

(قرار رقم ٢٦ لعام ١٤٣٤هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية

بشأن الاعتراض المقدم من المكلف / الشركة (أ)

برقم ١٣٩٢ وتاريخ ١٤٣١/٧/١هـ

على الربط الزكوي لعام ٢٠٠٦ م .

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على رسول الله وبعد:-

إنه في يوم الأربعاء الموافق ١٤٣٤/١١/١٢هـ اجتمعت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثانية بجدة وذلك بمقرها بفرع مصلحة الزكاة والدخل والمشكلة من كل من:-

الدكتور/..... رئيسًا

الدكتور/..... عضوًا ونائبًا للرئيس

الدكتور/..... عضوًا

الأستاذ/..... عضوًا

الأستاذ/..... عضوًا

الأستاذ/..... سكرتيرًا

وذلك للنظر في اعتراض المكلف / الشركة (أ)، على الربط الزكوي لعام ٢٠٠٦م، والصادر من فرع المصلحة بجدة بتاريخ ١٤٣١/٥/١٨هـ، وقد تناولت اللجنة الاعتراض بالبحث والمناقشة في ضوء مذكرة الاعتراض المقدمة من المصلحة وبالاطلاع على ملف القضية ومحضر جلسة المناقشة المنعقدة يوم الثلاثاء الموافق ١٤٣٤/٨/٩هـ بحضور ممثلي المصلحة/..... بموجب خطاب المصلحة رقم ١٤٣٤/١٦/٤٥٩٦ وتاريخ ١٤٣٤/٧/١١هـ، وبحضور ممثل المكلف/..... سعودي الجنسية بطاقة أحوال رقم (.....) وتاريخ ١٤٢٧/٨/٦هـ.

وفيما يلي وجهتا نظر الطرفين ورأي اللجنة حولهما :

رقم وتاريخ الربط: صادر برقم (٢/٤٥٢٢/٤٨) وتاريخ ١٤٣١/٥/١٨هـ.

رقم وتاريخ الاعتراض: وارد برقم (١٣٩٢) وتاريخ ١٤٣١/٧/١هـ.

أولاً: الناحية الشكلية:-

الاعتراض مقبول شكلاً لتقديمه خلال الموعد المحدد نظاماً ومن ذي صفة.

ثانياً: الناحية الموضوعية:-

وفيما يلي نعرض لنقاط الخلاف ووجهة نظر كل من المكلف والمصلحة حيالها:

١ - خصم الموجودات المؤجرة بمبلغ (٥٤٦,٥٢٢,٥٩٤) ريال وزكاتها (١٣,٦٦٣,٠٦٤) ريال.

وجهة نظر مقدم الاعتراض

لم تقم المصلحة بخصم الموجودات المؤجرة الواردة ضمن الأصول الثابتة في الميزانية من الوعاء الزكوي ولم توضح المصلحة سبب هذا الإجراء، إن هذا البند يمثل قيمة سيارات مؤجرة للعملاء بموجب عقود إيجار لمدد قد تبلغ (٤٨) شهراً، وبالتالي فإن هذه السيارات تمثل أصول ثابتة يتم تأجيرها والحصول على إيرادات التأجير منها، وهي بهذا مثل المباني والسفن التي يجري تأجيرها للغير والحصول على إيجاراتها، حيث تقيد الإيجارات كإيرادات ويجري احتساب الاستهلاك عليها كما هو الحال في الأصول الثابتة، وبالتالي فإن هذه الأصول ليست بضاعة للبيع بل هي للتأجير ولذلك فهي لا تدرج ضمن الأصول المتداولة كمخزون لأنها ليست كذلك بل تدرج ضمن الأصول الثابتة لأنه لم يتم بيعها بل تأجيرها، كما نبين فيما يلي القيود المحاسبية التي يتم قيدها في الحسابات لإثبات عمليات التأجير وإيراداتها.

مثال:

اسم العقد	المبلغ
كلفة السيارة المؤجرة	٦٠,٠٠٠
الإيراد (الربح) من التأجير خلال مدة العقد	(١٩,٢٠٠)
إجمالي القيمة	٧٩,٢٠٠
القيمة المبقة للسيارة بعد انتهاء العقد	(١٨,٠٠٠)
إجمالي الإيجارات	٦١,٢٠٠
مدة عقد الإيجار	٤٨ شهر
الإيجار الشهري	١,٢٧٥ ريال

١- عند الاتفاق مع العميل لتأجير السيارة ويتم شراؤها وإعدادها للتجهيز كاستخراج الاستثمار واللوحة:

من د/ سيارات التأجير	٦٠,٠٠٠
إلى د/ مصدر الشراء	٦٠,٠٠٠
٢- عند إصدار العقد للعميل وتجهيز السيارة:	
من د/ أصول مؤجرة (ظاهرة في الميزانية)	٦٠,٠٠٠
إلى د/ سيارات تحت التجهيز	٦٠,٠٠٠

٣- عند استحقاق القسط الشهري:

١,٢٧٥	من د/ إيجارات مستحقة القبض
١,٢٧٥	إلى د/ الإيرادات
	٤- عند تحصيل القسط الشهري:
١,٢٧٥	من د/ النقدية/البنك
١,٢٧٥	إلى د/ إيجارات مستحقة السداد
	٥- في حال عدم تحصيل القسط أو تأخره:
١,٢٧٥	من د/ المتأخرات (ذمم مدينة أخرى)
١,٢٧٥	إلى د/ الإيجارات مستحقة القبض
	٦- الاستهلاك الشهري:
(١٨٠٠٠ - ٦٠٠٠٠)	٨٧٥ من د/ مصروف الاستهلاك
٤٨ شهر	إلى د/ مخصص الاستهلاك ٨٧٥

وفي حال عدم بيع السيارة لأية جهة بعد انتهاء عقد التأجير فيجري إجراء القيود الخاصة ببيع أصل ثابت.

وجهة نظر المصلحة

إن عدم اعتماد حسم الموجودات المؤجرة قد تم للأسباب التالية:

أ- طبقاً للتحفظات الواردة بتقرير مراقب الحسابات المؤرخ في ٢٨/٢/٢٠٠٧م، عن العام المالي ٢٠٠٦م، بعدم قيام الشركة بتصنيف عقود التأجير لديها كعقود تأجير تمويلي كما هو مطلوب بموجب المعيار المحاسبي لعقود التأجير الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، كما أنه طبقاً للمعيار المذكور، فإن عقود الإيجار تصنف كإيجار تمويلي إذا توافرت فيها أي من الحالات الواردة في الفقرة (١٠٧) من معايير المحاسبة السعودية والتي يترتب عليها تحويل جوهري لمنافع ومخاطر الملكية المتعلقة بالأصل موضوع العقد إلى المستأجر.

كما أن الأصل المؤجر إيجاراً تمويلياً لا يظل مسجلاً كأصل في دفاتر المؤجر، ويحل محله حساب آخر كاستثمارات في سيارات مؤجرة، بينما يسجل في دفاتر المستأجر كأصل، ويتم استنفاده من قبل المستأجرين وليس من قبل المؤجر وبذلك يعتبر في دفاتر المستأجر من أصوله الثابتة التي تحسم من الوعاء الزكوي للمستأجر، ولذلك فإن تم حسمه في حسابات المؤجر فسيترتب على ذلك حسم هذا الرصيد مرتين للمؤجر والمستأجر.

ب- أن نشاط الشركة هو تجارة الجملة في السيارات والآلات والمعدات بموجب سجلها التجاري الرئيسي والفرعي.

ج- طبقاً لإيضاحات مراقب الحسابات (إيضاح رقم ٧)، تتضمن الموجودات المؤجرة سيارات مسجلة باسم شركة (ب)، وهي شركة مملوكة لنفس الشركاء.

د- العقود التي تخص عام ٢٠٠٦م هي عقود صادرة من قسم التأجير للتملك، ومنها العقود التالية..... وقد صدرت عدة قرارات من اللجان الابتدائية مؤيدة للمصلحة في عدم حسم الموجودات المؤجرة إيجاراً ينتهي بالتمليك، ومنها قرار رقم (١٣) لعام ١٤٢٥هـ، وصدرت قرارات استثنائية مؤيدة للمصلحة في نفس البند ومنها القرار رقم (٥٨٨) لعام ١٤٢٦هـ والقرار رقم (٨٣٦) لعام ١٤٢٩هـ.

وفي جلسة الاستماع المناقشة أوضح ممثل المكلف أن وجهة نظره موضحة تفصيلاً في المذكرة المقدمة في جلسة الاستماع والمناقشة.

وطلب ممثلو المصلحة أن يضاف إلى وجهة نظرهم ما ورد في البند سابقاً من العقد والذي يمنح المستأجر حق شراء السيارة المستأجرة في نهاية مدة العقد، ويرى ممثلو المصلحة أن وجود هذا النص يفيد بأن العقد في جوهره هو عقد تأجير منتهي بالتملك وليس عقد تشغيلي (إيجار عادي)، وطلبت اللجنة من ممثل المكلف تفسيراً للفقرة السادسة من العقد والتي تنص على أنه (يقر المستأجر بأنه في حالة الإلغاء المبكر للعقد يطبق في حقه الحالات الخاصة بالغاء العقد كما هو موجود بالبند رقم (٦) من الشروط والتعهدات والإقرارات.... الخ). كما طلبت اللجنة من ممثل المكلف تقديم صورة من تصريح وزارة النقل الخاص بالتأجير،

وقد طلب ممثل المكلف منحه ثلاثة أسابيع للرد على استفسارات اللجنة، ووافقت اللجنة على منحه تلك المهلة.

وبالرجوع إلى المذكرة الإلحاقية المقدمة في جلسة الاستماع والمناقشة، والمؤرخة في ٩ من شعبان ١٤٣٤هـ، أوضح ممثل المكلف ما يلي:-

أ- لقد سبق وأبلغنا المصلحة بأن الشركة اتبعت معايير المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية في تصنيفها لعقود الموجودات المؤجرة على أساس أنها عقود إيجار تشغيلي يقتضى تسجيلها لدى الشركة (المؤجرة) كأصول ثابتة، وقد سبق وزودنا المصلحة بصورة من نماذج عقود التأجير المتبعة من قبل الشركة والتي هي بمثابة عقود تأجير تشغيلي، كما سبق أن أرفقنا للمصلحة صورة من المعيار رقم (٨) من معايير المحاسبة الإسلامية وهو المعيار الخاص بالمعالجة المحاسبية لعقود الإجارة حيث ينص المعيار على قيد الأصول المؤجرة لدى المؤجر سواء كانت عقود إيجار تشغيلي أو حتى عقود إيجار منتهية بالتملك كأصول ثابتة "استثمارات موجودات مؤجرة" وأن تستهلك هذه الموجودات وفق سياسة الاستهلاك التي ينتهجها المؤجر (الشركة) وأن توزع إيرادات الإيجارات بما يتناسب مع الفترات المالية التي يشملها العقد المؤجر.

ب- أن احتساب الزكاة الشرعية لا يرتبط بتطبيق المعايير المحاسبية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وتأكيداً لذلك فإن المصلحة في احتسابها للزكاة الشرعية في أحيان عديدة لا تتبع المعايير المحاسبية الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، فالمعايير المحاسبية مثلاً تقضي بإعداد حسابات ختامية موحدة للشركة وشركاتها التابعة إذا كانت الشركة تمتلك في الشركات التابعة نسبة ٥٠% أو أكثر من رأس المال في حين أن المصلحة لا تقبل بالحسابات الموحدة ما لم تكن الشركات التابعة مملوكة بالكامل للشركة، وكذلك الأمر فإن المعايير المحاسبية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تقضي بمعاملة مصاريف ما قبل التشغيل على أنها مصاريف تخص السنة التي حدثت فيها إلا أن المصلحة تقوم بتأجيلها وإطفائها على عدة سنوات، أيضاً فإن المعايير المحاسبية تقضي باعتبار أرباح وخسائر فروق العملة الأجنبية الناتجة عن تقييم العملة في نهاية العام بأنها أرباح وخسائر تخص السنة نفسها وتدرج في قائمة الدخل إلا أن المصلحة لا تقبل بذلك، وبالتالي فإن تسجيل عقود الإيجار كما هو وارد في المعيار المحاسبي الصادر من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ليس شرطاً لتحقيق الزكاة الشرعية.

ج- وفقاً للشرعية الإسلامية فإنه لا يصح وجود عقدين على عين واحدة، فالعقد الشرعي إما أن يكون عقد تأجير فقط أو عقد تملك فقط، والشركة تتبع المبادئ الشرعية في تعاملاتها التجارية، فهي على سبيل المثال تتعامل مع البنوك عن طريق المرابحة والمضاربة بدلاً من القروض التجارية ذات الفائدة، كما أن عقود التأجير قد تم إعدادها من قبل لجنة شرعية وذلك للاطمئنان بأن معاملاتها تسير وفق الشروط الشرعية وبأن عقد التأجير هو عقد تأجير فقط وليس عقد تأجير وتمليك في آن واحد.

ذكرت المصلحة في مذكرتها بأن المستأجر يقوم بقيد الأصول المستأجرة كأصل من أصوله الثابتة التي تحسم من وعائه الزكوي، وأن حسم هذه الأصول من الوعاء الزكوي للمؤجر يترتب عليه حسم هذا الرصيد مرتين للمؤجر والمستأجر لأن كلاً منهما قام بتسجيل الأصول المؤجرة كأصول ثابتة، ونوضح في هذا الخصوص بأن الشركة لا شأن لها بالطريقة التي يتبعها المستأجر في تسجيل الأصول المستأجرة من قبله، ولو أن المستأجر قام بتسجيل تلك العملية في حساباته طبقاً للمعايير الإسلامية لما كان أورها ضمن أصوله الثابتة، وإن قيامه بقيدها كأصول ثابتة طبقاً للمعايير الوضعية لا يلزم المؤجر (الشركة) باتباع نفس المعيار الذي لا يتفق مع المعايير الإسلامية الواجبة التطبيق في احتساب الزكاة الشرعية، ولا يجوز الأخذ بما يخالف الشريعة. من ناحية ثانية فإن كلاً من المؤجر والمستأجر هو شخصية اعتبارية مستقلة ولا رابط بينهما في احتساب الزكاة الشرعية.

إضافة إلى ما تقدم فإن غالبية السيارات المؤجرة يتم تأجيرها لأفراد طبيعيين لا يحتفظون بطبيعة الحال بحسابات نظامية ولا يتم تصنيف السيارات المؤجرة كأصول ثابتة في حساباتهم كما أنهم لا يحاسبون زكويًا لدى المصلحة، وبالتالي فإنه لا يوجد تكرار في خصم هذه الأصول من الوعاء لدى كل من المؤجر والمستأجر، علماً بأن المصلحة تضيف دائماً للوعاء الزكوي مصادر تمويل مثل تلك الأصول لدى كل من المؤجر والمستأجر، وأن الربط الزكوي للشركة قد شمل إضافة كافة العناصر الخاضعة للزكاة.

كما أوضح ممثل المكلف في خطابه المؤرخ في ٢٩/٨/١٤٣٤هـ، ردًا على استفسارات اللجنة ما يلي:-

طلبت لجننتكم الموقرة الترخيص الصادر من وزارة النقل والمواصلات، ونود أن نفيد بأن الشركة ليست مكتب لتأجير السيارات (ليموزين)، أو التأجير اليومي وغير مطلوب منها الحصول على ترخيص من وزارة النقل والمواصلات، من ناحية أخرى فإن الزكاة الشرعية لا يشترط لوجوبها وجود مثل هذا الترخيص، فالزكاة تتوجب متى بلغ الوعاء النصاب، وقد أخضعت المصلحة الإيرادات المحققة من الأصول المؤجرة دون أن تسأل عن الترخيص، وهذا بطبيعته ينطبق على البنود التي نتجت عنها تلك الإيرادات والتي يقتضي حسمها من الوعاء، وسواءً كان الترخيص مطلوباً من عدمه فلا علاقة لذلك بتحديد وعاء الزكاة الشرعية.

كما طلبت لجننتكم الموقرة إيضاح للبند رقم (٦) من عقد الإيجار المتعلق بحالات الإلغاء المبكر للعقد، حيث إن الشركة في الأساس تحتسب مبلغ الإيجار الشهري على افتراض أن السيارة ستبقى لدى المستأجر أربع سنوات وليس سنة أو سنتين على سبيل المثال، وإن قيام المستأجر بإلغاء العقد قبل انتهاء مدته إنما يؤدي إلى فقدان الشركة لجزء من إيرادات التأجير ونقص في قيمة الأصل لا تتساوى معه القيمة الإيجارية الشهرية المحددة في العقد للمدة الباقية من عمر الأصل، ولتعويض ذلك تقوم الشركة في هذه الحالة بإعادة احتساب الإيجار عن مدة التأجير حتى تاريخ إلغاء العقد وذلك لتعويض النقص الحاصل في قيمة الأصل، إن ما ورد في البند سادساً من عقد الإيجار من حيث إمكانية قيام المستأجر بإلغاء عقد التأجير إنما يؤكد بشكل قاطع بأن العقد المبرم هو عقد تأجير لا ينتهي بالتمليك، وللتوضيح نرفق طيه صورة من عقد إيجار مرفقاً به الشروط والإقرارات والتعهدات والالتزامات ذات العلاقة والتي تنص في جميع بنودها على كلمة المستأجر وليس المالك، ولا يوجد أي نص في عقد التأجير بإلزام المستأجر بشراء السيارة المستأجرة.

رأي اللجنة

بعد دراسة وجهتي نظر الطرفين، كما وردتا في اعتراض المكلف، ورد المصلحة عليه، وجلسة الاستماع والمناقشة، وبالاطلاع على صورة العقد رقم (١/٨٠٧٧١٦) وتاريخ ١٢/١/١٤٢٧هـ المقدم إلى اللجنة من قبل ممثل المكلف تبين منه ما يلي:-

١ - اسم المكلف: (الشركة أ) .

وترى اللجنة أن اسم الشركة (المكلف) يوضح أن طبيعة عملها هو البيع بالتقسيط وليس التأجير .

٢- اسم القسم الذي حرر العقد: (قسم التأجير للملك) .

وترى اللجنة أن هذا الاسم يدل على أن نشاط هذا القسم في جوهره تأجير منتهي بالتمليك وهو الذي يسمى محاسبيًا بالتأجير التمويلي وهو إحدى صيغ البيع بالتقسيط.

٣- في الفقرة رابعًا من العقد حددت القيمة الإيجارية للسيارة بمبلغ (٧٠,١٤٠) ريالًا، بالإضافة إلى دفعة مقدمة عند توقيع العقد مقدارها (٨,٠٠٠) ريال وهي دفعه غير مستردة، وتنص الفقرة (ج) من البند (٦) على أنه في حالة إلغاء العقد قبل موعده لأي سبب كان فإن للشركة الحق في الاحتفاظ بكامل الدفعة الأولى التي يكون قد دفعها حيث إنه معلوم أن الدفعة الأولى غير مستردة سواء كان أثناء سريان العقد أو في نهايته.

ترى اللجنة أن إلزام المستأجر بدفعة مقدمة مقدارها (٨,٠٠٠) ريال، لا يحصل عادة إلا في عمليات البيع بالتقسيط، وأما التأجير العادي فلا يتطلب مثل هذه الدفعة المقدمة، كما أن تحديد قيمة السيارة في عقد التأجير يدل على أن العملية بيع بالتقسيط لأن التأجير العادي لا يتطلب تحديد قيمة العين المؤجرة، هذا بالإضافة إلى أن الشرط على عدم استرداد الدفعة الأولى لا يكون عادة في حالة البيع التأجيري (التشغيلي) إنما في حالة البيع بالتقسيط.

٤- في الفقرة سابعًا، إذا رغب المستأجر في نهاية مدة العقد شراء السيارة موضوع العقد فلا مانع لدى الشركة من بيعها عليه بمبلغ (٢١,٣٠٠) ريال.

وترى اللجنة أن الوعد ببيع السيارة في نهاية مدة العقد على المستأجر لا يحصل في عمليات التأجير العادية وإنما يكون في حالات البيع بالتقسيط.

٥- في الفقرة ثامنًا، يوافق المستأجر على أن يتحمل الصيانة والإصلاحات الناتجة عن الاستخدام العادي والغير عادي.

وترى اللجنة أن اشتراط تحمل المستأجر تكلفة الصيانة والإصلاح لا يكون عادة في التأجير العادي (التشغيلي) إذ من يتحملها في هذه الحالة هو المؤجر وليس المستأجر.

٦- في الفقرة سادسًا، في حالة الإلغاء المبكر للعقد يطبق في حقه الحالات الخاصة بإلغاء العقد كما هو موجود بالبند رقم (٦) من الشروط والتعهدات والإقرارات الموضحة بعد، ومن الغرامات التي يتحملها المستأجر أن يعاد احتساب على المدة الفعلية حتى نهاية شهر الإلغاء كما لو كان المستأجر قام باستئجار السيارة للمدة التي استخدمها بالفعل والفرق يتحمله المستأجر.

وترى اللجنة أن هذا الشرط لا يكون ضروريًا في حالة التأجير العادي (التشغيلي) كما أن المستأجر يحق له إعادة السيارة المستأجرة في أي وقت دون أن يتحمل أي أعباء إضافية.

٧- كذلك أوضح المكلف في اعتراضه أنه عند الاتفاق مع العميل على تأجير السيارة يتم إجراء القيد المحاسبي الآتي:

xxx من د/ أصول مؤجرة

xxx إلى د/ سيارات تحت التجهيز

وهذا القيد عادة لا يتم إجراؤه في حالة التأجير التشغيلي الذي لا يطلب إجراء أي قيود محاسبية عند إبرام عقد التأجير والذي يكون عادة إيجابًا يوميًا أو شهريًا أو حتى لو كان إيجابًا طويل الأمد، لأن الأصل يظل على حاله في دفاتر المؤجر، ويسجل الإيجار كإيراد.

وقد طلبت اللجنة من ممثل المكلف تزويدها بالتفصيل الذي يسمح لها بالقيام بنشاط التأجير، فكان رد ممثل المكلف في الخطاب الإلحافي بأن الشركة ليست مكتب لتأجير السيارات أو التأجير اليومي، والواقع أن المنشآت التي تمارس نشاط

التأجير التشغيلي مطلوب منها الحصول على ترخيص لممارسة هذا النشاط بل هو شرط لممارسته، والدفع بأن المكلف ليس مكتب تأجير للسيارات والتأجير اليومي يستنتج منه أن العملية ليست عملية تأجير أصلاً.

أما ادعاء المكلف بأنه مدرج الإيجار كإيراد في دفاتره وتستهلك السيارة، فإنه بالتدقيق في القيود المحاسبية التي يعرضها المكلف يتضح أن الاستهلاك الشهري يساوي القسط المسدد والمحسوب على أساس القيمة الاستهلاكية للسيارة وأن الفرق بين القسط المسدد والاستهلاك يمثل الفائدة مقابل البيع بالتقسيط.

وقد تحفظ المحاسب القانوني على تصنيف هذه العملية كتأجير تشغيلي، وهذا دليل على عدم قناعة المحاسب القانوني بالتصنيف بهذا وأن العملية من وجهة نظره هي عملية تأجير تمويلي (بيع بالتقسيط) وذلك لأن التأجير التمويلي يعرف على أنه شراء من قبل المستأجر بتمويل من المؤجر.

من كل ما سبق ترى اللجنة أن العملية في جوهرها هي عملية تأجير تمويلي منتهي بالتملك وهي الصيغة التي أصبحت شائعة في عمليات البيع بالتقسيط ولا يغير من طبيعتها كون المكلف يسميها " تأجيراً " لأن العبرة في العقود بالمقاصد والمعاني وليس بالألفاظ والمعاني، وهي قاعدة فقهية معروفة، ذهب إليها جمهور الفقهاء.

وبناءً على كل ما سبق فإن اللجنة تؤيد المصلحة في عدم حسم قيمة الموجودات المؤجرة من الوعاء الزكوي للمكلف.

٢- استهلاك الموجودات المؤجرة بمبلغ (١٧٣,٦٤١,٠٣١) زكاتها (٤,٣٤١,٠٢٥) ريال

وجهة نظر مقدم الاعتراض

أضافت المصلحة للربح الدفترية الاستهلاكات الخاصة بالموجودات المؤجرة البالغة (١٧٣,٦٤١,٠٣١) ريال سعودي، وهذا لا يصح حيث إن الموجودات المؤجرة هي أصول ثابتة يتم تأجيرها والحصول على عوائد إيجارها والتي تدخل ضمن الأرباح الخاضعة للزكاة ويقيد حساب الاستهلاكات عليها كل سنة، وقيدتها على حساب المصاريف مثلما يتم قيد إيرادات عمليات التأجير ضمن إيرادات السنة، وأن القيود الواردة أعلاه (في البندا) توضح كيفية احتساب الاستهلاك الشهري وقيدته في الحسابات.

إن عددًا بسيطًا من سيارات التأجير صدر لها استثمارات ولوحات خلال السنة تحت اسم شركة (ب) وذلك لأنها بمثابة الشركة الأم لشركات (أ) وفي بعض الأحيان يكون فرق التقسيط واقعًا ضمن فرع لشركة (ب)، فيتم أحيانًا استخراج استثمار السيارة المؤجرة باسم تلك الشركة، وتؤكد الشركة أن هذه السيارات يتم تسجيلها في حسابات الشركة (أ) للبيع بالتقسيط فقط ولا يسجل أي منها في حسابات شركة (ب)، كما تؤكد الشركة أيضًا بأن قيمة السيارات التي كانت مسجلة باسم شركة (ب) تكاد لا تذكر ومبلغها بسيط، وعلى كل حال فقد أبلغت الشركة كافة فروعها بأن يتم تسجيل السيارات المؤجرة باسم الشركة وليس باسم غيرها، وتم تطبيق ذلك اعتبارًا من عام ٢٠٠٧م.

وجهة نظر المصلحة

لم يتم اعتماد حسم استهلاك الموجودات المؤجرة في دفاتر المؤجر استنادًا لمضمون المعيار المحاسبي لعقود التأجير الصادر من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين الصادر في عام ٢٠٠١م واعتماد حسمها في دفاتر المستأجر، وأنه سيترتب على حسم الاستهلاك في دفاتر المؤجر حسمها في دفاتر المستأجر الازدواج في احتساب الاستهلاك، وهذا البند متعلق بالبند السابق كما أوضحنا ذلك آنفًا باعتبار هذه السيارات مؤجرة تأجيرًا منتهي بالتملك.

رأي اللجنة

يطالب المكلف بقبول هذا البند لأنه يرى أنه يمثل استهلاك أصول ثابتة مؤجرة، وترى اللجنة عدم قبول هذا البند كمصروف لأنه سيترتب على ذلك حسم الاستهلاك في دفاتر المؤجر والمستأجر، وهو ازدواج لا يمكن قبوله، وبما أن اللجنة لم تقبل معالجة المكلف لعملية التأجير على أنها تأجير تشغيلي واعتبرتها تأجيرًا رأسماليًا، لأن جوهر العملية هو بيع بالتقسيط وفقًا

للأسباب التي أوردتها اللجنة في البند السابق، فإنه ليس من حق المكلف تحميل قائمة دخله بمصروف الاستهلاك لأن الأصول المستهلكة هي في واقع الأمر أصول مبيعة وبذلك يكون من يحق له استهلاكها هو المستأجر (المشتري) وليس المؤجر (البائع)، غير أن اعتبار العملية عملية بيع بالتقسيط يقتضي أن يتم تحميل قائمة الدخل بتكلفة المبيعات، ولكن المعالجة المحاسبية التي اتبعتها المكلف لم تفعل ذلك، ومعنى هذا أن إيرادات المبيعات الذي تمثله الأقساط المحصلة لا يقابله تكلفة مبيعات وهذا خطأ يجب عدم الوقوع فيه، ونظرًا لأن المكلف لم يقيم بإعداد حساباته كما كان يجب وكما يقتضي به معيار المحاسبة عن عقود الإيجار الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، فإن من الصعب تحديد تكلفة مبيعاته بصورة دقيقة، ولكن نظرًا لأن المكلف أوضح في اعتراضه على البند السابق أن قسط الاستهلاك الشهري هو عبارة عن القيمة الاستهلاكية للسيارة مقسومة على عدد الأقساط، وأن القسط الشهري الذي يدفعه العميل يتألف من جزأين: الأول يمثل الاستهلاك وهو مساوٍ للتكلفة، والثاني يمثل الربح، فإن اللجنة ترى اعتبار مصاريف الاستهلاك بمثابة تكلفة المبيعات، ولذلك فإن اللجنة ترى قبول مصروفات الاستهلاك كبدل جائر الحسم من الوعاء الزكوي للمكلف باعتبارها تكلفة مبيعات.

٣- مكافآت أتعاب الإدارة بمبلغ (١١,٣٥٣,٣٩٢) ريال وزكاتها (٢٨٣,٨٣٤) ريال.

وجهة نظر مقدم الاعتراض

أضافت المصلحة للربح الدفترى مكافأة الإدارة البالغة (١١,٣٥٣,٣٩٢) ريال سعودي، حيث نفيد بأن هذا المبلغ لم يدفع للشريك بل دفع للرئيس التنفيذي للمجموعة نظير إدارته للشركة بشكل فعلي، وهناك فتوى صادرة تقضي بمنح الشريك المدير أو المدير القائم بإدارة العمل رواتب ومزايا مماثلة لتلك المدفوعة للمدير غير الشريك، إن تلك المكافأة مدفوعة إلى..... الرئيس التنفيذي للشركة وهو ليس شريكًا، وتعتبر هذه المكافأة في حكم المكافأة المدفوعة للموظفين، وحتى لو افترضنا أنها مدفوعة إلى شريك فإنما يقتضي على الأقل تحديد مبلغ معين له نظير إدارته للشركة وذلك حسب الفتوى المذكورة وخطاب الإدارة العامة للزكاة والدخل بهذا الخصوص.

وجهة نظر مقدم الاعتراض

تم صرف مبلغ المكافأة للشريك غير المباشر في الشركة وهو الرئيس التنفيذي للشركة، وهو بذلك يعد توزيع للربح وليس تكلفة عليه، وهو ما أكدته القرار الوزاري رقم ٤٧٩٥/٣ وتاريخ ١٤٠٩/٧/١٤ هـ، وبُلبغ بتعميم المصلحة رقم ٦/٨١ في ١٤٠٩/٧/٢٢ هـ، وتعميم المصلحة رقم ١/١٣٤٠٧ في ١٣٩٤/١٠/٢ هـ، هذا وقد تم تطبيق مضمون الفتوى رقم ٢٢٦٤٤ في ١٤٢٤/٣/٩ هـ بحسم مبلغ (٤٥,٠٠٠) ريال شهريًا كراتب المثل وعدم اعتماد الفرق البالغ (١١,٣٥٣,٣٩٢) ريال.

رأي اللجنة

بالرجوع إلى الفتوى الشرعية رقم ٢٢٦٤٤ وتاريخ ١٤٢٤/٣/٩ هـ الصادرة عن رئاسة إدارة البحوث العلمية والإفتاء، وإلى خطاب المصلحة رقم ٩/٦٠١٧ وتاريخ ١٤٢٦/١٢/٣٠ هـ القاضي بقبول حسم راتب الشريك المدير من الوعاء الزكوي على أن يكون في حدود راتب المثل، ونظرًا لصعوبة تحديد راتب المثل، فإن اللجنة رأت الاستئناس باللوائح التنفيذية لنظام التأمينات الاجتماعية الصادرة عن المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية، (المادة ١٦) التي تنص على ما يلي " يخضع لحسم الاشتراك المنصوص عليه في المادة (١٨) من النظام، ما يتقاضاه العامل المشترك نظير عمله.... وبما لا يتجاوز (٤٥,٠٠٠) خمسة وأربعين ألف ريال شهريًا ".

وبما أن مصلحة الزكاة والدخل قامت باعتماد راتب المثل بواقع (٥٤٠,٠٠٠) ريال سنويًا، فإن اللجنة تؤيد الإجراء الذي اتبعته المصلحة في معالجة هذا البند.

٤- مكافآت الموظفين بمبلغ (٨,١٢٣,٥٨٩) ريال وزكاتها (٢٠٣,٠٨٩) ريال.

أضافت المصلحة إلى صافي الربح الدفترى مكافآت الموظفين البالغة (٨,١٢٣,٥٨٩) ريال سعودي، ونفيد بأن المبلغ المذكور يمثل مكافآت نصف سنوية تخص موظفي الشركة وحسب ما يلي:-

أ - أوجب المصلحة لقبول مكافآت الموظفين تقديم لائحة المكافآت والجزاءات معتمدة من وزارة العمل ونرفق اللائحة المطلوبة للشركة المعتمدة بالقرار الوزاري رقم ٥٩ وتاريخ ١٤٠١/٢/١هـ، وهي باسم مؤسسة (ب) ونفيد بأن اللائحة كانت قد صدرت لمؤسسة (ب) التي تحولت فيما بعد إلى شركة (ب) والتي تفرعت عنها شركات المجموعة التي هي جميعها تحت إدارة مشتركة ومن ضمنها الشركة موضوع هذا الخطاب، وقد قبلت المصلحة بهذه اللائحة بالنسبة لشركات المجموعة، وإن الشركة موضوع هذا الخطاب هي إحدى شركات المجموعة، إضافة إلى ذلك فإن هذا المبلغ يمثل مصاريف تخص سنة الربط وقد خرجت من ذمة الشركة قبل مضي الحول، وبالتالي فإنه يقتضي قبولها كمصاريف.

ب- إن هذه المكافآت يتم صرفها لموظفي الشركة وفقاً لأسس محددة ومعايير تقييم دقيقة لأداء كل موظف، وهي تعتبر جزءاً من رواتب الموظفين حيث إن سياسة الشركة هي تحديد راتب متدني للموظفين وتعويضهم بالمكافآت حتى تضمن الشركة التزامهم واجتهادهم في العمل، وبالتالي فإن هذا المبلغ يمثل مصاريف فعلية شأنها شأن غيرها من المصاريف التي يقتضي قبولها كمصروف بغض النظر عما إذا كان هناك لائحة المكافآت والحوافز المنصوص عليها في نظام العمل والعمال من عدمه، حيث إن تلك اللائحة ليست شرطاً لقبول المصروف لأن الزكاة الشرعية لا تجب فيما تم إنفاقه وخرج من ذمة الشركة قبل مضي الحول، وبالتالي فإنه يقتضي قبول مكافآت الموظفين كمصروف واجب الحسم من الوعاء الزكوي، وعلى كل حال وكما أشرنا أعلاه فإن لائحة الجزاءات والمكافآت موجودة وقبلت بها المصلحة لشركات المجموعة.

وجهة نظر المصلحة

حسب ما ورد في المنشور الدوري رقم (١٣) لعام ١٣٧٦هـ، ورقم (٣) لعام ١٣٨٩هـ، فإنه من شروط قبول المصروف أن يكون لازم وضروري للنشاط ومتعلق مباشرة بتحقيق الإيرادات، وطبقاً للمادة (١٢، ١٣) من نظام العمل والعمال الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٥١/م) لعام ١٤٢٦هـ فإنه يجب على صاحب العمل الذي يستخدم عشرة عمال فأكثر أن يكون لديه لائحة بالجزاءات والمكافآت وشروط توقيعها أو فسخها معتمدة من قبل وزير العمل، وحيث إن اللائحة المقدمة من المكلف باسم مؤسسة (ب) المعتمدة بالقرار الوزاري رقم ٥٩ وتاريخ ١٤٠١هـ، وأن الشركة محل الاعتراض قد أعدت لائحة خاصة بها وجاري اعتمادها وتصديقها من قبل وزارة العمل فإن هذا المصروف لا يعد مصروفاً نظامياً واجب الحسم إلا بعد اعتماد لائحة الجزاءات والمكافآت الخاصة بها، ومجرد واقعة الصرف لا تعني قبول المصروف زكويًا وقد تأيد إجراء المصلحة بعدة قرارات استئنافية منها، القرار رقم (٣٧٨) لعام ١٤٢٢هـ والقرار رقم (٥٢٤) لعام ١٤٢٥هـ.

وفي جلسة الاستماع والمناقشة طلبت اللجنة من ممثل المكلف عينة من إثبات صرف تلك المكافآت للموظفين وقد وعد ممثل المكلف بتقديمها خلال المهلة الممنوحة.

وقد رود خطاب ممثل المكلف بتاريخ ١٤٣٤/٨/٢٩هـ الذي ذكر فيه:

كما طلبت لجنّتكم الموقرة صور المستندات المؤيدة لصرف مكافآت الموظفين، ونفيدكم بأن المصلحة رفضت مكافآت الموظفين استناداً إلى عدم وجود لائحة مكافآت وجزاءات معتمدة من وزارة العمل، وقد أوضحنا بأن الشركة قامت بصرف تلك المكافآت في ظل لائحة المكافآت والجزاءات المعتمدة باسم مؤسسة (ب) المعتمدة بالقرار الوزاري رقم ٥٩ وتاريخ ١٤٠١/٢/١هـ، والتي انبثقت عنها جميع شركات مجموعة (ب)، ومن بينها الشركة موضوع هذا الخطاب والتي قبلت بها المصلحة في السابق، وبالرغم من قناعة الشركة بأن اللائحة المذكورة تكفي لاعتماد المكافآت كمصاريف مقبولة، إلا أن الشركة رغبة منها في التأكيد وتلبية طلبات المصلحة فقد حصلت على لائحة خاصة بها معتمدة من وزارة العمل برقم ١٣٣٨/١١/ع وتاريخ ١٤٣٣/٤/٣هـ، وقد زدونا لجنّتكم الموقرة بصورة منها. إن مكافآت الموظفين هي جزء من رواتبهم

ومنصوص عليها في عقود التوظيف وأن كافة شركات (أ) تأخذ في اعتبارها تلك المكافآت عند تحديد الرواتب للموظفين لضمان جودة وكفاءة الأداء، وهي بالتالي مصاريف ضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للزكاة وتنطبق عليها جميع عناصر القبول. إن المكافآت يتم عادة صرفها للموظفين بصفة سرية وبموجب قائمة ترسل للبنك المختص لتحويلها لحسابات الموظفين المستحقين لها.

وهذا الرد من المكلف أغفل ما طلبته منه اللجنة في جلسة الاستماع والمناقشة وهو تزويدها بعينة من مستندات صرف تلك المكافآت للموظفين.

رأي اللجنة

بما أن اللجنة طلبت من المكلف تزويدها بعينة من إثبات صرف تلك المكافآت للموظفين، وقد ورد رد المكلف دون أن يتضمن تزويد اللجنة بالمطلوب، فإن اللجنة لا يمكنها تأييد المكلف في مطالبته باعتبار هذا البند مصروفًا جائز الحسم وتؤيد المصلحة في الإجراء الذي اتبعته.

القرار

أولاً: قبول الاعتراض المقدم من المكلف / الشركة (أ) على الربط الزكوي للعام ٢٠٠٦م من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية:

- ١ - تأييد المصلحة في عدم خصم الموجودات المؤجرة من الوعاء الزكوي للمكلف وفقًا لحثيات القرار.
- ٢ - تأييد المكلف في حسم الاستهلاك كبند جائز الحسم من الوعاء الزكوي باعتبارها تكلفة مبيعات؛ وفقًا لحثيات القرار.
- ٣ - تأييد المصلحة في الإجراء الذي اتبعته لبند مكافأة أتعاب الإدارة؛ وفقًا لحثيات القرار.
- ٤ - تأييد المصلحة في إضافة بند مكافآت الموظفين للوعاء الزكوي؛ وفقًا لحثيات القرار.

ثالثًا: بناءً على ما تقضي به المادة (١٢) من القرار الوزاري رقم ٣٩٣ لعام ١٣٧٠ وتعديلاتها من أحقية كل من

المصلحة والمكلف في الاعتراض على القرار الابتدائي بتقديم الاستئناف مسبقًا إلى اللجنة الاستئنافية الزكوية الضريبية خلال ثلاثين يومًا من تاريخ استلام القرار على أن يقوم المكلف قبل قبول استئنافه بسداد الزكاة المستحقة عليه أو تقديم ضمانًا بنكيًا للمصلحة طبقًا لقرار لجنة الاعتراض الابتدائية، فإنه يحق لكلا الطرفين الاعتراض على هذا القرار خلال ثلاثين يومًا من تاريخ استلامه، وذلك بتقديم الاستئناف مباشرة من قبل المكلف أو من يمثله إلى اللجنة الاستئنافية بالرياض.