



الأشخاص غير المقيمين

دليل ضريبة الشركات | CTGNRP1

أكتوبر 2023



قائمة المحتويات

1.	قائمة المصطلحات	3
2.	المقدمة	5
2.1	لمحة عامة	5
2.2	الهدف من هذا الدليل	5
2.3	مَنْ الذي تجب عليه قراءة هذا الدليل	5
2.4	كيفية استخدام هذا الدليل	5
2.5	المراجع التشريعية	6
2.6	حالة الدليل	7
3.	تعريف الشخص غير المقيم	8
4.	متى يتعين على الشخص غير المقيم التسجيل لأغراض ضريبة الشركات؟	9
4.1	الأشخاص الاعتباريون	9
4.2	الأشخاص الطبيعيون	10
5.	ما هو دخل الشخص غير المقيم الذي يخضع لضريبة الشركات في الدولة؟	11
5.1	الدخل العائد إلى منشأة دائمة أو إلى صلة	11
5.2	أعمال أو أنشطة أعمال الشخص الطبيعي غير المقيم التي تخضع لضريبة الشركات	11
5.3	الدخل الناشئ في الدولة	12
5.4	الضريبة المقطوعة من المنبع المفروضة على الدخل الناشئ في الدولة	12
5.5	الدخل الناشئ في الدولة والمنشأة الدائمة	12
5.6	الدخل الناشئ في الدولة والصلة	12
5.7	تسهيلات الأعمال الصغيرة: غير متاحة للشخص غير المقيم	12
5.8	الدخل المُعفى المحقق من تشغيل الطائرات أو السفن في حركة النقل الدولي	13
5.9	العلاقة بين قانون ضريبة الشركات واتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي	13
6.	المتطلبات الأخرى لقانون ضريبة الشركات بالنسبة للشخص غير المقيم	16
6.1	القوائم المالية المستقلة والتخصيص	16
6.2	تقديم الإقرار الضريبي	16
6.3	حفظ السجلات	16
7.	المنشأة الدائمة	17
7.1	لمحة عامة	17
7.2	المكان الثابت كمنشأة دائمة	17
7.2.1	العوامل الجوهرية في تحديد المنشأة الدائمة نتيجة وجود مكان ثابت	17
7.2.2	العوامل غير الجوهرية لتحديد المنشأة الدائمة نتيجة وجود مكان ثابت	18
7.2.3	أمثلة مُحددة للمنشأة الدائمة نتيجة وجود مكان ثابت	20



- 7.2.4 الأنشطة ذات الطابع التحضيري أو المساند 29
- 7.3 المنشأة الدائمة بالوكالة 36
- 7.3.1 متى يُشكّل شخص من منشأة دائمة بالوكالة لشخص غير مقيم؟ 37
- 7.3.2 الوكلاء المستقلون: متى لا يشكل الشخص منشأة دائمة بالوكالة لشخص غير مقيم؟ 39
8. الدخل الناشئ في الدولة 42
9. الصلة في الدولة 45
10. الملحقات 47
- 10.1 الملحق 1 – الاقتباس ذو الصلة من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين الدولة والدولة (غ) 47
- 10.2 الملحق 2 – الاقتباس ذو الصلة من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين الدولة والدولة (و) 48
11. التحديثات والتعديلات 49



1. قائمة المصطلحات

اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي: اتفاقية دولية موقعة بين دولتين أو أكثر لأغراض تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي بشأن الدخل ورأس المال.

الأساس النقدي المحاسبي: طريقة المحاسبة التي يقوم بموجبها الخاضع للضريبة بالاعتراف بالدخل والنفقات عند استلام وصداد الدفعات النقدية.

الاستثمار الخاص: النشاط الاستثماري الذي يقوم به الشخص الطبيعي لحسابه الخاص، والذي لا يُمارس أو يتطلب لممارسته الحصول على ترخيص من قبل جهة الترخيص في الدولة، ولا يعد عملاً تجارياً وفقاً لأحكام المرسوم بقانون اتحادي رقم (50) لسنة 2022.

الاستثمار العقاري: أي نشاط استثماري يمارسه الشخص الطبيعي المرتبط بشكل مباشر أو غير مباشر بالبيع، أو التأجير، أو التأجير من الباطن للأراضي أو العقارات في الدولة، الذي لا يُمارس، أو لا يتطلب أن يُمارس بموجب ترخيص من جهة الترخيص في الدولة.

الأعمال: أي نشاط يمارس بانتظام واستمرارية واستقلالية من قبل أي شخص وفي أي مكان، مثل النشاط الصناعي أو التجاري أو الزراعي أو الحرفي أو المهني أو الخدمي أو أنشطة التنظيف أو أي نشاط آخر يتعلق باستعمال الممتلكات المادية أو غير المادية.

الإقرار الضريبي: معلومات مقدمة إلى الهيئة لأغراض ضريبة الشركات وفقاً للنماذج والإجراءات التي تُحددها الهيئة، وتشمل أي جداول أو مرفقات تابعة لها بما في ذلك أي تعديل لها.

الأموال غير المنقولة: تعني أيًا مما يأتي:

- أ. أي قطعة أرض تنشأ عليها حقوق أو مصالح أو خدمات.
- ب. أي مبنى أو هيكل أو عمل هندسي ملتحق بالأرض بشكل دائم أو ملتحق بقاع البحر.
- ج. أي تجهيزات أو معدات تنشأ كجزء دائم من الأرض أو تلتحق بشكل دائم بالمبنى أو الهيكل أو العمل الهندسي أو تلتحق بقاع البحر.

الترخيص: الوثيقة الصادرة عن جهة الترخيص، التي يسمح بموجبها ممارسة الأعمال أو نشاط الأعمال في الدولة.

التسجيل الضريبي: إجراء يقوم بموجبه الشخص بالتسجيل لدى الهيئة لأغراض ضريبة الشركات.

جهة الترخيص: الجهة المختصة بترخيص أو إجازة الأعمال أو نشاط الأعمال في الدولة.

الخاضع للضريبة: الشخص الذي يخضع لضريبة الشركات في الدولة بموجب قانون ضريبة الشركات.

الدخل الخاضع للضريبة: الدخل الخاضع لضريبة الشركات بموجب قانون ضريبة الشركات.

الدخل المؤهل: أي دخل محقق من قبل شخص مؤهل قائم في المنطقة الحرة يكون خاضعاً لضريبة الشركات وفقاً للنسبة المنصوص عليها في الفقرة (أ) من البند (2) من المادة (3) من قانون ضريبة الشركات.

الدخل الناشئ في الدولة: الدخل المستحق في الدولة أو المتحقق منها وفقاً لما هو منصوص عليه في المادة (13) من قانون ضريبة الشركات.

الدرهم: الدرهم الإماراتي.

الدولة: الإمارات العربية المتحدة.

رقم التسجيل الضريبي: رقم خاص يتم إصداره من الهيئة لكل شخص مسجل لأغراض ضريبة الشركات في الدولة.



الشخص القائم في المنطقة الحرة: الشخص الاعتباري الذي تم تأسيسه أو إنشاؤه في المنطقة الحرة، أو تم تسجيله بأي شكل آخر فيها، ويشمل فرع الشخص غير المقيم المسجل في المنطقة الحرة.

الشخص المقيم: الخاضع للضريبة المحدد في البند (3) من المادة (11) من قانون ضريبة الشركات.

الشخص المؤهل القائم في المنطقة الحرة: الشخص القائم في المنطقة الحرة الذي يستوفي الشروط المنصوص عليها في المادة (18) من قانون ضريبة الشركات ويخضع لضريبة الشركات بموجب البند (2) من المادة (3) من قانون ضريبة الشركات.

الشخص غير المقيم: الخاضع للضريبة المحدد في البند (4) من المادة (11) من قانون ضريبة الشركات.

الشخص: أي شخص طبيعي أو شخص اعتباري.

ضريبة الشركات: الضريبة التي تُفرض بموجب قانون ضريبة الشركات على الأشخاص الاعتباريين ودخل الأعمال.

الضريبة المقتطعة من المنبع: ضريبة الشركات التي يتم اقتطاعها من الدخل الناشئ في الدولة وفقاً للمادة (45) من قانون ضريبة الشركات.

الطرف المرتبط: أي شخص مرتبط بالخاضع للضريبة كما هو مُحدد في البند (1) من المادة (35) من قانون ضريبة الشركات.

العائدات: إجمالي مبلغ الدخل المحقق خلال سنة ميلادية معينة.

الفائدة: أي مبلغ منكبد أو مستحق مقابل استخدام المال أو الائتمان، بما في ذلك الخصومات والأقساط والأرباح المدفوعة بواسطة أداة مالية إسلامية، وأي دفعات أخرى معادلة للفائدة من الناحية الاقتصادية، وأي مبالغ أخرى منكبدة تتعلق بالحصول على التمويل، باستثناء دفعات أصل المبلغ.

الفترة الضريبية: الفترة التي يجب تقديم الإقرار الضريبي عنها.

قانون ضريبة الشركات: المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال.

القوائم المالية: مجموعة كاملة من القوائم كما هي محددة وفقاً للمعايير المحاسبية المطبقة من قبل الخاضع للضريبة، وتشمل دون الحصر بيان الدخل، وبيان الدخل الشامل الآخر، والميزانية العمومية، وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفق النقدي.

المنشأة الدائمة: المكان الذي تُمارس فيه الأعمال أو أي شكل من أشكال الوجود في الدولة للشخص غير المقيم، وفقاً للمادة (14) من قانون ضريبة الشركات.

المنطقة الحرة: المنطقة الجغرافية المخصصة والمحددة الموجودة في الدولة التي يتم تحديدها بموجب قرار يصدر من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح الوزير.

نشاط الأعمال: أي معاملة أو نشاط أو سلسلة معاملات أو سلسلة أنشطة يمارسها الشخص في سياق أعماله.

الهيئة: الهيئة الاتحادية للضرائب باعتبارها المسؤولة عن إدارة وتحصيل وتنفيذ الضرائب الاتحادية في الدولة.

الوزير: وزير المالية.



2. المقدمة

2.1 لمحة عامة

صدر المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال ("قانون ضريبة الشركات") في 3 أكتوبر 2022، ونُشر في العدد رقم 737 من الجريدة الرسمية لدولة الإمارات العربية المتحدة ("الدولة") في 10 أكتوبر 2022.

ويوفر قانون ضريبة الشركات الأساس التشريعي لفرض ضريبة اتحادية على أرباح الشركات والأعمال ("ضريبة الشركات") في الدولة.

وتُطبق أحكام قانون ضريبة الشركات على الفترات الضريبية التي تبدأ في أو بعد تاريخ 1 يونيو 2023.

2.2 الهدف من هذا الدليل

صُمم هذا الدليل لتوفير إرشادات عامة للأشخاص الطبيعيين أو الأشخاص الاعتباريين والذين لا يُعدّوا أشخاصاً مقيمين لأغراض ضريبة الشركات ويحققون دخلاً من الدولة، وذلك بهدف المساعدة في فهم ما إذا كانوا يخضعون لضريبة الشركات في الدولة كأشخاص غير مقيمين. ويوفر هذا الدليل للقراء لمحة عامة عن:

- من يكون غير مقيم لأغراض ضريبة الشركات في الدولة؛
- ما هي التزامات ضريبة الشركات على الشخص غير المقيم؛ و
- ما هو دخل الشخص غير المقيم الخاضع لضريبة الشركات في الدولة.

2.3 مَنْ الذي يجب عليه قراءة هذا الدليل

هذا الدليل موجّه إلى أي شخص طبيعي أو اعتباري لا يُعدّ شخصاً مقيماً وفقاً لأحكام قانون ضريبة الشركات ويحقق دخلاً من الدولة. وتجب قراءة هذا الدليل بالتزامن مع قانون ضريبة الشركات والقرارات التنفيذية والأدلة الأخرى ذات الصلة التي تقوم الهيئة بنشرها.

2.4 كيفية استخدام هذا الدليل

تمت الإشارة إلى المواد ذات الصلة من قانون ضريبة الشركات والقرارات التنفيذية في كل قسم من أقسام هذا الدليل.

يُوصى بقراءة الدليل بكامله للوصول إلى الفهم الكامل للتعريفات والعلاقات بين القواعد المختلفة. ومن الممكن الوصول إلى إرشادات أخرى حول بعض الموضوعات التي يتناولها هذا الدليل في الأدلة الأخرى المخصصة لتلك الموضوعات.

في بعض الحالات تستخدم أمثلة مبسّطة لشرح كيفية تطبيق العناصر الرئيسية لنظام ضريبة الشركات على الأشخاص غير المقيمين. إن الأمثلة المتوفرة في هذا الدليل:

- تعكس تطبيق تلك العناصر بشكل منفصل دون أن تتناول ارتباطها بالأحكام الأخرى الواردة في قانون ضريبة الشركات. ولا تشمل هذه الأمثلة، ولا يقصد بها أن تشمل، الحقائق الكاملة للسياريوهات الافتراضية المستخدمة ولا كافة جوانب نظام ضريبة الشركات، كما أنه لا ينبغي الاعتماد عليها لأغراض المشورة القانونية أو الضريبية، و



- يتمثل الغرض منها فقط في تزويد القراء بمعلومات عامة حول موضوع هذا الدليل، وتهدف حصرياً إلى شرح القواعد المتعلقة بموضوع هذا الدليل ولا تمت بصله على الإطلاق إلى الوضع الضريبي أو القانوني لأي شخص اعتباري أو طبيعي محدد.

2.5 المراجع التشريعية

في هذا الدليل، يُشار إلى التشريعات الآتية كما يلي:

- مرسوم بقانون اتحادي رقم (28) لسنة 2022 في شأن الإجراءات الضريبية المشار إليه بعبارة "قانون الإجراءات الضريبية".
- مرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال المشار إليه بعبارة "قانون ضريبة الشركات".
- قرار مجلس الوزراء رقم (85) لسنة 2022 بشأن تحديد الموطن الضريبي المشار إليه بعبارة "قرار مجلس الوزراء رقم (85) لسنة 2022".
- قرار مجلس الوزراء رقم (49) لسنة 2023 بشأن تحديد فئات الأعمال وأنشطة الأعمال التي يمارسها الشخص الطبيعي المقيم أو غير المقيم التي تخضع لضريبة الشركات المشار إليه بعبارة "قرار مجلس الوزراء رقم (49) لسنة 2023".
- قرار مجلس الوزراء رقم (56) لسنة 2023 بشأن تحديد صلة الشخص غير المقيم في الدولة لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال المشار إليه بعبارة "قرار مجلس الوزراء رقم (56) لسنة 2023".
- قرار وزاري رقم (27) لسنة 2023 بشأن تنفيذ بعض أحكام قرار مجلس الوزراء رقم (85) لسنة 2022 بشأن تحديد الموطن الضريبي المشار إليه بعبارة "قرار وزاري رقم (27) لسنة 2023".
- قرار وزاري رقم (43) لسنة 2023 في شأن الاستثناء من التسجيل لغايات المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال المشار إليه بعبارة "قرار وزاري رقم (43) لسنة 2023".
- قرار وزاري رقم (73) لسنة 2023 في شأن تسهيلات الأعمال الصغيرة لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال المشار إليه بعبارة "قرار وزاري رقم (73) لسنة 2023".
- قرار وزاري رقم (83) لسنة 2023 في شأن تحديد شروط عدم اعتبار وجود شخص طبيعي في الدولة سبباً لخلق منشأة دائمة للشخص غير المقيم لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال المشار إليه بعبارة "قرار وزاري رقم (83) لسنة 2023".
- قرار وزاري رقم (114) لسنة 2023 في شأن المعايير المحاسبية لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال المشار إليه بعبارة "قرار وزاري رقم (114) لسنة 2023".
- قرار وزاري رقم (127) لسنة 2023 في شأن الائتلاف المشترك والشراكة الأجنبية والمؤسسة العائلية لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال المشار إليه بعبارة "قرار وزاري رقم (127) لسنة 2023".



2.6 حالة الدليل

لا يعتبر هذا الدليل بمثابة نص ملزم قانوناً، إنما يهدف للمساعدة في فهم الأحكام الضريبية المتعلقة بالشخص غير المقيم وفقاً لأحكام قانون ضريبة الشركات في الدولة. ولا ينبغي تفسير المعلومات الواردة بهذا الدليل على أنها مشورة قانونية أو ضريبية. ولا يقصد من هذا الدليل أن يكون شاملاً، أو أن يقدم إجابة محددة لكل حالة. وقد تم إعداد هذا الدليل بناءً على التشريعات بحالتها التي كانت عليها وقت نشر الدليل. ويجب النظر في الظروف المحددة الخاصة بكل شخص على حدة.

سيحدد قانون ضريبة الشركات والقرارات التنفيذية والمواد الإرشادية المشار إليها في هذا الدليل، المبادئ والقواعد التي تنظم تطبيق ضريبة الشركات على الأشخاص غير المقيمين. ولا يوجد في هذا المنشور أي شيء من شأنه أن يعدل، أو يقصد منه تعديل، متطلبات أي تشريعات أخرى.

يخضع هذا الدليل للتغيير من دون إشعار مسبق.



3. تعريف الشخص غير المقيم

لأغراض قانون ضريبة الشركات، يعرف الشخص غير المقيم على أنه الشخص الذي لا يُعدّ شخصاً مقيماً. لذلك يجب ابتداءً تحديد ما إذا كان الشخص شخصاً مقيماً (وفي تلك الحالة لا يطبق هذا الدليل).

ويعتبر الشخص شخصاً مقيماً في الحالات التالية:

- الشخص الطبيعي الذي يزاول الأعمال أو نشاط الأعمال في الدولة.
- الشخص الاعتباري الذي تم تأسيسه، أو إنشاؤه أو الاعتراف به بأي شكل آخر في الدولة، أو الذي تم تأسيسه أو إنشاؤه أو الاعتراف به بأي شكل آخر بموجب تشريعات خارج الدولة ولكن تتم إدارته والتحكم فيه بشكل فعال في الدولة.

على هذا الأساس، يكون الشخص غير المقيم:

- الشخص الطبيعي الذي لا يكون شخصاً مقيماً ولكن:
 - لديه منشأة دائمة في الدولة وجاوزت عائدات منشأته الدائمة مبلغ 1,000,000 درهم خلال سنة ميلادية؛ أو
 - يحقق دخلاً ناشئاً في الدولة (أي دخلاً تم استحقاقه في أو تحقيقه من الدولة) (راجع القسم 8).
- الشخص الاعتباري الذي يتم تأسيسه أو إنشاؤه خارج الدولة ولا تتم إدارته والتحكم فيه بشكل فعال في الدولة ويخضع للضريبة في الحالات الآتية:1:
 - إذا كان لديه منشأة دائمة في الدولة (أي مكان ثابت للأعمال أو أي شكل آخر من أشكال الوجود داخل الدولة) (راجع القسم 7)؛
 - إذا حقق دخلاً ناشئاً في الدولة (أي دخل يُستحق فيها أو يتحقق منها) (راجع القسم 8)؛ أو
 - إذا كان له صلة في الدولة (راجع القسم 9).

تجدر الإشارة إلى أن مفهوم الصلة يطبق فقط على الشخص غير المقيم الذي يكون شخصاً اعتبارياً (وليس شخصاً طبيعياً). ويكون للشخص غير المقيم الذي هو شخص اعتباري صلة في الدولة إذا كان يحقق دخلاً من أي أموال غير منقولة في الدولة.2

يُرجى العلم بأنه لا يخضع جميع الأشخاص غير المقيمين لضريبة الشركات في الدولة، مع ذلك فإنه يُقصد بعبارة "الشخص غير المقيم" في قانون ضريبة الشركات الخاضع للضريبة غير المقيم. وعليه، يُستخدم مصطلح "الشخص غير المقيم" في هذا الدليل ليعني شخصاً غير مقيم خاضعاً لضريبة الشركات في الدولة، وذلك ما لم يُنصّ تحديداً على خلاف ذلك.

1 البند (4) من المادة (11) من قانون ضريبة الشركات.

2 المادة (2) من قرار مجلس الوزراء رقم (56) لسنة 2023.



4. متى يتعين على الشخص غير المقيم التسجيل لأغراض ضريبة الشركات؟

4.1 الأشخاص الاعتباريون

يتعين على الشخص غير المقيم الذي هو شخص اعتباري التسجيل لأغراض ضريبة الشركات والحصول على رقم تسجيل ضريبي عندما يكون ذلك الشخص غير المقيم خاضعاً لضريبة الشركات على أساس أنّ لديه:³

(1) منشأة دائمة في الدولة (راجع القسم 7)؛⁴ أو

(2) صلة في الدولة (راجع القسم 9).⁵

وما أن يحدّد الشخص أنه يترتب على ممارسته لأنشطته أن تكون لديه منشأة دائمة في الدولة أو أن تكون له صلة في الدولة، فسيُعتبر شخص غير مقيم بموجب قانون ضريبة الشركات وسيُتبع عليه التسجيل لدى الهيئة لأغراض ضريبة الشركات لتجنب التخلف عن أي امتثال، ما قد يترتب عليه تطبيق غرامات إدارية.

ولا يسجل لأغراض ضريبة الشركات الشخص غير المقيم الذي هو شخص اعتباري ويحقق فقط دخلاً ناشئاً في الدولة (راجع القسم 8) وليس لديه منشأة دائمة في الدولة أو ليس له صلة في الدولة.⁶

مثال (1): شركة تسويق تحقق دخلاً ناشئاً في الدولة

الشركة (م) هي شركة تسويق (شخص اعتباري مؤسس في الدولة (م) ومقيم ضريبياً فيها). تمارس الشركة (م) أنشطتها خارج الدولة، وتحقق دخلاً ناشئاً من عميل موجود في الدولة. تقوم الشركة (م) بنشر مواد تسويقية على وسائل التواصل الاجتماعي لصالح عميلها في الدولة. ليس للشركة (م) أي تمثيل رسمي أو موظفين أو مكاتب في الدولة.

بالتالي، فليس لدى الشركة (م) منشأة دائمة أو صلة في الدولة، ولكنها فقط تحقق دخلاً ناشئاً في الدولة (متمثلاً في الأتعاب التي تحصل عليها من عميلها الموجود في الدولة). لذلك لا يتعين على الشركة (م) التسجيل لأغراض ضريبة الشركات.⁷

ملاحظة: قد تخضع فئات معينة من الدخل الناشئ في الدولة التي لا تعود لمنشأة دائمة للضريبة المقطعة من المنبع (والتي تُفرض حالياً بنسبة 0%) (راجع القسم 5.4).⁸

3 البند (1) من المادة (51) من قانون ضريبة الشركات.

4 الفقرة (أ) من البند (4) من المادة (11) من قانون ضريبة الشركات.

5 الفقرة (ج) من البند (4) من المادة (11) من قانون ضريبة الشركات.

6 الفقرة (هـ) من البند (1) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (43) لسنة 2023، والمادة (4) من قرار مجلس الوزراء رقم (56) لسنة 2023.

7 الفقرة (هـ) من البند (1) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (43) لسنة 2023.

8 البند (1) من المادة (45) من قانون ضريبة الشركات.



مثال (2): شركة تسويق لها صلة في الدولة

الشركة (م) – كما في المثال (1) - (شركة تسويق وهي شخص اعتباري مؤسس في الدولة (م) ومقيم ضريبياً فيها)، تحصل على دخل من إيجار أحد المباني الذي تملكه في الدولة بالإضافة إلى حصولها على أتعاب من أنشطتها التسويقية من عميل موجود في الدولة. في هذه الحالة، سيكون لدى الشركة (م) صلة في الدولة (نظراً لحصولها على دخل من إيجار)⁹، وسوف يتعين عليها التسجيل لأغراض ضريبة الشركات (راجع القسم 9)¹⁰.

مثال (3): استشاري يعمل من داخل الدولة لصالح عميل لدى صاحب العمل الأجنبي

يقدم أحد موظفي الشركة (ج) (وهي شخص اعتباري مؤسس في الدولة (ج) ومقيم ضريبياً فيها) خدمات لصالح أحد عملاء الشركة (ج) وهو عميل موجود في الدولة، ويقوم هذا الموظف بذلك من منزله الموجود في الدولة (دون أن يكون مقيماً رسمياً في الدولة)، مما قد يُشكل منشأة دائمة في الدولة في حال استيفاء شروط محددة (راجع القسم 7). في هذه الحالة، يتعين على الشركة (ج) التسجيل لأغراض ضريبة الشركات نظراً لوجود منشأة دائمة لها في الدولة.

4.2 الأشخاص الطبيعيون

يجب على الشخص غير المقيم الذي هو شخص طبيعي التسجيل لأغراض ضريبة الشركات والحصول على رقم تسجيل ضريبي، وذلك في حال تجاوزت عائدات ذلك الشخص غير المقيم العائدة لمنشأته الدائمة في الدولة مبلغ 1,000,000 درهم خلال سنة ميلادية.

9 المادة (2) من قرار مجلس الوزراء رقم (56) لسنة 2023.
10 المادة (4) من قرار مجلس الوزراء رقم (56) لسنة 2023.



5. ما هو دخل الشخص غير المقيم الذي يخضع لضريبة الشركات في الدولة؟

5.1 الدخل العائد إلى منشأة دائمة أو إلى صلة

يخضع الدخل الخاضع للضريبة للعائد للمنشأة الدائمة في الدولة أو لصله في الدولة للشخص غير المقيم لضريبة الشركات.¹¹ تُفرض ضريبة الشركات على الدخل الخاضع للضريبة للشخص غير المقيم بذات النسب التي تُطبق على الشخص المقيم، كما يأتي:¹²

- نسبة (0%) صفر بالمائة على أول 375,000 درهم من الدخل الخاضع للضريبة.
- نسبة (9%) تسعة بالمائة على المبلغ من الدخل الخاضع للضريبة الذي يجاوز 375,000 درهم.

في حال كان الشخص غير المقيم شخصاً مؤهلاً قائماً في المنطقة الحرة (على سبيل المثال: فرع يتم تشغيله داخل منطقة حرة) فتُفرض ضريبة الشركات بالنسب الآتية:¹³

- نسبة (0%) صفر بالمائة على الدخل المؤهل.
- نسبة (9%) تسعة بالمائة على الدخل الخاضع للضريبة الذي لا يكون دخلاً مؤهلاً.

ومن الممكن أن يتحقق الدخل الخاضع للضريبة للعائد للمنشأة الدائمة الخاصة بالشخص غير المقيم من داخل الدولة أو من خارجها (راجع القسم 7.1 لمزيد من التفاصيل بشأن الأرباح العائدة لمنشأة دائمة).

والدخل العائد لصلة الشخص غير المقيم هو أي دخل يحققه شخص غير مقيم يكون شخصاً اعتبارياً من أموال غير منقولة في الدولة.¹⁴ (راجع القسم 9)

يتم احتساب الدخل الخاضع للضريبة للفترة الضريبية على أساس قوائم مالية مناسبة ومستقلة مُعدّة وفقاً للمعايير المحاسبية المقبولة في الدولة، بعد التعديل وفقاً لأحكام المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.

5.2 أعمال أو أنشطة أعمال الشخص الطبيعي غير المقيم التي تخضع لضريبة الشركات

تخضع الأعمال أو أنشطة الأعمال التي يمارسها شخص طبيعي غير مقيم لضريبة الشركات فقط في حال جاوزت إجمالي العائدات المُحققة من مزاوله هذه الأعمال أو أنشطة الأعمال (على سبيل المثال من خلال منشأة دائمة) في الدولة مبلغ 1,000,000 درهم خلال سنة ميلادية.¹⁵

بالإضافة إلى ذلك، لا تُعد العائدات من المصادر التالية أعمالاً أو أنشطة أعمال بالنسبة للشخص الطبيعي، وبالتالي لا ينشأ عنها خضوع الشخص الطبيعي غير المقيم لضريبة الشركات ولا تؤخذ في الاعتبار عند تحديد عائدات الشخص الطبيعي:¹⁶

11 الفقرتان (أ) و(ج) من البند (3) من المادة (12) من قانون ضريبة الشركات.
12 البند (1) من المادة (3) من قانون ضريبة الشركات.
13 البند (2) من المادة (3) من قانون ضريبة الشركات.
14 البند (1) من المادة (2) من قرار مجلس الوزراء رقم (56) لسنة 2023.
15 قرار مجلس الوزراء رقم (49) لسنة 2023.
16 البند (2) من المادة (2) من قرار مجلس الوزراء رقم (49) لسنة 2023.



- الأجور أو المرتبات أو أي مبالغ أخرى يتقاضاها الشخص الطبيعي من جهة عمله بموجب عقد عمل، سواء كانت نقدية أو عينية.
- عائدات الاستثمار الخاص الذي يُمارس بصفة شخصية وليس من خلال ترخيص من جهة ترخيص، ولا يُعد عملاً تجارياً وفقاً للمرسوم بقانون اتحادي رقم (50) لسنة 2022 بإصدار قانون المعاملات التجارية.
- أي دخل من الاستثمار العقاري الذي لا يُمارس من خلال ترخيص صادر من جهة ترخيص.

5.3 الدخل الناشئ في الدولة

يعتبر الدخل أنه دخلاً ناشئاً في الدولة، في أي من الحالات الآتية: 17

- إذا تم تحقيقه من شخص مقيم.
- إذا تم تحقيقه من شخص غير مقيم، وكان الدخل المستلم قد تم دفعه أو استحقاقه فيما يتعلق بالمنشأة الدائمة لذلك الشخص غير المقيم في الدولة ومخصص لها.
- إذا تم تحقيقه أو استحقاقه بأي شكل كان من أنشطة تم تنفيذها في الدولة، أو من أصول موجودة داخلها أو من راس مال مستثمر فيها أو من حقوق مستخدمة فيها أو من خدمات تم تقديمها أو الاستفادة منها في الدولة.

يتم تناول كل حالة من الحالات الواردة أعلاه بمزيد من التفصيل في القسم 8.

5.4 الضريبة المقتطعة من المنبع المفروضة على الدخل الناشئ في الدولة

قد تخضع فئات معينة من الدخل الناشئ في الدولة الذي يحققه شخص غير مقيم ولا يعود لمنشأة دائمة، للضريبة المقتطعة من المنبع. تُطبق حالياً الضريبة المقتطعة من المنبع بنسبة 0.18%

5.5 الدخل الناشئ في الدولة والمنشأة الدائمة

لا يتعارض الدخل الناشئ في الدولة مع الدخل العائد لمنشأة دائمة في الدولة، فقد يعود الدخل الناشئ في الدولة لمنشأة دائمة، وحينئذٍ تُفرض ضريبة الشركات على الدخل الناشئ في الدولة العائد لمنشأة دائمة في الدولة.

5.6 الدخل الناشئ في الدولة والصلة

لا يتعارض الدخل الناشئ في الدولة مع الدخل العائد لصلة في الدولة، فقد يشتمل الدخل الناشئ في الدولة دخلاً عائداً لصلة في الدولة، وحينئذٍ تُفرض ضريبة الشركات على الدخل الناشئ في الدولة الذي يرتبط بصلة في الدولة.

5.7 تسهيلات الأعمال الصغيرة: غير متاحة للشخص غير المقيم

وفقاً لقانون ضريبة الشركات، لا يمكن سوى للشخص المقيم اختيار تسهيلات الأعمال الصغيرة.¹⁹ وبناءً على ذلك، لا يُؤهل الشخص غير المقيم للاستفادة من تسهيلات الأعمال الصغيرة. إلا أن ذلك قد يتأثر باتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي النافذة.

17 البند (1) من المادة (13) من قانون ضريبة الشركات.

18 البند (1) من المادة (45) من قانون ضريبة الشركات.

19 البند (1) من المادة (21) من قانون ضريبة الشركات.



5.8 الدخل المُعفى المحقق من تشغيل الطائرات أو السفن في حركة النقل الدولي

يُعفى من ضريبة الشركات الدخل الذي يحققه شخص غير مقيم من تشغيل الطائرات أو السفن في حركة النقل الدولي (أي لا يخضع لضريبة الشركات)، طالما أن الشخص غير المقيم يزاول أيًا من الأنشطة الآتية:²⁰

- النقل الدولي للركاب أو للماشية أو للبريد أو للطرود أو للبضائع أو للسلع عن طريق الجو أو البحر.
- تأجير الطائرات أو السفن المستخدمة في حركة النقل الدولية.
- تأجير المعدات الأساسية لإبحار السفن أو تحليق الطائرات المستخدمة في حركة النقل الدولية.

لا يُطبق هذا الإعفاء إلا في حال تطبيق أحكام مماثلة على الشخص المقيم في الدولة الذي يُزاول الأنشطة ذاتها في الدولة الأخرى أو الإقليم الأجنبي الذي يُقيم فيه الشخص غير المقيم.²¹

مثال (4): شركة نقل دولي

الشركة (ب) هي شركة نقل جوى دولي (وهي شخص اعتباري مؤسس في الدولة (ب) ومقيم ضريبياً فيها). تقوم الشركة (ب) بتشغيل سفينة تنقل بضائع من وإلى الدولة.

تقوم الدولة (ب) بإعفاء الدخل الذي يحققه أي شخص مقيم في الدولة من تشغيل السفن في حركة النقل الدولي داخل إقليم الدولة (ب).

ونظراً لتطبيق إعفاء مشابه بالمثل على الأشخاص المقيمين في الدولة الذين يمارسون النقل الدولي في الدولة (ب)، فسيُعفى الدخل الذي يحققه الشركة (ب) من تشغيل السفن في حركة النقل الدولي داخل إقليم الدولة من ضريبة الشركات في الدولة.

5.9 العلاقة بين قانون ضريبة الشركات واتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي

قد يحق للشخص غير المقيم (سواء الشخص الاعتباري أو الشخص الطبيعي) الذي يخضع للضريبة بموجب أحكام قانون ضريبة الشركات الحصول على تسهيلات بموجب اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي ذات الصلة. ولا يتناول هذا الدليل سوى الآثار الضريبية المترتبة على غير المقيمين بموجب قانون ضريبة الشركات، أي دون النظر في الآثار المحتملة التي قد تترتب على غير المقيمين بموجب اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي.

وينبغي على الأشخاص غير المقيمين تقييم الآثار المحتملة لأي اتفاقية تجنب ازدواج ضريبي، آخذين في الاعتبار الحقائق والظروف ذات الصلة والاطلاع كذلك على قرار مجلس الوزراء رقم (85) لسنة 2022 والقرار الوزاري رقم (27) لسنة 2023، بحسب الاقتضاء.

في حال تعارض أي حكم من أحكام قانون ضريبة الشركات مع أي اتفاقية تجنب ازدواج ضريبي نافذة تكون الدولة طرفاً فيها، فإن الأولوية في التطبيق تكون لأحكام تلك الاتفاقية إلى المدى الذي يكون فيه التعارض.²² لذلك، فإن استيفاء تعريف

20 البند (1) من المادة (25) من قانون ضريبة الشركات.

21 البند (2) من المادة (25) من قانون ضريبة الشركات.

22 المادة (66) من قانون ضريبة الشركات.



الشخص المقيم بموجب قانون ضريبة الشركات في الدولة، لا يعني تلقائيًا أن الشخص المقيم سيكون مقيمًا ضريبيًا في الدولة في حال انطباق اتفاقية تجنب ازدواج ضريبي. وقد يتحدد الموطن الضريبي على أنه الدولة أو أي إقليم آخر بموجب اتفاقية تجنب ازدواج ضريبي، وذلك على أساس الحقائق والظروف وبنود الاتفاقية ذات الصلة.

مثال 5: شخص طبيعي يمارس أعمالاً في الدولة (ليست هناك اتفاقية تجنب ازدواج ضريبي سارية)

يصل السيد (ج) (من مواطني الدولة (ج)) إلى الدولة لممارسة الأعمال لمدة 4 أشهر. بلغت عائدات السيد (ج) من أعماله في الدولة 2,000,000 درهم خلال السنة الميلادية 2024. ليست هناك اتفاقية تجنب ازدواج ضريبي سارية بين الدولة والدولة (ج).

ونظرًا لعدم وجود اتفاقية تجنب ازدواج ضريبي بين الدولتين، فسيعامل السيد (ج) كشخص مقيم في الدولة نظرًا لممارسته أعمال في الدولة²³ وحيث أن عائداته تجاوز 1,000,000 درهم خلال سنة ميلادية²⁴ فسيتعين على السيد (ج) التسجيل لضريبة الشركات²⁵ وسيخضع الدخل المحقق من ممارسة الأعمال في الدولة لضريبة الشركات²⁶.

23 الفقرة (ج) من البند (3) من المادة (11) من قانون ضريبة الشركات.

24 البند (1) من المادة (2) من قرار مجلس الوزراء رقم (49) لسنة 2023.

25 البند (3) من المادة (2) من قرار مجلس الوزراء رقم (49) لسنة 2023.

26 البند (2) من المادة (12) من قانون ضريبة الشركات.



مثال 6: شخص طبيعي يمارس أعمالاً في الدولة (هناك اتفاقية تجنب ازدواج ضريبي سارية)

تأتي السيدة (د) (من مواطني الدولة (د)) إلى الدولة لممارسة الأعمال. تقوم السيدة (د) باستئجار مكتب لمدة 4 أشهر في السنة الميلادية 2024 وتمضي فقط تلك المدة (4 أشهر) في الدولة. بلغت عائدات السيدة (د) من أعمالها في الدولة 2,000,000 درهم خلال السنة الميلادية 2024. هناك اتفاقية سارية لتجنب الازدواج الضريبي بين الدولة والدولة (د).

الآثار المترتبة على تطبيق قانون ضريبة الشركات:

قد تُعامل السيدة (د) كشخص مقيم لأغراض ضريبة الشركات، وذلك نظرًا لممارستها أعمال في الدولة.²⁷

الآثار المترتبة على تطبيق اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي:

وفقاً لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين الدولة والدولة (د)، يُعامل الفرد كشخص مقيم في الدولة إذا كان من مواطني الدولة أو يمضي على الأقل 183 يوماً في الدولة خلال السنة الميلادية ذات الصلة.

على أساس أن السيدة (د) ليست من مواطني الدولة وأمضت أقل من 183 يوماً في الدولة خلال السنة الميلادية 2024، فلن تعتبر السيدة (د) مقيمة في الدولة وفقاً لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين الدولة والدولة (د)، وسيتم اعتبارها كشخص غير مقيم في الدولة لأغراض ضريبة الشركات.

على أساس أن وجود السيدة (د) في الدولة لا يُشكّل منشأة دائمة في الدولة حيث أن مدة وجودها في الدولة لا تتجاوز 6 أشهر (راجع القسم 7)، فلن يتعين على السيدة (د) التسجيل لأغراض ضريبة الشركات.

ملاحظة: قد تعتمد اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي على معايير مختلفة لتحديد مكان إقامة الأشخاص الطبيعيين.

²⁷ الفقرة (ج) من البند (3) من المادة (11) من قانون ضريبة الشركات.



6. المتطلبات الأخرى لقانون ضريبة الشركات بالنسبة للشخص غير المقيم

6.1 القوائم المالية المستقلة والتخصيص

يخضع الشخص غير المقيم الذي يتعين عليه التسجيل لأغراض ضريبة الشركات، لذات القواعد التي تُطبق على الشخص المقيم فيما يتعلق بمتطلبات إعداد التقارير المالية. ويحدد الدخل الخاضع للضريبة على أساس قوائم مالية مناسبة ومستقلة مُعدّة لأغراض التقارير المالية وفق المعايير المحاسبية المقبولة في الدولة (وهي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية).²⁸ واستثناءً من ذلك، يجوز للخاضع للضريبة احتساب دخله الخاضع للضريبة على أساس القوائم المالية المُعدّة باستخدام الأساس النقدي المحاسبي في حال استيفاء شروط محددة.²⁹

يجب على الشخص غير المقيم تحديد دخله الخاضع للضريبة الذي يعود لمنشأة دائمة أو صلة في الدولة. وينبغي تخصيص دخل ونفقات المنشأة الدائمة على أساس مبدأ السعر المحايد وآليات التخصيص المقبولة دوليًا، وذلك لأن الشخص غير المقيم ومنشأته الدائمة يعتبران طرفين مرتبطين.³⁰

6.2 تقديم الإقرار الضريبي

على غرار الشخص المقيم، يتعين على الشخص غير المقيم تقديم الإقرار الضريبي للهيئة وسداد ضريبة الشركات المستحقة الدفع، خلال فترة لا تتجاوز (9) تسعة أشهر من تاريخ انتهاء الفترة الضريبية المعنية.³¹

عادةً ما تكون الفترة الضريبية، وهي الفترة التي يتعين تقديم إقرار ضريبي عنها لأغراض ضريبة الشركات، السنة الميلادية أو فترة (12) الإثني عشر شهرًا التي يقوم الخاضع للضريبة بإعداد قوائم مالية لها.³² غير أنه، في حالات محددة، يمكن للخاضع للضريبة تقديم طلب إلى الهيئة لتمديد الفترة الحالية إلى (18) ثمانية عشر شهرًا كحد أقصى أو لتقصير الفترة التالية بحيث تتراوح بين (6) ستة أشهر و(12) اثني عشر شهرًا.³³

6.3 حفظ السجلات

استثناءً من أحكام قانون الإجراءات الضريبية، على الشخص غير المقيم الاحتفاظ بجميع السجلات والمستندات لمدة (7) سبع سنوات بعد انتهاء الفترة الضريبية التي تتعلق بها.³⁴

28 البند (1) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات، والبند (1) من المادة (4) من القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023.

29 المادة (2) من القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023.

30 الفقرة (د) من البند (1) من المادة (35) من قانون ضريبة الشركات.

31 المادة (48) والبند (1) من المادة (53) من قانون ضريبة الشركات.

32 المادة (57) من قانون ضريبة الشركات.

33 المادة (58) من قانون ضريبة الشركات.

34 المادة (56) من قانون ضريبة الشركات.



7. المنشأة الدائمة

7.1 لمحة عامة

بشكلٍ عام، يكون للشخص غير المقيم منشأة دائمة في الدولة في أي من الحالات الآتية:³⁵

- إذا كان له مكان ثابت أو دائم في الدولة يزاول من خلاله أعماله أو أي جزء منها (راجع القسم 7.2)؛ أو
- إذا وُجد شخص لديه صلاحية ويزاولها بشكل اعتيادي لممارسة الأعمال أو نشاط الأعمال في الدولة نيابة عن الشخص غير المقيم (راجع القسم 7.3)؛ أو
- إذا كان لدة الشخص غير المقيم أي شكل آخر من أشكال الصلة في الدولة على النحو الذي يتم تحديده بموجب قرار يصدر من مجلس الوزراء.

والجدير بالذكر أنه يجب أن تؤخذ في الاعتبار الأحكام ذات الصلة بأي اتفاقية تجنب ازدواج ضريبي بين الدولة ودولة المواطن الضريبي للشخص غير المقيم عند تقييم ما إذا كانت حالة معينة تُشكل منشأة دائمة في الدولة.

وتتناول الأقسام الآتية الأشكال المختلفة للمنشآت الدائمة.

7.2 المكان الثابت كمنشأة الدائمة

7.2.1 العوامل الجوهرية في تحديد المنشأة الدائمة نتيجة وجود مكان ثابت

يعتبر أن لدى الشخص غير المقيم منشأة دائمة في الدولة إذا كان لديه مكان ثابت أو دائم في الدولة يزاول الشخص غير المقيم من خلاله أعماله أو أي جزء منها.³⁶

هناك عوامل جوهرية ومبادئ إرشادية معينة يجب اختبارها لتحديد ما إذا كان الشخص غير المقيم لديه منشأة دائمة نتيجة وجود مكان ثابت في الدولة:

- يجب أن يكون لدى الشخص غير المقيم "مكان أعمال" في الدولة والذي يمكن أن يشمل منشأة، مثل مكتب أو موقع عمل أو مقر، أو في حالات معينة، آلات أو معدات يستخدمها الشخص غير المقيم لممارسة أعماله في الدولة على أساس منتظم/ متكرر (ويُشار إليه هنا "باختبار مكان الأعمال").
- يجب أن يكون مكان الأعمال "ثابت"، أي يجب أن يكون قد تم إنشاؤه في مكان محدد وأن يحافظ على درجة معينة من "الاستمرارية" (ويُشار إلى ذلك في هذا الدليل "باختبار الاستمرارية"). وينبغي تقييم كل حالة على حدة مع مراعاة كافة العوامل ذات الصلة، فإذا تجاوزت الفترة الإجمالية (6) ستة أشهر (حتى وإن لم تكن متواصلة) خلال فترة (12) اثنتي عشر شهراً المتواصلة ذات الصلة فإن ذلك عادةً سيشير إلى توفر عنصر الاستمرارية.
- يجب أن يكون مكان الأعمال تحت تصرف الشخص غير المقيم. فمجرد التواجد في مكان معين لا يعني بالضرورة أن ذلك المكان يكون "تحت تصرفه". لذلك يجب أن يكون لدى الشخص غير المقيم الحق أو السلطة الفعلية لاستخدام مكان الأعمال (ويُشار إلى ذلك في هذا الدليل "باختبار التصرف بمكان الأعمال").
- يجب أن تكون الأنشطة التي يؤديها الشخص غير المقيم في مكان الأعمال أنشطة أساسية مُدرة للدخل وليست أنشطة ذات طابع تحضيرية أو مساندة (ويُشار إلى ذلك في هذا الدليل "باختبار نشاط الأعمال").

35 البند (1) من المادة (14) من قانون ضريبة الشركات.

36 الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (14) من قانون ضريبة الشركات.



وعموماً، سيكون للشخص غير المقيم منشأة دائمة ناتجة عن وجود مكان ثابت في الدولة فقط إذا كانت عملياته تستوفي كافة العوامل المذكورة أعلاه وتضع في اعتبارها جميع الحقائق والظروف ذات الصلة.

7.2.2 العوامل غير الجوهرية لتحديد المنشأة الدائمة نتيجة وجود مكان ثابت

إن تحديد ما إذا كان لدى الشخص غير المقيم منشأة دائمة في الدولة هو أمر يعتمد على الحقائق والسياق ويجب تقييم ذلك على أساس كل حالة على حدة. غير أن العوامل (التوضيحية) التالية عادةً ما تكون غير جوهرية، أي لن تؤثر على التقييم:

- تُعد ملكية الشخص غير المقيم لمكان الأعمال من العوامل غير الجوهرية، وذلك لأنه حتى المقر المؤجر قد يُشكّل منشأة دائمة.
- لا يشترط أن يكون لدى الشخص غير المقيم حق قانوني رسمي في استخدام مكان معيّن إذا كان الشخص غير المقيم يتحكم فعلياً في المكان، أي أن المكان تحت تصرفه لممارسة أنشطة أعماله. على سبيل المثال، يمكن أن تنشأ المنشأة الدائمة بالرغم من قيام الشخص غير المقيم بشغل مكان معيّن بشكل غير قانوني لممارسة أنشطة أعماله.
- لا يُعد الحق الحصري لاستغلال مكان ما من العوامل الجوهرية. يمكن أن يكون لدى الشخص غير المقيم منشأة دائمة حتى في الحالات التي يمارس فيها أعماله من خلال مكان محدد يعود لشخص آخر، أو يستخدمه عدة أشخاص آخرين لممارسة أنشطة أعمالهم الخاصة من مقر مشترك.

وكأمثلة توضيحية، يتناول الجدول أدناه بعض المسائل والاستفسارات التي قد تطرأ فيما يتعلق بما إذا كان لدى الشخص غير المقيم منشأة دائمة ناتجة عن وجود مكان ثابت في الدولة:

المسألة	الأمثلة
هل يجب أن يكون مكان الأعمال "ثابتاً" من الناحية المادية؟	<ul style="list-style-type: none"> • الشركة (ف) (وهي شخص اعتباري مؤسس في الدولة (ف) ومقيم ضريبياً فيها) توفر تجربة المطاعم العائمة إلى عملائها في الدولة، حيث يُعلق المطعم في منطاد هواء ساخن ويُربط برافعة ليكون متحركاً. • في هذه الحالة، يُشكّل هذا المكان الثابت منشأة دائمة للشركة (ف)، حتى لو لم يكن بالفعل "ثابتاً" على الأرض، حيث أنه يوجد رابط واضح بين مكان الأعمال وموقع جغرافي مُحدد في الدولة.
ما هو أثر تعدد أماكن العمل؟	<ul style="list-style-type: none"> • تم إسناد عقد لشخص غير مقيم يتم من خلاله تجميع أجزاء منصات/ هياكل كبيرة بحرية في عدة أماكن داخل الدولة، ثم يتم نقلها إلى مكان آخر في الدولة لأغراض التجميع النهائي. ويعتبر هذا جزءاً من مشروع واحد، وحقيقة أن العمل لم يتم إنجازه في "مكان واحد معيّن" يُعد أحد العوامل غير الجوهرية. ستكون الأنشطة التي يتم تنفيذها في كل موقع جزءاً من مشروع واحد مترابط، ومن ثم يمكن أن يُنظر للمشروع كمنشأة دائمة للشخص غير المقيم ناتجة عن وجود مكان ثابت. • نظراً للطبيعة الخاصة لبعض مشروعات البناء/ التجميع والتجهيز، فقد يضطر الشخص غير المقيم إلى تنفيذ أجزاء مختلفة من المشروع في أماكن مختلفة، أو أنه قد يتعين نقل نشاط الأعمال بشكل مستمر أو من وقت لآخر حسب تقدم المشروع.



المسألة	الأمثلة
<p>ما إذا كان من الممكن وضع المقرّ الخاصّ بالعميل تحت تصرف الشخص غير المقيم؟</p>	<ul style="list-style-type: none"> • مُنحت الشركة (ب) (وهي شخص اعتباري مؤسس في الدولة (ب) ومقيم ضريبياً فيها) عقد مدته سنتان من قبل شركة مملوكة للحكومة (العميل) في الدولة، وذلك بهدف تقديم خدمات استشارات لتحسين إنتاج السلع. يتطلب المشروع تواجد موظفين من الشركة (ب) لممارسة أنشطتها من مكتب العميل. • يجب على موظفي الشركة (ب) السعي للحصول على تصريح مُحدد للدخول إلى مقرّ العميل في كل مرة، وقد يتم منحهم بطاقات دخول مؤقتة أو مكاتب أو قد يُسمح لهم الدخول إلى قاعات تدريب أو اجتماعات وذلك فقط لتنفيذ الخدمات المتعاقد عليها. • وفي حال كانت هناك قيود تتمثل في عدم منح الشركة (ب) حق الاستخدام الحرّ لمقرّ العميل أو التحكم فيه بفعالية، فمن غير المرجح أن يكون المقرّ تحت تصرف الشركة (ب)، وبالتالي لن يكون للشركة (ب) منشأة دائمة في الدولة (حتى وإن استوفت الاختبارات الأخرى، أي مكان الأعمال، والاستمرارية ونشاط الأعمال، بسبب وجود الموظفين في الدولة). • ولكن في حال كان لموظفي الشركة (ب) حرية نسبية في استغلال مرافق العميل مثل منحهم بطاقات دخول طويلة الأمد، وتخصيص مكاتب لهم لدى العميل، وما إلى غير ذلك خلال فترة طويلة، فمن المرجح بشكل جوهري استيفاء شروط اختبار التصرف بمكان الأعمال، وعليه سيكون للشركة (ب) منشأة دائمة في الدولة (نظراً لاستيفاء الاختبارات الأخرى، أي مكان الأعمال، والاستمرارية ونشاط الأعمال، بسبب وجود الموظفين في الدولة). • ملاحظة: إذا كانت أنشطة الشركة (ب) لا تُشكل منشأة دائمة، فسوف تظل تحقق دخلاً ناشئاً في الدولة (راجع القسم 8).
<p>ما إذا كان يمكن أن تعتبر الغرف الفندقية تحت تصرف الشخص غير المقيم؟</p>	<ul style="list-style-type: none"> • مُنحت الشركة (ز) (وهي شخص اعتباري مؤسس في الدولة (ز) ومقيم ضريبياً فيها) عقد مدته سنتان من شركة موجودة في الدولة، وذلك لتقديم خدمات استشارية للأعمال لزيادة القدرة الإنتاجية. • أرسلت الشركة (ز) عدداً محدوداً من موظفيها إلى الدولة لتنفيذ المشروع، ولكنها لم تقم بإنشاء أو الحصول على مكتب في الدولة. • أثناء إقامتهم التي استمرت لسنتين في الدولة، قررت الشركة (ز) إقامة موظفيها في أحد الفنادق، وقام الموظفون بأداء الأنشطة ذات الصلة بالمشروع من مكان إقامتهم بالفندق. • في هذه الحالة، يكون لدى الشركة (ز) منشأة دائمة في الدولة ناتجة عن مكان ثابت، حتى لو لم يكن لها مكتب رسمي، حيث سيتم معاملة الفندق كمكان للأعمال نظراً لقيام الموظفين بممارسة العمل منه، وأن مقرّ الفندق، جوهرياً، كان تحت تصرفهم.
<p>ما إذا كان يمكن أن يُعد مكتب الموظف الذي يعمل</p>	<ul style="list-style-type: none"> • الشركة (ج) (هي شخص اعتباري مؤسس في الدولة (ج) ومقيم ضريبياً فيها). تقوم الشركة (ج) بتقديم خدمات تطوير برامج إلكترونية. مراعاةً لممارسات القطاع



المسألة	الأمثلة
فيه بمنزله تحت تصرف الشخص غير المقيم؟	<p>وطبيعة العمل وفروق التوقيت نظراً للمناطق الزمنية المختلفة للعملاء، فإن الشركة (ج) تسمح لموظفيها بالعمل من المنزل.</p> <ul style="list-style-type: none"> • بالتالي، قرر بعض موظفي الشركة (ج) العمل من منزلهم الكائن في الدولة بشكل عرضي. • في حين أن الشركة (ج) قامت بتزويد موظفيها بجهاز حاسب آلي محمول ومعدات اتصال مثل بطاقة للبيانات وجهاز اتصال بالإنترنت عن بُعد وما إلى غير ذلك، ففي هذه الحالة لن يكون للشركة (ج) منشأة دائمة في الدولة ناتجة عن مكان ثابت، حيث أنه ليس لها حق الدخول إلى منازل موظفيها الموجودة في الدولة وليس لها حق التصرف فيها وذلك نظراً للعوامل الآتية: <ul style="list-style-type: none"> ○ الشركة (ج) لا تتحمل التكاليف/المصروفات التي تتعلق بمكاتب موظفيها الموجودة في منازلهم. ○ الشركة (ج) ليس لها حق رسمي أو قانوني للدخول إلى مكاتب موظفيها الموجودة في منازلهم. ○ استخدام المنازل بشكل متقطع أو بشكل عرضي لا يستوفي شرط كون تلك المنازل تحت تصرف الشركة. ○ حتى لو أنه تم استخدام مكاتب موظفي الشركة الموجودة في منازلهم على أساس منتظم/ مستمر، فإن الشركة (ج) لم "تطلب" من موظفيها العمل من منازلهم، حيث يُعد هذا مجرد "خيار" مُتاح لموظفي الشركة.

تجدر الإشارة إلى أنه يتعين النظر في جميع الحقائق والظروف ذات الصلة على أساس كل حالة على حدة لتحديد ما إذا كانت هناك منشأة دائمة، وأن الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الدليل بما في ذلك الجدول أعلاه هي فقط لأغراض توضيحية.

علاوة على ذلك، حتى لو لم يكن هناك منشأة دائمة نتيجة لوجود مكان ثابت في الدولة للشخص غير المقيم، فيجب تقييم ما إذا كانت منشأة دائمة تنشأ لوجود "وكالة" (راجع القسم 7.3). بالإضافة إلى ذلك، تجب قراءة أحكام قانون ضريبة الشركات مع اتفاقية تجنب ازدواج الضريبي ذات الصلة (عند توافرها ونفاذها) لتحديد وجود منشأة دائمة في الدولة. في حال تعارض أحكام اتفاقية تجنب ازدواج الضريبي مع أحكام قانون ضريبة الشركات، فإن أولوية التطبيق تكون لأحكام اتفاقية تجنب ازدواج الضريبي (راجع القسم 5.9).

7.2.3 أمثلة محددة للمنشأة الدائمة نتيجة وجود مكان ثابت

يقدم قانون ضريبة الشركات قائمة لأمثلة توضيحية وغير شاملة للمكان الثابت والدائم للأعمال في الدولة، وهي كما يأتي:³⁷

أ. مكان إدارة يتم فيه فعلياً اتخاذ القرارات الإدارية والتجارية الضرورية لممارسة الأعمال.

ب. فرع.

³⁷ البند (2) من المادة (14) من قانون ضريبة الشركات.



- ج. مكتب.
د. مصنع.
هـ. ورشة.
و. أراضي أو مباني أو ممتلكات عقارية أخرى.
ز. تجهيزات أو منصات استكشاف موارد طبيعية متجددة أو غير متجددة.
ح. منجم أو بئر نפט أو غاز أو مقلع أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية، بما في ذلك السفن والمنصات المستخدمة لاستخراج تلك الموارد.
ط. أي موقع بناء أو مشروع إنشاء أو مكان للتجميع أو للتجهيز، أو أي أنشطة رقابة مرتبطة، فقط في حال زادت مدة العمل في ذلك الموقع، أو في المشروع أو في الأنشطة، سواء بشكل منفصل أو مع مواقع أو مع مشاريع أو مع أنشطة أخرى، على (6) ستة أشهر، وتشمل الأنشطة المرتبطة التي تتم ممارستها في الموقع أو المشروع من قبل شخص أو أكثر من الأطراف المرتبطة بالشخص غير المقيم.

تجب قراءة الأمثلة المحددة الموضحة أعلاه في سياق التعريف العام للمنشأة الدائمة الناتجة عن وجود مكان ثابت، ومن ثم تُطبق العوامل الجوهرية التي تم تناولها في القسم 7.2.1 بالتساوي على هذه الأمثلة المحددة، وينبغي استيفاء هذه الشروط لكي يكون للشخص غير المقيم منشأة دائمة في الدولة. وبالتالي، يجب تفسير المصطلحات المدرجة مثل "مكان الإدارة"، و"الفرع"، و"المكتب"، وغير ذلك من الأمثلة المذكورة تفسيراً من شأنه أن يجعل أماكن الأعمال تُشكل منشأة دائمة فقط في حال استيفاء شروط المنشأة الدائمة الناتجة عن وجود مكان ثابت، ولم تكن تُستخدم لأنشطة "تحضيرية" أو "مساندة".

تتناول الأقسام التالية بالشرح كل مثال من الأمثلة التوضيحية سالفة الذكر.

7.2.3.1 مكان الإدارة

يُمثل "مكان الإدارة" أحد الأماكن التي يتم فيها اتخاذ قرارات تتعلق بالإدارة اليومية للأعمال (أو جزء من الأعمال)، أو يتم فيه تادية الوظائف التي تتعلق بالإدارة أو الرقابة أو التوجيه.

و"الإدارة" في هذه الحالة يقصد بها الإدارة الداخلية للشركة، ولا تشمل تقديم خدمات إدارية لشركات أخرى.

وفيما يلي شرح للأمثلة تتعلق بمكان الإدارة:

مثال (7): شركة مكان إدارتها في الدولة

شركة أجنبية لديها أقسام متعددة تقوم بالبيع دولياً. تقوم الشركة بإنشاء "مكتب إدارة" في الدولة للقيام بمهام الرقابة والوظائف التنسيقية لأحد قطاعاتها. سيعامل هذا المكتب بمثابة "مكان إدارة"، وبالتالي سوف يُشكل القطاع (وليست الشركة ككل) منشأة دائمة في الدولة ناتجة عن مكان ثابت.



مثال (8): مدير يسافر إلى الدولة لحضور اجتماعات

يقوم أحد كبار المديرين العاملين في شركة أجنبية، والمُصرَّح له باتخاذ قرارات الإدارة، برحلة عمل إلى الدولة لمقابلة بعض العملاء، ومناقشة فرص أعمال محتملة. إن قيام المدير بمهامه الوظيفية أثناء وجوده في الدولة، والتي لا تتعلق في هذه الحالة بالإدارة اليومية للشركة الأجنبية، لا يستوفي بالضرورة معايير تشكيل منشأة دائمة ناتجة عن وجود مكان ثابت.

7.2.3.2 فرع

يُعد فرع الشخص غير المقيم بالدولة امتداداً للشخص غير المقيم. على سبيل المثال، عند قيام شخص غير مقيم يمارس أعمال البيع بالتجزئة، بفتح فرع أو متجر في الدولة.

7.2.3.3 مكتب

يشمل المكتب أي مكان يعمل فيه الشخص أو يمارس أنشطة أعماله، وقد يشمل مكتب تمثيلي، أو غرفة فندقية، أو مركز للأعمال بأحد الفنادق، أو مكتب في المنزل، وما إلى غير ذلك. لكن، تجدر الإشارة إلى أنه يجب تحديد ذلك بناءً على حقائق محددة في كل حالة.



مثال (9): منشأة دائمة للشخص غير المقيم ناتجة عن وجود موظف في الدولة

مُنحت الشركة (ي) (وهي شخص اعتباري مؤسس في الدولة (ي) ومقيم ضريبياً فيها) عقداً لتقديم خدمات استشارية لعميل في الدولة. ولتنفيذ هذا المشروع، قامت الشركة (ي) بإرسال موظفيها إلى الدولة حيث يقومون بتأدية عملهم من خلال شقة فندقية مخصصة لهم مستأجرة من قبل الشركة (ي) من 1 يناير 2024 وحتى 31 أغسطس 2024 (أي لفترة 8 أشهر).

الآثار المترتبة على تطبيق قانون ضريبة الشركات:

نظرًا لأن العمل من الفندق لمدة 8 أشهر يشكل "مكانًا ثابتًا للأعمال"، فقد يكون لدى الشركة (ي) منشأة دائمة في الدولة ناتجة عن وجود مكان ثابت بموجب قانون ضريبة الشركات.

الآثار المترتبة على تطبيق اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي:

مع ذلك، ووفقاً لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين الدولة (ي) والدولة، فإن الشركة المؤسسة في الدولة (ي) والتي تنفذ مشروعاً في الدولة من خلال موظفيها، يكون لديها منشأة دائمة فقط إذا كان وجود موظفيها في الدولة يجاوز 9 أشهر.³⁸

وحيث أن الشركة (ي) مؤسسة في الدولة (ي) وموطنها الضريبي فيها، فإنه يحق لها الاستفادة من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين الدولة (ي) والدولة عند تحديد ما إذا كان لديها منشأة دائمة في الدولة أو لا.

وبالنظر إلى الحقائق المذكورة أعلاه، فبالرغم من أن وجود موظفي الشركة (ي) في الدولة من شأنه أن يُشكل منشأة دائمة على أساس "مكان ثابت" للشركة (ي) في الدولة وفقاً لقانون ضريبة الشركات (حيث أن موظفيها موجودون في الدولة، ويقومون بممارسة أنشطة أعمالها الأساسية ويعملون من مكان عمل ثابت تحت تصرف الشركة (ي))، فلا يكون لدى الشركة (ي) منشأة دائمة بموجب اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين الدولة (ي) والدولة والتي تنصّ على حدّ أدنى قدر بفترة 9 أشهر لتشكيل منشأة دائمة إذا تم تقديم خدمات عبر وجود الموظفين في الدولة.

في حالة عدم وجود منشأة دائمة في الدولة (وبافتراض أن الشركة ليس لديها أي عمليات أخرى في الدولة أو لا تحقق أي إيرادات من الدولة)، فلن يتعين على الشركة (ي) التسجيل لأغراض ضريبة الشركات أو الوفاء بالتزامات تقديم الإقرارات الضريبية لضريبة الشركات.

7.2.3.4 مصنع أو ورشة

يشمل المصنع أو الورشة أي مكان يتم فيه تصنيع السلع أو تجميعها.

³⁸ راجع القسم 10.1 - ملحق 1 - اقتباس من المادة (5) بشأن المنشأة الدائمة وفقاً لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين دولة الإمارات والدولة (ع).



7.2.3.5 الأراضي والمباني والممتلكات العقارية الأخرى

يُتخذ بقطعة أرض أو مبنى أو ممتلكات عقارية أخرى الأموال غير المنقولة. فامتلاك الشخص غير المقيم لقطعة أرض أو مبنى أو أي شكل من أشكال الأموال غير المنقولة، لن يُشكل منشأة دائمة في الدولة ما لم يتم استيفاء متطلبات المنشأة الدائمة الناتجة عن وجود مكان ثابت. مع ذلك، فإن الشخص الاعتباري غير المقيم الذي يحقق دخلاً من أموال غير منقولة موجودة في الدولة سيكون له صلة في الدولة (راجع القسم 9).³⁹

مثال (10): شركة تشتري قطعة أرض في الدولة

الشركة (أ)، هي شركة تم تأسيسها وتدار بشكل فعال في الدولة (أ)، وليست أعمالاً مسجلة في الدولة، وتقدم خدمات استشارات هندسية. قامت الشركة (أ) بشراء قطعة أرض في الدولة كفرصة للاستثمار، نظرًا إلى نمو قطاع العقارات في الدولة، ثم قامت بعد ذلك بتأجير قطعة الأرض إلى شركة غير مرتبطة يتمثل نشاطها في تنظيم أنواع مختلفة من المؤتمرات.

في هذه الحالة لن تُشكل قطعة الأرض هذه منشأة دائمة للشركة (أ)، حيث أنه لا يتم استخدامها لتنفيذ أنشطتها الأساسية (وهي الخدمات الهندسية)، وكذلك لا تكون قطعة الأرض تحت تصرف الشركة (أ) بعد تأجيرها لشركة إدارة الفعاليات. ومن ثم، فلن يُعامل الدخل الذي تحصل عليه الشركة (أ) من قطعة الأرض هذه كدخل عائد لمنشأة دائمة للشركة (أ) في الدولة. ولكن، قد يعتبر أن لدى الشركة (أ) صلة في الدولة، ومن ثم تخضع لضريبة الشركات عن الدخل العائد للعقار.⁴⁰

مثال (11): عقار سكني يستخدم كمكتب لجمع معلومات

تقوم الشركة (أ)، وهي ليست مسجلة كأعمال في الدولة، بتصنيع سلع استهلاكية سريعة التداول. قامت الشركة (أ) بشراء عقار سكني في الدولة كفرصة للاستثمار. وتستخدم الشركة (أ) العقار أيضاً كمكتب لعدد محدود من موظفيها عند قيامهم بزيارة الدولة لجمع معلومات ورؤى السوق بشأن المنتجات التي تصنعها الشركة (أ). يحضر موظفو الشركة (أ) ندوات ومؤتمرات ذات صلة بأعمال الشركة (أ)، ويشاركون في مناقشات مع تجار الجملة والتجزئة لفهم تفضيلات المستهلكين، كما يقومون بإجراء مكالمات مع العديد من العملاء للحصول على آرائهم بشأن منتجات الشركة (أ)، وما إلى غير ذلك.

في هذه الحالة، في حين أن العقار تحت تصرف الشركة (أ)، فإنه لا يتم تادية نشاطها الأساسي وهو تصنيع المنتجات من خلال هذا المكان، حيث يتعلق النشاط الذي يقوم به الموظفون بجمع المعلومات والذي قد يصنّف كنشاط ذي طابع تحضيرى أو مساعد (راجع القسم 7.2.4)، ومن ثم لا يُشكل منشأة دائمة للشركة (أ). وكذلك لا يكون لدى الشركة (أ) صلة في الدولة، حيث أنها لا تحقق أي دخل من العقار.

39 الفقرة (ج) من البند (1) من المادة (14) من قانون ضريبة الشركات وقرار مجلس الوزراء رقم (56) لسنة 2023.

40 المادة (2) من قرار مجلس الوزراء رقم (56) لسنة 2023.



7.2.3.6 أنشطة الاستكشاف وأنشطة الاستخراج

تندرج أنشطة الاستكشاف والاستخراج ضمن قائمة الأنشطة التي تُشكل منشأة دائمة لها مكان ثابت بموجب قانون ضريبة الشركات.⁴¹ حيث تشتمل أنشطة الاستكشاف على استكشاف موارد متجددة وغير متجددة من خلال تجهيزات أو منصات في الدولة، والتي يمكن أن تتضمن السفن المستخدمة لاستكشاف الموارد الطبيعية من الحقول البحرية أو استخراج الموارد الطبيعية من خلال منجم أو بئر نفط أو غاز أو مقلع أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية. وينبغي تفسير عبارة "أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية" تفسيراً واسعاً، حيث أنه يشمل، على سبيل المثال، كافة أماكن استخراج النفط والغاز سواءً أماكن الاستخراج البرية أو البحرية.

7.2.3.7 موقع بناء أو مشروع إنشاء أو مكان للتجميع أو للتجهيز

أي موقع بناء أو مشروع إنشاء أو مكان للتجميع أو للتجهيز، أو أي أنشطة رقابية مرتبطة، بما في ذلك الأنشطة المتصلة التي يقوم بها طرف أو أكثر من الأطراف المرتبطة بالشخص غير المقيم، يمكن أن يُشكل منشأة دائمة في الدولة إذا استمر هذا الموقع أو المشروع لمدة تزيد عن (6) ستة أشهر خلال فترة (12) اثنا عشر شهراً.⁴² وفي حال كان الشخص غير المقيم يمارس أنشطة أعمال من خلال عدة مواقع/ مشاريع في الدولة، ومن أجل تحديد مدة الستة أشهر، ينبغي جمع كل المُدد التي تم قضاؤها في كافة الأماكن/ المشروعات/ الأنشطة.

ولا يقتصر ذلك على تشييد المباني فحسب بل يشمل أيضاً تشييد طرق أو جسور أو حفر قنوات، أو أعمال تجديد (التي تجاوز مجرد أعمال صيانة أو ترميم) المباني أو الطرق أو الجسور أو القنوات أو مد الأنابيب والتنقيب والحفر.

كما لا يقتصر مصطلح "مشروع تجميع أو تجهيز" على أي تجهيز يتعلق بمشروع بناء، ولكنه يشمل أيضاً تجهيز/ تجميع المعدات مثل تركيب آلات معقدة داخل أو خارج مبني قائم.

مثال 12: موقع بناء أو مشروع إنشاء

الشركة (ل) (شخص اعتباري مؤسس في الدولة (ل) ومقيم ضريبياً فيها). بدأت الشركة (ل) مشروع إنشاء في الدولة في 1 أبريل 2024 وانتهت من تنفيذ المشروع في 30 نوفمبر 2024 (أي استمر المشروع 8 أشهر) .

الآثار المترتبة على تطبيق قانون ضريبة الشركات:

حيث أن مشروع الشركة (ل) استمر لفترة تجاوزت 6 أشهر، فإنه يُشكل منشأة دائمة في الدولة بموجب قانون ضريبة الشركات.

الآثار المترتبة على تطبيق اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي :

41 الفقرتان (ز) و(ح) من البند (2) من المادة (14) من قانون ضريبة الشركات.

42 الفقرة (ط) من البند (2) من المادة (14) من قانون ضريبة الشركات.



هناك اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي سارية بين الدولة (ل) والدولة. وتتصّن هذه الاتفاقية على أن الشركة التي يكون مواطنها الضريبي في الدولة (ل) تُشكل منشأة دائمة فقط إذا "استمر" مشروع الإنشاء لمدة تزيد عن 9 أشهر في الدولة.⁴³ وقد يكون بإمكان الشركة (ل) الاستفادة من هذه الاتفاقية عند تحديد ما إذا كان لديها منشأة دائمة في الدولة.

ومع مراعاة ما سبق، فلن تُشكل الشركة (ل) منشأة دائمة في الدولة حيث أن اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي النافذة تُحدد الفترة اللازمة لتشكيل منشأة دائمة بـ 9 أشهر (وذلك مقابل حدّ الستة أشهر لمشاريع الإنشاء الوارد في قانون ضريبة الشركات). وفي حال عدم وجود منشأة دائمة في الدولة (مع افتراض أن الشركة ليس لها أي عمليات أخرى في الدولة/ أو تحقق إيرادات أخرى من الدولة)، فلن تعتبر الشركة (ل) خاضعة للضريبة لأغراض ضريبة الشركات ولن تخضع الشركة لالتزامات التسجيل والإقرار الضريبي.

الاعتبارات الانتقالية

في حال بدء مشروع قبل بدء العمل بقانون ضريبة الشركات، يتم فقط حساب الفترة من بداية الفترة الضريبية الأولى للشخص غير المقيم (أي الفترات الضريبية التي تبدأ في تاريخ 1 يونيو 2023 أو بعده). ولا يُنظر إلى أي فترة زمنية تسبق تاريخ بدء الفترة الضريبية الأولى للشخص غير المقيم عند تطبيق معيار الاستمرارية (مدة الستة أشهر).

مثال (13): مشروع بدأ قبل 1 يناير 2023

الشركة (ف) (شخص اعتباري مؤسس في الدولة (ف) ومقيم ضريبياً فيها). بدأت الشركة (ف) مشروع تجميع في الدولة في 1 مارس 2023 وانتهت من تنفيذ المشروع في 30 سبتمبر 2023.

على الرغم من أن مدة المشروع 7 أشهر، فإن مدة الأربعة أشهر بين 1 يونيو إلى 30 سبتمبر 2023 فقط هي التي سيتم احتسابها، وهي أقل من 6 أشهر، وعليه لا يُشكل مشروع الشركة (ف) منشأة دائمة في الدولة.

أعمال المقاولات من الباطن

إذا قام شخص غير مقيم (مقاول عام) بتنفيذ مشروع شامل وتعاقد من الباطن مع شركات أخرى لتنفيذ المشروع بأكمله أو أجزاء منه (مقاولي الباطن، سواء كانوا أطرافاً مرتبطة أم لا)، فيجب اعتبار الفترة التي يقضيها مقاول الباطن في العمل على موقع البناء أنها المدة التي قضاها المقاول العام في مشروع البناء لأغراض تحديد ما إذا كان المشروع يُشكّل منشأة دائمة للمقاول العام أم لا. وفي تلك الحالة، يعتبر الموقع أنه تحت تصرف المقاول العام أثناء المدة المنقضية في ذلك الموقع من قبل أي مقاول من الباطن (سواء كانوا أطرافاً مرتبطة أو لا)، وذلك في حال كانت الظروف تفيد بوضوح أن موقع الإنشاء كان تحت تصرف المقاول العام أثناء تلك الفترة، وذلك لأسباب تتعلق بحقيقة أن الملكية القانونية للموقع تعود للمقاول العام وأنه يتحكم في الدخول إلى الموقع واستخدامه، ويتحمل كامل المسؤولية عمّا يحدث في ذلك الموقع أثناء تلك الفترة. كما قد يكون لدى المقاول من الباطن منشأة دائمة في الموقع في حال استمرت أنشطته أكثر من (6) ستة أشهر.

⁴³ راجع القسم 10.1 - ملحق 1 - اقتباس من المادة (5) بشأن المنشأة الدائمة وفقاً لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين دولة الإمارات والدولة (ع).



المعدات الآلية

قد تنشأ منشأة دائمة إذا كان يتم تنفيذ أعمال الخاضع للضريبة بشكل أساسي من خلال معدات آلية واقتصرت أنشطة الموظفين على تركيب هذه المعدات وتشغيلها والرقابة عليها وصيانتها. ولتحديد ما إذا كانت المعدات الآلية (أي مثل أجهزة الألعاب أو ماكينات البيع) التي تم تركيبها من قبل شخص غير مقيم في الدولة تُشكل منشأة دائمة، فيعتمد ذلك على ما إذا كان الشخص غير المقيم يؤدي نشاط أعمال بالإضافة إلى التركيب الأولي للألات. ولا تتشكل المنشأة الدائمة في حال كان الشخص غير المقيم لا يقوم سوى بتركيب الألات، ثم يوجرها إلى شركات أخرى. ومع ذلك، قد تتشكل منشأة دائمة إذا كان الشخص غير المقيم الذي يقوم بتركيب الألات، يقوم أيضاً بتشغيلها وصيانتها لحسابه. ويُطبق هذا أيضاً إذا كان يتم تشغيل الألات وصيانتها من قبل وكيل تابع للشخص غير المقيم.

مثال (14): ماكينات البيع

الشركة (ب)، هي شركة تم تأسيسها وموطنها الضريبي في الدولة (ب) ولم يتم إنشاؤها في الدولة. تعمل الشركة في مجال توريد ماكينات البيع (والذي يتضمن تصنيع وتركيب هذه الماكينات). تعاقدت الشركة (ب) مع الشركة (ج) (وهي شركة مؤسسة في الدولة)، لتركيب ماكينات البيع في كافة مراكز التسوق التي تمتلكها الشركة (ج) في الدولة. وبعد التركيب الأولي، تم تأجير ماكينات البيع للشركة (ج) والتي قامت بعد ذلك بتشغيل وصيانة هذه الماكينات.

في هذه الحالة، لا تُشكل ماكينات البيع منشأة دائمة للشركة (ب)، حيث أنها لا تقوم بأي عمليات تتعلق بأعمالها في الدولة سوى التركيب الأولي لماكينات البيع. كما أنه بمجرد تأجير ماكينات البيع، فإنها لن تكون تحت تصرف الشركة (ب).

الفصل السوري للعقود

للحدّ من إساءة الاستخدام المحتملة في شكل الفصل السوري للعقود الخاصّة بموقع بناء أو مشروع إنشاء، بحيث تكون فترة كل عقد منها أقل من ستة (6) أشهر في أماكن مختلفة، أو الفصل السوري للعقود بين الأطراف المرتبطة للشخص غير المقيم مثل الشركات الأخرى الأعضاء في المجموعة،⁴⁴ ينصّ قانون ضريبة الشركات على أنه سيتم استيفاء معيار فترة الستة (6) أشهر من خلال جمع كافة هذه الأنشطة.⁴⁵ كما قد تندرج إساءة الاستخدام أيضاً تحت القاعدة العامّة لمكافحة إساءة الاستخدام.⁴⁶

مثال (15): الفصل السوري لعقد

مُنحت الشركة (ز) (شخص اعتباري مؤسس في الدولة (ز) ومقيم ضريبياً فيها) عقد مدته 9 أشهر من الشركة (س) (وهي شركة مؤسسة في الدولة) من أجل تطوير مبني نموذجي. بناءً على طلب الشركة (ز)، تم تقسيم العقد إلى:

- 1) تصنيع النماذج (العقد 1)
- 2) تجميع وتركيب النماذج (العقد 2)

44 المادة (35) من قانون ضريبة الشركات.

45 الفقرة (ط) من البند (2) من المادة (14) من قانون ضريبة الشركات تنص على عبارة "وتشمل الأنشطة المرتبطة التي تتم ممارستها في الموقع أو المشروع من قبل شخص أو أكثر من الأطراف المرتبطة بالشخص غير المقيم".

46 المادة (50) من قانون ضريبة الشركات.



قامت الشركة (ز) بتنفيذ العقد 1 الذي يتعلق بالتصنيع في الموقع (أ) في الدولة واستمر لمدة 5 أشهر. تم تنفيذ العقد 2 الذي يتعلق بالتجميع والتركييب في الموقع (ب) في الدولة واستمر لمدة 4 أشهر.

في حال اعتمدت الشركة (ز) على ما سبق لدعم تأكيد أنه ليس لديها منشأة دائمة في الدولة، ففي هذه الحالة، يوجد فصل صوري للعقود، حيث أن كلا العقدين يرتبطان بالمشروع ذاته، ولذلك لا يجوز للشركة (ز) الادعاء بأنه ليس لديها منشأة دائمة في الدولة بناء على حقيقة أن كل عقد استمر لمدة أقل من سنة (6) أشهر. من أجل تحديد الفترة الزمنية التي قضتها الشركة (ز) في الدولة، فإنه يجب الأخذ في الاعتبار الوقت المستغرق في كلا العقدين. وحيث أن الفترة المجمعة تجاوز ستة (6) أشهر، فيكون للشركة (ز) منشأة دائمة في الدولة.

مثال (16): فصل العقود بين أطراف مرتبطة

لن يتغير الاستنتاج الذي تم التوصل إليه في المثال (15) أعلاه، حتى إذا تم تنفيذ العقد 1 من قبل الشركة (ز)، وتنفيذ العقد 2 من قبل شركة شقيقة، شركة (م) (التي لديها ذات الشركة الأم للشركة (ز))، بناءً على حقيقة أنه تم فصل العقد صورياً بين طرفين مرتبطين للمشروع ذاته.⁴⁷

وفي هذه الحالة، سيكون لدى كلاً من الشركة (ز) والشركة الشقيقة منشأة دائمة في الدولة، حتى وإن كانت عقود كل شركة منهما على حدة لا تجاوز فترة الستة (6) أشهر.

مثال 17: قيام شخص غير مقيم بتنفيذ عقود متعددة ومتزامنة في الدولة

أبرمت الشركة (أ)، وهي شركة مؤسسة في الدولة (أ) ومقيمة ضريبياً فيها، ثلاثة عقود إنشاء مع ثلاث شركات مختلفة (وغير مرتبطة) في الدولة على النحو التالي:

- تطلب الشركة (ب) من الشركة (أ) تشييد مبنى في الدولة.
- تطلب الشركة (ج) من الشركة (أ) بناء مركز تجاري في الدولة.
- تطلب الشركة (د) من الشركة (أ) إنشاء طريق سريع في الدولة.

كان من المقرر أن يتم تنفيذ جميع العقود الثلاثة من قبل الشركة (أ) في مواقع مختلفة في الدولة. بدأت الشركة (أ) العمل على جميع العقود الثلاثة في الوقت ذاته في 1 يناير 2024 واستكملت جميع العقود في 30 أبريل 2024 (أي في خلال أربعة أشهر).

في هذه الحالة، لم تقم الشركة (أ) بفصل العقود صورياً، حيث أبرمتها مع ثلاث شركات مختلفة في الدولة لتنفيذ ثلاثة مشاريع غير مرتبطة على الإطلاق. نظرًا لأن وجود الشركة (أ) في الدولة كان لمدة 4 أشهر فقط (أي لم يجاوز 6 أشهر)، فلن تُشكل مشروعات الإنشاء للشركة منشأة دائمة لها مكان ثابت في الدولة، حتى ولو قامت الشركة (أ) بتنفيذ عقود متعددة أثناء وجودها في الدولة (أي من 1 يناير إلى 30 أبريل 2024).

47 المادة (35) من قانون ضريبة الشركات.



مدة / فترة وجود الموقع/ المشروع

ينشأ موقع البناء أو مشروع الإنشاء أو مكان التجميع أو التجهيز من التاريخ الذي يبدأ فيه المقاول عمله، بما في ذلك أي أعمال تحضيرية، في الدولة التي سيتم تشييد البناء فيها. على سبيل المثال، إذا قام المقاول بتجهيز مكتب تخطيط لموقع البناء أو سكن مؤقت لموظفيه المكلفين بالعمل في موقع البناء أو مشروع الإنشاء.

وعمومًا، ينبغي أيضًا احتساب الفترة التي يتم خلالها اختبار الموقع/ المشروع من قبل الشخص غير المقيم.

من الناحية العملية، عادةً ما يمثل تسليم الموقع/ المشروع إلى العميل نهاية فترة العمل، بشرط ألا يعمل الشخص غير المقيم في الموقع بعد تسليمه لأغراض الانتهاء من البناء.

ولا يتوقف وجود الموقع/ المشروع في حال توقف العمل بصفة مؤقتة نتيجة الانقطاع الموسمي (مثل أحوال الطقس غير المواتية) أو الانقطاع المؤقت (مثل نقص العمالة/ نقص المواد). وينبغي تضمين هذه الفترات عند تحديد مدة وجود الموقع/ المشروع.

مثال 18: توقف العمل مؤقتًا

1 يونيو - بدأ شخص غير مقيم العمل لبناء سد في الدولة.

31 يوليو - توقف العمل بسبب أحوال الطقس غير المواتية (أي بعد شهرين من العمل).

31 أغسطس - تم استئناف العمل (أي بعد توقف لمدة شهر واحد).

31 أكتوبر - توقف العمل بسبب نقص المواد (أي بعد شهرين من العمل).

30 نوفمبر - تم استئناف العمل (أي بعد توقف لمدة شهر واحد).

31 يناير - تم الانتهاء من البناء وتسليم الموقع للعميل (أي بعد شهرين من العمل).

في هذه الحالة، سيُشكّل المشروع منشأة دائمة نظرًا لمضي أكثر من 6 أشهر من تاريخ بدء المشروع لأول مرة (1 يونيو) واستكمالها في (31 يناير).

7.2.4 الأنشطة ذات الطابع التحضيري أو المساند

لن يُشكّل الشخص غير المقيم الذي يزاول أنشطة أعماله في الدولة منشأة دائمة فيها، إذا لم تكن هذه الأنشطة بمثابة أنشطة أساسية للأعمال أو أنشطة مدرة للدخل (نظرًا لعدم استيفاء معيار نشاط الأعمال).⁴⁸ ويُستثنى على وجه التحديد أي نشاط يتم تصنيفه على أنه ذو طابع تحضيرى أو مساند من معنى المكان الثابت الذي تنتج عنه منشأة دائمة.

الأنشطة ذات الطابع التحضيري هي تلك الأنشطة التي تسبق بدء أنشطة الأعمال الأساسية وتكون داعمة لها.

⁴⁸ البند (3) من المادة (14) من قانون ضريبة الشركات.



الأنشطة ذات الطابع المساند هي تلك التي تساعد أو تدعم وظيفة الأعمال الأساسية، دون أن تُشكّل جزءاً أساسياً ومهماً من نشاط الشركة. وحيث أن الأنشطة المساندة هي أنشطة ثانوية للوظائف الرئيسية أو العامة للشركة التي تحقق الأرباح فمن غير المرجح اعتبار النشاط الذي يتطلب استغلال نسبة كبيرة من أصول أو موظفي المنشأة كنشاط ذو طابع مساند.

تفقد الأنشطة التحضيرية أو المساندة الجدوى الاقتصادية عند فصلها عن بقية الشركة. وعلى الرغم من أن هذه الأنشطة لا تشكل سوى جزءاً ضئيلاً من الأنشطة الإجمالية المُدْرَعة للدخل في الشركة، إلا أنه تظل هذه الأنشطة مجدية اقتصادياً لأنها مُكْملة للأعمال التي تؤديها أقسام أخرى من الشركة.

وفي هذا الإطار، ينصّ قانون ضريبة الشركات على أن المكان الثابت أو الدائم في الدولة لا يعتبر منشأة دائمة للشخص غير المقيم إذا كان يستخدم حصراً لأي من الأغراض الآتية: 49

1. تخزين أو عرض أو تسليم السلع أو البضائع المملوكة لذلك الشخص.
2. الاحتفاظ بمخزون سلع أو بضائع مملوكة لذلك الشخص إذا كانت مخصصة حصرياً للمعالجة من قبل شخص آخر.
3. شراء السلع أو البضائع أو جمع المعلومات للشخص غير المقيم.
4. القيام بأي أنشطة أخرى ذات طابع تحضيرى أو مساند للشخص غير المقيم.
5. القيام بأي مجموعة من الأنشطة المنصوص عليها أعلاه، شريطة أن يكون النشاط الإجمالي ذو طابع تحضيرى أو مساند.

7.2.4.1 أنشطة التخزين أو العرض أو تسليم السلع والبضائع

لا يُشكل مكان يستعمل لتخزين أو عرض أو تسليم سلع وبضائع يملكها الشخص غير المقيم منشأة دائمة في الدولة في حال تم استعمال المكان فقط للقيام بتلك الأنشطة لفائدة عملاء الشخص غير المقيم. 50

لن يشمل هذا الاستثناء الشخص غير المقيم الذي يمتلك ويقوم بتشغيل مرافق تخزين في الدولة بغرض تقديم خدمات التسليم والتخزين لأعمال أخرى أو لعملاء غير عملائه. في هذه الحالة، سيشكل المستودع منشأة دائمة وفقاً لقانون ضريبة الشركات.

مثال 19: تخزين وتسليم قطع الغيار

تبيع الشركة (ب) أجهزة منزلية إلكترونية لعملاء في الدولة. تحتفظ الشركة بمكان لأعمالها في الدولة حصرياً لتخزين وتسليم قطع الغيار لهؤلاء العملاء. لن يُشكل هذا المكان منشأة دائمة للشركة (ب) وفقاً لاستثناء أنشطة التخزين والتسليم بقانون ضريبة الشركات. 51

مثال 20: تخزين وتسليم قطع الغيار (بتبع)

إذا احتفظت الشركة (ب) بمكان أعمال لتخزين وتسليم قطع الغيار لعملائها، بالإضافة إلى تقديم خدمات صيانة وإصلاح الأجهزة، فسوف يُشكل ذلك مكان عمل ثابت للشركة (ب) حيث أن هذا لا يُمثل استخداماً حصرياً لنشاط التخزين والتسليم،

49 البند (3) من المادة (14) من قانون ضريبة الشركات.

50 الفقرة (أ) من البند (3) من المادة (14) من قانون ضريبة الشركات.

51 الفقرة (أ) من البند (3) من المادة (14) من قانون ضريبة الشركات.



ولن يتم اعتبار هذه الأنشطة ذات طابع تحضيرى أو مساند نظرًا لأن خدمات ما بعد البيع تشكل جزءًا من خدمات الشركة (ب) لعملائها.

مثال 21: نشاط يمثل جزءًا مهمًا من الأعمال

الشركة (أ) (هي شركة مؤسسة ومقيمة ضريبياً في الدولة (أ)). يتمثل نشاط الأعمال الأساسي للشركة (أ) في بيع وتوزيع السلع. تحتفظ الشركة (أ) بمستودع كبير جدًا في الدولة يعمل فيه الموظفون لغرض رئيسي هو تخزين وتسليم السلع المملوكة للشركة (أ) والتي تقوم الشركة (أ) ببيعها عبر الإنترنت لعملائها في الدولة.

في هذه الحالة، لن تكون أنشطة الشركة (أ) في الدولة ذات طابع تحضيرى أو مساند نظرًا لأن أنشطة التخزين والتسليم التي يتم تنفيذها من خلال المستودع تمثل جزءًا مهمًا من أعمال البيع/التوزيع للشركة (أ) وتشكل بوضوح جزءًا مهمًا من أنشطة الأعمال المُدرة للدخل للشركة (أ).

ومن ثم، فإن تحديد ما إذا كانت أنشطة الشخص غير المقيم في الدولة ذات طابع تحضيرى أو مساند يعتمد على حقائق وظروف كل حالة على حدة، مع الأخذ في الاعتبار تأثير هذه الأنشطة على أعمال الشخص غير المقيم بشكل عام.

7.2.4.2 الاحتفاظ بمخزون سلع لأغراض المعالجة

يطبق الاستثناء المتعلق بالاحتفاظ بمخزون سلع أو بضائع فقط عندما يكون مخزون السلع أو البضائع المملوكة للشخص غير المقيم يحتفظ به شخص آخر لغرض رئيسي يتمثل في معالجة/ تجهيز المخزون في مكان يشغله الشخص الآخر ولا يكون ذلك المكان تحت تصرف الشخص غير المقيم⁵². وبالتالي لا يمكن أن يُشكّل هذا المكان منشأة دائمة لذلك الشخص غير المقيم. فعلى سبيل المثال، إذا كانت شركة لوجستية تقوم بتشغيل مستودع في الدولة وتقوم بشكل مستمر بتخزين سلع أو بضائع مملوكة لشخص غير مقيم في هذا المستودع، وكان الشخص غير المقيم غير مرتبط بالشركة اللوجستية، فإن المستودع لن يُشكّل مكانًا ثابتًا للأعمال يخضع لتصرف الشخص غير المقيم، وبالتالي لا ينطبق الاستثناء. أما إذا كان مسموحًا للشخص غير المقيم بالدخول إلى جزء منفصل من المستودع دون قيود لغرض فحص وصيانة السلع أو البضائع المخزنة فيه ويقوم فعلاً بذلك، فسيكون الاستثناء قابلاً للتطبيق، وسيتم تحديد ما إذا كانت هناك منشأة دائمة أم لا على ما إذا كانت هذه الأنشطة تُمثل نشاطًا ذا طابع تحضيرى أو مساند.

7.2.4.3 شراء السلع أو البضائع أو جمع المعلومات

إن أي مكان يستعمل لشراء السلع أو البضائع أو جمع معلومات للشخص غير المقيم لا يُشكّل منشأة دائمة للشخص غير المقيم في حال لم تُمثل الأنشطة المذكورة، أو لم تكن جزءًا من، الخدمة الرئيسية التي تقدمها الشركة وتُدر منها دخلاً. وذلك لأن أنشطة شراء السلع أو البضائع أو جمع المعلومات لن تكون ذات جدوى اقتصادية عند فصلها عن بقية الشركة⁵³.

52 الفقرة (ب) من البند (3) من المادة (14) من قانون ضريبة الشركات.
53 الفقرة (ج) من البند (3) من المادة (14) من قانون ضريبة الشركات.



مثال 22: مشتري يقوم بشراء سلع لأحد العملاء

الشركة (أ) هي شركة مؤسسة ومقيمة ضريبياً في الدولة (أ) تعمل في مجال تجارة السيارات. تشتري الشركة (أ) مركبات من الدولة، وقامت بإنشاء مكتب مشتريات في الدولة. يقوم موظفو الشركة (أ) المقيمون في الدولة بتحديد وحيازة المركبات التي يتم بيعها لعملاء الشركة (أ) في دول متعددة. ونظراً لأن مكتب المشتريات يمثل جزءاً أساسياً ومهماً من أعمال الشركة (أ)، (حيث أنه في حال لم تتمكن الشركة من شراء المركبات بشروط مواتية، فلن تستطيع الاستمرار في أعمالها) فإن تلك الأنشطة لا تعد ذات طابع تحضيرى أو مساند، وعليه فإن المكتب يُشكّل منشأة دائمة للشركة (أ) في الدولة.

7.2.4.4 تجميع الأنشطة

إذا قام شخص غير مقيم، في ذات مكان الأعمال الثابت، بممارسة مجموعة أنشطة ذات طابع تحضيرى أو مساند، فإن ذلك لا يُشكّل ضمناً منشأة دائمة للشخص غير المقيم في الدولة، شريطة أن تكون الأنشطة الكلية الناتجة عن هذا التجميع للأنشطة ذو طابع تحضيرى أو مساند.⁵⁴

وفي بعض الحالات، قد يكون من الصعب التمييز بين الأنشطة (أو تجميع الأنشطة) ذات الطابع التحضيرى أو المساند وبين غيرها من الأنشطة، ويتمثل المعيار الحاسم هنا فيما إذا كانت تلك الأنشطة تُشكّل جزءاً أساسياً / مهماً من الأنشطة العامة للشركة. لذلك يجب دراسة كل حالة على حدة بناءً على وقائعها الخاصة.

يمكن النظر في المثال (11) الذي تم تناوله في القسم 7.2.3.5، حيث لم تتشكل في الدولة منشأة دائمة للشركة (أ) التي تقوم بتصنيع سلع استهلاكية سريعة التداول، وذلك لقيام موظفيها القائمون في الدولة بممارسة أنشطة أعمال غير أساسية في الدولة (مثل جمع المعلومات).

لكن إذا افترضنا أن الشركة (أ) قررت توسيع أنشطة أعمالها في ذات مكان الأعمال في الدولة، وأصبحت تمارس أنشطة البحث والتطوير على مختلف العناصر الغذائية والمواد الحافظة والمواد الكيميائية وما إلى غير ذلك لاستخدامها مباشرة في تصنيع/ إنتاج العديد من منتجات السلع الاستهلاكية سريعة التداول. في هذه الحالة، لم تعد الأنشطة التي يتم تنفيذها في الدولة ذات طابع تحضيرى أو مساند لأنها أصبحت جزءاً أساسياً من الأعمال الكلية للشركة (أ). وبالتالي، في ظل هذه الظروف، سوف يتشكل للشركة (هـ) منشأة دائمة في الدولة.

7.2.4.5 مدة ممارسة الأنشطة ذات الطابع التحضيرى في مكان العمل قد تكون لأغراض إرشادية وليست نهائية

تتم ممارسة الأنشطة ذات الطابع التحضيرى بهدف القيام بالأنشطة التي تُشكّل جزءاً أساسياً / مهماً من أنشطة الشركة. ويتم تحديد المدة التي يتم خلالها تنفيذ الأنشطة ذات الطابع التحضيرى في مكان معين حسب طبيعة الأنشطة الأساسية للشركة. كما أن ممارسة الأنشطة ذات الطابع التحضيرى لفترة طويلة لن تؤدي في حد ذاتها إلى تشكيل منشأة دائمة.⁵⁵

54 الفقرة (هـ) من البند (3) من المادة (14) من قانون ضريبة الشركات.
55 الفقرة (ب) من البند (4) من المادة (14) من قانون ضريبة الشركات.



مثال 23: تدريب الموظفين بهدف إعدادهم للعمل

الشركة (ج) (وهي شركة مؤسسة ومقيمة ضريبياً في الدولة (ج)) تعمل في مجال خدمات تطوير البرمجيات. قد تقوم الشركة (ج) بتدريب موظفيها في الدولة لفترة طويلة، قبل إرسالهم إلى مناطق مختلفة من العالم للعمل في أماكن عمل العملاء. ويُشكّل التدريب الذي يتم في الدولة نشاطاً ذا طابع تحضيرى للشركة (ج)، نظراً إلى أن إجراء التدريب ليس ضمن النشاط الأساسي لأعمالها.

7.2.4.6 الآثار المترتبة على أداء أنشطة ذات طابع تحضيرى أو مساند لصالح طرف ثالث

تشير الأنشطة التحضيرية أو المساندة إلى الأنشطة التي تؤديها الشركة لصالحها فقط. ومن ثم، إذا قام شخص غير مقيم بأنشطة تُعد عموماً ذات طابع تحضيرى أو مساند لصالح شخص آخر، فإن ذلك سيُشكّل منشأة دائمة لذلك الشخص غير المقيم لأنه لم يمارسها لصالحه فقط.⁵⁶

مثال 24: الدعاية لصالح أشخاص آخرين

إذا كان لدى شخص غير مقيم مكتب في الدولة يستخدمه للدعاية لمنتجاته أو خدماته الخاصة، كما يستخدمه أيضاً للدعاية نيابة عن شركات أخرى، فسيتم اعتبار هذا المكتب/ الموقع بمثابة منشأة دائمة لذلك الشخص غير المقيم.

7.2.4.7 مكافحة تجزئة الأنشطة

تتضمن أحكام المنشأة الدائمة في قانون ضريبة الشركات قاعدة لمكافحة تجزئة الأنشطة،⁵⁷ والتي تتخذ نهجاً جوهرياً للحماية من الممارسات المسيئة المحتملة التي من شأنها تجزئة نشاط الأعمال المترابط إلى عدد من العمليات الصغيرة من أجل اعتبار أن كل منها ذا طابع تحضيرى أو مساند.

قد يكون التماسك الجغرافي وطبيعة النشاط والمنطق التجاري من التعهيد أو تجزئة العديد من عمليات أعمال النشاط الرئيسي من بين العناصر التي يجب أخذها بالاعتبار عند اختبار ما إذا كانت مجموعة الأنشطة لا تزال ذات طابع تحضيرى أو مساند.

إذا كانت جميع العمليات التي يقوم بها الشخص غير المقيم والأطراف المرتبطة به، سواء في الموقع ذاته أو في مواقع مختلفة، تشكل عمليات مترابطة (لو لم تتم تجزئتها صورياً)، فإنها سوف تُشكل منشأة دائمة.

56 البند (3) من المادة (14) من قانون ضريبة الشركات.

57 البند (4) من المادة (14) من قانون ضريبة الشركات.



مثال 25: شركة تستخدم طرفاً مرتبطاً لتقديم خدمات

الشركة (ج) (وهي شركة مؤسسة ومقيمة ضريبياً في الدولة (ج)) تقوم بتوريد قطع الغيار. قامت الشركة (ج) بتسجيل عددًا من فروعها في الدولة. يتولى أحد الفروع توفير السلع وإدارة الخدمات اللوجستية، بينما يتولى الفرع الثاني جميع الجوانب الإدارية بما في ذلك إصدار الفواتير، في حين يُعد الفرع الثالث مسؤولاً عن إدارة المبيعات. وتتعامل الشركة (ج) مع الفرع الثالث على أنه منشأة دائمة ولكنها تُعامل الفرعين الأول والثاني كأنشطة مساندة لا تُشكّل منشأة دائمة. في هذه الحالة، سوف تُشكل جميع فروع الشركة (ج) منشأة دائمة واحدة في الدولة، ولن تحول التجزئة الصورية للأنشطة دون اعتبارها كذلك.

7.2.4.8 هل يمكن اعتبار أن إحدى الشركات المؤسسة في الدولة التابعة لشركة أم غير مقيمة تُشكّل منشأة دائمة لها مكان ثابت؟

إن وجود شركة تابعة في الدولة في حد ذاته لا يعني تشكيل منشأة دائمة للشركة الأم غير المقيمة. وينبع هذا من مبدأ أن الشركة التابعة تعد كياناً قانونياً مستقلاً لأغراض الضريبة. على الرغم من أنه يتم إدارة والإشراف على التجارة/ الأعمال التي تقوم بها الشركة التابعة من قبل الشركة الأم، فلا يعني تلقائياً أن الشركة التابعة هي منشأة دائمة للشركة الأم، إذ أنه قد لا تتوفر جميع العوامل اللازمة لتشكيل منشأة دائمة لها مكان ثابت. ومع ذلك، يجب اختبار ذلك للتأكد مما إذا كانت الشركة التابعة تتصرف في الأصل كوكيل أو تم تأسيسها للتجزئة الصورية/ التقسيم الصوري لأنشطة الأعمال المترابطة للشركة الأم غير المقيمة.

7.2.4.9 استثناءات إضافية للمنشأة الدائمة التي لها مكان ثابت

لا يُشكّل الشخص الطبيعي منشأة دائمة لشخص غير مقيم حتى لو كان الشخص الطبيعي موجوداً في الدولة، وذلك شريطة أن: 58

1. يكون وجود الشخص الطبيعي في الدولة نتيجة لوضع مؤقت واستثنائي لا يمكن توقعه وخارج عن سيطرته وكان هذا الوضع حصل أثناء تواجد الشخص الطبيعي بالفعل في الدولة (راجع القسم 7.2.4.10)، أو
2. أن لا يمارس الشخص الطبيعي الذي يعمل لدى الشخص غير المقيم لأنشطة أساسية مدرة للدخل للشخص غير المقيم أو الأطراف المرتبطة به، ولا يحقق الشخص غير المقيم دخلاً ناشئاً في الدولة، مثل الدخل من مبيعات لعملاء في الدولة (راجع القسم 8 لمزيد من التفاصيل).

58 البند (7) من المادة (14) من قانون ضريبة الشركات.



مثال 26: محاسب داخلي للشخص غير المقيم

يعمل شخص طبيعي كمحاسب لدى شخص غير مقيم في قطاع الرعاية الصحية، وهو يعمل عن بُعد من الدولة، على سبيل المثال "الرحالة الرقميون".

وبناءً على نشاط أعمال الشخص غير المقيم، يعتبر قسم المحاسبة بمثابة دعم إداري ("مكتب خلفي") وليس له دور أساسي في الأنشطة المُدرة لدخل الأعمال. وعلى هذا النحو، لن تتشكل منشأة دائمة للشخص غير المقيم بسبب وجود المحاسب في الدولة (مع الأخذ في الاعتبار الاستثناء الذي تم شرحه في البند (2) من القسم 7.2.4.9).

تعديل على مثال 26: من ناحية أخرى، إذا كان المحاسب الذي يعمل كموظف لدى شخص غير مقيم يعمل في قطاع الرعاية الصحية ويقدم خدمات الرعاية الصحية للعملاء في الدولة، فإنه بناءً على نشاط أعمال هذا الشخص غير المقيم بعينه، فقد يكون للأنشطة أهمية مركزية في توليد الدخل وبالتالي لن ينطبق الاستثناء من تشكيل منشأة دائمة لها مكان ثابت.

تجدر الإشارة إلى أن هذه الاستثناءات الإضافية تُعزز استثناءات الأنشطة التحضيرية والمساندة. وعلى هذا النحو، فإنه يجب أن تؤخذ الاستثناءات الإضافية المذكورة أعلاه في الاعتبار فقط إذا كان وجود الشخص الطبيعي في الدولة كافياً لتشكيل منشأة دائمة لها مكان ثابت.

7.2.4.10 حالات استثنائية

لأغراض النقطة (1) من القسم 7.2.4.9، يمكن اعتبار وجود الشخص الطبيعي في الدولة نتيجة وضع استثنائي فقط في حال مؤقت واستيفاء جميع الشروط الآتية:⁵⁹

1. أن يكون وجود الشخص الطبيعي في الدولة نتيجة ظروف استثنائية ذات طابع عام أو خاص.
2. ألا يمكن توقع الظروف الاستثنائية بصورة معقولة من الشخص الطبيعي أو الشخص غير المقيم.
3. ألا يكون الشخص الطبيعي قد أبدى أي رغبة للبقاء في الدولة عند انتهاء الظروف الاستثنائية.
4. ألا يكون للشخص غير المقيم منشأة دائمة في الدولة قبل حدوث الظروف الاستثنائية.
5. ألا يكون الشخص غير المقيم قد اعتبر أن الشخص الطبيعي يخلق منشأة دائمة أو يحقق دخلاً في الدولة وفقاً للتشريعات الضريبية السارية في دول أخرى.

ظروف استثنائية

بناءً على ما سبق، يُعدّ الظرف الاستثنائي هو موقف أو حدث خارج عن إرادة الشخص الطبيعي يحدث أثناء وجوده بالفعل في الدولة، ولم يكن بإمكان الشخص الطبيعي توقعه أو منعه بشكل معقول، وتسبب هذا في منعه من مغادرة الدولة وفقاً لما كان مخططاً له في الأصل.

- قد تعتبر الظروف التالية ظروفاً استثنائية ذات طابع عام:⁶⁰

59 البند (1) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (83) لسنة 2023.

60 الفقرة (أ) من البند (2) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (83) لسنة 2023.



1. اتخاذ تدابير صحية متعلقة بالصحة العامة تقررها السلطات المختصة في الدولة أو دولة مكان العمل الأصلي أو منظمة الصحة العالمية.
2. فرض قيود على السفر من قبل السلطات المختصة في الدولة أو في دولة مكان العمل الأصلي.
3. فرض عقوبات قانونية على الشخص الطبيعي تمنعه من مغادرة الدولة.
4. أعمال الحرب أو وقوع اعتداءات إرهابية.
5. وقوع كوارث طبيعية أو قوي قاهرة خارجة عن السيطرة المعقولة.
6. أية ظروف أخرى تحددها الهيئة مماثلة لتلك المنصوص عليها أعلاه.

• قد تعتبر الظروف التالية ظروفًا استثنائية ذات طابع خاص: 61

1. وقوع ظرف صحي طارئ يصيب الشخص الطبيعي أو أقربائه حتى الدرجة الرابعة، ويشمل ذلك التبني أو الوصاية.
2. أية ظروف أخرى تحددها الهيئة مشابهة لتلك المنصوص عليها أعلاه.

مثال 27: نفسي جائحة

يسافر فرد يعمل لدى الشركة (أ) (وهي شركة مؤسسة ومقيمة ضريبياً في الدولة (أ)) إلى الدولة لقضاء إجازة. ونتيجة نفسي جائحة صحية عالمية، لم يستطع مغادرة الدولة. وفي حالة عدم تمكن الفرد من مغادرة الدولة بسبب قيود السفر أو لأسباب صحية، فلن يؤدي ذلك إلى تشكيل منشأة دائمة، وذلك لأن وجوده في الدولة كان بسبب وضع مؤقت واستثنائي لا يمكن توقعه وهو خارج عن سيطرة الفرد وحدث بينما كان الفرد موجوداً بالفعل في الدولة. لكن لن يطبق هذا الاستثناء إذا سافر شخص طبيعي إلى الدولة وهو يعلم أنه من المحتمل أن لن يستطيع مغادرتها بسبب قيود سفر وشيكة.

مثال 28: أعمال الحرب

اندلعت حرب في الدولة (ب) حيث يعمل أحد الأفراد بالشركة (ب) (وهي شركة مؤسسة ومقيمة ضريبياً في الدولة (ب)). ويقرر ذلك الفرد السفر إلى الدولة وممارسة أنشطة أعمال الشركة (ب) من مكتب مستأجر بعد بدء الحرب والتي استمرت لمدة 8 أشهر.

في هذه الحالة، لن تطبق الأحكام المتعلقة بالظروف الاستثنائية حيث أن الحرب بدأت قبل أن يقرر الفرد السفر إلى الدولة، وبالتالي فإن الوضع أعلاه من شأنه أن يُشكل منشأة دائمة للشركة (ب).

7.3 المنشأة الدائمة بالوكالة

حتى لو لم يكن لدى الشخص غير المقيم مكان ثابت يمارس من خلاله الأعمال في الدولة، فمن الممكن أن يكون منشأة دائمة بالوكالة، إلا إذا كان الوكيل مستقلاً من الناحية القانونية أو الاقتصادية عن الموكل (راجع القسم 7.3.2).⁶²

61 الفقرة (ب) من البند (2) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (83) لسنة 2023.
62 البنود (5) و(6) من المادة (14) من قانون ضريبة الشركات.



يعتبر الشخص غير المقيم (أ) أن لديه منشأة دائمة بالوكالة في الدولة نتيجة ممارسة الشخص (ب) (الذي يمكن أن يكون إما شخصاً طبيعياً أو شخصاً اعتبارياً) لأنشطة لصالح الشخص (أ) وبالنيابة عنه. ويمكن أن يكون الشخص (ب) شخصاً مقيماً أو شخصاً غير مقيم في الدولة.

7.3.1 متى يُشكّل أحد الأشخاص منشأة دائمة بالوكالة لشخص غير مقيم؟

قد يُشكّل الشخص منشأة دائمة بالوكالة لشخص غير مقيم، إذا كان هذا الشخص يقوم بشكل منتظم بأي مما يأتي:63

- إبرام العقود في الدولة نيابة عن شخص غير مقيم.
- التفاوض بخصوص العقود في الدولة بالنيابة عن شخص غير مقيم، وأن يتم إبرام هذه العقود من قبل الشخص غير المقيم دون الحاجة لإحداث أي تعديلات جوهرية على شروط العقود.

يجب أن يتم إبرام العقود والتفاوض بشأنها من قبل هذا الشخص بشكل متكرر وليس فقط في حالات فردية حتى يصبح الأمر اعتيادياً وبالتالي يُشكّل منشأة دائمة للشخص غير المقيم.

علاوة على ذلك، ينبغي تحديد ما إذا كان هذا الشخص يشكل منشأة دائمة للشخص غير المقيم على أساس الحقائق التجارية لكل حالة. علماً بأن حضور الشخص أو مشاركته في المفاوضات بين الشخص غير المقيم وعملائه في الدولة لن تكون كافية، في حد ذاتها، لتحديد أن هذا الشخص قد قام بإبرام العقود أو التفاوض بشأنها بالنيابة عن الشخص غير المقيم.

يجب أن تكون تصرفات الشخص مُلزّمة للشخص غير المقيم تجاه العميل النهائي، ولا يمكن القول بأنه يتصرف بالنيابة عن شخص غير مقيم إن لم يتأثر الشخص غير المقيم بشكل مباشر أو غير مباشر بتصرفات هذا الشخص.

ولا يُعد مهماً إذا كان قد تم إبرام العقود باسم الشخص غير المقيم أو أي شخص آخر يتصرف بالنيابة عنه.

ويعني هذا أن ترتيبات الوكيل بالعمولة أو الترتيبات الأساسية غير المُعلنة يمكن أن تؤدي إلى تشكيل منشأة دائمة في الدولة لشخص غير مقيم.

بشكل عامّ، يشير ترتيب الوكيل بالعمولة إلى ترتيب يقوم بموجبه الشخص ببيع المنتجات باسمه ولكن بالنيابة عن شخص (غير مقيم) آخر (والذي يكون مالك هذه المنتجات). من الناحية النظرية، لا يُلزم الوكيل بالعمولة عادةً الموكل ولا يمكن للعميل مقاضاة الشخص غير المقيم، حيث لا توجد علاقة تعاقدية بين الشخص غير المقيم والعميل.

ومع ذلك، فمن حيث المضمون، يقع التزام التنفيذ على مالك السلع (أي الشخص غير المقيم) الذي يبيع السلع مباشرة إلى العميل.

ولضمان عدم استخدام ترتيبات الوكيل بالعمولة لتجنب تشكيل منشأة دائمة من قبل الشخص غير المقيم، يتم التركيز على المضمون وليس الشكل، أي عندما تلزم أنشطة شخص/ وكيل بالعمولة الشخص غير المقيم لتنفيذ الأنشطة، فإن هذا من شأنه أن يؤدي إلى تشكيل منشأة دائمة، حتى لو لم تكن العقود باسم الشخص غير المقيم.

63 البند (5) من المادة (14) من قانون ضريبة الشركات



مثال 29: وكيل يشكل منشأة دائمة بالوكالة لشركة أخرى

تبيع الشركة (ل)، شركة لصناعة الأدوية، (وهي شخص اعتباري مؤسس ومقيم ضريبياً في الدولة (و)) أوديتها في جميع أنحاء العالم. ومن أجل بيع منتجاتها من الأدوية في منطقة الشرق الأوسط، بما فيها الدولة، قامت الشركة (ل) بتعيين الشركة (س) للقيام بنشاط التوزيع (وهي شخص اعتباري مؤسس ومقيم ضريبياً في الدولة (ص)) لتعمل حصرياً لحساب الشركة (ل).

وتقوم الشركة (س) بعقد مقابلات منتظمة مع العملاء المحتملين للشركة (ل) في الدولة لإقناعهم بشراء منتجات الشركة (ل) من الأدوية، والتفاوض على كافة الشروط الأساسية للعقود (مثل السعر ومكان التسليم وشروط السداد وغيرها من شروط التعاقد الأخرى). ثم تقوم الشركة (س) بعد ذلك بتسليم عمليات البيع إلى الشركة (ل) ويتم إبرام العقود وتنفيذها مباشرة من قبل الشركة (ل) مع العملاء في الدولة. وليس للشركة (س) صلاحية إبرام العقود مع العملاء في الدولة بالنيابة عن الشركة (ل).

الآثار المترتبة على تطبيق قانون ضريبة الشركات:

في هذه الحالة، وبموجب قانون ضريبة الشركات، تؤدي أنشطة الشركة (س) إلى تشكيل منشأة دائمة للشركة (ل) في الدولة (نظراً لقيامها بأنشطة التفاوض) على الرغم من أنه ليس للشركة (س) صلاحية إبرام العقود بالنيابة عن الشركة (ل) مع العملاء في الدولة.

الآثار المترتبة على تطبيق اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي:

تنص اتفاقية تجنب ازدواج ضريبي نافذة موقعة بين الدولة والدولة (و) على أن الشركة المقيمة ضريبياً في الدولة (و) يكون لها منشأة دائمة بالوكالة في الدولة فقط إذا قام أي شخص (على سبيل المثال، وكيل، بخلاف الوكيل المستقل) بالتصرف نيابة عن الشخص غير المقيم وممارس بشكل اعتيادي سلطة إبرام العقود في الدولة بالنيابة عن الشخص غير المقيم. وعلى عكس أحكام قانون ضريبة الشركات، وبموجب اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين الدولة والدولة (و)، لا يُشكل الشخص منشأة دائمة في الدولة لشخص غير مقيم بمجرد القيام بشكل اعتيادي بالتفاوض على العقود التي يتم إبرامها من قبل الشخص غير المقيم دون إجراء أي تعديل جوهري.⁶⁴

ونظراً لأن الشركة (ل) مؤسسة ومقيمة ضريبياً في الدولة (و)، فستكون قادرة على الاستفادة من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي عند تحديد ما إذا كان لديها منشأة دائمة بالوكالة في الدولة.

وبناءً على اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين الدولة والدولة (و)، وبما أن الشركة (س) لا تقوم بإبرام العقود ولا تملك صلاحية ذلك بالنيابة عن الشركة (ل)، فلن تُشكل شركة التوزيع (س) ل منشأة دائمة للشركة (ل) في الدولة. وفي حالة عدم وجود منشأة دائمة في الدولة (وافترض عدم تحقيق الشركة (ل) لأي عمليات أخرى في الدولة أو تحقيق أي إيرادات أخرى منها)، لن يتعين على الشركة (ل) التسجيل لأغراض ضريبة الشركات، أو الامتثال للالتزامات تقديم الإقرارات الضريبية حيث أنها تحقق دخلاً ناشئاً في الدولة لا يعود لمنشأة دائمة.

64 راجع القسم 10.1 – ملحق 2 - اقتباس من المادة (5) بشأن المنشأة الدائمة وفقاً لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين دولة الإمارات والدولة (و).



مثال 30: ترتيب الوكالة بالعمولة يمكن أن يُشكل منشأة دائمة بالوكالة لشخص غير مقيم

الشركة (د) وهي شخص اعتباري مؤسس ومقيم ضريبياً في الدولة (د) تقوم بتصنيع الملابس وبيعها في جميع أنحاء العالم. أبرمت الشركة (د) ترتيب وكالة بالعمولة مع الشركة (ي) لبيع ملابسها إلى العملاء في الدولة، حيث تحصل الشركة (ي) على عمولة من الشركة (د).

تعمل الشركة (ي) كممثل للشركة (د) في أسواق الدولة وتبرم عقود بيع مع العملاء، باسمها (أي باسم الشركة (ي))، وتصدر فواتير للعملاء في الدولة.

تنتقل الملكية القانونية للسلع من الشركة (د) إلى العملاء في الدولة (علماً بأن هذا يختلف عن التسليم الفعلي للسلع، والذي قد يكون من الشركة (ي) إلى العميل)، ولا تنتقل الملكية إلى الشركة (ي). وبذلك، تظل المنتجات ملكاً للشركة (د) حتى تنتقل إلى العملاء في الدولة.

في حالة ظهور أي مشكلة في المنتجات المُشتراة، يحق للعملاء الرجوع إلى الشركة (د) (وليس إلى الشركة (ي)).

في هذه الحالة، تُشكل الشركة (ي)، التي تتصرف باسمها الخاص لكن بالنيابة عن الشركة (د)، منشأة دائمة بالوكالة للشركة (د) في الدولة. ولا يمكن اعتبار أن الوكيل بالعمولة يمارس أعمالاً أو أنشطة أعمال خاصة به عند ممارسة أنشطة يجب أن يمارسها من الناحية الاقتصادية/المعتادة شخص آخر (أي الشخص غير المقيم).

7.3.2 الوكلاء المستقلون: متى لا يُشكل الشخص منشأة دائمة بالوكالة لشخص غير مقيم؟

في حالة استيفاء الشروط المذكورة في القسم (7.3.1) أعلاه، لن يكون للشخص غير المقيم منشأة دائمة بالوكالة في الدولة، وذلك إذا كان:65

- الشخص الذي يتصرف بالنيابة عن الشخص غير المقيم هو "وكيل مستقل"، و
- الشخص يزاول أنشطة الشخص غير المقيم في السياق المعتاد لأعماله.

لكن إذا كان هذا الشخص يتصرف بشكل حصري أو شبه حصري بالنيابة عن الشخص غير المقيم أو كان لا يعتبر مستقلاً عن الشخص غير المقيم من الناحية القانونية أو الاقتصادية، فلن يكون وكيلاً مستقلاً وسيظل يُشكل منشأة دائمة بالوكالة للشخص غير المقيم في الدولة.

لن يكون لدى الشخص غير المقيم منشأة دائمة في الدولة إذا كان شخص آخر يقوم فقط بترويج و/أو تسويق سلع أو خدمات للشخص غير المقيم في الدولة بطريقة لا يترتب عليها مباشرة إبرام عقود.

لكي يُشكل الشخص منشأة دائمة بالوكالة لشخص غير مقيم في الدولة، يجب أن يشارك في إبرام العقود أو التفاوض على العقود التي تشكل أعمال الشخص غير المقيم. لن يكون قيام شخص بإبرام عقود تتعلق بأنشطة تحضيرية أو مساندة (على سبيل المثال العقود التي لا تُدر دخلاً للشخص غير المقيم) في الدولة لشخص غير مقيم أمراً يجب أخذه في الاعتبار.

65 البند (6) من المادة (14) من قانون ضريبة الشركات.



وفيما يلي بعض الأمثلة التوضيحية:

مثال 31: ممثلو شركة أدوية

يقوم ممثلو شركة أدوية (مؤسسة ومقيمة ضريبياً في الدولة (أ)) بالترويج للأدوية التي ينتجها هذا الشخص غير المقيم عن طريق الاتصال بالأطباء في الدولة الذين يقومون بدورهم بوصف هذه الأدوية لمرضاهم بعد ذلك. لا يؤدي هذا النشاط التسويقي بشكل مباشر إلى إبرام عقود بين الأطباء والشخص غير المقيم. ومن ثم فإن مثل هذه الأنشطة التي يقوم بها الممثلون لا تؤدي إلى تشكيل منشأة دائمة بالوكالة للشخص غير المقيم في الدولة على الرغم من أن مبيعات الأدوية قد تزيد نتيجة لنشاط التسويق.

مثال 32: المنشأة دائمة التي تنتج عن شركة تابعة

تقوم الشركة (ج) (التي تم تأسيسها ومقيمة ضريبياً في الدولة (أ)) بتوزيع سلع/خدمات متنوعة في جميع أنحاء العالم من خلال مواقعها الإلكترونية. الشركة (ب) هي شركة تابعة مملوكة بالكامل للشركة (ج). ويقوم موظفو الشركة (ب) بإرسال رسائل بريد إلكتروني، أو بإجراء مكالمات هاتفية، أو بزيارة مؤسسات كبيرة لإقناعهم بشراء منتجات وخدمات الشركة (ج). بالتالي فهم مسؤولون عن حسابات عملاء كبيرة في الدولة. عندما يقنع موظفو الشركة (ب) العملاء في الدولة بشراء كمية معينة من السلع/الخدمات، فإنهم يحددون السعر الذي سيتم دفعه مقابل تلك الكمية، وأنه يجب إبرام عقد عبر الإنترنت مع الشركة (ج) قبل أن يتم شراء السلع/الخدمات التي يتم توفيرها من قبل الشركة (ج)، ويقومون بتوضيح الشروط الأساسية للعقد الذي سيبرم مع الشركة (ج) بما في ذلك الهيكل الثابت للأسعار، والذي لا يحق للموظفين تعديله. ويقوم العملاء بعد ذلك بإبرام العقود عبر الإنترنت للكميات التي تمت مناقشتها مع موظفي الشركة (ب). في هذه الحالة، يتفاوض موظفو الشركة (ب) على العقود مع العملاء النهائيين الذين يتم قبولهم من قبل الشركة (ج) دون أي تعديلات. تعمل الشركة (ب) وموظفوها بالنيابة عن الشركة (ج). ولا تعني الحقيقة التي تقضي بأن موظفي الشركة (ب) لتغيير شروط العقود أن إبرام العقود أو التفاوض بشأنها لا يرجع مباشرة للأنشطة التي يقوم بها موظفو الشركة (ب). ومن ثم فإن أنشطة موظفي الشركة (ب) ستؤدي إلى تشكيل منشأة دائمة بالوكالة للشركة (ج) في الدولة.

مثال 33: المنشأة الدائمة التي تتشكل نتيجة وجود شركة تابعة (يتبع المثال 32 أعلاه)

تعمل الشركة (ب) كموزع للسلع/الخدمات الخاصة بالشركة (أ) في الدولة، وبذلك تباع لعملاء في الدولة السلع/الخدمات التي تشتريها لحسابها الخاص من الشركة (أ). ولا تتصرف الشركة (ب) بالنيابة عن الشركة (أ) ولا تباع الممتلكات المملوكة للشركة (أ) نظراً لأن الممتلكات التي يتم بيعها للعملاء النهائيين مملوكة للموزع، أي للشركة (ب).

وعلى الرغم من أن موظفي الشركة (ب) يؤدون ذات الوظائف التي تمت مناقشتها في المثال (32)، فإن الشركة (ب) وموظفيها في المثال الحالي لا يتصرفون بالنيابة عن الشركة (أ) وبالتالي لن يكون لدى الشركة (أ) منشأة دائمة في الدولة.



ملاحظات مهمة:

- يعتمد تحديد ما إذا كان لدى شخص غير مقيم منشأة دائمة في الدولة على حقائق وظروف كل حالة على حدة.
- بالإضافة إلى ذلك، حتى لو لم يكن لدى الشخص غير المقيم منشأة دائمة في الدولة، يجب عليه أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كان له صلة في الدولة، لأن هذا الأمر من شأنه أن يجعله خاضعًا لضريبة الشركات في الدولة.
- كما تمت المناقشة في القسم 5.9، ينبغي النظر في اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي عند تحديد وجود منشآت دائمة، في حال كانت هذه الاتفاقيات نافذة وموقعة بين الدولة والإقليم الذي ينتمي إليه الطرف (أو الأطراف) ذو الصلة.



8. الدخل الناشئ في الدولة

تُفرض ضريبة الشركات على الخاضع للضريبة، بما في ذلك الشخص غير المقيم، إذا كان الشخص غير المقيم يحقق دخلاً ناشئاً في الدولة، أي الدخل المستحق في الدولة أو المتحقق منها.⁶⁶ يعد هذا الشرط (تحقيق الدخل الناشئ في الدولة) واحداً من ثلاثة شروط مستقلة يجب استيفاؤها لتحديد ما إذا كان شخص معين شخصاً غير مقيم.

وبناءً على ذلك، يجب على الشخص غير المقيم في الدولة الذي يحقق دخلاً من الدولة، تحديد ما إذا كان الدخل مؤهلاً كدخل ناشئ في الدولة. لن تكون هناك حاجة إلى أن يقوم الشخص غير المقيم بالتسجيل لضريبة الشركات، في حال أن الدخل الذي يحققه شخص غير مقيم من الدولة لا يعود إلى منشأته الدائمة في الدولة أو صلة في الدولة.

قد يخضع الدخل الناشئ في الدولة والذي يحققه شخص غير مقيم ولا يعود لمنشأة دائمة في الدولة، للضريبة المقطعة من المنبع؛ مع ذلك، وكما ذكر في القسم 5.4، تطبق الضريبة المقطعة من المنبع حالياً بنسبة 67.0%⁶⁷.

في حالة الشخص غير المقيم، فإن الدخل الناشئ في الدولة يشمل ما يأتي:

- (1) الدخل الذي يتم تحقيقه من شخص مقيم، أي الدخل الناتج من شخص اعتباري أو طبيعي يعتبر شخصاً مقيماً وفقاً لقانون ضريبة الشركات: 68

مثال 34: مبيعات سلع في الدولة

تبيع الشركة (أ) شركة مؤسسة ومقيمة ضريبياً في الدولة (أ) سلعاً في الدولة إلى الشركة (ب) (شخص مقيم في الدولة). سيتم اعتبار دخل الشركة (أ) المتحقق من هذه المبيعات دخلاً ناشئاً في الدولة لأن الدخل متحقق من شخص مقيم في الدولة.

- (2) الدخل الذي يحققه شخص غير مقيم من شخص غير مقيم آخر إلى المدى الذي يعود فيه هذا الدخل إلى أعمال أو نشاط أعمال يمارسه ذلك الشخص غير المقيم من خلال منشأة دائمة في الدولة.⁶⁹

مثال 35: الدخل المتحقق من منشأة دائمة في الدولة لشخص غير مقيم

تحقق الشركة (أ) شركة مؤسسة ومقيمة ضريبياً في الدولة (س) دخلاً من خلال تقديم خدمات استشارية من الدولة (س) إلى فرع الشركة (ب) (أيضاً شركة مؤسسة ومقيمة ضريبياً في الدولة (س)). يعتبر فرع الشركة (ب) في الدولة منشأة دائمة، ويعتبر الدخل الذي تحققه الشركة (أ) دخلاً ناشئاً في الدولة لأنه يتحقق من منشأة دائمة لشخص غير مقيم، وهي فرع الشركة (ب).

66 الفقرة (ب) من البند (4) من المادة (11) من قانون ضريبة الشركات.

67 الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (45) من قانون ضريبة الشركات.

68 الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (13) من قانون ضريبة الشركات.

69 الفقرة (ب) من البند (1) من المادة (13) من قانون ضريبة الشركات.



3) الدخل الذي يتم تحقيقه أو استحقاقه بأي شكل من أنشطة تم تنفيذها في الدولة، أو من أصول موجودة داخلها أو رأس مال مستثمر فيها أو من حقوق مستخدمة فيها أو من خدمات تم تقديمها أو الاستفادة منها في الدولة.⁷⁰ وبعبارة أخرى، يمكن اعتبار الدخل له مصدر في الدولة (دخلاً ناشئاً في الدولة) لأغراض ضريبة الشركات إذا كان مكان الاستخدام أو أداء النشاط في الدولة أو كانت الأصول المادية أو غير المادية التي تُدر الدخل موجودة في الدولة.

مثال 36: الاستثمار في السوق المالي في الدولة

يقوم شخص غير مقيم بالاستثمار في أوراق مالية مدرجة في سوق مالي في الدولة (على سبيل المثال، سوق دبي المالي أو سوق أبوظبي للأوراق المالية) والتي ينتج عنها توزيع أرباح أسهم. في هذه الحالة يعتبر الدخل المستحق نتيجة لهذا الاستثمار دخلاً ناشئاً في الدولة لأنه مستحق أو متحقق من أصول موجودة في الدولة.

4) أمثلة أخرى على الدخل الناشئ في الدولة (والتي يتوجب أن تراعي أي شروط وقيود قد يحددها الوزير):⁷¹

أ. الدخل الناتج عن بيع السلع: تنص القاعدة العامة لبيع السلع على أن مصدر الدخل يعود إلى المكان الذي يتم فيه البيع ونقل الملكية، أي أن الدخل الناشئ في الدولة يتحقق إذا كان المشتري الذي سيمتلك السلع شخصاً مقيماً في الدولة.

ب. الدخل الناتج عن الخدمات: يعتبر الدخل الناتج عن الخدمات بشكل عام دخلاً ناشئاً في الدولة إذا تم تقديم الخدمة في الدولة أو إذا كان المتلقي أو المستفيد النهائي من الخدمة موجوداً في الدولة. بمعنى آخر، يكون مقدم الخدمة (أو موظفيه/ ممثليه) موجوداً في الدولة عند تقديمه للخدمة أو يكون الشخص المستفيد من الخدمة شخصاً مقيماً في الدولة.

ج. الدخل الناتج عن عقد: يعود الدخل المتحقق من تنفيذ العقود بشكل عام إلى المكان الذي يتم فيه تنفيذ العقد أو إلى المكان الذي يوجد فيه المتلقي أو المستفيد النهائي من تنفيذ العقد. ولا يشمل ذلك الدخل المتحقق بموجب عقد العمل أو الدخل من عقد يتضمن أموالاً منقولة أو غير منقولة حيث يعود الدخل المتحقق منها إلى مكان وجود الأموال. وفي هذا الشأن، سيتم اعتبار الدخل الناتج عن بيع فرصة عمل بمثابة دخل ناشئ في الدولة.

مثال 37: الدخل الناتج عن عقد

فازت الشركة (س) وهي شركة مؤسسة ومقيمة ضريبياً في الدولة (أ) بعقد مع جهة حكومية لبناء منشأة حكومية. ونظراً لاعتبارات تجارية (على سبيل المثال، نقص الموارد)، قررت الشركة (س) نقل أعمال تنفيذ العقد إلى شخص اعتباري آخر - الشركة (ص)، وهي أيضاً مؤسسة ومقيمة ضريبياً في الدولة (أ)، مقابل عمولة. فتعتبر هذه العمولة التي تحصل عليها الشركة (س) بمثابة دخلاً ناشئاً في الدولة.

70 الفقرة (ج) من البند (1) من المادة (13) من قانون ضريبة الشركات.
71 البند (2) من المادة (13) من قانون ضريبة الشركات.



- د. الدخل الناتج عن الأموال المنقولة أو غير المنقولة: يعود الدخل الناتج عن استخدام أو بيع الممتلكات المادية إلى المكان الذي توجد فيه الممتلكات. على سبيل المثال، بيع شقة تقع في الدولة، أو دخل الإيجار المكتسب من عقار موجود في الدولة (أو من حصة في مثل هذا العقار) يعتبر عمومًا دخلاً ناشئاً في الدولة.
- هـ. الدخل الناتج عن التصرف في الأسهم أو حقوق رأس المال: تعتبر الأرباح الرأسمالية والدخل الآخر الناتج عن بيع الأسهم أو الحقوق الأخرى في رأس مال الشخص الاعتباري بمثابة دخل ناشئ في الدولة إذا كان الشخص الاعتباري مؤسساً أو مقيماً في الدولة لأغراض ضريبية الشركات.
- و. الدخل الناتج عن الملكية الفكرية أو المعنوية: بشكل عام فإن الدخل المتحقق من استخدام أو حق استخدام أو منح الإذن باستخدام في الدولة لبراءات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق التأليف والنشر والأعمال الفنية أو العلمية والمعادلات أو العمليات السرية والسمعة وغيرها من حقوق الملكية المعنوية أو الفكرية في الدولة، يعتبر دخلاً ناشئاً في الدولة. وهذا بغض النظر عن موقع وإقامة من يقوم بدفع الدخل ومن يستلمه لأغراض ضريبية الشركات.

مثال 38: بيع حق استخدام براءة اختراع

إذا كانت الشركة (أ) (وهي مؤسسة ومقيمة ضريبياً في الدولة (أ)) تمارس أعمال الابتكار وقامت بتطوير تكنولوجيا جديدة لبطاريات السيارات الكهربائية وسجلت براءات الاختراع للتكنولوجيا الجديدة في الدولة (أ)، ثم باعت حقوق استخدام براءات الاختراع إلى شركة تصنيع السيارات الكهربائية (ت)، وهي مؤسسة ومقيمة ضريبياً في الدولة (أ) أيضاً، وكانت الشركة (ت) تستخدم براءات الاختراع في مصنعها في الدولة لإنتاج البطاريات المستخدمة في السيارات الكهربائية الخاصة بالشركة (ت)، فإن الدخل المتحقق من بيع حقوق استخدام براءات الاختراع سيكون دخلاً ناشئاً في الدولة بالنسبة للشركة (أ).

ز. الدخل الناتج عن الفائدة: يعتبر دخل الفائدة متحققاً في الدولة إذا استوفي أي من الشروط الآتية:

1. كان القرض مضموناً بأموال منقولة أو غير منقولة موجودة في الدولة. أي أن الفائدة يمكن اعتبارها دخلاً ناشئاً في الدولة إذا كان الضمان الذي يؤمن الحصول على القرض أو ترتيب التمويل ذي الصلة موجوداً في الدولة.
2. كان المقترض شخصاً مقيماً.
3. كان المقترض جهة حكومية.

ح. الدخل الناتج عن التأمين: تعتبر أقساط التأمين أو إعادة التأمين دخلاً ناشئاً في الدولة في أي من الحالات الآتية:

1. إذا كان الأصل المؤمن عليه موجوداً في الدولة.
2. إذا كان الشخص المؤمن هو شخصاً مقيماً.
3. كان النشاط المؤمن عليه يُمارس في الدولة.



9. الصلة في الدولة

تُفرض ضريبة الشركات على الأشخاص الاعتباريين غير المقيمين الذين لهم صلة في الدولة. يتعين على الأشخاص الاعتباريين غير المقيمين الذين لهم صلة في الدولة التسجيل لأغراض ضريبة الشركات. ولا ينطبق مفهوم الصلة على الأشخاص الطبيعيين.

يكون لأي شخص اعتباري غير مقيم صلة في الدولة إذا كان يحقق دخلاً من أي أموال غير منقولة في الدولة، مما يعني:⁷²

- (أ) أي قطعة أرض تنشأ عليها حقوق أو مصالح أو خدمات.
- (ب) أي مبنى أو هيكل أو عمل هندسي ملتحق بالأرض بشكل دائم أو ملتحق بقاع البحر.
- (ج) أي تجهيزات أو معدات تنشأ كجزء دائم من الأرض أو تلتحق بشكل دائم بالمبنى أو الهيكل أو العمل الهندسي أو تلتحق بقاع البحر.

يشمل الدخل من الأموال غير المنقولة الدخل المحقق بطريق البيع أو التصرف أو التنازل أو الاستخدام المباشر أو التأجير أو التأجير من الباطن أو أي شكل آخر من أشكال استغلال الأموال غير المنقولة.⁷³ يخضع الدخل الخاضع للضريبة المحقق من الأموال غير المنقولة لضريبة الشركات بالنسب الآتية:

- نسبة (0%) صفر بالمائة على أول 375,000 درهم من الدخل الخاضع للضريبة.
- نسبة (9%) تسعة بالمائة على الدخل الخاضع للضريبة الذي يجاوز 375,000 درهم.

إذا كان الشخص غير المقيم شخصاً مؤهلاً قائماً في المنطقة الحرة، فسيتم تطبيق الأحكام المتعلقة بنظام ضريبة الشركات في المنطقة الحرة على الدخل الذي يحققه هذا الشخص من الأموال غير المنقولة.

مثال 39: جهاز صراف آلي في الدولة

تقوم الشركة (ب)، وهي مصرف غير مؤسس في الدولة، بتركيب وتشغيل وصيانة أجهزة صراف آلي في العديد من مراكز التسوق والفنادق ودور السينما في الدولة، ويحصل المصرف منها رسوم خدمة.

في هذه الحالة، سيتم اعتبار أن الشركة (ب) لها صلة في الدولة. نظرًا لأن جهاز الصراف الآلي هو "آلات أو معدات تلتحق بشكل دائم بالمبنى".

تجدر الإشارة إلى أنه تنشأ كذلك منشأة دائمة في الدولة في هذه الحالة لأن أجهزة الصراف تستخدم من قبل الشخص غير المقيم لممارسة أعماله في الدولة بشكل منتظم / متكرر (راجع القسم 7.2).

مثال 40: توربينات رياح

تقوم الشركة (ن) (وهي شركة مؤسسة ومقيمة ضريبياً في الدولة (ن)) بتركيب توربينات رياح ملتحقة بقاع البحر في موقع داخل المياه الإقليمية للدولة وتحقق دخلها من الطاقة المولدة من التوربينات. في هذه الحالة، سيتم اعتبار أن الشركة

⁷² قرار مجلس الوزراء رقم (56) لسنة 2023.

⁷³ البند (2) من المادة (2) من قرار مجلس الوزراء رقم (56) لسنة 2023.



(ن) لها صلة في الدولة ولديها كذلك منشأة دائمة في الدولة، حيث سيتم اعتبار توريبات الرياح بمثابة منشأة لاستغلال الطاقة المتجددة. وعلى هذا الأساس، سيخضع الدخل الذي تحققه الشركة (ن) والذي يعود إلى صلتها ومنشأتها الدائمة في الدولة لضريبة الشركات.

مثال 41: أرض مؤجرة لإقامة فعاليات

الشركة (هـ)، وهي شركة غير مؤسسة في الدولة، تمتلك أرضاً في الدولة وتؤجر هذه الأرض بشكل منتظم لشركات مختلفة لعقد الفعاليات والمؤتمرات وما إلى غير ذلك. في هذه الحالة، سيتم اعتبار أن الشركة (هـ) لها صلة في الدولة.



10. الملحقات

10.1 الملحق 1 – الاقتباس ذو الصلة من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين الدولة والدولة (غ)

"المادة 5 – المنشأة الدائمة"

1. لأغراض هذه الاتفاقية، فإنه يقصد بعبارة "المنشأة الدائمة" مقر العمل الثابت أو الدائم الذي يتم من خلاله مزاوله أعمال الشركة بشكل كلي أو جزئي.

2. ويشمل مصطلح "المنشأة الدائمة" على وجه الخصوص ما يأتي:

- أ. مكان الإدارة.
- ب. فرع.
- ج. مكتب.
- د. مصنع.
- هـ. ورشة.
- و. منجم أو بئر نفط أو غاز أو محجر أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية.
- ز. المزرعة أو الغراس.
- ح. موقع البناء أو مشروع الإنشاء أو التجميع أو التجهيزات أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بذلك، ولكن فقط في حال استمر هذا الموقع أو المشروع أو النشاط لأكثر من 9 أشهر.
- ط. تقديم الخدمات بما في ذلك الخدمات الاستشارية من قبل شركة مؤسسة في الدولة المتعاقدة من خلال موظفيها أو أشخاص آخرين في الدولة المتعاقدة الأخرى، شريطة أن تستمر هذه الأنشطة لذات المشروع أو المشروعات المرتبطة به لفترة 9 أشهر متواصلة، أو أن يكون مجموع الفترات خلال مدة اثني عشر شهرًا هو 9 أشهر.

3. دون الإخلال بأحكام هذه المادة، فإن تعريف "المنشأة الدائمة" لا يشمل ما يأتي:

- أ. استخدام المنشأة فقط لتخزين أو عرض أو تسليم السلع أو البضائع المملوكة للشركة.
- ب. الاحتفاظ بمخزون سلع أو بضائع مملوكة للشركة فقط لأغراض التخزين أو العرض أو التسليم.
- ج. الاحتفاظ بمخزون سلع أو بضائع مملوكة للشركة فقط لأغراض المعالجة من قبل شركة أخرى.
- د. الاحتفاظ بمكان عمل ثابت فقط لشراء السلع أو البضائع أو جمع المعلومات للشركة.
- هـ. الاحتفاظ بمكان عمل ثابت فقط للقيام بأي أنشطة أخرى ذات طابع تحضيرى أو مساند للشركة.

4. دون الإخلال بأحكام الفقرات (1) و(3)، إذا قام شخص - عدا الوكيل المستقل الذي تنطبق عليه الفقرة (5) - بالتصرف بالنيابة عن الشركة وكان يمارس بشكل معتاد في أي من الدول المتعاقدة، صلاحية إبرام العقود نيابة عن الشركة، فسيكون لدى هذه الشركة منشأة دائمة في هذه الدولة فيما يتعلق بأي أنشطة يقوم بها ذلك الشخص للشركة، ما لم تقتصر أنشطة هذا الشخص على شراء السلع أو البضائع للشركة.

5. لا يكون للشركة المؤسسة في أي من الدول المتعاقدة، منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة الأخرى إذا كانت تمارس أعمالها في تلك الدولة الأخرى من خلال وسيط أو وكيل بعمولة أو أي وكيل آخر وكان هذا الوكيل مستقلاً عنها، وذلك شريطة أن يتصرف هؤلاء الأشخاص في سياق أعمالهم المعتاد. ومع ذلك، إذا تم تخصيص أنشطة هذا الوكيل بشكل كلي أو شبه كلي للتصرف نيابة عن الشركة، فيخرج عن نطاق المعنى المقصود من هذه الفقرة."



10.2 الملحق 2 – الاقتباس ذو الصلة من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين الدولة والدولة (و)

"المادة 5 – المنشأة الدائمة"

1. لأغراض هذه الاتفاقية، فإنه يقصد بعبارة "المنشأة الدائمة" مقر العمل الثابت أو الدائم الذي يتم من خلاله مزاوله أعمال الشركة بشكل كلي أو جزئي.
2. ويشمل مصطلح "المنشأة الدائمة" على وجه الخصوص ما يأتي:
 - أ. مكان الإدارة.
 - ب. فرع.
 - ج. مكتب.
 - د. مصنع.
 - هـ. ورشة.
 - و. منجم أو بئر نفط أو غاز أو محجر أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية.
3. يُشكّل موقع البناء أو مشروع الإنشاء أو التجميع أو التجهيزات منشأة دائمة فقط إذا استمر لفترة تزيد عن 12 شهرًا.
4. دون الإخلال بأحكام هذه المادة، فإن تعريف "المنشأة الدائمة" لا يشمل ما يأتي:
 - أ. استخدام المنشأة فقط لتخزين أو عرض أو تسليم السلع أو البضائع المملوكة للشركة.
 - ب. الاحتفاظ بمخزون سلع أو بضائع مملوكة للشركة فقط لأغراض التخزين أو العرض أو التسليم.
 - ج. الاحتفاظ بمخزون سلع أو بضائع مملوكة للشركة فقط لأغراض المعالجة من قبل شركة أخرى.
 - د. الاحتفاظ بمكان عمل ثابت فقط لشراء السلع أو البضائع أو جمع المعلومات للشركة.
 - هـ. الاحتفاظ بمكان عمل ثابت فقط للقيام بأي أنشطة أخرى ذات طابع تحضيرى أو مساند للشركة.
 - و. الاحتفاظ بمكان عمل ثابت للقيام بأي مجموعة أنشطة منصوص عليها في الفقرات من (أ) إلى (هـ) شريطة أن يكون النشاط الإجمالي ذو طابع تحضيرى أو مساند.
5. دون الإخلال بأحكام الفقرات (1) و(2)، إذا قام شخص - عدا الوكيل المستقل الذي تنطبق عليه الفقرة (6) - بالتصرف بالنيابة عن الشركة وكان يمارس بشكل معتاد في أي من الدول المتعاقدة، صلاحية إبرام العقود نيابة عن الشركة، فسيكون لدى هذه الشركة منشأة دائمة في هذه الدولة فيما يتعلق بأي أنشطة يقوم بها ذلك الشخص للشركة، ما لم تقتصر أنشطة هذا الشخص على الأنشطة الواردة في الفقرة (4)، في حال تمت ممارستها من خلال مكان عمل ثابت، ففي هذه الحالة لن يشكل مكان العمل الثابت منشأة دائمة بموجب أحكام هذه الفقرة.
6. لا يكون للشركة المؤسسة في أي من الدول المتعاقدة، منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة الأخرى إذا كانت تمارس أعمالها في تلك الدولة الأخرى من خلال وسيط أو وكيل بعمولة أو أي وكيل آخر وكان هذا الوكيل مستقلاً عنها، وذلك شريطة أن يتصرف هؤلاء الأشخاص في سياق أعمالهم المعتاد.
7. وحقيقة أن الشركة التي تكون مقيمة في أي من الدول المتعاقدة، تسيطر على أو يُسيطر عليها من قبل شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى، أو تمارس أعمالاً في تلك الدولة الأخرى (سواء من خلال منشأة دائمة أو غير ذلك)، لن تُشكّل إحداها بالنسبة للأخرى منشأة دائمة.



11. التحديثات والتعديلات

التاريخ التعديل	التعديلات التي تمت
أكتوبر 2023	• النسخة الأولى.