(القرار رقم ١٥٤٣ الصادر في العام ١٤٣٧هـ)

في الاستئناف رقم (١٤٥٣/ض) لعام ١٤٣٤هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٧/٤/٨هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (٤٧٣) وتاريخ ١٤٣٦/١١/٩هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (٩) لعام ١٤٣٤هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف للعامين ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٧/٢/٢٦هـ كل من: ... و...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 بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (٩) لعام ١٤٣٤هـ بموجب الخطاب رقم (٣/٢٩٥) وتاريخ ١٤٣٤/٤/٢٤هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (١١٤) وتاريخ ١٤٣٤/٥/٢٢هـ , كما قدم ما يفيد سداد 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: المكافآت.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/١/ب) بتأييد المصلحة في عدم قبول المكافآت محل الخلاف للعامين ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م كمصاريف جائزة الحسم للأغراض الضريبية وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن نظام العمل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٥١) وتاريخ ١٤٢٦/٨/٢٣هـ ينص في المادة (٥١) منه على أنه "يجب أن يكتب عقد العمل من نسختين، يحتفظ كل من الطرفين بنسخة , ويعد العقد قائمًا ولو كان غير مكتوب , وفي هذه الحالة يجوز للعامل وحده إثبات العقد وحقوقه التي نشأت عنه بجميع طرق الإثبات , ويكون لكل من الطرفين أن يطلب كتابة العقد في أي وقت , أما أعمال الحكومة والمؤسسات العامة فيقوم قرار أو أمر التعيين الصادر من الجهة المختصة مقام العقد".

كما تنص المادة (٥٢) من نظام العمل على أنه "يجب أن يحتوي عقد العمل بصورة أساسية على: اسم صاحب العمل ومكانه , اسم العامل وجنسيته , وما يلزم لإثبات شخصيته , والأجر المتفق عليه , ونوع العمل ومكانه , وتاريخ الالتحاق به , ومدته إن كان محدد المدة".

ويتضح من ذلك أن الالتزام التعاقدي بين الشركة والعامل ينشأ حتى في حالة عدم وجود عقد مكتوب بين الطرفين , ولا يشترط أن يتضمن العقد تفاصيل بنود الأجر , وأن الشركة ملزمة بدفع مكافآت للعاملين لقاء جهودهم.

والجدير بالذكر أن المادة (٢) من نظام العمل عرفت الأجر الفعلي بأنه: الأجر الأساسي مضافاً إليه سائر الزيادات المستحقة الأخرى التي تقرر للعامل مقابل جهد بذله في العمل أو مخاطر يتعرض لها في أداء عمله، ويتضمن ذلك العمولة، البدلات، الزيادات، المنحة أو المكافأة والميزات العينية.

وعليه فإن عدم الإفصاح عن بند المكافآت في عقد العمل لا يعني عدم استحقاق العامل للمكافأة إذا قررت إدارة الشركة دفع مكافآت لموظفيها.

وأضاف المكلف أن النظام الضريبي واللائحة التنفيذية لم يتضمنا أي مواد بشأن وجوب تضمين المكافآت في عقود العمل كشرط للسماح بها كمصروف جائز الحسم باستثناء ما ورد بشأن الرسوم المدرسية في الفقرة (٧) من المادة (٩) من اللائحة التنفيذية , كما يتوفر في المكافآت كافة الشروط الواردة في المادة رقم (١٢) من النظام الضريبي والمادة رقم (٩) من اللائحة التنفيذية من حيث ارتباطها بتحقيق الدخل لعامي الاستئناف، وغير مدفوعة لمساهم أو شريك، حيث تم استبعاد كافة المبالغ المدفوعة للشركاء بموجب الإقرار، كما أنها ليست ذات طبيعة رأسمالية , ومؤيدة بالمستندات.

أما بشأن ما ورد في حيثيات قرار اللجنة الابتدائية من أن لائحة تنظيم العمل لم يتم اعتمادها من وزير العمل، فيرد عليه أن لائحة تنظيم العمل ما هي إلا إجراء كاشف لواقع الحال الذي تسير عليه الشركة من اعتماد وتقرير المكافآت من صاحب الصلاحية.

إن حقوق العمال تعتبر محمية بانتمائها إلى مجموعة النظم والقوانين الحمائية التي يتم تفسيرها لصالح الجانب الضعيف وهو العمال، وفي هذا السياق فإن القرار الابتدائي قد ناقض نفسه عندما أيد حسم المكافآت للأغراض الزكوية ورفض حسم المكافآت للأغراض الضريبية , حيث ورد في القرار أن الشركة قدمت المستندات، وذلك بالرغم من أنها نفس المستندات التي تم رفضها فيما يتعلق بالشق الضريبي، الأمر الذي يتطلب أن يكون هناك وعاء ضريبي وأخر زكوي مختلف.

لكل ما تقدم يطلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات للعامين ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م ببند المكافآت.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن لائحة تنظيم العمل التي قدمها المكلف اعتمدت من وزير العمل بتاريخ ١٤٣٣/١/١٦هـ أي بعد تاريخ الربط، بالإضافة إلى أن المصلحة طلبت من المكلف عينات من عقود العمل الخاصة بالموظفين الذين دفعت لهم هذه المكافآت فتبين ما يلي:

١ـ تم اختيار عينة من خمسة موظفين عن عام ٢٠٠٦م، وقدم المكلف عقدين فقط لا يتضمن عقد أي منهما حصول الموظف على مكافآت.

٢ـ تم اختيار عينة من (١٥) موظفًا عن عام ٢٠٠٧م للنظر في عقود عملهم، فتبين أن عشرة من الموظفين لا تتضمن عقودهم بند مكافآت , وأربعة من إفراد العينة تم الدفع لهم بالزيادة عن المذكور بالعقد , وأن ما دفع لموظف واحد مطابق للموجود بالعقد بمبلغ (٤٢,٧٥٠) ريالًا، كما أن الموظفين المدفوع لهم بالزيادة عن عقودهم مع مكتب ب وليس مع المكلف، وفي ضوء ذلك لم تقبل المصلحة ـ فيما عدا مبلغ (٤٢,٧٥٠) ريال ـ حسم المبالغ المصروفة للعاملين لعدم سلامة ونظامية هذا المصروف.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم تعديل نتيجة الحسابات للعامين ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م ببند المكافآت , في حين ترى المصلحة تعديل نتيجة الحسابات بهذا البند , للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وقد اطلعت اللجنة على المستندات المقدمة من المكلف بما فيها النظام الأساس للشركة وأسماء العاملين ومبالغ المكافآت المدفوعة لهم وصور من عقود بعض العاملين.

وبعد الاطلاع 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 الأساس 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.

وبناءً عليه , وحيث ذكر المكلف في جلسة الاستماع والمناقشة أن لائحة تنظيم العمل معتمدة من وزير العمل في عام لاحق لعام الاستئناف، وبما أن عقود العاملين لا تتضمن أحقيتهم في الحصول على تلك المكافآت، لذا ترى اللجنة أن هذا البند لم تكتمل أركانه النظامية , ولذا لا يُعد من المصاريف جائزة الحسم , وبالتالي ترفض اللجنة استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات للعامين ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م ببند المكافآت.

البند الثاني: غرامة التأخير.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٢) بتأييد المصلحة في فرض غرامة التأخير على فروقات الضريبة غير المدفوعة وفقًا لحيثيات القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن الغرامة لا تتوجب إلا إذا أصبحت الضريبة نهائية وتستحق الدفع فعلًا , وقد أوضحت المادة (٦٦) من النظام الضريبي أن فرق الضريبة يصبح مستحقًا إذا وافق المكلف على الربط ولم يعترض عليه، بمعنى أن الضريبة لا تصبح مستحقة إذا اعترض عليها المكلف، ومن ثم عدم توجب غرامة عليها، كما أنه في حالة استئناف المكلف لقرار اللجنة الابتدائية فإنه سوف يسدد أو يقدم خطاب ضمان بنكي بالضريبة المستحقة بموجب الربوط التي تصدر بناءً على قرار اللجنة الابتدائية، ومن ثم يتوجب عدم احتساب الغرامات إلا بعد انتهاء مراحل التقاضي المختلفة بين المصلحة والمكلفين طبقًا للآلية الواردة بالنظام الضريبي واللائحة التنفيذية.

في حين ترى المصلحة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أنه تم فرض غرامة التأخير استنادًا إلى المادة (٧٧) من النظام الضريبي، كما أن موضوع المكافآت من الأمور المستقر عليها نظامًا، وليست محل اجتهاد أو خلاف، مما ترى معه المصلحة صحة وسلامة هذا الإجراء.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف أن تحتسب غرامة التأخير على فرق الضريبة من تاريخ صدور قرار نهائي , في حين ترى المصلحة فرض غرامة التأخير , للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة , وحيث إن بند المكافآت 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 إن اللجنة رفضت استئناف المكلف في بند المكافآت لعدم اكتمال أركانه النظامية , لذا فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتج عن تعديل نتيجة الحسابات ببند المكافآت من تاريخ صدور قرار نهائي.

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولًا: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من شركة أ على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (٩) لعام ١٤٣٤هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية.

١- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم تعديل نتيجة الحسابات لعام ٢٠٠٧م ببند المكافآت، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٢- 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.

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

وبالله التوفيق،،،