القرار رقم (1854) الصادر في العام 1439هـ

في الاستئناف رقم (1842/ض) لعام 1436هـ

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

في يوم الاثنين الموافق 1439/4/21هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) وتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من فرع بنك (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (23) لعام 1436هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف لعامي 2005م و2006م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1439/3/17هـ كل من: ..... و.....و.....، كما مثل المكلف: .....

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

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (23) لعام 1436هـ بموجب الخطاب رقم (3/499) وتاريخ 1436/8/22هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (204) وتاريخ 1436/10/22هـ، كما قدم ضماناً بنكياً لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: ضريبة الاستقطاع على عوائد الودائع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/1) بإعادة احتساب ضريبة الاستقطاع وفقا للقرار الوزاري رقم (1776) بحيث تحتسب الضريبة على عوائد الودائع التي تزيد عن تسعين يوما، وفقا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن عوائد القروض قصيرة الأجل كانت أم طويلة الأجل كانت معفاة من الخضوع للضريبة حسب الأنظمة التي كانت سارية في ذلك الوقت وهي الضريبة على جهات غير مقيمة وهي الوجه الآخر للضريبة المستقطعة وذلك بموجب القرار الوزاري (1521) في 1407/1/22هـ وذلك انطلاقا وحرصا من مؤسسة النقد العربي وهي

الجهة المنوط بها الإشـراف على البنوك ووضـع آليات عملها والرقابة عليها، ولا شـك أن هذا ينم عن فهم عميق لطبيعة عمل هذه القطاعات التي تؤثر بشـكل مباشـر في دفع عجلة النشـاط الاقتصـادي، ثم صـدر القرار الوزاري رقم (1736) في 1424/8/11هـــ بإخضـــاع هذه العمليات للضـــريبة على جهات غير مقيمة وإلغاء العمل بالقرار الوزاري رقم (1521) في 1407/1/22هـ، ونظرا لتأثير ذلك بشكل مباشر على عمل البنوك فقد رفضت معظم البنوك والمؤسسات المالية هذا الأمر مما حدا بوزير المالية إلى إصدار القرار رقم (185) في 1428/1/30هـــ الذي أكد على إخضاع عوائد القروض مع إعفاء العوائد من العمليات قصـيرة الأجل لمدة يوم أو بعض يوم ومن ثم صـار الخلاف في ما يعد قصـير الأجل لمدة يوم أو بعض يوم أو يمتد حسب فهم الكثيرين العرف المحاسبي المتوافق مع مفهوم قصيرة الأجل وهي التي مدتها أقل من عام على أن تخضع طويلة الأجل التي مدتها أكثر من عام، ثم صدر القرار الوزاري رقم (1776) و تاريخ 1435/5/18هـــ الذي يتضـمن سريانه على كافة الحالات مخالفا بذلك القواعد الفقهية الثابتة تســري بعدم رجعية القوانين، أي عدم ســريان القانون بأثر رجعي، وكان يجب النص على تطبيقه فقط من تاريخ صـدوره وعلى الحالات التي تسـتجد بعد صـدوره أي بعد 1435/5/18هـــ الموافق 2014/3/18م.

وذكر المكلف أنه يجب أن يتم إعفاء هذه العمليات بين البنوك كما كان في السـابق لأن فرض الضـريبة عليها يحد من قدره البنوك على توفير السـيولة وهي التي يجب أن تحتفظ بمسـتوى معين من السـيولة لتوفير احتياجاتها، أضـف إلى ذلك أنه فرض ضـريبة الاسـتقطاع قد يؤدي إلى عزوف البنوك الأجنبية عن تحويل أو إيداع أي مبالغ بالبنوك المحلية، ومن ناحية أخرى فإن فرض ضريبة على هذه الإيداعات سوف ينعكس في نهاية الأمر على ارتفاع مستويات الأسعار وارتفاع معدلات التضخم، ولا شـك أن إعفاء هذه العمليات بموجب القرار (1521) ثم إخضـاعها بشـكل مطلق بموجب القرار (1736) ثم قصـرها على العمليات قصيرة الأجل ليوم أو بعض يوم بموجب القرار (185) كان تمهيدا لصدور قرار ربما تستقر به الأوضاع، ولذلك صدر القرار الوزاري رقم (1776) في 1435/5/18هـــ الذي يجب أن يطبق من تاريخه وعلى الحالات التي تنشأ بعد تاريخ صدوره أو تاريخ نفاذه إذا كان يختلف عن تاريخ صدوره، حيث أن أسس العدالة تتطلب في حالة تطبيق القرار بأثر رجعي إعادة فتح الربوط السابقة وتعديلها لصالح المكلفين الذين تم الربط عليهم بإخضاع هذه العوائد قصيرة الأجل كانت أو طويلة الأجل.

وأضـــاف المكلف أن عوائد القروض موضـــوع الخلاف قد دفعت لفرع بنك (أ) (المكلف) البحرين, علما بأن هذا الفرع يعد مقيما لأغراض الضـريبة في فرنسـا لوجود المركز الرئيس في فرنسـا، ومن ثم يطبق بشـأنها اتفاقية تجنب الازدواج الضـريبي بين المملكة وفرنسا حسبما يتضح من قراءتنا للمادة (7-الفوائد) من الاتفاقية المتضمنة أن الدخل من مطالبات الدين يجوز أن يخضع بالمملكة في حال أنه مرتبط بنشاط في المملكة، وبمعنى آخر مثل هذا الدخل سيكون خاضع بالمملكة في حالة أن هذه الفوائد متحققة عن طريق الفرع وضـمن نشـاطه، وحتى إذا قيل إن الدخل مغطى تحت المادة (14-الأرباح التجارية) من اتفاقية الازدواج الضـريبي على أســاس أن طبيعة نشــاط بنك (أ) (المكلف) هو أعمال بنكية كإقراض واقتراض الأموال والربح من الفوائد عليها، فنفيد أن المادة

(14) تقتضي أن أرباح بنك (أ) (المكلف) فرنسا (المركز الرئيس) تخضع للضريبة بالملكة فقط إذا كانت متحققة من نشاط بالمملكة، ومن ثم مثل هذا الدخل يجب ألا يخضع للضريبة بالمملكة لأنه ليس متحققا من نشاط بالمملكة.

لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على عوائد الودائع التي تزيد عن تسعين يوما المدفوعة لفرع بنك (أ) (المكلف) البحرين.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت باستقطاع ضريبة على عوائد الودائع قصيرة الأجل بين البنوك استنادا إلى المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على عوائد الودائع التي تزيد عن تسعين يوما المدفوعة لفرع بنك (أ) (المكلف) البحرين، في حين ترى الهيئة فرض ضريبة استقطاع على تلك العوائد، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) 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 السعر وفقاً لطبيعة الأعمال والخدمات.

وباطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن المادة (63) 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"، كما تنص الفقرة (1) من المادة (5) 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.

ويقصد بعوائد القرض أي مبالغ تتحقق مقابل استخدام المال، ويشمل 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".

وباطلاع اللجنة على قرار وزير المالية رقم (1776) وتاريخ 1435/5/18هـ تبين أنه ورد فيه ما نصه "أولاً/أ- يضاف إلى نهاية الفقرة (1) من المادة (الخامسة) من اللائحة النص التالي: ويستثنى من ذلك عوائد القروض الناتجة عن الودائع بين البنوك إذا بقيت الودائع لدى البنك المقترض المقيم مدة أقصاها تسعون يوماً شريطة أن يقدم بها بياناً سنوياً معتمداً من مؤسسة النقد العربي السعودي يوضح أسماء البنوك المقرضة وعناوينها ومدة القرض ومقدار عوائد القرض المدفوعة.

ثانياً: يبلغ هذا القرار إلى من يلزم لتنفيذه، ويطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائياً".

وباطلاع اللجنة على المادة السابعة من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وفرنسا تبين أنها تنص على "1- الفوائد التي تنشأ في الدولة المتعاقدة والتي تدفع لمقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى تخضع للضريبة فقط في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى.

2- ولكن يجوز أن تخضع أيضا هذه الفوائد للضريبة في الدولة الأولى إذا كان الدين الذي تستحق عليه هذه الفوائد مرتبط بصورة فعليه بأنشطة صناعية أو تجارية تمارس في تلك الدولة من قبل قابض هذه الفوائد، وفي هذه الحالة يطبق حكم المادة (14) من الاتفاقية.

3- يقصد بلفظ (الفوائد) الوارد في هذه المادة الدخل المستمد من سندات المديونية من أي نوع المدين أو لم تكن تمنح حق المشاركة في الأرباح التي يحققها المدين، وعلى الأخص الدخل المستمد من السندات الحكومية أو الأذونات أو إيصالات الخزانة أو أي نوع من السندات الأخرى، وتشمل أيضا الدخل المستمد من صكوك العلاقات والجوائز الملحقة بتلك السندات الحكومية أو الأذونات أو غيرها من السندات الأخرى".

وبناء على ما سبق، ترى اللجنة أن الدخل المتحقق للبنك غير المقيم مقابل عوائد الودائع التي تزيد عن تسعين يوما يخضع لضريبة الاستقطاع، وعليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على عوائد الودائع التي تزيد عن تسعين يوما المدفوعة لفرع بنك (أ) (المكلف) البحرين.

البند الثاني: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/2) بفرض غرامة تأخير سداد الضريبة واجبة الاستقطاع على عوائد الودائع التي بقيت لمدة تزيد عن تسعين يوما، وفقا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الفقرة (2/ج) من المادة (71) من اللائحة التنفيذية أوضحت بأن المستحقات الضريبة تصبح نهائية في حالة مرور الموعد النظامي دون سداد المستحقات بموجب الربط، و مقتضى ذلك هو احتساب غرامة التأخير عندما يصبح الالتزام بالضريبة نهائيا لأن إصدار الربط واستكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف طرف اللجان

والتظلم أمام ديوان المظالم عادة ما يستغرق سنوات حتى تنتهي مراحل التقاضي، وحيث يوجد خلاف فني مع الهيئة حول خضوع عوائد القروض عن العمليات الآجلة للضريبة المستقطعة من عدمه، وهو خلاف لا تحكمه قواعد نظامية واضحة من النظام، ومن ثم لا يجوز فرض غرامة تأخير إلا بعد صدور قرار نهائي باستحقاق الضريبة واستنفاد كافة مراحل التقاضي التي كفلها النظام.

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت باحتساب غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع بنسبة (1%) عن كل 30 يوم تأخير من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد استنادا إلى المادة (77/أ) من ضريبة الدخل وكذلك المادة (1/68/هـ) من اللائحة التنفيذية، وعليه فإن تاريخ استحقاق الغرامة لكل دفعة يبدأ بعد اليوم العاشر للشهر التالي للدفع.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف احتساب غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع من تاريخ صدور قرار نهائي، في حين ترى الهيئة فرض غرامة التأخير من تاريخ استحقاق الضريبة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (77) تنص على "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد".

وحيث أن الضريبة المستقطعة على عوائد الودائع التي تزيد عن تسعين يوما المدفوعة للبنك غير المقيم توجبها نصوص نظامية واضحة وردت في البند الأول من هذا القرار، وتطبيقاً لنص الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل، ترى اللجنة فرض غرامة تأخير على الضريبة المستقطعة غير المسددة من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد، وبذلك ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه احتساب غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع من تاريخ صدور قرار نهائي.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من فرع بنك "(أ) (المكلف)" على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (23) لعام 1436هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض اســتئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضـريبة اســتقطاع على عوائد الودائع التي تزيد عن تســعين يوما المدفوعة لفرع بنك "(أ) (المكلف) البحرين"، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه احتساب غرامة التأخير على الضريبة المستقطعة من تاريخ صدور قرار نهائي، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

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

وبالله التوفيق،،،