

(قرار رقم ٩ لعام ١٤٣٦ هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف / شركة (أ)

برقم (٣٥/٢٨)

على ربط ضريبة الاستقطاع على الأرباح الرأسمالية الناتجة

عن تحويل حصص الملكية من (د) إلى (ب)

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله وبعد:

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٦/٥/٤ هـ اجتمعت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض للبت في الاعتراض المقدم من المكلف / شركة (أ) على ربط ضريبة الاستقطاع على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن تحويل حصص الملكية من (د) إلى (ب)، وبعد الاطلاع على ملف الاعتراض لدى اللجنة، وعلى مذكرة رفع الاعتراض رقم ١٤٣٥/١٦/٧٤٢٩ وتاريخ ١٤٣٥/١١/٢١ هـ والمذكرة الإلحاقية المقدمة من المكلف برقم ١٤-٢٦٠٢ ج وتاريخ ١٤٣٦/٢/٢٩ هـ والمذكرة الإلحاقية المقدمة من المصلحة والمقيدة لدى اللجنة برقم ١٤٣٦/٢/١٤ وتاريخ ١٤٣٦/٣/٦ هـ وعلى ما ورد بمحضر جلسة المناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٦/٢/٢٩ هـ التي حضرها عن المصلحة كل من..... و.....

فقد قررت اللجنة الفصل في الاعتراض على النحو التالي:

أولاً: الناحية الشكلية:

أخطرت المصلحة المكلف بالربط بخطابها رقم ١٤٣٤/١٦/٤٥٥٨ وتاريخ ١٤٣٤/٧/١٠ هـ، واعتراض المكلف على الربط بخطابه الوارد للمصلحة برقم ١٤٣٤/١٦/٢٩٤٧٢ وتاريخ ١٤٣٤/٩/٩ هـ، وحيث إن الاعتراض قُدم خلال المدة النظامية ومن ذي صفة فإنه يكون مقبولاً من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

ينحصر اعتراض المكلف على التالي:

- ١ - ضريبة الاستقطاع على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن تحويل حصص الملكية من (د) إلى (ب).
- ٢ - غرامات التأخير.

وفيما يلي استعراض لوجهتي نظر كل من المكلف والمصلحة ورأي اللجنة:

- ١ - ضريبة الاستقطاع على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن تحويل حصص الملكية من (د) إلى (ب).

أ - وجهة نظر المكلف:

فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصاً في خطاب الاعتراض المشار إليه عليه:

" تود شركة (أ) إفادة سعادتكم بأن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع / تحويل حصص الملكية من قبل شريك غير مقيم لا تخضع لضريبة الاستقطاع.

وفي هذا الخصوص، تود شركة (أ) أن تلفت انتباه سعادتكم إلى توضيح المصلحة الذي يؤكد أن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع / تحويل حصص الملكية من قبل شريك غير مقيم لا تخضع لضريبة الاستقطاع. نورد فيما يلي توضيح المصلحة تسهيلاً لاطلاع سعادتكم:

" س(٣٥) هل تخضع الأرباح الرأسمالية لضريبة الأرباح بواقع ٢٠% أم لضريبة الاستقطاع؟

ج: طبقاً لأحكام الفقرة (ب/٢) من المادة الأولى من اللائحة التنفيذية فإن الأرباح الرأسمالية تخضع لضريبة الأرباح بواقع ٢٠% وليس لضريبة الاستقطاع."

وتسهيلاً للاطلاع نقتطف فيما يلي الفقرة (ب/٢) من المادة الأولى من اللائحة التنفيذية:

" إذا كان الدخل يمثل أرباحاً رأسمالية ناتجة عن التخلص من الأصول الثابتة والمتداولة، أو كان الدخل يمثل أرباحاً رأسمالية ناتجة عن التخلص من حصص في شركة مقيمة، فيخضع للضريبة وفقاً للقواعد العامة للنظام."

تلاحظ المصلحة الموقرة أنه يتضح جلياً من التوضيح المذكور أعلاه أن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع / تحويل الحصص من شريك أجنبي تخضع للضريبة بواقع ٢٠% ولكنها لا تخضع لضريبة الاستقطاع. نرفق نسخة من التوضيح أعلاه في الملحق ٢ تسهيلاً لاطلاع سعادتكم، علماً بأن ضريبة الدخل على الأرباح الرأسمالية تفرض بواقع ٢٠% على البائع غير المقيم ولذلك لا يمكن فرض ضريبة استقطاع على نفس الجهة لأنه سيسفر عن ثنية للضريبة على نفس الجهة وعلى نفس مصدر الدخل. ووفقاً لنظام الضريبة السعودي فإن ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع هما ضربيتان مختلفتان وكلا الضريبتين لا يمكن فرضهما في نفس الوقت على نفس الجهة لنفس مصدر الدخل. وعلى سبيل المثال، في حالة وجود شركة سعودية مملوكة من قبل شركاء غير خليجيين فإن ضريبة دخل بنسبة ٢٠% تفرض على الشركة السعودية في حدود حصتها من الأرباح من الشركاء غير الخليجيين، بينما تفرض ضريبة استقطاع بواقع ٥% على الشركاء غير المقيمين على مبالغ توزيعات الأرباح.

وقد تأكدت الحقيقة أعلاه من قبل المصلحة في التوضيح التالي:

" هل تخضع شركة الأموال المقيمة عن حصة الشركاء غير السعوديين فيها لضريبة خلاف نسبة ال ٢٠% المقررة بالمادة السابعة من النظام عند توزيع الأرباح؟

نسبة ال ٢٠% التي وردت في المادة السابعة من نظام ضريبة الدخل تتعلق بضريبة الدخل المفروضة على وعاء شركات الأموال المقيمة في المملكة، وقد حددت المادة السادسة من النظام الوعاء الضريبي لشركة الأموال المقيمة بأنه يمثل حصص الشركاء غير السعوديين من دخلها الخاضع للضريبة عن أي نشاط من مصادر في المملكة محسوماً منه المصاريف الجائزة بمقتضى هذا النظام، كما أكدت الفقرة (هـ) من هذه المادة على احتساب الوعاء الضريبي لشركة الأموال بشكل مستقل عن المساهمين أو الشركاء فيها، وحيث قضى النظام الضريبي الجديد في مادته الخامسة فقرة (أ - ٦) على أن الأرباح الموزعة من شركة مقيمة تعتبر دخلاً متحققاً من مصدر في المملكة، كما قضت المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية على استقطاع ضريبة بنسبة ٥% من إجمالي الأرباح الموزعة على الشركاء غير المقيمين، وأكدت الفقرة (٦ - ج) منها على أنه لا يمنع خضوع الشركة الموزعة لضريبة الدخل من فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ الموزعة منها. لهذا فإن فرض ضريبة على وعاء شركة الأموال المقيمة أمرٌ منفصلٌ عن ضريبة الاستقطاع المتوجبة على الأرباح الموزعة للشركاء فيها لكون شركات الأموال كيانات قانونية مستقلة عن ملاكها ولا علاقة بين الضرائب على هذه الشركات والضرائب التي تفرض بموجب النظام على الشركاء فيها."

يتضح من التوضيح أعلاه أن ضريبة دخل بواقع ٢٠% تفرض على شركة الأموال المقيمة وضريبة استقطاع بواقع ٥% تفرض على الشريك غير المقيم في شركة الأموال المقيمة عند دفع توزيعات الأرباح إلى الشريك الأجنبي غير المقيم، وفي القضية قيد الدراسة، فرضت ضريبة دخل بواقع ٢٠% على الشريك الأجنبي غير المقيم على استبعاد/ تحويل حصص ملكية في شركة أموال مقيمة. ولذلك لا يمكن فرض ضريبة استقطاع بواقع ٥% على نفس الشريك الأجنبي غير المقيم كما تم تأكيد ذلك من قبل مصلحة الزكاة والدخل في إجابتها المقتطفة أعلاه.

تود شركة (أ) أيضًا إفادة سعادتكم بأن مبلغ الأرباح الرأسمالية التقديرية قد تم احتسابه فقط من أجل تسديد ضريبة الأرباح الرأسمالية وأن مبلغ الأرباح الرأسمالية التقديري لم يتحقق ولم يستلم فعليًا من قبل البائع غير المقيم".

وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرته الإلحاقية المشار إليها عليه ذكر فيها التالي نصًا:

" أولًا - عدم تقديم مستندات مؤيدة

١- **وجهة نظر المصلحة:** لم يقدم المكلف المستندات التي تثبت القيمة البيعية للحصص المحولة من (د) إلى (ب). وتمت مخاطبة المكلف لتقديم المستندات المؤيدة للقيمة البيعية والتي توضح ما تم سداده فعليًا للشريك المتخارج، لكن الشركة لم تقدم سوى عقد التأسيس ونسخة مترجمة من اتفاقية الاندماج، وكلاهما لم تحدد فيه القيمة البيعية للحصة.

٢- **وجهة نظر شركة (أ):** وفي هذا الخصوص، تود شركة (أ) إفادة اللجنة الموقرة بأنها سددت ضريبة أرباح رأسمالية بواقع ٥٣,٢١٦,٢٢٤ ريال سعودي نتيجة الاندماج الذي تم في اليابان، والتي تمتلك حصص بنسبة ٣٣% في شركة (أ) و(د)، اعتبارًا من ١ أكتوبر ٢٠١٢ والذي نتج عنه تشكيل شركة جديدة باسم (ب) و تم تزويد المصلحة بنسخة من اتفاقية الاندماج (الملحق ٥). وفي هذا الصدد، تود شركة (أ) إفادة سعادتكم بما أن الحصص قد تم تحويلها نتيجة الاندماج الذي تم في اليابان، احتسبت شركة (أ) القيمة الدفترية للحصص المحمولة من (د)، إلى (ب)، طبقًا للمادة ١٦(٧) (ب) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد على النحو التالي:

ريال سعودي

رأس المال	٢٠٠,٠٠٠,٠٠٠
الاحتياطي النظامي	١٠٠,٠٠٠,٠٠٠
الأرباح المبقاة	٧٠٦,٣٠٦,٤٣٨
مجموع القيمة الدفترية (١٠٠%)	١,٠٠٦,٣٠٦,٤٣٨
القيمة الدفترية للحصص المحولة (٣٣%)	٣٣٢,٠٨١,١٢٤

ناقصًا: أساس التكلفة - مقابل الشراء المدفوع من قبل (د) للاستحواذ على حصص الملكية في شركة (أ):

مجموع قيمة رأسمال شركة (أ)	٢٠٠,٠٠٠,٠٠٠
الحصص المملوكة لشركة (د) بواقع ٣٣%	٦٦,٠٠٠,٠٠٠

بعد سداد ضريبة الأرباح الرأسمالية البالغة ٥٣,٢١٦,٢٢٤ ريال سعودي، طلبت المصلحة من شركة (أ) بموجب خطابها رقم ١٤٣٤/١٦/١٤٧٥ تقديم القوائم المالية المدققة كما في ٣٠ سبتمبر ٢٠١٢ وبناءً على طلب المصلحة قدمت شركة (أ) القوائم المالية المدققة للفترة المنتهية في ٣٠ سبتمبر ٢٠١٢ إلى المصلحة بموجب الخطاب رقم ٢٥١٨ - ١٣ ب (الملحق ٦)، والتي تظهر بوضوح أن شركة (أ) قد تقيدت تمامًا باللائحة التنفيذية ونظام ضريبة الدخل الجديد.

تود شركة (أ) إفادة اللجنة الموقرة بأن المصلحة تعترض على أنها لم تقدم مستندات لتثبيت القيمة البيعية للحصص المحولة من البائع إلى المشتري. وفي هذا الخصوص، تود شركة (أ) إفادة سعادتكم بأن الموضوع قيد النقاش ليس احتساب الأرباح الرأسمالية على تحويل الحصص ولكن الموضوع هو احتساب ضريبة استقطاع على الأرباح الرأسمالية الناشئة عن تحويل الحصص، وبناءً عليه، تعتقد شركة (أ) بأن المستندات التي تثبت القيمة البيعية للحصص ليس لها علاقة بالموضوع قيد النقاش.

ثانيًا: فهم المصلحة للائحة التنفيذية ونظام ضريبة الدخل الجديد.

١ - **وجهة نظر المصلحة:** ١-١ أما بالنسبة لما أوضحتها الشركة في اعتراضها من أن الأرباح الرأسمالية تخضع لضريبة الدخل ولا تخضع لضريبة الاستقطاع واسترشدت في ذلك بإجابة السؤال رقم (٣٥) من الأسئلة الأكثر شيوعًا وكذلك نص الفقرة (٢/ب) من المادة الأولى باللائحة التنفيذية ترى المصلحة أن هناك فرق بين الأرباح الرأسمالية التي تحققها الشركة الخاضعة لضريبة وبين الأرباح التي يحققها الشريك غير المقيم، فالأرباح الرأسمالية التي تحققها الشركة نتيجة التخلص من الأصول أو حصتها في الاستثمارات في الشركات الأخرى وخلافه هي تلك التي لا تخضع لضريبة الاستقطاع وإنما تخضع لضريبة الدخل طبقًا لأحكام المادة الثامنة من النظام الضريبي. أما بالنسبة للأرباح الرأسمالية التي يحققها الشريك غير المقيم نتيجة التخلص من حصته في الشركة فهذه الأرباح تخص الشريك وتخص لضريبة الدخل وكذلك لضريبة الاستقطاع.

١ - ٢ تم إخضاع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن هذا البيع لضريبة الاستقطاع بعد حسم الضريبة المسددة تطبيقًا لأحكام المادة (٦٨) من النظام الضريبي والمادة (٦٣) من لائحته التنفيذية لأن هذا الربح قد تحقق بالفعل للشركة غير المقيمة وقد خرجت باستثماراتها من المملكة.

١ - ٣ فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح الرأسمالية لا يعتبر ثني في الضريبة لأنه تعامل شأن معاملة توزيعات الأرباح التي تخضع لضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع ولا يوجد ثني فيها لأنها فرضت بقوة النظام.

٢ - **وجهة نظر شركة (أ):** ٢-١ تود شركة (أ) أن تؤكد وجهة نظرها بأن المستثمر غير المقيم في شركة سعودية يخضع للضرائب التالية استنادًا إلى نظام ضريبة الدخل:

(أ) ضريبة استقطاع بنسبة ٥% على توزيعات الأرباح المدفوعة من قبل الشركة السعودية المقيمة.

(ب) ضريبة دخل بنسبة ٢٠% على الأرباح الرأسمالية المتحققة من بيع حصص في الشركة السعودية المقيمة.

إن الدخل المتحقق من قبل المستثمر غير المقيم من مصدر في المملكة العربية السعودية يخضع للضريبة مرة واحدة فقط أي في شكل ضريبة دخل أو ضريبة استقطاع كما هو موضح في النقطتين (أ) و(ب) أعلاه.

ولا يخضع المستثمر الأجنبي (الشركة غير المقيمة) في شركة سعودية مقيمة لضريبة الاستقطاع السعودية على توزيعات الأرباح التي توزعها لشركائها خارج المملكة العربية السعودية في كلا الحالتين المذكورتين أعلاه (أ) و(ب).

٢ - ٢ تلاحظ اللجنة الموقرة أن المادة ٨ من نظام ضريبة الدخل الجديد تنص على البنود التي يجب أن تشمل كدخل خاضع للضريبة:

" الدخل الخاضع للضريبة هو إجمالي الدخل شاملاً كافة الإيرادات والأرباح والمكاسب مهما كان نوعها ومهما كانت صورة دفعها الناتجة عن مزاوله النشاط، بما في ذلك الأرباح الرأسمالية وأي إيرادات عرضية، مستقطع منه الدخل المعفى."

٢ - ٣ جاء السؤال رقم ٣٥ من الأسئلة الأكثر شيوعاً تحديداً بخصوص الجهة غير المقيمة. ويتضح من النظام الضريبي أن الجهة المقيمة تخضع لضريبة الدخل على الأرباح الرأسمالية لأن ضريبة الاستقطاع لا تطبق على الجهة المقيمة. ولكن لم يتضح من النظام معالجة الأرباح الرأسمالية المتحققة من قبل جهة غير مقيمة بمعنى هل تخضع لضريبة الدخل أو ضريبة الاستقطاع. وأن هذا الشك فيما يتعلق بالجهة غير المقيمة قد تم توضيحه من قبل المصلحة في إجابة السؤال رقم ٣٥ من الأسئلة الأكثر شيوعاً موضحاً بأن الأرباح الرأسمالية المتحققة من قبل جهة غير مقيمة تخضع لضريبة دخل بنسبة ٢٠% وليس لضريبة الاستقطاع. نورد فيما يلي توضيح المصلحة مرة أخرى تسهيلاً للاطلاع سعادتكم:

"س(٣٥) هل تخضع الأرباح الرأسمالية لضريبة الأرباح بواقع ٢٠% أم لضريبة الاستقطاع؟

ج: طبقاً لأحكام الفقرة(٢/ب) من المادة الأولى من اللائحة التنفيذية فإن الأرباح الرأسمالية تخضع لضريبة الأرباح بواقع ٢٠% وليس لضريبة الاستقطاع."

وتسهيلاً للاطلاع نقتطف فيما يلي الفقرة(٢/ب) من المادة الأولى من اللائحة التنفيذية:

" إذا كان الدخل يمثل أرباحاً رأسمالية ناتجة عن التخلص من الأصول الثابتة والمتداولة، أو كان الدخل يمثل أرباحاً رأسمالية ناتجة عن التخلص من حصص في شركة مقيمة، فيخضع للضريبة وفقاً للقواعد العامة للنظام."

٢-٣-٢ تلاحظ اللجنة الموقرة أنه يتضح جلياً من التوضيح أعلاه أن الأرباح الرأسمالية الناتجة إما عن التخلص من أصول أو حصتها في الاستثمارات في الشركات الأخرى أو من التخلص من حصتها في شركة مقيمة من قبل شريك غير مقيم ، تخضع للضريبة بنسبة ٢٠% ولا تخضع لضريبة الاستقطاع لأن توضيح المصلحة يشير إلى "الأرباح الرأسمالية" بموجب المادة ١ الفقرة(٢/ب) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد، ومن ناحية أخرى تشير الفقرة(٢/ب) من المادة الأولى إلى الأرباح الرأسمالية المتحققة في كلا الحالتين أي سواءً من التخلص من أصول ثابتة ومتداولة أو من التخلص من الحصص في شركة مقيمة. نرفق نسخة من التوضيح أعلاه في الملحق ٧ تسهيلاً للاطلاع سعادتكم. علماً بأن ضريبة الدخل على الأرباح الرأسمالية تفرض بنسبة ٢٠% على البائع غير المقيم ولذلك لا يمكن فرض ضريبة استقطاع على نفس الجهة لأنه سيسفر عن ذلك ثنائية للضريبة على نفس الجهة وعلى نفس مصدر الدخل. ووفقاً لنظام الضريبة السعودي فإن ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع هما ضربيتان مختلفتان وكلا الضريبتين لا يمكن فرضهما في نفس الوقت على نفس الجهة لنفس مصدر الدخل. وعلى سبيل المثال، في حالة وجود شركة سعودية مملوكة من قبل شركاء غير خليجيين فإن ضريبة دخل بنسبة ٢٠% تفرض على الشركة السعودية في حدود حصتها من الأرباح من الشركاء غير الخليجيين، بينما تفرض ضريبة استقطاع بواقع ٥% على الشركاء غير المقيمين على مبالغ توزيعات الأرباح.

٢-٣-٣ وقد تأكدت الحقيقة أعلاه من قبل المصلحة في التوضيح التالي:

" هل تخضع شركة الأموال المقيمة عن حصة الشركاء غير السعوديين فيها لضريبة خلاف نسبة ال ٢٠% المقررة بالمادة السابعة من النظام عند توزيع الأرباح؟

نسبة ال ٢٠% التي وردت في المادة السابعة من نظام ضريبة الدخل تتعلق بضريبة الدخل المفروضة على وعاء شركات الأموال المقيمة في المملكة، وقد حددت المادة السادسة من النظام الوعاء الضريبي لشركة الأموال المقيمة بأنه يمثل

حصص الشركاء غير السعوديين من دخلها الخاضع للضريبة عن أي نشاط من مصادر في المملكة محسومًا منه المصاريف الجائزة بمقتضى هذا النظام، كما أكدت الفقرة(هـ) من هذه المادة على احتساب الوعاء الضريبي لشركة الأموال بشكل مستقل عن المساهمين أو الشركاء فيها، وحيث قضى النظام الضريبي الجديد في مادته الخامسة فقرة(أ-٦) على أن الأرباح الموزعة من شركة مقيمة تعتبر دخلًا متحققًا من مصدرٍ في المملكة، كما قضت المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية على استقطاع ضريبة بنسبة ٥% من إجمالي الأرباح الموزعة على الشركاء غير المقيمين، وأكدت الفقرة(٦ - ج) منها على أنه لا يمنع خضوع الشركة الموزعة لضريبة الدخل من فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ الموزعة منها.

لهذا فإن فرض ضريبة على وعاء شركة الأموال المقيمة أمر منفصل عن ضريبة الاستقطاع المتوجبة على الأرباح الموزعة للشركاء فيها لكون شركات الأموال كيانات قانونية مستقلة عن ملاكها ولا علاقة بين الضرائب على هذه الشركات والضرائب التي تفرض بموجب النظام على الشركاء فيها".

٢ - ٣ - ٤ يتضح من التوضيح أعلاه أن ضريبة دخل بواقع ٢٠% تفرض على شركة الأموال المقيمة وضريبة استقطاع بواقع ٥% تفرض على الشريك غير المقيم في شركة الأموال المقيمة عند دفع توزيعات الأرباح إلى الشريك الأجنبي غير المقيم. وفي القضية قيد الدراسة، فرضت ضريبة دخل بواقع ٢٠% على الشريك الأجنبي غير المقيم على استبعاد/ تحويل حصص ملكية في شركة أموال مقيمة. ولذلك لا يمكن فرض ضريبة استقطاع بواقع ٥% على نفس الشريك الأجنبي غير المقيم كما تم تأكيد ذلك من قبل مصلحة الزكاة والدخل في إجابتها المقتطفة أعلاه. كذلك لا يمكن فرض ضريبة استقطاع على الشريك الأجنبي غير المقيم على توزيعات الأرباح التي يوزعها لشركائه الأجانب غير المقيمين.

٢ - ٤ لا يجوز فرض ضريبة استقطاع على الأرباح الرأسمالية التقديرية

كما تمت الإفادة في النقطة أ(١) (٢) أعلاه، فإن مبلغ الأرباح الرأسمالية التقديرية قد تم احتسابه فقط لتسديد ضريبة الأرباح الرأسمالية طبقًا للمادة ١٦(١٧) (ب) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد. وبما أن تحويل الحصص قد نتج عن الاندماج بين(د)و(ب)، فإنه لا توجد أرباح رأسمالية فعلية قد تحققت واستلمت من قبل البائع غير المقيم وهو(د)في هذه المعاملة لأنه لم تكن هناك أي أموال/ مبالغ قد دفعت داخل أو خارج المملكة العربية السعودية. وأن الشيء الوحيد الذي حدث بسبب تحويل الحصص كان تغيير في اسم الملكية من(د)إلى(ب).

تلاحظ اللجنة الموقرة أنه طبقًا للمادة ٦٨(أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد، تفرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ الفعلية المدفوعة وليس على أساس تقديري وتسهيلًا لاطلاعكم نورد فيما يلي المادة ٦٨(أ):

" يجب على كل مقيم سواء كان مكلّفًا أو غير مكلّف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، وعلى الشخص الطبيعي، ممن يدفعون مبلغًا من لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع.....".

تلاحظ اللجنة الموقرة بما أنه لم تكن هناك مبالغ فعلية للأرباح الرأسمالية قد دفعت بخصوص الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة، فإن مفهوم المصلحة مبني على مجرد افتراض مفاده أن الأرباح قد تم توزيعها. وبناءً عليه؛ فإن فرض ضريبة استقطاع من قبل المصلحة على توزيع افتراضي ليس له مبرر استنادًا إلى المادة ٦٨ من نظام ضريبة الدخل الجديد لأنه لا توجد مبالغ قد دفعت من قبل الجهة المقيمة(شركة(أ) إلى الجهة غير المقيمة(د) بخصوص هذه المعاملة.

٢ - ٥ قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ١٧ لعام ١٤٣٥هـ.

تود شركة(أ) أن تلفت انتباه اللجنة الموقرة إلى القرار الابتدائي رقم ١٧ لعام ١٤٣٥هـ الذي رفضت فيه اللجنة الابتدائية معالجة المصلحة بفرض ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة على أساس تقديري:

" بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من الطرفين وحيث إن وعاء ضريبة الاستقطاع طبقاً للربط هو ربح تقديري لجأت إليه المصلحة بعد ما توافرت لديها قناعات بإهدار حسابات المكلف، وبني على هذا الربح التقديري فرضية توزيعه، وحيث إن تعميم المصلحة لتلك الاعتبارات على الأرباح التقديرية دون اعتبار لواقعة الدفع وما في حكمها تعد اعتبارات غير كافية، مما ترى معه اللجنة تأييد وجهة نظر المكلف".

نرفق نسخة من قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ١٧ لعام ١٤٣٥هـ في الملحق ٨.

٢ - ٦ وفيما يتعلق بمفهوم المصلحة بأن ضريبة الاستقطاع على الأرباح الرأسمالية لا تعتبر ثبوتاً للضريبة لأنها تعامل معاملة الأرباح الموزعة، تلاحظ اللجنة الموقرة بأن المادة ١ الفقرة (٢) (ب) المقتطعة في النقطة ٢-٣-١ أعلاه تنص بوضوح على أن الأرباح الرأسمالية المتحققة من التخلص من الأصول الثابتة والمتداولة أو من التخلص من الحصص في شركة مقيمة تخضع للضريبة بموجب الأحكام العامة للنظام.

وأن الفرق بين ضريبة الشركات على الربح وضريبة الاستقطاع على الأرباح الرأسمالية هو أن ضريبة الشركات على الربح تفرض على شركة الأموال المقيمة وضريبة الاستقطاع على توزيعات الأرباح تفرض على الشريك غير المقيم الذي يستلم توزيعات الأرباح من شركة الأموال المقيمة. بينما تفرض ضريبة الأرباح الرأسمالية على الشريك غير المقيم على الأرباح الرأسمالية المتحققة من التخلص من الحصص. علاوة على ذلك، تفرض المصلحة أيضاً ضريبة استقطاع على الأرباح الرأسمالية على الشريك غير المقيم، وبناءً عليه، يعتبر هذا الإجراء ثبوتاً للضريبة على نفيس الدخل وفي نفيس السنة وعلى نفيس الجهة.

في ضوء ما سبق تعتقد شركة (أ) بأن معالجة المصلحة بفرض ضريبة استقطاع على الأرباح الرأسمالية تعتبر معالجة لا مبرر لها،

ملخص

استناداً إلى المعلومات والتوضيحات أعلاه والقرار الابتدائي المقتطف أعلاه تعتقد شركة (أ) بأن معالجة المصلحة بفرض ضريبة استقطاع على الأرباح الرأسمالية تعتبر معالجة ليس لها مبرر. وبأمل موكلنا من اللجنة الموقرة التكرم بالإيعاز إلى المصلحة بإلغاء فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح الرأسمالية".

ب - وجهة نظر المصلحة:

فيما يلي وجهة نظر المصلحة كما جاءت نصاً في مذكرة رفع الاعتراض:

" توضح المصلحة أنه طبقاً لخطاب الشركة الوارد للمصلحة برقم (١٤٣٤/١٦/٥٤٨٨) وتاريخ ١٢/٢/١٤٣٤هـ تبين أن شركة (د) قد قامت ببيع حصتها البالغة ٣٣% في شركة (أ) إلى شركة (ب) وقد نتج عن هذا أرباح رأسمالية بمبلغ (٢٦٦,٠٨١,١٢٤) ريال سددت عنها الشركة ضريبة بنسبة ٢٠% بمبلغ (٥٣,٢١٦,٢٢٤) ريال كما هو موضح بالخطاب المذكور وذلك طبقاً لأحكام المادة التاسعة من النظام الضريبي والفقرة (٢/ب) من المادة الأولى من لائحته التنفيذية وذلك بإقرار منه دون تقديم أي مستندات تحدد القيمة البيعية المدفوعة، وبالرجوع إلى ملف الشركة والقوائم المالية المدققة لسنة البيع ٢٠١٢م، لم يتبين للمصلحة ما يؤكد القيمة البيعية، وتمت مخاطبة المكلف لتقديم المستندات المؤيدة للقيمة البيعية والتي توضح ما تم سداه فعلاً للشريك المتخارج ولكن الشركة لم تقدم سوى نسخة من عقد التأسيس ونسخة من ترجمة اتفاقية الاندماج فقط، وكلاهما لم تحدد فيه القيمة البيعية للحصة.

وتم إخضاع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن هذا البيع لضريبة الاستقطاع بعد حسم الضريبة المسددة تطبيقاً لأحكام المادة (٦٨) من النظام الضريبي والمادة (٦٣) من لائحته التنفيذية لأن هذا الربح قد تحقق بالفعل للشركة غير المقيمة وقد خرجت باستثماراتها من المملكة وطبيعي أن تحول لها الأموال في الخارج حيث مقرها الرئيسي خاصة وأن الشركة المشتري

بالخارج أيضًا، وأن شركة (أ) ليس لها دخل في تسديد القيمة البيعية للشريك المتخارج وإنما هي إجراءات بين الشريك المتخارج والشريك الجديد.

أما بالنسبة لما أوضحته الشركة في اعتراضها من أن الأرباح الرأسمالية تخضع لضريبة الدخل ولا تخضع لضريبة الاستقطاع واسترشدت في ذلك بإجابة السؤال رقم (٣٥) في الأسئلة الأكثر شيوعًا وكذلك نص الفقرة (٢/ب) من المادة الأولى باللائحة التنفيذية فنوضح أن هناك فرق بين الأرباح الرأسمالية التي تحققها الشركة الخاضعة للضريبة وبين تلك التي يحققها الشريك غير المقيم فيها، فالأرباح الرأسمالية التي تحققها الشركة نتيجة التخلص من الأصول أو حصتها في الاستثمارات في الشركات الأخرى وخلافه هي تلك التي لا تخضع لضريبة الاستقطاع وإنما تخضع لضريبة الدخل طبقًا لأحكام المادة الثامنة من النظام الضريبي مع مراعاة ما ورد بالمادة العاشرة من النظام والمادتين السابعة والثامنة من لائحته التنفيذية، أما بالنسبة للأرباح الرأسمالية التي يحققها الشريك غير المقيم نتيجة التخلص من حصته في الشركة فهذه الأرباح تخص الشريك وتخضع لضريبة الدخل وكذلك لضريبة الاستقطاع.

وبالنسبة لما أوضحه المكلف في الاعتراض من أن فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح الرأسمالية يعتبر ثني في الضريبة، فنوضح أن ذلك لا يعتبر ثني في الضريبة لأنه تعامل بشأن معاملة توزيعات الأرباح التي تخضع لضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع ولا يوجد ثني فيها لأنها فرضت بقوة النظام، وتتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها".

وبعد جلسة المناقشة قدمت المصلحة مذكرتها الإلحاقية المشار إليها عليه ذكرت فيها التالي نصًا:

" إشارة إلى جلسة مناقشة اعتراض شركة (أ) على ربط ضريبة الاستقطاع على الأرباح الرأسمالية، المنعقدة في ١٤٣٦/٢/٢٩هـ، والتي طلب فيها من ممثلي المصلحة صورة من القرار الابتدائي رقم (٩) لعام ١٤٣٤هـ والرد على مذكرة المكلف التي تم تقديمها أثناء الجلسة. نرفق لكم صور من القرار المذكور، ونفيدكم بأن وجهة نظر المصلحة بشأن الاعتراض كما ورد في مذكرة الاعتراض المرفوعة رقم ١٤٣٥/١٦/٧٤٢٩ وتاريخ ١٤٣٥/١١/٢١هـ ولا يوجد جديد فيما قدم المكلف في مذكرته المقدمة للجنة".

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والمصلحة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرات الإلحاقية المقدمة من الطرفين تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح الرأسمالية للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى المصلحة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للربط الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض تبين للجنة أن شركة (د) قد قامت ببيع/ تحويل حصتها في المكلف إلى شركة (ب) غير المقيمة ونتج عن ذلك أرباح رأسمالية، واستنادًا للمادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية لضريبة الدخل ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٢ - غرامات التأخير:

أ - وجهة نظر المكلف:

فيما يلي وجهة نظر المكلف كما جاءت نصًا في خطاب الاعتراض المشار إليه عليه:

" طلبت المصلحة أيضًا من شركة (أ) تسديد غرامة تأخير بواقع ١% عن كل شهر على التزام ضريبة الاستقطاع المربوط على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن تحويل حصص الملكية من (د) إلى (ب) من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ سداد التزام ضريبة الاستقطاع الإضافي المربوط (بموجب أحكام نظام ضريبة الدخل الجديد). وفي هذا الخصوص، تود شركة (أ) أن تقدم المعلومات التالية لاطلاع سعادتكم:

٢ - ١ طلبت المصلحة من شركة(أ) تسديد غرامة التأخير المترتبة على فرق ضريبة الاستقطاع المستحق من تاريخ الاستحقاق وحتى تاريخ السداد بنسبة ١% عن كل ٣٠ يوم من التأخير. وعلى الرغم من أن المصلحة لم توضح " تاريخ الاستحقاق" بغرض احتساب غرامة تأخير بواقع ١% في خطاب ربطها رقم ١٦/٤٥٥٨/١٤٣٤، فإن المفهوم لموكلنا أن المصلحة اعتبرت تاريخ استحقاق تقديم إقرار استقطاع الضريبة ١٠ يناير ٢٠١٣ أي خلال ١٠ أيام بعد نهاية الشهر الذي تم فيه سداد ضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن تحويل حصص الملكية من(د)إلى(ب) و هو ١٨ ديسمبر ٢٠١٢ بمثابة " تاريخ الاستحقاق " لسداد " فرق ضريبة الاستقطاع" المحتسب في خطاب الربط رقم ١٦/٤٥٥٨/١٤٣٤ أن موكلنا غير موافق على موقف المصلحة المذكور أعلاه بخصوص " تاريخ الاستحقاق" ويود أن يقدم لسعادتكم التوضيحات التالية:

٢ - ٢ هناك خلاف فني حقيقي بين المصلحة والمكلف بشأن البنود قيد الاعتراض قبل إبداء ملاحظاتها المفصلة تود شركة(أ) إفادة المصلحة الموقرة أنها كانت تقوم دائما بسداد ضريبة الاستقطاع عند استحقاقها وفقاً لنسب ضريبة الاستقطاع المنصوص عليها في المادة ٦٨ من النظام والمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية. وبناءً على ذلك ليس هناك أي مبرر لإجراء المصلحة بغرض أي غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع الإضافية لا سيما وأن ضريبة الاستقطاع الإضافية المذكورة تتعارض أيضاً مع أحكام النظام ولائحته التنفيذية.

بالإضافة إلى ذلك فإن الموضوع الذي نوقش في النقطة(١) أعلاه هو موضوع خلاف فني في وجهات النظر بين المكلف ومصلحة الزكاة والدخل، وبالتالي فإن أي ضريبة استقطاع إضافية ناشئة عنه يجب ألا تخضع لغرامة التأخير.

٢ - ٣ قرار لجنة اعتراض صادر بموجب نظام ضريبة الدخل الجديد.

٢ - ٣ - ١ القرار رقم ١٢ لعام ١٤٣٠ هـ

تود شركة(أ) أن تلفت عناية المصلحة الموقرة إلى قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ١٢ لعام ١٤٣٠ هـ والذي قضت فيه اللجنة الابتدائية بعدم فرض غرامة تأخير في حالة وجود خلاف فني واضح بين المصلحة والمكلف.

" بالنسبة لغرامة التأخير الناشئة عن تطبيق المصلحة لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% بدلاً من ٥% حسب وجهة نظر المكلف فإن اللجنة ترى أن هذا الموضوع محل خلاف بين المصلحة والمكلف، ولم يظهر للجنة ما يشير إلى وجود سوء نية لدى المكلف، مما ترى معه اللجنة عدم توجب غرامة التأخير".

نرفق نسخة من قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ١٢ لعام ١٤٣٠ هـ في الملحق ٣

٢ - ٣ - ٢ قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ٢٩ لعام ١٤٣٢ هـ

أصدرت لجنة الاعتراض الابتدائية حكماً مشابهاً بقرارها رقم ٢٩ لعام ١٤٣٢ هـ الصادر حديثاً حيث قضت اللجنة بما يلي:

" بالنسبة لغرامة التأخير الناشئة عن تطبيق المصلحة لضريبة الاستقطاع بنسبة.. حسب وجهة نظر المكلف، فإن اللجنة ترى أن هذا الموضوع محل خلاف حقيقي بين المصلحة والمكلف، ولم يظهر للجنة ما يشير إلى وجود سوء نية لدى المكلف، مما ترى معه اللجنة عدم توجب غرامة التأخير".

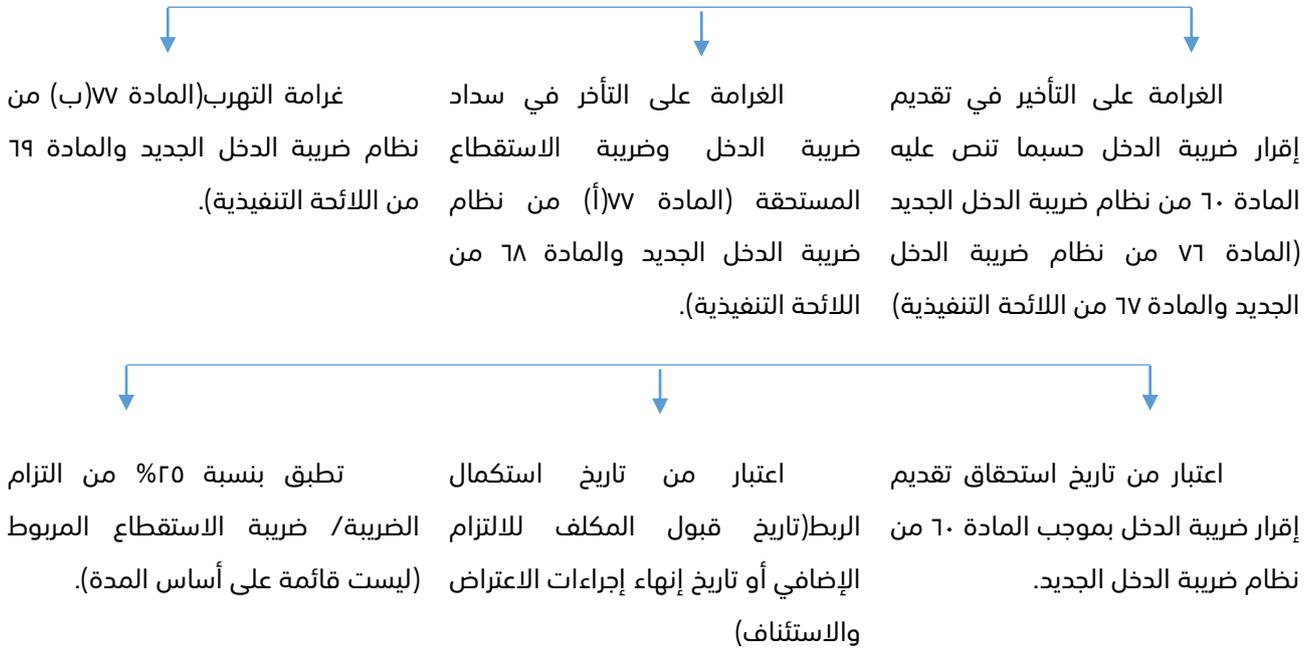
نرفق نسخة من قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ٢٩ لعام ١٤٣٢ هـ في الملحق ٤.

٢ - ٤ غرامة التأخير بموجب المادة ٧٧(أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية يسري مفعولها من التاريخ الذي يصبح فيه الربط نهائياً بعد استكمال كافة إجراءات الاعتراض/ الاستئناف

أن نظام ضريبة الدخل الجديد الصادر في أبريل ٢٠٠٤ يتضمن مادتين في النظام الضريبي هما ٧٦ و ٧٧ وثلاثة مواد في اللائحة التنفيذية وهي ٦٧ و ٦٨ و ٦٩ والتي تعالج موضوع غرامة التأخير في نظام ضريبة الدخل الجديد واللائحة التنفيذية على التوالي.

وتلاحظ المصلحة الموقرة أن المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية فقط يعالجان موضوع الغرامة المفروضة في حالة عدم تقديم الإقرار ضمن المهلة النظامية، في حين أن المادة ٧٧(أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية يعالجان بالتحديد موضوع الغرامة المتوجبة الدفع في حالة التأخر في سداد الضريبة المستحقة. لذلك فإن الغرامات المذكورة في المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية والمادة ٧٧(أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية تختلف اختلافاً تاماً في طبيعتها وتنطبق في ظروف مختلفة بالكامل. أن المادة ٧٧(ب) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٩ من اللائحة التنفيذية يعالجان موضوع غرامة التهرب ولذلك فإنهما لا ينطبقان على هذه القضية.

غرامة التأخير بموجب نظام ضريبة الدخل الجديد واللائحة التنفيذية



إن طبيعة ونسب وأساس احتساب الغرامات المستحقة بموجب المواد المذكورة أعلاه مختلفة ومستقلة تماماً عن بعضها.

وكما هو مشروح بالتفصيل أدناه فإن المصلحة قد فرضت الغرامة بموجب المادة ٧٧(أ) من النظام الضريبي والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية وتلاحظ المصلحة الموقرة أن المادة ٧٧(أ) من النظام والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية لا ينصان، على عكس المادة ٦٧(٣) من اللائحة التنفيذية، على وجوب احتساب غرامة التأخير من الموعد النظامي لتقديم الإقرار. أن سبب عدم وجود هذا النص في المادة ٧٧(أ) من النظام والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية واضح جداً، وهو أن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية لا يهدفان إلى معاقبة المكلف على أي تأخير في استكمال الربط النهائي وإجراءات الاعتراض والاستئناف لدى اللجان الابتدائية والاستئنافية وديوان المطالم. ومن ناحية أخرى فإن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية يهدفان بشكل متعمد إلى معاقبة المكلف الذي لم يتقيد بالمتطلبات النظامية لتقديم الإقرار الضريبي في مواعده. ولذلك فإن الغرامة المستحقة بسبب عدم تقديم الإقرار الضريبي في مواعده بموجب المادة ٧٦ من النظام والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية تنص بوضوح على أنه

يجب احتساب الغرامة من الموعد النظامي لتقديم الإقرار الضريبي. وكما تدرج المصلحة الموقرة فإن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية ينصان بشكل واضح على المواعيد النظامية لتقديم الإقرار الضريبي وسداد الضريبة المستحقة بموجبه. والضريبة المستحقة بموجب الإقرار نهائية. وفي حالة عدم تقديم المكلف للإقرار الضريبي في موعده أو عدم سداد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار نهائية. وفي حالة عدم تقديم المكلف للإقرار الضريبي في موعده أو عدم سداد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار في موعده فإن الغرامة تفرض بموجب المادة ٧٦ من النظام والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية من تاريخ الموعد النظامي حسبما ورد بشكل واضح في المادة ٦٧(٣) من اللائحة التنفيذية. ومن ناحية أخرى إذا قامت المصلحة بإجراء أي تعديل على الوعاء الضريبي عند إجراء الربط النهائي فإن الضريبة الإضافية المستحقة نتيجة لتعديل المصلحة على الوعاء الضريبي لا تكون " نهائية" لحين استكمال كافة إجراءات الاعتراض/ الاستئناف حسبما نص عليه النظام. أن الضريبة الإضافية المستحقة نتيجة الربط النهائي تستند فقط إلى رأي مصلحة الزكاة والدخل وليست بموجب النظام الضريبي أو اللائحة التنفيذية ولذا فإن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية يمنحان فرصة للمكلف لكي يعترض على رأي المصلحة بموجب عريضة اعتراض. علمًا بأن لجان الاعتراض/ الاستئناف وديوان المطالم فقط هي من يملك صلاحية تحديد المبلغ للضريبة المستحقة بموجب الربط. وعليه فإن الغرامة المستحقة بموجب المادة ٧٧(أ) والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية ينبغي احتسابها من تاريخ استكمال إجراءات الاعتراض/ الاستئناف. ومما يؤيد وجهة نظر موكلنا أنه بعكس المادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية، فإن المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية لا تنص على أنه ينبغي احتساب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار الضريبي.

ولو كان نظام ضريبة الدخل الجديد واللائحة التنفيذية يهدفان إلى احتساب الغرامة المستحقة بموجب المادة ٧٧(أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية على نفس الأساس الوارد في المادة ٦٧(٣) من اللائحة التنفيذية لأضيفت إلى المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية أيضًا جملة مماثلة لتلك الواردة في المادة ٦٧(٣)، أي " وتحتسب الغرامة من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد".

وفي هذا الخصوص تود شركة(أ) إفادة المصلحة الموقرة أنه بعد أن يتم تقديم الإقرار للمصلحة فإن استكمال الربط يستغرق الكثير من الوقت لإصدار الربط واستكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف.

وعلى سبيل المثال نورد فيما يلي تواريخ إصدار ربط ضريبة الاستقطاع لاطلاع المصلحة الموقرة:

التاريخ	المراحل المختلفة لاستكمال الربط
غير منطبق	تاريخ تقديم إقرار استقطاع الضريبة
١٤٣٤/٧/١٠ هـ (٢٠١٣/٥/٢٠)	تاريخ إصدار الربط النهائي

٥١٤٣٤/٩/١٠ (٢٠١٣/٧/١٨)	تاريخ تقديم الاعتراض على الربط النهائي
غير معلوم	تاريخ جلسة استماع اللجنة الابتدائية
غير معلوم	تاريخ إصدار قرار لجنة الاعتراض الابتدائية
غير معلوم	تاريخ تقديم الاستئناف لدى اللجنة الاستئنافية
غير معلوم	تاريخ جلسة استماع اللجنة الاستئنافية
غير معلوم	تاريخ إصدار قرار اللجنة الاستئنافية
غير معلوم	تاريخ تقديم خطاب لمعالي وزير المالية لإعادة النظر في القرار الاستئنافي
غير معلوم	تاريخ تقديم تظلم لدى ديوان المظالم
غير معلوم	تاريخ إصدار حكم ديوان المظالم
غير معلوم	تاريخ تقديم تظلم لدى ديوان المظالم (الدائرة العليا)
غير معلوم	تاريخ إصدار حكم ديوان المظالم (المرحلة الثانية)

تلاحظ المصلحة الموقرة بأن المكلف لا يملك أي سيطرة على جميع تواريخ استكمال الربط. وفي ضوء ما تقدم، تود شركة (أ) إفادة المصلحة الموقرة بأن احتساب غرامة تأخير على الضريبة وضريبة الاستقطاع من تاريخ تقديم إقرار استقطاع الضريبة يعتبر موقفاً غير مبررٍ على الإطلاق.

غرامة تأخير السداد بموجب المادة ٧٧(أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية يفرضان غرامة تأخير في حالة التأخر في دفع ضريبة الشركات وضريبة الاستقطاع والضريبة على أقساط معجلة. وتحتسب من تاريخ استحقاق الضريبة وحتى تاريخ السداد. تود شركة (أ) إفادة المصلحة الموقرة أن تاريخ استحقاق الضريبة معرف في المادة ٧١(٢) والتي نوردتها فيما يلي:

" المادة الحادية والسبعون

.....

٢ - تعد المستحقات نهائية في الحالات الآتية:

أ - موافقة المكلف على الربط.

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

ج - انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجر به المصلحة.

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

تلاحظ المصلحة الموقرة أنه بما أن قصد النظام هو فرض غرامة تأخير بموجب المادة ٧٧(أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية في حالة التأخر في سداد الضريبة المستحقة التي أصبحت نهائية نتيجة لموافقة المكلف على الربط أو استكمال إجراءات الاعتراض، لذلك فإن غرامة التأخير تفرض من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائيًا بموجب النظام. كما أن المادتين ٧٧(أ) و ٦٨ لا يقصد منهما معاقبة المكلف على أي تأخير في استكمال موقف مبلغ الضريبة المستحق نتيجة لطول مدة الإجراءات المتبعة لدى المصلحة ولجان الاعتراض والاستئناف وديوان المظالم.

٢ - ٥ ويسر شركة(أ) أن تورد فيما يلي المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية لاطلاع المصلحة الموقرة:

" المادة الثامنة والستون من اللائحة التنفيذية:

تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة ١% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية:

أ - التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار.

ب - التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة.

ج - التأخير في تسديد الدفعات المعجلة في مواعيدها المحددة بنهاية الشهر السادس، والتاسع، والثاني عشر من السنة المالية للمكلف.

د - الضرائب التي صدرت الموافقة بتقسيطها من تاريخ استحقاقها الواردة في المادة الحادية والسبعين من النظام.

هـ - التأخير في تسديد الضريبة المطلوبة استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة الثامنة والستين من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع.

٢ - لا يتوجب احتساب الغرامة المحددة بواقع ١% من الضريبة غير المسددة إذا لم تكتمل مدة التأخير ثلاثين يومًا من تاريخ الاستحقاق.

٣ - لا يمنع الربط على المكلف بالأسلوب التقديري من فرض غرامة عدم تقديم الإقرار وغرامة التأخير متى توفرت مبررات فرضها."

تدرك المصلحة الموقرة أن المادة ٦٨ قد نصت بالتحديد على أن غرامة التأخير بنسبة ١% تنطبق على كل ٣٠ يومًا من التأخير في حالة عدم سداد(أ) الضريبة المتوجبة الدفع من واقع الإقرار،(ب) الضريبة المتوجبة الدفع بموجب الربط(عندما تصبح نهائية بموجب المادة ٧١(٢) من اللائحة التنفيذية)،(ج) الضريبة المتوجبة الدفع على أقساط معجلة،(د) الضريبة المستحقة السداد على دفعات،(هـ) ضريبة الاستقطاع. ولم يرد في هذه المادة أي ذكر بأن غرامة التأخير بنسبة ١% تنطبق على كل ٣٠ يوم من التأخير في حالة عدم سداد الضريبة الإضافية المربوطة من قبل المصلحة ابتداءً من تاريخ تقديم الإقرار وحتى تاريخ سداد الالتزام بعد انتهاء كافة إجراءات الاعتراض.

كما أن المطالبة بسداد غرامة تأخير بنسبة ١% على أمور هي محل خلاف حقيقي بين المصلحة والمكلف، وعندما يكون التأخير في إنهاء موقف المبلغ المستحق ناتجًا بشكل رئيسي عن طول مدة الإجراءات المتبعة لدى المصلحة ولجان الاعتراض والاستئناف وديوان المظالم هي مطالبة لا مبرر لها على الإطلاق وتتناقض مع أحكام نظام ضريبة الدخل الجديد ولائحته التنفيذية كما هو موضح في النقطة ٢-٦ أدناه.

٢ - ٦ كما تم توضيحه بالتفصيل أعلاه فإن المادتين رقم ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد ورقم ٦٧ من اللائحة التنفيذية مختلفتان ومستقلتان تمامًا عن المادة ٧٧(أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية. ولذلك

فإن أحكام المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧(٣) من اللائحة التنفيذية لا تنطبق على الغرامة التي تستحق بموجب المادة ٧٧(أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية.

كذلك تود شركة(أ) إفادة المصلحة الموقرة أن غرامة التأخير بموجب المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية على ضريبة الاستقطاع الإضافية المربوطة من قبل المصلحة والتي هي قيد الاعتراض يجب أن تكون مستحقة من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائيًا وفقًا للمادة ٧١(٢) من اللائحة التنفيذية، والتي توردها فيما يلي تسهيليًا لاطلاع المصلحة الموقرة:

" المادة الحادية والسبعون

٢ - تعد المستحقات نهائية في الحالات الآتية:

أ - موافقة المكلف على الربط.

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

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

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

٢ - ٧ ملخص

استنادًا إلى التوضيحات أعلاه تعتقد شركة(أ) أنه في ضوء الخلاف الفني بينها وبين المصلحة حول الأمور المذكورة في النقطة (١) أعلاه فإنه لا يجوز للمصلحة فرض أي غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع الإضافية المحتسبة من قبل المصلحة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن تحويل حصص الملكية من(د)إلى(ب).

كما تعتقد شركة(أ) أنه لا يجوز للمصلحة فرض أي غرامة تأخير بموجب نظام ضريبة الدخل الجديد ما لم يصبح فرق الضريبة مستحقًا بعد استنفاد كافة إجراءات الاعتراض والاستئناف، حيث يمكن فقط احتساب غرامة التأخير لفترة بعد استكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف."

وخلال جلسة المناقشة قدم المكلف مذكرته الإلحاقية المشار إليها عليه ذكر فيها التالي نصًا:

" ذكرت المصلحة مرة أخرى بأن غرامة التأخير قد فرضت بموجب المادة ٧٧(أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨(١) (هـ) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد وأشارت إلى القرار رقم ٩ لعام ١٤٣٥هـ.

لفتت المصلحة عناية اللجنة الموقرة إلى القرار رقم ٩ لعام ١٤٣٥هـ والذي أيدت فيه اللجنة إجراء المصلحة باحتساب غرامة تأخير على ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع على الأرباح الرأسمالية الناشئة عن بيع حصص شريك غير مقيم في منشأة دائمة في المملكة العربية السعودية.

تود شركة(أ) إفادة اللجنة الموقرة بأنه ليس لها علم بالقرار المذكور أعلاه وتأمل من المصلحة التكرم بتزويدها بنسخة من القرار أعلاه حتى يتسنى لها دراسته والرد عليه بناءً على حقائق ومنطق اللجنة التي أصدرت ذلك القرار.

وفي هذا الخصوص، تود شركة(أ) أن تقدم المعلومات التالية لاطلاع اللجنة الموقرة:

طلبت المصلحة من شركة(أ) تسديد غرامة التأخير المرتبة على فرق ضريبة الاستقطاع المستحق من تاريخ الاستحقاق وحتى تاريخ السداد بنسبة ١% عن كل ٣٠ يوم من التأخير. وعلى الرغم من أن المصلحة لم توضح " تاريخ الاستحقاق" بغرض احتساب غرامة تأخير بواقع ١% في خطاب ربطها رقم ١٤٣٤/١٦/٤٥٥٨، فإن المفهوم لموكلنا أن المصلحة اعتبرت تاريخ استحقاق تقديم إقرار استقطاع الضريبة ١٠ يناير ٢٠١٣ أي خلال ١٠ أيام بعد نهاية الشهر الذي تم فيه سداد ضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن

تحويل حصص الملكية من (د) إلى (ب) وهو ١٨ ديسمبر ٢٠١٢ بمثابة " تاريخ الاستحقاق " لسداد " فرق ضريبة الاستقطاع " المحتسب في خطاب الربط رقم ١٤٣٤/١٦/٤٥٥٨ إن موكلنا غير موافق على موقف المصلحة المذكور أعلاه بخصوص " تاريخ الاستحقاق " ويود أن يقدم لسعادتكم التوضيحات التالية:

١- هناك خلاف فني حقيقي بين المصلحة والمكلف بشأن البند قيد الاعتراض لأن المصلحة فرضت ضريبة استقطاع على الأرباح الرأسمالية بينما تعتقد شركة (أ) أن هذا الإجراء يعتبر تثنية للضريبة، لأن ضريبة الأرباح التقديرية وضريبة الاستقطاع كلاهما تم فرضهما على نفس الجهة وعلى نفس مصدر الدخل وفي نفس السنة.

قبل إبداء ملاحظاتها المفصلة تود شركة (أ) إفادة اللجنة الموقرة أنها كانت تقوم دائماً بسداد ضريبة الاستقطاع عند استحقاقها وفقاً لنسب ضريبة الاستقطاع المنصوص عليها في المادة ٦٨ من النظام والمادة ٦٣ من اللائحة التنفيذية. وبناءً على ذلك ليس هناك أي مبرر لإجراء المصلحة بفرض أي غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع الإضافية لا سيما وأن ضريبة الاستقطاع الإضافية المذكورة لم يتم قبولها وهي قيد الاعتراض لدى لجنة الاعتراض المختصة.

بالإضافة إلى ذلك فإن الموضوع الذي نوقش في النقطة (١) أعلاه هو موضوع خلاف فني في وجهات النظر بين المكلف ومصلحة الزكاة والدخل، وبالتالي فإن أي ضريبة استقطاع إضافية ناشئة عنه يجب ألا تخضع لغرامة التأخير. وكما أوضحنا أعلاه فإنه لا يجوز للمصلحة فرض ضريبة استقطاع بموجب المادة ٦٨ من نظام ضريبة الدخل الجديد على الأرباح الرأسمالية التقديرية والتي تم احتسابها فقط لسداد ضريبة الأرباح الرأسمالية طبقاً للمادة ١٦ (٧) (ب) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الجديد. وبناءً عليه، يتضح أن هناك خلاف فني واضح بين شركة (أ) والمصلحة حول فرض ضريبة استقطاع على الأرباح الرأسمالية التقديرية.

٢ - قرار لجنة اعتراض صادر بموجب نظام ضريبة الدخل الجديد يؤكد أنه لا يجوز فرض غرامة تأخير في حالة وجود خلاف فني.

٢ - ١ القرار رقم ١٢ لعام ١٤٣٠ هـ

تود شركة (أ) أن تلفت عناية اللجنة الموقرة إلى قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ١٢ لعام ١٤٣٠ هـ والذي قضت فيه اللجنة الابتدائية بعدم فرض غرامة تأخير في حالة وجود خلاف فني واضح بين المصلحة والمكلف.

" بالنسبة لغرامة التأخير الناشئة عن تطبيق المصلحة لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% بدلاً من ٥% حسب وجهة نظر المكلف فإن اللجنة ترى أن هذا الموضوع محل خلاف بين المصلحة والمكلف، ولم يظهر للجنة ما يشير إلى وجود سوء نية لدى المكلف، مما ترى معه اللجنة عدم توجب غرامة التأخير".

نرفق نسخة من قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ١٢ لعام ١٤٣٠ هـ في الملحق ٩.

٢ - ٢ قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ٢٩ لعام ١٤٣٢ هـ

أصدرت لجنة الاعتراض الابتدائية حكماً مشابهاً بقرارها رقم ٢٩ لعام ١٤٣٢ هـ الصادر حديثاً حيث قضت بما يلي:

" بالنسبة لغرامة التأخير الناشئة عن تطبيق المصلحة لضريبة الاستقطاع بنسبة... حسب وجهة نظر المكلف، فإن اللجنة ترى أن هذا الموضوع محل خلاف حقيقي بين المصلحة والمكلف، ولم يظهر للجنة ما يشير إلى وجود سوء نية لدى المكلف، مما ترى معه اللجنة عدم توجب غرامة التأخير".

نرفق نسخة من قرار لجنة الاعتراض الابتدائية رقم ٢٩ لعام ١٤٣٢ هـ في الملحق ١٠

٢ - ٣ وكما تدرك اللجنة الموقرة فإنه بوجود هذا الخلاف الفني لا يوجد ما يبرر للمصلحة فرض أي غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع الإضافية المفروضة، ولذلك رفضت لجنة الاعتراض الموقرة في قراراتها المذكورين أعلاه إجراء المصلحة بفرض غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع الإضافية المفروضة بسبب وجود خلاف حقيقي بين المكلف والمصلحة حول موضوع الاعتراض.

٣ - يجب أن تبدأ فترة غرامة التأخير بعد استكمال إجراءات الاعتراض/ الاستئناف.

طلبت المصلحة من شركة (أ) تسديد غرامة التأخير المترتبة على فرق ضريبة الاستقطاع المتوجب الدفع من تاريخ الاستحقاق وحتى تاريخ السداد بنسبة ١% عن كل ٣٠ يوم من التأخير. وبالرغم من أن المصلحة لم توضح على وجه التحديد " تاريخ الاستحقاق " لأغراض احتساب غرامة التأخير بنسبة ١% في خطاب ربطها رقم ١٤٣٤/١٦/٤٥٥٨ فإن المفهوم لدى موكلنا أن المصلحة تعتبر تاريخ استحقاق بيع الحصص ذات الصلة بمثابة " تاريخ الاستحقاق " لدفع " فرق ضريبة الاستقطاع " كما هو محتسب في خطاب الربط رقم ١٤٣٤/١٦/٤٥٥٨. إن موكلنا غير موافق على معالجة المصلحة المذكورة أعلاه بشأن " تاريخ الاستحقاق " ويود أن يقدم لسعادتكم التوضيحات التالية:

٣ - ١ القراران الاستئنافيان رقم ١٣٣٣ ورقم ١٣٥٥

قبل تقديم وجهة نظرها المفصلة تود شركة (أ) أن تلفت انتباه اللجنة الموقرة إلى قرار اللجنة الاستئنافية رقم ١٣٣٣ لعام ١٤٣٤ هـ ورقم ١٣٥٥ لعام ١٤٣٥ هـ حيث حكمت فيهما اللجنة الاستئنافية الموقرة بأن غرامة التأخير يجب أن تبدأ من تاريخ صدور القرار النهائي وليس من تاريخ تقديم الإقرار.

نورد فيما يلي مقتطفات للأجزاء ذات الصلة من القرارين الاستئنافيين المذكورين أعلاه تسهيلاً لاطلاع سعادتكم:

(أ) قرار اللجنة الاستئنافية رقم ١٣٣٣ لعام ١٤٣٤ هـ

" وبناءً عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة من تاريخ صدور قرار نهائي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص".

نرفق نسخة من القرار الاستئنافي رقم ١٣٣٣ لعام ١٤٣٤ هـ في الملحق ١١ تسهيلاً لاطلاع سعادتكم.

(ب) قرار اللجنة الاستئنافية رقم ١٣٥٥ لعام ١٤٣٥ هـ

" لذا فإن اللجنة ترى أن يتم احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة من تاريخ صدور قرار نهائي، وبالتالي تأييد استئناف المكلف في طلبه احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن هذا البند من تاريخ صدور قرار نهائي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص".

نرفق نسخة من القرار الاستئنافي رقم ١٣٥٥ لعام ١٤٣٥ هـ في الملحق ١٢ تسهيلاً لاطلاع سعادتكم.

٣ - ٢ غرامة التأخير بموجب المادة ٧٧(أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية يسري مفعولها من التاريخ الذي يصبح فيه الربط نهائيًا بعد استكمال كافة إجراءات الاعتراض/ الاستئناف.

أن نظام ضريبة الدخل الجديد الصادر في إبريل ٢٠٠٤ يتضمن مادتين في النظام الضريبي هما ٧٦ و ٧٧ وثلاثة مواد في اللائحة التنفيذية وهي ٦٧ و ٦٨ و ٦٩ والتي تعالج موضوع غرامة التأخير في نظام ضريبة الدخل الجديد واللائحة التنفيذية على التوالي. وتلاحظ اللجنة الموقرة أن المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية فقط يعالجان موضوع الغرامة المفروضة في حالة عدم تقديم إقرار ضريبة الدخل ضمن المهلة النظامية في حين أن المادة ٧٧ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية يعالجان بالتحديد موضوع الغرامة المتوجبة الدفع في حالة التأخر في

سداد الضريبة المستحقة. لذلك فإن الغرامات المذكورة في المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية والمادة ٧٧(أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية تختلف اختلافاً تاماً في طبيعتها وتطبق في ظروف مختلف بالكمال. أن المادة ٧٧(ب) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٩ من اللائحة التنفيذية يعالجان موضوع غرامة التهرب على ضريبة الاستقطاع ولذلك فإنهما لا ينطبقان على هذه القضية.

إن طبيعة ونسب وأساس احتساب الغرامات المستحقة بموجب المواد المذكورة أعلاه مختلفة ومستقلة عن بعضها تماماً. وأن غرامة التأخير المستحقة بموجب المادة ٧٧(أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية هي موضوع النقاش في هذا الاعتراض.

وكما تلاحظ اللجنة الموقرة من القسم(١) أعلاه فإن المادة ٦٧(٣) من اللائحة التنفيذية قد أوردت بوضوح أن الغرامة المستحقة بموجب المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد تطبق من التاريخ المحدد بالنظام لتقديم الإقرار والسداد بموجبه. وتدرك اللجنة الموقرة أن تلك الغرامة تنطبق بموجب المادة ٧٦ عند عدم تقديم إقرار ضريبة الدخل في الموعد المحدد بالنظام وفقاً لأحكام المادة ٦٠ من نظام ضريبة الدخل الجديد. ولو كان نظام ضريبة الدخل الجديد واللائحة التنفيذية يهدفان إلى احتساب الغرامة المستحقة بموجب المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية [القسم(٢) أعلاه] على نفس الأساس الوارد في المادة ٦٧(٣) من اللائحة التنفيذية [القسم(١) أعلاه] لأضيفت إلى المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية أيضاً جملة مماثلة لتلك الواردة في المادة ٦٧(٣)، أي " وتحاسب الغرامة من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد ". ونظراً إلى أن نص المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية لم يتضمن هذه الجملة فإنه يتضح من غير أدنى ريب أن غرامة التأخير بموجب هذه المادة تحتسب من تاريخ استحقاق الغرامة، وهو تاريخ موافقة المكلف على الالتزام الإضافي أو تاريخ انتهاء إجراءات الاعتراض.

ومن ناحية أخرى فإن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية يهدفان بشكل متعمد إلى معاقبة المكلف الذي لم يتقيد بالمتطلبات النظامية لتقديم الإقرار الضريبي في موعده. ولذلك فإن الغرامة المستحقة بسبب عدم تقديم الإقرار الضريبي في موعده بموجب المادة ٧٦ من النظام والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية تنص بوضوح على أنه يجب احتساب الغرامة من الموعد النظامي لتقديم الإقرار الضريبي.

وكما تدرك اللجنة الموقرة فإن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية ينصان بشكل واضح على المواعيد النظامية لتقديم الإقرار الضريبي وسداد الضريبة المستحقة بموجبه، والضريبة المستحقة بموجب الإقرار نهائية، وفي حالة عدم تقديم المكلف للإقرار الضريبي في موعده أو عدم سداد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار في موعده فإن الغرامة تفرض بموجب المادة ٧٦ من النظام والمادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية من تاريخ الموعد النظامي حسبما ورد بشكل واضح في المادة ٦٧(٣) من اللائحة التنفيذية.

ومن ناحية أخرى إذا قامت المصلحة بإجراء أي تعديل على الوعاء الضريبي عند إجراء الربط النهائي فإن الضريبة الإضافية المستحقة نتيجة لتعديل المصلحة على الوعاء الضريبي لا تكون "نهائية" لحين استكمال كافة إجراءات الاعتراض / الاستئناف حسبما نص عليه النظام. أن الضريبة الإضافية المستحقة نتيجة الربط النهائي تستند فقط إلى رأي مصلحة الزكاة والدخل وليست بموجب النظام الضريبي أو اللائحة التنفيذية.

ولذا فإن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية يمنحان فرصة للمكلف لكي يعترض على رأي المصلحة بموجب عريضة اعتراض. علماً بأن لجان الاعتراض / الاستئناف وديوان المظالم فقط هي من يملك صلاحية تحديد المبلغ النهائي للضريبة المستحقة بموجب الربط.

وعليه؛ فإن الغرامة المستحقة بموجب المادة ٧٧(أ) والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية ينبغي احتسابها من تاريخ استكمال إجراءات الاعتراض / الاستئناف.

وفي هذا الخصوص تود شركة(أ) إفادة المصلحة الموقرة أنه بعد أن يتم تقديم الإقرار للمصلحة فإن استكمال الربط يستغرق الكثير من الوقت لإصدار الربط واستكمال إجراءات الاعتراض والاستئناف. وعلى سبيل المثال نورد فيما يلي تواريخ إصدار ربط ضريبة الاستقطاع لاطلاع المصلحة الموقرة:

التاريخ	المراحل المختلفة لاستكمال الربط
غير منطبق	تاريخ تقديم إقرار استقطاع الضريبة
١٤٣٤/٧/١٠ هـ (٢٠١٣/٥/٢٠)	تاريخ إصدار الربط النهائي
١٤٣٤/٩/١٠ هـ (٢٠١٣/٧/١٨)	تاريخ تقديم الاعتراض على الربط النهائي
غير معلوم	تاريخ جلسة استماع اللجنة الابتدائية
غير معلوم	تاريخ إصدار قرار لجنة الاعتراض الابتدائية
غير معلوم	تاريخ تقديم الاستئناف لدى اللجنة الاستئنافية
غير معلوم	تاريخ جلسة استماع اللجنة الاستئنافية
غير معلوم	تاريخ إصدار قرار اللجنة الاستئنافية
غير معلوم	تاريخ تقديم خطاب لمعالي وزير المالية لإعادة النظر في القرار الاستئنافي
غير معلوم	تاريخ تقديم تظلم لدى ديوان المظالم
غير معلوم	تاريخ إصدار حكم ديوان المظالم
غير معلوم	تاريخ تقديم تظلم لدى ديوان المظالم(الدائرة العليا)
غير معلوم	تاريخ إصدار حكم ديوان المظالم (المرحلة الثانية)

تلاحظ اللجنة الموقرة أنه باستثناء تاريخ تقديم إقرار استقطاع الضريبة الذي يحكمه نظام ضريبة الدخل الجديد، فإن المكلف لا يملك أي سيطرة على جميع تواريخ استكمال الربط وإجراءات الاعتراض/ الاستئناف وفي ضوء ما تقدم، تود شركة(أ) إفادة المصلحة الموقرة بأن موقف المصلحة بشأن احتساب غرامة التأخير على الضريبة وضريبة الاستقطاع من تاريخ تقديم الإقرارات يعتبر موقفاً غير مبرر على الإطلاق.

٣ - ٣ غرامة تأخير السداد بموجب المادة ٧٧(أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية المادة ٧٧(أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية يفرضان غرامة تأخير في حالة التأخر في دفع ضريبة

الشركات وضرية الاستقطاع والضرية على أفساط معجلة. وتحتسب من تاريخ استحقاق الضريبة وحتى تاريخ السداد. تود شركة(أ) إفادة اللجنة الموقرة أن تاريخ استحقاق الضريبة معرف في المادة ٧١(٢) والتي نوردتها فيما يلي:

" المادة الحادية والسبعون

.....

٢ - تعد المستحقات نهائية في الحالات الآتية:

أ - موافقة المكلف على الربط

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

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

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

تلاحظ اللجنة الموقرة أنه بما أن قصد النظام هو فرض غرامة تأخير بموجب المادة ٧٧(أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية في حالة التأخر في سداد الضريبة المستحقة التي أصبحت نهائية نتيجة لموافقة المكلف على الربط أو استكمال إجراءات الاعتراض، لذلك فإن غرامة التأخير تفرض من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائيًا بموجب النظام. كما أن المادتين ٧٧(أ) و ٦٨ لا يقصد منهما معاقبة المكلف على أي تأخير في استكمال موقف مبلغ الضريبة المستحق نتيجة لطول مدة الإجراءات المتبعة لدى المصلحة ولجان الاعتراض والاستئناف وديوان المظالم.

٣ - ٤ ويسر شركة (أ) أن تورد فيما يلي المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية لاطلاع اللجنة الموقرة:

" المادة الثامنة والستون من اللائحة التنفيذية:

تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة ١% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية:

أ - التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار.

ب - التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة.

ج - التأخير في تسديد الدفعات المعجلة في مواعيدها المحددة بنهاية الشهر السادس، والتاسع، والثاني عشر من السنة المالية للمكلف.

د - الضرائب التي صدرت الموافقة بتقسيتها من تاريخ استحقاقها الواردة في المادة الحادية والسبعين من النظام.

هـ - التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة الثامنة والستين من النظام، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع.

٢ - لا يتوجب احتساب الغرامة المحددة بواقع ١% من الضريبة غير المسددة إذا لم تكتمل مدة التأخير ثلاثين يومًا من تاريخ الاستحقاق.

٣ - لا يمنع الربط على المكلف بالأسلوب التقديري من فرض غرامة عدم تقديم الإقرار وغرامة التأخير متى توفرت

مبررات فرضها."

تدرك اللجنة الموقرة أن المادة ٦٨ قد نصت بالتحديد على أن غرامة التأخير بنسبة ١% تنطبق على كل ٣٠ يومًا من التأخير في حالة عدم سداد (أ) المتوجبة الدفع من واقع الإقرار، (ب) الضريبة المتوجبة الدفع بموجب الربط (عندما تصبح نهائية بموجب المادة ٧١ (٢) من اللائحة التنفيذية)، (ج) الضريبة المتوجبة الدفع على أقساط معجلة، (د) الضريبة المستحقة السداد على دفعات، (هـ) ضريبة الاستقطاع. ولم يرد في هذه المادة أي ذكر بأن غرامة التأخير بنسبة ١% تنطبق على كل ٣٠ يوم من التأخير في حالة عدم سداد الضريبة الإضافية المربوطة من قبل المصلحة ابتداءً من تاريخ الإقرار وحتى تاريخ سداد الالتزام بعد انتهاء كافة إجراءات الاعتراض / الاستئناف.

كما أن المطالبة بسداد غرامة تأخير بنسبة ١% على أمور هي محل خلاف حقيقي بين المصلحة والمكلف، وعندما يكون التأخير في موقف المبلغ المستحق ناتجًا بشكل رئيسي عن طول مدة الإجراءات المتبعة لدى المصلحة ولجان الاعتراض والاستئناف وديوان المظالم، هي مطالبة لا مبرر لها على الإطلاق وتتناقض مع أحكام نظام ضريبة الدخل الجديد ولائحته التنفيذية كما هو موضح في النقطة ٣ - ٥ أدناه.

٣ - ٥ كما تم توضيحه بالتفصيل أعلاه فإن المادتين رقم ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد ٦٧ من اللائحة التنفيذية مختلفتان ومستقلتان تمامًا عن المادة ٧٧ (أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية. ولذلك فإن أحكام المادة ٧٦ من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٧ (٣) من اللائحة التنفيذية لا تنطبق على الغرامة التي تستحق بموجب المادة ٧٧ (أ) من نظام ضريبة الدخل الجديد والمادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية.

كذلك تود شركة (أ) إفادة اللجنة الموقرة أن غرامة التأخير بموجب المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية على ضريبة الاستقطاع الإضافية المربوطة من قبل المصلحة والتي هي قيد الاعتراض يجب أن تكون مستحقة من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائيًا وفقًا للمادة ٧١ (٢) من اللائحة التنفيذية،

والتي نوردتها فيما يلي تسهيلًا لاطلاع اللجنة الموقرة:

" المادة الحادية والسبعون

٢ - تعد المستحقات نهائية في الحالات الآتية:

أ - موافقة المكلف على الربط.

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

ج - انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجر به المصلحة.

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

ملخص

استنادًا إلى التوضيحات أعلاه تعتقد شركة (أ) أنه في ضوء الخلاف الفني بينها وبين المصلحة حول الأمور المذكورة في النقطة (أ) أعلاه فإنه لا يجوز للمصلحة فرض أي غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع الإضافية المحتسبة من قبل المصلحة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن تحويل حصص الملكية من (د) إلى (ب).

وبالإضافة إلى ذلك، واستنادًا إلى الحقائق المذكورة أعلاه والقرارات الاستئنافية المستشهد بها أعلاه، فإن شركة (أ) تعتقد أنه لا يجوز للمصلحة فرض أي غرامة تأخير بموجب نظام ضريبة الدخل الجديد ما لم يصبح فرق الضريبة نهائيًا بعد استنفاد إجراءات الاعتراض / الاستئناف. وبالتالي إذا ما تم فرض أي غرامة تأخير على ضريبة الاستقطاع الإضافية فإنه يجب احتسابها

فقط من تاريخ استكمال إجراءات الاعتراض / الاستئناف (أي من تاريخ صدور قرار ديوان المظالم) وحتى سداد التزام ضريبة الاستقطاع الإضافي النهائي".

ب - وجهة نظر المصلحة:

فيما يلي وجهة نظر المصلحة كما جاءت نصًا في مذكرة رفع الاعتراض:

" توضح المصلحة أنه تم فرض غرامات التأخير تطبيقًا لأحكام الفقرة (أ) من المادة السابعة والسبعين من النظام الضريبي والفقرة (١ / هـ) من المادة الثامنة والستين من لائحته التنفيذية وقد تأيد إجراء المصلحة بعدة قرارات منها القرار رقم (٩) لعام ١٤٣٤ هـ في حالة مماثلة والخاص بفرض غرامات تأخير على ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع المتوجبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع حصة شريك غير مقيم في منشأة دائمة بالمملكة".

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والمصلحة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرات الإلحاقية المقدمة من الطرفين تبين أن محور الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على فرض غرامة التأخير للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى المصلحة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للربط الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض تبين للجنة أن الخلاف في فرض ضريبة الاستقطاع خلاف فني يعود إلى لبس في فهم الآثار الضريبية لعملية الاندماج ولم ينشأ عن مخالفة صريحة للمواد النظامية مما ترى معه اللجنة بالأغلبية قبول اعتراض المكلف على هذا البند.

وبناءً على ذلك، وللحيثيات الواردة في القرار فإن لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض تقرر ما يلي:

أولاً: من الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف / شركة (أ) من الناحية الشكلية لتقديمه خلال المدة النظامية ومن ذي صفة.

ثانياً: من الناحية الموضوعية:

- رفض اعتراض المكلف على فرض ضريبة الاستقطاع على الأرباح الرأسمالية للحيثيات الواردة في القرار.

- قبول اعتراض المكلف بالأغلبية على فرض غرامة التأخير للحيثيات الواردة في القرار.

يُعد هذا القرار قابلاً للاستئناف أمام اللجنة الاستئنافية الضريبية خلال ستين يومًا من تاريخ إبلاغه، طبقًا للقرار الوزاري رقم (١٥٢٧) وتاريخ ١٤٣٥/٤/٢٤ هـ، شريطة سداد المكلف المستأنف للمبالغ المستحقة بموجب هذا القرار أو تقديم ضمان بنكي بها، طبقًا للمادة (٦٦) فقرة (هـ) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٦١) فقرة (١/١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

والله ولي التوفيق،،