

(قرار رقم (١٥) لعام ١٤٣٨هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف/شركة(أ)

برقم (٣/١٠) بتاريخ ١٤٣٨/٩/٩هـ

على الربط الضريبي على الأرباح الرأسمالية

من بيع حق الانتفاع في

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

فقد اجتمعت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة بالرياض، عدة اجتماعات برئاسة:

الدكتور/

وعضوية كل من:

الدكتور/ نائبا للرئيس

الأستاذ/ عضوا

الأستاذ/ عضوا

الأستاذ/ عضوا

وذلك بحضور سكرتير اللجنة الأستاذ/ ؛ للنظر في اعتراض ائتلاف على الربط الضريبي على الأرباح المتحققة من بيع حق الانتفاع الخاص بـ لشركة (ر) الذي أجرته الهيئة العامة للزكاة والدخل، المحال إلى اللجنة شفيع خطاب سعادة مدير عام الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (١٤٣٨/١٦/٥٧٣٨) وتاريخ ١٤٣٨/٢/٢٢هـ، وقد اطلعت اللجنة على ملف الاعتراض رقم (٣/١٠)، وعلى محضر جلسة المناقشة المؤرخة في ١٤٣٨/٤/٢٦هـ، والتي حضرها كل من: الأستاذ/، والأستاذ/ من جانب الهيئة، ولم ينظر في الاعتراض شكلاً وموضوعاً بسبب إلغاء تفويض ممثل المكلف السابق وعدم المصادقة على تفويض ممثل المكلف الحالي، وتم تحديد موعد جلسة أخرى بعد أن وعد ممثل المكلف بتقديم خطابات تفويض مكتملة الأركان. كما اطلعت اللجنة على محضر جلسة المناقشة المؤرخة في ١٤٣٨/٦/١٥هـ والتي حضرها كل من: الأستاذ/، والأستاذ/، والأستاذ/، والأستاذ/ عن الهيئة، وحضر الأستاذ/، والأستاذ/ عن المكلف.

وفيما يلي عرض لوجهتي نظر الطرفين ورأي اللجنة:

أولاً: الناحية الشكلية:

تم الربط على المكلف بخطاب الهيئة الصادر برقم (١٤٣٧/١٦/٢٠٦٣) وتاريخ ١٤٣٧/٣/٢٣ هـ، وورد اعتراض المكلف المقيد برقم (١٤٣٧/١٦/١٢٢٨٧) وتاريخ ١٤٣٧/٥/٢٠ هـ، وبالتالي فالاعتراض مقبول من الناحية الشكلية؛ لتقدمه مسبقاً من ذي صفة، خلال الفترة المحددة نظاماً.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

تتمثل نقاط الاعتراض المقدمة من المكلف في الآتي:

- ١- احتساب الربح الرأسمالي.
- ٢- استبعاد حصة مجموعة ط السعودية البالغة (٢٥%) من الأرباح الرأسمالية.
- ٣- إخضاع المكلف للضريبة بينما هو يخضع للزكاة أسوة بالمواطن السعودي.
- ٤- غرامة الإخفاء
- ٥- غرامة التأخير.

وذلك حسب التوضيح التالي (مرتبة حسب ارتباط موضوعاتها):

١ - إخضاع المكلف للضريبة بينما يفترض إخضاعه للزكاة أسوة بالمواطن السعودي:

أ - وجهة نظر المكلف:

أفاد المكلف أن أعضاء الائتلاف جميعهم شركات كويتية مؤسسة وفقاً للنظم التجارية بدولة الكويت ومملوكة لمواطنين كويتيين مسلمين ولذلك ينطبق عليهم المعاملة الزكوية لمواطني دول مجلس التعاون الخليجي. كما أن مواطني دول مجلس التعاون الخليجي تنطبق عليهم قرارات مجلس التعاون الاقتصادية حيث صدر قرار مجلس التعاون الخليجي في دورته التاسعة (ديسمبر ١٩٨٨م) بالموافقة على مساواة مواطني دول المجلس اعتباراً من اليوم الأول من (مارس ١٩٨٩م) في المعاملات الضريبية ومعاملتهم في هذا الشأن معاملة مواطني الدولة المضيفة عند ممارستهم الأنشطة الاقتصادية المسموح بها بتلك الدولة بما فيها الحرف والمهن وفقاً للاتفاقية الاقتصادية الموحدة لدول المجلس وقرارات المجلس الأعلى، على أن لا يخل ذلك بأي مزايا ضريبية أفضل تمنحها دولة عضو لمواطني دول المجلس، وقد دخل هذا القرار حيز التنفيذ بالمملكة العربية السعودية بعد صدور قرار مجلس الوزراء رقم (١٥١) وتاريخ ١٤٠٩/٨/٢٠ هـ.

وأشار المكلف إلى المرسوم الملكي رقم (٥٠٦/٥م) وتاريخ ١٤٠٥/٢/١٩ هـ حيث وجه بالاكفاء بجباية الزكاة من جميع مواطني دول مجلس التعاون الخليجي الطبيعيين والاعتباريين بدلا من إخضاعهم لضريبة الدخل إذا باشروا نشاطاً اقتصادياً بالمملكة العربية السعودية أسوة بإخوانهم من مواطني المملكة العربية السعودية، ويمتد هذا الحكم للشركات متى ما كان رأسمالهم مملوگاً جميعه للمواطنين المذكورين.

وحيث إن المكلف من رعايا دولة الكويت وهي إحدى دول مجلس التعاون الخليجي ويمارسون نشاطاً اقتصادياً بالمملكة العربية السعودية فإنهم يخضعون للزكاة دون شروط أو قيود أسوة بإخوانهم السعوديين وفقاً لأحكام كل من الاتفاقية الاقتصادية بين دول مجلس التعاون الخليجي والمرسوم الملكي المشار إليها.

وبين المكلف أنه من المعلوم أن الاتفاقية الاقتصادية لدول مجلس التعاون الخليجي ويمارسون نشاطًا اقتصاديا بالمملكة العربية السعودية فإنهم يخضعون للزكاة دون شروط أو قيود أسوة بإخوانهم السعوديين وفقًا لأحكام كل من الاتفاقية الاقتصادية بين دول مجلس التعاون الخليجي والمرسوم الملكي المشار إليها.

وبين المكلف أنه من المعلوم أن الاتفاقية الاقتصادية لدول مجلس التعاون الخليجي صدرت قبل صدور نظام ضريبة الدخل بفترة طويلة، وحسب المادة (٣٥) من نظام ضريبة الدخل عند تعارض شروط معاهدة أو اتفاقية دولية تكون المملكة العربية السعودية طرفًا فيها مع أحكام مواد نظام ضريبة الدخل فإن شروط الاتفاقية الدولية تسري. كما أن الاتفاقية الاقتصادية بين دول مجلس التعاون قد نصت في المادة الثانية والثلاثين الفقرة (١) أن تكون أولوية التطبيق لأحكام تلك الاتفاقية في حالة تعارضها مع القوانين والأنظمة المحلية للدول الأعضاء.

لذا يطالب المكلف أن تسري أحكام الاتفاقية الدولية والمرسوم الملكي وذلك بخضوعه للزكاة وليس للضريبة، ولا يجوز أن يطبق بحقه أي من مواد نظام ضريبة الدخل بما في ذلك مفهوم الإقامة وتكليفهم بالضريبة بدلًا من الزكاة، لتعارض ذلك مع الاتفاقية الاقتصادية لدول مجلس التعاون الخليجي ومع المرسوم الملكي المشار إليه أعلاه، حيث إن كلا منهما قد كفل للمكلف أن تتم محاسبتهم زكويًا أسوة بمعاملة السعودي.

وأضاف المكلف في مذكرته الإلحاقية:

أ - أن الهيئة أضعفت المكلف للضريبة استنادًا على عدم تحقق مبدأ الإقامة وبالتالي الخضوع للضريبة، حيث يشترط في أن يتم ممارسة النشاط في المملكة العربية السعودية والإقامة فيها فإن المكلف يعتبر مقيمًا وممن قام بنشاط من خلال الإشراف على محل حق الانتفاع، وبالتالي أصبح يخضع لمبدأ الإقامة وبالتالي يعتبر مكلفًا زكويًا للمبررات التالية:

١ - وفقًا للفقرة الثانية من المادة الثانية من اللائحة التنفيذية والتي تنص على أن الأشخاص الخاضعين للزكاة الشركات السعودية المقيمة في المملكة العربية السعودية عن حصص الأشخاص السعوديين (الطبيعي والاعتباري) ومن يعامل معاملتهم من مواطني دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، وحيث إن المكلف يمارس عمله في من خلال شركة (د) وهي شركة سعودية برأس مال خليجي وتحمل السجل التجاري رقم (.....) ومقرها جدة وتعتبر مقرًا ثابتًا للمكلف في المملكة العربية السعودية ومملوكة لشركة (ر) بموجب محضر الشركاء.

٢ - وفقًا للفقرة (١) والفقرة (٢) من المادة الثالثة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وتواجد المكلف الدائم لأكثر من ٣ سنوات، (بالرغم من أن النظام قد حدد (١٨٣) يومًا) من خلال الإشراف على ولوجود قاعدة ثابتة (شركة (د)).

ب - ما جاء في عقد الإيجار الموصوف في الذمة ل بمجمع في بند المرافق والخدمات المشتركة في تواجد مكان ثابت لهم لإدارة ومراقبة من كافة النواحي الأمنية والإدارية والتشغيلية والصيانة داخل ال وهذا ما يثبت الإقامة للائتلاف.

ج - ما جاء في عقد الإيجار الموصوف في الذمة ل بمجمع في بند (١٠-١) الصيانة الدورية، إذ لا يعقل عمل أي صيانة للأبراج دون تواجد فعلي للمكلف، والذي استمر في الإشراف عليه لأكثر من ٣ سنوات.

د - ما جاء في عقد الإيجار الموصوف في الذمة ل بمجمع في بند (٢) وصف البرج المستأجر من وجود مكاتب إدارية للائتلاف في الدور الخامس للأبراج وممارسة عمليات التشغيل والإشراف على البناء من خلاله.

هـ - ما جاء في عقد الإيجار الموصوف الذمة بمجمع في بند (٨) من التزامات الطرف الثاني الفقرة (٨-٤) والفقرة (٨-١٢) يؤيد مكان الإقامة للائتلاف في التزامه بنظام الإدارة والأمن والسلامة الخاصة بالمجمع السكني.

و - ما جاء في عقد الإيجار الموصوف في الذمة ل..... بمجمع في بند (١٠) تشغيل وإدارة البرج من قيام الائتلاف باستخدام البرج وتشغيله ذاتيًا.

وعليه يطالب المكلف بمعاملته زكويًا بدلًا من الضريبة لما جاء من إثبات الإقامة وممارسة نشاط في المملكة العربية السعودية حتى لو لم يحقق أي دخل خلال فترة المشروع وإخضاعه للزكاة الشرعية باعتبارهم مكلفين مقيمين مسلمين من رعايا دول مجلس التعاون الخليجي، ولما جاء في قرارات دول مجلس التعاون الخليجي بمعاملتهم أسوة بالمواطن السعودي والذي أشارت إليه الهيئة في خطابها.

كما أفاد المكلف في مذكرته الإلحاقية أيضا أن حق الهيئة بالمطالبة بأي ضرائب سقطت لانقضاء المدة النظامية وفقًا للمادة (٦٥) من اللائحة التنفيذية، حيث تم الربط على شركة (ط) بتاريخ ١٤٣٧/٠٣/٢٣ هـ الموافق ٢٠١٦/٠١/٠٤ م علمًا بأن التخرج تم في الائتلاف من (ط) وشركة (ض) بتاريخ ١٤٣٠/٠٨/١١ هـ الموافق ٢٠٠٩/٠٨/٠٢ م أي بعد مرور ست سنوات وسبعة أشهر تقريبًا بالرغم من تقديم شركة (ط) لحساباتها للهيئة العامة للزكاة والدخل للسنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ م والتي تم عكس أثر التخرج في القوائم المالية.

ب - وجهة نظر الهيئة:

توضح الهيئة أنه قبل صدور نظام ضريبة الدخل الجديد الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٣٥/١/١٥ هـ، فإن الخليجين يعاملون معاملة المواطن السعودي وبالتالي كانت تجبى منهم الزكاة الشرعية، أما بعد صدور نظام ضريبة الدخل، فقد أكد على التفريق بين الشركات المقيمة والمنشآت الدائمة للجهات غير المقيمة، حيث تفرض الضريبة على غير المقيم سواء كان سعوديًا أو خليجيًا طبقًا لنظام ضريبة الدخل، وهذا ما أكدت عليه الفقرة (٣) من المادة الثالثة باللائحة التنفيذية بينما قضت بأنه لا يؤخذ بجنسية الشخص لتحديد مكان إقامته حيث يعد الشخص طبيعيًا أو اعتباره غير مقيم في المملكة إذا لم تنطبق عليه شروط الإقامة المحددة في النظام واللائحة بغض النظر عن جنسيته، وتؤكد الهيئة على أن إجراءها لا يتعارض مع الاتفاقيات المبرمة بين دول مجلس التعاون الخليجي، حيث إنه لا يوجد تعارض بين ما قامت به وبين ما تقضي به الاتفاقيات الاقتصادية الموحدة بين دول مجلس التعاون الخليجي التي تنص على معاملة كل دولة من دول مجلس مواطني الدول الأخرى معاملة مواطنيها، وكذلك لا يتعارض مع أحكام المادة (٣٥) من نظام ضريبة الدخل التي تقضي بأن الاتفاقيات الدولية لها الأولوية في التطبيق، وذلك لأن نظام ضريبة الدخل حينها استند إلى مبدأ الإقامة في الخضوع للضريبة من عدمه لم يفرق بين السعودي والخليجي، حيث يتم إخضاع السعودي والخليجي كلاهما للزكاة الشرعية إذا مارسا النشاط في المملكة وكانا مقيمين فيها، وإخضاعهما للضريبة إذا تحصلا على دخل من مصدر في المملكة وكانا غير مقيمين فيها، بمعنى أن مبدأ المساواة في المعاملة الضريبية والزكوية متحقق على السعودي والخليجي في الحالتين وهنا يتفق مع نصوص الاتفاقية الاقتصادية الموحدة لدول مجلس التعاون الخليجي، وبناء على ما تقدم فإن (د) هي منشأة دائمة لغير المقيم تخضع للضريبة على الدخل.

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر جلسة المناقشة الثانية، والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف بمعاملته زكويًا أسوة بالمواطن السعودي تطبيقًا للاتفاقية الاقتصادية لدول مجلس التعاون الخليجي في معاملة مواطني دول مجلس التعاون معاملة المواطن في باقي دول المجلس، وأن شرط الإقامة متحقق في

حالته، في حين ترى الهيئة أن معاملة المكلف ضريبياً كانت أسوء بمعاملة السعودي الذي يفقد شرط الإقامة، وبدارسة اللجنة لكامل أوراق القضية اتضح الآتي:

بالاطلاع على المستندات المقدمة من ممثل المكلف بعد الجلسة المتضمنة صور من الحوالات المالية وخطابات التمثيل المصادق عليها في دولة الكويت تبين أن المكلف (د) مقيم بدولة الكويت، واستناداً إلى الفقرة (ج) من المادة (٢٩)، وإلى الفقرة (ب) من المادة (٣) من نظام ضريبة الدخل، والفقرة (٣) من المادة (٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، اتضح عدم توافر شرط الإقامة، وبالتالي خضوع المكلف لنظام ضريبة الدخل، كما تقع عليه الالتزامات النظامية من تسجيل وتقديم الإقرارات الضريبية المنصوص عليها في المادة (٣٦) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (١٧)، والمادة (٥٥)، والمادة (٥٧) من لائحته التنفيذية، وهو ملزم أيضاً بتسجيل الشركات المكونة لهذا الائتلاف ليتم محاسبتها وتحصيل الضريبة منها، وهذا ما أقر به المكلف في مذكرته الإلحاقية؛ حيث أورد في البند (٧) من الجزء المعنون بـ "الوقائع" الآتي: "تم تسجيل الشركات التي تشكل الائتلاف لدى الهيئة العامة للزكاة والدخل وجاري تسجيل الائتلاف وتقديم القوائم المالية الخاصة به لإثبات صحة المصاريف التي تكبدها الائتلاف في تملك حق الانتفاع".

أما ما دفع به المكلف من أنه مارس نشاطه في مراحل بناء الأبراج (مشروع حق الانتفاع) من خلال شركة (د)، فقد تبين للجنة أن عقد الإيجار الموصوف بالذمة كان بين طرفين هما (د) ومجموعة (ط). وقد اطلعت اللجنة على السجل التجاري لشركة (د) وعقد تأسيسها، وتبين أن أحد أعضاء الائتلاف، وهو (شركة ش) شريك مؤسس لها، وأنه دفع بوجودها لأكثر من ثلاث سنوات- على حد قوله- وأنها كانت تتولى وتباشر الإشراف على عقد الانتفاع، ولا يخول شركة (ر) أن تكون المكلف نظاماً ولا يمنح الائتلاف صفة الإقامة، فكل من المكلف وشركة (ر) شخصان اعتباريان أمام النظام وأمام الهيئة، وقد طلبت اللجنة من ممثل المكلف خلال جلسة النقاش تزويدها بالاتفاقية أو عقد التأسيس الذي تم بين المكلف وبين شركة (ط)، وما يثبت إقامته خلال الإشراف على مراحل بناء الأبراج (مشروع حق الانتفاع)، وهو ما لم يقدمه المكلف، واعتذر عنه في خطاب اعتراضه الأصلي. ومما يتضح معه تضارب أقوال المكلف بشأن إثبات الإقامة ما أورده في المذكرة الإلحاقية من أن ثمة مكان ثابت للإدارة ومراقبة الأبراج يتولى من خلاله متابعة كافة النواحي الأمنية والإدارية والتشغيلية بما في ذلك أعمال الصيانة، في حين أورد في المذكرة الأصلية لاعتراضه أن البرج لا يزال تحت الإنشاء ولم تكتمل كل مرافقه الخدمية والإنشائية ولم يتم تشغيله بعد؛ ولكل ما تقدم ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

أما ما أورده المكلف من سقوط حق الهيئة في المطالبة بالضريبة لمضي المدة (التقادم)، فقد اتضح للجنة أن الهيئة علمت بنشاط المكلف من خلال البيانات المصرح عنها في الإقرارات والقوائم المالية لأحد أطراف الائتلاف المسجلين لديها وهو مجموعة (ط) السعودية، وتم مخاطبته بخطابها رقم (١٤٣٧/١٦/٢٠٦٣) وتاريخ ١٤٣٧/٣/٢٣ هـ لمسؤوليته التضامنية مع المكلف، كون الأطراف الأخرى من الائتلاف غير مسجلين ولم يبادروا بالوفاء بالالتزامات النظامية التنفيذية، وهو ما أخل به المكلف طبقاً لتأكيد الوارد في النقطة (٧) من العنوان "الوقائع" في مذكرة اعتراضه الإلحاقية والتي قال فيها إنه يعمل على تحقيق تلك المتطلبات، وهو أيضاً ما أقر به في القوائم المالية المقدمة بعد جلسة المناقشة- مع عدم التسليم بصحة ما ورد بها من حسابات وأرصدة من عدمه- وبناء على مخالفة المكلف لما ورد في الفقرة (ب) من المادة (٦٥) من نظام ضريبة الدخل، والبند (هـ) من الفقرة (٧) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية للنظام، يتبين عدم أحقية المكلف بذلك.

٢ - استبعاد حصة مجموعة (ط) البالغة (٢٥%) من الأرباح الرأسمالية:

أ - وجهة نظر المكلف:

يفيد المكلف بأن شركة مجموعة (ط) بالإضافة إلى كونها الطرف المؤجر، فهي عضو بالائتلاف وتمتلك (١٠%) من حق الانتفاع في برج وفقاً للفقرة رقم (٧-٢-٤) من عقد إيجار برج المبرم في ٢١ جمادى الأولى ١٤٢٧هـ، ووفقاً للتمهيد بعقد بيع حق انتفاع عقد إيجار برج المبرم في ١١/٨/١٤٣٠هـ وهي تعتبر شركة مقيمة وفقاً للمادة الثالثة من نظام ضريبة الدخل، فهي شركة مقيمة وسعودية المنشأ والملكية، ولذا فإنها تخضع للزكاة عن حصتها البالغة (٢٥%) من الربح الرأسمالي حسب نظام جباية الزكاة، وعليه يطالب المكلف باستبعاد حصة مجموعة (ط) البالغة (٢٥%) من الربح الرأسمالي ومطالبتها بالإفصاح عن تلك الحصة وسداد الزكاة المترتبة عليها.

كما يفيد المكلف أنه وفقاً للخطاب المقدم من الهيئة فقد أقرت الهيئة بوجود هذا الخطأ ضمناً من خلال إعادة التوزيع للأرباح الرأسمالية في الصفحة السابعة من خطاب الهيئة، ووعدت الهيئة بأنه سيتم مراعاة ذلك عند إجراء الربط بعد صدور قرار اللجنة.

ب - وجهة نظر الهيئة:

تبين من العقود المرفقة أن مجموعة (ط) تمتلك نسبة (٢٥%) والائتلاف يمتلك (٧٥%) من قيمة شراء حق الانتفاع، وتبين من عقد البيع المرفق ما يلي:

- قيمة شراء حق الانتفاع بمبلغ (٢,٢٠٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال موزعة كما يلي:

* يخص الائتلاف منها (٧٥%) بمبلغ (١,٦٥٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال سدد منها (٧٥٤,٠٦٠,٠٠٠) ريال والمتبقي مبلغ (٨٩٥,٩٤٠,٠٠٠) ريال.

* يخص مجموعة (ط) منها (٢٥%) بمبلغ (٥٥٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال لم يسدد منها شيء.

- تم بيع حق الانتفاع بمبلغ (٢,٦٧٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال لم يتم توزيعها بنفس نسبة المشاركة في قيمة شراء الانتفاع حيث تم توزيعها كما يلي:

* تم سداد مبلغ (١,١٦٤,٩٤٤,٤٥٤) ريالاً إلى الائتلاف مقابل قيمة المسدد منه في شراء حق الانتفاع.

* تم سداد مبلغ (٦٤,١١٥,٥٤٦) ريالاً إلى مجموعة ط مقابل حصتها في شراء حق الانتفاع.

وبذلك يكون توزيع إجمالي القيمة البيعية البالغة (٢,٦٧٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال كما يلي:

البيان	المبلغ (بالريال)
إجمالي القيمة البيعية لحق الانتفاع	٢,٦٧٥,٠٠٠,٠٠٠
يخص منها قيمة غير المسدد	١,٤٤٥,٩٤٠,٠٠٠
الباقى المستحق للائتلاف ومجموعة (ط) مقابل المشاركة في حق الانتفاع تم توزيعه كما يلي	١,٢٢٩,٠٦٠,٠٠٠
ما يخص الائتلاف من القيمة الباقية من عقد البيع	١,١٦٤,٩٤٤,٤٥٤
ما يخص مجموعة (ط) من القيمة الباقية من عقد البيع	٦٤,١١٥,٥٤٦

وبزاوية أخرى تكون القيمة البيعية المسددة من شركة (ر) وإدارة المشاريع المحدودة مقابل حقوق الانتفاع لبرج محل العقد البالغة (٢,٦٧٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال تنقسم إلى:

المبلغ (بالريال)	البيان
١,١٦٤,٩٤٤,٤٥٤	قيمة ما تلتزم به شركة (ض) بسداده للطرف الأول (الائتلاف) بصفته شريكا بنسبة (٧٥%) في حق الانتفاع
١,٤٤٥,٩٤٠,٠٠٠	قيمة ما تلتزم به شركة (ض) بسداده إلى مجموعة ط بصفتها المطور ويمثل باقي قيمة العقد الأصلي
٦٤,١١٥,٥٤٦	قيمة أرباح مجموعة (ط) السعودية بصفته شريك في حق الانتفاع
٢,٦٧٥,٠٠٠,٠٠٠	إجمالي قيمة العقد

وعليه تكون الأرباح الرأسمالية التي تخص كلاً من الائتلاف ومجموعة ط نتيجة بيع الانتفاع إلى شركة (ر) وإدارة المشاريع المحدودة لما ورد في عقد البيع المحرر بتاريخ ١٦/٦/١٤٣٠هـ كما يلي:

١ - ما يخص الائتلاف من الأرباح الرأسمالية:

- (١,١٦٤,٩٤٤,٤٥٤) ريالاً هي القيمة البيعية التي تخص الائتلاف طبقاً للعقد.

- (٧٥٤,٠٦٠,٠٠٠) ريالاً هي القيمة المدفوعة بالفعل من الائتلاف مقابل حق الانتفاع.

- (٤١٠,٨٨٤,٤٥٤) ريالاً قيمة ما يخص الائتلاف من الأرباح الرأسمالية.

٢ - ما يخص مجموعة ط من الأرباح الرأسمالية:

- (٦٤,١١٥,٥٤٦) ريالاً قيمة ما يخص مجموعة (ط) من الأرباح الرأسمالية، كما ورد بالعقد نصاً.

- إجمالي الأرباح الرأسمالية: (٤١٠,٨٨٤,٤٥٤ + ٦٤,١١٥,٥٤٦ = ٤٧٥,٠٠٠,٠٠٠ ريال)

وبالتالي فإن ما يخص مجموعة ط من الأرباح الرأسمالية تخضع للزكاة في ملف مجموعة ط لدى الهيئة، والباقي هو الربح الرأسمالي المتحقق ل(د) يخضع لضريبة الدخل، وسيتم مراعاة ذلك عن إجراء الربط بعد صدور قرار اللجنة.

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر جلسة المناقشة الثانية، والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين أن المكلف يطالب بحسم نصيب شركة ط من الأرباح الرأسمالية وإخضاعها للزكاة كونها شركة مقيمة، في حين أفادت الهيئة أنه سيتم مراعاة ذلك عند صدور القرار النهائي، وعليه ترى اللجنة أن الخلاف بين الطرفين في هذا البند منته بموافقه الهيئة على وجهة نظر المكلف.

٣ - احتساب الربح الرأسمالي:

أ - وجهة نظر المكلف:

أفاد المكلف أن الفقرة (أ) من المادة التاسعة من نظام ضريبة الدخل قد حددت الربح الرأسمالي أو الخسارة، وأنه يتم تحديدها بمقارنة التعويض المستلم عن الأصل المباع مع أساس تكلفته، كما حددت الفقرة (د) من نفس المادة أن أساس التكلفة هو

المبلغ الذي يسدده المكلف لاقتناء الأصل أو يتكبده نقدًا أو عينًا للحصول عليه، وحددت الفقرة (ج) من نفس المادة أن المصاريف المتكبدة لإجراء تحسينات أو تغييرات على الأصل تضاف إلى أساس التكلفة. بناءً عليه فإن تكلفة حق الانتفاع برح تتمثل في قيمة الشراء حسب العقد مضافًا إليها المصاريف التي تكبدها المكلف للحصول على ذلك الحق، والتي تتمثل في مصاريف التمويل والعمولات ومصاريف تأسيس وتسويق ومصاريف أخرى وخلافه، وذلك فإن الاحتساب الصحيح للربح الرأسمالي العائد لحصة المكلف البالغة (٧٥%) يجب أن يتضمن حسم كافة التكاليف من القيمة البيعية لحق الانتفاع.

ويخلص المكلف إلى أن مبلغ الربح الرأسمالي (٤٧٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال كما جاء بالربط المعترض عليه ليس صحيحًا، وذلك لأنه لا يتضمن التكاليف المتكبدة التي يجب أن تضاف لأساس التكلفة للحصول على الأصل، كما أن الهيئة لم تأخذ في الاعتبار حسم حصة مجموعة ط السعودية البالغة (٢٥%)، والتي من المفترض أن يتم محاسبتها زكويًا على مبلغ الربح الرأسمالي بعد حسم كافة التكاليف المتكبدة، وأكد المكلف على ضرورة دراسة كافة بنود التكاليف والاطلاع على المستندات المؤيدة لها قبل الإقرار بها، ووعده المكلف باحتسابها وتقديم بيانات تفصيلية عنها.

وأضاف المكلف في المذكرة الإلحافية أنه طبقًا لعقد بيع حق الانتفاع لعقد إيجار البرج الموصوف بالذمة المحرر في ٢٠٠٩/٠٨/٠٢، يتضح أن ما تم سداه إلى الائتلاف من شركة (ر) (المشتري) مقابل قيمة المسدد منه في شراء هذا الحق حتى تاريخ البيع هو مبلغ (١,١٦٤,٩٤٤,٤٥٤) ريالاً سعوديًّا فقط، وهو يمثل قيمة التعويض التي بموجبها يتم احتساب الربح الرأسمالي، وأرفق المكلف صور الشيكات والتحويلات المؤيدة لواقعة الدفع الفعلي والمستلم من المشتري شركة ض كما أضاف:

أ - حدد المادة (٩/أ) من نظام ضريبة الدخل أن الربح أو الخسارة المتحققة من التخلص من الأصل عبارة عن الفرق بين التعويض المستلم عن الأصل (القيمة البيعية/ قيمة التنازل) وأساس التكلفة له.

ب - طبقًا للمادة (٩/د) من نظام ضريبة الدخل فإن أساس تكلفة الأصل الذي يشتريه المكلف أو ينتجه أو يصنعه أو يشيده بنفسه هو المبلغ الذي يسدده المكلف عن الأصل، أو يتكبده نقدًا أو عينًا في عملية الحصول عليه (كافة تكاليف شراء الأصل).

ج - حيث قام الائتلاف بالتعاقد مع مكتب محاسبي مرخص لتدقيق حسابات الائتلاف النظامية داخل المملكة العربية السعودية وإصدار مركز مالي للائتلاف، عليه واستنادًا لأحكام المادة (١٦/٧/د) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، يتم تقدير الأرباح الرأسمالية عند التخلص من الأصول في حالة عدم وجود حسابات نظامية لدى المكلف (البائع) بتحديد القيمة البيعية إما بالقيمة التعاقدية أو السوقية أيها أكبر، ويقارن ذلك بأساس التكلفة لتحديد الربح الرأسمالي.

وقدم المكلف بيانا يوضح قيمة التكاليف والمصروفات التي تم تكبدها مقابل شراء حق الانتفاع والتي يرى أنها ترتبط ارتباطًا وثيقًا بتمويل عملية الشراء مؤيدة بالمستندات الثبوتية، وذلك كما يلي:

بيان: الأرباح والخسائر التي تم تكبدها للائتلاف مقابل شراء حق الانتفاع			
البيان	ريال سعودي جزئي	ريال سعودي كلي	إيضاح
الإيرادات المقبوضة فعليًا من شركة (ض)		١,١٦٤,٩٤٤,٤٥٤,٠٠٠	١
المصروفات التي تم تكبدها			
الإيجار المدفوع حتى تاريخ التنازل	٧٥٤,٠٦٠,٠٠٠		

		٢٢٤,٧٦٦,٥٧٩	مصاريف تمويل
		٣٧,٩٧٧,٩٩٤	مصاريف تسويق
		٥٩,٨٥١,٠٣١	استشارات وأعمال هندسية وديكورات وتصاميم
		٩٥٢,٩٥٤	مصاريف سفر
		٨٩٥,١٢٧	أخرى متنوعة
		٢٩٨,٣٧٥	رسوم بنكية
		٨,٦٦٩,٠١١	أتعاب إدارية ومتنوعة
	١,٠٨٧,٤٧١,٠٧١		إجمالي المصاريف والتكاليف
	٧٧,٤٧٣,٣٨٣		الأرباح الرأسمالية
	١٥,٤٩٤,٦٧٧		ضريبة الأرباح الرأسمالية

وأضاف المكلف بيانًا بالتحويلات والشيكات المستلمة من شركة ض وصورًا من الشيكات وذلك على النحو التالي:

حساب شركة (ض)				
دينار كويتي	سعر الصرف	ريال سعودي	التاريخ	تفاصيل الدفعات
٧٥٨,٧٢٥	٠,٠٧٥٨٧٢٥	١٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٠٠٩/٠٦/١٤	الدفعة الأولى
١١٠,٥٦٠,٠٠٠	٠,٠٧٦٧١٠٠	١٥٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٠٠٩/٠٨/١٠	الدفعة الثانية
٣,٨٢١,٢٥٠	٠,٠٧٦٤٢٥٠	٥٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٠٠٩/١٢/٣٠	الدفعة الثالثة
١٥,٠٤٢,٠٠٠	٠,٠٧٥٢١٠٠	٢٠٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٠٠٩/١١/٢٩	الدفعة الرابعة
١٤,٩٧٦,٠٠٠	٠,٠٧٤٨٨٠٠	٢٠٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٠٠٩/٠٢/٠٩	الدفعة الخامسة
١٤,٧٧٤,٠٠٠	٠,٠٧٣٨٧٠٠	٢٠٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٠٠٩/٠٣/٢٨	الدفعة السادسة
١٤,٧١٦,٠٠٠	٠,٠٧٣٥٨٠٠	٢٠٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٠٠٩/٠٥/٢٤	الدفعة السابعة
١١,٢٤٤,٥٠٦	٠,٠٧٢٥٧١٢	١٥٤,٩٤٤,٤٥٤	٢٠٠٩/٠٨/٠٨	الدفعة الثامنة

	٨٦,٨٣٨,٩٨٢		١,١٦٤,٩٤٤,٤٥٤	

بناءً على النصوص النظامية أعلاه يتم تحديد الأرباح الرأسمالية عن عملية التنازل في حال عدم وجود حسابات نظامية والمحاسبة تقديرياً على النحو التالي:

الربح الرأسمالي = القيمة التعاقدية - أساس التكلفة

الربح الرأسمالي = نصيب الائتلاف في مبلغ التعويض من المشتري والمشار إليه بالفقرة (ب) أعلاه - (ما تم سداده للمؤجر مجموعة ط السعودية من قيمة إيجاره لحق الانتفاع للبرج خلال الفترة من ٢٠٠٦/٠٦/١٧م إلى ٢٠٠٩/٠٨/٢م + كافة التكاليف والمصروفات التي تم تكبدها لتمويل الحصول على حق الانتفاع)، وبالتالي يكون الربح الرأسمالي كما يلي:

الربح الرأسمالي = القيمة البيعية المقبوضة - (الإيجارات المدفوعة + التكاليف ومصاريف التمويل)

$$= (٣٣٣,٤١١,٠٧١ + ٧٥٤,٠٦٠,٠٠٠) - ١,١٦٤,٩٤٤,٤٥٤ =$$

$$= (١,٠٨٧,٤٧١,٠٧١) - ١,١٦٤,٩٤٤,٤٥٤ =$$

$$= ٧٧,٤٧٣,٣٨٣ ريال سعودي$$

ومع وجود حسابات نظامية للائتلاف، فإن ذلك ينقض ما استندت عليه الهيئة من الربط على الأرباح الرأسمالية تقديرياً وفقاً للمادة السادسة عشر الفقرة السابعة بأن يتم تقدير الأرباح الرأسمالية في حال عدم وجود حسابات نظامية لدى المكلف البائع، ولم يسبق للمصلحة أن طلبت تلك الحسابات من المكلف.

كما بين المكلف أنه تم تسجيل الشركات التي تشكل الائتلاف لدى الهيئة العامة للزكاة والدخل وجاري تسجيل الائتلاف لتقديم القوائم المالية الخاصة به لإثبات صحة المصاريف التي تكبدها الائتلاف في تملك حق الانتفاع. وأرفق صورة إشعارات التسجيل.

ب - وجهة نظر الهيئة:

بداية توضح الهيئة أنه بتاريخ ٢٠٠٦/٦/١٧م تم الاتفاق بين كل من:

مجموعة ط السعودية	طرف أول مؤجر
١ شركة (ش)	شركة كويتية
٢ الشركة (ض)	شركة كويتية
٣ شركة (ث)	شركة كويتية
٤ شركة (ق)	شركة كويتية
٥ شركة (غ)	شركة كويتية

بموجب عقد الإيجار الموصوف بالذمة قام الطرف الثاني مشاركة مع مجموعة (ط) كعضو في الائتلاف بشراء حق الانتفاع الخاص ببرج من مجموعة (ط) السعودية كطرف مؤجر لمدة خمسة وعشرين عامًا بمبلغ (٢,٢٠٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال، تسدد على دفعات وذلك لتشغيل البرج من قبل الائتلاف كشقق فندقية. وقد تم تقسيم حق الانتفاع بين الائتلاف ومجموعة ط السعودية كما يلي:

- مجموعة (ط) السعودية بنسبة (٢٥%).

- الائتلاف بنسبة (٧٥%).

وبموجب عقد استئجار من قبل (د) ومجموعة ط كعضو في الائتلاف قد أصبح للائتلاف منشأة دائمة غير مقيم تخضع للضريبة، وفقًا لأحكام المادة (٢/ج) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ والتي حددت الأشخاص الخاضعين للضريبة ومنها (الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة)، ولم يتم الائتلاف بتحقيق أية أعمال أو إيرادات لعدم البدء في استلام البرج وتشغيله.

وبموجب العقد المحرر بتاريخ ٩/٦/٢٠٠٩م، بين كل من:

١	شركة (ر) (ش.م.ك عامة)	الكويت	يمثل هذه الشركات في هذا العقد شركة (د) (ش.ذ.م.م كويتية) طرف أو بائع
٢	الشركة (ض) (ش.م.ك مقفلة)	الكويت	
٣	شركة (ث) (ش.م.ك مقفلة)	الكويت	
٤	شركة (ق) (ش.م.ك مقفلة)	الكويت	
٥	شركة (غ) (ش.م.ك مقفلة)	الكويت	
	شركة (ر)	جدة	طرف ثان مشتري

وقد تم بيع ما يمتلكه الطرف الأول وهو نسبة (٧٥%) من حقوق الانتفاع في برج تحت التشييد، وما تملكه مجموعة (ط) (٢٥%) من حقوق الانتفاع لذات البرج إلى الطرف الثاني شركة (ر) بمبلغ (٢,٦٧٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال.

وفيما يلي أهم بنود الاتفاق:

- موضوع البيع كامل الانتفاع في برج محل العقد الموصوف بالذمة المبرم بتاريخ ١٧/٦/٢٠٠٦م.

- قبل الطرف الثاني شراء كافة حقوق الانتفاع بالكامل (١٠٠%) التي يملكها " الائتلاف يمتلك نسبة (٧٥%) ومجموعة (ط) السعودية تمتلك نسبة (٢٥%) " في برج وأنه سوف يحل محل الطرف الأول (الائتلاف وط معًا) في تنفيذ العقد المبرم مع المطور مجموعة (ط) السعودية وما تبعه من متغيرات والتزامات محددة في عقد حق الانتفاع الأصلي المحرر بين الائتلاف ومجموعة ط المطورة والتي لها حق الاستثمار.

- تم البيع لكامل حقوق الانتفاع لبرج محل العقد بمبلغ (٢,٦٧٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال، وتنقسم إلى:

البيانات	القيمة (بالريال)
----------	------------------

١,١٦٤,٩٤٤,٤٥٤	قيمة ما تلتزم به شركة ض بسداده للطرف الأول (الائتلاف) بصفته شريك بنسبة (٧٥%) في حق الانتفاع.
١,٤٤٥,٩٤٠,٠٠٠	قيمة ما تلتزم به شركة ض بسداده إلى مجموعة ط بصفتها المطورة ويمثل باقي قيمة العقد الأصلي.
٦٤,١١٥,٥٤٦	قيمة أرباح مجموعة ط السعودية بصفته شريك في حق الانتفاع.
٢,٦٧٥,٠٠٠,٠٠٠	إجمالي قيمة العقد

وتبين من العقد أن قيمة الإيجار الأصلية البالغة (٢,٢) مليار موزعة كما يلي:

قيمة العقد (٢,٢٠٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال	
ما يخص الائتلاف (٧٥%) (١,٦٥٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال	ما يخص مجموعة ط (٢٥%) (٥٥٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال
المسدد خلال فترة الإيجار ريال (٧٥٤,٠٦٠,٠٠٠)	المسدد خلال فترة الإيجار لا شيء
المتبقي في ذمة الائتلاف ريال (٨٩٥,٩٤٠,٠٠٠)	المتبقي في ذمة مجموعة ط ريال (٥٥٠,٠٠٠,٠٠٠)
إجمالي المتبقي من قيمة العقد (١,٤٤٥,٩٤٠,٠٠٠) ريال	

وقد تحقق ربح من بيع حق الانتفاع بمبلغ (٤٧٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال

البيان	المبلغ (بالريال)
مبلغ استئجار البرج في ١٤٢٧/٥/٢١ هـ الموافق ٢٠٠٦/٦/١٧ م	٢,٢٠٠,٠٠٠,٠٠٠
مبلغ التنازل لشركة ضفي ١٤٣٠/٦/١٦ هـ الموافق ٢٠٠٩/٦/٩ م	٢,٦٧٥,٠٠٠,٠٠٠
الربح الرأسمالي	٤٧٥,٠٠٠,٠٠٠
ضريبة الدخل (٢٠%)	٩٥,٠٠٠,٠٠٠

وعليه - ومع مراعاة ما سيتم إيضاحه في البند الثاني من المذكرة - تم إخضاع هذا الربح الرأسمالي لضريبة الدخل طبقاً لأحكام الفقرتين (أ، د) من المادة التاسعة من نظام ضريبة الدخل الخاصة بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن التخلص من الأصول والتي نصت على: (أ- الربح أو الخسارة المتحققة من التخلص من الأصل هو الفرق بين التعويض المستلم عن الأصل وأساس التكلفة له.

د - أساس تكلفة الأصل الذي يشتريه المكلف أو ينتجه أو يصنعه أو يشيده بنفسه هو المبلغ الذي يسدده المكلف عن الأصل أو يتكبده نقدًا أو عينًا في عملية الحصول عليه.) وكذلك طبقاً للفقرة (د) من البند (٧) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية التي انتهت إلى أنه يتم تقدير الأرباح الرأسمالية عند التخلص من الأصول طبقاً للبند (د) والذي نص على: (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).

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر جلسة المناقشة الثانية، والمذكرة الإلحاقية المقدمة من المكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في مطالبة المكلف بتخفيض مبلغ المكاسب الرأسمالية بقيمة التكاليف التي تكبدها وعدم محاسبته تقديرياً، في حين ترى الهيئة أن المكلف لم يقوم بتحقيق أي أعمال أو إيرادات لعدم البدء في استلام البرج وتشغيله.

وبسؤال ممثلي الهيئة عن المكاسب الرأسمالية موضوع الاعتراض والتي هي موضوع الضريبة محل النظر أمام اللجنة أفاد ممثل الهيئة بأنه المبلغ الوارد في الصفحة الرابعة من خطاب الهيئة، وبالنظر للصفحة المحال إليها تبين أن المبلغ هو (٤١٠،٨٨٤،٤٥٤) ريالاً، وأكد ممثل المكلف في جلسة المناقشة بأنه ذات المبلغ محل الاعتراض، كما اتضح للجنة أن المكلف لم يشر إلى القوائم المالية ويحتج بها في خطاب اعتراضه الأصلي والذي تم إعداده من قبل مكتب (ن) ، ولم يقدمها مع الإقرار خلال المدة النظامية، كما قدم بناء على طلب اللجنة بياناتاً بالتكاليف التي يدعي تحملها إلا أنها غير مؤيدة بمستندات ثبوتية. وقدم أيضاً قوائم مالية صادقة عليها المحاسب القانوني الذي مثل المكلف في جلسة المناقشة، ولاحظت اللجنة أن أعمال المراجعة للأعوام من ٢٠٠٧م وحتى ٢٠١١م تمنأهاؤها خلال الفترة من ١٤٣٨/٥/٢٩هـ وحتى ١٤٣٨/٦/٢هـ أي في غضون أربعة أيام، مما يؤكد عدم وجود قوائم مالية صادقة عليها خلال الأعوام موضوع الاعتراض لتقدم مع القرارات خلال المدد النظامية، واستناداً إلى فقرة (ج) من المادة (٢) من نظام ضريبة الدخل، والفقرة (أ) من البند (٣) والفقرة (ج) من البند (٧) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، ولمخالفة المكلف للمادة (١٧٥) من نظام الشركات في عدم إعداد القوائم المالية سنوياً خلال أربعة أشهر من نهاية سنته المالية، ترى اللجنة رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٤ - غرامة الإخفاء بمبلغ (٢٣،٧٥٠،٠٠٠) ريال:

أ - وجهة نظر المكلف:

ذكر المكلف أنه تجب غرامة الإخفاء وقدرها (٢٥%) من فرق الضريبة الناتجة في حالة تقديم المكلف أو محاسبه القانوني معلومات غير حقيقية أو الغش بقصد التهرب من الضريبة، وتشمل الحالات الآتية:

أ - تقديم دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات غير حقيقية لا تعكس الوضع الصحيح للمكلف.

ب - تقديم الإقرار على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات مع تضمينه معلومات تخالف ما تظهره دفاتره وسجلاته.

ج - تقديم فواتير أو وثائق مزورة أو مصطنعة أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر.

د - عدم الإفصاح عن نشاط أو أكثر من أنواع النشاط التي تخضع للضريبة.

هـ - إلتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل قيام الهيئة بالفحص.

وأفاد المكلف أن جميع الحالات المذكورة أعلاه يتوفر فيها الركن المعنوي وهو تعمد الغش أو الإخفاء، الأمر الذي لا ينطبق على حالته، حيث لم تكن هناك نية مسبقة بإخفاء نشاطه أو التهرب من أي التزام زكوي يترتب عليه، وعدم تسجيل نشاطه لدى الهيئة كما تم شرحه أعلاه ناتج في الأساس عن عدم دراية وإلمام كاف بما يتوجب عليه فعله بموجب نظم الضريبة والزكاة المطبقة بالمملكة العربية السعودية، وهو على استعداد لتسجيل نشاطه لدى الهيئة وتقديم كل ما يلزم من دفاتر ومعلومات وبيانات يتطلبها النظام لإنهاء وضعه الزكوي مع الهيئة عن نشاطه المذكور، ولذلك فإن يطلب إسقاط غرامة الإخفاء لعدم توفر الركن المعنوي الموجب لهذه الغرامة.

وأضاف المكلف في مذكرته الإلحاقية أن الهيئة قامت بغرض غرامة قدرها (٢٥%) من فرق الضريبة المستحق استناداً لأحكام المادة (٧٧ب) من النظام الضريبي، ويعترض المكلف على فرض هذه الغرامة استناداً للمبررات التالية:

أ - تفرض هذه الغرامة على فئة المكلفين الذين يقدمون معلومات غير حقيقية أو في حالات الغش بقصد التهرب من الضريبة ويتضح ذلك جلياً من الحالات الواردة بنفس المادة والتي تنصب على الغشوتعمد إخفاء البيانات أو المعلومات المرتبطة بنظامية إمساك الدفاتر، وهو ما حدا بالهيئة إلى الربط عليه تقديرياً طبقاً لأحكام المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي، وبالتالي فإن الإلتلاف لا يخضع نظاماً لهذه الغرامة.

ب - الأرباح الرأسمالية لا يطالب عنها المكلف بها بتقديم إقرار ضريبي للهيئة كسائر الأنشطة الممارسة في المملكة، مما يعني عدم توجب الغرامة في هذه الحالة.

ت - استناداً لأحكام المادة (٦١ب) من نظام ضريبة الدخل المتعلقة بحق الهيئة في المعلومات، يقع عبء التبليغ عن معلومات التعاقد وشروطه خلال ثلاثة أشهر من تاريخ إبرام العقد على الجهة المقيمة (شركة ط)، وعليه لم يكن هنا تعمد من الإلتلاف في إخفاء أية بيانات أو معلومات أو نية مسبقة بإخفاء نشاطهم عن الهيئة أو التهرب من أي التزام نظامي. وبناءً على ما سبق يطلب المكلف من اللجنة إلغاء فرض غرامة الإخفاء الواردة بربط الهيئة.

ب - وجهة نظر الهيئة:

تم فرض غرامة الإخفاء طبقاً للمادة (٧٧ب/٤) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ التي تنص على: (علاوة على الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (أ) من هذه المادة، تفرض على المكلف غرامة مالية قدرها (٢٥%) من فرق الضريبة الناتجة عن عدم تقديم المكلف أو محاسبه القانوني معلومات حقيقية أو الغش بقصد التهرب من الضريبة وعلى الأخص في الحالات التالية: ٤ - عدم الإفصاح عن نشاط أو أكثر من أنواع النشاط التي تخضع للضريبة).

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر جلسة المناقشة الثانية، والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في طلب المكلف عدم احتساب غرامة إخفاء لانتهاء النية في إخفاء الضريبة، ولجهله وضعف إلمامه بما يتوجب عليه فعله بموجب نظام الضريبة والزكاة المطبق في المملكة العربية السعودية، في حين ترى الهيئة أن الغرامة المفروضة عليه كانت تطبيقاً لمواد نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية وبدراسة اللجنة لفدوى الخلاف بين الطرفين يتضح الآتي:

- خضوع المكلف وما حققه من مكاسب رأسمالية للضريبة وفقاً للفقرة (د) من المادة (٢) والمادة (٨) من نظام ضريبة الدخل.

- أن مسؤولية تقديم الإقرار الضريبي لغرض المعلومات في شركات الأشخاص تقع على عاتق الشركة (الائتلاف ومجموعة ط) وفقاً للفقرة (أ) من المادة (٣٦) من نظام ضريبة الدخل، كما يقع على عاتق الشركاء بصفتهم الشخصية دفع الضريبة وفقاً للفقرة (٢) من المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

- أن عدم تسجيل المكلف لنشاطه يوجب فرض غرامة الإخفاء استناداً إلى البند (٤) من الفقرة (ب) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل، كون الجهل بالأنظمة ليس ذريعة يستند عليها التاجر في عدم الوعاء بالالتزامات المتوجبة عليه تجاه الجهات النظامية والتشريعية في الدولة التي يمارس فيها نشاطه.

ولكل ما تقدم فإن اللجنة ترى رفض اعتراض المكلف على هذا البند.

٥ - غرامة التأخير:

أ - وجهة نظر المكلف:

أفاد المكلف أن غرامة التأخير البالغة (١%) حسب المادتين (٧٦) و(٧٧) من نظام ضريبة الدخل تجب على مبلغ الضريبة غير المسددة، ولذلك تسقط هذه الغرامة بسقوط أصلها حيث أن المكلف يخضع للزكاة وليس للضريبة وبالتالي لا تتوجب عليه ضريبة غير مسددة تقتضي فرض مثل هذه الغرامة.

وأضاف في مذكرته الإلحاقية أن المادة (١٧٨/ب) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل قضت بفرض الغرامة عن التأخير في سداد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة على المكلف الضريبي، وحيث إن الائتلاف مكلف زكوي لما قدمه من مبررات في بند الاعتراض الثالث وبالتالي لا يخضع لأي غرامات تأخير.

ب - وجهة نظر الهيئة:

تم فرض غرامات التأخير على الفروقات الضريبية غير المسددة في الموعد النظامي بموجب المادة (٧٧) فقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على: (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (١%) 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)، وكذلك طبقاً لأحكام المادة (١٨) فقرة (١/ب) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي تنص على: (تضاف إلى الغرامات في المادة السابقة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية: ب - التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب سبب ربط الهيئة).

ج - رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر المكلف والهيئة، ومحضر جلسة المناقشة الثانية، والمذكرة الإلحاقية للمكلف، تبين أن الخلاف بين الطرفين ينحصر في مطالبة المكلف بسقوط غرامة التأخير لسقوط أصلها كونه يرى أنه خاضع للزكاة وليس للضريبة، في حين ترى الهيئة أن فرض غرامة التأخير جاء تطبيقاً للمواد ذات العلاقة من مواد نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية. ولأن الغرامة تثبت بثبوت أصلها وموجبها، وحيث إن اللجنة رفضت اعتراض المكلف في البند الأول (المعاملة الضريبية) والبند الثالث؛ فإن اللجنة ترى رفض اعتراضه على هذا البند.

وبناءً عليه تقرر اللجنة الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف من الناحية الشكلية؛ وفقاً لحجتيات القرار.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

١ - رفض اعتراض المكلف على معاملته ضريبياً؛ وفقاً لحجتيات القرار.

٢ - انتهاء الخلاف حول استبعاد نصيب شركة ط (مكلف زكوي مقيم) من الربح الرأسمالي الخاضع للضريبة بموافقة الهيئة على وجهة نظر المكلف.

٣ - رفض اعتراض المكلف على احتساب الضريبة على كامل الربح الرأسمالي؛ وفقاً لحجتيات القرار.

٤ - رفض اعتراض المكلف على فرض غرامة الإخفاء؛ وفقاً لحجتيات القرار.

٥ - رفض اعتراض المكلف على فرض غرامة التأخير؛ وفقاً لحجتيات القرار.

علمًا بأنه يحق لمن له اعتراض على هذا القرار من ذوي الشأن أن يقدم استئنافه مسبباً إلى اللجنة الاستئنافية الضريبية خلال مدة ستين يوماً من تاريخ استلام القرار، على أن يرفق المكلف باستئنافه ما يثبت دفع ما قد يستحق عليه من فروقات بموجب هذا القرار أو ضمان مصرفي بها.

والله الموفق،،،