

## (القرار رقم ١٥٥٣ الصادر في العام ١٤٣٧هـ)

### في الاستئناف رقم (١٤٤٥/ض) لعام ١٤٣٤هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٧/٤/٢٩هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (٤٧٣) وتاريخ ١٤٣٦/١١/٩هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من بنك أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (٩) لعام ١٤٣٤هـ بشأن الاعتراض على الربط الضريبي الذي أجرته الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٧م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٧/٢/١٩هـ كل من: ... و...و...، كما مثل المكلف كل من: ... و....

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

#### **الناحية الشكلية:**

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (٩) لعام ١٤٣٤هـ بموجب الخطاب رقم (٢/٢٥) وتاريخ ١٤٣٤/٣/٢هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (٨) وتاريخ ١٤٣٤/٥/١هـ، كما قدم ما يفيد سداد المستحقات 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:**

##### **بند غرامة التأخير.**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/١) برفض اعتراض المكلف على مطالبة المصلحة بغرامة التأخير على ضريبة الأرباح الرأسمالية، وعلى ضريبة الاستقطاع الناتجة عن بيع كامل أسهم بنك أ في مجموعة ب المالية إلى بنك ج للحثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن بنك أ مملوك بالكامل لبنك ج والمملوك بالكامل للحكومة (ص)، وتنفيذاً للخطة التي وضعها بنك ج لإعادة هيكلة بنك أ تمهيداً لإعداد البنك للبيع في إطار برنامج الحكومة (ص) للخصخصة، قررت الحكومة نقل الأسهم المملوكة لبنك أ في مجموعة ب المالية إلى بنك ج بتاريخ ٢٠٠٧/٦/٢٧م.

وفي حقيقة الأمر، فإن عملية نقل الأسهم من بنك أ لبنك ج كبنكين مملوكين بالكامل للدولة، لا تعد بمثابة عملية بيع أسهم عادية بين أطراف مستقلة، وإنما هي في الواقع تمت داخل المجموعة الواحدة وبغرض إعادة الهيكلة، حيث إن المالك المنتفع لأصول كلا البنكين بما في ذلك الاستثمار في مجموعة ب المالية ظل قبل وبعد العملية هو الحكومة (ص)، وبالتالي يجب ألا تخضع عملية نقل الأسهم لضريبة الأرباح الرأسمالية، حيث إن ضريبة الأرباح الرأسمالية تنشأ فقط عندما يتم البيع لطرف ثالث.

وقد أيد هذا الرأي خطاب المصلحة رقم (٩/٥٦٠٠) الصادر بتاريخ ١٤٢٨/١١/٣هـ الذي أكد على عدم وجوب ضريبة أرباح رأسمالية في حالة قيام الشريك الأجنبي في الشركة السعودية بنقل حصته إلى شريك آخر داخل المجموعة نتيجة إعادة الهيكلة الداخلية , وبالتالي طالما أن حكومة (ص) ظلت هي المالك المنتفع بالأسهم في مجموعة ب المالية قبل وبعد عملية نقل ملكية الأسهم من بنك أ لبنك ج بموجب خطة إعادة الهيكلة، لذا يجب ألا تخضع العملية لضريبة الأرباح الرأسمالية ويجب ألا تثار أي تساؤلات بشأن غرامة التأخير المترتبة على عدم السداد.

وقد خاطبت مجموعة ب المالية بنك ج لإنهاء وضعه الضريبي مع المصلحة بشأن عملية نقل الأسهم حتى يتم دفع توزيعات الأرباح له، وفي نفس الوقت أكدت المصلحة لمجموعة ب المالية على وجوب ضريبة أرباح رأسمالية على عملية نقل الأسهم من بنك أ لبنك ج ، فبادر البنك بتقديم احتساب لضريبة الأرباح الرأسمالية، وقام بسداد الضريبة المستحقة تحت الاحتجاج بالرغم من قناعته بعدم وجوب ضريبة أرباح رأسمالية في مثل هذه الحالة.

وأضاف المكلف أن النصوص النظامية الخاصة بالغرامات وردت في المادتين (٧٦) و(٧٧) من النظام الضريبي ، حيث أوردت المادة (٧٦) غرامة عدم تقديم الإقرار الضريبي ، كما أوردت المادة (٧٧) غرامات إضافية ، ولم تشر المادة (٧٧) من النظام الضريبي التي استندت إليها اللجنة الابتدائية إلى فرض غرامة تأخير عن سداد ضريبة الأرباح الرأسمالية ، حيث تتعلق الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من النظام الضريبي بالغرامات عن التأخير في سداد ضريبة الدخل والدفوعات المعجلة وضريبة الاستقطاع ، حيث تنص على أنه "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفوعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد" ، كما تتعلق الفقرة (ب) من هذه المادة (٧٧) بغرامة عدم تقديم معلومات غير حقيقية أو الغش بقصد التهرب من الضريبة ، وبالتالي فإن الفقرة (أ) من المادة (٧٧) التي استندت إليها اللجنة في فرض غرامة تأخير بواقع ١% عن كل (ثلاثين) يوم تأخير لم يرد فيها نص بفرض غرامة تأخير على ضريبة الأرباح الرأسمالية.

وقد عرفت الفقرة (ج) من المادة (٧٦) من نظام ضريبة الدخل الضريبة غير المسددة بأنها "الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة (الستين) من هذا النظام" ، كما أشارت الفقرة (ب) من المادة (٦٠) من النظام إلى وجوب تقديم الإقرار الضريبي السنوي خلال (١٢٠) يوماً من نهاية السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار، وبالتالي فإن الضريبة غير المسددة هنا هي ضريبة الدخل التي تسدد بموجب الإقرار الضريبي السنوي.

وقد حددت المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الحالات التي يتم بموجبها فرض غرامة تأخير بواقع ١%:

أ- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار.

ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة.

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

د- الضرائب التي صدرت الموافقة بتقسيمها 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.

ويلاحظ من المادة أعلاه أن الحالات التي يتم فيها فرض غرامة تأخير على الضريبة غير المسددة لا تشمل التأخر في سداد ضريبة الأرباح الرأسمالية.

وأضاف المكلف أنه تمت معالجة أسس احتساب ضريبة الأرباح الرأسمالية عند بيع الأصول من قبل مكلف غير مقيم لا يحتفظ بسجلات ودفاتر نظامية في المادة (٧/١٦) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي حيث تم التطرق إلى العواقب الناتجة عن إخفاق المكلف في سداد ضريبة المكاسب الرأسمالية في المادة (٧/١٦هـ) التي تنص "على الشريك البائع إشعار المصلحة بالبيع وسداد الضرائب المستحقة على أرباح الفترة ما قبل البيع والأرباح الرأسمالية الناتجة خلال (ستين) يومًا من تاريخ البيع، وتعد الشركة والمشتري مسؤولين بالتضامن مع الشريك البائع في سداد أي مستحقات للمصلحة نتيجة لذلك".

ويلاحظ من هذه المادة أنها لا تنص على فرض غرامة تأخير على التأخر في سداد ضريبة الأرباح الرأسمالية، ولو كان النظام يهدف لفرض غرامة تأخير على السداد المتأخر لضريبة المكاسب الرأسمالية لكان هذا الأمر قد أدرج في النظام الضريبي صراحة كما هو الحال بالنسبة للتأخير في تقديم الإقرار الضريبي وسداد ضريبة الاستقطاع والدفعات المعجلة.

لكل ما تقدم يرى المكلف أن ضريبة الأرباح الرأسمالية على نقل ملكية أسهم بنك أ في مجموعة ب المالية لبنك ج في ظل إعادة الهيكلة الداخلية يعد موضوع خلاف فني في تفسير الأنظمة ، وبناءً عليه يطلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير ، حيث تم سداد الضريبة فورًا عقب تأكيد المصلحة بأن العملية خاضعة للضريبة في المملكة ، كما يطلب المكلف احتساب غرامة التأخير (إن وجدت) من التاريخ الرسمي لنقل ملكية الأسهم في سجلات هيئة السوق المالية إلى بنك ج وهو ٢٠٠٧/٧/١٥م.

وأضاف المكلف أن المصلحة طلبت سداد غرامة تأخير بواقع ١% على ضريبة الاستقطاع الناتجة عن إصدار أسهم مجانية من قبل مجموعة ب المالية من تاريخ إصدار الأسهم وهو ٢٠٠٥/٤/١٠م ، ومن حيث المبدأ فإن الأسهم المجانية المصدرة يجب ألا تخضع لضريبة الاستقطاع وفقًا لنظام ضريبة الدخل لأنها لا تمثل توزيعات نقدية مستلمة من قبل بنك أ وإنما عبارة عن قيود دفترية فقط ، وطبقًا لنظام ضريبة الدخل تطبق مواد ضريبة الاستقطاع عند القيام بدفع مبالغ من قبل مقيم إلى غير مقيم من مصدر في المملكة.

وقد ورد في حيثيات قرار اللجنة الابتدائية أن الغرامة على ضريبة الاستقطاع بشأن الأسهم المجانية التي حصل عليها البنك تحتسب بالنظر إلى تاريخ إصدار الأسهم باعتباره التاريخ المعبر نظامًا لاستحقاق الضريبة دون الإشارة إلى السند النظامي لذلك في نظام الضريبة أو لائحته التنفيذية.

ويرى المكلف أن إجراء المصلحة بفرض ضريبة استقطاع على رزمة الأرباح المبفأة لا يوجد ما يسنده في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية، وفي غياب أي تعليمات بموجب نظام ضريبة الدخل أو لائحته التنفيذية بشأن الأسهم المجانية، قرر بنك أ سداد ضريبة الاستقطاع وغرامة التأخير اعتبارًا من تاريخ عقد نقل ملكية الأسهم إلى بنك ج وهو ٢٠٠٧/٦/٢٧م ، حيث اعتبر البنك تاريخ عملية نقل ملكية حصته في مجموعة ب المالية إلى بنك ج بمثابة استلامه لأرباح نقدية موزعة ، وتم احتساب وسداد ضريبة الاستقطاع والغرامة على هذا الأساس رغبةً من البنك في إنهاء هذا الأمر مع المصلحة دون تأخير ، ولذلك يجب عدم فرض غرامة تأخير أصلًا في حالة وجود اختلاف في وجهات النظر بشأن تفسير النظام بين المصلحة والمكلف ، ودون المساس بوجهة نظر البنك، فإن الغرامة - إن وجدت - في مثل هذه الحالة يجب احتسابها من تاريخ نقل ملكية الأسهم وليس من تاريخ الحصول عليها.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها قامت بمطالبة المكلف بسداد ضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع أسهمه التي حصل عليها قبل ٢٠٠٤/٧/٣٠م، وكذلك ضريبة الاستقطاع على الأسهم المجانية التي تم الحصول عليها في ٢٠٠٥/٣/٩م في مجموعة ب المالية ، وكذلك غرامة تأخير السداد المتعلقة بها طبقًا للفقرة (أ) من المادة (٧٧) من النظام الضريبي.

وترى المصلحة أن تحسب غرامة تأخير السداد على ضريبة الاستقطاع من تاريخ الاستحقاق (تاريخ إصدار الأسهم المجانية) إلى تاريخ السداد بواقع ١% من الضريبة غير المسددة وليس من تاريخ نقل ملكية الأسهم من بنك أ إلى بنك ج .

### 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 على ضريبة الأرباح الرأسمالية ، واحتساب غرامة التأخير - إن وجدت - من التاريخ الرسمي لنقل ملكية الأسهم في سجلات هيئة السوق المالية إلى بنك ج في ٢٠٠٧/٧/١٥ م ، كما يطلب المكلف عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع على رسملة الأرباح المبقاة ، واحتساب غرامة التأخير - إن وجدت - من تاريخ عقد نقل ملكية الأسهم إلى بنك ج في ٢٠٠٧/٦/٢٧ م ، في حين ترى المصلحة فرض غرامة التأخير على ضريبة الأرباح الرأسمالية وعلى ضريبة الاستقطاع من تاريخ الاستحقاق إلى تاريخ السداد، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة والاطلاع على وجهة نظر الطرفين تبين أن استئناف المكلف ذو شقين ، الأول منهما يتعلق بغرامة التأخير على ضريبة الأرباح الرأسمالية ، والثاني يتعلق بغرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع على رسملة الأرباح المبقاة.

بالنسبة للشق الأول فإنه بعد اطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١ هـ تبين أن المادة (٨) من نظام ضريبة الدخل تنص على أن "الدخل الخاضع للضريبة هو إجمالي الدخل شاملاً كافة الإيرادات والأرباح والمكاسب مهما كان نوعها ومهما كانت صورة دفعها الناتجة عن مزاولة النشاط بما في ذلك الأرباح الرأسمالية وأي إيرادات عرضية، مستقطع منه الدخل المعفي" ، كما تبين أن الفقرة (٢) من المادة الأولى من اللائحة التنفيذية تنص على (يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلاً من مصادر في المملكة دون أن يكون له فيها منشأة دائمة للضريبة على النحو الآتي:

أ-.....

ب- 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" ، كما تبين أن الفقرة (٧/هـ) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه "على الشريك البائع إشعار المصلحة بالبيع وسداد الضرائب المستحقة على أرباح الفترة ما قبل البيع والأرباح الرأسمالية الناتجة خلال ستين يوماً من تاريخ البيع وتعد الشركة والمشتري مسئولين بالتضامن مع الشريك البائع في سداد أي مستحقات للمصلحة نتيجة لذلك" ، كما تبين أن الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "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 (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير ، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفوعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد".

وباطلاع اللجنة على عقد بيع أسهم بنك أ (طرف أول) في رأسمال مجموعة ب المالية إلى بنك ج (طرف ثاني) المؤرخ في ٢٠٠٧/٦/٢٧ م تبين أن البند الثاني من العقد ينص على أنه "بموجب هذا العقد باع وأسقط وتنازل الطرف الأول (البائع) بكافة الضمانات الفعلية والقانونية إلى الطرف الثاني (المشتري) القابل لذلك عدد (١٤,٠٤٨,٧٨٠) سهم وذلك مقابل سداد الطرف الثاني (المشتري) لقيمة هذه الأسهم البالغة (١,٧٨٤,١٩٥,٠٦٠) ريال مباشرة لبنك أ من ماله الخاص بواقع (١٢٧) ريال للسهم الواحد تسدد بالدولار الأمريكي عند التوقيع على هذا العقد بأسعار الصرف العالمية السائدة، يتعهد ويلتزم الطرف الأول (البائع) بتنفيذ نقل ملكية هذه الأسهم المذكورة للطرف الثاني (المشتري) بسوق الأوراق المالية السعودية نقلاً قانونياً وفقاً لما تقضي به النظم والقوانين الرسمية المعمول بها بالمملكة".

وبناءً على ما تقدم يتضح أن ما قام به المكلف هو بيع حقيقي بين طرفين يتمتع كل منهما بشخصية معنوية مستقلة طبقاً لنصوص العقد , وبالتالي تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عنه لضريبة الدخل بنسبة ٢٠% وفقاً للنصوص النظامية الواردة في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية , كما تحسب غرامة التأخير على الضريبة غير المسددة اعتباراً من تاريخ استحقاق الضريبة (مضي ستين يوماً من تاريخ البيع) إلى تاريخ السداد , وبالتالي ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الأرباح الرأسمالية غير المسددة.

أما ما يتعلق باستئناف المكلف على غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع على رسملة الأرباح المبقة , فترى اللجنة أن فرض ضريبة الاستقطاع على رسملة الأرباح المبقة لم يكن محللاً للاعتراض أمام اللجنة الابتدائية , وبالتالي لم يكن محللاً للاستئناف أمام هذه اللجنة , مما يعني أن مبدأ الخضوع للضريبة ليس محل خلافٍ حقيقي بين المصلحة والمكلف, وتطبيقاً لنص الفقرة (أ) من المادة (٧) من نظام ضريبة الدخل ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة من تاريخ الاستحقاق إلى تاريخ السداد.

#### **القرار:**

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من بنك أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (٩) لعام ١٤٣٤ هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

١- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الأرباح الرأسمالية غير المسددة من تاريخ الاستحقاق إلى تاريخ السداد , وتأييد القرار الابتدائي فيما قضي به في هذا الخصوص.

٢- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع غير المسددة من تاريخ الاستحقاق إلى تاريخ السداد , وتأييد القرار الابتدائي فيما قضي به في هذا الخصوص.

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

وبالله التوفيق,,,