



الدليل الإرشادي للتجارة الإلكترونية وفق أحكام ضريبة القيمة المضافة



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

وتؤكد الهيئة تطبيقها للمعالجات التوضيحية الواردة في هذا الدليل -حيثما تُطبق-، 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 موقع الهيئة الإلكتروني.



سجل التعديلات

#	رقم الإصدار	تاريخ التعديل	القسم/البند	نوع التعديل	وصف التعديل	ملاحظات
1	2	مايو 2026م	2 4	تعديل	تحديث الفقرة بما يتوافق مع تعديلات اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادرة بقرار المجلس رقم (24-06-01) وتاريخ 19 نوفمبر 2024م	-
2	2	مايو 2026م	3	إضافة	إضافة فقرة جديدة ليتوافق مع ما ورد تعديلات اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادرة بقرار المجلس رقم (23-04-01) وتاريخ 15/06/2023م.	-



الفهرس

6	المقدمة
6	1.1 تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية
6	1.3 الغرض من الدليل
7	2. تعريف المصطلحات الرئيسية المُستخدمة في هذا الدليل
10	3. لمحة عامّة عن التجارة الالكترونية
10	3.1 ما هي التجارة الالكترونية؟
10	3.1.1 أشكال التجارة الالكترونية
11	3.1.2 أمثلة عن التوريدات الشائعة
11	3.2 التجارة الإلكترونية وشروط التسجيل
11	3.2.1 التسجيل الإلزامي
12	3.2.2 التسجيل الاختياري
13	4. توريدات التجارة الالكترونية
13	4.1 التوريدات من خلال الواجهات والبوابات الإلكترونية
14	4.1.1 الواجهة أو البوابة الالكترونية التي تتصرّف باسم الموكل أو ما يُعرف بـ «الوكيل المُعلن عنه»
15	4.1.2 الواجهة أو البوابة الالكترونية التي تتصرف باسمها الخاص أو ما يُعرف بـ «الوكيل غير المُعلن عنه»
16	4.1.2 الواجهة أو البوابة الالكترونية التي تتصرف باسمها الخاص أو ما يُعرف بـ «الوكيل غير المُعلن عنه»
17	4.1.3 الواجهة أو البوابة الالكترونية أو السوق الالكتروني التي تتصرّف بالنيابة عن مورّد غير مقيم
18	4.1.4 متطلبات الفاتورة الضريبية
19	4.2 توريد السلع
20	4.2.1 مكان التوريد



21	4.2.2 تاريخ التوريد
22	4.2.3 فرض ضريبة القيمة المضافة
23	4.2.4 حالات خاصّة
25	4.3 توريد الخدمات
26	4.3.1 مكان التوريد
27	4.3.2 الخدمات المقدمة لغير المقيمين في دول مجلس التعاون الخليجي
27	4.3.3 تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الخدمات الإلكترونية
34	5. القسائم
34	5.1 ما هي القسيمة «المؤهلة»؟
34	5.2 القسائم ذات القيمة الاسمية
34	5.3 إصدار القسيمة
34	5.4 توريد القسيمة
35	5.5 استبدال قسيمة مقابل سلع أو خدمات
35	5.6 معاملة القسائم «غير المؤهلة»
36	6. خصم ضريبة المدخلات
36	6.1 أحكام عامّة
36	6.2 ضريبة المدخلات المتكبّدة من قبل الوكلاء
37	6.3 متطلبات خصم ضريبة المدخلات
38	6.4 أهلية خصم ضريبة المدخلات
38	6.4.1 التقسيم بين الأنشطة الخاضعة للضريبة والأنشطة غير الخاضعة للضريبة
40	7. التزامات الامتثال الضريبي
40	7.1 تقديم إقرارات ضريبة القيمة المضافة
40	7.2 حفظ السجلات
42	8. الغرامات
46	9. طلب إصدار قرار تفسيري



المقدمة

1.1 تطبيق 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 هـ ("الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة") واستناداً 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 1438/11/2 هـ ("نظام ضريبة القيمة المضافة")، وكذلك اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل - سابقاً - هيئة الزكاة والضريبة والجمارك - حالياً رقم (3839) وتاريخ 1438/12/14 هـ ("اللائحة التنفيذية للنظام") وبالصيغة المعدلة بموجب قرارات مجلس الإدارة اللاحقة.

1.2. صدر قرار مجلس الوزراء رقم (570) بتاريخ 22 رمضان 1442 هـ 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.

1.3 الغرض من الدليل

هذا الدليل موجه لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الذين يمارسون نشاطاً اقتصادياً والخاضعين لضريبة القيمة المضافة. تكمن أهمية هذا الدليل في تقديم المزيد من التوضيحات فيما يتعلق بالتجارة الإلكترونية والأنشطة المرتبطة بالمنصات والبوابات الإلكترونية في المملكة.



2. تعريف المصطلحات الرئيسية المستخدمة في هذا الدليل

1. **السوق الإلكتروني:** يقصد بالسوق الإلكتروني منصة إلكترونية أو رقمية وما يماثلها يكون غرضها الرئيس أو أحد أغراضها الرئيسة تمكين الموردين من عرض منتجاتهم - سواء كانت سلعاً أو خدمات - أو تقديمها أو إتاحتها أو التعاقد عليها مع العملاء المستفيدين منها⁽¹⁾.
2. **السلع:** جميع أنواع الممتلكات المادية (الأصول المادية) وتشمل المياه وجميع أنواع الطاقة، بما في ذلك الكهرباء والغاز والإضاءة والحرارة والتبريد وتكييف الهواء⁽²⁾.
3. **توريد الخدمات:** أية معاملة توريد لا تشكل توريداً للسلع⁽³⁾.
4. **القسيمة:** تُعدّ القسيمة بمثابة وثيقة تجارية إذا كان هناك التزام بقبولها كمقابل أو جزء من المقابل عن توريد السلع أو الخدمات، وكانت طبيعة السلع أو الخدمات المُراد توريدها أو هوية المورد محددة في القسيمة أو في المستندات ذات الصلة⁽⁴⁾.
5. **القسيمة ذات القيمة الاسمية:** القسيمة المُصدّرة مع قيمة نقدية معيّنة قابلة للاسترداد مبيّنة في القسيمة أو في أي مستند ذي صلة⁽⁵⁾.
6. **القسيمة غير المؤهلة:** لم يتم تعريف هذا المصطلح لأغراض ضريبة القيمة المضافة، لكنه يُستخدم في هذا الدليل لوصف أي مستند، وثيقة، أو عرض تمّ وصفه من الناحية التجارية على أنه «قسيمة» لكنه لا يشكّل قسيمة على النحو المحدد في التعريف أعلاه.
7. **شخص مقيم:** يكون الشخص مقيماً في دولة ما إذا كان لديه محل إقامة فيها⁽⁶⁾.
8. **شخص غير مقيم:** يكون الشخص غير مقيم في دولة ما إذا لم يكن له محل إقامة فيها⁽⁷⁾.
9. **الوكيل:** لم يتم تعريف هذا المصطلح لأغراض ضريبة القيمة المضافة. يقصد بالوكيل، في هذا الدليل، كلّ شخص يمثل شخصاً آخر في معاملاته القانونية.
10. **الوكيل الذي يتصرّف باسم الموكل:** الوكيل الذي يتصرّف نيابة عن الموكل في الحالات التي يتمّ فيها الكشف عن علاقة الوكالة إلى طرف ثالث. ويمكن الإشارة إلى الوكيل في هذه الحالة باسم الوكيل المُعلن عنه.

(1) المادة 47 من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

(2) المادة (1)، التعاريف، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة

(3) المادة (7)، التعاريف، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة

(4) المادة 19 (3)، إصدار أو توريد القسائم الشرائية، اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة

(5) المادة 19 (4)، إصدار أو توريد القسائم الشرائية، اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة

(6) المادة (1)، التعاريف، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة

(7) المادة (1)، التعاريف، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة



11. الوكيل الذي يتصرّف باسمه الخاص: ينصّ نظام ضريبة القيمة المضافة على قواعد محددة تتعلق بالحالات التي يتصرّف فيها الوكيل باسمه الخاص. ويتضمن ذلك في حال قيام الخاضع للضريبة -باسمه 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.

12. الموكل (الأصيل): هذا المصطلح غير مُعرّف لأغراض ضريبة القيمة المضافة. في هذا الدليل الإرشادي، يُقصد بالموكل الشخص الذي يُمثّل من قبل شخص آخر (الوكيل) في معاملاته القانونية.

13. التوريد المُفترض: هو المعاملة التي لا تنطوي على توريد لسلع وخدمات نظير مقابل، ولكنه يُعتبر بموجب النظام بأنه توريد لأغراض ضريبة القيمة المضافة. وقد تمّ تعريف هذا المصطلح في الاتفاقية الموحّدة لضريبة القيمة المضافة على أنّه «كل ما يُعدّ بمثابة توريد وفقاً للحالات المنصوص عليه في المادة (8) من الاتفاقية»⁽⁸⁾.

14. تاريخ استحقاق الضريبة: هو التاريخ الذي يتمّ فيه القيام بتوريد فردي (واحد) لسلع أو خدمات لأغراض ضريبة القيمة المضافة. في معظم الحالات، يتمّ تحديد تاريخ استحقاق الضريبة وفقاً لتاريخ التوريد أو تاريخ إصدار الفاتورة الضريبية أو تاريخ استلام المقابل جزئياً أو كلياً أيهما أسبق. كما تجدر الإشارة إلى أنّ «تاريخ استحقاق الضريبة» هو مفهوم مختلف تمام الاختلاف عن تاريخ استحقاق سداد صافي الضريبة من قبل الخاضع للضريبة عن كامل الفترة الخاضعة للضريبة.

15. الاستهلاك والاستفادة من الخدمات: وهو مصطلح مُستخدم في اللائحة التنفيذية لتحديد مكان تلقي العميل للخدمة والاستخدام الفعلي لتوريدات الخدمات المُقدّمة إليه⁽⁹⁾.

16. مكان التوريد: الدولة أو أي مكان آخر يتمّ فيه التوريد لأغراض ضريبة القيمة المضافة وفقاً للقواعد المنصوص عليها في الاتفاقية الموحّدة لضريبة القيمة المضافة والنظام ولائحته التنفيذية.

17. النشاط الاقتصادي: النشاط الذي يمارس بصورة مستمرة ومنتظمة ويشمل النشاط التجاري، أو الصناعي، أو الزراعي، أو المهني، أو الخدمي، أو أي استعمال ممتلكات مادية أو غير مادية، وأي نشاط مماثل آخر⁽¹⁰⁾.

18. (الشخص) الخاضع للضريبة: يُعدّ الشخص الخاضع للضريبة في المملكة هو الشخص الذي يمارس نشاطاً اقتصادياً مستقلاً بقصد تحقيق الدخل، وتمّ تسجيله لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة أو اعتُبر مُلزماً بالتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة وفقاً لنظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية⁽¹¹⁾.

(8) المادة (7)، التعاريف، الاتفاقية الموحّدة لضريبة القيمة المضافة

(9) المادة 24 (2) و (3)، الاتصالات السلكية واللاسلكية والخدمات الإلكترونية، اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة

(10) المادة (1)، التعاريف، الاتفاقية الموحّدة لضريبة القيمة المضافة

(11) المادة (2)، الأشخاص الخاضعون للضريبة الملزمون أو المؤهلون للتسجيل في المملكة، اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة



19. التوريدات الخاضعة للضريبة: التوريدات التي تُفرض عليها الضريبة وفقاً لأحكام الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة، سواء بالنسبة الأساسية أو بنسبة الصفر بالمائة، وتُخصم ضريبة المدخلات المرتبطة بها وفقاً لأحكام الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة⁽¹²⁾.

20. العميل: الشخص الذي يتلقى سلعاً أو خدمات⁽¹³⁾.

21. المورد: الشخص الذي يقوم بتوريد سلع أو خدمات⁽¹⁴⁾.

22. تاريخ التوريد: تاريخ استحقاق الضريبة عن توريد معيّن وفقاً للقواعد المنصوص عليها في الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة والنظام ولائحته التنفيذية، علماً بأنّ هذا التاريخ قد يختلف عن التاريخ الذي يتم فيه تقديم السلع أو الخدمات.

23. ضريبة المدخلات: الضريبة التي يتحمّلها الخاضع للضريبة فيما يتعلق السلع أو الخدمات الموردة له أو المستوردة لأغراض مزاولة النشاط الاقتصادي⁽¹⁵⁾.

(12) المادة (1)، التعاريف، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة
(13) المادة (1)، التعاريف، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة
(14) المادة (1)، التعاريف، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة
(15) المادة (1)، التعاريف، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة



3. لمحة عامّة عن التجارة الالكترونية

3.1 ما هي التجارة الالكترونية؟

يُقصد بالتجارة الإلكترونية عملية بيع وشراء السلع أو الخدمات عبر موقع إلكتروني أو منصة إلكترونية أو متجر في وسائل التواصل الاجتماعي أو تطبيق، وتحويل الأموال والبيانات لإتمام عملية البيع.

تشير البوابات والواجهات الإلكترونية إلى موقع أو سوق إلكتروني أو منتدى أو تطبيق مماثل يعمل على تسهيل بيع السلع أو الخدمات من مورّد إلى عميل، كما يسمح باستكمال المعاملة من خلاله، وتعمل الواجهة أو البوابة الإلكترونية بمثابة وكيل أو وسيط.

3.1.1 أشكال التجارة الالكترونية

تشمل أنواع التوريدات المُتعارف عليها في سياق التجارة الإلكترونية ما يلي:

- **التوريدات من الأعمال إلى المستهلك (B2C):** ويُقصد بها التوريدات من شخص مسجّل لأغراض ضريبة القيمة المضافة إلى فرد أو أعمال غير مسجّلة لأغراض ضريبة القيمة المضافة.
- **التوريدات من الأعمال إلى الأعمال (B2B):** ويُقصد بها التوريدات من شخص مسجّل لأغراض ضريبة القيمة المضافة إلى شخص آخر مسجّل لأغراض ضريبة القيمة المضافة.
- **التوريدات من الأعمال إلى الأعمال ومن الأعمال إلى المستهلك (B2B2C):** وهي تجمع ما بين التوريدات من الأعمال إلى الأعمال والتوريدات من الأعمال إلى المستهلك، حيث تقوم الأعمال بموجب هذه الترتيبات ببيع منتجاتها إلى أعمال أخرى، والتي تقوم بدورها ببيعها للمستهلكين. يتألف هذا النموذج من ثلاثة أجزاء: الأعمال الأولى (منشأ المنتج) والوسيط والمستخدم النهائي.
- **التوريدات المباشرة إلى المستهلك (D2C):** ويُقصد بها عمليات البيع المباشر من قبل إحدى العلامات التجارية إلى العميل النهائي دون الاستعانة ببائع تجزئة أو موزّع أو تاجر جملة. وتُعدّ الاشتراكات أكثر النماذج استخداماً في سياق التوريدات المباشرة إلى المستهلك، حيث يتمّ البيع عبر شبكات التواصل الاجتماعي مثل «انستغرام» و«فيسبوك» و«سناپ تشات» وما إلى ذلك.
- **التوريدات من المستهلك إلى المستهلك (C2C):** ويُقصد بها عملية بيع سلعة أو خدمة إلى مستهلك آخر، والتي تتمّ من خلال المنصّات الإلكترونية.
- **التوريدات من المستهلك إلى الأعمال (C2B):** ويتمّ ذلك عندما يقوم الفرد ببيع خدماته أو منتجاته إلى الأعمال، ويشمل هذا النموذج كلاً من المؤثرين الذين يعرضون المنتج (لجذب الاهتمام بالخدمة أو المنتج) والمصوّرين والاستشاريين والكتّاب المستقلين، إلخ.



3.1.2 أمثلة عن التوريدات الشائعة

- بيع السلع/المنتجات المادية: عرض منتج مادي قابل للشحن وتسويقه عبر الإنترنت، بحيث يمكن بيعه عبر متجر إلكتروني، أو عبر موقع تابع لطرف ثالث.
- بيع الخدمات: تقوم الأعمال باستخدام موقع إلكتروني أو تطبيق كأداة مبيعات للخدمات التي تقدّمها.
- كما يشمل بيع الخدمة تقديم الخدمات التي يتمّ بيعها (وتسليمها) عبر الإنترنت. والتي تشمل -على سبيل المثال لا الحصر- خدمات التسويق والسفر والترفيه عن طريق شبكة الإنترنت.
- بيع المحتوى الرقمي: يمكن تقسيم مبيعات المنتجات إلى فئتين:
 - المواد القابلة للتحميل (كتاب إلكتروني)،
 - الاشتراكات والعضوية في المواقع أو المنصات الإلكترونية.
- خدمات النقل التي يتمّ تأديتها من خلال تطبيق أو منصة إلكترونية: («خدمات النقل حسب الطلب»)

3.2 التجارة الإلكترونية وشروط التسجيل

يمكن ممارسة النشاط الاقتصادي من قبل الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين على حدّ سواء، وتعتبر الهيئة أنّ الشخص الذي يقوم بتوريد سلع أو خدمات بصورة منتظمة يكون قائماً بنشاط اقتصادي. ويحصل جميع الأشخاص الذين يمارسون نشاطاً اقتصادياً والذين يقومون بالتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة على رقم تعريف ضريبي صادر عن الهيئة⁽¹⁶⁾.

3.2.1 التسجيل الإلزامي

بالنسبة للموردين المقيمين في المملكة، يكون التسجيل إلزامياً لجميع الأشخاص الذين تتجاوز مبيعاتهم أو (قيمة توريداتهم) «حدّ التسجيل الإلزامي لضريبة القيمة المضافة». ففي حال تجاوز أو كان من المتوقع تجاوز إجمالي التوريدات الخاضعة للضريبة لشخص ما 375,000 ريال سعودي خلال اثني عشر شهراً، فمن ثم يتعين على هذا الشخص التسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة⁽¹⁷⁾.

يتعيّن على الخاضعين للضريبة وغير المقيمين في المملكة التسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة بصرف النظر عن قيمة التوريدات التي يقومون بها في المملكة والتي يكونون ملزمين بتحصيل ضريبة القيمة المضافة عنها. غير أنّه في حال قام الموردون غير المقيمين بتوريدات لعملاء مسجّلين لضريبة القيمة المضافة، وكان هؤلاء العملاء ملزمين باحتساب ضريبة القيمة المضافة ذاتياً عن التوريدات

(16) وفقاً للمادة (53)، رقم التعريف الضريبي، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة
(17) المادة (50)، التسجيل الإلزامي، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة



المُستلمة باستخدام آلية الاحتساب العكسي، فمن ثم لا يترتب على المورد غير المقيم أية التزامات ضريبية⁽¹⁸⁾.

ومن الناحية العملية، فإن أي توريدات لسلع وخدمات يتم تقديمها في المملكة إلى عميل غير مسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة يترتب عليها وجوب قيام المورد بالتسجيل للضريبة. وفي سياق التجارة الإلكترونية، فقد ينشأ عن التوريدات التي يقدمها أشخاص خاضعون للضريبة وغير مقيمين إلى المستهلكين النهائيين (أي B2C) التزام على الموردين غير المقيمين بالتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة.

من الممكن أن يتجاوز العملاء المقيمون في المملكة، والذين يقومون بممارسة نشاط اقتصادي، حد التسجيل الإلزامي فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي يتم استلامها من موردين غير مقيمين في المملكة. ويتم احتساب أية توريدات تلزم العميل باحتساب ضريبة القيمة المضافة ذاتياً وفق آلية الاحتساب العكسي ضمن حد التسجيل الضريبي لذلك العميل.

3.2.2 التسجيل الاختياري

يمكن لأي شخص مقيم في المملكة، والذي تتجاوز توريداته الخاضعة للضريبة أو نفقاته الخاضعة للضريبة مبلغ 187,500 ريال سعودي (حد التسجيل الاختياري) خلال اثني عشر شهراً، أن يقوم بالتسجيل اختياريًا لأغراض ضريبة القيمة المضافة⁽¹⁹⁾.

3.3 شهادة التسجيل في ضريبة القيمة المضافة

يلتزم الشخص المقيم الخاضع للضريبة والمسجل لدى الهيئة بعرض شهادة التسجيل في مقر عمله الرئيسي وفروعه ومتاجره الإلكترونية بحيث تكون ظاهرة للعمامة.

(18) المادة (47)، الأشخاص الملزمون بسداد الضريبة، اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة
(19) المادة (7)، التسجيل الاختياري، اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة، والمادة (51)، التسجيل الاختياري (الطوعي)، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة



4. توريدات التجارة الإلكترونية

4.1 التوريدات من خلال الواجهات والبوابات الإلكترونية

الواجهة أو البوابة الإلكترونية هي بمثابة وسيط يعمل على إتاحة التواصل بين بائعي السلع والخدمات مع المشتريين. وفي الكثير من الحالات، يكون بإمكان هذه المنصة تحديد معايير التوريد (كترتيب إجراءات تسليم السلع والخدمات ووضع شروط وأحكام أخرى للبيع)، ومن الممكن أيضاً أن يقوم هذا الوسيط بتحمل الأضرار والمخاطر التجارية التي قد تنتج عن التوريد (على سبيل المثال، إتاحة الاسترداد للعميل إذا لم يكن العميل راضياً عن السلع والخدمات الموردة له). وبشكل عام، تعمل الواجهة أو البوابة الإلكترونية بصفاتها بائعاً للسلع أو الخدمات وتقوم بفرض عمولة أو رسوم مقابل هذه الخدمات.

وعلى هذا النحو، تُعتبر الواجهة أو البوابة الإلكترونية بأنها تعمل بصفة موكل أو وكيل، وسيعتمد ذلك على تفاصيل العلاقة بين البائع والمشتري وشروط البيع وظروفه. وتكون الأطراف ذات العلاقة هي المسؤولة عن تقييم مدى كونها تتصرف بصفتها موكلاً أو وكيلاً أو شخصاً يقوم بتوجيه التعليمات إلى الوكيل (حسب مقتضى الحال)، وتطبيق المعاملة الضريبية المناسبة.

يجوز للواجهة أو البوابة الإلكترونية المشاركة في القيام بتوريد رئيسي من البائع إلى العميل النهائي - وفيما يتعلق بتلك المعاملة، إما:

- أن تتصرف كوكيل فيما يتعلق بتوريد رئيسي لسلع أو خدمات بالنيابة عن الموكل، أو
- أن تتصرف كموكل فيما يتعلق بتلقي توريد لسلع أو خدمات باسمه من البائع ومن ثم القيام بتوريد لاحق لتلك السلع أو الخدمات إلى العميل النهائي.

في بعض الحالات، قد يكون هناك صعوبة في تحديد ما إذا كان الشخص يتصرف كموكل 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.

لا ينبغي النظر إلى هيكل الأجور المتفق عليه بين الأشخاص على أنه عامل حاسم في تحديد ما إذا كان الشخص يتصرف كوكيل أم كموكل. فمن الممكن أن يكسب الوكيل مبلغاً يكون بمثابة «عمولة»، علماً بأن مصطلح «عمولة» غالباً ما يكون مرتبطاً بخدمات الوساطة. إلا أنه يمكن للموكل أيضاً الموافقة على كسب عمولة (والتي يمكن أن تكون مبلغاً ثابتاً، أو نسبة مئوية من البيع النهائي، أو «هامش ربح» على البيع الأساسي).



4.1.1 الواجهة أو البوابة الالكترونية التي تتصرّف باسم الموكل أو ما يُعرف بـ «الوكيل المُعلن عنه»

في حالة الوكيل المُعلن عنه، فإنّ التوريد الرئيسي يُقدّم مباشرة من البائع إلى العميل النهائي، ويجوز للوكيل تحميل الموكل مبلغاً محدداً نظير العمل الذي قام به نيابة عنه.

توريد من البائع إلى العميل النهائي:

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

وعندما يقوم الموكل بالتوريد إلى العملاء مباشرة، يظلّ هو الشخص المُلزم بتحصيل ضريبة المخرجات على التوريد وإصدار فاتورة ضريبية (حتى وإن كان الوكيل يساعد في إصدار الفواتير أو إجراءات التحصيل نيابة عنه). ويجوز للوكيل إصدار فاتورة ضريبية نيابة عن الموكل الخاضع للضريبة شريطة استيفاء شروط محددة (يُرجى الاطلاع على الدليل الإرشادي الخاص بالفواتير الضريبية). في مثل هذه الحالات، يكون الموكل مسؤولاً عن صحة المعلومات في الفاتورة الضريبية وكذلك عن الإقرار بضريبة المخرجات عن التوريد (يُرجى الاطلاع على الدليل الإرشادي الخاص بالوكلاء).

يتلقى العميل النهائي التوريد مباشرة من الموكل، وبالتالي يصبح مؤهلاً للمطالبة بالخصم شريطة أن يكون قد تكبّد الضريبة كجزء من نشاطه الاقتصادي في سياق القيام بتوريدات خاضعة للضريبة (يُرجى الاطلاع على الدليل الإرشادي الخاص بخصم ضريبة المدخلات).

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

توريد من وكيل مُعلن عنه إلى موكل:

قد يوافق الوكيل على التصرف باسم البائع أو العميل النهائي (ونياً عنه). ويتلقى الوكيل عمولة أو أجراً آخر نظير قيامه بهذه الخدمات. ويُعتبر ذلك بمثابة توريد لخدمات منفصل عن التوريد الرئيسي الذي يقوم بترتيبه نيابة عن موكله. وبالنسبة لهذا التوريد، يتصرّف الوكيل كمورد والموكل كعميل.

في جميع الحالات، يجب أن يخضع توريد خدمات الوكالة إلى موكل في المملكة لضريبة القيمة المضافة بالنسبة الأساسية بصرف النظر عما إذا كان التوريد الرئيسي للسلع والخدمات خاضعاً لضريبة القيمة المضافة.



مثال (1): قام محمد باستيراد بضاعة من الصين بقيمة 100,000 ريال، وعرضها على منصة الكترونية، تم بيع جميع المنتجات عبر المنصة الالكترونية بقيمة 200,000 ريال بإسم محمد، عند نهاية الفترة الضريبية، قامت المنصة الإلكترونية بإصدار فاتورة ضريبية لمحمد عن عمولتها بمبلغ 50,000 ريال، يجب على محمد أن يقوم بالإقرار عن مبيعات بقيمة 200,000 ريال ومشتريات بقيمة 150,000 ريال في حال انطبقت الشروط الضريبية أو خصم مشتريات بقيمة 50,000 ريال فقط في حال أن البيانات الجمركية ليست باسم المكلّف وفي كل الأحوال، يجب على محمد الاحتفاظ بالفاتورة الضريبية الصادرة من المنصة الالكترونية والبيانات الجمركية الصادرة من الجمارك لحفظ حقه في الخصم كما يتعين الإفصاح عن العمولة كمبيعات بقيمة 50,000.

يتعين على الوكيل الذي يتصرّف نيابةً عن موكل غير مقيم في المملكة تحديد ما إذا كان التوريد الخاص به مؤهلاً لنسبة الصفر أم لا. تتيح اللائحة التنفيذية للنظام تطبيق نسبة الصفر على الخدمات المقدّمة إلى عميل ليس له مكان إقامة في المملكة عند استيفاء شروط معينة في هذا الشأن.

مثال (2): شركة «ب» هي إحدى الشركات المقيمة في الأردن وتقوم بتقديم خدمات الحوسبة عن بعد للشركات في جميع أنحاء الشرق الأوسط. ليس لدى شركة «ب» أي وجود فعلي في المملكة، ولكن لديها عدد من العملاء الخاضعين للضريبة في المملكة. تقوم شركة «ب» بإشراك وكيل دفع إلكتروني في المملكة لإنشاء بوابة تسمح بتحصيل المستحقات من عملاء شركة «ب» وتحويلها بالدولار الأمريكي إلى حساب «ب» المصرفي في الأردن، ولا يكون على وكيل الدفع الإلكتروني أي التزامات تجاه عملاء «ب».

في هذه الحالة، يقوم وكيل الدفع الإلكتروني بتقديم خدمة تتلقّى بموجبها شركة «ب» الفائدة الرئيسية في الأردن، بينما يتلقّى ويستفيد عملاء «ب» في المملكة من تلك الخدمة بشكل عرضي، وبالتالي يجب على وكيل الدفع الإلكتروني تطبيق الضريبة بنسبة الصفر على خدماته.



4.1.2 الواجهة أو البوابة الالكترونية التي تتصرف باسمها الخاص أو ما يُعرف بـ «الوكيل غير المُعلن عنه»

يتصرّف الوكيل باسمه الخاص في الحالات التي لا يتم فيها الإفصاح عن علاقة الوكالة إلى الطرف الثالث، بحيث يعتقد هذا الأخير بأنه يتعامل مع الوكيل كموكل يتصرّف باسمه الخاص.

يتضمن نظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة قاعدة خاصة تتعلق بتطبيق ضريبة القيمة المضافة على الوكيل الذي يتصرّف باسمه الخاص:

«في حال قيام الخاضع للضريبة - باسمه الخاص - بتوريد أو تلقي سلع أو خدمات نيابة عن شخص آخر، فإنه يُعامل - لأغراض تطبيق النظام واللائحة - باعتباره قد قام بتوريد أو تلقي تلك السلع أو الخدمات لنفسه»

ويعني ذلك أنّه إذا كان الوكيل يتصرّف باسمه الخاص، فإنه سيُعامل بنفس الطريقة التي يُعامل بها الموكل لأغراض ضريبة القيمة المضافة:

- يتلقى الوكيل توريداً لسلع أو خدمات من البائع (يُعتبر الوكيل بمثابة عميل فيما يتعلق بالشراء).
- يقوم الوكيل بتوريد لاحق لسلع أو خدمات إلى العميل النهائي (يُعتبر الوكيل بمثابة مورّد لعملية البيع اللاحقة).

يتمّ تطبيق ضريبة القيمة المضافة على كلّ توريد على حدة بناءً على طبيعة كل توريد. وعادةً ما يؤدي ذلك إلى تطبيق ضريبة القيمة المضافة بنفس النسبة على التوريدات، ولكن يجب تأكيد ذلك بالنسبة لكل توريد، حيث أنّ الحالة قد تتطلب معاملة مختلفة. فعلى سبيل المثال، إذا اشترى الوكيل سلعاً محلية نيابة عن موكل غير مقيم وقام بتصديرها إلى مكتب الموكل خارج دول مجلس التعاون الخليجي، فسيتمّ التعامل مع الشراء الأول (مع تطبيق ضريبة قيمة مضافة بنسبة 15%) بشكل منفصل عن التصدير اللاحق (مع تطبيق ضريبة قيمة مضافة بنسبة 0%).

في الحالات التي يتصرّف فيها الوكيل باسمه الخاص، ليس من المألوف أن يقوم الوكيل 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، فإنه من الممكن أن يوافق الوكيل والموكل على تقديم خدمات مميزة (منفصلة عن ومُضافة إلى التوريدات الرئيسية للخدمات).

مثال (3): تقوم شركة «س»، وهي موّزع مُستلزمات مكتبية، بالاتفاق مع شركة «ص»، وهي وكيل مبيعات مرخّص ومسجّل لأغراض ضريبة القيمة المضافة، وذلك لترويج منتجاتها وتوزيعها على الشركات في منطقة عسير. وتنص الاتفاقية على أن تقوم شركة «ص» بتوقيع العقود باسمها الخاص، ولكن يجب عليها أن تقوم بتحويل جميع الإيرادات المحققة إلى شركة «س»، بعد خصم عمولة بنسبة 5%.



كما تدفع شركة «س» لشركة «ص» رسم شهري ثابت بقيمة 10,000 ريال سعودي مقابل خدماتها (بغض النظر عما إذا حققت مبيعات أم لا). يُعتبر الرسم الشهري الثابت نظير تقديم خدمات منفصل عن التوريد الرئيسي للسلع.

الإفصاح الضريبي لشركة (س):

1. خصم ضريبة المدخلات المتكبدة على المستلزمات المكتبية.
2. خصم ضريبة المدخلات المتكبدة على الرسوم الشهرية الثابتة (10,000).

الإفصاح الضريبي لشركة (ص):

1. إصدار فاتورة ضريبية والافصاح عن ضريبة القيمة المضافة المحصلة من العملاء الناتجة عن توريد المستلزمات المكتبية قبل خصم العمولة بنسبة (5%).
2. إصدار فاتورة ضريبية والافصاح عن ضريبة القيمة المضافة الناتجة عن توريد الخدمات (الرسم الشهري الثابت 10,000).

4.1.3 الواجهة أو البوابة الإلكترونية أو السوق الإلكتروني التي تتصرّف بالنيابة عن مورّد غير مقيم

في الحالات التي يتم فيها تسهيل توريد سلع أو خدمات إلكترونياً في المملكة عن طريق بوابة إلكترونية أو سوق إلكتروني يعمل كوسيط لمورد أو موردين غير مقيمين، فتعد البوابة الإلكترونية أو السوق الإلكتروني قد قام بشراء الخدمات من الموردين غير المقيمين لحسابه الخاص وأنه قد قام بإعادة توريدها باسمه ولحسابه الخاص للعميل المستفيد من تلك الخدمات.

وتكون البوابة الإلكترونية أو السوق الإلكتروني هو المسؤول عن تحصيل وسداد الضريبة على التوريدات الخاضعة للضريبة التي تتم في المملكة من خلالهما.

إذا كان الوسيط الإلكتروني يعمل لصالح مورّد غير مقيم في المملكة، فيجب تطبيق قواعد خاصة فيما يتعلق بتقديم الخدمات الإلكترونية في المملكة. في هذه الحالة، يُفترض أنّ الواجهة أو البوابة الإلكترونية تعمل باسمها الخاص كموكل، ما لم يُطبق كل مما يلي:

أ. إذا ذكر صراحة أن المورد أو الموردين غير المقيمين هم الذين يقومون بالتوريد الذي يتم في المملكة أثناء إجراء عملية التوريد عبر البوابة الإلكترونية أو السوق الإلكتروني للعميل، وفي الترتيبات التعاقدية التي جرت بين جميع أطراف المعاملة وفي الفاتورة الضريبية والإيصال الصادر للعميل بشأن سداد المقابل.

ب. إذا لم تكن البوابة الإلكترونية أو السوق الإلكتروني هو الذي يضع الشروط والأحكام المتعلقة بتوريد الخدمات الموردة من خلاله ولا يقوم بتحديد مقابل توريد تلك الخدمات، ولا يقوم بتحميل العملاء ذلك المقابل، ولا يتولى تحصيله، أو معالجة شكاوى العملاء أو تقديم أي عروض أو أي تعويضات للعملاء فيما يتعلق بالتوريد.



إذا كان مشغل الواجهة أو البوابة الإلكترونية أو السوق الإلكتروني يتصرف نيابة عن مورد غير مقيم في المملكة، فيعتبر أنه يقوم بشراء الخدمات من المورد الغير مقيم في المملكة ويقوم بتوريد منفصل للخدمات ذاتها لعميل في المملكة.

الواجهة أو البوابة الإلكترونية أو السوق الإلكتروني التي تتصرف نيابة عن مورد مقيم غير مسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة.

فإنه في الحالات التي يتم فيها تسهيل توريد سلع أو خدمات إلكترونيًا في المملكة عن طريق بوابة إلكترونية أو سوق إلكتروني يعمل كوسيط لمورد أو موردين مقيمين غير مسجلين، فتعد البوابة الإلكترونية أو السوق الإلكتروني قد قام بشراء الخدمات من الموردين المقيمين غير المسجلين لحسابه الخاص وأنه قد قام بإعادة توريدها باسمه ولحسابه الخاص للعميل المستفيد من تلك السلع أو الخدمات.

وتكون البوابة الإلكترونية أو السوق الإلكتروني هو المسؤول عن تحصيل وصاد الضريبة على التوريدات الخاضعة للضريبة التي تتم في المملكة من خلالهما، ما لم يُطبق كلٌ مما يلي:

أ. إذا ذكر صراحة أن المورد أو الموردين المقيمين غير المسجلين هم الذين يقومون بالتوريد الذي يتم في المملكة أثناء إجراء عملية التوريد عبر البوابة الإلكترونية أو السوق الإلكتروني للعميل، وفي الترتيبات التعاقدية التي جرت بين جميع أطراف المعاملة وفي الفاتورة الضريبية والإيصال الصادر للعميل بشأن سداد المقابل.

ب. أن تنشأ علاقة تعاقدية مستقلة ومباشرة بين المورد أو الموردين المقيمين غير المسجلين والعميل المستفيد من التوريد وفق الأحكام النظامية السارية في المملكة وأن يضع المورد أو الموردون المقيمون غير المسجلين جميع الشروط والأحكام التي تتعلق بالتوريد إلى العميل.

ج. إذا لم تكن البوابة الإلكترونية أو السوق الإلكتروني هو الذي يضع الشروط والأحكام المتعلقة بتوريد الخدمات الموردة من خلاله ولا يقوم بتحديد مقابل توريد تلك الخدمات، ولا يقوم بتحميل العملاء ذلك المقابل، ولا يتولى تحصيله، أو معالجة شكاوى العملاء أو تقديم أي عروض أو أي تعويضات للعملاء فيما يتعلق بالتوريد.

4.1.4 متطلبات الفاتورة الضريبية

تنص القاعدة الأساسية على وجوب قيام الشخص المسجل لضريبة القيمة المضافة، والذي يقوم بتوريد خاضع للضريبة لسلع أو خدمات، إصدار فاتورة ضريبية وتسليمها إلى العميل أو متلقي التوريد. وينطبق هذا الشرط بصرف النظر عما إذا كانت السلع تُباع بشكل مباشر أو من خلال واجهة أو بوابة إلكترونية أو سوق إلكتروني.



واستثناء من القاعدة الأساسية الواردة أعلاه، في حال قام الوكيل المسجل لضريبة القيمة المضافة بتوريد سلع أو خدمات نيابة عن الموكل، فمن ثمّ يجوز للوكيل إصدار فاتورة ضريبية عن ذلك التوريد كما لو كان ذلك الوكيل قد قام بالتوريد. كما يجب أن تتضمن الفاتورة الضريبية الصادرة عن الوكيل كافة البيانات المنصوص عليها في المادة (53) من اللائحة التنفيذية، ولكنها قد تتضمن تفاصيل الوكيل بدلاً من المورد - وفي هذه الحالة يجب أن تتضمن الفاتورة إشارة إلى المورد الرئيسي - بما في ذلك اسم المورد والرقم الضريبي - في مكان ما على الفاتورة، وذلك في الحالات التي يكون فيها الوكيل معلناً عنه.

وفي حال كان الوكيل وكيلاً غير مُعلن عنه، فمن ثمّ يتحمل هذا الوكيل مسؤولية إصدار فاتورة ضريبية باسمه الخاص.

في حال قيام البوابة الإلكترونية أو السوق الإلكتروني بالتوريد نيابةً عن مورد غير مقيم أو مورد مقيم غير مسجل، فإن مسؤولية إصدار الفواتير الضريبية والإفصاح عن الضريبة للهيئة تكون على البوابة الإلكترونية أو السوق الإلكتروني مع عدم الاخلال بأحكام المادة (47) من اللائحة التنفيذية.

يجوز لطرف ثالث إصدار فواتير ضريبية بشأن التوريدات الخاضعة للضريبة المُقدّمة عند استيفاء شروط معينة، ويمكن الاطلاع على مزيد من المعلومات حول متطلبات الفواتير الضريبية في الدليل الإرشادي الخاص بالفواتير الضريبية.

مثال (4): يقوم تطبيق الكتروني بتقديم خدمة عرض السيارات في مزاد الكتروني مقابل نسبة من قيمة البيع يتم تحصيلها من البائع (مالك المركبة)، ورسوم دخول للمزاد يتم تحصيلها من المستخدمين الراغبين في الشراء. عند إتمام عملية البيع، يجب على التطبيق إصدار فاتورة للمشتري تحتوي على المعلومات الأساسية للفاتورة الضريبية حسب ما نصت عليه المادة (53) من اللائحة التنفيذية، ونظراً لكونه وكيلاً ظاهراً، فيجب عليه الإشارة إلى البائع (مالك المركبة) في الفاتورة الضريبية. في حال كان البائع مسجلاً في ضريبة القيمة المضافة، يجب على التطبيق الإشارة إلى الرقم الضريبي للبائع في الفاتورة، وتحصيل الضريبة نيابة عنه، ومن ثم تحويلها إليه حيث أن البائع هو المسؤول عن توريد الضريبة إلى الهيئة.

التطبيق الإلكتروني في هذه العملية يكون مسؤولاً عن توريد قيمة عمولته من البيع والرسوم المحصلة من العملاء لدخول المزاد فقط.



4.2 توريد السلع

يتضمن توريد السلع في سياق التجارة الإلكترونية شراء السلع من خلال منصة إلكترونية كالمواقع أو الأسواق الإلكترونية. فمجرد إتمام عملية الشراء، يتم تسليم السلع بعد ذلك إلى العميل في المملكة. وعادة ما تتم ترتيبات تسليم السلع من قبل المورد أو البوابة الإلكترونية التي تمت عملية الشراء من خلالها. وتعتمد قواعد تطبيق ضريبة القيمة المضافة على مكان الوفاء بالطلب.

4.2.1 مكان التوريد

بموجب القواعد العامة، سوف تتم معاملة التوريد على أنه تم داخل المملكة فقط إذا كانت السلع موجودة في المملكة وقت بدء التسليم للعميل. أما إذا كانت السلع خارج المملكة وقت بدء التسليم، فلن يفرض المورد ضريبة القيمة المضافة عن بيع السلع، وإنما سيتم فرض الضريبة وقت الاستيراد⁽²⁰⁾.

الطلبات التي يتم الوفاء بها من المملكة: أي أن السلع كانت متواجدة داخل المملكة وقت بدء الشحن. في هذه الحالة، يجب على المورد تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة.

الطلبات التي يتم الوفاء بها من خارج المملكة: لا يكون مكان توريد الطلبات التي يتم الوفاء بها من خارج دول مجلس التعاون الخليجي داخل المملكة، حيث يكون أي توريد للسلع يتم قبل استيرادها غير خاضع لضريبة القيمة المضافة عن التوريد. مع ذلك، سيتعين تطبيق الضريبة في المملكة وقت الاستيراد. وعلى هذا النحو، يتم تطبيق ضريبة القيمة المضافة بشكل فعال في السوق الخارجية على النحو المطبق به في السوق المحلية.

من المحتمل في بعض الدول أن يقوم المورد المحلي بتطبيق ضريبة القيمة المضافة المحلية أو ضريبة المبيعات على معاملات البيع. ولن يؤثر تطبيق أي ضريبة على السلع في بلد منشأ على المعاملة الضريبية الواجب تطبيقها عند الاستيراد⁽²¹⁾ إلى المملكة.

الطلبات التي يتم الوفاء بها من دول مجلس التعاون الخليجي: ستتم معاملة نقل السلع من دول مجلس التعاون الخليجي إلى المملكة بنفس الطريقة التي تُعامل بها المعاملات التجارية خارج دول مجلس التعاون الخليجي، وذلك قبل البدء بتطبيق نظام الخدمات الإلكترونية. وعليه، إذا بدأ تسليم السلع في دولة أخرى من دول مجلس التعاون الخليجي، فلن تُطبق ضريبة القيمة المضافة في المملكة على التوريد، إلا أنه سيتم فرضها عند استيراد تلك السلع إلى المملكة⁽²²⁾.

(20) المادة (11)، توريد السلع مع النقل، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة
(21) المادة (27)(3)، السلع المباعة مع النقل، اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة
(22) المادة (79)(7)، أحكام انتقالية، اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة



الحالات المتعلقة بانتقال السلع: وفقاً لمكان وجود المورد والمستلم والسلع، من الممكن أن يأخذ التوريد أياً من الأشكال الأساسية التالية:

بيان الحالة	من المورد إلى العميل	مكان التوريد	المعالجة الضريبية
سلع إلكترونية يتم توريدها إلى المملكة (داخل المملكة)	من أعمال مسجلة لضريبة القيمة المضافة في المملكة إلى أعمال مسجلة لضريبة القيمة المضافة في المملكة	المملكة	تُطبّق ضريبة القيمة المضافة من قبل المورد المقيم في المملكة
	من أعمال مسجلة لضريبة القيمة المضافة في المملكة إلى عميل مقيم غير مسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة	المملكة	تُطبّق ضريبة القيمة المضافة من قبل المورد المقيم في المملكة
	من أعمال مسجلة لضريبة القيمة المضافة في المملكة إلى أعمال أو عميل غير مقيم في المملكة	خارج المملكة	تصدير خاضع للضريبة بنسبة الصفر (رهناً باستيفاء شروط التصدير)
	من شخص غير مسجل لضريبة القيمة المضافة في المملكة إلى مقيم في المملكة (أعمال أو عميل)	المملكة	تُطبّق الضريبة في حال التسجيل الضريبي
سلع إلكترونية يتم توريدها إلى المملكة من خارج المملكة	من أعمال غير مقيم في المملكة إلى عميل مقيم مسجل لضريبة القيمة المضافة في المملكة	المملكة	● في حال الاستيراد: تطبق ضريبة القيمة المضافة عند استيراد السلع. ● في حال عدم الاستيراد (أي أن السلع متواجدة في المملكة): يقوم الخاضع للضريبة المقيم في المملكة باحتساب الضريبة باستخدام آلية الاحتساب العكسي.
	من أعمال غير مقيم إلى عميل مقيم غير مسجل لضريبة القيمة المضافة في المملكة	المملكة	● في حال الاستيراد: تطبق ضريبة القيمة المضافة عند استيراد السلع. ● في حال عدم الاستيراد (أي أن السلع متواجدة في المملكة): تطبق ضريبة القيمة المضافة من قبل المورد غير المقيم (يُرجى التحقق من قواعد التسجيل)



4.2.2 تاريخ التوريد

يكون التاريخ الفعلي لتوريد السلع:

- في حالات توريد السلع دون النقل أو الإرسال: هو تاريخ وضع السلع بتصريف العميل.
- في حالات توريد السلع مع النقل أو الإرسال: هو تاريخ البدء بنقل أو إرسال السلع.

بشكل عام، يكون تاريخ استحقاق ضريبة القيمة المضافة هو تاريخ التوريد للسلع أو الخدمات. إلا أنه إذا تم إصدار فاتورة مسبقة أو دفع قيمة التوريد مقدماً، فتصبح ضريبة القيمة المضافة مستحقة في تاريخ الدفع الفعلي أو تاريخ الفاتورة، أيهما أسبق⁽²³⁾.

وبالتالي، يتعين على المورد إقرار ضريبة القيمة المضافة خلال الفترة الضريبية التي يقع فيها تاريخ التوريد. وبالمثل، يجوز للعميل استرداد ضريبة المدخلات (حسب الاقتضاء) في الفترة الضريبية التي يقع فيها تاريخ التوريد.

4.2.3 فرض ضريبة القيمة المضافة

يلتزم المورد المقيم، في جميع الحالات، بتطبيق ضريبة القيمة المضافة على العميل وإدراج قيمتها في الفاتورة الضريبية التي يصدرها للعميل⁽²⁴⁾. (23) ويرجى العلم أن متطلبات إصدار الفواتير قد تمت مناقشتها في الدليل الإرشادي الخاص بالفواتير الضريبية وحفظ السجلات. وإذا تم الاتفاق على أن سعر البيع لا يشمل ضريبة القيمة المضافة، فمن ثم يجب إضافة ضريبة القيمة المضافة بنسبة 15٪ إلى السعر المتفق عليه.

يجب أن تكون الأسعار النهائية المُعلن عنها للمستهلكين النهائيين في المواقع الإلكترونية أو المنصات الإلكترونية أو المتاجر في وسائل التواصل الاجتماعي أو التطبيقات شاملة لضريبة القيمة المضافة.

ويجب احتساب ضريبة القيمة المضافة على أساس 15/115 من السعر الشامل للضريبة المُعلن عنه للمستهلك النهائي.

من المحتمل أن يكون المورد غير المقيم هو ذاته بائع السلع التي يتم الوفاء بها من المملكة (على سبيل المثال، يمتلك المورد غير المقيم مخزوناً من السلع في مستودع مملوك لطرف ثالث متواجد في المملكة). في هذه الحالة، فإن آلية فرض ضريبة القيمة المضافة ستعتمد على ما إذا كان العميل هو شخص مسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة أم لا:

(23) المادة (23)، تاريخ استحقاق الضريبة على توريد السلع والخدمات، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة (24) المادة 25(2)، نسبة الضريبة، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة



- إذا تمّ التوريد لعميل وهو شخص أو كيان غير مُلزم بالتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة، فيجب على المورد غير المقيم التسجيل وتطبيق الضريبة في الفواتير كما لو كان مورداً مقيماً.
- إذا تمّ التوريد لعميل مسجّل لأغراض ضريبة القيمة المضافة، يجب على العميل احتساب ضريبة القيمة المضافة ذاتياً باستخدام آلية الاحتساب العكسي⁽²⁵⁾، وبالتالي لا يكون بإمكان المورد غير المقيم الإقرار عن ضريبة القيمة المضافة عن المبيعات أو إدراج قيمة الضريبة في الفاتورة الصادرة منه للعميل.

4.2.4 حالات خاصة

التوريدات المفترضة: لأغراض ضريبة القيمة المضافة، تنص القاعدة الأساسية للتوريدات المفترضة على أنه سينشأ عن السلع والخدمات التي يقدمها الخاضع للضريبة دون تلقي أي مقابل (من أي شخص) توريداً مفترض من قبل ذلك الخاضع للضريبة⁽²⁶⁾. ومع ذلك، يخضع التوريد المفترض لبعض الاستثناءات شريطة تقديم المؤيدات الكافية للفحص:

- لم يسبق خصم ضريبة المدخلات المتعلقة بهذا التوريد حيث تم اعتبارها خارج نطاق النشاط الاقتصادي.
- تم تقديم هدايا وعينات للعملاء في سياق الترويج للنشاط الاقتصادي شريطة ألا تتعدى القيمة السوقية لكل متلقي 200 ريال لكل سنة تقويمية، وألا تتعدى القيمة الاجمالية للتوريدات 50,000 ريال لكل سنة تقويمية.
- تم تقديمها للموظفين في سياق النشاط الاقتصادي شريطة ألا تتعدى القيمة السوقية لكل متلقي 200 ريال لكل سنة تقويمية، وألا تتعدى القيمة الاجمالية للتوريدات 50,000 ريال لكل سنة تقويمية.
- تم التخلص من السلع بسبب التلف.

من الممكن أن يشتمل التوريد على سلع أو خدمات مختلفة ومتعددة يقدمها المورد إلى العميل. وفي الكثير من الحالات، يكون لكل سلعة أو خدمة قيمة فردية، ويتم إضافة تلك القيم للسلع أو الخدمات إلى بعضها البعض لحساب إجمالي قيمة التوريد ومجموع المقابل المستحق.

وعلى الرغم مما تقدّم، هناك حالات أخرى تُباع فيها بيع عناصر متعددة (مثل سلع أو خدمات متعددة أو أي تركيبات من سلع وخدمات) بسعر واحد.

في بعض الحالات، يتم وصف سلعة أو خدمة بأنها «مجانية» كلفة ترويجية، إلا أنّ ذلك قد لا يمثل الواقع التجاري. فعلى سبيل المثال، يتم تقديم السلع أو الخدمات معاً وكجزء ثانوي من توريد واحد آخر، وهو

(25) المادة (41)، العميل الملزم بسداد الضريبة وفقاً للاحتساب (التكليف) العكسي، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة
(26) المادة (8)، التوريد المفترض، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة



الغاية الرئيسية للعميل. على سبيل المثال: يشكل «التسليم المجاني» جزءاً ثانوياً من بيع قطعة أثاث باهظة الثمن. في هذه الحالة، لا تمثل السلعة أو الخدمة المجانية توريداً منفصلاً من دون مقابل في حد ذاتها. وعلى هذا النحو، فإنّ هذا المورد لا يقوم بتوريد مفترض.

إذا كانت الوقائع تشير إلى عدم وجود توريد منفصل لخدمات التوصيل وأنّ المورد يقوم بتوريد واحد للسلع المُسلّمة إلى العميل.

مثال (5): يقوم موقع إلكتروني ببيع العسل الطبيعي مقابل 200 ريال للعبوة الواحدة، وملاعق خشبية خاصة بالعسل مقابل 50 ريال للمعلقة الواحدة. قام الموقع بعرض ترويجي كالتالي:

«عند شراء أي عبوة عسل، تحصل على ملعقة خشبية مجانية» عند شراء عميل من الموقع والاستفادة من العرض الترويجي مقابل 200 ريال (العسل والملعقة الخشبية)، فإن الموقع يقوم بتوريد الضريبة عن قيمة 200 ريال فقط والتي تعادل 30 ريال. لا يعتبر بيع الملعقة الخشبية توريداً مفترضاً وذلك لكونه ارتبط بتوريد آخر حقق مقابلاً.

مثال (6): يقوم موقع إلكتروني ببيع العسل الطبيعي مقابل 200 ريال للعبوة الواحدة. قام الموقع بعرض ترويجي عن طريق أحد مشاهير التواصل الاجتماعي كالتالي:

«شارك معنا في السحب، وسيحصل الفائزون على عبوة عسل مجانية» عند فوز العميل بالسحب والحصول على المنتج، فإن الموقع يجب عليه توريد قيمة ضريبة تعادل 30 ريال عن كل عبوة عسل تم توريدها مجاناً، وذلك لعدم وجود مقابل لهذا التوريد حسب ما نصت عليه المادة (15) من اللائحة التنفيذية.

مثال (7): يقوم موقع إلكتروني ببيع العسل الطبيعي بتحديد عدد حملاته التسويقية التي ستتم عام 2021م وتحديد (40) فائزاً في السحوبات، كل فائز سيحصل على عبوة عسل بقيمة سوقية 30 ريالاً. كما قرر الموقع تقديم عينات مجانية في مقر العمل للموظفين بحد أقصى 25 عبوة في السنة التقويمية. وإجمالي قيمة التوريد للسنة التقويمية يساوي 1,950 ريالاً وحد أقصى 30 ريالاً لكل متلقٍ، وفي هذه الحالة لا يتحتم على الموقع الإفصاح عن ضريبة المبيعات للتوريدات المفترضة لتطبيق أحكام الاستثناء عليهم.

السلع المستردة: إذا تمّت إعادة السلع إلى المورد المحلي وتمّ إلغاء التوريد، يجب على المورد تعديل ضريبة المخرجات المفروضة وإصدار إشعار دائن، وذلك بموجب الإجراءات الموضحة في الدليل الإرشادي الخاص بالفواتير وحفظ السجلات.

إذا تمّت إعادة السلع المستوردة في وقت لاحق إلى المورد، فلن يؤثر ذلك على المعاملة الأصلية الخاضعة للضريبة التي تنشأ عن الاستيراد. ولن تقوم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بإرجاع ضريبة القيمة المضافة على الاستيراد والمدفوعة عن السلع التي تمّ إعادةتها في وقت لاحق.



يتحمل العميل النهائي المستورد تكلفة ضريبة القيمة المضافة على استيراد السلع المسترجعة، كما تُعتبر عملية استرداد الضريبة المتكبدة على السلع المسترجعة مسألة تجارية بين المورد غير المقيم والعميل. مع مراعاة اختلاف ذلك عن حالات قيام شخص خاضع للضريبة باستيراد سلع لأغراض نشاطه الاقتصادي الخاضع للضريبة، حيث يجوز له خصم ضريبة المدخلات ضمن إقراره الضريبي وفق ضوابط الخصم بالأحكام النظامية، كما تعتبر عمليات إعادة التصدير للسلع المستوردة في إطار النشاط الاقتصادي بمثابة تصدير لسلع ويخضع للضريبة بنسبة الصفر عند استيفاء الشروط النظامية⁽²⁷⁾.

مقدمي خدمات الشحن: يتم استيراد السلع بشكل عام نيابة عن البائع (المُرسل) أو المستلم (المُرسل إليه)، وعادة ما يدفع وكيل الشحن ضريبة القيمة المضافة إلى الجمارك على الاستيراد نيابة عن المستورد، ويسعى إلى استردادها كمصروفات (بالإضافة إلى الرسوم الجمركية أو الرسوم الفرعية الأخرى المتكبدة) من المستورد.

في حال كان المستورد شخص خاضع للضريبة ويقوم بالاستيراد لأغراض نشاطه الاقتصادي، فسيُطالب بإدخال بيانات الواردات والضريبة المدفوعة على الاستيراد في إقرار ضريبة القيمة المضافة. ومن شأن ذلك أن يتيح للمستورد خصم ضريبة القيمة المضافة المدفوعة عند الاستيراد كضريبة مدخلات (إذا تم استيفاء متطلبات خصم ضريبة المدخلات - تمت مناقشة ذلك في الدليل الإرشادي الخاص بخصم ضريبة المدخلات). علماً بأن لا يحق لشركات الشحن خصم الضريبة المسددة على الشحنات المستوردة بواسطتهم كضريبة مدخلات لعدم اعتبارها مستوردة لغرض نشاطهم الاقتصادي.

"إذا كان بائع السلع... أو من العميل عند التسليم" وتكون ضريبة القيمة المضافة على الاستيراد التي يدفعها ممثل الاستيراد بمنزلة تكلفة إضافية. ولا يحق له خصمها كضريبة مدخلات في إقراره الضريبي وذلك لعدم ارتباطها بنشاطه الاقتصادي.

وتُعتبر هذه من أحد المسائل التجارية التي يتم الاتفاق عليها ضمن أحكام وشروط بيع السلع فيما بين البائع والعميل، ووفق الشروط المتفق عليها من قبل مزودي خدمات الشحن.

في حال قام ممثل الاستيراد بالاستيراد نيابة عن شخص مسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة وتم تقديم رقم التعريف الضريبي لهذا الشخص في وقت الاستيراد فيحق لذلك الشخص خصمها ضمن إقراره الضريبي في حال استيفاء أحكام خصم ضريبة المدخلات الأخرى.

(27) المادة (32)، صادرات السلع من المملكة، اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة



4.3 توريد الخدمات

الخدمات الإلكترونية هي جزء من المصطلح الأوسع المُعرّف لأغراض ضريبة القيمة المضافة بـ «خدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية والخدمات الإلكترونية». وتعدّ خدمات الاتصالات مرتبطة بالخدمات الإلكترونية بشكل كبير، حيث يشمل كلاهما نقل المعلومات إلى متلقي واحد أو أكثر. وقد نصّت اللائحة التنفيذية للنظام على قائمة غير حصرية للخدمات التي تقع ضمن تعريف هذا المصطلح⁽²⁸⁾:

أ. أي خدمة متعلقة ببث أو إرسال أو انبعاث أو استقبال الإشارات أو الكتابة أو الصور أو الأصوات أو المعلومات أيّاً كانت طبيعتها، سواءً كانت بالأسلاك أو الراديو أو البصريات أو غير ذلك من الأنظمة الكهرومغناطيسية.

ب. نقل أو التنازل عن حق استعمال السعة لأغراض البث والإرسال أو الاستقبال المشار إليها.

ج. توفير وإتاحة الوصول إلى الشبكات المعلوماتية العالمية.

د. توفير وتقديم محتوى سمعي، وسمعي بصري للاستماع أو المشاهدة من قبل الجمهور على أساس برامج مجدولة يقوم بها شخص لديه مسؤوليات تحريرية.

هـ. البث والإرسال الحي عن طريق الانترنت.

و. توريدات الصور أو النصوص التي تورد آلياً مثل الصور الفوتوغرافية وحافظات الشاشات والكتب الإلكترونية وغيرها من المستندات أو الملفات الرقمية.

ز. توريدات الموسيقى والأفلام والألعاب والبرامج عند الطلب.

ح. المجلات الإلكترونية.

ط. توريدات المواقع الإلكترونية أو خدمات الاستضافة على المواقع الإلكترونية.

ي. صيانة البرامج والمعدات عن بعد.

ك. توريدات البرامج وتحديثها.

ل. المساحات الإعلانية على المواقع الإلكترونية وأي حقوق مرتبطة بذلك الإعلان.

وبالنظر إلى أنّ قائمة الخدمات المذكورة أعلاه هي قائمة غير حصرية، فإن ذلك يتيح إدراج خدمات جديدة ومماثلة ضمن التعريف الوارد أعلاه، ولا سيّما تلك الخدمات التي تنشأ بسرعة نتيجة لتسارع وتيرة التطور التكنولوجي.

4.3.1 مكان التوريد

تُطبّق أحكام خاصة لتحديد مكان توريد الخدمات الإلكترونية. وبشكل رئيسي، تُطبّق ضريبة القيمة المضافة في الدولة التي يتم فيها الاستخدام الفعلي لتلك الخدمات أو الاستفادة منها⁽²⁹⁾.

(28) المادة (24)، الاتصالات السلكية واللاسلكية والخدمات الإلكترونية، اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة
(29) المادة (20)، توريد خدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية والخدمات الموردة إلكترونياً، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة



من المنظور العملي، يصعب تحديد مكان استخدام الخدمات الإلكترونية، إلا أنَّ نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية ينصّان على أحكام تهدف إلى تحديد مكان الاستخدام الفعلي للخدمات أو الاستفادة منها - المادة (24)، خدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية والخدمات الإلكترونية، اللائحة التنفيذية.

في بعض الحالات، يجب أن يكون العميل الفرد متواجداً فعلياً في موقع محدد لكي يتلقى الخدمة. وهذا هو الحال بالنسبة للخدمات التي لا يمكن الوصول إليها إلا في ذلك الموقع. ففي حال قام العميل باستهلاك الخدمات في ذلك الموقع والاستفادة منها، فمن ثَمَّ يكون ذلك الموقع هو مكان الاستخدام الفعلي أو الانتفاع بالخدمة.

في حالات أخرى، لا يُطلب من العميل التواجد في موقع معين لاستخدام الخدمات الإلكترونية، حيث تقضي طبيعة الوسائل التكنولوجية إمكانية الوصول إلى معظم الخدمات الإلكترونية من مواقع متعددة. ولأغراض تحديد مكان توريد هذه الخدمات، يُعتبر مكان الإقامة المعتاد للعميل بأنه المكان الذي يتم فيه استخدام الخدمة والاستفادة منها. وبناءً عليه، يكون مكان الإقامة المعتاد هو مكان تقديم الخدمات.

تُطبّق ضريبة القيمة المضافة بنسبة 15% على كافة توريدات الخدمات الإلكترونية التي تتم في المملكة وفقاً لقواعد مكان التوريد.

وبالنسبة للخدمات التي لا تُعدّ بمثابة وسائل إلكترونية في حد ذاتها، بل يتم طلبها أو حجزها أو تنسيقها من خلال الوسائل الإلكترونية (على سبيل المثال حجز فندق أو وسيلة نقل عبر الإنترنت وكافة خدمات تسهيل النقل عبر تطبيقات الجوال)، فهي تخضع لقواعد مكان التوريد بناءً على المكان الذي يتم فيه تقديم الخدمة الرئيسية.

وبالنظر إلى توريدات الخدمات الإلكترونية، ليس ثمة اختلاف بين مكان توريد الخدمات بالنسبة للأشخاص الخاضعين للضريبة (التوريدات من أعمال إلى أعمال) ومكان توريد الخدمات بالنسبة للأشخاص غير الخاضعين للضريبة (التوريدات من الأعمال إلى المستهلك).

4.3.2 الخدمات المقدمة لغير المقيمين في دول مجلس التعاون الخليجي

من حيث المبدأ، يخضع توريد الخدمات من قبل مورّد في المملكة إلى عميل غير مقيم في إقليم دول مجلس التعاون الخليجي، ويستفيد من الخدمة في خارج إقليم دول مجلس التعاون الخليجي، لضريبة القيمة المضافة بنسبة الصفر بالمائة.

ولغايات تطبيق نسبة الصفر، يجب على المورّد أن يضمن استيفاء كافة المعايير المنصوص عليها في اللائحة التنفيذية.



4.3.3 تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الخدمات الإلكترونية

في كافة الأحوال، يجب على مورّد الخدمات الإلكترونية المقيم في المملكة فرض ضريبة القيمة المضافة على العميل وإدراجها في الفاتورة الضريبية الصادرة للعميل. وإذا تمّ الاتفاق على أنّ سعر البيع لا يشمل ضريبة القيمة المضافة⁽³⁰⁾، فيجب إضافة ضريبة القيمة المضافة بنسبة 15% إلى السعر المتفق عليه.

وفي حال قام مورّد غير مقيم بتوريد خدمات إلكترونية، فستعتمد آلية فرض ضريبة القيمة المضافة على ما إذا كان العميل مسجّلاً لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة أم لا، وذلك على النحو التالي:

- إذا تمّ التوريد إلى عميل، سواء كان شخصاً طبيعياً أو كياناً غير مسجّل في المملكة لأغراض ضريبة القيمة المضافة، أو كيان غير ملزم بالتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة، يجب على المورد غير المقيم التسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة وتطبيق الضريبة على الفاتورة الضريبية على نفس النحو كما لو كان مورّداً مقيماً.
- إذا تمّ التوريد إلى عميل مسجّل لأغراض ضريبة القيمة المضافة، فيجب على العميل احتساب ضريبة القيمة المضافة ذاتياً باستخدام آلية الاحتساب العكسي.

ملخص المعالجة الضريبية لمختلف السيناريوهات المرتبطة بتوريدات الخدمات الإلكترونية

مكان إقامة المورد	مكان استخدام الخدمة أو الانتفاع بها	حالة التسجيل بالنسبة للعميل	ضريبة القيمة المضافة في المملكة
المملكة	المملكة	لا يوجد	يقوم المورد بتطبيق الضريبة بنسبة 15%
المملكة	خارج المملكة	لا يوجد	لا تُطبّق الضريبة
خارج المملكة	المملكة	مسجّل	تُطبّق الضريبة بنسبة 15% باستخدام آلية الاحتساب العكسي
خارج المملكة	المملكة	غير مسجّل	يقوم المورد بالتسجيل في ضريبة القيمة المضافة وتطبيق الضريبة بنسبة 15%.
خارج المملكة	خارج المملكة	لا يوجد	لا تُطبّق الضريبة

(30) المادة 25 (2)، نسبة الضريبة، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة



حالات خاصة - النظام الاقتصادي القائم على التشارك

خدمات النقل البري وتطبيقات النقل الذكية

تنطوي خدمة النقل حسب الطلب، من المنطلق المشترك، على قيام الراكب باستخدام التطبيق الخاص بمزود المنصة لإدخال تفاصيل معيّنة كالموقع الذي يتواجد فيه والمكان الذي يرغب بالتوجه إليه ونوع السيارة قبل تأكيد الرحلة.

ويقوم مزود المنصة (عادةً من خلال خوارزميات محددة مسبقاً) بتحديد موقع أحد السائقين المعتمدين المناسبين والسماح لذلك السائق بقبول رحلة الراكب المطلوبة. وبمجرد القبول، يقوم السائق بتأدية خدمة النقل عن طريق اصطحاب الراكب ونقله إلى الموقع المطلوب.

تقوم الشركة بعمل الترتيبات اللازمة لتوفير سائق خاص للقيام بهذه الرحلة في الحالات التالية:

- كان لدى المسافر الفرد أو الشركة حساباً 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 عن طريق الشركات.
- كانت الشركة تقوم بتحصيل المدفوعات.

تتصرف الشركات بصفقتها موثقاً في أداء خدمة النقل، في حين يقدم السائقون الأفراد خدماتهم للشركات.

مثال (8): لدى رامي حساب مع شركة «أ»، وهي شركة مرخص لها بتقديم خدمات النقل في المملكة. يرغب رامي بالتنقل من وسط الرياض إلى مطار الملك خالد الدولي وحصل على سعر 84 ريال سعودي (شامل ضريبة القيمة المضافة) من شركة «أ» من خلال تطبيقها الإلكتروني. سيقوم رامي بدفع هذا المبلغ بمجرد اكتمال الرحلة.

تقوم شركة «أ» بتوفير سائق مع سيارة لتأدية خدمة النقل، وتقوم بسداد المقابل المالي عن الخدمة للسائق مع خصم عمولة بنسبة 35% من سعر الرحلة. في هذه الحالة، تستلم شركة «أ» 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 يُعتبرون بأنهم يقومون بتقديم الخدمة لشركة «أ») وبالتالي فهي تتصرف كأصيل. ويعمل السائق كمقدم خدمة مستقل، ويقوم بتنفيذ خدمات النقل مقابل رسوم قدرها 63 ريال سعودي (65% من المبلغ المحصل من العميل).

في كافة الأحوال يتعيّن على شركة «أ» تطبيق ضريبة القيمة المضافة بنسبة 15% على القيمة الكاملة للتوريد المقدم إلى رامي. وفي حال كان السائق مسجلاً لضريبة القيمة المضافة، فيجب عليه الإقرار عن ضريبة القيمة المضافة المستحقة على الخدمات المقدمة منه والتي يعدّ مقابلها جزءاً من إجمالي مقابل الرحلة ويتوجب عليه القيام بإصدار فاتورة ضريبية إلى شركة «أ».



تطبيقات توصيل الطعام

تُعَدّ خدمة توصيل الطعام من الخدمات السريعة التي تقوم المتاجر أو المطاعم أو تطبيقات الطرف الثالث من خلالها بتقديم الطعام للمستهلكين عند الطلب. يمكن تلبية الطلبات من خلال تطبيقات الجوال أو المواقع الإلكترونية أو عبر الهاتف.

أمثلة نموذج الأعمال

نموذج التوريد من المنصة إلى المستهلك: في هذا النموذج، تقوم تطبيقات الطرف الثالث بعرض المطاعم المتاحة القريبة من مكان العميل، وعادةً ما يتم ذلك من خلال موقع إلكتروني أو منصة أو تطبيق الجوال. بعد ذلك، يمكن للمستهلكين الطلب من هذه المطاعم ليتم توصيل الطعام إليهم إما عن طريق سائق المطعم أو سائق المنصة.

وتحصل المنصة بالعادة على حصة تتراوح ما بين 20% إلى 30% من قيمة الطلب وأية تكاليف تسليم قد تنشأ.

نموذج تجميع الخدمات: تعمل المنصة كوسيط بين العميل والعديد من المطاعم المحلية، كما تقوم المنصة بتقديم خدمة مساعدة العملاء نيابة عن تلك المطاعم في حال وجود مشاكل في التسليم أو الطلب نفسه مقابل رسوم.

نموذج الخدمات المتكاملة: تقوم الأعمال المسؤولة عن توصيل الطعام بتأدية كافة الخدمات المرتبطة ذاتياً، ويتضمن ذلك إنشاء التطبيق وتوظيف السائقين وطهي الطعام. إلا أنه لا يمكن للعملاء تناول الطعام لدى تلك الأعمال لأنّ الغرض الأساسي يكمن في إعداد الطعام الذي يتم تسليمه.

نموذج التوريد من المطعم إلى المستهلك: يقوم المطعم، من خلال المقر الذي يتواجد فيه، بتقديم خدمة توصيل الطعام عبر موقعه الإلكتروني أو تطبيقه أو من خلال الانضمام إلى منصة توصيل الطعام. تعتمد المعاملة الضريبية لخدمات توصيل الطعام في المملكة على العلاقة بين المورد والتطبيق (أعمال التوصيل) والعميل النهائي.

يقوم التطبيق الخاص بتوصيل الطعام بتقديم نوعين من الخدمات:

- خدمة الربط مع المطاعم: لا يعتبر التطبيق أصيلاً في هذه العملية نظراً لكون اسم المطعم ظاهراً للمستهلك النهائي، ولتمتع المطعم بحرية التغيير في القوائم والأسعار. فلا يجب على التطبيق الإفصاح عن المنتجات المنقولة من المطعم إلى المستهلك النهائي كمشتريات خاصة به.



- خدمة الربط مع السائقين: يعتبر التطبيق أصيلاً في هذه العملية ويجب عليه الإفصاح عن كامل قيمة التوصيل كإيراد في إقراره الضريبي إذا انطبقت عليه مؤشرات الأصيل.
- عند شراء المنتج وإعادة بيعه بهامش ربح على المنتج يعتبر أن المبلغ كاملاً خاضع لضريبة القيمة المضافة باعتبار أن المنتج أصبح من مخزون التطبيق وانتقال ملكيته وتحمل المخاطر ويحق خصم ضريبة المدخلات في حال استيفاء ضوابط الخصم بالأحكام النظامية.

مثال (9): يقوم تطبيق بالتنسيق بين المطعم والمستهلك النهائي لنقل منتجات بمبلغ 100 مقابل 10 ريال للتوصيل وبدون هامش ربح على المنتجات. يعترف التطبيق بمبلغ التوصيل فقط، ولا يتم الاعتراف بمبلغ المنتج.

مثال (10): يقوم تطبيق بالتنسيق بين المتجر والمستهلك النهائي لشراء منتجات بمبلغ 100 ريال وإعادة بيعها للمستهلك بإضافة هامش ربح بقيمة 10 ريال بالإضافة إلى 10 ريال للتوصيل، لتصبح القيمة النهائية 120 ريال. يعترف التطبيق بالمبلغ كاملاً نظراً لأن المنتجات انتقلت ملكيتها للتطبيق وتم إضافة هامش ربح عليها.

وكالة السفر

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

- كموكل فيما يتعلق بشراء حقوق السفر والإقامة والسلع والخدمات ذات الصلة وتوريدها بعد ذلك إلى المسافرين.
- كوكيل فيما يتعلق بإبرام عقد قابل للتنفيذ مباشرة بين المسافر والمورد وفرض عمولة منفصلة نظير الخدمات المقدّمة.

يعتمد تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الظروف الخاصة بكل حالة والصفة التي يتصرّف بموجبها وكيل السفر. يخضع الرسم الذي يتقاضاه مورد خدمة النقل أو وكيل السفر الذي يتصرّف كموكل، لأغراض النقل الدولي للركاب، لضريبة القيمة المضافة بنسبة الصفر بالمائة⁽³¹⁾.

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

مزود خدمات الاتصالات: الفوترة المباشرة عن طريق مزود خدمات الاتصالات (الناقل)

يمكن لمزودي خدمات الاتصالات التصرف أيضاً كوكيل فيما يتعلق بتوريد الخدمات الإلكترونية وتسهيل الدفع عن طريق رصيد بطاقات الشحن المسبقة الدفع. وعلى هذا النحو، يتعين على مزود خدمات الاتصالات تحديد ما إذا كان يعمل باسمه كوكيل أو موكل لتطبيق المعاملة الضريبية المناسبة. وبالرغم

(31) المادة (34)، خدمات نقل السلع أو الركاب من وإلى المملكة والتوريدات ذات الصلة، اللائحة التنفيذية. للمزيد من التفاصيل، يرجى الاطلاع على الدليل الإرشادي لقطاع النقل



من ذلك، فإنّ تحصيل المدفوعات نيابة عن المورد لا يعني في حد ذاته أنّ مزوّد خدمات الاتصالات يتصرّف باسمه الخاصّ.

من الناحية العملية، يمكن للعميل القيام بسداد دفعة واحدة لشخص واحد خاضع للضريبة نظير توريدات مختلفة من أكثر من مورد. ومن الأمثلة العملية على ذلك ضمن قطاع الاتصالات هو الفوترة المباشرة عن طريق مزوّد خدمات الاتصالات (الناقل).

الفوترة المباشرة عن طريق مزوّد خدمات الاتصالات (الناقل) هي طريقة سداد/دفع تُتيح لمستخدميها القيام بشراء منتجات رقمية من أطراف ثالثة من خلال فرض الرسوم على فواتير الهاتف الخاصة بهم. ويعمل مزوّد خدمات الاتصالات «الناقل» بصفته وكيلًا فيما يتعلق بتحصيل الدفعات لصالح الطرف الثالث - على سبيل المثال متجر التطبيقات.

بموجب ترتيبات الفوترة المباشرة عن طريق مزوّد خدمات الاتصالات (الناقل) فإن الطرف الثالث المورد يقوم بسداد مبلغ معين للناقل لقاء خدمات معالجة الدفعات أو خدمات تحصيل الدفعات. عادةً، تكون قيمة الخدمات التي يقدمها الناقل للطرف الثالث المورد هي الفرق بين الدفعة المحصّلة من العميل والدفعة التي يتمّ تحويلها للطرف الثالث المورد.

على سبيل المثال، يتيح مزوّد اتصالات في المملكة للعملاء دفع مقابل تحميل تطبيقات الهواتف المحمولة باستخدام بطاقات ائتمان. تقوم الشركة ببيع أحد التطبيقات مقابل قيمة معيّنة شاملة ضريبة القيمة المضافة، ويتمّ تقديم محتوى التطبيق من قبل طرف ثالث غير مقيم في المملكة. إلّا أنّ العملاء لا يتفاعلون أو يوافقون على الشروط والأحكام مع مقدم المحتوى التابع لطرف الثالث. يقوم مزوّد الاتصالات بتحصيل المدفوعات وتحويلها إلى الطرف الثالث مزود المحتوى بموجب الشروط والأحكام الخاصة به (خصم العمولة من السعر المحصّل غير شامل للضريبة).

في هذه الحالة، يتصرّف مزود الاتصالات باسمه كموكّل ويعتبر هو المورد لأغراض ضريبة القيمة المضافة. يُعدّ مزود الاتصالات مسؤولاً عن إقرار ضريبة القيمة المضافة على بيع التطبيق إلى العميل ضمن اقراره الضريبي.

خدمات مركز البيانات

مراكز البيانات هي عبارة عن مستودعات تحتوي على مرافق حاسوبية مثل الخادم وأجهزة التوجيه وبرامج الحماية والتي يتمّ استخدامها للتخزين عن بُعد أو لمعالجة البيانات أو توزيع كميات كبيرة من البيانات. من الممكن أن تكون هذه المراكز مشتركة ويتمّ صيانتها من خلال شركة واحدة، وأن يتمّ اتاحتها لأطراف ثالثة.

بشكل عام، تقع معظم الخدمات التي تقدمها الأعمال من مركز البيانات مثل توفير عرض النطاق الترددي وسعة الخادم وخدمة الوصول إلى الشبكة والخدمات المماثلة، ضمن نطاق خدمات الاتصالات والخدمات الإلكترونية. وفي هذه الحالة، يعتمد مكان التوريد على القواعد المذكورة سابقاً.



قد يقوم مركز البيانات بتوفير خدمات التوصيل الشبكي حيث يتم تثبيت الأجهزة الخاصة بالعملاء في مركز البيانات حيث تتوفر فيه الطاقة اللازمة لتشغيل الأجهزة وعرض النطاق الترددي وعنوان الانترنت المستخدم لاستقبال البيانات والتبريد... الخ، بهدف تنظيم ووضع الأجهزة بشكل صحيح.

وبالعادة، يتم تطبيق قواعد صارمة فيما يخص الأمن والحماية والدخول المادي لمركز البيانات كجزء من الخدمات (من الممكن عدم السماح للعميل بالدخول المادي إلى مركز البيانات). ويمكن تحديد منطقة معينة في مركز البيانات للعميل، إلا أن هذه الحالة ليست متاحة بشكل عام، حيث يكون للعميل مجموعة من الحقوق التي يتلقاها كجزء من الخدمة (من الممكن أن تتضمن مقداراً من المساحة المخصصة).

تسمح عملية التوصيل الشبكي بحصول العميل على مجموعة من الحقوق والخدمات، وعليه فإن المعاملة الضريبية لخدمات التوصيل الشبكي تعتمد على الظروف المحيطة بالتوريد وما سيتم توريده في كل حالة.

ومع ذلك، إذا كان العنصر السائد/الأساسي من الخدمة هو منح الحق في استخدام منطقة محددة من مركز البيانات (على سبيل المثال تأجير مكتب ضمن مركز البيانات للعميل)، فإن ذلك يُعتبر توريداً لخدمات مرتبطة بالعقار. وتخضع معظم الخدمات المرتبطة بعقار في المملكة لضريبة القيمة المضافة بغض النظر عن الدولة التي يقيم فيها المورد أو العميل.

إذا كانت رسوم التوصيل الشبكي تتضمن عناصر من الممكن استخدامها أو استهلاكها بشكل منفرد في المملكة وذلك لأغراض منفصلة عن عملية تنظيم الأجهزة والوصول إلى الشبكة، فإن المعاملة الضريبية لهذه العناصر تختلف حسب الحالة وتحتاج إلى التحليل كونها توريد مختلف.



5. القسائم

5.1 ما هي القسيمة «المؤهلة»؟

تُعَدُّ القسائم بأنها مستندات مادية أو إلكترونية تؤهل العميل باستردادها/استخدامها كمقابل لسلع أو خدمات من مورّد أو مجموعة من المورّدين. ولا تُعتبر القسيمة بأنها شكل من أشكال العملة، إلا أنه يمكن استبدالها واستخدامها كمقابل غير نقدي (وغالباً ما تُظهر قيمة نقدية معادلة). وعادة ما يكون للقسيمة قيمة تجارية فقط بسبب تعهّد المورّد بالسماح باستبدالها كمقابل للسلع والخدمات.

5.2 القسائم ذات القيمة الاسمية

تتضمن القسائم في كثير من الأحيان مبالغ مالية مكافئة، مما يسمح باستخدام هذه المبالغ كمقابل للتوريد أو للتوريدات المتعددة. وتُعرّف القسائم التي لها مبلغ مالي بأنها «قسائم ذات القيمة الاسمية». من الأمثلة على القسائم ذات القيمة الاسمية: قسائم الهدايا، وبطاقات الهاتف وبطاقات الشحن الإلكترونية.

5.3 إصدار القسيمة

عندما يصدر شخص قسيمة جديدة، سواء بمقابل أو دون مقابل، فإن ذلك لا يُعدّ توريداً لأغراض ضريبة القيمة المضافة إلا في حالات معينة.⁽³²⁾ ويمكن إصدار قسيمة من المورّد الذي سيقوم بتسديدها (على سبيل المثال، قسيمة صادرة عن شركة اتصالات تسمح باستخدام القسيمة في أي من متاجر التجزئة الخاصة بها أو عبر الإنترنت)، أو من قبل طرف ثالث (على سبيل المثال، متجر تطبيقات عبر الإنترنت). إذا كانت القسيمة الإلكترونية تتضمن قيمة نقدية، فإنّ إصدار قيمة إضافية (المعروفة أيضاً باسم «زيادة الرصيد») لتلك القسيمة الإلكترونية يُعتبر أيضاً إصداراً لقسيمة لأغراض ضريبة القيمة المضافة. من الأمثلة على ذلك بطاقة إعادة الشحن أو إضافة الرصيد.

وكإجراء لمنع إساءة استخدام قواعد القسائم الخاصة، ينشأ توريد الخدمات في أي من الحالات التي يكون فيها المقابل المستحق الدفع عن إصدار قسيمة ذات قيمة اسمية أعلى من قيمتها الاسمية النقدية.⁽³³⁾ لا يُتوقّع حدوث هذا السيناريو في الممارسات التجارية المعتادة.

5.4 توريد القسيمة

لا يُعدّ توريد القسيمة الصادرة فعلياً بمثابة توريد لأغراض ضريبة القيمة المضافة، ما لم يكن المقابل المستحق الدفع عن القسيمة ذات القيمة الاسمية أعلى من قيمتها الاسمية. فإذا تجاوز المقابل المستحق الدفع القيمة الاسمية، فيكون ذلك بمثابة توريد للخدمات إلى الحدّ الذي يتجاوز فيه المقابل القيمة الاسمية.

(32) المادة 19 (1)، إصدار أو توريد القسائم الشرائية، اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة (33) المادة 19 (2)، إصدار أو توريد القسائم الشرائية، اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة



مثال (11): موقع إلكتروني يقوم بشراء بطاقات شحن لعبة والتي تحوي رصيد يعادل \$24.99 دولار أمريكي (والتي تعادل 93 ريال سعودي) مقابل 85 ريال سعودي، ثم قام ببيعها على الموقع مقابل 93 ريال سعودي، فإن هذه العملية خارج النطاق الضريبي ولا يجب الإفصاح عنها في الإقرار الضريبي، ولا تؤثر على حد التسجيل الإلزامي.

5.5 استبدال قسيمة مقابل سلع أو خدمات

عند استبدال القسائم مقابل توريد سلع وخدمات، يتم احتساب ضريبة القيمة المضافة بالسعر المناسب على السلع والخدمات المُقدّمة، حيث تشكّل القسيمة مقابل غير نقدي لذلك التوريد.

إذا كانت القسيمة عبارة عن قسيمة ذات قيمة اسمية، فسيتمّ احتساب قيمة المقابل غير النقدي بمبلغ القيمة الاسمية المستخدمة. إذا لم تكن القسيمة ذات قيمة اسمية، فستعتمد قيمتها على القيمة السوقية العادلة للسلع والخدمات المُقدّمة.

5.6 معاملة القسائم «غير المؤهلة»

القسائم غير المؤهلة هي المستندات التجارية الأخرى التي توصف بأنها «قسائم»، ولكنها لا تستوفي تعريف القسيمة لأغراض ضريبة القيمة المضافة. وتُعامل القسيمة غير المؤهلة بموجب القواعد الأساسية لضريبة القيمة المضافة، ويتمّ احتساب ضريبة القيمة المضافة على المقابل المدفوع أو المستحق الدفع (إن وجد) عند إصدار أو تقديم قسيمة غير مؤهلة كتوريد للخدمات. عند الاستبدال، يجب على المورد حساب ضريبة القيمة المضافة بناءً على إجمالي أي مبلغ مدفوع مقابل توريد السلع والخدمات.



6. خصم ضريبة المدخلات

6.1 أحكام عامة

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

- ضريبة القيمة المضافة المفروضة من قبل موّرّد مسجّل لضريبة القيمة المضافة في المملكة.
 - ضريبة القيمة المضافة المحتسبة ذاتياً من قبل الشخص المسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة وفق آلية الاحتساب العكسي.
 - ضريبة القيمة المضافة عن واردات السلع إلى المملكة.
- وكقاعدة عامة، تكون ضريبة المدخلات التي تتعلق بأنشطة المكلّفين المُعفاة من ضريبة القيمة المضافة غير قابلة للخصم باعتبارها ضريبة مدخلات.

بالإضافة إلى ذلك، لا يجوز خصم ضريبة المدخلات عن أية نفقات تمّ تكبدها ولا تتعلق بالنشاط الاقتصادي للخاضع للضريبة (بما في ذلك بعض أشكال النفقات المقيّدة مثل الخدمات الترفيهية أو الخدمات الرياضية أو الثقافية وخدمات الضيافة والمركبات المقيّدة)⁽³⁴⁾، أو أية تكاليف أخرى تتعلق بتوريدات مُعفاة من الضريبة.

وتكون معاملة ضريبة المدخلات بمثابة رصيد دائن يتمّ إدراجه في الإقرار الضريبي ويتمّ خصمه من ضريبة القيمة المضافة المفروضة على التوريدات (ضريبة المخرجات) والتي تمّ إجراؤها خلال نفس الفترة.

يجوز خصم ضريبة المدخلات فقط إذا كان لدى الخاضع للضريبة فاتورة ضريبية أو مستندات جمركية تثبت قيمة الضريبة المستحقة، أو أي مستند بديل يوضح مبلغ ضريبة المدخلات المدفوعة أو المستحقة، بشرط موافقة الهيئة⁽³⁵⁾.

لمزيد من التفاصيل حول أحكام ضريبة المدخلات، يُرجى الاطلاع على الدليل الإرشادي لخصم ضريبة المدخلات.

6.2 ضريبة المدخلات المتكبّدة من قبل الوكلاء

يُعامل الوكيل الذي يتصرّف باسمه الخاص في تلقي توريدات لسلع أو خدمات نيابة عن الموكل كما لو كان قد تلقى تلك السلع أو الخدمات كعميل⁽³⁶⁾. لذلك، يحق للوكيل الذي يتصرّف باسمه الخاص خصم ضريبة المدخلات على تلك التوريدات، شريطة احتفاظه بفاتورة ضريبية صادرة باسمه واستيفاء الشروط الأخرى الخاصة بالخصم الأخرى.

(34) تم إدراج قائمة مفصلة بالنفقات المقيّدة في المادة (50) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة
(35) المادة (49) خصم ضريبة المدخلات، اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة
(36) المادة (9)، نظام ضريبة القيمة المضافة



لا يحق للوكيل الذي يتصرّف باسم الموكل خصم ضريبة المدخلات على التوريدات التي يتلقاها باسم الموكل.

بالنسبة للواردات من السلع، لا يتم خصم ضريبة القيمة المضافة المدفوعة للجمارك السعودية إلا من قبل المستورد، وذلك إذا كانت السلع المستوردة تُستخدم من قبل المستورد كجزء من نشاطه الخاضع للضريبة.

6.3 متطلبات خصم ضريبة المدخلات

حتى يتمكن الخاضعون للضريبة من خصم ضريبة المدخلات المتكبدة في المملكة، هناك عدد من المتطلبات التي يجب استيفاؤها:

1. يجب أن تتعلق ضريبة القيمة المضافة المتكبدة من قبل الخاضع للضريبة بنشاط خاضع للضريبة: إذا كانت ضريبة القيمة المضافة تتعلق مباشرة بالنشاط غير الاقتصادي للخاضع للضريبة، فلا يمكن استرداد ضريبة القيمة المضافة عنه.

2. يجب احتساب ضريبة القيمة المضافة بشكل صحيح: يمكن فقط اعتبار الضريبة التي تم احتسابها بشكل صحيح على توريد السلع أو الخدمات في المملكة من قبل مورّد مسجّل لأغراض ضريبة القيمة المضافة كضريبة مدخلات الخاضع للضريبة الذي يكون متلقي ذلك التوريد. ولا تعدّ ضريبة القيمة المضافة التي تم حسابها خطأ على الخاضع للضريبة مؤهلة للخصم كونها ضريبة مدخلات. كما أنّ المبلغ الذي لا يُعدّ ضريبة قيمة مضافة في المملكة، وإنما يقابله مبلغ ضريبة قيمة مضافة مُحْتَسَب في دولة أخرى، لا يُعدّ مؤهلاً للخصم في المملكة.

3. التحقق من رقم التعريف الضريبي والفاتورة الضريبية: وفقاً لنظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، فإنه يجب على الشخص الاحتفاظ بالمستندات كشرط لخصم ضريبة المدخلات. وعليه، يجب أن يحتفظ الخاضع للضريبة بفاتورة ضريبية صحيحة من أجل خصم ضريبة القيمة المضافة في المملكة والتي يفرضها المورّدون كضريبة مدخلات⁽³⁷⁾. كما يجب على الخاضع للضريبة التحقق من رقم التعريف الضريبي الخاص بالمورّد باستخدام أدوات البحث لضريبة القيمة المضافة والمتاحة على الموقع الإلكتروني للهيئة، وذلك للتأكد من أن المورّد مسجّل لأغراض ضريبة القيمة المضافة.

في حال تمّ احتساب ضريبة القيمة المضافة ذاتياً من قبل الخاضع للضريبة وفقاً لآلية الاحتساب العكسي، فلن يقوم المورّد بإصدار فاتورة ضريبية في معظم الحالات. ولكي يتمكن الخاضع للضريبة من خصم ضريبة المدخلات على هذا التوريد، فإنه يتوجب عليه الاحتفاظ بالمستندات التجارية اللازمة

(37) المادة 53 (5)، الفواتير الضريبية، اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة



لإثبات طبيعة التوريد والمقابل المستحق الدفع عن التوريد، بالإضافة إلى طريقة احتساب الضريبة المستحقة على التوريد.

6.4 أهلية خصم ضريبة المدخلات

كما ورد ذكره أعلاه، يستند حق الخاضع للضريبة في الخصم على السلع والخدمات التي يتم شراؤها لغرض ممارسة نشاطه الاقتصادي في سياق القيام بتوريدات خاضعة للضريبة. في المقابل، تكون ضريبة القيمة المضافة المتكبدة على المشتريات التي تتم خارج الأنشطة الاقتصادية للخاضع للضريبة، أو ضريبة المدخلات المتعلقة بالأنشطة المُعفاة من ضريبة القيمة المضافة، غير قابلة للخصم كضريبة مدخلات.

6.4.1 التقسيم بين الأنشطة الخاضعة للضريبة والأنشطة غير الخاضعة للضريبة

تكون ضريبة القيمة المضافة المتكبدة والتي تتعلق بالأنشطة (التي يزاولها الخاضع للضريبة) المُعفاة من ضريبة القيمة المضافة، غير قابلة للخصم كضريبة مدخلات. يمكن للخاضع للضريبة بصفته مورداً يقوم بتوريدات خاضعة للضريبة وأخرى مُعفاة من الضريبة خصم ضريبة المدخلات المتعلقة بالتوريدات الخاضعة للضريبة فقط.

يجب تحديد ضريبة المدخلات المتاحة للخاضعين للضريبة الذين يقومون بتوريدات مُعفاة وخاضعة للضريبة على أساس ما يلي:

- تكون ضريبة المدخلات التي تتعلق حصراً ومباشرةً بتوريدات خاضعة للضريبة قابلة للخصم بالكامل.
- تكون ضريبة المدخلات التي تتعلق حصراً ومباشرةً بمبيعات مُعفاة من الضريبة غير قابلة للخصم.
- تخضع ضريبة المدخلات الأخرى التي لا يمكن إسنادها بشكل مباشر إلى توريدات خاضعة للضريبة لخصم نسبي استناداً إلى التقسيم⁽³⁸⁾.

يجب تقسيم النفقات/التكاليف العامة المدفوعة من قبل الخاضع للضريبة مقابل القيام بتوريدات خاضعة لضريبة القيمة المضافة وأخرى مُعفاة من الضريبة لتعكس استخدام تلك التكاليف بشكل صحيح في الجزء الخاضع للضريبة ضمن الأنشطة التي يزاولها الخاضع للضريبة.

(38) المادة (51)، الخصم النسبي لضريبة المدخلات، اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة



نعرض فيما يلي آلية الخصم النسبي باستخدام قيمة التوريدات الخاضعة للضريبة التي تمّت خلال السنة هي كما يلي:

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

القيمة الإجمالية للتوريدات الخاضعة للضريبة والتوريدات المُعفاة من الضريبة التي قام بها الخاضع للضريبة خلال السنة الميلادية الماضية.

وفي هذا السياق، تجدر الإشارة إلى أنّه تمّ تناول التفاصيل المتعلقة بالآليات واستخدام الآليات البديلة في الدليل الإرشادي الخاص بخصم ضريبة المدخلات.



7. التزامات الامتثال الضريبي

7.1 تقديم إقرارات ضريبة القيمة المضافة

يجب على كل شخص مسجّل لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة، أو الشخص المخوّل بالتصرّف نيابة عنه، تقديم إقرار ضريبة القيمة المضافة للهيئة عن كل فترة ضريبية شهرية أو ربع سنوية.

ويُعَدّ الإقرار الضريبي تقييماً ذاتياً للضريبة المستحقة على الخاضع للضريبة في تلك الفترة. كما تعدّ الفترات الضريبية الشهرية إلزامية للمكلفين الذين تتجاوز إيراداتهم السنوية (40) مليون ريال سعودي.

والفترات الضريبية ربع السنوية (ثلاثة أشهر) إلزامية لجميع الأشخاص المسجلين لأغراض ضريبة القيمة المضافة. ويجب تعبئة إقرار ضريبة القيمة المضافة ودفع صافي الضريبة المستحقة في موعد أقصاه اليوم الأخير من الشهر الذي يلي انتهاء الفترة الضريبية التي يتعلق بها إقرار ضريبة القيمة المضافة.

7.2 حفظ السجلات

يجب على جميع المكلفين المسجلين لأغراض ضريبة القيمة المضافة - بموجب نظام ضريبة القيمة المضافة ولأئحته التنفيذية - 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⁽³⁹⁾.

ويشمل ذلك بوجه عام ما يلي:

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

يمكن الاحتفاظ بالسجلات في صورة ورقية، وفي بعض الحالات، يمكن الاحتفاظ بها إلكترونياً شريطة استيفاء الشروط المحددة باللائحة التنفيذية ولائحة الفوترة الإلكترونية، إلا أنه وفي جميع الأحوال، يتعين أن تكون متاحة للهيئة عند الطلب.

(39) المادة (59)، فترة حفظ الفواتير الضريبية والسجلات والمستندات المحاسبية، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة، والمادة (66)، السجلات، اللائحة التنفيذية



ويجب الاحتفاظ بجميع السجلات على الأقل لفترة الحفظ الأساسية وهي (6) سنوات. وقد تمّ تمديد الحد الأدنى لفترة حفظ السجلات إلى (11) سنة فيما يتعلق بالفواتير والسجلات المتعلقة بالأصول الرأسمالية المنقولة، و(15) سنة فيما يتعلق بالفواتير والسجلات المتعلقة بالأصول الرأسمالية غير المنقولة.

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



8. 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⁽⁴⁰⁾.

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

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.

(40) الفصل (16)، المواد (41)، و (42)، و (43)، و (44) و (47): التهرب الضريبي والعقوبات - نظام ضريبة القيمة المضافة



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 يخص الضريبة المستحقة عليه ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة بأقل من المستحق» كما هو موضح بالجدول أعلاه حسب الضوابط التالية:

أولاً: زيادة الغرامة

لهيئة زيادة نسبة الغرامة المرتبطة بمخالفة «تقديم إقرار ضريبي خاطئ، أو تعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو تقديم أي مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة بأقل 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 مرتبطاً بحالة تهرب ضريبي صادر بشأنها قرار من الهيئة، وفقاً لما حددته المادة التاسعة والثلاثون من نظام ضريبة القيمة المضافة.

2. يتم زيادة الغرامة بنسبة (10%) في حال كان سجل امتثال الخاضع للضريبة ضعيفاً جداً.

3. يتم زيادة الغرامة بنسبة (5%) في حال كان سجل امتثال الخاضع للضريبة ضعيفاً.

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.

ثانياً: خفض الغرامة

لهيئة خفض نسبة الغرامة المرتبطة بمخالفة «تقديم إقرار ضريبي خاطئ، أو تعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو تقديم أي مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة 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.



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

1. عند تصحيح الخاضع للضريبة الإقرار وفقاً لأحكام المادة الثالثة والسنتين 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.

خامساً:

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 والنتيجة عن الفحص والتقييم، يتم تخفيض الغرامة إلى (10%)، وعند سداد الخاضع للضريبة لقيمة الضريبة المستحقة واجبة السداد خلال (30) يوماً 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) يوماً 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 متتالي في حال إعادة تكرار ارتكابها من المخالف.

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



9. 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.



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