

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-136458

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-136458-2022)

في الدعوى المقامة

من/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك
ضد/ المكلف

سجل تجاري (...), رقم مميز (...)

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

إنه في يوم الأربعاء 2023/12/20م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المُشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (13957) وتاريخ 1444/02/26هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، بحضور كل من:

الدكتور/ ...
الدكتور/ ...
الأستاذ/ ...

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 2022/07/14م، من/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام ذي الرقم (IZD-2022-861) الصادر في الدعوى رقم (I-26709-2020) المتعلقة بالربط الضريبي للأعوام من 2015م إلى 2018م، في الدعوى المقامة من المكلف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

- 1- إلغاء قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند تعديلات تسعير المعاملات للأعوام من 2015م إلى 2018م.
- 2- رفض اعتراض المدعية فيما يتعلق ببند رفض حسم الرسوم الجمركية لعام 2017.
- 3- رفض اعتراض المدعية فيما ببند احتساب هامش على فروق الاستيرادات لعام 2018.
- 4- فيما يتعلق ببند حسم المصاريف المتعلقة بالمكافآت والحوافز لعام 2018:
- أ- رفض اعتراض المدعية المتعلقة بحسم المصاريف المتعلقة بخطط حوافز الإدارة.
- ب- إلغاء قرار المدعى عليها المتعلقة بحسم المصاريف المتعلقة بأيام العمل الإضافية.
- 5- تعديل قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند غرامات.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المستأنفة (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك)، فتقدمت بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

إذ تعترض الهيئة على قرار دائرة الفصل محل الطعن، فإنها تدّعي بأنه وفيما يخص بند (تعديل تسعير المعاملات للأعوام من 2015م إلى 2018م) بأنها قامت بعمل دراسة وتقرير تسعير المعاملات للمكلف للأعوام 2015م حتى 2017م والفترة القصيرة المنتهية في ديسمبر 2018م، وأوضحت الهيئة أنه وبعد

الدائرة الاستثنائية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-136458

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (1-136458-2022)

إجراء تدقيق تسعير المعاملات للمكلف، أظهر المكلف في التحليل المقدم والخاص بتحليل القابلية للمقارنة (المؤشر) مع أطراف مستقلة، هامش الربح الذي ينبغي على المكلف أن يحققه بصفته مقدم للخدمات وطرف قيد الاختبار يتحمل مخاطر محدودة فقط بناءً على التحليل المقدم من المكلف والذي يظهر بأن الفرع ينبغي أن يحقق ما بين 3.85%-12.07% كهامش ربح على إجمالي التكاليف، توافق الهيئة على التحليل المقدم من قبل المكلف حيث أنه يمثل نطاق السعر المحايد، وبالتالي ينبغي الاستعانة بهذا التحليل في تحديد ربحية المكلف، بناءً على ذلك وبما أن المكلف تكبد خسارة خلال السنوات الأربع الأخيرة، قامت الهيئة بتعديل إقرارات المكلف لتعكس النسبة المتوسطة لنطاق السعر المحايد وفقاً للتطبيق المقدم من المكلف بنسبة 7.42%، وأوضحت الدراسة المقدمة من الهيئة التالي: 1- أن قطاع خدمات النفط والغاز السعودي قد تقلص بشكل ملحوظ في عام 2014م، ولكن ما لبث إلا وأن عاد إلى النمو بسرعة مع أنه كان من المتوقع له العودة بشكل تدريجي وبطيء. 2- حقق قطاع خدمات النفط والغاز في عام 2016 إجمالي إيرادات 41.6 مليار ريال وهو ما يمثل معدل نمو سنوي مركب بنسبة 1.7% بين عامي 2012 و2016 على التوالي. 3- تراجع السوق السعودي في هذا القطاع كغيره من الأسواق ومع ذلك كان أداء السوق السعودي جيداً في عام 2015م حيث أنه تعافى على الفور ليسجل نمواً معتدلاً مقداره 5.5% في حين كانت أسعار النفط منخفضة خلال عام 2015م وبقيت منخفضة مدة ليست بالقليلة. 4- تكاليف الإنتاج في السعودية منخفضة جداً إلى درجة أن منتجي النفط الرئيسيين كانوا قادرين على زيادة مستويات الإنتاج. قامت الهيئة بمناقشة عدة نقاط في ملف الدراسة للرد على المكلف وهي: - خسارة السنوات الأربع الأخيرة: أوضحت الهيئة من أن المكلف تكبد خسائر في السنوات الأربع الأخيرة، وأن المكلف لا يقع ضمن نطاق السعر المحايد وذلك لكونه يقدم خدمات روتينية وذات مخاطر محدودة، وأضافت الهيئة أن أي شخص مستقل لن يتمكن من الصمود وتحمل الخسائر لفترة طويلة، والسبب الوحيد وراء هذه الخسائر هو انتماء المكلف إلى مجموعة متعددة الجنسيات. - ادعاء المكلف بوجود ظروف استثنائية للفرع خلال سنة 2018م: ترد الهيئة على المكلف بزعمه بوجود ظروف استثنائية خلال سنة 2018م نتيجة لفقدانهم أحد أكبر عقودهم مع ...، أنه وعند مقارنة الإيرادات لفترة 9 أشهر (1 أبريل - 31 ديسمبر) 2018م مع الإيرادات للسنوات المنتهية في 30 مارس 2018م و2017م فإن الهيئة تلاحظ أن نسبة الإيرادات كانت أعلى وبكثير (16%-45%). وتضيف الهيئة أن ارتفاع الإيرادات وافقه ارتفاع نسبي للتكاليف ولا يوجد زيادة ملحوظة في التكاليف حيث أن نسبة هامش الربح الإجمالي والتشغيلي توضح عكس ادعاء المكلف بأن التكاليف ارتفعت بنسبة أعلى. وأضافت الهيئة أنه وبعد الاطلاع والدراسة على ما ذكره المكلف وأجراء الربط، يتبين الآتي:

1- تحليل المقارنة الذي تم تقديمه من قبل المكلف، وهو إقرار منه صريح، يوضح بأن الهامش الواجب تحقيقه هو بالضبط الذي استخدمته الهيئة عند إصدار الربط، ولم تتخذ الهيئة قراراً سوى أنها وافقته على ما أقر به في الملف المحلي المقدم من قبله، حيث أن الهيئة وافقت المكلف في الأمور التالية: أ. اختيار... الفرع ليكون هو الطرف قيد الاختبار. ب. استخدام طريقة هامش الربح على إجمالي التكاليف

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-136458

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (1-136458-2022)

كمؤشر للربحية. ج. تحليل القابلية للمقارنة (المؤشر) المقدم من قبل المكلف وذلك لتحديد الشركات التي تتولى مهام وتحمل مخاطر مشابهة للفرع تحت الدراسة، والتي أسفرت عن نطاق مبدأ السعر المحايد بين 3.85%-12.07% بمتوسط 7.42% كهامش ربح على إجمالي التكاليف. د. اختيار السنوات للمقارنة على النحو التالي من سنة إلى ثلاث سنوات 2015م-2016م-2017م. ولم توافق الهيئة المكلف في إجرائه تحليلًا ماليًا لتحديد نطاق السعر المحايد وذلك استناداً إلى الاحتساب الضريبي لعام 2018م، وحيث أنه لا يمكن معرفة التعديلات التي تمت على الأوعية الضريبية لشركات أخرى مماثلة، فإنه ليس من الملائم مقارنة نتائج الاحتساب الضريبي مع النتائج، فعليه يجب إجراء تحليل المقارنة وفقاً للقوائم المالية وذلك وفقاً لفقرة (أ) للمادة الثالثة عشر من تعليمات تسعير المعاملات الصادر من الهيئة العامة للزكاة والدخل.

2- أما بالنسبة لما يدعيه المكلف بأن تعليمات تسعير المعاملات لا تطبق بأثر رجعي، فإنه ووفقاً للمادة (63) فقرة (أ) وفقرة (ج) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 15/01/1425هـ والتي نصت صراحة على أنه "يجوز للهيئة إعادة توزيع الإيراد والمصاريف في المعاملات التي تتم بين أطراف مرتبطة، أو أطراف تتبع نفس الجهة لتعكس الإيراد الذي كان سيتحقق لو كانت الأطراف مستقلة وغير مرتبطة"، أي أن المعاملات بين الأشخاص المرتبطة يجب أن تكون بناءً على مبدأ السعر المحايد. أما عن طريقة تحديد السعر المحايد، فتعليمات تسعير المعاملات الصادرة من الهيئة تعرض وتستخدم طرق متعارف عليها عالمياً، بل أن المكلف وبناءً على ملفه المحلي المقدم استخدم طريقة التكلفة بالإضافة إلى هامش الربح، وهي ما أخذت به ووافقت عليه الهيئة. 3- ادعى المكلف بأن هناك شركات أخرى مماثلة حققت خسائر مستمرة، وبالرجوع إلى ما ذكره المكلف يتضح أن الشركات التي ضرب عليها المثال لا تخضع لنفس القياسات حيث أنها تمارس أعمالها في دول أخرى وتخضع لمقاييس وخصائص وشروط وظروف اقتصادية مختلفة تماماً. 4- اعترض المكلف على وصف "روتيني" كان مغايراً لما تم ايضاحه خلال الفحص. حيث أنه وبعد تحليل عوامل قابلية للمقارنة، وافقت الهيئة (مع المكلف) على ضرورة وصف... الفرع كمقدم خدمات روتينية وبأن يتم اعتباره قيد الاختبار، حيث أن المكلف أقر مسبقاً بأنه مقدم خدمات روتيني. كما أضافت الهيئة بأنه وبعد الاطلاع على ما قدمه المكلف من فواتير تبين أن بعضاً منها لم يذكر أنها إيجار ولم يتم تحديد فترة معينة، مثل فاتورة شركة... المحدودة وشركة... فإن م الفواتير تواريخها كانت خلال عام 2019م وهي مختلفة عن الفترات محل الخلاف، وبالتالي لا يمكن الأخذ بها، وتؤكد الهيئة على أن اختلافات الجودة والموصفات وتاريخ التسليم وظروف السوق بالإضافة إلى الشروط التعاقدية والكميات جميعها تؤثر على التسعير وبالتالي لا يمكن استخدام هذه الأسعار بشكل مقارن، وتوضح الهيئة بعد البحث تبين لها أن أحد الشركات تباع معدة sand filter 10k PSI بقيمة 15 ألف دولار أي بما يعادل (56,250) ريال في حين أنه يتم استئجار هذه المعدة من الطرف المرتبط لفترة ثلاث أشهر بمبلغ يتراوح بين 9 إلى 15 ألف دولار أي (33,750) ريال إلى (56,250) ريال، أي أن قيمة شراء الآلة تعادل قيمة استئجار الآلة لمدة ثلاث أشهر، وبناءً على الفاتورة المقدمة من المكلف أنه تم استئجار نفس المعدة

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-136458

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (1-136458-2022)

K PSI sand filter 10 بمبلغ (84,000) ريال وبمبلغ (87,750) ريال من شركة ... خلال عام 2019م لأيام محدودة وأن الفاتورة بشكل صريح لم تحدد عدد الأيام، وعليه واستناداً إلى المادة الخامسة من تعليمات تسعير المعاملات "القابلية للمقارنة" والسعر المقارن من الدليل الإرشادي لتعليمات تسعير المعاملات لا يمكن قبول المستندات المقدمة كأثبات لتطبيق السعر المحايد، وبناءً على الأسباب الموضحة أعلاه والأسانيد النظامية، تتمسك الهيئة بصحة وسلامة إجراءاتها. وفيما يخص بند (غرامة التأخير) فتطالب الهيئة بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند لكون أن المكلف لم يعترض عليه، كما تؤكد على صحة وسلامة إجراءاتها بفرض غرامة التأخير على فروق الضريبة غير المسددة في الموعد النظامي. كما تعترض الهيئة على بند (حسم المصاريف المتعلقة بالمكافآت والحوافز لعام 2018م)، وعليه فإن الهيئة تطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محل الاستئناف لما تقدّم من أسباب.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ 2023/12/20م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها بحضور كامل أعضائها عبر التواصل المرئي طبقاً لإجراءات التقاضي المرئي عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم: (2) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة بالأمر الملكي رقم (26040) وتاريخ 1441/04/21هـ؛ وبعد الاطلاع على الاستئناف المقدم من طرفي الدعوى، وبعد فحص ما احتواه ملف الدعوى، وحيث لم تجد الدائرة ما يستدعي حضور أطراف الاستئناف فتقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها، وعليه قررت الدائرة قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

أسباب القرار

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من الهيئة، تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلب الاستئناف مقبولاً شكلاً، لتقديمه من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائه.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (تعديل تسعير المعاملات للأعوام من 2015م إلى 2018م)، وحيث يكمن استئنافها في أنها تتمسك بصحة وسلامة إجراءاتها. وبناءً على ما تقدّم، وبعد الاطلاع على ملف الدعوى وما تضمنه من مستندات، يتبين أن الخلاف حول إجراء الهيئة فيما يتعلق بقيامها بإجراء تعديلات تسعير المعاملات للأعوام محل الخلاف، حيث ترى الهيئة أنها تتفق مع المكلف على طريقة التسعير المطبقة "طريقة صافي هامش الربح" للمعاملة كطريقة لتسعير المعاملات وكذلك استخدام طريقة هامش الربح على إجمالي التكاليف كمؤشر للربحية، وأنها استندت في إجراءاتها على التحليل المقدم من المكلف والذي يظهر نطاق سعر محايد بين 3.85% - 12.07% بمتوسط 7.42% كهامش ربح على إجمالي التكاليف، وحيث أن المكلف تكبد خسائر خلال السنوات محل

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-136458

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (1-136458-2022)

الخلاف مما يجعله خارج نطاق السعر المحايد خاصةً وأنه يقدم خدمات روتينية وذات مخاطر محدودة، وبالتالي قامت الهيئة بإجراء التعديلات لتعكس النسبة المتوسطة وفقاً لتحليل المكلف بنسبة 7.42%، وبالإطلاع الملف المحلي المعد من المكلف، تبين أنه تضمن في الصفحة رقم (26) أن نطاق السعر المحايد للأعوام من 2015م إلى 2017م بنسبة 7.42%، كما بلغت نسبة الربح على إجمالي التكاليف من واقع القوائم المالية لعام 2018م بنسبة (0.72%)، ولكن المكلف قام باحتساب نسبة الربح من إجمالي التكاليف على الربح الخاضع للضريبة بنسبة 6.06%، حيث يدفع المكلف بأن تلك النسبة تجعله يقع في نطاق السعر المحايد، وهذا يتعارض مع الفقرة (أ) من المادة (13) من تعليمات تسعير المعاملات، والتي نصت على أنه يجب إجراء تحليل المقارنة بناءً على معاملات قابلة للمقارنة متاحة لدى الهيئة، مما يتبين معه عدم صحة وجهة نظر المكلف باحتسابه مؤشّر الربحية بناءً على الربح الخاضع للضريبة، وبالتالي فإنه يجب إجراء تحليل المقارنة واحتساب مؤشّر الربحية وفقاً للقوائم المالية والذي نتج عنه هامش ربح بنسبة (0.72%) أي خارج نطاق السعر المحايد، وعليه فإنه يحق للهيئة إجراء التعديل على إقرار المكلف بحيث تصبح نسبة الربح على إجمالي التكاليف ضمن نطاق السعر المحايد، ولا ينال من ذلك ما دفعت به الشركة بخصوص وجود ظروف استثنائية لعام 2018م نتيجة فقدان عقدهم مع شركة ...، حيث أن الفرع قام بتعويض ذلك من خلال عمله مع مقدمي خدمات آخرين (كمتعاقد غير مباشر مع ...)، كما لا ينال من ذلك ما دفع به المكلف بشأن عدم صحة التوصيف الوظيفي للفرع من قبل الهيئة على أنه روتيني ومحدود المخاطر، حيث أن ما ذكره المكلف بشأن تحمله مخاطر الائتمان ومخاطر السوق وتقديم الخدمات لعملائه ومشاركته في الأعمال التجارية وإدارة العلاقات لا تجعل منه يتحمل مخاطر عالية تؤدي إلى تحقيق خسائر لعدة أعوام متتالية، خاصة وأن لا يُسمح للفرع بالدخول في عقد مع شركة ... السعودية ما لم تتم الموافقة عليه أولاً من قبل ... (الإمارات) ... (المملكة المتحدة)، مما يعني أن ... (الفرع) ليست هي من تملك قائمة بأسماء العملاء ولا تتحمل مخاطر فقدان العميل، بالإضافة إلى أن المكلف ليس لديه أصول مهمة أو أصول غير ملموسة حيث يمتلك أصول روتينية، أما بالنسبة للفواتير التي قدمها المكلف من أطراف ثالثة لمقارنة تكاليف الإيجار، فإنه وبالإطلاع على الفواتير المقدمة في مذكرة الهيئة الإلحاقية تبين أنها لم تتضمن ما يفيد بأنها مقابل إيجار، ولم يتم تحديد مدة الإيجار، وأن معظمها متعلقة بالعام 2019م ولا تتعلق بالأعوام محل الخلاف، كما تبين من خلال مذكرة الهيئة الإلحاقية أنه يتم استئجار بعض المعدات من الطرف المرتبط لفترة ثلاث أشهر بمبلغ يعادل قيمة شراء الآلة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل في هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (حسم المصاريف المتعلقة بالمكافآت والحوافز لعام 2018م)، وبتأمل الدائرة في موضوع النزاع، وبعد اطلاع الدائرة على استئناف الهيئة، وحيث إنه للدائرة الأخذ بأسباب القرار محل الطعن دون إضافة عليها متى ما قدرت أن تلك الأسباب تغني عن إيراد أي جديد، لأن في تأييدها لها بما حملته تلك الأسباب يتأكد معه أنها لم تجد فيما وجه إلى القرار من مطاعن ما

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-136458

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (1-136458-2022)

يستحق الرد عليها بأكثر مما تضمنته تلك الأسباب، ولما كان ذلك وكان الثابت أن القرار محل الاستئناف في شأن المنازعة بخصوص البند محل الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائغة التي بُني عليها والكافية لحمل قضائه إذ تولّت الدائرة المصدرة له تمحيص مكمّن النزاع فيه وانتهت بصده إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه، وحيث استبان لهذه الدائرة صحة النتيجة التي خلصت إليها دائرة الفصل في قرارها، وأن في الأسباب التي أقامت عليها قرارها ما يكفي لتأييد ذلك القرار، وحيث لم تلحظ هذه الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمه من دفعات مثارة أمامها، مما تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل محل الاستئناف فيما انتهى إليه من نتيجة في هذا البند محمولاً على أسبابه.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (غرامة التأخير)، وحيث يكمن استئنافها في أنها تطالب بإلغاء قرار الدائرة بشأن هذا البند لكون أن المكلف لم يعترض عليه، كما تؤكد على صحة و سلامة إجراءاتها بفرض غرامة التأخير على فروق الضريبة غير المسددة في الموعد النظامي. وبناءً على ما تقدّم، وحيث انتهت الدائرة في البند الأول لقبول استئناف الهيئة، مما يعني صحة فرض غرامة التأخير على أن تفرض من تاريخ صدور القرار في هذه الدعوى باعتبار أن الخلاف حول هذا البند هو خلاف فني، وعدم صحة فرض غرامة التأخير فيما يخص البند الثاني وذلك لسقوط أصل الغرامة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل في هذا البند.

وبناء على ما تقدم وباستصحاب ما ذكر من أسباب قررت الدائرة بالإجماع ما يأتي:

منطوق القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الدمام ذي الرقم (IZD-2022-861) الصادر في الدعوى رقم (I-26709-2020) المتعلقة بالربط الضريبي للأعوام من 2015م إلى 2018م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- قبول استئناف الهيئة والغاء قرار الفصل فيما يتعلق ببند (تعديل تسعير المعاملات للأعوام من 2015م إلى 2018م).
- 2- رفض استئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (حسم المصاريف المتعلقة بالمكافآت والحوافز لعام 2018م).
- 3- قبول استئناف الهيئة جزئياً وتعديل قرار الفصل فيما يتعلق ببند (غرامة التأخير).

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-136458

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (1-136458-2022)

ويعتبر هذا القرار نهائياً وفقاً لأحكام المادة السابعة والأربعون والثامنة والأربعون من قواعد عمل لجان
الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية

عضو

عضو

الدكتور/ ...

الأستاذ/ ...

رئيس الدائرة

الدكتور/ ...

هذه الوثيقة رسمية مستخرجة من النظام، وموقعه إلكترونياً.