

دعوى

| 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:

طالبة المدعية بإلغاء قرار هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بشأن التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بإقرار شهر أغسطس من عام ٢٠١٨م، - أستـت المدعية اعترافها على غرامة الخطأ في الإقرار الناتجة عن هذا التقييم - أجابـت الهيئة بأنها تتمسك بصحـة وسلامـة إجرائـها - ثبتـ للـدائـرة أنـ غـرامـةـ الخطـأـ فيـ الإـقـارـرـ نـتـجـتـ عنـ تعـديـلـ المـدـعـىـ عـلـيـهـاـ لـإـقـارـرـ الـمـدـعـىـ لـفـتـرـةـ الـضـرـبـيـةـ الـمـتـعـلـقـةـ بـشـهـرـ آغـسـطـسـ مـنـ عـامـ ٢٠١٨ـ؛ـ وـحـيـثـ قـدـ أـفـضـىـ بـتـأـيـيدـ المـدـعـىـ عـلـيـهـاـ بـإـجـرـائـهاـ كـوـنـ أـنـ التـعـديـلـ نـتـجـتـ مـنـ أـنـ إـلـقـارـرـ تـمـ اـحـتـسـابـ الـضـرـبـيـةـ الـمـسـتـحـدـقـةـ عـلـيـهـ بـضـرـبـيـةـ أـقـلـ مـنـ الـمـسـتـحـدـقـ نـظـامـاـ وـفـقـاـ لـمـاـ تـمـ بـيـانـهـ؛ـ وـبـمـاـ أـنـ غـرامـةـ الخـطـأـ فـيـ إـلـقـارـرـ نـتـجـتـ عـنـ ذـلـكـ فـإـنـ مـاـ يـرـتـبـطـ بـهـ يـأـذـ حـكـمـهـ،ـ عـلـيـهـ وـطـبـقـاـ لـلـنـصـوصـ تـرـىـ الـدـائـرـةـ صـحـةـ إـجـرـاءـ الـمـدـعـىـ عـلـيـهـ -ـ مـؤـدىـ ذـلـكـ:ـ رـفـضـ دـعـوىـ الـمـدـعـيـةـ -ـ اـعـتـبـارـ الـقـرـارـ نـهـائـيـاـ وـوـاجـبـ الـنـفـاذـ بـمـوجـبـ الـمـادـةـ (٤٢ـ)ـ مـنـ قـوـاعـدـ عـلـمـ لـجـانـ الفـصـلـ فـيـ الـمـخـالـفـاتـ وـالـمـنـازـعـاتـ الـضـرـبـيـةـ.

المـسـتـندـ:

- المواد (٤٢)، (١)، (٥٨)، (٥٣)، (٢)، (١/٥١)، (٧٩) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية الصادرة موجب المرسوم الملكي الكريم رقم م/٥١ وتاريخ ٠٥/١٤٣٨هـ.
- المواد (٢)، (٢)، (٥٣) من نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) بتاريخ ١١/٠٢/١٤٣٨هـ.
- المواد (٤٩)، (٦٤)، (٥٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤هـ.

- المادة (١٥/٢) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤) وتاريخ ٢١/٠٤/١٤٤١هـ

الوقائع:

الحمد لله، والصلوة والسلام على رسول الله، وآله وصحبه ومن والاه؛ وبعد:

في يوم الاثنين ١٦/٠٨/١٤٤٢هـ الموافق ٢١/٠٣/٢٠٢٠م اجتمعت الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومتنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض، وذلك للنظر في الدعوى المقامة من (...) ضد الهيئة العامة للزكاة والدخل حيث استوفت الدعوى الأوضاع النظامية المقررة، فقد أودعت لدى الأمانة العامة للجان الضريبية برقم (١٦٨٢-٢٠٢٠-٧) بتاريخ ٢٧/٠٣/٢٠٢٠م.

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 ٢٠١٨م، وغرامة الخطأ في الإقرار الناتجة عن هذا التقييم.

وبعرض لائحة الدعوى على المدعي عليها الهيئة العامة للزكاة والدخل، دفعت بالآتي: «أولاً: الدفع الموضعية:(أ)ما يتعلق باعتراض المدعى على بند المشتريات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية: ١- الأصل في القرار الصحة والسلامة وعلى من يدعي خلاف ذلك إثبات صحة دعواه، ٢- مارست الهيئة العامة للزكاة والدخل صلاحيتها الممنوحة لها بموجب المادة (٢٦) من نظام ضريبة القيمة مضافة والتي نصت على أنه «للهيئة إجراء تقييم ضريبي للخاضع للضريبة بصرف النظر عن الإقرار الضريبي المقدم منه...» والفرقة (١) من المادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة والتي جاء فيها «للهيئة إصدار تقييمًا للتزامات الشخص الخاضع للضريبة بضريبة القيمة المضافة لفترة ضريبية أو أكثر، ويجب على الهيئة إشعاره بذلك التقييم عند إصداره» فقادت بإعادة تقييم الفترة الضريبية (أغسطس ٢٠١٩م)، وإصدار إشعار تقييم نهائي بتاريخ ٢٥/٠٢/١٤٤١هـ الموافق ١٩/٠١/٢٤م. ٣- تنت جزء من المبلغ لخدمات تأمينية مقدمة من قبل شركة ... للتأمين للضريبة بالنسبة الأساسية وذلك باستبعاد مشتريات بقيمة (٦٣,٦٧٧,٢٣٩,٠٣) ريال، حيث يعود جزء من المبلغ لخدمات تأمينية مقدمة من قبل الشركة ... للتأمين بالفاتورة رقم (٩٠٦٩٢١١٩٠٣)، وقد أفادت المدعى عند تواصل الهيئة معها عبر البريد الإلكتروني أثناء فحص الإقرار الضريبي بأن الفاتورة المشار إليها تخص ضريبة القيمة المضافة في دولة الإمارات العربية المتحدة وأنه تم تضمينها في سجلاتهم عن طريق الخطأ وطالبت باستبعادها من إجمالي المشتريات المفصحة عنها. ٤- يمثل نشاط المدعى في تقديم منتجات التأمين على الأفراد والشركات كالتأمين الصحي والتأمين على المركبات وغيرها، ويقوم عدد من الوكلاء بتقديم خدمات التأمين نيابةً عن المدعى مقابل عمولة عن خدمات الوكالة، وقد تبين

للهيئة عند قيامها بفحص الفواتير الضريبية بأن المدعية باعتبارها عميلاً للوكالء تقوم بإصدار فواتير ذاتية نيابةً عن الموردين وفقاً لأحكام المادة (٥٨) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون وال الفقرة (٢) من المادة (٥٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، إلا أنه تبين أثناء عملية الفحص عدم وجود موافقة مسبقة من قبل الهيئة العامة للزكاة والدخل للمدعية تقوم بالفترة الذاتية وهو الإجراء المفروض عليها وفقاً للمادة (٥٨) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون والتي نصت على أنه: «يحق للعميل الخاضع لضريبة الذي يتلقى سلع أو خدمات موردة له من خاضع لضريبة 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 (٨٨,٦٠,١٨٤) ريال، لعدم صدور موافقة من قبل الهيئة باعتبارها الجهة الضريبية المختصة، حسب ما قضت به المادة ٥٨ من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة، نتيجةً لما سبق بيانه تم فرض غرامة الخطأ في تقديم الإقرار وفقاً للفقرة (١) من المادة (٤٢) والتي نصت على «يعاقب كل من قدم إلى الهيئة إقراراً ضريبياً خاطئاً أو قام بتعديل إقرار ضريبي بعد تقديمها، 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 المحتسبة والمستحقة»، ثانياً: الطلبات: بناءً على ما سبق فإن الهيئة تطلب من اللجنة الموقرة الحكم برد الدعوى. «انتهى ردها.

وبعرض ذلك على المدعية أجبت بمذكرة رد جاء فيها « ١- 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 ٥٨، بالإضافة إلى اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة في المادة (٥٣) فقرة (٢). فأنا نود أن نسلط الضوء على أن الاتفاقية المشار إليها تعد أدلة 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 للأفراد 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 وزيري 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 تفتت في الاكتفاء بتلك الاتفاقية وجعلها محل مخاطبة لجمهور أفراد القانون الخاص، وهذا يعد خلطاً بين قواسم القانونين

العام والخاص. ٢- وما يؤكد ذلك هو ما ورد في الفقرة الثانية من المادة (٧٩) 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 الالزامية لتطبيق الضريبة بما لا يتعارض مع أحكام هذه الاتفاقية». ٣- على ضوء القواعد العامة في التفريق بين أدوات القانون العام والخاص المفصلة أعلاه نعود بالرجوع إلى نظام ضريبة القيمة المضافة فنجد أنه وأشار إلى الاتفاقية بالإحالـة إليها مباشرةً 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 وفـه لفهم حدود تلك الإحالـة هل هي لكامل الاتفاقية وبالتالي تعامل كوثيقة كاملة بمجمل ما ورد فيها محتوية على كافة تفاصيلها كتشريع داخلي أم أنها اجـزأـت بعض بنود تلك الاتفاقية وتبعـتها مـادة مـادة وإنـزاماً على سـبيل الـحـصـر ليـخـاطـب بـتـلـك الـلـازـمـات حصـراً جـمهـورـ القـانـونـ الخـاصـ معـ بـقـاءـ أـصـلـ الـاـتفـاقـيـةـ مجـمـلـةـ كـأـحـدـ أدـوـاتـ القـانـونـ العـامـ،ـ وـهـذـهـ الـوـقـفـةـ ضـرـورـةـ فـيـ حـالـ اـتـقـنـاـ حـولـ القـوـاـعـدـ الـعـامـةـ الـوـارـدـةـ أـعـلـاهـ فـيـ الـبـنـدـيـنـ الـأـوـلـ وـالـثـانـيـ وـقـبـلـتـ بـهـ الـهـيـئـةـ كـقـنـاعـةـ مشـتـرـكـةـ وـتـفـهـمـتـ لـجـنـكـمـ الـمـوـقـرـةـ ذـلـكـ.ـ بـتـبـعـ موـادـ النـظـامـ وـفـصـولـهـ نـجـدـ أـنـهـ لـمـ يـحـلـ إـلـىـ إـقـامـةـ جـمـلـةـ وـسـكـتـ،ـ بـلـ أـحـالـ إـلـيـهـاـ فـيـ موـادـ مـحـدـدـةـ وـكـأـنـهـ يـتـجـزـأـ بـنـوـدـ تلكـ الـاـتفـاقـيـةـ التـيـ منـهـاـ مـاـ يـخـاطـبـ جـمـهـورـ القـانـونـ الخـاصـ،ـ وـمـنـهـاـ مـاـ لـاـ يـخـاطـبـ بـهـ كـأـصـلـ أـدـاـةـ لـلـقـانـونـ العـامـ،ـ وـذـلـكـ عـلـىـ التـفـصـيـلـ التـالـيـ:ـ أـوـلـ ذـكـرـ لـلـاـتفـقـيـةـ وـرـدـتـ فـيـ التـعـرـيفـاتـ ثـمـ وـرـدـتـ فـيـ المـادـةـ الثـانـيـةـ مـنـ النـظـامـ وـالـتـيـ نـصـتـ فـيـ فـقـرـتهاـ الـأـوـلـيـةـ عـلـىـ تـفـرـضـ الـضـرـبـةـ اـسـتـيرـادـ وـتـوـرـيدـ السـلـعـ وـالـخـدـمـاتـ وـفـقـاًـ لـلـأـحـكـامـ الـمـنـصـوصـ عـلـيـهـ فـيـ الـاـتفـاقـيـةـ وـالـنـظـامـ وـالـلـائـحةـ».ـ وـفـيـ هـذـاـ النـصـ نـجـدـ رـوحـ التـقـنـينـ جـلـيـاـ فـيـ مـخـالـفـةـ الـجـارـيـ عـرـقاـ مـنـ حـيـثـ أـنـ الـاـسـتـيرـادـ وـالـتـوـرـيدـ لـسـلـعـ وـالـخـدـمـاتـ بـطـبـيعـتـهـ الـعـابـرـةـ لـدـوـلـ جـعـلـ الـاـتفـاقـيـةـ الدـوـلـيـةـ كـجـزـءـ مـنـ التـشـريعـ الدـاخـلـيـ وـذـلـكـ لـجـنـبـ الـاـزـدواـجـ الـضـرـبـيـ،ـ وـهـذـاـ التـشـريعـ يـعـدـ موـافـقاـ لـطـبـيعـةـ تـلـكـ الـعـمـلـيـاتـ الـعـابـرـةـ بـيـنـ الدـوـلـ وـيـكـوـنـ فـيـ مـحلـهـ.ـ وـهـذـاـ مـاـ أـكـدـ عـلـيـهـ تـفـصـيـلـاـ بـإـلـاـحالـةـ إـلـىـ الـاـتفـاقـيـةـ إـلـيـهـ تـحـدـدـ قـيمـةـ السـلـعـ بـقـانـونـ الـجـمـارـكـ (ـذـاتـ طـبـيعـةـ عـابـرـةـ لـلـدـوـلـ)ـ وـالـفـصـلـ السـادـسـ (ـاـسـتـيرـادـ)ـ وـالـفـصـلـ السـابـعـ (ـاـحـتـسـابـ الـضـرـبـةـ)ـ.ـ بـالـمـقـابـلـ نـجـدـ أـنـ الـفـصـلـ الثـالـثـ الـخـاصـ بـتـوـرـيدـ السـلـعـ وـالـخـدـمـاتـ وـالـفـصـلـ الـرـابـعـ (ـمـكـانـ التـوـرـيدـ)ـ وـالـفـصـلـ الـخـامـسـ (ـالـقـيـمةـ الـخـاضـعـ لـلـضـرـبـةـ)ـ وـالـتـيـ رـيـطـتـ تـحـدـيدـ قـيمـةـ السـلـعـ بـقـانـونـ الـجـمـارـكـ (ـذـاتـ طـبـيعـةـ عـابـرـةـ لـلـدـوـلـ)ـ وـالـفـصـلـ السـادـسـ (ـاـسـتـيرـادـ)ـ وـالـفـصـلـ السـابـعـ (ـاـحـتـسـابـ الـضـرـبـةـ)ـ.ـ بـالـمـقـابـلـ نـجـدـ أـنـ الـفـصـلـ الثـامـنـ الـمـعـنـونـ بـ (ـخـصـمـ الـضـرـبـةـ)ـ فـيـ مـادـتـهـ الـثـانـيـةـ وـالـعـشـرـونـ ذـكـرـ (ـتـحـدـدـ الـلـائـحةـ مـاـ يـأـتـيـ...)ـ وـسـكـتـ عـنـ الـاـتفـاقـيـةـ،ـ وـكـذـلـكـ الـفـصـلـ التـاسـعـ (ـالـفـوـاتـيرـ الـضـرـبـيـةـ)ـ فـيـ مـادـتـهـ الـثـانـيـةـ وـالـعـشـرـونـ ذـكـرـ (ـتـحـدـدـ الـلـائـحةـ مـاـ يـأـتـيـ...)ـ وـسـكـتـ عـنـ الـاـتفـاقـيـةـ.ـ الـفـصـلـ الـحادـيـ عـشـرـ (ـسـدـادـ الـضـرـبـةـ)ـ هـذـاـ الـفـصـلـ تـدـديـداـ وـسـكـتـ عـنـ الـاـتفـاقـيـةـ.ـ الـفـصـلـ الـحادـيـ عـشـرـ (ـسـدـادـ الـضـرـبـةـ)ـ هـذـاـ الـفـصـلـ تـدـديـداـ وـرـدـتـ فـيـ مـادـةـ تـسـتـوـجـبـ التـوقـفـ أـوـرـدـ نـصـهاـ لـتـمـعـنـ،ـ الـمـادـةـ التـاسـعـةـ وـالـعـشـرـونـ:ـ (ـتـحـدـدـ الـلـائـحةـ آلـيـةـ سـدـادـ الـضـرـبـةـ الـمـسـتـحـقـةـ فـيـ الـحـالـاتـ الـتـيـ يـقـعـ فـيـهـاـ مـكـانـ تـوـرـيدـ الـسـلـعـ وـالـخـدـمـاتـ فـيـ الـمـمـلـكـةـ دـوـنـ أـنـ يـكـوـنـ الـمـوـرـدـ مـقـيـماـ فـيـهـاـ)ـ.ـ نـجـدـ هـنـاـ النـصـ

رغم انه 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 سئالي على ذكره. نفس الأمر تكرر في المادة الثلاثون الخاصة بتوريد السلع المستعملة. الفصل الثاني عشر «استيراد الضريبة» مثير كذلك لسكونه عن الاتفاقية رغم أن جميع بنوده حول عمليات ذات صفة دولية. تحليل لمواد النظام: النظام في أكثر مواده ورد على سبيل التوزيع الالتزامات ليتلقاها أفراد القانون الخاص بين الاتفاقية واللائحة، وفي مواضيع أخرى كليهما. أوّلاً: هناك ثلاثة فئات من المواد، مواد ذكرت الاتفاقية واللائحة معاً ومواد اقتصرت على اللائحة.

ثانياً: المواد الخاصة بالتجارة الدولية نصت على الاتفاقية بينما المواد الخاصة بالتجارة والمعاملات المحلية اقتصرت على اللائحة، والمترافق بينهما اشتمل عليهما. ثالثاً: فئة من العمليات والتجارة الدولية أحالت اللائحة دون ذكر للاتفاقية رغم أنه كان من المتصور أن تحلل للاتفاقية. وجوابنا على ذلك لسبعين أولهما إعمالاً للمادة (٧٩) من نفس الاتفاقية التي نصت «... لإصدار القانون المحلي بهدف وضع أدكاماً للاتفاقية 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. ٤- السؤال المطلوب اجابته من قبل الهيئة، أين التنصيص في الفقرة الثانية من المادة (٥٣) من اللائحة على الإحالة للاتفاقية بشأنأخذ موافقة الهيئة حول الفواتير الذاتية. إن كان الجواب لطبيعة تلك العملية، فنود التأكيد أن شركة ... شركة محلية ووكلاها المحليين لا يخضعون لطبيعة العمليات والتجارة الدولية أ العابرة لدول، وعليه كيف للاتفاقية الدولية أن ترتيب التزامات محلية وهي عرف من ذلك إلا إذا سقط سهواً عن التشريع وجلٌ من لا يسهو، أو أن المشرع سكت عنه لسبب ما. ٥- ودریا بما ذكرنا أن كل النظام ولائحته قد تضمن فيهما أكثر ما ورد في تلك الاتفاقية بينما سقط منها النص محل الاعتراض والمتمثل فيأخذ موافقة الهيئة على عقود الفوترة الذاتية مع الوكلاء، والدليل على ما ذكرنا بالرجوع إلى نص المادة الفقرة (٢) من (٥٣) من اللائحة والتي وردت خالية من هذا الالتزام المشار إليه في الاتفاقية بينما تضمنت أجزاء أخرى منها كأحكام العميل الخاضع للضريبة تلقى السلع والخدمات الموردة من خاضع للضريبة بالاتفاق بينهما وهذه الاحقية وردت باللفظ المرادف وهو الجواز باللائحة. بالإضافة إلى ما سبق نوضح للجنتكم الموقرة ما يلي: نصت المادة (٥٨) 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». بالإضافة 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 للفقرتين السابقتين (أي نص المادة ٥٨ 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 (٥٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، وعليه تنص الفقرة الثانية من المادة (٥٣) من اللائحة على الإجراءات التي يجب على الأطراف التي تطبق الفوترة الذاتية التقييد بها. نضيف إلى ما سبق بأن المادة (٥٨) من الاتفاقية لم تحدد على وجهة 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 ١٤٢٨/١٢/١٤هـ الموافق ٢٠٢٠/٩/٦، واستناداً إلى المادة (٥٣) 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 تحديداً للائحة التنفيذية في تاريخ ١٤٤٢/٢/١٤هـ الموافق ٢٠٢٠/١٠/٦، بنفس المادة (٥٣) المنصوصة أعلاه، وعليه، نود أن ننوه بأن الشركة ... قد استوفت الشروط المطلوبة من اللائحة المصدرة من الجهة الضريبية المختصة (إي طبقت النظام المحلي بإصدار الأول والثاني واللائحة التنفيذية) حيث لم يتضمن نص الفقرة الثانية من المادة (٥٣) التي لم تحيل إلى الاتفاقية (والمفهوم من ذلك مخاطبة لجمهور أفراد القانون الخاص) وجوب الحصول على موافقة الهيئة. ٦- من جهة أخرى نجد أن نص اللائحة في الفقرة الثانية من المادة (٥٣) 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 أفراده مالم يرد لسبب صحيح ومعقول انفرد 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 ونظمها من جهة أخرى. الطلبات: السماح للشركة باسترداد ضريبة القيمة المضافة على عمليات الفوترة الذاتية بمبلغ وقدرة (٣٠٩,٢٠٣,٣٧) ثلاثة وتسعة وخمسون ألفاً ومائتان وثلاثة ريالات وثلاثون هللة، وقبولها من النافية الغنية وفقاً لما ورد أعلاه. إلغاء الغرامات المفروضة بمبلغ وقدرة (٢٤,٦٠٨,٦١) أربعة وعشرون ألفاً وستمائة وثمانية وخمسون ريال واحد

وستون هلة.» انتهى ردها.

وبعرض ذلك على المدعي عليها أجبت بمذكرة رد جاء فيها: «١- تؤكد الهيئة على صحة قرارها المعتبرض 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 (٥٨) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة، ٢- 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 حريًّا به الرد على ما ذكرته الهيئة في مذكرةها الجوابية وعدم التوسع في نظريات وتحليلات لا صلة لها بالدعوى، ٣- إن الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي 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 السياسيات الازمة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة، وعليه لتحقيق الهدف وهو وضع إطار موحد لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي، ٤- إن نظام ضريبة القيمة المضافة أحال بشكل صريح إلى الاتفاقية بشأن تطبيق وتفسيير عدة التزامات، ومنها على سبيل المثال: (تعريف الألفاظ 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 (٥١) على ما يلى: «للهيئة التنسيق مع الجهات الحكومية في كل ماله علاقة بتنفيذ أحكام الاتفاقية والنظام واللائحة». بالإضافة إلى نص الفقرة (٢) من المادة الأولى من نظام ضريبة القيمة المضافة والتي نصت على أنه «فيما عدا ما نصت عليه الفقرة (١) من هذه المادة، تكون للألفاظ والعبارات الواردة في النظام المعاني المحددة لها في الاتفاقية» والفقرة (٢) من المادة الثانية من النظام والتي نصت على أنه «دون إخلال بما ورد في الفقرة (٢) من هذه المادة، تفرض الضريبة على استيراد وتوريد السلع والخدمات، وفقًا 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، ٥- في ضوء ما سبق من تبيان لمدى الرامي الاتفاقية تجاه الأشخاص الاعتباريين والطبيعيين الخاضعين لأنظمة المملكة العربية السعودية، وبالعودة لأصل النزاع وقرار الهيئة المعتبرض 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، ٦- ويخلص القول إلى أن عدم وجود موافقة مسبقة من قبل الهيئة العامة للزكاة والدخل للمدعية تقوم بالفوترة الذاتية هو مخالفة صريحة لنص المادة (٥٨) 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 تقدمة 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 وتخطيء موقفه خصمه، وفي البند الثاني أجابت الهيئة أننا توسعنا في نظريات القانون الدولي العام، وكان حريًّا بنا الرد على ما ذكرته الهيئة في مذكرتها الجوابية وعدم التوسيع في نظريات وتحليلات لا صلة لها بالدعوى. ثم انتهى البند! فنجد أن المذكورة 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 محدوداً في مذكرتنا السابقة وسننادر 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 فيما معًا بالإحالات إلى الاتفاقية؟ هذا هو محور وصلب الدعوى، وما إطلالتنا 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: الإحالات إلى أدلة قانونية من غير تفصيل فيها: وهنا تكون الإحالات إلى كامل محتوى ذلك المستند بكل ما ورد فيه من أحكام، ومثال ذلك الإحالات إلى اللائحة أو اللوائح المنظمة، وكذلك كمثال آخر يهمنا في دعواانا لفهم أبعادها ما ورد في نظام مراقبة شركات التأمين الصادر بموجب الأمر الملكي رقم /٣٢/ وتاريخ ٢٤٠٦/٢٠٢٤هـ، 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 أدلة تشريعية بذاتها إلا أن نظام مراقبة شركات التأمين جعلت من هذا المستند كأدلة نظامية وأصبحت جميع شركات التأمين العاملة في المملكة العربية السعودية ملزمة باتباع 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 أدلة أقل منه - وهو النظام الأساسي للشركة- وهو المعنى بتنظيمه برقيته إلى أدلة عليا يستند إليها تشرعياً. أمل أن لا نوصي بإبرادنا 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: الإطالة إلى نصوص محددة باتفاقية من أدلة قانونية أخرى: وهنا يتعمد النظام عدم الإحالات إلى كامل المستند الآخر بل إلى جزء أو أجزاء منه، وهنا يمكن توجيه المشرع إلى اتفاقية في الأحكام، وهذا ما حدث بالفعل في حالتنا المماثلة، أحد الفوارق هنا أن النظام استعار أدلة من أدوات القانون الدولي وجعل منها أدلة تنظيمية داخلية في بعض بنوده وأحكامه وليس ذلك المستند، إلا ان الفارق الأهم وهو ما يعنيه أن نظام ضريبة القيمة المضافة وزع باتفاقية الأحكام بين مستندين أحدهما اللائحة التنفيذية والآخر الاتفاقية الموحدة في بعض أجزائه، بطبيعة الحال فيما يتعلق باللائحة فالجزاء المحالة من النظام هي للتأكيد والأجزاء الأخرى التي لم تتضمن الإحالات ما زال المكلفوون مخاطبون بها لكونها نصوص لائحة تتبع النظام كأدلة تنظيمية بطبيعتها، وأما الاتفاقية فلا يمكن قياسها على اللائحة لطبيعتها المختلفة، فالجزاء المحالة إليها في الاتفاقية يعد المكلفوون مخاطبون بها حصرياً، بينما الأجزاء الأخرى تبقى على أصلها كقانون دولي لشأن المخاطبين بها، ثم تأتي 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 المكلفوون. ما تحاول الهيئة فعله هو إذابة تلك الفوارق والخلط بينهما بتمثيل المكلفين مالم يحملهم النظام، الجدير بالذكر هنا أن النظام هو الأساس وما نص عليه هو المخاطب به من جمهور المكلفين وما ورد من حالات محددة في إي مستند آخر فالمكلفوون مخاطبون به أيضاً، ولو أراد النظام لتبغ الوصف الثاني وهو الإطالة إلى الاتفاقية جملة وسكت، ودينها كان سيستقيم موقف الهيئة وذلك دون العناء والإطالة بتتبع بنود تلك الاتفاقية بنداً بنداً ودكماً دكماً والإطالة على بعض منها دون البعض. ونعيد ونطالب الهيئة تقديم الإطالة من النظام أو اللائحة للاتفاقية بشأن أخذ 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. تتفق 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 تعنينا إلا بالقدر المقتبس من تلك الاتفاقيات والتي عكست في أنظمتنا الداخلية! ونظام العمل السعودي كمثال لم يحل إلى إيه من تلك الاتفاقيات (والتي بلغت أكثر من ١٨٠ اتفاقية عمل) بل ضمن في محتواه ذلاصة تلك الاتفاقيات، وهذا هو الأصل الموضح في الوصف الأول أعلاه، وأما خيار

الإحالة كما أسلفنا بوصفيه الثاني والثالث أعلاه هما البديل، إى الإحالة دون تفصيل أو الإحالة بالتبع في بعض البنود دون الأخرى من مصادرها أيا كانت وتضمينها في النظام أو اللائحة، وكلما الخيارين وارد إلا أن الذي لا يرد هو الخلط والعشوائية بينهما. في البند الرابع أوردت الهيئة بعض الأمثلة على تبع 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 فلابد من إيراد تعريف للاتفاقية، كما أشار إلى الفقرة الثانية من المادة الثانية من النظام والتي ذكرت «.... وفقاً للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية، وهذا التنصيص مستنبطاً نصاً وفهمـا. 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 ثلاثة أدوات نظامية والشكل المتبع لديهم في طريقة الرقابة والشراف، وأكددت 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 طلبنا منهم وكررنا طلبنا على وجهة النصوص. وبذلك نخلص أن البنود السابقة وصولاً للبند السادس والذي نص على مخالفة الشركة لنص الاتفاقية في مادته (٥٨) يعد قرار تعسفياً لعجز الهيئة تقديم ما يفيد انطباق تلك المادة على وجهة النصوص، وصولاً للمكلفين لعدم وجود الإحالة في النظام أو اللائحة رغم أن النظام تتبع كل الحالات الأخرى بأحكامها وهو بالتأكيد لم ينس هذه الحالة على وجهة النصوص، ويقع على عاتق اللجنة بصفتها الجهة القضائية إبطال القرارات التعسفية باللغاء، 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 بتکليفهم بأعباء مفترضة دون وجود نص صريح ولو على سبيل الإحالة. وكان لاماً 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 (٥٣) من اللائحة أو في النظام، لا باللجوء إلى تغريم المكلفين، والقاعدة أن لا عقوبة إلا بنص والغرامة من جنس العقوبات. الطلبات: ١- السماح للشركة باسترداد ضريبة القيمة المضافة على عمليات الفوترة الذاتية بمبلغ وقدرة (٣٠٩,٢٠٣,٣٧) ريال، وقبولها من الناحية الفنية وفقاً لما ورد أعلاه، ٢- إلغاء الغرامات المطلوبة بمبلغ وقدرة (٢٤,٦١٠) ريال.» انتهى ردها.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ ٠٧/٤/١٤٤٢هـ الموافق ٢١/٠٣/٢٠٢١م، افتتحت الجلسة والمنعقدة عبر الاتصال المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المركزي 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 (٢٦٠٤٠) وتاريخ ٢١/٤/١٤٤١هـ؛ 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 (...) وبصفتهم ممثلين للهيئة العامة للزكاة والدخل بموجب خطاب التفويض رقم (٢٠٠٢/١٧٩١/١٤٤١) وتاريخ ١٩/٥/١٤٤١هـ 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 المدعي عليها عن رده أجاب بطلب المهلة للاطلاع على المذكرة وتقديم رده عليها، وعليه قررت الدائرة تأجيل النظر في الدعوى إلى جلسة ٢٢/٣/٢٠٢١م، على أن يقوم وكيل المدعية بإيداع رده بتاريخ ١٨/٣/٢٠٢١م ويقوم ممثل المدعي عليها بالاطلاع والرد عليها بتاريخ ٢٠/٣/٢٠٢١م وذلك من خلال البوابة الخاصة بالأمانة.

وفي يوم الاثنين بتاريخ ٠٩/٤/١٤٤٢هـ الموافق ٢٢/٣/٢٠٢١م، افتتحت الجلسة والمنعقدة عبر الاتصال المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المركزي 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 (٢٦٠٤٠) وتاريخ ٢١/٤/١٤٤١هـ؛ 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 (...) وبصفتهم ممثلين للهيئة العامة للزكاة والدخل بموجب خطاب التفويض رقم (٢٠٠٢/١٧٩١/١٤٤١) وتاريخ ١٩/٥/١٤٤١هـ والصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية، وحيث أضاف وكيل المدعية أنه لم يطلع على مذكرة المدعي عليها ويطلب مهلة للاطلاع عليها وتقديم الرد، بناء عليه قررت الدائرة الاستجابة لطلب وكيل المدعية والتأجيل إلى ٢٩/٣/٢٠٢١م، على أن تودع المدعية ردها قبل ٢٤/٣/٢٠٢١م وأن تطلع المدعي عليها على ما قدم والرد عليه قبل ٢٦/٣/٢٠٢١م.

وفي يوم الاثنين بتاريخ ١٦/٤/١٤٤٢هـ الموافق ٢٩/٣/٢٠٢١م، افتتحت الجلسة والمنعقدة عبر الاتصال المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المركزي 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 (٢٦٠٤٠) وتاريخ ٢١/٤/١٤٤١هـ؛ 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 (...) وبصفتهم ممثلين

للهيئة العامة للزكاة والدخل بموجب خطاب التفويض رقم (٢٠٠١/١٧٩/١٤٤١) وتاريخ ١٤٤١هـ الصادر من وكيل المحافظ للشؤون القانونية، وبسؤال طرفي الدعوى عما يودان إضافته، قررا الاكتفاء بما تم تقديمها سابقاً، وعليه قررت الدائرة رفع الجلسة للمداولة، تمهداً لإصدار القرار.

الأسباب:

بعد الاطلاع على أوراق الدعوى وبعد التدقيق، وبعد الاطلاع على الاتفاقية الموددة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي المصدقة بالمرسوم الملكي رقم (٥١/م) وتاريخ ١٤٣٨/٠٥/٠٣هـ، وبعد الاطلاع على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١١٢/م) بتاريخ ١٤٥٠/١٥/١٤٥٠هـ وتعديلاته، ولائحته التنفيذية الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) بتاريخ ١٤٥٠/٦/١١هـ وتعديلاتها، واستناداً على نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١١٣/م) وتاريخ ٢/١١/١٤٣٨هـ وتعديلاته، وعلى اللائحة التنفيذية للنظام الصادرة بقرار من مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل برقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤هـ وتعديلاتها، وعلى قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ١٤٤١/٦/١١هـ، والأنظمة واللوائح ذات العلاقة، نظرت الدائرة في الدعوى:

من حيث الشكل، ولما كانت المدعية تهدف من دعواها إلى إلغاء قرار المدعي عليها بشأن التقىيم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بإقرار شهر أغسطس من عام ٢٠٢٠م، وغرامة الخطأ في الإقرار الناتجة عن هذا التقىيم، وذلك استناداً إلى نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، وحيث أن هذا النزاع يعد من النزاعات الداخلية ضمن اختصاص لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية بموجب المرسوم الملكي رقم (١١٣/م) وتاريخ ٢/١١/١٤٣٨هـ، وحيث أن النظر في مثل هذه الدعوى مشروعًا بالاعتراض عليه خلال (٣٠) يومًا من تاريخ الإخبار 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) يومًا من تاريخ الإبلاغ به، وعلى الهيئة أن تبت في الاعتراض خلال (تسعين) يومًا من تاريخ تقديمها، فإذا صدر القرار برفض الاعتراض أو مضت مدة (تسعين) يومًا دون البت فيه، فللملكون خلال (ثلاثين) يومًا من تاريخ إبلاغه برفض اعتراضه أمام الهيئة أو مضي مدة الـ (تسعين) يومًا دون البت فيه، القيام بأي مما يأتي: ١- طلب إحالة الاعتراض إلى اللجنة الداخلية لغرض التسوية، فإذا رفض المكونون قرار اللجنة الداخلية بشأن التسوية أو مضت المدة المحددة في قواعد التسوية دون الوصول إلى تسوية، جاز للمكونون التقدم بدعوى التظلم من قرار الهيئة أمام لجنة الفصل خلال (ثلاثين) يومًا 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. ٢- إقامة دعوى التظلم مباشرة أمام

لجنة الفصل»، وحيث أن الثابت من مستندات الدعوى أن المدعى تبلغت بإشعار إلغاء طلب المراجعة بتاريخ ٢٩/٠١/٢٠٢٠م، وقدمت اعترافها بتاريخ ٢٧/٠٢/٢٠٢٠م، مما تكون معه الدعوى قدّمت خلال المدة النظامية المنصوص عليها، مستوفية أوضاعها الشكلية مما يتّعِّن معه قبول الدعوى شكلاً.

من حيث **الموضوع**، يتضح أن الخلاف يكمن في اعتراف المدعى على قيام المدعى عليهما بتقييم الفترة الضريبية لإقرار شهراً أغسطس لعام ٢٠١٨م، باستبعاد خصم المشتريات المحلية الخاضعة للنسبة الأساسية بمبلغ (٦٠,٨٨٤,٧) ريال والتي أفضحت عنها المدعى بإقرارها الضريبي حيث أن المدعى تدفع بأن تلك المشتريات عبارة عن عمولة مدفوعة للوكلاء الذين يقدمون خدمات تأمينية نيابة عن الشركة المدعى وذلك بموجب فواتير ضريبة ذاتية تصدر من المدعى (العميل) نيابة عن المورد (الوكيل) وفق اتفاقية مبرمة فيما بين المدعى (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 المدعى 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: «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»، كما نصت الفقرة (الثانية) من المادة الفاتورة 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 (الثالثة) من المادة (الناسعة والسبعين) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية والمعنونه «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 الازمة لتطبيق الضريبة بما لا يتعارض مع أحكام هذه الاتفاقية»، كما نصت المادة (الرابعة) من نظام ضريبة القيمة المضافة على أنه: «تفرض الضريبة على استيراد وتوريد السلع والخدمات، وفقاً للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية والنظام ولائحة»، وبتأمل هذه الأحكام والنصوص النظامية فإنه يستدل منها أن المرجعية في التطبيق

لأحكام مواد النظام ولائحته التنفيذية للاتفاقية، وفضلاً عن ذلك فإن أوجه إصدار الغواصير 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 (الفاتورة (الثالثة والعشرون) من المادة (الخامسة) من المادة (الثالثة والعشرون) من النظام لائحة 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 المادة (الثامنة والخمسون) من اللائحة لا يعد تفسيراً جديداً ولكنه تأكيد على ما جاء بصريح الفقرة (الأولى) من المادة (الثامنة والخمسون) من الاتفاقية بضرورةأخذ 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 توافقه لغاية ممارسة حق الخصم «الفاتورة الضريبية التي حصل عليها تطبيقاً لأحكام هذه الاتفاقية» و التي أشارت لها الفقرة (السابعة) من المادة (الناسعة والأربعون) من اللائحة التنفيذية حتى يتسمى 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 موافقة الجهة الضريبية المختصة لا يستند إلى أساسين نظامي 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 موافقة الجهة الضريبية المختصة على ذلك الإجراء لا يتوافق مع النصوص النظامية السابقة الإشارة إليها في ذلك الخصوص.

وفيمما يتعلق بغرامة الخطأ في الإقرار، ثبت للدائرة أن المدعي عليها أصدرت قراراً لها بفرض غرامة الخطأ في الإقرار الناتجة عن إشعار التقييم النهائي للفترة الضريبية المتعلقة بشهر أغسطس لعام ٢٠١٨م، حيث طالب المدعية بالغائبات، 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 تقديمها، أو قدم أي مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه وتنجح عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق، بغرامة تعادل (٥٠٪) من قيمة الفرق بين الضريبة المحتسبة والمستحقة»، وبعد الاطلاع والدراسة؛ يتضح أنّ غرامة الخطأ في الإقرار نتجت عن تعديل المدعي عليها لإقرار

المدعية للفترة الضريبية المتعلقة بشهر أغسطس من عام ٢٠١٨م؛ وحيث رأينا في البند الأول قد أفضى بتأييد المدعي عليها بإجرائها كون أن 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 تجت 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 المدعي عليها.



القرار:

ولهذه الأسباب وبعد المداولة، قررت الدائرة بالإجماع ما يلي:
رفض دعوى المدعية / شركة ... للتأمين (سجل تجاري رقم (...).

صدر هذا القرار حضورياً بحق الطرفين، وقد حددت الدائرة يوم الأحد ١٤٤٢/١١/٠٣هـ الموافق ٢٠٢١/٠٦/١٣م، موعداً لتسليم نسخة القرار، ولأطراف الدعوى طلب استئنافه خلال ثلاثة أيام من اليوم التالي للتاريخ المحدد لتسليمها، وفي حال عدم تقديم الاعتراض يصبح نهائياً وواجب النفاذ بعد انتهاء هذه المدة.

وصلَّى اللهُ وَسَلَّمَ عَلَى نَبِيِّنَا مُحَمَّدَ، وَعَلَى آلِهِ وَصَاحْبِيهِ أَجْمَعِينَ.