

ضريبة القيمة المضافة

القرار رقم (VTR-2021-331)

الصادر في الدعوى رقم (V-11682-2020)

لجنة الفصل

الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة

القيمة المضافة في مدينة الرياض

المفاتيح:

تقييم ضريبي نهائي - غرامة خطأ في الإقرار - لا عقوبة إلا بنص - الأصل في القرار الصحة والسلامة وعلى من يدعي خلاف ذلك إثبات صحة دعواه

الملخص:

مطالبة المدعية بإلغاء قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بشأن التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بإقرار شهر أغسطس من عام 2018م، - أسست المدعية اعتراضها على غرامة الخطأ في الإقرار الناتجة عن هذا التقييم - أجابت الهيئة بأنها تتمسك بصحة وسلامة إجراءاتها - ثبت للدائرة أن غرامة الخطأ في الإقرار نتجت عن تعديل المدعى عليها لإقرار المدعية للفترة الضريبية المتعلقة بشهر أغسطس من عام 2018م؛ وحيث قد أفضى بتأييد المدعى عليها بإجراءاتها كون أن التعديل نتج من أن الإقرار تم احتساب الضريبة المستحقة عليه بضريبة أقل من المستحق نظامًا وفقًا لما تم بيانه؛ وبما أن غرامة الخطأ في الإقرار نتجت عن ذلك فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه، عليه وطبقا للنصوص ترى الدائرة صحة إجراء المدعى عليها - مؤدى ذلك: رفض دعوى المدعية - اعتبار القرار نهائيًا وواجب النفاذ بموجب المادة (42) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

المستند:

- المواد (1/42)، (1/51)، (2/53)، (58)، (79) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية الصادرة بموجب المرسوم الملكي الكريم رقم م/51 وتاريخ 1438/05/03هـ.
- المواد (1/1)، (2)، (2/2)، (5/23) من نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/113) بتاريخ 1438/11/02هـ.
- المواد (49)، (2/53)، (1/64) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (3839) وتاريخ 1438/12/14هـ.

- المادة (2/15) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (26040) وتاريخ 1441/04/21هـ.

الوقائع:

بسم الله والحمد لله، والصلاة والسلام على رسول الله وعلى آله وصحبه وسلم، وبعد:

في يوم الاثنين 1442/08/16هـ الموافق 2021/03/29م اجتمعت الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الدعوى المقامة من (...) ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل وحيث استوفت الدعوى الأوضاع النظامية المقررة، فقد أودعت لدى الأمانة العامة للجان الضريبية برقم (V-11682-2020) بتاريخ 2020/02/27م.

تتلخص وقائع هذه الدعوى في أن ... هوية وطنية رقم (...)، بصفته الممثل النظامي لشركة ... للتأمين سجل تجاري رقم (...)، تقدم بلائحة دعوى تضمنت اعتراضه على التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بإقرار شهر أغسطس من عام 2018م، وغرامة الخطأ في الإقرار الناتجة عن هذا التقييم.

وبعرض لائحة الدعوى على المدعى عليها الهيئة العامة للزكاة والدخل، دفعت بالآتي: " أولاً: الدفوع الموضوعية: (أ) ما يتعلق باعتراض المدعية على بند المشتريات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية: 1- الأصل في القرار الصحة والسلامة وعلى من يدعي خلاف ذلك إثبات صحة دعواه، 2- مارست الهيئة العامة للزكاة والدخل صلاحيتها الممنوحة لها بموجب المادة (26) من نظام ضريبة القيمة مضافة والتي نصّت على أنه "للهيئة إجراء تقييم ضريبي للخاضع للضريبة بصرف النظر عن الإقرار الضريبي المقدم منه..." والفقرة (1) من المادة (64) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة والتي جاء فيها "للهيئة إصدار تقييماً للالتزامات الشخص الخاضع للضريبة بضريبة القيمة المضافة لفترة ضريبية أو أكثر، ويجب على الهيئة إشعاره بذلك التقييم عند إصداره" فقامت بإعادة تقييم الفترة الضريبية (أغسطس 2019م)، وإصدار إشعار تقييم نهائي بتاريخ 1441/02/25هـ الموافق 2019/10/24م. 3- نتج عن إعادة التقييم تعديل بند المشتريات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية وذلك باستبعاد مشتريات بقيمة (7,677,239.63) ريال، حيث يعود جزء من المبلغ لخدمات تأمينية مقدمة من قبل شركة ... للتأمين بالفاتورة رقم (...)، وقد أفادت المدعية عند تواصل الهيئة معها عبر البريد الإلكتروني أثناء فحص الإقرار الضريبي بأن الفاتورة المشار إليها تخص ضريبة القيمة المضافة في دولة الإمارات العربية المتحدة وبأنه تم تضمينها في سجلاتهم عن طريق الخطأ وطالبت باستبعادها من إجمالي المشتريات المفصّل عنها. 4- يتمثل نشاط المدعية في تقديم منتجات التأمين على الأفراد والشركات كالتأمين الصحي والتأمين على المركبات وغيره، ويقوم عدد من الوكلاء بتقديم خدمات التأمين نيابةً عن المدعية مقابل عمولة عن خدمات الوكالة، وقد تبين للهيئة عند قيامها بفحص الفواتير الضريبية بأن المدعية باعتبارها عميلاً للوكلاء تقوم بإصدار فواتير ذاتية نيابةً عن الموردين وفقاً لأحكام المادة (58) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون والفقرة (2) من المادة (53) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، إلا أنه تبين أثناء عملية

الفحص عدم وجود موافقة مسبقة من قبل الهيئة العامة للزكاة والدخل للمدعية لتقوم بالفوترة الذاتية وهو الإجراء المفروض عليها وفقاً للمادة (58) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون والتي نصت على أنه: "يحق للعميل الخاضع للضريبة الذي يتلقى سلع أو خدمات موردة له من خاضع للضريبة إصدار الفواتير الضريبية شريطة موافقة المورد والإشارة بالفاتورة بأنها فاتورة ذاتية، وذلك بموافقة الجهة الضريبية المختصة، وفي هذه الحالة تعامل هذه الفاتورة الذاتية كفاتورة صادرة عن المورد." بناءً عليه فقد تم استبعاد فواتير المشتريات التي أفصحت عنها المدعية بمبلغ وقدره (7,184,065.88) ريال، لعدم صدور موافقة من قبل الهيئة باعتبارها الجهة الضريبية المختصة، حسب ما قضت به المادة 58 من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة، نتيجة لما سبق بيانه تم فرض غرامة الخطأ في تقديم الإقرار وفقاً للفقرة (1) من المادة (42) والتي نصت على " يعاقب كل من قدم إلى الهيئة إقراراً ضريبياً خاطئاً أو قام بتعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو قدم أي مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق، بغرامة تعادل (50%) من قيمة الفرق بين الضريبة المحتسبة والمستحقة"، ثانياً: الطلبات: بناءً على ما سبق فإن الهيئة تطلب من اللجنة الموقرة الحكم برد الدعوى. " انتهى ردها.

وبعرض ذلك على المدعية أجابت بمذكرة رد جاء فيها "1- إشارة إلى ما ورد في جواب الهيئة العامة للزكاة والدخل باستنادها إلى كل من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي في المادة 58، بالإضافة إلى اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة في المادة (53) فقرة (2). فأنا نود أن نسلط الضوء على أن الاتفاقية المشار إليها تعد أداة من أدوات القانون الدولي العام والتي يعد أفرادها الدول والمنظمات الدولية وما أشبه من أفراد المجتمع الدولي، والشركة لكونها شخصية معنوية خاصة ضمن الدولة خاضعة للقانون الخاص داخل الدول، ولذا فإن ما يخاطب به أفراد القانون الخاص مثل الشخصيات المعنوية كالشركات والحقيقة كالأفراد هي القوانين واللوائح الصادرة عن السلطة التشريعية في الدولة، ولا يتم مخاطبة هؤلاء بأدوات القانون الدولي العام كالمعاهدات والاتفاقيات الدولية، لذا فإن شركة ... مخاطبة بنظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بمرسوم ملكي ولائحته التنفيذية الصادر بمرسوم وزاري وأي قرارات أو تعاميم صادرة عن الهيئة، بينما تلك الاتفاقية المشار إليها فإن المخاطب بها هي الدولة ممثلة بالسلطة التنفيذية واحد أذرع السلطة التنفيذية هي الهيئة العامة للزكاة والدخل والتي كان يتعين عليها أن تعكس ما ورد في تلك الاتفاقية في النظام المشار إليه واللائحة التنفيذية لا أن تفتات في الاكتفاء بتلك الاتفاقية وتجعلها محل مخاطبة لجمهور أفراد القانون الخاص، وهذا يعد خطأً بين قواسم القانونين العام والخاص. 2- وما يؤكد ذلك هو ما ورد في الفقرة الثانية من المادة (79) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي والتي نصت على: " تعمل كل دولة عضو على اتخاذ الإجراءات الداخلية لإصدار القانون المحلي بهدف وضع أحكام الاتفاقية حيز التنفيذ بما فيها وضع السياسات والإجراءات اللازمة لتطبيق الضريبة بما لا يتعارض مع أحكام هذه الاتفاقية". 3- على ضوء القواعد العامة في التفريق بين أدوات القانون العام والخاص المفصلة أعلاه نعود بالرجوع إلى نظام ضريبة القيمة المضافة فنجد أنه أشار إلى الاتفاقية بالإحالة إليها مباشرة وذلك يعني جعل أجزاء من تلك الاتفاقية بمثابة تشريع داخلي يخاطب بموجبها أفراد القانون الخاص، وهذا الإجراء التشريعي لا مفر منه ونقر به ولكن لابد لنا من وقفه لفهم حدود تلك الإحالة هل هي لكامل الاتفاقية وبالتالي تعامل كوثيقة كاملة بمجمل ما ورد فيها محتوية على

كافة تفاصيلها كتشريع داخلي أم أنها اجتازت بعض بنود تلك الاتفاقية وتتبعها مادة وإلتزاماً على سبيل الحصر ليخاطب بتلك الإلتزامات حصراً جمهور القانون الخاص مع بقاء أصل الاتفاقية مجتمعة كأحد أدوات القانون العام، وهذه الوقفة ضرورة في حال اتفقنا حول القواعد العامة الواردة أعلاه في البندين الأول والثاني وقبلت به الهيئة كقناعة مشتركة وتفهمتم لجتكم الموقرة ذلك. بتتبع مواد النظام وفصوله نجد أنه لم يحل إلى الإقامة جملة وسكت، بل أحال إليها في مواد محددة وكأنه يتجزأ بنود تلك الاتفاقية التي منها ما يخاطب جمهور القانون الخاص، ومنها ما لا يخاطب به كأصل أداة للقانون العام، وذلك على التفصيل التالي: أول ذكر للاتفاقية وردت في التعريفات ثم وردت في المادة الثانية من النظام والتي نصت في فقرتها الأولى على "تفرض الضريبة استيراد وتوريد السلع والخدمات وفقاً للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية والنظام واللائحة". وفي هذا النص نجد روح التقنين جلياً في مخالفة الجاري عرفاً من حيث أن الاستيراد والتوريد لسلع والخدمات بطبيعته العابرة لدول جعل الاتفاقية الدولية كجزء من التشريع الداخلي وذلك لتجنب الازدواج الضريبي، وهذا التشريع يعد موافقاً لطبيعة تلك العمليات العابرة بين الدول ويكون في محله. وهذا ما أكد عليه تفصيلاً بالإحالة إلى الاتفاقية جميع ما ورد تحت كل من الفصل الثالث الخاص بتوريد السلع والخدمات والفصل الرابع "مكان التوريد" والفصل الخامس "القيمة الخاضعة للضريبة" والتي ربطت تحديد قيمة السلع بقانون الجمارك (ذات طبيعة عابرة للدول) والفصل السادس "الاستيراد" والفصل السابع "احتساب الضريبة". بالمقابل نجد أن الفصل الثامن المعنون بـ "خصم الضريبة" في مادته الثانية والعشرون ذكر "تحدد اللائحة ما يأتي..." وسكت عن الاتفاقية، وكذلك الفصل التاسع "الفواتير الضريبية" في مادته الثانية والعشرون ذكر "تحدد اللائحة ما يأتي..." وسكت عن الاتفاقية. والفصل العاشر ورد فيه إحالته لللائحة وسكت عن الاتفاقية. الفصل الحادي عشر "سداد الضريبة" هذا الفصل تحديداً وردت فيه مادة تستوجب التوقف أو رد نصها لتمعن، المادة التاسعة والعشرون: "تحدد اللائحة آلية سداد الضريبة المستحقة في الحالات التي يقع فيها مكان توريد السلع أو الخدمات في المملكة دون أن يكون المورد مقيماً فيها". نجد هنا النص رغم أنه يتحدث عن التوريد إلى المملكة إلا أنه سكت عن الاتفاقية واكتفى باللائحة رغم كون المادة تتحدث عن الصفقات العابرة لدول مما يستدعي التساؤل لماذا؟ الجواب على ذلك سنأتي على ذكره. نفس الأمر تكرر في المادة الثلاثون الخاصة بتوريد السلع المستعملة. الفصل الثاني عشر "استيراد الضريبة" مثير كذلك لسكوته عن الاتفاقية رغم أن جميع بنوده حول عمليات ذات صفة دولية. تحليل لمواد النظام: النظام في أكثر موادها ورد على سبيل التوزيع الإلتزامات ليتلقاها أفراد القانون الخاص بين الاتفاقية واللائحة، وفي مواضيع أخرى كليهما. أولاً: هناك ثلاث فئات من المواد، مواد ذكرت الاتفاقية واللائحة معاً ومواد اقتصرت على اللائحة. ثانياً: المواد الخاصة بالتجارة الدولية نصت على الاتفاقية بينما المواد الخاصة بالتجارة والمحلية اقتصرت على اللائحة، والمشتراك بينهما اشتمل عليهما. ثالثاً: فئة من العمليات والتجارة الدولية أحالت اللائحة دون ذكر للاتفاقية رغم أنه كان من المتصور أن تحيل للاتفاقية. وجوابنا على ذلك لسببين أولهما إعمالاً للمادة (79) من نفس الاتفاقية التي نصت "... لإصدار القانون المحلي بهدف وضع أحكام الاتفاقية حيز التنفيذ ..." فقد أقتبس من الاتفاقية ما يراد تفعيله وهذه الإحالة الغير مباشرة للاتفاقية. والسبب الآخر أن طبيعة تلك العمليات تستوجب وضع تفاصيل إجرائية لابد من إعادة تحريرها في اللوائح المحلية. 4- السؤال المطلوب إجابته من قبل الهيئة، أين التنصيص في الفقرة الثانية من المادة (53) من اللائحة على الإحالة

للاتفاقية بشأن أخذ موافقة الهيئة حول الفواتير الذاتية. إن كان الجواب لطبيعة تلك العملية، فنود التأكيد أن شركة ... شركة محلية ووكلائها المحليين لا يخضعون لطبيعة العمليات والتجارة الدولية أ العابرة للدول، وعليه كيف للاتفاقية الدولية أن ترتب التزامات محلية وفي عرف من ذلك إلا إذا سقط سهواً عن التشريع وجلّ من لا يسهو، أو أن المشرع سكت عنه لسبب ما. 5- وحرياً بما ذكرنا أن كلا النظام ولائحته قد تضمن فيهما أكثر ما ورد في تلك الاتفاقية بينما سقط منها النص محل الاعتراض والمتمثل في أخذ موافقة الهيئة على عقود الفوترة الذاتية مع الوكلاء، والدليل على ما ذكرنا بالرجوع إلى نص المادة الفقرة (2) من (53) من اللائحة والتي وردت خالية من هذا الالتزام المشار إليه في الاتفاقية بينما تضمنت أجزاء أخرى منها كأحقية العميل الخاضع للضريبة تلقي السلع والخدمات الموردة من خاضع للضريبة بالاتفاق بينهما وهذه الاحقية وردت باللفظ المرادف وهو الجواز باللائحة. بالإضافة إلى ما سبق نوضح للجنتم الموقرة ما يلي: نصت المادة (58) من الاتفاقية على أنه " يحق للعميل الخاضع للضريبة الذي يتلقى سلع أو الخدمات موردة له من خاضع للضريبة إصدار الفواتير الضريبية شريطة موافقة المورد والإشارة بالفاتورة بأنها فاتورة ذاتية، وذلك بموافقة الجهة الضريبية المختصة، وفي هذه الحالة تعامل هذه الفاتورة الذاتية كفاتورة صادرة عن المورد." بالإشارة للفقرة السابقة نجد بأن " الجهة الضريبية المختصة" تم تعريفها في الاتفاقية بـ: قانون (نظام) ضريبة القيمة المضافة والتشريعات ذات صلة الصادرة عن كل دولة عضو. عندما ننظر للفترتين السابقتين (أي نص المادة 58 من الاتفاقية والتعريفات) ونشمل المفهوم بأن الاتفاقية الدولية مخاطبة الدولة والجهة التنفيذية المختصة (أي الهيئة العامة للزكاة والدخل)، نجد بأن الهيئة أبدت موافقتها على السماح للخاضعين لنظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية بالمملكة باستخدام الفوترة الذاتية. تأتي موافقة الهيئة هذه من خلال تضمين مادة، أي أن الفقرة الثانية من المادة (53) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، وعليه تنص الفقرة الثانية من المادة (53) من اللائحة على الإجراءات التي يجب على الأطراف التي تطبق الفوترة الذاتية التقييد بها. نضيف إلى ما سبق بأن المادة (58) من الاتفاقية لم تحدد على وجه التخصيص ما يجب الحصول على الموافقة عليه من قبل الهيئة. أصدرت الجهة الضريبية المختصة (الهيئة العامة للزكاة والدخل في المملكة) قانونها المحلي ولائحته التنفيذية (اللائحة التنفيذية المحلية)، في تاريخ 1438/12/14هـ الموافق 2017/09/06م، واستناداً إلى المادة (53) من اللائحة، تنص الشروط على الفوترة الذاتية كما هو أدناه: " يجوز للعميل إصدار الفواتير الضريبية نيابة عن المورد فيما يتعلق بالتوريد الذي أجراه المورد للعميل شريطة أن يكون هناك اتفاق مسبق بينهما على ذلك. يجب أن يتضمن الاتفاق التأكيد على الإجراءات الواجب اتباعها لقبول المورد لكل فاتورة صادرة عن مورد السلع أو الخدمات وأن يشمل الاتفاق تعهد المورد بعدم إصدار فواتير ضريبية فيما يتعلق بتلك التوريدات." كما أصدرت الهيئة تحديثاً لللائحة التنفيذية في تاريخ 1442/02/14هـ الموافق 2020/10/01م، بنفس المادة (53) المنصوصة أعلاه، وعليه، نود أن ننوه بأن الشركة ... قد استوفت الشروط المطلوبة من اللائحة المصدرة من الجهة الضريبية المختصة (أي طبقت النظام المحلي الإصدار الأول والثاني واللائحة التنفيذية) حيث لم يتضمن نص الفقرة الثانية من المادة (53) التي لم تحيل إلى الاتفاقية (والمفهوم من ذلك مخاطبة لجمهور أفراد القانون الخاص) وجوب الحصول على موافقة الهيئة. 6- من جهة أخرى نجد أن نص اللائحة في الفقرة الثانية من المادة (53) ورد كالتالي: " يجوز للعميل إصدار الفواتير الضريبية نيابة عن المورد فيما يتعلق بالتوريد الذي أجراه المورد

للعميل شريطة أن يكون هناك اتفاق مسبق بينهما على ذلك. يجب أن يتضمن الاتفاق التأكيد على الإجراءات الواجب اتباعها لقبول المورد لكل فاتورة صادرة عن مورد السلع أو الخدمات وأن يشمل الاتفاق تعهد المورد بعد إصدار فواتير ضريبية فيما يتعلق بتلك التوريدات". وكما يلاحظ أنه ورد لفظ الوجوب وهو الالتزام بتضمين الاتفاق على الإجراءات الواجب اتباعها لقبول المورد ..."، وكما هو معلوم أنه الوجوب يفرض حصر جميع أفراد مالم يرد لسبب صحيح ومعقول انفراد أحد مستلزماته بعيد عن النص وإلا عد من قبيل إعجاز المخاطبين عن أداء تلك الالتزامات المتناثر أفرادها بين عدد من الوثائق القانونية الملزمة وهي هنا الاتفاقية الدولية من جهة واللائحة ونظامها من جهة أخرى. الطلبات: السماح للشركة باسترداد ضريبة القيمة المضافة على عمليات الفوترة الذاتية بمبلغ وقدرة (359,203.37) ثلاثمائة وتسعة وخمسون ألفاً ومائتان وثلاثة ريالات وثلاثون هلة، وقبولها من الناحية الفنية وفقاً لما ورد أعلاه. إلغاء الغرامات المفروضة بمبلغ وقدرة (24,658.61) أربعة وعشرون ألفاً وستمائة وثمانية وخمسون ريال وواحد وستون هلة. " انتهى ردها.

وبعرض ذلك على المدعى عليها أجابت بمذكرة رد جاء فيها: "1- تؤكد الهيئة على صحة قرارها المعترض عليه باستبعاد فواتير المشتريات التي أفصحت عنها المدعية، لعدم صدور موافقة من قبل الهيئة على إصدار الفواتير نيابة عن المورد (الفاتورة الذاتية)، وذلك باعتبار الهيئة الجهة الضريبية المختصة، حسب ما قضت به المادة (58) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة، 2- بالاطلاع على ما ورد في المذكرة الجوابية المقدمة من وكيل المدعية، نجد أنه أسهب في تحليل نظريات القانون الدولي العام، وأطال في إسهابه حتى خرج عن صلب الموضوع وأساس الدعوى، وتمسك بتفسيره الشخصي لنصوص الأنظمة ذات العلاقة، وكان حرياً به الرد على ما ذكرته الهيئة في مذكرتها الجوابية وعدم التوسع في نظريات وتحليلات لا صلة لها بالدعوى، 3- إن الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليج العربية هي القانون المنشئ لضريبة القيمة المضافة، ومن خلالها أصدرت كل دولة عضو أنظمتها ولوائحها الداخلية/ الوطنية والتي تهدف لوضع هذه الاتفاقية في حيز التنفيذ من خلال وضع السياسات اللازمة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة، وعليه ولتحقيق الهدف وهو وضع إطار موحد لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي، 4- إن نظام ضريبة القيمة المضافة أhal بشكل صريح إلى الاتفاقية بشأن تطبيق وتفسير عدة التزامات، ومنها على سبيل المثال: (تعريف الالفاظ والعبارات الواردة في النظام، أحكام التسجيل لأغراض الضريبة، أحكام توريدات السلع والخدمات، مكان توريد، خصم الضريبة، استرداد الضريبة ...)، وأكد على ذلك صراحةً في فصل الأحكام الختامية، حيث ذكرت الفقرة الأولى للمادة (51) على ما يلي: "للهيئة التنسيق مع الجهات الحكومية في كل ماله علاقة بتنفيذ أحكام الاتفاقية والنظام واللائحة". بالإضافة إلى نص الفقرة (2) من المادة الأولى من نظام ضريبة القيمة المضافة والتي نصت على أنه " فيما عدا ما نصت عليه الفقرة (1) من هذه المادة، تكون للألفاظ والعبارات الواردة في النظام المعاني المحددة لها في الاتفاقية" والفقرة (2) من المادة الثانية من النظام والتي نصت على أنه "دون إخلال بما ورد في الفقرة (2) من هذه المادة، تفرض الضريبة على استيراد وتوريد السلع والخدمات، وفقاً للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية والنظام واللائحة"، وبناءً على ما سبق يتضح لقام اللجنة بأن الاتفاقية الموحدة هي جزء لا يتجزأ من النظام واللائحة وأن تنفيذ أحكام النظام واللائحة جاء بما يتوافق مع الاتفاقية، 5- في ضوء ما سبق من تبيان لمدى الزامية الاتفاقية تجاه

الأشخاص الاعتباريين والطبيعيين الخاضعين لأنظمة المملكة العربية السعودية، وبالعودة لأصل النزاع وقرار الهيئة المعارض عليه من قبل المدعية؛ فإن الهيئة تؤكد على أن قرارها بتطبيق أي نص كان قد ورد في الاتفاقية ولم يذكر صراحةً في اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة هو تطبيق صحيح ونظامي، لا سيما وأنه لا يوجد أي تعارض بينهما، خاصةً وأن الاتفاقية أوجبت على الدول الأعضاء وحين إصدارهم لأي سياسات أو إجراءات لتطبيق الضريبة أن لا يكون في نصوصها أي تعارض مع الاتفاقية ذاتها، ونستنتج من هذا كله أن الأحكام والقيود الواردة بالاتفاقية ملزمة، ولا يصح القول بخلافها بحجة أن نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية لم تشير صراحةً إلى تلك القيود، 6- ويخلص القول إلى أن عدم وجود موافقة مسبقة من قبل الهيئة العامة للزكاة والدخل للمدعية لتقوم بالفوترة الذاتية هو مخالفة صريحة لنص المادة (58) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون والتي نصت على أنه: "يحق للعميل الخاضع للضريبة الذي يتلقى سلع أو خدمات موردة له من خاضع للضريبة إصدار الفواتير الضريبية شريطة موافقة المورد والإشارة بالفاتورة بأنها فاتورة ذاتية، وذلك بموافقة الجهة المختصة، وفي هذه الحالة تعامل هذه الفاتورة الذاتية كفاتورة صادرة عن المورد."، ثانياً: الطلبات: بناءً على ما سبق فإن الهيئة تؤكد على ما سبق تقديمه وتطلب اللجنة الموقرة الحكم برد الدعوى. " انتهى ردها.

وبعرض ذلك على المدعية أجابت بمذكرة رد جاء فيها: "ورد في البند الأول من جواب الهيئة التأكيد على صحة قرارها وهذا أمر متوقع فالجميع يؤكد على صحة موقفه وتخطئ موقف خصمه، وفي البند الثاني أجابت الهيئة أننا توسعنا في نظريات القانون الدولي العام، وكان حرياً بنا الرد على ما ذكرته الهيئة في مذكرتها الجوابية وعدم التوسع في نظريات وتحليلات لا صلة لها بالدعوى. ثم انتهى البند! فنجد أن المذكرة الأخيرة للهيئة أحالت إلى ما ورد في مذكرتهم السابقة من غير أن تحدد ما الذي تطلب الهيئة الجواب عليه! بالمقابل نحن قد طالبنا الهيئة طلباً محدداً في مذكرتنا السابقة وسنبادر بإعادة طلبنا هنا حتى لا يضيع الطلب في الإحالات وهو أين ورد أخذ موافقة الهيئة على عقود الفوترة الذاتية مع العملاء سواء في اللائحة أو في النظام أو فيهما معاً بالإحالة إلى الاتفاقية؟ هذا هو محور وطلب الدعوى، وما إطلتنا لنظريات القانون الدولي العام إلا لتوضيح الغموض والخطأ الناتج عنه في تطبيق النصوص بشكل عشوائي وغير منظم. لمزيد من التوضيح وبعيداً عن نظريات القانون الدولي العام: أولاً: الأساس التشريعي هو النظام والأصل فيه هو الاقتباس فيما تدعوا الحاجة إليه من الاتفاقيات التي تبرمها الدولة وتضمن في أنظمتها الداخلية على سبيل الاقتباس صراحةً أو ضمناً، ثم أن هذا النظام يحدد الأدوات النظامية الأخرى كاللوائح الواجب إصدارها لتطبيق النظام، وهذه الحالة هي الأصل في التشريع. ثانياً: الإحالة إلى أداة قانونية من غير تفصيل فيها: وهنا تكون الإحالة إلى كامل محتوى ذلك المستند بكل ما ورد فيه من أحكام، ومثال ذلك الإحالة إلى اللائحة أو اللوائح المنظمة، وكذلك كمثال آخر يهمننا في دعوانا لفهم أبعادها ما ورد في نظام مراقبة شركات التأمين الصادر بموجب الأمر الملكي رقم م/32 وتاريخ 1424/06/02هـ، في مادته الأولى والتي نصت على "يكون التأمين في المملكة العربية السعودية عن طريق شركات التأمين مسجلة، تعمل بأسلوب التأمين التعاوني على غرار الأحكام الواردة في النظام الأساسي للشركة ... للتأمين التعاوني.. الخ". كما هو واضح ومعلوم للجميع فالنظام الأساسي لشركة ... للتأمين ليس أداة تشريعية بذاتها إلا أن نظام مراقبة شركات التأمين جعلت من هذا المستند كأداة نظامية وأصبحت جميع شركات التأمين العاملة في المملكة

العربية السعودية ملزمة بإتباع كامل نصوص وأحكام النظام الأساسي لشركة ... للتأمين من غير انتقاء نص أو حكم دون آخر، بعبارة أخرى محاكاة نص النظام الأساسي لشركة ... في أنظمتها الأساسية. كفارق آخر جعل النظام هو الأداة الأعلى من أداة أقل منه - وهو النظام الأساسي للشركة- وهو المعنى بتنظيمه بترقيته إلى أداة عليا يستند إليها تشريعياً. أمل ان لا نوصف بإيرادنا لهذا المثال إثارة ما لا صلة له بموضوع الدعوى والإسهاب فيه، فالمثال لتوضيح المعنى، وهي قاعدة عامة منعاً لعشوائية الفهم والخلط في تطبيق الأنظمة. ثالثاً: الإحالة إلى نصوص محددة بانتقائية من أداة قانونية أخرى: وهنا يعتمد النظام عدم الإحالة إلى كامل المستند الآخر بل إلى جزء أو أجزاء منه، وهنا يكمن توجه المشرع إلى انتقائية في الأحكام، وهذا ما حدث بالفعل في حالتنا المماثلة، أحد الفوارق هنا أن النظام استعار أداة من أدوات القانون الدولي وجعل منها أداة تنظيمية داخلية في بعض بنوده وأحكامه وليس ذلك المستند، إلا ان الفارق الأهم وهو ما يعيننا أن نظام ضريبة القيمة المضافة وزع بانتقائية الأحكام بين مستندين أحدهما اللائحة التنفيذية والآخ الاتفاقية الموحدة في بعض أجزائه، بطبيعة الحال فيما يتعلق باللائحة فالأجزاء المحالة من النظام هي للتأكيد والأجزاء الأخرى التي لم تتضمن الإحالة ما زال المكلفون مخاطبون بها لكونها نصوص لائحية تتبع النظام كأداة تنظيمية بطبيعتها، وأما الاتفاقية فلا يمكن قياسها على اللائحة لطبيعتها المختلفة، فالأجزاء المحالة إليها في الاتفاقية يعد المكلفون مخاطبون بها حصراً، بينما الأجزاء الأخرى تبقى على أصلها كقانون دولي لا شأن للمخاطبين بها، ثم نأتي على بعض النصوص الموجودة في اللائحة والتي أحالت بدورها إلى الاتفاقية، فنصوص الاتفاقية المحال إليها من اللائحة أيضاً يخاطب بها جمهور المكلفين، وأما ما سكت عنه من نصوص الاتفاقية سواء من اللائحة أو من النظام فهذا لا يمكن اعتباره نصاً يخاطب به المكلفون. ما تحاول الهيئة فعله هو إذابة تلك الفوارق والخلط بينهما بتحصيل المكلفين مالم يحملهم النظام، الجدير بالذكر هنا أن النظام هو الأساس وما نص عليه هو المخاطب به من جمهور المكلفين وما ورد من إحالات محددة في إي مستند آخر فالمكلفون مخاطبون به أيضاً، ولو أراد النظام لتبع الوصف الثاني وهو الإحالة إلى الاتفاقية جملة وسكت، وحينها كان سيستقيم موقف الهيئة وذلك دون العناء والإطالة بتتبع بنود تلك الاتفاقية بنداً بنداً وحكماً حكماً والإحالة على بعض منها دون البعض. ونعيد ونطالب الهيئة تقديم الإحالة من النظام أو اللائحة للاتفاقية بشأن أذ بنود موافقة الهيئة على عقود الفوترة الذاتية مع العملاء. ورد في البند الثالث أن الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليج العربية هي القانون المنشئ لضريبة القيمة المضافة. نتفق مع الهيئة في ذلك، مثل ما أن اتفاقيات العمل لمنظمة العمل الدولية (ILO) هو القانون الدولي المنشئ لنظام العمل، وهناك مئات الاتفاقيات الدولية التي وقعتها المملكة مع هيئات ومنظمات ودول لا تعيننا إلا بالقدر المقتبس من تلك الاتفاقيات والتي عكست في أنظمتنا الداخلية! ونظام العمل السعودي كمثال لم يحل إلى إي من تلك الاتفاقيات (والتي بلغت أكثر من 180 اتفاقية عمل) بل ضمن في محتواه خلاصة تلك الاتفاقيات، وهذا هو الأصل الموضح في الوصف الأول أعلاه، وأما خيار الإحالة كما أسلفنا بوصفيه الثاني والثالث أعلاه هما البديل، إي الإحالة دون تفصيل أو الإحالة بالتتابع في بعض البنود دون الأخرى من مصادرها أيأ كانت وتضمنها في النظام أو اللائحة، وكلا الخيارين وارد إلا أن الذي لا يرد هو الخلط والعشوائية بينهما. في البند الرابع أوردت الهيئة بعض الأمثلة على تتبع النظام لبنود الاتفاقية وهو يؤكد ما ذكرناه رغم اننا لسنا بحاجة لذلك التأكيد لكونه جلي وواضح، ومن ضمن ما اشارت إليه الهيئة التعريفات

حيث أوردت تعريفاً للاتفاقية في النظام، وهو غير مستكر لأن النظام أحال إلى الاتفاقية في بعض بنوده وبذلك فلا بد من إيراد تعريف للاتفاقية، كما أشار إلى الفقرة الثانية من المادة الثانية من النظام والتي ذكرت "... وفقاً للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية، وهذا التنصيص مستتباً نصاً وفهماً. بالإضافة إلى أن جواب الهيئة في البند الرابع كشف حقيقة الخلط عند الهيئة حين ذكرت "... أن الاتفاقية الموحدة هي جزء لا يتجزأ من النظام واللائحة وأن تنفيذ أحكام النظام واللائحة جاء بما يتوافق مع الاتفاقية" وهذا يوضح أن المشكلة لدى الهيئة تكمن في الخلط وعدم التفريق بين كل من الاتفاقية وسكت وفق الوصف الثاني المذكور أعلاه. في البند الخامس كشفت الهيئة سياساتها في تطبيقها لتلك النصوص رغم تفرقها في ثلاث أدوات نظامية والشكل المتبع لديهم في طريقة الرقابة والاشراف، وأكدت على ذلك بقولها "... ولا يصح القول بخلافها بحجة أن نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية لم تشير صراحة على تلك الاتفاقية"، وهذا إقرار من الهيئة بعجزها عن تقديم ما طلبناه منهم وكرنا طلبنا أعلاه وما زلنا نكرره وهو أخذ موافقة الهيئة على عقود الفوترة الذاتية مع العملاء سواء صراحة في النظام أو اللائحة أو بطريق الإحالة إلى الاتفاقية بشأن ذلك النص على وجهة الخصوص. وبذلك نخلص أن البنود السابقة وصولاً للبند السادس والذي نص على مخالفة الشركة لنص الاتفاقية في مادته (58) يعد قرار تعسفياً لعجز الهيئة تقديم ما يفيد انطباق تلك المادة على وجه التحديد كنص ملزم للمكلفين لعدم وجود الإحالة في النظام أو اللائحة رغم أن النظام تتبع كل الحالات الأخرى بأحكامها وهو بالتأكيد لم ينس هذه الحالة على وجهة الخصوص، ويقع على عاتق اللجنة بصفتها الجهة القضائية إبطال القرارات التعسفية بالإلغاء، بحكم رقابتها على الجهة الإدارية ولولا وجود القضاء الإداري الرقابي لتعسفت الإدارة بفرض إرادتها دون مراعاة للمكلفين والذين لم ولن يتوانوا عن القيام بما يكلفون به صراحة، ولكن دون ضيم أو تعد بتكليفهم بأعباء مفترضة دون وجود نص صريح ولو على سبيل الإحالة. وكان لزاماً على الهيئة في حال رأت ضرورة إلزام المكلفين بهذا المتطلب: "أخذ موافقة الهيئة على عقود الفوترة الذاتية مع العملاء" وفق ما ورد في الاتفاقية التوجه إلى المقام السامي بطلب إضافته ضمن الفقرة الثانية من المادة (53) من اللائحة أو في النظام، لا باللجوء إلى تغريم المكلفين، والقاعدة أن لا عقوبة إلا بنص والغرامة من جنس العقوبات. الطلبات: 1- السماح للشركة باسترداد ضريبة القيمة المضافة على عمليات الفوترة الذاتية بمبلغ وقدرة (359,203.37) ريال، وقبولها من الناحية الفنية وفقاً لما ورد أعلاه، 2- إلغاء الغرامات المطلوبة بمبلغ وقدرة (24,658.61) ريال. انتهى ردها.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ 1442/07/05 هـ الموافق 2021/02/17م، افتتحت الجلسة والمنعقدة عبر الاتصال المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند (الثاني) من المادة (الخامسة عشرة) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (26040) وتاريخ 1441/04/21 هـ؛ وبالمناداة على أطراف الدعوى حضر ... (سعودي الجنسية) بموجب هوية وطنية رقم (...) وبصفته وكيلًا عن الشركة المدعية بموجب وكالة رقم (...) وحضر ... (سعودي الجنسية) بموجب هوية وطنية رقم (...) وحضر ... (سعودي الجنسية) بموجب هوية وطنية رقم (...) بصفتهم ممثلين للهيئة العامة للزكاة والدخل بموجب خطاب التفويض رقم (...) وتاريخ 1441/05/19 هـ والصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية، وبسؤال وكيل المدعية عن دعواه أجاب وفقاً لما جاء في اللائحة المقدمة للأمانة العامة للجان الضريبية والتمسك بما ورد فيها وطلب وكيل المدعية من الدائرة السماح له

بتقديم مذكرة رد، وبسؤال ممثل المدعى عليها عن رده أجاب بطلب المهلة للاطلاع على المذكرة وتقديم رده عليها، وعليه قررت الدائرة تأجيل النظر في الدعوى إلى جلسة 2021/03/22م، على أن يقوم وكيل المدعية بإيداع رده بتاريخ 2021/02/18م ويقوم ممثل المدعى عليها بالاطلاع والرد عليها بتاريخ 2021/03/01م وذلك من خلال البوابة الخاصة بالأمانة.

وفي يوم الاثنين بتاريخ 1442/08/09هـ الموافق 2021/03/22م، افتتحت الجلسة والمنعقدة عبر الاتصال المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند (الثاني) من المادة (الخامسة عشرة) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (26040) وتاريخ 1441/04/21هـ؛ وبالمناداة على أطراف الدعوى حضر ... (سعودي الجنسية) بموجب هوية وطنية رقم (...) وبصفته وكيلًا عن الشركة المدعية بموجب وكالة رقم (...) وحضر ... (سعودي الجنسية) بموجب هوية وطنية رقم (...) وحضر ... (سعودي الجنسية) بموجب هوية وطنية رقم (...) بصفتهم ممثلين للهيئة العامة للزكاة والدخل بموجب خطاب التفويض رقم (...) وتاريخ 1441/05/19هـ والصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية، وحيث أضاف وكيل المدعية أنه لم يطلع على مذكرة المدعى عليها ويطلب مهلة للاطلاع عليها وتقديم الرد، بناء عليه قررت الدائرة الاستجابة لطلب وكيل المدعية والتأجيل إلى 2021/03/29م، على أن تودع المدعية ردها قبل 2021/03/24م وأن تطلع المدعى عليها على ما قُدم والرد عليه قبل 2021/03/26م.

وفي يوم الاثنين 1442/08/16هـ الموافق 2021/03/29م، افتتحت الجلسة والمنعقدة عبر الاتصال المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند (الثاني) من المادة (الخامسة عشرة) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (26040) وتاريخ 1441/04/21هـ؛ وبالمناداة على أطراف الدعوى حضر ... (سعودي الجنسية) بموجب هوية وطنية رقم (...) وبصفته وكيلًا عن الشركة المدعية بموجب وكالة رقم (...) وحضر ... (سعودي الجنسية) بموجب هوية وطنية رقم (...) بصفتهم ممثلين للهيئة العامة للزكاة والدخل بموجب خطاب التفويض رقم (...) وتاريخ 1441/05/19هـ والصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية، وبسؤال طرفي الدعوى عما يودان إضافته، قررا الاكتفاء بما تم تقديمه سابقاً، وعليه قررت الدائرة رفع الجلسة للمداولة، تمهيداً لإصدار القرار.

الأسباب

بعد الاطلاع على أوراق الدعوى وبعد التدقيق، وبعد الاطلاع على الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي المصدقة بالمرسوم الملكي رقم (م/51) وتاريخ 1438/05/03هـ، وبعد الاطلاع على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) بتاريخ 1425/1/15هـ وتعديلاته، ولائحته التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (1535) بتاريخ 1425/6/11هـ وتعديلاتها، واستناداً على نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/113) وتاريخ 1438/11/2هـ وتعديلاته، وعلى اللائحة التنفيذية للنظام الصادرة بقرار من مجلس إدارة

الهيئة العامة للزكاة والدخل برقم (3839) وتاريخ 1438/12/14هـ وتعديلاتها، وعلى قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (26040) وتاريخ 1441/06/11هـ، والأنظمة واللوائح ذات العلاقة، نظرت الدائرة في الدعوى:

من حيث الشكل، ولما كانت المدعية تهدف من دعواها إلى إلغاء قرار المدعى عليها بشأن التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بإقرار شهر أغسطس من عام 2018م، وغرامة الخطأ في الإقرار الناتجة عن هذا التقييم، وذلك استناداً إلى نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، وحيث أن هذا النزاع يعد من النزاعات الداخلة ضمن اختصاص لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية بموجب المرسوم الملكي رقم (م/113) وتاريخ 1438/11/2هـ، وحيث أن النظر في مثل هذه الدعوى مشروطاً بالاعتراض عليه خلال (30) يوماً من تاريخ الإخطار به وفقاً لنص المادة (الثانية) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية: "يجوز لمن صدر في شأنه قرار من الهيئة الاعتراض عليه لديها خلال (ستين) يوماً من تاريخ الإبلاغ به، وعلى الهيئة أن تبث في الاعتراض خلال (تسعين) يوماً من تاريخ تقديمه، فإذا صدر القرار برفض الاعتراض أو مضت مدة (تسعين) يوماً دون البت فيه، فللمكلف خلال (ثلاثين) يوماً من تاريخ إبلاغه برفض اعتراضه أمام الهيئة أو مضي مدة الـ (تسعين) يوماً دون البت فيه، القيام بأي مما يأتي: 1- طلب إحالة الاعتراض إلى اللجنة الداخلية لغرض التسوية، فإذا رفض المكلف قرار اللجنة الداخلية بشأن التسوية أو مضت المدة المحددة في قواعد التسوية دون الوصول إلى تسوية، جاز للمكلف التقدم بدعوى التظلم من قرار الهيئة أمام لجنة الفصل خلال (ثلاثين) يوماً من تاريخ إبلاغه بقرار اللجنة الداخلية أو من مضي المدة المحددة في قواعد التسوية دون الوصول إلى تسوية، ولا تشمل دعواه ما قد يكون تم التوصل في شأنه إلى تسوية مع اللجنة الداخلية. 2- إقامة دعوى التظلم مباشرة أمام لجنة الفصل"، وحيث أن الثابت من مستندات الدعوى أن المدعية تبلفت بإشعار إلغاء طلب المراجعة بتاريخ 2020/01/29م، وقدمت اعتراضها بتاريخ 2020/02/27م، مما تكون معه الدعوى قدمت خلال المدة النظامية المنصوص عليها، مستوفية أوضاعها الشكلية مما يتعين معه قبول الدعوى شكلاً.

من حيث الموضوع، يتضح أنّ الخلاف يكمن في اعتراض المدعية على قيام المدعى عليها بتقييم الفترة الضريبية لإقرار شهر أغسطس لعام 2018م، باستبعاد خصم المشتريات المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية بمبلغ (7,184,065.88) ريال والتي أفصحت عنها المدعية بإقرارها الضريبي حيث أن المدعية تدفع بأن تلك المشتريات عبارة عن عمولة مدفوعة للوكلاء الذين يقدمون خدمات تأمينية نيابة عن الشركة المدعية وذلك بموجب فواتير ضريبية ذاتية تصدر من المدعي (العميل) نيابة عن المورد (الوكيل) وفق اتفاقية مبرمة فيما بين المدعي (العميل) وبين المورد (الوكيل)، فيما استندت المدعى عليها في قيامها بذلك الإجراء لعدم صدور موافقة من قبل الهيئة باعتبارها الجهة الضريبية المختصة، حسب ما قضت به المادة (الثامنة والخمسون) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة، في حين أن المدعية اعترضت على ذلك استناداً على أن المادة (الثامنة والخمسون) من الاتفاقية قد فسرت استعانة الخاضع للضريبة بالغير في إصدار الفواتير بالنيابة عنه وفق نظام ضريبة القيمة المضافة والتي أحال تحديد ذلك إلى اللائحة التنفيذية والتي لم تتضمن أخذ موافقه من المدعى عليها واستنتجت من ذلك أن في حال استيفاء الشروط المنصوص عليها في النظام ولائحته التنفيذية يكون قد تحققت موافقة الجهة الضريبية المختصة.

وحيث أن الفقرة (الأولى) من المادة (الثامنة والخمسون) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية نصت على أنه: "يقق للعميل الخاضع للضريبة الذي يتلقى سلع أو خدمات موردة له من خاضع للضريبة إصدار الفواتير الضريبية شريطة موافقة المورد والإشارة بالفاتورة بأنها فاتورة ذاتية، وذلك بموافقة الجهة الضريبية المختصة، وفي هذه الحالة تعامل هذه الفاتورة الذاتية كفاتورة صادرة عن المورد"، كما نصت الفقرة (الثانية) من المادة ذاتها على أنه: "يجوز للخاضع للضريبة الاستعانة بالغير لإصدار الفواتير الضريبية نيابة عنه، وذلك بموافقة الجهة الضريبية المختصة وشريطة استيفاء جميع الالتزامات المنصوص عليها في الاتفاقية والقانون المحلي"، كما نصت الفقرة (الثانية) من المادة (التاسعة والسبعون) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية والمعنونة "النفاذ" على أن: "تعمل كل دولة عضو على اتخاذ الاجراءات الداخلية لإصدار القانون المحلي بهدف وضع أحكام الاتفاقية حيز التنفيذ بما فيها وضع السياسات والاجراءات اللازمة لتطبيق الضريبة بما لا يتعارض مع أحكام هذه الاتفاقية"، كما نصت المادة (الثانية) من نظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: "تفرض الضريبة على استيراد وتوريد السلع والخدمات، وفقاً للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية والنظام واللائحة"، وبتأمل هذه الأحكام والنصوص النظامية فإنه يستدل منها أن المرجعية في التطبيق لأحكام مواد النظام ولأحكامه التنفيذية للاتفاقية، وفضلاً عن ذلك فإن أوجه إصدار الفواتير نيابة عن المورد جاءت بالمادة (الثامنة والخمسون) من الاتفاقية المستند إليها من قبل المدعية والتي تضمنت صورتان وهي إصدار العميل للفاتورة نيابة عن المورد (الفاتورة الذاتية) والصورة الأخرى هي إصدار الغير (ليس العميل) للفاتورة نيابة عن المورد وقد أحالت الفقرة (الخامسة) من المادة (الثالثة والعشرون) من النظام لللائحة تحديد شروط الموافقة للخاضع للضريبة على إصدار الفاتورة بمعرفة الغير نيابة عن المورد وهي الصورة الثانية ولم تتعرض المادة (الثالثة والعشرون) من النظام للصورة الأولى المتعلقة بإصدار العميل للفاتورة نيابة عن المورد ويستدل من ذلك أن الشروط الواردة بأحكام الفقرة (الأولى) من المادة (الثامنة والخمسون) بالاتفاقية هي الأساس في التطبيق وأن ما جاء الفقرة (الثانية) من المادة (الثالثة والخمسون) من اللائحة لا يعد تفسيراً جديداً ولكنه تأكيد على ما جاء بصريح الفقرة (الأولى) من المادة (الثامنة والخمسون) من الاتفاقية بضرورة أخذ موافقة الجهة الضريبية المختصة للتحقق من صحة الإجراء و لصحة إصدار العميل للفاتورة الذاتية نيابة عن المورد بما يتضح معه أن عدم ذكر ذلك الشرط بالفقرة (الثانية) من المادة (الثالثة والخمسون) من اللائحة لا يعني إهماله في التطبيق ويؤكد ذلك المفهوم أيضاً ويستدل به بما تم الإشارة إليه بالفقرة (الأولى) من المادة (الثامنة والأربعون) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة بالنسبة للمستند الواجب توافره لغاية ممارسة حق الخصم " الفاتورة الضريبية التي حصل عليها تطبيقاً لأحكام هذه الاتفاقية" و التي أشارت لها الفقرة (السابعة) من المادة (التاسعة والأربعون) من اللائحة التنفيذية حتى يتسنى للشخص الخاضع للضريبة استخدام حقه في الخصم الضريبي، مما تخلص معه الدائرة أن الفاتورة الضريبية يجب استيفاء شروطها سواء الواردة بالاتفاقية أو اللائحة ومن ثم فإن ما استندت إليه المدعية في إهمال الشرط الوارد بالفقرة (الأولى) من المادة (الثامنة والخمسون) من الاتفاقية و القاضي بضرورة موافقه الجهة الضريبية المختصة لا يستند إلى أسانيد نظامية وبالتالي فإن ما قامت به المدعية من إجراء الخصم الضريبي بناءً على فاتورة صادرة منها

بالعمولة نيابة عن وكلائها من شركات إعادة التأمين دون استيفاء شرط موافقه الجهة الضريبية المختصة على ذلك الإجراء لا يتوافق مع النصوص النظامية السابق الإشارة إليها في ذلك الخصوص.

وفيما يتعلق بغرامة الخطأ في الإقرار، ثبت للدائرة أن المدعى عليها أصدرت قرارها بفرض غرامة الخطأ في الإقرار الناتجة عن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بشهر أغسطس لعام 2018م، حيث تطالب المدعية بإلغائها، فاستناداً لنص الفقرة (الأولى) من المادة (الثانية والأربعون) من نظام ضريبة القيمة المضافة على: "يعاقب كل من قدم إلى الهيئة إقراراً ضريبياً خاطئاً، أو قام بتعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو قدم أي مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق، بغرامة تعادل (50%) من قيمة الفرق بين الضريبة المحتسبة والمستحقة"، وبعد الاطلاع والدراسة؛ يتضح أنّ غرامة الخطأ في الإقرار نتجت عن تعديل المدعى عليها لإقرار المدعية للفترة الضريبية المتعلقة بشهر أغسطس من عام 2018م؛ وحيث رأينا في البند الأول قد أفضى بتأييد المدعى عليها بإجرائها كون أنّ التعديل نتج من أن الإقرار تم احتساب الضريبة المستحقة عليه بضريبة أقل من المستحق نظاماً وفقاً لما تم بيانه؛ وبما أن غرامة الخطأ في الإقرار نتجت عن ذلك فإن ما يرتبط به يأخذ حكمه، فطبقاً لأحكام الفقرة (الأولى) من المادة (الثانية والأربعون) من نظام ضريبة القيمة المضافة ترى الدائرة صحة إجراء المدعى عليها.

القرار

وبناءً على ما تقدّم، وبعد المداولة، قررت الدائرة بالإجماع:

- رفض دعوى المدعية / شركة ... للتأمين (سجل تجاري رقم (...)).
- صدر هذا القرار حضورياً بحق الطرفين، وقد حددت الدائرة يوم الأحد 1442/11/03 هـ الموافق 2021/06/13م، موعداً لتسلم نسخة القرار، ولأطراف الدعوى طلب استئنافه خلال ثلاثين يوماً من اليوم التالي للتاريخ المحدد لتسلمه، وفي حال عدم تقديم الاعتراض يصبح نهائياً وواجب النفاذ بعد انتهاء هذه المدة.

وصل اللهم وسلّم على نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين،

■