



الدليل الإرشادي الخاص بتوريدات الخدمات لغير المقيمين في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية



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

05	1. المقدمة
05	2. تعريف المصطلحات الرئيسية المُستخدَمة في هذا الدليل
07	3. مكان توريد الخدمات
08	3.1. الاستثناء على أساس إقامة العميل: التوريدات للأشخاص الخاضعين للضريبة
09	3.2. الاستثناء على أساس طبيعة الخدمات: الحالات الخاصة
10	4. تطبيق نسبة صفر في المائة على الخدمات التي يتم توريدها لغير المقيمين في دول مجلس التعاون
10	4.1. من هو العميل؟
11	4.2. هل العميل غير مقيم في دول مجلس التعاون؟
12	4.3. الخدمات المعفاة الموردة لغير المقيمين في دول مجلس التعاون
13	5. استثناءات تطبيق نسبة صفر في المائة
13	5.1. الخدمات الخاضعة للحالات الخاصة المتعلقة بمكان التوريد
19	5.2. العميل المقيم في دولة عضو
21	5.3. استفادة العميل أو أي شخص آخر مباشرة من الخدمة في دولة عضو
21	5.3.1. مطلب / اختبار المنفعة المباشرة: هل يقوم العميل أو شخص آخر بالاستفادة المباشرة؟
27	5.3.2. أهلية خصم الضريبة
29	5.4. تأدية الخدمات فيما يتعلق بسلع ملموسة موجودة في دولة عضو أثناء توريد الخدمات



المحتويات

31	5.5. أهلية تطبيق نسبة صفر في المائة وفق مواد أخرى ضمن اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة
32	6. إعادة تحميل التكاليف بين شركات المجموعة
34	7. تعديلات على المادة الثالثة والثلاثون (33) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة
35	8. الملحق



عن الدليل

هذا الدليل موجه إلى جميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الذي يمارسون نشاطًا اقتصاديًا والخاضعين لضريبة القيمة المضافة، ويهدف إلى تقديم مزيد من التوضيحات بشأن الآثار الضريبية المترتبة على التوريدات المقدّمة للأشخاص المقيمين خارج دول مجلس التعاون الخليجي «دول المجلس».

ويخضع تقديم الخدمات للأشخاص المقيمين خارج دول المجلس - وكإجراء انتقالي إلى جميع الأشخاص المقيمين خارج المملكة - إلى قواعد خاصّة فيما يتعلق بتطبيق ضريبة القيمة المضافة، ففي الحالات التي يتم فيها توريد الخدمات في المملكة وفقًا لقواعد مكان التوريد، وكان هذا التوريد مقدّمًا إلى شخص غير مقيم في دول المجلس، فمن ثمّ يخضع هذا التوريد لضريبة القيمة المضافة بنسبة صفر بالمائة⁽¹⁾. وفي هذا الشأن، تجدر الإشارة إلى أنّ تطبيق نسبة الصفر يقتصر على حالات محدودة ويخضع لبعض الاستثناءات المقرّرة في هذا الشأن⁽²⁾.

ويقدّم هذا الدليل إرشادات للمكلفين الذين يقومون بتوريد خدمات للعملاء غير المقيمين في دول المجلس، وكإجراء انتقالي إلى جميع الأشخاص غير المقيمين في المملكة، وقد تمّت إضافة رسم بياني ضمن الملحق الوارد في هذا المستند، بهدف إعطاء صورة واضحة حول كيفية تطبيق المفاهيم ذات الصلة على جميع الحالات.

ويمثّل هذا الدليل رؤية الهيئة فيما يتعلق بتطبيق الاتفاقية الموحّدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية «الاتفاقية الموحّدة لضريبة القيمة المضافة» ونظام ضريبة القيمة المضافة «النظام» ولائحته التنفيذية «اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة / اللائحة التنفيذية».

وللحصول على الإرشادات حول أي معاملات خاصة، فمن الممكن تقديم طلب للحصول على قرار تفسيري أو زيارة الموقع الإلكتروني الرسمي للهيئة zatca.gov.sa الذي يشمل مجموعة واسعة من الأدوات والمعلومات التي وُضعت خصيصًا لمساعدة الأشخاص الخاضعين لضريبة القيمة المضافة، بما في ذلك المواد الإرشادية المرئية وجميع البيانات ذات الصلة والأسئلة الشائعة.

(1) المادة الثالثة والثلاثون (33)، اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة.

(2) يُرجى العلم أنّ هذه الاستثناءات تطبّق فقط على إخضاع الخدمات التي تتم تأديتها إلى غير المقيم في دول المجلس لنسبة الصفر، ويتم تطبيق نسبة الصفر فيما يتعلق بالتوريدات الأخرى كما هو وارد في نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية.



1. المقدمة

إنَّ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك «الهيئة» هي الجهة المكلفة بتطبيق وتنظيم وإدارة الزكاة والضرائب والجمارك في المملكة العربية السعودية «المملكة»، كما أنها هي المسؤولة عن إدارة وتحصيل الضرائب بمختلف أنواعها، بما في ذلك ضريبة القيمة المضافة «الضريبة».

وتتمثل أبرز مهام الهيئة في زيادة مستويات الوعي لدى المكلفين، وتقديم المعلومات الوافية للأشخاص الخاضعين للضريبة حتى يتمكنوا من فهم الالتزامات الضريبية المترتبة عليهم، وتسهيل الامتثال لضريبة القيمة المضافة، وكجزء من ذلك قامت الهيئة بإصدار عديد من الأدلة الإرشادية لتقديم مزيد من التوضيحات حول ضريبة القيمة المضافة، وذلك فيما يتعلق بقطاعات وظروف محددة.

2. تعاريف المصطلحات الرئيسية المُستخدمة في هذا الدليل

«العميل»: يقصد به لأغراض ضريبة القيمة المضافة: "الشخص الذي يتلقى سلعةً أو خدمات"⁽³⁾. يوجد مزيد من التفاصيل حول تعريف العميل ضمن القسم الرابع من هذا الدليل.

«إقليم دول المجلس»: يقصد به لأغراض ضريبة القيمة المضافة: "جميع أقاليم الدول الأعضاء"⁽⁴⁾.

ولأغراض هذا الدليل يجب الأخذ في الحسبان الأحكام الانتقالية التي تتطلب قيام الدول الأعضاء بتطبيق ضريبة القيمة المضافة ونظام الخدمات الإلكترونية مع المملكة⁽⁵⁾.

«دولة عضو»: ما لم يقتض السياق خلاف ذلك، تتم الإشارة بـ «دولة عضو» إلى دولة ضمن مجلس التعاون لدول الخليج العربية التي قامت بتطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ولديها نظام خدمات إلكترونية قائم مع المملكة⁽⁶⁾.

«غير المقيم في دول المجلس»: لأغراض هذا الدليل، يُشير مصطلح «غير المقيم في دول المجلس» إلى أي شخص لا يُقيم في أي من دول مجلس التعاون الأعضاء - مع الأخذ بتعريف مصطلح «دولة العضو» أعلاه- وفي هذه الحالة لا يمكن أن يكون للشخص مؤسسة ثابتة أو محل إقامة في أي من الدول الأعضاء، حتى إن كان الشخص مقيماً في دولة خارج إقليم دول المجلس.

(3) المادة الأولى (1)، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة.

(4) المادة الأولى (1)، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة.

(5) المادة التاسعة والسبعون (79)، الفقرة (6)، اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة.

(6) المادة التاسعة والسبعون (79)، الفقرة (6)، اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة.



«محل إقامة الشخص»: تم تعريف مصطلح «محل إقامة الشخص» لأغراض ضريبة القيمة المضافة بأنه: "مكان وجود مقر عمل الشخص أو أي نوع آخر من المؤسسات الثابتة، وفي حال الشخص الطبيعي، إذا لم يتوافر له مقر عمل أو مؤسسة ثابتة يكون مكان إقامته المعتاد، وفي حال توفر للشخص محل إقامة في أكثر من دولة يعد محل الإقامة في المكان الأكثر ارتباطًا بالتوريد"⁽⁷⁾.

عملياً من الممكن للشخص الاعتباري إنشاء مكان إقامته من خلال:

- المؤسسة الرئيسة أو المركز الرئيس
 - أي موقع آخر دائم يتوافر به الموارد البشرية والتقنية المناسبة التي يتم تنفيذ الأعمال من خلالها، ويمكن أن يشمل ذلك فرعاً أو مرافق أخرى لكيان اعتباري تم تأسيسه خارج المملكة، شرط أن يكون ذلك الفرع أو المرافق الأخرى هي الأكثر ارتباطًا بالتوريد المعني.
- «مقيم»: يُعتبر الشخص مقيماً في دولة عضو إذا كان لديه مقر عمل فيها أو أي نوع من المؤسسات الثابتة.

«الحالات الخاصة»: يُقصد بالحالات الخاصة: "توريدات الخدمات التي تندرج ضمن الحالات الخاصة لقواعد مكان التوريد وفقاً للفصل الثاني والمواد من السابعة عشرة حتى الحادية والعشرين (-17) (21) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة.

«توريد الخدمات»: يعرف توريد الخدمات بأنه: "أي معاملة توريد لا تشكل توريداً للسلع وفقاً لأحكام الاتفاقية"⁽⁸⁾.

«الاتفاقية الموحدة»: يُقصد بالاتفاقية الموحدة أنها: "الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية".

(7) المادة الأولى (1)، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة.
(8) المادة السابعة (7)، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة.



3. مكان توريد الخدمات

تتيح المادة الثالثة والثلاثون (33) إمكانية تطبيق الضريبة بنسبة صفر في المائة على توريدات الخدمات التي تتم في المملكة، فإذا كان مكان توريد الخدمات الخاضعة للضريبة في المملكة يُخضع ذلك التوريد للضريبة بالنسبة الأساسية عمومًا، إلا أنه قد يخضع للضريبة بنسبة صفر في المائة في حال تطبيق أحكام المادة الثالثة والثلاثين (33)، ورغم ذلك في حال كان مكان التوريد خارج المملكة، فيكون التوريد خارج نطاق ضريبة القيمة المضافة.

وبالتالي: إذا كان مكان التوريد في المملكة، فإن ذلك قد يؤثر في تطبيق نسبة صفر في المائة في الحالات التي يكون فيها مكان التوريد لفئات معيّنة من الخدمات محددًا بموجب استثناء من القاعدة العامة، ويقدم الفصل (5.1) من هذا الدليل تفاصيل إضافية عن تطبيق نسبة صفر في المائة على "فئات خاصة" من الخدمات.

وعليه: فإن قبل تحليل وتقييم إمكانية تطبيق نسبة صفر في المائة كما هو منصوص عليها في المادة الثالثة والثلاثين (33) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على توريد الخدمات يجب على المورد أولاً مراعاة إذا ما كان مكان تقديم الخدمات هو المملكة.

يتم تحديد الدولة التي يتم إجراء التوريد بها وفقاً "لقواعد مكان التوريد" المنصوص عليها في الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة.

كقاعدة عامة، يتم اعتبار مكان التوريد الخاص بتوريدات الخدمات التي تتم من قبل مورد مقيم في المملكة بأنه المملكة، ويخضع هذا التوريد لأحكام ضريبة القيمة المضافة المطبقة في المملكة⁽⁹⁾، إلا أن هناك بعض الاستثناءات التي يختلف فيها مكان التوريد عما هو وارد في القاعدة العامة.

(9) المادة الخامسة عشرة (15)، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة. في حال كان لدى المورد مؤسسات ثابتة متعددة فإن مكان إقامة المورد هو الدولة الأكثر ارتباطاً بالتوريد.



3.1. الاستثناء على أساس إقامة العميل: التوريدات للأشخاص الخاضعين للضريبة

تتضمن حالة الاستثناء الأولى الخدمات التي يتم توريدها إلى شخص خاضع للضريبة مقيم في دولة عضو أخرى ومسجّل فيها لأغراض ضريبة القيمة المضافة، حيث يكون مكان توريد هذه الخدمات هو مكان إقامة العميل⁽¹⁰⁾، ويتم تطبيق هذا الاستثناء فقط بعد التطبيق الكامل لضريبة القيمة المضافة على مستوى دول المجلس، وبشرط ما يلي:

- أي دولة عضو لم تطبق ضريبة القيمة المضافة أو لا يوجد لديها نظام مطبق للخدمات الإلكترونية مع المملكة، سوف تعامل كدولة خارج إقليم دول المجلس وفقاً لأحكام الاتفاقية، ويعد التوريد البيني الذي يتم مع تلك الدولة كأنه أجري في دولة خارج إقليم دول المجلس، وتتم معاملة الأشخاص المقيمين في تلك الدولة معاملة المقيمين خارج إقليم دول المجلس.

علماً بأن هذا الاستثناء لا يطبق على الخدمات التي يتم تقديمها لغير المقيمين في دول المجلس، ويُعتبر مكان توريد الخدمات التي يقوم مورّد مقيم في المملكة بأدائها إلى عميل غير مقيم في دول المجلس هو المملكة - ما عدا الحالات الخاصة الواردة تفاصيلها في الفصل (3.2) من هذا الدليل -.

وبذلك تخضع الخدمات التي يتم توريدها لعميل غير مقيم في دول المجلس لضريبة القيمة المضافة في المملكة، وفي حالات معينة يمكن أن تخضع تلك العملية للضريبة بنسبة صفر في المائة.

(10) المادة السادسة عشرة (16)، الاتفاقية الموحّدة لضريبة القيمة المضافة. المادة الحادية والعشرون (21)، اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة.



3.2. الاستثناء على أساس طبيعة الخدمات: الحالات الخاصة

بغض النظر عن القاعدة العامة لمكان التوريد التي تعتمد على مكان إقامة المورد أو العميل، فإنه تطبق بعض القواعد الخاصة على فئات معينة من الخدمات «الحالات الخاصة» الواردة في الاتفاقية الموحدة.

نصت الاتفاقية الموحدة على هذه الحالات الخاصة الخمس كما يلي:

1. توريد خدمات تأجير وسائل النقل إلى عميل غير خاضع للضريبة⁽¹¹⁾.
2. توريد خدمات نقل السلع والركاب⁽¹²⁾.
3. توريد الخدمات المرتبطة بالعقارات⁽¹³⁾.
4. توريد خدمات الاتصالات والخدمات الإلكترونية⁽¹⁴⁾.
5. توريد الخدمات الأخرى التي يقع مكان توريدها في مكان التنفيذ الفعلي لها⁽¹⁵⁾:

1. خدمات المطاعم والفنادق وتعهّدات تقديم الطعام والشراب.

2. الخدمات الثقافية والفنية والرياضية والتعليمية والترفيهية: يقع مكان توريد هذه الخدمات في مكان التنفيذ الفعلي وذلك عند فرض رسوم حضور فعالية معينة وفي مكان محدد أو الخدمات التعليمية التي يتم تقديمها في مكان فعلي⁽¹⁶⁾.

3. الخدمات المرتبطة بالسلع المنقولة الموردة إلى عميل غير خاضع للضريبة مقيم في دولة عضو أخرى.

تعتبر الخدمات التي يتم توريدها في المملكة بموجب هذه الحالات الخاصة الخمس بأنها هي أيضًا استثناءات من تطبيق نسبة صفر في المائة على الخدمات المقدمة إلى غير المقيمين بدول المجلس. مزيد من التفاصيل حول هذه الحالات الاستثنائية ضمن الفصل الخامس (5) من هذا الدليل.

(11) المادة السابعة عشرة (17)، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة.
(12) المادة الثامنة عشرة (18)، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة.
(13) المادة التاسعة عشرة (19)، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة.
(14) المادة العشرون (20)، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة.
(15) المادة الحادية والعشرون (21)، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة.
(16) المادة الخامسة والعشرون (25)، الفقرة الأولى (1)، اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة.



4. تطبيق نسبة صفر في المائة على الخدمات التي يتم توريدها لغير المقيمين في دول مجلس التعاون

تنص الفقرة الأولى من المادة الثالثة والثلاثين (33) من اللائحة التنفيذية على خضوع توريد الخدمات الذي يقوم به الشخص الخاضع للضريبة إلى عميل غير مقيم في أي دولة عضو لنسبة صفر في المائة، وذلك مع مراعاة الاستثناءات الواردة في الفقرة الثانية (2) من المادة نفسها - تمت مناقشتها في الفصل الخامس (5) من هذا الدليل - .

المادة الثالثة والثلاثون (33): الخدمات الموردة لغير مقيمي دول المجلس

1. باستثناء ما تنص عليه الفقرة الثانية (2) من هذه المادة يعد توريد الخدمات الذي يقوم به الشخص الخاضع للضريبة إلى عميل غير مقيم في أي دولة عضو خاضعاً لنسبة الصفر.

4.1. من هو العميل؟

في معظم الحالات، يعد تحديد هوية العميل أمراً واضحاً؛ كونه الشخص الذي يتلقى الخدمات، لكن من الممكن أن يصبح تحديد هوية العميل معقداً عندما يشترك المورد مع أشخاص مختلفين فيما يتعلق بالتوريد نفسه، خاصة في الحالات التي تتضمن عديداً من الأشخاص الاعتباريين ضمن مجموعة الشركات التابعة للعميل، أو الترتيبات التجارية التي يوافق فيها شخص واحد على تقديم الخدمات لصالح أكثر من شخص.



ونظراً لوجود عديد من الظروف التجارية المختلفة ضمن الممارسات العملية، فإن الهيئة لا ترى أن القيام باختبار واحد فقط يعتبر مناسباً لتحديد العميل لأغراض ضريبة القيمة المضافة؛ حيث ترى الهيئة أن هناك عوامل تشير إلى اعتبار الشخص عميلاً، وذلك وفق التالي:

- الشخص الذي يقوم بالتعاقد مع المورد.
- الشخص الذي يلتزم المورد تجاهه.
- الشخص الذي يقوم بتوجيه المورد خلال عملية توريد السلع أو الخدمات.
- الشخص الذي يقوم باستلام، أو الطرف الذي ينوي استلام، التسليمات النهائية أو المخرجات أو تأدية الخدمة مباشرة من المورد.
- الشخص الذي يلتزم بسداد قيمة التوريد والضريبة في الحالات الاعتيادية.

4.2. هل العميل غير مقيم في دول مجلس التعاون؟

إذا تم توريد الخدمات إلى غير مقيم في دول المجلس، فإنه يتم تطبيق نسبة صفر في المائة على التوريد، إلا في حالات الاستثناء المبينة الواردة في الفصل (5) من هذا الدليل.

تخضع الخدمات التي تتم تأديتها إلى عملاء مقيمين في دول المجلس لإجراءات واعتبارات انتقالية لأغراض تطبيق ضريبة القيمة المضافة. يعتبر أي عميل مقيم في دولة عضو لا يوجد لديها نظام مطبق للخدمات الإلكترونية مع المملكة غير مقيم في دول المجلس⁽¹⁷⁾.

مثال	هل لدى الدولة العضو نظام مطبق للخدمات الإلكترونية مع المملكة؟	هل قامت الهيئة بإعلان تطبيق نظام الخدمة الإلكترونية رسمياً مع الدولة العضو؟	لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة، فإن العميل:
أ	لا	لا	غير مقيم في دول المجلس
ب	نعم	لا	غير مقيم في دول المجلس
ج	نعم	نعم	مقيم في دول المجلس

(17) المادة التاسعة والسبعون (79) الفقرتان السادسة (6) والثامنة (8)، اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة.



من حيث المبدأ، يمكن تطبيق نسبة صفر في المائة على الخدمات التي تتم تأديتها لغير المقيمين في دول المجلس في المثالين (أ) و(ب) أعلاه، وذلك كون العملاء غير مقيمين في دول المجلس.

في المثال (ج)، لا يتم تطبيق نسبة صفر في المائة حيث إن العميل يعد مقيماً في دول المجلس⁽¹⁸⁾.

4.3. الخدمات المعفاة المورد لغير المقيمين في دول مجلس التعاون

تطبق نسبة صفر في المائة على الحالات التي تتضمن توريداً لخدمات ستكون معفاة في حال تمت تأديتها إلى شخص مقيم في المملكة من خلال توريد محلي⁽¹⁹⁾.

مثال (1):

تقوم شركة تأمين مسجلة ومؤسسة في المملكة بتقديم خدمات التأمين على الحياة لعميل لا يوجد لديه مؤسسة ثابتة أو مكان إقامة في أي من الدول الأعضاء لمجلس التعاون، وستتم معاملة هذا التوريد على أنه معفى من ضريبة القيمة المضافة في حال تم القيام به لعميل في المملكة، ولكن يخضع توريد هذه الخدمات لنسبة صفر في المائة في حال تم القيام به لعميل غير مقيم في دول المجلس بشرط عدم انطباق أي من الاستثناءات.

(18) يعتمد مكان التوريد على إذا كان العميل شخصاً خاضعاً للضريبة ويتم تحديده وفقاً للمادتين الخامسة عشرة (15) والسادسة عشرة (16) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة، والمادة الثالثة عشرة (13) من نظام ضريبة القيمة المضافة والقسم الرابع من اللائحة التنفيذية.
(19) المادة الحادية والثلاثون (31)، اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة.



5. استثناءات تطبيق نسبة صفر في المائة

يناقش هذا الفصل استثناءات تطبيق نسبة صفر في المائة المنصوص عليها في الفقرة الثانية (2) من المادة الثالثة والثلاثين (33) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

2. لا تنطبق الفقرة الأولى من هذه المادة على أي من الحالات التالية:

1. إذا كان مكان التوريد للخدمة يقع في أي دولة عضو وفقاً للحالات الخاصة المدرجة في المواد من السابعة عشرة (17) حتى الحادية والعشرين (21) من الاتفاقية، ولا يشمل ذلك الخدمات الموردة بشكل منفصل عن الخدمات التي يقع مكان توريدها في أي دولة عضو وفقاً لأي من تلك الحالات الخاصة التي قد تكون مرتبطة بها بشكل مباشر أو غير مباشر.*
2. إذا كان العميل مقيماً في أي دولة عضو.
3. إذا استفاد العميل أو أي شخص آخر من الخدمات مباشرة أثناء وجود أي منهم في دولة عضو وكان الشخص الآخر لا يجوز له استرداد ضريبة المدخلات عنها بالكامل.
4. إذا تمت تأدية الخدمات على سلع ملموسة موجودة في دولة عضو أثناء عملية التوريد.

5.1 الخدمات الخاضعة للحالات الخاصة المتعلقة بمكان التوريد

لا يمكن تطبيق نسبة صفر في المائة على الخدمات التي تتم تأديتها إلى أشخاص غير مقيمين في دول المجلس في حال تم تحديد مكان التوريد أنه داخل المملكة وفقاً للحالات الخاصة الواردة في الفصل (3.2) من هذا الدليل.

- **توريد خدمات تأجير وسائل النقل إلى عميل غير خاضع للضريبة⁽²⁰⁾**: عادةً ما يتم تطبيق هذه الحالة الخاصة على عملية استئجار المركبات من قبل الأفراد.
- **توريد خدمات نقل السلع والركاب⁽²¹⁾**: يتضمن ذلك شحن السلع ونقل المسافرين والخدمات المرتبطة بالنقل. يرجى الاطلاع على الدليل الإرشادي لقطاع النقل لمزيد من التوضيحات حول عمليات النقل والخدمات المرتبطة وتطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة.

* تم التعديل المادة الثالثة والثلاثون (33) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (22 - 9 - 5) وتاريخ 5 جمادى الأولى 1444 هـ الموافق 29 نوفمبر 2022 م.

(20) المادة السابعة عشرة (17)، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة.

(21) المادة الثامنة عشرة (18)، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة.



- **توريد الخدمات المرتبطة بالعقارات**⁽²²⁾: هي تلك الخدمات "التي تؤثر في مساحة العقار أو ترتبط بمساحة محددة من العقار"، وتتضمن "الخدمات التي يوردها وكلاء العقارات ومنظمو المزايدات والمعماريون وفنيو المساحة والمهندسون وغيرهم ممن يقومون بمهام وأعمال تتعلق بالعقارات"⁽²³⁾. لمزيد من التفاصيل والتوضيحات، يرجى الاطلاع على الدليل الإرشادي لقطاع العقارات والدليل الإرشادي للخدمات المهنية.
- **توريد خدمات الاتصالات والخدمات الإلكترونية**⁽²⁴⁾: يتضمن ذلك عديدًا من الخدمات التي تتم تأديتها إلكترونيًا ويتم استلام المحتوى من خلال الشبكات الإلكترونية، ومن المهم الإشارة إلى أن الخدمات المرتبطة بالمحتوى التي يتم تقديمها عبر شبكة اتصالات أو عبر الإنترنت لن تشكل خدمات مزودة إلكترونيًا. لمزيد من التفاصيل والتوضيحات والأمثلة، يرجى الاطلاع على الدليل الإرشادي لقطاع الاتصالات والدليل الإرشادي الخاص بالاقتصاد الرقمي.
- **توريد خدمات المطاعم والفنادق وتعهيدات تقديم الطعام والشراب والخدمات التعليمية والخدمات الأخرى التي يتم توريدها في مكان التنفيذ الفعلي**⁽²⁵⁾: لمزيد من التفاصيل والتوضيحات والأمثلة، يرجى الاطلاع على الدليل الإرشادي للخدمات المهنية والدليل الإرشادي الخاص بالأنشطة الترفيهية.

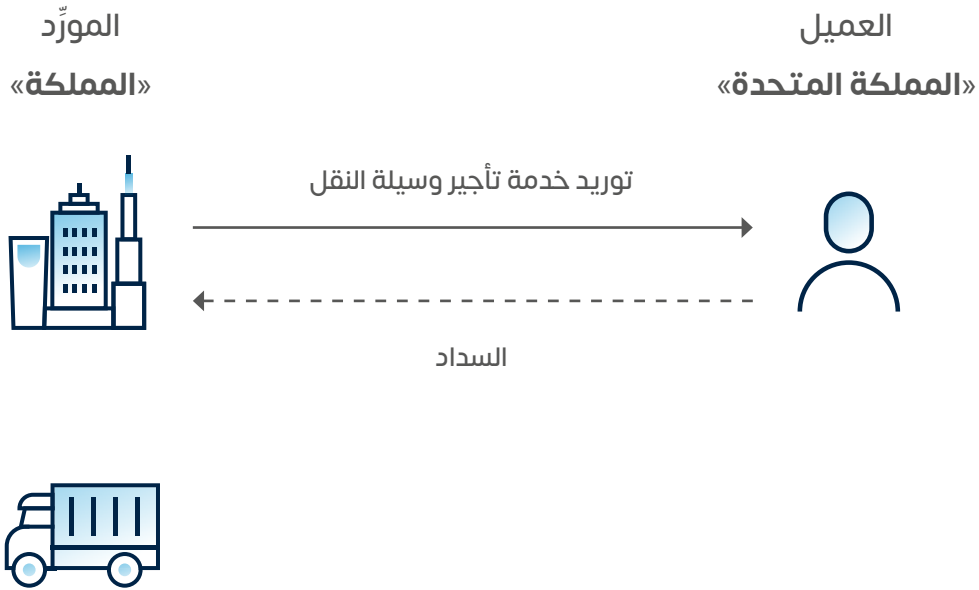
(22) المادة التاسعة عشرة (19)، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة.
(23) المادة الثالثة والعشرون (23)، اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة.
(24) المادة العشرون (20)، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة.
(25) المادة الحادية والعشرون (21) الفقرة (أ)، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة.



مثال (2):

قامت شركة سعودية لتأجير السيارات بتأجير مركبة آلية لأحد الزوار القادمين لأغراض العمل والمقيمين في المملكة المتحدة في مطار الملك خالد الدولي الرياض. تُعتبر هذه الخدمة من الحالات الخاصّة المتعلقة بمكان التوريد، التي يكون بموجبها مكان التوريد دائماً في الدولة التي يتم فيها وضع وسيلة النقل تحت تصرف العميل - المملكة -، وعليه لا يجوز في هذه الحالة تطبيق نسبة صفر في المائة على توريد خدمة تأجير المركبة.

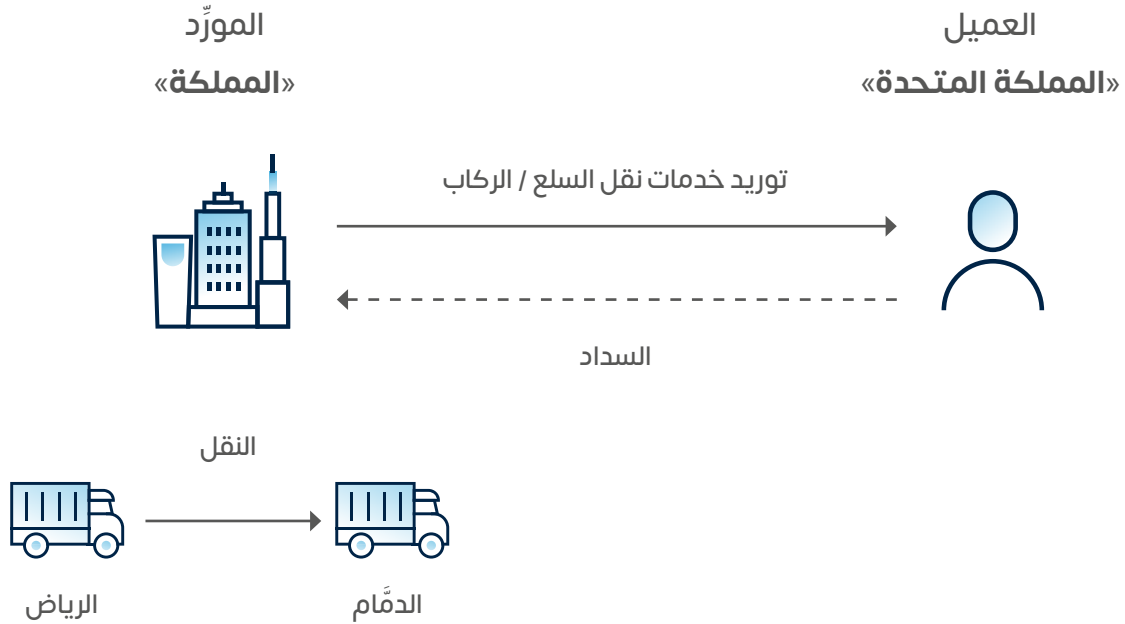
ولأغراض التوضيح، فإنّ العميل يحصل أيضاً بموجب هذا المثال على الاستفادة المباشرة من خدمة التأجير في المملكة، كما ينطبق الاستثناء الوارد في المادة الثالثة والثلاثين (33) (2) (ج) - الذي تمت مناقشته في الفصل (5.3) من هذا الدليل - وذلك لتقييد تطبيق نسبة صفر في المائة.





مثال (3):

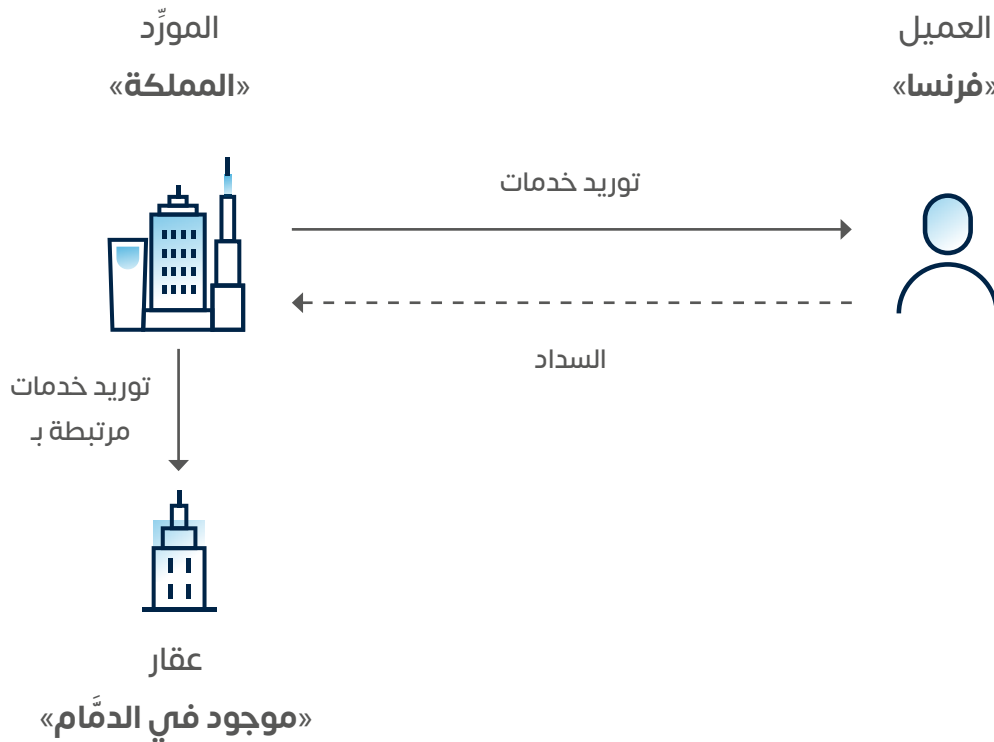
قامت شركة سعودية تقدم خدمات لوجستية بإبرام اتفاق مع شركة متعددة الجنسيات، يقع مقرها في المملكة المتحدة، لنقل سلعها من الرياض إلى الدمام. تُعتبر هذه العملية نقلًا داخليًا بحثًا ولا يتم نقل السلع إلى خارج المملكة، كما تندرج هذه الخدمة ضمن الحالات الخاصّة المتعلقة بمكان التوريد ويقع مكان التوريد في المكان الذي بدأت فيه عملية النقل، أي: الرياض، وعليه لا يجوز تطبيق نسبة صفر في المائة على تلك الخدمة.





مثال (4):

تقوم شركة سعودية مختصة بالتصميم الهندسي بتقديم خدماتها المتعلقة بمشروع عقاري في الدمام إلى عميل فرنسي يستعين بهذه الخدمات في تطوير الموقع. تُعتبر هذه الخدمات خدمات متعلقة بالعقار، كما أن هذه الخدمة تندرج ضمن الحالات الخاصّة المتعلقة بمكان التوريد، وعليه: لا تُطبّق نسبة صفر في المائة على توريد هذه الخدمات.



مثال (5):

تقوم شركة استشارات سعودية مقيمة في المملكة بتوفير نسخة إلكترونية من تقرير المشروع إلى عميل مقيم في الولايات المتحدة. لا تُعتبر هذه الخدمة خدمة إلكترونية بما أنّ مجرد تقديم النسخة الإلكترونية من تقرير المشروع لا يرقى إلى أن يكون خدمة إلكترونية. وعليه، فإن القواعد المتعلقة بالحالات الخاصّة لمكان التوريد لا تنطبق في هذه الحالة، وبالنظر إلى أنّ الخدمة ليست من الحالات الخاصة بمكان التوريد، فمن ثمّ يكون التوريد مؤهلاً لنسبة صفر في المائة، بشرط ألا تنطبق أي من الاستثناءات الأخرى.



مثال (6):

تفرض صالة رجال الأعمال في الدمام رسوماً على عميل مصري لقاء استخدام خدمة الاتصال السريع بالإنترنت أثناء وجوده في ذلك المكان. لا يمكن الوصول إلى هذه الخدمات إلا من قبل العميل في ذلك المكان، وبالتالي يكون مكان التوريد في المملكة، وتندرج هذه الخدمات ضمن الحالات الخاصة المتعلقة بمكان التوريد ولن تكون مؤهلة لتطبيق نسبة صفر في المائة. ولأغراض التوضيح، فإنَّ العميل سيحصل أيضاً، بموجب هذا المثال على الاستفادة المباشرة من خدمة الإنترنت السريع في المملكة، كما ينطبق الاستثناء الوارد في المادة الثالثة والثلاثين (33) (2) (ج) - الذي تمت مناقشته في الفصل (5.3) من هذا الدليل - وذلك لتقييد تطبيق نسبة صفر في المائة.

مثال (7):

تستضيف غرفة التجارة اليابانية ندوة سنوية في الرياض للترويج للأنشطة التجارية التي تقوم بها الشركات اليابانية في جميع أنحاء العالم، ويتمثل الغرض من الندوة في تقديم معلومات ثقافية وتعليمية عن اليابان. يقوم المندوبون / الممثلون بسداد رسوم دخول بقيمة ألفين و(500) ريال سعودي تخوّلهم أيضاً للحصول على خدمات الطعام والشراب والخدمات الترفيهية.

تقوم شركة إيشيبان المحدودة، وهي شركة تجارية أسست في مصر، بسداد التكاليف لمندوبين لحضور المؤتمر، وبالنظر إلى أنَّ رسوم الدخول مرتبطة بالدخول إلى حدث ثقافي وتعليمي في المملكة، فمن ثمَّ يتم تحديد مكان التوريد بموجب القواعد الخاصة لمكان التوريد، ولا يمكن تطبيق نسبة صفر في المائة بموجب المادة الثالثة والثلاثين (33).

ولأغراض التوضيح، تجدر الإشارة إلى أنَّ هذه الخدمات تشتمل أيضاً على حصول العميل على الاستفادة المباشرة من الخدمات في المملكة من خلال مندوبيهم، كما ينطبق الاستثناء الوارد في المادة الثالثة والثلاثين (33) (2) (ج) - الذي تمت مناقشته في الفصل (5.3) من هذا الدليل - وذلك لتقييد تطبيق نسبة صفر في المائة.



5.2 العميل المقيم في دولة عضو

يُستثنى من تطبيق نسبة الصفر الحالات التي تتضمن امتلاك العميل غير المقيم لمؤسسة ثابتة أو مكان إقامة في المملكة أو دولة عضو أخرى، وتكون تلك المؤسسة هي الأكثر ارتباطًا بالتوريد المعني.

عملياً، في حال القيام بالتوريد إلى عميل مقيم في دولة خارج إقليم مجلس التعاون، لكن كان لدى ذلك العميل فرع أو مكتب تمثيلي أو مؤسسة ثابتة أخرى في دولة خليجية، فمن ثم يجب على المورد النظر فيما إذا كانت توريدات الخدمات هي الأكثر ارتباطًا بالشخص غير المقيم أو الفرع المحلي، وتشمل المؤشرات العملية للدلالة على ذلك كلاً من الآتي:

- ما إذا كان المورد يتلقى تعليمات من موظفي المكتب الرئيس أو الفرع المحلي أو يتعامل معهم في القيام بالتوريد، و
- ما إذا كانت الخدمات مرتبطة بنشاط يقوم به الفرع في المملكة، أو مرتبطة بالأنشطة التي تتم مزاولتها خارج المملكة.

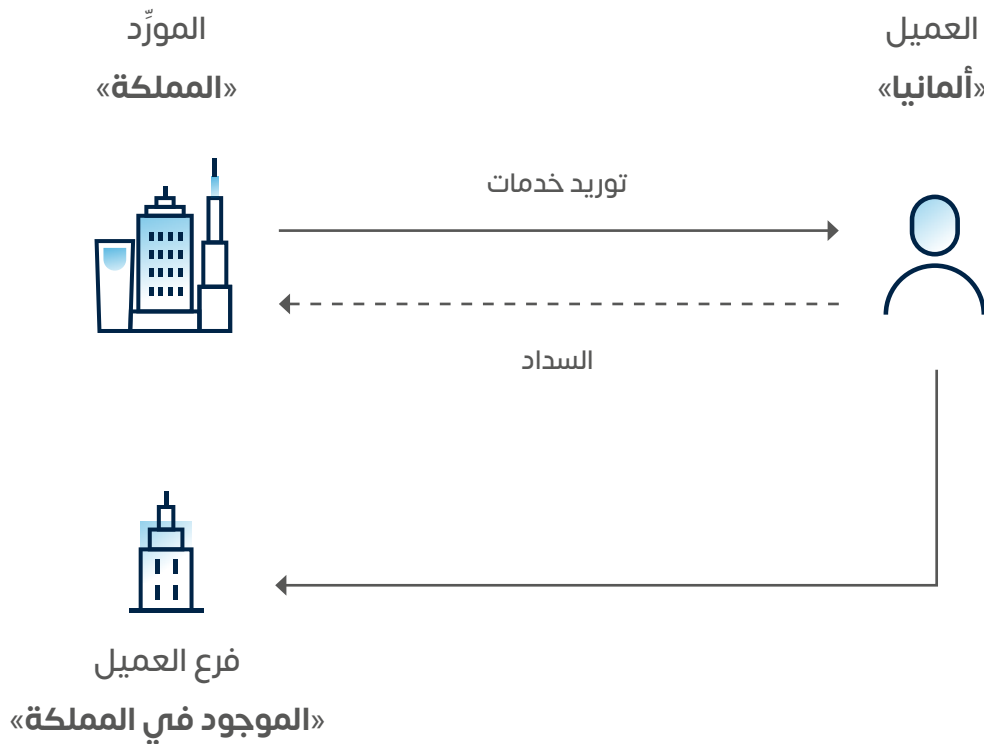
مثال (8):

يمتلك مزود خدمات اتصالات ألماني فرعاً مسجلاً في المملكة وعددًا من الموظفين العاملين فيه، قام المركز الرئيس في ألمانيا بطلب استشارة قانونية من مكتب محاماة في المملكة، تستند هذه الاستشارة إلى تعليمات المركز الرئيس في ألمانيا، إلا أنها مرتبطة بالأنشطة التي تتم مزاولتها في المملكة من خلال فرعها، ويعني ذلك: أنّ الخدمات هي أكثر ارتباطًا بمؤسسة العميل في المملكة، ولن يستطيع مكتب المحاماة في المملكة تطبيق نسبة صفر في المائة عند إصدار فاتورة إلى المركز الرئيس في ألمانيا لأنّ العميل لديه مكان إقامة في المملكة من خلال مؤسسته الثابتة، وكانت هذه الأخيرة هي الأكثر ارتباطًا بالتوريد، وعليه: يتم تطبيق ضريبة القيمة المضافة بالنسبة الأساسية 15%.



مثال (9):

أصدرت شركة أدوية سويسرية تعليمات إلى شركة استشارات سعودية من أجل تقديم خدمات استراتيجية بشأن التوسع المقرر في أسواق جديدة في شمال إفريقيا. لدى الشركة السويسرية مكتب تمثيلي في المملكة، إلا أنَّ موظفي هذا المكتب غير معيّنين بهذا الطلب ولا تتعلق الاستشارة المطلوبة بالعمليات التي يتم القيام بها في المملكة، ففي هذه الحالة يكون لدى العميل مؤسسة في المملكة، لكنها ليست الأكثر ارتباطًا بالتوريد، وبالتالي، يمكن لشركة الاستشارات السعودية تطبيق نسبة صفر في المائة على توريدها.





5.3. استفادة العميل أو أي شخص آخر مباشرةً من الخدمة في دولة عضو

في بعض الحالات، ورغم عدم وجود مكان إقامة للعميل في المملكة، إلا أنه يمكن للعميل أو شخص آخر الاستفادة المباشرة من الخدمات وذلك أثناء وجود هذا الشخص أو العميل بالفعل في المملكة، وبذلك، تستثنى هذه الحالات من تطبيق نسبة صفر في المائة.

”إذا استفاد العميل أو أي شخص آخر من الخدمات مباشرةً أثناء وجود أي منهم في دولة عضو وكان الشخص الآخر لا يجوز له استرداد ضريبة المدخلات عنها بالكامل“⁽²⁶⁾.

لتحديد مدى تطبيق استثناء الخضوع لنسبة صفر في المائة، من الضروري مراعاة كل من الشرطين التاليين واستيفاهما بالكامل:

- هنالك شخص ما - العميل أو شخص آخر - يستفيد مباشرةً من الخدمات، وذلك أثناء وجوده إما من خلال الإقامة المعتادة أو الوجود المادي المؤقت في المملكة أو دولة خليجية أخرى - مطلب الاستفادة المباشرة - الفصل (5.3.1) أدناه و:
- إذا استفاد شخص آخر غير العميل من الخدمات مباشرةً، فإن المستفيد المباشر لن يكون مؤهلاً للخصم الكامل لأي ضريبة قيمة مضافة مفروضة في المملكة بما يتعلق بتوريد الخدمات - أهلية خصم الضريبة - الفصل (5.3.2) أدناه -، ولا يتم النظر إلى مطلب الخصم إذا قام العميل أو موظفه بالاستفادة من الخدمات بشكل مباشر أثناء الوجود في دولة عضو، حيث لا تطبق نسبة الصفر في هذه الحالة.

5.3.1. مطلب / اختبار المنفعة المباشرة: هل يقوم العميل أو شخص آخر بالاستفادة المباشرة؟

حصول العميل على الاستفادة المباشرة

إذا كان العميل غير مقيم وليس لديه مؤسسة ثابتة في دولة عضو، فيمكن لهذا الشخص - بما في ذلك الموظفون لديه - الحصول على الخدمات واستلامها، والاستفادة المباشرة من تلك الخدمات أثناء زيارته للمملكة أو دولة عضو أخرى، وبهذه الطريقة، فإن الوجود المادي للموظف أو الفرد يعني أنه يتواجد في الدولة العضو. وفي هذه الحالات، لن يكون بالإمكان تطبيق نسبة صفر في المائة لأنَّ العميل لم يقم بالاستفادة من الخدمات خارج إقليم دول المجلس، ولا يُعتبر مطلب الخصم الموضح في الفصل 5.3.2 من هذا الدليل ملائماً لهذه الحالات.

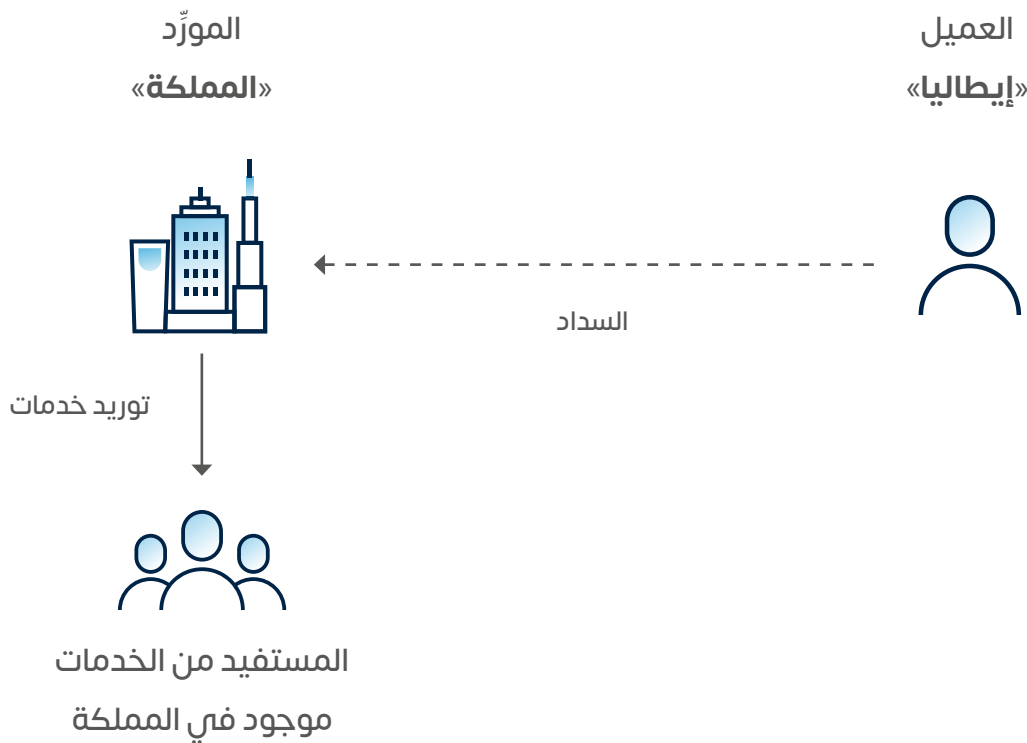
(26) المادة الثالثة والثلاثون (33) الفقرة الثانية (2) (ج)، اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة. تقوم هذه المادة بتفعيل متطلبات الاتفاقية الموحدة، المادة الرابعة والثلاثون (34)، الفقرة الأولى (1) (د) حيث يجب على العميل الاستفادة من الخدمات خارج إقليم دول المجلس لأغراض تطبيق نسبة صفر في المائة.



فيما يلي بعض الأمثلة العملية عن العميل - أو موظفيه - الذي يحصل على الاستفادة المباشرة. أما الجزء الثاني من الفصل (5.3.1)، فيسلط الضوء على الحالات التي قد يحصل فيها أشخاص آخرون على الاستفادة المباشرة.

مثال (10):

قام موظفو شركة تيرا الإيطالية لاستشارات التصميم التي لا يوجد لديها مؤسسة في المملكة بزيارة إلى الرياض لمدة أسبوعين بهدف التحضير وتقديم عرض فني لعميل سعودي، قامت الشركة الإيطالية بالتعاقد مع مورد سعودي - شركة المراد - لتقديم الدعم الفني والإداري للعرض، قامت شركة المراد بتوفير فريق لمساعدة موظفي الشركة الإيطالية بشكل مباشر. قام المورد السعودي - شركة المراد - بتوفير فريق لتقديم الدعم المباشر لموظفي الشركة الإيطالية. في هذه الحالة تقوم شركة المراد بتزويد خدماتها إلى عميل غير مقيم، إلا أن هذا العميل غير المقيم يستفيد مباشرة من الخدمة أثناء وجود موظفيه في المملكة بصورة مؤقتة. وعليه، لا يمكن لشركة المراد تطبيق نسبة صفر في المائة على توريد الخدمات.





مثال (11):

قام علي وهو محام أردني، بحضور اجتماع استشاري مع محام سعودي في جدة يتعلق بمسألة تخص نظام التمويل الإسلامي. قام المحامي السعودي بإرسال محضر الاجتماع إلى علي بعد مرور أسبوعين وذلك بعد عودته إلى الأردن. في هذه الحالة، تعد الاستشارة المقدمة شخصياً جزءاً مهماً من الخدمات. يتلقى علي بصفته العميل الاستفادة المباشرة للخدمات أثناء تواجده الفعلي في المملكة. لذلك، لا يمكن للمحامي السعودي تطبيق نسبة صفر في المائة على الخدمات.

مثال (12):

قامت شركة محاماة سعودية بالاجتماع مع إحدى شركات الأعمال القادمة من المملكة المتحدة إلى الرياض لأغراض الأعمال. خلال المناقشة، قدّمت شركة الأعمال الزائرة معلومات أساسية عن مسألة قانونية تتعلق بفرصة عمل مستقبلية في السعودية، وخلال الاجتماع قدم مكتب المحاماة السعودي بعض المعلومات عن مؤهلاته فيما يتعلق بتقديم الخدمات المستقبلية، وذلك في إطار نشاط تسويقي يهدف إلى توفير فرص عمل مستقبلية، لا يقدم مكتب المحاماة السعودي أي استشارة أو خدمات خلال الاجتماع أو خلال وجود موظفي العميل في المملكة. بعد الاجتماع وإثر عودة ممثلي العميل إلى المملكة المتحدة، وافق مكتب المحاماة السعودي على تقديم المشورة الرسمية للأعمال التجارية في المملكة المتحدة. في هذه الحالة أثناء زيارة ممثل العميل للمملكة، لم يتم الحصول على الفائدة المباشرة من خدمات مكتب المحاماة السعودي من قبل هذا الممثل - أو أي شخص آخر في المملكة -، وبالتالي يجب على مكتب المحاماة السعودي تطبيق نسبة صفر في المائة على الخدمات.



قيام شخص آخر غير العميل بالحصول على الاستفادة المباشرة

يقوم العميل غير المقيم في بعض الحالات بتوجيه المورد للقيام بتوريد خدمة ما ويقوم بالتعاقد مع المورد على توريد الخدمة، إلا أن الترتيبات التجارية تؤدي إلى تزويد الخدمة لمنفعة شخص آخر معين.

يُعتبر الشخص الآخر، بخلاف العميل، مستفيدًا بشكل مباشر من الخدمة في حال انطبق عليه أي من الآتي:

- تؤدي الترتيبات التجارية بين المورد والعميل إلى توريد التسليمات أو المخرجات أو تأدية الخدمة مباشرة إلى شخص آخر يوجد في المملكة أو دولة عضو أخرى - إما من خلال مكان إقامة ذلك الشخص أو مكان وجوده المؤقت لغرض تلقي الخدمة - أو:
- تتطلب طبيعة الخدمات حصول شخص آخر غير العميل على معظم الفائدة مباشرة من المورد.

مثال (13):

قامت شركة عالمية مختصة بالإنشاءات ومقرها الرئيس في إسبانيا ولها شركة تابعة في المملكة بالتعاقد مع مكتب محاماة في المملكة لتقديم الخدمات القانونية فيما يتعلق بقانون العمل بالمملكة المطبق على أنشطة الشركة التابعة. في هذه الحالة، يتم إصدار التعليمات لمكتب المحاماة وتوقيع العقد مع المكتب الرئيس في إسبانيا، لكن المكتب يقوم بتقديم خدماته القانونية مباشرة إلى فريق الشركة التابعة في المملكة. وبالتالي، تتم الاستفادة من الخدمات مباشرة من قبل شخص في المملكة. يجب على مكتب المحاماة تأكيد ما إذا كان يمكن تحقيق مطلب الخصم الضريبي قبل تطبيق نسبة صفر في المائة - وفقًا للمتطلبات الموضحة في الفصل (5.3.2) أدناه -.

مثال (14):

قامت شركة محاسبة سعودية بإجراء تدقيق للقوائم المالية لشركة سعودية محلية تابعة لشركة عالمية بناءً على توجيهات وطلب شركة تابعة لها في الولايات المتحدة. في حين أن الشركة التابعة في الولايات المتحدة تقوم بتوجيه الشركة السعودية وسداد الأتعاب لها، إلا أن الشركة السعودية التابعة ملزمة نظاميًا بالاعتماد على التدقيق من قبل الشركة السعودية للمحاسبة، ما يعني أن الشركة التابعة في السعودية تحصل على أغلب الفائدة من الخدمات. يجب على شركة المحاسبة تأكيد ما إذا كان يمكن تحقيق مطلب الخصم الضريبي قبل تطبيق نسبة صفر في المائة - وفقًا للمتطلبات الموضحة في الفصل (5.3.2) أدناه -.



مثال (15):

تقوم شركة سعودية غير مسجلة لأغراض ضريبة القيمة المضافة بترتيبات غير سليمة لشراء خدمات رقمية من مورّد سعودي عن طريق شركة تابعة لطرف ثالث مؤسس في لبنان، وذلك كمخطط لتقديم الخدمات وتطبيق ضريبة القيمة المضافة بنسبة صفر في المائة. تعمل الشركة اللبنانية فقط بصفة وسيط، وتقوم ببساطة بترتيب إرسال المحتويات الرقمية كافة إلى الشركة السعودية. لا تحصل الشركة اللبنانية على الاستفادة من الخدمات في حدّ ذاتها، أو تقوم بتوريد فعلي لاحق. في هذه الحالة، تتلقى الشركة السعودية الاستفادة المباشرة من الخدمات، وبالتالي يجب على المورّد السعودي - إذا كان على علم بالترتيبات غير السليمة - عدم تطبيق نسبة صفر في المائة على التوريد.

على العكس من ذلك، ستكون هناك حالات كثيرة يحصل فيها شخص مختلف عن العميل على بعض الفوائد أو الفوائد الثانوية أو الأداء النهائي للخدمات الناتجة عن توريد الخدمات للعميل، ولن يؤثر ذلك في المعاملة الضريبية ما لم يستفد الشخص الآخر مباشرةً من أداء المورّد للخدمات.

قيام العميل غير المقيم في دول المجلس بالتوريد اللاحق للخدمات

لا تنشأ فائدة مباشرة في حال تلقي العميل غير المقيم للخدمات من المورّد بشكل صحيح وقام لاحقاً بتوريد آخر لنفس الخدمات إلى شخص آخر في المملكة.

وقد يحدث ذلك في حالات التوريدات اللاحقة داخل مجموعات الشركات، أو بين أطراف غير مرتبطة. وتتمثل النقطة الرئيسية في وجود توريدين مختلفين، أحدهما مقدّم إلى الشخص غير المقيم والآخر مقدّم من قبل شخص غير المقيم. وبالتالي، فإنّ العميل غير المقيم يحصل على الاستفادة من الخدمات ويستخدم هذه الفائدة للقيام بتوريد جديد.

لا يقوم المورّد الذي قام بالتوريد الأول بالتحكم - وقد لا يكون على دراية - بالتوريد اللاحق للخدمات من قبل العميل ولا يجب أن يؤثر في التوريد الذي قام به.



مثال (16):

لدى شركة جلوبال للاستشارات - المملكة المتحدة عقد عالمي مع شركة آسيا للتجارة المحدودة بمكتبها الرئيس في سنغافورة التي تمتلك عددًا من الشركات المحلية تم تأسيسها في عديد من البلدان في جميع أنحاء آسيا والشرق الأوسط، بما في ذلك آسيا السعودية.

قامت شركة جلوبال للاستشارات - المملكة المتحدة بالاتفاق على إجراء تقييم للأثر المالي والاقتصادي لشركة آسيا المحدودة عبر عدة بلدان. ونتيجة لذلك، قامت جلوبال - المملكة المتحدة بالترتيبات مع الشركة التابعة لها في المملكة «جلوبال للاستشارات - السعودية» للقيام بمهام محددة لجمع المعلومات في مقر شركة آسيا بالمملكة. يقوم الفريق الاستشاري المحلي بتنفيذ هذه المهام تحت إشراف شركة جلوبال للاستشارات - المملكة المتحدة ولصالحها. لا تقدم شركة «جلوبال للاستشارات - السعودية» خدمات مباشرة إلى شركة آسيا بالمملكة؛ حيث يتم تحليل المعلومات والاستنتاجات والتوصيات على مستوى المشروع بأكمله بواسطة المكتب الرئيس لشركة جلوبال للاستشارات - المملكة المتحدة. وعند إصدار التقرير إلى شركة آسيا للتجارة المحدودة بالمملكة، يُتوقع أن يتم توزيع محتواه على جميع الشركات التابعة.

تقوم جلوبال للاستشارات - السعودية بفرض رسومها على جلوبال للاستشارات - المملكة المتحدة عن الوقت الذي تقضيه في تنفيذ المهام كما هو متفق عليه في العقد. من الممكن لشركة جلوبال للاستشارات - السعودية فرض ضريبة القيمة المضافة بنسبة صفر في المائة على هذه الرسوم، حيث يتم تقديم الفائدة المباشرة للخدمات إلى جلوبال للاستشارات - المملكة المتحدة وستحصل شركة آسيا في المملكة لاحقًا على بعض الفوائد غير المباشرة من الخدمات، لكنها لا تستفيد بشكل مباشر من خدمات جلوبال للاستشارات - السعودية.

الاستفادة الثانوية أو الإضافية من الخدمات الموردة لعميل غير مقيم في دول المجلس

لا تنشأ فائدة مباشرة في حال تلقي العميل غير المقيم للخدمات من المورد وقيام شخص آخر بتلقي فائدة ثانوية أو إضافية كنتيجة لتوريد هذه الخدمات.

مثال (17):

تقوم شركة إعلانات سعودية بتصميم حملة إعلانية لمنتج استهلاكي سيتم إطلاقه في الإعلام المطبوع والتلفزيون السعودي. تبرم شركة الإعلانات عقدًا مباشرًا مع الشركة المصنعة للمنتج غير المقيمة في المملكة، ولا تشير الحملة مباشرةً إلى الشركات التجارية المحلية التي تقوم ببيع المنتجات. في هذه الحالة، قد تتلقى الشركات المصنعة المحلية فائدة إضافية من الخدمات المقدمة، لكنها لا تستفيد مباشرةً من الخدمات.



العلاقات التجارية التي لا تتضمن توريدًا للخدمات

في حال كان لدى المورد علاقة عمل تجارية منتظمة مع شخص آخر تابع في المملكة، فإن ذلك لا يُشير في حد ذاته إلى أن الشخص التابع الآخر يتلقى أي فائدة مباشرة. ترى الهيئة أن التسليمات الرئيسية والمخرجات المتعلقة بالخدمة هي العوامل الأكثر أهمية في تحديد ما إذا كانت هناك فائدة مباشرة أم لا، ويعتمد ذلك على تفاصيل كل حالة والظروف المحيطة بها.

مثال (18):

تقوم شركة الرؤية الحديثة السعودية، وهي شركة مختصة بالأبحاث التسويقية في المملكة، بتقديم خدمات بحثية لأحد العملاء المقيمين في المملكة المتحدة. تم إبرام عقد الخدمات مع الشركة في المملكة المتحدة، ويتم تقديم نتائج وتسليمات البحث حصريًا إلى الشركة في المملكة المتحدة. وغالبًا ما تتواصل شركة الرؤية الحديثة مع الشركة التابعة الموجودة في المملكة - فيما يتعلق بالمسائل الإدارية مثل التخطيط والتسليمات وإدارة العقد -، ولكن لا يتم تسليم أي من النتائج أو التسليمات إلى الشركة التابعة في المملكة. في هذه الحالة، لا تستفيد الشركة التابعة في المملكة بشكل مباشر من الخدمات.

يجب على المورد مراعاة مطلب خصم الضريبة إذا علم أن شخصًا آخر يستفيد مباشرة من الخدمات أثناء وجوده في المملكة.

5.3.2. أهلية خصم الضريبة

إذا تم توريد الخدمات إلى عميل غير مقيم في دول المجلس وقام شخص آخر غير العميل بالاستفادة المباشرة من الخدمات في المملكة، فإن تطبيق نسبة صفر في المائة يعتمد على إذا كان يحق للشخص الآخر خصم ضريبة القيمة المضافة أم لا.

في حال كان يحق للشخص الآخر خصم الضريبة بالكامل، فإنه يمكن للمورد تطبيق نسبة صفر في المائة على توريد الخدمات الذي يقوم به. ولأغراض تطبيق مطلب أهلية الخصم، فإن من الضروري التأكد من أحقية الشخص الآخر الذي يستفيد بشكل مباشر من الخدمات في خصم ضريبة القيمة المضافة بالكامل في تاريخ تقديم الخدمات.



وعليه، فإنه يجب توافر كل مما يلي في وقت توريد هذه الخدمات:

- أن يكون الشخص الآخر مسجلاً لأغراض ضريبة القيمة المضافة.
- أن يتم استخدام الخدمات من قبل الشخص الآخر لأغراض ممارسة نشاط اقتصادي في سياق القيام بتوريدات خاضعة للضريبة⁽²⁷⁾.

في حال كان الشخص الآخر مؤهلاً فقط للخصم النسبي لضريبة القيمة المضافة بما يتعلق بالخدمات الموردة إليه - ليس خصماً كاملاً بنسبة 100% من الضريبة المتكبدة -، فلا يتم استيفاء مطلب الخصم لغايات فرض الضريبة بنسبة صفر في المائة. وبالتالي، لا تطبق نسبة الصفر في هذه الحالات.

ولأغراض توثيق الحق في تطبيق نسبة صفر في المائة على توريد الخدمات في هذه الحالات، فإن الهيئة ترى أنه يجب على المورد الحصول على المعلومات والإثباتات التالية من الشخص الآخر:

- الاسم الكامل للشخص الآخر.
- رقم التعريف الضريبي.
- تأكيد خطي على أحقية هذا الشخص في الخصم الكامل لضريبة المدخلات بما يتعلق بذلك التوريد، وذلك في حال تلقى الشخص الآخر الفائدة المباشرة من الخدمات.

في حال قيام المورد بإجراء عدة توريدات لخدمات مماثلة لعميل خلال سنة تقويمية، التي يقوم شخص آخر بالاستفادة المباشرة منها، فإن الهيئة توافق على قيام الشخص الآخر بتقديم إثبات واحد عن أحقيته في الخصم الكامل لضريبة المدخلات بما يتعلق بالتوريدات خلال السنة التقويمية.

لا تتوقع الهيئة أن يقوم المورد باتخاذ أي إجراءات إضافية للتحقق من أحقية الشخص الآخر وقدرته على خصم ضريبة القيمة المضافة. ومع ذلك، إذا كان لدى المورد سبب للشك أنه سيتم استخدام الخدمات لأغراض معفاة أو غير خاضعة للضريبة، فقد يطلب أدلة إضافية لدعم تطبيق نسبة صفر في المائة. وفي حال وجود أسباب منطقية لعدم التحقق من أهلية الخصم، ستطبق الضريبة بالنسبة الأساسية مع حق العميل في المطالبة بخصم / استرداد ضريبة المدخلات.

(27) المادة السادسة والأربعون (46)، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة. مزيد من التفاصيل ضمن الدليل الإرشادي الخاص بخصم الضريبة.



5.4. تأدية الخدمات فيما يتعلق بسلع ملموسة موجودة في دولة عضو أثناء توريد الخدمات

إذا تمت تأدية الخدمات فيما يتعلق بسلع ملموسة موجودة في المملكة أثناء عملية التوريد، فإن ذلك يشكّل استثناءً آخر لتطبيق نسبة صفر في المائة على توريد الخدمات⁽²⁸⁾.

ترى الهيئة أن هذا الاستثناء ينطبق على أي خدمة تؤثر مادياً في سلع ملموسة في دولة عضو، أو خدمة معينة تقوم بتحديد السلع الملموسة في إحدى الدول الأعضاء على أنها الموضوع الرئيس للخدمة.

مثال (19):

يقوم مزود للخدمات اللوجستية في المملكة بفرض رسوم على مورد للهواتف المحمولة وملحقاتها من كوريا الجنوبية مقابل خدمات التوزيع المرتبطة بمخزون السلع الموجودة في المملكة. تتعلق الخدمات بالسلع الملموسة الموجودة في المملكة، وقد لا يخضع التوريد لنسبة صفر في المائة. يقوم مزود الخدمات اللوجستية بفرض ضريبة قيمة مضافة بالنسبة الأساسية 15% على خدمات التخزين والتوزيع.

مثال (20):

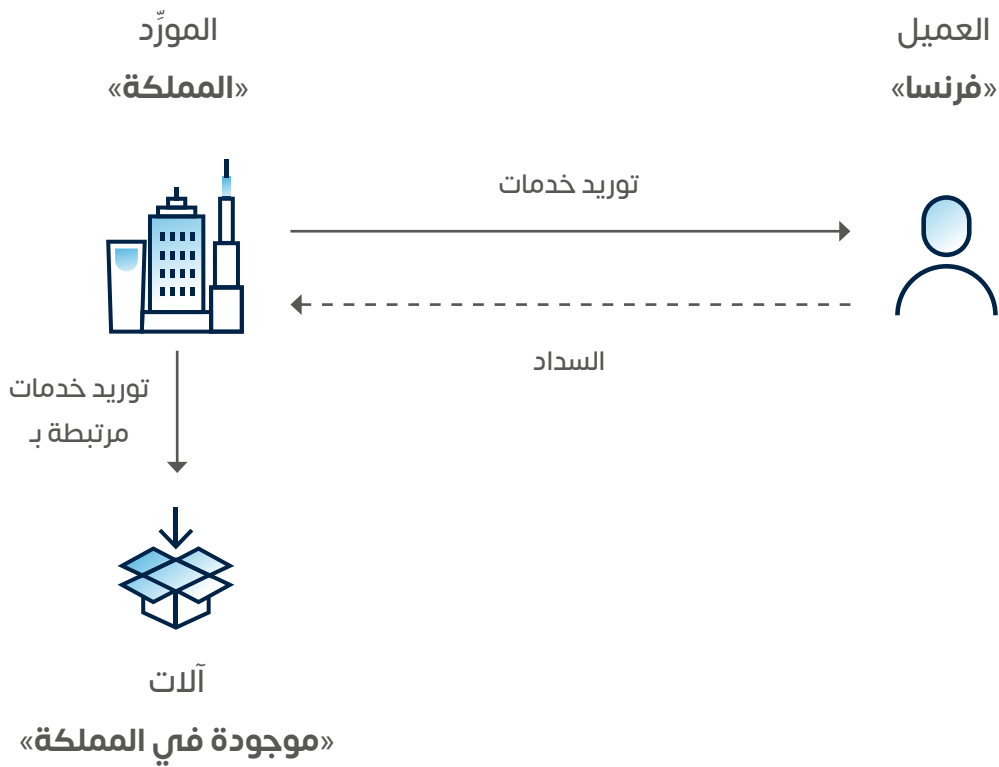
تتقاضى شركة تسويق مقيمة في المملكة رسوماً من شركة يابانية لتصنيع السيارات مقابل خدمات التسويق المقدمة لهذه الشركة اليابانية بهدف الترويج لنموذج خاص من المركبات التي تُباع في عديد من الدول، بما فيها المملكة. سيكون هناك مخزون من هذه المركبات في المملكة وقت بيعها، إلا أنّ خدمات التسويق تتم قبل عملية شحن المركبات ولا تكون مرتبطة أبداً بسلع معروفة ومحددة في المملكة. ليس لدى الشركة اليابانية التي تقوم ببيع السيارات إلى المملكة مكان إقامة في دول المجلس. ورغم أنّ هذه الخدمات التسويقية لها علاقة بالاسم التجاري للشركة اليابانية التي يتوافر لها مركبات بالمملكة، إلا أنّ التسويق يرتبط بنموذج السيارات غير المتوافرة في المملكة في وقت التوريد. وعليه، من الممكن تطبيق الضريبة بنسبة صفر في المائة على هذه الخدمات.

(28) المادة الثالثة والثلاثون (33)، الفقرة الثانية (2) (د)، اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة.



مثال (21):

توفر شركة تأمين سعودية عقد تأمين لشركة بناء فرنسية لتأمين قطعة من الآلات المستوردة خلال فترة عامين بينما يتم استخدامها في مشروع إنشاء في السعودية. تتضمن بوليصة التأمين سلعة معروفة ومحددة في المملكة باعتبارها الموضوع الرئيس لخدمة التأمين. تقوم شركة التأمين بفرض ضريبة القيمة المضافة بالنسبة الأساسية 15% على البوليصة.





5.5. أهلية تطبيق نسبة صفر في المائة وفق مواد أخرى ضمن اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة

تُشير الاستثناءات الموضحة في هذا الفصل إلى تطبيق نسبة صفر في المائة على الخدمات التي تتم تأديتها لغير المقيمين في دول المجلس - وفقاً للمادة الثالثة والثلاثين (33) من اللائحة التنفيذية -

من الممكن تطبيق نسبة صفر في المائة وفقاً لفئات أخرى مختلفة تخضع لهذه النسبة الواردة ضمن مواد أخرى من اللائحة التنفيذية، وذلك حتى في حال تطبيق الاستثناءات الواردة في هذا الدليل.

مثال (22):

تقوم شركة أسست في المملكة بتقديم خدمات نقل دولية للسلع من المملكة إلى شركة كورية غير مقيمة في دول مجلس التعاون. تتعلق هذه الخدمات بالسلع الموجودة في المملكة - حالة خاصة - وبسبب هذا الاستثناء لا يمكن تصنيفها خدمة مقدمة إلى شخص غير مقيم في دول مجلس التعاون بموجب المادة الثالثة والثلاثين (33) من اللائحة التنفيذية، ومع ذلك، تبقى هذه الخدمة خاضعة لنسبة الصفر على أنها توريد للنقل الدولي - التي تستند إلى المادة الرابعة والثلاثين (34) من اللائحة التنفيذية -.



6. إعادة تحميل التكاليف بين شركات المجموعة

يجوز للشركة التي تتخذ من المملكة مقرًا لها شراء خدمات من موردين محليين، حيث تعود تلك الخدمات بالفائدة على كلٍ من الشركة في المملكة والشركات التابعة لها في الخارج، أو الشركات الأخرى ضمن مجموعتها الاقتصادية. وفي هذه الحالات، فإنّ الترتيبات بين الشركات ستتيح للشركة في المملكة إعادة تحميل التكاليف على شركات المجموعة في الخارج على أساس تناسبي.

لا تُعتبر عملية إعادة تحميل التكاليف نشاطًا اقتصاديًا في حدّ ذاته، إلا أنّ إعادة تحميل التكاليف يمكن أن تشكل جزءًا من نشاط اقتصادي أوسع نطاقًا حيث يتضمن القيام بتوريدات خاضعة للضريبة. وفي بعض الحالات، يمكن للشركات أن تقدم خدمات إلى شركات أخرى في المجموعة الاقتصادية التي تتم مكافأتها من خلال زيادة التكاليف المتكبدة في توريد تلك الخدمات.

وعلى افتراض أنّ المصاريف تمّ تكبدها بشكل صحيح من قبل الشركة في المملكة باسمها الخاصّ وكجزء من نشاط اقتصادي، فإنّ إعادة تحميل تلك النفقات تُعتبر استعادة / تعويض مصروفات، وتُعامل على أنها توريد يندرج ضمن نطاق ضريبة القيمة المضافة. وبالاستناد إلى وقائع الحالة المحددة، يمكن تطبيق ضريبة القيمة المضافة عليها باعتبارها توريدًا لاحقًا لنفس السلع أو الخدمات، أو إن أمكن كمقابل إضافي للتوريد الرئيس الذي قامت به الشركة. وفي حال استيفاء الشروط الواردة في المادة الثالثة والثلاثين (33) من اللائحة التنفيذية، فإنّ إعادة تحميل التكاليف على شركات المجموعة في الخارج يمكن أن تكون مؤهلة لنسبة صفر في المائة.

مثال (23):

تعاقدت زينيث للاستشارات - شركة استشارية سعودية - مع شركة أبحاث سوق سعودية «وي سيرش»، لإجراء بحث يهدف إلى فهم سلوك المستهلك وقاعدة المستهلكين فيما يتعلق بمنتج معين في كلٍ من المملكة وبلجيكا. تتم مشاركة نتائج التقرير من قبل زينيث.



للاستشارات مع الشركة التابعة لها في بلجيكا. اتفق الطرفان على تقاسم تكاليف أبحاث السوق بالتساوي. تقوم «وي سيرش» بإصدار فاتورة لشركة زينيث للاستشارات وتطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة بالنسبة الأساسية. كما أنّ التوريد اللاحق لنتائج أبحاث السوق من قبل زينيث للاستشارات إلى الشركة التابعة لها في بلجيكا سيكون توريدًا منفصلاً. وفي هذه الحالة، يجب أن تكون إعادة تحميل التكلفة مؤهلة لنسبة الصفر بما أنّ التوريد قد تمّ إلى عميل غير مقيم في دول المجلس، وذلك بشرط استيفاء المتطلبات الأخرى المحددة في المادة الثالثة والثلاثين (33) من اللائحة التنفيذية.

مثال (24):

لدى شركة إيمنت للاستشارات، وهي إحدى الشركات الاستشارية الموجودة في المملكة، مقر رئيس في الرياض وشركة تابعة لها في المملكة المتحدة. يقوم موظفو الشركة في المملكة المتحدة بزيارة المملكة في رحلة عمل. تقوم شركة إيمنت للاستشارات بترتيب الإقامة لموظفي الشركة التابعة وسداد التكلفة مباشرة إلى الفندق. تُعتبر شركة إيمنت للاستشارات المتلقي التعاقدية للخدمات وتقوم لاحقًا بإعادة تحميل التكلفة على الشركة التابعة في المملكة المتحدة. تُعامل إعادة تحميل التكلفة في هذه الحالة على أنها توريد منفصل، وتكون شركة إيمنت للاستشارات مُلزّمة بفرض ضريبة القيمة المضافة بالنسبة الأساسية عند إصدار الفواتير للشركة التابعة في المملكة المتحدة بما أنه لم يتم استيفاء شروط تطبيق نسبة صفر في المائة - أي إنّ التوريد هو من الحالات الخاصّة بمكان التوريد، حيث إنّ الشركة التابعة في المملكة المتحدة تستفيد مباشرةً من الخدمات أثناء وجود موظفيها في المملكة -

مثال (25):

يقوم فرع سعودي لشركة مقرها في المملكة المتحدة بتقديم الدعم للمكتب الرئيس على أساس التكلفة، إضافة إلى هامش الربح. تكبّد الفرع تكاليف إعلانات أُعيد تحميلها على المكتب الرئيس وفقًا للاتفاق المُبرم فيما بينهما. وبما أنّ هذه المعاملة تتم داخل الكيان الاعتباري ذاته - أي: الفرع والمكتب الرئيس -، فمن ثمّ لا يُعتبر ذلك توريدًا لأغراض الضريبة، وبالتالي لا تنشأ أي آثار ضريبية في هذا الشأن، إلا أنّ أحقية الفرع في خصم ضريبة المدخلات المحمّلة من قبل مورّديه ستعتمد على استخدام التوريدات.



كما يُرجى العلم أنه في حال قام المقر الرئيس في المملكة المتحدة بمزاولة أنشطة أو توريدات خاضعة للضريبة داخل المملكة، وجُب التصريح عنها من خلال تسجيل الكيان لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة. وبالنظر إلى أنّ الفرع ومكتبه الرئيس يُعتبران شخصًا واحدًا لأغراض ضريبة القيمة المضافة، فإنه بموجب التسجيل الضريبي للفرع، يجب التصريح عن أنشطة الفرع والمعاملات والتوريدات كافة التي يقوم بها المكتب الرئيس مع المستفيدين في المملكة.

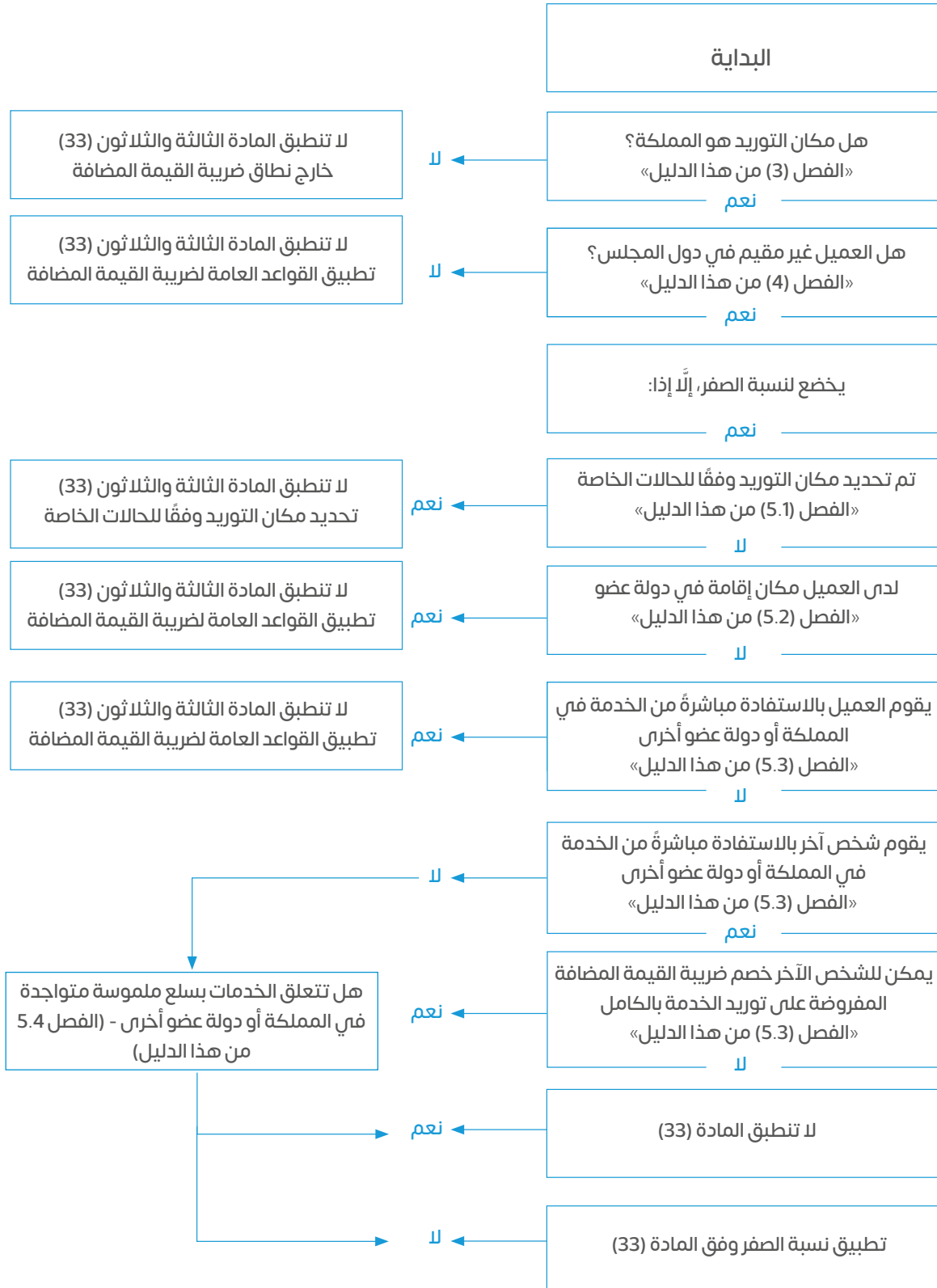
7. تعديلات على المادة الثالثة والثلاثين (33) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة

تم تعديل المادة الثالثة والثلاثين (33) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (9-3-19) وتاريخ 30 شوال 1440هـ الموافق 30 يوليو 2019م، ويعتبر ساريًا من تاريخ 18 يوليو 2019.

كما تم تعديل المادة الثالثة والثلاثون (33) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (5-9-22) وتاريخ 5 جمادى الأولى 1444هـ الموافق 29 نوفمبر 2022م. تعتبر الهيئة أن تأثير النص الجديد للمادة الثالثة والثلاثين (33) مشابه لتأثير المادة بنصها السابق، ومع ذلك، يجب تطبيق نسبة صفر في المائة بدقة على أساس الحقائق والظروف الخاصة بكل حالة، وتطبق الصياغة السابقة للمادة الثالثة والثلاثين (33) بحسب تاريخ التوريد.



8. الملحق





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