

(القرار رقم ١٤٦٦ الصادر في العام ١٤٣٦هـ)

في الاستئناف رقم (١٣٧٩/ض) لعام ١٤٣٣هـ

الحمد لله وحده، والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٦/٢/٩هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٦٩) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٦هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (١٦) لعام ١٤٣٣هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٦/٢/٤هـ كل من: و..... و.....، كما مثل المكلف.....

وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة المكلف بنسخة من قرارها رقم (١٦) لعام ١٤٣٣هـ بموجب الخطاب رقم (٣/٢٣٩) وتاريخ ١٤٣٣/٩/١٨هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (٢٤٤) وتاريخ ١٤٣٣/١١/١٧هـ، كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من (أ) برقم (بدون) وتاريخ ١٤٣٣/١١/١٥هـ بمبلغ (٢,٣٨٢,٣٥١) ريال، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

الناحية الشكلية أمام اللجنة الابتدائية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا) برفض اعتراض المكلف من الناحية الشكلية وفقًا لحثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن قرار اللجنة الابتدائية استند إلى أن فرع البنك لم يسدد الضريبة المستقطعة عن بنود الربط التي لم يعترض عليها (على حد تعبير اللجنة)، ويرى المكلف أنه قد اعترض على كامل الضريبة المستقطعة الواردة بالربط وقدرها (١,٣٧٩,٤٤١) ريال، وأن اللجنة لم تلتفت إلى ما ورد بوجهة نظره وتبنت وجهة نظر المصلحة، حيث ورد في حثيات القرار (سند اللجنة الوحيد) أن فرع البنك لم يشير إلى باقي المبالغ التي وردت بالربط ولم ترد بمذكرة الاعتراض حيث لم يوضح هل هو معترض بشأنها أو موافق عليها والحقيقة أن فرع البنك قد اعترض جملة وبشكل عام على إخضاع عوائد الفرض عن الودائع قصيرة الأجل إلى ضريبة الاستقطاع، فقد ورد في المذكرة الأصلية المقدمة إلى المصلحة ما نصه "أن عملاءنا يعترضون على الربط المذكور... الخ"، وأن نقاط الاعتراض هي:

١- إخضاع عوائد القرض عن الودائع قصيرة الأجل إلى ضريبة الاستقطاع.

٢- الغرامات ."

ويتضح من ذلك أن فرع البنك قد اعترض على إجراء المصلحة بإخضاع عوائد القرض قصيرة الأجل لضريبة الاستقطاع على عكس ما ورد بحيثيات قرار اللجنة أن المكلف لم يشر إذا كان معترض أو موافق على باقي العناصر.

وعلى جانب آخر فإن ما ورد كمثال بمذكرة الاعتراض من الإشارة إلى بعض المبالغ فقط لا يعطي اللجنة كل الحق في إسقاط ما ورد صراحة بالمذكرة من اعتراض فرع البنك على إخضاع جميع المبالغ للضريبة المستقطعة.

أضف إلى ذلك أن مذكرة الاعتراض لم تحتوي على كل المبالغ الواردة بالربط والمدفوعة لنفس الجهة مثلًا، مما يدل على أن ما ورد بمذكرة الاعتراض كان على سبيل المثال لا الحصر.

وبالرجوع إلى مذكرة الاعتراض الأصلية أيضًا يتضح أنه في نهايتها "أن المبالغ المدفوعة لبنك (أ) وبنك (ج) بالبحرين والفروع الأخرى هي لعمليات الإيداع بين البنوك وبالتالي لا تخضع للضريبة المستقطعة" وأن فكرة الاعتراض على إخضاع جميع المبالغ الواردة بالربط للضريبة المستقطعة واضحة على طول المذكرة فقد ورد بالمذكرة الإلحاقية في (١) من (١) " ويتم دفع الفوائد (عوائد القرض) إلى البنوك الخارجية في البحرين أو بلد البنك الذي يتم الاقتراض منه أو إفراضه"، وهذا دليل آخر على قصد ونية البنك في الاعتراض على كافة المبالغ التي أخضعت للضريبة المستقطعة.

ومن ناحية أخرى فإن القرار الوزاري رقم (١٠٦٥/١٨٥) في ٣٠/١٤٢٨/هـ الذي صدر تمشيًا مع متطلبات (ب) والتي تقتضي باحتفاظ البنوك بمستوى سيولة معين درءًا وتحريزًا لأي مخاطر أو تقلبات قد تحدث لتضر بالاقتصاد الوطني الكلي، وهذا القرار قد أعفى الدخل المتحقق من الودائع قصيرة الأجل بين البنوك (Interbank) من الخضوع للضريبة المستقطعة، وذلك لأن هذه الودائع لها طبيعة خاصة حيث تمثل أدوات مالية لإدارة السيولة وهي عادة ما تكون قصيرة الأجل لمدة يوم أو جزء من اليوم.

وتجدر الإشارة إلى أن قصيرة الأجل الواردة بالقرار لا تقتصر على مدة اليوم أو جزء من اليوم كما تدعي المصلحة، إنما يمكن تفسيرها في نطاق استعراض معناها الوارد في أماكن أخرى من النظام أو اللائحة أو ما استقر عليه العمل بالمصلحة وهو انسحابها إلى الودائع التي تودع لمدة سنة أو أقل وأن طويلة الأجل هي أكثر من سنة وليس كما تفسرها المصلحة أنها مقصورة على يوم أو جزء من اليوم، كما أن عمليات الإقراض قصيرة الأجل هي ضرورة تطلبها طبيعة أحد الأنشطة الهامة للبنوك، والجدير بالذكر أن البنوك السعودية كانت قد اتخذت موقفًا موحدًا وهو عدم إخضاع الدخل الناتج عن الودائع قصيرة الأجل بين البنوك للضريبة المستقطعة، في الوقت الذي قامت فيه المصلحة بإخضاعها الأمر الذي ترتب عليه زيادة العبء الضريبي على البنوك مما قد يخل بمراكزها المالية، ومن الآثار السلبية لخضوع الدخل المتحقق عن الودائع بين البنوك هو عزوف البنوك الأجنبية عن إيداع أي مبالغ لدى البنوك السعودية لأن فرض الضريبة المستقطعة عن هذه العمليات سيضر بالمواقف المالية للبنوك سيما ما يتعلق بالسيولة، كما أن قوانين ونظم الضرائب الدولية لا تخضع هذه العمليات للضريبة، ولا تقوم البنوك الأجنبية بفرض ضريبة الاستقطاع عن هذه العمليات التي تقوم بها البنوك السعودية، وأن عمليات الاقتراض أو الإقراض قصيرة الأجل هي لغرض إدارة متطلبات السيولة وليست عمليات تجارية فالعائد منها قليل جدًا إذا قورنت بعمليات الإقراض والاقتراض التجارية الأخرى، وأن وجهة نظر البنك في ضوء القرار الوزاري رقم (١٨٥) هو عدم إخضاع العمليات قصيرة الأجل بين فرع البنك بالمملكة والبنوك الخارجية الأخرى للضريبة المستقطعة سواء كانت لبنوك شقيقة أو المركز الرئيسي أو أي عمليات إقراض أو اقتراض من بنوك خارجية أخرى.

ومن ناحية أخرى فقد صدر في حالة مماثلة قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم (٨) لعام ١٤٣٣ هـ وهو يؤيد المكلف في عدم توجب ضريبة مستقطعة عن المبالغ غير المسددة المستحقة للمركز الرئيس لعدم سدادها أو تحويلها، وخلص المكلف إلى أنه

يمكن استنباط اعتراض البنك على إخضاع كافة المبالغ المدفوعة كعوائد قرض من خلال المذكرات التي تم تقديمها، وبنفس السهولة أيضا يمكن اعتبار ما ورد بمذكرة الاعتراض بأنه كان على سبيل المثال، وأن اللجنة الابتدائية قد جانبها الصواب في انحيازها للتفسير الأسهل وهو أن البنك قد اعترض حصرياً على (ثلاثة) مبالغ فقط، وتوخيًا للعدالة ينبغي أن تنازر اللجنة لنية وقصد البنك الواضحة جدًا بالمذكرات التي تم تقديمها واعتراضها على كل ما تم إخضاعه للضريبة المستقطعة.

وفيما يخص الغرامة فإن البنك يرى وبشكل أساسي وأصيل عدم إخضاع الضريبة المستقطعة للغرامة إلا إذا أصبحت مستحقة ، ولا تصبح الضريبة مستحقة إذا اعترض عليها المكلف ومن ثم عدم توجب غرامة على الضريبة إلا بعد انتهاء مراحل التقاضي المختلفة بين المصلحة والمكلفين ، وفي ضوء المادة (٦٦) فقره (١) من النظام الضريبي فإن فرق الضريبة يصبح مستحقاً إذا وافق المكلف على الربط ولم يعترض عليه خلال الأجل النظامي، وهذا معناه أن الضريبة لم تصبح مستحقة ومن ثم عدم فرض غرامة تأخير عليها ، وفي حال أيد القرار الصادر من اللجنة الابتدائية المصلحة في فرض الغرامة فإن المكلف له أن يستأنف القرار على أن يسدد الضريبة المستحقة بموجب الربط طبقاً لقرار اللجنة دون سداد أي غرامات ، كما لا تصبح الضريبة مستحقة إذا رأى المكلف التظلم من القرار الصادر عن اللجنة الاستئنافية أمام ديوان المظالم، على أن الضريبة تصبح مستحقة وتتوجب عليها الغرامة في حالة صدور حكم ديوان المظالم مؤيداً للمصلحة ويتم احتساب الغرامة من تاريخ استلام الربط المعدل طبقاً للقرار الصادر من ديوان المظالم وحتى تاريخ السداد وليس كما تدعي المصلحة من تاريخ استحقاقها وهو (١٢٠) يوم من تاريخ انتهاء السنة المالية ، وأضاف المكلف بمذكرته المؤرخة في ١٤٣٦/٢/٤ هـ ، مؤكداً على ما سبق إيضاحه بموجب مذكرة الاستئناف المقدمة إلى هذه اللجنة فذكر أنه اعترض على كل ما هو ضريبة مستقطعة، وما ورد بمذكرة الاعتراض لم يكن إلا مثلاً، حيث إن هناك مبالغ أخرى مدفوعة لنفس الجهة وفي نفس البلد ولم يرد ذكرها بمذكرة الاعتراض الأمر الذي يؤكد نية الشركة في الاعتراض على كامل الضريبة المستقطعة التي تطالب بها المصلحة بموجب الربط، فمن غير المعقول الاعتراض على الضريبة المستقطعة المستحقة عن بعض المبالغ دون غيرها وهي مدفوعة لنفس الجهة، ولا يوجد سبب لعدم الاعتراض عن هذه دون تلك ، وإن نية المكلف واضحة في الاعتراض على كامل مبلغ الضريبة المستقطعة، وذلك من خلال وجهة نظره في عدم إخضاع عمليات القروض والإقراض بين البنوك للضريبة، حيث إن ذلك يندرج تحت طائلة القرار الوزاري رقم (١٠٦٥/١٨٥) تاريخ ١٤٢٨/٠١/٣٠ هـ الذي صدر تمشياً وانسجاماً مع متطلبات مؤسسة (ب) بضرورة الاحتفاظ بمستوى سيوله معين، تحفظاً وتحريزاً من أي تقلبات أو مخاطر قد تحدث وتسبب ضرراً للاقتصاد الوطني الكلي. وفي إشارة إلى نية فرع البنك في الاعتراض على عوائد القرض المدفوعة بالخارج ولجميع الجهات، فقد ورد بالمذكرة الإلحاقية المقدمة أثناء الجلسة "أن المبالغ المدفوعة لبنك (أ) وبنك (ج) بالبحرين والفروع الأخرى هي لعمليات الإيداع بين البنوك ولا تخضع للضريبة المستقطعة" وفي هذا إشارة إلى الحديث عن جميع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة.

أما من الناحية الموضوعية فقد صدر القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) تاريخ ١٤٣٥/٠٥/١٨ هـ بتعديل الفقرة (١١) من المادة رقم (١٠) من اللائحة التنفيذية، وذلك بإعفاء عوائد القروض الناتجة عن الودائع بين البنوك إذا بقيت هذه الودائع لدى البنك المقترض المقيم مدة أقصاها تسعين يوماً، ويؤكد صحة ما ذهب إليه فرع البنك من الاعتراض على الخضوع من الأساس، فبعدما كانت المصلحة تطبق القرار الوزاري رقم (١٠٦٥/١٨٥) تاريخ ١٤٢٨/٠١/٣٠ هـ الذي تم تفسيره من جانب المصلحة بأن الإعفاء ينطبق على الودائع لمدة يوم أو جزء من اليوم، صدر القرار الأخير ليؤكد خطأ ما تطبقه المصلحة، ومقتضى هذا أن الأمر لم يستقر بعد، سواء من ناحية خضوع هذه العمليات أو إعفائها لفترة معينة، وبما لذلك من انعكاس بطبيعة الحال على بدء احتساب الغرامات في حالة الخضوع ، وإن محصلة ذلك ودون الإلزام باعتراض المكلف على أنه قد اعترض على كامل الضريبة المستقطعة فإن هناك ما يعطي اللجنة الحق في بحث الناحية الموضوعية أسوة بما هو متبع ويطبق على مكلفي الزكاة بموجب القرار الوزاري رقم (٩٦١) تاريخ ١٤١٨/٠٤/٢٢ هـ الذي أعطى الحق إلى اللجان الابتدائية فتح الناحية الشكلية إذا كان الاعتراض مقبولاً من الناحية الموضوعية.

ومما يؤكد صحة الاعتراض من الناحية الموضوعية المتمثلة في عدم خضوع مثل هذه العمليات هو إعفاؤها بموجب القرار الوزاري رقم (١٨٥) تاريخ ٣٠/١/١٤٢٨هـ، ثم القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) تاريخ ١٨/٥/١٤٣٥هـ، وبناءً عليه يرى المكلف أنه لا يوجد سبباً أو مبرراً لرفض الاعتراض من الناحية الشكلية غير تبني اللجنة لوجهة نظر المصلحة وهو عدم سداد الضريبة عن عناصر الربط التي تدعي المصلحة قبولها من جانب الشركة وهذا غير صحيح، وقد أكد المكلف ذلك خلال الجلسة التي عقدت لمناقشة الاعتراض شفويًا وتحريريًا، ويؤكد المكلف أنه من المستقر فقهيًا وقضائيًا أنه ما دام باب المرافعة مفتوح لم يقفل والقضية لا زالت متداولة أمام اللجان والمحاكم فإن كل الدفوع تعتبر مقبولة ويجب دراستها من جانب اللجنة.

أما بشأن الغرامات فيرى المكلف سقوطها بسقوط أصلها وهو الضريبة، ومن الأهمية الإشارة إلى أنه قد صدر العديد من القرارات عن اللجان المختلفة التي تؤيد عدم توقيع الغرامة إلا بعد انقضاء كافة مراحل التقاضي التي كفلها النظام بين المصلحة والمكلفين، ويذكر في ذلك أن اللجنة الاستئنافية قد أصدرت القرار الوزاري رقم (١٤٤٣) لعام ١٤٣٥هـ بتأييد المكلف في احتساب الغرامة (١%) بعد انقضاء مراحل التقاضي وصدور قرار نهائي في القضية، وبهذا الصدد أيضًا فإن القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) تاريخ ١٨/٥/١٤٣٥هـ بشأن إعفاء عمليات الإقراض قصيرة الأجل بين البنوك من الضريبة المستقطعة، والعدول عن المدة التي يتم بعدها إخضاع هذه العمليات للضريبة لخير دليل على عدم استقرار الأوضاع بهذا الشأن بل أن نطاق سريان القرار قد فتح الباب واسعًا ليشمل كافة القضايا التي لم تصبح نهائية، وهذا يدل أيضًا على عدم الاستقرار، حيث لا يوجد نصوص نظامية بشأن توقيع الغرامة في حالة الرفض الشكلي.

بالإضافة إلى تضرر بعض المكلفين اللذين انتهت موافقهم قبل صدور القرار، وأن أسس العدالة تقتضي إزالة هذا الضرر بإلغاء كل ما يعوق دراسة النواحي الموضوعية حتى ولو كانت الناحية الشكلية هي المعوق وتطبيق القرار رقم (١٧٧٦).

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة رد بالخطاب المؤرخ في ٤/٢/١٤٣٦هـ تضمنت الإفادة بأنه جاء في قرار اللجنة المستأنف عليه "وحيث لم يسدد المكلف الضريبة المستحقة عن البنود غير المعترض عليها، فإن اللجنة ترى تأييد المصلحة في رفض اعتراض المكلف من الناحية الشكلية استنادًا لأحكام الفقرة (٣) من المادة (٦٠) وكذلك الفقرة (٦) من المادة (٦١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ".

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول اعتراضه من الناحية الشكلية المقدم بشأن الربط الضريبي والذي بموجبه تم احتساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة خلال عامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م لجهات غير مقيمة وهي (أ) وإعادته للجنة الابتدائية للنظر فيه من الناحية الموضوعية، في حين تتمسك المصلحة بما قضى به قرار اللجنة الابتدائية برفض الاعتراض من الناحية الشكلية للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدارسة و اطلاع اللجنة على الربط الضريبي لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م المرفق بالخطاب رقم (١٤٣٢/١٦/٢٥٣٨) وتاريخ ٨/٥/١٤٣٢هـ الذي بموجبه تم احتساب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة ل (ا) (البحرين - باريس - أبي ظبي - المنامة - فرنسا - الكويت - نيويورك - أمريكا - السويد) كعوائد للقروض التي حصل عليها المكلف - فرع (أ) - من تلك الجهات، وكذلك اطلاع اللجنة على مذكرة الاعتراض المقدمة من المكلف بخطابه المؤرخ في ٣/٧/١٤٣٢هـ يتضح أنها نصت صراحة تحت البند المعنون بنقاط الاعتراض على إخضاع عوائد القرض عن الودائع قصيرة الأجل إلى ضريبة الاستقطاع والغرامات.

كما اتضح أن مذكرة الاعتراض في الصفحة الأخيرة منها نصت صراحة على المبالغ المدفوعة ل(أ) أو (ج) البحرين " والفروع الأخرى " (وبناءً على ما تقدم فإنه يتضح أن الودائع بين البنوك هي عمليات إقراض قصيرة الأجل لغرض إدارة متطلبات السيولة لدى البنوك ولا تعتبر عمليات إقراض لأغراض تجارية كما أن قوانين الضرائب الدولية لا تعامل الأرباح المحققة من هذه

العمليات كفوائد خاضعة لضريبة الاستقطاع , وعليه فإن وجهة نظر عملائنا وفي ضوء القرار الوزاري رقم (١/١٨٥) أن المبالغ المدفوعة ل(أ)أو (ج) البحرين "والفروع الأخرى" هي لعمليات الإيداع بين البنوك وبالتالي لا تخضع لضريبة الاستقطاع . كما أنه اتضح من خلال قراءة اللجنة لمذكرة الاعتراض أن المكلف ذكر صراحة اعتراضه على إخضاع كامل عوائد القرض عن الودائع قصيرة الأجل لضريبة الاستقطاع في العديد من دفعه وإيضاحاته، وما ذكره المكلف تفصيلاً بشأن المبالغ الثلاثة التي تم إيرادها في مذكرة الاعتراض لا يعني عدم اعتراضه على بقية المبالغ وفقاً لما تم بيانه.

وبناءً عليه وحيث إن مذكرة الاعتراض كانت واضحة في اعتراض المكلف على إخضاع عوائد القروض عن الودائع قصيرة الأجل المدفوعة ل(أ)أو (ج) البحرين "والفروع الأخرى" لضريبة الاستقطاع، فإن اللجنة ترى عدم وجود بنود لم يعترض عليها المكلف يستوجب معها سداد الضريبة عنها وبالتالي ترى اللجنة قبول اعتراض المكلف من الناحية الشكلية وإعادته للجنة الابتدائية للنظر فيه من الناحية الموضوعية.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من (أ)على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة الرياض رقم (١٦) لعام ١٤٣٣هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

تأييد استئناف المكلف في طلبه قبول اعتراضه من الناحية الشكلية وإعادته للجنة الابتدائية للنظر فيه من الناحية الموضوعية.

ثالثاً: يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المطالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار.

وبالله التوفيق،