

مقدمة العدد:

المجلة المهنية هي مجلة مهنية تصدر عن شركة علي إبراهيم الناصر وشركاؤه محاسبون قانونيون ومستشارون، وفي هذا العدد الثامن والعشرين نتحدث عن مكان التوريد في ضريبة القيمة المضافة: القاعدة العامة والأحكام الخاصة، كما نستعرض في هذا العدد بعض الأخطاء والممارسات المهنية الشائعة والتي من أبرزها إهمال تطبيق آلية الاحتساب العكسي عند تلقي خدمات من مورد غير مقيم وكذلك عدم تقديم المستندات اللازمة لتقييد الدعوى لدى اللجان وعدم متابعة ذلك.

مكان التوريد في ضريبة القيمة المضافة: القاعدة العامة والأحكام الخاصة



يعد تحديد مكان التوريد من المسائل الأساسية في تطبيق ضريبة القيمة المضافة، حيث لا يقتصر أثره على معرفة الدولة التي تعد التوريدات واقعة فيها، بل يمتد إلى تحديد الجهة الضريبية المختصة بتحصيل الضريبة، ومعرفة ما إذا كان التوريد خاضعاً للضريبة في المملكة أو في دولة عضو أخرى، حيث نصت المادة الأربعون من الاتفاقية الموحدة لدول مجلس التعاون على: "يلتزم الخاضع للضريبة بسداد الضريبة المستحقة على توريدات السلع والخدمات الخاضعة للضريبة إلى الجهة الضريبية المختصة في الدولة العضو التي يقع فيها مكان التوريد".

وتظهر أهمية مكان التوريد بوجه خاص في المعاملات التي يكون أحد أطرافها خارج المملكة، أو في الخدمات التي تؤدي في أكثر من موقع، أو في التوريدات التي ترتبط بعقار أو نقل أو خدمات إلكترونية أو فعاليات، فقد يكون المورد مقيماً في المملكة، إلا أن مكان التوريد قد لا يكون في المملكة وفقاً للأحكام الخاصة، كما قد يكون العميل خارج المملكة إلا أن الخدمة تعد موردة داخلها بحسب طبيعة الخدمة وأحكام مكان التوريد المرتبطة بها.

وبناءً على ذلك، فإن تحديد مكان التوريد يعد خطوة أولية لازمة قبل تحديد المعالجة الضريبية للتوريد، إذ لا يكفي النظر إلى مقر المورد أو العميل فقط، بل يجب النظر إلى طبيعة السلعة أو الخدمة، ومكان وجودها أو أدائها أو الاستفادة منها، وما إذا كانت تدخل ضمن الأحكام العامة أو ضمن الأحكام الخاصة لمكان التوريد.

أولاً: الأحكام العامة لمكان التوريد

تقوم الأحكام العامة على التمييز بين توريد الخدمات وتوريد السلع، وذلك بحسب طبيعة التوريد وما إذا كان العميل خاضعاً للضريبة أو غير خاضع لها، وبحسب ما إذا كانت السلعة تنقل أو ترسل إلى العميل.

فيما يتعلق بتوريد الخدمات، فإن الأصل أن يكون مكان توريد الخدمة في محل إقامة المورد إذا كان التوريد مقدماً من مورد خاضع للضريبة إلى عميل غير خاضع للضريبة. ويعني ذلك أن الخدمة التي يقدمها مورد مقيم في المملكة إلى عميل غير خاضع للضريبة تعد، من حيث الأصل، موردة في المملكة متى لم تنطبق عليها إحدى الحالات الخاصة.

ومثال ذلك أن يقدم مكتب استشاري مقيم في المملكة خدمة استشارية عامة إلى فرد غير خاضع للضريبة، ولا ترتبط هذه الخدمة بعقار أو فعالية أو أي حالة خاصة أخرى. في هذه الحالة يكون مكان التوريد، وفقاً للقاعدة العامة، في محل إقامة المورد.

أما إذا كان توريد الخدمة مقدماً إلى عميل خاضع للضريبة، فإن مكان التوريد يكون في محل إقامة العميل. ويظهر أثر ذلك في التعاملات بين الخاضعين للضريبة، حيث لا ينظر فقط إلى مكان إقامة المورد، بل إلى محل إقامة العميل الخاضع للضريبة.

وفيما يتعلق بتوريد السلع، فإذا تم توريد السلعة دون نقلها أو إرسالها، فإن مكان التوريد يكون في مكان وجود السلعة بتاريخ وضعها بتصرف العميل.

ومثال ذلك أن يبيع مورد سلعة موجودة في المملكة إلى عميل، ويتم تسليمها له في موقع وجودها دون نقل أو إرسال. في هذه الحالة يكون مكان التوريد هو مكان وجود السلعة عند وضعها بتصرف العميل.

أما إذا كان توريد السلعة يتم مع نقلها أو إرسالها، فإن مكان التوريد يكون في مكان وجود السلعة عند بدء النقل أو الإرسال.

ومثال ذلك أن يبيع مورد سلعة موجودة في المملكة ويتم شحنها إلى العميل، فيكون مكان التوريد في هذه الحالة هو مكان وجود السلعة عند بدء النقل أو الإرسال، لا عند وضعها تحت تصرف العميل، وذلك وفقاً للقاعدة العامة ذات الصلة بتوريد السلع مع النقل أو الإرسال.

وعلى ذلك، فإن القواعد العامة تعطي أساساً مهماً لتحديد مكان التوريد، إلا أنها لا تطبق على جميع الحالات، حيث تضمنت الأحكام الضريبية أحكاماً خاصة لبعض أنواع الخدمات والتي تكون لها أولوية في التطبيق بحسب طبيعة الخدمة.



ثانيًا: الأحكام الخاصة لمكان التوريد

تتضمن أحكام ضريبة القيمة المضافة عددًا من الحالات الخاصة التي يحدد فيها مكان توريد الخدمة بناءً على طبيعتها، وليس فقط بناءً على محل إقامة المورد أو العميل. وتظهر أهمية هذه الأحكام في أن تطبيقها قد يغير مكان التوريد والمعالجة الضريبية المترتبة عليه.

1- خدمات تأجير وسائل النقل

في خدمات تأجير وسائل النقل بين مورد خاضع للضريبة وعميل غير خاضع للضريبة، يكون مكان التوريد هو مكان وضع وسيلة النقل تحت تصرف العميل.

ومثال ذلك أن تقوم منشأة بتأجير مركبة لعميل غير خاضع للضريبة، وتم وضع المركبة تحت تصرف العميل داخل المملكة. في هذه الحالة يكون مكان التوريد هو المكان الذي وضعت فيه المركبة تحت تصرف العميل، وليس بالضرورة محل إقامة العميل أو المورد.

وتظهر أهمية هذا الحكم في أن محل الانتفاع العملي بوسيلة النقل يبدأ غالبًا من المكان الذي يستلم فيه العميل وسيلة النقل ويصبح قادرًا على استخدامها.

2- خدمات نقل السلع والركاب

بالنسبة إلى خدمات نقل السلع والركاب، يكون مكان التوريد هو مكان بدء النقل.

ومثال ذلك أن تقدم شركة نقل خدمة نقل بضائع تبدأ من مدينة داخل المملكة إلى وجهة أخرى، في هذه الحالة يكون مكان التوريد هو مكان بدء النقل، ولو انتهت رحلة النقل في مكان آخر، وفي المقابل لو كانت بداية رحلة النقل مثل رحلة الطيران من خارج المملكة إلى المملكة فإن مكان التوريد في هذه الحالة يعد خارج المملكة مما يجعل التوريد خارج نطاق ضريبة القيمة المضافة في المملكة في هذه الحالة.

وينطبق ذات المفهوم على خدمات نقل الركاب، حيث ينظر إلى نقطة بداية النقل لتحديد مكان التوريد، ولهذا الحكم أثر عملي مهم في خدمات النقل التي تمتد بين أكثر من دولة أو أكثر من موقع.

3- الخدمات المرتبطة بالعقارات

في الخدمات المرتبطة بالعقارات، يكون مكان التوريد هو مكان وجود العقار. ويعد هذا من أبرز الأحكام الخاصة، لأن الارتباط بالعقار يجعل مكان العقار هو العنصر الحاسم في تحديد مكان التوريد.

ومثال ذلك أن تقدم شركة هندسية خدمة إشراف أو تصميم أو إنشاء مرتبطة بعقار واقع داخل المملكة، ففي هذه الحالة يكون مكان التوريد هو مكان وجود العقار، ولو كان العميل مقيمًا خارج المملكة، وفي المقابل لو كان العقار محل الخدمة قائماً خارج المملكة فإن مكان التوريد في هذه الحالة يعد خارج المملكة مما يجعل التوريد خارج نطاق ضريبة القيمة المضافة في المملكة في هذه الحالة.

وتظهر أهمية ذلك في أن مجرد كون العميل غير مقيم لا يكفي لتغيير مكان التوريد إذا كانت الخدمة مرتبطة بعقار يقع داخل المملكة، لأن طبيعة الخدمة ومحل ارتباطها بالعقار هما الأساس في هذه الحالة.

4- خدمات الاتصالات والخدمات الإلكترونية

تحدد الأحكام الخاصة مكان توريد خدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية والخدمات الإلكترونية بناءً على مكان الاستعمال الفعلي أو الاستفادة الفعلية من الخدمة، إذا كانت الخدمة تتطلب وجودًا جسديًا للعميل في ذلك المكان لتقديمها، أما في غير ذلك، فيعد عنوان العميل هو مكان تقديم هذه الخدمات.

ومثال ذلك أن تقدم خدمة إلكترونية تستلزم وجود العميل في موقع محدد للاستفادة منها، فيكون مكان التوريد مرتبطًا بمكان الاستعمال الفعلي أو الاستفادة الفعلية، أما إذا كانت الخدمة الإلكترونية تقدم عن بعد ولا تتطلب وجودًا جسديًا في مكان معين، فيكون عنوان العميل عنصرًا مهمًا في تحديد مكان التوريد.

وتبرز أهمية هذا الحكم في ظل توسع الخدمات الرقمية، حيث قد تقدم الخدمة من مورد في دولة، ويكون العميل في دولة أخرى، وتتم الاستفادة من الخدمة إلكترونيًا، مما يستلزم تحليلًا أدق لمكان التوريد.

5- الخدمات الثقافية والفنية والرياضية والتعليمية والترفيهية والمطاعم والفنادق

يشمل هذا النوع من الخدمات الثقافية والفنية والرياضية والتعليمية والترفيهية، بما في ذلك الدخول إلى الفعاليات التي تقام في موقع محدد، وكذلك خدمات المطاعم والفنادق وتعهّدات تقديم الطعام والمشروبات، يكون مكان التوريد لهذا النوع هو المكان الذي تقدم فيه هذه الخدمات.

ومثال ذلك أن تقام دورة تدريبية حضورية داخل المملكة، أو فعالية ترفيهية في موقع محدد داخل المملكة، فإن مكان توريد هذه الخدمة يكون المكان الذي تقدم فيه فعليًا، بغض النظر عن محل إقامة بعض المستفيدين من الخدمة.

وكذلك الحال بالنسبة لخدمات المطاعم والفنادق، حيث تكون طبيعة الخدمة مرتبطة بالمكان الذي تقدم فيه فعليًا، لذلك يكون مكان تقديم الخدمة هو الأساس في تحديد مكان التوريد.

وتظهر أهمية هذه القاعدة في أنها تربط المعالجة الضريبية بالمكان الفعلي لتقديم الخدمة، نظرًا لأن الاستفادة من هذه الخدمات غالبًا لا تنفصل عن موقع تقديمها.



بناءً على ما تقدم، فإن تحديد مكان التوريد يمثل مرحلة جوهرية في تطبيق ضريبة القيمة المضافة، إذ يترتب عليه تحديد الدولة المختصة بفرض الضريبة، وتحديد المعالجة الضريبية الصحيحة، ومدى الالتزام بإصدار الفواتير أو سداد الضريبة أو تطبيق أي معاملة خاصة.

ولا يكفي في تحديد مكان التوريد النظر إلى مقر المورد أو العميل فقط، بل يتعين تحليل طبيعة التوريد ذاته، والتمييز بين السلع والخدمات، ومعرفة ما إذا كانت الخدمة تخضع للقاعدة العامة أو تدخل ضمن الأحكام الخاصة، مثل خدمات النقل أو العقار أو الخدمات الإلكترونية أو الفعاليات أو المطاعم والفنادق.

وعلى ذلك، فإن العناية بتحديد مكان التوريد قبل إصدار الفاتورة أو تقديم الإقرار الضريبي تسهم في الحد من الأخطاء الضريبية، وتساعد المنشآت على تحقيق امتثال أدق في ضريبة القيمة المضافة، خصوصًا في المعاملات العابرة للحدود أو الخدمات التي يكون لمكان أدائها أو الاستفادة منها أثر مباشر في المعالجة الضريبية.



أخطاء وممارسات مهنية شائعة

الخطأ الشائع:

عدم تقديم المستندات اللازمة لتقييد الدعوى لدى اللجان الضريبية وعدم متابعة ذلك.

الإجراء الصحيح:

استكمال المستندات والمتطلبات اللازمة لتقييد الدعوى لدى اللجان الضريبية، ومتابعة حالة الدعوى خلال المدد النظامية، وعدم الاكتفاء بتقديم الاعتراض أو الطلب دون التأكد من قبوله أو تقييده أو متابعته.

مثال الإيضاح:

قد يقوم بعض المكلفين بتقديم دعوى أو طلب لدى اللجان الضريبية دون إرفاق جميع المستندات المؤيدة أو المتطلبات اللازمة، مثل نسخة القرار محل الاعتراض، أو ما يثبت تقديم الاعتراض لدى الجهة المختصة، أو المستندات النظامية اللازمة، وقد تضمنت المادة الخامسة عشرة من قواعد عمل اللجان الضريبية ما نصه: "وتُعد الدعوى المستوفية للمتطلبات والبيانات المقررة مقيّدة من تاريخ تقديمها، وفي حال عدم استيفاء المتطلبات والبيانات، فعلى مُقدمها استيفاء ما نقص منها خلال (خمس عشرة) يوماً من تاريخ إبلاغه بذلك النقص، فإن لم يستوف ما طلب منه خلال المدة المذكورة، عدت الدعوى كأن لم تكن."

كما قد يهمل المكلف متابعة حالة الدعوى بعد التقديم، مما قد يؤدي إلى طلب استكمال نواقص دون الانتباه لها، أو فوات المدة المحددة للاستكمال، أو عدم تقييد الدعوى بالشكل الصحيح.

وعلى ذلك، فيتوجب على المكلفين التأكد من اكتمال ملف الدعوى قبل تقديمه، ومتابعة أي إشعارات أو طلبات استكمال تصدر من الأمانة العامة للجان، بما يضمن قيد الدعوى ونظرها وفق الإجراءات النظامية وعدم سقوط حق المكلف في الاعتراض.

الخطأ الشائع:

إهمال تطبيق آلية الاحتساب العكسي عند تلقي خدمات من مورد غير مقيم.

الإجراء الصحيح:

التحقق من طبيعة الخدمات المتلقاة من المورد غير المقيم، وتحديد ما إذا كانت خاضعة لضريبة القيمة المضافة في المملكة وفق أحكام مكان التوريد، ثم تطبيق آلية الاحتساب العكسي متى تحققت شروطها النظامية.

مثال الإيضاح:

قد تتلقى منشأة سعودية خاضعة لضريبة القيمة المضافة خدمات استشارية أو تقنية أو إدارية من مورد غير مقيم، ومع ذلك يتم تجاهل التصريح عن التوريد في الإقرار الضريبي ضمن آلية الاحتساب العكسي.

ويعد ذلك من الأخطاء الشائعة، إذ قد تكون المنشأة المحلية ملزمة باحتساب ضريبة القيمة المضافة على الخدمة بموجب آلية الاحتساب العكسي، متى كان مكان التوريد في المملكة وتحققت شروط الخضوع.

وعلى ذلك، فيتوجب على المكلفين مراجعة الخدمات المستلمة من غير المقيمين، والتحقق من معالجتها الضريبية، واحتساب الضريبة المستحقة بموجب آلية الاحتساب العكسي عند وجوبها، حيث قد يترتب على آلية الاحتساب العكسي في بعض الحالات وجوب توريد ضريبة على العميل المتلقي للخدمة وذلك في الحالات التي لا يحق للمكلف فيها خصم كامل ضريبة المدخلات.



بيانات التواصل:



شركة
علي الناصر
وشركاؤه محاسبون قانونيون ومستشارون



+966 11 293 1220

+966 55 2012007

info@ans-cpa.com

https://www.ans-cpa.com/

الرياض - حي اشبيلية - طريق الصابية | جدة - حي الشراع - طريق الأمير نايف
Riyadh - Ishbilyah - Al Sahaba Rd. | Jeddah - Al shera'a - Prince Naif Rd