(القرار رقم (1794) الصادر في العام 1439هـ)

في الاستئناف رقم (1852/ض) لعام 1436هـ

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

في يوم الاثنين الموافق 1439/1/5هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) وتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من بنك (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (26) لعام 1436هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام من 2010م حتى 2013م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/8/7هـ كل من: ..... 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 الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (26) لعام 1436هـ بموجب الخطاب رقم (1436/2/242) وتاريخ 1436/10/18هـ، وقدم استئنافه المقيد لدى اللجنة برقم (217) وتاريخ 1436/11/17هـ، وقدم ضماناً بنكياً بالمستحق بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية.

الناحية الموضوعية:

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/2) برفض اعترض المكلف على فرض غرامة تأخير في السداد بواقع 1% من ضريبة الاستقطاع غير المسددة عن كل (ثلاثين) يوم تأخير للحيثيات الواردة في القرار.

يستأنف المكلف القرار الابتدائي المذكور فيما يقضي به من تأييد الهيئة في احتساب الغرامة على الضريبة المستقطعة وذلك في ضوء ما ورد بالنظام واللائحة التنفيذية ومصادر من قرارات وزارية في هذا الشأن وذلك طبقاً لما يلي :

نوجه عناية اللجنة أنه بالإضافة لما ورد بمذكرة الاعتراض الأصلية المقدمة على الهيئة والمذكرة الإلحاقي المقدمة إلى لجنة الاعتراض الابتدائية والتي نرفق لكم هنا صورة منا، فإن عملائنا بصدد الاستئناف على القرار فيما يتعلق بالغرامة يرون:

أن ما ستقر عليه العمل بالمصلحة وقضاء اللجان المختلفة سيماء بعض قرارات اللجنة الاستئنافية هو احتساب الغرامات عندما تكون الضريبة مستحقة، وطبقاً للمادة رقم (71) من اللائحة التنفيذية فإن الضريبة تصبح نهائية في الحالات الآتية:

- موافقة المكلف على الربط.
- مرور الموعد النظامي دون الاعتراض عليه أو عدم سداد المستحقات.

- صدور قرار نهائي من لجان لاعتراض أو اللجنة الاستئنافية دون الاستئناف عليه طرف اللجنة الاستئنافية أو التظلم أمام ديوان المظالم أو صدور قرار ملزم من ديوان المظالم بصفته آخر مراحل التقاضي بين المصلحة والمكلفين.

وكما تعلمون فإن البنك لم يوافق على الربط وقام بالاعتراض عليه ضمن الأجل النظامي والآن يستأنف القرار الابتدائي الصادر بهذا الشأن أمام لجنتكم، بما يعني أن القضية لازالت متداولة ولم يصدر فيها قرار نهائي وبالتالي لم تصبح الضريبة مستحقة، ومن ثم سقوط الغرامة بسقوط أصلها.

ومما يؤكد ذلك فإن المادة (76) من نظام الضريبة نصت على "أن الضريبة الغير مسددة هي الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب النظام والمبلغ الذي تم سداده ضمن الأجل النظامي "بمعنى أن الضريبة بموجب الربط تعني الربط في ضوء النظام وإدخال مواد النظام على قرار المكلف إلا أن الفقرة رقم (3) من المادة (67) من اللائحة التنفيذية وبالرغم من انسجامها مع المادة رقم (73) من النظام في جزئها الأول إلا أنها وفي توسع لا مبرر له ولم يرد بالنظام فنصت 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 حسب ما هو وارد في الفقرة رقم (2) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها "إلى هذا الحد فإن الفقرة متفقة من النظام ، أما وقد ذكرت الفقرة حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد "فإن هذا التوسع الذي لا مبرر له ، وكان ينبغي أن تتوقف المادة عن ذكر نطاق فرض الغرامة أو أن تكون الغرامة من تاريخ صدور قرار نهائي وأن تصبح الضريبة مستحقة وتاريخ السداد .

إن اللائحة التنفيذية أو بالأحرى معالي وزير المالية ليس له صلاحية إصدار تشريع إلا فيما يتم تفويضه فيه بموجب النظام الصادر من مرجعية أعلى وهي المقام السامي فاللائحة التنفيذية لا تنشئ أحكاما وإنما تهدف إلى وضع الضوابط والإجراءات والشروحات اللازمة لفهم النظام ووضعه موضع التنفيذ كما أن النظام الضريبي من الأنظمة الخاصة التي يجوز التوسع فيها ولا تفسيرها على غير مراده أو بما يخالفه.

ومقتضى ما ورد أعلاه هو احتساب الغرامة عندما يصبح الالتزام بالضريبة نهائيا استنادا إلى ما ورد بالمادة (76) من النظام والفقرة الثانية من المادة رقم (71) من اللائحة التنفيذية بعد إزالة ما ورد من تحديد بدء احتساب الغرامة الذي يعد توسعاً .

إن إصدار الربط من جانب المصلحة واستكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف طرف اللجان والتظلم أمام ديوان المظالم يستغرق مدة طويلة تصل لسنوات حتى تنتهي مراحل التقاضي التي كفلها النظام.

وحيث أن الخلاف في (موضوعي) حول خضوع عوائد القرض من العمليات الآجلة للضريبة المستقطعة من عدمه وهو خلاف لا تحكمه قواعد نظامية واضحة من النظام فلا يجوز احتساب تأخير غرامة عليهم وإن جاز هذا فتكون بعد انتهاء مراحل التقاضي وصدور قرار نهائي في القضية.

ويذكر في هذا أن النظام الضريبي قد أجاز تحميل عوائد القرض كمصروفات واعتبرها من المصاريف جائزة الحسم وفق آلية معينة وردت باللائحة التنفيذية واستثناء البنوك من هذه الآلية ، وهذا الاستثناء لا يعني إلا تحميلها بدون حد أعلى ، وهو دليل على ما يكتنف موضوع إخضاع عوائد القروض والغرامة عليها من اهتمام ومن ناحية أخرى فإنه يجب التفريق بين الضريبة المستحقة غير المسددة الناتجة عن تعديلات تحكمها قواعد ونصوص نظامية وبين التعديلات التي تنتج عن اختلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلفين أو أن يعدل المشروع عن وجهة نظره حسبما يتضح من استعراضنا لمراحل إخضاع عوائد القروض

للضـريبة على جهات غير مقيمة قبل صـدور النظام أو الضـريبة المسـتقطعة في ظل النظام الجديد فهما وجهان لعملة واحدة وأساس فرضها واحد وهو الإقليمية أو الممارسة.

وبما أن له صلة بالموضوع ومن دواعي طلب عملائنا استئناف القرار فيما يتعلق بالغرامة هو عدم استقرار خضوع الأصل (عوائد القرض) من عدمه للضـريبة المسـتقطعة ونظرة تاريخية لتطور مصـادر بشـأن ذلك فلم يكن هناك أي ضـابط لإخضـاع الفوائد المدينة المدفوعة لبنوك خارجية إلى أن صـدر القرار الوزاري رقم (1521) في 1407/1/22هـــ الذي أصـدر بناء على توصـيات من مؤسسة النقد العربي السعودي وهي الجهة المسؤولة عن الإشراف ووضع آليات عمل البنوك والمراقبة عليها.

هذا القرار أعفى عوائد القروض (الفائدة المدينة المدفوعة لجهات غير المقيمة) للضـريبة المسـتقطعة ، وظل هذا القرار سـارياً من عام 1407هـــ حتى عام 1424هـــ إلى أن صدر القرار الوزاري رقم (1736) في 1424/8/11هـــ بإخضاع عوائد القروض للضريبة المستقطعة بشكل مطلق ولإن قطاع البنوك والمؤسسات المالية هم أكبر المتضررين من هذا القرار وأن طبيعة عمل البنوك تقتضي توفير مستوى معين من السيولة مما يضطرها للاقتراض من الخارج وذلك درئا للمخاطر التي فد تحدث وتضر بالاقتصاد الكلي فقد اتخذت البنوك موقفاً موحداً من ذلك ، وتمثل هذا في الاعتراضـات والاسـتئنافات التي ملأت سـاحات اللجان وذلك بإصدار تشريع آخر يزيل هذا الجدل .

إن عمليات الإقراض التي تقوم بها البنوك هي مطلب ضـــروري وأحد الأنشـــطة الضـــرورية للبنوك وفي ظل معطيات جديدة ولمواكبة النظم التقنية المتقدمة فقد اسـتخدمت مؤسـسـة النقد العربي السـعودي نظم مالية سـريع يمثل خدمة (سـريع) ونظام ســـويفت وهي من أحدث نظم المدفوعات والمســـتويات النكبة التي تم اســـتخدامها في مجال الأعمال المصـــرفية الإلكترونية كل هذا دفع المختصين للتفكير مليا في وضع حد لهذا الموضوع.

ولهذا وانسـجاما مع التطورات الهائلة في مجال تقنية الاتصـالات ونظم المدفوعات صـدر القرار الوزاري رقم (1065/185) في 1428/1/30هـــ باستثناء عوائد القرض عن الإيداعات قصيرة الأجل من الخضوع للضريبة المستقطعة لكونها تمثل أحد الأدوات المالية لإدارة السيولة، ولقد كثرت التفسيرات حول هذا القرار لاحتوائه على عبارة يوم أو بعض يوم ، فقد تم تفسيره من جانب المصـــلحة على أن ما يعفى من الخضـــوع هو الودائع لمدة يوم أو بعض يوم وتم تفســـيره من آخرون على أن الإعفاء يشـــمل الإيداعات قصـيرة الأجل وهي التي أقل من سـنة ، وظلت فئة كبيرة متمسـكة بعدم إخضـاعها من الأسـاس لأن هذا يؤثر على مناخ الاستثمار الذي تسعى إليه الدولة ، ثم صدر القرار الوزاري رقم (1776) في 1435/5/18هـ هذا القرار الذي لم يضف جديدا ، اللهم إلا المدة التي يعفى خلالها عوائد القرض من الخضـوع ومن المتوقع أن يتم تعديله ، حيث أعفى القرار عوائد القروض عن الإيداعات بين البنوك الخارجية والمحلية داخل المملكة التي تقل عن (90) يوم ، فقد ورد بالقرار المذكور .

ويقصـــد بعوائد القرض أي مبالغ تتحقق مقابل اســـتخدام المال ويشـــمل ذلك الدخل المتحقق من عمليات الإقراض مهما كان نوعها سواء كانت بضـمانات أو بدون ضـمانات وسـواء منحت أو لم تمنح حق المشـاركة في أرباح المدين ويدخل ضـمنها الدخل المتحقق من الســـندات الحكومية وغير الحكومية ويســـتثنى من ذلك عوائد القروض الناتجة عن الودائع بين البنوك إذا بقيت الودائع لدى البنك المقترض المقيم مدة أقصاها (60) يوما شريطة أن يقدم بها بيان سنوي معتمد من مؤسسة النقد العربي السعودي يوضح أسماء البنوك المقرضة وعناوينها ومدة القرض ومقدار عوائد القرض المدفوعة .

ويرى عملاؤنا أن هذا إجحاف في حق المكلفين ، فمن القواعد الفقهية الثابتة شرعاً ونظاما عدم سريان القانون أو النظام بأثر رجعي ، ومن ثم فإن القرار الوزاري المذكور قد توسع في تحديد نطاق سريانه حيث ورد في ثانيا منه أن يطبق من تاريخه على الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائيا وكان ينبغ أن يتم سريانه على الحالات التي تجد بعد تاريخ صدوره في 1435/5/18هـ الموافق 2014/3/18م ومقتضى ذلك هو وبصفه أصلية لا يجوز توقيع الغرامة إلا بعد أن تصبح الضريبة مستحقة السداد بصدور قرار نهائي في القضية وبصفة احتياطية عدم إخضاع عوائد القروض للغرامة قبل صدور القرار الوزاري رقم (1776) في 1435/5/18هـ .

ومما يعزز ويؤيد ذلك التخبط الذي رأيناه من خلال هذا العرض فمن الصمت المطبق إلى القرار رقم (1521) بالإعفاء ثم القرار رقم (1736) بإخضاعها على المطلق ثم إعفاء قصيرة الأجل ليوم أو بعض يوم ثم صدور القرار الوزاري رقم (1776) في 1435/05/18هـ .

وباطلاع ممثلي الهيئة العامة للزكاة والدخل على استئناف المكلف ذكروا أن الهيئة قامت بفرض غرامة تأخير سداد بواقع 1% من ضريبة الاستقطاع غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير تحسب من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد طبقاً للمادة (77) فقرة (أ) من النظام الضريبي والفقرة (1/هـ) من اللائحة التنفيذية، وتتمسك بصحة إجرائها.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف إلغاء غرامة تأخير السداد بواقع 1% من ضريبة الاستقطاع غير المسددة على عوائد القروض المدفوعة بالخارج، في حين تتمسك الهيئة بوجهة نظرها بفرض هذه الغرامة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على حيثيات القرار الابتدائي تبين أنه نص على "... ، وبرجوع اللجنة للربط الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض تبين للجنة أن المبالغ مدفوعة لبنوك ومؤسسات مالية غير مقيمة " ، وباطلاع اللجنة على الأحكام النظامية التي تحدد مدى خضوع هذا البند لضريبة الاستقطاع تبين أن الفقرة (د) من المادة الثانية من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ تنص على أنه "يعد من الأشخاص الخاضعين للضريبة الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة" ، والفقرة (أ) من المادة (68) التي تنص على أنه "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 :... "وتم تحديد سعرها وفقاً لطبيعة الأعمال والخدمات . كما اطلعت اللجنة على المادة (63) من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ التي تنص على "يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية: عوائد قروض"، والفقرة (1) من المادة (5) من اللائحة التنفيذية التي تنص على "تعد أنواع الدخول الآتية نشأت عن نشاط تم في المملكة، وبالتالي تحققت من مصدر في المملكة:

1- عوائد القرض لغير مقيم في أي من الحالات الآتية:

أ- إذا تم ضمان الدين بممتلكات منقولة أو غير منقولة موجودة في المملكة.

ب- إذا كان المقترض مقيماً في المملكة.

ج- إذا كان القرض مرتبطاً بنشاط يمارس في المملكة من خلال منشأة دائمة.

ويقصـد بعوائد القرض أي مبالغ تتحقق مقابل اسـتخدام المال، ويشـمل ذلك الدخل المتحقق من عمليات الإقراض مهما كان نوعها، سواء كانت بضمانات أو بدون ضمانات، وسواء منحت أو لم تمنح حق المشاركة في أرباح المدين، ويدخل ضمنها الدخل المتحقق من السندات الحكومية وغير الحكومية".

كما أنه برجوع اللجنة إلى الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضـريبة الدخل الصـادر بالمرسـوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ التي تنص على "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (76) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة ، على المكلف تسـديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (1%) من الضـريبة غير المسـددة عن كل (ثلاثين) يوم تأخير ، وهذا يشـمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد" ، كما أن الفقرة (ج) من المادة (76) من النظام عرفت المقصود بالضريبة غير المسددة ، حيث نصت على أنه "تعني الضريبة غير المسـددة الفرق بين مبلغ الضـريبة المسـتحقة السـداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسـدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة (الستين) من هذا النظام" ، ونصت الفقرة (ب) من المادة (68) من النظام على أنه "يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يلي :

1- ...وتسديد المبلغ المستقطع خلال (العشرة) أيام الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد) ، ونصت المادة (68) من اللائحـة التنفيـذيـة الصـــادرة بقرار وزير المـاليـة رقم (1535) وتـاريخ 1425/6/11هـــ في الفقرة (1/ب وهـــ) على "أ- تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة 1% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية :

ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة.

هـــ- التأخير في تسـديد الضـريبة المطلوب اسـتقطاعها المحددة بعشـرة أيام من الشـهر التالي الذي تم فيه الدفع للمسـتفيد الواردة في المادة الثامنة والستين من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع".

وحيث أن الضـريبة التي احتسـبتها الهيئة على (بند ضـريبة الاسـتقطاع على فائدة القروض المدفوعة لبنوك ومؤسـسـات مالية خارجية) تحكمها نصـوص نظامية واضـحة وردت في نظام ضـريبة الدخل وفي لائحته التنفيذية، وتطبيقا للأحكام النظامية أعلاه، ترفض اللجنة اسـتئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير في السـداد على الضـرائب المسـتحقة بنسـبة (1%) عن كل (ثلاثين) يوم تأخير من تاريخ استحقاقها وحتى تاريخ السداد طبقاً للنظام.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاسـتئناف المقدم من المكلف على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضـريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (26) لعام 1436هـــ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب غرامة التأخير في السداد بنسبة 1% من فرق ضريبة الاستقطاع على فائدة القروض المدفوعة لبنوك ومؤسسات مالية خارجية عن كل ثلاثين يوم تأخير من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد ، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

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

وبالله التوفيق،