

(القرار رقم ١٦ لعام ١٤٣٨هـ)

الصادر من لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية

بشأن اعتراض شركة (أ)

برقم (٢١) لعام ١٤٣٦هـ

على رفض الهيئة العامة للزكاة والدخل طلب استرداد ضريبة الاستقطاع

على المبالغ المدفوعة إلى شركة (ب)، للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م

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

ففي يوم الأربعاء ١٤٣٨/٠٧/٢٩هـ انعقدت لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية بالدمام بمقرها بفرع الهيئة العامة للزكاة والدخل بالدمام المشكلة على النحو التالي:

١. الدكتور..... رئيساً
٢. الدكتور..... نائب الرئيس
٣. الدكتور..... عضواً
٤. الدكتور..... عضواً
٥. الأستاذ..... عضواً
٦. الأستاذ..... سكرتيراً

وقد حضر جلسة الاستماع المنعقدة بتاريخ ١٤٣٨/٠٣/٢٨هـ وممثلين عن المكلف، كما حضر..... و..... وممثلين عن الهيئة للنظر في الاعتراض المقدم من المكلف/ شركة (أ)، على رفض الهيئة العامة للزكاة والدخل طلب استرداد ضريبة الاستقطاع على المبالغ المدفوعة إلى شركة (ب) للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م، ويعترض المكلف على:

- رفض استرداد ضريبة الاستقطاع

وقد ناقشت اللجنة الاعتراض المرفوع إليها بموجب خطاب سعادة مدير عام الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم ١٤٣٦/١٦/٨٠٦٥ وتاريخ ١٤٣٦/١٢/٠٢هـ على النحو الآتي:

أولاً: الناحية الشكلية:

أبلغت الهيئة المكلف برفض طلب الاسترداد بخطابها رقم ١٤٣٦/١٦/١٣٤٣ وتاريخ ١٤٣٦/٠٢/٢٣هـ، وقد اعترض المكلف على هذا الخطاب بخطابه المقيد لدى الهيئة برقم ١٤٣٦/١٦/١٢٨٨٩ وتاريخ ١٤٣٦/٠٤/١٤هـ، وبذلك يكون الاعتراض مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه خلال الأجل المحدد بستين يوماً من تاريخ الإبلاغ بخطاب الهيئة وفقاً للمادة الأولى من القرار الوزاري المعدل رقم ٩٦١/٣٢ وتاريخ ١٤١٨/٤/٢٢هـ.

ثانيًا: الوقائع:

خلال جلسة الاستماع سألت اللجنة الحاضرين إذا كان لديهم أي إضافة على المذكرات المرفوعة للجنة: فأجاب ممثل المكلف: نقدم مذكرة إضافية تتكون من ثمان صفحات مع مرفقاتها مع ملاحظة أن الشركة الأجنبية شركة (ج) تغير اسمها إلى (د)، كما زودا اللجنة بعقد تأسيس شركة (أ) بالإضافة إلى صورة من السجلات التجارية والقوائم المالية للفترة من ٢٠١١/١٠/٣٠م حتى ٢٠١٢/١٢/٣١م وبيان بمبالغ الاستقطاع المدفوعة للهيئة، وتم تزويد ممثلي الهيئة بنسخة من مذكرة المكلف فعلقوا قائلين: ورد في الصفحة رقم (٣) من المذكرة المقدمة من ممثلي المكلف " لم تختلف الهيئة مع تأكيد (أ) من أن موظفي (ب) لم يبقوا في السعودية لمدة أكثر من (١٨٣) يومًا خلال فترة (١٢)", بل إن وجهة نظر الهيئة تؤكد على وجودهم أكثر من هذه المدة حيث إن طبيعة العقد ومهام المقاول ومنها إنشاءات ضخمة ودمج لمشروعات بتروكيماوية مع مصفاة، كل هذه الأعمال تتطلب وجودًا فعليًا ومباشرًا طوال مدة العقد من ٢٠٠٨م حتى عام ٢٠١٢م لمباشرة هذا العمل، ثم علق ممثل المكلف: إن الخدمات التي تم تقديمها من شركة (ج) إلى شركة (أ) عبارة عن خدمات استشارية وليست ذات طبيعة إنشائية ونود التأكيد بأن موظفي (ج) لم يبقوا في السعودية لمدة أكثر من (١٨٣) يوم خلال (١٢) شهر، فعلق ممثلوا الهيئة: نأمل الرجوع إلى وجهة نظر الهيئة الواردة في مذكرة الاعتراض المرفوعة للجنة فيما يتعلق بطبيعة العقد ومهام المقاول.

وجاء في المذكرة المقدمة من ممثل المكلف خلال الجلسة " نشير إلى خطاب لجنتم الموقرة رقم ٢٨/٥٠٠ بتاريخ ١٤٣٨/٢/٨هـ (الموافق ٨ نوفمبر ١٤٣٨هـ) والمتضمن تحديد جلسة في يوم الثلاثاء الموافق ١٤٣٧/٣/٢٨هـ (الموافق ٢٧/١٢/٢٠١٦م) عند الساعة السابعة مساءً لمناقشة الاعتراض المقدم من شركة (أ) بالنيابة عن شركة (ج) فيما يتعلق بالبنود التالية:

عدم موافقة الهيئة على طلب استرداد ضرائب الاستقطاع البالغة ٣٣٠,١٧٦,٣ ريالاً سعودي المقدم من (أ) و(ب) تطبيقاً لأحكام اتفاقية منع الازدواج الضريبي الموقعة بين المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة.

قرار الهيئة الموقرة بأن نطاق العمل تحت العقد رقم المنفذ خارج المملكة يخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية من خلال منشأة دائمة اعتبارية، بدلاً عن تمتعه بإعفاء من الاستقطاع الضريبي في المملكة العربية السعودية بموجب فهم (أ) و(ب) لأحكام اتفاقية منع الازدواج الضريبي الموقعة بين المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة.

لقد تم تعييننا لتمثيل (أ) و(ب) لتقديم الاعتراض للجنتم الموقرة بموجب خطاب التفويض المرفقة في (الكشف رقم ١)، مع ملاحظة أنه تم تغيير اسم شركة (ج) إلى (د) بتاريخ ١٦ يناير ٢٠١٥م. وإن المستندات المؤيدة لتحويل اسم الشركة من (ج) إلى (د) مرفقة لسعادتكم في (الكشف رقم ٢) للاطلاع عليها.

ويقوم عملنا بموجب هذه المذكرة بالرد على وجهة نظر الهيئة حول الاعتراض، حيث قامت الهيئة بعرضها بموجب خطابها المقدم لسعادتكم برقم ١٤٣٦/١٦/٨٠٦٥ بتاريخ ١٤٣٦/١٢/٢هـ (الموافق ١٥ سبتمبر ٢٠١٥م) مرفق صورة في (الكشف رقم ٣). نرجو من سعادتكم قراءة هذه المذكرة جنبًا إلى جنب مع الخطابات التالية، حيث قامت (أ) بتوضيح وجهة نظرها بشكل مفصل فيما يتعلق بحق (ب) باسترداد الضريبة:

خطاب رقم ١٤/٢٨٠٧ح بتاريخ ١٤/٤/١٤٣٦هـ (الموافق ٣ فبراير ٢٠١٥م) - مرفق صورة في (الكشف رقم ٤).

خطاب رقم ١٤/٢٠٤٥ بتاريخ ١٨/١٢/١٤٣٥هـ (الموافق ١٢ أكتوبر ٢٠١٤م) - مرفق صورة في (الكشف رقم ٥).

١. ملاحظات الهيئة على الناحية الشكلية للاعتراض:

ذكرت الهيئة في مذكرتها المقدمة لسعادتكم ما يلي:

" الاعتراض مقبول من الناحية الشكلية مع تحفظ المصلحة بتطبيق ما ورد في البند (هـ) من المادة (٦٨) من نظام ضريبة الدخل التي نصت على أنه إذا دفع مبلغ إلى غير مقيم واستقطعت الضريبة عنه وفقاً لأحكام هذه المادة تكون تلك الضريبة نهائية وعدم إعدام أي مبلغ سددت للضريبة وفقاً لهذه المادة "

في هذا الخصوص، يود عملاؤنا التقدم بما يلي:

إن شركة (أ) ومكتب (ظ) يعملون بموجب تعليمات من (ب) بناءً على تعليمات الهيئة بأن يكون المستقطع جزءاً من عملية الاسترداد. في حال قيام الهيئة بإرجاع المبلغ إلى (أ) ستقوم (أ) بتحويل هذا المبلغ إلى (ب) .

لا تخضع الدفعات إلى (ب) لضرائب الاستقطاع بموجب الاتفاقية بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وشمال أيرلندا لتجنب الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي فيما يتعلق بضرائب الدخل والضرائب الرأسمالية "اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي". حيث إن إخضاع هذه الدفعات للضريبة يتعارض مع ما ورد في أحكام الاتفاقية المذكورة. بناءً على المادة ٣٥ من النظام الضريبي، عند تعارض شروط معاهدة أو اتفاقية دولية تكون المملكة طرفاً فيها مع مواد وأحكام النظام الضريبي، تسري شروط المعاهدة أو الاتفاقية الدولية.

وفقاً للبروتوكولات المنشئة من قبل الهيئة بموجب تعميمها رقم ١٩/٣٢٢٧ بتاريخ ١٤٣١/٦/٩ هـ (الموافق ٢٣ مايو ٢٠١٠م) (كشف رقم ٦)، يتوجب على (أ) أن تستقطع الضريبة من واقع نسبة الضريبة كما في نظام ضريبة الدخل ودفع هذا المبلغ المستقطع للهيئة ومن ثم تقديم طلب استرداد هذا المبلغ. وعليه يتم دفع مبالغ ضرائب الاستقطاع للهيئة لتتوافق مع توجيهات الهيئة المذكورة في التعميم أعلاه.

إن المادة المشار إليها من قبل الهيئة لا تمنع المكلف من طلب استرداد المبالغ المدفوعة للهيئة عندما لا تنطبق ضريبة الاستقطاع من البداية كما في حالة (ب). إن الموقف في هذا الاعتراض هو أن الدخل الذي تجنيه (ب) من العقد مع (أ) لا تنطبق عليه ضرائب الاستقطاع أو ضرائب الدخل.

وتجدر الإشارة بأن هذا الاعتراض تم تقديمه بما يتوافق مع تدابير الاعتراض المتوفرة ل(ب) بموجب النظام الضريبي المحلي. كما أن (ب) يحق لها البدء في إجراءات الاتفاق المتبادل بموجب المادة ٢٥ من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي.

٢. نطاق العمل الفعلي بموجب العقد:

حددت الهيئة نطاق العمل في مذكرتها للجنة حسبما ورد في الفقرة (٣) من الجدول (ب) من العقد. في هذا الخصوص من المفيد الإشارة لسعادتكم بأن نطاق العمل الفعلي المنفذ تم تحديده من قبل (أ) بالكشف رقم (٣) من خطاب (ظ) المقدم للهيئة برقم ١٤/٢٨٠٧ ج حيث أكدت (أ) بأن العمل تم تنفيذه خارج المملكة العربية السعودية فيما عدا بعض الزيارات إلى المملكة لتنسيق العمل مع مقاولي الإنشاءات ومقاولين آخرين استخدمتهم (أ). كما أكدت (أ) أيضاً بأن موظفي (ب) لم يقوموا بزيارة المملكة أو البقاء بها لمدة تزيد عن ١٨٣ يوماً خلال أي فترة ١٢ شهراً فيما يتعلق بتنفيذ العقد. مرفق صورة من تأكيد (أ) في (الكشف رقم ٧).

٣. تفسير الأمم المتحدة للفقرة الفرعية ٣ - ب من المادة الخامسة:

قامت الهيئة في مذكرتها بشرح أنها اعتمدت على تفسير الأمم المتحدة للفقرة ٣ - ب من المادة الخامسة من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي، وأضافت ما يلي:

" تفسير الحكم الوارد في هذه الفقرة الفرعية يعني أن استمرار الأعمال والخدمات المقدمة لأكثر من ١٨٣ يومًا يعتبر كافيًا لتحقيق شرط وجود منشأة دائمة لغير المقيم في الدولة الأخرى، حيث إن النص اشترط استمرار الأعمال (الأنشطة) في البلد الآخر لمدة محددة ولم يشترط وجودًا فعليًا (ماديًا) لموظفين أو أفراد تابعين له في البلد الآخر..... تم مناقشة هذا التفسير في اجتماعات خبراء الضرائب في الأمم المتحدة خلال السنتين الأخيرتين وأيدته العديد من الدول خصوصًا الدول النامية،

حيث يرى البعض أنه نتيجة للتطور الهائل في مجال أنماط الأعمال عبر الحدود ومع الانتشار الواسع لتقنية المعلومات وكذلك انتشار الاقتصاد الرقمي فقد أصبح أداء الخدمات والأعمال عن بعد أمرًا شائعًا في الآونة الأخيرة. وحيث إن المملكة عضوًا في الأمم المتحدة وهي تعتمد في نموذج الأم المتحدة فإنها تؤيد هذا التفسير والذي يضمن للمكلف تحصيل حقها السيادي (الضريبة) عن الأنشطة التي تتم على أراضيها"،

وأضافت الهيئة بأن (أ) خطت من البداية لشراء الخدمات المنفذة خارج المملكة (من ب)) والخدمات داخل المملكة (من فرع ج)) حيث اعتبرتها الهيئة كخطط ضريبي لتجنب دفع الضرائب في المملكة العربية السعودية".

الرد على وجهة نظر الهيئة:

لم تختلف الهيئة مع تأكيد (أ) بأن موظفي (ب) لم يبقوا في السعودية لمدة أكثر من ١٨٣ يومًا خلال أي فترة ١٢ شهرًا، وبالتالي فإن محاولة الهيئة لإخضاع (ب) للضرائب قائمة فقط على مدة العقد الموقع بين (ب) و(أ).

قبل أن يستعرض عملاؤنا انطباق أحكام اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي على حالتهم، يود عملاؤنا القول بأن النظام الضريبي المحلي في السعودية لا يتضمن مفهوم المنشأة الدائمة الخدمية. بموجب المادة ٤ من النظام الضريبي المحلي في السعودية بعنوان المنشأة الدائمة (كشف رقم ٨)، تعرف المنشأة الدائمة كما يلي:

" 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 كليًا، أو جزئيًا، ويدخل في ذلك النشاط الذي يقوم به غير المقيم من خلال وكيل له".

لم ينظر النظام الضريبي المحلي تحت أي ظرف من الظروف للمنشأة الدائمة بخلاف سياق الوجود المادي والحسي لهيكل مادي وأفراد من مزود الخدمة غير المقيم في المملكة. وقد تم تدعيم هذا الموقف بمفهوم النشاط، حيث تضمن تعريفه في النظام الضريبي المحلي "استخدام المال المنقول وغير المنقول" بموجب المادة (١) من النظام الضريبي. بناءً على المبدأ الراسخ في تطبيق المعاهدات، معاهدات تجنب الازدواج الضريبي لا تقوم بفرض ضرائب غير موجود في النظام المحلي في الدولة المتعاقدة. حيث تستطيع فقط تقييد أو تخصيص الحقوق الضريبية بين الدول المتعاقدة فيما يتعلق بالضرائب الموجودة فقط.

قامت الهيئة بالاعتماد بشكل واضح في موفقتها من قضية عملائنا على محضر الدورة العاشرة للجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية التي عقدت في جنيف خلال الفترة من ٢٧ - ٣١ أكتوبر ٢٠١٤م مرفق صورة من المحضر في (الكشف رقم ٩) مع ترجمة مقتطفة للجزء الذي اعتمدت عليه الهيئة بالإضافة إلى نموذج معاهدة الأمم المتحدة لتجنب الازدواج الضريبي.

كما تلاحظون سعادتك من المحضر المرفق، وافقت لجنة الخبراء على أن التفسير التقليدي للنص الحال للفقرة الفرعية (ب) يتطلب وجود مادي للأفراد في الدولة المصدر، سواء كان ذلك الفرد موظف للشركة أو أحد الأفراد الذين تعينهم الشركات

المقدمة للخدمات حتى يتم خلق منشأة دائمة في تلك الدولة. إن الغالبية العظمى من الدول تعتبر أنه بموجب الفقرة الفرعية (ب)، تشمل عبارة "المنشأة الدائمة" فقط أنشطة الخدمات إذا تم تنفيذها (لنفس المشروع أو لمشروع مرتبط به) من قبل الموظفين أو الأفراد الموجودين فعليًا في الدولة المتعاقدة خلال فترة أو فترات محددة (أي المدة أو المدد التي تزيد عن ١٨٣ يومًا) استنادًا إلى المحضر، إن دليل التفاوض بشأن المعاهدات الضريبية الثنائية بين البلدان المتقدمة والبلدان النامية لعام (١٩٧٩) يشير في الواقع إلى المناقشات التي دارت داخل المجموعة وجعل من الواضح أن رأي الأغلبية هو الذي يجب أن يسود.

أشار محضر الاجتماع إلى أن بعض أعضاء اللجنة (وليس دولًا كما نقلته الهيئة في مذكرتها للجنة) يرون ما يلي:

" إن تطور الاقتصاد الرقمي قد خلق تحديات لتطبيق هذا الحكم. وقد أدى نمو الاقتصاد الرقمي أن تتمكن شركات الدول المتعاقدة من تقديم خدمات في الدولة المتعاقدة الأخرى مع وجود مادي محدود أو دون أي وجود فعلي في تلك الدولة الأخرى. قد تتمكن الشركات الآن من إدارة العديد من المهام مركزيًا التي كانت تتطلب وجودًا فعليًا مركزيًا في السابق، يشعر أعضاء اللجنة بالقلق من أثر هذه التغييرات على تخصيص حقوق فرض الضرائب بين دولة المصدر ودولة الإقامة ".

كما اختتمت لجنة الخبراء بما يلي:

" على كل حال فإن الدول التي ترى أن الحكم الحالي في الفقرة الفرعية (ب) لا يتطلب وجود مادي في بلد المصدر يجب أن توضح هذا التفسير المتباين في إجراءات الاتفاق المتبادل العامة بموجب الفقرة ٣ من المادة ٢٥ (إجراءات الاتفاق المتبادل) الذي سيكون متاحًا للاطلاع العام".

في ضوء ما جاء أعلاه، إن تفسير الأمم المتحدة للفقرة الفرعية من المادة الخامسة المذكورة يتطلب من المملكة العربية السعودية التوصل لإجراء اتفاق متبادل مع حكومة المملكة المتحدة على ما تعتبره حقًا لها في فرض ضرائب على الخدمات المقدمة من المملكة المتحدة إلى كيان مقيم في المملكة العربية السعودية وفقًا لتفسير الأمم المتحدة لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي. حالما يتم التوصل إلى اتفاق من هذا القبيل، (ب) أو أي شركة مقيمة في المملكة المتحدة ستكون قادرة على تجنب الازدواج الضريبي على الدخل الضريبي في السعودية. بموجب الممارسات الحالية للهيئة، سوف ينشأ ازدواج ضريبي على الدخل المتحقق من العقد مع (أ) حيث تم إخضاعه إلى الضريبة في المملكة المتحدة بموجب تأكيد السلطات الضريبية في المملكة المتحدة بالنموذج رقم ق/٧/ب، مرفق صورة في (الكشف رقم ١٠). بالإضافة إلى ذلك، نفهم أن سلطات الضرائب في المملكة المتحدة لن تمنح إعفاء لعملائنا عن الضرائب المقتطعة في المملكة العربية السعودية والتي لحقت بهم عن المدفوعات المحصلة من (أ).

وتجدر الإشارة إلى أن لجنة الخبراء واصلت مناقشتها لهذا الموضوع في دورتها الحادية عشرة التي عقدت في جنيف في الفترة من ١٩ - ٢٣ أكتوبر ٢٠١٥م. وفي ٤ أكتوبر ٢٠١٦م أصدرت الأمم المتحدة " مادة أتعاب الخدمات الفنية " الجديدة من خلال " لجنة الخبراء " ممثلة في " اللجنة الفرعية للمعالجة الضريبية للخدمات " حيث تضمن الإصدار صياغة المادة الجديدة بخصوص المعالجة الضريبية للخدمات. مرفق صورة من إصدار الأمم المتحدة في (الكشف رقم ١١) لسعادتك للاطلاع عليه. ستلاحظون سعادتك من الإصدار المرفق ما يلي:

سوف تخضع الخدمات الفنية لضريبة الاستقطاع فقط في دولة المصدر بنسبة يتم الاتفاق عليها بموجب معاهدة ثنائية.

الخدمات الفنية المقدمة في دولة الإقامة لا تنشئ بأي شكل من الأشكال منشأة دائمة في دولة المصدر.

بناءً عليه، ما لم توافق حكومة المملكة المتحدة على إدراج " مادة رسوم الخدمات الفنية " الجديدة في اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي لا يحق للهيئة أن تفرض ضرائب على الخدمات الفنية/ الاستشارية التي قدمتها (ب) إلى (أ) طالما أن هذه الخدمات لم يتم تنفيذها في المملكة العربية السعودية لفترة تتجاوز (١٨٣) يومًا في أي فترة ١٢ شهرًا.

لا تتفق الشركة مع تصريح الهيئة بأن (أ) وضعت خطأً لتجنب دفع الضرائب في المملكة العربية السعودية بناء على ما يلي:

كما تعلمون سعادتك، تقوم (أ) بإنشاء على مستوى العالم على الإطلاق يتم إنشاؤه في مرحلة واحدة ويتمثل في مصنع إنتاج متكاملة بأعلى المستويات العالمية واستثمار حجمه ٢٠ مليار دولار، مشروع بهذا الحجم يتطلب من (أ) شراء الخدمات المطلوبة من أفضل وأكبر الشركات في العالم. إن قرار (أ) أن تكون مرحلة التصميم التي تقوم بها (ب) في مكاتبها في المملكة المتحدة وموظفي (أ) المنقولين لهذه المكاتب للمراجعة والموافقة على العمل المقدم (كما هو منصوص في المادة رقم ١ و ١/٢ من الجدول (ب) المرفق الثاني من العقد خارج المملكة - الرجاء الرجوع للكشف رقم ١٢) هو قرار تجاري بحت لضمان استلام أفضل الخدمات بتكلفة منخفضة وخاصة إن أخذتم بعين الاعتبار أن (ب) قد قامت بأكثر من ٦٦٠,٠٠٠ ساعة من العمل كما في التاريخ الذي تم فيه إصدار تأكيد (أ) المرفق في (الكشف رقم ١٣). قد لا تتوفر لأي فرع شركة أجنبية بالسعودية الإمكانيات اللازمة لتقديم مثل هذا الحجم من العمل المتطور خلال الفترة الزمنية المطلوبة.

تقوم (أ) بإعادة دفع تكاليف السفر ونقل الموظفين لـ(ب) من أجل الخدمات المقدمة لـ(أ) من المملكة المتحدة بشكل منفصل، قامت (أ) بإرساء العمل داخل المملكة على (هـ) - فرع المملكة العربية السعودية.

من الناحية الجدلية، فإذا اختارت (أ) أداء جميع الأعمال فعلياً في المملكة ليشمل ذلك الخدمات التي قدمتها (ب) في المملكة المتحدة، لتحتم على (أ) دينها تكبد وتحمل جميع التكاليف الإضافية المرتبطة بنقل موظفي (ب) إلى المملكة العربية السعودية وما يرتبط بها من تكاليف أداء هذا العمل ولشملت هذه التكاليف ضمن ما تشمل (ضمنياً) الضرائب التي كان يتوجب أن تتحملها (ب) في المملكة العربية السعودية، وعلاوة على ذلك، أكدت (أ) أيضاً أن أجور الساعات في العقد خارج المملكة تختلف عن أجور الساعات في العقد داخل المملكة.

استناداً إلى محضر الدورة العاشرة للجنة الخبراء، لا يبدو بأن تفسير الأمم المتحدة لتجنب الازدواج الضريبي قد وضع أي وزن جوهري فيما يتعلق بتقسيم العقد من وجهة نظر العملاء أو مكان تنفيذ العمل من قبل الجهات المختلفة العاملة على المشروع حيث إن القضية الرئيسية هنا هي الحد الزمني المحدد بما يزيد عن ١٨٣ يومًا.

الخلاصة الفرعية:

حيث ذكرت الهيئة بأن المملكة العربية السعودية هي عضو في الأمم المتحدة، وبالتالي يجب عليها اتباع تفسير الأمم المتحدة من أحكام اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي، فقد توجب على عملائنا إيضاح أن الموقف الراسخ للأمم المتحدة يقول بأن الخدمات المقدمة دون الوجود المادي للعاملين في دولة المصدر لا تخضع للضريبة في دولة المصدر ما لم يتم التوقيع على اتفاق مشترك لهذا الغرض مع الشريك بالمعاهدة. ينبغي أن يندرج أي اتفاق مشترك من هذا القبيل كبروتوكول معدل في اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي. بقدر ما نعلم، وإن البروتوكول الحالي لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي لا يتضمن أي تفسير متفق عليه بخصوص المادة ٥ (٣) (ب) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي، بناءً عليه يرى عملاؤنا أن (ب) لا يوجد لها منشأة دائمة في المملكة العربية السعودية. وبالتالي يحق لـ(ب) استرداد الضرائب المتقطعة على المبالغ التي دفعتها لها (أ).

٤. تفسير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية:

ذكرت الهيئة بأنها ليست عضوًا في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وبالتالي لا يجب عليها الالتزام بتفسيراتها.

الرد على وجهة نظر الهيئة:

إن الغرض من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي هو تنسيق وتخصيص (أو محاصصة) حقوق الضرائب بين طرفي المعادلة لمنفعة الأعمال والتجارة بينهما عند وجود اختلافات ضريبية. إن إجراءات الاتفاق المشترك ولوائح تجديد المعاهدة وضعت للوصول إلى إجراءات يمكن الاتفاق عليها.

وجهة نظر الهيئة تقترح بأن كل طرف في المعاهدة يمكن أن يطبق أحكام اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي على أساس انتمائه المؤسساتي الأول. ويعني ذلك على سبيل المثال، بأن المملكة المتحدة وكونها بلدًا عضوًا في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية يمكن أن تطبق المعاهدة على أساس تفسير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في حين أن المملكة العربية السعودية ستطبق الاتفاقية على أساس تفسير الأمم المتحدة كونها عضوًا في هذه المنظمة لا يتطابق هذا مع الهدف الرئيس للمعاهدة.

بالإضافة إلى ما جاء أعلاه، فقد سبق توضيح تفسير الأمم المتحدة للبند الفرعي من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي في النقطة ٣ أعلاه وفي الكشوف ذات الصلة للنظر فيها من قبل لجنتم الموقرة.

٥. مفهوم تقديم الخدمات:

ذكرت الهيئة ما يلي " تضمنت الفقرة الثانية من المادة الثالثة من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي النافذة بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة مملكة بريطانيا العظمى وإيرلندا الشمالية أن "عند تطبيق هذه الاتفاقية في أي وقت من قبل دولة متعاقدة فإن أي عبارة أو مصطلح لم يرد له تعريف فيه وما لم يقتض سباق النص خلاف ذلك، يكون له المعنى نفسه في ذلك الوقت بموجب نظام تلك الدولة فيما يتعلق بالضرائب التي تطبق عليها هذه الاتفاقية..."

ثم ذكرت الهيئة بأن مصطلح " أداء الأعمال " لم يتم تعريفه في اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ولذلك فإن الهيئة لديها الحق في تفسير هذا المصطلح من النظام الضريبي المحلي، لذلك، اقتبست الهيئة المادة ٦ من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي حيث يندرج هذا ضمن الجزء المتعلق بـ "مصادر الدخل".

الرد على وجهة نظر الهيئة:

نحن نتفق على أن الخدمات المقدمة من قبل عملائنا يمكن أن تعتبر من مصدر في المملكة ومع ذلك، ليس هناك غموض فيما يتعلق بالضرائب المفروضة على هذا الدخل. ونحن نرى أن الهيئة قد خلطت بينهم في تفسيرها للقانون. لقد تم تعريف المنشأة الدائمة بشكل واضح في كل من المعاهدة والنظام المحلي. الهيئة أشارت إلى أن (ب) لديها منشأة دائمة وفقا لتفسيرها للمادة ٥ (٣) (ب) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي. إن الحكم الذي أشارت إليه الهيئة يتعلق بتطبيق ضرائب الاستقطاع فقط على الخدمات المقدمة من قبل مقدم خدمة غير مقيم في حالة عدم وجود اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي. في هذه الحالة، أكدت اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بوضوح في بروتوكول المعاهدة على ما يلي:

" ٣. بالإشارة إلى المادة (٧) (أرباح الأعمال):

من المفهوم أن:

أ - بالنسبة إلى عقود المسح أو التشييد أو التجهيز أو التركيب، لا تحدد أرباح المنشأة الدائمة على أساس المبلغ الإجمالي للعقد، لكنها تحدد فقط على أساس ذلك الجزء من العقد الذي تنفذه المنشأة الدائمة فعلاً في الدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة. أي جزء من العقد ينفذ خارج الدولة المتعاقدة المقيمة فيها المنشأة الدائمة لا يؤخذ في الاعتبار عند تحديد أرباح المنشأة الدائمة.

ب - تشمل عبارة "أرباح الأعمال" دون الاقتصار على ذلك، الدخل المكتسب من التصنيع والتجارة والأعمال المصرفية (البنكية)، والتأمين ومن عمليات النقل الداخلي، وتقديم الخدمات وتأجير الممتلكات الشخصية المنقولة والملموسة. ولا تشمل هذه العبارة الخدمات الشخصية التي يؤديها فرد سواءً موظفًا أو بصفة مستقلة".

بناءً عليه نعتقد بأنه لا يوجد أي شك أو غموض بأن الإيرادات من تقديم الخدمات المقدمة من قبل مقيم في دولة متعاقدة يجب أن تخضع للضرائب فقط في تلك الدولة المتعاقدة. الوضع الوحيد الذي تقوم الدولة المتعاقدة الأخرى فيه بفرض ضريبة

على الأرباح الناتجة عن تقديم الخدمات لشخص مقيم في الدولة المتعاقدة الأولى هو عندما يكون لهذا الطرف منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة الأخرى.

ملاحظات أخرى يجب أخذها بعين الاعتبار:

بالإضافة إلى ردودنا على مختلف الحجج التي أثارها الهيئة، نود أن نضيف أيضا العناصر التالية التي نرجو من اللجنة التكرم بالاطلاع عليها:

اللجنة الاستثنائية الضريبية تتطلب الوجود المادي الفعلي لفترة تتجاوز المدة المطلوبة

قررت اللجنة الاستثنائية الضريبية، في قرارها رقم ٩٣٣ لعام ١٤٣٠هـ، وفي قضية سعت المصلحة (الآن الهيئة) إلى أن تفرض فيها الضرائب على عقد على أساس أن فترة التنفيذ تجاوزت ثلاثة أشهر، وبالتالي سيكون خاضع للضريبة في المملكة العربية السعودية بموجب اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي الموقعة مع فرنسا.

قام المكلف بالاعتراض على هذه القضية على أساس أن المدة الزمنية للعمل المنجز داخل المملكة العربية السعودية وصلت إلى ٥٨ يومًا فقط. وتبعًا لذلك، لا يمكن أن يخضع تلك الشركة للضريبة بموجب اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين فرنسا والمملكة العربية السعودية باعتبار أن مدة الثلاثة أشهر " للأنشطة المنفذة " داخل المملكة لم يتم تجاوزها.

اتفقت اللجنة الاستثنائية الضريبية مع المكلف في هذه المسألة ووفقًا لذلك، فإن الأرباح التي يجنيها المكلف لا يمكن أن تخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية على أساس أن الخدمات المؤداة في المملكة العربية السعودية لم تتجاوز المدة المذكورة في اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي.

وبناء عليه يبدو أن موقف الهيئة بشأن الخدمات التي قدمها عملائنا يتعارض مع الأمر الذي وافقت عليه اللجنة الاستثنائية الضريبية بخصوص زيارات موظفي عملائنا إلى المملكة العربية السعودية علمًا بأن الزمن المعني في قضية عملائنا هو أقل بكثير من المدة الزمنية المحددة بما يزيد عن ١٨٣ يومًا المنصوص عليها في اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة المتحدة والمملكة العربية السعودية.

الاستنتاج النهائي

نعتقد أن النقطة الرئيسية في النقاش هو ما إذا كان يمكن اعتبار عملائنا كمنشأة دائمة في المملكة بناءً على مدة العقد الذي أبرمته (ب) مع (أ) وفقًا لتفسير الهيئة العامة للزكاة والدخل للمادة ٥ (٣) (ب) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة المتحدة والمملكة العربية السعودية.

ومع ذلك، وحسب ما تم بيانه أعلاه، فإن تفسير المادة ٥ (٣) (ب) الذي ترغب الهيئة العامة للزكاة والدخل تطبيقه هو تفسير بعض أعضاء لجنة خبراء الأمم المتحدة في اجتماعاتها (الدورة العاشرة والحادية عشر) وقد قررت اللجنة على أن مثل هذا التفسير يجب أن يتم الاتفاق عليه بين الدول المتعاقدة في اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي. وفي حالة عدم وجود اتفاق متبادل بين حكومتي المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة حول هذا الأمر، نحن نعتقد أن الهيئة العامة للزكاة والدخل ليس لديها الحق في فرض هذا التفسير من جانب واحد بحق عملائنا.

أكدت اللجنة الاستثنائية الضريبية مفهومنا في قرارها رقم ٩٣٣ في عام ١٤٣٠هـ.

وعليه فإننا نطالب اللجنة قبول اعتراض عملائنا وتوجيه الهيئة العامة للزكاة والدخل بمباشرة إجراءات استرداد ضريبة الاستقطاع الخاص بعملائنا " .

ثالثاً: الناحية الموضوعية:

- رفض استرداد ضريبة الاستقطاع

أ - وجهة نظر المكلف:

" نشير إلى خطاب المصلحة رقم ١٤٣٦/١٦/١٣٤٣ (الملحق ١) الذي تضمن رفض المصلحة لطلب استرداد ضريبة الاستقطاع (بموجب أحكام اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة) على المبالغ التي دفعتها (أ) إلى (ب) وهي جهة مكان إقامتها الضريبية في المملكة المتحدة بموجب العقد رقم (عقد خارج المملكة العربية السعودية) بين شركة (أ) و(ب).

تود (أ) افادة المصلحة الموقرة بكل احترام أنها غير موافقة على وجهة نظر المصلحة المذكورة في خطابها المذكور أعلاه" وبالإضافة إلى مواقفها المذكورة في خطابها رقم ٢٠٤٥ - ١٤ ج (الملحق ٢) تود (أ) أن تقدم ملاحظاتها الإضافية التالية على وجهة نظر المصلحة للاطلاع سعادتكم:

١ - وجهة نظر المصلحة:

أن نص المادة الخامسة (فقرة ٣ - ٤) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة يشترط استمرار الأعمال في الدولة الأخرى لمدة محدودة ولم يشترط وجوداً فعلياً (مادياً) لموظفين أو أفراد تابعين له في الدولة الأخرى، كما أن طبيعة الأعمال الفنية والاستشارية المقدمة للشركة المقيمة بالمملكة تتطلب التواجد والاستمرارية لمدة تزيد عن ٦ أشهر سواء تم أداؤها داخل المملكة أو خارجها مما تشكل معه هذه الأعمال منشأة دائمة في المملكة، وكما أشرنا بأنه سواء كانت الأعمال داخل أو خارج المملكة فإنها تمثل منشأة دائمة بالمملكة وذلك لوجود عقد طويل الأجل مبرم من عام ٢٠٠٨ وعدل بتاريخ ٢٠١٢/١٢/١٢، لهذا فإنه في الحالات التي يستمر فيها تقديم الخدمات لمدة أو مدد تزيد على ١٨٣ يوماً يعتبر ذلك كافياً لتحقيق شرط وجود منشأة دائمة لغير المقيم في الدولة الأخرى".

١ - ١ رد (أ).

١ - ١ - ١ لم تؤد (ب) أبداً خدمات داخل المملكة العربية السعودية لمدة أو مدد تزيد في مجموعها عن ١٨٣ يوماً خلال أي مدة اثني عشر شهراً.

١ - ١ - ١ - ١ قبل شرح مواقفها المفصلة حيال وجهة نظر المصلحة المذكورة أعلاه تود (أ) أن تقدم تأكيداً محدداً على مطبوعات الشركة يتضمن خلفية كاملة للعقد رقم المذكور أعلاه ويؤكد أن موظفي (ب) لم يزوروا المملكة العربية السعودية أو يمكثوا فيها لفترة تزيد عن ١٨٣ يوماً خلال أي مدة اثني عشر شهراً (الملحق ٣).

١ - ١ - ١ - ٢ كذلك تود (أ) أن ترفق النموذج رقم ق/٧ب (الملحق) المصدق حسب الأصول من السلطات الضريبية في المملكة المتحدة والذي يؤكد أن (ب)، ليس لها منشأة دائمة في المملكة العربية السعودية وفقاً لأحكام الاتفاقية الضريبية بين المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة.

١ - ١ - ١ - ٣ استناداً إلى الحقائق المذكورة في خطاب (أ) المذكور أعلاه وإلى النموذج رقم ق/٧ب فإنه يتأكد دون أدنى ريب أن (ب)، لم يكن لها أبداً أي منشأة دائمة بموجب أحكام المادة ٥ من الاتفاقية الضريبية بين المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة حسبما هو مشروح بمزيد من التفصيل في الفقرات التالية.

١ - ١ - ٢ العمل في المملكة العربية السعودية نفذته شركة (هـ) - فرع المملكة العربية السعودية

كذلك تود (أ) إفادة المصلحة الموقرة أن العقد رقم بشأن الأعمال داخل المملكة العربية السعودية كان موقعًا من قبل شركة (هـ) - فرع المملكة العربية السعودية، وعنوان مكتبها ص ب.....، المملكة العربية السعودية (ورقمها المميز لدى المصلحة). من أجل تأدية أعمال داخل المملكة العربية السعودية "

١ - ١ - ٣ المادة ٥ (٣) (ب) من الاتفاقية الضريبية بين المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة.

١ - ١ - ٣ - ١ استشهدت المصلحة في وجهة نظرها بالمادة ٥ (٣) (ب) من الاتفاقية الضريبية بين المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة لتبرير رفضها لطلب استرداد ضريبة الاستقطاع. وتود (أ) أن تورد فيما يلي المادة ٥ (٣) (ب) من الاتفاقية الضريبية بين المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة تسهيلًا للاطلاع سعادتكم:

٣٠ - تشمل عبارة " المنشأة الدائمة " أيضًا:

ب - توفير خدمات بما فيها الخدمات الاستشارية من قبل مشروع من خلال موظفين أو عاملين آخرين يوظفهم المشروع لهذا الغرض، لكن بشرط أن تستمر الأعمال من هذا النوع (للمشروع نفسه أو لمشروع مرتبط به) في الدولة لمدة أو مدد تزيد في مجموعها على ١٨٣ يومًا خلال أي مدة اثني عشر شهرًا " .

تلاحظ المصلحة من المادة ٥ (٣) (ب) من الاتفاقية الضريبية بين المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة المتقطعة أعلاه أن الجهة البريطانية لا يمكن أن يكون لها منشأة دائمة في المملكة العربية السعودية دون الحضور الفعلي لموظفيها في المملكة العربية السعودية لمدة تزيد عن ١٨٣ يومًا خلال أي مدة ١٢ شهرًا. وكما يتضح من خطاب (أ) المذكور أعلاه قدمت شركة (ب) الخدمات الفنية بأكملها خارج المملكة العربية السعودية (أي داخل المملكة المتحدة) ولم يتجاوز مكوث المهندسين الزائرين في المملكة العربية السعودية ١٨٣ يومًا خلال أي مدة ١٢ شهرًا. وبناء على أحكام المادة ٥ (٣) (ب) من الاتفاقية الضريبية ذات الصلة فإن (ب) لم يكن لها أي منشأة دائمة في المملكة العربية السعودية.

ويظهر من وجهة نظر المصلحة أنها قد أخطأت في فهم أحكام المادة ٥ (٣) (ب) من الاتفاقية الضريبية وافترضت أنه يمكن أن يكون للشركة البريطانية منشأة دائمة في المملكة العربية السعودية إذا تم تنفيذ الأعمال من قبل الجهة البريطانية لمدة تزيد عن ١٨٣ يومًا (بصرف النظر عن مكان تنفيذ تلك الأعمال). وتجاهلت المصلحة تمامًا شرطًا هامًا جدًا في المادة ٥ من الاتفاقية الضريبية وهو أنه ينبغي تقديم الخدمات من قبل الجهة البريطانية من داخل المملكة العربية السعودية.

١ - ١ - ٣ - ٢ كذلك تود (أ) أن تلقت عناية المصلحة الموقرة إلى أن الاتفاقية الضريبية بين المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة تعتمد في معظمها على الاتفاقية النموذجية الموحدة المقدمة من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) إلى الدول الأعضاء فيها. وقد أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إرشادات مفصلة وشرطًا للتفسير الصحيح والثابت لمواد الاتفاقية الضريبية. وفي هذا الخصوص تود (أ) أن تلقت عناية المصلحة الموقرة إلى أن التفسير المذكور أعلاه الذي يقتضي الحضور الفعلي للموظفين قبل إقامة منشأة دائمة للخدمات يستند إلى مبادئ عالمية ثابتة في تفسير الاتفاقية الضريبية حسبما أرسته الفقرة ٤٢ - ١٨ من شرح منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) للمادة الخامسة، أي المنشأة الدائمة من الاتفاقية الضريبية النموذجية الموحدة المقترحة أدناه للاطلاع المصلحة الموقرة:

٤٢٠ - ١٨ [إن مجرد استيراد الخدمات لا يخضع للضريبة] غير أنه من الجدير بالملاحظة أن كافة الدول الاعضاء توافق على أن لا يكون للدولة حقوقًا ضريبية مصدرية على الدخل الذي يتحقق من تقديم خدمات يؤديها غير مقيم خارج تلك الدولة. ووفقًا للاتفاقيات الضريبية فإن الأرباح من بيع البضائع التي يتم فقط استيرادها من قبل مقيم في بلد ما ولا يتم إنتاجها أو توزيعها من قبل منشأة دائمة في ذلك البلد لا تخضع للضريبة فيها، ويجب تطبيق نفس المبدأ في حالة الخدمات. وإن مجرد كون المكلّف يدفع مقابل الخدمات مقيم في دولة ما، أو أن ذلك المقابل تتحمله المنشأة الدائمة المقامة في تلك الدولة، أو كون نتيجة الخدمات مستخدمة داخل الدولة لا صلة له بحقوق تلك الدولة في فرض الضريبة على الدخل " .

نرفق نسخة من الجزء ذي الصلة من الفقرة رقم ٤٢ - ١٨ من شرح منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المقتطف أعلاه في الملحق ٥ تسهيلات لاطلاع المصلحة الموقرة.

استنادا إلى التوضيحات أعلاه والمقدمة من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) فإنه واضح جدا أن البضائع أو الخدمات المصدرة من المملكة المتحدة إلى المملكة العربية السعودية لا تخضع للضريبة في المملكة العربية السعودية إذا لم يكن للشركة المصدرة منشأة دائمة في المملكة العربية السعودية. وتقام المنشأة الدائمة في المملكة العربية السعودية فقط في حالة الحضور الفعلي لموظفي الشركة غير المقيمة في المملكة العربية السعودية لمدة ١٨٣ يومًا أو أكثر خلال أي مدة ١٢ شهرًا.

١ - ١ - ٣ - ٣ قرار لجنة الاعتراض الابتدائية

كذلك تود (أ) أن تلفت عناية المصلحة الموقرة في هذا الخصوص إلى قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الصادر حديثاً برقم ٣ لعام ١٤٣٦هـ حيث رفضت وجهة نظر المصلحة المذكورة أعلاه وقضت بأنه نظرًا إلى عدم الوجود الفعلي لموظفي الشركة (ب) في المملكة العربية السعودية فإنها لا يكون لها منشأة دائمة في المملكة العربية السعودية (بناء على أحكام الاتفاقية الضريبية بين المملكة العربية السعودية ومملكة هولندا). وقد أصدرت اللجنة الموقرة قرارها المذكورة أعلاه بالرغم من أن مدة العقد ذي الصلة بين العميل السعودي ومقدم الخدمة الهولندي كانت أكثر من ستة أشهر. نرفق نسخة من قرار لجنة الاعتراض الابتدائية المذكور أعلاه في الملحق ٦ لاطلاع المصلحة الموقرة.

١ - ١ - ٣ - ٤ تقييد (أ) بالنظام في المطالبة بمزايا الاتفاقية الضريبية

تود (أ) أن تلفت انتباه المصلحة الموقرة إلى أن المصلحة بينت شروط المطالبة بمزايا الاتفاقيات الضريبية في تعميمها رقم ١٩/٣٢٢٨ بتاريخ ١٤٣١/٦/٩هـ (الملحق ٧) ورقم ١٤٣٤/١٦/٥٠٦٨ بتاريخ ١٤٣٤/٧/٣٠هـ (الملحق ٨). وكما تدرك المصلحة الموقرة فإن (أ) قدمت كافة المستندات المطلوبة (عند اللزوم) للمصلحة حسبما ورد في التعاميم المذكورة أعلاه للمطالبة بمزايا الاتفاقيات الضريبية على المبالغ المدفوعة إلى (ب). وبناء على ذلك وعند تقديم كافة المستندات المطلوبة وفقا للتعاميم المذكورة أعلاه فإنه ليس هناك أي أساس نظامي يبرر للمصلحة رفض مطالبة (أ) باسترداد ضريبة الاستقطاع بموجب أحكام الاتفاقية الضريبية بين المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة.

٢ - وجهة نظر المصلحة:

" المادة السادسة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل السعودي تنص على أن " تعد الخدمات تمت في المملكة في أي من الحالات الآتية: ١ - إذا تمت ممارسة العمل أو جزء منه المطلوب لتحقيق هذه الخدمة في المملكة حتى لو تم تنفيذها عن بعد، حيث لا يشترط التواجد المادي للشخص مؤدي الخدمة...".

١ - ٢ رد (أ).

تود (أ) أن تلفت عناية المصلحة الموقرة إلى المادة ٣٥ من نظام ضريبة الدخل التي تنص على التالي:

" المادة الخامسة والثلاثون: الاتفاقيات الدولية:

عند تعارض شروط معاهدة أو اتفاقية دولية تكون المملكة طرفًا فيها مع مواد وأحكام هذا النظام تسري شروط المعاهدة أو الاتفاقية الدولية، باستثناء أحكام المادة الثالثة والستين من هذا النظام المتعلقة بإجراءات مكافحة التجنب الضريبي ". تلاحظ المصلحة من المادة ٣٥ من نظام ضريبة الدخل المقتطفة أعلاه أنه إذا كان للمملكة العربية السعودية اتفاقية تجنب ازدواج ضريبي سارية المفعول مع أي بلد من البلدان فإنه عند دراسة المصلحة للربط الضريبي على أي دخل من مصدر سعودي لأي جهة مقيمة في ذلك البلد يتعين على المصلحة تطبيق أحكام اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي في حال أي تعارض بين أحكام

اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي والنظام الضريبي السعودي. وبناء على ذلك فإنه في ظل وجود اتفاقية تجنب ازدواج ضريبي سارية المفعول بين المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة فإنه ينبغي دراسة الربط الضريبي على دخل (ب)، من خدمات المساندة الفنية (المقدمة إلى (أ)) وفقا لأحكام اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي.

ولكن، عند دراسة دخل (ب) المذكور أعلاه من خدمات المساندة الفنية، فإن المصلحة قد اعتمدت إلى حد كبير على أحكام نظام ضريبة الدخل السعودي (أي المادة ٦ (١) من اللائحة التنفيذية بدلا من اعتمادها على أحكام اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة وهذا يتعارض مع أحكام المادة ٣٥ من نظام ضريبة الدخل. وبالنظر إلى أحكام المادة ٣٥ من نظام ضريبة الدخل تعتقد (أ) اعتقادا جازما أن المادة ٦ (١) من اللائحة التنفيذية لا تنطبق عليها، بل إنه يجب أن تدرس قضيتها في ضوء أحكام الاتفاقية الضريبية بين المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة.

٣ - ملخص

استنادًا إلى التوضيحات أعلاه والحقائق المذكورة في خطابنا رقم ٢٠٤٥ - ١٤ ج، تلاحظ المصلحة الموقرة بأن (ب) قد نفذت الخدمات الفنية والاستشارية بالكامل خارج المملكة العربية السعودية، باستثناء زيارات الموقع المحدودة التي لم تتجاوز ١٨٣ يومًا خلال أي فترة اثني عشر شهرًا.

بناء على ذلك نعتقد أنه وفقا لأحكام المادتين ٥ و ٧ من الاتفاقية الضريبية بين المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة يجب عدم إخضاع أرباح (ب)، من العقد المذكور أعلاه إلى أي ضريبة استقطاع في المملكة العربية السعودية. وسوف تكون (أ) شاكرة لو تكررتم بإعفاء الدخل المذكور أعلاه من ضريبة الاستقطاع السعودية والمضي قدمًا في إجراءات رد ضريبة الاستقطاع التي طبقت على نحو غير صحيح.

وتود (أ) افادة المصلحة الموقرة أنه يتم تقديم هذه التوضيحات ضمن المهلة النظامية وفقا للأنظمة ذات الصلة ".

ب - وجهة نظر الهيئة:

" قامت شركة (م) بإبرام عقد خدمات إدارة مشروع مع شركة (ج) (فترة العقد من ديسمبر ٢٠٠٨م حتى ديسمبر ٢٠١٢م والعقد قابل للتمديد، وفي ٣١ مايو ٢٠١٢م قامت شركة (م) بإحلال شركة (أ) محلها في العقد.

طبيعة العقد:

حددت الفقرة (٢) من الجدول "ب" من الملحق "١" من العقد وصف المشروع؛ وهو عبارة

مهام المقاول (الشركة البريطانية) بموجب العقد:

حددت الفقرة (٣) من الجدول "ب" من الملحق "١" من العقد مهام وطبيعة أعمال المقاول (شركة (ج)) والتي تشمل ولا تقتصر على المشاركة كمصدر رئيس لفريق إدارة المشروع، وتوريد الأعمال، وتقديم الدعم للتشكيل المطلوب والتقليد، وتطوير المواصفات الرئيسية للمرافق ومعالجة النفايات وشراء الأعشاب، والإدارة الملحقية خلال الإنشاء وإدارة الإنشاء وإجراء الاختبار التشغيلي، بدء التشغيل والإكمال المالي، وتقديم كادر من الموظفين المؤقتين للشركة حسب الحاجة.

كما لجأت شركة (أ) إلى إبرام عقد آخر مع شركة (ج) (فرع المملكة العربية السعودية) تحت مسمى "عقد خدمات من داخل المملكة" تقوم شركة (ج) بموجب هذا العقد بتقديم خدمات إدارة الإنشاءات.

- بعد هذا التقديم عن خلفية العقد وطبيعته ترى المصلحة خضوع شركة (ج) لضريبة الدخل في المملكة للأسباب التالية:

- استنادًا للفقرة (٣/ب) من المادة الخامسة من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وايرلندا الشمالية والتي تنص على عبارة المنشأة الدائمة تشمل " توفير خدمات

بما فيها الخدمات الاستشارية من قبل مشروع من خلال موظفين أو عاملين آخري يوظفهم المشروع لهذا الغرض، ولكن بشرط أن تستمر الأعمال من هذا النوع (للمشروع نفسه أو لمشروع مرتبط به) في الدولة لمدة تزيد في مجموعها على ١٨٣ يومًا خلال أي مدة اثني عشر شهرًا، فإن تفسير الحكم الوارد في هذه الفقرة الفرعية يعني استمرار الأعمال والخدمات المقدمة لأكثر من ١٨٣ يومًا يعتبر كافيًا لتحقيق شرط وجود منشأة دائمة لغير المقيم في الدولة الأخرى، حيث إن النص اشترط استمرار الأعمال (الأنشطة) في البلد الآخر لمدة محددة ولم يشترط وجودًا فعليًا (ماديًا) لموظفين أو أفراد تابعين له في البلد الآخر، علمًا بأن هذه الفقرة واردة في نموذج الأمم المتحدة (UN) لاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي ولم ترد في نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، وقد تم مناقشة هذا التفسير في اجتماعات خبراء الضرائب في الأمم المتحدة خلال السنتين الأخيرتين وأيدته العديد من الدول خصوصًا الدول النامية، حيث يرى البعض أنه نتيجة للتطوير الهائل في مجال أنماط الأعمال عبر الحدود ومع الانتشار الواسع لتقنية المعلومات وكذلك انتشار الاقتصاد الرقمي فقد أصبح أداء الخدمات والأعمال عن بعد أمرًا شائعًا في الآونة الأخير، وحيث إن المملكة عضوًا في الأمم المتحدة وهي تعتمد في نموذجها على نموذج الأمم المتحدة فإنها تؤيد هذا التفسير والذي يضمن للمملكة تحصيل ضريبة السيادي (الضريبة) عن الأنشطة التي تتم على أراضيها.

علمًا أن الشركة ذكرت في خطاب محاسبها القانوني رقم (٢٠١٤/٢٠٤١٤) وتاريخ ١٨/١٢/١٤٣٥هـ أنها منذ بداية المشروع خطت للحصول على عقدين منفصلين أحدهما لخدمات من خارج المملكة العربية السعودية والآخر للأعمال والخدمات من داخل المملكة، وهذا يعني وجود تخطيط ضريبي لتعاشي الضريبة في المملكة.

- بالنسبة لاستناد الشركة على الشروحات التي تصدرها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في تفسير حكم الفقرة (ب/٣) من المادة الخامسة من الاتفاقية فإنه استناد في غير محله، لأن الفقرة المشار إليها لم ترد في نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، كما أن المملكة العربية السعودية ليست عضوًا في هذه المنظمة وليست ملزمة بتفسيراتها.

- تضمنت الفقرة الثانية من المادة الثالثة من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي النافذة بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة مملكة بريطانيا العظمى وإيرلندا الشمالية أن "عند تطبيق هذه الاتفاقية في أي وقت من قبل دولة متعاقدة فإن أي عبارة أو مصطلح لم يرد له تعريف فيه ولم يقتض سياق النص خلاف ذلك، يكون له المعنى نفسه في ذلك الوقت بموجب نظام تلك الدولة فيما يتعلق بالضرائب التي تطبق عليها هذه الاتفاقية، ويرجع أي معنى طبقًا للأنظمة الضريبية المطبقة لتلك الدولة على أي معنى معطى للعبارة أو المصطلح وفقًا للأنظمة لتلك الدولة"

وحيث إنه لا يوجد في الاتفاقية تعريف للمقصود بأداء الأعمال هل يتطلب تواجد مادي أم لا؟ فإن للمملكة الحق بالرجوع إلى أنظمتها المحلية لتحديد متى تعتبر الأعمال تم تأديتها في المملكة، حيث إن المادة السادسة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل السعودي تنص على أن:

" تعد الخدمات تمت في المملكة في أي من الحالات الآتية: ١ - إذا تمت ممارسة العمل أو جزء منه المطلوب لتحقيق هذه الخدمة في المملكة حتى لو تم تنفيذها عن بعد، حيث لا يشترط التواجد المادي للشخص مؤدي الخدمة. " وبناء على ما سبق إيضاحه فإن المصلحة استندت في رأيها على نصوص الاتفاقية المبرمة بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة مملكة بريطانيا العظمى وإيرلندا الشمالية وليس على نظامها المحلي كما ذكرت الشركة، مما يعني أن استمرار شركة (ج) البريطانية في أداء الخدمات المتعاقد عليها في المملكة حتى وأن لم يكن هناك تواجد فعلي لموظفيها يؤسس لها منشأة دائمة تمارس النشاط من خلاله في المملكة العربية السعودية ويجب عليها التسجيل في المصلحة وتقديم الإقرارات الضريبية وسداد الضرائب المتوجبه عليها، ويحق لها أن تخصم ضرائب الاستقطاع المدفوعة من إجمالي الضرائب المستحقة عليها موجب إقرارتها،

وقد تأيد إجراء المصلحة بعدة قرارات منها القرار الاستثنائي رقم (١٤٦٠) لعام ١٤٣٦هـ حيث جاء ما نصه في الصفحة رقم (١١) من القرار (وترى اللجنة أنه طبقاً للتطوير الذي طرأ على وسائل الاتصال والذي أدى إلى إمكانية ممارسة العديد من الأنشطة في المملكة من قبل شركة أجنبية غير مقيمة دون التواجد المادي لخبراء وعاملي هذه الشركات في المملكة، وتماشياً مع مقاصد وأهداف النظام فإن شرط التواجد المادي لهؤلاء الخبراء والعاملين لم يعد ضرورياً لتحقيق معنى الممارسة المهنية) وتتمسك المصلحة بصحة ربطها المتفق والمواد النظامية وواقع الحال ."

ت - الدراسة والتحليل:

بعد الاطلاع على وجهة نظر الطرفين وسماع آرائهما يتضح أن المكلف يطالب باسترداد ضريبة الاستقطاع المسددة على المبالغ المدفوعة إلى شركة (ج)، (شركة (ب))، حيث يرى المكلف أن الاتفاقية الضريبية بين المملكة العربية السعودية والمملكة المتحدة تتضمن عدم إخضاع أرباح الشركة البريطانية لأي ضريبة استقطاع في المملكة العربية السعودية. بينما ترى الهيئة وجوب إخضاع شركة (ج) لضريبة الدخل في المملكة وليس لضريبة الاستقطاع وذلك بناء على نصوص نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية وبناء على اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي المبرمة بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة مملكة بريطانيا العظمى وإيرلندا الشمالية، واستمرار شركة (ج) في أداء الخدمات المتعاقد عليها في المملكة حتى وإن لم يكن هناك تواجد فعلي لموظفيها فإن ذلك يؤسس لها منشأة دائمة تمارس النشاط من خلاله في المملكة العربية السعودية.

وبرجوع اللجنة إلى ملف القضية والعقد المبرم خلال عام ٢٠٠٨م بين شركة (ج) وشركة (م) وشركة (ف) وبالاطلاع على وثيقة إطلال التزام قائم بالتزام جديد بين شركة (ج) وشركة (م) وشركة (ف) وشركة (أ)، والتي تبين أن شركة (ج) استمرت بالعمل في المشروع منذ توقيع الاتفاقية خلال عام ٢٠٠٨م حتى عام ٢٠١٢م تاريخ تجديد الاتفاقية وإطلال شركة (أ) محل شركة (م) وشركة (ف)، وقد ورد في ملخص المشروع الشامل "ترغب الشركة في تطوير..... ذات المستوى العالمي، و..... و مشروع..... (المشروع) المطلوب إدماجه في القائمة (ك) السعودية التابع (ك) السعودية و....." وبالاطلاع على الجدول (ب) مواصفات العمل، حيث ورد في الفقرة (١ - ٦) نطاق العمل - الوصف العام والذي جاء فيه "الغرض من هذا الفصل هو وصف نطاق العمل العام للمقاول، والتعليمات الخاصة المتصلة بإدارة المشروع وبالتصميم وبمراقبة المشروع والمشتريات والمبادئ الإنشائية" وورد في الفقرة ٦ - ١ - ٢: " وبصورة عامة، فإن الشركة تطلب من المقاول تقديم الخدمات الإدارية والمهنية للمشروع وبالطريقة المناسبة ."

وحيث إن المادة الرابعة من نظام ضريبة الدخل نصت في الفقرة (أ) " تتألف المنشأة الدائمة لغير المقيم - 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" وفي الفقرة (ب) "تعد الحالات التالية منشأة دائمة: ١ - مواقع الإنشاء، ومرافق التجميع، وممارسة الأعمال الإشرافية المتعلقة بها". وبالاطلاع على اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي المبرمة بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة مملكة بريطانيا العظمى وإيرلندا الشمالية بتاريخ ١٩/١٠/١٤٢٨هـ الموافق ٣١/١٠/٢٠٠٧م، ورد في المادة (٥) من الاتفاقية "... ٣ - تشمل عبارة " المنشأة الدائمة " أيضاً: أ) موقع بناء، أو إنشاء، أو مشروع تجميع أو تركيب، أو أعمال إشرافية متعلقة بها، لكن بشرط أن يستمر مثل هذا الموقع أو المشروع أو تلك الأعمال مدة تزيد على ستة أشهر"، وحيث إن المادة السادسة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل نصت بأنه "تعد الخدمات تمت في المملكة في أي من الحالات الآتية: ١ - إذا تمت ممارسة العمل، أو جزء منه، المطلوب لتحقيق من هذه الخدمة في المملكة حتى لو تم تنفيذها عن بعد، حيث لا يشترط التواجد المادي للشخص مؤدي الخدمة" وبالتالي فإن شركة (ج) تخضع لضريبة الدخل وفقاً للمادتين أعلاه نظراً لاستمرار تنفيذ المشروع مدة تزيد عن ستة أشهر ولكونه لا يشترط التواجد المادي وهذا ما يتماشى مع تعريف المنشأة الدائمة في نظام ضريبة الدخل وكذلك في اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين

حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة مملكة بريطانيا العظمى وايرلندا الشمالية، وعليه ترى اللجنة تأييد الهيئة في إخضاع شركة (ج) لنظام ضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية على اعتبار أنها منشأة دائمة وذلك للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م.

القرار

أولاً: الناحية الشكلية:

قبول الاعتراض المقدم من المكلف/ شركة (أ) على خطاب الهيئة العامة للزكاة والدخل برفض طلب استرداد المبالغ المدفوعة إلى شركة (ج)، من الناحية الشكلية.

ثانياً: الناحية الموضوعية:

- تأييد الهيئة في إخضاع شركة (ج) لنظام ضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية على اعتبار أنها منشأة دائمة وذلك للأعوام من ٢٠١١م حتى ٢٠١٣م.

يعد هذا القرار قابلاً للاستئناف المسبب للطرفين أمام اللجنة الاستئنافية الزكوية الضريبية بالرياض، وذلك خلال ستين يومًا من تاريخ استلامه على أن يقوم المكلف بسداد المستحقات المتوجبة عليه طبقاً لهذا القرار.