

## (القرار رقم (1798) الصادر في العام 1439هـ)

### في الاستئناف رقم (1709/ض) لعام 1436هـ

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

في يوم الاثنين الموافق 1439/1/19هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) وتاريخ 1436/11/9هـ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من شركة (أ) (المكلف) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (30) لعام 1435هـ بشأن رفض الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) طلب المكلف استرداد ضريبة الاستقطاع للأعوام من 2005م حتى 2013م .

وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/7/14هـ كل من: ..... كما مثل المكلف كل من: .....

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 بالدمام المكلف بنسخة من قرارها رقم (30) لعام 1435هـ بموجب الخطاب رقم (63/50) وتاريخ 1435/11/27هـ، وقدم المكلف استئنافه وقيده لدى هذه اللجنة برقم (1) وتاريخ 1436/1/26هـ ، كما لا توجد مستحقات بموجب القرار الابتدائي لأن المكلف يرى أنه سدد ضريبة استقطاع بالزيادة ويطلب استردادها، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من المكلف مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً .

#### الناحية الموضوعية:

##### بند استرداد ضريبة الاستقطاع.

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) بتأييد الهيئة في رفض استرداد ضريبة الاستقطاع عن الفترة من أغسطس 2005م حتى يناير 2013م .

استأنف المكلف هذا البند من القرار فذكر أنه سدد ضريبة الاستقطاع للفترة بنسبة 15% على الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من قبل جهة مرتبطة من أغسطس 2005م إلى يناير 2013م وذلك استناداً إلى التوضيحات الصادرة من قبل الهيئة التي تتضمن أن ضريبة الاستقطاع على الخدمات الفنية المقدمة من جهات مرتبطة يجب احتسابها بنسبة 15% وليس 5% ، و في كل إقرارات استقطاع الضريبة كانت الشركة تسجل احتجاجها على نسبة الضريبة، وبعد صدور قرار اللجنة

الاستثنائية الضريبية رقم (1139) لعام 1433هـ الذي قضى بأن تحتسب ضريبة الاستقطاع بسعر 5% على المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية ، قامت الشركة بتاريخ 1434/8/21هـ الموافق 2013/6/29م بطلب استرداد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة بسعر 10% ، وقد رفضت الهيئة طلب الشركة بحجة أن سعر الضريبة على المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة غير مقيمة لقاء الخدمات الفنية والاستشارية هي 15% .

وأضاف المكلف أنه صدر القرار الوزاري رقم (1776) وتاريخ 1435/5/18هـ الذي يؤكد أن ضريبة الاستقطاع بنسبة 5% كانت منطبقة على مبالغ الخدمات الفنية المدفوعة إلى جهات مرتبطة قبل تاريخ 1435/5/18هـ، حيث تم تعديل المادة (63) من اللائحة التنفيذية اعتباراً من 1435/5/18هـ لتغيير نسبة ضريبة الاستقطاع من 5% إلى 15% ، وهذا التعديل للمادة (63) من اللائحة التنفيذية يبرهن بشكل جلي على أن نسبة ضريبة الاستقطاع 15% لم تكن منطبقة على تلك الدفعات قبل التعديل الذي أدخله القرار الوزاري ، ولو كانت نسبة الـ 15% منطبقة على تلك الدفعات لما كانت هناك حاجة لإصدار قرار وزاري لتعديل المادة (63) من اللائحة التنفيذية ، وعليه فإن أحكام الفقرة (ط/أولاً) التي عدلت المادة (63) من اللائحة التنفيذية يجب أن تطبق على أنعاب الخدمات الفنية المدفوعة لجهات غير مقيمة مرتبطة بعد تاريخ القرار الوزاري المذكور وهو 2014/3/19م ، وبما أن القضية محل النقاش تعود للسنوات من 2005م إلى 2013م فإن أحكام القرار الوزاري رقم (1776) المذكور أعلاه لا تنطبق على هذه القضية، وكما هو معلوم فإن الإجراء الاعتيادي المتبع هو تطبيق التعليمات الجديدة من تاريخ صدورها وليس بأثر رجعي لضمان معاملة متساوية بين المكلفين ، ولا يخفى أن التطبيق بأثر رجعي للقرار الوزاري رقم (1776) يؤدي إلى معاملة غير متساوية في الربط الضريبي للمكلفين .

وأضاف المكلف أن نظام ضريبة الدخل لم يتضمن نصاً صريحاً يحدد فيه نسبة ضريبة الاستقطاع المتعلقة بالخدمات الفنية والاستشارية، إلا أن الفقرة (أ/6) من المادة رقم (68) من النظام قد نصت على استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع لقاء أي دفعات أخرى تحددها اللائحة على أن لا يتجاوز سعر الضريبة (15%)، ومن هذا النص يتضح أن النظام قد أعطى اللائحة التنفيذية للنظام صلاحية تحديد نسبة الاستقطاع المتعلقة بأي دفعات أخرى التي لم يتضمنها نص المادة رقم (68) ، وبناء على ذلك نصت الفقرة (أ) من المادة رقم (63) من اللائحة على إدراج بعض الأعمال أو الدفعات أو الخدمات التي لم ترد في نص المادة رقم (68) من النظام لضريبة استقطاع بنسب متفاوتة ومنها الخدمات الفنية والاستشارية التي قررت أنها تخضع لنسبة استقطاع بواقع (5%) كما نصت على خضوع دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة بنسبة (15%) .

وقد تضمنت المادة (68) من نظام ضريبة الدخل والمادة (63) من اللائحة التنفيذية قائمة بنسب ضريبة الاستقطاع بشأن المبالغ التي تدفع إلى جهات غير مقيمة دون تمييز بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة، وفيما يلي قائمة بنسب ضريبة الاستقطاع التي نصت عليها المادتان المذكورتان أعلاه:

1) نسب ضريبة الاستقطاع المحددة في الفقرة (أ) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل .

نوع الدفعة	نسبة ضريبة الاستقطاع
إيجار	5%
إتاوة أو ريع	15%
أتعاب إدارة	20%
دفعات مقابل تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري	5%
دفعات مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية	5%
أي دفعات أخرى يحددها النظام على أن لا يتجاوز سعر الضريبة	15%

(2) نسب ضريبة الاستقطاع المحددة في الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة التنفيذية .

نوع الدفعة	نسبة ضريبة الاستقطاع
أتعاب إدارة	20%
إتاوة أو ريع	15%
دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة	15%
إيجار	5%
خدمات فنية أو استشارية	5%
تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري	5%
خدمات اتصالات هاتفية دولية	5%
أرباح موزعة	5%
تكاليف قروض	5%
أقساط تأمين أو إعادة تأمين	5%
أي دفعات أخرى	15%

ويتضح من ذلك أن نسب ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة منصوص عليها في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية وذلك دون أي تمييز بين الجهات المرتبطة وغير المرتبطة، وتستند نسب ضريبة الاستقطاع فقط

إلى طبيعة الدفعة أو الدخل دون أي اعتبار للعلاقة بين طرفي المعاملة , كما يتضح أن نسب ضريبة الاستقطاع التي تطبق على كافة أنواع الدفعات الأخرى التي لا تدرج تحت فئات الدفعات المنصوص عليها بالتحديد في المادتين المذكورتين هي بواقع 15% على الجهات المرتبطة وغير المرتبطة , وبناء على ذلك فإن أي مبلغ مدفوع إلى جهة غير مقيمة يندرج تحت أي من فئات الدفعات المحددة المنصوص عليها في المادتين المذكورتين أعلاه من النظام ولائحته التنفيذية مثل: أتعاب الإدارة، الإتاوة أو الربح، الإيجار، الخدمات الفنية أو الاستشارية، فوائد القروض، التأمين... الخ , فينبغي تطبيق النسبة المحددة لذلك النوع من المدفوعات بصرف النظر عن حقيقة ما إذا كانت تلك المبالغ قد دفعت إلى جهة مرتبطة أو غير مرتبطة , أما إذا كان المبلغ المدفوع إلى جهة مرتبطة غير مندرج تحت أي من أنواع الدفعات التي حددت لها نسبة ضريبة استقطاع معينة في النظام أو في اللائحة التنفيذية فينبغي أن تطبق عليه نسبة ضريبة استقطاع بواقع 15% وهي نسبة ضريبة الاستقطاع المحددة للمبالغ المدفوعة للجهات غير المرتبطة .

أما بالنسبة لملاحظة الهيئة حول تعريف الخدمات، فيرد عليه أن الفقرة (ج) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل عرفت كلمة الخدمات لأغراض ضريبة الاستقطاع بأنها أي عمل مقابل عوض، باستثناء شراء وبيع السلع أو أي ممتلكات أخرى , ويتضح من تعريف الخدمات في هذه الفقرة أنها تتضمن كافة الدفعات باستثناء المبالغ التي تدفع مقابل شراء سلع أو أي ممتلكات أخرى , أي البنود الملموسة , وبعبارة أخرى فإن المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات تتضمن الإيجار والفائدة والعمولة والتأمين والسفر وكافة أنواع الخدمات , أي أن تعريف الخدمات المنصوص عليه في الفقرة (ج) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل يغطي تشكيلة واسعة من المعاملات حيث حددت نسب ضريبة استقطاع مستقلة لفئات المعاملات أو مصادر الدخل ومثال ذلك: الإيجار 5% التأمين 5%, السفر 5%, الفائدة 5% , الاتصالات الهاتفية الدولية 5%, الخدمات الفنية أو الاستشارية 5%, أتعاب الإدارة 20%... الخ, بينما يندرج كل ما تبقى من المعاملات أو مصادر الدخل تحت نسبة واحدة هي 15% , وقد طبقت الهيئة على المبالغ المدفوعة للجهات غير المقيمة المرتبطة منها وغير المرتبطة مقابل أتعاب خدمات الإدارة نسبة ضريبة استقطاع بواقع 20% , وعليه يجب أيضاً تطبيق إجراء مماثل في حالة المبالغ المدفوعة إلى جهات مرتبطة غير مقيمة مقابل أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية كالذي طبقته الهيئة على المبالغ المدفوعة مقابل الإيجار والتأمين والشحن والفائدة وأتعاب الإدارة... الخ , أي تطبيق نسبة ضريبة استقطاع موحدة على المبالغ المدفوعة للجهات المرتبطة وغير المرتبطة , وفي حال اعتبرت الهيئة أن جميع المبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة مرتبطة مقابل خدمات يجب أن تخضع إلى ضريبة استقطاع بنسبة 15% , فإنه يجب عليها أن تطبق ضريبة استقطاع بنسبة 15% بدلاً من 20% على المبالغ المدفوعة إلى جهات غير مقيمة مرتبطة مقابل أتعاب خدمات الإدارة .

وأضاف المكلف أن ردود الهيئة على استفسارات المكلفين يثبت قبولها لمبدأ تطبيق نسبة ضريبة استقطاع موحدة على المبالغ المدفوعة على أساس طبيعة المبلغ المدفوع للجهة غير المقيمة بشكل مستقل عن وضعها كجهة مرتبطة أو غير مرتبطة , وفيما يلي ردود الهيئة:

سؤال: ما هي نسبة ضريبة الاستقطاع التي تخضع لها عوائد القروض المدفوعة للمركز الرئيس أو لشركة مرتبطة, هل هي 5% أم 15% ؟ .

جواب الهيئة: تخضع عوائد القروض لضريبة الاستقطاع بنسبة 5% , مع ملاحظة أنه بجانب خضوع عوائد القروض إذا دفعت إلى مركز رئيس من فرع مملوك له بالكامل لضريبة الاستقطاع حسبما تم إيضاحه فإنها لا تعد من المصاريف جائزة الحسم وفقاً لأحكام الفقرة (10/ب) من المادة (10) من اللائحة التنفيذية للنظام .

سؤال: هل تخضع لضريبة الاستقطاع المبالغ التي يتم سدادها من فرع المملكة للمركز الإقليمي أو للمركز الرئيس إذا كانت دفعات مقابل نصيب فرع المملكة من مصروفات عمومية وإدارية أو أقساط إعادة تأمين .

جواب الهيئة: تخضع حصة الفرع لضريبة الاستقطاع بواقع 15% عن المصروفات الإدارية والعمومية و5% عن أقساط إعادة التأمين .

وفي توضيح حول نسبة ضريبة الاستقطاع على مبالغ الإيجار المدفوعة إلى جهات غير مقيمة مرتبطة وغير مرتبطة أكدت الهيئة ما يلي: "المبالغ المدفوعة مقابل إيجار معدات خاضعة لضريبة الاستقطاع بنسبة 5%، سواء دفعت إلى جهات غير مقيمة مرتبطة أو غير مرتبطة استناداً لمقتضى المادة الثامنة والستين من النظام والمادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية" .

وبناء على ذلك فإن الهيئة تناقض الإجراء المتبع من قبلها بتطبيق نسبتي مختلفتين على الجهات المرتبطة وغير المرتبطة بواقع 15% و5% على التوالي في حالة المبالغ المدفوعة مقابل أتعاب الخدمات الفنية أو الاستشارية , كما تخالف قرار اللجنة الاستئنافية رقم (1129) لعام 1433هـ ورقم (1398) لعام 1435هـ الذين قضيا بفرض ضريبة استقطاع بواقع 5% على المبالغ المدفوعة إلى جهة مرتبطة مقابل أتعاب الخدمات الفنية والاستشارية .

لكل ما سبق يطلب المكلف استرداد ضريبة الاستقطاع المدفوعة بالزيادة على المبالغ المدفوعة إلى جهة مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية واستشارية .

في حين ترى الهيئة حسب وجهة نظرها المبينة في القرار الابتدائي أن المبالغ المدفوعة لجهة مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية والاستشارية تخضع لضريبة استقطاع بنسبة 15% طبقاً للمادة (68) من النظام الضريبي والمادة (63) من اللائحة التنفيذية , وقد نصت الفقرة (أ/6) من المادة (68) من نظام ضريبة الدخل على أن تستقطع الضريبة من أي دفعات أخرى تحددها اللائحة على أن لا يتجاوز سعر الضريبة 15% , مما يعني أن النظام أعطى اللائحة التنفيذية تفسير المقصود بالدفعات الأخرى فجاءت اللائحة في الفقرة (1) من المادة (63) منها وفرقت بين الخدمات التي تدفع للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة , ونصت على خضوعها للضريبة بنسبة (15%) دون تحديد طبيعة تلك الخدمات ما يعني أن النص جاء مطلقاً لينطبق على أي نوع من الخدمات المؤداة , حيث وردت كلمة خدمات في البند الأول من المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية غير معرفة , والأصل في المنكرات أنها تفيد العموم مما يعني أن كل ما يمكن تصنيفه على أنه خدمات مقدمة من جهة مرتبطة غير مقيمة يخضع لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% , ومن بين تلك الخدمات التي تقدم من جهة غير مرتبطة فتخضع للضريبة بنسبة 15% إذا كانت ذات طبيعة فنية أو استشارية , وعليه فإن الخدمات الفنية والاستشارية تندرج ضمن مفهوم الخدمات المطلقة فتخضع للضريبة بنسبة 15% .

وعلى فرض أن اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي لم تفرد فقرة خاصة بالخدمات المقدمة من الجهات المرتبطة والتي تخضع للضريبة بنسبة 15% والتي من ضمنها الخدمات الفنية والاستشارية فإن معني ذلك أن الجهات غير المرتبطة لن تخضع نهائياً لأنه يجب إفراد فقرة خاصة بالجهات غير المرتبطة .

وأضافت الهيئة أن حكمة المنظم في خضوع الخدمات التي تقدم للشركات العاملة في المملكة من قبل المركز الرئيس أو الشركات المرتبطة لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% هو المساهمة في الحد من المبالغة في المصروفات التي تنفقها المراكز الرئيسية وتحملها على فروعها المحلية كما أنه في بعض الحالات تكون المراكز الرئيسية أو الشركات المرتبطة المعفاة من الضريبة في الدول التي تمارس فيها أنشطتها والتي تقوم بتحميل فروعها الموجودة في المملكة بمبالغ مقابل الخدمات على اساس أن هذه المبالغ سوف تحسم ضمن التكاليف من إيرادات الفروع الموجودة في المملكة على أن يتم إدراجها ضمن إيرادات المركز الرئيس والشركات المرتبطة وهي معفاة أو أن سعر الضريبة بالدول التي تعمل فيها أقل من نسبة الضريبة بالمملكة مما يساعد على التجنب الضريبي .

### رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي , وعلى الاستئناف المقدم , وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات , تبين أن الاستئناف يكمن في طلب المكلف استرداد ما يُعده ضريبة استقطاع مسددة بالزيادة بواقع 10% من المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة غير مقيمة خلال الأعوام من 2005م حتى 2013م مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية, في حين ترى الهيئة عدم وجود مبالغ ضريبية مسددة بالزيادة لأعوام الاستئناف, للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وبرجوع اللجنة إلى نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ 1425هـ تبين أن الفقرة (أ) من المادة (68) 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: ... وأي دفعات تحددها اللائحة التنفيذية على أن لا يتجاوز سعر الضريبة 15%", كما تبين أن الفقرة (هـ) من المادة (68) تنص على أنه "...إذا دفع مبلغ إلى غير مقيم واستقطعت الضريبة عنه وفقاً لأحكام هذه المادة تكون تلك الضريبة نهائية , مع مراعاة عدم فرض ضريبة أخرى على الدخل الذي استقطعت عنه الضريبة , وعدم إعادة أي مبالغ سددت كضريبة وفقاً لهذه المادة" .

وباطلاع اللجنة على اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم (1535) وتاريخ 1425/6/11هـ تبين أن المادة (63) تنص على أنه "يخضع غير المقيم للضريبة على أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية: ... دفعات مقابل خدمات مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة 15% , ... كما تبين أن الفقرة (1) من المادة (66) تنص على أنه "يحق للمكلف طلب استرداد أي مبالغ دفعها بالزيادة عما هو مستحق عليه بموجب هذا النظام خلال خمس سنوات من السنة الضريبية المسددة عنها بالزيادة...".

وباطلاع اللجنة على القرار الوزاري رقم (1776) وتاريخ 1435/5/18هـ بشأن تعديل بعض فقرات مواد اللائحة التنفيذية تبين أنه ورد فيه ما نصه "أولاً: ط - تعدل الخانتين الثانية والثالثة من الجدول المدرج ضمن نص الفقرة (1) من المادة (الثالثة والستين) من اللائحة ليصبح نصهما على النحو الآتي:

15%	أتاوة أو ريع , دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة .
5%	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 .

ثانياً: يبلغ هذا القرار إلى من يلزم لتنفيذه , ويطبق من تاريخه , بما في ذلك الحالات المعترض عليها والتي لم يصبح الربط فيها نهائياً" .

وحيث قدم المكلف للهيئة بتاريخ 2013/6/29م طلب استرداد ضريبة مستقطعة يرى أنها مسددة بالزيادة خلال الأعوام من 2005م حتى 2013م , وتطبيقاً للفقرة (1) من المادة (66) من اللائحة التنفيذية , فإن اللجنة ترفض طلب المكلف استرداد ما يعده ضريبة استقطاع مسددة بالزيادة خلال الأعوام من 2005م حتى 2007م وذلك لمضي أكثر من خمس سنوات من السنة الضريبية المسددة عنها بالزيادة .

أما ما يخص الأعوام من 2008م حتى 2013م , وتطبيقاً للنصوص النظامية المذكورة أعلاه الموجبة لخضوع المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة غير مقيمة مقابل خدمات فنية أو استشارية لضريبة استقطاع بنسبة 15% , فإن اللجنة ترفض بالأغلبية استئناف المكلف في طلبه استرداد ما يعده ضريبة استقطاع مسددة بالزيادة بواقع 10% من المبالغ المدفوعة خلال الأعوام من 2008م حتى 2013م لجهات مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية .

#### القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي:

أولاً: الناحية الشكلية .

قبول الاستئناف المقدم من شركة (أ) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية بالدمام رقم (30) لعام 1435هـ من الناحية الشكلية .

ثانياً: الناحية الموضوعية .

رفض استئناف المكلف في طلبه استرداد ما يُعده ضريبة استقطاع مسددة بالزيادة بواقع 10% من المبالغ المدفوعة خلال الأعوام من 2005م حتى 2013م لجهات مرتبطة غير مقيمة مقابل الخدمات الفنية أو الاستشارية , وفقا لحثيات القرار , وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

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

**وبالله التوفيق،،،**