

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-202594

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-202594-2023)

في الدعوى المقامة

المستأنفة

من/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

المستأنف ضده

ضد/ المكلف

سجل تجاري (...)، رقم مميز (...)

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

إنه في يوم الأحد 2024/09/01م، 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:

رئيساً

الدكتور/ ...

عضواً

الدكتور/ ...

عضواً

الأستاذ/ ...

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 2023/07/04م، من/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على قرار الدائرة الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في محافظة جدة ذي الرقم (ZI-2023-162400) الصادر في الدعوى رقم (ZI-162400-2022) المتعلقة بالربط الزكوي الضريبي لعام 2019م، في الدعوى المقامة من المكلف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

قبول اعتراض المدعية فيما يتعلق ببند تعديلات تسعير المعاملات لعام 2019م.

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

إذ تعترض الهيئة على قرار دائرة الفصل محلّ الطعن، فإنها تطالب بإلغاء قرار الدائرة على أساس قيام الدائرة مصدرة القرار بقبول اعتراض المدعية تأسيساً على أن ما قدمته الهيئة للشركات هو مراجعة يدوية ومواقع الكترونية بينما قدم المكلف لقطات من قاعدة بيانات المقارنة، وفي هذا الصدد ترى الهيئة أن قرار الدائرة جاء متناقضاً حيث أن جميع الشركات محل الخلاف هي من تحليل المقارنة المقدم من المكلف ومعتمد على قاعدة البيانات، وفقاً للفقرة (4.3.4) من الدليل الإرشادي لتسعير المعاملات في المملكة، وعليه قامت الهيئة بدراسة تفصيلية وبحث شامل لشركات تحليل المقارن المعد من قبل المكلف واستبعاد وقبول ما رآته مناسباً بناء على قواعد البيانات التي تتضمن على مواقع الكترونية رسمية للشركات ليتم التحقق من مدى قابلية هؤلاء الشركات للمقارنة، بالتالي فإذا كانت الدائرة ترى أن المكلف

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-202594

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-202594-2023)

اعتمد على قاعدة بيانات عند قيامه بالتحليل فإن الهيئة قد اعتمدت على تحليل المكلف وأضافت مصادر معلومات أخرى، حيث أن المعلومات المتوفرة في قواعد البيانات وحدها ليست كافية لقبول الشركات المقارنة، وإنما يجب توسيع البحث والدخول على المواقع الإلكترونية الرسمية الموجودة في قاعدة البيانات و التحقق من قابلية المقارنة بناء على جميع المعلومات الموثوقة، كما تؤكد الهيئة أن إجراءاتها إدارة ضريبية تبدأ من حيث انتهى المكلف، ويقوم دورها على التأكد والتحقق من صحة إجراء المكلف واتباعه للأنظمة بشكل سليم، والذي يتضمن في هذه الحالة دراسة التحليل المقدم من المكلف وتحليل الشركات المقارنة والقيام بالتعديلات اللازمة لضمان سلامة اتباع الإجراءات، وهذا ما قامت به الهيئة؛ حيث إنه لا يمكن الاعتماد على تحليل المقارنة للمكلف دون مراجعة الشركات في تحليل المقارنة للمكلف وتحديث هذه الشركات، حيث توجد شركات لا يوجد لديها بيانات مالية لثلاث سنوات متتالية، وشركات حققت خسائر وفقاً لتعليمات تسعير المعاملات لا يمكن قبول هذه الشركات كشركات مقارنة، استناداً للفقرة (3.3.4) ثالثاً من الدليل الإرشادي لتسعير المعاملات، والفقرة (4.3.4) رابعاً. كما أن الدائرة ذكرت في قرارها بأن المقارنة المعتمدة من الهيئة لا تشمل على نفس الخصائص النوعية للمكلف، ولم تناقش الدائرة الخصائص النوعية وهي (الأنشطة، الاستقلالية، مقارنة المنتجات) بشكل مفصل، وإنما اكتفت بذكر أن مقارنة الهيئة للمكلف مع الشركات المشار إليها مقارنة غير صحيحة، لكون الأعمال الإضافية التي تقوم بها الشركات المقارنة لها أثر إضافي في هامش الربح، ورداً على ذلك فإن الهيئة تفصل وجهة نظرها في الآتي 1: وظائف/أنشطة غير قابلة للمقارنة: بداية يجب تحديد الفرق بين تاجر الجملة والموزع حيث أن الهدف الأساسي لتجار الجملة هو تلبية احتياجات تجار التجزئة. وبالتالي فإن تجار الجملة ليسوا مسؤولين عن بيع المنتجات للعملاء أو ما إذا كان تجار التجزئة سيبيعونها جميعاً. بالإضافة إلى ذلك فإن لديهم القدرة على تعديل منتجاتهم إلى ما يحتاجه تجار التجزئة. وكما أن تاجر الجملة لا يفي إلا بالطلبات من تجار التجزئة ولا يتولى القيام بأي دور سوى تلبية طلبات بائع التجزئة. ومن ناحية أخرى، فإن الموزع بالإضافة إلى تنفيذ الطلبات المستلمة من العملاء فإنه يعمل كممثل مبيعات للمنتج، ويبحث الموزع عن الطلبات من مصادر مختلفة في السوق، وينفذ الأوامر وبالتالي فإن الموزع يشارك بفاعلية في الترويج لمنتجات الشركة في حين أن تاجر الجملة ليس كذلك. ورداً على ما جاء في لائحة المكلف بصعوبة تحديد الموزعين المستقلين داخل صناعة المستحضرات الصيدلانية الذي يقومون أيضاً بأنشطة تسويقية، فقد قامت الهيئة بالرد على المكلف أثناء مرحلة الفحص بأن الشركات المقارنة لنشاط التوزيع يجب أن تعكس نتائج المعاملات ذات الصلة وبشكل منفصل عن المعاملات المتعلقة بأنشطة التسويق، وكون الشركة تاجر جملة وليست موزع يكون في ذلك اختلاف للوظائف المؤداة عن المكلف ولا يتوافق مع الملف الوظيفي للمكلف وبالتالي لا

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-202594

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-202594-2023)

يمكن قبولها كشركة مقارنة، وفقاً لأحكام الفقرة (ب/2-أ) من المادة (الخامسة) من تعليمات تسعير المعاملات الصادرة بالقرار الوزاري رقم (6-19) وتاريخ 1440/05/25 هـ، كما أوضح الدليل الإرشادي لتسعير المعاملات في الفقرة (4.3.4)، حيث قامت الهيئة بقبول شركات مقارنة كموزعين مستقلين والتي أظهرها بحث المكلف، وأما ما أشار إليه المكلف بأن الهيئة قامت بقبول شركات تؤدي وظائف مختلفة (البيع بالجملة) ورفضت مقارنات باعتبارها تؤدي وظائف مختلفة أخرى، فتجيب الهيئة بأنه سبق وأن وضحت الهيئة للمكلف أن قبول ورفض الشركات المقارنة لم يتم فقط على أساس ما ورد في قاعدة البيانات، بل أجرت الهيئة مراجعة يدوية على تلك الشركات شملت قاعدة البيانات والموقع الإلكتروني الرسمي الخاص لكل شركة بناء على قاعدة البيانات، كما وضحت الهيئة رأيها في الشركات التي تم قبولها ويدعي المكلف أنها تشارك في أنشطة البيع بالجملة وقدمت كذلك المصادر الداعمة لها، وفيما يتعلق بما أشار إليه المكلف بشأن عدم وجود أسباب أو أسس فنية لإزالة جزء فقط من شركات تجار الجملة وترك جزء آخر، فتوضح الهيئة أنها قامت بقبول هذه الشركات نتيجة مراجعة الشركات المقارنة والتي اتضح معها أن هذه الشركات تؤدي ذات الوظائف التي يؤديها المكلف؛ أي أنها شركات تؤدي أنشطة التوزيع وليست تجار جملة، وتوضح الهيئة ردها وفق التفصيل الآتي: (مرفق) وأما ما أشار إليه المكلف في لائحة دعواه بأن هناك ست شركات قبلتها الهيئة وهي تمثل تاجر جملة، فتجيب الهيئة وتؤكد أن جميع هذه الشركات ظاهرة في تحليل المقارن المقدمة من المكلف وأنه تم التحقق من نشاط هذه الشركات عن طريق الرجوع إلى المواقع الإلكترونية الخاصة بكل شركة على حدة، وتبين أنها تقوم بأنشطة مشابهة لنشاط المكلف كما في التوضيح التالي: 1- ... 2- ... 3- ... 4- ... 5- ... 6- ... وحسب ما تم إيضاحه أعلاه يتضح عدم وجود أي تناقض في إجراء الهيئة حيث أن الشركات المقبولة والتي أدعى المكلف أنها من تجار الجملة تبين أنها تقوم بأنشطة التوزيع، ووفقاً للحثيات أعلاه تم رفض اعتراض المكلف وتؤكد الهيئة على صحة ونظامية إجراءاتها وفق المقتضى النظامي. 2. الاستقلالية: رداً على ما جاء في لائحة المكلف تؤكد الهيئة على أنه سبق الإيضاح للمكلف بأن معلومات الاستقلالية لكل شركة من الشركات المقارنة والتي تمت مراجعتها وإيضاحها للمكلف ضمن أسباب رفض الشركات في تقرير تسعير المعاملات، قد استخرجت أثناء مراجعة يدوية لكل شركة من خلال قاعدة البيانات إصدار يناير 2020م. كما تبين للهيئة أن استراتيجية المكلف في البحث ضمت على "U" أي الشركات التي لا تتوفر لها بيانات ملكية "مجهول"، كما شملت أيضاً على جميع الشركات التي ينتمي جميع المساهمين فيها إلى فئات "فرد واحد أو أكثر أو عائلة" أو "موظفين/مديرين/أعضاء مجلس إدارة"، بالإضافة إلى الشركات التي ينتمي جميع المساهمين الذين لديهم حصة أكبر من 25% فيها إلى فئة أو أكثر من الأفراد أو العائلات أو الموظفون/المديرون"، موضح

الدائرة الاستثنائية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-202594

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-202594-2023)

أدناه معيار البحث عن الاستقلالية حسب الملف المحلي للمكلف: (مرفق) مرفق أدناه عينة صورة من قاعدة البيانات للشركات المرفوضة من قبل الهيئة بسبب الاستقلالية والذي يؤيد رفضها (مرفق باللائحة) شركة / ... شركة ... كما أن الهيئة أكدت للمكلف على أن المعلومات المتوفرة في قواعد البيانات وحدها ليست كافية لقبول الشركات المقارنة، وفقاً للفقرة (4.3.4) من الدليل الإرشادي لتسعير المعاملات في المملكة والتي نصت على: "... لا تعتبر الهيئة بأن تقديم الكثير من المعلومات التي تم الحصول عليها من قاعدة البيانات كافياً لقبول الأشخاص الذي تم اختيارهم للمقارنة ما لم يتم التحقق عند مدى قابلية هؤلاء الأشخاص للمقارنة"، وفيما يتعلق بادعاء المكلف أنه لم يتمكن من التحقق من المعلومات الخاصة بالاستقلالية التي ذكرتها الهيئة في الربط، فتجيب الهيئة بعدم صحة ما جاء في لائحة دعواه حيث قامت الهيئة بتوضيح أسماء الشركات المرفوضة وأسباب رفضها بالتفصيل في التقرير كما أنها وضحت سبب عدم استقلالية الشركات المرفوضة، ونورد أدناه أسباب رفض الهيئة للشركات بسبب عدم القدرة على التحقق من استقلاليتهما والذي يعد من أساسيات تحليل المقارنة: (مرفق)، وبما أن مطالبة المكلف تتلخص في الأخذ بالبيانات خلال فترة إعدادة للتحليل، وقد قامت الهيئة بالأخذ بالبيانات في الفترة المطابقة لفترة تحليل المكلف (يناير 2020م) كما تم توضيحه أعلاه، عليه تم رفض اعتراض المكلف لصحة ونظامية إجراء الهيئة 3. مقارنة المنتجات: تفيد الهيئة بعدم قبول هذه الشركات بسبب اختلاف المنتجات وذلك بعد التحقق بشكل معقول من اختلاف المنتجات الرئيسية عن منتجات المكلف، كما أن الهيئة وضحت ذلك في تقرير تسعير المعاملات بشكل مباشر لكل شركة تم رفضها وفيما يلي أمثلة على الرفض بسبب اختلاف المنتج: (مرفق) ، وأما ما أشار إليه المكلف في لائحة دعواه بأن هناك شركات مقبولة من الهيئة على الرغم من اختلاف منتجاتها، فتجيب الهيئة بأنه سبق وأن تم إيضاح أسباب قبول هذه الشركات للمكلف كما هو موضح أدناه: (مرفق) ، حيث يعد درجة تماثل القابلية للمقارنة من المبادئ الأساسية في تحديد السعر المحايد للمعاملات، كما أنه عند تطبيق طريقة صافي هامش الربح يجب تحديد الأرباح المحققة من المعاملة بين الأشخاص المرتبطين والمعاملات المستقلة ويرجع هذا إلى أن أسعار المعاملات المستقلة أو أرباحها تستخدم في هذه الحالة كأساس لمقارنة الأسعار أو الأرباح المتوقعة للمعاملات البينية لدى مجموعة الأشخاص المرتبطة، وذلك استناداً لذات الفقرة (1.19) التي تم الاستناد عليها من قبل المكلف في إرشادات تسعير المعاملات لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية حيث اشترطت المنظمة لاعتماد هذا النهج على الآثار التي تحدثها اختلافات المنتج على موثوقية المقارنة كما يلي: (مرفق) ، حيث ينبغي النظر في درجة التماثل والقابلية للمقارنة كونها أحد المبادئ الأساسية في تحديد السعر المحايد للمعاملات وذلك لاستبعاد أثر الفروقات الجوهرية بين المعاملات المستقلة

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-202594

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-202594-2023)

والمعاملات بين الأشخاص المرتبطين لما أن الفروقات في خصائص السلع المباعة ومواصفات وطبيعة المنتج أحد أهم العوامل التي تؤدي إلى اختلاف قيمتها السوقية وسعرها مما يؤثر في قابلية مقارنة المعاملات المستقلة والمعاملات بين الأشخاص المرتبطين، كما أنه بناءً على المادة الخامسة من تعليمات تسعير المعاملات فإنها لا تتضمن فقط الوظائف وإنما تتضمن عدة بنود لتحديد قابلية المقارنة، وهي خصائص الأصول المنقولة والخدمات المقدمة حيث أوضح الدليل الإرشادي لتسعير المعاملات أنه يجب الأخذ في الاعتبار عند المقارنة بين المعاملات المستقلة والمعاملات بين الأشخاص المرتبطين عامل خصائص الممتلكات المنقولة والخدمات المؤداة، وغالباً ما تكون الفروقات في خصائص ومواصفات الممتلكات أو الخدمات من أحد العوامل التي تؤدي إلى اختلاف قيمتها السوقية، كما يلي: (مرفق)

أما بشأن الاستناد في تعديل الربحية، وتحليل المعاملات الفردية الجوهرية بين الأطراف المرتبطة، فقد أسست الدائرة قرارها على أن قطاع المكلف يخضع إلى تنظيم أسعار بيع المنتجات إلى الأطراف النهائية من خلال لوائح هيئة الغذاء والدواء، ومن خلال شهادة تعديل السعر للمكلف من قبل هيئة الغذاء والدواء، وهنا نوضح أن اللوائح الصادرة بهذا الشأن من هيئة الغذاء والدواء تتمحور حول دور الهيئة في تنظيم أسعار الأدوية والمستحضرات الصيدلانية للمستهلك النهائي في سوق المملكة العربية السعودية، كما أن شهادات تعديل السعر المرفقة من المكلف في الدعوى تتعلق بتعديل السعر النهائي وليس سعر الاستيراد: (مرفق)، وأشار المكلف في لائحة دعواه إلى أن هيئة الغذاء والدواء لها سلطة تعديل سعر استيراد منتج تم تسجيله مسبقاً، وبالإطلاع على المادة المشار إليها يتضح أنها تتعلق بتعديل سعر البيع وليس سعر الاستيراد: (مرفق) كما أشار المكلف للمادة (الثامنة عشر) والتي تتعلق بأحقاقه في الاعتراض على تعديل السعر: (مرفق)، ووفقاً لقواعد تسعير الأدوية المعتمدة من قبل مجلس إدارة هيئة الغذاء والدواء بالقرار رقم (1 - 10 - 1432) وتاريخ 26 / 05 / 1432 هـ ويتم العمل بها اعتباراً من تاريخ 1 / 1 / 1433 هـ. حيث نصت المادة الثانية على: "يسعر الدواء بسعر مناسب، على أن يراعى عند تسعيره المعطيات التالية: 1 - الأهمية العلاجية للدواء 2 - أسعار الأدوية المشابهة المسجلة في المملكة) إن وجدت (3 - الدراسات الاقتصادية للدواء) إن وجدت (4 - سعر المصنع في بلد المنشأ بعملته المحلية. 5 - سعر بيع الدواء بالجملة في بلد المنشأ بعملته المحلية. 6 - سعر بيع الدواء للجمهور في بلد المنشأ ولو كان مصنعاً تعاقدياً في المملكة. 7 - السعر المقترح للمملكة المقدم من الشركة بعملة بلد المنشأ. 8 - سعر التصدير إلى جميع الدول المسوق بها الدواء وقت تقديمه للتسعير بالمملكة... الخ 9 - سعر الدواء في مراجع الأسعار الرسمية إن وجد. " كما نصت المادة العاشرة على " تنظر اللجنة في إعادة سعر بيع الدواء المستورد والمصنع محلياً عند تجديد تسجيله وفقاً للآتي: 1 - عند مراجعة أسعار الأدوية المبتكرة يتم مراجعة أسعار

الدائرة الاستثنائية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-202594

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-202594-2023)

الأدوية الجنسية المسجلة للدواء المبتكر والمعاد تسعيره. 2 - عند مراجعة أسعار التصدير للدواء المبتكر وفقاً لهذه المادة يتم الاسترشاد بالآتي: أ- نموذج شهادة الأسعار ب- سعر الدواء في مراجع الأسعار إن وجد. ج- الأهمية العلاجية للدواء وتوفر البدائل وبالذات المصنعة محلياً. د- وجود دواء جنيس مسجل ومسوق بالمملكة. هـ- الدراسات الاقتصادية للدواء. ويستثنى من إعادة تسعير الدواء الذي لا يزيد سعر بيعه عن عشرون ريالاً. وعليه فإن دور هيئة الغذاء والدواء تنظيم أسعار المستحضرات الطبية للجمهور (المستهلك النهائي) وأن يتم ذلك استناداً على سعر التصدير/ سعر المصنع لا يعني بأن هيئة الغذاء والدواء تقر ما إذا كان السعر تم على أساس سعر محايد أم لا. حيث أشارت تعليمات تسعير المعاملات إلى تعريف مبدأ السعر المحايد "في حال اختلاف شروط وأحكام المعاملات التجارية والمالية التي تتم بين أشخاص مرتبطين عن شروط وأحكام المعاملات التجارية والمالية التي تتم بين أشخاص مستقلين، فإنه ولأغراض ضريبة الدخل يتم احتساب الأرباح غير المحققة التي كان من الممكن أن يحققها أيًا من الأشخاص المرتبطين، لولا تلك الشروط والأحكام ضمن أرباح هذا الشخص، وتُفرض عليها ضريبة وفقاً لذلك -". دون الإخلال بما سبق فإن شركة ... هي موزع محدود المخاطر حيث أن جميع القرارات تتم من قبل الشركة الأم أي ان الشركة الأم مسؤولة عن تحديد المستحضرات الصيدلانية التي يتم تسجيلها في المملكة العربية السعودية وقبول/ رفض سعر الجمهور المحدد من هيئة الغذاء والدواء وبالتالي لن يقبل طرف مستقل أن تتحمل خسائر او هوامش ربح ضعيفة جداً نتيجة وجود تلك المستحضرات الصيدلانية في سوق المملكة إن لم تكن مربحة للمجموعة - .بالإضافة لكل ما سبق، لا تنظم هيئة الغذاء والدواء أسعار بيع المستحضرات الصيدلانية في المناقصات للمؤسسات الحكومية وكون أن إيرادات ... من تلك المناقصات تتجاوز 70 % من الإيرادات السنوية فإن جزء كبير جداً من عمليات التي تقوم بها ... لن يكون تحت مظلة ضبط/ تنظيم الأسعار من قبل هيئة الغذاء والدواء. وكما تم ذكره فإن ... كموزع محدود المخاطر لا يتحمل المخاطر المتعلقة بدخول هذه المناقصات وبتحديد أسعارها او بالمخاطر المحتملة لتقديم الخصومات لتجار الطرف الثالث (المؤسسات) ولا حتى مخاطر طرح بعض الادوية داخل السوق. وفيما يتعلق بتعديل الوعاء الزكوي، فتفيد الهيئة بأن الجانب الزكوي لا يعد منفصلاً عن الجانب الضريبي في حال تم التعديل على الربح التشغيلي للشركة ككل، حيث أنه تم التعديل على المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة ليتماشى مع السعر المحايد كما في حال كانت هذه المعاملات متعلقة مع أطراف مستقلة، إذ تم إعادة تسعير المعاملات وهذا من شأنه التأثير على صافي الربح أو الخسارة التشغيلي المتعلق بالشركة، فمن غير الصحيح ما ذكره المكلف بأن الجانب الزكوي لا علاقة له في تسعير المعاملات لما أن التعديلات التي تمت على تسعير المعاملات وأوجدت فروقات ضريبية/ زكوية أثر على ربح الشركة، وعليه أثر على الجانب

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-202594

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-202594-2023)

الضريبي والجانب الزكوي لكون هذا البند من مكونات الوعاء الزكوي ويتأثر بالتعديلات التي طرأت عليه، ولذا تم رفض اعتراض المكلف لصحة ونظامية إجراء الهيئة. أما بشأن تعديل الهيئة لهامش الربح التشغيلي إلى 7.65%، فنوضح بأن الهيئة قامت باحتساب هامش ربح تشغيلي بقيمة 6.56% والذي يمثل القيمة الوسطى من النطاق الربيعي للسعر المحايد، وموضح أدناه المتوسط كما جاء في تقرير تسعير المعاملات المرسل للمكلف: (مرفق)، وأما ما أشار إليه المكلف بأن هذا التعديل ينتج عنه تعرض المجموعة لمخاطر الازدواج الضريبي لأن مصلحة الضرائب السويسرية لن تسمح بتعديل مماثل في الإقرارات الضريبية السويسرية نظراً لأن هامش الهيئة المقدّر يتجاوز هوامش اتفاقيات التسعير المسبق، فتفيد الهيئة بأن التعديلات التي تم تطبيقها تتوافق مع الأنظمة والأدلة الإرشادية لتسعير المعاملات في المملكة مما تؤكد به الهيئة على صحة ونظامية إجراءاتها وفق المقتضى النظامي وأن قرار الدائرة في هذه الدعوى غير صحيح نظاماً وحري بالإلغاء.

وفي يوم الأحد 2024/09/01م، 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 ودجز 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 لإجراءاته.

وفي الموضوع، وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (تسعير المعاملات)، وحيث نصّت المادة (62) من نظام ضريبة الدخل 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" كما نصت الفقرة (2/أ) 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

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-202594

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-202594-2023)

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" وحيث نصت الفقرة (11) من المادة (10) 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." كما نصت 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 أنه "ب. إذا كانت شروط أو عوائد المعاملات بين الأشخاص المرتبطين 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 المرتبطين 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 مرتبطين تتوافق مع مبدأ السعر المحايد أو لا وفقاً لأحكام هذه التعليمات" كما نصت المادة (12) من تعليمات تسعير المتعلقة التسويات والتعديلات من قبل الهيئة على أنه "أ- لا يجوز للهيئة عمل تعديل أو تسوية على معاملة بين أشخاص مرتبطين أو المعاملات المجمعة وفقاً لأحكام المادة العاشرة من هذه التعليمات إذا رأت الهيئة بأن المؤشر المالي المستمد من تلك المعاملات والذي تم توثيقه بالاستناد على طريقة تسعير المعاملات المناسبة وفقاً لأحكام الفصل الرابع من هذه التعليمات يقع ضمن نطاق السعر المحايد. ب- يجوز للهيئة تعديل المؤشر المالي إذا كان المؤشر المالي المستمد من المعاملة بين الأشخاص المرتبطين أو من المعاملات المجمعة يقع خارج نطاق السعر المحايد، على أن يتم تعديل المؤشر المالي بشكل يعكس خصائص الحالة وظروفها بأكثر قدر من الدقة وأن يقع ضمن نطاق السعر المحايد" كما نصت المادة (15) من تعليمات تسعير المتعلقة بالتزامات عامة على أنه "أ- للهيئة الصلاحية في أن تطلب أي معلومات متعلقة بالمعاملات بين الأشخاص المرتبطين التي تراها لازمة لتأدية مهامها التنظيمية وتحقيق أهداف هذه التعليمات. ب- بدون إخلال بما ورد في المادة التاسعة عشر:

الدائرة الاستثنائية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-202594

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-202594-2023)

الاستثناءات) من هذه التعليمات، على المكلف الذي يكون طرفاً في معاملة بين الأشخاص المرتبطين أن يحتفظ بالوثائق التي تثبت أن هذه المعاملات تتم على أساس السعر المحايد. ج- على المكلف الاحتفاظ بالوثائق الكافية التي تتضمن معلومات وتحليلات اقتصادية لإثبات أن شروط معاملاتها البينية تتم وفق لمبدأ السعر المحايد ويجب أن تكون تلك الوثائق متاحة للمراجعة من قبل الهيئة عند الطلب. د- يجب تزويد الهيئة بالوثائق المرتبطة بالمعاملات بين الأشخاص المرتبطين بناء على طلب من الهيئة خلال المدة التي تحددها الهيئة، على ألا تقل المدة عن ثلاثون (30) يوماً من تاريخ الطلب" كما نصّت المادة (23) من تعليمات تسعير المتعلقة بإجراءات التدقيق على أنه "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 المرتبطين" كما نصّت المادة (2) من 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 المتعلقة بالأشخاص الخاضعين للتعليمات على أنه " تُطبق جميع أحكام هذه التعليمات -مالم يرد خالف ذلك- على كل من يعتبر مكلف بموجب النظام ولوائحه التنفيذية، وبالإضافة إلى ذلك تنطبق الالتزامات الواردة في المادة الثامنة عشرة من هذه التعليمات على الأشخاص الخاضعين لجباية الزكاة بموجب أحكام اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (2082) بتاريخ 1438/6/1هـ.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (تسعير المعاملات -الاستقلالية-) وحيث يكمن استئناف الهيئة في أن المعلومات المتوفرة في قاعدة البيانات وحدها تعتبر غير كافية لقبول شركات المقارنة ، وبتأمل الدائرة في موضوع النزاع، وحيث قامت الهيئة بتوضيح الشركات المرفوضة وأسباب رفضها في التقرير كما أنها وضحت سبب عدم استقلالية الشركات المرفوضة بمعدل (6) شركات ، وقدمت عينة صورة من قاعدة البيانات للشركات المرفوضة من قبل الهيئة بسبب الاستقلالية، مع العلم بأنها أفادت أيضاً أنها قامت بالأخذ بالبيانات في الفترة المطابقة لفترة تحليل المكلف (يناير 2020م) كما يطالب به المكلف، ولما كان انعدام الاستقلالية له أثر على سعر السوق كونها ستتأثر من الجهات المسيطر عليها، فإن الدائرة تنتهي إلى قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل في هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (تسعير المعاملات -مقارنة المنتجات-) وحيث يكمن استئناف الهيئة في أن عدم قبول شركات المقارنة المقدمة من المكلف بمعدل (8) شركات لاختلاف المنتجات وأوضحت ذلك في تقرير تسعير المعاملات الصادر من قبلها، وبتأمل الدائرة في موضوع النزاع، وبالإطلاع على لائحة استئناف الهيئة يتبين أن إجراء الهيئة بعدم قبول شركات المقارنة المقدمة من

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-202594

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-202594-2023)

المكلف بمعدل (8) شركات وذلك بسبب اختلاف المنتجات وأوضح ذلك في تقرير تسعير المعاملات الصادر من قبلها، في حين أفاد المكلف أنه يجب التركيز بشكل أكبر على درجة التماثل الوظيفي بين الشركات القابلة للمقارنة بدلاً من أوجه التشابه بين المنتجات، ولما أن الفروقات في خصائص السلع المباعة ومواصفات وطبيعة المنتج أحد أهم العوامل التي تؤدي إلى اختلاف قيمتها السوقية وسعرها مما يؤثر في قابلية مقارنة المعاملات المستقلة والمعاملات بين الأشخاص المرتبطين، واستناداً على أحكام المادة (5) من تعليمات تسعير المعاملات لا تتضمن فقط الوظائف وإنما تتضمن عدة بنود لتحديد قابلية المقارنة منها المخاطر المحتملة والأصول المستخدمة والمبيعات...، فإن الدائرة تنتهي إلى قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل في هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (تسعير المعاملات - هامش الربح لوظيفة التسويق بنسبة 5%-) وحيث يكمن استئناف الهيئة في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند، وبتأمل الدائرة في موضوع النزاع، وبما إن نشاط الشركة يكمن في استيراد وتوزيع والأدوية والمستلزمات الطبية ولم ينص النشاط الرئيسي على التسويق والترويج، ويعد تسويق المنتجات الصيدلانية والأدوية خارج اختصاص الشركة والتي بدورها تعد موزع محدود المخاطر، وحيث إن الشركة الأم (مجموعة ...) قامت بتكليف (شركة ...) بالقيام بأعمال التسويق مع الالتزام بتحمل كافة المصاريف الناتجة عن أعمال التسويق المنصوص عليها في الاتفاقية المبرمة بين الأطراف وبذلك يجب أن تكون هذه الأعمال ضمن نطاق السعر المحايد لأنها وقعت بين أطراف مرتبطة و يجب تماثل المعاملات فيما إذا نفذت خدمات التسويق والترويج عن طريق طرف مستقل، وحيث صدرت قرارات استئنافية لذات المكلف للأعوام 2015م و2017م و2018م قرار رقم (IR-2024-170316) في الدعوى المرتبطة رقم 170316-2023-ZI وقرار رقم (IR-2024-170314) في الدعوى المرتبطة رقم 170314-2023-ZI والتي انتهت إلى قبول إجراء الهيئة لكون النشاط الرئيسي للمكلف لم ينص على التسويق والترويج ويعد خارج اختصاص الشركة والتي بدورها تعد موزع محدود المخاطر وفق الحثيات أعلاه، عليه فإن الدائرة تنتهي إلى قبول استئناف الهيئة بشأن تعديل هامش الربح لوظيفة التسويق بنسبة 5% وإلغاء قرار دائرة الفصل في هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (تسعير المعاملات - الوعاء الزكوي-) وحيث يكمن استئناف الهيئة في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند، وبتأمل الدائرة في موضوع النزاع، ولما كان الجانب الزكوي لا يعد منفصلاً عن الجانب الضريبي في حال تم التعديل على الربح التشغيلي للشركة ككل، حيث قامت الهيئة بإصدار مسودة للتعديل على تعليمات تسعير المعاملات والتي تضمنت إدراج مكلفين الزكاة تحت نطاق تعليمات تسعير المعاملات، وبالإطلاع على قرار الدائرة محل الاستئناف يتبين

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-202594

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-202594-2023)

أنه يؤيد وجهة نظر الهيئة بخصوص تعديل الوعاء الزكوي بنتائج تعديل تسعير المعاملات، ولما أن هذا البند مرتبط بتعديل تسعير المعاملات للبنود أعلاه، ما يتعين معه تعديل الوعاء الزكوي وفقاً لما انتهت له الدائرة في البنود أعلاه، عليه فإن الدائرة تنتهي إلى قبول استئناف الهيئة وتعديل قرار دائرة الفصل في هذا البند.

وحيث إنه بخصوص استئناف الهيئة بشأن بند (تسعير المعاملات - هامش الربح -) وحيث يكمن استئناف الهيئة في الاعتراض على ما قرره دائرة الفصل تجاه هذا البند، وبتأمل الدائرة في موضوع النزاع، وحيث أن هامش الربح التشغيلي (7.65%) تم احتسابه من قبل الهيئة بناء على تحليل المقارنة المعد من قبلها، وحيث أن الدائرة انتهت إلى تعديل تحليل المقارنة بخصوص الشركات القابلة للمقارنة محل الخلاف، وعليه يتعين تعديل هامش الربح التشغيلي وفقاً للتعديل الموضح في البند أعلاه، وعليه فإن الدائرة تنتهي إلى تعديل قرار دائرة الفصل في هذا البند.

وفيما يخص استئناف الهيئة بشأن بقية البنود محلّ الدعوى، وبعد اطلاع الدائرة على الاستئناف، وحيث إنه لا تثريب على الدائرة بالأخذ بأسباب القرار محلّ 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 محلّ الاستئناف في شأن المنازعة بخصوص البنود محلّ الطعن جاء متفقاً مع الأسباب السائغة التي بُني عليها والكافية لحمل قضائه إذ تولّت الدائرة المصدرة له تمحيص مكن 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 محلّ الاستئناف فيما انتهى إليه من نتيجة في بقية البنود محلّ الدعوى محمولاً على أسبابه

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 محافظة جدة ذي الرقم (IZI-2023-162400) الصادر في الدعوى رقم (ZI-162400-2022) المتعلقة بالربط الزكوي الضريبي لعام 2019م.

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-202594

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-202594-2023)

ثانياً: وفي الموضوع:

- 1- فيما يتعلق باستئناف الهيئة على بند (تسعير المعاملات):
 - أ- رفض استئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (أنشطة غير قابلة للمقارنة).
 - ب- قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (الاستقلالية).
 - ج- قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (مقارنة المنتجات).
 - د- قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (هامش الربح لوظيفة التسويق بنسبة 5%).
 - هـ- رفض استئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (الربحية/تحليل المعاملات الفردية الجوهرية بين الأطراف المرتبطة).
 - و- قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (الوعاء الزكوي).
 - ز- تعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (هامش الربح) وفقاً لما انتهت إليه البنود (ب) و (ج) أعلاه.
- 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.