

(11)

ضريبة الاستقطاع في القانون السعودي

Withholding Tax in Saudi Law

د. حمد عمار بوعون

أستاذ مشارك - كلية الشريعة والقانون

جامعة جدة - المملكة العربية السعودية

hammar1@uj.edu.sa

2026

الملخص

يطرح البحث الاشكاليات القانونية المتصلة بضريبة دخل الأجنبي غير المقيم في القانون السعودي . فاستئناسا بفقهاء القضاء الضريبي السعودي ، تم التركيز على بعض المحاور . أولا - شروط اكتساب الأجنبي لصفة المطالب بالضريبة في القانون السعودي ، ثانيا - تعدد وعاء ضريبة دخل الأجنبي ، ثالثا - دخل الأجنبي غير المقيم المعفي من ضريبة الاستقطاع ، رابعا - المكلفون بضريبة الاستقطاع ، خامسا - نسبة ضريبة دخل الأجنبي، سادسا - اثر الازدواج الضريبي في استقطاع ضريبة دخل الأجنبي غير المقيم ، سابعا - اجراءات استقطاع ضريبة دخل الأجنبي غير المقيم و ثامنا - الواجبات المحاسبية للأجنبي غير المقيم . ونظرا لحدثة القانون الضريبي بالمملكة العربية السعودية، فقد تم الاستعانة بعدد المراجع من القانون المقارن ، لتمكين الباحثين والمهنيين من التوسع في بعض المفاهيم.

الكلمات المفتاحية: ضريبة الدخل، ضريبة الاستقطاع، الأجنبي غير المقيم، المكلف بالضريبة، الازدواج الضريبي، غرامة التأخير. نظام الضريبة ، هيئة الزكاة والضريبة والجمارك ، لجان المخالفات و المنازعات الضريبية.

Abstract

This research addresses the legal issues related to income tax on non-resident foreigners under Saudi law. Drawing on Saudi tax jurisprudence, the focus is on several key areas: First, the conditions for a foreigner to acquire tax liability under Saudi law; Second, the multiple tax bases for foreigners; Third, non-resident foreigners' income exempt from withholding tax; Fourth, those liable for withholding tax; Fifth, the tax rate on foreigners' income; Sixth, the impact of double taxation on withholding income tax on non-resident foreigners; Seventh, the procedures for withholding income tax on non-resident foreigners; and Eighth, the accounting obligations of non-resident foreigners.

Given the relative newness of tax law in the Kingdom of Saudi Arabia, numerous comparative legal references were consulted to enable researchers and professionals to delve deeper into certain concepts.

Keywords: Income tax, withholding tax, non-resident foreigner, taxpayer, double taxation, late payment penalty. Tax system, Zakat, Tax and Customs Authority, tax violations and disputes committees.

المقدمة:

1-تاريخ الضريبة في المملكة العربية السعودية:

1 - تم إقرار ضريبة الدخل لأول مرة بالمملكة العربية السعودية بموجب المرسوم الملكي رقم 3321/28/2/17 الصادر بتاريخ 02-11-1950. ثم تم تعديل احكامه بموجب نظام الضريبة على الدخل الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم 278 بتاريخ 02-01-2024 وتم نشره في 1130/03/1425/04/2004.¹

2-التكامل بين نظام ضريبة الدخل و القانون الدولي الضريبي :

إن دراسة ضريبة الدخل الأجنبي غير المقيم في القانون السعودي يحيلنا الى التقارب بين أحكام القانون الداخلي وقواعد القانون الدولي الضريبي. إذ يعرف هذا الأخير بأنه مجموعة القواعد الدولية التي تنظم الوعاء الضريبي للأجانب. ويكون ذلك بموجب اتفاقيات تحاشي الازدواج الضريبي.² لذلك أحيانا يحيل نظام ضريبة الدخل على احكام المعاهدات الدولية المصادق عليها من المملكة العربية السعودية لحل بعض الاشكاليات التطبيقية.³

3- موضوع البحث:

3.1- لقد عرف القاضي الضريبي ضريبة الاستقطاع بانها تفرض على المبالغ المدفوعة لغير المقيم والناجمة عن تقديم خدمات في المملكة من قبل الجهات ذات العلاقة. كما أضاف اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية بالرياض في قرارها رقم ISR - 2022 - 1267 ، الصادر بتاريخ بمناسبة نظرها في القضية عدد 72833-I-2021 ، ان وعائها الضريبي يحدد بالمبالغ التي استفاد منها الأجنبي غير المقيم ولا علاقة لها بالمقيم بالمملكة و الذي استفاد من الخدمة المقدمة له من ذلك الأجنبي سواء كان شخص طبيعي او شخص اعتباري.⁴

3.2 - تطرح ضريبة دخل الأجنبي غير المقيم في القانون السعودي عديد الإشكاليات القانونية. لكن استئناسا بفقهاء القضاء الضريبي السعودي، تم التركيز على بعض المحاور . أولا - شروط اكتساب الأجنبي لصفة المطلب بالضريبة في القانون السعودي (المبحث الأول) ، ثانيا - تعدد وعاء ضريبة دخل الأجنبي (الفصل الثاني) ، ثالثا - دخل الأجنبي غير المقيم المعفي من ضريبة الاستقطاع (المبحث الثالث) ، رابعا - المكفون بضريبة الاستقطاع (المبحث الرابع) ، خامسا - نسبة ضريبة دخل الأجنبي (المبحث الخامس)، سادسا - اثر الازدواج الضريبي في استقطاع ضريبة دخل الأجنبي غير المقيم (المبحث السادس)، سابعا - اجراءات استقطاع ضريبة دخل الأجنبي غير المقيم (المبحث السابع) و ثامنا - الواجبات المحاسبية للأجنبي غير المقيم (المبحث الثامن).⁵

(1) - R. Stourm, Systèmes généraux d'impôts, 2e éd., Guillaumin, 1905, p. 269.

(2) - F. DEBOISSY, « La fraude corrompt tout, y compris l'application d'une convention fiscale », Revue de droit fiscal, n°2, 11 janvier 2018, LexisNexis, section II A, § 19.

(3) - J. Laferrière, M. Waline, Traité élémentaire de science et de législation financières, LGDJ, 1952, p. 271.

(4) - قرارات اللجان الضريبية لعام 2023 - ضريبة الدخل ، ص 153.

(5) - L. Trotabas, Précis de science et technique fiscales, 2e éd., Dalloz, 1960, n° 60.

3.3 - ونظرا لحدثة القانون الضريبي بالمملكة العربية السعودية، فقد تم الاستعانة بعدد المراجع من القانون المقارن، لتمكين الباحثين والمهنيين من التوسع في بعض المفاهيم.¹

المبحث الأول : شروط اكتساب الأجنبي لصفة المطالب بالضريبة في القانون السعودي:

لقد حددت المادة 2 من نظام الضريبة : بعض الحالات التي يمكن اعتبارها شروط لخضوع مداخل الأجنبي غير المقيم الى الضريبة. وهو ما يكسبه صفة المطالب بالضريبة طبق القانون الضريبي السعودي.

1 - الشخص غير المقيم الذي يمارس نشاطا في المملكة عبر منشأة دائمة. وقد عرفت المادة 1 النشاط بأنه النشاط التجاري بكل صوره او المهني او الحرفي او أي نشاط آخر مشابه يقصد منه تحقيق الربح ويشمل استخدام المال المنقول وغير المنقول.²

2 - الشخص غير المقيم الذي لديه دخل خاضع للضريبة من مصادر تحصل عليها من المملكة دون ان يكون له منشأة دائمة في السعودية. وقد عرفت المادة 1 المملكة ، بأنها الأراضي والمياه الإقليمية للمملكة العربية السعودية ومجالها الجوي . كذلك ما يتصل بها من حقوق في المنطقة التي تربط بينها ودولة الكويت. يضاف الى ذلك جميع المناطق البحرية وشبه البحرية تحت سيادة المملكة او ولايتها طبق احكام القانون الدولي.³

3 - لئن لم تعرف المادة الرابعة المنشأة الدائمة فقط عددت مكوناتها. أولا-توفر مكان دائم لنشاط غير المقيم يمكنه ممن ممارسته كلياً او جزئياً. على ان يدرج في ذلك التصرف غير المباشر في النشاط بواسطة وكيل.⁴

4 - وقد تم استعراض بعض الحالات التي يعتبرها النظام منشأة دائمة. أولا- موقع الانشاء، مرافق التجميع و أماكن ممارسة اعمال التصرف المتصلة بها. ثانيا- توفير التجهيزات والمواقع المستخدمة في اعمال المسح للموارد الجوفية وآليات الحفر ومنها السفن. ثالثا- المواقع الثابتة حيث يباشر فيها الأجنبي غير المقيم نشاطه. رابعا- وجود فرع شركة غير مقيمة مصرح له ممارسة نشاط في المملكة العربية السعودية.⁵

5 - كما توجد حالات مشابهة لما سبق بيانه، لكنها لا تعتبر منشأة دائمة.

أولاً- تخزين بضائع ومنتجات يمتلكها اجنبي غير مقيم ،عرضها او توريدها يمتلكها.

ثانيا- احتفاظ شخص بمخزون لبضائع راجعة بالملكية لأجنبي غير مقيم بقصد معالجتها لاحقا. مهما كانت الوضعية القانونية لذلك الشخص سعوديا او مقيما او غير مقيما.

ثالثا- شراء بضائع او منتجات يكون القصد من تلك العملية فقط تجميع المعلومات لفائدة الأجنبي غير المقيم.

(1) - E. Allix, Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française, 5e éd., Rousseau, 1927, p. 413.

(2) - J-P. JARNEVIC, « droit fiscal international », coll. Finances Publiques, Paris. Economica, 1985, p.1

(3) - Ayadi H. (2001), Droit fiscal international, Edition Centre de PU Tunis.

(4) - Belkheiri M. (2006), «la fiscalisation des sociétés étrangère : le cas des établissements stables au Maroc», Thèse de Doctorat d'Etat ès Sciences économique, Université Hassan II Casablanca.

(5) - Besbes S. (2003), Précis de fiscalité internationale, Edition S B Edition

رابعاً- توفير أنشطة ذات صبغة اعدادية او تنسيقية ومساعدة لفائدة الأجنبي غير المقيم.

خامساً- تجهيز عقود القروض وتوريد المنتجات ومختلف عمليات الخدمة الفنية قصد التوقيع عليها .

سادساً- تنفيذ الاعمال والأنشطة المشار اليها في الفقرات من أولاً الى خامسا سالفه الذكر.¹

المبحث الثاني : تعدد وعاء ضريبة الاستقطاع :

1 - تميز القانون السعودي بتوسع في وعاء ضريبة دخل الأجنبي. إذ عرفته المادة 5 من نظام ضريبة الدخل بأنه الدخل المتحقق من عدة مصادر بالمملكة العربية السعودية. أولاً- يمكن ان يكون ناتجا عن نشاط تم تنفيذه في احدى مناطق المملكة. ثانياً- يمكن ان يكون مصدر الدخل ممتلكات غير منقولة مقرها بالمملكة العربية السعودية. ويندرج في ذلك الربح المترتب على حصص من هذه الممتلكات. ثالثاً- يضاف الى ذلك أرباح الحصص الراجعة للأجنبي او الشراكات التي يكون طرفا فيها في مختلف الشركات المقيمة. رابعاً -عائد ايجارات ممتلكات موجودة في المملكة العربية السعودية. خامساً- كما يندرج في وعاء الضريبة مداخيل بيع ممتلكات صناعية او فكرية في المملكة وكذلك الترخيص في استخدامها. سادساً- مقابل الخدمات الإدارية والاستشارية التي يقدمها الأجنبي لفائدة المقيمين بالمملكة العربية السعودية.²

2 - كما وضحت المادة 6 من نظام ضريبة الدخل طريقة احتساب وعاء ضريبة دخل الأجنبي. أولاً- فقد اكدت ان يتكون من مجموع المداخيل الناتجة عن نشاطه داخل المملكة يخضم منه المبالغ القابلة للخصم بعنوان مصاريف مرخص فيها ومرتبطة بالنشاط مصدر ذلك الدخل. ثانياً- فقد اعتبرت ان الوعاء الضريبي للشخص الطبيعي الواحد يقع احتسابه بشكل مستقل عن غيره .كما يحتسب الوعاء الضريبي لشركة الأموال الأجنبية بشكل مستقل عن المساهمين او الشركاء فيها او مجموع المؤسسات التابعة لها.³

3 - يلاحظ ان اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة على الدخل اضافت مصادر دخل أخرى غير المذكورة اعلاه . إذ اكدت المادة 1 منها أنه يمكن ان يكون مصدر دخل الأجنبي الخاضع للضريبة من حالات الجدول المضمن بالمادة 68 من نظام الضريبة. وقد تضمنت القائمة عديد المصادر من ذلك الإيجار (قاطرات وسائل النقل البحري والجوي)، الإتاوة والربع ، الدفعات مقابل تذاكر الطيران او شحن جوي او بحري، الدفعات مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية وأي دفعات أخرى تعددها اللائحة لاحقاً.⁴

المبحث الثالث: دخل الأجنبي غير المقيم المعفي من ضريبة الاستقطاع:

1 - لم يرد نص خاص بالأجنبي غير المقيم يتعلق بحالات اعفاء دخله من الضريبة، لكن تسري عليه احكام المادة 10 من نظام ضريبة الدخل. إذ حددت بعض المداخيل المعفاة من ضريبة الدخل. أولاً- المبالغ المالية الناتجة عن بيع الأملاك التي لا تشكل جزءاً من رأسمال النشاط الذي يمارسه المطالب بالضريبة. ثانياً-الأرباح الناتجة

(1) - Castagnède.B, Toledano .S. (1987), fiscalité internationale de l'entreprise, Edition PUF.

(2) - Castagnède.B. (2002), Précis de fiscalité internationale de l'entreprise, Edition PUF.

(3) - Gouthière. B. (2004), les impôts dans les affaires internationales, Edition Francis Lefebvre.

(4) - Gutman D. (2004), « la prévention de la double non-imposition», Cahier de droit fiscal international, volume 89 - A.

عن استثمار في إحدى شركات الأموال المقيمة.¹

2 - لقد اشترطت المادة 7 من اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة، ان تكون تلك الأملاك ناتجة عن أوراق مالية متداولة في المملكة العربية السعودية. كما يجب ان تكون عملية التخلص منها تمت وفقا لنظام السوق المالية في المملكة.²

المبحث الرابع: المكلفون بضريبة الاستقطاع :

1 - يشكل المقيم حجز الزاوية في ضريبة الاستقطاع. إذ يكتسب صفة المطالب بالضريبة حال تلقيه خدمة او بضاعة بمقابل من أجنبي غير مقيم. ويقصد بالمقيم كل تاجر (شخص طبيعي او مؤسسة) له نشاط تجاري بالمملكة كمقيم.³

2 - كما تعتبر الإدارات العمومية مهما كان نطاقها سواء مركزية او لامركزية مطالبة باستقطاع الضريبة. يضاف الى ذلك مختلف المؤسسات العمومية بأنواعها، سواء كانت ذات صبغة إدارية او صناعية وتجارية. ويكون الباعث عن واجب التكليف بالاستقطاع هو إبرام عقد اسداء خدمات او غيرها مع أجنبي غير مقيم.⁴

3 - وتشكل المنشآت الدائمة لغير المقيم من اهم المطالبين بضريبة الاستقطاع . فهي تشكل مجموع الفروع والمكاتب ومجالات العمل التي تمثل المؤسسات الاجنبية غير مقيمة بالمملكة. إذ تتولى تلك الهياكل بدفع مبالغ مالية لشركات اجنبية غير مقيمة مهما كانت طبيعتها سواء تتبع الشركة التي يمثلونها او غيرها.⁵

مثال تطبيقي :

4.1 - حجز احد الموظفين العموميين فندقا بإحدى الدول الأوروبية لقضاء اجازته . وتولى دفع مقابل ذلك مبلغ مالي قدره 5000 ريال سعودي لإحدى وكالات الاسفار الأجنبية غير المقيمة. لا يمكن اعتباره مطالبا بضريبة الاستقطاع نظرا لكون لا يمارس نشاطا تجاريا.⁶

4.2 - حجز احد التجار تذاكر سفر لموظفيه قصد حضور جلسة تفاوض حول عقد شراكة مع شركة اجنبية غير مقيمة. وتولى دفع مقابل ذلك 20000 ريال سعودي الى شركة طيران اجنبية غير مقيمة. ف طالما ان السفر كان لمهام متصلة بنشاطه التجاري ، فيكون ملزما بدفع 1000 ريال سعودي لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك وذلك مقابل ضريبة الاستقطاع مع تحويل ما تبقى من المبلغ وقدره 19.000 ريال سعودي الى شركة الطيران.⁷

(1) - Michel Bouvier, «Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt», Lextenso-LGDJ, 2012, 11^e édition, 316 p.

(2) - Jean Lamarque, Olivier Négrin et Ludovic Ayrault, Droit fiscal général, Coll. Manuel, Litec, 2009, 1132 pp

(3) - M. Collet, Droit fiscal, coll. Thémis, P.U.F., 2007

(4) - J.-M. Communier & S. Lavigne, Droit fiscal communautaire, Bruylant, Bruxelles, 2001

(5) - M. Lauré, Traité de politique fiscale, P.U.F., 1956

(6) - P. Marchessou, L'Interprétation des textes fiscaux, Economica, Paris, 1980

(7) - L. Mehl, Science et technique fiscales, P.U.F., t. I, 1958 ; t. II, 1959, rééd. 1984 ; Le Système fiscal français, coll. Que sais-je ?, ibid., 6^e éd.

1997

4 - وقد اكدت اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية بالرياض في قرارها رقم IR - 2024 - 191783، الصادر بتاريخ بمناسبة نظرها في القضية عدد 19178-W-2023، أن فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ المالية المدفوعة الأجنبي غير المقيم يكون بثبوت وقوع الدفع الفعلي او ما في حكمها . ويعتبر في حكم الدفع الفعلي التسوية ، المقاصة او أي وسائل أخرى.¹

المبحث الخامس: نسبة ضريبة الاستقطاع:

1 - لقد تضمنت الفقرة 1 من المادة 63، بعد تعديلها بموجب القرار الوزاري رقم 25 الصادر بتاريخ 08-01-1445 هجري بشأن والمتعلق بالموافقة على تعديل اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، نسبة الاقتطاع بعنوان الضريبة دخل الأجنبي على النحو التالي:²

ر	مصدر الدخل	نسبة الاستقطاع بعنوان الضريبة على الدخل
1	نشاط خلال منشأة دائمة	عشرون بالمائة
2	الايجار	خمس بالمائة
3	الاتاوة والريع (استعمال حقوق الملكية الفكرية- استغلال الموارد الطبيعية- استخدام الخبرة)	خمس عشر بالمائة
4	خدمات الإدارة والتسيير	عشرون بالمائة
5	تذاكر الطيران والشحن الجوي او البحري	خمس بالمائة
6	خدمة الاتصالات الهاتفية الدولية	خمس بالمائة
7	أي دفعات أخرى	خمس عشر بالمائة

مثال تطبيقي :

تعاقد احد التجار (شخص طبيعي او مؤسسة) مع شركة نقل دولية لشحن بضاعة عبر البحر . واتفقا ان تكون أجرة الشحن مبلغا ماليا قدره ب 20,000 ريال:

1.2 - نسبة الاستقطاع بعنوان الضريبة على الدخل : تخضع تذاكر الطيران والشحن الجوي او البحري لضريبة استقطاع بنسبة 5%.

2.2 - قيمة المبالغ المستقطعة : $20,000 \times 5\% = 1000$ ريال.

3.2 - المبلغ النهائي المفروض تحويله لشركة النقل الأجنبية : 19.000 ريال سعودي ، ويتم تحويل 1000 ريال الى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

(1) - مدونة المبادئ المستخرجة من من قرارات لجان الجان الاستئناف الضريبية لسنة 2024 ، ص 32.

(2) - Lamorlette T., Rassat P. (1995), Stratégie fiscale internationale, Edition Maxima

3 - وقد وضحت الفقرة 4 من المادة 63 ، بعد التعديل المذكور ، مدلول مصدر الدخل الخامس بأنها الدفعات المدفوعات لشركات النقل الجوي والبحري الأجنبية أو لوكالاتها أو لممثليها بالمملكة العربية السعودية. ويستثنى من ذلك المبلغ المالي المدفوع مقابل شحن بضاعة من الخارج لى إحدى موانئ المملكة.¹

4 - وإنطلاقاً من تعديل الفقرة 5 من المادة 63 المذكورة أعلاه، بموجب القرار رقم 484 الصادر بتاريخ 09-11-2022 هجري ، يلاحظ ضبط مدلول مصدر الدخل السادس. إذ تم تعريفه بأنه أي مبلغ مالي يقع دفعه الى جهة غير مقيمة مقابل الاستفادة من خدمة الاتصال الهاتفي الدولي انطلاقاً من المملكة العربية السعودية. كما يستثنى من استقطاع الضريبة كل المدفوعات مقابل استخدام شركة اتصالات محلية لشبكة إحدى شركات الاتصال الدولية الأجنبية. مع التأكيد على ان تهدف تلك الخدمة الى تمرير ، نقل أو إيصال المكالمات التي يقوم بها مشترك في المملكة عند طلب أي اتصال دولي. يضاف الى ذلك ، مجموع المبالغ المالية التي تدفعها شركات الاتصال الدولية مقابل خدمة التجوال الدولي.²

5 - كما يفهم من القرار الوزاري رقم 59510 الصادر بتاريخ 10-06-2022 والمتعلق باستثناء تحمل الدولة لضريبة الاستقطاع المترتبة على الاستثمار في الصكوك والسندات الحكومية، أن هذه الأخيرة تعتبر مصدراً من مصادر دخل الأجنبي غير المقيم.³

6 - ويلاحظ أن القاضي الضريبي استثنى بعض الخدمات من ضريبة الاستقطاع. إذ أكدت اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية بالرياض في قرارها رقم IR-2024-170647 ، الصادر بمناسبه نظرها في القضية رقم IW-170647-2023 ، أن نقل الموظفين ، الوجبات ، رسوم التأشيرة لا تخضع لضريبة الاستقطاع نظراً لطبيعتها حسبما ورد بملف القضية من مستندات.⁴

المبحث السادس : اثر الازدواج الضريبي في استقطاع ضريبة دخل الأجنبي غير المقيم :

1 - لاحظت هيئة الزكاة والضريبة والجمارك وجود عديد الاستفسارات حول ما يمكن ان يظهر من تضارب بين نظام ضريبة الدخل ولوائح التنفيذ و بين مختلف معاهدة تحاشي الازدواج الضريبي المصادق عليها من المملكة العربية السعودية. ونتيجة لذلك أصدرت بتاريخ 2010-05-23 التعميم رقم (3227/19) المتعلق باتفاقيات تحاشي الازدواج الضريبي التي أبرمتها المملكة العربية السعودية مع الدول الأخرى.⁵

2 - وقد أكدت الهيئة في التعميم المشار اليه أعلاه، أنه عند دفع مبالغ مالية لجهة اجنبية خاضعة لضريبة الاستقطاع لابد من الحرص على مواءمة النظام الضريبي الوطني مع الاتفاقيات الدولية. ويكون ذلك باتباع عديد الخطوات

(1) - Rédaction Francis Lefebvre (2005), paradis fiscaux et opérations internationales : pays et zones à fiscalité privilégiée. Mesure anti-évasion, Edition Francis Lefebvre.

(2) - E. MEIER et R. TORLET, « Filiales étrangères : de la substantielle question de la substance », La Semaine Juridique Entreprise et Affaires, n°24, 13 juin 2013

(3) - Jean-Jacques BIENVENU et Thierry LAMBERT, Droit fiscal, [PUF](#), coll. Droit fondamental, 4^e éd., 2010.

(4) - مدونة المبادئ المستخرجة من قرارات لجان الجان الاستئناف الضريبية لسنة 2024 ، ص 44 .

(5) - N. de BOYNES, « Les sociétés holding face au grief d'abus de droit », Revue de droit fiscal, n°31-35, 30 juillet 2015, section I A §2.

المرتبطة بفرضيات وضعية الأجنبي. أولاً- يتم الاستقطاع وفق النسب المحدد في نظام الضريبة على الدخل ولائحتها التنفيذية. ثانياً- إذا تضمنت اتفاقية تحاشي الأزواج الضريبي منح الأجنبي إعفاء أو تخفيضاً في نسبة ضريبة الاستقطاع ، تتقدم الجهة المستقطعة بكتاب للهيئة تطلب فيه رد المبالغ الزائدة المسددة.¹

3 - ولتدعيم طلب الرد المبالغ المسددة، ترفق معه المستندات التالية. أولاً- خطاب من الأجنبي المقيم في الدولة الأخرى يطلب فيه رد المبالغ المسددة بالزيادة. ثانياً- شهادة صادرة عن إدارة الضرائب في البلد الذي يقيم فيه الأجنبي تفيد بأنه مقيم ضريبي طبق المادة 4 من الاتفاقية في ذلك البلد. كما يثبت أن المبلغ المدفوع خاضع للضريبة في بلده. ثالثاً -صورة نموذج الاستقطاع التي تم بمقتضاه توريد البضاعة مع الوصولات التي تثبت تسديد الجهة المستقطعة للضريبة إلى مصالح الزكاة والضريبة والجمارك.²

4 - وتختلف عملية الاسترداد المشار إليها أعلاه عن حق الأجنبي غير المقيم من استرداد ضريبة القيمة المضافة المرخص فيها بموجب قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم 10-09-22 الصادر بتاريخ 21-12-2022 والمتعلق بالسماح لغير المقيمين بتقديم طلبات استرداد ضريبة القيمة المضافة عن فترات سابقة.³

المبحث السابع: اجراءات استقطاع ضريبة دخل الأجنبي غير المقيم :

1 - يتم الدفع الإلكتروني عن طريق حساب المطالب بالضريبة في منصة ZATCA. وتحديدًا إقرار ضريبة الاستقطاع الموجودة بخانة الخدمات الضريبية . إذ يتم تحديد الفترة الضريبية موضوع الإقرار مع توضيح بيانات المبالغ المالية المدفوعة للأجنبي غير المقيم وكذلك صنف الدخل ومضمون الخدمة المسددة ونسبة الضريبة المستحقة.⁴

2 - لقد ألزمت المادة 35 من اللائحة التنفيذية كل المطالبين بضريبة الاستقطاع التسجيل في مواعيد مختلفة. أولاً- قبل نهاية السنة المالية الأولى بالنسبة للمطالبين بالضريبة بموجب النظام. ثانياً- قبل موعد تسديد الدفعة الأولى بالنسبة للمطالبين بالضريبة بموجب المادة 68 من النظام. ثالثاً- تتولى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك تسجيل الجهات الحكومية والمؤسسات العامة.⁵

3 - يتم فرض غرامة نتيجة عدم التسجيل أو عدم الالتزام بالمواعيد المبينة أعلاه. وتكون قيمة الغرامة طبق الجدول التالي :

(1) - F. LUGAND, M. VERBAN, D. TOF, « La notion de substance en fiscalité internationale », Dossier La double imposition : problèmes contemporains, Revue de droit fiscal, n°9, 3 mars 2011, section 2 B.

(2) - M. FOURRIQUES, « Le « Treaty Shopping » ou l'usage abusif des conventions fiscales », Petites Affiches, n°197, p. 3, section I.

(3) - Martin COLLET, Droit fiscal, PUF, coll. Thémis, 3^e éd., 2011.

(4) <https://zatca.gov.sa/ar/eServices/Documents/%D8%AA%D982%D8%AF%D98%A%D920%85%D8%A5%D982%D8%B1%D8%A7%D8%B120%D8%B6%D8%B1%D98%A%D8%A8%D8%A920%D8%A7%D984%D8%A7%D8%B3%D8%AA%D982%D8%B7%D8%A7%D8%B9.pdf>

(5) - M. Bouvier, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 5 LGDJ, coll. systèmes cours, 13^{ème} éd. (2016)

ر	طبيعة المطالب بالضريبة	قيمة الغرامة
1	شخص طبيعي	1000 ريال
2	شركة أموال مساهمة	10.000 ريال
3	مؤسسات أخرى	5000 ريال

4 - وقد وضحت اللجنة الاستثنائية للمخالفات والمنازعات الضريبية بالرياض في قرارها رقم IR - 191783 - 2024 ، الصادر بتاريخ بمناسبة نظرها في القضية عدد 19178-W-2023 ، أنه بالرجوع لأحكام المادة 77 من نظام ضريبة الدخل تضاف الى الغرامة المقرر بالمادة 76، غرامة تأخير بواقع 1 % من الضريبة عن كل ثلاثين يوم تأخير في تسديد الضريبة المراد استقطاعها و الدفعات المعجلة.¹

5 - كما رفض القاضي فكرة اعتبار قيمة ضريبة الاستقطاع مصاريف قابلة للطرح من الوعاء الضريبي للمقيم الذي تولى دفع لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك قيمة ضريبة الاستقطاع . وذلك بعد ان خصمها من المبالغ المابية المدفوعة للأجنبي غير المقيم بعنوان الاستفادة خدمات او بضائع. وقد بررت اللجنة الاستثنائية للمخالفات والمنازعات الضريبية بالرياض في قرارها رقم -153172-IFR 2023 ، الصادر بمناسبة نظرها في القضية رقم 153172-2022 | موقفها ، بأن المقيم مجرد وسيط وان الأجنبي غير المقيم هو الذي له الحق في اعتبار الضريبة المستقطعة مصاريف قابلة للخصم لكن في بلد الذي يقيم فيه وليس بالمملكة العربية السعودية..، شريطة وجود معاهدة متعلقة بالازدواج الضريبي.²

المبحث الثامن : الواجبات المحاسبية للأجنبي غير المقيم :

1 - استتنت المادة 56 الأجنبي غير المقيم من مسك الدفاتر التجارية المتكونة من عديد المستندات. أولاً- دفتر اليومية العامة. ثانياً- دفتر الأستاذ العام. ثالثاً- دفتر الجرد. رابعاً- السجلات المحاسبية الضرورية اللازمة لتحديد الضريبة بشكل دقيق.³

2 - لكن يلاحظ ان المادة المذكورة اضافت في طالعها ان الأجنبي غير المقيم الذي له منشأة دائمة بالمملكة ملزم بتوفير السجلات المحاسبية. و يحق لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك ، في صورة عدم التزاماته بتلك الموجبات ، اصدار ربط ضريبي طبق النظام التقديري.⁴

3 - فعملاً بأحكام المادة 16 من اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة على الدخل يجوز للهيئة اجراء ربط تقديري وفقاً لما توفر لديها من معطيات واقعية حول مداخل نشاط المطالب بالضريبة بالمملكة وبعد التأكد من عدم مسكه لحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عملياته. وهو ما أكدته اللجنة الاستثنائية

(1) -مدونة المبادئ المستخرجة من من قرارات لجان الجان الاستئناف الضريبية لسنة 2024 ، ص 35.

(2) -- قرارات اللجان الضريبية لعام 2023 - ضريبة الدخل ، ص 87.

(3) - Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, Droit fiscal général, Dalloz, coll. Cours, 8^e éd., 2011.

(4) - Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, Droit fiscal général, LexisNexis, 2^e éd., 2011

للمخالفات والمنازعات الضريبية بالرياض في قرارها رقم -IR 171072-2024، الصادر بمناسبة نظرها في القضية رقم 171072-2023 W. إذ وضحت انه يجوز لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك فرض المطالبة بضريبة الاستقطاع على توزيع الأرباح التقديرية إذا ثبتت ليها عدم توفر مستندات يمكن من خلالها تتبع أرباح المنشأة.¹

4 - وتتولى الهيئة تحديد صافي الربح التقديري للأجنبي غير المقيم الذي يملك منشأة دائمة بالمملكة حسب الخدمات التي يقدمها، طبق الجدول التالي:

ر	النشاط	نسبة الربح التقديري
1	الاتاوة والريع (استعمال حقوق الملكية الفكرية- استغلال الموارد الطبيعية- استخدام الخبرة)	خمسة وسبعين بالمائة
2	أتعاب الادارة	ثمانون بالمائة
3	الخدمات الفنية والاستشارية	عشرون بالمائة
4	الأنشطة الأخرى التي ممكن ان يقوم بها الأجنبي غير المقيم	خمسة عشر بالمائة

5 - وهو ما قرره القاضي الضريبي. إذ اكدت اللجنة الاستئنافية في قرارها رقم 180339-2023 IR ، بمناسبة نظرها في الدعوى رقم 180339 -2023 - 1 ، أنه يجوز لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك ان تفرض نسبة ربح تقديري في حدود 15 بالمائة اذا كان المطالب بالضريبة خاضع للنسبة ذاته بمناسبة ممارسة أنشطة أخرى، وهو نفس تمشي القاضي الضريبي في القانون المقارن.²

الخاتمة:

1 - يتضح مما سبق عرضه وتحليله ، أن ضريبة الاستقطاع مختلفة عن باقي الضرائب المرخص في استخلاصها في القانون السعودي. وذلك على عديد المستويات. وهو ما دفع اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية بالرياض في قرارها رقم -IR 50847-2023 ، الصادر بمناسبة نظرها في القضية رقم 50847-IW ، الى اعتبار أن القواعد التي تنظم تلطك الضريبة بمثابة النص الخاص الذي يجب ان يقدم على النصوص العامة حيثما وجدت.³

2 - إذ يعتبر المقيم المستفيد من الخدمات التي يقدمه الأجنبي هو المسؤول الأول والأخير الإقرار بضريبة الاستقطاع ودفعها لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك.⁴

(1) - Ch. de la Mardière, Droit fiscal général, Champs université, 2ème éd. (2015), p. 171177-

(2) - مدونة المبادئ المستخرجة من من قرارات لجان الجان الاستئناف الضريبية لسنة 2024 ، ص 50.

(3) - قرارات اللجان الضريبية لعام 2023 - ضريبة الدخل ، ص 615.

(4) - G. Delorme, « La protection du contribuable », RFFP, 1987, n°17, p. 125.

- 3 - يلاحظ عدم وجود أي علاقة ضريبية تربط بين هيئة الزكاة والضريبة والجمارك والأجنبي غير المقيم. إذ يعتبر المقيم المستفيد من خدمة هذا الأخير هو الوسيط بينهما. إذ يتولى خصم الضريبة من المبالغ المالية المستحقة للأجنبي غير المقيم ودفعها للإدارة الضريبية. ويتولى تزويد الأجنبي غير المقيم بما يفيد ذلك للإدلاء بها لدى إدارة الضريبة بالبلد حيث يقيم. كي يتمكن من تجنب الازدواج الضريبي.¹
- 4 - يستنتج من فقه القضاء الضريبي السعودي ، ان القاضي الضريبي متساهل في كيفية احتساب ضريبة الاستقطاع. والدفاع عن فكرة الاستفادة من المزايا الضريبية الناتجة عن احكام تجنب الازدواج الضريبي.²
- 5 - لكن في المقابل كان القاضي الضريبي حريصا على استخلاص الضريبة مهما كان الوضع النظامي للنشاط مصدر الدخل . فعلا بقاء قاعدة واقعية القانون الضريبي اعتبرت اللجنة الاستثنائية للمخالفات والمنازعات الضريبية بالرياض في قرارها رقم -153172-IFR 2023، الصادر بمناسبة نظرها في القضية رقم 153172-2022، أن ضريبة الاستقطاع تكون واجبة الأداء على كامل المبلغ المدفوع للأجنبي غير المقيم بقطع النظر عن نظامية المصاريف وقبوله في دفاتر فرع الشكرا المقيمة المستفيدة من الخدمة.³
- 6 - أخيرا يمكن القول أن القواعد المنظمة لضريبة الاستقطاع تتسم بالازدواجية. فهي تجمع بين القانون الوطني والقانون الدولي الضريبي المتكون من مختلف المعاهدات تجنب الازدواج الضريبي وغيرها المصادق عليها من المملكة العربية السعودية. وهو ما يتطلب جهدا إضافيا لكل المتدخلين في النزاع الضريبي لتوفير وسائل الدفاع وتعليل ماقد يصدر من احكام وتسببها.⁴

المراجع :

- 1-Ait Ouakrim J. (2010), «Etude et appréciation critique du système d'imposition des affaires internationales au Maroc», Thèse de Doctorat National ès Sciences économique, Université Hassan II Casablanca.
- 2-Ayadi H. (2001), Droit fiscal international, Edition Centre de PU Tunis.
- 3-Belkheiri M. (2006), «la fiscalisation des sociétés étrangère : le cas des établissements stables au Maroc», Thèse de Doctorat d'Etat ès Sciences économique, Université Hassan II Casablanca. 4- Besbes S. (2003), Précis de fiscalité internationale, Edition S B Edition.
- 4-Castagnède.B, Toledano .S. (1987), fiscalité internationale de l'entreprise, Edition PUF.

(1) -D. Jousset, L'emploi des présomptions dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales : Thèse, 20 Université Paris I Panthéon Sorbonne, 2016, p. 14 et s

(2) - J.J. Bienvenu et T. Lambert, Droit fiscal, PUF, coll. Fondamental, 4ème éd., 2010, p. 157.

(3) - قرارات اللجان الضريبية لعام 2023 - ضريبة الدخل ، ص 155.

O. Fouquet, « Taxation d'après les signes extérieurs de richesse : le dernier dinosaure vacille », Etudes fiscales 161 internationales, 27 oct. - (4) .2008

- 6-Castagnède.B. (2002), Précis de fiscalité internationale de l'entreprise, Edition PUF.
- 7- Gouthière. B. (2004), les impôts dans les affaires internationales, Edition Francis Lefebvre.
- 8- Gutman D. (2004), « la prévention de la double non-imposition », Cahier de droit fiscal international, volume 89 - A.
- 9-Lamorlette T., Rassat P. (1995), Stratégie fiscale internationale, Edition Maxima.
- 10-Rédaction Francis Lefebvre (2001), Gestion fiscale de l'entreprise : Guide pratique de gestion et d'optimisation fiscale, Edition Francis Lefebvre.
- 11- Rédaction Francis Lefebvre (2002), Dossiers internationaux : Maroc Juridique Fiscal, Edition Francis Lefebvre.
- 12-Rédaction Francis Lefebvre (2005), paradis fiscaux et opérations internationales : pays et zones à fiscalité privilégiée. Mesure anti-évasion, Edition Francis Lefebvre.
- 13-E. MEIER et R. TORLET, « Filiales étrangères : de la substantielle question de la substance », La Semaine Juridique Entreprise et Affaires, n°24, 13 juin 2013.
- 14-N. de BOYNES, « Les sociétés holding face au grief d'abus de droit », Revue de droit fiscal, n°31-35, 30 juillet 2015, section I A §2.
- 15-F. LUGAND, M. VERBAN, D. TOF, « La notion de substance en fiscalité internationale », Dossier La double imposition : problèmes contemporains, Revue de droit fiscal, n°9, 3 mars 2011, section 2 B.
- 16-M. FOURRIQUES, « Le » Treaty Shopping » ou l'usage abusif des conventions fiscales », Petites Affiches, n°197, p. 3, section I.
- 17-F. DEBOISSY, « La fraude corrompt tout, y compris l'application d'une convention fiscale », Revue de droit fiscal, n°2, 11 janvier 2018, LexisNexis, section II A, § 19.
- 18- Michel Bouvier, «Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt», Lextenso-LG-DJ, 2012, 11^e édition, 316 p.
- 19-Jean Lamarque, Olivier Négrin et Ludovic Ayrault, Droit fiscal général, Coll. Manuel, Litec, 2009, 1132 pp.
- 20- M. Collet, Droit fiscal, coll. Thémis, P.U.F., 2007
- 21-J.-M. Communier & S. Lavigne, Droit fiscal communautaire, Bruylant, Bruxelles, 2001
- 22-M. Lauré, Traité de politique fiscale, P.U.F., 1956
- 23-P. Marchessou, L'Interprétation des textes fiscaux, Economica, Paris, 1980
- 24-L. Mehl, Science et technique fiscales, P.U.F., t. I, 1958 ; t. II, 1959, rééd. 1984 ; Le Système fiscal français, coll. Que sais-je ?, ibid., 6^e éd. 1997
- 25-Jean-Jacques BIENVENU et Thierry LAMBERT, Droit fiscal, PUF, coll. Droit fondamental, 4^e éd., 2010.
- 26-Martin COLLET, Droit fiscal, PUF, coll. Thémis, 3^e éd., 2011.

- 27-Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, Droit fiscal général, Dalloz, coll. Cours, 8^e éd., 2011.
- 28-Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, Droit fiscal général, LexisNexis, 2^e éd., 2011.
- 29-Cyrille DAVID, Olivier FOUQUET, Bernard PLAGNET et Pierre-François RACINE, Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Dalloz, 5^e éd., 2009.
- 30-Martin COLLET, Procédures fiscales, PUF, coll. Thémis, 2011.
- 31-R. Stourm, Systèmes généraux d'impôts, 2e éd., Guillaumin, 1905, p. 269.
- 32-J. Laferrière, M. Waline, Traité élémentaire de science et de législation financières, LGDJ, 1952, p. 271.
- 33-L. Troabas, Précis de science et technique fiscales, 2e éd., Dalloz, 1960, n° 60.
- 34-E. Allix, Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française, 5e éd., Rousseau, 1927, p. 413.
- 35-M. Bouvier, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 5 LGDJ, coll. systèmes cours, 13^{ème} éd. (2016)
- 36-Ch. de la Martinière, Droit fiscal général, Champs université, 2^{ème} éd. (2015), p. 171-177
- 37-J.J. Bienvenu et T. Lambert, Droit fiscal, PUF, coll. Fondamental, 4^{ème} éd., 2010, p. 157.
- 38-O. Fouquet, « Taxation d'après les signes extérieurs de richesse : le dernier dinosaure va-cille », Etudes fiscales 161 internationales, 27 oct. 2008.

الأدلة :

1- دليل تقديم إقرار ضريبة الاستقطاع

<https://zatca.gov.sa/ar/eServices/Documents/%D8%AA%D982%D8%AF%D98%A%D920%85%D8%A5%D982%D8%B1%D8%A7%D8%B120%D8%B6%D8%B1%D98%A%D8%A8%D8%A920%D8%A7%D984%D8%A7%D8%B3%D8%AA%D982%D8%B7%D8%A7%D8%B9.pdf>

2- دليل آلية دفع ضريبة الاستقطاع:

<https://zatca.gov.sa/ar/eServices/Documents/Withholding%20Tax%20Payment.pdf>

القرارات القضائية :

- 1 - اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية بالرياض في قرارها رقم 1267-2022 - ISR ، الصادر بتاريخ بمناسبة نظرها في القضية عدد 72833-I-2021.
- 2 - اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية بالرياض ، القرار رقم 170647-2024-IR ، الصادر بمناسبة نظرها في القضية رقم 170647-2023-IW.
- 3 - اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية بالرياض ، القرار رقم 171072-IR-2024 ، الصادر في

القضية رقم 2023--W 171072 .

- 4 - اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية بالرياض ، القرار رقم 191783 2024 - IR - ، الصادر بتاريخ مناسبة نظرها في القضية عدد 19178-W-2023.
- 5 - اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية بالرياض في قرارها رقم -153172-IFR 2023 ، الصادر بمناسبة نظرها في القضية رقم 153172--2022 I .
- 6 - اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية بالرياض في قرارها رقم -462-IR 2022 ، الصادر بمناسبة نظرها في القضية رقم 92503--2022 IW .
- 7 - اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية بالرياض في قرارها رقم -2287-IR 2022 ، الصادر بمناسبة نظرها في القضية رقم 78218--2012 IW .
- 8 - اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية بالرياض في قرارها رقم -50847-IR 2023 ، الصادر بمناسبة نظرها في القضية رقم 50847--2012 IW .