

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-201557

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-201557-2023)

في الدعوى المقامة

المستأنف / المستأنف ضده

من / المكلف

المستأنف / المستأنف ضده

ضد / هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

إنه في يوم الخميس 2024/08/15م، 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:

رئيساً

الدكتور / ...

عضواً

الدكتور / ...

عضواً

الأستاذ / ...

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 2023/06/08م، من / ...، هوية وطنية رقم (...)، بصفته وكيلًا عن الشركة المستأنفة بموجب الوكالة المرفقة في ملف الدعوى، وهيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة محافظة جدة ذي الرقم (IZJ-2023-74355) الصادر في الدعوى رقم (I-74355-2021) 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:

أولاً: قبول اعتراض المدعية على بند تسعير المعاملات للأعوام من 2015م إلى 2018م.

ثانياً: رفض اعتراض المدعية على بند فروقات الاستيرادات.

ثالثاً: تعديل اجراء الهيئة على بند الخسائر المرحلة.

رابعاً: رفض اعتراض المدعية على بند المصاريف للأعوام من 2015م إلى 2018م.

خامساً: تعديل إجراء المدعى عليها على بند غرامة تأخير السداد.

وحيث لم يلق هذا القرار قبولا لدى الطرفين، تقدم كلا منهما بلائحة استئناف تضمنت ما ملخصه الآتي: ففيما يتعلق باستئناف الهيئة على قرار دائرة الفصل، فيكمن استئنافه فيما يخص بند (تسعير المعاملات للأعوام من 2015م إلى 2018م) فتذكر الهيئة أن استئنافها في هذا البند يتفرع للآتي: أ- بناء على كشوف المشاريع أتضح لها أن جميع المشاريع تحقق ربح ما عدا مشروع ...، وأنه تبين لها أن الخسائر هي خسائر استراتيجية، لأن مشروع ... هو أكبر مشروع لدى المكلف، وأن الخسائر المتكررة والمتراكمة هي ما استندت عليه الهيئة في إعادة التصنيف، إضافة إلى أنه تم تعديل الإيرادات في العام 2017م وتعديل قيمة العقد الإجمالية، مما يتبين معه أن الفرع قادر على اتخاذ القرارات وأخذ المخاطرة الخاصة بنشاطه: وتجبب أنها قامت بالرجوع إلى القوائم المالية للأعوام من 2014م وحتى 2020م وتبين أن

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-201557

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (1-201557-2023)

المكلف يحقق خسائر متراكمة في كل عام، إذ تبين لها بعد الرجوع إلى القوائم المالية للعام 2014م وجود خسائر متراكمة تبلغ (180,509,269) ريال وأصبحت في العام 2020م (218,033,243) ريال، وبناء على ذلك فلا يمكن لشركة أن تستمر في تحقيق خسائر بمبالغ مرتفعة لأعوام متتالية وتظل مستمرة في ممارسة نشاطها، خصوصًا وأن رأس مال الشركة يبلغ 500,000 ريال، وتجاوز الخسائر 50% من رأس المال يعد مؤشراً فعالاً في عدم إمكانية استمرارية الشركة في السوق، عليه أتضح لها بعد الاطلاع على القوائم المالية للأعوام 2015م وحتى 2018م وجود تمويل إضافي من المركز الرئيسي ... ، عليه فإن قيام المركز الرئيسي بتمويل الفرع بمبالغ تفوق الخسائر المتراكمة التي تكبدها الفرع (فرع ...)، يعد دليلاً ومؤشراً على دعم الفرع في استمرارية الأعمال والمنافسة في السوق، مما يشير إلى أن من يتخذ القرارات لدى المكلف (فرع ...)، (مرفق) وبناءً على التحليل الوظيفي للأصول والمخاطر لخصت الهيئة إلى أن تخصيص المخاطر والعوائد غير مناسب، عليه يجب أن تتحمل الشركة الأم غالبية المخاطر ويجب إعادة تصنيف الفرع إلى كيان ذو مخاطر محدودة، أما فيما يتعلق باختلاف الظروف، فأنها لا تتفق مع ادعاء المكلف لأنه تم تحليل الربحية لجميع السنوات لتحديد ما إذا كانت السنوات المجمعة تتماشى مع مبدأ السعر المحايد، عليه وجدت الهيئة أن معدل نتائج السنوات المتعددة لا تتماشى مع مبدأ السعر المحايد، وذلك استناداً على الفقرة (4.4.3) من الدليل الإرشادي لتسعير المعاملات والتي نصت على: "قد يؤدي الإقرار بالخسارة باستمرار من قبل أحد أعضاء مجموعة شركات متعددة الجنسيات التي تحقق أرباحاً إلى فحص وتدقيق من قبل الهيئة. على الرغم من أنه من المحتمل أن يتكبد الأشخاص المرتبطين خسائر حقيقية (بما يتماشى مع الوظائف المؤداة والأصول المستخدمة والمخاطر المحتملة)، فإنه ليس من الواقعي أن يقوموا بتحمل الخسائر إلى أجل غير مسمى. ويمكن تبرير تكرار تحقيق الخسائر خلال فترة معقولة في بعض الحالات إذا كان سببها اتباع استراتيجية عمل معينة تهدف لدخول السوق من خلال تخفيض الأسعار. ومع ذلك، يكون انخفاض الأسعار / الهوامش متوقعة خلال فترة محدودة فقط بهدف رفع نسبة الأرباح على المدى الطويل"، بالإضافة إلى ذلك، يجب أن تكون نتائج كل سنة مالية متوافقة مع مبدأ السعر المحايد (أي القرار عن نتائج تقع ضمن نطاق السعر المحايد). وفي حال كان المكلف منشأة تتحمل مخاطر محدودة يقوم بتحقيق الخسائر التي لا يمكن تعديلها من خلال أحد الطرق سالفة الذكر، يمكن تطبيق آلية السنوات المتعددة لضمان الوصول إلى نتيجة تتوافق مع مبدأ السعر المحايد، وتشير إلى أن المكلف يدعي أنه يوجد شركتين مقارنة في تحليل الهيئة ولا توجد بيانات مدرجة بقاعدة البيانات لعام 2015م وهو غير صحيح إذ يتضح من قاعدة البيانات عدم صحة ادعاء المكلف (مرفق)، وذلك استناداً للفقرة 4.4.3 من الدليل الإرشادي، واستناداً للخطوات الست لتحليل المخاطر المذكورة في دليل تسعير المعاملات الفقرة (4.1.2.1) لأن فرع شركة ... لا تتحكم في المخاطر أو لديها القدرة المالية لتحمل المخاطر، فإن الخسائر المتوقعة لا يمكن الاعتراف بها في

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-201557

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-201557-2023)

دفاتر فرع شركة ... ، ويجب أن تتحملها ... إذ أنها تتحكم في هذه المخاطر. ب- بشأن ما تضمنه القرار من عدم اعتبار القروض الداخلية ضخاً رأسمالي، إذ أفادت بأن الدعم المقدم من قبل المركز الرئيسي يمثل تمويل احتياجات رأس المال العامل ولا يوجد عليه أي فوائد وذلك ما تثبته القوائم المالية الخاصة بالأعوام محل الخلاف فتجيب الهيئة أنه بناءً على الخسائر المتراكمة لدى المكلف والتي تزيد عن 200 مليون، ولكي يحصل الفرع على تمويل مالي لعملياته، هناك العديد من المعايير التي يجب الوفاء بها على سبيل المثال وليس الحصر (القدرة الائتمانية للمكلف، وتعهدات القرض على سبيل المثال الاحتفاظ بنسبة سيولة محددة، وعدم تجاوز نسبة الالتزامات إلى إجمالي الأصول عن حد معين، ووجود تاريخ استحقاق للقرض، والقدرة المالية لدى المكلف حيث أتضح أن نسبة إجمالي الالتزامات إلى إجمالي الأصول تبلغ للعام 2018م 153%) وتبعاً لذلك فإن فرع شركة ... مركزي لن يحصل على تمويل من طرف ثالث في ظل الوضع المالي السلبي القائم و تحقيق الشركة في كل عام لخسائر كبيرة، لأن الفرع لن يتمكن من الحصول على قرض من طرف ثالث لكونه لا يملك القدرة المالية والائتمانية، فلا يمكن معاملة قرض الشركة الأم كقرض بل يجب إعادة تصنيفه كضخ في رأس المال، ووفقاً لمبدأ السعر المحايد إذا كانت المنشأة المرتبطة تتحمل المخاطرة ولكنها لا تمارس السيطرة على المخاطر أو لا تملك القدرة المالية لتحمل المخاطر، فيجب عندئذ تعيين المخاطر على الشركة التي تمارس السيطرة ولديها القدرة المالية لتحمل المخاطر؛ وما يؤكد أن هذا النوع من التمويل يعد بمثابة ضخ رأسمالي هو القوائم المالية للعام 2015م حيث كان بند تمويل من المركز الرئيسي مصنف ضمن حقوق الملكية، (مرفق) للتوضيح، وأنه بالاطلاع على القوائم المالية للعام 2018م إيضاح رقم (13) اتضح لها أن جوهر العملية لغرض تغطية الخسائر المتراكمة؛ مما يؤكد أن مبلغ التمويل من المركز الرئيسي هو عبارة عن تغطية الخسائر المتراكمة ولتمكين المكلف (فرع شركة ...)، (مرفق) للتوضيح، وبناءً على المادة 1.7 من (الدليل الإرشادي تسعير لمعاملات - معاملات التمويل والقروض) والتي نصت على أنه: "عند تحديد طبيعة المعاملة المالية، ينبغي أن تؤخذ في الاعتبار نسبة الدين إلى حقوق الملكية، فهناك حالات قد لا تكون فيها الأطراف الثلاثة مستعدة أو قادرة على اقتراض مبلغ معين من الأموال لأن ذلك سوف يؤدي إلى تحملها مستوى مفرطاً من الديون ومن أعباء الفائدة المترتبة عليها بما لا يتناسب مع حقوق ملكيتها. ولذلك فإن سعر فائدة الاقتراض ليس العامل الوحيد المهم لتحديد مدى الالتزام بمبدأ السعر المحايد في معاملات الاقتراض التي تتم بين شركات المجموعة الواحدة، حيث ينبغي أيضاً تقييم قدرة الشركة المقترضة على الاستدانة"، وقد يتبين من هذا التحليل أن المعاملة لا ينبغي أن تعتبر قرضاً، وإنما هي تمثل نوعاً آخر من المعاملات، كأن تكون مساهمة في رأس المال مثلاً وللتحقق من ذلك، ينبغي عند تحديد طبيعة المعاملة النظر فيما يلي على وجه الخصوص:

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-201557

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-201557-2023)

1. البنود المتعلقة بالسداد
 2. أولوية الاستحقاق
 3. القدرة على سداد الفائدة بناء على التدفقات النقدية.
 4. نسب الدين إلى حقوق الملكية في أمثلة لمعاملات مشابهة في السوق.
- وأنه بناءً على نتيجة التحليل، يمكن تعديل تصنيف معاملة الاقتراض الأصلية بحيث تعتبر، كلياً أو جزئياً معاملة متعلقة بحقوق الملكية، وبعد إجراء تحليل خصائص المعاملة على النحو المذكور، ينبغي تحديد طبيعة المعاملة المالية من حيث موافقتها لمبدأ السعر المحايد". عليه فيوضح الجدول نسبة القروض إلى حقوق الملكية: (مرفق)، توضح نتائج الشركة المالية طبقاً إلى نسبة القروض من إجمالي حقوق الملكية، أن الشركة لديها خصوم متداولة تمويل من المركز الرئيسي أكبر من إجمالي حقوق الملكية، مما يعطي دليلاً على أنه لا يوجد أطراف مستقلة ممكن أن تقدم قروض مماثلة للمبالغ المستلمة من أطراف ذات علاقة لشركة لديها خسائر متراكمة وقد يكون هناك صعوبة في الوفاء في التزاماتها المالية عند استحقاقها كمنشأة عاملة طبقاً للتحليل المالية، أنه عند النظر إلى البنود المتعلقة بالسداد وأولوية الاستحقاق وبالرجوع إلى قائمة التدفقات النقدية إشارة إلى الجدول: (مرفق) يتضح لها وجود دفعات القرض إلى المركز الرئيسي تشكل ما نسبته (99%) و(91%) من صافي النقد من الأنشطة التشغيلية، مما يوضح أن الشركة تقوم بترجيل جزء كبير جداً من صافي النقد من الأنشطة التشغيلية إلى المركز الرئيسي عن طريق القرض، وأما فيما يتعلق بعدم أخذ فوائد على القرض، يتضح أن ترحيل الأسعار في حالة شركة ... يتم عن طريق القرض نفسه وليس عن طريق فوائد القرض، بناءً على التحليلات المالية للشركة يتضح أن معاملة الاقتراض من الشريك لا ينبغي أن تعتبر قرصاً وإنما هي مساهمة إضافية في رأس المال، وتستند الهيئة في إجراءاتها لما قرره أحكام المادة (4) الفقرة (ب/ج) من تعليمات تسعير المعاملات التي تنص على أنه: "إذا كانت شروط أو عوائد المعاملات بين الأشخاص المرتبطين تختلف عن شروط أو عوائد معاملة مماثلة بين الأشخاص المستقلين، يجوز للهيئة اتخاذ الإجراءات التالية: أ- توجيه شخص أو أكثر ذو صلة بالمعاملة بتعديل وعائهم الضريبي لتتضمن الإيراد الذي كان من الممكن أن يتلقاه هؤلاء الأشخاص إذا لم تكن الشروط مختلفة. ب- إعادة توزيع أو عدم الأخذ بنتائج المعاملات بين الأشخاص المرتبطين لتعكس ما كان قد ينتج عن معاملات مماثلة بين أشخاص مستقلين. و استناداً للفقرة (ج) من المادة (4) والتي نصت على أنه: "تكون الهيئة الجهة المسؤولة عن تطبيق وتفسير هذه التعليمات وتحديد ما إذا كانت المعاملات بين أشخاص مرتبطين تتوافق مع مبدأ السعر المحايد أو لا وفقاً لأحكام هذه التعليمات". ج- بشأن ما تضمنه القرار من إعادة تقييم جميع التعاملات الخاصة بالجهات المرتبطة لا تتجاوز 10% من تعاملات المكلف، وعليه لا يجب إعادة تقييم جميع التعاملات الخاصة بالمكلف حيث أن إعادة تسعير المعاملات يجب أن يتم تطبيقه فيما يخص

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-201557

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (1-201557-2023)

التعاملات مع الجهات المرتبطة فقط: فتجيب الهيئة عن ذلك بأنها قامت بأخذ المعاملات مع الأطراف المرتبطة وجعلها الأساس في تقييم وتسعير المعاملات وفقاً لملف التحليل: (مرفق) وبالتالي فإن القرار قد جاءت مجانية للصواب في أن الهيئة قامت بتقييم جميع التعاملات الخاصة بالمكلف، وإنما إجراء الهيئة تمثل في إعادة تكييف المعاملات التي تتم بين أطراف مرتبطة، أو أطراف تتبع نفس الجهة إلى جوهرها ووضعها وصورتها الحقيقية. وأنه فيما يخص ما أثاره المكلف في دعواه أنه لم يتم تعديل تسعير المعاملات وحصرها على المعاملات مع الأطراف المرتبطة بل شمل ذلك تعديل إجمالي المعاملات المتعلقة بالفرع، واعتراضه على هذا الإجراء ومطالبته بحصر التسعير على المعاملات مع الأطراف المرتبطة، فإن الهيئة توضح أنها اتفقت مع المكلف بأن طريقة صافي هامش الربح للمعاملة أفضل طريقة لتسعير المعاملات، وبناءً على الفقرة (4.2.4) من الدليل الإرشادي لتسعير المعاملات والتي نصت على أنه: "تقارن طريقة صافي هامش الربح للمعاملة صافي الربح المحقق في المعاملات بين الأشخاص المرتبطين و المعاملات المستقلة. وتهدف إلى التحقق من صافي الربح نسبياً في ضوء مؤشر الهامش الصافي المناسب الذي يحققه المكلف من المعاملات بين أشخاص مرتبطين" وبناءً على الفقرة (4.4.2) من الدليل الإرشادي لتسعير المعاملات يمكن تجميع المعاملات المتعددة لغرض تحقيق عائد مناسب على المحفظة بدلا من الحصول على عوائد من كل منتج أو خدمة على حدة. وبناءً عليه لاستخدام طريقة صافي هامش الربح للمعاملة يتم التعديل على إجمالي المعاملات المتعلقة بالفرع. تستفيد شركة ... من الأعمال المصاحبة لعقد الإنشاءات والمقاولات ولا يتم تخصيص العائد العادل لعقد الإنشاءات والمقاولات التي تقوم بها فرع ... مقارنة بالأطراف المستقلة. وأن شركة ... تقوم بالعديد من المهام مثل تنفيذ تطوير الأعمال وإدارة المناقصات وإدارة العقود والمشتريات والتصاميم الهندسة والمعمارية وإدارة تنفيذ المشروع بناءً على الملف الرئيسي، وإذ يدعى المكلف أن المعاملات من الأطراف ذات العلاقة المتعلقة بالمواد والأصول لا تزيد عن (10%) من إجمالي التكاليف وقام بمقارنة مشتريات المواد والأصول الثابتة من المركز الرئيسي بتكلفة العقد، ولكن عند مقارنة مشتريات خدمات الموظفين ومشتريات المواد والأصول الثابتة من الأطراف المرتبطة يتضح أنها تشكل أكثر من (30%) وذلك بدون الأخذ في الاعتبار معاملة التمويل التي تشكل مبالغ كبيرة جداً مقارنة بتكلفة العقود، بالإضافة إلى أنه لا تتضمن هذه المعاملات العمليات الغير مفصح عنها والتي هي سبب رئيسي في تواجد شركة ... في السوق السعودي، وتشير إلى الدليل الإرشادي لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فقرة 1.122 لأنه يشرح أنه من الممكن أن الجهات المرتبطة تدخل في العديد من الاتفاقيات ويشدد على السؤال الأهم هل هذه الاتفاقيات على أسس تجارية وأن الأطراف الغير مرتبطة توافق على الدخول فيها، وذلك استناداً للمادة (63) الفقرة (أ-2) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أن: "إعادة تكييف المعاملات التي لا يعكس شكلها جوهرها ووضعها في صورتها الحقيقية." والفقرة

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-201557

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-201557-2023)

(ج) التي تنص على أن: "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." والمادة العاشرة الفقرة (11) من اللائحة التنفيذية لضريبة الدخل التي تنص على أن لا يجوز حسم: " قيمة المواد الموردة أو قيمة الخدمات المقدمة من أطراف مرتبطة بالمكلف الزائدة عن الأسعار المستخدمة بين أطراف مستقلة، وتصدر المصلحة القواعد الخاصة بتحديد الأسعار العادلة للتعاملات التي تتم بين أطراف مرتبطة بما يتفق مع المعايير المتعارف عليها دولياً"، كما يتبين أنه عند النظر إلى ملخص التحليل الوظيفي لمجموعة ... أنه يتم تنفيذ تطوير الأعمال وإدارة المناقصات وإدارة العقود والمشتريات والتصاميم الهندسة والمعمارية وإدارة تنفيذ المشروع من قبل ...، في حين أنه يتم القيام بالإنشاءات والمقاولات من خلال الفروع والشركات التابعة لمجموعة ...، وبذلك تمتلك ... أهم الوظائف وتتحمل أكثر المخاطر بصفتها هي متخذ القرار النهائي في أهم القرارات الاستراتيجية، ووافقت ... الدخول في مشروع خاسر لفرع شركة ... ومشاريع ذات ربح متدني في حين أن شركة ... تحقق أرباح مرتفعة من هذه المشاريع لأنها مشاريع مشتركة تقوم شركة ... بأهم الوظائف الإستراتيجية والتصميم والإدارة في حين تقوم ... بالمقاولات، وبناءً على الملف الرئيسي حققت مجموعة ... أرباح قبل الفوائد والضرائب مرتفعة لجميع السنوات من عام 2015 إلى عام 2018 للتوضيح (مرفق)، في حين تكبد فرع شركة ... خسائر للأعوام من 2015م إلى 2017م وحقق هامش ربح متدني لعام 2018م إشارة إلى القوائم المالية المدققة لفرع شركة ... للتوضيح (مرفق)، لأن هذه الخسائر المحققة بسبب التقسيم الغير عادل للعقود المشتركة بين شركة ... وفرع شركة ...، وعند النظر إلى جدول إيرادات العقود بناءً على إقرارات المكلف للأعوام من 2015م إلى 2018م يتبين أن المكلف أفصح أن قيمة العقود بعد التعديل مطابقة تمامًا إلى التكلفة المقدرة أي أن المكلف لا يتوقع تحقيق أي أرباح من جميع العقود، للتوضيح (مرفق)، ولأن ادعى فرع ... أنه حصل على موافقة من صاحب المشروع (المؤسسة ...) لتعديل القيمة الإجمالي للعقد من (1,633,690,899) إلى (1,808,612,640) وأشارت إلى الإيضاح رقم (26) في القوائم المالية المدققة، فأن القوائم المالية لعام 2017م والأرقام المقارنة لعام 2016م بعد التعديل وإضافة الإيرادات الإضافية، تبين لها أن فرع ... حقق هامش خسارة تشغيلي بنسبة (29.7%) ونسبة (31.2%) - للأعوام 2017 و 2016 على التوالي (مرفق) للتوضيح، أي أن فرع ... لا يزال يحقق خسائر حتى بعد تعديل العقد وزيادة الإيرادات، في حين تستفيد الشركة الأم من المشاريع المشتركة في السعودية وتحقق أرباح ويتم ترحيلها إلى مركز الشركة الأم، أما بشأن ادعاء المكلف بأنه يتم تحقيق خسائر في مشروع واحد فقط في حين أنه يتم تحقيق أرباح في باقي الثلاثة مشاريع، وفأنه بالنظر إلى المشاريع في الأعوام 2015م و 2016م يتبين أن المكلف لديه مشروع واحد فقط وهو محطة ... وتكبد فرع شركة يابي خسائر كبيرة في هذا العقد نتيجة تسعير المعاملات الغير عادل وحمل الفرع مبلغ كبيرة من الخسائر المتراكمة،

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-201557

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-201557-2023)

إذ بلغت الخسائر المتراكمة بناءً على القوائم المالية المعدلة لعام 2016م مبلغ - 192.6 مليون، وعند النظر إلى باقي المشاريع الثلاثة الرابعة حسب ادعاء المكلف، فإن جميع هذه المشاريع تتعلق بالأعوام 2017م و2018م. ويتضح أنه تم تحقيق صافي ربح في جميع المشاريع الثلاثة بمبلغ (11.6) مليون و(2.7) مليون للأعوام 2018م و2017م على التوالي (مرفق) للتوضيح، في حين أن المكلف لديه رصيد خسائر متراكمة بمبلغ (209.4) مليون و (212,4) مليون لعامي 2018م و 2017م على التوالي، ويتضح أن المكلف استخدم تسعير المعاملات في ترحيل جزء كبير من الإيرادات المتعلقة بهذه الثلاثة مشاريع، وبالنظر إلى أكبر مشروع من هذه المشاريع والذي تمثل إيراداته ما نسبته (97.13%) من إجمالي إيرادات هذه المشاريع الثلاثة وهو مشروع الأعمال المتبقية في محطة جدة يتضح أنه تم تحقيق هامش ربح ضئيل جدًا بنسبة (2.9%) في حين أن شركات المقارنة المستقلة تحقق في المتوسط نسبة (11.6%)، عليه تتمسك الهيئة بصحة إجراءاتها استنادًا إلى المادة (الرابعة) من تعليمات تسعير المعاملات. وفيما يخص بند (الخسائر المرحلة لعام 2018م) فتدعي الهيئة بأنها قامت بعدم اعتماد خسائر معدلة مرتبطة طبقاً للإقرار لعام 2018م بمبلغ (2,642,136.58) ريال نظير محاسبة المكلف وفق تسعير المعاملات وأصبح للشركة صافي ربح وبالتالي لم يتم اعتماد الخسائر المرحلة المعدلة بواقع (25%) طبقاً للإقرار، وبعد الرجوع إلى الربط للأعوام محل الاعتراض وأتضح لها منه تعديل صافي الربح/الخسارة الدفترية للأعوام محل الاعتراض إلى صافي ربح نتيجة فرق تسعير المعاملات وعليه لا توجد خسائر مرتبطة يتم اعتمادها للمكلف. وفيما يخص بند (غرامة التأخير)، وعليه فإن الهيئة تتمسك بصحة إجراءاتها وسلامته وتطلب نقض قرار دائرة الفصل في البنود محل الاستئناف لما تقدّم من أسباب.

وفي يوم الخميس 2024/08/15م، 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، تقرر لدى الدائرة أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل وإصدار القرار في موضوعها، وعليه قررت الدائرة قفل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

أسباب القرار

وبتأمل الدائرة في استئناف المكلف، وبعد فحص ملف القضية وحيث يعدّ التأكد من صفة أطراف الدعوى من الأمور الأولية التي يتم الفصل فيها قبل الدخول في موضوع الدعوى، وحيث اطلعت الدائرة على لائحة الاستئناف المقدمة، وتبيّن أن مقدم الدعوى محامٍ مرخص له وقام بتقديم طلب الاستئناف وتوقيعه

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-201557

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-201557-2023)

على غير مطبوعاته الخاصة في حين كان من الواجب عليه تقديم الطلبات واللوائح على مطبوعاته الخاصة. استناداً على المادة (01/13) من اللائحة التنفيذية لنظام المحاماة، التي نصت على أنه "على المحامي أن يتخذ له أوراقاً خاصة به لتقديم كتاباته عليها للجهات، وأن تشتمل على اسمه، واسم المقر الرئيس، والفرعي، ورقم وتاريخ الترخيص، وأرقام الهاتف، وصندوق البريد، والرمز البريدي، وليس له أن يقدم للجهات أي كتابة على أوراق لا تشتمل على ذلك، أو أوراق لا تخصه." واستناداً على المادة (7) من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية والتي نصت على "يكون تمثيل أطراف الدعوى وفقاً للأحكام الواردة في نظام المحاماة ولائحته التنفيذية" وبما أن مقدم الاستئناف والحال ما ذكر لم يتقيد بالشروط الواجبة لصحة التمثيل، فإن الدائرة تنتهي إلى عدم قبول الاستئناف لتقديمه من غير ذي صفة.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة، 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، وبخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (تسعير المعاملات للأعوام من 2015م إلى 2018م)، وحيث نصت أحكام الفقرة (11) من المادة (10) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والتي نصت 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 للمعاملات التي تتم بين أطراف مرتبطة بما يتفق مع المعايير المتعارف عليها دولياً." كما نصت الفقرة (أ/2) من المادة (63) 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." نصت المادة (62) من نظام ضريبة الدخل والتي نصت على أنه: "أ. للهيئة الحق في تصحيح وتعديل الضريبة المبينة في الإقرار بما يجعلها متوافقة مع أحكام هذا النظام، ولها الحق في إجراء الربط الضريبي إذا لم يقدم المكلف إقراره." ونصت تعليمات تسعير المعاملات الصادرة بقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (6 - 1 - 19) وتاريخ 25 / 05 / 1440 هـ الموافق 31 / 01 / 2019 م في الفقرة (ب) و (ج) من المادة الرابعة المتعلقة باختلاف شروط المعاملات بين الأشخاص المرتبطين عن شروط المعاملات المماثلة بين الأشخاص المستقلين على: ب. إذا كانت شروط أو عوائد المعاملات بين الأشخاص

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-201557

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (1-201557-2023)

المرتبطتين تختلف عن شروط أو عوائد معاملة مماثلة بين الأشخاص المستقلين، يجوز للهيئة اتخاذ أحد الإجراءات التالية: توجيه شخص أو أكثر ذو صلة بالمعاملة بتعديل وعائهم الضريبي لتتضمن الإيراد الذي كان من الممكن أن يتلقاه هؤلاء الأشخاص إذا لم تكن الشروط مختلفة. إعادة توزيع أو عدم الأخذ بنتائج المعاملات بين الأشخاص المرتبطتين لتعكس ما كان قد ينتج عن معاملات مماثلة بين أشخاص مستقلين. ج. تكون الهيئة الجهة المسؤولة عن تطبيق وتفسير هذه التعليمات وتحديد ما إذا كانت المعاملات بين أشخاص مرتبطتين تتوافق مع مبدأ السعر المحايد أو لا وفقاً لأحكام هذه التعليمات. ونصت المادة (23) من تعليمات تسعير المتعلقة بإجراءات التدقيق على: تقوم الهيئة باتباع قواعد وإجراءات التدقيق المنصوص عليها في المادة الثانية والستين من نظام ضريبة الدخل والقواعد المنصوص عليها في الدليل الإرشادي عند التدقيق على المعاملات بين الأشخاص المرتبطتين". كما نصت الفقرة رقم (4,3,3) من الأدلة الإرشادية لتسعير المعاملات "يجب ألا يكون الأشخاص القابلين للمقارنة قد حققوا خسائر خلال السنوات المشمولة في نطاق التحليل". نصت الفقرة 4.4.2. من الدليل الإرشادي لتسعير المعاملات والتي نصت على "من حيث المبدأ يجب تقييم كل معاملة فردياً وقد يسمح في حالات محددة تطبيق طريقة المحفظة (تجميع المعاملات المتعددة لغرض تحقيق عائد مناسب على المحفظة بدلاً من الحصول على عوائد من كل منتج أو خدمة على حدة). ولا يمكن استخدام هذه الطريقة إلا إذا كان ذات الشخص مشارك في جميع المعاملات المجمعة في المحفظة وبالتالي يقوم نفس الشخص بالإقرار عن جميع المعاملات". نصت المادة العاشرة من تعليمات تسعير المعاملات "إذا أجرى المكلف معاملتين أو أكثر من المعاملات بين الأشخاص المرتبطتين في ظل ظروف ووقائع مماثلة أو مشابهة، وكان بين المعاملات ارتباط اقتصادي وثيق أو كانت المعاملات متصلة ببعضها بحيث لا يمكن فصلها أو تحليلها بشكل منفصل، فيجوز في هذه الحالة الجمع بين المعاملات بين الأشخاص المرتبطتين لإجراء تحليل القابلية للمقارنة لأغراض تطبيق طرق تسعير المعاملات" نصت المادة (7) من تعليمات تسعير المعاملات المتعلقة بطرق تسعير المعاملات المعتمدة على: أ- طرق تسعير المعاملات المعتمدة لأغراض المادة السادسة من هذه التعليمات هي كالتالي: 4. طريقة صافي هامش الربح للمعاملة: يتم من خلالها إجراء مقارنة بين صافي هامش الربح المتعلق بأساس مناسب (على سبيل المثال التكاليف والمبيعات والأصول) يحصل عليه شخص في معاملة بين أشخاص مرتبطتين وصافي هامش الربح المتعلق بنفس الأساس في معاملات مستقلة قابلة للمقارنة. وحيث إن الخلاف بين طرفي الدعوى يتعلق بتسعير المعاملات والذي يتعلق بتسعير المعاملات التجارية التي تتم بين الأشخاص المرتبطتين لأغراض احتساب الوعاء الضريبي وسداد ما تستحقه الدول التي يقيم فيها كل من أطراف المعاملات بشكل عادل. وتشمل «المعاملات بين الأشخاص المرتبطتين»، على سبيل المثال لا الحصر، المعاملات المرتبطة بالخدمات والسلع والقروض والأصول غير المادية (الملكية الفكرية) في تعليمات تسعير

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-201557

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-201557-2023)

المعاملات لضمان قيام الأشخاص الخاضعين للضريبة المرتبطين بتحديد شروط وأحكام معاملاتهم التي يكون لها أثر اقتصادي على نفس النحو الذي تقوم به الأطراف المستقلة في معاملات مشابهة تحت ظروف مماثلة، وبعد الاطلاع والدراسة يتبين أن الخلاف يكمن في النقاط التالية: - إعادة توصيف فرع شركة ... إلى منشأة محدودة المخاطر وخسائر مشروع ...: بالاطلاع على ملف الدعوى يتضح قيام الهيئة بإعادة تصنيف فرع شركة ... منشأة محدودة المخاطر، وذلك لكونها تحقق خسائر مستمرة ومتراكمة في كل عام بالإضافة إلى تمويل المركز الرئيسي للفرع بمبالغ تغطي الخسائر المتراكمة، في حين يعترض المكلف على إجراء الهيئة ويفيد بأن الفرع يتحمل غالبية المخاطر، وبالاطلاع على ملخص التحليل الوظيفي لمجموعة ... يتضح أن ... تمتلك المسؤوليات الاستراتيجية، باستثناء أنشطة الإنشاءات والمقاولات تمتلكها الفروع والشركات التابعة ...، وحيث لا يمكن للفرع قبول القيام بالإنشاءات دون قبول ... لعقد الهندسة والمشتریات، وتحقيق الخسائر بشكل سنوي الناتجة عن مشروع ... وقيام المركز الرئيسي بتمويل الفرع وفقاً للقوائم المالية إيضاح رقم (13) لتغطية تلك الخسائر المتراكمة وتمكين المكلف من تسديد التزاماته، مما يؤكد عدم استقلالية الفرع لأنه لو كان مستقلاً لن يتمكن من الاستمرار في السوق لتراكم الخسائر، عطفاً على أن حريق مشروع ... بجدة حدث في تاريخ 2020/08/06م في حين أن عام الخلاف من 2015م إلى 2018م سنة سابقة لسنة الخسارة المتكبدة من الحريق، عليه لم يمكن الربط بين الخسائر المتكبدة من الحريق الواقع لعام لاحق مع الخسائر للعام محل الخلاف، ولأن الشركة الأم هي من تتحمل الخسائر وتجعل الفرع يواصل النشاط من خلال التمويل الممنوح للفرع، ولأن الهيئة قامت بسؤال المكلف عن ما إذا هناك خطط استراتيجية للخروج من هذه الخسائر وأفاد بعدم وجود خطط ولم ينكر المكلف بعدم صحة ما ادّعت به الهيئة، عليه يتبين صحة إجراء الهيئة في إعادة تصنيف الفرع إلى كيان محدود المخاطر، وفيما يتعلق بإعادة تصنيف قروض المركز الرئيسي إلى ضخ رأسمالي: يتبين أن وجهة نظر الهيئة في إعادة تصنيف القروض من المركز الرئيسي إلى ضخ رأسمالي وذلك بناءً على الخسائر المتراكمة لدى المكلف التي أدت إلى عدم مقدرة الفرع على الحصول على تمويل من طرف ثالث عليه لا يمكن معاملة قرض الشركة الأم كقرض وإنما يجب إعادة تصنيفه كضخ في رأس المال، في حين يعترض المكلف حيث يقوم المركز الرئيسي في دعم الفرع لتلبية احتياجات راس المال العامل ولا يتم تطبيق فوائد عليه، وبالاطلاع إلى القوائم المالية للعام 2018م إيضاح رقم (13) يتبين أن جوهر العملية لغرض تغطية الخسائر المتراكمة؛ مما يؤكد أن مبلغ التمويل من المركز الرئيسي هو عبارة عن تغطية الخسائر المتراكمة ولتمكين المكلف من تسديد التزاماته، واستناداً إلى المادة (الرابعة) من تعليمات تسعير المعاملات، عليه ولكي يحصل الفرع على تمويل مالي توجد عدة معايير يجب الوفاء بها ولم تنطبق تلك المعايير على الفرع، عليه لن يحصل الفرع على تمويل من طرف ثالث في ظل الوضع المالي للشركة وتحقيقها خسائر كبيرة، ولأن ذلك لا يمكن معاملة قرض الشركة الأم كقرض بل يجب إعادة تصنيفه

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-201557

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-201557-2023)

كضخ في رأس المال، بالإضافة لما سبق ووفقاً لمبدأ السعر المحايد إذا كانت المنشأة المرتبطة تتحمل المخاطرة ولكنها لا تمارس السيطرة على المخاطر أو لا تملك القدرة المالية لتحمل المخاطر، فيجب عندئذ تعيين المخاطر على الشركة التي تمارس السيطرة ولديها القدرة المالية لتحمل المخاطر، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (تسعير المعاملات للأعوام من 2015م إلى 2018م).

وبخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (الخسائر المرحلة لعام 2018م)، فتدعي الهيئة بأنها قامت باعتماد خسائر معدلة طبقاً للإقرار لعام 2018م بمبلغ (2,642,136.58) ريال، ولما نصت الفقرات (أ، ب) من المادة (21) من نظام ضريبة الدخل والمتعلقة بترحيل الخسائر والتي نصت على ما يلي: "أ - يجوز ترحيل صافي الخسائر التشغيلية إلى السنة الضريبية التي تلي السنة التي تحققت فيها الخسارة، وتحسم الخسارة المرحلة من الوعاء الضريبي للسنوات الضريبية التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسارة المتراكمة، وتحدد اللائحة الحدود العليا المسموح بحسمها سنوياً. ب- صافي الخسارة التشغيلية هي الحسومات الجائزة بمقتضى هذا الفصل والزائدة عن الدخل الخاضع للضريبة في السنة الضريبية" واستناداً على الفقرة (1) من المادة (11) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والمتعلقة بترحيل الخسائر والتي نصت على ما يلي: "يحق للمكلف ترحيل الخسائر التشغيلية المعدلة، حسب ضوابط النظام وهذه اللائحة للأغراض الضريبية، إلى السنوات الضريبية التي تلي سنة الخسارة وذلك بتخفيض أرباح السنوات التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسائر التشغيلية المتراكمة، دون التقيد بمدة محددة، على أن يكون الحد الأقصى المسموح بحسمه في كل سنة ضريبية لا يتجاوز (25%) من الربح السنوي طبقاً لإقرار المكلف". ولما أنه تم تخفيض أرباح العام بالخسائر لمرحلة بحيث لا تتجاوز (25%) من الربح السنوي طبقاً لإقرار المكلف، وحيث تم تعديل إقرار المكلف بناءً على ربط الهيئة، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى تعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق باستئناف الهيئة بشأن بند (الخسائر المرحلة لعام 2018م).

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة على البند المتبقي محل الدعوى. 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 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 تولت الدائرة المصدرة له تمحيص مكنم 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 تلاحظ هذه الدائرة ما يستدعي

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-201557

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-201557-2023)

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 البند المتبقي محل الدعوى محمولاً على أسبابه.

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

منطوق القرار

أولاً: من الناحية الشكلية:

1- عدم قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه المكلف ، سجل تجاري (...)، رقم مميز (...)، ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة محافظة جدة ذي الرقم (IZJ-2023-74355) الصادر في الدعوى رقم (I-74355-2021) المتعلقة بالربط الضريبي للأعوام من 2015م إلى 2018م، وذلك لرفعه من غير ذي صفة.

2- قبول الاستئناف شكلاً من مقدمه هيئة الزكاة والضريبة والجمارك ضد قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة محافظة جدة ذي الرقم (IZJ-2023-74355) الصادر في الدعوى رقم (I-74355-2021) المتعلقة بالربط الضريبي للأعوام من 2015م إلى 2018م.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- قبول استئناف الهيئة جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (تسعير المعاملات للأعوام من 2015م إلى 2018م).

2- تعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق باستئناف الهيئة بشأن بند (الخسائر المرحلة لعام 2018م).

3- رفض استئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (غرامة التأخير).

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-2024-201557

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (I-201557-2023)

عضو

عضو

الدكتور/ ...

الأستاذ/ ...

رئيس الدائرة

الدكتور/ ...

هذه الوثيقة رسمية مستخرجة من النظام، وموقعه إلكترونياً.