(القرار رقم ١٣٢٢ الصادر في العام ١٤٣٤هـ)

في الاستئناف رقم (١٢٣٠/ز ض) لعام ١٤٣٢هـ

الحمد لله وحده، والصلاة والسلام على من لا نبي بعده:

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٤/١٢/٢٣هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٦٩) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٦هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (٦٣٧٨) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٢٥هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) وتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ وتعديلاته وفقًا لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (٨٠) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ)(المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية رقم (٦) لعام ١٤٣٢هـ بشأن الربط الزكوي الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي ٢٠٠٣م و٢٠٠٤م والربط الزكوي لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٤/٦/١٣هـ كل من: .....، كما مثل المكلف .....

وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية المكلف بنسخة من قرارها رقم (٦) لعام ١٤٣٢هـ بموجب الخطاب رقم (٢/٣٦) وتاريخ ١٤٣٢/٣/٢٦هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (٩٥٨) وتاريخ ١٤٣٢/٤/٢٥هـ , كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من البنك (ب) برقم ..... وتاريخ ١٤٣٠/١١/١٤هـ بمبلغ (٤,٩٣٤,١٤٦) ريالًا لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولًا من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفيًا الشروط المنصوص عليها نظامًا.

الناحية الموضوعية:

البند الأول: مكافآت السلامة للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/١) برفض اعتراض الشركة على مكافآت السلامة للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت إجراء المصلحة برفض اعتماد هذا البند على أساس أن المصلحة طلبت من المكلف تقديم لائحة تنظيم العمل المعتمدة من وزير العمل ولكنه لم يتمكن من تقديمها، كما استندت اللجنة الابتدائية إلى قرار اللجنة الاستئنافية رقم (٨٨٩) لعام ١٤٣٠هـ الذي أيد إجراء المصلحة برفض اعتماد هذا البند للأعوام من ٢٠٠٠م حتى ٢٠٠٢م.

وذكر المكلف أن الشركة تقوم بتشغيل ..... وأن العاملين على ..... يعملون في ظروف بالغة القسوة ومعرضون لكثير من المخاطر بسبب طبيعة العمل أو بسبب إهمالهم، كما أن صاحب المشروع (ج) يشترط الحفاظ على أعلى

مستويات السلامة تجنبا لأي حوادث طبقًا للعقد رقم ..... الموقع مع (ج) والذي ينص في الجدول (ب) على أنه "يتوقع من المقاول الحصول على أفضل النتائج في تأدية الخدمات بموجب هذا العقد ومراعاة إتباع الإجراءات المتعارف عليها في صناعة ..... لاسيما فيما يتعلق بالسلامة والوقاية من الحريق في ....." , كما ينص العقد في الجدول (د) على أنه "يتعين على المقاول وكافة موظفيه ووكلائه ومقاوليه من الباطن التقيد بجميع الأنظمة المعمول بها في المملكة العربية السعودية فيما يتعلق بالسلامة والبيئة وكافة التعليمات العامة ل(ج) بخصوص السلامة والصحة والبيئة ويتعين على المقاول أن يتقيد على وجه التحديد بدليل السلامة الإنشائية ل(ج)" ويتضح مما تقدم أنه يجب على الشركة وموظفيها التقيد بمعايير السلامة المطلوبة من قبل (ج) وإشاعة الوعي بالسلامة بين الموظفين لتقليل الحوادث، ومن أجل ذلك يتعين على الشركة أن تشجع موظفيها على التقيد بمعايير السلامة وذلك بمنحهم حوافز و مكافآت مالية , وأن عدم التقيد بمعايير السلامة المحددة من قبل (ج) قد يسفر عن نتائج خطيرة تشمل إنهاء العقد، وبناء على ذلك قامت الشركة بإعداد خطة لمكافآت السلامة لتعزيز الوعي بمتطلبات السلامة على كافة مستويات عاملي الشركة وموجوداتها و ممتلكاتها و عملياتها...الخ وذلك للتقليل من عدد الحوادث وزيادة كفاءة الشركة وإنتاجيتها مما يسفر في النهاية عن زيادة الربحية وبالتالي المزيد من الضرائب , وبموجبها يقدم للعاملين دفعات نقدية نصف سنوية في حالة عدم وقوع أي حوادث على ..... أو في .....خلال فترة (٦)أشهر ماضية، كما يتم منح العاملين مكافأة سنوية في حالة عدم وقوع أي حوادث على .....أو في .....خلال فترة (١٢) شهرًا ماضية، وتكون المكافآت السنوية على شكل سندات منحة , ولقد أدى إتباع هذه السياسة من قبل الشركة إلى التقليل من عدد الحوادث خلال العام ولولا ذلك لتكبدت الشركة خسائر كبيرة جراء تلك الحوادث.

وأضاف المكلف أنه أثناء الفحص الميداني طلبت المصلحة من الشركة تقديم المستندات المؤيدة لهذا البند، وقدمت الشركة شهادة مراجعي الحسابات بشأن الرواتب والأجور الخاضعة وغير الخاضعة لاشتراكات التأمينات الاجتماعية ومنها مكافآت السلامة، وبيانًا تحليليًا بأسماء الموظفين الذين استلموا مكافآت السلامة , ونسخة من سياسة مكافآت السلامة , علمًا بأن نظام العمل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٥١) وتاريخ ١٤٢٦/٨/٢٣هـ عرف الأجر الأساسي بأنه "كل ما يعطى للعامل مقابل عمله، بموجب عقد عمل مكتوب أو غير مكتوب، مهما كان نوع الأجر أو طريقة أدائه، مضافًا إليه العلاوات الدورية " , كما عرف الأجر الفعلي بأنه" الأجر الأساسي مضافًا اليه سائر الزيادات المستحقة الأخرى التي تتقرر للعامل مقابل جهد بذله في العمل، أو مخاطر يتعرض لها في أداء عمله، أو التي تتقرر للعامل لقاء العمل بموجب عقد العمل أو لائحة تنظيم العمل، ومن ذلك:

١- العمولة، أو النسبة المئوية من المبيعات، أو النسبة المئوية من الأرباح، التي تدفع مقابل ما يقوم بتسويقه، أو إنتاجه، أو تحصيله، أو ما يحققه من زيادة الإنتاج أو تحسينه.

٢- البدلات التي يستحقها العامل لقاء طاقة يبذلها، أو مخاطر يتعرض لها في أداء عمله.

٣- الزيادات التي قد تمنح وفقًا لمستوى المعيشة، أو لمواجهة أعباء العائلة.

٤- المنحة أو المكافأة: هي التي يعطيها صاحب العمل للعامل، وما يصرف له جزاء أمانته، أو كفايته، وما شابه ذلك، إذا كانت هذه المنحة أو المكافأة مقررة في عقد العمل، أو لائحة تنظيم العمل للمنشأة، أو جرت العادة بمنحها، حتى أصبح العمال يعدونها جزءًا من الأجر لا تبرعًا.

٥- الميزات العينية: هي التي يلتزم صاحب العمل بتوفيرها للعامل مقابل عمله، بالنص عليها في عقد العمل أو في لائحة تنظيم العمل، وتقدر بحد أقصى يعادل الأجر الأساسي لمدة شهرين عن كل سنة ما لم تقدر في عقد العمل أو لائحة تنظيم العمل بما يزيد على ذلك", كما أن المادة(٨) من نظام العمل والتي تعالج حقوق العاملين في الشركة تنص على أنه "يبطل كل شرط يخالف أحكام هذا النظام، ويبطل كل إبراء، أو مصالحة عن الحقوق الناشئة للعامل بموجب هذا النظام، أثناء سريان عقد العمل، ما لم يكن أكثر فائدة للعامل".

ويلاحظ من تعريف الأجر الأساسي والأجر الفعلي أن جميع المزايا والمكافآت الممنوحة للعامل بموجب عقد عمل مكتوب أو غير مكتوب تعد أجرًا أساسيا له، وفي ضوء ما تقدم أعلاه فإن مكافآت السلامة المدفوعة للعامل وفقًا لسياسة الشركة المكتوبة تشكل جزءً من أجور العاملين وينبغي اعتمادها كتكلفة جائزة الحسم، وقد رفضت اللجنة الابتدائية اعتماد مكافآت السلامة المدفوعة للعاملين على أساس أن المكلف لم يتمكن من تقديم لوائح تنظيم العمل (المكافآت والجزاءات) المعتمدة من وزير العمل، وهذا يتعارض مع تعريف الأجر الأساسي والأجر الفعلي الوارد في نظام العمل والذي يعرف الأجر بأنه كل ما يعطى للعامل مقابل عمله بموجب عقد عمل مكتوب أو غير مكتوب أو بموجب أنظمة العمل، كما أن عقد العمل هو اتفاق بين صاحب العمل والعامل، وكذلك فإن سياسة مكافآت السلامة هي أيضا اتفاق بين صاحب العمل والعامل بموجب نظام العمل , إضافة إلى أن عقد العمل يمنح بعض الحقوق وينشئ بعض الالتزامات على كلا الطرفين، وكذلك فإن سياسة مكافآت السلامة تعطي أيضا بعض الحقوق وتنشئ بعض الالتزامات على كلا الطرفين، وبما أن عقد العمل ملزم للطرفين، كذلك فإن سياسة مكافآت السلامة ملزمة أيضًا للطرفين , وعليه فإن عقد العمل وخطة مكافآت السلامة متشابهان حيث إن كلا منهما منشئ لعلاقة تعاقدية فيما يتعلق بالأجور بين صاحب العمل والعامل وهما ملزمين لكلا الطرفين حسبما نص عليه نظام العمل، وليس باستطاعة الشركة أن تفهم كيف أن المصلحة واللجنة الابتدائية على استعداد لقبول عقد العمل إذا نص على تلك المكافأة بينما هما غير مستعدين لقبول سياسة الشركة المكتوبة التي تم تبليغ العاملين بها حسب الأصول وتم تطبيقها في كل عام.

وأضاف المكلف أنه لم يرد أي ذكر في نظام ضريبة الدخل أو لائحته التنفيذية يفيد أنه إذا دفع المكلف أي مزايا لموظفيه على أساس سياسة الشركة المكتوبة والتي لا يغطيها عقد العمل أو سياسة عمل الشركة المعتمدة من وزير العمل فإن تلك المدفوعات لا يجوز اعتمادها كتكلفة فعلية جائزة الحسم، كما أن مكافآت السلامة مصاريف عمل ضرورية تكبدتها الشركة في سياق أعمالها العادية , ولذا ينبغي اعتمادها كمصاريف فعلية بموجب المادة (١٤) من نظام ضريبة الدخل , وقد أصدرت المصلحة تعليمات محددة بشأن رفض اعتماد بعض المصاريف مثل الرسوم المدرسية ومزايا التقاعد خارج المملكة والاستهلاك و المصاريف المحملة من المركز الرئيس في الخارج , والشركة ليست على علم بأي تعليمات أصدرتها المصلحة من شأنها تحديد مكافآت السلامة التي تدفع للعاملين تعويضا لهم عن جهودهم في خلق بيئة عمل سليمة ومأمونة أو اعتبار دفع تلك المكافآت خارج نطاق تعريف مصاريف العمل العادية والضرورية وفقا للمادة (١٤) من نظام ضريبة الدخل ، وفي غياب مثل هذه التعليمات المحددة لا يحق للمصلحة تعديل نتيجة الحسابات بمكافآت السلامة المدفوعة للعاملين تعويضا عن جهودهم.

وبناء على ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند مكافآت السلامة باعتبارها مصروفًا عاديًا وضروريًا للحفاظ على بيئة عمل سليمة ومأمونة.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه عند إجراء الفحص الميداني لدفاتر المكلف تم الطلب منه تقديم لائحة العمل المعتمدة من وزير العمل والتي تنظم المكافآت والجزاءات , فقدم سياسة داخلية غير معتمدة من وزير العمل , ولإدراك المصلحة بطبيعة ونوعية نشاط الشركة وحاجة الموظفين للمكافآت فقد تم قبولها , واقتصر الرفض على مكافأة السلامة استرشادًا بقرار اللجنة الاستئنافية رقم (٨٨٩) لعام ١٤٣٠هـ الصادر في استئناف المكلف عن الأعوام من ٢٠٠٠م حتى ٢٠٠٢م الذي أيد إجراء المصلحة في رفض مكافأة السلامة لعدم وجود لائحة بالجزاءات والمكافآت ولكونها لم ينص عليها في عقود العاملين.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م ببند مكافآت السلامة بحجة أن الشركة تقوم بتشغيل ..... وصيانة ..... وأن العاملين على ..... يعملون في ظروف بالغة

القسوة ومعرضون لكثير من المخاطر بسبب طبيعة العمل أو بسبب إهمالهم، ويشترط صاحب المشروع (ج) الحفاظ على أعلى مستويات السلامة تجنبا لأي حوادث , كما قدمت الشركة للمصلحة شهادة مراجعي الحسابات بشأن الرواتب والأجور الخاضعة وغير الخاضعة لاشتراكات التأمينات الاجتماعية ومنها مكافآت السلامة وبيانًا تحليليًا بأسماء الموظفين الذين استلموا مكافآت السلامة ونسخة من سياسة مكافآت السلامة , إضافة إلى أن عقد العمل وسياسة مكافآت السلامة متشابهان حيث أن كلا منهما منشئ لعلاقة تعاقدية فيما يتعلق بالأجور بين صاحب العمل والعامل وهما ملزمين لكلا الطرفين حسبما نص عليه نظام العمل , ويرى المكلف أنه لم يرد في نظام ضريبة الدخل ما يفيد أنه إذا دفع المكلف أي مزايا لموظفيه على أساس سياسة الشركة المكتوبة والتي لا يغطيها عقد العمل أو لائحة تنظيم العمل المعتمدة من وزير العمل فإن تلك المدفوعات لا يجوز اعتمادها كتكلفة فعلية جائزة الحسم , في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند بحجة عدم وجود لائحة لدى المكلف بالجزاءات والمكافآت , كما لم ينص على هذه المكافآت في عقود العاملين.

وبعد الإطلاع على نظام العمل و العمال الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٢١) وتاريخ ١٣٨٩/٩/٦هـ و كذلك نظام العمل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٥١) وتاريخ ١٤٢٦/٨/٢٣هـ فإن اللجنة تأخذ بعين الاعتبار خصائص قواعد نظام العمل الذي يتميز بأن قواعده تنتمي إلى القانون العام الحمائي الذي لا يجوز الاتفاق على مخالفة أحكامه بين الأطراف المتعاقدة إلا إذا كانت هذه المخالفة تتضمن مصلحة أو ميزة للطرف محل الحماية وهو هنا العامل، وبالتالي فإن أي ميزة يعطيها صاحب العمل للعامل يكون مُلزمًا بتنفيذ التزامه إذا نص عليها في عقد العمل أو النظام الأساسي للمنشأة أو لوائحها التنظيمية، ومن خصائص نظام العمل أيضًا أنه تضمن الحد الأدنى من حقوق العامل التي لا يجوز الاتفاق على مخالفتها متى تضمن هذا الاتفاق إهدار حق قرره النظام للعامل، ولكن يجوز الاتفاق على زيادة هذه الحقوق تطبيقًا لمبدأ القواعد الحمائية، ولقد ألزمت المادة (١٢٥) من نظام العمل والعمال صاحب العمل في المؤسسات التي تستخدم (٢٠) عاملًا فأكثر أن يضع لائحة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيعها أو منحها، على أن يعلقها في مكان ظاهر في المؤسسة وأن تكون نافذة بعد اعتمادها من قبل وزير العمل , كما ألزمت المادة (١٢) من نظام العمل صاحب العمل الذي يُشغّل (١٠) عمال فأكثر أن يقدم للوزارة لائحة تنظيم العمل تتضمن الأحكام الداخلية للعمل بما في ذلك الأحكام المتعلقة بالميزات.

وحيث طلبت هذه اللجنة من المكلف تقديم لائحة الجزاءات والمكافآت المعتمدة من وزير العمل وكذلك صورًا من عقود العاملين الذين تم صرف المكافأة لهم , وحيث إنه حتى تاريخ صدور هذا القرار لم يرد من المكلف المستندات والبيانات المطلوبة بهذا الخصوص، لذا فإن اللجنة ترى أن هذا البند لم تكتمل أركانه النظامية ولذا لا يُعد من المصاريف جائزة الحسم , وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام المالية من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م ببند مكافآت السلامة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثاني: تأمين تعويض العاملين للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٢) برفض اعتراض الشركة على تأمين تعويض العاملين للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت إجراء المصلحة برفض تأمين تعويض العاملين لأن هذا التعويض مغطى بالتأمينات الاجتماعية طبقا للمادة (٢٨) من نظام التأمينات الاجتماعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٣٣) وتاريخ ١٤٢١/٩/٣هـ , علمًا أنه قد سبق للجنة الاستئنافية أن قضت في قرارها رقم (٨٨٩) لعام ١٤٣٠هـ بتأييد الشركة في عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من ٢٠٠٠م إلى ٢٠٠٢م ببند تأمين تعويض العاملين.

وأضاف المكلف أن تأمين تعويض العاملين ضروري لجذب وتعيين عاملين من ذوي الكفاءة العالية نظرًا لطبيعة المخاطر المتعددة التي قد يواجهها العاملون نتيجة عملهم على ..... في الصحراء أو في المناطق المغمورة حيث يغطي كافة أنواع الأخطار المهنية الناجمة عن العمل والتي لا يغطيها نظام التأمينات الاجتماعية أو لا يكفي لتغطيتها بسبب وضع قيود

على المطالبات المسموح بها في ذلك النظام , كما أن توفير التأمين الكافي لتغطية العلاج الطبي وحوادث الوفاة والعجز الطويل الأجل تم وفقا للشروط التي حددتها (ج) لأن نظام التأمينات الاجتماعية لا يغطي متطلبات العميل التأمينية , وعلى سبيل المثال فإن المبلغ الأقصى الذي يغطيه نظام التأمينات الاجتماعية هو (١٦٥,٠٠٠) ريال ويعادل (٤٤,٠٠٠) دولار أمريكي بينما يشترط عقد (ج) رقم ..... المحافظة على غطاء تأمين لا يقل عن (١,٠٠٠,٠٠٠) دولار أمريكي للحادث الواحد حيث ينص على أنه (يتعين على المقاول أن يقوم وعلى نفقته الخاصة بالحصول على التأمينات التالية والمحافظة على سريان مفعولها في كل الأوقات خلال مدة هذا العقد:

- تأمين تعويض العاملين أو تأمين اجتماعي مماثل وتأمين مسؤولية صاحب العمل كما قد يكون ضروريًا وكافيًا لتغطية جميع موظفي المقاول عند القيام بتنفيذ العمل بموجب هذا العقد.
- تأمين المسؤولية العامة الشامل بحيث يكون الحد الأدنى للبوليصة (١,٠٠٠,٠٠٠) دولار مقابل الإصابات الشخصية والوفاة أو تلف الممتلكات الناشئ عن كل حادث واحد وأن يغطي ذلك كافة عمليات المقاول بموجب هذا العقد.
- يتفق المقاول و (ج) على أن التأمينات المدرجة في الفقرة أعلاه هي الحد الأدنى من غطاء التأمين الذي يتعين على المقاول الحصول عليه بموجب هذا العقد وهذا الشرط مذكور في كل العقود المبرمة بين الشركة و(ج).

وأضاف المكلف أن المصلحة رفضت اعتماد هذا البند دون إبداء أي أسباب لذلك الرفض علمًا بأنه مصروف عمل ضروري تم تكبده في سياق الأعمال العادية ولذا ينبغي اعتماده بموجب المادة (١٤) من نظام ضريبة الدخل .

وفي ضوء ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م ببند تأمين تعويض العاملين.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنها رفضت هذا النوع من التأمين لأنه مُغطى بالتأمينات الاجتماعية طبقًا للمادة (٢٨) من نظام التأمينات الاجتماعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٣٣) وتاريخ ١٤٢١/٩/٣هـ , وأما ما استرشد به المكلف من أن قرار اللجنة الاستئنافية رقم (٨٨٩) لعام ١٤٣٠هـ قد أيد وجهة نظر الشركة باعتباره مصروفًا ضروريًا بسبب الالتزام التعاقدي مع شركة (ج) فيرد على ذلك بأن (ج) يطبق عليها ما يطبق على عموم المكلفين , والأصل هو نظام التأمينات الاجتماعية وليس ما تشترطه (ج).

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م ببند تأمين تعويض العاملين بحجة أنه ضروري لجذب وتعيين عاملين من ذوي الكفاءة العالية نظرًا لطبيعة المخاطر المتعددة التي قد يواجهها العاملون نتيجة عملهم على ..... في الصحراء أو في المناطق المغمورة حيث يغطي كافة أنواع الأخطار المهنية الناجمة عن العمل والتي لا يغطيها نظام التأمينات الاجتماعية أو لا يكفي لتغطيتها , كما أنه تم وفقا للشروط التي حددتها الجهة المتعاقد معها(ج), في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند بحجة أن نظام التأمينات الاجتماعية يغطي هذا النوع من التأمين.

وبعد دراسة اللجنة للموضوع وإطلاعها على المستندات المقدمة اتضح أن المكلف أدرج ضمن مصروفاته مبالغ كتأمين إضافي لتعويض العاملين وهذه المصروفات لا يغطيها نظام التأمينات الاجتماعية وأرجع سبب ذلك إلى التزامات تعاقدية مع (ج) وقدم تعزيزًا لوجهة نظره نسخة من العقد الذي يشترط المحافظة على غطاء تأمين لا يقل عن (١,٠٠٠,٠٠٠) دولار أمريكي للحادث الواحد حيث نص العقد رقم ..... على "أنه يتعين على المقاول أن يقوم وعلى نفقته الخاصة بالحصول على التأمينات التالية والمحافظة على سريان مفعولها في كل الأوقات خلال مدة هذا العقد:

- تأمين تعويض العاملين أو تأمين اجتماعي مماثل وتأمين مسؤولية صاحب العمل كما قد يكون ضروريًا وكافيًا لتغطية جميع موظفي المقاول عند القيام بتنفيذ العمل بموجب هذا العقد.
- تأمين المسؤولية العامة الشامل بحيث يكون الحد الأدنى للبوليصة (١,٠٠٠,٠٠٠) دولار مقابل الإصابات الشخصية والوفاة أو تلف الممتلكات الناشئ عن كل حادث واحد وأن يغطي ذلك كافة عمليات المقاول بموجب هذا العقد ".

وبناءً عليه فإن مصاريف التأمين التي تحملها المكلف تُعد مصاريف لازمة مرتبطة بنشاط المكلف وقدرته على تحقيق الإيراد، كما أنها موثقة بالتزام تعاقدي، مما ترى معه اللجنة أن بند تأمين تعويض العاملين يُعد من المصروفات جائزة الحسم، وبالتالي تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م ببند تأمين تعويض العاملين وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الثالث : القرض للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٤) برفض اعتراض الشركة على القرض البنكي للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت إجراء المصلحة بإضافة حصة الشريك السعودي في القرض البنكي البالغ (١٥٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال إلى الوعاء الزكوي استنادًا إلى الفتوى رقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥هـ والفتوى رقم (٢/٣٠٧٧) وتاريخ ١٤٢٦/١١/٨هـ , ويرى المكلف أن إضافة القرض إلى الوعاء الزكوي تكون في حدود ما تم استخدامه في تمويل الأصول الثابتة وقطع الغيار على النحو التالي:

الأعوام	٢٠٠٣م	٢٠٠٤م	٢٠٠٥م	٢٠٠٦م
	١٥٠,٠٠٠,٠٠٠	١٥٠,٠٠٠,٠٠٠	١٥٠,٠٠٠,٠٠٠	١٥٠,٠٠٠,٠٠٠
ض:	--	--	--	--
امل (باستثناء قطع الغيار)	٤٧,٦٢٢,٥٠٦	٧١,١٤٣,٤٤٣	٧٩,٤٠٩,٣٦٣	١٠١,٨٩٨,٦١٧
بلة الأجل مستحقة القبض	٧,٨٣٥,٥٦٩	١١,٤٧٠,٢٨٢	١٥,١٤٢,٨٠٣	٢٢,٥٤٧,٧٠٩
	١٤,٧٩٧,٦٦٦	١٣,٨٥٩,٦٧٥	١٢,٨٧٤,٩٢٩	١١,٩١٥,٤٨٠
ي للموجودات الثابتة	٧٩,٧٤٤,٢٥٩	٥٣,٥٢٦,٦٠٠	٤٢,٥٧٢,٩٠٥	١٣,٦٣٨,١٩٤
ما أعلاه	١٥٠,٠٠٠,٠٠٠	١٥٠,٠٠٠,٠٠٠	١٥٠,٠٠٠,٠٠٠	١٥٠,٠٠٠,٠٠٠
نسبة الـ ٤٩% التي يجب أن تضاف إلى وعاء الزكاة (أي القرض المنفق على الموجودات الثابتة وقطع الغيار)	٤٦,٣٢٥,٥٤٣	٣٣,٠١٩,٢٧٥	٢٧,١٦٩,٤٣٩	١٢,٥٢١,٣٠٠

وأضاف المكلف أن الفتوى رقم (٢٢٦٦٥) تنص على أن (ما تأخذه الشركة من المال اقتراضا من صناديق الاستثمارات أو غيرها لا يخلو من إحدى الحالات التالية:

١) أن يحول الحول على كله أو بعضه قبل إنفاقه فما حال عليه الحول منه وجب فيه الزكاة.

٢) أن يستخدم كله أو بعضه في تمويل أصول ثابتة فلا زكاة فيما استخدم منه في ذلك.

٣) أن يستخدم في تمويل نشاط الشركة التجاري والذي يعتبر من عروض التجارة فيجب فيه الزكاة باعتبار ما آل اليه ويزكى بتقييمه نهاية الحول).

ويتضح من هذه الفتوى أن الزكاة تجب على الأموال المستخدمة في النشاطات التجارية (رأس المال العامل) وذلك بتقييم نتائج النشاطات التجارية في نهاية الحول وبعبارة أخرى تجب الزكاة على الأرباح المتحققة من النشاطات التجارية التي يتم تمويلها من القرض , وأن فرض الزكاة على القرض المستخدم لأغراض تمويل رأس المال العامل (النشاطات التجارية) وعلى الأرباح المتحققة من النشاطات التجارية يؤدي إلى تثنية الزكاة علما بأنه تم دفع الزكاة على أرباح الأعوام محل الاستئناف , كما تنص الفتوى رقم (٢/٣٠٧٧) وتاريخ ١٤٢٦/١١/٨هـ على (أن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخصم الديون من ذلك، ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين، بينما المدين يزكي مالًا آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته) , ويتضح من هذه الفتوى أن الزكاة متوجبة فقط على الأموال المملوكة للمكلف سواءً كانت الأموال في حوزته أم لا , وبعبارة أخرى فإن المدين أو المقترض ليس ملزمًا بدفع الزكاة على أي أموال ليست مملوكة له.

وأضاف المكلف أن القرار الوزاري رقم (١١٠٣/٣) لعام ١٤٠٧هـ و تعاميم المصلحة رقم (٦/١٤٧)لعام ١٤٠٨هـ ورقم (١/٦٠) لعام ١٤١٠هـ و رقم (١/١٠١٧) لعام ١٤١١هـ تضمنت أن القرض الذي يتم الحصول عليه لشراء أصول ثابتة يضاف إلى الوعاء الزكوي، بينما يحسم من وعاء الزكاة مبلغ القرض المقابل المنفق على شراء أصول ثابتة على شكل تكلفة أصول ثابتة وقطع غيار وهذه المعالجة تضمن عدم فرض الزكاة على مبلغ القرض لأنه أنفق فعلا على شراء أصول ثابتة , وأن القرض الذي يتم الحصول عليه لشراء أصول متداولة أو لتمويل متطلبات رأس المال العامل لا يضاف إلى وعاء الزكاة لأن الموجودات المتداولة لا تحسم من وعاء الزكاة، بمعنى أنه لا يتم أيضا فرض زكاة على هذا القرض , وحيث إن جزء من مبلغ القرض استخدم لأغراض رأس المال العامل أي لتمويل المخزون والحسابات المدينة والمبالغ المدفوعة مقدما والمحتجزات طويلة الأجل , لذا ينبغي أن لا يضاف إلى وعاء الزكاة ما استخدم منه في تمويل رأس المال العامل.

بناء على ما تقدم وما تم الاستناد إليه من فتاوى وقرارات وزارية و تعاميم المصلحة يطلب المكلف عدم إضافة الجزء المستخدم من القرض في تمويل رأس المال العامل إلى وعائه الزكوي للأعوام من ٢٠٠٣م إلى ٢٠٠٦م.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه منذ نشأة هذا القرض من عام ١٩٩٣م والمصلحة تقوم بإخضاع كامل القرض للزكاة, وقد صدر قراري اللجنة الاستئنافية رقم (٥٤٦) لعام ١٤٢٦هـ في استئناف المكلف للعام١٩٩٩م و رقم (٨٨٩) لعام ١٤٣٠هـ في استئناف المكلف للأعوام من ٢٠٠٠م حتى ٢٠٠٢م القاضيان بإضافة القرض إلى الوعاء الزكوي للمكلف باعتباره أحد مصادر التمويل التي حال عليها الحول , وبناء عليه تتمسك المصلحة بصحة ربطها استنادًا إلى الفتوى رقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥هـ .

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم إضافة الجزء المستخدم من القرض في تمويل رأس المال العامل إلى وعائه الزكوي للأعوام من ٢٠٠٣م إلى ٢٠٠٦م بحجة أن فرض الزكاة على القرض المستخدم لأغراض تمويل رأس المال العامل (النشاطات التجارية) وعلى الأرباح المتحققة يؤدي إلى تثنية الزكاة , كما أن القرار الوزاري رقم (١١٠٣/٣) لعام ١٤٠٧هـ و تعاميم المصلحة رقم (٦/١٤٧) لعام ١٤٠٨هـ و رقم (١/٦٠) لعام ١٤١٠هـ و رقم (١/١٠١٧) بتاريخ ١٤١١/٢/٢هـ تضمنت عدم إضافة

القرض الذي يتم الحصول عليه لتمويل رأس المال العامل إلى الوعاء الزكوي , في حين ترى المصلحة إضافة كامل القرض إلى الوعاء الزكوي للمكلف استنادًا إلى الفتوى رقم (٢٢٦٦٥) وتاريخ ١٤٢٤/٤/١٥هـ.

وترى اللجنة أن الأساس في معالجة القروض لغرض احتساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على القروض عند احتساب الوعاء الزكوي للمقرض والمقترض لكونهما جهات ذات شخصية معنوية وذمة مالية مستقلة حتى ولو كان هناك علاقة ملكية مباشرة أو غير مباشرة بين المقرض والمقترض , فبالنسبة للمُقرض فإن عرض القرض كرصيد في القوائم المالية للمقرض يعني أن هذا القرض يمثل دينًا على مليء إذا لم يظهر في قائمة الدخل ما يثبت إعدامه وبالتالي تجب فيه الزكاة باعتباره دينًا مرجو الأداء، وبالنسبة للمقترض فإن عرض القرض في قائمة المركز المالي للمقترض يعني أن هذا القرض يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى شأنه شأن رأس المال إذا كان القرض طويل الأجل (ويقصد بالقرض طويل الأجل ذلك القرض الذي يبقى في ذمة المقترض لمدة عام مالي أو الدورة التجارية أيهما أطول) ويعامل معاملة القروض طويلة الأجل القروض قصيرة الأجل إذا استخدمت في تمويل أصول ثابتة وبالتالي يلزم إضافة هذه القروض للوعاء الزكوي حتى ولو كان المقرض طرفًا ذو علاقة بالمقترض , ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (٢/٣٠٧٧) وتاريخ ١٤٢٦/١١/٨هـ والذي جاء فيه "إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخصم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين بينما المدين يزكي مالًا آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وبإطلاع اللجنة على القوائم المالية للمكلف تبين أن الإيضاح رقم (١١) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ينص على (لدى الشركة تسهيلات مالية متجددة بمبلغ (١٥٠،٠٠٠،٠٠٠) ريال من أحد البنوك في البحرين بموجب كمبيالة , ويحمل القرض عمولة ذات نسبة متغيرة) , كما اتضح من قائمة المركز المالي أن رصيد بند القرض البنكي ظهر في نهاية الأعوام المالية من ٢٠٠٢م إلى ٢٠٠٦م بمبلغ (١٥٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال مما يعني أن رصيد هذا البند ثابت خلال أعوام الاستئناف، وبناءً عليه ووفقًا للقاعدة أعلاه فإن كامل مبلغ القرض يعد أحد مصادر التمويل التي حال عليها الحول وينبغي إضافته ضمن الوعاء الزكوي للمكلف , مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة الجزء المستخدم من القرض في تمويل رأس المال العامل إلى وعائه الزكوي للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

البند الرابع: المحتجزات غير المتداولة مستحقة القبض للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٥) برفض اعتراض الشركة على حسم المحتجزات غير المتداولة المستحقة القبض للحيثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة لم تحسم بند المحتجزات غير المتداولة مستحقة القبض من وعائه الزكوي , ويرى المكلف أن هذا البند يعد في طبيعته تدفقات نقدية خارجة طويلة الأجل، ولذا صنف كموجودات طويلة الأجل في القوائم المالية على اعتبار أنه يمثل محتجزات إلزامية حسب الشروط التعاقدية مع (ج) وبنسبة ١٠% من فواتير الشركة غير المدفوعة سوف يتم دفعها من قبل (ج) خلال الأعوام من ٢٠٠٤م إلى ٢٠٠٧م على التوالي عند تقديم شهادات سداد الضريبة للأعوام من ٢٠٠٣م إلى ٢٠٠٦م على التوالي , وبما أن الأموال لم تمكث في ذمة الشركة لمدة حول كامل فإنه لا يجوز احتساب الزكاة عليها استنادًا للفتوى رقم (٢٣٤٠٨) لعام ١٤٢٦هـ التي تنص على أن "المبالغ المستحقة لشخص لدى أي جهة حكومية إذا تأخر سدادها لأي سبب من تلك الجهة المطلوبة ولو علم به صاحب الحق لا تجب عليه الزكاة حتى يستلمها ويحول عليها الحول بعد قبضها", لكل ما تقدم يطلب المكلف حسم هذا البند من وعائه الزكوي.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المحتجزات لدى شركة (ج) المحتسبة بنسبة ١٠% من الفواتير التي لم تدفع تعد ديون على شركة (ج) لا يجب حسمها , وقد صدر قرار اللجنة الاستئنافية رقم (٨٨٩) لعام ١٤٣٠ للأعوام من ٢٠٠٠م حتى ٢٠٠٢م مؤيدًا وجهة نظر المصلحة بعدم حسم الديون من الوعاء الزكوي للمكلف لأنها على مليء.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم بند المحتجزات غير المتداولة مستحقة القبض من وعائه الزكوي للأعوام من ٢٠٠٣م إلى ٢٠٠٦م بحجة أنه يمثل محتجزات إلزامية حسب الشروط التعاقدية مع (ج) , كما أن الأموال لم تمكث في ذمة الشركة لمدة حول كامل وبالتالي لا يجوز احتساب الزكاة عليها استنادًا للفتوى رقم (٢٣٤٠٨)لعام ١٤٢٦هـ , في حين ترى المصلحة عدم حسم هذا البند من الوعاء الزكوي للمكلف بحجة أنه عبارة عن ديون على مليء.

وبعد دراسة الموضوع يتضح أن هذه المبالغ المحتجزة لدى (ج) تمثل نسبة الـ١٠% التي يتم احتجازها من فواتير العمل والتي ستدفعها .....للمكلف حال تقديم شهادة الزكاة والدخل كأحد المسوغات النظامية لدفع هذه المحتجزات، كما أن الجهة المتعاقد معها من الجهات الموثوق بها وبقدرتها المالية على السداد , وبالتالي فإن المبالغ المحتجزة تمثل ديونًا على مليء وقابلة للتحصيل في أي وقت متى قُدمت المسوغات اللازمة، وكيفت محاسبيًا كعنصر من عناصر الأصول لتعكس طبيعة نشاط المكلف، لذلك لا يجوز حسمها من الوعاء الزكوي , مما ترى معه اللجنة رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند المحتجزات غير المتداولة مستحقة القبض من وعائه الزكوي للأعوام من ٢٠٠٣م إلى ٢٠٠٦م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ)على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثانية رقم (٦) لعام ١٤٣٢هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: وفي الموضوع:

١- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام المالية من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م ببند مكافآت السلامة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٢- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م ببند تأمين تعويض العاملين وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٣- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة الجزء المستخدم من القرض في تمويل رأس المال العامل إلى وعائه الزكوي للأعوام من ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٤- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم بند المحتجزات غير المتداولة مستحقة القبض من وعائه الزكوي للأعوام من ٢٠٠٣م إلى ٢٠٠٦م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،،،