

(قرار رقم (١٠) لعام ١٤٣٧هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى

بشأن اعتراض المكلف / شركة ( ب )

برقم (٣٦/١١)

على الربط الضريبي للفترة من ٢٠٠٨/٣/٣١م حتى ٢٠٠٩/٩/١٤م

بسم الله والحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله، وبعد:

فإنه بتاريخ ١٤٣٧/٣/٢٥هـ اجتمعت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى بمقرها بالإدارة العامة في مصلحة الزكاة والدخل بالرياض، وذلك للبت في اعتراض المكلف / شركة ( ب )، المحال إلى اللجنة بخطاب سعادة مدير عام مصلحة رقم ١٤٣٦/١٦/٢٥٤٦ وتاريخ ١٤٣٦/٤/١٣هـ، وقد مثل المصلحة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة في ١٤٣٧/٣/٩هـ كل من..... و..... كما مثل المكلف كل من ..... و..... بموجب التفويض المصادق عليه من الغرفة التجارية.

وبعد الاطلاع على ملف القضية، قررت اللجنة البت في الاعتراض على النحو الآتي:

**أولاً: الناحية الشكلية:**

تم الربط بخطاب المصلحة الصادر برقم ١٤٣٥/١٦/٢١٣٠ وتاريخ ١٤٣٥/٤/٤هـ، فاعتراض عليه المكلف بخطابه الوارد برقم ١٤٣٥/١٦/١٧٧٣٠ وتاريخ ١٤٣٥/٦/٢هـ، لذا فإن الاعتراض مقبول شكلاً لتقدمه خلال الأجل المقرر نظاماً.

**ثانياً: الناحية الموضوعية:**

فيما يلي وجهة نظر كل طرف حول الاعتراض ومن ثم رأي اللجنة.

**أ- وجهة نظر المكلف:**

**أ ) الخلفية العامة والمعلومات الإيضاحية**

تم تأسيس شركة (ر) لتطوير وإنشاء وامتلاك وتشغيل وصيانة مشروع كهرباء بطاقة إنتاجية تبلغ ١,٢٠٤ ميغاوات بمنطقة..... بالمملكة العربية السعودية (المشروع). وقد أبرمت شركة (ر) اتفاقاً مع الشركاء في الشركة توضح بعض الحقوق والالتزامات فيما يتعلق بشئون شركة (ر)، (اتفاقية الشركاء بتاريخ ١٨ يوليو ٢٠٠٩م).

قدمت شركة ( ب ) بعض خدمات التطوير خلال مرحلة التأسيس وخلال فترة تطوير المشروع، طبقاً لاتفاقية الشركاء يصبح التعويض مقابل هذه الخدمات واجب السداد عند انجاز العمل المطلوب (التاريخ الذي تكون فيه الاموال متاحة إلى شركة (ر) من قبل جهات التمويل المختلفة). دفعت شركة (ر) خلال عام ٢٠٠٩م مبلغ ٣٠,٠٠٠,٠٠٠ دولار أمريكي إلى شركة (ب) مقابل خدمات التطوير.

وفي هذا الصدد، فإن شركة ( ب ) مقيمة في جمهورية كوريا، وقد خاطبت شركة ( ر ) وشركة ( ب ) مصلحة الزكاة والدخل، للحصول على تأكيد يفيد بعدم خضوع خدمات التطوير المقدمة لشركة ( ر ) للضريبة وفقاً لاتفاقية منع الازدواج الضريبي بين

المملكة العربية السعودية وحكومة كوريا، وقد فرضت المصلحة ضريبة على شركة ( ب)، واعتبرتها منشأة دائمة في المملكة العربية السعودية.

ويفيد المكلف أن شركة ( ب) لا يوافقون على إجراء المصلحة، ويعترضون على ما جاء فيه وفقاً للآتي:

١) شركة ( ب) وشركة (ي) لا يشكلون كونسورتيوم لأغراض هذا المشروع.

٢) شركة ( ب) لا تعتبر منشأة دائمة في المملكة العربية السعودية.

٣) الربط الضريبي من قبل المصلحة نتج عنه ربط الضريبة مرتين على الدخل.

٤) أسس المصلحة في الربط الضريبي.

### إجراء المصلحة

اعتبرت المصلحة كل من شركة ( ب) وشركة (ي) مكون للمشروع، وعلى هذا الأساس اعتبرت المصلحة شركة ( ب) عضوًا في هذا الكونسورتيوم، وبالتالي تشكل منشأة دائمة في المملكة العربية السعودية، وذلك لأغراض احتساب الضريبة وفقاً للفقرة (د) من المادة (٤) من نظام ضريبة الدخل "المنشأة الدائمة" مقرونة مع المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل "قواعد الضرائب على شركات الاشخاص".

### وجهة نظر شركة ( ب)

لا توافق شركة ( ب) على وجهة نظر المصلحة، والتي اعتبرت بموجبها شركة ( ب) وشركة ( ي) مكونين للمشروع، ومن ثم اعتبار شركة ( ب) شخصًا خاضعًا للضريبة، أو تمارس نشاطًا داخل المملكة العربية السعودية، وفي هذا الصدد نود الإفادة بالآتي:

### ١) الخلفية العامة والمعلومات الخاصة بالمشروع

١/١ أصدرت الشركة (س) طلب عروض مناقصة لتطوير وبناء وامتلاك وتشغيل وصيانة محطة لتوليد الكهرباء في .....(المشروع) بطاقة إنتاجية تبلغ ١,٢٠٤ ميغاوات (٦٠٢ ميغاوات لكل وحدة)، خلال سنة ٢٠٠٨م. ووفقاً لشروط المناقصة، سيتم تنفيذ المشروع من خلال شركة مساهمة عامة مغلقة، والتي ستملكها الشركة (س) والجهات التي سيتم ترسية المناقصة عليها.

تتطلب شروط المناقصة (أو طلب تقديم العرض) من المتقدمين للمناقصة تقديم عرض لتنفيذ عدة جوانب من المشروع عن طريق الشركة المشار إليها أعلاه من خلال عدة مسارات تحدد من قبل الشركة (س) مثل:

- النموذج المالي ونموذج التشغيل للمشروع (مصدر حقوق الملكية، الدين التمويلي).
- تحديد، وتقييم وتقديم عرض بشأن مقاول الأعمال الهندسية، والمشتريات والإنشاءات (الأعمال الهندسية، والمشتريات والإنشاءات) والمقاولين من الباطن الرئيسيين، ومقدمي الخدمات، ومقاول التشغيل والصيانة للمشروع، بما في ذلك التكلفة المرتبطة بهذه الأعمال.

• تقدير التكلفة الإجمالية للمشروع.

• توضيح برنامج التأمين للمشروع.

• جدول تنفيذ المشروع.

• إجراءات التشغيل والمحاسبة الخاصة بالمشروع.

• احتساب التعريفة التي ستدفعها الشركة (س) عن الطاقة (مدفوعات الطاقة الانتاجية والطاقة الكهربائية).

تنص شروط المناقصة على مشاركة الجهات التي سيتم ترسية المناقصة عليها (حسبما تحدده الشركة(ر)) في حقوق الملكية لشركة المشروع. ستقوم شركة المشروع بتنفيذ المشروع عن طريق التعاقد مع الشركة(س) والشركات الأخرى بصفتهم الشخصية.

٢/١ قامت الشركة (ي) وشركة (ب) مجتمعين بتقديم عرض إلى الشركة (س) لدخول المناقصة المطروحة من قبل الشركة (ر). وعندما رست المناقصة على الأطراف المذكورة، قاموا بالمساهمة في شركة (ر) عبر شركات مجموعاتهم. مع العلم بأن شركة (ر) هي المسؤولة عن تنفيذ المشروع وليس المساهمون. عندئذ، دخلت شركة (ر) في اتفاقيات منفصلة، ومثال لذلك اتفاقية الشركاء مع شركة (ي) وشركة (ب) لتأمين وإسناد مختلف الخدمات الخاصة بالمشروع.

علمًا بأن كافة جوانب المشروع مثل اتفاقية شراء الطاقة، الأعمال الهندسية، والمشتريات والإنشاءات، وعقد التشغيل والصيانة سيتم تنفيذها من قبل الشركة بصفتها الشخصية، وليس من قبل الجهات المتقدمة للمناقصة.

### ٢) لا ينبغي اعتبار تقديم العرض للمناقصة من قبل الجهات المتقدمة للمناقصة على أنه كونسورتيوم.

١/٢ يلاحظ مما ورد أعلاه، أن الاطلاع على مستندات المناقصة لأي مشروع طاقة مستقل أو مشروع بنية تحتية ضخم - آخذين في الاعتبار الاستجابة لكل المتطلبات الأخرى من أجل تحقيق الفائدة القصوى لأصحاب المشروع- يتطلب توفير الخبرة الفنية والعملية والتشغيلية من جانب الجهات المشاركة في المناقصة، علمًا بأن الشركة (س) تعمل على تشجيع تقديم المناقصات على طلب العروض من أكثر من شركة واحدة، من أجل تحقيق أقصى فائدة فنية واقتصادية ممكنة للمشروع.

في هذا الصدد، فإنه شائع جدًا في المملكة العربية السعودية أن تقدم عدة أطراف تمتلك القدرات اللازمة في قطاع الطاقة مناقصة بصورة مشتركة، وتقوم لاحقًا بالمشاركة في ملكية شركة المشروع المعنى. ويلاحظ أن في الوقت الحالي يتم إنشاء وتطوير معظم مشاريع الطاقة المستقلة في المملكة العربية السعودية باستخدام هذا النموذج، ولم تقم المصلحة مطلقًا باعتبار أن هذه الطريقة تشكل كونسورتيوم للشركاء المطورين للمشروع لأغراض الضريبة.

٢/٢ من الملخص أعلاه، يتضح أن مقدمي العروض شركة (ي) وشركة (ب) لا يقومون بتنفيذ المشروع، إنما يقوم مقدمو العروض من خلال مساهمتهم في الشركة بإدارة شؤون شركة (ر) من خلال المشاركة في مجلس إدارة شركة(ر). اتفق الأطراف فيما بينهم خلال مرحلة المناقصة على دور ومسئولية كل طرف ابتداءً من مرحلة المناقصة، وكيفية توزيع التكلفة المتكبدة فيما يتصل بمرحلة المناقصة، وملكية شركة المشروع، والمشاركة في إدارة شركة المشروع شركة (ر) إلخ....

ويلاحظ بأنه لم يتم تحقيق أي إيرادات من المناقصة حيث تعاقدت شركة (ر) بصورة منفصلة مع الجهات المتقدمة للمناقصة بشأن الخدمات المتنوعة المطلوبة للمشروع (عن طريق اتفاقية الشركاء).

وفي ضوء ما سبق، يجب عدم الإشارة إلى شركة (ي) وشركة (ب) على أنهم كونسورتيوم يقوم بأي نشاط خاضع للضريبة في المملكة العربية السعودية، وبالتالي لا تنطبق متطلبات التسجيل أو متطلبات النظام الضريبي السعودي الأخرى على شركة (ي) وشركة (ب).

### ٢) شركة (ب) لا تعتبر منشأة دائمة في المملكة العربية السعودية

#### إجراء المصلحة:

لقد اعتبرت المصلحة أن شركة (ب) تشكل منشأة دائمة في المملكة العربية السعودية للأغراض الضريبية عند قيامها بتقديم خدمات التطوير. وعلاوة على ذلك، لم تبد المصلحة أسباب عدم تطبيق اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية وجمهورية كوريا على شركة (ب).

## وجهة نظر شركة ( ب )

لا توافق شركة (ب) على وجهة نظر المصلحة واعتبارها شخناً مكلّفاً بالضريبة في المملكة العربية السعودية، أو أنها تمارس أعمالاً في المملكة العربية السعودية من خلال منشأة دائمة، وتود الإفادة بالآتي:

### ١) نطاق ومكان تنفيذ خدمات التطوير:

١/١ إن نطاق خدمات التطوير المقدمة من قبل شركة (ب) مبين في الفقرة (٣) من جدول (٩) في اتفاقية الشركاء، وقد تم شرح هذا النطاق من خلال ما قدمناه بموجب خطابنا رقم ١٣/٥٠١٣/٢٢ بتاريخ ٢٠١٣/٦/٢٢م. وفي هذا الصدد نقدم أدناه ملخصاً لما ورد في ذلك الخطاب:

خلال مرحلة إنشاء وتطوير المشروع، طلبت الشركة المساعدة من أطراف ثالثة في العديد من المهام، مثل تجهيز مقاولي الإنشاءات وتجهيز التمويل اللازم للمشروع، والأمور المالية والقانونية وغيرها من الأمور الفنية والإدارية للمشروع. وبالتالي يجب اعتبار الخدمات التي تتعلق بتحديد واختيار وتقييم وتنسيق ونقل كل الموارد إلى المشروع، وتحقيق هذا المشروع في أرض الواقع خدمات تطوير.

الجدير بالذكر أن خدمات التطوير في قطاع الطاقة تمثل مفهومًا صناعيًا متعارفًا عليه وشائعًا في معظم مشاريع الطاقة المستقلة، والبنية التحتية التي تنفذ حالياً أو مستقبلاً في المملكة العربية السعودية.

٢/١ طبيعة وكيفية تقديم هذه الخدمات من قبل شركة (ب) هي كما يلي:

| المساعدات التي تقدمها ( ب ) لشركة ( ر ) فيما يتعلق بـ                    | كيفية تقديم الخدمات  |
|--|--|
| • تقديم المساعدة في تعيين مقاول المشروع                                  | • قام الموظفون بشركة ( ب ) في كوريا بالتنسيق مع موظفي (س)،(ص) الصين، بزيارة المقاولين المذكورين أعلاه لتقييم تعيينهم كمقاولي التشييد للمشروع، كما ساعدوا في إعداد عروض العمل بما في ذلك تقييم تفصيلي للمعدات والجوانب الأخرى |
| • تقديم المساعدة في ترتيب التمويل من المقرضين                            | • قام الموظفون بشركة ( ب ) في كوريا بالتنسيق مع موظفي بنك(ش) (المملكة المتحدة)، بنك (ك) (الصين)، وبنك (ن) (المملكة المتحدة) لتسهيل ترتيبات التمويل   |
| • تقديم المساعدة فيما يتعلق بالحصول على التغطية التأمينية لاتفاقية القرض | • قام الموظفون بشركة ( ب ) في كوريا بالتنسيق مع موظفي شركة..... بكوريا لتسهيل الحصول على التغطية التأمينية لاتفاقية القرض  |
| • تقديم المساعدة فيما يتعلق بتعيين مستشارين متنوعين في المشروع           | • قام الموظفون بشركة ( ب ) في كوريا بتقييم مختلف الاستشاريين فيما يتعلق بمتطلبات المشروع   |
| • تطوير النموذج المالي للمشروع والمبادئ التوجيهية للمشروع                | • قام الموظفون بشركة ( ب ) في كوريا بعقد اجتماعات داخلية للتخطيط الاستراتيجي   |

يلاحظ من الملخص أعلاه، أن الخدمات نفذت بالكامل خارج المملكة العربية السعودية من خلال التنسيق مع المورد/المقاولين، والمؤسسات المالية الموجودة خارج المملكة العربية السعودية لمساعدة شركة(ر) في تطوير وإنشاء المشروع مستقبلاً.

٣/١ على الرغم من أن ممثلي/ موظفي شركة (ب) قاموا بعدة زيارات إلى المملكة العربية السعودية، إلا أن هذه الزيارات كانت على مستوى عالٍ لعقد اجتماعات تتعلق بمناقشة سير العمل في المشروع. في هذا الصدد، قدمت شركة (ب) بموجب خطابنا رقم ٢٠١٣/٥٢٥٢ بتاريخ ٢٠١٣/٧/١١م تفاصيل الموظفين الذين قدموا لزيارة المملكة العربية السعودية (إضافة إلى صور جوازاتهم) أثناء فترة خدمات التطوير المقدمة إلى شركة(ر).

**٢) عدم وجود منشأة دائمة بموجب نظام الضريبة المحلي واتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية وجمهورية كوريا:**

١/٢ تؤكد شركة (ب) أنه لم يكن لديها منشأة دائمة في المملكة العربية السعودية ضمن أحكام المادة (١/٥) على (٣/٥) (المنشأة الدائمة)، من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية وجمهورية كوريا، أو بموجب المادة (٤) (المنشأة الدائمة) لنظام الضريبة السعودي خلال فترة تقديم خدمات التطوير وفقاً للتحليل أدناه:

| تؤكد (ب) ما يلي:   | أحكام المادة (٥) (المنشأة الدائمة) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية وكوريا                       | أحكام المادة (٤) (المنشأة الدائمة) لنظام الضريبة السعودي  |
|--|---|---|
| لم يكن ل (ب) مكان ثابت / دائم لإدارة الأعمال في المملكة العربية السعودية   | ١/٥ مكان ثابت للعمل التجاري   | أ/٤ مكان دائم للنشاط  |
| لم يكن لدى (ب) فرع، أو مكان الإدارة، مصنع ... إلخ  | ٢/٥ مكان الإدارة، فرع أو مكتب أو مصنع، أو ورشة عمل، أو محجر ... إلخ   | ب/٤ تواجد فرع للشركة  |
| لا ينطبق، حيث إن تقديم الخدمات لا تتطلب هذه المرافق  | ٣/٥ (أ) البناء والتشييد والتجميع، موقع للتثبيت والخدمات الإشرافية ذات العلاقة   | ب/٤ البناء والتشييد والتجميع، موقع للتثبيت والخدمات الإشرافية ذات العلاقة   |
| لم يكن لدى (ب) أي وكلاء في المملكة العربية السعودية ضمن معنى هذه الأحكام   | ٥/٥ مباشرة العمل من خلال وكيل (من وضع غير مستقل)  | أ/٤ مباشرة العمل من خلال وكيل غير مستقل   |
| لا ينطبق   |   | ب/٤ قاعدة ثابتة يمارس منها الشخص الطبيعي غير المقيم العمل   |
| قدمت (ب) خدمات التطوير من قبل موظفي (ب) من خارج المملكة العربية السعودية، وكان بعض الموظفين يحضرون اجتماعات عمل ريفية المستوى في المملكة العربية السعودية، ومدة بقاء هؤلاء الموظفين في المملكة العربية السعودية أقل من (١٨٣) يومًا | ٣/٥ (ب) القيام بالخدمات من خلال موظفين أو عاملين آخرين داخل المملكة العربية لفترة تزيد على ١٨٣ يومًا خلال فترة اثني عشر شهرًا |   |
| لا ينطبق حيث إنه لا يوجد كونسورتيوم بين شركة (ب) وأي طرف آخر، كما ورد في الفقرة (١) أعلاه  | لا تنطبق بموجب اتفاقية منع الازدواج الضريبي   | د/٤ المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل غير المقيم العضو في ائتلاف تنطبق عليه حالة المنشأة الدائمة |

٢/٢ من الملخص أعلاه، يلاحظ أن شركة (ب) لم يكن لديها أي مكان ثابت للعمل في المملكة العربية السعودية، كما أن الخدمات قدمت من خارج المملكة العربية السعودية، كما هو مبين أعلاه. علماً بأن زيارات كبار موظفي شركة (ب) كانت على مستوى عالٍ لعقد اجتماعات تتعلق بمناقشة سير العمل في المشروع.

وبالتالي، يجب عدم اعتبار هذا الأمر بمثابة خدمات قدمت داخل المملكة العربية السعودية، وبغض النظر عن طبيعة ومدة الزيارة، فإن مدة بقاء موظفي شركة (ب) في المملكة العربية السعودية لم تتجاوز (١٨٣) يومًا في فترة ١٢ شهرًا، كما هو منصوص عليه في اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية وجمهورية كوريا. وقدم المكلف تفصيلاً بعدد أيام إقامة موظفي شركة (ب) في المملكة العربية السعودية عند تقديم خدمات التطوير.

في هذا الصدد، فإن الشركة قدمت من قبل إقراراً بأن شركة (ب) ليس لديها منشأة دائمة في المملكة العربية السعودية وفقاً للمادة (0) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية وجمهورية كوريا، علاوة على ذلك فإن شركة (ب) مقيمة في جمهورية كوريا طبقاً للمادة (٤) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية وجمهورية كوريا. وقدم المكلف شهادة الإقامة الضريبية الصادرة من سلطات الضرائب الكورية.

٣/٢ عدم خضوع الدخل المتحقق من خدمات التطوير للضريبة

١/٣/٢ طبقاً للمادة (٧) "أرباح الأعمال" من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية وجمهورية كوريا، لا تخضع الجهة الكورية المقيمة للضريبة في المملكة العربية السعودية ما لم تمارس الجهة الكورية المقيمة نشاطاً من خلال منشأة دائمة في المملكة العربية السعودية.

على ضوء الحقائق المبينة في الفقرات (١/٢) و(٢/٢) أعلاه، سيلادحظ أن شركة (ب) ليس لها منشأة دائمة طبقاً لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية وجمهورية كوريا.

٢/٣/٢ ووفقاً للمادة (٣٥) "الاتفاقيات الدولية" من النظام الضريبي السعودي عند تعارض شروط معاهدة أو اتفاقية دولية، تكون المملكة طرفاً فيها مع مواد وأحكام هذا النظام، تسري شروط المعاهدة أو الاتفاقية الدولية.

عليه، ووفقاً لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية وجمهورية كوريا، لا تخضع شركة (ب) لأية ضرائب في المملكة العربية السعودية؛ وذلك لأن خدمات التطوير تشكل جزءاً من أرباح الأعمال في إطار مفهوم المادة (٧) "أرباح الأعمال"، علاوة على أن هذه الأرباح لم تنشأ نتيجة لممارسة نشاط في المملكة العربية السعودية من خلال منشأة دائمة في المملكة العربية السعودية.

**٣) الربط الضريبي من قبل المصلحة نتج عنه ربط الضريبة مرتين على الدخل:**

**إجراء المصلحة:**

اعتبرت المصلحة أن شركة (ب) تمارس نشاطاً تجارياً في المملكة العربية السعودية من خلال منشأة دائمة، وفرضت ضريبة عليها طبقاً للخطاب رقم ١٤٣٥/١٦/٢١٣٠ بتاريخ ١٤٣٥/٤/٤هـ.

**وجهة نظر شركة (ب):**

١- شركة (ب) مقيمة في جمهورية كوريا، وتخضع أرباحها العالمية لضريبة الدخل في جمهورية كوريا طبقاً لنظام الضريبة الكوري، واتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية وجمهورية كوريا.

وفي حالة أن شركة (ب) تمارس نشاطاً تجارياً في المملكة العربية السعودية، من خلال منشأة دائمة في المملكة العربية السعودية، وفقاً لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية وجمهورية كوريا، فإنها تخضع للضريبة ولكن بالقدر الذي يمكن أن ينسب منه إلى تلك المنشأة الدائمة فقط.

٢- وفيما يتصل بما ورد أعلاه، عندما يكون هناك ازدواج ضريبي، تنص اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية وجمهورية كوريا على الآتي:

" المادة (٢٣) أساليب إزالة الازدواج الضريبي

## تتم إزالة الازدواج الضريبي كما يلي:

### في حالة كوريا:

بمقتضى أحكام القانون الضريبي الكوري الذي يجيز الضرائب الواجبة الدفع في أي دولة أخرى غير كوريا، كخصم من الضريبة الكورية، بما لا يؤثر على المبدأ العام لهذه الاتفاقية.

عندما يحصل مقيم في كوريا على دخل من المملكة العربية السعودية، يخضع للضريبة في المملكة بموجب قوانينها طبقاً لأحكام هذه الاتفاقية، يجوز خصم مبلغ الضريبة السعودية الواجبة الدفع فيما يتصل بذلك الدخل، كخصم من الضريبة الكورية الواجبة الدفع المفروضة على ذلك المقيم، على ألا يتجاوز مبلغ الخصم ذلك الجزء من الضريبة الكورية التي احتسبت قبل منح الخصم، وبما يتناسب مع ذلك الدخل."

ومما سبق يتضح أنه يجوز للمقيم الكوري خصم الضريبة المسددة في المملكة العربية السعودية عن الدخل المحقق من المملكة العربية السعودية، وفقاً لاتفاقية منع تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية وجمهورية كوريا.

٣- في الحالة أعلاه، وكما هو مذكور في الفقرة (٢) وطبقاً للتفسير المحدد لأحكام اتفاقية منع تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية وجمهورية كوريا، لا تخضع شركة (ب) للضريبة في المملكة العربية السعودية، وذلك لأنها لا تمثل منشأة دائمة في المملكة العربية السعودية لتقديم خدمات التطوير.

عليه، ووفقاً للمادة (٢٣) "أساليب إزالة الازدواج الضريبي" مقروعة مع المادة (٧) "أرباح الأعمال"، فإن شركة (ب) يمكن ألا يكون بمقدورها المطالبة بخصم الضرائب المسددة في المملكة العربية السعودية؛ وذلك لأن الدخل المحقق من خدمات التطوير لا يخضع أصلاً للضريبة وفقاً لاتفاقية منع تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية وجمهورية كوريا.

على ضوء ما ذكر أعلاه، سيلادظ أن فرض الضريبة في المملكة العربية السعودية على شركة (ب)، بشأن الدخل المحقق من خدمات التطوير في حالة عدم وجود منشأة دائمة في المملكة العربية السعودية سيؤدي إلى ازدواجية في الضريبة على نفس الدخل، أولاً بإخضاع الدخل من خدمات التطوير للضريبة في جمهورية كوريا، وثانياً برفض السلطات في جمهورية كوريا خصم الضرائب المسددة في المملكة العربية السعودية (في حالة سدادها).

٤- إن ازدواجية فرض الضريبة على الدخل للمعاملات بين الجهات المقيمة في المملكة العربية السعودية وجمهورية كوريا، تتعارض مع مبادئ الاتفاقية الضريبية المبرمة بين البلدين، وبالتالي فإن إجراء المصلحة المتمثل في فرض الضريبة في المملكة العربية السعودية على شركة (ب) ليس مبرراً.

### ٤) أسس المصلحة في الربط الضريبي:

مع عدم الإخلال بما ورد في الفقرات (١) و(٢) و(٣) أعلاه بشأن اعتراض الشركة على المصلحة، والتي اعتبرت بموجبه أن شركة (ب) قدمت خدمات التطوير من خلال منشأة دائمة في المملكة العربية السعودية، نود الإفادة أن شركة (ب) تحتفظ بحقها في تقديم المزيد من المذكرات والمعلومات للاعتراض على ربط المصلحة مثل:

### أ) أسس تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة للأغراض الضريبية في المملكة العربية السعودية

#### إجراء المصلحة

احتسبت المصلحة نسبة ٢٥% من الدخل المحقق لشركة (ب)، باعتباره إيرادات خاضعة للضريبة، وفرضت ضريبة دخل عليه، حيث لم تبد المصلحة أي أسباب لهذا الإجراء.



## وجهة نظر شركة (ب)

١/٢ يفيد بالآتي:

الفقرة (١٠) من المادة (٥) من نظام ضريبة الدخل "مصدر الدخل"

"إذا كان الدخل يعود إلى منشأة دائمة لغير مقيم موجودة في المملكة، بما في ذلك الدخل من مبيعات في المملكة لبضائع من نفس النوع أو مشابهة للبضائع التي يبيعها غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة، والدخل الناشئ عن تقديم خدمات أو أداء نشاط آخر في المملكة من نفس طبيعة النشاط الذي يؤديه غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة، أو نشاط مشابه له".

الفقرة (ج) من المادة (٦) من نظام ضريبة الدخل "الوعاء الضريبي"

"الوعاء الضريبي لغير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة العربية من خلال منشأة دائمة هو دخله الخاضع للضريبة، الناتج عن نشاط تلك المنشأة أو المرتبط بها، محسوماً منه المصاريف الجائزة بمقتضى هذا النظام".

الفقرة (١) من المادة (٧) من اتفاقية منع تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية وجمهورية كوريا "أرباح الأعمال".

"تخضع الأرباح العائدة لمشروع دولة متعاقدة للضريبة في تلك الدولة فقط، ما لم يباشر المشروع نشاطاً في الدولة المتعاقدة الأخرى، عن طريق منشأة دائمة فيها. فإن باشر المشروع نشاطاً كالمذكور آنفاً، فإنه يجوز فرض الضريبة على أرباح المشروع في الدولة المتعاقدة الأخرى، ولكن بالقدر الذي يمكن أن ينسب منه إلى تلك المنشأة الدائمة فقط".

سيلاحظ من الأحكام أعلاه، الواردة في نظام ضريبة الدخل واتفاقية منع تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية وجمهورية كوريا، أن أرباح غير المقيم الذي يمارس نشاطاً من خلال جهة غير مقيمة في المملكة العربية السعودية يمكن أن تفرض عليها ضريبة في المملكة العربية السعودية، ولكن بالقدر الذي يمكن أن ينسب منه إلى تلك المنشأة الدائمة فقط.

لقد اعتبرت المصلحة إجمالي الدخل المحقق لشركة (ب) بأنه خاص بالمنشأة الدائمة، وهو ما يتعارض مع نظام ضريبة الدخل واتفاقية منع تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية وجمهورية كوريا الموقعة بين البلدين.

في هذا الصدد، فإن شركة (ب) تحتفظ بحقها في تقديم المزيد من المعلومات والمذكرات اللازمة للدفاع عن وجهة نظرها.

## ب) فرض غرامات على المبالغ غير المسددة

### إجراء المصلحة

فرضت المصلحة غرامات تتمثل في غرامة عدم تسجيل خلال المواعيد النظامية، وغرامة عدم السداد خلال المواعيد النظامية.

## وجهة نظر شركة (ب)

١/٢ إن الالتزام الضريبي نشأ بسبب الاختلاف في وجهات النظر بين الشركة والمصلحة، وليس بسبب التهرب من الضريبة. تعتقد شركة (ب) أن فرض غرامة على الضريبة الناتجة من إجراء المصلحة بسبب تفسير النظام الضريبي وأحكام الاتفاقية الضريبية يتناقض مع التعميم رقم (٣) لسنة ١٣٧٩هـ، والذي ينص على الآتي:

"يكفي أن يقوم المكلف بالعمل الواجب عليه في الميعاد المحدد بالقانون لكي ينجو من توقيع الجزاء عليه بغرامة التأخير. ولا عبرة بما تظهره التدقيقات من استحقاق ضرائب أخرى نتيجة خطأ غير مقصود في الأرقام أو خطأ في التطبيق أو لبس في المبدأ...".

كما ينص التعميم أيضاً على "أن القانون لا يفترض في الممول الكمال والعصمة من الخطأ بحسن نية، ولم يفرض الجزاء على من يخفق في البحث وتلزمه الحجة، وإنما فرض الجزاء على مخالفة القانون وإهمال تنفيذه عن قصد وسوء نية".

مما تقدم، فإن الشروط الواجب توفرها لتلافي فرض غرامات تأخير هي:-

- وجود خلاف فني واختلاف في وجهات النظر بين المكلف والمصلحة.
- تصرف المكلف بحسن نية.
- حتى في حالة وجود لبس لدى المكلف في تفسير الأنظمة، فإنه يجب عدم فرض غرامة تأخير إذا ما تصرف المكلف بحسن نية.

٢/٢ تعتقد شركة (ب) أنه وفي حالة صحة تفسير المصلحة للنظام الضريبي والاتفاقية الضريبية بين المملكة العربية السعودية وجمهورية كوريا، فإن الضريبة غير المسددة ناتجة عن الخلاف في وجهات النظر بين شركة (ب) والمصلحة.

لقد خاطبت الشركة المصلحة للحصول على تأكيد بشأن تطبيق مزاي الاتفاقية الضريبية، حيث تم تزويد المصلحة بكافة التفاصيل اللازمة بشأن طلب شركة (ب)، وبالتالي يلاحظ أن الشركة المذكورة تعاملت بنوايا حسنة في هذا الشأن، عليه يجب عدم فرض غرامة في مثل هذه الحالة.

لقد تم تأييد نفس هذا المبدأ من قبل اللجنة الاستئنافية الضريبية (القرار رقم ١٣٣٣ لسنة ١٤٣٤هـ، والقرار رقم ١٣٥٥ لسنة ١٤٣٥هـ)، حيث أقرت اللجنة بأن غرامة التأخير تحتسب من تاريخ صدور قرار نهائي، وليس من تاريخ تقديم الإقرار.

٣/٢ إضافة إلى ذلك تنص الفقرة (أ) من المادة (٦٦) من النظام الضريبي على الآتي:

"يجوز للمكلف الاعتراض على ربط المصلحة خلال ستين يوماً من تسلم خطاب الربط، ويصبح الربط نهائياً والضريبة واجبة السداد إذا وافق المكلف على الربط، أو لم يعترض عليه خلال المدة المذكورة".

عليه، فإن الضريبة التي فرضتها المصلحة لا تصبح واجبة السداد، ما لم تستكمل إجراءات الاعتراض ويصدر قرار نهائي في هذا الشأن.

#### **(ب) وجهة نظر المصلحة:**

تم الربط على المكلف بالأسلوب التقديري، وذلك لعدم تقديم المكلف لإقراره الضريبي للمصلحة، وذلك عن المبالغ المدفوعة له لقاء تقديم خدمات التطوير المقدمة لشركة (ر)، وتمت مطالبته بالضريبة طبقاً لما ورد في الفقرة (ج) من المادة الثانية من نظام ضريبة الدخل، وهو الخضوع لضريبة الدخل باعتباره شخصاً غير مقيم يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة، وتتم محاسبته عن تلك المبالغ طبقاً لأحكام المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية بنسبة ٢٠% على الخدمات الفنية والاستشارية.

حيث إن خدمات التطوير التي قدمتها شركة (ب) لشركة (ر) هي خدمات متنوعة ذات طبيعة فنية واستشارية تتعلق بالعديد من الجوانب القانونية والمالية والفنية وخدمات الإسناد للمشروع، كما يتطلب ذلك تنفيذ جزء من هذه الخدمات داخل المملكة، ومما يؤكد ذلك هو أن خدمات التطوير امتدت إلى ما بعد التشغيل التجاري للمشروع حسبما تنص عليه الفقرة (٨ - ٤) من اتفاقية التطوير المشتركة الموقعة بين (ر) و (ب) بتاريخ ٢٣/١١/٢٠٠٨م، والتي تقضي بأنه يحق لشركة التطوير استلام أتعاب إدارية سنوية اعتباراً من تاريخ التشغيل التجاري للمصنع + ١٠ سنوات على شكل أقساط ربع سنوية متأخرة، وعليه فإن المصلحة تتمسك بصحة اجرائها المبني على المواد النظامية وطبيعة بنود العقد.

## رأي اللجنة:

بعد الاطلاع على وجهة نظر كل من الطرفين والمذكرة الإضافية المقدمة من المكلف، وبالرجوع إلى المادة الخامسة فقرة (أ/٣) من اتفاقية حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة جمهورية كوريا التي نصت على: "أن المنشأة الدائمة تشمل مشروع تجميع أو تركيب أو أعمال إنشائية متعلقة بها، لكن بشرط أن يستمر مثل هذا الموقع أو المشروع، أو تلك الأعمال مدة تزيد على ستة أشهر".

وبما أن المشروع الذي تم القيام به يزيد عن المدة المذكورة، واستناداً إلى المادة الخامسة والثلاثين من نظام ضريبة الدخل، والتي تنص على سريان شروط المعاهدة والاتفاقية الدولية عند تعارضها مع مواد وأحكام هذا النظام، مما ترى معه اللجنة تأييد وجهة نظر المصلحة في اعتبار شركة (ب) منشأة دائمة، وتسري عليها أحكام نظام ضريبة الدخل.

**ولكل ما تقدم، تقرر لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الأولى ما يلي:**

**أولاً: قبول الاعتراض من الناحية الشكلية.**

**ثانياً: وفي الناحية الموضوعية**

تأييد وجهة نظر المصلحة في اعتبار شركة (ب) منشأة دائمة، وتسري عليها أحكام نظام ضريبة الدخل.

ويمكن الاعتراض على هذا القرار بموجب عريضة مسببة تقدم إلى اللجنة الاستئنافية الزكوية الضريبية خلال ستين يوماً من تاريخ استلامه، وعلى المكلف سداد المستحق عليه تطبيقاً لهذا القرار، أو تقديم ضمان بنكي بنفس المبلغ خلال الفترة لأجل قبول استئنافه.

**والله الموفق**