

(قرار رقم ٢٤ لعام ١٤٣٨هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف / شركة (أ)

برقم (٣٨/٣)

على ضريبة الدخل على الأرباح الرأسمالية لعامي ٢٠١٠م و ٢٠١١م

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله وبعد: -

في يوم الإثنين ٢٣/١٠/١٤٣٨هـ اجتمعت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بالرياض للبت في الاعتراض المقدم من المكلف / شركة (أ) على ضريبة الدخل على الأرباح الرأسمالية لعامي ٢٠١٠م و ٢٠١١م، وبعد الاطلاع على ملف الاعتراض لدى اللجنة، وعلى مذكرة رفع الاعتراض رقم ١٤٣٨/١٦/٢٨٤٨ بتاريخ ١٤٣٨/١/٢٦هـ وعلى ما ورد بالمذكرات الإلحاقية وعلى ما ورد بمحضر جلسة المناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٨/٥/١٥هـ التي حضرها عن الهيئة بموجب خطاب مدير عام الهيئة رقم ١٤٣٨/١٦/١٤٠٤٤ بتاريخ ١٤٣٨/٥/٩هـ كل من..... و..... و..... وحضر عن المكلف بموجب الخطاب المصادق عليه من الغرفة التجارية الصناعية بالرياض كل من..... و..... و.....

فقد قررت اللجنة الفصل في الاعتراض على النحو التالي:

أولاً: الناحية الشكلية:

أخطرت الهيئة المكلف بالربط بخطابها رقم ١٤٣٦/٢١/٤٣٦٧ بتاريخ ١٤٣٦/٦/٢٠هـ واعترض المكلف على الربط بخطابه الوارد للهيئة برقم ١٤٣٦/٢١/٢٨٠٨ بتاريخ ١٤٣٦/٨/٢٠هـ، وحيث إن الاعتراض قُدم خلال المدة النظامية مسبقاً ومن ذي صفة فإنه يكون مقبولاً من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

ينحصر اعتراض المكلف على ما يلي:

١. مطالبة الشركة بسداد الضريبة وعدم تطبيق الهيئة القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) الصادر بتاريخ ١٤٣٥/٠٥/١٨هـ الذي حدد مسؤولية سداد الضريبة على الأرباح الرأسمالية.
٢. فرض ضريبة أرباح رأسمالية على تخارج الشركاء الخليجين غير المقيمين.
٣. فرض غرامة التأخير على الضرائب المستحقة حتى تاريخ السداد.
٤. فرض غرامة عدم تقديم الإقرار.

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

١-مطالبة الشركة بسداد الضريبة وعدم تطبيق الهيئة القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) الصادر بتاريخ ١٤٣٥/٠٥/١٨هـ الذي حدد مسؤولية سداد الضريبة على الأرباح الرأسمالية.

## أ - وجهة نظر المكلف:

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

"بداية نود التوضيح أن المصلحة قد قامت بإلزام الشركة بدفع ضريبة الأرباح الرأسمالية والإيرث على الشركة بموجب

المادة ١٦ فقرة ٧-هـ قبل التعديل بموجب القرار الوزاري المشار إليه أعلاه، والذي نص على الآتي:

هـ- 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.

هذا ووفقًا للنص الموضح أعلاه فإن الشركة لا تختلف مع المصلحة في ذلك، إلا أنه قد سهى على المصلحة تطبيق القرار الوزاري والذي أقر بتعديل نص المادة ١٦ فقرة ٧-هـ بموجب البند أولًا الفقرة (و) من القرار لتقرأ على النحو التالي:

(على الشريك البائع إشعار المصلحة بالبيع وسداد الضرائب المستحقة على الأرباح الرأسمالية الناتجة خلال ستين يومًا من تاريخ البيع، ويعد المشتري مسؤولًا بالتضامن مع الشريك البائع في سداد أي مستحقات للمصلحة نتيجة لذلك).

وبهذا الخصوص، يتضح جليًا لسعادتكم أن الشركة لم تعد ملزمة بدفع أي مستحقات ضريبية للمصلحة إذا ما أخل البائع بالمتطلبات النظامية المتعلقة بالتصريح على عملية البيع ودفع الضرائب المستحقة عن ذلك. كما وأكد البند الثاني من ذات القرار أن بموجب النص الآتي:

(يبلغ هذا القرار إلى من يلزم لتنفيذه، ويطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح فيها الربط نهائيًا).

وبناء على ما تقدم أعلاه ترى الشركة أنه لا يحق للمصلحة نظامًا مطالبة الشركة بدفع أي ضريبة متوجبة على الشريك البائع وإلا اعتبر ذلك مخالفة صريحة لقرار وزير المالية الذي منح الصلاحيات اللازمة بموجب النظام الضريبي الصادر بالأمر الملكي، بإصدار التعليمات واتخاذ الإجراءات التي يراها ضرورية لوضع النظام موضع التنفيذ. وبالتالي تطالب الشركة بإصدار ربط معدل يظهر عدم وجود أي مستحقات على الشركة نتيجة العمليات التي تم توضيحها أعلاه."

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

بداية نود التوضيح أن الهيئة قد قامت بإلزام الشركة بدفع ضريبة الأرباح الرأسمالية والإيرث على الشركة بموجب المادة

١٦ فقرة ٧-هـ قبل التعديل بموجب القرار الوزاري المشار إليه أعلاه، والذي نص على الآتي:

هـ- على الشريك البائع إشعار الهيئة 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 للهيئة نتيجة لذلك.

هذا ووفقًا للنص الموضح أعلاه فإن الشركة لا تختلف مع الهيئة في ذلك، إلا أنه قد سهى على الهيئة تطبيق القرار الوزاري والذي أقر بتعديل نص المادة ١٦ فقرة ٧-هـ بموجب البند أولًا الفقرة (و) من القرار لتقرأ على النحو التالي:

(على الشريك البائع إشعار الهيئة بالبيع وسداد الضرائب المستحقة على الأرباح الرأسمالية الناتجة خلال ستين يومًا من تاريخ البيع، ويعد المشتري مسؤولًا بالتضامن مع الشريك البائع في سداد أي مستحقات للهيئة نتيجة لذلك).

وبهذا الخصوص، يتضح جلياً لسعادتكم أن الشركة لم تعد ملزمة بدفع أي مستحقات ضريبية للهيئة إذا ما أخل البائع بالمتطلبات النظامية المتعلقة بالتصريح على عملية البيع ودفع الضرائب المستحقة عن ذلك. كما وأكد البند الثاني من ذات القرار على تطبيق القرار الوزاري ١٧٧٦ على حالة الشركة بموجب النص الآتي:

(يبلغ هذا القرار إلى من يلزم لتنفيذه، ويطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح فيها الربط نهائياً).

ترى الشركة أنه لا يحق للهيئة نظاماً مطالباً الشركة بدفع أي ضريبة متوجبة على الشريك البائع وإلا اعتبر ذلك مخالفة صريحة لقرار وزير المالية الذي منح الصلاحيات اللازمة بموجب النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي، بإصدار التعليمات واتخاذ الإجراءات التي يراها ضرورية لوضع النظام موضع التنفيذ. وبالتالي تطالب الشركة بإصدار ربط معدل يظهر عدم وجود أي مستحقات على الشركة وفقاً للمواد النظامية أعلاه.

### وجهة نظر الهيئة:

- توضح الهيئة أن عملية بيع الحصة تمت في عامي ٢٠١٠م و ٢٠١١م وتم إجراء الربط لاحتساب ضريبة الأرباح الرأسمالية في ١٤٣٦/٦/٢٠هـ وبالتالي ينطبق على الحالة البند (ثانياً) من القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٤٣٥/٥/١٨هـ الذي نص على (يبلغ هذا القرار إلى من يلزم لتنفيذه، ويطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائياً) ومن ثم ينطبق عليها نص الفقرة (٧/هـ) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية من النظام الضريبي المعدلة بهذا القرار الوزاري المذكور والتي نصها (على الشريك البائع إشعار المصلحة بالبيع وسداد الضرائب المستحقة على الأرباح الرأسمالية الناتجة خلال ستين يوماً من تاريخ البيع، ويعد المشتري مسؤولاً بالتزامن مع الشريك البائع في سداد أي مستحقات للمصلحة نتيجة لذلك).

- وحيث إن أطراف عملية البيع هم شركاء بالشركة فقد تم توجيه خطابات الربط والمطالبة بضريبة الأرباح الرأسمالية إلى مكتب المحاسب القانوني للشركة بصفته ممثلاً ووكيلاً عنها.

### رد الشركة على وجهة نظر الهيئة:

تود الشركة أن تؤكد من وجهة نظرها إن إجراء الهيئة الذي تم شرحه طبقاً لوجهة نظر الهيئة لا يعد كتطبيق صحيح للائحة التنفيذية المعدلة طبقاً للقرار الوزاري ١٧٧٦ وذلك لأنها لازلت تطالب الشركة بدفع تلك المستحقات طبقاً لربطها. وتؤكد الشركة على ما جاء في اعتراضها (مرفق رقم ١)، فيما يخص هذا البند والسابق شرحه أعلاه، في أنه لا يحق للهيئة نظاماً مطالباً الشركة بدفع أي ضريبة متوجبة على الشريك البائع وإلا اعتبر ذلك مخالفة صريحة لقرار وزير المالية، وذلك لأن الشركة لم تعد مسؤولة لا من قريب أو بعيد عن الضرائب عن الأرباح المفترضة الرأسمالية طبقاً للقرار الوزاري ١٧٧٦. لإن لها شخصيتها الاعتبارية المستقلة عن الشركاء فيها.

فالزام الشركة حتى بالرد على الهيئة يعد تحملاً لمسؤولية حيث إن اعتراضنا هذا يخص "سداد أي مستحقات للمصلحة نتيجة لذلك".

### ب - وجهة نظر الهيئة:

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

"توضح الهيئة أن عملية بيع الحصة تمت في عامي ٢٠١٠م و ٢٠١١م وتم إجراء الربط لاحتساب ضريبة الأرباح الرأسمالية في ١٤٣٦/٦/٢٠هـ وبالتالي ينطبق على الحالة البند (ثانياً) من القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٤٣٥/٥/١٨هـ الذي نص على (يبلغ هذا القرار إلى من يلزم لتنفيذه، ويطبق من تاريخه بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائياً) ومن ثم ينطبق عليها نص الفقرة (٧/هـ) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية من النظام الضريبي المعدلة بهذا القرار الوزاري المذكور والتي نصها (على الشريك البائع إشعار المصلحة بالبيع وسداد الضرائب المستحقة على الأرباح الرأسمالية الناتجة خلال

ستين يومًا من تاريخ البيع، ويعد المشتري مسؤولًا بالتضامن مع الشريك البائع في سداد أي مستحقات للمصلحة نتيجة لذلك) وحيث إن اطراف عملية البيع هم شركاء بالشركة فقد تم توجيه خطابات الربط والمطالبة بضريبة الأرباح الرأسمالية إلى مكتب المحاسب القانوني للشركة بصفته ممثلًا وكيلًا عنها."

### ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والهيئة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرات الإلحاقية تبين أن محل الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على مطالبة الشركة بسداد الضريبة وعدم تطبيق الهيئة القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) الصادر بتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥هـ الذي حدد مسؤولية سداد الضريبة على الأرباح الرأسمالية للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى الهيئة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للربط الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض وإلى المذكرات الإلحاقية، وحيث نصت الفقرة (و) من القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥هـ على "على الشريك البائع إشعار المصلحة بالبيع وسداد الضرائب المستحقة على الأرباح الرأسمالية الناتجة خلال ستين يومًا من تاريخ البيع، ويعد المشتري مسؤولًا بالتضامن مع الشريك البائع في سداد أي مستحقات للمصلحة نتيجة لذلك"، وهذا يعني أن توجه المطالبة بسداد الضريبة للبائع والشريك المشتري وليس للشركة، مما ترى معه اللجنة قبول اعتراض المكلف على هذا البند.

## ٢- فرض ضريبة أرباح رأسمالية على تخارج الشركاء الخليجيين غير المقيمين.

### أ - وجهة نظر المكلف:

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

"بهذا الخصوص، تود الشركة أن توضح لسعادتكم أنه على فرض ثبت صحة وجهة نظر المصلحة في تفسيرها لتعديل القرار الوزاري المشار إليه أعلاه، والفرض ليس بحقيقة، فنود توضيح وجهة نظر الشركة الضريبية فيما يتعلق بخضوع حصة كل من الشيخ..... والسيدة ..... رحمهما الله لضريبة الإرث، وأيضًا فيما يتعلق بخضوع الأرباح الرأسمالية الناجمة عن بيع بعض الشركاء الغير مقيمين لحصصهم في الشركة لضريبة الأرباح الرأسمالية على النحو التالي:

- ترى الشركة أن خضوع الإرث والأرباح الرأسمالية للضريبة ناجم عن مبدأ الإقامة الموضح في النظام الضريبي ولائحته التنفيذية، حيث إن بعض الشركاء في الشركة لا يعتبرون مقيمين لأغراض النظام.

- وبهذا الخصوص، تود الشركة أن توضح لسعادتكم أن كافة الشركاء يعتبرون مقيمين في المملكة بغض النظر عن التواجد المادي لهم في المملكة العربية السعودية ("المملكة") وفقًا للاتفاقية الاقتصادية بين دول مجلس التعاون الخليجي ("الاتفاقية").

لقد نصت المادة (٣٥) من النظام الضريبي أنه في حالة وجود تعارض بين النظام الضريبي والاتفاقيات الدولية التي تكون المملكة طرفًا فيها تسري شروط تلك الاتفاقية.

هذا وبمراجعة مفهوم الإقامة وفي ضوء النظام الضريبي والاتفاقية يتضح جليًا أن النظام الضريبي السعودي يتعارض مع الاتفاقية في مفهوم الإقامة، كما هو موضح أدناه:

نصت المادة الثالثة من النظام الضريبي على مايلي:

" يعد الشخص الطبيعي مقيمًا في المملكة في السنة الضريبية إذا توافر فيه أي من الشرطين الآتيين:  
١ - أن يكون له مسكن دائم في المملكة، وأن يقيم في المملكة لمدة لا تقل في مجموعها عن ثلاثين (٣٠) يومًا في السنة الضريبية.

٢- أن يقيم في المملكة لمدة لا تقل عن مائة وثلاثة وثمانين (١٨٣) يومًا في السنة الضريبية.

لأغراض هذه الفقرة، تعد الإقامة في المملكة لجزء من اليوم إقامة ليوم كامل، ولا تعد إقامة شخص في المملكة وهو في حالة عبور بين نقطتين خارجها (ترانزيت).

ب - تعد الشركة مقيمة في المملكة خلال السنة الضريبية إذا توافر فيها أي من الشرطين الآتيين:

١ - أن تكون منشأة وفقًا لنظام الشركات.

٢ - أن تقع إدارتها الرئيسة في المملكة."

بينما نصت المادة الثالثة من الاتفاقية على ما يلي:

" يُعَامَل مواطنو دول المجلس الطبيعيون والاعتباريون في أي دولة من الدول الأعضاء نفس معاملة مواطنيها دون تفریق أو تمييز في كافة المجالات الاقتصادية ولاسيما:

١ . التنقل والإقامة.

٢ العمل في القطاعات الحكومية والأهلية.

٣. التأمين الاجتماعي والتقاعد.

٤. ممارسة المهن والحرف.

٥. مزاوله جميع الأنشطة الاقتصادية والاستثمارية والخدمية.

٦. تملك العقار.

٧. تنقل رؤوس الأموال.

٨. المعاملة الضريبية.

٩. تداول وشراء الأسهم وتأسيس الشركات.

١٠. التعليم والصحة والخدمات الاجتماعية."

وعليه، فإنه للوصول إلى المعاملة المتساوية من غير تمييز كان من المفترض أن يكون نص المادة الثالثة بموجب النظام الضريبي السعودي كما يلي:

" يعد الشخص الطبيعي مقيماً في المملكة في السنة الضريبية إذا توافر فيه أي من الشرطين الآتيين:

١ - أن يكون له مسكن دائم في المملكة أو أي دولة خليجية، وأن يقيم في المملكة أو أي دولة خليجية لمدة لا تقل في مجموعها عن ثلاثين (٣٠) يوماً في السنة الضريبية.

٢- أن يقيم في المملكة أو أي دولة خليجية لمدة لا تقل عن مائة وثلاثة وثمانين (١٨٣) يوماً في السنة الضريبية."

إن التمييز في المعاملة الضريبية في النظام الضريبي السعودي ناجم عن عدم تساوي الفرص في الإقامة بين مواطني وشركات دول الخليج مقارنة مع مواطني المملكة وشركاتها حيث إن المادة الثالثة منه اشترطت تواجد المواطن والشركة الخليجية في المملكة حتى يكتسب صفة الإقامة. وعليه، فإن فرصة المواطن السعودي أو الشركة السعودية في الإقامة بموجب المادة الثالثة من النظام الضريبي ليست على سبيل المثال كفرصة المواطن الكويتي أو الشركة الكويتية، مما نجم عنه تمييز في المعاملة وبالتالي عدم المساواة في المعاملة الضريبية مما يتعارض صراحة مع نص المادة الثالثة أعلاه من الاتفاقية والتي أكدت على المساواة في المعاملة الضريبية.

إن هدف الاتفاقية هي تعزيز اقتصاد دول المجلس سعياً منها إلى تحقيق الوصول إلى السوق المشتركة والاتحاد النقدي والاقتصادي بين دول المجلس ضمن برنامج زمني محدد، بالإضافة إلى استجابة تطلعات وآمال مواطني دول المجلس في تحقيق المواطنة الخليجية بما فيها المساواة في المعاملة (من غير تمييز) في التنقل والإقامة والعمل والاستثمار والتعليم والصحة والخدمات الاجتماعية.

وبناءً على الهدف الأساسي من الاتفاقية فإنه يمكن لنا القول إنه يجب معاملة منطقة ودول الخليج كدولة واحدة حتى يتم تحقيق الهدف الأساسي من تلك الاتفاقية وأن تعامل كل دولة مواطني وشركات الخليج كمعاملتها لمواطنيها وشركاتها من غير تمييز، بما في ذلك مفهوم الإقامة وهذا ما أكدته المادة الأولى من الاتفاقية حيث نصت على ما يلي:

" يتم التبادل التجاري بين دول المجلس ضمن اتحاد جمركي يُطبق في موعد أقصاه الأول من يناير عام ٢٠٠٣م، ويتضمن

كحد أدنى:

أ. تعرفه جمركية موحدة تجاه العالم الخارجي.

ب. أنظمة وإجراءات جمركية موحدة.

ج. نقطة دخول واحدة يتم عندها تحصيل الرسوم الجمركية الموحدة.

د. انتقال السلع بين دول المجلس دون قيود جمركية أو غير جمركية، مع الأخذ في الاعتبار تطبيق أنظمة الحجر البيطري والزراعي، والسلع الممنوعة والمقيدة.

هـ. معاملة السلع المنتجة في أي من دول المجلس معاملة المنتجات الوطنية".

إن مفهوم ما تقدم أعلاه قد تم تأييده بقرار مجلس الوزراء رقم (٣٦٤) وتاريخ ١٤٣٢/١٢/٤ هـ بالموافقة على تطبيق قرار المجلس الأعلى لمجلس التعاون لدول الخليج العربي في دورته (٣١) في أبو ظبي والقاضية بما يلي:  
"السماح للشركات الخليجية بفتح فروع لها في دول المجلس وتحقيق المساواة التامة في معاملة فروع هذه الشركات معاملة فروع الشركات الوطنية".

إن هذا القرار يخالف ويتعارض مع نص المادة الثالثة من النظام الضريبي جملةً وتفصيلاً فيما يتعلق بمفهوم الإقامة ويؤيد المادة الثالثة من الاتفاقية من حيث وجوب التساوي في المعاملة من غير تمييز فيما يتعلق بالإقامة والمعاملة الضريبية ويؤكد مفهومنا - المبين أعلاه - حول الاتفاقية على وجوب معاملة دول الخليج كدولة واحدة.

بناءً على ما تقدم، فإن الإرث والأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع أسهم أو حصص في شركة سعودية تخضع للزكاة طالما أن المالك هو شخص خليجي مقيم في السعودية أو دول الخليج.

وهذا ما أكدته خطاب المصلحة رقم ٩/٦٧٩ بتاريخ ١/٢٩/١٤٢٨ هـ الموافق ١٧ فبراير ٢٠٠٧ والذي نص على ما يلي:

#### " الشركة:

نأمل تأكيد عدم نشوء الأرباح عند تحويل الحصص في شركة تضامنية إلى ورثة أو خلفاء الشريك الخليجي غير المقيم بعد وفاته.

#### رد المصلحة:

إذا توفي شريك خليجي غير مقيم في شركة تضامنية مقيمة أو انتقلت حصته إلى ورثة بنفس أساس تكلفة الحصول عليها مع استمرار الشركة في نشاطها فإنه لا يترتب على ذلك أي أثر ضريبي".

بناءً على ما تقدم أعلاه، يتضح لسعادتك أنه لا يتوجب فرض أي ضريبة على الشركاء أو الشركة، وعليه تطلب الشركة من المصلحة إعادة إصدار ربط يوضح عدم وجود أي مبالغ مستحقة على الشركة.

#### ٢ - ب) احتساب الإرث والأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة:

فيما لو أصرت المصلحة على وجهة نظرها القاضية بإخضاع الإرث والأرباح الرأسمالية للضريبة، رغم إصرار الشركة على عدم خضوع حصة الشركاء المتوفين لضريبة الإرث وكذلك أرباح الشركاء الناجمة من بيع حصصهم في الشركة إلى الضريبة، فإن الشركة ترى أن يتم احتساب ضريبة الإرث والأرباح الرأسمالية بناءً على المعادلة الآتية:

الإرث والأرباح الرأسمالية = القيمة التعويضية أو البيعية - أساس التكلفة.

وبهذا الخصوص نود التأكيد أن أساس التكلفة يتم احتسابها بناءً على حقوق الملكية والتي تتضمن العناصر الموضحة أدناه، وليس رأس المال فقط:

١- رأس المال

٢- الأرباح المبقاة

٣- الاحتياطات النظامية

إن الأسباب التالية تؤكد وجهة نظر الشركة بوجوب احتساب أساس التكلفة بناءً على حقوق الملكية وليس رأس المال فقط:

١- إن قيمة الأرباح المبقاة التي لم توزع للشريك قد تم استغلالها إما في تمويل أعمال أو أصول الشركة لأغراض تحسين أدائها وتوسعتها مما يزيد من القيمة السوقية للشركة، مما يعني أن الشريك تكبد تكاليف (من خلال عدم الاستفادة من الحصول على الأرباح) لأغراض توسعة الشركة. أما فيما يتعلق بمبالغ الاحتياطيات النظامية، فإنه لا بد من الأخذ بعين الاعتبار أن هذه الاحتياطيات تم تجنبها من أرباح الشركة وفقاً لمتطلبات المادة (١٢٥) من نظام الشركات، وعليه فإن عدم تمكن الشريك من استخدامها تعتبر بمثابة تكلفة.

٢- إن تخلي الشريك عن حصته من الأرباح المبقاة مقابل تحسين وتوسعة الشركة تعتبر تكلفة تكبدها الشريك نيابة عن الشركة، فعلى سبيل المثال لو قامت الشركة بتوزيع تلك الأرباح على الشركاء فإنها قد تلجأ إلى الاقتراض من البنوك والتي ستكلفها فوائد مالية أو أنها ستقوم بإدخال شريك جديد مقابل تلك الأرباح الموزعة مما سيؤدي إلى زيادة أساس التكلفة.

٣- في حال قرر الشركاء بيع حصصهم في الشركة فإنه لا بد من أخذ الأرباح المبقاة بعين الاعتبار في احتساب تكلفة الأساس، حيث إنه لو قامت الشركة بتوزيع الأرباح المبقاة على الشركاء لنقصت قيمة صفقة الشراء بمبلغ الأرباح الموزعة مما يؤكد أن الأرباح المبقاة هي جزء من تكلفة الصفقة لا بد من أخذها بعين الاعتبار عند احتساب الأرباح الرأسمالية.

٤- أنه في حال تصفية الشركة فإن حالة الأرباح المبقاة والاحتياطيات النظامية هي نفس حال رأس المال حيث لا تعتبر من حق الشريك إلى أن يتم سداد كافة مطلوبات الشركة والتي نجمت عن تمويل أصول ونشاط الشركة، مما يؤكد أن الأرباح المبقاة هي تكلفة تكبدها الشريك في تمويل أصول ونشاط الشركة كما هو الحال في رأس المال.

لقد نصت المادة التاسعة من النظام الضريبي فقرة (و) على أن تضاف المصاريف المتكبدة لإجراء تغييرات أو تحسينات على الأصل غير المستهلك إلى أساس تكلفة الأصل مما يؤكد أن أساس تكلفة الأصل (حصة في شركة) لا يتمثل فقط بالمبلغ المتكبد للحصول على الأصل (حصة في شركة) وإنما تضاف إليه أي تكاليف أخرى قد يتم تكبدها بشكل مباشر أو غير مباشر لأغراض تحسين أداء الأصل (حصة في شركة).

٥- كما تود الشركة التأكيد على أن أساس تكلفة الأصل أو الحصة المباعة لا يحكمه الشكل القانوني للشركة وفقاً لمعايير المحاسبة السعودية، وبالتالي، فإن المدلول المنطقي لما سبق أن الحصة المباعة في شركة الأموال المقيمة ما هي إلا أصل أو مجموعة أصول بشركة الأموال المقيمة تزداد تكلفتها بمقدار الزيادة في حقوق الملكية وذلك استرشاداً بالمادة ٣٨ من النظام الضريبي والتي قد حددت أساس التكلفة للشريك بشركات الأشخاص وأكدت أنه يزداد بمقدار حصة الشريك في دخل شركات الأشخاص.

٦- وعليه، فإذا أردنا استبعاد حصة الشريك الأجنبي من أصول شركة الأموال المقيمة، فإن قيمة تلك الحصة من الأصول تحدد (بعد حسم قيمة المطلوبات منها) بما يقابلها من قيمة حقوق الملكية بالشركة كما هو موضح في المثال أدناه:

الأصل	صافي قيمة الأصول بعد حسم قيمة المطلوبات (ريال سعودي)	مصدر التمويل الذاتي (حقوق الملكية)	القيمة (ريال سعودي)
سيارات	١,٠٠٠	رأس المال	٣,٠٠٠

١,٠٠٠	احتياطيات	٥,٠٠٠	مباني
٤,٠٠٠	أرباح مبقاة	٢,٠٠٠	أثاث ومعدات
٨,٠٠٠		٨,٠٠٠	المجموع

ومن ثم، ووفقاً لمعايير المحاسبة المالية فإن صافي قيمة الأصول تساوي قيمة حقوق الملكية كما هو مبين أعلاه.

٧- مما سبق أعلاه، يتبين لسعادتكم بشكل جلي بأنه من العدل والإنصاف اعتبار الأرباح المبقاة والاحتياطيات كأساس تكلفة لحصص الشريك الأجنبي بالشركة، وأن تعامل معاملة رأس المال لأنها مصدر تمويل الأصول التي تمثل حصة الشريك الأجنبي بالشركة.

٨- وبافتراض عدم اعتبار المصلحة للاحتياطيات والأرباح المبقاة كأساس للتكلفة، وللتأكيد على وجهة نظرنا من منظور آخر، واستناداً لمبدأ واقع الحال بأن جوهر التعامل هو الذي يعتد به وليس الناحية الشكلية أو القانونية فقط، نورد لكم الحالتين التاليتين:

الحالة الأولى: حالة بيع شريك أجنبي (خليجي غير مقيم) لحصته بشركة أموال مقيمة وقيامه بسحب أرباحه المبقاة من الشركة قبل عملية البيع.

ريال سعودي	
١,٢٠٠	سعر البيع
(٤٠٠)	ناقصاً: رأس المال
٨٠٠	الربح الرأسمالي الخاضع للضريبة

الحالة الثانية: حالة بيع نفس الشريك الأجنبي (خليجي غير مقيم) لحصته بشركة أموال مقيمة دون سحب أرباحه المبقاة من الشركة. وفي هذه الحالة، من البديهي أن يرتفع سعر البيع بحيث يأخذ في الاعتبار تلك الأرباح المبقاة التي سوف تنتقل ملكيتها للمشتري.

ريال سعودي	
١,٥٠٠	سعر البيع المتضمن قيمة الأرباح المبقاة
(٤٠٠)	ناقصاً: رأس المال
(٣٠٠)	الأرباح المبقاة
٨٠٠	الربح الرأسمالي الخاضع للضريبة بعد حسم قيمة الأرباح المبقاة من سعر البيع

٩- إن اعتماد المصلحة لسعر البيع بمبلغ ١,0٠٠ ريال سعودي كما في الحالة الثانية أعلاه، والإصرار على أن أساس التكلفة يتمثل فقط في رأس المال البالغ ٤٠٠ ريال سعودي، يعني وبالضرورة تضخيم الأرباح الرأسمالية لتكون ١,١٠٠ ريال سعودي في حين أن الربح الرأسمالي الحقيقي هو ٨٠٠ ريال سعودي فقط كما هو موضح أعلاه.

١٠- ولمزيد من الإيضاح والفائدة نود التنويه، على أنه قد صدر عن اللجان الابتدائية والاستئنافية العديد من القرارات والتي تؤيد مفهومنا المذكور أعلاه، ومن هذه القرارات على سبيل المثال لا الحصر، قرار رقم (٢٧) لعام ١٤٣٤هـ الصادر عن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض، والذي أكد على ما يلي:

١- لقد اعتبر القرار الاحتياطات والأرباح المبقة كأساس تكلفة لحصة الشريك الأجنبي (خليجي غير مقيم).

٢- لقد نص القرار على ما يلي:

"بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من الطرفين تبين للجنة أن حصص الشركاء المتخارجين تتضمن أرباح مرطبة وحسابات جارية (دائنة) مما يتطلب حسمها من قيمة البيع لتحديد الأرباح الرأسمالية المتحققة".

وبناءً على ما تقدم أعلاه، تود الشركة أن توضح لسعادتكم احتساب ضريبة الأرباح والإرث على أساس أن التكلفة تمثل حقوق الملكية لكل من الأحداث التالية على النحو التالي:

أ. وفاة شركاء:

أ - ١) في تاريخ ٢٩ أبريل ٢٠١٠، انتقلت إلى رحمة الله السيدة ..... أرملة الشيخ ..... رحمه الله، كويتية الجنسية، في الكويت. وعليه، انتقلت حصتها في الشركة والبالغة ٣,٤٠٥٪ إلى ورثتها كما هو مبين في الجدول أدناه:

البيانات	الجنسية	الإقامة	عدد الأسهم قبل وفاة السيدة .....	الأسهم الموزعة على الورثة	إجمالي حصص الورثة في الشركة
١	كويتية	غير مقيم	١,١٩١,٩١٥	-	-
٢	كويتي	مقيم	١,٠٣٨,١٣٠	١٨٣,٣٧٢	١,٢٢١,٥٠٢
٣	كويتي	غير مقيم	١,٠٣٩,١٣٠	١٨٣,٣٧١	١,٢٢٢,٥٠١
٤	كويتي	غير مقيم	١,٠٣٩,١٣٠	١٨٣,٣٧١	١,٢٢٢,٥٠١
٥	كويتي	غير مقيم	١,٠٣٩,١٣٠	١٨٣,٣٧١	١,٢٢٢,٥٠١
٦	كويتية	غير مقيم	٥١٩,٥٦٥	٩١,٦٨٦	٦١١,٢٥١
٧	سعودية	مقيم	٥١٩,٥٦٥	٩١,٦٨٦	٦١١,٢٥١
٨	كويتية	غير مقيم	٥١٩,٥٦٥	٩١,٦٨٦	٦١١,٢٥١

٦١١,٢٥١	٩١,٦٨٦	٥١٩,٥٦٥	غير مقيم	كويتية	.....	٩
٦١١,٢٥١	٩١,٦٨٦	٥١٩,٥٦٥	غير مقيم	كويتية	.....	١٠
٧,٩٤٥,٢٦٠	١,١٩١,٩١٥	٧,٩٤٥,٢٦٠			المجموع	

وبهذا الخصوص، يسر الشركة أن ترفق لسعادتكم مستندات حصر الإرث وتوزيع الأسهم على الورثة (كشف رقم ٦).  
وفيما يخص الاحتساب فإن الشركة تود توضيح الآتي:

(١) أساس التكلفة: كما تم التوضيح أعلاه ترى الشركة أن أساس التكلفة هو عبارة عن حقوق الملكية لدى الشركة،  
وعليه فإن أساس التكلفة لحصة السيدة ..... رحمها الله، تتمثل بالقيمة الدفترية للحصة الواحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠  
وبالبالغة ١٧/١٣٤٥ ريال سعودي (٥٩٩,٧٠٧,٥٠٠ ريال سعودي (قيمة حقوق الملكية) / ٣٥ مليون سهم).

(٢) القيمة البيعية: تمثل القيمة الدفترية كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ نظراً لصعوبة تحديد القيمة السوقية للشركة عن تلك  
الفترة. وعليه، يتضح لسعادتكم أنه لا يستحق ضريبة على المورث بموجب الاحتساب المرفق (كشف رقم ٧).

(أ - ٢) كما في تاريخ ٢٠ ديسمبر ٢٠١٠ انتقل إلى رحمة الله الشيخ ..... كويتي/سعودي الجنسية، في دولة الكويت.  
وعليه، انتقلت حصته في الشركة والبالغة ٢٧,٢٤٪ إلى ورثته كما هو مبين في الجدول أدناه:

البيــــــــان	الجنسية	الإقامة	عدد الأسهم قبل الوفاة	الأسهم الموزعة على الورثة
١	سعودي/كويتي	غير مقيم	٩,٥٣٤,٣٤٠	-
٢	كويتية	غير مقيم	-	١,١٩١,٧٩٢
٣	كويتي	مقيم بحكم المادة ٣ من اللائحة التنفيذية	-	١,٣٩٠,٤٢٥
٤	كويتي	غير مقيم	-	١,٣٩٠,٤٢٥
٥	كويتي	غير مقيم	-	١,٣٩٠,٤٢٥
٦	كويتي	غير مقيم	-	١,٣٩٠,٤٢٥
٧	كويتية	غير مقيم	-	٦٩٥,٢١٢
٨	كويتية	غير مقيم	-	٦٩٥,٢١٢
٩	كويتية	غير مقيم	-	٦٩٥,٢١٢

٦٩٥,٢١٢	-	غير مقيم	كويتية	.....	١٠
٩,٥٣٤,٣٤٠	٩,٥٣٤,٣٤٠			المجموع	

وبهذا الخصوص، يسر الشركة أن ترفق لسعادتكم مستندات حصر الإرث وتوزيع الأسهم على الورثة (كشف رقم ٨). لقد تم احتساب الأرباح الرأسمالية بنفس الطريقة الموضحة أعلاه، وعليه لا يستحق ضريبة على المورث بموجب الاحتساب المرفق (كشف رقم ٩).

وفيما يخص إقامة السيد ..... فلقد قامت الشركة بتقديم المستندات المؤيدة لذلك والتي وافقت عليها المصلحة ضمناً حيث إنها لم تخضع حصته من الأرباح للضريبة.

ب. بيع وتنازل عن حصص في الشركة:

(ب - ١) بتاريخ ١٥ فبراير ٢٠١١ وتاريخ ٣٠ أبريل ٢٠١١، تم التوقيع على اتفاقية تخارج ما بين الشركاء (ورثة الشيخ ..... رحمه الله باستثناء أرملة السيدة ..... وورثة الشيخ ..... رحمه الله وأبناء الشيخ ..... رحمه الله وشركة (ب) في شركة (ج) والشركة (ط)، مرفق صورة عن الاتفاقية الأساسية والمعدلة (كشف رقم ١٠)، حيث تم تبادل جزء من أسهم ورثة الشيخ ..... رحمه الله في الشركة والبالغة ٢,٩٢٥,٥٨٥ سهمًا بأسهم في شركة (ج) والمملوكة من قبل أبناء الشيخ ..... رحمه الله وشركة (ب) ودفعت قيمة نقدية مقابل أسهم أبناء الشيخ .... رحمه الله في شركة (ط).

وبناءً على ما تقدم أعلاه، تكون حصة كلاً من شركة (ج) وأبناء الشيخ ..... رحمه الله في الشركة قد أصبحت على النحو

التالي:

البيانات (شركة (ب) وورثة الشيخ .....)	الجنسية	الإقامة	عدد الأسهم في الشركة قبل عملية التبادل	عدد الأسهم المتحصل عليها من ورثة الشيخ .....	إجمالي عدد الأسهم المملوكة في الشركة
١ شركة (ج)	سعودية	مقيم	٤١٧,٧٩٠	١,٢٧٦,٥٩٥	١,٦٩٤,٣٨٥
٢ السيد / ....	كويتي	غير مقيم	١,٣٣٠,٥١٠	٢٩٢,٩٦٣	١,٦٢٣,٤٧٣
٣ السيد / ...	سعودي	مقيم	١,٣٣٠,٥١٠	٢٥٤,٥١٠	١,٥٨٥,٠٢٠
٤ السيد / ....	سعودي	مقيم	١,٣٣٠,٥١٠	٢٥٠,٤٥٠	١,٥٨٠,٩٦٠
٥ السيد / ...	سعودي	مقيم	١,٣٣٠,٥١٠	٢٦٩,٠٢٦	١,٥٩٩,٥٣٦
٦ السيدة ....	سعودية/س	غير مقيم	٦٦٥,٢٥٥	١٤٦,٥٠٤	٨١١,٧٥٩

				ويتية		
٨١١,٥٣٨	١٤٦,٢٨٣	٦٦٥,٢٥٥	غير مقيم	سعودية/س ويتية	السيدة/.....	٧
٨١١,٧٥٩	١٤٦,٥٠٤	٦٦٥,٢٥٥	غير مقيم	سعودية/س ويتية	السيدة/.....	٨
٨٠٨,٠٠٦	١٤٢,٧٥١	٦٦٥,٢٥٥	غير مقيم	سعودية/س ويتية	السيدة/.....	٩
				١١,٣٢٦,٤٣٦	٢,٩٢٥,٥٨٥	

أما بالنسبة لحصة ورثة الشيخ.....رحمه الله في الشركة، فإن الجدول الموضح أدناه يوضح الحصص المتبقية لورثة الشيخ.....رحمه الله:

عدد إجمالي الأسهم المملوكة في الشركة	عدد الأسهم التي تم مبادلتها	عدد الأسهم قبل عملية التبادل	الإقامة	الجنسية	ورثة الشيخ .... رحمه الله
٩٠٢,٨٢٧	(٤٨٧,٥٩٨)	١,٣٩٠,٤٢٥	مقيم	كويتي	السيد/....
٩٠٢,٨٢٨	(٤٨٧,٥٩٧)	١,٣٩٠,٤٢٥	غير مقيم	كويتي	السيد/....
٩٠٢,٨٢٨	(٤٨٧,٥٩٧)	١,٣٩٠,٤٢٥	غير مقيم	كويتي	السيد/....
٩٠٢,٨٢٨	(٤٨٧,٥٩٧)	١,٣٩٠,٤٢٥	غير مقيم	كويتي	السيد/....
٤٥١,٤١٣	(٢٤٣,٧٩٩)	٦٩٥,٢١٢	غير مقيم	كويتية	السيدة/....
٤٥١,٤١٣	(٢٤٣,٧٩٩)	٦٩٥,٢١٢	غير مقيم	كويتية	السيدة/....
٤٥١,٤١٣	(٢٤٣,٧٩٩)	٦٩٥,٢١٢	غير مقيم	كويتية	السيدة/.....
٤٥١,٤١٣	(٢٤٣,٧٩٩)	٦٩٥,٢١٢	غير مقيم	كويتية	السيدة/....
١,١٩١,٧٩٢	-	١,١٩١,٧٩٢	غير مقيم	كويتية	السيدة/....

هذا ولأغراض احتساب الضريبة عن الأرباح الرأسمالية التي حققها ورثة الشيخ.....من عملية التبادل، نود توضيح الآتي:

١- لقد تم شراء حصة ورثة وزوجة الشيخ .....رحمه الله من شركة (ج) بمبلغ ٢٢ / ٤٤,٩٧٩,٢٣٨ ريالاً سعودياً مقابل ١,١٤٠ حصة وبالتالي فإن قيمة الحصة تبلغ ٣٩,٤٥٥ ريالاً سعودياً للحصة.

٢- باعتبار أن القيمة السوقية للحصة تبلغ ٣٩,٤٥٥ ريالاً سعودياً، فإن القيمة السوقية التي تحصل عليها ورثة الشيخ .....مقابل الحصص التي تم التنازل عنها في الشركة تبلغ ٩٨,٦٣٧,٥٠٠ ريال سعودي والتي تم احتسابها على النحو التالي:

الشركاء المتنازلين عن حصصهم في شركة (ج) مقابل أسهم في الشركة	عدد الحصص المتنازل عنها وفقاً لاتفاقية التنازل والقيمة السوقية لها
شركة ( ب )	١,٣٦٠
ورثة الشيخ .....	١,١٤٠
إجمالي عدد الأسهم المتنازل عنها والمباعة لورثة الشيخ .....	٢,٥٠٠
القيمة السوقية للحصة بالريال السعودي	٣٩,٤٥٥
القيمة البيعية المتحصل عليها	٩٨,٦٣٧,٥٠٠

وبناءً على ما تقدم أعلاه، تبلغ الأرباح الرأسمالية ٤٨,٥٠٨,٨٦٨ ريالاً سعودياً تم احتسابها على النحو التالي:

البيان	ريال سعودي
القيمة البيعية (القيمة البيعية للسهم الواحد من حصة ورثة الشيخ .....رحمه الله تبلغ ٣٣/٧٢ ريال سعودي (٩٨,٦٣٧,٥٠٠ مقسومة على عدد الأسهم المتنازل عنها من قبل ورثة الشيخ .....رحمه الله ٢,٩٢٥,٥٨٥)	٩٨,٦٣٧,٥٠٠
أساس التكلفة بواقع ١٧ / ١٣٤٥ ريال سعودي لكل سهم كما تم توضيحه تحت بند وفاة شركاء (أ) (عدد الأسهم ٢,٩٢٥,٥٨٥)	(٥٠,١٢٨,٦٣٠)
الأرباح الرأسمالية	٤٨,٥٠٨,٨٧٠

\*نرجو الإشارة إلى أنه تم استخدام حقوق الملكية كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ كأساس لتكلفة نظراً لعدم توفر قوائم مالية في تاريخ العملية.

\*\*كيفية احتساب المبلغ = إجمالي حقوق الملكية × (عدد الأسهم المتنازل عنها ÷ إجمالي عدد الأسهم)

أما بالنسبة للأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة، فهي تمثل مبلغ ٤٠,٤٢٤,٠٤٩ ريالاً سعودياً حيث إن حصة السيد ..... لا تخضع للضريبة كونه مقيماً في السعودية بحكم المادة الثالثة من اللائحة التنفيذية. وعليه، فإن ضريبة الأرباح الرأسمالية عن الأرباح التي حققها ورثة الشيخ .....رحمه الله تبلغ ٨,٠٨٤,٨١١ ريالاً سعودياً. وبهذا الخصوص ترفق الشركة لسعادتكم احتساب الضريبة عن الأرباح الرأسمالية ( كشف رقم ١١).



(ب - ٣) بتاريخ ٢٠ أغسطس ٢٠١١، قام السيد ..... ببيع حصته المتبقية في الشركة لشركة (ب) وقامت ..... ببيع جزء من حصتها في الشركة لشركة (ب) على النحو التالي:

البيانات	الجنسية	الإقامة	عدد الأسهم المتبقية في الشركة قبل البيع	عدد الأسهم المباعة لشركة (ب)	عدد الأسهم المتبقية في شركة (أ)
.....	كويتي	مقيم	٧٣٦,١٦٠	٧٣٦,١٦٠	-
.....	كويتية	غير مقيم	١,١٩١,٧٩٢	١٣٢,٤٤٤	١,٠٥٩,٣٤٨

وبهذا الخصوص، ترفق الشركة اتفاقية بيع الأسهم وشهادة نقل ملكية تلك الأسهم لشركة (ب) ومستندات سداد مبلغ البيع من قبل شركة (ب) ( كشف رقم ١٤).

هذا وتجدر الإشارة إلى أنه تم الاتفاق على سعر ٢٩ ريالاً سعودياً كقيمة لكل سهم بينما حقوق الملكية كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ كأساس لتكلفة نظراً لعدم توفر قوائم مالية في تاريخ العملية. هذا وكما تم الإشارة سابقاً أن السيد ..... مقيم في السعودية، وبالتالي فإن يبعه لتلك الأسهم لا يتوجب عليه الخضوع لضريبة الأرباح الرأسمالية.

أما بالنسبة للسيدة ..... فقد بلغت أرباحها الرأسمالية مبلغ ١,٥٧١,٥٠٥ ريالاً سعودية. وعليه فإن ضريبة الأرباح الرأسمالية تبلغ ٣١٤,٣٠١ ريال سعودي. وبهذا الخصوص ترفق الشركة لسعادتك احتساب الضريبة عن الأرباح الرأسمالية ( كشف رقم ١٥).

(ب - ٤) خلال شهر أغسطس وسبتمبر ونوفمبر وديسمبر من عام ٢٠١١، قام ورثة الشيخ ..... رحمه الله والسيدة ..... والسيد ..... ببيع أجزاء من حصصهم لشركة (ب)، على النحو التالي

البيانات	الجنسية	الإقامة	عدد الأسهم قبل البيع	عدد الأسهم المباعة لشركة (ب)	عدد الأسهم المتبقية في شركة (أ)
.....	كويتي	غير مقيم	٧٠٩,٦٧٣	٧٠٩,٦٧٣	-
.....	كويتي	غير مقيم	٧٠٩,٦٧٣	٧٠٩,٦٧٣	-
.....	كويتي	غير مقيم	٧٠٩,٦٧٣	٧٠٩,٦٧٣	-
.....	كويتي	غير مقيم	٣٥٤,٨٣٥	٣٥٤,٨٣٥	-
.....	كويتية	غير مقيم	٣٤١,٥٩٠	٣٤١,٥٩٠	-

....	كويتية	غير مقيم	٣٥٤,٨٣٥	٣٥٤,٨٣٥	-
....	كويتية	غير مقيم	٣٦٨,٠٨٠	٣٦٨,٠٨٠	-
.....	كويتية	غير مقيم	٦١١,٢٥١	٦١١,٢٥١	-
.....	كويتي	غير مقيم	٦١١,٢٥١	١,٢٢٢,٥٠١	٦١١,٢٥٠
.....	سعودي	مقيم	١,٥٩٩,٥٣٦	٤٩٩,٥٣٦	١,١٠٠,٠٠٠

وبهذا الخصوص، ترفق الشركة اتفاقيات بيع الأسهم وشهادات نقل ملكية تلك الأسهم لشركة (ب) ومستندات سداد مبلغ البيع من قبل شركة (ب) ( كشف رقم ١٦).

هذا وتجدر الإشارة إلى أنه تم الاتفاق على سعر ٢٩ و ٣٠ ريالاً سعودياً كقيمة لكل سهم وفقاً للاتفاق مع كل شريك بينما تم اعتماد حقوق الملكية كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ كأساس لتكلفة نظراً لعدم توفر قوائم مالية في تاريخ العملية. وقد بلغت الأرباح الرأسمالية مبلغ ٦٥,٦٣٠,٦٤٧ ريالاً سعودياً. أما بالنسبة للأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة، فهي تمثل مبلغ ٥٩,٧٠٣,٤٣٦ ريالاً سعودياً حيث إن حصة السيد... لا تخضع للضريبة لأنه مقيم في السعودية بشكل دائم. وعليه، فإن ضريبة الأرباح الرأسمالية تبلغ ١١,٩٤٠,٦٨٨ ريالاً سعودياً. وبهذا الخصوص ترفق الشركة لسعادتكم احتساب الضريبة عن الأرباح الرأسمالية (كشف رقم ١٧).

#### الخلاصة:

في حال ثبت صحة وجهة نظر المصلحة بوجود فرض ضريبة على أرباح رأسمالية أو إرث على الشركاء البائعين أو وجوب فرضها على الشركة في حال تخلف الشركاء البائعين، فإنه وفقاً للأحداث التي تم توضيحها أعلاه، يتضح لسعادتكم أن مبلغ ضريبة الأرباح الرأسمالية وضريبة الإرث هو ٢١,٩٨٤,١٧٨ ريالاً سعودياً كما هو موضح أدناه:

الحدث	مبلغ الضريبة بموجب ربط المصلحة ريال سعودي	مبلغ الضريبة ريال سعودي	كشف رقم
ضريبة الإرث عن أسهم .....و..... رحمها الله	١,٧٠٠,٧٤٤	-	٧
ضريبة الإرث عن أسهم الشيخ ..... رحمه الله	١٣,٦٠٤,٥٥٠	-	٩
ضريبة الأرباح الرأسمالية الناجمة عن تبادل جزء من أسهم ورثة الشيخ ..... رحمه الله بأسهم شركة (ب)	٨,٠٨٤,٨١١	٨,٠٨٤,٨١١	١١
ضريبة الأرباح الرأسمالية الناجم عن قيام ورثة	١,٦٤٤,٢٣٦	١,٦٤٤,٢٣٦	١٣

			الشيخ .....رحمه الله ببيع جزء من أسهمهم لشركة (ب)
١٥	٣١٤,٣٠١	٣١٤,٣٠١	ضريبة الأرباح الرأسمالية الناجمة عن بيع السيدة ..... جزء من أسهمها في الشركة لشركة (ب)
١٧	١١,٩٤٠,٦٨٨	١١,٩٤٠,٦٨٨	ضريبة الأرباح الرأسمالية الناجم عن قيام ورثة الشيخ ..... رحمه الله ببيع جزء من أسهمهم لشركة (ب)
"	٢١,٩٨٤,٠٣٦	٣٧,٢٨٩,٤٧٢	المجموع

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

"تود الشركة أن توضح لسعادتكم أنه على فرض ثبت صحة وجهة نظر الهيئة في تفسيرها لتعديل القرار الوزاري المشار إليه أعلاه، والفرض ليس بحقيقة، فنود توضيح وجهة نظر الشركة الضريبية فيما يتعلق بخضوع حصة كل من الشيخ ..... والسيدة ..... رحمهما الله لضريبة الإرث، وأيضًا فيما يتعلق بخضوع الأرباح الرأسمالية الناجمة عن بيع بعض الشركاء الخليجين الغير مقيمين لحصصهم في الشركة لضريبة الأرباح الرأسمالية على النحو التالي:

ترى الشركة أن خضوع الإرث والأرباح الرأسمالية للضريبة ناجم عن مبدأ الإقامة الموضح في النظام الضريبي ولائحته التنفيذية، حيث إن بعض الشركاء في الشركة لا يعتبرون مقيمين لأغراض النظام.

وبهذا الخصوص، تود الشركة أن توضح لسعادتكم أن كافة الشركاء يعتبرون مقيمين في المملكة بغض النظر عن التواجد المادي لهم في المملكة العربية السعودية ("المملكة") وفقًا للاتفاقية الاقتصادية بين دول مجلس التعاون الخليجي ("الاتفاقية") (مرفق رقم ٧).

لقد نصت المادة (٣٥) من النظام الضريبي أنه في حالة وجود تعارض بين النظام الضريبي والاتفاقيات الدولية التي تكون المملكة طرفًا فيها تسري شروط تلك الاتفاقية.

هذا وبمراجعة مفهوم الإقامة وفي ضوء النظام الضريبي والاتفاقية يتضح جليًا أن النظام الضريبي السعودي يتعارض مع الاتفاقية في مفهوم الإقامة، كما هو موضح أدناه:

نصت المادة الثالثة من النظام الضريبي على ما يلي:

" يعد الشخص الطبيعي مقيمًا في المملكة في السنة الضريبية إذا توافر فيه أي من الشرطين الآتيين:  
١ - أن يكون له مسكن دائم في المملكة، وأن يقيم في المملكة لمدة لا تقل في مجموعها عن ثلاثين (٣٠) يومًا في السنة الضريبية.

٢- أن يقيم في المملكة لمدة لا تقل عن مائة وثلاثة وثمانين (١٨٣) يومًا في السنة الضريبية.

لأغراض هذه الفقرة، تعد الإقامة في المملكة لجزء من اليوم إقامة ليوم كامل، ولا تعد إقامة شخص في المملكة وهو في حالة عبور بين نقطتين خارجها (ترانزيت).

ب - تعد الشركة مقيمة في المملكة خلال السنة الضريبية إذا توافر فيها أي من الشرطين الآتيين:

١. أن تكون منشأة وفقاً لنظام الشركات.

٢. أن تقع إدارتها الرئيسية في المملكة."

بينما نصت المادة الثالثة من الاتفاقية على ما يلي:

" يُعامل مواطنو دول المجلس الطبيعيون والاعتباريون في أي دولة من الدول الأعضاء نفس معاملة مواطنيها دون تفریق أو تمييز في كافة المجالات الاقتصادية ولاسيّما:

١. التنقل والإقامة.

٢. العمل في القطاعات الحكومية والأهلية.

٣. التأمين الاجتماعي والتقاعد.

٤. ممارسة المهن والحرف.

٥. مزاوله جميع الأنشطة الاقتصادية والاستثمارية والخدمية.

٦. تملك العقار.

٧. تنقل رؤوس الأموال.

٨. المعاملة الضريبية.

٩. تداول وشراء الأسهم وتأسيس الشركات.

١٠. التعليم والصحة والخدمات الاجتماعية."

وعليه، فإنه للوصول إلى المعاملة المتساوية من غير تمييز كان من المفترض أن يكون نص المادة الثالثة بموجب النظام الضريبي السعودي كما يلي:

" يعد الشخص الطبيعي مقيماً في المملكة في السنة الضريبية إذا توافر فيه أي من الشرطين الآتيين:

١ - أن يكون له مسكن دائم في المملكة أو أي دولة خليجية، وأن يقيم في المملكة أو أي دولة خليجية لمدة لا تقل في مجموعها عن ثلاثين (٣٠) يوماً في السنة الضريبية.

٢- أن يقيم في المملكة أو أي دولة خليجية لمدة لا تقل عن مائة وثلاثة وثمانين (١٨٣) يوماً في السنة الضريبية."

إن التمييز في المعاملة الضريبية في النظام الضريبي السعودي ناجم عن عدم تساوي الفرص في الإقامة بين مواطني وشركات دول الخليج مقارنة مع مواطني المملكة وشركاتها حيث إن المادة الثالثة منه اشترطت تواجد المواطن والشركة الخليجية في المملكة حتى يكتسب صفة الإقامة. وعليه، فإن فرصة المواطن السعودي أو الشركة السعودية في الإقامة بموجب المادة الثالثة من النظام الضريبي ليست على سبيل المثال كفرصة المواطن الكويتي أو الشركة الكويتية، مما نجم عنه تمييز في المعاملة وبالتالي عدم المساواة في المعاملة الضريبية مما يتعارض صراحة مع نص المادة الثالثة أعلاه من الاتفاقية والتي أكدت على المساواة في المعاملة الضريبية.

إن هدف الاتفاقية هي تعزيز اقتصاد دول المجلس سعياً منها إلى تحقيق الوصول إلى السوق المشتركة والاتحاد النقدي والاقتصادي بين دول المجلس ضمن برنامج زمني محدد، بالإضافة إلى استجابة تطلعات وآمال مواطني دول المجلس في تحقيق المواطنة الخليجية بما فيها المساواة في المعاملة (من غير تمييز) في التنقل والإقامة والعمل والاستثمار والتعليم والصحة والخدمات الاجتماعية.

وبناءً على الهدف الأساسي من الاتفاقية فإنه يمكن لنا القول أنه يجب معاملة منطقة ودول الخليج كدولة واحدة حتى يتم تحقيق الهدف الأساسي من تلك الاتفاقية وأن تعامل كل دولة مواطني وشركات الخليج كمعاملتها لمواطنيها وشركاتها من غير تمييز، بما في ذلك مفهوم الإقامة وهذا ما أكدته المادة الأولى من الاتفاقية حيث نصت على ما يلي:

" يتم التبادل التجاري بين دول المجلس ضمن اتحاد جمركي يُطبق في موعد أقصاه الأول من يناير عام ٢٠٠٣م، ويتضمن كحدّ أدنى:

أ. تعرفه جمركية موحدة تجاه العالم الخارجي.

ب. أنظمة وإجراءات جمركية موحدة.

ج. نقطة دخول واحدة يتم عندها تحصيل الرسوم الجمركية الموحدة.

د. انتقال السلع بين دول المجلس دون قيود جمركية أو غير جمركية، مع الأخذ في الاعتبار تطبيق أنظمة الحجر البيطري والزراعي، والسلع الممنوعة والمقيدة.

هـ. معاملة السلع المنتجة في أي من دول المجلس معاملة المنتجات الوطنية".

إن مفهوم ما تقدم أعلاه قد تم تأييده بقرار مجلس الوزراء رقم (٣٦٤) وتاريخ ١٤٣٢/١٢/٤هـ. بالموافقة على تطبيق قرار المجلس الأعلى لمجلس التعاون لدول الخليج العربي في دورته (٣١) في أبو ظبي والقاضية بما يلي:

" السماح للشركات الخليجية بفتح فروع لها في دول المجلس وتحقيق المساواة التامة في معاملة فروع هذه الشركات معاملة فروع الشركات الوطنية".

إن هذا القرار يخالف ويتعارض مع نص المادة الثالثة من النظام الضريبي جملةً وتفصيلاً فيما يتعلق بمفهوم الإقامة ويؤيد المادة الثالثة من الاتفاقية من حيث وجوب التساوي في المعاملة من غير تمييز فيما يتعلق بالإقامة والمعاملة الضريبية ويؤكد مفهومنا - المبين أعلاه - حول الاتفاقية على وجوب معاملة دول الخليج كدولة واحدة.

بناءً على ما تقدم، فإن الإرث والأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع أسهم أو حصص في شركة سعودية تخضع للزكاة طالما أن المالك هو شخص خليجي مقيم في السعودية أو دول الخليج.

وهذا ما أكدته خطاب الهيئة رقم ٩/٦٧٩ بتاريخ ١٤٢٨/١/٢٩هـ الموافق ١٧ فبراير ٢٠٠٧ والذي نص على ما يلي:

#### " استفسار المكلف:

نأمل تأكيد عدم نشوء الأرباح عند تحويل الحصص في شركة تضامنية إلى ورثة أو خلفاء الشريك الخليجي غير المقيم بعد وفاته.

#### رد الهيئة:

إذا توفي شريك خليجي غير مقيم في شركة تضامنية مقيمة أو انتقلت حصته إلى ورثة بنفس أساس تكلفة الحصول عليها مع استمرار الشركة في نشاطها فإنه لا يترتب على ذلك أي أثر ضريبي".

وختاماً، تود الشركة التأكيد على أن الهيئة لم تشير من قريب أو بعيد إلى دفع الشركة باعترافها عن هذه النقطة بموجب خطابها الموجهة للجنة الموقرة مما يؤكد على ضعف وجهة نظر الهيئة وعدم تطبيق الاتفاقية.

بناءً على ما تقدم أعلاه، يتضح لسعادتكم أنه لا يتوجب فرض أي ضريبة على الشركاء أو الشركة، وعليه تطلب الشركة من الهيئة إعادة إصدار ربط يوضح عدم وجود أي مبالغ مستحقة على الشركة.

ج- على فرض استحقاق ضريبة الرأسمالية فإن أساس احتساب التكلفة لا بد أن يمثل إجمالي حقوق الملكية بالفوائم المالية وليس رأس المال فقط:

### وجهة نظر الشركة:

فيما لو أصرت الهيئة على وجهة نظرها القاضية بإخضاع الإرث والأرباح الرأسمالية للضريبة، رغم إصرار الشركة على عدم خضوع حصة الشركاء المتوفين لضريبة الإرث وكذلك إصرارها على عدم خضوع أرباح الشركاء الناجمة عن بيع حصصهم في الشركة إلى الضريبة للمسببات أعلاه، فإن الشركة ترى أن يتم احتساب ضريبة الإرث والأرباح الرأسمالية بناءً على المعادلة الآتية:

الإرث والأرباح الرأسمالية = القيمة التعويضية أو البيعية - أساس التكلفة.

وبهذا الخصوص نود التأكيد أن أساس التكلفة يتم احتسابها بناءً على حقوق الملكية والتي تتضمن العناصر الموضحة أدناه، وليس رأس المال فقط:

- ١- رأس المال.
- ٢- الأرباح المبقة.
- ٣- الاحتياطيات النظامية.

إن الأسباب التالية تؤكد وجهة نظر الشركة بوجوب احتساب أساس التكلفة بناءً على حقوق الملكية وليس رأس المال فقط:

١- إن قيمة الأرباح المبقة التي لم توزع للشريك قد تم استغلالها إما في تمويل أعمال أو أصول الشركة لأغراض تحسين أدائها وتوسعتها مما يزيد من القيمة السوقية للشركة، مما يعني أن الشريك تكبد تكاليف (من خلال عدم الاستفادة من الحصول على الأرباح) لأغراض توسعة الشركة. أما فيما يتعلق بمبالغ الاحتياطيات النظامية، فإنه لا بد من الأخذ بعين الاعتبار أن هذه الاحتياطيات تم تجنبها من أرباح الشركة وفقاً لمتطلبات المادة (١٢٥) من نظام الشركات، وعليه فإن عدم تمكن الشريك من استخدامها تعتبر بمثابة تكلفة.

٢- إن تخلي الشريك عن حصته من الأرباح المبقة مقابل تحسين وتوسعة الشركة تعتبر تكلفة تكبدها الشريك نيابة عن الشركة، فعلى سبيل المثال لو قامت الشركة بتوزيع تلك الأرباح على الشركاء فإنها قد تلجأ إلى الاقتراض من البنوك والتي ستكلفها فوائد مالية أو أنها ستقوم بإدخال شريك جديد مقابل تلك الأرباح الموزعة مما سيؤدي إلى زيادة أساس التكلفة.

٣- في حال قرر الشركاء بيع حصصهم في الشركة فإنه لا بد من أخذ الأرباح المبقة بعين الاعتبار في احتساب تكلفة الأساس، حيث إنه لو قامت الشركة بتوزيع الأرباح المبقة على الشركاء لنقصت قيمة صفقة الشراء بمبلغ الأرباح الموزعة مما يؤكد أن الأرباح المبقة هي جزء من تكلفة الصفقة لا بد من أخذها بعين الاعتبار عند احتساب الأرباح الرأسمالية.

٤- أنه في حال تصفية الشركة فإن حالة الأرباح المبقة والاحتياطيات النظامية هي نفس حال رأس المال حيث لا تعتبر من حق الشريك إلى أن يتم سداد كافة مطلوبات الشركة والتي نجمت عن تمويل أصول ونشاط الشركة، مما يؤكد أن الأرباح المبقة هي تكلفة تكبدها الشريك في تمويل أصول ونشاط الشركة كما هو الحال في رأس المال.

لقد نصت المادة التاسعة من النظام الضريبي فقرة (و) على أن تضاف المصاريف المتكبدة لإجراء تغييرات أو تحسينات على الأصل غير المستهلك إلى أساس تكلفة الأصل مما يؤكد أن أساس تكلفة الأصل (حصة في شركة) لا يتمثل فقط بالمبلغ المتكبد للحصول على الأصل (حصة في شركة) وإنما تضاف إليه أي تكاليف أخرى قد يتم تكبدها بشكل مباشر أو غير مباشر لأغراض تحسين أداء الأصل (حصة في شركة).

٥- كما تود الشركة التأكيد على أن أساس تكلفة الأصل أو الحصة المباعة لا يحكمه الشكل القانوني للشركة وفقاً لمعايير المحاسبة السعودية، وبالتالي، فإن المدلول المنطقي لما سبق أن الحصة المباعة في شركة الأموال المقيمة ما هي إلا أصل أو مجموعة أصول بشركة الأموال المقيمة تزداد تكلفتها بمقدار الزيادة في حقوق الملكية وذلك استرشاداً بالمادة ٣٨ من النظام الضريبي والتي قد حددت أساس التكلفة للشريك بشركات الأشخاص وأكدت أنه يزداد بمقدار حصة الشريك في دخل شركات الأشخاص.

٦- وعليه، فإذا أردنا استبعاد حصة الشريك الأجنبي من أصول شركة الأموال المقيمة، فإن قيمة تلك الحصة من الأصول تحدد (بعد حسم قيمة المطلوبات منها) بما يقابلها من قيمة حقوق الملكية بالشركة كما هو موضح في المثال أدناه:

الأصل	صافي قيمة الأصول بعد حسم قيمة المطلوبات (ريال سعودي)	مصدر التمويل الذاتي (حقوق الملكية)	القيمة (ريال سعودي)
سيارات	١,٠٠٠	رأس المال	٣,٠٠٠
مباني	٥,٠٠٠	احتياطيات	١,٠٠٠
أثاث ومعدات	٢,٠٠٠	أرباح مبقاة	٤,٠٠٠
المجموع	٨,٠٠٠		٨,٠٠٠

ومن ثم، ووفقاً لمعايير المحاسبة المالية فإن صافي قيمة الأصول تساوي قيمة حقوق الملكية كما هو مبين أعلاه.

٧- مما سبق أعلاه، يتبين لسعادتكم بشكل جلي بأنه من العدل والإنصاف اعتبار الأرباح المبقاة والاحتياطيات كأساس تكلفة لحصص الشريك الأجنبي بالشركة، وأن تعامل معاملة رأس المال لأنها مصدر تمويل الأصول التي تمثل حصة الشريك الأجنبي بالشركة.

٨- وبافتراض عدم اعتبار الهيئة للاحتياطيات والأرباح المبقاة كأساس للتكلفة، وللتأكيد على وجهة نظرنا من منظور آخر، واستناداً لمبدأ واقع الحال بأن جوهر التعامل هو الذي يعتد به وليس الناحية الشكلية أو القانونية فقط، نورد لكم الحالتين التاليتين:

الحالة الأولى: حالة بيع شريك أجنبي (خليجي غير مقيم) لحصته بشركة أموال مقيمة وقيامه بسحب أرباحه المبقاة من الشركة قبل عملية البيع.

سعر البيع	ريال سعودي	
١,٢٠٠		
ناقصاً: رأس المال	(٤٠٠)	
الربح الرأسمالي الخاضع للضريبة	٨٠٠	

الحالة الثانية: حالة بيع نفس الشريك الأجنبي (خليجي غير مقيم) لحصته بشركة أموال مقيمة دون سحب أرباحه المبقة من الشركة. وفي هذه الحالة، من البديهي أن يرتفع سعر البيع بحيث يأخذ في الاعتبار تلك الأرباح المبقة التي سوف تنتقل ملكيتها للمشتري.

ريال سعودي		
١,٥٠٠		سعر البيع المتضمن قيمة الأرباح المبقة
(٤٠٠)		ناقصًا: رأس المال
(٣٠٠)		الأرباح المبقة
٨٠٠		الربح الرأسمالي الخاضع للضريبة بعد حسم قيمة الأرباح المبقة من سعر البيع

٩- إن اعتماد الهيئة لسعر البيع بمبلغ ١,٥٠٠ ريال سعودي كما في الحالة الثانية أعلاه، والإصرار على أن أساس التكلفة يتمثل فقط في رأس المال البالغ ٤٠٠ ريال سعودي، يعني وبالضرورة تضخيم الأرباح الرأسمالية لتكون ١,١٠٠ ريال سعودي في حين أن الربح الرأسمالي الحقيقي هو ٨٠٠ ريال سعودي فقط كما هو موضح أعلاه.

١٠- ولمزيد من الإيضاح والفائدة نود التنويه، على أنه قد صدر عن اللجان الابتدائية والاستئنافية العديد من القرارات والتي تؤيد مفهومنا المذكور أعلاه، ومن هذه القرارات على سبيل المثال لا الحصر، قرار رقم (٢٧) لعام ١٤٣٤هـ الصادر عن لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بالرياض، والذي أكد على ما يلي:

١- لقد اعتبر القرار الاحتياطات والأرباح المبقة كأساس لتكلفة لحصة الشريك الأجنبي (خليجي غير مقيم).

٢- لقد نص القرار على ما يلي:

"بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من الطرفين تبين للجنة أن حصص الشركاء المتخارجين تتضمن أرباح مرحلة وحسابات جارية (دائنة) مما يتطلب حسمها من قيمة البيع لتحديد الأرباح الرأسمالية المتحققة".

١١- كما وصدر القرار الاستئنافي رقم (١٥٧٩) الصادر في العام ١٤٣٧هـ في الاستئناف رقم (١٥٢٩/ض) لعام ١٤٣٤هـ بناءً على استئناف الهيئة لقرار اللجنة الابتدائية المذكور أعلاه، حيث نص القرار على ما يلي:

" وفي ظل غياب نص صريح في نظام ضريبة الدخل وفي اللائحة التنفيذية يتم الاستناد إليه في تحديد أساس التكلفة 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 التكلفة لحصة الشريك في شركة الأشخاص بالمبلغ الذي دفعه الشريك مقابل حصته إضافة إلى أساس تكلفة الممتلكات التي قدمها للشركة.

ب-يزيد أساس التكلفة 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 بأساس التكلفة 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 يترتب عليه فقد السيطرة، يجب إثبات المكاسب أو الخسائر الناتجة عن عملية البيع فور إتمامها، وتتمثل تلك المكاسب أو الخسائر في الفرق بين سعر البيع والقيمة الدفترية للحصة المباعة".

وبناء 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 المرحلة والحساب الجاري الدائن يعد إجراء مناسباً ومقبولاً، وبالتالي فإن اللجنة ترفض استئناف المصلحة وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

على ضوء القرار الاستئناف المذكور أعلاه يتأكد لسعادتكم تطابق دفعات الشركة التي سبق أن قدمتها للهيئة في احقيتها باحتساب كامل حقوق الملكية ضمن أساس التكلفة وليس رأس المال فقط أسوة بما يتم مع شركات الأشخاص.

وبناءً على ما تقدم أعلاه، تود الشركة أن توضح لسعادتكم احتساب ضريبة الأرباح والإيرث على أساس أن التكلفة تمثل حقوق الملكية لكل من الأحداث التالية على النحو التالي:

ج. وفاة شركاء:

مقارنة فرق احتساب الهيئة مع احتساب الشركة:

احتساب ضريبة الإرث عن أسهم السيدة ..... رحمها الله							
أسماء المساهمين	الجنسية	الاقامة	عدد الأسهم	تكلفة السهم الواحد حسب الهيئة	الفرق	القيمة البيعية للسهم	ضريبة الأرباح الرأسمالية على الفرق
.....	الكويت	مقيم	١٨٣,٣٧٢	١٠	١٧,١٣٤٠	٧,١٣٤٠	٢٦١,٦٥٤

٢٦١,٦٥٢	١٧,١٣٤ ٠	٧,١٣٤ ٠	١٧,١٣٤ ٠	١٠	١٨٣,٣٧١	غير مقيم	الكويت	.....
٢٦١,٦٥٢	١٧,١٣٤ ٠	٧,١٣٤ ٠	١٧,١٣٤ ٠	١٠	١٨٣,٣٧١	غير مقيم	الكويت	.....
٢٦١,٦٥٢	١٧,١٣٤ ٠	٧,١٣٤ ٠	١٧,١٣٤ ٠	١٠	١٨٣,٣٧١	غير مقيم	الكويت	.....
١٣٠,٨٢٧	١٧,١٣٤ ٠	٧,١٣٤ ٠	١٧,١٣٤ ٠	١٠	٩١,٦٨٦	غير مقيم	الكويت	.....
١٣٠,٨٢٧	١٧,١٣٤ ٠	٧,١٣٤ ٠	١٧,١٣٤ ٠	١٠	٩١,٦٨٦	مقيم	السعودية	.....
١٣٠,٨٢٧	١٧,١٣٤ ٠	٧,١٣٤ ٠	١٧,١٣٤ ٠	١٠	٩١,٦٨٦	غير مقيم	الكويت	.....
١٣٠,٨٢٧	١٧,١٣٤ ٠	٧,١٣٤ ٠	١٧,١٣٤ ٠	١٠	٩١,٦٨٦	غير مقيم	الكويت	.....
١٣٠,٨٢٧	١٧,١٣٤ ٠	٧,١٣٤ ٠	١٧,١٣٤ ٠	١٠	٩١,٦٨٦	غير مقيم	الكويت	.....
١,٧٠٠,٧ ٤٤					١,١٩١,٩ ١٥			الإجمالي

أ - ١) في تاريخ ٢٩ أبريل ٢٠١٠، انتقلت إلى رحمة الله السيدة...أرملة الشيخ.....رحمه الله، كويتية الجنسية، في الكويت. وعليه، انتقلت حصتها في الشركة والبالغة ٣,٤٠٥٪ إلى ورثتها كما هو مبين في الجدول أدناه:

البيانات	الجنسية	الإقامة	عدد الأسهم قبل وفاة السيدة.....	الأسهم الموزعة على الورثة	إجمالي حصص الورثة في الشركة
١	كويتية	غير مقيم	١,١٩١,٩١٥	-	-
٢	كويتي	مقيم	١,٠٣٨,١٣٠	١٨٣,٣٧٢	١,٢٢١,٥٠٢
٣	كويتي	غير	١,٠٣٩,١٣٠	١٨٣,٣٧١	١,٢٢٢,٥٠١

			مقيم			
١,٢٢٢,٥٠١	١٨٣,٣٧١	١,٠٣٩,١٣٠	غير مقيم	كويتي	.....	٤
١,٢٢٢,٥٠١	١٨٣,٣٧١	١,٠٣٩,١٣٠	غير مقيم	كويتي	.....	٥
٦١١,٢٥١	٩١,٦٨٦	٥١٩,٥٦٥	غير مقيم	كويتية	.....	٦
٦١١,٢٥١	٩١,٦٨٦	٥١٩,٥٦٥	مقيم	سعودية	.....	٧
٦١١,٢٥١	٩١,٦٨٦	٥١٩,٥٦٥	غير مقيم	كويتية	.....	٨
٦١١,٢٥١	٩١,٦٨٦	٥١٩,٥٦٥	غير مقيم	كويتية	.....	٩
٦١١,٢٥١	٩١,٦٨٦	٥١٩,٥٦٥	غير مقيم	كويتية	.....	١٠
٧,٩٤٥,٢٦٠	١,١٩١,٩١٥	٧,٩٤٥,٢٦٠			المجموع	

وبهذا الخصوص، يسر الشركة أن ترفق لسعاتكم مستندات حصر الإرث وتوزيع الأسهم على الورثة (مرفق رقم ٨).  
وفيما يخص الاحتساب فإن الشركة تود توضيح الآتي:

٣) أساس التكلفة: كما تم التوضيح أعلاه ترى الشركة أن أساس التكلفة هو عبارة عن حقوق الملكية لدى الشركة، وعليه فإن أساس التكلفة لحصة السيدة...رحمها الله، تتمثل بالقيمة الدفترية للحصة الواحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ والبالغة ١٧/١٣٤٥ ريال سعودي (٥٩٩,٧٠٧,٥٠٠ ريال سعودي (قيمة حقوق الملكية) / ٣٥ مليون سهم).

٤) القيمة البيعية: تمثل القيمة الدفترية كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ نظراً لصعوبة تحديد القيمة السوقية للشركة عن تلك الفترة. وعليه، يتضح لسعاتكم أنه لا يستحق ضريبة على المورث بموجب الاحتساب المرفق (مرفق رقم ٩).

مقارنة فرق احتساب الهيئة مع احتساب الشركة:

احتساب ضريبة الإرث عن أسهم الشيخ.....رحمه الله								
أسماء المساهمين	الجنسية	الاقامة	عدد الأسهم	تكلفة السهم الواحد حسب الهيئة	تكلفة السهم الواحد حسب	الفرق	القيمة البيعية للسهم	ضريبة الأرباح الرأسمالية على الفرق

			الشركة					
.....	الكويت	غير مقيم	١٠	١,١٩١,٧٩٢	١٧,١٣٤٥	٧,١٣٤٥	١٧,١٣٤٥	١,٧٠٠,٥٦٨
.....	الكويت	مقيم	١٠	١,٣٩٠,٤٢٥	١٧,١٣٤٥	٧,١٣٤٥	١٧,١٣٤٥	١,٩٨٣,٩٩٧
.....	الكويت	غير مقيم	١٠	١,٣٩٠,٤٢٥	١٧,١٣٤٥	٧,١٣٤٥	١٧,١٣٤٥	١,٩٨٣,٩٩٧
.....	الكويت	غير مقيم	١٠	١,٣٩٠,٤٢٥	١٧,١٣٤٥	٧,١٣٤٥	١٧,١٣٤٥	١,٩٨٣,٩٩٧
.....	الكويت	غير مقيم	١٠	١,٣٩٠,٤٢٥	١٧,١٣٤٥	٧,١٣٤٥	١٧,١٣٤٥	١,٩٨٣,٩٩٧
.....	الكويت	غير مقيم	١٠	٦٩٥,٢١٢	١٧,١٣٤٥	٧,١٣٤٥	١٧,١٣٤٥	٩٩١,٩٩٨
.....	الكويت	غير مقيم	١٠	٦٩٥,٢١٢	١٧,١٣٤٥	٧,١٣٤٥	١٧,١٣٤٥	٩٩١,٩٩٨
.....	الكويت	غير مقيم	١٠	٦٩٥,٢١٢	١٧,١٣٤٥	٧,١٣٤٥	١٧,١٣٤٥	٩٩١,٩٩٨
.....	الكويت	غير مقيم	١٠	٦٩٥,٢١٢	١٧,١٣٤٥	٧,١٣٤٥	١٧,١٣٤٥	٩٩١,٩٩٨
الإجمالي				٩,٥٣٤,٣٤٠				١٣,٦٠٤,٥٥٠

أ - ٢) كما في تاريخ ٢٠ ديسمبر ٢٠١٠ انتقل إلى رحمة الله الشيخ ..... كويتي/سعودي الجنسية، في دولة الكويت. وعليه، انتقلت حصته في الشركة والبالغة ٢٧,٢٤٪ إلى ورثته كما هو مبين في الجدول أدناه:

	البيانات	الجنسية	الإقامة	عدد الأسهم قبل الوفاة	الأسهم الموزعة على الورثة
١	.....	سعودي/كويتي	غير مقيم	٩,٥٣٤,٣٤٠	-
٢	....	كويتية	غير مقيم	-	١,١٩١,٧٩٢
٣	.....	كويتي	مقيم بحكم المادة ٣ من اللائحة التنفيذية	-	١,٣٩٠,٤٢٥
٤	.....	كويتي	غير مقيم	-	١,٣٩٠,٤٢٥
٥	.....	كويتي	غير مقيم	-	١,٣٩٠,٤٢٥

٦	.....	كويتي	غير مقيم	-	١,٣٩٠,٤٢٥
٧	.....	كويتية	غير مقيم	-	٦٩٥,٢١٢
٨	.....	كويتية	غير مقيم	-	٦٩٥,٢١٢
٩	.....	كويتية	غير مقيم	-	٦٩٥,٢١٢
١٠	.....	كويتية	غير مقيم	-	٦٩٥,٢١٢
	المجموع				٩,٥٣٤,٣٤٠

وبهذا الخصوص، يسر الشركة أن ترفق لسعادتكم مستندات حصر الإرث وتوزيع الأسهم على الورثة (مرفق رقم ١٠). لقد تم احتساب الأرباح الرأسمالية بنفس الطريقة الموضحة أعلاه، وعليه لا يستحق ضريبة على المورث بموجب الاحتساب المرفق (مرفق رقم ١١).

وفيما يخص إقامة السيد ..... فلقد قامت الشركة بتقديم المستندات المؤيدة لذلك والتي وافقت عليها الهيئة ضمناً حيث إنها لم تخضع حصته من الأرباح للضريبة.

**د. بيع وتنازل عن حصص في الشركة:**

ب - (١ بتاريخ ١٥ فبراير ٢٠١١ وتاريخ ٣٠ أبريل ٢٠١١، تم التوقيع على اتفاقية تنازل ما بين الشركاء (ورثة الشيخ ..... رحمه الله باستثناء أرملة السيدة ..... وورثة الشيخ ..... رحمه الله وأبناء الشيخ ..... رحمه الله وشركة (ب) في شركة (ج) والشركة، مرفق صورة عن الاتفاقية الأساسية والمعدلة ( مرفق رقم ١٢)، حيث تم تبادل جزء من أسهم ورثة الشيخ ..... رحمه الله في الشركة والبالغة ٢,٩٢٥,٥٨٥ سهمًا بأسهم في شركة (ج) والمملوكة من قبل أبناء الشيخ ..... رحمه الله وشركة (ب) ودفع قيمة نقدية مقابل أسهم أبناء الشيخ ..... رحمه الله في شركة (ط).

وبناءً على ما تقدم أعلاه، تكون حصة كلاً من شركة (ب) وأبناء الشيخ ..... رحمه الله في الشركة قد أصبحت على النحو

التالي:

البيانات (شركة ب)	الجنسية	الإقامة	عدد الأسهم في الشركة قبل عملية التبادل	عدد الأسهم المتحصل عليها من ورثة الشيخ ....	إجمالي عدد السهم المملوكة في الشركة
شركة (ج)	سعودية	مقيم	٤١٧,٧٩٠	١,٢٧٦,٠٩٥	١,٦٩٤,٣٨٥
.....	كويتي	غير مقيم	١,٣٣٠,٥١٠	٢٩٢,٩٦٣	١,٦٢٣,٤٧٣
...	سعودي	مقيم	١,٣٣٠,٥١٠	٢٥٤,٥١٠	١,٥٨٥,٠٢٠
....	سعودي	مقيم	١,٣٣٠,٥١٠	٢٥٠,٤٥٠	١,٥٨٠,٩٦٠
.....	سعودي	مقيم	١,٣٣٠,٥١٠	٢٦٩,٠٢٦	١,٥٩٩,٥٣٦
.....	سعودية/كويتية	غير مقيم	٦٦٥,٢٥٥	١٤٦,٥٠٤	٨١١,٧٥٩
.....	سعودية/كويتية	غير مقيم	٦٦٥,٢٥٥	١٤٦,٢٨٣	٨١١,٥٣٨
.....	سعودية/كويتية	غير مقيم	٦٦٥,٢٥٥	١٤٦,٥٠٤	٨١١,٧٥٩
.....	سعودية/كويتية	غير مقيم	٦٦٥,٢٥٥	١٤٢,٧٥١	٨٠٨,٠٠٦
					٨,٤٠٠,٨٥٠

مقارنة فرق احتساب الهيئة مع احتساب الشركة:

احتساب ضريبة الأرباح الرأسمالية الناجمة عن تبادل جزء من أسهم وورثة الشيخ ..... بأسهم شركة (ط)						
أسماء المساهمين	الإقامة	عدد الأسهم المتنازل عنها مقابل أسهم في شركة (ط)	تكلفة السهم الواحد حسب الهيئة	تكلفة السهم الواحد حسب الشركة	الفرق	ضريبة الأرباح الرأسمالية

-	-	١٧,١٣٤٦	١٧,١٣٤٦	٤٨٧,٥٩٨	السعودية	.....
-	-	١٧,١٣٤٦	١٧,١٣٤٦	٤٨٧,٥٩٧	الكويت	.....
-	-	١٧,١٣٤٦	١٧,١٣٤٦	٤٨٧,٥٩٧	الكويت	.....
-	-	١٧,١٣٤٦	١٧,١٣٤٦	٤٨٧,٥٩٧	الكويت	.....
-	-	١٧,١٣٤٦	١٧,١٣٤٦	٢٤٣,٧٩٩	الكويت	.....
-	-	١٧,١٣٤٦	١٧,١٣٤٦	٢٤٣,٧٩٩	الكويت	.....
-	-	١٧,١٣٤٦	١٧,١٣٤٦	٢٤٣,٧٩٩	الكويت	.....
-	-	١٧,١٣٤٦	١٧,١٣٤٦	٢٤٣,٧٩٩	الكويت	.....
-	-			٢,٩٢٥,٥٨٥		الإجمالي

أما بالنسبة لحصة ورثة الشيخ .....رحمه الله في الشركة، فإن الجدول الموضح أدناه يوضح الحصص المتبقية لورثة الشيخ .....رحمه الله:

عدد إجمالي الأسهم المملوكة في الشركة	عدد الأسهم التي تم مبادلتها	عدد الأسهم قبل عملية التبادل	الإقامة	الجنسية	ورثة الشيخ .....رحمه الله
٩٠٢,٨٢٧	(٤٨٧,٥٩٨)	١,٣٩٠,٤٢٥	مقيم	كويتي	...
٩٠٢,٨٢٨	(٤٨٧,٥٩٧)	١,٣٩٠,٤٢٥	غير مقيم	كويتي	.....
٩٠٢,٨٢٨	(٤٨٧,٥٩٧)	١,٣٩٠,٤٢٥	غير مقيم	كويتي	....
٩٠٢,٨٢٨	(٤٨٧,٥٩٧)	١,٣٩٠,٤٢٥	غير مقيم	كويتي	....
٤٥١,٤١٣	(٢٤٣,٧٩٩)	٦٩٥,٢١٢	غير مقيم	كويتية	...

.....	كويتية	غير مقيم	٦٩٥,٢١٢	(٢٤٣,٧٩٩)	٤٥١,٤١٣
.....	كويتية	غير مقيم	٦٩٥,٢١٢	(٢٤٣,٧٩٩)	٤٥١,٤١٣
.....	كويتية	غير مقيم	٦٩٥,٢١٢	(٢٤٣,٧٩٩)	٤٥١,٤١٣
.....	كويتية	غير مقيم	١,١٩١,٧٩٢	-	١,١٩١,٧٩٢
					(٢,٩٢٥,٥٨٥)

هذا ولأغراض احتساب الضريبة عن الأرباح الرأسمالية التي حققها ورثة الشيخ ..... من عملية التبادل، نود توضيح الآتي:

٣- لقد تم شراء حصة ورثة وزوجة الشيخ ..... رحمه الله من شركة (ج) بمبلغ ٢٢ / ٤٤,٩٧٩,٢٣٨ ريالاً سعودياً مقابل ١,١٤٠ حصة وبالتالي فإن قيمة الحصة تبلغ ٣٩,٤٥٥ ريالاً سعودياً للحصة.

٤- باعتبار أن القيمة السوقية للحصة تبلغ ٣٩,٤٥٥ ريالاً سعودياً، فإن القيمة السوقية التي تحصل عليها ورثة الشيخ ..... مقابل الحصص التي تم التنازل عنها في الشركة تبلغ ٩٨,٦٣٧,٥٠٠ ريال سعودي والتي تم احتسابها على النحو التالي:

الشركاء المتنازلين عن حصصهم في شركة (ج) مقابل أسهم في الشركة	عدد الحصص المتنازل عنها وفقاً لاتفاقية التنازل والقيمة السوقية لها
شركة (ب)	١,٣٦٠
ورثة الشيخ .....	١,١٤٠
إجمالي عدد الأسهم المتنازل عنها والمباعة لورثة الشيخ .....	٢,٥٠٠
القيمة السوقية للحصة بالريال السعودي	٣٩,٤٥٥
القيمة البيعية المتحصل عليها	٩٨,٦٣٧,٥٠٠

وبناءً على ما تقدم أعلاه، تبلغ الأرباح الرأسمالية ٤٨,٥٠٨,٨٦٨ ريالاً سعودياً تم احتسابها على النحو التالي:

البيان	ريال سعودي
القيمة البيعية (القيمة البيعية للسهم الواحد من حصة ورثة الشيخ ..... رحمه الله تبلغ ٣٣/٧٢ ريال سعودي ( ٩٨,٦٣٧,٥٠٠ مقسومة على عدد الأسهم المتنازل عنها من قبل ورثة الشيخ ..... رحمه الله ٢,٩٢٥,٥٨٥)	٩٨,٦٣٧,٥٠٠

أساس التكلفة بواقع ١٧ / ١٣٤٥ ريال سعودي لكل سهم كما تم توضيحه تحت بند وفاة شركاء (أ) (عدد الأسهم ٢,٩٢٥,٥٨٥) *	٥٠,١٢٨,٦٣٠)**
الأرباح الرأسمالية	٤٨,٥٠٨,٨٧٠

\* نرجو الإشارة إلى أنه تم استخدام حقوق الملكية كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ كأساس لتكلفة نظراً لعدم توفر قوائم مالية في تاريخ العملية.

\*\* كيفية احتساب المبلغ = إجمالي حقوق الملكية × (عدد الأسهم المتنازل عنها ÷ إجمالي عدد الأسهم)

أما بالنسبة للأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة، فهي تمثل مبلغ ٤٠,٤٢٤,٠٤٩ ريالاً سعودياً حيث إن حصة السيد ..... لا تخضع للضريبة كونه مقيم في السعودية بحكم المادة الثالثة من اللائحة التنفيذية. وعليه، فإن ضريبة الأرباح الرأسمالية عن الأرباح التي حققها ورثة الشيخ ..... رحمه الله تبلغ ٨,٠٨٤,٨١١ ريالاً سعودياً. وبهذا الخصوص ترفق الشركة لسعادتكم احتساب الضريبة عن الأرباح الرأسمالية ( مرفق رقم ١٣).

أما بخصوص الأرباح الرأسمالية المتحققة لبعض أبناء الشيخ ..... والشيخ ..... رحمهما الله، فتود الشركة التأكيد أنها غير ملزمة نظاماً بإشعار الهيئة أو دفع ضريبة الأرباح الرأسمالية المتوجبة عليهم، حيث إن تلك الأرباح تعود لبيعتهم لحصصهم في شركة (ج) وليست شركة (أ). وهذا ما أكدته الفقرة ٧/هـ من المادة ١٦ من اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة، وهذا ما أكدت عليه الهيئة ضمناً بموجب ربطها الضريبي، حيث إنها لم تطالب الشركة بالضريبة المتوجبة على الأرباح الناجمة عن بيع شركة (ب).

ب - ٢) بتاريخ ٥ يونيو ٢٠١١، قام ورثة الشيخ ..... رحمه الله، ببيع حصص في الشركة لشركة (ب) على النحو التالي:

البيانات	الجنسية	الإقامة	عدد الأسهم قبل البيع	عدد الأسهم المباعة لشركة (ب)	عدد الأسهم المتبقية في شركة (أ)
.....	كويتي	مقيم	٩٠٢,٨٢٧	(١٦٦,٦٦٧)	٧٣٦,١٦٠
.....	كويتي	غير مقيم	٩٠٢,٨٢٨	(١٦٦,٦٦٧)	٧٣٦,١٦١
....	كويتي	غير مقيم	٩٠٢,٨٢٨	(١٦٦,٦٦٧)	٧٣٦,١٦١
....	كويتي	غير مقيم	٩٠٢,٨٢٨	(١٦٦,٦٦٧)	٧٣٦,١٦١
.....	كويتية	غير مقيم	٤٥١,٤١٣	(٨٣,٣٣٣)	٣٦٨,٠٨٠

٣٦٨,٠٨٠	(٨٣,٣٣٣)	٤٥١,٤١٣	غير مقيم	كويتية	....
٣٦٨,٠٨٠	(٨٣,٣٣٣)	٤٥١,٤١٣	غير مقيم	كويتية	....
٣٦٨,٠٨٠	(٨٣,٣٣٣)	٤٥١,٤١٣	غير مقيم	كويتية	....
					٥,٤١٦,٩٦٣

### مقارنة فرق احتساب الهيئة مع احتساب الشركة:

احتساب ضريبة الأرباح الرأسمالية الناجم عن قيام ورثة الشيخ .....رحمه الله ببيع جزء من أسهمهم لشركة (ب)							
أسماء المساهمين	الإقامة	الأسهم المباعة خلال العام ٢٠١١ إلى شركة (ب) (١)	تكلفة الواحد حسب الهيئة	تكلفة السهم الواحد حسب الشركة	الفرق	ضريبة الأرباح الرأسمالية على الفرق	
.....	السعودية	١٦٦,٦٦٧	١٧,١٣٤٦	١٧,١٣٤٦	-	-	
.....	الكويت	١٦٦,٦٦٧	١٧,١٣٤٦	١٧,١٣٤٦	-	-	
.....	الكويت	١٦٦,٦٦٧	١٧,١٣٤٦	١٧,١٣٤٦	-	-	
.....	الكويت	١٦٦,٦٦٧	١٧,١٣٤٦	١٧,١٣٤٦	-	-	
.....	الكويت	٨٣,٣٣٣	١٧,١٣٤٦	١٧,١٣٤٦	-	-	
.....	الكويت	٨٣,٣٣٣	١٧,١٣٤٦	١٧,١٣٤٦	-	-	
.....	الكويت	٨٣,٣٣٣	١٧,١٣٤٦	١٧,١٣٤٦	-	-	
.....	الكويت	٨٣,٣٣٣	١٧,١٣٤٦	١٧,١٣٤٦	-	-	
الإجمالي		١,٠٠٠,٠٠٠			-	-	

وبهذا الخصوص، ترفق الشركة لسعادتكم شهادات نقل ملكية تلك الأسهم لشركة (ب) ومستندات سداد مبلغ الشراء من قبل شركة (ب) ( مرفق رقم ١٤).

هذا، وتجدر الإشارة إلى أنه تم الاتفاق على سعر بيع ٢٧ ريالاً سعودياً كقيمة لكل سهم بينما حقوق الملكية كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ كأساس لتكلفة نظراً لعدم توفر قوائم مالية في تاريخ العملية. وعليه، بلغ إجمالي بيع الأسهم ٢٧,٠٠٠,٠٠٠ ريال سعودي. وعليه، فإن مبلغ الأرباح الرأسمالية تبلغ ٩,٨٦٥,٤٣٢ ريالاً سعودياً، وذلك بعد الأخذ بعين الاعتبار أن أساس التكلفة يبلغ ١٧/١٣٤٥ ريالاً سعودياً للسهم الواحد. أما بالنسبة للأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة، فهي تمثل مبلغ ٨,٢٢١,١٩٠ ريالاً سعودياً حيث إن حصة السيد ..... لا تخضع للضريبة كونه مقيماً في السعودية بشكل دائم. وعليه فإن ضريبة الأرباح الرأسمالية عن الأرباح التي حققها ورثة الشيخ ..... رحمه الله تبلغ ١,٦٤٤,٢٣٦ ريالاً سعودياً. وبهذا الخصوص ترفق الشركة لسعادتكم احتساب الضريبة عن الأرباح الرأسمالية ( مرفق رقم ١٥).

ب - ٣) بتاريخ ٢٠ أغسطس ٢٠١١، قام السيد ..... ببيع حصته المتبقية في الشركة لشركة (ب) وقامت ..... ببيع جزء من حصتها في الشركة لشركة (ب)، على النحو التالي:

البيانات	الجنسية	الإقامة	عدد الأسهم المتبقية في الشركة قبل البيع	عدد الأسهم المباعة لشركة (ب)	عدد الأسهم المتبقية في شركة (أ)
١	كويتي	مقيم	٧٣٦,١٦٠	٧٣٦,١٦٠	-
٢	كويتية	غير مقيم	١,١٩١,٧٩٢	١٣٢,٤٤٤	١,٠٥٩,٣٤٨

مقارنة فرق احتساب الهيئة مع احتساب الشركة:

احتساب ضريبة الأرباح الرأسمالية الناجمة عن بيع السيدة (ض ج) جزء من أسهمها في الشركة لشركة (ب)						
أسماء المساهمين	الإقامة	الأسهم المباعة خلال العام ٢٠١١ إلى شركة (ب)	تكلفة السهم الواحد حسب الهيئة	تكلفة السهم الواحد حسب الشركة	الفرق	ضريبة الأرباح الرأسمالية على الفرق
...	الكويت	١٣٢,٤٤٤	١٧,١٣٤٦	١٧,١٣٤٦	-	-

وبهذا الخصوص، ترفق الشركة اتفاقية بيع الأسهم وشهادة نقل ملكية تلك الأسهم لشركة (ب) ومستندات سداد مبلغ البيع من قبل شركة (ب) (مرفق رقم ١٦).

هذا وتجدر الإشارة إلى أنه تم الاتفاق على سعر ٢٩ ريالاً سعودياً كقيمة لكل سهم بينما حقوق الملكية كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ كأساس لتكلفة نظراً لعدم توفر قوائم مالية في تاريخ العملية. هذا وكما تم الإشارة سابقاً أن السيد ..... مقيم في السعودية، وبالتالي فإن بيعه لتلك الأسهم لا يتوجب عليه الخضوع لضريبة الأرباح الرأسمالية.

أما بالنسبة للسيدة ..... فقد بلغت أرباحها الرأسمالية مبلغ ١,0٧١,0٠0 ريالاً سعودية. وعليه فإن ضريبة الأرباح الرأسمالية تبلغ ٣١٤,٣٠١ ريال سعودي. وبهذا الخصوص ترفق الشركة لسعادتكم احتساب الضريبة عن الأرباح الرأسمالية (مرفق رقم ١٧).

ب - (٤) خلال شهر أغسطس وسبتمبر ونوفمبر وديسمبر من عام ٢٠١١، قام ورثة الشيخ ..... رحمه الله والسيدة .... والسيد .... والسيد... ببيع أجزاء من حصصهم لشركة (ب)، على النحو التالي:

البيانات	الجنسية	الإقامة	عدد الأسهم الشركة قبل البيع	عدد الأسهم المباعة لشركة (ب)	عدد الأسهم المتبقية في شركة (أ)
.....	كويتي	غير مقيم	٧٠٩,٦٧٣	٧٠٩,٦٧٣	-
.....	كويتي	غير مقيم	٧٠٩,٦٧٣	٧٠٩,٦٧٣	-
....	كويتي	غير مقيم	٧٠٩,٦٧٣	٧٠٩,٦٧٣	-
.....	كويتي	غير مقيم	٣٥٤,٨٣٥	٣٥٤,٨٣٥	-
.....	كويتية	غير مقيم	٣٤١,٥٩٠	٣٤١,٥٩٠	-
....	كويتية	غير مقيم	٣٥٤,٨٣٥	٣٥٤,٨٣٥	-
.....	كويتية	غير مقيم	٣٦٨,٠٨٠	٣٦٨,٠٨٠	-
.....	كويتية	غير مقيم	٦١١,٢٥١	٦١١,٢٥١	-
.....	كويتي	غير مقيم	١,٢٢٢,٥٠١	٦١١,٢٥١	٦١١,٢٥٠
....	سعودي	مقيم	١,٥٩٩,٥٣٦	٤٩٩,٥٣٦	١,١٠٠,٠٠٠

## مقارنة فرق احتساب الهيئة مع احتساب الشركة:

احتساب ضريبة الأرباح الرأسمالية الناجم عن قيام ورثة الشيخ .....رحمه الله ببيع المتبقي من أسهمهم لشركة (ب)						
أسماء المساهمين	الإقامة	الأسهم المباعة خلال العام ٢٠١١ إلى شركة (ب) (١)	تكلفة السهم الواحد حسب الهيئة	تكلفة السهم الواحد حسب الشركة	الفرق	ضريبة الأرباح الرأسمالية على الفرق
.....	الكويت	٣٤١,٥٩٠	١٧,١٣٤٦	١٧,١٣٥	-	-
....	الكويت	٣٥٤,٨٣٥	١٧,١٣٤٦	١٧,١٣٥	-	-
.....	الكويت	٣٦٨,٠٨٠	١٧,١٣٤٦	١٧,١٣٥	-	-
...	الكويت	٧٠٩,٦٧٣	١٧,١٣٤٦	١٧,١٣٥	-	-
...	الكويت	٧٠٩,٦٧٣	١٧,١٣٤٦	١٧,١٣٥	-	-
...	الكويت	٧٠٩,٦٧٣	١٧,١٣٤٦	١٧,١٣٥	-	-
...	الكويت	٣٥٤,٨٣٥	١٧,١٣٤٦	١٧,١٣٥	-	-
....	الكويت	٩١,٦٨٦	١٧,١٣٤٦	١٧,١٣٥	-	-
....	الكويت	٥١٩,٥٦٥	١٠,٠٠٠	١٧,١٣٥	٧,١٣٤٦	٧٤١,٣٧٤
.....	الكويت	١٨٣,٣٧١	١٧,١٣٤٦	١٧,١٣٥	-	-
.....	الكويت	٤٢٧,٨٨٠	١٠,٠٠٠	١٧,١٣٥	٧,١٣٤٦	٦١٠,٥٤٨
الإجمالي		٤,٧٧٠,٨٦١				١,٣٥١,٩٢٢

وبهذا الخصوص، ترفق الشركة اتفاقيات بيع الأسهم وشهادات نقل ملكية تلك الأسهم لشركة (ب) ومستندات سداد مبلغ البيع من قبل شركة (ب) (مرفق رقم ١٨).

هذا وتجدر الإشارة إلى أنه تم الاتفاق على سعر ٢٩ و ٣٠ ريالاً سعودياً كقيمة لكل سهم وفقاً للاتفاق مع كل شريك بينما تم اعتماد حقوق الملكية كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ كأساس لتكلفة نظراً لعدم توفر قوائم مالية في تاريخ العملية. وقد بلغت الأرباح الرأسمالية مبلغ ٦٥,٦٣٠,٦٤٧ ريالاً سعودياً. أما بالنسبة للأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة، فهي تمثل مبلغ ٥٩,٧٠٣,٤٣٦ ريالاً سعودياً حيث إن حصة السيد... لا تخضع للضريبة لأنه مقيم في السعودية بشكل دائم. وعليه، فإن ضريبة الأرباح الرأسمالية تبلغ ١١,٩٤٠,٦٨٨ ريالاً سعودياً. وبهذا الخصوص ترفق الشركة لسعادتكم احتساب الضريبة عن الأرباح الرأسمالية (مرفق رقم ١٩).

في حال ثبت صحة وجهة نظر الهيئة بوجوب فرض ضريبة على أرباح رأسمالية أو إرث على الشركاء الباعين أو وجوب فرضها على الشركة في حال تخلف الشركاء الباعين، فإنه وفقاً للأحداث التي تم توضيحها أعلاه، يتضح لسعادتكم أن مبلغ ضريبة الأرباح الرأسمالية وضريبة الإرث هو ٢١,٩٨٤,٠٣٦ ريالاً سعودياً كما هو موضح أدناه:

الحدث	مبلغ الضريبة حسب وجهة نظر الهيئة ريال سعودي	مبلغ الضريبة ريال سعودي	مرفق رقم
ضريبة الإرث عن أسهم السيدة...رحمها الله	١,٧٠٠,٧٥٩	-	٩
ضريبة الإرث عن أسهم الشيخ ..... رحمه الله	١٣,٦٠٤,٦٧٧	-	١١
ضريبة الأرباح الرأسمالية الناجمة عن تبادل جزء من أسهم ورثة الشيخ ..... رحمه الله بأسهم شركة (ب)	٨,٠٨٤,٨١١	٨,٠٨٤,٨١١	١٣
ضريبة الأرباح الرأسمالية الناجمة عن قيام ورثة الشيخ ..... رحمه الله ببيع جزء من أسهمهم لشركة (ب)	١,٦٤٤,٢٣٦	١,٦٤٤,٢٣٦	١٥
ضريبة الأرباح الرأسمالية الناجمة عن بيع السيدة .... جزء من أسهمها في الشركة لشركة (ب).	٣١٤,٣٠١	٣١٤,٣٠١	١٧
ضريبة الأرباح الرأسمالية الناجمة عن قيام ورثة الشيخ ..... رحمه الله ببيع جزء من أسهمهم لشركة (ب).	١٣,٢٩٢,٦٠٩	١١,٩٤٠,٦٨٨	١٩
المجموع	٣٨,٦٤١,٣٩٣	٢١,٩٨٤,٠٣٦	

د- المتوفي لا يمكن أن يكون مكلّفاً:

بالإضافة إلى ما تم سبق ذكره، تود الشركة التأكيد بأن المتوفي لا يمكن أن يكون مكلّف وإن يستحق عليه/عليها ضرائب وفقاً للمسببات التالية:-

- عدم جواز احتساب ضريبة الإرث على المتوفي لإنتفاء صفة الشخص الخاضع للضريبة.

- على ضوء تعريف الشخص الخاضع للضريبة بالمادة الأولى في النظام والذي أكد على أنه أي شخص طبيعي أو اعتباري وعلى ضوء تعريف المادة الثانية من النظام للأشخاص الخاضعين للضريبة يتبين أنها لم تنص على تكليف المتوفي بأية نوع من الضريبة لانتهاء صفة الشخص منه لأنه لم يصبح شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً.

- كذلك بالرجوع إلى للمادة الخامسة من النظام المتعلقة بمصدر دخل يتبين أنها لم تنص صراحةً أو ضمناً بأن انتقال الملكية بالإرث يعبر عن أحد مصادر الدخل المتحققة في المملكة للمتوفي.

- وغير ذلك أن المادة الخامسة ذكرت في فقراتها أ "يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات

التالية:

١- إذا نشأ عن نشاط تم في المملكة.

٣- إذا نشأ عن التخلص من الحصة أو الشراكة في شركة مقيمة."

- أن النشاط كما هو معرف في المادة الأولى يقتصر عن الاعمال التجارية التي تقصد فيها تحقيق الربح.

- وإن ما تم في الحالة هذه فأنها لا تعتبر تخلصًا إنما هي وراثه، فالمتوفي لم يقم بالتخلص من حصه إنما انتقل إلى

رحمة الله وتم توريث أسهمه بعد الوفاة. وعليه، لا يتوجب ضريبة إرث للمسببات المذكورة أعلاه."

#### ب - وجهة نظر الهيئة:

#### فيما يلي وجهة نظر الهيئة كما جاءت نصًا في مذكرة رفع الاعتراض: -

"توضح الهيئة أنها قد قامت باحتساب ومطالبة المكلف بسداد ضريبة الأرباح الرأسمالية على النحو التالي:-

الاسم

عدد الأسهم	تكلفة السهم	إجمالي التكلفة	القيمة السوقية للسهم	إجمالي	القيمة	السوقية
الأرباح الرأسمالية	الضريبة					
إرث ..... ١,١٩١,٩١٥	١٠	١١,٩١٩,١٥٠	١٧,١٣٤٥	٢٠,٤٢٢,٩٤٥	٨,٥٠٣,٧٩٥	١,٧٠٠,٧٥٩
إرث الشيخ .... ٩,٥٣٤,٣٤٠	١٠	٩٥,٣٤٣,٤٠٠	١٧,١٣٤٥	١٦٣,٣٦٦,٧٨٥	٦٨,٠٢٣,٣٨٥	
١٣,٦٠٤,٦٧٧						
بيع ورثة الشيخ .....لأسهمهم ٢,٤٣٧,٩٨٧		١٧,١٣٤٥	٤١,٧٧٣,٨٥١	٣٣,٧١٥٥	٨٢,١٩٧,٨٩٨	٤٠,٤٢٤,٠٤٧
٨,٠٨٤,٨١١						
بيع ورثة الشيخ .....لأسهمهم ٨٣٣,٣٣٣		١٧,١٣٤٥	١٤,٢٧٨,٨٠١	٢٧	٢٢,٤٩٩,٩٩١	٨,٢٢١,١٩٠
١,٦٤٤,٢٣٦						
بيع ورثة الشيخ .....لأسهمهم ١٣٢,٤٤٤		١٧,١٣٤٥	٢,٢٦٩,٣٧١	٢٩	٣,٨٤٠,٨٧٦	١,٥٧١,٥٠٥
٣١٤,٣٠١						
بيع ورثة الشيخ .....لأسهمهم ١,٠٦٤,٥٠٥		١٧,١٣٤٥	١٨,٢٣٩,٨٣٢	٢٩	٣٠,٨٧٠,٦٤٥	١٢,٦٣٠,٨١٣
٢,٥٢٦,١٦٣						
بيع ورثة الشيخ .....لأسهمهم ٢,٤٨٣,٨٥٤		١٧,١٣٤٥	٤٢,٥٥٩,٧٦٤	٣٠	٧٤,٥١٥,٦٢٠	٣١,٩٥٥,٨٥٦
٦,٣٩١,١٧١						
بيع ورثة السيدة ..... لأسهمهم ٩١,٦٨٦		١٧,١٣٤٥	١,٥٧١,٠٠٠	٢٩	٢,٦٥٨,٨٩٤	١,٠٨٧,٨٩٤
٢١٧,٥٧٩						
بيع ورثة السيدة .....لأسهمهم ١٨٣,٣٧١		١٧,١٣٤٥	٣,١٤١,٩٨٣	٣٠	٥,٥٠١,١٣٠	٢,٣٥٩,١٤٧
٤٧١,٨٢٩						
بيع السيدة .....لأسهمها ٥١٩,٥٦٥		١٧,١٣٤٥	٨,٩٠٢,٥٢١	٢٩	١٥,٠٦٧,٣٨٥	٦,١٦٤,٨٦٤
١,٢٣٢,٩٧٣						

بيع الشيخ.....لأسهمه	٤٢٧,٨٨٠	١٧,١٣٤٥	٧,٣٣١,٥٣٨	٣٠	١٢,٨٣٦,٤٠٠	٥,٥٠٤,٨٦٢
الإجمالي	٢٤٧,٣٣١,٢١١	٤٣٣,٧٧٨,٥٦٩	١٨٦,٤٤٧,٣٥٨	٣٧,٢٨٩,٤٧٢		

إلا أنه بعد المراجعة اتضح وجود خطأ مادي وجب تصحيحه حيث تم احتساب تكلفة السهم لبيع أسهم السيدة .... والشيخ.... بمبلغ (١٧,١٣٤٥) ريال للسهم  
غير أن تكلفة السهم يجب أن تكون بمبلغ (١٠) ريال للسهم وبالتالي تم تصحيح الخطأ المادي وإخطار المكلف بذلك بموجب الخطاب رقم (١٤٣٧/٢١/١١٩٩٢) وتاريخ ١٤٣٧/٧/٢٨ هـ وأصبحت ضريبة الأرباح الرأسمالية مبلغ (٣٨,٦٤١,٣٩٣) ريالاً بدلاً من مبلغ (٣٧,٢٨٩,٤٧٢) ريالاً كما هو موضح بالجدول التالي:-

الاسم	عدد الأسهم	تكلفة السهم إجمالي التكلفة	القيمة السوقية للسهم	إجمالي	القيمة
السوقية الأرباح الرأسمالية الضريبة					
إرث .....	١,١٩١,٩١٥	١٠	١٧,١٣٤٥	٢٠,٤٢٢,٩٤٥	١,٧٠٠,٧٥٩
إرث الشيخ ....	٩,٥٣٤,٣٤٠	١٠	١٧,١٣٤٥	١٦٣,٣٦٦,٧٨٥	٦٨,٠٢٣,٣٨٥
بيع ورثة الشيخ ..... لأسهمهم	٨,٠٨٤,٨١١	٤٠,٤٢٤,٠٤٧	١٧,١٣٤٥	٤١,٧٧٣,٨٥١	٨٢,١٩٧,٨٩٨
بيع ورثة الشيخ ..... لأسهمهم	١,٦٤٤,٢٣٦		١٧,١٣٤٥	١٤,٢٧٨,٨٠١	٨,٢٢١,١٩٠
بيع ورثة الشيخ ..... لأسهمهم	٣١٤,٣٠١		١٧,١٣٤٥	٢,٢٦٩,٣٧١	١,٥٧١,٥٠٥
بيع ورثة الشيخ ..... لأسهمهم	١٢,٦٣٠,٨١٣		١٧,١٣٤٥	١٨,٢٣٩,٨٣٢	٣٠,٨٧٠,٦٤٥
بيع ورثة الشيخ ..... لأسهمهم	٣١,٩٥٥,٨٥٦		١٧,١٣٤٥	٤٢,٥٥٩,٧٦٤	٧٤,٥١٥,٦٢٠
بيع ورثة السيدة.... لأسهمهم	٢١٧,٥٧٩		١٧,١٣٤٥	٣,٦٥٨,٨٩٤	١,٠٨٧,٨٩٤
بيع ورثة السيدة.... لأسهمهم	٤٧١,٨٢٩		١٧,١٣٤٥	٣,١٤١,٩٨٣	٢,٣٥٩,١٤٧
بيع السيدة.....لأسهمها	١,٩٧٤,٣٤٧		١٧,١٣٤٥	٣٣,٣٧١	٩,٨٧١,٧٣٥

٨,٥٥٧,٦٠٠	١٢,٨٣٦,٤٠٠	٣٠	٤,٢٧٨,٨٠٠	١٠	٥٢١٢١	بيع الشيخ.....لأسهمه ١,٧١١,٥٢٠
	٣٨,٦٤١,٣٩٣	١٩٣,٢٠٦,٩٦٧	٤٣٣,٧٧٨,٥٦٩			الإجمالي ٢٤٠,٥٧١,٦٠٢

-إلا أن المكلف بخطابه الوارد برقم (١٤٣٧/٢١/٦٠٢٤٣) وتاريخ ١٤٣٧/١٢/١٨ هـ تمسك بوجهة نظره وطلب إحالة اعتراضه إلى اللجنة الابتدائية.

-وقد أخضعت الهيئة الأرباح الرأسمالية للضريبة استنادًا إلى أحكام مواد نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/٠١/١٥ هـ وهي على النحو التالي:-

١- المادة الثانية للنظام الضريبي التي تنص الفقرة (د) منه على أن من ضمن الخاضعين للضريبة (الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصدر في المملكة) وهذا يعني أن الدخل الذي يحققه غير المقيم من مصدر في المملكة يخضع للضريبة حتى ولو كان غير المقيم سعوديًّا أو خليجيًّا لأن النص جاء مطلقًا دون استثناء لجنسية الشخص وهذا ما أكدت عليه الفقرة (٣) من المادة الثالثة باللائحة التنفيذية حينما قضت بأنه لا يؤخذ بجنسية الشخص لتحديد مكان إقامته حيث يعد الشخص طبيعيًّا أو اعتباريًّا غير مقيم في المملكة إذا لم تنطبق عليه شروط الإقامة المحددة في النظام واللائحة بغض النظر عن جنسيته وتوضح الهيئة أن الأرباح الرأسمالية التي يحققها الشريك غير المقيم نتيجة تنازله عن حصته في الشركة المقيمة أو عن جزء منها تدخل في مفهوم حكم الفقرة (د) من المادة الثانية من النظام المشار إليها سابقًا وتخضع للضريبة على هذا الأساس بصفتها دخل تحقق للشخص غير المقيم من مصدر في المملكة نتج عن تنازله عن الحصة وليس عن ممارسة الشركة المقيمة للنشاط وحكمها في هذه الحالة حكم الأرباح الموزعة التي تخضع لضريبة الاستقطاع عند توزيعها من شركة مقيمة إلى شريك غير مقيم. وبالتالي فإن الشخص غير المقيم سواءً كان سعوديًّا أو خليجيًّا يخضع للضريبة.

٢- تم تحديد أساس التكلفة للحصة المباعة وفقًا لأحكام المادة (٩/د) من النظام الضريبي التي نصت على أن: (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) وبالتالي فإن أساس التكلفة هو تكلفة الشراء للسهم.

٣- تم تحديد القيمة البيعية للحصة المتنازل عنها وفقًا لأحكام الفقرة (٧/ب) من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي التي نصت على أن يتم تقدير الأرباح الرأسمالية عند التخلص من الأصول في حالة عدم وجود حسابات نظامية لدى المكلف (البائع) على النحو التالي: (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 التكلفة لتحديد الربح الرأسمالي).

٤- تم احتساب ضريبة أرباح رأسمالية عن الإرث استنادًا إلى المادة (٩/ج) من النظام الضريبي التي نصت على "إذا تخلص مكلف من أصل بالإهداء أو بالإرث يعامل الشخص المتصرف بالأصل كما لو أنه استلم قيمة تعويضية عن ذلك الأصل تعادل قيمته في السوق وقت التصرف به ما لم تنطبق الفقرة (ط) من هذه المادة " كما نوضح أنه في حالة قبول لجنتم الموقرة وجهة نظر المكلف بشأن ضريبة الأرباح الرأسمالية عن الإرث فإن الضريبة الواجبة عن بيع الأسهم ليست كما أوضحها المكلف في اعتراضه بمبلغ (٢١,٩٨٤,٠٣٦) ريالًا حيث يجب تعديل أساس التكلفة لأسهم الورثة المباعة لتصبح بمبلغ (١٠) ريالًا للسهم بدلًا من (١٧,١٣٤٥) للسهم وبالتالي فإن الضريبة تعدل لتصبح بمبلغ (٣٣,٦٤٨,٥١٨) ريالًا على النحو التالي:-

الاسم	عدد الأسهم	تكلفة السهم	إجمالي التكلفة	القيمة السوقية للسهم	إجمالي القيمة	القيمة السوقية
						الأرباح الرأسمالية الضريبة

٥٧,٨١٨,٠٢٨	٨٢,١٩٧,٨٩٨	٣٣,٧١٥٥	٢٤,٣٧٩,٨٧٠	١٠	٢,٤٣٧,٩٨٧	بيع ورثة الشيخ ..... لأسهمهم	١١,٥٦٣,٦٠٦
١٤,١٦٦,٦٦١	٢٢,٤٩٩,٩٩١	٢٧	٨,٣٣٣,٣٣٠	١٠	٨٣٣,٣٣٣	بيع ورثة الشيخ ..... لأسهمهم	٢,٨٣٣,٣٣٢
٢,٥١٦,٤٣٦	٣,٨٤٠,٨٧٦	٢٩	١,٣٢٤,٤٤٠	١٠	١٣٢,٤٤٤	بيع ورثة الشيخ ..... لأسهمهم	٥٠٣,٢٨٧
٢٠,٢٢٥,٥٩٥	٣٠,٨٧٠,٦٤٥	٢٩	١٠,٦٤٥,٠٥٠	١٠	١,٠٦٤,٥٠٥	بيع ورثة الشيخ ..... لأسهمهم	٤,٠٤٥,١١٩
٤٩,٦٧٧,٠٨٠	٧٤,٥١٥,٦٢٠	٣٠	٢٤,٨٣٨,٥٤٠	١٠	٢,٤٨٣,٨٥٤	بيع ورثة الشيخ ..... لأسهمهم	٩,٩٣٥,٤١٦
١,٧٤٢,٠٣٤	٢,٦٥٨,٨٩٤	٢٩	٩١٦,٨٦٠	١٠	٩١,٦٨٦	بيع ورثة السيدة ..... لأسهمهم	٣٤٨,٤٠٧
٣,٦٦٧,٤٢٠	٥,٥٠١,١٣٠	٣٠	١,٨٣٣,٧١٠	١٠	١٨٣,٣٧١	بيع ورثة السيدة ..... لأسهمهم	٧٣٣,٤٨٤
٩,٨٧١,٧٣٥	١٥,٠٦٧,٣٨٥	٢٩	٥,١٩٥,٦٥٠	١٠	٥١٩,٥٦٥	بيع السيدة .... لأسهمها	١,٩٧٤,٣٤٧
٨,٥٥٧,٦٠٠	١٢,٨٣٦,٤٠٠	٣٠	٤,٢٧٨,٨٠٠	١٠	٤٢٧,٨٨٠	بيع الشيخ ..... لأسهمه	١,٧١١,٥٢٠
	٣٣,٦٤٨,٥١٨	١٦٨,٢٤٢,٥٨٩	٢٤٩,٩٨٨,٨٣٩		٨١,٧٤٦,٢٥٠	الإجمالي	

### ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والهيئة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرات الإلحاقية تبين أن محل الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على فرض ضريبة أرباح رأسمالية على تخارج الشركاء الخليجيين غير المقيمين للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى الهيئة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وبرجوع اللجنة للربط الضريبي محل الاعتراض وإلى ملف الاعتراض وإلى المذكرات الإلحاقية، وحيث نصت الفقرة (د) من المادة الثانية لنظام ضريبة الدخل على أن "الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة" كما نصت الفقرة (٣) من المادة الثالثة لللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أنه "لا يؤخذ بجنسية الشخص لتحديد مكان إقامته حيث يعد الشخص طبيعياً أو اعتبارياً، غير مقيم في المملكة إذا لم تنطبق عليه شروط الإقامة المحددة في النظام وهذه اللائحة بغض النظر عن جنسيته" وحيث إن المكلف لم يقدم ما يثبت إقامة الشركاء المتخارجين في المملكة، فترى اللجنة رفض اعتراضه على هذا البند.

٣- فرض غرامة التأخير على الضرائب المستحقة حتى تاريخ السداد.

أ - وجهة نظر المكلف:

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

" أما فيما يتعلق بالغرامات فتود الشركة أن توضح لسعادتكم الآتي:

أ- أن كافة الشركاء في الشركة خليجين وخاضعين للزكاة بموجب أنظمة الزكاة الشرعية.

ب- بعض الشركاء مقيمين في السعودية وبعضهم الآخر في الكويت علمًا بأن الأغلبية العظمى منهم يحمل الجنسيين.

ج- أن الشركاء أو الشركة لم تتعمد التهرب من الضريبة أو عدم الالتزام بكافة النواحي القانونية المفروضة في المملكة. ولعل الدليل على ذلك قيام الشركة بمخاطبة المصلحة من ذات نفسها مستفسرة عن الموضوع عندما نما إلى علمها أن خروج ودخول الشركاء قد يترتب عليه ضريبة على الأرباح الرأسمالية وبهذا الخصوص، نرفق لسعادتكم خطاباتنا رقم ٢٠١٤/٣٢/ر بتاريخ

٢٠١٤/٣/١٤ هـ الموافق ٩ يناير ٢٠١٤

ورقم ٢٠١٤/١٧٥/ر بتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥ هـ الموافق ١٩ مارس ٢٠١٤ ورقم ٢٠١٤/٤٦٩/ر بتاريخ ١٣/٩/١٤٣٥ هـ الموافق ١٠

يوليو ٢٠١٤ والمقدمة بناءً على طلب الشركة إلى المصلحة (كشف رقم ١٨).

د- إن مبدأ خضوع الشركة للزكاة عن حصة الشركاء الخليجين والسعوديين عند ممارسة النشاط في المملكة وبذات الوقت إخضاع الشريك الخليجي او السعودي غير المقيم للضريبة عند بيع أصوله أو حصصه في الشركة التي كان يخضع فيها للزكاة أمر ينجم عنه اللبس ويصعب تفهمه من ظاهر نصوص النظام. هذا ومن الجدير بالذكر أن النظام الضريبي الجديد ما زال يعتبر حديث العهد في التطبيق في المملكة لا سيما فيما يتعلق بالضريبة على الأرباح الرأسمالية الخاصة بالأفراد خاصة السعوديين أو الخليجين منهم الخاضعين للزكاة.

هـ- هذا وقد صدرت العديد من القرارات في ظل النظام الضريبي الجديد، والتي أيدت المكلف في عدم توجب غرامة تأخير السداد حال وجود اختلاف حقيقي في وجهات النظر مع المصلحة (وذلك لعدم تفهم المكلف ظاهر نصوص النظام)، ومن هذه القرارات على سبيل المثال لا الحصر القرار الاستثنائي رقم ٩٦٨ لعام ١٤٣١ هـ.

و- إضافة لذلك، وبافتراض أن الفرع وافق على المطالبة الضريبية الصادرة من المصلحة، لابد من التنويه بأن غرامة التأخير لا بد أن تكون من تاريخ مطالبة المصلحة (تاريخ الربط الضريبي) وليس من تاريخ تقديم الإقرار.

ز- عند قيام المصلحة بالربط على المكلف بعد فترة زمنية طويلة من تاريخ تقديم إقراره، فما هو التاريخ الذي يبدأ منه احتساب غرامة التأخير؟! هل هو تاريخ تبليغ المكلف بالربط أم هو التاريخ النظامي لتقديم الإقرار الضريبي؟ وإذا كان هو التاريخ النظامي لتقديم الإقرار الضريبي، فهل من المعقول أن تكون غرامة التأخير أكبر من غرامة التهرب الضريبي البالغة ٢٥٪ من الضريبة غير المسددة؟ وهل من المعقول أن تربط المصلحة على المكلف ١٪ كغرامة تأخير عن كل ٣٠ يوم بعد فترة زمنية طويلة لا ذنب للمكلف في طولها؟

ح- وتجدر الإشارة إلى أنه قد صدرت العديد من القرارات التي حكمت باحتساب غرامة تأخير السداد اعتبارًا من تاريخ صدور القرار النهائي وليس من تاريخ الربط، ومن هذه القرارات على سبيل المثال لا الحصر القرار الاستثنائي رقم ١٤٤٣ لعام ١٤٣٥ هـ.

بناءً على ما تقدم أعلاه، ومع الأخذ بعين الاعتبار وجهة نظر الشركة الضريبية بموجب الاتفاقية الاقتصادية، يتضح لسعادتكم أن هناك اختلافاً جوهرياً في وجهات النظر ما بين المصلحة والشركة لا سيما أن الاصل في فرض غرامة تأخير السداد هو عدم التزام المكلف الضريبي بالأنظمة والقوانين بقصد أو بدون قصد في أمور واضحة من الناحية النظرية والتطبيقية. بالإضافة إلى عدم وجود نص نظامي يقضي بفرض غرامة عدم تقديم إقرار على الشركة.

وعليه ترى الشركة أن فرض غرامة على أمور غير واضحة من الناحية النظرية والتطبيقية وبدون سند نظامي يعد إجحافاً

بحق الشركة وهو ما يتعارض وسياسة حكومة خادم الحرمين الشريفين."

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

" تؤكد الشركة بعدم توجب غرامة تأخير سداد عليها للمسببات التالية:

أ- أن كافة الشركاء في الشركة خليجين وخاضعين للزكاة بموجب أنظمة الزكاة الشرعية. كما أنهم خاضعون للزكاة على الأرباح الرأسمالية وفقًا للنظام الضريبي القديم.

ب- بعض الشركاء مقيمين في السعودية وبعضهم الآخر في الكويت علمًا بأن الأغلبية العظمى منهم يحمل الجنسيين.  
ج- أن الشركاء أو الشركة لم تتعمد التهرب من الضريبة أو عدم الالتزام بكافة النواحي القانونية المفروضة في المملكة. ولعل الدليل على ذلك قيام الشركة بمخاطبة الهيئة من ذات نفسها مستفسرة عن الموضوع عندما نما إلى علمها أن خروج ودخول الشركاء قد يترتب عليه ضريبة على الأرباح الرأسمالية وبهذا الخصوص، نرفق لسعادتكم خطاباتنا رقم ٢٠١٤/٣٢/ر بتاريخ ١٤٣٥/٣/٨ هـ الموافق ٩ يناير ٢٠١٤ ورقم ٢٠١٤/١٧٥/ر بتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥ هـ الموافق ١٩ مارس ٢٠١٤ ورقم ٢٠١٤/٤٦٩/ر بتاريخ ١٣/٩/١٤٣٥ هـ الموافق ١٠ يوليو ٢٠١٤ والمقدمة بناءً على طلب الشركة إلى الهيئة (مرفق رقم ٢٠).

د- إن مبدأ خضوع الشركة للزكاة عن حصة الشركاء الخليجين والسعوديين عند ممارسة النشاط في المملكة وبذات الوقت إخضاع الشريك الخليجي أو السعودي غير المقيم للضريبة عند بيع أصوله أو حصصه في الشركة التي كان يخضع فيها للزكاة أمر ينجم عنه اللبس ويصعب تفهمه من ظاهر نصوص النظام الضريبي الجديد. هذا ومن الجدير بالذكر أن النظام الضريبي الجديد ما زال يعتبر حديث العهد في التطبيق في المملكة لا سيما فيما يتعلق بالضريبة على الأرباح الرأسمالية الخاصة بالأفراد خاصة السعوديين أو الخليجين منهم الخاضعون للزكاة.

هـ - هذا وقد صدرت العديد من القرارات في ظل النظام الضريبي الجديد، والتي أيدت المكلف في عدم توجب غرامة تأخير السداد حال وجود اختلاف حقيقي في وجهات النظر مع الهيئة (وذلك لعدم تفهم المكلف ظاهر نصوص النظام)، ومن هذه القرارات على سبيل المثال لا الحصر القرار الاستثنائي رقم ٩٦٨ لعام ١٤٣١ هـ، والذي ينطبق على حالتنا حيث إن هذا القرار قد أقر بعدم إخضاع فروع الشركات الخليجية بالمملكة للزكاة وإخضاعها للضريبة في ظل النظام الضريبي الجديد على الرغم من أن تلك الفروع كانت خاضعة في النظام الضريبي القديم للزكاة، ألا أنه في نفس الوقت أقر بعدم توجب غرامة تأخير السداد لوجود اختلاف جوهري في وجهات النظر وعذر للمكلف التطبيق.

و- عند قيام الهيئة بالربط على المكلف بعد فترة زمنية طويلة من تاريخ التخرج، فما هو التاريخ الذي يبدأ منه احتساب غرامة التأخير؟! هل هو تاريخ تبليغ المكلف بالربط أم هو التاريخ النظامي التخرج؟ وإذا كان هو تاريخ التخرج، فهل من المعقول أن تكون غرامة التأخير أكبر من غرامة التهرب الضريبي البالغة ٢٥٪ من الضريبة غير المسددة؟ وهل من المعقول أن تربط الهيئة على المكلف ١٪ كغرامة تأخير عن كل ٣٠ يوم بعد فترة زمنية طويلة لا ذنب للمكلف في طولها؟

ز- وتجدر الإشارة إلى أنه قد صدرت العديد من القرارات التي حكمت باحتساب غرامة تأخير السداد اعتبارًا من تاريخ صدور القرار النهائي وليس من تاريخ الربط، ومن هذه القرارات على سبيل المثال لا الحصر القرار الاستثنائي رقم ١٤٤٣ لعام ١٤٣٥ هـ.

بناءً على ما تقدم أعلاه، ومع الأخذ بعين الاعتبار وجهة نظر الشركة الضريبية بموجب الاتفاقية الاقتصادية، يتضح لسعادتكم أن هناك اختلافًا جوهريًا في وجهات النظر ما بين الهيئة والشركة لا سيما أن الأصل في فرض غرامة تأخير السداد هو عدم التزام المكلف الضريبي بالأنظمة والقوانين بقصد أو بدون قصد في أمور واضحة من الناحية النظرية والتطبيقية.

وعليه ترى الشركة أن فرض غرامة على أمور غير واضحة من الناحية النظرية والتطبيقية وبدون سند نظامي يعد إجحافًا بحق الشركة وهو ما يتعارض وسياسة حكومة خادم الحرمين الشريفين.

## ب - وجهة نظر الهيئة:

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

"تم فرض غرامات التأخير طبقاً لأحكام الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل وكذلك طبقاً لأحكام المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي وذلك بواقع (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير وتحسب غرامة التأخير اعتباراً من تاريخ استحقاق الضريبة (مضي ستين يوماً من تاريخ البيع) إلى تاريخ السداد، وتم حسابها من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ سداد الضريبة بمبلغ (٣٧,٢٨٩,٤٧٢) ريالاً بتاريخ ٢٣/٠٦/٢٠١٥م وهي على النحو التالي:-

التاريخ	الضريبة ٢٠%	الغرامة	النسبة	أيام التأخير
أبريل ٢٠١٠	١,٧٠٠,٧٥٩,٠٠	١٠٠,٥٤,٤٧٠,٥٨	٦٢,٠	١٨٧٣
ديسمبر ٢٠١٠	١٣,٦٠٤,٦٧٧,٠٠	٧,٣٤٦,٥٢٥,٥٨	٥٤,٠	١٦٣٣
أبريل ٢٠١١	٨,٠٨٤,٨١١,٠٠	٤,٠٤٢,٤٠٥,٥٠	٥٠,٠	١٥١٣
يونيو ٢٠١١	١,٦٤٤,٢٣٦,٠٠	٧٨٩,٢٣٣,٢٨	٤٨,٠	١٤٥٣
أغسطس ٢٠١١	٣١٤,٣٠١,٠٠	١٤٤,٥٧٨,٤٦	٤٦,٠	١٣٩٣
سبتمبر ٢٠١١	١١,٩٤٠,٦٨٨,٠٠	٥,٣٧٣,٣٠٩,٦٠	٤٥,٠	١٣٦٣
الإجمالي	٣٧,٢٨٩,٤٧٢,٠٠	١٨,٧٥٠,٥٢٣,٠٠		

وقد تأيد إجراء الهيئة في ذلك في حالة مماثلة بموجب قرار اللجنة الاستثنائية الضريبية رقم (١٥٥٣) لعام ١٤٣٧هـ.

#### ج- رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من المكلف والهيئة، وما ورد في محضر جلسة المناقشة، وما ورد في المذكرات الإلحاقية تبين أن محل الخلاف يتمثل في اعتراض المكلف على فرض غرامة التأخير على الضرائب المستحقة حتى تاريخ السداد للأسباب المفصلة في وجهة نظره، بينما ترى الهيئة صحة إجراءاتها للأسباب المفصلة في وجهة نظرها.

وحيث قضت اللجنة بقبول اعتراض المكلف على البند الأول (مطالبة الشركة بسداد الضريبة) كما أن اللجنة ترى أن الخلاف في البند الثاني (فرض ضريبة أرباح رأسمالية على تخارج الشركاء الخليجيين غير المقيمين) خلاف حقيقي في وجهات النظر بين المكلف والهيئة مما ترى معه اللجنة عدم توجب غرامة التأخير وعليه قبول اعتراض المكلف على هذا البند.

#### ٤- فرض غرامة عدم تقديم الإقرار.

انتهاء الخلاف بموافقة الهيئة على وجهة نظر المكلف حسب ما ورد في مذكرة رفع الاعتراض.

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

#### أولاً: الناحية الشكلية:

قبول اعتراض المكلف/ شركة (أ) على ضريبة الدخل على الأرباح الرأسمالية لعامي ٢٠١٠م و ٢٠١١م للحيثيات الواردة في القرار.

#### ثانياً: الناحية الموضوعية:

١. قبول اعتراض المكلف على بند مطالبة الشركة بسداد الضريبة وعدم تطبيق الهيئة القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) الصادر بتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥هـ الذي حدد مسؤولية سداد الضريبة على الأرباح الرأسمالية للحيثيات الواردة في القرار.

٢. رفض اعتراض المكلف على بند فرض ضريبة أرباح رأسمالية على تخارج الشركاء الخليجيين غير المقيمين للحيثيات الواردة في القرار.

٣. قبول اعتراض المكلف على بند فرض غرامة التأخير على الضرائب المستحقة حتى تاريخ السداد للحيثيات الواردة في القرار.

٤. انتهاء الخلاف في بند فرض غرامة عدم تقديم الإقرار للحيثيات الواردة في القرار.

يُعد هذا القرار قابلاً للاستئناف أمام اللجنة الاستئنافية الضريبية خلال ستين يوماً من تاريخ إبلاغه، طبقاً للقرار الوزاري رقم (١٥٢٧) وتاريخ ١٤٣٥/٤/٢٤هـ، شريطة سداد المكلف المستأنف للمبالغ المستحقة بموجب هذا القرار أو تقديم ضمان بنكي بها، طبقاً للمادة (٦٦) فقرة (هـ) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٦١) فقرة (أ/١١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

والله ولي التوفيق،،،