجود محل لا أن تحكم الدائرة بإلغاء قرار المدعى عليها بتلك الدعوى خصوصًا وأن الدائرة أقرت بانتفاء محل الخصومة هذا من جانب، ومن جانب آخر الدائرة أشارت في حثيات قرارها باعتبار ربط الهيئة كأن لم يكن ولما أن الدعوى منحصرة في طلب الاسترداد بالتالي لا يوجد في هذه الدعوى ربط حتى تقوم الدائرة بإلغاؤه مما يثبت بأن قرار الدائرة قد جانبه الصواب، لذا تُطالب الهيئة تعديل منطوق القرار إلى صرف النظر عن الدعوى وفقًا لما تم إيضاحه أعلاه، وأما بشأن ما أشار إليه حثيات القرار إلى صرف النظر عن الدعوى وفقًا لما على تعويض قدره (١٪) من المبلغ الزائد عن كل (٣٠) يوم تأخير تبدأ بعد مضي (٣٠) يوم على طلب الاسترداد حتى تاريخ الرد، فتفيد الهيئة بأنها لا تتفق مع تلك الحثيات إذ أن الهيئة أوضحت بأن القرار أعيد للفحص بينما قام المكلف بتصعيد الاعتراض لدى الأمانة فبالتالي لا يوجد محل للدعوى هذا من جهة، ومن جهة أخرى كما أن ما أشارت إليه الدائرة مخالفًا لما جاء في الفقرة (٥) من المادة (٦٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، مما يتضح معه بأن التعويض مقرون بالمبالغ التي ثبت سدادها بالزيادة، ويظهر بأن المبالغ التي يُطالب المستأنف ضده التعويض عنها لازالت محل خلاف مع الهيئة لدى الأمانة، ومما يعزز ذلك

القول ما جاء بنص الفقرة (٤) من ذات اللائحة، مما يتضح معه بأنه لا ينظر بأية مطالبات رد للمبالغ المسددة بالزيادة إلا بعد صدور حكم نهائي حيالها.

وفي يوم الاثنين بتاريخ: ١٢/٠٥/٢٠٢٥م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها في تمام الساعة ٩:٣١ ص بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥هـ؛ وبالنسبة إلى الخصوم، حضرت ممثلة الهيئة / (...) (هوية وطنية رقم ...)، بموجب تفويض صادر من نائب محافظ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك للشؤون القانونية برقم (...) وتاريخ ١٩/٠٣/١٤٤٥هـ ولم يحضر من يمثل المكلف رغم ثبوت تبلغهم تبليغاً نظامياً بموعد هذه الجلسة. وبسؤال ممثلة الهيئة عما تود إضافته أجابت بتمسكها بما سبق تقديمه في هذه الدعوى.

الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف ومن هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلبا الاستئناف مقبولين شكلاً، حيث قدما من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائهما.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف الطرفين بشأن بند (طلب استرداد مبالغ ضريبة الاستقطاع المسددة عن المبالغ المدفوعة لشركة (...)) «ايرلندا» نظير خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية واستناداً إلى الفقرة (٥، ٤، ١) من المادة (السادسة والستون) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي نصت على: «١- يحق للمكلف طلب استرداد أي مبالغ دفعها بالزيادة عما هو مستحق عليه بموجب هذا النظام خلال خمس سنوات من السنة الضريبية المسددة عنها بالزيادة على أن يكون طلب الاسترداد مقدماً من المكلف نفسه أو من ينوب عنه بموجب وكالة رسمية.. ٤- لا ينظر إلى أي مطالبات رد لمبالغ مسددة بالزيادة في

حالات الاعتراض أو الاستئناف، إلا بعد صدور حكم نهائي يؤكد استحقاق المكلف لهذه المبالغ وتقديم طلب بذلك من قبله. ٥- إذا تأخرت المصلحة في رد المبالغ التي تبث سدادها بالزيادة يصرف للمكلف تعويض قدره (١٪) من المبلغ الزائد عن كل (٣٠) يومًا تأخير تبدأ بعد مضي (٣٠) يومًا على طلب الاسترداد حتى تاريخ الرد، ولا يحتسب للمكلف أي تعويض عن المدة التي يقل التأخير فيها عن ثلاثين يومًا، وبناءً على ما تقدم، حيث يكمن الاستئناف في طلب المكلف باسترداد المبالغ المدفوعة بالزيادة والمتعلقة بشركة (...)، حيث تطالب الهيئة بعدم قبول الدعوى لعدم وجود محل للطعن على القرار الإداري، وبالنظر لطبيعة الخدمة المقدمة من المكلف يتبين بأنها عبارة خدمة وساطة حيث يقوم العميل بتحويل رصيده إلى شخص طبيعي آخر والذي أدى الخدمة هي شركة (...) ويقتصر دور شركة (...) -المكلف- في تحصيل المبلغ وتحويله لشركة (...) بعد خصم العمولة، ويتبين من خلال العملية بأنه لا ينتج عنها دخل متحقق داخل المملكة، حيث إن الخدمة من قبل المكلف هي بتحصيل المبلغ من الشخص الطبيعي المقيم من ثم تحويله إلى شركة (...) والذي بدورها تقوم بتحويل المبلغ للشخص المحول له خارجيًا، وعليه يتبين عدم انطباق ضريبة الاستقطاع على تلك المبالغ وبأنها لا تخضع لضريبة الاستقطاع كونها لم تكن مقابل خدمة مقدمة من غير مقيم إلى مقيم بل على العكس فإن مقدم الخدمة هي الشركة المقيمة المكلف، وما يؤكد ما استند عليه المكلف في الدليل الإرشادي لضريبة الاستقطاع والذي كان مشابهًا للحالة محل الخلاف والذي انتهى الرأي فيها لعدم فرض ضريبة الاستقطاع، وحيث إن مذكرة الهيئة كانت خالية من أي دفع موضوعية فيما يتعلق بخضوع تلك المبالغ لضريبة الاستقطاع، وعليه فإن ضريبة الاستقطاع تُفرض متى ما عد مصدر دخل متحقق في المملكة، وحيث تبين للدائرة من خلال ما تم ذكره أعلاه عدم وجود ما يثبت تحقق الدخل في المملكة من الشخص الغير مقيم إلى الشركة المقيمة، كما لم تقدم الهيئة ما ينفي خلاف ما يدفع به المكلف، عليه يتبين صحة ما يطالب به المكلف باسترداد المبالغ المدفوعة بالزيادة، ولا ينال من ذلك استئناف الهيئة ومطالبتها بصرف النظر عن الدعوى، حيث إن المكلف يدفع بأن الهيئة لم تقم بتزويد الشركة برد واضح من ناحية القبول من عدمه خلال تسعين يوم من تاريخ تقديم اعتراض الشركة، وعليه قامت الشركة بالتصعيد بتاريخ ٠٧/٠٧/٢٠٢٢م، ولما كان الثابت وفق البريد المرسل من الهيئة إلى المكلف بمواصلة هذه الدعوى لدى الدائرة، مما يتضح معه عدم انتهاء الخصومة بشأن محل الاعتراض ابتداءً، عطفًا

على أن موقف الهيئة لم يتضح من حيث قبول أو رفض طلب الاسترداد، لذا وبما المكلف تقدم بطلب الاسترداد ولم يتم الرد عليه بشكل نهائي من قبل الهيئة طول هذه المدة، مما يعد بذلك قرار سلبى يحق للمكلف التظلم منه، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل بشأن بند (طلب استرداد مبالغ ضريبة الاستقطاع المسددة عن المبالغ المدفوعة لشركة (...)) ليمتد «ايرلندا» نظير خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية)، ورفض استئناف الهيئة.

وفيما يتعلق باستئناف المكلف بشأن بند (التعويض عن التأخير)، واستناداً إلى المادة (٦٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١/١٤٢٥ هـ، والتي نصت على ما يلي: «١- يحق للمكلف طلب استرداد أي مبالغ دفعها بالزيادة عما هو مستحق عليه بموجب هذا النظام خلال خمس سنوات من السنة الضريبية المسددة عنها بالزيادة، على أن يكون طلب الاسترداد مقدم من المكلف نفسه أو من ينوب عنه بموجب وكالة رسمية. ٢- على المصلحة دراسة طلب المكلف والتحقق من وجود مبالغ مدفوعة بالزيادة من قبله، وإنهاء إجراءات رد تلك المبالغ خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام المصلحة للطلب. ٣- لا ينظر إلى أي مطالبات رد مبالغ مسددة بالزيادة إذا كانت هناك إقرارات ضريبية لم يتم تقديمها للمصلحة. ٤- لا ينظر إلى أي مطالبات رد لمبالغ مسددة بالزيادة في حالات الاعتراض أو الاستئناف، إلا بعد صدور حكم نهائي يؤكد استحقاق المكلف لهذه المبالغ، وتقديم طلب بذلك من قبله. ٥- إذا تأخرت المصلحة في رد المبالغ التي ثبت سدادها بالزيادة، يصرف للمكلف تعويض قدره (١٪) من المبلغ الزائد عن كل (٣٠) يوم تأخير تبدأ بعد مضي (٣٠) يوماً على طلب الاسترداد حتى تاريخ الرد، ولا يحتسب للمكلف أي تعويض عن المدة التي يقل التأخير فيها عن ثلاثين يوماً»، وبناءً على ما تقدم، حيث يطالب المكلف بالحصول تعويض قدره (١٪) من المبلغ الزائد عن كل (٣٠) يوم تبدأ بعد مضي ثلاثين يوماً على طلب الاسترداد تبدأ من تاريخ القرار الاستئنافي، وحيث أكدت المادة (٦٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل المشار إليها أعلاه بوجوب صدور حكم نهائي لاستحقاق المكلف للمبالغ المسددة بالزيادة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف فيما يتعلق بالتعويض عن التأخير، لحين صدور القرار الاستئنافي ومتى ما ثبت تأخر الهيئة في رد المبالغ المسددة بالزيادة فيحق للمكلف المطالبة بالتعويض عن تلك المدة.

وبناء على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من المكلف / شركة (...)، سجل تجاري (...)، رقم مميز (...)، والاستئناف المقدم من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (IFR-2023-136327) الصادر في الدعوى رقم (W-2022-136327) المتعلقة بالربط الضريبي للفترة ٢٠١٦م.

ثانياً: وفي الموضوع:

١- فيما يتعلق باستئناف الطرفين على بند (طلب استرداد مبالغ ضريبة الاستقطاع المسددة عن المبالغ المدفوعة لشركة (...)) ليمتد «ايرلندا» نظير خدمات الاتصالات الهاتفية الدولية):

أ/ رفض استئناف الهيئة.

ب/ قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

٢- رفض استئناف المكلف فيما يتعلق بالتعويض عن التأخير.

المبدأ رقم ١٣

- العبرة في خضوع المدفوعات لضريبة الاستقطاع بحقيقة المستفيد وطبيعة المقابل ومحل تقديم الخدمة، ولا يكفي ارتباط الجهة المحلية بجهة غير مقيمة لإثبات الخضوع متى قدم المكلف مستندات تثبت أن السداد تم لجهة محلية عن خدمة غير خاضعة.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢٠٢٤/١٠/٠٨، من/ (...)، هوية وطنية رقم (...). بصفته الممثل النظامي للشركة المستأنفة بموجب عقد التأسيس، على قرار الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (ISR-2024-236621) الصادر في الدعوى رقم (W-2024-236621) المتعلقة بربط ضريبة الاستقطاع للأشهر يونيو ٢٠١٦م ويونيو ٢٠١٧م والغرامات المترتبة عليها، في الدعوى المقامة من المكلف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

أولاً: قبول الدعوى المقامة من المدعية/ (...) (سجل تجاري رقم ...)، ضد المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، شكلاً.

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١ - رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق ببند ضريبة الاستقطاع (...) لشهر يونيو ٢٠١٦م بمبلغ (٩٤,٠٣٨) ريال، وشهر يونيو ٢٠١٧م بمبلغ (٨٠١,١٠٠) ريال.

٢- إلغاء إجراء المدعى عليها فيما يتعلق ببند ضريبة الاستقطاع (...) لشهر يونيو ٢٠١٦م بمبلغ (١٨٧,٧١٠) ريال، ولشهر يونيو ٢٠١٧م بمبلغ (٨٨٣, ٩٣) ريال، وفقاً لما ورد في الأسباب.

٣- رفض الدعوى فيما يتعلق ببند ضريبة الاستقطاع (...), لشهر يونيو ٢٠١٦م بمبلغ (٣٠٣, ٣٤٥) ريال.

٤- رفض الدعوى فيما يتعلق ببند ضريبة الاستقطاع (...), لشهر يونيو ٢٠١٧م بمبلغ (٦, ٧٢١, ٥٤٧) ريال.

٥- تعديل إجراء المدعى عليها فيما يتعلق ببند غرامة التأخير لشهر يونيو ٢٠١٦م، وشهر يونيو ٢٠١٧م، وفقاً لما ورد في الأسباب.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المكلف، تقدم لائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

ففيما يتعلق باستئناف المكلف على قرار دائرة الفصل، وفيما يخص بند (ضريبة الاستقطاع ...) للأشهر يونيو ٢٠١٦م ويونيو ٢٠١٧م يطالب المكلف بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند على أساس أن طبيعة المعاملة المذكورة لا تخضع لضريبة الاستقطاع كونها تتعلق بسداد النفقات المتكبدة نيابة عن الشركة خارج المملكة، أي أن الخدمة المؤداة قد تمت بالكامل خارج المملكة، ومن الجدير بالذكر أن الهيئة لم تذكر السبب في مذكرتها حول سبب إخضاع تلك النفقات لضريبة الاستقطاع، حيث أشارت فقط إلى الفقرة (أ) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل، والتي لا تنطبق على هذه الحالة، وفي ضوء ذلك تطلب الشركة من اللجنة بإلغاء قرار الفصل. وفيما يخص بند (ضريبة الاستقطاع ...) لشهر يونيو ٢٠١٦م، تؤكد الشركة أن الهيئة استخرجت المبلغ المعني من الكشف رقم (٨) من الإقرار الضريبي والذي يمثل فقط المصاريف المستحقة وليس المبلغ الفعلي الذي تم سداده، كما تؤكد الشركة بأن الخدمة تم تلقيها من شركة محاماة محلية (...), وهي شركة تابعة لشركة (...), وتم توضيح هذه الحقيقة بالفعل للهيئة عبر البريد الإلكتروني المرسل بتاريخ ١٦ يونيو ٢٠٢١م، وقدم المكلف مستند يثبت سداد المبلغ للجهة المحلية المذكورة أي أن واقعة الدفع تمت محلياً،

وحيث إنه لا يوجد مبالغ مدفوعة لجهة خارجية وبهذا لا يوجد ضريبة استقطاع واجبة السداد، وعلاوة على ذلك، فإن مجرد ارتباط الشركة المحلية بشركتها العضو غير المقيمة لا يعني أن سداد الدفعة قد تم إلى شركة عضو غير مقيمة لتقديم الخدمات في المملكة، ومن الجدير بالذكر أن وجهة نظر الهيئة الواردة في جميع مذكراتها، تيسر بوضوح أن الهيئة لم تأخذ في الاعتبار التوضيح والمستندات المؤيدة المقدمة لها مما أدى للوصول إلى استنتاج غير صحيح. فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع (...)) لشهر يونيو ٢٠١٧م بمبلغ (٥٤٧, ٦, ٧٢١) ريال، يطالب المكلف بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند على أساس تؤكد الشركة أنها قدمت تفاصيل كاملة عن المبلغ المعني عبر البريد الإلكتروني بتاريخ ١٦ يونيو ٢٠٢١م المشار إليه في البند أعلاه، بالإضافة إلى خطاب الاعتراض المقدم إلى الهيئة، ومع ذلك فإن الموقف المتخذ في جميع مذكرات الهيئة يوضح أنها لم تأخذ في عين الاعتبار الإيضاحات والمستندات المؤيدة التي قدمتها الشركة، ودفع المكلف بأن الهيئة لم تأخذ بعين الاعتبار المستندات والأدلة التي تم تقديمها من الشركة أثناء الربط وكذلك من خلال الاعتراض، وإلا لما توصلت إلى نتيجة مفادها أن الدفعة البالغة (٢١٩, ٨٦٦, ٥) ريال تمثل مدفوعات مقابل القروض فقط، ومبلغ (٣٢٨, ٨٥٥) ريال يمثل المبلغ المدفوع نيابة عن الشركة. وفيما يتعلق ببند (غرامة التأخير للأشهر يونيو ٢٠١٦م ويونيو ٢٠١٧م)، يطالب المكلف بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند على أساس تعترض الشركة على فرض الهيئة لغرامات التأخير، كون أنه نشأ الطلب الإضافي على ضريبة الاستقطاع بشكل أساسي عندما قررت الهيئة الاختلاف بوجهة نظرها عن وجهة نظر الشركة، وبالنظر إلى الحقائق الواردة تتمسك الشركة على أنه لا ينبغي فرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع الإضافية المحتسبة من قبل الهيئة حتى يتم الانتهاء من المسائل المتنازع عليها بشكل نهائي، نظرًا لوجود خلاف فني حقيقي بين الشركة والهيئة، في ضوء ما تم تقديمه أعلاه نرجو إلغاء قرار لجنة الفصل القاضي بتأييد الهيئة في إجراء فرض الغرامة، حيث لا يمثل الطلب الضريبي سوى التزام إضافي ينبع عن وجهة نظر مختلفة تتبناها الهيئة عن وجهة نظر المكلف.

ففي يوم الثلاثاء بتاريخ ١٥ / ٠٤ / ٢٠٢٥م، عقدت الدائرة الاستثنائية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها في تمام الساعة ١٢:٤٥م بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما

جاء في البند رقم (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ١٤٤٥/٠٤/٠٨ هـ؛ وبالنسبة إلى الخصوم، حضر / (...)، هوية وطنية رقم (...)، بصفته ممثل عن المستأنفة بموجب عقد التأسيس المعدل للشركة، كما حضرت ممثلة المستأنف ضدها / (...). (هوية وطنية رقم (...))، بموجب تفويض صادر من نائب محافظ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك للشؤون القانونية والالتزام برقم (...) وتاريخ ١٤٤٥/٠٣/١٩ هـ. وبسؤال ممثل المستأنفة عما يود إضافته، أفاد بأنه يتمسك بما سبق تقديمه في هذه الدعوى. وبعرض ذلك على ممثلة المستأنف ضدها أجابت بتمسكها بما سبق تقديمه في هذه الدعوى وبسؤال الطرفين عما يودان إضافته، قررا الاكتفاء بما سبق تقديمه. عليه، فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف، تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبول شكلاً، حيث قدم من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (ضريبة الاستقطاع (...)) لشهر يونيو ٢٠١٦م، حيث تؤكد الشركة أن الهيئة استخرجت المبلغ المعني والذي يمثل فقط المصاريف المستحقة وليس المبلغ الفعلي الذي تم سداؤه، كما تؤكد الشركة بأن الخدمة تم تلقيها من شركة محاماة محلية، وهي شركة تابعة لشركة (...). واستناداً على الفقرة رقم (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١ هـ والتي نصت على ما يلي: «يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة، وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية: - أتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة بنسبة ١٥٪»، وبناءً على ما تقدم، يتبين أن أساس الخلاف يكمن حول فرض ضريبة استقطاع للمبالغ المدفوعة لشركة (...) عن شهر يونيو لعام ٢٠١٦م بمبلغ (٣٤٥, ٣٠٣) ريال كونها

مدفوعة لجهات مرتبطة مقابل خدمات فنية واستشارية، في حين يدفع المكلف أن الخدمة تم تلقيها من شركة محاماة محلية (...)، وهي شركة تابعة لشركة (...)، وباطلاع الدائرة على ملف الدعوى وما تضمنه من مستندات، يتبين تقديم المكلف دفتر الأستاذ وفاتورة تقديم الخدمة من (...)، والتي يتبين من خلالها بأن الخدمة عبارة عن تسجيل شركة جديدة، ولما أن تسجيل شركة بالمملكة العربية السعودية يتطلب أن تكون شركة المحاماة محلية، عليه فإن مجرد ارتباط شركة المحاماة المحلية بشركة غير مقيمة لا يعني أن سداد الدفعة قد تم إلى شركة غير مقيمة لتقديم الخدمات في المملكة، ولما أن المكلف قام بتقديم المستندات المؤيدة والتي ثبت من خلالها عدم خضوع البند لضريبة الاستقطاع وبأن الخدمة مقدمة من جهة محلية، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع (...)) لشهر يونيو ٢٠١٦م).

وفيما يخص استئناف المكلف بشأن بند (ضريبة الاستقطاع (...)) لشهر يونيو ٢٠١٧م بمبلغ (٥٤٧, ٧٢١, ٦ ريال)، يطالب المكلف بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند على أساس تؤكد الشركة أنها قدمت تفاصيل كاملة عن المبلغ المعني عبر البريد الإلكتروني بتاريخ ١٦ يونيو ٢٠٢١م المشار إليه في البند أعلاه، بالإضافة إلى خطاب الاعتراض المقدم إلى الهيئة، ومع ذلك فإن الموقف المتخذ في جميع مذكرات الهيئة يوضح أنها لم تأخذ في عين الاعتبار الإيضاحات والمستندات المؤيدة التي قدمتها الشركة. استناداً على الفقرة رقم (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ والتي نصت على ما يلي: «يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة، وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية: - أتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة بنسبة ١٥٪»، وبناءً على ما تقدم، يتبين أن أساس الخلاف يكمن حول اعتراض المكلف في إجراء الهيئة بفرض ضريبة الاستقطاع على المبلغ (٥٤٧, ٧٢١, ٦ ريال)، كونها عبارة عن أقساط سداد القرض البالغة (٤٢, ٦٤٩, ٤٠٦) ريال، وتحويلات مبالغ القروض الأساسية بمبلغ (٦٠, ٩٩١, ٢٣٣, ٢) ريال، والدفع المحلي للسلطات السعودية بمبلغ (١٠, ٤٨٨, ٥٠٥) ريال، ودفع إيجار للمالك المحلي بقيمة (١٦, ٩٠٢, ٧٤٩) ريال، وشراء الأصول الثابتة البالغة (٢٥, ١٨٨, ٩٧٠) ريال، والتي لا تخضع لضريبة الاستقطاع، كما يدفع بأن المبلغ

(٣٢٨, ٨٥٥) ريال المدفوع نيابة عن الشركة من جهات ذات علاقة قد سبق وأن تم إخضاعه لضريبة الاستقطاع في عام ٢٠١٦م، في حين قامت الهيئة بفرض ضريبة الاستقطاع للمبالغ المدفوعة لشركة (...) بناءً على البيانات المقدمة من قبل المكلف والمدفوعة لجهات مرتبطة مقابل قروض، ومبلغ (٣٢٨, ٨٥٥) ريال مدفوعة مقابل فواتير نيابة عن الشركة، وبالاطلاع على ملف الدعوى تبين تقديم المكلف المستندات المتمثلة في الفواتير وإيصالات الكشف البنكي وعقد الايجار والكشف التحليلي بالأصول الثابتة موضحاً فيه اسم المورد ورقم الفاتورة وتاريخها وقيمة الأصول الثابتة، وفيما يتعلق بالمبلغ (٣٢٨, ٨٥٥) ريال تبين تقديم المكلف نموذج الاستقطاع السنوي للعام ٢٠١٦م، ولما أن المكلف قدم المستندات المؤيدة لصحة دفعه، وحيث إن عبء الإثبات يقع على عاتق الهيئة لإثبات أن المبلغ محل الخلاف خاضع لضريبة الاستقطاع، وحيث لم تقدم الهيئة ما يثبت صحة وجهة نظرها، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع (...) لشهر يونيو ٢٠١٧م بمبلغ (٥٤٧, ٧٢١, ٦) ريال).

وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (غرامة التأخير للأشهر يونيو ٢٠١٦م ويونيو ٢٠١٧م)، واستناداً على نص الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والمتضمن على: «إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (١٪) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد»، كما نصت الفقرة (ج) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل على: «الشخص المسؤول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصياً بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة، وغرامات التأخير المترتبة عليها وفقاً للفقرة (أ) من المادة السابعة والسبعين من هذا النظام إذا انطبقت عليه أي من الحالات الآتية: ١- إذا لم يستقطع الضريبة كما هو مطلوب. ٢- إذا استقطع الضريبة لكنه لم يسدها للهيئة كما هو مطلوب. ٣- إذا لم يقدم بيانات الاستقطاع للهيئة كما تقتضي به الفقرة الفرعية الثالثة من الفقرة (ب) من هذه المادة»، واستناداً إلى الفقرة (٣) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والمتضمنة على: «تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام

النظام وتشمل التعديلات التي تجريها الهيئة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (٢) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد، وبناءً على ما تقدم، اتضح أن الخلاف يكمن في اعتراض المكلف على فرض الهيئة غرامة التأخير البالغة (٤٢٦, ٥٣٢) ريال على فرق الضريبة غير المسدد الناشئ عن الربط الضريبي، ولما أن غرامة التأخير مرتبطة في البنود أعلاه محل النزاع، وحيث إن «التابع تابع عليه» واستناداً على القاعدة الفقهية «إذا سقط الأصل سقط الفرع»، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى تعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (غرامة التأخير للأشهر يونيو ٢٠١٦م ويونيو ٢٠١٧م)، لصحة إجراء الهيئة بفرض غرامة التأخير من تاريخ الاستحقاق على البند الذي تم فيه رفض استئناف المكلف، وسقوط غرامة التأخير على البنود التي تم فيها قبول استئناف المكلف.

وفيما يتعلق باستئناف المكلف على بقية البنود، وحيث إنه لا تثريب على الدائرة بالأخذ بأسباب القرار محل الطعن دون إضافة عليها متى ما قدرت أن تلك الأسباب تغني عن إيراد أي جديد، لأن في تأييدها لها بما حملته تلك الأسباب يتأكد معها أنها لم تجد فيما وجّه إلى القرار من مطاعن ما يستحق الرد عليها بأكثر مما تضمنته تلك الأسباب، ولما كان ذلك وكان الثابت أن القرار محل الاستئناف في شأن المنازعة بخصوص البنود محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائغة التي بُني عليها والكافية لحمل قضائه إذ تولّت الدائرة المصدرة له تمحيص مكنم النزاع فيه وانتهت بصددته إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث لم تلحظ هذه الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب بشأنه في ضوء ما تم تقديمه من دفع ماثرة أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل محل الاستئناف فيما انتهى إليه من نتيجة في البنود محلّ الدعوى محمولاً على أسبابه.

وبناءً على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من المكلف / شركة (...)، سجل تجاري رقم (...)، رقم مميز (...)، ضد قرار الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة

الرياض ذي الرقم (ISR-2024-236621) الصادر في الدعوى رقم (W-2024-236621) المتعلقة
بربط ضريبة الاستقطاع للأشهر يونيو ٢٠١٦م ويونيو ٢٠١٧م والغرامات المترتبة عليها.

ثانيًا: وفي الموضوع:

- ١ - رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع (...)) للأشهر يونيو ٢٠١٦م ويونيو ٢٠١٧م.
- ٢ - قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع (...)) لشهر يونيو ٢٠١٦م.
- ٣ - قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع (...)) لشهر يونيو ٢٠١٧م بمبلغ (٥٤٧, ٧٢١, ٦ ريال).
- ٤ - تعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (غرامة التأخير للأشهر يونيو ٢٠١٦م ويونيو ٢٠١٧م).

المبدأ رقم ١٤

- لا يستفيد متلقي الإتاوة من النسبة المخفضة في اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ما لم يثبت أنه المالك المتفع بها، ولا يكفي لذلك كونه مقيمًا في دولة متعاقدة أو صدور الفواتير باسمه متى كان دوره مقيّدًا أو وسيطًا في تمرير الحقوق.

المبدأ رقم ١٥

- العبرة في تحديد المالك المتفع من الإتاوات بحقيقة العلاقة التعاقدية والقيود المفروضة على متلقي المبلغ، لا بمجرد الشكل النظامي للكيان أو محل إقامته أو الجهة التي أصدرت الفاتورة.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٣٠/٠٦/٢٠٢٤م، من/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة ذي الرقم (IZJ-2024-227245) الصادر في الدعوى رقم (W-2023-227245) المتعلقة بربوط ضريبة الاستقطاع للأشهر من سبتمبر ٢٠٢٢م وحتى مارس ٢٠٢٣م، في الدعوى المقامة من المكلف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

أولاً: قبول اعتراض المدعية على بند ضريبة الاستقطاع للفترات التالية: سبتمبر ٢٠٢٢م - أكتوبر ٢٠٢٢م - نوفمبر ٢٠٢٢م - ديسمبر ٢٠٢٢م - يناير ٢٠٢٣م - فبراير ٢٠٢٣م - مارس ٢٠٢٣م.

ثانياً: قبول اعتراض المدعية على بند غرامات التأخير؛ وفقاً لحثيات القرار.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المستأنفة (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك)، فتقدمت بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

إذ تعترض الهيئة على قرار دائرة الفصل محل الطعن، فإنها تدّعي بأنه وفيما يخص بند ضريبة الاستقطاع للفترات سبتمبر وأكتوبر ونوفمبر وديسمبر للعام ٢٠٢٢م ويناير وفبراير ومارس لعام ٢٠٢٣م) فإنها تطالب بإلغاء قرار دائرة الفصل بشأن هذا البند على أساس قيام الهيئة بفرض ضريبة استقطاع على المكلف بنسبة ١٥٪ بدلاً من ١٠٪ استناداً لأحكام المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل وذلك لعدم انطباق شروط الاتفاقية الموقعة مع دولة الإمارات على المكلف، كما أنه لا يوجد ضريبة في ذلك الوقت وهذا ما بنيت عليه أساس الاتفاقية، وأما ما أشار إليه المكلف من أنه قدم المستندات فتجيب الهيئة أن المستندات المقدمة غير كافية حيث قامت الهيئة بالاجتماع مع المكلف بتاريخ ٥ سبتمبر ٢٠٢٣م وتم طلب الإفادة عن مكان إقامة المكلف وهل يقيم في المناطق الحرة مع ضرورة تقديم شهادة الإقامة، إلا أن المكلف لم يلتزم بتقديم شهادة الإقامة واكتفى بتقديم الترخيص المهني وعقد إيجار المبنى. لذا قامت الهيئة بتاريخ ١٩ سبتمبر ٢٠٢٣م بمطالبة المكلف مرة أخرى بتقديم شهادة إقامة لشركة (...) في دولة الإمارات العربية المتحدة وسند ملكية (الأفلام) التي يتم استجارها من الشركة المقيمة في دولة الإمارات (...)، وبتاريخ ٢٥ سبتمبر ٢٠٢٣م قدم المكلف عقود مبرمة مع (...) و (...)، وعقد مبرم مع (...) و (...) دون تقديم شهادة الإقامة المطلوبة وعليه يكون ما ورد في لائحة الدعوى لا يمكن الركون إليه. وفيما يتعلق بتحديد مصدر حصول (...) على الأفلام التي يقدمها المكلف بالمملكة، فقد اتضح للهيئة بعد الاطلاع على العقد المبرم بين شركة (...) و (...) دبي أن العقد كان في السابق بين شركة (...) وهي شركة لبنانية (...) أي خارج الحدود مقيمة في بيروت، ثم انتقل إلى الطرف البديل في التعامل وهو (...) - الإمارات في فبراير ٢٠٢٢م، حيث تم تأسيس شركة في دبي بمسمى (...) وهي الطرف البديل للتعامل

بدلاً من الطرف المتعاقد (...)، وعليه طلبت الهيئة من المكلف بتاريخ ١١ أكتوبر ٢٠٢٣ م تقديم عقد تأسيس شركة (...) المقيمة في دولة الإمارات العربية المتحدة، وبعد مراجعة كافة المستندات والمتضمنة العقد المبرم بين (...) و (...) دبي تبين أن (...) دبي دخلت الاتفاقية كطرف بديل عن الطرف المتعاقد (...) إنترناشيونال (شركة). وأن الاتفاقية تمت في ١٩ يناير ٢٠٢٢ م الأمر الذي يؤكد صحة إجراء الهيئة في فرض ضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥٪ حيث يتضح تأسيس شركة في الإمارات لغرض الاستفادة من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين البلدين لمنع الازدواج الضريبي، وبمراجعة الاتفاقية المبرمة بين ... (المرخص) و (...) دبي (الموزع) وفق الفقرة (٧) تبين أن جزء من الأرباح المحققة بنسبة ٥٠٪ تكون من نصيب المرخص، كما أن الفقرة (E) تنص على أن الموزع مسؤول على حماية المحتوى من النسخ والسرقة وأنه المسؤول عن تعويض السرقة للمرخص وهذا يدل على عدم وجود الحرية المطلقة للموزع في استخدام الأفلام السينمائية، كما أن المادة (٥) تبين أنه يجب العودة للمرخص (...) للحصول على الموافقة قبل إجراء أي تصرف، وتحديدًا الفقرة (C) التي تنص على: «لا يجوز للموزع تفويض أي من واجباته أو الدخول في أي اتفاقية توزيع أو ترخيص فرعي دون موافقة كتابية من المرخص». كذلك المادة (١٣) والتي تحظر على الموزع تعديل اللغة بدون الحصول على موافقة خطية من المرخص (...): (مرفق). وتأسيساً على ما سبق فقد اتضح للهيئة أن الموزع (...) دبي لديه قيود في استخدام الأفلام وأنه ليس المالك المتمتع من الإتاوة، وأما بشأن ما أشار إليه المكلف في لائحة دعواه بطلب تطبيق اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة دولة الإمارات العربية المتحدة فتجيب الهيئة أنه من خلال الفقرة (٢) من المادة (١٢) من الاتفاقية تبين أنها تنص على أن يتم تطبيق النسبة ١٠٪ في حال كان المالك المتمتع من الإتاوة مقيماً في دولة متعاقدة أخرى، وباستقراء هذا النص يتجلى بوضوح أنه متى تبين أن المالك المتمتع من الإتاوة لا يقيم في دولة متعاقدة أخرى فلا يتم تطبيق أحكام هذه الاتفاقية وهو ما ينطبق على حالة المكلف حيث إن المتمتع هو ... (يقيم خارج الدولتين) وليس (...) دبي، وبناءً على ما سبق يتضح عدم أحقية المكلف في المطالبة بتطبيق نسبة ١٠٪ بدلاً من ١٥٪ حيث أنه ليس المالك المتمتع من الإتاوات لكون الحصول على الأفلام يتم وفقاً للضوابط والقيود التي تضعها ...، علاوةً على ما سبق فإنه بناءً على عقد التوزيع والفواتير الصادرة فإن المبالغ المدفوعة من المكلف مدفوعة إلى شركة (...).

بالإمارات، إلا أن (...) الإمارات ليست المالك المستفيد من الإتاوة المدفوعة حيث تعتبر موزع إلى (...) أستوديو طبقاً للفواتير، وبالتالي لا يمكن أن تستفيد من مزايا اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية ودولة الإمارات العربية المتحدة، وعليه تم رفض اعتراض المكلف استناداً لأحكام الفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ. وتؤكد الهيئة على صحة ونظامية إجراءاتها. وفيما يخص بند (غرامة التأخير) فتطالب الهيئة بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند على أساس أن الهيئة قامت بفرض غرامة التأخير على فروق الضريبة غير المسددة في الموعد النظامي استناداً للمادة رقم (٧٧) فقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل. وكذلك استناداً للمادة (٦٨) فقرة (١/ب) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل. والتي تحتسب من بعد التاريخ النظامي لتقديم الإقرار، ولما أن الدائرة قامت بإلغاء ذلك البند كنتيجة تبعية للبند أولاً أعلاه، أما فيما جاء بحيثيات الدائرة فتجيب الهيئة بأنها غير صحيحة ومخالفة للمقتضى النظامي، لذا تطالب الهيئة بإلغاء ما انتهت إليه دائرة الفصل وتتمسك بصحة وسلامة إجراءاتها.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ ٢١/٠١/٢٠٢٥م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها في تمام الساعة ٩:٥٠م بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٢٠١٨/٠٤/١٤هـ؛ وبالنداء على الخصوم، حضرت ممثلة المستأنفة / (...) (هوية وطنية رقم ...)، بموجب تفويض صادر من نائب محافظ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك للشؤون القانونية برقم (...) وتاريخ ١٩/٠٣/١٤٤٥هـ وحضر / (...)، هوية وطنية رقم (...)، بصفته وكيل عن المستأنف ضدها بموجب الوكالة رقم (...)، الصادرة بتاريخ ١٩/٠٥/١٤٤٥هـ، وترخيص المحاماة رقم (...). ويسأل وكيل المستأنف ضدها عما يود إضافته، أفاد بأنه يتمسك بما سبق تقديمه في هذه الدعوى. ويعرض ذلك على ممثلة المستأنفة أجابت بتمسكها بما سبق تقديمه في هذه الدعوى. ويسأل الطرفين عما يودان إضافته، قررا الاكتفاء بما سبق تقديمه. وبعد قفل باب المرافعة والمداولة.

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الهيئة، 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.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (ضريبة الاستقطاع للفترات سبتمبر وأكتوبر ونوفمبر وديسمبر للعام ٢٠٢٢م ويناير وفبراير ومارس لعام ٢٠٢٣م) وحيث نصّت الفقرة رقم (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٠٦/١٤٢٥هـ على أنه: «١- يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية:....» كما نصّت المادة (١٢) من اتفاقية الازدواج الضريبي المبرمة بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة دولة الامارات العربية المتحدة على أنه «٢- ومع ذلك. يجوز أن تخضع تلك الإتاوات أيضاً للضريبة في الدولة المتعاقدة التي تنشأ فيها وفقاً لأنظمة تلك الدولة المتعاقدة. لكن إذا كان المالك المنتفع من الإتاوات مقيماً في الدولة المتعاقدة الأخرى. فإن الضريبة المفروضة يجب ألا تزيد عن عشرة بالمائة (١٠٪) من المبلغ الإجمالي للإتاوات» وبناءً على ما تقدّم، وحيث إن الخلاف بين أطراف الدعوى يكمن في إجراء الهيئة بفرض ضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥٪ في حين يطالب المكلف بنسبة ١٠٪ تطبيقاً للاتفاقية الضريبية بين المملكة العربية السعودية ودولة الإمارات العربية المتحدة. وبالإطلاع على ملف الدعوى تبين أن أساس النزاع هو حول إثبات المنتفع النهائي من المبالغ المدفوعة لقاء الإتاوات. حيث تدفع الهيئة بأن المنتفع النهائي من الإتاوات ليست شركة (...) (مقيمة بالإمارات) وإنما شركة ... (المقيمة خارج الدولتين) وتستند إلى الاتفاقية المبرمة مع ... في المستند المعنون بـ (مرفقات صحيفة الدعوى مرفق رقم ٧). وحيث تبين أن مركز قرار دائرة الفصل في إلغاء إجراء الهيئة هي الفواتير الصادرة منه للشركة المقيمة بالمملكة العربية السعودية للانتفاع من الحقوق وأن شركة (...) هي المنتفع النهائي وبالتالي جواز تطبيق الاتفاقية الضريبية،

في حين أنه وبالاطلاع على الدليل الإرشادي الصادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لعام ٢٠١٧م، وبالرجوع إلى التعليق على المادة (١٢) المتعلقة بالإتاوة، يتبين أن الفقرة (٣، ٤) من الدليل قد أشارت إلى أن «...» - والتي سيتم توضيحها أدناه - والتي تستلم مباشرة مبالغ الإتاوة لا تمثل المالك المنتفع في حال كانت تتمتع بصلاحيات محدودة فيما يتعلق بالإتاوة. وقد أوضحت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في تقريرها (الازدواج الضريبي واستخدام شركات ...) بعض الأمثلة على شركات ... المشار إليها أعلاه والتي لا تعدّ مالكاً منتفعاً، حيث تقوم شركة مقيمة في الدولة (أ) باستلام إتاوة من الدولة (ب)، وبموجب الاتفاقية الضريبية بين (أ) و (ب) فإنه يحق للشركة المطالبة بإعفاؤها كلياً أو جزئياً من ضريبة الاستقطاع في الدولة (ب)، وهذه الشركة مملوكة بالكامل من مقيم في دولة ثالثة لا تستفيد من الاتفاقية بين (أ) و (ب)، ولذلك تم تأسيس الشركة في الدولة (أ) وتم تحويل الأصول والحقوق والإتاوات المتعلقة بها للاستفادة من منافع الاتفاقيات الضريبية. كما أن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية قد أطلقت في عام ٢٠١٥م مشروع (تآكل الوعاء الضريبي - BEPS) وذلك للحد من التخطيط الضريبي الدولي العدواني الذي يؤدي إلى تحويل مصطنع للأرباح إلى أماكن لا تخضع فيها للضريبة أو تخضع لضرائب بأسعار مخفضة، حيث تم وضع إجراءات متعلقة بالاتفاقيات الضريبية لمعالجة ترتيبات معينة لتفادي إساءة استعمال الاتفاقيات، حيث تضمن الإجراء رقم (٦) والمتعلق بالحد من منح امتيازات الضريبة في حالات غير مناسبة، على سبيل المثال حالة أن يكون الشخص غير مقيم في دولة ويحاول الحصول على منافع الاتفاقيات الضريبية المبرمة مع تلك الدولة، مثل أن يقوم بتأسيس شركة في تلك الدولة للحصول على منافع الاتفاقيات الضريبية، وبناء على ما سبق، وبالاطلاع على دفعات الهيئة الواردة في لائحة استثنائها والتي أفادت من خلالها بأن جزء من الأرباح المحققة بنسبة ٥٠٪ تكون من نصيب المرخص وفقاً للاتفاقية المبرمة بين ... و (...) دبي. كما تبين من الفقرة (E) والتي نصت على أن الموزع مسؤول على حماية المحتوى من النسخ والسرقة وأنه المسؤول عن تعويض السرقة للمرخص وهذا يدل على عدم وجود الحرية المطلقة للموزع في استخدام الأفلام السينمائية. والمادة (٥) التي تبين أنه يجب العودة للمرخص (...) للحصول على الموافقة قبل إجراء أي تصرف، وتحديدًا الفقرة (C) التي تنص على: «لا يجوز للموزع تفويض أي من واجباته أو الدخول في أي اتفاقية توزيع أو ترخيص فرعي دون موافقة كتابية من المرخص» والمادة (١٣) التي تحظر

على الموزع تعديل اللغة بدون الحصول على موافقة خطية من المرخص (...). مما يدل على أن الموزع (... دبي) لديه قيود في استخدام الأفلام. وبالتالي لا يعد المالك المتفع ولا يحق له المطالبة بالاستفادة من منافع الاتفاقية الضريبية وذلك لتفادي إساءة استعمال الاتفاقيات، وعليه فتنتهي الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة وتعديل قرار دائرة الفصل بفرض ضريبة استقطاع بنسبة ١٥٪. فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع للفترات سبتمبر وأكتوبر ونوفمبر وديسمبر للعام ٢٠٢٢م ويناير وفبراير ومارس لعام ٢٠٢٣م).

وفيما يخص استئناف الهيئة بشأن بند (غرامة التأخير) وحيث نصّت الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/٠١/١٤٢٥هـ، على أنه «إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (١٪) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد» كما نصّت الفقرة (١) من المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والصادر بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٠٦/١٤٢٥هـ على أنه «تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة ١٪ من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية: ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط الهيئة». وبناءً على ما تقدّم، وحيث أن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار إلى تاريخ سداد الضريبة المستحقة الناشئة بموجب تطبيق أحكام النظام، وحيث أن الخلاف بين الطرفين هو خلاف مستندي، ولم ينشأ عن اختلاف معتبر في تفسير النصوص النظامية، كما أن هذا البند تابع للبند الأول وحيث أن البند الأول قد تم فيه قبول استئناف الهيئة، وعليه فتنتهي الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة وتعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (غرامات التأخير)

وبناءً على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:



أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة ذي الرقم (IZJ-2024-227245) الصادر في الدعوى رقم (W-2023-227245) المتعلقة بربوط ضريبة الاستقطاع للأشهر من سبتمبر ٢٠٢٢م وحتى مارس ٢٠٢٣م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١ - قبول استئناف الهيئة وتعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (ضريبة الاستقطاع للفترات سبتمبر وأكتوبر ونوفمبر وديسمبر للعام ٢٠٢٢م ويناير وفبراير ومارس لعام ٢٠٢٣م).
- ٢ - قبول استئناف الهيئة وتعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (غرامات التأخير).

الضريبة الانتقائية

المبدأ رقم ١٦

- العبرة في خضوع المنتج للضريبة الانتقائية بحقيقته ومكوناته المثبتة بالمستندات الفنية، لا بمجرد تصنيفه أو الإقرار عنه عند الاستيراد، متى ثبت خلوه من السكر أو المحليات ولم تقدم الهيئة ما ينال من صحة ذلك.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٠٨/٠٨/٢٠٢٤م، من شركة (...)، سجل تجاري رقم (...) ويمثلها/ (...)، هوية وطنية رقم (...) وترخيص محاماة رقم (...)، بصفته وكيلًا بموجب الوكالة رقم (...) الصادرة بتاريخ ١٣/٠٤/١٤٤٦هـ، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة السلع الانتقائية في مدينة الرياض رقم (ER-2024-78106) في الدعوى المقامة من المستأنف ضد المستأنف ضدها.

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

- أولاً: قبول الدعوى شكلاً.

- ثانياً: من الناحية الموضوعية:

١/ رد دعوى المدعية فيما يتعلق بالفروقات الضريبية للفترة الضريبية (الربع السادس ٢٠١٩م) و (الربع الأول-الثاني-الثالث-الرابع لعام ٢٠٢٠م).

٢/ رد دعوى المدعية فيما يتعلق بغرامة التأخر في السداد (الربع السادس ٢٠١٩م) و (الربع الأول-الثاني-الثالث-الرابع لعام ٢٠٢٠م).

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المستأنفة، فقد تقدمت إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي برد دعاوها بشأن اعتراضها على الفروقات الضريبية وغرامة التأخر في السداد للفترات الضريبية (الربع السادس ٢٠١٩م) و (الربع الأول-الثاني-الثالث-الرابع لعام ٢٠٢٠م)، وذلك بسبب أن جزء من المنتجات محل الخلاف بتصنيف (شاي) لا تحتوي على السكر أو محليات أخرى مضاف إليها، وأضافت المستأنفة بأنه تم احتساب الضريبة على المنتجات التي يتم تقديمها للمستهلك في إناء مفتوح غير محكم الغلق، مما يعني عدم خضوعها للضريبة الانتقائية، وأشارت إلى أنه لا يمكن تحويلها إلى مشروب صالح للاستهلاك والبيع إلا بإضافة عدة مواد كالحليب وغيره من المنتجات، بالإضافة إلى عدم قيام المستأنف ضدها بتوضيح آلية احتساب الضريبة مخالفة بذلك نص الفقرة (٦) من المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية، كما أشارت المستأنفة إلى قيامها باستيراد المنتجات (...) خلال شهر ديسمبر لعام ٢٠١٩م، وأكدت على أنه تم تقديم تلك المنتجات تحت بنود التعرفه الخاضعة للضريبة الانتقائية ولم تقم الهيئة باحتساب الضريبة الانتقائية على هذه الاستيرادات وبالتالي لم تقم المستأنفة بإضافة الضريبة الانتقائية عليها، وذكرت المستأنفة بأن الهيئة قامت بعد ذلك بفرض الضريبة، بالإضافة إلى قيامها بتغيير بند التعرفه الجمركية للعديد من الأصناف محل الخلاف بأثر رجعي، وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ ١٧ / ١٠ / ١٤٤٦ هـ الموافق ١٥ / ٠٤ / ٢٠٢٥م، الساعة ١٠:٣٠م، 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨ / ٠٤ / ١٤٤٥ هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وعليه قررت الدائرة تأجيل النظر لجلسة يوم غد. واختتمت الجلسة في تمام الساعة ٣:٥٧م.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ ١٥ / ١١ / ١٤٤٦ هـ الموافق ١٣ / ٠٥ / ٢٠٢٥ م، الساعة ١٠:٣٠ 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨ / ٠٤ / ١٤٤٥ هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، عليه طلبت الدائرة من الأمانة تكليف المستأنف ضدها بتقديم رد محدد على لائحة استئناف المستأنف المتعلقة بصور غلاف العبوات التي أرفقها في لائحته، وتكليف المستأنفة بتقديم ما يثبت عدم وجود السكر في كل منتج على حدة من المنتجات التي فرضت عليها الضريبة، وتحديد المنتجات التي لم يضاف إليها السكر أو المحليات، وكذلك تحديد قيمة الضريبة المفروضة على كل منتج وتحديد إجمالي الضريبة المفروضة، وتقديم بيانات مكونات المنتج المذكورة على غلافه، وذلك خلال أسبوعين من تاريخه. واختتمت الجلسة في تمام الساعة ٠٣:٥٧ م.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ ٢٨ / ١٢ / ١٤٤٦ هـ الموافق ٢٤ / ٠٦ / ٢٠٢٥ م، الساعة ١٠:١٠ 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨ / ٠٤ / ١٤٤٥ هـ؛ وبالمناداة على أطراف الدعوى، حضر / (...)، هوية وطنية رقم (...) بصفته وكيلًا عن المستأنفة بموجب الوكالة رقم (...) والصادرة بتاريخ (٠٨ / ١١ / ١٤٤٤ هـ)، وترخيص المحاماة رقم (...)، وحضر / (...)، هوية وطنية رقم (...) بصفته ممثلاً للمستأنف ضدها بموجب التفويض رقم (...) الصادر من نائب المحافظ للشؤون القانونية والالتزام بهيئة الزكاة والضريبة والجمارك، وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وبسؤال وكيل المستأنفة عن الاستئناف، أجاب بما لا يخرج عما سبق ذكره في المذكرة الاستئنافية وتمسك بما ورد فيها، وأكد بأنه لا يوجد سكر مضاف في المنتجات محل الدعوى. وبعرض الاستئناف على ممثل

المستأنف ضدها، أجاب بما لا يخرج عما سبق ذكره في المذكرة الجوابية وتمسك بما ورد فيها. وبسؤال الدائرة للمستأنف ضدها عن أساس فرض الهيئة للضريبة، أجاب ممثل الهيئة بأنه تم فرضها على أساس الإقرار المقدم من المستأنف الى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك فقط، وأضاف كذلك بأنه لم يثبت عدم تحصيل المستأنف للضريبة، وبسؤال الدائرة عما يودان إضافته قررا الاكتفاء بما سبق تقديمه وعليه قررت الدائرة حجز القضية للمناقشة تمهيداً لإصدار القرار.

الأسباب

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 برد دعوى المستأنفة بشأن اعتراضها على الفروقات الضريبية وغرامة التأخر في السداد للفترات الضريبية (الربع السادس ٢٠١٩م) و (الربع الأول-الثاني-الثالث-الرابع لعام ٢٠٢٠م)، وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أن جزء من المنتجات محل الخلاف بتصنيف (شاي) لا تحتوي على السكر أو محليات أخرى مضاف إليها، وأضافت المستأنفة بأنه تم احتساب الضريبة على المنتجات التي يتم تقديمها للمستهلك في إناء مفتوح غير محكم الغلق، مما يعني عدم خضوعها للضريبة الانتقائية، وأشارت إلى أنه لا يمكن تحويلها إلى مشروب صالح للاستهلاك والبيع إلا بإضافة عدة مواد كالحليب وغيره من المنتجات، بالإضافة إلى عدم قيام المستأنف ضدها بتوضيح آلية احتساب الضريبة مخالفة بذلك نص الفقرة (٦) من المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية، كما أشارت المستأنفة إلى قيامها باستيراد المنتجات (...) خلال شهر ديسمبر لعام ٢٠١٩م، وأكدت على أنه تم تقديم تلك المنتجات تحت بنود التعرف الخاضعة للضريبة الانتقائية ولم تقم الهيئة

باحساب الضريبة الانتقائية على هذه الاستيرادات وبالتالي لم تقم المستأنفة بإضافة الضريبة الانتقائية عليها، وذكرت المستأنفة بأن الهيئة قامت بعد ذلك بفرض الضريبة، بالإضافة إلى قيامها بتغيير بند التعرفة الجمركية للعديد من الأصناف محل الخلاف بأثر رجعي.

وباطلاع الدائرة الاستئنافية على ما قدمته المستأنفة في مذكرتها الإلحاقية في تاريخ ٢٦/٠٥/٢٠٢٥م ردًا على طلبات الدائرة، فإنه يتبين من خلالها أنَّ المنتجات التي تدعي أنها لا تخضع لضريبة السلع الانتقائية بلغت (٢٧٢, ٣٩٤) ريال، وهي كالتالي: ١. شاي أسود بالبهارات (شاي عدني بدون سكر) بضريبة قيمتها (٩٣٦, ١٤٤) ريال. ٢. شاي كرك خلطة سريعة التحضير هيل بدون سكر بضريبة قيمتها (١٢٠, ١٧٧) ريال. ٣. شاي كرك خلطة سريعة التحضير زعفران بدون سكر بضريبة قيمتها (٢١٦, ٧٢) ريال. وحيث قدمت المستأنفة مستند عبارة عن جدول يوضح الكميات والأصناف وسعر التجزئة والضريبة المفروضة، وكذلك صور من غلاف العبوات للمنتجات الثلاث (شاي أسود بالبهارات شاي عدني بدون سكر، شاي كرك خلطة سريعة التحضير هيل بدون سكر، شاي كرك خلطة سريعة التحضير زعفران بدون سكر) والذي يتبين من خلالها أنها منتجات خالية من السكر، وكذلك شهادة تسجيل المنتجات في الهيئة العامة للغذاء والدواء والتي تثبت بأنها خالية من السكر أو المحليات، في حين لم تقدم المستأنف ضدها وجهة نظرها حيال المستندات المقدمة ولم تطعن في صحتها، حيث أشارت في مذكرة ردها إلى أنها أسست قرارها بإخضاع المنتجات بناءً على إقرار المكلف بأن تلك المنتجات وتصنيفها هو مشروبات محلاة في بيانات الاستيراد المقدمة، مما يعد إقراراً منها على أن المنتجات المستوردة خاضعة للضريبة. عليه وبناءً على ما سبق، تنتهي الدائرة الاستئنافية إلى قبول الاستئناف عن مبلغ (٢٧٢, ٣٩٤) ثلاثمائة وأربعة وتسعون ألفاً ومائتان واثنان وسبعون ريالاً لبند إعادة تقييم ضريبة السلع الانتقائية ورفض ماعدا ذلك.

وفيما يتعلق بغرامة التأخر في السداد، وحيث أن المستأنفة تطالب بإلغاء تلك الغرامة التي نتجت عن إشعار التقييم النهائي للفترات الضريبية محل الدعوى، وحيث أن البند أعلاه قد أفضى إلى قبول الاستئناف بشكل جزئي، وبما أن الغرامات نتجت عن ذلك، فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستئنافية إلى قبول الاستئناف بشكل جزئي في الغرامات محل الاستئناف.

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

القرار

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

ثانياً: في الموضوع:

- ١- قبول الاستئناف عن مبلغ (٢٧٢, ٣٩٤) ثلاثمائة وأربعة وتسعون ألفاً ومائتان واثنان وسبعون ريالاً لبند إعادة تقييم ضريبة السلع الانتقائية ورفض ماعدا ذلك.
- ٢- قبول الاستئناف المتعلق بغرامة التأخر في السداد جزئياً وفقاً لما ورد في (ثانياً/ ١) أعلاه، ورفض ماعدا ذلك.

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

المبدأ رقم ١٧

- لا ينتج إشعار الضريبة المستحقة أثره في مواجهة المكلف ما لم يثبت صدوره متضمناً مبلغ الضريبة وأسس احتسابها، وبما يتيح التحقق من تاريخ الإشعار وآثاره النظامية.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢٩ / ٠٩ / ٢٠٢٤م، من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة السلع الانتقائية في مدينة الرياض رقم (ER-2024-235843) في الدعوى المقامة من المستأنف ضده ضد المستأنفة. حيث إن وقائع هذه الدعوى قد أوردتها القرار محل الاستئناف، فإن الدائرة الاستئنافية تحيل إليه منعاً للتكرار. وحيث قضى قرار دائرة الفصل رقم (ER-2023-294) بتاريخ ١٦ / ٠٣ / ٢٠٢٣م بما يأتي:

- إلغاء قرار المدعى عليها محل الدعوى وما بني عليه من غرامات.

ثم قضى قرار دائرة الاستئناف رقم (VA-2024-192875) بتاريخ ٠٦ / ٠٥ / ٢٠٢٤م بما يأتي:

- أولاً: قبول الاستئناف المقدم من / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، من الناحية الشكلية لتقديمه خلال المدة المحددة نظاماً.

- ثانيًا: وفي الموضوع: إلغاء قرار الدائرة محل الاستئناف وإعادته إليها لنظرها وفقًا لما هو موضح في الأسباب.

ثم قضى بعد ذلك قرار دائرة الفصل رقم (ER-2024-235843) بتاريخ ٢٨ / ٨ / ٢٠٢٤ م بما يأتي:

- عدم اختصاص الدائرة نوعيًا بنظر الدعوى.

وبناءً على ما سبق، وإعمالاً للحد من طول أمد التقاضي وتحقيقاً للعدالة الناجزة قررت الدائرة الاستئنافية النظر في الاعتراض المُقدم ابتداءً من الناحية الموضوعية.

وحيث لم يُلَقَ هذا القرار قبولاً لدى المستأنفة، فقد تقدمت إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي بعدم اختصاص الدائرة نوعيًا بنظر الدعوى المتضمنة الاعتراض على قرار الهيئة بإعادة التقييم للفترة الضريبية الرابعة والخامسة والسادسة لعام ٢٠١٧ م والغرامات المترتبة عليها، وذلك بسبب أن مبدأ استنفاد الولاية معناه زوال الولاية القضائية عن العضو القضائي بعد استنفاد الجهد في المسألة الموضوعية التي فصل فيها بقرار قطعي مما يفهم معه أنه في حال لم يستنفد العضو القضائي الجهد في المسألة المعروضة فإن الدعوى لا تخرج عن ولايته وبالتالي يحق للدائرة إعادة الدعوى لذات الدائرة مصدرة القرار إذا رأت ما يستوجب مراجعة الحكم وتصويب ما يعتريه من خطأ، كما أن قرارها أصبح محصناً بمضي المدة لصدوره بتاريخ ١٥ / ١٢ / ٢٠٢١ م، بينما اعترض المستأنف ضده في تاريخ ١٤ / ٠٢ / ٢٠٢٢ م، وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الأحد بتاريخ ٢٢ / ١٠ / ١٤٤٦ هـ الموافق ٢٠ / ٠٤ / ٢٠٢٥ م، الساعة ١٢:٣٩ 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨ / ٠٤ / ١٤٤٥ هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وحيث إن الدعوى

مهيةً للفصل فيها بحالتها الراهنة، فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

الأسباب

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 بعدم اختصاص الدائرة نوعياً بنظر الدعوى المتضمنة الاعتراض على قرار الهيئة بإعادة التقييم للفترة الضريبية الرابعة والخامسة والسادسة لعام ٢٠١٧م والغرامات المترتبة عليها، وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل، وذلك بسبب أن مبدأ استنفاد الولاية معناه زوال الولاية القضائية عن العضو القضائي بعد استنفاد الجهد في المسألة الموضوعية التي فصل فيها بقرار قطعي مما يفهم معه أنه في حال لم يستنفد العضو القضائي الجهد في المسألة المعروضة فإن الدعوى لا تخرج عن ولايته وبالتالي يحق للدائرة إعادة الدعوى لذات الدائرة مصدرة القرار إذا رأت ما يستوجب مراجعة الحكم وتصويب ما يعتريه من خطأ، كما أن قرارها أصبح محصناً بمضي المدة لصدوره بتاريخ ١٥/١٢/٢٠٢١م، بينما اعترض المستأنف ضده في تاريخ ١٤/٠٢/٢٠٢٢م، وحيث أن الخلاف ابتداءً يكمن في اعتراض المستأنف ضده (...) على قرار المستأنفة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بشأن إعادة التقييم للفترة الضريبية الرابعة والخامسة والسادسة من عام ٢٠١٧م والغرامات المترتبة عليها، ويطلب إلغاء قرار المستأنفة، وباطلاع الدائرة الاستئنافية على مستندات الدعوى، وحيث تقدمت الهيئة بالدفع الشكلي بتحصن القرار الإداري، وحيث نصت الفقرة السادسة من المادة (السابعة عشر) من اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة الانتقائية على: «تبلغ الهيئة الشخص الملزم بسداد الضريبة، بموجب اشعار كتابي، بمبلغ الضريبة

المستحقة، على أن يتضمن ذلك الإشعار الأسس التي استخدمتها الهيئة لحسابها لمبلغ الضريبة المستحقة»، ويفحص المستندات المقدمة في الدعوى فلم يثبت وجود ذلك الإشعار وفق المتطلبات المنصوص عليها في الفقرة المشار إليها أعلاه، ولا يوجد تاريخ لذلك الإشعار ليتم التأكد من تحصن قرار الهيئة؛ الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستئنافية إلى إلغاء قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

ولهذه الأسباب وبعد المداولة، قررت الدائرة بالإجماع ما يلي:

القرار

- أولاً: قبول الاستئناف المقدم من / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، شكلاً.
- ثانياً: في الموضوع: إلغاء قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

ضريبة القيمة المضافة

قرار رقم: VA-2025-238110

الدعوى رقم: V-2024-238110

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية
الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل
بمدينة الرياض

المبدأ رقم ١٨

- لا يعد المقابل العقدي شاملاً لضريبة القيمة المضافة لمجرد سكوت العقد عنها، ما لم يرد نص صريح أو مستند واضح يدل على شمول الضريبة.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٠٣/٠٦/٢٠٢٤ م، من (...)، هوية وطنية رقم (...)، رخصة محاماة رقم (...)، بصفته وكيل عن ورثة (...) بموجب الوكالة رقم (...)، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة رقم (VJ-2024-229950) في الدعوى المقامة من المستأنف ضد المستأنف ضدها.

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.

ثانياً: رد دعوى المدعين فيما يتعلق بالمطالبة الضريبية محل الدعوى.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المستأنف، فقد تقدم إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضه على قرار دائرة الفصل القاضي برد دعواه بشأن المطالبة بإلزام المدعى عليها بدفع مبلغ وقدره ثلاث مئة ألف ريال يمثل ضريبة القيمة المضافة الناتجة عن القيمة الإيجارية وقدرها مليوني ريال وذلك عن عقد الإيجار المبرم بين الطرفين بتاريخ

١٢/٠٩/١٤٤٤ هـ الموافق ٢٠٢٣/٠٤/٠٣ م، وذلك بسبب أن عقد الإيجار محل الدعوى هو وثيقة نموذجية صادرة من المدعى عليها - جهة الإدارة - وعلى مطبوعات الوزارة وهي من كانت الطرف الأقوى عند إبرام العقد، فضلاً عن أن الموكلين لم يتمكنوا من التفاوض مع الوزارة في تعديل بنوده بتفصيل مبلغ الأجرة وضريته أو إضافة أي بنود جديدة لحفظ حقوقهم فيما يتعلق بمبلغ ضريبة القيمة المضافة، وانتهى بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وحيث 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ١٤٤٥/٠٤/٠٨ هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وحيث إن الدعوى مهياًة للفصل فيها بحالتها الراهنة، فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

الأسباب

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 برد دعوى المستأنف بشأن المطالبة بإلزام المدعى عليها بدفع مبلغ وقدره ثلاث مئة ألف ريال يمثل ضريبة القيمة المضافة الناتجة عن القيمة الإيجارية وقدرها مليوني ريال وذلك عن عقد الإيجار المبرم بين الطرفين بتاريخ

١٢/٠٩/١٤٤٤هـ الموافق ٢٠٢٣/٠٤/٠٣م، وحيث أن المستأنف يعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أن عقد الإيجار محل الدعوى هو وثيقة نموذجية صادرة من المدعى عليها - جهة الإدارة - وعلى مطبوعات الوزارة وهي من كانت الطرف الأقوى عند إبرام العقد، فضلاً عن أن الموكلين لم يتمكنوا من التفاوض مع الوزارة في تعديل بنوده بتفصيل مبلغ الأجرة وضريته أو إضافة أي بنود جديدة لحفظ حقوقهم فيما يتعلق بمبلغ ضريبة القيمة المضافة، بعد الاطلاع على لائحة الاستئناف والمذكرات الجوابية وما قدمه الطرفان من دفعات ومستندات، وحيث يطالب الورثة بإلزام وزارة الشؤون الإسلامية والدعوة والإرشاد بدفع مبلغ وقدره (٣٠٠,٠٠٠,٠٠) ريال يمثل ضريبة القيمة المضافة الناتجة عن القيمة الإيجارية، وبالإطلاع على العقد المبرم بين الطرفين بتاريخ ١٢/٠٩/١٤٤٤هـ الموافق ٢٠٢٣/٠٤/٠٣م، والذي لم يتطرق إلى مبلغ ضريبة القيمة المضافة ومن يتحملها، وحيث أن الأصل في تحمل عبء سداد الضريبة كضريبة غير مباشرة عما يتلقاه من سلع وخدمات هو العميل (المتلقي للسلع والخدمات) إلا ما استثنى بنص خاص وفق حالات معينة جاءت في المادة (٣٠) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، مما يتعين معه ثبوت الحق على المستأنف ضدها بتحمل مبلغ ضريبة القيمة المضافة الناتجة عقد الإيجار المبرم بين الطرفين. وقد نصت الفقرة (٣/١) من (العقد قبل تجديده المؤرخ في ٢٠٢٣/٠٤/٠٣م) على أنه «تبلغ قيمة هذا العقد (٢,٠٠٠,٠٠٠) مليونين ريال، لمدة سنة»، وبالإطلاع على الفقرة (١) من المادة (٤) من العقد الجديد المبرم بتاريخ ١٢/٠٨/١٤٤٥هـ الموافق ١٢/٠٢/٢٠٢٤م فقد تم النص على أن القيمة الإجمالية للعقد تبلغ (٢,٣٠٠,٠٠٠) ريال شاملة كافة الرسوم والضرائب، مما يتبين معه بأن المبلغ في العقد السابق لا يشمل ضريبة القيمة المضافة.

ولما كانت الوكالة رقم (...) وتاريخ ١٢/٠٤/١٤٤٤هـ الصادرة من الورثة إلى (...) تجيز توقيع عقود الأجرة. لما سبق نرى قبول استئناف ورثة (...) وإلزام وزارة الشؤون الإسلامية والدعوة والإرشاد بدفع مبلغ وقدره (٣٠٠,٠٠٠,٠٠) ريال يمثل ضريبة القيمة المضافة الناتجة عن القيمة الإيجارية وقدرها (٢,٠٠٠,٠٠٠) مليوني ريال وذلك عن عقد الإيجار المبرم بين الطرفين بتاريخ ١٢/٠٩/١٤٤٤هـ الموافق ٢٠٢٣/٠٤/٠٣م.

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

القرار

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من / ورثة (...)، صك حصر ورثة رقم (...)، من الناحية الشكلية.

ثانياً: قبول الاستئناف المقدم من / ورثة (...)، صك حصر ورثة رقم (...)، موضوعاً، وإلغاء قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة رقم (VJ-2024-229950)، والحكم بإلزام وزارة الشؤون الإسلامية والدعوة والإرشاد بدفع مبلغ وقدره (٣٠٠,٠٠٠,٠٠) ثلاثمائة ألف ريال للمستأنف ورثة (...)، صك حصر ورثة رقم (...) وتاريخ ٢٠/١٠/١٤٢٧ هـ يمثل ضريبة القيمة المضافة للفترة محل الدعوى.

المبدأ رقم ١٩

- العبرة في إخضاع الإيداعات البنكية لضريبة القيمة المضافة بثبوت ارتباطها بتوريد سلع أو خدمات بمقابل، ولا يكفي مجرد ورودها في الحساب البنكي متى ثبت أنها إيداعات شخصية أو حوالات بين حسابات لا صلة لها بتوريد خاضع للضريبة.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٨ / ٠٨ / ٢٠٢٤م، من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة رقم (VJ-2024-233153) في الدعوى المقامة من (...) ضد هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

وكذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٦ / ٠٨ / ٢٠٢٤م، من (...)، هوية وطنية رقم (...)، بصفته صاحب مؤسسة (...) للتطوير والاستثمار العقاري بموجب السجل التجاري رقم (...)، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة رقم (VJ-2024-233153) في الدعوى المقامة من (...) ضد هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

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.

- ثانياً: وفي الموضوع:

قبول دعوى المدعي عن مبلغ (٧٥, ٨٥٤, ٦٧٩, ٢) ريال المتعلق بفرض ضريبة القيمة المضافة على ايداعات بنكية متعلقة بتوريدات تمت قبل ٢٠١٨/٠١/٠١م ورد ماعدا ذلك للفترة الضريبية الربع الرابع لعام ٢٠١٨م.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى الطرفين، فقد تقدمت المستأنفة (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك) إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي باستبعاد مبلغ بقيمة (٧٥, ٨٥٤, ٦٧٩, ٢) ريال من بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية ٥٪ للفترة الضريبية للربع الرابع لعام ٢٠١٨م، وذلك بسبب أن المستأنف ضده لا يملك سجل تجاري يتعلق بنشاط التمويل ولم يقدم ترخيص لمزاولة أعمال التمويل ويعد ذلك قرينة أساسية على عدم صحة ما أشار إليه المستأنف ضده بأن تلك العمليات تخص نشاط التورق لا سيما وأنه لم يقدم المستندات المؤيدة التي تثبت التفاصيل الأساسية في نشاط التورق مثل (مواعيد دفعات السداد- الطرف الثالث في عملية التورق) ولم يثبت الدورة المستندية لنشاط التورق، كما أن قرار دائرة الفصل استند على عينة غير كافية للتثبت من مدى صحة ما يدعيه المستأنف ضده لا سيما وأن العينة المختارة من قبل المكلف وليس الهيئة حيث أنه قد قدم مستندات معدودة من اختياره لا يمكن الاستدلال بها وأن استدلال الدائرة بصحة ادعاء المستأنف ضده على عينة تم اختيارها من قبله لا يطابق معايير المراجعة العالمية، وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

كما تقدم المستأنف (...) إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضه على قرار دائرة الفصل القاضي برد دعواه فيما يتعلق باعترضه على إضافة المستأنف ضدها (الهيئة) مبلغ (٢٥, ٦١١, ٥٨٧, ١) ريال إلى بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية لفترة الربع الرابع لعام ٢٠١٨م، وذلك بسبب أن التوريد يعرف وفقاً للاتفاقية بأنه أي شكل من أشكال توريد السلع والخدمات بمقابل وهذا ما لا ينطبق على السلف المحولة لحساباته حيث أنها حوالات شخصية ليس لها علاقة بأي توريد وذلك فيما يتعلق بالإيداعات الشخصية والحوالات بين الحسابات بمبلغ (٠٠٠, ٦٥٢) ريال، وفيما يتعلق بإيداعات النشاط المعفي

من الضريبة بمبلغ (٢٥, ٦١١, ٩٣٥) ريال؛ لكون مواعيد سداد الدفعات محددة بصدر كل عقد وقيمتها وسبق تقديم عقود التورق وهي مكتملة الأركان ومنشئة لأثارها القانونية، وفيما يخص الطرف الثالث في عملية التورق فإنه لا يتم تسلم السلع ماديًا للعميل وغرض العميل هو الاستفادة من الأموال المستلمة ووجود سلعة بالعقود وانتقال ملكيتها مؤقتًا لغرض إضفاء الشرعية على التورق، بالإضافة إلى أنه تتم مزاولة النشاط في تلك الفترة بالترخيص الصادر من وزارة التجارة وهذا هو المتبع من الجانب الاجرائي لوزارة التجارة في ذلك التاريخ، وفيما يتعلق بما يثبت أن ملكية السيارة تعود للتاجر فإنه لا يتم تسلم السلع ماديًا للعميل وغرض العميل هو الاستفادة من الأموال المستلمة ووجود السلعة في العقود وانتقال ملكيتها مؤقتًا هو فقط لإضفاء الشرعية على التورق وبذلك يتم التورق بنفس البطاقة الجمركية وبدون إصدار الاستمارة لعدم وجود توريد فعلي، ولم يتم الإفصاح عن الإيرادات المعفاة في الإقرار بسبب أنه لم يكن مسجل في الضريبة لعدم بلوغ توريده الحد الإلزامي، وانتهى بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الخميس بتاريخ ٢٨/٠٨/١٤٤٦ هـ الموافق ٢٧/٠٢/٢٠٢٥ م، الساعة ١٠:٢٤ 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥ هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وحيث إن الدعوى مهية للفصل فيها بحالتها الراهنة، فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات الدعوى ولائحة الاستئناف المقدمة تبين 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، تبين للدائرة الاستئنافية أن القرار الصادر من دائرة الفصل قضى باستبعاد مبلغ بقيمة (٧٥, ٨٥٤, ٦٧٩, ٢) ريال من بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية ٥٪ للفترة الضريبية للربع الرابع لعام ٢٠١٨م، وحيث أن المستأنف (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك) تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أن المستأنف ضده لا يملك سجل تجاري يتعلق بنشاط التمويل ولم يقدم ترخيص لمزاولة أعمال التمويل وبعد ذلك قرينة أساسية على عدم صحة ما أشار إليه المستأنف ضده بأن تلك العمليات تخص نشاط التورق لا سيما وأنه لم يقدم المستندات المؤيدة التي تثبت التفاصيل الأساسية في نشاط التورق مثل (مواعيد دفعات السداد- الطرف الثالث في عملية التورق) ولم يثبت الدورة المستندية لنشاط التورق، كما أن قرار دائرة الفصل استند على عينة غير كافية للتثبت من مدى صحة ما يدعيه المستأنف ضده لا سيما وأن العينة المختارة من قبل المكلف وليس الهيئة حيث أنه قد قدم مستندات معدودة من اختياره لا يمكن الاستدلال بها وأن استدلال الدائرة بصحة ادعاء المستأنف ضده على عينة تم اختيارها من قبله لا يطابق معايير المراجعة العالمية، 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 دفعات مثارة أمام هذه الدائرة، الأمر الذي تنتهي إلى تقرير عدم تأثيرها على نتيجة القرار. وبناءً على ما تقدم خلصت الدائرة إلى تقرير رفض الاستئناف وتأيد قرار دائرة الفصل فيما انتهى إليه محمولاً على أسبابه.

وفيما يخص الاستئناف المقدم من (...) على قرار دائرة الفصل القاضي بردد دعواه فيما يتعلق باعتراضه على إضافة المستأنف ضدها (الهيئة) بمبلغ (٢٥, ٦١١, ٥٨٧, ١) ريال إلى بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية لفترة الربع الرابع لعام ٢٠١٨م،

وحيث أنه يعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أن التوريد يعرف وفقاً للاتفاقية بأنه أي شكل من أشكال توريد السلع والخدمات بمقابل وهذا مالا ينطبق على السلف المحولة لحساباته حيث أنها حوالات شخصية ليس لها علاقة بأي توريد وذلك فيما يتعلق بالإيداعات الشخصية والحوالات بين الحسابات بمبلغ (٦٥٢, ٠٠٠) ريال، وباطلاع الدائرة الاستثنائية على مستندات الدعوى وحيث يشير المستأنف في لائحة استئنافه إلى أن تلك المبالغ سلف شخصية وحوالات بينية بين حساباته، وقام بتقديم كشف حساب بنكي وإقرار من المحولين بسبب الحوالة وما يثبت صفة القرابة مؤكداً على أن تلك الحوالات شخصية عائلية، وبالرجوع إلى الملفات المقدمة في ملف الدعوى يتبين بأن المستأنف قد قدم كشف حساب (...) للفترة ٢٠١٨/٠١/٠١م حتى ٢٠٢١/٠٧/٠١م الذي يثبت من خلاله أن الحوالات الواردة إلى حسابه هي عبارة عن حوالة من قبل ابنته بمبلغ (١٠٠, ٠٠٠) ريال بتاريخ ٢٥/١١/٢٠١٨م، وحوالة أخرى بمبلغ (٥٠٠, ٠٠٠) ريال بتاريخ ١٩/١٢/٢٠١٨م أي بإجمالي مبلغ (٦٠٠, ٠٠٠) ريال، بالإضافة إلى حوالة واردة من قبل والد المستأنف (...) بمبلغ (٥٢, ٠٠٠) ريال، كما قدم المستأنف إفادة مكتوبة موقعة من قبل والده تفيد بكون هذه الحوالات شخصية، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستثنائية إلى قبول الاستئناف بمبلغ (٦٥٢, ٠٠٠) ريال.

وفيما يتعلق باعتراض المستأنف (...) على إيداعات النشاط المعفي من الضريبة بمبلغ (٩٣٥, ٦١١, ٢٥) ريال، لكون مواعيد سداد الدفعات محددة بصدر كل عقد وقيمتها وسبق تقديم عقود التورق وهي مكتملة الأركان وناشئة لأثارها القانونية، وفيما يخص الطرف الثالث في عملية التورق فإنه لا يتم تسليم السلع مادياً للعميل وغرض العميل هو الاستفادة من الأموال المستلمة ووجود سلعة بالعقد وانتقال ملكيتها مؤقتاً لغرض إضفاء الشرعية على التورق، بالإضافة إلى أنه تتم مزاولة النشاط في تلك الفترة بالترخيص الصادر من وزارة التجارة وهذا هو المتبع من الجانب الاجرائي لوزارة التجارة في ذلك التاريخ، وفيما يتعلق بما يثبت أن ملكية السيارة تعود للتاجر فإنه لا يتم تسليم السلع مادياً للعميل وغرض العميل هو الاستفادة من الأموال المستلمة ووجود السلعة في العقود وانتقال ملكيتها مؤقتاً هو فقط لإضفاء الشرعية على التورق وبذلك يتم التورق بنفس البطاقة الجمركية وبدون إصدار الاستمارة لعدم وجود توريد فعلي، ولم يتم الإفصاح عن الإيرادات المعفاة في الإقرار بسبب أنه لم يكن مسجل في الضريبة لعدم بلوغ توريده الحد الإلزامي، 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 مكنن النزاع فيه وانتهت بصده إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث لم تلحظ الدائرة الاستثنائية 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.

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

القرار

أولاً: فيما يتعلق باستئناف هيئة الزكاة والضريبة والجمارك:

١ - قبول الاستئناف شكلاً.

٢ - رفض الاستئناف المتعلق ببند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية بمبلغ (٧٥, ٨٥٤, ٦٧٩, ٢) مليونان وستمائة وتسعة وسبعون ألفاً وثمانمائة وأربعة وخمسون ريالاً وخمسة وسبعون هللة، وتأييد قرار دائرة الفصل.

ثانياً: فيما يتعلق باستئناف (...)، هوية وطنية رقم (...):

١ - قبول الاستئناف شكلاً.

٢ - قبول الاستئناف المتعلق ببند فرض ضريبة القيمة المضافة على ايداعات شخصية وحوالات بين الحسابات بمبلغ (٠٠٠, ٦٥٢) ستمائة واثنان وخمسون ألف ريال، وإلغاء قرار دائرة الفصل وإلغاء قرار الهيئة فيما يتعلق بذلك.

٣ - رفض الاستئناف المتعلق في بند فرض ضريبة القيمة المضافة على نشاط معفي من الضريبة بمبلغ (٢٥, ٦١١, ٩٣٥) تسعمائة وخمسة وثلاثون ألفاً وستمائة واحد عشر ريال وخمسة وعشرون هللة، وتأييد قرار دائرة الفصل.

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

قرار رقم: VA-2025-240860

الدعوى رقم: V-2024-240860

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية
الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل
بمدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٠

- وجود رصيد أو حركة في أحد الحسابات المحاسبية لا يكفي لإثبات وقوع توريد خاضع لضريبة القيمة المضافة، وإنما يعد ذلك مؤشرًا للتوسع في الفحص والتحقق من تحقق أحد محددات استحقاق الضريبة النظامية.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢٠/٠٨/٢٠٢٤م، من (...)، هوية وطنية رقم (...)، بصفته ممثلًا نظاميًا للشركة المستأنفة بموجب الوكالة رقم (...) وتاريخ ٠٨/٠٢/١٤٤٦هـ 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.

حيث إن وقائع هذه الدعوى قد أوردها القرار محل الاستئناف، فإن الدائرة الاستئنافية تحيل إليه منعا للتكرار. وحيث قضى قرار دائرة الفصل رقم (VTR-2022-1760) بتاريخ ٠٨/١٢/٢٠٢٢م بما يأتي:

- أولاً: قبول الدعوى شكلاً.
- ثانياً: رفض الدعوى موضوعاً.

ثم قضى قرار دائرة الاستئناف رقم (VA-2024-167943) بتاريخ ٢٠٢٤/٠٣/٠٥ م بما يأتي:

- أولاً: قبول الاستئناف المقدم من شركة (...) - سجل تجاري رقم (...) من الناحية الشكلية لتقديمه 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 ٢٠٢٤/٠٧/٢٤ م 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 المُقدم ابتداءً من الناحية الموضوعية.

وحيث لم يُلَقَ هذا القرار قبلاً 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 ٢٠٢٠ م، 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 ٢٠٢٠ م ولم يتم استلام أي مدفوعات. وفقاً لنظام ضريبة القيمة المضافة، عليه فإن الأرصدة الدائنة للعملاء منذ عام ٢٠١٧ م غير خاضعة للضريبة لعدم وجود حركة ايداع أو مبيعات للعملاء، وبذلك ينحصر الخلاف على الأرصدة بعد عام ٢٠١٨ م وذلك فيما يتعلق بأرصدة دائنة للعملاء قبل تطبيق ضريبة القيمة المضافة عن مبلغ (٣١٧, ٦٢٥, ١) ريال، وفيما يتعلق بأرصدة دائنة مخصصة لمنح العملاء مكافآت عن مبلغ (٣٠٨, ٠٨٦, ٣) ريال، فيموجب المادة (١٤) 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 ٢٠٢١م باستثناء الأرصدة القديمة قبل ٢٠١٨م، والتي سيتم فرض الضريبة عليها عند استفادة العملاء منها في العام التالي، وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الإثنين بتاريخ ١١/٠٨/١٤٤٦هـ الموافق ١٠/٠٢/٢٠٢٥م، الساعة ٠٤:٠٤م، 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وحيث إن الدعوى مهية للفصل فيها بحالتها الراهنة، فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

الأسباب

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 ٢٠٢٠م، والغرامات المترتبة على إعادة التقييم، وحيث أن النزاع يكمن في إخضاع مبلغ (٦٢٥, ٧١١, ٤) ريال إلى بند «المبيعات» نتيجة للتقييم المتعلق بـ «ديسمبر ٢٠٢٠م» والغرامات المترتبة على ذلك، وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك

بسبب أنه تمت مطالبتها بسداد ضريبة على أرصدة العملاء المدونة في القوائم المالية، رغم أن البضائع لم تُسلم قبل نهاية ٢٠٢٠م ولم يتم استلام أي مدفوعات. وفقاً لنظام ضريبة القيمة المضافة، عليه فإن الأرصدة الدائنة للعملاء منذ عام ٢٠١٧م غير خاضعة للضريبة لعدم وجود حركة ايداع أو مبيعات للعملاء، وبذلك ينحصر الخلاف على الأرصدة بعد عام ٢٠١٨م وذلك فيما يتعلق بأرصدة دائنة للعملاء قبل تطبيق ضريبة القيمة المضافة عن مبلغ (١٧٣, ٢٢٥, ١) ريال، وباطلاع الدائرة الاستثنائية على حيثيات القرار محل الاستئناف واللائحة الاستثنائية 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 ٢٣ 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 خلال 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 (١) من المادة (٢٣) 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 ١٢ شهر متتالية بحسب نص الفقرة (٣) من المادة (٢٣) الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، والتوريد المستمر يعد منفصلاً في «تاريخ إصدار الفاتورة» أو «تاريخ السداد» أيهما أسبق ويقدر القيمة بناء على نص الفقرة (٢) المادة (٢٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الذي لم يثبت حدوثه على المبلغ محل الخلاف، وحيث أن الاستناد تم على نص الفقرة (٣) من المادة (٢٠) 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 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 ١٢ شهر متتالية بحسب نص الفقرة (٣) من المادة (٢٣) الاتفاقية، وللتوريد العادي في ذات المادة (٢٣) من الاتفاقية، وحيث أن التقييم لم يحدد الفقرة من نص المادة (٢٣) من الاتفاقية التي تم رصد محدد الاستحقاق بناء 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 ٢٠٢٠م بالكامل في فترة ضريبة 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 (٢) المادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، كما ثبت من خلال القوائم المالية وجود رصيد مرحل في بند «دفعات مقدمة من عملاء» من عام ٢٠١٧م بمبلغ «٦٠١, ٩٩٠, ٣» ريال ويمثل الحساب العملاء غير المعروفين (UNKNOWN CUSTOMER) بالكود ١٢٤٨، وعلى الرغم من عدم ثبوت وجود طلب موجه إلى المستأنفة بتقديم كشف تفصيلي للحساب إلا أن المبلغ يمثل إجمالي الرصيد المرحل من عام ٢٠١٧م في حين أن دفع المستأنفة فيما يتعلق بقيمة البند محل الخلاف بمبلغ (٣١٧, ٦٢٥, ١) 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: (بناء على عدم تقديم الحركة التفصيلية للدفعات المقدمة من عام ٢٠١٧م إلى عام ٢٠٢٠م) وهو

المستند المقدم للدائرة الاستئنافية، لا سيما وأن الإثبات محاسبيًا 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 (١٧٣, ٦٢٥, ١) ريال.

وفيما يتعلق بأرصدة دائنة مخصصة لمنح العملاء مكافآت عن مبلغ (٣٠٨, ٠٨٦, ٣) ريال، وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أنه بموجب المادة (١٤) 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 ٢٠٢١م باستثناء الأرصدة القديمة قبل ٢٠١٨م، 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 دفع ماثرة 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:



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

ثانياً: قبول جزئي للاستئناف فيما يتعلق بإخضاع مبلغ (٣١٧, ٦٢٥, ١) مليون وستمائة وخمسة وعشرون ألفاً وثلاثمائة وسبعة عشر ريالاً إلى بند «المبيعات»، ورفض الاستئناف المتعلق بإخضاع مبلغ (٣٠٨, ٠٨٦, ٣) ثلاثة ملايين وستة وثمانون ألفاً وثلاثمائة وثمانية ريالاً 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).

قرار رقم: VA-2025-238865

الدعوى رقم: V-2024-238865

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية
الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل
بمدينة الرياض

المبدأ رقم ٢١

- العبرة في تحمل الالتزامات الضريبية عند انتقال ملكية المنشأة بالفترة التي نشأ عنها الالتزام ونطاق التعهد العقدي، ولا يمنع من ذلك ظهور الالتزام أو سداؤه بعد انتقال الملكية.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢٤/٠٦/٢٠٢٤ م، من (...)، هوية وطنية رقم (...)، وترخيص المحاماة رقم (...) بصفته وكيل بموجب الوكالة رقم (...) الصادرة بتاريخ ١٤٤٥/٠٧/٠٥ هـ على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة رقم (VJ-2024-230787) في الدعوى المقامة من المستأنف ضد المستأنف ضدهم.

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 شكلاً.

- ثانياً: وفي الموضوع:

رد دعوى المدعي فيما يتعلق بالمطالبة الضريبية محل الدعوى بقيمة (٥٠٨, ٠٩٨) ريال.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المستأنف، فقد تقدم إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة

استئناف تضمنت اعتراضه على قرار دائرة الفصل القاضي برد دعواه فيما يتعلق بالمطالبة

الضريبة محل الدعوى، وذلك بسبب أن تفسير مقدمة العقد بأن التنازل كان بما للشركة من حقوق وما عليها من التزامات تم الإفصاح عنها، ولعدم الإفصاح من قبل المستأنف ضدهما عن حال الإقرارات الضريبية والزكوية للشركة والتزامهم بسدادها قبل انتقالها للمستأنف، والذي لم يستطع استكمال نقل السجل التجاري له إلا بعد سداد المبالغ المالية مقابل الإقرارات الضريبية والزكوية التي على السجل، ولضمان حقه بموجب المادة السادسة عشر من العقد قام بسداد كافة الإقرارات الضريبية والزكوية واستكمال نقل السجل التجاري له، وانتهى بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ ٢٧/٠٨/١٤٤٦ هـ الموافق ٢٦/٠٢/٢٠٢٥ م، الساعة ١٢:٣٠ 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥ هـ؛ 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.

الأسباب

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 لتقديره 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 الاستثنائية أن القرار الصادر من دائرة الفصل قضى برد دعوى المستأنف فيما يتعلق بالمطالبة الضريبية محل الدعوى، وحيث أن المستأنف يعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أن تفسير مقدمة العقد بأن التنازل كان بما للشركة من حقوق وما عليها من التزامات تم الإفصاح عنها، ولعدم الإفصاح من قبل المستأنف ضدهما عن حال الإقرارات الضريبية والزكوية للشركة والتزامهم بسدادها قبل انتقالها للمستأنف، والذي لم يستطع استكمال نقل السجل التجاري له إلا بعد سداد المبالغ المالية مقابل الإقرارات الضريبية والزكوية التي على السجل، ولضمان حقه بموجب المادة السادسة عشر من العقد قام بسداد كافة الإقرارات الضريبية والزكوية واستكمال نقل السجل التجاري له، وباطلاع الدائرة الاستثنائية على مستندات الدعوى وحيث أن الثابت أن المستأنف قد تقدم باعتراضه أمام دائرة الفصل على مبلغ (١٢,٣٤٦) ريال يتعلق بالإقرار الزكوي لعام ٢٠٢٢م، والذي يخرج عن اختصاص دائرة الفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة، والذي تنتهي معه الدائرة الاستثنائية إلى إلغاء قرار دائرة الفصل محل الاستئناف والحكم بعدم اختصاص الدائرة شكلاً بنظر المطالبة فيما يتعلق بالإقرار الزكوي لعام ٢٠٢٢م.

وفيما يتعلق بالمطالبة بإقرار الربع الرابع لعام ٢٠٢١م والربع الأول والثاني لعام ٢٠٢٢م، وباطلاع الدائرة الاستثنائية على العقد الصادر من وزارة التجارة برقم (.....) وتاريخ ١٩/٠٣/١٤٤٤هـ، وحيث نصت المادة (١٦) منه على «إقرار والتزام يقر الطرفين (...) و (...) بأنهم مسؤولين المسؤولية التامة والتضامنية وتحملون ما قد يظهر على الشركة من ديون والتزامات مستقبلاً»، وحيث أن المبالغ محل الدعوى تتعلق بالتزامات ضريبية لفترات سابقة لتاريخ نقل الملكية ولكنها ظهرت بعده، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستثنائية إلى قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل محل الاستئناف، والحكم بإلزام (...) و (...) بدفع مبلغ وقدره (٦٢٢, ٣٧٢) ريال ل (...).

وفيما يتعلق بالمطالبة بإقرار الربع الرابع لعام ٢٠٢٢م، وحيث ثبت انتقال ملكية الشركة بتاريخ ١٥/١٠/٢٠٢٢م، وتتكون فترة الربع الرابع بدءاً من ١ أكتوبر وتنتهي في ٣١ ديسمبر، عليه فإن مسؤولية المدعى عليهم (المستأنف ضدهم) تقتصر على جزء بسيط من الفترة ألا وهي من ١٠/١٠/٢٠٢٢م وحتى ١٥/١٠/٢٠٢٢م، إلا أن المدعي (المستأنف) يطالبهم بإقرار

الربع الرابع كاملاً، إضافةً إلى تقديمه ما يثبت سداد ضريبة الفترات الضريبية محل النزاع ما عدا الربع الرابع لعام ٢٠٢٢م فلم يقدم ما ثبت توريدها لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستئنافية إلى رد دعواه فيما يتعلق بالمطالبة بضريبة القيمة المضافة للربع الرابع لعام ٢٠٢٢م.

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

القرار

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من / (...)، هوية وطنية رقم (...)، شكلاً.

ثانياً: إلغاء قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة رقم (٧٦-2024-230787)، والحكم بعدم اختصاص الدائرة شكلاً بنظر المطالبة فيما يتعلق بالإقرار الزكوي لعام ٢٠٢٢م.

ثالثاً: إلزام (...)، هوية وطنية رقم (...) و (...)، هوية وطنية رقم (...) متضامين بدفع مبلغ وقدره (٠٠, ٦٢٢, ٣٧٢) ثلاثمائة واثنتان وسبعون ألفاً وستمائة واثنتان وعشرون ريالاً لـ (...)، هوية وطنية رقم (...)، يمثل ضريبة القيمة المضافة للفترات الضريبية للربع الرابع لعام ٢٠٢١م والربع الأول والثاني لعام ٢٠٢٢م.

رابعاً: رد دعوى المدعي فيما يتعلق بالمطالبة بضريبة القيمة المضافة للربع الرابع لعام

٢٠٢٢م.

المبدأ رقم ٢٢

- لا تعد المبالغ المفروضة تعويضاً عن ضرر أو خسارة مقابلًا لتوريد سلع أو خدمات، متى ثبتت طبيعتها التعويضية، فتقع خارج نطاق ضريبة القيمة المضافة.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤ / ١١ / ٢٠٢٤م، من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة رقم (VJ-2024-93956) في الدعوى المقامة من (...) ضد هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

وكذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤ / ١١ / ٢٠٢٤م، من (...) (هوية وطنية رقم ... بصفته وكيلًا للمستأنفة / (...)) (رقم مميز ... بموجب الوكالة رقم ...) وتاريخ ١٤ / ١١ / ٢٠٢٥م وترخيص المحاماة رقم (...))، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة رقم (VJ-2024-93956) في الدعوى المقامة من (...) ضد هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

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.

- ثانيًا: من الناحية الموضوعية:

١- تعديل قرار المدعى عليها بإخضاع قيمة العمولة بدلًا من قيمة كامل العقد فيما يتعلق بخدمات توريد القوى العاملة (الموظفين) الى (...)، ورد دعوى المدعية فيما يتعلق بحساب التصفية، وإثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق بخدمات الصيانة وتوريد قطع الغيار، وذلك للفترة الضريبية (يناير ٢٠١٩م).

٢- رد دعوى المدعية فيما يتعلق بالتذاكر المباعة في عام ٢٠١٧م والمجدولة في عامي ٢٠١٨م و٢٠١٩م والبالغ قدرها (١٦٠, ٦٤) ريال، وذلك للفترة الضريبية (يناير ٢٠١٩م).

٣- رد دعوى المدعية فيما يتعلق بغرامات إلغاء التذاكر البالغ قدرها (٩١٤, ٩١٤) ريال، وذلك للفترة الضريبية (يناير ٢٠١٩م).

٤- رد دعوى المدعية فيما يتعلق ببند المبيعات الصفريّة المتعلقة بوحدة (...) والبالغ قدرها (٦٢٠, ١٢٤, ٧) ريال، وذلك للفترة الضريبية (يناير ٢٠١٩م).

وحيث لم يُلَِّقْ هذا القرار قبولاً لدى الطرفين، فقد تقدمت المستأنفة (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك) إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القضائي 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 بالموظف 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 بالموظف على العلاقة بين العمالة التي يتم توفيرها من قبل المكلّف والمستفيدين من خدماتهم يتحقق عند استيفاء جميع الشروط الموضحة في القسم (٢) 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 اعتراضها على قرار دائرة الفصل القضائي برد دعواها فيما يتعلق بالتذاكر المباعة في عام ٢٠١٧م والمجدولة

في عامي ٢٠١٨م و٢٠١٩م، وذلك بسبب أن أنظمة مبيعات التذاكر تُدار وفق أنظمة عالمية مثل نظام «.....» ووفق معايير يضعها الاتحاد الدولي للنقل الجوي (IATA)، 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. كما تضمنت اللائحة اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي برد دعواها فيما يتعلق ببند المبيعات الصفرية المتعلقة بوحدة الأسطول (...) المتعلقة بخدمات تشغيل وصيانة الرحلات الجوية الدولية، وذلك بسبب أنها مبيعات خاضعة للضريبة بالنسبة الصفرية لكونها متعلقة بخدمات الرحلات الدولية لطائرات (...). كما تم الإفصاح عن رسوم بقاء طائرات (...) في المطارات الدولية بشكل خاطئ ضمن البند محل الخلاف؛ حيث أنها تمثل معاملات خارجة عن نطاق ضريبة القيمة المضافة، وتدفع المستأففة بصحة المستندات المقدمة منها والمستخرجة من الأنظمة المحاسبية والمبينة على عقود مع عملائها موضحاً معها بأن الرحلات الخاصة بـ (...) بطبيعتها رحلات سرية غير معلنة للعموم. وتضمنت اللائحة أيضاً اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي برد دعواها فيما يتعلق ببند المبيعات لوحدة الأسطول (...) المتعلقة بتعديلات الفواتير الملغاة المقر عنها ضمن بند المبيعات، وتطالب في حال تمت إعادة تصنيف المبيعات الصفرية المتعلقة بوحدة الأسطول (...) إلى المبيعات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية بأن يتم الأخذ بالتعديلات المدرجة على المبيعات الخاضعة للضريبة بنسبة ٠٪ في الاعتبار حيث تهدف إلى تخفيض المبيعات وتعد جزءاً من القيمة الإجمالية، وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الأحد بتاريخ ١٦/٠٩/١٤٤٦هـ الموافق ١٦/٠٣/٢٠٢٥م، الساعة ١٢:٣٠م، 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 (١) من المادة (الخامسة عشرة) من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٥٧١١) وتاريخ ٠٨/٠٤/١٤٤٥هـ. وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى

المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وحيث إن الدعوى مهية للفصل فيها بحالتها الراهنة؛ فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات الدعوى ولائحة الاستئناف المقدمة تبين 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 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 بالموظف 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 بالموظف على العلاقة بين العمالة التي يتم توفيرها من قبل المكلف والمستفيدين من خدماتهم يتحقق عند استيفاء جميع الشروط الموضحة في القسم (٢) 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 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 دفع ماثرة أمام هذه الدائرة، مما تنتهي معه إلى تقرير عدم تأثيرها على نتيجة القرار؛ وبناءً على ما تقدم فإن الدائرة تنتهي إلى رفض الاستئناف وتأيد قرار دائرة الفصل فيما انتهى إليه محمولاً على أسبابه.

وفيما يخص الاستئناف المقدم من (...) على قرار دائرة الفصل القاضي برد دعاها فيما يتعلق بالتذاكر المباعة في عام ٢٠١٧م والمجدولة في عامي ٢٠١٨م و٢٠١٩م، وحيث أنها تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أن أنظمة مبيعات التذاكر تدّار وفق أنظمة عالمية مثل نظام «.....» ووفق معايير يضعها الاتحاد الدولي للنقل الجوي (IATA)، 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، 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 دفعات 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 دعاها فيما يتعلق بغرامات إلغاء التذاكر، وحيث أنها تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أنها ليست توريد وإنما تعويض عن ضرر، وباطلاع الدائرة على ملف الدعوى وما احتوى عليه من دفعات ومستندات، وحيث عرّفت المادة (١) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدور 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 (٢) 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 (١٤) 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 ٢٤ ساعة من موعد الرحلة- بحيث يكون من الصعب بيع التذكرة لعميل آخر في مثل هذه المدة المحددة، ووفقاً لتعريف (التوريد) الوارد بالمادة (١) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدور مجلس التعاون لدول الخليج العربية أعلاه؛ فإن الغرامة هي عبارة عن تعويض عن «أضرار محددة» نتيجة إلغاء التذكرة ولا تعتبر الغرامات والعقوبات الحقيقية مقابلاً لأي توريد، ولا ينال من ذلك ما ذكر في القرار محل الاستئناف من أن المستأنفة لم تفصل بين الغرامات المرتبطة بين النقل الدولي والمحلي؛ 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 وليست مقابل سلع أو خدمات وبالتالي تقع خارج نطاق ضريبة القيمة المضافة، بالإضافة إلى أن المكلف قد بذل العناية اللازمة بتواصله مع الهيئة وهي الجهة المشرعة والتي أجابت على استفسار المكلف في البريد الإلكتروني المرفق في ملف الدعوى بتأكيدا على عدم انطباق الضريبة (خارج نطاق ضريبة القيمة المضافة)؛ 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 دعاها فيما يتعلق ببند المبيعات الصفري المتعلقة بوحدة الاسطول (...) المتعلقة بخدمات تشغيل وصيانة الرحلات الجوية الدولية، وحيث أنها تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أنها مبيعات خاضعة للضريبة بالنسبة الصفري لكونها متعلقة بخدمات الرحلات الدولية لطائرات (...)، كما تم الإفصاح عن رسوم بقاء طائرات (...) في المطارات الدولية بشكل خاطئ ضمن البند محل الخلاف؛ حيث أنها تمثل معاملات خارجة عن نطاق ضريبة القيمة المضافة، وتدفع المستأنفة بصحة المستندات المقدمة منها والمستخرجة من الأنظمة المحاسبية والمبينة على عقود مع عملائها موضحاً معها بأن الرحلات الخاصة بـ (...) 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 السائغة التي بُني عليها والكافية لحمل قضائه، إذ تولت الدائرة المصدرة له تمحيص مكنم النزاع فيه وانتهت بصده إلى النتيجة التي خلصت إليها في منظوقه، وحيث لم تلحظ الدائرة الاستئنافية بشأنه ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمه من

دفع مشاراً أمام هذه الدائرة، مما تنتهي معه إلى تقرير عدم تأثيرها على نتيجة القرار؛ وبناءً على ما تقدم فإن الدائرة تنتهي إلى رفض الاستئناف وتأيد قرار دائرة الفصل فيما انتهى إليه محمولاً على أسبابه.

وفيما يخص الاستئناف المقدم من (...) على قرار دائرة الفصل القاضي برد دعاها فيما يتعلق ببند المبيعات لوحدة الأسطول (...) المتعلقة بتعديلات الفواتير الملغاة المقر عنها ضمن بند المبيعات، وحيث أنها تعترض على قرار دائرة الفصل وتطالب في حال تمت إعادة تصنيف المبيعات الضريبة المتعلقة بوحدة الأسطول (...) إلى المبيعات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية بأن يتم الأخذ بالتعديلات المدرجة على المبيعات الخاضعة للضريبة بنسبة ٠٪ في الاعتبار حيث تهدف إلى تخفيض المبيعات وتعد جزءاً من القيمة الإجمالية، وبإطلاع الدائرة على ملف الدعوى وما احتوى عليه من دفع ومستندات، واستناداً على المادة (٢) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة التي نصت على أنه: «لأغراض تطبيق النظام وهذه اللائحة، يعد الشخص الخاضع للضريبة في المملكة هو الشخص الذي يمارس نشاط اقتصادي مستقلاً بهدف تحقيق الدخل، وتم تسجيله لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة أو اعتبر ملزماً بالتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة فيها وفقاً للنظام وهذه اللائحة»، واستناداً على المادة (١٤) من ذات اللائحة التي نصت على أنه: «دون الإخلال بأحكام المادة الثانية من النظام ولأغراض تطبيق الاتفاقية والنظام في المملكة، تفرض الضريبة على كافة التوريدات الخاضعة للضريبة من السلع والخدمات التي يقوم بها أي شخص خاضع للضريبة في المملكة، في سياق ممارسة النشاط الاقتصادي، أو على تلك التي يتلقاها أي شخص خاضع للضريبة في المملكة في سياق ممارسة النشاط الاقتصادي في الحالات التي تطبق فيها آلية الاحتساب (التكليف) العكسي، وعلى استيراد السلع إلى المملكة»، واستناداً على الفقرة (٢) من المادة (٣٤) منها التي نصت على أنه: «يخضع النقل الدولي للركاب لنسبة الصفر وفقاً للأحكام الواردة في هذه اللائحة، في الحالات الآتية: أ) أن يتم النقل بواسطة أية وسيلة من وسائل النقل المؤهلة. ب) أن يتم النقل بواسطة رحلات نقل ركاب مجدولة أو بواسطة رحلات بحرية تتم وفقاً لجدول زمني معلن»، واستناداً على الفقرة (٣) من المادة (٣٤) منها التي نصت على أن: «الخدمات المرتبطة مباشرة أو عرضياً بتوريد النقل الدولي للركاب تخضع لنسبة الصفر وتشمل هذه الخدمات ما يلي: أ) نقل امتعة المسافرين بما في ذلك الحيوانات الأليفة والدراجات وعربات

الاطفال ورسوم وزن الأمتعة الزائدة. ب) نقل المركبات والمقطورات الخاصة بالمسافرين. ج) رسوم النقل الجوي للركاب والشحن الجوي الإضافي. د) حجز المقاعد. هـ) رسوم قمرات ومقصورات النوم.»، واستنادًا على الفقرة (٨) من المادة (٣٤) منها التي نصت على أنه: «يقصد بوسائل النقل المؤهلة أي مركبة أو سفينة أو طائرة معدة لنقل عشرة (١٠) أشخاص كحد أدنى أو معدة لنقل السلع على أساس تجاري ويكون الغرض الرئيسي منها القيام بالنقل الدولي. ولا تعد من وسائل النقل المؤهلة أي وسيلة نقل تم تحويلها أو استخدامها لأغراض ترفيهية أو شخصية»، واستنادًا على الفقرة (١) من المادة (٤٠) منها التي نصت على أن: «تعدل قيمة التوريد الخاضع للضريبة عند ارتباطها بالشخص الخاضع للضريبة. في الحالات الآتية: (أ) تم إلغاء أو وقف التوريد بعد حدوثه أو اعتباره حدث كليًا أو جزئيًا. (ب) وجود تغيير أو تعديل جوهري في طبيعة التوريد بحيث يؤدي إلى تغيير الضريبة المستحقة. (ج) تم الاتفاق على قيمة التوريد مسبقًا، ثم تعديله لأي سبب من الأسباب، بما في ذلك عرض تخفيض إضافي بعد إتمام البيع. (د) عند ترجيع السلع أو الخدمات أو أي جزء منها إلى المورد ويقوم المورد بقبول استرجاعها.»، وبالاطلاع على القرار محل الاستئناف؛ يتضح عدم وجاهة ما أسست عليه أسبابه برد هذا البند استنادًا لعدم وجود رد من الهيئة وعدم وجود تعديلات على بند (التعديل على المبيعات)، وبالاطلاع على اللوائح المقدمة؛ يتبين مطالبة المستأنفة أن يتم إعادة تصنيف التعديلات على المبيعات التي تخص الأسطول (...) إلى المبيعات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية في حال تم رفض فرض الضريبة بالنسبة الصفرية على المبيعات الخاصة بالأسطول (...)، وبالاطلاع على إشعار التقييم النهائي؛ يتضح أن الهيئة قامت بإخضاع المبيعات الخاضعة للضريبة بالنسبة الصفرية لوحدة الأسطول (...) إلى المبيعات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية دون الأخذ بالتعديلات المرتبطة بها، وحيث قدمت المستأنفة الإشعارات الدائنة المتعلقة بالفواتير التي تم تخفيض المبيعات الصفرية للأسطول (...) بها من خلال الإشعار الدائن رقم (...) والمرتبطة بالفاتورة رقم (...) بمبلغ (٧٥، ٨٣٨، ٤٣٢، ١٤) ريال، وحيث أن الدائرة انتهت في البند أعلاه إلى إخضاع المبيعات الخاضعة للضريبة بالنسبة الصفرية لوحدة الأسطول ... للضريبة بالنسبة الأساسية؛ مما يتبين معه صحة مطالبة المستأنفة بإعادة تصنيف مبلغ التعديل محل الاستئناف إلى بند التعديلات على المبيعات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية؛ الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول الاستئناف، وإلغاء قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

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

القرار

أولاً: فيما يتعلق باستئناف هيئة الزكاة والضريبة والجمارك:

- قبول الاستئناف شكلاً.
- وفي الموضوع:
- ١- 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:
- ١- رفض الاستئناف المتعلق بالتذاكر المباعة في عام ٢٠١٧م للرحلات المجدولة في عامي ٢٠١٨م و٢٠١٩م وتأييد قرار دائرة الفصل.
- ٢- قبول الاستئناف المتعلق ببند غرامات إلغاء التذاكر وإلغاء قرار دائرة الفصل وإلغاء قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.
- ٣- رفض الاستئناف بشأن بند المبيعات لوحدة الأسطول (...) المتعلقة بخدمات تشغيل وصيانة الرحلات الجوية الدولية وتأييد قرار دائرة الفصل.
- ٤- قبول الاستئناف بشأن بند المبيعات لوحدة الأسطول (...) المتعلقة بتعديلات الفواتير الملغاة المقرر عنها ضمن بند المبيعات بمبلغ (٧٥, ٨٣٨, ٤٣٢, ١٤) ريال وإلغاء قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

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

قرار رقم: VA-2025-240900

الدعوى رقم: V-2024-240900

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية
الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل
بمدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٣

- يعد الشخص خاضعاً لأحكام ضريبة القيمة المضافة متى كان ملزماً بالتسجيل النظامي ولو لم يثبت إتمام التسجيل فعلياً، متى تجاوزت التوريدات حد التسجيل الإلزامي.

المبدأ رقم ٢٤

- لا يعد تأخر المستأجر في سداد الأجرة سبباً نظامياً لإلزامه بالغرامات الضريبية المترتبة على عدم قيام المورد بتوريد الضريبة في موعدها، لانقطاع العلاقة السببية بين التأخير والغرامة.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢١/٠٨/٢٠٢٤ م، من (...)، هوية وطنية رقم (...)، ترخيص محاماة رقم (...)، بصفته وكيلًا عن (...) بموجب الوكالة رقم (...) الصادرة بتاريخ ١١/٠٣/١٤٤٥ هـ وبصفته وكيلًا عن (...) بموجب الوكالة رقم (...) الصادرة بتاريخ ٠٢/٠٣/١٤٤٥ هـ على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة رقم (VJ-2024-232887) في الدعوى المقامة من المستأنفين ضد المستأنف ضدها.

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: من الناحية الشكلية:

- ١/ عدم جواز نظر الطلب بضريبة القيمة المضافة لقيمة الإيجار المستحقة بتاريخ ٣١ يناير ٢٠٢٢م الموافق ٢٨ جماد الثاني ١٤٤٣هـ ودفعة ضريبة القيمة الإيجارية المستحقة بتاريخ ٢٧ يوليو ٢٠٢٢م الموافق ٢٨ ذي الحجة ١٤٤٣هـ لسبق الفصل فيها.
- ٢/ قبول الدعوى شكلاً لبقية الطلبات.

- ثانياً: من الناحية الموضوعية:

- ١/ إلزام المدعى عليها شركة (...)، سجل التجاري (...) بأن تدفع للمدعي / (...)، هوية وطنية رقم (...)، مبلغاً قدره (٠٠, ٣٨٠, ٤٨٤) أربعمئة وأربعة وثمانون ألف وثلاثمئة وثمانون ريال، كضريبة قيمة مضافة مستحقة عن قيمة إيجار وفقاً لنصيب (...).
- ٢/ إلزام المدعى عليها شركة (...)، سجل التجاري (...) بأن تدفع للمدعي / (...)، هوية وطنية رقم (...) مبلغاً قدره (٢٥, ٩١٩, ١٩٨) مئة وثمانية وتسعون ألف وتسعمائة وتسعة عشر ريال وخمسة وعشرون هلاله كضريبة قيمة مضافة مستحقة عن قيمة إيجار وفقاً لنصيب (...).
- ٣/ رد ما عدا ذلك من طلبات.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المستأنفين، فقد تقدموا إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضهما على قرار دائرة الفصل القاضي بالقبول الجزئي لمطالبتهما بقيمة ضريبة القيمة المضافة المستحقة عن قيمة الإيجار محل الدعوى وفقاً لنصيب كلاً منهما، وذلك لثبوت استحقاق كامل مبلغ الضريبة عن الأجرة المستحقة للمستأنفين بموجب حكم المحكمة، كما أن الغرامات ترتبت على مماطلة المستأنف ضدها في سداد الأجرة مما يتحقق فيه أركان استحقاق التعويض وبالتالي تُلزم المستأنف ضدها بدفع الغرامات كتعويض عن التأخير، وانتهت اللائحة بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ ٢٣/١١/١٤٤٦هـ الموافق ٢١/٠٥/٢٠٢٥م، الساعة ١١:٥٥م، 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨ / ٠٤ / ١٤٤٥ هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وحيث إن الدعوى مهياة للفصل فيها بحالتها الراهنة، فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

الأسباب

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 بالقبول الجزئي لمطالبة المستأنفين بقيمة ضريبة القيمة المضافة المستحقة عن قيمة الإيجار محل الدعوى وفقاً لنصيب كلاً منهما، وحيث أن المستأنفين يعترضان على قرار دائرة الفصل وذلك لثبوت استحقاق كامل مبلغ الضريبة عن الأجرة المستحقة للمستأنفين بموجب حكم المحكمة، كما أن الغرامات ترتبت على مماطلة المستأنف ضدها في سداد الأجرة مما يتحقق فيه أركان استحقاق التعويض وبالتالي تُلزم المستأنف ضدها بدفع الغرامات كتعويض عن التأخير. وباطلاع الدائرة الاستئنافية على مستندات الدعوى وحيث أن الاستئناف انحصر في المطالبة بمبلغ الضريبة كاملاً، وإلزام المستأنف ضدها بمبلغ الغرامات كتعويض عن التأخير في سداد الأجرة؛ عليه فإنه فيما يتعلق بالضريبة للفترات محل النزاع وبعد الاطلاع على ملف القضية وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، فالثابت أن محل الاستئناف يكمن في طلب المستأنفين بإلزام المستأجر

بدفع الضريبة المستحقة عن الفترة من ٢٠١٩م حتى ٢٠٢١م بموجب صك الحكم الصادر من محكمة الاستئناف بمنطقة المدينة المنورة رقم (...) والذي صدر بتأييد القرار الدائرة الابتدائية القاضي بـ: «أولاً: إلزام المدعى عليها أن تسدد للمدعين مناصفة بينهما أجرة العقار من تاريخ ٢٨ / ١٢ / ١٤٤٠هـ حتى الأجرة المستحقة في ٢٨ / ١٢ / ١٤٤٢هـ بمبلغ (٩٣٠,٠٠٠) ريال، ثانياً/ صرف النظر عن المطالبة بضريبة الأجرة المذكورة لعدم الاختصاص الولائي...»، والنتيجة عن تأجير العقار بتاريخ ٢٥ / ٠٣ / ١٤٣٨هـ الموافق ٢٤ / ١٢ / ٢٠١٦م بموجب العقد المبرم بينهما، وحيث أن قرار الدائرة في إلزام المستأنف ضدها بدفع مبلغ الضريبة للمستأنفين بمبالغ غير متساوية؛ مبني على أساس أن (...) لم يكن مسجلاً لدى الهيئة في بعض الفترات محل المطالبة وبالتالي تسقط أحقيته بالمطالبة بمبلغ الضريبة عن تلك الفترات. وحيث نصّت المادة (الثانية) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادرة بقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤ / ١٢ / ١٤٣٨هـ على: «لأغراض تطبيق النظام وهذه اللائحة، يعد الشخص الخاضع للضريبة في المملكة هو الشخص الذي يمارس نشاطاً اقتصادياً مستقلاً بقصد تحقيق الدخل، وتم تسجيله لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة أو اعتبر ملزماً بالتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة فيها وفقاً للنظام وهذه اللائحة.»، كما أن الأصل في تحمل عبء سداد الضريبة كضريبة غير مباشرة عما يتلقاه من سلع وخدمات هو العميل أو المشتري (المتلقي للسلع والخدمات)، إلا ما استثنى بنص خاص من دفع الضريبة على ما يتلقاه من سلع وخدمات وفق حالات معينة جاءت في المادة (الثلاثون) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، كما يقع التزام توريد وسداد الضريبة المحصلة من العميل أو المشتري (المتلقي للسلع والخدمات) إلى الجهة الضريبية المختصة على المورد (البائع للسلع والخدمات) وفقاً لأحكام الفقرتين رقم (١) و (٢) من المادة (الأربعون) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، وعليه؛ فإن العبرة باستحقاق الضريبة وفقاً لتاريخ التوريد أو إصدار الفاتورة أو سداد جزء من الثمن أيهما أسبق بالنسبة للتوريد الغير مستمر وفقاً لنصّ الفقرة رقم (١) من المادة (الثالثة والعشرون) من ذات الاتفاقية، وطبقاً لذلك فإن الضريبة المترتبة على الأجرة المستحقة بموجب صك الحكم الصادر من محكمة الاستئناف بمنطقة المدينة المنورة من تاريخ ٢٨ / ١٢ / ١٤٤٠هـ الموافق ٢٩ / ٠٨ / ٢٠١٩م حتى الأجرة المستحقة

في ٢٨/١٢/١٤٤٢ هـ الموافق ٠٧/٠٨/٢٠٢١ م، يُعد المستأنفين آنذاك خاضعين لأحكام ضريبة القيمة المضافة وكانا مُلزَمين بالتسجيل وفق أحكام المادة (الأولى) من ذات الاتفاقية، والمادة (الثانية) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، وتسري عليهما أحكام مواد الاتفاقية والنظام واللائحة، باعتبار أن قيمة التوريد تزيد عن حد التسجيل الإلزامي المنصوص عليه في الاتفاقية، مما يُجيز لهما مطالبة المستأنف ضدها (المستأجر) بالضريبة المستحقة عن إيجار العقار المذكور، لاسيما وأنهما قدما ما يُثبت توريدهما للضريبة. وحيث أن الفترة محل النزاع تقع في نطاق تطبيق نسبة ضريبة القيمة المضافة قبل التعديل ونسبة ضريبة القيمة المضافة بعد التعديل (النسبة المعدلة) فتم احتساب ضريبة القيمة المضافة على فترات تبعاً لتغير نسبة الضريبة، وذلك بتطبيق النسبتين (نسبة الضريبة الأساسية قبل التعديل ونسبة الضريبة المعدلة) على الفترة فترات المدة الإيجارية كونه يعد عقداً مستمرًا حسب ما نصت عليه الفقرة (١٠/ج) من المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة: «يجوز للمورد معاملة أي توريد لسلع أو خدمات خاضعة للضريبة تتعلق بعقد مبرم قبل تاريخ ١١ مايو ٢٠٢٠ م. على أنه توريد خاضع لنسبة الضريبة الأساسية قبل التعديل وذلك عن كافة التوريدات التي تتم بموجب ذلك العقد حتى تاريخ انقضاء العقد أو تجديده أو حلول ٣٠ يونيو ٢٠٢١ م. أيها أسبق ويشترط لذلك أن يكون كل من المورد والعميل مسجلين كأشخاص خاضعين في نظام الضريبة وأن يحق للعميل خصم ضريبة المدخلات كاملة فيما يتعلق بتوريد السلع أو الخدمات الموردة بموجب العقد.» وبالإطلاع على أساس استحقاق الأجرة التي ترتبت عليها المطالبة محل الدعوى، فإن الدفعة المستحقة بتاريخ ٢٨/١٢/١٤٣٩ هـ الموافق ٠٨/٠٩/٢٠١٨ م كانت بناءً على الحكم الابتدائي رقم (...) المذيل بتأييد محكمة الاستئناف بمنطقة المدينة المنورة بقرارها رقم (...)، أما الدفعات المستحقة من تاريخ ٢٨/١٢/١٤٤٠ هـ إلى تاريخ ٢٨/١٢/١٤٤٢ هـ؛ كانت بناءً على صك الحكم رقم (...) الصادر من محكمة الاستئناف بمنطقة المدينة المنورة والذي صدر بتأييد قرار الدائرة الابتدائية رقم (...).

وبالتالي يكون الاحتساب وفقاً للآتي:

أساس استحقاق الأجرة	تاريخ استحقاق الدفعة	مبلغ الأجرة	ضريبة القيمة المضافة (5%)
الحكم الابتدائي رقم (...) المذيل بتأييد محكمة الاستئناف رقم (...)	28/12/1439 هـ الموافق 08/09/2018 م	ريال 4.477.200	ريال 223.860
صك الحكم رقم (...) الصادر من محكمة الاستئناف بتأييد الحكم الابتدائي رقم (...)	من 28/12/1440 هـ الموافق 29/08/2019 م إلى 28/12/1441 هـ الموافق 18/08/2020 م	ريال 4.965.000	ريال 248.250
	من 28/12/1441 هـ الموافق 18/08/2020 م إلى 20/11/1442 هـ الموافق 30/06/2021 م	ريال 4.965.000 أجرة الشهر الواحد تساوي (413.750 ريال) * 11 شهر منها يخضع لـ (5%) بمجموع أجرة (4.551.250 ريال)	ريال 227.562.5
	ضريبة القيمة المضافة بنسبة (15%)		
	28/12/1442 هـ الموافق 07/08/2021 م	شهر واحد بمبلغ أجرة (413.750 ريال) يخضع لـ (15%)	ريال 62.062.5
مجموع الضريبة المستحقة للفترة أعلاه شاملة النسبتين		ريال 761.735	

أما بشأن المطالبة بإلزام المستأنف ضدها بالغرامات كتعويض عن التأخر بالسداد: وحيث يقتضي الأصل أن المتصرف ملزم أمام الهيئة بالسداد وفقاً لما نصت عليه الفقرة (٢) من المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، فإنه لا يستوي إلزام المستأنف ضدها بالغرامات باعتبار أنها تعويض عن تأخيرها في سداد الأجرة والضريبة المترتبة عليها، وذلك لانتهاء العلاقة السببية بين هذا التأخير والضرر؛ إذ أن الغرامات المترتبة في ذمة المستأنفين ناتجة عن عدم سداد الضريبة في تاريخ استحقاقها للهيئة فلا تمثل ضرراً تحقق بسبب تأخر سداد الأجرة، وإنما تقصير منهما بالقيام بالتزامهما باعتبار أن سداد الغرامة جزء من مسؤوليتهما كونهما (المتصرف) الملزم بتوريد الضريبة للهيئة، الأمر الذي يثبت من خلاله سلامة ما انتهى إليه القرار محل الاستئناف في هذا البند.

ولهذه الأسباب وبعد المداولة، قررت الدائرة بالإجماع ما يلي:



أولاً: قبول الاستئناف المقدم من / (...)، هوية وطنية رقم (...)، (...)، هوية وطنية رقم (...)، شكلاً.

ثانياً: في الموضوع: تأييد قرار دائرة الفصل مع تعديل منطوق القرار في البند (ثانياً/ الفقرة ١ والفقرة ٢) ليصبح كالتالي: «الحكم بإلزام شركة (...) سجل تجاري رقم (...) بأن تدفع إلى (...)، سجل مدني رقم (...) مبلغاً وقدره (٣٨٠, ٨٦٧, ٥٠) ثلاثمائة وثمانون ألفاً وثمانمائة وسبعة وستون ريالاً وخمسون هللة، وأن تدفع الى (...)، سجل مدني رقم (...) مبلغاً وقدره (٣٨٠, ٨٦٧, ٥٠) ثلاثمائة وثمانون ألفاً وثمانمائة وسبعة وستون ريالاً وخمسون هللة».

المبدأ رقم ٢٥

- لا يحول ارتباط النشاط بأعمال أو برامج خيرية دون اعتباره نشاطاً اقتصادياً خاضعاً لضريبة القيمة المضافة متى ثبت وجود مقابل مالي للتوريدات محل النشاط.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢٨/٠٨/٢٠٢٤م، من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VR-2024-234240) في الدعوى المقامة من المستأنف ضدها ضد المستأنفة.

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.
- ثانياً: وفي الموضوع: إلغاء قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند المبيعات الخاضعة لضريبة بالنسبة الأساسية لفترة الربع الثالث من عام ٢٠١٨م وما ترتب عليه من غرامات.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المستأنفة، فقد تقدمت إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي بإلغاء قرارها فيما يتعلق

ببند المبيعات الخاضعة لضريبة بالنسبة الأساسية لفترة الربع الثالث من عام ٢٠١٨م وما ترتب عليه من غرامات، وذلك بسبب أن السجل التجاري يثبت ممارسة المستأنف ضدها لنشاط خاضع لضريبة القيمة المضافة، وأنها شركة ذات مسؤولية محدودة وليست مؤسسة أو جمعية خيرية وأن نشاطها الذي تمارسه (تقديم خدمات حجاج الداخل) نص على سياسة الأرباح والخسائر بالتالي هي تمارس عمل تجاري ويعد نشاطاً اقتصادياً وذلك استناداً إلى أن المستأنف ضدها منشأة وفق نظام الشركات ولها سجلها التجاري وبالتالي تعد تاجراً وفق النظام وتخضع توريداتها لنظام ضريبة القيمة المضافة، وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الإثنين بتاريخ ١٤٤٦/٠٩/٠٣ هـ الموافق ٢٠٢٥/٠٣/٠٣م، الساعة ١٠:٠٤م، 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ١٤٤٥/٠٤/٠٨ هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وعليه قررت الدائرة تأجيل النظر في الدعوى لجلسة تحدد لاحقاً. واختتمت الجلسة في تمام الساعة ١١:١٩م.

وفي يوم الأحد بتاريخ ١٤٤٦/١٠/١٥ هـ الموافق ٢٠٢٥/٠٤/١٣م، الساعة ١٦:٠٣م، 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ١٤٤٥/٠٤/٠٨ هـ؛ 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.

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 بإلغاء قرار المستأنفة فيما يتعلق ببند المبيعات الخاضعة لضريبة بالنسبة الأساسية لفترة الربع الثالث من عام ٢٠١٨م وما ترتب عليه من غرامات، وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أن السجل التجاري يثبت ممارسة المستأنف ضدها لنشاط خاضع لضريبة القيمة المضافة، وأنها شركة ذات مسؤولية محدودة وليست مؤسسة أو جمعية خيرية وأن نشاطها الذي تمارسه (تقديم خدمات حجاج الداخل) نص على سياسة الأرباح والخسائر بالتالي هي تمارس عمل تجاري ويعد نشاطاً اقتصادياً وذلك استناداً إلى أن المستأنف ضدها منشأة وفق نظام الشركات ولها سجلها التجاري وبالتالي تعد تاجراً وفق النظام وتخضع توريداتها لنظام ضريبة القيمة المضافة، وباطلاع الدائرة الاستئنافية على مستندات الدعوى، فإنه بموجب السجل التجاري رقم (...) الصادر من وزارة التجارة والاستثمار بتاريخ ١٤ / ١١ / ١٤٣٨هـ، يتمثل نشاط الشركة في تقديم خدمات حجاج الداخل وهي شركة مرخصة من قبل وزارة الحج والعمرة بترخيص رقم (...)، حيث تقوم الشركة (المستأنف ضدها) بتسجيل الحجاج المؤهلين على موقع وزارة الحج والعمرة وتدفع شركة (...) بصفتها صندوق حملة (...) الخيرية (بالنيابة عن مؤسسة أوقاف ... وأوقاف ... الخيرية) الرسوم التي تفرضها وزارة الحج، ومن ثم تقوم وزارة الحج باقتطاع مبلغ محدد مقابل المصاريف التي تتكبدها الوزارة من تلك الرسوم وتعيد للشركة المستأنف ضدها المبلغ المتبقي والتي بدورها تقوم باستخدامه لمصروفات الحجاج، وقد استند إجراء المستأنفة على وجود واقعة توريد خدمات. وحيث قدمت الهيئة التقرير المالي للشركة (...)

بترخيص رقم (...) والذي يوضح تفاصيل الاستحقاق المالي عن عمليات الحجز في المسار الإلكتروني لحجاج الداخل لموسم الحج لعام ١٤٤٠ هـ والذي يدل على أن الإيرادات شاملة لضريبة القيمة المضافة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستثنائية إلى قبول الاستئناف المقدم.

وفيما يتعلق بغرامة الخطأ في الإقرار وغرامة التأخر في السداد، ومطالبة المستأنفة بإلغاء القرار الصادر بإلغاء تلك الغرامات التي نتجت عن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية محل الخلاف، وحيث أن البند أعلاه قد أفضى إلى قبول الاستئناف، وبما أن الغرامات نتجت عنه، فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه، الأمر الذي تخلص معه الدائرة الاستثنائية إلى قبول الاستئناف في الغرامات محل الاستئناف.

ولهذه الأسباب وبعد المداولة، قررت الدائرة بالإجماع ما يلي:

القرار

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، شكلاً.

ثانياً: في الموضوع:

- ١ - قبول الاستئناف فيما يتعلق ببند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية وإلغاء قرار دائرة الفصل وتأيد قرار المستأنفة.
- ٢ - قبول الاستئناف فيما يتعلق ببند غرامة الخطأ في الإقرار، وإلغاء قرار دائرة الفصل وتأيد قرار المستأنفة.
- ٣ - قبول الاستئناف فيما يتعلق ببند غرامة التأخر في السداد، وإلغاء قرار دائرة الفصل وتأيد قرار المستأنفة.

المبدأ رقم ٢٦

- لا تعد القيود الداخلية بين أقسام أو فروع المكلف توريداً خاضعاً لضريبة القيمة المضافة، متى ثبت أنها لا تمثل مقابلًا لتوريد سلع أو خدمات للغير.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢٢ / ١١ / ٢٠٢٤ م، من (...)، هوية وطنية رقم (...) بصفته مالك مؤسسة (...)، بموجب السجل التجاري رقم (...)، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة رقم (VJ-2024-234241) في الدعوى المقامة من المُستأنف ضد المُستأنف ضدها.

حيث إن وقائع هذه الدعوى قد أوردها القرار محل الاستئناف، فإن الدائرة الاستئنافية تحيل إليه منعاً للتكرار. وحيث قضى قرار دائرة الفصل رقم (VJ-2023-98025) بتاريخ ٠٤ / ٠٤ / ٢٠٢٣ م بما يأتي:

أولاً: رد دعوى المدعي فيما يتعلق ببند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية للفترة الضريبية محل الدعوى لثبوت صحة قرار المدعى عليها. ثانياً: رد دعوى المدعي فيما يتعلق بالاعتراض على غرامة الخطأ في الإقرار للفترة الضريبية محل الدعوى لثبوت صحة قرار المدعى عليها ثالثاً: رد دعوى المدعي فيما يتعلق بالاعتراض على غرامة التأخر في السداد للفترة الضريبية محل الدعوى لثبوت صحة قرار المدعى عليها.

ثم قضى قرار دائرة الاستئناف رقم (VA--2024192484) بتاريخ ٢٧/٠٣/٢٠٢٤ م بما يأتي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (...) - هوية وطنية رقم (...), من الناحية الشكلية لتقديمه خلال المدة المحددة نظاماً. ثانياً: في الموضوع: إلغاء قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة رقم (V-2023-98025) وإعادة الدعوى إليها للنظر فيها وفقاً لما هو موضح من أسباب.

ثم قضى بعد ذلك قرار دائرة الفصل رقم (VJ-2024-234241) بتاريخ ٢٣/٠٦/٢٠٢٤ م بما يأتي:

أولاً: قبول الدعوى شكلاً.

ثانياً: وفي الموضوع:

١- رد دعوى المدعية فيما يخص إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية شهر ديسمبر من عام ٢٠٢٠ م نتيجة اخضاع مبلغ (٠٠, ٣١٢, ١٢٦, ٢) ريال إلى بند المبيعات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية وضريبة بمبلغ (٨٠, ٩٤٦, ٣١٨) ريال.

٢- رد دعوى المدعية فيما يخص غرامة الخطأ في الإقرار الناتجة عن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية شهر ديسمبر من عام ٢٠٢٠ م بمبلغ (٤٠, ٤٧٣, ١٥٩) ريال.

٣- رد دعوى المدعية فيما يتعلق بغرامة التأخر في السداد الناتجة عن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية شهر ديسمبر من عام ٢٠٢٠ م.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المستأنفة، فقد تقدمت إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي برد دعاوها فيما يتعلق باعترضها على التقييم النهائي للفترة الضريبية لشهر ديسمبر لعام ٢٠٢٠ م والغرامات المترتبة عليها، بسبب أن بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية بمبلغ (٢, ٣١٢, ١٢٦) ريال محل الاعتراض يتكوّن من جزئين (سلفة بقيمة ١, ٥٢٠, ٠٠٠ ريال وقيود داخلية بقيمة ٧٥, ٢٤٤, ٠١٨ ريال)، فيما يتعلق بمبلغ السلفة قام بقبضه من مؤسسة

(...) ولم يقيم بإصدار فاتورة مبيعات مقابل هذا المبلغ وأن هذا المبلغ ما هو الا مبلغ سلفة وقرض بين مؤسسة (...) و (...) للتجارة وبأوراق رسمية ما بين الطرفين بأن هذا المبلغ ليس لأغراض نشاط اقتصادي وانما هو مبلغ قرض لتسيير أمور مؤسسة (...), أما فيما يخص إضافة المبلغ (٧٥, ٢٤٤, ٠١٨, ١) ريال فهو عبارة عن قيود داخلية. فان المؤسسة تقوم باتباع سياسة محاسبية لضبط التكاليف حسب الأوامر الإنتاجية من خلال تحميل كل قسم داخلي بإيرادات خاصة بالأمر الإنتاجي وتحميل القسم الداخلي الآخر بتكاليف ومصاريف هذا الأمر الإنتاجي. كما أن هذه المصاريف والإيرادات داخل أقسام الشركة هي حسابات متقابلة تسجل في الإيرادات وبنفس الوقت تسجل في المصاريف وكأن كل قسم يبيع انتاج وخدمات تشغيل للقسم الآخر والأصح أن يتم في نهاية كل سنة اقفال هذه الحسابات الداخلية مع بعضها البعض حتى لا تظهر في الميزانية والقوائم المالية خاصة قي الشركات التي يستفيد منها مستخدمون خارجيون أما في حالة المستأنف فأن مؤسسة (...) فهو مؤسسة فردية والغرض من القوائم الزكاة الشرعية. ويؤكد على أنه بسبب خطأ المحاسب في اغلاق ووضع القيود بالشكل الصحيح أدت إلى ظهورها بالقوائم المالية كما هو موضح في خطاب المحاسب القانوني كما أن الهيئة أغفلت نص المادة (١٨) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة «مع عدم الاخلال بالمادة السادسة عشر من هذه اللائحة. فيما عدا التوريدات المفترضة. تعد السلع والخدمات من قبل الشخص الاعتباري لنفسه خارج نطاق ضريبة القيمة المضافة»، وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الأحد بتاريخ ٠٦ / ١١ / ١٤٤٦ هـ الموافق ٠٤ / ١٠ / ٢٠٢٥ م، الساعة ١٢: ٠٣ 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨ / ٠٤ / ١٤٤٥ هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وحيث إن الدعوى مهياً للفصل فيها بحالتها الراهنة، فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

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، للدائرة الاستئنافية أن القرار الصادر من دائرة الفصل قضى برد دعوى المستأنفة بشأن اعتراضها على التقييم النهائي للفترة الضريبية لشهر ديسمبر من عام ٢٠٢٠م والغرامات الناتجة عنها، وفيما يتعلق ببند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية، وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أن بند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية بمبلغ (١٢٦,٣١٢,٢) ريال محل الاعتراض يتكوّن من جزئين (سلفة بقيمة ١,٥٢٠,٠٠٠ ريال وقيود داخلية بقيمة ٢٤٤,٧٥,١٨,٠١٨ ريال)، وفيما يتعلق بمبلغ السلفة قام بقبضه من مؤسسة (...) ولم يتم بإصدار فاتورة مبيعات مقابل هذا المبلغ وأن هذا المبلغ ما هو الا مبلغ سلفة وقرض بين مؤسسة (...) ومؤسسة (...) وبأوراق رسمية ما بين الطرفين بأن هذا المبلغ ليس لأغراض نشاط اقتصادي وإنما هو مبلغ قرض لتسيير أمور مؤسسة (...), وبعد الاطلاع على ملف الدعوى وما احتواه من دفعات تبين بأن الهيئة قامت بإضافة المبلغ محل الخلاف لبند المبيعات المحلية الخاضعة بالنسبة الأساسية وهو جزء من مبلغ السلفة البالغ (١,٥٢٠,٠٠٠) ريال، وحيث قدمت المُستأنفة كشف حساب العميل (...) من تاريخ ٢٠٢٠/١١/٠١م حتى تاريخ ٢٠٢١/٠٨/٣١م والتي يتضح من خلالها ظهور حوالة مالية من (...) في تاريخ ٢٠٢٠/١٢/١٢م بقيمة (١,٥٢٠,٠٠٠) ريال «دفعة من الحساب قرضة» دائن، وبنفس التاريخ استلام نقدًا بقيمة (٥٢٠,٠٠٠) ريال «دفعة من الحساب قرضة» دائن، والتي قامت المستأنفة بسدادها على دفعات في تاريخ ٢٠٢١/٠٣/١٤م بقيمة (٥٠٠,٠٠٠) ريال بحوالة مالية من (...) «استلام ... قرضة» مدين، وفي تاريخ ٢٠٢١/٠٣/١٧م بقيمة (٥٠٠,٠٠٠)

ريال بحوالة مالية من (.....) «استلام ... قرضة» مدين، وفي تاريخ ١١ / ٠٤ / ٢٠٢١ م بقيمة (٥٢٠, ٠٠٠) ريال نقدًا بسند قبض رقم (٥٨٦) من (...). وبالرجوع إلى المستندات المقدمة في ملف الدعوى يتضح أن الهيئة قامت بإخضاع المبلغ (٦٩٠, ١١١, ١) ريال لما أنه يظهر في القوائم المالية المدققة لمؤسسة (...) ضمن الايضاح رقم (٨) للبند مصاريف مستحقة وأرصدة دائنة كدفعات مقدمة من العملاء مما يناقض ما تدفع به المستأنفة أن المبلغ عبارة عن سلفة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى رفض الاستئناف بشأن هذا البند.

أما فيما يخص إضافة المبلغ (٧٥, ٢٤٤, ٠١٨, ١) ريال، وحيث أن المستأنفة تعترض على إضافة هذا المبلغ وذلك لكونه عبارة عن قيود داخلية، وأن المؤسسة تقوم باتباع سياسة محاسبية لضبط التكاليف حسب الأوامر الإنتاجية من خلال تحميل كل قسم داخلي بإيرادات خاصة بالأمر الإنتاجي وتحميل القسم الداخلي الآخر بتكاليف ومصاريف هذا الأمر الإنتاجي. كما أن هذه المصاريف والإيرادات داخل أقسام الشركة هي حسابات متقابلة تسجل في الإيرادات وبنفس الوقت تسجل في المصاريف وكأن كل قسم يبيع إنتاج وخدمات تشغيل للقسم الآخر والأصح أن يتم في نهاية كل سنة إقفال هذه الحسابات الداخلية مع بعضها البعض حتى لا تظهر في الميزانية والقوائم المالية خاصة في الشركات التي يستفيد منها مستخدمون خارجيون أما في حالة المستأنف فأن مؤسسة (...) فهو مؤسسة فردية والغرض من القوائم الزكاة الشرعية. ويؤكد على أنه بسبب خطأ المحاسب في إغلاق ووضع القيود بالشكل الصحيح أدت إلى ظهورها بالقوائم المالية كما هو موضح في خطاب المحاسب القانوني كما أن الهيئة أغفلت نص المادة (١٨) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة «مع عدم الإخلال بالمادة السادسة عشر من هذه اللائحة. فيما عدا التوريدات المفترضة. تعد السلع والخدمات من قبل الشخص الاعتباري لنفسه خارج نطاق ضريبة القيمة المضافة»، بعد الاطلاع على ملف الدعوى وما احتواه من دفعات تبين بأن الهيئة قامت بإخضاع مبلغ يمثل قيود داخلية بين أقسام المؤسسة لحساب خط إنتاج يقابله تكلفة لحساب آخر كان من المفترض تسويته وعكسها في حساب التكاليف في نهاية الفترة، وحيث أن المستأنفة قدمت شهادة من محاسب قانوني تفيد بأن المبلغ محل الخلاف يتمثل في مبيعات داخلية بين أقسام المصنع وهي خاصة بـ (أجور تصنيع تيوب مصنع) وأن هذه المبيعات كان يجب على إدارة المؤسسة تسويتها وعكسها مع حساب التكاليف، وأما فيما يتعلق باستناد الدائرة في قرارها حول اختلاف

الرقم الضريبي الظاهر في الفاتورة بالرقم (...) وهو الرقم الضريبي الخاص بشركة (...) عن الرقم الضريبي للمستأنف. كما أنه بالرجوع إلى القوائم المالية المدققة يتضح بأن المصنع (...) هو فرع للمستأنف (... - مؤسسة فردية). عليه فإنه حسب نص المادة (١٨) الفقرة (١) «مع عدم الإخلال بالمادة السادسة عشرة من هذه اللائحة. فيما عدا التوريدات المفترضة. تعد السلع والخدمات الموردة من قبل الشخص الاعتباري لنفسه خارج نطاق الضريبة» كما أن الهيئة لم تتطرق لهذا الشأن وأجراها المتبع كان استنادًا على قيود داخلية فقط. وحيث أشارت الهيئة في مذكرتها الجوابية بوجود خطأ في تحديد المبلغ محل النزاع بما يتعلق بهذا البند في قرار دائرة الفصل فإنه بالرجوع إلى إشعار التقييم المقدم ثبت للدائرة صحة دفع الهيئة بأن المبلغ محل النزاع بقيمة (٦٢٢, ٠١٤) ريال بدلًا من (٢٤٥, ٠١٨) ريال، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول الاستئناف بشأن هذا البند.

وفيما يتعلق بغرامة الخطأ في تقديم الإقرار وغرامة التأخر في السداد، ومطالبة المستأنفة بإلغاء تلك الغرامات التي نتجت عن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية محل الخلاف، وحيث أن بند المبيعات 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 وفقًا لما ورد أعلاه. ولهذه الأسباب وبعد المداولة نظامًا، قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً.

ثانيًا: في الموضوع:

- ١ - قبول جزئي لبند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية وذلك بمبلغ (٦٢٢, ٠١٤) مليون وأربعة عشر ألفًا وستمائة واثنتان وعشرون ريالاً ورفض مبلغ (٦٩٠, ١١١) مليون ومائة وأحد عشر ألفًا وستمائة وتسعون ريالاً. وتعديل قرار دائرة الفصل وفقًا لذلك.

٢- قبول جزئي للاستئناف المتعلق ببند « غرامة الخطأ في تقديم الإقرار » وتعديل قرار دائرة الفصل وفقاً لما ورد في (ثانياً/ ١) أعلاه.

٣- قبول جزئي للاستئناف المتعلق ببند « غرامة التأخر في السداد » وتعديل قرار دائرة الفصل وفقاً لما ورد في (ثانياً/ ١) أعلاه.

قرار رقم: VA-2025-241318

الدعوى رقم: V-2024-241318

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية
الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل
بمدينة الرياض

المبدأ رقم ٢٧

- العبرة في الخضوع لضريبة القيمة المضافة بوجود الالتزام النظامي بالتسجيل ونفاذه، لا بتاريخ التسجيل الفعلي، ويعد الشخص خاضعاً لأحكام الضريبة متى كان ملزماً بالتسجيل ولو لم يكن مسجلاً فعلياً.

المبدأ رقم ٢٨

- لا يسقط حق المورد في مطالبة متلقي الخدمة بضريبة القيمة المضافة لمجرد عدم تسجيله فعلياً وقت التوريد، متى كان ملزماً بالتسجيل نظاماً وخاضعاً لأحكام الضريبة.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢٨/٠٨/٢٠٢٤م، من (...) (هوية وطنية رقم ... بصفته وكيلاً عن المستأنف / (...) (هوية وطنية رقم ...) بموجب الوكالة رقم (...) وتاريخ ٢٠/٠٨/٢٠٢٤م وترخيص المحاماة رقم (...))، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الدمام رقم (VD-2024-233106) في الدعوى المقامة من المستأنف ضد المستأنف ضده.

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.

- ثانياً: وفي الموضوع: إلزام المدعى عليه (...) الهوية الوطنية رقم (...) بأن يدفع للمدعي (...)، هوية وطنية رقم (...) مبلغ ومقداره (٤٥٠, ٠٠٠) أربعمئة وخمسون ألف ريال تمثل الضريبة المستحقة عن عقد الايجار لعامي ٢٠٢٢م و٢٠٢٣م ورد ما عدا ذلك من طلبات.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المستأنف، فقد تقدم إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضه على قرار دائرة الفصل القاضي برد طلبة فيما يتعلق بإلزام المستأنف ضده بسداد ضريبة القيمة المضافة المستحقة عن عقد الإيجار للأعوام من ٢٠١٩م إلى ٢٠٢١م، وذلك بسبب أن قرار دائرة الفصل بُني على تاريخ التسجيل المدون في شهادة التسجيل وبالتالي لم تقبل طلب المدعي بإلزام المدعى عليه بدفع ضريبة القيمة الإيجارية للأعوام من ٢٠١٩م حتى ٢٠٢١م، ويطلب المستأنف إلزام المستأنف ضده بدفع الضريبة عن تلك الفترة (من ٢٠١٩م - ٢٠٢١م) لكون أن التوريد خاضع لأحكام ضريبة القيمة المضافة باعتبار أن المستأنف كان ملزماً بالتسجيل ولو لم يكن مسجلاً، بالإضافة إلى أن العبرة في مسألة الخضوع هي تاريخ نفاذ التسجيل وليس تاريخ التسجيل، وانتهى بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الإثنين بتاريخ ١٤٤٦/٠٩/٠٣ هـ الموافق ٢٠٢٥/٠٣/٠٣م، الساعة ١٠:٢٧م، 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ١٤٤٥/٠٤/٠٨ هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وحيث إن الدعوى مهياًة للفصل فيها بحالتها الراهنة، فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

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 بإلزام المستأنف ضده بأن يدفع للمستأنف مبلغاً قدره (٤٥٠,٠٠٠) ريال تمثل الضريبة المستحقة عن عقد الإيجار لعامي ٢٠٢٢م و٢٠٢٣م ورد ما عدا ذلك من طلبات، وحيث أن المستأنف يعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أن قرار دائرة الفصل بُني على تاريخ التسجيل المدون في شهادة التسجيل، ويطلب المستأنف إلزام المستأنف ضده بدفع الضريبة عن تلك الفترة (من ٢٠١٩م - ٢٠٢١م) لكون أن التوريد خاضع لأحكام ضريبة القيمة المضافة باعتبار أن المستأنف كان ملزماً بالتسجيل ولو لم يكن مسجلاً، بالإضافة إلى أن العبرة في مسألة الخضوع هي تاريخ نفاذ التسجيل وليس تاريخ التسجيل، وباطلاع الدائرة الاستئنافية على ملف الدعوى، فالثابت أن محل الاستئناف يكمن في طلب المستأنف بإلزام المستأنف ضده (المستأجر) بدفع الضريبة المستحقة عن الفترة من ٢٠١٩م - ٢٠٢١م، والنتيجة عن تأجير العقار بتاريخ ١٢/٠٧/٢٠١٩م بموجب العقد المبرم بينهما، وحيث أن قرار الدائرة في رد طلب المدعي عن تلك الأعوام وقبول الأعوام المتبقية؛ مبني على أن المدعي لم يكن مسجلاً لدى الهيئة وقت إبرام عقد الإيجار وبالتالي تسقط أحقيته بالمطالبة بمبلغ الضريبة عن تلك الأعوام، وحيث نصّت المادة (الثانية) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادرة بقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤/١٢/١٤٣٨هـ على أنه: «لأغراض تطبيق النظام وهذه اللائحة، يعد الشخص الخاضع للضريبة في المملكة هو الشخص الذي يمارس نشاطاً اقتصادياً مستقلاً بقصد تحقيق الدخل، وتم تسجيله لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة أو اعتبر ملزماً

بالتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة فيها وفقاً للنظام وهذه اللائحة.»، كما أن الأصل في تحمل عبء سداد الضريبة كضريبة غير مباشرة عما يتلقاه من سلع وخدمات هو العميل أو المشتري (المتلقي للسلع والخدمات)، إلا ما استثني بنص خاص من دفع الضريبة على ما يتلقاه من سلع وخدمات وفق حالات معينة جاءت في المادة (الثلاثون) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، كما يقع التزام توريد وسداد الضريبة المحصلة من العميل أو المشتري (المتلقي للسلع والخدمات) إلى الجهة الضريبية المختصة على المورد (البائع للسلع والخدمات) وفقاً لأحكام الفقرتين رقم (١) و(٢) من المادة (الأربعون) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية. وحيث أن العبرة باستحقاق الضريبة وفقاً لتاريخ التوريد أو إصدار الفاتورة أو سداد جزء من الثمن أيهما أسبق بالنسبة للتوريد غير المستمر وفقاً لنص الفقرة رقم (١) من المادة (الثالثة والعشرون) من الاتفاقية، عليه فإن الضريبة تُستحق بتاريخ إبرام عقد الإيجار في ٢٠١٩/١٢/٠٧م، والذي يُعد المستأنف آنذاك خاضع لأحكام ضريبة القيمة المضافة وكان مُلزماً بالتسجيل وذلك وفق أحكام المادة (الأولى) بالاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة والمادة (الثانية) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، ويسري عليه أحكام مواد الاتفاقية والنظام واللائحة، باعتبار أن قيمة التوريد تزيد عن حد التسجيل الإلزامي المنصوص عليه في الاتفاقية، مما يُجيز له مطالبة المستأنف ضده (المشتري) بالضريبة المستحقة عن إيجار العقار المذكور، لاسيما وأنه قدّم ما يثبت توريده للضريبة وتاريخ نفاذ تسجيله في ٢٠١٩/٠١/٠١م حسب ما نصت عليه شهادة التسجيل في ضريبة القيمة المضافة. وحيث أن الفترة محل النزاع تقع في نطاق تطبيق نسبة ضريبة القيمة المضافة قبل التعديل وبعده؛ فتم احتساب ضريبة القيمة المضافة على فترات تبعا لتغير نسبة الضريبة، وذلك بتطبيق النسبتين على الفترة الإيجارية كونه يعد عقد مستمر حسب ما نصت عليه الفقرة (١٠/ج) من المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة بأنه: «يجوز للمورد معاملة أي توريد لسلع أو خدمات خاضعة للضريبة تتعلق بعقد مبرم قبل تاريخ ١١ مايو ٢٠٢٠م. على أنه توريد خاضع لنسبة الضريبة الأساسية قبل التعديل وذلك عن كافة التوريدات التي تتم بموجب ذلك العقد حتى تاريخ انقضاء العقد أو تجديده أو حلول ٣٠ يونيو ٢٠٢١م. أيها أسبق ويشترط لذلك أن يكون كل من المورد والعميل مسجلين كأشخاص خاضعين في نظام الضريبة وأن يحق للعميل

خصم ضريبة المدخلات كاملة فيما يتعلق بتوريد السلع أو الخدمات الموردة بموجب العقد»، وذلك وفقاً لما يلي: ضريبة القيمة المضافة بنسبة (٥٪) عن: الدفعة الإيجارية المستحقة في ١٤٤٠/٠٧/٠١ هـ الموافق ٢٠١٩/٠٣/٠٨ م بمبلغ (٨٥,٠٠٠) ريال، والدفعة الإيجارية المستحقة في ١٤٤١/٠٧/٠١ هـ الموافق ٢٠٢٠/٠٢/٢٥ م بمبلغ (٨٥,٠٠٠) ريال، ضريبة القيمة المضافة بنسبة (١٥٪) عن: الدفعة الإيجارية المستحقة في ١٤٤٢/٠٧/٠١ هـ الموافق ٢٠٢١/٠٢/١٣ م بمبلغ (٢٥٥,٠٠٠) ريال، ومجموع الفترتين = (٤٢٥,٠٠٠) ريال؛ الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستئنافية إلى تأييد قرار دائرة الفصل.

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

القرار

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من / (...) (هوية وطنية رقم ...)، شكلاً.

ثانياً: وفي الموضوع:

١ - تأييد قرار دائرة الفصل بإلزام المدعى عليه (...)، هوية وطنية رقم (...)، بأن يدفع للمدعي (...)، هوية وطنية رقم (...)، مبلغاً قدره (٤٥٠,٠٠٠) أربعمائة وخمسون ألف ريال يمثل الضريبة المستحقة عن عقد الايجار لعامي (٢٠٢٢ م و ٢٠٢٣ م).

٢ - إلغاء قرار دائرة الفصل برد بقية طلبات المدعي، والحكم بإلزام المستأنف ضده / (...)، هوية وطنية رقم (...)، بأن يدفع للمستأنف / (...)، هوية وطنية رقم (...) مبلغاً قدره (٤٢٥,٠٠٠) أربعمائة وخمسة وعشرون ألف ريال يمثل ضريبة القيمة المضافة عن الفترات الإيجارية من (٢٠١٩ م حتى ٢٠٢١ م).

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

المبدأ رقم ٢٩

- العبرة في وصف التوريد بالمستمر هي تكراره أو استمراره الدوري خلال مدة زمنية محددة، لا تعدد مراحل تنفيذه أو تجزئة فوترته.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١١/٠٩/٢٠٢٤م، من (...)، (...)، 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.

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 من الناحية الشكلية.

- ثانياً: رفض الدعوى 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 المتعلق باعتراضها على قرار إعادة تقييم الفترة الضريبية لشهر ديسمبر من عام ٢٠٢١م وما ترتب عليه من غرامات، وذلك لكون أن الإيرادات غير المفوترة ليست توريدات مستمرة ولا يمكن

تطبيق أحكام المادة (٢٠) 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 ١٥٪ 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 ومنظمة ولا تكون متكررة ومتجددة؛ مما ينفي معه صفة الاستمرارية لتلك التوريدات، وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ ١٢/٠٩/١٤٤٦ هـ الموافق ١٢/٠٣/٢٠٢٥ م، الساعة ١٠:٠٤ م، 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 (١) من المادة (الخامسة عشرة) من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٥٧١١) وتاريخ ٠٨/٠٤/١٤٤٥ هـ. وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى

المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وحيث إن الدعوى مهية للفصل فيها بحالتها الراهنة؛ فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

الأسباب

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 لتقدمه 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 ٢٠٢١م 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 (٢٠) 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، 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 أن المستأنفة وفق صحيفة دعواها تطالب بإلغاء قرار المستأنف ضدها بفرض الفرق الضريبي بمبلغ (٩٦, ٣٧٢, ١٦٣) ريال وغرامة الخطأ في الإقرار بمبلغ (٢٤, ٨٤٣, ٤٠) ريال وغرامة التأخر في السداد بمبلغ (٩٨, ٣٧٢, ١٦٣) ريال، بإجمالي قدره (١٨, ٥٨٩, ٣٦٧) ريال.

فيما يتعلق بالاستئناف على بند (المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية ١٥٪)؛ واستناداً على الفقرة (١) من المادة (٢٣) 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 جزئيًا أو كليًا وفي حدود المبلغ المستلم. أيها أسبق»، واستنادًا على الفقرة (٣) من المادة (٢٣) 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 (١٢) شهر متتالية»، واستنادًا على الفقرة (١) من المادة (٢٠) 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 عشر (١٢) شهر متتالية»، واستنادًا على الفقرة (٢) من المادة (٢٠) 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 (٣) من المادة (٢٠) 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 شهرًا من التاريخ اللاحق من أي من التاريخين الآتين: 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 أن 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: ١. 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.

٢. عند توريد وتركيب السلع كلياً أو جزئياً واستلام العميل للسلع وموافقة 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 في حساب وسيط باسم «الإيرادات غير المفوترة» لحين توريدها، وضريبياً يتم الاعتراف بالتوريدات الفعلية بموجب الفاتورة المصدرة إلى العملاء ضمن إقرار ضريبة القيمة المضافة. ٣. 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 ١٥٪) 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 (شركة ...) أنه نص على: «أن الطرف الأول يرغب في إسناد أعمال توريد وتركيب واختبار وتشغيل أنظمة الداتا ستر»، وبالإطلاع على عقد مشروع استكمال أعمال المباني والمنشآت بمؤسسة (...) عقد اتفاق (...) أن وصف الخدمة هو: «توريد وتركيب واختبار وتسليم وتشغيل نظام (...) للاستشاري والمالك طبقاً لمخططات ومواصفات المشرع وملاحظات المهندس 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 (٢٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على التوريدات محل النزاع، مما يكون معه استحقاق الضريبة وفقاً لأحكام الفقرة (١) من المادة (٢٣) 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 ١٥٪ وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفيما يتعلق بالاستئناف على بند (غرامة الخطأ في الإقرار)؛ واستناداً على الفقرة (١) من المادة (٤٢) 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 (٥٠٪) من قيمة الفرق بين الضريبة المحسوبة والمستحقة»، وحيث انتهت الدائرة في البند الأول إلى قبول الاستئناف المتعلق ببند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بنسبة ١٥٪ وإلغاء قرار دائرة الفصل، وبما أن غرامة الخطأ في الإقرار نتجت عن ذلك؛ فإن ما يرتبط

به يأخذ 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 (١) من المادة (٥٩) 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 (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة التي نصت على أنه: «يعاقب كل من لم يسدد الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة تعادل (٥٪) 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 ١٥٪ 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:

القرار

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

ثانياً: وفي الموضوع:

١ - قبول الاستئناف المتعلق ببند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بنسبة ١٥٪ وإلغاء قرار دائرة الفصل وإلغاء قرار الهيئة.

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

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

قرار رقم: VA-2025-243657

الدعوى رقم: V-2024-243657

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية
الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل
بمدينة الرياض

المبدأ رقم ٣٠

- لا تدخل ضريبة القيمة المضافة ضمن قيمة العقد الحكومي لمجرد النص العام في نظام المنافسات والمشتريات الحكومية على شمول قيمة العقد للرسوم والضرائب، ما لم ينص العقد محل النزاع ومستنداته صراحة على ذلك؛ إذ تنصرف تلك الرسوم والضرائب إلى ما يتحمله المتعاقد، بينما يلتزم بتحصيل ضريبة القيمة المضافة وتوريدها للهيئة.

الوقائع

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٠/١٠/٢٠٢٤م، من (...)، هوية وطنية رقم (...) بصفته مدير الشركة والممثل النظامي لها بموجب عقد التأسيس رقم (...)، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VR-2024-238903) في الدعوى المقامة من المستأنفة ضد المستأنف ضدها.

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

- أولاً: قبول الدعوى من الناحية الشكلية.
- ثانياً: رفض دعوى المدعية فيما يتعلق ببند المطالبة بسداد الضريبة المستحقة بقيمة (١٧,٥٠٥,٩٦٣,٣٢) ريال.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المستأنفة، فقد تقدمت إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي برفض دعواها بشأن مطالبتها بالزام

وزارة البيئة والمياه والزراعة بسداد ضريبة القيمة المضافة بمبلغ وقدره (٣٢, ٩٦٣, ٥٠٥, ١٧) ريال نتيجة توريدات متعلقة بعقد أشغال عامة برقم (...), وذلك بسبب أنه دائرة الفصل أوردت في تسببها لقرارها أن المستأنفة كانت قد تقدمت بعرضها بعد اطلاعها على شروط العقد، وأشارت المستأنفة إلى أن العقد مبني على نظام المنافسات والمشتريات الحكومية الصادر عام ١٤٢٧هـ، ولم يكن العرض متضمناً لضريبة القيمة المضافة، وأضافت أن مستندات المنافسة لم تتضمن أي إشارة لها، ولم يُدرج بند مستقل بشأنها رغم تحديث الجهة المستأنف ضدها لمستندات المنافسة لاحقاً، وأكدت المستأنفة على أن النظام الجديد الذي استندت إليه الدائرة لم يكن سارياً وقت توقيع العقد، وأن الدائرة ذهبت إلى أن قيمة العقد تشمل كافة الضرائب استناداً إلى المادة (١٥) من كراسة الشروط والمادة (٦٥) من النظام الجديد، إلا أن المستأنفة ردت على ذلك بأن المادة (١٥) تشير إلى الضرائب التي يدفعها المتعاقد في حين أن ضريبة القيمة المضافة تُحصّل ولا تُدفع، فضلاً عن أن المادة (٦٥) صدرت ضمن نظام لاحق لم يكن سارياً وقت إبرام العقد، وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الاربعاء بتاريخ ٢٥/١٠/١٤٤٦هـ الموافق ٢٣/٠٤/٢٠٢٥م، الساعة ١٢:٣١م، 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، عليه قررت الدائرة تكليف الأمانة بطلب المستأنفة شركة (...) تقديم ما يثبت انها قامت بالإقرار بدفع ضريبة القيمة المضافة المطالب بها الى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك أو أن الأخيرة طالبت المستأنفة بها، وذلك خلال أسبوع من تاريخه. واختتمت الجلسة في تمام الساعة ٢٠:٢٠م.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ ٢٢/١١/١٤٤٦هـ الموافق ٢٠/٠٥/٢٠٢٥م، الساعة ١٣:٠٨م، 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ١٤٤٥/٠٤/٠٨ هـ؛ وبالمناداة على أطراف الدعوى، حضر / (...، هوية وطنية رقم (...، بصفته وكيلًا عن المستأنفة بموجب الوكالة رقم (...، والصادرة بتاريخ (١٦/٠٢/١٤٤٦ هـ)، وترخيص المحاماة رقم (...، وحضرت / (...، هوية وطنية رقم (...، بصفته ممثلةً للمستأنف ضدها بموجب التفويض رقم (...، والصادر بتاريخ (١٥/٠٥/١٤٤٦ هـ)، وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وبسؤال وكيل المستأنفة عن الاستئناف، أجاب بما لا يخرج عما سبق ذكره في المذكرة الاستئنافية وتمسك بما ورد فيها، ويعرض الاستئناف على ممثلة المستأنف ضدها، أجاب بما لا يخرج عما سبق ذكره في المذكرة الجوابية وتمسكت بما ورد فيها. ويسأل الدائرة عما يودان إضافته قررا الاكتفاء بما سبق تقديمه، وفي هذه الجلسة سألت الدائرة ممثل المستأنف عن تفاصيل احتساب المبلغ المطالب به وما يثبت استحقاقه ونسبة الضريبة الصحيحة التي تنطبق عليه ما إذا كان ٥٪ أو ١٥٪. أجاب بطلب مهلة لتقديم التفاصيل كاملة. كما سألت الدائرة ممثلة المستأنف ضدها عما إذا كانت قد قبلت بتطبيق نسبة ٥٪ على العقد وليس ١٥٪. كما تطلب المستأنفة، أجاب بأنه تم النص بالمذكرة الجوابية بأن العقد شامل جميع التكاليف بما في ذلك ضريبة القيمة المضافة، كما طلبت مهلة للرجوع للإدارة المالية للتحقق من هذا الأمر والرجوع للدائرة بالإجابة. عليه قررت الدائرة إهمال الطرفين مهلة عشرة أيام تقويمية كحد أقصى لتقديم ما لديهم، وتأجيل نظر الدعوى لجلسة تحدد لاحقاً. واختتمت الجلسة في تمام الساعة ٠٣:٠٤ م.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ ١٤٤٧/٠١/٠٦ هـ الموافق ٢٠٢٥/٠٧/٠١ م، الساعة ١٤:٠٤ 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ١٤٤٥/٠٤/٠٨ هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وحيث إن الدعوى

مهياً للفصل فيها بحالتها الراهنة، فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

الأسباب

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 لتقديره 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 مطالبتها بإلزام وزارة البيئة والمياه والزراعة بسداد ضريبة القيمة المضافة بمبلغ وقدره (٣٢, ٩٦٣, ٥٠٥, ١٧) ريال نتيجة توريدات متعلقة بعقد أشغال عامة برقم (...)، وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أنه دائرة الفصل أوردت في تسببها لقرارها أن المستأنفة كانت قد تقدمت بعرضها بعد اطلاعها على شروط العقد، وأشارت المستأنفة إلى أن العقد مبني على نظام المنافسات والمشتريات الحكومية الصادر عام ١٤٢٧ هـ ولم يكن العرض متضمناً لضريبة القيمة المضافة، وأضافت أن مستندات المنافسة لم تتضمن أي إشارة لها، ولم يُدرج بند مستقل بشأنها رغم تحديث الجهة المستأنف ضدها لمستندات المنافسة لاحقاً، وأكدت المستأنفة على أن النظام الجديد الذي استندت إليه الدائرة لم يكن سارياً وقت توقيع العقد، وأن الدائرة ذهبت إلى أن قيمة العقد تشمل كافة الضرائب استناداً إلى المادة (١٥) من كراسة الشروط والمادة (٦٥) من النظام الجديد، إلا أن المستأنفة ردت على ذلك بأن المادة (١٥) تشير إلى الضرائب التي يدفعها المتعاقد في حين أن ضريبة القيمة المضافة تُحصّل ولا تُدفع، فضلاً عن أن المادة (٦٥) صدرت ضمن نظام لاحق لم يكن سارياً وقت إبرام العقد.

وباطلاع الدائرة الاستئنافية على لائحة الاستئناف وما تقدم به الأطراف في مرحلة تبادل المذكرات، وعلى قرار الفصل محل الاستئناف وما جاء في أسبابه، وحيث يتمحور

الخلافاً حول ضريبة القيمة المضافة الناتجة عن عقد توريدات متعلقة بعقد أشغال عامة أبرم بين المستأنف والمستأنف ضدها، وتطلب المستأنف إلزام المستأنف ضدها بدفع مبلغ ضريبة القيمة المضافة، ولما كان الأصل في تحمل عبء سداد الضريبة كضريبة غير مباشرة عما يتلقاه من سلع وخدمات هو العميل وفق التعريف الوارد في المادة (١) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية ونصه: «الخاضع للضريبة الشخص الذي يزاول نشاطاً اقتصادياً بصفة مستقلة بهدف تحقيق الدخل، ويكون مسجلاً أو ملزماً بالتسجيل لغايات الضريبة وفقاً لأحكام هذه الاتفاقية». إلا ما استثني بنص خاص وفق حالات معينة جاءت في المادة (٣٠) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون ونصها: «الاستثناء من دفع الضريبة في حالات خاصة لكل دولة عضو أن تستثني الفئات أدناه من دفع الضريبة عند تلقي السلع والخدمات في تلك الدولة، كما لكل دولة عضو أن تسمح لهؤلاء الأشخاص باسترداد الضريبة التي تم تحملها عند تلقي السلع والخدمات وذلك وفقاً للشروط والضوابط التي تحددها، وتشمل هذه الفئات الآتي: -الجهات الحكومية التي تحددها كل دولة. الجهات الخيرية والمؤسسات ذات النفع العام وفقاً لما تحدده كل دولة. الشركات المعفية بموجب اتفاقيات لاستضافة فعاليات دولية. مواطني الدولة العضو عند تشييد منازلهم للاستعمال الخاص. المزارعين والصيادين غير المسجلين للضريبة»، وبتأمل وقائع الدعوى فلم يثبت انطباق أي من حالات الاستثناء على المستأنف ضدها (وزارة البيئة والمياه والزراعة) حيث تُعد ملزمة بسداد الضريبة، أما فيما يتعلق بتعميم وزير المالية رقم (٧١٦٦٤) وتاريخ ١٤٣٩/٠٥/٠٧ هـ فما ورد فيه هو التأكيد على تحمل الجهة الحكومية لضريبة القيمة المضافة ما لم يصرح الممول أو المتعاقد بتحملة لها، ولا صحة لما تدفع به المستأنف ضدها من أن المبلغ جاء شاملاً لضريبة القيمة المضافة حيث لم ينص العقد على ذلك، وأما فيما يتعلق بالمادة (٤٢) من نظام المنافسات والمشتريات الحكومية الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/٥٨ بتاريخ ١٤٢٧/٠٩/٠٤ هـ (الساري وقت إبرام العقد) والتي نصت على: «تكون القيمة الإجمالية للعقد شاملة ومغطيه جميع تكاليف تنفيذه وفقاً لشروطه، بما في ذلك قيمة الرسوم والضرائب التي يدفعها المتعاقد. ولا يجوز الإعفاء منها أو إعفاء أرباح المتعاقدين مع الجهة الحكومية أو دخول موظفيهم من الضريبة أو دفعها عنهم عدا ما استثني من ذلك بموجب نص نظامي خاص». فيتبين بأنها تتعلق بالرسوم والضرائب التي يتحمل المتعاقد دفعها، أما فيما يتعلق

بضريبة القيمة المضافة فعلى المتعاقد تحصيلها وتوريدها لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك. ولما كان من الثابت أن المستأنف ضدها قد أقرت في خطابها المؤرخ في ٢٨/٠٤/١٤٤٢ هـ بأن العقد المبرم بين المستأنفة والمستأنف ضدها لا يشمل ضريبة القيمة المضافة، ولما كان من الثابت أيضًا أن خطاب شركة المياه الوطنية المؤرخ في ٢٩/٠٧/٢٠٢١ م أكد على المضمون ذاته وأن العقد لا يشمل ضريبة القيمة المضافة، وذلك وفق ما ورد في مضمونيهما، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستئنافية إلى قبول الاستئناف موضوعًا، وإلغاء قرار الدائرة محل الاستئناف والحكم بإلزام المستأنف ضدها/ وزارة البيئة والمياه والزراعة بدفع ضريبة القيمة المضافة الناتجة عن العقد محل الدعوى بمبلغ (٣٢, ٩٦٣, ٥٠٥, ١٧) سبعة عشر مليونًا وخمسمائة وخمسة آلاف وتسعمائة وثلاثة وستون ريالًا واثنتان وثلاثون هللة.

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

القرار

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

ثانياً: قبول الاستئناف المقدم من/ شركة (...)، سجل تجاري رقم (...) موضوعًا، وإلغاء قرار الدائرة محل الاستئناف والحكم بإلزام المستأنف ضدها/ وزارة البيئة والمياه والزراعة بدفع ضريبة القيمة المضافة الناتجة عن العقد محل الدعوى بمبلغ (٣٢, ٩٦٣, ٥٠٥, ١٧) سبعة عشر مليونًا وخمسمائة وخمسة آلاف وتسعمائة وثلاثة وستون ريالًا واثنتان وثلاثون هللة.

المبدأ رقم ٣١

- ادعاء المكلف بأن مبيعات نقاط البيع تخص منشأة أخرى لا يكفي لنفي الخضوع الضريبي، ما لم يقدم مستندات متطابقة تمكن من ربط المبيعات بالإقرارات والفواتير والكشوف البنكية للمنشأة الأخرى.

المبدأ رقم ٣٢

- لا يكفي نقص بعض بيانات الفاتورة أو وجود أخطاء شكلية صادرة من المورد لرفض خصم ضريبة المدخلات، متى ثبت صدور الفواتير باسم المكلف وارتباطها بنشاطه وتكليفه بالضريبة.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١١/٠٧/٢٠٢٤م، من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VTR-2024-235458) في الدعوى المقامة من (...) ضد هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

وكذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١١/١١/٢٠٢٤م، من (...)، هوية وطنية رقم (...)، على قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة

في مدينة الرياض رقم (VTR-2024-235458) في الدعوى المقامة من (...) ضد هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

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: تعديل بند المشتريات بإضافة مبلغ قدره (٢٧٦, ١٠١) ريال لبند المشتريات الخاضع للضريبة بالنسبة الأساسية للفترة الضريبية محل الدعوى.

ثانياً: تعديل الغرامات وفق ما جاء في البند أولاً.

ثالثاً: رفض ما عدا ذلك من طلبات.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى الطرفين، فقد تقدمت المستأنفة (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك) إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي بتعديل إجراءاتها فيما يتعلق ببند المشتريات وذلك بإضافة مبلغ قدره (٢٧٦, ١٠١) ريال لبند المشتريات الخاضع للضريبة بالنسبة الأساسية للفترة الضريبية محل الدعوى، حيث دفعت المستأنفة بخلو مستندات الدعوى من ميزان المراجعة المتعلقة بمؤسسة (...)، وأن الفواتير المقدمة غير موصلة لإثبات استحقاق المستأنف ضده للخصم، إلا أن القرار محل الاستئناف اكتفى بتكبد المستأنف ضده لسداد لضريبة المدخلات المرتبطة بتلك الفواتير. كما أن الفواتير غير مستوفية للاشتراطات الواجب توافرها في الفاتورة الضريبية حيث لا يمكن التحقق من عدم تكرار الخصم على ذات الفاتورة في حال الاعتماد فقط على مجرد تكبد مبلغ الضريبة، علاوة على ذلك يجب التحقق من كونها تخص المستأنف ضده لأن جهاز نقاط البيع الخاص بمؤسسة (...) كان مستخدم من قبل مؤسسة (...) بالتالي فلا يكمن القول بأن كل التوريدات التي يقوم بها المستأنف ضده باسم (...) يخصها فعلاً. كما تضمنت لائحة الاستئناف اعتراض المستأنفة على قرار دائرة الفصل القاضي بتعديل غرامتي الخطأ بالإقرار والتأخر بالسداد وفق ما جاء ببند المشتريات. وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

كما تقدم المستأنف (...) إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضه على قرار دائرة الفصل القاضي برفض اعتراض المستأنف على إجراءات المستأنف ضدها (الهيئة)

بإخضاع مبيعات بقيمة (٩٤, ٦٨٠, ٥٧٠, ٨) ريال للضريبة بالنسبة الأساسية (١٥٪)، وذلك لكونه لم يقدم ما يثبت صحة ادعاءه، حيث دفع المستأنف بأن الفروقات الناتجة من نقاط البيع المسجلة ضمن مصرف (...) الخاصة بالمستأنف مؤسسة (...) رقم مميز (...) تتعلق بمبيعات مؤسسة (...) رقم مميز (...) وهي مؤسسة يمتلكها نفس المكلف ولعدم توافر جهاز نقاط البيع لديها تم تقديم أحد الأجهزة التي تمتلكها مؤسسة (...)، وتم تقديم ما يفيد بأن مؤسسة (...) قامت بتوريد والإقرار عن تلك المبيعات، بالتالي يكون تم فرض الضريبة مرتين عن ذات المبيعات مرة لدى المؤسسة المسؤولة عن المبيعات (...) ومرة أخرى لدى (...). كما تضمنت لائحة الاستئناف اعتراض المستأنف على قرار دائرة الفصل القاضي برفض اعتراضه، وذلك فيما يتعلق بغرامتي الخطأ بالإقرار والتأخر بالسداد الناتجة عن بند المبيعات. وانتهى بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ ١١/١١/١٤٤٦ هـ الموافق ٢٩/٠٤/٢٠٢٥ م، الساعة ١٠:٥٧ م، 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبة والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥ هـ. 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.

الأسباب

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 الاستثنائية 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 إجراءاتها فيما يتعلق ببند المشتريات وذلك بإضافة مبلغ قدره (٢٧٦, ١٠١) ريال لبند المشتريات الخاضع للضريبة بالنسبة الأساسية للفترة الضريبية محل الدعوى، وذلك لكون قرار دائرة الفصل اكتفى بتكبد المستأنف ضده لضريبة المدخلات المرتبطة بتلك الفواتير. وحيث نصت الفقرة (١) من المادة (٤٨) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على: «الغايات ممارسة حق الخصم، على الخاضع للضريبة أن يكون حائزاً على المستندات الآتية: أ. الفاتورة الضريبية التي حصل عليها تطبيقاً لأحكام هذه الاتفاقية...». كما نصت الفقرة (٢) من المادة (٤٨) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على «لكل دولة عضو أن تسمح للخاضع للضريبة بممارسة حق الخصم في حال عدم توفر الفاتورة الضريبية أو عدم استيفائها للشروط المنصوص عليها في هذه الاتفاقية، شريطة إثبات قيمة الضريبة المستحقة بأية وسيلة أخرى». كما نصت الفقرة (٧) من المادة (٤٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على: «لا يجوز خصم ضريبة المدخلات إلا إذا كان الشخص الخاضع للضريبة لديه دليلاً على أن مبلغ ضريبة المدخلات المدفوعة أو المستحقة السداد وفقاً لما حددته المادة الثامنة والأربعين من هذه الاتفاقية. وفي الحالات التي لا يملك فيها الشخص الخاضع للضريبة الوثائق المحددة في الاتفاقية، يجوز له المطالبة بالخصم عندما يكون قادراً على تقديم الأدلة البديلة الآتية إلى الهيئة: أ. فاتورة ضريبة مبسطة تم إصدارها بشكل صحيح وفقاً لهذه اللائحة. ج. مستندات تجارية أخرى يسمح بها حسب تقدير الهيئة، تثبت أن الشخص الخاضع للضريبة قد تم تكليفه بصورة صحيحة وسدد ضريبة القيمة المضافة ذات الصلة. وباطلاع الدائرة الاستثنائية على المستندات المقدمة من أطراف الدعوى وحيث قدمت المستأنفة ملخص الربط نتيجة إعادة تقييمها ولم تبين تفاصيل أسباب استبعادها للفواتير التي تستأنف عليها بقيمة (٢٧٦, ١٠١) ريال من أصل (٢٣, ٧٠٥, ٩١٦, ١) ريال، مما لا يتضح معه أساس استبعاد المشتريات محل الاستئناف. وبالرجوع إلى القرار الصادر وبفحص الفواتير التي تم قبولها يتضح بأنها متعلقة في ٣٢ فاتورة ضريبية، وبعد الاطلاع عليها يتبين الآتي: ١ / (٣) فواتير صادرة من المورد (...)

والمورد (...). صادرة باسم عميل مختلف - لا تتضمن اسم العميل، بإجمالي (٢٢٠, ١٩) ريال. ٢ / (٢٩) فاتورة صادرة إلى العميل باسم المستأنف ضده (...). وبناءً على ماورد أعلاه، فإن الدائرة ترى صحة إجراء المستأنفة فيما يتعلق بالفواتير البالغة (٢٢٠, ١٩) ريال حيث لا يمكن إثبات بأنها مشتريات قد تم تكبدها من طرف المستأنف ضده (...). في ظل وجود اسم عميل آخر، وفيما يتعلق بالفواتير المتبقية بإجمالي (٢٩) فاتورة ضريبية حيث أن المستأنفة (الهيئة) لم توضح تفاصيل استبعادها سوى عدم وجود ما يثبت أحقية الخصم لكونها فواتير غير مكتملة الشروط؛ وعدم إمكانية الإثبات بتعلقها بمؤسسة (...) نظير استخدام مؤسسة (...) لجهاز نقاط البيع الخاص بالمستأنف ضده حيث أن دفع المستأنفة غير منتج بالدعوى لثبوت صدور الفواتير باسم المستأنف ضده (...). بالإضافة إلى أن المسؤول عن الأخطاء الواردة في الفاتورة الضريبية هو المورد وليس العميل حيث أنه لا يملك سلطة التعديل على تلك الفواتير، وبناءً على ما سبق وبما أن المستأنف ضده قدم المستندات الدالة في حين أن المستأنفة لم توضح تفاصيل استبعادها للفواتير محل الاستئناف، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول جزئي لبند المشتريات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية ١٥٪ بقيمة (٢٢٠, ١٩) تسعة عشر ألفاً ومائتان وعشرون ريالاً ورفض ما عدا ذلك وتعديل قرار دائرة الفصل وتعديل قرار الهيئة وفقاً لذلك.

وفيما يخص الاستئناف المقدم من (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك) على قرار دائرة الفصل القاضي بتعديل غرامة الخطأ في الإقرار وفقاً لما جاء ببند المشتريات، وحيث نصت الفقرة (١) من المادة (٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة على: «يعاقب كل من قدم إلى الهيئة إقراراً ضريبياً خاطئاً، أو قام بتعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو قدم مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق، بغرامة تعادل (٥٠٪) من قيمة الفرق بين الضريبة المحسوبة والمستحقة». وحيث أن ما انتهت إليه الدائرة في البند أعلاه قد أفضى إلى (قبول جزئي لبند المشتريات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية ١٥٪ بقيمة (٢٢٠, ١٩) تسعة عشر ألفاً ومائتان وعشرون ريالاً ورفض ما عدا ذلك)، وبما أن غرامة الخطأ في الإقرار نتجت عن ذلك فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه، عليه فإن الدائرة تنتهي إلى قبول جزئي لبند غرامة الخطأ في الإقرار وتعديل قرار دائرة الفصل وتعديل قرار الهيئة.

وفيما يخص الاستئناف المقدم من (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك) على قرار دائرة الفصل القاضي بتعديل غرامة التأخر بالسداد وفقاً لما جاء ببند المشتريات، وحيث نصت المادة (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة على: «يعاقب كل من لم يسدد الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة تعادل (٥٪) من قيمة الضريبة غير المسددة، عن كل شهر أو جزء منه لم تسدد عنه الضريبة». وحيث أن ما انتهت إليه الدائرة في البند أعلاه قد أفضى إلى (قبول جزئي لبند المشتريات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية ١٥٪ بقيمة (٢٢٠, ١٩) تسعة عشر ألفاً ومائتان وعشرون ريالاً ورفض ما عدا ذلك)، وبما أن غرامة التأخر بالسداد نتجت عن ذلك فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه، عليه فإن الدائرة تنتهي إلى قبول جزئي لبند غرامة التأخر في السداد وتعديل قرار دائرة الفصل وتعديل قرار الهيئة.

وفيما يخص الاستئناف المقدم من (...) على قرار دائرة الفصل القاضي برفض اعتراضه فيما يتعلق بإجراء المستأنف ضدها (الهيئة) بإخضاع مبيعات بقيمة (٩٤, ٦٨٠, ٥٧٠) ريال للضريبة بالنسبة الأساسية (١٥٪)، وذلك لكونه لم يقدم ما يثبت صحة ادعائه، وحيث نصت الفقرة (١) من المادة (٢٣) من الاتفاقية الموحدة لدول مجلس التعاون على «تستحق الضريبة في تاريخ توريد السلع أو الخدمات أو في تاريخ إصدار الفاتورة الضريبية أو في تاريخ استلام المقابل جزئي أو كلي أو في حدود المبلغ المستلم، أيها أسبق». كما نصت المادة (٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة على: «تفرض الضريبة على استيراد وتوريد السلع والخدمات، وفقاً للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية والنظام واللائحة». كما نصت المادة (١٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على: «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». وبالإطلاع على المستندات المقدمة من أطراف الدعوى يتضح بأن إجمالي الفروقات التي قامت المستأنف ضدها (الهيئة) بإخضاعها تتمثل في الآتي:

أولاً: فروقات الإيداعات البنكية بإجمالي (٢٧, ٩٢٨, ٥٢١) ريال: حيث يتضح وفق ملخص ربط المستأنف ضدها بأن فروقات الإيداعات البنكية تتمثل في مبيعات نقاط بيع

لم يتم الإفصاح عنها بقيمة (٢٧, ٩٢٨, ٥٠٨) ريال ومبيعات أصول ثابتة بقيمة (١٣, ٠٠٠) ريال لم يفصح عنها المستأنف (...) ضمن إقراره الضريبي. وحيث يشير المستأنف بأن المبيعات الناتجة من واقع نقاط البيع بقيمة (٢٧, ٩٢٨, ٥٠٨) ريال تتعلق بمؤسسة (...) نظير استخدامها لجهاز نقاط البيع الخاص بالمستأنف ويشير إلى أن المؤسسة (...) قد أقرت عنها ضمن إقرارها الضريبي للفترة محل الخلاف، وحيث تم طلب مستندات إضافية والمؤيدة لما يدفع به المستأنف حول أن المبيعات الناتجة من واقع نقاط البيع قد تم الإقرار عنها في الإقرار الضريبي الذي يخص المؤسسة (...), وحيث قدم المستأنف فواتير المبيعات وكشوفات الحسابات البنكية بالإضافة إلى الإقرار الضريبي التابع لمؤسسة (...) وحيث يتبين بأن إجمالي قيمة المبيعات المفصح عنها في الإقرار بقيمة (٣١, ٨٨١, ٧٩٥, ١٦) ريال وبمقارنته مع البيان المقدم لكشف مبيعات مؤسسة (...) يتضح بعدم تطابق المبالغ حيث أن القيمة الإجمالية الواردة في البيان (٦٥, ١٦٨, ٩٣٠, ١٦) ريال كما أوضح المستأنف في ذات البيان قيمة المبيعات التي تم من خلالها استخدام جهاز نقاط البيع الخاص بمؤسسة (...) إلا أن المبلغ لا يطابق المبلغ محل الخلاف على الرغم من أن الفواتير مضمنة في البيان؛ إلا أنه لا يمكن الأخذ بها نظير وجود تباين في المستندات المقدمة، وفيما يتعلق بالخطاب المقدم والصادر من مؤسسة (...) والمضمنة بإقرارها عن المبيعات محل الخلاف في إقرارها الضريبي حيث لا يمكن من خلاله الاستناد أو الاثبات بصحة ذلك الخطاب لكون أن المستأنف مالك لكلا المؤسستين حسبما أشار وفق لائحته المقدمة. وفيما يتعلق بمبيعات الأصول الثابتة بقيمة (١٣, ٠٠٠) ريال فإن المستأنف لم يتطرق بشأنها على الرغم من تقديمه عددًا من الفواتير وكشوفات المبيعات المتعلقة بمؤسسة المستأنف (...) إلا أنه لم يقدم الإقرار الضريبي التابع للمؤسسة لمطابقة تلك الكشوفات والفواتير مع ما تم الإقرار عنه على الرغم بأنه تم الطلب من المكلف بتقديم الإقرار الضريبي إلا أنه لم يقدمها ضمن ملفات الدعوى مما لا يمكن التحقق من كونه قد تم الإفصاح عنها من عدمه، وبناء على ما سبق فإن الدائرة تنتهي إلى رفض الاستئناف في هذا البند.

ثانيًا: فروقات القوائم المالية بقيمة (٦٧, ٧٥٢, ٤٨) ريال: حيث يتضح بأن المستأنف ضدها (الهيئة) قامت بإخضاع مبيعات بقيمة (٦٧, ٧٥٢, ٤٨) ريال والمتمثلة في فروقات

القوائم المالية عن المبيعات المفصح عنها وحيث أوضحت الهيئة وفق مذكرتها الجوابية بأنها قامت بفحص القوائم المالية لعام ٢٠٢١م وقامت بمقارنتها مع مجموع الإيرادات حسب الإقرارات الضريبية لعام ٢٠٢١م. ويتأمل وقائع الدعوى يتضح بأن اثبات الإيراد «محاسبياً» في القوائم المالية يعتمد وفق المعايير الدولية للتقرير المالي على متطلبات واستثناءات تحدد المعالجة المحاسبية المناسبة والتي قد لا تتفق بالضرورة مع ضوابط محددات استحقاق الضريبة على التوريد وفق أنظمة ولوائح ضريبة القيمة المضافة، وبالتالي لا يعد دليلاً كافياً على حدوث أحد محددات استحقاق الضريبة والتي يجب الاستناد عليها في حال إخضاع مبلغ لفترة ضريبية معينة ولكون أسس الاثبات محاسبياً للاعتراف بالإيراد مختلفة عن محددات استحقاق الضريبة مما يتحتم معه وجود فرق بين الإيراد في القوائم المالية والتوريدات في الإقرارات الضريبية والتي تعد مؤشر للتوسع في الفحص وليس دليلاً قاطعاً على وجود إيراد خاضع لم يتم الإقرار عنه، مما يستدل بأن إجراء الهيئة بإخضاع الفروقات المتعلقة عن كامل العام ٢٠٢١م مع القوائم المالية في إقرار الفترة الضريبية محل (الربع الأول ٢٠٢١م) في غير محله، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل في هذا البند.

وفيما يخص الاستئناف المقدم من (...) على قرار دائرة الفصل القاضي برفض اعتراضه فيما يتعلق بغرامة الخطأ بالإقرار الناتجة عن بند المبيعات. وحيث نصت الفقرة (١) من المادة (٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة على: «يعاقب كل من قدم إلى الهيئة إقراراً ضريبياً خاطئاً، أو قام بتعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو قدم مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق، بغرامة تعادل (٥٠٪) من قيمة الفرق بين الضريبة المحتسبة والمستحقة». وحيث أن ما انتهت إليه الدائرة في البند أعلاه قد أفضى إلى (قبول جزئي لبند المبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية ١٥٪ وذلك بمبلغ (٦٧, ٧٥٢, ٤٨) ثمانية وأربعون ألفاً وسبعمائة واثنتان وخمسون ريالاً وسبعة وستون هللة ورفض مبلغ (٢٧, ٩٢٨, ٥٢١, ٨) ثمانية ملايين وخمسمائة وواحد وعشرون ألفاً وتسعمائة وثمانية وعشرون ريالاً وسبعة وعشرون هللة وتعديل قرار دائرة الفصل وتعديل قرار الهيئة)، وبما أن غرامة الخطأ في الإقرار نتجت عن ذلك فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه، عليه فإن الدائرة تنتهي إلى قبول جزئي لبند غرامة الخطأ في الإقرار وتعديل قرار دائرة الفصل وتعديل قرار الهيئة.

وفيما يخص الاستئناف المقدم من (...) على قرار دائرة الفصل القاضي برفض اعتراضه فيما يتعلق بغرامة التأخر في السداد الناتجة عن بند المبيعات. وحيث نصت وحيث نصت المادة (٤٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة على: «يعاقب كل من لم يسدد الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة تعادل (٥٪) من قيمة الضريبة غير المسددة، عن كل شهر أو جزء منه لم تسدد عنه الضريبة». وحيث أن ما انتهت إليه الدائرة في البند أعلاه قد أفضى إلى (قبول جزئي لبند المبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية ١٥٪ وذلك بمبلغ (٦٧, ٧٥٢, ٤٨) ثمانية وأربعون ألفاً وسبعمائة واثنتان وخمسون ريالاً وسبعة وستون هللة ورفض مبلغ (٢٧, ٩٢٨, ٥٢١, ٨) ثمانية ملايين وخمسمائة وواحد وعشرون ألفاً وتسعمائة وثمانية وعشرون ريالاً وسبعة وعشرون هللة وتعديل قرار دائرة الفصل وتعديل قرار الهيئة)، وبما أن غرامة التأخر بالسداد نتجت عن ذلك فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه، عليه فإن الدائرة تنتهي إلى قبول جزئي لبند غرامة التأخر في السداد وتعديل قرار دائرة الفصل وتعديل قرار الهيئة.

ولهذه الأسباب وبعد المداولة، قررت الدائرة بالإجماع ما يلي:

القرار

أولاً: قبول طلبي الاستئناف شكلاً.

ثانياً: استئناف (...):

١ - قبول جزئي لبند المبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية ١٥٪ وذلك بمبلغ (٦٧, ٧٥٢, ٤٨) ثمانية وأربعون ألفاً وسبعمائة واثنتان وخمسون ريالاً وسبعة وستون هللة ورفض مبلغ (٢٧, ٩٢٨, ٥٢١, ٨) ثمانية ملايين وخمسمائة وواحد وعشرون ألفاً وتسعمائة وثمانية وعشرون ريالاً وسبعة وعشرون هللة وتعديل قرار دائرة الفصل وتعديل قرار الهيئة وفقاً لذلك.

٢ - قبول جزئي لبند غرامة الخطأ في الإقرار وتعديل قرار دائرة الفصل وتعديل قرار الهيئة وفقاً للبند (ثانياً/ ١) أعلاه.

٣- قبول جزئي لبند غرامة التأخر في السداد وتعديل قرار دائرة الفصل وتعديل قرار الهيئة وفقاً للبند (ثانياً/ ١) أعلاه.

ثالثاً: استئناف هيئة الزكاة والضريبة والجمارك:

١- قبول جزئي لبند المشتريات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية ١٥٪ بقيمة (٢٢٠, ١٩) تسعة عشر ألفاً ومائتان وعشرون ريالاً ورفض ما عدا ذلك وتعديل قرار دائرة الفصل وتعديل قرار الهيئة وفقاً لذلك.

٢- قبول جزئي لبند غرامة الخطأ في الإقرار وتعديل قرار دائرة الفصل وتعديل قرار الهيئة وفقاً للبند (ثالثاً/ ١) أعلاه.

٣- قبول جزئي لبند غرامة التأخر في السداد وتعديل قرار دائرة الفصل وتعديل قرار الهيئة وفقاً للبند (ثالثاً/ ١) أعلاه.

المبدأ رقم ٣٣

- الفروقات بين الإيرادات المحاسبية والإقرارات الضريبية لا تكفي بذاتها لإثبات توريدات خاضعة غير مصرح عنها، متى ثبت أن الإيراد تقديري وتحدد قيمته النهائية وأقر عنه ضريبياً في فترة لاحقة.

الوقائع

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢٢ / ١١ / ٢٠٢٤ م، من / (...)، هوية وطنية رقم (...)، بصفته مالك مؤسسة (...)، سجل تجاري رقم (...)، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VR-2024-235042) في الدعوى المقامة من المستأنف ضد المستأنف ضدها.

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: في الموضوع: رفض دعوى المدعي.
- وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المستأنف، فقد تقدم إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضه على قرار دائرة الفصل القاضي برد دعواه، وذلك فيما يتعلق باعتراضه على قرار المستأنف ضدها (الهيئة) بإعادة التقييم النهائي لبند المبيعات المحلية بالنسبة

الأساسية (٥٪) للفترة الضريبية للربع الرابع لعام ٢٠١٨م، وما ترتب عليه من فرض لغرامة الخطأ في الإقرار، حيث دفع المستأنف بأنها إيرادات مستحقة تم الإفصاح و سداد الضريبة عنها في إقرارات عام ٢٠١٩م، حيث أن الإيرادات المستحقة تورد ضريبتها عند تحقق قيمتها النهائية عند الفوترة أو السداد وفقاً لنص المادة (٢٠) فقرة (٢) من اللائحة التنفيذية، إلا أن المستأنف ضدها (الهيئة) قامت بإعادة التقييم للفترة الضريبية محل الخلاف وقامت بفرض الضريبة مرة أخرى. كما أشار المستأنف بأن الإيرادات المستحقة الظاهرة في القوائم المالية لعام ٢٠١٨م إيضاح (١١) بقيمة ٦٨٦,٠٠٠ ريال غير مفوترة لكونها تقديرية تم إثباتها لغايات الالتزام بمعايير التقارير المالية والمحاسبة الدولية علماً بأن جزء كبير من تلك الإيرادات التقديرية لم تتحقق وتم إلغاؤها لاحقاً خلال عام ٢٠٢٠م وأن الإيرادات المحققة تم توريد ضريبتها بعد تحديد قيمتها النهائية خلال عام ٢٠١٩م وفقاً لإشعارات الموردين والفواتير المصدرة عام ٢٠١٩م، وانتهى بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ ١١/٠٢/١٤٤٦هـ الموافق ٣٠/٠٤/٢٠٢٥م، الساعة ٢:٤٨م، 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبة والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥هـ. وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وحيث إن الدعوى مهية لفصل فيها بحالتها الراهنة؛ فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

الأسباب

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 لتقديره من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

ومن حيث الموضوع، فإنه باطلاع الدائرة الاستثنائية على أوراق الدعوى وفحص ما احتوته من وثائق ومستندات، وبعد الاطلاع على ما قدمه الطرفان من مذكرات وردود، تبين للدائرة الاستثنائية اعتراض المستأنف على قرار دائرة الفصل القاضي ببرد دعواه، وذلك فيما يتعلق باعتراضه على قرار المستأنف ضدها (الهيئة) بإعادة التقييم النهائي لبند المبيعات المحلية بالنسبة الأساسية (٥٪) للفترة الضريبية للربع الرابع لعام ٢٠١٨م، حيث دفع المستأنف بأنها إيرادات مستحقة تم الإفصاح وسداد الضريبة عنها في إقرارات عام ٢٠١٩م، حيث أن الإيرادات المستحقة تورد ضريبتها عند تحقق قيمتها النهائية عند الفوترة أو السداد وفقاً لنص المادة (٢٠) فقرة (٢) من اللائحة التنفيذية، إلا أن المستأنف ضدها (الهيئة) قامت بإعادة التقييم للفترة الضريبية محل الخلاف وقامت بفرض الضريبة مرة أخرى. وحيث نصت المادة (١٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على: «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». كما نصت الفقرة (٢) من المادة (٢٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على: «في جميع الحالات التي يتم فيها عمل توريدات لسلع أو خدمات على أساس مستمر، يعد ذلك توريد منفصل وتستحق الضريبة عنه في تاريخ إصدار الفاتورة أو تاريخ السداد، أيهما أسبق، وذلك بقدر قيمة الفاتورة أو السداد». وبناءً على ما تقدم، يتضح أن الخلاف يكمن حول إعادة تقييم المستأنف ضدها (الهيئة) وإضافة مبيعات بقيمة (٢٦١, ٨٨٠, ٥) ريال لبند المبيعات الخاضعة لنسبة ٥٪ وحيث انتهى قرار دائرة الفصل برفض دعوى المدعي وتأييد إجراء الهيئة لعدم تقديمه للمستندات الثبوتية، وحيث يشير المستأنف إلى أنه قد سبق وإن قام بالإفصاح وسداد الضريبة عنها في إقرارات العام ٢٠١٩م نظراً لطبيعة تلك الإيرادات مما يتسبب في ازدواج الضريبة على عامين متتاليين بينما يتضح بأن إجراء الهيئة بإخضاع المبيعات محل الخلاف نتيجة وجود فروقات ما بين الإيرادات في القوائم المالية لعام ٢٠١٨م وكافة الإقرارات الضريبية المقدمة عن العام ٢٠١٨م. وحيث أنه بتأمل وقائع الدعوى يتضح بأن إثبات الإيراد محاسبياً في القوائم المالية لا يعد دليلاً كافياً على حدوث أحد محدّدات استحقاق الضريبة بشكل عام لاختلاف أسس الإثبات بينهما. وبالتالي

فإن وجود الفروق بين القوائم المالية والقرارات الضريبية أمر حتمي بسبب اختلاف أسس الإثبات محاسبيًا عنها ضريبيًا الأمر الذي يمكن الأخذ به كمؤشر للتوسع في الفحص إلا أنها ليست بحد ذاتها دليلًا قاطعًا على وجود إيراد خاضع لم يتم الإقرار عنه وحيث وبالإطلاع على ما قدمه المستأنف يتضح بأن طبيعة نشاطه يتمثل في تقديم خدمات السفر والسياحة وحيث قدم المستأنف ابتداءً أمام دائرة الفصل ومن خلال لائحته الاستثنائية تبريرًا لفروقات الإيرادات محل الخلاف موضحًا بأنها عبارة عن إيرادات تقديرية لعمولات وخصومات مقابل توريدات من الموردين تم تحديد قيمتها النهائية من قبل الموردين في عام ٢٠١٩م من خلال الفواتير والإشعارات الصادرة من الموردين مما أدى إلى قيامه بالإفصاح عنها في إقرارات العام ٢٠١٩م، مصاحبًا بذلك ما يثبت صحة دفعه من خلال تقديمه للحوالات وإشعارات التسوية الدائنة الصادرة في عام ٢٠١٩م والتي تثبت استحقاق الإيراد خلال العام ٢٠١٩م وفقًا لنص الفقرة (٢) من المادة (٢٠) من اللائحة، بالإضافة إلى تقديمه لإفادة صادرة من أحد الموردين (.....) تضمنت بأن الحوافز والمكافآت لا يمكن تحديد قيمتها النهائية إلا بعد انتهاء السنة المالية ٢٠١٨م ويتم دفعها وتحديثها في عام ٢٠١٩م مما يصادق ما أشار له المستأنف من كون أن الإيرادات المسجلة في القوائم المالية هي إيرادات تقديرية ويتم تحديد قيمتها النهائية بعد انتهاء السنة المالية من خلال الفواتير والإشعارات الصادرة من الموردين التي تمت في عام ٢٠١٩م والتي من شأنها قام المستأنف بالإفصاح عنها في إقرارات العام ٢٠١٩م، كما أن المستأنف ضدها (الهيئة) لم تطعن بصحة من كون أن المستأنف قد أقر عن الإيرادات محل الخلاف في عام ٢٠١٩م وحيث أن الهيئة وفقًا للصلاحيات المخولة لها بموجب اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة هي الجهة المسؤولة في فحص إقرارات المكلف والتحقق من سداد الضريبة عن الإيرادات محل النزاع في الإقرارات الضريبية الأخرى، بالتالي وبما أن المستأنف قد بذل العناية اللازمة بتقديمه للمستندات التي تثبت صحة دفعه، وبناءً على ما تقدم خلصت الدائرة إلى تقرير قبول الاستئناف في هذا البند.

وفيما يتعلق باعتراض المستأنف على غرامة الخطأ في الإقرار ومطالبته بإلغاء تلك الغرامة، وحيث نصت الفقرة (١) من المادة (٤٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة على: «يعاقب كل من قدم إلى الهيئة إقرارًا ضريبيًا خاطئًا، أو قام بتعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو قدم مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة

أقل من المستحق، بغرامة تعادل (٥٠٪) من قيمة الفرق بين الضريبة المحتسبة والمستحقة». وبالإطلاع على كامل ملف الدعوى وما احتوى عليه من دفعات؛ تبين أن القرار الصادر من لجنة الفصل قضى بفرض غرامة الخطأ في الإقرار بعد تعديل المستأنف ضدها (الهيئة) لإقرار المستأنف، وحيث أن الدائرة الاستئنافية قد انتهت في البند أعلاه إلى قبول الاستئناف فيما يتعلق ببند المبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية (٥٪)، وبما أن غرامة الخطأ في الإقرار نتجت عن ذلك فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه، عليه فإن الدائرة خلصت إلى تقرير قبول الاستئناف في هذا البند.

ولهذه الأسباب وبعد المداولة، قررت الدائرة بالإجماع ما يلي:

القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً.

ثانياً: في الموضوع:

- ١ - قبول الاستئناف عن مبلغ (٢٦١, ٨٨٠, ٥) خمسة ملايين وثمانمائة وثمانون ألفاً ومائتان وواحد وستون ريالاً المتعلق ببند المبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية (٥٪) وإلغاء قرار دائرة الفصل، وإلغاء قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.
- ٢ - قبول الاستئناف بشأن غرامة الخطأ في الإقرار وإلغاء قرار دائرة الفصل، وإلغاء قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

المبدأ رقم ٣٤

- لا تعد حسابات التصفية أو الحسابات الوسيطة المؤقتة توريدًا خاضعًا لضريبة القيمة المضافة، متى ثبت أنها أداة محاسبية داخلية للرقابة وتسوية العمليات، ولا تمثل توريدًا فعليًا لسلع أو خدمات.

الوقائع

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤ / ١١ / ٢٠٢٤ م، من (...) (هوية وطنية رقم ... بصفته وكيلًا للمستأنفة / ...) (رقم مميز ... بموجب الوكالة رقم ...) وتاريخ ١٤ / ١١ / ٢٠٢٥ م وترخيص المحاماة رقم (...)، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة رقم (VJ-2024-93972) في الدعوى المقامة من (...) ضد هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

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

أولاً: قبول الدعوى شكلاً.

ثانياً: من الناحية الموضوعية:

١ - 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، وإثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق بخدمات الصيانة وتوريد قطع الغيار، وذلك للفترة الضريبية (أكتوبر ٢٠١٩م).

٢- رد دعوى المدعية فيما يتعلق بالتذاكر المباعة في عام ٢٠١٧م والمجدولة في عامي ٢٠١٨م و٢٠١٩م والبالغ قدرها (٢٦٠, ١٥) ريال، وذلك للفترة الضريبية (أكتوبر ٢٠١٩م).

٣- رد دعوى المدعية فيما يتعلق بغرامات إلغاء التذاكر البالغ قدرها (٧٢٠, ٦٣٠, ١١) ريال، وذلك للفترة الضريبية (أكتوبر ٢٠١٩م).

٤- رد دعوى المدعية فيما يتعلق ببند المبيعات الصفرية المتعلقة بوحدة الاسطول (...) والبالغ قدرها (٤٢٠, ٣١١, ١٣) ريال، وذلك للفترة الضريبية (أكتوبر ٢٠١٩م).

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولا لدى الطرفين، فقد تقدمت المستأنفة (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 عليها 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، وطبقاً للأدلة الإرشادية فإن المعيار الخاص بتوافر علاقة رب العمل بالموظف على العلاقة بين العمالة التي يتم توفيرها من قبل المكلّف والمستفيدين من خدماتهم يتحقق عند استيفاء جميع الشروط الموضحة في القسم (٢) 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 اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي برد دعاواها فيما يتعلق بحساب التصفية بسبب أنها عبارة عن حسابات مؤقتة وسيطه غير حقيقية يتم توسيطها بين حسابين لفترة مؤقتة 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 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 دعاوها فيما يتعلق بالتذاكر المباعة في عام ٢٠١٧م والمجدولة في عامي ٢٠١٨م و٢٠١٩م، وذلك بسبب أن أنظمة مبيعات التذاكر تُدار وفق أنظمة عالمية مثل نظام «.....» ووفق معايير يضعها الاتحاد الدولي للنقل الجوي (IATA)، 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 دعاوها فيما يتعلق بغرامات إلغاء التذاكر، وذلك بسبب أنها ليست توريد وإنما تعويض عن ضرر. كما تضمنت اللائحة اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي برد دعاوها فيما يتعلق ببند المبيعات الصفيرية المتعلقة بوحدة الأسطول (...) المتعلقة بخدمات تشغيل وصيانة الرحلات الجوية الدولية، وذلك بسبب أنها مبيعات خاضعة للضريبة بالنسبة الصفيرية لكونها متعلقة بخدمات الرحلات الدولية لطائرات (...)، كما تم الإفصاح عن رسوم بقاء طائرات (...) في المطارات الدولية بشكل خاطئ ضمن البند محل الخلاف؛ حيث أنها تمثل معاملات خارجة عن نطاق ضريبة القيمة المضافة، وتدفع المستأجرة بصحة المستندات المقدمة منها والمستخرجة من الأنظمة المحاسبية والمبينة على عقود مع عملائها موضعاً معها بأن الرحلات الخاصة بـ (...) بطبيعتها رحلات سرية غير معلنة للعموم. وتضمنت اللائحة أيضاً اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي برد دعاوها فيما يتعلق ببند المبيعات لوحدة الأسطول (...) المتعلقة بتعديلات الفواتير الملغاة المقر عنها ضمن بند المبيعات، وتطالب في حال تمت إعادة تصنيف المبيعات الصفيرية المتعلقة بوحدة الأسطول (...) إلى المبيعات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية بأن يتم الأخذ بالتعديلات المدرجة على المبيعات الخاضعة للضريبة بنسبة ٠٪ في الاعتبار حيث تهدف إلى تخفيض المبيعات وتعد جزءاً من القيمة الإجمالية، وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الاثنين بتاريخ ١٧/٠٩/١٤٤٦ هـ الموافق ١٧/٠٣/٢٠٢٥ م، الساعة ١٠:٠١ 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥ هـ؛ 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.

الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات الدعوى ولائحة الاستئناف المقدمة تبين 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 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 بالموظف 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 بالموظف على العلاقة بين العمالة التي يتم توفيرها من قبل المكلّف والمستفيدين من خدماتهم يتحقق عند استيفاء جميع الشروط الموضحة في القسم (٢) 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 مكنم النزاع فيه وانتهت بصددته إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث لم تلحظ الدائرة الاستثنائية بشأنه ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمه من دفع ماثرة 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 دعاها فيما يتعلق بحساب التصفية، وحيث أنها تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أنها عبارة عن حسابات مؤقتة وسيطة غير حقيقية يتم توسطها بين حسابين لفترة مؤقتة 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 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، وبالإطلاع 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 توسطه 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 دفعها، ولم تقدم المستأنف ضدها (الهيئة) ما ينفي خلاف ذلك، ولما أن قرار الفصل استند في رفضه إلى «أن المستندات المقدمة لا توضح أساس الحساب النظامي وما دور ذلك في الدورة المحاسبية للشركة وما هي طبيعة الحسابات السالبة والموجبة وتأييد ذلك بالشرح والمستندات» 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 دفعها 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 دعاها فيما يتعلق بالتذاكر المباعة في عام ٢٠١٧م والمجدولة في عامي ٢٠١٨م و٢٠١٩م، وحيث أنها تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أن أنظمة مبيعات التذاكر تدار وفق أنظمة عالمية مثل نظام «.....» ووفق معايير يضعها الاتحاد الدولي للنقل الجوي (IATA)، 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، 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 بصددده إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث لم تلحظ الدائرة الاستئنافية بشأنه ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمه من دفع ماثرة 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 دعاها فيما يتعلق بغرامات إلغاء التذاكر، وحيث أنها تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أنها ليست توريد وإنما تعويض عن ضرر، وباطلاع الدائرة على ملف الدعوى وما احتوى عليه من دفع ومستندات، وحيث عرّفت المادة (١) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدور 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 (٢) 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 (١٤) 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 ٢٤ ساعة من موعد الرحلة- بحيث يكون من الصعب بيع التذكرة لعميل آخر في مثل هذه المدة المحددة، ووفقاً لتعريف (التوريد) الوارد بالمادة (١) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدور مجلس التعاون لدول الخليج العربية أعلاه؛ فإن الغرامة هي عبارة عن تعويض عن «أضرار محددة» نتيجة إلغاء التذكرة ولا تعتبر الغرامات والعقوبات الحقيقية مقابلًا لأي توريد، ولا ينال من ذلك ما ذكر في القرار محل الاستئناف من أن المستأنفة لم تفصل بين الغرامات المرتبطة بين النقل الدولي والمحلي؛ 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 وليست 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 أجابت على استفسار المكلف في البريد الإلكتروني المرفق في ملف الدعوى بتأكيداها 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 دعاها فيما يتعلق ببند المبيعات الصفريّة المتعلقة بوحدة (...) المتعلقة بخدمات تشغيل وصيانة الرحلات الجوية الدولية، وحيث أنها تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أنها مبيعات

خاضعة للضريبة بالنسبة الصفيرية لكونها متعلقة بخدمات الرحلات الدولية لطائرات (...)، كما تم الإفصاح عن رسوم بقاء طائرات (...) في المطارات الدولية بشكل خاطئ ضمن البند محل الخلاف؛ حيث أنها تمثل معاملات خارجة عن نطاق ضريبة القيمة المضافة، وتدفع المستأنفة بصحة المستندات المقدمة منها والمستخرجة من الأنظمة المحاسبية والمبينة على عقود مع عملائها موضعاً معها بأن الرحلات الخاصة (...) 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 السائغة التي بُني عليها والكافية لحمل قضائه، إذ تولت الدائرة المصدرة له تمحيص مكنم النزاع فيه وانتهت بصده إلى النتيجة التي خلصت إليها في منظوقه، وحيث لم تلحظ الدائرة الاستثنائية بشأنه ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمه من دفعوع مشاركة 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.

وفما يخص الاستئناف المقدم من (...) على قرار دائرة الفصل القاضي ببرد دعواها فيما يتعلق ببند المبيعات لوحدة الأسطول (...) المتعلقة بتعديلات الفواتير الملغاة المقر عنها ضمن بند المبيعات، وحيث أنها تعترض على قرار دائرة الفصل وتطالب في حال تمت إعادة تصنيف المبيعات الصفيرية المتعلقة بوحدة الأسطول (...) إلى المبيعات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية بأن يتم الأخذ بالتعديلات المدرجة على المبيعات الخاضعة للضريبة بنسبة ٠٪ في الاعتبار حيث تهدف إلى تخفيض المبيعات وتعد جزءاً من القيمة الإجمالية، وباطلاع الدائرة على ملف الدعوى وما احتوى عليه من دفعوع ومستندات، واستناداً على المادة (٢) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة التي نصت على أنه: «لأغراض تطبيق النظام وهذه اللائحة، يعد الشخص الخاضع للضريبة في المملكة هو الشخص الذي يمارس نشاط اقتصادي مستقلاً بهدف تحقيق الدخل، وتم تسجيله لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة أو اعتبر ملزماً بالتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة فيها وفقاً للنظام وهذه اللائحة.»، واستناداً على المادة (١٤) من ذات اللائحة 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.»، واستنادًا على الفقرة (٢) من المادة (٣٤) منها التي نصت على أنه: «يخضع النقل الدولي للركاب لنسبة الصفر وفقًا للأحكام الواردة في هذه اللائحة، في الحالات الآتية: أ) أن يتم النقل بواسطة أية وسيلة من وسائل النقل المؤهلة. ب) أن يتم النقل بواسطة رحلات نقل ركاب مجدولة أو بواسطة رحلات بحرية تتم وفقًا لجدول زمني معلن.»، واستنادًا على الفقرة (٣) من المادة (٣٤) منها التي نصت على أن: «الخدمات المرتبطة مباشرة أو عرضيًا بتوريد النقل الدولي للركاب تخضع لنسبة الصفر وتشمل هذه الخدمات ما يلي: أ) نقل امتعة المسافرين بما في ذلك الحيوانات الأليفة والدراجات وعربات الأطفال ورسوم وزن الأمتعة الزائدة. ب) نقل المركبات والمقطورات الخاصة بالمسافرين. ج) رسوم النقل الجوي للركاب والشحن الجوي الإضافي. د) حجز المقاعد. هـ) رسوم قمرات ومقصورات النوم.»، واستنادًا على الفقرة (٨) من المادة (٣٤) منها التي نصت على أنه: «يقصد بوسائل النقل المؤهلة أي مركبة أو سفينة أو طائرة معدة لنقل عشرة (١٠) أشخاص كحد أدنى أو معدة لنقل السلع على أساس تجاري ويكون الغرض الرئيسي منها القيام بالنقل الدولي. ولا تعد من وسائل النقل المؤهلة أي وسيلة نقل تم تحويلها أو استخدامها لأغراض ترفيهية أو شخصية»، واستنادًا على الفقرة (١) من المادة (٤٠) منها التي نصت على أن: «تعدل قيمة التوريد الخاضع للضريبة عند ارتباطها بالشخص الخاضع للضريبة. في الحالات الآتية: أ) تم إلغاء أو وقف التوريد بعد حدوثه أو اعتباره حدث كليًا أو جزئيًا. ب) وجود تغيير أو تعديل جوهري في طبيعة التوريد بحيث يؤدي إلى تغيير الضريبة المستحقة. ج) تم الاتفاق على قيمة التوريد مسبقًا، ثم تعديله لأي سبب من الأسباب، بما في ذلك عرض تخفيض إضافي بعد إتمام البيع. د) عند ترجيع السلع أو الخدمات أو أي جزء منها إلى المورد ويقوم المورد بقبول استرجاعها.»، وبالإطلاع على القرار محل الاستئناف؛ يتضح عدم وجاهة ما أسست عليه أسبابه برد هذا البند استنادًا لعدم وجود رد من الهيئة وعدم وجود تعديلات على بند (التعديل على المبيعات)، وبالإطلاع على اللوائح المقدمة؛ يتبين مطالبة المستأنفة أن يتم إعادة تصنيف التعديلات على المبيعات التي تخص الأسطول (...) إلى المبيعات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية في حال تم رفض فرض الضريبة بالنسبة الصفرية على المبيعات الخاصة بالأسطول (...). وبالإطلاع على إشعار التقييم النهائي؛ يتضح أن الهيئة قامت بإخضاع المبيعات الخاضعة

للضريبة بالنسبة الصفيرية لوحدة الأسطول الملكي إلى المبيعات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية دون الأخذ بالتعديلات المرتبطة بها، وحيث قدمت المستأنفة الاشعارات الدائنة المتعلقة بالفواتير التي تم تخفيض المبيعات الصفيرية للأسطول (...) بها من خلال الاشعار الدائن رقم (...) والمرتب بالفاتورة رقم (...) والاشعار الدائن رقم (...) والمرتب بالفاتورة رقم (...) بمبلغ إجمالي (٩٠٥, ٠٤٩, ٢٤٩) ريال، وحيث أن الدائرة انتهت في البند أعلاه إلى إخضاع المبيعات الخاضعة للضريبة بالنسبة الصفيرية لوحدة الأسطول (...) للضريبة بالنسبة الأساسية؛ مما يتبين معه صحة مطالبة المستأنفة بإعادة تصنيف مبلغ التعديل محل الاستئناف إلى بند التعديلات على المبيعات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية؛ الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول الاستئناف، وإلغاء قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

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

القرار

أولاً: فيما يتعلق باستئناف هيئة الزكاة والضريبة والجمارك:

- قبول الاستئناف شكلاً.
- وفي الموضوع:
- ١- رفض استئناف هيئة الزكاة والضريبة والجمارك فيما يتعلق بخدمات توريد القوى العاملة (الموظفين) إلى (...) وتأيد قرار دائرة الفصل.

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

- قبول الاستئناف شكلاً.
- وفي الموضوع:
- ١- قبول الاستئناف المتعلق بالحسابات الفرعية (حسابات التصفية) وإلغاء قرار دائرة الفصل وإلغاء قرار الهيئة.

- ٢- رفض الاستئناف المتعلق بالتذاكر المباعة في عام ٢٠١٧م للرحلات المجدولة في عامي ٢٠١٨م و٢٠١٩م وتأيد قرار دائرة الفصل.
- ٣- قبول الاستئناف المتعلق ببند غرامات إلغاء التذاكر وإلغاء قرار دائرة الفصل وإلغاء قرار الهيئة.
- ٤- رفض الاستئناف بشأن بند المبيعات لوحدة الأسطول (...) المتعلقة بخدمات تشغيل وصيانة الرحلات الجوية الدولية وتأيد قرار دائرة الفصل.
- ٥- قبول الاستئناف بشأن بند المبيعات لوحدة الأسطول (...) المتعلقة بتعديلات الفواتير الملغاة المقرر عنها ضمن بند المبيعات بمبلغ (٩٠٥, ٠٤٩, ٢٤٩) ريال وإلغاء قرار الهيئة.

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

المبدأ رقم ٣٥

- إدراج أكثر من نشاط أو فرع ضمن شهادة تسجيل ضريبية واحدة يوجب الإفصاح عن مبيعات تلك الأنشطة ضمن ذات الرقم الضريبي، ولا ينفي الخضوع ادعاء وجود رقم مستقل ما لم يثبت ذلك بمستند نظامي.

الوقائع

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢٣/١٢/٢٠٢٤م، من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VR-2024-239160) في الدعوى المقامة من المستأنفة ضد المستأنف ضدها. 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 من الناحية الشكلية.
- ثانياً: وفي الموضوع: إلغاء قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند المبيعات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية، لفترة الربع الثالث لعام ٢٠٢٢م، وما ترتب عليه من غرامات، ورد ما عدا ذلك من الطلبات.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المستأنفة، فقد تقدمت إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي بإلغاء قرارها فيما يتعلق ببند

المبيعات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية لفترة الربع الثالث لعام ٢٠٢٢م، وما ترتب عليه من غرامات، وذلك بسبب أن المحطة كنشاط اقتصادي خاضع للضريبة قد تم فحصه والتطرق إليه أثناء المرافعة بإخضاع الإيرادات الواردة في الكشف الخاص بها وأن المستأنف ضدها لم تنكر أو تنازع في خضوعها بل أقرت بأن المحطة مسجلة في الأنظمة الضريبية تحت ذات الرقم المميز للبقالة، إلا أن الدائرة أغفلت ذلك كما أنها لم تطلب من الهيئة إثبات خضوع المحطة مما كون تصور لدى الهيئة أن الدائرة اكتفت في إقرار المستأنف ضدها لخضوع المحطة خصوصاً أن ذلك لم يكن مكمناً خلاف بين المستأنف ضدها والهيئة، وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الخميس بتاريخ ١٠/١١/١٤٤٦هـ الموافق ٠٨/٠٥/٢٠٢٥م، الساعة ٣:٠١م، 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات عليه طلبت الدائرة من الأمانة تكليف المستأنف ضدها (.....) بتقديم ردها على الاستئناف خلال أسبوعين من تاريخه، وتكليف المستأنفة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بتقديم ردها على مذكرة رد المستأنف ضدها وذلك خلال أسبوع من انتهاء مهلة تقديم المستأنف ضدها لمذكرتها. واختتمت الجلسة في تمام الساعة ٣:١٤م.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ ٠٨/١٢/١٤٤٦هـ الموافق ٠٤/٠٦/٢٠٢٥م، الساعة ٢:٥٧م، 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف،

وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وحيث إن الدعوى مهياة للفصل فيها بحالتها الراهنة، فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

الأسباب

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 بإلغاء قرار المستأنفة فيما يتعلق ببند المبيعات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية لفترة الربع الثالث لعام ٢٠٢٢م، وما ترتب عليه من غرامات، وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أن المحطة كنشاط اقتصادي خاضع للضريبة قد تم فحصه والتطرق إليه أثناء المرافعة بإخضاع الإيرادات الواردة في الكشف الخاص بها وأن المستأنف ضدها لم تنكر أو تنازع في خضوعها بل أقرت بأن المحطة مسجلة في الأنظمة الضريبية تحت ذات الرقم المميز للبقالة، إلا أن الدائرة أغفلت ذلك كما أنها لم تطلب من الهيئة إثبات خضوع المحطة مما كون تصور لدى الهيئة أن الدائرة اكتفت في إقرار المستأنف ضدها لخضوع المحطة خصوصاً أن ذلك لم يكن مكمناً خلاف بين المستأنف ضدها والهيئة. وباطلاع الدائرة الاستئنافية على ملف الدعوى وما احتواه من أوراق، وما جاء في لائحة الاستئناف، وبالرجوع إلى المستندات المقدمة في ملف الدعوى يتبين أن المستأنف ضدها قدمت مجموعة من الحسابات وهي كالاتي: أولاً/ حسابات شخصية: لدى المستأنف ضدها حسابات شخصية وهي كالاتي: حساب في البنك (...) بالرقم (...). وحساب في بنك (...) بالرقم (...) وحساب آخر في بنك (...) بالرقم (...) جميعها باسم (...) حيث تشير المستأنف ضدها في مذكرة الرد المقدمة أمام الفصل بأن الحسابات المذكورة

أعلاه تمثل حسابات شخصية، وبالإطلاع على كشوفات الحساب يتبين وجود عدد بسيط من الحوالات الشخصية بالإضافة إلى عدد من الحوالات الواردة من حساب المحطة، ولم يتبين أن هذه الحسابات متعلقة بتعاملات تجارية خاضعة للضريبة وفق ما تشير إليه المستأنفة. ثانيًا/ حسابات متعلقة بالنشاط الاقتصادي: لدى المستأنف ضدها حسابين متعلقة بممارسة النشاط الاقتصادي وهي كالآتي: حساب في بنك (...) بالرقم (...) باسم (...) (بقالة ...) حيث تشير إلى أن هذا الحساب مرتبط بنشاط البقالة وهو الحساب الذي قدم عنه الإقرار الضريبي، حيث أن إجمالي الإيداعات خلال الفترة محل النزاع قد بلغت (٢٧, ٨٦٧, ٧٨) ريال، عليه لا يُعتمد بإخضاع هذا المبلغ محل نزاع ما بين الطرفين. بالإضافة إلى حساب آخر في بنك (...) بالرقم (...) باسم (...) محطة (...) وحيث تشير المستأنف ضدها إلى أن المحطة لها رقمها الضريبي الخاص به ولا يصح سداد الضريبة مرتين عن نشاط المحطة، إلا أن المستأنفة قدمت في لائحة الاستئناف شهادة التسجيل في ضريبة القيمة المضافة يتضح من خلالها أن المحطة متضمنة في قائمة فروع المستأنف ضدها مما يعني أن أنشطة المحطة والبقالة لها ذات الرقم الضريبي (...) مما يعني أنه يجب الإفصاح عن المبيعات المتعلقة بنشاط المحطة في ذات الإقرار الضريبي محل النزاع، ولا ينال من ذلك ما تدفع به المستأنف ضدها بأن المحطة لها رقم ضريبي خاص لما أن المستأنفة قامت بتقديم شهادة التسجيل في ضريبة القيمة المضافة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستئنافية إلى القبول الجزئي لاستئناف الهيئة فيما يتعلق بإجمالي الإيداعات التي تمت على حساب المحطة خلال الفترة محل النزاع بإجمالي مبلغ (٧٩, ١٣٥, ٢٣٨) ريال.

وفيما يتعلق بغرامة الخطأ في الإقرار وغرامة التأخر في السداد، ومطالبة المستأنفة بإلغاء القرار الصادر بإلغاء تلك الغرامات التي نتجت عن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية محل الخلاف، وحيث أن البند أعلاه قد أفضى إلى قبول الاستئناف بشكل جزئي، وبما أن الغرامات نتجت عن ذلك، فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستئنافية إلى قبول الاستئناف بشكل جزئي في الغرامات محل الاستئناف.

ولهذه الأسباب وبعد المداولة، قررت الدائرة بالإجماع ما يلي:



أولاً: قبول الاستئناف المقدم من / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، شكلاً.

ثانياً: في الموضوع:

١ - قبول جزئي للاستئناف المتعلق ببند المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية بمبلغ (١٣٥, ٧٩, ٢٣٨) مائتان وثمانية وثلاثون ألفاً ومائة وخمسة وثلاثون ريالاً وتسعة وسبعون هللة، وتعديل قرار دائرة الفصل.

٢ - قبول جزئي للاستئناف المتعلق ببند غرامة الخطأ في الإقرار، وتعديل قرار دائرة الفصل، وفقاً لما ورد في (ثانياً/ ١) أعلاه.

قبول جزئي للاستئناف المتعلق ببند غرامة التأخر بالسداد، وتعديل قرار دائرة الفصل، وفقاً لما ورد في (ثانياً/ ١) أعلاه.

قرار رقم: VA-2025-246714

الدعوى رقم: V-2024-246714

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية
الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل
بمدينة الرياض

المبدأ رقم ٣٦

- يلتزم كل مورد بإصدار فاتورة ضريبية مستوفية للمتطلبات النظامية في حدود حصته من التوريد، ولا يمتد التزامه إلى حصص أو نسب لا يملكها في محل التوريد.

الوقائع

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢٤/١٢/٢٠٢٤م، من (...)، هوية وطنية رقم (...). بصفته وكيلًا عن المستأنفة بموجب الوكالة رقم (...). الصادرة بتاريخ ١٥/٠٩/٢٠٢٤م، وترخيص المحاماة رقم (...). على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VR-2024-237312) في الدعوى المقامة من المستأنف ضده ضد المستأنفة.

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

- أولاً: قبول الدعوى من الناحية الشكلية.
- ثانياً: وفي الموضوع: إلزام المدعى عليها (شركة ... للاستثمار العقاري) سجل تجاري رقم (...) بتسليم فاتورة ضريبة مكتملة الشروط وفق لائحة المدعي (البنك ... سجل تجاري رقم (...))، ورد ما عدا ذلك من طلبات.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المستأنفة، فقد تقدمت إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي بإلزامها بتسليم فاتورة ضريبة مكتملة الشروط، وذلك بسبب أن القرار محل الاستئناف نص على إلزامها بتسليم فاتورة ضريبة مكتملة الشروط رغم أنه ثبت لدى الدائرة أن الشركة لا تملك من العقار سوى (٢٥٪) مما يؤكد عدم صفة الشركة في هذه الدعوى وكان يجب أن تقام الدعوى على المالكة للنسبة الأكبر من العقار التي تملك (٧٥٪) كما أن الشركة قامت بإصدار فاتورة ضريبة للنسبة التي تخصها لذا فإن القرار لا يمكن تنفيذه، ويترتب عليه إلغاء قرار الدائرة محل الاستئناف والحكم بعدم قبول الدعوى لإقامتها على غير ذي صفة، وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ ٢٥/٠٩/١٤٤٦ هـ الموافق ٢٥/٠٣/٢٠٢٥ م، الساعة ١٢:٥٥ 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبة والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥ هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، فقد قررت الدائرة تأجيل النظر في الدعوى لمزيد من الدراسة. واختتمت الجلسة في تمام الساعة ١٠:٣٠ م.

وفي يوم الاثنين بتاريخ ١٤/١١/١٤٤٦ هـ الموافق ١٢/٠٥/٢٠٢٥ م، الساعة ١٣:٢٥ 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبة والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥ هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وحيث إن الدعوى مهياً للفصل فيها بحالتها الراهنة، فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

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 بإلزام المستأنفة بتسليم فاتورة ضريبة مكتملة الشروط، وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أن القرار محل الاستئناف نص على إلزامها بتسليم فاتورة ضريبة مكتملة الشروط رغم أنه ثبت لدى الدائرة أن الشركة لا تملك من العقار سوى (٢٥٪) مما يؤكد عدم صفة الشركة في هذه الدعوى وكان يجب أن تقام الدعوى على المالكة للنسبة الأكبر من العقار التي تملك (٧٥٪) كما أن الشركة قامت بإصدار فاتورة ضريبة للنسبة التي تخصها لذا فإن القرار لا يمكن تنفيذه، ويترتب عليه إلغاء قرار الدائرة محل الاستئناف والحكم بعدم قبول الدعوى لإقامتها على غير ذي صفة، وباطلاع الدائرة الاستئنافية على مستندات الدعوى والدفع المقدمة، فالثابت أن العقار محل التوريد المثبت بالصك رقم (...) كان مملوكاً للمستأنفة بنسبة (٢٥٪) وتمت المبايعة من مالكي العقار (شركة ...) إلى البنك (...) بموجب الشيك المؤرخ في ٢٧/٠٥/٢٠١٩م الصادر باسم البائعين، وحيث قدمت المستأنفة الفاتورة الضريبية الصادرة في حدود ملكيتها، وبمطابقتها مع الشروط النظامية الواردة في الفقرة (٥) من المادة (٥٣) من اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة المضافة يتبين أنها لم تتضمن بعض المتطلبات مثل: اسم وعنوان كلاً من المورد والعميل وغيرها من البيانات المنصوص عليها في هذه الفقرة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستئنافية إلى قبول الاستئناف موضوعاً وإلغاء قرار الدائرة محل الاستئناف، والحكم بإلزام المستأنفة شركة (...) بتقديم فاتورة ضريبة مكتملة الشروط وفق المتطلبات النظامية في حدود ملكيتها للعقار محل التوريد بنسبة (٢٥٪) إلى البنك (...).

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

القرار

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من / شركة (...) للاستثمار العقاري، سجل تجاري رقم (...)، شكلاً.

ثانياً: قبول الاستئناف المقدم من / شركة (...) للاستثمار العقاري، سجل تجاري رقم (...)، موضوعاً، وإلغاء قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VR-2024-237312)، والحكم بإلزام المستأنفة / شركة (...) للاستثمار العقاري، سجل تجاري رقم (...)، بتقديم فاتورة ضريبة مكتملة الشروط وفق المتطلبات النظامية في حدود ملكيتها للعقار محل التوريد بنسبة (٢٥٪) إلى البنك (...)، سجل تجاري رقم (...).

المبدأ رقم ٣٧

- يلزم لصحة قرار إعادة التقييم الضريبي أن يبين أساس احتساب الضريبة، وصافي الضريبة المستحقة، وتاريخ استحقاق السداد؛ ولا يكفي في ذلك بيان عام أو إحالة مجملة لا تكشف مصدر الفروقات أو طريقة احتسابها.

الوقائع

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢٢ / ٠٥ / ٢٠٢٥ م، من (...)، هوية وطنية رقم (...) بصفته مالك مؤسسة (...) بموجب السجل التجاري رقم (...)، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة رقم (٥١-٢٠٢٥-٧٧) في الدعوى المقامة من المستأنف ضد المستأنف ضدها.

حيث إن وقائع هذه الدعوى قد أوردها القرار محل الاستئناف، فإن الدائرة الاستئنافية تحيل إليه منعاً للتكرار. وحيث قضى قرار دائرة الفصل بما يأتي:
- عدم قبول الدعوى شكلاً؛ لفوات المدة النظامية.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المستأنف، فقد تقدم إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضه على قرار دائرة الفصل القاضي بعدم قبول الدعوى شكلاً لفوات المدة النظامية بشأن الاعتراض على قرار إعادة التقييم للربع الثالث لعام ٢٠٢٠ م وما ترتب عليه من غرامات، وذلك بسبب قيامه بتقديم العديد من الاعتراضات لدى الهيئة خلال المدة النظامية، وأشار المستأنف إلى عدم صحة الاستناد على قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية

والجمركية الصادر بالأمر الملكي رقم (٢٥٧١١) وتاريخ ٠٨ / ٠٤ / ١٤٤٥ هـ بسبب أن سريانها بدأ منذ تاريخ صدور الأمر الملكي، مؤكداً على قيامه بالاعتراض لدى الأمانة العامة للجان الزكوية والضريبية والجمركية حال ورود رفض الاعتراض الصادر من الهيئة بتاريخ ١٩ / ١١ / ٢٠٢٣ م، وقبول دائرة الفصل للاعتراض بالدعوى رقم (٢٢٧٨٧١-||-٢٠٢٣) إلا أنها طلبت حصر كل فتره بدعوى منفصلة، وأنه قد جرى قبول تلك الدعوى من الناحية الشكلية ولا تزال منظورة لدى الدائرة الاستئنافية، وأضاف المستأنف بأن مخالفة الهيئة للإجراءات النظامية للتقييم المتمثلة في عدم تبليغ المكلف بأساس احتساب التقييم في حينه، والذي تبين لاحقاً بأنها تخص مكلف آخر، وعليه فإن جميع ما طالبت به الهيئة مبني على أساس باطل والذي تسبب في استحقاق مبلغ ١٨ مليون ريال، وأكد المستأنف على عدم تقديم الهيئة لبيانات تثبت وجود مبيعات لدى المؤسسة أي أنها لم تمارس نشاط اقتصادي خلال الفترة محل الخلاف، وانتهى بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ ١٢ / ٠٢ / ١٤٤٧ هـ الموافق ٠٦ / ٠٨ / ٢٠٢٥ م، الساعة ١٠:٠٢ 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨ / ٠٤ / ١٤٤٥ هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وحيث إن الدعوى مهياة للفصل فيها بحالتها الراهنة، فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

الأسباب

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 لتقديره 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 بعدم قبول الدعوى شكلاً لفوات المدة النظامية بشأن الاعتراض على قرار إعادة التقييم للربع الثالث لعام ٢٠٢٠م وما ترتب عليه من غرامات، وحيث أن المستأنف يعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب قيامه بتقديم العديد من الاعتراضات لدى الهيئة خلال المدة النظامية، وأشار المستأنف إلى عدم صحة الاستناد على قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادر بالأمر الملكي رقم (٢٥٧١١) وتاريخ ٠٨ / ٠٤ / ١٤٤٥ هـ بسبب أن سريانها بدأ منذ تاريخ صدور الأمر الملكي، مؤكداً على قيامه بالاعتراض لدى الأمانة العامة للجان الزكوية والضريبية والجمركية حال ورود رفض الاعتراض الصادر من الهيئة بتاريخ ١٩ / ١١ / ٢٠٢٣م، وقبول دائرة الفصل للاعتراض بالدعوى رقم (V-2023-227871) إلا أنها طلبت حصر كل فتره بدعوى منفصلة، وأنه قد جرى قبول تلك الدعوى من الناحية الشكلية ولا تزال منظورة لدى الدائرة الاستئنافية، وأضاف المستأنف بأن مخالفة الهيئة للإجراءات النظامية للتقييم المتمثلة في عدم تبليغ المكلف بأساس احتساب التقييم في حينه، والذي تبين لاحقاً بأنها تخص مكلف آخر، وعليه فإن جميع ما طالبت به الهيئة مبني على أساس باطل والذي تسبب في استحقاق مبلغ ١٨ مليون ريال، وأكد المستأنف على عدم تقديم الهيئة لبيانات تثبت وجود مبيعات لدى المؤسسة أي أنها لم تمارس نشاط اقتصادي خلال الفترة محل الخلاف.

وباطلاع الدائرة الاستئنافية على وقائع ومستندات الدعوى، وحيث أن الثابت أن قرار الهيئة صدر في تاريخ ١٧ / ٠٢ / ٢٠٢٢م، وأشار المستأنف إلى أن القرار لم يتضمن أساس احتساب التقييم، ودفعت الهيئة بأنها قامت بإبلاغ المكلف بأساس الاحتساب بموجب بريد سابق مرسل إليه في تاريخ (١٥ / ٠٨ / ٢٠٢١م)، ويتأمل ما تضمنه البريد والذي ذكرت فيه الهيئة بأن الربط تم على أساس الأسانيد التالية:

- ١ - إخضاع فرق الإيرادات المرصود بعد الاحتساب استناداً على المادة الرابعة عشر من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة.

٢- فرض غرامة التهرب لتقديم إقرارات لا تعكس حقيقة النشاط استنادًا على المادة (٣٩) فقرة (١) من نظام ضريبة القيمة المضافة.

٣- إعادة تقييم واحتساب الإقرارات الزكوية المرفوعة.

وبالاطلاع على ما ذكر أعلاه فإنه لم يتبين كيفية تحديد الهيئة لكل من فترات الربط وكيفية احتساب القيمة اعتمادًا على المعطيات، حيث كانت الإجابة الواردة في البريد المشار إليه أعلاه عامة، ليظهر معه عدم احتواء القرار الصادر من الهيئة على صافي الضريبة المستحقة وتاريخ استحقاق السداد، وأساس احتساب التقييم وفق ما نصت عليه المادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة والتي تضمنت: «٢- يجب أن يبين التقييم صافي الضريبة المستحقة وتاريخ استحقاق السداد وأساس احتساب التقييم...»، وفيما يتعلق بطلب الهيئة المتمثل بإعادة الدعوى في حال رأت الدائرة الاستئنافية قبول الدعوى لحفظ حقها بالتقاضي على درجتين فيجاء عليه بما تضمنته المادة (٣/٢٧) من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبة والجمركية: «إذا قررت دائرة الاستئناف إلغاء قرار دائرة الفصل الصادر بعدم الاختصاص أو بقبول دفع فرعي ترتب عليه منع السير في الدعوى أو بعدم جواز نظرها لسبق الفصل فيها أو بعدم سماعها لمضي المدة أو عدم قبولها شكلاً.....، إلا إذا كانت ظروف الدعوى تهيأت للفصل فيها، أو كانت ظروف الدعوى مما تستلزم الفصل فيها على وجه السرعة، أو كان موضوعها مما استقرت بشأنه قرارات أو مبادئ الدوائر الاستئنافية؛ فيجوز الفصل فيها دون إعادة»، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستئنافية إلى المنطوق الوارد أدناه.

ولهذه الأسباب وبعد المداولة، قررت الدائرة بالإجماع ما يلي:

القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً.

ثانياً: قبول الاستئناف موضوعاً، وإلغاء قرار الدائرة محل الاستئناف، وإلغاء قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

الاسترداد الضريبي

قرار رقم: VA-2025-238924

الدعوى رقم: V-2024-238924

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية
الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل
بمدينة الرياض

المبدأ رقم ٣٨

- لا يثبت حق المكلف في خصم ضريبة المدخلات إلا بتقديم مستندات متطابقة تثبت تحمله الفعلي للضريبة وارتباط المشتريات به، ولا يكفي القيد المحاسبي وحده متى خالف القوائم المالية أو مستندات السداد.

الوقائع

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢٥ / ٠٦ / ٢٠٢٤م، من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VR-2024-228083) في الدعوى المقامة من المستأنف ضدها ضد المستأنفة.

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 شكلاً.
- ثانياً: وفي الموضوع: قبول دعوى المدعية بطلب إلغاء قرار المدعى عليها وقبول خصم ضريبة المدخلات لمبلغ قدره (٦,٠٠٠,٠٠٠) ريال ورفض ما عدا ذلك.
- وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المستأنفة، فقد تقدمت إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي بإلغاء قرارها المتعلق

بالتقييم النهائي للربع الثاني لعام ٢٠٢٣م، وذلك بسبب أن القيد المحاسبي يبين أن العملية هي زيادة في رأس مال الشركة وليس مصروفًا تم تكبده من قبل الشركة حيث أن الجانب الدائن لا يعكس أي موارد أو أصول تم نقلها لـ (...) لكي يتم افتراض وجود عملية تبادل تجاري، كما أن الفواتير والمستندات المقدمة تبين أن المستأنف ضدها ليست طرفًا في صك الإفراغ الذي تستند له بالتالي مخالفة أحكام المادة (٤٨) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية والمادة (٤٩) والمادة (٥٣) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة، وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الاثنين بتاريخ ١٦/١٠/١٤٤٦ هـ الموافق ١٤/٠٤/٢٠٢٥م، الساعة ١١:٣٢، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية جلستها بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، وذلك عبر التواصل المرئي طبقًا لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استنادًا على ما جاء في البند رقم (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥ هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وحيث إن الدعوى مهية للفصل فيها بحالتها الراهنة، فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

الأسباب

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 بإلغاء قرار المستأنفة المتعلق بالتقييم

النهائي للربع الثاني لعام ٢٠٢٣م، وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أن القيد المحاسبي يبين أن العملية هي زيادة في رأس مال الشركة وليست مصروفًا تم تكبده من قبل الشركة حيث أن الجانب الدائن لا يعكس أي موارد أو أصول تم نقلها لـ (...). لكي يتم افتراض وجود عملية تبادل تجاري، كما أن الفواتير والمستندات المقدمة تبين أن المستأنف ضدها ليست طرفًا في صك الإفراغ الذي تستند له بالتالي مخالفة أحكام المادة (٤٨) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية والمادة (٤٩) والمادة (٥٣) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة، وبإطلاع الدائرة الاستئنافية على مستندات الدعوى يتبين بأن المستأنف ضدها أقرت عن مشتريات بقيمة (١٥٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال بحسب الإقرار الضريبي، وهي عبارة عن قيمة الأرض (٦,٠٠٠,٠٠٠) ريال بالإضافة إلى قيمة السعي (١٥٠,٠٠٠) ريال، وحيث قضى قرار دائرة الفصل بقبول خصم الضريبة عن قيمة الأرض فقط بسبب أن المستأنف ضدها قدمت القيد المحاسبي لإثبات شراء الأرض، وبمطابقة قيمة شراء الأرض مع القوائم المالية يتضح وجود فرق بين القوائم المالية وقيد الإثبات، بالتالي لا يمكن ربط القيد المحاسبي بالقوائم بالإضافة إلى أن شيكات السداد تثبت بأن الشريك (...) هو من قام بسداد قيمة الأرض بخلاف ما يظهره القيد المحاسبي بأنه مناصفه بين الشريكين، مما لا يتضح معه تكبد الشركة لضريبة المشتريات بالتالي عدم أحقيتها في ممارسة الخصم وفقًا للفقرة (١) من المادة (٤٨) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، والفقرة (٧) من المادة (٤٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، كما أن شهادة تسجيل الشركة في ضريبة القيمة المضافة تبين أن تاريخ النفاذ ١١/٠١/٢٠٢٢م والمشتريات التي تطالب بخصمها بحسب إفادتها بتاريخ ٢٥/٠٥/٢٠٢٠م، بالتالي ثبت مخالفتها لأحكام الفقرة (٢) من المادة (٤٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة بسبب أن ضريبة المشتريات التي تكبدها تجاوزت مدة (٦) أشهر السابقة لتاريخ سريان التسجيل. بناءً على ماورد أعلاه تنتهي الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة في استبعاد مبلغ (٦,٠٠٠,٠٠٠) ريال، من المشتريات الخاضعة لنسبة (٥٪) وإلغاء قرار دائرة الفصل.

ولهذه الأسباب وبعد المداولة، قررت الدائرة بالإجماع ما يلي:



أولاً: قبول الاستئناف المقدم من / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، شكلاً.

ثانياً: قبول الاستئناف المقدم من / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، موضوعاً المتعلق
ببند المشتريات الخاضعة لنسبة (٥٪) بقيمة (٦,٠٠٠,٠٠٠) ستة ملايين ريال، وإلغاء قرار
الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم
(VR-2024-228083)، وتأييد قرار المستأنفة بشأنه.

المبدأ رقم ٣٩

- العبرة في خصم ضريبة المدخلات بارتباط السلع أو الخدمات بالنشاط الاقتصادي الخاضع للضريبة، متى ثبت أنها لازمة لممارسة النشاط أو استمراره، دون اشتراط ارتباطها بعقد توريد محدد.

الوقائع

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٤/٠٨/٢٠٢٤م، من شركة (...)، سجل تجاري رقم (...) ويمثلها (...)، هوية وطنية رقم (...) بصفته وكيل بموجب الوكالة رقم (...) الصادرة بتاريخ ١٨/١٢/١٤٤٥هـ، ورخصة المحاماة رقم (...). على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VR-2024-228012) في الدعوى المقامة من المستأنفة ضد المستأنف ضدها.

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.

- ثانياً: وفي الموضوع: رفض دعوى المدعية.

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

إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية للربع الثاني ٢٠٢٣م وغرامة الخطأ في الإقرار المترتبة عليه، وذلك لكون سبب استبعاد المشتريات محل الخلاف هو ادعاء المستأنف ضدها بأن المستأنفة لا تمارس نشاط اقتصادي وهو ما تم إثبات خلافه أمام الدائرة مصدرة القرار. ولعدم طلب الدائرة لمستندات تثبت ارتباط المشتريات محل الخلاف بنشاط المستأنفة الاقتصادي. وأن المشتريات تمثل مصاريف تشغيلية لذلك فمن غير المتصور أن تكون مصاريف التشغيل لاحقة لعقد توريد الخدمات، وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الخميس بتاريخ ١٩ / ١٠ / ١٤٤٦ هـ الموافق ١٧ / ٠٤ / ٢٠٢٥ م، الساعة ١٠:٣١ 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨ / ٠٤ / ١٤٤٥ هـ؛ 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.

الأسباب

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 لتقدمه 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 إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية للربع الثاني ٢٠٢٣ م وغرامة الخطأ في الإقرار المترتبة عليه، وحيث أن المستأنفة تعرض على قرار دائرة الفصل وذلك لكون سبب استبعاد المشتريات محل الخلاف هو ادعاء المستأنف ضدها بأن المستأنفة لا تمارس نشاط اقتصادي وهو ما تم إثبات خلافه أمام الدائرة مصدرة القرار. ولعدم طلب الدائرة لمستندات تثبت ارتباط المشتريات محل الخلاف بنشاط المستأنفة الاقتصادي. وأن المشتريات تمثل مصاريف تشغيلية لذلك فمن غير المتصور أن تكون مصاريف التشغيل لاحقة لعقد توريد الخدمات، وباطلاع الدائرة الاستئنافية على إشعار التقييم النهائي محل الخلاف يتبين أن أساس احتساب التقييم لم يذكر ضمن الأسباب الظاهرة في الإشعار؛ مما يخالف نص الفقرة (٢) المادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، حيث ثبت بأن المستأنفة تمارس نشاط اقتصادي بموجب العقد المقدم والمبرم بتاريخ (٢٧/٠٨/٢٠٢٣ م) بين كل من: ١- الطرف الأول/ المورد (شركة ...) وهو المستأنف. ٢- الطرف الثاني/ العميل (شركة ...) والتي تعد شركة تابعة للمستأنفة. حيث أن غرض العقد تقديم خدمات استشارية وإدارية لكون الطرف الأول (المستأنفة) تمتلك الخبرة اللازمة لتقديم خدمات يحتاجها الطرف الثاني. ومن غير المعقول تقديم هذه الخدمات دون تكبد مصروفات تشغيلية تتمثل في المصاريف الإدارية، كالتأمين الطبي الإلزامي لموظفيها وغير ذلك من المصروفات، لا سيما وأن المستأنفة قد قدمت فواتير التأمين الصادرة باسمها (شركة ...) وقيود اليومية والتي تثبت تكبدها للتكاليف التشغيلية بالإضافة لتمويلها للفروع والشركات الأخرى التابعة وفق إيصالات (بنك ...) المقدمة، وتلقي مقابل جزء من تكاليف الموظفين وتقديم خدمات إلى الشركات الأخرى التابعة، كما قدمت صك تملك الشركة القابضة لعقار تجاري. وبالرجوع إلى الأسباب التي بُني عليها قرار الفصل من عدم الربط بين المشتريات المراد خصمها والعقد الذي يدل على ممارسة النشاط الاقتصادي، وعدم وضوح المدخلات المطالب بخصمها في سياق النشاط الاقتصادي، حيث أن العقد المشار إليه كإثبات على ممارسة نشاط اقتصادي مبرم بتاريخ ٢٧ أغسطس ٢٠٢٣ م وأن فترة الخلاف تخص الربع الثاني لعام ٢٠٢٣ م فلا يعد دفعا متجبا في الدعوى؛ فالتكاليف المتكبدة هي تكاليف تشغيلية ضرورية لممارسة النشاط التي تقوم بها المستأنفة بقصد تحقيق الدخل، وحيث نصت الفقرة (١) من المادة (٤٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على: «دون الإخلال بما ورد بشأنه نص خاص في هذه المادة. للشخص الخاضع

للضريبة خصم ضريبة المدخلات المفروضة على السلع والخدمات الموردة له في سياق ممارسة نشاطه الاقتصادي...» وبالتالي فمن غير الضروري أن تسبق تاريخ إبرام العقد أو تكون متعلقة به حيث لا يمكن توريد خدمة دون تكبد عبء مصروفات تشغيلية أو إدارية وعمومية، إضافةً إلى أنه لا علاقة لما ورد في قرار الفصل من عدم تصريح المستأنفة عن أي إيرادات في الإقرار الضريبي محل النزاع، حيث أن الخلاف متمثل في صحة المطالبة بخصم فاتورة مشتريات. أما بشأن ما تدفع به الهيئة من تطبيق معالجة ضريبية أخرى تتعلق بالخصم النسبي فلا يعتد به في هذا السياق. حيث نصت الفقرة (٣) من المادة (٥١) من اللائحة والمتعلقة بآلية الخصم النسبي على: «في الحالات التي يتحمل فيها الشخص الخاضع للضريبة ضريبة المدخلات عن السلع أو الخدمات المستخدمة في توريدات خاضعة للضريبة وعمل توريدات معفاة أو لا يمكن تحديد التوريد المعفى بشكل مستقل من هذا التوريد. فعندئذ يتم تحديد الخصم النسبي لضريبة المدخلات وفقاً لهذه المادة» وهذا لا ينطبق على حالة المستأنفة لما أن توزيعات الأرباح المتحصلة من الشركات التابعة لا تعد من أنواع التوريدات حيث نصت الفقرة (١) من المادة (٥) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على: «يقصد بتوريد السلع نقل ملكية هذه السلع أو حق التصرف فيها» مما يجعل استناد الهيئة إلى تطبيق الخصم النسبي في غير محله، وفيه مخالفة لآلية احتساب معدل الخصم النسبي المتبعة والواردة في الفقرة (٤) من المادة (٥١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستئنافية إلى قبول الاستئناف.

وفيما يتعلق بغرامة الخطأ في الإقرار، ومطالبة المستأنفة بإلغاء تلك الغرامة التي نتجت عن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية محل الخلاف، وحيث أن البند أعلاه قد أفضى إلى قبول الاستئناف، وبما أن الغرامة نتجت عنه، فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه، الأمر الذي تخلص معه الدائرة الاستئنافية إلى قبول الاستئناف في الغرامة محل الاستئناف.

ولهذه الأسباب وبعد المداولة، قررت الدائرة بالإجماع ما يلي:



أولاً: قبول الاستئناف المقدم من / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، شكلاً.

ثانياً: في الموضوع:

١ - قبول الاستئناف بشأن بند المشتريات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية ١٥٪، وإلغاء قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VR-2024-228012)، وإلغاء قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

٢ - قبول الاستئناف بشأن بند غرامة الخطأ في الإقرار، وإلغاء قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VR-2024-228012)، وإلغاء قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

قرار رقم: VA-2025-241162

الدعوى رقم: V-2024-241162

المبدأ رقم ٤٠

- العبرة في إثبات أحقية خصم ضريبة المدخلات بتوافر المستندات التي تثبت تحمل المكلف للمشتريات وربطها بالمدفوعات المتعلقة بها.

الوقائع

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢٧/٠٨/٢٠٢٤م، من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VR-2024-231854) في الدعوى المقامة من شركة (...) ضد هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

وكذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢٥/٠٩/٢٠٢٤م، من (...)، هوية وطنية رقم (...)، بصفته ممثلًا نظاميًا لشركة (...)، سجل تجاري رقم (...) بموجب عقد التأسيس، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VR-2024-231854) في الدعوى المقامة من شركة (...) ضد هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

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

- أولًا: قبول الدعوى شكلاً.

- ثانيًا: في الموضوع:

أ- تعديل إجراء المدعى عليها (الهيئة) وذلك بقبول خصم مبلغ ١٣٩,٥, ٨٥ ريال وضريبتها ٨٦, ٧٧٠, ١٢ ريال ورفض ما عدا ذلك فيما يتعلق بند المشتريات المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية ١٥٪ للفترة المتعلقة بشهر يونيو من عام ٢٠٢٣م.

ب- تعديل إجراء المدعى عليها (الهيئة) في فرض غرامة التأخر في السداد لشهر يونيو من عام ٢٠٢٣م.

ج- تعديل إجراء المدعى عليها (الهيئة) في فرض غرامة الخطأ في الإقرار لشهر يونيو من عام ٢٠٢٣م.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولا لدى الطرفين، فقد تقدمت المستأنفة (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك) إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي بتعديل إجراءاتها فيما يتعلق ببند المشتريات المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية ١٥٪ للفترة المتعلقة بشهر يونيو من عام ٢٠٢٣م وتعديل الغرامات المترتبة عليه، وذلك بسبب مخالفة المستأنف ضدها للأحكام الضريبية، حيث أفصحت عن فواتير تتضمن رقمًا ضريبيًا يخص مكلفًا آخر دون تقديم المستندات الداعمة المطلوبة للخصم الضريبي، مخالفة بذلك اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة، وهي ملزمة بتقديم الفواتير والمستندات الصحيحة التي تثبت أحقية الخصم، وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

كما تقدمت المستأنفة (...) إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي برفض اعتراضها على إشعار التقييم النهائي لفترة شهر يونيو من عام ٢٠٢٣م فيما يخص استبعاد الفواتير الصادرة من شركة (...)، وذلك لتقديمها جميع فواتير شركة (...) لشهر ٦ من عام ٢٠٢٣م باللغة العربية متضمنة الحوالة البنكية التي تتعلق بدفع مبلغ الفواتير وكشف موضح به رقم الفاتورة والمبلغ المتعلق بالفاتورة وتاريخ الدفع للفاتورة وكيفية الحوالة البنكية، وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الأحد بتاريخ ١٤٤٦/٠٩/٠٢ هـ الموافق ٢٠٢٥/٠٣/٠٢م، الساعة ٢٢:٠٣م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة

والسلع الانتقائية جلسستها بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، وذلك عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨ / ٠٤ / ١٤٤٥ هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وحيث إن الدعوى مهياة للفصل فيها بحالتها الراهنة، فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات الدعوى ولائحة الاستئناف المقدمة تبين 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، تبين للدائرة الاستئنافية أن القرار الصادر من دائرة الفصل قضى بتعديل إجراء المستأنفة (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك) فيما يتعلق ببند المشتريات المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية ١٥٪ للفترة المتعلقة بشهر يونيو من عام ٢٠٢٣م وتعديل الغرامات المترتبة عليه، وحيث أنها تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب مخالفة المستأنف ضدها للأحكام الضريبية، حيث أفصحت عن فواتير تتضمن رقماً ضريبياً يخص مكلفاً آخر دون تقديم المستندات الداعمة المطلوبة للخصم الضريبي، مخالفة بذلك اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة، وهي ملزمة بتقديم الفواتير والمستندات الصحيحة التي تثبت أحقية الخصم، 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 دفعات مشاركة أمام هذه الدائرة، الأمر الذي تنتهي إلى تقرير

عدم تأثيرها على نتيجة القرار. وبناءً على ما تقدم خلصت الدائرة إلى تقرير رفض الاستئناف وتأيد قرار دائرة الفصل فيما انتهى إليه محمولاً على أسبابه.

وفيما يخص الاستئناف المقدم من (شركة ...) على قرار دائرة الفصل القاضي برفض اعتراضها على إشعار التقسيم النهائي لفترة شهر يونيو من عام ٢٠٢٣م فيما يخص استبعاد الفواتير الصادرة من شركة (...)، وحيث أنها تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك لتقديمها جميع فواتير شركة (...) لشهر ٦ من عام ٢٠٢٣م باللغة العربية متضمنة الحوالة البنكية التي تتعلق بدفع مبلغ الفواتير وكشف موضح به رقم الفاتورة والمبلغ المتعلق بالفاتورة وتاريخ الدفع للفاتورة وكيفية الحوالة البنكية، وباطلاع الدائرة الاستئنافية على قرار دائرة الفصل وما قضى به، وبعد الاطلاع على كامل ملف الدعوى؛ يتضح أن مرتكز القرار محل الاستئناف قائم على الآتي: (عدم وضوح الربط ما بين المبالغ المذكورة في الحوالات البنكية وكشف المشتريات المتعلقة بالشركة بالإضافة إلى أن الفواتير باللغة الانجليزية)، وبالرجوع إلى المستندات المقدمة من قبل الطرفين في ملف الدعوى يتضح بأن المستأنفة (...) قد قدمت كل من المستندات الآتية: (فواتير المشتريات باللغة العربية بالإضافة إلى ربطها مع الحوالات البنكية المؤيدة للفواتير، أوامر الشراء، كشف للفواتير موضح فيه تواريخ السداد والمبالغ)، عليه يتبين بأن المستأنفة قدمت المستندات الكافية والداعمة التي تؤكد تحملها فعلياً لتلك المشتريات والتي تخولها أحقية ممارسة خصم ضريبة المدخلات في إقرارها الضريبي، وفقاً للفقرة (١) من المادة (٤٨) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، والفقرة (٧) من المادة (٤٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستئنافية إلى قبول الاستئناف.

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

القرار

أولاً: فيما يتعلق باستئناف هيئة الزكاة والضريبة والجمارك:

١ - قبول الاستئناف شكلاً.

٢- رفض الاستئناف موضوعاً.

ثانياً: فيما يتعلق باستئناف شركة (...)، سجل تجاري رقم (...):

١- قبول الاستئناف شكلاً.

٢- قبول الاستئناف المتعلق ببند المشتريات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية بمبلغ (٣٩, ٩٤٥, ٤١٠, ١) مليون وأربعمائة وعشرة آلاف وتسعمائة وخمسة وأربعون ريالاً وتسعة وثلاثون هللة، وإلغاء قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VR-2024-231854)، وإلغاء قرار الهيئة.

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

قرار رقم: VA-2025-243700

الدعوى رقم: V-2024-243700

المبدأ رقم ٤١

- لا يحول تغير الشكل النظامي للمنشأة دون قبول خصم ضريبة المدخلات، متى ثبت أن الكيان القائم هو امتداد للكيان السابق وأن المشتريات محل الخصم تخص النشاط ذاته.

المبدأ رقم ٤٢

- لا يكفي احتمال سبق خصم ضريبة المدخلات لرفض الخصم، ما لم تثبت الهيئة على وجه اليقين أن المكلف سبق له خصم ذات المشتريات في إقرار سابق.

الوقائع

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٣ / ١٠ / ٢٠٢٤ م، من (...)، هوية وطنية رقم (...)، بصفته وكيلًا شرعيًا عن المستأنفة بموجب الوكالة رقم (...) الصادرة بتاريخ ١٤٤٦ / ٠٢ / ٠٧ هـ، وترخيص المحاماة رقم (...)، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VR-2024-233181) في الدعوى المقامة من المستأنفة ضد المستأنف ضدها.

حيث إن وقائع هذه الدعوى قد أوردها القرار محل الاستئناف، فإن الدائرة الاستئنافية تحيل إليه منعًا للتكرار. وحيث قضى قرار دائرة الفصل رقم (VR-2023-90250) بتاريخ ٢٣ / ١٠ / ٢٠٢٤ م بما يأتي:

- صرف النظر عن الدعوى لعدم تحريرها.

ثم قضى قرار دائرة الاستئناف رقم (VA-2024-194410) بتاريخ ٢٦ / ٠٢ / ٢٠٢٤ م بما يأتي:

- أولاً: قبول الاستئناف المقدم من / شركة (...)، سجل تجاري رقم (...)، من الناحية الشكلية لتقديمه خلال المدة المحددة نظاماً.

- ثانياً: قبول الاستئناف المقدم من / شركة (...)، سجل تجاري رقم (...) موضوعاً، وإلغاء قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VR-2023-90250)، وإعادة الدعوى إليها للنظر فيها وفقاً لما هو موضح من أسباب.

ثم قضى بعد ذلك قرار دائرة الفصل رقم (VR-2024-233181) بتاريخ ٠٣ / ٠٩ / ٢٠٢٤ م بما يأتي:

- أولاً: قبول الدعوى شكلاً.

- ثانياً: في الموضوع:

١- قبول دعوى المدعي جزئياً وإلغاء قرار المدعى عليها (الهيئة) باستبعاد مبلغ قدره (٨, ٨٧٤, ١) ريال وإضافتها لبند المشتريات الخاضعة للضريبة بنسبة (١٥) ورفض ما عدا ذلك.

٢- قبول دعوى المدعية جزئياً وتعديل قرار المدعى عليها (الهيئة) بإعادة احتساب غرامة التأخر بالسداد بما يتناسب مع نتيجة البند الأول.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المستأنفة، فقد تقدمت إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي بالقبول الجزئي لدعواها المتعلقة بالتقييم النهائي لفترة سبتمبر ٢٠٢٠ م، وذلك بسبب أن الفاتورة المقدمة من قبلها مؤهلة للخصم وقد قدمت المستندات التي يتضح من خلالها أنها سددت الضريبة وأصل مبلغ الشراء وقدمت (٧٧) حوالة لمصنع الزلال صادرة من الشركة عليه فإن المستندات كافية لإثبات

أحقيتها في خصم الفواتير، وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ ٢٥/١٠/١٤٤٦ هـ الموافق ٢٣/٠٤/٢٠٢٥ م، الساعة ١٠:٣٠ 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥ هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، عليه قررت الدائرة تأجيل النظر في الدعوى وعقد جلسة حضورية. واختتمت الجلسة في تمام الساعة ٤٥:٣٠ م.

وفي يوم الإثنين بتاريخ ٢٨/١١/١٤٤٦ هـ الموافق ٢٦/٠٥/٢٠٢٥ م، الساعة ٣٢:٣٢ 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥ هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، عليه قررت الدائرة تأجيل النظر في الدعوى لمزيد من الدراسة. واختتمت الجلسة في تمام الساعة ٥٩:٢٠ م.

وفي يوم الاثنين بتاريخ ٢٠/١٢/١٤٤٦ هـ الموافق ١٦/٠٦/٢٠٢٥ م، الساعة ٣٠:١٢ 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥ هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وحيث إن الدعوى مهياً للفصل فيها بحالتها الراهنة، فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

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 بالقبول الجزئي لدعوى المستأنفة المتعلقة بالتقييم النهائي لفترة سبتمبر ٢٠٢٠م، وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أن الفاتورة المقدمة من قبلها مؤهلة للخصم وقد قدمت المستندات التي يتضح من خلالها أنها سددت الضريبة وأصل مبلغ الشراء وقدمت (٧٧) حوالة لمصنع (...) صادرة من الشركة عليه فإن المستندات كافية لإثبات أحقيتها في خصم الفواتير. وباطلاع الدائرة الاستئنافية على مستندات الدعوى وفيما يخص ما دفعت به الهيئة بأن الفواتير صادرة لصالح مكلفة أخرى فيتضح وفق المستندات المقدمة أن المكلفة الأخرى التي أشارت إليها الهيئة هي الشركة ذاتها المستأنفة حيث يتضح أن المكلفة (مؤسسة ...) تم تحويلها من مؤسسة إلى شركة مساهمة مغلقة وهي المستأنفة «شركة ...، سجل تجاري رقم (...)». أما فيما يخص ما ذكرته المستأنف ضدها وهو الآتي: «مؤسسة (...) قامت بالإقرار للفترة محل الخلاف (سبتمبر ٢٠٢٠م) وطالبت بخصم مشتريات محلية أعلى من قيمة الفاتورة، وتحديدًا قامت بإدراج مشتريات بقيمة ١١٥٢٨٢٦,٨٢ ريال مما يعني أنه قد يكون خصم هذه الفواتير في الإقرار السابق». وحيث أن الهيئة هي من لديها المعرفة الأكيدة ما إن كانت ذات المشتريات قد قام المكلف بخصمها في الإقرار السابق أم لا لكونها الجهة المخول لها استقبال الإقرارات الضريبية، وحيث أن القرار يجب أن يكون على وجه اليقين وغير قائم على «إمكانية» أو «احتمالية» أن يكون المكلف قد خصمها، حيث أن هيئة الزكاة والضريبة والجمارك هي الجهة الإدارية المخولة بذلك ولديها من السلطات والصلاحيات الكافية التي تمكنها من معرفة ما

إن كان المكلف قد خصمها فعلاً في الإقرار السابق أم لا على وجه اليقين، ولا يكفي ما قدمته من مستندات حيث قدمت الإقرار المتعلق بالمؤسسة للفترة محل الخلاف واستندت على أنها طالبت بخصم مشتريات أعلى من الفاتورة التي رفضتها؛ حيث أن ذلك لا يعني أنها قد قامت بخصمها سابقاً، بالإضافة إلى ذلك وفيما يخص الشروط الواجب توافرها في الفاتورة فلم توضح الهيئة ماهي العيوب التي تمنع من قبول هذه الفواتير والتي تدحض صحتها خصوصاً أن الهيئة كانت تدفع أمام الفصل أنها قد تكون حصلت على خصمها في إقرارها السابق عندما كانت مؤسسة، فكيف تكون هذه الفواتير معيبة شكلاً إذا كانت قد قبلت خصمها لها سابقاً، وحيث قدمت المستأنفة كشف المشتريات والفواتير لتلك المشتريات المطالب بخصمها مما يكون معه مستوفي لما تضمنته الفقرة (٧) من المادة (٤٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة ونصها: « لا يجوز خصم ضريبة المدخلات إلا إذا كان الشخص الخاضع للضريبة لديه دليلاً على أن مبلغ ضريبة المدخلات المدفوعة أو المستحقة السداد وفقاً لما حددته المادة الثامنة والأربعين من الاتفاقية. وفي الحالات التي لا يملك فيها الشخص الخاضع للضريبة الوثائق المحددة في الاتفاقية، يجوز له المطالبة بالخصم عندما يكون قادراً على تقديم الأدلة البديلة الآتية إلى الهيئة: أ. فاتورة ضريبية مبسطة تم إصدارها بشكل صحيح وفقاً لهذه اللائحة. ب. في حال كان التوريد ناتجاً عن نقل السلع إلى دولة عضو أخرى، فالمستند التجاري أو أي مستند آخر يثبت القيمة التي تم على أساسها احتساب ضريبة القيمة المضافة في تاريخ النقل. ج. مستندات تجارية أخرى يُسمح بها حسب تقدير الهيئة، تثبت أن الشخص الخاضع للضريبة قد تم تكليفه بصورة صحيحة وسدد ضريبة القيمة المضافة ذات الصلة»، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستئنافية إلى قبول الاستئناف موضوعاً فيما يخص مبلغ (٥٤٤, ٨٣٠) ريال من بند المشتريات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية ١٥٪ وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفيما يتعلق بغرامة التأخر في السداد، ومطالبة المستأنفة بإلغاء تلك الغرامة التي نتجت عن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية محل الخلاف، وحيث أن البند أعلاه قد أفضى إلى قبول الاستئناف، وبما أن الغرامة نتجت عن ذلك، فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستئنافية إلى قبول الاستئناف في الغرامة محل الاستئناف.

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



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

ثانياً: في الموضوع:

قبول الاستئناف موضوعاً فيما يخص مبلغ (٨٣٠,٥٤٤) ريال من بند المشتريات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية ١٥٪، وإلغاء قرار دائرة الفصل وإلغاء قرار المستأنف ضدها وما نتج عنه من غرامات.

المبدأ رقم ٤٣

- لا يسقط حق المكلف في خصم ضريبة المدخلات المرتبطة بالتكليف العكسي لمجرد أن الضريبة المستحقة ظهرت من خلال التقييم، متى توافرت شروط الخصم ولم يثبت وجود مبيعات معفاة تحد من هذا الحق.

الوقائع

وذلك للنظر في الالتماس المقدم بتاريخ ١١/٠٥/٢٠٢٤م، من فرع شركة (...)، سجل تجاري رقم (...)، ويمثلها / (...)، هوية وطنية رقم (...) بصفته مديرًا للشركة بموجب قرار تعيين المديرين، على قرار الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية رقم (VA-2024-192307) في الدعوى المقامة من المُلتمس ضد المُلتمس ضدها.

حيث إن وقائع هذه الدعوى قد أوردتها القرار محل طلب التماس إعادة النظر، فإن الدائرة الاستئنافية تحيل إليه منعًا للتكرار. وحيث قضى قرار الدائرة الاستئنافية فيها بما يأتي:

- إثبات ترك الخصومة في الاعتراض.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولا لدى المُلتمسة فقد تقدمت إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة طلب التماس إعادة النظر، تضمنت ما ملخصه الآتي: «التماس إعادة النظر بشأن الخصومة التي تم الحكم بالتخلي عنها، حيث أن الشركة أعادت تفعيل الدعوى ضمن المهلة الزمنية

ولم تتجاوزها، مستندة في ذلك على الفقرة (هـ/ ١) من المادة (٢٠٠) من نظام المرافعات الشرعية»، وانتهت بطلب قبول التماس إعادة النظر.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ ٢٧/٠٨/١٤٤٦ هـ الموافق ٢٦/٠٢/٢٠٢٥ م، الساعة ١١:٥٣ 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥ هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الالتماس، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، عليه قررت الدائرة تأجيل النظر في الدعوى لمزيد من الدراسة. واختتمت الجلسة في تمام الساعة ١٤:٠٩ م.

وفي يوم الإثنين بتاريخ ٣٠/١٠/١٤٤٦ هـ الموافق ٢٨/٠٤/٢٠٢٥ م، الساعة ١٢:٢٥ 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥ هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الالتماس، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وحيث إن الدعوى مهية للفصل فيها بحالتها الراهنة، فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

الأسباب

بناءً على نظام ضريبة الدخل، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/ ١) وتاريخ ١٥/٠١/١٤٢٥ هـ، والمعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/ ١١٣) وتاريخ ٢/١١/١٤٣٨ هـ، وبعد الاطلاع على قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية، الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٥٧١١) وتاريخ ٠٨/٠٤/١٤٤٥ هـ.

من حيث الشكل، فإنه باطلاع الدائرة الاستئنافية على أوراق الدعوى وفحص ما احتوته من وثائق ومستندات، وبعد الاطلاع على ما قدمه الطرفان من مذكرات وردود، فقد تبين لها أن القرار المُلتَمَس ضده الصادر من الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية قضى بإثبات ترك الخصومة في الاعتراض، وبما أن الأصل في الأحكام القضائية إذا أصبحت نهائية عدم جواز إعادة النظر فيها إلا في الحالات الواردة في المادة (٢٠٠) من نظام المرافعات الشرعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ٢٢/٠١/١٤٣٥ هـ والتي نصت على: «١. يحق لأي من الخصوم أن يلتمس إعادة النظر في الأحكام النهائية في الأحوال الآتية: أ- إذا كان الحكم قد بني على أوراق ظهر بعد الحكم تزويرها، أو بني على شهادة قضى -من الجهة المختصة بعد الحكم- بأنها زور. ب- إذا حصل الملتمس بعد الحكم على أوراق قاطعة في الدعوى كان قد تعذر عليه إبرازها قبل الحكم. ج- إذا وقع من الخصم غش من شأنه التأثير في الحكم. د- إذا قضى الحكم بشيء لم يطلبه الخصوم أو بأكثر مما طلبوه. هـ- إذا كان منطوق الحكم يناقض بعضه بعضاً. و- إذا كان الحكم غيباً. ز- إذا صدر الحكم على من لم يكن ممثلاً تمثيلاً صحيحاً في الدعوى. ٢. يحق لمن يُعد الحكم حجة عليه ولم يكن قد أدخل أو تدخل في الدعوى أن يلتمس إعادة النظر في الأحكام النهائية»، واستناداً لما نصت عليه الفقرة (١) من المادة (أربعون) من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية ونصها: «١- يحق لأي من أطراف الدعوى أن يلتمس إعادة النظر في القرارات النهائية الصادرة عن أي من الدوائر.»، وحيث تستند المُلتَمَس على الفقرة (هـ/١) من المادة (٢٠٠) من نظام المرافعات الشرعية، وباطلاع الدائرة الاستئنافية على محضر الجلسة المنعقدة بتاريخ ١٩/٠٣/٢٠٢٤ م فقد ثبت أنه لم يتضمن إقرار قضائي من المستأنفة بانتهاء الخلاف، وحيث أن القرار محل الالتماس قضى بـ(إثبات ترك الخصومة في الاعتراض)، وهو ما لم يطلبه الخصوم، واستناداً على الفقرة (١/د) من المادة (٢٠٠) من نظام المرافعات الشرعية الواردة أعلاه تنتهي الدائرة الاستئنافية إلى قبول التماس إعادة النظر من الناحية الشكلية.

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 الاستثنائية أن المستأنفة تعترض على القرار محل الاستئناف لعدم وضوح أساس الربط في إشعار التقييم، وحرمانها من مناقشة تفاصيله وتقديم رد فعال، كما أوضحت أن هناك اختلافًا في المعالجة الضريبية بين ضريبة الاستقطاع وضريبة القيمة المضافة، مما أدى إلى ربط غير عادل لبعض الفترات التي لا تخضع للضريبة أو تخضع بنسبة أقل، وأن الهيئة تجاهلت حقها في خصم كامل ضريبة المدخلات رغم انطباق الشروط، مطالبة بالمعاملة بالمثل في جميع الفترات الضريبية لتطابق الوقائع والسجلات. وباطلاع الدائرة الاستثنائية على حيثيات القرار محل التماس إعادة النظر ولائحة الالتماس وما قدمه الطرفين من مستندات في ملف الدعوى يتبين أن مفهوم «التكليف العكسي» هو معاملة المكلف على أنه مشتري ومورد في نفس الوقت، ولكون المشتريات في معظم الحالات متعلقة بالنشاط وفي حال عدم ثبوت وجود مبيعات معفية فإنه يتم الإقرار في العمود الأول «المبلغ الأصلي» بجانب البند وسيفترض النموذج المتاح على النظام وجود إيرادات ومصروفات مقابلة لها «بنفس» القيمة، وبالتالي تكون النتيجة ضريبة مستحقة بمقدار صفر ريال في حالة الملتمس، إلا أن الملتمس ضدها قامت بالتعديل في عمود «التعديل» مما ترتب عليه عدم السماح لها بخصم أي مشتريات وفقًا للتكليف العكسي، على الرغم من «عدم» ثبوت وجود مبيعات معفية لدى الملتزمة، حيث لم يتم الاستشهاد بنص الفقرة (١) من المادة (٤٦) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية للقيام بذلك، كما أن إشعار التقييم ونموذج الإقرار لم يعكسان وجود أي مبيعات معفية، في حين ثبت وجود مبيعات خاضعة والذي ينتج عنها حق الخصم، كما أن «إشعار التقييم النهائي» لم يوضح سبب القيام بذلك حيث اكتفى ببيان أن السبب «تعديل الواردات الخاضعة للضريبة من خلال آلية الاحتساب العكسي بناء على المادة ٤٧ فقرة ١ من اللائحة والمادة ٤١ من الاتفاقية» وقد أوضح «إشعار إلغاء طلب الاعتراض» بأن السبب: «استنادًا إلى المادة ٤١ والمادة ٤٤ فقرة ٣ من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة والمادة ٤٧ فقرة ١ من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة» وهي النصوص التي يقبل الاستناد عليها في حال تم التعديل بإضافة المبلغ محل الخلاف في العمود الرئيسي كونه لم يثبت وجود مبيعات معفية لديها مما سيترتب عليه ضريبة مستحقة بقيمة صفر ريال، إلا أن المبلغ تمت إضافته في عمود التعديل مما ترتب عليه حرمانه من خصم الضريبة على كامل المشتريات على الرغم من عدم ثبوت وجود مبيعات معفية وثبوت وجود مبيعات خاضعة للنسبة الأساسية

بحسب الإقرار الضريبي المتعلق بالفترة محل الخلاف، مما لا يتضح معه أساس احتساب التقييم، الأمر الذي يخالف نص الفقرة (٢) المادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، أما ما دفعت به الملتمس ضدها من أن سبب ذلك يرجع إلى كون الملتزمة لم تقرأ ابتداءً عنها وبالتالي لا تملك حق الخصم وأنه «يجوز لها الخصم بالاستناد على إشعار التقييم» المتعلق بالفترة كمستند إثبات في فترات لاحقة، فلا يعتد به لكون النصوص المستند عليها في اتخاذ القرار محل الخلاف بحسب الإشعارين المشار إليهما أعلاه هي نص الفقرة (١) من المادة (٤٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، والتي توضح وجوب الإقرار عن الضريبة المستحقة في بند التكاليف العكسي بالإضافة إلى أي ضريبة مدخلات قابلة للخصم إلى الحد الذي يمكنها من «الاستفادة» من خصم ضريبة القيمة المضافة على المدخلات في الإقرار الضريبي لتلك الفترة، وذلك في حال «الإقرار»، ولم يستثنِ النص حالة التصريح عن الضريبة المستحقة من خلال «التقييم» وأن ذلك سيفقدها حقها في خصم المدخلات المرتبطة بها، كما أن مصادقة الملتمس ضدها على حق الملتزمة في خصم تلك المدخلات بفترات لاحقة لا يبرر إضافة المبلغ في عمود التعديل مما يثبت عدم وجاهة ذلك الدفع، كما أن نص الفقرة (٣) من المادة (٤٤) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية يوضح أيضًا حق الملزم بالسداد وفقًا لآلية الاحتساب العكسي بخصم المدخلات القابلة للخصم، شريطة أن يكون قد صرح عن الضريبة المستحقة وذلك في حال «الإقرار» ولم يستثنِ النص حالة التصريح عن الضريبة من خلال «التقييم» وأن ذلك سيفقده حقه في خصم المدخلات المرتبطة بها، كما أن مصادقة الملتمس ضدها على حق الملتزمة في خصم تلك المدخلات بفترات لاحقة بالاستناد على إشعار التقييم لا يبرر إضافة المبلغ في عمود التعديل مما يصادق على عدم وجاهة ذلك الدفع في إثبات عدم أحقية الملتزمة بخصم المشتريات المتعلقة بالتكاليف العكسي، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستثنائية إلى قبول الاستئناف موضوعًا بشأن حق خصم مبلغ (٧١، ٦٣٤، ٠٨٤، ٥) خمسة ملايين وأربعة وثمانون ألفًا وستمائة وأربعة وثلاثون ريالًا واحد وسبعون هلة، وإلغاء قرار دائرة الفصل، وإلغاء قرار المستأنف ضدها.

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



أولاً: قبول الالتماس شكلاً.

ثانياً: قبول الالتماس موضوعاً، ونقض قرار الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية رقم (VA-2024-192307).

ثالثاً: قبول الاستئناف شكلاً.

رابعاً: قبول الاستئناف موضوعاً بشأن حق خصم مبلغ (٥,٠٨٤,٦٣٤,٧١) خمسة ملايين وأربعة وثمانون ألفاً وستمائة وأربعة وثلاثون ريالاً وواحد وسبعون هللة، وإلغاء قرار دائرة الفصل، وإلغاء قرار المستأنف ضدها.

المبدأ رقم ٤٤

- لا يترتب على قبول تسجيل الشخص المؤهل للاسترداد قبول طلب الاسترداد تلقائياً، إذ يلزم تحقق شروط الاسترداد عن الفترة والمبالغ المطالب بها وفق الضوابط النظامية.

الوقائع

الاستئناف المقدم بتاريخ ٢٥ / ١٢ / ٢٠٢٤ م، من (...)، (شركة غير مقيمة في المملكة) رخصة تجارية رقم (...)، ويمثلها / (...)، هوية وطنية رقم (...)، بصفتها وكيله عن الشركة بموجب الوكالة رقم (...) الصادرة من محاكم دبي، وترخيص المحاماة رقم (...)، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة رقم (VJ-2024-240147) في الدعوى المقامة من المستأنفة ضد المستأنف ضدها.

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

- أولاً: قبول الدعوى شكلاً.
- ثانياً: رد دعوى المدعية فيما يتعلق بطلب استرداد ضريبة القيمة المضافة عن عام ٢٠٢٣ م بقيمة (٧, ٠١٨, ٨٤٠) ريال.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المستأنفة، فقد تقدمت إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي برد دعاوها فيما يتعلق

بطلب استرداد ضريبة القيمة المضافة عن عام ٢٠٢٣م، وذلك بسبب أنها التزمت بجميع الإجراءات والمهل النظامية المنصوص عليها في اللائحة حيث تمت الموافقة على تسجيل الشركة كشخص مؤهل للاسترداد بتاريخ ٢٠٢٤/٠٦/٣م، وبالتالي فإن هذه الموافقة جاءت لتؤكد أهلية الاسترداد وفقاً للفقرة (١) من المادة (٧١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، ثم قامت الشركة بتقديم طلب الاسترداد لعام (٢٠٢٣م) ضمن المهلة النظامية قبل تاريخ ٢٠٢٤/٠٦/٣٠م على موقع الهيئة ولم تتمكن من تقديم الطلب لعدم ظهور الأيقونة، فقامت الشركة بتقديم الطلب عبر البريد الإلكتروني بتاريخ ٢٠٢٤/٠٦/٢٧م أي خلال المهلة النظامية، واستناداً إلى الفقرة (١) من المادة (٧٢) من اللائحة فإن أهلية الشخص للاسترداد تسبق التقدم بطلب إلى الهيئة بهذا الخصوص، وبالتالي فإن هذه المادة لم تربط بين تاريخ التقدم بالطلب والفترة الضريبية التي يحق للشخص المؤهل استرداد الضريبة عنها، وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ ١٤٤٦/١٢/٠٧ هـ الموافق ٢٠٢٥/٠٦/٠٣م، الساعة ٢٠:٥٠م، 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ١٤٤٥/٠٤/٠٨ هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، عليه قررت الدائرة تأجيل النظر في الدعوى لجلسة تحدد لاحقاً. واختتمت الجلسة في تمام الساعة ١٣:٠٣م.

وفي يوم الأحد بتاريخ ١٤٤٦/١٢/٢٦ هـ الموافق ٢٠٢٥/٠٦/٢٢م، الساعة ١٠:٢٦م، 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ١٤٤٥/٠٤/٠٨ هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف،

وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وحيث إن الدعوى مهياة للفصل فيها بحالتها الراهنة، فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

الأسباب

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 بررد دعوى المستأنفة فيما يتعلق بطلب استرداد ضريبة القيمة المضافة عن عام ٢٠٢٣م، وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أنها التزمت بجميع الإجراءات والمهل النظامية المنصوص عليها في اللائحة حيث تمت الموافقة على تسجيل الشركة كشخص مؤهل للاسترداد بتاريخ ٢٠٢٤/٠٦/٣م، وبالتالي فإن هذه الموافقة جاءت لتؤكد أهلية الاسترداد وفقاً للفقرة (١) من المادة (٧١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، ثم قامت الشركة بتقديم طلب الاسترداد لعام (٢٠٢٣م) ضمن المهلة النظامية قبل تاريخ ٢٠٢٤/٠٦/٣٠م على موقع الهيئة ولم تتمكن من تقديم الطلب لعدم ظهور الأيقونة، فقامت الشركة بتقديم الطلب عبر البريد الإلكتروني بتاريخ ٢٠٢٤/٠٦/٢٧م أي خلال المهلة النظامية، واستناداً إلى الفقرة (١) من المادة (٧٢) من اللائحة فإن أهلية الشخص للاسترداد تسبق التقدم بطلب إلى الهيئة بهذا الخصوص، وبالتالي فإن هذه المادة لم تربط بين تاريخ التقدم بالطلب والفترة الضريبية التي يحق للشخص المؤهل استرداد الضريبة عنها، 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 دفعات مثارة أمام هذه الدائرة، الأمر الذي تنتهي إلى تقرير عدم تأثيرها على نتيجة القرار. وبناءً على ما تقدم خلصت الدائرة إلى تقرير رفض الاستئناف وتأيد قرار دائرة الفصل فيما انتهى إليه محمولاً على أسبابه.

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

القرار

- أولاً: قبول الاستئناف المقدم من / (...)، رخصة تجارية رقم (...). شكلاً.
- ثانياً: رفض الاستئناف المقدم من / (...)، رخصة تجارية رقم (...) موضوعاً.

قرار رقم: VA-2025-247525

الدعوى رقم: V-2024-247525

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية
الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل
بمدينة الرياض

المبدأ رقم ٤٥

- يعتمد برخصة البيع على الخارطة والمستندات المعتمدة من الجهة المختصة في إثبات استيفاء متطلبات المشروع المؤهل للاسترداد، متى ثبت صدورها قبل الفترة محل المطالبة.

الوقائع

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٣٠/٠١/٢٠٢٥م، من شركة (...)، سجل تجاري رقم (...)، ويمثلها/ (...)، هوية وطنية رقم (...) بصفته الممثل النظامي بموجب رخصة تمثيل شخصية معنوية رقم (...) وبموجب الوكالة رقم (...) الصادرة بتاريخ ٢٧/٠٣/١٤٤٦هـ على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الدمام رقم (VD-2024-242428) في الدعوى المقامة من المستأنفة ضد المستأنف ضدها.

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

- أولاً: قبول الدعوى شكلاً.

- ثانياً: وفي الموضوع: رد دعوى المدعية.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المستأنفة، فقد تقدمت إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي برد دعواها بشأن اعتراضها

على قرار المستأنف ضدها بالقبول الجزئي للاسترداد الضريبي عن فترة الربع الرابع من عام ٢٠٢٢م، وذلك بسبب أن من الشروط الجوهرية لإصدار الرخصة وجود اتفاقية شراكة بين المطور والمالك طبقاً لما نصت عليه المادة (٦) من نظام بيع وتأجير مشروعات عقارية على الخارطة، كما اشترطت المادة (١٩) من لائحة نظام بيع وتأجير مشروعات على الخارطة وجود اتفاقية شراكة بين المطور ومالك الصك، وحيث أن المستأنف مُنحت الرخصة نتيجة استيفاء الاشتراطات النظامية وهي من اختصاص الهيئة العامة للعقار، فما للمستأنف ضدها سلطة للقول ببطالان تلك العقود، كما أن مضمون تلك المشاريع بناءً على الأنظمة الصادرة من الهيئة العامة للعقار ووزارة الإسكان تمثل شراكة، وليس للمستأنف ضدها سلطة تحجيم الأنظمة التي تصدر عن الجهات الحكومية الأخرى أو إبطالها أو إضعافها، وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ ١٤٤٦/١٢/٢٩ هـ الموافق ٢٠٢٥/٠٦/٢٥ م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية جلساتها بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، وذلك عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ١٤٤٥/٠٤/٠٨ هـ؛ 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.

الأسباب

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 الاستثنائية على أوراق الدعوى وفحص ما احتوته من وثائق ومستندات، وبعد الاطلاع على ما قدمه الطرفان من مذكرات وردود، تبين للدائرة الاستثنائية أن القرار الصادر من دائرة الفصل قضى برد دعوى المستأنفة بشأن اعتراضها على قرار المستأنف ضدها بالقبول الجزئي للاسترداد الضريبي عن فترة الربع الرابع من عام ٢٠٢٢م، وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أن من الشروط الجوهرية لإصدار الرخصة وجود اتفاقية شراكة بين المطور والمالك طبقاً لما نصت عليه المادة (٦) من نظام بيع وتأجير مشروعات عقارية على الخارطة، كما اشترطت المادة (١٩) من لائحة نظام بيع وتأجير مشروعات على الخارطة وجود اتفاقية شراكة بين المطور ومالك الصك، وحيث أن المستأنفة مُنحت الرخصة نتيجة استيفاء الاشتراطات النظامية وهي من اختصاص الهيئة العامة للعقار، فما للمستأنف ضدها سلطة للقول ببطالان تلك العقود، كما أن مضمون تلك المشاريع بناءً على الأنظمة الصادرة من الهيئة العامة للعقار ووزارة الإسكان تمثل شراكة، وليس للمستأنف ضدها سلطة تحجيم الأنظمة التي تصدر عن الجهات الحكومية الأخرى أو إبطالها أو إضعافها. وباطلاع الدائرة الاستثنائية على مستندات الدعوى فقد ثبت بأن سبب قرار المستأنف ضدها بالرفض الجزئي للمبالغ محل الخلاف بموجب «إشعار إلغاء طلب المراجعة» هو الآتي: «استناداً إلى البند سادساً من القواعد والإجراءات الخاصة بالمطورين العقاريين المرخصين باعتبارهم أشخاصاً مؤهلين لاسترداد ضريبة القيمة المضافة» وأما فيما يتعلق بما أشار له قرار الفصل بعدم تقديم المكلف لمجموعة من المستندات، فإنه بالرجوع إلى ملف الدعوى يتضح أن المستأنفة قد قدمت القوائم المالية وعينة من فواتير المشتريات مع مستندات إثبات السداد، لا سيما وأن تأسيس قرار الهيئة بالرفض أتى بناءً على نص الفقرة (٦/ج) من القواعد والإجراءات الخاصة بالمطورين العقاريين المرخصين باعتبارهم أشخاصاً مؤهلين لاسترداد ضريبة القيمة المضافة بناءً على صيغة العقود والتي تتضمن ما يثبت أنها لا تمثل شراكة بحسب دفع المستأنف ضدها إلا أن ذلك لا يعد دليلاً كافياً على عدم استيفاء العقود للشروط النظامية، وحيث قدمت المستأنفة عقد البيع المعتمد من لجنة البيع أو التأجير على الخارطة عن المشاريع محل الخلاف كما قدمت خطاب صادر من الهيئة العامة للعقار عن تلك المشاريع، والذي أشارت دائرة الفصل إلى أنه صادر بتاريخ الفحص، إلا أنه بالاطلاع على الخطاب الصادر من الهيئة العامة للعقار عن المشاريع محل الخلاف فقد ثبت الآتي:

- أن مشروع (...) الحاصل على رخصة البيع على الخارطة بتاريخ ١٠/١٠/٢٠١٨ م. «بعد» استكمال المطور العقاري شركة (...) المتطلبات النظامية من ضمنها اتفاقية التطوير المبرمة بين المطور العقاري ومالك الأرض بالشراكة بين الطرفين والتي تمنح المطور العقاري حق البيع وتوقيع العقود مع المشتريين بالنيابة عن المالك، استنادًا على عقد البيع المعتمد من لجنة البيع أو التأجير على الخارطة.

- أن مشروع (...) الحاصل على رخصة البيع على الخارطة بتاريخ ٣٠/٠٧/٢٠١٨ م، «بعد» استكمال المطور العقاري شركة (...) للمتطلبات النظامية من ضمنها اتفاقية التطوير المبرمة بين المطور العقاري ومالك الأرض بالشراكة بين الطرفين والتي تمنح المطور العقاري حق البيع وتوقيع العقود مع المشتريين بالنيابة عن المالك، استنادًا على عقد البيع المعتمد من لجنة البيع أو التأجير على الخارطة.

- أن مشروع (...) الحاصل على رخصة البيع على الخارطة بتاريخ ٠٧/٠٩/٢٠٢٢ م، «بعد» استكمال المطور العقاري شركة (...) المتطلبات النظامية من ضمنها اتفاقية التطوير المبرمة بين المطور العقاري ومالك الأرض بالشراكة بين الطرفين والتي تمنح المطور العقاري حق البيع وتوقيع العقود مع المشتريين بالنيابة عن المالك، استنادًا على عقد البيع المعتمد من لجنة البيع أو التأجير على الخارطة.

وبناءً على الإفادة أعلاه والتي يثبت من خلالها إقرار الهيئة العامة للعقار بأن المستأنفة حاصلة على رخصة البيع على الخارطة بتاريخ «سابق» لتاريخ الفترة محل الخلاف، وأن حصولها عليها بعد استكمال المستأنفة للمتطلبات النظامية والتي تتضمن وجود اتفاقية التطوير المبرمة بين المطور العقاري ومالك الأرض «بالشراكة» بين الطرفين، مما يعد دليل على وجود شراكة فعلية وبالتالي استحقاق المستأنفة للاسترداد بناءً على نص الفقرة (ج) من البند (سادسًا) من القواعد والإجراءات الخاصة بالمطورين العقاريين المرخصين باعتبارهم أشخاصًا مؤهلين لاسترداد ضريبة القيمة المضافة، وبالتالي فإنه لا وجهة للإشارة لتاريخ صدور خطاب الهيئة العامة للعقار خلال فترة الفحص لكون مضمون الخطاب يوضح أن الشراكة متطلب للحصول على الرخصة والتي ثبت حصول المستأنفة عليها قبل الفترة محل الخلاف، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستثنائية إلى قبول الاستئناف المتعلق باسترداد ضريبة القيمة المضافة بمبلغ

(٢٦, ٠٩٨, ٥١١, ١٨) ثمانية عشر مليوناً وخمسمائة وأحد عشر ألفاً وثمانية وتسعون ريالاً وستة وعشرون هللة.

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

القرار

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

ثانياً: قبول الاستئناف المقدم من / شركة (...)، سجل تجاري رقم (...)، المتعلق باسترداد ضريبة القيمة المضافة بمبلغ (٢٦, ٠٩٨, ٥١١, ١٨) ثمانية عشر مليوناً وخمسمائة وأحد عشر ألفاً وثمانية وتسعون ريالاً وستة وعشرون هللة، وإلغاء قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الدمام رقم (VD-2024-242428)، وإلغاء قرار المستأنف ضدها.

الغرامات

قرار رقم: VA-2025-247593

الدعوى رقم: V-2025-247593

المبدأ رقم ٤٦

- لا يكفي ثبوت أصل المخالفة لفرض غرامة التهرب الضريبي دون بيان القرار محل الغرامة وأساس احتسابها وإشعار المكلف بها.

الوقائع

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٠٥ / ٠٢ / ٢٠٢٥ م، من (...)، هوية وطنية رقم (...) بصفته ممثلاً عن / شركة (...)، سجل تجاري رقم (...) بموجب الوكالة رقم (...) الصادرة بتاريخ ٠٤ / ٠٤ / ١٤٤٥ هـ، وترخيص محاماة رقم (...)، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VR-2024-243088) في الدعوى المقامة من المستأنفة ضد المستأنف ضدها.

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

- أولاً: قبول الدعوى من الناحية الشكلية.

- ثانياً: وفي الموضوع: عدم قبول دعوى المدعية.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المستأنفة، فقد تقدمت إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي بعدم قبول دعواها بشأن اعتراضها على قرار الهيئة بفرض غرامات التهرب الضريبي وغرامة التأخر في السداد الناتجة

عن الإقرارات الضريبية عن الأشهر (أبريل، يوليو، نوفمبر) لعام ٢٠١٨م، والأشهر (يناير، فبراير، مارس، أبريل، مايو، يونيو، يوليو، أغسطس، سبتمبر، أكتوبر، نوفمبر، ديسمبر) لعام ٢٠١٩م، وشهر (فبراير) لعام ٢٠٢٠م، وذلك بسبب وجود خطأ في اعتبار قرار الهيئة محصن ولعدم التثبت من الإشعار وتوضيح الأساس النظامي لحساب الغرامة، كما أشارت المستأنفة إلى عدم صحة تكييف الدائرة للدعوى حيث اعتمدت الدائرة على وجود خطأ في الإقرار نتج عنه فروقات ضريبية مستحقة بالإضافة إلى عدم تثبت الدائرة من توافر أركان جريمة التهرب الضريبي، وانتهت بطلب قبول الاستئناف.

وفي يوم الإثنين بتاريخ ١٧/٠٢/١٤٤٧هـ الموافق ١١/٠٨/٢٠٢٥م، الساعة ١٨:٠٠م، 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥هـ؛ وبالمناداة على أطراف الدعوى، حضر / (...)، هوية وطنية رقم (...) بصفته وكيلًا عن المستأنفة بموجب الوكالة رقم (...) الصادرة بتاريخ (٠٤/٠٤/١٤٤٥هـ)، وترخيص المحاماة رقم (...)، وحضر / (...)، هوية وطنية رقم (...) بصفته ممثلًا لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك بموجب التفويض رقم (...) الصادر من نائب المحافظ للشؤون القانونية والالتزام بهيئة الزكاة والضريبة والجمارك، وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وبسؤال وكيل المستأنفة عن الاستئناف، أجاب بما لا يخرج عما سبق ذكره في المذكرة الاستئنافية وتمسك بما ورد فيها، وبعرض الاستئناف على ممثل المستأنف ضدها، أجاب بما لا يخرج عما سبق ذكره في المذكرة الجوابية وتمسك بما ورد فيها. وفي هذه الجلسة سألت الدائرة ممثل المستأنفة عما إذا كان هناك فترات ضريبية أخرى محل فحص أو تقاضي تخص المستأنفة غير الفترات الواردة في هذه الدعوى، أجاب بالنفي. وبعد مناقشة الدائرة لأطراف الدعوى، ألزمت الدائرة طرفي الدعوى بتقديم ما يلي خلال فترة لا تتجاوز أربعة عشر يومًا تقويمياً من تاريخه: تقديم القرار (القرارات) الذي أصدرته الهيئة ويعترض عليه المستأنف بشأن كل من:

غرامة التهرب الضريبي وغرامة التأخر في السداد لكل فترة ضريبية على حدة إذا كانت تلك القرارات منفصلة عن بعضها. تقوم الهيئة بتقديم البيئة على قيامها بإبلاغ المستأنف بقراراتها التي تتعلق بفرض غرامة التهرب الضريبي وغرامة التأخر بالسداد. تقوم الهيئة بتقديم البيئة على وجود أساس احتساب غرامة التهرب الضريبي وأساس احتساب غرامة التأخر في السداد في كل القرارات التي أصدرتها والتي تتعلق بهذه الدعوى. تقوم الهيئة بتقديم القرار الخاص بكل فترة ضريبية على حدة إذا كانت تلك القرارات منفصلة عن بعضها. عليه قررت الدائرة تأجيل النظر في الدعوى لجلسة تحدد لاحقاً. واختتمت الجلسة في تمام الساعة ٠٨:٢٠م.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ ٢٥/٠٣/١٤٤٧هـ الموافق ١٧/٠٩/٢٠٢٥م، الساعة ٠٥:٠٤م، 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، قررت الدائرة تأجيل النظر في الدعوى لجلسة تحدد لاحقاً. واختتمت الجلسة في تمام الساعة ٣٨:٠٤م.

وفي يوم الأحد بتاريخ ٠٦/٠٤/١٤٤٧هـ الموافق ٢٨/٠٩/٢٠٢٥م، الساعة ٣٠:١٢م، 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥هـ؛ 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.

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 بعدم قبول دعوى المستأنفة بشأن اعتراضها على قرار الهيئة بفرض غرامات التهرب الضريبي وغرامة التأخر في السداد الناتجة عن الإقرارات الضريبية عن الأشهر (أبريل، يوليو، نوفمبر) لعام ٢٠١٨م، والأشهر (يناير، فبراير، مارس، أبريل، مايو، يونيو، يوليو، أغسطس، سبتمبر، أكتوبر، نوفمبر، ديسمبر) لعام ٢٠١٩م، وشهر (فبراير) لعام ٢٠٢٠م، وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب وجود خطأ في اعتبار قرار الهيئة محصن ولعدم الثبوت من الإشعار وتوضيح الأساس النظامي لحساب الغرامة، كما أشارت المستأنفة إلى عدم صحة تكييف الدائرة للدعوى حيث اعتمدت الدائرة على وجود خطأ في الإقرار نتج عنه فروقات ضريبية مستحقة بالإضافة إلى عدم ثبوت الدائرة من توافر أركان جريمة التهرب الضريبي.

وباطلاع الدائرة الاستئنافية على مستندات الدعوى فقد ثبت الآتي:

أولاً: فيما يتعلق بغرامة التهرب الضريبي للفترة الضريبية (أبريل) لعام ٢٠١٨م: وحيث طلبت الدائرة من الهيئة في الجلسة المنعقدة بتاريخ ١١/٠٨/٢٠٢٥م التالي: تقديم القرارات التي أصدرتها الهيئة وتعترض عليها المستأنفة بشأن كل من: غرامة التهرب الضريبي وغرامة التأخر في السداد لكل فترة ضريبية على حدة إذا كانت تلك القرارات منفصلة عن بعضها. وتقديم الهيئة البيئة على قيامها بإبلاغ المستأنفة بقراراتها التي تتعلق بفرض غرامة التهرب الضريبي وغرامة التأخر في السداد. وتقوم الهيئة بتقديم البيئة على وجود أساس لاحتساب غرامة التهرب الضريبي وأساس لاحتساب غرامة التأخر في السداد في كل القرارات التي

أصدرتها والتي تتعلق بهذه الدعوى. وتقوم الهيئة بتقديم القرار الخاص بكل فترة ضريبية على حدة إذا كانت تلك القرارات منفصلة عن بعضها، إلا أن الهيئة لم تقدم إشعارات التقييم المتعلقة بالفترة محل النزاع، والتي تعد أساس احتساب غرامة التهرب الضريبي، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى إلغاء قرار الهيئة بفرض غرامة التهرب الضريبي فيما يتعلق بالفترة الضريبية (أبريل) لعام ٢٠١٨م.

ثانيًا: فيما يتعلق بغرامة التهرب الضريبي للفترات الضريبية (يوليو، نوفمبر) لعام ٢٠١٨م، وعام ٢٠١٩م، وشهر (فبراير) لعام ٢٠٢٠م: وحيث تطالب المستأنفة بإلغاء قرار المستأنف ضدها والمتعلق بفرض غرامة التهرب الضريبي. ولما كان من الثابت أن أوراق الدعوى بينت ثبوت مخالفة التهرب الضريبي في حق المستأنفة، فإن هذه الدائرة تنتهي إلى رفض هذا الطلب. ولما كان من الثابت أيضًا أن فرض الغرامة يكون وفق جدول تصنيف المخالفات المشار له في المادة (٤٨) من نظام ضريبة القيمة المضافة والتي نصت على: «١- تتولى الهيئة إيقاع العقوبات المنصوص عليها في النظام وفقًا لتصنيف للمخالفات وتحديد للعقوبات يصدر به قرار من مجلس الإدارة. ٢- يكون إيقاع العقوبة بقرار من محافظ الهيئة، أو من يفوضه مجلس الإدارة بذلك. ٣- يجوز تضمين القرار الصادر بالعقوبة النص على نشر منطوقه على نفقة المخالف في صحيفة محلية تصدر في مقر إقامته، فإن لم تكن في مقره صحيفة ففي أقرب منطقة إليه، أو نشره في أي وسيلة أخرى مناسبة، وذلك بحسب نوع المخالفة المرتكبة وجسامتها وآثارها، وبعد اكتساب القرار الصفة القطعية.» ولما كان التصنيف المنصوص عليه في الفقرة (١) من المادة (٤٨) من نظام ضريبة القيمة المضافة ذا صبغة لائحية ويحتوي على قواعد عامة مجردة تسري على جميع الأفراد الذين تنطبق عليهم الشروط التي وردت في القرار، وتؤثر على مراكزهم القانونية، فإن النظام يتطلب إعلان ونشر تلك القرارات للعموم، ويقع عبء إثبات ذلك على عاتق الإدارة، وهذا ما يتسق مع المبادئ المقررة قضاءً، وحيث لم يثبت نشر ذلك القرار، فإن أعمال نص المادة (٤٠) من نظام ضريبة القيمة المضافة يكون بفرض غرامة التهرب الضريبي بحدها الأدنى وهو قيمة الضريبة المستحقة؛ الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستئنافية إلى تأييد قرار دائرة الفصل مع فرض قيمة الغرامة في حدها الأدنى، وقدرها (٩٦، ٣٤٠، ٦٨٤، ٥) ريال.

ثالثاً: فيما يتعلق بغرامة التأخر عن السداد: وحيث طلبت الدائرة من الهيئة في الجلسة المنعقدة بتاريخ ١١/٠٨/٢٠٢٥م تقديم القرارات التي أصدرتها الهيئة وتعرض عليها المستأنفة بشأن غرامة التأخر في السداد لكل فترة ضريبية على حدة، إذا كانت تلك القرارات منفصلة عن بعضها، إلا أن الهيئة لم تقدم تلك القرارات على الرغم من إمهالها ما يكفي من الوقت، كما قدمت فواتير تتعلق بفترة ضريبية خارجة عن الفترات الضريبية المتعلقة بهذه الدعوى، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستئنافية إلى إلغاء غرامة التأخر عن السداد.

ولهذه الأسباب وبعد المداولة، قررت الدائرة بالإجماع ما يلي:

القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً.

ثانياً: في الموضوع:

١- قبول الاستئناف وإلغاء قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض وإلغاء قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك فيما يتعلق بغرامة التهرب الضريبي للفترة الضريبية (أبريل) لعام ٢٠١٨م.

٢- رفض الاستئناف وتأييد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض فيما يتعلق بغرامة التهرب الضريبي للفترات الضريبية (يوليو، نوفمبر) لعام ٢٠١٨م، وعام ٢٠١٩م، وشهر (فبراير) لعام ٢٠٢٠م، مع تعديل قيمة الغرامة لتصبح بحدها الأدنى، وقدرها (٩٦, ٠٣٤, ٦٨٤, ٥) خمسة ملايين وستمائة وأربعة وثمانون ألفاً وأربعة وثلاثون ريالاً وستة وتسعون هللة.

٣- قبول الاستئناف وإلغاء قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض، وإلغاء قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك فيما يتعلق بغرامة التأخر عن السداد للفترات الضريبية محل النزاع.

قرار رقم: IR-2025-242980

الدعوى رقم: I-2024-242980

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية
الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل
بمدينة الرياض

المبدأ رقم ٤٧

- تحتسب غرامة التأخير في الربط التقديري من تاريخ إشعار المكلف بالربط، متى كان فرق الضريبة المستحقة لا يمكن معرفته أو سداؤه إلا بعد صدور ذلك الربط.

الوقائع

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٩ / ٠٩ / ٢٠٢٤ م من (...) (هوية وطنية رقم ...) بصفته مديرًا لفرع الشركة المستأنفة بموجب الوكالة الخارجية والسجل التجاري، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة ذي الرقم (IZJ-2024-212183) الصادر في الدعوى رقم (I-2023-212183) المتعلقة بالربط الضريبي لعام ٢٠١٧ م، في الدعوى المقامة من المستأنفة في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

أولاً/ أ: رفض اعتراض المدعية على بند إشعار الهيئة بالربط لعام ٢٠١٧ م، وفقاً لحثيات القرار.

أولاً/ ب: رفض اعتراض المدعية على بند إشعار الهيئة بالربط المتعلق بالتقادم لعام ٢٠١٧ م، وفقاً لحثيات القرار.

ثانياً: رفض اعتراض المدعية على بند توزيع أعمال توريد بضائع تمت من خارج المملكة إلى عملاء داخل المملكة بنسبة ربح (٤٣، ٧٪).

ثالثاً: رفض اعتراض المدعية على بند تبيع تخفيضات عقد (...) بنسبة (٤٣, ٧٪) لعام ٢٠١٧م.

رابعاً: رفض اعتراض المدعية على بند الخسائر المرحلة المعدلة بحد أقصى (٢٥٪) من حصته في الربح طبقاً لإقراره لعام ٢٠١٧م.

خامساً: رفض اعتراض المدعية على بند غرامة التأخير لعام ٢٠١٧م.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المكلف فتقدم بلائحة استئنافية اطلعت عليها الدائرة وتضمنت ما ملخصه فيما يخص بند (غرامة التأخير لعام ٢٠١٧م) بأن غرامة التأخير التي فرضتها الهيئة على بنود هي بحد ذاتها قيد الاعتراض. كما أنها نشأت بسبب وجود اختلاف حقيقي واضح في وجهات النظر بين الهيئة وفرع الشركة، وقد حكمت اللجان في العديد من الاعتراضات بعدم فرض غرامة تأخير عند وجود اختلاف حقيقي في وجهات النظر بين الهيئة والمكلفين، وأضاف بأنه وفقاً للفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية للنظام فإن غرامة التأخير تُحسب من تاريخ استحقاق الضريبة وحتى تاريخ السداد، وبالتالي فإن احتساب غرامة التأخير يبدأ من التاريخ الذي تصبح فيه الضريبة نهائية، وهذا لا يأتي إلا بعد قبول المكلف للربط أو انتهاء إجراءات الاعتراض. كما يعترض المكلف على بند (التقادم لعام ٢٠١٧م) وبند (تبيع أعمال توريد بضائع تمت من خارج المملكة العربية السعودية إلى عملاء داخل المملكة بنسبة ربح ٤٣, ٧٪) وبند (تبيع تخفيضات عقد ... بنسبة ٤٣, ٧٪ لعام ٢٠١٧م) وبند (الخسائر المرحلة المعدلة بحد ٢٥٪ من الأرباح الخاضعة للضريبة حسب الإقرار المقدم لعام ٢٠١٧م)، ويطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محل الاستئناف لما تقدّم من أسباب.

وفي يوم الثلاثاء الموافق ٢٨ / ١١ / ٢٠٢٥م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلساتها في تمام الساعة ١١:٢٤ ص بحضور أعضائها المدونة أسمائهم أعلاه، عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبة والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨ / ٠٤ / ١٤٤٥ هـ. وبالنداء على الخصوم، حضر / (...)، هوية وطنية رقم (...) بصفته وكيل عن المستأنف بموجب وكالة

خارجية مصادق عليها من وزارة العدل بالرقم (...) الصادرة بتاريخ ٢٩ / ٠١ / ١٤٤٥ هـ وترخيص محاماة رقم (...)، وحضرت ممثلة المستأنف ضدها / (...) (هوية وطنية رقم ...) بموجب تفويض صادر من نائب محافظ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك للشؤون القانونية برقم (...) وتاريخ ١٩ / ٠٣ / ١٤٤٥ هـ. وبسؤال ممثلة المستأنف ضدها عما تود إضافته، أفادت بأنها تتمسك بما سبق تقديمه في هذه الدعوى. وبعرض ذلك على وكيل المستأنف أجاب بتمسكه بما سبق تقديمه في هذه الدعوى. وبسؤال الطرفين عما يودان إضافته، قررا الاكتفاء بما سبق تقديمه؛ وعليه قررت الدائرة قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف 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.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (التقادم لعام ٢٠١٧ م) وبند (تربيح أعمال توريد بضائع تمت من خارج المملكة العربية السعودية إلى عملاء داخل المملكة بنسبة ربح ٤٣ ٪، وبند (تربيح تخفيضات عقد ... بنسبة ٤٣ ٪، لعام ٢٠١٧ م) وبند (الخسائر المرحلة المعدلة بحد ٢٥ ٪ من الأرباح الخاضعة للضريبة حسب الإقرار المقدم لعام ٢٠١٧ م)، وحيث إنه لا تثريب على الدائرة بالأخذ بأسباب القرار محل الطعن دون إضافة عليها متى ما قدرت أن تلك الأسباب تغني عن إيراد أي جديد، لأن في تأييدها لها بما حملته تلك الأسباب يتأكد معه أنها لم تجد فيما وجه إلى القرار من مطاعن ما يستحق الرد عليها بأكثر مما تضمنته تلك الأسباب، ولما كان ذلك وكان الثابت أن القرار محل الاستئناف في شأن المنازعة بخصوص البنود محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائغة التي بُني عليها والكافية لحمل قضائه إذ تولت الدائرة المصدرة له تمحيص مكنن النزاع فيه وانتهت بصده إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث لم تلاحظ هذه الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب بشأنه في ضوء ما تم تقديمه من دفعات مثارة أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض

استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل محل الاستئناف فيما انتهى إليه من نتيجة في هذه البنود محمولاً على أسبابه.

وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (غرامة التأخير لعام ٢٠١٧م)، وحيث يطالب المكلف بإلغاء قرار دائرة الفصل على أساس أن غرامة التأخير التي فرضتها الهيئة على بنود هي بحد ذاتها قيد الاعتراض. كما أنها نشأت بسبب وجود اختلاف حقيقي واضح في وجهات النظر بين الهيئة وفرع الشركة، وحيث نصت الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ على أنه: «إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (١٪) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد»، كما نصت الفقرة (١) من المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والصادر بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٠٦/١٤٢٥هـ على أنه: «تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة ١٪ من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية: ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط الهيئة»، كما نصت الفقرة (٣) من المادة (٦٧) من ذات اللائحة على أنه: «تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (٢) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد.»، وبناءً على ما تقدم؛ وحيث أن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ استحقاق الضريبة على المكلف، إلا أنه في حالة استحقاق الضريبة بموجب الربط التقديري فإن احتساب غرامة التأخير في السداد يكون من تاريخ إشعار الهيئة بالربط الضريبي، حيث أن المكلف ليس بمقدوره سداد فرق الضريبة المستحقة بموجب الربط التقديري إلا بعد قيام الهيئة بإصدار الربط محل الاعتراض، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل وذلك باحتساب غرامة التأخير من تاريخ إشعار الهيئة بالربط التقديري.

وبناء على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / فرع شركة (...)، سجل تجاري رقم (...)، رقم مميز (...)، ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة ذي الرقم (IZJ-2024-212183) الصادر في الدعوى رقم (I-2023-212183) المتعلقة بالربط الضريبي لعام ٢٠١٧م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- ١- رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (التقادم لعام ٢٠١٧م).
- ٢- رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (ترييح أعمال توريد بضائع تمت من خارج المملكة العربية السعودية إلى عملاء داخل المملكة بنسبة ربح ٤٣، ٧٪).
- ٣- رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (ترييح تخفيضات عقد ... بنسبة ٤٣، ٧٪ لعام ٢٠١٧م).
- ٤- رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (الخسائر المرحلة المعدلة بحد ٢٥٪ من الأرباح الخاضعة للضريبة حسب الإقرار المقدم لعام ٢٠١٧م).
- ٥- تعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق باستئناف المكلف على بند (غرامة التأخير لعام ٢٠١٧م).

مبادئ إجرائية

قرار رقم: VA-2025-232770

الدعوى رقم: V-2024-232770

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية
الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل
بمدينة الرياض

المبدأ رقم ٤٨

- تنعقد الصفة في الدعوى لمدير صندوق الاستثمار العقاري متى ثبت أنه الممثل النظامي للصندوق أمام الجهات القضائية، وأن التصرف محل النزاع أبرم لحساب الصندوق أو لمصلحته.

الوقائع

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٠١/٠٣/٢٠٢٤م، من (...)، هوية وطنية رقم (...) بصفته ممثلاً نظامياً للمستأنفة بموجب الوكالة رقم (...) الصادرة بتاريخ ٠٤/٠٣/١٤٤٥هـ وترخيص المحاماة رقم (...)، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة رقم (VJ-2024-205383) في الدعوى المقامة من المستأنفة ضد المستأنف ضدها.

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:

- عدم قبول الدعوى شكلاً لرفعها على غير ذي صفة.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المستأنفة، فقد تقدمت إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي بعدم قبول الدعوى شكلاً لرفعها على غير ذي صفة، وذلك بسبب أن الدعوى مقامة على شركة (...) للاستثمار بصفته مديراً

لصندوق (...)، ومؤدى القرار محل الطعن أن شركة (...) للاستثمار ليست مديرًا للصندوق (...). العقاري وذلك غير صحيح والمدعى عليها مقرة بكونها مديرًا للصندوق، بالإضافة إلى أن الصحيح أن توجه الدعوى على مدير الصندوق شركة (...) للاستثمار، وليس على الصندوق مباشرة لأن الصندوق ليس له شخصية اعتبارية ولا سجل تجاري ولا يتصرف إلا عن طريق مديره، ولهذا مثل المدير الصندوق في اتفاقية السعي وعلى أوراقه الرسمية، ولا علاقة لشركة (...) العقارية ذات السجل التجاري (...) بالدعوى، لاستقلالية ذمتها المالية خارج محل النزاع، ولا يمكن توجيه الدعوى عليها لأنها شركة ذات غرض خاص مهمتها محددة بحفظ أصول الصندوق وفق أنظمة هيئة السوق المالية وشروط وأحكام الصندوق، وقد أسسها أمين حفظ الصندوق لحفظ أصوله بالنيابة عن الصندوق، وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ: ١٠/٠٥/١٤٤٦هـ الموافق: ١٢/١١/٢٠٢٤م، 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وبعد المناقشة والمداولة، فإن الدائرة ترى حاجة الدعوى لمزيد من الدراسة، وتقرر تأجيل نظر الدعوى الى جلسة تحدد لاحقاً، وطلبت من الأمانة تكليف المستأنف ضده بإرفاق النظام الأساسي للصندوق في ملف الدعوى خلال (١٠) أيام.

وفي يوم الاربعاء بتاريخ ٠٦/٠٨/١٤٤٦هـ الموافق ٠٥/٠٢/٢٠٢٥م، الساعة ٣٩:٠١م، 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر

الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨ / ٠٤ / ١٤٤٥ هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وحيث إن الدعوى مهياة للفصل فيها بحالتها الراهنة، فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

الأسباب

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 بعدم قبول الدعوى شكلاً لرفعها على غير ذي صفة، وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أن الدعوى مقامة على شركة (...) للاستثمار بصفتها مديراً للصندوق (...) العقاري، ومؤدى القرار محل الطعن أن شركة (...) للاستثمار ليست مديراً للصندوق (...) العقاري وذلك غير صحيح والمدعى عليها مقرة بكونها مديراً للصندوق، بالإضافة إلى أن الصحيح أن توجه الدعوى على مدير الصندوق شركة (...) للاستثمار، وليس على الصندوق مباشرة لأن الصندوق ليس له شخصية اعتبارية ولا سجل تجاري ولا يتصرف إلا عن طريق مديره، ولهذا مثل المدير الصندوق في اتفاقية السعي وعلى أوراقه الرسمية، ولا علاقة لشركة (...) العقارية ذات السجل التجاري (...) بالدعوى، لاستقلالية ذمتها المالية خارج محل النزاع، ولا يمكن توجيه الدعوى عليها لأنها شركة ذات غرض خاص مهمتها محددة بحفظ أصول الصندوق وفق أنظمة هيئة السوق المالية وشروط وأحكام الصندوق، وقد أسسها أمين حفظ الصندوق لحفظ أصوله بالنيابة عن الصندوق، وباطلاع الدائرة الاستئنافية على لائحة صناديق الاستثمار العقاري، والتي عرفت في المادة (٩) منها الأساس القانوني لإدارة الصندوق والتي نصت على: «تنشأ علاقة تعاقدية بين

مدير الصندوق ومالكي الوحدات بموجب التوقيع على شروط وأحكام الصندوق المرخص له من الهيئة وفقاً لأحكام هذه اللائحة.» وحيث نصت المادة (١٣) من ذات اللائحة على إدارة الصندوق: «أ- يجب على مدير الصندوق أن يعمل لمصلحة مالكي الوحدات بموجب أحكام هذه اللائحة ولائحة مؤسسات السوق المالية وشروط وأحكام الصندوق. ب- يقع على عاتق مدير الصندوق الالتزام بجميع المبادئ والواجبات التي نصت عليها لائحة مؤسسات السوق المالية بما ذلك واجب الأمانة تجاه مالكي الوحدات الذي يتضمن العمل بما يحقق مصالحهم وبذل الحرص المعقول. هـ - التزامات مدير الصندوق: ٧- إدارة أصول الصندوق بما يحقق مصلحة مالكي الوحدات وفقاً لشروط وأحكام الصندوق. ٨- التأكد من نظامية وسلامة العقود التي تُبرم لمصلحة الصندوق» وبعد الرجوع لاتفاقية السعي ثبت تعريف الطرف الأول بما يلي: «الطرف الأول صندوق البلاد أبحر العقاري، وهي منشأة ذات غرض خاص ... ويمثلها في التوقيع على هذه الاتفاقية السيد / (...) بصفته الرئيس التنفيذي لمدير الصندوق شركة (...) للاستثمار»، ونصت المادة (٣) من اتفاقية السعي: التزامات الطرف الأول «يلتزم الطرف الأول بأن يدفع عمولة السعي المحددة تعادل نسبة اجمالية قدرها اثنين ونصف بالمئة (٥, ٢٪) من القيمة الاجمالية للاستحواذ على العقار غير شاملة لأي ضرائب أو رسوم للطرف الثاني وللطرف الثالث وللطرف الرابع مقسمة بشكل متساوي نظير قيامهم بواجباتهم وإتمام أعمالهم المنصوص عليها في المادة الثانية»، كما نص في تمهيد الاتفاقية على أوصاف العقار المراد شراؤه وعليه ومسؤولية مدير الصندوق في إدارة الصندوق. واستناداً على النصوص الواردة أعلاه وحيث أن العقد شريعة المتعاقدين، فقد ثبت انعقاد الصفة لـ (شركة ... للاستثمار، سجل تجاري رقم ...) وذلك بموجب النظام الأساسي الذي نص على أن مدير الصندوق هو شركة (...) للاستثمار، وأن من مهامه التمثيل النظامي أمام الجهات القضائية وفق الفقرة (١-١-٧) من النظام الأساسي للصندوق: «تمثيل المنشأة أمام هيئة السوق المالية وكتاب العدل، والجهات القضائية والجهات الحكومية والخاصة، والغير»، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستئنافية إلى قبول الاستئناف المقدم.

ولهذه الأسباب وبعد المداولة، قررت الدائرة بالإجماع ما يلي:

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

ثانياً: قبول الاستئناف المقدم من / شركة (...) العقاري، سجل تجاري رقم (...)، موضوعاً وإلغاء قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة رقم (VJ-2024-205383)، وإعادته لها للنظر فيها وفقاً لما هو موضح من أسباب.

قرار رقم: IR-2025-243554

الدعوى رقم: IW-2024-243554

المبدأ رقم ٤٩

- يتعين تحقيق المسائل الفنية اللازمة للفصل في النزاع، بما في ذلك ندب الخبرة عند الاقتضاء، ولا يصح تجاوزها متى كان إغفالها مؤثراً في النتيجة ولضمان حق الأطراف في التقاضي على درجتين.

الوقائع

وذلك للنظر في قرار الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل رقم (IR-2024-238777) وتاريخ ٠٥/٠٨/٢٠٢٤م الصادر في الالتماس المقيّد برقم (IW-2024-238777)، والمتضمن: « أولاً: قبول التماس إعادة النظر شكلاً من مقدمه المكلف/ شركة (...)، سجل تجاري رقم (...)، رقم مميز (...)، ضد قرار الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل ذي الرقم (IR-2024-204918) الصادر في الدعوى رقم (IW-2023-204918) المتعلقة بالربوط الضريبية للأعوام من (٢٠٠٦م) إلى (٢٠١٤م). ثانياً: وفي الموضوع: قبول التماس إعادة النظر، وإعادة الدعوى إلى الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل للنظر فيها، وفقاً للأسباب والحجيات الواردة في هذا القرار. » عليه قررت هذه الدائرة النظر في الدعوى من الناحية الموضوعية بموجب قرارها الصادر في الالتماس سالف الذكر.

وحيث تمّ إعادة تقديم الاستئناف بتاريخ ٢٠٢٤/١٠/٠٨م، من قبل (...) هوية رقم (...)، بصفته وكيل عن المستأنفة، بموجب الوكالة الخارجية المصدقة من وزارة العدل

والخارجية رقم (...) ورخصة محاماة رقم (...) على قرار الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (ISR-2023-127704) الصادر في الدعوى رقم (IW-2022-127704) المتعلقة بالربوط الضريبية للأعوام من ٢٠٠٦م إلى ٢٠١٤م، في الدعوى المقامة من المكلف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

أولاً: قبول الدعوى المقامة من المدعية/ شركة (...)، الرقم المميز (...)، ضد المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، شكلاً.

ثانياً: وفي الموضوع:

- أ١- رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق باعتبار أن لديها منشأة دائمة في المملكة.
- ب١- رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق بفرض ربح جزافي على إيرادات الشركة المقدرة من المدعى عليها.
- ٢- رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق ببند ضريبة الاستقطاع.
- أ٣- رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق بفرض غرامة الإخفاء.
- ب٣- رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق بفرض غرامة عدم التسجيل.
- ج٣- رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق بفرض غرامة عدم تقديم الإقرار.
- د٣- تعديل إجراء المدعى عليها فيما يتعلق ببند غرامة التأخير، وفقاً لما ورد في الأسباب.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المكلف فتقدم بلائحة استئنافية لطلعت عليها الدائرة وتضمنت ما حاصله أن المكلف يطالب بقبول استئنائه ونقض قرار دائرة الفصل محل الطعن.

وفي يوم الأحد بتاريخ: ٢٠٢٥ / ٠١ / ٠٥م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، وذلك عبر

التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨ / ٠٤ / ١٤٤٥ هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف الدعوى من أوراق ومستندات، وبعد المداولة، وحيث إن الدعوى مهيأة للفصل فيها بحالتها الراهنة، وحيث لم تجد الدائرة ما يستدعي حضور أطراف الدعوى، فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

الأسباب

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف 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.

وفي الموضوع، وبعد الاطلاع على ملف الدعوى وما احتواه من مستندات وحيث تقدم المكلف بالتماس إعادة النظر المقيّد برقم (IW-2024-238777) على القرار الصادر من هذه الدائرة برقم (IR-2024-204918) في الدعوى المقيّدة برقم (IW-2023-204918) والقاضي منطوقه بقبول التماس إعادة النظر، وإعادة الدعوى إلى الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل للنظر فيها، وذلك بشأن بند (أسعار الوحدات)، وبند (نوع الوحدات)، وبند (١٥٪ أتعاب التشغيل)، وحيث يدفع المكلف بوجود مستندات متعلقة بالتسعيرة الصادرة من وزارة التجارة، والأسعار المعتمدة للأعوام من ١٤٣٠ هـ (٢٠٠٨ م) إلى ١٤٣٦ هـ (٢٠١٤ م) وحيث قام المكلف بالتواصل مع وزارة التجارة عن طريق البريد الإلكتروني لتزويده بأسعار الوحدات للأعوام من ٢٠٠٨ م إلى ٢٠١٤ م وهي السنوات محل الفحص وحيث تم الرد من قبل وزارة التجارة بأن طلبه (خارج اختصاص وزارة التجارة) وهذا يتناقض مع المستند التي تدعي الهيئة أنها اعتمدت عليه في ربطها على الشركة، إضافة إلى خطاب الشركة المشغلة وصور من المخطط الإنشائي للوحدات الذي يوضح أنها ليست أجنحة ملكية، وكافة المستندات المؤيدة لصحة وجهة نظرها. وحيث تبين للدائرة استحالة

حصول المكلف على تسعيرة الوحدات من الجهات الرسمية، وحيث إن تقدير محل التزام المكلف بهذه الدعوى واجب التحديد للفصل في هذه الدعوى، وكان من المتعين على دائرة الفصل أن تندب خبير لتحديد تسعيرة الوحدات وفقاً لنص المادتين (٢٥) و (٢٦) من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٥٧١١) وتاريخ ١٤٤٥/٠٤/٠٨ هـ. وذلك تطبيقاً للمبدأ الذي أقره مجلس القضاء الأعلى في قراره رقم (٥/٣٤) وتاريخ ١٤٣١/٠٢/١١ هـ والذي نص على «ومعلوم أن القاضي لا يجب عليه إحضار بيانات لم يحضرها الخصوم مع قدرته ولكن لا يسوغ له (أي القاضي) ترك ما يمكن عمله مما يكشف الحق ويظهره عن قيام القرائن والدلائل التي تحتاج إلى تعزيزها بتمحيص القاضي، كما أن إيجابية القاضي نحو إثبات الحقوق وتحقيقه في الواقعة بما يكشف وجه الحق فيها ولا يفتقر لإثبات الوقائع على المدعي بل إذا احتاجت البينة إلى كشف وتحقيق من القاضي قام به، ولا يعد ذلك إخلالاً بالحياد المطلوب بالقاضي» وعليه ولضمان حق أطراف الدعوى في التقاضي على درجتين، فإن الدائرة تنتهي إلى إعادة الدعوى لدائرة الفصل وفقاً لما ورد من أسباب.

وبناء على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة (...)، سجل تجاري رقم (...)، رقم مميز (...) ضد قرار الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (ISR-2023-127704) الصادر في الدعوى رقم (IW-2022-127704) المتعلقة بالربوط الضريبية للأعوام من ٢٠٠٦ م إلى ٢٠١٤ م.

ثانياً: وفي الموضوع:

إعادة الدعوى إلى لجنة الفصل وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

المبدأ رقم ٥٠

- العبرة في سبق الفصل بحقيقة الطلبات واتحاد محلها، لا باختلاف الفترة الضريبية أو الوصف الإجرائي للدعوى.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٥ / ١٠ / ٢٠٢٤ م، من (...)، هوية وطنية رقم (...)، أصالة عن نفسه، على قرار الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VSR-2024-85627) في الدعوى المقامة من المستأنف ضد المستأنف ضدها.

حيث إن وقائع هذه الدعوى قد أوردها القرار محل الاستئناف، فإن الدائرة الاستئنافية تحيل إليه منعاً للتكرار. وحيث قضى قرار دائرة الفصل رقم (VSR-2022-1514) بتاريخ ٠٧ / ٠٩ / ٢٠٢٢ م بما يأتي:

- عدم قبول الدعوى شكلاً.

ثم قضى قرار دائرة الاستئناف رقم (VA-2023-144128) بتاريخ ٠٤ / ١٢ / ٢٠٢٣ م بما يأتي:

- أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (...) - هوية وطنية رقم (...) من الناحية الشكلية لتقديمه خلال المدة المحددة نظاماً.

- ثانيًا: قبول الاستئناف المقدم من (...) - هوية وطنية رقم (...)، موضوعًا وإلغاء قرار الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VSR-2022-1514) وإعادة الدعوى إلى الدائرة مصدرية القرار للنظر فيها من الناحية الموضوعية.

ثم قضى بعد ذلك قرار دائرة الفصل رقم (VSR-2024-85627) بتاريخ ١٥/٠٩/٢٠٢٤م بما يأتي:

- أولًا: قبول الدعوى شكلاً.

- ثانيًا: وفي الموضوع: رفض دعوى المدعي.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المستأنف، فقد تقدم إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضه على قرار دائرة الفصل القاضي برفض دعواه بشأن اعتراضه على قرار المستأنف ضدها المتعلق بالفترة الضريبية للربع الثاني والثالث لعام ٢٠٢٠م، وذلك لقيامه بشراء ثلاثة أراضٍ بتاريخ ١٣/٠٣/٢٠١٩م بقيمة (٧٩٧, ٣٤٢, ٢) ريال شاملة لضريبة القيمة المضافة وقدرها (٧٥, ٥٦١, ١١١) ريال، وتم فرزها إلى ثمان أراضٍ وبيعها والإقرار عنها وسداد الضريبة، وتم طلب استرداد ضريبة المشتريات بقيمة (٧٥, ٥٦١, ١١١) ريال ضمن إقرار الربع الأول لعام ٢٠٢١م والذي تم تقديمه في ١٢/٠٩/٢٠٢٢م. وبعد الفحص قررت المستأنف ضدها (الهيئة) قبول استرداد جزء من المشتريات وقدره (١٩, ٦٩٥, ٥٦) ريال ورفض استرداد مبلغ (٥٦, ٨٦٦, ٥٤) ريال. مشيرًا إلى كونه يقوم بالعمل بشكل شخصي وليس متخصصًا في العقار، وانتهى بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الخميس بتاريخ ٢٦/١٠/١٤٤٦هـ الموافق ٢٤/٠٤/٢٠٢٥م، الساعة ١٠:٠٧م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية جلستها بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، وذلك عبر التواصل المرئي طبقًا لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استنادًا على ما جاء في البند رقم (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف،

وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وحيث إن الدعوى مهياة للفصل فيها بحالتها الراهنة، فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

الأسباب

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 المستأنف بشأن اعتراضه على قرار المستأنف ضدها المتعلق بالفترة الضريبية للربع الثاني والثالث لعام ٢٠٢٠م، وحيث أن المستأنف يعترض على قرار دائرة الفصل، وذلك لقيامه بشراء ثلاثة أراضى بتاريخ ١٣/٠٣/٢٠١٩م بقيمة (٧٩٧, ٣٤٢, ٢) ريال شاملة لضريبة القيمة المضافة وقدرها (٧٥, ٥٦١, ١١١) ريال، وتم فرزها إلى ثمان أراضى وبيعها والإقرار عنها وسداد الضريبة، وتم طلب استرداد ضريبة المشتريات بقيمة (٧٥, ٥٦١, ١١١) ريال ضمن إقرار الربع الأول لعام ٢٠٢١م والذي تم تقديمه في ١٢/٠٩/٢٠٢٢م. وبعد الفحص قررت المستأنف ضدها (الهيئة) قبول استرداد جزء من المشتريات وقدره (١٩, ٦٩٥, ٥٦) ريال ورفض استرداد مبلغ (٥٦, ٨٦٦, ٥٤) ريال. مشيراً إلى كونه يقوم بالعمل بشكل شخصي وليس متخصصاً في العقار، وباطلاع الدائرة الاستئنافية على من مستندات الدعوى وحيث أن الثابت أن المستأنف يُطالب باسترداد الفواتير المتعلقة بالعقارات في إقراره الضريبي الخاص بالفترة الضريبية (الربع الأول لعام ٢٠٢٢م) والتي سبق وأن طالب بها وبنفس المبلغ (٠٠, ٥٦٢, ١١١) ريال بالدعوى رقم (V-2023-201834) وصدر بشأنها قرار من الدائرة الاستئنافية بالرفض، وبالتالي فإن قرار دائرة الفصل صدر بشأن فترات لا علاقة لها بالدعوى (الربع الثاني والثالث لعام ٢٠٢٠م) ولم

يثبت خلاف ذلك. وحيث أنه لا وجهة لما يطالب به المستأنف في هذه الدعوى حيث أنه سبق الفصل في ذات الطلبات من قبل الدائرة الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستئنافية إلى إلغاء قرار دائرة الفصل والحكم بصرف النظر عن الدعوى لسبق الفصل فيها. ولهذه الأسباب وبعد المداولة نظامًا، قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

القرار

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من / (...)، هوية وطنية رقم (...)، شكلاً.
ثانياً: في الموضوع: إلغاء قرار دائرة الفصل والحكم بصرف النظر عن الدعوى لسبق الفصل فيها.

قرار رقم: VA-2025-244646

الدعوى رقم: V-2024-244646

اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية
الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل
بمدينة الرياض

المبدأ رقم ٥١

- إجراءات إعادة التنظيم المالي لا تسلب المدين صفته في إدارة أعماله أو تمثيل منشأته أمام الجهات القضائية، ما لم يثبت صدور قرار بغل يده عن الإدارة.

الوقائع

جرى النظر في في الالتماس المقدم بتاريخ ٣٠ / ١٠ / ٢٠٢٤ م، من شركة (...) سجل تجاري رقم (...)، ويمثلها / (...)، هوية وطنية رقم (...) بصفته أمين لإجراء التصفية، بموجب الحكم القضائي الصادر بتاريخ ٢٩ / ٠٧ / ١٤٤٣ هـ من المحكمة التجارية بالرياض - دائرة الاستئناف الخامسة، على قرار الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية رقم (VA-2024-225286) والمقامة من الملتمس ضدها ضد الملتزمة.

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

- أولاً: قبول الاستئناف المقدم من / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، من الناحية الشكلية لتقديمه خلال المدة المحددة نظاماً.
- ثانياً: إلغاء قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الدمام رقم (VD-2023-97991)، والحكم بعدم قبول الدعوى لرفعها من غير ذي صفة.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المُلتِمسة فقد تقدمت إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة طلب التماس إعادة النظر، تضمنت ما ملخصه الآتي: «القرار محل الالتماس استند إلى المادة ١٠٠ من نظام الإفلاس، والتي تتعلق بالتصفية، بينما كان ينبغي تطبيق المادة ٦٩ الخاصة بإجراءات إعادة التنظيم المالي، حيث كانت الدعوى قد رفعت أثناء هذه المرحلة وتمت من قبل الممثل القانوني للشركة. بعد قرار المحكمة بإنهاء التنظيم المالي وافتتاح التصفية، أصبح الأمين هو المسؤول عن متابعة الدعوى وفقاً للمادة ١٠٠، مما يبرر طلب التماس إعادة النظر»، وانتهت بطلب قبول التماس إعادة النظر.

وحيث عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية جلساتها بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، وذلك عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبة والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨ / ٠٤ / ١٤٤٥ هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الالتماس، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وحيث إن الدعوى مهية للفصل فيها بحالتها الراهنة، فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

الأسباب

من حيث الشكل؛ ويتأمل الدائرة في الالتماس المقدم وما تضمنه من أسباب، وبما أن الأصل في الأحكام القضائية إذا أصبحت نهائية عدم جواز إعادة النظر فيها إلا في الحالات الواردة في المادة (٢٠٠) من نظام المرافعات الشرعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ٢٢ / ٠١ / ١٤٣٥ هـ التي نصّت على أنه: «١- يحق لأي من الخصوم أن يلتمس إعادة النظر في الأحكام النهائية في الأحوال الآتية: أ- إذا كان الحكم قد بُنيَ على أوراق ظهر بعد الحكم تزويرها، أو بُنيَ على شهادة قضي - من الجهة المختصة بعد الحكم - بأنها شهادة زور. ب- إذا حصل الملتمس بعد الحكم على أوراق قاطعة في الدعوى كان قد تعذر عليه إبرازها قبل الحكم. ج- إذا وقع من الخصم غش من شأنه التأثير في الحكم. د- إذا قضى الحكم بشيء لم يطلبه الخصوم أو قضى بأكثر مما طلبوه. هـ- إذا كان منطوق الحكم يناقض بعضه بعضاً. و-

إذا كان الحكم غيائياً. ز- إذا صدر الحكم على من لم يكن ممثلاً تمثيلاً صحيحاً في الدعوى. ٢- يحق لمن يعد الحكم حجة عليه ولم يكن قد أدخل أو تدخل في الدعوى أن يلتمس إعادة النظر في الأحكام النهائية.»، وأن يكون ذلك خلال المدة النظامية المحددة في المادة (٢٠١) وهي (٣٠) يوماً من تاريخ العلم بالمبررات المستند إليها في الالتماس المقدم أمام الدائرة، وحيث انتهت الدائرة في قرارها محل الالتماس إلى إلغاء قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الدمام رقم (VD-2023-97991)، والحكم بعدم قبول الدعوى لرفعها من غير ذي صفة؛ ولما كان من الثابت أن صدور قرار الاستئناف محل الالتماس كان بتاريخ ٣٠/٠٩/٢٠٢٤م، وتقدمت الملتزمة بطلب الالتماس بتاريخ ٣٠/١٠/٢٠٢٤م، فإن الالتماس مقبول شكلاً.

ومن حيث الموضوع، فإن القرار محل الالتماس قد انتهى إلى إلغاء قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الدمام وذلك استناداً إلى المادة (١٠٠) من نظام الإفلاس حيث صدر القرار المتعلق بإعادة التنظيم المالي للشركة بتاريخ ١٨/٠٢/٢٠١٩م وهو تاريخ أسبق لتاريخ قيد الدعوى؛ وحيث نصت المادة (٦٩) من نظام الإفلاس على: «١- دون إخلال بصلاحيات ومهام الأمين، يستمر المدين في إدارة أعماله ونشاطه خلال فترة إجراء إعادة التنظيم المالي تحت إشراف الأمين. ٢- إذا ارتكب المدين أو أحد المسؤولين في إدارته خلال فترة الإجراء تصرفاً ينطوي على إهمال أو سوء إدارة أو عدم تعاون مع الأمين أو ارتكب أيًا من الأفعال المجرمة في النظام؛ فللأمين أن يطلب من المحكمة غل يد المدين عن الإدارة»، وحيث ثبت للدائرة عدم صحة استنادها في القرار محل الالتماس على المادة (١٠٠) من نظام الإفلاس الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٥٠) وتاريخ ٢٨/٠٥/١٤٣٩هـ؛ ذلك أن النص النظامي المشار إليه متعلق بإجراءات التصفية وليس بإجراءات إعادة التنظيم المالي للشركة، وقد قامت الملتزمة بقيد دعوى الفصل الأولى رقم (V-2020-31375) بتاريخ ٠٩/١٢/٢٠٢٠م، بينما صدر الحكم بافتتاح إجراءات التصفية بتاريخ ٢٩/٠٧/١٤٤٣هـ الموافق ٠٢/٠٣/٢٠٢٢م؛ أي بعد قيام الملتزمة بقيد دعاوها لدى لجان الفصل. ولما أن إجراءات إعادة التنظيم المالي لا يترتب عليها بطلان تصرفات المدين بعد تعيين الأمين، بالتالي فإنه لم يثبت غل يد الشركة عن الإدارة في فترة قيد الدعوى؛ وعليه يكون تمثيل الشركة في قيد دعوى الفصل المقيّدة بالرقم (V-2020-31375) صحيحاً، حيث أن تعيين

أمين التفليسة كان في تاريخ ٠٢ / ٠٣ / ٢٠٢٢ م وأن ممثل المستأنف ضدها في دعوى الفصل هو وكيل أمين التفليسة؛ عليه فإن الصفة قد توافرت لدى المستأنف ضدها في هذه الدعوى، مما تنتهي معه الدائرة إلى قبول الالتماس موضوعاً ونقض القرار رقم (VA-2024-225286).

وفيما يتعلق بموضوع الاستئناف، فإن من الثابت أن الضريبة التي فرضتها الهيئة كانت نتيجة لبيع سلع تخص المستأنف ضدها بصورة قسرية تنفيذاً لحكم المحكمة؛ الأمر الذي تنطبق عليه الفقرة (٢/ج) من المادة الخامسة (توريد السلع) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية والتي نصت على أن: «٢- يشمل توريد السلع المعاملات الآتية: «ج- نقل ملكية السلع بمقابل بصورة قسرية عملاً بقرار صادر عن السلطات العامة أو بأي قانون نافذ.»، ولما كان من الثابت أن النزاع يتمثل في تحصيل مبالغ ضريبة ناتجة عن بيع سلع بصورة قسرية؛ فإن الاختصاص ينعقد للجان الضريبة وفقاً لنص المادة (٦٧) من نظام ضريبة الدخل المعدلة بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ٠٢ / ١١ / ١٤٣٨ هـ الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى قبول الاستئناف موضوعاً.

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

القرار

أولاً: قبول التماس إعادة النظر شكلاً.

ثانياً: قبول التماس إعادة النظر موضوعاً ونقض قرار الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية رقم (VA-2024-225286).

ثالثاً: قبول الاستئناف المقدم من / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، من الناحية الشكلية.

رابعاً: قبول الاستئناف المقدم من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك موضوعاً وإلغاء قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الدمام رقم (VD-2023-97991)، والحكم بتأييد قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

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

المبدأ رقم ٥٢

- تنقطع مدة عدم سماع الدعوى بالمطالبة القضائية المتعلقة بذات الحق، ولو كانت أمام جهة غير مختصة وتبدأ مدة جديدة من تاريخ انتهاء الأثر المترتب على سبب الانقطاع.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١١ / ٠٤ / ٢٠٢٤ م، من (...)، هوية رقم (...) بصفته وكيلًا عن المستأنف / (...) هوية وطنية رقم (...)، بموجب الوكالة رقم (...) وتاريخ ٢٥ / ٠٩ / ٢٠٢٤ م، وترخيص المحاماة رقم (...)، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VR-2024-238884) في الدعوى المقامة من المستأنف ضد المستأنف ضده.

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

- عدم سماع الدعوى للتقدم.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولًا لدى المستأنف، فقد تقدم إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضه على قرار دائرة الفصل القاضي بعدم سماع الدعوى للتقدم، ودفع في لائحة استئنافه أن موكله قد باع العقار محل النزاع بتاريخ ٢٨ / ٠٢ / ١٤٤٠ هـ. ويُن أن المطالبة القضائية المتعلقة بواقعة البيع قد بدأت منذ مدة، حيث تم تقديم أول مطالبة أمام

المحكمة العامة بالرياض بتاريخ ١٨ / ١١ / ١٤٤٢ هـ، وأرفق بذلك ما يثبت ذلك في ملف الدعوى. وقد قضت المحكمة بعدم الاختصاص المكاني، مما ترتب عليه إحالة المعاملة ورقياً إلى المحكمة العامة في المدينة المنورة بتاريخ ٢٨ / ٠٣ / ١٤٤٣ هـ، والتي قضت بدورها بعدم الاختصاص الولائي، حسب ما ورد في صك الحكم. وأشار المستأنف إلى أن هذه التسلسلات في رفع الدعوى القضائية تثبت بأن موكله لم يتأخر في المطالبة بحقه، وإنما كان يتابع إجراءات التقاضي بشكل نظامي ومستمر، وأن تأخر البت في الموضوع يعود لأسباب إجرائية خارجة عن إرادته. كما واستند المستأنف إلى المادة (٦٧) الفقرة (٨) من نظام ضريبة الدخل المعدل التي نصت على أن: «لا تُسمع الدعوى في المنازعات الضريبية بعد مضي خمس سنوات من تاريخ استحقاق المبلغ محل المطالبة أو من تاريخ العلم بالواقعة محل النزاع، إلا في حالة وجود عذر تقبله اللجنة». وبالتالي، يرى أن المتابعة القانونية المستمرة في المحاكم خلال المدة النظامية تُعد عذراً مقبولاً يستوجب أخذ ظروفها بعين الاعتبار، وتُشكل مبرراً لعدم التقييد الحرفي بالمدة المنصوص عليها. كما استند إلى الفقرة (٢) من المادة (٣٠٢) من نظام المعاملات المدنية، التي نصت على أن: «تنقطع مدة عدم سماع الدعوى في الحالات الآتية: ب- المطالبة القضائية، ولو كانت أمام محكمة غير مختصة».، ويتمسك المستأنف بأن ما قام به من إجراءات تقاضي أمام الجهات القضائية المختلفة يُعد سبباً جوهرياً للتمسك بحقه في المطالبة، ويُشكل عذراً نظامياً مقبولاً لإعادة النظر في القرار الصادر من الدائرة الابتدائية، وانتهى بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الإثنين بتاريخ ٣٠ / ١٠ / ١٤٤٦ هـ الموافق ٢٨ / ٠٤ / ٢٠٢٥ م، الساعة ١٠:٤٦ 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨ / ٠٤ / ١٤٤٥ هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وحيث إن الدعوى مهية للفصل فيها بحالتها الراهنة، فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

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 محل الاستئناف الصادر من دائرة الفصل انتهى بعدم سماع الدعوى للتقدم، ودفع في لائحة استئنافه أن موكله قد باع العقار محل النزاع بتاريخ ٢٨/٠٢/١٤٤٠ هـ. ويبين أن المطالبة القضائية المتعلقة بواقعة البيع قد بدأت منذ مدة، حيث تم تقديم أول مطالبة أمام المحكمة العامة بالرياض بتاريخ ١٨/١١/١٤٤٢ هـ، وأرفق بذلك ما يثبت ذلك في ملف الدعوى. وقد قضت المحكمة بعدم الاختصاص المكاني، مما ترتب عليه إحالة المعاملة ورقياً إلى المحكمة العامة في المدينة المنورة بتاريخ ٢٨/٠٣/١٤٤٣ هـ، والتي قضت بدورها بعدم الاختصاص الولائي، حسب ما ورد في صك الحكم. وأشار المستأنف إلى أن هذه التسلسلات في رفع الدعوى القضائية تثبت بأن موكله لم يتأخر في المطالبة بحقه، وإنما كان يتابع إجراءات التقاضي بشكل نظامي ومستمر، وأن تأخر البت في الموضوع يعود لأسباب إجرائية خارجة عن إرادته. كما واستند المستأنف إلى المادة (٦٧) الفقرة (٨) من نظام ضريبة الدخل المعدل التي نصت على أن: «لا تُسمع الدعوى في المنازعات الضريبية بعد مضي خمس سنوات من تاريخ استحقاق المبلغ محل المطالبة أو من تاريخ العلم بالواقعة محل النزاع، إلا في حالة وجود عذر تقبله اللجنة». وبالتالي، يرى أن المتابعة القانونية المستمرة في المحاكم خلال المدة النظامية تُعد عذراً مقبولاً يستوجب أخذ ظروفها بعين الاعتبار، وتُشكل مبرراً لعدم التقييد الحرفي بالمدة المنصوص عليها. كما استند إلى الفقرة (٢) من المادة (٣٠٢) من نظام المعاملات المدنية، التي نصت على أن: «تنقطع مدة عدم سماع الدعوى في الحالات الآتية: ب- المطالبة القضائية، ولو كانت أمام محكمة غير مختصة.»، ويتمسك المستأنف بأن ما قام به من إجراءات

تقاضي أمام الجهات القضائية المختلفة يُعد سبباً جوهرياً للتمسك بحقه في المطالبة، ويُشكل عذراً نظامياً مقبولاً لإعادة النظر في القرار الصادر من الدائرة الابتدائية، ولما كان من الثابت أن المستأنف قيد دعواه أمام المحكمة العامة بالرياض بالرقم (...) وتاريخ ٢٨/٠٣/١٤٤٣ هـ الموافق ٠٣/١١/٢٠٢١ م، وبالتحقق من صك الحكم الصادر من المحكمة العامة بالرياض نجد أنه يطالب بضريبة القيمة المضافة عن بيع العقار بموجب الصك رقم (...). وبعد نظر الدعوى أمام المحكمة العامة بالرياض تم بعث الملف للمحكمة العامة بالمدينة المنورة لكون الدعوى أحيلت للمحكمة العامة بالرياض عن طريق الخطأ، ثم قيدت أمام المحكمة العامة بالمدينة المنورة بالرقم (...)، وقررت الدائرة بالجلسة المنعقدة بتاريخ ٠٧/٠٧/١٤٤٣ هـ الموافق ٨/٢/٢٠٢٢ م، صرف النظر لعدم الاختصاص الولائي وأمرت الدائرة بإصدار الحكم حالاً وتقديم الاعتراض بيداً من الغد، وتنتهي مدة الاستئناف بتاريخ ١٠/٠٣/٢٠٢٢ م، الأمر الذي يثبت انقطاع سريان مدة عدم سماع الدعوى، حيث أنه يترتب على هذا الانقطاع بدء احتساب مدة عدم سماع الدعوى من جديد ولمدة خمس سنوات، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول الاستئناف شكلاً، وإلغاء قرار دائرة الفصل وإعادة الدعوى إليها لنظرها وفقاً لما هو موضح في الأسباب.

وبناء على ما تقدم من أسباب قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً.

ثانياً: قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل وإعادة الدعوى إليها لنظرها وفقاً لما هو موضح في الأسباب.

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

المبدأ رقم ٥٣

- قرار إعادة التقييم لا يقوم على اعتبارات تشغيلية عامة، بل يجب أن يستند إلى أسس واضحة وأدلة كافية تثبت الفروقات الضريبية محل المطالبة.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١١ / ٠٥ / ٢٠٢٤م، من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة السلع الانتقائية في مدينة الرياض رقم (ER-2024-238964) في الدعوى المقامة من المستأنف ضده ضد المستأنفة.

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 من الناحية شكلاً.
- ثانياً: من الناحية الموضوعية:
- ١- إلغاء قرار المدعى عليها (الهيئة) بشأن فرض الفروقات الضريبية بقيمة (٤٧٧, ١١٥) ريال الناتجة عن إعادة التقييم للفترة الضريبية محل الدعوى.
- ٢- إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق بغرامة التأخر في السداد.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولا لدى المستأنفة، فقد تقدمت إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي بإلغاء قرارها بشأن إعادة تقييم الفترة الضريبية المتعلقة بالربع الثاني من عام ٢٠٢٠م؛ وذلك لصحة إجراءات الهيئة المعمول بها في إعادة التقييم، مشيرة إلى عدم مراعاة دائرة الفصل طبيعة العمل في الموانئ والممارسات العالمية حيث يتعذر إيقاف كافة الشحنات للتحقق من صحة أسعار بيع التجزئة؛ لما سيتبعه ذلك من تراكم للشحنات وزيادة لرسوم الأرضيات المحتسبة على المكلفين، وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الإثنين بتاريخ ٣٠/١٠/١٤٤٦ هـ الموافق ٢٨/٠٤/٢٠٢٥م، الساعة ٢:٥٨م، 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥ هـ؛ 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.

الأسباب

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 بإلغاء قرارها بشأن إعادة تقييم الفترة الضريبية المتعلقة بالربع الثاني من عام ٢٠٢٠م، وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل؛ وذلك لصحة إجراءات الهيئة المعمول بها في إعادة التقييم، مشيرة إلى عدم مراعاة دائرة الفصل طبيعة العمل في الموانئ والممارسات العالمية حيث يتعذر إيقاف كافة الشحنات للتحقق من صحة أسعار بيع التجزئة؛ لما سيتبعه ذلك من تراكم للشحنات وزيادة لرسم الأرضيات المحتسبة على المكلفين، 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 دفع ماثرة أمام هذه الدائرة، الأمر الذي تنتهي إلى تقرير عدم تأثيرها على نتيجة القرار. وبناءً على ما تقدم خلصت الدائرة إلى تقرير رفض الاستئناف وتأيد قرار دائرة الفصل فيما انتهى إليه محمولاً على أسبابه.

ولهذه الأسباب وبعد المداولة، قررت الدائرة بالإجماع ما يلي:

القرار



أولاً: قبول الاستئناف المقدم من / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، شكلاً.

ثانياً: رفض الاستئناف المقدم من / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، موضوعاً.

المبدأ رقم ٥٤

- يعتد بالبيان أو التقرير الصادر من جهة رسمية في إثبات الواقعة محل التقييم، ما لم يقدم المكلف ما يثبت عدم صحة بياناته أو يدحض ما ورد فيه من معلومات.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١١ / ٠٧ / ٢٠٢٤م، من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VSR-2024-232326) في الدعوى المقامة من المستأنف ضده ضد المستأنفة.

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.
- ثانياً: في الموضوع:
- ١- تعديل قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند المبيعات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية لفترة الربع الأول من عام ٢٠٢١م بقيمة (٧٥٠, ٣٥٣) ثلاثمائة وثلاثة وخمسون ألفاً وسبعمائة وخمسون ريالاً.

٢- إثبات انتهاء الخلاف فيما يتعلق بغرامتي الخطأ في الإقرار والتأخر في السداد محل الدعوى.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولا لدى المستأنفة، فقد تقدمت إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي بتعديل قرارها لبند المبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية ١٥٪ لفترة الضريبة للربع الأول من العام ٢٠٢١م، وذلك لوجود إيرادات لم يقر عنها المستأنف ضده في بند المبيعات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية، وتتمسك المستأنفة بصحة قرارها مستندة إلى المادة (٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «تفرض الضريبة على استيراد وتوريد السلع والخدمات، وفقاً للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية والنظام واللائحة.»، وتعرض على ما جاء في منطوق قرار الفصل والتسبيب، ويتبين أن الدائرة قد أغفلت أن المستأنفة اعتمدت في اجرائها على التقرير الوارد لها من الهيئة العامة للنقل، والذي يعد حجه على الكافة دون بينة إضافية استناداً إلى الفقرة (١) من المادة (٢٦) من نظام الإثبات، حيث إن التقرير المقدم من المستأنفة يبين عدد الأجهزة التي تم إخضاعها للضريبة بناءً على البيانات والوثائق المستلمة من المستأنف ضده، إلا أن لجنة الفصل استبعدت جزءاً منها دون بيان أسباب الاستبعاد أو طبيعة الإلغاء، كما وترى المستأنفة أن مجرد ظهور الأجهزة محل الخلاف في تقرير الهيئة العامة للنقل، يثبت أنها موردة فعلياً من قبل المستأنف ضده، وبالتالي تستحق الضريبة عليها، بخلاف ما استنتجته اللجنة دون تقديم مبرر نظامي. وحيث لم يقدم المستأنف ضده ما يثبت أن تقرير الهيئة العامة للنقل يحتوي على بيانات غير صحيحة، ولم يدعم اعتراضه بأي بيانات تدحض ما ورد فيه من معلومات، مما يفيد صحة إجراء المستأنفة بتطبيق المادة (٢٣) من الاتفاقية عليه. كما ويتضح من إعادة التقييم أن المستأنف ضده لم يقر بجميع الإيرادات الخاضعة للضريبة في بند المبيعات المحلية، رغم أن نشاطه كمورد لخدمات تتبع المركبات معتمد من الهيئة العامة للنقل. كما قامت المستأنفة بتحليل حساباته البنكية، وزيارته ميدانياً، وطلبت منه المستندات التي ادعى لاحقاً بأنها سُرقَت من قبل موظف لديه، دون تقديم ما يثبت تلك الواقعة أو يبرر حركة الإيداع في حساباته. وأن المستأنف ضده أفاد بأنه يقدم نوعين من المنتجات بأسعار متفاوتة، ووفقاً للمحضر الميداني، تم احتساب الضريبة على أساس عدد الأجهزة المصدرة (٣٩٩, ١٦) من مايو ٢٠١٨م، وبمتوسط سعر بيع ٧٥, ٧٧٨

ريال، مضافاً إليه ٣٠٠ ريال رسوم ربط سنوي. والمستأنفة لم تُخضع اشتراكات الإنترنت الإضافية للضريبة لعدم توفر مستندات تثبتها، كما أن اعتراض المستأنف ضده على دقة بيان الهيئة العامة للنقل لا يغير من حجية البيان، كونه محرراً رسمياً. كما زوّد المستأنف ضده الهيئة بعدد من الفواتير تراوحت قيمتها بين ٥٠٠ و ٩٠٠ ريال، مما يعزز تقديرات الهيئة حول متوسط سعر البيع للأجهزة موضوع الخلاف، وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ ١٤٤٦/١١/٠١ هـ الموافق ٢٩/٠٤/٢٠٢٥ م، الساعة ١٢:٠٤ 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ١٤٤٥/٠٤/٠٨ هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وحيث إن الدعوى مهياة للفصل فيها بحالتها الراهنة، فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

الأسباب

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 القاضي بتعديل قرارها لبند المبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية ١٥٪ لفترة الضريبة للربع الأول من العام ٢٠٢١ م، وذلك لوجود

إيرادات لم يقر عنها المستأنف ضده في بند المبيعات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية، وتمسك المستأنف بصحة قرارها مستندة الى المادة (٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «تفرض الضريبة على استيراد وتوريد السلع والخدمات، وفقاً للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية والنظام واللائحة.»، وتعرض على ما جاء في منطوق قرار الفصل والتسبيب، ويتبين ان الدائرة قد أغفلت ان المستأنفة اعتمدت في اجرائها على التقرير الوارد لها من الهيئة العامة للنقل، والذي يعد حجه على الكافة دون بينة إضافية استنادا الى الفقرة (١) من المادة (٢٦) من نظام الاثبات، حيث إن التقرير المقدم من المستأنفة بين عدد الأجهزة التي تم إخضاعها للضريبة بناءً على البيانات والوثائق المستلمة من المستأنف ضده، إلا أن لجنة الفصل استبعدت جزءاً منها دون بيان أسباب الاستبعاد أو طبيعة الإلغاء، كما وترى المستأنفة أن مجرد ظهور الأجهزة محل الخلاف في تقرير الهيئة العامة للنقل، يثبت أنها موزدة فعلياً من قبل المستأنف ضده، وبالتالي تستحق الضريبة عليها، بخلاف ما استنتجته اللجنة دون تقديم مبرر نظامي. وحيث لم يقدم المستأنف ضده ما يثبت أن تقرير الهيئة العامة للنقل يحتوي على بيانات غير صحيحة، ولم يدعم اعتراضه بأي بيانات تدحض ما ورد فيه من معلومات، مما يفيد صحة اجراء المستأنفة بتطبيق المادة (٢٣) من الاتفاقية عليه. كما ويتضح من إعادة التقييم أن المستأنف ضده لم يقرّ بجميع الإيرادات الخاضعة للضريبة في بند المبيعات المحلية، رغم أن نشاطه كمورد لخدمات تتبع المركبات معتمد من الهيئة العامة للنقل. كما قامت المستأنفة بتحليل حساباته البنكية، وزيارته ميدانياً، وطلبت منه المستندات التي ادعى لاحقاً بأنها سُرقَت من قبل موظف لديه، دون تقديم ما يثبت تلك الواقعة أو يبرر حركة الإيداع في حساباته. وأن المستأنف ضده أفاد بأنه يقدم نوعين من المنتجات بأسعار متفاوتة، ووفقاً للمحضر الميداني، تم احتساب الضريبة على أساس عدد الأجهزة المصدرة (١٦,٣٩٩) من مايو ٢٠١٨م، وبمتوسط سعر بيع ٧٧٨,٧٥ ريال، مضافاً إليه ٣٠٠ ريال رسوم ربط سنوي. والمستأنفة لم تُخضع اشتراكات الإنترنت الإضافية للضريبة لعدم توفر مستندات تثبتها، كما أن اعتراض المستأنف ضده على دقة بيان الهيئة العامة للنقل لا يغير من حجية البيان، كونه محرراً رسمياً. كما زوّد المستأنف ضده الهيئة بعدد من الفواتير تراوحت قيمتها بين ٥٠٠ و ٩٠٠ ريال، مما يعزز تقديرات الهيئة حول متوسط سعر البيع للأجهزة موضوع الخلاف، وحيث أن المستأنفة تعرض على قرار دائرة الفصل وذلك لوجود إيرادات لم يقر عنها المستأنف ضده في بند المبيعات الخاضعة

للضريبة بالنسبة الأساسية، وبعد الاطلاع على ملف الدعوى وما احتواه من دفعات يتبين أن المستأنفة أصدرت تعديل ببند المبيعات الخاضعة للضريبة على المستأنف ضده عن إقرار الفترة محل الخلاف لتصبح بمبلغ (٢٧٧, ٧٧٢) ريال بدلاً من مبلغ (٠) ريال مما يترتب عليه وجود فروقات ضريبية بمبلغ (٨٤٢, ١١٥) ريال، استناداً إلى البيانات المقدمة من الهيئة العامة للنقل، وتحليل الحسابات البنكية، والزيارات الميدانية، بالإضافة إلى إفادات المستأنف ضده نفسه أثناء مراحل الفحص. كما أن طبيعة نشاط المستأنف ضده يتمثل في تقديم خدمة إدارة وتتبع الشاحنات ومراقبة أوزانها المتمثلة في تركيب أجهزة تتبع مركبات معتمدة من قبل الهيئة العامة للنقل، حيث يقوم المستأنف ضده ببيع جهاز التتبع بالإضافة إلى تركيب شريحة البيانات في المركبة وربطها مع الهيئة العامة للنقل. وحيث يتبين من خلال اشعار التقييم للفترة محل الخلاف أن اجراء المستأنفة كان استناداً على بيان ومحرر رسمي مقدم من طرف ثالث (الهيئة العامة للنقل) والذي يوضح عدد أجهزة التتبع التي قام المستأنف ضده بإصدارها عن الفترة محل الخلاف والذي يعد حجة على الكافة، كما أن آلية الاحتساب لقيمة المبيعات كانت كالآتي: (قيمة الأجهزة التي تم بيعها خلال الفترة استناداً على البيان $\times$ متوسط سعر) + قيمة تجديد الأجهزة النشطة لكل جهاز من بداية تاريخ إصداره بمبلغ ٣٠٠ ريال وتم تحديد سعر التجديد وفقاً لإفادة المستأنف ضده في محضر الفحص الميداني، كما لم تخضع المستأنفة مبالغ تجديد الاشتراكات للعملاء والتي تمت من خلال المستأنف ضده وذلك كون التجديد ليس اجراء يمكن تحديده من خلال المستندات المتاحة لها. ويتبين أنها قد قامت باحتساب المبيعات بإخضاع عدد (٣٩٩, ١٦) جهاز بمتوسط سعر بيع (٧٥, ٧٧٨) ريال يتبع عنه مبيعات بمبلغ (٢٥, ٧٢١, ٧٧٠, ١٢) ريال، بينما اشعارات التقييم الصادرة للمستأنف ضده ورد بها مبيعات بمبلغ (٨٤, ٠٣٣, ٩٨٩, ١٤) ريال أي بفرق مبلغ (٥٩, ٣١٢, ٢١٨, ٢) ريال والذي يمثل قيمة التجديد للأجهزة النشطة. ولما أن احتساب متوسط سعر البيع بالمبلغ (٧٥, ٧٧٨) ريال، وسعر تجديد الأجهزة النشطة سنوياً لأجهزة التتبع جاء استناداً إلى افادة المستأنف ضده عن الأسعار في محضر الفحص الميداني بالإضافة إلى مستند داخلي مستخرج من النظام المحاسبي موضحاً متوسط سعر البيع وعينة من الفواتير المقدمة، وعليه فأن ما قامت به المستأنفة من إعادة تقييم وربط للضريبة جاء متسقاً مع أحكام نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، ومستنداً إلى أدلة رسمية ومعطيات مالية وتحليل حسابات بنكية، بما يكفي

قانوناً لفرض الضريبة على المستأنف ضده، لثبوت قيامه بالتوريد الخاضع للضريبة، الامر الذي تنتهي إليه الدائرة الى قبول الاستئناف المتعلق ببند «المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية بمبلغ (٣٥٣, ٧٥٠) ثلاثمائة وثلاثة وخمسون ألفاً وسبعمائة وخمسون ريالاً» وإلغاء قرار دائرة الفصل.

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

القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً.

ثانياً: في الموضوع: قبول الاستئناف المتعلق ببند «المبيعات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية بمبلغ (٣٥٣, ٧٥٠) ثلاثمائة وثلاثة وخمسون ألفاً وسبعمائة وخمسون ريالاً» وإلغاء قرار دائرة الفصل.

المبدأ رقم 00

- لا يعتد بفوات المدة النظامية متى ثبت أن تعذر قيد الدعوى كان بسبب خلل تقني خارج عن إرادة المدعي، مع ثبوت مباشرته لإجراءات التقديم قبل انتهاء المهلة.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٢ / ١١ / ٢٠٢٤ م، من (...)، هوية وطنية رقم (...)، بصفته المدير لشركة (...) للتجارة بموجب السجل التجاري رقم (...)، وبموجب عقد التأسيس، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم (VR-2024-239128) في الدعوى المقامة من المستأنفة ضد المستأنف ضدها.

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:

- عدم قبول الدعوى شكلاً لفوات المدة النظامية.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المستأنفة، فقد تقدمت إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي بعدم قبول الدعوى شكلاً، وذلك لتقديمها ما يثبت وجود خلل تقني في موقع الأمانة حال دون تمكنها من قيد دعواها في الموقع، وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

في يوم الأربعاء بتاريخ ٠٢ / ١١ / ١٤٤٦ هـ الموافق ٣٠ / ٠٤ / ٢٠٢٥ م، الساعة ٣٢:٠٢ 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨ / ٠٤ / ١٤٤٥ هـ؛ 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.

الأسباب

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 محل الاستئناف الصادر من دائرة الفصل انتهى إلى عدم قبول الدعوى شكلاً لفوات المدة النظامية، استناداً إلى المادة السادسة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية؛ إلا أن المستأنفة قدمت ما يفيد وجود خلل تقني في منصة الأمانة العامة حال دون تمكنها من قيد الدعوى خلال المدة النظامية المحددة، وبالإطلاع على ما قدمته المستأنفة من مستندات، يتبين من صورة الشاشة المرفقة في ملف الدعوى ما يثبت تعذر إتمام عملية القيد نتيجة خلل تقني في الموقع الإلكتروني، رغم مباشرة المستأنفة إجراءات التقديم، وقيامها بمراسلة الأمانة العامة قبل انتهاء المهلة النظامية، وحيث إن ذلك يُعد قرينة على جدية المستأنفة في تقديم الدعوى ضمن الأجل النظامي، وانتفاء التقصير أو الإهمال

من جانبها، الامر الذي تنتهي معه الدائرة الى قبول الاستئناف شكلاً، وإلغاء قرار دائرة الفصل، وإعادة الدعوى للنظر فيها موضوعاً.

وبناء على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً.

ثانياً: قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل وإعادة الدعوى اليها لنظرها وفقاً لما هو موضح في الأسباب.

المبدأ رقم ٥٦

- العبرة في الاختصاص بحقيقة الدعوى وموضوعها، ولا يضار مقدم الدعوى من الخطأ في تصنيفها متى كان التصنيف من اختصاص الجهة المختصة.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢٠٢٤ / ١١ / ٢٤م، من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة السلع الانتقائية في مدينة الرياض رقم (ER-2024-242229) في الدعوى المقامة من المستأنفة ضد المستأنف ضده.

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:

- عدم اختصاص هذه الدائرة نوعياً بنظر هذه الدعوى.

وحيث لم يُلَحق هذا القرار قبولاً لدى المستأنفة، فقد تقدمت إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي بعدم اختصاص الدائرة نوعياً، والمتعلق بمطالبة المستأنفة بإلزام المستأنف ضده بسداد المستحقات الضريبية المتمثلة في مبلغ غرامة الضبط الميداني (١٠,٠٠٠) ريال، كما تتمسك المستأنفة بمطالبتها وأكدت بأن مسؤولية تصنيف الدعوى تقع على عاتق الأمانة، حيث يتم تقديم الدعوى من قبل المستأنفة

ولا يوجد خيار لتصنيف النوع، ويتم تصنيفها من قبل الأمانة العامة، وحيث ترتب على تصنيف الدعوى كدعوى متعلقة بضريبة السلع الانتقائية صدور القرار الحاضر بعدم الاختصاص، وأشارت بأنه كان من الأولى بالدائرة ناظرة الدعوى أن توجه الأمانة بإحالة الدعوى إلى الدائرة المختصة ليتم إدراجها من قبل الأمانة ضمن جدول الدائرة المختصة بنظرها، استناداً إلى المادة التاسعة والأربعون من القواعد، أو تضمين قرارها إحالة الدعوى إلى الدائرة المنعقد لها الاختصاص بنظر الدعوى، وانتهت بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الأحد بتاريخ ١٤٤٦/١١/٠٦ هـ الموافق ٢٠٢٥/٠٥/٠٤ م، الساعة ٠٣:٠٥ 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ١٤٤٥/٠٤/٠٨ هـ؛ 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.

الأسباب

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 قدمته الطرفان من مذكرات وردود، تبين للدائرة الاستئنافية أن القرار الصادر من دائرة الفصل القاضي بعدم اختصاص الدائرة نوعياً،

والمتمعلق بمطالبة المستأنفة بإلزام المستأنف ضده بسداد المستحققات الضريبية المتمثلة في مبلغ غرامة الضبط الميداني (١٠,٠٠٠ ريال)، وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أن مسؤولية تصنيف الدعوى تقع على عاتق الأمانة، حيث يتم تقديم الدعوى من قبل المستأنفة ولا يوجد خيار لتصنيف النوع، ويتم تصنيفها من قبل الأمانة العامة، وحيث ترتب على تصنيف الدعوى كدعوى متعلقة بضريبة السلع الانتقائية صدور القرار الحاضر بعدم الاختصاص، وأشارت بأنه كان من الأولى بالدائرة ناظرة الدعوى أن توجه الأمانة بإحالة الدعوى إلى الدائرة المختصة ليتم إدراجها من قبل الأمانة ضمن جدول الدائرة المختصة بنظرها، استنادًا إلى المادة التاسعة والأربعون من القواعد، أو تضمين قرارها إحالة الدعوى إلى الدائرة المنعقد لها الاختصاص بنظر الدعوى. وبعد الاطلاع على الدفوع المقدمة، يتبين للدائرة أن المستأنفة لا صلة لها بتصنيف الدعوى لدى الأمانة العامة، ولم يتقدم المستأنف ضده بمذكرة جوابية على لائحة الاستئناف المقدمة من الهيئة. وحيث إن تصنيف نوع الدعوى من حيث كونها دعوى ضريبة انتقائية يشار إليها بحرف (B) ضمن رقم الدعوى، أو دعوى ضريبة القيمة المضافة يشار إليها برقم (V)، هو إجراء من اختصاص الأمانة العامة، ويعد من ضمن مسؤولياتها النظامية بعد قيد الدعوى من قبل المدعي؛ وعليه فإن الخطأ في التصنيف لا ينسب إلى المستأنفة، وإنما يعد خللاً تقنياً في نظام الأمانة. وتأسيساً على ما سبق، تنتهي الدائرة إلى قبول الاستئناف.

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

القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً.

ثانياً: قبول الاستئناف موضوعاً وإلغاء قرار دائرة الفصل، وإعادة الدعوى لنظرها من قبل الدائرة المختصة وفقاً لما هو موضح في الأسباب.

المبدأ رقم ٥٧

- إذا كان محل الدعوى هو تعذر تعديل الإقرارات الضريبية لا الاعتراض على تقييم نهائي، وجب على الدائرة بحث سبب التعذر وما إذا كان راجعاً إلى سبب خارج عن إرادة المكلف.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٠/١٢/٢٠٢٤م، من (...)، هوية وطنية رقم (...)، بصفته مالك مؤسسة (...)، بموجب السجل التجاري رقم (...)، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة رقم (VJ-2024-238594) في الدعوى المقامة من المستأنف ضد المستأنف ضدها.

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:

- اعتبار الدعوى كأن لم تكن.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المستأنف، فقد تقدم إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضه على قرار دائرة الفصل القاضي باعتبار الدعوى كأن لم تكن، ودفع بأن ماورد في قرار دائرة الفصل من عدم استجابته للطلبات المرسلة أمر غير صحيح إطلاقاً، حيث أن الدائرة لم تنظر إلى الدفع الجوهرية في لائحة دعواه، والتي تبرر أسباب عدم اعتراضه أمام الهيئة على الفترات الضريبية محل النزاع، حيث يعود السبب إلى صدور حكم قضائي

نهائي قضى بشطب السجل التجاري وعدم ممارسة النشاط، مما ترتب عليه التزام المؤسسة بإلغاء العقود المتعلقة بنشاطها في تجهيز الحفلات والمناسبات، ويبيّن أن مبالغ الضريبة المقررة عنها خلال الربعين الأول والثاني من عام ٢٠١٩م لم يتم تحصيلها، كون العقود أبرمت قبل صدور الحكم، ولم يتم تنفيذ المناسبات المتفق عليها، وأكد أن القرارات تم تقديمها لاعتقاده بسلامة موقفه القانوني في تلك المرحلة، إلا أن صدور الحكم النهائي أدى إلى ارتباك ترتب عليه التزامات مالية لم يتمكن من الوفاء بها، أما فيما يتعلق بتقديم القرارات بالرغم من توقف النشاط، فأوضح المستأنف أنه قدمها لتوقعه صدور حكم لصالحه، ولأمله في استمرار النشاط، وأشار إلى أنه لم يقدم اعتراضاً أمام الهيئة بسبب الأوضاع الاستثنائية التي مرت بها المؤسسة، ما اضطره إلى التوجه مباشرة إلى اللجان الضريبية، وانتهى بطلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الإثنين بتاريخ ١١/٠٧/١٤٤٦هـ الموافق ٠٥/٠٥/٢٠٢٥م، الساعة ٣:٠٠م، 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وحيث إن الدعوى مهياً للفصل فيها بحالتها الراهنة، فإن الدائرة تقرر قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

الأسباب

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 محل الاستئناف الصادر من دائرة الفصل انتهى باعتبار الدعوى كأن لم تكن، وحيث أن المستأنف يعترض على قرار دائرة الفصل وذلك لكون ماورد في قرار دائرة الفصل من عدم استجابته للطلبات المرسلة أمر غير صحيح إطلاقاً، حيث أن الدائرة لم تنظر الى الدفع الجوهرية في لائحة دعواه، والتي تبرر أسباب عدم اعتراضه أمام الهيئة على الفترات الضريبية محل النزاع، حيث يعود السبب إلى صدور حكم قضائي نهائي قضى بشطب السجل التجاري وعدم ممارسة النشاط، مما ترتب عليه التزام المؤسسة بإلغاء العقود المتعلقة بنشاطها في تجهيز الحفلات والمناسبات، ويّين أن مبالغ الضريبة المقررة عنها خلال الربعين الأول والثاني من عام ٢٠١٩م لم يتم تحصيلها، كون العقود أبرمت قبل صدور الحكم، ولم يتم تنفيذ المناسبات المتفق عليها، وأكد أن الإقرارات تم تقديمها لاعتقاده بسلامة موقفه القانوني في تلك المرحلة، إلا أن صدور الحكم النهائي أدى إلى ارتباك ترتب عليه التزامات مالية لم يتمكن من الوفاء بها، أما فيما يتعلق بتقديم الإقرارات بالرغم من توقف النشاط، فأوضح المستأنف أنه قدمها لتوقعه صدور حكم لصالحه، ولأمله في استمرار النشاط، وحيث أن الثابت لدى الدائرة أن قرار دائرة الفصل لم يكن قائم على أساس عدم إرفاق المستأنف لمستندات معينة (منها التقييم النهائي، وإشعار استلام الاعتراض، ونتيجته)، وحيث أن المستأنف لم ينازع في صدور التقييم نهائي من المستأنف ضدها، وبما أن مناط دعوى المدعي ليس الاعتراض على قرار صادر من الهيئة ومن ثم يمكن تقديم الاعتراض عليه، وانما على عدم تمكنه من تعديل إقراراته الضريبية، وبالتالي كان من المفترض ان تقوم دائرة الفصل بسؤاله عما هو لازم لتحرير دعواه، مثلاً؛ سبب عدم تعديله للإقرار من خلال الموقع الإلكتروني للهيئة دون اللجوء الى رفع دعوى أمام اللجان الضريبية، وما اذا كان هناك سبب خارج عن ارادته قد منعه من تعديل إقراره الضريبي، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستئنافية إلى قبول الاستئناف.

وبناء على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:



أولاً: قبول الاستئناف شكلاً.

ثانياً: قبول الاستئناف موضوعاً وإلغاء قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة وإعادة الدعوى إليها للنظر فيها وفقاً لما هو موضح في الأسباب.

المبدأ رقم ٥٨

- يرد التماس إعادة النظر على القرارات النهائية واجبة النفاذ، ولا يفرض لمجرد اكتساب القرار صفته النهائية متى كان الالتماس مقدماً وفق الأحكام المنظمة له.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ١٦ / ١٢ / ٢٠٢٤ م، من (...)، هوية وطنية رقم (...)، أصالة عن نفسه، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الدمام رقم (VD-2024-246207)، في الدعوى المقامة من المستأنف ضد المستأنف ضدها.

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: «عدم قبول التماس إعادة النظر».

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المستأنف، فقد تقدم إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضه على قرار دائرة الفصل القاضي بعدم قبول طلب إلتماس إعادة النظر على قرار دائرة الفصل رقم (VD-2022-60669)، الصادر بتاريخ ١٤ / ٠٣ / ٢٠٢٣ م والمتضمن منطوقه: «عدم قبول نظر الدعوى شكلاً»، حيث أوضح المستأنف بأن الدائرة قد أصدرت قرارها تأسيساً على أنه تقدم بالاعتراض أمام الهيئة بتاريخ ٢٦ / ٠٨ / ٢٠٢١ م وتقدم بالتظلم أمام

لجنة الفصل بتاريخ ٢٦/٠٣/٢٠٢٢م وأنه بذلك تحصنت القرارات بفوات المدة النظامية، إلا أن الدائرة أغفلت أن الهيئة لم تقم بتبليغه بصدور القرارات حتى يتسنى له الاعتراض، وانتهى إلى طلب قبول الاستئناف وإلغاء قرار دائرة الفصل.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ ٠٩/١١/١٤٤٦هـ الموافق ٠٧/٠٥/٢٠٢٥م، الساعة ١٥:٠٣م، 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥هـ؛ 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.

الأسباب

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 محل الاستئناف الصادر من دائرة الفصل انتهى بعدم قبول طلب إلتماس إعادة النظر على قرار دائرة الفصل رقم (٦٠٦٦٩-٢٠٢٢-٧٧)، الصادر بتاريخ ١٤/٠٣/٢٠٢٣م والمتضمن منطوقه: «عدم قبول نظر الدعوى شكلاً». وحيث أن المستأنف يعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أن دائرة الفصل قد أصدرت قرارها تأسيساً على أنه

تقدم بالاعتراض أمام الهيئة بتاريخ ٢٦ / ٠٨ / ٢٠٢١ م وتقدم بالتظلم أمام لجنة الفصل بتاريخ ٢٦ / ٠٣ / ٢٠٢٢ م وأنه بذلك تحصنت القرارات بفوات المدة النظامية، إلا أن الدائرة أغفلت أن الهيئة لم تقم بتبليغه بصدور القرارات حتى يتسنى له الاعتراض، وبعد الاطلاع على دفع الطرفين وبالرجوع إلى القرار الطعين تبين للدائرة الاستئنافية أن دائرة الفصل قد جانبها الصواب في تأسيس أسبابها بأن المدعي تبلغ بالقرار الابتدائي بتاريخ ١٤ / ٠٣ / ٢٠٢٤ م، والصحيح هو تبلغ المدعي بالقرار بتاريخ ١٤ / ٠٣ / ٢٠٢٣ م، ثم تقدم بطلب التماس إعادة النظر بتاريخ ١٧ / ١١ / ٢٠٢٤ م، الأمر الذي يثبت معه إكتساب القرار الابتدائي الصفة النهائية، ولا ينال من ذلك ما ذهبت إليه دائرة الفصل بأن الالتماس ورد على قرار غير نهائي وذلك أن القرار الابتدائي محل الطعن ابتداءً عُد نهائيًا وواجب النفاذ، وبالتالي يجوز النظر في الالتماس المقدم حيثئذ، وذلك أن الإعتراض بالطرق الغير عادية يقيد بعد القرارات النهائية واجبة النفاذ، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول الاستئناف موضوعًا.

وبناء على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً.

ثانياً: قبول الاستئناف موضوعاً وإلغاء قرار دائرة الفصل وإعادة الدعوى إليها لنظرها وفقاً لما هو موضح في الأسباب.

المبدأ رقم ٥٩

- تعد الدعوى مقيدة من تاريخ تقديمها متى استوفت المتطلبات والبيانات الأساسية المقررة، ولا يعتد بإغلاقها لعدم استكمال المستندات ما لم يثبت إبلاغ مقدمها بالنقص وتمكينه من استيفائه خلال المدة النظامية.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢٤/١٢/٢٠٢٤ م من (...) (هوية وطنية رقم ...) بصفته وكيلًا عن الشركة المستأنفة بموجب الوكالة الخارجية المصادق عليها من الجهات المختصة وترخيص المحاماة رقم (...), على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة ذي الرقم (IZJ-2024-240710) الصادر في الدعوى رقم (I-2024-240710) المتعلقة بالاعتراض على ربط ضريبة الدخل لعام ٢٠١٧ م وغرامة التهرب الضريبي، في الدعوى المقامة من المستأنفة في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

عدم قبول الدعوى من الناحية الشكلية.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المكلف فتقدم بلائحة استئنافية أطلعت عليها الدائرة وتضمنت ما ملخصه أنه بعد رفض الهيئة لاعتراضه تقدم المكلف بتظلمه أمام لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، خلال المدة النظامية المنصوص عليها في المادة (٥) من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية، واستمر المكلف بمتابعة حالة الدعوى في

الموقع الإلكتروني الخاص بالأمانة العامة للجان الزكوية والضريبية والجمركية، ولم يتم إبلاغه بوجود أي نواقص بشأن قيد الدعوى، وتواصل المكلف مع الأمانة عبر البريد الإلكتروني لغرض التحقق من حالة الدعوى وقيدتها، وورد رد الأمانة كما هو موضح بالمرفق رقم (٤)، وحيث لم يتم إبلاغ المكلف بوجود النواقص، فضلاً عن إبلاغه بتفاصيل هذه النواقص؛ فقد قام المكلف بالتواصل مع الأمانة عبر البريد الإلكتروني وأكد على عدم تلقيه أي تبليغ بشأن وجود نواقص ولا تفاصيل هذه النواقص، كما طلب إعادة فتح الدعوى وإبلاغه بأي نواقص لغرض استكمال قيد الدعوى، وحيث لم يتلق المكلف أي جواب من الأمانة بشأن طلبه بإعادة فتح الدعوى وإبلاغه بالنواقص؛ فقد قام بقيد دعوى جديدة، وقد أكد المكلف للجنة الفصل - أثناء نظر الدعوى الجديدة - عدم تلقيه أي تبليغ بشأن أي نواقص في الدعوى السابقة، كما لم تقدم الهيئة أثناء نظر الدعوى الجديدة ما يثبت تبليغ المكلف بالنواقص، وعليه فإن المكلف يطلب نقض قرار دائرة الفصل محل الاستئناف لما تقدّم من أسباب.

وفي يوم الثلاثاء بتاريخ ١١/٠٣/٢٠٢٥م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها في تمام الساعة ١٦:٠٣م بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨/٠٤/١٤٤٥هـ؛ وبالنداء على الخصوم، حضر / (...)، هوية وطنية رقم (...)، بصفته وكيل عن المستأنفة بموجب الوكالة الخارجية رقم (...) والمصادق عليها من قبل وزارة العدل السعودية برقم (...) وتاريخ ١٩/٠٧/١٤٤٦هـ وترخيص محاماة رقم (...)، وحضر ممثل المستأنف ضدها / ... (هوية وطنية رقم ...)، بموجب تفويض صادر من نائب محافظ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك للشؤون القانونية والالتزام برقم (١١٠٩٣/٤/١٤٤٥) وتاريخ ١٩/٠٣/١٤٤٥هـ. ويسأل وكيل المستأنفة عما يود إضافته، أفاد بأنه يتمسك بما سبق تقديمه في هذه الدعوى ويؤكد على القرارات الصادرة لصالح المكلف من الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل. ويعرض ذلك على ممثل المستأنف ضدها أجاب بتمسكه بما سبق تقديمه في هذه الدعوى ويسأل الطرفين عما يودان إضافته، قررا الاكتفاء بما سبق تقديمه. وبعد قفل باب المرافعة والمداولة.

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف 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.

وفي الموضوع، وبعد الاطلاع على لائحة الاستئناف وما تقدم به الأطراف في مرحلة تبادل المذكرات، وحيث ذكر المستأنف أنه تقدم بالدعوى المقيدة برقم (GSTC-2024235384) خلال المدة النظامية وتم إغلاقها لعدم استكمال المستندات وتدفع المستأنف ضدها فوات المدة النظامية لتقديم دعوى التظلم وبالرجوع للدعوى المغلقة تبين أنها مستوفية للبيانات المطلوبة لقيد الدعوى وفقاً لأحكام المادة (الحادية عشرة) من قواعد عمل اللجان التي نصت على: «آلية رفع الدعوى وبياناتها: ١- ترفع الدعوى وفقاً للمتطلبات التي تحددها الأمانة العامة، مستوفية للبيانات الآتية: الاسم الكامل للمدعي، ورقم هويته إن كان شخصاً طبيعياً، فإن كان شخصاً اعتبارياً، فعقد التأسيس ورقم سجله التجاري، وعنوان مقره الرئيس أو الفرع إن كانت الدعوى متعلقة بهذا الفرع. ب- الرقم الضريبي أو المميز إن وجد. ج- رقم الاعتراض لدى الهيئة، وتاريخه، ونتيجته، ونسخة من القرار المعارض عليه. د- الاسم الكامل للوكيل أو الممثل النظامي - بحسب الحال ورقم هويته، ومكان إقامته، ومكان عمله إن وجد. هـ - تحديد وسيلة الاتصال أو وسائل الاتصال الخاصة بالمدعي التي يمكن من خلالها التواصل معه أو مع من يمثله بما في ذلك رقم الجوال. و- موضوع الدعوى، وما يطلبه المدعي، وأسانيده. ز- تاريخ التبليغ بقرار الهيئة أو اللجنة الداخلية المعنية ونتيجته، وذلك بالنسبة للاعتراض المحال. ولا يجمع في صحيفة الدعوى بين أكثر من اعتراض لدى الهيئة، وتفيد دعوى مستقلة لكل اعتراض. إليها إن وجد. ٢- ترفع الدعوى المرتبطة بجرائم التهريب الجمركي وما في حكمه، والشروع في أي منها الداخلة في اختصاص دوائر اللجان الجمركية من الجهة المختصة، من خلال النظام الإلكتروني ووفق المتطلبات التي تحددها الأمانة العامة، مستوفية للبيانات الواردة في نظام الإجراءات الجزائية ولائحته التنفيذية. وتعد الدعوى المستوفية للمتطلبات والبيانات

المقررة مقيدة من تاريخ تقديمها. وفي حال عدم استيفاء المتطلبات والبيانات، فعلى مقدمها استيفاء ما نقص منها خلال خمسة عشر يومًا من تاريخ إبلاغه بذلك النقص، فإن لم يستوف ما طلب منه خلال المدة المذكورة، عدت الدعوى كأن لم تكن، ويجوز للمدعي - دون إخلال بالمدة المنصوص عليها في المادة الخامسة) من القواعد إقامة دعوى جديدة تقيد بقيد جديد. وللأمانة العامة طلب أي مستند نظامي يدعم صحة البيانات المشار إليها في هذه المادة. ولا تحيل الأمانة العامة الدعوى إلى الدوائر لنظرها إلا بعد تحققها من استيفائها للمتطلبات والبيانات المقررة وفقًا لهذه المادة» وبناءً على ما تقدّم، وحيث أن المكلف قيد دعوى برقم طلب (GSTC-2024-235384) وحيث ثبت من سجل الإجراءات بأنه تم الطلب منه بتاريخ ٢٠٢٤/٠٤/٢٨م تقديم -عقد التأسيس. (نرجو استكمال المطلوب خلال مدة (١٥) يوم، وإلا ستُعد الدعوى كأن لم تكن وفق ما نصت عليه قواعد عمل اللجان الضريبية في المادة الثامنة). وحيث لم يتم استكمالها خلال المدة وحيث أن ملف الدعوى المغلقة احتوت على شهادة السجل التجاري وقدم المستأنف وكالة أجنبية موثقة من وزارة العدل السعودية ونظرًا لأن ملف الدعوى المغلقة احتوى على المتطلبات الأساسية، لأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل وإعادة الدعوى إليها للنظر فيها موضوعًا.

وبناءً على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف / شركة (...) (رقم مميز ...)، ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة ذي الرقم (IZJ-2024-240710) الصادر في الدعوى رقم (I-2024-240710) المتعلقة بالاعتراض على ربط ضريبة الدخل لعام ٢٠١٧م وغرامة التهرب الضريبي.

ثانياً: وفي الموضوع:

قبول استئناف المكلف وإلغاء قرار دائرة الفصل وإعادة الدعوى إليها للنظر فيها موضوعًا.

قرار رقم: VA-2025-264935

الدعوى رقم: VT-2025-264935

المبدأ رقم ٦٠

- يقع عبء إثبات نشر القرارات اللائحية المؤثرة في المراكز القانونية للمكلفين على عاتق الجهة مصدرة القرار، ولا يكفي مجرد صدور القرار داخلياً لترتيب أثره في مواجهتهم.

الوقائع

جرى النظر في الاستئناف المقدم بتاريخ ٢٧ / ٠٥ / ٢٠٢٥ م، من (...)، هوية وطنية رقم (...) أصالةً عن نفسها، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة رقم (VJ-2025-70) في الدعوى المقامة من المستأنفة ضد المستأنف ضدها.

حيث إن وقائع هذه الدعوى قد أوردها القرار محل الاستئناف، فإن الدائرة الاستئنافية تحيل إليه منعاً للتكرار. وحيث قضى قرار دائرة الفصل رقم (VJ-2024-230568) بتاريخ ٠٦ / ٠٦ / ٢٠٢٤ م بما يأتي:

- إثبات ترك الدعوى.

ثم قضى قرار دائرة الاستئناف رقم (VA-2025-239357) بتاريخ ١٩ / ٠١ / ٢٠٢٥ م بما يأتي:

- أولاً: قبول الاستئناف المقدم من / (...)، هوية وطنية رقم (...), من الناحية الشكلية.

- ثانيًا: قبول الاستئناف المقدم من / (...)، هوية وطنية رقم (...)، موضوعًا، وإلغاء قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة رقم (VJ-2024-230568)، وإعادة الدعوى إليها للنظر فيها موضوعًا. ثم قضى بعد ذلك قرار دائرة الفصل رقم (VJ-2025-70) بتاريخ ٢١ / ٠٤ / ٢٠٢٥ م بما يأتي:

- أولًا: قبول الدعوى شكلاً.
- ثانيًا: رد دعوى المدعية فيما يتعلق بالاعتراض على غرامة التهرب الضريبي محل الدعوى.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المستأنفة، فقد تقدمت إلى الدائرة الاستئنافية بلائحة استئناف تضمنت اعتراضها على قرار دائرة الفصل القاضي برد الدعوى فيما يتعلق بالاعتراض على غرامة التهرب الضريبي، وذلك بسبب أنه انتفى القصد الجنائي (غياب نية التهرب) وذلك لعدم توفر أركان جريمة التهرب الضريبي وفقاً للمادة (٣٩) من نظام ضريبة القيمة المضافة والتي تشترط توافر القصد الجنائي، وأشارت المستأنفة إلى أن ما حصل كان نتيجة إرشاد خاطئ من مكتب (...) الذي قام بخداعها وأوهمها باستحقاقها لمبالغ استرداد وقد تم بالفعل إدانة الموظف المسؤول (...) بموجب صك شرعي، كما دفعت المستأنفة بأنها قامت بالتصرف في المبالغ المستردة حتى يتم التأكد من سلامة الموقف القانوني مما يدل على التحرز والحذر وليس على التهرب، وانتهت بطلب قبول الاستئناف.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ ٠٤ / ٠٣ / ١٤٤٧ هـ الموافق ٢٧ / ٠٨ / ٢٠٢٥ م، الساعة ١٢:٣١ مساءً، 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 (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨ / ٠٤ / ١٤٤٥ هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، قررت الدائرة تأجيل نظر الدعوى لمزيد من دراسة. واختتمت الجلسة في تمام الساعة ١٢:٥٦ م.

وفي يوم الإثنين بتاريخ ١٤ / ٠٤ / ١٤٤٧ هـ الموافق ١٠ / ٠٦ / ٢٠٢٥ م، الساعة ١٨:٠١ م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية جلستها بحضور أعضائها المدونة أسماؤهم في المحضر، وذلك عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (١) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (٢٥٧١١) وتاريخ: ٠٨ / ٠٤ / ١٤٤٥ هـ؛ 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.

الأسباب

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 ببرد الدعوى فيما يتعلق بالاعتراض على غرامة التهرب الضريبي، وحيث أن المستأنفة تعترض على قرار دائرة الفصل وذلك بسبب أنه انتفى القصد الجنائي (غياب نية التهرب) وذلك لعدم توفر أركان جريمة التهرب الضريبي وفقاً للمادة (٣٩) من نظام ضريبة القيمة المضافة والتي تشترط توافر القصد الجنائي، وأشارت المستأنفة إلى أن ما حصل كان نتيجة إرشاد خاطئ من مكتب (...) الذي قام بخداعها وأوهمها باستحقاقها لمبالغ استرداد وقد تم بالفعل إدانة الموظف المسؤول (...) بموجب صك شرعي، كما دفعت المستأنفة بأنها قامت بالتصرف في المبالغ المستردة حتى يتم التأكد من سلامة الموقف القانوني مما يدل على التحرز والحذر وليس على التهرب.

وباطلاع الدائرة الاستثنائية على مستندات الدعوى، وحيث أن الثابت أن الهيئة قامت بفرض الغرامة بناءً على قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٧-٣-٢٠١٧) وتاريخ ١٢/٣/١٤٣٩ هـ القاضي بالموافقة على المعايير الداخلية لتحديد قيمة الغرامة المالية الخاصة بمخالفة التهرب الضريبي وفق نظام ضريبة القيمة المضافة، ولما كان قرار مجلس إدارة الهيئة المشار إليه أعلاه قد صدر إعمالاً للمادة (٤٨) من نظام ضريبة القيمة المضافة التي نصت على أن: «تتولى الهيئة إيقاع العقوبات المنصوص عليها في النظام وفقاً لتصنيف للمخالفات وتحديد للعقوبات يصدر به قرار من مجلس الإدارة، ويراعى فيه التناسب بين المخالفة والعقوبة»، فإن هذا القرار يعد قراراً لائحياً صدر وفق نظام ضريبة القيمة المضافة، ولما كان هذا النوع من القرارات ذا صبغة لائحية يحتوي على قواعد عامة مجردة تسري على جميع الأفراد الذين تنطبق عليهم الشروط، وتؤثر على مراكزهم القانونية، فإنه يتطلب إعلان ونشر تلك القرارات للعموم، ويقع عبء إثبات ذلك على عاتق الإدارة، وهذا ما يتسق مع المبادئ المقررة قضاءً، وحيث لم يثبت نشر ذلك القرار، فإن أعمال المادة (٤٠) من نظام ضريبة القيمة المضافة ونصها: «يعاقب على التهرب الضريبي بغرامة لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة، ولا تزيد على ثلاثة أمثال قيمة السلع أو الخدمات محل التهرب.» يكون بفرض غرامة التهرب الضريبي بحدها الأدنى وهو قيمة الضريبة المستحقة؛ الأمر الذي تنتهي معه الدائرة الاستثنائية إلى رفض الاستئناف مع تعديل مبلغ غرامة التهرب الضريبي وذلك بفرضها بحدها الأدنى مبلغاً وقدره (١٣٧, ٢٠٣, ٥٥) مائة وسبعة وثلاثون ألفاً ومائتان وثلاثة ريالات وخمسة وخمسون هللة.

ولهذه الأسباب وبعد المداولة، قررت الدائرة بالإجماع ما يلي:

القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً.

ثانياً: رفض الاستئناف موضوعاً، وتأيد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في محافظة جدة فيما يتعلق بغرامة التهرب الضريبي للفترة الضريبية للربع الأول لعام ٢٠٢٠م، مع تعديل قيمة الغرامة لتصبح بحدها الأدنى، مبلغاً وقدره (١٣٧, ٢٠٣, ٥٥) مائة وسبعة وثلاثون ألفاً ومائتان وثلاثة ريالات وخمسة وخمسون هللة.

فهرس المبادئ التفصيلي

رقم المبدأ	الموضوع	المبدأ
ضريبة الدخل		
١	فروقات الاستيراد	العبرة في استبعاد فروقات الاستيراد من الوعاء بثبوت أسبابها ومبرراتها بالمستندات المؤيدة، ولا يكفي مجرد بيان أسباب الفروقات دون ما يثبت صحتها.
٢	مصاريف الشحن	تقبل مصاريف الشحن والرسوم الجمركية متى ثبت ارتباطها بأعمال داخلية مصاحبة لتوريد البضائع داخل المملكة.
٣	الرسوم الحكومية	تقبل الرسوم الحكومية المدفوعة عن العاملين كمصروف جائر الحسم متى ثبت ارتباطها بالنشاط وتحقيق الدخل، ولا يمتد ذلك إلى الرسوم المتعلقة بأفراد العائلة غير المرتبطين بالنشاط.
٤	المدفوعات بالنيابة	تعامل المبالغ المدفوعة بالنيابة عن الغير بحسب حقيقتها المحاسبية متى ثبت قيدها كذمم أو أرصدة مستحقة على الغير، وعدم تحميلها على قائمة الدخل كمصروف على المكلف.
٥	تسعير المعاملات	لا تقبل شركات المقارنة في تحليل تسعير المعاملات ما لم يثبت توافر استقلاليتها وكفاية معلوماتها المالية، ويعاد احتساب الربط وما يتبعه من غرامات متى ترتب على استبعادها أو قبولها تعديل النطاق الربيعي.
٦	مصاريف تحقيق الدخل	لا يحول عدم ظهور المصروف باسم المكلف دون قبوله، متى ثبت تحمله الفعلي له بموجب العقود ونطاق العمل، وكان مرتبطاً بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.

رقم المبدأ	الموضوع	المبدأ
٧	إيرادات المنشأة الدائمة	تضاف الإيرادات غير المصرح عنها إلى الوعاء الضريبي للمنشأة الدائمة متى ثبت أن الخدمات نُفذت داخل المملكة بواسطة الفرع المحلي، ولا ينال من ذلك كون العقد الأصلي مبرماً مع جهة خارجية إذا اقتصرَت المحاسبة على الأعمال المنفذة محلياً.
ضريبة الاستقطاع		
٨	واقعة الدفع	تستحق ضريبة الاستقطاع بحسب واقعة الدفع الفعلي متى ثبتت بالمستندات، ولا يعاد فرضها على ذات المدفوعات لمجرد تحميلها كمصروف أو وقوع خطأ غير جوهري في بيانات الإقرار.
٩	إثبات الدفع	فرض ضريبة الاستقطاع يرتبط بوقوع الدفع الفعلي أو ما في حكمه، كالتسوية بين الحسابات أو المقاصة، ولا يكفي لإثبات عدم تحقق الاستحقاق تقديم كشوف تتضمن أرصدة آخر المدة دون بيان الحركات المالية التي تثبت السداد خلال الفترة محل الفحص.
١٠	تبعية الغرامة للأصل	الغرامة المرتبطة بالربط أو الضريبة تعد تابعة لأصلها وجوداً وهدماً، فتسقط بسقوط أصل الالتزام، وتثبت بثبوته، ولا تنفك عنه في الحكم ما لم يوجد سبب مستقل
١١	الأرباح الافتراضية	لا تفرض ضريبة الاستقطاع على أرباح افتراضية أو تقديرية ما لم تثبت واقعة دفع أو تسوية أو مقاصة لمصلحة غير المقيم، ويقع عبء إثبات ذلك على الهيئة.
١٢	مصدر الدخل	لا تخضع المبالغ المحولة إلى غير مقيم لضريبة الاستقطاع متى ثبت أنها لا تمثل مقابلاً لخدمة مقدمة من غير المقيم إلى المقيم، ولم ينتج عنها مصدر دخل متحقق داخل المملكة.
١٣	خضوع المدفوعات	العبرة في خضوع المدفوعات لضريبة الاستقطاع بحقيقة المستفيد وطبيعة المقابل ومحل تقديم الخدمة، ولا يكفي ارتباط الجهة المحلية بجهة غير مقيمة لإثبات الخضوع متى قدم المكلّف مستندات تثبت أن السداد تم لجهة محلية عن خدمة غير خاضعة.

رقم المبدأ	الموضوع	المبدأ
١٤	المالك المتفع	لا يستفيد متلقي الإتاوة من النسبة المخفضة في اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ما لم يثبت أنه المالك المتفع بها، ولا يكفي لذلك كونه مقيمًا في دولة متعاقدة أو صدور الفواتير باسمه متى كان دوره مقيداً أو وسيطاً في تمرير الحقوق.
١٥	الإتاوات	العبارة في تحديد المالك المتفع من الإتاوات بحقيقة العلاقة التعاقدية والقيود المفروضة على متلقي المبلغ، لا بمجرد الشكل النظامي للكيان أو محل إقامته أو الجهة التي أصدرت الفاتورة.
الضريبة الانتقائية		
١٦	الضريبة الانتقائية	العبارة في خضوع المنتج للضريبة الانتقائية بحقيقته ومكوناته المثبتة بالمستندات الفنية، لا بمجرد تصنيفه أو الإقرار عنه عند الاستيراد، متى ثبت خلوه من السكر أو المحليات ولم تقدم الهيئة ما ينال من صحة ذلك.
١٧	إشعار الضريبة المستحقة	لا ينتج إشعار الضريبة المستحقة أثره في مواجهة المكلف ما لم يثبت صدوره متضمناً مبلغ الضريبة وأسس احتسابها، وبما يتيح التحقق من تاريخ الإشعار وآثاره النظامية.
ضريبة القيمة المضافة		
١٨	شمول الضريبة في العقد	لا يعد المقابل العقدي شاملاً لضريبة القيمة المضافة لمجرد سكوت العقد عنها، ما لم يرد نص صريح أو مستند واضح يدل على شمول الضريبة.
١٩	الإيداعات البنكية	العبارة في إخضاع الإيداعات البنكية لضريبة القيمة المضافة بثبوت ارتباطها بتوريد سلع أو خدمات بمقابل، ولا يكفي مجرد ورودها في الحساب البنكي متى ثبت أنها إيداعات شخصية أو حوالات بين حسابات لا صلة لها بتوريد خاضع للضريبة.
٢٠	الحسابات المحاسبية	وجود رصيد أو حركة في أحد الحسابات المحاسبية لا يكفي لإثبات وقوع توريد خاضع لضريبة القيمة المضافة، وإنما يعد ذلك مؤشراً للتوسع في الفحص والتحقق من تحقق أحد محددات استحقاق الضريبة النظامية.

رقم المبدأ	الموضوع	المبدأ
٢١	انتقال ملكية المنشأة	العبرة في تحمل الالتزامات الضريبية عند انتقال ملكية المنشأة بالفترة التي نشأ عنها الالتزام ونطاق التعهد العقدي، ولا يمنع من ذلك ظهور الالتزام أو سداؤه بعد انتقال الملكية.
٢٢	التعويضات	لا تعد المبالغ المفروضة تعويضًا عن ضرر أو خسارة مقابلًا لتوريد سلع أو خدمات، متى ثبتت طبيعتها التعويضية، فتقع خارج نطاق ضريبة القيمة المضافة.
٢٣	التسجيل الإلزامي	يعد الشخص خاضعًا لأحكام ضريبة القيمة المضافة متى كان ملزمًا بالتسجيل النظامي ولو لم يثبت إتمام التسجيل فعليًا، متى تجاوزت التوريدات حد التسجيل الإلزامي.
٢٤	تحمل الغرامات	لا يعد تأخر المستأجر في سداد الأجرة سببًا نظاميًا لإلزامه بالغرامات الضريبية المترتبة على عدم قيام المورد بتوريد الضريبة في موعدها، لانقطاع العلاقة السببية بين التأخير والغرامة. أو لا يعد تأخر المدين في سداد الأجرة سببًا لتحمله الغرامات الضريبية المترتبة على عدم توريد الضريبة، متى كانت تلك الغرامات ناشئة عن إخلال المورد بالتزامه النظامي المستقل بتوريد الضريبة للهيئة
٢٥	النشاط الخيري	لا يحول ارتباط النشاط بأعمال أو برامج خيرية دون اعتباره نشاطًا اقتصاديًا خاضعًا لضريبة القيمة المضافة متى ثبت وجود مقابل مالي للتوريدات محل النشاط.
٢٦	القيود الداخلية	لا تعد القيود الداخلية بين أقسام أو فروع المكلف توريدًا خاضعًا لضريبة القيمة المضافة، متى ثبت أنها لا تمثل مقابلًا لتوريد سلع أو خدمات للغير.
٢٧	تاريخ الخضوع	العبرة في الخضوع لضريبة القيمة المضافة بوجود الالتزام النظامي بالتسجيل ونفاذه، لا بتاريخ التسجيل الفعلي، ويعد الشخص خاضعًا لأحكام الضريبة متى كان ملزمًا بالتسجيل ولو لم يكن مسجلًا فعليًا.
٢٨	مطالبة متلقي الخدمة	لا يسقط حق المورد في مطالبة متلقي الخدمة بضريبة القيمة المضافة لمجرد عدم تسجيله فعليًا وقت التوريد، متى كان ملزمًا بالتسجيل نظامًا وخاضعًا لأحكام الضريبة.

رقم المبدأ	الموضوع	المبدأ
٢٩	التوريد المستمر	العبرة في وصف التوريد بالمستمر هي تكراره أو استمراره الدوري خلال مدة زمنية محددة، لا تعدد مراحل تنفيذه أو تجزئة فوترته.
٣٠	العقود الحكومية	لا تدخل ضريبة القيمة المضافة ضمن قيمة العقد الحكومي لمجرد النص العام في نظام المنافسات والمشتريات الحكومية على شمول قيمة العقد للرسوم والضرائب، ما لم ينص العقد صراحة على ذلك؛ إذ تنصرف تلك الرسوم والضرائب إلى ما يتحملها المتعاقد، بينما يلتزم بتحصيل ضريبة القيمة المضافة وتوريدها للهيئة.
٣١	مبيعات نقاط البيع	ادعاء المكلف بأن مبيعات نقاط البيع تخص منشأة أخرى لا يكفي لنفي الخضوع الضريبي، ما لم يقدم مستندات متطابقة تمكن من ربط المبيعات بالإقرارات والفواتير والكشوف البنكية للمنشأة الأخرى.
٣٢	الفواتير الشكلية	لا يكفي نقص بعض بيانات الفاتورة أو وجود أخطاء شكلية صادرة من المورد لرفض خصم ضريبة المدخلات، متى ثبت صدور الفواتير باسم المكلف وارتباطها بنشاطه وتكليفه بالضريبة.
٣٣	الفروقات المحاسبية	الفروقات بين الإيرادات المحاسبية والإقرارات الضريبية لا تكفي بذاتها لإثبات توريدات خاضعة غير مصرح عنها، متى ثبت أن الإيراد تقديري وتحدد قيمته النهائية وأقر عنه ضريبياً في فترة لاحقة.
٣٤	الحسابات الوسيطة	لا تعد حسابات التصفية أو الحسابات الوسيطة المؤقتة توريداً خاضعاً لضريبة القيمة المضافة، متى ثبت أنها أداة محاسبية داخلية للرقابة وتسوية العمليات، ولا تمثل توريداً فعلياً لسلع أو خدمات.
٣٥	شهادة التسجيل	إدراج أكثر من نشاط أو فرع ضمن شهادة تسجيل ضريبية واحدة يوجب الإفصاح عن مبيعات تلك الأنشطة ضمن ذات الرقم الضريبي، ولا ينفي الخضوع ادعاء وجود رقم مستقل ما لم يثبت ذلك بمستند نظامي.
٣٦	الفاتورة الضريبية	يلتزم كل مورد بإصدار فاتورة ضريبية مستوفية للمتطلبات النظامية في حدود حصته من التوريد، ولا يمتد التزامه إلى حصص أو نسب لا يملكها في محل التوريد.

رقم المبدأ	الموضوع	المبدأ
٣٧	قرار إعادة التقييم	يلزم لصحة قرار إعادة التقييم الضريبي أن يبين أساس احتساب الضريبة، وصافي الضريبة المستحقة، وتاريخ استحقاق السداد؛ ولا يكفي في ذلك بيان عام أو إحالة مجملة لا تكشف مصدر الفروقات أو طريقة احتسابها.
الاسترداد الضريبي		
٣٨	تحمل المدخلات	لا يثبت حق المكلف في خصم ضريبة المدخلات إلا بتقديم مستندات متطابقة تثبت تحمله الفعلي للضريبة وارتباط المشتريات به، ولا يكفي القيد المحاسبي وحده متى خالف القوائم المالية أو مستندات السداد.
٣٩	ارتباط المدخلات بالنشاط	العبارة في خصم ضريبة المدخلات بارتباط السلع أو الخدمات بالنشاط الاقتصادي الخاضع للضريبة، متى ثبت أنها لازمة لممارسة النشاط أو استمراره، دون اشتراط ارتباطها بعقد توريد محدد.
٤٠	مستندات الخصم	العبارة في إثبات أحقية خصم ضريبة المدخلات بتوافر المستندات التي تثبت تحمل المكلف للمشتريات وربطها بالمدفوعات المتعلقة بها
٤١	تغير الشكل النظامي	لا يحول تغير الشكل النظامي للمنشأة دون قبول خصم ضريبة المدخلات، متى ثبت أن الكيان القائم هو امتداد للكيان السابق وأن المشتريات محل الخصم تخص النشاط ذاته.
٤٢	سبق خصم المدخلات	لا يكفي احتمال سبق خصم ضريبة المدخلات لرفض الخصم، ما لم تثبت الهيئة على وجه اليقين أن المكلف سبق له خصم ذات المشتريات في إقرار سابق.
٤٣	التكليف العكسي	لا يسقط حق المكلف في خصم ضريبة المدخلات المرتبطة بالتكليف العكسي لمجرد أن الضريبة المستحقة ظهرت من خلال التقييم، متى توافرت شروط الخصم ولم يثبت وجود مبيعات معفاة تحد من هذا الحق.
٤٤	طلب الاسترداد	لا يترتب على قبول تسجيل الشخص المؤهل للاسترداد قبول طلب الاسترداد تلقائياً، إذ يلزم تحقق شروط الاسترداد عن الفترة والمبالغ المطالب بها وفق الضوابط النظامية.
٤٥	البيع على الخارطة	يعتد برخصة البيع على الخارطة والمستندات المعتمدة من الجهة المختصة في إثبات استيفاء متطلبات المشروع المؤهل للاسترداد، متى ثبت صدورهما قبل الفترة محل المطالبة.

رقم المبدأ	الموضوع	المبدأ
الغرامات		
٤٦	غرامة التهرب	لا يكفي ثبوت أصل المخالفة لفرض غرامة التهرب الضريبي دون بيان القرار محل الغرامة وأساس احتسابها وإشعار المكلف بها
٤٧	غرامة الربط التقديري	تحتسب غرامة التأخير في الربط التقديري من تاريخ إشعار المكلف بالربط، متى كان فرق الضريبة المستحقة لا يمكن معرفته أو سداده إلا بعد صدور ذلك الربط.
مبادئ إجرائية		
٤٨	صفة مدير الصندوق	تتعقد الصفة في الدعوى لمدير صندوق الاستثمار العقاري متى ثبت أنه الممثل النظامي للصندوق أمام الجهات القضائية، وأن التصرف محل النزاع أبرم لحساب الصندوق أو لمصلحته.
٤٩	ندب الخبرة	يتعين تحقيق المسائل الفنية اللازمة للفصل في النزاع، بما في ذلك ندب الخبرة عند الاقتضاء، ولا يصح تجاوزها متى كان إغفالها مؤثراً في النتيجة ولضمان حق الأطراف في التقاضي على درجتين.
٥٠	سبق الفصل	العبارة في سبق الفصل بحقيقة الطلبات واتحاد محلها، لا باختلاف الفترة الضريبية أو الوصف الإجرائي للدعوى.
٥١	إعادة التنظيم المالي	إجراءات إعادة التنظيم المالي لا تسلب المدين صفته في إدارة أعماله أو تمثيل منشأته أمام الجهات القضائية، ما لم يثبت صدور قرار بغل يده عن الإدارة.
٥٢	عدم سماع الدعوى	تنقطع مدة عدم سماع الدعوى بالمطالبة القضائية المتعلقة بذات الحق، ولو كانت أمام جهة غير مختصة
٥٣	تسيب إعادة التقييم	قرار إعادة التقييم لا يقوم على اعتبارات تشغيلية عامة، بل يجب أن يستند إلى أساس واضح وأدلة كافية تثبت الفروقات الضريبية محل المطالبة.
٥٤	حجية المستندات الرسمية	يعتد بالبيان أو التقرير الصادر من جهة رسمية في إثبات الواقعة محل التقييم، ما لم يقدم المكلف ما يثبت عدم صحة بياناته أو يدحض ما ورد فيه من معلومات.

رقم المبدأ	الموضوع	المبدأ
٥٥	الخلل التقني	لا يعتد بفوات المدة النظامية متى ثبت أن تعذر قيد الدعوى كان بسبب خلل تقني خارج عن إرادة المدعي، مع ثبوت مباشرته لإجراءات التقديم قبل انتهاء المهلة.
٥٦	تصنيف الدعوى	العبرة في الاختصاص بحقيقة الدعوى وموضوعها، ولا يضار مقدم الدعوى من الخطأ في تصنيفها متى كان التصنيف من اختصاص الجهة المختصة
٥٧	تعديل الإقرارات	إذا كان محل الدعوى هو تعذر تعديل الإقرارات الضريبية لا الاعتراض على تقييم نهائي، وجب على الدائرة بحث سبب التعذر وما إذا كان راجعاً إلى سبب خارج عن إرادة المكلف.
٥٨	التماس إعادة النظر	يرد التماس إعادة النظر على القرارات النهائية واجبة النفاذ، ولا يرفض لمجرد اكتساب القرار صفته النهائية متى كان الالتماس مقدماً وفق الأحكام المنظمة له.
٥٩	قيد الدعوى	تعد الدعوى مقيدة من تاريخ تقديمها متى استوفت المتطلبات والبيانات الأساسية المقررة، ولا يعتد بإغلاقها لعدم استكمال المستندات ما لم يثبت إبلاغ مقدمها بالنقص وتمكينه من استيفائه خلال المدة النظامية.
٦٠	نشر القرارات اللائحية	يقع عبء إثبات نشر القرارات اللائحية المؤثرة في المراكز القانونية للمكلفين على عاتق الجهة مصدرة القرار، ولا يكفي مجرد صدور القرار داخلياً لترتيب أثره في مواجهتهم.

تفسير محمد الدين

