(القرار رقم ١٥٣٣ الصادر في العام ١٤٣٧هـ)

في الاستئناف رقم (j/١١٤٧) لعام ١٤٣١هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٧/٣/١٠هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (٤٧٣) وتاريخ ١٤٣٦/١١/٩هـ والمكلفة بخطاب معالي وزير المالية رقم (٢٢) وتاريخ ١٤٣٧/١/١هـ القاضي باستمرار اللجنة في نظر استئنافات المكلفين والمصلحة قرارات لجان الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية فيما يخص الزكاة وكذلك فيما يخص الضريبة مما يدخل ضمن النطاق الزمني لسريان نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) وتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ وتعديلاته وفقًا لما جاء في الفقرة (ب) من المادة (٨٠) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة أ (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بجدة رقم (٢٠) لعام ١٤٣١هـ بشأن الربط الزكوي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على المكلف لعام ٢٠٠٥م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٢/١٠/٢٧هـ 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 الثانية بجدة المكلف بنسخة من قرارها رقم (٢٠) لعام ١٤٣١هـ بموجب الخطاب رقم (٢/١٢٢/ص/ج) وتاريخ ١٤٣١/٦/٣هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيد لدى هذه اللجنة برقم (٦٥٥) وتاريخ ١٤٣١/٧/١٧هـ , كما قدم ضمانًا بنكيًا صادرًا عن مجموعة ب برقم ..... وتاريخ ١٤٣١/٧/٢٠هـ بمبلغ (٣,٣٣٠,٠٢٥) ريال، وذكر أنه استلم قرار اللجنة الابتدائية بتاريخ ١٤٣١/٦/١٨هـ وقدم صورة من خطاب إدارة البريد بما يفيد استلام المادة البريدية رقم(١٢٢/ص/١/٢) من قبل مندوب المكلف بتاريخ ١٤٣١/٦/١٨هـ , 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: الاستثمارات في السيارات المؤجرة وسيارات تحت التأجير.

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/١) بتأييد المصلحة في عدم حسم صافي الاستثمار في السيارات المؤجرة وسيارات تحت التأجير من الوعاء الزكوي لعام ٢٠٠٥م.

وقد استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه قد دأبت مصلحة الزكاة والدخل وتابعتها اللجنة الابتدائية في قرارها محل الاستئناف على تسمية عقود الإيجار العادية التي تبرمها الشركة باسم عقود الإيجار المنتهي بالتمليك أو البيع بالتقسيط وعلى تسمية الأجرة الشهرية بالأقساط وعلى تسمية مجموع بدلات الإيجار (الأجرة الإجمالية) بقيمة السيارات , وقد نفت الشركة هذين الأمرين أكثر من مرة وتم التأكيد عليه في مذكرة الاعتراض أمام اللجنة الابتدائية وقدم المكلف نسخة من عقد الإيجار الذي تبرمه الشركة في معرض تأجيرها للسيارات حتى يتبين وجه الصواب في هذا الأمر بأنه ليس إيجارًا منتهيًا بالتمليك وليس بيعًا بالتقسيط وقطعًا لأي مجالٍ للنقاش أو التأويل وعلى سبيل الجدل وبغرض المناقشة لا أكثر فإن هذه العقود كانت عقود إيجارٍ منتهٍ بالتمليك وعلماء الشريعة الإسلامية يقطعون بأن هذه العقود هي عقود إيجار وتسري عليها أحكام الإيجار لا البيع غير أن بعضهم يراها إجارة فاسدة وبعضهم الآخر يراها صحيحة ويرى أن شرط التمليك بعد مدة من بدء سريان عقد الإيجار ليس إلا مجرد وعد وأنه ليس شرطًا ملزمًا للمؤجر وتم الاستشهاد على ذلك بقرارٍ صريحٍ لمجمع الفقه الإسلامي ولكن اللجنة الابتدائية لم تنظر إلى ذلك وذهبت في قرارها إلى ترجيح تكييف الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لهذا النوع من العقود على تكييف علماء الإسلام ومجمع الفقه الإسلامي وعللت هذا الترجيح بأن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين منشأة بموجب نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٢) وتاريخ ١٤١٢/٥/١٣هـ الذي خولها حق إصدار معايير المحاسبة والمراجعة التي تحدد المعالجات المحاسبية التي تعكس جوهر وواقع المعاملات المالية ويرى المكلف أنه قد يكون للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من المبررات ما يحملها على اعتماد هذا المعيار المحاسبي أو ذاك تبعًا لمستجدات تجارية واقتصادية عالمية أو إقليمية ولكن بالمقابل فإن الشركة لا تفهم موقف مصلحة الزكاة والدخل ولا تجد لها أي مبرر يحملها على تغيير أحكام الزكاة الشرعية الإسلامية تبعًا لتغير المعيار المحاسبي , وسبق أن بينت الشركة في لائحة الاعتراض أمام اللجنة الابتدائية أن الشركة ملزمة بإتباع معيار المحاسبة عن عقود الإيجار التي تبرمها وأن مدققي الحسابات ملزمون كذلك بمراقبة حسن التزام الشركة بهذا المعيار ولكن مصلحة الزكاة والدخل غير ملزمة بهذا المعيار أصلًا بل يجب أن يكون مصدرها في تحديد الأموال الخاضعة وغير الخاضعة للزكاة الأمور الشرعية التي يجب على مصلحة الزكاة والدخل أن تستمدها من القرآن والسنة أو من اجتهادات المذاهب الفقهية وليس من هذا المعيار المحاسبي , والواضح في القضية هو تغير موقف مصلحة الزكاة والدخل من بعض الأموال التي تجب فيها الزكاة ومن بعض أنواعها وشروط وجوبها بتأثير من معيار المحاسبة عن عقود الإيجار الجديد المشار إليه أعلاه بدليل اختلاف الربط الزكوي لديها في الفترة السابقة على صدور هذا المعيار عنها في الفترة اللاحقة لصدوره وهذا أمرٌ مخالف للشريعة , والشركة تؤكد على أمرٍ هامٍ جدًا وهو أن الشريعة الإسلامية تعد عقد الإيجار المنتهي بالتمليك عقد إيجار تسري عليه أحكام الإجارة طوال مدته وأن عدم التنبه إلى هذا الفرق بين الحكمين القانوني الوضعي من جهة والشرعي الإسلامي من جهةٍ أخرى هو سبب المشكلة التي وقعت فيها مصلحة الزكاة والدخل فاضطرب موقفها بين الفترة السابقة لصدور هذا المعيار الجديد والفترة اللاحقة لصدوره ولقد حسمت اللجنة الابتدائية بعباراتٍ صريحة من قرارها محل الاستئناف جدلًا واسعًا حول جوهر الخلاف فقد أعلنت أن موقف مصلحة الزكاة والدخل قد تغير بعد صدور معيار المحاسبة الجديد في عقود الإيجار وهو إعلانٌ هام جدًا في هذا المقام لأنه يؤكد عدم سلامة موقف مصلحة الزكاة والدخل من الناحية الشرعية، وبالتالي عدم جواز تأييدها فيه، وواضحٌ أن مصلحة الزكاة والدخل تتبع المعيار المحاسبي أينما سار بصرف النظر عن موافقته أو مخالفته للتكييف الشرعي الإسلامي للعقد، فقد ذكرت اللجنة أن هذا النوع من عقود الإيجار حسب المعيار القديم كان يعالج على أنه عقد إيجار تشغيلي وأنه كان يترتب على ذلك ظهور صافي قيمة الاستثمار في السيارات المؤجرة على أنه أصلٌ ثابت في دفاتر المؤجر "وهو هنا الشركة" وهذا الكلام الصحيح والدقيق يعني بالمقابل أن هذا النوع نفسه من عقود الإيجار حسب المعيار الجديد أصبح يعالج على أنه عقد إيجار تمويلي وأنه يترتب على ذلك عدم ظهور صافي قيمة الاستثمار في السيارات المؤجرة كأصلٌ ثابت في دفاتر المؤجر"أي الشركة" ومعنى هذا أيضًا أنه لم يعد متاحًا للشركة عند إعدادها للقوائم المالية والإيضاحات حسب المعيار الجديد أن تظهر صافي قيمة الاستثمار في السيارات المؤجرة على أنه أصلٌ ثابت في دفاترها لأن المعيار الجديد لا يعتبر هذه العقود إيجارًا تشغيليًا أصلًا وكيف يتصور شخص أن يوجب المعيار الجديد اعتبار

هذه العقود إيجارًا تمويليًا ثم يمكن الشركة من إظهار صافي قيمة الاستثمار في السيارات المؤجرة على أنه أصل ثابت في دفاترها ومع أن هذا الأمر أوضح وأجلى من أن يخفى على متأمل إلا أن مصلحة الزكاة والدخل واللجنة الابتدائية غفلتا عنه وقالتا إن الشركة تعترف في قوائمها المالية بأن هذا الإيجار تمويلي واستدلتا على ذلك بأن الشركة لم تدرج صافي قيمة الاستثمار في السيارات المؤجرة على أنه أصلٌ ثابت في دفاترها ولم تحتسب منه نسبة الإهلاك السنوية المتعارف عليها في الأصول الثابتة وقد فات عليهما معًا أن الشركة لا تستطيع أن تخرج في إعدادها لقوائمها المالية عن معايير المحاسبة الصادرة والمعتمدة من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لأنها لو فعلت ذلك لما صادق على حساباتها و قوائمها المالية أي محاسب قانوني ولرفضت الجهات الحكومية المختصة هذه الحسابات والقوائم المالية وفي مقدمتها مصلحة الزكاة والدخل وفي الوقت نفسه فإن وزارة التجارة ومصلحة الزكاة والدخل وغيرهما من الجهات الحكومية المعنية لا تقبل أي قوائم مالية إلا إذا كانت مصدقة من محاسب قانوني معتمد وهكذا فإن الشركة عندما تصف عقود الإيجار في قوائمها المالية بأنها تمويلية فإنها لا تفعل ذلك باختيارها ولا بحسب تكييفها لهذا الإيجار ولا بحسب نيتها الحقيقية عندما تقوم بشراء السيارات ثم بتأجيرها وإنما تفعل ذلك لأنها مضطرة ومحكومة ومكرهة ولذلك فإنه لا يصح أن يقال هنا إن الشركة تقر بنفسها في قوائمها المالية بأن عقود الإيجار هذه تمويلية ولو كانت الشركة تملك الاختيار لاختارت تكييفه بالإيجار التشغيلي ولكن الشركة ملزمة بمراعاة معايير المحاسبة , وأضاف المكلف أنه قد يطرح سؤالٍ عن قيام أو عدم قيام الشركة باحتساب نسبة إهلاك سنوية خاصة على السيارات محل التأجير وذلك لمعرفة موقف الشركة الفعلي ونظرتها الحقيقية لحقيقة ملكيتها لهذه السيارات ولحقيقة عقود الإيجار التي تبرمها على اعتبار أنها إن كانت تقوم باحتساب نسبة الإهلاك السنوية على هذه السيارات فهذا يدل على أنها تعتبرها أصولًا من أصول الشركة وبالتالي يكون إيجارها رأسماليًا وإن كانت لا تقوم باحتساب هذه النسبة فهذا يدل على أنها لا تعتبرها من الأصول وبالتالي يكون إيجارها تمويليًا ولبيان هذا الموضوع بالشكل الصحيح فإن الشركة كانت تحتسب عن هذه السيارات نسبة إهلاك سنوية بقصد إطفاء أو استرداد قيمتها محاسبيًا عندما كانت معايير المحاسبة السعودية تتيح لها تصنيف هذه السيارات على أنها أصول ثابتة وعندما كانت تتيح لها تصنيف عقود إيجارها على أنها تشغيلية والقوائم المالية للسنوات ١٩٩٩م و٢٠٠٠م و٢٠٠١م تشهد بذلك ولكن معايير المحاسبة الجديدة عندما منعتها من تصنيف هذه السيارات على أنها أصول وأكرهتها على تصنيف هذه العقود على أنها تمويلية حالت بينها وبين احتساب نسبة الإهلاك السنوية على هذه السيارات بغية إطفاء قيمتها أو استردادها وبصرف النظر عن كل ما سبق، فإن عقود هذه السيارات هي عقود إيجار والزكاة على الإيجار معروفة ولا تحتاج إلى بسطٍ أو بيان والشريعة الإسلامية لم تفرق بين عقد إيجار تشغيلي وعقد إيجار تمويلي لا في أحكام الزكاة ولا في غيرها وبالتالي فإن تسمية هذا العقد بأنه تشغيلي أو تمويلي يجب ألا يخرجه على كل حال عن كونه عقد إيجار ويجب بالتالي أن يبقى خاضعًا لأحكام زكاة بدلات أو أقساط الإيجارات إذا استوفيت وبلغت النصاب وحال عليها الحول لا أكثر ولا أقل كما أن أحدًا من علماء الشريعة لم يقسم أو يصنف عقود التأجير إلى قسمين أو صنفين أحدهما تشغيلي والآخر تمويلي وعلى هذا فالإجماع منعقدٌ شرعًا على أن الإيجار في الإسلام فيما يخص الزكاة عقدٌ واحدٌ لا غير وأن الزكاة لا تجب إلا فيما يتم تحصيله من بدلات الإيجار إذا بلغت النصاب وحال عليها الحول وبذلك يتبين أن دخول المصلحة ومن بعدها اللجنة الابتدائية في جدلٍ حول كون عقود التأجير في الشركة تشغيلية أم تمويلية والحكم بأن الزكاة الشرعية تختلف في عقود الإيجار التشغيلي عن عقود الإيجار التمويلي لا أساس ولا أصل له في الشريعة وقدم المكلف صورًا لنموذج عقد الإيجار الذي تبرمه الشركة مع مستأجري السيارات وصورًا لنماذج من البلاغات التي تتقدم بها إلى شرطة المرور لتعقب السيارات التي يتخلف أصحابها عن تسديد إيجاراتها الشهرية لمصادرتها وإعادتها إلى الشركة باعتبارها المالكة شرعًا ونظامًا لهذه السيارات فضلًا عن التزامها بالتأمين على السيارات المؤجرة وببقائها على اسمها في السجلات الرسمية ويرى المكلف أن كل هذا يقطع بأن العقود التي تبرمها الشركة مع عملائها إنما هي عقود إيجارٍ بحتة وأن هذه السيارات هي من الأصول الثابتة التشغيلية التي تشغلها الشركة بقصد تحقيق ربح كما قدم المكلف صورة من القوائم المالية للسنوات ١٩٩٩م و٢٠٠٠م و٢٠٠١م ويظهر منها أن الشركة لم تكن تصنف عقود الإيجار لديها صنفين تشغيلي وتمويلي وإنما كانت تعتبرها عقود إيجار

فقط، وكانت تقيد السيارات المؤجرة ضمن أصولها الثابتة وكانت مصلحة الزكاة والدخل تفرض الزكاة الشرعية على ما يتم تحصيله من بدلات الإيجار فقط ولا يخفى أن قيام الشركة بإعداد قوائم مالية خاصة للأغراض الداخلية، بما يتوافق مع حقيقة ملكيتها للسيارات التي تؤجرها كأصولٍ ثابتة ومع حقيقة عقود الإيجار التشغيلية التي تبرمها مع المستأجرين وبهدف عرضها على مصلحة الزكاة والدخل سيؤدي إلى إرباكات محاسبية كبيرة خاصةً وأنها تتبع في عملها أحدث برامج المحاسبات الإلكترونية التي يصعب تعديلها لتلائم هذه الأهداف ومع ذلك فإن الشركة تمكنت دائمًا من عرض وعائها الزكوي على مصلحة الزكاة والدخل، شاملًا كل الأموال التي تجب فيها الزكاة شرعًا ولكن مصلحة الزكاة والدخل أعرضت عن كل هذا وحصرت بحثها في القوائم المالية المعدة وفقًا للمعيار المحاسبي الجديد وبمصطلحات لا يكاد يستبين المعنى الشرعي منها وأقحمت في الوعاء الزكوي مبالغ لا تجب فيها الزكاة شرعًا فحدث الخلاف بين الطرفين. وحتى لو تمت مسايرة المصلحة وفرض جدلًا أن الشركة تبرم عقود إيجارٍ منتهية بالتمليك فإن مجلس مجمع الفقه الإسلامي الدولي قد سبق له بحث عقد الإيجار المنتهي بالتمليك وأصدر في الرياض قراره رقم (١٢/٤/١١٠) وكان مما جاء في هذا القرار أن الإيجار المنتهي بالتمليك يكون جائزًا بالشروط التالية:

١- وجود عقدين منفصلين يستقل كل منهما عن الآخر زمانًا بحيث يكون إبرام عقد البيع بعد عقد الإجارة أو وجود وعد بالتمليك في نهاية مدة الإجارة.

٢- أن تكون الإجارة فعلية وليست ساترة للبيع.

٣- أن يكون ضمان العين المؤجرة على المالك لا على المستأجر وبذلك يتحمل المؤجر ما يلحق العين من ضرر غير ناشئ من تعد المستأجر أو تفريطه ولا يلزم المستأجر بشيءٍ إذا فاتت المنفعة.

٤- إذا اشتمل العقد على تأمين العين المؤجرة فيجب أن يكون التأمين تعاونيًا إسلاميًا لا تجاريًا ويتحمله المالك المؤجر وليس المستأجر.

٥- يجب أن تطبق على عقد الإجارة المنتهية بالتمليك أحكام الإجارة طوال مدة الإجارة وأحكام البيع عند تملك العين.

٦- تكون نفقات الصيانة غير التشغيلية على المؤجر لا على المستأجر طوال مدة الإجارة.

وهذا يقطع بأن الإيجار المنتهي بالتمليك هو في تكييفه الشرعي عقد إيجار سواءٌ عند من أجازه أو عند من لم يجزه أما عقد الإيجار العادي غير المنتهي بالتمليك فإنه يكون هو الآخر عقد إيجارٍ من باب أولى فإذا ضم إلى ذلك فتاوى اللجنة الدائمة لتبين بأنه من غير الجائز شرعًا تحت أي مبرر إخضاع عقد الإيجار الذي تبرمه الشركة إلا لأحكام الزكاة الشرعية أي لا تستحق الزكاة على العين المؤجرة ولا على قيمتها وإنما تجب في بدلات الإيجار التي يتم تحصيلها من المستأجرين فقط إذا زادت عن النصاب وحال عليها الحول.

وبعد اطلاع المصلحة على مذكرة استئناف المكلف المقيدة لدى هذه اللجنة برقم (١٥٥) وتاريخ ١٤٣١/٧/١٧هـ أفادت أنه فيما يخص صافي الاستثمار في السيارات المؤجرة وسيارات تحت التأجير فإن المصلحة لم تقم بحسم تلك المبالغ من الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٥م وذلك لكون تلك المبالغ تعتبر من عروض التجارة التي تجب فيها الزكاة وذلك أن نشاط الشركة من واقع السجل الرئيس والفرعي يتمثل في تجارة الجملة في السيارات وقطع غيارها والآلات وبالتالي فإن الإجراء المتبع من قبل المصلحة بعدم حسم قيمة تلك المبالغ واستبعاد ما يتعلق بها من أقساط مدفوعة مقدمًا وعقود تمويل وذمم دائنة لتمويل شراء السيارات المؤجرة التي تم إضافتها إلى الوعاء الزكوي من قبل المكلف يعتبر إجراءً سليمًا , مع ملاحظة أنه سبق أن اعترض المكلف على نفس البند للعام المالي ٢٠٠٢م وصدر بشأنه قرار اللجنة الابتدائية رقم (١٣) لعام ١٤٢٥هـ بتاريخ ١٤٢٥/٦/٩هـ مؤيدًا للإجراء المتبع من قبل المصلحة وقد تم تأييده أيضًا من قبل اللجنة الاستئنافية بموجب قرارها رقم (٥٨٨) لعام ١٤٢٦هـ.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى الاستئناف المقدم وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف معاملة عقود تأجير السيارات على أنها عقود تأجير تشغيلية ومن ثم اعتبار هذه السيارات من ضمن الأصول الثابتة للمكلف الواجب حسمها من وعائه الزكوي لعام ٢٠٠٥م، في حين تتمسك المصلحة بعدم حسم صافي الاستثمارات في السيارات المؤجرة وسيارات تحت التأجير من الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٥م، بحجة أن نشاط الشركة يتمثل في تجارة الجملة في السيارات وقطع الغيار والآلات والمعدات وأن المبالغ التي يطالب المكلف بحسمها تعد من عروض التجارة التي لا ينبغي حسمها من الوعاء الزكوي.

وبدراسة اللجنة للقوائم المالية للمكلف للعام المالي المنتهي في ٢٠٠٥/١٢/٣١م اتضح أن نشاطه هو تأجير السيارات بينما تشير الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية للأعوام المالية ٢٠٠١م و٢٠٠٢م أن نشاط الشركة هو تأجير السيارات الذي ينتهي بالتمليك لعملائها , كما تبين من الإيضاح رقم (٣) المرفق بالقوائم المالية لعام ٢٠٠٥م وكذلك الإيضاح رقم (٤) أن صافي الاستثمار في السيارات المؤجرة يمثل صافي قيمة السيارات المؤجرة المسجلة باسم الشركة وأن السيارات تحت التأجير تمثل قيمة السيارات المشتراة بهدف تأجيرها إلا أن إجراءات العقود مع المستأجرين لم تنته حتى تاريخ القوائم المالية , مما ولد قناعة لدى اللجنة أن النشاط هو ذاته على الرغم من التغير الشكلي في التوصيف، كما أنه طبقًا لمعيار المحاسبة عن عقود الإيجار الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فإن عقود الإيجار تصنف كإيجار تمويلي إذا توفرت فيها أي من الحالات الواردة في الفقرة (١٠٧) من المعيار المذكور والتي يترتب عليها تحويل جوهري لمنافع ومخاطر الملكية المتعلقة بالأصل موضوع العقد إلى المستأجر كما أن الأصل المؤجر إيجارًا تمويليًا لا يظل مسجلًا كأصل في دفاتر المؤجر ويحل محله حساب آخر هو الذي سماه المكلف (الاستثمارات في السيارات المؤجرة) بينما يسجل في دفاتر المستأجر كأصل ويتم استنفاده من قبل المستأجرين وليس من قبل المؤجر وبذلك فإنه يعد في دفاتر المستأجر من أصوله الثابتة التي تحسم من الوعاء الزكوي للمستأجر بعد استبعاد مجمع الاستهلاك وهو ما يساوي تقريبًا صافي الاستثمار في عقود التأجير المسجل في دفاتر المؤجر، فضلًا عن أنه حتى وإن لم تتحقق شروط البيع واستعاد المؤجر "المكلف" الأصل المؤجر تأجيرًا منتهيًا بالتمليك، فإنه بإمكانه أن يقوم بعرضه للإيجار المنتهي بالتمليك مرة أخرى أو بيعه مما يعني أن نيته من اقتنائها هو إعادة بيعها، ولذلك فإن السيارات المؤجرة تأخذ حكم عروض التجارة في احتسابها ضمن الوعاء الزكوي وليست عروض قنية ومما يؤكد ذلك عدم تحمل المؤجر لمصاريف الاستهلاك المترتبة على تناقص منفعة الأصل وإنما الذي يتحملها هو المستأجر، ومما يؤيد ذلك أن رصيد الاستثمار ينقص بمقدار ما يتم تحصيله من الأقساط المسددة وفقا لمقتضيات العقد.

وبناءً على ما سبق فإن رصيد صافي الاستثمارات في السيارات المؤجرة وسيارات تحت التأجير يعد بمثابة عروض معدة للبيع، وما يتم استرداده من هذه الأصول المؤجرة يعد معروضًا للإيجار المنتهي بالتمليك مرة أخرى أو للبيع، وبذلك يدخل ضمن الوعاء الزكوي لدى المؤجر "المكلف"، وبناءً عليه فإن اللجنة بالأغلبية ترفض استئناف المكلف وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم حسم صافي الاستثمارات في السيارات المؤجرة وسيارات تحت التأجير من وعاء المكلف الزكوي لعام ٢٠٠٥م.

البند الثاني: الإجازات المستحقة.

قضى قرار اللجنة في البند (ثانيًا/٢) بتأييد المصلحة في إضافة رصيد الإجازات المستحقة إلى الوعاء الزكوي لعام ٢٠٠٥م.

وقد استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أن نظام العمل القديم والجديد لا يعلق استحقاق الموظف أو العامل لبدل الإجازة السنوية على تمتعه بهذه الإجازة فعلًا ويحق للموظف أو العامل أن يطالب الشركة ببدل إجازته السنوية فور استحقاقه لها سواءٌ تمتع بإجازته السنوية أو لم يتمتع بها وذلك وفقًا للمواد (١٠٩) و(١١٠) و(١١١) من نظام العمل ومادام الأمر كذلك فإن الموظف أو العامل عندما يترك لدى الشركة بدل إجازته السنوية الذي أصبح حقًا خالصًا له يمكنه المطالبة به متى شاء , إنما يتركه لديها وهو في

الحقيقة والشرع والنظام المالك الوحيد لهذا المبلغ ويد الشركة عليه يد أمانة لا أكثر ولا أقل ولذلك يرى المكلف أن اللجنة الابتدائية لم تكن موفقة عندما أيدت مصلحة الزكاة والدخل في عدم استبعاد هذا البند من الوعاء الزكوي , وأما القول بأن بند بدلات الإجازات السنوية المستحقة يشبه بند مكافآت نهاية الخدمة المتوقعة فهو قولٌ محل نظر وتأباه أحكام نظام العمل فضلًا عن المنطق والعقل فبدلات الإجازات المستحقة عبارة عن مبالغ أصبحت ملكًا شرعيًا للعامل أما مكافأة نهاية الخدمة فهي مبالغ يتوقع أن تصبح ملكًا للعامل ومبالغ بدلات الإجازات السنوية تتحدد للعامل سنةً بعد أخرى بشكلٍ دقيق ونهائي، أما مكافأة نهاية الخدمة فقد تزيد وقد تنقص تبعًا لعدد سنين الخدمة وتبعًا لآخر راتب كان يتقاضاه العامل وتبعًا لما إذا كانت الشركة قد أنهت العقد معه أو كان هو الذي استقال من العمل وإن بعض المخالفات التي قد يرتكبها العامل في حق الشركة قد تؤدي إلى حرمانه بشكل نهائي من مكافأة نهاية الخدمة أما بدل إجازاته السنوية المستحقة فلا يوجد ما يمنعه من استيفائه في أي وقتٍ وتحت أي ظرفٍ لأنه أصبح هو المالك الشرعي لهذا البدل واستقر في ملكه فهذه بعض ما تختلف به بدلات الإجازات السنوية المستحقة عن مكافأة نهاية الخدمة والقياس بين المختلفين مرفوضٌ شرعًا ونظامًا وبالتالي فلا يصح القول إن بدلات الإجازات المستحقة أشبه بالمخصصات والصواب أنها بدخولها في ملك العامل وذمته أمانةً في عنق الشركة ووديعةٌ لديها وبالتالي يجب استبعادها من الوعاء الزكوي.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف أكدت على أن هذه المبالغ تمثل المستحق للموظفين عن إجازاتهم السنوية ولكون الموظف لا يمكنه المطالبة براتب الإجازة إلا إذا تمتع بإجازته السنوية , وعادة لا يتمتع الموظف بإجازته السنوية إلا بموافقة صاحب العمل وبذلك يكون رصيد الإجازات المستحقة مصروفًا معلقًا على شرط وهو تمتع الموظف بإجازته السنوية أي لا يعتبر مصروفًا إلا إذا تمتع الموظف بإجازته السنوية وبناءً عليه فإنه يكون من الناحية النظامية أقرب إلى المخصصات وبالتالي فإن الإجراء الذي اتخذته المصلحة بإضافته للوعاء الزكوي يعد إجراءً سليمًا.

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي وعلى الاستئناف المقدم وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف اعتبار رصيد الإجازات المستحقة جزءًا من رواتب ومميزات مستحقة للموظفين وهي بذلك واجبة الدفع ومن ثم فإنه لا يجوز إضافة هذا البند إلى الوعاء الزكوي، في حين ترى المصلحة أن رصيد الإجازات المستحقة هو استقطاع من ربح العام لمواجهة نفقة مستقبلية لم تصرف بعد وأنها أقرب ما تكون إلى المخصصات وبالتالي تعد أموالا مملوكة للشركة وتجب فيها الزكاة.

وبعد الدراسة ترى اللجنة أن بند الإجازات سواءً أدرج تحت مسمى مخصصات أو مصروفات مستحقة فإنه يُعد مقابلًا لما يستحقه العامل من تعويض عن إجازاته السنوية، ومثل هذا التعويض طبقًا لنظام العمل يعد حقًا ثابتًا للعامل، حيث تنطبق عليه شروط المصروف لتحقق شرطا الاستحقاق والتقدير فليس هناك أي احتمال مستقبلي لعدم استحقاق العامل لهذا التعويض، كما أن تقديره تم بنسبة ١٠٠% فلا يمكن أن يتم صرفه ناقصًا عن ما قدر له , عليه فإن بند تعويض الإجازات المستحقة يُعد مصروفًا مستحقًا واجب الدفع وليس مخصصًا بغض النظر عن توقيت صرفه وبالتالي لا يدخل في احتساب الوعاء الزكوي للمكلف، وبناءً عليه فإن اللجنة بالأغلبية تؤيد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الإجازات المستحقة إلى وعائه الزكوي لعام ٢٠٠٥م.

البند الثالث: عقود التمويل طويلة الأجل.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٣) بتأييد المصلحة في إضافة رصيد عقود التمويل طويلة الأجل الذي حال عليه الحول إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٥م.

وقد استأنف المكلف هذا البند من القرار إلا أنه لم يوضح في مذكرة الاستئناف المقدمة أسباب الاستئناف وأثناء جلسة الاستماع والمناقشة أفاد ممثل المكلف بأن مذكرة استئنافه تتناول ثلاثة بنود لكن البند الثالث المسمى برصيد عقود التمويل

طويلة الأجل لم تكن مناقشة من الناحية الموضوعية أثناء إعداد لائحة الاستئناف ولم تكن جاهزة فتمت الإشارة إليه وفات على الشركة تزويد اللجنة بالمناقشة الموضوعية وطلب أثناء جلسة الاستماع والمناقشة مهلة ثلاثة أسابيع للرد كتابة , وقدم المكلف لاحقًا مذكرة قيدت لدى هذه اللجنة برقم (٩١) وتاريخ ١٤٣٢/١١/١٧هـ تضمنت مسببات استئنافه قرار اللجنة الابتدائية رقم (٢٠) لعام ١٤٣١هـ فيما يخص بند عقود التمويل طويلة الأجل وقد جاء فيها النص بأن المبالغ التي تدخل في الوعاء الزكوي المكلف هي المبالغ التي تجب فيها الزكاة وكل مبلغ لم تجب فيه الزكاة شرعًا يجب أن يخرج من الوعاء الزكوي مهما كان حجمه لأن الزكاة لم تترك للأهواء والتقديرات وإنما حددت بضوابط من أجل هذا لا يكفى في فرض الزكاة أن المعيار المحاسبي نص على أنه يعتبر القروض وكأنها أموال المقترض الاستثمارية لأنه إذا كان هو يعتبرها كذلك فإن الله تعالى لا يعتبرها كذلك وإنما هي قروضًا تسري عليها أحكام القروض الشرعية ومنها وجوب أو عدم وجوب الزكاة فيها , والمتفق عليه عند الفقهاء أن زكاة المال في حالة القروض تجب على المقرض الدائن وليس على المقترض المدين وهو مضمون الفتوى الصادرة عن اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء رقم (٢٣٢) وهو أيضًا ما انتهى إليه مجمع الفقه الإسلامي من إن الزكاة على القروض تقع شرعًا على عاتق المقرض وهو البنك في هذه الحالة وأن أقصى الخلاف حول هذه المسألة هو في كيفية الوفاء وحالة المقترض عسرًا ويسرًا وعلى هذا فإن الزكاة على بند القروض طويلة الأجل تجب على البنوك المقرضة لا على الشركة المقترضة , كما أن الشركة عندما تقترض المال من البنوك تقترضه لتغطية حاجتها ولتلبية متطلبات أعمالها ومن هذه الأعمال شراء السيارات وتأجيرها لعملائها , وأن قيام المصلحة باستيفاء الزكاة عن القروض طويلة الأجل ثم قيامها باستيفاء الزكاة عن بند الاستثمار في السيارات المؤجرة يعني أنها استوفت الزكاة عن هذا المال نفسه من المدين مرتين وأسقطته عن مالكه الدائن الذي تجب علية زكاته شرعًا.

وبعد سماع ممثلي المصلحة ما ذكره ممثل المكلف بخصوص هذا البند أكدوا على رفض استئناف المكلف فيما يخص بند عقود التمويل طويلة الأجل من الناحية الشكلية لتقديمه بعد إنتهاء المدة المحددة نظامًا التي اشترطت أن يكون الاستئناف مسببًا.

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 إضافة بند رصيد عقود التمويل طويلة الأجل للوعاء الزكوي للمكلف بحجة أن هذه الأموال ليست ملكًا للشركة وإنما ملكيتها تعود للمقرض وهو من تجب عليه زكاتها , في حين ترى المصلحة رفض استئناف المكلف بخصوص هذا البند من الناحية الشكلية استنادًا إلى أن مذكرة استئنافه غير مسببة.

وترى اللجنة أن الأساس في معالجة القروض لغرض احتساب الوعاء الزكوي يتمثل في أنه تجب الزكاة على القروض عند احتساب الوعاء الزكوي للمقرض والمقترض لكونهما جهات ذات شخصية معنوية وذمة مالية مستقلة حتى ولو كان هناك علاقة ملكية مباشرة أو غير مباشرة بين المقرض والمقترض , فبالنسبة للمُقرض فإن عرض القرض كرصيد في القوائم المالية للمقرض يعني أن هذا القرض يمثل دينًا على مليء إذا لم يظهر في قائمة الدخل ما يثبت إعدامه وبالتالي تجب فيه الزكاة باعتباره دينًا مرجو الأداء، وبالنسبة للمقترض فإن عرض القرض في قائمة المركز المالي للمقترض يعني أن هذا القرض يمثل أحد مصادر التمويل الأخرى التي تدخل في الوعاء الزكوي إذا حال عليها الحول أو استخدمت في تمويل أصول ثابتة وبالتالي يلزم إضافة هذه القروض للوعاء الزكوي حتى ولو كان المقرض طرفًا ذا علاقة بالمقترض , ويعزز هذا الرأي نص الفتوى الواردة في الخطاب رقم (٢/٣٠٧٧) وتاريخ ١٤٢٦/١١/٨هـ والذي جاء فيه "إن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخصم الديون من ذلك ولا يترتب عليه وجوب الزكاة مرتين في مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين بينما المدين يزكي مالًا آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

وباطلاع اللجنة على المستندات المقدمة بما في ذلك القوائم المالية وإيضاحاتها للعام المالي المنتهي في ٢٠٠٥/١٢/٣١م تبين أن رصيد عقود التمويل طويلة الأجل ظهر في نهاية العام المالي ٢٠٠٥م بمبلغ (١٣٤,١٤١,١٨٧) ريال وتبين أن الإيضاح رقم (١٣) من إيضاحات القوائم المالية للعام المذكور ينص على أن الشركة أبرمت العديد من اتفاقيات التمويل مع أطراف مختلفة بغرض تمويل شراء سيارات من وكلاء السيارات في المملكة بموجب هذه الاتفاقيات تدفع الشركة عمولات تمويل محددة كما تم سداد مبالغ التمويل المستلمة بموجب هذه العقود على فترات مختلفة ويتضح من ذلك أن عقود التمويل طويلة الأجل تمثل أموال اقترضها المكلف واستخدمها في تمويل نشاطه الجاري ومن ذلك بيع السيارات والآلات والمعدات بالأجل، وبناء عليه ووفقًا لقاعدة القروض المذكورة أعلاه فإن اللجنة ترفض استئناف المكلف وتؤيد القرار الابتدائي فيما قضى به بإضافة رصيد عقود التمويل طويلة الأجل التي حال عليها الحول إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٥م.

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 الضريبة الثانية بجدة رقم (٢٠) لعام ١٤٣١هـ من الناحية الشكلية.

ثانيًا: الناحية الموضوعية:

١-رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بعدم حسم صافي الاستثمار في السيارات المؤجرة وسيارات تحت التأجير من الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٥م وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.

٢-تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إضافة بند الإجازات المستحقة إلى الوعاء الزكوي لعام ٢٠٠٥م وفقًا للحيثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٣-رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بإضافة رصيد عقود التمويل طويلة الأجل إلى الوعاء الزكوي للمكلف لعام ٢٠٠٥م وفقًا للحيثيات الواردة في القرار.

ثالثًا: يكون هذا القرار نهائيًا بعد تصديق وزير المالية.

وبالله التوفيق،،،