

(1947)

## القرار رقم (1947) الصادر في العام 1439هـ

## في الاستئناف رقم (1878/ض) لعام 1437هـ

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

في يوم الاثنين الموافق 1439/11/10هـ 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 ..... (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (34) لعام 1436هـ بشأن الربط الضريبي (ضريبة الاستقطاع) الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على المكلف للأعوام من 2004م حتى 2008م.

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1439/4/9هـ كل من: .....و.....و..... كما مثل المكلف كل من: .....و.....

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 الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (34) لعام 1436هـ بموجب الخطاب رقم (1436/2/277) وتاريخ 1436/12/29هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (41) وتاريخ 1437/2/5هـ، كما قدم ضماناً بنكياً المستحق عليه 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: فرض ضريبة الاستقطاع للأعوام من 2005م حتى 2008م.

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/1) برفض اعتراض المكلف على إخضاع عوائد القروض المدفوعة بالخارج للضريبة المستقطعة للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي الكريم رقم (3321) في 1370/01/21هـ الموافق 1950/11/02م وما تلاه من تعديلات قد أوضح في المادة رقم (13) أنه يعتبر من الواردات العمومية

(1947)

الخاضعة للضريبة بموجب هذا النظام لأي شركة مؤلفة بموجب شرائع أي بلد غير البلاد العربية السعودية وتمارس أعمالها خارج المملكة وداخلها في آن واحد، كافة الواردات التي تحصلها تلك الشركة محلياً من أي مصدر كان في المملكة وبمعنى آخر تخضع للضريبة بموجب هذا النظام أي إيراد تحصل عليه شركة غير مقيمة عن ممارستها العمل داخل المملكة وخارجها في آن وأحد وكانت تعرف بالضريبة على الجهات غير المقيمة. وتستحق الضريبة على الشركة غير المقيمة وتكون الشركة المقيمة صاحبة العمل هي المعنية باستقطاع الضريبة وتوريدها للهيئة العامة للزكاة والدخل، وفي هذا الإطار كانت الهيئة تخضع كافة المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة مقابل الأعمال التي تمت داخل أو خارج المملكة للضريبة على جهات غير مقيمة ومن بين هذه الدفعات ما تدفعه البنوك المحلية كفوائد مدينة (عوائد القروض) للبنوك الخارجية كفائدة على القروض طبقاً لما سيأتي بيانه .

ولما لذلك من أثر سلبي على أداء وعمل البنوك والشركات المصرفية التي ينبغي أن يتوفر لديها مستوى معين من السيولة لمواجهة المخاطر التي تصاحب هذا النشاط، فقد اتخذت البنوك موقفاً جماعياً وأبدت اعتراضها على ذلك، الامر الذي حدا بمؤسسة النقد العربي السعودي إلى التقدم باقتراح يقضي بعدم فرض ضريبة على القروض أو الودائع المقدمة من جهات غير مقيمة إلى البنوك والمؤسسات المالية المحلية، وبناء عليه صدر القرار الوزاري رقم (1521) في 1407/01/22هـ بإعفاء عمليات الإيداع أو الإقراض التي تقوم بها البنوك الخارجية لجهات مالية محلية، وقد استقر العمل بالهيئة وقضاء اللجان المختلفة على إعفاء هذه العمليات من الضريبة ومن ثم سقوط الغرامة، وظل هذا الفهم سائداً إلى أن صدر القرار الوزاري رقم (1736) وتاريخ 1424/08/11هـ الموافق 2003/10/10م، وهذا القرار ألغى العمل بالقرار (1521) في 1407/01/22هـ وأخضع بشكل مطلق هذه العمليات للضريبة على جهات غير مقيمة. وقد شهدت الفترة من 2003/10/10م حتى 2004/07/30م والتي كان سارياً خلالها القرار الوزاري رقم (1736) في 1424/08/11هـ الموافق 2003/10/10م، اعتراض البنوك والمؤسسات المالية واستقر قضاء اللجان على تأييد الخضوع طبقاً للقرار الوزاري دون توقيع الغرامة إذا كان علم للمكلف بالخضوع.

وبصدور النظام الضريبي الجديد بالمرسوم الملكي رقم م/1 في 1425/01/15هـ الذي قضى في المادة (68) بإخضاع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة للضريبة المستقطعة والتي لم تكن من بينها الفوائد المدفوعة عن القروض من الخارج، وهذه الضريبة هي الوجه الآخر للضريبة على الجهات غير المقيمة، والتي أصبحت سارية من 2004/07/30م، ومن ثم قامت البنوك والمؤسسات المالية بالإعتراض على ذلك مما مهد لصدور القرار الوزاري رقم (165/185) في 1428/01/30هـ.

أما بشأن الفترات التالية بدءاً من تاريخ نفاذ النظام فقد صدر القرار الوزاري رقم (165/185) في 1428/01/30هـ الموافق 2007/02/18م وقضى بإعفاء العمليات قصيرة الأجل فقط ومن ثم انحصر الخلاف فيما يعتبر قصير أو طويل الأجل، وهكذا إلى أن صدر القرار الوزاري رقم (1776) في 1435/05/18هـ الموافق 2015/03/19م، الذي أعفى العمليات قصيرة الأجل والتي لم تظل أو تبقى لدى الجهات المقترضة المحلية 90 يوم.

(1947)

ويذكر في هذا المجال أن النظام القديم أو النظام الضريبي الجديد لم يقضيا بإخضاع هذه العمليات للضريبة على جهات غير مقيمة أو المستقطعة، سيما أن النظام الضريبي الجديد قد حدد في المادة رقم (68) طبيعة الدفعات التي تخضع للضريبة الاستقطاع والتي لم يكن من بينها عوائد القرض، بل أجازت اللائحة تحميلها على الحسابات وفق آلية معينة. ومقتضى ذلك أن النظام الضريبي لم يقضي في كافة مراحل إخضاع هذه العمليات للضريبة، وأن إخضاعها كان توسعاً لا مبرر له من اللائحة التنفيذية.

أما بشأن ما ورد في قرار اللجنة من حيثيات بتأييد الهيئة طبقاً للمادة رقم (5) والمادة رقم (68) من النظام، ربما يقرر الخضوع من عدمه ولكنه لم يقرر أو يؤكد على توقيع الغرامة طبقاً لما سيأتي بيانه.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن الهيئة قامت بإخضاع عوائد القروض المدفوعة لبنوك ومؤسسات مالية غير مقيمة بالخارج لضريبة الاستقطاع بمبلغ (23.790.263) ريال، سدها البنك بتاريخ 2014/11/24 م، وذلك وفقاً للمادة (68) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15 هـ والمادة (63) من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11 هـ، والقرار الوزاري رقم (1776) وتاريخ 1435/5/18 هـ الذي نص على إخضاع عوائد القروض بين البنوك لضريبة الاستقطاع إذا بقيت لدى المقترض لمدة أقصاها تسعين يوماً، وحيث أن الربط تم في ضوء الكشوف المقدمة من البنك التي أوضحت أن تلك العمولات مدفوعة عن قروض تزيد عن تسعين يوماً فإن إجراء الهيئة صحيح .

#### 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 عمولة القروض التي بقيت لدى المكلف لأكثر من تسعين يوماً والمدفوعة لبنوك ومؤسسات مالية غير المقيمة، في حين ترى الهيئة فرض ضريبة استقطاع عليها، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15 هـ تبين أنها تنص على "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 تبين أن المادة (63) من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11 هـ 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:

(1947)

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."

وتبين أن قرار وزير المالية رقم (1776) وتاريخ 1435/5/18هـ نص على "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."

وتطبيقاً للأحكام النظامية أعلاه، ترى اللجنة أن عمولة القروض التي بقيت لدى المكلف لأكثر من تسعين يوماً والمدفوعة لبنوك ومؤسسات مالية غير مقيمة تخضع لضريبة الاستقطاع، وبناءً عليه ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على عمولة القروض المدفوعة لبنوك ومؤسسات مالية غير مقيمة للأعوام من 2004م حتى 2008م.

#### **البند الثاني: فرض غرامة تأخير.**

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/1) برفض اعتراض المكلف على فرض الغرامة على الضريبة المستقطعة عن عوائد القرض للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف القرار فيما قضى به حيال هذا البند وذكر أن قرار اللجنة قد خلا من حثيات قوية تؤيد إخضاع الضريبة التي رأت أنها مستحقة للغرامة سوى المادة (1/77) والمادة (68) من اللائحة التنفيذية. وبهذا الصدد يذكر أنه بشأن السنوات قبل نفاذ النظام الضريبي أي قبل 2004/07/30م فإن الأمور كانت مستقرة بداية بعدم إخضاع هذه العمليات بموجب القرار الوزاري رقم (1521) في 1407/01/22هـ، ثم صدر القرار الوزاري رقم (1736) في 1424/08/11هـ، ولأن الأمور لم تستقر تماماً بين الخضوع من عدمه فقد صدرت قرارات اللجان المختلفة وإجراءات الهيئة بعدم توقيع الغرامة.

أما بشأن الفترات المالية اللاحقة لتاريخ نفاذ النظام الضريبي في 2004/07/30م فقد صدر القرار الوزاري رقم (185) في 1428/01/30هـ بإعفاء العمليات قصيرة الأجل ثم صدر القرار الوزاري رقم (1776) في 1435/05/18هـ بإعفاء هذه العمليات إذا

(1947)

بقيت لدى البنوك المحلية المقترضة مده أقصاها 90 يوم، وكان لصدور هذه القرارات دلالتها الواضحة في عدم استقرار الامور. وبشأن توقيع الغرامة من عدمه، فقد أيدت اللجنة الهيئة في توجب غرامة تأخير سداد بواقع 1% من الضريبة غير المسددة عن كل (30) يوم تأخير وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة حتى تاريخ السداد، وبهذا الصدد نود إيضاح ما يلي بشأن المطالبة بالغرامة:

أن المادة رقم (71) فقرة (2) من اللائحة التنفيذية قد أوضحت بأن المستحقات تعد نهائية في الحالات الآتية:

- موافقة المكلف على الربط.

- مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره.

- انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجرته المصلحة.

- صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم.

وقد أوضحت المادة رقم (76) من نظام ضريبة الدخل أن الضريبة غير المسددة هي الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب النظام والمبلغ الذي تم سداه في الموعد النظامي، بمعنى أن الضريبة المستحقة بموجب النظام تعني إدخال أعمال مواد النظام الضريبي على إقرار المكلف أو تفعيل النظام على الإقرار. وأن المادة رقم (67) من اللائحة التنفيذية أوضحت أن الضريبة غير المسددة هي الفرق بين المسدد في الموعد النظامي والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام، وزادت المادة عن ما ورد في النظام، فأوردت وتشمل التعديلات التي تجربها الهيئة والتي أصبحت نهائية حسب ما ورد بالفقرة رقم (2) من المادة رقم (71) من اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد، ونرى أن هذا توسعاً من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزاري فيما لم يقضي به النظام الصادر بمرسوم ملكي وهو المرجعية الأعلى ومن ثم يعتبر مخالفة لما ورد بالنظام .

ومقتضى ذلك هو احتساب الغرامة عندما يصبح الالتزام بالضريبة نهائياً استناداً إلى الفقرة رقم (2) من المادة رقم (71) من اللائحة التنفيذية، لأن إصدار الربط واستكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف لدى اللجنة الاستئنافية أو التظلم أمام ديوان المظالم قد يستغرق سنوات، وحيث أن محل الخلاف هو خلاف فني حول خضوع عوائد القرض عن العمليات قصيرة الأجل للضريبة المستقطعة من عدمه، وهو خلاف لا تحكمه قواعد نظامية واضحة من النظام حتى صدر القرار الوزاري رقم (1776) تاريخ 1435/05/18هـ فإنه لا يجوز فرض الغرامة إلا بعد صدور قرار نهائي باستحقاق الضريبة، وباستنفاد كافة مراحل التقاضي بين الهيئة والمكلفين التي كفلها النظام. واللائحة التنفيذية لا تنشأ ولا يترتب عليها تشريع إنما تهدف إلى تحديد الضوابط والإجراءات المطلوبة لتنفيذ النظام دون توسع، فالنظام الضريبي هو نظام خاص لا يجوز التوسع في فرضه بتفسيره على غير مراده وبما يخالف النظام، وبالتالي لا يجوز للائحة التنفيذية التوسع في فرض الغرامة أو توقيت احتسابها.

(1947)

وعود على بدء، وتأكيداً على ما أسلفنا فإن الفقرة (ج) من المادة رقم (76) من النظام قد ذكرت أن الضريبة غير المسددة تعني الفرق بين الضريبة المستحقة السداد بموجب النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي، وأن المستحقة السداد بموجب النظام تعني تفعيل أو إدخال النظام على ما أقر به المكلف.

كما أن اللائحة التنفيذية قد أضافت بموجب الفقرة (3) من المادة رقم (67) وبما يعد توسعاً نصاً " وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما ورد في الفقرة (2) من المادة رقم (71) من هذه اللائحة"، هذا النص يعد توسعاً في تفسير النص النظامي وتحميل النص ما لا يحتمل، حيث يجب التفريق بين تعديلات الهيئة التي تحكمها نصوص نظامية واضحة وهذه تحسب عليها الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار وسداد الضريبة المستحقة، وبين التعديلات التي تنتج عن اختلاف في وجهات النظر سواء بين الهيئة والمكلف أو تغيير وجهة نظر المشرع نفسه لأسباب قد لا يكون لها علاقة بالضريبة، ويتم احتساب الغرامة عليها من تاريخ صدور قرار نهائي في القضية أي بعد استنفاد مراحل التقاضي .

وجدير بالإشارة إلى القرار الوزاري رقم (1776) في 1435/05/18هـ الموافق 2015/03/19م قد نص في ثانياً منه خلافاً لما تقضي به الأعراف النظامية من عدم رجعية القوانين، فقد نص على أن يطبق من تاريخه (2015/03/19م) بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائياً.

ونرى أن القرار الوزاري، وفيما يتعلق بنطاق السريان، كان ينبغي أن يطبق كما نص فيه من تاريخ صدوره وعلى الحالات التي تستجد بعد هذا التاريخ، أو على السنوات التي تبدأ بعد تاريخ صدوره.

ومن ناحية أخرى فإنه إنفاذاً للقرار الوزاري تمت المبادرة باحتساب الضريبة بموجب القرار، وعدم احتساب الغرامة عليها وذلك لعدم قناعة البنك بإخضاع الضريبة المستقطعة للغرامة وذلك لعدم استقرار وضع الضريبة من حيث الخضوع أو عدم الخضوع من الأساس إلا مع هذا القرار وقبول القطاعات المصرفية بتطبيقه.

وقد تأييد عدم فرض الغرامة إلا بعد صدور قرار نهائي في القضية، بقرار اللجنة الاستثنائية رقم (1343) لعام 1435هـ والقرار رقم (1435) لعام 1435هـ.

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن الهيئة قامت بفرض غرامة على ضريبة الاستقطاع غير المسددة وفقاً لنص المادة (77) فقرة أ من نظام ضريبة الدخل، والمادة (68) فقرة (1/هـ) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

#### 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 غرامة تأخير في السداد على فرق ضريبة الاستقطاع المحتسبة على عمولة القروض التي

(1947)

بقيت لأكثر من تسعين يوماً والمدفوعة لبنوك ومؤسسات مالية غير مقيمة، في حين تتمسك الهيئة بفرضها، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وباطلاع اللجنة على الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ تبين أنها 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 (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 ضريبة الاستقطاع على عمولة القروض التي بقيت لأكثر من تسعين يوماً المدفوعة لبنوك ومؤسسات مالية غير مقيمة تحكمها نصوص نظامية واضحة وردت في البند الأول من هذا القرار، فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير في السداد على فرق ضريبة الاستقطاع المحتسبة على عمولة القروض المدفوعة لبنوك ومؤسسات مالية غير مقيمة.

#### القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من المكلف على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض رقم (34) لعام 1436هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

1- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على عمولة القروض التي بقيت لأكثر من تسعين يوماً والمدفوعة لبنوك ومؤسسات مالية غير مقيمة للأعوام من 2004م حتى 2008م، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

2- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة تأخير في السداد على فرق ضريبة الاستقطاع المحتسبة على عمولة القروض التي بقيت لأكثر من تسعين يوماً والمدفوعة لبنوك ومؤسسات مالية غير مقيمة للأعوام من 2004م حتى 2008م، 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،