



# الدليل الإرشادي للأشخاص المُلزَمين بسداد الضريبة في حالات خاصّة - المورّدون المُفتَرَضون



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 التعديل	القسم/البند	نوع التعديل	وصف التعديل	ملاحظات
-	-	-	-	-	-	-



## المحتويات

6	1. هذا الدليل الإرشادي
7	2. التعاريف المتعلقة بالمصطلحات الرئيسية
9	3. الإطار التشريعي
11	4. ما هو المقصود بالسوق الإلكترونية؟
16	4.1 من هو المقصود بالمورد المُفترض؟
17	5. كيفية التحقق من تطابق مصطلح التسهيل من الناحية العملية ضمن سياق اللائحة؟
19	5.1 الاستثناءات من كون السوق الإلكترونية تعمل على تسهيل أي توريد لسلع أو خدمات
22	6. السوق الإلكترونية التي تعمل على تسهيل توريد الخدمات إلكترونياً لعميل في المملكة من قبل مورد غير مقيم في المملكة
23	6.1 التطبيق العملي للمفاهيم الأساسية
26	6.2 ملخص المعالجة الضريبية المطبقة في حال كون السوق الإلكترونية متصرفة بمنزلة مورد مفترض للخدمات الموردة إلكترونياً المقدمة من خلالها لمصلحة مورد أساسي غير مقيم
27	6.3 الاستثناءات من كون الأسواق الإلكترونية بمنزلة مورد مُفترض للخدمات الموردة إلكترونياً المقدمة من خلالها لمصلحة مورد أساسي غير مقيم
29	6.4 ملخص المعالجة الضريبية المطبقة في حال عدم حساب السوق الإلكترونية أنها تتصرف بصفة المورد المفترض للخدمات الموردة إلكترونياً المقدمة من خلالها لمصلحة مورد أساسي غير مقيم
31	7. السوق الإلكترونية التي تعمل على تسهيل توريدات السلع أو الخدمات لعميل في المملكة من قبل موردين مقيمين في المملكة وغير مُسجلين في نظام ضريبة القيمة المضافة
31	7.1 التطبيق العملي للمفاهيم الأساسية
37	7.2 ملخص المعالجة الضريبية المطبقة في حال كون السوق الإلكترونية متصرفة بصفة المورد المفترض
41	7.3 الاستثناءات من كون الأسواق الإلكترونية بمنزلة مورد مُفترض في الحالات التي يكون فيها الموردون الأساسيون مقيمين وغير مُسجلين لأغراض ضريبة القيمة المضافة بالمملكة



43	7.4 ملخص المعالجة الضريبية المطبقة في حال عدم كون السوق الإلكترونية متصرفة بصفة المورد المفترض للسلع والخدمات الموردة من خلالها لمصلحة مورد أساسي مقيم غير مسجل
45	7.5 تحديد المعالجة الضريبية المطبقة على كل معاملة
46	8. التصريح عن الضريبة
46	8.1 ما هي المسؤوليات المترتبة على المورد المفترض فيما يتعلق بالتصريح عن الضريبة؟
49	8.2 كيف تُطبّق ضريبة القيمة المضافة على السلع أو الخدمات التي يتم شراؤها وإعادة توزيعها من قبل المنصة أو السوق الإلكترونية التي تعمل بصفة المورد المفترض؟
56	8.3 خصم ضريبة المدخلات
57	8.4 عمليات الإلغاء والإرجاع والاسترداد التي تقوم بها المنصة أو السوق الإلكترونية
59	8.5 الخصومات أو التوريدات المجانية المقدمة لأغراض ترويجية
62	8.6 تعديل قيمة التوريد من قبل المنصة أو السوق الإلكترونية في حال عدم استلامها للمقابل -إعدام الديون-
63	9. تطبيق أحكام المورد المفترض على منصات وتطبيقات توصيل الطعام
63	9.1 تطبيق أحكام المورد المفترض على نماذج عمل تطبيقات توصيل الطعام
70	9.2 عمليات الاسترداد التي تتم معالجتها عبر تطبيقات توصيل الطعام
72	10. تطبيق أحكام المورد المفترض على خدمات حجوزات الإقامة قصيرة الأجل التي يتم تسهيلها من خلال المنصات أو الأسواق الإلكترونية
74	10.1 تطبيق أحكام المورد المفترض على حجوزات الإقامة التي يتم تسهيلها من خلال منصات أو أسواق إلكترونية متعددة.
76	11. الأحكام الانتقالية



## 1. هذا الدليل الإرشادي

يهدف هذا الدليل إلى توضيح كيفية تطبيق الأحكام الضريبية الخاصة بالأسواق الإلكترونية وفقاً للأحكام الضريبية المنصوص عليها ضمن المادتين التاسعة من نظام ضريبة القيمة المضافة، والسابعة والأربعين من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

وتنص هذه الأحكام على الأدوار والمسؤوليات المترتبة على مشغلي الأسواق الإلكترونية الذين يُعدون لأغراض ضريبة القيمة المضافة، أنهم يتصرفون كموردين في أي من الحالات التالية:

- تسهيل عملية توريد خدمات مقدّمة إلكترونياً في المملكة من قبل مورّد غير مقيم.
- تسهيل عملية توريد سلع أو خدمات في المملكة من قبل مورّدين مقيمين وغير مُسجّلين في نظام ضريبة القيمة المضافة.

كما تُعنى هذه الأحكام بتحديد الاشتراطات والقيود التي لا تسري بموجبها أحكام المورد المفترض على المعاملات التي تتم من بعض الأسواق الإلكترونية لأغراض ضريبة القيمة المضافة.

وقد تمّ وضع هذه الأحكام بما يتوافق مع الاتفاقية الموحّدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية الصادرة بموجب المرسوم الملكي الكريم رقم (م/51) بتاريخ 3 جمادى الأولى 1438هـ، ونظام ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/113) بتاريخ 2 ذي القعدة 1438هـ، واللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك - الهيئة العامة للزكاة والدخل سابقاً - رقم (3839) بتاريخ 14 ذي الحجة 1438هـ، والمعدّلة بموجب قرار مجلس الإدارة اللاحق رقم (01-06-24) بتاريخ 17 جمادى الأولى 1446هـ، الموافق 19 نوفمبر 2024م.



## 2. التعاريف المتعلقة بالمصطلحات الرئيسية

يُقصد بالألفاظ والعبارات الآتية -أيما وردت في هذا الدليل- المعاني المبينة أمام كل منها، ما لم يقتض سياق النص خلاف ذلك:

**1. السوق الإلكترونية:** لأغراض اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، يُقصد بالسوق الإلكترونية: منصة إلكترونية أو رقمية وما يماثلها، يكون غرضها الرئيسي أو أحد أغراضها الرئيسية تمكين الموردّين من عرض منتجاتهم -سواء كانت سلعة أو خدمات- أو تقديمها أو إتاحتها أو التعاقد عليها مع العملاء المستفيدين منها<sup>(1)</sup>. ولمزيد من التوضيحات في هذا الشأن، يُرجى الاطلاع على القسم (4) من هذا الدليل.

**2. المورد المُفترض:** مشغل السوق الإلكترونية، في الحالات التي تقوم فيها السوق الإلكترونية بتسهيل عملية توريد السلع والخدمات للعملاء داخل المملكة عبر منصة السوق الإلكترونية، وذلك نيابة عن الموردّين الأساسيين الذين يتحمّلون كل المسؤوليات المتعلقة بالتصريح عن الضريبة بصفّتهم موردين بموجب نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية.

**3. تسهيل التوريد:** في حال السوق الإلكترونية، يُقصد به: الإجراءات التي يكون لها دور مهمّ في جمع اثنين أو أكثر من الأطراف أو المجموعات، وتمكين أو المساعدة على بدء التوريد أو تنفيذه أو إتمامه. يُرجى الاطلاع على القسم (4.3) حيث يقدّم شرحاً موسّعاً لهذا المفهوم ويوضح كيفية قيام السوق الإلكترونية بأداء هذا الدور المهم.

**4. المملكة:** إقليم المملكة العربية السعودية الذي يشمل -أيضاً- المناطق الواقعة خارج المياه الإقليمية التي تمارس المملكة على مياهها وقاع بحرّها والطبقات الواقعة تحت تربتها ومواردها الطبيعية حقوق السيادة والولاية بمقتضى نظامها والقانون الدولي.

**5. الهيئة:** هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

**6. الاتفاقية:** الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

**7. النظام:** نظام ضريبة القيمة المضافة.

**8. اللائحة:** اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

(1) المادة السابعة والأربعون: (4) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.



**9. الضريبة:** ضريبة القيمة المضافة التي تُفرض على استيراد وتوريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع وتشمل التوريد المُفترض<sup>(2)</sup>.

**10. الشخص:** أي شخص طبيعي أو اعتباري، عام أو خاص، أو أي شكل آخر من أشكال الشراكة<sup>(3)</sup>.

**11. الخاضع للضريبة:** الشخص الذي يمارس نشاطًا اقتصاديًا بصفة مستقلة بهدف تحقيق الدخل، ويكون مسجلًا أو مُلزماً بالتسجيل لأغراض الضريبة وفقًا لأحكام الاتفاقية<sup>(4)</sup>.

**12. التوريد:** أي شكل من أشكال توريد السلع والخدمات بمقابل وفقًا للحالات المنصوص عليها في الاتفاقية<sup>(5)</sup> واللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

**13. المقابل:** كل ما حصل أو سيحصل عليه المورد الخاضع للضريبة من العميل أو من جهة ثالثة لقاء توريد السلع أو الخدمات متضمنًا ضريبة القيمة المضافة<sup>(6)</sup>.

**14. توريد السلع:** توريد جميع أنواع الممتلكات المادية -الأصول المادية-، وتشمل المياه وجميع أنواع الطاقة بما في ذلك الكهرباء والغاز والإضاءة والتدفئة والتبريد وتكييف الهواء<sup>(7)</sup>.

**15. توريد الخدمات:** أي معاملة توريد لا تشكّل توريدًا للسلع وفقًا لأحكام الاتفاقية<sup>(8)</sup>. ولأغراض هذا الدليل، تمّ تعريف الخدمات الإلكترونية في قسم منفصل.

**16. مكان الإقامة:** المكان الذي يوجد فيه مقرّ العمل أو أي نوع آخر من المنشآت الثابتة. وفي حال الشخص الطبيعي، إذا لم يكن لديه مقرّ عمل أو منشأة ثابتة، يكون ذلك مكان إقامته المعتاد. أما في حال كان لدى الشخص مكان إقامة في أكثر من دولة، فيُعد مكان الإقامة هو المكان الأكثر ارتباطًا بالتوريد<sup>(9)</sup>.

**17. المقيم:** يُعد الشخص مقيمًا في دولة إذا كان لديه مكان إقامة فيها<sup>(10)</sup>.

**18. الشخص غير المقيم:** يُعد الشخص غير مقيم في دولة إذا لم يكن لديه مكان إقامة فيها<sup>(11)</sup>.

(2) المادة (1) من الاتفاقية.  
(3) المادة (1) من الاتفاقية.  
(4) المادة (1) من الاتفاقية.  
(5) المادة (1) من الاتفاقية.  
(6) المادة (1) من الاتفاقية.  
(7) المادة (1) من الاتفاقية.  
(8) المادة (7) من الاتفاقية.  
(9) المادة (1) من الاتفاقية.  
(10) المادة (1) من الاتفاقية.  
(11) المادة (1) من الاتفاقية.



### 3. الإطار التشريعي

تنص المادة التاسعة من النظام على أنه في حال قيام الخاضع للضريبة -باسمه الخاص- بتوريد أو تلقي سلع أو خدمات نيابةً عن شخص آخر، فإنه يُعامل بوصفه قد قام بتوريد أو تلقي تلك السلع أو الخدمات لنفسه.

وتستند المادة السابعة والأربعون من اللائحة إلى المبادئ المنصوص عليها في المادة التاسعة من النظام، وتنص على الأحكام المتعلقة بالأشخاص المُلزَمين بسداد الضريبة في حالات خاصة. وقد عدّلت هذه المادة مؤخرًا بموجب قرار مجلس الإدارة رقم (01-06-24) بتاريخ 17 جمادى الأولى 1446هـ، الموافق 19 نوفمبر 2024م.

ومنذ تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة سنة 2018م، وقبل التعديلات الأخيرة الصادرة بموجب قرار مجلس الإدارة، ورد في نص الفقرة (2) من المادة السابعة والأربعين من اللائحة أنه في الحالات التي يتم فيها توريد خدمات إلكترونيًا في المملكة عن طريق وسيط الإنترنت أو بوابة -يُشار إليها في هذا الدليل باسم السوق الإلكترونية-، نيابة عن مورّد غير مقيم، فسيُفترض أن مُشغّل هذه السوق الإلكترونية قد قام بشراء الخدمات من المورّد غير المقيم وتوريدها لاحقًا باسمه الخاص، وتُعامل السوق الإلكترونية في هذه الحالة على أنها المورّد الموكل أو المُفترض، وتحمل أيضًا التزامات التصريح عن الضريبة نيابةً عن المورّد الأصلي أو الأساسي، مع مراعاة استثناءات محدودة في هذا الشأن.

أما التعديل الجديد على الفقرة (2) من المادة السابعة والأربعين من اللائحة، فيهدف إلى توضيح الأحكام المتعلقة بالتزامات التصريح عن الضريبة التي تترتب على مُشغلي الأسواق الإلكترونية حيث تقوم بتسهيل توريد خدمات إلكترونيًا للموردين غير المقيمين عبر منصّتها ويستفيد منها عملاء مقيمون في المملكة، وتحديثها بما يتسق مع التعديلات التي تمت على الفقرة (3) من المادة ذاتها، كما تضمن التعديل على الفقرة (2) إدراج مزيد من التوضيحات على الشروط التي في حال تطابقها، ولا تكون السوق الإلكترونية ملزمة بتطبيق أحكام المورد المفترض.

وينص تعديل الفقرة (3) من المادة السابعة والأربعين من اللائحة على أحكام جديدة للأسواق الإلكترونية التي تقوم بتسهيل توريد السلع والخدمات عبر منصّتها من قبل موردين مقيمين غير مُسجّلين في المملكة لعملاء مقيمين في المملكة. وعليه فإن المسؤوليات التي تقع على عاتق السوق الإلكترونية ستشابه إلى حد كبير تلك المسؤوليات المطبقة على الأسواق الإلكترونية ذاتها



منذ عام 2018م وفق أحكام الفقرة (2)، وسُعد السوق الإلكترونية قامت بشراء السلع أو الخدمات ذات الصلة بالتوريد من المورد الأصلي وإعادة توريدها من قبل السوق إلى العميل المستفيد منها، وستحمّل السوق الإلكترونية مسؤولية التصريح عن الضريبة المستحقة على ذلك التوريد، مع مراعاة بعض الاستثناءات المحددة في هذا الشأن.

**وأخيراً:** يهدف النصّ الوارد في الفقرة (4) المحدثّة من المادة السابعة والأربعين من اللائحة إلى توضيح المعنى المقصود من الأسواق الإلكترونية والوظائف التي تقوم بها لأغراض تطبيق الأحكام الواردة في المادة المذكورة. وجدير بالذكر أنّ الأحكام المعدّلة المتعلقة بتطبيق أحكام الفقرة (3) من المادة السابعة والأربعين من اللائحة ستدخل حيز النفاذ بدءاً من 1 يناير 2026م.



#### 4. ما هو المقصود بالسوق الإلكترونية؟

ورد تعريف السوق الإلكترونية تحديدًا في اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على النحو التالي:

«يُقصد بالسوق الإلكترونية: منصّة إلكترونية أو رقميّة وما يماثلها يكون غرضها الرئيس أو أحد أغراضها الرئيسة تمكين الموردين من عرض منتجاتهم - سواء كانت سلعًا أو خدمات- أو تقديمها أو إتاحتها أو التعاقد عليها مع العملاء المستفيدين منها»<sup>(12)</sup>.

وتتميّز السوق الإلكترونية بالخصائص التالية:

أولاً: الطبيعة الرقمية التي تتمتع بها السوق بصفاتها منصّة أو شبكة تعمل على ربط وتمكين التفاعلات بين مجموعات المُستخدمين من خلال بنية تحتية تكنولوجية. ومن الناحية العملية، يمكن أن تكون البنية التحتية التكنولوجية عبارة عن أي جهاز أو برنامج أو تطبيق، مثل: موقع إلكتروني، أو بوابة إلكترونية، أو بوابة، أو منصّة، أو واجهة برمجة تطبيقات.

وأنواع الأسواق أو المنصّات الإلكترونية الأكثر استخدامًا ما يلي:

توصيل الطعام	الخدمات الشخصية	النقل	السفر والإقامة	المحتوى الرقمي	التجارة الإلكترونية العامة
الأسواق التي تنظّم عملية توصيل الأطعمة والمشروبات الجاهزة للأكل إلى المستهلك	الأسواق التي تقوم بتسهيل تقديم الخدمات بناءً على المهارات والعمالة الفردية	الأسواق التي تقوم بتسهيل نقل الركاب	الأسواق التي تقوم بتسهيل السفر بغرض الترفيه والأعمال والرحلات الجوية والإقامة والخدمات المرتبطة بها	الأسواق التي تقدّم الوسائط والمحتوى الرقمي والمنتجات الأخرى القابلة للتنزيل، مثل الدورات التدريبية عبر الإنترنت ومجموعات الرسومات ومتاجر التطبيقات الرقمية	الأسواق التي تعرض منتجات (سلع أو خدمات) على مستوى البيع بالتجزئة أو الجملة أو التعامل المباشر. وقد تكون متخصصة في نوع واحد من المنتجات أو تعمل على تسهيل التعاملات فيما يتعلق بمجموعة واسعة من المنتجات

(12) المادة السابعة والأربعون: (4) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.



ثانيًا: الوظيفة الرئيسية التي تمارسها الأسواق الإلكترونية من حيث تمكين التفاعل والتواصل بين المستخدمين -مشتري وبائعي السلع أو الخدمات عادةً-، وتسهيل المعاملات فيما بينهم. تتحقق الوظيفة السابقة من خلال التأكد من أن أحد الأهداف الرئيسية للسوق تتضمن أيًا مما يلي:

- عرض المنتجات من سلع أو خدمات للعملاء على المنصة.
  - تسليم المنتجات أو إتاحتها للعملاء عبر المنصة.
  - تسهيل إجراءات التعاقد على توفير المنتجات للعملاء عبر المنصة.
- كما يمكن أن يكون مستخدمو الأسواق الإلكترونية عبارة عن شركات أو كيانات -أعمال- أو مستهلكين -أفراد-، حيث إن تعريف السوق الإلكترونية يشمل تسهيل التوريدات بين الأعمال بعضها بعضًا (B2B)، أو بين الأعمال والمستهلكين (B2C)، أو بين المستخدمين الأفراد (C2C).



وقد تلجأ السوق الإلكترونية إلى استخدام نماذج أعمال مختلفة وترتيبات تعاقدية متنوعة مع الموردين الأساسيين كما هو موضح على النحو التالي:

نماذج الأعمال المُستخدَمة على نطاق واسع	التفاصيل
النموذج القائم على المخزون	<p>يتمّ تحقيق الإيرادات لدى المنصة أو السوق الإلكترونية من خلال تحقيق هامش ربح عبر شراء المنتجات من الموردين وإعادة بيعها للعملاء كأصيل مباشر في عملية التوريد، ووفق هذا النموذج، قد تقوم السوق الإلكترونية بالاحتفاظ بمخزون من السلع لبيعها متى استلم أمر شراء من قبل العميل أو اعتماد أسلوب الشحن المباشر بإرسال طلب شراء للمورد فور تلقي المنصة طلباً من العميل، وتقوم المنصة بعدها بتسليم السلع للعميل باسمها الخاص.</p> <p>ومن الأمثلة على ذلك: الأسواق الإلكترونية المختصة في بيع سلع استهلاكية مباشرة للمستهلكين النهائيين؛ حيث تكون السوق الإلكترونية بمنزلة موزع رسمي لأي علامة تجارية، وتقوم بشراء سلع من تلك العلامة التجارية بأسعار الجملة، ومن ثم تقوم إعادة بيعها باسمها لعملاء البيع بالتجزئة.</p> <p>وفق النموذج السابق، لا تُعد المنصة التي تقوم ببيع منتجاتها الخاصة بها سوقاً إلكترونية لأغراض الأحكام المتعلقة بالمورد المُفترض وفق أحكام المادة (47) من اللائحة. حيث تتعامل كأصيل من الأساس في عملية التوريد، وبالتالي تكون مسؤولة عن الالتزامات الضريبية المترتبة عليها بصفتها المورد في حال كانت خاضعة للضريبة وفق الأحوال الاعتيادية.</p>



وفق هذا النموذج يتحقق الإيراد لدى السوق الإلكترونية من خلال حصولها على نسبة أو رسم ثابت يفرض على السعر المحدد لكل عملية بيع أو حجز مُكتمل من قِبَل العملاء الموردين الأساسيين. وقد تحقق السوق الإلكترونية إيرادات إضافية من خلال تقديم خدمات ذات قيمة مضافة للموردين الأساسيين ضمن حزمة الخدمات المقدمة إليهم من خلال السوق وقد تتضمن عمليات التسويق والتخزين والتغليف والتوصيل/التسليم.

قد يتفاوت مستوى تحكم السوق الإلكترونية في المبيعات التي تتم عبر المنصة حسب نموذج العمل المتبع لديها، خاصة أن الأسواق الإلكترونية تستحدث باستمرار نماذج عمل مختلفة لتسهيل عملية التوريد التي تتم من خلالها بين الموردين والعملاء.

على سبيل المثال: قد تتولى السوق الإلكترونية إدارة دورة المبيعات الشاملة (Endo - to -End sales) التي تشمل تحديد أسعار المنتجات التي تُباع من خلال السوق الإلكترونية نيابة عن العملاء حسب معايير أو ضوابط ليتفق عليها مسبقاً فيما بينهم، وتقديم الخصومات أو عروض للعملاء وفق معايير محددة وأوقات زمنية محددة، أو قد تقوم السوق الإلكترونية فقط بعرض المنتجات للعملاء وفق سياسة التسعير المحددة من الموردين الأساسيين وتقوم بمساعدة المورد الأساسي على عملية التسليم عبر الإنترنت أو التسليم الشخصي للعميل حسب الحاجة.

يتمثل أحد الأهداف الرئيسية للمنصة التي تعتمد النموذج القائم على العمولة في تسهيل عملية التوريد من خلال تسهيل التواصل والتفاعل بين المستخدمين -المورد الأساسي والعميل المستفيد من التوريد-، وبالتالي فإنها قد تُعد سوقاً إلكترونية لأغراض تطبيق أحكام المادة (47)، وبالتالي يُطبق عليها أحكام المورد المفترض متى طبقت عليها الأحكام المنصوص عليها ضمن تلك المادة.

#### النموذج القائم على العمولة



<p>يتحقق الإيراد للمنصة من خلال تحصيل رسوم لمعالجة المعاملات، أو رسوم لعرض المنتجات على المنصة، أو العمولات القائمة على المعاملات الناجحة أو المكتملة. وفي هذا النموذج تعمل السوق الإلكترونية بصفة وكيل يعمل على تمكين البائعين من الوصول إلى العملاء، إضافة لإدارة عمليات عرض المنتجات والمدفوعات.</p> <p>على سبيل المثال: يتيح موقع إلكتروني لتأجير العقارات عرض العقارات المتاحة للتأجير لقاء رسوم ثابتة عند اكتمال عملية التأجير من المجر إلى العميل، وقد تُفرض رسوم أعلى على الإعلانات المميزة أو غيرها من الخدمات الإعلانية أو ما شابهها.</p> <p>بناءً على ما تقدّم، يكون للمنصة التي تطبّق نموذج الوكالة هدف رئيسي يتمثّل في تسهيل عملية التوريد من خلال تسهيل التواصل والتفاعل بين المستخدمين -المورد الأساسي والعميل المستفيد من التوريد-، وبالتالي فإنها قد تُعد سوقًا إلكترونية لأغراض تطبيق أحكام المادة (47)، وبالتالي يُطبق عليها أحكام المورد المفترض متى طبقت عليها الأحكام المنصوص عليها ضمن تلك المادة.</p>	<p>نموذج الوكالة</p>
<p>تتحقق الإيرادات لدى المنصة الإلكترونية من خلال الجمع بين النماذج الثلاثة المذكورة أعلاه، إلى جانب دمج الخدمات ذات القيمة المضافة، مثل: الخدمات اللوجستية، وضمان التوريد الذي يتم من طرف ثالث (fulfilment)، والمدفوعات، والإعلانات.</p> <p>وبموجب النموذج المختلط، يتمثّل أحد الأهداف الرئيسية للمنصة في تسهيل عملية التوريد التي يتم من خلالها من خلال تسهيل التواصل والتفاعل بين المستخدمين -المورد الأساسي والعميل المستفيد من التوريد-، وبالتالي فإنها قد تُعد سوقًا إلكترونية لأغراض تطبيق أحكام المادة (47)، وبالتالي يُطبق عليها أحكام المورد المفترض متى طبقت عليها الأحكام المنصوص عليها ضمن تلك المادة.</p>	<p>النموذج المختلط أو النموذج متعدّد الجوانب</p>



#### 4.1 من هو المقصود بالموارد المُفتَرَض؟

يشير مصطلح المورد المُفتَرَض وفق هذا الدليل إلى مشغلي الأسواق الإلكترونية الذين يعملون على تسهيل عملية توريد السلع أو الخدمات للعملاء داخل المملكة عبر منصّتهم، وذلك نيابةً عن الموردين الأساسيين، وبالتالي يتحمّلون كل الالتزامات المترتبة على التوريدات التي تتم من خلالها للعملاء بما يشمل مسؤولية الإقرار عن الضريبة المستحقة على التوريد وإصدار الفواتير الضريبية وسداد الضريبة الناتجة عنه للهيئة خلال المدد النظامية الاعتيادية.



## 5. كيفية التحقق من تطابق مصطلح التسهيل من الناحية العملية ضمن سياق اللائحة؟

تعمل السوق الإلكترونية على تسهيل توريد السلع أو الخدمات عبر منصّتها، وذلك في حال إتمام عملية التوريد عبر المنصة، أو في حال كان للسوق الإلكتروني دورٌ رئيسي في تمكين الجوانب الرئيسية للمعاملة مع العميل في المملكة أو في تنظيم تلك الجوانب أو التحكم فيها.

وفي هذا السياق، فإنّ عملية التسهيل لا تقتصر على توفير منصّة لأغراض الإعلان عن المنتجات فحسب لمصلحة الموردين الأساسيين، وإنما تستلزم قيام السوق الإلكترونية بالتصرّف كوسيط يكون له دورٌ رئيسي في إجراءات الشروع في المعاملة، أو إتمامها من خلال أو عبر السوق الإلكترونية.

يُنظر إلى مشغّل السوق الإلكترونية على أنه يقوم بتسهيل توريد السلع والخدمات عبر منصّته في الحالات التي يقوم فيها بأي من الأنشطة التالية التي تعد أنها تمنحه دورًا رئيسيًا في الشروع في المعاملة أو إتمامها:

1. المشاركة في عملية طلب السلع أو الخدمات التي تتم عبر السوق من خلال العملاء، وتسليمها لهم من قبل السوق الإلكترونية.

2. تحديد شروط وأحكام التوريد أو التحكم فيها، مثل: تحديد الأسعار وشروط السداد ووضع سياسات الإرجاع/الاسترداد أو وضع القواعد التي في ضوئها تُحدد تلك الأحكام من قبل الموردين الأساسيين.

3. التحكم والسيطرة المباشرة أو غير المباشرة في ضمان وفاء المورد الأساسي بتسليم السلع أو تقديم الخدمات للعميل أو وضع الترتيبات التي تضمن عمليات المورد الأساسي بتسليم السلع أو تقديم الخدمات (Fulfilment) للعملاء.

4. تحصيل المدفوعات من العميل باسم السوق الإلكترونية أو نيابة عن المورد الأساسي، أو قيام السوق الإلكترونية بتكليف طرف ثالث بتحصيل المدفوعات من العميل لقاء التوريد الذي يتم من خلال السوق الإلكترونية أو عبرها، وبالتالي قيام السوق الإلكترونية بتولي مهمة إدارة المعاملات المالية المرتبطة بالتوريد الذي تم تسهيل توريده من خلال السوق الإلكترونية.

**ملاحظة:** يُرجى العلم أنّ ذلك يختلف عن المنصة التي تقوم فقط بتقديم خدمات معالجة المدفوعات بناءً على تعليمات أحد الموردين الأساسيين دون أي تدخل أو سيطرة على الجوانب الأخرى الخاصة بالتوريد.



5. التواصل مع العملاء فيما يتعلق بالتوريد، وقد يشمل ذلك تلقي الشكاوى ومعالجتها، وتولي عمليات الإرجاع أو وضع الترتيبات الخاصة بها، وتقديم الضمانات أو التعويضات، أو التأثير بطريقة أو أخرى على عملية تقديم الخدمة أو تسليم السلع للعملاء.

6. استخدام العلامة التجارية الخاصة بالسوق الإلكترونية على التوريدات التي تتم من خلالها، ما يظهر معه التوريد على أنه يتخطى كونه مجرد خدمة عرض للمنتجات على السوق الإلكترونية لمصلحة الموردين.

وتجدر الإشارة إلى أن المورد المُفترض سيحصل على تفويض للقيام بتلك الأنشطة أو أي منها نيابةً عن المورد الأساسي بموجب العلاقة التعاقدية التي تنشأ بين الطرفين التي بموجبها ستسمح السوق الإلكترونية للمورد الأساسي باستخدامها للقيام بتوريداته إلى عملائه من خلالها.

#### مثال (1):

«رياض كار»: منصة رائدة لحجز السيارات في المملكة، وتعمل سوقًا إلكترونية على تسهيل التواصل بين السائقين والركاب عبر التطبيق الإلكتروني الخاص بها. وتُبرم «رياض كار» عقودًا مع السائقين لاستخدام منصتها. وبموجب الشروط المنصوص عليها في العقود والممارسات التجارية، وتُمارس «رياض كار» سيطرةً واسعة النطاق على خدمات نقل الركاب المُقدّمة من خلالها، بما في ذلك ما يلي:

- توفير منصة لإدارة الحجزات والإشراف على الحساب.
- تحديد الأجرة أو وضع شروط يتم تحديدها في ضوءها دون سيطرة كاملة من قبل السائقين لتحديدها بشكل منفرد.
- تخصيص رحلات محددة للسائقين بناء على معايير محددة.
- إدارة كل استفسارات العملاء وشكاواهم بشأن جودة الخدمة المقدمة ومعالجة الإشكاليات المرتبطة بالحسابات.
- إجراء كل المعاملات مع الركاب بما في ذلك تلقي المدفوعات وإصدار فواتير للركاب تفيد باستلام مقابل الرحلات.

بالنظر إلى السيطرة الكبيرة والواسعة من قبل المنصة على خدمات حجز السيارات، تُعد «رياض كار» أنها تقوم بتسهيل عملية توريد خدمة نقل الركاب نيابةً عن الموردين الأساسيين -السائقين المقيمين غير



المسجلين في نظام ضريبة القيمة المضافة - وبالتالي، تُعد «رياض كار» أنها قامت بشراء وإعادة توزيع خدمات نقل الركاب لكل رحلة تقوم بتسهيلها كوسيط للسائقين غير المُسجلين في المملكة. وعليه، يتعيّن على «رياض كار» استيفاء كل التزامات الامتثال الضريبي فيما يتعلق بشراء وتوريد خدمات النقل باسمها الخاص.

عامة، يُحدّد دور السوق الإلكترونية في سياق تسهيل توريد السلع أو الخدمات بناءً على العلاقة بينها وبين الموردين الأساسيين وحسب الأدوار والمسؤوليات التي تضطلع بها وفق تلك العلاقة. ومن الناحية العملية، يجب على المنصة أن تثبت طبيعة الدور الذي تمارسه مع الموردين وفق اتفاقيات تعاقدية سارية، وبشرط أن تظهر هذه الاتفاقيات الممارسات التجارية الفعلية بدقة، حيث لن ينظر فقط لشكل العلاقة وفق ما هو مكتوب في التعاقد بين الطرفين بل سيتم النظر أيضًا إلى جوهر المعاملة وحقيقتها وفق الممارسة الفعلية.

وعليه يجب على الأسواق الإلكترونية التي تتولى تسهيل التوريدات نيابةً عن موردين أساسيين عبر منصّتها، تقييم حالة المورد الأساسي لتحديد مدى تطابق الأحكام المتعلقة بالمورد المُفترض على التوريدات التي تتم من خلالها لذلك المورد الأساسي بناءً على عدد من الاختبارات. وقد تمّ توضيح هذه الاختبارات في القسمين (6) و(7) من هذا الدليل.

## 5.1 الاستثناءات من كون السوق الإلكترونية تعمل على تسهيل أي توريد لسلع أو خدمات

في حالات محدّدة، لا يُعد مشغّلو الأسواق الإلكترونية يعملون على تسهيل توريد السلع أو الخدمات، وبالتالي يُستثنون من كونهم موردين مُفترضين. وتشمل هذه الاستثناءات الحالات التي تعمل فيها السوق بصفة محدودة على النحو التالي:

- معالجة المدفوعات فقط: حيث تشارك السوق الإلكترونية فقط في معالجة المدفوعات للمورد فيما يتعلق بتوريد السلع أو الخدمات دون أن تشارك في أي إجراء آخر يخص تسهيل عملية التوريد.
- العرض أو الإعلان فقط: توّفر السوق الإلكترونية خدمات العرض أو الإعلان فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات فقط، ولكن لا تكون السوق الإلكترونية طرفًا بشكل مباشر أو غير مباشر في عملية توريد تلك السلع أو الخدمات التي يتم إعلانها من خلالها.



- إعادة توجيه العملاء: يقصد بها الحالات التي تقوم فيها السوق الإلكترونية بإعادة توجيه العملاء أو تحويلهم إلى سوق إلكترونية أخرى يتمّ توريد السلع أو الخدمات من خلالها. وفي حال مشاركة عدة أسواق إلكترونية في عملية طلب توريد واحد لسلع أو خدمات، يُعد فقط مُشغّل السوق الإلكترونية الذي تمّ من خلاله استلام الطلب من العميل بشأن التوريد أنه الموردّ بالنسبة لعملية تسهيل التوريد.

## مثال (2):

«Safe Ride» منصة مقرّها في المملكة، وتعمل على ربط السائقين المستقلين بالعملاء الباحثين عن سائقين لتقديم خدمة نقل الركاب لهم، وتقوم المنصة فقط بعرض بيانات الاتصال بالسائقين، وتقييماتهم، ومراجعاتهم من قبل عملاء آخرين للعملاء المحتملين.

لا تتدخل المنصة بأي شكل من الأشكال في عملية التوريد من السائق للعميل ولا تتقاضى أجرها كنسبة من المقابل الذي يتقاضاه السائق من الراكب، وإنما كمبلغ محدد من السائقين كاشتراك مقابل عرض بياناتهم على المنصة شهرياً، ويقوم السائق بتحديد الأسعار وعرضها على المنصة دون تدخل من المنصة، ويمكن للراكب التفاوض مع السائق بشأن الأسعار مباشرة دون ظهور ذلك على المنصة.

ويقوم العملاء بطلب حجز رحلة لسائق محدد حسب الحاجة باستخدام بيانات التواصل المذكورة على التطبيق من خلال التواصل مباشرة مع السائق، ولا يتم طلب الخدمة من خلال التطبيق، كما لا يتم إبرام الاتفاق بين السائق والراكب بواسطة التطبيق، وتحدد كل الشروط والأحكام والأسعار والمواعيد بين السائق والعميل مباشرة عند الحجز. ولا تتحمّل «SafeRide» أي مسؤولية عن خدمات السائقين المحجوزة عبر التطبيق، ولا تُحصّل أي مبالغ من الراكب. وباختصار شديد: يقتصر عمل «SafeRide» على كونها منصة لعرض بيانات السائقين للراكب الراغبين في الحصول على خدمات السائقين.

في هذه الحالة، ورغم أنّ الموردّين المقيمين في المملكة -السائقين- وغير المسجّلين قد يقدّمون خدماتهم من خلال عرض بياناتهم على منصة «Safe Ride»، إلا أنّ «Safe Ride» لا تقوم مباشرة بتسهيل توريد الخدمات. وبالتالي لا تخضع «SafeRide» للأحكام المتعلقة بالموردّ المُفترض، بل يتحمّل السائقون كلّ على حدة مسؤولية الامتثال للالتزامات المترتبة عليهم فيما يتعلق بضريبة القيمة المضافة.



### مثال (3):

تعمل منصّة "ConstructionSA.com" على تمكين الموردّين من تقديم عروض خاصّة بمواد البناء. وتحظى بتقدير كبير من شركات البناء، لا سيما أنها تُتيح لهم إمكانية مقارنة الأسعار بسهولة، وتدفع الشركات رسوماً لاستخدام الميزات المتقدّمة التي توفرّها هذه المنصّة.

وبمجرّد اختيار العرض تتواصل شركة البناء أو الموردّ المهتم مع الطرف الآخر مباشرةً للتفاوض على تفاصيل العرض -السعر المحدد، بما في ذلك أي خصومات، والكمية، وتاريخ التسليم، وما إلى ذلك-، وتُسدد الفاتورة مباشرةً للموردّ. ولا يكون مُشغّل الواجهة الإلكترونية على علم بكمية السلع المُسلّمة أو سعر الشراء المحدّد.

في هذه الحالة، وبالنظر إلى عدم استيفاء معايير تسهيل الخدمة، لا تُطبّق الأحكام المتعلقة بالموردّ المُفتَرَض على منصّة "ConstructionSA.com" بما أنها تقوم فقط بتطبيق ضريبة القيمة المضافة على الرسوم المُفروضة على العملاء.



## 6. السوق الإلكترونية التي تعمل على تسهيل توريد الخدمات إلكترونياً لعميل في المملكة من قبل مورد غير مقيم في المملكة

بموجب الفقرة (2) من المادة السابعة والأربعين من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، تُعد السوق الإلكترونية تتصرّف باسمها وحسابها الخاص -كمورد مفترض- أي: تعد بمنزلة الأصل في عملية التوريد- وذلك في حالات معيّنة تتمثل في الآتي:

«في الحالات التي يتمّ فيها تسهيل توريد خدمات إلكترونياً في المملكة عن طريق سوق إلكترونية تعمل كوسيط لمورّد أو مورّدين غير مقيمين، فتُعدّ السوق الإلكترونية قد قامت بشراء الخدمات من المورّدين غير المقيمين لحسابها الخاص، وقامت بإعادة توريدها باسمها وحسابها الخاص للعميل المستفيد من تلك الخدمات».

يخضع هذا الحكم الافتراضي العام لقيود وشروط محدّدة على النحو المُوضح في الأقسام التالية.

وبالتالي، يعد مشغّل السوق أنه يقوم بعملية التوريد للعميل المستفيد من خدمات المورد الأساسي كمورّد مُفترض في الحالات التي تُطبق فيها كل الشروط التالية:

**أ.** أن يكون التوريد لخدمات يتم توريدها إلكترونياً.

**ب.** أن يقوم مُشغّل السوق بتسهيل التوريد الذي يتمّ داخل المملكة.

**ج.** أن تكون عملية تسهيل التوريد التي تتم من خلال مُشغّل السوق الإلكترونية، تتم لمصلحة مورّد غير مقيم في المملكة -سواء كان مسجلاً أو غير مسجل في نظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة- لمصلحة عميل نهائي مقيم في المملكة.

وفي الحالات التي يتمّ فيها استيفاء هذه المعايير، تتحمّل السوق الإلكترونية مسؤولية تحصيل الضريبة من العميل والإقرار عنها وسدادها للهيئة، وذلك عن كل التوريدات الخاضعة للضريبة التي يتمّ تسهيل توريدها عبر منصّتها.



## 6.1 التطبيق العملي للمفاهيم الأساسية

كيفية قيام السوق بتحديد ما إذا كانت الخدمات عبارة عن خدمات مورّدة إلكترونياً؟

يُقصد بالخدمات المورّدة إلكترونياً: تلك التي تُقدّم بطريقة إلكترونية عبر الإنترنت أو من خلال أي شبكة أو منصة إلكترونية أو وسيط إلكتروني. وتشمل تلك الخدمات مجموعة واسعة من الخدمات التي يمكن أن تقدم إلكترونياً أو من خلال وسيط إلكتروني بما في ذلك الخدمات المنصوص عليها ضمن أحكام المادة (24) من اللائحة الخاصة بخدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية والخدمات الإلكترونية وأي خدمات أخرى يُطبق عليها الوصف السابق، ومن أمثلة الخدمات التي تورد إلكترونياً ما يلي:

- استضافة المواقع الإلكترونية: خدمات توفير مساحة رقمية على الخادم لتخزين واستضافة الموقع الإلكتروني.
- البرمجيات كخدمة: الوصول إلى تطبيقات البرامج التي تتم استضافتها عبر الإنترنت.
- خدمات البثّ: الوصول إلى خدمات التلفزيون والأفلام والموسيقى الإلكترونية المقدّمة رقمياً.
- الإعلان عبر الإنترنت: الإعلانات المقدّمة عبر الإنترنت، بما في ذلك الإعلانات التي تستهدف المنصات الرقمية.
- الألعاب عبر الإنترنت: الألعاب متعدّدة اللاعبين المُتاحة عبر الإنترنت، والأصول الرقمية المرتبطة بها، مثل: الأصول الافتراضية داخل اللعبة.
- توريد المنتجات أو المحتويات الرقمية: تنزيل الموسيقى ومقاطع الفيديو والكتب الإلكترونية وأشكال الوسائط الأخرى.
- الخدمات التي يتم تقديمها عبر أو من خلال وسيط إلكتروني: تشمل هذه الخدمات تقديم الخدمات الاستشارية أو التسويقية أو الهندسية التي يمكن تقديمها إلكترونياً عبر البريد الإلكتروني أو المنصات الإلكترونية.
- تقديم خدمات الدعم الفني عن بُعد: تشمل توفير منصات تقديم الدعم الفني للعملاء التي تتيح تسهيل حل الإشكاليات التي قد تواجه العملاء أو الإجابة عن استفساراتهم من خلال منصة أو وسيط إلكتروني. ولأغراض التوضيح، فإن الخدمات التي يتم تسهيل توريدها من خلال منصة إلكترونية أو سوق إلكترونية، لكن يتطلب أداؤها وجوداً فعلياً من مقدم الخدمة -مثل الخدمات



التي يتم تسهيل توريدها من خلال منصات النقل التشاركي أو خدمات توفير عمالة فنية في موقع العميل-، لا تعد خدمات مقدمة إلكترونياً.

كيفية قيام السوق بتحديد ما إذا كانت الخدمات مُورّدة في المملكة؟

يتمّ حساب أن تقديم الخدمات المورّدة إلكترونياً قد تم داخل المملكة لأغراض ضريبة القيمة المضافة وفق الأحوال الاعتيادية في مكان الاستفادة من الخدمات المقدمة من قبل العميل الذي يمكن تحديده عبر مجموعة من العناصر التي تتمثل في الآتي:

مكان إقامة العميل المعتاد في المملكة وذلك على النحو المُبيّن وفق عنوان العميل لأغراض إرسال الفواتير، وتفاصيل الحساب المصرفي الذي يتم منه السداد لقاء الخدمة الذي قد يتم عبر مؤسسة مالية في المملكة، وعنوان الإنترنت المستخدم من قبل العميل لتلقي الخدمات (IP Address)، أو الرمز الدولي لشريحة الهاتف المُستخدمة لتلقي الخدمات<sup>(13)</sup>، وعامة يتحدد مكان الاستفادة أو الاستخدام الفعلي للخدمات الموردة على أساس الظروف المحيطة بالتوريد وقت التوريد.

ولمزيد من التفاصيل حول تحديد مكان التوريد واستخدام هذه المؤشرات في سياق المعاملات الإلكترونية، يُرجى الاطلاع على الدليل الإرشادي الصادر بشأن الاقتصاد الرقمي.

كيفية قيام السوق بتحديد ما إذا كانت تتولى عملية تسهيل توريدات لمصلحة مورّد غير مقيم.

يكون الموردون الأساسيون للخدمات المورّدة إلكترونياً غير مقيمين في المملكة في حال لم يكن لديهم مقرّ عمل أو منشأة ثابتة في المملكة. وتتوقع الهيئة أن تقوم السوق الإلكترونية بتأكيد دولة الإقامة أثناء تسجيل أحد المورّدين الجدد ليتم توريد خدماتهم من السوق الإلكترونية عبر منصّته الإلكترونية. كما يجب أن تكون حالة الإقامة المُفصّل عنها من قبل المورّد الأساسي متوافقة مع المعلومات التجارية، مثل دولة الحساب المصرفي التي يتلقّى فيها المورد الأساسي مقابل التوريد الذي يتم تسهيل توريده عبر المنصة.

إضافة إلى ذلك، يجب على الأسواق الإلكترونية إجراء عملية تحقّق معقولة لضمان توثيق حالة المورّدين بوضوح، سواءً في مرحلة التسجيل أو خلال المعاملات اللاحقة.

(13) المادة الرابعة والعشرون من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.



#### مثال (4):

«ArtistHub» هي سوق إلكترونية مقرّها في المملكة ومختصة في توريد محتوى رقمي قابل للتحميل، مثل التصميمات البيانية ونماذج العروض التقديمية المعدة مسبقًا. وتتعاون مع مجموعة متنوعة من الفنانين والمصممين من جميع أنحاء العالم، بما في ذلك شركة «آرتيستيك فيجينز المحدودة»، وهي مورد غير مقيم مقرّه المملكة المتحدة. وتقوم «آرتيستيك فيجينز المحدودة» بعرض تصميماتها البيانية القابلة للتحميل على منصة «ArtistHub». وبموجب الشروط والأحكام الأساسية، تقوم «ArtistHub» بتحويل المبلغ المستحق للمورد من العميل المستفيد من التوريد وبالتالي تسهيل توريد المحتوى نيابةً عن «آرتيستيك فيجينز المحدودة».

وبالنظر إلى أنّ المحتوى قابل للتحميل بالكامل بعد عملية الشراء، ويتم توريده إلكترونيًا عبر المنصة الإلكترونية للسوق الإلكترونية، فمن ثمّ تُصنّف هذه الخدمات على أنها خدمات مورّدة إلكترونيًا، وتقتضي عملية التسجيل (on boarding process) في منصة «ArtistHub» أن يقوم كلّ مورد بتقديم معلومات عن عنوانه ورقم سجله التجاري ومكان تأسيسه قانونًا. وتتوافق المعلومات المقدّمة لشركة «آرتيستيك فيجينز المحدودة» والحساب المصرفي المستخدم لأغراض الدفع مع تصنيف المورد على أنه غير مقيم.

وعليه، تستنتج منصة «ArtistHub» أن في الحالات التي تعمل فيها على تسهيل توريد المحتوى الرقمي من «آرتيستيك فيجينز المحدودة» إلى المستهلكين في المملكة، ستُعد متصرفة بصفة المورد المفترض لأغراض المعاملات التي يتم إجراؤها على المنصة نيابةً عن «آرتيستيك فيجينز المحدودة».



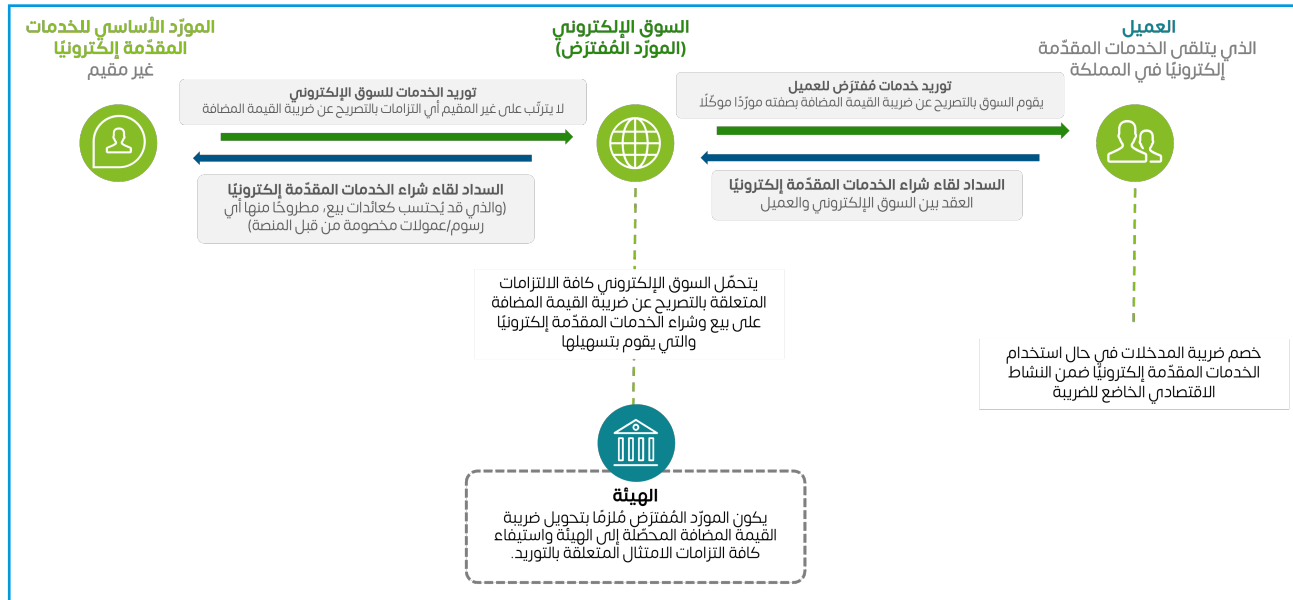
## 6.2 ملخص المعالجة الضريبية المطبقة في حال كون السوق الإلكترونية متصرفة بمنزلة مورد مفترض للخدمات المورد إلكترونياً المقدمة من خلالها لمصلحة مورد أساسي غير مقيم

جدول: ملخص المعالجة الضريبية

ملخص المعالجة الضريبية المطبقة في حال كانت السوق الإلكترونية من الموردين المُفترضين			
المورد الأساسي	السوق الإلكترونية	المعالجة الضريبية للشراء المُفترض من قبل السوق	المعالجة الضريبية للتوريد المُفترض من قبل السوق الإلكترونية للعمليات في المملكة
غير مقيم	مقيم في المملكة	تقوم السوق الإلكترونية بحساب ضريبة القيمة المضافة ذاتياً في المملكة بموجب آلية الاحتساب العكسي على أساس صافي المبلغ المدفوع للمورد غير المقيم.	تقوم السوق الإلكترونية بفرض ضريبة القيمة المضافة في المملكة على كامل القيمة المدفوعة من العميل.
غير مقيم	غير مقيم في المملكة	لا تُطبق ضريبة القيمة المضافة -عملية الشراء المفترض تمت خارج نطاق المملكة، أي: خارج نطاق الضريبة-.	في حال لم يكن العميل خاضعاً للضريبة ومسجلاً لدى الهيئة لأغراض ضريبة القيمة المضافة، تقوم السوق الإلكترونية بفرض ضريبة القيمة المضافة في المملكة على كامل القيمة المدفوعة من العميل. أما في حال كان العميل خاضعاً للضريبة في المملكة ومسجلاً لدى الهيئة لأغراض ضريبة القيمة المضافة، فمن ثم يقوم العميل بحساب ضريبة القيمة المضافة ذاتياً بموجب آلية الاحتساب العكسي.



رسم بياني يوضح مسار المعاملات بين كل الأطراف عند تطبيق أحكام المورد المُفترض، في حال لم يكن العميل خاضعاً للضريبة في المملكة ومسجلاً لدى الهيئة:



### 6.3 الاستثناءات من كون الأسواق الإلكترونية بمنزلة مورد مُفترض للخدمات المورد إلكترونياً المقدمة من خلالها لمصلحة مورد أساسي غير مقيم

من الممكن ألا يتم حساب السوق الإلكترونية التي تلعب دوراً محدوداً في عملية التواصل بين أطراف عملية التوريد خاضعة للأحكام المتعلقة بالمورد المُفترض، وللتوضيح وتعزيز اليقين بشأن هذه المسألة، فقد نصّت اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على معايير محدّدة للحالات التي يتم فيها حساب السوق الإلكترونية أو المنصة تمارس دوراً محدوداً في المعاملات التي تتم من خلالها، وبالتالي لا يتم كونها مورداً مفترضاً. ووفق تلك المعايير والأحكام فلن تُعد السوق الإلكترونية متصرّفة بصفة المورد المفترض بالنسبة لتوريدات الخدمة المورد إلكترونياً التي تتم من خلالها في حال استيفاء كل الشروط التالية -مجتمعة-:

أ. أن يذكر صراحةً أنّ المورد الأساسي هو مورد الخدمات وذلك أثناء إجراء عملية التوريد التي تتم في المملكة من قبل المورد غير المقيم عبر السوق الإلكترونية، وتمّ توثيق هذا الترتيب من خلال كلّ من الآتي:

1. البيانات التي تظهر للعميل أثناء إجراء عملية التوريد التي تتم من خلال المنصة.



2. البيانات الواردة ضمن الاتفاقيات التعاقدية التي جرت بين جميع أطراف المعاملة: المورد الأساسي والسوق الإلكترونية والعميل.

3. الفاتورة الضريبية والإيصال الصادر للعميل بشأن سداد مقابل التوريد المحدد اللذين يجب أن يكونا صادرين من قبل المورد الأساسي وباسمه ولا دخل للمنصة بهما.

ب. أن يكون للسوق الإلكتروني دورٌ محددٌ في عملية التوريد التي تتم من خلالها، وتتحقق من خلال استيفاء كل الشروط التالية -مجتمعة-:

1. عدم قيام السوق الإلكترونية بوضع الشروط والأحكام المتعلقة بتوريد الخدمات الموردة من خلالها أو تحكمها فيها بصورة غير مباشرة من خلال وضع قواعد تكون مُلزِمة لأطراف المعاملة عند إبرام اتفاق فيما بينهما.

2. عدم قيام السوق الإلكترونية بتحديد المقابل لقاء توريد تلك الخدمات أو وضع قواعد تكون ملزمة لأطراف المعاملة ليتم في ضوئها تحديد آلية تحديد المقابل بصورة غير مباشرة.

3. عدم قيام السوق الإلكترونية بمطالبة العملاء بالمقابل المستحق عن التوريد الذي يتم من خلالها بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

4. عدم قيام السوق الإلكترونية بتحصيل مقابل التوريد من العملاء.

5. عدم قيام السوق الإلكترونية بمعالجة شكاوى العملاء المتعلقة بالتوريد.

6. عدم قيام السوق الإلكترونية بتقديم أي عروض أو خصومات للعملاء أو تقديم أي تعويضات للعملاء فيما يتعلق بالتوريد.

ولأغراض التوضيح، فإنّ السوق الإلكترونية مؤهلة للاستثناء فيما يتعلق بالمعاملات في الحالات التي يمكن فيها توثيق العلاقة المباشرة مع المورد -في الفقرتين (1) و(2) من البند (أ)، واستيفاء كل المعايير في الفقرات من (1) إلى (6) من البند (ب) فيما يتعلق بإثبات محدودية دورها في عملية التوريد.

ومن المتوقع في معظم الحالات أن تتمكن السوق الإلكترونية التي يكون دورها محدودًا من تأكيد استيفائها كل المعايير ذات الصلة. كما ينبغي أن تتمكن السوق من صياغة الشروط والأحكام ذات الصلة ضمن عقودها مع الموردين الأساسيين لإثبات عدم تحملها أي مسؤولية عن البنود المدرجة في الفقرات من (1) إلى (6) من البند (ب). إضافة إلى ما سبق، يجب أن ينعكس هذا الموقف التعاقدية



وتحقق جميع الشروط السابقة ضمن سياق الممارسات التجارية الفعلية -الممارسات على أرض الواقع- التي تتم من خلال السوق الإلكترونية التي تدعي استيفاءها من الناحية الشكلية.

وفيما يتعلق بالشروط الوارد في الفقرة (5) من البند (ب)، تقبل الهيئة في حال قيام السوق الإلكترونية بتوفير صندوق بريد إلكتروني أو منصة لتلقي شكاوى العملاء ونقلها إلى المورد الأساسي فقط على أن يتم التعامل مع تلك الشكاوى بشكل أساسي من قبل المورد الأساسي المسؤول عن اتخاذ القرارات بشأن كيفية حلّها، فإن ذلك لن يؤدي إلى حساب السوق الإلكترونية أنها تقوم بمعالجة شكاوى العملاء.

#### **6.4 ملخص المعالجة الضريبية المطبقة في حال عدم حساب السوق الإلكترونية أنها تتصرف بصفة المورد المفترض للخدمات المورد إلكترونياً المقدمة من خلالها لمصلحة مورد أساسي غير مقيم**

في حال لم تُطبق الأحكام الخاصة بكون السوق الإلكترونية بمنزلة مورد مفترض وفق أحكام الفقرة (2) من المادة السابعة والأربعين من اللائحة، فإنه يجب على المورد غير المقيم التسجيل في نظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة -في الحالات التي لا تطبق فيها آلية الاحتساب العكسي على الخدمات المستوردة- وإصدار فاتورة ضريبية باسمه الخاص للتوريد الخاضع للضريبة الذي يقدمه للعميل.

يخضع توريد الخدمات المورد إلكترونياً من مورد غير مقيم لمستهلك نهائي -فرد- مقيم في المملكة أو لأي شخص آخر مقيم في المملكة وغير خاضع للضريبة وغير مسجل لدى الهيئة في نظام ضريبة القيمة المضافة، لضريبة القيمة المضافة وفق القواعد الاعتيادية، ويجب على المورد غير المقيم أن يقوم بالتسجيل لدى الهيئة لأغراض ضريبة القيمة المضافة بغض النظر عن قيمة توريداته التي تتم في المملكة، كما يجب عليه تحصيل ضريبة القيمة المضافة عن تلك التوريدات والتصريح عنها للهيئة ضمن إقراراته الدورية.

وفي حال كان العميل المقيم في المملكة خاضعاً لضريبة القيمة المضافة ومسجلاً لأغراض ضريبة القيمة المضافة، فإنه يجب على العميل حساب ضريبة القيمة المضافة ذاتياً وفق آلية الاحتساب العكسي على الخدمات المورد إليه من المورد غير المقيم، ولا يكون المورد غير المقيم ملزماً بالضريبة المستحقة على ذلك التوريد، ويجب أن تشير الفاتورة الصادرة عن المورد غير المقيم -في حال كان مسجلاً بالفعل لدى الهيئة- إلى أن التوريد يخضع لآلية الاحتساب العكسي.



وفي جميع الأحوال تخضع العمولة التي تتلقاها السوق الإلكترونية -التي لا تُطبق عليها أحكام المورد المفترض مقابل خدماتها لقاء ترتيب عملية التوريد لضريبة القيمة المضافة وفق القواعد الاعتيادية-، للضريبة وفق النسبة الصحيحة على التوريد والتصريح عنها للهيئة ضمن إقراراتها الدورية وفق القواعد الضريبية المطبقة في المملكة.

ويوضح الجدول التالي كل المعالجات المترتبة للعمولات المستحقة للسوق الإلكترونية مقابل خدمات ترتيب عملية التوريد:

المعالجة الضريبية المطبقة على العمولات المستحقة للسوق الإلكترونية في حال لم تُطبق أحكام المورد المفترض عليها			
المورد الأساسي	السوق الإلكترونية	العميل	المعالجة الضريبية للعمولة المفروضة من قبل السوق
غير مقيم	مقيمة	فرد أو شخص غير مسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة	تخضع العمولة المفروضة من السوق الإلكترونية المقيمة على المورد الأساسي غير المقيم لضريبة القيمة المضافة بنسبة الصفر في المائة بوصفها ضمن الخدمات المصدرة وفق أحكام المادة (33) من اللائحة. تخضع العمولة المفروضة من السوق الإلكترونية على العميل المقيم في المملكة لضريبة القيمة المضافة بنسبة 15%.
غير مقيم	غير مقيمة	فرد أو شخص غير مسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة	لا تخضع العمولة المفروضة من السوق الإلكترونية غير المقيمة على المورد الأساسي غير المقيم لضريبة القيمة المضافة في المملكة خارج نطاق الضريبة. تخضع العمولة المفروضة من السوق الإلكترونية غير المقيمة على العميل المقيم في المملكة لضريبة القيمة المضافة بنسبة 15%.
غير مقيم	غير مقيمة	مسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة	لا تخضع العمولة المفروضة من السوق الإلكترونية غير المقيمة على المورد الأساسي غير المقيم لضريبة القيمة المضافة في المملكة خارج نطاق الضريبة. يجب على العميل المسجل في نظام ضريبة القيمة المضافة حساب الضريبة ذاتيًا على العمولات المستحقة للسوق الإلكترونية غير المقيمة وفق آلية الاحتساب العكسي.



## 7. السوق الإلكترونية التي تعمل على تسهيل توريدات السلع أو الخدمات لعميل في المملكة من قبل موردين مقيمين في المملكة وغير مسجلين في نظام ضريبة القيمة المضافة

بدءًا من الأول من يناير 2026م وبموجب أحكام الفقرة (3) من المادة السابعة والأربعين من اللائحة، تمّ توسيع نطاق تطبيق أحكام المورد المفترض والمطبقة حاليًا ضمن الفقرة (2) من المادة السابعة والأربعين، لتشمل حالات إضافية، وبموجب الأحكام التي تمّ تحديثها وفق الفقرة (3): يكون مشغلو الأسواق الإلكترونية الذين يعملون على تسهيل توريد السلع أو الخدمات في المملكة من قبل موردين مقيمين غير مسجلين ملزمين بالتصريح عن تلك التوريدات بصفتهم موردين مُفترَضين، ويتم حسابهم بمنزلة الأصيل في عملية التوريد، وذلك وفق النص التالي:

«في الحالات التي يتمّ فيها تسهيل توريد سلع أو خدمات في المملكة عن طريق سوق إلكترونية تعمل كوسيط لمورّد أو موردين مقيمين غير مسجلين لأغراض الضريبة، فتُعدّ السوق الإلكترونية قد قامت بشراء السلع أو الخدمات من الموردين المقيمين غير المسجلين لحسابها الخاصّ وأنها قد قامت بإعادة توريدها باسمها وحسابها الخاصّ للعميل المستفيد من تلك السلع أو الخدمات».

وبالتالي، يعد مشغل السوق الإلكترونية متصرّفًا بصفة المورد المُفترَض عند قيامه بما يلي:

**أ. تسهيل توريد السلع أو الخدمات الذي يتمّ داخل المملكة.**

**ب. التصرّف بصفة وسيط لمورّد أو موردين مقيمين في المملكة وغير مسجلين لأغراض ضريبة القيمة المضافة.**

وتخضع الأحكام الافتراضية الواردة في الفقرة (3) من المادة السابعة والأربعين لقيود وشروط محدّدة على النحو المُوضح في القسم (7.4) من هذا الدليل.

### 7.1 التطبيق العملي للمفاهيم الأساسية

هل تعمل السوق الإلكترونية على تسهيل توريد السلع أو الخدمات في المملكة؟

في البداية، يجب تحديد ما إذا كانت السوق الإلكترونية تلعب دورًا كافيًا لكونها تقوم بعملية تسهيل التوريد الذي يتم من خلالها، مع مراعاة المناقشة في القسم (5) من هذا الدليل.



يُتَّضح عادة من طبيعة التوريد ما إذا كانت السلع أو الخدمات يتم توريدها في المملكة، وذلك بالاستناد إلى معايير التوريد، والقواعد العامة لكيفية تحديد مكان التوريد وفق الأحكام النظامية ذات الصلة، على سبيل المثال: تعد جميع الخدمات الفندقية التي تتم داخل وحدات مخدومة واقعة في المملكة، أنها قد تمت في المملكة لأغراض ضريبة القيمة المضافة؛ كون مكان التنفيذ الفعلي للخدمات يتطلب أن تتم في العقار القائم في المملكة.

يتعيّن على المنصة أو السوق الإلكترونية التي تعمل على تسهيل توريدات السلع أو الخدمات لعملاء في المملكة تطبيق عدد من الإجراءات المحددة للتحقق من وفائها بالالتزامات الضريبية المترتبة عليها، وذلك بما يتناسب مع طبيعة السلع والخدمات التي يتم تسهيل توريدها عبر المنصة. وتتضمن هذه الإجراءات القيام بعدد من الخطوات التي تضمن حصول السوق الإلكترونية على المعلومات التي تحتاجها من المورد الأساسي للتأكد من الالتزام بأحكام الضريبة بشكل صحيح، وكذلك بما يضمن إمكانية التحقق من صحة تلك المعلومات من خلال مقارنتها بأي معلومات إضافية يمكن الحصول عليها من أطراف ثالثة عند الضرورة.

ويرد فيما يلي أمثلة على السلع والخدمات المقدّمة عامة عبر السوق الإلكترونية وتحديد مكان التوريد على ذلك الأساس:

طبيعة الخدمة	مكان التوريد
نقل الركاب داخل المملكة: البداية والنهاية داخل المملكة.	يكون مكان التوريد داخل المملكة لأغراض ضريبة القيمة المضافة.
توريد الطعام الذي يتم توصيله إلى الشخص في المملكة - من مطعم في المملكة لعميل بها كذلك.	يكون مكان التوريد داخل المملكة لأغراض ضريبة القيمة المضافة.
توريد خدمات الإقامة قصيرة الأجل في وحدات عقارية داخل المملكة.	يكون مكان التوريد داخل المملكة لأغراض ضريبة القيمة المضافة.
توريد السلع الملموسة التي تُسلم للعميل بالمملكة.	يكون مكان التوريد داخل المملكة لأغراض ضريبة القيمة المضافة، ما لم يتم شحن السلع من خارج المملكة أو منطقة مُعلّقة الرسوم الجمركية قبل استيرادها إلى المملكة، وكان العميل مسؤولاً عن استيراد السلع إلى المملكة.



تقديم الخدمات الشخصية: أعمال التنظيف أو التصليح أو غيرها من الأعمال المنزلية أو الخاصة بالحدائق في المملكة.	يكون مكان التوريد داخل المملكة لأغراض ضريبة القيمة المضافة.
توريد خدمات مقدّمة عن بُعد وذات طبيعة مهنية، على سبيل المثال: التسويق أو تصميم المواقع الإلكترونية أو استراتيجيات الأعمال.	<p>يكون مكان التوريد في المملكة إذا كانت السوق الإلكترونية مقيمة في المملكة.</p> <p>يكون مكان التوريد في المملكة إذا كانت السوق الإلكترونية غير مقيمة وكان العميل من الخاضعين للضريبة في المملكة.</p> <p>في حال لم تكن السوق الإلكترونية مقيمة في المملكة ولم يكن العميل من الخاضعين للضريبة، فمن ثمّ يجب تحديد مكان التوريد بناءً على طبيعة الخدمات ومكان الاستفادة منها.</p>

كيفية قيام السوق بتحديد التصرف نيابةً عن مُورّد أساسي مقيم وغير مُسجّل يجب على السوق الإلكترونية تحديد ما إذا كان المورد الأساسي مقيمًا في المملكة وغير مُسجّل لأغراض ضريبة القيمة المضافة فيها، وذلك للتحقق من مدى تطابق أحكام المورد المفترض عليه من عدمه.

### حالة الإقامة

في عديد من الحالات، تشير طبيعة الخدمات بوضوح إلى أنّ المورد الأساسي مقيم في المملكة. فعلى سبيل المثال وعلى الصعيد العملي: من المرجّح أن يكون أيّ من الأفراد أو المنشآت التي تقدّم خدمات النقل داخل المملكة من المقيمين فيها.

وتختلف الإجراءات التي تعتمدها الأسواق الإلكترونية لجمع معلومات الموردين الأساسيين باختلاف طبيعة السلع أو الخدمات التي يتم تسهيل توريدها عبر السوق الإلكترونية. كما يتعيّن على السوق الإلكترونية الاحتفاظ بالأدلة المؤثّقة التي تراها مناسبة لإثبات مكان إقامة المورد الأساسي. وفي حال لم يكن لدى السوق الإلكترونية أي أدلة تؤكد مكان إقامة المورد الأساسي، فمن ثمّ يمكنها الافتراض بأنّ الموردين الأساسيين مقيمون في المملكة إذا قدّموا معلومات ضمن عملية تسجيلهم لدى السوق الإلكترونية كبائعين، وتشير إلى أن عنوانهم أو عنوان حسابهم البنكي يقع في المملكة.



إضافة إلى ما تقدّم، في حال عمل السوق الإلكترونية على تسهيل توريد سلع في المملكة أو توريد خدمات غير موزّدة إلكترونياً، فإنه يجب عليها اتخاذ إجراءات التحقق اللازمة والاحتفاظ بدليل رسمي من المورد الأساسي أو أدلة من طرف ثالث تثبت أنّ المورد الأساسي غير مقيم في المملكة. كما يجب أن يُشير هذا الدليل إلى وجود عنوان دائم في دولة أخرى في حالة الأفراد، أو إلى تأسيس شركة أو تسجيل أعمال أو ترخيص قائم في دولة أخرى في حالة الكيانات.

ويجب على السوق الإلكترونية التحقق كذلك من مدى توافر أي سجلات للبائعين تشير إلى أنهم مقيمون في المملكة، كما يقع على عاتقها مسؤولية إجراء عمليات التحقق بالقدر الذي تراه كافياً لعدم تكبدها أي أعباء مستقبلية في حال ثبوت عدم صحة المعلومات التي حصلت عليها من الموردين الأساسيين.

#### حالة التسجيل في نظام ضريبة القيمة المضافة

يُقصد بالموردين المقيمين غير المُسجّلين: الموردون الأساسيون الذين لا يوجد لديهم رقم تعريف ضريبي في نظام ضريبة القيمة المضافة صادر عن الهيئة - سارٍ وفعال - في وقت توريد السلع أو الخدمات من خلال السوق الإلكترونية.

وفي حال كان المورد الأساسي مُسجّلاً لأغراض الضريبة، فإنه يجب عليه تقديم رقم تعريف ضريبي سارٍ وفعال إلى السوق الإلكترونية لأغراض التحقق منه. ويجب على الأسواق الإلكترونية إجراء عملية تحقق معقولة لضمان توثيق حالة الموردين بوضوح، سواءً في مرحلة التسجيل لدى السوق الإلكترونية أو خلال المعاملات اللاحقة بما يشمل عمليات التوريد التي تتم خلال أيام مختلفة، ويجب أن تشمل عمليات التحقق من جانب السوق الإلكترونية التأكد أن المعلومات والمستندات المقدمة من المورد الأساسي تعود له بشكل صحيح وذلك من خلال طلب عدد من المستندات الإضافية التي يمكن في ضوئها حصول السوق الإلكترونية على التأكيد الكافي، ومن ذلك طلب نسخة من السجلات التجارية المرتبطة برقم التعريف الضريبي المقدم إلى السوق الإلكترونية، إضافة إلى البيانات البنكية التي تعود للمورد الأساسي وترتبط أيضاً بالسجلات التجارية الخاصة به.

ويمكن للأسواق الإلكترونية التحقق من حالة تسجيل المورد الأساسي في نظام ضريبة القيمة المضافة من خلال الاعتماد على أداة البحث عن المكلّفين المسجلين لدى الهيئة والمُتاحة على موقع الهيئة الإلكتروني، حيث يمكن من خلالها إدخال رقم السجل التجاري الخاص بالمورد الأساسي أو رقم



تسجيله الضريبي أو أي معرف آخر للتحقق من مدى وجود رقم ضريبي سارٍ وفعال لديه، كما يمكن أيضاً للأسواق الإلكترونية التحقق من حالة التسجيل الضريبي من خلال استخدام أداة واجهة برمجية التطبيقات (API) التي تقدمها الهيئة بناء على طلب مسبق من الخاضعين للضريبة ويمكن أن توفر كثيراً من الجهد لإجراء عمليات التحقق فوراً.

كما يقع على عاتق السوق الإلكترونية مسؤولية التأكد أنّ حالة تسجيل المورد الأساسي لا تزال سارية وقت كل عملية توريد. وفي حال لم يكن التسجيل الضريبي المورد الأساسي سارياً وفعالاً، تنتقل مسؤولية تحصيل ضريبة القيمة المضافة على التوريد إلى السوق الإلكترونية.

### ملخص

في الحالات التي يكون فيها المورد الأساسي مقيماً في المملكة وغير مسجّل لأغراض ضريبة القيمة المضافة، تعد السوق الإلكترونية التي تعمل على تسهيل توريد أي سلع أو خدمات نيابةً عن ذلك المورد أنها تضطلع بدور المورد المُفترض. ويؤكد التصنيف السابق ضرورة امتثال السوق الإلكترونية لأحكام ضريبة القيمة المضافة في المملكة، كأنها الأصيل في عملية التوريد وذلك بالنسبة لكل التوريدات المُقدّمة بصفتها مورداً مُفترضاً.

### مثال (5):

«RedStays» سوق إلكترونية تعمل على تسهيل حجز الفنادق والشقق المجهزة في كل أنحاء المملكة، وتسهم في ربط الموردين الأساسيين -مُلاك العقارات- بالمستهلكين الباحثين عن إقامة قصيرة الأجل في المملكة. قام (ياسر) وهو أحد المقيمين في المملكة ويملك شقة مجهزة في مدينة جدة بتأجيرها للسياح لفترات قصيرة الأجل عبر منصة «RedStays».

تعمل «RedStays» على تسهيل توريد خدمات الإقامة التي تتم من قبل (ياسر) ويتولى إدارة عملية عرض شقّته على التطبيق الخاص به وموقعه الإلكتروني على شبكة الإنترنت، كما تضع السوق الشروط والأحكام ذات الصلة التي في ضوئها تتم إتاحة الشقة للسياح الراغبين في تأجيرها بما يشمل تحديد الأسعار وشروط السداد، وإدارة علاقة العملاء الشاملة. إضافة إلى ذلك تقوم السوق بتحصيل المدفوعات مباشرة من العملاء باسمها الخاص، وتمكن العملاء أيضاً من إمكانية إجراء السداد مباشرة للفندق أو الشقّة عند تسجيل الوصول والدخول.



تقوم «RedStays» بتقييم دوره في عملية الحجز وتحديد ما إذا كان يقوم بتسهيل توريد حجوزات الإقامة التي تتم عبر منصتها.

بعد ذلك، تتحقق «RedStays» من حالة الإقامة والتسجيل لتحديد ما إذا كان يتعين عليه تحصيل ضريبة القيمة المضافة على المعاملة. وقد أفاد ياسر بأنه مقيم في المملكة، وقام بتقديم عنوان له في المملكة ضمن المعلومات التي أدخلها أثناء تسجيله في المنصة الخاصة بالسوق الإلكترونية التي تعد بمنزلة الاتفاقية التعاقدية بينه وبين السوق. كما أشار ياسر إلى أنه غير مُسجّل لأغراض ضريبة القيمة المضافة وليس لديه رقم تعريف ضريبي في المملكة. وبناءً على تلك المعلومات، توصلت «RedStays» إلى أنّ ياسر مورّد مقيم وغير مُسجّل لأغراض الضريبة. وبالتالي، يتعين على «RedStays» أن تتولّى الدور المتمثل في شراء خدمات الإقامة القصيرة لنفسها (من ياسر) ومن ثم إعادة توريد تلك الخدمات للعملاء الذين يقومون بحجز شقة ياسر من خلال المنصة.



## 7.2 ملخص المعالجة الضريبية المطبقة في حال كون السوق الإلكترونية متصرفة بصفة المورد المفترض

في الحالات التي يتبين فيها تطابق الأحكام المتعلقة بالمورد المفترض على التوريدات التي تتم من خلال السوق الإلكترونية، تُعامل السوق الإلكترونية على أنها الأصل في عملية الشراء أو الحصول على الخدمات -المشتري-، وأنها الأصل كذلك في عملية إعادة توريد السلع أو الخدمات -البائع- للعميل المستفيد من التوريد:

جدول: ملخص المعالجة الضريبية

ملخص المعالجة الضريبية المطبقة في حال كون السوق الإلكترونية من الموردين المفترضين			
المورد الأساسي	السوق الإلكترونية	المعالجة الضريبية للشراء المفترض من المورد الأساسي للسوق الإلكترونية	المعالجة الضريبية للتوريد المفترض الذي يتم للعميل من قبل السوق
مقيم وغير مسجل	مقيم	لا تُطبّق ضريبة القيمة المضافة - خارج نطاق الضريبة -	تقوم السوق بفرض ضريبة القيمة المضافة في المملكة على كامل قيمة المقابل المدفوع من العميل.
مقيم وغير مسجل	غير مقيم	لا تُطبّق ضريبة القيمة المضافة - خارج نطاق الضريبة -	تقوم السوق بفرض ضريبة القيمة المضافة في المملكة على كامل قيمة المقابل المدفوع من العميل، ما لم يكن العميل مُسجلاً لأغراض ضريبة القيمة المضافة ومُلزماً بحساب ضريبة القيمة المضافة ذاتياً وفق آلية الاحتساب العكسي.  ويجب على السوق الإلكترونية التسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة لكونها من غير المقيمين.

### مثال (6):

تقوم فاطمة، المقيمة في المملكة العربية السعودية، بجمع منتجات النسيج والفخار السعودي التقليدي المميّزة من حرفيين في المملكة وعرضها للبيع من خلال سوق «كرافتي» الإلكتروني العالمي. ومن خلال هذا السوق، يمكن للمشتري شراء السلع مباشرة عبر البوابة الإلكترونية التي تقوم بدورها بإدارة عملية السداد من العملاء وتحويل المبالغ المدفوعة إلى فاطمة بعد خصم عمولة البيع لدى السوق الإلكتروني بنسبة 10% من سعر البيع. ولأغراض ضريبة القيمة المضافة، يسهم



سوق «كرافتي» الإلكتروني في تسهيل توريد السلع المطلوبة عبر منصّته الإلكترونية وفقاً للشروط والأحكام الأساسية التي يطبقها. ومن جهة أخرى، تُعتبر الإيرادات السنوية التي تحققها فاطمة غير مرتفعة ولا تصل إلى حد التسجيل الاختياري، ولذا فهي غير مُلزّمة بالتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة ولم تقم بالتسجيل اختياريًا في نظام الضريبة، وقد أكدت فاطمة على أنها بائعة مقيمة وغير مُسجّلة في نظام الضريبة أثناء عملية تسجيلها كبائع في منصّة «كرافتي».

خلال عملية تصفّح المنتجات التي يتم بيعها من خلال السوق الإلكتروني «كرافتي»، اختار أحد المشتريين في المملكة قطعة من مجموعة فاطمة الفخارية، وطلب شراؤها من خلال السوق بالسعر المُحدد لها والبالغ 1,800 ريال سعودي (غير شامل ضريبة القيمة المضافة)، ليتمّ توصيلها إلى مكان إقامته في جدّة. وعليه، قامت فاطمة بترتيب شحن القطعة الفخارية إلى العميل بالبريد السريع، مستخدمةً بيانات الاستلام التي حددها المشتري على سوق «كرافتي» الإلكتروني.

يعد سوق «كرافتي» الإلكتروني على أنه يقوم بتسهيل عملية توريد السلع في المملكة لأحد الموردين المقيمين وغير المسجّلين. وبالتالي تنطبق عليه أحكام المورد المفترض وفق نص الفقرة (3) من المادة السابعة والأربعون، ولأغراض ضريبة القيمة المضافة، يُعتبر أنّ سوق «كرافتي» الإلكتروني «قد اشترى القطعة الفخارية من فاطمة باسمه ولحسابه، وأعاد توريدها باسمه ولحسابه للعميل النهائي».

وقام سوق «كرافتي» الإلكتروني بإصدار فاتورة ضريبية باسمه للعميل بقيمة 2,070 ريالاً سعودياً (شاملة ضريبة القيمة المضافة بنسبة 15% على سعر البيع المعلن على المنصة)، ومن ثمّ حوّل ضريبة القيمة المضافة المحصّلة إلى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك. بعد ذلك، قام سوق «كرافتي» الإلكتروني بتحويل مبلغ وقدره 1,620 ريالاً سعودياً إلى فاطمة بعد خصم العمولة البالغة 10%. وتعد تلك القيمة المحولة إلى فاطمة على أنها بمثابة قيمة الشراء المفترض للسلع الذي قام به سوق «كرافتي» الإلكتروني. كما تجدر الإشارة إلى أنّ سوق «كرافتي» الإلكتروني لن يفرض ضريبة القيمة المضافة على عمولته المستحقة من فاطمة بما أنه يتصرّف بصفة المورد المفترض، حيث إنّ «العمولة» تعد في تلك الحالة بمثابة ربح السوق الناتج عن الفارق بين سعر الشراء وسعر البيع وتم تضمينها بالفعل ضمن سعر البيع للعميل النهائي وبالتالي فقد خضعت للضريبة بالفعل.



## مثال (7)

أسّس حمزة مؤسسة جديدة في المملكة لتصنيع وبيع أكواب شرب قابلة لإعادة الاستخدام بتصاميم عصرية. علماً بأنّ حمزة غير مُسجّل لأغراض ضريبة القيمة المضافة.

قرّر حمزة عرض منتجاته على سوق «بازار» الإلكتروني، واختار استخدام نموذج التسليم المباشر من قبل «بازار»، حيث يوفر سوق «بازار الإلكتروني» نموذج عمل إضافي مقابل رسوم إضافية تحت مسمى «مضمون بواسطة بازار FBB» حيث يحتفظ السوق الإلكتروني بمخزون من السلع التي يرغب العملاء في بيعها من خلال السوق الإلكتروني، وعند قيام العميل بالطلب عبر موقع «بازار»، يتم تنفيذ الطلب مباشرةً من خلال السوق الإلكتروني باستخدام ذلك المخزون، ويتولى السوق تغليف المنتجات وتوصيلها للعملاء مباشرة.

قرّر حمزة طرح تصميم جديد لكوب قهوة بسعر 150 ريال سعودي «غير شامل ضريبة القيمة المضافة» وسيتم بيعه وفق نموذج عمل "مضمون بواسطة بازار FBB"، يفرض «بازار» على حمزة عمولة بنسبة 10% ورسومًا بقيمة 20 ريال سعودي لقاء توصيل الطلبات للعملاء في المملكة حيث لا يتحمل العميل تكلفة توصيل إضافية بخلاف سعر بيع المنتج»، كما يفرض السوق الإلكتروني رسوم شهرية على حمزة مقابل خدماته الإضافية المتعلقة بإدارة المخزون والتغليف وغيرها من خدمات القيمة المضافة لحساب العملاء.

يعد سوق «بازار» الإلكتروني على أنه يقوم بعملية تسهيل توريد منتجات حمزة في المملكة، وينطبق عليه أحكام المورد المفترض وفق نص الفقرة (3) من المادة السابعة والأربعون من اللائحة، ولأغراض ضريبة القيمة المضافة فإن السوق الإلكتروني يُعتبر بأنه يشتري السلع باسمه ولحسابه من حمزة، ويقوم بإعادة بيعها باسمه ولحسابه لصالح العميل النهائي.

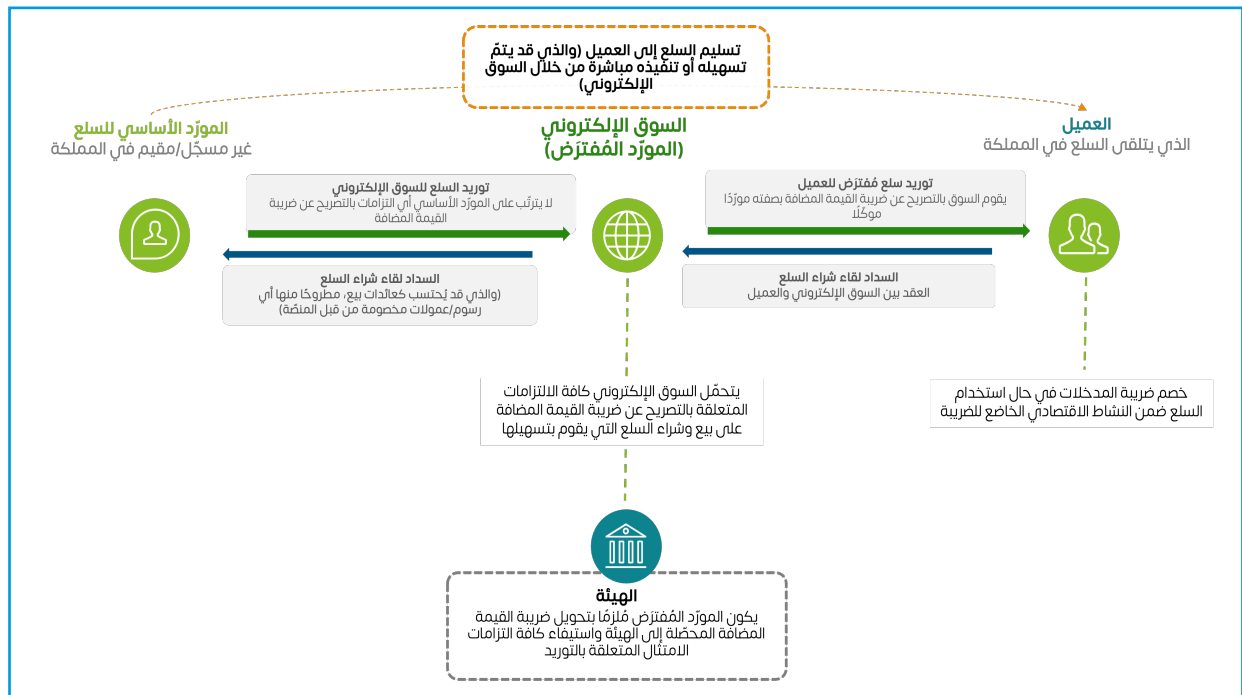
يدفع «بازار» مبلغًا صافيًا لحمزة بقيمة 115 ريالًا سعوديًّا (بعد خصم عمولة بقيمة 15 ريالًا سعوديًّا، ورسوم التوصيل بقيمة 20 ريالًا سعوديًّا)، تعد قيمة المبلغ المحول لحمزة بعد خصم العمولة بمثابة قيمة عملية الشراء المُفترض الذي قام به «بازار». بعد ذلك، يتعيّن على «بازار» تطبيق ضريبة القيمة المضافة بنسبة 15% على إجمالي سعر البيع البالغ 150 ريالًا سعوديًّا والمتضمن توصيل المنتج حتى عنوان العميل، وذلك لقاء إعادة التوريد باسمه إلى العميل. لا يطبّق «بازار» ضريبة القيمة المضافة على عمولته أو رسوم التوصيل المفروضة على حمزة بما أنّ هذه النفقات تُعتبر بمثابة تكاليف معاملات مباشرة مرتبطة بالسلع التي يُعتبر أنه تمّ شراؤها وإعادة بيعها كما أنّ سعر البيع النهائي للعميل يتضمنها وتم



احتساب الضريبة بناءً عليه، ويكون السوق الإلكتروني مسؤول عن إصدار فاتورة ضريبية منفصلة لحمزة عن خدماته الإضافية غير المشمولة في سعر بيع المنتجات للعملاء.

بعد سنة واحدة، ازدهرت أعمال حمزة، وأصبح مُلزماً بالتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة. قدّم حمزة رقم تسجيله الضريبي إلى سوق «بازار»، مما أدّى إلى تغيير في إجراءات معالجة الطلبات، ولن يعد السوق الإلكتروني على أنه يعمل مع حمزة بصفة المورد المفترض. يتعيّن على حمزة إصدار فواتير ضريبية مباشرة للعملاء وفرض ضريبة القيمة المضافة على سعر البيع الكامل البالغ 150 ريالاً سعودياً باسمه الخاص. كما سيتعيّن على السوق الإلكتروني إصدار فواتير ضريبية لحمزة عن العمولة المستحقة له وخدمات التوصيل والخدمات الإضافية المقدمة لحمزة بشكل منفصل.

رسم بياني لتوريد الخدمات يوضح مسار المعاملات في الحالات التي تُطبّق فيها الأحكام المتعلقة بالمورّد المُفترض، ويكون المورّد الأساسي مقيماً في المملكة وغير مُسجّل لأغراض الضريبة:





### 7.3 الاستثناءات من كون الأسواق الإلكترونية بمنزلة مورّد مُفترض في الحالات التي يكون فيها المورّدون الأساسيون مقيمين وغير مُسجّلين لأغراض ضريبة القيمة المضافة بالمملكة

كما هي الحال بالنسبة لتقديم الخدمات المورّدة إلكترونياً على النحو الوارد في الفقرة (2) من المادة السابعة والأربعين، تنصّ الفقرة (3) من المادة السابعة والأربعين من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على معايير استثناء محددة، وللتوضيح وتعزيز اليقين بشأن هذه المسألة، فقد نصّت اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة على معايير محدّدة للحالات التي يتم فيها كون السوق الإلكترونية أو المنصة أنها تمارس دوراً محدّداً في المعاملات التي تتم من خلالها وبالتالي لا تكون بمنزلة مورد مفترض.

ووفق تلك المعايير والأحكام فلن تُعد السوق الإلكترونية متصرّفة بصفة المورّد المفترض في حال استيفاء كل الشروط التالية -مجتمعة-:

أ. أن يذكر صراحةً أنّ المورّد الأساسي هو مورّد السلع والخدمات وذلك أثناء إجراء عملية التوريد التي تتم في المملكة من قبل المورد المقيم غير المسجل عبر السوق الإلكترونية، وتمّ توثيق هذا الترتيب من خلال كلّ من الآتي:

1. البيانات التي تظهر للعميل أثناء إجراء عملية التوريد التي تتم من خلال المنصة.

2. البيانات الواردة ضمن الاتفاقيات التعاقدية التي جرت بين جميع أطراف المعاملة: المورد الأساسي والسوق الإلكترونية والعميل.

3. الفاتورة الضريبية والإيصال الصادر للعميل بشأن سداد مقابل التوريد المحدّد اللذان يجب أن يكونا صادرين من قبل المورد الأساسي وباسمه ولا دخل للمنصة بهما.

ب. أن تنشأ علاقة تعاقدية مستقلة ومباشرة بين المورّد/المورّدين المقيمين غير المسجّلين والعميل المستفيد من التوريد، وأن يضع المورّد/المورّدون المقيمون غير المُسجّلين جميع الشروط والأحكام التي تتعلق بالتوريد للعميل.

ج. أن يكون للسوق الإلكتروني دورٌ محدّد في عملية التوريد التي تتم من خلاله، وتتحقق من خلال استيفاء كل الشروط التالية -مجتمعة-:

1. عدم قيام السوق الإلكترونية بوضع الشروط والأحكام المتعلقة بتوريد السلع أو الخدمات الموردة من خلالها أو تحكمها فيها بصورة غير مباشرة من خلال وضع قواعد تكون ملزمة لأطراف المعاملة عند إبرام اتفاق فيما بينهما.



2. عدم قيام السوق الإلكترونية بتحديد المقابل لقاء توريد السلع أو الخدمات أو وضع قواعد تكون ملزمة لأطراف المعاملة ليتم في ضوءها تحديد آلية تحديد المقابل بصورة غير مباشرة.
3. عدم قيام السوق الإلكترونية بمطالبة العملاء بالمقابل المستحق عن التوريد الذي يتم من خلالها بصورة مباشرة أو غير مباشرة.
4. عدم قيام السوق الإلكترونية بتحصيل مقابل التوريد من العملاء.
5. عدم قيام السوق الإلكترونية بمعالجة شكاوى العملاء المتعلقة بالتوريد.
6. عدم قيام السوق الإلكترونية بتقديم أي عروض أو خصومات للعملاء أو تقديم أي تعويضات للعملاء فيما يتعلق بالتوريد.

ومن المتوقع في معظم الحالات أن تتمكن السوق الإلكترونية التي يكون دورها محددًا من تأكيد استيفائها لكل المعايير ذات الصلة. كما ينبغي أن تتمكن السوق من صياغة الشروط والأحكام ذات الصلة ضمن عقودها مع الموردين الأساسيين لإثبات عدم تحملها أي مسؤولية عن البنود المدرجة في الفقرات من (1) إلى (6) من البند (ب). إضافة إلى ما سبق، يجب أن ينعكس هذا الموقف التعاقدية وتحقق جميع الشروط السابقة ضمن سياق الممارسات التجارية الفعلية - الممارسات على أرض الواقع - التي تتم من خلال السوق الإلكترونية التي تدعي استيفاءها من الناحية الشكلية.

ويُعد الشرط الوارد في الفقرة الفرعية (ب) من الفقرة (3) من المادة السابعة والأربعين المتعلق بوجود علاقة تعاقدية مستقلة ومباشرة بين المورد الأساسي والعميل ضرورةً إضافيةً للشروط الواردة في الفقرة (2) من المادة السابعة والأربعين. ويظهر هذا الشرط قدرة المورد المقيم على إجراء مفاوضات تعاقدية مباشرة مع عميل مقيم، على سبيل المثال: توريد خدمات النقل أو الإقامة قصيرة الأجل وغيرها من الخدمات التي يقدمها المقيمون عادةً من خلال السوق وسيتم تصنيفها بمنزلة الأصيل في عملية التوريد على أساس استيفاء جميع الشروط المذكورة أعلاه.

تتوقع الهيئة أن أي معاملة تجارية فعلية ومباشرة بين طرفين مقيمين في المملكة سيحكمها النظام العام الساري في المملكة الذي يتطلب وجود علاقة تعاقدية فعلية ومباشرة بين الطرفين، وعليه يجوز للمورد المقيم غير المسجل اختيار استخدام الشروط والأحكام الأساسية التي قد تقترحها السوق الإلكترونية، إلا أنه يجب أن يتمتع بالقدرة والسلطة على تعديلها أو عدم الالتزام بها وفرض شروطه وأحكامه الخاصة على أطراف عملية التوريد متى رغب في ذلك.



#### 7.4 ملخص المعالجة الضريبية المطبقة في حال عدم كون السوق الإلكترونية متصرفة بصفة المورد المفترض للسلع والخدمات الموردة من خلالها لمصلحة مورد أساسي مقيم غير مسجل

في حال لم تُطبق الأحكام الخاصة بكون السوق الإلكترونية بمنزلة مورد مفترض وفق أحكام الفقرة (2) من المادة السابعة والأربعين من اللائحة، فإنه يجب على المورد المقيم غير المسجل مراقبة حالة تسجيله والتقدم بطلب التسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة إذا تجاوزت إيراداته حد التسجيل الإلزامي.

وفي تلك الحالة يجب على السوق الإلكترونية الامتثال للالتزامات المترتبة عليه فيما يتعلق بالتصريح عن ضريبة القيمة المضافة المستحقة عليه وفق الترتيبات التجارية المتفق عليها مع المورد الأساسي التي تشمل على سبيل المثال: تحصيل عمولته أو رسومه من المورد الأساسي لقاء الخدمات المقدمة له من السوق الإلكترونية.



ويوضح الجدول التالي كل المعالجات المترتبة على العملات المستحقة للسوق الإلكترونية مقابل خدمات ترتيب عملية التوريد:

المعالجة الضريبية المطبقة على العملات المستحقة للسوق الإلكترونية في حال لم تُطبق أحكام المورد المُفترض			
المورد الأساسي	السوق الإلكترونية	العميل	المعالجة الضريبية للعمولة المفروضة من قبل السوق
مقيم / غير مسجل	مقيمة	فرد / غير مسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة	تخضع العمولة المفروضة من السوق الإلكترونية المقيمة على المورد الأساسي المقيم غير المسجل لضريبة القيمة المضافة بنسبة 15%. وتخضع كذلك أي عمولة مفروضة من قبل السوق الإلكترونية على العميل لضريبة القيمة المضافة بنسبة 15%.
مقيم / غير مسجل	غير مقيمة	مسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة	تخضع العمولة المفروضة من السوق الإلكترونية غير المقيمة على المورد الأساسي المقيم غير المسجل لضريبة القيمة المضافة بنسبة 15% طالما أن مكان التوريد في المملكة. وتخضع كذلك العمولة المفروضة من السوق الإلكترونية غير المقيمة على العميل المسجل في الضريبة في المملكة للضريبة، ويكون العميل ملزماً بحسابها ذاتياً وفق آلية الاحتساب العكسي.



## 7.5 تحديد المعالجة الضريبية المطبقة على كل معاملة

بناءً على الاتفاقيات التجارية والممارسات وحالة الموردين الأساسيين، يمكن أن يتم حساب مُشغّل السوق الإلكترونية يقوم بالتوريد بوصفه موردًا مُفترَضًا فيما يتعلق ببعض التوريدات التي يقوم بتسهيل توريدها في المملكة، بينما لا يطبق عليه الوضع السابق نفسه بالنسبة لتوريدات أخرى.

تُدرِك الهيئة أنّ عديدًا من الأسواق الإلكترونية قد تطبق ممارسات أو نماذج عمل تشغيلية قياسية حيث يتم تطبيق الشروط والأحكام الخاصة نفسها بنموذج العمل المتبع لديها على مجموعات كبيرة من الموردين أو المستهلكين، وبالتالي ستمكن من تحديد دورها المتعلق بمدى قيامها بتسهيل عملية توريد السلع أو الخدمات من خلالها وفق تلك الممارسات ونماذج العمل القياسية.

ولأغراض تحديد المعالجة الضريبية الصحيحة التي يجب تطبيقها على التوريدات التي يتم تسهيل توريدها من خلالها، يجب على السوق الإلكترونية تحديد حالة تسجيل وإقامة المورد الأساسي والتحقّق منها أثناء عملية تسجيل المورد الأساسي في نظام السوق الإلكترونية ليسمح لها بعمل توريداتها من خلاله، ومن ثمّ عند إجراء كل عملية توريد من قبل المورد الأساسي، متى اقتضى الأمر ذلك.

وفي جميع الأحوال يقع على عاتق مُشغّل السوق الإلكترونية مسؤولية تطبيق إجراءات تحقّق معقولة لضمان التأكد من حالة المورد الأساسي وقت التوريد من حيث الإقامة والتسجيل في نظام ضريبة القيمة المضافة، والتحقّق من استيفاء السوق الإلكترونية لكل المتطلبات النظامية المترتبة عليها في حال تطابق الأحكام الخاصة بالمورد المفترض عليها والاحتفاظ بالمستندات المتعلقة بالمعاملات التي تتم من خلالها. كما يتعيّن على السوق الإلكترونية التأكد أنّ تقييم طبيعة الدور الذي تقوم به بالنسبة لأطراف المعاملة -الموردين الأساسيين والعلاء- يعتمد على الممارسة الفعلية والعملية دون أن يتم تقييمها فقط في ضوء الاتفاقيات التعاقدية التي يمكن أن تكون شكلية لا تظهر حقيقة المعاملة، خاصة أن الأنظمة الضريبية تنظر إلى جوهر المعاملة وحقيقتها بغض النظر عن كيفية وصفها ضمن الاتفاقيات التعاقدية مع التأكيد على أن جوهر المعاملات يجب أن يطبق بشكل صحيح على الاتفاقيات التعاقدية المبرمة مع جميع أطراف المعاملة.



## 8. التصريح عن الضريبة

### 8.1 ما هي المسؤوليات المترتبة على المورد المُفترض فيما يتعلق بالتصريح عن الضريبة؟

يتحمل مشغل السوق الإلكترونية الذي يقوم بتسهيل توريد السلع والخدمات عبر منصته الالتزامات المرتبطة بالامتثال الضريبي أمام الهيئة فيما يتعلق بكل معاملة يتصرّف فيها بصفة مورد مُفترض، بما يشمل كلاً مما يلي:

- شراء السلع أو الخدمات من المورد الأساسي.
- إعادة توريد تلك السلع أو الخدمات إلى العميل.

تقع مسؤولية الامتثال لأحكام ضريبة القيمة المضافة على عاتق جميع الأسواق الإلكترونية التي تطبق عليها أحكام المورد المفترض بغض النظر عن كونها مقيمة أو غير مقيمة في المملكة، مع الإشارة إلى أن حالة الإقامة المرتبطة بالسوق الإلكترونية قد تؤثر على المعالجة الضريبية للتوريدات وطبيعة الالتزامات الضريبية المترتبة عليها.

وفيما يلي لمحة موجزة عن المسؤوليات المترتبة على الأسواق الإلكترونية التي قد تطبق عليها أحكام الموردين المُفترضين وفق أحكام ضريبة القيمة المضافة:

#### أ. التسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة:

- يتعيّن على السوق الإلكترونية المقيمة التسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة إذا تجاوزت إيراداتها حدّ التسجيل الإلزامي.
- يتعيّن على السوق الإلكترونية غير المقيمة التسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة إذا قامت بأي توريدات تستلزم سداد الضريبة عنها وبصرف النظر عن قيمتها، أي توريدات للعملاء السعوديين في الحالات التي لا يقوم فيها العميل بحساب ضريبة القيمة المضافة ذاتياً بموجب آلية الاحتساب العكسي.

#### ب. تحصيل ضريبة القيمة المضافة وتحويلها للهيئة:

- تحصيل ضريبة القيمة المضافة على التوريدات الخاضعة للضريبة التي تتم عبر السوق الإلكترونية داخل المملكة، وذلك في الحالات التي قام فيها المشغل بالتصرّف بصفة مورد مُفترض -بشرط



ألا يكون العميل من الخاضعين للضريبة الذين يجب عليهم حساب ضريبة القيمة المضافة ذاتيًا بموجب آلية الاحتساب العكسي-، كما يجب على السوق الإلكترونية تحصيل ضريبة القيمة المضافة على أي توريدات لسلع أو لخدمات إضافية تُقدّم منها مباشرة لعملائها بخلاف التوريدات التي تتم من خلالها، مثل: الرسوم الإدارية للاشتراك في المنصة، أو رسوم التوصيل / التسليم، أو مقابل التعبئة أو التخزين أو المعالجة أو التسوق أو غيرها من الخدمات الأخرى.

- إذا تم تصنيف السوق الإلكترونية من الموردين المُفترضين، فمن ثمّ تكون مُلزمة بتحصيل ضريبة القيمة المضافة وتحويلها للهيئة حتى في الحالات التي لا تقوم فيها بتحصيل مقابل التوريدات التي تتم من خلالها من العملاء مباشرة.

#### ج. إصدار الفواتير الضريبية للعملاء:

- يجب على الأسواق الإلكترونية إصدار فاتورة ضريبية تستوفي المتطلبات والشروط الخاصة بالفواتير الضريبية لكل توريدات السلع أو الخدمات التي تعد قامت بتوريدها للعميل.
- في الحالات التي تكون فيها قيمة التوريد أقلّ من 1,000 ريال سعودي، أو في حال القيام بالتوريد لأحد الأشخاص الطبيعيين غير الخاضعين للضريبة، يجوز للأسواق الإلكترونية إصدار فاتورة ضريبية مبسّطة عن ذلك التوريد للعميل<sup>(14)</sup>. وعامة في حال قيام السوق الإلكترونية بتسهيل توريدات السلع أو الخدمات التي تتم من خلالها للمستهلكين الأفراد بأسمائهم الشخصية، فإن الهيئة ستقبل صحة كون هؤلاء العملاء أشخاصًا طبيعيين غير خاضعين للضريبة، وبالتالي إمكانية إصدار فواتير ضريبية مبسّطة لهم من قبل السوق الإلكترونية، ما لم يكن لدى السوق الإلكترونية سبب للاعتقاد بأنّ العميل شخص طبيعي أو اعتباري خاضع للضريبة.
- في حال كانت السوق الإلكترونية مقيمة في المملكة ستكون مُلزمة بإصدار الفواتير الضريبية إلكترونياً، ويجب إصدار الفواتير الضريبية إلكترونياً وفقاً للائحة الفوترة الإلكترونية والتعليمات والضوابط الصادرة بناءً عليها. علماً أن الأسواق الإلكترونية غير المقيمة في المملكة ليست خاضعة حالياً لمتطلبات الفوترة الإلكترونية، وبالتالي لن تكون مُلزمة بإصدار فواتير إلكترونية في الوقت الحالي.

(14) المادة الثالثة والخمسون من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.



#### د. تقديم الإقرارات الضريبية للإفصاح عن التوريدات والمشتريات:

- تضمين الإقرارات الضريبية المقدمة من السوق الإلكترونية للهيئة كل المعاملات التي تقوم بها بصفقتها مورِّدًا مُفْتَرَضًا، وأي معاملات أخرى تتم من قبل السوق الإلكترونية بصفقتها أصيلاً وفق القواعد الاعتيادية، إضافة إلى المعاملات الخاصة بتكاليفها ومشترياتها وفق البيانات الواجب تضمينها ضمن الإقرارات الضريبية.
- لمزيد من المعلومات عن المعالجة الضريبية للتوريدات، يُرجى الاطلاع على التوضيحات الواردة في القسم (8.2).

#### هـ. حفظ السجلات:

- يجب على السوق الإلكترونية -المقيمة أو غير المقيمة- الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات المتعلقة بكل التوريدات التي قامت بشرائها وإعادة توريدها من قبل السوق الإلكترونية بصفقتها مورِّدًا مُفْتَرَضًا.
  - يكون المكلّفون مُلْزَمِينَ بالاحتفاظ بالسجلات الداعمة لضريبة القيمة المضافة المصرّح عنها للهيئة، وذلك لمدة (6) سنوات على الأقل من نهاية الفترة الضريبية التي تتعلق بها.
- وتشمل السجلات التي يجب الاحتفاظ بها، وفقاً للمادة السادسة والستين من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، ما يلي:

1. الفواتير الضريبية الصادرة من السوق الإلكترونية أو المُستَلَمَة من قبلها.

2. الدفاتر والمستندات المحاسبية.

3. العقود والاتفاقيات الخاصة بالمبيعات والمشتريات -بالنسبة للأسواق التي تتصرّف بصفة مورِّد مُفْتَرَض-، ومن المتوقع أن تتضمّن الترتيبات التعاقدية التي أبرمتها السوق الإلكترونية مع الموردين الأساسيين والعلماء المعلومات الكافية لتقييم مدى تطابق أحكام المورد المفترض على السوق الإلكترونية من عدمه.

4. السجلات المالية وكشوف الحسابات المصرفية.

5. مستندات الشحن -إن وُجدت-.

6. أي سجلات أخرى ذات صلة بالتوريدات التي يتمّ تسهيلها من خلال السوق.



## 8.2 كيف تُطبَّق ضريبة القيمة المضافة على السلع أو الخدمات التي يتم شراؤها وإعادة توحيدها من قبل المنصة أو السوق الإلكترونية التي تعمل بصفة المورد المفترض؟

الشراء والتوريد اللاحق للسلع أو الخدمات

وفق أحكام المورد المفترض المنصوص عليها ضمن أحكام المادة السابعة و الأربعين من اللائحة التنفيذية، يعد الموردون المُفترضون قد تلقوا توريدًا لسلع أو خدمات من المورد الأساسي، وأعادوا توريدها بحالتها نفسها للعملاء بوصفهم موردين مفترضين، وكأنهم الأصيل في عملية التوريد.

التطبيق وفق أحكام الفقرة الثانية من المادة السابعة والأربعين:

يتمّ الإفصاح من قبل الأسواق الإلكترونية -المقيمة أو غير المقيمة في المملكة- عن شراء الخدمات الموردة إلكترونياً من شخص غير مقيم وإعادة توريدها في المملكة -وفق أحكام الفقرة الثانية من المادة السابعة والأربعين- في إقرار ضريبة القيمة المضافة على النحو التالي:

- ضريبة المخرجات - المربّع الأول: الإقرار عن القيمة الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية للمقابل المدفوع من العميل عن إعادة توريد الخدمات الموردة إلكترونياً من قبل المنصة.

- ضريبة المدخلات - المربّع التاسع: الإقرار عن القيمة الخاضعة لضريبة القيمة المضافة عن شراء الخدمات المفترضة من المورد غير المقيم التي تُطبق عليها آلية الاحتساب العكسي، حيث يقوم النظام بخضم ضريبة المدخلات للمبلغ نفسه آلياً وفق قواعد الاحتساب العكسي.

وتُحسب الضريبة المستحقة وفق آلية الاحتساب العكسي بناءً على صافي المبلغ المحوّل إلى المورد الأساسي بعد إتمام عملية التوريد التي تتم من خلال المنصة أو السوق الإلكترونية -العائدات الإجمالية المحصلة من العميل مطروح منها أي عمولات مخصومة لمصلحة المنصة فيما يتعلق بذلك التوريد-.

بينما تُحسب ضريبة المخرجات بناءً على قيمة توريد الخدمات الموردة إلكترونياً المُقدّمة للعميل. وتُشير قيمة التوريد إلى إجمالي المبلغ المُستلم من العميل لقاء التوريد -سواءً كان مقابلًا نقدياً أو غير نقدي-، مطروحاً منه مبلغ ضريبة القيمة المضافة. كما يجب أن تشمل هذه القيمة أي تكاليف أو رسوم إضافية تُفرض من قبل المنصة أو السوق الإلكترونية على العميل كجزء من عملية التوريد، مثل: رسوم معالجة المعاملات أو رسوم الخدمة المستحقة على العميل.



وفي حال لم تكن المنصة أو السوق الإلكترونية مقيمة في المملكة، وكان العميل مقيمًا ومسجلًا لأغراض ضريبة القيمة المضافة، فلا يتم حساب الضريبة من قبل المنصة وإنما يتم حسابها من قبل العميل المقيم وفق آلية الاحتساب العكسي. كما يجب أن تُظهر الفاتورة الضريبية الصادرة عن المنصة أو السوق الإلكترونية -في حال كان مسجلًا لدى الهيئة- رقم التعريف الضريبي للعميل، وما يفيد بقيام العميل بحساب الضريبة على التوريد وفق آلية الاحتساب العكسي<sup>(15)</sup>.

ويمكن تحديد قيمة التوريد على أساس الشروط التعاقدية التي تحكم عملية شراء السلع أو الخدمات والتوريد اللاحق من قبل المورد المُفترض التي يتمّ تحديدها من خلال الترتيب التعاقدية بين كل الأطراف.

التطبيق وفق أحكام الفقرة الثالثة من المادة السابعة والأربعين:

يتمّ الإفصاح من قبل الأسواق الإلكترونية -المقيمة أو غير المقيمة في المملكة- عن عملية شراء السلع أو الخدمات الموردة في المملكة من شخص مقيم غير مسجل في نظام الضريبة، وإعادة توريدها لعميل في المملكة، وفق أحكام الفقرة الثالثة من المادة السابعة والأربعين في إقرار ضريبة القيمة المضافة على النحو التالي:

● ضريبة المخرجات - المربّع الأول: الإقرار عن القيمة الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية للمقابل المدفوع من العميل عن إعادة توريد الخدمات الموردة إلكترونياً من قبل المنصة.

بالنسبة لضريبة المدخلات، لا يتم الإفصاح عن شراء السلع أو الخدمات من مورد مقيم غير مسجل في إقرار ضريبة القيمة المضافة؛ كون المعاملة تعد خارج نطاق ضريبة القيمة المضافة.

ويتم تطبيق الإجراءات الأخرى نفسها الخاصة بالإفصاح حسب الحالات الموضحة بشأن تطبيق أحكام الفقرة الثانية.

المعالجة الضريبية للعمليات المفروضة على المورد الأساسي

في الحالات التي تتصرف فيها المنصة أو السوق الإلكترونية بصفة المورد المفترض، فإن السوق الإلكترونية ستعد قامت بشراء السلع أو الخدمات محل التوريد الذي يتم تسهيله من خلالها من المورد الأساسي وإعادة توريدها باسم المنصة وحسابها إلى العملاء المستفيدين من التوريد. ويتمثل الفارق

(15) المادة الثالثة والخمسون (5) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.



بين سعر الشراء وسعر البيع اللاحق في وصف عمولة أو رسوم أو ما شابه حسبما يتم ذكره ضمن الشروط التعاقدية المتفق عليها بين السوق الإلكترونية والمورد الأساسي وتُخصم من المقابل الذي يستحق للمورد الأساسي.

ولأغراض تطبيق ضريبة القيمة المضافة بشكل صحيح بما يتفق مع أحكام المورد المفترض، فإن الفارق بين سعر الشراء وإعادة البيع سيعد ممثلًا هامشًا أو مجمل ربح بالنسبة إلى المنصة عن التوريد الذي تم من خلالها، وبالتالي ستعد الهيئة أنها قد خضعت للضريبة بالفعل ضمن سعر إعادة البيع للعميل المستفيد من التوريد، ولن يتم حسابها بمنزلة توريد منفصل طالما كانت تمثل المقابل الذي تتلقاه الشركة من قيامها بعملية تسهيل التوريد من خلالها، مع أهمية التأكيد على أن أي مقابل آخر يستحق للمنصة عن أي أعمال أو خدمات أخرى تفرض من قبل المنصة على العميل أو على المورد الأساسي سيعد بمنزلة مقابل لتوريد منفصل، ويجب تطبيق ضريبة القيمة المضافة عليه وفق المعدل الضريبي المناسب.

كما تُعد أي رسوم منفصلة يفرضها المورد المُفترض مقابل استخدام منصته عامة أو مقابل كل عملية تتم من خلاله، مثل: الرسوم السنوية لاستخدام السوق أو رسوم الخدمة المقدمة للعميل، بمنزلة مقابل لتوريد الخدمات. وتعتمد المعالجة الضريبية المطبقة على طبيعة الخدمات المُقدّمة.

وفي حال لم تطبق أحكام المورد المفترض على السوق الإلكترونية وتم حسابها من قبل مشغل المنصة أو السوق الإلكترونية على أنه لا يتصرف على أنه مورد مفترض بالنسبة للتوريدات التي تتم من خلاله، فإن أي مبلغ يستحق للسوق الإلكترونية كعمولة أو رسم سيعد مقابلًا لقاء توريد خدمات خاضعة للضريبة.

#### مثال (6):

يقوم تطبيق «رياض كار»، وهو تطبيق لحجز السيارات في المملكة، بتسهيل عملية حجز الرحلات للركاب في المملكة، ويحتفظ التطبيق بقدر كبير من السيطرة على معظم الجوانب المتعلقة بالخدمة المُقدّمة للعملاء. ويشمل إدارة العمليات المرتبطة بالركاب والسائقين، وتحصيل المدفوعات من الركاب، والتعامل مع كل استفسارات العملاء وشكاواهم بشأن جودة الخدمة المقدمة أو المفقودات الشخصية منهم. وبالنظر إلى مستوى السيطرة الذي يتمتع به تطبيق «رياض كار» على حجوزات الرحلات، فإنه يُعد موردًا مُفترضًا عند التصرف نيابةً عن مورد أساسي مقيم وغير مُسجّل لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة -السائق-.



(أحمد) هو أحد الأشخاص المُسجّلين في تطبيق «رياض كار» سائقًا، ويستخدم سيارته الشخصية لتوصيل الركاب وفقًا للتوجيهات التي تصل إليه عبر التطبيق. ووفقًا لسياسة الشروط والأحكام الموضوعة من قبل التطبيق، ويحدّد تطبيق «رياض كار» صافي الأجرة التي يدفعها الراكب لكل رحلة حسب عدد من العوامل التي تحدد فقط من قبل التطبيق مثل: نوع السيارة وتقييمها وساعات الذروة وغيرها من العوامل، ويقوم التطبيق بخصم 20% من صافي الأجرة لكل رحلة كعمولة مستحقة للتطبيق. كما يفرض تطبيق «رياض كار» رسومًا ثابتة على الركاب لكل رحلة يتم حجزها من خلال التطبيق، ويتم فرضها من قبل التطبيق مباشرة على الراكب. وتجدر الإشارة إلى أنّ أحمد مقيم في المملكة، إلا أنه غير مُسجّل لأغراض ضريبة القيمة المضافة.

يعد تطبيق «رياض كار» سوقًا إلكترونية تتعامل بصفة المورد المفترض لأغراض تطبيق أحكام الفقرة (3) من المادة السابعة والأربعين من اللائحة، حيث يقوم بتسهيل توريد خدمات النقل نيابةً عن السائق (أحمد). ولأغراض ضريبة القيمة المضافة، يُعد تطبيق «رياض كار» قد قام بشراء خدمة النقل من أحمد لحسابه وقام بإعادة توريدها باسمه وحسابه للراكب. ويُشار إلى الفرق بين سعر الشراء من أحمد وسعر البيع للراكب باسم عمولة التطبيق في المستندات التعاقدية بين السائقين والتطبيق، ونظرًا لدور «رياض كار» كمورّد مُفترض، فلن تُعد تلك العمولة مقابلًا لتوريد منفصل.

ويوضح الجدول التالي عملية حساب ضريبة القيمة المضافة على مبلغ الأجرة مستحق السداد من قبل الراكب.

التوريد المقدم من أحمد إلى «رياض كار»		التوريد المقدم من «رياض كار» للعميل	
40.00	كامل مبلغ الأجرة مستحقة السداد من قبل العميل	40.00	مبلغ الأجرة مستحقة السداد، غير شاملة ضريبة القيمة المضافة
		6.00	مبلغ ضريبة القيمة المضافة على الأجرة 15%
	مطروح منها عمولة التطبيق عن الخدمات المقدمة من «رياض كار» 20% [لا تُطبّق ضريبة القيمة المضافة]	(8.00-)	كامل مبلغ الأجرة مستحقة السداد، شاملة ضريبة القيمة المضافة
		1.00	مُضاف إليها رسوم خدمة حجز رحلة على الراكب
		0.15	ضريبة القيمة المضافة على رسوم حجز الرحلة 15%





## مثال (7):

أبرم تطبيق «رياض كار» اتفاقية مماثلة للاتفاقية الواردة في المثال السابق مع شركة «شوفور ذ.م.م» وهي شركة مسجلة لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة، وتقوم بتعيين سائقين لديها واستخدامهم في تقديم خدمات نقل للركاب من خلال استخدام عدد مختلف من تطبيقات ومنصات حجز السيارات في المملكة، بما في ذلك تطبيق «رياض كار». ونظرًا لكون «شوفور ذ.م.م» من الأعمال المسجلة في ضريبة القيمة المضافة والمقيمة في المملكة، فمن ثم تكون مسؤولة عن التزاماتها الضريبية. وفي هذه الحالة يقوم تطبيق «رياض كار» بتسهيل توريد خدمات النقل، إلا أنه لا يُعد موردًا مُفترضًا نظرًا لطبيعة التوريد وطبيعة المورد الأساسي.

وبناءً على ما تقدّم، يقوم تطبيق «رياض كار» بحساب الضريبة على كامل المقابل المدفوع من الراكب، بينما يقوم بالإفصاح للهيئة فقط عن ضريبة القيمة المضافة على العمولة المستحقة للتطبيق البالغة 20% من مقابل كل رحلة تقوم بها شركة «شوفور ذ.م.م»، إضافة إلى مبلغ خدمات الحجز المحصل من الراكب. ويقوم تطبيق «رياض كار» بتحويل مبلغ الأجرة شامل ضريبة القيمة المضافة المستحقة عليه والمُحصلة من العميل إلى شركة «شوفور ذ.م.م» التي تتولى الإفصاح عن الضريبة المستحقة عليه للهيئة ضمن إقراراتها الدورية.

ويوضح الجدول التالي عملية حساب ضريبة القيمة المضافة للأجرة المدفوعة من الراكب عن الرحلة المقدمة من شركة «شوفور ذ.م.م».

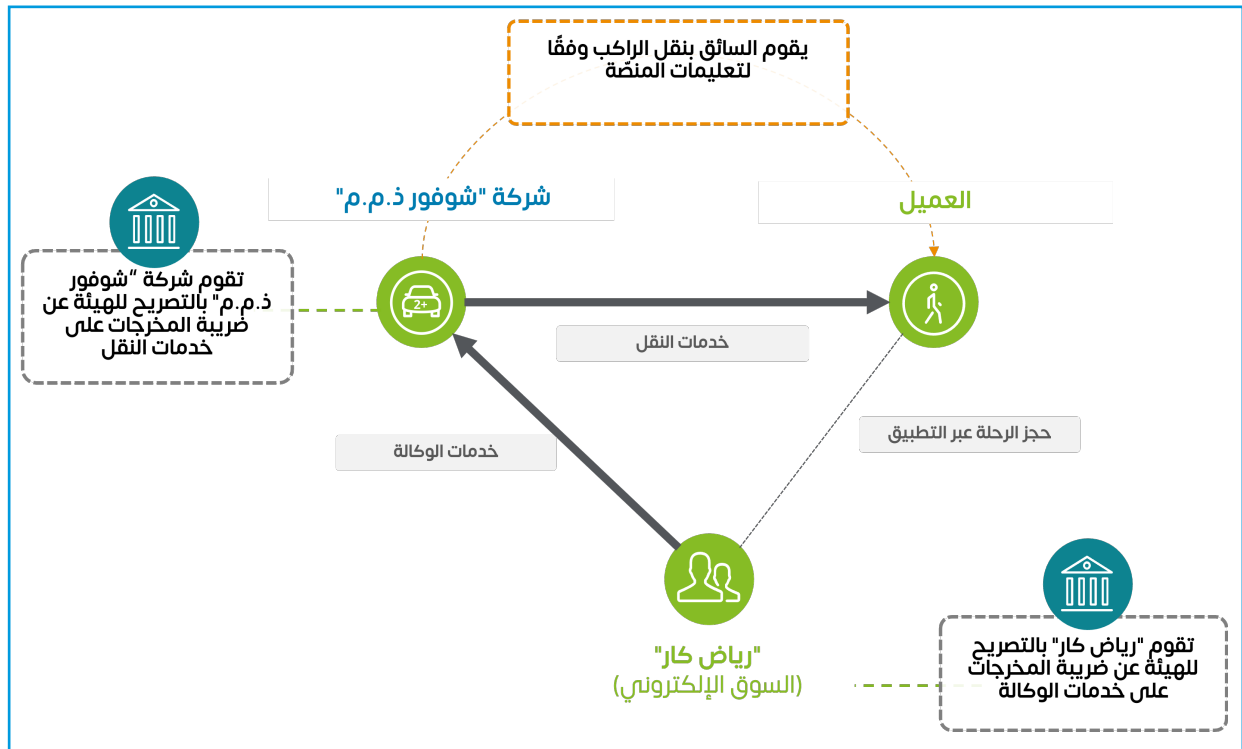
التوريد من شركة «شوفور ذ.م.م» إلى العميل		التوريد من تطبيق «رياض كار» إلى شركة «شوفور ذ.م.م»	
الأجرة غير شاملة ضريبة القيمة المضافة	40.00	عمولة الشركة (20% من قيمة أجرة الرحلة)	9.00
ضريبة القيمة المضافة بنسبة 15%	6.00	ضريبة القيمة المضافة بنسبة 15%	1.35
إجمالي الأجرة شاملة ضريبة القيمة المضافة	46.00	إجمالي المبلغ المستحق	10.35

تكون شركة «شوفور ذ.م.م» مسؤولة عن إصدار فاتورة ضريبية عن توريداتها وتقديمها إلى تطبيق «رياض كار». وبدوره يقوم تطبيق «رياض كار» بتحصيل الأجرة من العميل وفرض ضريبة القيمة المضافة على رسوم مطابقة السائق، وأي رسوم إضافية أخرى.



الفاتورة الضريبية المقدّمة من تطبيق «رياض كار» للراكب	
46.00	الأجرة المحصّلة نيابة عن السائق: الإجمالي بموجب فاتورة ضريبة القيمة المضافة الصادرة عن شركة «شوفور ذ.م.م» شامل ضريبة القيمة المضافة
1.00	مُضاف إليها رسوم خدمة حجز الرحلة التي يفرضها تطبيق «رياض كار» على الراكب
0.15	ضريبة القيمة المضافة على رسوم خدمة الحجز التي يفرضها تطبيق «رياض كار» على الراكب
47.15	إجمالي المبلغ المحصّل

رسم بياني للتوريدات المقدّمة لأغراض ضريبة القيمة المضافة في الحالات التي يقوم فيها تطبيق «رياض كار» بتسهيل توريد رحلة نقل لمورّد مُسجّل:



الخدمات الأخرى المقدّمة من المنصة أو السوق الإلكترونية لمعرفة المعالجة الضريبية الخاصة بالخدمات الأخرى أو الإضافية التي قد تقوم المنصة أو السوق الإلكترونية بتقديمها بشكل منفصل بصفقتها مورّداً مُفترّضاً فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي يتم تسهيل توريدها من خلالها للعملاء، ومنها على سبيل المثال: خدمات التسويق والدعاية والإعلان، ويجب على السوق الإلكترونية تحليل لطبيعة تلك التوريدات لكل حالة على حدة وتحديد مدى ارتباط تلك الخدمات بالتوريد الأساسي المقدم للعميل.



ففي حال كانت الخدمات مرتبطة بالتوريد الأساسي للعميل وتشكل جزءاً مكملًا له -على سبيل المثال: رسوم معالجة المدفوعات، أو رسوم إدارية، أو رسوم التنظيف المتعلقة بحجز الإقامة وغيرها-، فتخضع للمعالجة الضريبية نفسها المطبقة على توريد السلع أو الخدمات الأساسية، ويعد المقابل الخاص به جزءاً من المقابل المدفوع من العميل لقاء الخدمة الأساسية فإذا كان توريد الخدمة الأساسية خاضعاً للضريبة بالنسبة الأساسية، فيخضع مقابل تلك الخدمات الإضافية المكملة بالتبعية للضريبة بالنسبة الأساسية أيضًا.

أما الخدمات المستقلة التي لا تكون مرتبطة بتوريد معين، وتعد أنها تمثل توريداً في حدّ ذاتها -على سبيل المثال: الرسوم السنوية لاستخدام المنصة أو السوق الإلكترونية بغض النظر عن استعمال المنصة أو السوق الإلكترونية في تسهيل أي توريد من خلالها-، فتعد خاضعة لضريبة القيمة المضافة بشكل مستقل بناءً على خصائص تلك الخدمة.

### 8.3 خصم ضريبة المدخلات

لأغراض أداء دورها كمورّد مُفترَض، يُفترض أنّ المنصة أو السوق الإلكترونية قد قامت بشراء سلع أو خدمات من المورد الأساسي قبل إعادة توريدها لاحقاً للعملاء.

وبالتالي، ينشأ منها حقها في استرداد ضريبة المدخلات المتكبّدة من قبل السوق الإلكترونية لقاء حصولها على هذه المشتريات بموجب القواعد العادية لخصم ضريبة القيمة المضافة. كما يجب أن تكون المنصة أو السوق الإلكترونية قد تكبّدت ضريبة المدخلات في سياق ممارسة نشاطها الاقتصادي المتضمن القيام بتوريدات خاضعة للضريبة في المملكة. ويجب أن تحتفظ بفواتير ضريبية صالحة لإثبات ضريبة القيمة المضافة. ولمزيد من التفاصيل في هذا الشأن، يُرجى الاطلاع على الدليل الإرشادي الخاص بخصم ضريبة المدخلات.

كما يجب مراعاة الآتي، فيما يتعلق بخصم ضريبة المدخلات من قبل المنصة أو السوق الإلكترونية:

أ. في الحالات التي تقوم فيها المنصة أو السوق الإلكترونية بالتصرف بصفة مورّد مُفترَض، بشراء سلع أو خدمات من مورّد أساسي مقيم وغير مُسجّل، فلا تُفرض ضريبة القيمة المضافة ابتداءً على عمليات الشراء المُفترضة لأنها تمت من قبل مورد غير مسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة، وبالتالي لا توجد ضريبة مدفوعة أو مستحقة الخصم لدى السوق الإلكترونية.



**ب.** في الحالات التي تقوم فيها المنصة أو السوق الإلكترونية بالتصرف بصفة مورّد مُفترض، بشراء خدمات مُورّدة إلكترونياً من مورّد غير مقيم، فإنه يجب على المنصة أو السوق الإلكترونية حساب ضريبة القيمة المضافة ذاتياً على التوريد ضمن إقرارات ضريبة القيمة المضافة الدورية وفق آلية الاحتساب العكسي، مع أحقيتها في خصمها كضريبة مدخلات قابلة للخصم وفق قواعد الضريبة. لمزيد من التفاصيل، يُرجى الاطلاع على القسم (8.2) من هذا الدليل.

**ج.** في الحالات التي تقوم فيها المنصة أو السوق الإلكترونية بتسهيل توريد من قبل مورّد مقيم ومُسجّل في ضريبة القيمة المضافة، فمن ثمّ لا تعد المنصة أو السوق الإلكترونية مورّداً مُفترضاً لأغراض ضريبة القيمة المضافة، ولا تعدّ أنها قد قامت بشراء السلع أو الخدمات، بل يكون المورّد الأساسي المقيم هو الذي قام بالتوريد مباشرةً إلى العميل بواسطة المنصة أو السوق الإلكترونية.

وقد يقوم المورّد الأساسي المقيم بإصدار فاتورة ضريبة باسم العميل، وقد يُرسلها إلى المنصة أو السوق الإلكترونية لأغراض إدارية بغرض مشاركتها مع العميل من خلال المنصة أو السوق الإلكترونية، وفي تلك الحالة لا تعد المنصة أو السوق الإلكترونية هي التي تلقت التوريد من قبل المورد الأساسي المسجل، وبالتالي لا يجوز للسوق الإلكترونية خصم تلك الضريبة كضريبة مدخلات قابلة للخصم.

#### 8.4 عمليات الإلغاء والإرجاع والاسترداد التي تقوم بها المنصة أو السوق الإلكترونية

في بعض الحالات، قد تتولى المنصة أو السوق الإلكترونية -بصفته المورد المفترض- معالجة الشكاوى والاعتراضات التي قد تقدم من قبل العملاء بشأن السلع أو الخدمات التي تم تسهيل توريدها عبر المنصة، مثل: طلبات الإلغاء أو الإرجاع أو الاسترداد للسلع أو الخدمات، سواء لعدم رغبتها في إكمال عملية التوريد أو لعدم رضاها عن تلك التوريدات، أو لوجود مشكلة، أو خطأ، أو نقص، أو تأخير في الحصول على الخدمات محل التوريد.

ويُرد أدناه حالات محتملة لبعض الإشكاليات وآثارها الضريبية، على سبيل المثال لا الحصر:

<ul style="list-style-type: none"> <li>السلع المعيبة التي يتم إرجاعها لغرض استرداد ثمنها</li> <li>الخدمات محل اعتراض من قبل العميل ويتمّ على أساسها ردّ المبلغ بالكامل</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>إلغاء التوريد وإصدار إشعار دائن للعميل وتخفيض ضريبة المخرجات المستحقة بالكامل<sup>(16)</sup></li> </ul>
---	--

(16) المادة الأربعون: (1) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.



<ul style="list-style-type: none"> <li>● السلع المعيبة التي يتم استبدالها وإرسال سلع بديلة عنها للعميل</li> <li>● الخدمات المرفوضة من قبل العميل، ويقوم المورد بإجراء الترتيبات اللازمة لإنجازها بالشكل الصحيح</li> </ul>	<p>لا يتم تعديل ضريبة المخرجات على التوريد المقدم للعميل</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>● السلع المعيبة التي يتم رد جزء من المبلغ للعميل كتعويض عن العيب في السلعة.</li> <li>● الخدمات المقبولة جزئياً من قبل العميل ويتم رد جزء من المبلغ للعميل كتعويض عنها.</li> </ul>	<p>تخفيض قيمة التوريد عبر إصدار إشعار دائن صادر للعميل بالمبلغ الذي تم رده شاملاً ضريبة المخرجات المستحقة<sup>(17)</sup>.</p>

وقد تسعى المنصة أو السوق الإلكترونية أيضاً إلى الحصول على تعويض من المورد الأساسي عن المعاملات التي قد تضطر معها لتعويض العميل كنتيجة لشكواه من السلع أو الخدمات التي تم تسهيل استلامها من خلال المنصة -كمبلغ نقدي، أو من خلال مطالبة المورد الأساسي باستبدال السلع أو الخدمات أو إصلاحها-، وفقاً للشروط التعاقدية المتفق عليها مع كلّ مورد أساسي.

وفي حال تقرر ردّ المبلغ المدفوع من العميل كاملاً أو جزئياً إليه، تكون المنصة أو السوق الإلكترونية، بوصفها مورداً مفترضاً، ملزمة بإصدار إشعار ضريبي دائن للعميل، والإفصاح عنه في إقرارات ضريبة القيمة المضافة الخاصة بها في الفترة الضريبية التي تم خلالها إصدار الإشعار الدائن.

### مثال (8):

«ServiceHub KSA» هي سوق إلكترونية في المملكة، تعمل على ربط مزودي خدمات النظافة والصيانة المنزلية المقيمين في المملكة بالعملاء الراغبين في الحصول على تلك الخدمات في جميع أنحاء المملكة. تعرض السوق الإلكترونية «ServiceHub KSA» خدمات متنوعة، مثل خدمات تنظيف المنازل، وصيانة الأجهزة الكهربائية وتجديد الدهان للأسقف والحوائط التي تقدم من مزودي خدمات مقيمين قد يكونون مُسجّلين أو غير مُسجّلين لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة.

قامت إحدى العميلات وتُدعى (رانيا) بحجز خدمة تنظيف شاملة منزلها عبر السوق الإلكترونية «ServiceHub KSA»، بتكلفة إجمالية قدرها 1,150 ريالاً سعودياً شاملة ضريبة القيمة المضافة البالغة 150 ريالاً سعودياً. أصدرت السوق الإلكترونية «ServiceHub KSA» فاتورة ضريبية باسمها لرانيا، بما أنّ خدمة التنظيف قد تم تعيينها لمزود خدمة مقيم وغير مُسجّل لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة. إلا أن مزود الخدمة لم يحضر معه الأدوات المناسبة في الوقت المحدد كما هو مُبين للعميل عند الحجز عبر السوق الإلكترونية، وبالتالي لم يتم إتمام عملية التنظيف.

(17) المادة الأربعون: (1) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.



وحيث إن السوق الإلكترونية «ServiceHub KSA» تتولى مسؤولية معالجة طلبات العملاء واستلام الشكاوى، ومعالجة عمليات الاسترداد، فقد تلقت السوق الإلكترونية شكاوى من رانيا تُشير إلى الإشكالية وعدم رضاها عن الخدمة المقدمة من قبل مزود الخدمة المقيم.

وبناءً عليه، قامت السوق الإلكترونية «ServiceHub KSA» بإجراء تحقيق في هذا الشأن ونتج عنه صحة ما تقدمت به رانيا التي أبدت عدم رغبتها في الحصول على الخدمة وإنهاء التعاقد، وقامت السوق الإلكترونية برّد المبلغ كاملاً إلى رانيا. كما أصدرت السوق الإلكترونية «ServiceHub KSA» إشعار دائن بقيمة 1,150 ريالاً سعودياً لرانيا، وهو المبلغ المحضّل بالكامل شاملاً ضريبة القيمة المضافة.

ولأغراض الامتثال لأحكام ضريبة القيمة المضافة، يجب على السوق الإلكترونية «ServiceHub KSA» الإفصاح عن الإشعار الدائن في إقرارات ضريبة القيمة المضافة للفترة المعنية التي تمّ فيها إنهاء التعاقد وإصدار الإشعار الدائن.

ويحق للسوق الإلكترونية «ServiceHub KSA» مطالبة مزود الخدمة المقيم برّد مبلغ التوريد أو استقطاعه من أي دفعات مستقبلية. ولا يترتب على ذلك الإجراء أي التزامات ضريبية لأن مزود الخدمة المقيم ليس مُسجلاً لأغراض ضريبة القيمة المضافة.

## 8.5 الخصومات أو التوريدات المجانية المقدّمة لأغراض ترويجية

قد تختار المنصة أو السوق الإلكترونية تقديم خصومات أو توريدات مجانية لعملائها لأغراض الترويج للمنصة أو السوق الإلكترونية أو اكتساب حصة في السوق أو تأسيس قاعدة عملاء.

### التوريدات المخفّضة المقدمة للعملاء

قد تلجأ المنصة أو السوق الإلكترونية إلى تقديم السلع أو الخدمات بسعر أقل من السعر الذي تقوم بتحويله للمورّد الأساسي. وفي حال كانت المنصة أو السوق الإلكترونية تتصرف بصفة مورّد مُفترَض، واختارت تقديم سعر مخفّض لتوريد السلع أو الخدمات، فمن ثمّ تستحقّ ضريبة القيمة المضافة على المقابل الفعلي المحضّل أو مستحقّ السداد من قبل العميل لقاء السلع أو الخدمات بعد التخفيض<sup>(18)</sup>.

(18) المادة (26): (6) من الاتفاقية.



## التوريدات المجانية المقدّمة للعملاء

عرّفت الاتفاقية الموحدة «التوريد المُفترَض»<sup>(19)</sup>، بأنه: «توريد السلع أو الخدمات دون مقابل». وتنشأ هذه الحالة من قبل المنصة أو السوق الإلكترونية في حال قام المورد بخضم ضريبة المدخلات عند شرائه للسلع أو الخدمات، وقام لاحقاً بتوريد تلك السلع أو الخدمات مجاناً -دون مقابل-، فمن ثمّ يؤدي هذا التوريد المجاني إلى وجود توريد مفترض خاضع للضريبة لأغراض ضريبة القيمة المضافة.

وبإمكان المنصة أو السوق الإلكترونية وصف السلع أو الخدمات بأنها مجانية دون مقابل لأغراض ترويجية، وذلك في الحالات التي تُشكّل فيها تلك السلع أو الخدمات جزءاً من حزمة سلع أو خدمات أخرى تمّ استلام مقابل لها، حيث ستفرض الضريبة على المقابل المستلم لقاء تلك الحزمة الأخرى.

ولا ينشأ التوريد المُفترَض في الحالات التي لا تتجاوز فيها قيمة السلع أو الخدمات 200 ريال سعودي لكل عميل خلال السنة التقويمية الواحدة، ولا يتجاوز مبلغاً إجماليّاً قدره 50,000 ريال سعودي لجميع العملاء تلك السنة.

لمزيد من المعلومات، يُرجى الاطلاع على الدليل الإرشادي الخاصّ بالعروض الترويجية.

وفي الحالات التي تتصرّف فيها المنصة أو السوق الإلكترونية بصفة مورد مُفترَض، فإنها تعمل على تسهيل توريد السلع أو الخدمات من مورد مقيم وغير مُسجّل، فإنها لن تتكبّد ضريبة مدخلات على شرائها المُفترَض للسلع أو الخدمات. وبالتالي، لن تقوم المنصة أو السوق الإلكترونية بأي توريد مُفترَض إذا قامت بتوريد السلع أو الخدمات لعميلها دون مقابل، بشرط ألا تكون المنصة قد قامت بخضم أو استرداد أي تكاليف أخرى متكبدة من قبلها فيما يتعلق بقيامها بتسهيل توريد تلك السلع أو الخدمات للعميل.

### مثال (9):

تقوم «رياض كار» بتسهيل خدمات النقل عبر تطبيقها. وكجزء من برنامج الولاء الخاصّ بها، يحصل العملاء على رحلة مجانية تصل قيمتها إلى 150 ريالاً سعودياً بعد إكمال 50 رحلة.

نور أحد العملاء لدى «رياض كار»، وهي مؤهلة للحصول على رحلة مجانية إلى المطار. وتقوم «رياض كار» بتسهيل هذه الرحلة من خلال علي، وهو أحد السائقين غير المُسجلين لأغراض ضريبة القيمة المضافة، وتقدّمها رحلة مجانية لنور. وفي هذه الحالة، لا تتكبّد «رياض كار» ضريبة مدخلات على شرائها

(19) المادة (8) من الاتفاقية.



هذه الخدمة من علي، كما لم تقم بخصم أي ضريبة مدخلات أخرى فيما يتعلق بتقديم ذلك التوريد لنور، وبالتالي لن تعد «رياض كار» قامت بتوريد مُفترَض على التوريد المجاني المقدم من قبلها لنور.

لمى مؤهلة أيضاً للحصول على رحلة مجانية إلى المطار. وفي هذا الشأن، تقوم «رياض كار» بتسهيل هذه الرحلة من خلال شركة «جولدن تاكسي»، وهي شركة نقل مُسجّلة لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة، وبالتالي، لا تتصرّف «رياض كار» بصفتها مورّداً مُفترَضاً في هذه الحالة. ولأغراض ضريبة القيمة المضافة، تقوم «جولدن تاكسي» بتوريد خاضع للضريبة مباشرة إلى لمى، وتكون مُلزّمة بتزويدها بفاتورة ضريبة بقيمة صافي المقابل الذي تتلقاه لقاء خدمات النقل.

وتختار «رياض كار» تحمّل تكلفة الرحلة كجزء من عرضها الترويجي؛ حيث تدفع رسوم «جولدن تاكسي» دون طلب أي أجرّة من لمى، ولأغراض ضريبة القيمة المضافة، تقوم بسداد قيمة التوريد المقدم من «جولدن تاكسي» نيابةً عن لمى. وفي هذه الحالة، لا يُمكن لرياض كار خصم ضريبة المُدخلات ولن تعد قد قامت بتوريد مُفترَض لأغراض ضريبة القيمة المضافة فيما يتعلق برحلة لمى المجانية.



## 8.6 تعديل قيمة التوريد من قَبْل المنصة أو السوق الإلكترونية في حال عدم استلامها للمقابل -إعدام الديون-

في الحالات التي تتصرّف فيها المنصات أو الأسواق الإلكترونية بصفة المورد المفترض، فإنها تكون مُلزمة بحساب ضريبة القيمة المضافة والإقرار عنها وسدادها للهيئة لكامل قيمة التوريد مستحق السداد من العميل، وذلك في الفترة الضريبية التي تم خلالها القيام بإعادة التوريد للعميل أو إصدار الفاتورة الضريبية للعميل، أيهما أسبق، وفي معظم الحالات تقوم المنصة أو السوق الإلكترونية بتحصيل كامل مبلغ المقابل شاملاً ضريبة القيمة المضافة من العميل مُقدماً أثناء إتمامه عملية الطلب من خلال المنصة.

وفي بعض الحالات، قد لا تقوم المنصة أو السوق الإلكترونية بتحصيل المقابل مُقدماً، أو قد لا تكون مسؤولة عن تحصيل المقابل من الناحية التعاقدية، على سبيل المثال: في الحالات التي يقوم فيها العميل بحجز إقامة فندقية من خلال المنصة أو السوق الإلكترونية، وتُتاح له إمكانية سداد المقابل جزئياً أو كلياً عند الوصول للمورد الأساسي مباشرة.

في حال قامت المنصة أو السوق الإلكترونية بالإفصاح عن ضريبة القيمة المضافة على توريد تمّ تسهيله عبرها بوصفها تتصرف بمنزلة مورد مفترض، لكنها لم تتمكن من تحصيل المقابل المستحق لقاء ذلك التوريد من العميل أو المورد الأساسي أو أي طرف ثالث يسدّد نيابة عن العميل، فقد تكون المنصة مؤهلة لإجراء تسوية لضريبة المخرجات فيما يتعلق بتلك الديون المعدومة، بشرط استيفاء الشروط المحددة ضمن أحكام الفقرة (7) من المادة الأربعين من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.



## 9. تطبيق أحكام المورد المفترض على منصات وتطبيقات توصيل الطعام

### 9.1 تطبيق أحكام المورد المفترض على نماذج عمل تطبيقات توصيل الطعام

وفق أحكام المورد المفترض المنصوص عليها ضمن أحكام المادة السابعة والأربعين من اللائحة التنفيذية، يقوم تطبيق توصيل الطعام -المنصة أو السوق الإلكترونية- بتسهيل توريد السلع أو الخدمات -توريد الأطعمة والمشروبات التي تشمل الوجبات والمشروبات الجاهزة، وتوريد خدمات توصيلها-، لتقديمها وإيصالها للعملاء؛ حيث يقوم الموردون الأساسيون لمنتجات الأطعمة والمشروبات كالمطاعم وأسواق البقالة وبائعي الجملة والتجزئة وما شابههم، بالاستعانة بمنصات أو أسواق إلكترونية متعددة لتسهيل توريد خدمات تقديم وتوصيل منتجاتهم بمجرد استلام المنصة للطلب من قبل العميل على تطبيق توصيل الطعام -المنصة أو السوق الإلكترونية-. وتضمّ تطبيقات توصيل الطعام عادةً مجموعة متنوعة من الموردين الأساسيين المقيمين في المملكة الذين يقدمون الأطعمة والمشروبات، مثل: المطاعم والمقاهي، ويكون معظمها من الأعمال المُلزَمة بالتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة حيث تتجاوز توريداتهم عادة حد التسجيل الإلزامي.

أيضاً: تضم تلك التطبيقات مزودي خدمة توصيل الطعام الذين يقومون باستخدام المنصة أو السوق الإلكترونية للقيام بعملية إتمام توصيل الأطعمة والمشروبات للعميل، وذلك إما بصفتهم أفراداً أو من خلال شركات توصيل مختصة تستخدم موظفيها وتابعيها لذلك الغرض.

تقوم تطبيقات توصيل الطعام بإدارة معظم جوانب المعاملات ذات الصلة بالطلب من العميل النهائي، بما في ذلك تحصيل المدفوعات، وإصدار الفواتير، ومعالجة الشكاوى وخدمات ما بعد البيع، ومعالجة طلبات المرتجعات، ورد المدفوعات الناتجة عن المرتجعات أو الشكاوى كرسيد دائن للعملاء في حالات التأخير أو النقص أو عدم إتمام الطلب. ورغم أن العملاء يكونون على دراية بهوية المورد الأساسي كالمطاعم أو أسواق البقالة التي عادة ما يقومون بالطلب منها بناءً على تفضيلاتهم لموردين أساسيين محدّدين دون سواهم، إلا أنهم يقومون بالتواصل المباشر مع تطبيق توصيل الطعام -المنصة أو السوق الإلكترونية- لتقديم أي شكوى حسب نموذج العمل المحدد من قبل السوق الإلكترونية.

وبالنظر إلى الدور الكبير الذي تقوم به المنصة أو السوق الإلكترونية في عملية تسهيل توريد خدمات تقديم الأطعمة والمشروبات من الموردين الأساسيين إلى العملاء الأساسيين، يطبق عادةً عليها أحكام المورد المفترض، فيما يتعلق بقيامها بتسهيل عملية توريد الطعام والمشروبات أو خدمات التوصيل



أو كليهما معًا وتتم من قبل المطاعم ومزوّدي خدمات التوصيل المقيمين غير المُسجلين في نظام ضريبة القيمة المضافة، وذلك بموجب أحكام الفقرة الثالثة من المادة السابعة والأربعين من اللائحة التنفيذية، وبالتالي يتم حساب المنصة أنها قامت بشراء التوريدات التي تمت من خلالها -قيمة الوجبة من المطعم غير المسجل وقيمة خدمة التوصيل من مندوب التوصيل- وقامت بإعادة توريدها من قبلها إلى العميل النهائي المستفيد من تلك التوريدات وبالتالي تكون المنصة مسؤولة عن تحصيل الضريبة المستحقة على جميع تلك التوريدات والإقرار عنها للهيئة وسدادها ضمن إقراراتها الدورية.

وفي الحالات التي يكون فيها المورد الأساسي للوجبات -المطعم- مُسجلاً لأغراض ضريبة القيمة المضافة، بينما مورد خدمة التوصيل غير مسجل في ضريبة القيمة المضافة، فيمكن حساب المنصة أو السوق الإلكترونية تعمل كوسيط أو وكيل ظاهر لتوريدات الوجبات التي تتم من قبل المطاعم المسجلة، إلى جانب أنها تعمل كمورّد مُفترَض لعملية تسهيل توريد خدمة التوصيل التي تتم من مندوبي التوصيل غير المسجلين، وبالتالي تكون هي المسؤولة عن الوفاء بالالتزامات الضريبية المتعلقة بخدمات التوصيل إلى العميل النهائي ، إضافة إلى مسؤوليتها عن الوفاء بالتزاماتها الضريبية عن توريداتها الخاصة بها كأصيل في عمليات التوريد السابقة التي تشمل: الرسوم المفروضة على مقدمي الوجبات المسجلين مقابل خدمات الوساطة أو التسهيل، ومقابل أي رسوم إضافية يتم تحميلها مباشرة من قبل المنصة للعميل مثل: رسوم الخدمة التي تقوم بعض المنصات بتحميلها.

كما قد تقوم بعض تطبيقات توصيل الطعام بالتعاقد المباشر مع سائقين يكونون تابعين لها أو مرتبطين معها بارتباط تعاقدى، وبالتالي تكون هي الأصيل في عملية التوصيل عند تعاملها مع العملاء ويتم فرض الضريبة على خدمة التوصيل وفق القواعد الاعتيادية، وفي تلك الحالة تقوم التطبيقات بتضمين الفاتورة الضريبية الصادرة للعميل النهائي كامل المبالغ مستحقة الدفع من قبل العميل مع الضريبة المستحقة على مقابل كل توريد حسب المعالجة الضريبية الخاصة به.



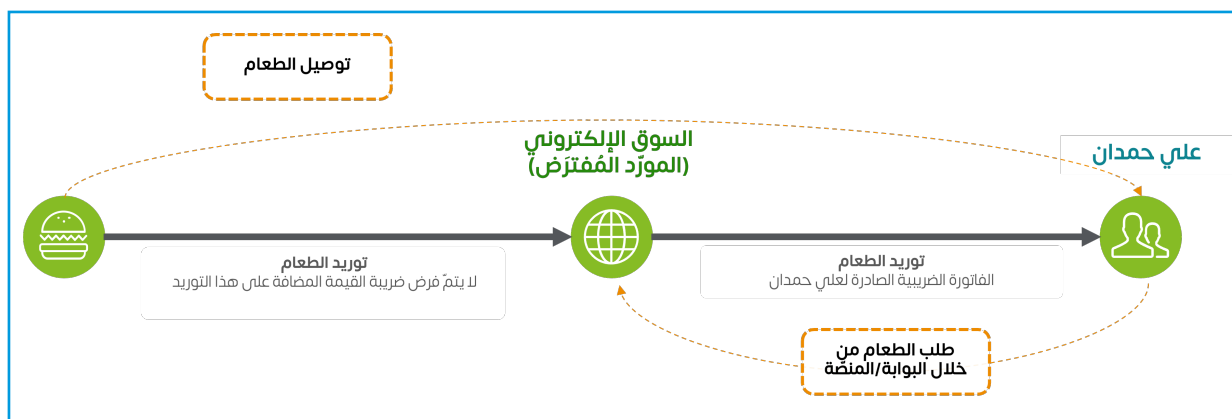
ويرد في الأمثلة التالية توضيح لكيفية تطبيق ضريبة القيمة المضافة على المعاملات بين الأطراف، بالاستناد إلى حالة تسجيل المورد الأساسي لأغراض ضريبة القيمة المضافة:

### مثال (10):

تطبيق توصيل طعام - منصة أو سوق إلكترونية - مقيم في المملكة، يقوم بتسهيل توريد وجبات تتم من خلاله بصفته مورِّدًا مُفْتَرَضًا نيابة عن مورد أساسي «كباب تراك» مقيم في المملكة وغير مُسجَّل في ضريبة القيمة المضافة - المطعم -، كما يقوم التطبيق بتسهيل توصيل الطعام للعملاء في المملكة من خلال مندوبي توصيل تابعين له.

المعايير	
المورِّد الأساسي لخدمات توفير الوجبات والمشروبات الأساسي - المطعم -	«كباب تراك» غير مُسجَّل في ضريبة القيمة المضافة
سعر الوجبة في تطبيق توصيل الطعام - المنصة أو السوق الإلكترونية -	115 ريالاً سعودياً شاملاً ضريبة القيمة المضافة
عمولة تسهيل عملية توريد الوجبة - إيراد المنصة أو السوق الإلكترونية - المفروضة على المورد الأساسي - المطعم -	20% من سعر الوجبة
رسوم معالجة الطلب والتوصيل التي يفرضها تطبيق توصيل الطعام - المنصة أو السوق الإلكترونية - على العميل - مندوب التوصيل التابع للمنصة -	5 ريالاً سعودية لكل طلب، غير شاملة ضريبة القيمة المضافة

رسم بياني يوضح مسار العملية بين مطعم السلام، وتطبيق توصيل الطعام - المنصة أو السوق الإلكترونية - الذي يتصرّف بصفته مورِّدًا مُفْتَرَضًا





وفق نموذج عمل المنصة الإلكترونية، يقوم تطبيق توصيل الطعام -المنصة أو السوق الإلكترونية- بتقديم مستند بيع «كباب ترك» -فاتورة مبيعات لا تعد فاتورة ضريبية- تمثل عملية التوريد التي تتم من المورد الأساسي للوجبات غير المسجل إلى التطبيق -عن عملية الشراء المفترض التي قام بها التطبيق- ويتم استعمال المستند من قبل «كباب ترك» لتسجيل أعماله التي تمت من خلال المنصة -لا يمكن لشركة «كباب ترك» إصدار فاتورة ضريبية كونها غير مسجلة في ضريبة القيمة المضافة-.

كما يُصدر تطبيق توصيل الطعام -المنصة أو السوق الإلكترونية- فاتورة ضريبية مبسطة لعميله، النهائي المستفيد من الوجبة ومن خدمة التوصيل (علي حمدان)، وتظهر تلك المستندات على النحو التالي:

فاتورة ضريبية من تطبيق توصيل الطعام -المنصة أو السوق الإلكترونية- إلى العميل «علي حمدان» [فاتورة ضريبية مبسطة رقم: 1001]	
	المورد: تطبيق توصيل الطعام (المنصة أو السوق الإلكترونية) [رقم تعريف ضريبي]
	العميل: علي حمدان
	التسليم إلى: علي حمدان
التاريخ: 12 يناير 2027م	بالريال السعودي
100.00	سعر الوجبة غير شاملة للضريبة
5.00	رسوم معالجة الطلب والتوصيل
105.00	المجموع غير شامل ضريبة القيمة المضافة
15.75	ضريبة القيمة المضافة
120.75	إجمالي المبلغ المستحق شامل ضريبة القيمة المضافة

مستند المبيعات من تطبيق توصيل الطعام -المنصة أو السوق الإلكترونية- إلى «مطعم السلام»	
	المورد: كباب ترك
	العميل: تطبيق توصيل الطعام
	التسليم إلى: علي حمدان
التاريخ: 12 يناير 2027م	بالريال السعودي
100.00	سعر الوجبة
(20)	عمولة الشركة مخصومة من سعر الوجبة
80.00	صافي سعر الوجبة
80.00	إجمالي المبلغ مستحق السداد للمورد



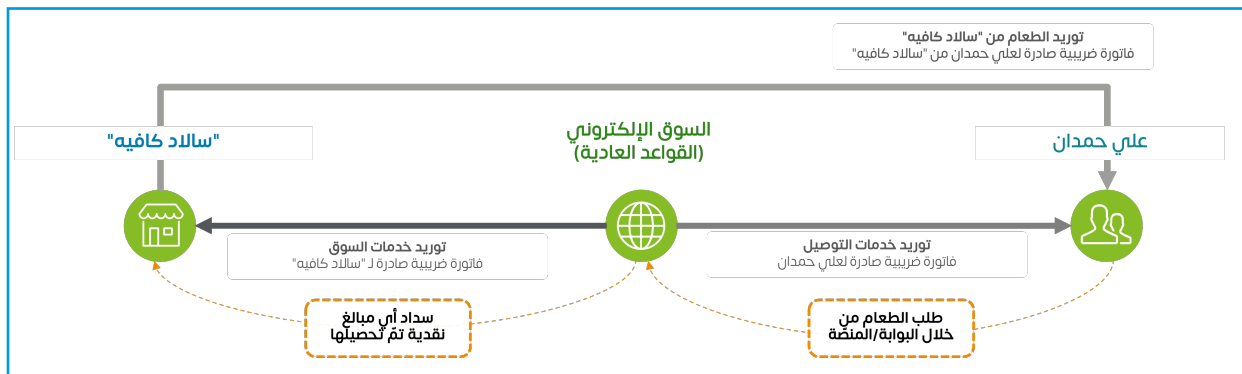
من المهم التأكيد أن في المثال السابق، لم يفرض التطبيق ضريبة قيمة مضافة على عمولاته المستحقة من المورد الأساسي والمستقطعة من سعر بيع الوجبة للعميل قبل حساب ضريبة القيمة المضافة، حيث إن تلك العمولة تعد خارج نطاق الضريبة فيما يتعلق بالمعاملة بين المورد الأساسي والتطبيق -تعد بمنزلة تعديل لقيمة الشراء المفترض-؛ لكونها قد دخلت بالفعل ضمن قيمة إعادة توريد الوجبة للعميل من قبل التطبيق كمورد مفترض.

### مثال (11):

تطبيق توصيل طعام -منصة أو سوق إلكترونية- مقيم في المملكة، يقوم بالوساطة في بيع وجبات نيابة عن مطعم «سالاد كافيه» مقيم في المملكة ومسجل في نظام ضريبة القيمة المضافة، كما يقوم التطبيق بتسهيل توصيل الطعام للعملاء في المملكة من خلال مندوبي توصيل تابعين له.

المعايير	
المورد الأساسي لخدمات توفير الوجبات -المطعم-	«سالاد كافيه» مسجل
سعر الوجبة في تطبيق توصيل الطعام -المنصة أو السوق الإلكترونية-	115 ريالاً سعودياً شاملة ضريبة القيمة المضافة
عمولة تطبيق توصيل الطعام -المنصة أو السوق الإلكترونية- على المورد الأساسي -المطعم-	20% من سعر الوجبة قبل حساب الضريبة
رسوم معالجة الطلب والتوصيل التي يفرضها تطبيق توصيل الطعام -المنصة أو السوق الإلكترونية- على العميل	5 ريالاً سعودية لكل طلب غير شاملة ضريبة القيمة المضافة

رسم بياني يوضح مسار المعاملات بين المورد الأساسي للوجبات «سالاد كافيه» وتطبيق توصيل الطعام -المنصة أو السوق الإلكترونية- والعميل.





«سالاد كافيه» مُسجَّل لأغراض ضريبة القيمة المضافة، ويقوم بإصدار فاتورة ضريبية مُبسّطة خاصة به فيما يتعلق بالقيمة الإجمالية للوجبة شاملة ضريبة القيمة المضافة إلى العميل ( علي حمدان) ويشاركها معه من خلال التطبيق على النحو التالي:

فاتورة ضريبية مبسّطة فاتورة ضريبية رقم (2336)	
	المورّد: «سالاد كافيه» [رقم تعريف ضريبي]
القيمة بالريال السعودي	التاريخ: 12 يناير 2027م
	العميل: علي حمدان
115 ريالاً	طلب توصيل الطعام - تطبيق توصيل الطعام - المنصة أو السوق الإلكترونية رقم الطلب المرجعي المستلم من التطبيق (1002)
القيمة شاملة لضريبة القيمة المضافة (قيمة الضريبة 15 ريالاً سعودياً)	

يقوم تطبيق توصيل الطعام -المنصة أو السوق الإلكترونية- بتحصيل المبلغ المستحق من العميل النهائي (علي حمدان) نيابةً عن «سالاد كافيه» -المورد الأساسي- خارج نطاق الضريبة، ويضمن ذلك المبلغ ضمن الفاتورة الضريبية المبسطة الصادرة منه للعميل النهائي التي تتضمن قيمة رسوم معالجة الطلب ومقابل التوصيل، إضافة إلى الضريبة المستحقة عليهما. كما تقوم السوق الإلكترونية بشكل منفصل بإصدار فاتورة ضريبية لشركة «سالاد كافيه» لقاء مقابل توريد الخدمات المقدمة له من التطبيق فيما يتعلق برسوم الوساطة.



فاتورة ضريبية مبسطة من تطبيق توصيل الطعام - المنصة أو السوق الإلكترونية - إلى علي حمدان [فاتورة ضريبية رقم: 5002]	
	المورّد: السوق الإلكترونية [رقم تعريف ضريبي]
	العميل: علي حمدان
	المرجع: رقم الطلب (1002) للتوصيل إلى علي حمدان
القيمة بالريال السعودي	التاريخ: 12 يناير 2027م
5.00	رسوم معالجة الطلب مقابل التوصيل
5.00	المجموع (الصافي)
0.75	ضريبة القيمة المضافة 15%
115.00	المبلغ المحض نيابة عن «سالاد كافيه» (رقم الفاتورة 2336)
120.75	إجمالي المبلغ المستحق على العميل شاملًا ضريبة القيمة المضافة

فاتورة ضريبية من تطبيق توصيل الطعام - المنصة أو السوق الإلكترونية - إلى «سالاد كافيه» [فاتورة ضريبية رقم: 5003]	
	المورّد: السوق الإلكترونية [رقم تعريف ضريبي]
	العميل: «سالاد كافيه»
	المرجع: رقم الطلب (1002) للتوصيل إلى علي حمدان
القيمة بالريال السعودي	التاريخ: 12 يناير 2027م
20.00	مقابل خدمات التطبيق غير شاملة الضريبة
20.00	المجموع (الصافي)
3.00	ضريبة القيمة المضافة 15%
23.00	إجمالي المبلغ المستحق شاملًا ضريبة القيمة المضافة



## 9.2 عمليات الاسترداد التي تتمّ معالجتها عبر تطبيقات توصيل الطعام

تتولى عديد من تطبيقات توصيل الطعام التي تقوم بتسهيل توريد الطعام -منصة أو سوق إلكترونية- معالجة المسائل والإشكاليات التي قد تواجه العملاء أو الموردين الأساسيين، بما في ذلك الحالات التي لا يتم فيها تسليم طلب الطعام، أو تسليم طلب غير صحيح، أو غير مكتمل، أو التأخر في عملية التوصيل وغيرها من المسائل المتعلقة بسوء جودة الطعام، كما تقوم بوضع تقييم للموردين الأساسيين من حيث الجودة والسرعة في توصيل الطلبات.

يقوم تطبيق توصيل الطعام -المنصة أو السوق الإلكترونية- عادةً بتحصيل المقابل شاملاً لضريبة القيمة المضافة في وقت الطلب من العميل النهائي، إلا أنه اعتماداً على الظروف الواقعية وشروط التعاقد المُبرمة مع العملاء والموردين الأساسيين، فقد يلجأ إلى اتخاذ واحدة أو أكثر من الإجراءات التالية كخطوات لاحقة لاستلام الشكوى التي ترفع من قبل العميل النهائي:

- رد المبلغ المحضّ كلياً أو جزئياً كرسيد دائن للعميل.
- عرض تحمل تكلفة توفير وجبة بديلة للعميل.
- عدم سداد المبلغ مستحق السداد للمطعم أو مزود خدمة التوصيل والاحتفاظ به لتغطية التعويضات التي تتم للعملاء النهائيين.
- فرض رسوم إدارية على المورد الأساسي -المطعم- أو مزود خدمة التوصيل.

تعتمد الآثار الضريبية لهذه الإجراءات على الوقائع الفردية لكل حالة على حدة، وما إذا كان تطبيق توصيل الطعام -المنصة أو السوق الإلكترونية- يتصرّف بصفته مورداً مُفترضاً لأغراض ضريبة القيمة المضافة.

يوضح المثال (12): بعض الآثار الضريبية المحتملة، إلا أنه ينبغي تحديد كل حالة بناءً على الوقائع والشروط التعاقدية الخاصة بها.

### مثال (12):

«كوفي هب» مطعم جديد على تطبيق «فود دليفريز»، ومُسجّل لأغراض ضريبة القيمة المضافة. وبالتالي، لا يُعد تطبيق «فود دليفريز» مورداً مُفترضاً فيما يتعلق بتسهيل توريد الطعام لكون المورد الأساسي للوجبات والمشروبات مسجلاً في ضريبة القيمة المضافة. وبالنسبة للطلبات المقدّمة عبر



التطبيق، يشترط «فود دليفرز» على «كوفي هب» فرض سعر مُتفق عليه مع العميل، ويفرض «فود دليفرز» رسوم خدمة على كل طلب، إضافة إلى رسوم التوصيل المفروضة على العملاء.

قام أحد العملاء بطلب قهوة من المطعم عبر التطبيق، إلا أنه تقدّم بشكوى لاستلامه القهوة مسكوبًا نصفها من قبل مزود خدمة التوصيل. ووفقًا لسياسته، يوفّر «فود دليفرز» استردادًا كاملاً للمبالغ المدفوعة أو استبدالاً لأي طلبات تصل بحالة غير مقبولة عند رفع العميل شكوى بذلك.

قام تطبيق «فود دليفرز» برد كامل المبلغ المستلم من العميل مرة أخرى من خلال إيداعه رصيدًا في حساب العميل لدى التطبيق، لم يقدّم التطبيق بمطالبة «كوفي هب» بمبلغ التعويض للعميل حيث إن سكب القهوة كان خطأ من مزود خدمة التوصيل. وفي هذه الحالة، قد تكون الآثار المترتبة لأغراض ضريبة القيمة المضافة على النحو التالي:

- تبقى الفاتورة الضريبية المبسّطة التي أصدرها «كوفي هب» باسمه عن القهوة سارية لأغراض ضريبة القيمة المضافة.
- يستلم «كوفي هب» قيمة القهوة إضافة إلى ضريبة القيمة المضافة المستحقة عليها التي قام بتوريدها للعميل عن طريق التطبيق، بغض النظر عن الشكوى.
- يُصدر «فود دليفرز» إشعارًا دائمًا باسمه بقيمة مبلغ الطلب والتوصيل كتعويض للعميل عن القهوة المسكوبة، ويستلم العميل قيمة القهوة المسكوبة كرصيد دائن، وتتم معاملة مبلغ التعويض على أنه تعويض خارج نطاق الضريبة..
- وفقًا للشروط والأحكام الخاصة بالتطبيق، يفرض «فود دليفرز» رسومًا إدارية ثابتة على مزود خدمة التوصيل المتعاقد معه من الباطن فيما يتعلق بالطلبات التي تقتضي معالجة شكوى من أحد العملاء. وتُعدّ هذه الرسوم مقابلًا منفصلًا لقاء تقديم خدمات إدارية من التطبيق لمزود خدمات التوصيل، وتكون خاضعة لضريبة القيمة المضافة.



## 10. تطبيق أحكام المورد المفترض على خدمات حجوزات الإقامة قصيرة الأجل التي يتم تسهيلها من خلال المنصات أو الأسواق الإلكترونية

يخضع إيجار أماكن الإقامة المخدومة للضيوف في المملكة، أو توفير مأوى أو إقامة مؤقتة للزوار والمسافرين في المملكة لضريبة القيمة المضافة بالنسبة الأساسية (15%). وتنص اللائحة التنفيذية صراحةً على أن الإقامة في الفنادق، أو النزل، أو مساكن الضيافة، أو الاستراحات، أو المأوى المخدوم، أو أي مبان أخرى مُصممة لتقديم مأوى مؤقت للزوار أو المسافرين ليست مؤهلة للإعفاء من ضريبة القيمة المضافة مثل ما هو مُطبّق على تأجير المساكن الدائمة والمعفاة من الضريبة<sup>(20)</sup>.

ويمكن حجز خدمات الإقامة من خلال المنصات أو الأسواق الإلكترونية التي تضم مجموعة متنوعة من العقارات وأماكن الإقامة المختلفة التي تتم إتاحتها للتأجير قصير الأجل من قبل ملاكها ومشغليها، بما في ذلك مرافق الإقامة التجارية مثل الفنادق، أو المنازل الخاصة المملوكة للأفراد الذين قد يمارسون ذلك النشاط عرضاً ضمن فترات معينة.

وبصرف النظر عن نوع العقار أو النشاط الفعلي للمورد الأساسي، تُعد الهيئة توفير خدمات الإقامة قصيرة الأجل في المملكة التي يتم توفيرها عبر منصة أو سوق إلكترونية، جزءاً من نشاط اقتصادي يتم تسهيل توريده من قبل منصة أو سوق إلكترونية، ويخضع بالتالي لضريبة القيمة المضافة. وعليه في حال قامت المنصة أو السوق الإلكترونية بتسهيل توريد تلك الخدمات من خلالها وكان المورد الأساسي مقيماً في المملكة وغير مُسجّل في ضريبة القيمة المضافة، فمن ثمّ سُنطبق عليه أحكام المورد المفترض وفق أحكام المادة السابعة والأربعين من اللائحة التنفيذية، حيث سيُعد قد قام بعملية شراء مفترض لخدمات الإقامة المؤقتة وحجز الإقامة من المورد الأساسي وإعادة توريدها وتوريده للعميل المستفيد منها بصفته مورداً مفترضاً ويعامل المورد المفترض كأنه الأصيل في عملية التوريد تلك التي تمت من خلاله.

### مثال (13):

يتعامل موقع Staybooking.com بصفته منصة أو سوقاً إلكترونية في المملكة، ويعمل على تمكين العملاء من حجز أماكن إقامة قصيرة الأجل داخل المملكة وذلك من خلال تسهيل عملية توريد خدمات الإقامة المؤقتة التي يتم عرضها على الموقع من خلال موردي تلك الخدمات الأساسيين.

(20) المادة الثلاثون: (3) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.



قام أحمد، وهو أحد المقيمين في المملكة وغير المُسجّلين لأغراض ضريبة القيمة المضافة بعرض عقاره الشخصي المجهز على المنصة أو السوق الإلكترونية لتأجيره في العطلات قصيرة الأجل خلال فترة إجازته الصيفية التي يقضيها عادة خارج المملكة.

يمكن لمستخدمي المنصة أو السوق الإلكترونية تقديم طلب لحجز مكان الإقامة لفترة محددة. ويجب على أحمد الموافقة على طلب العميل لاستئجار العقار، وبعد ذلك يقوم موقع Staybooking.com بتأكيد الحجز، وترتيب تحصيل المقابل من العملاء، كما يقوم بتوفير آلية للتعامل مع شكاوى العملاء.

في هذه الحالة، يعد موقع Staybooking.com أنه يقوم بتسهيل توريد الإقامة نيابةً عن أحمد، ويُصنّف Staybooking.com على أنه مورّد مُفترّض للتوريدات التي تتم من المورد الأساس أحمد لأغراض ضريبة القيمة المضافة. وبالتالي، تصبح المنصة أو السوق الإلكترونية مسؤولة عن فرض ضريبة القيمة المضافة وتحصيلها، والتصريح عنها للهيئة، وإصدار الفواتير الضريبية، والاحتفاظ بكل السجلات وفقاً لأحكام نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية.

وتجدر الإشارة إلى أنّ الشخص الذي يقوم بحجز مكان للإقامة مؤقتاً من خلال إحدى المنصات أو الأسواق الإلكترونية قد يخضع لرسوم إضافية إلزامية أو اختيارية يتم فرضها من قبل المورد الأساسي حسب الخدمات التي يتم توفيرها ضمن خدمة الإقامة، مثل: رسوم التنظيف، ورسوم تغيير بياضات الأسرة والمناشف، ورسوم خدمات الإنترنت أو مواقف السيارات.

يُنظر إلى المقابل الخاص بالخدمات الإضافية التي يقدّمها المورد الأساسي -مزود خدمات السكن- والمرتبطة ارتباطاً وثيقاً بخدمة الإقامة، بمنزلة مقابل إضافي لتوريد خدمات الإقامة، أي: لا تعد تلك التوريدات توريدات منفصلة وبالتالي يتعيّن على المنصة أو السوق الإلكترونية تطبيق المعالجة الضريبية نفسها المطبّقة على خدمات الإقامة على تلك الخدمات الإضافية، كمورد مفترض لها.

كما يمكن للمنصة أو السوق الإلكترونية تسهيل توريد سلع أو خدمات اختيارية إضافية منفصلة عن خدمات الإقامة، مثل: توفير استئجار سيارة أو توفير رحلات سياحية يمكن أن يقدمها المورد الأساسي نفسه -مزود خدمات السكن- أو مورد أساسي مختلف.

وفي حال قامت المنصة أو السوق الإلكترونية بتسهيل تقديم سلع أو خدمات من هذا النوع، فيجب تحليل المعالجة الضريبية بناءً على السلع أو الخدمات المُقدّمة. وفي معظم الحالات، يتم تطبيق ضريبة



القيمة المضافة بالنسبة الأساسية (15 %) على تلك السلع أو الخدمات الاختيارية في المملكة، ما يعادل المعالجة الضريبية المطبقة على خدمات حجز الإقامة الأساسية.

في بعض الحالات قد يتم تقديم الخدمات الإضافية مباشرة من قبل المورد الأساسي -مزود خدمة الإقامة- دون أن يتم تقديمها أو عرضها على المنصة الإلكترونية Staybooking.com ودون تدخل من المنصة أو السوق الإلكترونية في تقديمها أو في الشروط والأحكام المتعلقة بها، وفي هذه الحال لن يتم حساب المنصة أو السوق الإلكترونية هي المورد المُفترض لتلك الخدمات ولن تكون ملزمة بحساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة عليها.

### 10.1 تطبيق أحكام المورد المفترض على حجوزات الإقامة التي يتم تسهيلها من خلال منصات أو أسواق إلكترونية متعددة.

في بعض الحالات، قد تقوم المنصات أو الأسواق الإلكترونية بإبرام اتفاقية تعاقدية مع المورد الأساسي -مزود خدمة الإقامة- لترتيب عرض أماكن الإقامة الخاصة به في منصة أو سوق إلكترونية واحدة أو أكثر، ما يتيح الوصول إليها والاطلاع عليها من قبل نسبة أكبر من العملاء.

تنص الفقرة الفرعية (أ) من الفقرة الرابعة من المادة السابعة والأربعين من اللائحة التنفيذية على أنه «لن تعد السوق الإلكترونية تقوم بعملية تسهيل توريد سلع أو خدمات في حال انحصر دورها في معالجة المدفوعات المتعلقة بعملية شراء السلع أو الخدمات من خلالها لصالح الموردين، أو في التسويق والدعاية للسلع أو الخدمات المعروضة من خلالها دون أن يتم تسهيل عملية التوريد من خلالها، أو في إعادة توجيه العملاء إلى سوق إلكترونية أخرى تتولى عملية تسهيل التوريد».

وبالتالي، لا يخضع مقابل تلك الخدمات التي تقوم بها تلك المنصات أو الأسواق الإلكترونية لأحكام ضريبة القيمة المضافة المتعلقة بالمورد المُفترض.

#### مثال (14):

يعمل موقع «BestRates» بصفته موقعاً لتقديم مقارنات لأسعار الفنادق وأماكن الإقامة قصيرة الأجل، بهدف تمكين العملاء من تصفح ومقارنة أسعار أماكن الإقامة كالفنادق وغيرها عبر منصات أو أسواق إلكترونية متعددة. ولا يتولى الموقع إدارة معاملات الحجز مباشرة بل يقوم بإعادة توجيه العملاء إلى منصات أو أسواق إلكترونية أخرى لإتمام عمليات الشراء. ويفرض الموقع عمولة على المنصات أو الأسواق الإلكترونية التي يوجه العملاء إليها في حال إتمام الحجوزات من خلالها.



«BookStay.com» هي إحدى المنصات أو الأسواق الإلكترونية التي قد يُعاد توجيه العملاء إليها من قبل «BestRates» لإتمام حجوزاتهم الفندقية. وبصفتها المنصة أو السوق الإلكترونية الرئيسية التي تقوم بإبرام عقود أو اتفاقيات الحجز والإقامة مع العملاء، وعليه ولأغراض تطبيق أحكام ضريبة القيمة المضافة المتعلقة بأحكام المورد المفترض، يُعد موقع «BookStay.com» المنصة أو السوق الإلكترونية المعنية بتحديد ما إذا كانت تعد مورّدًا مُفترضًا لأي من التوريدات التي يتم تسهيلها من خلالها.

تجدر الإشارة إلى أن في بعض الحالات، قد يتمكّن العميل من حجز الإقامة مباشرة عبر أيّ من المنصات أو الأسواق الإلكترونية التي تتولى عملية عرض أماكن الإقامة المعروضة، وتضمن الاتفاقيات التعاقدية المُبرمة بين المنصات أو الأسواق الإلكترونية تخصيص المقابل لمزود خدمة الإقامة لكل منصة من المنصات أو الأسواق الإلكترونية المشاركة في تسهيل عملية التوريد.

في حال شاركت منصات أو أسواق إلكترونية عدة في عملية حجز الإقامة قصيرة الأجل للعميل، فسيتمّ حساب مشغّل المنصة أو السوق الإلكترونية التي تمّ من خلالها إبرام العقد مع العميل والالتزام معه بتسهيل توريد خدمة الإقامة من خلالها بمنزلة المورّد المُفترض، وذلك ما لم تكن هناك منصة أو سوق إلكترونية أخرى قد ظهرت ضمن الاتفاقية التعاقدية مع العميل صراحة وبوضوح، على أنها هي التي تتولى مسؤولية العمل كمورد مفترض لتسهيل القيام بعملية التوريد لأغراض ضريبة القيمة المضافة.



## 11. الأحكام الانتقالية

تمّ العمل بأحكام ضريبة القيمة المضافة المتعلقة بالموارد المُفتَرَض للخدمات المورّدة إلكترونياً من خلال مورد أساسي غير مقيم منذ تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة، أي: منذ 1 يناير 2018م، ويستمر العمل بها وفق التعديلات التي تمت على أحكام الفقرة الثانية من المادة السابعة والأربعين من اللائحة التنفيذية التي تهدف إلى تقديم مزيد من التوضيحات لتلك الأحكام دون تغيير جوهرها أو نطاق تطبيقها.

ويسري تطبيق التعديلات على أحكام ضريبة القيمة المضافة المتعلقة بالموارد المُفتَرَض على توريدات السلع والخدمات التي يتم تسهيل توريدها من قبل الموردّين المقيمين غير المسجّلين على التوريدات التي يتمّ تسهيلها من خلال المنصة أو السوق الإلكترونية وذلك في الحالات التي يتم إتمام التعاقد أو الاتفاق مع بشأنها مع العملاء ابتداء من تاريخ 1 يناير 2026م.

كما تجدر الإشارة إلى أنه دون الإخلال بتطبيق الأحكام المحدثة المرتبطة بأنشطة المنصات والأسواق الإلكترونية التي تعمل على تسهيل التوريدات من خلالها، تظل المنصات والأسواق الإلكترونية خاضعة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة وفق المبدأ العام الخاص بالأصيل والوكيل والمنصوص عليه في المادة التاسعة من نظام ضريبة القيمة المضافة التي تسري على الأشخاص الذين يتصرّفون باسمهم الخاص فيما يتعلق بتوريد أو استلام السلع أو تلقي الخدمات نيابة عن أشخاص آخرين، وينبغي على تلك الأسواق الإلكترونية التي قد لا تستوفي أحكام الفقرتين (2) و(3) من المادة السابعة والأربعين، التحقق من التزامهم بالأحكام الضريبية الواردة في تلك المادة التي قد يعملون فيها بمنزلة الوكيل المستتر ويظهرون أمام العملاء على أنهم يتصرفون بأسمائهم الخاصة وبالتالي يكونون هم الأصيل في عملية التوريد.



امسح هذا الكود للاطلاع على آخر تحديث  
لهذا المستند وكافة المستندات المنشورة  
أو تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني [zatca.gov.sa](http://zatca.gov.sa)