

(القرار رقم ١٣٣٣ الصادر في العام ١٤٣٥هـ)

في الاستئناف رقم (١٢٣٠ / ض) لعام ١٤٣٢هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٥/٨هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٦٩) وتاريخ ٦/٦/١٤٣٢هـ ، 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 الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م .

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

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

النهاية الشكلية :

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية المكلف بنسخة من قرارها رقم (٦) لعام ١٤٣٢هـ بموجب الخطاب رقم (٢/٣٦) وتاريخ ٢٦/٣/١٤٣٢هـ ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (٩٨) وتاريخ ٢٥/٤/١٤٣٢هـ ، كما قدم ضماناً بنكيّاً صادراً من البنك (د) برقم وتاريخ ١٤٣٠/١١/١٤هـ بمبلغ (٤,٩٣٤) ريال لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من النهاية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية ، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً .

النهاية الموضوعية :

البند الأول : مكافآت السلامة لعامي ٢٠٠٥م و٢٠٠٦م .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً / 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 ٢٠٠٣م حتى ٢٠٠٦م .

وذكر المكلف أن الشركة تقوم بتشغيل وأن العاملين يعملون في ظروف باللغة القسوة ومعرضون لكثير من المخاطر بسبب طبيعة العمل أو بسبب إهمالهم ، كما أن صاحب المشروع (ب) يشترط الحفاظ على أعلى مستويات السلامة تجنباً لأي حوادث طبقاً للعقد رقم (٤١٤٤) الموقع مع (ب) 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" ، كما ينص العقد في الجدول (د) على أنه "يتعنين على المقاول وكافة

موظفيه ووكالاته ومقاؤلاته من الباطن التقيد بجميع الأنظمة المعمول بها في المملكة العربية السعودية فيما يتعلق بالسلامة والبيئة وكافة التعليمات العامة بخصوص السلامة والصحة والبيئة ويتعنى على المقاول أن يتقيد على وجه التحديد بدليل السلامة الإنشائية " ويوضح مما تقدم أنه يجب على الشركة وموظفيها التقيد بمعايير السلامة المطلوبة من قبل وإشاعة الوعي بالسلامة بين الموظفين لتقليل الحوادث ، ومن أجل ذلك يتعين على الشركة أن تشجع موظفيها على التقيد بمعايير السلامة وذلك بمنحهم حواجز و مكافآت مالية ، وأن عدم التقيد بمعايير السلامة المحددة من قبل (أ) قد يسفر عن نتائج خطيرة تشمل إنتهاء العقد ، وبناءً على ذلك قامت الشركة بإعداد خطة لمكافآت السلامة لتعزيز الوعي بمتطلبات السلامة على كافة مستويات عامل الشركة و موجوداتها و ممتلكاتها و عملياتها ... الخ وذلك للتقليل من عدد الحوادث وزيادة كفاءة الشركة وإنجذبها 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 القسم خلال فترة (٦) أشهر ماضية ، كما يتم منح العاملين مكافأة سنوية في حالة عدم وقوع أي حوادث على أو في القسم خلال فترة (١٢) شهراً ماضية ، وتكون المكافآت السنوية على شكل سندات منحة ، ولقد أدى إتباع هذه السياسة من قبل الشركة إلى التقليل من عدد الحوادث خلال العام ولو لا ذلك لتکبد الشركة خسائر كبيرة جراء تلك الحوادث .

وأضاف المكلف أنه أثناء الفحص الميداني طلبت المصلحة من الشركة تقديم المستندات المؤيدة لهذا البند ، وقدمت الشركة شهادة مراجع العسابات بشأن الرواتب والأجور الخاضعة وغير الخاضعة لاشتراكات التأمينات الاجتماعية ومنها مكافآت السلامة ، وببياناً تحليلياً بأسماء الموظفين الذين استلموا مكافآت السلامة ، ونسخة من سياسة مكافآت السلامة ، علمًا بأن نظام العمل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (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 ، مضافاً إليه العلاوات الدورية" ، كما عرف الأجر الفعلي بأنه "الأجر الأساسي مضافاً إليه سائر الزيادات المستحقة الأخرى التي تتقرر للعامل مقابل جهد بذله في العمل ، أو مخاطر يتعرض لها في أداء عمله ، أو التي تقرر 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 بذلها ، أو مخاطر يتعرض لها في أداء عمله .
- ٣- الزيادات التي قد تمنح وفقاً لمستوى المعيشة ، أو لمواجهة أعباء العائلة .
- ٤- المنحة أو المكافأة : هي التي يعطيها صاحب العمل للعامل ، وما يصرف له جزء أمانته ، أو كفایته ، 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 يعودونها جزءاً من الأجر لا تبرعاً .

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 مطالحة 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 وفقاً لسياسة الشركة

المكتوبة تشكل جزءاً من أجور العاملين وينبغي اعتمادها كتكلفة جائزة الجسم ، 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 أيضاً 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 أيضاً بعض الحقوق وتنشئ بعض الالتزامات على كلا الطرفين ، وبما أن عقد العمل ملزم للطرفين ، كذلك فإن سياسة مكافآت السلامة ملزمة أيضاً للطرفين ، وعليه فإن عقد العمل وسياسة مكافآت السلامة متباينان حيث إن كلاً منها منشئ لعلاقة تعاقدية فيما يتعلق بالأجور بين صاحب العمل والعامل وهم ملزمان لكلاً 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 مستعددين 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 الجسم ، كما أن مكافآت السلامة مصاريف عمل ضرورية تكبدتها الشركة في سياق أعمالها العادلة ، ولذا ينبغي اعتمادها كمصاريف فعلية بموجب المادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أن "جميع المصروفات العادلة والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة ، سواء كانت مسددة أو مستحقة ، والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الجسم عند احتساب الوعاء الضريبي باستثناء تلك المصروفات ذات الطبيعة الرأسمالية والمصاريف الأخرى غير جائزة الجسم بمقتضى المادة (١٣) من هذا النظام ، والأحكام الأخرى في هذا الفصل" ، كما أن المواد من (١٣) إلى (٢٠) من نظام ضريبة الدخل والمادة (١٠) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل تحدد بوضوح المصروفات غير جائزة الجسم للأغراض الضريبية وهذه المواد لم تنص على رفض اعتماد أي مكافآت أو حواجز إذا لم يتم النص عليها في عقود العمل ولوائح العمل المعتمدة من وزير العمل .

وبناء على ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند مكافآت السلامة باعتبارها مصروفاً عادلاً وضرورياً للحفاظ على بيئة عمل سليمة ومحترمة .

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 سلامة داخلية غير معتمدة من وزير العمل ، ولإدراك المصلحة بطبيعة نشاط الشركة وخاصة الموظفين للمكافآت فقد تم قبولها ، واقتصر الرفض على مكافأة السلامة استرشاداً 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 ولكنها 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 لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م ببند مكافآت السلامة بحجة أن الشركة تقوم بتشغيل وأن العاملين يعملون في ظروف بالغة القسوة ومعرضون لكثير من المخاطر بسبب طبيعة العمل أو بسبب إهمالهم ، ويشترط صاحب المشروع (ب) الحفاظ على أعلى مستويات السلامة تجنباً لأي حوادث ، كما قدمت الشركة للمصلحة شهادة مراجعي الحسابات بشأن الرواتب والأجور الخاضعة وغير الخاضعة لاشتراكات التأمينات الاجتماعية ومنها مكافآت السلامة وببياناً تحليلياً بأسماء الموظفين الذين استلموا مكافآت السلامة ، ونسخة من سياسة

مكافآت السلامة ، إضافة إلى أن عقد العمل وسياسة مكافآت السلامة متشابهان حيث إن كلاً منها منشى لعلاقة تعاقدية فيما يتعلق بالأجور بين صاحب العمل والعامل وهما ملزمان لكلاً الطرفين حسبما نص عليه نظام العمل ، ويبرئ المكلف أنه لم يرد في نظام ضريبة الدخل أو لائحته التنفيذية 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 الجسم ، في حين ترى المصطلحة 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 والعمال الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م ٢١) وتاريخ ٦/٩/١٣٨٩هـ و كذلك نظام العمل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م ٥١) وتاريخ ٢٣/٨/١٤٢٦هـ فإن اللجنة تأخذ بعين الاعتبار خصائص قواعد نظام العمل الذي يتميز بأن قواعده تنتهي إلى القانون العام الحماي الذي لا يجوز الاتفاق على مخالفه 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 ملزماً بتنفيذ التزامه إذا نص عليها في عقد العمل أو النظام الأساسي للمنشأة أو لواجها التنظيمية ، ومن خصائص نظام العمل أيضاً أنه تضمن الحد الأدنى من حقوق العامل التي لا يجوز الاتفاق على مخالفتها متى تضمن هذا الاتفاق إهدار حق فرره النظام للعامل ، ولكن يجوز الاتفاق على زيادة هذه الحقوق طبقاً لمبدأ القواعد الحمايية ، ولقد ألزمت المادة (١٢٥) من نظام العمل والعمال صاحب العمل في المؤسسات التي تستند (٢) عاملاً فأكثر أن يضع لائحة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيعها أو منها ، 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 يُشغل (١) عملاً فأكثر أن يقدم للوزارة لائحة تنظيم العمل تتضمن الأحكام الداخلية للعمل بما في ذلك الأحكام المتعلقة بالميزات .

وحيث طلبت هذه اللجنة من المكلف تقديم لائحةالجزاءات والمكافآت المعتمدة من وزير العمل وكذلك صوراً 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 تكمل أركانه النظمية ولذا لا يُعد من المصارييف جائزة الجسم ، وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م ببند مكافآت السلامة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

البند الثاني : تأمين تعويض العاملين لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً / ٢) برفض اعتراف الشركة على تأمين تعويض العاملين للديبيات 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 طبقاً للمادة (٢٨) من نظام التأمينات الاجتماعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م ٣٣) وتاريخ ٣/٩/١٤٢١هـ ، علمًا أنه قد سبق للجنة الاستئنافية أن قضت في قرارها رقم (٨٨٩) لعام ١٤٣٠هـ بتأييد الشركة في عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من ٢٠٠٢م إلى ٢٠٠٣م ببند تأمين تعويض العاملين .

وأضاف المكلف أن تأمين تعويض العاملين ضروري لجذب وتعيين عاملين من ذوي الكفاءة العالمية نظرًا لطبيعة المخاطر المتعددة التي قد يواجهها العاملون نتيجة عملهم في الصناعات 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 وفقاً للشروط التي حددتها (ب) 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) دولار أمريكي بينما يتطلب عقد

(ب) رقمالمحافظة 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 وكافيًّا 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 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(ب) . وفي ضوء ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠٥م و 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 طبقاً للمادة (٢٨) من نظام التأمينات الاجتماعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣/م) وتاريخ ١٤٢١/٩/٣هـ ، وأما ما استرشد به المكلف من أن قرار اللجنة الاستئنافية رقم (٨٨٩) لعام ١٤٣٠هـ قد أيد وجهة نظر الشركة باعتباره مصروفاً ضروريًّا بسبب الالتزام التعاوني مع شركة (ب) فيرد على ذلك بأن (أ) شركة سعودية يطبق عليها ما يطبق على عموم المكلفين ، والأصل هو نظام التأمينات الاجتماعية وليس ما تشرطه (ب).

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 لعامي ٢٠٠٥م و 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 في الصدراء أو في المناطق المغมورة حيث يغطي كافة أنواع الأخطار المهنية الناجمة عن العمل والتي لا يغطيها نظام التأمينات الاجتماعية أو لا يكفي لغطيتها ، كما أنه تم وفقاً للشروط التي حددتها الجهة المتعاقد معها (ب)، في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الدسabات 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 (ب) 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 وكافيًّا 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 اللجنة أن بند تأمين تعويض العاملين يُعد من المصروفات جائزة الجسم ، وبالتالي تأييد

استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ بناءً على تأمين تعويض العاملين وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

البند الثالث : غرامة التأخير لعامي ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً / ٣) برفض اعتراض الشركة على فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة للديبيات الواردة في القرار .

استئناف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة احتسبت بموجب الربط فروقات ضريبية بمبلغ (٤٠٨٧١) ريال و مبلغ (٩٣٧٧٧) ريال عن العامين ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ على التوالي ، وقد طلبت المصلحة سداد غرامة التأخير على فرق الضريبة من تاريخ الاستحقاق وحتى تاريخ السداد بنسبة ١% عن كل (٣٠) يوم تأخير استناداً إلى المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية ، وبالرغم من أن المصلحة لم توضح على وجه التحديد "تاريخ الاستحقاق" لأغراض احتساب غرامة التأخير بنسبة ١% في خطاب ربطها رقم (٥٧٥٢/٩٤٠) المؤرخ في ٩/٥/٢٠١٤هـ ، فإن المفهوم أن المصلحة يمكن أن تعتبر تاريخ الموعود النظامي لتقديم الإقرار والسداد بمثابة تاريخ الاستحقاق ، وقد تم تقديم إقرار عام ٢٠٠٥م بتاريخ ٣٠/٤/٢٠٠٧م أي بعد (٩١) يوماً من الموعود النظامي لتقديم الإقرار ، كما أن إقرار عام ٢٠٠٦م تم تقديمها بتاريخ ٣٠/٤/٢٠٠٧م أي في الموعود النظامي .

وأضاف المكلف أن نظام ضريبة الدخل يتضمن مادتين تعالجان موضوع غرامة التأخير هما (٧٦ و ٧٧) ، كما تتضمن اللائحة التنفيذية ثلاثة مواد تعالج موضوع غرامة التأخير وهي (٦٩ و ٦٨ و ٦٧) وذلك على النحو التالي :

أولاً : تفرض المادة (٧٦) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٧٧) من اللائحة التنفيذية غرامة التأخير بسبب عدم تقديم الإقرار ضمن المهلة المحددة بالنظام، وتورط المادة (١٦/١) من اللائحة التنفيذية الحالات التي تفرض فيها غرامة التأخير عند عدم تقديم الإقرار وهي :

أ- عدم تقديم الإقرار خلال مئة وعشرين يوماً من تاريخ نهاية السنة المالية .

ب- عدم تقديم الإقرار طبقاً للنموذج المعتمد حتى لو قدم في الموعود النظامي .

ج- عدم تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار حتى لو قدم الإقرار في الموعود النظامي ووفقاً للنموذج المعتمد .

د- عدم إشعار المصلحة وتقديم الإقرار الضريبي في حالة التوقف عن مزاولة النشاط خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف والسداد بموجبه .

هـ- عدم تقديم إقرار المعلومات الخاصة بشركات الأشخاص خلال ستين يوماً من نهاية السنة الضريبية .

كما تقضي المادة (٦٧/أ و ب) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٢/٦٧) من اللائحة التنفيذية باحتساب غرامة التأخير في حالة عدم تقديم الإقرار في الموعود النظامي على النحو التالي :

١% من إجمالي الإيرادات وبعد أقصى قدره (٠٠٠٢٠) عشرين ألف ريال .

أو :

٠٣% من الضريبة غير المسددة إذا لم يتجاوز التأخير ثلاثين يوماً من الموعود النظامي .

٠١% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن ثلاثين يوماً ولم يتجاوز تسعين يوماً من الموعود النظامي .

٠٢% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن تسعين يوماً ولم يتجاوز ثلاثة وخمسة وستين يوماً من الموعود النظامي .

. ٢٥٪ من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن ثلاثة وخمسة وستين يوماً من الموعود النظامي .

كما أوردت المادة (٧٦/ج) من نظام ضريبة الدخل تعريفاً للمبلغ الذي تطبق عليه غرامة التأخير في حالة عدم تقديم الإقرار في الموعود النظامي حيث نصت على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعود النظامي المحدد في الفقرة "ب" من المادة الستين من هذا النظام) ، ونصت المادة (٣/٦٧) من اللائحة التنفيذية على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعود النظامي ، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة "ج" من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعرض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعود النظامي لتقديم الإقرار والسداد) .

وبموجب هاتين المادتين لو تم تقديم إقرار عام ٢٠٠٥م وتسديد الضريبة المستحقة في أو قبل ٢٩/٤/٢٠٠٦م و تم إجراء الربط في ٢٠٠٧/٩/٣م مع التزام ضريبي إضافي قدره (١٠٠.٠٠ روبل) فلن تنشأ أي غرامة تأخير، ولكن لو تم تقديم الإقرار في ٢٠٠٦م أي بعد (١٥٤) يوماً من الموعود النظامي لتقديم الإقرار فعندئذ تنشأ غرامة تأخير بنسبة ٢٠٪ على الالتزام الضريبي الإضافي البالغ (١٠٠.٠٠ روبل) ، وحيث تم تقديم الإقرار لعام ٢٠٠٥م بتاريخ ٣٠/٧/٢٠٠٦م أي بعد (٩١) يوماً من الموعود النظامي لتقديم الإقرار ، كما تم تقديم إقرار عام ٢٠٠٦م بتاريخ ٤/٣/٢٠٠٧م أي في الموعود النظامي ، لذا فإن الغرامة المنصوص عليها في المادة (٦٧) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية تطبق على عام ٢٠٠٥م ولكنها لا تطبق على عام ٢٠٠٦م لأن الإقرار تم تقديمه في الموعود النظامي .

ثانياً : تعالج المادة (٧٧/أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية موضوع الغرامة المتوجبة الدفع في حالة التأخير في سداد الضريبة المستحقة ، وتنص المادة (٧٧/أ) من نظام ضريبة الدخل على أنه (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع ١٪ من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثة أيام تأخير ، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعدلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد) كما تنص المادة(٦٨) من اللائحة التنفيذية على :

" ١- تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابقة ١٪ من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثة أيام تأخير في الحالات الآتية :
أ-التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار .

ب-التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة

ج-التأخير في تسديد الدفعات المعدلة في مواعيدها المحددة بنهاية الشهر السادس ، والتاسع ، والثاني عشر من السنة المالية للمكلف .

د- الضرائب التي صدرت الموافقة بتنقيتها من تاريخ استحقاقها الواردة في المادة الحادية والسبعين من النظام .

ه - التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة بعشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة الثامنة والستين من النظام ، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع " .

ولو كان نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية يهدفان إلى احتساب الغرامة المستحقة بموجب المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية على نفس الأساس الوارد في المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية لأضيفت إلى المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية أيضاً جملة مماثلة لتلك الواردة في المادة (٦٧) أي "وتحسب الغرامة من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد" ، ونظراً لأن المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية لم تتضمن هذه الجملة فإنه يتضح أن غرامة التأخير بموجب هذه المادة تحتسب من تاريخ

استحقاق الغرامة ، وهو تاريخ موافقة المكلف على الالتزام الإضافي أو تاريخ صدور قرار نهائي ، ولم يرد في هذه المادة أن تتحسب غرامة التأخير بنسبة ١٪ من الضريبة غير المسددة ابتداءً من تاريخ تقديم الإقرار وحتى تاريخ السداد .

ثالثاً : أن غرامة التأخير التي تحسب بموجب المادة (٦٧/أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية يجب أن تكون مستحقة الدفع من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائياً استناداً إلى المادة (٦١/٢) من اللائحة التنفيذية والتي تتضمن أن المستحقات تعد نهائية في الحالات الآتية :

أ- موافقة المكلف على الربط .

ب- مرور الموعود النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره .

ج - انتهاء الموعود النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجريه المصلحة .

د - صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم .

وبما أن قصد النظام هو فرض غرامة تأخير بموجب المادة (٦٧/أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية في حال التأخير في سداد الضريبة المستحقة التي أصبحت نهائية نتيجة لموافقة المكلف على الربط أو استكمال إجراءات الاعتراض ، لذا فإن غرامة التأخير تفرض من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائياً بموجب النظام ، ولا يقصد من هاتين المادتين معاقبة المكلف على أي تأخير نتيجة لطول مدة الإجراءات المتبقية لدى المصلحة ولجان الاعتراض والاستئناف وديوان المظالم .

رابعاً : تعالج المادة (٦٧/ب) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٩) من اللائحة التنفيذية موضوع غرامة التهرب ولذلك فإنها لا ينطبقان على هذا الاستئناف .

وبناءً على ما تقدم وحيث إن تم سداد كافة الضرائب المستحقة بموجب الإقرارات الضريبية لعامي ٢٠٠٦م و ٢٠٠٥م عند تقديم الإقرار، وحيث إن هناك خلافاً فنياً مع المصلحة على تعديل نتيجة الحسابات بيندي مكافآت السلامة وتأمين تعويض العاملين ، لذا يتطلب المكلف أن تتحسب غرامة التأخير من تاريخ صدور قرار نهائي .

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن ما ورد في وجهة نظر المكلف من أن المادة (٦٧) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية تقترن على فرض الغرامة عند عدم تقديم الإقرار فإن ذلك يعد غير صحيح حيث عرفت هاتان المادتان الضريبة غير المسددة ، كما أن المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه (تضاف على الغرامات الواردة في المادة السابقة من اللائحة (١٪) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثة أيام تأخير في الحالات التالية : ... ب- التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة) وعليه فإن الغرامة تستحق من تاريخ الموعود النظامي لتقديم الإقرار حتى تاريخ السداد ، أما ما ذكره المكلف من أن غرامة التأخير تبدأ من تاريخ صدور قرار نهائي ، فإن هذا القول مرسود عليه بأن الفقرة (٣) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية عرفت الضريبة غير المسددة بأنها الفرق بين ما سدده المكلف في الموعود النظامي والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (٢) من المادة (٦١) من اللائحة بما في ذلك الحالات المعتبر عليها حيث تتحسب الغرامة من تاريخ الموعود النظامي لتقديم الإقرار والسداد، وقد أوضحت الفقرة (٢) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية أن المستحقات تعد نهائية في الحالات الآتية :

أ- موافقة المكلف على الربط .

ب- مرور الموعود النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره .

ج - انتهاء الموعود النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجريه المصلحة .

د- صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم .

وبناءً عليه فإن تاريخ استحقاق غرامة التأخير على فرق الضريبة يبدأ من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد استناداً إلى المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والمادتين (٦٧ و ٦٨) من اللائحة التنفيذية .

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 أن تحتسب غرامة التأخير على فرق الضريبة من تاريخ صدور قرار نهائي بحجة أن نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية لم تتضمن نصوصاً تقضى أن تحتسب غرامة التأخير على الضريبة غير المسددة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد ، كما أن هناك خلافاً فنياً مع المصلحة على تعديل نتيجة الحسابات بيندي مكافآت السلامة وتأمين تعويض العاملين ، ويرى المكلف أن غرامة التأخير يجب أن تكون مستحقة الدفع من التاريخ الذي تصبح فيه الضريبة نهائية استناداً إلى الفقرة (٢) من المادة (٧١) من اللائحة التنفيذية ، في حين ترى المصلحة أن تاريخ استحقاق غرامة التأخير على فرق الضريبة يبدأ من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد استناداً إلى المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والمادتين (٦٧ و ٦٨) من اللائحة التنفيذية ، كما أن الفقرة (٣) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية عرفت الضريبة غير المسددة بأنها الفرق بين ما سدد المكلف في الموعد النظامي والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (٢) من المادة (٧١) من هذه اللائحة .

وبعد الدراسة ورجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٠/م) بتاريخ ١٤٢٥/١١٥هـ و اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من النظام نصت على أنه (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (٧٦) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة ، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع ١% من الضريبة غير المسددة عن كل ٣٠ يوم تأخير ... وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد) ، كما نصت الفقرة (ج) من المادة (٧٦) من النظام على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة الستين من هذا النظام) و نصت الفقرة (٣) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية لنظام على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدد المكلف في الموعد النظامي ، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (٢) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها حيث تحتسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) ، ونصت الفقرة (٢/د) من المادة (٧١) من اللائحة التنفيذية على (تعد المستحقات نهائية في الحالات التالية : ... د- صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم) .

وباستقراء اللجنة لهذه النصوص ترى أن الضريبة غير المسددة تعني الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي ، كما أضافت الفقرة (٣) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية إلى ذلك النص عبارة (وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (٢) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة) ، وترى اللجنة أن إضافة العبارة الواردة في الفقرة (٣) من المادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية لنظام والمتنسقة (وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (٢) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة) يُعد توسيعاً في تفسير النص النظامي وتحميل النص ما لا يحتمل حيث يجب التفريق بين تعديلات المصلحة التي تحكمها نصوص نظامية واضحة (وهذه تحتسب عليها غرامة التأخير من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد) والتعديلات الناتجة عن اختلاف وجهات النظر بين المصلحة والمكلف (وهذه تحتسب عليها غرامة التأخير من تاريخ صدور قرار نهائي بتأييد وجهة نظر المصلحة) .

وحيث إن بند مكافآت السلامة لم يرد ضمن المصادر الجائز حسمها وكذلك المصادر غير الجائز حسمها المنصوص عليها في نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية ، وبالتالي فلا تحكمه نصوص نظامية واضحة ، وحيث إن اللجنة أيدت وجهة نظر المصلحة في تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند لعدم تقديم البيانات والمستندات المطلوبة ، لذا فإن اللجنة ترى أن يتم احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة من تاريخ صدور قرار نهائي ، وبناءً عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة من تاريخ صدور قرار نهائي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

أما ما يخص تعديل نتيجة الحسابات ببند تأمين تعويض العاملين ، وحيث إن اللجنة انتهت في البند (ثانيًا) من هذا القرار إلى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند ، لذا فإن غرامة التأخير تسقط لسقوط أصلها .

القرار :

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي :

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

ثانياً : وفي الموضوع :

١- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م ببند مكافآت السلامة وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

٢- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعامي ٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م ببند تأمين تعويض العاملين وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

٣- (أ) تأييد استئناف المكلف في طلبه احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات ببند مكافآت السلامة من تاريخ صدور قرار نهائي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

(ب) عدم توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات ببند تأمين تعويض العاملين لسقوط أصلها .

ثالثاً : يكون هذا القرار نهائياً وملزماً ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يوماً من تاريخ إبلاغ القرار .

وبالله التوفيق ...