



النشرة الضريبية

المعالجة الضريبية للخدمات الفنية أو الاستشارية وفقاً للنظام ضريبة الدخل واتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي



سجل التعديلات

ملاحظات	وصف التعديل	نوع التعديل	القسم/البند	تاريخ التعديل	رقم الإصدار	#
-	-	-	-	-	-	-



أصدرت هيئة الزكاة والضريبة والجمارك هذه النشرة الضريبية بغرض إيضاح بعض المعالجات ذات الصلة بتطبيق الأحكام النظامية السارية في تاريخ إصدارها، ولا يعد محتوى هذه النشرة بمثابة تعديل على أي من أحكام الأنظمة واللوائح المعمول بها في المملكة.

وتؤكد الهيئة على تطبيقها للمعالجات التوضيحية الواردة في هذه النشرة - حيثما تطبق -، وذلك في ضوء النصوص النظامية ذات الصلة، وفي حال تعديل أي إيضاح أو محتوى وارد في هذه النشرة -نص نظامي غير معدل- فإن تطبيق المعالجة التوضيحية المحدثة يكون على المعاملات التي تتم بعد تاريخ نشر النسخة المحدثة من النشرة على موقع الهيئة الإلكتروني.



المحتويات

5	1. المقدمة
5	2. ما المقصود بالخدمات الفنية والاستشارية
6	1.2 الدراسة الفنية - نقل المعرفة - والخدمات الفنية والاستشارية
7	2.2 عقود التوريد المصاحبة للخدمات الفنية والاستشارية
8	3. المعالجة الضريبية للخدمات الفنية أو الاستشارية وفقاً لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية
9	4. اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي
9	5. المعالجة الضريبية للخدمات الفنية أو الاستشارية وفقاً لاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي
9	5.1 المنشأة الدائمة وأرباح الأعمال
11	2.5 رسوم الخدمات الفنية



1. المقدمة

يعد الوضع الضريبي للخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من قبل شخص غير مقيم في المملكة إلى شخص مقيم في المملكة واحداً من أهم الإشكاليات التي عالجها نظام ضريبة الدخل الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم م/1 بتاريخ 15 محرم 1425هـ، والتعديلات اللاحقة عليه «النظام» ولائحته التنفيذية الصادر بالقرار الوزاري رقم (1535) وتاريخ 11 جمادى الثانية 1425هـ، والتعديلات اللاحقة عليها «اللائحة» واتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي «الاتفاقيات الضريبية»، ولما لها في النظام ولائحته التنفيذية والاتفاقيات الضريبية من أهمية، فقد أصدرت الهيئة هذه النشرة بهدف إيضاح المعالجة الضريبية للخدمات الفنية أو الاستشارية المقدمة من قبل شخص غير مقيم في المملكة إلى شخص مقيم في المملكة وفقاً لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية ووفقاً لاتفاقيات الضريبية.

2. ما المقصود بالخدمات الفنية والاستشارية

عرفت اللائحة التنفيذية المقصود بالخدمات الفنية والاستشارية صراحةً، حيث نصت في البند 3 من المادة الثالثة والستين على ما يلي: «يقصد بالخدمات الفنية والاستشارية الخدمات الفنية، والتقنية، والعلمية، مهما كان نوعها بما في ذلك الدراسات، والبحوث في المجالات المختلفة، وأعمال المسح ذات الطبيعة العلمية أو الجيولوجية أو الصناعية، والخدمات الاستشارية، أو الإشرافية، أو مقابل الخدمات الهندسية مهما كان نوعها، بما في ذلك المخاططات المتعلقة بها»⁽¹⁾.

ويلاحظ من هذا التعريف أنه من المهم التحقق من طبيعة الخدمة المقدمة بدقة، نظراً إلى أن المعالجة الضريبية قد تختلف باختلاف الخدمات المقدمة، فقد تبدو بعض الخدمات في ظاهرها مشابهةً للخدمات الفنية والاستشارية لكنها تعامل ضريبياً بشكل مختلف بناءً على ما إذا كانت تدخل ضمن المقصود بالخدمات الفنية والاستشارية وفقاً للتعريف الوارد في اللائحة، كما يجب الأخذ في الحسبان وجود حالات قد يتضمن العقد فيها عدداً من المدفوعات يصنف بعضها فقط مقابل خدمات فنية أو استشارية ويمكن إيضاح ذلك في الأمثلة التالية:

(1) وفقاً لأحكام الفقرة (3) المادة (63) من اللائحة



1.2 الدراسة الفنية - نقل المعرفة - والخدمات الفنية والاستشارية

قد ينشأاللبس بين نقل المعرفة والخدمات الفنية والاستشارية نظراً لتقرب بعض الخصائص، ومع ذلك فإن التمييز الدقيق بين الحالتين ضروري جداً لتطبيق المعالجة الضريبية الصحيحة، ويكمن الفرق بين الحالتين فيما يلي:

في عقود نقل المعرفة يتلزم طرف بنقل خبراته الخاصة غير المعلنة لل العامة إلى الطرف الآخر، ليتمكن هذا الآخر من استخدامها وتشغيلها لحسابه الخاص، ومن المعروف في هذا النوع من العقود أنه لا يتطلب من ناقل المعرفة القيام بأي دور بنفسه في استعمال المعرفة الممنوحة إلى الطرف الآخر ولا يضمن نتيجتها، والتزامه الأساسي في الغالب محدود بتوفير المعرفة أو الخبرات الموجودة، مما يتطلب مستويات نفقات أقل كثيراً من قبله. أما عقود الخدمات الفنية والاستشارية، فهي مختلفة؛ حيث يتعدد أحد الطرفين باستخدام خبراته المعتادة لمهنته من أجل تنفيذ العمل بنفسه لصالح الطرف الآخر. في هذا النوع من العقود، لا يتم نقل المعرفة أو الخبرة الخاصة دائمًا إلى الطرف الآخر. وعادةً ما تتضمن هذه العقود أداء خدمات يتطلب مستوى أعلى كثيراً من النفقات التشغيلية من قبل مقدم الخدمة لتنفيذ التزاماته التعاقدية وإنجاز العمل المطلوب.

الدفعتات المقابلة للخدمات الفنية والاستشارية على سبيل المثال:

- الدفعتات التي يتم الحصول عليها مقابل خدمات ما بعد البيع.
- الدفعتات مقابل الخدمات الفنية البحتة.
- الدفعتات مقابل رأي مقدم من قبل مهندس أو محامي أو غيرهم.
- الدفعتات مقابل الاستشارات المقدمة إلكترونياً.

كما تجدر الإشارة إلى أن هناك عقوداً قد تشمل كلًّا من نقل المعرفة والخدمات الفنية والاستشارية على سبيل المثال ينبع مانح الامتياز خبراته ومعرفته إلى صاحب الامتياز، إضافةً إلى تزويده بالخدمات الفنية كالمساعدة أو الدعم.

وتتجدر الإشارة إلى اختلاف المعالجة الضريبية بين المبالغ المدفوعة مقابل نقل المعرفة والمبالغ المدفوعة مقابل تقديم الخدمات الفنية أو الاستشارية، حيث إن عقود نقل المعرفة تدخل ضمن الإتاوات



وبالتالي تخضع لضريبة استقطاع بسعر 15%， بينما عقود الخدمات الفنية والاستشارية تدخل ضمن الخدمات الفنية والاستشارية وتخضع لضريبة استقطاع بسعر 5%.

2.2 عقود التوريد المصاحبة للخدمات الفنية والاستشارية

إذا كان النشاط الذي يمارسه غير المقيم هو توريد البضائع إلى المملكة فقط، فلا يخضع هذا التوريد لضريبة الاستقطاع، بوصفه نشاط توريد بضائع دون وجود أعمال مصاحبة، ولا يعد هذا التوريد ناشئاً عن نشاط تم في المملكة، بينما لو اشتمل التوريد على أعمال مصاحبة لأعمال التركيب أو الصيانة أو التدريب أو الخدمات الفنية، فإن هذه الأعمال المصاحبة تعد ناشئة عن نشاط تم في المملكة -في حال كانت تلك الأعمال مندرجة تحت تعريف الخدمات الفنية والاستشارية فتخضع لضريبة استقطاع بسعر 5%⁽²⁾.

مثال

شركة مقيمة في المملكة (شركة س) أبرمت عقداً مع إحدى الشركات غير المقيمة (شركة ص) على أن تقوم شركة ص بتوريد معدات وتقديم خدمات دعم وصيانة لشركة س، فهل تخضع هذه المعاملة لضريبة؟

الشركة غير المقيمة التي أبرمت هذا العقد ليس لها مكان دائم في المملكة لممارسة نشاطها كلياً أو جزئياً، ولا تمتلك وكيلًا مرخصًا له مزاولة العمل في المملكة، وبالتالي لا تعد منشأة دائمة في المملكة، وتخضع المبالغ المدفوعة لها مقابل الأعمال المصاحبة -الخدمات الفنية والاستشارية- لضريبة الاستقطاع بسعر 5% طبقاً لأحكام المادة (68) من النظام، والمادة (63) من اللائحة.

(2) وفقاً لأحكام الفقرة (7) المادة (5) من اللائحة.



3. المعالجة الضريبية للخدمات الفنية أو الاستشارية وفقاً لنظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية

إذا تم تقديم تلك الخدمات من خلال منشأة دائمة للشخص غير المقيم في المملكة فإن تلك المنشأة تخضع لضريبة الدخل وفقاً لأحكام النظام واللائحة⁽³⁾. أما إذا تم تقديم تلك الخدمات من قبل شخص غير مقيم ولا يمتلك منشأة دائمة في المملكة ولم يُؤْدِ تقديمها لتلك الخدمات إلى وجود منشأة دائمة في المملكة فإنه وفقاً لأحكام النظام واللائحة «يجب على كل مقيم سواء كان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى نظام ضريبة الدخل، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير المقيم، ممن يدفعون مبلغاً لغير المقيم مقابل الخدمات الفنية والاستشارية استقطاع ضريبة بسعر 5% من المبلغ المدفوع بغض النظر عن مكان تأدية هذه الخدمات ومكان سدادها، وبالتالي فإن المبالغ المشار إليها تخضع لضريبة استقطاع بسعر 5% سواء تم تقديم هذه الخدمات الفنية أو الاستشارية من قبل المركز الرئيسي للشركة المقيمة أو أي شركة مرتبطة بالشركة المقيمة، أو⁽⁴⁾ من قبل شخص غير المقيم وغير مرتبط بالشركة المقيمة»، ويمكن إيضاح ذلك في المثال التالي:

تعاقدت شركة مقيمة في المملكة (س) مع شركة غير مقيمة في المملكة وغير مرتبطة بها (شركة ص) (وليس لها منشأة دائمة في المملكة)، على أن تقوم شركة س بتقديم فكرة تصميم وتقوم الشركة ص فقط بتصميم هذه الأفكار ومتابعة تنفيذها بما يضمن تطبيقها وفقاً ل أفكار شركة س، فهل تندرج هذه المعاملة تحت فئة الخدمات الفنية أو الاستشارية أو تندرج تحت فئة الإتاوات وما هي المعالجة الضريبية؟

يتضح من المثال أعلاه، أن الشركة ص لا تقوم بمنح شركة س تراخيص أو استخدام ملكية فكرية للتصميم وإنما تقوم بتنفيذ التصميم لصالح الشركة س بناء على طلبها، وبالتالي فإن المبالغ المدفوعة من قبل شركة س لشركة ص تندرج تحت الخدمات الفنية أو الاستشارية وتخضع لضريبة استقطاع بسعر 5%.

(3) للمزيد من التفاصيل يمكنك الاطلاع على النشرة الضريبية رقم 2303001 الصادرة في 17 مايو 2023م الخاصة بالمعالجة الضريبية للمنشأة الدائمة في سياق اتفاقيات الأزدواج الضريبي

(4) تم تعديل الجدول الوارد في أحكام الفقرة (1) من المادة (63) من اللائحة بالقرار الوزاري رقم (1776) بتاريخ 18 جمادى الأول 1435هـ، ورقم (25) بتاريخ 8 محرم 1445هـ.



4. اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي

وفي سياق المعاملات عبر الحدود، فقد أبرمت المملكة أكثر من (60) اتفاقية ضريبية، تتيح هذه الاتفاقيات الضريبية تخفيف أو إعفاء الضريبة المستقطعة على المدفوعات المقدمة من قبل شخص مقيم في المملكة إلى شخص غير مقيم في المملكة وفقاً لاشتراطات معينة، كما يكون لها الأولوية في التطبيق على النظام ولائحته التنفيذية، باستثناء أحكام المادة (63) من النظام المتعلقة بإجراءات مكافحة التجنب الضريبي. ونعرض فيما يلي المعالجة الضريبية للخدمات الفنية والاستشارية وفقاً لأحكام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي.

5. المعالجة الضريبية للخدمات الفنية أو الاستشارية وفقاً لاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي:

تتضمن بعض اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي مادةً خاصةً بفرض ضريبة قطعية على إجمالي رسوم الخدمات الفنية وذلك وفقاً لما هو متبع في نموذج الأمم المتحدة لاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، وفي أحيان أخرى قد يتم تضمين الخدمات الفنية في تعريف الإتاوات ليتم معاملتها معاملة الإتاوات، وفي غياب هذه المادة أو عدم تضمين تلك الخدمات في تعريف الإتاوات فإن المقابل المدفوع نظير الخدمات الفنية يعامل كجزء من أرباح الأعمال. ويمكن إيضاح المعالجة الضريبية للمدفوعات مقابل الخدمات الفنية وفقاً لأحكام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي كما يلي:

أولاً: ضريبة الدخل على أرباح الأعمال:

5.1 المنشأة الدائمة وأرباح الأعمال

وفقاً لأحكام مادة أرباح الأعمال (المادة7) فإن الأرباح الناشئة عن ممارسة الأعمال بما في ذلك الأرباح الناتجة عن تقديم الخدمات الفنية أو الاستشارية، لا تخضع للضريبة في دولة المصدر -المملكة-، ما لم يكن لمقدم الخدمة -غير المقيم- منشأة دائمة في المملكة ويُخضع ذلك الشخص غير المقيم فقط عن الأرباح المنسوبة إلى تلك المنشأة الدائمة، وبالتالي فإنه في حال خلت الاتفاقية من مادة خاصة بفرض ضريبة قطعية على إجمالي رسوم الخدمات الفنية أو تضمين الخدمات الفنية في تعريف الإتاوات ليتم معاملتها معاملة الإتاوات، فإن المقابل المدفوع مقابل الخدمات الفنية لن يخضع للضريبة في المملكة ما لم يكن لمقدم الخدمة منشأة دائمة في المملكة وفقاً للأحكام الواردة في الاتفاقية.



مع مراعاة أنه في حال كان مقدم الخدمات فرد طبيعي وتكون تلك الخدمات مؤداة بنفسه ولمصلحته -أي أنها تدرج تحت أحكام الخدمات الشخصية المستقلة- فإنه يتم تطبيق أحكام المادة الخاصة بالخدمات الشخصية المستقلة وليس المادة الخاصة بأرباح الأعمال.

مثال 1:

أبرمت شركة مقيدة في المملكة عقداً مع شركة مقيدة في بريطانيا على أن تقدم الشركة البريطانية خدمات استشارية للشركة المقيدة في المملكة، والتي تقتضي حضور موظفي الشركة البريطانية في السعودية لمدة 30 يوماً خلال السنة المعنية لتقديم الخدمات.

بالرجوع إلى أحكام الاتفاقية الضريبية المبرمة بين المملكة وحكومة المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وأيرلندا الشمالية، فقد تبين أن المنشأة الدائمة قد تشمل أيضاً توفير خدمات بما فيها الخدمات الاستشارية من قبل مشروع من خلال موظفين أو عاملين آخرين يوظفهم المشروع لهذا الغرض، ولكن بشرط أن تستمر الأعمال من هذا النوع -للمشروع نفسه أو لمشروع مرتبط به- في الدولة المتعاقدة لمدة أو مدد تزيد في مجموعها على 183 يوماً خلال مدة اثنين عشر شهراً، وبما أن هذه الفقرة لا تنطبق على حالة الشركة البريطانية لكون تواجدها المادي في المملكة لم يتجاوز 183 يوماً خلال السنة المعنية، فلا تشكل هذه الخدمات منشأة دائمة في المملكة ولا تخضع للضريبة في المملكة.

مثال 2:

تعاقدت شركة مقيدة في المملكة مع شركة غير مقيدة في المملكة -شركة سويسرية- على أن تقدم الشركة السويسرية خدمات فنية للشركة المقيدة في المملكة علمًا بأن أداء تلك الخدمات يتطلب حضور موظفي الشركة السويسرية في المملكة لمدة تزيد عن 200 يوم خلال السنة.

بالرجوع إلى أحكام الاتفاقية الضريبية المبرمة بين المملكة والمجلس الاتحادي السويسري، فقد تبين أن المنشأة الدائمة قد تشمل أيضاً 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 المتعاقدة لمدة أو مدد تزيد في مجموعها على 183 يوماً خلال أي مدة اثنين عشر شهراً، وبما أن هذه الفقرة تنطبق على حالة الشركة السويسرية لكون موظفيها قد تواجدوا في المملكة لمدة تتجاوز المدة المحددة في الاتفاقية، فإن هذه الخدمات تمثل منشأة دائمة للشركة السويسرية في المملكة و تخضع للضريبة في المملكة.



ثانياً: ضريبة استقطاع على رسوم الخدمات الفنية:

2.5 رسوم الخدمات الفنية

بعض الاتفاقيات الضريبية قد تتضمن مادة رسوم الخدمات الفنية (أ/12)، أو قد يتم تضمين الخدمات الفنية في تعريف الإتاوات ليتم معاملتها معاملة الإتاوات، التي بموجبها يحق للدولة المتعاقدة التي تنشأ فيها رسوم الخدمات الفنية فرض ضريبة استقطاع وفقاً لأحكام القانون المحلي للدولة المتعاقدة بشرط ألا تتجاوز النسبة الحد الأقصى المتفق عليه من قبل الدولتين.

أمثلة

تعاقدت شركة مقيدة في المملكة مع شركة غير مقيدة في الدولة S وليس لها منشأة دائمة في المملكة، على أن تقوم الشركة غير المقيدة بتقديم خدمات فنية للشركة المقيدة في المملكة. مع العلم أن هناك اتفاقية تجنب ازدواج ضريبي بين المملكة والدولة S تنص على خضوع الخدمات الفنية لضريبة قطعية لا تتجاوز 10%.

على الرغم من عدم وجود منشأة دائمة للشركة غير المقيدة التي تقدم الخدمات إلا أن المدفوعات مقابل تلك الخدمات التي تدفعها الشركة المقيدة في المملكة إلى الشركة غير المقيدة قد تخضع لضريبة الاستقطاع في المملكة، وبما أن النسبة الواردة في النظام هي 5% أقل من النسبة الواردة في الاتفاقية وهي 10% فإنه يتم تطبيق النسبة الأقل وهي 5%.



امسح هذا الكود للاظلاع على آخر تحديث
لهذا المستند وكافة المستندات المنشورة
أو تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني zatca.gov.sa