(1944)

القرار رقم (1944) الصادر في العام 1439هـ
في الاستئنافين رقم (1747و1764/ض) لعام 1436هـ

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

في يوم الاثنين الموافق 25/10/1439هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) وتاريخ 9/11/1436هـ ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئنافين المقدمين من الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) ومن شركة بكتل العربية السعودية (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بالرياض رقم (11) لعام 1436هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته الهيئة على المكلف للعام 2011م .

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 14/1/1439هـ كل من : سعد الشهراني وصالح المكحل وأسامة الموسى ، كما مثل المكلف : محمد السعيد .

وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف ، وما جاء بمذكرتي الاستئناف ,

(1944)

ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات ، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي :

<u>الناحية الشكلية</u> :

أخطرت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى بالرياض الهيئة والمكلف بنسخة من قرارها رقم (11) لعام 1436هـ بموجب الخطاب رقم (39/1/36) وتاريخ 21/3/1436هـ ، وقدمت الهيئة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة برقم (73) وتاريخ 22/4/1436هـ ، كما قدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (106) وتاريخ 21/5/1436هـ ، وقدم ضماناً بنكياً بالفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي ، وبذلك يكون الاستئنافان المقدمان من الهيئة والمكلف مقبولين من الناحية الشكلية لتقديمهما من ذي صفة خلال المهلة النظامية ، مستوفيين الشروط المنصوص عليها نظاماً .

<u>الناحية الموضوعية</u> :

البند الأول : مخصص مكافأة نهاية الخدمة المدفوع .

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/1) بتأييد وجهة نظر الهيئة في عدم قبول حسم مصروف مكافأة نهاية الخدمة لعام 2011م .

استأنف المكلف القرار فيما قضى حيال هذا البند وذكر أنه تم دفع المبالغ الموضحة أدناة إلى الموظفين مقابل مخصص نهاية ترك الخدمة وذلك وفقا لعقود العمل ونظام العمل :

(1944)

المبلغ	البيـــان
351.186	أ- مخصص نهاية الخدمة المدفوع للموظفين المنتهية خدمتهم خلال العام
1.629.774	ب- مخصص نهاية الخدمة للموظفين الموجودين عملا ببنود عقود العمل
1.980.930	المجموع :

حيث أن الهيئة خلال الفحص الميداني الذي أجرته على الشركة للسنة المذكورة أعلاه تحققت من أنه تم دفع المبالغ المذكوره اعلاه ، بالرغم من ذلك لم تسمح بحسم هذه المبالغ عند إصدار الربط الضريبي دافعة بالقول بأنه لم يتم دفع هذه المبالغ بالتوافق مع نظام العمل ، ونوضح ما يلي :

- تم دفع مكافأة نهاية الخدمة بمبلغظ (351.186) ريال ، للموظفين المنتهية خدمتهم خلال عام 2011م ، وتم احتساب هذا الاستحقاق على أساس أجر نصف شهر عن الخمس سنوات الأولى من الخدمة وأجر شهر كامل عن كل عامل لما زاد عن ذلك استناداً ، للمادتين (84) و(85) من نظام العمل .

- بعض الموظفين ومعظمهم من الجنسية الامريكية والأسترالية والكندية ، المستمرين في الخدمة تم دفع مكافأة نهاية الخدمة لهم بمبلغ (1.629.762) ريال ، وتم احتسابها في نهاية كل عام على حدة استناداً إلى ما تضمنه الفصل الأول

(1944)

والمادتين (84) و(85) من نظام العمل، والالتزام بدفعها بشكل سنوي الذي
نصت عليه عقود الموظفين .

وبناءً على ما ذكر أعلاه ، فإن مكافأة نهاية الخدمة بمبلغ (1.980.930) ريال التي دفعت للموظفين تتناسب مع نظام العمل ، ويجيز النظام الضريبي ولائحته التنفيذية حسمها ضمن
المصروفات جائزة الحسم .

وباطلاع ممثلي الهيئة على استئناف المكلف ذكروا أن خدمة مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة لا تتناسب مع المادة (87) من نظام العمل والعمال الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/21) وتاريخ 6/9/1389هـ ، وأن الهيئة تسترشد بقرار اللجنة الاستئنافية رقم (1049) لعام 1432هـ ، وبناءً عليه تتمسك بوجهة نظرها
في اعتبار هذا المصروف غير جائز الحسم .

رأي اللجنة :

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف قبول مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة لموظفين تركوا الخدمة بمبلغ (351.186) ريال وآخرين على رأس العمل بمبلغ (1.629.774)

(1944)

ريال ضمن المصروفات جائزة الحسم لعام 2011م ، في حين تتمسك الهيئة بعدم حسمها ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبالاطلاع على البيانات المستندات المقدمة تبين أن المكلف احتسب مكافأة نهاية خدمة للموظفين الذين تركوا العمل بواقع أجر نصف شهر للخمس سنوات الأولى وأجر شهرٍ كامل لما زاد عن ذلك من سنوات الخدمة ، مستنداً في ذلك إلى المواد (84) و(85) من نظام العمل ، ودفع لهم مكافأة بمبلغ إجمالي (351.186) ريال ، كما دفع لموظفين آخرين على رأس العمل في العام محل الاستئناف مكافأة نهاية خدمة بمبلغٍ إجمالي (1.629.774) ريال احتسبها وفقاً للأساس الذي احتسبت عليه مكافأة نهاية الخدمة للموظفين الذين تركوا الخدمة ، ويستند المكلف في ذلك إلى نظام العمل وعقود الموظفين التي تنص على أن تدفع مكافأة نهاية الخدمة بشكل سنوي .

وبرجوع اللجنة للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 15/1/1425هـ التي عرفت المصروفات المرتبطة بتحقيق الدخل تبين أنها تنص على "جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة ، سواء كانت مسددة أو مستحقة ، والمتكبدة خلال

(1944)

السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم عند احتساب الوعاء الضريبي باستثناء أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية ، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة الثالثة عشرة من هذا النظام ، والأحكام الأخرى في هذا الفصل وتبين أن الفقرة (أ) من المادة (13) التي حددت المصاريف غير جائزة الحسم تنص على "لا يجوز حسم" المصاريف التالية :
أ- المصاريف غير المرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة ، كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (9) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 11/6/1425هـ تنص على المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي :
1- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية :
أ- أن تكون نفقة فعليةٍ مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تُمَكِّن المصلحة من التأكد من صحتها .
ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة .
ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية .
د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية .
كما اطلعت اللجنة على نظام العمل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/51) وتاريخ

(1944)

23/8/1426هـ وتعديلاته ، وتبين أن المادة (84) تنص على إذا انتهت علاقة العمل وجب على صاحب العمل أن يدفع إلى العامل مكافأة عن مدة خدمته تحسب على أساس أجر نصف شهر عن كل سنة من السنوات الخمس الأولى وأجر شهر عن كل سنة من السنوات التالية ويتخذ الراتب الأخير أساساً لحساب المكافأة ، ويستحق العامل مكافأة عن أجزاء السنة بنسبة ما قضاه منها في العمل .

ويتبين من الأحكام النظامية أعلاه ، أن مكافأة نهاية الخدمة تستحق وتدفع عند انتهاء الخدمة (انتهت علاقة العمل) ويتخذ الراتب الأخير أساساً لحسابها ، أي أن صاحب العمل غير ملزم بصرفها إلا بعد انتهاء خدمة العامل واحتسابها يكون على أساس الراتب الأخير عند انتهاء الخدمة ، وبناءً عليه فإن اللجنة تؤيد استئناف المكلف في طلبه حسم مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة للموظفين الذين انتهت خدماتهم بمبلغ (351.186) ريال ضمن المصروفات جائزة الحسم لعام 2011م ، وترفض استئنافه في طلبه حسم مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة للموظفين المستمرين في الخدمة بمبلغ (1.629.774) ريال ضمن المصروفات جائزة الحسم لعام 2011م .

البند الثاني : إصابات العمل للموظفين بند حد التأمين بمبلغ (3.692.187) ريال ، وبند تعويض إصابات العمل بمبلغ (352.850) ريال ، وبند تأمين

(1944)

ضد الغير بمبلغ (1.386.098) ريال

قضى القرار الابتدائي في (ثانياً/2) تأييد وجهة نظر المكلف بإعتماد مصاريف التأمين على إصابات العمل من المصاريف الجائزة الحسم من الوعاء الضريبي للمكلف لعام 2011م .

استأنفت الهيئة القرار فيما قضى حيال هذا البند، وذكرت أن هذا البند يتكون من ثلاث أنواع من التأمين :

1- رفع حد التأمين بمبلغ (3.692.187) ريال .
2- تعويض إصابات العمل بمبلغ (352.850) ريال .
3- تأمين ضد الغير (1.386.098) ريال .

وأكدت الهيئة على وجهة نظرها في إضافة النوع الأول والثاني للوعاء لأن هذين النوعين من التأمين يتم تغطيتها بنظام التأمينات الاجتماعية حيث تقوم الشركة بتحميل المصاريف بنسبة 2% من قيمة الرواتب والأجور الخاضعة للتأمينات الاجتماعية لمقابلة هذين النوعين وأن قبول هذين النوعين من التأمين مرة أخرى يعتبر تكرار في التحميل على التكاليف اضافة إلى ذلك ما ورد في المادة (10) فقرة (9) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي الجديد والتي لا تجيز حسم مثل تلك المصاريف ، أما التأمين ضد الغير فقد سبق للهيئة قبوله كمصروف جائز للحسم ، كما تؤكد الهيئة ضرورة تعديل الربط بالمبالغ التي لم يتم إضافتها سهوا

(1944)

والتي اشار إليها المكلف وهي خطة التقاعد الدولية بكتل كنديين بمبلغ (443.908) ريال وصندوق إدخار أمريكا الشمالية بمبلغ (1.666.190) ريال طبقا لمضمون المادة (20) من النظام الضريبي الجديد والمادة (9) فقرة (8) من اللائحة التنفيذية حيث تعتبر هذين البندين من المصاريف غير جائزة الحسم أو التحميل بالحسابات .

وباطلاع ممثل المكلف على استئناف الهيئة ذكر أنه يتم التعاقد مع الموظفين على تأدية الخدمات للعملاء بمستوى عال من الجودة ، وهذا يتطلب تغطية بعض التعويضات غير المتاحة بموجب نظام التأمينات الاجتماعية لا سيما الموظفين الوافدين الذين يتم جذبهم للعمل ومنحهم نفس التغطية في بلدهم ، وبناءً عليه فإن هذه البنود هي تكلفة جائزة الحسم للآتي :

- تمثل البنود أعلاه مصروفات عمل عادية وضرورية بالنظر إلي حجم النشاط وطبيعة العمل ونوعية ودرجة مسؤولية هؤلاء الموظفين القائمين على تنفيذ العقود ومؤهلاتهم وخلفياتهم المهنية .
- تم تكبد التكاليف أعلاه، خلال السنوات الضريبية المحملة فيها .
- المصروفات أعلاه ، مؤيدة بمستندات بما فيها عقود العمل للموظفين .

(1944)

- غير مستثناه بموجب المادة (13) إلى المادة (21) من نظام ضريبة الدخل التي عرفت المصروفات جائزة الحسم .
- إن المصروفات التي نصت عليها الفقرة (9) من المادة (10) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ، تم التصريح عنها بعد إصدار الهيئة للربط وهي مصروفات خطة معاشات التقاعد الدولية للكنديين (بكتل) بمبلغ (443.908) ريال ، وصندوق الادخار في أمريكا الشمالية بمبلغ (1.666.190) ريال ، كما تم سداد الضريبة المستحقة عليها للهيئة ، وهي تختلف عن المصروفات محل الخلاف التي دفعت لشركات تجارية لتغطية مصروفات معينة .

وبناءً على ما ذكر أعلاه ، فإن هذه المصروفات ضرورية لتحقيق الدخل ومتكبدة في سياق الأعمال العادية ، وتعد من المصروفات جائزة الحسم
التي نطلب الموافقة على حسمها .

رأي اللجنة :

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة عدم حسم بند حد التأمين بمبلغ (3.692.187) ريال ، وبند تعويض إصابات العمل بمبلغ (352.850) ريال ضمن المصروفات جائزة

(1944)

الحسم لعام 2011م ، وكذلك تتمسك بإجراء ربط يشمل بند خطة التقاعد الدولية بمبلغ (443.908) ريال ، وبند صندوق ادخار أمريكا الشمالية بمبلغ (1.666.190) ريال ، وتوافق على حسم بند تامين ضد الغير (1.386.098) ريال ضمن المصروفات جائزة الحسم، في حين يتمسك المكلف بحسم بند حد التأمين وبند تعويض إصابات العمل ، أما بند خطة التقاعد الدولية وبند صندوق ادخار أمريكا الشمالية ، فيوافق على عدم حسمه ضمن المصروفات جائزة الحسم ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وباطلاع اللجنة على البيانات والمستندات المقدمة ، تبين أن بند حد التأمين بمبلغ (3.692.187) ريال ، وبند تعويض إصابات العمل بمبلغ (352.850) ريال ، التزام من المكلف في عقود الموظفين بتغطية تأمينية شاملة تحت نظام التأمينات الإجتماعية أو التغطية التأمينية للموظفين في بلدهم أيهما أفضل ، أما بند خطة التقاعد الدولية بمبلغ (443.908) ريال ، وبند صندوق ادخار أمريكا الشمالية بمبلغ (1.666.190) ريال ، فلم تكن ضمن بنود الربط محل الخلاف ، وإنما أفصح عنها المكلف في اعتراضه ووافق على سداد الضريبة المستحقة عنها في وجهة نظره .

وبرجوع اللجنة للمادة (12) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 15/1/1425هـ التي عرفت المصروفات المرتبطة بتحقيق الدخل تبين أنها تنص على جميع المصاريف

(1944)

العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة ، سواء كانت مسددة أو مستحقة ، والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم عند احتساب الوعاء الضريبي باستثناء أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية ، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة الثالثة عشرة من هذا النظام ، والأحكام الأخرى في هذا الفصل وتبين أن الفقرة (أ) من المادة (13) التي حددت المصاريف غير جائزة الحسم تنص على "لا يجوز حسم" المصاريف التالية :

أ- المصاريف غير المرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة ، كما تبين أن الفقرة (9) من المادة (10) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 11/6/1425هـ التي تحدد المصاريف غير جائزة الحسم تنص على "لا يجوز حسم المصاريف الآتية ومنها - حصة الموظف في صناديق التقاعد النظامية ، كصندوق معاشات التقاعد ، والتأمينات الاجتماعية ، أو صناديق التوفير والادخار" .

وحيث يتبين أن بند حد التأمين بمبلغ (3.692.187) ريال ، وبند تعويض إصابات العمل بمبلغ (352.850) ريال ، عبارة عن تغطية تأمينية محتسبة للموظفين في بلدهم وزائدة عن التغطية التأمينية المحتسبة وفقاً لنظام التأمينات الاجتماعية في المملكة ، ولم تتضمنها لوائح تنظيم العمل من وزارة العمل ، فإن اللجنة ترى أنها تعد من المصروفات غير جائزة الحسم ، ولذا تؤيد اللجنة

(1944)

استئناف الهيئة في طلبها عدم حسم هذه البنود ضمن المصروفات جائزة الحسم لعام 2011م . أما بند خطة التقاعد الدولية بمبلغ (443.908) ريال ، وبند وصندوق ادخار أمريكا الشمالية بمبلغ (1.666.190) ريال ، التي لم تكن ضمن بنود الربط محل الخلاف، وأفصح المكلف عنها في الاعتراض ووافق على سدادها ، وكذلك بند تأمين ضد الغير بمبلغ (1.386.098) ريال الذي وافقت الهيئة على حسمه ضمن المصروفات جائزة الحسم فيعد الخلاف منتهياً بشأنها .

القرار :

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي :

أولاً : الناحية الشكلية .

قبول الاستئنافين المقدمين من الهيئة ومن المكلف على قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الأولى رقم (11) لعام 1436هـ من الناحية الشكلية .

ثانياً : الناحية الموضوعية .

1/أ- تأييد استئناف المكلف في طلبه حسم مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة للموظفين الذين انتهت خدماتهم بمبلغ (351.186) ريال ضمن المصروفات جائزة الحسم لعام 2011م ، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

(1944)

ب- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة للموظفين المستمرين في الخدمة بمبلغ (1.629.774) ريال ضمن المصروفات جائزة الحسم لعام 2011م ، وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

2/أ- تأييد إستئناف الهيئة في طلبها عدم حسم بند حد التأمين بمبلغ (3.692.187) ريال وبند تعويض إصابات العمل بمبلغ (352.850) ريال ، ضمن المصروفات جائزة الحسم لعام 2011م ، وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

ب- انتهاء الخلاف على بند خطة التقاعد الدولية بمبلغ (443.908) ريال ، وبند صندوق ادخار أمريكا الشمالية بمبلغ (1.666.190) ريال ، وبند تأمين ضد الغير بمبلغ (1.386.098) ريال ، وفقاً للحيثيات الواردة في هذا القرار .

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

وبالله التوفيق ،،،

عضو	عضو	عضو
ياسر بن فضل	عبدالرحمن بن	محمد بن
نائب		رئيس

(1944)

الرئيس	اللجنة
.....	.....
سـعـــد بن	عبدالله بن