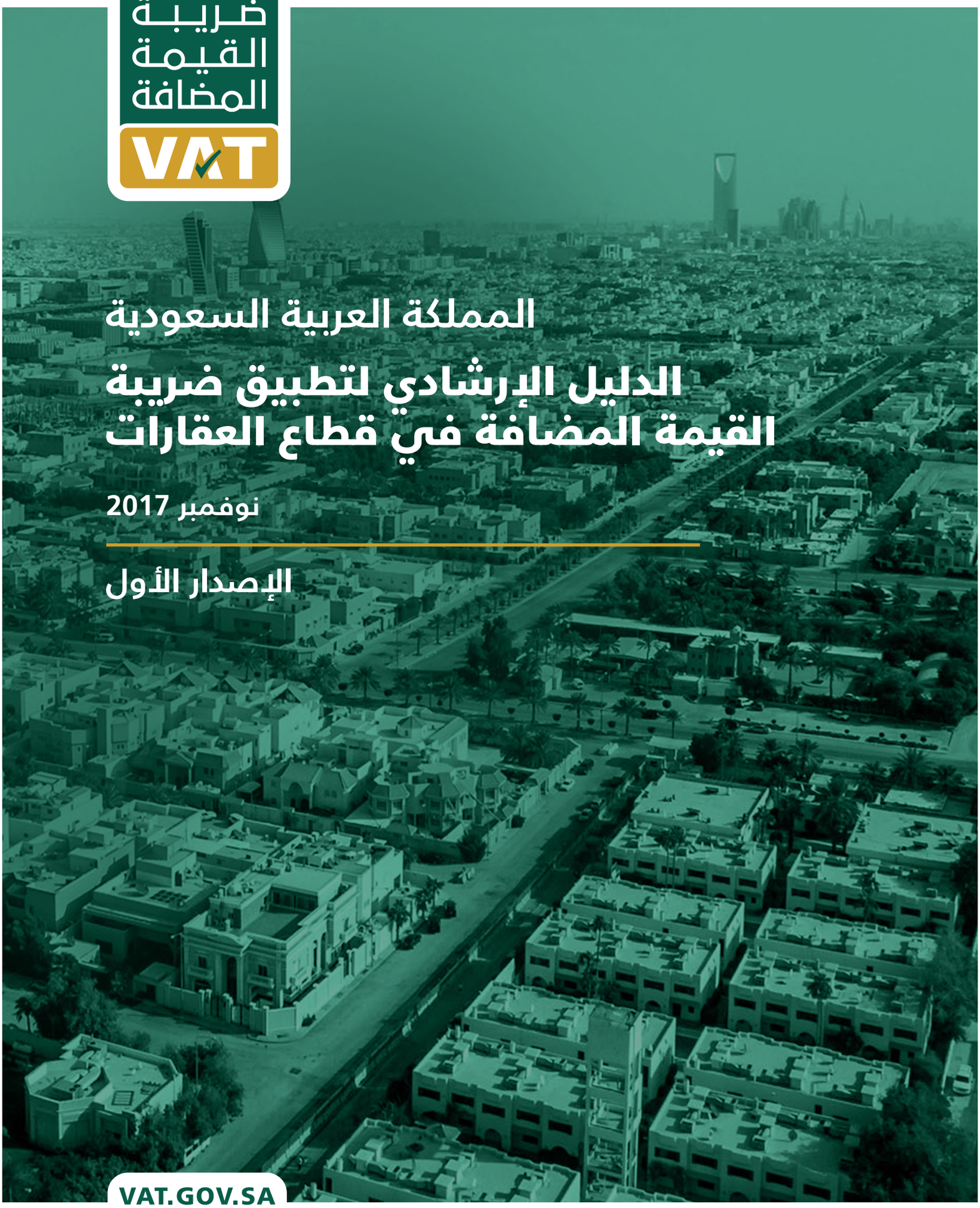
ضريبة القيمة المضافة
VAT



المملكة العربية السعودية

# الدليل الإرشادي لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في قطاع العقارات

نوفمبر 2017

الإصدار الأول

VAT.GOV.SA
@SaudiVAT | 19993

# المحتويات


**1 المقدمة ..... 4**
1.1 تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية ..... 4
1.1.1 الهيئة العامة للزكاة والدخل (الهيئة) ..... 4
1.1.2 ما هي ضريبة القيمة المضافة؟ ..... 4
1.2 هذا الدليل الإرشادي ..... 4

**2 التعاريف المتعلقة بالمصطلحات الرئيسية ..... 6**

**3 النشاط الاقتصادي والتسجيل بضريبة القيمة المضافة ..... 7**
3.1 من هو الشخص الذي يقوم بممارسة النشاط الاقتصادي؟ ..... 7
3.2 التوريدات التي يقوم بها الشخص الطبيعي عن طريق البيع أو الإيجار ..... 7
3.3 التسجيل الالزامي ..... 8
3.4 التسجيل الاختياري ..... 9

**4 المعاملة الضريبية لقطاع العقارات ..... 10**
4.1 بيع العقارات ..... 10
4.1.1 العقود التي تُعد بمثابة عقد بيع للعقار ..... 10
4.1.2 استثناء بيع العقار الشخصي ..... 11
4.1.3 قواعد خاصة تتعلق بنقل الملكية كجزء من منتجات التمويل ..... 11

**5 تأجير العقارات ..... 12**
5.1 إعفاء تأجير العقار السكني ..... 12
5.2 الإيجار التجاري والتوريدات الأخرى المتعلقة بالعقار ..... 13
5.2.1 الإقامة لفترة قصيرة ..... 13
5.3 تأجير العقارات بهدف الاستخدام المزدوج ..... 13
5.4 خدمات أخرى ..... 14

**6 المقاولات ..... 14**
6.1 تطبيق ضريبة القيمة المضافة على عقود المقاولات ..... 14
6.2 احتساب ضريبة القيمة المضافة عن عقود المقاولات ..... 15
6.3 المدفوعات المحتجزة مقابل ضمان الأداء ..... 15
6.4 خصم ضريبة القيمة المضافة المستحقةبموجب عقد المقاولات ..... 15

**7 مكان التوريد ..... 15**
7.1 محل إقامة المورد ..... 15
7.2 الخدمات المرتبطة بالعقار ..... 16
7.3 فرض ضريبة القيمة المضافة على العقار ..... 16
7.3.1 المورد المقيم في المملكة ..... 16
7.3.2 المورد غير المقيم في المملكة ..... 17
7.4 عقار يقع خارج المملكة ..... 18

**8 خصم ضريبة المدخلات ..... 18**
8.1 شروط عامة ..... 18
8.2 التطبيق على العقار ..... 18
8.2.1 توقيت السماح بخصم ضريبة المدخلات ..... 18
8.2.2 الأصول الرأسمالية ..... 19
8.3 الخصم الجزئي المتعلق بضريبة المدخلات ..... 19

**9 الإقرار عن ضريبة القيمة المضافة ..... 21**
9.1 تاريخ التوريد ..... 21
9.1.1 بيع العقار ..... 21
9.1.2 الإيجار والتوريدات المستمرة ..... 21
9.2 اصدار الفواتير ..... 22
9.3 تعبئة إقرارات ضريبة القيمة المضافة ..... 22
9.4 حفظ السجلات ..... 22
9.5 الالتزامات الضريبية ..... 23
9.6 طلب إصدار قرار تفسيري ..... 23
9.7 تصحيح الأخطاء السابقة ..... 24

**10 الغرامات ..... 24**

**11 أحكام انتقالية تتعلق بالعقار ..... 25**
11.1 التاريخ الفعلي للتوريد ..... 25
11.2 التوريدات المستمرة التي تمتد لتشمل تاريخ تطبيق ضريبة القيمة المضافة ..... 26
11.3 استثناء العقود التي لم يكن من المتوقع فيها تطبيق ضريبة القيمة المضافة ..... 26
11.3.1 الشهادة ..... 28
11.3.2 الإيجار السكني ..... 28

**12 التواصل معنا ..... 28**

**ملحق: أسئلة شائعة ..... 29**

# 1. المقدمة

## 1.1 تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية

صدقت المملكة على الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية بموجب المرسوم الملكي الكريم رقم (م/51) وتاريخ 1438/5/3هـ(«الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة»)، واستناداً إلى الأحكام الواردة في الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة فقد أصدرت المملكة العربية السعودية نظام ضريبة القيمة المضافة بموجب المرسوم الملكي الكريم رقم (م/113) وتاريخ 1438/11/2هـ («نظام ضريبة القيمة المضافة»)، وكذلك اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل («الهيئة») رقم (3839) وتاريخ 1438/12/14هـ.(«اللائحة التنفيذية للنظام»).

### 1.1.1 الهيئة العامة للزكاة والدخل

إن الهيئة هي الجهة المكلفة بتطبيق وإدارة ضريبة القيمة المضافة (قد يشار إليها لاحقًا بـ «الضريبة» ما لم يقتض السياق خلاف ذلك) في المملكة العربية السعودية، كما أنها هي الجهة المسؤولة عن تسجيل وإلغاء تسجيل الأشخاص الخاضعين لضريبة القيمة المضافة، وإدارة عملية تقديم الإقرارات الضريبية المتعلقة بضريبة القيمة المضافة وإجراءات استرداد الضريبة والقيام بتدقيق الحسابات والزيارات الميدانية. وتتمتع الهيئة أيضاً بصلاحية فرض العقوبات والغرامات في حالات عدم الامتثال بالأحكام النظامية المتعلقة بضريبة القيمة المضافة.

### 1.1.2 ما هي ضريبة القيمة المضافة؟

ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة تُفرض على استيراد وتوريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع، مع بعض الاستثناءات، وتُطبق ضريبة القيمة المضافة في أكثر من 160 دولة حول العالم.

ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة على الاستهلاك يتم دفعها وتحصيلها في كل مرحلة من مراحل سلسلة التوريد، ابتداءً من شراء المصنّع للمواد الخام وصولًا إلى بيع تاجر التجزئة للمنتج النهائي إلى المستهلك، وبخلاف الضرائب الأخرى، سيقوم الأشخاص الخاضعين لضريبة القيمة المضافة بكل مما يلي:

- تحصيل ضريبة القيمة المضافة من عملائهم عن كل عملية بيع خاضعة للضريبة وفقاً للنسبة المئوية المحددة.
- دفع ضريبة القيمة المضافة إلى الموردين الذين تلقوا منهم السلع أو الخدمات -إن وجد- عن كل عملية شراء خاضعة للضريبة تعادل النسبة المئوية المحددة.

عندما يقوم الأشخاص الخاضعين لضريبة القيمة المضافة ببيع سلعة أو تقديم خدمة، فإنه يجب عليهم فرض ضريبة بنسبة 5% (بفرض النسبة الأساسية) تُضاف إلى سعر البيع النهائي، على أن يقوم الأشخاص الخاضعين لضريبة القيمة المضافة باحتساب نسبة 5% التي حصلوا عليها من عمليات البيع الخاضعة للضريبة بشكل منفصل عن إيراداتها ليتم دفعها لاحقاً إلى الهيئة، وتعرف ضريبة القيمة المضافة التي يقوم الأشخاص الخاضعين لضريبة القيمة المضافة بتحصيلها عن مبيعاتهم **بـضريبة المخرجات**.

وعلى غرار ذلك، تتم معاملة المشتريات التي يقوم بها الأشخاص الخاضعين لضريبة القيمة المضافة حيث تضاف ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5% على المشتريات من السلع والخدمات التي يقوم بها الأشخاص الخاضعين لضريبة القيمة المضافة، وتُسمى ضريبة القيمة المضافة التي يدفعونها لمورديهم **بـضريبة المدخلات**.

لمزيد من المعلومات حول ضريبة القيمة المضافة يرجى الاطلاع على دليل ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية المتاح على الموقع الإلكتروني vat.gov.sa.

## 1.2 هذا الدليل الإرشادي

تكمن أهمية هذا الدليل في تقديم المزيد من التوضيحات فيما يتعلق بالمعاملة الضريبية المتعلقة بالقطاع العقاري بما فيه التجاري والسكني. كما أن هذا الدليل موجّه للأعمال والأفراد العاملين في القطاع العقاري في المملكة، بما في ذلك أي أشخاص يقومون ببيع أو تأجير عقارات تجارية أو سكنية.

وحيث أن هذا الدليل يمثل رؤية الهيئة فيما يتعلق بالتطبيق والمعاملة العادلة للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة ونظام ضريبة القيمة المضافة واللائحة التنفيذية للنظام على قطاع العقارات اعتباراً من تاريخ هذا الدليل؛ يعتبر هذا الدليل بمثابة دليل إرشادي يقدم معلومات فقط ولا يتضمن أو يهدف إلى أن يشمل على جميع الشروط ذات الصلة المتعلقة بقطاع العقارات المنصوص عليها في الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة، ونظام ضريبة القيمة المضافة واللائحة التنفيذية للنظام. ويعتبر هذا الدليل غير ملزم للهيئة أو أي شخص مكلف بضريبة القيمة المضافة فيما يتعلق بأي معاملة يتم إجراؤها ولا يمكن الاعتداد به والاستناد عليه بأي طريقة كانت.

ومن أجل الحصول على مزيد من الإرشادات حول معاملات خاصة، فمن الممكن تقديم طلب قرار تفسيري الى الهيئة أو زيارة الموقع الإلكتروني الرسمي لضريبة القيمة المضافة vat.gov.sa والذي يشمل مجموعة واسعة من الأدوات والمعلومات التي وُضعت خصيصاً لمساعدة الأشخاص الخاضعين لضريبة القيمة المضافة، بالإضافة إلى المواد الإرشادية المرئية وجميع البيانات ذات الصلة والأسئلة الشائعة.

# 2. التعاريف المتعلقة بالمصطلحات الرئيسية

**العقار:** تم تعريف العقار في اللائحة التنفيذية[1] لأغراض ضريبة القيمة المضافة على أنه يشمل:

*أ) أي مساحة أرض محددة يمكن أن ينشأ عليها حقوق ملكية أو حيازة أو غيرها من الحقوق العينية.*

*ب) أي أبنية أو إنشاءات هندسية أقيمت بصورة دائمة على أرض.*

*ج) أي تركيبات أو معدات تشكل جزءاً ثابتاً أو ألحقت بشكل دائم بمبنى أو هيكل انشائي أو عمل هندسي.*

**العقار السكني:** يقصد به العقارات المراد استخدامها كمكان للإقامة وتم تعريف العقار السكني في اللائحة التنفيذية[2] لأغراض ضريبة القيمة المضافة بأنه:

*العقار الذي يقصد به مقر أو مكان إقامة مصمم لأن يشغله البشر بشكل دائم، ويشمل ذلك:*

*أ. العقار الثابت غير المنقول المستعمل أو المراد استعماله كمنزلاً مثل البيوت والشقق والوحدات السكنية.*

*ب. العقارات الأخرى المراد منها أن يكون المسكن الرئيسي لشخص بما في ذلك المأوى السكني للطلاب وتلاميذ المدارس.*

ويشمل العقار السكني ما يقع ضمن الحدود الملحقة نظامياً بالممتلكات والعقارات بما في ذلك الحدائق والمواقف الخاصة والمساحات أو أي ملحقات أخرى تعد جزءاً دائماً من العقار[3].

**العقار التجاري:** يقصد به العقار المستخدم في سياق الأعمال التجارية أو أي أغراض أخرى غير سكنية. وقد خلت اللائحة التنفيذية للنظام من تعريف لمصطلح «العقار التجاري» لأغراض ضريبة القيمة المضافة.

**النشاط الاقتصادي:** يقصد به تلك الأنشطة التي تقع ضمن نطاق ضريبة القيمة المضافة ويشمل الأنشطة التي يمارسها الأشخاص الخاضعين لضريبة القيمة المضافة بالإضافة إلى أي انشطة مستمرة أخرى من الممكن أن يقومون بها. وقد تم تعريف هذا المصطلح ضمن الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة[4] لأغراض ضريبة القيمة المضافة على النحو التالي:

*النشاط الذي يمارس بصورة مستمرة ومنتظمة ويشمل النشاط التجاري أو الصناعي أو الزراعي أو المهني أو الخدمي أو أي استعمال ممتلكات مادية أو غير مادية وأي نشاط مماثل آخر.*

وسنعرض في هذا الدليل التطبيق المحدد لقواعد وأحكام النشاط الاقتصادي على القطاع العقاري.

**الشخص الخاضع للضريبة في المملكة أو الشخص المسجل في ضريبة القيمة المضافة:** هو الشخص الذي يمارس أي نشاط اقتصادي مستقلاً بقصد تحقيق الدخل وتم تسجيله لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة أو اعتبر ملزماً بالتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة فيها وفقاً لنظام ضريبة القيمة المضافة واللائحة التنفيذية[5].

**الشخص المقيم:** يقصد به، لأغراض ضريبة القيمة المضافة، الشخص (الطبيعي أو المعنوي) الذي له محل إقامة في المملكة العربية السعودية[6].

---

[1] المادة 23 (1) من اللائحة التنفيذية

[2] المادة 30 (2) من اللائحة التنفيذية

[3] المادة 30 (4) من اللائحة التنفيذية

[4] الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة- التعريفات

[5] المادة (2) من اللائحة التنفيذية

[6] الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة- التعريفات

**الشخص الغير مقيم:** يقصد به، لأغراض ضريبة القيمة المضافة، الشخص الذي ليس له محل إقامة في المملكة العربية السعودية.

وستتم مناقشة القواعد التي تحدد صفة الشخص المقيم بشكل أكثر تفصيلي بالبند 7 «مكان التوريد» من هذا الدليل.

# 3. النشاط الاقتصادي والتسجيل بضريبة القيمة المضافة

## 3.1 من هو الشخص الذي يقوم بممارسة النشاط الاقتصادي؟

يجب أن يتم تسجيل جميع الأعمال التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيين والمعنويين بممارسة نشاطاً اقتصادياً لغايات ضريبة القيمة المضافة إذا تطلب الأمر ذلك. كما يجب تحصيل وتحويل الضريبة المحصلة عن أنشطة جميع الأشخاص الخاضعين لضريبة القيمة المضافة. ويمكن ممارسة هذه الأعمال من قبل الأشخاص الاعتباريين كالشركات والمؤسسات أو من قبل الأشخاص الطبيعيين كالأفراد، وذلك بشرط أن يكون لهؤلاء الأشخاص نشاط اقتصادي منتظم يتعلق بإجراء التوريدات (البيع أو الإيجار).

كما يجوز للأشخاص الطبيعيين ممارسة هذه الأعمال كجزء من نشاط اقتصادي أو كجزء من أنشطتهم الخاصة. حيث يشهد القطاع العقاري عادةً قيام أشخاص ببيع أو تأجير العقارات، لذا فهناك قواعد خاصة لتحديد ما إذا كان الشخص الطبيعي يقع ضمن نطاق ضريبة القيمة المضافة أم لا.

## 3.2 التوريدات التي يقوم بها الشخص الطبيعي عن طريق البيع أو الإيجار

يُعد أي نشاط اقتصادي ينطوي على إجراء توريدات للعقارات من قبل شخص طبيعي - لأغراض ضريبة القيمة المضافة - نشاطاً اقتصادياً وفق المبادئ العامة. ويتضمن ذلك عقود الإيجار التي يتم بموجبها تحصيل ايرادات منتظمة وذلك بالرغم من اعفاء عقود إيجار العقارات السكنية من ضريبة القيمة المضافة، وسيتم توضيح ذلك في البند 5 من هذا الدليل.

هناك أحكام خاصة تنطبق على بيع العقارات. وفي جميع الأحوال، يعتبر بيع العقار (أي عقار سواء عقار سكني أو تجاري أو مساحة أرض، وما إلى غير ذلك) نشاطاً اقتصادياً، باستثناء إذا ما تم استخدام العقار المباع أو المراد استخدامه كسكن دائم من قبل البائع أو أي من أقاربه وأفراد عائلته قبل البيع[7].

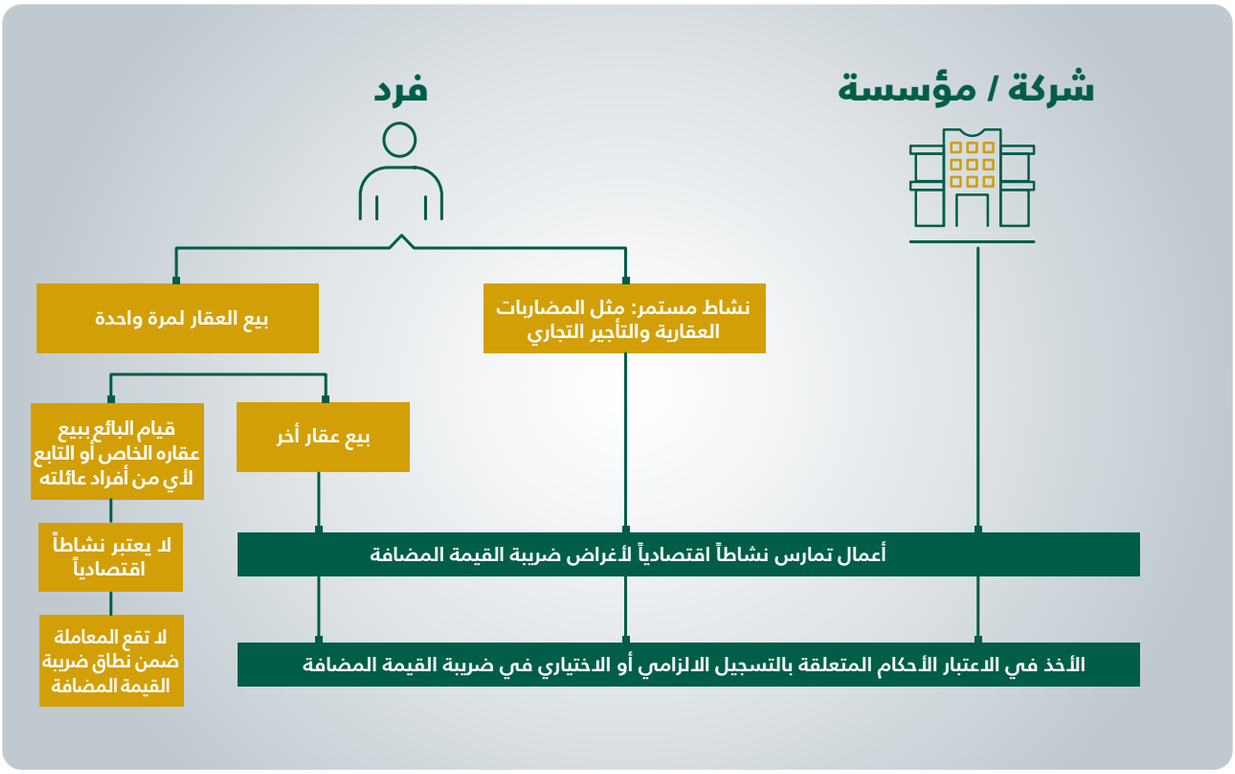
عندما يقوم أي شخص ببيع عقاره الخاص لأي من أقاربه تكون تلك المعاملة بمثابة معاملة خاصة، أي أنها لا تعتبر نشاطاً اقتصادياً ولا تخضع لضريبة القيمة المضافة. ويُقصد بمصطلح أقارب البائع أي من أقربائه حتى الدرجة الرابعة[8] (أب أو أخ أو أخت أو ابن أو ابنة، أو جد أو جدة أو حفيد أو حفيدة أو عم/عمة أو خال/ خالة، ابن أخ/ ابن اخت، ابنة أخ/ ابنة أخت، ابناء العم/ العمة أو الخال/ الخالة، جد الجد أو أحفاد الأحفاد) الزوج/ الزوجة أو الصهر).

ويعتبر الشخص الطبيعي الذي يقوم ببيع العقار الذي لا يقع ضمن نطاق الاستثناء المشار إليه أعلاه من ضريبة القيمة المضافة ممارساً لنشاطاً إقتصادياً ويجب عليه التسجيل في ضريبة القيمة المضافة، حسبما يقتضي الحال وذلك استناداً لأحكام وجوب التسجيل الموضحة أدناه.

---

[7] المادة 9 (7) من اللائحة التنفيذية

[8] المادة 37 (2) من اللائحة التنفيذية




## 3.3 التسجيل الالزامي

يعتبر التسجيل إلزامياً على جميع الأشخاص الذين تتجاوز إيراداتهم السنوية حداً معيناً للتسجيل، أي أنه إذا تجاوز مجموع المبيعات الخاضعة للضريبة للشخص خلال اثنى عشر شهراً مبلغ 375,000 ريال سعودي «ما يُعرف بحد التسجيل الإلزامي» فيجب على هذا الشخص التسجيل في ضريبة القيمة المضافة عن معاملات البيع وكذلك أي توريدات خاضعة للضريبة يقوم بها[9].

لا تشمل المبيعات الخاضعة للضريبة ما يلي[10]:

- الدخل المعفي: الإيجار السكني المؤهل للإعفاء الضريبي
- المبيعات المتعلقة بالعقارات الواقعة خارج إقليم دول مجلس التعاون الخليجي
- الأصول الرأسمالية: تعرف الأصول الرأسمالية بوجه عام بأنها الأصول المخصصة للاستخدام التجاري طويل الأجل[11]. وتعتبر الهيئة أي عقار تم استخدامه بصفة تجارية لمدة خمس سنوات أو أكثر أصلًا رأس مالياً. إلا أن العقارات التي يتم شراؤها بقصد إعادة البيع ليست أصلًا رأسمالياً وتدخل ضمن احتساب حد التسجيل.

*مثال: يمتلك عبدالله عقاراً سكنياً يُستأجر من قبل مستأجرين من القطاع الخاص على مدار 12 عاماً. سيبيع العقار في عام 2020م لمستثمر مقابل 1.5 مليون ريال سعودي. لا تدخل قيمة الإيجار المعفي أو قيمة بيع العقار باعتباره اصلًا رأسمالياً في حساب حد التسجيل في ضريبة القيمة المضافة. وعليه لا يكون عبدالله ملزما بالتسجيل في ضريبة القيمة المضافة.*

[9] الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة- المادة 50

[10] الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة- المادة 52

[11] الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة- التعاريف

*إذا قام عبدالله بشراء العقار في عام 2019م ثم قام ببيعه في عام 2020م؛ فإن هذا العقار لا يعتبر مؤهلًا بأن يكون أصلًا رأسمالياً طويل الأجل، وعليه يكون عبدالله ملزماً بالتسجيل في ضريبة القيمة المضافة حيث تتجاوز ايراداته السنوية حد التسجيل الإلزامي.*

في حالات محددة تطبق أحكام أخرى على التسجيل الالزامي:

- يلزم تسجيل الأعمال غير المقيمة بغض النظر عن قيمة مبيعاتها والتي تكون ملزمة بتحصيل وسداد الضريبة المستحقة عنها[12]
- سيتم طلب تسجيل الأعمال التي تتجاوز ايراداتها السنوية مبلغ 1,000,000 ريال سعودي فقط وذلك خلال الفترة الانتقالية وحتى تاريخ الأول من يناير 2019م[13]. ومع ذلك، يجب تقديم طلب التسجيل في أو قبل موعد أقصاه 20 ديسمبر 2018.

بإمكانك الاطلاع على مزيد من المعلومات حول التسجيل الالزامي في ضريبة القيمة المضافة من خلال الموقع الإلكتروني vat.gov.sa

## 3.4 التسجيل الاختياري

يمكن للشخص المقيم الذي تجاوزت مبيعاته الخاضعة للضريبة أو نفقاته الخاضعة للضريبة مبلغ 187,500 ريال سعودي («**حد التسجيل الاختياري**») خلال اثنى عشر شهراً، التسجيل اختيارياً في ضريبة القيمة المضافة. ويُفضل التسجيل الاختياري بضريبة القيمة المضافة[14] في حال ما إذا كانت الشركة ترغب في المطالبة باسترداد ضريبة القيمة المضافة التي دفعتها عن نفقاتها قبل إصدار الفواتير أو إجراء توريد لاحق.

*مثال: شركة أ ب ج ذ.م.م هي شركة سعودية قد تعاقدت لبناء مبنى تجاري في الرياض، إلا أنه يحق للشركة إصدار الفواتير للمطالبة بالدفعات المستحقة اعتباراً من يناير 2020م. بالرغم من ذلك دفعت الشركة نفقات مرتفعة تصل إلى 2 مليون ريال سعودي من الموردين المحليين خلال الربع الأول من 2019م فيما يتعلق بدراسات الجدوى والمخططات قبل إصدار أي فواتير بمبالغ مستحقة إلى العميل. في هذه الحالة، سيكون بمقدور شركة أ ب ج ذ.م.م التسجيل بضريبة القيمة المضافة على أساس التسجيل الاختياري بناءً على تجاوز نفقاتها السنوية حد التسجيل الاختياري.*

يمكن الاطلاع على مزيد من المعلومات حول التسجيل الاختياري في ضريبة القيمة المضافة من خلال الموقع الإلكتروني vat.gov.sa

[12] المادة 5 من اللائحة التنفيذية

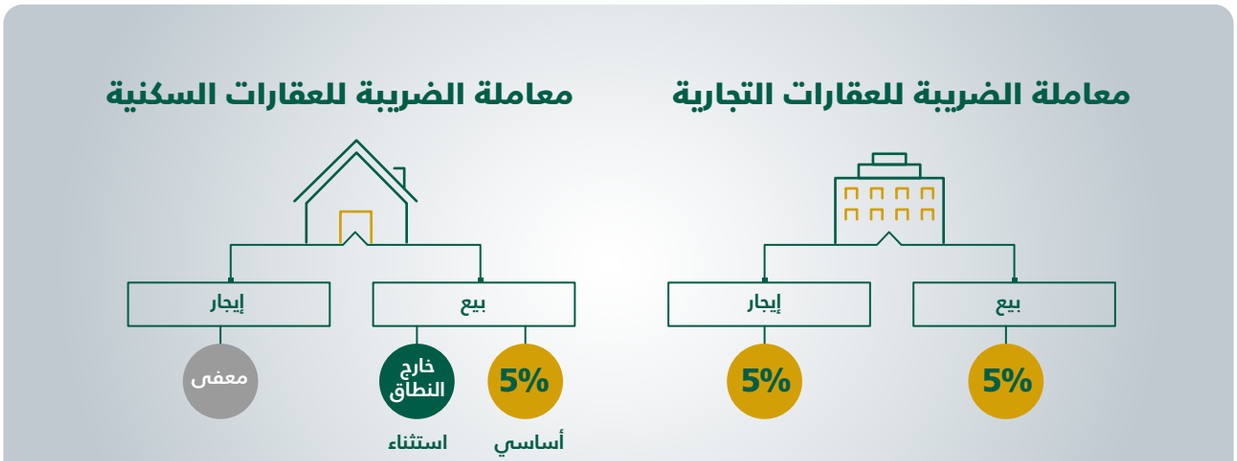
[13] المادة 79 (7) من اللائحة التنفيذية

[14] المادة 7 من اللائحة التنفيذية

# 4. المعاملة الضريبية لقطاع العقارات

تطبق ضريبة **القيمة المضافة** عادة على أي توريد للعقارات الواقعة داخل المملكة العربية السعودية، ومع ذلك يوجد بعض الاستثناءات التي تطبق على توريدات العقارات السكنية.

فيما يلي رسم توضيحي يشرح المعاملة الضريبية للعقارات داخل المملكة:




بيع العقار السكني خاضع للضريبة بالنسبة الأساسية عدا: **البيع خارج النشاط الاقتصادي (بالتالي خارج نطاق الضريبة)** في حال: قبل التوريد، كان العقار يستخدم أو معد للاستخدام كمسكن دائم للشخص الخاضع للضريبة أو أحد أقاربه (المادة ٩ (٧) من اللائحة التنفيذية)

## 4.1 بيع العقارات

يعتبر - لأغراض ضريبة القيمة المضافة - بيع العقارات الواقعة داخل المملكة - عن طريق نقل الملكية - توريداً للسلع ويخضع لضريبة القيمة المضافة بنسبتها الأساسية وهي 5%. ويُطبق ذلك سواء كان المورد أو العميل مقيماً داخل المملكة أو غير مقيماً فيها.

تطبق النسبة الأساسية 5% على بيع جميع العقارات ويشمل، دونما حصر ما يلي:

- بيع المنازل، الشقق، أو العقارات السكنية الأخرى
- بيع أي عقار تجاري
- نقل ملكية الأرض الفضاء أو الغير مبنية
- بيع العقارات التي لم يتم استكمال بناؤها

### 4.1.1 العقود التي تُعد بمثابة عقد بيع للعقار

يُعد نقل الملكية للعقار بمقابل بيعاً للعقار وذلك بشرط حصول العميل على ملكية «كاملة» وأن يكون له حق التصرف في العقار. وتعتبر أي معاملة أخرى تؤدي إلى منح العميل حقوق الملكية الكاملة في العقار، أو التي تقدم خيار انتقال ملكية العقار إلى العميل أيضاً توريداً للسلع ويخضع لضريبة القيمة المضافة[15].

*مثال: عقد التأجير التمويلي للعقار هو اتفاق يسمح عموماً للمستأجر بحيازة العقار لفترة محددة، مع منح المستأجر خيار انتقال ملكية ذلك العقار إليه عند استكمال سداد قيمة العقد «الدفعة النهائية» يعتبر لأغراض ضريبة القيمة المضافة توريداً للعقار أي توريداً للسلع» حيث إن هذا العقد يحتوي على حق نقل الملكية (سواء تم نقل الملكية الكاملة لاحقاً أم لا).*

[15] الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة - المادة 5

جميع المدفوعات التي يتم سدادها بموجب عقد بيع العقار، بما في ذلك أي دفعة ختامية مستحقة عند الإنجاز، تتعلق بتوريد العقار. إلا أنه يجوز معاملة عناصر التمويل المتعلقة بالمدفوعات التي يتم سدادها بموجب عقد التأجير التمويلي كخدمة مالية معفاة من الضريبة. سنقدم المزيد من المعلومات حول المعاملة الضريبية لعقود التأجير التمويلي من خلال دليل إرشادي منفصل حول الخدمات المالية.

## 4.1.2 استثناء بيع العقار الشخصي

استثناءً مما ورد أعلاه يعتبر بيع العقارات السكنية في حال تم استخدام هذا العقار أو كان المراد من استخدامه كمسكن دائم لهذا الشخص أو من قبل أي من أقاربه خارج النطاق الضريبي. ويقع بيع العقار الشخصي خارج نطاق ضريبة القيمة المضافة حيث أنه لا يمثل جزءاً من أي نشاط اقتصادي.

تم شرح التفاصيل حول معاملات البيع التي يجريها الاشخاص الطبيعيين بالبند 3.2 أعلاه.

## 4.1.3 قواعد خاصة تتعلق بنقل الملكية كجزء من منتجات التمويل

قد تنتقل ملكية جزء محدد من العقار إلى مزود التمويل أو طرف ثالث كجزء من منتجات خدمات تمويل محددة مثل الضمان المتعلق بالتمويل أو منتجات التمويل الإسلامي. وفي هذه الحالات لا يكون المقصود من ذلك تغيير ملكية العقار حيث إن الملكية ستنقل مرة أخرى الى المشتري في تاريخ انتهاء العقد.

ويتم الاحتفاظ بملكية الأرض في هذه الحالات كضمان فقط دون نقل حق التصرف في العقار (ما لم يقع حدث آخر مثل التخلف عن السداد). وفي هذه الحالات، لا يعتبر نقل الملكية دون منح حق التصرف في العقار توريداً للعقار لأغراض ضريبة القيمة المضافة[16]. وسنقدم المزيد من المعلومات حول القواعد الخاصة المتعلقة بخدمات التمويل من خلال دليل إرشادي منفصل حول الخدمات المالية.

*مثال: تقدم خالد بطلب تمويل لعقار شخصي (تم شراؤه مقابل 2.1 مليون ريال سعودي في يونيو 2018م). أ ب ج للتمويل وافقت على منح التمويل شريطة أن يقوم خالد بنقل ملكية عقاره كضمان متعلق بالتمويل. لا تستطيع أ ب ج للتمويل التصرف في العقار إذا لم يتخلف خالد عن سداد قيمة التمويل. لذا فإن نقل ملكية العقار إلى أ ب ج للتمويل وإرجاع الملكية إلى خالد عند انتهاء عقد التمويل لا يعتبر توريداً للعقار لأغراض ضريبة القيمة المضافة.*

لأغراض ضريبة القيمة المضافة تم تصنيف المعاملات على النحو التالي:

*1. إذا قام بائع المنزل ببيع العقار إلى خالد؛ فإن ضريبة القيمة المضافة تطبق ولا تكون قابلة للخصم بالنسبة لخالد مقابل شراء العقار.*

| | | |
|---|---|---|
| توريد عقار من قبل بائع ضمن نشاطه الاقتصادي | القيمة 2,000,000 ريال سعودي | تفرض ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5%: يتم تحصيل 100,000 ريال سعودي كضريبة ودفعها إلى الهيئة |

*2. إذا منحت أ ب ج للتمويل قرضاً بقيمة 1,000,000 ريال سعودي إلى خالد؛ فإن ضريبة القيمة المضافة لا تُطبق على إصدار سند الدين من قبل أ ب ج للتمويل. كما لا يعتبر نقل الملكية كضمان متعلق بالتمويل توريداً للعقار.*

| | | |
|---|---|---|
| منح القرض من قبل أ ب ج للتمويل | القيمة 1,000,000 ريال سعودي | اعفاء ضريبي- لا يتم تحصيل ضريبة القيمة المضافة |
| نقل ملكية العقار من قبل خالد كضمان متعلق بالتمويل | ليست قيمة منفصلة- يستخدم كضمان فقط | ليس توريداً لسلع أو خدمات من قبل خالد لا يتم تحصيل ضريبة القيمة المضافة |

[16] المادة 29 (4) من اللائحة التنفيذية

*3. يدفع خالد شهرياً مبلغ 25,000 ريال سعودي في سياق سداد قيمة التمويل على مدار 4 سنوات فيبلغ إجمالي المدفوعات 1,200,000 ريال سعودي. هامش الربح الذي تحصل عليه أ ب ج للتمويل معفيا من ضريبة القيمة المضافة.*

| المدفوعات من قبل خالد إلى أ ب ج للتمويل | القيمة الشهرية 25,000 ريال سعودي | عناصر الربح معفاة من ضريبة القيمة المضافة - لا يتم تحصيل ضريبة القيمة المضافة |
|---|---|---|

*4. عند استكمال سداد قيمة التمويل ستقوم أ ب ج للتمويل بإرجاع ملكية العقار إلى خالد. نقل الملكية من قبل الأعمال يعتبر عادة توريداً للسلع- إلا أن نقل ضمان التمويل لا يعتبر توريداً للعقار.*

| المدفوعات من قبل خالد إلى أ ب ج للتمويل | القيمة الشهرية 25,000 ريال سعودي | عناصر الربح معفاة من ضريبة القيمة المضافة- - لا يتم تحصيل ضريبة القيمة المضافة |
|---|---|---|

في هذا المثال، يتم تحصيل ضريبة القيمة المضافة فقط على التوريد الأول للعقار. لا تنشأ ضريبة القيمة المضافة نتيجة الضمان المتعلق بالتمويل الذي يقدمه خالد للشركة أ ب ج للتمويل.

# 5. تأجير العقارات

يُطبق الإعفاء الضريبي على عقود تأجير العقارات لأغراض السكن.ويقصد بتأجير العقارات التوريد المؤقت للعقارات الذي يشمل على جميع العقود التي تسمح للشخص بشغل العقار أو استخدامه دون نقل الملكية أو التمتع بحقوق مماثلة طويلة الأجل في العقار.

عقد التأجير التمويلي -الذي يُمنح المستأجر من خلاله خيار الحصول على الملكية الكاملة في وقت لاحق - يعتبر بيعاً للعقار كسلعة وغير مؤهل للإعفاء الضريبي لأغراض التأجير السكني.

## 5.1 إعفاء تأجير العقار السكني

يُعفى عقد الإيجار السكني داخل المملكة من ضريبة القيمة المضافة[17] شريطة:

- أن يكون العقار مقر إقامة دائم مصمم لأن يشغله البشر
- أن يكون المراد من العقار استخدامه كمسكن رئيسي

يُطبق الإعفاء الضريبي على تأجير العقارات السكنية المستخدمة كمسكن للأفراد أو العائلات أو مجموعة من الأشخاص الطبيعيين، ويشمل ذلك البيوت والشقق والوحدات السكنية المستخدمة كمسكن رئيسي. ويشمل المسكن الرئيسي العقارات السكنية الأخرى مثل المأوى السكني للطلاب وتلاميذ المدارس أو الموظفين بشرط أن يكون هذا المسكن مستخدم من قبل الشخص أو الأشخاص كمسكن رئيسي يقيم فيه بشكل منتظم أو اعتيادي ويعود إليه من فترة إلى أخرى، ولا يشترط أن يكون المسكن الرئيسي هو مكان الإقامة الوحيد لهذا الشخص.

*مثال: تقيم أسرة عبدالله في منزل العائلة في لبنان إلا أن عبدالله يقيم في مدينة الخبر في المملكة لذا فهو يستأجر وحدة سكنية يقيم فيها أيام السبت إلى الخميس من كل أسبوع. في هذه الحالة، عبدالله يستخدم الوحدة السكنية على أساس منتظم كمسكن أساسي له معفى من ضريبة القيمة المضافة بالرغم من امتلاكه بيتاً آخر في لبنان.*

*مثال: تمتلك مدرسة أ ب ج وحدات اقامة داخلية يقيم فيها الطلاب أثناء فترة الدراسة مقابل رسم إضافي والتي تعتبر بمثابة المسكن الرئيسي للطلاب طوال فترة الدراسة على أن يعودوا إليها بعد قضاء العطلات المدرسية. في هذه الحالة، تعتبر وحدات الإقامة الداخلية هذه مسكناً رئيسياً ويجب إعفاء الرسوم التي تحصلها المدرسة لقاء توفير تلك الوحدات من ضريبة القيمة المضافة.*

[17] المادة 30 من اللائحة التنفيذية

ولا تعتبر العقارات المستخدمة كنُزل لقضاء العطلات الموسمية، أو الإقامة القصيرة للعمال عقارات سكنية، وتطبق ضريبة القيمة المضافة على عقود إيجار تلك العقارات بنسبتها الأساسية 5%. كما أن الإقامة المؤقتة داخل الفنادق أو النُزل أو مساكن الضيوف أو الاستراحات أو الوحدات الفندقية أو أي مبنى آخر مصمم لتقديم الإقامة المؤقتة للزوار أو المسافرين لا تعتبر إقامة في عقارٍ سكنيٍ مؤهل للإعفاء من ضريبة القيمة المضافة.

*مثال: الإقامة لمدة 4 أشهر من قبل شخص مسافر داخل مبنى يوفر شققاً فندقية لا تعتبر توريداً لإيجار سكني حيث أنه لا يتم تأجير الشقق الفندقية كوحدات سكنية ويجب تطبيق ضريبة القيمة المضافة بنسبتها الأساسية 5% على ذلك التوريد.*

## 5.2 الإيجار التجاري والتوريدات الأخرى المتعلقة بالعقار

جميع التوريدات العقارية الأخرى داخل المملكة التي يتم إجراؤها كجزء من نشاط اقتصادي خاضعة لضريبة القيمة المضافة. ويشمل ذلك إيجار أو ترخيص أي عقار تجاري أو أي عقار آخر غير مؤهل كعقار سكني. ويشمل دونما حصر ما يلي:

- عقود الإيجار السنوية للمكاتب
- إيجار الأراضي الفضاء (سواءً كانت محددة عقاراً سكنياً أو تجارياً)
- الترخيص لاستخدام مصنع أو منشأة صناعية

### 5.2.1 الإقامة لفترة قصيرة

إن توفير الإقامة في الفنادق أو الاستراحات أو منازل الضيوف أو الوحدات الفندقية أو المنشآت المماثلة غير مؤهل للإعفاء الضريبي كإيجار[18] سكني حيث أن النزيل في تلك المنشآت لا يقيم فيها على أساس منتظم أو يعتبره المقيم بالنسبة إليه بمثابة مسكن رئيسي وإن تلك المنشآت تستخدم فقط كوحدات للإقامة المؤقتة. وبالمثل، يجب أن تخضع الوحدات المستخدمة للاستضافة أو وحدات الاستئجار الأخرى التي يتم طرحها من خلال المنصات الإلكترونية لأغراض الإقامة لفترات قصيرة لضريبة القيمة المضافة.

هناك العديد من عروض الإقامة التي يتم طرحها في الأسواق، ومن الناحية العملية قد تختلف الخصائص الفردية لتلك الوحدات، لذا ومن أجل تحديد الوحدات المؤهلة للإعفاء الضريبي، يجب تقييم التوريد على أساس المعياريين التاليين:

أ) هل سيتم استخدام العقار كعقار سكني بشكل منتظم.

ب) هل سيتم عرض العقار للإيجار لفترة قصيرة أو كوحدة فندقية.

على سبيل المثال: الوحدات المستخدمة لأغراض الإقامة الموسمية أو قضاء العطلات لا تستخدم كوحدة سكنية بشكل منتظم، لذا فهي غير مؤهلة للاعفاء الضريبي كوحدة سكنية.

## 5.3 تأجير العقارات بهدف الاستخدام المزدوج

في الحالات التي تحتوي فيها العقارات على عقد إيجار أو ترخيص عن العقار ذاته لأغراض سكنية و أغراض تجارية أو غير سكنية في نفس الوقت مثل الأبنية التي يشغل الجزء الأرضي منها مستأجرين تجاريين بينما يشغل الأدوار العليا مستأجرين يستخدموها للأغراض السكنية؛ يعتبر ذلك توريداً مختلطاً من عقارات معفاة من الضريبة وأخرى خاضعة لضريبة القيمة المضافة. لذا فيجب احتساب ضريبة القيمة المضافة عن الجزء المتعلق بالاستخدام التجاري أو غير السكني.

[18] المادة 30 (3) من اللائحة التنفيذية

وفي حال فرض قيمة اجارية تشمل المبنى ككل بما في ذلك الأجزاء السكنية وغير السكنية؛ يجب على المؤجر تقسيم قيمة التوريد بطريقة تعكس بدقة قيمة الوحدات ذات الصلة في الأبنية المختلطة. ويمكن استخدام التقسيم الذي يستند إلى نسبة مساحة الطابق المقسم بين أجزاء سكنية وأخرى غير سكنية كقاعدة افتراضية ما لم يمثل ذلك بدقة قيمة وحدات المبنى السكنية والتجارية أو غير السكنية. كما يمكن تقسيم الأجزاء ذات النفع العام بناءً على الاستخدام المتوقع لتلك المساحات، أو إهمالها إذا كانت تابعة للأجزاء المتبقية من العقار. ويقع على عاتق المورد مسؤولية مراجعة أي تقسيم للتأكد من أنه يعكس وبدقة القيم المقابلة للتوريدات المعفاة والتوريدات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة التي يتم إجراؤها.

*مثال: يمتلك ابراهيم برجاً في الرياض مؤلف من 15 طابقاً حيث يستخدم خمس طوابق فيه لأغراض الأنشطة التجارية، بينما تستخدم الطوابق المتبقية كوحدات سكنية يتم شغلها بشكل منتظم لأغراض سكنية. وقام ابراهيم باستخدام شركة لإدارة العقار بعقد سنوي بقيمة 150 مليون ريال سعودي. باستخدام التقسيم على اساس مساحة كل طابق يجب فرض ضريبة القيمة المضافة فقط على العناصر غير السكنية من العقار التي تبلغ قيمتها الإيجارية الخاضعة للضريبة 50 مليون ريال سعودي وبالتالي تبلغ قيمة الضريبة 2.5 مليون ريال سعودي.*

## 5.4 خدمات أخرى

في العديد من الحالات، يجوز للمالك فرض رسوم اضافية مقابل الخدمات التي يقدمها والمتعلقة بتأجير العقارات السكنية أو التجارية؛ على سبيل المثال: رسوم الصيانة ورسوم استخدام المرافق ورسوم مواقف السيارات وما إلى غير ذلك من رسوم. وتعتبر بشكل عام هذه الرسوم المفروضة على الخدمات الإضافية بمثابة توريداً منفصلاً للخدمات يجب أن يخضع لضريبة القيمة المضافة. كما أن تلك الخدمات لا تقع ضمن نطاق الاعفاء الضريبي بالنسبة للعقارات السكنية حتى وإن تم توريدها بموجب عقد سكني.

*مثال: يقوم أحمد بتأجير العديد من الوحدات السكنية لمستأجرين مقابل 5,000 ريال سعودي شهرياً وهناك عدد محدود من مواقف السيارات. وقام أحمد بتوفير خدمة استخدام مواقف السيارات لمستأجرين مقابل مبلغ 300 ريال سعودي. في هذه الحالة، تعفى قيمة الإيجار من ضريبة القيمة المضافة بينما يخضع رسم استخدام مواقف السيارات لضريبة القيمة المضافة.*

# 6. المقاولات

## 6.1 تطبيق ضريبة القيمة المضافة على عقود المقاولات

تعتبر جميع خدمات المقاولات التي يتم تنفيذها داخل المملكة العربية السعودية أو أي عقد يتم إبرامه لغرض البناء السكني أو التجاري داخل المملكة - بما في ذلك أنشطة المقاولين من الباطن عن أي من تلك المشروعات - توريداً لخدمة يخضع لضريبة القيمة المضافة بالنسبة الأساسية 5%. ويشمل ذلك العقود الهندسية، وعقود المشتريات والإنشاءات، والعقود الجاهزة (يقصد بها العقود المتكاملة مقابل مبلغ إجمالي بأسعار محددة تنطوي على توفير عدة خدمات ويُنظر إليها في مجملها كعقد توريد خدمات).

## 6.2 احتساب ضريبة القيمة المضافة عن عقود المقاولات

يعتبر توفير خدمات المقاولات بمثابة توريداً مستمراً للخدمات. ويعني ذلك استحقاق ضريبة القيمة المضافة عن كل مستخلص بناءً على القواعد التالية:

- إذا حدد العقد تواريخ استحقاق الدفعات على مراحل محددة، تستحق ضريبة القيمة المضافة في تاريخ الاستحقاق أو السداد الفعلي أيهما أسبق[19]
- في جميع الحالات، تُستحق ضريبة القيمة المضافة عن كل مستخلص عند اصدار الفاتورة ذات الصلة أو تاريخ السداد الفعلي[20]

سيتم طرح مزيد من التفاصيل حول تحديد تاريخ التوريد بالبند 9 من هذا الدليل الإرشادي المتعلق بالإقرار عن ضريبة القيمة المضافة.

## 6.3 المدفوعات المحتجزة مقابل ضمان الأداء

يجوز للمطوّر أو العميل احتجاز جزء من المدفوعات المستحقة لمزود الخدمة بموجب العقد كدفعة محتجزة مقابل ضمان الأداء حتى إصدار شهادة بإنجاز العمل. وفي هذه الحالة، لن يؤثر المبلغ المحتجز على القواعد أعلاه، حيث ستبقى ضريبة القيمة المضافة مستحقة على أساس المبلغ الكلي الذي صدر به فاتورة أو المبلغ الكلي المستحق خلال فترة محددة.

## 6.4 خصم ضريبة القيمة المضافة المستحقة بموجب عقد المقاولات

يجوز للمقاول التسجيل على أساس التسجيل الاختياري إذا تجاوزت نفقاته حد التسجيل الاختياري في ضريبة القيمة المضافة وهو مبلغ 187,500 ريال سعودي (يرجى مراجعة البند 3.4 التسجيل الاختياري لمزيد من التفاصيل). ويسمح ذلك للمقاولين بالتسجيل قبل إصدار الفواتير فيما يتعلق بأي مشروع بناء.

يجوز للشخص المسجل في ضريبة القيمة المضافة خصم ضريبة القيمة المضافة المتكبدة على المواد أو المدفوعات إلى المقاولين من الباطن أو الموردين الآخرين خلال فترات شهرية أو ربع سنوية، وذلك بهدف استخدامها لتنفيذ مشروع البناء الذي سيتحمل عنه هذا الشخص ضريبة القيمة المضافة.

# 7. مكان التوريد

## 7.1 محل إقامة المورد

إذا قام مورد مقيم بتوريد عقاري، فإنه ملزم بالتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة (وفقاً لأحكام وقواعد التسجيل) واحتساب ضريبة القيمة المضافة وفق النسب الملائمة. ويشمل لفظ المقيم الشركة المقيمة إذا تم إنشاؤها بموجب لوائح المملكة العربية السعودية أو إذا كان مقر إدارتها الرئيسي يقع داخل المملكة. وكما تعتبر الشركة كياناً مقيماً داخل المملكة إذا تم تأسيس الشركة أو الشخص الاعتباري خارج المملكة إلا أنه كان لديها فرعاً أو مقر للأعمال أو أي نوع آخر من المنشآت الثابتة داخل المملكة[21].

[19] المادة 20 (1) من اللائحة التنفيذية

[20] المادة 20 (2) من اللائحة التنفيذية

[21] الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة- التعاريف

## 7.2 الخدمات المرتبطة بالعقار

هناك قواعد خاصة لتحديد الدولة التي ستُستحق ضريبة القيمة المضافة داخلها عن معظم الخدمات المتعلقة بالعقار: والمعروفة بـ «الخدمات المرتبطة بالعقار».

يعتبر توريد الخدمات المرتبطة بالعقار بمثابة توريداً للخدمات خاضع لضريبة القيمة المضافة. وتعرف «الخدمات المرتبطة بالعقار» بأنها هي تلك الخدمات التي **تؤثر** على مساحة العقار أو **ترتبط** بمساحة محددة من العقار أو موقع محدد من الممتلكات الغير منقولة[22].

وبصفة عامة فإن الخدمات المرتبطة بالعقار هي تلك الخدمات التي ترتبط أو تؤثر على مساحة محددة من العقار. على سبيل المثال: عندما يتضمن العقار الإيجاري، أو وحدة الإقامة مساحة محددة من العقار كجزء مركزي من الخدمة. لذا يعتبر توريد الخدمات المرتبطة بالعقار بمثابة توريداً للخدمات.

الخدمات التي «**تؤثر**» على العقار هي تلك الخدمات المصممة لتغيير مساحة محددة من العقار قانونياً أو مادياً. وتشمل الخدمات المرتبطة بالعقار والتي ستغير قانونياً أو مادياً مساحة محددة من العقار على سبيل المثال دون الحصر التالي:

**التغيير القانوني للعقار** يشمل الخدمات المهنية مثل تلك الخدمات التي يتم توريدها من قبل الوكلاء العقاريين، والوسطاء ، والمعماريين، والمساحين، وغيرهم من المعنيين بأمور أخرى تتعلق بالعقار.

ولا يشمل ذلك خدمات الاستشارات العامة التي يقدمها هؤلاء المهنيون والتي لا تتعلق بعقار محدد.

**التغيير المادي للعقار** - يشمل تشييد أو هدم أو تحويل أو إعادة بناء أو تغيير أو توسيع أو تصليح أو صيانة المبنى أو العقار.

## 7.3 فرض ضريبة القيمة المضافة على العقار

تخضع جميع معاملات البيع التي تتم داخل المملكة وكذلك الخدمات المتعلقة بالعقار الواقع داخل المملكة لضريبة القيمة المضافة المطبقة فيها[23] وذلك بغض النظر عن الدولة التي يكون المورد أو العميل مقيماً فيها حيث إن محل إقامة المورد والعميل يؤثر على آلية فرض ضريبة القيمة المضافة فقط.

### 7.3.1 المورد المقيم في المملكة

يتعين على المورد المقيم إصدار فاتورة ضريبية عن التوريدات التي تفرض عليها ضريبة القيمة المضافة.

بالنسبة للتوريدات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة؛ تُفرض ضريبة القيمة المضافة عليها بنسبتها الأساسية 5% على القيمة الكلية للتوريد (قيمة التوريد هو المبلغ الغير شامل لضريبة القيمة المضافة). ويتم احتساب ضريبة القيمة المضافة بالإضافة إلى السعر المتفق عليه أو كجزء من السعر شامل الضريبة وذلك استناداً إلى الاتفاق المبرم بين المورد والعميل.

إذا استلم المورد مبلغ واحد (شامل الضريبة) مقابل التوريد؛ فإن ضريبة القيمة المضافة تكون مشمولة ضمن هذا المقابل المستلم (ويتم احتسابها كناتج 5/105 من المبلغ المستلم). وعلى هذا النحو تكون قيمة التوريد هي المبلغ المستلم مطروحاً منه قيمة ضريبة القيمة المضافة.

لمزيد من المعلومات حول القواعد الخاصة المتعلقة بالأحكام الانتقالية للعقود الحالية يمكن الاطلاع على بند رقم 11 المتعلق بالأحكام الانتقالية أدناه.

*مثال: تقوم شركة أ ب ج ذ.م.م بتأجير قطعة أرض خالية بالقرب من الدمام إلى شركة بحرينية ذ.م.م وحيث تقع الأرض داخل المملكة فإن شركة أ ب ج تلتزم بفرض ضريبة القيمة المضافة على توريد الخدمات.*

---

[22] المادة 23 (2) من اللائحة التنفيذية

[23] الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة - المادة 19

*وحيث أن السعر المتفق عليه هو 6,000 ريال سعودي شهرياً. فإذا تم النص صراحة على أن **السعر غير شامل** ضريبة القيمة المضافة أو إذا تضمن العقد ما يفيد السماح لشركة أ ب ج بفرض ضريبة القيمة المضافة بالإضافة إلى السعر فسيتم إصدار الفاتورة على النحو التالي:*

| | | |
|---|---|---|
| الإيجار الشهري | 6,000 | (قيمة التوريد) |
| نسبة ضريبة القيمة المضافة 5% | 300 | (ضريبة القيمة المضافة = القيمة × 5%) |
| الإجمالي المستحق | 6,300 | (مجموع المقابل مستحق الدفع) |

*إذا اتفق طرفي العقد على أن **السعر شامل** لضريبة القيمة المضافة؛ فيجب احتساب ضريبة القيمة المضافة كما يلي: 5/105 من السعر الإجمالي. وسيتم إصدار الفاتورة على النحو التالي:*

| | | |
|---|---|---|
| الإيجار الشهري | 5,714.29 | (قيمة التوريد) |
| نسبة ضريبة القيمة المضافة 5% | 285.71 | (ضريبة القيمة المضافة = المقابل × 5/105) |
| الإجمالي المستحق | 6,000 | (مجموع المقابل مستحق الدفع شامل ضريبة القيمة المضافة) |

## 7.3.2 المورد غير المقيم في المملكة

إذا قام مورد غير مقيم بإجراء توريد عقاري إلى عميل مقيم داخل المملكة ومسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة، فلا يجوز للمورد فرض ضريبة القيمة المضافة على أن يكون العميل هو المسؤول عن الإقرار عن ضريبة القيمة المضافة (وفق النسبة الملائمة) ضمن إقراره الضريبي من خلال آلية الاحتساب العكسي. ولا يلتزم المورد الغير مقيم بالتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة لدى الهيئة للتبليغ عن تلك التوريدات، كما أنه لا يخضع لمتطلبات إصدار الفواتير الضريبية. لمزيد من المعلومات حول آلية الاحتساب العكسي فإنه يمكنك الاطلاع عليها من خلال دليل ضريبة القيمة المضافة.

*مثال: تفرض شركة خ ذ ض ، وهي شركة بحرينية ، رسماً على شركة أ ب ج مقابل طلاء مقرهم التجاري في الدمام وحيث إن تلك الخدمات مرتبطة بعقار يقع داخل المملكة فإنه يجب فرض ضريبة القيمة المضافة على هذا التوريد من خلال التزام شركة أ ب ج بالإقرار عن ضريبة القيمة المضافة على توريد هذه الخدمة المتلقاة من مورد غير مقيم داخل المملكة.*

وحيث إن السعر المتفق عليه هو 4,000 ريال سعودي، فيجب إصدار الفاتورة على النحو التالي:

| | | |
|---|---|---|
| الخدمات | 4,000 | (قيمة التوريد) |
| يلتزم العميل باحتساب ضريبة القيمة المضافة وفق آلية الاحتساب العكسي | - | (يقوم العميل باحتساب ضريبة القيمة المضافة ذاتياً بالنسبة الأساسية وهي 5% من القيمة) |
| الإجمالي المستحق | 4,000 | (مجموع المقابل مستحق الدفع) |

*في هذه الحالة، لن يتم إظهار ضريبة القيمة المضافة داخل الفاتورة، إلا أن العميل وهو شركة أ ب ج ذ.م.م سيقوم بإدراج الخدمة المستوردة داخل المربع 9 من إقراره لضريبة القيمة المضافة:*

| | | المبلغ بالريال السعودي | مبلغ ضريبة القيمة المضافة بالريال السعودي |
|---|---|---|---|
| 9 | واردات خاضعة لضريبة القيمة المضافة محتسبة من خلال آلية الاحتساب العكسي | 4,000 | 200 |

لكن إذا قام مورد غير مقيم بإجراء توريد لصالح عميل غير مسجل في ضريبة القيمة المضافة، بات المورد مسؤولاً عن التسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة واحتساب الضريبة وفق النسبة المعنية.

### 7.4 عقار يقع خارج المملكة

لا يقع توريد العقارات الواقعة خارج إقليم المملكة العربية السعودية ضمن نطاق ضريبة القيمة المضافة المطبقة في المملكة. وبالمثل، لا تخضع الخدمات المرتبطة بعقار يقع خارج إقليم المملكة لضريبة القيمة المضافة المطبقة فيها[24].

# 8 خصم ضريبة المدخلات

## 8.1 شروط عامة

يجوز للشخص المسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة خصم ضريبة المدخلات المفروضة على السلع والخدمات التي يقوم بشرائها أو استلامها في سياق ممارسته لنشاط اقتصادي. ويمكن خصم ضريبة المدخلات على:

- ضريبة القيمة المضافة المفروضة من قبل مورد مسجل في المملكة
- ضريبة القيمة المضافة المحتسبة ذاتياً من قبل شخص مسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة وفق آلية الاحتساب العكسي
- ضريبة القيمة المضافة عن الواردات المدفوعة إلى إدارة الجمارك نظير استيراد سلع

وكقاعدة عامة، لا يجوز خصم ضريبة المدخلات المتعلقة بأنشطة الشخص الخاضع للضريبة المعفاة من ضريبة القيمة المضافة كإيجار العقار السكني. بالإضافة إلى ذلك، لا يجوز خصم ضريبة المدخلات عن أي تكاليف لم يتم دفعها كجزء من نشاط اقتصادي (ويشمل ذلك بعض أشكال الإنفاق المقيدة مثل الخدمات الترفيهية والمركبات[25])، أو أي نفقات متعلقة بإجراء توريدات معفاة.

وتكون ضريبة المدخلات بمثابة رصيد دائن يتم إدخاله في إقرار ضريبة القيمة المضافة ويتم خصمه من ضريبة القيمة المضافة المفروضة على التوريدات (ضريبة المخرجات) التي تم إجراؤها خلال تلك الفترة. يجوز خصم ضريبة المدخلات فقط إذا كان لدى الشخص الخاضع للضريبة فاتورة ضريبية (أو أي مستند بديل يثبت مبلغ ضريبة المدخلات المدفوعة أو مستحقة الدفع إذا ما تم الاتفاق على ذلك مع الهيئة)[26].

## 8.2 التطبيق على العقار

### 8.2.1 توقيت السماح بخصم ضريبة المدخلات

يجب بشكل عام إتاحة خصم ضريبة المدخلات على أساس شهري أو ربع سنوي عند القيام بشراء سلع أو خدمات: شريطة أن يستطيع الشخص الخاضع للضريبة تحديد تلك التي تتعلق بمعاملات خاضعة للضريبة (حالية أو مستقبلية). ولا يُطالب الشخص بإجراء توريد محدد لاحق من أجل خصم ضريبة المدخلات كرصيد دائن.

يستند خصم ضريبة المدخلات على الاستخدام المراد من التوريد في وقت الشراء. وفي سياق المعاملات العقارية، قد يكون هناك فترة طويلة بين الشراء والاستخدام المستمر للعقار من خلال إعادة البيع.

يجوز تأجير العقار كتدبير قصير الأجل كغرض ثانوي بالنسبة للغرض الأساسي المقصود من البيع اللاحق. وفي تلك الحالات يستند خصم ضريبة المدخلات على الأغراض الأساسية من إعادة البيع.

*مثال: يقوم حسين بفرض ضريبة القيمة المضافة على شراء شقة ينوي إعادة بيعها في وقت لاحق. وقام حسين بتأجير الشقة كوحدة سكنية لمدة 12 شهراً أثناء فترة البحث عن مشتري. سيقوم حسين باحتساب ضريبة القيمة المضافة عند بيع الشقة، إلا أن الإيجار الذي حصل عليه خلال تلك الفترة يكون معفي من الضريبة.*

---

[24] الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة - المادة 19

[25] تتضمن المادة 50 من اللائحة التنفيذية على قائمة تفصيلية للنفقات المقيدة.

[26] المادة 49 (7) من اللائحة التنفيذية

*في وقت الشراء نوى حسين إعادة بيع الشقة وجاء إعفاء الإيجار لممارسته نشاط قصير الأجل وليس نشاطاً اقتصادياً. كما أن شراء الشقة قابل للخصم لأنه يتعلق مباشرة بالبيع اللاحق.*

## 8.2.2 الأصول الرأسمالية

الأصول الرأسمالية هي الأصول المملوكة لفترة طويلة بغرض الاستثمار التجاري. ويجوز الخصم المسبق لضريبة القيمة المضافة استناداً إلى المقصد من الاستخدام في وقت الشراء. وفي قطاع العقارات، يجب على الخاضعين للضريبة مراقبة استخدام الأبنية والعقارات التي تُعد أصول رأسمالية طويلة الأجل على مدى عمرها الافتراضي (10 سنوات) وإجراء تسويات سنوية على الخصم المسبق للضريبة إذا تغيرت الاستخدامات الفعلية للأصول[27].

***مثال:*** *قامت شركة أ ب ج بشراء استوديو في يناير 2019م لاستخدامه حصرياً في أنشطتها التجارية الخاضعة للضريبة حيث تقوم بدفع 10.5 مليون ريال سعودي شاملة 500,000 ريال سعودي كقيمة لضريبة القيمة المضافة. تقوم الشركة بخصم مبلغ الضريبة المدفوع كضريبة مدخلات ضمن الإقرار الضريبي عند الشراء.*

*تستمر الشركة في استخدام البناء حصرياً لأغراضها الخاضعة للضريبة على مدى السبع أعوام التالية لذا فإنها غير مطالبة بإجراء أية تسويات في نهاية تلك السبع أعوام.*

*في يناير 2026م، استلمت الشركة تصريحاً يمنحها حق تأجير نصف الاستوديو كوحدة سكنية رئيسية، ومن ثم تغيرت طبيعة استخداماتها لتصبح 50% خاضعة للضريبة و50% معفي من الضريبة. في هذه الحالة، يجب عليها خلال فترة الثلاث سنوات المتبقية تسوية ضريبة المدخلات المخصومة مسبقاً ليستثني الاستخدام الجزئي المعفي.*

*تبلغ حصة ضريبة المدخلات عن كل سنة مبلغ 50,000 ريال سعودي. ويجب إجراء تسوية بقيمة 25,000 ريال سعودي في نهاية كل سنة لخفض قيمة ضريبة المدخلات المستردة مسبقاً بنسبة 50%.*

سيتم طرح مزيد من التفاصيل حول التفاصيل والأمثلة المتعلقة بالأصول الرأسمالية ضمن دليل إرشادي منفصل.

## 8.3 الخصم الجزئي المتعلق بضريبة المدخلات

لا يجوز خصم ضريبة المدخلات المتكبدة فيما يتعلق بأنشطة الشخص الخاضع للضريبة المعفاة من ضريبة القيمة المضافة كالإيجار السكني. بينما يجوز للشخص الذي يقوم بتوريدات خاضعة للضريبة وأخرى معفاة خصم فقط ضريبة المدخلات المتعلقة بالتوريدات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة. ويجب تحديد ضريبة المدخلات المتاحة باستخدام الإجراءات التالية[28]:

| | |
|---|---|
| ضريبة المدخلات **تتعلق مباشرة** بمعاملات بيع خاضعة للضريبة | الخصم بالكامل |
| ضريبة المدخلات **تتعلق مباشرة** بمعاملات بيع معفاة من الضريبة | لا يجوز الخصم |
| لا يمكن تخصيص **النفقات العامة** وضريبة المدخلات بشكل مباشر | الخصم الجزئي استناداً إلى التقسيم |

يجب تقسيم النفقات/ التكاليف العامة المدفوعة من قبل شخص خاضع لضريبة القيمة المضافة مقابل القيام بتوريدات خاضعة لضريبة القيمة المضافة وأخرى معفاة لتعكس استخدام تلك التكاليف في **الجزء الخاضع لضريبة القيمة المضافة** من أنشطة الشخص الخاضع للضريبة بشكل صحيح.

يتم احتساب الطريقة الافتراضية المنصوص عليها المتعلقة بالخصم النسبي عن قيم التوريدات التي يتم إجراؤها خلال تلك السنة باستخدام المنهجية التالية:

---

[27] المادة 52 من اللائحة التنفيذية

[28] المادة 51 من اللائحة التنفيذية

قيمة التوريدات **الخاضعة للضريبة** التي يقوم بها الخاضع للضريبة خلال السنة الميلادية الماضية

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

لا تشمل المنهجية المتعلقة بالطريقة الافتراضية توريدات الأصول الرأسمالية التي يقوم بها المكلف حيث أنه من شأنها الإخلال باستخدام ضريبة المدخلات.

***مثال:*** *تقدم شركة أ ب ج إيجاراً سكنياً طويل الأجل (معفي من ضريبة القيمة المضافة) والإقامة قصيرة الأجل (الخاضعة لضريبة القيمة المضافة) في مجمع سكني واحد.*

وكان لدى الشركة خلال عام 2019م المخرجات والمدخلات التالية:

| المبيعات والمخرجات (ريال سعودي) | القيمة | ضريبة القيمة المضافة المفروضة | |
|---|---|---|---|
| إقامة قصيرة الأجل | 750,000 | 37,500 | |
| إيجارات سكنية (معفاة) | 500,000 | --- | |
| بيع مبنى كان مقراً لمكاتب | 2,000,000 | 100,000 | |
| **النفقات والمدخلات** | **القيمة** | **ضريبة المدخلات** | **خصم ضريبة القيمة المضافة** |
| المتعلقة بالإقامة قصيرة الأجل | 250,000 | 12,500 | 12,500 |
| المتعلقة بالإيجارات السكنية (معفاة) | 60,000 | 3,000 | لا يجوز خصم ضريبة المدخلات |
| المتعلقة ببيع مبنى المكاتب | 40,000 | 2,000 | 2,000 |
| النفقات العامة - التي لا تتعلق بأي نشاط | 80,000 | 4,000 | 2,400 نسبياً |

يجوز لشركة أ ب ج خصم ضريبة المدخلات المتعلقة بشكل مباشر بدخلها الخاضع للضريبة. وفيما يتعلق بنفقاتها العامة، فيجب عليها استكمال قيمة التوريدات الخاضعة للضريبة والتوريدات المعفاة وطرح قيمة بيع مبنى المكاتب (الذي يُعد اصلًا رأسمالياً)

الاسترداد النسبي: $\frac{\text{إجمالي التوريدات الخاضعة للضريبة}}{\text{إجمالي التوريدات الخاضعة للضريبة مضافاً إليها التوريدات المعفاة}} = \frac{750,000}{1,250,000} = 60\%$

يكون الخصم النسبي المستحق لشركة أ ب ج لضريبة المدخلات على النفقات العامة هو 60% × 4,000 = 2,400 ريال سعودي

من الممكن أن توافق الهيئة على طرق بديلة لاحتساب الخصم النسبي الافتراضي خلاف قيمة التوريدات في الحالات التي تعكس فيها بشكل أفضل الاستخدام الفعلي لضريبة القيمة المضافة المتكبدة. وسيتم طرح مزيد من المعلومات حول خصم ضريبة القيمة المضافة والاسترداد الجزئي لضريبة القيمة المضافة من خلال دليل إرشادي منفصل.

# 9. الإقرار عن ضريبة القيمة المضافة

## 9.1 تاريخ التوريد

### 9.1.1 بيع العقار

فيما يتعلق ببيع العقارات، تُستحق ضريبة القيمة المضافة في تاريخ نقل العقار إلى العميل، مع ذلك من الممكن أن تصبح ضريبة القيمة المضافة مستحقة قبل ذلك التاريخ في الحالات الآتية:

- إذا تم إصدار فاتورة ضريبية من قبل المورد قبل تاريخ النقل
- إذا قام العميل بدفع عربون أو أي مبلغ أخر إلى المورد

وتُصبح ضريبة القيمة المضافة مستحقة الدفع في تاريخ إصدار الفاتورة أو الدفع أيهما أسبق (فقط بمقدار الدفعة المسددة)[29]

*مثال: قام المالك أحمد ببيع قطعة أرض فضاء إلى عمر مقابل 2 مليون ريال سعودي (بالإضافة إلى ضريبة القيمة المضافة بقيمة 100,000 ريال سعودي). قام عمر بدفع مبلغ عربون بقيمة 525,000 ريال سعودي في 29 مارس، بينما أصدر أحمد الفاتورة في تاريخ 14 أبريل وتم نقل الملكية في 30 ابريل.*

*في هذه الحالة، تُستحق ضريبة القيمة المضافة بقيمة 25,000 ريال سعودي من قبل أحمد عن الدفعة المقدمة المدفوعة في 29 مارس بينما تُستحق الضريبة المتبقية وهي 75,000 ريال سعودي في تاريخ إصدار الفاتورة.*

مبلغ التأمين الذي يتم دفعه إلى كاتب العدل أو أي طرف ثالث بحيث يتم احتجازه دون إتاحته إلى المورد لا يعتبر لأغراض ضريبة القيمة المضافة جزءاً من الدفعة المقدمة ولا ينشأ عنه استحقاق لضريبة القيمة المضافة.

### 9.1.2 الإيجار والتوريدات المستمرة

يُنظر إلى الكثير من الخدمات المتعلقة بقطاع العقارات - بما في ذلك خدمات الإيجار والبناء - على أنها توريد متواصل ومستمر، حيث يتم توريد السلع أو الخدمات إلى العميل بشكل مستمر خلال فترة محددة، بدلاً من تحديد تاريخ واحد للتسليم. وتُستحق ضريبة القيمة المضافة عن التوريدات المستمرة خلال فترة توريد السلع والخدمات تماشياً مع إصدار الفواتير وترتيبات الدفع.

**اتفاق الأقساط:** إذا تطلب عقد الإيجار سداد المقابل على أقساط دورية والاتفاق مسبقاً على قيمة وموعد استحقاق كل قسط، فمن ثم يعتبر كل قسط توريداً منفصلاً. وتُستحق ضريبة القيمة المضافة عن كل توريد **في تاريخ استحقاق كل قسط أو السداد الفعلي أيهما أسبق**[30].

[29] الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة - المادة 23 (1)

[30] المادة 20 (1) من اللائحة التنفيذية

**الاتفاقيات المستمرة الأخرى:** إذا لم يتم تحديد أقساط دورية ضمن الاتفاق، فيجب إصدار فاتورة منفصلة عن السلع التي يتم توريدها خلال تلك الفترة. وفي هذه الحالة يُنظر إلى كل مبلغ لاحق صدر به فاتورة أو مدفوع على أنه توريد منفصل وتُستحق ضريبة القيمة المضافة **في تاريخ الفاتورة أو السداد الفعلي أيهما أسبق**[31].

## 9.2 إصدار الفواتير

يتعين على المورد إصدار فاتورة ضريبية عن كل توريد خاضع للضريبة يقوم به لصالح شخص آخر مسجل في ضريبة القيمة المضافة أو إلى أي شخص اعتباري آخر، خلال فترة أقصاها 15 يوماً بعد تاريخ انتهاء الشهر الذي قام فيه بإجراء هذا التوريد. ويجب أن تتضمن الفاتورة الضريبية بوضوح بعض البيانات والمعلومات مثل تاريخ الفاتورة ورقم التعريف الضريبي للمورد والمبلغ الخاضع للضريبة ونسبة الضريبة المطبقة ومبلغ ضريبة القيمة المضافة المفروضة[32].

لمزيد من المعلومات حول متطلبات اصدار الفاتورة الضريبية يمكنك الاطلاع على دليل ضريبة القيمة المضافة أو زيارة الموقع الإلكتروني vat.gov.sa.

## 9.3 تقديم إقرارات ضريبة القيمة المضافة

يتعين على كل شخص مسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة أو الشخص المفوض بالتصرف نيابة عنه تقديم إقرار ضريبة القيمة المضافة إلى الهيئة لكل فترة ضريبية شهرية أو ربع سنوية. كما يعتبر الإقرار الضريبي بمثابة تقييم ذاتي للشخص الخاضع للضريبة عن الضريبة المستحقة عن تلك الفترة[33].

الفترات الضريبية الشهرية إلزامية بالنسبة للأشخاص الخاضعين لضريبة القيمة المضافة التي تتجاوز إيراداتها السنوية مبلغ 40 مليون ريال سعودي، بينما تكون الفترة الضريبية لباقي الأشخاص الخاضعين لضريبة القيمة المضافة هي ثلاثة أشهر[34].

يجب تعبئة إقرار ضريبة القيمة المضافة والمدفوعات المقابلة لصافي الضريبة المستحقة الذي تم دفعها، في موعد أقصاه اليوم الأخير من الشهر الذي يلي انتهاء الفترة الضريبية التي يتعلق بها إقرار ضريبة القيمة المضافة.

إذا نشأ عن الإقرار الضريبي استحقاق ضريبة واجبة الرّد إلى الشخص الخاضع للضريبة أو إذا كان لدى الشخص الخاضع للضريبة رصيد دائن لأي سبب أياً كان، فيجوز للأشخاص الخاضع للضريبة المطالبة باسترداد هذا المبلغ عند تعبئة الإقرار الضريبي أو في أي وقت لاحق خلال الخمس سنوات التالية. وستقوم الهيئة بمراجعة تلك الطلبات وسداد المبلغ المستحق عن طلبات الاسترداد المقبولة مباشرة إلى الشخص الخاضع للضريبة[35].

سيتم طرح مزيد من التفاصيل حول تعبئة إقرارات ضريبة القيمة المضافة من خلال دليل إرشادي منفصل.

## 9.4 حفظ السجلات

يجب على جميع الأشخاص المكلفين بموجب النظام الاحتفاظ بسجلات ضريبية مناسبة لأغراض التدقيق تتعلق باحتساب ضريبة القيمة المضافة. ويشمل ذلك أي مستندات مستخدمة لتحديد ضريبة القيمة المضافة المستحقة عن كل معاملة وفي إقرار ضريبة القيمة المضافة. ويشمل ذلك بوجه عام على ما يأتي:

- الفواتير الضريبية الصادرة والمستلمة
- الدفاتر والمستندات المحاسبية
- العقود أو الاتفاقيات المتعلقة بمعاملات البيع الكبيرة والمشتريات

[31] المادة 20 (2) من اللائحة التنفيذية

[32] المادة 53 من اللائحة التنفيذية

[33] المادة 62 من اللائحة التنفيذية

[34] المادة 58 (1) من اللائحة التنفيذية

[35] المادة 66 من اللائحة التنفيذية

- الكشوف البنكية والسجلات المالية الأخرى
- مستندات الاستيراد والتصدير والشحن
- المستندات الأخرى المتعلقة باحتساب ضريبة القيمة المضافة

ويمكن الاحتفاظ بالسجلات في صورة ورقية، وفي بعض الحالات يمكن الاحتفاظ بها الكترونياً، إلا أنه يجب أن تكون متاحة للهيئة عند الطلب. ويجب الاحتفاظ بجميع السجلات على الأقل لفترة الحفظ الأساسية وهي 6 سنوات. إلا أنه يمتد الحد الأدنى لفترة الحفظ لتصبح 15 عاماً بما يخص الفواتير والسجلات المتعلقة بالعقار[36].

## 9.5 الالتزامات الضريبية

باعتبارك شخص خاضع للضريبة؛ فعليك تقييم التزامك الضريبي وكذلك الامتثال لشروط والالتزامات المتعلقة بضريبة القيمة المضافة، ويشمل ذلك التسجيل في ضريبة القيمة المضافة عند الاقتضاء واحتساب مبلغ صافي الضريبة مستحقة الدفع بشكل دقيق ودفع الضريبة في موعد استحقاقها وكذلك الاحتفاظ بجميع السجلات اللازمة والتعاون مع موظفي الهيئة عند الطلب.

وإذا لم تكن متأكداً من التزاماتك فيجب عليك التواصل مع الهيئة من خلال الموقع الإلكتروني vat.gov.sa أو وسائل التواصل الأخرى. كما يمكنك طلب الحصول على استشارة خارجية من أحد المهنيين المؤهلين.

## 9.6 طلب إصدار قرار تفسيري

في حال لم تكن متأكد من كيفية تطبيق ضريبة القيمة المضافة على نشاط معين أو معاملة معينة تقوم بها أو تنوي القيام بها، بعد مراجعة الأحكام النظامية المعنية والدليل الإرشادي ذو الصلة، فيمكنك التقدم بطلب إلى الهيئة للحصول على قرار تفسيري بتقديم الحقائق الكاملة المتعلقة بنشاط محدد أو معاملة محددة إلى الهيئة للنظر فيها[37].

ويمكن طلب إصدار قراراً تفسيرياً أن يكون إما:

- **متاحاً للجمهور:** حيث تقوم الهيئة بنشر تفاصيل القرار التفسيري دون الإشارة إلى أية بيانات خاصة تتعلق بالمكلف
- **خاص:** لا تقوم الهيئة بنشر القرار التفسيري

قد يتضمن القرار التفسيري جميع المعلومات المتعلقة بالنشاط أو المعاملة التي تطلب قراراً تفسيرياً في شأنها، بالإضافة إلى شرحاً عن مجال محدد من الشك وعدم التأكد في النظام أو الدليل الذي قد أطلعت عليه. من الممكن أن يتاح أمامك خيار شرح البدائل والمعاملة التي تراها مناسبة.

لا تلتزم الهيئة بالرد على جميع طلبات إصدار قرار تفسيري، كما أنها ستقوم بمراجعة جميع الطلبات وتحديد الأولويات استناداً إلى بعض العناصر منها:

- مستوى المعلومات التي يقدمها المكلف ضمن الطلب
- المنفعة التي قد يستفيد منها مجتمع الخاضعين للضريبة عند إصدار قرار تفسيري عام بشأن معاملة أو نشاط ما
- ما إذا كان هناك نظام أو دليل قائم يتناول هذا الطلب

لا يعتبر القرار التفسيري العام أو الخاص الذي يصدر عن الهيئة ملزماً لها أو ملزماً لأي شخص خاضع للضريبة فيما يتعلق بأي معاملة يقوم بإجراءها كما أنه لا يمكن الاعتماد عليه بأي شكل من الأشكال.

---

[36] المادة 66 من اللائحة التنفيذية

[37] المادة 75 من اللائحة التنفيذية

## 9.7 تصحيح الأخطاء السابقة

إذا تبين للشخص وجود خطأ أو عدم صحة المبلغ المدرج في إقراره الضريبي المقدم، أو أي التزام ضريبي آخر تخلف عن الامتثال إليه، فيجب تبليغ الهيئة وتصحيح الخطأ من خلال تعديل الإقرار الضريبي. وفي حال ما إذا كان الخطأ من الأخطاء التي ينتج عنها فرق ضريبي يزيد صافي قيمته عن 5,000 ريال سعودي، فيجب على الشخص الخاضع للضريبة تبليغ الهيئة خلال 20 يوماً من إدراكه لهذا الخطأ أو القيمة غير الصحيحة.

أما بالنسبة للأخطاء الصغيرة التي ينتج عنها فرق ضريبي أقل من 5,000 ريال سعودي فإنه يمكن تصحيح الخطأ من خلال تعديل صافي الضريبة في الإقرار الضريبي التالي[38].

لمزيد من المعلومات حول تصحيح الأخطاء يمكنك الاطلاع عليها من خلال الموقع الإلكتروني vat.gov.sa

# 10. الغرامات

يجوز للهيئة فرض الغرامات والعقوبات على الأشخاص الخاضعين للضريبة فيما يتعلق بمخالفة أحكام وشروط ضريبة القيمة المضافة المنصوص عليها بالنظام واللائحة التنفيذية[39].

| وصف المخالفة | الغرامة |
|---|---|
| **تقديم مستندات غير صحيحة بقصد التهرب** من سداد الضريبة المستحقة أو سداد قيمة أقل من قيمة الضريبة المستحقة. | • لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة<br>• ولا تزيد عن ثلاث أضعاف قيمة السلع أو الخدمات |
| نقل السلع من أو إلى المملكة **دون سداد الضريبة المستحقة** | • لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة<br>• ولا تزيد عن ثلاث أضعاف قيمة السلع أو الخدمات |
| **عدم التسجيل** في الضريبة خلال الفترة المحددة للتسجيل | 10,000 ريال سعودي |
| **تقديم إقراراً ضريبياً خاطئاً**، أو تعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو قدم أي مستند الى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق. | 50% من قيمة الفرق بين الضريبة المحتسبة والمستحقة |
| **عدم تقديم الإقرار الضريبي** في الوقت المحدد | 5% - 25% من الضريبة المستحقة |
| **عدم دفع** الضريبة في الوقت المحدد | 5% من الضريبة المستحقة عن كل شهر أو جزء منه |
| تحصيل الضريبة **دون التسجيل** | غرامة تصل إلى 100,000 ريال سعودي |
| **عدم الاحتفاظ بالسجلات والدفاتر** وفقاً لما هو محدد في اللائحة | غرامة تصل إلى 50,000 ريال سعودي |
| إعاقة موظفي الهيئة عن أداء أعمالهم | غرامة تصل إلى 50,000 ريال سعودي |
| مخالفة أحكام اللائحة التنفيذية أو **نظام ضريبة القيمة المضافة** | غرامة تصل إلى 50,000 ريال سعودي |

في جميع الحالات، إذا تكررت المخالفة خلال 3 سنوات من تاريخ إصدار القرار النهائي بشأن الغرامة، فيجوز للهيئة مضاعفة الغرامة في حينها.

تحدد الهيئة مستوى الغرامة أو العقوبة التي تفرضها على المكلف مع الأخذ في الاعتبار سلوك المكلف وسجل امتثاله (بما في ذلك وفاء المكلف بشروط تبليغ الهيئة عن أية أخطاء والتعاون مع الهيئة من أجل تصحيح الخطأ).

[38] المادة 63 من اللائحة التنفيذية

[39] الباب 16: المواد 39، 40، 41، 42، 43، 44، 45، و 47 من نظام ضريبة القيمة المضافة- التهرب الضريبي والعقوبات

# 11. أحكام انتقالية تتعلق بالعقار

تطبق ضريبة القيمة المضافة مبدئياً على جميع المعاملات التي يتم تنفيذها اعتباراً من 1 يناير 2018م، استناداً إلى تاريخ التوريد والقواعد الموضحة أدناه.

ستطبق الأحكام الانتقالية لضمان تطبيق ضريبة القيمة المضافة بشكل عادل ومتساوي على جميع المعاملات التي تتم في تاريخ قريب من التاريخ الانتقالي. وسيتم طرح مزيد من المعلومات التفصيلية حول الأحكام الانتقالية ضمن دليل إرشادي منفصل حول الأحكام الانتقالية.

## 11.1 التاريخ الفعلي للتوريد

أي مورد يصدر فاتورة أو يتلقى مقابل قبل 1 يناير 2018م للحصول على توريد في حين أن التوريد الفعلي للسلع أو الخدمات تم في تاريخ 1 يناير 2018م أو بعد ذلك التاريخ؛ فإنه يجب على المورد تطبيق ضريبة القيمة المضافة على أساس التاريخ الفعلي للتوريد[40]. ويحظر التهرب الضريبي عن طريق الدفع المسبق أو اصدار الفواتير بتاريخ سابق لتاريخ التوريد الفعلي.

وبهدف توضيح ذلك، نعود هنا إلى مثالنا السابق في بند التزامات ضريبة القيمة المضافة:

*مثال: قام أحمد ببيع قطعة أرض فضاء إلى عمر مقابل 2 مليون ريال سعودي (بالإضافة إلى ضريبة القيمة المضافة بقيمة 100,000 ريال سعودي). قام عمر بدفع مبلغ عربون بقيمة 500,000 ريال سعودي في 29 نوفمبر 2017، بينما أصدر أحمد الفاتورة في تاريخ 14 ديسمبر 2017 وتم نقل الملكية في 30 يناير 2018م.*

*يجب في هذه الحالة تطبيق الأحكام الانتقالية وتستحق ضريبة القيمة المضافة على أساس التاريخ الفعلي للتوريد وهو 30 يناير 2018م. ويجب على المورد إصدار فاتورة أخرى لتوضيح مبلغ ضريبة القيمة المضافة المفروض على المبلغ الخاضع للضريبة البالغ 2 مليون ريال سعودي.*

أما بالنسبة للتوريدات التي يتم تنفيذها بالكامل قبل 1 يناير 2018م فإنها لا تخضع إلى ضريبة القيمة المضافة، سواء تم إصدار الفاتورة أو استلام المقابل في 2018م.

[40] المادة 21 (1) من نظام ضريبة القيمة المضافة

## 11.2 التوريدات المستمرة التي تمتد لتشمل تاريخ تطبيق ضريبة القيمة المضافة

تطبق ضريبة القيمة المضافة على جميع التوريدات التي يتم تنفيذها بصفة مستمرة بمقدار استمرار تنفيذ تلك التوريدات حتى تاريخ الأول من يناير 2018م[41] في القطاع العقاري، وتشمل الخدمات المستمرة -على سبيل المثال - ما يلي:

- الإيجارات التجارية والسكنية
- خدمات البناء
- بيع العقارات عند حصول المشتري على حيازة المنزل مسبقاً لكنه لم يحصل على ملكية غير مشروطة حتى انتهاء فترة محددة

في حال وجود أي فواتير يتم إصدارها عن خدمات إيجار أو خدمات أخرى مستمرة عن الفترة التي تمتد لتشمل الأول من يناير 2018م؛ فيجب تطبيق ضريبة القيمة المضافة على المقابل المتعلق بالفترة من الأول من يناير 2018م وما بعدها.

***مثال:*** *يقوم سمير بإصدار فاتورة في تاريخ 29 نوفمبر 2017 مقابل إيجار مكتب لمدة عام واحد من نوفمبر 2017م وحتى أكتوبر 2018م، وكان السعر المتفق عليه هو 120,000 ريال سعودي. في هذه الحالة يعتبر الإيجار خدمة مستمرة - بغض النظر عن تاريخ الفاتورة - يجب تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الجزء الذي نفذ بعد الأول من يناير 2018م. وبالنسبة لعقود الإيجار؛ فإنه يمكن تقسيم ذلك بالتساوي على أساس وقت إتاحة العقار. وبافتراض أن سمير وافق على أن يكون السعر غير شامل للضريبة، فسيتم اصدار الفاتورة على النحو التالي:*

| السلع والخدمات المقدمة | القيمة (بالريال السعودي) | ضريبة القيمة المضافة المطبقة | |
|---|---|---|---|
| الإيجار عن الفترة من 1 نوفمبر 2017م - 31 ديسمبر 2017م | 20,000 | - | (الجزء المنفذ قبل 1 يناير 2018م) |
| الإيجار عن الفترة من 1 يناير 2018م - 31 أكتوبر 2018م | 100,000 | 5,000 | (الجزء المنفذ في/ بعد 1 يناير 2018م) |
| **إجمالي المبلغ المستحق** | **120,000** | **5,000** | **125,000** |

## 11.3 استثناء العقود التي لم يكن من المتوقع فيها تطبيق ضريبة القيمة المضافة

هناك العديد من العقود التي تضمن نصها صراحة الإشارة إلى أن السعر شامل أو غير شامل لضريبة القيمة المضافة، أو تضمنت نصوصها نصاً صريحاً يحدد كيف سيؤثر التغيير في الضرائب على السعر مستحق الدفع.

العقود التي يكون فيها الشروط والأحكام ذات الصلة:

- حددت سعر العقد دون الإشارة إلى ما إذا كان هذا السعر شامل أو غير شامل لضريبة القيمة المضافة (أو الضرائب)؛ و
- ليس لديها الآلية لتسوية السعر فيما يتعلق بالتغيير الطارئ نتيجة تطبيق ضريبة القيمة المضافة أو أي ضرائب أخرى على السلع والخدمات التي يقدمها هذا العقد.

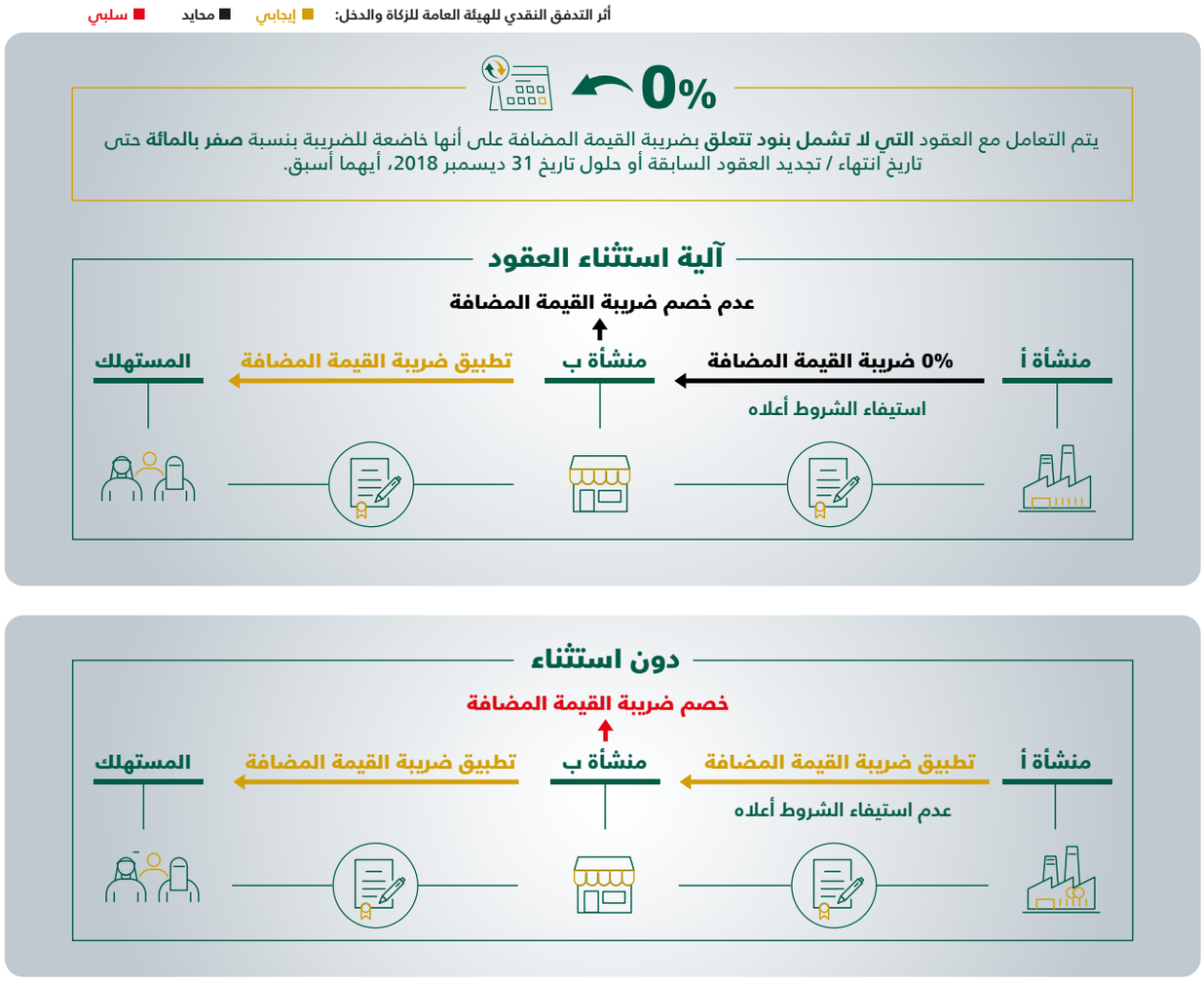
*تطبق قواعد الإستثناء على العقود التي لم* ***تتوقع تطبيق ضريبة القيمة المضافة*** *على توريد السلع والخدمات*

[41] المادة 21 (3) من نظام ضريبة القيمة المضافة

خلال الفترة الانتقالية وحتى 31 ديسمبر 2018م، يسمح الإستثناء (يشار اليه أحياناً بـ «بند الحقوق المكتسبة») بتطبيق نسبة الصفر على التوريدات المنفذة بموجب عقود طويلة الأجل. كما يسمح ذلك للموردين والعملاء الذين دخلوا في التزامات تعاقدية طويلة الأجل لم تتضمن ضريبة القيمة المضافة بمراجعة العقود والاتفاق فيما بينهم على السعر الصحيح.

وفي هذه الحالات، فإنه يجوز معاملة التوريدات التي يتم إجراؤها فيما يتعلق بالعقود المتعلقة بأنشطة عقارية خاضعة للضريبة كتوريدات خاضعة لنسبة الصفر من قبل المورد حتى تاريخ انتهاء العقد أو تجديده أو حلول الحادي والثلاثين من ديسمبر لعام 2018م أيهم أسبق، شريطة استيفاء جميع الشروط التالية[42]:

1. إبرام العقد قبل تاريخ 30 مايو لعام 2017م.
2. إمكانية العميل لخصم ضريبة المدخلات بالكامل **المتعلقة بهذا التوريد**.
3. يقدم العميل شهادة خطية الى المورد لتأكيد إمكانية خصم / استرداد ضريبة المدخلات بالكامل المتعلقة بهذا التوريد.




[42] المادة 79 (3) من اللائحة التنفيذية

### 11.3.1 الشهادة

سيتم استعراض المزيد من القواعد المتعلقة ببند الحقوق المكتسبة والشهادة من خلال دليل إرشادي منفصل. وفيما يلي عرض لأهم النقاط المتعلقة بقطاع العقارات:

- يجب على العميل تلبية طلب المورد، دون تأخير غير مبرر
- يجب أن يتعلق التوثيق بقدرة العميل على استرداد ضريبة القيمة المضافة المستحقة عن هذا التوريد (أو عن تلك التوريدات)، كما أنه ليس تأكيداً على إمكانية العميل خصم الضريبة بالكامل عن جميع التوريدات المستلمة
- يمكن إجراء الشهادة الخطية من خلال أي من الوسائل (بما في ذلك وسائل التواصل الإلكترونية) من العميل، شريطة التأكيد نيابة عن العميل على استحقاقه لخصم ضريبة المدخلات المتعلقة بهذا التوريد أو تلك التوريدات

### 11.3.2 الإيجار السكني

يطبق بند الحقوق المكتسبة فقط على تلك التوريدات التي تخضع لضريبة القيمة المضافة ولا يمكن للمورد تطبيق بند الحقوق المكتسبة على التوريدات المشمولة بنسبة الصفر والمعفاة والمتعلقة بالإيجار السكني.

## 12. التواصل معنا

لمزيد من المعلومات حول ضريبة القيمة المضافة، يرجى زيارة موقعنا على الانترنت VAT.GOV.SA. أو الاتصال بنا على الرقم التالي: 19993

# ملحق: أسئلة شائعة

1. هل تُعتبر عقود إيجار الشقق الفندقية مؤهلة للإعفاء الضريبي؟

لا تعتبر عقود إيجار الشقق الفندقية مؤهلة للإعفاء الضريبي. عقود إيجار الوحدات المؤهلة كوحدات سكنية هي عقود معفاة من ضريبة القيمة المضافة في حال ما إذا كانت تستخدم كمكان للإقامة بشكل منتظم.

2. هل يجوز خصم ضريبة القيمة المضافة عن النفقات المدفوعة خلال تنفيذ مشروع بناء في وقت سابق لتاريخ الإنجاز أو استلام المبلغ المستحق؟

مبدئياً نعم. فليس هنالك قيوداً على خصم ضريبة القيمة المضافة المستحقة المتعلقة بالتوريدات الخاضعة للضريبة التي ينوى إجراؤها في المستقبل وتشكل جزءاً من النشاط الاقتصادي للأعمال. ويمكن خصم ضريبة القيمة المضافة من قبل شخص مسجل خاضع للضريبة شريطة أن يستوفي المعايير ذات الصلة لخصم ضريبة القيمة المضافة فيما يتعلق بالسلع والخدمات المستلمة.

3. هل هناك أشكال أخرى من النفقات التي لا يجوز خصم ضريبة القيمة المضافة المستحقة عنها كضريبة مدخلات؟

لا يجوز خصم ضريبة القيمة المضافة المستحقة على المشتريات التي لا تتعلق بالأنشطة الاقتصادية للمكلف. بالإضافة إلى أنه لن يكون بوسع الأشخاص الخاضعون للضريبة خصم ضريبة المدخلات المتعلقة بالبنود المقيدة المحددة في المادة 50 من اللائحة التنفيذية - مثل نفقات الخدمات الترفيهية وبعض المركبات.

4. كيف ستطبق ضريبة القيمة المضافة على عقود الإيجار الموقعة قبل 1 يناير 2018م؟

سيتم تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الفترة من عقد الإيجار التجاري دون السكني المتعلق بالتوريد الذي سينفذ في 1 يناير أو بعده

5. إذا جرت العادة أن يمنح المؤجر المستأجر شهر واحد مجاناً من عقد الإيجار؟ كيف ستطبق ضريبة القيمة المضافة؟

في معظم الحالات، إذا تم منح الشهر المجاني كخصم من المقابل المستحق الدفع؛ فإنه يتم احتساب الإيجار الخاضع للضريبة عن صافي المبلغ المستلم (المقابل الفعلي المستلم).

إذا تم منح الشهر المجاني دون أن يرتبط بأي توريد أخر خاضع للضريبة، فإن تقديم الخدمات المجانية يعتبر توريداً اعتبارياً. وفي هذه الحالات، ينبغي تطبيق ضريبة القيمة المضافة (بالنسبة للإيجارات غير السكنية) على القيمة السوقية العادلة للإيجار.

لا تطبق ضريبة القيمة المضافة على التوريد المجاني للإيجارات السكنية المؤهلة للإعفاء الضريبي.

6. لدي عقود إيجار سنوية مع مستأجرين ومع ذلك أقوم بإصدار فاتورة ربع سنوية فمتى يجب علي التصريح عن التزامي الضريبي؟

بشكل عام فإن عقود الإيجار هي توريداً مستمراً للخدمات، لذا فإن المعاملة تكون خاضعة للضريبة في تاريخ إصدار الفاتورة أو تاريخ استلام المبلغ أيهما أسبق.

إذا كان عقد الإيجار ينص على دفع المقابل على أقساط محددة، فإن المعاملة تكون خاضعة للضريبة في تاريخ استحقاق الدفع أو تاريخ استلام المبلغ أيهما أسبق.

7. أبرمت عقد بيع عقار إلى عميل وسأقوم بنقل الملكية في ديسمبر 2017م بعد دفع مبلغ العربون، بينما سأستلم باقي المبلغ المستحق في فبراير 2018م. هل أنا مطالب بتطبيق ضريبة القيمة المضافة عند استلام المبلغ المتبقي؟

لا، حيث إن عقد البيع قد وقع استناداً إلى نقل الملكية قبل تاريخ سريان ضريبة القيمة المضافة (1 يناير 2018م). ضريبة القيمة المضافة لا تطبق على التوريد حتى وإن تم استلام المبلغ المستحق بعد 1 يناير 2018م.

8. إذا كان جزءاً من أنشطتي معفياً (كالايجار السكني)، فهل يحق لي خصم ضريبة المدخلات بالكامل المدفوعة على نفقاتي؟

لا. يحق لك فقط خصم الجزء من ضريبة القيمة المضافة المستحقة فيما يتعلق بتوريداتك الخاضعة للضريبة. مع مراعاة ما ورد في القسم 8.3 من هذا الدليل.

9. لدي شركة بناء تقوم ببيع الشقق للمؤسسات المالية (البنوك) مع نقل الملكية إلى البنك (وليس إلى العميل النهائي) وتتلقى المقابل على أقساط. ثم يقوم البنك ببيع نفس الشقة الى العميل النهائي بموجب عقود تأجير مع خيار الشراء. هل يخضع هذا التوريد للضريبة؟ وما هي القيمة الخاضعة للضريبة؟

طالما أن التوريد ينطوي على نقل الملكية من شركتك إلى العميل (البنك) نظير مقابل، فإن هذه المعاملة مؤهلة لأن تكون خاضعة لضريبة القيمة المضافة بالنسبة الأساسية وهي ٪5. ويُعتبر المقابل المستلم فيما يتعلق بالتوريد من البنك هو المبلغ الخاضع للضريبة.

10. أنا عامل بناء أقوم بشراء منزل من عائلة، وإدخال تحسينات عليه، ومن ثم بيع المنزل لمشتري آخر. هل يتعين علي تطبيق ضريبة القيمة المضافة على هذا البيع إذا لم يتم تحصيل ضريبة القيمة المضافة مني على الشراء؟

نعم، يجب تطبيق ضريبة القيمة المضافة على جميع التوريدات التي يتم إجراؤها في سياق عملك حيث إن حالة الشخص الذي باع المنزل لك ليس لها علاقة بالتزامك بتطبيق ضريبة القيمة المضافة. مع مراعاة أحكام النشاط الاقتصادي والتسجيل بضريبة القيمة المضافة الواردة بهذا الدليل في القسم رقم 3.

VAT.GOV.SA

@SaudiVAT | 19993