

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-152506

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (1-152506-2022)

في الدعوى المقامة

من / المكلف
سجل تجاري (...)، رقم مميز (...)
ضد/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك
الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

إنه في يوم الأربعاء 2023/11/29م، اجتمعت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل المُشكلة بموجب الأمر الملكي رقم (13957) وتاريخ 1444/02/26هـ، وذلك بمقرها في مدينة الرياض، بحضور كلٍّ من:

الدكتور/ ...
رئيساً
الدكتور/ ...
عضواً
الأستاذ/ ...
عضواً

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ: 2022/09/27، من / ...، هوية وطنية رقم (...)، بصفته وكيلًا للشركة المستأنفة بموجب وكالة رقم (...)، على قرار الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (ISR-2022-1267) الصادر في الدعوى رقم (1-38652-2021) المتعلقة بالربط الضريبي للأعوام من 2016م إلى 2018م، في الدعوى المقامة من المستأنف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

قبول الدعوى المقامة من المدعية/ ...، سجل تجاري رقم (...)، ضد المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، شكلاً، ورفضها موضوعاً.

وحيث لم يلقَ هذا القرار قبولاً لدى المكلف (...)، فتقدم بلائحة استئنافية اطلعت عليها الدائرة وتضمنت ما حاصله أن المكلف يطالب بإلغاء قرار الدائرة بشأن بند (تسعير المعاملات للأعوام 2016م و 2017م و 2018م)، حيث يدفع المكلف بأن مخصص الديون المشكوك في تحصيلها استبعد الفرع المخصص الديون المشكوك في تحصيلها لغرض حساب الهامش التشغيلي للفرع لأنه يتعلق بالمعاملات مع الأطراف غير المرتبطة، علاوة على ذلك أدى هذا التعديل لمزيد من الدقة وقابلية المقارنة لأن الشركات القابلة للمقارنة لم يكن لديها مخصص للديون المشكوك فيها ضمن بياناتها المالية، وأخيراً فإن إدراج مخصص الديون المشكوك في تحصيلها في الحساب سيؤدي بشكل فعال إلى الإزدواج الضريبي على الفرع، وأشارت المستأنفة إلى أن إجراء الفرع باستبعاد مخصص الديون المشكوك فيها عند اختبار المقارنة مع أطراف الاختبار يعود إلى تحري الدقة عند مقارنة البيانات المالية للوصول إلى هامش صحيح، وكون قرار الدائرة ذكر أن هامش الربح الواجب تطبيقه يساوي (12.36%) وكون إرشادات

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-152506

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (1-152506-2022)

تسعير المعاملات في المملكة العربية السعودية وضحت بأنه يجب حساب الهامش التشغيلي بقسمة أرباح التشغيل عن اجمالي الإيرادات ويتم احتساب الربح التشغيلي عن طريق حسم جميع التكاليف والمصروفات التشغيلية بما في ذلك التعديل ذي صلة من الإيرادات، وأضاف بأن تعديل البند كجزء من ربط تسعير المعاملات يؤدي إلى الازدواج الضريبي كونها خضع لضريبة الدخل في العام التالي، واستخدام الإصدار الثاني من الملف المحلي بدلاً من الإصدار الأول في إجراء الربط تسعير المعاملات لا يتفق المكلف مع الأسس المذكورة في قرار لجنة الفصل والتي رفضت ادعاءات الشركة في مرحلة الفصل ويود المكلف توضيح الآتي: - وجود مصفوفة اختيار تتكون من 767 شركة قابلة للمقارنة والتي ادعت الهيئة بانها لم ترفق او غير مقدمة. - أن نشاط الفرع يمكن في تقديم خدمات تكنولوجيا وخدمات موارد بشرية التي تتكون من تدريب ومحاسبة وخدمات مالية وبالتالي لا يوجد فرق في النشاط الذي يقوم به الفرع والشركات القابلة للمقارنة الواردة في الإصدار الثاني من الملف المحلي ونظراً لأن دائرة الفصل أقرت بأنه لا يوجد فرق في الأنشطة من خلال مراجعة نماذج العقود المقدمة من الفرع، وبالتالي تطالب المستأنفة الهيئة استخدام الإصدار الثاني من الملف المحلي في إجراء ربطها، وكون الإصدار الثاني من الملف المحلي تم تقديمه قبل أن تصدر الهيئة ربطها النهائي إلى الفرع، يحق للفرع إعادة تقديم الملف المحلي طالما لا يضر بإجراءات التدقيق التي تجريها، عليه يطالب المكلف بإلغاء الربط على الإصدار الأول واستخدام الإصدار الثاني من الملف المحلي في إجراء تسعير المعاملات، كما تم رفض المنشآت دون بيانات مالية، حيث تود المستأنفة أن توضح بأنها لا توافق على إجراء الهيئة في أساس تطبيق "المفهوم الجديد" لإرشادات تسعير المعاملات بأثر رجعي لوجودها وإصدارها في عام 2019م ومع ذلك قدم الفرع إلى الهيئة البيانات المالية التي تم الحصول عليها من قاعدة بيانات OSIRIS (بيانات متاحة للجمهور)، وترد المستأنفة على قرار لجنة الفصل أن البيانات المالية المقدمة إلى دائرة الفصل تم التحقق منها من خلال قاعدة البيانات OSIRIS ولا من خلال مراجعة البيانات تبين أنها تتضمن المصدر التي تم تنزيلها منه، وهذا يثبت جودة البيانات ومصادقيتها وموثوقيتها وقام الفرع بإعادة إرفاق البيانات المالية، وأشارت المستأنفة بأن مصادر البيانات المستخدمة من الفرع هي نفسها المستخدمة من قبل الهيئة ومن نفس قاعدة البيانات OSIRIS بالتالي فإن رفض الهيئة للبيانات وهي مستخرجة من نفس مصادر الهيئة يشير إلى أنها لا تناسب رغبة الهيئة، عليه ترى المستأنفة أن موقف الهيئة غير متسق، وبذلك تطالب المستأنفة من الدائرة توجيه الهيئة وقبول الشركات القابلة للمقارنة، وفي شأن التطبيق بأثر رجعي لتسعير المعاملات بما في ذلك مقدمة "المفاهيم الجديدة" إرشادات تسعير المعاملات التي تم نشرها عام 2019م على السنوات السابقة (2016م و 2017م) لا تتفق المستأنفة على تطبيق تسعير المعاملات بأثر رجعي للسنوات التي تسبق 2018م، بأنه تم إصدار تعليمات تسعير المعاملات بتاريخ 1440/05/25 هـ (الموافق 2019/1/31م) وأرادت الهيئة تطبيق تعليمات تسعير المعاملات بأثر رجعي لسنوات تسبق تاريخ نشرها بالاعتماد على المادة (13 / ب) من نظام ضريبة الدخل، والفقرة (11) من المادة (10) من

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-152506

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (1-152506-2022)

اللائحة التنفيذية من نظام ضريبة الدخل، وأراد الفرع التأكيد على أنه استناداً إلى الفقرة (11) من المادة (10) من اللائحة التنفيذية من نظام ضريبة الدخل، التي حددت إلى أنه سيصدر إرشادات إضافية لمزيد خاصة بكيفية تطبيق السعر المحايد. ومع ذلك، لم يتم نشر أو إصدار الإرشادات حتى عام 2019م؛ تم إصدار إرشادات تسعير المعاملات في 03 مارس 2019م ووفقاً للقسم 2.1 من تعليمات تسعير المعاملات، والمتضمن على: "تسري تعليمات تسعير المعاملات ويبدأ العمل بموجبها من تاريخ نشرها في الجريدة الرسمية دون الإخلال بأحكام نظام ضريبة الدخل وتنطبق على السنة الضريبية التي يتوجب الإقرار عنها ولائحته التنفيذية"، استناداً إلى تفسير الهيئة لهذه الإرشادات (إرشادات تسعير المعاملات)، ودون المساس بحقوق الفرع في الاعتراض على هذا التفسير قدمت الهيئة المفاهيم الجديدة التالية: رفض الشركات القابلة للمقارنة التي حققت خسائر حتى لو لمدة عام واحد فقط؛ رفض الشركات القابلة للمقارنة والتي لا تتوفر لها بيانات مالية حتى لو لمدة عام واحد فقط؛ استخدام النقطة الوسطى في الوسيط الربيعي كأساس لرفع تعديل الضريبة المتعلقة بتسعير المعاملات على الرغم من صدور مبدأ السعر المحايد في نظام ضريبة الدخل في عام 2004م، لم يتم تقديم المفهوم والتعريف بما في ذلك التفسير لذلك المبدأ حتى عام 2019م. لذلك، ومن غير المعقول تطبيق المفهوم أعلاه على حالة الفرع خصوصاً لعامي 2016م و2017م بالمفهوم الجديد الذي تضمنتها تعليمات تسعير المعاملات وإرشاداتها، كما توضح المدعية أن نقطة الخلاف في هذا البند ليست على مبدأ السعر المحايد الذي تم الاعتراف به قبل إصدار تعليمات تسعير المعاملات في المملكة، وإنما تتعلق بالمفهوم الجديد لمبدأ السعر المحايد. حيث يتطلب المفهوم الوارد في إرشادات تسعير المعاملات من المكلفين استبعاد الشركات القابلة للمقارنة الخاسرة ويُفضل اختيار الوسيط من النطاق الربيعي كأساس لسياسة التسعير الخاصة بها بالإضافة إلى رفض الشركات القابلة للمقارنة والتي لا تتوفر لها بيانات مالية حتى لو لمدة عام واحد فقط، وما إلى ذلك، مما يوضح للأمانة أن الهيئة قد قامت بتعديل مبدأ السعر المحايد بطريقة تختلف عما كان معروفاً في الماضي حسب ما تم اعتماده في المملكة العربية السعودية، فإن التزام المكلف لا يخضع لتطبيق اللوائح الضريبية بأثر رجعي. كما توضح المدعية بأن الإرشادات ليست إلزامية ليتم تطبيقها. وأما ما يتعلق برفض الشركات القابلة للمقارنة التي حققت الخسارة كجزء من مجموعة الشركات القابلة للمقارنة "مفهوم جديد"، لا توافق المستأنفة على إجراء الهيئة برفض الشركات القابلة للمقارنة التي حققت الخسارة بأثر رجعي عند إجرائها تدقيق تسعير المعاملات الخاص بها، حيث أشارت الهيئة الأدلة الإرشادية الخاصة بتسعير المعاملات في المملكة والمنشورة في عام 2019م، وبما أن هذا الأساس يتبع للإرشادات تسعير المعاملات الصادرة لعام 2019م، بالتالي فهي صادرة قبل بعد عام الاعتراض (2016م و2017م)، فمن الواضح خلال ذلك الوقت بأن منظمة التعاون والتنمية تسمح بالشركات القابلة للمقارنة التي حققت خسائر إذا استوفت هذه المنشأة عوامل قابلية المقارنة لذلك قام الفرع بقبول الشركات القابلة للمقارنة المتنازع عليها وفقاً لإرشادات تسعير المعاملات الصادرة من

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-152506

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (1-152506-2022)

منظمة التعاون الاقتصادي المتاحة في ذلك الوقت، عليه يطالب الفرع من اللجنة السماح بالشركات القابلة للمقارنة التي حققت خسائر على أساس المنظور والأسباب المذكورة، وما يتعلق استخدام المتوسط (على نقيض أي نقطة في المدى الربيعي) كأساس لربط تسعير المعاملات، ذكرت المستأنفة بأنها لا توافق على الأسباب الواردة في قرار دائرة الفصل بشأن رفض وجهة نظر الفرع في هذا الخصوص وأشارت بأن أسباب لجنة الفصل تعد غير مناسبة وغير منصفة كونه من المستحيل تطبيق المفهوم الجديد في سنوات سابقة كون تطبيق الارشادات المتعلقة بتسعير المعاملات غير مناسبة لتطبيقها بأثر رجعي وفقاً لما تم ذكره أعلاه، كون الفرع كان ممثلاً لمبدأ السعر المحايد بين المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والمطبق عليها افضل الممارسات الدولية مثل إرشادات تسعير المعاملات الصادرة من منظمة التعاون الاقتصادي المتاحة في ذلك الوقت وتحديداً المادة 3.62 من الأدلة الإرشادية الخاصة بمنظمة التعاون والتنمية والتي تنص على: "أي نقطة ضمن المدى في نطاق السعر المحايد"، وأشارت المستأنفة إلى حالة ضريبية مع هيئة الضريبة الإسبانية والتي قررت أي نقطة ضمن المدى الربيعي تعتبر ضمن نطاق السعر المحايد، بالتالي فإن اعتماد الهيئة للمتوسط (على نقيض أي نقطة ضمن المدى الربيعي) تتعارض مع المعاملات المقبولة دولياً نظراً لأن هذا يعتبر في نطاق السعر المحايد. وفي شأن التعديل على ضريبة الاستقطاع المدفوعة للأطراف ذات الصلة كنتيجة لتعديل تسعير المعاملات دون المساس بالحجج المذكورة بعالية، وايضاً دون الاخلال بحجج الفرع التي تم شرحها الأعلى ضد تعديل تسعير المعاملات المنصوص عليه من قبل الهيئة ودون قبول أي ضرائب إضافية، يرغب الفرع في ايضاح أنه قد تم توريد بالفعل ضريبة الاستقطاع بنسبة 15% على المعاملة المغطاة للسنة المالية 2016م و2017م و2018م على التوالي والتي يجب أن تؤخذ في الاعتبار أثناء حساب أي التزام ضريبي إضافي على المبلغ غير المسموح بحسمه، ويرجى ملاحظة أنه إذا تم إجراء تعديل تسعير المعاملات من قبل الهيئة على الفرع، فإن ضريبة الاستقطاع التي سبق دفعها من قبل الفرع على المعاملة المشمولة ستؤدي إلى ازدواج ضريبي. وفيما يخص استئناف المكلف بشأن بند (غرامة التأخير للأعوام من 2016م إلى 2018م)، أفادت المستأنفة أنه يوجد اختلافات فنية حقيقية في وجهة النظر بين الفرع والهيئة بشأن البنود المختلفة، وفي ظل الاختلافات الفنية فمن غير المبرر فرض غرامة تأخير على الضريبة الإضافية.

وفي يوم الأربعاء بتاريخ 2023/11/29م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، وذلك 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: 04/21/1441هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-152506

الصادر في الاستئناف المقيّد برقم (1-152506-2022)

أوراق ومستندات، وبعد المداولة، وحيث إن الدعوى مهيأة للفصل فيها بحالتها الراهنة، قررت الدائرة قفل باب المرافعة ودجز القضية للفصل فيها.

أسباب القرار

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف 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، فيما يتعلق باستئناف المكلف بشأن بند (تسعير المعاملات للأعوام 2016م و 2017م و 2018م)، وحيث إنه لا تثريب على الدائرة بالأخذ 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 وجّه إلى القرار من مطاعن ما يستحق الرد عليها بأكثر مما تضمنته تلك الأسباب، ولما كان ذلك وكان الثابت أن القرار محل الاستئناف في شأن المنازعة بخصوص البنود 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 لم تلحظ هذه الدائرة ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب بشأنه في ضوء ما تم تقديمه من دفوع مثارة أمامها، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل محل الاستئناف فيما انتهى إليه من نتيجة بشأن بند (تسعير المعاملات للأعوام 2016م و 2017م و 2018م) محمولاً على أسبابه.

فيما يتعلق باستئناف المكلف بشأن بند (غرامة التأخير للأعوام من 2016م إلى 2018م)، أفادت المستأنفة أنه يوجد اختلافات فنية حقيقية في وجهة النظر بين الفرع والهيئة بشأن البنود المختلفة، وفي ظل الاختلافات الفنية فمن غير المبرر فرض غرامة تأخير على الضريبة الإضافية. واستناداً على الفقرة (أ) من المادة (77) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 15/01/1425هـ التي نصت على ما يلي: "إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد"، واستناداً على الفقرة (1) من المادة (68) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والصادر بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 11/06/1425هـ والتي نصت على ما يلي: "تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة 1% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في الحالات الآتية: ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط الهيئة"،

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-152506

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (1-152506-2022)

واستناداً على الفقرة (3) من المادة (67) منها، والمتضمنة على: "تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (2) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد"، وبناءً على ما تقدم، يتبين من خلال النصوص النظامية أعلاه أن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ استحقاق ضريبة على المكلف حتى تاريخ السداد، إلا أنه بالاطلاع على ملف الدعوى، يتبين للدائرة أن الضريبة المستحقة غير المسددة نتجت عن تعديلات لبنود لا تحكمها نصوص نظامية واضحة، حيث إن المكلف استند في معالجته الضريبية للبند أصل فرض الغرامة على اجراءاته لاحتساب تسعير المعاملات، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى عدم فرض غرامة التأخير على ضريبة الدخل غير المسددة، على أن يتم احتساب غرامة التأخير من تاريخ إشعار المكلف بالقرار الصادر في هذه الدعوى، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى قبول الاستئناف المقدم من قبل ... وتعديل احتساب غرامة التأخير من تاريخ إشعار المستأنفة بالربط الصادر عن للأعوام المالية المنتهية في 2016/12/31م وحتى 2018/12/31م.

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

منطوق القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه ... سجل تجاري (...)، رقم مميز (...) ضد قرار الدائرة الثانية للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (ISR-2022-1267) الصادر في الدعوى رقم (1-38652-2021) المتعلقة بالربط الضريبي للأعوام من 2016م إلى 2018م.

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (تسعير المعاملات للأعوام 2016م و 2017م و 2018م).
- 2- قبول استئناف المكلف جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (غرامة التأخير لأعوام من 2016م إلى 2018م).

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

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-152506

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (1-152506-2022)

عضو

عضو

الدكتور/ ...

الأستاذ/ ...

رئيس الدائرة

الدكتور/ ...

هذه الوثيقة رسمية مستخرجة من النظام، وموقعه إلكترونياً.

