## (القرار رقم ١٣٥٥ الصادر في العام ١٤٣٥هـ)

## في الاستئناف رقم (١٢٦٤/ض) لعام ١٤٣٢هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٥/٣/١٩هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٦٩) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٦هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة رقم (١٦) لعام ١٤٣٢هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعام ٢٠٠٧م .

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٥/٢/٢١هـ كل من : .....و.....، 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 الثالثة المكلف بنسخة من قرارها رقم (١٦) لعام ١٤٣٢هـ بموجب الخطاب رقم (٣/١٤٠) وتاريخ ١٤٣٢/٦/٢٩هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (٣٦) وتاريخ ١٤٣٢/٧/٢٧هـ , كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا من البنك (ي) برقم ..... وتاريخ ١٤٣٠/١١/٤هـ بمبلغ (٤,٤٧٦,٢٢١) ريالٍ 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 .**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/١) بتأييد وجهة نظر المصلحة في عدم قبول مصروف مكافآت السلامة ضمن المصروفات جائزة الحسم وفقًا لحيثيات القرار .

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت إجراء المصلحة برفض اعتماد هذا البند على أساس أنه عند اطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من المكلف لم تجد ما يوحي لها بأن هذا البند من المصاريف الضرورية لتحقيق الدخل , ولم يقدم المكلف للمصلحة أو للجنة المستند الذي تستكمل به النواحي النظامية لهذا المصروف مثل عقد العمل الذي ينص على استحقاق الموظف لمثل هذه المكافآت .

وأضاف 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 ((هـ)) يشترط الحفاظ على أعلى مستويات السلامة تجنبا لأي حوادث طبقًا للعقد رقم (٤١٢٤٢) الموقع مع (هـ) 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 الآبار" , 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(هـ) بخصوص السلامة والصحة والبيئة ويتعين على المقاول أن يتقيد على وجه التحديد بدليل السلامة الإنشائية ل(هـ)" ويتضح مما تقدم أنه يجب على الشركة وموظفيها التقيد بمعايير السلامة المطلوبة من قبل (هـ) وإشاعة الوعي بالسلامة بين الموظفين لتقليل الحوادث، ومن أجل ذلك يتعين على الشركة أن تشجع موظفيها على التقيد بمعايير السلامة وذلك بمنحهم حوافز ومكافآت مالية , وأن عدم التقيد بمعايير السلامة المحددة من قبل (هـ) 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 و موجوداتها 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 منصة الحفر أو في القسم خلال فترة (٦) أشهر ماضية، كما يتم منح العاملين مكافأة سنوية في حالة عدم وقوع أي حوادث على منصة الحفر أو في القسم خلال فترة (١٢) شهرًا ماضية، وتكون المكافآت السنوية على شكل سندات منحة , ويتم دفعها للعاملين بغض النظر عن نتائج الشركة , 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 ونسخة من شهادة مراجع الحسابات تؤكد أن المصروف مطابق لدفاتر الشركة وسجلاتها , 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 أساسيًا له، وعليه 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 أيضا للطرفين , وعليه فإن عقد العمل و سياسة مكافآت السلامة متشابهان حيث أن كلا منهما منشئ لعلاقة تعاقدية فيما يتعلق بالأجور بين صاحب العمل والعامل وهما ملزمان 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 في نظام ضريبة الدخل أو لائحته التنفيذية ما يفيد أنه إذا دفع المكلف أي مزايا للعاملين 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 (١٢) من نظام ضريبة الدخل التي تنص على أن "جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم عند احتساب الوعاء الضريبي باستثناء تلك المصاريف ذات الطبيعة الرأسمالية والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم 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 المصاريف غير جائزة الحسم للأغراض الضريبية , وهذه المواد لم تنص على رفض اعتماد أي مكافآت أو حوافز إذا لم يتم النص عليها في عقود العمل ولوائحه المعتمدة من وزير العمل .

وبناء على ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات ببند مكافآت السلامة البالغ (٤,٦٧٨,٢٨٥) ريالٍ باعتباره مصروفًا عاديًا وضروريًا للحفاظ على بيئة عمل سليمة ومأمونة .

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه اتضح من خلال مراجعة شهادة المحاسب القانوني بالرواتب والأجور الخاضعة والغير خاضعة للتأمينات الاجتماعية المحملة على المصاريف أن من ضمنها مكافآت السلامة البالغة (٤,٦٧٨,٢٨٥) ريالٍ , وقد تم رفض هذه المكافآت من قبل المصلحة للأسباب التالية :

أ- عدم تقديم المكلف ما يثبت أن عقود الموظفين المستفيدين من تلك المكافآت تنص على ذلك .

ب- عدم تقديم لائحة خاصة بالجزاءات والمكافآت مصادق عليها من وزير العمل التي توضح دفع مثل تلك المكافآت .

ج- أن ما ورد في اعتراض المكلف من أن شركة (هـ) تشترط عليه دفع تلك المكافآت فإن هذا القول مردود عليه بأن عقود أرامكو مع المكلف تنص على التقيد بمتطلبات السلامة والصحة والبيئة ولم يرد بها أي نص على دفع مكافآت السلامة للعاملين .

د- سبق أن تم رفض هذه المكافآت من قبل المصلحة في الأعوام من ٢٠٠٠م حتى ٢٠٠٢م وصدر قرار اللجنة الاستئنافية رقم (٨٨٩) لعام ١٤٣٠هـ مؤيدًا لوجهة نظر المصلحة في رفض تلك المكافآت .

وفي ضوء ما ذكر أعلاه وما نصت عليه المادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) في ١٤٢٥/١/٢٥هـ فإن مكافآت السلامة لا تعد من المصاريف الضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، وبالتالي لا يجوز قبولها كمصروف .

**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 لعام ٢٠٠٧م ببند مكافآت السلامة البالغ (٤,٦٧٨,٢٨٥) ريالٍ , في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند , للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبعد الإطلاع على 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 (١٢) من نظام العمل صاحب العمل الذي يُشغّل (١٠) عمال فأكثر أن يقدم للوزارة لائحة لتنظيم العمل تتضمن الأحكام الداخلية للعمل بما في ذلك الأحكام المتعلقة بالميزات .

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من المكلف بما في ذلك صور بعض عقود العاملين , وبيان تفصيلي يوضح أسماء العاملين الحاصلين على المكافآت والمبالغ المدفوعة لهم , وصورة من لائحة تنظيم العمل المعتمدة من وزير العمل بتاريخ ١٤٣٣/٦/٢٦هـ اتضح أن لائحة تنظيم العمل معتمدة من وزير العمل في عام لاحق لعام الاستئناف، كما أن عقود العاملين لا تتضمن أحقية العاملين في الحصول على تلك المكافآت، وبناء عليه ترى اللجنة أن هذا البند لم تكتمل أركانه النظامية ولذا لا يُعد من المصاريف جائزة الحسم , وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٧م ببند مكافآت السلامة البالغ (٤,٦٧٨,٢٨٥) ريالٍ وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

**البند الثاني : تأمين تعويض العاملين .**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٢) بتأييد وجهة نظر المصلحة في عدم قبول مصروف تأمين تعويض العاملين ضمن المصروفات جائزة الحسم وفقًا لحيثيات القرار .

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت إجراء المصلحة في عدم قبول مصروف تأمين تعويض العاملين ضمن المصروفات جائزة الحسم على أساس أن هذا مبلغ هذا البند لم يظهر في شهادة التأمينات الاجتماعية وبالتالي فإن المكلف يحقق باعتراضه مصلحتين : ١- التهرب من جزء من مصروف التأمينات، حيث لم يرد هذا المبلغ في شهادة التأمينات الاجتماعية، ٢- التهرب من الضريبة، حيث يعتبره المكلف مصروفا ضروريا وعاديا لتحقيق الدخل، إذ لو كان هذا المصروف ضروريا لتحقيق الدخل فليس هناك ما يمنع المكلف من تضمين هذا المصروف في نظامه، والحصول على موافقة وزارة العمل عليه وفقا للنظام، بحيث يصرح عنه ضمن اشتراكات التأمينات الاجتماعية ويكون مصروفا جائز الحسم .

وأضاف المكلف أن تأمين تعويض العاملين لم يدفع للعاملين، كما أنه ضروري لجذب وتعيين عاملين من ذوي الكفاءة العالية نظرًا لطبيعة المخاطر المتعددة التي قد يواجهها العاملون نتيجة عملهم على منصات الحفر 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 (هـ) لأن نظام التأمينات الاجتماعية لا يغطي متطلبات العميل التأمينية , وعلى سبيل المثال فإن المبلغ الأقصى الذي يغطيه نظام التأمينات الاجتماعية هو (١٦٥,٠٠٠) ريالٍ ويعادل (٤٤,٠٠٠) دولارٍ أمريكي بينما يشترط عقد (هـ) 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 (هـ) على أن التأمينات المدرجة في الفقرة أعلاه هي الحد الأدنى من غطاء التأمين الذي يتعين على المقاول الحصول عليه بموجب هذا العقد) وهذا الشروط مذكورة في كل العقود المبرمة بين الشركة و(هـ) .

وأضاف المكلف أن عدم التصريح عن مبلغ هذا البند للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية لا يعد تهربا من التأمينات الاجتماعية لأنه لا يشكل جزءا من الراتب الأساسي أو بدل السكن ولذلك لا يخضع لاشتراكات التأمينات الاجتماعية طبقًا للمادة (١٦) من الباب الثالث (قواعد تحديد الاشتراكات) في لائحة التسجيل والاشتراكات التي تنص على أنه "يخضع لحسم الاشتراك المنصوص عليه في المادة (١٨) من النظام، ما يتقاضاه العامل المشترك نظير عمله مما يندرج تحت أي من العناصر التالية، وبما لا يتجاوز مبلغ (٤٥،٠٠٠) خمسة وأربعين ألف ريالٍ شهريا :

أ - الأجر الأساسي المنصوص عليه في الفقرة (٩) من المادة (١) من هذه اللائحة، سواء كان يصرف بالشهر، أو بالأسبوع، أو باليوم أو بالقطعة، أو بالنسبة لساعات العمـل أو لمقدار الإنتاج .

ب - بدل السكن النقدي وفق القيمة المتفق عليها بين صاحب العمل والمشترك .

ج - بدل السكن العيني وتقدر قيمته التي تخضع لحسم الاشتراك بما يسـاوي الراتـب الأساس عن شهرين، واستثناء من هذا الحكم يعفى السكن العيني في الحالات التي يقدرها المحافظ" .

كما أن المادة (٩) من الباب الأول (أحكام تمهيدية) من لائحة التسجيل والاشتراكات والتي تنص على أن " الأجر الأساس : هو ما يحصل عليه المشترك الذي يخضع للنظام بصفة إلزامية مقابل عمله بموجب عقد مكتوب أو غير مكتوب مهما كانت طريقة أدائه أو حسابه، بعد استبعاد البدلات التي قد تمنح حسب نوع العمل أو درجة خطورته أو مكان أدائه، أو مقابل ساعات عمل إضافية، أو لأسباب أخرى أيا كان مسمى ما يمنح مقابل ذلك، وكذلك بعد استبعاد المنح والمكافآت السنوية والمنافع العينية، ويعتبر في حكم الأجر الأساس : العمولة والنسبة المئوية من المبيعات، والنسبة المئوية من الأرباح، سواء اقتصر الأجر عليها، أو كانت مضافة إلى أجر ثابت" .

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 كمصروف عمل فعلي استنادًا إلى المادة (١٢) من من نظام ضريبة الدخل

والتي تتضمن حسم جميع المصاريف الضرورية باستثناء المصاريف ذات الطبيعة الرأسمالية التي لا يحق حسمها بموجب المادة (١٣) والأحكام الأخرى المنصوص عليها في الفصل الخامس من نظام ضريبة الدخل .

وفي ضوء ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٧م ببند تأمين تعويض العاملين باعتباره مصروفا ضروريا بموجب المادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل , وسبق للجنة الاستئنافية أن قضت في قرارها رقم (٨٨٩) لعام ١٤٣٠هـ بتأييد الشركة في عدم تعديل نتيجة الحسابات للأعوام من ٢٠٠٠م إلى ٢٠٠٢م بهذا البند .

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه بمراجعة بند التأمين اتضح أن هناك مبلغ (٢,٢٦٤,٦٦٣) ريالٍ تأمين تعويض عاملين , علمًا بأن نظام التأمينات الاجتماعية يغطي مثل تلك الأخطار، وحيث أن هذه التعويضات مغطاة بالتأمينات الاجتماعية طبقًا للمادة (٢٨) من نظام التأمينات الاجتماعية الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم (١٩٩) بتاريخ ١٤٢١/٨/١٧هـ , لذا لا يحق للشركة تحميل مصاريفها بتلك التعويضات , وأما ما استرشد به المكلف من أن قرار اللجنة الاستئنافية رقم (٨٨٩) لعام ١٤٣٠هـ قد أيد وجهة نظره باعتبار هذا البند مصروفًا ضروريًا بسبب الالتزام التعاقدي مع شركة (هـ) , فيرد على ذلك بأن شركة أرامكو شركة سعودية يطبق عليها ما يطبق على عموم المكلفين , والأصل هو نظام التأمينات الاجتماعية وليس ما تشترطه شركة (هـ) , علمًا بأنه سبق أن صدر قرار للجنة الاستئنافية رقم (٤٥٢) لعام ١٤٢٤هـ الذي أيد المصلحة بعدم حسم هذا البند ضمن المصاريف جائزة الحسم، وعليه تتمسك المصلحة بصحة إجرائها بشأن هذا البند .

**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 لعام ٢٠٠٧م ببند تأمين تعويض العاملين البالغ (٢,٢٦٤,٦٦٣) ريالٍ, في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند , للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

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 (هـ) 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 (٤١٠٤٩) 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 لعام ٢٠٠٧م ببند تأمين تعويض العاملين البالغ (٢,٢٦٤,٦٦٣) ريالٍ وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

**البند الثالث : مصاريف الشحن والتخليص الجمركي .**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٣) بتأييد وجهة نظر المصلحة في عدم قبول تكاليف الشحن والجمارك ضمن المصروفات جائزة الحسم وفقًا لحيثيات القرار .

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن اللجنة الابتدائية أيدت إجراء المصلحة برفض مصاريف الشحن والتخليص الجمركي على أساس أن الفواتير الصادرة من شركتي (ط)و(ج) مقابل تكاليف الشحن لم توجه مباشرة إلى الشركة , وأن المكلف لم يقدم المستندات الجمركية التي تثبت دخول البضائع المشحونة إلى المملكة .

وأضاف المكلف أن الشركة تزاول أعمال تشغيل منصات حفر وصيانة الآبار، وبالنظر إلى طبيعة أعمالها فإنها تقوم باستيراد المعدات وقطع الغيار بشكل منتظم , وقد تم تكبد التكاليف المذكورة بشكل رئيسي على نقل المعدات وقطع الغيار من الخارج إلى المملكة وعلى التخليص الجمركي في المملكة , ويتم شراء قطع الغيار/المعدات على النحو التالي :

ـ يتم إصدار أمر الشراء إلى شركة (أ) لتوريد معدات وقطع غيار من الخارج .

ـ تقوم (ج)بشراء قطع الغيار/المعدات المطلوبة من موردين (طرف ثالث) في الخارج .

ـ تطلب (ج) من بأن البابنا/ايجل (طرف ثالث) نقل قطع الغيار/المعدات إلى المملكة .

ـ تقوم (ب) بنقل قطع الغيار ـ المعدات، وتطلب من وكيلهما في المملكة (شركة (ج)) القيام بالتخليص الجمركي على البضاعة في المملكة .

ـ تقوم شركة (ج) بالتخليص الجمركي على البضاعة في المملكة وتسليم المعدات إلى الشركة مع مستندات الفسح الجمركي .

ـ تقوم (ج) بإصدار فاتورة إلى الشركة على أساس شهري بشأن قطع الغيار/ المعدات الموردة .

ـ يتم الدفع إلى (ج) وليس إلى بأن البابنا/ايجل بشأن الخدمات المذكورة أعلاه .

وفي هذا الخصوص قامت الشركة بتقديم المستندات إلى اللجنة الابتدائية والتي تتمثل في بيان تحليلي بإجمالي فواتير الشحن الصادرة من قبل شركة (ج)يظهر توزيعا محاسبيا لتكاليف الشحن المتعلقة بشركة (ط)والجهات الأخرى مع نسخة من فواتير (ج)إلى الشركة، وكذلك بيان تحليلي للفواتير الصادرة من (ط)إلى (ج) مقابل تكاليف الشحن البالغة (٨,٤٠٥,٣٩١) ريالٍ والتي على أساسها قامت (ج)بإصدار الفواتير إلى الشركة، مع نسخة من الفواتير الصادرة من (ط)على أساس العينة، وقد تجاهلت المصلحة واللجنة الابتدائية هيكل المعاملة كما تم توضيحه أعلاه، حيث أن شركتي (ب,ج) لهما علاقة مع (ج)التي تعد مسئولة عن توريد المعدات وقطع الغيار من الخارج إلى الشركة، وبناءً على ذلك دفعت المبالغ إلى (ج) بشأن الخدمات أعلاه، ونظرا إلى عدم وجود أي علاقة بين الشركة وبين شركتي (ب,ج)، لذا فإن موضوع إصدار الفواتير من قبل شركتي (ب,ج) باسم الشركة هو أمر غير وارد أصلا , ذلك أن الشركة غير مرتبطة بأي علاقة عمل مع الشركتين، حيث أن الشركة اشترت المواد من (ج) وقامت (ط)وايجل باتخاذ ترتيبات شحن البضائع إلى الشركة بالنيابة عن (ج)( , وتؤكد المستندات التالية أن مصاريف التخليص الجمركي المدفوعة إلى (ط)كانت تخص البضاعة المستوردة إلى المملكة لصالح الشركة , و أن البضاعة المشحونة دخلت المملكة وهي :

ـ نسخة من الفواتير الصادرة من (ط)مقابل نقل البضاعة باسم (ج) .

ـ نسخة من بوليصة الشحن التي تؤكد عدد الطرود وكمية البضاعة المستوردة للمملكة .

ـ شهادة منشأ تؤكد عدد الطرود وكمية البضاعة المستوردة إلى المملكة .

ـ الفواتير الصادرة من وكيل التخليص الجمركي المحلي، شركة غسان والتي تؤكد عدد الطرود وكمية البضاعة المستوردة إلى المملكة .

ـ نسخة من مستندات التخليص الجمركي تؤكد عدد الطرود وكمية البضاعة المستوردة إلى المملكة، وهي مطابقة لفواتير (ط)إلى (ج) وبوليصة الشحن وشهادة المنشأ وفواتير وكيل التخليص الجمركي المحلي .

وأضاف المكلف أن مصاريف الشحن والتخليص الجمركي تعد مصاريف عمل ضرورية تم تكبدها في سياق الأعمال العادية ويجب اعتمادها كمصروف فعلي وفقا للمادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل التي تتضمن حسم جميع المصاريف الضرورية باستثناء المصاريف ذات الطبيعة الرأسمالية وتلك المصاريف غير المسموح بحسمها بموجب المادة (١٣) والأحكام الأخرى المنصوص عليها في الباب الرابع من النظام الضريبي الجديد .

لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٧م ببند مصاريف الشحن والتخليص الجمركي البالغ (٨،٨٢٠،٤٩٦) ريالٍ استنادًا إلى المادة (١٢) من نظام ضريبة الدخل .

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه عند فحص بند مصاريف شحن ورسوم جمركية اتضح أن من ضمنها مبالغ مدفوعة لجهات غير مقيمة وهي :

- شركة (ط)مبلغ (٨,٤٠٥,٣٩١) ريالٍ .
- شركة (ن)مبلغ (٤١٥,١٠٥) ريالٍ .

وبطلب العقد المبرم بين المكلف وبين كل من شركة (ط)وشركة (ن)أفاد المكلف بأنه لا يوجد عقد بينه وبين الشركتين المذكورتين وإنما العلاقة بين شركة (ج) و (ط) وكذلك الحال بالنسبة لشركة (ن).

وبالإطلاع على الفواتير المقدمة والخاصة بشركة (ط)اتضح أنها تصدر من شركة(ب) إلى شركة (ج) وهي مقابل شحن ونقل معدات من أمريكا إلى المملكة .

أما بالنسبة لفواتير شركة (ج) فلم يتضح منها أنها موجه إلى أي جهة وهي عبارة عن شحن ونقل معدات، لذلك تم رد المبلغين للوعاء لعدم وجود عقد بين المكلف وبين كل من شركة (ب,ج) أو فواتير موجه للمكلف , وبالتالي تعد مصاريف غير جائزة الحسم باعتبارها مصاريف غير مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة طبقًا للمادتين (١٢،١٣) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) في ١٤٢٥/١/٢٥هـ .

**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 لعام ٢٠٠٧م ببند مصاريف الشحن والتخليص الجمركي البالغ (٨،٨٢٠،٤٩٦) ريالٍ , في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند , للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة من المكلف تبين أن هذا البند عبارة عن مصاريف شحن وتخليص جمركي تكبدتها جهة ذات علاقة نيابة عن المكلف وتتعلق بمعدات تم شراؤها خلال العام ظهرت ضمن الأصول الثابتة في القوائم المالية للمكلف , وبمراجعة اللجنة للمستندات اتضح أنها تخص المواد الموردة إلى المملكة لصالح المكلف وبالتالي وصلت إلى قناعة باعتبار بند مصاريف الشحن والتخليص الجمركي ضمن المصروفات جائزة الحسم، وبناءً عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه

عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٧م ببند مصاريف الشحن والتخليص الجمركي البالغ (٨،٨٢٠،٤٩٦) ريالٍ وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

**البند الرابع : غرامة التأخير .**

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٤) بتأييد المصلحة في فرض غرامة تأخير على فرق الضريبة الناتجة عن البنود المعترض عليها وذلك من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد وفقًا لحيثيات القرار .

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن المصلحة طلبت سداد غرامة التأخير على فرق الضريبة من تاريخ الاستحقاق وحتى تاريخ السداد بنسبة ١% عن كل (٣٠) يوم تأخير, وبالرغم من أن المصلحة لم توضح على وجه التحديد "تاريخ الاستحقاق" لأغراض احتساب غرامة التأخير بنسبة ١% في خطاب ربطها رقم (١٢/٤٢٤١) وتاريخ ١٤٣٠/٨/٣هـ، فإن المفهوم أن المصلحة يمكن أن تعتبر تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد بمثابة تاريخ الاستحقاق , وقد تم تقديم الإقرار و السداد بتاريخ ٣ /٦ /٢٠٠٨م أي بعد مرور (٤٤) يوما من الموعد النظامي لتقديم الإقرار .

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 (٦٧ و ٦٨ و ٦٩) وذلك على النحو التالي :

أولًا : تفرض المادة (٧٦) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية غرامة التأخير بسبب عدم تقديم الإقرار ضمن المهلة المحددة بالنظام , وتورد المادة (١/٦٧) من اللائحة التنفيذية الحالات التي تفرض فيها غرامة التأخير عند عدم تقديم الإقرار وهي :

أ- عدم تقديم الإقرار خلال مئة وعشرون يوما من تاريخ نهاية السنة المالية .

ب- عدم تقديم الإقرار طبقا للنموذج المعتمد حتى لو قدم في الموعد النظامي .

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

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

هـ- عدم تقديم إقرار المعلومات الخاص بشركات الأشخاص خلال (ستين) يومًا من نهاية السنة الضريبية .

كما تقضي المادة (٧٦/أ و ب) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٢/٦٧) من اللائحة التنفيذية باحتساب غرامة التأخير في حالة عدم تقديم الإقرار في الموعد النظامي على النحو التالي :

١% من إجمالي الإيرادات وبحد أقصى قدره (٢٠،٠٠٠) ريالٍ .

أو :

٥% من الضريبة غير المسددة إذا لم يتجاوز التأخير (ثلاثين) يوما من الموعد النظامي .

١٠% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن (ثلاثين) يوما ولم يتجاوز تسعين يوما من الموعد النظامي .

٢٠% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن تسعين يوما ولم يتجاوز ثلاثمائة وخمسة وستين يوما من الموعد النظامي .

٢٥% من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن (ثلاثمائة وخمسة وستين) يومًا من الموعد النظامي .

كما أوردت المادة (٧٦/ج) من نظام ضريبة الدخل تعريفًا للمبلغ الذي تطبق عليه غرامة التأخير في حالة عدم تقديم الإقرار في الموعد النظامي حيث نصت 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 (٦٠) من هذا النظام)، ونصت المادة (٣/٦٧) من اللائحة التنفيذية على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده 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) .

وبموجب هاتين المادتين لو تم تقديم الإقرار وتسديد الضريبة المستحقة في أو قبل ٢٩ /٤/ ٢٠٠٨م و تم إجراء الربط في ٢٠٠٩/٩/٣٠م مع التزام ضريبي إضافي قدره (١٠٠,٠٠٠) ريالٍ فلن تنشأ أي غرامة تأخير، ولكن لو تم تقديم الإقرار في ٢٠٠٨/٩/٣٠م أي بعد (١٥٤) يومًا من الموعد النظامي لتقديم الإقرار فعندئذ تنشأ غرامة تأخير بنسبة ٢٠% على الالتزام الضريبي الإضافي البالغ (١٠٠,٠٠٠) ريالٍ، وحيث تم تقديم الإقرار بتاريخ ٦/٣/ ٢٠٠٨م أي بعد (٤٤) يومًا من الموعد النظامي لتقديم الإقرار لذا فإن الغرامة المنصوص عليها في المادة (٧٦) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٧) من اللائحة التنفيذية تنطبق على هذا العام .

ثانيًا : تعالج المادة (٧٧/أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية موضوع الغرامة المتوجبة الدفع في حالة التأخر 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 ثلاثين يوم تأخير, وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة 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 (ثلاثين) يوم تأخير في الحالات الآتية :

أ-التأخير في تسديد الضريبية المستحقة بموجب الإقرار .

ب-التأخير في تسديد الضريبة المستحقة بموجب ربط المصلحة .

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

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

هـ - 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 أيضا جملة مماثلة لتلك الواردة في المادة (٦٧) أي "وتحتسب الغرامة من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد", ونظرًا 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 تحتسب غرامة التأخير بنسبة ١% من الضريبة غير المسددة ابتداء من تاريخ تقديم الإقرار وحتى تاريخ السداد .

ثالثًا : أن غرامة التأخير التي تحتسب بموجب المادة (٧٧/أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية يجب أن تكون مستحقة الدفع من التاريخ الذي يصبح فيه الالتزام نهائيًا استنادًا إلى المادة (٧١/٢) من اللائحة التنفيذية والتي تتضمن أن المستحقات تعد نهائية في الحالات الآتية :

أ- موافقة المكلف على الربط .

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

ج - انتهاء الموعد 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 (٧٧/أ) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية في حال التأخر 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 نهائيا بموجب النظام , ولا يقصد من هاتين المادتين معاقبة المكلف على أي تأخير نتيجة لطول مدة الإجراءات المتبعة لدى المصلحة ولجان الاعتراض والاستئناف وديوان المظالم .

رابعًا : تعالج المادة (٧٧/ب) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٩) من اللائحة التنفيذية موضوع غرامة التهرب ولذلك فإنهما لا ينطبقان على هذا الاستئناف .

وبناءً على ما تقدم وحيث تم سداد كافة الضرائب المستحقة بموجب الإقرار الضريبي لعام ٢٠٠٧م عند تقديمه , وحيث أن هناك خلافًا فنياً مع المصلحة على تعديل نتيجة الحسابات ببنود مكافآت السلامة و تأمين تعويض العاملين ومصاريف الشحن والتخليص الجمركي , لذا يطلب المكلف أن تحتسب غرامة التأخير من تاريخ صدور قرار نهائي .

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم مطالبة المكلف بسداد غرامة تأخير بنسبة ١% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير من تاريخ تقديم الإقرار والسداد حتى تاريخ السداد وذلك استنادًا إلى المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية , أما ما ذكره المكلف من أن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ صدور قرار نهائي فإن هذا القول مردود عليه بأن غرامة التأخير ينطبق عليها ما ورد في المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل والتي تتضمن تسديد غرامة تأخير بواقع ١% من الضريبة غير المسددة عن كل (٣٠) يوم تأخير وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها , وتحتسب الغرامة من تاريخ الاستحقاق والذي تم تحديده بموجب المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية , وعليه فإن المصلحة ترى توجب غرامة تأخير على فرق الضريبة غير المسددة بواقع ١% عن كل (٣٠) يوم تأخير اعتبارًا من تاريخ تقديم الإقرار والسداد وحتى تاريخ السداد طبقًا لما نص عليه نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية بهذا الخصوص .

**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 الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات ببنود مكافآت السلامة و تأمين تعويض العاملين ومصاريف الشحن والتخليص الجمركي وذلك من تاريخ صدور قرار نهائي , في حين ترى المصلحة أن تاريخ استحقاق غرامة التأخير على فرق الضريبة يبدأ من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد , للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبعد الدراسة ورجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) بتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ 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 للنظام على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده 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 الفقرة (ج) من المادة (٧٦) من النظام قد ذكرت 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 للنظام والمتضمنة (وتشمل التعديلات التي تجريها المصلحة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة "٢" من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة) يُعد توسعًا 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 المصاريف الجائز حسمها وكذلك المصاريف غير الجائز حسمها المنصوص عليها في نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية , وبالتالي فلا تحكمه نصوص نظامية واضحة , وحيث أن 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 , وبالتالي تأييد استئناف المكلف في طلبه احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن هذا البند من تاريخ صدور قرار نهائي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

أما ما يخص تعديل نتيجة الحسابات ببندي تأمين تعويض العاملين ومصاريف الشحن والتخليص الجمركي , وحيث أن اللجنة انتهت في البندين (الثاني والثالث) من هذا القرار إلى تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات بهذين البندين, لذا فإن غرامة التأخير تسقط لسقوط أصلها .

**القرار :**

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي :

أولًا : قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبة الثالثة رقم (١٦) لعام ١٤٣٢هـ من الناحية الشكلية .

ثانيًا : وفي الموضوع :

١- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٧م ببند مكافآت السلامة البالغ (٤,٦٧٨,٢٨٥) ريالٍ لغرض احتساب الوعاء الضريبي وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

٢- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٧م ببند تأمين تعويض العاملين البالغ (٢,٢٦٤,٦٦٣) ريالٍ لغرض احتساب الوعاء الضريبي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

٣- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٧م ببند مصاريف الشحن والتخليص الجمركي البالغ (٨،٨٢٠,٤٩٦) ريالٍ لغرض احتساب الوعاء الضريبي وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

٤/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 .

٤/ب- عدم توجب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات ببندي تأمين تعويض العاملين ومصاريف الشحن والتخليص الجمركي لسقوط أصلها .

ثالثًا : يكون هذا القرار نهائيًا وملزمًا ما لم يتم استئنافه أمام ديوان المظالم خلال مدة (ستين) يومًا من تاريخ إبلاغ القرار .

وبالله التوفيق،،،