



الدليل الإرشادي لقطاع العقارات وفق أحكام ضريبة القيمة المضافة



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.



سجل التعديلات

#	رقم الإصدار	تاريخ التعديلاً	القسم / البند	نوع التعديل	وصف التعديل	ملاحظات
1	3	مايو 2026 م	5	تعديل	التحديث بما يتوافق مع اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة التصرفات العقارية الصادرة بقرار مجلس إدارة الهيئة رقم (01-03-25) وتاريخ 1446/09/24 هـ الموافق 2025/03/24 م.	-
2	3	مايو 2026 م	9	تعديل	التحديث بما يتوافق مع تعديلات اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة بموجب قرار مجلس الإدارة بالتميرير رقم (01-06-24) وتاريخ 17 جمادى الأولى 1446 هـ (الموافق 19 نوفمبر 2024 م).	-



الفهرس

05	1. المقدمة
06	2. التعاريف
08	3. نظرة عامة على المعالجة الضريبية
10	4. التسجيل
13	5. التصرف العقاري
15	6. تأجير العقارات
18	7. الخدمات المرتبطة بالعقار
21	8. خصم ضريبة المدخلات
25	9. المطورون العقاريون



1. المقدمة

صدر قرار مجلس الوزراء رقم (570) بتاريخ 22 رمضان 1442هـ الموافق 4 مايو 2021م، القاضي بدمج الهيئة العامة للزكاة والدخل والهيئة العامة للجمارك في كيان واحد تحت مسمى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك؛ حيث تعمل الهيئة على جباية الزكاة وتحصيل الضرائب والرسوم الجمركية، وتحقيق أعلى درجات الالتزام من المكلفين وفقاً لأفضل الممارسات وبكفاءة عالية، وتسعى الهيئة إلى تمكين المملكة من أن تكون مركزاً لوجستياً عالمياً 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.

1.1. التغييرات المتعلقة بتطبيق الضرائب على العقارات

- تم تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة اعتباراً من 1 يناير 2018م وبنسبة أساسية 5% على جميع التوريدات وعمليات الاستيراد، بما في ذلك جميع مبيعات العقارات التي يتم إجراؤها كجزء من ممارسة نشاط اقتصادي. كما تم تطبيق عدد من الاستثناءات المحدودة لضريبة القيمة المضافة كتأجير العقار السكني المعفى من ضريبة القيمة المضافة.
- اعتباراً من 1 يوليو 2020م، تمت زيادة النسبة الأساسية لضريبة القيمة المضافة إلى 15% على التوريدات الخاضعة للضريبة.
- تم تعديل تطبيق الضرائب على مبيعات العقارات والأراضي في المملكة اعتباراً من 4 أكتوبر 2020م بموجب الأمر الملكي رقم (أ/ 84) الصادر في 1 أكتوبر 2020م، حيث أصبح توريد العقارات عن طريق البيع معفياً من ضريبة القيمة المضافة. وبدلاً من ذلك، يخضع التصرف في العقارات لضريبة التصرفات العقارية بنسبة 5% عند التصرف بالعقار، ويتم تحصيل هذه الضريبة من قبل الهيئة بما يتماشى مع نظام ضريبة التصرفات العقارية ولائحته التنفيذية.



1.2. استخدام الدليل الإرشادي

- هذا الدليل موجّه إلى الأعمال والأفراد ضمن القطاع العقاري، بما في ذلك أي أشخاص يقومون بشراء أو بيع أو تأجير عقار سكني أو تجاري أو أي عقار من نوع آخر.
- يقدم هذا الدليل معلومات حول المعاملة الضريبية لهذه الأنشطة، والأحكام الضريبية الانتقالية التي يتم تطبيقها على الحالات التي تحدث خلال وقت تطبيق الإعفاء من ضريبة القيمة المضافة على العقارات. قامت الهيئة بإصدار أدلة إرشادية مفصلة حول تطبيق ضريبة التصرفات العقارية بشكل منفصل. يرجى الاطلاع على الموقع الإلكتروني الخاص بالهيئة ZATCA.GOV.SA للحصول على هذه الأدلة والمواد المرجعية الأخرى.

2. التعاريف

- العقار:** يشير إلى أي أرض أو أبنية. وقد تم تعريفه في اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة على أنه يشمل¹:
- أ. أي مساحة أرض محددة يمكن أن ينشأ عليها حقوق ملكية أو حيازة أو غيرها من الحقوق العينية،
 - ب. أي أبنية أو إنشاءات هندسية أقيمت بصورة دائمة على أرض،
 - ج. أي تركيبات أو معدات تشكل جزءاً ثابتاً أو ألحقت بشكل دائم بمبنى أو هيكل إنشائي أو عمل هندسي.



العقار السكني: يشير إلى العقارات المراد استخدامها كمكان للإقامة²، وقد تم تعريفه لأغراض ضريبة القيمة المضافة بأنه:

«مقر أو مكان إقامة مصمم لأن يشغله البشر بشكل دائم، ويشمل ذلك العقار الثابت غير المنقول المستعمل أو المراد استعماله كمنزل مثل البيوت والشقق والوحدات السكنية، العقارات الأخرى المراد منها أن يكون المسكن الرئيس لشخص بما في ذلك المأوى السكني للطلاب وتلاميذ المدارس». يشمل العقار السكني ما يقع ضمن الحدود الملحقة نظامياً بالمتلكات والعقارات بما في ذلك الحدائق والمواقف الخاصة والمساحات أو أي ملحقات أخرى تعد جزءاً دائماً من العقار.

العقار غير السكني: أي عقار لا يستوفي متطلبات تعريف العقار السكني، ويتضمن على سبيل المثال:

أ. العقارات التجارية

ب. الأراضي الفضاء المطورة أو غير المطورة

ج. أعمال الإنشاءات المكتملة جزئياً

د. الأراضي الزراعية

تعتبر كل من الفنادق أو النزل أو بيوت الضيافة أو الفنادق الصغيرة أو أماكن الإقامة المخدومة أو أي مبنى آخر مصمم لتقديم إقامة مؤقتة للزوار أو المسافرين بأنها عقارات غير سكنية.

التصرف أو بيع العقار: لم يتم تعريف التصرف بالعقار لأغراض ضريبة القيمة المضافة، إلا أنه يتم تطبيق الإعفاء من ضريبة القيمة المضافة على توريد العقار "على سبيل نقل ملكيته أو التصرف به كمالك"³. تم تعريف التصرف العقاري ضمن اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية⁴، إلا أن هذا التعريف قد لا ينطبق بالمثل في جميع الحالات على ضريبة القيمة المضافة.

تأجير العقارات: توريد مساحة معينة من العقار عن طريق منح الحق باستخدام ذلك العقار، على سبيل المثال من خلال التأجير أو الترخيص أو حق الانتفاع، بشرط ألا يؤدي هذا التوريد إلى نقل الملكية إلى المستلم.



3. نظرة عامة على المعالجة الضريبية

3.1. توريد العقار

- يتم القيام بتوريد العقار لأغراض ضريبة القيمة المضافة في الحالات التي يقوم فيها المورد ببيع أو تأجير عقار يقع في المملكة كجزء من ممارسة نشاطه الاقتصادي لقاء مقابل.
- فيما يلي ملخص للمعاملة الضريبية لتوريدات العقارات في المملكة:



عقار تجاري

أماكن ومواقع تجارية (المكاتب والمصانع)
الأرض الفضاء
الأرض الزراعية
أعمال البناء المكتملة جزئياً
الفنادق وأماكن الإقامة للفترات القصيرة



التأجير

ضريبة قيمة مضافة بنسبة 15 %



عقار سكني

مسكنات دائمة



التأجير

معفى من ضريبة القيمة المضافة



البيع

- ضريبة تصرفات عقارية على نقل الملكية
- معفى من ضريبة القيمة المضافة



البيع

- ضريبة تصرفات عقارية على نقل الملكية
- معفى من ضريبة القيمة المضافة

يتضمن كلٌّ من القسمين (5) و(6) من هذا الدليل تفاصيل إضافية حول تطبيق ضريبة القيمة المضافة على اتفاقيات بيع العقارات وتأجيرها.



3.2. التوريدات المرتبطة بالعقار

- تخضع توريدات السلع أو الخدمات المرتبطة بالعقار، التي لا تتضمن توريدًا للعقار، لمعاملة ضريبية مختلفة.
- يُعتبر القيام ببناء أو تصميم أو تعديل أو صيانة أو تشغيل العقارات بمثابة أمثلة على الخدمات المرتبطة بالعقار. وتخضع هذه الخدمات لضريبة القيمة المضافة بنسبة 15 % بشرط أن تكون مرتبطة بعقارات موجودة في المملكة⁵. لا تنطبق ضريبة التصرفات العقارية على الخدمات التي لا تتضمن نقل ملكية العقارات.
- يناقش القسم 7 من هذا الدليل تفاصيل الخدمات المرتبطة بالعقارات.

5. المادة 23 (2)، اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة، والمادة 19 من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.



4. التسجيل

4.1. التسجيل الإلزامي

- يُعتبر التسجيل إلزامياً لجميع الأشخاص الذين تتجاوز إيراداتهم السنوية حدًا معيناً للتسجيل. وبمعنى آخر، إذا كانت قيمة إجمالي التوريدات الخاضعة للضريبة للشخص خلال أي اثني عشر شهرًا تتجاوز مبلغ 375,000 ريال سعودي «حد التسجيل الإلزامي»، فيجب على هذا الشخص التسجيل في ضريبة القيمة المضافة عن معاملات البيع وكذلك أي توريدات خاضعة للضريبة يتم القيام بها⁶.
- لا تشمل إجمالي التوريدات الخاضعة للضريبة ما يلي:
 - أ. أي توريد معفى، بما في ذلك تأجير العقارات السكنية والتصرف بالعقارات بعد تاريخ 4 أكتوبر 2020م، أو
 - ب. أي توريد يتعلق بعقار موجود خارج المملكة.
- ينطبق التسجيل على كل من الأشخاص الاعتباريين أو الطبيعيين الذين يمارسون أي نشاط اقتصادي منتظم. يُفترض أن أي شخص يقوم بتحقيق دخل من إيجار عقار غير سكني بأنه يمارس نشاطًا اقتصاديًا، ويجب عليه التسجيل إذا تم تجاوز حد التسجيل الإلزامي لضريبة القيمة المضافة.
- تختلف قواعد التسجيل الإلزامي بالنسبة للأشخاص غير المقيمين، حيث لا يُلزم غير المقيم بتحصيل ضريبة القيمة المضافة عن التوريدات المقدمة للعملاء المقيمين في السعودية الخاضعين للضريبة (حيث سيقوم هؤلاء العملاء بالاحتساب الذاتي لضريبة القيمة المضافة باستخدام آلية الاحتساب العكسي). ومع ذلك، يجب على غير المقيم التسجيل بمجرد قيامه بأي توريدات يكون مُلزمًا بتحصيل ودفع ضريبة القيمة المضافة عنها، بغض النظر عن القيمة (مثل التوريد لشخص غير مسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة)⁷.



4.2. التسجيل الاختياري

- يمكن لأي شخص مقيم غير مُطالب بالتسجيل إلزامياً، ولكن تجاوزت توريداته الخاضعة للضريبة أو نفقاته الخاضعة للضريبة حد التسجيل الاختياري البالغ 187,500 ريال سعودي خلال اثني عشر شهراً التسجيل اختياريًا في ضريبة القيمة المضافة⁸.
- يعتبر التسجيل الاختياري الخيار الأفضل في حال كانت الشركة ترغب في المطالبة باسترداد ضريبة القيمة المضافة التي دفعتها عن تكاليفها.

مثال (1):

قامت شركة الندى المحدودة بشراء مبنى تجاري في الرياض بهدف تجديده وتأجيره كمساحة مكتبية للشركات الأخرى. خلال عام 2021م، تكبدت شركة الندى تكاليف كبيرة لتجديد المبنى، تتجاوز مليوني ريال سعودي، قبل دخول المستأجرين للعقار عام 2022م وبدأت في القيام بتوريدات خاضعة للضريبة لعقود إيجار المكاتب. يمكن لشركة الندى التسجيل في ضريبة القيمة المضافة خلال عام 2021م على أساس اختياري بالنظر إلى أن نفقاتها السنوية الخاضعة للضريبة تتجاوز 187,500 ريال سعودي.

4.3. إلغاء التسجيل

- يجب على الشخص الخاضع للضريبة التقدم بطلب لإلغاء التسجيل في الحالات التالية⁹:

التوقف عن مزاوله النشاط الاقتصادي	عند التوقف
التوقف عن إجراء توريدات خاضعة للضريبة	إذا لم يقيم الشخص الخاضع للضريبة بإجراء أي توريدات خاضعة للضريبة خلال الاثني عشر شهراً السابقة
إذا كانت قيمة التوريدات الخاضعة للضريبة أقل من حد التسجيل الاختياري	إذا لم تتجاوز قيمة التوريدات أو المصاريف 187,500 ريال سعودي خلال الاثني عشر شهراً الماضية؛ ولم تتجاوز 375,000 ريال سعودي خلال الأربعة وعشرين شهراً الماضية، وكذلك لن تتجاوز مبلغ 187,500 ريال سعودي في الاثني عشر شهراً القادمة.



- يجب على الشخص أن يقوم بتقديم طلب إلغاء التسجيل خلال 30 يومًا من حدوث أي من الحالات المذكورة أعلاه.
- يمكن لأي شخص غير مُطالب بإلغاء التسجيل بموجب أي من الحالات المذكورة أعلاه، ولكن كانت إيراداته السنوية الخاضعة للضريبة لا تتجاوز حد التسجيل الإلزامي البالغ 375,000 ريال سعودي. وكان من غير المتوقع أن تتجاوز توريداته السنوية في المملكة في ذلك الشهر والإحدى عشر شهر اللاحقة حد التسجيل الإلزامي، أن يختار أيضاً القيام بإلغاء تسجيله.
- في جميع الحالات، يتم إلغاء التسجيل في التاريخ الذي تحدده الهيئة بعد موافقتها على إلغاء التسجيل.



5. التصرف العقاري

5.1. ما التصرف العقاري؟

اعتباراً من 4 أكتوبر 2020م، تُعفى التصرفات العقارية من ضريبة القيمة المضافة:

- «يُعفى من الضريبة توريد العقار، سواء كان سكنياً أو تجارياً أو زراعياً أو أرض فضاء مطورة أو غير مطورة، على سبيل نقل ملكيته أو التصرف به كمالك»¹⁰
- ويعرف التصرف العقاري وفقاً لنظام ضريبة التصرفات العقارية بأنه: أي تصرف ناقل لملكية العقار أو ناقل لمنفعته بشكل دائم - بطريق مباشر أو غير مباشر - أو ناقل لمنفعته لمدة تزيد على (50) عاماً.

5.2. تاريخ التوريد

يقع تاريخ توريد العقار لأغراض ضريبة القيمة المضافة بتاريخ وضع العقار في تصرف العميل. عملياً، هذا التاريخ هو الأسبق من:

أ. التاريخ الذي يتم فيه نقل ملكية العقار (يتم تسجيله بتاريخ توثيق نقل الملكية أو تاريخ العقد إذا لم يكن النقل موثقاً)، أو

ب. التاريخ الذي يتم فيه منح العميل حيازة العقار، إذا كان ذلك سابقاً، بموجب عقد ينص على نقل الملكية إلى ذلك العميل¹¹.

مثال (2):

يعقد ممّول اتفاقية لتوريد وحدة سكنية إلى مشتر (فرد) سعودي بموجب عقد إجارة. تم إبرام العقد في يوليو 2021م، مع إمكانية قيام المشتري بشغل الوحدة اعتباراً من 1 أغسطس 2021م. تنتقل ملكية الوحدة في نهاية مدة الإجارة في سنة 2031م. في هذه الحالة، يقوم الممول بتوريد معفى للعقار إلى المشتري لأغراض ضريبة القيمة المضافة في تاريخ الحيازة (1 أغسطس 2021م).

10. المادة 30، اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة (محدثة وفق قرار مجلس إدارة الهيئة (1-5-20))

11. المادة (20) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة



5.3. سيناريوهات انتقالية

- يؤدي سداد وديعة أو إصدار فاتورة إلى تقديم تاريخ استحقاق دفع الضريبة، ولكن ذلك لا يؤثر على تاريخ التوريد.
- تُحدّد المعاملة الضريبية بناءً على تاريخ التوريد

مثال (3):

يقوم مطوّر بإبرام عقد لبيع وحدة سكنية. يدفع المشتري مبلغًا في الحساب في 20 سبتمبر 2020م، شاملًا ضريبة القيمة المضافة بنسبة 15 %. يتم نقل الملكية وحيازتها من قبل العميل في 1 نوفمبر 2020م.

يُعتبر توريد الوحدة معفى من الضريبة، حيث إن تاريخ التوريد هو نوفمبر 2020م. يجب تصحيح ضريبة القيمة المضافة المُحتسبة عن مبلغ الإيداع المسدد بتاريخ 20 سبتمبر 2020م، ووفقًا للشروط التعاقدية، فقد يُطلب ردّها للعميل أو خصمها من المبلغ مستحق الدفع.

مثال (4):

قام مطوّر ببيع مبنى تجاري إلى شركة مقابل إيداع مبلغ بقيمة 230.000 ريال سعودي يتم دفعه في 31 يوليو 2020م، إضافة إلى مبلغ 920.000 ريال سعودي مستحق الدفع في ديسمبر 2020م. تم شغل المبنى في 8 أغسطس 2020م.

يتم احتساب ضريبة قيمة مضافة بنسبة 15 % على كل من مبلغ الإيداع والمقابل المتبقي، وذلك لأن توريد العقار تمّ في 8 أغسطس 2020م. لا يؤثر تاريخ السداد على تطبيق ضريبة القيمة المضافة.

- فيما يتعلق بعقود الإجارة والإيجار المنتهي بالتملك للعقارات التي تم نقل ملكيتها بين 1 يناير 2018م و 3 أكتوبر 2020م، سيكون قد تم احتساب ضريبة القيمة المضافة عنها بالكامل من قبل المورد في تاريخ حيازة المشتري للعقار (بنسبة 5 % أو 15 %).
- لا تتغير المعاملة الضريبية للمبالغ مستحقة الدفع فيما يتعلق بضريبة القيمة المضافة لعقود الإجارة أو عقود الإيجار المنتهي بالتملك فيما يتعلق بالأقساط المحصلة من 4 أكتوبر 2020م وبعد ذلك. وتجدر الإشارة إلى أنّ ضريبة التصرفات العقارية لا تنطبق على عقود الإجارة التي تم إبرامها قبل 4 أكتوبر 2020م.



6. تأجير العقارات

6.1. العقارات السكنية

- يُعفى من ضريبة القيمة المضافة توريد العقار السكني في المملكة على سبيل التأجير، وذلك بشرط:
أ. أن يكون العقار مقر إقامة دائماً مصمماً لأن يشغله البشر، و
ب. أن يكون المراد من العقار استخدامه كمسكن رئيس.
• يُطبق الإعفاء الضريبي على تأجير العقارات السكنية المستخدمة كمسكن للأفراد أو العائلات أو مجموعة من الأشخاص الطبيعيين، ويشمل ذلك البيوت والشقق والوحدات السكنية المستخدمة كـ "مسكن رئيسي".
• وقد يشمل المسكن الرئيس العقارات السكنية الأخرى كمساكن الطلاب وتلاميذ المدارس أو الموظفين، بشرط أن يكون هذا المسكن مستخدماً من قبل الشخص أو الأشخاص كمسكن رئيس يقيم فيه بشكل منتظم أو اعتيادي ويعود إليه بعد فترة الغياب، ولا يُشترط أن يكون المسكن الرئيس هو مكان الإقامة الوحيد لهذا الشخص.

مثل (5):

تقيم أسرة عبد الله في منزل العائلة الرئيس في لبنان، لكن عبد الله يعمل في الخبر، ويستأجر شقة سكنية حيث يقيم فيها من الأحد إلى الخميس من كل أسبوع. يستخدم عبد الله الشقة السكنية بشكل منتظم كمسكن أساسي له الرغم امتلاكه أيضاً لمنزل آخر في لبنان. يعتبر التأجير السكني للشقة معفى من ضريبة القيمة المضافة.

مثل (6):

تمتلك مدرسة آي بي سي وحدات إقامة داخلية في موقعها، حيث يقيم فيها الطلاب خلال الفصل الدراسي مقابل رسوم إضافية. تُعتبر هذه الوحدات بمثابة محل الإقامة الأساسي للتلاميذ خلال الفصل الدراسي، الذي سيعودون إليه بعد كل إجازة مدرسية. يُعتبر توفير الإقامة في الوحدات الداخلية سكناً أساسياً ويعفى إيجار هذه الوحدات (رسوم المدرسة المتعلقة بذلك) من ضريبة القيمة المضافة. ولا يعتبر العقار المستخدم كنزل لقضاء العطلات الموسمية أو كمسكن لأغراض الإقامة القصيرة للعمال بأنه عقار سكني، وتطبق ضريبة القيمة المضافة على عقود إيجار تلك العقارات بنسبتها الأساسية 15 %¹².

12. المادة 30 (3)، اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة - محدثة وفق قرار مجلس إدارة الهيئة (1-5-20)



وفيما يخص الفنادق أو النزل أو منازل الضيافة أو الأوتيلات أو المساكن المزودة بخدمات أو أي مبنى آخر مصمم لتقديم الإقامة المؤقتة للزوار أو المسافرين، فإنها لا تُعدّ عقارات سكنية مؤهلة للإعفاء من ضريبة القيمة المضافة.

مثل (7):

لا تعتبر الإقامة لمدة 4 أشهر من قبل شخص مسافر داخل مبنى يوفر شققاً مزودة بخدمات بأنه توريدٌ لإيجار سكني حيث لا يتم تأجير الشقق المزودة بخدمات كوحدات سكنية، وبالتالي يجب تطبيق ضريبة القيمة المضافة بنسبتها الأساسية على ذلك التوريد. إذ لا ينطبق الإعفاء إلا على المساكن التي يتم استئجارها كوحدات سكنية وتستخدم لأغراض الإقامة المنتظمة.

في عديد من الحالات، يقوم المالك بفرض رسوم إضافية مقابل الخدمات المقدمة والمرتبطة بتأجير العقارات السكنية أو التجارية؛ على سبيل المثال: رسوم الصيانة ورسوم استخدام المرافق ورسوم مواقف السيارات وغير ذلك. وبشكل عام، تعتبر الرسوم المفروضة على الخدمات الإضافية بمثابة توريداً منفصل للخدمات يجب أن يخضع لضريبة القيمة المضافة وفق المعاملة الضريبية العادية المطبقة على مثل هذه التوريدات. كما أن تلك الخدمات لا تقع ضمن نطاق الإعفاء الضريبي بالنسبة للعقارات السكنية حتى إن تم توريدها فيما يتعلق بعقد سكني.

مثل (8):

يقوم المالك بتأجير عديد من الوحدات السكنية لمستأجرين مقابل 5,000 ريال سعودي شهرياً. نظراً لوجود عدد محدود من مواقف السيارات، قام المالك بتقديم عرض للمستأجرين للاختيار بين دفع مبلغ إضافي قدره 300 ريال سعودي شهرياً مقابل استخدام مواقف السيارات أو عدم استخدامه. في هذه الحالة، تعفى قيمة الإيجار من ضريبة القيمة المضافة بينما يخضع رسم استخدام مواقف السيارات لضريبة القيمة المضافة.



6.2. العقارات غير السكنية

يخضع لضريبة القيمة المضافة بنسبة 15 % تأجير أي عقار غير مؤهل كعقار سكني مُعفى من الضريبة. ويشمل ذلك إيجار أو ترخيص أي عقار تجاري أو أي عقار آخر غير مؤهل كعقار سكني، ويشمل على سبيل المثال:

- عقود الإيجار السنوية لمباني المكاتب؛
- إيجار الأراضي الفضاء؛
- الترخيص لاستخدام مصنع أو منشأة صناعية.

6.3. العقارات ذات الاستخدام المختلط

- في الحالات التي يتم فيها إبرام عقد إيجار أو منح ترخيص للعقار ذاته لأغراض سكنية وأخرى غير سكنية مثل المباني التي يشغل الطابق الأرضي منها مستأجرون تجاريون بينما يشغل الأدوار العلوية منها مستأجرون يستخدمونها للأغراض السكنية؛ فمثل هذا التوريد يعتبر توريدًا مختلطًا من عقارات معفاة من الضريبة وأخرى خاضعة للضريبة. وبذلك، يجب احتساب ضريبة القيمة المضافة عن الجزء من التوريدات المتعلق بالاستخدام غير السكني.
- في حال فرض سعر واحد على المبنى ككل، بما في ذلك الأجزاء السكنية وغير السكنية، فإنه يجب على المؤجر تقسيم قيمة التوريد بطريقة تعكس بدقة قيمة الوحدات ذات الصلة. في الأبنية المختلطة (السكنية والتجارية)، يمكن استخدام التقسيم القائم على نسبة مساحة الطابق المقسم بين أجزاء سكنية وأخرى غير سكنية كقاعدة أساسية مع مراعاة التناسب مع القيم السوقية للإيجارات المتعلقة بوحدات المبنى. كما يمكن تقسيم المناطق المشتركة بناءً على الاستخدام المتوقع لتلك المساحات، أو إهمالها إذا كانت تابعة للأجزاء المتبقية من العقار. ويقع على عاتق المورد مسؤولية مراجعة أي تقسيم للتأكد أنه يعكس وبدقة القيم المقابلة للتوريدات الخاضعة للضريبة والتوريدات المعفاة منها التي يتم إجراؤها.

مثال (9):

يمتلك إبراهيم برجًا في الرياض مؤلفًا من 15 طابقًا، حيث تستخدم خمسة طوابق فيه لأغراض الأنشطة التجارية، بينما تستخدم العشرة طوابق المتبقية كوحدات سكنية يتم شغلها بشكل منتظم لأغراض سكنية.



وقام إبراهيم بإيجار البرج إلى شركة لإدارة العقار بعقد سنوي بقيمة 150 مليون ريال سعودي. وتعد إحدى طرق التقسيم هي استخدام التقسيم القائم على مساحة كل طابق، فقد يكون من المتوقع فرض ضريبة القيمة المضافة فقط على الوحدات غير السكنية من العقار التي تبلغ قيمتها 50 مليون ريال سعودي، أي الجزء من التوريد الذي يمثل المساحة التجارية. كما قد يكون استخدام التقسيم بناءً على القيمة (الإيجارية) أكثر موضوعية في حال إمكانية تحديدها.

7. الخدمات المرتبطة بالعقار

7.1. المقاولات والإنشاءات

- لم يُعرّف مصطلح "خدمات المقاولات" لأغراض ضريبة القيمة المضافة، وإنما يمكن وصفه كنشاط اقتصادي موجه نحو إنشاء أو تجديد أو إصلاح أو تمديد المباني وتحسين الأراضي ذات الطبيعة الهندسية وغيرها من الإنشاءات الهندسية الأخرى مثل الطرق والجسور والسدود وما إلى ذلك.
- في قطاع المقاولات، يكون المقاول الرئيس هو المورد الذي يُبرم العقد مع العميل لتسليم المبنى أو الأشغال الهندسية مكتملة ومنجزة، وهو الذي يتولى المسؤولية الكاملة عن أعمال الإنشاءات. ولكن، لا يقوم المقاول الرئيس بتوريد العقار بنفسه. وبالتالي تعتبر خدمات المقاولات توريدات خاضعة للضريبة.
- تخضع جميع خدمات المقاولات والإنشاءات التي يتم تنفيذها في المملكة لضريبة القيمة المضافة بنسبة 15 %، بما في ذلك قيمة جميع الأعمال والمواد التي تمّ تضمينها أو تثبيتها بشكل دائم في موقع البناء أو مشروع الإنشاء، وأي رسوم تتعلق بأي سلع منقولة أخرى قد يقدمها المقاول للعميل.



7.1.1. المقاولون من الباطن

قد يقوم المقاول الرئيس أيضًا بالترتيب لتنفيذ أجزاء من الأعمال، وفي بعض الأحيان لتنفيذ أعمال الإنشاءات الفعلية بالكامل، من قبل مقاول واحد أو أكثر من الباطن. وفي مثل هذه الحالات:

- يقوم المقاولون من الباطن بتوريد خدمات المقاولات إلى المقاول الرئيس، الذي بدوره يتلقى هذه الخدمات بصفته الوكيل الرئيس ثم يقوم بعد ذلك باستخدام هذه الخدمات ضمن إجمالي التوريدات المقدمة للعميل.
- يقوم المقاول الرئيس بتوريد خدمات المقاولات إلى العميل المتعلقة بتشبيد مبنى مكتمل كليًا أو جزئيًا أو المتعلقة بمجموعة من الأعمال الهندسية. يخضع هذا التوريد لضريبة القيمة المضافة بنسبة 15 %.

7.1.2. أعمال المقاولات ذات النطاق الواسع

- كجزء من مشروع المقاولات، قد يقوم المورد أيضًا بتنفيذ أنشطة أوسع تتعلق بالبناء أو الأعمال الهندسية. على سبيل المثال، التصميم والخدمات الهندسية، وشراء وتوريد المواد المستخدمة أثناء عملية التشبيد. في معظم الحالات، يوافق المورد على توفير هذه السلع والخدمات كجزء من ترتيب تعاقد واحد (كثيرًا ما يُستخدم اسم عقد «الأشغال الهندسية والمشتريات والإنشاءات» أو ما يُعرف بـ «EPC» في الممارسة العملية).
- وعادةً ما يُنظر إلى التوريدات التي يتم القيام بها بموجب هذه العقود المشتركة على أنها توريد منفرد لخدمات المقاولات، إلى جانب عناصر أخرى تشكل جزءًا من هذا التوريد المنفرد.



7.2. الخدمات الأخرى المرتبطة بالعقار

- تعتبر خدمات المقاولات مثالاً على الخدمات المرتبطة بالعقار، وهي تلك الخدمات التي تؤثر على مساحة العقار أو ترتبط بمساحة محددة من العقار أو موقع محدد من الممتلكات غير المنقولة. يتضمن الجدول أدناه شركاً لتفسير الهيئة فيما يتعلق بهذه الخدمات.

الخدمات المرتبطة بالعقار هي الخدمات التي:

أ. تُشكّل مساحة محددة من العقار كجزء لا يتجزأ من الخدمة:

على سبيل المثال: تأجير العقار، توفير الإقامة أو تقديم خدمات التخزين داخل منشأة محددة.

ب. تقوم بتغيير أو تعديل العقار قانونياً ونظامياً:

يشمل الخدمات المهنية مثل تلك التي يتم توريدها من قبل الوكلاء العقاريين، المثلّمين، والمعماريين، والمساحين، والمهندسين وغيرهم من المعنيين بأمور أخرى تتعلق بالعقار. ولا يشمل ذلك خدمات الاستشارات العامة التي يقدمها هؤلاء المهنيون التي لا تتعلق بعقار محدد وليست خدمات مرتبطة بالعقار.

ج. تقوم بتغيير مادي للعقار:

تتضمن أي أعمال مادية على العقار، كأعمال تشييد المباني أو العقارات، أو هدمها أو تحويلها أو إعادة بنائها أو تغييرها أو توسيعها أو تصليحها أو صيانتها.

- تخضع الخدمات المرتبطة بالعقارات الواقعة في المملكة دائماً لضريبة القيمة المضافة في المملكة، بغض النظر عن دولة إقامة المورد أو العميل.
- على العكس من ذلك، لا يخضع توريد الخدمات المرتبطة بالعقار والمتعلقة بعقار خارج المملكة لضريبة القيمة المضافة في المملكة.



8. خصم ضريبة المدخلات

8.1. القواعد العامة لخصم الضريبة

- يجوز للشخص الخاضع للضريبة خصم ضريبة المدخلات المفروضة على السلع والخدمات التي يقوم بشرائها أو استيرادها لأغراض ممارسة نشاطه الاقتصادي في سياق قيامه بتوريدات خاضعة للضريبة¹³.
- تكون ضريبة المدخلات بمثابة رصيد دائن يتم إدراجه في إقرار ضريبة القيمة المضافة وخصمه من ضريبة القيمة المضافة المفروضة على التوريدات (ضريبة المخرجات) التي تم إجراؤها خلال تلك الفترة.
- يُعامل خصم ضريبة المدخلات المتعلقة بأنشطة العقارات كما يلي:

وصف ضريبة المدخلات	خصم الضريبة
ضريبة المدخلات المتعلقة مباشرة وبالكامل بمعاملات تأجير تجارية / غير سكنية خاضعة للضريبة	قابلة للخصم بالكامل
ضريبة المدخلات المتعلقة مباشرة وبالكامل بمعاملات تأجير سكنية معفاة من الضريبة	غير قابلة للخصم
ضريبة المدخلات المتعلقة بالكامل بمعاملات تصرف عقاري معفاة من الضريبة من قبل شخص خاضع للضريبة	من حيث المبدأ، هذه الضريبة غير قابلة للخصم، ما لم تنطبق عليها الأحكام الانتقالية الموضحة في البند 8.5 من هذا الدليل. ومع ذلك، إذا تم التصرف بمبنى تجاري كجزء من نشاط آخر خاضع للضريبة، فقد يكون الخصم ممكناً وفق للنفقات العامة. يرجى الاطلاع على البند 8.2
ضريبة المدخلات التي تكبدها مطور عقاري معتمد / مرخص فيما يتعلق بتصرفات معفاة	غير قابلة للخصم، ولكن يمكن استردادها بشكل منفصل. يرجى الاطلاع على البند 9 من هذا الدليل.
ضريبة المدخلات المتعلقة بخدمات مقاولات خاضعة للضريبة أو خدمات أخرى خاضعة للضريبة	قابلة للخصم بالكامل
ضريبة المدخلات على النفقات العامة والعناصر الأخرى التي لا يمكن تخصيصها والمتعلقة بأنشطة خاضعة للضريبة وأخرى معفاة	خصم نسبي وفقاً للتقسيم / الإسناد

13. المادة 49، اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة ب



8.2. الخصم النسبي

- يجب تقسيم النفقات/ التكاليف العامة المتكبدة من قبل الشخص الخاضع للضريبة مقابل القيام بتوريدات خاضعة للضريبة وأخرى معفاة، لتعكس استخدام تلك التكاليف في الجزء الخاضع للضريبة من أنشطة الشخص بشكل أدق.
- يتم القيام باحتساب الجزء الخاضع للضريبة لأنشطة الشخص فقط في حال قيامه بتوريدات خاضعة للضريبة وتوريدات معفاة. لا يلزم إجراء احتساب نسبي للأشخاص الخاضعين للضريبة الذين يحق لهم خصم ضريبة القيمة المضافة بالكامل.
- يتم احتساب طريقة افتراضية محددة للخصم النسبي عن قيم التوريدات التي يتم إجراؤها خلال تلك السنة باستخدام القسمة التالية:

قيمة التوريدات الخاضعة للضريبة التي يقوم بها الخاضع للضريبة خلال السنة التقويمية الماضية

إجمالي قيمة التوريدات الخاضعة للضريبة والتوريدات المعفاة التي قام بها الخاضع للضريبة خلال السنة التقويمية الماضية

- يمكن للشخص الخاضع للضريبة التقدم بطلب لاستخدام طريقة بديلة للخصم النسبي بدلاً من الطريقة الافتراضية، وذلك في الحالات التي تعكس فيها تلك الطريقة البديلة الاستخدام الفعلي للسلع والخدمات الموردة لذلك الشخص الخاضع للضريبة بشكل أفضل. مزيد من المعلومات والتفاصيل حول الطرق البديلة واستخدامها ضمن الدليل الإرشادي الخاص بخصم الضريبة. مع العلم بأنه تم تحديد طريقة بديلة ليتم استخدامها من قبل جميع ممولي العقارات دون الحاجة إلى تقديم طلب بذلك؛ مزيد من التفاصيل ضمن البند 8.4 من هذا الدليل.



8.3. التصرفات العرضية كجزء من نشاط خاضع للضريبة مستمر

- في الحالات التي يتم فيها الحصول على عقار أو مبنى تجاري لاستخدامه في الأنشطة المستمرة الخاضعة للضريبة، ولكن عند نقل ملكية (توريد) العقارات لاحقاً، اعتباراً من 4 أكتوبر 2020، يكون معفى من ضريبة القيمة المضافة.
- حدد التعديل الوارد في المادة 51 من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة بأنه لا ينبغي أن يتأثر خصم ضريبة المدخلات بالتصرفات العقارية المعفاة من الضريبة، شريطة أن يكون هذا التصرف "عارضاً وغير منتظم في السياق الطبيعي لممارسة الشخص لنشاطه الاقتصادي الخاضع للضريبة"¹⁴.
- يتم خصم الضريبة المتعلقة بالتصرفات العرضية وفقاً للخصم النسبي الذي يتم تطبيقه على النفقات العامة. لا تتم إضافة قيمة التصرف العرضي إلى حساب الخصم النسبي.

مثال (10):

يمتلك تاجر مركبات عدداً من الأماكن لعرض السيارات، ويقوم بتطبيق نسبة خصم نسبي تبلغ 90 % خلال عام 2022م، حيث يقوم بإجراء مبيعات خاضعة للضريبة للمركبات والخدمات، إلى جانب توفير تمويل معفى لعدد محدود من عملائه. في 30 يوليو 2022م، قام التاجر بالتصرف بإحدى صالات عرض السيارات.

نظراً لأن هذا التوريد العقاري هو حدث غير منتظم وعرضي للسياق الطبيعي للنشاط الاقتصادي، فإن التوريد المعفى من ضريبة القيمة المضافة لا يتم تضمينه في حساب الخصم النسبي. قد يتم خصم 90 % من ضريبة القيمة المضافة المدفوعة كضريبة مدخلات، بما يتماشى مع الخصم النسبي.

8.4. التمويل العقاري

- يقوم مبدأ تمويل العقارات على توفير التمويل للشركات. يقوم عديد من الممولين بتوفير التمويل العقاري المتوافق مع الشريعة الإسلامية حيث يتم شراء وبيع العقارات كجزء من منتج التمويل المقدم.
- في حين أن هذا جزء منتظم من نشاط الممول، إلا أن الهيئة تُقرّ بأن القيمة المرتفعة لتوريد العقار المعفى من الضريبة من المحتمل أن تؤدي إلى حساب الخصم النسبي الأساسي الذي يعطي انعكاساً غير دقيق لاستخدام النفقات العامة للتوريدات الخاضعة للضريبة والتوريدات المعفاة.



8.5. الأحكام الانتقالية

- كامتياز تتمتع به الفترة الانتقالية، تبقى ضريبة المدخلات التي تم تكبدها وخصمها على شراء العقارات أو إنشائها أو تجديدها أو تغييرها قبل تاريخ الإعفاء (4 أكتوبر 2020م) قابلة للخصم حتى إذا تم التصرف في هذا العقار في النهاية كتوريد معفى.
- لأغراض تطبيق الأحكام الانتقالية الخاصة بالخصم، فإنه يجب اتباع المعايير التالية¹⁵:

المعيار	التعليق
توريدات مستلمة من قبل الشخص الخاضع للضريبة.	لا يمكن تطبيق ذلك من قبل الأشخاص غير المسجلين بتاريخ الإعفاء.
توريدات متعلقة بشراء العقار، أو إنشائه أو تجديده أو تغييره.	لا تنطبق الأحكام الانتقالية على نفقات التسويق أو أي نفقات أخرى تتعلق بالبيع.
توريدات كان يقصد استخدامها لتسهيل التصرف الخاضع للضريبة للعقار (الذي كان سيخضع للضريبة قبل تعديل الأحكام إلى الإعفاء).	لا يعتبر تجديد عقار سكني مخصص للإيجارات المعفاة مؤهلاً لتطبيق عليه الأحكام الانتقالية. يجب القيام بالتقسيم في حال كانت التوريدات تتعلق جزئي بالتصرف وجزئي بعناصر أخرى.
توريدات مستلمة في موعد أقصاه 4 أكتوبر 2020م.	تم إجراء الخدمات في أو قبل تاريخ 4 أكتوبر 2020م. يجب القيام بالتقسيم في حال كانت الخدمات المستمرة تمتد إلى ما بعد 4 أكتوبر 2020م.
تم خصم ضريبة المدخلات بالفعل، أو تضمين الخصم في الإقرار الضريبي المنتهي في ديسمبر 2020م.	الخصم الانتقالي غير متاح بعد تقديم الإقرار الضريبي للفترة الضريبية المنتهية في 31 ديسمبر 2020م.



9. المطورون العقاريون

9.1. المطالبة باسترداد الضريبة

- يجوز للمطور العقاري المؤهل المطالبة باسترداد ضريبة المدخلات المتكبدة والمدفوعة على توريداته المعفاة من الضريبة والخاصة بتوريد العقار¹⁷ على سبيل نقل ملكيته أو التصرف به كمالك¹⁸.

9.2. المطور العقاري المؤهل

- صدر قرار معالي وزير المالية⁽¹⁸⁾ المتضمن تحديد الضوابط والشروط اللازم توفرها في المطور العقاري ليحق له المطالبة باسترداد الضريبة كشخص مؤهل ومنها:
 - أن يتخذ من يمارس نشاط التطوير العقاري أحد الأشكال القانونية المتمثلة في مؤسسة فردية بموجب سجل تجاري، أو أي شكل نظامي بموجب نظام الشركات أو صندوق استثمار عقاري، مؤسسة أو جمعية تعاونية.
 - أن يكون الترخيص اللازم لمزاولة نشاط المطور العقاري الصادر من وزارة التجارة أو أي جهة مختصة في المملكة ساريًا عند تقديمه الطلب.
 - يجب أن يكون المطور العقاري مرخصًا له بممارسة أي من الأنشطة التالية بيع وتأجير وشراء وتطوير العقارات، شراء وبيع الأراضي والعقارات وتقسيمها وأنشطة البيع أو التأجير على الخارطة، تشييد المباني.
 - أن يحصل المطور العقاري على موافقة وزارة الشؤون البلدية والقروية والإسكان باعتباره مطورًا عقاريًا مؤهلًا.



9.3. آلية الاسترداد

- يقوم المطور العقاري المؤهل بتقديم طلبات الاسترداد عن كل فترة شهرية أو ربع سنوية، أو عن كل سنة تقويمية؛ وذلك بحسب ما يتم تحديده في طلب التسجيل ووفقاً للإجراءات ذات الصلة.
- لا يجوز للمطور العقاري المؤهل للاسترداد تقديم أكثر من طلب استرداد واحد لكل فترة محل الاسترداد، وفي جميع الأحوال يجب تقديم طلبات الاسترداد خلال مدة لا تزيد عن ستة أشهر من نهاية الفترة ذات الصلة بالاسترداد.

9.4. محتويات طلب الإسترداد

- يجب على المطور العقاري المؤهل الاحتفاظ بفاتورة ضريبية عن التوريد، إضافة إلى إثبات السداد أو التسوية عن المبلغ المستحق. يتضمن طلب الاسترداد عن كل توريد ما يلي:

أولاً: كشف بالمشاريع ويتضمن الآتي:

- اسم المشروع.
- تكلفة المشروع التقديرية.
- تاريخ بداية المشروع.
- تاريخ نهاية المشروع.
- نسبة الإنجاز.
- ولكل مشروع، تتم إضافة فسخ البناء، وصورة الصك الذي سيتم إنشاء المشروع عليه، والعقد وجدول الكميات كمرفقات.

ثانياً: كشف بالمشتريات ويتضمن الآتي:

- اسم المورد ورقمه الضريبي.
- تاريخ الفاتورة المراد استرداد الضريبة المدفوعة عنها.
- رقم الفاتورة.
- إجمالي مبلغ الفاتورة.
- مبلغ ضريبة القيمة المضافة.
- وصف السلع أو الخدمات المشتراة.
- اسم المشروع.



9.5. معالجة الهيئة طلب الاسترداد المقدم من المطور العقاري المؤهل

1. تقوم الهيئة بدراسة طلب الاسترداد المقدم من قبل الشخص المؤهل، وتجدر الإشارة إلى أن تقديم كل البيانات بدقة من شأنه تسريع رد الهيئة بشكل ملحوظ وتسهيل عملية دراسة الطلب.
 2. يجوز للهيئة أن تطلب نسخاً من الفواتير الضريبية أو معلومات إضافية من الشخص المؤهل بشكل ورقي أو إلكتروني. وفي تلك الحالات يجب أن تقدم المعلومات المطلوبة خلال المدة التي تحددها الهيئة في طلبها التي في جميع الحالات لا تقل عن (20) يوماً من تاريخ طلب الهيئة بعد معالجة الطلب.
 3. يجوز للهيئة في أي وقت، أن تجري فحصاً للمطور العقاري المؤهل للاسترداد للتحقق من التزامه بجميع المتطلبات الضريبية الواردة في نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية والقرارات والضوابط والمعايير ذات العلاقة بطلبات الاسترداد عن التوريدات العقارية المؤهلة للاسترداد، ولها أن تطبق في شأنه الأحكام المنصوص عليها في المادة (64) من اللائحة.
 4. إذا تم إشعار الشخص المؤهل للاسترداد بالموافقة على الطلب (كلياً أو جزئياً)، تقوم الهيئة بسداد المبلغ الموافق على استرداده إلى الحساب المصرفي الذي يحدده الشخص المؤهل في طلبه، خلال ثلاثين (30) يوم عمل من تاريخ إشعاره بالموافقة، ويجوز للهيئة إجراء مقاصة بين المبلغ الموافق على استرداده مقابل أي ضريبة أو غرامة أو مبالغ أخرى مستحقة للهيئة.
- وللحصول على المزيد من التفاصيل يرجى الإطلاع على الدليل الإرشادي العام لاسترداد ضريبة القيمة المضافة للمطورين العقاريين المؤهلين.



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