

القرار رقم ١٥٧٩ الصادر في العام ١٤٣٧هـ

في الاستئناف رقم (١٥٢٩/ض) لعام ١٤٣٤هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٧/٧/١١هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (٤٧٣) وتاريخ ٩/١٤٣٦هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (٢٧) لعام ١٤٣٤هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته المصلحة على شركة أ (المكلف) للعام ٢٠٠٩م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ٢٢/٥/١٤٣٧هـ كل من: ... و ... و ... ولم يحضر المكلف أو من يمثله ولم يقدم طلباً بالتأجيل أو اعتذار عن عدم الحضور بالرغم من تبليغه.

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

النهاية الشكلية:

أذطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض المصلحة بنسخة من قرارها رقم (٢٧) لعام ١٤٣٤هـ بموجب الخطاب رقم (٣٤/١٧٩) وتاريخ ١٤٣٤/١١/٣هـ وقدمت المصلحة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة بالقيد رقم (٢٦٧) وتاريخ ٣/١٤٣٤هـ وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المصلحة مقبولاً من النهاية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

النهاية الموضوعية:

بند طريقة احتساب ضريبة الأرباح الرأسمالية.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/ا) بتأييد وجهة نظر المكلف في طريقة احتساب الضريبة على قيمة تخارج الشركاء الأجانب في الشركة.

استأنفت المصلحة هذا البند من القرار فذكرت أنه بالإضافة إلى ما سبق إيضاحه للجنة الابتدائية توضح المصلحة أنها قامت بتحديد قيمة الربح الرأسمالي وفقاً لأحكام الفقرتين (أ،د) من المادة (الناتعة) من نظام ضريبة الدخل حيث نصت الفقرة (أ) من هذه المادة على الربح والخسارة المتحققية من الأصل هو الفرق بين التعويض المستلم عن الأصل وأساس التكلفة له ونصت الفقرة (د) على أن أساس تكلفة الأصل الذي يشتريه المكلف أو ينتجه أو يصنعه أو يشيده بنفسه هو المبلغ الذي يسدده المكلف عن الأصل أو يتکبده نقداً أو عيناً في عملية الحصول عليه ، كذلك تطبيقاً لنص الفقرة (ب) من البند (السابع) من المادة (السادسة عشر) من اللائحة التنفيذية التي تنص على إذا كان الأصل المباع عبارة عن حصة في شركة أموال ، يتم تحديد القيمة البيعية على أساس إما بالقيمة التعاقدية أو القيمة السوقية أيهما أكبر ، ويتم مقارنتها أساساً تكلفة الأصل لتحديد الربح الرأسمالي ، وهو ما قامت المصلحة بتطبيقه بالفعل حيث قامت بمقارنة القيمة البيعية لدحص الشركاء الأجانب مع قيمة دحصهم في رأس المال لتحديد الربح الرأسمالي وذلك كما يلي:

الأرباح الرأسمالية	القيمة البيعية	الحصة في رأس المال	اسم الشريك
٧٨٨,٠٠٠ ريال	١,١٨٨,٠٠٠ ريال	٤٠٠,٠٠٠ ريال	...
٤٣٣,٠٠٠ ريال	٨٣٣,٠٠٠ ريال	٤٠٠,٠٠٠ ريال	...
إجمالي قيمة الأرباح الرأسمالية			
١,٢٢١,٠٠٠ ريال			قيمة الضريبة على الأرباح الرأسمالية %٢٠
٦١,٠٠٠ ريال			قيمة ضريبة الاستقطاع على الأرباح الرأسمالية %٥

وقد نص قرار الشركاء بالشركة المؤرخ في ٩/٠٩/٢٠٢٠م على تنازل السادة/... ، وبالبيع عن حصتيهما البالغة (٤٠٠) حصة لكلٍ منها بإجمالي (٨٠٠) حصة دون أن يحدد القيمة البيعية وتم تحديدها في الخطاب المنفصل المرسل لفرع المصلحة مما يشير أن القيمة البيعية هي مقابل الحصص فقط في الشركة.

أما بالنسبة لما أوضحته اللجنة الإبتدائية من أن ما استندت عليه المصلحة والمتعلق بالمادة (التسعة) من النظام الضريبي والمادة (السادسة عشر) من اللائحة التنفيذية يتم تطبيقها في حالة عدم وجود حسابات نظامية لا تتنطبق على حالة المكلف كونه يتوفّر لديه حسابات نظامية ، فتوضح المصلحة أن القوائم المالية لأي كيان يجب أن تكون مرتبطة بأحداث مالية عاكسة لجوهر الحدث وليس شكله فقط تطبيقاً لقاعدة (الجوهر وليس الشكل) وأنه لا يعقل أن يتم التصرف في الحصص بالبيع مقابل القيمة الاسمية أو بمقابل تقل أرباحه عن العوائد السنوية التي تعود على أصحاب الدفع من أرباح الشركة وإذا دعث هذا فإنه يوحي بصورة عقد البيع وأن الأوراق المثبتة للتصرف تخفى الحقيقة والقصد من العقد تهرب الشريك الأجنبي من كل أو جزء من الضريبة وهو ما أكدته القرار الاستئنافي رقم (١٢٩٠) لعام ١٤٣٤هـ المصادق عليه بالخطاب الوزاري رقم (٦٩١٦) وتاريخ ١٤٣٤/٨/١٥هـ ، وأنه بمراجعة القوائم المالية المعدة بمعرفة الشركة عن عام ٢٠٠٩م وهو عام التخارج يلاحظ أن صافي أرباح الشركة من واقع قائمة الدخل قد بلغت قيمتها (٢٨٥,٠٠٠) ريال ما يخص الشركاء الأجانب منها نسبة ٤٠% بمبلغ (٤٠٠,٠٠٠) ريال خلال هذا العام فقط فهل من المقبول أن تكون حصة الشركاء الأجانب من الأرباح لهذا العام فقط بهذا المبلغ ثم يتذدون قراراً ببيع حصتهم بأرباح تبلغ (١٢٩٠,٠٠٠) ريال فقط ؟!

كما أن الشركة لم توضح الطريقة التي بها توصلت إلى تحديد القيمة البيعية للحصص حيث إن تعميم المصلحة رقم (١٣٥) وتاريخ ٢/٣/١٤١٣هـ قد أوضح أن الأساس في احتساب الأرباح الرأسمالية هو ما تظهّر ميزانية إعادة التقييم للأصول والخصوم في تاريخ التصرف وأن المكلف ملزّم بتقديمها للمصلحة حتى تتحقق المصلحة من صحة تقييم قيمة الحصص والأرباح الرأسمالية الناتجة منها. وقدم ممثّلو المصلحة أثناء جلسة الاستماع والمناقشة نسخة من القوائم المالية ونسخة من الإقرارات الزكوي الضريبي لعام ٢٠٠٩م، ونسخة من خطاب المصلحة رقم (٤/٢٣٠) وتاريخ ٤/١٤٣٣هـ الذي بموجبه تم احتساب الأرباح الرأسمالية والضريبة المستحقة نتيجة التخارج (ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع)، وكذلك قدم ممثّلو المصلحة نسخة من خطاب المكلف رقم (٤/٢٢٠) وتاريخ ٥/١٤٣٧هـ المقيد لدى فرع المصلحة بالرياض برقم (٢١٦٣٢) وتاريخ ٥/١٤٣٧هـ المتضمن الإشارة إلى خطاب اللجنة الاستئنافية رقم (٢٨٢) وتاريخ ٤/١٤٣٧هـ المتعلق بتحديد وابلاغ المكلف بموعده مناقشة الاستئناف، وقد أفاد المكلف في خطابه هذا بسحب اعتراضه وموافقته على الربط الضريبي الصادر بالخطاب رقم (٤/٢١١) وتاريخ ٤/١٤٣٣هـ، وطلبه من المصلحة عمل ربط جديد وموافاته بقيمة ضريبة الأرباح الرأسمالية وضريبة الاستقطاع على الشركاء المتخارجين حتى يتم سداد وإنتهاء الوضع لتمكن الشركة من الحصول على الشهادة النهائية.

وبالنسبة لوجهة نظر المكلف ونظرًا لعدم حضوره أو من يمثله جلسة الاستماع والمناقشة المحددة بتاريخ ٢٢/٥/١٤٣٧هـ فقد تم الرجوع إلى وجهة نظره المبنية في القرار الابتدائي وتبين أنها تلخص في أنه (يعترض على مطالبة المصلحة بسداد فروقات ضريبية ناتجة من احتساب ضريبة على تخارج الشركاء الأجانب في الشركة ويفيد المكلف في اعترافه بالآتي):

أن المبلغ الذي حصل عليه الشريك/... ومقداره (١,١٨٨,٠٠٠) ريال وهو مقابل تنازله عن جميع حصصه وحساباته في الشركة وليس حصته في رأس المال فقط وهذا الحسابات التي تخص الشريك هي عبارة عن:

- | | |
|-------------------------------------|----------------|
| أ- حصته في رأس المال بواقع ٢٠٪ | (٤٠٠,٠٠٠) ريال |
| ب- رصيد حسابه الجاري الدائن بالشركة | (٣٥٠,٤٦) ريال |
| ج- نصيبيه من الأرباح المرحلة | (٣٦٨,٤٦٧) ريال |

وإذا اعتربنا أنه تم تقسيم المبلغ النقدي الذي استلمه الشريك سدادًا لهذه البنود السابقة (الحساب الجاري والأرباح المرحلة) أولاً، فإنه فعليًا تم بيع حصة الشريك في رأس المال بمبلغ (٤٨٧,٤٦) ريال وعلى ذلك تكون الأرباح الرأسمالية الناتجة عن عملية البيع هي مبلغ (٦٤,٤٨٧) ريال.

كما إن المبلغ الذي استلمه الشريك ... وقدرها (٠٠٠,٨٣٣) ريال وهو مقابل تنازله عن جميع حصصه وحساباته في الشركة وليس حصته في رأس المال فقط وهذه الحسابات التي تخص الشريك هي عبارة عن:

- | |
|--|
| أ- حصته في رأس المال بواقع ٢٠٪ (٤٠٠,٠٠٠) ريال. |
| ب- نصيبيه من الأرباح المرحلة (٣٦٨,٤٦٧) ريال. |

وإذا اعتربنا أنه تم سداد أرباح الشريك المستحقة أولاً من أصل المبلغ المدفوع له نقدًا فإنه فعليًا قد تم بيع حصة الشريك في رأس المال بمبلغ (٦٤,٥٣٣) ريال أي أن عملية البيع قد حققت أرباح رأسمالية قدرها (٦٤,٥٣٣) ريال.

ومما سبق يرى المكلف بأن إجمالي الأرباح الرأسمالية الناتجة عن عملية البيع: (٦٤,٥٣٣+٦٤,٤٨٧+٦٤,٠٢٠=١٢٩,٠٢٠) ريال وبالتالي فإن:

الضريبة المستحقة على عملية البيع = $٢٠٪ \times ١٢٩,٠٢٠ = ٢٥,٨٠٤$ ريال.

ضريبة الاستقطاع على الأرباح الرأسمالية = $٢٠٪ \times ١٢٩,٠٢٠ = ٤٠١$ ريال.

إجمالي الضرائب المستحقة على المكلف = ٣٢,٣٠٠ ريال.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المصلحة احتسابربح الرأسمالي بمبلغ (٠٠٠,٢٢١,١٢١) ريال، في حين يرى المكلف أنربح الرأسمالي يبلغ (٠٢٠,١٢٩) ريال وليس كما ذكرته المصلحة، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد اطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٠١) وتاريخ ١٤٥٠/١١٠هـ، وعلى اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٣٥/٦/١١هـ تبين أن المادة (٩) من نظام ضريبة الدخل المعنونة بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن التخلص من الأصول نصت في الفقرة (أ) من تلك المادة على أن (الربح أو الخسارة المتحققة من الأصل هو الفرق بين التعويض المستلم عن الأصل وأساس التكالفة له) ، ونصت الفقرة (د) من هذه المادة على أن (أساس تكالفة الأصل الذي يشتريه المكلف أو ينتجه أو يصنعه أو يشيده بنفسه هو المبلغ الذي يسدده المكلف عن الأصل أو يتكبده نقدًا أو عيناً في عملية الحصول عليه)، ونصت الفقرة (ب) من البند (٧) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية على (أنه يتم تقدير الأرباح الرأسمالية عند التخلص من الأصول في حالة

عدم وجود حسابات نظامية لدى المكلف البائع على النحو الآتي: أ- إذا كان الأصل المباع عبارة عن ورقة مالية كأسهم أو سندات لا يتم تداولها في سوق الأوراق المالية ، فتتعدد القيمة البيعية بالقيمة التعاقدية أو القيمة السوقية أيهما أكبر ، ويتم مقارنتها بأساس تكلفة الأصل لتحديد الربح الرأسمالي.

ب- إذا كان الأصل المباع عبارة عن حصة في شركة أموال ، يتم تحديد القيمة البيعية على أساس القيمة التعاقدية، أو القيمة السوقية لهذه الحصة، أو القيمة الدفترية لها في حسابات الشركة أيهما أكبر ، ويتم مقارنتها بأساس تكلفة الأصل لتحديد الربح الرأسمالي، ج- إذا كان الأصل المباع عبارة عن حصة في شركة أشخاص ، فيتم تحديد القيمة البيعية إما بالقيمة التعاقدية أو القيمة السوقية أيهما أكبر ، ويتم مقارنتها بأساس تكلفة الأصل لتحديد الربح الرأسمالي، د- في الحالات الأخرى يتم تحديد القيمة البيعية إما بالقيمة التعاقدية أو القيمة السوقية أيهما أكبر ، ويقارن ذلك بأساس التكلفة لتحديد الربح الرأسمالي على ألا تقل الأرباح الرأسمالية عن (١٥٪) من أساس التكلفة، ه- على الشريك البائع إشعار المصلحة بالبيع وسداد الضرائب المستحقة على أرباح الفترة ما قبل البيع والأرباح الرأسمالية الناتجة خلال (٦٠) يوماً من تاريخ البيع ، وتعد الشركة والمشتري مسؤولين بالتضامن مع الشريك البائع في سداد أي مستحقات للمصلحة نتيجة ذلك، وقد تم تعديل الفقرة (ه) من هذه المادة بالقرار الوزاري رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٤٣٥/٥/١٨هـ ليصبح نصها (على الشريك البائع إشعار المصلحة... ويعد المشتري مسؤولاً بالتضامن مع الشريك البائع في سداد أي مستحقات للمصلحة نتيجةً لذلك).

وبرجوع اللجنة للقواعد المالية للمكلف لعام ٢٠٠٩م وإلى اتفاقية التخارج المؤرخة في ١٢/٣١/٢٠٠٩م وإلى خطاب شركة أ المؤرخ ١٢/١١/١٤٣٣هـ الموجه إلى فرع المصلحة بالرياض تبين أن قائمة المركز المالي وإيضاحاتها تظهر حصة الشركاء/... و... في رأس مال الشركة بمقدار (٤٠٠,...٤) ريال لكل منهم، كما تظهر نصيبيهما في الأرباح المرحلية ورصيد الحساب الجاري الدائن للشريك ...، كما أن اتفاقية التخارج في البنود (أولاً، وثانياً، وثالثاً) تنص على الآتي:

أولاً: اتفاق الشركاء على التخارج لكل من الشريكين ... من الشركة بحيث تؤول ملكية الشركة للشريك ... وأولاده ... و... ابتداء من تاريخ هذا المحضر.

ثانياً: يتم تصفية حقوق الشريكين المتخارجين من الشركة وفقاً لما يلي:

١/١- يتم حصر موجودات الشركة (الأصول) وتحديد الالتزامات على الشركة ما لها وما عليها ل تاريخ ١٢/٣١/٢٠٠٩م.

٢/٢- تتم مراجعة الحسابات وكافة القيود من قبل مختصين ويتم تدقيق ذلك ويقوم الشركاء بالتوقيع على ذلك.

٢/٣- بعد عمل ميزانية الشركاء للعام المنتهي في ١٢/٣١/٢٠٠٩م تتم مناقشة الميزانية وإقرارها من قبل الشركاء.

ثالثاً: يلتزم الشريكان المتخارجان بتسديد ما عليهم من التزامات ضريبية بعد صدور الميزانية المالية عن العام المنتهي بتاريخ ١٢/٣١/٢٠٠٩م.

كما تبين أن خطاب المكلف المؤرخ في ١٢/١١/١٤٣٣هـ الجوابي لخطاب المصلحة رقم (٤٦٨/٢٣) وتاريخ ١٢/٦/١٤٣٢هـ يوضح مقدار المبالغ التي استلمها كل شريك بموجب ميزانية عام ٢٠٠٩م كما يلي:

١- مبلغ (١,١٨٨,٠٠٠) ريال المبلغ المستحق للشريك/... (مستثمر أجنبي) عن قيمة (٤٠٠) حصة هي كامل حصصه بالشركة مضافاً إليها حقوقه الأخرى، وفقاً للميزانية في ١٢/٣١/٢٠٠٩م.

٢- مبلغ (٨٣٣,٠٠٠) ريال المبلغ المستحق للشريك/... (مستثمر أجنبي) عن كامل حصصه والبالغ قيمتها (٤٠٠) حصة مضافاً إليها حقوقه الأخرى وفقاً للميزانية في ١٢/٣١/٢٠٠٩م.

وفي ظل غياب نص صريح في نظام ضريبة الدخل وفي اللائحة التنفيذية يتم الاستناد إليه في تحديد أساس التكفلة لأغراض احتساب الأرباح الرأسمالية فيما يخص التخارج في شركات الأموال، فإن اللجنة ترى أن البديل لذلك هو الاستناد إلى المفاهيم العامة والمتطلبات الأخرى الواردة في النظام الضريبي وفي اللائحة التنفيذية ومنها ما ورد في الفقرتين (أ، ب) من المادة (٣٨) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على (أ- يحدد أساس التكفلة لحصة الشريك في شركة الأشخاص بالمبلغ الذي دفعه الشريك مقابل حصته إضافة إلى أساس تكفلة الممتلكات التي قدمها للشركة.

ب- يزيد أساس التكفلة بمقدار حصة الشريك في دخل شركة الأشخاص "بما في ذلك دخلها المعفي" المشمول في دخل الشريك).

وكذلك ما ورد في الفقرة (ب/٧) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية التي تنص على (ب- إذا كان الأصل المباع عبارة عن حصة في شركة أموال ، يتم تحديد القيمة البيعية على أساس القيمة التعاقدية، أو القيمة السوقية لهذه الحصة، أو القيمة الدفترية لها في حسابات الشركة أيها أكبر ، ويتم مقارنتها باساس التكفلة لتحديد الربح الرأسمالي).

كما اطلعت اللجنة على معيار توحيد القوائم المالية الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وتبين لها أن الفقرة رقم (١٢٢) تنص على أنه "في حالة بيع المنشأة المسيطرة لحصة السيطرة جزئياً أو كلياً ، الأمر الذي يتربّط عليه فقد السيطرة ، يجب إثبات المكاسب أو الخسائر الناتجة عن عملية البيع فور إتمامها ، وتمثل تلك المكاسب أو الخسائر في الفرق بين سعر البيع والقيمة الدفترية لحصة المبعة".

وبناءً عليه ترى اللجنة أن الإجراء الذي قام به المكلف عند احتساب الربح الرأسمالي الناتج عن عملية التخارج وذلك بمقارنة القيمة البيعية (التعاقدية) مع حقوق الملكية المباعة ممثلة في رأس المال والأرباح المرحللة والحساب الجاري الدائن يعد إجراءً مناسباً ومحبلاً، وبالتالي فإن اللجنة ترفض استئناف المصلحة وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذاخصوص.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من مصلحة الزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض رقم (٢٧) لعام ١٤٣٤ هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية.

رفض استئناف المصلحة وتأيد القرار الابتدائي فيما قضى به باحتساب الربح الرأسمالي الناتج عن عملية التخارج وذلك بمقارنة القيمة البيعية مع حقوق الملكية ممثلة في رأس المال والأرباح المرحللة والحساب الجاري الدائن للحصة المباعة.

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

وبالله التوفيق...