ضريبة القيمة المضافة

هيئة الزكاة والضريبة والجمارك
Zakat, Tax and Customs Authority

الدليل الإرشادي
للوكلاء وفق أحكام ضريبة القيمة المضافة

الإصدار الثاني | مايو 2026م

سجل التعديلات

#	رقم الإصدار	تاريخ التعديل	القسم/ البند	نوع التعديل	وصف التعديل	ملاحظات
1	2	مايو 2026م	5.3 11	تعديل	التحديث بما يتوافق مع تعديلات اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادرة بموجب قرار مجلس الإدارة رقم (24-06-01) بتاريخ 17 جمادى الأولى 1446هـ الموافق 19 نوفمبر 2024م	-

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.

الفهرس

1. المقدمة	07
1.1. تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية	07
1.2. هيئة الزكاة والضريبة والجمارك	07
1.3. ما هي ضريبة القيمة المضافة؟	07
1.4. هذا الدليل الإرشادي	09
2. التعاريف المتعلقة بالمصطلحات الرئيسة	10
3. النشاط الاقتصادي والتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة	12
3.1. من هو الشخص الذي يقوم بممارسة النشاط الاقتصادي؟	12
3.2. التسجيل الإلزامي	12
3.3. التسجيل الاختياري	13
4. الوكالة	14
4.1. مفهوم الوكالة لأغراض ضريبة القيمة المضافة	14
4.1.1. نظام الوكالات التجارية	16
4.2. موكل أم وكيل؟	17
4.3. تطبيق ضريبة القيمة المضافة على المعاملات التي ينفذها الوكيل بصفته موكلًا	18
5. المعاملة الضريبية المطبقة في حال تصرف الوكيل نيابة عن الأصيل	20
5.1. يتم التوريد الرئيسي مباشرة من البائع إلى المستهلك النهائي	20

الفهرس

5.2. توريد خدمات الوكالة من الوكيل إلى الأصيل	21
5.3. العمولة المفروضة على الوكلاء غير المقيمين	23
6. المعاملة الضريبية المطبقة في حال تصرف الوكيل بإسمه	**24**
6.1. متى يتصرف الوكيل بإسمه؟	24
6.2. معاملة الوكيل بصفة الأصيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة	25
6.3. ضريبة القيمة المضافة على التوريدات	27
7. الوكيل الذي يتصرف كموكل	**28**
7.1. الالتزام بدفع ضريبة القيمة المضافة على الاستيراد	28
7.2. خصم ضريبة القيمة المضافة على الاستيراد	29
8. تحميل التكاليف من قبل الوكلاء	**31**
8.1. النفقات المتكبدة باسم الأصيل (مصروفات)	31
8.2. النفقات المتكبدة باسم الوكيل (تعويضات)	32
9. حالات خاصة	**34**
9.1. وكلاء السفر	34
9.2. خدمات النقل البري وتطبيقات النقل الذكية	34
9.3. الوسيط المالي	36
9.4. مشغلو الفنادق	37

الفهرس

10. خصم ضريبة المدخلات	41
10.1. أحكام عامة	41
10.1.1. ضريبة المدخلات المتكبدة من قبل الوكلاء	42
10.2. الخصم النسبي المتعلق بضريبة المدخلات	42
11. الالتزامات الضريبية	44
11.1. إصدار الفواتير	44
11.1.1. الفواتير الصادرة من طرف ثالث	45
11.2. تقديم إقرارات ضريبة القيمة المضافة	46
11.3. حفظ السجلات	46
11.4. شهادة التسجيل في نظام ضريبة القيمة المضافة	47
11.5. تصحيح الأخطاء السابقة	47
12. الغرامات	48
13. طلب إصدار قرار تفسيري	49
14. الاتصال بنا	50
15. الأسئلة الشائعة	51

1. المقدمة

1.1. تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية

صدقت المملكة العربية السعودية على الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية («مجلس التعاون الخليجي»). بموجب المرسوم الملكي الكريم رقم (م/51) وتاريخ 1438/5/3 ه («الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة») واستنادًا إلى الأحكام الواردة في الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة فقد أصدرت المملكة العربية السعودية نظام ضريبة القيمة المضافة بموجب المرسوم الملكي الكريم رقم (م/113) وتاريخ 1438/11/2ه («نظام ضريبة القيمة المضافة»)، وكذلك اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل - سابقًا - هيئة الزكاة والضريبة والجمارك - حاليًا - رقم (3839) وتاريخ 1438/12/14ه («اللائحة التنفيذية للنظام») وبالصيغة المعدّلة بموجب قرارات مجلس الإدارة اللاحقة.

1.2. هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

صدر قرار مجلس الوزراء رقم (570) بتاريخ 22 رمضان 1442هـ الموافق 4 مايو 2021م، القاضي بدمج الهيئة العامة للزكاة والدخل والهيئة العامة للجمارك في كيانٍ واحد تحت مسمى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك؛ حيث تعمل الهيئة على جباية الزكاة وتحصيل الضرائب والرسوم الجمركية، وتحقيق أعلى درجات الالتزام من المكلفين وفقًا لأفضل الممارسات وبكفاءة عالية، وتسعى الهيئة إلى تمكين المملكة من أن تكون مركزًا لوجستيًا عالميًا عبر تيسير التجارة وحماية الأمن الوطني، وتنظيم جميع الأنشطة المتعلقة بالعمل الجمركي والمنافذ الجمركية، وإدارتها، بما يكفل النهوض بمستواها إلى أقصى درجة من الكفاءة والإنتاجية والتنافسية؛ وذلك من خلال تقديم خدمات عالية الجودة يتم فيها التركيز على العميل وخدمته وفق أفضل الممارسات.

1.3. ما هي ضريبة القيمة المضافة؟

ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة تُفرض على استيراد وتوريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع، مع بعض الاستثناءات. وتُطبق ضريبة القيمة المضافة في أكثر من 160 دولة حول العالم.

ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة على الاستهلاك يتم دفعها وتحصيلها في كل مرحلة من مراحل سلسلة التوريد، ابتداءً من شراء المصنّع للمواد الخام وصولًا إلى بيع تاجر التجزئة للمنتج النهائي إلى المستهلك، وبخلاف الضرائب الأخرى، سيقوم الأشخاص الخاضعون لضريبة القيمة المضافة بكل مما يلي:

- تحصيل ضريبة القيمة المضافة من عملائهم عن كل عملية بيع خاضعة للضريبة وفقًا للنسبة المئوية المحددة
- دفع ضريبة القيمة المضافة إلى الموردين الذين تلقوا منهم السلع أو الخدمات -إن وجد- عن كل عملية شراء خاضعة للضريبة تعادل النسبة المئوية المحددة

عندما يقوم الأشخاص الخاضعون لضريبة القيمة المضافة ببيع سلعة أو تقديم خدمة، فإنه يجب عليهم فرض ضريبة بنسبة 15 % (على افتراض أن النسبة الأساسية تطبق على تلك التوريدات) تُضاف إلى سعر البيع النهائي، على أن يقوم الأشخاص الخاضعون للضريبة باحتساب نسبة 15 % التي حصلوا عليها أو المستحقة لصالحهم من عمليات البيع الخاضعة للضريبة بشكل منفصل عن إيراداتهم ليتم توريدها لاحقًا إلى الهيئة، وتسمى ضريبة القيمة المضافة التي يقوم الأشخاص الخاضعون للضريبة بتحصيلها عن مبيعاتهم بـ «**ضريبة المخرجات**».

وعلى غرار ذلك، تتم معاملة المشتريات التي يقوم بها الأشخاص الخاضعون للضريبة حيث تضاف ضريبة القيمة المضافة بنسبة 15 % على المشتريات من السلع والخدمات التي يقوم بها الأشخاص الخاضعون لضريبة القيمة المضافة (على افتراض أن النسبة الأساسية تنطبق على تلك التوريدات)، وتُسمى ضريبة القيمة المضافة التي يدفعونها لمورديهم بـ «**ضريبة المدخلات**».

1.4 . هذا الدليل الإرشادي

يهدف هذا الدليل إلى تقديم معلومات ايضاحية للأشخاص الخاضعين للضريبة فيما يتعلّق بالالتزامات والآثار الضريبية المتعلقة بالوكلاء أو أية حالات أخرى يقوم فيها الشخص بالتصرف نيابة عن شخص آخر. وحيث أن هذا الدليل يمثل رؤية الهيئة فيما يتعلق بتطبيق الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة، ونظام ضريبة القيمة المضافة واللائحة التنفيذية للنظام، يعتبر هذا الدليل بمثابة مستند إرشادي حيث أنه لا يتضمن جميع المواد والأحكام المتعلقة بالوكلاء المنصوص عليها في الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة ونظام ضريبة القيمة المضافة واللائحة التنفيذية للنظام.

2. التعاريف المتعلقة بالمصطلحات الرئيسية

الوكيل: لم يُعرّف مصطلح الوكيل في المستندات النظامية لضريبة القيمة المضافة. يُقصد بالوكيل كل شخص يمثل شخصًا آخر في معاملاته القانونية.

الأصيل (الموكل): لم يتم تعريف المصطلح في نظام ضريبة القيمة المضافة، ولأغراض هذا الدليل

الإرشادي، يُقصد بالاصيل الشخص الذي يُمَثّل من قبل شخص آخر (الوكيل) في معاملاته القانونية.

الوكيل الذي يتصرف بإسم الأصيل: هو الوكيل الظاهر، لم يتم تعريف المصطلح في نظام ضريبة القيمة المضافة، ولأغراض هذا الدليل الإرشادي، يعتبر الوكيل بأنه يتصرف باسم الأصيل في الحالات التي يتم فيها الكشف عن علاقة الوكالة إلى طرف ثالث.

الوكيل الذي يتصرف بإسمه: وهو الوكيل المستتر، لم يتم تعريف المصطلح في نظام ضريبة القيمة المضافة، ولأغراض هذا الدليل الإرشادي، يعتبر أن الوكيل، يتصرف باسمه في الحالات التي لا تكون فيها الوكالة ظاهرة للأطراف الثالثة أو الحالات التي لا تكشف فيه هوية الأصل الأصيل لهم. وقد نص نظام ضريبة القيمة المضافة على قواعد محددة تتعلق بالحالات التي يتصرف فيها الوكيل بإسمه الخاص. ويشار إلى الوكيل المستتر في بعض الأحيان بـ «الوكيل غير المعلن عنه» أو وكيل بيع بالعمولة.

المورد: وهو «الشخص الذي يقوم بتوريد سلع أو خدمات»[1]

العميل: وهو «الشخص الذي يتلقى سلع أو خدمات».[2]

التوريد الرئيسي: بالرغم من أن هذا المصطلح غير معرّف في المستندات النظامية لضريبة القيمة المضافة، إلا أنه يستخدم لأغراض هذا الدليل الإرشادي للإشارة إلى السلع أو الخدمات الموردة من قبل البائع (المورد) والمتلقاه من قبل العميل.

البائع: يُستخدم مصطلح «البائع» في هذا الدليل الإرشادي ليعني الشخص الذي يقوم بعمل التوريد الرئيسي.

العميل النهائي (لسلع أو خدمات رئيسية): يُستخدم مصطلح «العميل النهائي» في هذا الدليل الإرشادي ليعني الشخص الذي يتلقى التوريد الرئيسي. وبغض النظر عما إذا كان العميل النهائي هو المستهلك أو المستفيد من السلع أو الخدمات.

1. المادة 1، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة
2. المادة 1، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة

المستورد: يُعرّف لأغراض ضريبة القيمة المضافة بأنه الشخص المعين أو المعترف به كمستورد وفقًا لأحكام نظام (قانون) الجمارك الموحد.[3]

ضريبة القيمة المضافة على الاستيراد: لم يُعرّف هذا المصطلح في المستندات النظامية لضريبة القيمة المضافة، إلا أنه يستخدم لأغراض هذا الدليل الإرشادي ليعني الضريبة المدفوعة أو المستحقة الدفع على الاستيراد للسلع.[4]

المصروفات: لم يتم تعريف المصطلح في نظام ضريبة القيمة المضافة، إلا أنه يستخدم في هذا الدليل الإرشادي للإشارة إلى التكاليف التي يتكبدها الوكيل بالنيابة عن موكله ويقوم الأصيل بردها للوكيل.

التعويضات: لم يتم تعريف المصطلح في نظام ضريبة القيمة المضافة، إلا أنه يستخدم في هذا الدليل الإرشادي للإشارة إلى التكاليف المتكبدة من قبل الوكيل الذي يتصرف بإسمه الخاص والتي يقوم الأصيل بتعويضه عنها.

3. المادة 42، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة
4. المادة 2 (3)، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة

3. النشاط الاقتصادي والتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة

3.1. من هو الشخص الذي يقوم بممارسة النشاط الاقتصادي؟

من الممكن أن يمارس النشاط الاقتصادي من قبل الأشخاص الطبيعيين أوالاعتباريين على حد سواء. وسيعتبر أن الأشخاص الاعتباريين «كالشركات» بأنهم يمارسون نشاطًا اقتصاديًا إذا قام هؤلاء الأشخاص بممارسة نشاط بانتظام واستمراريتعلق بعمل التوريدات. وتجدر الإشارة إلى أن الأشخاص الطبيعيين قد يقومون ببعض من الأعمال كجزء من نشاطهم الاقتصادي أو كجزء من أنشاطتهم الخاصة، لذا فهناك قواعد خاصة لتحديد ما إذا كان الشخص الطبيعي الذي يقوم بأعمال معينة يقع ضمن نطاق الأشخاص الخاضعون لضريبة القيمة المضافة أم لا.

وعلى جميع الأشخاص - سواء طبيعيين أو اعتباريين - الذين يقومون بممارسة نشاط اقتصادي بهدف تحقيق الدخل التسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة في حال تجاوزت أو كان من المتوقع أن تتجاوز قيمة توريداتهم الخاضعة للضريبة خلال اثنا عشرا شهرا الحد الالزامي للتسجيل، كما يجب على هؤلاء الأشخاص تحصيل ضريبة القيمة المضافة التي تنطبق على التوريدات التي يقوممون بها في سياق ممارسة النشاط الاقتصادي وردالضريبة المحصلة إلى الهيئة.

3.2. التسجيل الإلزامي

يعتبر التسجيل إلزاميًا على جميع الأشخاص الممارسين لنشاط اقتصادي بشكل مستقل الذين تتجاوز قيمة توريداتهم الخاضعة للضريبة خلال اثنى عشر شهرًا مبلغ 375,000 ريال سعودي «حد التسجيل الإلزامي»، ويجب على هؤلاء الأشخاص التسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة،[5] مع مراعاة الاحكام الانتقالية المنصوص عليها في اللائحة التنفيذية للنظام والمتعلقة بحد التسجيل الالزامي خلال الفترة الانتقالية.

ولاحتساب قيمة التوريد لأغراض حد التسجيل لا يتم احتساب قيمة التوريدات التالية:

- التوريدات المعفاة: مثل الخدمات المالية المؤهلة للاعفاء أو الإيجار السكني المؤهل للاعفاء من الضريبة
- التوريدات التي تقع خارج نطاق ضريبة القيمة المضافة في أي دولة عضو بمجلس التعاون لدول الخليج العربية
- عوائد مبيعات الأصول الرأسمالية: تعرّف الأصول الرأسمالية بأنها الأصول المادية وغير المادية التي تشكل جزءاً من أصول العمل والمخصصة للاستعمال طويل الأمد كأداة عمل أو وسيلة استثمار[6]

5. المادة 3، اللائحة التنفيذية
6. المادة 1، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة

وتطبق أحكام أخرى لأغراض التسجيل الالزامي في حالات معينة:

- يتعين على الأشخاص غير المقيمين في المملكة العربية السعودية والملزمين بتحصيل وسداد ضريبة القيمة المضافة عن التوريدات التي يقومون بها أو التي يستلمونها في المملكة العربية السعودية التسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة بغض النظر عن قيمة التوريدات التي يكونون ملزمين بتحصيل وسداد ضريبة القيمة المضافة عنها[7]

3.3. التسجيل الاختياري

يمكن للشخص المقيم في المملكة العربية السعودية والذي تجاوزت قيمة توريداته الخاضعة للضريبة أو نفقاته الخاضعة للضريبة مبلغ 187,500 ريال سعودي «حد التسجيل الاختياري» خلال اثنى عشر شهراً، التسجيل لدى الهيئة لأغراض ضريبة القيمة المضافة اختيارياً.[8]

ويكون التسجيل الاختياري مفضلاً إذا كان الشخص غير الملزم بالتسجيل يرغب باسترداد ضريبة القيمة المضافة التي تكبدها عن التوريدات التي يتلقاها قبل إصداره للفواتير أو إجراء توريد لاحق.

7. المادة 5 (1)، اللائحة التنفيذية
8. المادة 7، اللائحة التنفيذية

4. الوكالة

4.1 . مفهوم الوكالة لأغراض ضريبة القيمة المضافة

وفقاً للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة، تفرض الضريبة على التوريدات للسلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة التي يقدمها المورد إلى العميل. ولم تنص الاتفاقية صراحة على كيفية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الحالات التي يتصرف فيها الوكيل نيابة عن المورد أو العميل فيما يتعلق بهذا التوريد.

لأغراض هذا الدليل الإرشادي، ترى الهيئة أن علاقة الوكالة تنشأ في أي من الحالات التي يقوم فيها الأصيل بتفويض الوكيل لـ:

- التصرف نيابة عن الأصيل، و
- تنفيذ أعمال ينشا عنها التزامات قانونية على الموكل

ويجوز للوكيل التصرف نيابة عن مورد في القيام بتوريد لسلع أو لخدمات، أو التصرف نيابة عن عميل الذي يستلم سلع أو يتلقى خدمات. وتكون الالتزامات القانونية الناشئة من تصرفات الوكيل ملزمة على الأصيل في الحالات التي يتصرف فيها الوكيل بموجب تفويض من قبل الأصيل (أو أن يقوم الأصيل في وقت لاحق بالموافقة على تصرف الوكيل).

يتصرف الوكيل **نيابة عن الأصيل** في القيام بتوريد سلع أوخدمات، أو تلقي سلع أو خدمات.
ويُشار إلى توريد السلع أو الخدمات **بالتوريد الرئيسي لسلع أو خدمات** في هذا الدليل الإرشادي.

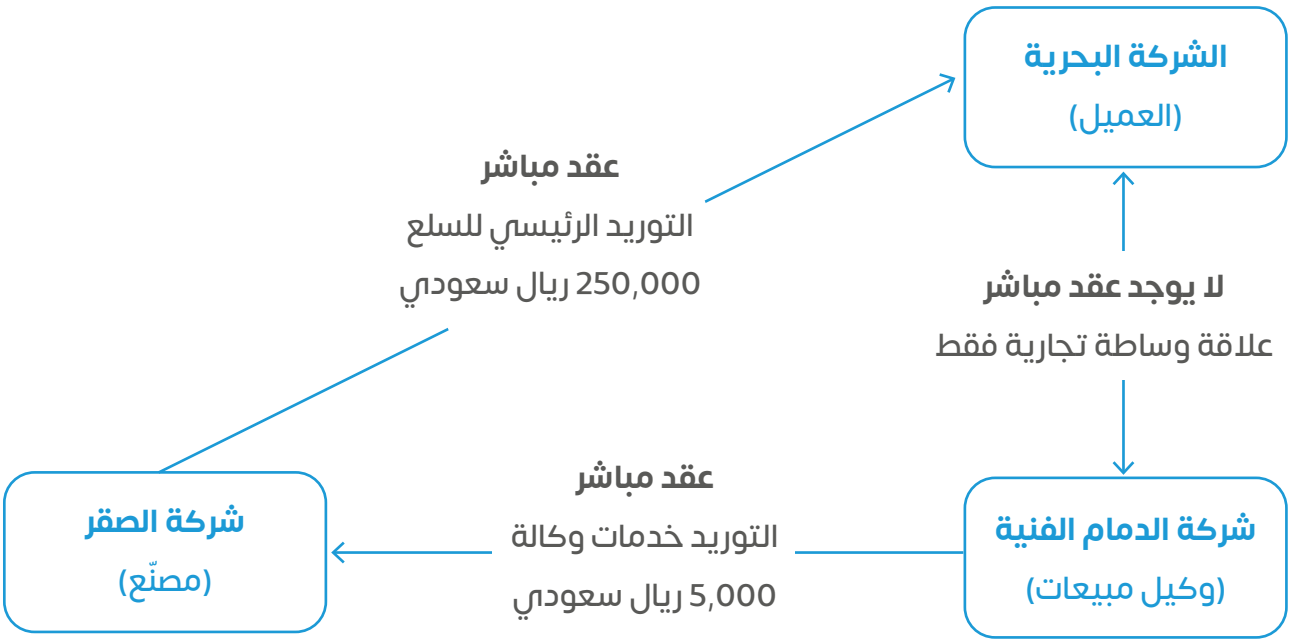
يقوم الوكيل بتقديم خدمة لموكله والتصرف نيابة عنه فيما يتعلق بالتوريد الرئيسي لسلع أو خدمات. بالاضافة إلى ذلك، قد يقوم الوكيل بمهام أخرى، مثل تخزين ونقل السلع. غالباً ما تسمى الرسوم المدفوعة للوكيل نظير هذه الخدمات «بالعمولة»، ويمكن احتسابها كنسبة مئوية من التوريد الرئيسي للسلع أو الخدمات.

مثال (1):

شركة الصقر شركة مقيمة في المملكة العربية السعودية، وتقوم بإنتاج معدات ذات طبيعة خاصة وتطرح في السوق المحلية. ترغب الشركة في بيع معداتها لقطاع النفط والغاز في المنطقة الشرقية، وتقوم بتعيين شركة الدمام الفنية لترويج منتجاتها في المنطقة، وعمل الترتيبات اللازمة لبيع المنتجات وتوزيعها للعملاء. وتوافق شركة الصقر على دفع رسوم سنوية بالإضافة إلى عمولة بنسبة 2 % من أي مبيعات يتم تحقيقها.

قامت شركة الدمام الفنية بعرض عملي للمعدات، والتفاوض لابرام عقد لبيع المعدات بقيمة 250,000 ريال سعودي للشركة البحرية بينما قامت شركة الصقر والشركة البحرية بمراجعة العقد وابرامه. ورتبت شركة الدمام الفنية لنقل السلع إلى منشآت الشركة البحرية نظير عمولة بقيمة 5,000 ريال سعودي.

فيما يلي توضيح للعلاقة بين الأطراف الثلاثة.في هذه الحالة، يتصرف الوكيل نيابة عن المورد (شركة الصقر) ويساعد المورد في توريد السلع الرئيسية إلى طرف ثالث (الشركة البحرية) وهو العميل النهائي.



لأغراض ضريبة القيمة المضافة، من الممكن تصنيف هذين التوريدين على النحو التالي:

التوريد الرئيسي للمعدات: (المورد) شركة الصقر ← (العميل) الشركة البحرية

توريد خدمات الوكالة: (المورد) شركة الدمام الفنية (تتصرف نيابة عن العميل) ←(العميل) شركة الصقر

ينص نظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية صراحة على قواعد خاصة تحكم كيفية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في بعض الحالات التي يقوم فيها الوكيل بتوريد أو تلقي السلع نيابة عن موكله.[9] وستتم مناقشة هذه القواعد في الأقسام: (5) و(6) من هذا الدليل الإرشادي.

9. المادة 9، نظام ضريبة القيمة المضافة

في بعض الحالات، من الممكن وصف الشخص بأنه «وكيل» من الناحية التجارية، في حين يقوم ذلك الشخص فعلياً بعمل توريدات لسلع أو خدمات على حسابه الخاص. وفي هذه الحالات ولأغراض ضريبة القيمة المضافة، يعتبر الشخص يقوم بعمل هذه التوريدات كأصيل وليس كوكيل.

مثال (2):

مجموعة الخليج العربي التجارية هي الوكيل الحصري في المملكة العربية السعودية لإحدى شركات تصنيع السيارات الأوروبية. ابرمت المجموعة اتفاقية مع الشركة المصنعة لترويج وبيع السيارات داخل المملكة. وتنص الاتفاقية على أن تقوم المجموعة بشراء واستيراد السيارات إلى المملكة، ومن ثم بيعها مباشرة إلى العملاء السعوديين. في هذه الحالة، تعتبر المجموعة بأنها وكيل للشركة المصنعة ولكنها تتصرف كأصيل في تلقي التوريد للمركبات من الشركة المصنعة، ومن ثم توريدها إلى العملاء في المملكة.

4.1.1. نظام الوكالات التجارية

يحكم نظام الوكالات التجارية الحالات التي يتصرف فيها الوكلاء نيابة عن الشركات غير السعودية أو ممثليهم.[10] بينما يختلف نطاق هذا النظام عن مفهوم «الوكيل» لأغراض ضريبة القيمة المضافة كما هو محدد في هذا الدليل الإرشادي.

ويُقصد بالوكالات التجارية لأغراض نظام الوكالات التجارية «كل من يتعاقد مع المنتج أو من يقوم مقامه في بلده للقيام بالأعمال التجارية سواء كان وكيلًا أو موزعًا بأي صورة من صور الوكالة أو التوزيع وذلك مقابل لربح أو عمولة أو تسهيلات أيا كانت طبيعتها ويشمل ذلك وكالات النقل البحري أو الجوي أو البري وأية وكالات يصدر بها قرار من وزير التجارة».[11]

إذا كان الشخص يعتبر وكيل بموجب نظام الوكالات التجارية، فإن ذلك لن يؤثر على ما إذا كان هذا الشخص يتصرف كموكل أو وكيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة.

فعلى سبيل المثال، بموجب نظام الوكالات التجارية، قد يكون «الوكيل التجاري» موزّع لشركة تصنيع غير مقيمة أو حاصل على حق امتياز منها، بينما لا يقوم الموزع أو صاحب الامتياز بتمثيل شركة التصنيع غير المقيمة في معاملات قانونية (كابرام العقود مع العملاء باسم المصنع) بل يعمل باسمه كأصيل في توريد السلع والخدمات. وفي هذه الحالات، فإن الوكيل التجاري الذي يتصرف على هذا النحو لا يقوم بإجراء أو تلقي توريدات لسلع أو خدمات نيابة عن الأصيل. بالتالي، لا يُعامل الوكيل التجاري كوكيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة.

10. نظام الوكالات التجارية الصادر بالمرسوم الملكي رقم 11 بتاريخ 20 صفر 1382 هـ
11. المادة 1، اللائحة التنفيذية لنظام الوكالات التجارية

ومن جهة أخرى، من الممكن أن يكون الشخص وكيلًا دون أن يكون من ضمن الأشخاص المعنيين بنظام الوكالات التجارية، كالحالات التي يكون فيها الشخص يمثل شخصًا آخر مقيمًا في المملكة ويعمل نيابة عنه. وفي هذه الحالات، قد يعتبر هذا الشخص بأنه وكيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة إذا كان يتصرف نيابة عن الأصيل المقيم في المملكة فيما يتعلق بإجراء أو تلقي توريدات لسلع أو خدمات.

4.2. موكل أم وكيل؟

بشكل عام بإمكان الشخص الذي يشارك في القيام بتوريد رئيسي من البائع إلى العميل أن يكون - بما يتعلق بتلك المعاملة - إما:

- أن يتصرف كوكيل فيما يتعلق بالقيام بتوريد رئيسي لسلع أو خدمات نيابة عن الأصيل، أو
- أن يتصرف كموكل (أصيل) فيما يتعلق بتلقي توريد لسلع أو خدمات باسمه من البائع، ومن ثم القيام بتوريد لاحق لتلك السلع أوالخدمات للعميل

بالتالي، من الممكن أن يتصرف الشخص بصفة الوكيل فيما يتعلق بتوريدات محددة، وبصفته كأصيل فيما يتعلق بتوريدات أخرى.

في بعض الحالات، قد يكون هناك صعوبة في تحديد ما إذا كان الشخص يتصرف كأصيل أو كوكيل. وفي هذه الحالات، يجب اللجوء إلى الاتفاق بين الأشخاص وتحليل طبيعة العلاقة بينهم من الناحية التجارية والاستناد إلى كافة العوامل الأخرى ذات الصلة.

بشكل عام، فان الخصائص التالية عادةً ما تدل على أن الشخص يعمل بصفة الوكيل:

- قيام الشخص بإبرام اتفاقية تعاقدية نيابة عن الأصيل ولحساب الأصيل ومصلحته.
- يتصرف الوكيل بناء على تعليمات من الأصيل، وقد تكون تعليمات مباشرة أو تفويض مسبق متفق عليه للقيام ببعض الأعمال، أو تصديق الأصيل على الإجراءات المتخذة في وقت لاحق.
- لا يمتلك الوكيل السلع الرئيسية، ولا يحق له استلام أي خدمات أساسية بإسمه.
- لا يكون بإمكان الوكيل تحديد السعر أو غيره من خصائص التوريد دون موافقة أو تصديق من الأصيل.

بشكل عام، فان الخصائص التالية عادةً ما تدل على أن الشخص يعمل بصفة الأصيل:

- يجري الأصيل المعاملات مباشرة مع البائع أو العميل النهائي باسمه ولمصلحته، ويقوم بالتعاقد مباشرة مع موردیه وعملائه.
- ليس من الضرورة أن يكون الأصيل مالكاً للسلع التي يوردها، أو يشارك مباشرة في تقديم الخدمة.
- يكون للأصيل القدرة على اتخاذ القرارات الخاصة بأعماله دون تفويض بشكل عام، ولا يؤثر مدى اتباعه لتعليمات من العملاء أو التقيد بمعايير معينة أثناء تنفيذ أعماله بما إذا كان الشخص أصيلًا أم لا.
- عادة ما يتحمل الأصيل مخاطر الأعمال مثل تلك المتعلقة بالدفع والمخزون.

لا تكون طريقة سداد المقابل المالي أو التعويض بين الأشخاص هي العوامل الحاسمة في تحديد ما إذا كان شخص يعمل كوكيل أم كأصيل، حيث إنه قد يحصل الوكيل والأصيل على المقابل المالي نظير أعمالهم على شكل عمولة (على سبيل المثال)، ولا يكون لذلك أثر عما إذا كان هؤلاء الأشخاص يعملون كوكلاء أو اصلاء.

4.3. تطبيق ضريبة القيمة المضافة على المعاملات التي ينفذها الوكيل بصفته موكل

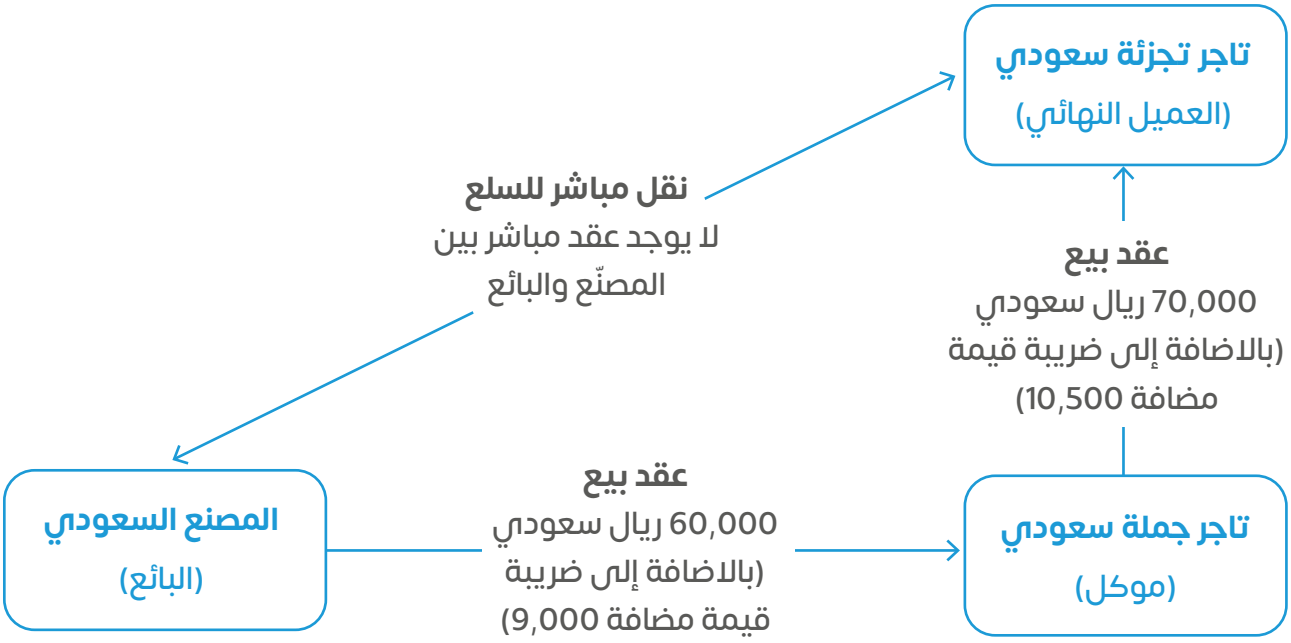
يتم التعامل مع الأصيل نفسه كمورد (فيما يتعلق بمعاملة البيع)، وكعميل (فيما يتعلق بمعاملة الشراء). في كثير من الأحيان، قد ينتج عن إحدى المعاملات التجارية بأن يتم اعتبار الأصيل بأنه عميل ومورد في آن واحد.

فعلى سبيل المثال، قد يقوم الأصيل بشراء سلع أو خدمات من شخص ما، ومن ثم بيعها لشخص آخر دون إجراء تغيير مادي في السلع أو الخدمات. ومع ذلك، يتم النظر إلى كل من معاملة الشراء والبيع على أن كل منهما توريداً منفصلاً لأغراض ضريبة القيمة المضافة.

مثال (3):

وافق تاجر جملة في المملكة على شراء مخزون من السلع الاستهلاكية من شركة مصنعة في المملكة مقابل مبلغ 60,000 ريال سعودي (مضافًا إليه 9,000 ريال سعودي ضريبة قيمة مضافة). وفي نفس اليوم، وافق تاجر الجملة على بيع تلك السلع إلى تاجر تجزئة مقابل مبلغ 70,000 ريال سعودي (مضافًا إليه 10,500 ريال سعودي ضريبة قيمة مضافة). قام تاجر الجملة بإشعار الشركة المصنعة بتسليم السلع مباشرة إلى بائع التجزئة في المملكة (الذي سيقوم بتخزين السلع في محلاته للمبيعات الفردية للمستهلكين).

في هذه الحالة، بالرغم أنه يتم تسليم السلع مرة واحدة، إلا وأنه هناك نوعان من التوريدات لنفس السلع: التوريد الأول من الشركة المصنعة في المملكة إلى تاجر الجملة في المملكة، والتوريد الثاني من تاجر الجملة في المملكة إلى تاجر التجزئة في المملكة. ويتصرف تاجر الجملة في المملكة كعميل فيما يتعلق بالتوريد الأول، وكمورد فيما يتعلق بالتوريد الثاني. ورغم أن الشركة المصنعة تقوم بتسليم السلع فعلياً إلى تاجر التجزئة في المملكة، إلا وأنها لا تقوم بتوريدها إلى تاجر التجزئة في المملكة.

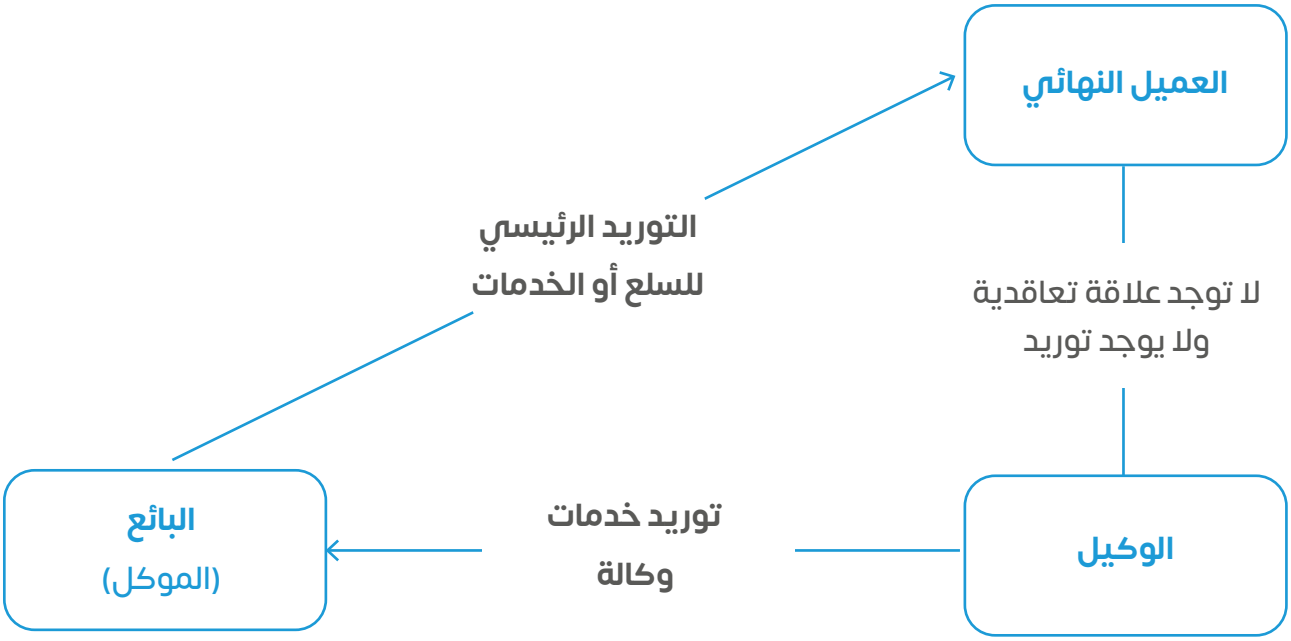


في العادة يحقق الشخص الذي يعمل كأصيل الربح على توريداته من خلال الهامش الربحي المطبق على سعر البيع. بالإضافة إلى ذلك، قد يطالب الأصيل بمقابل نظير الخدمات المقدمة إلى البائع أو العميل النهائي عن قيمة التوريد الرئيسي. ففي مثل هذه الحالة، تُطبق ضريبة القيمة المضافة أيضًا على التوريد المنفصل للخدمات المؤداة.

5. المعاملة الضريبية المطبقة في حال تصرف الوكيل نيابة عن الأصيل

في حالة الوكيل الظاهر، فإن التوريد الرئيسي يقدم مباشرة من البائع إلى العميل النهائي، ويجوز للوكيل تحميل الأصيل مبلغاً محدداً نظير العمل الذي قام به نيابة عنه.

ويوضح الرسم البياني التالي التوريدات التي تتم لأغراض ضريبة القيمة المضافة ويتصرف فيها الوكيل نيابة عن البائع بصفته الأصيل فيما يتعلق بالتوريد الرئيسي لسلع أو خدمات.



5.1. التوريد الرئيسي من البائع إلى المستهلك النهائي بشكل مباشر

يخضع التوريد الرئيسي للسلع والخدمات لضريبة القيمة المضافة وفقًا للقواعد الأساسية للتوريد المباشر من المورد إلى العميل.

وعندما يقوم الأصيل بالتوريد إلى العملاء مباشرة، يظل هو الشخص الملزم بتحصيل ضريبة المخرجات على التوريد وإصدار فاتورة ضريبية. ويجوز للوكيل إصدار فاتورة ضريبية نيابة عن الأصيل الخاضع للضريبة، شريطة استيفاء شروط محددة[12] (يرجى الاطلاع على القسم 11 من هذا الدليل الإرشادي والدليل الإرشادي الخاص بالفواتير الضريبية). في مثل هذه الحالات، يكون الأصيل مسؤولًا عن صحة المعلومات في الفاتورة الضريبية وكذلك الإقرار بضريبة المخرجات عن التوريد.

12. المادة 53 (3)، اللائحة التنفيذية

يتلقى العميل النهائي التوريد مباشرة من الأصيل، وبالتالي يصبح مؤهلًا للمطالبة بالخصم شريطة أن يكون قد تكبد الضريبة كجزء من نشاطه الاقتصادي في سياق القيام بتوريدات خاضعة للضريبة. (الرجاء مراجعة القسم 10 من هذا الدليل الإرشادي لمزيد من المعلومات بشأن خصم ضريبة المدخلات).

ويجوز للوكيل تنفيذ بعض المهام لتسهيل عملية البيع، مثل تسليم السلع أو رفع الفواتير أو تحصيل الدفعات، شريطة أن يتصرف الوكيل بإسم الأصيل (وأن يتم الإفصاح عن الوكالة إلى الأطراف الثالثة). وعليه، فإن إتمام هذه المهام من قبل الوكيل لا يؤثر على المعاملة الضريبية المطبقة.

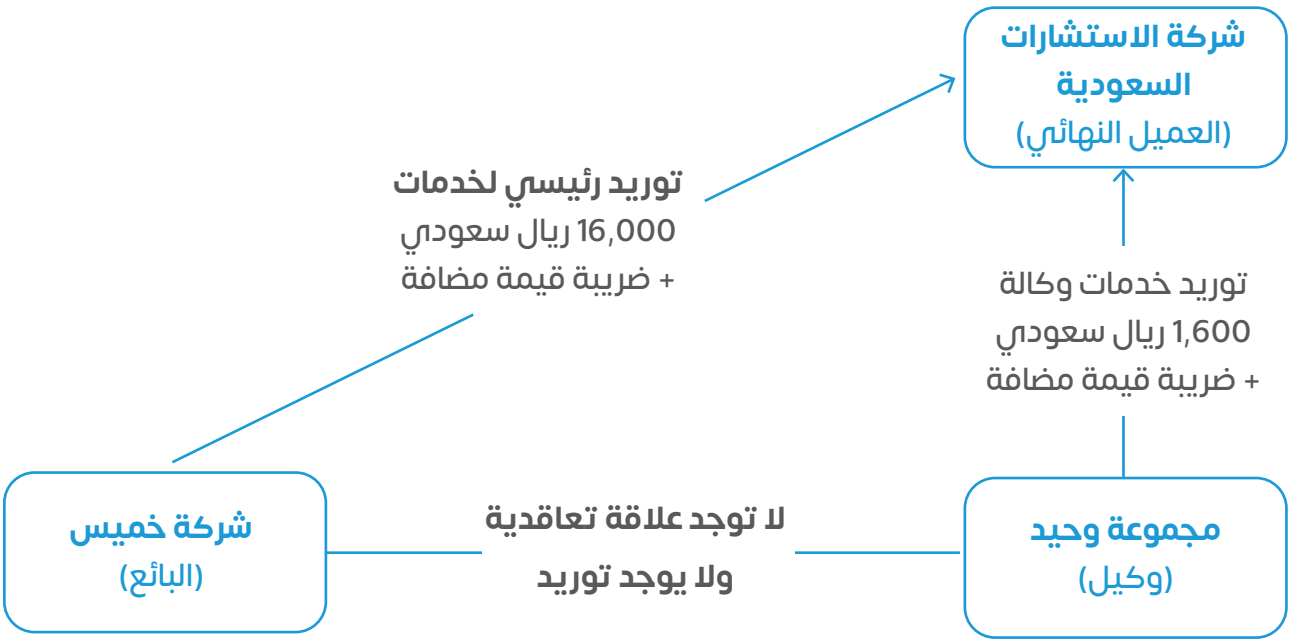
5.2 . توريد خدمات الوكالة من الوكيل إلى الأصيل

قد يوافق الوكيل على التصرف بإسم (ونيابة عن) إما البائع، أو العميل النهائي.
ويتلقى الوكيل عمولة أو أجرا آخر نظير قيامه بهذه الخدمات. ويعتبر ذلك بمثابة توريد لخدمات منفصل عن التوريد الرئيسي الذي يقوم بترتيبه نيابة عن الأصيل. بالنسبة لهذا التوريد، يتصرف الوكيل كمورد، والأصيل كعميل.

مثال (4):

تسعى شركة استشارات في المملكة إلى تعيين خبير متخصص في التمويل الإسلامي لإكمال مشروع لها. وطلبت الشركة من مجموعة وحيد، وهي وكالة متخصصة، إيجاد شركة محلية مناسبة لذلك. أوصت مجموعة وحيد بشركة خميس لتنفيذ العمل وقدمت شركة خميس عرض الأسعار نظير خدماتها بمبلغ 16,000 ريال سعودي (مضافًا إليه ضريبة القيمة المضافة بقيمة 2400 ريال سعودي). فرضت مجموعة وحيد عمولة بنسبة 10% نظير التوصية.

تقوم شركة خميس (مقدم الخدمة في هذه الحالة) بالتوقيع على العقد مباشرة مع شركة الاستشارات السعودية (العميل النهائي)، التي تقدم إليها التوريد الرئيسي للخدمات مباشرة. وتقوم مجموعة وحيد بفرض مبلغ 1,600 ريال سعودي (بالاضافة إلى 240 ريال سعودي ضريبة القيمة المضافة) كعمولة خاصة بها، بشكل منفصل عن توريد الخدمات الاستشارية الرئيسية.



في بعض الحالات، قد يكون من الممكن أن يوافق الوكيل على التصرف نيابة عن الطرفين وتحميلهما مقابل الخدمات المقدمة. وعندها، سيقوم الوكيل بعمل توريدين منفصلين للخدمات.

في جميع الحالات، يخضع توريد خدمات الوكالة المقدمة إلى أصيل مقيم في المملكة إلى ضريبة القيمة المضافة بالنسبة الأساسية 15% بغض النظر عما إذا كان التوريد الرئيسي للسلع والخدمات يخضع لضريبة القيمة المضافة أم لا. وستتم مناقشة رسوم الوكالة فيما يتعلق بالخدمات المالية المعفاة والنقل الدولي الخاضع لنسبة الصفر في القسم 9 من هذا الدليل الإرشادي.

5.3. العمولة المفروضة على الأصيل غير المقيم

يتعين على الوكيل الذي يتصرف نيابة عن أصيل غير مقيم في أي دولة عضو بتحديد ما إذا كان عمولة خدماته مؤهلة لنسبة الصفر أم لا.

تتيح اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة تطبيق نسبة الصفر على الخدمات المقدمة إلى عميل ليس له مكان إقامة في أي دولة عضو عند استيفاء جميع الشروط الآتية:

أ. إذا كان مكان التوريد للخدمة يقع في أي دولة عضو وفقًا للحالات الخاصة المدرجة في المواد من السابعة عشرة حتى الحادية والعشرين 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، والتي قد تكون مرتبطة بها بشكل مباشر أو غير مباشر.

ب. إذا كان العميل متلقي الخدمات مقيم في أي دولة عضو.

ج. إذا استفاد العميل أو أي شخص مرتبط بالعميل من ذات الخدمات الموردة مباشرة أثناء تواجد أي منهم في دولة عضو، وكان الشخص المرتبط لا يجوز له استرداد ضريبة المدخلات عنها بالكامل.

د. إذا تم تأدية الخدمات بشكل ملموس على سلع ملموسة متواجدة في دولة عضو أثناء عملية التوريد[13].

يعتمد تطبيق الضريبة بنسبة الصفر على الخدمات الفعلية التي يقدمها الوكيل، وفيما يلي أبرز النقاط المتعلقة بخدمات الوكالة:

- إذا قام الوكيل بتحميل الأصيل رسماً نظير التخزين أو المناولة الفعلية للسلع في المملكة، فإن هذا التوريد غير مؤهل لنسبة الصفر حيث ان هذه الخدمات تؤدى بشكلٍ ملموس على سلع ملموسة داخل المملكة أثناء التوريد.

- تُفسر الهيئة عبارة «الانتفاع من الخدمات» لتعني الفائدة المباشرة والرئيسية للخدمات. وبشكل عام، فقد تعود الخدمات المقدمة مباشرة إلى متلق واحد بالمنفعة بشكل عرضي على أطراف ثالثة أخرى. ففي الحالات التي يستفيد فيها الأصيل غير المقيم بشكل مباشر من توريد لخدمات، ويستفيد شخص آخر في المملكة من التوريد بشكل عرضي أو ثانوي، فإن هذه الفائدة الثانوية أو العرضية يجب ألا تؤثر على قدرة المورد على تطبيق نسبة الصفر المنصوص عليها في المادة 33 من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

13. المادة 33، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة

مثال (5):

شركة البتراء هي إحدى الشركات المقيمة في الأردن وتقوم بتقديم خدمات الحوسبة عن بعد للشركات في جميع أنحاء الشرق الأوسط. ليس لدى شركة البتراء أي وجود فعلي في المملكة، ولكن لديها عدد من العملاء الخاضعين للضريبة في المملكة العربية السعودية. تقوم شركة البتراء بإشراك وكيل دفع إلكتروني في السعودية لإنشاء بوابة تسمح بتحصيل المستحقات من عملاء البتراء وتحويلها بالدولار الأمريكي إلى حساب البتراء المصرفي في الأردن. ولا يكون على وكيل الدفع الإلكتروني أي التزامات تجاه عملاء البتراء.

في هذه الحالة، يقوم وكيل الدفع الإلكتروني بتقديم خدمة تتلقى بموجبها شركة البتراء الفائدة الرئيسية في الأردن. لا توجد علاقة ما بين وكيل الدفع الالكتروني والعملاء، ولكن يتلقى ويستفيد عملاء البتراء في المملكة من تلك الخدمة بشكل عرضي، وبالتالي يجب على وكيل الدفع الإلكتروني تطبيق الضريبة بنسبة الصفر على خدماته.

6. المعاملة الضريبية المطبقة في حال تصرف الوكيل باسمه

6.1 . متى يتصرف الوكيل باسمه؟

يتصرف الوكيل باسمه في الحالات التي لا يتم فيها الإفصاح عن علاقة الوكالة إلى الطرف الثالث حيث يعتقد الطرف الثالث أنه يتعامل مع الوكيل كأصيل يتصرف باسمه الخاص.

مثال (6):

تقوم شركة سعودية مختصة في تصنيع أجهزة كمبيوتر معينة للسوق المحلية في جدة باعتماد موزع لها. يحدد عقد التوزيع مع الشركة المصنعة سعر بيع ثابت، ويتطلب من الموزع تحويل جميع عوائد البيع إلى الشركة المصنعة (مع خصم العمولة وقيمتها 5%). ويترتب على ذلك قيام الموزع بالبيع لحساب الأصيل المستتر، بينما لا تكون الأطراف الثلاثة على دراية بذلك. لأغراض ضريبة القيمة المضافة، يتم التعامل مع الموزع على أنه يتصرف باسمه فيما يتعلق بالبيع إلى أطراف ثالثة.

مثال(7):

لدى مجموعة النوف، وهي أحد موزعي السيارات في المملكة، مخزون فائض من مركبات الطرق خلال عام 2020م. وافقت شركة يسار للتأجير، وهي تاجر تجزئة لتأجير السيارات، على عرض المخزون الفائض للتأجير للعموم مقابل عمولة 10% من إجمالي إيرادات الإيجار المحققة. تحتفظ مجموعة النوف بملكية المركبات كما أنها تُعامل على أنها أصيل مستتر، بينما تتصرف شركة يسار بإسمها الخاص فيما يتعلق بالإيجارات.

6.2. معاملة الوكيل بصفة الأصيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة

يتضمن نظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة قاعدة خاصة تتعلق بتطبيق ضريبة القيمة المضافة على الوكيل الذي يتصرف بإسمه:

«في حال قيام الخاضع للضريبة- بإسمه الخاص - بتوريد أو تلقي سلع أو خدمات نيابة عن شخص آخر، فإنه يعامل- لأغراض تطبيق النظام واللائحة - باعتباره قد قام بتوريد أو تلقي تلك السلع أو الخدمات لنفسه».[14]

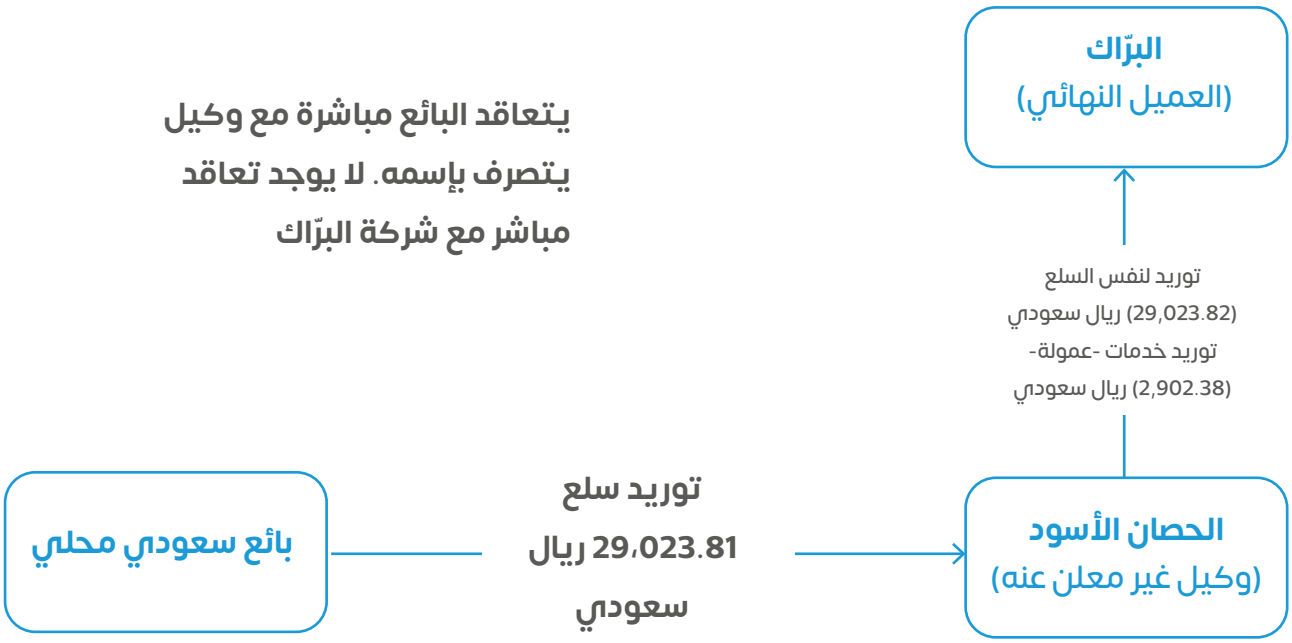
ويعني ذلك أنه إذا كان الوكيل يتصرف بإسمه الخاص، فإنه سيُعامل بنفس الطريقة التي يُعامل بها الأصيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة:

- يتلقى الوكيل توريدًا لسلع أو خدمات من البائع (يعتبر الوكيل انه يتصرف كعميل فيما يتعلق بالشراء)؛
- يقوم الوكيل بتوريد لاحق لسلع أو خدمات إلى العميل النهائي (يعتبر الوكيل أنه يتصرف كمورد فيما يتعلق بالبيع اللاحق)

مثال (8):

ترغب شركة البراك في شراء سلع لأعمالها وقامت بتعيين شركة الحصان الأسود، وهي وكيل شراء، للحصول على سلع محددة بجودة عالية وسعر معقول من السوق المحلية. تواصلت شركة الحصان الأسود مع عدد من الموردين بقصد الحصول على عروض أسعار، دون الإفصاح عن أنها تعمل نيابة عن شخص ما. بموجب اتفاقها مع البراك، يجب على شركة الحصان الأسود الحصول على موافقة الأصيل قبل قبول أي عرض من الموردين، وكما يجب عليها نقل السلع إلى مقر شركة البراك. توافق البراك على دفع تكلفة السلع (وهي 29,023.81 ريال سعودي شاملة ضريبة القيمة المضافة) بالإضافة إلى 10% مقابل خدمات الوساطة وخدمات النقل المستحقة لشركة الحصان الأسود. ومع ذلك، أبرمت شركة الحصان الأسود إتفاق شراء مباشر مع المورد.

14. المادة 9، نظام ضريبة القيمة المضافة



في هذه الحالة، يتم التعامل مع شركة الحصان الأسود على أنها متلقي لتوريد السلع من البائع السعودي المحلي، كما أنها تقوم بعد ذلك بتوريد السلع نفسها إلى البراك مقابل السعر الأعلى في المثال = 31,926.18 ريال سعودي. ولا يعتبر أن هناك توريد منفصل للخدمات من شركة الحصان الأسود لشركة البراك.

يجوز لشركة الحصان الأسود خصم ضريبة القيمة المضافة (بمبلغ 3,785.71 ريال سعودي المتضمنة في سعر الشراء للسلع البالغة قيمتها الاجمالية 29,023.81 ريال سعودي) على عملية الشراء ويجب عليه الإقرار عن ضريبة المخرجات فيما يتعلق بالقيمة الإجمالية لعملية البيع (بمبلغ 4,164.285 ريال سعودي المتضمنة في سعر الشراء للسلع البالغة قيمتها الإجمالية 31,926.18 ريال سعودي). تظهر البيانات لشركة الحصان الأسود في الإقرار الضريبي كالتالي:

	مبلغ (ريال سعودي)	مبلغ التعديل (ريال سعودي)	مبلغ ضريبة القيمة المضافة (ريال سعودي)
(1) المبيعات الخاضعة للنسبة الأساسية	27,761.90		4,164.285
(7) المشتريات الخاضعة للنسبة الأساسية	25,238.10		3,785.71
(13) إجمالي ضريبة القيمة المضافة المستحقة عن الفترة الضريبية الحالية			378.57

6.3 . ضريبة القيمة المضافة على التوريدات

في حال كان الوكيل يتصرف بإسمه الخاص، فإنه يجب تطبيق ضريبة القيمة المضافة على كل توريد على حدة بناءً على طبيعة كل توريد.

عادة مايؤدي ذلك إلى تطبيق ضريبة القيمة المضافة بنفس النسبة على كلا التوريدين، ولكن يجب تأكيد ذلك بالنسبة لكل توريد حيث إن الحالة قد تتطلب معاملة مختلفة. على سبيل المثال، إذا اشترى الوكيل سلعًا محلية نيابة عن أصيل غير مقيم وقام بتصديرها إلى مكتب الأصيل خارج دول مجلس التعاون الخليجي، فسيتم التعامل مع الشراء الأول (مع تطبيق الضريبة بنسبة 15%) بشكل منفصل عن التصدير اللاحق (مع تطبيق الضريبة بنسبة 0%).

في الحالات التي يتصرف فيها الوكيل بإسمه الخاص، ليس من المألوف أن يقوم الوكيل بالقيام بتوريد مستقل لخدمات الوكالة. وفي معظم الحالات، يندرج أجر الوكيل ضمن هامش الربح أو فارق السعر بين الشراء والتوريد اللاحق للسلع أو الخدمات. ومع ذلك، فمن الممكن أن يوافق الوكيل والأصيل على تقديم خدمات مميزة (منفصلة عن ومضافة إلى التوريدات الرئيسة للخدمات).

مثال (9):

تقوم شركة اليرموك المحدودة، وهي موزع مستلزمات مكتبية، بالاتفاق مع شركة الكتاب الأبيض، وكيل مبيعات مرخص ومسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة، لترويج منتجاتها وتوزيعها على الشركات في منطقة عسير. وتنص الاتفاقية على أن تقوم شركة الكتاب الأبيض بتوقيع العقود باسمها الخاص، ولكن يجب عليها أن تقوم بتحويل جميع الإيرادات المحققة إلى شركة اليرموك المحدودة، بعد خصم عمولة بنسبة 15%. كما تدفع شركة اليرموك لشركة الكتاب الأبيض رسم شهري ثابت بقيمة 10,000 ريال سعودي مقابل خدماتها (بغض النظر عما إذا حققت مبيعات أم لا). يعتبر الرسم الشهري الثابت نظير تقديم خدمات منفصلة عن التوريد الرئيس للسلع.

7. الوكيل الذي يتصرف كمستورد

7.1 . الالتزام سداد ضريبة القيمة المضافة على الاستيراد

تُطبق هيئة الزكاة والضريبة والجمارك ضريبة القيمة المضافة على أي واردات من السلع التي تدخل إلى المملكة من الخارج[15] كجزء من الإجراءات الرسمية لإصدار البيان الجمركي.

يكون المستورد لأغراض ضريبة القيمة المضافة هو الشخص الملزم بسداد ضريبة القيمة المضافة على استيراد السلع، وهو الشخص المعين أو المعترف به كمستورد وفقًا لنظام (قانون) الجمارك الموحد.[16]

لأغراض الهيئة، فإن الشخص الذي يرغب في إدخال سلع إلى المملكة في سياق ممارسة أعمال تجارية يجب أن يكون مرخصًا للقيام بالاستيراد وسيتم إدراج إسمه في تصريح الاستيراد بصفته المستورد. يمكن تنفيذ الإجراءات المتعلقة بإصدار البيان الجمركي من قبل مالك السلع أو ممثل مخول عنه، أو وسيط جمركي.[17] يقوم الممثل أو الوسيط بتنفيذ هذه الأعمال نيابة عن المستورد ولحسابه - بينما لا يتصرف أي منهما كمستورد.

في المقابل، إذا كان الشخص يتصرف كمستورد حتى إذا كان ذلك بناءً على توجيهات من شخص آخر، فسيبقى هذا الشخص ملتزماً بسداد ضريبة القيمة المضافة عند الاستيراد.

مثال (10):

الأفق للتعليم هي شركة سعودية مرخصة لاستيراد وتوزيع المواد التعليمية في المملكة. طلبت إحدى جامعات المملكة من الأفق الحصول على كتبٍ دراسية من موردين متعددين في أوروبا وتسليمها إلى حرم الجامعة في الرياض. تنص شروط العقد على أن شركة الأفق ستقوم باستيراد المواد وتسليمها (باستخدام مصطلح تجاري «تسليم سلع مدفوعة الرسوم»)، وأن الجامعة ستدفع ثمن الشراء المتفق عليه (100,000 ريال سعودي)، بالإضافة الى عمولة بنسبة 15% من سعر الشراء وأية ضريبة مطبقة.

حيث إن الأفق للتعليم تتصرف بناءً على تعليمات من الجامعة، وتقوم باستيراد الكتب الدراسية على حسابها الخاص بما أنها مرخصة لذلك، فإنه يجب عليها ضمان أن تكون الأفق هي المستورد في البيان الجمركي. عندما تقوم شركة الأفق بتسليم الكتب الدراسية إلى الجامعة، فإن هذا يُعامل على أنه توريد محلي للسلع - بالنسبة للقيمة الإجمالية المقابل (بما في ذلك هامش الربح) بمبلغ 115,000 ريال سعودي. ويجب تطبيق ضريبة القيمة المضافة بقيمة 17,250 ريال سعودي بالإضافة إلى سعر البيع. يحق للأفق خصم ضريبة القيمة المضافة المسددة عند الإستيراد (بما أنه تم توريد لاحق للسلع ضمن إطار توريد خاضع للضريبة).

15. بموجب الأحكام الانتقالية يخضع استيراد السلع من دول مجلس التعاون الخليجي لضريبة القيمة المضافة- راجع المادة 79 (7) - اللائحة التنفيذية. بعد تطبيق نظام الخدمة الإلكترونية، سيتم فرض ضريبة القيمة المضافة على الواردات على السلع التي سيتم استيرادها من خارج إقليم دول مجلس التعاون

16. المادة 42 ، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة

17. المادة 110 ، قانون الجمارك الموحد

7.2 . خصم ضريبة القيمة المضافة على الاستيراد

يجوز فقط للشخص الذي يتصرف كمستورد للسلع إلى المملكة بخصم ضريبة القيمة المضافة على الاستيراد. للتأهل لخصم ضريبة المدخلات، يجب على المستورد استخدام السلع المستوردة لاغراض نشاطه الاقتصادي الذي ينطوي على عمل توريدات خاضعة للضريبة.[18]
وكشرط لخصم ضريبة المدخلات، يجب على الخاضع للضريبة الاحتفاظ بما يلي:

«**المستندات الجمركية التي تثبت أنه مستورد للسلع وفقاً لأحكام نظام (قانون) الجمارك الموحد**».[19]

بينما إذا لم يتصرف الخاضع للضريبة كمستورد، فلن يكون مؤهلًا لخصم ضريبة القيمة المضافة على استيراد السلع. المستورد هو الشخص المؤهل لخصم ضريبة المدخلات المفروضة عند الاستيراد. في بعض الحالات، قد يختلف المستورد وفقاً لسجلات الشخص الذي يملك السلع في وقت الاستيراد (على سبيل المثال عندما يقوم وسيط باستيراد السلع). في جميع الحالات، يكون الشخص المؤهل لخصم/استرداد ضريبة القيمة المضافة هو المستورد في حال تم استخدام السلع المستوردة في سياق أنشطة اقتصادية خاضعة للضريبة.

يجوز للوسيط الجمركي القيام باستيراد لغير الأغراض التجارية وذلك لشخص طبيعي/فرد. في هذه الحالات، يتصرف الوسيط نيابة عن هذا الشخص فيما يتعلق بإدخال السلع إلى المملكة. لا يجوز للوسيط خصم الضريبة على الاستيراد في هذه الحالات.

مثال (11):

يعين شخص ما مقيم في المملكة وسيط جمركي لتنفيذ إجراءات استيراد لسيارة باهظة الثمن، باستخدام ترخيص الوساطة الجمركية. يقوم الوسيط بسداد الضريبة على الاستيراد ويتحملها الشخص المقيم في المملكة كنفقات، بالإضافة إلى رسوم خدمات الوساطة الخاصة به. لا يتم استخدام السيارة المستوردة من قبل الوسيط كجزء من أنشطته الاقتصادية، ولا يقوم الشخص بأي نشاط اقتصادي. وفي هذه الحالة، لن يكون بإمكان الشخص أو الوسيط أن يخصما ضريبة المدخلات.

18. المادتان (1) و(44) - الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة
19. المادة 48 ، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة

مثال (12):

تبيع شركة مقيمة في الولايات المتحدة معدات إلى شركة مقيمة في المملكة وهي شركة مصفاة سعودية، وتقوم شركة المصفاة ببناء مصفاة جديدة في المنطقة الشرقية، وقد اتفقت مع شركة فوكوس للإنشاءات، وهي شركة إنشاء (طرف ثالث) في المملكة، لتركيب المعدات. يتم شحن السلع من الولايات المتحدة إلى المملكة العربية السعودية، وقد تمّ تعيين فوكوس للإنشاءات للتصرف كـ«وكيل استيراد» لإدخال السلع إلى المملكة. بما أن شركة فوكوس للإنشاءات هي المستورد، تكون الشركة ملزمة بسداد ضريبة القيمة المضافة المستحقة على الاستيراد. ورغم أن فوكوس للإنشاءات هي «وكيل استيراد» للمعدات وفقاً للعلاقة التجارية بين الأطراف، إلا أنها تتصرف كمستورد باسمها وعلى حسابها الخاص. لا تمتلك شركة فوكوس للإنشاءات هذه المعدات كما أنها لا تقوم بتوريد لاحق إلى شركة المصفاة، ولا تستخدم تلك السلع كجزء من أنشطتها الاقتصادية. ولذلك، فإن فوكوس للإنشاءات لن تكون قادرة على خصم ضريبة القيمة المضافة المدفوعة على الاستيراد كضريبة مدخلات.

في حال كانت شركة المصفاة هي المستورد لأغراض نشاطها الاقتصادي، فإنه يجوز لها من حيث المبدأ خصم ضريبة القيمة المضافة المسددة على الواردات.

8. تحميل التكاليف من قبل الوكلاء

قد يتفق الوكيل مع الأصيل على استرداد التكاليف المتكبدة عند التصرف نيابة عنه. يعتمد تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الشخص الذي تكبد التكاليف بإسمه.

8.1. النفقات المتكبدة بإسم الأصيل (مصروفات)

في الحالات التي يتفق فيها الوكيل على توريد يتم استلامه من طرف ثالث بإسم الأصيل، فإن هذا التوريد يتمّ مباشرة من الطرف الثالث إلى الأصيل.

عادة ما يقوم الوكيل فعلياً بتسديد المبلغ إلى المورد واسترداد المبلغ المدفوع من الأصيل. في هذه الحالة، لا يُعامل استرداد النفقات من الأصيل على أنه مقابل التوريد المقدم من الوكيل. وغالبًا ما يشار إلى هذه الحالة باسم «مصروفات».

ويستخدم مصطلح «المصروفات» بشكل مختلف للأغراض التجارية عن استخدامها لأغراض الضريبة. وتقبل الهيئة عدم فرض ضريبة القيمة المضافة على «المصروفات» شريطة استيفاء المعايير التالية:

- أن يستلم الأصيل فعلياً السلع أو الخدمات (بشكل مباشر أو من خلال الوكيل)
- أن يكون الأصيل هو الشخص المسؤول عن الدفع
- أن يكون الأصيل على علم ودراية بوجود توريد من مورد طرف ثالث ويفوض (سواءً عمومًا أو بشكل خاص) الوكيل بالدفع نيابة عنه
- أن يطالب الوكيل بالمبلغ المحدد من الأصيل دون هامش الربح
- أن توضح المستندات التجارية أن التكلفة المتكبدة منفصلة إلى التوريدات التي يقوم بها الوكيل إلى الأصيل.

مثال (12):

تقوم شركة تصميم في المملكة بإستكمال تصميم مكتب لأحد عملائها، وهو بنك. وبمجرد اكتمال مرحلة التصميم، يفوض البنك شركة التصميم بدفع رسم قدرها 15,000 ريال سعودي إلى هيئة البلدية للحصول على الشهادة اللازمة لتنفيذ أعمال البناء. يصدر التصريح باسم البنك.

تقوم شركة التصميم بتنفيذ أعمال التصميم على حسابها الخاص بصفتها الأصيل، ولكنها تتصرف كوكيل فيما يتعلق بالحصول على الشهادة من البلدية. إذا طالبت شركة التصميم بمبلغ 15,000 ريال سعودي بشكل منفصل عن رسوم التصميم، فسيكون هذا بمثابة مصروفات ولن تكون خاضعة لضريبة القيمة المضافة.

مع ذلك، إذا فرضت شركة التصميم سعرًا شاملًا للتصميم، بما في ذلك تكاليف الحصول على الشهادة من البلدية، فسيكون ذلك بمثابة توريد واحد للخدمات يخضع لضريبة القيمة المضافة بالكامل.

لا تُعامل المصروفات على أنها توريداً خاضعاً للضريبة من قبل الوكيل، لذلك لا يخضع الوكيل لمتطلبات الفواتير الضريبية المحددة في النظام واللائحة لتلك المصروفات. ومع ذلك، فإن الهيئة توصي بأنه في حال تحميل المصروفات على الأصيل من قبل وكيل خاضع للضريبة، فإنه يتعين على الوكيل إصدار فاتورة ضريبية تثبت بوضوح أن المبلغ يمثل مصروفات (وبالتالي لا يخضع لضريبة القيمة المضافة). في حال لم يتم إصدار مستندات مؤيدة واضحة للمصروفات، قد يعني ذلك أن الوكيل نفسه قام بتوريد خاضع للضريبة فيما يتعلق بالمقابل المستلم.

8.2 . النفقات المتكبدة بإسم الوكيل (تعويضات)

إذا تكبد الوكيل نفقات بإسمه الخاص ومن ثم قام بمطالبة الأصيل بهذه النفقات، فإن هذا يعتبر بمثابة مقابل لتوريد قام به الوكيل لصالح الأصيل. ولتمييزها عن «المصروفات»، غالباً ما يشار إلى التكاليف المحملة على هذا النحو بأنها «تعويضات» .

ومع ذلك، ستعتمد المعاملة الضريبية على ما اذا كان الوكيل يتصرف بإسم الأصيل أو بإسمه الخاص، وليس على طبيعة التكاليف نفسها.

في حال التعويضات، يمكن تطبيق ضريبة القيمة المضافة عليها باعتبارها توريدًا لاحق لنفس السلع أو الخدمات، أو - إن أمكن - كمقابل إضافي لقيام الوكيل بتوريد رئيسي.

تطبق ضريبة القيمة المضافة على التوريد اللاحق للسلع أو الخدمات، في حال تمّ توريدها من الوكيل إلى الأصيل (باستثناء الحالات التي يكون فيها التوريد معفي أو خارج نطاق الضريبة). وعادةً ما يتطابق هذا مع نسبة ضريبة القيمة المضافة المطبقة على الرسوم الأصلية، ولكن قد يختلف هذا استناداً إلى حالة الأطراف.

مثال (13):

تقوم شركة المحركات الذهبية بالاتفاق على تقديم خدمات التصليح والصيانة لأسطول من السيارات التجارية. كان أحد عملائها المتحدة للأغذية، في حاجة إلى تصليح قطعة في سيارته. وجدت المحركات الذهبية هذا الجزء لدى تاجر للقطع المستعملة غير مسجل لدى الهيئة لأغراض ضريبة القيمة المضافة. وقامت بشراء هذا الجزء بإسمها بمبلغ 800 ريال سعودي وطالبت شركة المتحدة للأغذية بتعويضعها عن التكاليف المتكبدة.

بالرغم أن المحركات الذهبية لم تتكبد ضريبة القيمة المضافة على الشراء، إلا أن التوريد اللاحق لهذه السلعة يعتبر توريداً خاضعاً للضريبة تمّ تنفيذه كجزء من نشاطها الاقتصادي. تلتزم المحركات الذهبية بتطبيق ضريبة القيمة المضافة بنسبة 15% على مبلغ التعويضات.
إذا كانت التكلفة التي يتم استردادها تشكل جزءاً من توريد رئيسي أكبر، فسيتم النظر إلى تلك التكلفة كزيادة في السعر للتوريد الرئيسي. لذلك، سيتم تطبيق ضريبة القيمة المضافة بنفس النسبة المطبقة على هذا التوريد.

مثال (14):

تقوم شركة الحليم للاستشارات، وهي شركة استشارات سعودية، بتنفيذ مشروع كبير لأحد الوزارات السعودية. ولإنجاز المشروع، تحتاج إلى استقدام عدد محدد من الخبراء من بلدان أخرى، وبالتالي، توافق الشركة على تعويض موظفيها عن تكاليف السفر الفعلية بالإضافة إلى الرسوم المقررة.
لا يمثل دفع قيمة تذاكر السفر خدمة منفصلة مقدمة إلى الوزارة - بل تشكل جزءً لا يتجزأ من تنفيذ المشروع. بالرغم أن أسعار تذاكر السفر المتكبدة تخضع لضريبة القيمة المضافة بالنسبة الصفرية، الا وأنه يجب تحميل هذه التكاليف كمقابل إضافي لرسوم المشروع (وبالتالي تخضع لضريبة القيمة المضافة بنسبة 15%).

9. حالات خاصة

يتضمن هذه القسم الاعتبارات المتعلقة بالوكالة فيما يخص قطاعات محددة.

9.1 . وكلاء السفر

قد يتصرف وكلاء السفر في السياق التجاري بصفات مختلفة. فعلى سبيل المثال، يمكن لوكيل السفر التصرف:

- كأصيل، فيما يتعلق بشراء حقوق السفر والإقامة والسلع والخدمات ذات الصلة وتوريدها بعد ذلك إلى المسافر، أو
- كوكيل، فيما يتعلق بإبرام عقد قابل للتنفيذ مباشرة بين وكالة السفر أو مورد آخر، وفرض عمولة منفصلة نظير الخدمات المقدمة

يعتمد تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الظروف الخاصة بكل حالة والصفة التي يتصرف بموجبها وكيل السفر. تخضع التوريدات التي يقدمها مورّد النقل، أو وكيل سفر يتصرف بصفته الأصيل، لنقل الركاب الدوليين، لضريبة القيمة المضافة بنسبة الصفر بالمائة.[20]

ويعتبر الرسم المنفصل الذي يتقاضاه وكيل السفر كعمولة للسفر الدولي الخاضع لنسبة الصفر، بمثابة رسم عن خدمة منفصلة عن خدمة النقل المقدمة من قبل مورد النقل. وبالتالي لا تخضع هذه العمولة للضريبة بنسبة الصفر.

9.2 . خدمات النقل البري وتطبيقات النقل الذكية

بإمكان المسافرين الأفراد الراغبين في الحصول على خدمات النقل البري (عن طريق سيارة أجرة أو سيارة مماثلة) بشكل مباشر، أو قد يطلب من شخص آخر ترتيب الرحلة (مثل الشركات المحلية أو تطبيقات النقل الإلكترونية). وتقوم الشركة بعد ذلك بعمل الترتيبات اللازمة لتوفير سائق خاص للقيام بهذه الرحلة.
في حال:

- كان لدى المسافر الطبيعي/الفرد أو الشركة حساب مع شركة تقدم خدمات سيارات الأجرة أو خدمات النقل البري المماثلة (بما في ذلك الشركات التي تقوم بإدارة تطبيقات النقل الإلكترونية)
- كانت طلبات النقل تتم من خلال الشركات
- كانت الشركة تقوم بتحصيل المدفوعات

20. المادة 34 ، اللائحة التنفيذية. يرجى الاطلاع على الدليل الإرشادي الخاص بالنقل لمزيد من التفاصيل

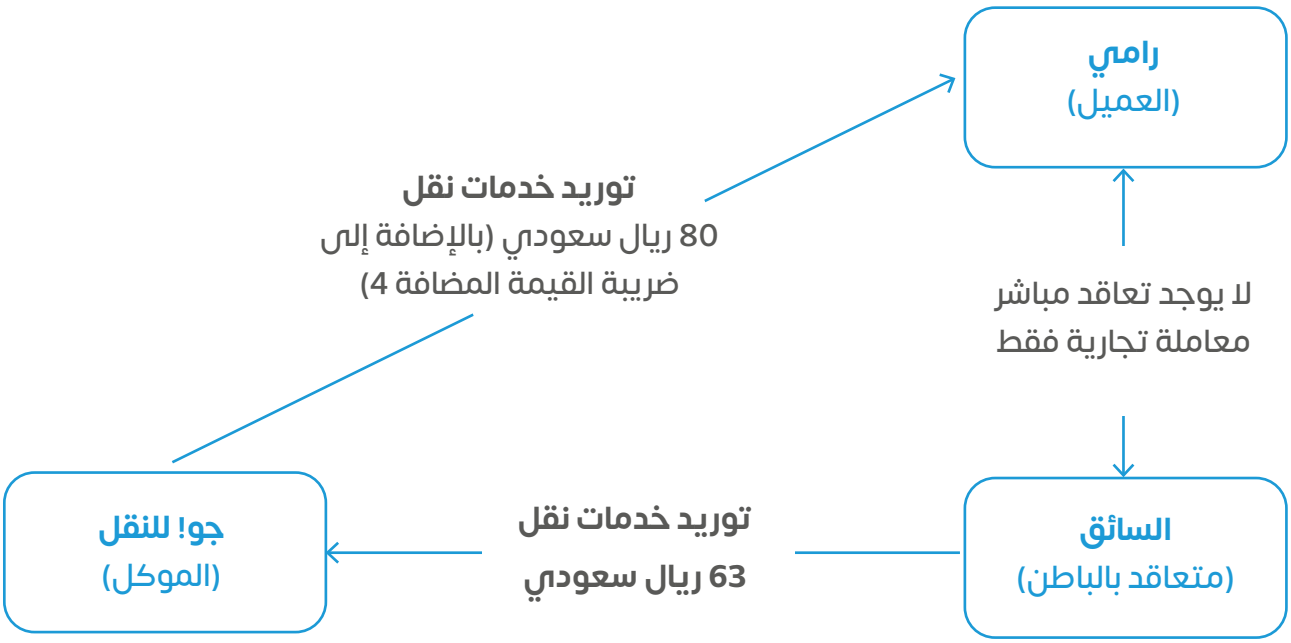
تتصرف الشركات بصفتها أصيل في أداء خدمة النقل. يقوم السائقون الأفراد بتقديم خدماتهم للشركات.

مثال (15):

لدى رامي حساب مع جو! للنقل، شركة مرخص لها بتقديم خدمات النقل في المملكة. في عام 2019 (عندما كانت نسبة الضريبة 5%) أراد رامي التنقل من وسط الرياض إلى مطار الملك خالد الدولي، وكان سعر الرحلة المقدم من جو! هو 84 ريال سعودي (شامل ضريبة القيمة المضافة) من خلال تطبيقها الإلكتروني. سيقوم رامي بدفع هذا المبلغ بمجرد اكتمال الرحلة.

تقوم شركة جو! بتوفير سائق مع سيارة لتأدية خدمة النقل، وتقوم بسداد المقابل المالي عن الخدمة للسائق مع خصم عمولة بنسبة 25% من سعر الرحلة. في هذه الحالة، تستلم شركة جو! طلب النقل وتكون هي الطرف الملزم بتقديم الخدمة للعميل وهي الطرف الذي يتعاقد مع العميل، ومن ثم تقوم بتقديم خدمة النقل من خلال السائقين المستقلين (والذين يعتبروا بأنهم يقوموا بتقديم الخدمة لشركة جو!) - وبالتالي فهي تتصرف كأصيل. ويعمل السائق كمقدم خدمة مستقل، ويقوم بتنفيذ خدمات النقل مقابل رسوم قدرها 63 ريال سعودي (75% من المبلغ المحصل من العميل).

في هذه الحالة، تكون شركة جو! هي الملزمة بتطبيق ضريبة القيمة المضافة بقيمة 4 ريال سعودي على القيمة الإجمالية للتوريد المقدم إلى رامي. إذا كان السائق مسجلًا لضريبة القيمة المضافة، فيجب عليه الإقرار عن ضريبة القيمة المضافة البالغة 3 ريال سعودي كجزء من إجمالي مقابل الرحلة، وإصدار فاتورة ضريبية إلى جو! للنقل.



9.3 . الوسيط المالي

يتصرف الوسطاء الماليون كوكلاء فيما يتعلق بإيصال الأصول بشخص آخر يرغب في الدخول في صفقة مالية معهم. ويتقاضى الوسيط عمولة (أو أي مقابل آخر) مقابل الخدمة. وقد يشمل ذلك أيضًا الخدمات الأخرى ذات الصلة (مثل خدمات إدارة العقود أو إجراء المراجعات النظامية اللازمة).

وتكون الرسوم الصريحة (سواء كانت تحسب على أساس سعر ثابت أو نسبة مئوية من القيمة أو طريقة أخرى) هي في جميع الحالات خاضعة للضريبة، حتى إذا كانت الخدمة أو المنتج المالي الأساسي معفي من ضريبة القيمة المضافة.[21]

مثال (16):

يقوم وسيط الأسهم بتقديم خدمة لمستثمر سعودي لإيجاد محفظة لأوراق مالية محلية مدرجة في سوق الأسهم السعودية لأغراض الاستثمار. ويقوم وسيط الأسهم بالتواصل مع سوق الأسهم وتنفيذ الصفقات بموجب تفويض دائم من المستثمر، ويتقاضى نسبة مئوية من قيمة الصفقات كعمولة.

توريد الأسهم المالية هو توريد لخدمات مالية معفاة من الضريبة. ومع ذلك، فإن خدمات الوسيط المالية ليست توريد لأسهم مالية، ويتم فرضها على أساس رسم صريح. ولهذا السبب، يجب على وسيط الأسهم تطبيق ضريبة القيمة المضافة على العمولة المحملة على المستثمر.

21. المادة 29 (1)، اللائحة التنفيذية

من الممكن لمزود الخدمات المالية الحصول على عمولات على أساس هامش ربح ضمني أو هامش فرق ضمني بين سعري العرض والطلب. في هذه الحالات، يعتبر «الوسيط » بأنه يتداول الأسهم لحسابه الخاص، ويتصرف كأصيل. بالتالي، تُعفى العمولات المحمّلة على هامش ربح ضمني أو فرق ضمني بين سعري العرض والطلب عن خدمات السمسرة أو بموجب عقد مضاربة أو عقد وكالة[22] من ضريبة القيمة المضافة كخدمة مالية مقدمة على حساب المورّد بصفته أصيلًا.

9.4. مشغلو الفنادق

عادة ما يتفق ملاك الفنادق وأماكن الإقامة المشابهة مع شركة تابعة لطرف ثالث لتشغيل منشآتهم. في هذه الحالات، يجب تطبيق المبادئ الأساسية لتحديد الطرف الذي يقوم بالتوريد إلى العميل أو إلى نزيل الفندق لتحديد المعاملة الضريبية المناسبة.

- في حال قام مشغل الفندق بالتصرف نيابة عن الأصيل أو تصرف باسمه الخاص تجاه نزلاء الفندق، فإنه يجب عليه فرض ضريبة القيمة المضافة على توريد أماكن الإقامة، وهذا بصرف النظر عما إذا كان مشغل الفندق يعتبر قيمة التوريد كإيراد له أو يُطلب منه تحويل هذا الإيراد للمالك،
- في حال قام نزيل الفندق بالتعاقد مع مالك الفندق أو أبرم عقداً يظهر فيه اسم مالك الفندق كمورد، فيجب على مالك الفندق فرض ضريبة القيمة المضافة على توريد أماكن الإقامة

إن تطبيق ضريبة القيمة المضافة يعتمد على الوقائع الخاصة بكل حالة. نشير أدناه إلى بعض الوقائع ذات الصلة لتؤخذ بعين الاعتبار:

1. حين يقوم نزيل الفندق بالموافقة والتوقيع على الأحكام والشروط (مثلًا عند تسجيل الدخول)، هل تشير هذه الأحكام والشروط إلى مالك الفندق؟ إن لم يكن هذا هو الحال، فهذا قد يعني أن مشغل الفندق يتصرف كموكل أو بإسمه الخاص.
2. من هو المسؤول عن تأدية الالتزامات التعاقدية تجاه نزيل الفندق، هل هو مالك الفندق أم مشغل الفندق؟ (على سبيل المثال، من هي الجهة التي يجب عليها إيجاد أماكن إقامة بديلة أو سداد التعويض عن الضرر إذا أصبح الفندق محجوزًا بالكامل؟). إذا كان مشغل الفندق هو المسؤول، فهذا يعني أنه يتصرف كأصيل أو بإسمه الخاص.
3. هل يظهر اسم مالك الفندق على الفواتير الصادرة للنزلاء؟ إن لم يكن كذلك، فهذا يعني أن مشغل الفندق يتصرف كأصيل أو بإسمه الخاص.

لذلك، يفضل أن يقوم مشغلي ومالكي الفنادق بتوضيح الإسم الذي يتم من خلاله توريد أماكن الإقامة لنزيل الفندق (من خلال المستندات التعاقدية وغيرها من المستندات الصادرة إلى العميل).

22. المادة 29 (5)، اللائحة التنفيذية

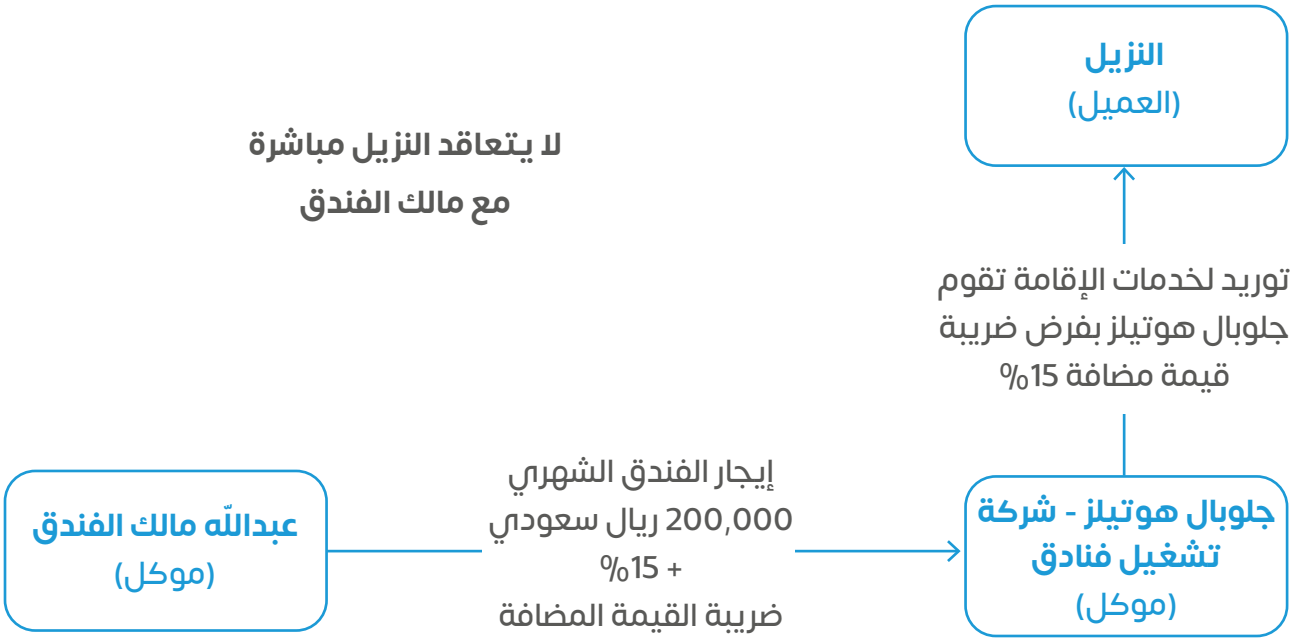
9.4.1 . الوكيل الذي يتصرف كاصيل أو بإسمه الخاص

يعتبر مشغل الفندق بأنه يتصرف كموكل إذا قام بتشغيل الفندق لحسابه الخاص. في هذه الحالة، يجب على مشغل الفندق تقديم إقرار ضريبة القيمة المضافة عن التوريدات التي يقوم بها.

مثال (17):

يملك عبد الله فندقا في الرياض. قام بتأجير الفندق إلى شركة فنادق دولية، جلوبل هوتيلز، مقابل رسم شهري بقيمة 200،000 ريال سعودي بالإضافة إلى ضريبة القيمة المضافة. وحيث أن شركة جلوبل هوتيلز لا تملك مبنى الفندق إلا أنها تقوم بإبرام العقود مع نزلاء الفندق بإسمها ولحسابها الخاص. كما أنها تتكبد مصاريف مباشرة من موردين آخرين.

يجب على شركة جلوبال هوتيلز أن تفرض ضريبة قيمة مضافة على توريد أماكن الإقامة وإيرادات أخرى لنزلاء الفندق.



9.4.2 . مشغل الفندق يتصرف كوكيل لكن بإسمه الخاص

إذا قام مشغل الفندق بالتصرف بناء على تعليمات مالك الفندق ولمنفعته، فهذا يعني أن مشغل الفندق يتصرف نيابة عن المالك.

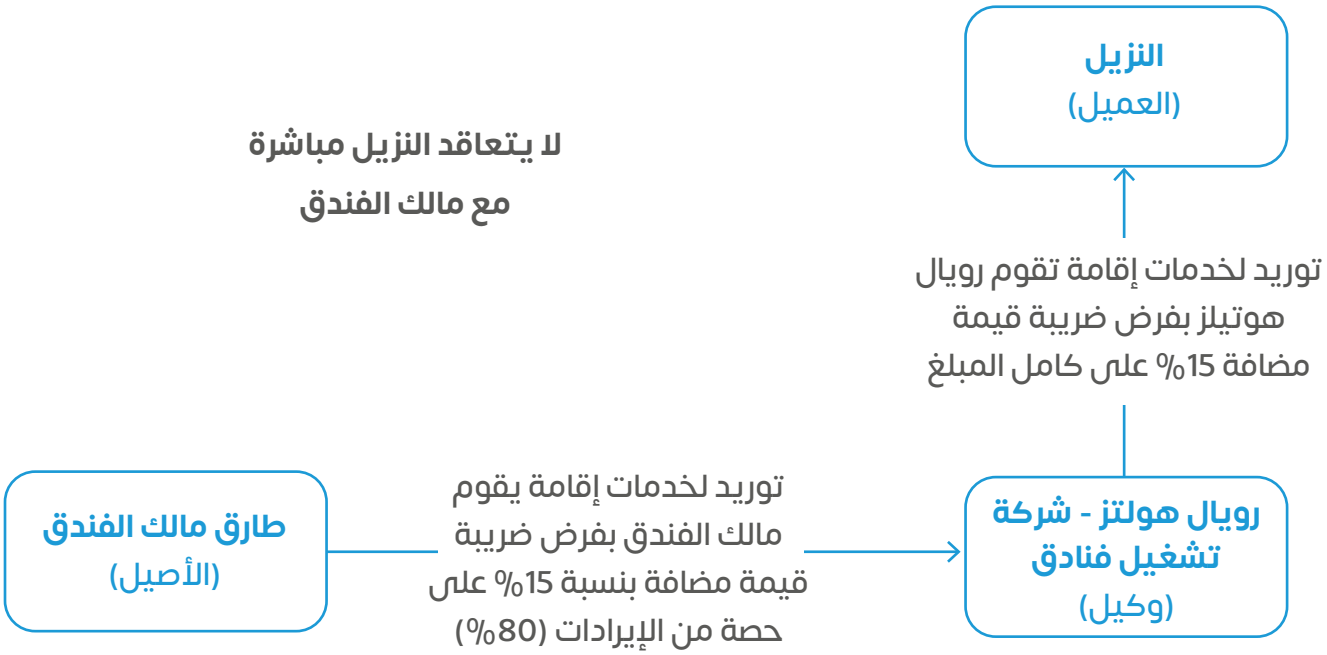
أما في حال قيام مشغل الفندق بالتصرف بإسمه الخاص دون أن يعلم نزيل الفندق بأن المشغل يتصرف نيابة عن الأصيل، فيعامل مشغل الفندق كالمورد الذي يقوم بتوريد أماكن الإقامة وخدمات مشابهة لأغراض ضريبة القيمة المضافة. لذلك، يجب على مشغل الفندق تحصيل ضريبة القيمة المضافة عن هذه التوريدات.

مثال (18):

يملك طارق فندقًا في الرياض. قام بإبرام عقد مع شركة رويال هوتيلز لتقوم هذه الأخيرة بتشغيل الفندق نيابة عنه. يجب على شركة رويال هوتيلز تشغيل الفندق بحسب التعليمات المتفق عليها، كما يجب عليها تزويد 80% من إجمالي الإيرادات إلى طارق على أساس شهري (بعد خصم المصاريف الموافق عليها). لا تقوم شركة رويال هوتيلز بتسجيل إيرادات ونفقات في حسابها الخاص، بخلاف الإيرادات المستحقة بنسبة 20% بموجب العقد مع طارق.

توجد لافتة في مدخل الفندق تشير إلى أن طارق هو مالك الفندق وشركة رويال هوتيلز هي مشغلة الفندق. ومع ذلك، فإن كل العقود مع النزلاء وموردي الطرف الثالث موقعة بإسم رويال هوتيلز علما بأن النزلاء والموردين ليسوا على علم بأن شركة رويال هوتيلز تتصرف نيابة عن طارق.

توضح الرسم البياني أدناه كيفية تسجيل ضريبة القيمة المضافة عن توريدات أماكن الإقامة.

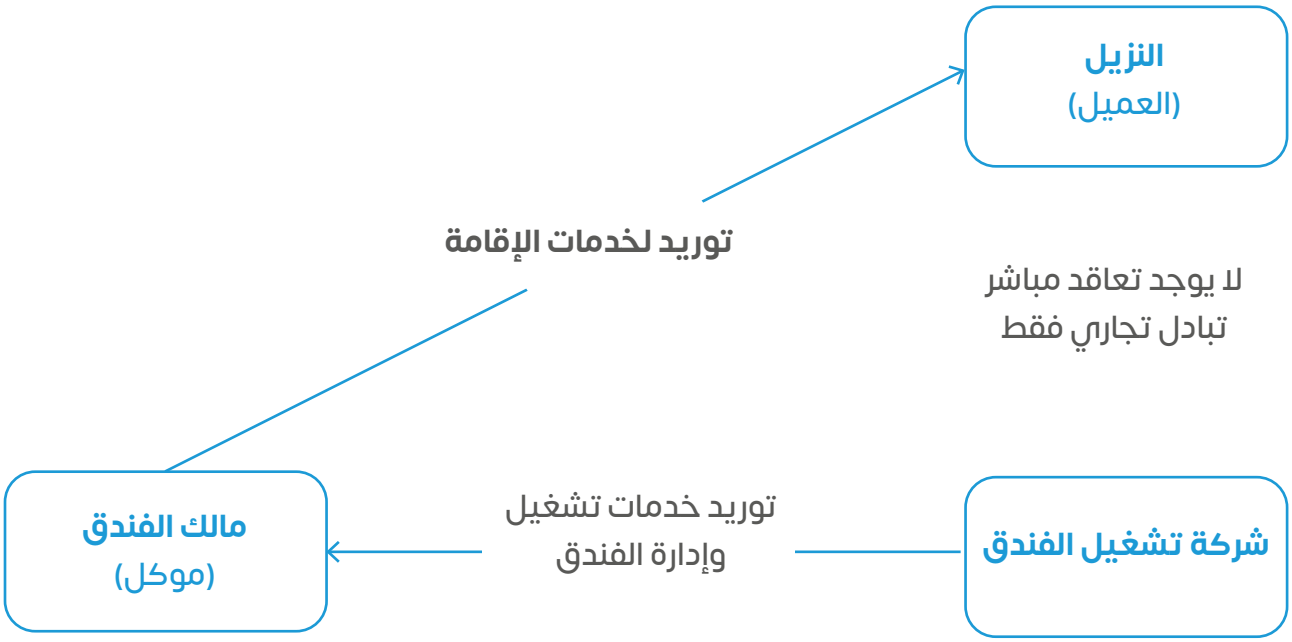


9.4.3 . نزيل الفندق يقوم بإبرام عقد مع مالك الفندق

في الحالات التي يقوم فيها نزيل الفندق بحجز مكان الإقامة حيث يظهر اسم المالك على أنه المورد، أو يوافق على الأحكام والشروط الصادرة باسم مالك الفندق، لن يكون للنزيل عموما أي علاقة تعاقدية منفصلة مع الشركة المشغلة فيما يتعلق بذلك التوريد.

في هذه الحالات، يقوم مالك الفندق بتوريد مكان الإقامة إلى النزيل كموكل، كما أن مشغل الفندق لا يقوم بتوريد مكان الإقامة لأغراض ضريبة القيمة المضافة (إنما يقوم بتوريد خدمات إلى مالك الفندق).

يجب على مالك الفندق إصدار فواتير ضريبية إلى النزلاء بإسمه الخاص والإقرار عن ضريبة القيمة المضافة على التوريدات. تقوم الشركة المشغلة للفندق بالتصرف نيابة عن المورد بناء على تعليمات مالك الفندق فيما يتعلق بتشغيل الفندق، وذلك دون أن تتصرف بإسمها الخاص فيما يتعلق بالقيام بتوريدات خدمات الإقامة للعملاء. وكذلك ستقوم بالإقرار عن ضريبة القيمة المضافة عن التوريدات التي تقوم بها تجاه مالك الفندق.



10. خصم ضريبة المدخلات

10.1. أحكام عامة

يجوز للشخص المسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة خصم ضريبة المدخلات المفروضة على السلع والخدمات التي يقوم بشرائها أو استلامها في سياق ممارسته لنشاطه الاقتصادي. ويجوز خصم ضريبة المدخلات على:

- ضريبة القيمة المضافة المفروضة من قبل مورد مسجل في المملكة
- ضريبة القيمة المضافة المحتسبة ذاتياً من قبل شخص مسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة وفق آلية الاحتساب العكسي
- ضريبة القيمة المضافة عن الواردات المدفوعة إلى الهيئة عند استيراد السلع إلى المملكة

وكقاعدة عامة، لا يجوز خصم ضريبة المدخلات التي تتعلق بالتوريدات المعفاة من ضريبة القيمة المضافة.

بالإضافة إلى ذلك لا يجوز خصم ضريبة المدخلات عن أية نفقات تم تكبدها ولا تتعلق بالنشاط الاقتصادي للشخص الخاضع (ويشمل ذلك بعض أشكال النفقات المقيدة مثل الخدمات الترفيهية والخدمات الثقافية وخدمات الطعام والمركبات المقيدة[23])، أو أي تكاليف أخرى تتعلق بتوريدات معفاة من ضريبة القيمة المضافة. وتكون ضريبة المدخلات بمثابة رصيد دائن يتم إدراجه في إقرار ضريبة القيمة المضافة ويتم خصمه من ضريبة القيمة المضافة المفروضة على التوريدات (ضريبة المخرجات) التي تم إجراؤها خلال تلك الفترة.

يجوز خصم ضريبة المدخلات فقط إذا كان لدى الشخص الخاضع للضريبة فاتورة ضريبية أو مستندات جمركية تثبت قيمة الضريبة المستحقة أو أي مستند بديل يثبت مبلغ ضريبة المدخلات المدفوعة أو مستحقة الدفع بشرط موافقة الهيئة.[24]

23. المادة (50)، اللائحة التنفيذية - قائمة النفقات المقيدة
24. المادة 49 (7)، اللائحة التنفيذية

10.1.1 . ضريبة المدخلات المتكبدة من قبل الوكلاء

يعامل الوكيل الذي يتصرف بإسمه الخاص في تلقي توريدات سلع أو خدمات نيابة عن الأصيل كما لو أنه تلقى تلك التوريدات كعميل.[25] لذلك، يحق للوكيل الذي يتصرف بإسمه خصم ضريبة المدخلات على تلك التوريدات، شريطة احتفاظه بفاتورة ضريبية صادرة بإسمه واستيفاء الشروط الأخرى الخاصة بالخصم.

لا يحق للوكيل الذي يتصرف بإسم الأصيل خصم ضريبة المدخلات على التوريدات التي يتلقاها بإسم الأصيل. وبما يتعلق بالواردات من السلع، لا يتم خصم ضريبة القيمة المضافة المدفوعة للجمارك السعودية إلّا من قبل المستورد، وذلك إذا كانت السلع المستوردة تستخدم من قبل المستورد كجزء من نشاطه الاقتصادي الخاضع للضريبة. الرجاء الاطلاع على البند 7.2 من هذا الدليل لمزيد من التفاصيل.

10.2. الخصم النسبي المتعلق بضريبة المدخلات

لا يجوز خصم ضريبة المدخلات المتعلقة بتوريدات الشخص الخاضع للضريبة المعفاة من ضريبة القيمة المضافة، كالخدمات المالية المعفاة أو التوريدات العقارية. وفي حال كانت توريدات الشخص الخاضع للضريبة تشمل توريدات خاضعة لضريبة القيمة المضافة وأخرى معفاة من ضريبة القيمة المضافة، فإنه يجوز لذلك الشخص أن يخصم ضريبة المدخلات المتعلقة بالجزء الخاضع لضريبة القيمة المضافة، وإذا تكبّد الشخص الخاضع للضريبة نفقات أو تكاليف عامة مقابل القيام بتوريدات خاضعة لضريبة القيمة المضافة وأخرى معفاة من الضريبة، يجب عليه في هذه الحالة تقسيم النفقات والتكاليف بشكل دقيق لتحديد التكاليف المتعلقة بالجزء الخاضع لضريبة القيمة المضافة. ويتم تحديد ضريبة المدخلات وفقًا للأحكام التالية:[26]

ضريبة مدخلات **تتعلق مباشرة** بمعاملات بيع خاضعة لضريبة القيمة المضافة	**الخصم بالكامل**
ضريبة مدخلات **تتعلق مباشرة** بمعاملات بيع معفاة من ضريبة القيمة المضافة	**لا يجوز الخصم بالكامل**
لا يمكن تخصيص النفقات العامة وضريبة المدخلات بشكل مباشر	**الخصم الجزئي استناداً إلى التقسيم**

25. المادة 9، نظام ضريبة القيمة المضافة
26. المادة 51 ، اللائحة التنفيذية

يجب تقسيم النفقات/ التكاليف العامة المدفوعة من قبل شخص خاضع لضريبة القيمة المضافة مقابل القيام بتوريدات خاضعة لضريبة القيمة المضافة وأخرى معفاة لتعكس استخدام تلك التكاليف في **الجزء الخاضع لضريبة القيمة المضافة** من أنشطة الشخص الخاضع للضريبة بشكل صحيح.

ويتم حساب الخصم النسبي عن قيم التوريدات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة التي يتم إجراؤها خلال سنة محددة باستخدام الطريقة الافتراضية التالية:

قيمة التوريدات الخاضعة للضريبة التي يقوم بها الشخص الخاضع للضريبة
خلال السنة الميلادية الماضية

إجمالي قيمة **التوريدات الخاضعة للضريبة** والتوريدات **المعفاة** التي قام
بها الشخص الخاضع للضريبة خلال السنة الميلادية الماضية

لا تشمل الطريقة المذكورة أعلاه توريدات الأصول الرأسمالية التي يقوم بها الشخص الخاضع للضريبة حيث أنه من شأنها الإخلال باستخدام ضريبة المدخلات.

من الممكن أن توافق الهيئة على طرق بديلة لاحتساب الخصم النسبي الافتراضي خلاف قيمة التوريدات في الحالات التي تعكس فيها بشكل أفضل الاستخدام الفعلي لضريبة القيمة المضافة المتكبدة. المزيد من المعلومات حول خصم ضريبة القيمة المضافة والاسترداد الجزئي لضريبة القيمة المضافة ضمن الدليل الإرشادي الخاص بخصم المدخلات.

11 . الالتزامات الضريبية

على كل شخص خاضع للضريبة تقييم التزامه الضريبي والامتثال للشروط والالتزامات المتعلقة بضريبة القيمة المضافة، ويشمل ذلك التسجيل في ضريبة القيمة المضافة عند الاقتضاء واحتساب مبلغ صافي الضريبة مستحقة الدفع بشكل دقيق ودفع الضريبة في موعد استحقاقها وكذلك الاحتفاظ بجميع السجلات اللازمة والتعاون مع موظفي الهيئة عند الطلب.

وإذا لم يكن الشخص متأكدًا من التزاماته فيجب عليه التواصل مع الهيئة من خلال الموقع الإلكتروني zatca.gov.sa أو وسائل التواصل الأخرى، وفيما يلي عرض لأهم الالتزامات الضريبية المنصوص عليها في النظام واللائحة.

11.1. إصدار الفواتير

يجب على المورد إصدار فاتورة ضريبية لكل توريد خاضع لضريبة القيمة المضافة لصالح شخص آخر مسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة أو أي شخص اعتباري، أو إصدار فاتورة ضريبية مبسطة في حال كانت قيمة التوريد تقل عن 1,000 ريال سعودي أو في حال كانت التوريدات لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة في موعد لا يتجاوز خمسة عشر يوماً بعد نهاية الشهر الذي يتم فيه التوريد.

يجب أن تتضمن الفاتورة الضريبية بوضوح بعض البيانات والمعلومات مثل تاريخ الفاتورة ورقم التعريف الضريبي للمورد والمبلغ الخاضع للضريبة ونسبة الضريبة المطبقة ومبلغ ضريبة القيمة المضافة المفروضة.[27] وإذا تم تطبيق نسب مختلفة على التوريدات فيجب تحديد قيمة كل بند على حدة وكذلك ضريبة القيمة المضافة المطبقة على ذلك البند. يجوز إصدار الفاتورة الضريبية في شكل مستند تجاري (مثل إيصال تذكرة) شريطة أن يتضمن هذا المستند جميع متطلبات إصدار الفاتورة الضريبية والفاتورة المبسطة الواردة باللائحة التنفيذية للنظام.[28]

27. لمزيد من التفاصيل، يرجى الاطلاع على الدليل الإرشادي للفواتير الضريبية والمادة 50 ، اللائحة التنفيذية
28. المادة 53 ، اللائحة التنفيذية

11.1.1. الفواتير الصادرة من طرف ثالث

يجوز أن يصدر طرف ثالث الفواتير الضريبية عن التوريدات الخاضعة للضريبة شريطة استيفاء الشروط الآتية:

- أن يتعلق التوريد بتوريد سلع أو خدمات خاضعة للضريبة من قبل مورد خاضع للضريبة إلى العميل. في هذه الحالة يقوم الطرف الثالث بإصدار الفاتورة نيابة عن المورد الخاضع للضريبة.
- أن يتم إدراج تفاصيل المورد، بما في ذلك رقم التعريف الضريبي، في الفاتورة الضريبية، كما يجب توضيح أنه تمّ إصدار الفاتورة الضريبية نيابة عن المورد فيما يتعلق بالتوريد الذي قام به هذا المورد. لا ينبغي على الطرف الثالث إدراج رقم التعريف الضريبي الخاص به أو الإفصاح عن أي من البيانات الخاصة به في الفاتورة الضريبية.
- أن يلتزم المورد الخاضع للضريبة بعدم إصدار فاتورة ضريبية أخرى فيما يتعلق بالتوريد في حال قيام طرف ثالث بإصدار فاتورة ضريبية نيابة عن المورد بشأن التوريد نفسه.
- الحصول على موافقة الهيئة الضريبية المختصة بشرط استيفاء جميع المتطلبات والالتزامات الواردة في الاتفاقية الموحدة والنظام المحلي.[29] بما يتعلق بالتوريدات في المملكة، توافق الهيئة على إصدار الفواتير من طرف ثالث بشرط استيفاء الشروط الخاصة بذلك، إلا إذا رفضت الهيئة الطلب المقدم من المورد والطرف الثالث.
- أن يكون المورد مسؤولاً عن دقة المعلومات الظاهرة في الفاتورة الضريبية والإقرار عن ضريبة المخرجات المتعلقة بالتوريد[30].
- أن يلتزم كل من المورد والطرف الثالث (إذا كان مسجلاً لغايات ضريبة القيمة المضافة) بتبليغ وإشعار الهيئة عن اتفاقهم المسبق من خلال الإجراءات المحددة من قبل الهيئة مع مراعاة أية شروط أخرى قد تحددها الهيئة لاحقاً. في حال رفض الهيئة لهذا الإشعار فلن يكون بإمكان الطرف الثالث إصدار الفاتورة الضريبية نيابة عن المورد

يمكنكم الاطلاع على مزيد من التفاصيل حول متطلبات الفواتير الضريبية من خلال الدليل الإرشادي الخاص بالفواتير الضريبية وحفظ السجلات.

29. المادة 58 (2)، الاتفاقية الموحدة
30. المادة 53 (3)، اللائحة التنفيذية

11.2. تقديم إقرارات ضريبة القيمة المضافة

يتعين على كل شخص مسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة، أو الشخص المفوض بالتصرف نيابة عنه، تقديم إقرار ضريبة القيمة المضافة إلى الهيئة لكل فترة ضريبية شهرية أو ربع سنوية (كما يلزم الحال). ويعتبر الإقرار الضريبي بمثابة تقييم ذاتي من الشخص الخاضع للضريبة عن الضريبة المستحقة عن تلك الفترة.

وتعد الفترات الضريبية الشهرية إلزامية بالنسبة للأشخاص الخاضعين لضريبة القيمة المضافة التي تتجاوز إيراداتهم السنوية مبلغ 40 مليون ريال سعودي، بينما تكون الفترة الضريبية الاعتيادية لباقي الأشخاص الخاضعين لضريبة القيمة المضافة هي ثلاثة أشهر.

يجب تعبئة إقرار ضريبة القيمة المضافة ودفع صافي ضريبة القيمة المضافة المستحقة في موعد أقصاه اليوم الأخير من الشهر الذي يلي انتهاء الفترة الضريبية التي يتعلق بها إقرار ضريبة القيمة المضافة.

إذا نشأ عن الإقرار الضريبي استحقاق ضريبة واجبة الرّد إلى الشخص الخاضع للضريبة أو إذا كان لدى الشخص الخاضع للضريبة رصيد دائن لأي سببٍ كان، فيجوز للشخص الخاضع للضريبة المطالبة باسترداد هذا المبلغ بعد تقديم الإقرار الضريبي أو في أي وقت لاحق خلال الخمس سنوات التالية من خلال تقديم طلب استرداد إلى الهيئة. وستقوم الهيئة بمراجعة تلك الطلبات وسداد المبلغ المستحق عن طلبات الاسترداد المقبولة مباشرة للشخص الخاضع للضريبة.[31]

11.3. حفظ السجلات

يجب على جميع الأشخاص الخاضعين لضريبة القيمة المضافة الاحتفاظ بسجلات ضريبية مناسبة تتعلق باحتساب ضريبة القيمة المضافة وذلك لأغراض التدقيق. ويشمل ذلك أي مستندات مستخدمة لتحديد ضريبة القيمة المضافة المستحقة عن كل معاملة وفي إقرار ضريبة القيمة المضافة. ويشمل ذلك بوجه عام ما يلي:

- الفواتير الضريبية الصادرة والمستلمة
- الدفاتر والمستندات المحاسبية
- العقود أو الاتفاقيات المتعلقة بمعاملات البيع والشراء الكبيرة
- الكشوف البنكية والسجلات المالية الأخرى
- مستندات الاستيراد والتصدير والشحن
- المستندات الأخرى المتعلقة باحتساب ضريبة القيمة المضافة

31. المادة 69 ، اللائحة التنفيذية

ويمكن الاحتفاظ بالسجلات في صورة ورقية أو إلكترونيًا، بشرط استيفاء الشروط المحددة في اللائحة التنفيذية للنظام. ويجب أن تكون هذه السجلات متاحة للهيئة عند الطلب. ويجب الاحتفاظ بجميع السجلات على الأقل لفترة الحفظ الأساسية وهي 6 سنوات، ويمتد الحد الأدنى لفترة الحفظ لتصبح 11 عاماً فيما يخص الفواتير والسجلات المتعلقة بالأصول الرأسمالية المنقولة و 15 عاماً فيما يخص الفواتير والسجلات المتعلقة بالأصول الرأسمالية غير المنقولة.[32]

يمكن للشخص الخاضع للضريبة تعيين وكيل أو طرف ثالث للقيام بحفظ سجلاته والالتزام بالمتطلبات الخاصة بذلك. في جميع الحالات، تبقى مسؤولية الالتزام بحفظ السجلات على الشخص الخاضع للضريبة.[33]

11.4. شهادة التسجيل في نظام ضريبة القيمة المضافة

يجب على الشخص المقيم الخاضع للضريبة والمسجل لدى الهيئة في نظام ضريبة القيمة المضافة وضع شهادة التسجيل الضريبية الخاصة بتسجيله في نظام ضريبة القيمة المضافة في مقر عمله الرئيسي وجميع فروعه ومتاجره الإلكترونية حيث تكون ظاهرة للعامة.

في حال مخالفة ذلك، سيتعرض المخالف للعقوبات المنصوص عليها في النظام.

11.5. تصحيح الأخطاء السابقة

إذا تبين للشخص الخاضع للضريبة وجود خطأ أو عدم صحة المبلغ المدرج في إقراره الضريبي المقدم، أو تخلفه عن الامتثال لأي التزام ضريبي، فيجب تبليغ الهيئة وتصحيح الخطأ من خلال تعديل الإقرار الضريبي. وفي حال كان الخطأ من الأخطاء التي ينتج عنها فرق ضريبي يزيد صافي قيمته على 15000 ريال سعودي، فيجب على الشخص الخاضع للضريبة تبليغ الهيئة خلال 20 يومًا من إدراكه لهذا الخطأ أو القيمة غير الصحيحة وتعديل الإقرار السابق. أما بالنسبة للأخطاء الصغيرة التي ينتج عنها فرق ضريبي أقل من 15000 ريال سعودي فإنه يمكن تصحيح الخطأ من خلال تعديل صافي الضريبة في الإقرار الضريبي التالي.[34]

ولمزيد من المعلومات حول تصحيح الأخطاء يمكنك الاطلاع على الموقع الإلكتروني zatca.gov.sa.

32. المادة 66 والمادة 52 ، اللائحة التنفيذية
33. المادة 66 (4)، اللائحة التنفيذية
34. المادة 63 ، اللائحة التنفيذية

12. الغرامات

يجوز للهيئة فرض الغرامات أو العقوبات على المكلّفين فيما يتعلق بمخالفة أحكام وشروط ضريبة القيمة المضافة المنصوص عليها في نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية.

المخالفات غير الميدانية

وصف المخالفة	الغرامة المرتبطة
تقديم مستندات غير صحيحة بقصد التهرّب من سداد الضريبة المستحقة أو سداد قيمة أقلّ من قيمة الضريبة المستحقة.	• لا تقل عن مبلغ الضريبة المستحق. • ولا تزيد على ثلاثة أضعاف قيمة السلع أو الخدمات.
نقل السلع من أو إلى المملكة دون سداد الضريبة المستحقة.	• لا تقل عن مبلغ الضريبة المستحق. • ولا تزيد على ثلاثة أضعاف قيمة السلع أو الخدمات.
عدم التسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة خلال الفترة المحددة للتسجيل.	(10,000) ريال سعودي.
تقديم إقرار ضريبي خاطئ، أو تعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو تقديم أي مستند إلى الهيئة يخصّ الضريبة المستحقّة عليه ونتج عن ذلك خطأ في حساب مبلغ الضريبة بأقلّ من المستحق.	(25%) من قيمة الفرق بين الضريبة المحسوبة والمستحقة، وللهيئة زيادة نسبة الغرامة بما لا يتجاوز (50%) أو خفضها حتى نسبة (0%).
عدم تقديم الإقرار الضريبي في الوقت المحدد.	(5-25 %) من الضريبة التي كان يتعيّن تقديم الإقرار عنها.
عدم سداد ضريبة القيمة المضافة في الوقت المحدد.	(5%) من الضريبة المستحقة عن كلّ شهر أو جزء منه .
تحصيل ضريبة القيمة المضافة دون التسجيل لأغراض الضريبة.	غرامة تصل إلى (100,000) ريال سعودي.

في الحالات الواردة أعلاه، إذا تكررت المخالفة خلال ثلاث سنوات من تاريخ إصدار القرار النهائي بشأن الغرامة، يجوز للهيئة مضاعفة الغرامة في حال تكرار المخالفة.

تحدد الهيئة مستوى الغرامة أو العقوبة التي تفرضها على الشخص الخاضع للضريبة مع الأخذ في الحسبان سلوك الشخص الخاضع للضريبة وسجل امتثاله لضريبة القيمة المضافة -بما في ذلك وفاء الشخص الخاضع للضريبة بشروط تبليغ الهيئة عن أي أخطاء والتعاون مع الهيئة من أجل تصحيح الأخطاء.

ويتم حساب الغرامة المرتبطة بمخالفة «تقديم إقرار ضريبي خاطئ، أو تعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو تقديم أي مستند إلى الهيئة تخصّ الضريبة المستحقّة عليه ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة بأقلّ من المستحق» كما هو موضح بالجدول أعلاه حسب الضوابط التالية:

أولًا: زيادة الغرامة

للهيئة زيادة نسبة الغرامة المرتبطة بمخالفة «تقديم إقرار ضريبي خاطئ، أو تعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو تقديم أي مستند إلى الهيئة يخصّ الضريبة المستحقّة عليه ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة بأقلّ من المستحق» بما لا يتجاوز (50%) من قيمة الفرق بين الضريبة المحسوبة والمستحقة كحد أقصى، في حال تطابق عامل أو أكثر من العوامل المشددة للغرامة، وذلك على النحو الآتي:

1. يتم زيادة الغرامة بنسبة (10%) في حالة كان الخطأ الوارد في الإقرار مرتبطًا بحالة تهرب ضريبي صادر بشأنها قرار من الهيئة، وفقًا لما حددته المادة التاسعة والثلاثون من نظام ضريبة القيمة المضافة.
2. يتم زيادة الغرامة بنسبة (10%) في حال كان سجل امتثال الخاضع للضريبة ضعيفًا جدًا.
3. يتم زيادة الغرامة بنسبة (5%) في حال كان سجل امتثال الخاضع للضريبة ضعيفًا.
4. يتم زيادة الغرامة بنسبة (5%) في حال كانت نسبة الفرق بين الضريبة المحسوبة والمستحقة -واجبة الدفع أو المستردة- والمتعلقة بمجموع الفترات محل التعديل، تمثل أكثر من (20%) بالنسبة للإقرارات المتعلقة بالفترات الضريبية الشهرية، أو أكثر من (40%) بالنسبة للإقرارات المتعلقة بالفترات الضريبية الربع السنوية.

ثانيًا: خفض الغرامة

للهيئة خفض نسبة الغرامة المرتبطة بمخالفة «تقديم إقرار ضريبي خاطئ، أو تعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو تقديم أي مستند إلى الهيئة يخصّ الضريبة المستحقّة عليه ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة بأقل من المستحق» حتى نسبة (صفر %)، في حال انطباق عامل أو أكثر من العوامل المخففة للغرامة، وذلك على النحو الآتي:

1. تخفض الغرامة بنسبة (5%) في حال كان سجل امتثال الخاضع للضريبة جيد.

2. تخفض الغرامة بنسبة (5%) إذا كانت نسبة الفرق بين الضريبة المحسوبة والمستحقة -واجبة الدفع أو المستردة- والمتعلقة بمجموع الفترات محل التعديل، تمثل أقل من (5%) بالنسبة للإقرارات المتعلقة بالفترات الضريبية الشهرية، أو أقل من (15%) بالنسبة للإقرارات المتعلقة بالفترات الضريبية الربع السنوية.

3. تخفض الغرامة بنسبة (10%) عند سداد الخاضع للضريبة لقيمة الفرق بين الضريبة المحسوبة والمستحقة الذي يكون واجب السداد خلال (30) يومًا من قرار التقييم الصادر عن الهيئة.

4. تخفض الغرامة بنسبة (15%) عند تصنيف الخاضع للضريبة كمنشأة متناهية الصغر، ولأغراض هذه القواعد، تعد المنشأة متناهية الصغر في حال عدم تجاوز قيمة إيراداتها السنوية الخاضعة للضريبة مبلغ ثلاثة ملايين ريال خلال الاثني عشر شهرًا السابقة للفترة الضريبية محل الفحص والتقييم.

5. لا يتم الجمع بين أكثر من عامل فيما يتعلق بالعوامل المخففة للغرامة الواردة أعلاه، باستثناء عوامل سداد الضريبة المستحقة الواردة في هذه الضوابط.

6. استثناء من الأحكام الواردة في هذا البند (ثانيًا) لا يتم خفض نسبة الغرامة إذا كان الخطأ الوارد في الإقرار مرتبطًا بحالة تهرب ضريبي صدر عنه قرار من الهيئة.

ثالثًا: ضوابط تحديد امتثال الخاضع للضريبة

تحدد الهيئة مدى امتثال الخاضع للضريبة، بناء على عدد الأخطاء الواردة في إقراراته الضريبية السابقة فيما يتعلق بتقديم الإقرارات في موعد استحقاق تقديمها أو سداد الضريبة المستحقة في موعد استحقاق سدادها، وذلك على النحو التالي:

1. يعد امتثال الخاضع للضريبة جيدًا، في حال عدم وجود أي مخالفات خلال اثني عشر شهرًا.
2. يعد امتثال الخاضع للضريبة ضعيفًا بالنسبة للخاضع للضريبة الذي يقدم إقراراته بشكل شهري عند ارتكابه أكثر من مخالفتين وحتى ست مخالفات خلال آخر اثني عشر شهرًا، وبالنسبة للخاضع للضريبة الذي يقدم إقراراته بشكل ربع سنوي، عند ارتكابه مخالفة أو اثنتين خلال آخر اثني عشر شهرًا.
3. يعد امتثال الخاضع للضريبة ضعيفًا جدًا بالنسبة للخاضع للضريبة الذي يقدم إقراراته بشكل شهري عند ارتكابه أكثر من ست مخالفات خلال آخر اثني عشر شهرًا، وبالنسبة للخاضع للضريبة الذي يقدم إقراراته بشكل ربع سنوي، عند ارتكابه أكثر من مخالفتين خلال آخر اثني عشر شهرًا.

رابعًا: لا يتم فرض غرامة الخطأ في الإقرار الضريبي في الحالات الآتية:

1. عند تصحيح الخاضع للضريبة الإقرار وفقًا لأحكام المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، على أن يكون ذلك قبل إشعاره بمباشرة إجراءات الفحص والتدقيق من قبل الهيئة.
2. إذا كان الفرق بين الضريبة المحسوبة والمستحقة أقل من خمسة آلاف ريال.

خامسًا:

في حال قيام الخاضع للضريبة بتصحيح الإقرار من خلال نموذج الإفصاح الذاتي بعد إشعاره بمباشرة إجراءات الفحص والتدقيق، بما يتجاوز (50%) من الفروق الضريبية المحسوبة والمستحقة والناتجة عن الفحص والتقييم، يتم تخفيض الغرامة إلى (10%)، وعند سداد الخاضع للضريبة لقيمة الضريبة المستحقة واجبة السداد خلال (30) يومًا من تاريخ الإشعار بالتقييم تخفض الغرامة إلى (صفر%).

المخالفات الميدانية

تبدأ جميع المخالفات الميدانية عند ارتكابها بتنبيه المخالف وتوعيته بشأنها، وإعطائه مهلة زمنية مناسبة من (30) إلى (60) يومًا لمعالجتها ما عدا المخالفة الخاصة بمنع أو إعاقة موظفي الهيئة عن أداء واجباتهم ومهامهم حيث يُمنح المخالف مهلة لا تزيد على عشرة أيام من تاريخ إيقاع آخر عقوبة لتصحيح المخالفة التي سيتم إيقاعها بشكل متتالٍ في حال إعادة تكرار ارتكابها من المخالف.

وللاطلاع على جدول تصنيف المخالفات العامة لضريبة القيمة المضافة والمخالفات والعقوبات المتعلقة تحديدًا بأحكام لائحة الفوترة الإلكترونية، يرجى الاطلاع على الدليل الإرشادي الخاص بتصنيف المخالفات العامة لضريبة القيمة المضافة.

13 . طلب إصدار قرار تفسيري

في حال لم تكن متأكد من كيفية تطبيق الضريبة على نشاط معين أو معاملة معينة تقوم بها أو تنوي القيام بها، بعد مراجعة الأحكام النظامية المعنية والدليل الإرشادي ذو الصلة، يمكنك التقدم بطلب إلى الهيئة للحصول على قرار تفسيري وذلك وفقاً لما جاء في الدليل الإرشادي لطلبات القرارات التفسيرية.

14. الاتصال بنا

للحصول على مزيد من المعلومات بشأن أي معاملة خاضعة لضريبة القيمة المضافة يرجى زيارة الموقع الإلكتروني: zatca.gov.sa أو التواصل معنا على الرقم التالي 19993 .

15. الأسئلة الشائعة

1. هل يمكن للوكيل إصدار فواتير ضريبية نيابة عن الأصيل؟

إذا كان الوكيل يتصرف بإسمه الخاص، فإنه سيعتبر يقوم بتوريدات ويجب عليه إصدار فواتير ضريبية تتضمن اسمه ورقم التعريف الضريبي الخاص به. وفي حال كان الوكيل يتصرف باسم الأصيل، فإن الفاتورة الضريبية الصادرة يجب أن تتضمن اسم الأصيل ورقم التعريف الضريبي الخاص به. يمكن للوكيل إصدار فواتير ضريبية نيابة عن الأصيل بشرط استيفاء متطلبات إصدار الفواتير من قبل طرف ثالث.

2. هل يعتبر الوكيل مسؤولًا عن الالتزامات الضريبية للأصيل؟

إذا كان الوكيل يتصرف باسم الأصيل وضمن الصلاحيات التي يمنحها له هذا الأصيل، فإن المسؤولية الضريبية الناتجة عن النشاط الاقتصادي تقع على الأصيل.

في بعض الحالات، التي تتضمن اشتراك الوكيل في مخالفات الأصيل وفقًا للنظام واللائحة، فإن الوكيل يصبح مسؤولًا بالتضامن عن ضريبة القيمة المضافة والغرامات المستحقة.

3. يقوم «وكيل سياحة» مسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة ببيع تذكرة سفر دولية، يظهر سعرها على نظام السفر بمبلغ 1,100 ريال سعودي. يقوم وكيل السفر ببيع هذه التذكرة للعملاء بمبلغ 1,000 ريال سعودي إضافة إلى 100 ريال سعودي عمولة. هل تخضع هذه العمولة لضريبة القيمة المضافة؟

تعتمد المعاملة الضريبية للتذكرة والعمولة على إذا ما كان وكيل السفر يتصرف بإسمه الخاص أو نيابة عن أصيل وذلك وفقًا للترتيبات التعاقدية الخاصة بالعملية.

في الحالة أعلاه، مع وجود عمولة منفصلة، من الواضح بأن وكيل السفر يتصرف بصفته وكيلًا عن شركة الطيران ويقوم ببيع تذاكر السفر الدولية. وعليه، وبما أن تذكرة السفر الدولية تخضع لضريبة القيمة المضافة بنسبة صفر في المائة، فإن العمولة ستخضع لضريبة القيمة المضافة بنسبة 15%.

4. لدى شركة إدارة عقارات اتفاق مع مالكي عقار تجاري ينص على أنه لشركة الإدارة الصلاحية بتأجير العقار والإشراف عليه وتشغيله وصيانته. تقوم شركة الإدارة بتوقيع عقود الإيجار مع المستأجرين بصفتها المؤجر. كيف يتم تطبيق ضريبة القيمة المضافة في هذه الحالة؟

تتصرف شركة الإدارة بإسمها الخاص ومن خلال ذلك تقوم بتوريد للمستأجرين وتتصرف نيابة عن مالكي العقار. يجب على شركة الإدارة فرض ضريبة قيمة مضافة على التأجير.

5. يقوم تاجر ببيع منتجات مزارع في السوق المحلية، ثم يقوم بتحويل الإيراد إلى المزارع بعد خصم العمولة. هل يلتزم التاجر بإصدار فاتورة ضريبية بإسمه لهذا التوريد؟

إذا كان التاجر يتصرف بإسمه ويقوم ببيع المنتجات في السوق المحلية فإنه يعتبر توريدًا يقوم به التاجر يتوجب على التاجر إصدار فاتورة ضريبية لكامل المبلغ المحصل من العملاء وفرض ضريبة قيمة مضافة على البيع. في الحالة أعلاه، يعتبر المزارع (الطبيعي) بأنه يقوم بتوريد للمنتجات (القيمة الصافية المستلمة من التاجر) يتوجب على المزارع فرض ضريبة قيمة مضافة على تلك التوريدات في حال كان شخصاً خاضعاً للضريبة.



امسح هـذا الكـود للاطّلاع علـى آخر تحديث
لهـذا المستند وكـافة المستندات المنشورة
أو تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني zatca.gov.sa