

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2023-160538

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-160538-2022)

في الدعوى المقامة

من/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك
ضد/ المكلف
سجل تجاري (...), رقم مميز (...)

المستأنفة
المستأنف ضده

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

إنه في يوم الأربعاء 2023/08/23م، 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/ ...
الدكتور/ ...
الأستاذ/ ...
رئيساً
عضواً
عضواً

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 2022/11/03م، من/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (IFR-2022-5881) الصادر في الدعوى رقم (I-72144-2021) المتعلقة بالربط الزكوي الضريبي لعام 2018م، في الدعوى المقامة من المكلف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

قبول اعتراض المدعية/ شركة ... (سجل تجاري رقم ...) على قرار المدعى عليها/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك من الناحية الشكلية، وإلغاء قرار المدعى عليها من الناحية الموضوعية. وحيث لم يلق هذا القرار قبولا لدى المستأنفة (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك)، فتقدمت بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي:

إذ تعترض الهيئة على قرار دائرة الفصل محل الطعن، فإنها تدعي بأنه وفيما يخص بند (تعديلات تسعير المعاملات وإجراء الربط تقديري باعتماد ربح تقديري بنسبة 40% من إجمالي الإيرادات) فتوضح الهيئة بأن قرار دائرة الفصل تضمن ما يتعلق بإفادة المكلف بأنه لا يوجد معاملات أطراف ذات علاقة للإيضاح رقم (7) 2016م و (9) 2017م و (12) 2018م و (11) 2019م، في حين أنه يوجد حركة خلال الأعوام من 2015م إلى 2019م على حساب ...، وذلك لوجود معاملات مع أطراف مرتبطة خلال الفترة، كما أوضحت فيما يخص إفادة المكلف بعدم وجود معاملة مباشرة مع ... للأعوام من 2017م إلى 2019م، فتجيب الهيئة أن المكلف اعتمد على شركة ... فيجب اعتبارها كطرف مختبر، وتؤكد أنها لم تدعي ذلك ولكنها اعتمدت على

البيانات المقدمة من المكلف في الملف المحلي، والذي تضمن ذكر شركة ... كمنشأة التصنيع التعاقدية، كما أرفقت الهيئة نموذج الأعمال المذكور في ملف الرئيسي المقدم من المكلف، كما تؤكد أن الخطاب الصادر من المكلف والمتضمن " الهيئة أقرت أن المكلف لم تدخل في معاملات مع ... وبدل من ذلك كانت المعاملات مع ... " غير سليم وذلك لكونها اعتمدت في تقريرها على الرغم من أن النطاق الربيعي كان نتيجة اختبار طريقة التكلفة الإجمالية مضاف إليه هامش الربح لقياس نطاق السعر المحايد لهامش الربح لشركة ...، ولا توجد معاملات مباشرة مع الشركة السالف ذكرها خلال السنوات محل الفحص، فاعتمد المكلف على طرف مرتبط آخر (...) ليكون وسيط يمثل منشأة التوزيع في الشرق الأوسط للمنتجات المصنعة من قبل (...)، فيما يتعلق بالطرف (الطرف المختبر): فتجيب الهيئة أن ما جاء في خطاب المكلف المتضمن " نظراً لعدم وجود معاملة مع ... ليس من الصحيح اعتبار ... الطرف المختبر في معاملة شراء الوحدة الكهربائية" فإنها اعتمدت على الملف المحلي والرئيسي الذي جاء فيه دراسة نشاط التصنيع التعاقدية الذي يمثل حالة نشاط شركة ... ولم يشير لذكر أي دراسة توضح السعر المحايد لنشاط التوزيع الذي تقوم به شركة ...، وفيما يخص (اختيار الطريقة الأنسب): فتفيد أن المكلف قام بتقديم دراسة مختلفة كلياً عن طريقة تسعير المعاملات المتبعة والطرف قيد الاختبار التي اعتمدها في الملف المحلي المقدم منه خلال فترة الفحص، على الرغم من أعطائها له مهلة قدرها عام و ثلاثة أشهر لتوفير المتطلبات، يتطرق لها بأي تبرير، وفيما يخص (المستندات المطلوبة من قبل الهيئة / الاتفاقيات مع ...): فإنها طلبت من المكلف الاتفاقيات مع الأطراف المرتبطة والتي تدعم أن المعاملات تكون وفق السعر المحايد، كما هو معمول به في المعاملات بين الأطراف المستقلة، وفي هذه الحالة قدم المكلف دراسة تبين السعر المحايد لمنشأة التصنيع التعاقدية في الملف المحلي، ولكن في خطابه الموجه للدائرة يدعي عدم الملائمة و يطلب استبدالها بدراسة جديدة لتطبق على معاملاته مع ...، على الرغم من أنه يدعي عدم وجود اتفاقيات مع الأطراف ذات العلاقة مما يتعارض مع تعليماً تسعير المعاملات في المادة (الخامسة عشرة) ويشكك في قدرة المكلف على تحديد الأطراف المرتبطة التي تكون معاملاته معها وفق الشروط المتفق عليها، فكان من الممكن تجنب ذلك عن طريق اتفاقيات واضحة مع الأطراف المرتبطة، وفيما يخص (البيانات المالية لشركة ...): أوضحت أنه لتحقيق من أن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة كانت بناءً على أساس السعر المحايد طلب من المكلف القوائم المالية للطرف قيد الاختبار كمنشأة التصنيع التعاقدية، لمقارنتها بالدراسة المقدمة في الملف المحلي المقدم منه، ولم يتلزم المكلف بتقديم ما طلب منه ما حال دون التحقق من أن المعاملات تقع ضمن نطاق السعر المحايد، وفيما يخص (الفواتير): قام المكلف بتزويد الهيئة بقائمة أسعار سنوية لبعض المنتجات بالموصفات القياسية بالإضافة إلى الفواتير، بالرغم من أن جميع المستندات مقدمة من قبل الطرف المرتبط الوسيط ...، وموضح فيها السعر النهائي شامل هامش الربح الإجمالي، ووفقاً للملف الرئيسي فإن المكلف لا يقوم بدفع أي إتاوات أو رسوم إدارية لـ (...) شريك بنسبة 90 % في رأس مال المكلف) وذلك لكونه يدفع سعر محايد لـ ...، التي

تقوم بدفع رسوم الاتاوة وما يرتبط بها من مدفوعات الرسوم الإدارية نيابة عن المكلف، مما يعني أن السعر المدفوع ل... يتضمن الآتي:

- 1- هامش الربح المضاف للتكلفة الإجمالية ل... منشأة التصنيع التعاقدية.
- 2- هامش الربح المضاف للتكلفة الإجمالية ل... منشأة التوزيع / المبيعات.
- 3- إتاوات أو رسوم إدارية ل ... ليتم دفعها بالنيابة عن المكلف.

ولأن المستندات التي وفرها المكلف الفواتير أو قوائم الأسعار لا توضح تفصيل للمبالغ، وإنما تذكر المبلغ المستحق كإجمالي، فلم تتمكن الهيئة من التحقق من قيمة التكلفة الإجمالية مضافا إليها هامش الربح ل... منشأة التصنيع التعاقدية بشكل منفصل، والتي بناءً عليه يتم مقارنتها بنتائج الشركات المستقلة القابلة للمقارنة للتأكد من صحة تطبيق مبدأ السعر المحايد في المعاملات مع الأطراف المرتبطة، وفيما يخص (التقديم في 20 يونيو 2021م)، فتفيد الهيئة أن الربط كان في أبريل 2021م، وفيما يخص (المعاملات في الأعوام 2017م -2018م-2019م): أفادت الهيئة أن المكلف قام بتقديم دراسة مختلفة كلياً للدائرة الفصل، وما يتضمن ذلك من تضليل للدائرة عما قدمه أمامها، ويكمن الاختلاف في تغيير طريقة تسعير المعاملات المتبعة لتطبيق السعر المحايد من طريقة التكلفة الإجمالية مضاف إلى هامش ربح إلى طريقة سعر إعادة البيع، وتغيير الطرف قيد الاختبار ومؤشر الربحية المعتمد عليه في الملف المحلي المقدم لها خلال فترة الفحص، على الرغم من إعطائها للمكلف مهلة امتدت إلى سنة و 10 أشهر لتقديم المتطلبات والتبريرات، كما تفيد أن طريقة سعر إعادة البيع تعتمد على قابلية المقارنة للوظائف التي يؤديها أطراف المعاملات ويأخذ بالاعتبار الأصول المستخدمة والمخاطر المحتملة. لأغراض طريقة سعر إعادة البيع، لكونها تعتبر المعاملة المستقلة قابلة للمقارنة مع المعاملة بين الأشخاص المرتبطين في أي من الحالتين التاليتين:

- إذا لم تؤثر أي من الفروقات (إن وجدت) بين المعاملات محل المقارنة أو بين الأشخاص المشاركين في هذه المعاملات على الأسعار السوقية بشكل جوهري.
- إذا كان من الممكن إزالة الآثار الجوهرية الناتجة عن الفروقات من خلال إجراء بعض التعديلات أو التسويات المحققة للتماثل/قابلية المقارنة بشكل دقيق.

ويتطلب تطبيق طريقة سعر إعادة البيع وجود بيانات للعمليات القابلة للمقارنة. وفي حال عدم توافر أي معلومات مقارنة خلاف البيانات المحاسبية، فلا تعتبر هذه البيانات كافية لأغراض تطبيق طريقة سعر إعادة البيع، لصعوبة الحصول على مقارنات دقيقة عند وجود فروقات في المعالجات المحاسبية، فأن هذه الطريقة تركز بشكل أكبر على المقابل المالي المستلم نظير الوظائف المؤداة (مع الأخذ في الاعتبار الأصول المستخدمة والمخاطر المحتملة). ومع ذلك يجب مقارنة الشيء محل المعاملة المستقلة مع تلك محل المعاملة بين الأشخاص غير المرتبطين. وينبغي إجراء التعديلات المحققة للتماثل/قابلية المقارنة عند وجود فروقات تؤثر بشكل جوهري على الهامش الإجمالي المحقق في المعاملات بين الأشخاص المرتبطين والمعاملات المستقلة. وأشارت إلى ما قدم المكلف من دراسة بشكل غير مكتمل

اعتمد بها فقط على مقارنة هامش الربح الإجمالي دون أي مستندات داعمة تضمن عدم وجود فروقات في المعالجات المحاسبية أو في العوامل الأخرى بين الطرفين قيد الاختبار والشركات القابلة للمقارنة لمختارة. فقام المكلف باستخدام عدة طرق مختلفة لتسعير المعاملات:

- في الملف المحلي والملف الرئيسي المقدم أثناء الفحص قدم طريقة هامش الربح على إجمالي التكاليف (+ Cost) لقياس ربحية منشأة التصنيع التعاقدية ... ولكن لم يقدم المستندات الداعمة للطريقة.

- في الخطاب المقدم للدائرة ذكر دراسة لشركات مقارنة واعتماد هامش الربح الإجمالي لقياس مؤشر الربحية للأعوام من 2015م إلى 2017م، بنتيجة 11.31%- 17.47% ومتوسط 12.07%

- وفي مرفقات قرار الدائرة الملف المحلي استخدم كلاً من الآتي:

- اعتماد طريقة (سعر إعادة البيع) واعتماد هامش الربح الإجمالي لقياس مؤشر الربحية لدراسيتين: الأولى للأعوام من 2017م إلى 2019م بنتيجة 13.36%- 28.08% ومتوسط 14.87% والثانية للأعوام من 2016م إلى 2018م بنتيجة 12.34%- 26.70% ومتوسط 13.77%

وقام المكلف بتقديم دراسة للهيئة تختلف كلياً عن الدراسة المقدمة للدائرة ولم يقيم بتدعيم كلاً الدراستين بالمستندات اللازمة للتحقق من صحتها. وفيما يخص (التحليل الوظيفي لشركة ... المقدم مع خطاب المكلف): فيمكن إيضاحها في التحليل الوظيفي ل... المقدم مع خطاب المكلف، الذي ذكر فيه أن ... تقوم بجدولة الإنتاج مما يتعارض مع الملف الرئيسي والذي يوضح أن جدولة الإنتاج (6.4.3 Production scheduling) تتم عن طريق ... (مع إشراف عام من فريق الولايات المتحدة) فجري التأكيد على نفس الوظيفة في الملف المحلي المقدم للهيئة خلال فترة التدقيق مع إضافة أن العملية يتم إدارتها بواسطة لوسي العربية. وفيما يخص (التعديل على أساس الربح المقدّر): فتستند في استئنافها على أحكام المادة (الثالثة والستين) من النظام الضريبي، أحكام المادة (السادسة عشرة) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وذلك لقيامها بإجراء ربط تقديري اعتمدت فيه على ربح تقديري بنسبة (40%) من إجمالي إيرادات الشركة للسنوات تحت الفحص، لعدم تمكن المكلف من توفير المستندات الداعمة لبياناته، ولكون عبء الإثبات يقع على المكلف وفقاً لأحكام الفقرة (3) من المادة (السابعة والخمسون) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل. وفيما يخص بند (غرامة التأخير) فتطالب الهيئة إعادة احتساب الغرامة على البند محل الاستئناف، وعليه فإن الهيئة تطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محل الاستئناف لما تقدّم من أسباب.

وفي يوم الأربعاء 2023/08/23م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلساتها 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 (تعديلات تسعير المعاملات وإجراء الربط تقديري باعتماد ربح تقديري بنسبة 40% من اجمالي الإيرادات) وحيث يكمن استئناف الهيئة في أن قرار دائرة الفصل لا يعد متوافقاً مع أحكام النظام، وحيث نصت الفقرة (2/أ) من المادة (الثالثة والستين) من نظام ضريبة الدخل المتعلقة بإجراءات التهرب الضريبي على أنه:

"أ. لغرض تحديد الضريبة للهيئة الحق في: 2. إعادة تكييف المعاملات التي لا يعكس شكلها جوهرها ووضعها في صورتها الحقيقية". كما نصت الفقرة (ج) من نفس المادة على أنه: "ج. 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" كما تنص الفقرة (11) من المادة (العاشرة) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أنه: "لا يجوز حسم المصاريف الآتية: 11- قيمة المواد الموردة أو قيمة الخدمات المقدمة من أطراف مرتبطة بالمكلف الزائدة عن الأسعار المستخدمة بين أطراف مستقلة، وتصدر الهيئة القواعد الخاصة بتحديد الأسعار العادلة للتعاملات التي تتم بين أطراف مرتبطة بما يتفق مع المعايير المتعارف عليها دولياً". وحيث إن القرار محل الطعن استند في أسبابه لقبول اعتراض المكلف على أساس أن المكلف ملتزم بسياسة تحديد السعر المحايد، وأنه أرفق المستندات اللازمة لتطبيق سياسة تسعير المعاملات، فتبع طريقة "إعادة سعر البيع" وأن الجهة المرتبطة "شركة ... تعّد الطرف المختبر، وبالإطلاع على لائحة استئناف الهيئة يتبين أن المكلف قام خلال مرحلة الفحص بتقديم ملف تسعير معاملات محلي وتحليل المقارنة مختلف عن المستندات المقدمة أمام لجنة الفصل، وحيث اعتمد فيها المكلف طريقة "التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش الربح" وأن الطرف قيد الاختبار هو شركة "... - الإمارات"، وأن الهيئة قامت بعدم اعتماد طريقة المكلف خلال مرحلة الفحص لتقديمه تحليل مقارنة للأعوام من 2008م حتى 2012م والذي يعدّ خارج نطاق الأعوام محل الخلاف، وبالإطلاع على مذكرة المكلف الجوابية على الاستئناف يتبين أنها لم تتطرق بالرد على ما ذكرته الهيئة بشأن تقديمه مستندات مختلفة وعدم تقديمه مبررات العدول عن المستندات المقدمة أمام الهيئة خلال محلة الفحص، وبالرجوع إلى القرار محل الطعن تبين أنه لم يتطرق لما دفعت به الهيئة بهذا الشأن، وبالتالي فإن

المستندات المقدمة أمام لجنة الفصل لا تعدّ دليلاً على التزام المكلف بتطبيق مبدأ السعر المحايد، وبالإطلاع على الملف الرئيسي يتبين صحة ما ذكرته الهيئة في خصوص عدم قيام المكلف بدفع إتاوة أو رسوم إدارية لشركة (...). وذلك لقيام الشركة الوسيطة "... بدفع رسوم الإتاوة والرسوم الإدارية نيابة عن المكلف، مما يعدّ دليلاً واضحاً على أن السعر المدفوع من المكلف للشركة الوسيطة مقابل شراء المواد لا يتم وفقاً لمبدأ السعر المحايد، حيث إنه يشمل تعويضه عن الإتاوة والرسوم الإدارية المدفوعة بالنيابة عن المكلف، وحيث إن المكلف لم يقدم تفاصيل المبالغ الإتاوة والرسوم الإدارية المدفوعة بالنيابة عنه، وبالتالي فإنه يتعذر على الهيئة إجراء التعديل اللازم على سعر الشراء ليكون وفقاً لمبدأ السعر المحايد. وحيث أن الهيئة طلبت من المكلف تقديم القوائم المالية للشركة المصنعة شركة "... - الإمارات" وأساس التكلفة الإجمالية والفواتير الصادرة منها، التي تم على أساسها احتساب هامش الربح الإجمالي باعتبارها الطرف قيد الاختبار وفقاً للملف المحلي المقدم من المكلف خلال مرحلة الفحص، ولم يتلزم المكلف بتقديم ما طلب منه، كما لم يقدم الأسباب والمبررات لتغييره طريقة التسعير والطرف قيد الاختبار ومؤشر الربحية، وبالتالي يحق للهيئة الربط تقديرياً على حسابات المكلف لعدم تقديمه ما يثبت صحة معلومات إقراره الضريبي، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة، وإلغاء قرار دائرة الفصل في هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (غرامات التأخير) وحيث يكمن استئناف الهيئة بالمطالبة بإعادة احتساب الغرامة على كافة البنود، نصت الفقرة (أ) من المادة (السابعة والسبعين) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/01/15هـ 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"، كما تنص الفقرة (1) من المادة (الثامنة والستين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والصادر بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/06/11هـ 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". وبالإطلاع على النصوص النظامية يتبين أن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ استحقاق الضريبة على المكلف، إلا أنه في حالة استحقاق الغرامة بسبب وجود فروقات ضريبية ناتجة عن خلاف فني حقيقي حول تطبيق النصوص النظامية، وحيث أن الخلاف حول تسعير المعاملات يعدّ من الخلافات الفنية، مما يترتب عليه احتساب الغرامة على الفروقات الضريبية من تاريخ صدور القرار النهائي في هذه الدعوى، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة، وإلغاء 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 الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (IFR-2022-5881) الصادر في الدعوى رقم (1-72144-2021) المتعلقة بالربط الزكوي الضريبي لعام 2018م.
ثانياً: وفي الموضوع:

1- قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (تعديلات تسعير المعاملات وإجراء الربط التقديري باعتماد ربح تقديري بنسبة 40% من إجمالي الإيرادات).

2- قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (غرامة التأخير). وفقاً للأسباب والحيثيات الواردة في هذا القرار.

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

عضو
الدكتور/ ...

عضو
الأستاذ/ ...

رئيس الدائرة
الدكتور/ ...