



الدليل الإرشادي الخاص بقطاع المقاولات



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

وتؤكد الهيئة على تطبيقها للمعالجات التوضيحية الواردة في هذا الدليل -حيثما تنطبق-، وذلك في ضوء النصوص النظامية ذات الصلة، وفي حال تعديل أي إيضاح أو محتوى وارد في هذا الدليل -لنص نظامي غير معدل- فإن تطبيق المعالجة التوضيحية المحدثة يكون على المعاملات التي تتم بعد تاريخ نشر النسخة المحدثة من الدليل على الموقع الإلكتروني للهيئة.



المحتويات

4	1. المقدمة
4	1.1. تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية
4	2.1. هذا الدليل
5	2. التعاريف المتعلقة بالمصطلحات الرئيسية
6	3. تطبيق ضريبة القيمة المضافة على خدمات التشييد
6	3.1. القواعد العامة
7	3.2. المقاول الرئيسي والمقاول من الباطن (الفرعي)
8	3.3. مكان التوريد
9	4. تاريخ استحقاق الضريبة
10	4.1. حالة خاصة لتاريخ استحقاق الضريبة
12	4.2. التعاقد مع الجهات الحكومية المسجلة لأغراض ضريبة القيمة المضافة
14	5. قيمة التوريد
14	5.1. قيمة التوريدات الخاضعة للضريبة
14	5.2. المدفوعات المحتجزة مقابل ضمان الأداء
15	5.3. الضمان
16	5.4. التعويض عن الأضرار
18	6. استيراد المواد والمعدات



1. المقدمة

1.1. تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية

إن هيئة الزكاة والضريبة والجمارك («الهيئة») هي الجهة المسؤولة عن تطبيق وإدارة وتحصيل الزكاة والضرائب والجمارك في المملكة العربية السعودية («المملكة»)، وتهدف الهيئة إلى مساعدة المكلفين في تحقيق أعلى مستويات الامتثال الضريبي والجمركي.

ويتمثل أحد أبرز أدوار الهيئة في زيادة الوعي لدى المكلفين وتزويدهم بالمعلومات من أجل فهم التزامات ضريبة القيمة المضافة وتسهيل الامتثال الضريبي. ولهذه الغاية، قامت الهيئة بإصدار العديد من الأدلة الإرشادية بهدف تقديم المزيد من التوضيحات بشأن آثار تطبيق ضريبة القيمة المضافة على قطاعات معينة وفي سياقات مختلفة.

يرجى زيارة الموقع الإلكتروني zatca.gov.sa للاطلاع على المزيد من الأدلة الإرشادية الخاصة بتطبيق ضريبة القيمة المضافة وغيرها من المواد المرجعية.

2.1. هذا الدليل

تكمن أهمية هذا الدليل في تقديم المزيد من التوضيحات للمكلفين ومساعدتهم في فهم تطبيق ضريبة القيمة المضافة فيما يتعلق بخدمات التشييد وقطاع المقاولات في المملكة، لا سيما مناقشة كيفية تحديد تاريخ استحقاق الضريبة وقيمة التوريد في الحالات الخاصة بالقطاع.

إن هذا الدليل هو دليل إرشادي لا يتضمن أو يهدف إلى أن يشمل على جميع المعلومات أو الأحكام القانونية المتعلقة بقطاع المقاولات.



2. التعاريف المتعلقة بالمصطلحات الرئيسية

يُشير مصطلح **العقار** إلى الأراضي والمباني، بما في ذلك أعمال الإنشاءات غير المكتملة. وتم تعريف هذا المصطلح ضمن اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة ليشمل ما يلي⁽¹⁾:

(أ) أي مساحة أرض محددة يمكن أن ينشأ عليها حقوق ملكية أو حيازة أو غيرها من الحقوق العينية.

(ب) أي أبنية أو إنشاءات هندسية أقيمت بصورة دائمة على أرض.

(ج) أي تركيبات أو معدات تشكل جزءاً ثابتاً أو ألحقت بشكل دائم بمبنى أو هيكل إنشائي أو عمل هندسي.

تقرير الإنجاز هو مستند يقوم المورد بإصداره بهدف تحديد المبلغ الواجب سداده لجزء معين من مشروع الإنشاء، وكذلك للحصول على موافقة المستلم على سداد هذا المبلغ، تتم الإشارة إلى هذا المستند باسم «المستخلص» ضمن الممارسات التجارية في المملكة.

لم يُعرّف مصطلح «**خدمات التشييد**» لأغراض ضريبة القيمة المضافة، وإنما تمّ استخدامه في هذا الدليل لوصف نشاط اقتصادي يتم بموجبه إنشاء أو تجديد أو إصلاح أو تمديد الأصول الثابتة في شكل المباني وتحسين الأراضي ذات الطبيعة الهندسية وغيرها من الإنشاءات الهندسية مثل الطرق والجسور والسدود وما إلى ذلك.

(1) المادة 23(1)، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.



3. تطبيق ضريبة القيمة المضافة على خدمات التشييد

3.1. القواعد العامة

لأغراض ضريبة القيمة المضافة، تعتبر خدمات المقاولات والتشييد خدمات مرتبطة بالعقارات خاضعة لضريبة القيمة المضافة بنسبة 15%، حيث نصت الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية («الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة») على أنه:

«يقصد بالخدمات المرتبطة بالعقارات التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالعقارات، ومنها: ج- الخدمات المتعلقة بالبناء»⁽²⁾.

وفقاً للتصنيف الصناعي الدولي الموحد لجميع الأنشطة الاقتصادية - التنيح الرابع (ISIC 4) والمعتمد في المملكة، تم تقسيم أنشطة المقاولات إلى ثلاثة أقسام كما يلي:

(1) تشييد المباني.

(2) الهندسة المدنية.

(3) أنشطة التشييد المتخصصة⁽³⁾.

كجزء من مشروع التشييد، قد يقوم المورد أيضاً بتنفيذ أنشطة أوسع تتعلق بالبناء أو الأعمال الهندسية، ومن الأعمال الهندسية على سبيل المثال لا الحصر، التصميم والخدمات الهندسية، وشراء وتوريد المواد المستخدمة أثناء التشييد. في معظم الحالات، يوافق المورد على توفير هذه السلع والخدمات كجزء من ترتيب تعاقد واحد (كثيراً ما يُستخدم اسم عقد «الأشغال الهندسية والمشتريات والإنشاءات» أو ما يُعرف بـ «EPC» في الممارسة العملية).

وعادةً ما يُنظر إلى التوريدات التي يتم القيام بها بموجب هذه العقود المشتركة على أنها توريد منفرد لخدمات التشييد، حيث تشكل العناصر الأخرى جزءاً من هذا التوريد المنفرد.

(2) المادة 19 (ج/1)، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة.

(3) الباب (و)، التصنيف الصناعي الدولي الموحد لجميع الأنشطة الاقتصادية - التنيح الرابع (ISIC 4).



3.2. المقاول الرئيسي والمقاول من الباطن (الفرعي)

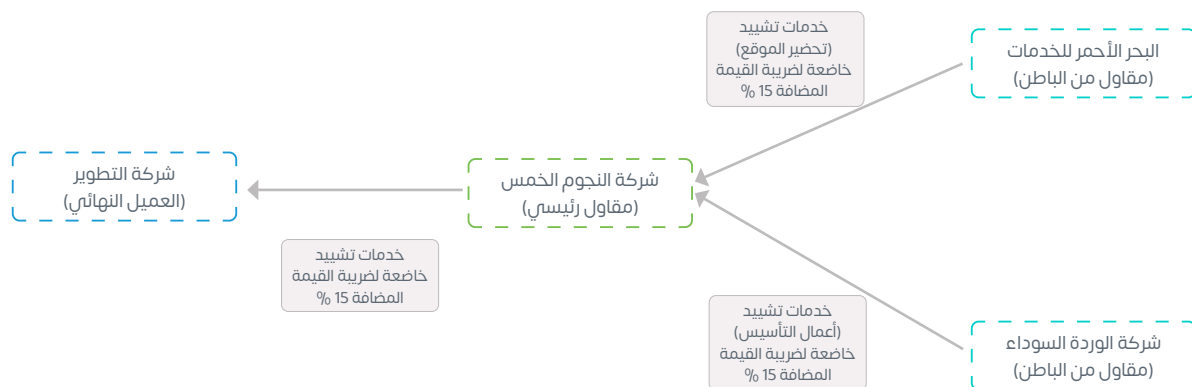
في قطاع المقاولات والتشييد، يكون المقاول الرئيسي هو المورد الذي يُبرم العقد مع العميل لتسليم المبنى بالكامل أو الأشغال الهندسية، ويتولى المسؤولية الكاملة عن أعمال الإنشاءات.

وقد يقوم المقاول الرئيسي أيضاً بالترتيب لتنفيذ أجزاء من العمل، وفي بعض الأحيان يتم تنفيذ أعمال الإنشاءات الفعلية بأكملها من قبل مقاول واحد من الباطن أو أكثر. وفي مثل هذه الحالات:

- يقوم المقاول من الباطن بتوريد خدمات التشييد إلى المقاول الرئيسي، والذي بدوره يتلقى هذه الخدمات بصفته عميل ثم يقوم بعد ذلك باستخدام هذه الخدمات ضمن إجمالي التوريدات المقدمة للعميل النهائي. يخضع التوريد الأول من المقاول من الباطن إلى المقاول الرئيسي لضريبة القيمة المضافة بنسبة 15% بشكل منفصل عن التوريد الثاني من المقاول الرئيسي إلى العميل.
- يقوم المقاول الرئيسي بتوريد خدمات التشييد إلى العميل والتي تتعلق بالمبنى كاملاً أو الأعمال الهندسية. يخضع هذا التوريد لضريبة القيمة المضافة بنسبة 15%.

مثال (1): تقوم شركة النجوم الخمس المحدودة (شركة سعودية مسجلة لضريبة القيمة المضافة) بصفتها المقاول الرئيسي بتشديد مشروع تجاري جديد. وتقوم الشركة بالتعاقد مع مقاول من الباطن وهو شركة البحر الأحمر للخدمات - لتنفيذ أعمال تجهيز الموقع، وكذلك التعاقد مع مقاول آخر من الباطن وهو شركة الوردة السوداء لتنفيذ أعمال التأسيس على قطعة أرض في جدة. يقوم كلا المقاولين من الباطن بإصدار فواتيرهم إلى شركة النجوم الخمس مقابل الأعمال المنجزة. اتفقت شركة النجوم الخمس مع العميل النهائي، شركة التطوير، على احتساب ضريبة القيمة المضافة على كامل قيمة التوريدات (المبنى بالكامل).

كلا المقاولين من الباطن مسجلين لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة، ويتوجب عليهما فرض ضريبة قيمة مضافة على المبالغ التي يقومان بفوترتها إلى شركة النجوم الخمس مقابل خدمات التشييد المنفذة. بإمكان شركة النجوم الخمس خصم ضريبة القيمة المضافة المتكبدة كضريبة مدخلات.





3.3 مكان التوريد

تُعامل جميع توريدات خدمات التشييد على أنها **توريد لخدمات مرتبطة بالعمارات**⁽⁴⁾، وهي من الحالات الخاصة بالنسبة لمكان التوريد، والتي بموجبها يقع مكان التوريد في الدولة التي يوجد فيها العقار (بما في ذلك أي قطعة أرض محددة أو المبنى المقام عليها أو أعمال التشييد التي يتم تنفيذها عليها).

تخضع لضريبة القيمة المضافة في المملكة جميع خدمات المقاولات والتشييد التي يتم تنفيذها على العقار

في حال قيام مورد غير مقيم في المملكة بتوريد الخدمات إلى عميل خاضع للضريبة (ومسجل لضريبة القيمة المضافة في المملكة):

يكون العميل مسؤولاً عن الإقرار عن ضريبة القيمة المضافة ضمن إقراره الضريبي وفق آلية الاحتساب العكسي.

لا يلتزم المورد غير المقيم بالتسجيل لضريبة القيمة المضافة لدى الهيئة لغايات الإقرار عن التوريد، كما لا يلتزم بإصدار فاتورة ضريبة عن التوريد.

في حال قيام مورد مقيم في المملكة بتوريد هذه الخدمات:

يقوم المورد باحتساب ضريبة القيمة المضافة بنسبة 15% عن التوريد، كما يلتزم بإصدار فاتورة ضريبة إلى العميل.

يقوم المورد بالإقرار عن قيمة التوريد والضريبة المفروضة ضمن إقراره الضريبي لضريبة القيمة المضافة.

(4) المادة 19، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة. والمادة 23، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.



4. تاريخ استحقاق الضريبة

تُستحق الضريبة عن كل توريد سواءً توريدًا لسلع أو لخدمات، في تاريخ واحد أو أكثر (والذي يُعرف أيضًا بـ «تاريخ التوريد»)، والذي يتم تحديده وفقًا للقواعد الواردة في الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة:

«تستحق الضريبة في:

- تاريخ توريد السلع أو الخدمات، أو
- تاريخ إصدار الفاتورة الضريبية، أو
- تاريخ استلام المقابل جزئيًا أو كليًا.

وذلك في حدود المبلغ المستلم، أيها أسبق⁽⁵⁾».

في العديد من الحالات ضمن قطاع المقاولات وتوريدات خدمات التشييد، قد تُستحق الضريبة عن التوريد المنفرد لخدمات التشييد في أكثر من تاريخ استحقاق واحد حيث تُستحق الضريبة عن كل فاتورة صادرة أو دفعة مستلمة في جميع مراحل المشروع.

يحدد «تاريخ استحقاق الضريبة» الفترة الضريبية التي يجب الإقرار فيها عن التوريد، ويمكن أن يكون لكل توريد أو دفعة أو فاتورة تاريخ استحقاق ضريبي منفصل. عمليًا، لا يقوم الشخص الخاضع للضريبة بسداد الضريبة للهيئة على دفعات منفصلة فيما يتعلق بكل توريد على حدة، حيث يقوم بسداد دفعة مجمعة للهيئة تتضمن صافي الضريبة عن جميع التعاملات التي قام بها خلال الفترة الضريبية، وذلك عند تقديمه لإقراره الضريبي.

في الحالات الأساسية، يكون تاريخ التوريد الفعلي للخدمات في تاريخ تنفيذها. مع ذلك، هناك قواعد خاصة تُطبق على معظم الخدمات التي يتم تنفيذها في قطاع المقاولات والتشييد⁽⁶⁾.

ويُعدّ القيام بتنفيذ خدمات التشييد «توريدًا مستمرًا»، حيث يتم توريد الخدمات للعميل/المتلقي بشكل مستمر خلال فترة زمنية محددة، وذلك بدلاً من تاريخ تسليم واحد، ويعني هذا أن تصبح ضريبة القيمة المضافة مستحقة الدفع على أساس كل دفعة مرحلية ووفقًا للقواعد الآتية:

- في حال حددت عقود الخدمات تواريخ محددة لاستحقاق الدفع، فإن ضريبة القيمة المضافة تصبح مستحقة الدفع بتاريخ الاستحقاق أو السداد الفعلي، أيهما أسبق⁽⁷⁾.

(5) المادة 23، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة.

(6) المادة 23، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة، والمادة 20، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

(7) المادة 20(1)، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.



• في الحالات الأخرى، تصبح ضريبة القيمة المضافة مستحقة الدفع عن كل دفعة مرحلية في تاريخ إصدار الفاتورة الضريبية أو السداد الفعلي، أيهما أسبق⁽⁸⁾.

وستُعامل كل فاتورة أو دفعة تالية كتوريد منفصل لأغراض الإقرار عن ضريبة القيمة المضافة. ويلتزم المورد بإصدار فاتورة ضريبية خلال 15 يومًا لاحقًا لنهاية الشهر الذي تم خلاله إجراء التوريد⁽⁹⁾.

للمزيد من المعلومات حول متطلبات الفواتير الضريبية، يرجى الاطلاع على الدليل الإرشادي الخاص بالفواتير الضريبية وحفظ السجلات.

4.1. حالة خاصة لتاريخ استحقاق الضريبة

4.1.1. إصدار تقرير الإنجاز (المستخلص)

يُعتبر تقرير الإنجاز بأنه مستند يتم استخدامه عادةً ضمن قطاع المقاولات والتشييد في المملكة، ولا يُعامل كفاتورة ضريبية، وإنما هو مستند مماثل يتم من خلاله طلب الموافقة على قيمة الدفعة المستحقة من العميل.

كقاعدة عامة، ترى الهيئة بأنه ينشأ تاريخ استحقاق الضريبة في تاريخ إصدار تقرير الإنجاز وذلك في حدود المبلغ المحدد فيه، كما يلتزم المورد بإصدار فاتورة ضريبية عن المبلغ الإضافي الوارد في التقرير والإقرار عن ضريبة المخرجات ضمن الفترة الضريبية التي تم فيها إصدار هذا التقرير.

في حال قدم العميل دفعة مقدمة عند بداية العقد للمورد على أن يتم خصمها بنسب محددة من كل تقرير إنجاز (مستخلص)، فإنه تستحق ضريبة القيمة المضافة على الدفعة المقدمة، على أن يخضع تقرير الإنجاز (المستخلص) للضريبة بعد خصم النسبة المحددة.

وعند تعديل المبلغ المستحق لاحقًا، فإنه يتوجب تعديل ضريبة المخرجات وفقًا للتعديل في المقابل.

مثال (2): لدى شركة البحر الأحمر للخدمات عقد لتقديم خدمات تجهيز الموقع مع شركة النجوم الخمس المحدودة. في نهاية كل شهر، تقوم شركة البحر الأحمر بإصدار تقرير إنجاز يظهر فيه مجموع الخدمات المقدمة ومطالبة الشركة بالموافقة على سداد المبلغ.

بتاريخ 31 أكتوبر 2021م، قامت شركة النجوم الخمس بدفع مبلغ 500,000 ريال سعودي كدفعة مقدمة بالإضافة إلى ضريبة قيمة مضافة بقيمة 75,000 ريال سعودي. يكون تاريخ استحقاق الضريبة والإقرار عن

(8) المادة 20(2)، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

(9) المادة 53، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة. من المستبعد تطبيق القواعد الخاصة بالفواتير المبسطة على الخدمات ضمن قطاع الإنشاءات.



ضريبة المخرجات لهذه الدفعة من قبل شركة البحر الأحمر هو 31 أكتوبر. يتوجب على شركة البحر الأحمر إصدار فاتورة ضريبة عن الدفعة المقدمة.

فاتورة ضريبة		المورد: شركة البحر الأحمر للخدمات العميل: شركة النجوم الخمس المحدودة تاريخ التوريد: 31 أكتوبر 2021م
القيمة	ضريبة القيمة المضافة	
500,000	75,000	خدمات تجهيز الموقع - 15% ضريبة قيمة مضافة
575,000		إجمالي المقابل (شامل ضريبة القيمة المضافة)
(575,000)		الدفعة المقدمة
0		الرصيد المتبقي

بتاريخ 31 يناير 2022م، قامت شركة البحر الأحمر بإصدار تقرير إنجاز رقم M05140 والذي يتضمن مبلغ إضافي مستحق 472,000 ريال سعودي.

تقرير إنجاز - M05140					
العميل: النجوم الخمس المحدودة			المورد: شركة البحر الأحمر		
رقم المستند: M05140			التاريخ: 31 يناير 2022م		
إجمالي المبلغ بعد نسبة الإنجاز (ريال سعودي)	نسبة الإنجاز	إجمالي تكاليف المشروع (ريال سعودي)	الوحدات المنجزة	الوحدة	تفاصيل الأعمال
650,000	65%	1,000,000	650	أيام عمل	عمليات الإنشاء
250,000	50%	500,000	2,500	متر مكعب	توريد المواد
72,000	36%	200,000	36	أيام عمل	خدمات استشارية
972,000					مجموع الأعمال المنجزة
500,000					دفعات سابقة
0					خصومات
472,000					المبلغ المستحق (غير شامل ضريبة القيمة المضافة)

سينشأ تاريخ استحقاق الضريبة عن المبلغ الإضافي عند إصدار تقرير الإنجاز أي في 31 يناير. و يتوجب على شركة البحر الأحمر الإقرار عن ضريبة مخرجات بمبلغ 70,800 ريال سعودي في الفترة الضريبية ليناير 2022م. يجب على شركة البحر الأحمر إصدار فاتورة ضريبة لشركة النجوم الخمس خلال 15 يوماً من انتهاء شهر يناير 2022م.



فاتورة ضريبية		المورد: شركة البحر الأحمر للخدمات العميل: شركة النجوم الخمس المحدودة تاريخ التوريد: 31 يناير 2022م
القيمة	ضريبة القيمة المضافة	
472,000	70,800	خدمات تجهيز الموقع لغاية 31 يناير 2022م - 15% ضريبة قيمة مضافة
542,800		إجمالي المقابل المستحق الدفع عن الخدمات (شامل ضريبة القيمة المضافة)

4.2. التعاقد مع الجهات الحكومية المسجلة لأغراض ضريبة القيمة المضافة

تستحق الضريبة على جميع توريدات السلع أو الخدمات التي تتم مع جميع الجهات الحكومية وفق عقود مبرمة مع تلك الجهات طبقاً لنظام المنافسات والمشتريات الحكومية، وذلك في تاريخ إصدار أمر الدفع الخاص بالمطالبة المتعلقة بالتوريدات الخاضعة للضريبة وفق إجراءات نظام المنافسات أو تاريخ تلقي مقابل التوريد أو جزء منه، وفي حدود ذلك المبلغ أيهما أسبق⁽¹⁰⁾،

4.2.1. المطالبات الجديدة اعتباراً من تاريخ 1-11-2021م

تطبق المعالجة الخاصة بتحديد تاريخ استحقاق الضريبة للتوريدات التي تتم مع الجهات الحكومية - وفق عقود مبرمة طبقاً لنظام المنافسات والمشتريات الحكومية - فقط على المطالبات التي سيتم رفعها للجهة الحكومية اعتباراً من تاريخ سريان التعديل في 1 نوفمبر 2021م، حيث سيتعين على المنشآت الخاضعة للضريبة في هذه الحالة الإقرار عن قيمة التوريدات إلى الجهة الحكومية المتعلقة بتلك المطالبات وفقاً للمعالجة الخاصة أي في تاريخ صدور أمر الدفع المتعلق بالمطالبة محل التوريد، أو في تاريخ استلام المقابل أو جزء منه وفي حدود المبلغ المستلم، أيهما أسبق.

4.2.2. المطالبات والفواتير السابقة والتي تم رفعها للجهة الحكومية قبل تاريخ سريان التعديل في 1 نوفمبر 2021م (والتي لم يتم إصدار أمر دفع لها قبل تاريخ 1 نوفمبر 2021م)

لا تنطبق المعالجة الخاصة بتحديد تاريخ استحقاق الضريبة للتوريدات التي تتم مع الجهات الحكومية - وفق عقود مبرمة طبقاً لنظام المنافسات والمشتريات الحكومية على المطالبات والفواتير التي تم رفعها للجهة الحكومية قبل تاريخ 1 نوفمبر 2021م، وعليه يتوجب على المكلفين في هذه الحالة - الإقرار عن الضريبة المستحقة للهيئة وفق القواعد الاعتيادية لتحديد تاريخ استحقاق الضريبة وتاريخ التوريد وبحسب طبيعة كل توريد.

حيث أن التعديل الذي تم إجراؤه على أحكام المادة العشرين يسري من تاريخ الأول من نوفمبر 2021م ويطبق فقط على المطالبات التي سيتم رفعها للجهات في أو بعد ذلك التاريخ. علماً بأنه وفقاً للقواعد

(10) المادة 20، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة (بعد التعديل).



الاعتيادية التي تسبق تطبيق هذا التعديل فإن الهيئة تعتبر أن أي مطالبة يتم رفعها بشأن أي توريد وبغض النظر عن مسماها لدى الموردين الخاضعين للضريبة تعتبر بمثابة فاتورة ضريبية عن التوريد وبالتالي تطبق عليها قواعد استحقاق الضريبة الاعتيادية.

كما تجدر الإشارة إلى أن المعالجة الخاصة بتحديد تاريخ استحقاق الضريبة للتوريدات التي تتم مع الجهات الحكومية - وفق عقود مبرمة طبقاً لنظام المنافسات والمشتريات الحكومية - تطبق فقط على المطالبات التي تتم من قبل المقاول الرئيسي المتعاقد مع الجهة الحكومية وفق عقود مبرمة معه وفق نظام المنافسات وسواء كانت أوامر الصرف يتم إصدارها من خلال منصة اعتماد أو تم طرحها بشكل مباشر من خلال الجهة، وسواء كانت أوامر الصرف يتم إصدارها من خلال منصة اعتماد أو يتم إصدارها بشكل مستقل من خلال الجهة، وذلك للتسهيل على الموردين الخاضعين للضريبة المتعاملين مع الجهات الحكومية بمختلف تصنيفاتها.

ولن تنطبق هذه المعاملة على التوريدات التي تتم من قبل منشأة خاضعة للضريبة تعمل كمقاول بالباطن لعميل لها يعمل كمقاول رئيسي لجهة حكومية متعاقد معها المقاول الرئيسي.

المزيد من التفاصيل حول تطبيق المعالجة الخاصة بتحديد تاريخ استحقاق الضريبة ضمن الدليل الإرشادي لتاريخ استحقاق الضريبة للتعاملات مع الجهات الحكومية المنشور على موقع الهيئة zatca.gov.sa.



5. قيمة التوريد

5.1 قيمة التوريدات الخاضعة للضريبة

تعتمد ضريبة القيمة المضافة المستحقة عن أي توريد لسلع أو خدمات على قيمة هذا التوريد. وقيمة التوريد هي المقابل النقدي أو غير النقدي - غير شامل الضريبة - المدفوع أو مستحق الدفع عن هذا التوريد⁽¹¹⁾.

ويشمل المقابل أيضاً أي مبالغ يتم سدادها من قبل طرف ثالث يرتبط بهذا التوريد.

تخضع جميع خدمات التشييد التي يتم تنفيذها في المملكة إلى ضريبة القيمة المضافة بالنسبة الأساسية، بما في ذلك قيمة جميع الأعمال والمواد المدرجة بشكل دائم في موقع البناء أو البناء أو المثبتة فيه، وأي رسوم تتعلق بأي سلع منقولة أخرى قد يقدمها المقاول للعميل.

5.2 المدفوعات المحتجزة مقابل ضمان الأداء

تعتبر المبالغ المحتجزة جزءاً من المدفوعات المستحقة للمورد (سواءً كان المقاول الرئيسي أو المقاول من الباطن) بموجب العقد والتي يتم احتجازها من قبل العميل مقابل ضمان الأداء وحتى يتم إصدار شهادة إنجاز المبنى. يقوم العميل بسداد المبلغ المحتجز عند اكتمال الخدمات بنجاح.

في بعض الحالات قد يحتفظ المستلم/العميل بالمبلغ المحتجز لأجل غير مسمى وهذا في حال لم يكن راضياً عن جودة العمل والأداء⁽¹²⁾.

ولما كانت توريدات خدمات التشييد هي توريد مستمر لخدمات، فسترتبط كلاً من قيمة ضريبة القيمة المضافة المستحقة وتاريخ الاستحقاق بالفواتير التي يقوم المورد بإصدارها.

ففي حال قام المورد بإصدار فاتورة ضريبية أو أي مستند آخر يطالب من خلاله بسداد مبلغ التعاقد المستحق بالكامل، فإن ضريبة القيمة المضافة تكون مستحقة عن كامل المبلغ الذي تم إصدار الفاتورة به. يلتزم المورد بالإقرار عن ضريبة القيمة المضافة عن إجمالي المبلغ الوارد في الفاتورة الصادرة إلى العميل، حتى إذا لم يتم العميل بسداد الدفعة مباشرةً.

(11) المادة 26(2)، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة.

(12) يرجى الاطلاع على القسم 5.4 من هذا الدليل.



مثال (4): تتعاقد شركة الدار البيضاء للمقاولات وهي شركة سعودية مسجلة في المملكة - بصفتها المقاول الرئيسي - على تشييد مبنى لصالح شركة جالاكسي للتطوير وهي شركة تطوير مسجلة في المملكة، حيث بلغت قيمة العقد 12,000,000 ريال سعودي.

يسمح العقد الموقع بين الشركتين على قيام شركة جالاكسي باقتطاع 6% من الدفعات كمبلغ محتجز مقابل ضمان حسن أداء الأعمال.

تقوم شركة الدار البيضاء بإصدار فاتورة ضريبية عن الدفعة الأولى وفقاً لمبلغ التعاقد المستحق:

فاتورة ضريبية		المورد: شركة الدار البيضاء للمقاولات العميل: شركة جالاكسي للتطوير تاريخ التوريد: 30 يونيو 2021م
القيمة	ضريبة القيمة المضافة	
5,000,000	750,000	الدفعة الأولى - قيمة المواد والأعمال (15% ضريبة قيمة مضافة)
5,750,000		إجمالي المقابل المستحق عن الخدمات (شامل ضريبة القيمة المضافة)

تقوم شركة جالاكسي باحتجاز 6% (315,000 ريال سعودي) من الدفعة المستحقة مقابل ضمان الأداء وسداد مبلغ 4,935,000 ريال سعودي. وبما أن شركة الدار البيضاء قد قامت بإصدار الفاتورة عن إجمالي مبلغ التعاقد، فإنها ملزمة بالإقرار عن ضريبة القيمة المضافة الكاملة والبالغة 750,000 ريال سعودي. لا يوجد التزام بإصدار فاتورة أو الإقرار عن ضريبة القيمة المضافة عند قيام شركة جالاكسي بإعادة دفع المبلغ المحتجز.

5.3. الضمان

لم تتم الإشارة إلى المعاملة الضريبية لدفعات الضمان بشكل صريح ضمن أنظمة ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، ولكن ينشأ تاريخ استحقاق الضريبة عند سداد أي مبلغ على أنه مقابل، وتصبح الضريبة المقابلة مستحقة (عن هذه الدفعة).

وعليه، فإن مبلغ الضمان المتاح للاستخدام من قبل المورد والذي من الممكن استخدامه لإجراء توريدات خاضعة للضريبة هو مقابل لتوريدات مستقبلية خاضعة للضريبة. ويجب تطبيق ضريبة القيمة المضافة على مبلغ الضمان بالنسبة الأساسية والإقرار عنه كضريبة مخرجات من قبل المورد.

ومع ذلك، إذا كان المورد:

- يحتفظ بمبلغ الضمان مع طرف ثالث أو في حساب منفصل آخر، و
- كان غير قادر تعاقدياً على استخدام أموال الضمان، أو استخدامها كمقابل لتوريدات خاضعة للضريبة، حتى يتم حصول حدث محدد.



فإن الهيئة توافق على اعتبار أن سداد مبلغ الضمان لا يمثل مقابلًا للتوريدات الخاضعة للضريبة. في هذه الحالات، تصبح ضريبة القيمة المضافة مستحقة فقط من الوقت الذي يصبح فيه مبلغ الضمان متاحًا للاستخدام من قبل المورد.

من الجانب الآخر، فإنه في حالات تحصيل/سداد مبالغ ضمان لا تعد مقابل أو جزء من مقابل لأي توريد، فإن هذه المبالغ تعد خارج نطاق ضريبة القيمة المضافة. وذلك نظرًا لاعتبار هذه المبالغ مجرد تأمين أو ضمان للالتزام أحد الأطراف.

مثال (6): قام مطور عقاري مسجل في المملكة وهي شركة دالاس المحدودة، بإحالة عطاء مقاولات لبناء مجمع سكني في مدينة جدة لشركة البيت المثالي - وهي المقاول الرئيسي.

وفقًا للعقد، تلتزم شركة البيت المثالي بسداد مبلغ ضمان بنكي بنسبة 15% من القيمة الإجمالية للعقد. يتم الاحتفاظ بقيمة الضمان في حساب منفصل ولا تتم إتاحتها للاستخدام إلا في حالة مخالفة العقد. سيكون من الممكن استرداد الضمان فقط عند اكتمال العقد. لا يعتبر مبلغ الضمان المقدم بأنه مقابل لأي توريد قامت به شركة دالاس ولا يخضع لضريبة القيمة المضافة.

قامت شركة البيت المثالي بطلب دفعة مقدمة من العقد لشراء مواد خام والتعاقد مع العمال بهدف البدء بأعمال المشروع. طلبت شركة البيت المثالي مبلغ 1,000,000 ريال سعودي من شركة دالاس كدفعة مقدمة يتم خصمها من الدفعات اللاحقة.

يتوجب على شركة البيت المثالي فرض واحتساب ضريبة القيمة المضافة عند استلام الدفعة المقدمة من شركة دالاس. كما تلتزم بإصدار فاتورة ضريبية عن هذا المبلغ المستلم.

5.4. التعويض عن الأضرار

قد تتضمن عقود المقاولات في قطاع التشييد أحكامًا تعاقدية تحدد «التعويضات المقطوعة» في حال تمّ خرق أو انتهاك العقد، مثل عدم إنجاز الأعمال المكلف بها في الوقت المحدد.

في حال كان يتضمن العقد آلية لتحديد التعويضات الناشئة عن قيام المورد بتوريد الخدمات، فإنه تتم معاملة التعويضات على أنها تعديل للمقابل (أي تخفيض لإجمالي سعر العقد). ينطبق هذا أيضًا في حال اتفق المورد والعميل على سعر مخفض لأي سبب.

في حال قام المورد سابقًا بإصدار فاتورة ضريبية عن مبلغ العقد بالكامل، فيجب أن يقوم بإصدار إشعار دائن ليعكس التغيير في المقابل. يرجى الاطلاع على الدليل الإرشادي بشأن الفواتير الضريبية وحفظ السجلات للتعرف على متطلبات الإشعارات الدائنة.



مثال (7): لم تقم شركة المقاولات الوطنية العامة، مورد مقاولات مسجل في المملكة، بإكمال مشروع البناء بحلول تاريخ الانتهاء المنصوص عليه في عقدها مع عميلها، شركة البحر الأسود للتطوير.

وفقاً للعقد، فإن شركة المقاولات الوطنية مطالبة بدفع تعويضات عن الأضرار لشركة البحر الأسود بمعدل 8,000 ريال سعودي عن كل يوم يتم فيه تأخير إنجاز المشروع. يتم تسليم المشروع في 24 فبراير، أي بعد 55 يوماً من التاريخ المتفق عليه في العقد.

نظراً لأن التعويضات المقطوعة هي آلية مرتبطة بأداء الخدمات المنصوص عليها في العقد، فقد يتم التعامل معها على أنها تخفيض في سعر العقد. تقوم شركة البحر الأسود بخضم مبلغ التعويضات من الدفعة النهائية المستحقة للشركة الوطنية ويجب على الشركة الوطنية إصدار إشعار دائن متضمناً لضريبة القيمة المضافة لتعكس التخفيض في المقابل.

إشعار دائن	المورد: الشركة الوطنية للمقاولات العميل: شركة البحر الأسود للتطوير تاريخ الإشعار: 24 فبراير 2022م الفاتورة الضريبية المرجعية - NCC 12210046
(440,000)	دفعة أضرار تعاقدية - 55 يوم، 8,000 ريال سعودي عن اليوم
(66,000)	ضريبة القيمة المضافة 15%
(506,000)	إجمالي الدفعة مستحقة الرد (شامل ضريبة القيمة المضافة)

في حال كان المورد مطالباً بدفع قيمة الأضرار الفعلية التي لحقت بممتلكات العميل، أو حصل العميل على تعويض عن الأضرار من قبل محكمة أو جهة مستقلة أخرى، فلن تتم معاملة التعويضات هذه كتعديل لقيمة العقد.

مثال (8): تسبب أحد عمال الشركة الوطنية أثناء إكمال المشروع في عطل إحدى مركبات شركة البحر الأسود. تقوم الشركة الوطنية بسداد تكاليف إصلاح السيارة. لا يتم تعديل قيمة العقد أو ضريبة القيمة المضافة التي تقوم الشركة الوطنية بالإقرار عنها كنتيجة لهذه التكاليف.



6. استيراد المواد والمعدات

بشكل عام، يتم فرض ضريبة القيمة المضافة على استيراد أي سلع (مثل مواد البناء أو المعدات) بنسبة 15% من القيمة للأغراض الجمركية. هناك بعض الإعفاءات المحدودة من ضريبة القيمة المضافة على أنواع محددة من الواردات (للمزيد من التفاصيل يرجى الاطلاع على الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات).

في بعض الحالات، قد يرغب مورد غير مقيم أو مورد مقيم لا يملك رخصة استيراد، في استيراد مواد أو معدات إلى المملكة لاستخدامها في أعمال المقاولات أو بهدف وضعها في مقر العمل.

في هذه الحالات، يكون للشخص الذي يتصرف كمستورد الحق في خصم ضريبة القيمة المضافة، بشرط أن يستخدم المستورد تلك السلع في نشاط اقتصادي يشكل توريدات خاضعة للضريبة.

في بعض الحالات، قد يتم ترخيص العميل ليتصرف بصفته المستورد الرسمي للسلع. في هذه الحالات، يبقى العميل ملزمًا بسداد ضريبة القيمة المضافة عند الاستيراد، حتى لو بقيت تلك السلع ملكًا للمورد في وقت الاستيراد. قد يقوم المورد بعد ذلك بتوريد هذه السلع للعميل كجزء من المشروع.

في مثل هذه الحالات، من الممكن أن يتحمل العميل ضريبة المدخلات على الاستيراد والتوريد الذي يتم بعد الاستيراد. يمكن للعميل طلب خصم كلا المبلغين كضريبة مدخلات في حال سيتم استخدام السلع في نشاط اقتصادي خاضع للضريبة، بشرط استيفاء العميل للشروط الأخرى الخاصة بخصم ضريبة القيمة المضافة. للحصول على المزيد من التفاصيل، يرجى الاطلاع على الدليل الإرشادي لخصم ضريبة المدخلات.

مثال (9): تقوم شركة الأمجاد، وهي شركة صناعية سعودية، بشراء معدات خاصة بالطاقة الشمسية من شركة صينية، مورد تم تأسيسه في الصين متخصص في ألواح توليد الطاقة الشمسية، بمبلغ 4,000,000 ريال سعودي لتوليد طاقة إضافية لأنشطتها التجارية. تنص الاتفاقية على أن تقوم الشركة الصينية بإرسال موظفيها لتنفيذ عملية التثبيت، وستتحمل مخاطر أي تلف للسلع حتى يكتمل التثبيت وتنتقل الملكية النهائية لشركة الأمجاد.

تستخدم شركة الأمجاد رخصة الاستيراد الخاصة بها كمستورد. تبلغ قيمة الاستيراد 3,200,000 ريال سعودي - نظرًا لاستثناء تكلفة التركيب من القيمة الجمركية المعلنة.

يخضع استيراد الألواح الشمسية من قبل شركة الأمجاد لضريبة القيمة المضافة بقيمة 480,000 ريال سعودي (15% × 3,200,000 ريال سعودي). يخضع توريد السلع، بالإضافة إلى التركيب، لضريبة القيمة المضافة.



نظراً لأن الشركة الصينية غير مقيمة في المملكة، فستقوم شركة الأمجاد بحساب ضريبة القيمة المضافة عن التوريد بموجب آلية الاحتساب العكسي والبالغة 600,000 ريال سعودي (15% × 4,000,000 ريال سعودي). تعتبر هذه المبالغ بأنها ضريبة مدخلات تتحملها شركة الأمجاد وهي مؤهلة من حيث المبدأ للخصم نظراً لاستخدامها من قبل شركة الأمجاد لممارسة نشاط اقتصادي.



امسح هذا الكود للاطلاع على آخر تحديث
لهذا المستند وكافة المستندات المنشورة
أوتفضل بزيارة الموقع الإلكتروني zatca.gov.sa