منازعات تحديد الوعاء الزكوي للشركات في المملكة العربية السعودية عند قراراها بالاستثمار والتصرف في أموالها النقدية

الدكتور
خالد بن عبدالعزيز الرويــس
أستاذ مشارك بقسم القانون الخاص
كلية الحقوق والعلوم السياسية
جامعة الملك سعود بالرياض

تقديم

عندما يتم تأسيس الشركة ، يكون المعتاد في أغلب الأحوال ، أن تُشكل الحصص النقدية من الشركاء أهم الحصص المبذولة لتكوين رأس مالها. وحينما تكون الشركة في بدايات مشروعها فإن من غير المتصور أن تقوم الشركة بإنفاق تلك الحصص النقدية دفعة واحدة. كما قد تتوفر لديها بعد بدء نشاطها أموال نقدية فائضة عن حاجاتها فتنزع إلى توظيفها في استثمارات تعود عليها بالربح والعائد بدلاً من تجميدها وعدم التصرف بها ، أو توزيعها على الشركاء.

ولذلك فإن الحس المالي لدى القائمين على إدارة الشركة سيدفع بالشركة إلى اتخاذ القرارات في التعامل مع تلك الأموال النقدية المتوفرة لدى الشركة لتوظيفها في أوجه ومنتجات استثمارية لا تتعارض مع هدف وغرض المشروع ولا تحرفه عن غايته ولا تواجه معه الشركة أية صعوبات في تسييلها لأجل إنفاق أموال الشركة على مشروعها الأساس الذي أنشئت من أجله.

وسنحاول في هذا البحث تقصي الأثر المترتب عند حساب الوعاء الزكوي للشركة المكلفة حينما تُقدم على توظيف واستغلال النقدية المتوفرة لديها في أوجه الاستثمارات المختلفة سواء كان ذلك في شراء الأوراق المالية واقتنائها من أسهم وسندات أو صكوك أو غيرها من المنتجات المالية الأخرى ، أو كان ذلك التصرف في الأموال المتاحة للشركة مفضياً إلى حصولها على أوراق ذات ائتمان تجاري مقابل مالها الذي أنفقته في شراء أصول للغير وإعادة بيعها عليهم لحاجتهم الشخصية أو التمويلية مقابل ثمن أعلى تحل آجاله وأقساطه على المدينين لها بموجب أوراق تجارية ائتمانية تم سحبها عليهم. وقد تكون القرارات موجهة لاستغلال النقدية بالاستثمار في شراء الحصص في مشروعات قائمة أو المساهمة في تأسيسها وكذلك شراء الأصول العقارية المختلفة ، إضافة إلى ما قد يكون من تصرف بالإقراض لتلك الأموال المتوفرة لديها إلى شركات شقيقة أو زميلة أو شركات تابعة لها للمساهمة في تغطية حاجات تلك الشركات التمويلية أو الإنفاقية.

وسنتعرض في دراستنا هذه إلى بيان موقف القضاء الزكوي بتتبع مسلك اللجنة الاستئنافية الضريبية التي خصها النظام بمسؤولية نظر المنازعات الزكوية التي تفصل فيها سواء كان ذلك بقرارات نهائية منها عندما كانت قراراتها متصفة بذلك قبل صدور النظام الضريبي في عام ١٤٢٥هـ ، أو بقرارات منها تكون قابلة للاعتراض عليها أمام القضاء الإداري بعد صدور ذلك النظام . لأنه كثيراً ما تأتي

أحكام القضاء الإداري متفقة مع ما توجهت إليه اللجنة في قراراها ما عدا بعض الطعون الشكلية التي تجعل القضاء الإداري ميالاً إلى تقرير إعادة نظر القرار الابتدائي الصادر عن لجنة الاعتراض أمام اللجنة الاستئنافية لفحص المنازعة من جديد بعد نظرها وإصدار قراراها بشأن الربط الزكوي المختلف فيه بين الشركة المكلفة من جهة وبين الهيئة العامة للزكاة والدخل من جهة أخرى باعتبارها الجهة المخولة بإجراء الربط الزكوي وجباية الزكاة الشرعية من أموال المكلفين وفق أحكام الشريعة الإسلامية من الشركات السعودية طبقاً لما قرره نظام جباية الزكاة الصادر عام ١٣٧٠هـ في المادة الثانية منه ، إضافة إلى جباية الزكاة أيضاً واستيفائها من نصيب الشركاء السعوديين في الشركات المؤلفة من السعوديين وغير السعوديين الذي نصت عليه الإضافة المعدلة لنظام جباية الزكاة الشرعية وغيرها من الإضافات الأخرى التي من أهمها معاملة مواطني دول مجلس التعاون الخليجي كمعاملة السعوديين في خضوعهم لجباية الزكاة عن نشاطهم التجاري. على أنه يجدر التنويه إلى أن نظام ضريبة الدخل الصادر عام ١٤٢٥هـ قد حدد في مادته الثالثة أن المعاملة الضريبية . وليست المعاملة الزكوية . هي التي ستنطبق على المكلفين من الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين بمن فيهم الشخص السعودي ذاته طبيعياً كان أم اعتباريا، ما دام أنهم أشخاص لا يشملهم الوصف النظامي للمقيم في البلاد بمعناه الضريبي[١].

وقد يلاحظ المتلقي لهذه الدراسة قلة الإحالة والرجوع فيها إلى الكتب والمراجع ، وذلك لندرة إن لم نقل انعدام ، ما كُتب عن تطبيقات القضاء الزكوي في المملكة. بينما ستبدو له كثرة الإحالة إلى قرارات اللجنة الاستئنافية الضريبية. وذلك لأن مرمى الدراسة ومرادها هو رصد وتقصي ما استقرت عليه مواقف الإدارة الزكوية والقضاء الزكوي المتمثل في القرارات الصادرة عن اللجنة الاستئنافية الضريبية عند نظر المنازعات المرتبطة بالقضايا والمسائل محل البحث.

وعليه فإننا سنقوم بتقسيم أحوال الاستثمار والاستغلال لتلك الأموال النقدية في شأن المنازعات المرتبطة بدخولها أو عدم دخولها ضمن الوعاء الزكوي، وذلك

---

[١] قضت تلك المادة بأن الشخص الطبيعي يكون مقيماً في المملكة إذا كان له مسكن دائم فيها وأقام بها ثلاثين يوماً خلال السنة الضريبية ، أو كان خلالها مقيماً بها مدة لا تقل عن مئة وثلاثة وثمانين يوماً . وتعد الشركة مقيمة في المملكة خلال السنة الضريبية إذا كانت منشأة وفق نظام الشركات ، أو كان مركز إدارتها الرئيس في المملكة .

بحصرها في الصور التي تتعرض لها هذه الدراسة في موضوعات مطالبٍ ثلاثٍ، هي على التوالي:-

أولاً: معالجة حالة شراء الشركة للأوراق المالية واقتنائها الأوراق التجارية ذات الائتمان.

ثانياً: معالجة حالة قيام الشركة بتملك الحصص في الشركات والأصول العقارية.

ثالثاً: معالجة حالة إقراض الشركة لأموالها وتصرفها في الأموال المتحصلة من التسهيلات الائتمانية.

المبحث الأول
قرار الشركة شراء الأوراق المالية
واقتنائها الأوراق التجارية ذات الائتمان

نقصد بالأوراق المالية هنا في مجال شمولها بأحكام الربط الزكوي تلك التي يكون اقتنائها لغاية حفظ الثروة أو الحصول على أرباح رأسمالية أو ريعية منها. وتتشكل من جملة الأسهم أو الوحدات الاستثمارية في صناديق الاستثمار أو الصكوك أو السندات التي تصدرها المؤسسات والجهات الحكومية ومنشآت القطاع الخاص غير الحكومي والتي لا تجري عليها البنوك والمصارف عمليات الخصم والتي يمكن بيعها في السوق المالية وتخضع أسعارها للتقلب والتغيير تبعاً لحالة السوق والمركز المالي للجهة المصدرة لها[1].

وهي بذلك تختلف عن الأوراق التجارية ذات الائتمان المتمثلة في الكمبيالات والسندات لأمر والتي تتشكل في صكوك تحمل قيمتها مبلغاً من النقود مستحق الدفع لمالك الحق فيها في الحال أو المستقبل وتقوم مقام النقد في المعاملات أو تُعد

---

[1] يلاحظ أن نظام هيئة السوق المالية الصادر عام ١٤٢٤هـ بعد أن حدد أن الأوراق المالية هي أسهم الشركات وأدوات الدين القابلة للتداول الصادرة عن الشركات أو الحكومة أو الهيئات أو المؤسسات العامة والوحدات الاستثمارية في صناديق الاستثمار وأي أدوات تمثل حقوق أرباح في مساهمة أو أي حقوق في توزيع الأصول أو أحدهما ، عاد النظام وأكد أن ذلك التحديد والسرد ليس على سبيل الحصر حيث أتاحت المادة نفسها لمجلس هيئة السوق المالية إضافة أي أداة مالية واعتبارها ورقة مالية. كما أن للمجلس استثناء بعض الأوراق المالية من معاملتها على ذلك الأساس . راجع في تفاصيل تلك الأوراق المالية والسمات المالية لها ، فنجري سليمان ، الأسواق المالية وأحكامها الفقهية ، منشورات وزارة الأوقاف والشؤون الإسلامية في المملكة المغربية ، ط١، ١٤٣٠هـ/٢٠١٠.

لأجل استعمالها في تسوية الديون ، وتكون قابلة للخصم من البنوك والمصارف بتعجيل تسليم قيمتها للمستفيد منها قبل حلول أجلها مقابل عمولة على ذلك[٢].

وسنحاول في هذا المطلب التعرف على موقف الإدارة الزكوية عند تحديدها للوعاء الزكوي للشركة المكلفة حينما تستثمر مالاً لها في شراء أوراق مالية. ولكننا سنتعرض أولاً لبيان حال الشركات المكلفة التي تحتفظ بالأوراق التجارية ذات الائتمان بعد قيامها بشراء الأصول لعملائها وإعادة بيعها عليهم مقابل ثمن أعلى فتحل آجال الوفاء به بموجب أوراق تجارية تحتفظ بها الشركة المكلفة كمقابل للمال الذي انفقته لأجل شراء الأصل لحاجات عملائها الشخصية أو التمويلية.

المطلب الأول
تقدير الوعاء الزكوي بوجود الأوراق التجارية ذات الائتمان

تثير حالة التعامل مع الأوراق التجارية ذات الائتمان ، التساؤل من حيث دخولها أو عدم دخولها ضمن الوعاء الزكوي للمكلفين من الشركات وبخاصة تلك التي يقوم عملها الأساس على البيع والتقسيط بالآجل لعملائها سواء كان ذلك لحاجتهم الشخصية أو التمويلية. حيث تقوم تلك الشركات بشراء أصول من بضائع وسلع أو وسائل نقل وغيرها، ثم إعادة بيعها عليهم وسداد قيمتها من قبلهم وفق آجال وأقساط محددة تحل بموجب أوراق تجارية ائتمانية مسحوبة لصالح المنشأة الممولة لهم.

والواقع والمستقر في تعامل الجهاز الزكوي بخصوص تلك الأوراق التجارية ذات الائتمان والقصيرة في آجالها عادة ، هو معاملة أرصدة مبالغها . كقاعدة عامة . باعتبارها قروضاً تحتسب ضمن العناصر الموجبة للوعاء الزكوي سواءً كان ذلك في شأن المدين أو الدائن بها على نحو ما سنرى تفاصيله لاحقاً عند تناول معالجة حالة النقد الذي تقوم الشركة بإقراضه للغير[١]. فالمال المُقرض يعامل باعتباره بحسب أصله مُلكاً للدائن في ذمة مدينه من جهة ، وباعتباره بالنسبة للمدين من جهة أخرى مالاً مملوكاً له يتصرف به وفي حيازته. وكثيراً ما تسجل حسابات تلك

---

[٢] انظر المذكرة التفسيرية لنظام الأوراق التجارية السعودي الصادر عام ١٣٨٣هـ وراجع في الفرق بين الورقة المالية والورقة التجارية ، العدوي ، محمد شكري ، الأوراق المالية في ميزان الشريعة الإسلامية، دار الفكر الجامعي ، الاسكندرية ، ٢٠١١م، ص (١٨ – ٢٨).

[١] راجع في هذا الشأن المطلب الثالث من هذا البحث.

الأوراق محاسبياً تحت مسمى أوراق القبض لدى الدائن أو أوراق الدفع في حسابات المدين.

ويستند بعض المكلفين الدائنين بموجب تلك الأوراق عند اعتراضهم على تعامل الإدارة الزكوية بإدخالها قيمة تلك الأرصدة لأوراق القبض المسجلة لديهم ضمن وعائهم الزكوي إلى القول بأنها ديون تتمثل حقيقتها في أموال خرجت من ذمم تلك الشركات إلى عملائها المدينين مقابل شراء أصول لهم وبيعها لهم بالآجل أو تأجير تلك الأصول لعملائهم بموجب عقود تأجير يتوجب عند الربط الزكوي استبعاد قيمة الأصل المؤجر معها واحتساب قيمة الأجرة فقط في الوعاء الزكوي في السنة المالية التي استحق عندها لأن تأجير الأصل ما هو إلا استثمار تخصم قيمته من الوعاء الزكوي و تحسم قيمة استهلاكه ومصاريفه كالتأمين عليه وصيانته كذلك من الوعاء الزكوي. فالتعامل بتلك الأوراق ذات الائتمان التجاري من قبل المنشآت التي يقوم نشاطها على البيع بالآجل والتقسيط أو التأجير التمويلي بحسب ادعاء تلك الشركات، يعد من قبيل الاحتفاظ بأصول تمثل أدوات الإنتاج والمستغلّات اللازمة للنشاط التمويلي والتي تدر الأرباح لتلك المنشآت، و التي يتعيّن تبعاً لذلك أن تخصم من الوعاء الزكوي[٢]. كما تحتج تلك الشركات المكلفة عند احتساب مبلغ تلك الأوراق الائتمانية ضمن وعاء الزكاة بالقول بأن الأصل في الزكاة أنها مواساة وليس من المواساة في شيء إيجاب الزكاة على مال لا ينتفع به ، وأنها لا تجب على شخص لا يستطيع قبضها وليس في يده شيء منها.

وقد خلصت اللجنة الاستئنافية الضريبية في قراراتها إلى القول بأن تلك الأدوات الائتمانية لا يمكن النظر إليها باعتبارها أداة من أدوات الإنتاج إذ هي في واقعها وجوهرها أصول مالية متداولة ناتجة عن تعاملات تجارية تأخذ حكم النقد لأن لجوء المكلف للتعامل بها مع عملائه المدينين هو النظر إليها بأنها وسيلة يتم من خلالها تحويل الأصل الذي لديه والذي آلت ملكيته لشخص آخر ، إلى قرض على ذلك المدين المالك لتلك السلعة أو العين المشتراة وذلك بآجال مختلفة بين مجموع المدينين لأولئك المنشأة القائمة على ذلك النشاط. وتلك الأوراق الائتمانية قابلة للتحويل للنقد من قبل الدائن ، في أي لحظة عن طريق خصمها وتحصيل قيمتها كما أنها قابلة أيضاً للتصرف فيها بالحوالة أو الإبراء. وهي كما تؤكد اللجنة في

---

[٢] انظر مثلاً قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١١٨٧ لعام ١٤٣٣هـ.

قراراتها ، تمثل ديوناً في ذمة الغير ولم يظهر اعتبارها غير مرجوّة الأداء، وبالنظر إلى أنها ستحل في آجالها ولم تتضح مماطلة المدينين أو إعسارهم فلا يسوغ حسمها من الوعاء الزكوي. وأنه لا وجه لإخراج رصيد تلك الأوراق من وعاء الزكاة تحت دعوى وذريعة أن الأصل في الزكاة أنها مواساة وأنه ليس مما يتفق مع المواساة إيجاب الزكاة على مالٍ غير مقبوض لا ينتفع به الدائن[1].

كما أن موقف اللجنة من عقود التأجير لتلك الأصول التي يتم الوفاء بقيمتها بواسطة الأوراق التجارية ذات الائتمان التي يتم سحبها ومن ثم السداد لها من قبل المدين ، يتمثل في النظر إلى جوهر وواقع تلك العمليات التأجيريّة ، حيث تقرّر اللجنة إدخال قيمة الأصل المؤجر ضمن الوعاء الزكوي للمكلّف في حال التأجير التمويلي لذلك الأصل والذي يقترن في النهاية بتمليكه للمستأجر ، في حين يتم حسم قيمة الأصل المؤجر عند تكيّيف العملية باعتبارها تأجيراً تشغيليّاً لا تمويلياً لا تنتقل معه ملكيّته إلى المستأجر في نهاية أجل الإجارة. ولذلك فإن مجرد قيام المكلّف بتبويب العمليّة في دفاتره باعتبارها تأجيراً لأصل يخرج به قيمته بحسبانه استثماراً لا يدخل ضمن الوعاء الزكوي له، لا يتوافق مع حقيقة وواقع العملية الواردة على ذلك الأصل فجوهر وموضوع تلك العقود مع العملاء هو عمليات بيع لهم بأساليب تسويقية مختلفة. لأن غرض المنشآت التي تقوم على مثل تلك الأنشطة لا يكون استبقاء تلك الأصول المؤجرة لديها ولأن تملكها لها كان من أجل طلب الربح والتخلص من حيازتها في النهاية سواء كان ذلك بالبيع الآجل المباشر أو التأجير المنتهي بتمليك الأصل للمستأجر. فهي إذن قصدت بيعها ونقل ملكيّتها للمستأجر مقابل ثبوت دين مؤجل لها في ذمته عن طريق تلك الأوراق الائتمانية فتصبح السلع المشتراة التي تعود ملكيتها للشركة عروض تجارة من بداية شرائها لها وحتى بيعها أو نقل ملكيتها للمستأجر. ولذلك فإنه لا ينظر إلى الإيرادات المتمثلة في الدفعات الإيجارية التي تدفع في مثل تلك الحالات إلا على أساس كونها أقساط ثمن مؤجل لا أجرة في عقد إيجاره فتتم معالجتها زكوياً كما لو كانت إيرادات ومداخيل لعملية

---

[1] انظر قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١٠٧٤ لعام ١٤٣٢ هـ. والواقع أن القول بإخراج قيمة تلك الأصول المؤجرة تأجيراً تمويلياً من الوعاء الزكوي ، سيجعل الشركة في حل من الزكاة وفق هذه الرؤية وهذا التخريج. لأن الشركة كلما قبضت إيراداً موّلت به أصولاً تقوم بإجارتها فلا يبقى لديها نقد تقوم بتزكيته.

بيع بالتقسيط ، مما يتعيّن معه لدى اللجنة النظر إلى تلك السلع والأعيان بحسبانها عروض تجارة لا تُحسم ولا تُستبعد من الوعاء الزكوي للمكلف[٢].

وتؤكد الإدارة الزكوية من جهة أخرى موقفها عند إدخال رصيد تلك الأوراق وفقاً لحسابات المكلف المدين بها لحساب الوعاء الزكوي ، بالاستناد إلى أن ذلك الرصيد المقيد تحت حساب أوراق الدفع لا يغير من حقيقتها وجوهرها المتمثل في أنها تحللت إلى مال لدى المدين ولا عبرة بدعوى المكلف أن تسديد الزكاة عن هذا الرصيد باعتباره ديناً عليه يكون على حساب المقرض لا المقترض[٣] ، ما لم يثبت أن جزء من مبلغ تلك الديون التي تمثلها الأوراق المسحوبة عليه مخصص لشراء أصول ثابتة فيخرج ما يقابلها من حساب الوعاء بخصمها من ذلك الرصيد أو آلت إلى مصروفات جائزة الحسم من الوعاء[١]. وتستند اللجنة الاستئنافية في تأييدها لهذه الطريقة في حساب الوعاء الزكوي عند إدراج الأوراق التجارية الائتمانية ذات الأجل القصير في جانب الدائن تحت مسمى أوراق القبض في قيد حساباته ، وفي جانب المدين تحت مسمى أوراق الدفع في قيد حساباته ، إلى عموم الفتوى الصادرة عن اللجنة الدائمة للإفتاء رقم ٢/٣٠٧٧ في ١٤٢٦/١١/٨هـ والتي جاء بها[٢] (أن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخصم الديون من ذلك ، ولا يترتب على ذلك وجوب الزكاة مرتين في مال واحد حيث يزكي الدائن المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين بينما يزكي المدين مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويمكنه التصرف فيه وفرق بين المال الذي في الذمة والمال الذي بيد الإنسان).

---

[٢] انظر قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١١٨٧ لعام ١٤٣٣هـ. يشار في هذا المقام إلى أن ما استقر عليه العمل محاسبياً من اثبات الدين مع الأرباح المستحقة تمويلياً واستبعاد الأرباح المؤجلة من وعاء الزكاة لعدم حلول حولها الزكوي ، هو المتفق مع فتوى وآراء كثير من العلماء الشرعيين المتأخرين والسابقين بإثبات أصل الدين وحسابه ضمن الوعاء الزكوي وما زاد بفعل الأجل من أرباح التمويل فالزكاة تجب في ما حل منها لا على الأرباح التي لم تحل آجالها . أنظر في تفاصيل تلك الآراء وعرضها ، العايضي عبدالله ، زكاة الديون المعاصرة ، دار الميمان للنشر والتوزيع ، ط١ ، الرياض ، ١٤٣٦هـ/٢٠١٥م ، ص١٠٣- ١٠٩.

[٣] انظر قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ٧٥٢ لعام ١٤٢٨هـ وكذلك قرارها رقم ٤٨٥ لعام ١٤٢٥هـ.

[١] أنظر قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١٢٢٢ لعام ١٤٣٣ هـ.

[٢] انظر مثلاً قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١٤٧٥ لعام ١٤٣٦هـ.

المطلب الثاني
تقدير الوعاء الزكوي عند قرار
الشركة الاستثمار بشراء الأوراق المالية

لعل من المناسب في شأن بحث مسائل هذا الفرع من الدراسة ، إفراد معالجة ذلك المال المستثمر في حالة ما إذا كان نظام الشركة المستثمرة ينص على أن من ضمن أغراض الشركة الاستثمار في الأوراق المالية ، والنظر في حالة الشركات الأخرى التي تتصرف باستغلال النقد والسيولة المتاحة للشركة بالاستثمار في الأوراق المالية دون أن يكون من أغراض الشركة مثل ذلك النشاط. ثم نعرض بعد ذلك لمعالجة الربط الزكوي للشركة المكلفة عندما يتم بصورة غير مباشرة عن طريق الاشتراك والاكتتاب في الصناديق الاستثمارية التي يتم تأسيسها وإدارتها من قبل أشخاص آخرين.

أ- حالة الشركة التي يكون من أغراضها الاستثمار في الأوراق المالية:- لابد من الإشارة ابتداء إلى أن الربط الزكوي على الشركات التي يكون من بين أنشطتها وأغراضها شراء الأوراق المالية لأجل المتاجرة بها وإعادة بيعها بعد التربص لتحقيق المكاسب من ذلك، يتضمن تقرير احتساب الوعاء الزكوي بشموله لجميع أقيام تلك الأوراق باعتبارها عروضاً للتجارة تدخل ضمن الوعاء بقيمتها التي تكون عليها في حولان الحول عليها. وهذا التعامل الزكوي بشأنها مبني على ما هو المتقرر أيضاً بموجب الفتوى الصادرة من اللجنة الدائمة للإفتاء رقم ١٩٣٨٢ في ١٤١٨/١/٢٠هـ التي تضمنت إخضاع الاستثمارات للزكاة إذا لم يكن الهدف من اقتنائها الاستفادة من ريعها بل كان الهدف من الشراء إعادة البيع لأجل تحقيق الربح. وهذا التوجه هو ما تسلكه الإدارة الزكوية عند تقديرها للوعاء الزكوي للشركات التي تقوم بمثل هذا النشاط المتمثل في الاتجار بالأوراق المالية باختلاف أنواعها بالبيع والشراء فيها. أي أن المال الذي تم توظيفه لتحقيق ذلك الغرض والنشاط المنصوص عليه في نظام الشركة سيُعد بمثابة ممارسة لنشاط يدخل ضمن عروض التجارة فتنطبق عليه شروط إخضاعه للزكاة. إذ أن المالك لتلك الأسهم والسندات يتعامل معها باعتبارها أموالاً اتخذت للمضاربة والاتجار بالبيع والشراء فيها لتحقيق الكسب ، كما

يتعامل كل تاجر مع السلع والبضائع لديه. وبذلك فهي تعد من عروض التجارة التي تدخل في الوعاء الزكاة[١].

ويتشكل موقف اللجنة الاستئنافية الضريبية في مواجهة تلك الاعتراضات من المكلفين بتأييد موقف الجهاز الزكوي الذي يرى عدم اعتبار المال الموظف من الشركة في غرض الاستثمار في الأوراق المالية باعتباره مالاً مستغلاً كأصل مدرٍ للربح والعائد، والنظر إليه بحسبان واقعه وحقيقته كاستثمار في أوراق مالية معدة للتجارة فيكون عرضاً من عروض التجارة التي تدخل بقيمتها في الوعاء الزكوي. فالعبرة في جوهر وواقع النشاط وممارسته وما إذا كان المال بذلك الوضع عرضاً من عروض التجارة حيث يدخل هو وريعه في حساب الوعاء دون أن يعد باعتباره عرض قنية أو أصلاً مستغلاً في نشاط الشركة كالأراضي والآلات خصوصاً عندما يقوم المكلف بتصنيف عملية الشراء لتلك الأوراق المالية في قوائمه المالية تحت بند (استثمارات أسهم متاحة للبيع)[٢].

غير أنه لا عبرة بحسب ما تقول اللجنة ، بمدة الاحتفاظ بها لدى المكلف ما لم تكن هناك نية موثقة ومفصح عنها من صاحب الصلاحية مؤكدة لاعتبارها استثماراً طويل الأجل لكي يصدق عليها وصف عرض القنية لا احتسابها للمتاجرة بإعادة بيعها حيث تصبح بذلك عرضاً من عروض التجارة لا يبتغى منها بصفة أساسية الفائدة والريع[٣].

---

[١] راجع البنا ، محمود عاطف ، نظام الزكاة والضرائب في المملكة العربية السعودية ، دار العلوم ، الرياض ، ١٤٠٢هـ/ ١٩٨٢، ص١٧٣.

[٢] انظر مثلاً في احتساب أقيام الاستثمارات في الأوراق المالية ضمن الوعاء الزكوي للشركة المكلفة قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية في هذا الشأن رقم ٩٣٠ لعام ١٤٣٠هـ وكذلك قراراتها رقم ١١١١ لعام ١٤٣٣هـ وكذلك رقم ١١٤٦ لعام ١٤٣٣هـ المؤكدة لمثل هذا التوجه عند حساب الوعاء الزكوي للمكلف.

[٣] جاء في حيثيات القرار رقم ٩٣٠ لعام ١٤٣٠هـ الصادر عن اللجنة الاستئنافية الضريبية (.. أن محضر اجتماع المديرين فرَّق بين تأسيس الشركات لغرض الاستحواذ عليها وبين تملك الأسهم والسندات لغرض الاستثمار حيث الأول تنطبق عليه شروط القنية بينما يكون الثاني في ظل طبيعة نشاط الشركة وغرضها المفصح عنه في نظامها وممارسة الشركة له بتملك تلك الأسهم والسندات عن طريق المحافظ الاستثمارية ، إنما يعد نشاطاً داخلاً ضمن عروض التجارة بصرف النظر عن تصنيفه في قوائم المكلف المالية حيث تنطبق عليه شروط تحقق الزكاة على ذلك النشاط فالعبرة في احتساب الوعاء الزكوي هو جوهر العملية وليس شكلها..).

ومع ذلك فإنه لابد من الإشارة إلى أن مجرد النية الموثقة والمؤكدة الصادرة من صاحب الصلاحية في الشركة بالاستثمار الطويل الأجل في الأوراق المالية قبل اتخاذ القرار بالشراء ، لا يكفي لاعتبار تلك الاستثمارات في عداد القنية التي تخرج أقيامها من حساب الوعاء الزكوي للمكلف إذا تبين ممارسة الشركة للبيع والشراء الواقع على الأسهم والسندات وغيرها من الأوراق المالية التي يمتلكها المكلف. ويستدل على ذلك من خلال التحقق والمراجعة لكشوف حسابات تلك الأوراق المالية وأرصدتها وما إذا كانت تظهر وجود حركة وتغير فيها حيث يتأكد من ذلك عدم اقتناء تلك الأوراق المالية لغرض القنية بل للمتاجرة والمضاربة مما يجعلها محتسبة ضمن الوعاء الزكوي للمكلف خلال العام الذي حدثت فيه تلك الحركة والتغيرات في حساباتها وأرصدتها[1].

ب- حالة الشركة التي لا يكون من أغراضها الاستثمار في الأوراق المالية:-

عندما لا يكون من أغراض الشركة التعامل في الأوراق المالية بالبيع والشراء ، فإن المبدأ العام المتقرر في شأن معالجة استثمارات الشركة في الأوراق المالية يرتكز على ما تضمنه قرار وزير المالية رقم ٨٦٧٦/٤ في ١٤١٠/١٠/٢٤هـ الذي أوضح كيفية معالجة الربوط الزكوية للمكلفين الذين قاموا بشراء سندات التنمية الحكومية التي أصدرت في ذلك الوقت. حيث وضعت تفاصيل ذلك القرار الوزاري القاعدة العامة لتعامل الجهاز الزكوي مع تلك الصور من الاستثمارات للمكلفين وغيرها من صور الاستثمارات في الأوراق المالية الأخرى ، لتحديد مصير دخول مبالغ الأموال المنفقة من الشركة لشراء تلك الأوراق المالية ضمن عناصر الوعاء الزكوي أو عدم احتسابها من ضمنه. وقد جاءت تفاصيل ذلك القرار الوزاري بتقرير أن المعول

---

[1] انظر مثلاً قرار اللجنة رقم ١١٧٣ لعام ١٤٣٣هـ وكذلك القرار رقم ١١٦٢ لعام ١٤٣٣هـ الذي أكدت اللجنة فيهما أنه ينبغي لاحتساب الاستثمار الطويل الأجل في الأسهم والأوراق المالية وجوب توفر النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور القرار بالاستثمار وعدم وجود عمليات تداول وحركة خلال العام على تلك الاستثمارات وأنه بالرغم من وجود القرار المؤكد للاستثمار من صاحب الصلاحية قبل صدور القرار بالاستثمار وذلك من خلال اطلاع اللجنة على التعديلات بعقد الشركة الذي يتيح لمديرها اتخاذ مثل تلك القرارات بالاستثمار في الأسهم للشركات داخل وخارج المملكة ، إلا أن الشركة المكلفة لم تقدم البيانات التفصيلية لحركة الاستثمارات التي أظهرت وجود حركة على الأرصدة الختامية لهذه الاستثمارات مما تتولد معه القناعة لدى اللجنة بأن تلك الاستثمارات كانت لغرض الاتجار وليس القنية مما يتأكد معه رفض طلب المكلف حسم استثماراته تلك من وعائه الزكوي.

عليه في شأن دخول مبلغ تلك الاستثمارات أو عدم دخولها ضمن الوعاء الزكوي للمكلف، هو النظر إليها باعتبار ما إذا كانت تلك الأوراق باختلاف أنواعها مستثمر فيها بحسبانها من عروض القنية التي يبتغى من اقتنائها الحصول على الربح والعائد منها الذي يدخل فقط ضمن الوعاء الزكوي السنوي للشركة المكلفة ، أم أن التملك والشراء لتلك الأوراق المالية لم يكن مصحوباً بنية الاقتناء والاستثمار الطويل الأجل الذي يتجاوز السنة وإنما كان الغرض منه الاتجار والتربص بها لإعادة البيع مرة أخرى فيكون من ضمن عروض التجارة التي تدخل بقيمتها ضمن الوعاء الزكوي للشركة المكلفة[٢].

وقد قضت اللجنة الاستئنافية في هذا الصدد بالقول بأنه بالرغم من قيام الشركة المكلفة بتصنيف سندات التنمية الحكومية لاعتبارات محاسبية أنها أصول متداولة مع وجود قرارات مجلس الإدارة للشركة بالاستثمار فيها لأجل طويل لكي تتفادى الشركة دفع الزكاة على السيولة النقدية الموجودة لديها والحصول بذلك على الريع بالاستثمار فيها بآجال متوسطة من سنة إلى خمس سنوات مع عدم وجود الحركة على أرصدة تلك الاستثمارات وعدم تغيرها ، فإنها تعامل معاملة الأصول الاستثمارية غير المتداولة وبالتالي لا يكون هناك مستند للمصلحة العامة للزكاة والدخل في إخضاع تلك السندات للزكاة واستنتاج عدم نية الشركة بالاحتفاظ بها لمجرد تسجيلها محاسبياً بحسبانها أصولاً متداولة[١]. وأما عندما يكون الشراء لتلك الأوراق المالية من الأسهم أو السندات أو أذونات الخزينة الحكومية أو الصكوك أو غيرها مقصود منها بيعها بعد أقل من سنة من شرائها فإن ذلك قرينة على عدم وجود تلك النية لاتخاذها قنية ومال مستهدف من اقتنائه ريعه وناتجه. وبذلك تتم معاملته كعرض من عروض التجارة التي تدخل ضمن عناصر الوعاء الزكوي

---

[٢] وهذا هو موقف مؤسسة النقد العربي السعودي المرفوع إلى وزير المالية في ذلك الوقت بموجب خطابها رقم ٧٨٤/م ظ/م أ بتاريخ ١٤١٠/١١/١٢هـ حيث تضمن أنه طالما أن الاستثمارات في السندات الحكومية يعد من قبل الاستثمارات المالية المقتناة لغرض الاحتفاظ بها والاستفادة من ريعها، فإن حكمها يكون حكم عروض القنية أسوة بالاستثمار في الأوراق المالية طويلة الأجل التي تحسم من الزكاة ، وأن في ذلك ترغيباً وتشجيعاً على الإقدام لشراء تلك السندات التي تُعفى وتُحسم من الوعاء الزكوي باعتبارها أصلاً مدراً للريع.

[١] انظر قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ٧٩٨ لعام ١٤٢٩هـ وكذلك القرار رقم ٩٠٩ لعام ١٤٣٠هـ.

فيزداد معه مبلغ ذلك الوعاء حيث لا يكتفي فيه بمجرد العائد أو الريع بل يضاف إليه مبلغ تلك الأوراق المالية بكاملها دون أن تحسم من ذلك الوعاء الخاضع للاستقطاع الزكوي[٢].

على أنه يجدر التنويه هنا إلى أنه لما كانت السندات المصدرة من أي جهة ما هي في حقيقتها إلا دين على تلك الجهة المصدرة لها ، وأن الاختلاف عن الدين العادي يكمن في كون أن تلك السندات تكون قابلة للتداول بيعاً وشراء في السوق المالية مما يجعل قيمتها مختلفة عن أصل الدين الذي تمثله ، وأنه بصرف النظر عن النقاش في مسألة القابلية الشرعية لعملية الإصدار والتداول لتلك السندات ، فإنه لا يمكن الجزم باعتبارها من عروض القنية الخالصة التي تخرج من وعاء الزكاة[٣]. ولذلك هناك من يرى عدم سلامة المعالجة الزكوية من قبل الإدارة الزكوية المعنية بجباية الزكاة في المملكة ، والمتمثلة في النظر إليها باعتبارها من عروض القنية، لأنه لا يوجد سند صحيح مشروع لتكييف السندات باعتبارها عروض قنية وإخراجها عن تكييفها الصحيح في كونها دين لصاحب السند في مواجهة الجهة المصدرة له[٤]. مما يتعين معه إدخاله ضمن العناصر الايجابية للوعاء الزكوي لمقتني السند .

وأياً ما كان الأمر فإن هذه المعالجة الزكوية الموحدة للأوراق المالية باختلاف أنواعها تشكل الأصل والقاعدة العامة في إدخال أو عدم إدخال أقيام تلك الأوراق المالية ضمن مبلغ الوعاء الزكوي تبعاً لاعتبارها من عروض وأصول القنية أو حسابها من عروض التجارة حيث أصبحت طريقة المعاملة الزكوية المنوه عنها آنفاً، هي المبدأ المستقر عليه من قبل الجهاز الزكوي عند إجراء الربط النهائي لإقرار المكلف إذا احتوت قوائمه المالية ما يفيد بتعامل

---

[٢] جاء في قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ٩٢٤ وكذلك رقم ٩٢٥ لعام ١٤٣٠هـ أنه بالرجوع إلى الشهادات الخاصة بالسندات الحكومية الصادرة عن البنك أن تاريخ استحقاقها يكون بعد أقل من سنة من تاريخ شرائها من المكلف وعليه فإن النية هنا ستكون لغرض المتاجرة وليس القنية وبالتالي يتقرر عدم حسمها من الوعاء. وكذلك السندات الأخرى التي لم يقدم المكلف ما يفيد ببقائها لديه أكثر من سنة.

[٣] انظر البنا ، عاطف محمود ، مرجع سابق ، ص١٧٥-١٧٦ .

[٤] انظر في هذه الآراء، العايضي ، عبدالله عيسى ، مرجع سابق ، ص٢١٧ حتى ٢٢١ .

الشركة بتلك الأدوات الاستثمارية التي تلجأ إليها لاستثمار النقد المتوفر لديها عند شراء تلك الأوراق المالية باختلاف أنواعها[٥].

غير أن التساؤل يثور بشأن معرفة الضوابط أو المحددات التي وضعتها اللجنة الاستئنافية الضريبية من خلال تواتر قراراتها ، لتحديد ما يكون بالنسبة لها كاشفاً عن نية المكلف عند شرائه لتلك الأوراق المالية وتحديد ما إذا كان الشراء منه بغرض القنية للحصول على الربح أو العائد منها ، أو أن الغرض من الشراء كان بقصد التربح ببيعها ، حيث يترتب على تلك التفرقة إدخال أو عدم إدخال قيمة الاستثمار ضمن الوعاء الزكوي للمكلف.

والواضح من تتبع قرارات اللجنة الاستئنافية الضريبية أنها تتثبت وتتوثق من وجود نية الاستثمار في الأوراق المالية باعتبارها قنية ، بالرجوع مثلاً إلى القرارات والمحاضر الموثقة لمن يتولى إدارة الشركة من مدير أو مديرين أو مجلس إدارة حسب الأحوال ، أو من خلال ما ينص عليه نظام الشركة نفسه بمنح هذه الصلاحية لمن يتولى إدارة الشركة في القيام بتلك الأعمال. ولذلك فإنه يصبح من الأهمية بمكان قيام الشركة بتوثيق وضبط محاضر مجالس إداراتها وقرارات مديريها وتثبيت وجود مثل تلك القرارات بالاستثمار في الأوراق المالية. وعادة ما تقوم اللجنة بمراجعة وثائق الشركة في هذا الشأن عند نظرها لنزاع مرتبط بالكشف عن نية الاستثمار لدى الشركة المقتنية لتلك الأوراق المالية كما تقوم من جهة أخرى بمراجعة كشوفات وحسابات الاستثمار لمعرفة حركتها ومطابقتها مع الجهات المصدرة لتلك الوثائق والكشوفات وذلك من أجل التحقق من وجود نية الشراء لغرض القنية وأنه ليس لمجرد المتاجرة بتلك الأوراق المالية وتحين الفرص لبيعها قبل سنة من تاريخ اقتنائها[١]. وهناك

---

[٥] انظر مثلاً قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١١١٤ لعام ١٤٣٣هـ الذي قضى أنه بتناقص الاستثمارات في السندات الحكومية من قبل الشركة من خلال المستندات المقدمة منها ومن خلال هبوط قيمة أرصدة تلك الاستثمارات في الأعوام المتتالية وكون تواريخ الاستحقاق لتلك السندات وأقيامها تقل عن العام الحالي يتأكد معه وجود الحركة عليها خصوصاً وأن المكلف لم يقدم ما يفيد بتوفر وجود النية الموثقة لاعتبارها قنية بقرار صادر من صاحب الصلاحية قبل صدور القرار بالاستثمار مما يجعلها داخلة ضمن حساب الوعاء الزكوي له.

[١] انظر مثلاً قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١١٦٢ لعام ١٤٣٣هـ الذي قضى بأنه بالرغم من وجود النية الموثقة بقرار من الشركاء بالاستثمار بشراء الأسهم للشركات السعودية وغير السعودية واعتبارها من صلاحية المدير ، إلا أن حركة حسابات الاستثمار توضح تغيراً في أقيامها ، وأن مجرد تقديم شهادات بالاستثمار لا يغير الواقع من وجود الحركة عليها ، وما دام

العديد من القرارات الصادرة عن الجنة الاستئنافية الضريبية التي تؤكد فيها على المراجعة للتوثق من وجود وتحقق ذلكما الشرطين لاعتبار قيمة الاستثمار بشراء الأوراق المالية في حكم عروض القنية التي يجب حسمها وإخراجها من حساب المكلف الخاضع للاستقطاع الزكوي[٢].

والحاصل مما تقدم أن الإدارة الزكوية تعتمد في وجهة نظرها عند عدم موافقتها على حسم الاستثمارات في الأوراق المالية باختلاف أنواعها، على أساس كونها استثمارات قصيرة الأجل فتعامل عند الربط الزكوي للمكلف باعتبارها من عروض التجارة وليست أصلاً مدراً للربح والعائد[٣]. في حين تحسم تلك الاستثمارات من الوعاء الزكوي عندما يتحقق لدى اللجنة الضابطان المنوه عنهما والمرتبطان أولاً بوجود تلك النية الموثقة من صاحب الصلاحية في الشركة المكلفة قبل صدور القرار في الاستثمار، ثم التحقق ثانياً من عدم وجود عمليات تداول وحركة على حسابات تلك الاستثمارات خلال العام محل الربط الزكوي وذلك من خلال ما تظهره المستندات والوثائق المقدمة من المكلف ودفاتره.

غير أنه يجدر التنويه بأنه يلزم المكلف تقديم البينة والدليل على وجود نية الاقتناء للأصل باعتباره استثماراً مراداً منه الربح وليس المضاربة والمتاجرة به بإعادة بيعه. وعلى ذلك فإن اختلاف الرصيد السنوي أو الدوري للحساب الخاص بتلك الأوراق يؤكد وجود الحركة عليها ، مما يترجح معه اعتبار الاستثمار في تلك الأوراق المالية قد انطوى على قصد الاتجار بها فتعامل

أن المكلف لم يقدم تفاصيل حركة تلك الحسابات التي تظهر اختلاف أرصدتها في كل سنة ، فإن ذلك يترجح معه اقتنائها لغرض الاتجار وليس القنية.

[٢] انظر مثلاً قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ٧٩٨ لعام ١٤٢٩هـ وكذلك القرار رقم ٤٧١ لعام ١٤٢٥هـ وكذلك القرار رقم ٥٤٣ لعام ١٤٢٦هـ وغيرها.

[٣] يؤكد هذا التوجه من قبل الهيئة العامة للزكاة والدخل تعميمها رقم ١/٣٥ بتاريخ ١٤١٣/٣/٢هـ حيث نص البند الثالث من ذلك التعميم على أنه (إذا كان الهدف هو المضاربة لتحقيق الربح العاجل فهي أصل متداول لا يجوز حسمه من الوعاء الزكوي) وجاء في البند الرابع من ذلك التعميم أن (حسم الاستثمارات الخارجية يتوقف على حسب طبيعتها فإذا تبين أنها عروض قنية فإنها تعتبر من أدوات الإنتاج فتحسم من الوعاء وتدرج إيراداتها ، وأما إن كانت مستثمرة في أصول متداولة فلا يتم حسمها من وعاء الزكاة).

معاملة عروض التجارة دون اعتبارها من استثمارات القنية التي تخرج عن مكونات الوعاء الزكوي للمكلف[١].

جـ – حالة قيام الشركة بالاشتراك في الصناديق الاستثمارية:– قد تتوجه قرارات بعض الشركات إلى اختيار عدم الشراء المباشر من طرفها للأوراق المالية وإدارة ذلك الاستثمار المباشر من قبلها ، فتقوم عوضاً عن ذلك بالاشتراك في صندوق مؤسس من غيرها من الأشخاص أو الجهات التي تتولى بالنيابة عن أولئك المشتركين الاستثمار في أصول تلك الصناديق المالية التي اشترك بها أو أكتتب بها هذا المستثمر وغيره من المستثمرين في الصندوق أو الصناديق التي تخصص لأغراض استثمارية متنوعة يدخل من بينها الاستثمار والمضاربة في الأوراق المالية أو المتاجرة بالعملات أو المعادن أو البضائع وغير ذلك من المنتجات الاستثمارية المتنوعة لتلك الصناديق[٢].

وعندما يطالب المكلفون بحسم أقيام تلك الاستثمارات من وعائهم الزكوي ، فإنهم غالباً ما يحتجون بالقول بأنها من الاستثمارات الطويلة الأجل التي يبتغى منها الربح والعائد وأنها غير معدة للبيع فتكون الزكاة على أرباحها وريعها دون أصلها. إذ أن تلك الاستثمارات من وجهة نظر المكلف ، يتم شراؤها والاحتفاظ بها كعروض قنية. وأن الاستثمار في تلك الصناديق وأن سميت بعض الأحيان باسم "صناديق مضاربة" مثلاً في نشرات اكتتابها مع

---

[١] انظر قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١١١٣ للعام ١٤٣٣هـ وقارن ما جاء في القرار رقم ٩٠٩ لعام ١٤٣٠هـ الذي تضمن، أنه بمراجعة كشوفات حسابات المكلف لدى البنوك ومطابقتها مع حساباته لم يظهر وجود حركة على أرصدة تلك السندات لديه ، مما يدل على أن الغرض للاستثمار كان للقنية بعد أن تم التأكد من صدور القرار بالاستثمار قبل الشراء من مجلس الإدارة بالشركة بتفويض المدير العام بالشركة بذلك.

[٢] لعل من المناسب في هذا المقام الإشارة إلى أن الجهة التي تتولى إدارة الصندوق الاستثماري تخضع في المعالجة الزكوية للعائد والمقابل لقيامها بالإدارة والإشراف على عمليات تلك الصناديق على أساس طبيعة العلاقة التي تجمعها مع المشتركين في ملكية الصندوق، بحيث إن كانت العلاقة قائمة على أساس عقد مضاربة بين ملاك وحدات الصندوق ومن يديره لهم ويضارب لهم فيه مقابل ربح معين فزكاته على نصيبه من الربح بعد بلوغه حولاً وقسمة المال له. وإن كانت العلاقة بينهم مبنية على أساس كونه وكيلاً بأجر لإدارة الصندوق الاستثماري لحساب المالكين سواء كانت الأجرة بنسبة من أموال الصندوق أو مبلغاً مقطوعاً فإن ما يقبضه تجب عليه الزكاة بعد ضمه إلى أمواله الأخرى عند حولان حولها. انظر في تفصيل ذلك الغفيلي ، عبدالله منصور، نوازل الزكاة ، الرياض ، دار الميمان للنشر والتوزيع ، ط١، ١٤٢٩هـ /٢٠٠٨م ، ص ٢٢٥ حتى ٢٣١.

من يتولى الاستثمار نيابة عن الشركة ، فإن ذلك لا يعني أنها استثمارات في أصول متداولة وأن المقصود بالمضارب هنا هو الشخص الذي يتولى الاستثمار وإدارته في تلك الصناديق التي قام بتأسيسها وذلك مقابل حصوله على نسبة من الربح[١]. فوجود تلك التسمية (بالمضاربة) أو المرابحة لبعض تلك الصناديق الاستثمارية لا يعني أنها استثمارات في عروض للتجارة للشركة المستثمرة ذاتها[٢]. وأن التذبذب الذي يحصل في قيمة تلك الاستثمارات يعود إلى تقييم تلك الاستثمارات المرتبطة بتلك الصناديق في حسابات الشركة ، ولا يعني ذلك إخراجها عن وصفها وتحولها من أصول غير متداولة إلى أصول متداولة.

وترد الإدارة الزكوية على مثل تلك الحجج بالقول بأن حقيقة تلك الصناديق تتمثل في اكتتابات واشتراكات لتوظيف الأموال في المضاربة في الأوراق المالية أو شراء وبيع العملات أو البضائع وبالتالي فهي عرض من عروض التجارة ولا يغير في ذلك كون من يقوم بعمليات البيع ليس المكلف نفسه وإنما هي الجهة التي تشرف وتدير الاستثمارات في الصندوق. وأن ما يؤكد تكييفها باعتبار أنها متخذة للمتاجرة ، هو اختلاف وتباين قيمتها صعوداً وهبوطاً من سنة لأخرى كما أن عدم الحركة عليها طوال مدة الاستثمار فيها لا يغير في طبيعتها بحسبانها منتجات استثمارية معدة أصلاً للاتجار والمتاجرة ، إذ تخرج بذلك الوضع عن اعتبارها من عروض القنية والانتاج التي تحسم من الوعاء الزكوي. وأن مجرد وجود الرصيد لتلك الاستثمارات ووصفها بذلك الوصف الاستثماري في حسابات المكلف ، لا يخرجها عن طبيعة واقعها وحقيقتها بأنها أصول متداولة بديلة عن النقد. خصوصاً إذا ما تأكد ذلك مما تظهره مستندات وواقع دفاتر الشركة وقيودها من اختلاف

---

[١] انظر مثلاً قراري اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١١١٣ لعام ١٤٣٣هـ وكذلك رقم ٩١٠ لعام ١٤٣٠هـ.

[٢] انظر قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١٤٦٣ لعام ١٤٣٦هـ الذي انتهى إلى أن استثمارات المرابحة تصنف بطبيعتها ضمن الاستثمارات المتداولة لأن الهدف منها هو المضاربة بالبيع والشراء في أي وقت وبالتالي لا يمكن اعتبارها ضمن الاستثمارات طويلة الأجل بالرغم من تقديم الشركة لقرار مجلس الإدارة بالتوجه لبحث سبل زيادة عوائد الشركة عن طريق استثمارات طويلة الأجل لحماية رأس المال مثل استثمارات المرابحة طويلة الأجل المتوافقة مع الضوابط الشرعية.

مبالغها وعدم ثبات أرصدتها وتغيرها من سنة لأخرى وهو ما يؤكد اعتبارها بوصفها ذاك من قبيل عروض التجارة الخاضعة للزكاة. كما أن المطالبة بحسم الاستثمارات في الصناديق الاستثمارية المتخصصة في أسهم الشركات لا يمكن اعتباره استثماراً في الشركات نفسها التي تم تملك أسهمها ضمن مقتنيات تلك الصناديق ، لأن حسم الاستثمار باقتناء الحصص أو الأسهم بصورة مباشرة في رأس مال تلك الشركات القائمة بنية موثقة للاستثمار فيها يتحقق فيه اعتباره استثمار قنية ويخصم من وعاء الشركة المستثمرة ويدخل ضمن وعاء الشركة المستثمرة فيها بحسبانه جزء من رأس مالها الخاضع للزكاة أصلاً ، وهو عكس حالة الاستثمار في الصناديق المخصصة لأسهم الشركات لأن الاستثمار لا يكون بصورة مباشرة في رأس مال الشركة بنسبة محددة ، بل يتمثل الهدف باقتناء تلك الأسهم والأوراق المالية الأخرى التي تحتويها المحفظة الاستثمارية الخاصة بتلك الصناديق التي يديرها المشرف على ذلك الصندوق ، فملكية المكلف فيه هي لوحدات استثمارية في الصندوق وليس لتلك الأسهم بصورة مباشرة.

أي أن المستثمر المكلف في حقيقة الأمر يمتلك وحدات في تلك الصناديق تزيد وتنقص في أقيامها نتيجة مضاربة الصندوق بالبيع والشراء في مقتنيات الصندوق من الأسهم أو السندات أو العملات أو البضائع. وبالتالي فإن أصل الاستثمار في الصندوق يكون مضاربة فيما خصص له سواء بقيت الوحدات المستثمر فيها كما هي لمدة طويلة أو تم بيعها في أي وقت ، حيث إن طبيعة عمل تلك الصناديق هو القيام بشكل يومي بعمليات الشراء والبيع ولا يؤثر في تغيير وصفها من استثمار متداول إلى استثمار غير متداول أن النية من اقتنائها هو الاستثمار لا المتاجرة لأن دخول الشركة فيها يمثل عملاً تجارياً يتحقق معه نية التملك للمتاجرة عن طريق ما يقوم به الصندوق من مضاربة[1].

وقد خلصت وزارة المالية باعتبارها الجهة المشرفة على الجهاز القائم على جباية الزكاة ، بعد دراسة الإدارة القانونية لديها بخصوص حسم أو عدم حسم الاستثمارات في صناديق المضاربة والاستثمار ، إلى تقرير اعتبار

---

[1] انظر قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ٩١٠ لعام ١٤٣٠هـ.

رصيد الاستثمار في تلكم الصناديق ممثلاً لعروض تجارة لا عروض قنية وذلك بعد موافقة وزير المالية على المذكرة القانونية المعروضة عليه[٢]. وتأييده بعد ذلك وتصديقه لعدة قرارات صادرة عن اللجنة الاستئنافية في ذلك الشأن[٣].

ونرى أن التوجه المتفق مع موقف اللجنة الاستئنافية عند معالجة وضع الصناديق الاستثمارية عند إجراء الربط الزكوي من حيث حسم أو عدم حسم الاستثمارات في تلك الصناديق الاستثمارية التي تكتتب أو تشترك فيها الشركة توظيفاً لأموالها ، يتعين معه التفرقة في تلك المعالجة بحسب طبيعة المال الذي يستثمر فيه الصندوق نفسه. فإن كان صندوقاً استثمارياً للمتاجرة في السلع والمعادن والبضائع والمواد الخام وغيرها ، فإن الاستثمارات للمكلف في ذلك الصندوق ليست إلا عرضاً من عروض التجارة التي لا يمكن خصمها من وعاء الزكاة وبالتالي تدخل أقيام وحدات تلك الصناديق المملوكة للمكلف ضمن وعاء الشركة المستثمرة. وأما إن كانت تلك الصناديق مخصصة للاستثمارات في الأوراق المالية فإنه ينبغي النظر في طبيعة تلك الصناديق واتفاقات الاشتراك والمساهمة فيها. فعندما تكون تلك الصناديق معتمدة على قيام من يتولى إدارة الصندوق بالمضاربة لتحقيق الأرباح من خلال المتاجرة بالبيع والشراء لتلك الأوراق التي يتآتى الربح فيها للمستثمرين من خلال فوارق السعر بين عمليات الشراء والبيع، فإن مثل هذا الوضع يتأكد معه اعتبار الاستثمار فيها مجرد عرض من عروض التجارة التي لا تستبعد أقيامها من الوعاء الزكوي. وأما إن كانت تلك الصناديق في اتفاقاتها تمنع المستثمرين من تسييل أقيام وحداتها المملوكة لهم قبل انقضاء مدة طويلة ، فإن المعيار الذي وضعته اللجنة الاستئنافية الضريبية لحسم قيمة الاستثمار من الوعاء الزكوي للمكلف سيكون هو المعيار الأمثل لتقرير الربط الزكوي عليه بخصوص تلك الاستثمارات في الصناديق المكتتب بها. حيث يتمثل موقف اللجنة المستقر في معالجتها وتعاملها مع الاستثمارات في كونها لا تنظر إلى الاستثمارات باعتبارها طويلة الأجل إلا بوجود الشرطين أو الضابطين المحددين لاعتبار

---

[٢] مذكرة الإدارة القانونية بوزارة المالية رقم ١٢٩٩ بتاريخ ١٤١٧/٧/٢هـ.

[٣] انظر مثلاً قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١٨٩ لعام ١٤٢٠هـ والقرار رقم ٣٦٩ لعام ١٤٢٢هـ .

توظيف الشركة لأموالها في الاستثمار محققاً لحسابها من عروض القنية لا عرضاً من عروض التجارة ، وهي وجود النية الموثقة من صاحب الصلاحية قبل صدور القرار بالاستثمار ، وعدم وجود عمليات تداول وحركة خلال العام الزكوي على حسابات تلك الاستثمارات.

المبحث الثاني
قرار الشركة بالاستثمار
في شراء الحصص في الشركات أو الأصول العقارية

يحصل أن تقوم الشركة بالتصرف بالنقد المتاح لديها في تخصيصه لاستثمارات تقوم على تملك حصص في شركات قائمة أو المساهمة في تأسيس شركات جديدة وتملك حصص فيها. كما يحصل أيضاً أن يكون تصرفها بالأموال النقدية متجهاً لتوظيفها واستثمارها في شراء أصول عقارية من مبانٍ أو أراضٍ ، غير أن الجامع بين حالتي الشراء للحصص في الشركات وللأصول العقارية ، هو ارتباطها في المعتاد بشراء أصول تستغل مباشرةً في خدمة نشاط الشركة أو توجيه وتوظيف نقدية الشركة في اقتناء واستثمار طويل في أجله تتحصل منه الشركة على أرباح ريعية أو مكاسب رأسمالية.

ولذلك فإننا سنتطرق في هذا المطلب لموقف الإدارة الزكوية عند إجراء الربط الزكوي على الشركة المكلفة التي تُظهر حساباتها وقوائمها المالية صوراً من تلك الاستثمارات المتمثلة في امتلاكها للحصص في الشركات تأسيساً أو انضماماً أو تملك الأصول العقارية بقرارات صادرة عنها في توظيف أموالها النقدية في تلك الاستثمارات . وسنتولى في هذا المطلب بحث كل منها في فرع مستقل.

المطلب الأول
قرار الشركة باستثمار مالها
بتملك الحصص في الشركات

تتشكل القاعدة المطردة في تعامل الإدارة الزكوية مع المكلف المرتبط باستثمارات بالتأسيس أو الاقتناء للحصص في الشركات القائمة أو الجديدة بعدم احتساب أقيامها ضمن الوعاء الزكوي للشركة المستثمرة. وقد تأكدت استمرارية هذه

المعالجة من قبل الإدارة من خلال تعميم مصلحة الزكاة والدخل رقم ١٤٣٢/١٦/١٧١٩هـ الصادر في ١٤٣٢/٣/٢٧هـ والذي جاء فيه (أنه يحسم من الوعاء الزكوي الاستثمارات التي تكون للمكلفين حتى وإن لم يوجد لهم ملف لدى المصلحة وسواء دفع عنها الزكاة أو لم يدفع لعدم حولان الحول أو لكون وعائها بالسالب وسواء كانت جديدة أو قديمة متى ما كانت تلك الاستثمارات طويلة الأجل ونية المستثمر فيها الاحتفاظ بها للحصول على عوائدها كعرض من عروض القنية).

وما عليه توجه اللجنة الاستئنافية في شأن معاملة المبالغ المدفوعة لأجل التأسيس أو الشراء لتلك الحصص في الشركات المستهدفة ، هو النظر إليها باعتبارها مدفوعات استثمارية مخصصة للنمو فيتعين معها اعتبارها من أوجه الاستثمار للقنية. فلا تعتبر بذلك عرضاً من عروض التجارة التي تدخل قيمة مبالغها في حساب الوعاء الزكوي[١]. ولا يؤثر في ذلك كون تلك الاستثمارات بشراء الحصص وتأسيس الشركات تتم في شراكات واقعة في داخل البلاد أو خارجها ما دام أن الغرض الثابت من خلال تتبع تلك العمليات هو الهدف الاستثماري بغرض القنية لا المتاجرة[٢].

وعادة ما تستند اللجنة الاستئنافية الضريبية لتكوين قناعتها باستبعاد تلك الاستثمارات من الوعاء الزكوي للشركة المستثمرة ، من خلال ما تستنتجه وتحصله من مراجعة عقود تأسيس الشركة المستثمر فيها والتي تُظهر ملكية المكلف في رأس المال ، أو غيرها من المستندات التي تؤيد تحقق تلك الملكية ، كالقرائن المستفادة بوجود تلك الملكية من خلال الاطلاع على القوائم المالية للشركة المكلفة والمستثمر فيها والتي تبين حالتها وثبات نسبة التملك فتصبح بذلك دلائل يستهدى بها على نية وقصد الشركة المكلفة عند توظيفها لأموالها بشراء تلك الحصص لمعرفة ما إذا كانت الشركة تستهدف اقتناءها كاستثمار طويل الأجل يبتغى منه استغلال ريعها وربحها فيما بعد. وذلك بعكس الحال لو تم اعتبارها مجرد عروض تجارة لم

---

[١] انظر قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ٧٩٤ لعام ١٤٢٨هـ وأيضاً القرار رقم ١١٣١ لعام ١٤٣٣هـ والقرار رقم ١٤٩٤ لعام ١٤٣٦هـ.

[٢] انظر قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ٩٥٣ لعام ١٤٣٠هـ .

يستهدف من شرائها استبقاؤها للقنية ، حيث تدخل بهذا الوصف في مفردات الوعاء الزكوي للشركة المكلفة[٣].

فالعبرة لدى اللجنة ليس بطريقة الاحتفاظ بالأصول وظاهر قيدها في دفاتر الشركة وسجلاتها ، بل بنية الشركة التي لا يستقيم معها استبقاء اعتبارها أصول قنية لديها مع إقرارها صراحة بنية البيع لتلك الأصول الاستثمارية ، أو استنتاج تحول الغرض من التملك لتلك الأصول من كونها عروض قنية وتبدلها إلى أصول متداولة بوجود قرائن محسوسة يتأكد معها عدم صواب استمرار النظر إليها بحسبانها أصول وعروض قنية واستثمار. ولا يؤثر في ذلك الاتفاق بعدم نقل الملكية للمشتري بموجب شهادات التملك لتلك الحصص إلا بعد سداد المبلغ بكامله ، أو الزعم بأن الشركة لم تستلم نقداً ثمن بيع تلك الاستثمارات وأن لا مال في حيازة الشركة من ذلك البيع. وذلك لأن عملية التسجيل كما تقرر اللجنة ، ما هي إلا ضمان للحق وتوثيق له ولا يؤثر ذلك في جوهر العملية وموضوعها باعتبارها بيعاً قد تم لأصول استثمارية، فهي إذن عملية متاجرة في الاستثمارات ينطبق عليها ما ينطبق على عروض التجارة[٤]. كما أن المبالغ المتبقية من قيمة البيع لتلك الأصول والمتمثلة في أوراق تجارية ومستندات مالية قابلة للسداد في المستقبل ، يستدل منها أنها تمثل أرصدة مدينين للشركة مما يتأكد معه اعتبارها عرضاً من عروض التجارة التي تجب فيها الزكاة[١].

وعلى صعيد آخر ، تثير مسألة تغير الأشخاص المالكين للحصص في الشركات أثناء العام المالي للشركة بعض الإشكالات والمنازعات عند الربط الزكوي وتقديم الإقرار السنوي من قبل المكلفين. وذلك بالنظر إلى أن بعض الشركات ترى أن التحول في الملكية والتغيير الطارئ على سجل ملاك الشركة ونسبة الحصص

---

[٣] انظر قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ٩٣٠ لعام ١٤٣٠هـ وكذلك قرارها رقم ٧٩٤ لعام ١٤٢٨هـ.

[٤] انظر مثلاً قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١١٠٨ لعام ١٤٣٣هـ الذي أيد موقف مصلحة الزكاة والدخل بتقرير ربط الزكاة على مبلغ بيع حصة الشركة المكلفة في شركة أخرى حتى وإن لم تستلم الشركة إلا دفعة وقسطاً واحداً من مبلغ البيع بالنظر إلى أن المبلغ المتبقي مضمون بواسطة ضمان بنكي غير مشروط وغير قابل للنقض فيكون المبلغ بمثابة أوراق تجارية قابلة للسداد في رأي اللجنة، وبالتالي فهي مال لدى مدينين ولذلك تعد تلك الحصص المباعة من قبيل عروض التجارة التي تجبى منها الزكاة.

[١] انظر قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ٨٨٦ لعام ١٤٢٩هـ .

لهم في رأس المال يؤثر في طريقة حساب الوعاء الزكوي ، خصوصاً وأن الزكاة في أصلها مفروضة على الأشخاص في أموالهم ولا يمكن تأديتها من قبل الشركة بحسبانها شخصيةً وكياناً اعتبارياً غير مكلف شرعاً بالأداء. وأن الشركاء الجدد كذلك ، ضخوا رؤوس أموال خاصة بهم لشراء الحصص خلال العام الذي تم به الاقتناء فلا مبرر لاحتساب الزكاة على نصيب الشركاء الجدد في مبالغ الحصص المكونة لرأس المال ، وذلك لعدم حولان الحول على انتقال ملكية تلك الحصص لهم.

والمعتاد أن الإدارة الزكوية ، ترد على تلك الدفوع المقدمة من الشركات المكلفة ، بالتأكيد على أنه لا يجوز الخلط عند احتساب الزكاة ، بين الذمة المالية للشركة والذمة المالية للشركاء حتى وإن كانت الشركة شركة أشخاص. كما وأن اتفاق التخارج بين الشركاء الجدد والباقين والمتنازلين ينص عادة على أن الحصص المتنازل عنها انتقلت لملاكها بما فيها ولها من حقوق وما عليها من التزامات سابقة ولاحقة. ولاشك في أن المستقطع الزكوي المتوجب على تلك الحصص يشكل جزء أكيداً من تلك الالتزامات التي ترتبط بوجود تلك الحصص ضمن رأس المال دون أن يؤثر في حساب هذا الواجب الزكوي المتعلق بالحصص ذاتها ، التغير الذي أصاب أشخاص المالكين لها وعدم حولان الحول وانقطاعه بحصول التخارج على ذلك الجزء الذي تغيرت ملكية الحصص فيه مع بقائه ثابتاً كقيمة في رأس مال الشركة المكلفة[٢].

أي أن الانسحاب أو الانضمام للشريك ليس حدثاً مالياً مؤثراً على الربط الزكوي للشركة وإنما يقتصر مداه فقط في تأثيره على تحديده لملكية الحصص في الشركة ونصيب كل شريك في رأسمال الشركة ونسبته في تلك الملكية التي أفرزها الوضع الجديد بفعل ما أحدثه التخارج بالانضمام أو الانسحاب ، دون أن يؤثر ذلك على التزامات الشركة أمام الغير. فالشركة مستمرة في استغلال أموالها ولا تزال منتظمة في ممارسة نشاطها دون أن تتأثر في أعمالها بتغير سجل الملكية ونسبة المالكين للحصص فيها بفعل الانضمام أو الانسحاب. ولهذا كان المبدأ المتقرر لدى هيئة المحاسبين بالسعودية ومعاييرها في الزكاة وحسابها ، إقرار مبدأ الخلطة للأموال بحيث يكون أداء الزكاة منوطاً بالشركة نفسها لأنها محل اجتماع الأموال وأن

---

[٢] انظر القرار الصادر عن اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ٩٠٣ لعام ١٤٣٠ وكذلك القرار رقم ٧٠٥ لعام ١٤٢٧هـ.

تساؤلات وجود النصاب وحولان الحول عليه مرتبطة بالمال نفسه لا ما يمثله من نصيب كل شريك على حدة. ولأجل ذلك كان من الطبيعي والحال تلك، عدم الاعتداد بالديون التي على الشركاء حيث لا يسوغ خصمها من الوعاء الزكوي للشركة دون تفرقة بين شركاء مؤسسين أو شركاء جدد منضمين بتملك حصص ممثلة في رأس مال الشركة حتى وإن كان ذلك الانضمام لم يمض عليه حول كامل ، إذ الزكاة مفروضة على أموال الشركة بما فيها الحصص المكونة لرأس مال الشركة ما دامت الشركة قائمة وتباشر نشاطها.

كما تضيف الإدارة الزكوية في سبيل تأييد موقفها بخصوص عدم تأثير دخول الحصص المكونة لرأس مال الشركة المكلفة عند تغير الملكية فيها بدخول شركاء أو خروج آخرين على احتساب تلك الحصص في الوعاء الزكوي للشركة ذاتها بالاستناد إلى القول بأن الزكاة في نهاية الأمر تمثل التزاماً مالياً كبقية الالتزامات على الشركة ، بل إنها كذلك دين ممتاز واجب الأداء لا تبرأ الذمة إلا بأدائه. ولذلك لم يكن من المقبول تخلف الشركة عن أداء أي التزام عليها تجاه الغير بحجة أن ملكية الشركة قد تغيرت بدخول شركاء أو خروج آخرين منها وذلك لاستقلال ذمتها عند المطالبة القضائية لها دون اكتراث للتغير الذي أصاب توزيع ملكية الحصص في رأس مال الشركة.

ويمكن تخيل هذه المفارقة المتولدة من الزعم والطلب باستبعاد الحصص التي تم عليها التخارج وعدم دخولها ضمن كامل رأس المال عند الربط الزكوي على الشركة المكلفة ، بالنظر إلى أنه لا يمكن وفق هذا الطرح فرض الزكاة مثلاً على الأسهم المشكلة لمجموع رأس المال في شركات المساهمة المدرجة في السوق المالية التي يتغير الملاك فيها يومياً. حيث ستؤدي مثل تلك المعالجة المنادى بها من بعض الشركات المكلفة في نزاعاتها مع الإدارة الزكوية إلى استبعاد جزء كبير وعنصر هام من مكونات الوعاء الزكوي الذي تستقطع منه الزكاة على الشركة المكلفة[1].

كما تعزز الإدارة الزكوية موقفها في هذا الصدد بالقول بأن الاستجابة لدعوى الشركات بعدم دخول الحصص التي آلت إلى شركاء جدد بالانضمام للشركة لعدم حولان الحول عليها سيكون مدعاة ، بافتراض قبوله ، للتهرب من أداء الزكاة بالتلاعب بتغيير سجل الملكية للحصص في رأس المال إذا ما تم إجازة استبعاد

---

[1] انظر في هذا الشأن قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ٨٨٢ لعام ١٤٢٩هـ.

مقدار الملكية المتغيرة من حساب الوعاء الزكوي للشركة لعدم حولان الحول على ملكية الشريك الجديد واستقرارها لديه حولاً كاملاً من تاريخ التملك لها.

والمستقر عليه عند تصدي اللجنة الاستئنافية للنزاعات التي تثار فيها تلك الحجج التي تسوقها بعض الشركات المكلفة وردود الإدارة الزكوية عليها حول إضافة أو عدم إضافة الحصص التي دخل بها شركاء جدد إلى ملكية الشركة ضمن حساب الوعاء الزكوي، هو التأكيد على أنه يوجد فصل تام بين ذمة الشركة وذمة الشركاء فيها وبالتالي يحسب الوعاء الزكوي باستقلالية كل منهما عن الآخر. والمستند في تقرير ذلك الأمر حسب توجه قضاء اللجنة ، هو ما جاء به نظام الشركات المقرر بأن للشركة ذمة مالية مستقلة لوجود شخصية اعتبارية خاصة بها تستقل فيها عن الشركاء المالكين لها منذ لحظة تأسيسها وشهرها ويُحتج بها في مواجهة الغير. وتتواتر قرارات اللجنة على ذلك التوجه بتأكيد أن مقدار رأس المال الخاضع للزكاة لم يتأثر زيادة أو نقصاً بما كانت عليه تسوية التخارج بين الشركاء المنضمين أو المنسحبين ولا تؤدي عملية التخارج إلى انقطاع الحول عن المال الذي خضع للزكاة[١]. فحالة التخارج المشكلة للانضمام أو الانسحاب ، كما تقول اللجنة ، ببيع الحصص من شريك إلى آخر أو أيلولة الحصص له بطريق آخر غير البيع ، ما هي إلا إعادة توزيع للملكية فيها بدخول شركاء وخروج آخرين مادام أن هؤلاء الشركاء خاضعون للاستقطاع الزكوي باعتبارهم شركاء سعوديين لا تفرض عليهم الضريبة المختلف حساب وعائها في حال التخارج من شريك أجنبي لشريك سعودي أو العكس[٢].

وذلك لأن التغير أصاب مقدار نسبة تملك الشركاء من رأس المال ولم يغير في حقيقة ثبات مقداره كقيمة حال عليها الحول ، فيكون بذلك داخلاً بأكمله ضمن العناصر الموجبة للوعاء الزكوي للشركة عند الربط عليها ولا يتم خصم مقدار

---

[١] انظر قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ٧٥١ لعام ١٤٢٨هـ.

[٢] انظر قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١٠٨٧ لعام ١٤٣٢هـ الذي جاء به أن عقد التأسيس الذي لم يوثق من الجهات المختصة والذي تضمن إعادة توزيع نصيب الشريكين السعودي والأجنبي بعد دخول شريك سعودي جديد محل السابق لا يمكن معه مراجعة احتساب التكليف الزكوي والضريبي على الشركة على أساس ما تم من تخارج يؤثر لو صح توثيقه ، في ذلك الحساب.

الحصص التي لم يمض على تملكها من الشريك الجديد أقل من حول كامل من الوعاء الزكوي للشركة المكلفة محل الربط[٣].

أي أن الشركة في حقيقة الأمر لم ترد إلى الشريك المتنازل القدر من الحصص الذي يمثل نصيبه في رأس مال الشركة وما يتعلق به من حقوق اتصلت بحصته وتأكدت له بها في موجودات الشركة باعتباره شريكاً يمتلك حصة في رأس مالها. وغاية ما في الأمر أن الشركة استقبلت شريكاً جديداً بدلاً من الشريك المتنازل عن حصته فيها ، وتبعاً لذلك ظل رأس مال الشركة ثابتاً لم يتغير ولذلك لم يضار الدائنون ولم ينقص شيء من ضماناتهم العامة المرتبطة بالضمان العام المتقرر على رأس مال الشركة الذي ظل ثابتاً لم يتغير بالرغم من وجود التخارج.

بيد أن من المناسب التذكير هنا أيضاً ، بأن قرارات اللجنة الاستئنافية مستقرة في توجهها المتمثل في أن تلك الأموال التي دفعت لأجل الدخول في تملك حصة معينة في رأس مال الشركة سيتم حسمها من وعاء الشركة المستثمرة في شراء تلك الحصص ما دام أنها قد صدق عليها اعتبارها استثمارات تهدف إلى تحقيق عائد ريعي وليست عرضاً من عروض التجارة ، متى ما كانت نية الاستثمار موثقة من الجهة المختصة بإصدار ذلك القرار في الشركة المستثمرة قبل القيام بشراء تلك الحصص أو الدخول في زيادة رأس المال للشركة المستهدفة. وذلك دون أن يستتبع مثل هذا الوضع استبعاد احتساب تلك الحصص التي آلت ملكيتها إلى مستثمرين وشركاء جدد من الوعاء الزكوي للشركة المستثمر فيها لأنها لا تشكل إضافة جديدة يتحقق معها زيادة رأس المال للشركة[١]. في حين سيترتب على زيادة رأس المال بالحصص الجديدة عندما يكون ذلك هو حال الشركة المكلفة المستثمر فيها، تقرير

---

[٣] انظر مثلاً قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ٧٥١ لعام ١٤٢٨هـ وكذلك القرار رقم ٨٨٢ لعام ١٤٢٩هـ وأيضاً القرار رقم ٩٠٣ لعام ١٤٣٠هـ.

[١] قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١١٩٦ لعام ١٤٣٣هـ الذي تضمن أنه لما كان الشركاء القدامى قد باعوا حصصهم في الشركة المكلفة فإنها تنتقل للشركاء الجدد بما فيها من حقوق وما تتحمله من التزامات بما في ذلك الالتزامات الزكوية على الحصص المباعة ، وحيث أن المبالغ التي دفعها الشركاء الجدد لتملك الحصص لا تشكل إضافة إلى رأس مال الشركة فإن اللجنة خلصت إلى إخضاع كامل حصص الشركاء السعوديين للزكاة مع استبعاد قيمة تمويل شراء الحصص من الوعاء الزكوي للشركة المستثمرة.

عدم دخول هذه الزيادة في رأس المال ضمن الوعاء الزكوي ما لم يمر عليها حول كامل[٢].

المطلب الثاني
قرار الشركة باستثمار مالها في شراء الأصول العقارية

عندما تتوجه إرادة الشركة إلى استغلال الأموال المتاحة لها في شراء واقتناء الأصول العقارية ، فإن الأصل والمبدأ المتقرر عند تحديد دخول تلك الأموال العقارية ضمن الوعاء الزكوي أو عدم احتسابها من عناصر ذلك الوعاء للشركة المكلفة ، يكون بالنظر إلى المقصود والهدف من ذلك الاقتناء للعين العقارية. فإذا كانت العين العقارية من المباني أو الأراضي مستهدف من اقتنائها كأصول ، إدخالها ضمن عناصر الإنتاج ، كاستغلال العقار في إقامة مستودعات للشركة أو تشييد وبناء مكاتب للشركة على تلك الأرض أو إقامة المصنع عليها أو تخصيصها لسكن العمال مثلاً ، فإنها في هذه الحالة لا تدخل ضمن العناصر الإيجابية للوعاء الزكوي للشركة. وكذلك يكون أمر المعالجة الزكوية متطابقاً لمثل ما سبق، إذا كان المقصود من تملك العقار يتمثل في الاستثمار الطويل الأجل للحصول على ريع العقار بتأجيره فتكون غلة الإيجار هنا هي الداخلة في حساب الوعاء الزكوي وأما الأصل العقاري نفسه فلا تدخل قيمته عند الشراء ولا القيمة الحالية له للسنة التي تم فيها الربط الزكوي على الشركة المكلفة[٣]. وتجدر الملاحظة هنا بأن اللجنة تؤكد

---

[٢] أنظر مثلاً قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ٩١٣ لعام ١٤٣٠هـ الذي ورد فيه أن إقرار الجمعية العامة غير العادية للشركة بزيادة رأس المال بتاريخ ٢٠٠٣/٩/٢٤ وموافقة وزارة التجارة عليه والتي كانت في ٢٠٠٤/٢/٨ يتحقق معه تأييد استئناف الشركة المكلفة بعدم إضافة زيادة رأس المال للوعاء الزكوي للعامين (٢٠٠٣ ، ٢٠٠٤) خصوصاً وأن هذه الزيادة بدخول شركاء جُدد لم يتم التصرف فيها أو استغلالها في أصول الشركة بأي وجه من أوجه الاستغلال خلال الفترة ما بين إقرار الزيادة من الشركة وموافقة وزارة التجارة عليها ، فهي بحالتها تلك أمانة وليست بعد من رأس مال الشركة ولم تصبح حقاً من حقوقها ، ولذلك فإنه لا يمكن إدخالها ضمن الوعاء الزكوي للعامين اللذين تداخلت فيهما إجراءات القرار بزيادة رأس المال من قبل الشركة والموافقة عليه وإقراره من جهة الإشراف والرقابة.

[٣] وهذا المبدأ هو المستقر من موقف الهيئة العامة للزكاة والدخل واللجنة الاستئنافية الضريبية ، من خلال عدد من القرارات التي يمكننا أن نذكر منها على سبيل المثال قرارات اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١٠٨٩ لعام ١٤٣٢هـ وكذلك قرار ٨٩٠ لعام ١٤٣٠هـ وأيضاً القرار رقم ١١٨٨ لعام ١٤٣٣هـ .

خصم مبالغ تلك الأصول العقارية من حساب الوعاء الزكوي للمكلف مهما كان حجمها ونوعها، إذ لا حدود لتلك الملكية ولا يوجد سند نظامي أو محاسبي يحصرها في مقدار معين بحسب ما تراه اللجنة ، مادام أنها لم تعد بذاتها للاتجار وكانت مخصصة لاقتناء أصول مساعدة في عمليات الإنتاج[٤]. ويستدل على وجود نية الاستثمار أو الإتجار بالعين العقارية بأمارات معينة وقرائن دالة يستهدى بها للكشف عن تلك النية والقصد لدى المكلف ، كقيامه بالتربص لبيع تلك الأموال العقارية أو عرضها للبيع وغيرها من الشواهد والوقائع التي تنبئ عن وجود تلك النية من عدمها. ولذلك قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية في أحدى القرارات الصادرة عنها[١] ، بأن إثبات المكلف قيامه ببناء مستودعات ومساكن للعمال محاطة بسور مع خزانات مياه مع وجود مولد كهربائي كبير على بعض قطع الأراضي الخاصة بمخطط مكون من (٧٥) قطعة أرض متجاورة ومتوالية في الأرقام ، يرتب الاعتداد بذلك الواقع حتى وإن كان البناء مخالفاً للأنظمة البلدية ، مما يتعين معه حسم قيمة تلك القطع المستغلة في نشاط المكلف باعتبارها من الأصول الداخلة في الإنتاج لوجود القرائن الدالة على ذلك ، في حين أن القطع الأخرى من المخطط والبالغة (٤٩) قطعة لم يقدم المكلف دليلاً بشأنها يخرجها عن حساب الوعاء الزكوي له إذ بقيت ضمن مخطط تم اقتناؤه بغرض بيعه فتكون تلك الأراضي عروض تجارة لا تحسم قيمتها من الوعاء الزكوي للمكلف .

ولذلك فإن قيام إحدى الشركات العقارية ببيع جزء من وحدات عقارية تتملكها بالرغم من أن نظامها الأساسي لا ينص على نشاط البيع ، وذلك بعد أخذ موافقة الجمعية العامة العادية للمساهمين على بيع تلك العقارات من شقق وفلل، يجعل ما تم عرضه للبيع في نظر اللجنة داخلاً في حساب الوعاء الزكوي حتى وإن لم يتم البيع إلا على جزء من ذلك المعروض ما دام أن هناك حملة للإعلانات عن البيع وحتى إن كان البيع يتم على دفعات في سنة وأخرى. حيث يتأكد مع ذلك الوضع عدم استمرار صفة القنية لذلك العقار وتحول نية تملك الأصل العقاري للاستثمار وصيرورتها إلى البيع بعد موافقة الشركة على ذلك وتفويض المدير بإتمام البيع. وبذلك أصبحت تلك الأصول العقارية المعلن عنها عروض تجارة تدخل ضمن حساب الوعاء الزكوي للشركة المكلفة عن جميع السنوات التي بدأ منها البيع والذي

---

[٤] قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ٨٢٢ لعام ١٤٢٩هـ.

[١] قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ٤٣٨ لعام ١٤٢٤هـ.

توثقت نيته بالإعلان عن مراحل البيع بين فترة وأخرى لأعداد من تلك الشقق والوحدات السكنية.

وقد استندت اللجنة الاستئنافية في قرارها إلى أن معايير المحاسبة السعودية تعتبر الأصل في حكم المال المتداول متى ما كان قابلاً للتحول للنقد أو ما يشبه النقد خلال العام المالي أو الدورة التجارية أيهما أقصر. ولذلك فإن الشركة تربصت بالنية لتحويل أصولها العقارية الثابتة إلى أصول متداولة استناداً إلى قرار جمعيتها العمومية العادية للمساهمين فيها وهو ما يعني تحويل نية الشركة فيما يخص تلك الوحدات العقارية من كونها عروض قنية إلى اعتبارها عروض للتجارة لتحقيق الأرباح من بيعها ، ولأنها مارست ذلك بالفعل خلال الأعوام المالية التي تم فيها عرض تلك الوحدات للبيع بعد الإعلان عنها. ولذلك فإن أقيام تلك الوحدات العقارية ستدخل ضمن الوعاء الزكوي للأعوام التي تم البيع والإعلان عنها لتلك الوحدات[٢].

وتعزز اللجنة الاستئنافية موقفها بحسم الأصول العقارية من وعاء الزكاة ما دامت مخصصة لخدمات النشاط ولم تتحول إلى عروض تجارة بعموم الفتوى الصادرة عن اللجنة الدائمة للإفتاء رقم ٢٣٤٠٨ لعام ١٤٢٦هـ التي جاء بها (أن ما قد أنفق من أموال في شراء الأصول للمصنع أو إنفاقها في غير عروض التجارة قبل تمام الحول عليها فلا زكاة فيها لإنفاقها قبل تمام الحول)[١].

كما قضت اللجنة الاستئنافية الضريبية بأن مجرد شراء الشركة الأراضي كتوظيف للمال المتوفر لديها ، لا يخرجها من مكونات الوعاء الزكوي لها باعتبارها من العناصر الإيجابية المحتسبة من ضمنه. وذلك ما دام أن النية للاستثمار لم تكن موثقة قبل الشراء بمستند من الشركة يفيد بوجود نية الاقتناء لها أو أنها ستعد للاستخدام في نشاط الشركة. كما وأنه لا يغير في ذلك ما تدعيه الشركة من أن الصكوك تظهر شراء الشركة للأراضي منذ زمن طويل وأن النية لم تكن للاتجار بها لعدم وجود نية البيع بدليل عدم التغير في ملكيتها وبقائها لدى الشركة وأن نية الاستثمار مستفادة من كون أن الشركة مولت استثماراتها بنفسها وأن الاستثمار في

---

[٢] قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ٧٧١ لعام ١٤٢٧هـ .

[١] راجع استناد اللجنة إلى هذه الفتوى في قراراتها على سبيل المثال لا الحصر القرار رقم ٨٢٠ لعام ١٤٢٠هـ والقرار رقم ٦٣٨ لعام ١٤٢٧هـ وكذلك القرار رقم ١١٨٨ لعام ١٤٣٣هـ المنتهي بحسم قيمة الأراضي من الوعاء الزكوي للشركة بعد إثباتها تمويل شراء تلك الأراضي من أموالها واستخدام تلك الأراضي في نشاط الشركة وسكن عمالها.

الأراضي كان لتحقيق الربح والعائد من الأصل أو من الزيادة المتحققة فيما بعد في قيمتها الرأسمالية[٢].

وفيما يتعلق بمسألة تسجيل أو عدم تسجيل ملكية الأصل العقاري بأسم الشركة وأثره في حساب الربط الزكوي ، فإنه بالرغم من أن الفتوى الصادرة عن اللجنة الدائمة للإفتاء رقم ٢٦٤٤ بتاريخ ١٤٢٤/٣/٩هـ، جاء بها (أن ما تشتريه الشركة من عقارات وسيارات وما في حكمها لغرض الاستخدام دون الاتجار بها ، لا تجب فيه الزكاة. ويستوي في ذلك ما نقلت ملكيته ومالم تنقل ملكيته إذ لا أثر لذلك في ثبوت الملك)[٣]. وبالرغم كذلك من وجود تعميم مصلحة الزكاة والدخل رقم ١/٢/٨٤٤٣/٢ في ١٣٩٢/٨/٨هـ الذي جاء به أنه (أن يخصم من وعاء الزكاة صافي قيمة الأصول الثابتة بعد خصم الاستهلاكات بتوافر شرطين هي ثبوت سداد المكلف لكامل قيمتها وأن تكون تلك القيمة في حدود رأس المال المدفوع والأرباح المرحلة والاحتياطات والمخصصات والاستدراكات والحسابات الدائنة لصاحب المنشأة) والذي لم ينص صراحة على ضرورة نقل الملكية باسم المكلف كشرط إضافي لخصمها من الوعاء ، إلا أن المُطرد في معالجة الإدارة الزكوية لهذه الحالة هو الأخذ بما ورد في قرار وزير المالية رقم ٢٧٥٢/١٧ الصادر في ١٤٠١/٧/٢٩هـ الذي جاء في مضمونه اشتراط تمام الملك كأحد شروط حسم عروض القنية ومنها الأراضي من الوعاء الزكوي للمكلف. بمعنى أن من اللازم أن تكون العين العقارية مسجلة رسمياً بأسم الشركة لكي تستبعد من خضوعها للزكاة. وقد تم تكريس هذا التوجه وتأكيده أيضاً بالخطاب الوزاري رقم ٣٦١٧/١٧ في ١٤١٢/٥/١٣هـ.

---

[٢] انظر قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١٠٧٥ لعام ١٤٣٢هـ الذي أيد اعتراض الإدارة الزكوية في عدم حسم تلك الأراضي من الوعاء الزكوي للشركة المكلفة ، حيث لم تقدم الشركة أي مستند يثبت نية استخدام تلك الأراضي في نشاط الشركة من سكن للعمال أو مستودعات لها أو غير ذلك. ولذلك فهي ليست عروض قنية بل عروض تجارة يقصد منها تحقيق الربح ببيعها عند الحاجة للسيولة ولا يغير في ذلك تبويب الشركة المكلفة للعملية في قوائمها المالية باعتبارها عمليات تمويل ذاتية لأصول ثابتة. فالعبرة عند المعاملة الزكوية هو النظر إلى طبيعة الاستثمار والغرض منه وليست طريقة تسجيله بذلك الوصف أو مدة بقائه في القوائم المالية للمكلف.

[٣] راجع قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ٨٠٣ لعام ١٤٢٩هـ.

والواقع أنه عند حصول النزاع بهذا الشأن أمام اللجنة الاستئنافية فإن مسلكها إزاء نظره هو الجمع بين مقتضى الفتوى والتعميم من جهة والقرار الوزاري المنوه عنه من جهة أخرى. ولذلك فإن من المعتاد عند نظر اللجنة الاستئنافية الضريبية للمنازعة القائمة بين الشركة المكلفة التي لم تسجل الملكية للأرض باسمها والجهاز الزكوي عند تقرير استبعاد حساب الأرض المدعى بملكيتها ، من الوعاء الزكوي للشركة المكلفة هو استصحاب الأصل والمبدأ المتقرر في كون أن ذمة الشركة منفصلة عن ذمة الشركاء أو الغير المسجلة بأسمهم ملكية الأرض، ومن ثم النظر فيما إذا كانت هناك من الأسانيد المقدمة من الشركة والقرائن التي تتفحصها اللجنة ما يدعم حجة الشركة في كون أن ملكية الأرض تعود لها وأنها مشتراة وممولة منها وأنها مخصصة لأغراض الشركة ونشاطها ، ولكن وجد من الأسباب والظروف ما حال دون تسجيلها باسم الشركة فيتقرر بناء على ذلك حسم أو عدم حسم الأرض من الوعاء الزكوي للشركة المكلفة. ولذلك قررت اللجنة الاستئنافية على سبيل المثال في إحدى المنازعات عدم حسم قيمة الأرض ، التي دفعت الشركة قيمتها ، من الوعاء، بالرغم من ادعاء الشركة أنها كانت بأموال الشركة وأنها مخصصة لأغراض الشركة ونشاطها ، حيث خلصت اللجنة إلى القطع بتقرير أن الحدث المالي الذي يؤثر على حسابات الشركة لابد له من توفر مستندات جوهرية وليست شكلية لقبول تأثيره على القوائم المالية للشركة.

ولذلك فإن تملك الشركة للأرض لم تكتمل دورته لتسجيله كحدث مالي مؤثر على وضع الشركة بقيده كأصل ثابت من ضمن أصول الشركة، خصوصاً وأن الشركة المكلفة من وجهة نظر اللجنة ، لم تقدم ما يفيد بجديتها في نقل ملكية تلك الأراضي لها، وما يبرر عدم نقل تلك الملكية بوجود عوائق نظامية خصوصاً إذا مرت فترة طويلة على ذلك. ولذلك فإن المبالغ التي تم دفعها لتملك الأراضي كما تدعي الشركة لا يمكن حسمها من الوعاء الزكوي للشركة المكلفة مادام أنها لم تسجل بأسم الشركة[1].

---

[1] قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١١٨٠ العام ١٤٣٣هـ الذي جاء به أنه لا يمكن اعتبار الأراضي المملوكة والمسجلة بأسم الشركاء مملوكة لها وذلك لأن هناك فصلاً بين الذمة المالية للشريك والشركة وأن احتساب الوعاء الزكوي لكل منها يتم بانفصال تام بالإضافة أن الشركة المكلفة لم تقدم ما يفيد بجديتها في نقل الملكية أو وجود العوائق التي منعت ذلك بالرغم من مرور مدة طويلة. وقريب من ذلك القرار أيضاً القرار رقم ٨٨٦ لعام ١٤٢٩هـ ، وكذلك القرار رقم ٧١٨ لعام ١٤٢٨هـ ، حيث انتهت اللجنة لعدم حسم قيمة الأرض من الوعاء الزكوي

وعلى ذلك فإن المتحصل من توجه اللجنة الاستئنافية الضريبية في نظر تلك المنازعات هو التأكد والتثبت من دعوى المكلف في عدم قدرته على نقل الملكية بأسمه ، حيث كثيراً ما تتحقق من اتفاقية الشراء للأرض وطريقة السداد ومراجعة كشف حساب الشركة لدى البنك للتأكد من خروج المبالغ من حساباتها للبائع وسند القيد وصور القوائم المالية لسنوات الخلاف مع الإدارة الزكوية عند عدم الموافقة على استبعاد الأراضي من حساب الوعاء الزكوي للشركة وكذلك موانع وأسباب عدم تسجيل الأراضي أو الأصول العقارية عموماً بأسم الشركة خصوصاً وأن الإدارة الزكوية تستند إلى القول بأن الوسيلة المعتبرة للتحقق من انتقال الملكية وثبوتها واستقرارها تتمثل في صدور صك الملكية من كتابة العدل المثبتة للفراغ من تسجيل الملك من البائع إلى المشتري . ولذلك فإن عدم تقديم تلك المستندات وما يثبت تملك الأرض للمكلف أو إظهار الجدية في نقل ملكيتها تُعد عوامل وقرائن تتقوى بها قناعة اللجنة في عدم الاستجابة لطلب المكلف بحسم الأرض وقيمتها من الوعاء الزكوي[1].

وعلى صعيد آخر لا يتغير لدى اللجنة ، في بعض صور المنازعات ، تأكيدها احتساب الأصول العقارية التي آلت للشركة واعتبارها ضمن الوعاء الزكوي ، مع ما تدعيه بعض الشركات في كون أن الاستثمارات العقارية التي أصبحت في ذمتها المالية لا تشكل عروضاً للتجارة معدة للبيع فتدخل ضمن الوعاء ، بالنظر إلى دعواهم المؤسسة على أن أيلولة الملكية إليهم لم يكن أمراً مقصوداً لذاته ، إذ أن

للشركة لأنها لازالت مسجلة باسم شريك فيها ، بالرغم من ادعاء الشركة أنها اشترتها بأموالها حيث لم تنتقل الملكية إلا بعد عامين من حدوث ذلك التعديل في ملكية الأرض. وقارن في هذا الشأن ، قرار اللجنة الاستئنافية رقم ٨٥٠ لعام ١٤٢٩هـ ، المنتهي إلى تقرير حسم قيمة الأرض من الوعاء الزكوي للشركة بعد ثبوت شرائها للأرض بأموال الشركة وتمام إجراءات نقل ملكيتها بموجب صك الملكية بعد أن كانت باسم أحد الشركاء بالرغم من ادعاء المصلحة العامة للزكاة والدخل من أن الأرض لم تقدم للشركة من أحد الشركاء باعتبارها حصة عينية داخلة ضمن رأس مال الشركة ولم تعامل بالتالي باعتبارها من الأصول الثابتة لها.

[1] انظر قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ٧٧٣ لعام ١٤٢٨هـ وكذلك قرارها رقم ٨٤٩ لعام ١٤٢٩هـ . وقارن أيضاً قرار اللجنة رقم ٨٩١ لعام ١٤٣٠هـ المقرر في شأن إحدى المؤسسات الفردية استبعاد الأصول التي لم تسجل باسم مالك المؤسسة لأغراض وأنشطة المؤسسة لكونها أموالاً عقارية خارج البلاد فلا شأن لها بنشاط المؤسسة وبالتالي فإنها أملاك لا تدخل أصلاً ضمن عناصر الوعاء الزكوي السلبي أو الإيجابي عند إجراء الربط الزكوي على المؤسسة التجارية.

حصوله كان بسبب مقايضتهم لمستحقاتهم التي تشكل ديوناً على آخرين قاموا ببناء تلك الوحدات لهم ، خصوصاً وأنه ليس من نشاط تلك الشركات كما تدعي بيع وشراء الوحدات العقارية وإنما يقتصر نشاطها على أعمال مقاولات التشييد والبناء ، وأنها اضطرت لقبول اتفاقية المقايضة حفاظاً على حقوقها أمام مدينيها.

ويمكن استقراء توجه اللجنة عند مواجهتها لمثل تلك الصور من المنازعات من خلال ما كشفت عنه في إحدى قراراتها ، حيث قررت أن الأساس المعول عليه هنا هو النية لدى الشركة عند أيلولة تلك الوحدات العقارية إليها ، فإن كان القصد هو إعادة البيع فإن تلك الأصول العقارية تعامل معاملة عروض التجارة التي تجب فيها الزكاة وتدخل بالتالي ضمن الوعاء الزكوي للشركة . ولذلك فإنه لا عبرة ولا أثر في طريقة التملك وأيلولة العقار للشركة المكلفة عند البحث عن وجود تلك النية. فمادام أن الشركة كانت تبحث عن وسيلة للوصول إلى مستحقاتها من مدينيها، وأن ذلك العقار كان مقايضة لحقوقها وديونها المستحقة عليهم ، فإن الغرض من التملك والمقايضة لا يُعد بهدف القنية للأصل العقاري، لأن الشركة في اتفاقية المقايضة مع مدينيها كانت تطلب أيضاً مساعدتهم لها في تسويق وبيع تلك الوحدات نظير عمولة. كما وأن ذلك الاتفاق نص على أن المقايضة والتملك لتلك الوحدات كان بهدف إعادة البيع لتحصيل المستحقات من مدينها الذي هو المالك الأصلي لتلك الوحدات. ولذلك فإن اللجنة الاستئنافية الضريبية لا ترى في مثل تلك المقايضة إلا اعتبارها صورة من صور استبدال مديونية مستحقة بتعويض عيني وأن ذلك لا يغير في جوهر العملية الذي تشكل في اعتبار تلك الأصول التي آلت إلى الشركة مقايضة في كونها أصولاً متداولة تأخذ حكم عروض التجارة لأن نية الاتجار بها بإعادة بيعها هي الظاهرة ، فلا يستساغ والحال كذلك النظر إلى تلك الأصول العقارية كما لو كانت عروض قنية واستثمار تُحسم من الوعاء الزكوي للشركة[٢].

وتثير استثمارات الشركة في المساهمات العقارية التساؤل حول مدى إمكانية حسمها من حساب الوعاء الزكوي خصوصاً عندما يدعي بعض المكلفين أنها استثمارات معدة للتطوير. إذ أنها بحالتها التي هي عليها وقت الربط وعامه وحوله ، كانت غير معدة للبيع. ولذلك فإن المكلف المساهم يقدم حججه بأن تلك المساهمات

---

[٢] انظر قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ٧٧٦ لعام ١٤٢٨هـ.

هدفها استثماري طويل المدى والأجل وأن الزكاة ستكون على عوائدها بعد الانتهاء من أعمال الإنشاء والفراغ من تطويرها وإقامة المشروع عليها.

والمعتاد عند الرد من الإدارة الزكوية على تلك الحجج ، القول بأن الأصل في تلك المساهمات العقارية التي يمتلكها المشاركون في تلك المساهمة من المكلفين ، هو النظر إليها بحسبانها كما لو كانت عروض تجارة تدخل ضمن الوعاء الزكوي ما لم يقدم المكلف ما يفيد بأنها عروض قنية. وذلك لأن المعتاد بشأن تلك المساهمات أيضاً أن تتضمن اتفاقاتها جواز بيع الحقوق فيها الممثلة في شكل حصص وأسهم في الأرض المعدة للتطوير. والدارج في عمل اللجنة الاستئنافية الضريبية عند مواجهتها لمثل هذه الحالات ، هو أن ترجع عند البحث عن نية الشركة وقصدها من الاشتراك في المساهمة العقارية ، إلى استظهار ذلك الهدف من خلال البحث في مضمون اتفاقيات المساهمة والمشاركة في تلك الاستثمارات العقارية. فإذا اشتملت تلك الاتفاقيات وهو الغالب في شأنها ، على ما يفيد بأن الشركة أو المكلف عموماً ، يفوض الطرف الآخر الذي تشارك معه في تلك المساهمة في بيع نصيبه من الأرض وإنهاء إجراءات البيع بالطريقة التي يراها مناسبة بعد أخذ رأي الطرف الأخر (المكلف) ، فإن ذلك يخرجها من اعتبارها عروض قنية ويدخلها في حكم عروض التجارة التي تعد جزءً من عناصر الوعاء الزكوي للمكلف. كما يستدل على وجود تلك النية للاتجار دون القنية ، إذا تضمنت اتفاقيات تلك المساهمات مثلاً ، طريقة لتوزيع الأرباح عند البيع ، أو بينت طريقة التسعير أو البيع بالمزاد أو البيع المباشر الذي يجريه في الوقت المناسب الطرف الآخر الذي ساهم معه المكلف.

فمثل تلك القرائن المستنبطة من واقع كل حالة تجعل المشاركة في تلك المساهمات والاستثمارات العقارية، متلبسة شكل المتاجرة والحصول على الأرباح الرأسمالية من عملية إعادة البيع للأرض سواء تم تطويرها أم كانت بحالها عند الشراء ، وبذلك فإنه لا يمكن النظر إليها بحسبانها استثماراً في أصول قنية وعائد ريعي ولذلك لا يمكن اعتبارها من جنس الأصول الاستثمارية التي يتم حسمها من الوعاء الزكوي للمكلف[1].

---

[1] انظر مثلاً قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ٩٥١ لعام ١٤٣٠هـ وكذلك القرار رقم ١١٨٨ لعام ١٤٣٣هـ حيث قررت اللجنة عدم حسم قيمة المساهمة العقارية للشركة من وعاء الزكاة لها، بالنظر إلى أنه لم يثبت للجنة استخدام تلك المساهمة واستهدافها لغرض من أغراض

وأما بخصوص المساهمات العقارية المتعثرة والتي يقصد بها عدم القيام بتصفيتها بعد مضي مدة معتبرة عرفاً لإنهائها ، وذلك لأسباب متعددة قد تكون معزوةً إلى مدير المساهمة نفسه كمماطلته في التصفية ، أو تقديره عدم حصوله على السعر المناسب للبيع ، أو كان التعثر راجعاً إلى وجود نزاع على ملكية الأرض أو عدم موافقة الجهات الحكومية على مواصفات المشروع أو عدم احترام شروط القيام بالإعلان عن المساهمة وغير ذلك من أسباب التعثر المختلفة ، فإن الدراسة بتتبعها قرارات اللجنة الاستئنافية الضريبية لم تقف على منازعات مباشرة في شأن هذا الموضوع بين إحدى الشركات المكلفة والإدارة الزكوية لمعرفة الموقف حيال دخول قيمة تلك المساهمة المتعثرة أو عدم دخولها ضمن الوعاء الزكوي للشركة الداخلة في تلك المساهمة المتعثرة لأي سبب كان غير إفلاس مديرها أو إعساره [1].

والواقع أن وجوب الزكاة على تلك المساهمة العقارية المتعثرة يختلف حاله ، كما يقول بذلك بعض أهل الفقه الشرعي من العلماء المعاصرين ، بحسب السبب الداعي للتعثر. فإن كان الداعي للتعثر مرده الاحتيال والنصب والغش من جهة صاحب المساهمة ومديرها فإنها تعامل معاملة المال المغصوب أو المسروق فتأخذ الزكاة حكمه الراجح فيه ، وهو عدم وجوب الزكاة فيها عن نصيب المستثمر المساهم حتى يقبض المال ويستقبل به حولاً جديداً. وإن كان سبب التعثر للتصفية راجعاً إلى عدم احترام اشتراطات الجهات الحكومية المشرفة على نشاط المشروع مثلاً أو طريقة الإعلان له كالبلديات أو وزارة التجارة وغيرها ، فإن النية وإن كانت باقية للبيع إلا إنه قد حال بينها وبين إتمامه وجود تلك العوائق النظامية. فالزكاة هنا غير واجبة في هذه المساهمة المتعثرة التي حيل بينها وبين صاحبها في قبض المال لعدم إتمام البيع وإنفاذه . وإن كان سبب عدم تصفية المساهمة معزواً إلى سوء إدارة المساهمة أو خسارتها فإن القول بزكاة المساهمة المتعثرة هنا يكون هو المترجح عند إمكانية قيام المساهم ببيع نصيبه مع تحقق الخسارة وذلك على أساس قيمتها السوقية

الشركة كما وأن بيعها في سنة لاحقة يدل على أنها كانت لغرض المتاجرة والحصول على الأرباح الرأسمالية من البيع.

[1] تعامل اللجنة، مثل هذه المواقف باعتبار الديون ديوناً معدومة إذا تأكد ذلك بموجب حكم قضائي أو أي إجراء من شأنه التيقن من عدم قدرة المدين على السداد للمكلف. انظر قرار اللجنة رقم ١١٤٦ لعام ١٤٣٣هـ الذي يتضمن أنه بتظاهر وتعدد المطالبين للمدين أمام المحاكم بسبب المساهمة المتعثرة معه يتحقق معه عدم قدرته على السداد واعتبار دينه للمكلف في حكم الدين المعدوم الذي لا يدخل في وعاء الزكاة له في عام الربط.

المقررة وقت البيع المحتمل. وذلك لأن الزكاة لا يمتنع وجوبها عند جمهور العلماء بوجود حالة الكساد[٢] .

وأما إذا كان المساهم لا يستطيع بيع نصيبه أياً كان ولا يتمكن بذلك من الحصول على ما يقابل بيعه، فإن المساهمة المماطل فيها تعامل على أساس زكاتها كزكاة الدين على المدين المماطل الذي حبس المال لديه فلم يعطه دائنه ، حيث الراجح في أقوال أهل العلم عدم زكاة هذا المال إلا بعد قبض صاحبه له فيزكيه عن عام واحد فقط[٣].

المبحث الثالث
قرار الشركة بالتعامل
بالقرض والحصول على التسهيلات الائتمانية

قد تتوفر للشركة أموال نقدية سائلة فتقوم باستثمارها وتخصيصها للنمو في مشروعها الذي أنشئت من أجله أو تقوم بإقراض الشركات التي دخلت فيها تأسيساً أو انضماماً بدلاً من أن تتوجه تلك الشركات إلى المصارف والمؤسسات المالية لتغطية حاجاتها من السيولة النقدية. ولذلك كان من المفيد تتبع تلك الصور وتناول بحثها في فرعين يخصصان لمعرفة موقف اللجنة الاستئنافية الضريبية من تعامل الإدارة الزكوية بشأنها عند الربط الزكوي على تلك الشركات التي استخدمت سيولتها في أوجه ذلك الإنفاق من الأموال التي أقرضتها أو التي تحصلت عليها من تسهيلات ائتمانية من البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى.

المطلب الأول
حالة إقراض الشركة لأموالها

---

[٢] انظر تفاصيل الأقوال في زكاة المساهمة المتعثرة وكسادها، السحيباني، عبدالله عمر، زكاة الأراضي وقضاياها المعاصرة، العدد ٨٦، مجلة البحوث الإسلامية، لعام ١٤٣٠هـ، الصادرة عن الرئاسة العامة للبحوث العلمية والإفتاء بالمملكة العربية السعودية، ص ٢٣٦-٢٤٩.

[٣] انظر في هذا الشأن، العميرة، أحمد عبدالعزيز، نوازل العقار، الرياض، دار الميمان للنشر والتوزيع، ط٢، ١٤٣٤هـ، ٢٠١٣م، ص٣٦٥ - ٣٨٧ ، وكذلك السحيباني ، عبدالله عمر ، مرجع سابق , ص٢٥٦-٢٥٧.

الشركة في دراستنا هذه ليست بنكاً أو مصرفاً يقوم نشاطه الأساس على توظيف الأموال بالإقراض والتمويل للمشروعات والحصول على العائد من ذلك. وغني عن القول هنا بأن المال الذي ستقوم الشركة بربطه في شكل ودائع نقدية لدى البنوك يعامل معاملة النقد الموجود لدى الشركة ، حتى وإن كانت تلك الودائع مربوطة بمنتجات مصرفية ذات عوائد سنوية فالوعاء الزكوي يشمل الوديعة وريعها في مثل تلك الأحوال باعتبارها نقداً خالصاً في يد الشركة[١].

غير أنه إن كان القرار المتخذ من الشركة متمثلاً في إقراض ذلك المال المتوفر لديها، أياً كان مصدر حصولها عليه ، فإن المتصور هنا هو أيلولته إلى شركة أخرى لها علاقة بها أو تجمعها معها مصلحة معتبرة. ويمكننا القول بداية بشأن مصير دخول مبلغ القرض ضمن الوعاء الزكوي من عدمه ، أن المبدأ المستقر لدى الجهاز الزكوي في تعامله مع المكلفين عند مراجعة إقراراتهم وكذلك توجه قرارات اللجنة الاستئنافية الضريبية في هذا الصدد ، هو النظر إلى تلك القروض أياً كان نوعها ومصدرها وقيمتها باعتبارها ديوناً يتقرر بشأنها إمضاء الربط الزكوي عليها بذلك الوصف. فيكون المستفاد والمتحصل تواتر التعامل معها بتقرير إضافة مبلغ ذلك القرض ضمن العناصر الإيجابية للوعاء الزكوي على المقرض والمقترض على حد سواء تأسيساً على أنهما جهات وكيانات ذات شخصية اعتبارية خاصة بها ولكل منها ذمة مالية مستقلة عن الأخرى[٢]. وذلك حتى ولو كانت هناك علاقة ملكية مباشرة أو غير مباشرة بين المقرض والمقترض.

فخضوع مبلغ الدين (القرض) للزكاة متقرر في حق الشركة المقرضة باعتباره ديناً مرجو الأداء. وإذا لم يقم المكلف بذلك الجهد المعقول وببذل الوسع في استيفاء دينه، فإن الديون التي تم إعدامها من قبله بشطبها من حساباته لا تعد من المبالغ

---

[١] أنظر تعميم مصلحة الزكاة والدخل رقم ١/١١١ بتاريخ ١٤٠٩/٩/١٧هـ المؤكد على عدم حسم الودائع من الوعاء الزكوي. وكذلك قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١١٤٦ لعام ١٤٣٣هـ الذي أيدت فيه اللجنة موقف الإدارة الزكوية باعتبار حسابات المكلف الاستثمارية في أحد البنوك بأنها في الواقع ما هي إلا حسابات تأخذ طبيعة الودائع ولا تمثل جزء من رأس مال الشركة المستثمر فيها.

[٢] قارن هنا رأي، القرضاوي ، يوسف ، في كتابه فقه الزكاة، دمشق، مؤسسة الرسالة، ط ، ١٤٣٢هـ ، ٢٠١١م ، ص١٠٤ ، حيث يرى أن القول بزكاة الدين على الدائن والمدين لم يقل به أحد منعاً للازدواج وذلك في معرض حديثه عن الخلاف في زكاة الدين.

الجائزة الحسم من الوعاء الزكوي[1]. وعلى هذا التوجه استقرت قناعة اللجنة الاستئنافية الضريبية في عدد من قراراتها حيث أكدت أن طلب المكلف بشطب الديون المعدومة باعتبارها تأخذ صورة المصروف الجائز الحسم من الوعاء الزكوي له ، لا يصح إلا بتحقق الأوضاع المجيزة لإعدام الدين والتي من بينها اكتمال إجراءات التقاضي واستحالة تحصيل ذلك الدين بناء على ذلك. فإذا لم يظهر للجنة قيام المكلف ببذل الجهد والعناية المهنية الكافية لتحصيل ذلك الدين وتعذر ذلك عليه قبل شطبه للديون من سجلاته فإن مبالغ تلك الديون المشطوبة من قبل المكلف لن تكون مستبعدة من حساب وعائه الزكوي لأنها في نظر الإدارة الزكوية لا تزال ديوناً مرجوة الأداء. ولذلك فإن مجرد إرسال الشركة مثلاً للمحاسب القانوني لها بيان أسماء المدينين ومبالغ الديون الخاصة بهم ومدة المديونية وقرار الشركة شطب تلك الديون لا يكفي لاعتبار تلك الديون غير ممكنة التحصيل وبالتالي يتقرر مع ذلك عدم صحة استبعادها من الوعاء الزكوي[2].

وفي المقابل قد تقرر اللجنة أن الأموال التي للشركة المكلفة في مواجهة مدينين غير محتمل أداؤهم للمبالغ التي في ذممهم لها ، ستكون مبالغ مشكوك في تحصيلها بالرغم من صدور الأحكام القضائية باستحقاقها، وذلك تأسيساً على ما

---

[1] لعل من المناسب الإشارة هنا إلى أن نظام الشركات السعودي الجديد الصادر عام ١٤٣٧هـ وعلى غرار النظام السابق للشركات، لم يشر إلى الصلاحيات المخولة لمن يتولى إدارة الشركة في شأن شطب الديون وإعدامها إلا بخصوص ما أورده من حكم مقتضب ضمن المادة (٧٥) منه بخصوص شركات المساهمة. حيث جعلت صلاحية شطب الديون وإعدامها وإبراء ذمة المدينين للشركة من صلاحيات مجلس الإدارة ما لم يكن هناك نص في نظام الشركة أو النظام يقيد من تلك الصلاحية. وكان الأولى وضع ضوابط لممارسة تلك الصلاحية ، كتضمين النظام الأساسي للشركة حداً أقصى لقيمة الدين المتنازل عنه أو المشطوب والمدة التي تنقضي عليه قبل إعدامه وإجمالي الديون التي يجوز التنازل عنها في السنة المالية الواحدة ، ووجوب الحصول على موافقة مراجع حسابات الشركة قبل إعدام الدين والتنازل عنه وغيرها من الضوابط ، انظر في هذا الشأن ، انظر الجبر ، محمد حسن ، القانون التجاري السعودي ، الدار الوطنية للنشر والتوزيع الرياض، ط ٥، ١٤٢٥هـ ، ص ٣٢٥ – ٣٢٦.

[2] انظر مثلاً قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١٤٩٧لعام ١٤٣٦هـ وكذلك القرار رقم ٧٤٨ لعام ١٤٢٨هـ. قارن أيضاً القرار رقم ١١٤٩ لعام ١٤٣٣هـ المنتهي إلى أن احتجاج المكلف بأن المبالغ المشطوبة كديون معدومة كانت بسبب عدم جدوى ملاحقة المدينين أمام المحاكم ، لا يكفي بخصوص ما قدمه بشأنها من مستندات وبيانات لأجل اعتبارها ديوناً معدومة تخصم من الوعاء الزكوي بالنظر لأهميتها النسبية ومعرفة أصحابها وعدم اتخاذ الإجراءات القانونية والنظامية لتحصيلها وعدم تقديم ما يفيد بامتناع المدين عن السداد أو إعساره أو إفلاسه بموجب حكم قضائي.

يظهره واقع حال المدينين وعدم قدرتهم على السداد بناء على المحسوس والمعروف من وجود العديد من القضايا المسجلة في المحاكم من دائنين أخرين لم يتمكنوا من الحصول على مستحقاتهم ضد أولئك المدينين[٣].

أي أن اللجنة قد ترى صواب ما قام به المكلف من شطب للدين من حساباته عندما تتأكد قناعة اللجنة بما يثبت أمامها من خلال ما يقدمه المكلف من مستندات ووثائق ، قيامة بإجراءات تحصيل تلك الديون بكل جدية وأنه قام ببذل الجهد واستفرغ الوسع في مباشرة جميع الإجراءات النظامية لتحصيل الديون التي تعذر عليه في النهاية استيفاؤها، خصوصاً بعد صدور الأحكام القضائية له ضد المدينين بثبوت الدين. فمثل تلك الوقائع تشكل قرائن على سلامة نية المكلف بشأن إعدامه للديون وطلب عدم إضافتها للوعاء الزكوي له للعام محل الربط ، مما يتعين معها الإعراض عن طلب الإدارة الزكوية المنازعة له بشأن طلبها ضم تلك الديون المعدومة إلى الوعاء الزكوي للمكلف بالنظر إلى انتفاء صحة ادعائها في عدم ثبوت استكمال الجهد اللازم من المكلف لتحصيل تلك الديون[١].

وعلى صعيد آخر يكشف تتبع قرارات اللجنة أنها تتوجه إلى تأييد وجهة نظر الإدارة الزكوية في ردودها على الحجج التي تسوقها الشركات المكلفة من أجل

---

[٣] أي أن اللجنة أخذت بما استفاض وعُلم من واقع حال المدينين في عدم قدرتهم على السداد من واقع تكاثر قيد القضايا المسجلة على أولئك المدينين في المحاكم ، أنظر قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١١٤٦ لعام ١٤٣٣هـ.

[١] قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١٤٥٩ لعام ١٤٣٦هـ. وقارن هنا الحكم القضائي رقم ٤٣٤/د/أ/٥ لعام ١٤٣٥هـ الصادر عن المحكمة الإدارية بجدة والمؤيد من محكمة الاستئناف الإدارية بمنطقة مكة المكرمة، الذي جاء به أن اعتراض المكلف على أن ما وضعته المصلحة العامة من ضابط عرض القرض في قائمة المركز المالي للمقرض والمقترض وأنه بذلك العرض يمثل اعتباره ديناً على مليء ، لا يعد ضابطاً صحيحاً ولا قائل له ولا سند شرعي له ، حيث قررت المحكمة أنه بمطالعة فتوى اللجنة الدائمة للإفتاء رقم (٢٠٤٧٦) بتاريخ ١٤١٩/٧/٢٥هـ التي جاء بها (أن إذا كان الدين على معسر أو كان على مدين مليء لكنه مماطل ولا يمكن للدائن استخلاص دينه لأي سبب من الأسباب فإن الزكاة لا تجب على الدائن حتى يقبض دينه ويستقبل به حولا، وأما إذا كان المدين مليئاً ويمكن استخلاص الدين منه ، فالزكاة واجبة على الدائن كلما حال عليه الحول..) ولذلك فإن قيام الدائن بمتابعة ومخاطبة المدين بعدة خطابات لأجل السداد وتقديمه لأوراق الاعتراض على عدم صرف شيكات الأقساط من بعض المدينين يجعل ربط المصلحة للوعاء الزكوي على أموال المدينين المذكورين مخالفاً لما نصت عليه الفتوى وما قرره أهل العلم بأن زكاة الدين لا تجب على المال الموجود لدى المماطل أو المعسر أو الغاصب ونحوه فيكون بذلك معيباً يتعين معه القضاء بإلغائه.

تجنيب ضم مبالغ المستحقات لدى الجهات الحكومية ضمن الوعاء الزكوي الخاص بها. حيث أكدت قراراتها أن تلك المستحقات تمثل ديوناً على جهات غير مماطلة أو جاحدة أو مفلسة ، وهي لذلك مرجوة الأداء فتوجب من ذلك لزوم ضمها إلى عناصر الوعاء الزكوي لأن تلك المستحقات تشكل ديوناً على جهات حكومية موثوق بها وبقدرتها على السداد فهي ديون جيدة على ملئ وقابلة للتحصيل[٢].

وأما بخصوص الشركة المقترضة المدينة بمبلغ القرض ، فإن المستقصي لقرارات اللجنة يلاحظ استقرار توجهها في احتساب مبلغ القرض ضمن الوعاء الزكوي للمقترض، تأسيساً على أن عرض القرض في قائمة المركز المالي للشركة يعني أن ذلك القرض يعد أحد مصادر التمويل الأخرى ، شأنه شأن رأس المال ، إذا كان القرض طويل الأجل والذي يقصد به ذلك القرض الذي يبقى في ذمة المقترض لمدة عام مالي أو الدورة التجارية أيهما أطول. ويعامل بمثل معاملة القروض الطويلة الأجل ، تلك القروض القصيرة الأجل التي تستخدم في تمويل أصول ثابتة إذ يلزم معها إضافة هذه القروض للوعاء الزكوي حتى لو كان المقرض طرفاً ذا علاقة بالمقترض[٣].

غير أن اللجنة تقوم بالتحقق من عدم إضافة مبلغ القرض إلى وعاء المكلف المقترض عند عدم استخدامه إياه إلا إذا حال عليه الحول أو كان استخدامه لمبلغ القرض في تمويل أصول متداولة. وإن استخدمه في تمويل أصول ثابتة فإنه يضاف إلى الوعاء الزكوي للمقترض وتخصم قيمة تلك الأصول من الوعاء نفسه بغض النظر عن حولان الحول. في حين أن توظيف المال المقرض في تمويل أصول متداولة في جزء منه، وجزء منه في تمويل أصول ثابتة فإن القرض في هذه الحالة يضاف إلى الوعاء الزكوي ويخصم الجزء المستخدم في تمويل الأصول الثابتة فقط

---

[٢] أنظر في هذا الشأن مثلاً قراري اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ٩٢٥ و رقم ٩٢٧ الصادرين في عام ١٤٣٠هـ .

[٣] أنظر مثلاً قرارات اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١٤٧٥ لعام ١٤٣٦هـ ، والقرار رقم ١٠٣٤ لعام ١٤٣٢هـ وأيضاً القرار رقم ١٢٢٣ لعام ١٤٣٣هـ والقرار رقم ٩٠٤ لعام ١٤٣٠هـ وكذلك القرار رقم ٨١٣ لعام ١٤٢٩هـ ، والقرار ٧٧٨ لعام ١٤٢٨هـ. قارن أيضاً قرارا اللجنة رقم ٤٤٣ لعام ١٤٢٤هـ القاضي بأن سداد الجهة الحكومية لجزء من الدين للمكلف يترجح معه اعتبار ما بقي من هذا الدين من الديون الجيدة القابلة للتحصيل خصوصاً وأنه غير متنازع عليه.

على أن يضاف الجزء المستخدم في تمويل الأصول المتداولة عند تمام الحول على ذلك الجزء المستخدم من القرض في تمويل تلك الأصول المتداولة[1].

وكثيراً ما يحتج المكلفون ضد المعالجة الزكوية السابق الإشارة إليها ، بالزعم بأن وعاء الزكاة يتحدد بحسب ادعائهم برأس المال والاحتياطيات والأرباح بعد خصم قيمة الأصول الثابتة التي تستخدم في الإنتاج كشراء الآلات والأراضي والمعدات والتي يتعين استبعادها وخصمها من الوعاء الزكوي بالنسبة للمكلف المقترض ، وأن زكاة القرض كما يدعون تقع على المقرض وليس المقترض وإلا فإن الزكاة ستفرض على مال واحد مرتين وهذا فيه ثني للزكاة المنهي عنه شرعاً. كما يحصل أن يثير بعض المكلفين من الشركات الاحتجاج على حساب رصيد مبلغ القرض لديه بالقول بأن من المبادئ الرئيسية التي يعتمد عليها فرض الزكاة تحقق تمام الملك، والقرض يشكل التزاماً على المكلف وليس ملكاً، كما أن القرض بمجرد استلامه سيؤول إلى صرفه في أوجه الإنفاق لشراء البضاعة أو سداد المستحقات وغير ذلك وبالتالي فإن وجود مبلغ القرض ورصيده في حسابات المكلف ما هو إلا قيد محاسبي لمال غير موجود لديه ولن يتحرك إلا بالسداد.

وتؤكد اللجنة الاستئنافية الضريبية سلامة موقف الإدارة الزكوية في ربطها للزكاة على المقترض أيضاً بموجب ما تستند إليه في الفتوى الصادرة عن اللجنة الدائمة للإفتاء رقم ٢/٣٠٧٧ بتاريخ ١٤٢٦/١١/٨هـ والتي جاء بها (أن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل جميع الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخصم الديون من ذلك. ولا يترتب على ذلك وجوب فرض الزكاة مرتين في مال واحد، لأن الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين، بينما يزكي المدين مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويمكن التصرف فيه ، وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته). وبمعنى آخر فإن هذا التوجه من جهة الإدارة الزكوية واللجنة الاستئنافية المؤيدة له، لا يرى أن هناك ثنياً للزكاة، لأن الثني المنهي عنه شرعاً بازدواجية فرض الزكاة على المال نفسه في الحول ذاته لا يحصل إلا عندما نكون أمام إخضاع المال نفسة

---

[1] انظر قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ٧٢٠ لعام ١٤٢٨هـ وكذلك القرار رقم ٧٩٧ لعام ١٤٢٨هـ وكذلك القرار رقم ١٢٢٧ لعام ١٤٣٣هـ.

للزكاة وعلى ذات المكلف في الحول مرتين ، وهو الأمر غير المتحقق في فرض الزكاة على القرض بإدخاله ضمن الوعاء الزكوي للمقرض والمقترض[٢].

ولا يختلف كذلك موقف اللجنة الاستئنافية فيما يخص تلك القروض المقدمة إلى شركات تابعة أو زميلة للمساهمة في القيام بأنشطتها أو المساهمة في تكاليف المشروعات فيها ، عند المعالجة للربوط الزكوية للشركات المقرضة التي تدعي بعض الشركات أنها قدمتها لأجل الاستثمار في الشركة بدليل زيادة رأس مال الشركة المستثمر فيها بمقدار مبلغ القرض المقدم الذي تم تحويله إلى استثمار بقرار صادر عن الشركة المقرضة. فتحويل مبلغ القرض إلى استثمار بموجب قرار مجلس الإدارة في الشركة لا ينفي وجوب معالجة الاستثمار المدعى به باعتباره قرضاً لا يخصم مبلغه من الوعاء الزكوي للشركة المقرضة عن جميع السنوات محل الربط الزكوي، أي عن الأعوام التي سبقت تحول القرض إلى استثمار طويل الأجل عند زيادة رأس مال الشركة المقترضة بمقدار مبلغ القرض[١].

ولذلك أصبح المستقر في هذا الشأن من قبل اللجنة الاستئنافية الضريبية هو أن القرض الممنوح لشركة تابعة يعد أحد مصادر التمويل للشركة التابعة وليس استثماراً مباشراً من الشركة القابضة حتى يحسم من الوعاء الزكوي لها باعتباره استثماراً في أصول ثابتة تتمثل في زيادة حصة الشركة القابضة في رأس مال الشركة التابعة المستثمر فيها ، خصوصاً إذا لم تظهر إيضاحات القوائم المالية بخصوص ذلك القرض ما يفيد بمعالجته باعتباره استثماراً في الشركة التابعة وليس مجرد تمويل مباشر لا يتأثر به رصيد الاستثمار في الشركة القابضة[٢].

---

[٢] انظر مثلاً موقف الإدارة الزكوية في هذا الصدد في وقائع القرار الصادر عن اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ٧٩٣ لعام ١٤٢٨هـ. وموقف اللجنة الاستئنافية الضريبية في قرارها رقم ١٢٠٧ في ١٤٣٣ هـ الذي لم يؤيد احتجاج المستأنف المقترض الذي يرى أن التطبيق الصحيح للفتوى رقم ٢/٣١٧٧ لعام ١٤٢٦هـ يقتضي أن يكون المال الخاضع للزكاة إن كان قرضًا هو المال الذي يبقى في حيازة المدين وفي يده ، حيث أن المعول عليه لإدخاله ضمن الوعاء الزكوي للمقترض حسب ما يدعيه، هو الاحتفاظ به بعينه وذاته لا بقائه في الذمة عندما لا يتحول كله أو بعضه إلى عروض تجارة. حيث لم تقطع اللجنة بوجود ما يناقض الأصل في الفتوى في بقاء القرض في ذمة المدين محتسبًا ضمن الوعاء الزكوي للمكلف بالرغم من زعم المكلف غير ذلك.

[١] انظر مثلاً قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١٤٧٥ لعام ١٤٣٦هـ.

[٢] راجع في هذا المعنى قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١١٢٨ لعام ١٤٣٣هـ وكذلك القرارين رقم ٨٤٥ لعام ١٤٢٩هـ والقرار رقم ٧٢٦ لعام ١٤٢٨هـ الصادرين بخصوص المكلف

المطلب الثاني
حالة حصول الشركة على الأموال عن طريق التسهيلات الائتمانية

عندما تبدأ الشركة في دورة نشاطها لتحقيق أغراضها فإنها تكون محتاجة إلى أموال سائلة لديها لإنفاقها على تشغيل مشروعاتها ومواجهة النفقات والمطلوبات والتي تكون للدائنين المتعاملين معها من الموردين المزودين لها للخدمات والمواد الداخلة في عمليات الإنتاج. ولذلك كثيراً ما تقوم الشركات بفتح حسابات للتسهيلات الائتمانية مع البنوك والمصارف في توفير تلك السيولة المالية مقابل عمولات تحصل عليها تلك المصارف والبنوك لقاء تأمين تلك الحسابات بالنقد والسيولة التي تحتاجها الشركة بأحجام ومقادير لمبالغ معينة وفي أزمنة محددة قد تتجدد معها تلك الاتفاقيات تلقائياً لمواجهة المصروفات المتكررة والمستمرة لتشغيل عمليات الشركة ومواجهة حاجاتها أمام دائنيها لتأمين استمرارية العمل دون توقف أو تعطيل.

وعادة ما يتم تبويب تلك الحسابات في القوائم المالية للشركات في بنود تحت مسمى (الذمم الدائنة) فيندرج تحتها القروض والتسهيلات الائتمانية أو أوراق الدفع أو حسابات جارية للسحب على المكشوف وغيرها من المسميات. غير أن جوهر العمليات والاتفاقيات في كل الأحوال يمثل قروضاً قصيرة الأجل لتسهيلات ائتمانية توفر السيولة للشركة وتكون متجددة ومستمرة خلال العام. ولذلك تكون حركة أرصدة ومبالغ تلك الحسابات كثيرة وتظهر حالات من السحوبات والإيداعات والسداد المتكرر. وتثير هذه الحسابات إشكاليات في التعامل مع مبلغ رصيدها المتوفر في نهاية العام من حيث دخوله أو عدم دخوله في الوعاء الزكوي للشركة المكلفة.

والتوجه المستقر لدى الإدارة الزكوية هو اعتبار هذه الحسابات بمثابة القرض بصرف النظر عن كونه قصير الأجل أو طويل الأجل. وبالتالي تُعالج تلك الحسابات الائتمانية وأرصدتها بإضافة مبلغ رصيدها إلى الوعاء الزكوي باعتباره قرضاً على المكلف على أن يتعين خصم ما يقابله من المستخدم منه عند تخصيصه لشراء أصول ثابتة كالقروض الطويلة الأجل. وذلك استناداً إلى فتوى اللجنة الدائمة للإفتاء رقم ٢/٣٠٧٧ بتاريخ ١٤٢٦/١١/٨هـ التي جاء بها (.. أن

نفسه ، حيث تم تأكيد ذلك التوجه بالقرار الصادر عن ديوان المظالم بالحكم رقم ٨/د/أ/٢٧ لعام ١٤٣٠هـ.

الدائن يزكي المال الذي يملكه وهو في ذمة المدين ، بينا يزكي المدين مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه ، وفرق بين المال بيد الإنسان والمال الذي في ذمته ..). وكثيراً ما تثور المنازعات في هذا الشأن أمام اللجنة الاستئنافية الضريبية من جهة الشركات المكلفة التي تحتج على معالجة قروضها التي تأخذ مسمى التسهيلات الائتمانية أو غيرها من المسميات ، بإثارة الجدل المعروف والمشهور فقهاً حول الخلاف في زكاة القرض ، باعتبار أن القرض دين وأن المدين لا يتوجب عليه زكاة مبلغ المال المقترض ، وإنما الأمر مرتبط بزكاته على المقرض ، وسيظهر رصيده محاسبياً ضمن الأرصدة المدينة لدى البنك المقرض كجزء من عروض التجارة لذلك البنك، فإخضاعه للزكاة مرة ثانية بيد المقترض فيه ثني للزكاة ويتحقق به تزكية مبلغ واحد مرتين من قبل الدائن والمدين لأن الدين في واقعه مال واحد تتطابق قيمته لدى الطرفين.

ومن جهة أخرى فإن هذه المبالغ المقترضة كما يدعي المكلفون ، لا تمكث عادة حولاً كاملاً في حيازة الشركة لأنها تُبذل في شراء البضائع ولوازم الإنتاج ومواجهة التزامات تكون الشركة مدينة بها للغير. ولذلك فإن معالجة الربط الزكوي عليها بإدخال رصيد حسابات تلك التسهيلات الائتمانية وإضافته إلى وعاء الزكاة لا يكون إجراءً سليماً بالنظر إلى أن بعض المكلفين يرى كذلك أن الحركة المستمرة على تلك الحسابات تظهر كثافة السحوبات والإيداعات والسداد المتجدد الذي يتغير معه رصيد الدين صعوداً وهبوطاً حسب حاجات الشركة خلال العام ولذلك يختلف رصيد أول المدة عن آخر المدة. وإن كان هناك مبلغاً للسحوبات خلال العام فإنه يعني أنه إن لم يتم سداده فإنه بنفس القدر لم يحل عليه الحول أيضاً ، خصوصاً وأن كثيراً من تلك القروض الداخلة ضمن تلك التسهيلات قصيرة الأجل ولا تكون مما يحول عليها الحول[١]. هذا فضلاً على المنازعة المثارة بصورة متكررة من المكلفين والمتمثلة في أن القرض بوجوده في دفاتر الشركة المقترضة ليس إلا مجرد قيد محاسبي إذا تم استخدام مبلغه ، فرصيده ثابت لن يتغير إلا بالسداد[٢].

---

[١] انظر مثلاً قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١١٢٧ لعام ١٤٣٣هـ وكذلك القرار رقم ١٢١٨ لعام ١٤٣٣هـ.

[٢] انظر في ذلك بشأن مثلاً قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١٢٠٠ لعام ١٤٣٣هـ والذي لم تؤيد فيه اللجنة دفوع الشركة ضد المصلحة العامة للزكاة والدخل حيث قضت باحتساب مبلغ التسهيلات الائتمانية التي كانت مقابل تأمين خطابات ضمانات بنكية تم سحبها لصالح الشركة

والمستقر عند تتبع قرارات اللجنة الاستئنافية الضريبية في المنازعات التي تجمع المكلفين والإدارة الزكوية بشأن تلك الحسابات للتسهيلات الائتمانية ، هو إخضاع هذه الحسابات الدائنة التي تظهرها القوائم المالية للشركات للزكاة أياً ما كانت أنواع تلك الحسابات وآجالها والجهة المقرضة والمقدمة لها سواء كانت جهة عامة أو خاصة محلية أو أجنبية. وذلك تأسيساً على أن الأصل في ذلك هو مضمون ما قررته الفتوى الصادرة عن اللجنة الدائمة للإفتاء رقم ٢٢٦٦٥ لعام ١٤٢٤هـ المتضمنة حساب مبلغ القرض ضمن وعاء الزكاة أياً كان كله أو بعضه ما دام أنه قد مر عليه حول وهو باقٍ في يد المكلف ولم يتم استخدامه أو سداده. وكذلك الفتوى رقم ٢/٣٠٧٧ لعام ١٤٢٦هـ التي جاء بها "أن 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 زكى المدين مالاً آخر يملكه ويوجد بيده وتمكن من التصرف فيه. وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته".

ولذلك فإن اللجنة الاستئنافية لا ترى في معاملة مبلغ تلك القروض التي أخذت شكل التسهيلات الائتمانية بإضافة الرصيد الخاص بها إلى الوعاء الزكوي ثنياً للزكاة على المكلف لاختلاف ذمة الشركة المكلفة عن ذمة البنك. وحيث أن ما يضاف إلى الوعاء هو الرصيد أول أو آخر المدة أيهما أقل ، فإن ذلك يعني أن ما أنفق في المعاملات الجارية للشركة من شراء للمواد ومواجهة النفقات فإنه لا يدخل ضمن الوعاء.

كما وأن اللجنة تتحقق من إمكانية معرفة المبالغ التي حال عليها الحول من المدفوعات والمسحوبات في تلك الحسابات بناء على الكشوفات والبيانات التي تظهر بوضوح مثل تلك الحركات على الحسابات لتلك التسهيلات. وإذا كانت هناك صعوبة لدى المكلف في إثبات الرصيد الذي حال عليه الحول لتحديد مبلغه الداخل في حساب الوعاء لديه فإن توجه اللجنة محاسبياً في هذه المسألة يأخذ بتحديد مقدار مبلغ الرصيد الداخل في الوعاء في هذه الأحوال باعتباره رصيد أول أو آخر المدة المحاسبية لذلك الحساب وذلك بتسبيب قرارها في هذا الشأن ، تأسيساً على أن طبيعة وحركة تلك الحسابات الخاصة بالتسهيلات الائتمانية وما تظهره من حركات

بناء على علاقة تعاقدية ساهم مبلغها في النهاية في نشاط الشركة بطريق مباشر أو غير مباشر.

كثيفة وتغيرات بالزيادة أو النقص تجعل من حصرها وتحديد التاريخ المحدد لحولان الحول عن كل مبلغ فيها ، أمراً صعب التحقق[1].

وبذلك فإن إضافة رصيد البنوك الدائنة الخاص بالتسهيلات الائتمانية باعتبارها قرضاً وضمها إلى الوعاء الزكوي على أساس رصيدها الأقل الذي تظهره حالة الحساب أول أو آخر المدة ، يعد هو الإجراء الصحيح والأمثل بصرف النظر إن كانت القروض قصيرة الأجل وبصرف النظر كذلك عن الغرض من استخدامها، واعتبار حولان الحول متحققاً بتلك المعالجة التي تظهر رصيد حساب أول أو آخر المدة أيهما أقل لكل مكلف تبعاً لسنته المالية الخاصة به مما يستقيم معه إضافته إلى الوعاء الزكوي. وإن حصل وتم تخصيص استخدام القرض لتمويل وشراء لأصول ثابتة فإن مبلغ القرض يضاف للوعاء الزكوي كالمعتاد ويخصم منه ما يقابله من شراء لتلك الأصول شأنه شأن القروض طويلة الأجل[1].

والحاصل أنه من تتبع المنازعات المثارة من المكلفين أمام القضاء الإداري بشأن الربط الزكوي عليهم عند تعلقه بمدى دخول أو عدم دخول مبلغ القرض المتحصل من تسهيلات ائتمانية ممنوحة للمكلفين من الجهة المقرضة لهم أو غيرها من صور القروض الأخرى واحتساب أرصدتها ضمن الوعاء الزكوي لهم ، يلاحظ محاولة كثير من المكلفين إعادة إثارة النزاع والجدل الفقهي المعروف في مسائل زكاة الديون في الفقه الإسلامي والاحتجاج بالقول بأنه لما كانت الآراء متعددة في ذلك فلا مجال لإلزام الهيئة العامة للزكاة والدخل للمكلفين أمامها برأي فقهي يرى وجوب الزكاة على المقرض والمقترض على حد سواء، خصوصاً وأن الأخذ بهذا الرأي يؤدي إلى ثني الزكاة ووجوبها في المال الواحد مرتين وهو الأمر المنهي عنه شرعاً.

كما أن الآراء الفقهية كما يدعي المكلفون ، تتعدد بشأن معاملة القرض زكوياً وأن هناك فتاوى معتبرة وآراء فقهية لعدم فرض الزكاة على المقترض مما يتوجب معه وجوب خصمها من الوعاء الزكوي. خصوصاً وأن الهيئة العامة للزكاة والدخل

---

[1] انظر قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ٩٣٤ لعام ١٤٣٠هـ الذي جاء به أن حساب التسهيلات للمكلف مع البنك لا تظهر اتفاقاته أنه قرض بسيط يتحدد مبلغه الأصلي ، وإنما هو عبارة عن حساب جارٍ يتحرك صعوداً وهبوطاً بالإيداعات والمسحوبات وفقاً لاحتياجات المكلف ولذلك فإن رصيد ذلك الحساب أول أو آخر المدة أيهما أقل هو الذي يضاف للوعاء الزكوي.

[1] انظر هذا الشأن قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ٧٩٣ لعام ١٤٢٨هـ وكذلك القرار رقم ١٠٥٣ لعام ١٤٣٢هـ.

ليست إلا جهة تنفيذية لا تشريعية وأنها ليست أهلاً لتحقيق المناط ومعرفة الاستنباط والاستدلال في مسائل الزكاة ، فلا يصح والحالة تلك أن تقوم بإلزام المكلفين برأي في مسائل زكاة الدين بينما المتقرر أن لا إلزام في مسائل الخلاف ، فلا يكون لها أن تلزم بمسائل الاجتهاد. وعادة ما ترد ، الهيئة على تلك الدفوع والاعتراضات من قبل المكلفين سواء كان ذلك أمام اللجنة الاستئنافية الضريبية أو عند النظر لتلك المنازعات أمام القضاء الإداري بعد أن أصبحت قرارات اللجنة قابلة للطعن عليها أمام ذلك القضاء بموجب ما جاء به النظام الضريبي ، وذلك خلال مدة ستين يوماً من تاريخ التبليغ بالقرار الاستئنافي[٢].

وتتلخص ردود الهيئة العامة للزكاة والدخل على مثل تلك الاعتراضات من المكلفين أمام القضاء بخصوص معالجة حالة القرض عند ضمه للوعاء الزكوي للمقرض والمقترض على حد سواء ، بالقول بأن مستند الهيئة في تطبيقها ومعالجتها للربط الزكوي في مسألة القرض هو الأنظمة والأوامر والتعليمات والفتاوى. وأن ما جرى عليه العمل هو أن ما لم يرد بشأنه تنظيم معين يكون وفق ما ورد من الفتاوى الصادرة عن جهات الفتوى الرسمية في المملكة. لأن نظام جباية الزكاة الصادر عام ١٣٧٠هـ نص على أن تجبى الزكاة وفق أحكام الشريعة الإسلامية ، والفتاوى التي تعتمد عليها الهيئة في معالجة الربوط الزكوية صادرة عن مثل تلك الجهات المعنية بأمر الفتوى في المملكة.

وقد جاء في حكم قضائي إداري مؤيد من قضاء الاستئناف ، أن المستفاد من الفتوى الصادرة عن اللجنة الدائمة للإفتاء برقم ٢/٢٣٨٤ بتاريخ ١٤٠٦/١٠/٣٠هـ وكذلك الفتوى الصادرة برقم ١٨٤٩٧ بتاريخ ١٤٠٨/١١/١٨هـ، أن النقود التي تتحصل عليها الشركة من القروض والهبة وغيرها تجب فيها الزكاة إذا حال عليها الحول ولم تنفق كلها أو بقي جزء منها لم تنفقه أو إذا تحولت لعروض تجارة. وبالتالي فإنه لا مجال للقول بعدم انطباق الفتوى على القروض العقارية والتجارية وأنها خاصة فقط بالقروض المالية. كما أن الفتوى رقم ٢/٣٠٧٧ بتاريخ ١٤٢٦/١١/٨هـ صريحة في أن أدلة وجوب الزكاة عامة تشمل الأموال الزكوية ولم يرد دليل صحيح بخصم الديون منها. ولا يترتب على ذلك وجوب الزكاة مرتين عن مال واحد لأن الدائن يزكي المال الذي بيده ويمكنه التصرف فيه . وفرق بين المال

---

[٢] المادة ٦٦ من نظام ضريبة الدخل الصادر عام ١٤٢٥هـ .

الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته. وأما عن دفع الشركة المكلفة بأنه لا إلزام في مسائل الاختلاف فإن المحكمة قررت أنه بمراجعة النظام الأساسي للحكم ونظام هيئة كبار العلماء ولائحته التنفيذية ونظام جباية الزكاة ، وأنه بناء على الصلاحيات المخولة للجهة الإدارية بجباية الزكاة وتحصيلها من المكلفين ، فإنها استندت على فتاوى الجهات الرسمية المعنية بشأن الفتوى فيكون قرارها صحيحاً محلاً وسبباً بناء على ما لها من سلطة تقديرية[1] عند قيامها بالواجبات المناطة بها في شأن تحصيل الواجب المتقرر في حق المكلفين.

الخاتمة

[1] قرار المحكمة الإدارية بجدة رقم ٤٣٤/د/أ/١٤٣٥/٥هـ والمؤيد من محكمة الاستئناف الإدارية لمنطقة مكة المكرمة في القضية رقم ٢/٧١٧/س لعام ١٤٣٦هـ. وأنظر كذلك قرار ديوان المظالم رقم ٨/د/أ/٢٧ لعام ١٤٣٠هـ الذي أيد إجراء المصلحة في إضافة القروض للوعاء الزكوي.

باستقصاء القرارات التي تتخذها ، الشركة عند استثمارها للأموال النقدية المتوفرة لديها بتوظيفها في أوجه الاستثمارات المختلفة ، يلاحظ أنه عند وجود النزاع حول ما يدخل ضمن الوعاء الزكوي وما يجب حسمه منه ، نزعة وتوجه قرارات اللجنة الاستئنافية الضريبية إلى محاولة إيجاد معيار موحد يبتغى من وجوده والتأسيس له تحقيق المساواة والمعاملة الزكوية المتماثلة للشركات المكلفة عند تقرير حسم أو عدم حسم مبلغ وقيمة الاستثمار من الوعاء الزكوي للشركة. وذلك على نحو تراعى فيه الاعتبارات الشرعية ومتطلبات العمل التنظيمي لجباية الزكاة وكذلك القواعد المحاسبية في التعامل مع القرارات الاستثمارية التي تحدث أثراً مالياً تظهر آثاره على حقيقة المركز المالي للشركة.

والمتحصل من تتبع قرارات اللجنة الاستئنافية الضريبية المتعلقة بالمنازعات الخاصة بتلك الربوط الزكوية ، هو تواتر واستقرار قناعتها في تحديد معيار اعتبار ذلك الاستثمار من قبيل عروض القنية التي يتم حسمها من الوعاء الزكوي أو عدم حسمها إذا لم يتحقق في ذلك الاستثمار تقرير وجود نية استبقاء الأصل والاحتفاظ به انتظاراً لريعه وعوائده وتأكيد النظر إليه باعتباره عرضاً من عروض التجارة التي تدخل ضمن عناصر الوعاء الزكوي للمكلف.

وأن وجود وتحقق النية الموثقة من صاحب الصلاحية في الشركة باتخاذ القرار بالاستثمار قبل القيام بذلك الشراء ، وكذلك ثبوت عدم وجود الحركة والتصرف في ذلك المال المستثمر طيلة العام الذي يكون محلاً للربط الزكوي ، هما الضابطان المعتبران اللذان باجتماعهما تتأكد النية من الاستثمار ويتقرر على أساس وجودها اعتبار أن الأصول المراد شراؤها كان بهدف الاستثمار بدافع تحقيق الريع والربح أو استخدام ذلك الأصل في دورة الإنتاج للشركة المكلفة وليس مجرد الشراء لأجل إعادة البيع ، حيث تتكيف عملية الشراء لهذه الاستثمارات في هذه الحالة الأخيرة ، بحسابها ضمن عروض التجارة التي تدخل ضمن الوعاء الزكوي للشركة حتى وإن كانت مبوبة في سجلاتها وقوائمها المالية تحت بنود ومسميات محاسبية مختلفة تجعلها في حكم الأصول غير المتداولة أو غير المخصصة للبيع. والفيصل في تحديد الحكم على عملية الشراء أنها في عداد الاستثمار للقنية متعين في النظر إلى جوهر العملية وهدفها ومدى تحقق ضوابط اعتبار العملية استثماراً لا تتحلل معه عملية الشراء إلى مجرد عملية قائمة على استهداف المتاجرة بالأصول المشتراة لإعادة بيعها.

وقد تبدى عبر استعراض موقف الإدارة الزكوية واللجنة الاستئنافية تماثل المعالجة الزكوية للقروض والتسهيلات الائتمانية التي تعامل بها الشركات المكلفة من حيث تقرير دخول مبلغ القرض في الوعاء الزكوي على المقرض والمقترض على حد سواء مع خصم ما يقابل ذلك القرض عند الاستخدام لمبالغه في شراء الأصول الثابتة المستخدمة في الإنتاج. وذلك استناداً إلى الفتوى المقررة في ذلك الشأن والصادرة عن اللجنة الدائمة للإفتاء رقم ٢/٣٠٧٧ بتاريخ ١٤٢٦/١١/٨هـ والتي جاء فيها (أن 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 يزكي المدين مالاً آخر يملكه ويوجد بيده ويتمكن من التصرف فيه ، وفرق بين المال الذي بيد الإنسان والمال الذي في ذمته). وبالرغم من معارضة واحتجاج عدد من الشركات المكلفة التي حاولت تعزيز وجهة النظر المستندة لبعض الآراء الفقهية القائلة بأن الزكاة على مبلغ الدين تكون على المقرض لا على المقترض للابتعاد عن ثني الصدقة المنهي عنه شرعاً وذلك باستنادهم إلى إيراد بعض الأقوال الفقهية القديمة والحديثة المؤيدة لذلك التخريج وكذلك بعض الفتاوى الصادرة عن بعض أهل العلم ، إلا أن الأحكام القضائية التي فصلت في ذلك النزاع قررت صحة ممارسة الإدارة الزكوية عند معالجتها للديون بموجب حسابات الشركة المكلفة.

كما ظهر من خلال الدراسة تطابق موقف اللجنة الاستئنافية مع الإدارة الزكوية في مسألة حساب الحول الزكوي على الشركات فيما يخص الحصص المكونة لرأس مال الشركة عندما تحصل عمليات تخارج بالانضمام أو الانسحاب من شركاء قدامى وجدد. إذ لا أثر لذلك في حساب الحول واكتماله على الحصة التي تملكها الشريك في رأس مال الشركة. وذلك لأن مثل هذه العملية لا تنطوي على ضخ أموال جديدة في رأس مال الشركة لكي يحسب لها حول جديد، وإنما بقيت قيمة رأس المال كما هو دون تغيير.

كما تبين من تتبع قرارات اللجنة الاستئنافية الضريبية ، استقرار معالجتها لمنازعات الشركات المكلفة التي تدعي بعدم دخول رصيد حسابات التسهيلات الائتمانية التي تتصف بكثرة الإيداعات والسحوبات النقدية وتكرارها بحجة عدم اكتمال الحول عليها والاعتراض كذلك على معالجة الإدارة الزكوية لها بحساب مبلغ رصيد أول أو آخر العام الزكوي أيهما أقل لتلك الحسابات وإدخاله ضمن العناصر

الإيجابية للوعاء. حيث أكدت اللجنة أن هذه الطريقة لحساب حولان الحول على المبلغ الأقل لرصيد ذلك الحساب أول أو آخر العام الزكوي هو المعالجة التي تتحقق معها العدالة المحاسبية والمساواة في التعامل مع جميع المكلفين وذلك لصعوبة حساب الحول وتتبعه لكل مبلغ دخل في ذلك الحساب خصوصاً عندما لا يقوم المكلف بتقديم أدلته المقنعة على حولان الحول بالمعالجة الزكوية التي يدعي أنها هي الصحيحة لسلامة حساب رصيد تلك الحسابات لديه ومضي الحول عليها عند الربط الزكوي عليه.

قائمة المراجع

١- البنا ، محمود عاطف ، نظام الزكاة والضرائب في المملكة العربية السعودية ، الرياض، دار العلوم ١٤٠٢/١٩٨٢ .
٢- الجزيري، عبد الرحمن، الفقة علي المذاهب الأربعة، بيروت، المكتبة العصرية، ٢٠١٠ .
٣- الجريسي، خالد عبد الرحمن، فتاوي علماء البلد الحرام، الرياض، مؤسسة الجريسي للتوزيع والاعلان، ٢٠١٣ .
٤- المقدسي، ابن قدامة، عمدة الفقة في المذهب الحنبلي، بيروت، المكتبة العصرية، ٢٠١١ .
٥- الجبر ، محمد حسن ، القانون التجاري السعودي ، الرياض ، الدار الوطنية الجديدة للنشر والتوزيع ، ط٥ ، ١٤٢٥هـ .
٦- السحيباني ، عبدالله عمر ، زكاة الأراضي وقضاياها المعاصرة ، مجلة البحوث الإسلامية، الرئاسة العامة للبحوث العلمية والإفتاء بالمملكة العربية السعودية ، العدد ٨٦ ، ١٤٢٩هـ .
٧- العايضي ، عبدالله عيسى ، زكاة الديون المعاصرة ، الرياض ، دار الميمان للنشر والتوزيع ، ط١ ، ١٤٣٦هـ/٢٠١٥م .
٨- العدوي ، محمد شكري ، الأوراق المالية في ميزان الشريعة الإسلامية ، الإسكندرية، دار الفكر الجامعي ، ٢٠١١م .
٩- الغفيلي ، عبدالله منصور، نوازل الزكاة ، الرياض ، دار الميمان للنشر والتوزيع ، ط١، ١٤٢٩ هـ / ٢٠٠٨ م .
١٠- فنجري ، سليمان ، الأسواق المالية وأحكامها الفقهية ، منشورات وزارة الأوقاف والشؤون الإسلامية بالمملكة المغربية ، ط١، ١٤٣١هـ / ٢٠١٠م .
١١- القرضاوي ، يوسف ، فقه الزكاة ، دمشق ، مؤسسة الرسالة ، ط١، ١٤٣٢ هـ ، ٢٠١١م.
١٢- مجموعة من الأحكام والقرارات الصادرة عن جهات قضائية في المملكة العربية السعودية .