هيئة الزكاة والضريبة والجمارك
Zakat, Tax and Customs Authority

نشرة ضريبية

المعالجة الضريبية للتوريدات المفترضة

النشرة رقم [2306006] الصادرة بتاريخ [22 يونيو 2023م]

أصدرت هيئة الزكاة والضريبة والجمارك هذه النشرة الضريبية بغرض إيضاح بعض المعالجات ذات الصلة بتطبيق الأحكام النظامية السارية في تاريخ إصدارها، ولا يعد محتوى هذه النشرة بمثابة تعديل على أي من أحكام الأنظمة واللوائح المعمول بها في المملكة.

وتؤكد الهيئة على تطبيقها للمعالجات التوضيحية الواردة في هذه النشرة -حيثما تنطبق-، وذلك في ضوء النصوص النظامية ذات الصلة، وفي حال تعديل أي إيضاح أو محتوى وارد في هذه النشرة -لنص نظامي غير معدل- فإن تطبيق المعالجة التوضيحية المحدثة يكون على المعاملات التي تتم بعد تاريخ نشر النسخة المحدثة من النشرة على الموقع الإلكتروني للهيئة.

1. موضوع النشرة

1.1. تقدّم هذه النشرة معلومات وإرشادات حول المعالجة الضريبية للتوريدات المفترضة في المملكة العربية السعودية («المملكة») وتستند إلى التفسير الوارد في الاتفاقية الموحّدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية («الاتفاقية الموحّدة لضريبة القيمة المضافة»)، ونظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة («النظام») واللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة («اللائحة التنفيذية»).

1.2. تُحتَسب ضريبة القيمة المضافة بشكل عام على المقابل المستحق الدفع لقاء توريد السلع أو الخدمات. وبالإضافة إلى ذلك، فإنّ بعض الحالات التي لا تنطوي على القيام بتوريدات لأطراف أخرى لقاء مقابل تُعتبر بمثابة توريدات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وفقًا لأحكام الاتفاقية الموحّدة لضريبة القيمة المضافة[1] والنظام[2] واللائحة التنفيذية[3]. ويسمى هذا النوع من التوريدات بالتوريدات المفترضة.

1.3. في الحالات التي يتمّ فيها القيام بتوريد مفترض للسلع أو الخدمات، فإنه يتعيّن على الشخص الخاضع للضريبة الذي قام بالتوريد المفترض احتساب ضريبة القيمة المضافة على هذه التوريدات. ويتمثّل الأساس المنطقي لمعاملة توريد السلع والخدمات المقدمة مجانًا كتوريدات مفترضة في صورة عدم السماح للشخص الخاضع للضريبة بإتاحة/توريد السلع أو الخدمات دون فرض ضريبة القيمة المضافة عليها. وبمعنى آخر، فإنّ أحكام التوريد المفترض تتضمن احتساب ضريبة القيمة المضافة على السلع أو الخدمات.

1.4. حددت الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية واللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة من المهم أن يقوم الشخص الخاضع للضريبة بتحديد الحالات التي يتمّ فيها القيام بتوريد مفترض وذلك من أجل استيفاء الالتزامات الضريبية المترتبة على الشخص الخاضع للضريبة بشكل صحيح. وتهدف هذه النشرة تقديم أمثلة واضحة وعملية حول الموضوعات التالية:

- معلومات أساسية عن الأحكام الخاصة بالتوريدات المفترضة؛
- الحالات التي يتمّ فيها القيام بتوريدات مفترضة.
- الاستثناءات من التوريدات المفترضة.
- تقييم التوريدات المفترضة.

---

1. المادة (8)، الاتفاقية الموحّدة لضريبة القيمة المضافة
2. المادة (6)، نظام ضريبة القيمة المضافة
3. المادة (15)، اللائحة التنفيذية

2. الأساس التشريعي - التوريدات المفترضة

2.1. نصت الفقرة (1) من المادة (8) من الاتفاقية الموحّدة لضريبة القيمة المضافة، والتي تطبّق على الأنشطة التي تتمّ مزاولتها في المملكة، على أربع حالات يتم فيها القيام بتوريد مفترض للسلع. وفي هذا الشأن، تجدر الإشارة إلى أنه يجب الاطلاع على الاتفاقية الموحّدة لضريبة القيمة المضافة بالتزامن مع المادة (15) من اللائحة التنفيذية. ووفقًا لهذه الأحكام، يُعتبر الشخص الخاضع للضريبة قد قام بتوريد سلع عند التصرّف في سلع تشكل جزءًا من أصوله في الحالات التالية:

أ. التنازل عن السلع، لغير غايات النشاط الاقتصادي، سواء بمقابل أو دون مقابل؛

ب. تغيير استخدام السلع للقيام بتوريدات غير خاضعة للضريبة؛

ج. الاحتفاظ بالسلع بعد التوقف عن ممارسة النشاط الاقتصادي؛

د. توريد السلع دون مقابل ما لم يتمّ التوريد في سياق العمل كعينات وهدايا ذات قيمة زهيدة وفقًا لما تحدده كل دولة عضو.

2.2. إضافة إلى ذلك، نصت الفقرة (2) من المادة (8) من الاتفاقية الموحّدة لضريبة القيمة المضافة (في قراءة متزامنة مع المادة (15) من اللائحة التنفيذية) على حالتين يتمّ فيها القيام بتوريد مفترض للخدمات. ووفقًا لهذه الأحكام، يُعتبر الشخص الخاضع للضريبة قد قام بتوريد خدمات في أي من الحالات التالية:

أ. استخدامه لسلع تشكّل جزءًا من أصوله لغير غايات النشاط الاقتصادي؛

ب. قيامه بتوريد خدمات دون مقابل.

2.3. في الحالات التي يتمّ فيها القيام بتوريد مفترض لسلع أو خدمات، يجب على الشخص الخاضع للضريبة ، والذي يُعتبر أنه قام بالتوريد (الشخص الذي يقوم بتوريد سلع أو خدمات دون مقابل أو الذي يستخدم السلع أو يحتفظ بها أو يتصرّف فيها لغير غايات النشاط الاقتصادي)، احتساب ضريبة المخرجات على هذه التوريدات من خلال إقرار ضريبة القيمة المضافة، ولا يتمّ "تحصيل" ضريبة القيمة المضافة المُحتسبة على التوريد المفترض من العميل المتلقي للسلع أو الخدمات.

2.4. استثناءً من القاعدة الأساسية للتوريد المفترض، هناك بعض الحالات التي لا تكون فيها ضريبة القيمة المضافة واجبة السداد. وقد تمّت مناقشة هذه الاستثناءات بشكل منفصل في الفصل (5) من هذه النشرة.

3. التوريد المفترض للسلع

3.1. التنازل عن السلع، لغير غايات النشاط الاقتصادي، سواء بمقابل أو دون مقابل

3.1.1. يُعتبر التصرّف في الأصول الرأسمالية من قبل شخص خاضع للضريبة لغير غايات النشاط الاقتصادي بمثابة توريد مفترض. وفي سياق التوريدات المفترضة، ترى الهيئة أنّ «التصرّف في الأصول الرأسمالية» يشمل الحالات التي تسمح فيها المنشأة بحيازة الأصول وتملّكها من قبل أشخاص آخرين (سواء تمّ نقل الملكية بشكل رسمي أم لا)، أو عندما يتم التخلّص من الأصول بشكل كامل. وفي كلتا الحالتين، تعتبر الأصول المتصرف فيها خارجة عن الأصول الرأسمالية للنشاط، وفي هذه الحالات، يُعتبر الشخص الخاضع للضريبة أنه قام بتوريد لسلع. والجدير بالذكر أنه لكي يتم التوريد المفترض بموجب هذا البند، ينبغي أن يتم التصرّف خارج النشاط الاقتصادي للشخص الخاضع للضريبة.

3.1.2. قد يكون التصرّف في الأصول الرأسمالية لغير أغراض النشاط الاقتصادي على أصول ذات قيمة متبقية يتمّ التنازل عنها لأغراض خاصة للفرد، أو لأسباب أخرى لا يمكن ربطها بشكل مبرر بالنشاط الاقتصادي. ويمكن أن يشمل ذلك تقديم الأصول لموظف أو مدير، وهو ما يندرج ضمن المعنى المقصود بالتوريد المفترض بموجب هذا البند. ويعود سبب ذلك إلى أنّه يتمّ التصرّف في الأصول لأغراض نشاط اقتصادي آخر على الرغم من خصم ضريبة المدخلات في وقت شراء هذه الأصول.

مثال رقم (1)

"إيه آند إيه وشركاه" هو مكتب محاماة يقع مقرّه في جدة ويقدّم جهاز كمبيوتر محمول لكلّ موظف من موظفيه من أجل أداء عملهم. اشترى المكتب (20) جهاز كمبيوتر محمول في سنة 2020 وقام بخصم ضريبة المدخلات فيما يتعلق بضريبة القيمة المضافة المحمّلة من قبل بائع التجزئة. في سنة 2022، قرر المكتب شراء أجهزة كمبيوتر محمولة جديدة بتصميم جديد وبرامج مكافحة فيروسات أقوى، ونتيجة لذلك قام بعرض أجهزة الكمبيوتر المحمولة القديمة على موظفيه دون أي مقابل.

تمّ التنازل عن أجهزة الكمبيوتر المحمولة القديمة للموظفين خلال العمر الاقتصادي لهذه الأجهزة المحمولة والتي احتفظت خلالها بقيمتها وإمكانية استخدامها لأغراض الأعمال في إطار النشاط الاقتصادي. لذلك يجب على "إيه آند إيه وشركاه" احتساب ضريبة القيمة المضافة بموجب أحكام التوريد المفترض وذلك لأنّه تمّ تقديم أجهزة الكمبيوتر المحمولة للموظفين خارج النشاط الاقتصادي للمكتب.

مثال رقم (2)

تعمل شركة "الأثاث المميز ذ.م.م" في مجال بيع الأثاث المكتبي. قام مالك الشركة باستعمال مكتب عمل (طاولة وكرسي) لأغراض استخدامها بشكل دائم في مكتبه المنزلي. يُعتبر التصرّف في الأثاث الخاصّ بأصول الأعمال من قبل المالك لاستخدامه الشخصي، سواء كان ذلك بمقابل أم لا، بمثابة توريد مفترض للسلع ويخضع لضريبة القيمة المضافة.

3.1.3. من جهة أخرى، في الحالات التي يتمّ فيها التصرّف في الأصول كجزء من السياق المعتاد للنشاط الاقتصادي للشخص الخاضع للضريبة، فإنّ هذا التصرّف لا يُعتبر بمثابة توريد مفترض. ويشمل ذلك التصرّف في السلع للأغراض الفعلية للأعمالّ مثل إتلاف السلع التي يتعذر إصلاحها والتخلّص من السلع بعد انقضاء العمر التشغيلي لتلك الأصول.

مثال رقم (3)

قامت شركة "أحمد للاستشارات ذ.م.م" بالتخلّص من آلة تصوير تعرّضت للكسر ولم تكن قابلة للإصلاح. لا يُعتبر التصرّف في الآلة بمثابة توريد مفترض لأن التصرّف تمّ في سياق النشاط المعتاد للأعمال نظرًا لأن الآلة لم تكن قابلة للإصلاح.

3.2. تغيير استخدام السلع للقيام بتوريدات غير خاضعة للضريبة

3.2.1. في حال شراء السلع لاستخدامها في القيام بتوريدات خاضعة للضريبة (وتم خصم ضريبة المدخلات على تلك السلع) ومن ثمّ تخصيصها بشكل دائم لاستخدامها في القيام بتوريدات غير خاضعة للضريبة، فإنّ ذلك يُعتبر بمثابة توريد مفترض.

3.2.2. وبمعنى آخر، يكون هناك توريد مفترض في الحالات التي يقوم فيها الشخص الخاضع للضريبة وبصورة دائمة بتغيير استخدام السلع التي تم شراؤها في الأصل للقيام بتوريدات خاضعة للضريبة من أجل تقديم توريدات غير خاضعة للضريبة. وفي هذه الحالات، يُعتبر الشخص الخاضع للضريبة قد قام بتوريد لهذه السلع في الوقت الذي يقوم فيه بتغيير استخدامها.

3.2.3. يُعدّ التوريد المفترض الذي يتمّ القيام به عند تغيير الاستخدام بشكل دائم مختلفًا عن التعديلات على الأصول الرأسمالية التي يتمّ القيام بها فيما يتعلق بالأصول الرأسمالية التي يتغيّر الخصم المرتبط بها خلال فترة صلاحيتها (فترة التعديل). ففي حال القيام بتوريد مفترض عند تغيير استخدام أصل رأسمالي بشكل دائم، فإنّ ذلك يقابل ضريبة المدخلات المخصومة على قيمته في وقت التغيير الدائم. ولذلك، لن تكون هناك حاجة إلى إجراء تعديلات إضافية على الأصول الرأسمالية فيما يتعلق بذلك الأصل الرأسمالي.

مثال رقم (4)

تقدّم شركة «زينيث للتأمين ذ.م.م» خدمات التأمين العام والتأمين على الحياة. اشترت الشركة آلة طابعة لأغراض استخدامها حصريًا من قبل قسم التأمين العام الخاضعة للضريبة بالكامل، وبالتالي قامت بخصم ضريبة المدخلات بالكامل فيما يتعلق بضريبة القيمة المضافة المفروضة عند الشراء. بعد مرور سنة واحدة، قامت الشركة بتخصيص الآلة الطابعة بالكامل لقسم التأمين على الحياة لتلبية احتياجات العمل المتغيرة.

يؤدي تغيير استخدام الطابعة من قسم التأمين العام إلى قسم التأمين على الحياة إلى توريد مفترض للآلة الطابعة، كون التأمين على الحياة معفى من ضريبة القيمة المضافة، وبالتالي يتعيّن على الشركة احتساب ضريبة المخرجات على هذا التوريد المفترض بالقيمة السوقية العادلة.

3.3. الاحتفاظ بالسلع بعد التوقف عن ممارسة النشاط الاقتصادي

3.3.1. عندما يتوقف الشخص الخاضع للضريبة عن مزاولة نشاط اقتصادي، قد تظلّ بحوزته سلع (مثل المواد الخام وأسهم التداول والآلات) في تاريخ إلغاء التسجيل. وعلى افتراض أنّ الشخص الخاضع للضريبة قام فعلًا بخصم ضريبة المدخلات على شراء السلع، فإنّ الشخص سيكون بحوزته سلع لم تُفرض عليها ضريبة القيمة المضافة النهائية على الاستهلاك. وبالتالي، فإنه بعد إلغاء التسجيل الضريبي، يمكن أن يحدث الاستهلاك النهائي لتلك السلع من قبل الشخص الخاضع للضريبة أو شخص آخر دون تطبيق ضريبة القيمة المضافة.

3.3.2. في هذه السيناريوهات، يُعتبر الشخص الخاضع للضريبة بأنه قام بتوريد مفترض للسلع التي شكلت جزءًا من أصول النشاط في وقت إلغاء التسجيل، حيث يعتمد التوريد المفترض على القيمة السوقية العادلة[4] للسلع في تاريخ إلغاء التسجيل.

مثال رقم (5)

عبد الله هو المالك الوحيد لمتجر القرطاسية الموجود في الرياض وهو مسجّل لأغراض ضريبة القيمة المضافة. قرر عبدالله التوقف عن مزاولة نشاطه الاقتصادي وإلغاء تسجيله في ضريبة القيمة المضافة. في تاريخ سريان إلغاء التسجيل، من المتوقع أن يكون بحوزة عبدالله أدوات قرطاسية تزيد قيمتها عن 100,000 ريال سعودي والتي تمّ خصم ضريبة المدخلات عليها سابقًا.

يكون عبدالله مُلزمًا باحتساب ضريبة القيمة المضافة بموجب أحكام التوريد المفترض فيما يتعلق بالمخزون المحتفظ به في تاريخ إلغاء التسجيل.

مثال رقم (6)

يقوم بنك «أ ب ج» بتوريدات خاضعة للضريبة ومُعفاة من الضريبة لعملائه. اشترى البنك خادمًا لاستخدامه حصريًا في الأعمال المعفاة للبنك. وبما أنّ الخادم كان مُعدًّا لاستخدامه لأغراض القيام بتوريدات مُعفاة من الضريبة فقط، فإنّ البنك لم يقم بخصم ضريبة المدخلات على شراء الخادم.

في يوليو 2022، قرر بنك «أ ب ج» التوقف عن مزاولة أعماله وبالتالي إلغاء التسجيل في ضريبة القيمة المضافة. لن يكون البنك مُلزمًا باحتساب ضريبة المخرجات على الخادم في تاريخ إلغاء التسجيل لأنه لم يتمّ خصم أي ضريبة مدخلات مدفوعة سابقًا فيما يتعلق بالخادم (قد تحملها سابقاً).

4. المادة 15(7)، اللائحة التنفيذية

3.4. توريد السلع دون مقابل، ما لم يتمّ التوريد في سياق العمل كعيّنات وهدايا ذات قيمة زهيدة

3.4.1. يُعتبر توريد السلع دون مقابل بمثابة توريد مفترض، وعليه يتعيّن على الشخص الخاضع للضريبة الذي يقوم بتوريد السلع دون مقابل احتساب ضريبة المخرجات على هذه التوريدات المجانية.

3.4.2. يُعدّ التوريد «المجاني» للسلع دون مقابل بمثابة توريد مستقل للسلع، دون مقابل نقدي أو أي شكل من أشكال المقابل العيني، ولا يكون مرتبطًا بأي توريد أو توريدات أخرى يقوم بها الشخص الخاضع للضريبة إلى نفس المستلم/المتلقي.

3.4.3. ولأغراض التسويق، يمكن وصف بعض السلع بأنه يتمّ توريدها «مجانًا»، وذلك عندما تكون مرتبطة تجاريًا بتوريدات أخرى للسلع أو الخدمات، كعرض «اشترِ واحدة واحصل على الثانية مجانًا»، أو الهدية «المجانية» المقدّمة بمجرد الوصول إلى مستوى معيّن من المبيعات على مدى فترة زمنية. في هذه الحالات، لا يكون للسلع «المجانية» مقابلًا محددًا بشكل منفصل، ولكنها إما تكون مقدّمة إلى جانب توريدات أخرى أو مرتبطة بتوريدات أخرى. وفي هذه الحالات، يشمل المقابل المدفوع من قبل العميل مبلغًا للسلع «المجانية». وعليه، لا تُعتبر السلع المقدّمة دون أي مقابل إضافي في هذه الحالات بمثابة توريد مفترض.

3.4.4. على الرغم مما تقدّم، هناك استثناء محدّد يتيح إمكانية تقديم هدايا وعيّنات ذات قيمة زهيدة. فمن المعروف أنه يجوز للأشخاص الخاضعين للضريبة تقديم هدايا و / أو عيّنات دون مقابل بهدف الترويج لنشاطهم الاقتصادي. لذلك، ورهنًا باستيفاء الشروط التالية، لا يُعامل توريد السلع دون مقابل على أنه توريد مفترض في الحالات التي ينطبق فيها كلّ من الآتي:

أ. ألا تتجاوز القيمة السوقية العادلة للسلع المورّدة كهدايا أو عيّنات دون مقابل مبلغ مائتي (200) ريال غير شامل ضريبة القيمة المضافة لكل متلقي عن كل سنة تقويمية؛ و

ب. ألا تتجاوز القيمة السنوية لتوريدات الهدايا أو العيّنات التي يقدّمها الشخص الخاضع للضريبة دون مقابل مبلغ خمسين ألف (50,000) ريال في تلك السنة التقويمية على أساس القيمة السوقية العادلة لتلك الهدايا أو العيّنات[5].

5. المادة 15(2)، اللائحة التنفيذية

مثال رقم (7)

احتفالًا بالذكرى الخامسة والعشرين لتأسيس أعماله، قرر أحد تجار التجزئة الذي يعمل في مجال بيع الساعات تكريم أفضل خمسين (50) عميل من خلال إهداء كل منهم ساعة بقيمة 1,000 ريال سعودي. وبما أنّ قيمة كل هدية لكل متلقي في السنة التقويمية تتجاوز مبلغ 200 ريال سعودي، يكون التوريد في هذه الحالة بمثابة توريد مفترض.

يكون تاجر التجزئة مُلزمًا باحتساب ضريبة المخرجات على الساعات، شرط أن يكون قد تمّ خصم ضريبة المدخلات المتكبدة عند شراء هذه الساعات. من جهة أخرى، إذا لم يتمّ خصم ضريبة المدخلات وتم تحملها سابقًا، فلن تطبّق أحكام التوريد المفترض.

مثال رقم (8)

"ريفريش تي ذ.م.م" هي شركة مصنّعة للشاي ويقع مقرّها في الدمام. ولأغراض الترويج لعلامتها التجارية، قامت الشركة بتوفير عيّنات مجانية من الشاي لكل من العملاء الحاليين والمحتملين. تقدّر القيمة السوقية العادلة للعيّنات المقدّمة لكل عميل في السنة التقويمية بأقلّ من 200 ريال سعودي، وفي حالة لم تتجاوز القيمة الإجمالية للعيّنات المقدّمة في السنة مبلغ 50,000 ريال سعودي، فلن يكون هناك توريد مفترض لأيّ من العيّنات.

بمجرّد أن تتجاوز القيمة السوقية العادلة الإجمالية للعيّنات المقدّمة من قبل شركة "ريفريش تي ذ.م.م" مبلغ 50,000 ريال سعودي في السنة التقويمية، تكون الشركة مُلزمة باحتساب ضريبة المخرجات على التوريدات المجانية التي تمّ القيام بها فوق هذا الحدّ (حتى في الحالات التي تكون فيها القيمة السوقية العادلة للعيّنات المقدّمة لكل متلقي في السنة التقويمية أقلّ من 200 ريال سعودي).

مثال رقم (9)

"ايه بي سي ذ.م.م" هي شركة بيع بالتجزئة وتعمل في مجال بيع مستحضرات التجميل. في يناير 2022، قامت "ايه بي سي ذ.م.م" بتنظيم حملة ترويجية قدمت خلالها زجاجة شامبو مجانية عند شراء زجاجتين من نفس الشامبو تحت شعار "اشتر اثنين واحصل على الثالثة مجانًا".

لا يمكن الاعتبار بأنّ هناك توريد مفترض في هذا السيناريو، وذلك لأنّ الحملة الترويجية متمثلة ببيع ثلاث زجاجات متطابقة من الشامبو بسعر مخفّض. وبالتالي، يكون المقابل الذي يتمّ تحميله على العملاء مرتبطًا بالزجاجات الثلاث وسيتعيّن بالتالي توزيعه على الزجاجات الثلاث.

4. التوريد المفترض للخدمات

4.1. استخدام السلع التي تشكل جزءًا من الأصول لغير غايات النشاط الاقتصادي

4.1.1. يُعتبر استخدام الأصول التي يحتفظ بها الشخص الخاضع للضريبة لأغراض أخرى غير نشاطه الاقتصادي بمثابة توريد مفترض. ولأغراض حصول التوريد المفترض بموجب هذا البند، يجب أن يكون الشخص الخاضع للضريبة قد قام بخصم ضريبة المدخلات المتكبّدة على شراء الأصول.

4.1.2. تعتبر الهيئة أنّ التوريد المفترض يحصل بالعادة بموجب هذا البند في الحالات التي تُستخدم فيها أصول الأعمال إما لأغراض شخصية أو لغير أغراض الأعمال.

مثال رقم (10)

"سايف كونستراكشن ذ.م.م" هي شركة مقاولات متخصّصة في مجال بناء المنازل وتمتلك المعدّات اللازمة للقيام بنشاط البناء. وبالنظر إلى أنّ التوريدات التي تقوم بها الشركة خاضعة للضريبة بالكامل، فقد قامت بخصم ضريبة المدخلات الكاملة المتكبّدة على شراء المعدّات.

أحمد هو مدير تنفيذي أول للشركة وقد بدأ في بناء مسكنه الشخصي. خصّصت الشركة بعض معدّات البناء المتخصصة لبناء منزل أحمد على مدى اثني عشر (12) شهرًا، وظلت المعدّات جزءًا من أصول الشركة وتمّ استخدامها لأغراض الأعمال في نهاية الأشهر الاثني عشر (12) في مقرّ إقامة أحمد.

يُعتبر تخصيص معدّات الشركة وتوريدها للاستخدام الشخصي للمدير التنفيذي بمثابة توريد مفترض ويجب بالتالي احتساب ضريبة المخرجات على ذلك التوريد.

4.2. توريد الخدمات دون مقابل

4.2.1. يؤدي توريد الخدمات الذي يتمّ القيام به في إطار نشاط اقتصادي دون مقابل إلى نشوء توريد مفترض. وتبيّن القواعد التفسيرية التالية كلاً من الحالات التي يحصل فيها توريد مفترض للخدمات في الممارسات التجارية الشائعة. وعلى الرغم من ذلك، وبما أنّ الخصائص الدقيقة تختلف من ترتيب تجاري إلى آخر، فمن ثمّ يجب تقييم الوقائع والظروف العامّة لكل حالة بدقة من أجل اتخاذ قرار نهائي في هذا الشأن:

أ. في حال القيام بتوريد مستقلّ للخدمات دون مقابل، وكانت طبيعة التوريد تقتضي من الشخص الخاضع للضريبة بالعادة فرض مقابل في سياق العمل المعتاد، فإنّ ذلك يشير إلى وجود توريد مفترض للخدمات.

ب. من جهة أخرى، يجوز للشخص الخاضع للضريبة أن يقوم بمزاولة أنشطة معيّنة بصورة منتظمة للترويج لخدماته أو تسويقها، وبحيث تكون المصاريف المرتبطة بتلك الأنشطة التسويقية بمثابة تكلفة عامّة للأعمال. وفي حال تمّ توريد الخدمات دون مقابل في سياق الترويج لأعمال الشخص الخاضع للضريبة، وكانت طبيعة النشاط تقتضي من الشخص الخاضع للضريبة عدم فرض أي مقابل في سياق العمل المعتاد، فذلك يشير إلى أنّ الأشخاص الخاضعين للضريبة لم يقوموا بأي توريد مفترض منفصل للخدمات.

ج. إذا كان لدى الشخص الخاضع للضريبة علاقة قائمة مع عميل يشتري سلعًا أو خدمات لقاء مقابل، وتمّ تقديم الخدمات دون مقابل إضافي، ولكنها مرتبطة بالمقابل المستحق الدفع أو المدفوع بالفعل لقاء سلع وخدمات أخرى مقدّمة في سياق التعاقد أو العلاقة التجارية القائمة، فإن ذلك يشير إلى أنّ الشخص الخاضع للضريبة لم يقم بتوريد مفترض منفصل.

4.2.2. من المعروف أنّ الأشخاص الخاضعين للضريبة قد يقدّمون خدمات ذات قيمة ضئيلة دون مقابل في سياق مزاولة نشاطهم الاقتصادي. لذلك، ورهنًا باستيفاء الشروط التالية، لا يُعامل التوريد المجاني للخدمة دون مقابل على أنه توريد مفترض في الحالات التالية:

أ. ألا تتجاوز القيمة السوقية العادلة لكل توريد خدمة دون مقابل مبلغ مائتي (200) ريال غير شامل ضريبة القيمة المضافة لكل متلقي عن كل سنة تقويمية؛ و

ب. ألا تتجاوز القيمة السنوية للتوريدات المجانية للخدمات التي يقوم بها الشخص الخاضع للضريبة دون مقابل مبلغ خمسين ألف (50,000) ريال في تلك السنة التقويمية على أساس القيمة السوقية العادلة لتلك الخدمات[6].

مثال رقم(11)

اشترى أحد الفنادق عشر (10) تذاكر لحدث ثقافي وأهداها إلى عملائه الدائمين، وكان الفندق قد خصم ضريبة المدخلات المتكبّدة على شراء التذاكر. يكون الفندق مُلزمًا باحتساب ضريبة المخرجات على التوريد المجاني للخدمات (أي التذاكر) لزبائنه. وفي حين أنّ العملاء قد دفعوا مقابل الخدمات الفندقية في السابق، فإن الوقائع لا تشير إلى أنّ العملاء كانوا يتوقعون الحصول على تذاكر مجانية للحدث نتيجة شراء الإقامة الفندقية. وبالتالي، فإنّ الحدث الثقافي ليس مرتبطًا بالمقابل المدفوع لقاء الإقامات الفندقية. وبالنظر إلى أنّ الفندق قد تكبّد ضريبة المدخلات وقام بخصمها عن شراء التذكرة، فإنّ التوريد المجاني للتذاكر التي قام بها الفندق هو بمثابة توريد مفترض للخدمات.

مثال رقم (12)

يقوم أحد تجار التجزئة العاملين في مجال بيع المنتجات الإلكترونية بتقديم خدمات توصيل مجانية للمنازل عند شراء سلع تفوق قيمها 1,000 ريال سعودي. في حين أنّ العرض يشير إلى "توريد مجاني لخدمة التوصيل"، إلا أنه لا يتم القيام بأي توريد مفترض لأغراض ضريبة القيمة المضافة.

ويعود سبب ذلك إلى أنّ خدمات التوصيل تُقدَّم إلى جانب توريد السلع الإلكترونية وكجزء إضافي/ تكميلي منها. وبناءً عليه، لا يوجد أي توريد منفصل لخدمات التوصيل حيث إنّ بائع التجزئة قام بتوريد واحد للسلع المسلّمة إلى العميل.

6. المادة 15(5)، اللائحة التنفيذية

مثال رقم (13)

يدير علي شركة لتنسيق الحدائق، وبناءً على طلب صديق له، قام علي بتخصيص فريق عمل وآلات للقيام بأعمال، على مدى يوم واحد، تتمثّل في إعداد الأساسات لتركيب حديقة كبيرة في عقار خاصّ، ولم يتمّ فرض أي رسوم لقاء الخدمات.

تكبّد علي تكاليف العمالة والتكاليف العرضية لإتمام هذا الأعمال، وعادةً ما يتقاضى رسومًا يومية كبيرة لقاء عمل بهذا الحجم. وتشير الوقائع إلى أنّ ذلك يشكّل أكثر من مجرد عملية تسويقية مُعتادة يمكن القيام بها في هذا القطاع، فإن ذلك يعد من قبيل التوريد المفترض للخدمات دون أي مقابل.

5. الاستثناءات من التوريدات المفترضة

5.1. لا تنطبق الأحكام المتعلقة بالتوريدات المفترضة إلا في الحالات التي يكون فيها الشخص الخاضع للضريبة قد قام فعلًا بخصم ضريبة المدخلات المتكبدة على شراء السلع أو الخدمات التي تُستخدم للقيام بتوريدات مفترضة[7]. ونتيجة لذلك، في الحالات التي يتمّ فيها تكبّد ضريبة المدخلات وعدم خصمها، فإنّ الأحكام المتعلقة بالتوريدات المفترضة لا تنطبق ولا يكون هناك أي التزام باحتساب ضريبة المخرجات.

5.2. تعتبر الهيئة أنّ هذا المفهوم يمتدّ ليشمل أي ضريبة مدخلات لها صلة مباشرة بالسلع أو الخدمات التي تكون موضوع التوريد المفترض. وعلى سبيل المثال، فإنّ ذلك يشمل شراء السلع أو الخدمات نفسها، أو النفقات التي تشكل جزءًا لا يتجزأ من التوريد (مثل المواد الخام لصنع السلع، أو المعدّات المستخدمة لتوريد الخدمات).

5.3. في المقابل، إذا لم يكن هناك رابط بين ضريبة المدخلات التي يتكبّدها الشخص الخاضع للضريبة والتوريد المجاني للخدمة، فلن يكون هناك أي توريد مفترض في هذه الحالة.

5.4. إذا قام شخص خاضع للضريبة بشراء سلع أو خدمات بقصد إهدائها دون مقابل، فمن ثمّ يمكنه اختيار عدم خصم الضريبة على شرائها، مما يعني بأنّ التوريد المفترض لن ينشأ عن تقديم الهدية.

7. المادة 8(3)، الاتفاقية الموحّدة لضريبة القيمة المضافة

5.5. على الرغم مما تقدّم، يحقّ للشخص الخاضع للضريبة خصم ضريبة المدخلات ويظلّ غير مطالب باحتساب ضريبة المخرجات على التوريدات المجانية للهدايا والعيّنات والسلع الأخرى في الحالات التي تبقى فيها القيمة السوقية العادلة لهذه الهدايا والعيّنات والسلع الأخرى أقل من الحدّ الموضح في الفقرة 3.4 من هذه النشرة.

5.6. وبالمثل، يحقّ للشخص الخاضع للضريبة خصم ضريبة المدخلات ويظلّ غير مطالب باحتساب ضريبة المخرجات على التوريدات المجانية للخدمات في الحالات التي تبقى فيها القيمة السوقية العادلة للخدمات المجانية أقلّ من الحدّ الموضح في الفقرة 4.2 من هذه النشرة.

مثال رقم (14)

أعلن تاجر تجزئة يعمل في مجال بيع الملابس الفاخرة عن نموّ الأعمال بنسبة 50٪ في سنة 2021. واشترى تاجر التجزئة هدايا بقيمة 500 ريال سعودي لكل موظف من موظفيه البالغ عددهم 20 موظفًا تقديرًا وامتنانًا لمساهمتهم في هذا النجاح. وبما أنّ الهدايا قد تمّ شراؤها بقصد إهدائها للموظفين، فقد اختار بائع التجزئة عدم خصم ضريبة المدخلات على شراء هذه الهدايا. في هذا السيناريو، ليس ثمة أي توريد مفترض للهدايا نظرًا لأنّ بائع التجزئة لم يخصم ضريبة المدخلات المتكبّدة على شراء الهدايا.

6. تقييم التوريدات المفترضة

6.1. تكون قيمة التوريد المفترض في الحالات التي يتمّ فيها التوريد إما دون مقابل أو لغرض آخر غير النشاط الاقتصادي عبارةً عن سعر الشراء أو تكلفة السلع أو الخدمات المورّدة[8]. وفي الحالات التي يتعذّر فيها التحقق من سعر الشراء أو تكلفته في وقت التوريد، تُعتبر القيمة السوقية العادلة بمثابة قيمة التوريد.

6.2. ترى الهيئة أنه لا يمكن بالعادة التحقق بدقة من التكلفة المناسبة للسلع التي تمّ استخدامها لأغراض النشاط الاقتصادي قبل إجراء التوريد المفترض. ولذلك، في الحالات التي يتمّ فيها القيام بتوريد مفترض للسلع على أساس: (أ) التصرّف في السلع لغير غايات النشاط الاقتصادي؛ (ب) التغيير في استخدام السلع للتوريدات غير الخاضعة للضريبة؛ و (ج) توريد السلع دون مقابل، تكون قيمة التوريد هي القيمة السوقية العادلة للسلع، شرط أن تكون هذه الأخيرة قد استُخدمت سابقًا من قبل الشخص الخاضع للضريبة في نشاطه.

6.3. وبالمثل، في الحالات التي يتمّ فيها القيام بتوريد مفترض للخدمات على أساس استخدام السلع التي تشكل جزءًا من أصول الأعمال لغير غايات النشاط الاقتصادي، فمن ثمّ لا يكون هناك سعر شراء أو تكلفة مناسبة. وبالتالي، تكون قيمة التوريد هي القيمة السوقية العادلة للخدمة كما لو أنه تمّ توريد السلع لأغراض الاستخدام من قبل عميل مستقل كجزء من النشاط الاقتصادي للمورّد.

6.4. عندما يتوقف الشخص الخاضع للضريبة عن مزاولة نشاط اقتصادي، تكون قيمة التوريد المفترض هي القيمة السوقية العادلة للسلع التي يتمّ الاحتفاظ بها في تاريخ إلغاء التسجيل.

مثال رقم (15)

يقدّم "إيه آند إيه وشركاه" ("الشركة") أجهزة كمبيوتر محمولة مستعملة للموظفين دون أي مقابل. اشترت الشركة أجهزة الكمبيوتر المحمولة في سنة 2020 لقاء مبلغ وقدره 3,500 ريال سعودي لكل جهاز. في تاريخ تقديم أجهزة الكمبيوتر المحمولة المستعملة للموظفين سنة 2022 (بعد سنتين من الاستخدام لأغراض الأعمال)، بلغت القيمة السوقية العادلة لكل كمبيوتر محمول 300 ريال سعودي.

تكون الشركة مُلزمة باحتساب ضريبة القيمة المضافة مع مراعاة مبلغ الـ 300 ريال سعودي كقيمة التوريد المفترض لكل كمبيوتر محمول.

---

8. المادة (39)، اللائحة التنفيذية

مثال رقم (16)

يقوم أحد البنوك بتوريدات خاضعة للضريبة ومُعفاة من الضريبة. اشترى البنك آلة تصوير مستندات لقاء 5,000 ريال سعودي وتكبّد ضريبة القيمة المضافة بقيمة 750 ريال سعودي. وكان القصد من آلة التصوير أن تُستخدَم حصرًا في التوريدات الخاضعة للضريبة للبنك، وبالتالي تمّ خصم ضريبة المدخلات بشكل كامل.

قبل وضع آلة التصوير لاستخدامها في التوريدات الخاضعة للضريبة، قرر البنك استخدامها حصريًا في الأعمال المُعفاة من الضريبة. وبالنظر إلى وجود تغيير في استخدام السلع في الأعمال المعفاة للبنك، فإنّ ذلك يُعتبر بمثابة توريد مفترض. وبما أنّ آلة التصوير لا تزال غير مُستخدمة، فإنّ قيمة التوريد ستكون عبارة عن سعر شراء الآلة. وبناءً عليه، يكون البنك ملزمًا بالإقرار عن التوريد المفترض على أساس تكلفة الشراء غير الشاملة لضريبة القيمة المضافة، والبالغة 5,000 ريال سعودي.

مثال رقم (17)

تعمل شركة «غرين غلوب ذ.م.م» في مجال تأجير معدّات صيانة الحدائق، وتقوم عادةً بتأجير هذه المعدّات على أساس شهري أو ربع سنوي أو سنوي بحسب متطلبات العميل. اشترت شركة «غرين غلوب ذ.م.م» آلة لجزّ الأعشاب تعمل بالبطارية بسعر شراء وقدره 5,000 ريال سعودي وقامت بخصم ضريبة المدخلات بشكل كامل. قامت الشركة بتأجير آلة جزّ الأعشاب للعملاء بأسعار ثابتة حسب مدة الإيجار على الأساس التالي:

- شهري - 100 ريال سعودي عن كل شهر
- ربع سنوي - 250 ريال سعودي عن كل ربع سنة
- سنوي - 900 ريال سعودي عن كل سنة

طلب أحد مديري الشركة توفير الآلة المذكورة لأحد أقربائه على مدى ثلاثة (3) أشهر على أساس مجاني.

يُعتبر هذا التوريد بمثابة توريد مفترض وتكون الشركة مُلزمة باحتساب ضريبة القيمة المضافة مع مراعاة القيمة السوقية العادلة البالغة (250 ريال سعودي) كقيمة التوريد المفترض.

7. أحكام أخرى

7.1. يجب على الشخص الخاضع للضريبة إصدار فاتورة ضريبية لتوثيق التوريد المفترض، ويجب الاحتفاظ بهذه الوثيقة إلى جانب سجلات الأعمال لأغراض التدقيق. وعلى الرغم مما تقدّم، تجدر الإشارة إلى أنه لا يجب تقديم الفاتورة الضريبية للعميل (أو أي شخص يتلقى السلع والخدمات دون مقابل).

7.2. لا يتحمّل الشخص المتلقي للسلع أو الخدمات دون مقابل أي تكلفة ضريبية ولا يمكنه خصم ضريبة المدخلات المتعلقة بتوريد مفترض.

7.3. يقوم الشخص الخاضع للضريبة بإدراج قيمة التوريد المفترض غير الشاملة لضريبة القيمة المضافة في إقراره الضريبي عن الفترة التي تمّ فيها القيام بالتوريد المفترض. ويتمّ سداد ضريبة القيمة المضافة المستحقة على التوريد المفترض كجزء من السداد المعتاد لصافي الضريبة عن الفترة الضريبية.

امسح هـــذا الكـــود للاطّلاع علـــى آخر تحديث
لهـذا المستنـــد وكافة المستنـــدات المنشورة
أو تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني zatca.gov.sa