

## اللجنة الإستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبية الدخل

قرار رقم: IR-2024-176260

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-176260-2023)

## في الدعوى المقامة

المستأنف/ المستأنف ضده  
المستأنف/ المستأنف ضده

من/ المكلف

ضد/ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

إنه في يوم الاثنين 2024/06/03م، 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/ ...

رئيساً

الدكتور/ ...

عضواً

الأستاذ/ ...

عضواً

وذلك للنظر في الاستئناف المقدم بتاريخ 2023/02/06م، من/ ...، هوية وطنية رقم (...). بصفتها وكيلاً عن الشركة المستأنفة بموجب الوكالة رقم (...). وترخيص المحاماة رقم (...).، والاستئناف المقدم من قبل هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بتاريخ 2023/02/08م، على قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (IFR-2022-6616) الصادر في الدعوى رقم (ZI-41269-2021) المتعلقة بالربط الزكوي الضريبي للأعوام من 2015م إلى 2018م، في الدعوى المقامة من المستأنف في مواجهة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي قضى قرار دائرة الفصل فيها بما يأتي:

- 1- فيما يتعلق ببند (تسعير المعاملات):
- أ- إلغاء قرار المدعى عليها فيما يتعلق بعامي (2015م و2016م).
- ب- تعديل قرار المدعى عليها فيما يتعلق بعامي (2017م و2018م).
- 2- تعديل قرار المدعى عليها فيما يتعلق ببند (غرامة تأخير السداد).

وحيث لم يلق هذا القرار قبولاً لدى المكلف (شركة ...)، فتقدم بلائحة استئنافية أطلعت عليها الدائرة وتضمنت ما حاصله أن المكلف يطالب بقبول استئنافه ونقض قرار دائرة الفصل في البنود محل استئنافه، كما لم يلق هذا القرار قبولاً لدى الهيئة فتقدمت بلائحة استئنافية أطلعت عليها الدائرة، حيث يكمن استئناف الهيئة بشأن بند (تسعير المعاملات (تحليل المقارنة))، ابتداءً بتوضيح الهيئة أنه وبالإطلاع على قرار الدائرة والمتعلق في بند تسعير المعاملات تبين أن الدائرة تؤيد إجراء الهيئة في تعديلات تسعير المعاملات للأعوام 2015م و2016م و2018م ولكن يكمن الخلاف في تحليل المقارنة المعد من الهيئة والمتضمن عشرة شركات قابلة للمقارنة، حيث قامت الدائرة بقبول خمسة شركات متضمنة في تحليل المقارنة للهيئة ورفض خمسة شركات قابلة للمقارنة، وبناءً على ذلك نوضح الآتي: قامت الهيئة بدراسة وإعداد تقرير تسعير المعاملات للمكلف عن الفترة من 2015م إلى 2018م. بعد فحص حلة تسعير المعاملات لشركة ... الواقعة في المملكة العربية السعودية توصلت الهيئة إلى أن سعر المعاملات داخل المجموعة مع شركة ... الواقعة في دولة ... ليست وفقاً لمبدأ السعر المحايد ولهذا السبب تم التعديل بناءً على تعليمات تسعير المعاملات ونظام ضريبة الدخل حيث تم التعديل على الربح التشغيلي، وهذا التعديل سوف يغير الهامش التشغيلي إلى (6.37%) خلال الأعوام 2015 و2016 و2018 بدل من هامش ربح (4.91%) المصرح به سابقاً من المكلف إضافة إلى ذلك لن يتم قبول الخسائر المرحلة من سنوات سابقة في إقرار 2017 و2018 وذلك بسبب أنها ناتجة عن معاملات ليست وفقاً لمبدأ السعر المحايد في الأعوام السابقة، وبناءً على تقرير تسعير المعاملات حقق المكلف هامش خسارة تشغيلي سالب للأعوام 2015 و2016 و2018. وذلك بسبب التسعير غير العادل للمعاملات المرتبطة مع دولة .... ودعمت الهيئة في تقرير التسعير جميع الإثباتات فيما يتعلق بطريقة صافي هامش الربح للمعاملة وهي الطريقة المستخدمة من قبل المكلف والهيئة في تحديد السعر العادل للمعاملة، بالإضافة إلى ذلك قامت الهيئة بالتحقق من مدى دقة هذه الطريقة بقياس طريقة أخرى وهي طريقة السعر المقارن وهي من الطرق المعتمدة بناءً على المادة السابعة من تعليمات تسعير المعاملات، ووجدت الهيئة مقارن داخلي موزع مستقل لمنتجات شركة ... في ... ولديه وظائف مشابهة لشركة ... المحدودة واتضح أنه يحقق متوسط هامش ربح تشغيلي (6.14%) لنفس سنوات المقارنة وهي نسبة مقاربة للمتوسط الذي توصلت له الهيئة عند تطبيق طريقة صافي هامش الربح للمعاملة (6.37%). وتفيد الهيئة أن الأسباب التي أدت الهيئة إلى استبعاد بعض الشركات تعود لأسباب منطقية حيث يوجد شركات مرفوضة لأن لديها وظائف مختلفة مثل وظيفة إدارة مخازن الأدوية وتوفير حلول لتطوير الأعمال لمصانع الأدوية المحلية وشركات مرفوضة كون المنتج غير مطابق، كما أنه تعد درجة التماثل للقابلية للمقارنة من المبادئ الأساسية في تحديد السعر المحايد للمعاملات، 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 عند تطبيق طريقة صافي هامش الربح ويجب 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، وذلك استناداً إلى المادة الخامسة من تعليمات تسعير المعاملات، حيث تحليل المقارنة لا يجب أن يتضمن فقط الوظائف وإنما لابد من تضمينه عدة بنود لتحديد قابلية المقارنة من هذه العوامل وهي خصائص الأصول المنقولة والخدمات المقدمة. وتفيد الهيئة أنه يجب تقييم كل شخص لتحديد مدى قابليته للمقارنة من حيث الوظائف المؤداة والأصول والقطاع حيث لا يعتبر بأن تقديم الكثير من المعلومات التي تم الحصول عليها من قاعدة البيانات كافياً لقبول الأشخاص الذي تم اختيارهم للمقارنة ما لم يتم التحقق عن مدى قابلية هؤلاء الأشخاص للمقارنة حيث يعد درجة التماثل والقابلية للمقارنة من المبادئ الأساسية في تحديد السعر المحايد للمعاملات، كما أن الفقرة (2) من المادة الخامسة من تعليمات تسعير المعاملات حددت أنه من العوامل التي تحد ما إذا كانت المعاملتين مماثلة لبعضهم البعض الوظائف التي تؤدي وتشمل التصنيع والتوزيع والتجميع والبحث بدون حصر. بالإضافة إلى أن تحليل المقارنة المعد من قبل الهيئة تم استخدامه لنفس

## اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبية الدخل

قرار رقم: IR-2024-176260

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-176260-2023)

قاعدة البيانات المستخدمة في تحليل المقارنة المقدم من المكلف (... (...)) كما تم استخدام معايير بحث متماثلة للمعايير المختارة من قبل المكلف بناء على الملف المحلي والتي تعتبر جميعها مقارنة للمكلف من حيث الوظائف المؤداة والخدمات المقدمة وخصائص الاصول المستخدمة. إضافة إلى هذه المعايير والمذكورة في الملف المحلي للمكلف، قامت الهيئة بإضافة معيارين وهما: 1- إضافة قارة ... في البحث. 2- تم تحديد كلمة ... "لتكون كلمة إلزامية في وصف الشركة. كما نوضح أن جميع الشركات القابلة للمقارنة لديها نتائج مالية لثلاث أعوام متتالية إضافة إلى أن لديها هوامش ربح عن جميع تلك الأعوام. وفيما يتعلق باستئناف الهيئة بشأن بند (تسعير المعاملات) (تعديل الخسائر المرحلة من سنوات سابقة لعامي 2017 و2018م))، قامت الهيئة بناءً على تعديلات تسعير المعاملات للأعوام 2015م و2016م و2018م نتيجة إعادة التقييم بتعديل بند الخسائر المرحلة للأعوام 2017م و2018م، حيث تم التعديل على حصة الجانب الغير السعودي من الأرباح / الخسائر المعدلة الناتجة من ربط الهيئة للأعوام من 2014م إلى 2016م والمرحلة لعامي 2017م و2018م نتيجة لتعديلات تسعير المعاملات على فرق قيمة (المواد / الخدمات) المقدمة من أطراف مرتبطة بالزيادة عن الأسعار الطبيعية. ولما أن إجراء الهيئة بإعادة الربط للأعوام 2015م و2016م يعد إجراءً قانونياً وحق للهيئة نقل لها نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية واللجنة التنفيذية لجباية الزكاة متى ما ظهر للهيئة بأن الضريبة التي قبلتها في السابق غير صحيحة، وذلك استناداً إلى الفقرة (ج) للمادة الثانية والسون من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ والتي نصت على "ج - مع مراعاة أحكام المادة الخامسة والسون من هذا النظام، إذا اتضح للهيئة بأن الضريبة التي قبلتها في السابق غير صحيحة، يجوز للهيئة إجراء ربط إضافي على المكلف، وتشعر الهيئة المكلف بالربط الإضافي ومبرراته، ويحق للمكلف الاعتراض عليه وفقاً لما تقضي به قواعد الاعتراض". وكما تشير الهيئة إلى أنه قد نصت جميع الأنظمة الضريبية والزكوية الصادرة عن الهيئة بأن قيمة وإسعار المواد أو الخدمات التي تتم بين أطراف مرتبطة تكون في نطاق أسعار المستخدمة بين أطراف مستقلة وذلك استناداً للفقرة (6) من المادة (6) من اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة والفقرة (11) من المادة (10) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل بما يعني أنه يجب أن تكون المعاملات التي تبرمها الشركات مع الأطراف ذات العلاقة قد تمت على أساس السعر العادل حتى قبل تطبيق نظام تسعير المعاملات، وتؤكد الهيئة أن تسعير المعاملات ليس تشريعاً جديداً فقد نصت عليها المادة (10) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على وعليه فإن تطبيق الإجراء تقع ضمن صلاحية الهيئة في تعديل الربط. وتجدر الإشارة إلى أن الدائرة الموقرة تناقض قرارها بالبند الأول (تعديلات تسعير المعاملات) حيث قبلت إجراء الهيئة بأحقية الهيئة بالتعديل بأثر رجعي، وحيث أنه نتج عن تعديلات تسعير المعاملات للأعوام 2015م و2016م ربح وبالتالي لا يحق للمكلف حسم الخسائر المدورة وفقاً لإقراره عن تلك الأعوام، وحتى يتم احتساب صافي الخسارة المعدلة المرحلة وفقاً لنظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ ولائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ فإن بالنسبة يتطلب الأمر تعديل حصة الجانب الغير السعودي من الأرباح / الخسائر المعدلة الناتجة من ربط الهيئة لعام 2015م و2016م والمرحلة لعامي 2017م و2018م نتيجة لتعديلات تسعير المعاملات على فرق قيمة (المواد / الخدمات) المقدمة من أطراف مرتبطة بالزيادة عن الأسعار الطبيعية. وذلك استناداً إلى الفقرة (1) من المادة (11) التي نصت على "يحق للمكلف ترحيل الخسائر التشغيلية المعدلة، حسب ضوابط النظام وهذه اللائحة للأغراض الضريبية"، وعليه تطالب الهيئة بقبول استئنافها ونقض قرار دائرة الفصل في البنود محل استئنافها.

وفي يوم الاثنين بتاريخ: 2024/06/03م، عقدت الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل جلستها بحضور أعضائها المدونة أسمائهم في المحضر، وذلك عبر التواصل المرني طبقاً لإجراءات التقاضي المرني عن بعد؛ استناداً على ما جاء في البند رقم (1) من المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الزكوية والضريبية والجمركية الصادرة بالأمر الملكي رقم: (25711) وتاريخ: 1445/04/08هـ؛ وبعد الاطلاع على طلب الاستئناف، وعلى المذكرات المقدمة، وما احتواه ملف القضية من أوراق ومستندات، وبعد المداولة، وحيث إن الدعوى مهيأة للفصل فيها بحالتها الراهنة، فإن الدائرة تقرر نقل باب المرافعة وحجز القضية للفصل فيها.

## أسباب القرار

وحيث إنه بمراجعة مستندات القضية ولائحة الاستئناف المقدمة من المكلف ومن هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، تبين للدائرة استيفاء شروط نظر الاستئناف شكلاً وفقاً للشروط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة، الأمر الذي يكون معه طلبا الاستئناف مقبولين شكلاً، حيث قدما من ذي صفة، وخلال المدة النظامية المقررة لإجرائهما. وفي الموضوع، وفيما يتعلق باستئناف الهيئة بشأن بند (تسعير المعاملات) (تحليل المقارنة))، حيث يكمن استئناف الهيئة في الاستئناف على قبول دائرة الفصل لاعتراض المكلف بشأن البند محل الخلاف، إذ تدعي اعتماد المكلف في تحليل الشركات المقارنة على التشابه الوظيفي دون النظر إلى التشابه في المنتجات المقدمة. واستناداً على 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 (2/أ) من المادة (63) من نظام ضريبة الدخل المتعلقة بإجراءات التهرب الضريبي على أنه: "أ. لغرض تحديد الضريبة للهيئة الحق في: 2. إعادة تكيف 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". نصت تعليمات تسعير المعاملات الصادرة بقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة

## اللجنة الإستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبية الدخل

قرار رقم: IR-2024-176260

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-176260-2023)

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 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 المحيد أو لا وفقاً لأحكام هذه التعليمات. نصت المادة (23) من تعليمات تسعير المتعلقة بإجراءات التدقيق على: "تقوم الهيئة باتباع قواعد وإجراءات التدقيق المنصوص عليها في المادة الثانية والسنتين من نظام ضريبة الدخل والقواعد المنصوص عليها في الدليل الإرشادي عند التدقيق على المعاملات بين الأشخاص المرتبطين"، كما 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 مرتبطين وصافي هامش الربح المتعلق بنفس الأساس في معاملات مستقلة قابلة للمقارنة"، واستناداً على الفقرة (ج) من المادة (13) من تعليمات تسعير المعاملات التي نصت على أنه: "يجوز للهيئة قبول استخدام معاملات أجنبية قابلة للمقارنة من قبل المكلف في حالة عدم توفر معاملات محلية قابلة للمقارنة." كما نصت الفقرة رقم (3،3،4) من الألة الإرشادية لتسعير المعاملات "يجب ألا يكون الأشخاص القابلين للمقارنة قد حقق خسائر خلال السنوات المشمولة في نطاق التحليل"، واستناداً للفقرة (ب) من المادة (12) من تعليمات تسعير المعاملات والتي نصت على أنه: "يجوز للهيئة تعديل المؤشر المالي إذا كان المؤشر المالي المستمد من المعاملة بين الأشخاص المرتبطين أو من المعاملات المجمعة يقع خارج نطاق السعر المحيد، على أن يتم تعديل المؤشر المالي بشكل يعكس خصائص الحالة وظروفها بأكبر قدر من الدقة وأن يقع ضمن نطاق السعر المحيد" استناداً على 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، وتضمن 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: "بحق للمكلف ترحيل الخسائر التشغيلية المعدلة، حسب ضوابط النظام وهذه اللائحة لأغراض الضريبة، 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"، واستناداً على الفقرة (5) من المادة (6) من لائحة جباية الزكاة الصادرة عام 1438 هـ والتي نصت على أنه: "المصاريف التي لا يجوز حسمها: 5- قيمة المواد الموردة أو قيمة الخدمات المقدمة من أطراف مرتبطة بالمكلف الزائدة عن الأسعار المستخدمة بين أطراف مستقلة." كما نصت الفقرة (9) من المادة (4) من لائحة جباية الزكاة الصادرة عام 1438 هـ على أنه: "يحسم من الوعاء الزكوي الآتي: 9- صافي الخسارة المرحلة المعدلة طبقاً لربوط الهيئة بعد إضافة المخصصات أو الاحتياطات فقط إليها والتي سبق تخفيض الخسارة بها في سنة تكوينها"، واستناداً على الفقرة (11) من المادة (10) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أنه: "المصاريف التي لا يجوز حسمها: 11- قيمة المواد الموردة أو قيمة الخدمات المقدمة من أطراف مرتبطة بالمكلف الزائدة عن الأسعار المستخدمة بين أطراف مستقلة..." كما نصت الفقرة (1) من المادة (11) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أنه: "ترحيل الخسائر: 1- يحق للمكلف ترحيل الخسائر التشغيلية المعدلة، حسب ضوابط النظام وهذه اللائحة لأغراض الضريبة..."، واستناداً على المادة (62) من النظام الضريبي والتي نصت على: "ج- مع مراعاة أحكام المادة الخامسة والسنتين من هذا النظام، إذا اتضح للهيئة بأن الضريبة التي قبلتها في السابق غير صحيحة، يجوز للهيئة إجراء ربط إضافي على المكلف، وتشعر الهيئة المكلف بالربط الإضافي ومبرراته، وبحق للمكلف الاعتراض عليه وفقاً لما تقضي به قواعد الاعتراض". وبناءً على ما تقدم، وبالإطلاع على ملف الدعوى، يتبين أن الخلاف ينحصر في تحليل المقارنة المقدم من قبل المكلف والهيئة كونه يشمل شركات غير قابلة للمقارنة، وحيث أن طريقة صافي هامش ربح المعاملة يتم من خلالها إجراء مقارنة بين صافي هامش الربح المتعلق بأساس مناسب كالتكاليف والمبيعات في معاملة بين أشخاص مرتبطين وصافي هامش الربح المتعلق بنفس الأساس في معاملات مستقلة قابلة للمقارنة، وحيث يتبين أن لجنة الفصل قبلت (6) شركات، (3) شركات من تحليل المقارنة المقدم من المكلف و(3) شركات من تحليل المقارنة المقدم من الهيئة حيث أنهما ليس محل خلاف بين الهيئة والمكلف، وبالرجوع إلى المستندات المقدمة في الدعوى يتبين اعتماد المكلف في تحليل الشركات المقارنة على التشابه الوظيفي دون النظر إلى التشابه في المنتجات المقدمة، بحجة أن طريقة صافي هامش الربح للمعاملات أكثر تسامحاً مع اختلافات المنتج في المقارنة وتكون المقارنة الوظيفية أكثر صلة من قابلية مقارنة المنتج، 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، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل بشأن هذا البند.

وفيما يتعلق باستئناف المكلف بشأن بند (تسعير المعاملات) (تعديل الخسائر المرحلة من سنوات سابقة لعامي 2017 و2018م)، حيث يكمن استئناف الهيئة في الاستئناف على قبول دائرة الفصل لاعتراض المكلف بشأن البند محل الخلاف، إذ تدعى قيامها بتعديل البند محل الخلاف بناءً على تعديلات تسعير المعاملات. واستناداً على 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 للتعاملات

## اللجنة الإستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبية الدخل

قرار رقم: IR-2024-176260

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-176260-2023)

التي تتم بين أطراف مرتبطة بما يتفق مع المعايير المتعارف عليها دولياً. " 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 تكيف 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." 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: 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. نصت المادة (23) من تعليمات تسعير المتطعة 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 المرتبطين"، كما 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 مرتبطين وصافي هامش الربح المتعلق بنفس الأسس في معاملات مستقلة قابلة للمقارنة"، واستنداً على الفقرة (ج) من المادة (13) من تعليمات تسعير المعاملات التي نصت على أنه: "يجوز للهيئة قبول استخدام معاملات أجنبية قابلة للمقارنة من قبل المكلف في حالة عدم توفر معاملات محلية قابلة للمقارنة." كما نصت الفقرة رقم (4,3,3) من الأدلة الإرشادية لتسعير المعاملات " يجب ألا يكون الأشخاص القابلين للمقارنة قد حقق خسائر خلال السنوات المشمولة في نطاق التحليل"، واستنداً للفقرة (ب) من المادة (12) من تعليمات تسعير المعاملات والتي نصت على أنه: "يجوز للهيئة تعديل المؤشر المالي إذا كان المؤشر المالي المستند 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 بأكبر قدر من الدقة وأن يقع ضمن نطاق السعر المحايد" استناداً على 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، وتصمم 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"، واستنداً 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"، واستنداً على الفقرة (5) من المادة (6) من لائحة جباية الزكاة الصادرة عام 1438 هـ والتي نصت على أنه: "المصاريف التي لا يجوز حسمها: 5- قيمة المواد الموردة أو قيمة الخدمات المقدمة من أطراف مرتبطة بالمكلف الزائدة عن الأسعار المستعملة بين أطراف مستقلة." كما نصت الفقرة (9) من المادة (4) من لائحة جباية الزكاة الصادرة عام 1438 هـ على أنه: "بحسم من الوعاء الزكوي الآتي: 9 -صافي الخسارة المرحلة المعدلة طبقاً لربوط الهيئة بعد إضافة المخصصات أو الاحتياطات فقط إليها والتي سبق تخفيض الخسارة بها في سنة تكوينها"، واستنداً على الفقرة (11) من المادة (10) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أنه: "المصاريف التي لا يجوز حسمها: 11 -قيمة المواد الموردة أو قيمة الخدمات المقدمة من أطراف مرتبطة بالمكلف الزائدة عن الأسعار المستعملة بين أطراف مستقلة...". كما نصت الفقرة (1) من المادة (11) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل على أنه: "ترحيل الخسائر: 1 -يحق للمكلف ترحيل الخسائر التشغيلية المعدلة، حسب ضوابط النظام وهذه اللائحة للأغراض الضريبية،..."، واستنداً على المادة (62) من النظام الضريبي والتي نصت على: "ج - مع مراعاة أحكام المادة الخامسة والستين من هذا النظام، إذا اتضح للهيئة بأن الضريبة التي قبلتها في السابق غير صحيحة، يجوز للهيئة إجراء ربط إضافي على المكلف، وتشعر الهيئة المكلف بالربط الإضافي ومبرراته، ويحق للمكلف الاعتراض عليه وفقاً لما تقضي به قواعد الاعتراض". وبناءً على ما تقدم، وبالإطلاع على خطاب الهيئة والذي يفيد بإنهاء موقف الشركة للأعوام من 2014م - 2016م وصدر ربط نهائي بذلك وسداد جميع المستحقات من قبل المكلف، وحيث أن حق الهيئة في إعادة فتح الربوط منوط بوجود أخطاء مادية أو حسابية تقوم الهيئة بتصحيحها من تلقاء نفسها أو بناءً على طلب المكلف أو بناءً على ملاحظة ترد من ...، وحيث أن الربط المعدل الصل من الهيئة جاء بالتعديل على تسعير المعاملات، وحيث أن الهيئة تستند في إجرائها على المادة (62) من النظام الضريبي، وعليه يحق للهيئة تعديل الربط لعامي 2015م و 2016م بناءً على تعديلات تسعير المعاملات والأخذ بذلك على البند، الأمر الذي تنتهي معه الدائرة إلى قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل بشأن هذا البند.

وفيما يتعلق باستئناف المكلف والهيئة بشأن بقية البنود محل الدعوى، 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

## اللجنة الإستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية

الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل

قرار رقم: IR-2024-176260

الصادر في الاستئناف المقيد برقم (ZI-176260-2023)

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 السانعة التي بُني عليها والكافية لحمل قضائه إذ تولت الدائرة المصدرة له تمحيص ممكن 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 المكلف ورفض استئناف الهيئة وتأييد قرار دائرة الفصل محل الاستئناف فيما انتهى إليه من نتيجة بشأن بقية البنود محل الدعوى محمولاً على أسبابه.

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

## منطوق القرار

أولاً: قبول الاستئناف شكلاً من المكلف/ شركة ...، سجل تجاري (...)، رقم مميز (...) والاستئناف المقدم من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ضد قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في مدينة الرياض ذي الرقم (IFR-2022-6616) الصادر في الدعوى رقم (ZI-41269-2021) المتعلقة بالربط الزكوي الضريبي للأعوام من 2015م إلى 2018م.

ثانياً: وفي الموضوع:

1- فيما يتعلق باستئناف الهيئة على بند (تسعير المعاملات):

أ- قبول استئناف الهيئة جزئياً وتعديل قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (تحليل المقارنة).

ب- قبول استئناف الهيئة وإلغاء قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (تعديل الخسائر المرحلة من سنوات سابقة لعامي 2017 و2018م).

2- رفض استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل فيما يتعلق ببند (تسعير المعاملات للأعوام 2015م و2016م و2017م و2018م).

3- رفض استئناف الطرفين 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.

عضو

عضو

الدكتور/ ...

الأستاذ/ ...

رئيس الدائرة

الدكتور/ ...

هذه الوثيقة رسمية مستخرجة من النظام، وموقعه إلكترونياً.