

القرار رقم (1889) الصادر في العام 1439هـ

في الاستئناف رقم (1734/ض) لعام 1436هـ

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

في يوم الاثنين الموافق 1439/7/2هـ اجتمعت اللجنة الاستئنافية الضريبية المشكّلة بقرار مجلس الوزراء رقم (473) وتاريخ 1436/11/9هـ ، وقامت اللجنة خلال ذلك الاجتماع بالنظر في الاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (3) لعام 1436هـ بشأن اعتراض شركة (أ) (المكلف) على خطاب الهيئة بشأن خضوع الدخل المتحقق لجهة غير مقيمة (شركة ب)) خلال عام 2013م لضريبة الدخل . وكان قد مثل الهيئة في جلسة الاستماع والمناقشة المنعقدة بتاريخ 1438/7/28هـ كل من : و و ، كما مثل المكلف كل من : و

وقد قامت اللجنة بدراسة القرار الابتدائي المستأنف، وما جاء بمذكرة الاستئناف المقدمة من الهيئة، ومراجعة ما تم تقديمه من مستندات، في ضوء الأنظمة والتعليمات السارية على النحو التالي:

الناحية الشكلية:

أخطرت لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض الهيئة بنسخة من قرارها رقم (3) لعام 1436هـ بموجب الخطاب رقم (3/452) وتاريخ 1436/2/19هـ ، وقدمت الهيئة استئنافها وقيد لدى هذه اللجنة بالقيود رقم (52) وتاريخ 1436/3/16هـ ، وبذلك يكون الاستئناف المقدم من الهيئة مقبولاً من الناحية الشكلية لتقديمه من ذي صفة خلال المهلة النظامية ، مستوفياً الشروط المنصوص عليها نظاماً .

الناحية الموضوعية:

بند : خضوع شركة (ب)، لضريبة الدخل .

قضى قرار اللجنة الابتدائية في البند (ثانياً) بتأييد المكلف في وجهة نظره تجاه التعامل مع شركة (ب) ، وفقاً لحججيات القرار .

استأنفت الهيئة هذا البند من القرار فذكرت أنه ورد في حيثيات قرار اللجنة الابتدائية أنه لم يتبين للجنة أي وجود مادي لشركة (ب) في المملكة , كما لم يتبين تخصيص موظفين للعمل على الاتفاقية المبرمة بين شركة (أ) و شركة (ب), وعليه اعتبرت اللجنة الابتدائية شركة (ب) جهة غير مقيمة تخضع لضريبة الاستقطاع وليس ضريبة الدخل وهي معفاة طبقاً لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي المبرمة بين المملكة وهولندا .

وأضافت الهيئة أن الفقرة الثالثة من المادة الخامسة من اتفاقية التجنب الضريبي المبرمة بين المملكة وهولندا تنص على "تشتمل عبارة المنشأة الدائمة أيضا 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) في الدولة المتعاقدة لمدته أو مدد تزيد في مجموعها على ستة أشهر خلال أي مدة اثني عشر شهراً" , كما تنص الفقرة الثانية من المادة الثالثة على أنه "عند تطبيق هذه الاتفاقية في أي وقت من قبل الدولة المتعاقدة فإن أي عبارة أو مصطلح لم يرد له تعريف فيه وما لم يقتض سياق النص خلال ذلك يكون له المعنى نفسه في ذلك الوقت بموجب نظام تلك الدولة فيما يتعلق بالضرائب التي تطبق عليها هذه الاتفاقية , ويرجع أي معنى طبقاً للأنظمة الضريبية المطبقة في لتلك الدولة على أي معنى معطى للعبارة أو المصطلح وفقاً للأنظمة الدولية" , كما تبين من الاتفاقية المبرمة بين شركة (أ) وشركة (ب) بتاريخ 2010/1/1 م , والتي تسري لمدة عام وتجدد حتى يتم إنهاؤها من قبل الشركتين أن طبيعة الأعمال تشتمل على تقديم شركة (ب) الخدمات التالية :

أ- الدعم الفني من خلال توفير الحلول الفنية للمشكلات التي عادة تواجه شركة (أ) مع الأدوات أو المنتجات أو الخدمات المقدمة للعملاء .

ب- التعامل المباشر مع الموظفين المخولين من قبل الشركة طوال (24) ساعة في اليوم وسبعة أيام في الأسبوع لتقديم المشورة الفنية لزيادة الكفاءة التشغيلية .

ج- التحديثات الفنية والمعلومات ذات الصلة بخصوص التقدم التكنولوجي في المجال الهندسي الذي يتم تطبيقه في الصناعات البترولية بما في ذلك خصائص وتشغيل أحدث المعدات التي يتم تطويرها وتسويقها من قبل شركة (ج) , كي يبقى موظفو الشركة على دراية كاملة بشكل دائم بهذه الابتكارات .

د- المساعدة الفنية في تنفيذ العمليات الميدانية بالنسبة للمنتجات والخدمات التي دائماً ما تكون معروضة من قبل الشركة لعملائها .

هـ- من خلال المرفق (1) من الاتفاقية والخاص بالتسعير تبين أنه قام بتحديد تذاكر مكتب المساعدة بمبلغ (450) دولار لكل محتوى , وكذلك التدريب بمبلغ (550) دولار لكل محتوى .

ومما تقدم يتضح أن شركة (ب) تمارس عملها بالمملكة من خلال منشأة دائمة تتمثل في موظفيها والعاملين بها , حيث يتبين من الاتفاقية معها تنفيذ عمليات ميدانية وأسعار تذاكر لمكتب المساعدة وتشغيل أحدث المعدات وظلافه مما

يستلزم تواجد مادي للشركة الهولندية بالمملكة , وطبقاً لتعريف المنشأة الدائمة الموضح بالمادة الرابعة بالنظام الضريبي الذي حدد أن المنشأة الدائمة تتألف من مكان دائم لنشاط غير المقيم الذي يمارس من خلاله نشاطه كلياً أو جزئياً وهو في هذه الحالة مقار ومشاريع شركة (أ) , إضافة إلى أن المادة السادسة من اللائحة التنفيذية أكدت على أنه لا يشترط التواجد المادي للشخص مؤدي الخدمة , كما وأنه لقيام شركة (ب) بهذه الأعمال فإنه يتوجب عليها دراسة الآلات والمعدات الموجودة بمقر مشاريع الشركة بالمملكة التي سوف تقدم عنها خدماتها الفنية , وكذلك عمل لقاءات ومتابعات وزيارات ميدانية مع موظفي شركة (أ) لمقار التشغيل والعمليات لتحديد أماكن وضعية الآلات والمعدات وأعمال وبرامج الصيانة الدورية وخلافه من أعمال تستلزم تواجد شركة (ب) بالمملكة .

وبناء عليه وتطبيقاً لأحكام الاتفاقيتين السابق الإشارة إليهما وكذلك المادة الرابعة من النظام الضريبي فإن مفهوم المنشأة الدائمة ينطبق على شركة (ب) الهولندية وتخضع لضريبة الدخل في المملكة باعتبارها شركة غير مقيمة تعمل في المملكة من خلال منشأة دائمة ويجب عليها التسجيل لدى الهيئة وتقديم إقراراتها الضريبية وتسديد ضريبة الدخل المتوجبة عليها خلال المواعيد المحددة نظاماً .

وبعد إطلاع المكلف على وجهة نظر الهيئة قدم مذكرة ورد فيها أنه بموجب أحكام الاتفاقية الضريبية بين المملكة العربية السعودية وهولندا , فقد طالبت شركة (أ) بالإعفاء من الضريبة على أتعاب الخدمات الفنية المدفوعة إلى شركة (ب) خلال عام 2013م , وبعد دراسة اتفاقية المساندة الفنية بين الشركة (أ) وشركة (ب) وكذلك اتفاقية التجنب الضريبي المبرمة بين المملكة وهولندا أفادت الهيئة بخطابها رقم (1434/16/5952) وتاريخ 1434/9/9هـ أن شركة (ب) منشأة دائمة وأنه يتوجب عليها تقديم إقراراتها الضريبية , وعليه قدمت الشركة اعتراضاً على خطاب الهيئة المذكور أعلاه , وتم رفع الاعتراض إلى لجنة الاعتراض الابتدائية التي أصدرت قرارها بتأييد موقف الشركة .

وأضاف المكلف أنه لم يرد في أي مكان من نطاق الخدمات في الاتفاقية مع شركة (ب) أي ذكر بأنه سيتم تأدية الخدمات من قبلها داخل المملكة , كما أن طبيعة الخدمات طبقاً للاتفاقية يتلخص في توفير التحديثات الفنية والمعلومات ذات الصلة بخصوص التقدم التكنولوجي في المجال الهندسي الذي يتم تطبيقه في الصناعة البترولية بما في ذلك تشغيل أحدث المعدات التي تم تطويرها وتسويقها من قبل مجموعة (ج) وذلك كي يبقى موظفو الشركة على دراية كاملة بشكل دائم بهذه الابتكارات والمساعدة الفنية في تنفيذ العمليات الميدانية بالنسبة للمنتجات والخدمات التي دائماً ما تكون معروضة من قبل الشركة لعملائها , وبذلك فإن شركة (ب) لا تشغل أي معدات أو تؤدي أي نوع من العمليات الحقلية في مواقع العمل بالمملكة , بل أنها تقوم فقط بتوفير التحديثات الفنية والمساعدة لموظفي شركة (أ) الذين يقومون بالتشغيل الفعلي للمعدات وينفذون خدمات العمليات الحقلية في مواقع العمل بالمملكة , وقد كونت شركة (ب) فريق عمل مركزي من الخبراء الفنيين مقره هولندا لتقديم المساعدة الفنية لموظفي (أ) لتنفيذ عملياتهم الحقلية وتزويدهم بالتحديثات اللازمة لتشغيل المعدات الحديثة في مواقع العمل بالمملكة , وقد تم تدريب فريق الخبراء الفنيين في المركز التابع ل(ب) في مكاتبها في هولندا تدريباً جيداً على مواصفات وطبيعة الأدوات والمواد التي يتم استخدامها في مواقع العمل المختلفة لمجموعة شركات (ج) في العالم , ولذلك باستطاعتهم التعامل مع أي استفسار من فرق عمل المواقع

من خلال البريد الإلكتروني أو الاتصالات الهاتفية ووسائل الاتصال المشابهة , وقد ورد في الملحق (5) من اتفاقية الخدمات الفنية مع شركة (ب) مانصه "اتفق الطرفان على عدم قيام أي عضو من فريق (ب) بأي خدمات في بلد عمليات الشركة".

وفيما يتعلق بما افترضته الهيئة من أن تذاكر مكتب المساعدة هي تذاكر تقوم شركات خدمات حقول الزيت عادة بإصدارها لعملائها لأعمالهم الحقلية , فنفيد أن تذاكر مكتب المساعدة هي تذاكر خدمات تصدرها شركة (أ) بشأن الاستفسارات الفنية التي تستلمها من موظفي شركة (أ) ويتم الرد عليها من قبل فريق الخبراء الفنيين في المركز التابع (ب) والكائن في مكاتبها في هولندا , حيث أنه عندما يحتاج موظفو شركة (أ) أي مساعدة فنية من شركة (ب) فإنهم يرسلون استفسارا بالبريد الإلكتروني أو أي من قنوات الاتصال الإلكتروني الأخرى إلى فريق الخبراء الفنيين التابع لشركة (ب) في مكاتبها بهولندا , وبعد ذلك يقوم فريق الخبراء الفنيين بدراسة الاستفسارات والرد عليها من مكاتبهم في هولندا .

وأضاف المكلف أن المادة (35) من نظام ضريبة الدخل تنص على أنه "عند تعارض شروط معاهدة أو اتفاقية دولية تكون المملكة طرفاً 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" , ويتضح من ذلك أنه إذا كان للمملكة اتفاقية تجنب ازدواج ضريبي سارية المفعول مع أي بلد من البلدان فإنه عند دراسة الهيئة للربط الضريبي على أي دخل من مصدر في المملكة يتعين تطبيق أحكام اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي في حال أي تعارض بين أحكام اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي والنظام الضريبي , وبناء على ذلك فإنه في ظل وجود اتفاقية تجنب ازدواج ضريبي سارية المفعول بين المملكة وهولندا فإنه ينبغي دراسة الربط الضريبي على دخل (ب) من خدمات المساندة الفنية المقدمة إلى شركة (أ) وفقاً لأحكام اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي , وتنص المادة (5) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وهولندا على التالي :

3- تشمل عبارة "المنشأة الدائمة" : 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 في الدولة لمدة أو مدد تزيد في مجموعها على ستة أشهر خلال أي مدة اثني عشر شهراً" , وتنص المادة (7) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وهولندا على "1- تخضع الأرباح العائدة لمشروع تابع لدولة 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 إلى تلك المنشأة الدائمة .

4- تشمل عبارة (أرباح الأعمال) دون الاقتصار على ذلك , الدخل المكتسب من التصنيع والتجارة والأعمال المصرفية (البنكية) والتأمين , وعمليات النقل الداخلي , وتقديم الخدمات , وتشمل الدراسات والبحوث ذات الطبيعة العلمية والفنية , وتأجير الممتلكات الشخصية المنقولة والملموسة , ولا تشمل هذه العبارة الخدمات الشخصية التي يؤديها فرد بصفة مستقلة".

ويلاحظ من مواد اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي أن أي دخل يتحقق لشركة هولندية (ب) في دولة التعاقد (هولندا) من خدمات مساندة فنية يجب أن تشملها المادة (7) من الاتفاقية , ويجوز أن يخضع للضريبة فقط في الدولة المتعاقدة الأخرى (المملكة) إذا تم تنفيذ خدمات المساندة الفنية من قبل موظفي (ب) أو أي أشخاص آخرين تعينهم (ب) داخل المملكة لمدة أو مدد تزيد في مجموعها على (183) يوماً خلال أي مدة اثني عشر شهراً , وفي هذا الخصوص نرفق نسخة من خطاب صادر من السلطات الضريبية في هولندا يؤكد أنه وفقاً لأحكام المادة (4) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية وهولندا فإن (ب) مقيمة في هولندا , و وفقاً لأحكام المادة (5) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وهولندا فإنه لا يجوز أن يكون لشركة هولندية (ب) منشأة دائمة في المملكة دون حضور موظفيها إلى المملكة لمدة أو مدد تزيد في مجموعها على ستة أشهر أو أكثر خلال مدة اثني عشر شهراً .

لكل ما تقدم يرى المكلف أن الدخل المتحقق لشركة (ب) من الخدمات الفنية لا يخضع لضريبة الدخل في المملكة وذلك بموجب أحكام تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة وهولندا و أحكام النظام الضريبي .

رأي اللجنة:

بعد اطلاع اللجنة على القرار الابتدائي، وعلى الاستئناف المقدم ، وما قدمه الطرفان من دفوع ومستندات ، تبين أن الاستئناف يكمن في طلب الهيئة خضوع الدخل المتحقق لشركة (ب) - هولندا لضريبة الدخل باعتبارها جهة غير مقيمة تمارس العمل في المملكة من خلال منشأة دائمة ، في حين يرى المكلف عدم خضوع دخل الشركة غير المقيمة من الخدمات الفنية لضريبة الدخل ، للأسباب الموضحة عند عرض وجهة نظر كل طرف .

وباطلاع اللجنة على نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1425/1/15هـ تبين أنه ورد في المادة (4) من نظام ضريبة الدخل ما نصه "أ- تتألف المنشأة الدائمة لغير المقيم في المملكة - ما لم يرد خلاف ذلك في هذه المادة - من مكان دائم لنشاط غير المقيم الذي يمارس من خلاله النشاط كلياً أو جزئياً ، ويدخل في ذلك النشاط الذي يقوم به غير المقيم من خلال وكيل له .

ب- تعد الحالات الآتية منشأة دائمة :

- 1- مواقع الإنشاء ، ومرافق التجميع ، وممارسة الأعمال الإشرافية المتعلقة بها .
- 2- التركيبات والمواقع المستخدمة في أعمال المسح للموارد الطبيعية ، ومعدات الحفر والسفن المستخدمة في مسح الموارد الطبيعية ، وممارسة الأعمال الإشرافية المتعلقة بها .
- 3- قاعدة ثابتة يمارس منها الشخص الطبيعي غير المقيم نشاطه .
- 4- فرع شركة غير مقيمة مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة .
- ج- لا يعد المكان منشأة دائمة لغير المقيم في المملكة إذا استخدم في المملكة للأغراض الآتية فقط :

- 1- تخزين أو عرض أو توريد بضاعة أو منتجات تعود إلى غير المقيم .
 - 2- الإبقاء على مخزون من بضاعة أو منتجات تعود إلى غير المقيم لغرض المعالجة من قبل شخص آخر .
 - 3- شراء بضاعة أو منتجات لغرض تجميع المعلومات فقط لغير المقيم .
 - 4- أداء نشاطات أخرى ذات طبيعة إعدادية أو مساعدة لمصلحة غير المقيم .
 - 5- إعداد العقود للتوقيع عليها والمتعلقة بقروض أو توريد بضائع , أو أعمال خدمات فنية .
 - 6- تنفيذ أي مجموعة من النشاطات المشار إليها في الفقرات الفرعية الأولى وحتى الخامسة من هذه الفقرة" .
- وبرجوع اللجنة إلى اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية ومملكة هولندا تبين أن المادة (5) تنص على "3- تشمل عبارة المنشأة الدائمة دون حصر : 1-مركز الإدارة , 2- فرع , 3- مكتب , 4- مصنع , 5- ورشة , ب- تشمل عبارة المنشأة الدائمة أيضا :
- 1- موقع بناء أو إنشاء , أو مشروع تجميع أو تركيب, أو أعمال إشرافية متعلقة بها, لكن بشرط أن تستمر الأعمال من هذا النوع في الدولة لمدة أو مدد تزيد في مجموعها على ستة أشهر خلال أي مدة اثني عشر شهراً .
 - 2- 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 في الدولة لمدة أو مدد تزيد في مجموعها على ستة أشهر خلال أي مدة اثني عشر شهراً .
- وباطلاع اللجنة على اتفاقية المساندة الفنية المبرمة بين شركة (أ) وشركة (ب) - هولندا , تبين أن طبيعة الأعمال تشتمل على تقديم شركة (ب) خدمات الدعم الفني , وتوفير الموظفين طوال الوقت لتقديم المشورة الفنية , وتوفير التحديثات الفنية والمعلومات ذات الصلة بخصوص التقدم التكنولوجي في المجال الهندسي الذي يتم تطبيقه في الصناعات البترولية , وتقديم المساعدة الفنية في تنفيذ العمليات الميدانية , كما اتفق الطرفان على عدم قيام أي عضو من فريق (ب) بأي خدمات في المملكة العربية السعودية .
- لكل ما ذكر أعلاه , وحيث لم تقدم الهيئة ما يثبت أن غير المقيم يعمل من خلال منشأة دائمة في المملكة , وبما أنه لم يتبين للجنة ممارسة غير المقيم النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة وفقا للحالات الواردة في المادة (4) من نظام ضريبة الدخل والمادة (5) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة العربية السعودية و مملكة هولندا , لذا ترفض اللجنة استئناف الهيئة في طلبها خضوع الدخل المتحقق لشركة (ب) - هولندا لضريبة الدخل .

القرار:

لكل ما تقدم قررت اللجنة الاستئنافية الضريبية ما يلي :

أولاً: الناحية الشكلية.

قبول الاستئناف المقدم من الهيئة العامة للزكاة والدخل على قرار لجنة الاعتراض الابتدائية الزكوية الضريبية الثالثة بالرياض رقم (3) لعام 1436هـ من الناحية الشكلية .

ثانياً : الناحية الموضوعية .

رفض استئناف الهيئة في طلبها خضوع الدخل المتحقق لشركة (ب) لضريبة الدخل , وتأييد القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص .

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

وبالله التوفيق , , ,