



الدليل الإرشادي
الخاص بتعديل نسبة ضريبة
القيمة المضافة الأساسية إلى 15%



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.



يرجى العلم أنه بداية من تاريخ 4 أكتوبر 2020م، تم إعفاء جميع التوريدات العقارية التي تتم على سبيل نقل ملكيتها أو حق التصرف بها كمالك من ضريبة القيمة المضافة وذلك وفقاً للتعديلات التي تم إجراؤها على الفقرة (1) من المادة الثلاثين من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.



المحتويات

06	1. المقدمة
08	2. زيادة نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى 15% اعتباراً من 1 يوليو 2020م
08	2.1 ملخص
09	2.2 حساب الضريبة المستحقة على التوريدات الخاضعة للضريبة
11	2.3 مبيعات التجزئة التي تتم اعتباراً من 1 يوليو 2020م
13	2.4 الاستثناء الإداري للعقود التجارية القائمة
16	2.5 استثناء العقود القائمة مع الجهات الحكومية
17	2.6 العقود التجارية القائمة - تطبيق ضريبة القيمة المضافة بنسبة 15%
18	3. عمليات الشراء وخصم واسترداد الضريبة
18	3.1 ملخص
18	3.2 خصم ضريبة المدخلات
19	3.3 الفواتير الضريبية
20	3.4 الفواتير الضريبية المبسطة
22	4. القواعد الخاصة بالفترة الانتقالية
22	4.1 لمحة عامة
23	4.2 مقدمة
24	4.3 التوريدات المستمرة
27	4.4 الفواتير المصدرة مسبقاً قبل تاريخ التوريد (التوريدات غير المستمرة)



المحتويات

30	5. بعض المعاملات الخاصة
30	5.1 توريد العقارات
32	5.2 القسائم الشرائية
33	5.3 تذاكر السفر أو العروض الترفيهية بعد 1 يوليو 2020م
34	5.4 بيع الحقوق في السلع أو الخدمات التي يتم توريدها فعلياً في أو بعد 1 يوليو 2020م
35	5.5 معاملات الاحتساب (التكليف) العكسي
36	5.6 الاستيراد
37	5.7 التأمين
38	5.8 الآلات التي تعمل بالعملات المعدنية
38	5.9 الخصم النسبي
39	5.10 التعاقد مع الجهات الحكومية المسجلة لأغراض ضريبة القيمة المضافة
40	6. التزامات الشخص الخاضع للضريبة
40	6.1 لمحة عامة
40	6.2 الفواتير الضريبية
40	6.3 الإقرار الضريبي
41	6.4 نظم المحاسبة
41	6.5 المحاسبة وفقاً للأساس النقدي
42	6.6 الإشعارات الدائنة - إلغاء التوريد أو تعديل قيمته



المحتويات

43	6.7 الإشعارات الدائنة - تعديل نسبة الضريبة
44	6.8 تصحيح الأخطاء في إقرار ضريبة القيمة المضافة
45	6.9 إساءة استغلال الأحكام المتعلقة بتعديل نسبة الضريبة
46	الملحق: النص النظامي



1. المقدمة

خلفية عن تعديل نسبة ضريبة القيمة المضافة الأساسية

تم تطبيق ضريبة القيمة المضافة «الضريبة» في المملكة العربية السعودية «المملكة» منذ بداية عام 2018م بنسبة أساسية قدرها 5% على جميع التوريدات وعمليات الاستيراد مع استثناءات محدودة (مثل التوريدات الخاضعة لنسبة صفر في المائة والخدمات المعفاة من الضريبة). في 11 مايو 2020م، أعلنت وزارة المالية تعديل التشريعات المحلية المنظمة لضريبة القيمة المضافة بهدف زيادة النسبة الأساسية لضريبة القيمة المضافة إلى 15% (النسبة المعدلة)، وذلك في إطار مجموعة من التدابير الضرورية المتخذة بهدف حماية اقتصاد المملكة ولمواجهة التداعيات المالية والاقتصادية غير المسبوقة لجائحة فيروس كورونا بأفضل طريقة ممكنة.

لا تزال النسبة المعدلة لضريبة القيمة المضافة وقدرها 15% أقل من النسب المعمول بها لضريبة القيمة المضافة في الاقتصادات العالمية القريبة من اقتصاد المملكة، وأقل من المتوسط العالمي لنسبة ضريبة القيمة المضافة.

الآثار المترتبة على تعديل نسبة ضريبة القيمة المضافة الأساسية فيما يخص الأشخاص الخاضعين للضريبة:

سيتمد تأثير النسبة الأساسية المعدلة إلى جميع الأشخاص الخاضعين للضريبة في المملكة ممن يقومون بتوريدات خاضعة للنسبة الأساسية، والأشخاص الذين يقومون باستيراد السلع إلى المملكة، والأشخاص الذين يقومون بشراء السلع والخدمات (ويشمل ذلك الأشخاص الخاضعين للضريبة الذين يحق لهم خصم ضريبة المدخلات التي تحملوها فضلاً عن المستهلكين النهائيين من الأفراد). ويجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة تحصيل ضريبة القيمة المضافة بنسبة 15% على جميع التوريدات التي تتم اعتباراً من يوم 1 يوليو 2020م، وقد يتعين عليهم أيضاً تحصيل ضريبة القيمة المضافة بنسبة 15% على درجة في اللائحة بعض التوريدات التي قد تتم خلال «المرحلة الانتقالية» وذلك قبل تاريخ 1 يوليو 2020م. وقد أدرجت في اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة قواعد خاصة بالفترة الانتقالية حرصاً على توفير توضيحات كافية للأشخاص الخاضعين للضريبة بشأن التزاماتهم والتقليل من مخاطر عدم الامتثال وضمن تطبيق النسبة المعدلة لضريبة القيمة المضافة بطريقة عادلة.



هذا الدليل الإرشادي

إن هيئة الزكاة والضريبة والجمارك «الهيئة» هي الجهة المكلفة بتحصيل وتطبيق وتنظيم وإدارة الزكاة والضرائب وإنفاذ الأنظمة الضريبية في المملكة العربية السعودية، وبالتالي هي الجهة المسؤولة عن إدارة ضريبة القيمة المضافة وتحصيل الضريبة بنسبتها الأساسية المعدلة وقدرها 15%.

تتمثل أبرز مهام الهيئة في زيادة مقدار الوعي لدى المكلفين والأشخاص الملزمين بسداد الضريبة وتوفير المعلومات للأشخاص الخاضعين للضريبة لمساعدتهم على فهم الالتزامات المتعلقة بضريبة القيمة المضافة إضافة إلى التشجيع على الالتزام الطوعي لمتطلبات الامتثال الضريبي. يهدف هذا الدليل الإرشادي إلى توفير معلومات عملية للأشخاص الخاضعين للضريبة بشأن كيفية إدارة العملية الخاصة بتنفيذ نسبة الضريبة المعدلة والأحكام الانتقالية المرتبطة بها.

تم إعداد هذا الدليل لأغراض إرشادية فقط ولا يتضمن أو يهدف إلى أن يشمل جميع المعلومات ذات الصلة أو الأحكام النظامية المتعلقة بأنشطة الشخص الخاضع للضريبة.



2. احتساب ضريبة القيمة المضافة بنسبة 15% على التوريدات التي تتم اعتباراً من 1 يوليو 2020م

2.1 ملخص

- سيكون الأشخاص الخاضعون للضريبة الذين يقومون بتوريدات خاضعة للنسبة الأساسية ملزمين باحتساب الضريبة بنسبة 15% على كل توريدات السلع والخدمات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية التي تتم بداية من 1 يوليو 2020م.
- يتم حساب الضريبة المستحقة بنسبة 15% من قيمة السلع والخدمات غير شاملة ضريبة القيمة المضافة، أو يمكن حسابها بضرب المقابل المستلم متضمناً الضريبة في الكسر (115/15).
- تسعير قيمة التوريدات التي تتم بعد 1 يوليو 2020م هو قرار تجاري، وقدرة المورد على تحميل عملائهم قيمة الزيادة في الضريبة سوف تتوقف على طبيعة الترتيبات التجارية والتعاقدية بينهم. ومع ذلك، يجب تحديث جميع أسعار البيع بالتجزئة لتعكس قيمة التوريدات شاملة ضريبة القيمة المضافة.
- لن تتأثر توريدات السلع والخدمات الخاضعة للضريبة بنسبة صفر في المائة أو التوريدات المعفاة من الضريبة بالنسبة الضريبية المعدلة.
- يجب تحديث نماذج الفواتير الضريبية، بما في ذلك الفواتير الضريبية المبسطة، لمراعاة تعديل نسبة الضريبة.
- في الحالات التي تستخدم فيها أنظمة إلكترونية لحساب مبلغ الضريبة المستحق على التوريدات، يجب إدخال التحديثات اللازمة على تلك الأنظمة لمراعاة النسبة المعدلة.



- يمكن الاستفادة من الاستثناءات الخاصة بالتوريدات المنفذة بداية من 1 يوليو 2020م بموجب عقود تجارية قائمة ومحددة تم إبرامها قبل تاريخ 11 مايو 2020م، شريطة أن يكون مستلم التوريد جهة حكومية أو يحق له خصم الضريبة التي تكبدها لقاء التوريد بشكل كامل.

2.2 حساب الضريبة المستحقة على التوريدات الخاضعة للضريبة

خلال الفترة التي تنتهي في 30 يونيو 2020م، يتم احتساب ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5% على معظم التوريدات الخاضعة للضريبة التي يقوم بها شخص خاضع للضريبة، وذلك باستثناء التوريدات المحددة المؤهلة لأن تكون توريدات خاضعة لنسبة صفر في المائة (الصادرات من السلع والخدمات، والنقل الدولي، والأدوية والمعدات الطبية المؤهلة، والمعادن الاستثمارية). وتُسمى التوريدات الخاضعة للضريبة وغير المؤهلة لأن تكون توريدات خاضعة لنسبة صفر في المائة بالتوريدات «الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية».

واعتباراً من 1 يوليو 2020م، سيتم احتساب الضريبة على التوريدات الخاضعة للضريبة بالنسبة الأساسية بضرب قيمة تلك التوريدات غير شاملة ضريبة القيمة المضافة في نسبة الضريبة المعدلة 15%:

$$\text{مبلغ الضريبة} = \text{قيمة التوريد غير شاملة ضريبة القيمة المضافة} \times 15\%$$

وعوضاً عن ذلك، يمكن احتساب الضريبة على أساس إجمالي المبلغ المستحق على العميل متضمناً الضريبة. فإذا تلقى الشخص الخاضع للضريبة دفعة واحدة فيما يتعلق بتوريد خاضع للنسبة الأساسية، فإن المبلغ المستلم مقابل التوريد يعتبر شاملاً لضريبة القيمة المضافة ويمكن للأشخاص الخاضعين للضريبة حساب مبلغ ضريبة القيمة المضافة المستحق على المبلغ المستلم مقابل التوريدات الخاضعة للنسبة المعدلة اعتباراً من 1 يوليو 2020م باستخدام المعادلة التالية:

$$\text{مبلغ الضريبة} = \text{إجمالي المقابل المستلم} \times (115/15)^2$$

مثال 1:

1 المادة 1، التعاريف، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة

2 المادة الخامسة والأربعون 2 (احتساب الضريبة)، اللائحة التنفيذية. ويلاحظ أن الكسر 23/3 مطابق للكسر 115/15 ويمكن استخدامه أيضاً لحساب مبلغ الضريبة على أساس المقابل المستحق



تقوم شركة مسجلة لأغراض ضريبة القيمة المضافة بتقديم خدمات إصلاح السيارات، ويقع مقرها خارج الرياض. وفي أغسطس 2020م، طلب أحد العملاء من الشركة أن تقوم ببعض الأعمال لإصلاح عطل بسيط في سيارته. وذكر العميل أن أقصى مبلغ يستطيع تحمله هو 200 ريال وطلب أن يقتصر العمل على هذا المبلغ.

وبعد أن قامت الشركة بفحص السيارة، وافقت على إعطاء العميل سعرًا مخفضًا مقارنة بأسعارها المعتادة، ووافقت على الحصول على أتعاب ثابتة قدرها 200 ريال نظير العمل المطلوب شاملاً ضريبة القيم المضافة.

وقام العميل بسداد مبلغ 200 ريال نقدًا للشركة.

قامت الشركة بحساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة على التوريد بعد استلام المقابل من العميل باستخدام المعادلة التالية: $200 \times (115/15) = 26,09$ ريال سعودي. وقامت الشركة بإدراج ضريبة مخرجات بقيمة 26,09 ريال في إقرارها الضريبي عن شهر أغسطس. وتضمنت الفاتورة الضريبية الصادرة للعميل المبالغ التالية:

الخدمات المقدمة	173.91 ريال
ضريبة القيمة المضافة بنسبة 15%	26.09 ريال
إجمالي المبلغ المستحق	200.00 ريال

مثال 2:

توفر شركة «المتين» ذ.م.م. معدات تستخدم في قطاع التصنيع. وفي شهر مايو 2020م، طلب من الشركة تقديم عرض أسعار لمجموعة من الماكينات لتركيبها في موقع تابع لأحد العملاء. وقدمت الشركة عرض أسعار بقيمة 1.345.000 ريال (غير شامل ضريبة القيمة المضافة) لتوريد الماكينات وتركيبها لدى العميل.



وافق العميل في يوليو 2020م على الشراء وفق عرض الأسعار المقدم. ووقعت الشركتان العقد وتم التوريد والتركيب في الشهر التالي. وعند الانتهاء من أعمال التركيب، أصدرت شركة «المتين» ذ.م.م. فاتورة ضريبية للعميل في أغسطس 2020م واحتسبت ضريبة القيمة المضافة المستحقة على العميل بنسبة 15% من القيمة المتفق عليها وذلك على النحو التالي: $201.750 = 15\% \times 1.345.000$ ريالاً وتضمنت الفاتورة الضريبية الصادرة للعميل المبالغ التالية:

توريد وتركيب الماكينات	1.345.000 ريال
ضريبة القيمة المضافة بنسبة 15%	201.750 ريالاً
إجمالي المبلغ المستحق على العميل	1.546.750 ريالاً

وقامت شركة «المتين» ذ.م.م. بتسجيل إيرادات في دفاترها بقيمة 1.345.000 ريال وأدرجت مبلغ 201.750 ريال قيمة ضريبة القيمة المضافة المستحقة على التوريد في إقرارها الضريبي عن شهر أغسطس 2020م.

2.3 مبيعات التجزئة التي تتم اعتباراً من 1 يوليو 2020م

تخضع مبيعات التجزئة التي يتم سداد ثمنها نقدًا ويقوم الأشخاص الخاضعون للضريبة ببيعها للعملاء في المتاجر لضريبة القيمة المضافة بالنسبة المعدلة 15% وذلك اعتباراً من 1 يوليو 2020م. ويرجى الرجوع إلى القسم الرابع من هذا الدليل الإرشادي للاطلاع على القواعد الخاصة بالفترة الانتقالية فيما يتعلق بمبيعات التجزئة التي تتضمن دفعات مقدمة تم استلامها وإصدار فواتير ضريبية عنها قبل 1 يوليو 2020م.

يجب أن تبين أسعار البيع بالتجزئة المبينة على السلع المعروضة في المتاجر سعر التوريد شاملاً الضريبة³. فإذا: يجب عليه تغيير سعر البيع بالتجزئة المعروض الذي كان تاجر التجزئة يرغب في تحميل عملائه الزيادة في نسبة الضريبة بالمتجر.

وبصفة عامة فإن الشخص الخاضع للضريبة ليس ملزماً بزيادة أسعاره اعتباراً من 1 يوليو 2020م حيث إن هذه المسألة تخضع للقرارات التجارية التي يتم اتخاذها من قبل الشخص الخاضع للضريبة بشأن ما إذا كان يريد تحميل العملاء القيمة الكاملة للزيادة المترتبة على تعديل نسبة الضريبة حيث إن بعض الأنشطة قد تختار أن تتحمل جزءاً من تكلفة الضريبة كاستقطاع من نسبة أرباحها المحققة. فعلى



سبيل المثال، قد تكون هناك حالات يرى فيها الشخص الخاضع للضريبة أن من المفيد له من الناحية التجارية وفي سياق المنافسة مع الموردين الآخرين أن يتحمل جزءاً من تكلفة تعديل نسبة الضريبة. ومع ذلك، وفي جميع الحالات، يجب على الخاضع للضريبة احتساب الضريبة المستحقة بناء على القيمة الإجمالية للتوريد متضمنة ضريبة القيمة المضافة من خلال استخدام الكسر (115/15) مضروباً في المقابل المستلم من العميل لقاء التوريدات التي تتم اعتباراً من 1 يوليو 2020م على مبيعات التجزئة داخل المتاجر.

مثال 3:

تدير شركة «المقهى» عددًا من المقاهي والمطاعم في مدينة جدة. وتعلن الشركة أسعار تقديم الأطعمة والمشروبات التي توفرها بطريقتين:

أولاً: على لوحة معلقة أمام العملاء حيث يقوم العميل بالاختيار منها (في حالة الطلب «تيك أواي») وفي قوائم ورقية (في حالة تناول الأطعمة أو المشروبات داخل المقهى). ووفقاً لمتطلبات ضريبة القيمة المضافة، فإن جميع الأسعار الواردة في كل من اللوحة والقوائم يجب أن تمثل الأسعار النهائية التي سيدفعها العميل شاملة لضريبة القيمة المضافة. قبل تطبيق نسبة الضريبة الأساسية المعدلة 15% قامت شركة «المقهى» بإعداد لوحة وقائمة جديدتين تعرضان الأسعار المحدثة بعد زيادتها لتعكس تعديل نسبة الضريبة. وعلى سبيل المثال، كان سعر القهوة «فلات وايت» على اللوحة 10 ريالاً في 30 يونيو 2020م. وكان ذلك السعر يتضمن مبلغ 9.53 ريال قيمة توريد القهوة و 0.47 ريال قيمة ضريبة القيمة المضافة. وتم تحديث الأسعار في 1 يوليو 2020م على كل من اللوحة والقوائم لتكون 11 ريالاً. وبذلك أصبحت قيمة توريد القهوة 57.9 ريال، في حين أصبحت قيمة الضريبة المستحقة 1.43 ريال.

مثال 4:

شركة «الصباح للإلكترونيات» ذ.م.م. هي شركة لبيع الإلكترونيات بالتجزئة إلى العملاء مباشرة في مدينة الدمام. وفي بداية عام 2020م، باعت الشركة جهاز تلفزيون من مجموعة منتجاتها المميزة للعملاء بسعر تجزئة مععلن يبلغ 3.700 ريال. وكان السعر المععلن شاملاً لضريبة القيمة المضافة، ولذلك فإن الاحتساب وفق نسبة 5% هو السعر مكون من مبلغ 3.523.81 ريال قيمة توريد جهاز التلفزيون ومبلغ 176.19 ريال قيمة الضريبة.

3 المادة 25، (نسبة الضريبة)، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة، التي تنص على أن السعر المععلن في السوق المحلية يجب أن يتضمن ضريبة القيمة المضافة.



وعند الإعلان عن تعديل نسبة الضريبة، أعادت شركة «الصباح للإلكترونيات» ذ.م.م. تسعير جميع السلع الموجودة في مخزونها. وتوقعت الشركة أن يشهد الطلب على أجهزة التلفزيون تراجعاً شديداً إذا تجاوز سعر التجزئة 4.000 ريال نتيجة لزيادة نسبة الضريبة إلى 15% على القيمة المحتسبة دون الضريبة، لكن الطلب لم يتأثر كثيراً إذا كان سعر التجزئة 3.899 ريالاً. وبناء على ذلك قررت الشركة أن تعرض المنتج بسعر تجزئة يبلغ 899,3 ريالاً. وبذلك تكون قيمة ضريبة القيمة المضافة المستحقة 508.57 ريالاً وقيمة التلفزيون في إيرادات الشركة 3.390.43 ريالاً.

في سياق نشاط البيع بالتجزئة، فإنه من الشائع استخدام أنظمة مبيعات إلكترونية لحساب الضريبة المستحقة عند نقطة البيع. وفي الحالات التي تُستخدم فيها أنظمة من هذا النوع لحساب الضريبة المستحقة، يجب إدخال التحديثات اللازمة على تلك الأنظمة لتعكس نسبة الضريبة المعدلة فيما يخص جميع التوريدات التي يقوم بها الشخص الخاضع للضريبة اعتباراً من 1 يوليو 2020م. وسيتناول القسم السادس من هذا الدليل الإرشادي المتطلبات المتعلقة بالأنظمة الإلكترونية وإصدار الفواتير الضريبية.

2.4 الاستثناء الخاص بالعقود التجارية القائمة (المرحلة الانتقالية)

في الحالات التي تتضمن إبرام عقد تجاري لتوريد سلع أو خدمات خاضعة للنسبة الأساسية قبل 11 مايو 2020م، وينص العقد على أن يتم التوريد بعد 1 يوليو 2020م، فإنه يجوز للمورد أن يحتسب الضريبة على التوريد بنسبة 5% كاستثناء من القاعدة الأساسية الخاصة بتطبيق نسبة الضريبة الأساسية المعدلة، وذلك إذا تم استيفاء جميع الشروط التالية:

- أن يكون العقد قد تم إبرامه قبل 11 مايو 2020م.
- أن يكون كل من المورد والعميل مسجلين لأغراض ضريبة القيمة المضافة.
- أن يحق للعميل خصم ضريبة المدخلات التي يتحملها عن السلع والخدمات المشمولة بالتوريد كاملةً.

للمورد أن يحتسب الضريبة بنسبة 5% على المقابل المستلم نظير جميع التوريدات المقدمة للعميل بموجب ذلك العقد، وذلك حتى تاريخ انقضاء العقد أو تجديده أو حلول 30 يونيو 2021م، أيها أسبق. ويعد هذا الاستثناء

اختيارياً: فيجوز للمورد أن يختار تطبيق نسبة 15% المعدلة على جميع هذه التوريدات.



ويحول هذا الاستثناء من أن يضطر المورد إلى إعادة تسعير عقد قائم عندما يحق للمستلم أن يخضم مبلغ الضريبة بالكامل. ولذلك فإنه يجب على المورد أن ينظر في أحقية عملائه في الخصم لتحديد المعاملة الضريبية الصحيحة.

تُدرِك الهيئة أنه قد يصعب التأكد من مدى أهلية العميل للخصم. ولذلك، ولغايات تطبيق هذا الاستثناء، سوف تعتبر الهيئة أنه يجوز للمورد أن يفترض أن العميل المسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة مؤهل للخصم بالكامل، ما لم يتحقق أحد الشرطين الآتيين:

- أن يمارس العميل نشاطه في أحد القطاعات الواردة في الجدول الأول أدناه، الذي يوضح الأشخاص الخاضعين للضريبة الذين لا يحق لهم خصم ضريبة المدخلات كاملة نتيجة لقيامهم بتوريدات معفاة من الضريبة.

- أن يكون المورد على علم بأن العميل لا يستطيع خصم الضريبة المحتسبة عليه بالكامل.

الجدول الأول: الأنشطة التي يفترض أنها ليست مؤهلة لخصم ضريبة القيمة المضافة

ترى الهيئة أن الأشخاص الذين يمارسون نشاطهم في المجالات التالية، لا يمكن افتراض أنهم مؤهلون لخصم الضريبة كاملةً لأغراض الاستثناء المنصوص عليه في الفقرة (10) من المادة 79 من اللائحة التنفيذية والقسم 2.4 من هذا الدليل الإرشادي:

- الأشخاص الذين يقومون بتقديم خدمات مالية.
- الأشخاص الذين يقومون بتقديم خدمات التأمين على الحياة.
- الأشخاص الذين يقومون بتقديم خدمات تأجير العقارات السكنية.

وتعتمد الهيئة على أن الشخص الخاضع للضريبة يفهم جيدًا الأنشطة التي يمارسها عملاؤه لتحديد ما إذا كان عميله يعد من ضمن الأشخاص العاملين في القطاعات المشمولة بالجدول الأول أم لا.

ولا يجوز تطبيق الاستثناء المتعلق بالأحكام الانتقالية الخاصة بالعقود التجارية بين طرفين خاضعين للضريبة على عقد قائم مبرم مع عميل يعمل في أي من هذه القطاعات، وكذلك لا يجوز تطبيقه في الحالات التي لا يكون فيها المورد واثقًا مما إذا كان العميل يمارس نشاطه في أي من هذه القطاعات. واستثناء من الإجراء السابق يجوز للمورد الخاضع للضريبة تطبيق الاستثناء المتعلق بالأحكام الانتقالية الخاصة بالعقود التجارية المبرمة مع عميل يعمل في أحد القطاعات السابقة في حال كان بإمكان المورد الحصول على شهادة موقعة من العميل تثبت أنه يحق له خصم كامل الضريبة التي يتحملها بموجب العقد، وذلك لعدم وضع أعباء إضافية على الأعمال الواقعة في القطاعات السابقة التي يوجد



يوجد لديها توريدات معفاة من الضريبة، ويمكن للعميل المطالبة بالاستفادة من هذا الاستثناء في حال كان واثقاً أن التوريد المتعلق بالعقد سيتم استخدامه حصراً في التوريدات الخاضعة للضريبة لديه ولن يستخدم بأي حال من الأحوال في التوريدات المعفاة من الضريبة وأنه يمكن إسناده إلى التوريدات الخاضعة بطريقة يمكن إثباتها للهيئة في حال طلب منه ذلك، مع العلم أن تقديم شهادة غير صحيحة للمورد قد تعد بمنزلة شهادة مزورة تعرض مصدرها للعقوبات النظامية التي قد تصل إلى اعتبارها تهرباً ضريبياً.

مثال 5:

أبرمت شركة مختصة بالخدمات القانونية عقداً مدته ثمانية أشهر لتقديم استشارات قانونية لأحد البنوك المصرفية تتعلق بإعادة هيكلة البنك وهو شخص اعتباري مسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة. وتم إبرام العقد في شهر أبريل 2020م لتقديم الخدمات الاستشارية بقيمة قدرها 500 ريال / الساعة، والقيمة غير شاملة ضريبة القيمة المضافة.

قام البنك بطلب تطبيق الاستثناء، حيث يتم احتساب ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5% على الأتعاب المستلمة بموجب العقد. قامت شركة الخدمات القانونية بالاطلاع على الأحكام الانتقالية المتعلقة بزيادة نسبة الضريبة الأساسية إلى 15% والأدلة الإرشادية ذات الصلة، وتبين لها رغم أنه قد تم إبرام العقد قبل تاريخ 11 مايو 2020م، ومن كون الطرفين مسجلين لأغراض ضريبة القيمة المضافة، فإن البنك هو مقدم لخدمات مالية، وبالتالي فإن شركة الخدمات القانونية لا تستطيع أن تفترض أن البنك مؤهل خصم الضريبة المتعلقة بالتوريد كضريبة مدخلات بالكامل. ولم يقدم البنك للمورد شهادة موقعة منه بأنه يحق له خصم الضريبة التي يتحملها بالكامل عن التوريدات التي ستتم بموجب العقد. ونظراً لعدم استيفاء شروط تطبيق الاستثناء، قامت شركة الخدمات القانونية بإصدار فواتيرها الضريبية إلى البنك مقابل الخدمات التي قامت بتقديمها بداية من 1 يوليو 2020م شاملة لضريبة القيمة المضافة بالنسبة الأساسية المعدلة 15%.

مثال 6:

أبرمت شركة مختصة بتوريد المعدات الثقيلة عقداً لتوريد ماكينات لمصنع مواد بلاستيكية في مدينة جدة. وتم إبرام العقد في شهر أبريل 2020م بسعر محدد قدره 210.000 ريال شاملاً ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5%. وتقرر تسليم الماكينات في موقع العميل في شهر يوليو 2020م وعندها ستنتقل الملكية وستقوم شركة المعدات بإصدار الفاتورة الضريبية ذات الصلة بالتوريد.

ونظراً لأنه من المقرر تسليم الماكينات في شهر يوليو بعد تاريخ تطبيق نسبة الضريبة الأساسية



المعدلة، فالمفترض في الأحوال العادية أن تحتسب الضريبة على التوريد بنسبة 15%. ولكن وفقاً للأحكام الانتقالية الخاصة بالعقود التجارية بين طرفين خاضعين للضريبة و الأدلة الإرشادية ذات الصلة، فإنه يمكن لشركة توريد المعدات الثقيلة تطبيق الاستثناء الخاص بالأحكام الانتقالية على العقد، وذلك لتحقيق كل الشروط التالية: (1) تم إبرام العقد قبل تاريخ 11 مايو 2020م، (2) طرفا التعاقد مسجلان لأغراض ضريبة القيمة المضافة، (3) العميل (مصنع المواد البلاستيكية) لا يندرج نشاطه ضمن القطاعات الواردة في الجدول الأول المبين في الأدلة الإرشادية التي يوجد لديها توريدات معفاة من الضريبة، وبالتالي يمكن للمورد افتراض أنه يحق للعميل خصم الضريبة المتعلقة بهذا التوريد. وبناء على ذلك، أصدرت شركة توريد المعدات فاتورة ضريبية شاملة ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5%.

2.5 استثناء العقود القائمة مع الجهات الحكومية

هناك قاعدة خاصة تنطبق في الحالات التي يكون فيها المورد الخاضع للضريبة قد أبرم عقداً مع جهة حكومية في المملكة قبل 11 مايو 2020م.

لأغراض تطبيق القاعدة الخاصة بهذه الحالات، فإن الهيئة ترى أن مصطلح «الجهة الحكومية» يشمل جميع أشكال الدولة والحكومة المحلية. ويشمل ذلك:

- السلطات على مستوى الدولة (السلطات التنفيذية والقضائية والتشريعية والدوائر أو الوزارات الحكومية المركزية).
- السلطات الحكومية الإقليمية والمحلية، ويشمل ذلك البلديات.
- الهيئات الأخرى التي تخضع للقانون العام التي تشكل جزءاً من الإدارة العامة أو تمارس مهامها التي تكلفها بها الدولة. ويشمل ذلك كل أشكال الجهات الحكومية.

الشركات المملوكة من قبل الحكومة التي تتميز بشخصية اعتبارية مستقلة لا تعد بمنزلة جهة حكومية ولا يمكنها الاستفادة من استثناء العقود وفقاً للأحكام الانتقالية الخاصة بالتعامل مع الجهات الحكومية. ومع ذلك، يجوز أن تطبق الأحكام الانتقالية الخاصة بالعقود المبرمة بين شخصين خاضعين للضريبة على هذه الشركات المملوكة للدولة والمذكورة في القسم 2.4 أعلاه من هذا الدليل. عادةً ما يتم ترسية العقود المبرمة مع الجهات الحكومية من خلال بوابة المشتريات الحكومية الموحدة **منصة اعتماد**، وغالباً ما تكون القيمة الإجمالية للعقد شاملة لضريبة القيمة المضافة.

وتتضمن الأحكام الانتقالية الخاصة بتطبيق نسبة الضريبة الأساسية المعدلة استثناء من تطبيق هذه النسبة في الحالات التي تتعلق فيها التوريدات الخاضعة للضريبة بعقد تم إبرامه أو ترسيته مع جهة



حكومية قبل تاريخ 11 مايو 2020م، حيث يجوز للمورد احتساب ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5% على تلك التوريدات وذلك حتى تاريخ انقضاء العقد أو تجديده أو حلول 30 يونيو 2021م، أيهما أسبق. وقد يكون هذا الاستثناء مفيداً لكل من المورد والجهة الحكومية، لأنه يحول دون الحاجة إلى إعادة صياغة شروط العقد بعد ترسيته. ولذلك فمن المفضل أن يقوم الموردون بتطبيق هذا الاستثناء حيثما أمكن، مع مراعاة أن المورد ليس ملزماً بالقيام بذلك بموجب نظام الضريبة.

2.6 العقود التجارية القائمة - تطبيق ضريبة القيمة المضافة بنسبة 15%

في حال كان المورد قد أبرم عقدًا لتوفير توريدات خاضعة للضريبة، وتبين له أن هذه التوريدات سوف تخضع للضريبة بالنسبة المعدلة، فيجب عليه أن يتخذ قرارًا تجاريًا بشأن ما إذا كان يمكنه تحميل العميل تكلفة الزيادة المترتبة في ضريبة القيمة المضافة. وعلى سبيل المثال، يمكن أن ينص العقد على اتفاق الطرفين على أي مما يلي:

- أن يتحمل العميل وحده الضريبة بالكامل (كأن ينص العقد على أن السعر المتفق عليه لا يشمل ضريبة القيمة المضافة، أو أن ينص على إمكانية مراجعة بنوده في حالة تعديل النظام الضريبي)
 - أن يتقاسم المورد الخاضع للضريبة والعميل تكلفة الزيادة في الضريبة
 - أن يتحمل المورد الخاضع للضريبة وحده تكلفة الزيادة المترتبة على تعديل النسبة (على سبيل المثال، كأن ينص العقد على أن السعر المتفق عليه يشمل ضريبة القيمة المضافة).
- وفي جميع الحالات، يجب على الشخص الخاضع للضريبة سداد قيمة الضريبة بنسبة 15% من قيمة جميع التوريدات الخاضعة للضريبة التي يكون تاريخ توريدها هو 1 يوليو 2020م أو تاريخ لاحق (مع مراعاة الاستثناءات الخاصة بالأحكام الانتقالية التي يناقشها القسم الرابع من هذا الدليل بالتفصيل).



3. عمليات الشراء وخصم واسترداد الضريبة

3.1 ملخص

- للشخص الخاضع للضريبة خصم ضريبة المدخلات التي يتحملها على مشترياته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة المحلية أو المستوردة لغرض ممارسة نشاطه الاقتصادي، وذلك في سياق قيامه بتوريدات خاضعة للضريبة.
- خلال الفترة الانتقالية، سيقوم الأشخاص الخاضعون للضريبة بتلقي فواتير ضريبية بعضها يشمل ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5% والبعض الآخر بنسبة 15%.
- في جميع الحالات، يقتصر خصم ضريبة المدخلات على مبلغ الضريبة المذكور في الفاتورة الضريبية.
- في حالة المطالبة بخصم ضريبة المدخلات على فاتورة ضريبية مبسطة لا تتضمن ذكر مبلغ الضريبة، تتوقف قيمة الخصم على تاريخ إصدار الفاتورة الضريبية المبسطة⁴

3.2 خصم ضريبة المدخلات

للشخص الخاضع للضريبة خصم ضريبة المدخلات التي يتحملها على السلع أو الخدمات التي يتلقاها في سياق ممارسة نشاطه الاقتصادي، ولا يجوز الخصم إلا إذا كان لدى الشخص الخاضع للضريبة دليل على المعاملة ذات الصلة وعلى الضريبة المتحملة لقاء تلك المعاملة، وعادة ما يكون ذلك الدليل في شكل فاتورة ضريبية أو فاتورة ضريبية مبسطة⁴.

من المرجح أن يقوم الأشخاص الخاضعون للضريبة خلال الفترة الانتقالية التي تمتد حتى نهاية 30 يونيو 2021م بتلقي فواتير مشتريات تشمل ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5% إضافة إلى فواتير ضريبية أخرى تشمل ضريبة القيمة المضافة المعدلة بنسبة 15% ولذلك فمن المهم أن يراعي الشخص الخاضع للضريبة وجود إجراءات كافية لديه للتأكد أن خصم ضريبة المدخلات المطالب به يتوافق مع كل مما يلي:

- مبلغ الضريبة المسدد فعلياً على السلع أو الخدمات المشتراة.
- مبلغ الضريبة المذكور في الفاتورة الضريبية المستلمة.

4 المادة التاسعة والأربعون، «خصم ضريبة المدخلات»، اللائحة التنفيذية



وقد يتطلب ذلك تطبيق أنظمة محاسبية جديدة أو إدخال تغييرات إجرائية على الأنظمة القائمة لضمان الامتثال الضريبي للأحكام النظامية الخاصة بضريبة القيمة المضافة، كما قد يتطلب اتخاذ ضوابط إضافية من قبل المكلفين خصوصاً في الفترات الضريبية السابقة التي تلي تاريخ تنفيذ النسبة المعدلة مباشرةً، لضمان خصم المبلغ الصحيح لضريبة المدخلات في جميع الحالات.

تدرك الهيئة التحديات العملية التي قد يواجهها الأشخاص الخاضعون للضريبة في تحديد المبالغ واجبة الخصم كضريبة مدخلات بدقة خلال الفترة الانتقالية، ولذلك عملت الهيئة في هذا القسم على تقديم إرشادات عملية وتفسيرات مبسطة للخاضعين للضريبة ليتم الاسترشاد بها من قبلهم.

3.3. الفواتير الضريبية

خلال الفترة الانتقالية، يمكن أن يتلقى الشخص الخاضع للضريبة فواتير ضريبية بعضها يشمل ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5% والبعض الآخر بنسبة 15%، بحسب طبيعة التوريدات الموردة إليه والتعاقدات المرتبطة بها.

في حال تلقي الشخص الخاضع للضريبة فاتورة ضريبية تتعلق بتوريد خاضع للنسبة الأساسية، فإنه يحق له المطالبة بخصم ضريبة المدخلات عن التوريد، ويجوز للشخص الخاضع للضريبة أن يخصم بحد أقصى قيمة ضريبة المدخلات التي يتحملها حسب ما هو مذكور في الفاتورة (سواء كانت النسبة المطبقة في الفاتورة 5% أو 15%).

ولا يكون العميل ملزماً بالتأكد أن المورد قد احتسب الضريبة على التوريد وفقاً للنسبة الأساسية الصحيحة.

وفي حال قام العميل الخاضع للضريبة بخصم مبلغ من الضريبة باعتباره ضريبة مدخلات، ثم قام المورد في وقت لاحق بتعديل الفاتورة الضريبية متضمنة الضريبة بالنسبة الصحيحة وزود العميل بإشعار مدين أو إشعار دائن بفارق الضريبة المستحقة، فإن الشخص الخاضع للضريبة (العميل الذي قام بالخصم) ملزم بتعديل إقراراته الضريبية بالطريقة المعتادة حيث تعكس المبلغ الفعلي للضريبة التي يجوز له خصمها. ويقدم القسم السادس من هذا الدليل الإرشادي مزيداً من التفاصيل حول الأسلوب الذي ستتبعه الهيئة فيما يتعلق بالتصحيحات والتحقق من الامتثال خلال الفترة الانتقالية.



مثال 7:

تلقت شركة «م ح ع» فاتورة ضريبية في أغسطس 2020م نظير تلقي خدمات إصلاح وصيانة خاضعة للنسبة الأساسية من شركة «س ص ع» في يونيو 2020م. وجاءت الفاتورة شاملة ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5%. قامت شركة «م ح ع» بخصم الضريبة الواردة في الفاتورة في إقرارها الضريبي الخاص بشهر أغسطس 2020م بنسبة 5%.

وفي وقت لاحق، أدركت شركة «س ص ع» أنها قد أخطأت في حساب الضريبة وكان ينبغي عليها احتساب الضريبة المستحقة من البداية بالنسبة الأساسية المعدلة 15% وعليه قامت بتزويد شركة «م ح ع» بإشعار مدين في نوفمبر 2020م يتعلق بفارق الضريبة المستحقة عن الفاتورة الضريبية الأصلية وقامت بالإقرار عن فارق الضريبة في الفترة الخاصة بشهر أغسطس من خلال تعديل ذلك الإقرار.

يحق لشركة «م ح ع» خصم فارق الضريبة التي تحملتها عن التوريد الذي يتم تعديله في الإقرار الضريبي للفترة الحالية أو في أي إقرار ضريبي لاحق، على أن يكون مبلغ الخصم مساوياً للفارق بين مبلغ الضريبة الصحيح ومبلغ الضريبة الذي تم خصمه بداية في الإقرار الضريبي السابق.

3.4 الفواتير الضريبية المبسطة

يجوز إصدار الفواتير الضريبية المبسطة بدلاً من الفواتير الضريبية الأساسية فيما يخص توريدات السلع أو الخدمات التي لا تتجاوز قيمتها 1.000 ريال، أو التوريدات المقدمة لشخص طبيعي غير خاضع للضريبة. وتوافق الهيئة أيضاً على قيام موردي السلع والخدمات الاستهلاكية بإصدار فواتير ضريبية مبسطة دون التحقق من حالة كل عميل وذلك ضمن الممارسات المعروفة في سياق البيع بالتجزئة.

وكما هو الحال مع الفواتير الضريبية الأساسية، قد تكون هناك فترة زمنية يتلقى فيها الأشخاص الخاضعون للضريبة فواتير ضريبية مبسطة تشمل ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5% أو 15% وفقاً للأحكام والعقود المرتبطة بتلك التوريدات. وقد تشكل الفواتير الضريبية المبسطة تحدياً فيما يتعلق بخصم ضريبة المدخلات، حيث لم تنص المواد النظامية ذات الصلة على اشتراط ذكر الضريبة المستحقة بشكل منفصل في الفاتورة الضريبية المبسطة⁵. وقد لا يمكن التأكد من مبلغ ضريبة المدخلات الذي يمكن خصمه من هذه الفاتورة.

وفي حال عدم تحديد مبلغ الضريبة بشكل منفصل في الفاتورة الضريبية المبسطة، فسوف تتبع الهيئة ممارسة موحدة لأغراض خصم ضريبة المدخلات⁶.

5 المادة الثالثة والخمسون (8)، «الفواتير الضريبية»، اللائحة التنفيذية. ويمكن أن تتضمن الفاتورة الضريبية المبسطة بياناً بأن المقابل يشمل الضريبة فيما يتعلق بتوريد السلع أو الخدمات، دون توضيح قيمة الضريبة نفسها

6 المادة التاسعة والأربعون (7)، «خصم ضريبة المدخلات»، اللائحة التنفيذية. وقد استندت الهيئة إلى السلطة التقديرية الممنوحة لها بموجب هذا الحكم في اعتمادها هذا الموقف الموحد.



وعلى وجه التحديد، إذا كانت الفاتورة الضريبية المبسطة صادرة في أو بعد 1 يوليو 2020م وتفي بشروط الفاتورة الضريبية المبسطة المذكورة في اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة ولا تبين بشكل منفصل مبلغ الضريبة المستحق على التوريد، يجوز للعميل الخاضع للضريبة خصم ضريبة المدخلات فيما يتعلق بتلك الفاتورة الضريبية المبسطة على أساس أنها تشمل ضريبة القيمة المضافة بالنسبة الأساسية المعدلة 15% ما لم يكن لدى العميل دليل على أن الضريبة مطبقة بنسبة 5% وبشكل خاص في حال وجد لديه عقد توريد مع المورد يستوفي الشروط الواردة في الأحكام الانتقالية ذات الصلة.

ويطبق نفس الأمر على الفواتير الضريبية المبسطة الصادرة قبل 1 يوليو 2020م التي لا تبين بشكل منفصل مبلغ الضريبة المستحق، يفترض أنها تشمل ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5% لأغراض خصم ضريبة المدخلات.



4. القواعد الخاصة بالفترة الانتقالية

4.1 لمحة عامة

1. ينص نظام ضريبة القيمة المضافة على أنه يتم احتساب الضريبة في الأحوال العادية على كل توريد وتصبح الضريبة مستحقة في تاريخ التوريد أو تاريخ إصدار الفاتورة أو تاريخ استلام المقابل، أيهم أسبق.
2. في الحالات الاستثنائية التي تلي تاريخ تطبيق الضريبة أو تعديل نسب الضريبة المطبقة يتم وضع عدد من القواعد التي تهدف إلى منع إساءة استغلال التواريخ الخاصة باحتساب الضريبة على التوريد في حال تم إصدار الفاتورة الضريبية عن قصد قبل تاريخ سريان التعديل مع القيام بالتوريد بعده، وحرصًا على ضمان التزام كل الأشخاص الخاضعين للضريبة وضمن امتثالهم لأحكامها، فقد قامت الهيئة بوضع مجموعة من القواعد الخاصة بالفترة الانتقالية التي تسبق والتي تلي تاريخ تطبيق نسبة الضريبة المعدلة 15% وذلك لتمكين الخاضعين للضريبة من تحديد التاريخ الصحيح لاحتساب الضريبة المستحقة على التوريد وذلك في حالة التوريدات المستمرة أو استلام فواتير قبل تاريخ سريان نسبة الضريبة المعدلة.
3. في حال التوريدات المستمرة التي تبدأ فعليًا قبل تاريخ سريان التعديل وتنتهي فعليًا بعد ذلك التاريخ، وغالبًا ما يتم إصدار الفواتير الضريبية عنها لاحقًا - في نهاية التوريدات أو نهاية فترة محددة - ينبغي تقسيم التوريد إلى قسمين، أحدهما قبل 1 يوليو 2020م والآخر بعده. ويتم تطبيق النسبة الضريبية المناسبة على كل توريد مع إدراج الضريبة المستحقة بشكل صحيح في الفاتورة الضريبية الخاصة بالتوريد، وبدلاً من ذلك، يجوز للأشخاص الخاضعين للضريبة اختيار احتساب ضريبة القيمة المضافة بالنسبة المعدلة على القيمة الكاملة للتوريد في حال موافقة العميل على تلك المعالجة.
4. في حال توريدات السلع أو الخدمات التي تتم في أو بعد 1 يوليو 2020م، سواء كانت تخص توريد واحد أو توريدات مستمرة، ولكن تم إصدار الفواتير الخاصة بها قبل تاريخ 1 يوليو 2020م، يتم تطبيق ما يلي:
 - إذا تم إصدار الفاتورة الضريبية قبل تاريخ 1 يوليو 2020م محملة بـ 5% وكان تاريخ التوريد الفعلي قبل نهاية 30 يونيو 2020م، يتم احتساب الضريبة بنسبة 5% أي يتم العمل بالنسبة الواردة في الفاتورة مع العلم أنه طالما تم التوريد فعليًا قبل تاريخ 1 يوليو فيتم تطبيق النسبة 5% حتى لو تم إصدار الفاتورة بعد التوريد آخذًا في الاعتبار المدة النظامية لإصدار الفواتير الضريبية.



- إذا تم إصدار الفاتورة الضريبية محملة بضريبة 5% قبل تاريخ 11 مايو 2020م وكان تاريخ التوريد الفعلي في أو بعد 1 يوليو 2020م وقبل نهاية 30 يونيو 2021م، يتم احتساب ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5% أي يتم العمل بالنسبة الواردة في الفاتورة.
- إذا تم إصدار الفاتورة الضريبية محملة بضريبة 5% في أو بعد 11 مايو 2020م وتم التوريد فعلياً في أو بعد 1 يوليو 2020م ، يتم احتساب ضريبة القيمة المضافة بنسبة 15% المعدلة (أي يتم تجاهل تاريخ الفاتورة التي تم إصدارها مقدماً عند تحديد النسبة المطبقة لضريبة القيمة المضافة).

4.2 مقدمة

تاريخ التوريد هو التاريخ الذي ينشأ فيه الالتزام بسداد الضريبة، ويستخدم لتحديد الفترة الضريبية التي سيتم فيها الإقرار عن الضريبة المستحقة. ومع ذلك، تقضي القواعد العامة باحتساب تاريخ استحقاق الضريبة بأنه في حال تم إصدار فاتورة أو استلام دفعة مقدمة في تاريخ سابق لتاريخ التوريد، يصبح تاريخ إصدار الفاتورة أو استلام الدفعة المقدمة هو تاريخ استحقاق الضريبة.

وبهدف منع إساءة استغلال هذه القواعد العامة بهدف تخفيض قيمة الضريبة المستحقة على التوريد إصدار فواتير ضريبية بشكل غير صحيح قبل تاريخ التوريد الفعلي، أو اتخاذ ترتيبات مصطنعة لتغيير نسبة الضريبة الواجبة التطبيق خلال الفترة الانتقالية، تم وضع قواعد لتحديد نسبة الضريبة واجبة التطبيق في ظروف محددة⁷ ويقدم هذا القسم إرشادات بشأن هذه القواعد الخاصة بالفترة الانتقالية.



4.3 التوريدات المستمرة

التوريد المستمر يعني توفير سلع أو أداء خدمات على أساس مستمر خلال فترة محددة. ويمكن أن يشمل ذلك تقديم سلع أو خدمات محددة في تاريخ محدد، بينما يستفيد العميل من تلك السلع أو الخدمات على عدة مراحل وفترات، كما يمكن أن يتمثل التوريد المستمر في عقد أداء خدمات على مدى طويل خلال مراحل زمنية محددة.

وبصفة خاصة ينطبق مفهوم التوريد المستمر للسلع على توريد المياه والطاقة بجميع أنواعها بما في ذلك الكهرباء والغاز والإضاءة والحرارة والتبريد وتكييف الهواء ولا ينطبق التوريد المستمر للسلع على توريد السلع التي تنتقل حيازتها من المورد للعميل مثل الأصول والممتلكات المادية.

وتشمل التوريدات المستمرة على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

- عقد الإيجار التشغيلي أو إيجار الأصول، والذي لا ينص على إمكانية نقل ملكية الأصول بأي تاريخ لاحق (مثل: إيجار وحدة سكنية أو مخزن أو إيجار معدة أو ماكينة أو سيارة).
- توفير المياه والكهرباء عن طريق شركات المرافق.
- مقاولات التشييد والبناء.
- عقود التأمين أو التكافل.
- خدمات الإدارة على مدى فترة ما.
- العضوية في ناد رياضي.
- توريد عمالة للغير ضمن فترة محددة.
- عقد تقديم خدمات الصيانة الدورية.

وحيث إن التوريدات المستمرة تنطوي على إجراء توريدات لسلع أو خدمات على أساس مستمر خلال فترة معينة، فتقضي القاعدة العامة بتحديد تاريخ التوريد المستمر للسلع أو الخدمات لأغراض تحديد وقت احتساب ضريبة القيمة المضافة على أنه تاريخ إصدار الفاتورة لهذه السلع أو الخدمات أو تاريخ سداد مقابلها، أيهما أسبق، وذلك بقدر قيمة الفاتورة أو السداد⁸.

8 المادة العشرون (2) ، «تاريخ التوريد في حالات محددة»، اللائحة التنفيذية. وفي الحالات التي يتم فيها سداد أقساط دورية مقابل توريد مستمر، تستحق الضريبة في تاريخ استحقاق القسط أو تاريخ السداد الفعلي أيهما أسبق



وفيما يتعلق بالتوريدات المستمرة التي يتم تنفيذها جزئياً قبل 1 يوليو 2020م وجزئياً بعد ذلك التاريخ، فتتقضي القاعدة العامة بأن تطبق الضريبة بالنسبة الأساسية المعدلة 15% على الجزء الذي ينفذ اعتباراً من 1 يوليو 2020م. ومن الناحية العملية، يمكن للمورد أن يتعامل مع التوريدات المستمرة التي بدأت قبل 1 يوليو 2020م⁹ وتنتهي بعد ذلك التاريخ بإحدى الطرق التالية:

- يمكن للمورد أن يصدر فاتورة ضريبة للتوريدات الموردة بشكل مستمر حتى تاريخ 30 يونيو 2020م واحتساب الضريبة عليها بنسبة 5% ثم إصدار فاتورة ضريبة للتوريدات المقدمة بشكل مستمر اعتباراً من تاريخ 1 يوليو 2020م. واحتساب الضريبة عليها بنسبة 15%. وعلى المورد أن يحتفظ بالسجلات التي تثبت أن الجزء الذي خصه للفترة حتى 30 يونيو 2020م من قيمة السلع والخدمات المشمولة بالتوريد هو جزء يتناسب مع قيمة تلك التوريدات الفعلية.
- يمكن للمورد أن يصدر فاتورة واحدة للتوريدات الموردة بشكل مستمر في كامل الفترة ذات الصلة التي بدأت قبل 1 يوليو 2020م وتنتهي بعد ذلك التاريخ، مع تقسيم قيمة التوريدات المشمولة بالفاتورة بين ما تم توريده قبل 1 يوليو 2020م وما تم توريده في ذلك التاريخ أو بعده، مع احتساب الضريبة بنسبة 5% على القسم الأول 15%¹⁰ على القسم الثاني في نفس الفاتورة. وعلى المورد في هذه الحالة أيضاً أن يحتفظ بالسجلات التي تثبت أن الجزء الذي خصه للفترة حتى 30 يونيو 2020م من قيمة السلع والخدمات المشمولة بالتوريد يتناسب مع قيمة تلك التوريدات الفعلية.
- يمكن للمورد احتساب الضريبة بنسبة 15% المعدلة على القيمة الكاملة لفاتورة التوريد المستمر الذي بدأ قبل 1 يوليو 2020م وينتهي بعد ذلك التاريخ، شريطة أن يحصل من العميل على ما يؤكد قبوله بذلك.

9 المادة التاسعة والسبعون «10، أحكام انتقالية»، اللائحة التنفيذية

10 يفضل إصدار فواتير ضريبة منفصلة، ولكن هذا ليس شرطاً نظامياً رسم



مثال 8:

أبرمت شركة مختصة بالاستشارات الهندسية اتفاقاً بقيمة شهرية ثابتة قدرها 15.000 ريال (غير شاملة ضريبة القيمة المضافة) مع أحد عملائها لتوفير الدعم الهندسي المستمر. ويشكل هذا الاتفاق توريداً مستمراً لخدمات، وتصدر الفواتير إلى العميل شهرياً مقابل الخدمات المقدمة خلال فترة شهر ميلادي تبدأ من تاريخ 16 من الشهر الحالي وتنتهي يوم 15 من الشهر التالي.

وفي يوليو 2020م، أصدرت شركة الاستشارات فاتورتها إلى العميل عن فترة الشهر من 16 يونيو إلى 15 يوليو 2020م. تخضع التوريدات التي تمت خلال الفترة من 16 يونيو 2020م إلى 30 يونيو 2020م لضريبة القيمة المضافة بنسبة 5% بينما تخضع التوريدات التي تمت خلال الفترة من 1 يوليو 2020م إلى 15 يوليو 2020م لضريبة القيمة المضافة بنسبة 15%.

ونظراً لأن العميل مسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة ويمكنه خصم ضريبة القيمة المضافة التي يتحملها بالكامل، فقد وافق على أن تقوم شركة الاستشارات بتطبيق ضريبة القيمة المضافة بنسبة 15% على القيمة الكاملة للفاتورة تيسيراً للأعباء الإدارية التي تقع على عاتق المورد في إثبات القيمة المتعلقة بكل جزء. وبالتالي أصدرت شركة الاستشارات فاتورة ضريبة بمبلغ 15.000 ريال، إضافة إلى ضريبة القيمة المضافة بنسبة 15% بمبلغ قدره 2.250 ريالاً.

وفيما يتعلق بتطبيق الأحكام الانتقالية الخاصة بالفواتير الضريبية عن توريدات مستمرة، فإنه في حال قام المورد بإصدار فاتورة ضريبة عن التوريد قبل تاريخ 11 مايو 2020م مع إتمام التوريد فعلياً قبل نهاية تاريخ 30 يونيو 2021م، فيجوز للمورد أن يحتسب الضريبة الأساسية 5% على القيمة الكاملة للتوريد الذي يتم بموجب تلك الفاتورة حتى تاريخ 30 يونيو 2020م ولا يشترط تقسيم التوريد لكي يتم احتساب النسبة الجديدة 15% على الجزء الذي يقع في أو بعد 1 يوليو 2020م.

مثال 9 :

تتقاضى شركة مختصة بتخزين البيانات دفعة مقدّمة من عملائها كأتعاب نصف سنوية مقابل استخدام وحدات تخزين البيانات الخاصة بها، وتقوم بإصدار فاتورة ضريبة للعملاء عن الدفعة المستلمة في نفس تاريخ استلام الدفعة المقدّمة.

في شهر أبريل 2020م، أصدرت شركة تخزين البيانات فاتورة لأحد العملاء مقابل خدمات بقيمة قدرها 30.000 ريال (غير شاملة ضريبة القيمة المضافة) وذلك عن فترة الستة أشهر التالية التي تبدأ من تاريخ 1 مايو 2020م إلى تاريخ 31 أكتوبر 2020م. وشملت الفاتورة ضريبة القيمة المضافة بمبلغ 1.500 ريال محسوبة على أساس نسبة الضريبة الأساسية 5%.



نظرًا لإصدار الفاتورة الضريبية قبل تاريخ 11 مايو 2020م ولأن الخدمات قد تم توريدها للعميل قبل نهاية 30 يونيو 2021م، فإن شركة تخزين البيانات غير ملزمة بتعديل الفاتورة وذلك رغم أن جزءًا من الأتعاب المشمولة بالفاتورة يتعلق بخدمات سيتم تقديمها بعد تاريخ 1 يوليو 2020م. وينطبق هذا الوضع الاستثنائي الخاص بالفواتير المصدرة قبل تاريخ 11 مايو 2020م، بغض النظر عن قيام العميل بسداد الفاتورة بحلول 1 يوليو 2020م أو عدم سداده لها.

4.4 الفواتير المصدرة مسبقًا قبل تاريخ التوريد (التوريدات غير المستمرة)

بموجب القواعد الاعتيادية لتحديد تاريخ استحقاق الضريبة، تصبح الضريبة مستحقة في التاريخ الذي يقع أولاً من بين التواريخ التالية:

1. تاريخ توريد السلع أو الخدمات، وهو:

- فيما يخص السلع: التاريخ الذي يتم فيه وضع السلع بتصرف العميل.
- فيما يخص الخدمات: تاريخ اكتمال أداء الخدمة.

2. تاريخ إصدار الفاتورة الضريبية.

3. تاريخ استلام المقابل جزئيًا أو كليًا¹¹، وفي حدود المبلغ المستلم.

وفي سياق تطبيق الضريبة خلال الفترة الانتقالية، يكون تاريخ استحقاق الضريبة في غاية الأهمية لتحديد نسبة الضريبة الأساسية الواجب تطبيقها. وبالنظر إلى أن إصدار الفواتير أو السداد في وقت مبكر يؤدي في الأحوال العادية إلى استحقاق الضريبة في تاريخ أسبق من التاريخ الذي كانت سئستحق خاصة إذا ما تم التوريد والسداد بتاريخ لاحق على تاريخ إصدار الفاتورة، فقد كان من اللازم وضع قاعدة خاصة بالفترة الانتقالية لمنع إساءة استغلالها من خلال إصدار الفواتير أو السداد في وقت مبكر لغرض احتساب الضريبة بنسبة 5%.

القاعدة (1) الخاصة بالفترة الانتقالية: الفواتير الصادرة للدفعات المستلمة في الفترة بين 11 مايو 2020م و30 يونيو 2020م.

إذا وقع توريد السلع أو الخدمات في 1 يوليو 2020م أو بعد ذلك التاريخ، ولكن تم إصدار فاتورة ضريبية أو سداد مقابل فيما يتعلق بهذا التوريد في الفترة ما بين 11 مايو و30 يونيو 2020م، فسيتم تجاهل السداد المبكر أو إصدار الفاتورة المبكرة عند تحديد نسبة الضريبة واجبة التطبيق. ويتم احتساب الضريبة

11 المادة 23(1)، «تاريخ استحقاق الضريبة على توريد السلع والخدمات»، الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة



بالنسبة الأساسية السارية في تاريخ التوريد وهي 15%.

وعليه في حال تم إصدار فاتورة ضريبية في الفترة المذكورة وكانت تتضمن ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5% على توريد سيتم في 1 يوليو 2020م أو بعد ذلك التاريخ، فإنه يجب على المورد إصدار فاتورة إضافية تتضمن فارق ضريبة القيمة المضافة المستحقة.

مثال 10:

يمتلك شخص مسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة شركة حافلات صغيرة في المملكة. وفي 15 يونيو 2020م أصدر تذاكر لمجموعة من المسافرين للسفر عن طريق خطوط الحافلات الخاصة به في شهر سبتمبر 2020م، وأصدر هذا الشخص الفواتير الضريبية وحصل قيمة التذاكر في نفس يوم إصدار التذاكر، مع احتساب ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5%.

وحيث إن السفر بالحافلات سوف يتم فعلياً في شهر سبتمبر 2020م، فإن ضريبة القيمة المضافة واجبة للاحتساب هي الضريبة المعدلة بنسبة 15% بصرف النظر عن السداد الذي تم تلقيه أو الفواتير التي تم إصدارها مبكراً. ويجب على ذلك الشخص إصدار فاتورة إضافية للمسافرين بفارق الضريبة أو إصدار فاتورة معدلة للمسافرين تشمل ضريبة القيمة المضافة بنسبة 15% مع تسوية الفاتورة السابق إصدارها سابقاً بضريبة 5% ويمكن للشخص أن يختار إما أن يطلب من عملائه سداد القيمة الإضافية لضريبة القيمة المضافة بناء على فارق الـ 15% بين النسبتين، أو أن يتحمل فارق تكلفة الضريبة بنفسه ويقوم باحتساب ضريبة القيمة المضافة بنسبة 15/115 من إجمالي المبلغ المستلم.

القاعدة (2) الخاصة بالفترة الانتقالية: إصدار الفاتورة قبل 11 مايو 2020م

استثناء من القاعدة (1) الخاصة بالفترة الانتقالية أعلاه، إذا تم إصدار الفاتورة قبل 11 مايو 2020م محملة بضريبة قيمة مضافة 5% لتوريد سيتم في 1 يوليو 2020م أو بعد ذلك التاريخ وقبل نهاية 30 يونيو 2021م، تكون نسبة الضريبة واجبة التطبيق هي النسبة الواردة في الفاتورة الأصلية. ويتم احتساب الضريبة بنسبة 5% في حدود القيمة الواردة في الفاتورة¹².

فإذا تم إصدار فاتورة تقتصر فقط على جزء من المقابل المستحق لذلك التوريد (على سبيل المثال، إصدار فاتورة لعربون أو دفعة مقدمة تم استلامها لقاء التوريد الذي سيتم لاحقاً) قبل تاريخ 11 مايو 2020م، يقتصر احتساب الضريبة بنسبة 5% على الجزء المشمول بالفاتورة فقط، ويتم تطبيق النسبة الأساسية المعدلة على الجزء الذي سيتم تلقيه في تاريخ التوريد الفعلي.

12 المادة التاسعة والسبعون (10)، «أحكام انتقالية»، اللائحة التنفيذية.



مثال 11:

زار محمد معرّضًا للسيارات في 27 أبريل 2020م لشراء سيارة جديدة، إلا أن السيارة التي كان يرغب في شرائها لم تكن متاحة ويلزم طلبها من الشركة المصنّعة. قام محمد بتنفيذ أمر الشراء على أن يسدد دفعه مقدّمة قدرها 20% من ثمن السيارة، ويتم تسليم السيارة في شهر سبتمبر 2020م. وفي وقت الطلب، أصدر المعرض فاتورة ضريبية للدفعة المقدّمة وقيمتها 20% من ثمن السيارة، وسدد محمد قيمة الفاتورة فورًا.

نظرًا لأنه تم إصدار الفاتورة الضريبية للدفعة المقدّمة قبل تاريخ 11 مايو 2020م، ولأن التوريد سوف يتم في سبتمبر 2020م، تم احتساب الضريبة في الفاتورة بشكل صحيح بنسبة 5% لا يوجد أي متطلب لقيام المورد بإصدار فاتورة إضافية عن فارق الضريبة المستحقة على مبلغ الدفعة المقدّمة وذلك رغم أن السيارة سيتم تسليمها فعليًا في سبتمبر 2020م.

وعند توريد السيارة إلى محمد في شهر سبتمبر 2020م، فإن المبلغ المتبقي الذي لم يتم إصدار فاتورة به قبل 11 مايو ويمثل 80% من قيمة السيارة سيخضع للضريبة بالنسبة المعدلة 15% في وقت التوريد ويلزم إصدار فاتورة مستقلة عنه، أو إصدار فاتورة إجمالية بكامل قيمة السيارة مع تسوية مبلغ الدفعة المقدّمة والضريبة المستحقة عنه بشكل منفصل في الفاتورة.



5. بعض المعاملات الخاصة

هناك معاملات معينة تطبق عليها قواعد خاصة أو تنطوي على تعقيدات إضافية عند تحديد الآثار الضريبية لها خلال الفترة الانتقالية. ويعرض هذا القسم لمحة عامة عن وجهة نظر الهيئة بشأن المعاملة الضريبية التي سيتم تطبيقها على هذه المعاملات عند تطبيق النسبة المعدلة.

5.1 توريد العقارات

تعد العقارات من ضمن السلع التي يتم توريدها فعلياً في تاريخ تسليمها للعميل بعد تملكها بموجب عقود بيع موثقة أو صكوك نقل ملكية، أو في تاريخ انتقال حيازة العقار من المورد للعميل في حالة عقود الإجارة أو الإجارة المنتهية بالتمليك التي يتم فيها نقل الملكية بتاريخ لاحق على تاريخ التنازل عن حيازة العقار من قبل البائع للمشتري. وفي حال تم نقل ملكية العقار مع انتقال حيازته للمشتري أو في حال انتقال الحيازة فقط للمشتري في حالات الإجارة المنتهية بالتمليك، قبل تاريخ 1 يوليو 2020م تستحق على التوريد نسبة 5% أما إذا تم التوريد في أو بعد 1 يوليو 2020م فتطبق النسبة المعدلة 15% مع تطبيق الحالات الاستثنائية الخاصة بالفواتير والعقود الخاصة بالمرحلة الانتقالية. ولا يعتبر عقد الإجارة أو الإجارة المنتهية بالتمليك توريداً مستمراً. ويتم تطبيق ضريبة القيمة المضافة على أساس التاريخ الأصلي لنقل الملكية أو الحيازة. فإذا تم احتساب ضريبة القيمة المضافة بشكل صحيح بنسبة 5% عند إبرام عقد الإجارة (أو إذا لم يتم احتساب ضريبة القيمة المضافة على عقد إجارة أبرم قبل بدء العمل بضريبة القيمة المضافة في 1 يناير 2018م)، فلن يتم تعديل العقد لتطبيق ضريبة القيمة المضافة الإضافية عند سريان تعديل نسبة الضريبة إلى 15%.

مثال 12:

في 31 مايو 2020م، أبرم فيصل اتفاق إجارة مع مطور عقاري وممول بشأن شقة جديدة بقيمة 950.000 ريال، شاملة ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5% الأساسية وقام المطور بإصدار فاتورة ضريبية للمول بنسبة 5% الذي قام بدوره بإصدار فاتورة ضريبية أخرى لفيصل محملة بنسبة 5% مع خصم الضريبة المحملة من المطور بنسبة 5%.



ملحوظة: الشقة ليست المنزل الأول لفیصل وليست مؤهلة للاستفادة من الاستثناء الخاص المعلن عنه في يناير 2018م الذي تتحمل الدولة بموجبه ضريبة القيمة المضافة عن شراء المسكن الأول. ودخلت الشقة الحيازة القانونية لفیصل في 15 يونيو 2020م. وبما أن الشقة دخلت حيازته في 15 يونيو 2020م، أي قبل سريان تعديل نسبة الضريبة، فلا يلزم على المطور أو الممول تعديل مبالغ الضريبة المستحقة.

مثال 13:

أبرمت شركة مختصة بخدمات التخزين عقدًا لشراء مستودع في 1 فبراير 2020م من المالك مباشرة، وهو شركة عقارات تجارية مسجلة لأغراض ضريبة القيمة المضافة. وتم الاتفاق على سعر الشراء بمبلغ 1.200.000 ريال غير شامل ضريبة القيمة المضافة. لم يسدد العميل دفعة مقدمة ولم يتم إصدار فاتورة ضريبية له قبل تاريخ نقل الملكية القانونية للمستودع رسميًا من خلال إفراغ الصك الخاص به إلى شركة التخزين في 15 يوليو 2020م. وبما أن تاريخ توريد العقار هو التاريخ الذي يتم فيه نقل الملكية وتسليم العقار للعميل، فيعد التوريد قد تم بعد سريان تعديل نسبة الضريبة الأساسية. وبالتالي قامت شركة العقارات بإصدار فاتورة بمبلغ 1.200.000 ريال مضافًا إليه ضريبة القيمة المضافة بقيمة 180.000 ريال بنسبة 15% من قيمة البيع.

مثال 14:

أبرم سعد اتفاق إجارة في 1 مايو 2020م لشراء قطعة أرض شاغرة. وأصدر الممول فاتورة ضريبية لسعد يوم 9 مايو 2020م له مقابل سعر شراء 500.000 ريال إضافة إلى ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5% وبسبب التأخير في عملية التوثيق، دخلت الأرض في حيازة سعد بتاريخ 8 يوليو 2020م. وفي هذه الحالة، يكون التوريد قد تم بعد سريان تعديل نسبة الضريبة. ومع ذلك، ونظرًا لإصدار فاتورة ضريبية من الممول إلى سعد قبل 11 مايو 2020م وإتمام التوريد في شهر يوليو 2020م، تنطبق القاعدة (2) الخاصة بالفترة الانتقالية ولا يلزم تعديل الضريبة على أساس النسبة المعدلة.

فيما يتعلق بالتوريدات العقارية الخاضعة للضريبة التي يتم إجراؤها من قبل أفراد، فمن المتعارف عليه انتقال ملكية العقار فقط عند إفراغ العقارات لدى الجهة المختصة نظامًا ولا يتم نقل الحيازة إلا بعد الإفراغ، وعليه فإن الأساس في احتساب الضريبة يكون بتاريخ إفراغ العقار لدى الجهة المختصة، فإذا تم الإفراغ قبل نهاية تاريخ 30 يونيو 2020م خضع ذلك التوريد للضريبة بنسبة 5% أما إذا تم الإفراغ في أو بعد 1 يوليو 2020م فتحسب الضريبة المستحقة بالنسبة المعدلة 15%.



5.2 القسائم الشرائية

تخضع القسائم الشرائية للضريبة عند عملية استبدال القسيمة أو الاستفادة منها وليس عند تاريخ إصدار القسيمة نفسها¹³. حيث إن إصدار أو توريد قسيمة شرائية لا يعد توريدًا لأغراض الضريبة، وفي حال استبدال استخدام القسائم المصدرة قبل 1 يوليو 2020م مقابل توريد سلع أو خدمات في أو بعد 1 يوليو 2020م، ستخضع التوريدات اللاحقة للضريبة بالنسبة المعدلة عند استبدال (استخدام) القسيمة.

مثال 15:

تقوم شركة بيع وتوزيع ملابس عالمية بإصدار قسائم شرائية بقيمة 200 ريال لعملائها عن كل عملية شراء تتجاوز قيمتها 1000 ريال، ويسمح للعملاء باستبدال القسيمة بمنتجات الشركة خلال فترات زمنية محددة، خلال شهر مايو 2020م قامت الشركة بإصدار قسيمة شرائية لأحد العملاء بقيمة 200 ريال، وقام العميل باستبدال القسيمة في تاريخ 5 يوليو 2020م بملابس جديدة قام بشرائها من الشركة. لا يعد توريد القسيمة الشرائية توريدًا خاضعًا للضريبة، وتعد القسيمة في هذه الحالة صكًا يتم استخدامه كمقابل لسداد قيمة التوريدات التي تتم بموجب القسيمة، وعليه تخضع الملابس التي تم استخدام القسيمة في سدادها للضريبة بالنسبة الأساسية المعدلة حيث تم التوريد فعليًا بعد تاريخ سريان النسبة المعدلة.

مثال 16:

قامت شركة اتصالات ببيع بطاقات مسبقة الدفع إلى عملائها وموزعيها في شهر مايو 2020م ويقوم هؤلاء الموزعون والعملاء ببيع البطاقات إلى المحلات والأسواق التي تقوم بدورها ببيعها إلى الأفراد المستفيدين من خدمات الاتصالات.

لا يعد إصدار البطاقات أو تداولها توريدًا لأغراض ضريبة القيمة المضافة ولا يتم احتساب الضريبة عليها من قبل الشركة أو عملائها، وتستحق الضريبة في تاريخ تفعيل البطاقة من قبل المستفيدين من خدمات الاتصالات في حال قام العميل بتفعيل البطاقة وإضافة رصيدها لحسابه قبل نهاية تاريخ 30 يونيو 2020م تستحق الضريبة على قيمة البطاقة بنسبة 5% وإذا تم تفعيل البطاقة وإضافة رصيدها لحساب العميل في أو بعد تاريخ 1 يوليو 2020م فتحتسب الضريبة عليها بالنسبة الأساسية المعدلة 15%.



5.3 تذاكر السفر أو العروض الترفيهية بعد 1 يوليو 2020م

ينطوي بيع التذاكر مراجعة لرحلات السفر المحلي أو الأحداث الترفيهية مثل العروض أو الحفلات الموسيقية غالبًا على إصدار الفواتير أو استلام المدفوعات مبكرًا مع تقديم الخدمات الفعلية في تاريخ لاحق. وتخضع رحلات السفر أو الأحداث الترفيهية التي يتم تنظيمها اعتبارًا من 1 يوليو 2020م لنسبة 15% المعدلة، وذلك باستثناء الحالة التي يتم فيها إصدار فاتورة قبل تاريخ 11 مايو 2020م متضمنة ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5% ويتم تقديم الخدمة (القيام بالرحلة أو تنظيم الحدث) قبل نهاية 30 يونيو 2021م، ففي هذه الحالة، تبقى الضريبة المذكورة في الفاتورة سارية المفعول كما هي 5%.

مثال 17:

ستقوم شركة مختصة بتنظيم الفعاليات بتنظيم حفل موسيقي خارج مدينة جدة في 10 أكتوبر 2020م. وبدأت الشركة في بيع التذاكر عبر الإنترنت في 1 يناير 2020م مقابل 150 ريالًا للشخص الواحد، شاملة ضريبة القيمة المضافة. ويجب على الراغبين في حضور الحفل سداد سعر التذكرة بالكامل مقدمًا، مع إصدار فاتورة ضريبية لهم وإرسالها عبر البريد الإلكتروني عند تأكيد السداد.

نظرًا لشعبية الحدث، تم بيع معظم التذاكر بحلول 10 مايو 2020م. وبما أنه تم إصدار فاتورة ضريبية للعملاء عن هذه التذاكر، فإن شركة الفعاليات ليست ملزمة بتعديل مبلغ ضريبة القيمة المضافة بعد سريان تعديل نسبة الضريبة.

تبقى عدد صغير من التذاكر تم شراؤها بعد 10 مايو 2020م. ولم تقم شركة الفعاليات بتحديث أسعارها على موقعها على الإنترنت، وقررت الإبقاء على الأسعار عند مستوياتها الحالية وتحمل التكلفة الضريبية الإضافية، بدلًا من إصدار فاتورة إضافية لعملائها لتحصيل فرق ضريبة القيمة المضافة.

ونجحت الشركة في الترتيب لتنظيم حفل إضافي يوم 11 أكتوبر 2020م، وبالتالي أصدرت مجموعة إضافية من التذاكر. وقامت الشركة بتحديث موقعها الإلكتروني في 10 يونيو 2020م لتعرض التذاكر الإضافية للبيع، وزادت سعر التذكرة إلى 165 ريالًا (شاملة ضريبة القيمة المضافة)، مما يتيح لها الاحتفاظ بالقيمة الأصلية لإيراداتها غير شاملة ضريبة القيمة المضافة.



الوصف	التذاكر المباعة قبل 11 مايو 2020م	التذاكر المباعة قبل 11 مايو 2020م	التذاكر المباعة بعد 10 يونيو 2020م
السعر	142.86 ريال	135.71 ريال	143.48 ريال
ضريبة القيمة المضافة	(بنسبة 5%) 7.14 ريال	(بنسبة 15%) 19.56 ريال	(بنسبة 15%) 21.52 ريال
الإجمالي	150.00 ريالاً	150.00 ريالاً	165.00 ريالاً

5.4 بيع الحقوق في السلع أو الخدمات التي يتم توريدها فعلياً في أو بعد 1 يوليو 2020م

إذا قام الشخص الخاضع للضريبة بتوريد الحق يتم بموجبه منح تعهد للعميل بتلقي سلع أو خدمات بعد 1 يوليو 2020م بسعر محدد سلفاً، يعامل توريد هذا الحق نفس معاملة الدفعات المقدمة أو الفواتير المسبقة المتعلقة بسلع أو خدمات سيتم توريدها في وقت لاحق. وبالتالي يتم حساب الضريبة كما لو أن تاريخ التوريد هو تاريخ تسليم السلع المشمولة بالحق أو أداء الخدمات المشمولة بالحق.

مثال 18:

في يونيو 2020م، باعت شركة طيران الحق في الحصول على مقعد على متن طائرة من جدة إلى الدمام لأحد العملاء، مع تحديد موعد الرحلة في سبتمبر 2020م. وقام العميل بسداد مبلغ 1.200 ريال مقابل ذلك الحق في شهر يونيو 2020م.

في حين أن شركة الطيران قامت بتزويد العميل في شهر يونيو 2020م بحق تعاقدني يكفل له السفر في المستقبل لقاء سعر محدد، فإن توريد خدمات السفر ذاتها سوف تتم في شهر سبتمبر 2020م. ولذلك فإن شركة الطيران ملزمة باحتساب ضريبة القيمة المضافة بالنسبة المعدلة على مبلغ الـ 1.200 ريال المستلم بقيمة 156.52 ريال، أو أن تزيد السعر لتحميل العميل قيمة الضريبة الإضافية.



5.5 معاملات الاحتساب (التكليف) العكسي

فيما يخص المشتريات المستلمة من موردين غير مقيمين يكون فيها مستلم التوريد (العميل) ملزمًا باحتساب الضريبة المستحقة عنها عبر آلية الاحتساب العكسي، تستخدم القواعد الخاصة بالفترة الانتقالية كما هو موضح في القسم الرابع من هذا الدليل الإرشادي لتحديد النسبة الصحيحة الواجب احتساب الضريبة على التوريد بناء عليها.

مثال 19:

تلقى أحد البنوك العاملة في المملكة استشارة قانونية من شركة محاماة بريطانية في شكل تقرير تقييم تم تقديمه في 30 يونيو 2020م. واستلم البنك الفاتورة ذات الصلة من المورد في 15 يوليو 2020م. ونظرًا لأن تاريخ التوريد الفعلي سابق لتاريخ سريان تعديل نسبة الضريبة، كان البنك ملزمًا باحتساب ضريبة القيمة المضافة في الإقرار الضريبي عن شهر يونيو عبر آلية الاحتساب العكسي بنسبة 5% بما يتماشى مع تاريخ التوريد الفعلي للخدمات التي تلقاها البنك.

مثال 20:

تلقت شركة مختصة بتجارة الجملة دعمًا فنيًا وإداريًا مستمرًا من شركتها الأم في الولايات المتحدة طوال عام 2020م، يتم سداد الأتعاب عن الخدمة كل شهرين، وتم إصدار فاتورة الفترة من 1 يونيو 2020م إلى 31 يوليو 2020م في 31 يوليو 2020م. ورغم أن التوريدات كانت ذات طبيعة مستمرة، وفاتورة يوليو 2020م شملت توريدات تم بعضها قبل تاريخ سريان تعديل نسبة الضريبة وبعضها بعد ذلك التاريخ، فإن شركة تجارة الجملة لم ترغب في تحمل العبء الإداري المترتب على تقسيم قيمة الفاتورة، واختارت احتساب الضريبة عن طريق الاحتساب العكسي على القيمة الكاملة للتوريد بنسبة 15%.

من المهم معرفة أن الاستثناءات من تطبيق الأحكام الانتقالية والخاصة بالعقود المبرمة أو الفواتير المصدرة قبل تاريخ 11 مايو 2020م لا تنطبق على التوريدات من موردين خارجيين سواء لسلع أو خدمات ينطبق عليها الاحتساب العكسي، حيث لا تستوفي تلك التوريدات الشروط الخاصة بتطبيق الاستثناءات من تطبيق الأحكام الانتقالية.



5.6 الاستيراد

تخضع السلع التي يتم استيرادها إلى المملكة من خلال الهيئة العامة للجمارك في أو بعد 1 يوليو 2020م للنسبة الأساسية المعدلة 15% ولا يطبق على السلع المستوردة أي قواعد استثنائية، ويقصد بالاستيراد لأغراض تاريخ احتساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة دخول السلع إلى المملكة أي فسحها من الدائرة الجمركية إلى داخل المملكة، وعليه في حال تم فسح السلع المستوردة قبل تاريخ 1 يوليو 2020م فتطبق النسبة الأساسية 5% أما إذا تم فسح السلع إلى داخل المملكة في أو بعد 1 يوليو فسيتم تطبيق النسبة المعدلة عليها، وذلك بغض النظر عن تاريخ إنشاء البيان الجمركي لأغراض الاستيراد. وستقوم الهيئة العامة للجمارك بتحصيل الضريبة المستحقة وفقاً لإجراءاتها الاعتيادية ليقوم المستورد بخصمها بإقراراته الدورية وفقاً للطريقة المعتادة في حال كان مسجلاً، ويحق له ذلك.

مثال 21:

اشترى أحمد كتاباً عبر الإنترنت من الولايات المتحدة في 1 مايو 2020م مقابل 75 ريالاً ومصاريف شحن 10 ريالات، واختار سداد ثمن الكتاب ومصاريف الشحن والضريبة المستحقة عن طريق الدفع نقداً عند التسليم. وبسبب التأخير في الشحنات الواردة من الولايات المتحدة خلال هذه الفترة، لم يصل الكتاب إلى المملكة حتى 3 يوليو 2020م. وحيث تم الاستيراد فعلياً بعد تاريخ سريان نسبة الضريبة المعدلة، فستقوم الهيئة العامة للجمارك باحتساب ضريبة القيمة المضافة بنسبة 15% من القيمة المتخذة أساساً لاحتساب الرسوم الجمركية وهي 85 ريالاً، وبذلك بلغت قيمة الضريبة 12.75 ريالاً.

مثال 22:

قامت إحدى الشركات باستيراد شحنة مواد خام من خارج المملكة وقامت بتاريخ 22 يونيو 2020م بإنشاء بيان جمركي مقدماً وسداد الضريبة والرسوم المستحقة بموجبه قبل وصول الشحنة، وبتاريخ 30 يونيو 2020م وصلت شحنة المواد الخام إلى ميناء جدة الإسلامي وتم فسحها بعد الانتهاء من كل الإجراءات الجمركية بتاريخ 2 يوليو 2020م. ستقوم الجمارك باحتساب الضريبة وفقاً للنسبة الأساسية المعدلة 15% حيث تم الاستيراد فعلياً بعد تاريخ 1 يوليو 2020م.



5.7 التأمين

يجب على شركات التأمين التي توفر تغطية تأمينية في فترة بدأت قبل 1 يوليو 2020 وتنتهي بعد ذلك التاريخ التعامل مع الجزء المتعلق بتاريخ 1 يوليو وما بعده على أنه يخضع للضريبة بنسبة 15% المعدلة، ما لم يتم إصدار فاتورة ضريبية عن هذا الجزء قبل 11 مايو 2020م وكان تاريخ انتهاء تقديم خدمات التأمين بموجب تلك الفاتورة ينتهي قبل نهاية 30 يونيو 2021م.

وفي حال قامت شركة التأمين بإصدار وثيقة تأمين بموجب عقد قائم مع عميل خاضع لضريبة القيمة المضافة ومسجل لدى الهيئة، فقد تكون شركة التأمين مؤهلة لتطبيق نسبة 5% على ما تبقى من العقد وبعده أقصى 30 يونيو 2021م شريطة استيفاء كل شروط الاستثناء المتعلق بالأحكام الانتقالية. وبدلاً من ذلك، وفيما يخص العقود الجديدة، يمكن لشركة التأمين أن تتفق مع العميل على احتساب ضريبة القيمة المضافة بنسبة 15% على العقد بأكمله.

مثال 23:

قامت شركة تأمين مقرها في المملكة بعمل وثيقة تأمين لمدة عام مع أحد عملائها لتقديم خدمة تأمين شاملة على سيارته الشخصية لمدة عام كامل اعتباراً من 1 يناير 2020م. وكان مبلغ التأمين مستحق السداد مقدماً عن فترة عام كامل وقام العميل بسداد قيمة الوثيقة وتم إصدار فاتورة ضريبية له في 1 يناير 2020م، تم احتساب ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5% بشكل صحيح، رغم أن شركة التأمين توفر التغطية لعميلها طوال عام 2020م. ولا يلزم أن تحتسب شركة التأمين ضريبة إضافية على هذا التوريد.

مثال 24:

توفر إحدى شركات التأمين تأميناً سنوياً على المباني لأحد البنوك العاملة في المملكة، بموجب عقد أبرم في 1 يناير 2020م، نظير أقساط ربع سنوية يدفعها البنك بقيمة 10.000 ريال إضافة إلى ضريبة القيمة المضافة أي 500 ريال كل ثلاثة أشهر بناء على نسبة 5% ويدفعها البنك مقدماً قبل بداية كل قسط.



لا تستوفي هذه الحالة شروط الاستثناء المتعلق بتطبيق الأحكام الانتقالية الخاصة بالعقود حيث لا يمكن للبنك خصم الضريبة التي يتحملها بالكامل. وعند الإعلان عن تعديل نسبة الضريبة، طلب البنك من شركة التأمين تخفيض قيمة الأقساط لتتحمل جزءًا من التكلفة الإضافية المترتبة على تعديل نسبة ضريبة القيمة المضافة.

ووافقت شركة التأمين على خصم 2% من القيمة المتفق عليها سابقًا الأقساط غير المتضمنة ضريبة القيمة المضافة. وأصدرت شركة التأمين الفواتير المتعلقة بأقساط التأمين في الفترة اعتبارًا من 1 يوليو 2020م وما بعده متضمنة قيمة القسط 9800 ريال، إضافة إلى ضريبة القيمة المضافة بنسبة 15% 1470 ريالاً.

مع العلم أنه يجوز في الحالات التي لا تنطبق فيها قاعدة العقود بين خاضعين للضريبة أن يتم تطبيق الأحكام الاستثنائية الخاصة بالفواتير الضريبية المصدرة قبل 11 مايو 2020م في حال كانت الفاتورة متعلقة بخدمات سيتم توريدها فعليًا في أو بعد 1 يوليو 2020م.

5.8 الآلات التي تعمل بالعملات المعدنية

في الحالات التي تقوم فيها الآلة التي تعمل بالعملات المعدنية مثل آلات البيع وآلات الألعاب بتسجيل تاريخ الاستخدام الفعلي، فإنه يمكن استخدام هذا التسجيل لفصل التوريدات التي تمت قبل 1 يوليو 2020م عن تلك التي تمت بعد ذلك التاريخ لغرض تحديد مبلغ الضريبة المستحق عن تلك التوريدات. أما الحالات التي لا يتم فيها تسجيل تاريخ الاستخدام الفعلي لكل توريد، يتم تحديد الضريبة بناء على النسبة المطبقة في تاريخ تصفية الآلة. ويجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة التأكد من الاحتفاظ بأدلة كافية تثبت تاريخ تصفية كل آلة.

5.9 الخصم النسبي

يتعين على الأشخاص الخاضعين للضريبة الذين يقومون بتوريدات معفاة جزئيًا وخاضعة للضريبة جزئيًا إجراء العمليات الخاصة بالخصم النسبي المطلوبة بالطريقة المعتادة لتحديد قيمة خصم ضريبة المدخلات التي لا يمكن نسبتها إلى توريد معفى أو خاضع للضريبة بشكل مستقل.



والطريقة الافتراضية لاحتساب الخصم النسبي تستند إلى الكسر المبين أدناه، وهو لا يحتوي على مبلغ الضريبة المحتسب، ولذلك لا يتأثر بتعديل نسبة ضريبة القيمة المضافة:

قيمة التوريدات الخاضعة للضريبة التي أجراها الشخص الخاضع للضريبة في السنة التقويمية الماضية.

إجمالي قيمة التوريدات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها التي أجراها الشخص الخاضع للضريبة خلال السنة التقويمية الماضية.

وفي ختام السنة التقويمية 2020م، يجب على الشخص الخاضع للضريبة إجراء التعديل على ضريبة المدخلات في الإقرار الضريبي النهائي عن تلك السنة التقويمية حيث يعكس الخصم النسبي الصحيح على أساس التوريدات الفعلية عن السنة بكاملها.

وينبغي إجراء هذه التعديلات حيث تعكس التوريدات الفعلية على مدار سنة 2020م بأكملها، بصرف النظر عن التغيير في نسبة ضريبة المدخلات التي تحملها الشخص الخاضع للضريبة. فإذا كان الشخص الخاضع للضريبة يعتقد أن الطريقة الافتراضية أو البديلة لن تعكس بدقة استخدامه للسلع والخدمات خلال السنة التقويمية 2020م، يجوز للشخص الخاضع للضريبة تقديم طلب استخدام طريقة بديلة.

5.10 التعاقدات مع الجهات الحكومية المسجلة لأغراض ضريبة القيمة المضافة

في بعض الأحيان قد يقوم شخص خاضع للضريبة بإبرام عقد للقيام بتوريدات مع إحدى الجهات الحكومية التي تمارس نشاطاً اقتصادياً وتكون مسجلة بموجبه في نظام ضريبة القيمة المضافة، في هذه الحالة يجوز أن ينطبق على هذا العقد الأحكام الاستثنائية الخاصة بالعقود المبرمة قبل تاريخ 11 مايو والخاصة بالتعاملات بين شخصين مسجلين وكذلك الأحكام الاستثنائية الخاصة بالعقود المبرمة مع جهة حكومية.

6. التزامات الشخص الخاضع للضريبة



6.1 لمحة عامة

هناك عدد من المسائل المتعلقة بالامتثال التي يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة معالجتها على وجه السرعة لضمان الامتثال الكامل والمتعلق بتعديل نسبة الضريبة المطبقة. يتضمن هذا القسم عددًا من هذه المسائل، بما في ذلك الإجراءات الإدارية المبسطة التي يمكن تطبيقها عند الاقتضاء.

6.2 الفواتير الضريبية

يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة إصدار فواتير ضريبية¹⁴ فيما يتعلق بجميع التوريدات الخاضعة للضريبة. ويجوز إصدار فواتير ضريبية¹⁵ مبسطة عن التوريدات الخاضعة للضريبة إلى أشخاص اعتباريين وتقل قيمتها عن 1.000 ريال أو عن التوريدات المقدمة للأشخاص غير الخاضعين للضريبة. ويجب أن تصدر الفواتير الضريبية متضمنة الضريبة بالنسبة المعدلة فيما يتعلق بالتوريدات التي تتم بعد 1 يوليو 2020م. ويشمل ذلك الفواتير الضريبية التي يتم إصدارها قبل 1 يوليو 2020م.

6.3 الإقرار الضريبي

بسبب تطبيق القواعد الخاصة بالفترة الانتقالية، قد يلزم في بعض الحالات الإقرار عن الضريبة المحتسبة بنسبة 15% في الإقرارات الضريبية التي تغطي الفترات قبل 1 يوليو 2020م، وفي حالات أخرى، قد يلزم الإقرار عن الضريبة المحتسبة بنسبة 5% في الإقرارات الضريبية التي تغطي فترات بعد 1 يوليو 2020م.

وفي الحالات التي يتضمن فيها الإقرار الضريبي الواحد ضريبة مخرجات أو ضريبة مدخلات محتسبة بالنسبتين الأساسية 5% والمعدلة 15% فقد ينتج عن ذلك أن تكون الأرقام المحسوبة تلقائيًا لاصفي قيمة التوريدات غير صحيحة. وفي أي من هذه الحالات، يجب الإقرار عن مبلغ الضريبة بشكل صحيح. فإذا لزم الأمر، يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة استخدام خانة التعديل في الإقرار الضريبي للتأكد من صحة مبلغ الضريبة في كل خانة من خانات الإقرار الضريبي.

ومن المفضل أن يحتفظ الأشخاص الخاضعون للضريبة بأدلة كافية تثبت صحة أي تعديلات تتم على الإقرارات الضريبية فيما يتعلق بنسبة الضريبة المطبقة.

14 المادة الثالثة والخمسون (8)، «الفواتير الضريبية»، اللائحة التنفيذية

15 المادة الثالثة والخمسون (7)، «الفواتير الضريبية»، اللائحة التنفيذية



6.4 نظم المحاسبة

يتعين على الأشخاص الخاضعين للضريبة التحقق من أن البرامج المحاسبية المستخدمة لديهم قادرة على حساب الفواتير الضريبية وإصدارها ومعالجتها بدقة خلال الفترة الانتقالية وما بعدها، بما في ذلك الحالات التي قد يتم فيها إصدار واستلام فواتير ضريبية تتضمن ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5% أو 15% تدرك الهيئة أن الإطار الزمني المتاح للتكيف مع متطلبات تعديل نسبة الضريبة هو إطار محدود. فإذا تعذر على الشخص الخاضع للضريبة إجراء تغييرات كاملة ونهائية على أنظمة المحاسبة وإصدار الفواتير الخاصة به قبل 1 يوليو 2020م، فإنه قد يلزم اتخاذ ترتيبات مؤقتة أو إجراء تعديلات يدوية من أجل احتساب المبلغ الصحيح للضريبة في الفترتين الضريبتين السابقة والتالية لتاريخ نفاذ تعديل نسبة الضريبة. ومن المستحسن في جميع الحالات الاحتفاظ بأدلة كافية لإثبات صحة أي تعديلات يدوية تم إجراؤها فيما يتعلق بالنظم المحاسبية بهدف مراعاة المعاملة الضريبية المطبقة على التوريدات والإقرار عنها في الإقرار الضريبي.

6.5 المحاسبة وفقاً للأساس النقدي

توصف الطريقة الأساسية للإقرار عن ضريبة المخرجات وضريبة المدخلات القابلة للخصم في الفترة الضريبية التي تشمل تاريخ التوريد بأنها طريقة «المحاسبة على أساس الفاتورة». ويمكن للشخص الخاضع للضريبة أن يختار طريقة بديلة لهذه الطريقة، ألا وهي طريقة «المحاسبة وفقاً للأساس النقدي»، شريطة ألا تتجاوز القيمة المتوقعة لتوريداته السنوية الخاضعة للضريبة حدًا أقصى مقداره 5.000.000 ريال. ولا يجوز للأشخاص الخاضعين للضريبة استخدام المحاسبة وفقاً للأساس النقدي إلا بعد الحصول على موافقة الهيئة على ذلك والمحاسبة وفقاً للأساس النقدي هي طريقة مبسطة اختيارية تكفل للشخص الخاضع للضريبة تأجيل سداد ضريبة المخرجات وخصم ضريبة المدخلات إلى حين استلام مبلغ التوريد من العميل أو سداده للمورد. والهدف من إتاحة هذه الطريقة المبسطة هو دعم الأنشطة الصغيرة التي يشكل حساب ضريبة القيمة المضافة والإقرار عنها بطريقة المحاسبة على أساس الفاتورة عبئاً على طاقتها الإدارية وتدفعاتها النقدية.

وتتيح طريقة المحاسبة وفقاً للأساس النقدي لأشخاص الخاضعين للضريبة الحاصلين على الموافقة على استخدامها القيام باحتساب مبلغ الضريبة المستحق على التوريدات عند استلام المقابل. ولا تؤثر هذه الطريقة في المحاسبة على تاريخ التوريد أو نسبة الضريبة. حيث إن تاريخ التوريد المحدد وفقاً للنظام، على النحو الوارد في هذا الدليل الإرشادي، هو الذي يحدد نسبة الضريبة واجبة التطبيق.



مثال 25:

قامت شركة لتوريد الحبوب تعمل في مجال تجارة الجملة ومسجلة في نظام المحاسبة وفقاً للأساس النقدي في 15 مايو 2020م بالاتفاق على تسليم شحنات أسبوعية من صناديق الأرز إلى سلسلة من متاجر البيع بالتجزئة في عدد من محافظات المنطقة الشرقية في المملكة. ونص الاتفاق على حصول الشركة على ثمن قدره 1.500 ريال عن كل شحنة أسبوعية، يتم سداه في غضون 60 يوماً من التسليم. قامت شركة الحبوب بإجراء (6) ست شحنات بموجب العقد قبل 1 يوليو 2020م، وست شحنات أخرى بعد 1 يوليو 2020م. وتسلمت الشركة المقابل الكامل لجميع الشحنات الاثني عشرة في 30 يوليو 2020م. ونظراً لأن تاريخ التوريد للشحنات الأسبوعية الست الأولى يقع قبل تاريخ سريان تعديل نسبة الضريبة، وبعد ذلك التاريخ فيما يخص الشحنات المتبقية، يتعين على شركة الحبوب الإقرار عن ضريبة المخرجات في الإقرار الضريبي لفترة الربع الثالث (يوليو- أغسطس- سبتمبر) 2020م بنسبة 5% عن الشحنات الست الأولى و 15% عن بقية الشحنات.

6.6. الإشعارات الدائنة - إلغاء التوريد أو تعديل قيمته

يجب على المورد إصدار إشعار دائن للعميل في الحالات التي يتم فيها إلغاء التوريد أو رد السلع إليه، أو إذا تغيرت قيمة التوريد بعد إصدار الفاتورة الضريبية. ويجب أن يكون تاريخ التوريد ونسبة الضريبة الواردين في الإشعار الدائن مطابقين لتاريخ التوريد الوارد في الفاتورة الضريبية الأصلية. وينطبق هذا أيضاً على الإشعارات الدائنة التي سيتم إصدارها بعد 1 يوليو 2020م.



مثال 26 :

اشترى سلطان حذاء رياضياً من بائع تجزئة في 24 يونيو 2020م. ودفع 420 ريالاً ثمناً للحذاء، شاملة ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5%، أي مبلغ 20 ريالاً.

واكتشف سلطان أن الحذاء معيب وقام برده إلى بائع التجزئة في 3 يوليو 2020م مقابل استرداد المبلغ المدفوع بالكامل. في هذه الحالة، يجب على بائع التجزئة إصدار إشعار دائن مع احتساب ضريبة القيمة المضافة على المبلغ المسترد بنسبة 5% بنفس القيمة المحسوبة في الفاتورة المصدرة بشأن التوريد. ولا يؤثر تاريخ الإشعار الدائن على نسبة الضريبة المطبقة.

في حال طلب العميل إرجاع البضاعة الموردة إليه، وطلب استبدالها ببضاعة أخرى من المورد بذات القيمة أو بقيمة مختلفة، يجب على المورد إصدار إشعار دائن للعميل بقيمة البضاعة المرتجعة مدوناً به الضريبة المحتسبة على تلك البضاعة وقت التوريد، ويقوم بإصدار فاتورة جديدة بالبضاعة الجديدة التي يطلبها العميل وتطبق على البضاعة الجديدة نسبة الضريبة المطبقة وقت التوريد، أي إذا تم الارجاع والتوريد الجديد بعد 1 يوليو 2020م تطبق الضريبة وفقاً للنسبة المعدلة 15% على كامل قيمة التوريد الجديد.

6.7 الإشعارات الدائنة - تعديل نسبة الضريبة

إذا تم إدراج الضريبة بنسبة غير صحيحة في الفاتورة الضريبية، يجب على الشخص الخاضع للضريبة في معظم الحالات تزويد العميل بإشعار دائن أو مدين بفارق الضريبة المستحقة وفقاً للنسبة الصحيحة الواجب تطبيقها، كما يمكن للمورد أن يقوم بإصدار إشعار دائن يتم بموجبه إلغاء الفاتورة الضريبية الأصلية على أن تكون نسبة الضريبة الواجب استخدامها في الإشعار الدائن هي النسبة التي كانت سارية في تاريخ التوريد الأصلي. وبعد ذلك يجب إصدار فاتورة ضريبية جديدة متضمنة الضريبة بالنسبة الصحيحة وفقاً لمتطلبات اللائحة التنفيذية¹⁶.

ومع ذلك، فإذا تم إصدار الفاتورة الضريبية في الفترة ما بين 11 مايو 2020م و30 يونيو 2020م مع احتساب الضريبة بنسبة 5%، ولكنها تتعلق بتوريد تم في 1 يوليو 2020م أو في تاريخ لاحق، يجب على المورد إصدار فاتورة ضريبية إضافية تبين الفرق في الضريبة المستحقة¹⁷.

16 المادة الرابعة والخمسون، «الإشعارات الدائنة والمدينة»، اللائحة التنفيذية

17 المادة التاسعة والسبعون (10)، «أحكام انتقالية»، اللائحة التنفيذية



مثال 27:

في 31 مايو 2020 م، أصدرت شركة مختصة بالاستشارات الفنية فاتورة ضريبية لعميلها «شركة صناعات دوائية»، بشأن حضور ثلاثة مندوبين عن العميل لحضور ندوة عن إدارة التغيير سوف تعقد في 23 يوليو 2020 م. وبلغت قيمة الفاتورة 2,000 ريال إضافة إلى ضريبة القيمة المضافة بقيمة 100 ريال.

أدرت شركة الاستشارات لاحقاً أنه يجب عليها احتساب ضريبة القيمة المضافة على التوريد بنسبة 15%، نظراً لأن الخدمات المشمولة بالتوريد سوف يتم تنفيذها في 23 يوليو. وأصدرت شركة الاستشارات فاتورة إضافية بفرق ضريبة القيمة المضافة البالغ 200 ريال.

ومع ذلك، فإذا تم إصدار الفاتورة الضريبية في الفترة ما بين 11 مايو 2020 م و30 يونيو 2020 م مع احتساب الضريبة بنسبة 5% ولكنها تتعلق بتوريد تم في 1 يوليو 2020 م أو في تاريخ لاحق، يجب على المورد إصدار فاتورة ضريبية إضافية تبين الفرق في الضريبة المستحقة¹⁷.

مثال 28 :

في 31 مايو 2020 م، أصدرت شركة مختصة بالاستشارات الفنية فاتورة ضريبية لعميلها «شركة صناعات دوائية»، بشأن حضور ثلاثة مندوبين عن العميل لحضور ندوة عن إدارة التغيير سوف تعقد في 23 يوليو 2020 م. وبلغت قيمة الفاتورة 2,000 ريال إضافة إلى ضريبة القيمة المضافة بقيمة 100 ريال.

أدرت شركة الاستشارات لاحقاً أنه يجب عليها احتساب ضريبة القيمة المضافة على التوريد بنسبة 15% نظراً لأن الخدمات المشمولة بالتوريد سوف يتم تنفيذها في 23 يوليو. وأصدرت شركة الاستشارات فاتورة إضافية بفرق ضريبة القيمة المضافة البالغ 200 ريال.

6.8 تصحيح الأخطاء في إقرار ضريبة القيمة المضافة

يسمح بتعديل قيمة التوريدات التي تتم في الفترة الضريبية الحالية في ظروف معينة¹⁸. وفي حالة ارتكاب الشخص الخاضع للضريبة خطأ في نسبة الضريبة المذكورة في الفاتورة الضريبية، فإن هذا عادة لا يؤهله لإجراء تعديل في الفترة الضريبية الحالية. ولذلك فقد يكون الشخص الخاضع للضريبة ملزماً بتصحيح الإقرارات الضريبية السابق تقديمها للهيئة وفقاً للطريقة الاعتيادية.



وإذا ارتكب الشخص الخاضع للضريبة خطأ في احتساب الضريبة على التوريدات الواردة في إقرار ضريبي تم تقديمه، فيجب عليه تصحيح الخطأ إما من خلال الإقرار الضريبي الحالي أو عن طريق تصحيح الإقرار السابق وتقديمه للهيئة، حسب قيمة الخطأ.

6.9 إساءة استغلال الأحكام المتعلقة بتعديل نسبة الضريبة

تدرك الهيئة أن تعديل نسبة الضريبة ينطوي على تعقيدات، وترغب في العمل بشكل بناء مع الأشخاص الخاضعين للضريبة في سعيهم للامتثال بالتزاماتهم الجديدة والإقرار عن المبالغ الصحيحة للضريبة. ومع ذلك، فالهيئة على أتم استعداد لاكتشاف أي محاولة لإساءة استغلال تعديل نسبة الضريبة وسوف تتخذ الإجراءات اللازمة ضد أي شخص خاضع للضريبة يسعى إلى تحقيق أي استفادة غير مشروعة.

وتذكر الهيئة جميع الأشخاص بأن تعمد تقديم أي بيانات مزورة (مثل التلاعب بالفواتير أو تغيير بيانات المدفوعات) أو غيرها من المخالفات المتعلقة بحقيقة الضريبة المستحقة من المرجح أن يعتبر تهرباً ضريبياً. وفي حالة ثبوت التهرب الضريبي، فإنه ستبقى الفترات الضريبية خاضعة لإمكانية فرض تقييم بشأنها لمدة 15 سنة ويخضع مرتكب التهرب لعقوبات تصل إلى ثلاثة أمثال قيمة السلع أو الخدمات محل التهرب.



الملحق

النصوص النظامية المتعلقة بتعديل نسبة الضريبة الأساسية إلى 15% بداية من تاريخ 1 يوليو 2020م وفقاً لنظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية

نظام ضريبة القيمة المضافة-المادة الثانية

1. دون إخلال بما ورد في الفقرة (2) من هذه المادة، تفرض الضريبة على استيراد وتوريد السلع والخدمات، وفقاً للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية والنظام واللائحة.

2. تطبق الضريبة بنسبة أساسية قدرها (15%) من قيمة التوريد أو الاستيراد، ما لم يرد نص بالإعفاء أو فرض نسبة الصفر - بناءً على أحكام النظام واللائحة- على التوريد ذاته.

اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة -الفقرة (10) من المادة (79) - الأحكام الانتقالية

لأغراض تطبيق الأحكام الواردة في الفقرة (2) من المادة الثانية من النظام، يتم تطبيق نسبة الضريبة الأساسية المعدلة وفقاً لما يلي:

- في حال تم إصدار فاتورة أو سداد مقابل السلعة أو الخدمة قبل تاريخ 1 يوليو 2020م، وتم التوريد بعد هذا التاريخ، يتم احتساب الضريبة بتاريخ التوريد دون النظر إلى تاريخ إصدار الفاتورة أو سداد المقابل. ويستثنى من ذلك التوريدات التي تم إصدار فواتير ضريبية لها قبل تاريخ 11 مايو 2020م وفي حدود القيمة الواردة في الفاتورة وبشرط أن يتم التوريد فعلياً قبل نهاية 30 يونيو 2021م. وفي الحالات التي يترتب على التوريد وجود فارق في الضريبة المحتسبة يجب على المورد إصدار فاتورة إضافية بفارق الضريبة المستحقة، ما لم تكن تلك الضريبة مضمنة في الفاتورة التي تم إصدارها قبل سريان التعديل.
- فيما يتعلق بالتوريدات المستمرة التي يتم تنفيذها جزئياً قبل تاريخ 1 يوليو 2020م، وجزئياً بعد هذا التاريخ، تطبق نسبة الضريبة المعدلة على الجزء الذي ينفذ بعد تاريخ سريان التعديل، ويستثنى من ذلك التوريدات المستمرة التي تم إصدار فواتير ضريبية لها قبل تاريخ 11 مايو 2020م وفي حدود القيمة الواردة في الفاتورة وبشرط أن يتم التوريد فعلياً قبل نهاية 30 يونيو 2021م، كما يجوز للمورد احتساب الضريبة بالنسبة المعدلة على كامل قيمة التوريد بعد موافقة العميل.



- يجوز للمورد معاملة أي توريد لسلع أو خدمات خاضعة للضريبة تتعلق بعقد مبرم قبل تاريخ 11 مايو 2020م على أنه توريد خاضع لنسبة الضريبة الأساسية قبل التعديل وذلك عن كل التوريدات التي تتم بموجب ذلك العقد حتى تاريخ انقضاء العقد أو تجديده أو حلول 30 يونيو 2021م، أيها أسبق. ويشترط لذلك أن يكون كل من المورد والعميل مسجلين كأشخاص خاضعين في نظام الضريبة، ويحق للعميل خصم ضريبة المدخلات كاملة فيما يتعلق بتوريد السلع أو الخدمات الموردة بموجب العقد.
- يجوز للمورد معاملة أي توريد لسلع أو خدمات خاضعة للضريبة تتعلق بعقد تم إبرامه أو تسويته مع جهة حكومية قبل تاريخ 11 مايو 2020م، على أنه توريد خاضع لنسبة الضريبة الأساسية قبل التعديل وذلك عن كل التوريدات التي تتم بموجب ذلك العقد حتى تاريخ انقضاء العقد أو تجديده أو حلول 30 يونيو 2021م، أيها أسبق.



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