

## (القرار رقم ١٤٩٨ الصادر في العام ١٤٣٦هـ)

### في الاستئناف رقم (١٣١٩/ض) لعام ١٤٣٣هـ

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

في يوم الإثنين الموافق ١٤٣٦/٥/١٨هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكّلة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٦٩) وتاريخ ١٤٣٢/٦هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (٢) لعام ١٤٣٣هـ بشأن الربط الضريبي الذي أجرته مصلحة الزكاة والدخل (المصلحة) على الربط الضريبي للأعوام من ٢٠٠٦م حتى ٢٠٠٨م.

وكان قد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ ١٤٣٥/٦/١٦هـ كل من: ..... و..... وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من المكلف، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

#### الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض المكلف بنسخة من قرارها رقم (٢) لعام ١٤٣٣هـ بموجب الخطاب رقم (٢/١٣) وتاريخ ١٤٣٣/١/٢٤هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (٧٣) وتاريخ ١٤٣٣/٣/٢٣هـ، كما قدم نسخة من خطابه رقم (١٢/٨٦) وتاريخ ١٤٣٣/٣/٢٢هـ الموجه للمصلحة بملاحظاته على المبالغ المستحقة والمسددة التي لم تأخذها المصلحة في الاعتبار عند إعداد الربط والإفادة عن قيامه بسداد بمبلغ (٢,٣٨٣,٨٣٦) ريال، لقاء الفروقات المستحقة بموجب القرار الابتدائي، وبسؤال اللجنة ممثلي المصلحة هل سدد المكلف المبلغ المستحق عليه (ضريبة وغرامة) بموجب القرار الابتدائي أو قدم عنه ضماناً بنكيّاً، أفادوا بأن المكلف سدد كامل المبالغ المستحقة عليه بموجب القرار الابتدائي وبذلك يكون الاستئناف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً.

#### الناحية الموضوعية:

##### البند الأول: تسوية خسائر سنوات سابقة.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً/١) بانتهاء الخلاف على بند ضريبة الدخل على الشركات للحيثيات الواردة في القرار. وقد تضمنت حيثيات القرار انتهاء الخلاف بموافقة المصلحة على أحقية الشركة في خصم ٢٥% من أرباح العام طبقاً لإقراره وفقاً لما ورد في مذكرة الاعتراض رقم (١٤٣٢/١٦/٥٦٥٦) وتاريخ ١٤٣٢/١/١٣هـ.

استأنف المكلف هذا البند من القرار مبدياً عدم موافقته على معالجة المصلحة بشأن تسوية الخسائر مقابل ٢٥% من الربح طبقاً للإقرار، وذكر أنه وفقاً للمادة (٢١) من نظام ضريبة الدخل والمادة (١١) من لائحته التنفيذية فإنه يحق للمكلف أن يقوم بعمل تسوية بمعدل ٢٥% من الخسائر المرحلة مقابل الربح المعدل الخاضع للضريبة للسنة، وذكر المكلف أن المادة (١١) من اللائحة التنفيذية تنص على أنه:

"يحق للمكلف ترجيل الخسائر التشغيلية المعدلة، حسب ضوابط النظام وهذه اللائحة التنفيذية للأغراض الضريبية، إلى السنوات الضريبية التي تلي سنة الخسارة وذلك بتخفيض أرباح السنوات التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسائر التشغيلية المتراكمة، دون التقيد بمدة محددة، على أن يكون الحد الأقصى المسموح بحسمه في كل سنة ضريبية لا يتجاوز ٢٥% من الربح السنوي طبقاً لإقرار المكلف".

وذكر أنه نظراً لأن المصلحة قد أصدرت الربوط الضريبية على أساس جزافي فإنه يتعين أن تسمح المصلحة بتسوية خسائر السنوات السابقة التي تمت الموافقة عليها مقابل الربح الجزافي الذي تم إخضاعه للضريبة على النحو التالي:

البيانات	٢٠٠٦م	٢٠٠٧م	٢٠٠٨م
الأرباح الجزافية طبقاً للربط	٢,٣٢٣,٩٢٨	١,٢٧٩,١١٩	٤,٥٠٨,٨١٢
يخصم تسوية الخسائر الخاضعة للضريبة التي تمت الموافقة عليها بنسبة ٢٥%	٥٨٠,٩٨٢	٣١٩,٧٨٠	١,١٢٧,٢٠٣
صافي الأرباح الجزافية الخاضعة للضريبة	١,٧٤٢,٩٤٦	٩٥٩,٣٣٩	٣,٣٨١,٦٠٩

وانتهى المكلف إلى القول بأنه على قناعة تامة بأن هذه اللجنة ستؤيد وجهة نظره بتسوية الخسائر المعتمدة مقابل ٢٥% من الربح الجزافي الخاضع للضريبة بدلاً من الأرباح طبقاً للإقرار.

وبالنسبة لغرامة التأخير فيرى المكلف أن تسوية الخسائر كما هي مبينة (بنسبة ٢٥% من الربح الجزافي) بعاليه ينتج عنها سداد ضرائب بالزيادة عن السنتين ٢٠٠٦م و٢٠٠٧م، وبناءً عليه ينبغي عدم فرض غرامات تأخير عن هاتين السنتين، وقدم المكلف ربطاً معدلاً بعد تسوية الخسائر وأفاد بأن ضريبة الشركات وغرامة التأخير وفقاً للربط المعدل قد تم سدها، بموجب أمر التحصيل البنكي المقدم للجنة نسخة منه.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف قدم ممثلوها مذكرة مؤرخة في ١٦/٦/١٤٣٥هـ تضمنت الإفادة بأن المصلحة ترى أحقية المكلف في حسم ٢٥% من أرباح العام طبقاً لإقرار المكلف وذلك طبقاً للمادة (٢١) من نظام ضريبة الدخل والمادة (١١) من اللائحة التنفيذية وهي الخسائر المعتمدة بالربط المشار إليه في عام ٢٠٠٥م، وذكرت المصلحة أن هذا ما يطالب المكلف به في اعتراضه الأصلي و أكدته إثباتات القرار الابتدائي حيث أشار القرار إلى انتهاء الخلاف بين المصلحة والمكلف بموافقة المصلحة على حسم ٢٥% من أرباح العام طبقاً لإقرار المكلف، إلا أن المكلف عند استئنافه طالب بحسم ٢٥% من الربح التقديري الذي أجرته المصلحة الناتج عن عدم قبول المصلحة لحساباته بالرغم من موافقته على هذا الربط وعدم الاعتراض عليه للأعوام محل الفحص، وترى المصلحة أن ما جاء في الاستئناف يعد دفعاً وطلباً جديداً لم يذكره المكلف في اعتراضه ولم يتم مناقشته أمام اللجنة الابتدائية ولذلك تطالب المصلحة برفضه شكلاً، وبالنسبة للغرامة فترى المصلحة بأن غرامة التأخير طبقاً للمادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل تعد واجبة السداد.

#### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم خسائره المرحلة بنسبة ٢٥% من الربح التقديري طبقاً للربوط التي أجرتها المصلحة، في حين تتمسك المصلحة بوجهة نظرها بأن يتم حسم الخسائر بنسبة ٢٥% من الربح طبقاً لإقرار المكلف مع توجب غرامة التأخير المترتبة على ذلك.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ وعلى اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل والصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ تبين أن المادة (٢١) من نظام ضريبة الدخل نصت على أنه: أ- يجوز ترحيل صافي الخسائر التشغيلية إلى السنة الضريبية التي تلي السنة التي تحققت فيها الخسارة، وتحسم الخسارة المرحلة من الوعاء الضريبي للسنوات الضريبية التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسارة المتراكمة، وتحدد اللائحة الحدود العليا المسموح بحسمها سنويًا، ب- صافي الخسارة التشغيلية هي الحسومات الجائزة بمقتضى هذا الفصل والزائدة عن الدخل الخاضع للضريبة في السنة الضريبية، ج- لاحتساب صافي الخسارة التشغيلية للشخص الطبيعي ينظر إلى الحسومات والإيراد للنشاط فقط)، كما تبين أن المادة (١١) من اللائحة تنص على أنه: (١- يحق للمكلف ترحيل الخسائر التشغيلية المعدلة، حسب ضوابط النظام وهذه اللائحة للأغراض الضريبية، إلى السنوات الضريبية التي تلي سنة الخسارة وذلك بتخفيض أرباح السنوات التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسائر التشغيلية المتراكمة، دون التقييد بمدة محددة، على أن يكون الحد الأقصى المسموح بحسمه في كل سنة ضريبية لا يتجاوز ٢٥% من الربح السنوي طبقًا لإقرار المكلف، ٢- لا ينطبق ما ورد في الفقرة (١) أعلاه على الخسائر التشغيلية التي يتكبدها المكلف قبل نفاذ قرار مجلس الوزراء رقم (٣) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢١هـ الموافق ١٠/٤/٢٠٠٠م أو التي يتكبدها خلال فترة الإعفاء الضريبي أو على الخسائر التشغيلية المتحققة من مزاولته أو وجه نشاط غير خاضعة أصلاً للضريبة بموجب نظام ضريبة الدخل إذا كان لدى المكلف أوجه نشاط خاضعة وأخرى غير خاضعة، حيث لا يحق للمكلف ترحيل مثل تلك الخسائر، ٣- لا يسمح بترحيل خسائر لم يتم تحديدها بموجب حسابات نظامية مدققة من محاسب قانوني مرخص له بالمملكة، ٤- لا يجوز ترحيل خسائر لشركة أموال حدث تغيير أو تعديل في ملكيتها أو في السيطرة عليها بما نسبته ٥٠% أو أكثر إلا للخسائر التي تتحقق بعد حدوث التغيير في الملكية وتطبيق عليها الضوابط الخاصة بترحيل الخسائر، ٥- في حالة الشخص الطبيعي تمثل الخسارة التشغيلية الفرق بين إيرادات النشاط والمصاريف المتعلقة به فقط).

ومما سبق يتضح أن الطرفين متفقان على حسم الخسائر المرحلة ونسبة ٢٥% من ربح العام، وخلافهما يكمن في تحديد المقصود بربح العام الذي تحسم منه تلك الخسائر هل هو الربح طبقًا لإقرار المكلف أم الربح التقديري طبقًا لربط المصلحة.

وحيث إن النصوص المشار إليها في المادة (٢١) من نظام ضريبة الدخل والمادة (١١) من اللائحة التنفيذية وخاصة الفقرة (١) منها قضت وبشكل واضح بأن تحسم الخسائر المرحلة بنسبة ٢٥% من الربح طبقًا لإقرار المكلف فإن اللجنة وفقًا لهذه النصوص ترى رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

وبالنسبة لغرامة التأخير التي احتسبتها المصلحة على فروقات الضريبة المستحقة الناتجة عن حسم الخسائر بنسبة ٢٥% من الربح طبقًا للإقرار وحيث إن معالجة الخسائر المرحلة مسألة منصوص عليها في نظام ضريبة الدخل وفي اللائحة التنفيذية وبما أن ما يطالب به المكلف من حسم الخسائر المرحلة بنسبة ٢٥% من الربح الجزافي يخالف تلك النصوص فإن الغرامة التي احتسبتها المصلحة على فرق الضريبة الناتج عن حسم الخسائر المرحلة بنسبة ٢٥% من الربح طبقًا للإقرار تعد واجبة الأداء وذلك تطبيقًا للفقرة (أ) من المادة (٧) من نظام ضريبة الدخل.

### البند الثاني: ضريبة الاستقطاع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٢-أ-ب-ت-ج-ح) المتعلق بضريبة الاستقطاع بالآتي:

أ- رفض اعتراض الشركة على ربط ضريبة الاستقطاع على التوزيع الجزافي للأرباح للحيثيات الواردة في القرار.

ب- رفض اعتراض الشركة على ربط ضريبة الاستقطاع على الأطراف المرتبطة (ب) ودبي ومصر وتونس وفرنسا بنسبة

١٥% عام ٢٠٠٨م بمبلغ (١,٧٧٨,٦٩٢) ريال للحيثيات الواردة في القرار.

ت- رفض اعتراض الشركة على ربط ضريبة الاستقطاع على منشأة (ب) بنسبة ١٥% ل عامي ٢٠٠٧م و ٢٠٠٨م للحيثيات الواردة في القرار.

ج- رفض اعتراض الشركة على المبالغ المدفوعة ل(ج) عام ٢٠٠٨م بمبلغ (٧٩٧,٨٥٩) ريال للحيثيات الواردة في القرار.

ح- رفض اعتراض الشركة على ضريبة الاستقطاع على فروق تحويل العملة الناشئ عن المبل المدفوع إلى د للحيثيات الواردة في القرار.

### استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر الآتي:

أ- بالنسبة لضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية للأعوام من ٢٠٠٦م حتى ٢٠٠٨م.

ذكر المكلف أن المصلحة لأغراض ضريبة الشركات قامت باحتساب الربح على أساس جزافي، وفرضت على هذا الربح الجزافي ضريبة استقطاع باعتبارها أرباح موزعة كما يلي:

طبيعة البند	العام	المبلغ طبقاً للربط المعدل	ضريبة الاستقطاع المفروضة
توزيع افتراضي للأرباح	٢٠٠٦م	١,٦٢٦,٧١٢	٨١,٨٢٦
	٢٠٠٧م	٧٨٦,٣٤٣	٣٩,٣٢٢
	٢٠٠٨م	٢,٨٠٤,٦٨٦	١٤٠,٢٣٤

وذكر أنه لا يوافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المؤيد للربط الصادر عن المصلحة الذي قضى بفرض ضريبة استقطاع على توزيع أرباح افتراضي وذلك - أولاً - لأن توزيع الأرباح لا يمكن أن يتم من الأرباح التي قدرتها المصلحة - وثانياً - لأنه في الواقع لم يتم توزيع أرباح خلال تلك السنوات، ويستند المكلف إلى الأمور التي أوردها بالتفصيل في النقطة (١٢) من خطاب الاعتراض رقم (١١-٠٨٧٣-٠٢) والنقطة (٢٢) (أ) من المذكرة التفصيلية المقدمة إلى لجنة الاعتراض والمقدم لهذه اللجنة نسخة منها.

وأكد المكلف على أن الربح الذي يتم توزيعه لأي شركة هو الربح المحاسبي ناقصاً أي ضريبة استقطاع للسنة وليس الربح الذي تقدره المصلحة لأغراض الضريبة، ويرى أنه ليس من الإنصاف مطالبة بسداد ضرائب على مبالغ لم يحصل عليها، وحتى لو افترض أن توزيعات الأرباح يمكن أن تدفع على أساس أرباح افتراضية فمن أين سيأتي النقد اللازم لدفع مثل هذه الأرباح وسداد ضريبة الاستقطاع عليها؟ كما أن ما يجب ملاحظته أيضاً أنه حتى في الظروف الاعتيادية فإن الربح الممكن توزيعه ليس هو الربح الخاضع للضريبة الذي يتم التوصل إليه بعد عدم السماح بحسم بعض التكاليف، وأن ضريبة الاستقطاع وفقاً لنظام ضريبة الدخل إنما تفرض على أساس المبالغ المدفوعة وليس على أساس مبالغ تقديرية، حيث نصت المادة (٦٨) الفقرة (أ) من نظام ضريبة الدخل على: أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً أو غير مقيم بمقتضى هذا النظام وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير المقيم وعلى الشخص الطبيعي "ممن يدفعون" مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع...)، وأضاف بأن إجابة المصلحة على الأسئلة والاستفسارات الأكثر شيوعاً الموجودة على موقع المصلحة ومن ضمنها الإجابة على السؤال رقم (٣٠) أوضحت بأن العبرة في سداد ضريبة الاستقطاع هو تاريخ الدفع، أي أن العبرة بتاريخ دفع المبالغ للشخص غير المقيم لأن التعليمات النظامية تقضي بتوجب ضريبة الاستقطاع عند دفع المبلغ ويجب تسديدها للمصلحة خلال (١٠) أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم فيه الدفع للمستفيد، وبناءً على ما تم تقديمه من بيانات وتوضيحات يطالب المكلف اللجنة بأن تطلب من المصلحة إلغاء ضريبة الاستقطاع التي تم احتسابها على توزيع افتراضي للأرباح الجزافية.

ب- بالنسبة للمبالغ المحملة على حسابات المكلف كأجور من قبل (ب) ودي ومصر وتونس وفرنسا خلال عام ٢٠٠٨م البالغة (١,٧٧٨,٩٦٢) ريال، فإن المكلف لا يوافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المؤيد لمعالجة المصلحة بفرض ضريبة استقطاع على أساس سداد افتراضي للفواتير لمختلف منشآت (ب) مثل البحرين ودي ومصر وتونس وفرنسا، ويستند المكلف إلى نفس الأمور التي أوردتها بالتفصيل في النقطة (٢٠٢) من خطاب الاعتراض رقم (١١٠٨٧٣٠٠٢) وكذلك النقطة (٢٠٢) (أ) والنقطة (٢٠٢) (ب) من المذكرة التفصيلية المقدمة إلى لجنة الاعتراض المقدم لهذه اللجنة نسخة منها، وبالإضافة لذلك ذكر المكلف أن المصلحة فرضت ضريبة الاستقطاع بنسبة (١٥%) على هذه المبالغ، وفي هذا الشأن يفيد المكلف بأن المبالغ لم يتم سدادها إلى المنشآت المذكورة بعاليه في سنة ٢٠٠٨م، وإنما تم سداد هذه المبالغ خلال سنة ٢٠١٠م وأنه سيسدد ضريبة الاستقطاع الملائمة على هذه المبالغ عند سداد هذه الفواتير مع الأخذ في الاعتبار المزايا التي تتيحها اتفاقيات تحاشي الإزدواج الضريبي إن وجدت، وانتهى المكلف إلى القول بأنه على ثقة بأن هذه اللجنة ستطلب من المصلحة إلغاء التزام ضريبة الاستقطاع الإضافي المفروض على أساس سداد افتراضي للفواتير الصادرة عن مختلف منشآت ....

ت- وبالنسبة لضريبة الاستقطاع التي احتسبتها المصلحة بنسبة ١٥% على المبالغ المدفوعة إلى منشآت ... وهي كما يلي:

العام	اسم المدفوع له	المبلغ	المفروضة بمعدل ١٥%
٢٠٠٧م	(ب)	٦٩١,١٦٤	١٠٣,٦٧٥
٢٠٠٧م	(ج)	١,٦٧١,٧٦٨	٢٥٠,٧٥٦
٢٠٠٨م	(ج)	١,١٥٨,٥٤٤	١٧٣,٧٨٢
٢٠٠٨م	(ج)	١,١٣٠,٧٨٤	١٦٩,٦١٨
٢٠٠٨م	(ج)	٧٩٧,٨٥٩	١١٩,٦٧٩

أفاد المكلف بأنه لا يوافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المؤيد لمعالجة المصلحة بإخضاع المبالغ المذكورة بعاليه المدفوعة إلى شركة (ب) و(ج) لقاء خدمات فنية لضريبة استقطاع بمعدل (١٥%) بدلاً من (٥%) وهو معدل ضريبة الاستقطاع المنصوص عليه في نظام ضريبة الدخل، ويستند المكلف إلى الأمور التي أوردتها بالتفصيل في النقطة (٣) من خطاب الاعتراض رقم (١١٠٨٧٣٠٠٢) وكذلك النقطة (٢٠٣) من المذكرة التفصيلية المقدمة إلى اللجنة الابتدائية والمقدم لهذه اللجنة نسخة منها، وبالإضافة لذلك أكد المكلف على أن المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل، والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية تقدمان قائمة محددة بمعدلات ضريبة الاستقطاع لمبالغ محددة تدفع إلى جهات غير مقيمة دون أي تمييز بين جهات ذات علاقة و جهات غير ذات علاقة، وأن معدلات ضريبة الاستقطاع تستند فقط إلى طبيعة المبلغ المدفوع دون أي اعتبار للعلاقة بين الجهات المتعاملة، ولا يخول نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية المصلحة تعديل معدلات ضريبة الاستقطاع على أي مبلغ يدفع (مثل أتعاب الإدارة ورسوم الامتياز والإيجارات والخدمات الفنية والاستشارية وتذاكر السفر والشحن الجوي وأتعاب الفروض والتأمين... الخ) المحددة في كل من النظام ولائحته التنفيذية وأن هذه المعدلات هي المنصوص عليها في نظام الضريبة ولائحته التنفيذية وتطبق دون أي تمييز بين الجهات ذات العلاقة والجهات غير ذات العلاقة.

كما أن المادة (٦٣) الفقرة (٣) من اللائحة التنفيذية عرفت الخدمات الفنية كما يلي:

"يقصد بالخدمات الفنية والاستشارية: الخدمات الفنية والتقنية والعلمية مهما كان نوعها بما في ذلك الدراسات والبحوث في المجالات المختلفة وأعمال المسح الطبيعية العلمية أو الجيولوجية أو الصناعية والخدمات الاستشارية أو الإشرافية أو مقابل الخدمات الهندسية مهما كان نوعها بما في ذلك المخططات المتعلقة بها".

وبناءً عليه فإن أي خدمات تندرج تحت تعريف "الخدمات الفنية" تخضع لضريبة استقطاع بنسبة ٥%، وهذا مماثل لمعالجة ضريبة الاستقطاع لفئات المعاملات أو مصادر الدخل الأخرى مثل الإيجار (٥%) والتأمين ٥% والسفر ٥% والفائدة ٥% والاتصالات العالمية ٥% وخدمات الإدارة ٢٠% الخ بغض النظر عن الجهة التي تدفع لها سواء كانت جهة ذات علاقة أم غير ذات علاقة، فعلى سبيل المثال إذا دفعت أتعاب إدارة إلى جهة ذات علاقة فإنها تخضع وفقاً للنظام لضريبة استقطاع بمعدل ٢٠% وليس معدل ١٥%، والمصلحة نفسها أكدت مبدأ تطبيق معدل موحد لضريبة الاستقطاع بناءً على طبيعة المبلغ المدفوع (أي إذا كان إيجاراً أم تأميناً أم أتعاب إدارة أم شحن أم فائدة) وعليه فإن هذه المبالغ تعتبر مستقلة عن وضع المدفوع له ما إذا كان جهة ذات علاقة أم غير ذات علاقة، ولذا فإن فرض المصلحة ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% بدل ٥% ليس صحيحاً.

وبناءً على ما ذكر و على البيانات التي تم تقديمها أثناء الجلسة إلى لجنة الاعتراض وما ورد في الخطاب رقم (١١-٠٨٧٣-٠٢) فإن الشركة على ثقة وعملاً بما هو متبع لدى المصلحة بأنه في حالة الخدمات الأخرى (مثل الإيجار والتأمين والفائدة وأتعاب الإدارة والشحن... الخ) المدفوعة إلى جهات ذات علاقة بأن تحتسب المصلحة ضريبة استقطاع بنسبة ٥% على المبالغ المدفوعة إلى الجهات ذات العلاقة مقابل خدمات مساندة فنية، لذا يطلب المكلف من هذه اللجنة مطالبة المصلحة بإلغاء ضريبة الاستقطاع التي فرضتها بنسبة ١٥% على المبالغ المدفوعة لجهات منتسبة لقاء خدمات مساندة فنية.

ج- وبالنسبة للمبالغ المدفوعة لشركة (ج) ومقدارها: (٧٩٧,٨٥٩) ريال، أفاد المكلف بأنه من أصل مجموع مبلغ (٧٩٧,٨٥٩) ريال فقد تم دفع مبلغ (٤٩٩,٢١٦) ريال خلال سنة ٢٠٠٨م وسدد ضريبة استقطاع بمعدل ٥% على المبلغ المدفوع إلى (ج)، ويطلب من اللجنة الرجوع إلى النقطة (٥) والنقطة (٨) من خطاب الاعتراض رقم (١١-٠٨٧٣-٠٢) المقدم للجنة نسخة منه، أما الرصيد المتبقي ومقداره (٢٩٨,٦٤٣) ريال فقد تم دفعه خلال سنة ٢٠١٠م وسيسدد ضريبة الاستقطاع عليه وما يترتب عليه من غرامة تأخير من تاريخ دفع المبلغ.

والمكلف على ثقة بأن اللجنة ستوافق الرأي بأن ضريبة استقطاع بمعدل ٥% هي التي يجب تطبيقها بدلاً من معدل ١٥%، ويطلب المكلف من هذه اللجنة الرجوع إلى النقطة (٢-٥) من المذكرة التفصيلية المقدمة إلى لجنة الاعتراض الابتدائية والمقدم لهذه اللجنة نسخة منها.

ج- وبالنسبة لضريبة الاستقطاع على فرق تحويل العملة ومقداره (٢,٣٦٢,٨٤٥) ريال الناشئ عن المبلغ المدفوع إلى د ٢٠٠٦م.

ذكر المكلف أنه لا يوافق على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المؤيد لمعالجة المصلحة بفرض ضريبة استقطاع على فروق العملة الناشئة عن المبلغ المدفوع إلى د ، ويستند المكلف إلى الأمور التي تم بحثها تفصيلاً في خطاب الاعتراض رقم (١١-٠٨٧٣-٠٢) وإلى النقطة (٢-٦) من مذكرة الاعتراض التفصيلية التي قدمت إلى لجنة الاعتراض والمقدم لهذه اللجنة نسخة منها ، وكما تم بيانه بالتفصيل في المستندات المشار إليها بعاليه فإن فاتورة د لقاء الخدمات التي قدمتها كانت بالدولار الكندي بمبلغ (٣,٥٧٣,١٥٧) دولار كندي وقد تم تقديم الخدمات في سنة ٢٠٠٣م وعليه فقد سجلها المكلف بأسعار الصرف السائدة في ذلك الحين والتي كانت تعادل (٩,٨٥٥,٧٥١) ريال، وقد فرضت المصلحة عند إجراء الربط لسنة ٢٠٠٣م ضريبة ربح جزافي على مبلغ (٩,٨٥٥,٧٥١) ريال على أساس نظام الضريبة القديم الذي كان يفرض ضريبة ربح جزافي على أساس المبلغ المحمل ، ولقد تم سداد مبلغ (٣,٥٧٣,١٥٧) دولار كندي المستحق مقابل الخدمات المشار إليها بعاليه، والتي قدمت في سنة ٢٠٠٣م، في ١٥/١٠/٢٠٠٦م، ولدفع مبلغ (٣,٥٧٣,١٥٧) دولار كندي كان على المكلف دفع مبلغ (١٢,٢١٨,٥٩٥) ريال إلى مجموعة هـ كما يتضح من صورة كشف الحساب البنكي المقدم ضمن

الملحق رقم (5) وطلب الحوالة التلكسية المرفق ضمن الملحق رقم (5) ولا شك أن اللجنة ستقدر أن المكلف، في ظل الظروف القائمة، لم يكن أمامه من خيار سوى الوفاء بالتزامه التجاري على أفضل وجه ممكن، وعليه فقد تم تسجيل الفرق الناتج ومقداره (٢,٣٦٢,٨٤٤) ريال (أي الفرق بين مبلغ (١٢,٢١٨,٥٩٥) ريال المطلوب لشراء (٣,٥٧٣,١٥٧) دولار كندي ومبلغ (٩,٨٥٥,٧٥١) ريال المسجل في الدفاتر كمبلغ مطلوب في السنة التي تمت فيها المعاملة) كخسارة من تحويل عملة وفقاً للممارسات المحاسبية المتبعة، وقد تسلمت و نفس المبلغ أي (٣,٥٧٣,١٥٧) دولار كندي بعد مدة (٣ إلى ٤) سنوات، و فرق تحويل العملة هو خسارة من تحويل العملة تكبده المكلف لسداد الالتزام بالدولار الكندي وليس مبلغاً تم دفعه إلى و وعليه فإن فرض ضريبة استقطاع على هذه المبالغ ليس له ما يبرره.

والمكلف على قناعة بأن اللجنة ستطلب من المصلحة إلغاء ربط ضريبة الاستقطاع على خسارة تحويل العملة الأجنبية في مجمله.

وقد سألت اللجنة المكلف وطلبت منه إثبات صحة ادعائه بأن المبلغ (١,٧٧٨,٥١٢) ريال ومبلغ (٢٩٨,٦٤٣) ريال ومبلغ (١,١٣٠,٧٨٤) ريال دفعت في سنة ٢٠١٠م ولم تدفع في سنة ٢٠٠٨م مع تقديم المستندات المؤيدة فكانت إجابته بخطابه المؤرخ في ١٧/٥/٢٠١٤هـ تتضمن الإفادة بالآتي: بداية نود أن نلفت انتباه اللجنة إلى أن ربط المصلحة المعدل بناءً على قرار اللجنة الابتدائية تضمن إخضاع مبلغ (١,٧٧٨,٦٩٢) ريال ومبلغ (١,١٣٠,٧٨٤) ريال لضريبة الاستقطاع وهذا لإجراء ينتج عنه ازدواجية في خضوع مبلغ (١,١٣٠,٧٨٤) ريال للضريبة وذلك أن المبلغ (١,١٣٠,٧٨٤) ريال يعد جزء من مبلغ (١,٧٧٨,٦٩٢) ريال ويطالب المكلف بتصحيح هذا الخطأ , وفي حال تمسكت المصلحة بموقفها بأن هذه المبالغ صحيحة فينبغي عليها تقديم المستندات الدالة على ذلك , هذا من ناحية ومن ناحية أخرى تفيد اللجنة بأن مبلغ (١,٧٧٨,٦٩٢) ريال ومبلغ (٢٩٨,٦٤٣) ريال ومبلغ (١,١٣٠,٧٨٤) ريال الذي هو جزء من مبلغ (١,٧٧٨,٦٩٢) ريال لم تدفع في سنة ٢٠٠٨م وإنما ظهرت في دفاتر الشركة كمبالغ مستحقة الدفع إلى أطراف ذات علاقة خلال عام ٢٠٠٨م , وتم تسوية هذه المبالغ خلال السنة المالية المنتهية في ٣١/١٢/٢٠١٠م عن طريق حسابات شركات ذات علاقة كنتيجة لقرار إدارة الشركة بإغلاق فرعها بالمملكة وبدء عملية التصفية وأنه لتسهيل عملية التصفية تم تحويل أرصدة الأطراف ذات علاقة المتعلقة ٣١/١٢/٢٠١٠م إلى حساب المركز الرئيسي وتم إثبات ذلك بموجب الإيضاح رقم (٢) في القوائم المالية لعام ٢٠١٠م وبما يرى معه المكلف عدم أحقية المصلحة في إخضاع هذه المبالغ لضريبة الاستقطاع في عام ٢٠٠٨م.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف فيما يخص ضريبة الاستقطاع أفادت بالآتي:

أ - ضريبة الاستقطاع على الأرباح التقديرية للأعوام من ٢٠٠٦م حتى ٢٠٠٨م.

ترى المصلحة أن المادة (١٦٩/أ) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام , وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع...), وأن المادة رقم (١/٦٣) من اللائحة التنفيذية تنص على إخضاع الأرباح الموزعة لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% , كما أن البند (٦) من ذات المادة عرف الأرباح الموزعة بأنها (أي توزيع من شركة مقيمة على مساهم غير مقيم , وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة).

كما أشارت الفقرة (ج) من ذات البند على أنه (لا يمنع خضوع الشركة الموزعة لضريبة الدخل من فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ الموزعة منها) , ويلاحظ من هذه النصوص أنها تقرر خضوع الأرباح الموزعة إلى الأطراف المرتبطة (المركز الرئيسي) لضريبة الاستقطاع حتى مع خضوعها لضريبة الدخل.

وحيث إن عدم التزام المكلف بمسك الدفاتر طبقاً للأنظمة الصادرة قد أدى إلى تقدير الربح عليه ولموافقة المكلف على إجراء المصلحة وعدم اعتراضه على الربط التقديري فتعد الأرباح التقديرية بعد حسم الضريبة بمثابة الأرباح الموزعة وهي التي تم إخضاعها لضريبة الاستقطاع والمصلحة تتمسك بصحة إجراءاتها.

ب- ضريبة الاستقطاع على الأطراف المرتبطة (ب) ودبي ومصر وتونس وفرنسا بنسبة ١٥% عام ٢٠٠٨م بمبلغ (١,٧٧٨,٦٩٢) ريال.

ت- ضريبة الاستقطاع على منشآت ... بنسبة ١٥% لعام ٢٠٠٧م وبمبلغ (٦٩١,١٦٤) ريال (ب) , وعام ٢٠٠٨م بمبلغ (١,١٥٨,٥٤٤) ريال (ج).

ج - ضريبة الاستقطاع على (ج) لعام ٢٠٠٨م بمبلغ (٧٩٧,٨٥٩) ريال.

ترى المصلحة أن هذه المبالغ مسجلة لصالح أطراف مرتبطة وهي شركات تابعة ( أ ) وبالتالي فهي تخضع لضريبة الاستقطاع وبنسبة ١٥% وليس ٥% طبقاً للمادة (١/٦٣) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي , وفي حالة الأطراف المرتبطة تكون العبرة بتاريخ القيد في الدفاتر, ولذلك تتمسك المصلحة بصحة إجراءاتها, كما ترى المصلحة أن قرار وزير المالية رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٤٣٥/٥/١٨ هـ صادر بتعديل بعض مواد اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ومنها تعديل الخانتين (الثانية والثالثة) من الجدول الخاص بنسبة ضريبة الاستقطاع المدرج ضمن نص الفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة.

وبالنسبة لضريبة الاستقطاع على (ج) لعام ٢٠٠٧م بمبلغ (١,٦٧١,٧٦٨) ريال ولعام ٢٠٠٨م بمبلغ (١,١٣٠,٧٨٤) ريال , ذكرت المصلحة أنه بخصوص مطالبة المكلف باستقطاع الضريبة عن هذه المبالغ بنسبة ٥% وليس ١٥% فإن المصلحة تؤكد على وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي وما أكدته القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) لعام ١٤٣٥ هـ المشار إليه أعلاه بخضوع هذه المبالغ لنسبة ١٥% على اعتبار أنها جهات مرتبطة, وتكون العبرة في إخضاعها لضريبة الاستقطاع بتاريخ القيد في الدفاتر.

ج- ضريبة الاستقطاع على فرق (خسائر) تحويل العملة الناشئ عن المبلغ المدفوع إلى د بمبلغ (٢,٣٦٢,٨٤٥) ريال.

ذكرت المصلحة أن المبلغ المذكور نتج عن فروق عملة وأن أصل المبلغ وهو (٩,٨٥٥,٧٥١) ريال خضع للضريبة على الجهات غير المقيمة في عام ٢٠٠٣م وأنه عند سداد هذا المبلغ بالدولار الكندي بتاريخ ١٥/٦/٢٠٠٦م كان معادلاً لمبلغ (١٢,٢١٣,٥٩٥) ريال والفرق البالغ (٢,٣٦٢,٨٤٥) ريال هو الذي أخضعته المصلحة للاستقطاع والمصلحة تتمسك بصحة إجراءاتها وما ورد بحثيات القرار الابتدائي, والذي نص على (بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من الشركة والمصلحة , وما ورد في محضر جلسة المناقشة , وما ورد في خطاب الشركة المقدم أثناء الجلسة , تبين أن محور الخلاف بين الشركة والمصلحة يتمثل في طلب الشركة عدم إخضاع خسارة فرق العملة بمبلغ (٢,٣٦٢,٨٤٥) ريال لضريبة الاستقطاع , بينما ترى المصلحة أن الشركة لم تقدم أي مستندات تؤيد وجهة نظرها.

وبالرجوع إلى المستند المقدم من الشركة وهو كشف حساب البنك للفترة من ١/٥/٢٠٠٦م حتى ٣١/٥/٢٠٠٦م يتضح منه أنه بتاريخ ١٥/٥/٢٠٠٦م تم تحويل مبلغ (١٢,٢١٣,٥٩٥) ريال , وهذا المبلغ عبارة عن مبلغ (٩,٨٥٥,٧٥١) ريال سبق تحميله على تكاليف عام ٢٠٠٣م إضافة إلى خسارة فرق العملة بمبلغ (٢,٣٦٢,٨٤٥) ريال محل الخلاف, وترى اللجنة أن قيد الشركة لهذا الفرق كخسارة فرق عملة وقبول المصلحة له كمصرف جائر الحسم لا يمنع من خضوعه لضريبة الاستقطاع لأن المادة (٧/أ/٥) من النظام الضريبي المتعلقة بتحديد مصادر الدخل من المملكة وبالتالي خضوعها للضريبة نصت على: "مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيسي أو شركة مرتبطة بها", كما أن المادة (١/٦٨) من النظام الضريبي تلزم كل مقيم سواء كان مكلِّفًا أو غير مكلِّف والمُنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم ممن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً لأسعار محددة , كما أن المادة (١/٦٣) من اللائحة التنفيذية حددت نسبة



الضريبة للمبالغ المدفوعة مقابل خدمات للمركز الرئيسي أو لشركة مرتبطة ١٥% ، وحيث إنه قد تم فعلاً تحويل مبلغ (١٢,٢١٨,٥٩٥) ريال للشركة المرتبطة فإن مبلغ (٢,٣٦٢,٨٤٥) ريال يخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% ، مما ترى معه اللجنة رفض اعتراض الشركة).

### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض ضريبة استقطاع على الربح التقديري بمبلغ (١,٦٣٦,٧١٢) ريال ومبلغ (٧٨٦,٣٤٣) ريال ومبلغ (٢,٨٠٤,٦٨٦) ريال الناتج عن إهدار حساباته للأعوام من ٢٠٠٦م حتى ٢٠٠٨م على التوالي، وطلبه عدم احتساب ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% على مبلغ (١,٧٧٨,٦٩٢) ريال المدفوع خلال عام ٢٠٠٨م لجهات مرتبطة - (ب) ودبي ومصر وتونس وفرنسا، وطلبه عدم احتساب ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% على مبلغ (٦٩١,١٦٤) ريال المدفوع خلال عام ٢٠٠٧م ل(ب)، وعلى مبلغ (١,١٥٨,٥٤٤) ريال المدفوع خلال عام ٢٠٠٨م ل(ج)، وطلبه عدم احتساب ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة ل (ج) لعام ٢٠٠٧م بمبلغ (١,٦٧١,٧٦٨) ريال ، وطلبه عدم احتساب ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة لشركة (ج) خلال عام ٢٠٠٨م بمبلغ (١,١٣٠,٧٨٤) ريال ومبلغ (٧٩٧,٨٥٩) ريال وكذلك طلبه عدم احتساب ضريبة استقطاع على فرق (خسائر) تحويل العملة المدفوع خلال عام ٢٠٠٦م ومقداره (٢,٣٦٢,٨٤٥) ريال الناشئ عن تحويل المبالغ المستحقة لـ (د)، في حين تتمسك المصلحة باحتساب ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية الناتجة عن إهدار حسابات المكلف، واحتساب ضريبة استقطاع على المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة (أطراف مرتبطة) المشار إليها أعلاه للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ، وعلى اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ، وعلى المستندات المقدمة من الطرفين بهذا الخصوص، تبين أن الفقرتين (ج) و(د) من المادة (الثانية) من نظام ضريبة الدخل المعنونة بالأشخاص الخاضعين للضريبة تنص على: ج- الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة، د- الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة، كما أن الفقرتين (١) و(٢) من المادة (الأولى) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل نصت على: ١- تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين فيها... ، كما تطبق على الأشخاص غير المقيمين سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين، سعوديين أو غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها، أو يحققون دخلاً من مصادر في المملكة، ٢- يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلاً من مصادر في المملكة، دون أن يكون له فيها منشأة دائمة، للضريبة على النحو الآتي: أ- إذا كان الدخل من الدخول المحددة في المادة (٦٨) من النظام فيخضع لضريبة الاستقطاع وفقاً للقواعد التي حدتها تلك المادة، كما حددت المادة (٥) من نظام ضريبة الدخل وكذلك المادة (٥) من اللائحة التنفيذية الحالات التي يعد فيها الدخل متحققاً من مصدر في المملكة ، حيث نصت الفقرة (أ) من المادة (٥) من النظام على (يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية ومن ضمنها ما ورد في الفقرتين (٦) و(٧) حيث نصت الفقرة (٦) على أرباح الأسهم أو أرباح الإدارة والمديرين التي تدفعها شركة مقيمة ، ونصت الفقرة (٧) على مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيس أو إلى شركة مرتبطة بها، كما تبين أن الفقرة (أ) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه (يجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام ، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم ، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية: وتم تحديد سعرها وفقاً لطبيعة الأعمال والخدمات، كما تبين أن البند (١) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية ينص على أنه (يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية: وتم تحديد سعرها وفقاً لطبيعة الأعمال والخدمات ومن ضمنها أرباح موزعة ٥%، ودفوعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة ١٥%) كما نصت الفقرة (ج) من المادة (٥) من النظام على أنه (لأغراض هذه المادة يعد المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة في المملكة لغير مقيم كما

لو دفعته شركة مقيمة) ، ونصت المادة (٧٤) من اللائحة التنفيذية للنظام على أن (أحكام ضريبة الاستقطاع الواردة في المادة (٦٨) من النظام تطبق على المبالغ المدفوعة في أو بعد ١٣/٦/١٤٢٥ هـ الموافق ٢٠٠٤/٧/٣٠ م) ونصت الفقرة (٨) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية على (تعرض ضريبة الاستقطاع حسب النسب المحددة في الفقرة (١) من هذه المادة على كامل المبلغ المدفوع لغير المقيم بغض النظر عن أي مصروف تكبده لتحقيق هذا الدخل وبغض النظر عن مدى نظامية قبوله أو جزء منه كمصروف جائر الحسم ولو كانت المبالغ المدفوعة تعود إلى عقود أبرمت بتاريخ سابق لهذا النظام كما تبين أن قرار وزير المالية رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥ هـ نص على تعديل بعض فقرات المواد من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ومنها المادة (٦٣) حيث جاء في الفقرة (ط) تعدل الخاتين (الثانية والثالثة) من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة (١) من المادة (٦٣) من اللائحة ليصبح نصها على النحو الآتي:

(إتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة ١٥%، خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية خلاف ما يدفع للمركز الرئيس أو لشركة مرتبطة، إيجار، تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري، أرباح موزعة، عوائد قروض، قسط تأمين أو إعادة تأمين ٥%).

كما أن القرار أعلاه في البند (ثانيًا) منه نص على أن (يبلغ هذا القرار إلى من يلزمه تنفيذه، وبطبق من تاريخه، بما في ذلك الحالات المعترضة عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائيًا).

وترى اللجنة أن تحديد مدى خضوع المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة لضريبة الاستقطاع من عدمه يستلزم معرفة عدة أمور من أهمها هل يوجد مبالغ مدفوعة أو في حكم المدفوعة كالتسويات والمقاصة؟ وهل هي مدفوعة من مقيم لغير مقيم؟ وما هو التاريخ الذي تم الدفع فيه؟ وما هي طبيعة المبالغ والأعمال أو الخدمات المقدمة، وهل الدخل المتحقق من ذلك العمل أو الخدمة يعد من الدخل المتحققة من مصدر في المملكة؟ وهل هو خاضع للضريبة بموجب نصوص النظام أم لا؟

ومن خلال مراجعة اللجنة للإقرارات الضريبية وللقوائم المالية وللربط الضريبي للأعوام ٢٠٠٦ م، ٢٠٠٧ م، و٢٠٠٨ م المبلغ بالخطاب رقم (١٤٣٣/١٦/١١٨٦) وتاريخ ٢٧/٢/١٤٣٣ هـ الذي تضمن احتساب ضريبة الاستقطاع يتضح أن ربط المصلحة للأعوام المذكورة تضمن احتساب ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية التي احتسبتها المصلحة على المكلف نتيجة إهدار حساباته وتبلغ للأعوام من ٢٠٠٦ م حتى ٢٠٠٨ م على التوالي مبلغ (١,٦٣٦,٧١٢) ريال ومبلغ (٧٨٦,٤٣٤) ريال ومبلغ (٢,٨٠٤,٦٨٦) ريال ، وكذلك احتساب ضريبة استقطاع خلال عامي ٢٠٠٧ م و٢٠٠٨ م بنسبة ١٥% على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة (جهات مرتبطة) بمبلغ (٦٩١,١٦٤) ريال ومبلغ (١,١٥٨,٥٤٤) ريال ومبلغ (١,١١٣٠,٧٨٤) ريال ومبلغ (١,٧٧٨,٦٩٢) ريال ومبلغ (٧٩٧,٨٥٩) ريال ، واحتساب ضريبة استقطاع على فرق (خسائر) تحويل العملة المدفوعة لـ (د)

خلال عام ٢٠٠٦ م ومقداره (٢,٣٦٢,٨٤٥) ريال .

فبالنسبة لضريبة الاستقطاع التي تم احتسابها على الأرباح التقديرية للأعوام من ٢٠٠٦ م حتى ٢٠٠٨ م ترى اللجنة أن ضريبة الاستقطاع كما هو واضح من النصوص النظامية الواردة في المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل والمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية ارتبطت بعمليات الدفع وما في حكمها مثل عمليات المقاصة أو التسوية بين الحسابات ، وبما أن الأرباح التي احتسبت عليها المصلحة ضريبة الاستقطاع ناتجة عن إهدار حسابات المكلف و احتساب الربح على أساس تقديري للأعوام من ٢٠٠٦ م حتى ٢٠٠٨ م ، وحيث إن ربط المصلحة الذي بموجبه تم احتساب ضريبة الاستقطاع على هذه الأرباح تم تأسيسه على افتراض (ربح تقديري) ولم بين على حقائق، وحيث إن المصلحة لم تثبت مستنديًا حدوث واقعة التوزيع و الدفع للربح الذي تم احتسابه بالأسلوب التقديري ، وحيث إن الأحكام تبنى على اليقين ، فإن اللجنة ترى أن الأرباح التقديرية التي احتسبتها المصلحة لا تعد أرباحا موزعة وبالتالي لا تخضع لضريبة الاستقطاع، وبناءً عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية للأعوام من ٢٠٠٦ م حتى ٢٠٠٨ م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

أما بالنسبة لضريبة الاستقطاع التي احتسبتها المصلحة على مبلغ (١,٧٧٨,٥١٢) ريال ومبلغ (٢٩٨,٦٤٣) ريال ومبلغ (١,١٣٠,٧٨٤) ريال فقد اتضح أن ربط المصلحة تضمن احتساب ضريبة استقطاع بنسبة ١٥% على هذه المبالغ تأسيسًا على أنها مدفوعة لجهات غير مقيمة (أطراف مرتبطة) خلال عام ٢٠٠٨م، ومن خلال مراجعة اللجنة للبيانات والمستندات المقدمة تبين أنها لم تدفع خلال عام ٢٠٠٨م، حيث ذكر المكلف بخطابه المؤرخ في ١٧/٥/١٤٣٦هـ أنها دفعت عن طريق عمليات التسوية مع المركز الرئيس في عام ٢٠١٠م نتيجة لقرارهم بإغلاق فرع الشركة بالمملكة وتم إثبات ذلك في القوائم المالية لعام ٢٠١٠م ومستنديًا، وفي هذا الخصوص وحيث إن ضريبة الاستقطاع كما هو واضح من النصوص النظامية المشار إليها آنفًا مرتبطة بعمليات الدفع وما في حكمها كالمقاصة والتسوية، وحيث أفاد المكلف بأن المبالغ المشار إليها لم تدفع في سنة ٢٠٠٨م وإنما دفعت عن طريق التسوية مع المركز الرئيسي في سنة ٢٠١٠م وقدم ما يؤكد ذلك، وحيث إن المصلحة لم تقدم أي مستند يثبت دفع هذه المبالغ في عام ٢٠٠٨م، فإن اللجنة ترى أن قيام المصلحة بإخضاع هذه المدفوعات لضريبة الاستقطاع في عام ٢٠٠٨م ليس له ما يبرره لعدم حدوث واقعة الدفع أو ما في حكمها في عام ٢٠٠٨م، وبناءً عليه ترى اللجنة تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع مبلغ (١,٧٧٨,٥١٢) ريال ومبلغ (٢٩٨,٦٤٣) ريال لضريبة الاستقطاع في عام ٢٠٠٨م وإنما يتم إخضاعها بعد ثبوت حدوث واقعة الدفع أو ما في حكمها التي ذكر المكلف وقدم ما يفيد أنها حدثت في عام ٢٠١٠م وبالتالي تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع هذه المبالغ لضريبة الاستقطاع في العام ٢٠٠٨م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

وبالنسبة لما ذكره المكلف حول ازدواجية إخضاع مبلغ (١,١٣٠,٧٨٤) ريال لضريبة الاستقطاع كونه جزء من مبلغ (١,٧٧٨,٧٦٨) ريال ، وبعد رجوع اللجنة إلى البيانات التفصيلية المقدمة مع خطابه المؤرخ في ١٧/٥/١٤٣٦هـ اتضح لها صحة ما ذكره المكلف وبناءً عليه ومنعًا لازدواجية الضريبة ترى اللجنة تأييد المكلف في طلبه عدم خضوع مبلغ (١,١٣٠,٧٨٤) ريال لضريبة الاستقطاع مرة أخرى.

وبالنسبة لضريبة الاستقطاع التي احتسبتها المصلحة بنسبة ١٥% على مبلغ (٩٦١,١٦٤) ريال المدفوع لشركة (ب) خلال عام ٢٠٠٧م وعلى مبلغ (١,٧٦١,٧٦٨) ريال ومبلغ (١,١٥٨,٥٤٤) ريال ومبلغ (٤٩٩,٢١٦) ريال المدفوعة لشركة (ج) خلال عام ٢٠٠٨م والتي يطالب المكلف بإخضاعها لنسبة ٥% وليس بنسبة ١٥% باعتبارها مدفوعة لقاء خدمات فنية ، فترى اللجنة أن هذه المبالغ مدفوعة لجهات مرتبطة (غير مقيمة) وبالتالي تخضع للضريبة بنسبة ١٥% تطبيقًا للنصوص النظامية المشار إليها أعلاه وتحديدًا التي وردت في قرار وزير المالية رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥هـ الذي أكد على خضوع المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% بغض النظر عن طبيعة الأعمال والخدمات المقدمة ، وبناءً عليه ترى اللجنة رفض استئناف المكلف وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

وبالنسبة لضريبة الاستقطاع التي قامت المصلحة باحتسابها على فروق (خسائر) تحويل العملة البالغة (٢,٣٦٢,٨٤٥) ريال، وحيث ثبت للجنة أن هذه المبالغ دفعت بتاريخ ٣١/٥/٢٠٠٦م فإنها تخضع لضريبة الاستقطاع وذلك تطبيقًا للفقرة (٨) من المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية التي نصت على (تفرض ضريبة الاستقطاع حسب النسب المحددة في الفقرة (١) من هذه المادة على كامل المبلغ المدفوع لغير المقيم بغض النظر عن أي مصروف تكبده لتحقيق هذا الدخل وبغض النظر عن مدى نظامية قبوله أو جزء منه كمصروف جائز الحسم ولو كانت المبالغ المدفوعة تعود إلى عقود أبرمت بتاريخ سابق لهذا النظام)، والمادة (٧٤) من اللائحة التنفيذية التي نصت على أن (أحكام ضريبة الاستقطاع الواردة في المادة (٦٨) من النظام تطبق على المبالغ المدفوعة في أو بعد ١٣/٦/١٤٢٥هـ الموافق ٣٠/٧/٢٠٠٤م) ، وبناءً عليه وتطبيقًا لهذه النصوص فإن اللجنة ترى خضوع فرق تحويل العملة المدفوعة ل (د) (جهة مرتبطة) خلال عام ٢٠٠٦م البالغ (٢,٣٦٢,٨٤٥) ريال لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% ، وبالتالي رفض استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب ضريبة استقطاع على فروق تحويل العملة المدفوعة ل (د) خلال عام ٢٠٠٦م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

### البند الثالث: غرامة التأخير عن فرق ضريبة الاستقطاع:

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانيًا/٢/خ) برفض اعتراض الشركة على غرامة التأخير الناتجة عن فرق ضريبة الاستقطاع للحثثيات الواردة في القرار.

استأنف المكلف هذا البند من القرار وذكر أنه لا يتفق مع المصلحة في فرض غرامة التأخير الناشئة عن معالجة المصلحة للبند المبينة أعلاه.

وذكر أن لجنة الاعتراض الابتدائية أصدرت في حالة مماثلة قرارها رقم (١٢) لسنة ١٤٣٠هـ وقد قضت اللجنة فيه بما نصه "فيما يتعلق بغرامة التأخير التي فرضتها المصلحة على ضريبة الاستقطاع، فإن اللجنة ترى أن هذا الموضوع محل خلاف بين المصلحة والمكلف، ولم يظهر للجنة ما يشير إلى وجود سوء نية لدى المكلف، مما ترى معه اللجنة عدم توجب غرامة التأخير"، كما أن مختلف قرارات لجان الاعتراض وتعميم المصلحة حول غرامة التأخير وفقًا لنظام الضريبة القديم لا توجب فرض غرامة التأخير، كما أن تعميم المصلحة رقم (٣) لسنة ١٣٧٩هـ ينص على أنه "يكفي أن يقوم بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير، ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى".

علاوة على ذلك فقد قضت لجنة الاعتراض الابتدائية في قراراتها رقم (٦) ورقم (٤٨) لسنة ١٤٠١هـ بأنه "لا ينبغي فرض غرامة تأخير في الحالات التي يوجد فيها خلاف في وجهات النظر بين المصلحة والمكلف"، وقد تأكد هذا في مختلف قرارات لجان الاعتراض الابتدائية منها على سبيل المثال القرارات رقم (١٢ و٤٣ و١١٢) الصادرة في سنة ١٤٠٨هـ، كما أن اللجنة الاستئنافية في قرارها رقم (٤٥٢) لسنة ١٤٢٤هـ وقرارها رقم (٣٠٩) و(٣١٠) لسنة ١٤٢١هـ والقرار رقم (٤٤٩) لسنة ١٤٢٤هـ قد أكدت نقطة مبدأ ألا وهي أن غرامة التأخير يجب عدم فرضها إذا نشأ الالتزام الإضافي عن خلاف حقيقي بين المكلف والمصلحة.

وتأييدًا لما ذكر نود أن نلفت انتباه اللجنة إلى النقطة (٧) من مذكرة الاعتراض المقدمة إلى لجنة الاعتراض الابتدائية ضمن الملحق رقم (٤) ، والمكلف بناءً على التوضيحات المبينة أعلاه على قناعة تامة بأنه لا ينبغي فرض غرامة تأخير ولذا يطلب من اللجنة توجيه المصلحة بإلغاء غرامة التأخير.

وبعد اطلاع المصلحة على استئناف المكلف فيما يخص غرامة التأخير التي تم احتسابها على ضريبة الاستقطاع ذكرت المصلحة أن الغرامة يتم تطبيقها في ضوء المادة رقم (٧٧/أ) من نظام ضريبة الدخل والذي حدد التزامات المكلفين وتاريخ كل التزام وتم نشر ذلك ضمن الجريدة الرسمية وبالتالي أصبح على كل مكلف الالتزام بما ورد فيه وإلا تعرض للغرامات المنصوص عليها فيه أيضًا ، وهو ما تم تطبيقه على المكلف ، ولهذا ترى المصلحة نظامية إخضاع المكلف لغرامة التأخير.

### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي ، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين للجنة أن محور الاستئناف يكمن في طلب المكلف عدم فرض غرامة تأخير على فروقات ضريبة الاستقطاع التي تم احتسابها على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة، في حين تتمسك المصلحة بفرض غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع التي تم احتسابها على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف.

وبعد الدراسة واطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٢٥هـ وعلى اللائحة التنفيذية الصادر بقرار وزير المالية رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (٧٧) من نظام ضريبة الدخل تنص على (إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة (٧٦) من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة , على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل (ثلاثين) يوم تأخير , وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد ) , كما أن الفقرة (ج) من المادة (٧٦) من النظام عرفت المقصود بالضريبة غير المسددة حيث نصت على (تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة (الستين) من هذا النظام), كما نصت الفقرة (ب) من المادة (٦٨) من النظام على أنه (يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يلي:

١...وتسديد المبلغ المستقطع خلال (العشرة) أيام الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد) , ونصت الفقرة (١- هـ) من المادة (٦٨) من اللائحة على (تضاف إلى الغرامات الواردة في المادة السابعة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل (ثلاثين) يوم تأخير في الحالات الآتية: ... هـ- التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها المحددة (بعشرة) أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد الواردة في المادة (٦٨) من النظام , وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع).

وحيث إن ضريبة الاستقطاع التي احتسبتها المصلحة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة (جهات مرتبطة) تحكمها نصوص نظامية واضحة وردت في نظام ضريبة الدخل وفي لائحته التنفيذية وحيث إنتهت هذه اللجنة في (البند الثاني) من هذا القرار إلى تأييد المصلحة في فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة (جهات مرتبطة) فإن اللجنة ترى تأييد المصلحة في احتساب غرامة التأخير على الضرائب المستحقة على هذه المدفوعات وبنسبة (١%) عن كل (ثلاثين) يوم تأخير اعتباراً من تاريخ استحقاقها (وهو اليوم العاشر من الشهر التالي للشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد) وحتى تاريخ السداد. أما بالنسبة لغرامة التأخير التي احتسبتها المصلحة على ضريبة الاستقطاع التي إنتهت هذه اللجنة في (البند الثاني) من هذا القرار إلى عدم تأييد المصلحة في احتسابها فإن الغرامة التي احتسبتها المصلحة عليها تسقط لسقوط أصلها.

#### **البند الرابع: الأخطاء في الربط للأعوام من ٢٠٠٦م حتى ٢٠٠٨م.**

ذكر المكلف أن هناك أخطاء وقعت بطريق السهو في الربط الصادر عن المصلحة وأنه يود لفت انتباه اللجنة إلى الربط المعدل الصادر عن المصلحة بناءً على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية بموجب خطاب المصلحة رقم (١١٨٦/١٦/١٤٣٣) وتاريخ ٢٧/٢/١٤٣٣هـ, وإلى الأخطاء التالية التي طلب من المصلحة في خطابه رقم (٢٠٣٤٩٠٠٢) تصحيحها والتي ربما تكون قد وقعت بطريق السهو وإصدار ربط معدل:

أ) لم تأخذ المصلحة في الاعتبار المبلغ المسدد من قبل فرع (أ) على حساب ضريبة شركات وغرامة تأخير عند تقديم الاعتراض ومقداره (٣١٣,٧٩٢) ريال .

ب) لم تأخذ المصلحة في الاعتبار المبلغ المسدد من قبل فرع (أ) على حساب ضريبة استقطاع وغرامة تأخير عند تقديم الاعتراض ومقداره (٢١٠,٢٥٨) ريال .

ج) لم تأخذ المصلحة في الاعتبار ضريبة استقطاع بمعدل ٥% سدها المكلف مقابل فاتورة من (ج) بمبلغ (١,٧٦١,٧٦٨) ريال كجزء من مبلغ مجموعه (٢,٠٤٤,٤٢٠) ريال والذي تم سداد ضريبة الاستقطاع عليه بواسطة أمر التحصيل البنكي رقم ..... بتاريخ ٣٠/٦/١٤٢٩هـ.

د) افتترضت المصلحة ربما بطريق الخطأ أن المكلف قد سدد ضريبة استقطاع بنسبة ٥% مقابل الفاتورة من (ج) بمبلغ (١,١٣٠,٧٨٤) ريال خلال سنة ٢٠٠٨م، ويود المكلف الإفادة بأنه لم يسدد أي ضريبة استقطاع عن هذا المبلغ خلال سنة ٢٠٠٨م، وبدلاً من ذلك فقد دفع المكلف مبلغ (١,١٣٠,٧٨٤) ريال خلال سنة ٢٠١٠م وبناءً عليه فسوف يسدد ضريبة استقطاع بنسبة ٥% وغرامة تأخير من تاريخ دفع المبلغ.

وانتهى المكلف إلى القول بأنه على ثقة تامة بأن المصلحة سيكون باستطاعتها إجراء ربوط معدلة بناءً على التوضيحات المقدمة في الخطاب رقم (١٢٠٣٤٩٠٢) وإذا لم يكن ذلك ممكنًا فإنه يحتفظ بحقه في رفع هذه الأمور إلى اللجنة الاستئنافية الضريبية، يطالب هذه اللجنة النظر في الخطاب رقم (١٢٠٣٤٩٠٢) كجزء من هذا الاستئناف.

وبعد اطلاع المصلحة على ما ذكره المكلف بخصوص الأخطاء المادية، أفاد ممثلوها بأن المصلحة قامت بتصحيح الأخطاء المادية الواردة بالربط المعدل بناءً على القرار الابتدائي بموجب الخطاب رقم (١٤٣٣/١٦/٦٩٣١هـ) وتاريخ ١٤٣٣/١١/٢٨هـ وبالتالي ترى اللجنة أن الخلاف حول الأخطاء المادية يعد منتهياً لموافقة المصلحة على تصحيح تلك الأخطاء حيث قامت بتصحيحها بموجب خطابها رقم (١٤٣٣/١٦/٦٩٣١هـ) وتاريخ ١٤٣٣/١١/٢٨هـ.

### القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثانية بالرياض رقم (٢) لعام ١٤٣٣هـ من الناحية الشكلية.

ثانياً: وفي الموضوع:

١- رفض استئناف المكلف في طلبه حسم الخسائر المرحلة بنسبة ٢٥% من الربح التقديري وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به بحسم الخسائر المرحلة بنسبة ٢٥% من الربح طبقاً لإقرار المكلف مع توجب غرامة التأخير على ذلك البند وفقاً للحثيات الواردة في القرار.

٢/أ- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم فرض ضريبة استقطاع على الأرباح التقديرية للأعوام من ٢٠٠٦م حتى ٢٠٠٨م وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ب- تأييد استئناف المكلف في طلبه عدم إخضاع مبالغ (١,٧٧٨,٥١٢) ريال ومبلغ (٢٩٨,٦٤٣) ريال لضريبة الاستقطاع في عام ٢٠٠٨م وإنما يتم إخضاعها في عام ٢٠١٠م وفقاً للحثيات الواردة في القرار وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

ج- رفض استئناف المكلف في طلبه احتساب ضريبة الاستقطاع بنسبة ٥% على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة بمبلغ (٩٦١,١٦٤) ريال ومبلغ (١,٦٧١,٧٦٨) ريال ومبلغ (١,١٥٨,٥٤٤) ريال ومبلغ (٤٩٩,٢١٦) ريال لعامي ٢٠٠٧م و٢٠٠٨م وفقاً للحثيات الواردة في هذا القرار. وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به باحتساب ضريبة الاستقطاع على هذه المبالغ بنسبة ١٥%.

د- رفض استئناف المكلف في طلبه عدم احتساب ضريبة استقطاع على فروق تحويل العملة المدفوعة لـ (د) خلال عام ٢٠٠٦م وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص.

٣/أ- رفض استئناف المكلف وتأييد المصلحة في احتساب غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع المستحقة على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة (جهات مرتبطة) وبنسبة (١%) عن كل (ثلاثين) يوم تأخير اعتباراً من تاريخ استحقاقها وحتى تاريخ السداد وفقاً للحثيات الواردة في هذا القرار.

ب-عدم توجب غرامة التأخير على ضريبة الاستقطاع التي انتهت هذه اللجنة في (البند الثاني) من هذا القرار إلى عدم تأييد المصلحة في احتسابها لسقوط أصلها.

٤- انتهاء الخلاف بين المكلف والمصلحة حول الأخطاء المادية لموافقة المصلحة على تصحيحها.

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

وبالله التوفيق,,,