



جامعة الأزهر
كلية الشريعة والقانون
بالقاهرة

مجلة الشريعة والقانون

مجلة علمية نصف سنوية محكمة
تعنى بالدراسات الشرعية والقانونية والقضائية

تصدرها
كلية الشريعة والقانون بالقاهرة
جامعة الأزهر

العدد الخامس والأربعون
مايو ٢٠٢٥م

توجه جميع المراسلات باسم الأستاذ الدكتور: رئيس تحرير مجلة الشريعة والقانون

جمهورية مصر العربية - كلية الشريعة والقانون - القاهرة - الدراسة - شارع جوهر القائد

ت: +201221067852

ت: +201028127441

البريد الإلكتروني

Journal.sha.law@azhar.edu.eg



جميع الآراء الواردة في هذه المجلة تعبر عن وجهة نظر أصحابها،
ولا تعبر بالضرورة عن وجهة نظر المجلة وليست مسئولة عنها



رقم الإيداع

٢٠٢٥ / ١٨٠٥٣

الترقيم الدولي للنشر

ISSN: 2812-4774

الترقيم الدولي الإلكتروني

ISSN: 2812-5282

الموقع الإلكتروني



<https://mawq.journals.ekb.eg/>

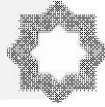
**مؤشرات فرض أكثر من ضريبة على الخدمات المقدّمة
من الشركات الأجنبية للأشخاص المقيمين
وفقاً للأنظمة الضريبية السعودية**

**Indicators of Imposing Multiple Taxes on Services Provided by
Foreign Companies to Residents in the Kingdom of Saudi Arabia**

إعداد

د. فهد بن محمد بن فهد القحطاني

**الأستاذ المساعد بكلية القانون بجامعة الأمير سلطان
الرياض - المملكة العربية السعودية**



مؤشرات فرض أكثر من ضريبة على الخدمات المقدمة من الشركات الأجنبية للأشخاص المقيمين - وفقاً للأنظمة الضريبية السعودية

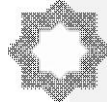
فهد بن محمد بن فهد القحطاني

قسم القانون، كلية القانون، جامعة الأمير سلطان، الرياض، المملكة العربية
السعودية.

البريد الإلكتروني: falqahtani@psu.edu.sa

ملخص البحث:

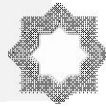
تتناول هذه الورقة البحثية موضوعاً من الموضوعات المعاصرة ذات الصلة باستثمارات الشركات الأجنبية داخل المملكة العربية السعودية، وهو موضوع الضرائب المفروضة على تلك الاستثمارات وعلى وجه الخصوص تلك الاستثمارات في تقديم خدمات داخل إقليم المملكة، وحيث إن الضرائب في المملكة متعددة؛ الأمر الذي قد يسهم في فرض أكثر من ضريبة على أي خدمة تقدمها تلك الشركات، فقد جاءت هذه الورقة البحثية لدراسة مدى تعدد الضرائب المفروضة على الخدمة الواحدة التي تقدمها الشركات الأجنبية للمقيمين في المملكة، وما هي المؤشرات التي يمكن من خلالها معرفة متى تتعدد هذه الضرائب ومتى تنفرد إحداها بالتطبيق، وقد ركزت هذه الورقة على ضريبتين من الضرائب المطبقة في المملكة؛ وهما: ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل، وهاتان الضريبتان هما الضريبتان المفروضتان على الخدمات المقدمة من الشركات الأجنبية للمقيمين في المملكة، وانتهجت الدراسة في ذلك المنهج الاستقرائي المتمثل في استقراء النصوص النظامية في عدد من الأنظمة الضريبية، كما انتهجت هذه الدراسة المنهج الوصفي والتحليلي من خلال إيراد النصوص النظامية وبيان الأحكام المتعلقة بموضوع البحث، ومن ثم تحليل تلك النصوص وصولاً إلى النتائج المطلوبة، وقد بدأت الدراسة بمبحث تمهيدي يتضمن التعريف بالضرائب المطبقة في المملكة، والتعريف بمفهوم الإقامة والمنشأة الدائمة، وفي المبحث الثاني تناولت الدراسة المؤشرات التي تحدد مدى إمكانية فرض ضريبتين



الاستقطاع والقيمة المضافة على الخدمة المقدمة للمقيم من الشركات الأجنبية غير المقيمة، ومستشهادة ببعض القرارات الصادرة من اللجان الضريبية.

الكلمات المفتاحية: ضريبة، قيمة مضافة، استقطاع، مقيم، شركات أجنبية، خدمة،

منشأة.



**Indicators of Imposing Multiple Taxes on Services
Provided by Foreign Companies to Residents in
the Kingdom of Saudi Arabia
(With Application on Several Decisions
Issued by the Tax Committees)**

Fahd bin Muhammad bin Fahd Al-Qahtani

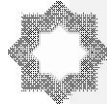
Department of Law, College of Law, Prince Sultan University,
Riyadh, Saudi Arabia.

E-mail: falqahtani@psu.edu.sa

Abstract:

The focus of this research paper is on a contemporary topic related to foreign corporate investments within the Kingdom of Saudi Arabia: the taxes imposed on such investments, particularly those resulting from services provided within the Kingdom's territory. Given that there are multiple taxes in the Kingdom, it may lead to more than one tax being imposed on any service provided by these companies. This research paper aims to examine the extent to which multiple taxes are imposed on a single service provided by foreign companies to residents in the Kingdom, and to identify the indicators that can reveal when these taxes overlap and when one tax alone is applied.

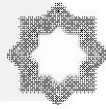
The paper focuses on two taxes applied in the Kingdom: Value Added Tax (VAT) under the reverse charge mechanism, and withholding tax. According to the regulations, these are the two taxes imposed on services provided by foreign companies to residents in the Kingdom. The study follows the inductive method by reviewing legal texts in several tax regulations. It also adopts the descriptive and analytical method by presenting the legal texts



and explaining the related provisions, then analyzing those texts to reach the desired results.

The study begins with a preliminary chapter that includes an introduction to the taxes applied in the Kingdom and a definition of the concepts of residence and permanent establishment. In the second chapter, the study discusses the indicators that determine the possibility of imposing VAT and withholding tax on the services provided to residents by non-resident foreign companies, with references to some decisions issued by the tax committees.

Keywords: Tax, Value Added Tax, Withholding Tax, Resident, Foreign Companies, Service, Establishment.

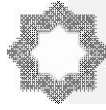


مقدمة:

تعد الضرائب واحدة من السمات المميزة لاقتصاديات العصر الحديث، وهي وسيلة فعالة للدول لتمويل نفقاتها، ومشاريعها التنموية، وتوجهاتها السياسية، ولا يزال الجدل محتدماً في الأوساط الاقتصادية والمالية حول تأثير الضرائب على الاستثمارات سواء المحلية أو الأجنبية؛ لأن فرض الضرائب على الأنشطة الاستثمارية قد يؤثر سلباً على النشاط الاقتصادي بصفة كلية؛ لذا فمن الحكمة الموازنة بين العائد على الدول من الضرائب على الاستثمار وبين الأثر الإيجابي الذي يحققه ذلك الاستثمار على الاقتصاد الوطني، وقد حرصت المملكة العربية السعودية - لاسيما في العقد الأخير - على جذب الاستثمارات الأجنبية، كما اعتمد اقتصادها على فرض عدد من الضرائب بصفاتها وسيلة من وسائل تنويع مصادر الإيرادات العامة، ومن هذه الضرائب ما يفرض على الشركات الأجنبية غير المقيمة في المملكة عند تقديمها الخدمات للمقيمين داخلها، وهذه الضرائب على الخدمات لا تتعدى نوعين من الضرائب، وهي: ضريبة القيمة المضافة (وفقاً لآلية تسمى: الاحتساب العكسي)، وضريبة الاستقطاع وهي إحدى أشكال ضريبة الدخل على الشركات المطبقة في المملكة، وهاتان الضريبتان قد تفرضان معاً على الخدمة الواحدة التي تقدمها الشركة غير المقيمة، وقد تنفرد إحداها بالتطبيق دون الأخرى، وفي هذه الدراسة نحاول الوصول إلى المؤشرات التي يمكن للقانوني - بشكل خاص - الاستدلال من خلالها على حالات تعدد الضريبتين واجتماعهما، وحالات انفراد إحداها بالتطبيق.

مشكلة الدراسة:

إن مشكلة الدراسة تتجلى في الغموض الذي يكتنف الأحكام المتعلقة بالضرائب المفروضة على الخدمات التي تقدمها الشركات الأجنبية للمقيمين في المملكة العربية السعودية، ومنشأ ذلك الغموض هو عدم وجود لائحة مستقلة تنظم تلك الأحكام يمكن لغير المقيم - شركة أو غيرها - الرجوع إليها؛ فإن أحكام تلك الضرائب مبثوثة في الأنظمة الضريبية واللوائح التنفيذية الخاصة بها، مما يشكل صعوبة - لدى كثير من المعنيين - في معرفة نوع وعدد الضرائب المفروضة على الخدمات المقدمة من غير المقيم، الأمر الذي يوقعهم - لا سيما القانونيين منهم - في اللبس، ويحوجهم إلى تتبع أحكام تلك الضرائب في



الأنظمة الضريبية والاتفاقيات واللوائح، ومن المعلوم أن الغموض في الأحكام الضريبية يشكل عائقاً أمام نمو الاستثمار الأجنبي لا سيما ما يتصل منه بالخدمات الفنية والاستشارية الأجنبية التي تعتمد عليها المنشآت كثيراً داخل المملكة، وهذا الدراسة جاءت لتقدم ما يمكن أن يسمى دليلاً إرشادياً مختصراً موجهاً للقانونيين العاملين في مجال الضريبة تحديداً للإفادة منه في مجال اختصاصهم، كما أنها تقدم شرحاً موجزاً لغير المقيم حول ما يفرض عليه من الضرائب في حال تقديمه أي خدمة لمقيم داخل إقليم المملكة العربية السعودية.

أسباب اختيار الموضوع:

قد يتساءل البعض عن مدى أهمية هذا الموضوع، وما هي الأسباب الداعية إلى اختياره، والإجابة على ذلك تتجلى في أمور ثلاثة هي:

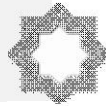
١. حاجة الشركات الأجنبية الماسة لمعرفة الأحكام المتعلقة بالضرائب في المملكة لا سيما عندما يتعلق الأمر بعقود تقديم الخدمات داخل المملكة، مثل: خدمات إدارة الفنادق ووسائل النقل، والخدمات الفنية والاستشارية للأشخاص المقيمين في المملكة.
٢. عدم وضوح تلك الأحكام حتى الشريحة كبيرة من المتخصصين في القانون والأنظمة ووقوع اللبس فيها.

٣. الحاجة إلى وجود مؤشرات يتم من خلالها معرفة متى تفرض ضريبتا القيمة المضافة والاستقطاع، ومتى تنفرد إحداها عن الأخرى.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى ما يلي:

١. التعريف بالضرائب المفروضة على غير المقيم -بشكل عام- في المملكة العربية السعودية، والأحكام المتعلقة بها.
٢. الوصول إلى مؤشرات ومحددات يمكن من خلالها معرفة مدى فرض ضريبتا القيمة المضافة والاستقطاع معاً على الخدمة التي يقدمها غير المقيم -كالشركات الأجنبية- إلى مقيم في المملكة.
٣. جمع ما يتعلق بأحكام ضريبتا القيمة المضافة والاستقطاع ذات الصلة بغير المقيم



في مساق واحد، مما يسهّل على المتخصص الرجوع إليها عند الحاجة.

منهج الدراسة:

انتهج الباحث في هذه الورقة البحثية المناهج البحثية التالية:

١. المنهج الاستقرائي: وذلك من خلال استقراء النصوص النظامية في الأنظمة المحددة، بغية الوصول إلى حكم كليّ في الموضوع محل الاستقراء والدراسة.
 ٢. المنهج الوصفي: من خلال الوصف العلمي لعناصر موضوع الضرائب محل الدراسة، ومحاولة الوصول إلى التوصيف الدقيق لما يتصل بها من خلال ما أورده المتخصصون في هذا المجال.
 ٣. المنهج التحليلي: وذلك بتفكيك العناصر الأساسية للمسألة محل الدراسة، ومن ثم دراستها بأسلوب متعمق، للوصول إلى نتيجة كليّة في موضوعها.
- وقد جاءت هذه الدراسة في تمهيد ومبحثين وستة مطالب على النحو التالي:

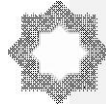
تمهيد.

المبحث الأول:

- الضرائب المفروضة على غير المقيمين في المملكة العربية السعودية.
- المطلب الأول: لمحة عن الضرائب في المملكة العربية السعودية.
 - المطلب الثاني: مفهوم الإقامة.
 - المطلب الثالث: مفهوم المنشأة الدائمة.
 - المطلب الرابع: الضرائب المفروضة على غير المقيم الذي ليس له منشأة دائمة في المملكة.

المبحث الثاني:

- المؤشرات التي تحدد مدى إمكانية فرض ضريبتَي الاستقطاع والقيمة المضافة على الخدمة المقدمة للمقيم من الشركات الأجنبية غير المقيمة.
- المطلب الأول: الأحكام النظامية المتعلقة بفرض ضريبتَي الاستقطاع والقيمة المضافة:



- المطلب الثاني: المؤشرات التي تحدد مدى فرض ضريبة الاستقطاع

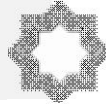
و ضريبة القيمة المضافة على الخدمة المقدمة.

النتائج والتوصيات.

قائمة المصادر والمراجع.

الدراسات السابقة:

لا يوجد ما يمكن أن يوصف بالدراسة أو البحث الذي تناول موضوع تعدد الضرائب المفروضة على خدمات غير المقيم في المملكة بعد بحث وتمحيص، وذلك نظراً لحدثة هذا الموضوع نسبياً لأن الضرائب - في المجل - من الأمور المستجدة في المملكة العربية السعودية، إلا أنه يمكن أن يشار إلى بعض الأدلة الإرشادية التي تصدرها هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، وهي الجهة المعنية بتحصيل الضرائب في المملكة، وتتناول في تلك الأدلة - المختصرة - الأحكام المتعلقة بكل ضريبة على حدة مع إيراد الأمثلة التطبيقية على تلك الأحكام، إلا أنه لم يتناول أي منها موضوع دراستنا تحديداً.



تمهيد:

لا يخفى على أحد أهمية الضرائب في عصرنا الحاضر فهي تُعدّ جزءاً أساسياً من النظام الاقتصادي والمالي لأي دولة، بل إنّ أهمية الضرائب تجاوزت كونها وسيلة للتمويل فقط إلى أهداف أوسع من ذلك؛ فقد أصبحت الضرائب تهدف إلى تحقيق مكتسبات اقتصادية واجتماعية وحتى سياسية.

وقبل الخوض في موضوع هذه الورقة البحثية يحسن أن نفتحها بالحديث عن معنى الضريبة وأهدافها، فلفظ الضريبة - كما هو معلوم - لفظ عربي لا يختلف كثيراً في مدلوله عن المعنى المستخدم اليوم، فهي تدل في اللغة العربية على ما يُضرب على الإنسان من مال كالجزية ونحوها، ويسمى ما يؤدي المملوك إلى سيده من مال "ضريبة" كذلك^(١).

وأما في الاصطلاح الاقتصادي والمالي المعاصر فإن الضريبة - وفقاً لقاموس كامبريدج - "مبلغ من المال يُدفع للحكومة على أساس دخل الشخص أو أرباح الشركة أو قيمة السلع والخدمات وما إلى ذلك"^(٢).

وعرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) على أنها: "دفعة إلزامية للحكومة بدون مقابل"^(٣)، فالضريبة بالمفهوم المعاصر عبارة عن فريضة مالية إجبارية غير عقابية تحددها الدولة ويلتزم الأشخاص (الطبيعيون والاعتباريون) بأدائها بصفة نهائية ودون مقابل مباشر، بهدف تمكين الدولة من أداء وظائفها سواء الاقتصادية أو الاجتماعية أو السياسية^(٤).

(١) ابن منظور، لسان العرب، مادة (ضرب) ١/ ٥٥٠، ابن فارس، مقاييس اللغة، مادة (ضرب) ٣/ ٣٩٨.

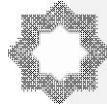
(٢) قاموس كامبريدج:

<https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/tax>

(٣) قاموس منظمة التعاون الاقتصادي:

https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax/indicator-group/english_76e12892-en.

(٤) غلاب حسن، الأصول العلمية للمحاسبة الضريبية، مطبعة المدني القاهرة، ١٩٧٤، ص ٧، د. خالد الفلقي، محاسبة الزكاة والضريبة، مكتبة المتنبّي، الدمام، ص ١٤.



المبحث الأول

الضرائب المفروضة على غير المقيمين في المملكة العربية السعودية

المطلب الأول:

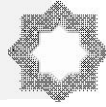
لمحة عن الضرائب في المملكة العربية السعودية:

تُعد الضرائب من الموضوعات المستجدة في المملكة العربية السعودية على الرغم من أن أول ضريبة فرضت كانت ضريبة الدخل عام ١٩٥٠ م - ١٣٧٠ هـ، إلا أنه نظراً للنمو الاقتصادي الهائل في دول مجلس التعاون الخليجي وخاصة في المملكة، ولحاجة تلك الدول لتمويل مشاريعها العملاقة التي تأتي تنفيذاً لخططها الاستراتيجية، فقد قامت هذه الدول بتوقيع اتفاقية - ضريبية - فيما بينها وهي: "الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي" وذلك في نوفمبر عام ٢٠١٦ م^(١)، ثم تلا ذلك صدور عدد من القرارات والأنظمة الضريبية في المملكة ومنها:

- نظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي رقم: (م/١١٣) وتاريخ: ١٤٣٨/١١/٢ هـ.
- نظام: "الضريبة الانتقائية" الصادر بالمرسوم الملكي رقم: (م/٨٦) بتاريخ: ١٤٣٨/٨/٢٧ هـ.
- "اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية" الصادرة بالقرار الوزاري رقم: (٧١٢) وتاريخ: ١٤٤٢/٢/٥ هـ.

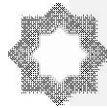
إضافة إلى ما ذكرناه سابقاً من أن ضريبة الدخل على الشركات الأجنبية قد سبق فرضها بالمرسوم الملكي رقم: (١٧/٢/٢٨/٣٣٢١) وتاريخ: ١/١١/١٩٥٠ م، ثم صدر نظام جديد لضريبة الدخل بالمرسوم الملكي رقم: (م/١) وتاريخ: ١٥/١/١٤٢٥ هـ، الذي

(١) موقع هيئة الزكاة والضريبة والجمارك السعودية:



تضمن أحكام الضريبة المفروضة على الأشخاص الأجانب الذين يحققون دخلاً في
المملكة^(١).

(١) المصدر السابق:



المطلب الثاني : مفهوم الإقامة:

بما أن موضوع بحثنا يتناول الضرائب المفروضة على غير المقيمين في المملكة فإنه يجدر بنا بيان معنى الإقامة وفقاً للأنظمة الضريبية السارية حتى يتسنى لنا التفريق بين المقيم وغير المقيم.

وفي هذا الإطار نصت المادة (الثالثة) من نظام ضريبة الدخل على الشروط الواجب توافرها في الشخص -سواء كان طبيعياً أو اعتبارياً- حتى يكون مقيماً في المملكة، وذلك لأغراض ضريبة الدخل وذلك على النحو التالي :

" أ- يُعد الشخص الطبيعي مقيماً في المملكة في السنة الضريبية إذا توافر فيه أي من الشرطين الآتيين :

(١) أن يكون له مسكن دائم في المملكة، وأن يقيم في المملكة لمدة لا تقل في مجموعها عن ثلاثين (٣٠) يوماً في السنة الضريبية.

(٢) أن يقيم في المملكة لمدة لا تقل عن مئة وثلاثة وثمانين (١٨٣) يوماً في السنة الضريبية.

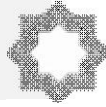
لأغراض هذه الفقرة، تعد الإقامة في المملكة لجزء من اليوم إقامة ليوم كامل، ولا تعد إقامة شخص في المملكة وهو في حالة عبور بين نقطتين خارجها (ترانزيت).

ب - تعد الشركة مقيمة في المملكة خلال السنة الضريبية إذا توافر فيها أي من الشرطين الآتيين:

(١) أن تكون منشأة وفقاً لنظام الشركات.

(٢) أن تقع إدارتها الرئيسة في المملكة".

وبناءً عليه فكل شخص (طبيعي أو اعتباري) لا تتوافر فيه أي من الشروط الواردة في المادة فإنه يُعد في نظر النظام شخصاً غير مقيم.



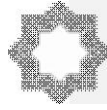
الجدير بالذكر أنه صدر قرار معالي وزير المالية السعودي رقم: (٢١٩٤) وتاريخ ١٢ / ٧ / ١٤٣٢ هـ الذي حدد من خلاله مفهوم الإدارة الرئيسة الواردة في المادة الثالثة من نظام ضريبة الدخل الآنف ذكرها حيث تضمن :

"أولاً : يقصد بعبارة «الإدارة الرئيسة» المكان الذي يتم فيه بشكل رئيس رسم السياسات العليا، واتخاذ القرارات الإدارية والتجارية الرئيسة الضرورية لتنفيذ أعمال الشركة بشكل عام، ويعد مكان الإدارة الرئيسة في المملكة عندما يتحقق اثنان على الأقل من الشروط التالية :

١ - عقد الاجتماعات المعتادة لمجلس الإدارة التي تتم بشكل منتظم ويتم خلالها اتخاذ السياسات والقرارات الرئيسة المتعلقة بإدارة الشركة وتسيير أعمالها في المملكة.

٢ - اتخاذ القرارات التنفيذية العليا المتعلقة بإدارة وظائف الشركة مثل قرارات المدير التنفيذي ونوابه في المملكة .

٣ - أن تكون معظم أعمال الشركة التي يتحقق منها معظم إيراداتها في المملكة".



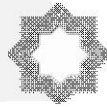
المطلب الثالث: مفهوم المنشأة الدائمة:

وفقاً لمقتضى المادة (الثالثة) فإن الشركة تُعدّ مقيمة إذا أسست وفق نظام الشركات السعودي، أو إذا كان مقر إدارتها الرئيس في المملكة، وهذا يعني أن أي منشأة دائمة أو فرع لأي شركة داخل المملكة لا يمكن اعتباره مقرّاً رئيساً لها - وبالتالي تصبح شركة مقيمة - إلا أن تكون تلك المنشأة قد توافرت فيها شروط الإدارة الرئيسة التي سبق ذكرها.

وبناءً على ذلك فإن الشركات غير المقيمة على نوعين :

١ - شركة غير مقيمة ولها منشأة دائمة في المملكة.

٢ - شركة غير مقيمة وليس لها منشأة دائمة في المملكة ، وهذا النوع هو محور بحثنا في هذه الورقة ، ولكي نميز بين النوعين؛ لا بد أن نتعرف على مفهوم المنشأة الدائمة، التي أوضحها المادة الرابعة من نظام ضريبة الدخل فقد نصت على التالي: "تتألف المنشأة الدائمة لغير المقيم في المملكة - ما لم يرد خلاف ذلك في هذه المادة - من مكان دائم لنشاط غير المقيم الذي يمارس من خلاله النشاط كلياً، أو جزئياً، ويدخل في ذلك النشاط الذي يقوم به غير المقيم من خلال وكيل له"، ثم ذكرت المادة عدداً من الحالات التي تُعد منشأة دائمة، مثل: مواقع الإنشاء، التركيبات والمواقع المستخدمة في أعمال المسح للموارد الطبيعية، وأي قاعدة ثابتة يمارس منها الشخص الطبيعي غير المقيم نشاطه، وكذلك فرع شركة غير مقيمة مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة، كما نصّت المادة على الشريك غير المقيم في شركة أشخاص مقيمة يعد مالكاً لمنشأة دائمة في المملكة على شكل حصة في شركة الأشخاص.



المطلب الرابع :

الضرائب المفروضة على غير المقيم الذي ليس له منشأة دائمة في المملكة.

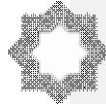
من البدهي القول بأن الضريبة لا تفرض على غير المقيم في أي بلد إلا إذا حقق دخلاً أو قدم خدمة داخل إقليم ذلك البلد، لأنه في الواقع لا سلطة لجهات تحصيل الضرائب على غير المقيم إلا أن يكون له علاقة بمقيم يحقق من خلاله الدخل أو يقدم له الخدمة.

ومن هنا يمكن القول بأن أي دخل تحصل عليه الشركة غير المقيمة في المملكة؛ إنما هو دخل خاضع لضريبة الدخل وفقاً لنظام ضريبة الدخل الذي أطلق على هذه العملية اسم "استقطاع الضريبة"، حيث نصّت المادة (الثامنة والستون) من نظام ضريبة الدخل 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"، وقد تسمى الضريبة المحصلة من هذه العملية: "ضريبة الاستقطاع".

كما أن الخدمات التي تقدمها الشركات غير المقيمة لشخص مقيم في المملكة هي في الواقع خاضعة لضريبة أخرى كذلك وهي: "ضريبة القيمة المضافة"، ونظراً لكون الشركة غير المقيمة خارجة عن نطاق سلطة الجهات الضريبية؛ فإن ضريبة القيمة المضافة تحصل من المقيم الذي قُدمت له الخدمة وفقاً لآلية تسمى: "آلية الاحتساب العكسي".

هذه الآلية عرّفها المادة (الأولى) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي حيث نصّت على أن آلية الاحتساب العكسي لضريبة القيمة المضافة هي: "الآلية التي يكون بموجبها العميل الخاضع للضريبة ملزماً بالضريبة المستحقة نيابة عن المورد".

وجاء في المادة (الثانية) من الاتفاقية توضيح للمعاملات الخاضعة لآلية الاحتساب العكسي، ومنها: "تلقي العميل الخاضع للضريبة سلعاً وخدماتٍ موردةً له من قبل شخص غير مقيم وغير خاضع للضريبة في الدولة العضو، في الحالات التي تطبق فيها آلية الاحتساب العكسي".

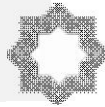


ومن هنا نخلص إلى نتيجة مفادها: أن الشركات غير المقيمة في المملكة العربية السعودية التي لا تملك منشأة دائمة فيها؛ تخضع للضريبة - بموجب الأنظمة الضريبية - في حال قُدمت خدمة لشخص مقيم، هذه الضريبة قد تتعدد فتكون عبارة عن ضريبتين:

(١) ضريبة استقطاع من المبلغ المدفوع للشركة غير المقيمة نقداً؛ لأن مصدر هذا الدخل هو المملكة.

(٢) ضريبة القيمة المضافة، نظراً للخدمة المقدمة من الشركة غير المقيمة للشخص المقيم في المملكة.

وفي هذه الورقة البحثية سوف نبين - إن شاء الله - ما هي المؤشرات التي على أساسها يمكن معرفة الحالات التي تفرض فيها كلا الضريبتين، والحالات التي لا تفرض فيها إلا ضريبة واحدة، وذلك من خلال استقراء النصوص النظامية.



المبحث الثاني:

المؤشرات التي تحدد مدى إمكانية فرض ضريبيتي الاستقطاع والقيمة المضافة على الخدمة المقدمة للمقيم من الشركات الأجنبية غير المقيمة.

المطلب الأول:

الأحكام النظامية المتعلقة بفرض ضريبيتي الاستقطاع والقيمة المضافة:

قبل الخوض في محددات ومؤشرات تعدد الضريبتين أو انفراد إحداهما؛ يجب أن نشير إلى بعض الأحكام الواردة في النظام لكلا الضريبتين التي سيتبين من خلالها متى يمكن أن يجمع بينهما فيطبقا على الخدمات المقدمة من الشركات الأجنبية غير المقيمة، ولنبدأ بضريبة الاستقطاع.

١ - **ضريبة الاستقطاع** : وهي في الحقيقة ضريبة دخل؛ ولكنها خاصة بالدخل الذي يحققه الشخص غير المقيم الذي ليس له منشأة دائمة في المملكة من مصدر فيها^(١).

ولم تفرض هذه الضريبة في المملكة إلا مع صدور نظام ضريبة الدخل عام ١٤٢٥هـ، الموافق ٢٠٠٤م، بمعنى أنها لم تكن مفروضة قبل هذا التاريخ.

وطبقاً لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية؛ فإن المسؤول عن استقطاع الضريبة؛ هو الشخص المقيم، بحيث يستقطعها من المبلغ المدفوع للشخص غير المقيم مقابل الخدمة التي قدمها، ويقع على عاتقه عبء توريدها إلى جهة تحصيل الضرائب في المملكة؛ وهي : (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك).

ومن الأمثلة على ذلك:

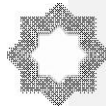
قيام شركة فرنسية ليس لها منشأة دائمة داخل المملكة، بتقديم خدمات استشارية لشركة سعودية، ففي هذه الحالة يجب استقطاع الضريبة من المبلغ المدفوع للشركة الفرنسية مقابل هذه الخدمات.

وتختلف أسعار ضريبة الاستقطاع بحسب نوع الخدمة المقدمة حسب الجدول

التالي^(٢):

(١) هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، الدليل الإرشادي المبسط لاستقطاع الضريبة، ص ٣.

(٢) اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، المادة (٦٣).



٢٠٪	-أتعاب إدارة (عقود إدارة الفنادق، أو السفن ونحوها).
١٥٪	-الإتاوة أو الربح (دفعات مقابل استخدام حقوق فكرية أو حقوق تأليف أو براءات اختراع أو علامات وأسماء تجارية).
٥٪	-خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية، إيجارات، تذاكر طيران، أو شحن جوي أو بحري، أرباح موزعة، عوائد قروض، قسط تأمين أو إعادة تأمين.
١٠٪	-أي دفعات أخرى.

٢- ضريبة القيمة المضافة (VAT) : وهي ضريبة غير مباشرة، تفرض على استيراد وتوريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل سلسلة التوريد، ابتداءً من شراء المصنّع للمواد الخام؛ ووصولاً إلى المستهلك النهائي^(١).

ووفقاً لنظام ضريبة القيمة المضافة؛ فإن الشخص الخاضع للضريبة هو الشخص الذي يمارس نشاطاً اقتصادياً مستقلاً بقصد تحقيق الدخل، سواء تم تسجيله لأغراض الضريبة، أو اعتبر ملزماً بالتسجيل بموجب النظام، أو اللائحة^(٢).

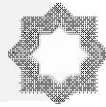
ولضريبة القيمة المضافة نسبة محددة وهي: (١٥٪) من القيمة التي يضيفها التاجر أو الخاضع للضريبة على سعر تكلفة المنتج أو الخدمة، هذا بالنسبة للتاجر؛ أما بالنسبة للمستهلك؛ فإن نسبة الضريبة تكون: (١٥٪) من إجمالي سعر المنتج .

كما أن هناك سعراً صفرياً لبعض الحالات (٠٪)، غير أن هذه الحالات لا ينطبق أيّ منها على الشركات غير المقيمة التي تقدم خدماتها داخل المملكة^(٣).

(١) هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، الدليل الإرشادي للأحكام المتعلقة بضريبة القيمة المضافة في النشاط الاقتصادي، ص ٤.

(٢) اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، المادة (٢).

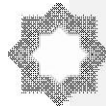
(٣) للاطلاع على تلك الحالات تنظر اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، الفصل السادس.



كذلك تضمن النظام واللائحة حالات إعفاء من ضريبة القيمة المضافة، ومن أهمها بعض الخدمات التي لها صلة مباشرة بالشركات الأجنبية، لاسيما الشركات المالية والمصارف، وأهم تلك الخدمات: (الخدمات المالية)؛ فقد نصت اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة في الفصل الخامس على إعفاء الخدمات المالية، التي تتمثل في: إصدار أو تمويل أو استلام أو أي تعامل في نقود أو سند مالي أو أي أوراق نقدية، وكذلك تقديم أي ائتمان أو ضمان ائتمان، وتشغيل الحسابات الجارية، أو حسابات الإيداع، أو حسابات التوفير، ويستثنى من ذلك الخدمات المالية التي تقدم مقابل رسم أو عمولة أو خصم تجاري، فإذا تم سداد الرسم؛ فرضت عليها في هذه الحالة ضريبة القيمة المضافة.

وبعد استعراض هذه الأحكام الواردة في أنظمة ضريبة الدخل والقيمة المضافة ولوائحها التنفيذية؛ يمكن القول: بأن أي شركة أجنبية غير مقيمة، تقدم أي خدمة لشخص مقيم في المملكة، دون أن يكون لها منشأة دائمة؛ فإن هذه الخدمة تخضع لفرض ضريبتين: ضريبة الاستقطاع - وضريبة القيمة المضافة، إلا في الحالات المستثناة بموجب الأنظمة أو اللوائح، ويمكن القول بأن هذه قاعدة عامة وما سواها استثناء.

كما تجدر الإشارة إلى أن الخدمة المقدمة لشخص مقيم من قبل شركة غير مقيمة، لا يتم تحصيل ضريبة القيمة المضافة المفروضة عليها وفقاً للإجراءات الرسمية من قبل الجمارك السعودية؛ نظراً لكونها عملية استيراد خدمات، لأن الجمارك السعودية تحصيل هذه الضريبة عن السلع المستوردة من غير المقيم، لا عن الخدمات، لذا فإن هذه الخدمات الموردّة تخضع لضريبة القيمة المضافة وفقاً لآلية الاحتساب العكسي، التي يكون فيها مستورد الخدمة بمنزلة المورد، وقدمنا الحديث عنها في المبحث السابق.



المطلب الثاني:

المؤشرات التي تحدد مدى فرض ضريبة الاستقطاع وضريبة القيمة المضافة على الخدمة المقدمة:

بعد استعراض الأحكام النظامية لكلا الضريبتين - ضريبة الاستقطاع وضريبة القيمة المضافة - والخاصة بالخدمات الموردة من قبل شركة أجنبية - غير مقيمة - لشخص مقيم في المملكة، ونتيجة لاستقراء مواد أنظمة الضريبتين ولوائحهما التنفيذية، بالإضافة إلى الاتفاقية الموحدة ضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي، فإننا نخلص في هذه الورقة البحثية إلى مجموعة من المؤشرات التي يمكن من خلالها تحديد مدى تعدد الضريبة المفروضة على الخدمات المقدمة من الشركات غير المقيمة في المملكة إلى مقيم فيها من عدمه، بمعنى أنه يوجد عدد من المؤشرات والعوامل المؤثرة التي ينبغي النظر إليها لمعرفة إمكانية اجتماع ضريبتى الاستقطاع والقيمة المضافة وفرضها على الخدمة المقدمة من غير المقيم، وذلك وفقاً للأنظمة الضريبية السارية في المملكة العربية السعودية، وهذه المؤشرات هي:

أولاً: مؤشرات نطاق التطبيق:

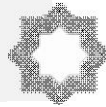
ويراد به هنا مدى وجود الخدمة المقدمة من غير المقيم، وتحقيق الدخل المترتب عليها، وكذلك مدى خضوع كل من الخدمة والدخل لأحكام الضريبة، أي أن يكونا ضمن نطاق تطبيق نظامي ضريبة الدخل والقيمة المضافة ولوائحهما التنفيذية.

لذا يتضمن هذا المؤشر النظر إلى أمرين:

- وجود الخدمة وتحقيق الدخل.
- خضوع الخدمة والدخل لأحكام الضريبة.

أما الأمر الأول؛ فقد أوضح نظام ضريبة الدخل في مادته (السادسة) أن الوعاء الضريبي

لضريبة الدخل هو: الدخل الناتج عن نشاط تجاري؛ إذ نصت المادة على الآتي:



"أ - الوعاء الضريبي لشركة الأموال المقيمة هو: حصص الشركاء غير السعوديين، من دخلها الخاضع للضريبة من أي نشاط من مصادر في المملكة، محسوماً منه المصاريف الجائزة بمقتضى هذا النظام.

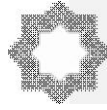
ب - الوعاء الضريبي للشخص الطبيعي المقيم غير السعودي هو: دخله الخاضع للضريبة من أي نشاط من مصادر في المملكة، محسوماً منه المصاريف الجائزة بمقتضى هذا النظام...."، وفيما يخصّ ضريبة الاستقطاع تحديداً؛ فإن الوعاء الضريبي للاستقطاع هو المبالغ التي يحصل عليها غير المقيم من مصدر في المملكة، وهذا ما تضمنته المادة (الثامنة والستون) من ذات النظام، والمادة (الثالثة والستون) من لائحته التنفيذية.

وعلى الجانب الآخر؛ فقد نصّت الأنظمة المتعلقة بضريبة القيمة المضافة على أن الضريبة تفرض على استيراد وتوريد السلع والخدمات، جاء في المادة (الثانية) من الاتفاقية الموحّدة لضريبة القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي ما نصّه: "تطبّق الاتفاقية في إقليم دول المجلس، وتفرض الضريبة على المعاملات الآتية:

- ١ - التوريدات الخاضعة للضريبة من قبل الخاضع للضريبة في إقليم الدولة العضو.
- ٢ - تلقّي العميل الخاضع للضريبة سلعاً وخدماتٍ موردةً له من قبل شخص غير مقيم وغير خاضع للضريبة في الدولة العضو، في الحالات التي تطبّق فيها آلية الاحتساب (التكليف) العكسي".

وجاء في المادة (الثانية) من نظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة ما نصّه: "... وتفرض الضريبة على استيراد وتوريد السلع والخدمات، وفقاً للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية والنظام واللائحة"، وهذا ما أكدته المادة (الرابعة عشرة) من اللائحة التنفيذية للنظام.

وعلى هذا الأساس؛ فإن عدم وجود خدمة مقدّمة يعني بالضرورة عدم فرض ضريبة القيمة المضافة؛ لأنها لا تفرض إلا على السلع والخدمات، فإذا تحصّل غير المقيم على مبالغ دفعت له من مقيم في المملكة، دون تقديم خدمة؛ فإن هذه الحالة خاضعة لفرض ضريبة الاستقطاع على هذه المبالغ دون ضريبة القيمة المضافة.



ومثال ذلك: الأرباح الموزعة، وهي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم، وأي

أرباح محوالة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة^(١).

فهذه الأرباح هي في الحقيقة مبالغ مدفوعة إلى غير مقيم، وبناء عليه فقد تحقق فيها شرط فرض ضريبة الاستقطاع، ولكنها في الواقع لا تتضمن تقديم خدمة؛ إذ إنه لم يتم دفع هذه المبالغ مقابل خدمات معينة، وبالتالي لا تخضع لضريبة القيمة المضافة، وينطبق هذا الأمر كذلك على عوائد القروض؛ فإنها عبارة عن مبالغ مدفوعة دون أن يقابلها خدمة مقدمة. - **أما الأمر الثاني:** وهو مدى خضوع الخدمة أو الدخل لأحكام الضريبة، فإنه من الضروري النظر لنوع الخدمة المقدمة من غير المقيم، وكذلك لطبيعة الدخل المدفوع له، وذلك من ناحيتين:

الأولى: من ناحية الخضوع لأحكام كل ضريبة من الضريبتين.

الثانية: من ناحية عدم الإعفاء من الخضوع لأي ضريبة من الضريبتين.

فمن الناحية الأولى فقد نصّت الأنظمة الضريبية على نوع الخدمة والدخل الخاضعين لأحكامها:

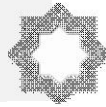
حيث حدد نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية نوع الدخل الخاضع للضريبة، الذي يدفعه المقيم في المملكة لغير المقيم فيها، جاء ذلك في المادة (الثامنة والستين) من النظام؛ حيث نصّت على أنه: "يجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع...".

وقد فصلت المادة (الثالثة والستون) من اللائحة التنفيذية للنظام أنواع الدخل الخاضعة لضريبة الاستقطاع، وأسعار الضريبة المفروضة عليها، وقد أوردنا ذلك عند الحديث عن الأحكام النظامية المتعلقة بفرض ضريبتى الاستقطاع والقيمة المضافة^(٢).

كما أنه من الضروري معرفة الدخول المعفاة، أو غير الخاضعة لضريبة الاستقطاع، ومن أمثلة الدخول غير الخاضعة لضريبة الاستقطاع: توزيعات الأرباح في الشركات العاملة في

(١) اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، المادة (٦٣)، فقرة (٦).

(٢) انظر ص ٩.



مجال استثمار الغاز الطبيعي أو الزيت أو المواد الهيدروكربونية، وفقاً لما جاء في الفقرة (٦) من المادة (الثالثة والستين) من اللائحة التنفيذية لضريبة الدخل.

وتأسيساً على ذلك فإن أي مبالغ مدفوعة لغير المقيم، سواء ورد النص عليها في النظام أو اللائحة أم لم يرد؛ فإنها تخضع لضريبة الاستقطاع إذا كانت مقابل خدمات؛ وفقاً للفقرة (٧) من المادة (الثالثة والستين) من اللائحة التنفيذية للنظام، مما يعني أن أي دفعة مقدمة لغير المقيم دون أن يقابلها خدمة، ولم ترد في المادة المشار إليها؛ فهي دفعة غير خاضعة لضريبة الاستقطاع، وهذا ما يؤكده المبدأ رقم (٢٦٦)، من المبادئ المستخرجة من قرارات لجان الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي (٢٠٢٠ - ٢٠٢١م) فقد نصّ المبدأ على أن: "الأصل هو خضوع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر بالمملكة، وتوجب ضريبة الاستقطاع؛ ما لم يثبت المكلف عدم خضوعها للضريبة"^(١).

وهذا ما يُفهم من قرار الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل في قرارها رقم: (٨٠٦٦٧ - ٢٠٢٣ - IR)، فقد ألغت قرار دائرة الفصل فيما يتعلق بضريبة الاستقطاع تأسيساً على أن المبالغ المدفوعة لغير المقيم لم تكن مقابل خدمة^(٢).

أما على صعيد ضريبة القيمة المضافة فإن أي خدمة يوردها الشخص غير المقيم للشخص المقيم في المملكة، هي خدمة خاضعة لضريبة القيمة المضافة وفقاً لآلية الاحتساب العكسي؛ إلا إذا كانت من الخدمات المعفاة.

وتوريد الخدمات - وفقاً للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة - هو: "كل توريد لا يشكّل توريداً للسلع"^(٣).

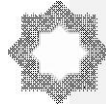
(١) المبادئ المستخرجة من قرارات لجان الاستئناف الزكوية والضريبية لعام (٢٠٢١ - ٢٠٢٠)، مبدأ رقم (٢٦٦)، ص ٥٥١:

<https://gstc.gov.sa/ar/DocumentsLb/DecisionsRules/Documents/8.pdf>

(٢) موقع الأمانة العامة للجان الزكوية والضريبية والجمركية:

<https://gstc.gov.sa/ar/Decisions/Pages/decisions.aspx?year=%d8%a7%d9%84%d9%86%d8%b4%d8%b1+%d8%a7%d9%84%d9%81%d9%88%d8%b1%d9%8a+%d9%84%d9%84%d9%82%d8%b1%d8%a7%d8%b1%d8%a7%d8%aa&keywords=80667&city=&committee=&classification>

(٣) الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي، المادة (٧).



هذا وقد تضمنت الأنظمة الضريبية في المملكة الإشارة إلى عدد من الخدمات المعفاة من ضريبة القيمة المضافة - كما أسلفنا - ومنها:

- توريد العقار، الذي تم إخضاعه لضريبة أخرى وهي ضريبة التصرفات العقارية.
- تأجير العقار السكني أو الترخيص بتشغيله.
- الخدمات المالية: التي تتمثل في: إصدار، أو تمويل، أو استلام، أو أي تعامل في نقود أو سند مالي، أو أي أوراق نقدية، وكذلك تقديم أي ائتمان أو ضمان ائتمان، وتشغيل الحسابات الجارية، أو حسابات الإيداع، أو حسابات التوفير، ويستثنى من ذلك الخدمات المالية التي تقدم مقابل رسم أو عمولة أو خصم تجاري، فإذا تم سداد الرسم؛ فرضت عليها في هذه الحالة ضريبة القيمة المضافة^(١).

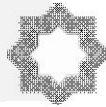
وخلاصة الأمر هي أن نطاق تطبيق ضريبي الاستقطاع والقيمة المضافة مؤشر رئيس؛ يمكن من خلاله معرفة مدى اجتماع الضريبتين في معاملة واحدة، ومدى انفراد إحداها وعدم فرض الأخرى، وذلك بعد النظر في حدود الخدمة والدخل، وخضوعهما لأحكام الضريبة الخاصة بكل منهما.

ثانياً: مؤشر النطاق الإقليمي:

ويُقصد به: مكان توريد الخدمة والمكان الذي يُعدّ مصدرًا للدخل.

- **فبالنسبة للنطاق الإقليمي لضريبة الدخل ومنها ضريبة الاستقطاع**- فإنه يشترط لفرضها أن يكون الدخل متحققاً من مصدر في المملكة، وهذا ما تضمنته الفقرة (د) من المادة (الثانية) من نظام ضريبة الدخل؛ فقد جاء فيها: "الشخص غير المقيم الذي لديه دخل خاضع للضريبة من مصادر في المملكة دون أن يكون له منشأة دائمة فيها"، وقد حددت المادة (الخامسة) من ذات النظام مفهوم "مصدرية الدخل" والحالات التي يُعدّ فيها الدخل متحققاً في المملكة، وأكدت أن المبالغ التي يدفعها مقيم مقابل خدمات؛ تُعد دخلاً متحققاً من مصدر في المملكة؛ إذ نصّت على أنه:

(١) اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة، المادة (٢٩).



"أ - يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية :... (٨) مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئياً في المملكة.

ب - لا يعتد بمكان تسديد الدخل لتحديد مصدره...".

ومن خلال هذه المادة - لاسيما الفقرة (٨) - التي حددت معياراً لمصدرية الدخل؛ وهو: كون المبالغ المدفوعة قد تم دفعها من قبل مقيم في المملكة مقابل خدمات حصل عليها، وهذا كافٍ في تحديد أن مصدر الدخل إقليم المملكة العربية السعودية.

كما أن المادة (٦٨) من ذات النظام نصت على: "أ - 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...."

هذا وقد حددت المادة (٥) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل أنواع الدخول التي تحققت من مصادر في المملكة، وجعلت معياراً آخر للمصدرية وهو نشوء تلك الدخول من نشاط تم في المملكة، بمعنى أن كل دخل نشأ من نشاط في المملكة فإن المملكة تكون مصدراً لهذا الدخل، وقد ذكرت المادة عدداً من الدخول التي تتوافر فيها هذه الصفة منها :

- عوائد القروض لغير المقيم إذا كان المقترض مقيماً في المملكة.

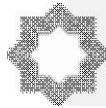
- أقساط التأمين وإعادة التأمين إذا كان المؤمن مقيماً في المملكة.

- الدخل المتحقق من الخدمات الفنية والاستشارية إذا كانت الخدمة مقدمة لشخص مقيم في المملكة.

وغير ذلك من الدخول إلا أن ما ذكرناه هو الدخل المتعلق بالمقيم الذي يدفع مبالغ معينة لغير المقيم بالمملكة.

وعلى هذا الأساس فإن لدينا معيارين يشترط توافر أحدهما لتحديد مصدرية الدخل،

هما:



- الأول: كون المبالغ المدفوعة قد تم دفعها من قِبَل مقيم في المملكة مقابل خدمات حصل عليها.

- الثاني: نشوء الدخل من نشاط تم في المملكة. وبناءً على هذا فإن الخدمات المقدمة للمقيم من غير المقيم، والمبالغ المدفوعة مقابلها؛ هي في واقع الأمر دخل متحقق من نشاط تم بالكامل أو جزئياً داخل المملكة؛ وبالتالي تخضع هذه العلاقة لضريبة الاستقطاع على الدخل، ولضريبة القيمة المضافة على الخدمة.

- أما بالنسبة للنطاق الإقليمي للخدمة: فإنه يشترط لفرض ضريبة القيمة المضافة على الخدمات أن تقدّم داخل إقليم المملكة العربية السعودية، فلو تمت الخدمة خارج إقليم المملكة؛ فلا ضريبة قيمة مضافة حينئذٍ؛ لأن الخدمة خارج النظام الإقليمي لتطبيق الضريبة. وهذا ما قضت به المادة (الحادية والعشرون) من الاتفاقية الموحدة لضريبة المقيم المضافة؛ إذ نصت على:

" يقع مكان توريد الخدمات التالية في مكان التنفيذ الفعلي لها:

أ- خدمات المطاعم والفنادق وتعهّدات تقديم الطعام والشراب.

ب- الخدمات الثقافية والفنية والرياضية والترفيهية "

وأكدت المادة (الخامسة والعشرون) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة على أن مكان التوريد للخدمات هو الموقع الفعلي الذي تقدم فيه تلك الخدمات^(١).

ولكن هناك عددًا من التساؤلات؛ منها:

- ماذا عن الخدمات المتعلقة بالعقارات خارج المملكة؟

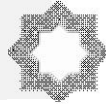
- وماذا عن الخدمات المقدّمة عن بُعد، والخدمات اللاسلكية والإلكترونية؟

فهل تخضع تلك الخدمات لضريبة القيمة المضافة أم لا؟

- وماذا لو قدم غير المقيم شيئاً من هذه الخدمات لمقيم في المملكة، فهل تخضع

هذه العلاقة لضريبتَي الاستقطاع والقيمة المضافة؟

(١) اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة، المادة (٢٥).



وللجواب على ذلك نقول:

بخصوص الخدمات المتعلقة بعقارات خارج المملكة فهي غير خاضعة لضريبة القيمة المضافة أصلاً؛ لوقوع المكان الذي قدّمت فيه الخدمة خارج إقليم المملكة.

وذلك ما نصت عليه الفقرة (٢) من المادة (التاسعة عشرة) من الاتفاقية الموحّدة - فيما يخص العقارات - فقد نصّت على ما يلي:

"يقع مكان توريد الخدمات المرتبطة بالعقارات في مكان تواجد هذه العقارات".

كما أن الفقرة (٣) من المادة (الثالثة والعشرين) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة نصت على أنه:

"لا تعد الخدمة ذات الصلة بالعقارات الواقعة خارج المملكة بمنزلة خدمات عقارية داخلها".

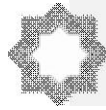
وبالتالي فهي غير خاضعة للضريبة وفقاً لما ورد في الاتفاقية، ووفقاً لما ورد في اللائحة أيضاً.

أما بخصوص الخدمات المقدّمة عن بُعد، والخدمات اللاسلكية والإلكترونية؛ فإن مكان الخدمة يتحدد على أساس المكان الفعلي للاستخدام أو الاستفادة الفعلية من الخدمة، وهو ما نصت عليه المادة (العشرون) من الاتفاقية إذ جاء فيها: "يعدّ مكان توريد خدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية، والخدمات المورّدة إلكترونياً، واقعاً في مكان الاستعمال الفعلي لهذه الخدمات أو الاستفادة منها".

وهو ما أكدته الفقرة (٥) من المادة (الرابعة والعشرين) من اللائحة .

أما فيما يتعلق بخدمات نقل السلع والركاب من خارج المملكة إلى داخلها، فإن مكان بداية الخدمة يقع خارج إقليم المملكة، وبناء عليه فإن هذه الخدمة خارجة عن النطاق الإقليمي لتطبيق ضريبة القيمة المضافة، وهذا ما دلت عليه المادة (١٨) من الاتفاقية الموحّدة فقد نصت على الآتي: "يقع مكان توريد خدمات نقل السلع والركاب، والخدمات المرتبطة بها؛ في مكان بدء النقل".

إذن فالنطاق الإقليمي للخدمة معيار مهم لمعرفة مدى خضوعها لضريبة القيمة المضافة من عدمه.



وبناءً على ما سبق فلو اتفقت شركة سعودية مع شركة أجنبية غير مقيمة، على أن تقدم الأخيرة استشارات فنية وهندسية لعقار خارج المملكة مقابل مبالغ معينة، فإن هذه المعاملة خاضعة لضريبة الاستقطاع نظراً لوجود مبالغ مدفوعة من مقيم إلى غير مقيم في المملكة، وغير خاضعة لضريبة القيمة المضافة وفقاً لآلية الاحتساب العكسي نظراً لأن الخدمة متعلقة بعقار خارج المملكة^(١).

وقد جاء في المبدأ رقم (٣٧٤) من مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجان الاستئناف الزكوية والضريبية، ما يدل على عدم فرض ضريبة القيمة المضافة على الخدمة المقدمة في الخارج؛ فقد جاء فيه: "لا يخضع لضريبة القيمة المضافة إيرادات عقود خدمات توريد عقود العمالة من مقدّم خدمة خارجي..."^(٢)

وخلاصة القول: أنه لا بد من حصول الخدمة داخل إقليم المملكة العربية السعودية، وأن يكون مصدر الدخل هو إقليم المملكة العربية السعودية، فإذا توافر هذان الشرطان فإن العلاقة تخضع لتطبيق ضريبي الاستقطاع والقيمة المضافة، وعند تخلف أحدهما فلا تطبق إلا الضريبة المستحقة، والمرتبة على الشرط المتوافر في العلاقة فقط.

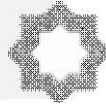
ثالثاً: مؤشر مدى خضوع الشخص المقيم لأحكام نظام ضريبة القيمة المضافة:

ونعني بهذا المؤشر أن خضوع الشخص المقيم لأحكام ضريبة القيمة المضافة؛ يوجب عليه سداد ضريبة القيمة المضافة عند تلقي الضريبة من غير المقيم، بالإضافة إلى ضريبة الاستقطاع، ووفقاً لمفهوم المخالفة فإن عدم خضوع الشخص المقيم لأحكام نظام ضريبة القيمة المضافة؛ لا يوجب فرض ضريبة القيمة المضافة عليه عند تلقي تلك الخدمات، وهذا صحيح.

وهذا ما نجده جلياً في الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون، وذلك في الفقرة (٢)، من المادة (التاسعة): "في حال تلقي الخاضع للضريبة المقيم في

(١) هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، نشرة: "تطبيق آلية الاحتساب العكسي"، ص ٤.

(٢) مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجان الاستئناف الزكوية والضريبية ٣/ ٢٩٠:



دولة عضو خدمات من شخص غير مقيم في إقليم دول مجلس التعاون، يعدُّ كأنه قام بتوريد هذه الخدمات لنفسه، ويخضع هذا التوريد للضريبة وفقاً لآلية الاحتساب العكسي"، ونلاحظ أنَّ المادة قد نصّت على أن يكون المقيم خاضعاً للضريبة شرطاً لفرضها.

وفي اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة تأكيد لهذا، حيث جاء الفقرة (١) من المادة (السابعة والأربعين) ما نصّه: "في الحالات التي تنص فيها الاتفاقية على أن العميل الخاضع للضريبة ملزم بسداد الضريبة على التوريد المتسلم من مورد غير مقيم؛ فإنه يجب أن يتم سداد الضريبة عن طريق آلية لاحتساب العكسي....".

وبهذا نجد أن مؤشر مدى خضوع الشخص المقيم لأحكام نظام ضريبة القيمة المضافة؛ مؤشر مهم يجب النظر إليه لمعرفة مدى تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الخدمات المقدمة للمقيم من غير المقيم، بالإضافة إلى ضريبة الاستقطاع.

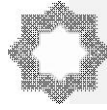
ولكن يثور هنا تساؤل مبدئي هو: مَنْ الشخص الخاضع لضريبة القيمة المضافة؟ جواباً على ذلك: فقد عرفت المادة (الثانية) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الشخص الخاضع للضريبة على النحو التالي: "... الشخص الخاضع للضريبة في المملكة هو الشخص الذي يمارس نشاطاً اقتصادياً مستقلاً بقصد تحقيق الدخل، وتم تسجيله لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة، أو اعتبر ملزماً بالتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة فيها وفقاً للنظام وهذه اللائحة".

ومن هنا يمكن أن يقال: بأن الشخص الخاضع لضريبة القيمة المضافة هو من يمارس نشاطاً اقتصادياً بغرض تحقيق الربح بشرط أن يكون قد تم تسجيله لأغراض الضريبة أو اعتبر ملزماً بذلك.

وحتى يتضح لنا مفهوم التسجيل، ومتى يكون إلزامياً، فقد جاء في المادة (٥٠) من اتفاقية ضريبة القيمة المضافة توضيح لمعنى التسجيل، ومن هم الملزمون بالتسجيل الإلزامي، فقد جاء فيها:

"١- يكون الخاضع للضريبة ملزماً بالتسجيل لغايات تطبيق هذه الاتفاقية في حال كان:

أ. مقيماً في أيٍّ من الدول الأعضاء، (و)



ب. يتجاوز أو من المتوقع أن يتجاوز قيمة التوريدات السنوية في تلك الدولة العضو حد التسجيل الإلزامي.

٢ - يكون حد التسجيل الإلزامي (٣٧٥٠٠٠ ريال سعودي) أو ما يعادلها من عملات دول المجلس...".

وهذا ما أيدته اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة في مادتها (الثالثة).

رابعاً: مؤشر الإقامة:

والمقصود بهذا المؤشر هو أن يكون متلقي الخدمة شخصاً مقيماً في المملكة (بالمفهوم النظامي للإقامة)، بالإضافة إلى كون مقدم الخدمة العلاقة شخصاً غير مقيم (بالمفهوم النظامي أيضاً).

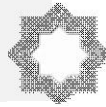
يدل على هذا ما جاء في المادة (الثامنة والستين) من نظام ضريبة الدخل -والخاصة باستقطاع الضريبة- حيث نصّت على أنه: "يجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع...".

وفي هذا السياق نصت المادة (الثالثة) من ذات النظام على الشروط الواجب توافرها في الشخص -سواء كان طبيعياً أو اعتبارياً- حتى يكون مقيماً في المملكة، وقد قدّمنا الحديث على هذا مفصلاً في المطلب الثاني من المبحث السابق، فلا حاجة للتكرار هنا^(١).

ولكن تجدر الإشارة إلى أن مفهوم الإقامة في المملكة -لا سيّما للشخص الطبيعي- يعني: (التواجد الجسدي) للشخص، وهذا ما أكدت عليه قرارات اللجان الاستئنافية في الأمانة العامة للجان الزكوية والضريبية والجمركية، وتحديدًا في القرار رقم: (-IR-2024-191914) الصادر من الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، الذي قرر إلغاء ضريبة قيمة مضافة بناء على أن الشخص غير مقيم في المملكة وأن الإقامة تعني (التواجد الجسدي) فيها^(٢).

(١) انظر ص ٧.

(٢) هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، قرارات اللجان الاستئنافية، النشر الفوري للقرارات:



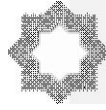
وهو ما ورد في النشرة الضريبية رقم: (٢٣٠٣٠٠١) الصادرة في تاريخ (١٧ مايو ٢٠٢٣ م) أشارت إلى أن الوجود الفعلي داخل الدولة فترة محددة من أجل أداء الخدمات ذات الصلة، هو شرط أساس لتحديد ما إذا كان الكيان غير المقيم لديه منشأة دائمة في المملكة أم لا^(١).

إذن لا بد من النظر لهذا المؤشر لمعرفة مدى إمكانية فرض ضريبة القيمة المضافة على الخدمة المقدمة من غير المقيم إلى مقيم في المملكة، بالإضافة إلى ضريبة الاستقطاع.

والله الموفق،،،،،

<https://gstc.gov.sa/ar/Decisions/Pages/decisions.aspx?year=%d8%a7%d9%84%d9%86%d8%b4%d8%b1+%d8%a7%d9%84%d9%81%d9%88%d8%b1%d9%8a+%d9%84%d9%84%d9%82%d8%b1%d8%a7%d8%b1%d8%a7%d8%aa&keywords=%d8%ae%d8%a7%d8%b1%d8%ac%20%d8%a7%d9%84%d9%85%d9%85%d9%84%d9%83%d8%a9&city=&committee=&classification=>

(١) هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، النشرة الضريبية رقم: ٢٣٠٣٠٠١، "المعالجة الضريبية للمنشأة الدائمة في سياق اتفاقيات الازدواج الضريبي"، الصادرة في تاريخ (١٧ مايو ٢٠٢٣ م)، ص ٦.



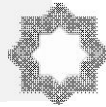
النتائج والتوصيات

أولاً: نتائج الدراسة:

في ختام هذه الدراسة نورد أبرز ما توصلت إليه من نتائج:

١. اتضح من خلال دراسة واستقراء الأنظمة الضريبية في المملكة العربية السعودية بأن الخدمات المقدمة من الشركات الأجنبية غير المقيمة للأشخاص المقيمين في المملكة يمكن أن تتعدد الضرائب المفروضة عليها، بحيث تفرض عليها ضريبة الاستقطاع (وهي شكل من أشكال ضريبة الدخل على الشركات)، بالإضافة إلى فرض ضريبة القيمة المضافة على الخدمة، وقد تنفرد إحداهما بالتطبيق، وذلك وفقاً لأحكام كل ضريبة.
٢. أن تعدد الضرائب المفروضة على خدمات الشركات الأجنبية لا يُعدّ ازدواجاً ضريبياً، لأن الازدواج هو فرض الضريبة نفسها أكثر من مرة على الخدمة والفترة ذاتها.
٣. الأحكام المتعلقة بضريبتَي القيمة المضافة والاستقطاع مختلفة، ولكن متى ما توافرت أحكام أي من الضريبتين في الخدمة الواحدة فرضت مباشرة، بغض النظر عن فرض أي ضريبة أخرى على الخدمة من عدمه.
٤. بعد استعراض أحكام ضريبة القيمة المضافة المفروضة على خدمات غير المقيم، يتبين بأن عملية تحصيلها وتوريدها تقع على عاتق المقيم داخل المملكة (متلقي الخدمة)، وهي العملية التي تسمى: (آلية الاحتساب العكسي)، على خلاف تحصيل وتوريد ضريبة القيمة المضافة على الخدمات الأخرى التي تقع على عاتق مورّد الخدمة.
٥. من خلال استقراء الأنظمة واللوائح ذات الصلة توصلت الورقة البحثية إلى أربع مؤشرات يمكن من خلالها الاستدلال على مدى تعدد ضريبتَي الاستقطاع والقيمة المضافة، وهي:

 - مؤشر نطاق التطبيق: ونعني به مدى وجود الخدمة المقدمة من غير المقيم، وتحقيق الدخل المترتب عليها، وكذلك مدى خضوع كل من الخدمة والدخل لأحكام الضريبة.
 - مؤشر النطاق الإقليمي: ونعني به مكان توريد الخدمة، والمكان الذي يُعدّ مصدراً للدخل.

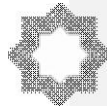


- مؤشر مدى خضوع الشخص المقيم لأحكام نظام ضريبة القيمة المضافة: فإن كان المقيم غير خاضع لأحكام ضريبة القيمة المضافة فإنها لا تفرض في هذه الحالة وتنفرد ضريبة الاستقطاع بالتطبيق.
- مؤشر الإقامة: ونعني به أن يكون متلقي الخدمة شخصاً مقيماً في المملكة (بالمفهوم النظامي للإقامة)، بالإضافة إلى كون مقدم الخدمة شخصاً غير مقيم (بالمفهوم النظامي أيضاً).

ثانياً: توصيات الدراسة:

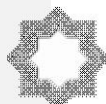
توصي هذه الدراسة بما يلي:

١. تسليط مزيد من الضوء على دراسة ما يتصل بموضوع الضرائب من الناحية القانونية، لا سيما أن هذا لمجال لا يزال حديثاً نسبياً، إضافة إلى ندرة المتخصصين القانونيين فيه.
٢. توصي هذه الدراسة جميع المتخصصين في مجال القانون في المملكة العربية السعودية ببذل مزيد من الجهد في دراسة كل ما يتعلق بالأنظمة الضريبية في المملكة، وذلك نظراً لحاجة الشركات الوطنية والأجنبية لمتخصصين قانونيين في هذا المجال، وبما يتلاءم مع توجه الدولة إلى جذب الاستثمارات الأجنبية.
٣. تلمس الدراسة من الجهات التنظيمية في المملكة العربية السعودية ومن الجهات التنفيذية كذلك ثلاثة أمور هي:
 - بذل العناية في صياغة بعض الأنظمة واللوائح الضريبية بحيث تصاغ بلغة قانونية واضحة وسهلة الفهم، لا سيما للقانونيين غير المتخصصين في العلوم المحاسبية.
 - ترتيب وتنظيم الأحكام الضريبية في مساق واحد، بحيث يسهل على المتخصص والباحث الرجوع إليها بسهولة ويسر.
 - إيلاء ما يتعلق بالضرائب المفروضة على الشركات الأجنبية مزيداً من الاهتمام، وترجمة أحكامها لعدة لغات لتحقيق فائدة أوسع وأشمل.



قائمة المصادر والمراجع

١. الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي، نوفمبر ٢٠١٦ م.
٢. أحمد ابن فارس، مقاييس اللغة، دار الفكر، بدون طبعة، ١٩٧٩ م.
٣. د. خالد الفلقي، محاسبة الزكاة والضريبة، مكتبة المتنبي، الدمام، ط ٣، ١٤٤٣ هـ.
٤. غلاب حسن، الأصول العلمية للمحاسبة الضريبية، مطبعة المدني القاهرة، ١٩٧٤ م.
٥. قاموس كامبريدج:
<https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/tax>
٦. قاموس منظمة التعاون الاقتصادي:
https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax/indicator-group/english_76e12892-en.
٧. قرار معالي وزير المالية السعودي رقم: (٢١٩٤) وتاريخ ١٢ / ٧ / ١٤٣٢ هـ.
٨. اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، الصادرة بالقرار الوزاري رقم: (١٥٣٥) وتاريخ ١١ / ٦ / ١٤٢٥ هـ الموافق ٢٨ / ٧ / ٢٠٠٤ م.
٩. اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، الصادرة بقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم: (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤ / ١٢ / ١٤٣٨ هـ.
١٠. المبادئ المستخرجة من قرارات لجان الاستئناف الزكوية والضريبية لعام (٢٠٢١ - ٢٠٢٠):
<https://gstc.gov.sa/ar/DocumentsLb/DecisionsRules/Documents/8.pdf>
١١. مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجان الاستئناف الزكوية والضريبية:
<https://gstc.gov.sa/ar/DocumentsLb/DecisionsRules/Documents/17.pdf>
١٢. محمد بن مكرم ابن منظور، لسان العرب، دار صادر، بيروت، ط ٣، ١٤١٤ هـ.
١٣. المرسوم الملكي رقم: (١٧ / ٢ / ٢٨ / ٣٣٢١) وتاريخ: ١ / ١١ / ١٩٥٠ م.
١٤. موقع الأمانة العامة للجان الزكوية والضريبية والجمركية:



<https://gstc.gov.sa/ar/Pages/default.aspx>

١٥. موقع هيئة الزكاة والضريبة والجمارك:

<https://zatca.gov.sa/ar/RulesRegulations/Taxes/Pages/VATUnifiedAgreement.aspx>

١٦. موقع هيئة الزكاة والضريبة والجمارك:

<https://zatca.gov.sa/ar/RulesRegulations/Taxes/Pages/ExciseTax2.aspx>

١٧. نظام ضريبة الدخل، الصادر بالمرسوم الملكي رقم: (م/١) وتاريخ: ١٥/١/١٤٢٥هـ.

١٨. نظام ضريبة القيمة المضافة، الصادر بالمرسوم الملكي رقم: (م/١١٣) وتاريخ: ٢/١١/١٤٣٨هـ.

١٩. هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، الدليل الإرشادي المبسط لاستقطاع الضريبة.

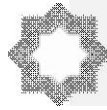
٢٠. هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، الدليل الإرشادي للأحكام المتعلقة بضريبة القيمة المضافة في النشاط الاقتصادي.

٢١. هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، النشرة الضريبية رقم: ٢٣٠٣٠٠١، "المعالجة الضريبية للمنشأة الدائمة في سياق اتفاقيات الازدواج الضريبي"، الصادرة في تاريخ (١٧ مايو ٢٠٢٣م).

٢٢. هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، قرارات اللجان الاستئنافية، النشر الفوري للقرارات:

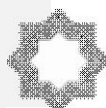
<https://gstc.gov.sa/ar/Decisions/Pages/Immediatepublicationofdecisions.aspx>

٢٣. هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، نشرة: "تطبيق آلية الاحتساب العكسي".



References:

- alaitifaqiat almuahadat lidaribat alqimat almudafat lidual majlis altaeawun alkhaliji, nufimbi 2016 mi.
- 'ahmad abn faris, maqayis allughati, dar alfikri, bidun tabeati, 1979mi.
- da. khalid alfalqi, muhasabat alzakat waldaribati, maktabat almutanabi, aldamami, ta3, 1443hi.
- ghlab hasani, al'usul aleilmiat lilmuhasabat aldaribiati, matbaeat almadanii alqahiratu, 1974m.
- qamus kambiridji:
<https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/tax>
- qamus munazamat altaeawun alaiqtisadii: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax/indicator-group/english_76e12892-en.
- qarar maeali wazir almaliat alsueudii raqama: (2194) watarikh 12/7/1432h.
- allaayihat altanfidhiat linizam daribat aldakhla, alsaadirat bialqarar alwizarii raqama: (1535) watarikh 11 / 6 / 1425h almuafiq 28 / 7 / 2004 mi.
- allaayihat altanfidhiat linizam daribat alqimat almudafati, alsaadirat biqarar majlis 'iidarat alhayyat aleamat lilzakat waldakhl raqama: (3839) watarikh 14 / 12 / 1438 h .
- almabadi almustakhrajat min qararat lijan aliastinaf alzakawiat waldaribiat lieam (2021-2020):
<https://gstc.gov.sa/ar/DocumentsLb/DecisionsRules/Documents/8.pdf>
- majmueat almabadi almustakhrajat min qararat lijan alaistinaf alzakawiat waldaribiati:
<https://gstc.gov.sa/ar/DocumentsLb/DecisionsRules/Documents/17.pdf>
- muhamad bin makram abn manzurin, lisan alearabi, dar sadir, bayrut, ta3, 1414hi.
- almarsum almalakii raqm : (17/2/28/3321) watarikh : 1/11/1950m.
- mawqie al'amanat aleamat lilijan alzakawiat waldaribiat waljumrukiati: <https://gstc.gov.sa/ar/Pages/default.aspx>
- mawqie hayyat alzakat waldaribat waljamariki:



<https://zatca.gov.sa/ar/RulesRegulations/Taxes/Pages/VATUnifiedAgreement.aspx>

- mawqie hayyat alzakat waldaribat waljamariki:

<https://zatca.gov.sa/ar/RulesRegulations/Taxes/Pages/ExciseTax2.aspx>

- nizam daribat aldakhla, alsaadir bialmarsum almalakii raqm : (m/1) watarikh : 15/1/1425h.

- nizam daribat alqimat almudafati, alsaadir bialmarsum almalakii raqm : (m/113) watarikh : 2/11/1438h.

- hayyat alzakat waldaribat waljamariki, aldalil al'iirshadiu almubasat liaistiqtae aldaribati.

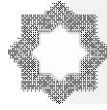
- hayyat alzakat waldaribat waljamariki, aldalil al'iirshadiu lil'ahkam almutaealiqat bidaribat alqimat almudafat fi alnashat alaqtisadii.

- hayyat alzakat waldaribat waljamariki, alnashrat aldaribiat raqama: 2303001, "almuealajat aldaribiat lilmunsha'at aldaayimat fi siaq aitifaqiaat alaizdiwaj aldaribii", alsaadirat fi tarikh (17 mayu 2023 mi).

- hayyat alzakat waldaribat waljamariki, qararat allijan alaistinafiati, alnashr alfawriu lilqararati:

<https://gstc.gov.sa/ar/Decisions/Pages/Immediatepublicationofdecisions.aspx>

- hayyat alzakat waldaribat waljamariki, nashratu: "tatbiq aliat aliahtisab aleaksi".



فهرس الموضوعات

الموضوع	الصفحة
مقدمة:	٢٩٣١
مشكلة الدراسة:	٢٩٣١
أسباب اختيار الموضوع:	٢٩٣٢
أهداف الدراسة:	٢٩٣٢
منهج الدراسة:	٢٩٣٣
الدراسات السابقة:	٢٩٣٤
تمهيد:	٢٩٣٥
المبحث الأول الضرائب المفروضة على غير المقيمين في المملكة العربية السعودية	٢٩٣٦
المطلب الأول: لمحة عن الضرائب في المملكة العربية السعودية:	٢٩٣٦
المطلب الثاني: مفهوم الإقامة:	٢٩٣٨
المطلب الثالث: مفهوم المنشأة الدائمة:	٢٩٤٠
المطلب الرابع: الضرائب المفروضة على غير المقيم الذي ليس له منشأة دائمة في المملكة	٢٩٤١
المبحث الثاني: المؤشرات التي تحدد مدى إمكانية فرض ضريبيتي الاستقطاع والقيمة المضافة على الخدمة المقدمة للمقيم من الشركات الأجنبية غير المقيمة.	٢٩٤٣
المطلب الأول: الأحكام النظامية المتعلقة بفرض ضريبيتي الاستقطاع والقيمة المضافة:	٢٩٤٣
المطلب الثاني: المؤشرات التي تحدد مدى فرض ضريبة الاستقطاع وضريبة القيمة المضافة على الخدمة المقدمة:	٢٩٤٦
النتائج والتوصيات	٢٩٥٨
أولاً: نتائج الدراسة:	٢٩٥٨
ثانياً: توصيات الدراسة:	٢٩٥٩
قائمة المصادر والمراجع	٢٩٦٠
REFERENCES:	٢٩٦٢
فهرس الموضوعات	٢٩٦٤