



الدليل التوضيحي إلى نظام ضريبة القيمة المضافة

الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) بتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ

وللائحته التنفيذية، والأوامر والمراسيم والاتفاقيات، والقرارات والتعاميم والأحكام القضائية

حتى تاريخ ١٤٤٤/٠٥/٨ هـ



الأمانة العامة للجان الزكوية والضريبية والجمركية
General Secretariat of Zakat, Tax and Customs Committees

الدليل التوضيحي إلى نظام ضريبة القيمة المضافة

الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (١١٣/م) بتاريخ ١١/٢/١٤٣٨هـ

والمعدلة بموجب المرسوم الملكي رقم (٥٢/م) بتاريخ ٤/٢٨/١٤٤١هـ

والأمر الملكي رقم (٦٣٨/أ) بتاريخ ١٥/١٠/١٤٤١هـ

ولائحته التنفيذية، والأوامر والمراسيم والاتفاقيات، والقرارات والتعاميم والأحكام القضائية

حتى تاريخ ٠٨/٠٥/١٤٤٤هـ



الأمانة العامة للجان الزكوية والضريبية والجمركية
General Secretariat of Zakat, Tax and Customs Committees

الدليل التوضيحي إلى نظام ضريبة القيمة المضافة

الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) بتاريخ ١١/٢/١٤٣٨هـ

والمعدلة بموجب المرسوم الملكي رقم (م/٥٢) بتاريخ ٢٨/٤/١٤٤١هـ

والأمر الملكي رقم (أ/٦٣٨) بتاريخ ١٥/١٠/١٤٤١هـ

وللائحته التنفيذية، والأوامر والمراسيم والاتفاقيات، والقرارات والتعاميم والأحكام القضائية

حتى تاريخ ٠٨/٠٥/١٤٤٤هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



١	المقدمة
٥	الفصل الأول: أحكام تمهيدية.....
٦	أولاً: التعريفات
١٠	المادة (١):.....
١٩	ثانياً: الضريبة على استيراد وتوريد السلع والخدمات:.....
٢٠	المادة (٢):.....
٢٥	الفصل الثاني: التسجيل لأغراض الضريبة.....
٢٦	أولاً: التسجيل لأغراض الضريبة
٢٧	المادة (٣):.....
٣٩	ثانياً: المجموعة الضريبية.....
٣٩	المادة (٤):
٤٤	ثالثاً: إلغاء التسجيل لأغراض الضريبة.....
٤٥	المادة (٥):
٤٩	الفصل الثالث: توريدات السلع والخدمات.....
٥٠	أولاً: التوريدات الخاضعة للضريبة
٥٢	المادة (٦):.....
٦٠	ثانياً: نقل السلع من دولة لأخرى.....
٦١	المادة (٧):.....
٦٣	ثالثاً: توريد السلع والخدمات خارج نطاق الضريبة.....
٦٣	المادة (٨):.....
٦٦	رابعاً: تلقي سلع أو خدمات نيابة عن شخص آخر.....



٦٦	المادة (٩):
٦٨	خامساً: التوريدات المعفاة من الضريبة والتوريدات الخاضعة للضريبة بنسبة الصفر في المائة.....
٧٢	المادة (١٠):
٨٧	سادساً: قيمة التوريدات الخاضعة للضريبة.....
٨٨	المادة (١١):
٩٧	سابعاً: الأشخاص المرتبطون.....
٩٧	المادة (١٢):
١٠٠	الفصل الرابع: مكان التوريد.....
١٠١	أولاً: مكان توريد السلع والخدمات
١٠٤	المادة (١٣):
١١٢	ثانياً: تحديد محل إقامة الشخص.....
١١٣	المادة (١٤):
١١٤	الفصل الخامس: القيمة الخاضعة للضريبة.....
١١٦	المادة (١٥):
١٢٠	الفصل السادس: الاستيراد.....
١٢١	أولاً: الضريبة عند الاستيراد
١٢٢	المادة (١٦):
١٢٦	ثانياً: الإعفاء عند الاستيراد
١٢٨	الفصل السابع: احتساب الضريبة.....
١٢٩	أولاً: نسبة الضريبة المستحقة.....
١٢٩	المادة (١٨):



١٣١	ثانياً: تاريخ استحقاق الضريبة.....
١٣٢	المادة (١٩).....
١٣٥	ثالثاً: مدد احتساب الضريبة.....
١٣٥	المادة (٢٠).....
١٣٩	رابعاً: إصدار فاتورة أو سداد مقابل السلعة أو الخدمة قبل تاريخ نفاذ النظام أو قبل تاريخ التسجيل.....
١٤٠	المادة (٢١).....
١٤٧	الفصل الثامن: خصم الضريبة.....
١٤٨	خصم الضريبة.....
١٥١	المادة (٢٢).....
١٦٢	الفصل التاسع: الفواتير الضريبية.....
١٦٣	الفواتير الضريبية.....
١٦٥	المادة (٢٣).....
١٨٤	الفصل العاشر: الإقرار الضريبي.....
١٨٥	أولاً: الفترة الضريبية والالتزام بتقديم الإقرار الضريبي.....
١٨٥	المادة (٢٤).....
١٩١	ثانياً: تعديل الإقرار الضريبي.....
١٩١	المادة (٢٥).....
١٩٥	ثالثاً: الفحص والتقييم.....
١٩٥	المادة (٢٦).....
٢٠١	الفصل الحادي عشر: سداد الضريبة.....
٢٠٢	أولاً: ضوابط سداد الضريبة.....



المادة (٢٧).....	٢٠٦
ثانياً: تحصيل الضريبة عند الاستيراد.....	٢١٧
المادة (٢٨).....	٢١٨
ثالثاً: آلية سداد الضريبة المستحقة في الحالات التي يقع فيها مكان توريد السلع أو الخدمات في المملكة.....	٢٢٢
المادة (٢٩).....	٢٢٢
رابعاً: الضريبة على توريد السلع المستعملة من قبل الخاضع للضريبة.....	٢٢٦
المادة (٣٠):	٢٢٦
الفصل الثاني عشر: استرداد الضريبة.....	٢٣٢
أولاً: سلطة الهيئة في استثناء الفئات المنصوص عليها في الاتفاقية.....	٢٣٣
المادة (٣١).....	٢٣٤
ثانياً: ضوابط منح الحكومات الأجنبية والمنظمات الدولية والهيئات والبعثات الدبلوماسية والقنصلية والعسكرية.....	٢٤٢
المادة (٣٢).....	٢٤٢
ثالثاً: الشروط والضوابط اللازمة لتطبيق نظام استرداد السياح للضريبة.....	٢٤٥
المادة (٣٣):	٢٤٥
رابعاً: طلب استرداد الضريبة الصافية القابلة للخصم أو الاسترداد، أو ترحيلها لفترات ضريبية قادمة.....	٢٤٨
المادة (٣٤).....	٢٤٨
الفصل الثالث عشر: سرية المعلومات وتبادلها.....	٢٥٢
المادة (٣٥).....	٢٥٣
الفصل الرابع عشر: حفظ المستندات والمسؤولية التضامنية.....	٢٥٧
أولاً: السجلات ومدد حفظها.....	٢٥٨
المادة (٣٦).....	٢٥٨



٢٦٥	ثانياً: المسؤولية التضامنية مع الشخص الخاضع للضريبة.....
٢٦٥	المادة (٣٧):.....
٢٦٨	الفصل الخامس عشر: التفتيش والضبط.....
٢٦٩	المادة (٣٨):.....
٢٧٢	الفصل السادس عشر: التهرب الضريبي والعقوبات.....
٢٧٣	أولاً: مفهوم التهرب الضريبي.....
٢٧٣	المادة (٣٩):.....
٢٧٦	ثانياً: عقوبة التهرب الضريبي.....
٢٧٦	المادة (٤٠):
٢٨١	ثالثاً: عقوبة التأخر في التسجيل.....
٢٨١	المادة (٤١):.....
٢٨٦	رابعاً: عقوبة تقديم الإقرار الخطأ والتأخر عن تقديم الإقرار.....
٢٨٦	المادة (٤٢):
٢٩٠	خامساً: عقوبة التأخر في السداد.....
٢٩٠	المادة (٤٣):.....
٢٩٤	سادساً: عقوبة إصدار غير المسجل لفاتورة ضريبية.....
٢٩٤	المادة (٤٤):.....
٢٩٧	سابعاً: عقوبة عدم الالتزام بحفظ الفواتير الضريبية والدفاتر والسجلات بحسب الفترة النظامية المسموح بها أو إعاقة أو منع موظفي الهيئة عن أداء واجباتهم الوظيفية أو مخالفة أي حكم من أحكام النظام واللائحة.....
٢٩٧	المادة (٤٥):.....
٣٠٢	ثامناً: أثر الغرامات المنصوص عليها في النظام.....



المادة (٤٦).....	٣٠٢
تاسعاً: العود (تكرار المخالفة).....	٣٠٦
المادة (٤٧).....	٣٠٦
الفصل السابع عشر: إيقاع العقوبات والنظر في المخالفات.....	٣٠٩
أولاً: إيقاع العقوبات.....	٣١٠
المادة (٤٨).....	٣١٠
ثانياً: الحق في التظلم.....	٣١٥
المادة (٤٩):	٣١٥
الفصل الثامن عشر: الأحكام الختامية.....	٣٢١
أولاً: اختصاص الهيئة	٣٢٢
المادة (٥٠):	٣٢٣
ثانياً: حق الهيئة في الحصول على المعلومات.....	٣٣١
المادة (٥١).....	٣٣٢
ثالثاً: الاختصاص بإصدار اللائحة التنفيذية للنظام.....	٣٣٦
المادة (٥٢).....	٣٣٦
رابعاً: نفاذ النظام.....	٣٣٩
المادة (٥٣).....	٣٤٠



نظام ضريبة القيمة المضافة



المقدمة

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين وخاتم النبيين سيدنا محمد، وعلى آله وصحبه والتابعين، وبعد:
في ظل النهضة التي تعيشها المملكة العربية السعودية في ضفاف رؤيتها الطموحة (٢٠٣٠) تبرز النهضة التشريعية والتنظيمية.

ومن منطلق المسؤولية المجتمعية التي تنتهجها الأمانة العامة، أصدرت في وقت مبكر الدليل إلى نظام القيمة المضافة والأنظمة الضريبية؛ ليكون مرجعاً استرشادياً لفهم الأنظمة الزكوية والضريبية، ومراجعتها النظامية والفقهية.

وها هي الآن تنشر نسخة محدثة من دليل نظام ضريبة القيمة المضافة، مضافاً إليها اللائحة التنفيذية والأوامر والمراسيم والاتفاقيات، والقرارات والتعاميم والأحكام القضائية، وجميع أنواع الأنظمة الضريبية، وألحقت السوابق القضائية الحديثة لعامي ٢٠٢٠ م و ٢٠٢١ م، ليكون هذا الدليل ضمن مجموعة من الأدلة الاسترشادية التفصيلية المتخصصة التي تصدرها الأمانة العامة، ويهدف إلى:

١. إيجاد مرجعية استرشادية شاملة للجان، والأمانة العامة، والمتعاملين والمهتمين بالأنظمة الضريبية.
 ٢. تسهيل الوصول إلى المواد النظامية، والآراء الفقهية، والقرارات والتعاميم؛ مما يوفر الوقت والجهد على الباحثين، وذلك من خلال جمعها في محتوى واحد.
 ٣. فهم الترابط بين الأنظمة الضريبية بالأنظمة الأخرى والقواعد المنظمة لأعمال اللجان.
 ٤. معرفة المواد الواردة بالأنظمة السعودية الأخرى المقيدة أو المكملة لبعض المواد في الأنظمة التي تؤثر في تطبيق الأنظمة الضريبية واستيعابها.
 ٥. معرفة أوجه التشابه والاختلاف بين الأنظمة الضريبية السعودية وبين أبرز الممارسات الإقليمية والعالمية.
- وفي الختام، نتمنى أن نكون وفّقنا لتحقيق الهدف من الدليل، وتذليل العقبات والصعوبات.

وصلّى الله على نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.



التمهيد: ويشمل:

أولاً: منهجية تصنيف وترتيب ونقل محتوى المصادر في الدليل:

استمراراً في منهجية عمل الدليل في إصداره الأول، عملت الأمانة العامة على تصنيف وترتيب ونقل محتوى المصادر وفق المنهجية الآتية:

١. اختيار النظام أو اللائحة الرئيسة لكل دليل بحيث يكون هو المتن والمصدر الذي يتم بناء الدليل عليه، وجمع بقية مواد المحتوى بناء على كل مادة من مواد ذلك المصدر.

٢. يكون الاعتماد على آخر نسخة معدلة رسمياً للمصدر الرئيس.

٣. يتم بناء وتقسيم الدليل على أساس موضوعات وتقسيمات وتبويات المصدر الرئيس.

٤. يبدأ التدرج في وضع الحاشية على متن المصدر الرئيس مع مراعاة منهجية ترتيب المصادر المعتمد لدى الأمانة العامة.

٥. في بعض المواد ووفقاً لتقدير الفريق العلمي، فقد تم تقرير وضع بعض التعليقات لإضفاء مزيد من التوضيح، مع التأكيد على أن التعليقات التي في الدليل لا تعتبر تفسيراً لذلك النص ولا حجة ملزمة. كما أن هذا الدليل إرشادي لأغراض التوعية والتثقيف فحسب، وقابل للتحديث في أي وقت.

٦. الحرص عند نقل القرارات والمبادئ القضائية أن يكون القرار أو المبدأ وفقاً لما صدر حديثاً من لجان الاستئناف للأعوام عام ٢٠٢٠ م و ٢٠٢١ م، ومتوائماً مع نص المصدر.

٧. عند نقل الأمانة العامة لنصوص محتوى الدليل، فإنها أبقتها كما هي دون أي تصرف أو تعديل لكونها نصوصاً نظامية لها حجيتها ولا يتم التعديل عليها.

٨. والتزاماً بمنهج البحث العلمي، فقد راعت الأمانة العامة عند نقل النصوص الشرعية والفقهية والقانونية أن يتم العزو في الحاشية وفقاً للمنهج الأكاديمي.

٩. تلافياً لتكرار النقل، فقد أولت الأمانة العامة اهتماماً بالترايط في محتوى الدليل، حيث راعت عدم تكرار نقل المحتوى في الدليل الواحد، وفي حال تطلب الأمر يُكتفى بنقل النص مرة واحدة، وعند ورود النص في موطن آخر من نفس الدليل يُحال إلى النقل الأول منه.

١٠. أبقت الأمانة العامة على بعض المصادر المعدلة في الحاشية لتسهيل الوقوف على التسلسل الزمني للنص وتعديلاته.

١١. وحرصاً على عدم تفويت أي مصدر ذي علاقة بالدليل في حال وجود مشاريع لأنظمة أو لوائح لم تصدر بعد، راعت الأمانة العامة أن يتم تضمينها بالدليل في نسخته القادمة عند تحديثه.



كما حرصت الأمانة العامة على مشاركة العديد من بيوت الخبرة المحلية، والمستشارين والمختصين في الجانب الزكوي والضريبي والجمركي، والباحثين المهتمين بالمجال، للمساهمة في تحقيق الدليل للأهداف التي رسمتها الأمانة العامة لإعداده؛ ليكون امتداداً للإصدار الأول منه، ومُحققاً لتطلعات الأمانة العامة بأن يملأ هذا الدليل فراغاً علمياً يساهم في إبراز جهود المملكة العربية السعودية الرائدة في مجال الزكاة، والضريبة، والجمارك. وختاماً:

فإن هذا الدليل ما هو إلا مشروع موسوعي جاء لجمع وتوثيق وإبراز مسيرة التشريعات الزكوية والضريبة والجمركية في بلادنا المباركة، وبيان لاستمرار النهضة التي تقوم بها في ظل توجهات القيادة الرشيدة التي لم تأل جهداً في تسخير كافة الإمكانيات لهذا الجانب الشرعي والحيوي والتنموي.



ثانياً: المصادر والمراجع:

- في سبيل تحقيق أهداف إعداد الدليل، حرصت الأمانة العامة على ضمان استيعاب محتوى الدليل لكافة المصادر ذات العلاقة؛ لذلك فقد تضمن الدليل المصادر التالية:
- الأوامر الملكية.
 - قرارات مجلس الوزراء.
 - المصادر الفقهية.
 - الأنظمة ذات العلاقة وتعديلاتها.
 - الاتفاقيات الدولية والإقليمية.
 - اللوائح التنفيذية وتعديلاتها.
 - القرارات والتعاميم الوزارية الصادرة.
 - القرارات والمبادئ القضائية.
 - الممارسات والمعايير العالمية.
 - القواعد والتعليمات.



الفصل الأول: أحكام تمهيدية



أولاً: التعريفات

رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المادة (١).

رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (١).

رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (١).

كلمات مفتاحية:

الهيئة - النظام - الاتفاقية - دول - مجلس - المملكة - إقليم - القانون الدولي - اللائحة - إدارة - ضريبة المخرجات - الفاتورة - ضريبة - القيمة المضافة - استيراد - توريد - سلع - خدمات - الدولة العضو - الأساسي - المحلي - القانون - الشخص - الخاضع - نشاط - تاجر - مقر العمل - المؤسسة - محل - شخص مقيم - شخص غير مقيم - العميل - الاحتساب - الجمارك - منفذ - المقابل - التوريدات - البينية - الجهة - خصم - الأصول الرأسمالية - الفترة - التسجيل.

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (١): (التعاريف):

- يقصد بالكلمات والعبارات الآتية. في تطبيق أحكام هذه الاتفاقية. المعاني المبينة قرين كل منها؛ وذلك ما لم يقتض سياق النص خلاف ذلك:
- المجلس: مجلس التعاون لدول الخليج العربية.
- الضريبة: ضريبة القيمة المضافة التي تفرض على استيراد وتوريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع، كما أنها تشمل التوريد المفترض.
- الدولة العضو: أية دولة تتمتع بالعضوية الكاملة في المجلس وفقاً للنظام الأساسي.
- إقليم دول المجلس: جميع أقاليم الدول الأعضاء.



- القانون (النظام) المحلي: قانون (نظام) ضريبة القيمة المضافة والتشريعات ذات الصلة الصادرة عن كل دولة عضو.
- الشخص: ويُقصد به أي شخص طبيعي أو اعتباري، عامًا كان أو خاصًا، أو أي شكل آخر من أشكال الشراكة.
- الخاضع للضريبة: الشخص الذي يزاول نشاطًا اقتصاديًا بصفة مستقلة بهدف تحقيق الدخل، ويكون مسجلًا أو ملزمًا بالتسجيل لغايات الضريبة وفقًا لأحكام هذه الاتفاقية.
- النشاط الاقتصادي: النشاط الذي يُمارَس بصورة مستمرة ومنظمة ويشمل: النشاط التجاري، أو الصناعي، أو الزراعي، أو المهني، أو الخدمي، أو أي استعمال لممتلكات مادية أو غير مادية، وأي نشاط مماثل آخر.
- التاجر الخاضع للضريبة: المقصود به الخاضع للضريبة في أي دولة عضو، والذي يكون نشاطه الرئيسي توزيع الغاز، أو النفط، أو المياه، أو الكهرباء.
- مقر العمل: وهو مكان تأسيس العمل قانونًا، أو مكان مركز الإدارة الفعلية الذي تُتخذ فيه القرارات الرئيسية المتعلقة بسير الأعمال عند اختلافه عن مكان التأسيس.
- المؤسسة الثابتة: وهي المقر الثابت للعمل غير مقر العمل حيث يُمارَس فيه العمل، ويتميز بوجود موارد بشرية وتقنية بشكل دائم وبصفة تُمكن الشخص من القيام بتوريد أو تلقي السلع أو الخدمات.
- محل إقامة الشخص: هو مكان وجود مقر عمل الشخص أو أي نوع آخر من المؤسسة الثابتة، وهو مكان الإقامة المعتاد للشخص الطبيعي إذا لم يتوفر له مقر عمل أو مؤسسة ثابتة، وفي حال توفّر محل إقامة في أكثر من دولة فإن محل الإقامة يكون في المكان الأكثر ارتباطًا بالتوريد.
- شخص مقيم: يكون الشخص مقيمًا في دولة ما إذا كان لديه محل إقامة فيها.
- شخص غير مقيم: يكون الشخص غير مقيم في دولة ما إذا لم يكن لديه محل إقامة فيها.
- المورد: الشخص الذي يقوم بتوريد سلع أو خدمات.
- العميل: الشخص الذي يتلقى سلعًا أو خدمات.



- الاحتساب (التكليف) العكسي: الآلية التي يكون بموجبها العميل الخاضع للضريبة ملزمًا بالضريبة المستحقة نيابة عن المورد، ومسؤولًا عن جميع الالتزامات المنصوص عليها في الاتفاقية والقانون المحلي.
- الأشخاص المرتبطون: وهما شخصان أو أكثر يكون لأحدهم سلطة توجيه وإشراف على الآخرين، حيث تكون له سلطة إدارية تمكّنه من التأثير على عمل الأشخاص الآخرين من الناحية (المالية، أو الاقتصادية، أو التنظيمية)، ويشمل ذلك الأشخاص الخاضعين لسلطة شخص ثالث تمكّنه من التأثير على أعمالهم من الناحية المالية أو الاقتصادية أو التنظيمية.
- التوريد: وهو أي شكل من أشكال توريد السلع والخدمات بمقابل وفقًا للحالات المنصوص عليها في الباب الثاني من هذه الاتفاقية.
- التوريد المفترض: كل ما يعد بمثابة توريد وفقًا للحالات المنصوص عليها في المادة (٨) من هذه الاتفاقية.
- ضريبة المدخلات: هي الضريبة التي يتحملها الخاضع للضريبة فيما يتعلّق بالسلع أو الخدمات الموردة له أو المستوردة لأغراض مزاوله النشاط الاقتصادي.
- نظام (قانون) الجمارك الموحد: نظام (قانون) الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.
- منفذ الدخول الأول: أول نقطة جمركية لدخول السلع إلى إقليم دول المجلس من الخارج وفقًا لنظام (قانون) الجمارك الموحد.
- منفذ المقصد النهائي: النقطة الجمركية لدخول السلع في دولة المقصد النهائي في إقليم دول مجلس التعاون.
- المقابل: كل ما حُصِّل أو سوف يُحصِّل عليه المورد الخاضع للضريبة من العميل أو من جهة ثالثة لقاء توريد السلع أو الخدمات متضمنًا ضريبة القيمة المضافة.
- التوريدات المعفاة من الضريبة: وهي التوريدات التي لا تُفرض عليها الضريبة، ولا تخصم ضريبة المدخلات المرتبطة بها وفقًا لأحكام الاتفاقية والقانون المحلي.
- التوريدات الخاضعة للضريبة: التوريدات التي تفرض عليها الضريبة وفقًا لأحكام الاتفاقية، سواءً أكانت بالنسبة الأساسية أم بنسبة الصفر بالمائة، وتخصم المدخلات المرتبطة بها وفقًا لأحكام الاتفاقية.
- التوريدات البينية: وهي توريدات السلع أو الخدمات من قبل مورد مقيم في دولة عضو إلى عميل مقيم في دولة عضو أخرى.



- السلع: جميع أنواع الممتلكات المادية (الأصول المادية) وتشمل المياه وجميع أنواع الطاقة بما في ذلك الكهرباء والغاز، والإضاءة والحرارة، والتبريد وتكييف الهواء.
- استيراد السلع: وهو دخول السلع من خارج إقليم دول المجلس إلى أية دولة عضو وفقاً لأحكام نظام (قانون) الجمارك الموحد.
- تصدير السلع: توريد السلع من أي دولة عضو إلى خارج إقليم دول المجلس وفقاً لأحكام نظام (قانون) الجمارك الموحد.
- الجهة الضريبية المختصة: هي الجهة الحكومية المعنية في كل دولة عضو والمكلفة بإدارة وتحصيل وتنفيذ الضريبة.
- الضريبة القابلة للخصم: ضريبة المدخلات التي يجوز خصمها من الضريبة المستحقة على التوريدات لكل فترة ضريبية وفقاً لأحكام الاتفاقية والقانون المحلي.
- الأصول الرأسمالية: الأصول المادية وغير المادية التي تشكل جزءاً من أصول العمل والمخصصة للاستعمال الطويل الأمد كأداة عمل أو وسيلة استثمار.
- الفترة الضريبية: الفترة الزمنية التي يجب احتساب الضريبة الصافية فيها.
- الضريبة الصافية: الضريبة الناتجة عن طرح الضريبة القابلة للخصم في دولة عضو من الضريبة المستحقة في هذه الدولة خلال نفس الفترة الضريبية، ويجوز أن تكون الضريبة الصافية إما متوجبة السداد أو قابلة للاسترداد.
- حد التسجيل الإلزامي: وهو الحد الأدنى لقيمة التوريدات الفعلية، والذي بموجبه يصبح الخاضع للضريبة ملزماً بالتسجيل لغايات الضريبة.
- حد التسجيل الاختياري: وهو الحد الأدنى لقيمة التوريدات الفعلية، والذي بموجبه يجوز للخاضع للضريبة طلب التسجيل لغايات الضريبة.
- اللجنة الوزارية: هي لجنة التعاون المالي والاقتصادي لدول المجلس.



نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (١):

١. يُقصد بالألفاظ والعبارات الآتية - أينما وردت في النظام - المعاني المبينة أمام كلٍّ منها، ما لم يقتضِ السياق خلاف ذلك:

- الهيئة: الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك.
 - النظام: نظام ضريبة القيمة المضافة.
 - الاتفاقية: الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.
 - المملكة: إقليم المملكة العربية السعودية، ويشمل ذلك: المناطق الواقعة خارج المياه الإقليمية التي تمارس المملكة العربية السعودية على (مياهاها، وقاع بحرهما، والطبقات الواقعة تحت التربة، والموارد الطبيعية) حقوق السيادة والولاية بمقتضى نظامها والقانون الدولي.
 - اللائحة: أيُّ لائحة تنفيذية للنظام.
 - مجلس الإدارة: مجلس إدارة الهيئة.
 - ضريبة المخرجات: الضريبة المستحقة والمفروضة على أي توريد خاضع لضريبة السلع أو الخدمات، والذي يقوم به شخص خاضع للضريبة.
 - الفاتورة الضريبية: فاتورة يتم إصدارها في شأن توريدات خاضعة للضريبة وَفَقًا للمتطلبات المنصوص عليها في النظام واللائحة.
٢. فيما عدا ما نصت عليه الفقرة (١) من هذه المادة، تكون للألفاظ والعبارات الواردة في النظام المعاني المحددة لها في الاتفاقية.



اللائحة التنفيذية:

المادة (١):

تكون للألفاظ والعبارات الواردة في هذه اللائحة المعاني المحددة لها في الاتفاقية والنظام ما لم يقتض السياق خلاف ذلك.

الأنظمة ذات العلاقة

* المرسوم الملكي رقم (٥١/م) وتاريخ ١٤٣٨/٥/٣هـ بالموافقة على الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، والاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية. والذي تضمّن الآتي:

أولاً: الموافقة على الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، والاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

ثانياً: يجب على سمو نائب رئيس مجلس الوزراء، والوزراء، ورؤساء الأجهزة المعنية المستقلة. كل فيما يخصه. تنفيذ مرسومنا هذا.

قرارات مجلس الوزراء

قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، الذي تضمّن في مادته الأولى: «يكون للمصطلحات والعبارات الآتية المعاني الموضحة أمام كل منها:

الهيئة: هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

الوزير: وزير المالية.

المجلس: مجلس إدارة الهيئة.



الرئيس: رئيس المجلس.

المحافظ: محافظ الهيئة.

المكلفون: الأشخاص -الطبيعيون أو الاعتباريون- الخاضعون للزكاة أو الضريبة أو الرسوم الجمركية بمقتضى الأنظمة واللوائح والتعليمات ذات العلاقة.

المنافذ الجمركية: المنافذ التي تقع تحت مسؤولية الهيئة، سواء أكانت برية أم بحرية أم جوية.

التنظيم: تنظيم الهيئة.

التعالم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

ورد في الدليل الإرشادي للمصطلحات (النظامية. الزكوية. الضريبية)، بدون تاريخ، (ص ٩، ١٠) تعريف المصطلحات التالية:

ضريبة القيمة المضافة: هي ضريبة غير مباشرة تُفرض على استيراد وتوريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع بنسبة محددة وفقاً للاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة من قبل أشخاص خاضعين للضريبة (طبيعيين - اعتباريين).

الشخص الخاضع للضريبة: هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يمارس نشاطاً اقتصادياً ويتم تسجيله لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة، أو اعتُبر ملزماً بالتسجيل لأغراض الضريبة فيها.

الممثل الضريبي: هو شخص مقيم في المملكة لتمثيل الشخص الخاضع للضريبة (غير المقيم) في كافة الأمور ذات الصلة بضريبة القيمة المضافة، ويكون مسؤولاً مع الشخص الخاضع للضريبة عن سداد أي التزامات مالية ذات صلة بضريبة القيمة المضافة.

الوكيل الضريبي: هو شخص ينوب عن الشخص الخاضع للضريبة المقيم في المملكة فيما يتعلق بالتزاماته المتعلقة بضريبة القيمة المضافة في المملكة، ويظل الشخص الخاضع للضريبة مسؤولاً بصفة شخصية عن كافة التزاماته.

ضريبة المدخلات: هي الضريبة التي يتحملها الخاضع لضريبة القيمة المضافة فيما يتعلق بالسلع، أو الخدمات الموردة له، أو المستوردة لأغراض مزاولة النشاط الاقتصادي الخاضع للضريبة.



ضريبة المخرجات: هي الضريبة المستحقة والمفروضة على أي توريد خاضع للضريبة لسلع أو خدمات، والذي يقوم به شخص خاضع للضريبة لأي شخص آخر.

الضريبة القابلة للخصم: ضريبة المدخلات التي يجوز خصمها من الضريبة المستحقة على التوريدات لكل فترة ضريبية.

الضريبة الصافية: هي الضريبة الناتجة عن طرح الضريبة القابلة للخصم في دولة عضو من الضريبة المستحقة في هذه الدولة خلال نفس الفترة الضريبية، ويجوز أن تكون الضريبة الصافية إما متوجبة السداد أو قابلة للاسترداد.

التوريد الخاضع للضريبة: التوريد الذي تُفرض عليه الضريبة بمقتضى النظام، وتخصم ضريبة المدخلات المرتبطة به.

الإقرار الضريبي: هو بيان يقدمه الشخص الخاضع للضريبة وفقاً لنماذج الهيئة، ويُظهر الضريبة المستحقة عليه طبقاً للنظام واللائحة.

التقييم: هو قرار من الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك يُفصح عن قبولها للإقرار أو تعديله، أو يظهر الضريبة المستحقة على الشخص الخاضع للضريبة بناء على المعلومات المتوفرة والإجراءات المعمول بها في الهيئة.

الفاتورة الضريبية: هي فاتورة تم إصدارها في شأن توريد خاضع للضريبة.

توريد السلع: هو قيام المورد بنقل ملكية سلعة أو حق التصرف بها إلى شخص آخر.

توريد الخدمات: هو أي معاملة لا تشكّل توريداً للسلع/ تقديم خدمة معينة إلى شخص آخر.

المقابل: كل ما يحصل أو سوف يحصل عليه المورد الخاضع للضريبة من العميل أو من جهة ثالثة لقاء توريد السلع أو الخدمات متضمناً ضريبة القيمة المضافة.

المورّد: هو الشخص (الطبيعي .الاعتباري) الذي يقوم بتوريد السلع أو الخدمات.

العميل: هو الشخص (الطبيعي .الاعتباري) الذي يتلقّى السلع أو الخدمات.

الاستيراد: هو دخول السلع من خارج إقليم الدولة (من دولة أخرى) إلى داخل إقليم الدولة.

التصدير: هو خروج السلع من إقليم الدولة إلى دولة أخرى.

السلع: هي الأصول المادية الملموسة.

الخدمات: هي الأصول غير الملموسة.



الطرف الثالث: أيُّ جهات وكيانات حكومية، كالبنوك، والمؤسسات المالية الأخرى الخاضعة لرقابة مؤسسة النقد العربي السعودية أو هيئة السوق المالية.

ورد في الدليل الإرشادي الخاص بخصم ضريبة المدخلات التعاريف المتعلقة بالمصطلحات الرئيسية:

ضريبة المدخلات: تم تعريف المصطلح لأغراض ضريبة القيمة المضافة بالاتفاقية الموحدة، وهي: الضريبة التي يتحملها الخاضع للضريبة فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات الموردة له أو المستوردة لأغراض مزاولة النشاط الاقتصادي.

ولأغراض نظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة، فلا يقع ضمن تعريف ضريبة المدخلات إلا ضريبة القيمة المضافة التي يتم فرضها في المملكة على التوريدات أو الاستيرادات التي تتم في المملكة.

الضريبة القابلة للخصم: تم تعريفها لأغراض ضريبة القيمة المضافة بأنها ضريبة المدخلات التي يجوز خصمها من الضريبة المستحقة على التوريدات لكل فترة ضريبية وفقاً لأحكام الاتفاقية والقانون المحلي.

العميل: تم تعريفه على أنه الشخص الذي يتلقّى سلعاً أو خدماتٍ. ولأغراض هذا الدليل، تكمن أهمية تحديد العميل الذي يتلقّى التوريد في التأكيد على الشخص المؤهل بالخصم؛ حيث يحق فقط للشخص المسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة خصم ضريبة المدخلات المفروضة على أي توريد لسلع أو لخدمات تمّ لهذا الشخص. في أغلب الحالات، تكون هوية العميل معروفة. أما في حالة لم تكن هوية العميل معروفة، فتري الهيئة بأنه يمكن الاستناد إلى المؤشرات الآتية لاكتشاف هوية العميل: الشخص الذي يوجّه المورد ليقوم بتوريد سلع أو خدمات.

الشخص الذي يكون المورد ملتزماً تجاهه.

الشخص الذي يقوم بتوقيع عقد مع المورد (أو موكله).

الشخص الذي يستلم السلع أو الخدمات من المورد وفقاً للعقد.

الشخص: تم تعريفه لأغراض ضريبة القيمة المضافة بأنه أي شخص طبيعي أو اعتباري، عام أو خاص، أو أي شكل آخر من أشكال الشراكة. من الممكن لشخص آخر غير العميل أن يستفيد من توريد السلع أو الخدمات. ويتم اعتبار هذا الشخص بأنه «المستفيد» لأغراض هذا الدليل.

الفاتورة الضريبية: هي فاتورة أو مستند مماثل يتم إصداره عند القيام بتوريد خاضع للضريبة لسلع أو خدمات، وفقاً للمتطلبات الواردة في الاتفاقية الموحدة، واللائحة التنفيذية التي توضّح متى يجب إصدار الفاتورة الضريبية، وكذلك المحتويات الإلزامية في الفاتورة الضريبية.



التوريدات الخاضعة للضريبة: تم تعريفها لأغراض ضريبة القيمة المضافة على أنها «التوريدات التي تفرض عليها الضريبة وفقاً لأحكام الاتفاقية، سواء بالنسبة الأساسية أو بنسبة الصفر بالمائة، وتخصم ضريبة المدخلات المرتبطة بها وفقاً لأحكام الاتفاقية».

وقد حددت اللائحة التنفيذية بأنه تتضمن التوريدات الخاضعة للضريبة جميع التوريدات التي تتم في المملكة وفقاً لقواعد مكان التوريد والتي تشمل التوريدات المفترضة والتوريدات التي يتم فرض ضريبة القيمة المضافة عليها وفقاً لآلية الاحتساب العكسي.

التوريد المفترض: تم تعريفه لأغراض ضريبة القيمة المضافة على أنه «كل ما يعد بمثابة توريد وفقاً للحالات المنصوص عليها في المادة (٨) من هذه الاتفاقية (الاتفاقية الموحدة)». ووفقاً للمادة (٨) من الاتفاقية، يعد الخاضع للضريبة وكأنه قام بمعاملة توريد سلع، عند التصرف في سلع تشكل جزءاً من أصوله في إحدى الحالات الآتية:

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

- تغيير استخدام السلع للقيام بتوريدات غير خاضعة للضريبة.

- الاحتفاظ بالسلع بعد التوقف عن ممارسة النشاط الاقتصادي.

- توريد السلع دون مقابل ما لم يتم التوريد في سياق العمل كعِينات وهدايا ذات قيمة زهيدة وفقاً لما تحدده كل دولة عضو.

وكذلك، يعد الخاضع للضريبة وكأنه قام بمعاملة توريد خدمات في إحدى الحالتين الآتيتين:

- استخدامه سلعاً تشكل جزءاً من أصوله لغير غايات النشاط الاقتصادي.

- قيامه بتوريد خدمات دون مقابل.

ولا يعتبر بأنه قد تم عمل توريدات مفترضة للسلع والخدمات المذكورة أعلاه إلا إذا قام الشخص الخاضع للضريبة بخصم ضريبة المدخلات المتعلقة بأيٍّ من الحالات المذكورة أعلاه.

الاحتساب (التكليف) العكسي: تم تعريفه على أنه الآلية التي يكون بموجبها العميل الخاضع للضريبة ملزماً بالضريبة المستحقة نيابةً عن المورد، ومسؤولاً عن جميع الالتزامات المنصوص عليها في الاتفاقية (الاتفاقية الموحدة) و«القانون المحلي» ٢٠١. وتستحق ضريبة القيمة المضافة وفقاً لآلية الاحتساب العكسي في الحالات التي يستلم أو يتلقى فيها الشخص الخاضع للضريبة في المملكة سلعاً أو خدمات من مورد غير مقيم، على أن يتم توريد هذه السلع أو الخدمات في المملكة.

الشخص الخاضع للضريبة: تم تعريف المصطلح لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة، يتضمن التعريف جميع الأشخاص المسجلين أو الملزمين بالتسجيل في



ضريبة القيمة المضافة في المملكة (يرجى مراجعة القسم ٣ من هذا الدليل لتفاصيل التسجيل).

الاستخدام الخاص: لم يعرف هذا المصطلح لغايات ضريبة القيمة المضافة، إلا أن الهيئة ترى أن الاستخدام الخاص يُقصد به استخدام أو استهلاك أو الاستفادة من السلع أو الخدمات بأي شكل كان من قبل أشخاص طبيعيين أو مجموعة من الأشخاص الطبيعيين خارج سياق ممارستهم لنشاط اقتصادي أو من قبل موظفين لأغراض خاصة خارج سياق تأدية مهام العمل.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

* المادة (١) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م.

* المادة (١) من مرسوم بقانون اتّحادي رقم (٨) لسنة ٢٠١٧ م في شأن ضريبة القيمة المضافة بدولة الإمارات العربية التي تنصُّ على أن:

في تطبيق أحكام هذا المرسوم بقانون، يقصد بالكلمات والعبارات التالية المعاني الموضحة قرين كلٍّ منها، ما لم يقضِ سياق النص بغير ذلك: الدولة: الإمارات العربية المتحدة. الوزير: وزير المالية. الهيئة: الهيئة الاتحادية للضرائب. ضريبة القيمة المضافة: ضريبة تُفرض على استيراد وتوريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع وتشمل التوريد الاعتباري. الضريبة: ضريبة القيمة المضافة. دول مجلس التعاون: جميع الدول التي تتمتع بالعضوية الكاملة في مجلس التعاون لدول الخليج العربية وفقًا للنظام الأساسي لدول مجلس التعاون. الدول المطبقة: دول مجلس التعاون التي تطبق قانون الضريبة وفقًا لتشريع صادر. السلع: الممتلكات المادية التي يمكن توريدها، بما في ذلك العقارات والمياه وجميع أنواع الطاقة التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون. الخدمات: أي شيء يمكن توريده غير السلع. استيراد: وصول السلع من الخارج إلى أراضي الدولة، أو تلقّي الخدمات من خارج الدولة. السلع المعنية: تشمل السلع التي تم استيرادها ولا تكون معفاة من الضريبة لو تم توريدها في الدولة. الخدمات المعنية: الخدمات التي تم استيرادها والتي يعتبر مكان توريدها في الدولة، ولا تكون معفاة من الضريبة فيما لو تم توريدها في الدولة. الشخص: الشخص الطبيعي أو الاعتباري. الخاضع للضريبة: كل شخص مسجّل أو ملزم بالتسجيل لغايات الضريبة بموجب هذا المرسوم بقانون. دافع الضريبة: أي شخص ملزم بدفع الضريبة في الدولة بموجب هذا المرسوم بقانون، سواء كان خاضعًا للضريبة أو مستهلكًا نهائيًا. التسجيل الضريبي: إجراء يقوم بموجبه الخاضع للضريبة أو ممثله القانوني بالتسجيل لغايات الضريبة في الهيئة. رقم تسجيل ضريبي: رقم خاص تقوم الهيئة بإصداره لكل شخص يتم تسجيله لغايات الضريبة. المسجل: الخاضع للضريبة الحاصل على رقم تسجيل ضريبي. المستلم: الشخص الذي يتم توريد أو استيراد السلع لصالحه. المتلقّي: الشخص الذي يتم توريد أو استيراد الخدمات لصالحه. المستورد: فيما يتعلق باستيراد السلع، هو الشخص الذي يظهر على أنه المستورد للسلع في تاريخ الاستيراد لغايات التخليص الجمركي. ويعني فيما



يتعلق باستيراد الخدمات، متلقي تلك الخدمات. التاجر الخاضع للضريبة: الخاضع للضريبة في الدول المطبقة والذي يكون نشاطه الرئيسي توزيع المياه وجميع أنواع الطاقة التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون. الإقرار الضريبي: المعلومات والبيانات المحددة لغايات الضريبة التي يقدمها الخاضع للضريبة وفقاً للنموذج المعد من الهيئة. المقابل: كل ما تمّ استلامه أو من المتوقع استلامه لقاء توريد السلع أو الخدمات سواء كان مبالغ نقدية أو غير ذلك مما يصح استلامه كعوض. الأعمال: أي نشاط يمارس بانتظام واستمرارية واستقلالية من قبل أي شخص وفي أي مكان، كالنشاط الصناعي أو التجاري أو الزراعي أو المهني أو الحرفي أو الخدمي أو أنشطة التنقيب أو ما يتعلق باستعمال الممتلكات المادية أو غير المادية. التوريد المعفى من الضريبة: توريد سلع أو خدمات لقاء مقابل أثناء ممارسة الأعمال داخل الدولة، لا تفرض عليه الضريبة ولا تسترد ضريبة المدخلات المتعلقة به إلا بموجب أحكام هذا المرسوم بقانون. التوريد الخاضع للضريبة: توريد سلع أو خدمات لقاء مقابل أثناء ممارسة الأعمال من قبل أي شخص داخل الدولة، ولا يشمل التوريد المعفى من الضريبة. التوريد الاعتباري: كل ما يعتبر بمثابة توريد ويعامل كأنه توريد خاضع للضريبة وفقاً للحالات التي ينص عليها هذا المرسوم بقانون. ضريبة المدخلات: الضريبة التي دفعها الشخص أو تستحق عليه عندما يتم توريد سلع أو خدمات له أو عندما يقوم بالاستيراد. ضريبة المخرجات: الضريبة المفروضة على التوريد الخاضع للضريبة وعلى كل توريد يعتبر توريداً خاضعاً للضريبة. الضريبة القابلة للاسترداد: المبالغ التي تم دفعها ويمكن للهيئة ردها لدافع الضريبة بناءً على أحكام هذا المرسوم بقانون. الضريبة المستحقة: الضريبة التي تُحتسب وتُفرض بمقتضى هذا المرسوم بقانون. الضريبة المستحقة الدفع: الضريبة التي حلّ موعد سدادها للهيئة. الفترة الضريبية: المدة الزمنية المحددة التي يجب احتساب وسداد الضريبة المستحقة الدفع عنها. الفاتورة الضريبية: مستند خطّي أو إلكتروني يسجل فيه حصول أي توريد خاضع للضريبة وتفاصيله. الإشعار الدائن الضريبي: مستند خطّي أو إلكتروني يسجل فيه حصول أي تعديل لتخفيض أو إلغاء توريد خاضع للضريبة وتفاصيله. الجهات الحكومية: الوزارات والدوائر والأجهزة الحكومية والهيئات والمؤسسات العامة الاتحادية والمحلية في الدولة. الجهات الخيرية: الجمعيات والمؤسسات الأهلية ذات النفع العام التي يصدر بها قرار من مجلس الوزراء، بناءً على اقتراح الوزير، والتي لا تهدف إلى تحقيق الربح. حد التسجيل الإلزامي: مبلغ محدّد في اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون إذا ما تجاوزته قيمة التوريدات الخاضعة للضريبة أو كان من المتوقع أن تتجاوزه، عندها يتوجّب على المورد التسجيل الضريبي. حد التسجيل الاختياري: مبلغ محدد في اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون إذا ما تجاوزته قيمة التوريدات أو النفقات الخاضعة للضريبة أو كان من المتوقع أن تتجاوزه، عندها يجوز للمورد التسجيل الضريبي. الخدمات المرتبطة بالنقل: خدمات نقل وتغليف وربط الشحنات وإعداد الوثائق الجمركية وخدمات إدارة الحاويات وتعبئة السلع وتفريغها وتخزينها ونقلها أو أية خدمات أخرى ذات صلة وثيقة أو تكون ضرورية لإتمام خدمات النقل. مقر التأسيس: المقر الذي تأسست فيه الأعمال قانوناً في دولة ما بحسب قرار إنشائه وتتخذ فيه قرارات الإدارة الهامة أو تمارس فيه وظائف الإدارة المركزية. المنشأة الثابتة: أي مكان عمل ثابت غير مقر التأسيس يزاول فيه الشخص أعماله بشكل منتظم أو دائم وتتوفر فيه موارد بشرية وتقنية كافية بحيث تمكّنه من القيام بتوريد أو اقتناء سلع أو خدمات ويشمل ذلك الفروع التابعة للشخص. مكان الإقامة: المكان الذي يوجد فيه للشخص مقر تأسيس أو منشأة ثابتة وفقاً لأحكام هذا المرسوم بقانون. الشخص غير المقيم: أي شخص لا يمتلك مقر تأسيس أو منشأة ثابتة في الدولة وعادة لا يقيم فيها. الأطراف المرتبطة: شخصان أو أكثر غير منفصلين من



الناحية الاقتصادية أو المالية أو التنظيمية، يستطيع أحدهم أن يسيطر على الآخرين إما قانوناً أو بتملك الأسهم أو حقوق التصويت. التشريعات الجمركية: التشريعات الاتحادية والمحلية المنظمة للجمارك في الدولة. المنطقة المحددة: أية منطقة يتم تحديدها بقرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح الوزير على أنها منطقة محددة لغايات هذا المرسوم بقانون. التصدير: مغادرة السلع أراضي الدولة، أو تقديم الخدمات لشخصٍ مقرر تأسيسه أو منشأته الثابتة خارج الدولة. القسيمة: أية أداة تعطي الحق في الحصول على سلع أو خدمات لقاء القيمة المذكورة عليها أو محمولة فيها أو الحق في الحصول على خصم في ثمن السلع أو الخدمات، ولا تشمل القسيمة الطوابع البريدية الصادرة عن مجموعة بريد الإمارات. أنشطة تتم بصفة سيادية: أنشطة تقوم بها جهات حكومية بصفتها وحدها المختصة، سواء كانت بمقابل أو بدون مقابل. الأصول الرأسمالية: أصول الأعمال المخصصة للاستعمال طويل الأمد. نظام الأصول الرأسمالية: نظام يتم بموجبه تعديل ضريبة المدخلات المستردة بداية بناءً على الاستخدام الفعلي خلال فترة محددة. الغرامات الإدارية: مبالغ مالية تفرض على الشخص من قبل الهيئة لمخالفته أحكام هذا المرسوم بقانون والقانون الاتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الإجراءات الضريبية. تقييم الغرامات الإدارية: قرار صادر عن الهيئة بشأن الغرامات الإدارية المستحقة. الضريبة الانتقائية: ضريبة تفرض على سلع محددة. المجموعة الضريبية: شخصان أو أكثر مسجلان لغايات الضريبة في الهيئة كشخص واحد خاضع للضريبة وفقاً لأحكام هذا المرسوم بقانون.

التعليق

تناولت المادة تعاريف المصطلحات والعبارات الواردة في النصوص السابقة؛ وذلك بالمقارنة بين المصادر المختلفة (النظام والاتفاقية الموحدة واللائحة التنفيذية للنظام) وهذا يعدُّ إثراءً للدليل، ممَّا يعطي المستخدم للدليل الفرصة الكافية للاطلاع والاستفادة بما يتناسب وموضوع البحث لديه.



ثانياً: الضريبة على استيراد وتوريد السلع والخدمات:

رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المادة (٢، ٣، ٤).

رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٢).

رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (٢).

كلمات مفتاحية:

ضريبة. القيمة المضافة. استيراد. توريد. سلع. خدمات. الهيئة. النظام. الاتفاقية. اللائحة. الأشخاص. المملكة. نشاط. الدخل. تسجيل. احتساب. المواعيد. تقويم.

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٢): (نطاق الضريبة)

تطبّق الاتفاقية في إقليم دول المجلس وتفرض الضريبة على المعاملات الآتية:

١. التوريدات الخاضعة للضريبة من قِبَل الخاضع للضريبة في إقليم الدولة العضو.

٢. تلقّي العميل الخاضع للضريبة سلعةً وخدمات موردة له من قِبَل شخص غير مقيم وغير خاضع للضريبة في الدولة العضو، وذلك في الحالات التي تُطبّق فيها آلية الاحتساب (التكليف) العكسي.

٣. استيراد السلع من قِبَل أيّ شخص .

المادة (٣): (احتساب المواعيد)



يتم احتساب المواعيد والمُدد المنصوص عليها في الاتفاقية وفقاً للتقويم الميلادي.

المادة (٤): (المجموعة الضريبية)

لكل دولة عضو أن تعامل المجموعة الضريبية كشخص واحد خاضع للضريبة؛ وذلك وفقاً للضوابط والشروط التي تضعها لهذه الغاية، ويُقصد بالمجموعة شخصان اعتباريان أو أكثر، ومقيمان في الدولة العضو ذاتها.

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٢):

١. دون إخلال بما ورد في الفقرة (٢) من هذه المادة، تُفرض الضريبة على استيراد وتوريد السلع والخدمات وفقاً للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية والنظام واللائحة.
تطبق الضريبة بنسبة أساسية قدرها (١٥٪) من قيمة التوريد أو الاستيراد ما لم يرد نص الإعفاء أو فرض نسبة الصفر - بناءً على أحكام النظام واللائحة - على التوريد ذاته.

اللائحة التنفيذية

المادة (٢): (الأشخاص الخاضعون للضريبة الملزمون أو المؤهلون للتسجيل في المملكة)

وذلك لأغراض تطبيق النظام وهذه اللائحة، وعليه فيُعدُّ الشخص الخاضع للضريبة في المملكة هو الشخص الذي يمارس نشاطاً اقتصادياً مستقلاً بقصد تحقيق الدخل، وقد تمَّ تسجيله لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة، أو اعتُبر ملزماً بالتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة فيها وفقاً للنظام وهذه اللائحة.



الأنظمة ذات العلاقة

* المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ بالموافقة على النظام.

* الأمر الملكي رقم (أ/٨٦) وتاريخ ١٤٣٩/٤/١٨هـ والمقرر لحالات تحمّل الدولة ضريبة القيمة المضافة عن المواطنين وهم المستفيدون من الخدمات الصحية الخاصة والتعليم الأهلي الخاص.

١. عمّا لا يزيد على مبلغ (٨٥٠,٠٠٠) ريال من سعر شراء المسكن الأول للمواطن.

* الأمر الملكي رقم (أ/٦٣٨) وتاريخ ١٤٤١/١٠/١٥هـ، الذي تضمن بالبند (أولاً) منه «تعديل المادة (الثانية) من نظام ضريبة القيمة المضافة...».

قرارات مجلس الوزراء

* قرار مجلس الوزراء رقم (٦٥٤) وتاريخ ١٤٣٨/١١/١هـ؛ الذي تضمّن الموافقة على ذات التعديلات التي تضمنها المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ.

التعالم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

* الدليل الإرشادي العام لضريبة القيمة المضافة، النسخة (١)، (أكتوبر ٢٠١٨م).

* الدليل الإرشادي العام لضريبة القيمة المضافة، النسخة (٢)، (نوفمبر ٢٠٢١م).



المبادئ والسوابق القضائية

مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات الدائرة الاستئنافية الأولى للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية لعامي ٢٠٢٠م - ٢٠٢١م، وفيها:

- المبدأ رقم (٤١٤): «الأصل في تحمُّل المشتري عبء سداد الضريبة للبائع بناءً على أحكام مواد الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي، باعتباره المتلقي للسلعة والمستهلك النهائي لها ما لم يكن هناك اتفاق مبرم بينهما بنقل ذلك العبء للبائع»^(١).
- المبدأ رقم (٤٢٣): «يتحمل المشتري ضريبة القيمة المضافة وفقاً لأحكام نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية والاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي»^(٢).
- المبدأ رقم (٤٣٣): «يعد الشخص الذي يقوم -أو ينوي أن يقوم- بتوريد عقاري، أنه يقوم بنشاط اقتصادي لأغراض التسجيل في القيمة المضافة، فيما عدا الحالات التي كان يستخدم -أو ينوي أن يستخدم- فيها العقار قبل التوريد العقاري كسكن دائم لذلك الشخص أو لعضو من عائلته ذي صلة وثيقة به وفقاً للتعريف للصلة الوارد في اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة»^(٣).
- المبدأ رقم (٤٤١): «تفرض الضريبة على استيراد وتوريد السلع والخدمات وفقاً للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة بين دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية وكذلك النظام ولائحته التنفيذية»^(٤).
- المبدأ رقم (٤٥١): «التوريدات الخاضعة للضريبة طبقاً للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة بين دول مجلس التعاون الخليجي هي التوريدات التي تُفرض عليها الضريبة وفقاً لأحكام الاتفاقية المذكورة»^(٥).
- المبدأ رقم (٤٧٣): «لا يمكن الاستناد على الأدلة الإرشادية الصادرة عن الهيئة كما لا يمكن الاعتداد بها؛ لأن هذه الأدلة غير منشئة للضريبة وغير ملزمة للهيئة ولا

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٣٦٩-٢١-٢٠٢١-٧٨

(٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٣٦٦-٢١-٢٠٢١-٧٨

(٣) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٣٥٣-٢٠-٢٠٢١-٧٨

(٤) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٧-٢٠-٢٠٢١-٧٨

(٥) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٧٤٠-٢١-٢٠٢١-٧٨



للشخص الخاضع لضريبة القيمة المضافة»^(١).

• المبدأ رقم (٤٧٥): «يُقصد بتوريد السلع نقل ملكية هذه السلع أو حق التصرف بها كمالك، ويشمل ذلك التنازل عن حيازة السلع بموجب اتفاق يقضي بنقل ملكية هذه السلع أو إمكانية نقلها بتاريخ لاحق لتاريخ الاتفاق أقصاه تاريخ سداد المقابل كلياً، منح حقوق عينية متفرعة عن الملكية تعطي حق استخدام عقارات، نقل ملكية السلع بمقابل بصورة قصرية عملاً بقرار صادر عن السلطات العامة أو بأي قانون نافذ»^(٢).

*الدليل الإرشادي الخاص بخصم ضريبة المدخلات:

٣. النشاط الاقتصادي والتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة.

٣,١. من هو الشخص الذي يقوم بممارسة النشاط الاقتصادي.

يمكن ممارسة النشاط الاقتصادي من قبل الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين على حدٍ سواء. وسيعتبر أن الأشخاص الاعتباريين (كالشركات) يمارسون نشاطاً اقتصادياً إذا كان لهؤلاء الأشخاص نشاط منتظم يتعلق بإجراء التوريدات. وتجدر الإشارة إلى أن الأشخاص الطبيعيين قد يقومون ببعض الأعمال كجزء من نشاطهم الاقتصادي أو جزء من نشاطاتهم الخاصة؛ لذا فهناك قواعد خاصة لتحديد ما إذا كان الشخص الطبيعي يقع ضمن نطاق ضريبة القيمة المضافة أم لا. وبشكل عام، على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الذين يقومون بممارسة نشاط اقتصادي التسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة إذا تطلب الأمر ذلك، كما يجب على هؤلاء الأشخاص تحصيل ضريبة القيمة المضافة التي تنطبق على نشاطاتهم وسداد تلك الضريبة المحصّلة إلى الهيئة.

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٣٦٧-٢٠٢١-VTR

(٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٣٦٧-٢٠٢١-VTR

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

* المادة (٢) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م:

«تفرض الضريبة على السلع والخدمات بما في ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون، سواء أكانت محلية أم مستوردة في كافة مراحل تداولها ما عدا ما استثنى بنص خاص»..



التعليق

يمكن تحديد نطاق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية وفقاً لمعيارين:

الأول: هو معيار شخصي بالنظر إلى الشخص الخاضع للضريبة (أي الملزم بها أو المؤهل للتسجيل في المملكة)، وهو كل شخص سواء كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً يمارس نشاطاً اقتصادياً مستقلاً بقصد تحقيق الدخل، وتم تسجيله لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة أو اعتُبر ملزماً بالتسجيل لأغراض هذه الضريبة وفقاً للنظام وهذه اللائحة.

الثاني: هو معيار النشاط أو مكان التوريد وفقاً لهذا المعيار، فإنه يُخضع لضريبة القيمة المضافة ما يلي:

١. التوريدات الخاضعة للضريبة من قبل الخاضع للضريبة في إقليم المملكة.

٢. تلقّي السلع والخدمات من قبل شخص غير مقيم وغير خاضع للضريبة في المملكة، وذلك في الحالات التي تُطبّق فيها آلية الاحتساب (التكليف) العكسي.

٣. استيراد السلع من قبل أي شخص.



الفصل الثاني: التسجيل لأغراض الضريبة



أولاً: التسجيل لأغراض الضريبة

- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٣).
- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (٢، ٣، ٤، ٥، ٦، ٧، ٨، ٩، ١٠، ١١، ١٢).
- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المادة (٥٠، ٥١).

كلمات مفتاحية:

خاضع. تسجيل. أنشطة. المملكة. الاتفاقية. اللائحة. اختياري. الهيئة. تسجيل. إجراءات. رفض. استثناء. نسبة. إقرارات. رقم تعريف. البريد. طلب. نفاذ. إقامة.

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٥٠): (التسجيل الإلزامي)

يكون الخاضع للضريبة ملزماً بالتسجيل لغايات تطبيق هذه الاتفاقية في حال كان:

· مقيماً في أيٍّ من الدول الأعضاء.

· متجاوزاً أو من المتوقع أن تتجاوز قيمة توريداته السنوية في تلك الدولة العضو حدَّ التسجيل الإلزامي.

١. يكون حد التسجيل الإلزامي (٣٧٥,٠٠٠) ريال سعودي (أو ما يعادلها من عملات دول المجلس)، وللجنة الوزارية تعديل حد التسجيل بعد (٣) سنوات من التطبيق.

٢. يكون الشخص غير المقيم في دولة عضو ملزماً بالتسجيل فيها -بغض النظر عن رقم أعماله- عندما يكون ملزماً بسداد الضريبة في هذه الدولة وفقاً لأحكام هذه الاتفاقية، ويقوم بالتسجيل إما مباشرة أو من خلال تعيين ممثل ضريبي له بموافقة الجهة الضريبية المختصة، ويحل الممثل الضريبي مكان الشخص غير المقيم في جميع الحقوق والالتزامات المنصوص عليها في هذه الاتفاقية، وذلك مع مراعاة أحكام البند الثاني من المادة (٤٣) من هذه الاتفاقية.

٣. يحق للخاضع للضريبة -الذي يقوم فقط بتوريدات خاضعة للضريبة بنسبة الصفر بالمائة- طلب استثنائه من وجوب التسجيل لغايات الضريبة، وفقاً للشروط والضوابط المحددة من قبل كل دولة عضو.



المادة (٥١): (التسجيل الاختياري (الطوعي)

١. يحقُّ لغير الملزم بالتسجيل وفقاً لأحكام البند الأول من المادة (٥٠) من هذه الاتفاقية والمقيم في أي دولة عضو أن يطلب تسجيله فيها شريطة ألا تقل قيمة التوريدات السنوية فيها عن حدِّ التسجيل الاختياري (الطوعي).
 ٢. يحقُّ للدولة العضو أن تسمح بالتسجيل شريطة أن تتجاوز قيمة المصروفات السنوية لغير الملزم بالتسجيل في هذه الدولة حدَّ التسجيل الاختياري (الطوعي) وفقاً للشروط والضوابط التي تحددها تلك الدولة.
- يكون حدُّ التسجيل الاختياري (٥٠٪) من حد التسجيل الإلزامي.

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٣):

١. يكون الخاضع للضريبة ملزماً بالتسجيل تبعاً لأنشطته الاقتصادية التي يمارسها في المملكة؛ وذلك بما يتوافق مع الأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية.
 ٢. يمكن للشخص الذي يمارس نشاطاً اقتصادياً -وهو غير ملزم بالتسجيل وفقاً للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية- التسجيل بشكل اختياري؛ وذلك شرط أن يستوفي الشروط والضوابط المنصوص عليها في اللائحة.
 ٣. تصدر الهيئة شهادة تسجيل لكلِّ شخص مسجَّل، وتحدد اللائحة البيانات الواجب تضمينها في الشهادة.
 ٤. تنشئ الهيئة سجلاً يحتوي على البيانات ذات الصلة بكل شخص مسجَّل.
 ٥. تحدد اللائحة ما يأتي:
- أ. الشروط والضوابط والإجراءات اللازمة للتسجيل، والمهل المحددة له، وحالات رفض طلب التسجيل، وآليات إبلاغ المسجل بالقرارات الصادرة عن الهيئة في هذا الشأن.
- ب. الشروط والضوابط اللازمة لاستثناء الخاضع للضريبة؛ الذي يقوم فقط بتوريدات خاضعة للضريبة بنسبة الصفر بالمائة من وجوب التسجيل.



اللائحة التنفيذية

المادة (٢): (الأشخاص الخاضعون للضريبة الملزمون أو المؤهلون للتسجيل في المملكة)

تبعاً لأغراض تطبيق النظام وهذه اللائحة يُعدُّ الشخص الخاضع للضريبة في المملكة هو الشخص الذي يمارس نشاطاً اقتصادياً مستقلاً بقصد تحقيق الدخل، وقد تمَّ تسجيله لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة، أو اعتبر ملزماً بالتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة فيها وفقاً للنظام وهذه اللائحة.

المادة (٣): (التسجيل الإلزامي. حال تجاوز التوريدات حدَّ التسجيل الإلزامي)

١. يجب على كل شخص مقيم بالمملكة وغير مسجَّل لدى الهيئة أن يقوم في نهاية كل شهر بحساب قيمة توريداته خلال (١٢) شهراً السابقة وفقاً للمتطلبات المنصوص عليها في الاتفاقية، وإذا تجاوزت هذه القيمة حد التسجيل الإلزامي المنصوص عليه في الاتفاقية فعليه أن يتقدم إلى الهيئة بطلب تسجيل خلال (٣٠) يوماً من نهاية ذلك الشهر وفقاً للمادة (٨) من هذه اللائحة.

٢. يبدأ نفاذ التسجيل بموجب الفقرة (١) من هذه المادة اعتباراً من بداية الشهر التالي للشهر الذي تمَّ فيه تقديم طلب التسجيل.

المادة (٤): (التسجيل الإلزامي. التوريدات التي يتوقع أن تتجاوز حدَّ التسجيل الإلزامي)

١. يجب على كل شخص مقيم في المملكة وغير مسجَّل لدى الهيئة أن يقوم في نهاية كل شهر بإجراء حساب تقديري لقيمة توريداته السنوية خلال (١٢) شهراً اللاحقة، وفقاً للمتطلبات المنصوص عليها في الاتفاقية، وفي حال تجاوزت قيمة توريداته المتوقعة حدَّ التسجيل الإلزامي المنصوص عليه في الاتفاقية فعليه أن يتقدم إلى الهيئة بطلب التسجيل خلال (٣٠) يوماً من نهاية ذلك الشهر وفقاً للمادة (٨) من هذه اللائحة.

٢. يبدأ نفاذ التسجيل بموجب الفقرة (١) من هذه المادة اعتباراً من بداية الشهر الأول الذي يتوقع فيه أن تتجاوز قيمة توريداته السنوية في المملكة حدَّ التسجيل الإلزامي.

المادة (٥): (التسجيل الإلزامي للأشخاص غير المقيمين والملزمين بسداد الضريبة في المملكة)

١. الواجب على كل شخص غير مقيم في المملكة وغير مسجَّل لدى الهيئة -ويكون ملزماً بسداد الضريبة عن التوريدات التي يقوم بها أو التي يستلمها في المملكة- أن يتقدم إلى الهيئة بطلب تسجيل خلال (٣٠) يوماً من تاريخ أول توريد يكون فيه ملزماً بسداد الضريبة عنه.

٢. يبدأ نفاذ التسجيل بموجب الفقرة (١) من هذه المادة اعتباراً من تاريخ أول توريد يكون فيه الشخص غير المقيم ملزماً بسداد الضريبة عن التوريد.

المادة (٦): (التسجيل الإلزامي. أحكام أخرى)

إذا تخلف أيُّ شخص مُلزم بالتسجيل عن تقديم طلب تسجيل إلى الهيئة وفقاً لهذه اللائحة؛ فإنَّ للهيئة تسجيله دون أن يتقدم بطلب ذلك، ويبدأ نفاذ التسجيل حسب



التاريخ المحدد في المادتين (٣) و(٤) من هذه اللائحة.

١. يحق للهيئة بناءً على طلب يقدمه طالب التسجيل -دون الإخلال بالأحكام الأخرى الواردة في هذه اللائحة- الموافقة على تأجيل تاريخ نفاذ التسجيل إلى تاريخ لاحق، شرط ألا يتجاوز بداية الشهر الذي يلي تاريخ تقديم الطلب.
٢. يجوز للهيئة بناءً على طلب يقدمه طالب التسجيل -دون الإخلال بالأحكام الأخرى الواردة في هذه اللائحة- الموافقة على اعتبار التسجيل نافذاً من أي تاريخ سابق؛ شريطة أن يكون مقدّم الطلب مؤهلاً للتسجيل في ذلك التاريخ.
٣. تسري الأحكام الانتقالية الواردة في الفصل (١٢) من هذه اللائحة بالأسبقية بالنسبة للأحكام المتعلقة بالأشخاص الملزمين بالتسجيل قبل دخول النظام حيّز النفاذ على أي أحكام تتعلق بحد التسجيل الإلزامي، وتظل هذه الأحكام سارية إلى حين دخول النظام حيّز النفاذ.
٤. تُستثنى قيمة توريد الأصول الرأسمالية من مجموع قيمة التوريدات السنوية الخاضعة للضريبة؛ وذلك بشرط استخدام الأصل الرأسمالي في تشغيل وتعزيز استمرارية النشاط الاقتصادي الذي يتم ممارسته من قبل الشخص؛ وذلك وفق سجل تجاري أو ترخيص مماثل من الجهة المختصة، كما يُشترط ألا يكون قد تمّ الاحتفاظ بالأصل لكسب إيرادات إيجارية أو ما يماثلها من إيرادات أو لتوريده لاحقاً، ولا ينطبق هذا الاستثناء على الأشخاص الطبيعيين المسجلين وفق آلية التسجيل الخاص المتعلقة بالأفراد الممارسين لنشاط عقاري الواردة في المادة (٩) من هذه اللائحة.

المادة (٧): (التسجيل الاختياري)

- يُمكن للشخص المقيم في المملكة غير الملزم بالتسجيل -وفقاً لأحكام الاتفاقية والنظام- أن يتقدم إلى الهيئة بطلب تسجيل في أيٍّ من الحالات الآتية:
- أ. إذا بلغت قيمة توريدات الشخص أو مصاريفه خلال (١٢) شهراً السابقة مبلغاً لا يقل عن حدّ التسجيل الاختياري.
 - ب. إذا كان من المتوقع ألا تقل قيمة توريده أو مصاريفه خلال (١٢) شهراً اللاحقة عن حدّ التسجيل الاختياري.
 - ج. تبعاً لأغراض التسجيل الاختياري، يتم حساب قيمة التوريدات أو المصاريف السنوية للشخص المقيم وفقاً لأحكام الاتفاقية والنظام.
 - د. يجوز للهيئة بناءً على طلب يقدمه طالب التسجيل الموافقة على اعتبار التسجيل نافذاً من أي تاريخ سابق أو لاحق، شريطة أن يكون مقدم الطلب مؤهلاً للتسجيل في ذلك التاريخ.

المادة (٨): (طلب التسجيل)

١. يتم تقديم طلب التسجيل وفقاً للنموذج المُعدّ من قبل الهيئة.
٢. يجب أن يحتوي طلب التسجيل على المعلومات الآتية كحدّ أدنى:



أ. الاسم الاعتباري أو الطبيعي لمقدم الطلب، والبيانات الشخصية إذا كان مقدم الطلب شخصًا طبيعيًا.

ب. العنوان الفعلي لمكان الإقامة المعتاد أو مقر العمل.

ج. البريد الإلكتروني.

د. رقم التعريف الإلكتروني الذي أصدرته الهيئة إن وُجد.

هـ. رقم السجل التجاري إن وُجد.

و. قيمة التوريدات أو المصروفات السنوية.

ز. تاريخ بدء سريان التسجيل أو أي تاريخ بديل للسريان تمّ التقدّم به.

٣. يحقّ للهيئة أن تطلب من مقدّم الطلب تقديم أية مستندات مؤيدة لصحة المعلومات الواردة في الطلب ولأحقّيته في التسجيل؛ وذلك في شكل ورقيّ أو إلكتروني، ويجب إمهاله مدة (٢٠) يومًا على الأقل لغرض تمكينه من توفير المستندات.

٤. يجوز للهيئة رفض طلب التسجيل في حالة عدم صحة المعلومات الواردة في الطلب، أو في حالة عدم أحقيّة مقدّمه في التسجيل بموجب إشعار بالرفض.

٥. إذا تمّ قبول الطلب تصدر الهيئة شهادة تسجيل تتضمّن تاريخ نفاذ التسجيل ورقم التعريف الضريبي، وتقوم بإشعار مقدّم الطلب بذلك.

٦. تحتفظ الهيئة بسجل يحتوي على كافة التفاصيل المتعلقة بجميع الأشخاص الخاضعين المسجلين في المملكة.

٧. يجب على الشخص المسجل لدى الهيئة إشعارها إذا طرأ أيّ تغيير على معلومات طلب التسجيل خلال (٢٠) يومًا من تاريخ حدوث التغيير.

٨. يلتزم الشخص المقيم الخاضع للضريبة والمسجّل لدى الهيئة بعرض شهادة التسجيل في مقرّ عمله الرئيسي وفروعه بحيث تكون ظاهرة للعامة.

المادة (٩): (أحكام التسجيل التي تسري في حالات معينة)

١. يُستثنى من التسجيل الإلزامي أيّ شخص تتجاوز قيمة توريداته السنوية في المملكة في أي وقت حدّد التسجيل الإلزامي، وذلك إذا كانت جميع توريداته خاضعة فقط لنسبة الصفر بالمائة، ويجوز له تقديم طلب تسجيل اختياري.

٢. يحقّ للهيئة في الحالات التي يزاوّل فيها شخصان مرتبطان أو أكثر أنشطة متشابهة أو مترابطة إصدار إشعار تطلب فيه ضمّ قيمة توريداتهم السنوية خلال مدة محددة، وأن تستخدم هذه القيمة الإجمالية كقيمة للتوريدات السنوية لكلّ منهم.

٣. يجب على كل شخص غير مقيم في المملكة وملزم بالتسجيل فيها أن يستخدم نموذج طلب التسجيل المعدّ من قبل الهيئة سواءً أكان بنفسه أم بواسطة ممثّل ضريبي معتمد وفقًا للمادة (٧٧) من هذه اللائحة، كما أنه يجب بيان معلومات الممثل الضريبي في نموذج الطلب إن وُجد.



٤. يجب على الشخص غير المقيم عند تغيير ممثله الضريبي أن يُخطر الهيئة خلال (٢٠) يومًا من تاريخ حدوث التغيير.

٥. لن يعد أي نشاط تمارسه جهة حكومية بصفتها سلطة عامة نشاطًا اقتصاديًا وفقًا لأغراض النظام وهذه اللائحة، كما أن أي نشاط من جهة حكومية ينطوي على القيام بتوريدات لسلع أو لخدمات بصفة غير صفتها كسلطة عامة يعد من قبيل ممارسة النشاط الاقتصادي.

لا يشمل النشاط الاقتصادي النشاط الذي يمارسه الموظفون وغيرهم من الأشخاص بقدر ما يكونون فيه مرتبطين ارتباطًا تعاقدًا مع رب العمل، أو مرتبطين بأي ارتباط نظامي آخر تنشأ بموجبه علاقة العامل برب العمل فيما له صلة بأحوال العمل والأجر ومسؤولية رب العمل، وذلك لأغراض التسجيل وفقًا للنظام وهذه اللائحة^(١) ^(٢).

المادة (٧٩): (أحكام انتقالية)

٩- فيما لا يتعارض مع أي حكم آخر وارد في النظام وهذه اللائحة، يعفى من الالتزام بالتسجيل في المملكة أي شخص تزيد قيمة توريداته السنوية عن حد التسجيل الإلزامي دون أن تزيد عن مبلغ مليون (١,٠٠٠,٠٠٠) ريال، وذلك قبل الأول من شهر يناير لعام ٢٠١٩م. ومع ذلك، يجب أن يقدم طلب التسجيل في أو قبل موعد أقصاه ٢٠ ديسمبر ٢٠١٨م. لا تؤثر هذه الفقرة على إمكانية أي شخص بالتسجيل بشكل اختياري.

(١) وتجدر الإشارة إلى أنه تم إضافة فقرة برقم (٧) لهذه المادة -التالي ذكرها- بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢-٣-٢٠) وتاريخ ١٧/١٠/١٤٤١هـ الموافق ٢٠٢٠/٠٦/٠٩م، وتم حذف الفقرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢٠-٥-١) وتاريخ ١٤/٠٢/١٤٤٢هـ الموافق ٢٠٢٠/١٠/٠١م؛ ونص هذه الفقرة هو: «يُعد الشخص الذي يقوم أو يُتوقع قيامه بتوريد عقاري ممارس لنشاط اقتصادي؛ وذلك لأغراض التسجيل وفقًا للنظام وهذه اللائحة باستثناء الحالات الآتية: أ- إذا قام الشخص الطبيعي بتوريد عقار سكني لم يتم استغلاله بمقابل طيلة (١٢) شهرًا السابقة على التوريد، واقتصر استخدامه خلال تلك الفترة كسكن من قبل ذلك الشخص أو وزجه أو قريبه حتى الدرجة الثانية لمدة لا تقل عن (١٨٣) يومًا متصلة أو منفصلة. ب- نقل العقار بدون مقابل لدى الجهة المختصة في حالات تقسيم التركة أو لمتطلب شرعي مماثل. ج- نقل العقار بدون مقابل لدى الجهة المختصة لغرض وقفه أو التنازل عنه لجهة خيرية مرخصة، أو لجهة ذات نفع عام تجيز أنظمتها ذلك، أو تنفيذًا لوصية شرعية موثقة. د- نقل ملكية العقار دون مقابل كهبه موثقة لدى الجهة المختصة نظامًا؛ وذلك لزوج أو أحد أقاربه حتى الدرجة الثانية. هـ- نقل ملكية العقار من قبل جهة حكومية بصفتها سلطة عامة وفقًا لما هو منصوص عليه بالفقرة (٥) من هذه المادة. و- أي حالات استثنائية أخرى يتم تحديدها من قبل مجلس الإدارة. ويُشترط لتطبيق أحكام هذه الفقرة ألا يكون الشخص قد سبق له خصم ضريبة المدخلات التي تحمّلها عند شراء أو بناء العقار محل التوريد».

(٢) وتجدر الإشارة إلى أنه تم إضافة فقرة برقم (٨) لهذه المادة -التالي ذكرها- بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢-٣-٢٠) وتاريخ ١٧/١٠/١٤٤١هـ الموافق ٢٠٢٠/٠٦/٠٩م، وتم حذف الفقرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢٠-٥-١) وتاريخ ١٤/٠٢/١٤٤٢هـ الموافق ٢٠٢٠/١٠/٠١م؛ ونص هذه الفقرة هو: «٨- يحق للهيئة أن تقوم. دون الإخلال بالأحكام الأخرى الواردة في هذه اللائحة. بالآتي: أ. بتحديد آلية خاصة لتسجيل الأشخاص الممارسين لنشاط اقتصادي عقاري (آلية التسجيل الخاص) يتم من خلالها تسجيل الشخص أو الأشخاص الذين يقومون بتوريدات عقارية؛ ب. بتطبيق آلية التسجيل الخاص بشكل رئيسي على الأشخاص الطبيعيين الذين يقومون بتوريد عقاري غير مرتبط بسجل تجاري أو ترخيص مماثل من جهة مختصة، أو على غيرهم من الأشخاص وفقًا لما يتم تحديده بموجب قرار يصدر عن مجلس الإدارة. ج. تقوم -في الحالات التي يمتلك فيها عدة أشخاص العقار محل التوريد- بتسجيل كل منهم بناءً على القيمة الإجمالية لذلك العقار، كما يحق لها تحديد قيمة التوريدات المنسوبة إلى كل شخص إذا لم تتوفر المعلومات الدالة على ذلك من خلال صك الملكية أو من أي مصادر أخرى. وتقوم الهيئة بوضع قواعد خاصة تتعلق بالتسجيل، وإدارة وتقييم وتحصيل الضريبة المستحقة على الأشخاص المسجلين بموجب هذه الآلية، بما في ذلك إجراءات التسجيل وإلغاء التسجيل، والإشعارات وتاريخ سريان التسجيل، وحالة التسجيل والفترة الضريبية، وطريقة تقديم الإقرارات الضريبية والتعامل مع الجهات الأخرى ذات العلاقة، بالإضافة إلى أي إجراءات أخرى تراها الهيئة مناسبة».



قرارات مجلس الوزراء

* قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

التعاميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

* قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (١٧.٤.٢) وتاريخ ١٤٣٩/٤/١٠هـ بتعديل المواد (٨، ٥٣، ٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

* قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢٠٣-٢) وتاريخ ١٤٤١/١٠/١٧هـ الموافق ٢٠٢٠/٠٦/٩م، المعدل للمواد (٦، ٩، ١٣، ١٤، ١٥، ٢٠، ٣٩، ٥٣، ٥٨، ٥٩، ٦٢، ٧٩) الذي نشر بالجريدة الرسمية في العدد (٤٨٣٦ لسنة ٩٨) الجمعة ٢٧ شوال ١٤٤١هـ الموافق ١٩ يونيو ٢٠٢٠م، والذي يسري وفقًا للبند (ثانيًا) منه اعتبارًا من (٢٠٢٠-٧-١م).

* الدليل الإرشادي العام لضريبة القيمة المضافة، النسخة (١) (أكتوبر ٢٠١٨م)، والذي تضمن الآتي:

مقدمة عن تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة، والنشاط الاقتصادي، والتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة، وأنواعه والحالات التي يكون فيها الشخص مطالبًا بالتسجيل وكيفية التسجيل، والفاتورة الضريبية من حيث إصدارها، ومتطلبات إصدارها ومحتواها وحالة إصدار الفواتير من قبل طرف ثالث والفواتير الآلية (الإلكترونية)، وحق المكلف في خصم ضريبة المدخلات، هذا إلى جانب أحكام الإقرارات الضريبية وحفظ السجلات وسداد واسترداد الضريبة، وكيفية التعامل مع الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك.

* الدليل الإرشادي الخاص بخصم ضريبة المدخلات:

٣،٢. التسجيل الإلزامي

يعتبر التسجيل إلزاميًا على جميع الأشخاص الذين تتجاوز إيراداتهم السنوية حدًا معينًا للتسجيل، أي إنه إذا تجاوزت التوريدات الخاضعة للضريبة للشخص خلال اثني عشر شهرًا مبلغ ٣٧٥,٠٠٠ ريال سعودي (حد التسجيل الإلزامي) فيجب على هذا الشخص التسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة (مع مراعاة الأحكام الانتقالية المنصوص عليها في اللائحة التنفيذية للنظام والمتعلقة بحد التسجيل الإلزامي خلال الفترة الانتقالية).

ولا تشمل التوريدات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة ما يلي:

- التوريدات المعفاة: مثل الخدمات المالية المعفاة أو الإيجار السكني المعفى من الضريبة.
- التوريدات التي تقع خارج نطاق ضريبة القيمة المضافة في أي دولة عضو بمجلس التعاون لدول الخليج العربية.



- عائدات مبيعات الأصول الرأسمالية: تعرف الأصول الرأسمالية بأنها الأصول المخصصة للاستخدام التجاري الطويل الأجل. في حالات محددة تطبق أحكام أخرى على التسجيل الإلزامي:
- يتعين على الأشخاص غير المقيمين في المملكة العربية السعودية والمزمين بسداد ضريبة القيمة المضافة عن التوريدات التي يقومون بها أو التي يستلمونها في المملكة العربية السعودية التسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة بغض النظر عن قيمة التوريدات التي يكونون ملزمين بتحصيل وسداد ضريبة القيمة المضافة.
- سيتم طلب تسجيل الأشخاص الذين تتجاوز إيراداتهم السنوية مبلغ ١,٠٠٠,٠٠٠ ريال سعودي لأغراض ضريبة القيمة المضافة وذلك خلال الفترة الانتقالية وحتى تاريخ الأول من يناير ٢٠١٩ م، ويجب تقديم طلب التسجيل حتى موعد أقصاه ٢٠ ديسمبر ٢٠١٨ م.
- بإمكانك الاطلاع على مزيد من المعلومات حول التسجيل الإلزامي في ضريبة القيمة المضافة من خلال الموقع الإلكتروني zatca.gov.sa.
- ٣,٣. التسجيل الاختياري
- يمكن للشخص المقيم في المملكة العربية السعودية، الذي تجاوزت توريداته الخاضعة للضريبة أو نفقاته الخاضعة للضريبة مبلغ ١٨٧,٥٠٠ ريال سعودي (حد التسجيل الاختياري) خلال اثني عشر شهرًا، التسجيل اختياريًا لأغراض ضريبة القيمة المضافة، ويفضل التسجيل الاختياري لأغراض ضريبة القيمة المضافة إذا كان الشخص يرغب في المطالبة باسترداد ضريبة القيمة المضافة التي دفعها عن نفقاته قبل إصدار الفواتير أو إجراء توريد لاحق.
- مثال (٢): تقوم شركة الصقر ذ.م.م، وهي شركة سعودية بالتجهيز لإنشاء وإقامة مصنع تسليح الحديد في الرياض، ووفقًا لمخطط المشروع سيبدأ إنتاج الحديد وبيعه إلى العملاء في يناير ٢٠٢٠ م. وعلى الرغم من ذلك، فخلال الربع الأول من عام ٢٠١٨ م، قامت الشركة بدفع مصاريف بقيمة ٢ مليون ريال سعودي في سياق تجهيز المصنع؛ وذلك لشراء المعدات وتكاليف البناء. في هذه الحالة، بإمكان شركة الصقر ذ.م.م التسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة اختياريًا بناءً على تجاوز نفقاتها السنوية حد التسجيل الاختياري.
- ويمكن الاطلاع على مزيد من المعلومات حول التسجيل الاختياري لأغراض ضريبة القيمة المضافة من خلال الموقع الإلكتروني zatca.gov.sa.

المبادئ والسوابق القضائية

مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠ م - ٢٠٢١ م، وفيها:

المبدأ رقم (٤٢٤): «الحد الإلزامي للتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة هو بلوغ حجم توريداته مبلغ ٣٧٥,٠٠٠ ريال»^(١)

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٢٨٤-٢٠٢٠-VR



المبدأ رقم (٤٣٧): «الشخص الخاضع للضريبة في المملكة هو الشخص الذي يمارس نشاطاً اقتصادياً مستقلاً بقصد تحقيق الدخل، وتم تسجيله لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة أو اعتُبر ملزماً بالتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة فيها»^(١)

المبدأ رقم (٤٤٠): «ينطبق نظام ضريبة القيمة المضافة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين على حدٍ سواء بكونهم أشخاصاً خاضعين في حال كان هناك نشاط اقتصادي بقصد تحقيق الدخل»^(٢)

المبدأ رقم (٤٥٦): «حسب اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، فإن أي نشاط تمارسه الجهة الحكومية بصفتها سلطة عامة، لا يعد نشاطاً اقتصادياً وفقاً لأغراض نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية»^(٣)

المبدأ رقم (٤٥٧): «لا يمكن اعتبار الجهات الحكومية كعميل خاضع للضريبة يحق له خصم ضريبة المدخلات لعدم قيامه بالتوريد الذي يستحق عنه ضريبة تورد للهيئة من الأصل، إلا إذا ثبت وجود توريدات تمت قبل نفاذ النظام بما يخرجها من الخضوع للضريبة»^(٤)

المبدأ رقم (٤٦٤): «يكون الخاضع للضريبة ملزماً بالتسجيل تبعاً لأنشطته الاقتصادية التي يمارسها في المملكة، وذلك بما يتوافق مع الأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة بين دول مجلس التعاون الخليجي»^(٥)

المبدأ رقم (٤٦٥): «طبقاً لللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة فإن على كل شخص مقيم بالمملكة وغير مسجل لدى الهيئة، أن يقوم في نهاية كل شهر بحساب قيمة توريده خلال الاثني عشر شهراً السابقة وفقاً للمتطلبات المنصوص عليها في الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة بين دول مجلس التعاون الخليجي، وفي حال تجاوزت هذه القيمة بعد التسجيل الإلزامي المنصوص عليه في الاتفاقية، فعليه أن يتقدم إلى الهيئة بطلب تسجيل خلال ثلاثين يوماً من نهاية ذلك الشهر»^(٦)

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٢٠٢٠-٩٢-٢٠-٢٠-٢٠

(٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٢٠٢٠-٩٢-٢٠-٢٠-٢٠

(٣) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٢٠٢١-٢١٩-٢٠-٢١-٢٠

(٤) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٢٠٢١-٢١٩-٢٠-٢١-٢٠

(٥) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٢٠٢٠-٣٤٩-٢٠-٢٠-٢٠

(٦) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٢٠٢٠-٣٤٩-٢٠-٢٠-٢٠



المبدأ رقم (٤٦٨): «حدُّ التسجيل الإلزامي هو الحد الأدنى لقيمة التوريدات الفعلية والذي بموجبه يصبح الخاضع للضريبة ملزمًا بالتسجيل لدى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك لهذه الغاية»^(١).

(١) الدائرة الاستثنائية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٩١-٢٠٢٠-٧٧

آراء الفقه والشرّاح لأنظمة الضريبة

من الوسائل المهمة في حصر المكلفين بالضريبة إلزامهم بالتسجيل؛ لأنَّ حصر المكلفين لا يؤدي إلى الوقاية من التهرب من دفع الضريبة ولا إلى تعظيم الموارد المالية للدولة فحسب، وإنما يؤدي إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال إسهام القادرين والخاضعين للضريبة بالأعباء العامة، وعدم تهربهم من خلال عدم التسجيل؛ لأن ذلك يؤدي إلى تحميل الملتزمين بدفع الضريبة أعباء أكبر من غير الملتزمين، كما أنه قد يؤدي انخفاض الحصيلة الضريبية إلى اضطراب الدولة إلى فرض ضرائب جديدة، أو رفع أسعار الضرائب الحالية؛ فيزداد العبء على من لم يتهرب^(١)

(١) شلي، أحمد محمد (١٩٧١)، الإقرار الضريبي، مجلة المال والتجارة - نادي التجارة، مج ٣، ع ٢٢، ٢٣.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

المادة (١٦) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م:

«يجب على كل شخص طبيعي أو اعتباري يبيع سلعة أو يؤدي خدمة خاضعة للضريبة، بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال (١٢) شهرًا السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون مبلغ (٥٠٠,٠٠٠) جنيه، أن يتقدّم إلى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض؛ وذلك خلال (٣٠) يومًا من تاريخ بلوغ رقم مبيعاته حدَّ التسجيل.

وأما من تبلغ قيمة مبيعاته هذا المبلغ بعد تاريخ العمل بهذا القانون في أية سنة مالية أو جزء منها، فعليه أن يتقدم للمصلحة لتسجيل اسمه على النحو المشار إليه، ولا يسري الالتزام بالتسجيل على الشخص الطبيعي الذي لا يباشر نشاط بيع سلعة أو أداء خدمة إذا بلغت مبيعاته الحدَّ المشار إليه.



ويجب على كلّ مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بقصد الاتّجار، أو مصدر، أو وكيل توزيع أن يسجل نفسه لدى المصلحة مهما كان حجم معاملاته، ويتعين على المصلحة إخطار المكلف بالتسجيل خلال (١٤) يومًا التالية لتاريخ طلب التسجيل، وتسري عليه أحكام هذا القانون من تاريخ التسجيل.

وفي حالة عدم تقدم المكلف للمصلحة للتسجيل يعدّ مسجلاً بحكم القانون، وتسري عليه أحكامه من تاريخ بلوغ قيمة مبيعاته من السلع أو الخدمات حدّ التسجيل؛ ويشترط عدم الإخلال بأحكام المادة (٦٨) من هذا القانون، ويجوز بقرار من الوزير تعديل حدّ التسجيل المشار إليه.

وتنصّ المادة (١٨) من ذات القانون على أن:

«يجوز للشخص الطبيعيّ أو الاعتباريّ الذي لم يبلغ حدّ التسجيل أن يتقدّم إلى المصلحة لتسجيل اسمه وبياناته طبقاً للشروط والأوضاع والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية، ويعتبر في حالة التسجيل من المكلفين المخاطبين بأحكام هذا القانون».

كما تنص المادة (١٩) من ذات القانون على أن: «تُمسك المصلحة سجلاً تقيّد به بيانات طلبات التسجيل بعد مراجعتها والتحقّق من صحتها، وتسليم لكلّ مسجّل شهادة بذلك، وتحدد اللائحة التنفيذية الاشتراطات والقواعد والإجراءات الخاصة بشهادات التسجيل والبيانات التي تتضمنها».

وتنصّ المادة (٣٢): (التسجيل لدى الإدارة الضريبية) من قانون الإجراءات الضريبية اللبناني على أنه:

١. يجب على كلّ من يباشر عملاً خاضعاً للضريبة -مع مراعاة أحكام القوانين الخاصة- أن يحيط الإدارة الضريبية علماً بذلك بموجب طلب تسجيل يقدمه إليها خلال شهرين من تاريخ مباشرة العمل؛ وذلك وفقاً لمعايير وإجراءات تحدّد بقرار يصدر عن وزير المالية.

٢. يجب على كل شخص مسجّل لدى الإدارة الضريبية أن يُعلم هذه الإدارة خلال مهلة شهرين عن كل تغيير يتناول:

أ. اسمه، وعنوانه، ومركز عمله، أو نوع نشاطه الرئيسيّ.

ب. تعديل العنوان أو الاسم التجاري.

ج. الشكل القانوني الذي يمارس النشاط من خلاله.



التسجيل: التزام نظامي على كل خاضع للضريبة -وَفَقْماً للنظام واللائحة والاتفاقية الموحدة- ما دام مقيماً بالمملكة وغير مسجّل لدى الهيئة، وتجاوزت قيمة توريداته خلال (١٢) شهراً السابقة حدّ التسجيل الإلزامي المنصوص عليه في الاتفاقية، أو كان من المحتمل أن تتجاوز هذا الحدّ خلال (١٢) شهراً اللاحقة؛ وهذا مع مراعاة أن نفاذ التسجيل في الحالة (١) اعتباراً من بداية الشهر التالي للشهر الذي تمّ فيه تقديم طلب التسجيل، أما في الحالة الثانية فينفذ اعتباراً من بداية الشهر الأول الذي يتوقّع فيه أن تتجاوز قيمة توريداته السنوية في المملكة حدّ التسجيل الإلزامي، كما يخضع للتسجيل الإلزامي الأشخاص غير المقيمين خلال (٣٠) يوماً من تاريخ أول توريد يكون فيه أيّ منهم ملزماً بسداد الضريبة عنه.

وفي كل الأحوال يكون للهيئة تسجيل أيّ شخص ملزم بالتسجيل من تلقاء نفسه؛ أي دون أن يتقدم بطلب بذلك، وبجانب التسجيل الإلزامي -السابقة الإشارة إليه- يوجد نوع آخر من التسجيل يطلق عليه اسم (التسجيل الاختياري)، والذي يكون بناءً على طلب المقيم غير الملزم بالتسجيل، وذلك متى بلغت قيمة توريداته أو مصاريفه (١٢) شهراً السابقة أو اللاحقة مبلغاً لا يقلّ عن حدّ التسجيل الاختياري.

وقد أوضحت المادة (٨) من اللائحة البيانات (المعلومات) التي يجب أن يحتويها طلب التسجيل وسلطات الهيئة حيالها؛ لذا نحيل عليها منعاً للتكرار. وتطبيقاً للقواعد العامة في النظام تضمّنت المادة (٩) من اللائحة الأحكام التالية:

١. جواز أن يقدم الخاضع للضريبة طلب التسجيل بواسطة ممثل ضريبيّ معتمد (وكيل).
٢. معاملة الجهة الحكومية معاملة الخاضع للضريبة في حال قيامها بتوريدات لسلع أو لخدمات بصفة غير صفتها كسلطة عامة.
٣. لا يشمل النشاط الاقتصادي النشاط الذي يمارسه الموظفون وغيرهم من الأشخاص بقدر ما يكونون فيه مرتبطين ارتباطاً تعاقدياً مع رب العمل، أو مرتبطين بأي ارتباط نظامي آخر تنشأ بموجبه علاقة العامل برب العمل فيما له صلة بأحوال العمل والأجر ومسؤولية رب العمل.
٤. استثناء العقار أو العقارات التي يستخدمها -أو ينوي أن يستخدمها- المؤدّ العقاري كسكن دائم له، أو لعضو من عائلته ذي صلة وثيقة به من نطاق ضريبة القيمة المضافة؛ وهذا بالإضافة إلى حالات أخرى لا يترتب عليها التسجيل لن يتمّ سردها مرة أخرى منعاً للتكرار، حيث تمّ سردها سابقاً بالفقرة ٧ من المادة ٩ من اللائحة التنفيذية المعدّلة، مع الأخذ في الاعتبار أنه تمّ حذف حالات التسجيل المتعلّقة بالتصرّف العقاري لإعفاءها ولخضوعها لضريبة التصرفات العقارية.



٥. * الخلاصة: أن هناك نوعين من التسجيل:

الأول: التسجيل الإلزامي: ويكون حال تجاوز التوريدات حد التسجيل الإلزامي، أو كان يتوقع أن تتجاوز هذه التوريدات هذا الحد؛ وهذا مع مراعاة أنه يكون على غير المقيم وغير المسجل لدى الهيئة أن يتقدم إلى الهيئة بطلب تسجيل خلال (٣٠) يومًا من تاريخ أول توريد يكون فيه مُلزَمًا بسداد الضريبة عنه.

الثاني: التسجيل الاختياري: وفيه يكون على الشخص التقدم بطلب التسجيل إذا توافرت إحدى الحالتين التاليتين:

١. إذا بلغت قيمة توريدات الشخص أو مصاريفه خلال (١٢) شهرًا السابقة مبلغًا لا يقل عن حدِّ التسجيل الاختياري.

٢. إذا كان من المتوقع ألا تقل قيمة توريداته أو مصاريفه خلال (١٢) شهرًا اللاحقة عن حدِّ التسجيل الاختياري.



ضريبة القيمة المضافة

ثانياً: المجموعة الضريبية

- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المادة (٤).
- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٤).
- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المواد (١٠، ١١، ١٢).

كلمات مفتاحية:

(اللائحة - ضوابط - تسجيل - مجموعة ضريبية - تعديل - إلغاء - خاضع للضريبة - مسؤول منفرد - مسؤول متضامن - التزامات ضريبية - فترة عضوية - شخص اعتباري - طلب تسجيل - ضريبة - القيمة المضافة - المملكة - الهيئة).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٤): (المجموعة الضريبية)

لكل دولة عضو أن تعامل المجموعة الضريبية كشخص واحد خاضع للضريبة، وذلك وفقاً للضوابط والشروط التي تضعها لهذه الغاية، ويُقصد بالمجموعة شخصان اعتباريان أو أكثر، مقيمان في الدولة العضو ذاتها.

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٤):

تحدّد اللائحة الضوابط والشروط التي يمكن بموجبها تسجيل مجموعة ضريبية، أو تعديل تسجيلها، أو إلغاؤه.

يُعامل أعضاء المجموعة الضريبية كشخص واحد خاضع للضريبة.

يكون جميع أعضاء المجموعة الضريبية مسؤولين -منفردين ومتضامين- عن الالتزامات الضريبية الخاصة بتلك المجموعة، والناشئة خلال فترة عضويتهم فيها.



اللائحة التنفيذية

المادة (١٠): (تسجيل المجموعة الضريبية)

يجوز لشخصين اعتباريين أو أكثر تقديم طلب تسجيل كمجموعة ضريبية لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة؛ وذلك إذا استوفوا المتطلبات الآتية:

أ. أن يكون كلٌّ منهم مقيماً في المملكة ويمارس نشاطاً اقتصادياً.

ب. امتلاك (٥٠٪) أو أكثر من رأس المال لكل شخص اعتباري، أو السيطرة على (٥٠٪) أو أكثر من حقوق التصويت أو الملكية الاعتبارية المملوكة لكل الأشخاص من نفس الشخص أو المجموعة، وفي أي من الحالات السابقة، وسواءً أكان بشكل مباشر أم غير مباشر.

ج. أن يكون أحدهم على الأقل خاضعاً للضريبة.

المادة (١١): (طلب تشكيل مجموعة ضريبية)

يقدم طلب تشكيل مجموعة ضريبية من قِبَل شخص خاضع للضريبة، ويعدُّ هذا الشخص ممثلاً للمجموعة الضريبية ومسؤولاً حيال الالتزامات والحقوق الناشئة على المجموعة نيابةً عن جميع أعضائها دون الإخلال بالمسؤولية التضامنية لبقية أعضاء المجموعة.

يقدم طلب تشكيل المجموعة الضريبية عبر استخدام النموذج المعدّ من قِبَل الهيئة، ويجب أن يتضمن النموذج كحدِّ أدنى معلوماتٍ عن جميع أعضاء المجموعة ووفقاً لما تمّ النصُّ عليه بالمادة (٨) من هذه اللائحة.

يحق للهيئة أن تطلب من ممثل المجموعة الضريبية تزويدها بأيِّ مستندات مؤيدة لصحة المعلومات الواردة في الطلب؛ وذلك في شكل ورقي أو إلكتروني، ومن أهلية أعضاء المجموعة في التسجيل؛ بشرط أن يمنح ممثل المجموعة الضريبية مدة (٢٠) يوماً على الأقل من تاريخ الطلب ليتمكّن من تقديم المستندات.

يحق للهيئة رفض طلب التسجيل في حالة عدم صحة معلومات طلب التسجيل، أو في حالة عدم أحقية أعضاء المجموعة الضريبية في التسجيل بموجب إشعار بالرفض يتم إرساله إلى مقدّم الطلب.

تنشأ المجموعة الضريبية اعتباراً من اليوم الأول للشهر التالي من تاريخ موافقة الهيئة على طلب التسجيل، أو أي تاريخ لاحق تحدده.



إذا قُبلت الهيئة طلب التسجيل تقوم بإصدار رقم تعريف ضريبي جديد لممثل المجموعة الضريبية نيابةً عن المجموعة، وتعليق أرقام التعريف الضريبي لأعضاء المجموعة الذين سبق تسجيلهم بشكل منفرد.

المادة (١٢): (التعديلات على المجموعة الضريبية أو حلها)

يجب على ممثل المجموعة الضريبية في حال طرأ تغيير على أي معلومة من معلومات طلب التسجيل، أو إذا لم يعد أي عضو من أعضائها مؤهلاً ليكون جزءاً من المجموعة، إشعار الهيئة بذلك خلال (٢٠) يوماً من تاريخ حدوث ذلك التغيير.

يبدأ تاريخ سريان حل المجموعة الضريبية أو استبعاد أي شخص منها بسبب حدوث إحدى الوقائع المبينة في الفقرة (١) من هذه المادة من تاريخ حلها أو من تاريخ استبعاد ذلك الشخص.

يجوز لممثل المجموعة الضريبية بعد موافقة جميع أعضائها تقديم طلب إضافة عضو جديد إلى المجموعة، أو استبعاد أحد أعضائها، أو حل المجموعة، أو استبداله بممثل آخر.

إذا تمّ تقديم طلب بموجب الفقرة (٣) من هذه المادة، وترتب على ذلك حدوث تغيير في وضع المجموعة الضريبية؛ فإن ذلك التغيير يُعدّ نافذاً من تاريخ تقديم الطلب، وذلك ما لم تحدّد الهيئة تاريخاً آخر.

إذا تمّ خروج عضو أو أكثر من المجموعة الضريبية، أو حُلّت هذه المجموعة مع بقاء العضو مؤهلاً كشخص خاضع للضريبة فسوف يتم إصدار رقم تسجيل ضريبي جديد لذلك العضو؛ وذلك إذا لم يكن لديه رقم سابق قبل انضمامه للمجموعة، وفي الحالتين لا يعدّ العضو قد تم إلغاء تسجيله، وسوف يُعدّ تسجيله مستمراً.

إذا تمّ خروج عضو أو أكثر من المجموعة الضريبية، أو حُلّت هذه المجموعة، وتبيّن أن العضو لن يكون مؤهلاً كشخص خاضع للضريبة فيجب عليه إلغاء تسجيله اعتباراً من تاريخ الانسحاب أو حل المجموعة إذا كان مسجلاً، ويستمر أعضاء المجموعة مسؤولين مسؤوليةً تضامنية عن أي ضريبة مستحقة عند إلغاء التسجيل، وأي حقوق والتزامات على المجموعة عندما كان عضواً بها.

يحق للهيئة إصدار إشعار إلى ممثل المجموعة بإزالة صفة المجموعة الضريبية بالنسبة لأي توريدات بين أعضاء المجموعة، ويجوز تطبيق هذا الإشعار بأثر رجعي، ويمكن إصدار هذا الإشعار فقط إذا كان وجود المجموعة الضريبية يؤدي -أو سوف يؤدي- إلى الحصول على مزايا ضريبية تتعارض مع الغرض من النظام، وكان



الحصول على هذه المزايا أحد الأغراض الرئيسية من تشكيل المجموعة.

يحق للهيئة إصدار إشعار إلى شخصين أو أكثر ليسوا أعضاء في مجموعة ضريبية، ولكنهم مؤهلون مع بعضهم البعض لتتم معاملتهم كمجموعة ضريبية في أي تاريخ تحدّده. ويمكن إصدار هذا الإشعار فقط إذا كان تسجيل أيٍّ من الأشخاص كشخص مستقل يؤدي -أو سوف يؤدي- إلى الحصول على مزايا ضريبية تتعارض مع الغرض من النظام.

التعظيم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

* الدليل الإرشادي للمجموعات الضريبية، النسخة (١)، (يناير ٢٠١٩م) - والذي تضمن:

مقدمة عن تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، والتعريف بهيئة الزكاة والضريبة والجمارك، وماهية ضريبة القيمة المضافة، وحالات كلٍّ من التسجيل الاختياري والتسجيل الإلزامي، والأشخاص المؤهلين للانضمام إلى مجموعة ضريبية، ومسؤوليات ممثل المجموعة الضريبية، وطلب تشكيل المجموعة الضريبية، ومراجعة الطلب، وكيفية تعديل المجموعة الضريبية، وصلاحيات الهيئة لإزالة صفة المجموعة الضريبية، أو مطالبة شخصين للانضمام إلى مجموعة ضريبية؛ هذا إلى جانب الآثار المترتبة على معاملة المجموعة الضريبية، وأبرزها:

اعتبار المجموعة الضريبية كلها كشخص واحد خاضع للضريبة.

تجاهل توريدات السلع والخدمات التي تتم بين أعضاء المجموعة الضريبية الواحدة.

المسؤولية التضامنية لأعضاء المجموعة الضريبية.



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (٨) (الحصيلة الخاضعة للضريبة) من المدونة العامة للضرائب بالمغرب على أن:

«... تحدد الحصيلة الخاضعة للضريبة عن كل سنة محاسبية بالنسبة للأشخاص المعنويين الأعضاء في مجموعة ذات النفع الاقتصادي كما هو منصوص على ذلك في البند (١) من هذه المادة، وتشمل -إن اقتضى الحال- حصتهم في الأرباح التي حصلت عليها المجموعة المذكورة أو الخسائر التي تحملتها».

التعليق

نظراً لما تحقّقه المجموعة الضريبية من مزايا - وخاصة بالنسبة للخاضعين للضريبة - فقد أجاز النظام لشخصين قانونيين (اعتباريين) أو أكثر التقدم بطلب للهيئة للتسجيل كمجموعة ضريبية عبر استخدام النموذج المعد لهذا الغرض وبواسطة شخص خاضع للضريبة، وذلك ما دام توافر فيهم الآتي:

أن يكون كل شخص اعتباري مقيماً في المملكة ويقوم بنشاط اقتصادي.

يجب أن يكون لكل شخص اعتباري (٥٠٪) أو أكثر من قيمة رأس المال، أو ملكية أو السيطرة على (٥٠٪) أو أكثر من حقوق التصويت أو القيمة، سواء أكان في كل من الأشخاص الاعتباريين أم جميعهم، ويحتفظ بها نفس الشخص أو مجموعة الأشخاص على حدٍ سواء في أيٍّ من الحالات السابقة بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

أن يكون واحد من الأشخاص الاعتباريين على الأقل منشأة خاضعة للضريبة مؤهلاً للتسجيل في حد ذاته.

وإذا قبلت الهيئة طلب التسجيل تقوم بإصدار رقم تعريف ضريبي جديد لممثل المجموعة الضريبية نيابةً عن المجموعة، وتعلق أرقام التعريف الضريبي لأعضاء المجموعة الذين سبق تسجيلهم بشكل منفرد؛ وذلك بشرط أن يُعاد العمل بهذا الرقم التعريفي في حال حلّ المجموعة أو خروجه منها.

وفي كل الأحوال يجب على ممثل المجموعة الضريبية إذا طرأ تغيير على أي معلومة من معلومات طلب التسجيل، أو إذا لم يُعد أي عضو من أعضائها مؤهلاً ليكون جزءاً من المجموعة إشعار الهيئة بذلك خلال (٢٠) يوماً من تاريخ حدوث ذلك التغيير.



ثالثاً: إلغاء التسجيل لأغراض الضريبة

. رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المادة (٥٤).

. رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٥).

. رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (١٣).

كلمات مفتاحية:

(الاتفاقية . اللائحة . تسجيل . ضريبة . إلغاء . خاضع . حد التسجيل . شخص . طلب . ضريبة . القيمة . المملكة . الهيئة).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٥٤): (إلغاء التسجيل):

يجب على الخاضع للضريبة المسجل لغايات الضريبة أن يتقدم بطلب إلغاء تسجيله في أي من الحالات الآتية:

التوقف عن مزاولة النشاط الاقتصادي.

التوقف عن القيام بتوريدات خاضعة للضريبة.

انخفاض قيمة التوريدات الخاضعة للضريبة عن حد التسجيل الاختياري وفقاً لأحكام المادة (٥١) من هذه الاتفاقية.

يحق للخاضع للضريبة التقدم بطلب إلغاء تسجيله في حال انخفاض مجموع رقم أعماله السنوي عن حد التسجيل الإلزامي وتجاوزه حد التسجيل الاختياري.

لكل دولة عضو أن تحدد فترة أدنى لإبقاء الخاضع للضريبة مسجلاً لغايات الضريبة كشرط لإلغاء تسجيله؛ وذلك لغايات تطبيق الفقرتين (ب) و(ج) من البند الأول والثاني من هذه المادة.

لكل دولة عضو أن تحدد الشروط والضوابط اللازمة لرفض طلب إلغاء تسجيل الخاضع للضريبة أو إلغاء تسجيله في غير الحالات المنصوص عليها في البندين الأول



والثاني من هذه المادة.

يجب على الجهة الضريبية إخطار الخاضع للضريبة بإلغاء تسجيله وتاريخ نفاذ الإلغاء.

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٥):

(إلغاء التسجيل)

١. يجب على الشخص الخاضع للضريبة التقدم بطلب إلغاء تسجيله في أي من الحالات الآتية:

أ. الحالات المنصوص عليها في الاتفاقية.

ب. إذا كان الشخص مقيماً ولم يتجاوز مجموع رقم أعماله السنوي حد التسجيل الاختياري خلال المدة التي تحددها اللائحة.

ج. إذا كان الشخص غير مقيم ولم يقيم بأي توريد خاضع للضريبة خلال المدة التي تحددها اللائحة.

٢. تحدد اللائحة المدد والإجراءات التي يجب على المسجل التقيّد بها قبل إلغاء التسجيل، والشروط والضوابط اللازمة لرفض طلب إلغاء التسجيل، والحالات الإضافية لإلغاء التسجيل.

يتحمل الخاضع للضريبة الذي ألغي تسجيله جميع الالتزامات المترتبة عليه بموجب أحكام النظام الناشئة خلال فترة سريان تسجيله.



اللائحة التنفيذية

المادة (١٣): (إلغاء التسجيل)

إذا توقف الشخص الخاضع للضريبة عن مزاولة النشاط الاقتصادي، بما فيها حالات زوال صفته الاعتبارية، فعليه إلغاء تسجيله. ويعد الإلغاء نافذاً من التاريخ الذي تحدده الهيئة بعد موافقتها على الإلغاء.

إذا تبين في نهاية أي شهر أن الشخص غير المقيم الخاضع للضريبة لم يقيم بأي توريدات خاضعة للضريبة في المملكة في مدة (١٢) شهراً السابقة، فيجب عليه إلغاء تسجيله. ويعد الإلغاء نافذاً من التاريخ الذي تحدده الهيئة بعد موافقتها على الإلغاء.

يجب على أي شخص مقيم خاضع للضريبة في نهاية أي شهر إلغاء تسجيله عند حدوث جميع الحالات الآتية:

- أ. إذا كان إجمالي قيمة توريداته السنوية التي قام بها أو مصاريفه السنوية التي تكبدها خلال (١٢) شهراً السابقة لا تتجاوز حد التسجيل الاختياري.
- ب. إذا كان إجمالي قيمة توريداته السنوية التي قام بها أو مصاريفه السنوية التي تكبدها خلال (٢٤) شهراً السابقة لا تتجاوز حد التسجيل الإلزامي.
- ج. إذا كان من غير المتوقع أن يتجاوز إجمالي قيمة توريداته أو مصاريفه السنوية في أي شهر من الأشهر (١١) اللاحقة حد التسجيل الاختياري.
- د. يجب على الشخص الخاضع للضريبة التقدم إلى الهيئة بطلب إلغاء تسجيله خلال (٣٠) يوماً من تاريخ حدوث أي من الحالات المقررة في الفقرات (١) أو (٢) أو (٣) من هذه المادة.

في الحالات التي لا يتقدم فيها الشخص الخاضع للضريبة المسجل لدى الهيئة بطلب إلغاء تسجيله وفقاً لما هو وارد في الفقرات (١، ٢، ٣) من هذه المادة:

فلهيئة أن تقوم بإلغاء تسجيله، ويسري إلغاء التسجيل من التاريخ الذي لم يعد فيه الشخص مؤهلاً للتسجيل، أو من أي تاريخ آخر تحدده الهيئة.

في الحالات التي تقرر فيها الهيئة بأنه قد تم تسجيل شخص ولم يكن يحق له التسجيل، فلهيئة إلغاء تسجيله من أي تاريخ تحدده.

لهيئة أن تقوم في أي وقت بإلغاء تسجيل الشخص الخاضع للضريبة الذي تم تسجيله وفق آلية التسجيل الخاص الواردة في المادة (٩) من هذه اللائحة إذا قررت بأن هذا الشخص لم يعد ملزماً بالتسجيل. ويُشترط أن تقوم الهيئة بإشعاره قبل إلغاء تسجيله، ويحق للشخص إشعار الهيئة بعدم رغبته في إلغاء التسجيل قبل مرور (٢٠) يوماً من تاريخ إشعار الهيئة بالإلغاء وإلا عُدَّ موافقاً على الإلغاء.



وتقوم الهيئة بإصدار إشعار للشخص الخاضع للضريبة عند إلغاء التسجيل موضحاً به تاريخ سريان إلغاء التسجيل؛ وذلك في جميع الحالات الواردة في هذه الفقرة.

يجوز للشخص الخاضع للضريبة غير الملزم بإلغاء تسجيله -في نهاية أي شهر- التقدم بطلب إلغاء التسجيل في حال حدوث كل من الآتي:

أ. كانت توريداته السنوية في المملكة خلال (١٢) شهراً السابقة لا تتجاوز حد التسجيل الإلزامي.

ب. كان من غير المتوقع أن تتجاوز توريداته السنوية في المملكة في ذاك الشهر و(١١) شهراً اللاحقة حد التسجيل الإلزامي.

ج. يبدأ نفاذ إلغاء التسجيل من التاريخ الذي تحدده الهيئة بعد موافقتها على الإلغاء .

د. لا يجوز للشخص الخاضع للضريبة المسجل لدى الهيئة الذي تقدم بطلب لتسجيله اختياريًا وفقاً للمادة (٧) من هذه اللائحة ولم تتجاوز مدة تسجيله (١٢) شهراً ولم يتوقف عن ممارسة نشاطه الاقتصادي أن يتقدم بطلب لإلغاء التسجيل، ولا يؤثر ذلك على أحقية الهيئة في إلغاء تسجيل ذلك الشخص وفقاً لما هو منصوص عليه في الفقرة (٥) من هذه المادة.

هـ. يجب تقديم الطلب المشار إليه في الفقرة (٤) والفقرة (٦) من هذه المادة وفقاً للنموذج المعد من الهيئة.

و. يحق للهيئة أن تطلب من الشخص الخاضع للضريبة تقديم المستندات التي تدل على توقف نشاطه الاقتصادي، أو تقديم ما يثبت قيمة توريداته الخاضعة للضريبة التي قام بها أو المتوقع القيام بها .

ز. يحق للهيئة رفض طلب إلغاء التسجيل إذا لم يتوافر لديها دليل كافٍ بأن الشخص الخاضع للضريبة يحق له إلغاء التسجيل .

تقوم الهيئة بإصدار إشعار يؤكد إلغاء التسجيل للشخص الخاضع للضريبة أو برفض طلب إلغاء التسجيل.

التعالم والقارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

* قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢٠٣-٢) وتاريخ ١٧/١٠/١٤٤١هـ الموافق ٢٠٢٠/٠٦/٩م، المعدل للمواد (٦، ٩، ١٣، ١٤، ١٥، ٢٠، ٣٩، ٥٣، ٥٨، ٥٩، ٦٢، ٧٩) والذي نشر بالجريدة الرسمية في العدد (٤٨٣٦) لسنة (٩٨)، الجمعة (٢٧ شوال ١٤٤١هـ) الموافق (١٩ يونيو ٢٠٢٠م)، والذي يسري وفقاً للبند ثانياً منه اعتباراً من (١-٧-٢٠٢٠م).



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (٢٠) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م:

«يلتزم كل مسجل بإخطار المصلحة كتابة بأية تغييرات تحدث على البيانات السابق تقديمها بطلب التسجيل وذلك خلال (٢١) يومًا من حدوث تلك التغييرات». كما تنص المادة (٢١) من ذات القانون على أنه: «يجوز لرئيس المصلحة أن يلغي التسجيل في الحالات وبالشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية».

التعليق

يلغى التسجيل بناءً على طلب الخاضع للضريبة المسجل والذي يكون -بداية- في حالة فقدانه لشرط من شروط التسجيل الإجباري أو لفقده شخصيته القانونية إذا كان شخصًا اعتباريًا، وهذا مع مراعاة أن هذا الإجراء (تقديم طلب الإلغاء) إجراء وجوبي يلتزم به المسجل.

وقد فصلت المادة (١٣) من اللائحة الفروض المرتبطة على النحو التالي:

توقف الشخص الخاضع للضريبة عن ممارسة نشاطه الاقتصادي بما فيها زوال شخصيته الاعتبارية.

لم يقم الشخص الخاضع للضريبة غير المقيم في نهاية أي شهر كان بأيّ توريدات خاضعة للضريبة داخل المملكة طوال فترة الـ (١٢) شهرًا الأخيرة.

وقوع كل الحالات التالية للمقيم:

- لم تتجاوز قيمة التوريدات السنوية أو مصاريفه السنوية للأشهر الـ (١٢) السابقة حد التسجيل الاختياري.

- القيمة الإجمالية للتوريدات السنوية أو مصاريفه السنوية في الأشهر الـ (٢٤) السابقة لا تتجاوز حد التسجيل الإلزامي.

- لا يتوقع أن تتجاوز القيمة الإجمالية للتوريدات السنوية أو المصاريف السنوية في أي شهر والأشهر الـ (١١) التالية حد التسجيل الاختياري.



الفصل الثالث: توريدات السلع والخدمات



أولاً: التوريدات الخاضعة للضريبة

رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المادة (٥، ٧، ٨، ٩).

رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادتان (٢، ٦).

رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (١٤، ١٥، ١٧، ١٨، ١٩، ٢٠).

كلمات مفتاحية:

(الاتفاقية- اللائحة - التوريدات - ضريبة - القيمة - المملكة - الهيئة - شخص - قسائم - مدخلات - خصم - سلع - خدمات - آلية - التكلفة - استيراد - التوريد المفترض - هدايا - ترويج - نشاط - سوق - موظف - سنة).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٥): (توريد السلع)

يقصد بتوريد السلع نقل ملكية هذه السلع أو حق التصرف بها كمالك.

يشمل توريد السلع المعاملات الآتية:

١. التنازل عن حيازة السلع بموجب اتفاق يقضي بنقل ملكية هذه السلع أو إمكانية نقلها بتاريخ لاحق لتاريخ الاتفاق أقصاه تاريخ سداد المقابل كلياً.

٢. منح حقوق عينية متفرعة عن الملكية تعطي حق استخدام عقارات.

٣. نقل ملكية السلع بمقابل بصورة قسرية عملاً بقرار صادر عن السلطات العامة أو بأي قانون نافذ.

المادة (٧): (توريد الخدمات)

يعد توريداً للخدمات أية معاملة توريد لا تشكل توريداً للسلع وفقاً لأحكام هذه الاتفاقية.



المادة (٨): (التوريد المفترض)

يعد الخاضع للضريبة كأنه قام بمعاملة توريد سلع؛ وذلك عند التصرف في سلع تشكل جزءاً من أصوله في إحدى الحالات الآتية:

١. التنازل عن السلع لغير غايات النشاط الاقتصادي، سواءً أكان بمقابل أم دون مقابل.
 ٢. تغيير استخدام السلع للقيام بتوريدات غير خاضعة للضريبة.
 ٣. الاحتفاظ بالسلع بعد التوقف عن ممارسة النشاط الاقتصادي.
 ٤. توريد السلع دون مقابل ما لم يتم التوريد في سياق العمل كعِثَنات وهدايا ذات قيمة زهيدة وفقاً لما تحدده كل دولة عضو.
- يعدُّ الخاضع للضريبة وكأنه قام بمعاملة توريد خدمات في إحدى الحالتين الآتيتين:

١. استخدامه سلعاً تشكل جزءاً من أصوله لغير غايات النشاط الاقتصادي.
 ٢. قيامه بتوريد خدمات دون مقابل.
- تطبَّق أحكام هذه المادة إذا سبق خصم الخاضع للضريبة ضريبة المدخلات المرتبطة بالسلع والخدمات المذكورة في هذه المادة.
- للدولة العضو وضعُ شروط وضوابط تطبيق هذه المادة.

المادة (٩): (تلقي السلع والخدمات)

إذا تلقَّى الخاضع للضريبة في دولة عضو سلعاً أو خدمات خاضعة للضريبة من شخص مقيم في دولة عضو أخرى، فيعدُّ كأنه قام بتوريد هذه السلع أو الخدمات لنفسه، ويخضع هذا التوريد للضريبة؛ وذلك وفقاً لآلية الاحتساب العكسي.

إذا تلقَّى الخاضع للضريبة المقيم في دولة عضو خدماتٍ من شخص غير مقيم في إقليم دول مجلس التعاون، فيعدُّ كأنه قام بتوريد هذه الخدمات لنفسه، كما أن هذا التوريد يخصه؛ وذلك وفقاً لآلية الاحتساب العكسي.



نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٢):

١. دون إخلال بما ورد في الفقرة (٢) من هذه المادة، تُفرض الضريبة على استيراد وتوريد السلع والخدمات وَفَقًا للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية والنظام واللائحة.
٢. تطبَّق الضريبة بنسبة أساسية قدرها (١٥٪) من قيمة التوريد أو الاستيراد ما لم يرد نصُّ الإعفاء أو فرض نسبة الصفر -بناءً على أحكام النظام واللائحة- على التوريد ذاته.

المادة (٦):

تحدد اللائحة الشروط والضوابط اللازمة لتطبيق الأحكام ذات الصلة بالتوريد المفترض التي تنص عليها الاتفاقية.

اللائحة التنفيذية

المادة (١٤): (التوريدات الخاضعة للضريبة في المملكة)

دون الإخلال بأحكام المادة (٢) من النظام ولأغراض تطبيق الاتفاقية والنظام في المملكة، فإنَّ الضريبة تُفرض على كافة التوريدات الخاضعة للضريبة من السلع، والخدمات التي يقوم بها أيُّ شخص خاضع للضريبة في المملكة في سياق ممارسة النشاط الاقتصادي، أو على تلك التي يتلقاها أيُّ شخص خاضع للضريبة في المملكة في سياق ممارسة النشاط الاقتصادي في الحالات التي تطبَّق فيها آلية الاحتساب (التكليف) العكسي، وعلى استيراد السلع إلى المملكة.

المادة (١٥): (التوريد المفترض).

يعدُّ التوريد المفترض للسلع أو الخدمات التي يقوم بها الشخص الخاضع للضريبة، وذلك مثل توريد لسلع، أو لخدمات يقوم به الشخص الخاضع للضريبة لقاء مقابل كجزء من نشاطه الاقتصادي، ما لم يتم النص على خلاف ذلك في هذه المادة.



لا تُعامل توريدات السلع التي تقع دون مقابل على أنها توريدات مفترضة في أي من الحالات الآتية:

- إذا قام الشخص الخاضع للضريبة بتوريد هدايا وعينات بغرض ترويج نشاطه الاقتصادي؛ وذلك شريطة ألا تتجاوز القيمة السوقية العادلة لكلٍّ من تلك الهدايا والعينات التي ورّدها دون مقابل مبلغ (٢٠٠) ريالٍ غير شامل ضريبة القيمة المضافة لكلٍ متلقٍ عن كل سنة تقويمية.
- إذا قدم الشخص الخاضع للضريبة سلعةً إلى موظفيه في سياق قيامه بنشاطه الاقتصادي، شريطة ألا تتجاوز القيمة السوقية العادلة لتلك السلع التي قدمها دون مقابل مبلغ (٢٠٠) ريالٍ غير شامل ضريبة القيمة المضافة لكل متلقٍ عن كل سنة تقويمية.
- يكون الحدُّ الأقصى لقيمة التوريدات السنوية من الهدايا والعينات والسلع التي يجوز للشخص الخاضع للضريبة تقديمها دون مقابل مع بقاء حقّه في طلب الإعفاء بحسب الفقرة (١) من هذه المادة، هو (٥٠,٠٠٠) ريالٍ في أي سنة تقويمية؛ وذلك على أساس القيمة السوقية العادلة لتلك الهدايا والعينات والسلع.
- إذا لم يقيم الشخص الخاضع للضريبة باستعمال السلع في نشاطه الاقتصادي بسبب التلف أو السرقة أو الفقد، فلا يتم اعتبار تلك السلع على أنها توريدات مفترضة.
- لا يعامل توريد الخدمات معاملة التوريد المفترض في الحالات التي يقوم فيها الشخص الخاضع للضريبة بتوريد الخدمات دون مقابل، شريطة أن يكون الهدف من توريدها هو ترويج لنشاطه الاقتصادي للشخص الخاضع للضريبة، أو تم تقديمها إلى موظفي الشخص الخاضع للضريبة في سياق تأدية النشاط الاقتصادي، وألا تتجاوز القيمة السوقية العادلة بالنسبة لكل خدمة يتم توريدها مبلغ (٢٠٠) ريالٍ لكلٍ متلقٍ عن كل سنة تقويمية.
- يكون الحدُّ الأقصى للقيمة السنوية للخدمات التي يجوز للشخص الخاضع للضريبة تقديمها دون مقابل مع بقاء حقّه في طلب الإعفاء وفقًا للفقرة (٤) من هذه المادة هو مبلغ (٥٠,٠٠٠) ريالٍ في أي سنة تقويمية؛ وذلك على أساس القيمة السوقية العادلة لتلك الخدمات.
- يعد التوريد المفترض واقعًا عند توقّف النشاط الاقتصادي في تاريخ إلغاء التسجيل؛ وذلك على أساس القيمة السوقية العادلة للسلع المحتفظ بها في ذلك التاريخ.
- إذا خصم الشخص الخاضع للضريبة جزءًا فقط من ضريبة المدخلات عند شراء السلع والخدمات، أو عند استيراد السلع المرتبطة مباشرة بأي توريد مفترض فسوف يتم تعديل قيمة التوريد المفترض بحيث يعكس القيمة النسبية لضريبة القيمة المضافة التي تمَّ خصمها.
- لا يعدُّ التوريد توريدًا مفترضًا في الحالات التي يقوم فيها الشخص الخاضع للضريبة بتوريد سلع أو خدمات دون مقابل؛ وذلك في حال سبق وأن تحمّل ذلك الشخص ضريبة مدخلات على التكاليف المباشرة المتعلقة بشراء أو إنتاج أو توريد تلك السلع أو الخدمات مع عدم قيامه بخصم تلك الضريبة ضمن إقراراته الدورية.



المادة (١٧): (التعاملات التي لا تقع ضمن نطاق الضريبة .نقل النشاط الاقتصادي)

لا يعد قيام الشخص الخاضع للضريبة بنقل سلع وخدمات تشكل جزءاً من نشاطه الاقتصادي بمثابة توريد لسلع وخدمات من قبل ذلك الشخص، شريطة توافر كلٍّ مما يلي:

- أن تكون السلع والخدمات التي تمّ نقلها قابلةً للتشغيل كنشاط اقتصادي بذاتها، وأن يستعمل المتلقّي تلك السلع والخدمات مباشرة بعد الانتقال لمزاولة نفس النشاط الاقتصادي.

- أن يكون المتلقّي شخصاً خاضعاً للضريبة، أو سوف يصبح شخصاً خاضعاً للضريبة؛ نتيجة لعملية النقل.

- أن يتفق المورد والمتلقّي كتابةً على أنهما يرغبان في أن يعد النقل نقلاً لنشاط اقتصادي لأغراض هذه اللائحة.

- عند حدوث نقل نشاط اقتصادي حسب التاريخ المتفق عليه في العقد فإن الشخص الخاضع للضريبة المتلقي يحل محل المورد فيما يتعلق بأيّ حقوق والتزامات قد تنشأ في المستقبل فيما يتصل بأغراض النظام وهذه اللائحة.

- في الحالات التي يؤدي فيها نقل النشاط الاقتصادي إلى نشوء التزام على المورد أو المتلقّي بالتسجيل أو إلغاء التسجيل يجب إشعار الهيئة بذلك خلال (٣٠) يومًا من تاريخ النقل.

- يجب على مورد النشاط الاقتصادي تقديم نسخ من جميع السجلات المتعلقة بذلك النشاط التي يلزم حفظها بموجب النظام إلى متلقّي النشاط الاقتصادي.

المادة (١٨): (توريدات يقوم بها الشخص الاعتباري لنفسه)

تعد السلع والخدمات الموردة من قبل الشخص الاعتباري لنفسه خارج نطاق الضريبة ويُستثنى من ذلك التوريدات المفترضة، وذلك دون الإخلال بالمادة (١٦) من هذه اللائحة.

تعدّ توريدات السلع أو الخدمات من أحد أعضاء المجموعة الضريبية إلى عضو آخر في المجموعة خارج نطاق الضريبة.

تعد الخدمات المقدمة لتوريدات إذا قُدِّمت من مورد غير مقيم إلى شخص اعتباري مؤسس داخل المملكة؛ وذلك في حال توافر كلٍّ من الآتي:

- عندما يكون الشخص الاعتباري مؤسسًا في المملكة وفي أكثر من دولة عضو.



- عندما تكون الخدمات قد تم توريدها من قبل شخص غير مقيم مؤسسة تابعة للشخص الاعتباري خارج المملكة ثم تسلمتها لاحقاً مؤسسة تابعة للشخص الاعتباري نفسه في المملكة.

- لا تعدّ الخدمات قد حدثت خارج المملكة بسبب أيٍّ من الحالات الخاصة المقررة في الاتفاقية لتحديد مكان التوريد.

المادة (١٩): (إصدار أو توريد القسائم الشرائية)

إذا قام شخص بإصدار أو توريد قسيمة فلا يعدّ ذلك توريداً لأغراض النظام؛ وذلك مع مراعاة ما ورد في الفقرة (٢) من هذه المادة.

يعدّ توريد القسيمة ذات القيمة الاسمية توريداً للخدمات بقدر ما يكون المقابل المقدم لقاء إصدار أو توريد القسيمة يتجاوز قيمتها الاسمية النقدية.

تعدّ القسيمة بمثابة صلٍّ إذا كان هناك التزام بقبولها كمقابل أو جزء من المقابل عن توريد السلع أو الخدمات، وكانت طبيعة السلع أو الخدمات المراد توريدها أو هويّة المورد محددة في القسيمة أو في المستندات ذات الصلة؛ وذلك لأغراض هذه المادة.

يُقصد بالقسيمة ذات القيمة الاسمية القسيمة المصدرة مع قيمة نقدية معيّنة قابلة للاسترداد مبنية في القسيمة أو في أي مستند ذي صلة.

المادة (٢٠): (تاريخ التوريد واستحقاق الضريبة في حالات محددة^(١))

«(١) في الحالات التي يتم فيها توريد خدمات على أساس متتابع، والتي ينص التعاقد أو الاتفاق المتعلق بالتوريد على سداد المقابل على دفعات محددة وفق تواريخ محددة، والتي تؤدي إلى إصدار فواتير بشكل متتابع، يكون تاريخ التوريد حدث وتستحق الضريبة عنه في تاريخ استحقاق سداد الدفعة أو تاريخ السداد الفعلي أو تاريخ إصدار الفاتورة أيهم أسبق، وعلى الأقل مرة في كل فترة اثني عشر (١٢) شهراً متتالية.

(٢) في جميع الحالات الأخرى التي يتم فيها عمل توريدات لسلع أو خدمات على أساس مستمر، يعد ذلك توريداً منفصلاً وتستحق الضريبة عنه في تاريخ إصدار الفاتورة أو تاريخ السداد، أيهما أسبق، وذلك بقدر قيمة الفاتورة أو السداد.

(٣) في حال عدم تلقّي أي سداد أو عدم إصدار فاتورة بالنسبة للتوريدات المستمرة للسلع أو الخدمات التي يقوم بها الشخص الخاضع للضريبة، يعدّ التوريد قد حدث وتستحق الضريبة عنه في التاريخ الواقع بعد اثني عشر شهراً من التاريخ اللاحق من أيٍّ من التاريخين الآتين:

(١) عدل عنوان هذه المادة بموجب قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢٠٦-٢٠٢١) وتاريخ ٢٦/٠٢/١٤٤٣هـ.



أ. تاريخ بدء توريد السلع أو الخدمات. ب- التاريخ السابق الذي حدث فيه التوريد بموجب إصدار فاتورة أو إجراء سداد.

(٤) يعد توريد النفط أو الغاز أو المياه أو الكهرباء عبر شبكة توزيع -والذي لا يتم على أساس مستمر- على أنه حدث وتستحق الضريبة عنه في التاريخ الأسبق من أي من التاريخين الآتيين:

أ. تاريخ إصدار الفاتورة من قبل المورد عن تلك السلع. ب- تاريخ استلام السداد من قبل المورد عن تلك السلع.

(٥) في الحالات التي يتم فيها توريد سلع أو خدمات إلى جهة حكومية وفق عقود مبرمة طبقاً لنظام المنافسات والمشتريات الحكومية، يعد تاريخ التوريد على أنه قد حدث وتستحق الضريبة عنه في تاريخ إصدار أمر الدفع الصادر للمورد عن التوريد، أو في تاريخ استلام المقابل أو جزء منه وفي حدود المبلغ المستلم، أيهما أسبق.

(٦) يعد التوريد المفترض الذي تم نتيجة لتوقف النشاط الاقتصادي للشخص الخاضع للضريبة على أنه قد حدث وتستحق الضريبة عنه في تاريخ إلغاء تسجيل ذلك الشخص المحدد وفقاً للنظام وهذه اللائحة^(١)

(١) عدلت هذه المادة بموجب قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢٠٦-٢٠٢١) وتاريخ ٢٦/٠٢/١٤٤٣هـ، وقد كانت تنص على أن: «في الحالات التي يتم فيها توريد سلع أو خدمات وتنص الفاتورة أو الاتفاق بين المورد والعميل على سداد المقابل على أقساط دورية، فيعد كل قسط على أنه توريد منفصل يتم في تاريخ استحقاق القسط أو تاريخ السداد الفعلي أيهما أسبق. في جميع الحالات الأخرى التي يتم فيها عمل توريدات لسلع أو خدمات على أساس مستمر يعد ذلك توريداً منفصلاً في تاريخ إصدار الفاتورة أو تاريخ السداد، أيهما أسبق؛ وذلك بقدر قيمة الفاتورة أو السداد. في حال عدم تلقي أي سداد أو عدم إصدار فاتورة بالنسبة للتوريدات المستمرة للسلع أو الخدمات التي يقوم بها الشخص الخاضع للضريبة فيعد التوريد قد حدث في التاريخ الواقع بعد (١٢) شهراً من التاريخ اللاحق من أيٍّ من التاريخين الآتيين: تاريخ بدء توريد السلع أو الخدمات.

التاريخ السابق الذي حدث فيه التوريد بموجب إصدار فاتورة أو إجراء سداد.

يعد توريد النفط أو الغاز أو المياه أو الكهرباء عبر شبكة توزيع، والذي لا يتم على أساس مستمر، على أنه حدث في التاريخ الأسبق من أي من التاريخين الآتيين:

تاريخ إصدار الفاتورة من قبل المورد عن تلك السلع.

تاريخ استلام السداد من قبل المورد عن تلك السلع.

يعد التوريد المفترض الذي تم نتيجة لتوقف النشاط الاقتصادي للشخص الخاضع للضريبة على أنه قد حدث في تاريخ إلغاء تسجيل ذلك الشخص المحدد وفقاً للنظام وهذه اللائحة. يعد تاريخ التوريد للعقار الذي يتم نقل ملكيته من خلال

الجهة المختصة وفقاً لإجراءات آلية التسجيل الخاص الواردة في المادة (٩) من هذه اللائحة هو تاريخ استكمال إجراءات نقل ملكية العقار لدى تلك الجهة المختصة».



التعاميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

* قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢٠٣-٢) وتاريخ ١٧/١٠/١٤٤١هـ الموافق ٩/٦/٢٠٢٠م المعدل للمواد (٦، ٩، ١٣، ١٤، ١٥، ٢٠، ٣٩، ٥٣، ٥٨، ٥٩، ٦٢، ٧٩) والذي نشر بالجريدة الرسمية في العدد (٤٨٣٦) لسنة (٩٨) الجمعة (٢٧ شوال ١٤٤١هـ) الموافق (١٩ يونيو ٢٠٢٠م) والذي يسري وفقاً للبند ثانياً منه اعتباراً من (١-٧-٢٠٢٠م).

* قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢٠٦-٢١) وتاريخ ٢٦/٢/١٤٤٣هـ، والذي قرر الآتي:

أولاً: الموافقة على تعديل أحكام المادة (العشرين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، وفقاً للصيغة المرفقة.

ثانياً: يبلغ هذا القرار لمن يلزم لتنفيذه، ويُنشر في الجريدة الرسمية ويعمل به ابتداءً من الأول من نوفمبر ٢٠٢١م.

* الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات سبتمبر ٢٠٢١م.

* الدليل الإرشادي الخاص بقطاع الاتصالات سبتمبر ٢٠٢١م؛ والذي تضمن تعريفاً بالقوائم الشرائية والتمييز بين أنواع القوائم وإصدارها وتوريدها.

* الدليل الإرشادي لتطبيق ضريبة القيمة المضافة على مزايا الموظفين (سبتمبر ٢٠٢١م) والذي اشتمل على:

حالات الدفع النقدي للموظفين، وحالات التوريد المفترض، وقيمة السلع أو الخدمات المقدمة إلى الموظفين

والمزايا القانونية الإلزامية لرب العمل، والأنواع المحددة من مزايا الموظفين.



المبادئ والسوابق القضائية

المبدأ رقم (٤٤٦): «تفرض ضريبة القيمة المضافة على كافة توريدات السلع والخدمات التي يقوم بها أي شخص خاضع للضريبة في المملكة، أو على تلك التي يتلقاها أي شخص خاضع للضريبة في المملكة في الحالات التي تطبق فيها آلية الاحتساب (التكليف العكسي) وعلى استيراد السلع في المملكة»^(١).

المبدأ رقم (٤٤٧): «لا يعامل توريد الخدمات معاملة التوريد المفترض في الحالات التي يقوم فيها الشخص الخاضع للضريبة بتوريد خدمات دون مقابل، شريطة أن يكون الهدف من توريدها هو ترويج لنشاطه الاقتصادي للشخص الخاضع للضريبة أو تقديمها إلى موظفي الشخص الخاضع للضريبة في سياق تأدية النشاط الاقتصادي، وألا تتجاوز القيمة السوقية المعادلة بالنسبة لكل خدمة يتم توريدها مبلغ ٢٠٠ ريال، لكل متلقٍ عن كل سنة تقويمية»^(٢).

المبدأ رقم (٤٨١): «يعد الخاضع للضريبة وكأنه قام بعملية توريد مفترض لسلع، عند التصرف في سلع تشكل جزءاً من أصوله في إحدى الحالات الآتية:

١. توريد السلع دون مقابل ما لم يتم التوريد في سياق العمل كعينات وهدايا ذات قيمة زهيدة وفقاً لما تحدده كل دولة عضو.

٢. - يكون الحد الأقصى لقيمة التوريدات السنوية من الهدايا والعينات والسلع التي يجوز للشخص الخاضع للضريبة تقديمها دون مقابل مع بقاء حقه في طلب الإعفاء بحسب الفقرة (١) من هذه المادة هو (٥٠٠٠٠) ريال في أي سنة تقويمية؛ وذلك على أساس القيمة السوقية العادلة لتلك الهدايا والعينات والسلع»^(٣).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٤٩٤-٢٠٢٠-٧٧.

(٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٤٩٤-٢٠٢٠-٧٧.

(٣) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٣٧-٢٠٢١-٧٧.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

المادة (٦) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م:

«تخضع للضريبة بسعر (صفر) السلع أو الخدمات التي تصدرها مشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى خارج البلاد، كما تخضع للضريبة بسعر (صفر) السلع أو الخدمات الواردة لهذه المشروعات اللازمة لمزاولة النشاط المرخص به داخل المناطق والمدن والأسواق الحرة عدا سيارات الركوب».



التعليق

عرفت المادة (١) من الاتفاقية الموحدة (التوريد المفترض) بأنه:

« كل ما يعد بمثابة توريد وفقاً للحالات المنصوص عليها في المادة (٨) من هذه الاتفاقية» ومن أمثلته: توريد لسلع أو لخدمات يقوم به الشخص الخاضع للضريبة لقاء مقابل كجزء من نشاطه الاقتصادي؛ ويخضع هذا النوع من التوريد لضريبة القيمة المضافة في المملكة وفقاً لصريح نص المادة (١٤) من اللائحة.

يُستثنى من مفهوم (التوريد المفترض) ومن ثم لا يخضع للضريبة على القيمة المضافة في المملكة ما يلي:

توريد هدايا وعينات بغرض ترويج نشاطه الاقتصادي، شريطة ألا تتجاوز القيمة السوقية العادلة لكلٍّ من تلك الهدايا والعينات التي وردها دون مقابل مبلغ (٢٠٠) ريال غير شامل ضريبة القيمة المضافة لكل متلقٍ عن كل سنة تقويمية.

تقديم سلع مجانية إلى الموظفين، شريطة ألا تتجاوز القيمة السوقية العادلة لتلك السلع المبلغ السابقة الإشارة إليه.

كما يخرج من مفهوم (التوريد المفترض) توريد الخدمات دون مقابل؛ وذلك إذا كان الهدف من توريدها الترويج للنشاط الاقتصادي للشخص الخاضع للضريبة، أو تم تقديمها إلى موظفيه في سياق تأدية النشاط الاقتصادي، وألا تتجاوز المبلغ السابقة الإشارة إليه.

وفي كل الأحوال يكون الحد الأقصى لقيمة التوريدات السنوية من الهدايا والعينات والسلع التي يجوز للشخص الخاضع للضريبة تقديمها دون مقابل مع بقاء حقه في طلب الإعفاء بحسب الفقرة (١) من هذه المادة هو (٥٠,٠٠٠) ريال في أي سنة تقويمية، وذلك على أساس القيمة السوقية العادلة لتلك الهدايا والعينات والسلع.



ثانياً: نقل السلع من دولة لأخرى

رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المادة (٦).

رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٧).

رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (١٦).

كلمات مفتاحية:

(الاتفاقية - اللائحة - التوريدات - سلع - خدمات - خاضع - ضريبة - القيمة - المملكة - الهيئة - دولة).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٦): (نقل السلع من دولة عضو إلى دولة عضو أخرى)

يعد الخاضع للضريبة الذي ينقل سلعةً تشكل جزءاً من أصوله من مكان وجودها في دولة عضو إلى مكان آخر في دولة عضو أخرى كأنه قام بتوريد سلع.

لا يعد نقل السلع المذكور في البند (١) من هذه المادة توريداً للسلع عندما يتم النقل لإحدى الغايات التالية:

استخدام السلع في الدولة العضو الأخرى بصورة مؤقتة ضمن شروط الإدخال المؤقت المنصوص عليها في نظام (قانون) الجمارك الموحد.

عندما يكون نقل السلع كجزء من توريد آخر خاضع للضريبة في الدولة العضو الأخرى.



نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٧):

تحدد اللائحة الشروط والضوابط المتعلقة بنقل الخاضع للضريبة سلعةً تشكل جزءاً من أصوله من المملكة إلى أي دولة عضو أو العكس.

اللائحة التنفيذية

المادة (١٦):

نقل المملوك من السلع إلى دولة عضو أخرى:

لا يعد من قبيل التوريد قيام الشخص الخاضع للضريبة بنقل سلعة تشكل جزءاً من أصوله في المملكة إلى أي دولة عضو أخرى شريطة أن يقدم خلال (٦٠) يوماً من تاريخ نقلها إلى تلك الدولة العضو ما يثبت أنه يستخدم -أو سيستخدم- تلك السلعة بنفسه بشكل مؤقت أو للقيام بتوريدها لغيره.

يُعد أمر أو عقد البيع مع شخص في تلك الدولة العضو دليلاً على أنّ التوريد يأخذ حكم التوريد للغير، وللهيئة أن تقبل أي مستند آخر كدليل على هذه الواقعة، وذلك في حين أن الدليل الذي يثبت الإدخال المؤقت للسلع هو المستندات التي تبين الأصناف المقررة وطرق استخدامها حسبما هو مبين في نظام الجمارك الموحد.

الشخص الذي لا يستطيع تقديم دليل على أنه يستخدم -أو سيستخدم- تلك السلعة بنفسه بشكل مؤقت أو للقيام بتوريدها لغيره خلال الفترة الزمنية المحددة في الفقرة (١) يمكنه تعديل الضريبة المحسوبة عن توريد السلع في الوقت الذي يتوفر له ذلك الدليل مع مراعاة المواعيد الزمنية المبينة في النظام.

يعد توريد السلع في المملكة من قبل شخص خاضع للضريبة لأجل نقلها لنفسه في دولة عضو أخرى بمثابة توريد لمصلحته لغرض تحديد الجهة المخوّلة بخصم ضريبة المدخلات على السلع الموردة؛ وذلك بغرض تطبيق الاتفاقية والنظام.



التعالم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

* الدليل الإرشادي العام لضريبة القيمة المضافة، النسخة نوفمبر ٢٠٢١ م.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

المادة (٧) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م:

«مع عدم الإخلال بما تنص عليه الفقرة (٢) من المادة (٦) من هذا القانون تستحق الضريبة على ما يرد من سلع أو ما يؤدَّى من خدمات خاضعة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون إلى المناطق والمدن والأسواق الحرة لاستهلاكها المحلي داخل هذه الأماكن.

ويعتبر الاستيراد بغرض الاتجار داخل المناطق الحرة التي تشمل مدينة بأكملها في حكم الاستهلاك المحلي، كما تستحق الضريبة على ما يستورد من سلع أو خدمات خاضعة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون من المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى السوق المحلي داخل البلاد.

وتُعامل الخدمات والسلع المصنعة في مشروعات المناطق والمدن الحرة معاملة السلع المستوردة من الخارج عند سحبيها للاستهلاك أو الاستعمال المحلي، وتحدد اللائحة التنفيذية الحدود والقواعد المنظمة للأحكام المنصوص عليها في هذه المادة والمادة (٦) من هذا القانون».

التعليق

يُعقَى نشاط نقل السلع التي تشكل جزءاً من أصول الخاضع للضريبة في المملكة إلى أي دولة عضو أخرى ثبت أنه يستخدم -أو سيستخدم- تلك السلعة بنفسه بشكل مؤقت أو للقيام بتوريدها لغيره؛ وللهيئة حرية تقدير الأدلة المقدمة إليهما في هذا الشأن، وذلك مع مراعاة أن ما يثبت الإدخال المؤقت للسلع هو المستندات التي تبين الأصناف المقررة وطرق استخدامها حسب ما هو مبين في نظام الجمارك الموحد.

وفي كل الأحوال يُعدُّ توريد السلع في المملكة من قِبَل شخص خاضع للضريبة لأجل نقلها لنفسه في دولة عضو أخرى بمثابة توريد لمصلحته لغرض تحديد الجهة المخوَّلة بخصم ضريبة المدخلات على السلع الموردة.



ثالثاً: توريد السلع والخدمات خارج نطاق الضريبة

.رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: (لا يوجد).

.رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٨).

.رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (٩، ١٧، ١٨، ١٩).

كلمات مفتاحية:

(الاتفاقية . اللائحة . ضريبة . القيمة . المملكة . الهيئة . معاملات . التوريد . سلع . خدمات . خاضع . نطاق . نشاط . متلقٍ . نقل . إشعار . سجلات).

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٨):

تحدد اللائحة المعاملات التي يكون فيها توريد السلع والخدمات خارج نطاق الضريبة.

اللائحة التنفيذية

المادة (٩):

٥- أي نشاط تمارسه جهة حكومية بصفتها سلطة عامة، لن يعد نشاطاً اقتصادياً وفقاً لأغراض النظام وهذه اللائحة. يعد من قبيل ممارسة النشاط الاقتصادي قيام



جهة حكومية بأنشطة تنطوي على القيام بتوريدات السلع أو الخدمات بصفة غير صفتها كسلطة عامة.

٦- لا يشمل النشاط الاقتصادي النشاط الذي يمارسه الموظفون وغيرهم من الأشخاص بقدر ما يكونون فيه مرتبطين ارتباطاً تعاقدياً مع رب العمل أو مرتبطين بأي ارتباط نظامي آخر تنشأ بموجبه علاقة العامل برب العمل فيما له صلة بأحوال العمل والأجر ومسؤولية رب العمل، وذلك لأغراض التسجيل وفقاً للنظام وهذه اللائحة.

المادة (١٧): (التعاملات التي لا تقع ضمن نطاق الضريبة -نقل النشاط الاقتصادي)

لا يعدُّ قيام الشخص الخاضع للضريبة بنقل سلع وخدمات تشكّل جزءاً من نشاطه الاقتصادي بمثابة توريد لسلع وخدمات من قبل ذلك الشخص، شريطة توافر كلّ مما يلي:

١. أن تكون السلع والخدمات التي تم نقلها قابلة للتشغيل كنشاط اقتصادي بذاتها، وأن يستعمل المتلقي تلك السلع والخدمات مباشرة بعد الانتقال لمزاولة نفس النشاط الاقتصادي.

٢. أن يكون المتلقي شخصاً خاضعاً للضريبة أو سوف يصبح شخصاً خاضعاً للضريبة نتيجة لعملية النقل.

٣. أن يتفق المورد والمتلقي كتابةً على أنهما يرغبان في أن يعد النقل نقلاً لنشاط اقتصادي لأغراض هذه اللائحة.

عند حدوث نقل نشاط اقتصادي حسب التاريخ المتفق عليه في العقد، فإن الشخص الخاضع للضريبة المتلقي يحل محل المورد فيما يتعلق بأي حقوق والتزامات قد تنشأ في المستقبل فيما يتصل بأغراض النظام وهذه اللائحة.

في الحالات التي يؤدي فيها نقل النشاط الاقتصادي إلى نشوء التزام على المورد أو المتلقي بالتسجيل أو إلغاء التسجيل يجب إشعار الهيئة بذلك خلال (٣٠) يوماً من تاريخ النقل.

يجب على مورد النشاط الاقتصادي تقديم نسخ من جميع السجلات المتعلقة بذلك النشاط التي يلزم حفظها بموجب النظام إلى متلقي النشاط الاقتصادي.



المادة (١٨):

- ١- مع عدم الإخلال بالمادة السادسة عشرة من هذه اللائحة، فيما عدا التوريدات المفترضة، تعد السلع والخدمات الموردة من قبل الشخص الاعتباري لنفسه خارج نطاق الضريبة.
- ٢- تعد توريدات السلع أو الخدمات من أحد أعضاء المجموعة الضريبية إلى عضو آخر في المجموعة، خارج نطاق الضريبة.

المادة (١٩):

- ١- مع مراعاة ما ورد في الفقرة الثانية من هذه المادة، في حال قيام شخص بإصدار أو توريد قسيمة، فلا يعد ذلك توريداً لأغراض النظام.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

المادة (٨) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م: «في حالة التوقف عن ممارسة نشاط يتعلّق بسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة أو تصنيفه تُستَحَق الضريبة على السلع التي في حوزة المسجل وقت التصرف فيها إلا إذا كان الخلف مسجلاً أو قام بتسجيل نفسه طبقاً لأحكام هذا القانون».

التعليق

كما يخرج عن نطاق الضريبة الأنشطة التي تمارسها الجهات الحكومية بصفتها سلطة عامة، وكذلك الأنشطة التي يقدمها الموظفون وغيرهم من الأشخاص بقدر ما يكونون فيه مرتبطين ارتباطاً تعاقدياً مع رب العمل، أو مرتبطين بأي ارتباط نظامي آخر تنشأ بموجبه علاقة العامل برب العمل فيما له صلة بأحوال العمل والأجر ومسؤولية رب العمل.

كما يشمل التوريدات خارج نطاق الضريبة التوريدات التي يوردها الشخص الاعتباري لنفسه، وكذلك التوريدات التي تتم من أحد أعضاء المجموعة الضريبية إلى عضو آخر في ذات المجموعة الضريبية. كما لا يعد إصدار أو توريد القسائم الاسمية بمقابل يعادل القيمة الاسمية للقسيمة توريداً يخضع للضريبة، ومن ثم يخرج عن نطاق الضريبة.



رابعاً: تلقّي سلع أو خدمات نيابة عن شخص آخر

رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: (لا يوجد).

رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٩).

رقم المادة من اللائحة التنفيذية: (لا يوجد).

كلمات مفتاحية:

(خاضع للضريبة . اسم . توريد . تلقّي . سلع . خدمات . نيابة . شخص . النظام . اللائحة).

نظام القيمة المضافة

المادة (٩):

في حال قيام الخاضع للضريبة -باسمه الخاص- بتوريد أو تلقّي سلع أو خدمات نيابة عن شخص آخر، فإنه يُعامل لأغراض تطبيق النظام واللائحة، باعتباره قد قام بتوريد أو تلقّي تلك السلع أو الخدمات لنفسه.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

المادة (٩) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م:

«مع عدم الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون تخضع المبيعات المهربة والمبيعات التي تتم بالمخالفة للقواعد المقررة قانوناً لفئات الضريبة النافذة في تاريخ وقوع الجريمة أو المخالفة، فإذا تعذّر تحديده خضعت هذه المبيعات لفئات الضريبة النافذة وقت الضبط أو اكتشاف المخالفة».



التعليق:

ويعدُّ هذا النص تطبيقاً للمبادئ النظامية المتعلقة بعقد الوكالة المستترة؛ أي غير الظاهرة، فهنا يتعامل الوكيل باسمه الشخصي وتنصرف إليه آثار تعاملاته ولو كان يعمل حقيقة باسم موكله؛ لذا يلتزم هنا الخاضع للضريبة بأداء الضريبة للهيئة بصفته هو مَنْ قام بتوريد أو تلقّي تلك السلع أو الخدمات لنفسه حفاظاً على المال العام.



خامساً: التوريدات المعفاة من الضريبة والتوريدات الخاضعة للضريبة بنسبة الصفر في المائة

رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المواد (١، ٢٩، ٣٠، ٣١، ٣٢، ٣٣، ٣٤، ٣٥، ٣٦، ٣٧).

رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (١٠).

رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المواد (٢٩، ٣٠، ٣١، ٣٢، ٣٣، ٣٤، ٣٥، ٣٦، ٣٦ مكرر).

كلمات مفتاحية:

(الاتفاقية - اللائحة - ضريبة - القيمة - المملكة - الهيئة - التوريدات - نسبة - الشروط والضوابط - الخدمات - مقابل - رسم - عمولة - خصم - نقل - ملكية - فائدة - عمولات - عقد - وكالة - تأجير - عقار - صادرات - معاملات - ركاب - نقل - أمتعة - أدوية - معدات - المعادن - منتج).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (١): (التعريف)

يُقصد بالكلمات والعبارات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها ما لم يقتض سياق النص خلاف ذلك في تطبيق أحكام هذه الاتفاقية:

«... التوريدات المعفاة من الضريبة: التوريدات التي لا تفرض عليها الضريبة، ولا تخصم ضريبة المدخلات المرتبطة بها وفقاً لأحكام الاتفاقية والقانون المحلي.

التوريدات الخاضعة للضريبة: التوريدات التي تفرض عليها الضريبة وفقاً لأحكام الاتفاقية، سواء أكانت بالنسبة الأساسية أم بنسبة الصفر بالمائة، وتخصم المدخلات المرتبطة بها وفقاً لأحكام الاتفاقية...

المادة (٢٩):

يحق للدولة إعفاء بعض القطاعات أو إخضاعها للضريبة بنسبة الصفر بالمائة، وذلك بيانه فيما يلي:

لكل دولة عضو أن تعفي أو تخضع للضريبة بنسبة الصفر بالمائة القطاعات الآتية؛ وذلك وفقاً للشروط والضوابط التي تحددها:



١. قطاع التعليم.

٢. القطاع الصحي.

٣. القطاع العقاري.

٤. قطاع النقل المحلي.

لكلِّ من الدول الأعضاء أن تُخضع قطاع النفط، والمشتقات النفطية، والغاز للضريبة بنسبة الصفر بالمائة وَفَقًا للشروط والضوابط التي تحددها.

المادة (٣٠): (الاستثناء من دفع الضريبة في حالات خاصة)

يحق لكلِّ دولة عضو أن تستثني الفئات أدناه من دفع الضريبة عند تلقيِّ السلع والخدمات في تلك الدولة، كما لكل دولة عضو أن تسمح لهؤلاء الأشخاص باسترداد الضريبة التي تم تحمُّلها عند تلقيِّ السلع والخدمات؛ وذلك وَفَقًا للشروط والضوابط التي تحددها، وتشمل هذه الفئات الآتي:

١. الجهات الحكومية التي تحددها كل دولة.

٢. الجهات الخيرية والمؤسسات ذات النفع العام وَفَقًا لما تحدده كل دولة.

٣. الشركات المعفَّية بموجب اتفاقيات لاستضافة فعاليات دولية.

٤. مواطني الدولة العضو عند تشييد منازلهم للاستعمال الخاص.

٥. المزارعين والصيادين غير المسجلين للضريبة.

المادة (٣١): (توريد السلع الغذائية والأدوية والتجهيزات الطبية)

أولاً: السلع الغذائية:

تخضع كافة السلع الغذائية لنسبة الضريبة الأساسية، ويجوز للدولة العضو أن تفرض نسبة الصفر على السلع الغذائية الواردة في قائمة سلع موحدة يتم إقرارها من قِبَل لجنة التعاون المالي والاقتصادي.



ثانيًا: الأدوية والتجهيزات الطبية:

تخضع للضريبة بنسبة الصفر بالمائة الأدوية والتجهيزات الطبية وَفَقَ ضوابط موحدة يتم اقتراحها من قِبل لجنة وزراء الصحة واعتمادها من قِبل لجنة التعاون المالي والاقتصادي.

المادة (٣٢): (النقل البيني والدولي)

تخضع للضريبة بنسبة الصفر بالمائة معاملات النقل الآتية:

نقل السلع والركاب من دولة عضو إلى دولة عضو أخرى، وتوريد الخدمات المرتبطة بالنقل.

النقل الدولي للسلع والركاب من وإلى إقليم دول مجلس التعاون، وتوريد الخدمات المرتبطة بالنقل.

المادة (٣٢): (توريد وسائل النقل)

لكل دول عضو أن تُخضع للضريبة بنسبة الصفر بالمائة التوريدات الآتية:

١. توريد وسائل النقل البحري والجوي والبري المخصصة لنقل السلع والركاب لقاء أجر لغايات تجارية.

٢. توريد السلع والخدمات المرتبطة بتوريد وسائل النقل المذكورة في البند (١) من هذه المادة، والمخصصة لتشغيل أو تصليح أو صيانة أو تحويل تلك الوسائل أو الاحتياجات وسائل النقل أو حمولاتها أو ركبها.

٣. توريد طائرات الإنقاذ وسفن الإنقاذ والمساعدة جَوًّا وبحرًا، والسفن المخصصة للصيد البحري.

المادة (٣٤): (التوريد إلى خارج إقليم دول مجلس التعاون)

تخضع للضريبة بنسبة الصفر بالمائة التوريدات الآتية:

١. تصدير السلع إلى خارج إقليم دول مجلس التعاون.

٢. توريد السلع إلى أحد الأوضاع المعلقة للرسوم الجمركية المنصوص عليها في نظام (قانون) الجمارك الموحد، وتوريد السلع ضمن تلك الأوضاع المعلقة للرسوم



الجمركية.

٣. إعادة تصدير السلع المنقولة التي تم استيرادها مؤقتًا إلى إقليم دول مجلس التعاون من أجل تصليحها أو ترميمها أو تحويلها أو معالجتها، والخدمات المضافة على تلك السلع.

٤. توريد الخدمات من قبل مورد خاضع للضريبة مقيم في دولة عضو لصالح عميل غير مقيم في إقليم دول مجلس التعاون مستفيد من الخدمة في خارج إقليم دول المجلس وفقًا لمعايير تُحدّد من قبل كل دولة عضو، ويُستثنى من ذلك الحالات المنصوص عليها في المواد من (١٧) إلى (٢١) من هذه الاتفاقية التي تحدد مكان التوريد على أنه في إحدى الدول الأعضاء.

يخضع توريد السلع والخدمات إلى خارج إقليم دول مجلس التعاون للضريبة بنسبة الصفر بالمائة متى كان توريد هذه السلع والخدمات مَعْفِيًا من الضريبة داخل الدولة العضو.

المادة (٣٥): (توريد الذهب والفضة والبلاتين الاستثماري)

يُعدُّ الذهب والفضة والبلاتين استثماريًا عندما يكون خالصًا بنسبة نقاوة لا تقل عن (٩٩٪) وقابلًا للتداول في سوق السبائك العالمي؛ وذلك لغايات تطبيق هذه المادة.

- يخضع للضريبة بنسبة الصفر بالمائة توريد الذهب والفضة والبلاتين الاستثماري.

- يخضع للضريبة بنسبة الصفر، أول توريد بعد استخراج الذهب والفضة والبلاتين.

المادة (٣٦): (الخدمات المالية)

١- تُعفى من الضريبة الخدمات المالية التي تقوم بها المصارف والمؤسسات المالية المرخص لها وفقًا للتشريعات النافذة في كل دولة عضو، ويحق للمصارف والمؤسسات المالية استرداد ضريبة المدخلات على أساس معدلات استرداد تحدّد وفقًا لما تحدده كل دولة.

٢- استثناءً ممّا ورد في البند (١) من هذه المادة، يجوز لكل دولة تطبيق أي معالجة ضريبية أخرى على الخدمات المالية.

المادة (٣٧): (فرض الضريبة على توريد السلع المستعملة)

لكل دولة عضو أن تحدد الشروط والضوابط اللازمة لفرض الضريبة على توريد السلع المستعملة من قبل الخاضع للضريبة، وذلك على أساس هامش الربح.



نظام القيمة المضافة

المادة (١٠):

تحدد اللائحة التوريدات المعفاة من الضريبة، والتوريدات الخاضعة للضريبة بنسبة الصفر في المائة، والشروط والضوابط اللازمة لذلك.

اللائحة التنفيذية

المادة (٢٥): (مكان التوريد)

- يشمل توريد الخدمات المتعلقة بنقل السلع أو الركاب الخدمات التية:
- أ. رسوم الميناء، وتشمل رسوم الوصول إلى الرصيف والربط والرسو والمواقف.
 - ب. الرسوم الجمركية ورسوم التخليص الجمركي والهجرة المتعلقة بالنقل.
 - ج. خدمات الملاحة الجوية.
 - د. خدمات الإرشاد .
 - هـ. توريد أفراد الطاقم.
 - و. الشحن والتفريغ أو إعادة الشحن.
 - ز. تستيف البضائع.
 - ح. الفتح من أجل التفتيش .
 - ط. خدمات أمن الحمولة.



ي. إعداد أو تعديل وثائق وشهادات الشحن وسندات الشحن الجوي أو البحري.

ك. التعبئة والتغليف اللازم للنقل.

ل. خدمات التخزين.

المادة (٢٩): (الخدمات المالية)

تُعفى من ضريبة القيمة المضافة توريدات الخدمات المالية المحددة في هذه المادة، ويُستثنى من ذلك الحالات التي يكون فيها المقابل واجب السداد عن الخدمة قد سُدد صراحةً كرسم أو عمولة أو خصم تجاري.

يعد من قبيل الخدمات المالية ما يلي:

١. إصدار أو تحويل أو استلام، أو أيُّ تعامل في نقود، أو أي سند مالي، أو أي أوراق نقدية، أو أوامر سداد مال.

٢. تقديم أي ائتمان أو ضمان ائتمان.

٣. تشغيل أي حساب جارٍ، أو حساب إيداع، أو حساب توفير.

٤. الأدوات المالية مثل المشتقات والخيارات والمبادلات، ومبادلات الدين والعقود الآجلة.

٥. أي منتجات مالية إسلامية تقدم وفق عقود معتمدة شرعاً، وتشابه من حيث الهدف المقصود بالمنتجات المالية التقليدية، وتحقق جوهرياً نفس آثارها، سوف تعامل نفس معاملة المنتجات المالية التقليدية لغرض الإعفاء من الضريبة.

في الحالات التي يتم فيها نقل ملكية السلع مؤقتاً كجزء من منتج مالي شرعي أو كضمان متعلق بالتمويل أو أي تدبير آخر، ولكن لا يقصد بحيازة تلك السلع أن تمرر بصفة دائمة إلى متلقي المنتج المالي.

فإن نقل هذه السلع لا يعد توريداً منفصلاً للسلع التي يتم نقلها كضمان مرتبط بتمويل أو أي تدبير آخر، وذلك عندما يكون للمحوّل له الحق في ممارسة كامل الصلاحيات في التصرف بالسلع، أو عندما يتحوّل النقل إلى نقل غير مؤقت.

وفقاً للمبادئ المنصوص عليها في الفقرتين (٢) و(٣) من هذه المادة تعد القائمة الآتية قائمة غير حصرية بالتوريدات التي تعد خدمات مالية معفاة:



١. الفائدة أو رسوم الإقراض المحملة بهامش ربح ضمني عن أي شكل من أشكال الإقراض بما في ذلك القروض وبطاقات الائتمان.
٢. الفائدة أو رسوم الإقراض المحملة بهامش ربح ضمني عن رهن أو وفقًا لترتيب مشاركة متناقصة.
٣. الفائدة أو رسوم الإقراض المحملة بهامش ربح ضمني عن التمويل بما في ذلك التمويل التأجيلي، ومنتجات التأجير مع حق الشراء أو وفقًا لعقود المربحة.
٤. العملات المحملة على هامش ربح ضمني، أو فرق ضمني بين سعري العرض والطلب عن خدمات السمسرة، أو بموجب عقد مضاربة أو عقد وكالة.
٥. يعد توريدًا معفيًا لخدمة مالية: إصدار أو نقل سندات الدين، أو الأوراق المالية التي تمثل حقوق ملكية، أو أي مستندات أخرى قابلة للنقل تثبت التزامًا بدفع مقابل نقدي لحاملها.
٦. يعد توريدًا معفيًا لخدمة مالية: توفير أو نقل عقد تأمين على الحياة، أو عقد إعادة تأمين على الحياة.
٧. يقصد بعقد التأمين على الحياة: أي عقد تأمين تقليدي أو تكافلي، أو أي تأمين إسلامي يقدم من موقّر مرخص له في المملكة، وينتج عنه سداد مبلغ مشروط عند الوفاة، أو عند حدوث واقعة مؤثرة على الحياة، أو أي عقد مشابه يقدمه مورّد غير مقيم.

المادة (٣٠): (تأجير عقار سكني أو الترخيص بشغله)

يُعفى من ضريبة القيمة المضافة توريد العقار السكني على سبيل التأجير أو الترخيص، وذلك بمراعاة أي أحكام أخرى في هذه اللائحة.

تبعًا لأغراض هذه المادة فإن العقار السكني يُقصد به مقرّ أو مكان إقامة مُصمَّم لأن يشغله البشر بشكل دائم، ويشمل ذلك:

١. العقار الثابت غير المنقول المستعمل أو المراد استعماله، كمَنْزل مثل البيوت والشقق والوحدات السكنية.
 ٢. العقارات الأخرى المراد منها أن يكون المسكن الرئيسي لشخص، ويضاف إليها المأوى السكني للطلاب وتلاميذ المدارس.
- لا يُعدّ -لأغراض هذه المادة- أي فندق أو نُزل، أو مساكن للضيوف، أو استراحات أو المأوى المخدوم، أو أي مبانٍ أخرى مصممة لتقديم مأوى مؤقت للزوّار أو المسافرين عقارًا سكنيًا، وذلك دون إخلال بما ورد في الفقرتين (١) و(٢) من هذه المادة.
- تشمل العقارات السكنية ما يقع ضمن الحدود الملحقة نظاميًا بالمتلكات والعقارات بما في ذلك الحدائق، والمواقف الخاصة، والمساحات أو أي ملحقات أخرى تُعدّ جزءًا دائمًا من العقار.



المادة (٣١): (التوريدات الخاضعة لنسبة الصفر)

تخضع توريدات السلع والخدمات المدرجة في هذا الفصل لنسبة الصفر وفقاً للاتفاقية والنظام.

تعامل توريدات السلع أو الخدمات التي تكون معفاة طبقاً للفصل (٥) من هذه اللائحة (وكانت في نفس الوقت خاضعة للضريبة بنسبة الصفر وفقاً لهذا الفصل من هذه اللائحة) معاملة التوريد الخاضع لنسبة الصفر.

المادة (٣٢): (صادرات السلع من المملكة)

يجب على مورّد تلك السلع أن يملك دليلاً خلال (٩٠) يوماً من تاريخ حدوث التوريد على أن تلك السلع قد تم نقلها من إقليم دول المجلس؛ وذلك لغرض تطبيق نسبة الصفر على السلع المصدرة من المملكة إلى مكان خارج إقليم دول المجلس.

لا يحق للشخص الخاضع للضريبة الذي لا يوجد لديه دليل أن السلع قد تم نقلها من إقليم دول المجلس، بعد مرور (٩٠) يوماً من حدوث التوريد، أن يعامل تلك السلع على أنها قد صدرت خارج إقليم دول المجلس.

تبعاً لأغراض هذه المادة، فإنه يجب أن يتضمّن الدليلُ السلعَ التي قد تم نقلها من إقليم دول المجلس على الأقل ما يلي:

١. مستندات التصدير الصادرة عن مصلحة الجمارك أو إدارة مماثلة في دولة عضو أخرى بما يثبت أن السلع قد تم تخليصها رسمياً للتصدير نيابةً عن المورّد أو العميل بالنسبة إلى ذلك التوريد.

٢. مستندات تجارية تبين هوية العميل ومكان تسليم السلع.

٣. مستندات النقل الدالة على أن تسليم أو استلام السلع قد تم خارج إقليم دول المجلس.

يحق للهيئة رفض المستندات التي قدمها الشخص الخاضع للضريبة إذا لم تشكل هذه المستندات دليلاً كافياً على أن السلع قد تم نقلها من إقليم دول المجلس، وفي هذه الحالة يعامل التوريد على أنه ليس بتصدير من إقليم دول المجلس إلى حين تقديم الدليل المذكور في وقت لاحق.

تعامل معاملات التوريد التي تتم بعد إتمام إجراءات التصدير على أنها خاضعة لنسبة الصفر شريطة أن يملك المورّد المستندات التجارية ومستندات النقل المقررة في الفقرة (٣) من هذه المادة؛ وذلك لإثبات نقل السلع إلى خارج إقليم دول المجلس خلال المدة المشار إليها في الفقرة (١) من هذه المادة.



جميع عمليات إعادة التصدير للسلع المنقولة التي تم استيرادها مؤقتًا إلى المملكة لأجل التصليح أو التحويل، أو التعديل تخضع لنفس المتطلبات الثبوتية الواردة في هذه المادة.

توريد السلع الموجودة في المملكة أثناء خضوعها لنظام تعليق الرسوم الجمركية وفقًا لنظام الجمارك الموحد، فيُعامل هذا التوريد على أنه خاضع لنسبة الصفر، شريطة احتفاظ المورد بأدلة كافية تتعلق بموقع السلع وقت التوريد.

المادة (٣٣): (الخدمات الموردة لغير مقيمي دول المجلس)

يُعدُّ توريد الخدمات الذي يقوم به الشخص الخاضع للضريبة إلى عميل غير مقيم في أي دولة عضو على أنه خاضع لنسبة الصفر باستثناء ما تنصُّ عليه الفقرة (٢) من هذه المادة.

لا تنطبق الفقرة الأولى من هذه المادة في أيٍّ من الحالات التالية:

أ) إذا كان مكان التوريد للخدمات يقع في أي دولة عضو وفقًا للحالات الخاصة المدرجة في المواد من السابعة عشرة حتى الحادية والعشرين من الاتفاقية، ولا يشمل ذلك الخدمات الموردة بشكل منفصل عن الخدمات التي يقع مكان توريدها في أي دولة عضو وفقًا لأي من تلك الحالات الخاصة، والتي قد تكون مرتبطة بها بشكل مباشر أو غير مباشر.

ب) إذا كان العميل متلقي الخدمات مقيمًا في أي دولة عضو.

ج) إذا استفاد العميل أو أي شخص آخر من الخدمات مباشرة أثناء تواجد أي منهم في دولة عضو، وكان الشخص الآخر لا يجوز له استرداد ضريبة المدخلات عنها بالكامل.

د) إذا تم تأدية الخدمات على سلع ملموسة متواجدة في دولة عضو أثناء عملية التوريد^(١).

(١) عدلت هذه الفقرة بموجب قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢٢-٠٩-٠٥) وتاريخ ١٤٤٤/٠٥/٠٥ هـ، وقد كانت هذه الفقرة تتضمن الآتي: «لا تنطبق الفقرة (١) من هذه المادة في أيٍّ من الحالات التالية:

أ. إذا كان مكان التوريد للخدمة يقع في أي دولة عضو وفقًا للحالات الخاصة المدرجة في المواد من (١٧) حتى (٢١) من الاتفاقية.

ب. إذا كان العميل مقيمًا في أي دولة عضو.

ج. إذا استفاد العميل أو أي شخص آخر من الخدمات مباشرة أثناء وجود أي منهم في دولة عضو، وكان الشخص الآخر لا يجوز له استرداد ضريبة المدخلات عنها بالكامل.

د. إذا تم تأدية الخدمات على سلع ملموسة موجودة في دولة عضو أثناء عملية التوريد...».



المادة (٣٤): (خدمات نقل السلع والركاب (من) و (إلى) المملكة والتوريدات ذات الصلة)

يخضع النقل الدولي للسلع لنسبة الصفر وفقاً للأحكام الواردة في هذه اللائحة.

يخضع النقل الدولي للركاب لنسبة الصفر وفقاً للأحكام الواردة في هذه اللائحة^(١)

الخدمات المرتبطة مباشرة أو عرضياً بتوريد النقل الدولي للركاب تخضع لنسبة الصفر وتشمل هذه الخدمات ما يلي:

١. نقل أمتعة المسافرين بما في ذلك الحيوانات الأليفة، والدراجات، وعربات الأطفال، ورسوم وزن الأمتعة الزائدة

٢. نقل المركبات والمقطورات الخاصة بالمسافرين.

٣. رسوم النقل الجوي للركاب والشحن الجوي الإضافي.

٤. حجز المقاعد.

٥. رسوم قمرات ومقصورات النوم.

٦. يخضع لنسبة الصفر توريد وسائل النقل المؤهلة، أو السفن أو الطائرات التي أُعدَّت ليكون الغرض الرئيسي من استخدامها النقل الدولي للسلع والركاب.

الخدمات ذات الصلة بنقل السلع أو الركاب وفقاً للتعريف الوارد في المادة (٢٥) من هذه اللائحة تخضع لنسبة الصفر إذا كانت:

١. خدمات مساندة لتوريد نقل دولي خاضع لنسبة الصفر.

٢. مرتبطة بوسائل النقل المؤهلة في المطار أو الميناء.

تخضع لنسبة الصفر أي صيانة أو إصلاح أو تعديل لوسائل النقل المؤهلة، ويضاف إلى ذلك توريد قطع الغيار والمواد القابلة للاستهلاك، وغيرها من المكونات الضرورية التي يتم تركيبها أو دمجها في وسائل النقل المعنية فيما يتعلق بتلك الخدمات، شريطة أن يكون لدى المورد شهادة من العميل تفيد بأن السلع والخدمات

(١) عدلت هذه الفقرة بموجب قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢٢٠٠٩-٠٥) وتاريخ ١٤٤٤/٠٥/٠٥ هـ. وقد كانت هذه الفقرة تتضمن الآتي: «يخضع النقل الدولي للركاب لنسبة الصفر وفقاً للأحكام الواردة في هذه اللائحة في الحالات الآتية:

أ- أن يتم النقل بواسطة أية وسيلة من وسائل النقل المؤهلة.

ب- أن يتم النقل بواسطة رحلات نقل ركاب مجدولة أو بواسطة رحلات بحرية تتم وفقاً لجدول زمني معلن».



المورددة ترتبط بوسائل النقل المؤهلة، وأن الغرض من التوريد هو ضمان استمرار تشغيل المركبة أو الطائرة أو السفينة كوسيلة نقل مؤهل، بشرط أن تُنفَّذ خدمات الصيانة والإصلاح بشكل فعلي وملموس على وسائل النقل المؤهلة؛ وذلك ليتمَّ احتساب الضريبة بنسبة الصفر بموجب هذه الفقرة.

يقصد بالنقل الدولي -لأغراض هذه المادة- توريد خدمة النقل عن طريق (مركبة، أو طائرة، أو سفينة مع سائق، أو طيار، أو طاقم) على حسب مقتضى الحال لغرض تأدية تلك الخدمة، شريطة أن تكون خدمة النقل الدولي متضمنة نقل السلع أو الركاب (من) و(إلى) المملكة.

يقصد بوسائل النقل المؤهلة، وسائل النقل التي يكون الغرض الرئيسي منها القيام بالنقل الدولي، وتشمل أي مركبة معدة لنقل (١٠) أشخاص كحد أدنى، أو معدة لنقل السلع على أساس تجاري، أو أي سفينة أو طائرة معدة لنقل الركاب أو السلع على أساس تجاري. ولا تعد من وسائل النقل المؤهلة أي وسيلة نقل تم تحويلها أو استخدامها لأغراض ترفيهية أو شخصية.^(١)

المادة (٣٥): (الأدوية والمعدات الطبية)

تسري نسبة الصفر على توريدات أي أدوية مؤهلة أو سلع طبية مؤهلة، وذلك مع مراعاة أية ضوابط إضافية تقرها لجنة وزراء الصحة لدول المجلس. تُعد الأدوية والسلع الطبية مؤهلة وفقاً لأي تصنيفات قد تصدر من وزارة الصحة أو أي جهة مختصة في المملكة، وذلك لأغراض هذه المادة.

المادة (٣٦): (توريدات المعادن الاستثمارية)

يخضع أول توريد للمعادن المؤهلة الذي يقوم به منتج المعدن أو معالجه لنسبة الصفر. يخضع لنسبة الصفر (منح) أو (التنازل عن) أو (ترك) أي حق، أو مصلحة، أو مطالبة لأي توريد معدن مؤهل للاستثمار؛ وذلك إذا كان ذلك الحق أو المصلحة أو المطالبة تُعدُّ نقلاً لحيازة السلع أو تمنح حقاً بذلك.

تعد التعريفات الواردة في هذه المادة تحمل نفس المعاني الممنوحة أدناه؛ وذلك لأغراض هذه اللائحة:

المعادن المؤهلة هي: (الذهب، والفضة، والبلاتين).

يعد المعدن المؤهل على أنه تم توريده للاستثمار إذا كان مستوى نقائه لا يقل عن (٩٩٪)، ويكون قابلاً للتداول في سوق السبائك العالمية.

(١) عدلت هذه الفقرة بموجب قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢٢-٠٩-٠٥) وتاريخ ١٤٤٤/٠٥/٠٥ هـ. وقد كانت هذه الفقرة تتضمن الآتي: «يُقصد بوسائل النقل المؤهلة أي مركبة أو سفينة أو طائرة معدة لنقل (١٠) أشخاص كحد أدنى، أو معدة لنقل السلع على أساس تجاري، ويكون الغرض الرئيسي منها القيام بالنقل الدولي. ولا تعد من وسائل النقل المؤهلة أي وسيلة نقل تم تحويلها أو استخدامها لأغراض ترفيهية أو شخصية».



- يُقصد بالمنتج أي شخص يزاول عمل تعدين واستخلاص المعادن المؤهلة.

يُقصد بالمعالج أي شخص يزاول عمل تنقية سلعة لكي تصبح معدناً مؤهلاً، وذلك عن طريق أي نوع من أنواع المعالجة.

المادة (٣٦) مكرر:

«١- يخضع للضريبة بنسبة الصفر توريد السلع العسكرية المؤهلة إلى القوات المسلحة وقوى الأمن الداخلي الحكومية بجميع قطاعاتهما، والذي يتم من خلال شخص خاضع للضريبة ومسجل لدى الهيئة ومرخص في مجال التصنيع العسكري من قبل الهيئة العامة للصناعات العسكرية.

٢- يقصد بالسلع العسكرية المؤهلة لأغراض تطبيق أحكام هذه المادة، السلع العسكرية المصنّعة محلياً والتي تستوفي كافة الاشتراطات الآتية:

(أ) أن تكون السلع الموردة مصنّعة محلياً من قبل ذات المورد الذي يطبق نسبة الصفر بالمائة.

(ب) أن يكون المورد حاصلاً على شهادة توريد سلع عسكرية مؤهلة من الهيئة العامة للصناعات العسكرية تؤكد استيفاء التوريد لكافة الاشتراطات والضوابط الواردة في هذه المادة وذلك فيما يتعلق بكل تعاقد، على أن تتضمن الشهادة بيانات المورد والعميل والتوريدات محل التعاقد، مع فصل مقابل السلع العسكرية المؤهلة للخضوع لنسبة الصفر عن مقابل أي سلع أو خدمات أخرى لا تنطبق عليها أحكام هذه المادة.

٣- تطبق نسبة الصفر فقط على التوريدات المستوفية لكافة الاشتراطات والضوابط الواردة في هذه المادة في تاريخ استحقاق الضريبة وفي حدود مقابل السلع المؤهلة.

٤- لمحافظ الهيئة - بالتنسيق مع الهيئة العامة للصناعات العسكرية - إصدار أي ضوابط إضافية تتعلق بتطبيق أحكام هذه المادة^(١).

(١) أضيفت هذه المادة بموجب قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢٢-٠٩-٠٥) وتاريخ ٥/٠٥/١٤٤٤هـ المعدل اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.



الأنظمة ذات العلاقة

الأمر الملكي رقم أ/٨٤ التاريخ ١٤٤٢/٢/١٤ الموافق ٢٠٢٠/١٠/١ م، والذي تضمن الآتي:

«أولاً: إعفاء التوريدات العقارية التي تتم بعد نفاذ الأحكام الواردة في هذا الأمر من ضريبة القيمة المضافة.

ثانياً: رد ما يتم دفعه بعد نفاذ الأحكام الواردة في هذا الأمر من قيمة ضريبة القيمة المضافة على المدخلات للمطوّرين العقاريين المرخّصين، وفقاً لضوابط الاسترداد والقواعد ذات الصلة التي يعتمدها وزير المالية رئيس مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك بالتنسيق مع وزير الإسكان. ويعتمد وزير المالية رئيس مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك قائمة -تحدّث دورياً- بأسماء أولئك المطورين».

قرارات مجلس الوزراء

* قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

التعاميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٩-٣-١٩) وتاريخ ١٤٤٠/١٠/٣٠ الموافق ٢٠١٩/٧/٣ م بتعديل عدد من مواد اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، والذي نُشر بالجريدة الرسمية سنة (٩٧) العدد (٤٧٨)، (الجمعة ٢٣ ذو القعدة ١٤٤٠ هـ)، (٢٦ يولية ٢٠١٩ م) وكان تاريخ نشره هو تاريخ نفاذه.

* الدليل الإرشادي الخاص بقطاع النفط والغاز النسخة (سبتمبر ٢٠٢١ م)؛ والذي تضمن نطاق تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة على أنشطة قطاع النفط والغاز وأحكام توريدات النفط والغاز، والمعاملة الضريبية للأنشطة (المراحل الأولى) التحضيرية، والمعاملة الضريبية للأنشطة النصف مرحلية، والالتزامات الضريبية لأنشطة (النهائية) التكرير والنقل والتوزيع.



* قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (١٥-٢٠٤) وتاريخ ٢٠/١١/١٤٤٣هـ، بالموافقة على القواعد والإجراءات الخاصة باسترداد ضريبة القيمة المضافة من قبل المطورين العقاريين المدفوعة على توريداته المعفاة من الضريبة.

* الدليل الإرشادي للواردات والصادرات، سبتمبر ٢٠٢١م.

* الدليل الإرشادي لقطاع الخدمات المالية، النسخة الأولى، سبتمبر ٢٠٢١م.

* الدليل الإرشادي للنقل، يوليو ٢٠٢١م.

* الدليل الإرشادي لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في قطاع المعادن الاستثمارية، الإصدار الثاني، يوليو ٢٠٢١م.

* الدليل الإرشادي الخاص بخصم ضريبة المدخلات:

٥. أهلية الخصم

٥,٢. التوريدات الخاضعة للضريبة

التوريدات الخاضعة للضريبة هي التوريدات التي تفرض عليها الضريبة وفقاً لأحكام الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، إما بالنسبة الأساسية (١٥٪)، أو بنسبة الصفر (٠٪)، والتي تسمح بخصم ضريبة المدخلات المتعلقة بها وفقاً لأحكام الاتفاقية ونظام ضريبة القيمة المضافة بالمملكة ولائحته التنفيذية.

أما بالنسبة لمفهوم التوريدات الخاضعة للضريبة - لأغراض خصم ضريبة المدخلات - فإنه يتم الإشارة إلى التالي: التوريدات المحلية الخاضعة لضريبة القيمة المضافة في المملكة بنسبة ١٥٪:

- التوريدات الخاضعة لنسبة الصفر، مثل توريدات الأدوية المؤهلة والتصدير خارج دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.
- التوريدات البينية للسلع والخدمات إلى دول أعضاء أخرى، والتي تم تعريفها في الاتفاقية على أنها توريدات السلع والخدمات من قبل مورد مقيم في دولة عضو إلى عميل مقيم في دولة عضو أخرى.

خلال الفترة الانتقالية، تعامل عمليات توريد السلع أو الخدمات من وإلى دولة عضو أخرى على أنها عملية تصدير أو استيراد إلى المملكة، وتعامل بنفس معاملة



الاستيراد والتصدير خارج نطاق دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

التوريدات التي كانت ستخضع لضريبة القيمة المضافة لو أنه تم تقديمها في المملكة، وتشمل هذه التوريدات السلع والخدمات التي يتم توريدها خارج المملكة، ووفقًا لقواعد تحديد مكان التوريد، والتي تكون فيها هذه السلع أو الخدمات خاضعة للضريبة بصورة طبيعية، وبذلك، تكون تلك التوريدات للسلع والخدمات في المملكة خاضعة للضريبة.

التطبيقات والسوابق القضائية

* مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠م-٢٠٢١م، وفيها:

* المبدأ رقم (٤٥٣): «تحدد اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة التوريدات المعفاة من الضريبة، والتوريدات الخاضعة للضريبة بنسبة الصفر بالمائة والشروط والضوابط اللازمة لذلك»^(١).

* المبدأ رقم (٤٥٤): «يجوز للمورد معاملة أي توريد لسلع أو خدمات أخرى فيما يتعلق بعقد لم يكن يتوقع فيه تطبيق ضريبة القيمة المضافة بالنسبة إلى التوريد معاملة التوريدات الخاضعة لنسبة الصفر، ويظل الأمر كذلك حتى انقضاء العقد أو تجديده أو حلول ٣١ ديسمبر ٢٠١٨ ميلاديًا أيهما أسبق، وذلك شريطة أن يكون قد تم إبرامه قبل ٣٠ مايو ٢٠١٧ ميلاديًا، وأن يحق للعميل خصم ضريبة المدخلات كاملة فيما يتعلق بتوريد السلع والخدمات أو استرداد الضريبة، وكذلك أن يقدم العميل شهادة خطية إلى المورد بإمكانية خصم كامل ضريبة المدخلات عن التوريد»^(٢).

* المبدأ رقم (٤٧٧): «يعد توريد الخدمات الذي يقوم به الشخص الخاضع للضريبة إلى عميل ليس له مكان إقامة في أي دولة عضو على أنه خاضع لنسبة الصفر بالمائة عند استيفاء الشروط الآتية:

- ألا يقع توريد تلك الخدمات في دولة عضو وفقًا للحالات الخاصة المدرجة في الاتفاقية الموحدة.

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٢٠٢٧-٢١-VR

(٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٢٠٢٧-٢١-VR



- ألا يكون لدى الشخص الخاضع للضريبة دليل على أن العميل له مكان إقامة في أي دولة عضو ولديه دليل على أنه مقيم خارج دول المجلس.
- ألا يستفيد العميل أو أي شخص آخر من الخدمات أثناء وجود أي منهم في دولة عضو.
- إن الخدمات لا تؤدي على أي سلع ملموسة موجودة داخل دولة عضو أثناء عملية التوريد.
- إن الشخص الخاضع للضريبة يرغب في أن يتم استهلاك الخدمات من قبل العميل خارج إقليم دول المجلس»^(١).

* المبدأ رقم (٤٨٢): «حسب اللائحة التنفيذية لنظام الضمان الصحي التعاوني فإنه يكون الحد الأقصى لمنفعة الوثيقة لكل مستفيد ٥٠٠,٠٠٠ ريال سعودي فقط»^(٢)

* المبدأ رقم (٤٨٦): «تتحمل الدولة ضريبة القيمة المضافة عن المواطنين المستفيدين من الخدمات الصحية الخاصة والتعليم الأهلي الخاص وقد جاء نصُّ الأمر الملكي مطلقاً وشاملاً»^(٣).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٢٠٢١-٣٦٧-VTR

(٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٢٠٢١-٣٦٥-VTR

(٣) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٢٠٢١-٦٢٧-٧٨

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

المادة (١٠) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م:

تكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تُتخذ أساساً لحساب الضريبة بالنسبة لبيع السلع أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة -ولو كانت مستوردة- هي القيمة المدفوعة فعلاً، أو الواجب دفعها بأية صورة من صور أداء الثمن وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر.

تتضمن القيمة الواجب الإقرار عنها وفقاً لأحكام الفقرة (١) من هذه المادة المبالغ الآتية:

المبالغ التي يتم تحصيلها من المشتري أو متلقي الخدمة تحت أي مسمى ما دامت بمناسبة بيع السلع أو أداء الخدمات.



جميع المصاريف العرضية، مثل: تكاليف العمولة، والتغليف، والتستيف، والنقل، والتأمين، المفروضة من قبل البائع على المشتري أو المستورد.

يجب ألا تقل قيمة البيع عن السعر الذي يتم التعامل به بين شخصين غير مرتبطين وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل؛ وذلك في حالة بيع سلعة أو خدمة محلية، أو مستوردة بين أشخاص مرتبطين.

تكون قيمة السلعة المتخذة أساساً لربط الضريبة هي سعرها وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل وذلك في حالة البيع بالمقايضة.

تحدد القيمة الواجب الإقرار عنها بالنسبة للسلع أو الخدمات للاستخدام الخاص على أساس إجمالي التكلفة، وتحدد هذه القيمة بالنسبة إلى السلع أو الخدمات للاستهلاك الشخصي بالسعر وفقاً لقوى السوق وظروف العمل.

تتضمن القيمة بالنسبة لمبيعات التقسيط المتخذة أساساً لربط الضريبة فوائد البيع بالتقسيط فيما يزيد على سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في تاريخ البيع، وتُحدّد اللائحة التنفيذية قواعد وإجراءات البيع بالتقسيط.

تقدّر قيمة السلع المستوردة من الخارج في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك -مع مراعاة حكم البند (٨) من هذه المادة- بالقيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية بما فيها الخدمات المرتبطة بالسلعة المستوردة، مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة، وذلك بشرط ألا تقل القيمة الواجب الإقرار عنها عند بيعها في السوق المحلي عن القيمة المتخذة أساساً لربط الضريبة عند الإفراج الجمركي؛ وذلك ما لم تكن هناك أسباب تجارية تبرر القيمة المخفضة، كما تحدد اللائحة التنفيذية الأسباب التي تعد تجارية.

يكون وعاء الضريبة للسلع والخدمات المستوردة من المناطق والمدن الحرة كامل قيمة السلعة شاملاً قيمة المكونات الأجنبية والمحلية والضريبة الجمركية المحصلة عليها وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة.

تكون القيمة التي تتخذ أساساً لربط الضريبة على بيع المشغولات البلاتينية والذهبية والفضية والأحجار الكريمة بقيمة التشغيل (المصنعية)، ويكون وعاء الضريبة عند الإفراج الجمركي على المشغولات المستوردة هو قيمة المصنعية التي تحددها مصلحة الجمارك مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة، وتحدد اللائحة التنفيذية ما يُعتبر من الأحجار الكريمة وقواعد حساب قيمة التشغيل (المصنعية).

تكون القيمة التي تتخذ أساساً لحساب الضريبة بالنسبة لمبيعات السلع والخدمات الواردة بالجدول المرافق لهذا القانون على النحو الآتي:

أولاً: بالنسبة لمبيعات السلع والخدمات المحلية:



القيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها بأية صورة من صور أداء الثمن وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر مضافاً إليها ضريبة الجدول.

ثانياً: بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة:

السلع المستوردة: القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة، وضريبة الجدول.

الخدمات المستوردة: القيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها بأية صورة من صور أداء الثمن وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر مضافاً إليها ضريبة الجدول.

تكون القيمة التي تتخذ أساساً لربط الضريبة على السلع الجديدة التي يشتريها المكلف ثم يقوم ببيعها بعد استعمالها محلياً لمدة لا تقل عن سنتين بواقع (٣٠٪) من القيمة البيعية؛ وذلك مع عدم إعمال أحكام الخصم المنصوص عليها في المادة (٢٢) من هذا القانون عند البيع.

لوزير بالاتفاق مع الوزير المختص أن يصدر قوائم بقيم بعض السلع أو الخدمات، أو وضع أسس محاسبية تُتخذ أساساً لربط الضريبة.

التعليق

حددت اللائحة ما تتمثل فيه التوريدات المعفاة على سبيل الحصر في المواد (٢٩، ٣٠) من اللائحة، فيما عدا الحالات التي يكون فيها المقابل واجب السداد عن الخدمة قد سُدد صراحةً كرسم أو عمولة أو خصم تجاري، وعليه فتتمثل في:

المنتجات المالية الإسلامية التي تُقدّم وفق عقود معتمدة شرعاً.

توريد العقار السكني على سبيل التأجير أو الترخيص.

أما التوريدات الخاضعة لنسبة الصفر وفقاً للاتفاقية والنظام فتتمثل في الآتي:

توريدات السلع المصدرة من المملكة إلى مكان خارج إقليم دول المجلس؛ وذلك ما دام قدّم مُوردها دليلاً (المستندات التجارية، ومستندات النقل المقررة في الفقرة (٣) من المادة (٣٢) من اللائحة) خلال (٩٠) يوماً من تاريخ حدوث التوريد على أن تلك السلع قد تم نقلها من إقليم دول المجلس.

توريد الخدمات الذي يقوم به الشخص الخاضع للضريبة إلى عميل ليس له مكان إقامة في أي دولة عضو وفقاً للضوابط التي تضمنتها المادة (٣٣) من اللائحة.



خدمات النقل الدولي للسلع والركاب (من) و (إلى) المملكة، والتوريدات ذات الصلة وفقاً للضوابط التي تضمنتها المادة (٣٤) من اللائحة.

توريدات أي أدوية مؤهلة أو سلع طبية مؤهلة وفقاً لأي تصنيفات قد تصدر من وزارة الصحة أو أي جهة مختصة في المملكة.

أول توريد للمعادن المؤهلة (الذهب، والفضة، والبلاطين) الذي يقوم به منتج المعدن أو معالجته، وكذلك (منح) أو (التنازل عن) أو (ترك) أي حق أو مصلحة، أو مطالبة لأي توريد معدن مؤهل للاستثمار إذا كان ذلك الحق أو المصلحة أو المطالبة تعدّ نقلاً لحيازة السلع أو تمنح حقاً بذلك.



سادساً: قيمة التوريدات الخاضعة للضريبة

رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المادة (٢٦، ٢٧).

رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (١١).

رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (٣٧، ٣٨، ٣٩، ٤٠، ٥٤).

كلمات مفتاحية:

(الهيئة . اللائحة . النظام . خاضع . القيمة . التوريدات . سلع . خدمات . الشخص . توريد . إلغاء . تعديل الإشعارات).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٢٦): (قيمة توريد السلع والخدمات)

القيمة السوقية العادلة هي المبلغ الذي يمكن تداول السلع أو الخدمات لقاءه في السوق المفتوح بين طرفين مستقلين، وضمن شروط تنافسية محددة من قِبَل كل دولة عضو.

تكون قيمة التوريد قيمة المقابل دون قيمة الضريبة، وتشمل قيمة الجزء غير النقدي من المقابل المحدد وفقاً للقيمة السوقية العادلة.

تشمل قيمة التوريد جميع النفقات التي يفرضها المورد الخاضع للضريبة على العميل والرسوم المستحقة؛ وذلك نتيجة التوريد وجميع الضرائب بما فيها الضرائب الانتقائية باستثناء ضريبة القيمة المضافة.

تكون قيمة التوريد عند التوريد المفترض ونقل السلع من دولة عضو إلى دولة عضو أخرى هي قيمة الشراء أو التكلفة، وفي حال تعذر تحديد قيمة الشراء أو التكلفة تُعتمد القيمة السوقية العادلة.

تحدد كل دولة عضو شروط تعديل قيمة التوريد وضوابطه بين أشخاص مرتبطين.



تخفض قيمة التوريد بالآتي:

- أ. التخفيضات على الأسعار والخصومات الممنوحة للعميل.
- ب. قيمة الإعانات التي تمنحها الدولة العضو إلى المورد.
- ج. المبالغ المسددة من المورد الخاضع للضريبة باسم العميل ولحسابه، وفي هذه الحالة لا يحق للمورد الخاضع للضريبة خصم الضريبة المسددة على هذه النفقات.
- د. إذا كانت أي من مكونات قيمة التوريد مدونة بعملة أجنبية يتم تحويلها إلى العملة المحلية على أساس سعر صرف العملة الرسمي المطبق في الدولة العضو في تاريخ استحقاق الضريبة.

يحق لكل دولة عضو تحديد قيمة التوريد بالنسبة لبعض الحالات غير الواردة في البنود المشار إليها في هذه المادة.

المادة (٢٧): (تسوية قيمة الضريبة)

يحق للخاضع للضريبة تسوية قيمة الضريبة التي فرضت عند حدوث أي من الحالات الآتية بتاريخ لاحق لتاريخ التوريد:

١. إلغاء التوريد أو رفضه جزئيًا أو كليًا.

٢. تخفيض قيمة التوريد.

٣. عدم تحصيل المقابل جزئيًا أو كليًا وفقًا للشروط المطبقة على الديون المعدومة في كل دولة عضو.

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (١١):

تحدد اللائحة المعايير والفترة الزمنية اللازمة لحساب قيمة التوريدات السنوية المتوقع أن يحققها الخاضع للضريبة.



اللائحة التنفيذية

المادة (٣٧): (الأشخاص المرتبطون)

بالإضافة إلى المبادئ العامة التي نصت عليها الاتفاقية فإن الحالات الواردة في هذه المادة تحدد إذا كان شخصان أو أكثر سيعاملون كأشخاص مرتبطين لأغراض تطبيق الاتفاقية والنظام.

يعد الشخص الطبيعي مرتبطاً بأي شخص طبيعي آخر إذا كان ذلك الشخص الآخر هو زوجاً أو صهراً للشخص، أو قريباً له حتى الدرجة الرابعة.

يعد الموظفون ورب العمل وشركاؤه، والشركاء في أي شراكة أشخاصاً مرتبطين لأغراض النظام.

الأشخاص الطبيعيون والأشخاص الاعتباريون يعدون أشخاصاً مرتبطين لأغراض النظام في الحالات الآتية:

١. الشخص الطبيعي عندما يكون شريكاً أو مديراً أو من يضع الخطط للشخص الاعتباري.

٢. الشخص الطبيعي الذي يسيطر أو يملك -سواءً أكان منفرداً أم مع شخص مرتبط أم أشخاص مرتبطين وفقاً لهذه المادة- على أكثر من (٥٠٪) من (رأس المال، أو حقوق التصويت، أو قيمة الشخص الاعتباري) على حد سواء، وفي جميع الحالات سواءً أكان بشكل مباشر أم غير مباشر.

يعد الأشخاص الاعتباريون تحت سيطرة مشتركة مرتبطين؛ وذلك إذا حاز شخص واحد أو أكثر على أكثر من (٥٠٪) من رأس المال، أو يسيطر أو يملك أكثر من (٥٠٪) من حقوق التصويت أو القيمة بشكل مباشر أو غير مباشر في أيٍّ من الحالات السابقة، وفي شخصين اعتباريين أو أكثر.

يعد أمين التفليسة وناظر الوقف وأيُّ مستفيد مرتبطين لأغراض النظام.

المادة (٣٨): (القيمة السوقية العادلة)

يؤخذ بالقيمة السوقية العادلة وليس بقيمة التوريد المدفوعة عند تحقق جميع الحالات الآتية:

١. إذا حصل التوريد بين الأطراف ذوي العلاقة كما هو معرّف في الاتفاقية أو هذه اللائحة.

٢. قيمة التوريد أقل من القيمة السوقية العادلة.



٣. إذا كان العميل ليس له حق في أي خصم كامل لضريبة المدخلات فيما يتعلق بالتوريد.

يُقصد بعبارة القيمة السوقية العادلة -فيما يتعلق بتوريد السلع والخدمات- المقابل المستحق نظير توريدات سلع وخدمات مماثلة ومتزامنة تقدم بمرونة بين أشخاص ليسوا أشخاصاً مرتبطين؛ وذلك لأغراض الفقرة (١) من هذه المادة.

التوريد المماثل والمتزامن يعني توريداً آخر لسلع أو خدمات إما من نفس نوع السلع والخدمات التي تم توريدها أو تكون مطابقة أو مشابهة لها إلى حد كبير، ويجب التأكد من ذلك استناداً إلى عوامل تشمل الخصائص والجودة والكمية للسلع والخدمات، ومكان وتاريخ التوريد وسمعة المورد.

في الحالات التي لا يمكن فيها التأكد من حدوث توريد متزامن ومشابه يجوز للشخص الخاضع للضريبة أو الهيئة أن يُقرّر قيمة بديلة للقيمة السوقية العادلة استناداً إلى معاملات أخرى مشابهة لتوريد السلع والخدمات، أو استناداً إلى التكلفة التي تحمّلها المورد الذي قام بالتوريد؛ أيهما أكبر في ذلك، ويُرجّح قرار الهيئة عند الاختلاف.

المادة (٣٩): (قيمة توريدات محددة خاضعة للضريبة -التوريد المفترض)

١- في حال معاملة توريد سلع أو خدمات معاملة التوريد المفترض بسبب القيام به دون مقابل أو لغرض لا يتعلق بالأنشطة الاقتصادية، أو في حال تغيير استخدام السلع للقيام بتوريدات غير خاضعة للضريبة، فعندئذٍ تعدّ قيمتها على أنها سعر الشراء أو تكلفة تلك السلع أو الخدمات. وفي الحالات التي لا يتسنى فيها التأكد من سعر الشراء أو التكلفة وقت التوريد، أو في حالة توريد أصل رأسمالي تم استخدامه في النشاط الاقتصادي، فتعد قيمة تلك التوريدات هي القيمة السوقية العادلة لها.^(١)

٢- تعد قيمة التوريد المفترض عند توقف النشاط الاقتصادي هي القيمة السوقية العادلة للسلع التي يحتفظ بها في تاريخ إلغاء التسجيل؛ وذلك باستثناء السلع التي لم تخصم عنها ضريبة المدخلات من قبل الشخص الخاضع للضريبة.

المادة (٤٠): (تعديل قيمة التوريد)

تعديل قيمة التوريد الخاضع للضريبة عند ارتباطها بالشخص الخاضع للضريبة في الحالات الآتية:

١. إذا تمّ إلغاء أو وقف التوريد بعد حدوثه أو اعتباره حدثاً جزئياً أو كلياً.

٢. وجود تغيير أو تعديل جوهري في طبيعة التوريد بحيث يؤدي إلى تغيير الضريبة المستحقة.

(١) تم تعديل الفقرة (١) من المادة (٣٩) بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢٠٧-٢٠) وتاريخ ١٢ شعبان ١٤٤١هـ الموافق ٥ أبريل ٢٠٢٠م.



٣. تم الاتفاق على قيمة التوريد مسبقًا ثم تم تعديله لأي سبب من الأسباب، بما في ذلك عرض تخفيض إضافي بعد إتمام البيع.

٤. عند ترجيع السلع أو الخدمات أو أي جزء منها إلى المورد، ويقوم المورد بقبول استرجاعها.

٥. إذا تم تعديل قيمة التوريد وفقًا للحالات المنصوص عليها في الفقرة (١) من هذه المادة، فإنه يجب إجراء تعديل للإقرار الضريبي السابق المشار إليه في الفقرة (٣) من هذه المادة، وذلك إذا كان لدى المورد كلٌّ من الآتي:

أ. صدور فاتورة ضريبية خاصة بالتوريد، وكان المبلغ المبين فيها الذي تمَّ على أساسه حساب الضريبة المستحقة لا يعكس وقوع واحدة أو أكثر من الحالات المنصوص عليها في الفقرة (١) من هذه المادة أو الحالات المنصوص عليها في الاتفاقية.

ب. تم احتساب قيمة ضريبية لا تعكس وقوع حالة أو أكثر من الحالات المنصوص عليها في الفقرة (١) من هذه المادة.

ج. في الحالات التي يلزم فيها إجراء تعديل لاحق على قيمة السلع أو الخدمات، فإنه يجب على الشخص الخاضع للضريبة الذي يتصرّف كمورد أن يُجري تعديلًا على ضريبة المخرجات التي سبق أن أقرَّ بها حيث تعكس قيمة الضريبة المحسوبة عند تغيير المقابل.

د. التعديل الذي تنتج عنه زيادة مبلغ ضريبة المخرجات الخاصة بالمورد، والذي أجراه وفقًا للفقرة (٣) من هذه المادة يجب إجراؤه في الإقرار الضريبي عن الفترة الضريبية التي حصلت فيها الواقعة المشار إليها في الفقرة (١) من هذه المادة.

هـ. التعديل الذي ينتج عنه تخفيض مبلغ ضريبة المخرجات الخاصة بالمورد والذي أُجري وفقًا للفقرة (٣) من هذه المادة يجب إجراؤه في الإقرار الضريبي عن الفترة الضريبية التي حصلت فيها الواقعة المشار إليها في الفقرة (١) من هذه المادة، أو في الإقرار الضريبي عن الفترة التي تم فيها إصدار الإشعار الدائن إلى العميل أيهما حدث متأخرًا.

في الحالات المشار إليها في الفقرة (٢) من هذه المادة، والتي يلزم فيها إجراء تعديل لاحق على قيمة توريد السلع أو الخدمات إلى عميل يكون شخصًا خاضعًا للضريبة، أو كان كذلك في تاريخ التوريد؛ فإنه يجب على العميل أن يصحح ضريبة مدخلاته بحيث تعكس قيمة الضريبة المحسوبة عند التغيير الطارئ على المقابل في الفترة الضريبية التي أصدر فيها الإشعار الدائن أو المدين.

في الحالات التي لم يتركب فيها الشخص الخاضع للضريبة المقابل كله أو جزءًا منه نظير التوريد الخاضع الذي أجراه، فإنه يجوز له أن يخفض ضريبة مخرجاته عن قيمة الضريبة المحسوبة على المقابل الذي لم يسدد؛ وذلك في الإقرار الضريبي الذي يستوفي جميع الحالات الآتية:



أ. أن يكون الشخص الخاضع للضريبة قد أضاف سابقاً الضريبة المحسوبة عن التوريد الخاضع كضريبة مخرجات في إقراره الضريبي وسدد الضريبة المستحقة.

ب. أن يكون المقابل قد نتج عن توريد سلع أو خدمات أجريت لشخص غير مرتبط.

ج. أن تكون قد انقضت مدة لا تقل عن (١٢) شهراً من تاريخ التوريد الخاضع.

د. أن يكون لدى الشخص الخاضع للضريبة شهادة صادرة من محاسب قانوني مرخص له ومعتمد، والتي تدل على إجراء شطب الديون من الدفاتر.

إذا كانت المبالغ التي لم يقيم العميل بسدادها تزيد عن (١٠٠,٠٠٠) ريال، وكان قد قام بمباشرة الإجراءات القانونية بشكل رسمي دون نتيجة، فإن الشخص الخاضع للضريبة يستطيع أن يقدم ما يدل على اتخاذ الإجراءات المذكورة، وذلك مثل: (إصدار حكم قضائي، أو إفلاس المدين، أو أمر صادر عن المحكمة ببدء أي إجراء رسمي آخر يثبت المطالبة).

يجب على الشخص الذي يستخدم أساس المحاسبة النقدية المبينة في المادة (٤٦) من هذه اللائحة عدم إجراء أي تعديل بعدم السداد المقرر في الفقرة (٧) من هذه المادة.

إذا تم إجراء تعديل على ضريبة المخرجات وفقاً للفقرة (٧) من هذه المادة، واستلم الشخص الخاضع للضريبة لاحقاً كامل المبلغ المقابل أو جزءاً منه، فعندئذٍ تستحق الضريبة المحتسبة عن المقابل الذي تم استلامه لاحقاً، ويجب احتسابها في الإقرار الضريبي عن الفترة الضريبية التي تم السداد فيها، ويجب إصدار فاتورة ضريبية جديدة تعكس هذا المبلغ المستلم.

المادة (٥٤): (الإشعارات الدائنة والمدينة)

(١) إذا تحققت إحدى الحالات الواردة في الفقرة الأولى من المادة الأربعين من هذه اللائحة، بعد إصدار الفاتورة الضريبية، وكان المبلغ المبين كضريبة محملة في تلك الفاتورة الضريبية يتجاوز الضريبة المستحقة عن التوريد، فإنه يجب على الشخص الخاضع للضريبة أن يزود العميل بإشعار دائن^(١).

(١) غُيِّل هذا البند بموجب قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢١-٢٠٧) وتاريخ ٤/٠٤/١٤٤٣هـ، والذي عُمل به ابتداءً من تاريخ ٤ ديسمبر ٢٠٢١م. وقد كان ينص قبل التعديل على أنه: «إذا تحققت إحدى الحالات الواردة

في الفقرة الأولى من المادة الأربعين من هذه اللائحة، بعد إصدار فاتورة ضريبية فيما يتعلق بالتوريد والمبلغ المبين كضريبة محملة في تلك الفاتورة الضريبية يتجاوز القيمة الحقيقية للتوريد، فإنه يجب على الشخص الخاضع للضريبة الذي قام

بالتوريد أن يزود العميل بإشعار دائن».



- (٢) إذا تحققت إحدى الحالات الواردة في الفقرة الأولى من المادة الأربعين من هذه اللائحة، بعد إصدار الفاتورة الضريبية، وكان المبلغ الموضح كضريبة محملة في تلك الفاتورة الضريبية أقل من الضريبة المستحقة عن التوريد، فإنه يجب على الشخص الخاضع للضريبة أن يزود العميل بإشعار مدين^(١).
- (٣) بخلاف الحالات الواردة في الفقرة الأولى من المادة الأربعين من هذه اللائحة، للشخص الخاضع للضريبة الذي أصدر فاتورة ضريبية واكتشف وجود خطأ في بياناته أو بيانات العميل المذكورة في الفاتورة، أن يزود العميل بإشعار مدين أو دائن -بحسب الحال- يتم بموجبه تصحيح بيانات تلك الفاتورة، على أن يحتفظ كل من المورد والعميل بالفاتورة الضريبية والإشعار المدين أو الدائن المصدر بموجب هذه الفقرة للوفاء بالتزاماتهم الضريبية المنصوص عليها في النظام وهذه اللائحة^(٢).
- (٤) يجب أن تتضمن الإشعارات الدائنة أو المدينة التي يتم إصدارها وفقاً لهذه المادة كافة التفاصيل المطلوبة بموجب المادة الثالثة والخمسين من هذه اللائحة وبحسب طبيعة الفاتورة الضريبية المتعلقة بتلك الإشعارات، ويجب أن تتضمن تلك الإشعارات الإشارة بشكل واضح -ووفقاً لما تحدده الهيئة- إلى الفاتورة أو الفواتير الضريبية السابق إصدارها والمتعلقة بها^(٣).
- (٥) وفيما عدا ذلك يجب أن يتضمن أي إشعار دائن أو مدين المعلومات المطلوبة وفق المادة (٥٣) من هذه اللائحة، وأن يتم إظهار ذلك في الفاتورة الضريبية المقابلة.

(١) عُلِّل هذا البند بموجب قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢١-٢-٧) وتاريخ ٤/٠٤/١٤٤٣هـ، والذي عُمِّل به ابتداءً من تاريخ ٤ ديسمبر ٢٠٢١م. وقد كان ينصُّ قبل التعديل على أنه: «إذا تحققت إحدى الحالات الواردة في الفقرة الأولى من المادة الأربعين من هذه اللائحة بعد إصدار فاتورة ضريبية فيما يتعلق بالتوريد، وكان المبلغ الموضح كضريبة محملة في تلك الفاتورة الضريبية أقل من القيمة الحقيقية، فإنه يجب على الشخص الخاضع للضريبة الذي قام بالتوريد أن يزود العميل بإشعار مدين».

(٢) أضيف هذا البند بموجب قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢١-٢-٧) وتاريخ ٤/٠٤/١٤٤٣هـ.

(٣) عُلِّل هذا البند بموجب قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢١-٢-٧) وتاريخ ٤/٠٤/١٤٤٣هـ، والذي عُمِّل به ابتداءً من تاريخ ٤ ديسمبر ٢٠٢١م. وقد كان ينصُّ قبل التعديل على أن: «أي إشعار دائن أو مدين يتم إصداره وفقاً لهذه المادة، يجب أن يتضمن الإشارة إلى رقم الفاتورة التسلسلي الصادرة عن التوريد المبدئي الذي يتعلَّق به الإشعار الدائن أو المدين. يجب أن يتضمن الإشعار المعلومات المطلوبة بموجب المادة الثالثة والخمسين من هذه اللائحة ويتم بيان ذلك أيضاً في الفاتورة الضريبية».



التعالم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

* قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢٠٣-٢) وتاريخ ١٧/١٠/١٤٤١هـ الموافق ٩/٦/٢٠٢٠م، المعدل للمواد (٦، ٩، ١٣، ١٤، ١٥، ٢٠، ٣٩، ٥٣، ٥٨، ٥٩، ٦٢، ٧٩) والذي نُشر بالجريدة الرسمية في العدد (٤٨٣٦) لسنة (٩٨م) (الجمعة ٢٧ شوال ١٤٤١ هـ) الموافق (١٩ يونية ٢٠٢٠م)، والذي يسري وفقًا للبند ثانيًا منه اعتبارًا من (١-٧-٢٠٢٠م).

* قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢١-٢-٧) وتاريخ ٤/٤/١٤٤٣هـ، والذي قرر ما يلي:

أولاً: الموافقة على تعديل أحكام المواد (الثالثة والخمسين، والرابعة والخمسين، والسادسة والستين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، وفقاً للصيغة المرفقة.

ثانياً: يبلغ هذا القرار لمن يلزم لتنفيذه، ويُنشر في الجريدة الرسمية ويُعمل به ابتداءً من تاريخ ٤ ديسمبر ٢٠٢١م.

* الدليل الإرشادي الخاص بخصم ضريبة المدخلات:

٥. أهلية الخصم

٥.٢. التوريدات الخاضعة للضريبة

التوريدات الخاضعة للضريبة هي التوريدات التي تفرض عليها الضريبة وفقاً لأحكام الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، إما بالنسبة الأساسية (١٥٪)، أو بنسبة الصفر (٠٪)، والتي يسمح بخصم ضريبة المدخلات المتعلقة بها وفقاً لأحكام الاتفاقية ونظام ضريبة القيمة المضافة بالمملكة ولائحته التنفيذية.

أما بالنسبة لمفهوم التوريدات الخاضعة للضريبة -لأغراض خصم ضريبة المدخلات- فإنه يتم الإشارة إلى التالي (٢٧): التوريدات المحلية الخاضعة لضريبة القيمة المضافة في المملكة بنسبة ١٥٪:

التوريدات الخاضعة لنسبة الصفر، مثل توريدات الأدوية المؤهلة والتصدير خارج دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

التوريدات البينية للسلع والخدمات إلى دول أعضاء أخرى، والتي تم تعريفها في الاتفاقية على أنها توريدات السلع والخدمات من قبل مورد مقيم في دولة عضو إلى



عميل مقيم في دولة عضو أخرى.

خلال الفترة الانتقالية، تعامل عمليات توريد السلع أو الخدمات من وإلى دولة عضو أخرى على أنها عملية تصدير أو استيراد إلى المملكة، وتعامل بنفس معاملة الاستيراد والتصدير خارج نطاق دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

التوريدات التي كانت ستخضع لضريبة القيمة المضافة، لو أنه تم تقديمها في المملكة، وتشمل هذه التوريدات السلع والخدمات التي يتم توريدها خارج المملكة وفقًا لقواعد تحديد مكان التوريد، والتي تكون فيها هذه السلع أو الخدمات خاضعة للضريبة بصورة طبيعية، وبذلك، تكون تلك التوريدات للسلع والخدمات في المملكة خاضعة للضريبة.

المبادئ والسوابق القضائية

المبدأ رقم (٤٧٩): «يعدُّ الموظفون ورب العمل وشركاؤه، والشركاء في أيِّ شراكة أشخاصًا مرتبطين لأغراض نظام ضريبة القيمة المضافة»^(١).

المبدأ رقم (٤٨٠): «يؤخذ بالقيمة السوقية العادلة وليس بقيمة التوريد المدفوعة عند تحقُّق جميع الحالات الآتية:

- متى ما حصل التوريد بين الأطراف ذوي العلاقة كما هو معرف في الاتفاقية أو اللائحة.

- قيمة التوريد أقل من القيمة السوقية العادلة.

- إذا كان العميل ليس له حقٌّ في أي خصم كامل لضريبة المدخلات فيما يتعلق بالتوريد»^(٢).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٢٠٢١-٣٧٠-VTR

(٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٢٠٢١-٣٧٠-VTR



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

المادة (١١) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م:

«تُضاف قيمة الضريبة إلى سعر السلع أو الخدمات بما في ذلك السلع والخدمات المسعّرة جبريًا والمحددة الربح» وتُعدّل أسعار العقود المبرمة بين مكلفين أو بين أطراف أحدهما مكلف، والسارية وقت فرض الضريبة، وضريبة الجدول، أو عند تعديل فئاتها بذات قيمة عبء الضريبة أو تعديلها، وتحدد اللائحة التنفيذية قواعد تطبيق الفقرة (٢) من هذه المادة.

التعليق

من المعايير المعتمدة في تحديد قيمة التوريدات الخاضعة للضريبة، القيمة السوقية العادلة للسلع والخدمات المورّدة، خاصة في حالة وجود شبهة المجاملة (كما في حالة التوريد للأشخاص المرتبطة، أو كانت قيمة التوريد أقل من القيمة السوقية العادلة، أو إذا كان العميل ليس له حق في أي خصم كامل لضريبة المدخلات فيما يتعلق بالتوريد). وتتمثل القيمة السوقية العادلة للسلع والخدمات في المقابل المستحق نظير توريدها مماثلة ومتزامنة، والتي تقدم بمرونة بين أشخاص ليسوا أشخاصًا مرتبطين. أما فيما يخص قيمة التوريدات المحددة الخاضعة للضريبة -التوريد المفترض- فيتم حساب هذه القيمة على أنها سعر الشراء أو تكلفة تلك السلع أو الخدمات. ولا يتم التعامل مع التوريدات المفترضة على أنها أنشئت إلا إذا تم خصم ضريبة المدخلات على التوريدات من المورد. والجدير بالذكر أنه يكون من حق الخاضع للضريبة تعديل إقراره الضريبي في حالة تعديل قيمة التوريد الخاضع للضريبة في الحالات الآتية:

١. تم إلغاء أو وقف التوريد بعد حدوثه أو اعتباره حدث كليًا أو جزئيًا.
٢. وجود تغيير أو تعديل جوهري في طبيعة التوريد بحيث يؤدي إلى تغيير الضريبة المستحقة.
٣. تم الاتفاق على قيمة التوريد مسبقًا، ثم تم تعديله لأي سبب من الأسباب، بما في ذلك عرض تخفيض إضافي بعد إتمام البيع.
٤. عند إرجاع السلع أو الخدمات أو أي جزء منها إلى المورد، ويقوم المورد بقبول استرجاعها.



سابعاً: الأشخاص المرتبطون

رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المادة (١١).

رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (١٢).

رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (٣٧).

كلمات مفتاحية:

(الهيئة . اللائحة . النظام . الشروط والضوابط . رقم . إجمالي . أشخاص . تسجيل . أنشطة).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (١): (التعاريف)

يقصد بالكلمات والعبارات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها ما لم يقتضِ سياق النص خلاف ذلك، وذلك في تطبيق أحكام هذه الاتفاقية:
الأشخاص المرتبطون: شخصان أو أكثر يكون لأحدهم سلطة توجيه وإشراف على الآخرين، بحيث تكون له سلطة إدارية تمكّنه من التأثير على عمل الأشخاص الآخرين من الناحية المالية أو الاقتصادية أو التنظيمية، ويشمل ذلك الأشخاص الخاضعين لسلطة شخص ثالث تمكنه من التأثير على أعمالهم من الناحية المالية أو الاقتصادية أو التنظيمية...

المادة (١٢):

تحدد اللائحة الشروط والضوابط اللازمة لتجميع رقم أعمال الأشخاص المرتبطين الذين يزاولون أنشطة متشابهة أو مترابطة، وتسجيل كلّ منهم أو تسجيلهم إلزامياً على أساس رقم الأعمال الإجمالي.

نظام ضريبة القيمة المضافة



اللائحة التنفيذية

المادة (٣٧): (الأشخاص المرتبطون)

بالإضافة إلى المبادئ العامة التي نصّت عليها الاتفاقية، فإنّ الحالات الواردة في هذه المادة تحدّد إذا كان شخصان أو أكثر سيعاملون كأشخاص مرتبطين لأغراض تطبيق الاتفاقية والنظام.

يعد الشخص الطبيعي مرتبطاً بأي شخص طبيعي آخر إذا كان ذلك الشخص الآخر هو زوجاً أو صهرًا للشخص، أو قريباً له حتى الدرجة الرابعة.

يعد الموظفون وربُّ العمل وشركاؤه، والشركاء في أي شراكة أشخاصاً مرتبطين لأغراض النظام.

الأشخاص الطبيعيون والأشخاص الاعتباريون يعدون أشخاصاً مرتبطين لأغراض النظام في الحالات الآتية:

١. الشخص الطبيعي عندما يكون شريكاً أو مديراً، أو من يضع الخطط للشخص الاعتباري.

٢. الشخص الطبيعي الذي يسيطر أو يملك إما منفرداً أو مع شخص مرتبط أو أشخاص مرتبطين وفقاً لهذه المادة على أكثر من (٥٠٪) من (رأس المال، أو حقوق التصويت، أو قيمة الشخص الاعتباري) على حدٍّ سواء، وفي جميع الحالات سواءً أكان بشكل مباشر أم غير مباشر.

٣. يعد الأشخاص الاعتباريون تحت سيطرة مشتركة مرتبطين، وذلك إذا حاز شخص واحد أو أكثر على أكثر من (٥٠٪) من رأس المال، أو كان يسيطر أو يملك أكثر من (٥٠٪) من حقوق التصويت أو القيمة بشكل مباشر أو غير مباشر في أيٍّ من الحالات السابقة، وفي شخصين اعتباريين أو أكثر.

يعد أمين التفليسة وناظر الوقف وأي مستفيد مرتبطين لأغراض النظام.



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

المادة (١٢) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م:

يلتزم المسجل بأن يحرر فاتورة ضريبية عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة، على أن تتضمن اسم المشتري ورقم تسجيله إن كان مسجلاً، وتحدد اللائحة التنفيذية البيانات التي تتضمنها الفواتير والإجراءات التي تكفل انتظامها وتيسير مراقبتها ومراجعتها.

وللوزير وضع نظم مبسطة لأغراض ربط الضريبة وضريبة الجدول للمنشآت التي يتعذر عليها إصدار فواتير ضريبية عند كل عملية بيع. كما يجوز للوزير أو من يفوضه في بعض الحالات إلزام المسجل عدم إصدار أية فواتير عن سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة وضريبة الجدول ما لم تكن الفواتير معتمدة من المصلحة.

التعليق

الأشخاص المرتبطون: شخصان أو أكثر يكون لأحدهم سلطة توجيه وإشراف على الآخرين، بحيث تكون له سلطة إدارية تمكنه من التأثير على عمل الأشخاص الآخرين من الناحية المالية أو الاقتصادية أو التنظيمية، ويشمل ذلك الأشخاص الخاضعين لسلطة شخص ثالث تمكنه من التأثير على أعمالهم من الناحية المالية أو الاقتصادية أو التنظيمية.

وأبرز حالات الارتباط الحالات الآتية:

١. الشخص الطبيعي عندما يكون شريكاً أو مديراً، أو من يضع الخطط للشخص الاعتباري.
٢. الشخص الطبيعي الذي يسيطر أو يملك -إما منفرداً أو مع شخص مرتبط أو أشخاص مرتبطين وفقاً لهذه المادة- على أكثر من (٥٠٪) من (رأس المال، أو حقوق التصويت، أو قيمة الشخص الاعتباري) على حد سواء، وفي جميع الحالات سواءً أكان بشكل مباشر أم غير مباشر.
٣. يعد الأشخاص الاعتباريون تحت سيطرة مشتركة مرتبطين، وذلك إذا حاز شخص واحد أو أكثر على أكثر من (٥٠٪) من رأس المال أو كان يسيطر أو يملك أكثر من (٥٠٪) من حقوق التصويت أو القيمة بشكل مباشر أو غير مباشر في أي من الحالات السابقة، وفي شخصين اعتباريين أو أكثر.
٤. يعد أمين التفليسة وناظر الوقف وأي مستفيد مرتبطين لأغراض النظام.



الفصل الرابع: مكان التوريد



أولاً: مكان توريد السلع والخدمات

رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المادة (١٠، ١١، ١٢، ١٣، ١٤، ١٥، ١٦، ١٧، ١٨، ١٩، ٢٠، ٢١).

رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (١٣).

رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (٢١، ٢٢، ٢٣، ٢٤، ٢٥، ٢٦، ٢٧، ٢٨).

كلمات مفتاحية:

(الاتفاقية - الهيئة - اللائحة - النظام - الشروط والضوابط - مكان التوريد - تعيين - سلع - خدمات - خاضع - مورّد - عميل - رقم).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (١٠): (توريد السلع دون النقل)

يقع مكان توريد السلع الذي يتم دون نقلها أو إرسالها في مكان وجودها بتاريخ وضعها بتصرف العميل.

المادة (١١): (توريد السلع مع النقل)

يقع مكان توريد السلع الذي يتم مع نقلها أو إرسالها من قبل المورد، أو لحساب العميل في مكان وجودها عند بدء النقل أو الإرسال.

المادة (١٢): (الحالة الخاصة لبعض التوريدات البينية مع النقل)

استثناءً من أحكام المادة (١١) من هذه الاتفاقية يقع مكان توريد السلع البينية الذي يتم مع نقلها أو إرسالها من دولة عضو إلى دولة عضو أخرى في الدولة التي ينتهي فيها نقل السلع أو الإرسال في الحالات الآتية:

أ. إذا كان العميل خاضعاً للضريبة.



ب. إذا كان العميل غير خاضع للضريبة وكان المورد مسجلاً في الدولة التي يقيم العميل بها أو ملزماً بالتسجيل فيها، وذلك مع عدم الإخلال بأحكام البند (٢) من هذه المادة.

يقع مكان توريد السلع البينية التي يتم نقلها أو إرسالها دون التركيب أو التجميع من قبل مورد مسجل لغايات الضريبة في دولة عضو لصالح عميل غير مسجل لغايات الضريبة في دولة عضو أخرى، وذلك في مكان وجود السلع بتاريخ بدء النقل أو الإرسال، شريطة عدم تجاوز قيمة إجمالي توريدات هذا المورد خلال أية فترة (١٢) شهراً مبلغ (٣٧٥,٠٠٠) ريال سعودي، أو ما يعادلها من عملات دول المجلس في الدولة التي يتم التوريد إليها، ويترتب على تجاوز قيمة إجمالي توريدات هذا المبلغ قيام المورد بالتسجيل في تلك الدولة.

إذا لم يثبت نقل السلع من دولة عضو إلى دولة عضو أخرى من خلال الامتثال بالالتزامات المنصوص عليها في المادة (٦) من هذه الاتفاقية والقوانين المحلية يقع مكان التوريد في مكان وجود السلع بتاريخ بدء النقل أو الإرسال.

في حال تم توريد السلع دون نقل أو إرسال ثم ثبت لاحقاً نقل أو إرسال هذه السلع إلى دولة عضو في الحالات المنصوص عليها بالبند (١) من هذه المادة يحق للدولة التي ينتهي فيها النقل أو الإرسال استرداد الضريبة من الدولة العضو التي بُدئ فيها النقل أو الإرسال وفق آلية التحويل الآلي المباشر المتبعة في الجمارك أو أي آلية أخرى تقرها اللجنة الوزارية.

المادة (١٣): (حالة التوريدات البينية لغير المسجلين)

يحق لكل دولة عضو مطالبة الدولة العضو الأخرى عن الضريبة المسددة إذا تجاوزت قيمة التوريد مبلغ (١٠,٠٠٠) ريال سعودي أو ما يعادلها من عملات دول المجلس للأفراد وغير المسجلين، وتسوية الضريبة وفقاً لآلية التحويل الآلي المباشر للرسوم الجمركية المطبقة في إطار الاتحاد الجمركي بدول مجلس التعاون، ويحق للجنة الوزارية اقتراح أية آليات أخرى.

كما يحق للدولة العضو فرض الضريبة على هذه التوريدات في منافذ الدخول لهذه الدولة العضو في حالة عدم تقديم ما يثبت سداد الضريبة في الدولة العضو الأخرى.

المادة (١٤): (توريد الغاز والنفط والمياه والكهرباء)

استثناءً لأحكام المادتين (١٠) و(١١) من هذه الاتفاقية:



أ. يعد مكان توريد الغاز والنفط والمياه من خلال نظام التوزيع عبر خطوط الأنابيب، وتوريد الكهرباء من تاجر خاضع للضريبة مقر تأسيسه في دولة عضو إلى تاجر خاضع للضريبة مقر تأسيسه في دولة عضو أخرى (واقعةً) في مقر تأسيس التاجر الخاضع.

ب. يعد مكان توريد الغاز والنفط والمياه من خلال نظام التوزيع عبر خطوط الأنابيب، وتوريد الكهرباء، إلى شخص غير تاجر خاضع للضريبة واقعةً في مكان الاستهلاك الفعلي.

المادة (١٥): (مكان توريد الخدمات)

يقع مكان توريد الخدمات الذي يتم من قبل مورّد خاضع للضريبة في محل إقامة المورّد.

المادة (١٦): (مكان توريد الخدمات بين خاضعين للضريبة)

يقع مكان توريد الخدمات الذي يتم من قبل مورّد خاضع للضريبة لصالح عميل خاضع للضريبة في محل إقامة العميل، وذلك استثناءً من أحكام المادة (١٥) من هذه الاتفاقية.

المادة (١٧): (خدمات تأجير وسائل النقل)

يقع مكان توريد خدمات تأجير وسائل النقل بين مورّد خاضع للضريبة وعميل غير خاضع للضريبة في مكان وضع هذه الوسائل تحت تصرف العميل، وذلك استثناءً من أحكام المادة (١٥) من هذه الاتفاقية.

المادة (١٨): (توريد خدمات نقل السلع والركاب)

يقع مكان توريد خدمات نقل السلع والركاب والخدمات المرتبطة بها في مكان بدء النقل، وذلك استثناءً من أحكام المادة (١٥) من هذه الاتفاقية.

المادة (١٩): (توريد خدمات مرتبطة بالعقارات)

يُقصد بالخدمات المرتبطة بالعقارات التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالعقارات، والتي منها:

أ. خدمات الخبراء والوكلاء العقاريين.

ب. منح حق حيازة أو استعمال العقارات.



ج. الخدمات المتعلقة بأعمال البناء.

يقع مكان توريد الخدمات المرتبطة بالعقارات في مكان وجود هذه العقارات؛ وذلك استثناء من أحكام المادة (١٥) من هذه الاتفاقية.

المادة (٢٠): (توريد خدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية والخدمات الموردة إلكترونياً)

يعد مكان توريد خدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية، والخدمات الموردة إلكترونياً واقعاً في مكان الاستعمال الفعلي لهذه الخدمات أو الاستفادة منها.

المادة (٢١): (توريد الخدمات الأخرى)

يقع مكان توريد الخدمات التالية في مكان التنفيذ الفعلي بها:

أ. خدمات المطاعم والفنادق، وتعهّدات تقديم الطعام والمشروبات.

ب. الخدمات الثقافية والفنية، والرياضية والتعليمية والترفيهية.

ج. الخدمات المرتبطة بالسلع المنقولة الموردة من مورّد خاضع للضريبة مقيم في دولة عضو إلى عميل غير خاضع للضريبة مقيم في دولة عضو أخرى.

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (١٣):

تحدد اللائحة الشروط والضوابط اللازمة لتعيين مكان توريد السلع والخدمات وفقاً لأحكام الاتفاقية.



اللائحة التنفيذية

المادة (٢١): (المورد والعميل الخاضع للضريبة)

لأغراض تحديد الدولة التي تم فيها التوريد وفقاً لأحكام الاتفاقية والنظام فإن المورد أو العميل يُعدُّ موردًا أو عميلًا خاضعًا في الحالات التي يكون فيها هذا الشخص مسجلًا لأغراض ضريبة القيمة المضافة في الدولة العضو الواقع فيها مقر إقامته في تاريخ حدوث التوريد، كما يُعدُّ العميل الخاضع للضريبة في المملكة كونه مطالبًا بالتسجيل عميلًا خاضعًا للضريبة لأغراض تنفيذ الأحكام الواردة في الاتفاقية.

يجب على الشخص الخاضع للضريبة الذي يقوم بعمل توريد لسلع أو خدمات إلى عميل خاضع للضريبة في دولة عضو أخرى أن يحصل على رقم التعريف الضريبي لذلك العميل الصادر من تلك الدولة العضو؛ بشرط أن يكون الرقم ساري المفعول في تاريخ حدوث التوريد، مع مراعاة الفقرة (٣) من هذه المادة؛ وذلك لأغراض النظام وهذه اللائحة.

يجب على المورد الذي لا يستطيع الحصول على رقم التعريف الضريبي المطلوب بموجب الفقرة (٢) من هذه المادة أن يحدد مكان التوريد على أساس أن العميل ليس عميلًا خاضعًا للضريبة، وذلك إلى أن يحصل على الرقم الساري لذلك العميل في تاريخ حدوث التوريد.

إن الدولة الأكثر ارتباطاً بأي توريد تُعد هي الدولة التي يقيم فيها ذلك الشخص فيما يتعلّق بذلك التوريد؛ وذلك في الحالات التي يكون فيها المورد أو العميل مؤسسًا في أكثر من دولة عضو.

المادة (٢٢): (مكان التوريد - أولوية تطبيق الأحكام الخاصة)

تكون للأحكام الخاصة المتعلقة بتحديد مكان توريد الخدمات وفقاً للاتفاقية الأولوية في التطبيق على الأحكام العامة الواردة بالمادتين (١٥) و(١٦) من الاتفاقية والتي تحدد مكان التوريد.

المادة (٢٣): (الخدمات المتعلقة بالعقار)

تبعاً لأغراض تطبيق الاتفاقية والنظام يشمل العقار ما يلي:

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



٢. أي أبنية أو إنشاءات هندسية أقيمت بصورة دائمة على أرض.

٣. أي تركيبات أو معدات تشكل جزءاً ثابتاً أو ألحقت بشكل دائم بمبنى، أو هيكل إنشائي، أو عمل هندسي.

تعد الخدمات ذات الصلة بالعقار هي الخدمات التي تؤثر على مساحة العقار، أو ترتبط بمساحة محددة من العقار، وذلك تبعاً لأغراض تطبيق الاتفاقية والنظام، وتشمل هذه الخدمات على سبيل المثال لا الحصر:

أ. منح أي حق في العقار أو التنازل عنه أو تركه.

ب. منح أو التنازل عن (أو ترك) أي حق شخصي في مطالبة، أو تلقي منح أي مصلحة أو حق في العقار.

ج. منح أو التنازل عن (أو ترك) ترخيص بشغل عقار أو أي حق تعاقدى يمكن ممارسته على العقار أو بالنسبة إليه، وكذلك يشمل تقديم أو تأجير واستئجار مأوى للنوم في فندق، أو مؤسسة مشابهة.

د. أي أعمال (تشديد، أو هدم، أو تحويل، أو إعادة تشييد، أو تعديل، أو توسعة، أو إصلاح، أو صيانة للعقار).

هـ. الخدمات التي يوردها وكلاء العقارات، ومنظمو المزادات، والمعماريون، وفنيو المساحة والمهندسون، وغيرهم ممن يقومون بمهام وأعمال تتعلق بالعقارات.

لا تعد الخدمات ذات الصلة بالعقارات الواقعة خارج المملكة بمثابة خدمات عقارية داخلها؛ وذلك تبعاً لأغراض تطبيق الاتفاقية والنظام.

المادة (٢٤): (الاتصالات السلكية واللاسلكية والخدمات الإلكترونية)

تشمل خدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية والخدمات الإلكترونية على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

أ. أي خدمة متعلقة بـ (بث، أو إرسال، أو انبعاث، أو استقبال الإشارات أو الكتابة أو الصور أو الأصوات أو المعلومات) أيًا كانت طبيعتها، سواءً أكانت بالأسلاك أم الراديو أم البصرييات أم غير ذلك من الأنظمة الكهرومغناطيسية.

ب. نقل أو التنازل عن حق استعمال السعة لأغراض البث والإرسال، أو الاستقبال المشار إليها.

ج. توفير وإتاحة الوصول إلى الشبكات المعلوماتية العالمية.



د. توفير وتقديم محتوى سمعي، وسمعي بصري للاستماع أو المشاهدة من قبل الجمهور على أساس برامج مجدولة يقوم بها شخص لديه مسؤوليات تحريرية.
هـ. البث والإرسال الحي عن طريق الإنترنت.

و. توريدات الصور أو النصوص التي تورد آلياً مثل: الصور الفوتوغرافية، وحافظات الشاشات والكتب الإلكترونية، وغيرها من المستندات أو الملفات الرقمية.
ز. توريدات الموسيقى والأفلام والألعاب والبرامج عند الطلب.

ح. المجالات الإلكترونية.

ط. توريدات المواقع الإلكترونية، أو خدمات الاستضافة على المواقع الإلكترونية.

ي. صيانة البرامج والمعدات عن بُعد.

ك. توريدات البرامج وتحديثها.

ل. المساحات الإعلانية على المواقع الإلكترونية وأي حقوق مرتبطة بذلك الإعلان.

يعد العميل على أنه يقوم باستهلاك الخدمة والاستفادة منها في ذلك الموقع؛ وذلك في حال توريد خدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية، والخدمات الإلكترونية في الهواتف العمومية أو خدمات الهاتف المستقلة في المحال والأماكن التجارية، أو نقطة تقديم خدمات الواي فاي، أو مقهى للإنترنت، أو مطعم أو ردهة فندق، أو غيرها من الحالات التي كان لا بد فيها من وجود جسدي للعميل في موقع معين من أجل توريد الخدمات.

يعد العميل على أنه يقوم باستهلاك الخدمة والاستفادة منها في مكان إقامته في الحالات التي لا تسري عليها الأحكام الواردة في الفقرة (٢) من هذه المادة.

يجوز للمورد استخدام المؤشرات التالية من أجل تحديد مكان إقامة العميل المعتاد لأغراض الخدمات المذكورة في هذه المادة:

أ. عنوان العميل لأغراض إرسال الفواتير.

ب. الحساب المصرفي الخاص بالعميل.

ج. عنوان الإنترنت الذي يستخدمه العميل لاستقبال خدمة الاتصالات السلكية واللاسلكية، والخدمات الإلكترونية.



د. الرمز الدولي للشريحة الإلكترونية التي يستخدمها العميل لتلقي خدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية، والخدمات الإلكترونية.

يتحدد مكان الاستخدام الفعلي أو الاستفادة الفعلية من الخدمات وفقاً لهذه المادة على أساس الظروف القائمة وقت التوريد، ولن تؤثر أي تغييرات لاحقة تطرأ على استخدام الخدمة التي يتم تلقيها على تحديد مكان التوريد.

المادة (٢٥): (مكان التوريد - خدمات أخرى)

يُعدُّ مكان توريد الخدمات هو الموقع الفعلي الذي تقدم فيه تلك الخدمات، والمقصود بها الخدمات الثقافية والفنية، والرياضية والتعليمية، والترفيهية بما فيها الدخول إلى الفعاليات التي تقام في موقع محدد، أو تقديم الخدمات التعليمية في مكان محدد.

يشمل توريد الخدمات المتعلقة بنقل السلع أو الركاب الخدمات الآتية:

أ. رسوم الميناء، وتشمل رسوم الوصول إلى الرصيف، والربط والرسو، والمواقف.

ب. الرسوم الجمركية، ورسوم التخليص الجمركي، والهجرة المتعلقة بالنقل.

ج. خدمات الملاحة الجوية.

د. خدمات الإرشاد.

هـ. توريد أفراد الطاقم.

و. الشحن والتفريغ أو إعادة الشحن.

ز. تستيف البضائع.

ح. الفتح من أجل التفتيش.

ط. خدمات أمن الحمولة.

ي. إعداد أو تعديل وثائق وشهادات الشحن، وسندات الشحن الجوي أو البحري.



ك. التعبئة والتغليف اللازم للنقل.

ل. خدمات التخزين.

عند تحديد مكان توريد الخدمات وَفْقَ أماكن تقديمها المنصوص عليها في الاتفاقية فإنه إذا تم أداء جزء من خدمة ما في المملكة وجزء آخر من نفس الخدمة خارج المملكة عندها يتم تجزئة قيمة هذه الخدمة وَفْقًا للجزء الذي وقع في المملكة والجزء الذي وقع خارجها.

لا تعد الخدمات المقدمة خارج المملكة ضمن الخدمات المقدمة داخل المملكة؛ وذلك لأغراض تطبيق الاتفاقية والنظام وهذه المادة.

المادة (٢٦): (السلع الواقعة في المملكة)

يعد توريد السلع الواقعة في المملكة دون انتقالها خارجها توريدًا داخل المملكة؛ وذلك دون الإخلال بالأحكام الواردة في الاتفاقية والنظام وهذه اللائحة.

لا تعد السلع الواقعة خارج المملكة سلعًا واقعة فيها، وذلك لأغراض تحديد موقع توريد السلع وَفْقًا للاتفاقية والنظام.

المادة (٢٧): (السلع المباعة مع النقل)

يعد من قبيل توريد السلع مع النقل أو الإرسال الحالات التي يتفق فيها المورد مع العميل على أن نقل السلع إلى العميل نتيجة لذلك التوريد، وذلك مع مراعاة الفقرة (٢) من هذه المادة.

في حالات نقل السلع مباشرة من دولة إلى أخرى وكان النقل يتعلق بتوريدات عدة على ذات السلع المشار إليها لعملاء مختلفين فإن تلك التوريدات تعد بمثابة توريد واحد تم مع النقل أو الإرسال، ولأغراض هذه المادة يعد التوريد مع النقل أو الإرسال هو التوريد الأول الذي يكون فيه المورد أو العميل مسؤولاً عن ترتيب النقل.

في الحالات التي يكون فيها نقل السلع إلى المملكة قد بدأ من خارج إقليم دول المجلس، فإنه يعد بمثابة توريد لسلع في المملكة إذا تم استيراد السلع إلى المملكة وَفْقًا لنظام الجمارك الموحد قبل حدوث التوريد، ويعد أي توريد لتلك السلع قبل استيرادها وَفْقًا لنظام الجمارك الموحد على أنه قد تم خارج المملكة.

المادة (٢٨): (المتطلبات الثبوتية للتوريدات الداخلية)

يجب على الشخص الخاضع للضريبة الاحتفاظ بما يدل على نقل السلع إلى دولة المقصد؛ وذلك في الحالات التي يقوم فيها الشخص الخاضع للضريبة بعمل توريدات لسلع بَيْنِيَّة من المملكة إلى شخص مقيم في دولة عضو أخرى.



إذا لم يوجد لدى الشخص الخاضع للضريبة ما يدل على أن السلع قد تم نقلها خلال (٦٠) يومًا من حدوث التوريد، فعليه أن يعامل ذلك التوريد على أنه قد تم دون نقل أو إرسال من المملكة، وذلك إلى حين الحصول على الدليل.

تبعًا لأغراض هذه المادة، يعد أيُّ مما يلي دليلًا على النقل إلى دولة المقصد:

أ. المستندات التجارية التي تبين هوية العميل ومكان تسليم السلع.

ب. مستندات النقل التي تدل على تسليم أو استلام السلع في دولة المقصد.

ج. البيان الجمركي إن وجد.

يحق للهيئة رفض المستندات التي قدمها الشخص الخاضع للضريبة إذا كانت لا تمثل دليلًا كافيًا على نقل السلع إلى دولة المقصد، ويعامل التوريد على أنه توريد تم دون نقل أو إرسال من المملكة؛ وذلك إلى حين تقديم الدليل.

يجوز للهيئة أن تطلب من الشخص الخاضع للضريبة إذا قام بتوريد ببني أن يزود الهيئة بمعلومات تتعلق بعملية التوريد بغرض تسجيلها في النظام، وللهيئة أن تقرر صيغة النماذج الواجب التقيد بها لتقديم تلك المعلومات؛ وذلك عند تأسيس الخدمات الإلكترونية المنصوص عليها في الاتفاقية.

التعائم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

* الدليل الإرشادي لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في قطاع العقارات، الإصدار في يونيو ٢٠٢٠م.

* الدليل الإرشادي للقطاع (قطاع الخدمات المالية) الإصدار سبتمبر ٢٠٢١م.

* الدليل الإرشادي الخاص بقطاع الاتصالات سبتمبر ٢٠٢١م؛ والذي تضمن الآتي:

«يعتبر مكان التوريد مصطلحًا معرفيًا ضمن الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لفئات مختلفة من توريدات السلع أو الخدمات، بالإضافة إلى تفسيرات لبعض الحالات ضمن المملكة العربية السعودية من خلال اللائحة التنفيذية للنظام، ويُستخدم هذا المصطلح في هذا الدليل للإشارة إلى الدولة التي يتم فيها القيام بالتوريد واستحقاق الضريبة واحتسابها».



المبادئ والسوابق القضائية

المبدأ رقم (٤٧٦): «يقع مكان توريد الخدمات الذي يتم من قبل مورد خاضع للضريبة في محل إقامة المورد»^(١).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٣٦٧-٢٠٢١-٧٢٨

التعليق

ميّز النظام والاتفاقية وكذلك المبادئ العامة في النظام بين أحكام تسليم السلع وبين أحكام تسليم الخدمات نظراً لاختلاف طبيعة كلّ منهما؛ الأمر الذي يرتب منطقياً اختلاف الأحكام القانونية والضريبية ذات الصلة.

فعلى سبيل المثال: يقع مكان توريد السلع الذي يتم دون نقلها أو إرسالها في مكان وجودها بتاريخ وضعها بتصرف العميل. أما مكان توريد السلع الذي يتم مع نقلها أو إرسالها من قبل المورد، أو لحساب العميل فيقع في مكان وجودها عند بدء النقل أو الإرسال. أما بالنسبة لمكان توريد للخدمات، فالأصل أن مكان توريدها هو مكان إقامة المورد مؤدي الخدمة، إلا أن هناك استثناءات على ذلك الأصل. ويتعلق ذلك الاستثناء ببعض الحالات، كما هو منصوص عليها في الاتفاقية بنص المواد من (١٧) إلى (٢١)، ومنها ما هو متعلق بالموقع الفعلي. أما بخصوص الاتصالات السلكية واللاسلكية والخدمات الإلكترونية، فإنه يلزم التفرقة بين أمرين:

الأول: إذا كان لا بد من الوجود الجسدي للعميل في موقع معين من أجل توريد هذه الخدمات، فإن العميل يقوم باستهلاك الخدمة والاستفادة منها في ذلك الموقع.

الثاني: يعد العميل على أنه يقوم باستهلاك الخدمة والاستفادة منها في مكان إقامته في الحالات التي لا يتطلّب فيها منه الوجود الجسدي في مكان آخر.

وقد وضعت اللائحة عدداً من المؤشرات التي يجوز للمورد استخدامها من أجل تحديد مكان إقامة العميل المعتاد، كعنوان العميل أو الحساب المصرفي الخاص به وعنوان الإنترنت الذي يستخدمه (العميل) لاستقبال الخدمة والرمز الدولي للشريحة الإلكترونية التي يستخدمها.



ثانياً: تحديد محل إقامة الشخص

رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المادة (١).

رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (١٤).

رقم المادة من اللائحة التنفيذية: (لا يوجد).

كلمات مفتاحية:

(الهيئة . اللائحة . الشروط . الضوابط . شخص . محل الإقامة).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (١): (التعاريف)

يُقصد بالكلمات والعبارات الآتية المعاني المبيّنة قرين كلٍّ منها ما لم يقتضِ سياق النص خلاف ذلك، وذلك في تطبيق أحكام هذه الاتفاقية:

«... محل إقامة الشخص: مكان وجود مقر عمل الشخص أو أي نوع آخر من المؤسسة الثابتة، وفي حال الشخص الطبيعي إذا لم يتوفر له مقر عمل أو مؤسسة ثابتة يكون مكان إقامته المعتاد، وإذا توفر للشخص محل إقامة في أكثر من دولة يعد محل الإقامة في المكان الأكثر ارتباطاً بالتوريد.

شخص مقيم: يكون الشخص مقيماً في دولة ما إذا كان لديه محل إقامة فيها.

شخص غير مقيم: يكون الشخص غير مقيم في دولة ما إذا لم يكن لديه محل إقامة فيها...



نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (١٤):

يجوز أن تحدد اللائحة الشروط والأحكام المتعلقة بتحديد محل إقامة الشخص.

التعالم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

* الدليل الإرشادي لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في قطاع النقل، النسخة (يولية ٢٠٢١ م).

التعليق

محل إقامة الشخص المعتبر في النظام ولأئحته هو: «مكان وجود مقر عمل الشخص أو أي نوع آخر من المؤسسة الثابتة، وفي حال الشخص الطبيعي إذا لم يتوفر له مقر عمل أو مؤسسة ثابتة يكون مكان إقامته المعتاد، وإذا توفّر للشخص محل إقامة في أكثر من دولة يعد محل الإقامة في المكان الأكثر ارتباطاً بالتوريد.



الفصل الخامس: القيمة الخاضعة للضريبة



القيمة الخاضعة للضريبة

رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المادتين (٢٦، ٢٨).

رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (١٥).

رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (١٤، ١٥، ٣٨، ٣٩، ٤٠).

كلمات مفتاحية:

(الاتفاقية . اللائحة . قيمة . السلع . خدمات . نظام . الجمارك . الشروط . القيمة . تعديل).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٢٦): (قيمة توريد السلع والخدمات) سبقت الإشارة إليها^(١).

المادة (٢٨): (قيمة السلع المستوردة)

تكون قيمة السلع المستوردة هي القيمة الجمركية المحددة وفقاً لنظام (قانون) الجمارك الموحد مضافاً إليها الضرائب الانتقائية والرسوم الجمركية وأي أعباء أخرى دون ضريبة القيمة المضافة.

بالنسبة للسلع الضريبية المصدرة مؤقتاً إلى خارج إقليم دول المجلس لإكمال تصنيعها أو تصليحها في الخارج، فإنها تخضع عند إعادة استيرادها إلى قيمة الزيادة التي طرأت عليها وفقاً لما هو منصوص عليه في نظام (قانون) الجمارك الموحد.

(١) انظر: ص ٥١.



نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (١٥):

تحدد قيمة السلع المستوردة وفقاً للأحكام المنصوص عليها في نظام (قانون) الجمارك الموحد. تحدد اللائحة الشروط التنافسية اللازمة لتحديد القيمة السوقية العادلة للسلع والخدمات، والشروط والضوابط اللازمة لتعديل قيمة التوريد بين أشخاص مرتبطين، وكذلك قيمة التوريد لحالات التوريد غير المنصوص عليها في الاتفاقية.

اللائحة التنفيذية

المادة (١٤): (التوريدات الخاضعة للضريبة في المملكة) سبقت الإشارة إليها^(١).

المادة (١٥): (التوريد المفترض) سبقت الإشارة إليها^(٢).

المادة (٣٨) سبقت الإشارة إليها^(٣)

المادة (٣٩) سبقت الإشارة إليها^(٤)

المادة (٤٠) سبقت الإشارة إليها^(٥)

(١) انظر: ص ٣٧ (المادة ٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة، والمواد (٥، ٧، ٨، ٩) من الاتفاقية الخليجية الموحدة).

(٢) انظر: ص ٣٨ (المادة ٢) من نظام ضريبة القيمة المضافة، والمواد (٥، ٧، ٨، ٩) من الاتفاقية الخليجية الموحدة).

(٣) انظر: ص ٥٩ (المادة ١١) من نظام ضريبة القيمة المضافة، والمادة (٢٦) من الاتفاقية الخليجية الموحدة).

(٤) انظر: ص ٥٩ (المادة ١١) من نظام ضريبة القيمة المضافة، والمادة (٢٦) من الاتفاقية الخليجية الموحدة).

(٥) انظر: ص ٥٩ (المادة ١١) من نظام ضريبة القيمة المضافة، والمادة (٢٦) من الاتفاقية الخليجية الموحدة).



التعالم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

* الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات، سبتمبر ٢٠٢١ م.

* الدليل الإرشادي لقطاع البيع بالتجزئة، الإصدار الثاني، يوليو ٢٠٢١ م.

* الدليل الإرشادي العام لضريبة القيمة المضافة:

١. المقدمة

١,٣. ما هي ضريبة القيمة المضافة؟

ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة تفرض على استيراد وتوريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع، مع بعض الاستثناءات، وتطبق ضريبة القيمة المضافة في أكثر من ١٦٠ دولة حول العالم.

ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة على الاستهلاك يتم دفعها وتحصيلها في كل مرحلة من مراحل سلسلة التوريد، ابتداءً من شراء المصنع للمواد الخام وصولاً إلى بيع تاجر التجزئة للمنتج النهائي إلى المستهلك، وبخلاف الضرائب الأخرى، سيقوم الأشخاص الخاضعون 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 الخاضعون لضريبة القيمة المضافة ببيع سلعة أو تقديم خدمة، فإنه يجب عليهم فرض ضريبة بنسبة ١٥٪ (على افتراض أن النسبة الأساسية تنطبق على تلك التوريدات) تضاف إلى سعر البيع النهائي على أن يقوم الأشخاص الخاضعون للضريبة باحتساب نسبة ١٥٪ التي حصلوا عليها من عمليات البيع الخاضعة للضريبة بشكل منفصل عن إيراداتهم ليتم دفعها لاحقاً إلى الهيئة، وتسمى ضريبة القيمة المضافة التي يقوم الأشخاص الخاضعون للضريبة بتحصيلها عن مبيعاتهم بـ «ضريبة المخرجات».

وعلى غرار ذلك، تتم معاملة المشتريات التي يقوم بها الأشخاص الخاضعون للضريبة حيث تضاف ضريبة القيمة المضافة بنسبة ١٥٪ على المشتريات من السلع والخدمات التي يقوم بها الأشخاص الخاضعون لضريبة القيمة المضافة (على افتراض أن النسبة الأساسية تنطبق على تلك التوريدات)، وتسمى ضريبة القيمة المضافة



التي يدفعونها لمورديهم بـ «ضريبة المدخلات».

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

٤. أنواع ضريبة المدخلات

٤,٢. ضريبة القيمة المضافة المفروضة من قبل المورد على توريد سلع أو خدمات في المملكة.

يتم اعتبار ضريبة القيمة المضافة التي تم فرضها بشكل صحيح على توريد لسلع أو خدمات في المملكة من قبل مورد مسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة بأنها ضريبة مدخلات بالنسبة إلى المستهلك/ العميل لذلك التوريد (ضريبة تم تكبدها من قبل شخص خاضع للضريبة بما يتعلق بسلع أو خدمات تم توريدها إليه).

يحق للعميل/ المستهلك الذي تكبد ضريبة القيمة المضافة في المملكة عن التوريدات التي تلقاها بأن يقوم بخصمها في حال كان يستطيع إثبات مبلغ ضريبة المدخلات المدفوعة أو المستحقة السداد وذلك من خلال الفاتورة الضريبية. وفي هذه الحالة، يجب على الشخص الإفصاح عن قيمة ضريبة المدخلات من خلال إدراجها بالبند رقم (٧) من الإقرار الضريبي (مشتريات محلية خاضعة لضريبة القيمة المضافة بالنسبة الأساسية).

أما في الحالات التي لا يملك فيها الشخص الخاضع للضريبة فاتورة ضريبية تدل على قيمة ضريبة المدخلات المسددة، فيجوز له مطالبة الهيئة بالخصم عندما يكون قادرًا على تقديم الأدلة البديلة التي تحددها اللائحة (١٧).

ويتعلق حق الخصم أو المطالبة بالخصم لضريبة القيمة المضافة المفروضة على التوريدات المحلية (وفقًا للنسبة الأساسية ١٥٪) حيث لا يمكن خصم أية ضريبة مدخلات يتم فرضها من دولة أخرى ضمن دول مجلس التعاون أو من خارجها.

ولا يتمتع أي شخص سواء العميل (كما هو معرف في القسم ٢ من هذا الدليل) المتلقي للسلعة أو الخدمة بحق خصم ضريبة المدخلات المتكبدة عن ذلك التوريد؛ وعليه:

في حال قام طرف آخر غير العميل بسداد أو تحمل ضريبة القيمة المضافة المستحقة على التوريد، يبقى حق خصم أو استرداد ضريبة المدخلات للعميل.

لا يمكن للمستفيد من التوريد أن يخصم ضريبة المدخلات على التوريد إذا لم يكن هو العميل، كما تم توضيحه في القسم (٢) من هذا الدليل. ولأغراض تحديد هوية العميل، في أغلب الحالات يتضح من الالتزامات التعاقدية والنظامية وأطراف الفاتورة من هو العميل لأغراض خصم ضريبة المدخلات عن هذا التوريد.



أمّا بالنسبة للتوريدات المفترضة، فإنّ أي ضريبة قيمة مضافة مستحقة على تلك التوريدات لا يتحملها العميل لا تعتبر ضريبة مدخلات قابلة للخصم بالنسبة للعميل.

يجب أن يتم فرض ضريبة القيمة المضافة من قبل المورد بشكل صحيح حتى يتم اعتبارها ضريبة مدخلات، ولكي تصبح مؤهلة للخصم. في حال قام المورد بفرض الضريبة بشكل خاطئ أو بشكل غير نظامي، فلا يمكن للعميل خصم تلك الضريبة.

تقع مسؤولية تحديد المعاملة الضريبية الصحيحة للتوريد على المورد، وعلى العميل أيضاً أن يدرك الحالات التي يتم فيها فرض الضريبة بشكل خاطئ، حيث لن يتمكن من خصم ضريبة المدخلات في تلك الحالات.

في جميع الحالات، يمكن للعميل الاحتفاظ بالمستندات الداعمة (كالعقود أو أية معلومات إضافية من المورد) وذلك لدعم صحة فرض الضريبة، وذلك في حال استفسار الهيئة أو عند التدقيق الضريبي.

التعليق

أحال النظام بشأن تحديد قيمة السلع المستوردة على نظام (قانون) الجمارك الموحد في دول مجلس الخليج العربية، كما أنه أحال أمر تحديد القيمة السوقية العادلة للسلع والخدمات، والشروط والضوابط اللازمة لتعديل قيمة التوريد بين أشخاص مرتبطين، وكذلك قيمة التوريد لحالات التوريد غير المنصوص عليها في الاتفاقية على النحو السابق بيانه.



الفصل السادس: الاستيراد



أولاً: الضريبة عند الاستيراد

.رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المادة (٢٢، ٢٤).

.رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (١٦).

.رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (٤٣).

كلمات مفتاحية:

(الاتفاقية . اللائحة . المملكة . الاستيراد . الضريبة . قيمة . السلع . خدمات . نظام . جمارك . تأمين . تاريخ).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٢٢): (مكان الاستيراد)

يقع مكان استيراد السلع في دولة منفذ الدخول الأول.

عند وضع السلع في أحد الأوضاع المعلقة للرسوم الجمركية وفقاً لأحكام نظام (قانون) الجمارك الموحد فور إدخالها إلى إقليم دول المجلس، فإنه يقع مكان الاستيراد في الدولة العضو التي يتم فيها إخراج تلك السلع من الوضع المعلق للرسوم.

المادة (٢٤): (تاريخ استحقاق الضريبة عند الاستيراد)

تُستحق الضريبة في تاريخ استيراد السلع إلى الدولة العضو، وذلك مع مراعاة أحكام المادة (٣٩) المتعلقة بحالات تعليق الضريبة عند الاستيراد والمادة (٦٤) المتعلقة بألية سداد الضريبة المستحقة عن الاستيراد.



نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (١٦):

تستحق الضريبة عند الاستيراد إلى المملكة وفقاً للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية. فيجب على المستورد تقديم تأمين يغطي قيمة الضريبة، وفقاً لما تحدده اللائحة، وذلك في حالة تعليق الضريبة على استيراد السلع وفقاً لنظام (قانون) الجمارك الموحد.

اللائحة التنفيذية

المادة (٤٣): (تحصيل الضريبة عن الواردات عند دخولها إلى المملكة)

على الشخص الخاضع للضريبة عند استيراد السلع أن يقدم رقم تعريفه الضريبي إلى مصلحة الجمارك. تقوم مصلحة الجمارك بإصدار بيان إلى الشخص الخاضع للضريبة عن كل شهر يقوم فيه بعمل استيراد سلع، وتبين فيه قيمة السلع المستوردة وقيمة الضريبة التي تمّ تحصيلها عنها، ويجوز إتاحة البيان آلياً.

التعAIM والقارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

* الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات سبتمبر ٢٠٢١ م.

* الدليل الإرشادي الخاص بخصم ضريبة المدخلات:

٤. أنواع ضريبة المدخلات

٤,٢. ضريبة القيمة المضافة المفروضة من قبل المورد على توريد سلع أو خدمات في المملكة.



يتم اعتبار ضريبة القيمة المضافة التي تم فرضها بشكل صحيح على توريدٍ لسلع أو خدمات في المملكة من قِبل مورِّد مسجَّل لأغراض ضريبة القيمة المضافة بأنها ضريبة مدخلات بالنسبة إلى المستهلك/ العميل لذلك التوريد (ضريبة تم تكبُّدها من قِبل شخص خاضع للضريبة بما يتعلق بسلع أو خدمات تم توريدها إليه).

يحق للعميل/ المستهلك الذي تكبَّد ضريبة القيمة المضافة في المملكة عن التوريدات التي تلقاها بأن يقوم بخصمها في حال كان يستطيع إثبات مبلغ ضريبة المدخلات المدفوعة أو المستحقة السداد، وذلك من خلال الفاتورة الضريبية. وفي هذه الحالة، يجب على الشخص الإفصاح عن قيمة ضريبة المدخلات من خلال إدراجها بالبند رقم (٧) من الإقرار الضريبي (مشتريات محلية خاضعة لضريبة القيمة المضافة بالنسبة الأساسية).

أما في الحالات التي لا يملك فيها الشخص الخاضع للضريبة فاتورة ضريبية تدل على قيمة ضريبة المدخلات المسددة، فيجوز له مطالبة الهيئة بالخصم عندما يكون قادرًا على تقديم الأدلة البديلة التي تحددها اللائحة (١٧).

ويتعلَّق حق الخصم أو المطالبة بالخصم لضريبة القيمة المضافة المفروضة على التوريدات المحلية (وفقًا للنسبة الأساسية ١٥٪) حيث لا يمكن خصم أية ضريبة مدخلات يتم فرضها من دولة أخرى ضمن دول مجلس التعاون أو من خارجها.

ولا يتمتع أي شخص سواء العميل (كما هو معرف في القسم ٢ من هذا الدليل) المتلقي للسلعة أو الخدمة بحق خصم ضريبة المدخلات المتكبَّدة عن ذلك التوريد؛ وعليه:

في حال قام طرف آخر غير العميل بسداد أو تحمُّل ضريبة القيمة المضافة المستحقة على التوريد، يبقى حق خصم أو استرداد ضريبة المدخلات للعميل.

لا يمكن للمستفيد من التوريد أن يخصم ضريبة المدخلات على التوريد إذا لم يكن هو العميل، كما تم توضيحه في القسم (٢) من هذا الدليل. ولأغراض تحديد هوية العميل، في أغلب الحالات يتضح من الالتزامات التعاقدية والنظامية وأطراف الفاتورة من هو العميل لأغراض خصم ضريبة المدخلات عن هذا التوريد.

أما بالنسبة للتوريدات المفترضة، فإن أي ضريبة قيمة مضافة مستحقة على تلك التوريدات لا يتحملها العميل لا تعتبر ضريبة مدخلات قابلة للخصم بالنسبة للعميل.

يجب أن يتم فرض ضريبة القيمة المضافة من قِبل المورد بشكل صحيح حتى يتم اعتبارها ضريبة مدخلات، ولكي تصبح مؤهلة للخصم. في حال قام المورد بفرض الضريبة بشكل خاطئ أو بشكل غير نظامي، فلا يمكن للعميل خصم تلك الضريبة.

تقع مسؤولية تحديد المعاملة الضريبية الصحيحة للتوريد على المورد، وعلى العميل أيضاً أن يدرك الحالات التي يتم فيها فرض الضريبة بشكل خاطئ؛ حيث لن



يتمكن من خصم ضريبة المدخلات في تلك الحالات.

في جميع الحالات، يمكن للعميل الاحتفاظ بالمستندات الداعمة (كالعقود أو أية معلومات إضافية من المورد) وذلك لدعم صحة فرض الضريبة، وذلك في حال استفسار الهيئة أو عند التدقيق الضريبي.

٤,٤. ضريبة القيمة المضافة على الواردات/ الاستيرادات

تخضع واردات السلع إلى المملكة من خارج إقليم دول مجلس التعاون من قبل أي شخص لضريبة قيمة مضافة بنسبة ١٥٪ (٢١).

يتم تسديد ضريبة القيمة المضافة على الواردات من قبل الشخص المعين أو المعرف بأنه المستورد لأغراض الجمارك (وفقاً لقانون الجمارك الموحد). ويتوجب سداد ضريبة القيمة المضافة للهيئة وقت دخول السلع، وأن تتم المطالبة بالخصم المتعلق بهذا الاستيراد من خلال الإقرار الضريبي للفترة التي تم فيها الاستيراد.

يتم الإفصاح عن الاستيرادات في البند (٨) من الإقرار الضريبي.

المستورد (وفقاً لقانون الجمارك الموحد) هو الشخص المؤهل لخصم ضريبة المدخلات المفروضة على الاستيراد (٢٢). في بعض الحالات، قد يختلف المستورد وفقاً للسجلات عن الشخص الذي يمتلك السلع وقت الاستيراد (على سبيل المثال: قيام وسيط باستيراد سلع بسبب مشاكل في رخصة الاستيراد، أو قيام عميل مقيم في المملكة باستيراد سلع بالنيابة عن مورّد غير مقيم). في جميع الحالات، الشخص الذي يحق له خصم استرداد ضريبة القيمة المضافة هو المستورد، بشرط أن يقوم باستخدام السلع المستوردة ضمن نشاطه الخاضع لضريبة.

يحق للشخص الخاضع للضريبة أن يقدم طلباً لتفويضه بسداد الضريبة المستحقة عن الاستيراد من خلال إقراره الضريبي (٢٣). في حال تم الحصول على التفويض، فإن إجراءات استرداد الضريبة ستكون ذاتها الإجراءات المستخدمة لضريبة القيمة المضافة المحتسبة ذاتياً وفقاً لآلية الاحتساب العكسي (الواردة في البند ٤,٣ أعلاه). المزيد من التفاصيل حول التفويض سيتم إدراجها ضمن الدليل الإرشادي الخاص بالواردات.



التعليق

الاستيراد إلى المملكة هو الواقعة المنشئة للضريبة المضافة وفقاً للنصوص الماثلة، ومن ثمَّ يجب تحصيل الضريبة عن الواردات عند دخولها إلى المملكة، ويكون على الشخص الخاضع للضريبة عند استيراد السلع أن يقدم رقم تعريفه الضريبي إلى مصلحة الجمارك؛ ويكون على المصلحة (الجمارك) إصدار بيان إلى الشخص الخاضع للضريبة عن كل شهر يقوم فيه بعمل استيراد سلع، وتبين فيه قيمة السلع المستوردة وقيمة الضريبة التي تمَّ تحصيلها عنها، ويجوز إتاحة البيان آلياً.



ضريبة القيمة المضافة

ثانياً: الإعفاء عند الاستيراد

رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: (لا يوجد).

رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (١٧).

رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (٤٢).

كلمات مفتاحية:

(اللائحة . الشروط والضوابط . إعفاء . ضريبة . القيمة . الأمتعة . الهدايا . مسافر . ذوو الاحتياجات الخاصة . قانون . الجمارك).

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (١٧):

تحدد اللائحة الشروط والضوابط اللازمة لإعفاء الأمتعة الشخصية والهدايا التي ترد بصحبة المسافرين، ومستلزمات ذوي الاحتياجات الخاصة من الضريبة؛ وذلك بما يتوافق مع نظام (قانون) الجمارك الموحد.

اللائحة التنفيذية

المادة (٤٢): (الإعفاء عند الاستيراد)

يُعفى من الضريبة المتعلقة الشخصية والهدايا التي يحملها المسافرون ضمن أمتعتهم الشخصية وفقاً لنظام الجمارك الموحد ولائحته التنفيذية المطبق في المملكة.
يُعفى من الضريبة استيراد المعدات للأشخاص ذوي الاحتياجات الخاصة في الحالات التي تكون فيها هذه المعدات واردة في قرار يصدر من مجلس الإدارة.



في الحالات التي يكون فيها الشخص الخاضع للضريبة مخوّلًا بسداد الضريبة على الواردات من خلال الإقرار الضريبي، لا يسري الإعفاء الضريبي على السلع المستوردة التي تم إعفاؤها من الرسوم الجمركية، وذلك وفقًا لنظام الجمارك الموحد، إلا على السلع التي تُقرّر مصلحة الجمارك أو أي مصلحة مماثلة في دولة عضو أخرى، أن هذه الرسوم الجمركية بالنسبة لها لم تكن واجبة التحصيل عند الاستيراد.

التعاميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

* الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات النسخة سبتمبر ٢٠٢١ م.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

المادة (٢٦) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م:

«يُعفى من الضريبة في الحدود وبالشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية ما يأتي: «... الأشياء والمتعلقات الشخصية المجردة من أية صفة تجارية كالنياشين، والميداليات، والجوائز الرياضية والعلمية، ... الأمتعة الشخصية الخاصة بالقادمين من الخارج...».

التعليق

وتأتي هذه الإعفاءات تحقيقًا لأهداف اجتماعية وإعمالًا لفكرة التضامن المجتمعي مع ذوي الاحتياجات الخاصة، هذا إلى جانب غياب الهدف الربحي؛ أي غياب تحقيق الربح بالنسبة للمتعلقات الشخصية والهدايا التي يحملها المسافرون ضمن أمتعتهم الشخصية.



الفصل السابع: احتساب الضريبة



ضريبة القيمة المضافة

أولاً: نسبة الضريبة المستحقة

رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المادة (٢٥).

رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (١٨).

رقم المادة من اللائحة التنفيذية: (لا يوجد).

كلمات مفتاحية:

(الاتفاقية . اللائحة . ضريبة . القيمة . نسبة الضريبة . تاريخ . نسبة الصفر).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٢٥): (نسبة الضريبة)

تطبق الضريبة بنسبة أساسية قدرها (٥٪) من قيمة التوريد أو الاستيراد ما لم يرد نص للإعفاء، أو فرض نسبة الصفر على ذات التوريد في هذه الاتفاقية. دون الإخلال بالالتزامات المنصوص عليها في هذه الاتفاقية والقوانين المحلية يجب أن يتضمن السعر المعلن في السوق المحلي للسلع والخدمات ضريبة القيمة المضافة.

المادة (١٨):

نظام ضريبة القيمة المضافة

تكون نسبة الضريبة المستحقة هي النسبة المطبقة في تاريخ التوريد أو الاستيراد.

التعظيم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

* الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات النسخة سبتمبر ٢٠٢١ م.



المبادئ والسوابق القضائية

المبدأ رقم (٤١٨): «تطبق الضريبة بنسبة أساسية ٥٪ من قيمة التوريد أو الاستيراد ما لم يرد نص للإعفاء أو فرض نسبة الصفر بالمائة على ذات التوريد في الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة بين دول مجلس التعاون الخليجي»^(١).

المبدأ رقم (٤٧٤): «تُستحق الضريبة في تاريخ توريد السلع أو الخدمات أو في تاريخ إصدار الفاتورة الضريبية أو في تاريخ استلام المقابل جزئياً أو كلياً وفي حدود المبلغ المستلم أيها أسبق»^(٢).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٩٠-٢١-٢٠٠٨-٧٨

(٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٣٦٧-٢١-٢٠٠٨-٧٨

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

المادة (٣) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م:

«يكون السعر العام للضريبة على السلع والخدمات (١٣٪) عن العام المالي (٢٠١٦ / ٢٠١٧ م)، و(١٤٪) للعام المالي (٢٠١٧ / ٢٠١٨ م)، وذلك شريطة أن يخصص نسبة (١٪) من الضريبة للإنفاق على برامج العدالة الاجتماعية، ويُستثنى ممّا تقدم سعر الضريبة على الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة (٥٪)، وذلك ما عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب، ويكون سعر الضريبة (صفرًا) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها طبقًا للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية».

التعليق

يسري نص الاتفاقية المشار إليه والمتضمن «تطبيق الضريبة بنسبة أساسية قدرها (٥٪) من قيمة التوريد أو الاستيراد ما لم يرد نص للإعفاء أو فرض نسبة الصفر على ذات التوريد».



ثانياً: تاريخ استحقاق الضريبة

رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: (٢٣).

رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (١٩).

رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (٢٠).

رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (٤٤).

كلمات مفتاحية

(الاتفاقية - اللائحة - ضريبة - القيمة - تاريخ - توريد - الإقرار - الإفراج الجمركي - مصلحة الجمارك).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٢٣): تاريخ استحقاق الضريبة على توريد السلع والخدمات

١. تستحق الضريبة في تاريخ توريد السلع أو الخدمات أو في تاريخ إصدار الفاتورة الضريبية أو في تاريخ استلام المقابل جزئياً أو كلياً وفي حدود المبلغ المستلم أيها أسبق.

٢. يكون تاريخ التوريد المنصوص عليه في البند الأول من هذه المادة كالآتي:

أ. تاريخ وضع السلع بتصرف العميل فيما يتعلق بمعاملات توريد السلع بدون النقل أو الإرسال.

ب. تاريخ البدء بنقل أو إرسال السلع، فيما يتعلق بمعاملات توريد السلع مع النقل أو الإرسال.

ج. تاريخ اكتمال تركيب السلع أو تجميعها، فيما يتعلق بمعاملات توريد السلع مع التركيب أو التجميع.

د. تاريخ اكتمال أداء الخدمات.

هـ. تاريخ وقوع أيٍّ من الحالات المشار إليها في المادة (٨) من هذه الاتفاقية.



٣. استثناءً من أحكام البندين الأول والثاني من هذه المادة، تستحق الضريبة فيما يتعلق بالتوريدات ذات الطابع المتتابع التي تؤدي إلى إصدار فواتير أو سداد مقابل بشكل متتابع، عند تاريخ السداد المحدد في الفاتورة أو عند تاريخ السداد الفعلي أيهما أسبق، وعلى الأقل مرة في كل فترة اثني عشر (١٢) شهرًا متتالية.
٤. لكل دولة عضو تحديد تاريخ استحقاق الضريبة بالنسبة للتوريدات غير الواردة في البنود السابقة من هذه المادة..

المادة (١٩):

تحدد اللائحة تاريخ استحقاق الضريبة بالنسبة إلى التوريدات غير المنصوص عليها في الاتفاقية.

نظام ضريبة القيمة المضافة

اللائحة التنفيذية

المادة (٢٠): (تاريخ التوريد في حالات محددة)

- ١- في الحالات التي يتم فيها توريد سلع أو خدمات وتنص الفاتورة أو الاتفاق بين المورد والعميل على سداد المقابل على أقساط دورية، يعد كل قسط على أنه توريد منفصل يتم في تاريخ استحقاق القسط أو تاريخ السداد الفعلي أيهما أسبق.
- ٢- في جميع الحالات الأخرى التي يتم فيها عمل توريدات لسلع أو خدمات على أساس مستمر، يعد ذلك توريدًا منفصلًا في تاريخ إصدار الفاتورة أو تاريخ السداد، أيهما أسبق، وذلك بقدر قيمة الفاتورة أو السداد.
- ٣- في حال عدم تلقي أي سداد أو عدم إصدار فاتورة بالنسبة للتوريدات المستمرة للسلع أو الخدمات التي يقوم بها الشخص الخاضع للضريبة، يعد التوريد قد حدث في التاريخ الواقع بعد اثني عشر شهرًا من التاريخ اللاحق من أي من التاريخين الآتيين:
(أ) تاريخ بدء توريد السلع أو الخدمات.
(ب) التاريخ السابق الذي حدث فيه التوريد بموجب إصدار فاتورة أو إجراء سداد.
- ٤- يعد توريد النفط أو الغاز أو المياه أو الكهرباء عبر شبكة توزيع، والذي لا يتم على أساس مستمر، على أنه حدث في التاريخ الأسبق من أي من التاريخين الآتيين:
(أ) تاريخ إصدار الفاتورة من قبل المورد عن تلك السلع.



(ب) تاريخ استلام السداد من قبل المورد عن تلك السلع.

٥- يعد التوريد المفترض الذي تم نتيجة لتوقف النشاط الاقتصادي للشخص الخاضع للضريبة على أنه قد حدث في تاريخ إلغاء تسجيل ذلك الشخص المحدد وفقًا للنظام وهذه اللائحة.

المادة (٤٤): (سداد الضريبة على الاستيراد عبر الإقرار الضريبي)

يجوز للشخص الخاضع للضريبة تقديم طلب إلى الهيئة بتفويضه سداد الضريبة عن الاستيراد الذي يجريه عبر إقراره الضريبي؛ وذلك بدلاً من أن تقوم مصلحة الجمارك بتحصيل الضريبة عند الإفراج الجمركي.

يجوز تقديم الطلب فقط، وللهيئة أن توافق على الطلب في الحالات الآتية:

١. إذا استخدم الشخص الخاضع للضريبة الفترة الضريبية الشهرية، وكان يعتزم استيراد سلع مرة كل شهر على الأقل.
 ٢. إذا استطاع الشخص الخاضع للضريبة إثبات أن جميع إقراراته الضريبية والمبالغ المسددة من قبله خلال (١٢) شهرًا الأخيرة، أو أي مدة أقل، تم اعتباره خلالها كشخص خاضع للضريبة، قد تمت ضمن المواعيد المقررة، وأنه قد أوفى بجميع التزاماته الأخرى المتعلقة بضريبة القيمة المضافة.
 ٣. إذا قدم الشخص الخاضع للضريبة إثباتًا كافيًا باستقرار وثبات حالته المالية.
- يحق للهيئة رفض الطلب أو إلغاء التفويض القائم إذا رأت أن هناك مخاطرة تتمثل في عدم سداد ضريبة القيمة المضافة، أو إذا تخلف الشخص الخاضع للضريبة عن الوفاء بأي التزامات عالقة بالنسبة إلى ضريبة القيمة المضافة.
- يجب على الهيئة إلغاء التفويض القائم إذا لم يعد الشخص الخاضع للضريبة مؤهلاً لذلك، أو إذا طلب الشخص الخاضع للضريبة إلغاء التفويض.
- يجب على الهيئة إبلاغ الشخص الخاضع للضريبة ومصلحة الجمارك بموجب إخطار عن الموافقة على الطلب، أو رفضه، أو إلغاء التفويض وتاريخ نفاذ ذلك.
- اعتبارًا من تاريخ نفاذ الموافقة على التفويض تكون الهيئة مسؤولة عن تحصيل الضريبة عن الواردات التي يقوم بها الشخص الخاضع للضريبة المفوض، وتستمر هذه المسؤولية حتى إلغاء التفويض الممنوح له، وعلى مصلحة الجمارك عدم تحصيل الضريبة على أي توريدات لاحقة يقوم بها الشخص الخاضع للضريبة المفوض.
- يجب على الشخص الخاضع للضريبة أن يخطر مصلحة الجمارك بالموافقة قبل إجراء إقرار الاستيراد التالي، وذلك عند الموافقة على التفويض.



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

* المادة (٣١) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م:

«يجب على المسجل أداء حصيلة الضريبة دورياً للمصلحة وفقاً لإقراره الشهري، وفي الموعد المنصوص عليه في المادة (١٤) من القانون؛ وذلك طبقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية.

وتؤدي الضريبة على السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك وفقاً للإجراءات المقررة لسداد الضريبة الجمركية، ولا يجوز الإفراج النهائي عن هذه السلع قبل سداد الضريبة المستحقة بالكامل، وفي حالة عدم أداء الضريبة في الموعد المحدد تُستحق الضريبة الإضافية ويتم تحصيلها مع الضريبة وبذات إجراءاتها.

التعليق

أجازت المادة (٤٤) من اللائحة التنفيذية للشخص الخاضع للضريبة تقديم طلب إلى الهيئة بتفويضه سداد الضريبة عن الاستيراد الذي يجريه عبر إقراره الضريبي؛ وذلك بدلاً من أن تقوم مصلحة الجمارك بتحصيل الضريبة عند الإفراج الجمركي، وللهيئة سلطة قبوله أو رفضه مع إشعاره بقرارها ذي الصلة؛ ويُرجح أن يصدر قرار الهيئة بالموافقة على طلبه في الحالات الآتية:

١. إذا استخدم الشخص الخاضع للضريبة الفترة الضريبية الشهرية، ويعتزم استيراد سلع مرة كل شهر على الأقل.
٢. إذا استطاع الشخص الخاضع للضريبة إثبات أن جميع إقراراته الضريبية والمبالغ المسددة من قبله خلال (١٢) شهراً الأخيرة، أو أي مدة أقل تم اعتباره خلالها كشخص خاضع للضريبة، قد تمت ضمن المواعيد المقررة، وأنه قد أوفى بجميع التزاماته الأخرى المتعلقة بضريبة القيمة المضافة.
٣. إذا قدم الشخص الخاضع للضريبة إثباتاً كافياً باستقرار وثبات حالته المالية.

وفي كل الأحوال يتم رفض الطلب إذا رأت الهيئة أن هناك مخاطرة تتمثل في عدم سداد ضريبة القيمة المضافة، أو إذا تخلف الشخص الخاضع للضريبة عن الوفاء بأي التزامات عالقة بالنسبة إلى هذه الضريبة. وقد نظمت المادة المشار إليها آثار الموافقة على طلب الشخص الخاضع للضريبة؛ لذا نحيل عليها منعاً من التكرار.



ثالثاً: مدد احتساب الضريبة

رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المادتان (١، ٦٠).

رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٢٠).

رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادتان (٤٥، ٤٦).

كلمات مفتاحية:

(اللائحة . مدد . احتساب . شروطه وضوابط . الخاضع . الضريبة . صافي . المحاسبة . معدل).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (١) التعاريف:

«الفترة الضريبية: الفترة الزمنية التي يجب احتساب الضريبة الصافية فيها».

المادة (٦٠) الفترة الضريبية

على كل دولة عضو أن تحدّد الفترة أو الفترات الضريبية الخاصة بها على ألا تقل أي فترة ضريبية عن الشهر.

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٢٠):

تحدّد اللائحة مدد احتساب الضريبة وشروطها وضوابطها.



اللائحة التنفيذية

المادة (٤٥): (احتساب الضريبة)

إن صافي الضريبة المستحقة على الشخص الخاضع للضريبة فيما يتعلق بالفترة الضريبية تُحتسب من خلال طرح إجمالي ضريبة المدخلات، بما في ذلك ضريبة المدخلات على الواردات المسموح بها للشخص الخاضع للضريبة خلال الفترة الضريبية، وذلك من إجمالي ضريبة المخرجات المستحقة عن كافة التوريدات الخاضعة للضريبة، والتي يقدمها الشخص الخاضع للضريبة في المملكة خلال الفترة الضريبية، وتعرف طريقة الحساب هذه بالطريقة المحاسبية وفقاً لأساس الفاتورة، وذلك ما لم يختار الشخص الخاضع للضريبة احتساب صافي الضريبة المستحقة عن الفترة الضريبية على أساس المحاسبة النقدية وفقاً للمادة (٤٦) من هذه اللائحة، أو ما لم يقدم الشخص الخاضع للضريبة السلع المؤهلة المستعملة وفقاً للمادة (٤٨) من هذه اللائحة.

يجري حساب الضريبة عن قيمة التوريدات التي تشمل ضريبة القيمة المضافة من خلال تطبيق المعادلة الآتية: الضريبة = المقابل × معدل الضريبة (١٠٠٪ + معدل الضريبة) حيث يعبر عن معدل الضريبة بالنسبة المئوية.

المادة (٤٦): (المحاسبة وفقاً للأساس النقدي)

يجوز للشخص الخاضع للضريبة أن يختار احتساب صافي الضريبة المستحقة عن الفترة الضريبية على أساس المحاسبة النقدية كاستثناء لطريقة المحاسبة على أساس الفاتورة، وحسبما هو مبين في المادة (٤٥) من هذه اللائحة شريطة أن تكون قيمة توريداته السنوية الخاضعة للضريبة في السنة التقويمية السابقة لا تتجاوز مبلغاً قدره (٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال، وأن تكون قيمة التوريدات المتوقعة في السنة التقويمية الحالية لا تتجاوز (٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال، وذلك مع مراعاة الفقرة (٢) من هذه المادة، وعند الموافقة يجب أن تُشعر الهيئة الشخص الخاضع للضريبة بقبول طلبه.

لا يحق للشخص الخاضع للضريبة اتباع أساس المحاسبة النقدية؛ وذلك إذا كان قد تلقى إشعاراً من الهيئة يفيد عدم التزامه بأحكام ضريبة القيمة المضافة خلال (١٢) شهراً السابقة.

يجب على الشخص الخاضع للضريبة الذي يستخدم المحاسبة وفقاً للأساس النقدي أن يشمل إقراره الضريبي ضريبة المخرجات وضريبة المدخلات فقط عن توريدات السلع والخدمات في حدود ما تمّ سداده.

يجوز للشخص الخاضع للضريبة المطالبة باستخدام المحاسبة وفقاً للأساس النقدي في نفس الوقت الذي يقدم فيه طلباً بالتسجيل، أو الحصول على رقم التعريف



الضريبي الخاص به من الهيئة.

كما يجوز للشخص الخاضع للضريبة الذي لم يتقدم بالطلب السابق المطالبة باستخدام المحاسبة وفقاً للأساس النقدي عبر التقدم بطلب إلى الهيئة شريطة أن يكون له الحق في القيام بذلك.

يبدأ نفاذ تغيير الأساس المحاسبي من تاريخ الفترة الضريبية التي تلي الفترة التي تم فيها الموافقة على الطلب، وتقوم الهيئة بإشعار الشخص الخاضع للضريبة بالموافقة على الطلب وتاريخ بدء نفاذ التغيير.

الإقرار الضريبي عن الفترة الضريبية (١) التي تلي الانتقال من المحاسبة وفقاً لأساس الفاتورة إلى المحاسبة وفقاً للأساس النقدي، يجب أن يتضمن تعديل ضريبة المخرجات وضريبة المدخلات، وذلك بما يعكس الضريبة المحتسبة على المبالغ غير المسددة المتعلقة بالتوريدات الخاضعة التي أجراها أو تلقاها الشخص الخاضع للضريبة في تاريخ التغيير.

يجوز للهيئة طلب أدلة تثبت قيمة التوريدات السنوية المودعة للشخص الخاضع للضريبة، ولها رفض الطلب إذا لم تقتنع بأن الشخص الخاضع للضريبة له الحق في استخدام المحاسبة وفقاً للأساس النقدي.

يجب على الشخص الخاضع للضريبة الذي تمت الموافقة على استخدامه طريقة المحاسبة وفقاً للأساس النقدي أن يشعر الهيئة خلال (٢٠) يوماً من التاريخ الذي تبين له أنه زال عنه الحق في استخدام هذه الطريقة من خلال التقدم إلى الهيئة بطلب استخدام المحاسبة وفقاً لأساس الفاتورة، وذلك وفقاً للمادة (٤٥) من هذه اللائحة.

يجوز للشخص الخاضع للضريبة الذي استخدم طريقة المحاسبة وفقاً للأساس النقدي لمدة لا تقل عن (سنتين) أن يتقدم إلى الهيئة بطلب استخدام المحاسبة وفقاً لأساس الفاتورة.

يبدأ استخدام المحاسبة وفقاً لأساس الفاتورة من بداية الفترة الضريبية التالية، ويجب أن تشعر الهيئة الشخص الخاضع للضريبة بالتغيير وتاريخ بدء نفاذه.

الإقرار الضريبي عن الفترة الضريبية (١) التي تلي الانتقال من المحاسبة وفقاً للأساس النقدي إلى المحاسبة وفقاً لأساس الفاتورة، يجب أن يتضمن تعديل ضريبة المخرجات وضريبة المدخلات، وذلك بما يعكس الضريبة المحتسبة على التوريدات الخاضعة التي أجراها أو تلقاها الشخص الخاضع للضريبة دون سداد حتى تاريخ نفاذ التغيير.



التعليق

يجري حساب الضريبة عن قيمة التوريدات التي تشمل ضريبة القيمة المضافة من خلال تطبيق المعادلة الآتية:

الضريبة = المقابل \times معدل الضريبة (١٠٠٪ + معدل الضريبة) حيث يعبر عن معدل الضريبة بالنسبة المئوية، واستثناءً يجوز للشخص الخاضع للضريبة أن يختار احتساب صافي الضريبة المستحقة عن الفترة الضريبية على أساس المحاسبة النقدية كاستثناء لطريقة المحاسبة على أساس الفاتورة؛ وذلك ما دام أن قيمة توريداته السنوية الخاضعة للضريبة في السنة التقويمية السابقة لا تتجاوز مبلغاً قدره (٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال، وأن تكون قيمة التوريدات المتوقعة في السنة التقويمية الحالية لا تتجاوز (٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال، وذلك مع مراعاة الفقرة (٢) من هذه المادة، وعند الموافقة يجب أن تُشعر الهيئة الشخص الخاضع للضريبة بقبول طلبه، وذلك على النحو السابق تفصيله في آراء الفقه والعرض المحاسبي.



رابعاً: إصدار فاتورة أو سداد مقابل السلعة أو الخدمة قبل تاريخ نفاذ النظام أو قبل تاريخ التسجيل

رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المادة (٧٣).

رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٢١).

رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (٧٩).

كلمات مفتاحية:

(فاتورة - مقابل - سلعة - خدمة - تاريخ - نظام - توريد - ضريبة - القيمة - التوريدات - مورد - خاضع - مقيم - المملكة - عميل - دولة عضو).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٧٣)

١. على كل دولة عضو أن تنص في القانون المحلي على أحكام انتقالية تراعي على الأقل الجوانب الآتية:
 ١. تستحق الضريبة على توريدات السلع والخدمات وعلى استيراد السلع من تاريخ نفاذ القانون المحلي في الدولة العضو.
 ٢. تحدد كل دولة عضو مهل تسجيل الخاضعين للضريبة الملزمين بالتسجيل بتاريخ نفاذ القانون المحلي.
 ٣. بالرغم من أي نص آخر في هذه الاتفاقية، وفي حال تم إصدار فاتورة أو سداد المقابل قبل تاريخ نفاذ القانون المحلي أو قبل تاريخ التسجيل، وتم التوريد بعد هذا التاريخ، لكل دولة عضو تجاهل تاريخ الفاتورة أو السداد واعتبار تاريخ استحقاق الضريبة واقعاً بتاريخ التوريد.
 ٤. تسري أحكام البند الثالث من هذه المادة على التوريدات البينية التي تتم بين مورد خاضع للضريبة مقيم في دولة عضو وعميل في دولة عضو أخرى.
 ٥. فيما يتعلق بالتوريدات المستمرة التي يتم تنفيذها جزئياً قبل تاريخ نفاذ القانون المحلي أو قبل تاريخ التسجيل، وجزئياً بعد هذا التاريخ، لا تستحق الضريبة على الجزء الذي ينفذ قبل تاريخ النفاذ أو التسجيل.



نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٢١):

إذا تمّ إصدار فاتورة أو سداد مقابل السلعة أو الخدمة قبل تاريخ نفاذ النظام أو قبل تاريخ التسجيل، وتم التوريد بعد هذا التاريخ، فإن تاريخ استحقاق الضريبة يكون بتاريخ التوريد.

يسري حكم الفقرة (أ) من هذه المادة على التوريدات البينية التي تتم بين مورّد خاضع للضريبة مقيم في المملكة وعميل في دولة عضو أخرى، أو العكس. لا تستحق الضريبة على الجزء الذي ينفذ قبل تاريخ النفاذ أو التسجيل؛ وذلك فيما يتعلق بالتوريدات المستمرة التي يتم تنفيذها جزئياً قبل تاريخ نفاذ النظام أو قبل تاريخ التسجيل، وجزئياً بعد هذا التاريخ.

اللائحة التنفيذية

المادة (٧٩): (أحكام انتقالية)

١. في الحالات المنصوص عليها في النظام، في حال تم إصدار فاتورة أو سداد المقابل قبل تاريخ نفاذ النظام، وتم التوريد في هذا التاريخ أو بعده، يعد مورد السلع أو الخدمات على أنه قد قام بتوريد خاضع للضريبة في تاريخ توريد السلع أو الخدمات، وفقاً لما هو محدد في الاتفاقية. يجب على الشخص الخاضع للضريبة في مثل هذه الحالات أن يصدر فاتورة إضافية تبين الضريبة المحملة عن توريد السلع أو الخدمات ما لم تكن تلك الضريبة مضمنة في الفاتورة الصادرة قبل تاريخ بدء نفاذ النظام.

٢. لأغراض هذه المادة يعد تاريخ التوريد على أنه يقع في أو بعد تاريخ بدء نفاذ النظام في الحالتين الآتيتين:

أ. إذا كان تاريخ تسليم السلع أو أصبح الوصول إليها ممكناً في أو بعد تاريخ بدء نفاذ النظام.

ب. إذا كان التاريخ الذي اكتملت فيه تأدية الخدمات في أو بعد تاريخ نفاذ النظام.



المبادئ والسوابق القضائية

مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠م-٢٠٢١م، وفيها:

- المبدأ رقم (٤٥٥): «طبقاً للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة بين دول مجلس التعاون الخليجي فإنه تستحق الضريبة على توريدات السلع والخدمات، وعلى استيراد السلع من تاريخ نفاذ القانون المحلي في الدولة العضو»^(١).
- المبدأ رقم (٤٧٠): «في حال تم إصدار فاتورة أو سداد المقابل قبل تاريخ نفاذ نظام ضريبة القيمة المضافة، وتم التوريد في هذا التاريخ أو بعده، يعد مورّد السلع أو الخدمات على أنه قام بتوريد خاضع للضريبة في تاريخ توريد السلع أو الخدمات، وفقاً لما هو محدد بالاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة بين دول مجلس التعاون الخليجي»^(٢).
- المبدأ رقم (٤٧١): «يجب على الشخص الخاضع للضريبة في مثل هذه الحالات أن يصدر فاتورة إضافية تبين الضريبة المحملة عن توريد السلع أو الخدمات ما لم تكن تلك الضريبة مضمنة في الفاتورة الصادرة قبل تاريخ نفاذ النظام»^(٣).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٢١٩-٢٠٢١-٢٠٢١-٢٠٢١

(٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٢١٩-٢٠٢١-٢٠٢١-٢٠٢١

(٣) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٢١٩-٢٠٢١-٢٠٢١-٢٠٢١



التعاميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

الدليل الإرشادي للأحكام الانتقالية:

٤,٤. الأحكام الانتقالية: إصدار الفواتير أو استلام المقابل قبل ١ يناير ٢٠١٨ م

وفق القواعد العامة لضريبة القيمة المضافة، في حال إصدار فاتورة ضريبية أو استلام دفعة من قبل المورد تتعلق بالتوريد، فإن تاريخ التوريد سيكون هو تاريخ التوريد الفعلي للسلع أو الخدمات أو تاريخ تلقي الدفعة (في حدود الدفعة المتلقاة) أو تاريخ إصدار الفاتورة أيهم أسبق. وفقاً للأحكام الانتقالية، فإنه عندما يتم توريد السلع أو الخدمات في تاريخ ١ يناير ٢٠١٨ م أو بعده، فسيتم تجاهل أي فاتورة تم إصدارها أو أي مقابل تم استلامه قبل تاريخ ١ يناير ٢٠١٨ م لأغراض احتساب وقت التوريد لضريبة القيمة المضافة، وبالتالي سيخضع التوريد لضريبة القيمة المضافة^(١).

إذا تم إصدار فاتورة قبل تاريخ ١ يناير ٢٠١٨ م لتوريد سيُنفذ بعد تاريخ ١ يناير ٢٠١٨ م دون إدراج ضريبة القيمة المضافة المطبقة على السلع أو الخدمات التي تم توريدها في تلك الفاتورة، فإنه يجب على المورد إصدار فاتورة إضافية تحدد مبلغ ضريبة القيمة المضافة^(٢).

مثال (٧):

تعاقدت شركة اليسر ذ.م.م مع شركة نقل؛ لنقل معدات صناعية من مدينة الرياض إلى مخازنها في مدينة الدمام، على أن يتم تنفيذ النقل في تاريخ ١٧ يناير ٢٠١٨ م، وأصدرت شركة النقل فاتورة في تاريخ ٢٤ ديسمبر ٢٠١٧ م دون ضريبة القيمة المضافة، ثم دفعت شركة اليسر ذ.م.م الفاتورة كاملة في تاريخ ٢٨ ديسمبر ٢٠١٧ م. بموجب الأحكام الانتقالية في هذه الحالة، يجب تجاهل الفاتورة الصادرة والمبالغ المسددة مبكراً، ويجب أن تطبق ضريبة القيمة المضافة على الخدمة التي ستتم في تاريخ ١ يناير ٢٠١٨ م أو بعده، ويجب تبعاً لذلك على شركة النقل إصدار فاتورة ضريبية إضافية لشركة اليسر ذ.م.م تحدد مبلغ ضريبة القيمة المضافة المستحق على الخدمات المقدمة في تاريخ ١٧ يناير ٢٠١٨ م.

٤,٥. تطبيق الأحكام الانتقالية على العقود طويلة الأجل

٤,٥,١. توريدات غير مستمرة مع سداد المقابل على أقساط

(١) المادة ٧٩ (١) - أحكام انتقالية - اللائحة التنفيذية للنظام.

(٢) المادة ٧٩ (١) - أحكام انتقالية - اللائحة التنفيذية للنظام.



سيتم تطبيق ضريبة القيمة المضافة على عقود توريد السلع أو الخدمات غير المستمرة وفقاً للتاريخ الذي توضع فيه السلعة تحت حيازة العميل، ولا تنطبق على تلك التوريدات الأحكام الخاصة بتوزيع احتساب قيمة ضريبة القيمة المضافة على الأقساط.

تنفيذ التوريد قبل تاريخ ١ يناير ٢٠١٨م:

إذا تم إكمال توريد السلع أو الخدمات لمرة واحدة، أو تم نقل حيازة السلع قبل تاريخ ١ يناير ٢٠١٨م (وفقاً لأحكام تاريخ التوريد المبينة في القسم ٤،١ أعلاه)، فلن تطبق ضريبة القيمة المضافة على أي أقساط مستحقة بعد تاريخ ١ يناير ٢٠١٨م.

مثال (٨):

باع تاجر سيارات سيارة في تاريخ ١٥ سبتمبر ٢٠١٧م بمبلغ ١٢٠,٠٠٠ ريال سعودي، وانتقلت ملكية السيارة للعميل في ذلك التاريخ، على أن تكون قيمة السيارة مقسطة على اثني عشر قسطاً يتم تحصيلها شهرياً، مع قدرة العميل على التصرف بالسيارة وبيعها أو تأجيرها إلى أي طرف ثالث في أي وقت. في هذه الحالة يعتبر هذا التوريد توريداً غير مستمر؛ حيث إن ملكية السلعة انتقلت للمشتري في تاريخ ١٥ سبتمبر ٢٠١٧م، ولن تطبق ضريبة القيمة المضافة على الأقساط المستحقة في تاريخ ١ يناير ٢٠١٨م وما بعده، وذلك على اعتبار أن التوريد هو توريد لمرة واحدة تم استكمالها قبل تطبيق ضريبة القيمة المضافة بتاريخ ١ يناير ٢٠١٨م.

تنفيذ التوريد في تاريخ ١ يناير ٢٠١٨م أو بعده:

فيما يخص التوريدات غير المستمرة، إذا لم يتم تسليم السلع أو لم يتم اكتمال تأدية الخدمات قبل تاريخ ١ يناير ٢٠١٨م، فستطبق ضريبة القيمة المضافة على القيمة الكاملة للتوريد، وهذا لوقوع التوريد بعد تاريخ تطبيق ضريبة القيمة المضافة، وتكون القيمة الخاضعة للضريبة هي القيمة الكاملة للسلعة أو الخدمة متضمنة كافة الأقساط أو الدفعات المسددة أو المستحقة، ويكون تاريخ استحقاق ضريبة القيمة المضافة على كامل المقابل هو تاريخ التوريد الفعلي للسلع أو الخدمات (بعد ١ يناير ٢٠١٨م). وفي حال كان المورد قد قام بإصدار فاتورة قبل ١ يناير ٢٠١٨م دون احتساب الضريبة المستحقة على التوريد، فعليه إصدار فاتورة ضريبية إضافية تتضمن ضريبة القيمة المضافة المتعلقة بهذا التوريد.

مثال (٩):

في المثال السابق، إذا باع تاجر السيارات السيارة بتاريخ ٢٥ ديسمبر ٢٠١٧م بمبلغ ١٢٠,٠٠٠ ريال سعودي مع تسليم السيارة للعميل وإنهاء الإجراءات الخاصة بنقل الملكية بتاريخ ٥ يناير ٢٠١٨م مع سداد قيمة السيارة على اثني عشر قسطاً يتم تحصيلها شهرياً، فتطبق ضريبة القيمة المضافة على إجمالي قيمة السيارة البالغة



(١٢٠,٠٠٠ ريال سعودي)، وتستحق ضريبة قدرها ٦,٠٠٠ ريال سعودي بتاريخ ٥ يناير ٢٠١٨ م.

٤,٥,٢. توريد السلع (الأصول) وفقاً لعقود التأجير التمويلي / الإيجار المنتهي بالتملك / الإجارة

في حالة العقود الخاصة بتمويل السلع (الأصول) بواسطة عقود التأجير التمويلي أو التأجير المنتهي بالتملك أو الإجارة، فإن البنك أو المؤسسة المالية تدخل في العملية التجارية عن طريق شرائها للسلع (الأصول) المراد اقتناؤها باسم البنك أو المؤسسة المالية من مورد السلع (الأصول)، حيث يصدر مورد السلع (الأصول) فاتورة ضريبية باسم البنك أو المؤسسة، ثم يقوم البنك أو المؤسسة بتوريد هذه السلع (الأصول) إلى المستأجر (العميل) بنظام الإجارة أو الإيجار المنتهي بالتملك، مع تحصيل المقابل على مدة زمنية يتم الاتفاق عليها فيما بينهما بموجب اتفاق مكتوب، حيث ينص الاتفاق على أحقية المستأجر (العميل) في شراء السلعة (الأصل) بعد سداد كافة الأقساط المتفق عليها، ويقوم البنك بتحصيل مقابل السلعة (الأصل) بالإضافة إلى فوائد أو أرباح التمويل من العميل على أقساط دورية محددة، وفي نهاية هذه المدة يتم نقل ملكية السلعة (الأصل) إلى المستأجر (العميل).

وترى الهيئة أن هذه العقود هي بالأساس عقود توريد (بيع) للسلع (الأصول) بصورة تمويلية ينطبق عليها الأحكام والتعريفات الخاصة بالتوريدات غير المستمرة (توريد لسلع مرة واحدة) يتم في تاريخ وضع السلعة (الأصل) بتصرف العميل، وعليه سيتم تطبيق ضريبة القيمة المضافة على توريدات السلع (الأصول) التي تتم وفقاً لعقود التأجير التمويلي أو الإجارة أو الإيجار المنتهي بالتملك، والتي يتم فيها التنازل عن حيازة السلعة بموجب اتفاق يقضي بنقل ملكية هذه السلعة أو إمكانية نقلها بتاريخ لاحق لتاريخ الاتفاق أقصاه تاريخ سداد المقابل كلياً، على أنه توريد واحد لسلع تم في تاريخ وضع السلع بتصرف العميل. وتستحق ضريبة القيمة المضافة على هذا التوريد في توريد السلع أو في تاريخ إصدار الفاتورة الضريبية أو في تاريخ استلام المقابل جزئياً أو كلياً، وفي حدود المبلغ المستلم أيهم أسبق. ولا يعامل هذا التوريد معاملة التوريد المستمر.

مثال (١٠):

قام سلطان بالتعاقد مع بنك سعودي لشراء سيارة بنظام التأجير المنتهي بالتملك، حيث قيمة السيارة النقدية هي ١٠٠,٠٠٠ ريال سعودي، وقيمة السيارة بنظام التأجير المنتهي بالتملك على (٦٠) قسطاً شهرياً تبلغ ١٢٠,٠٠٠ ريال سعودي. تم إبرام العقد بتاريخ ١ مارس ٢٠١٨ م، وقام سلطان بتسديد دفعة مقدمة قدرها ٥,٠٠٠ ريال سعودي بتاريخ التعاقد.

استلم سلطان السيارة بتاريخ ١ أبريل ٢٠١٨ م مع سداد القسط الأول البالغ ١,٩١٦ ريال سعودي: (قيمة القسط الأول = $(١٢٠,٠٠٠ - ٥,٠٠٠) / (٦٠ / ٥)$).

لأغراض ضريبة القيمة المضافة، فإنه عند سداد الدفعة المقدمة وقبل استلام السيارة، تحتسب ضريبة القيمة المضافة بنسبة ٥٪ على هذه الدفعة (٥٪ / ٥,٠٠٠ =



٢٥٠ ريال). ويقوم البنك بتحصيل هذه الضريبة من العميل والإقرار عنها وسدادها من خلال إقرار ضريبة القيمة المضافة لشهر مارس ٢٠١٨ م.

عند استلام سلطان للسيارة، يقوم البنك باحتساب كامل ضريبة القيمة المضافة على المبلغ المتبقي من القيمة النقدية للسيارة (١٠٠,٠٠٠ - ٥,٠٠٠ = ٩٥,٠٠٠)، وبنسبة ٥٪ (٩٥,٠٠٠ ٪ ٥ = ٤,٧٥٠ ريال). ويقوم البنك بتحصيل هذه الضريبة من العميل والإقرار عنها وسدادها للهيئة مرة واحدة خلال إقرار ضريبة القيمة المضافة لشهر أبريل ٢٠١٨ م.

وعليه، فإن ضريبة القيمة المضافة المحتسبة تبلغ ٥,٠٠٠ ريال سعودي، وقيمة فوائد وأرباح البنك تعتبر خدمات مالية معفاة من ضريبة القيمة المضافة.
مثال (١١):

قام سلطان بالتعاقد مع بنك سعودي لشراء سيارة بنظام التأجير المنتهي بالتملك في عام ٢٠١٨ م، حيث قيمة السيارة النقدية هي ٦٠,٠٠٠ ريال سعودي، وقيمة السيارة بنظام التأجير المنتهي بالتملك على (٣٦) قسطاً تبلغ ٨٠,٠٠٠ ريال سعودي. تم إبرام العقد بتاريخ ١ مارس ٢٠١٨ م، واستلم سلطان السيارة بتاريخ ٥ مارس ٢٠١٨ م مع سداد القسط الأول البالغ ٢,٢٢٢ ريال سعودي (٨٠,٠٠٠/٣٦).

لأغراض ضريبة القيمة المضافة، عند استلام سلطان للسيارة بتاريخ ٥ مارس ٢٠١٨ م، يقوم البنك باحتساب كامل ضريبة القيمة المضافة على القيمة النقدية للسيارة بنسبة ٥٪ (٦٠,٠٠٠ ٪ ٥ = ٣,٠٠٠ ريال). ويقوم البنك بتحصيل هذه الضريبة من العميل والإقرار عنها وسدادها للهيئة مرة واحدة خلال إقرار ضريبة القيمة المضافة لشهر مارس ٢٠١٨ م.

مثال (١٢):

قام سلطان بالتعاقد مع بنك سعودي لشراء سيارة بنظام التأجير المنتهي بالتملك في عام ٢٠١٦ م، حيث قيمة السيارة النقدية هي ١٠٠,٠٠٠ ريال سعودي، وقيمة السيارة بنظام التأجير المنتهي بالتملك على (٦٠) قسطاً تبلغ ١٢٠,٠٠٠ ريال سعودي. تم إبرام العقد بتاريخ ١ فبراير ٢٠١٦ م، واستلم سلطان السيارة بتاريخ ٢٠ فبراير ٢٠١٦ م مع سداد القسط الأول البالغ ٢,٠٠٠ ريال سعودي.

لا تخضع هذه العملية لضريبة القيمة المضافة؛ حيث تم إبرام العقد واستلام السيارة قبل يناير ٢٠١٨ م، ولا تستحق أية ضريبة قيمة مضافة على باقي الأقساط التي سيتم تسديدها بداية من عام ٢٠١٨ م.

ولتطبيق المعالجة أعلاه، يجب أن يتم وضع السلع (الأصول) بتصرف العميل قبل يناير ٢٠١٨ م.



التعليق

ينظّم هذا النصُّ نشأة الواقعة المنشئة للضريبة المضافة (إصدار فاتورة، أو سداد مقابل السلعة، أو الخدمة) قبل تاريخ نفاذ النظام أو قبل تاريخ التسجيل، وتم التوريد بعد هذا التاريخ، وذلك إذا اعتُبر النص أن تاريخ استحقاق الضريبة يكون بتاريخ التوريد.

كما أن قرار سريان هذا الحكم على التوريدات البينيّة التي تتم بين مورّد خاضع للضريبة مقيم في المملكة وعميل في دولة عضو أخرى، أو العكس؛ وتطبيقاً لذلك قرر ذات النص أنه فيما يخص التوريدات المستمرة التي يتم تنفيذها جزئياً قبل تاريخ نفاذ النظام أو قبل تاريخ التسجيل، وجزئياً بعد هذا التاريخ، فإن الضريبة لا تُستحق على الجزء الذي ينقذ قبل تاريخ النفاذ أو التسجيل.



الفصل الثامن: خصم الضريبة



خصم الضريبة

رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المادة (٤٤، ٤٥، ٤٦، ٤٧، ٤٨، ٤٩).

رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٢٢).

رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (٤٩، ٥٠، ٥١، ٥٢).

كلمات مفتاحية:

(الاتفاقية. النظام. اللائحة. شروط وضوابط. خصم. الضريبة. نسبة الخصم. المدخلات. النشاط. إثبات. الفترة الزمنية. الخاضع. تاريخ. التسجيل. الرأسمالية. القيمة الدفترية. الفاتورة).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٤٤): (مبدأ خصم الضريبة)

يحق للخاضع للضريبة أن يخصم من مبلغ الضريبة المستحقة والملمزم بسدادها في دولة عضو (قيمة) الضريبة القابلة للخصم التي تحمّلها في هذه الدولة في سياق القيام بتوريدات خاضعة للضريبة.

ينشأ حق الخصم عند استحقاق الضريبة القابلة للخصم وفقاً لأحكام هذه الاتفاقية.

يحق للعميل الملمزم بسداد الضريبة وفقاً لآلية الاحتساب العكسي خصم الضريبة القابلة للخصم المتعلقة بها، شريطة أن يكون قد صرح بالضريبة المستحقة وفقاً للبند (٢) من المادة (٤١) من هذه الاتفاقية.

تحدد كل دولة عضو ضوابط وشروط خصم الضريبة.

المادة (٤٥): (القيود على عملية خصم ضريبة المدخلات)



لا يجوز خصم ضريبة المدخلات التي تم تحمّلها في أيٍّ من الحالتين الآتيتين:

أ. إذا كانت لغير غايات النشاط الاقتصادي وفقاً لما تحدده كل دولة عضو.

ب. إذا كانت على السلع المحظور تداولها في الدولة العضو وفقاً لأحكام التشريعات النافذة.

المادة (٤٦): (الخصم النسبي)

لا يجوز خصم ضريبة المدخلات إلا في حدود النسبة العائدة للتوريدات الخاضعة للضريبة، وذلك في حالة كانت ضريبة المدخلات مرتبطة بسلع وخدمات تستخدم للقيام بتوريدات خاضعة للضريبة وتوريدات غير خاضعة للضريبة.

لكل دولة عضو أن تحدّد طرق احتساب نسبة الخصم، وشروط اعتبار قيمة ضريبة المدخلات غير القابلة للخصم على أنها تعادل صفراً.

المادة (٤٧): (تسوية ضريبة المدخلات القابلة للخصم)

يجب على الخاضع للضريبة تعديل قيمة ضريبة المدخلات التي خصمها عند تلقّي السلع أو الخدمات الموردة له، وذلك متى زادت أو نقصت عن قيمة ضريبة المدخلات المتاحة له خصمها إثر تغيير في عوامل تحديد الضريبة القابلة للخصم، وذلك بما فيها:

١. إلغاء معاملة التوريد أو رفضها.

٢. تخفيض مقابل التوريد بتاريخ لاحق لتاريخ التوريد.

٣. عدم سداد مقابل التوريد جزئياً أو كلياً وفق البند (٣) من المادة (٢٧) من هذه الاتفاقية.

٤. تغيير استخدام الأصول الرأسمالية.

٥. لا يلزم الخاضع للضريبة تعديل ضريبة المدخلات في إحدى الحالتين الآتيتين:

أ. إثبات الخاضع للضريبة خسارة السلع الموردة له، أو تلفها أو سرقتها وفقاً للشروط والضوابط المعمول بها في كل دولة عضو.

ب. استخدام الخاضع للضريبة السلع الموردة له كعقبات أو هدايا ذات قيمة زهيدة وفقاً لما هو محدد في الفقرة (د) من البند (١) من المادة (٨) من هذه الاتفاقية.



المادة (٤٨): (شروط ممارسة حق الخصم)

يجب على الخاضع للضريبة أن يكون حائزاً على المستندات الآتية؛ وذلك لغايات ممارسة حق الخصم:

١. الفاتورة الضريبية التي حصل عليها تطبيقاً لأحكام هذه الاتفاقية.

٢. المستندات الجمركية التي تثبت أنه مستورد للسلع وفقاً لأحكام نظام (قانون) الجمارك الموحد.

٣. لكل دولة عضو أن تسمح للخاضع للضريبة بممارسة حق الخصم في حال عدم توفر الفاتورة الضريبية، أو عدم استيفائها للشروط المنصوص عليها في هذه الاتفاقية، شريطة إثبات قيمة الضريبة المستحقة بأية وسيلة أخرى.

المادة (٤٩): (حق خصم ضريبة المدخلات المسددة قبل تاريخ التسجيل)

يحق للخاضع للضريبة خصم ضريبة المدخلات على السلع والخدمات الموردة له قبل تاريخ تسجيله لغايات الضريبة عند استيفاء الشروط الآتية:

أ. تلقى السلع والخدمات لغايات القيام بتوريدات خاضعة للضريبة.

ب. عدم استهلاك الأصول الرأسمالية كلياً قبل تاريخ التسجيل.

ج. عدم توريد السلع قبل تاريخ التسجيل.

د. تلقي الخدمات خلال فترة زمنية معينة قبل تاريخ التسجيل وفقاً لما تحدده كل دولة عضو.

هـ. عدم خضوع السلع والخدمات لأي قيد من القيود المرتبطة بحق الخصم المنصوص عليها في هذه الاتفاقية.

و. تخصم ضريبة المدخلات على الأصول الرأسمالية وفقاً للقيمة الدفترية الصافية للأصول بتاريخ التسجيل وفقاً لما تحدده كل دولة عضو؛ وذلك لغايات تطبيق هذه

المادة.



نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٢٢):

تحديد اللائحة ما يأتي:

١. شروط وضوابط خصم الضريبة، وطرق احتساب نسبة الخصم، وشروط اعتبار قيمة ضريبة المدخلات غير القابلة للخصم على أنها تعادل صفرًا.
 ٢. ضريبة المدخلات التي تم تحملها لغير غايات النشاط الاقتصادي.
 ٣. الشروط والضوابط اللازمة لإثبات الخاضع للضريبة خسارة السلع الموردة له، أو تلفها، أو سرقتها.
 ٤. الفترة الزمنية التي تخوّل الخاضع للضريبة حق خصم ضريبة المدخلات عن الخدمات التي تلقاها قبل تاريخ التسجيل.
 ٥. شروط وضوابط خصم ضريبة المدخلات على الأصول الرأسمالية وفقًا للقيمة الدفترية الصافية للأصول بتاريخ التسجيل.
- وسائل إثبات الخاضع للضريبة لقيمة الضريبة المستحقة في حال عدم توافر الفاتورة الضريبية، أو عدم استيفائها للشروط المنصوص عليها في الاتفاقية والنظام واللائحة.

اللائحة التنفيذية

المادة (٤٩): (خصم ضريبة المدخلات)

- يجوز للشخص الخاضع للضريبة - دون الإخلال بما ورد بشأنه نص خاص في هذه المادة - خصم ضريبة المدخلات المفروضة على السلع والخدمات الموردة له في سياق ممارسة نشاطه الاقتصادي، وذلك إلى الحد الذي يمكنه من القيام بالتوريدات الآتية:
١. التوريدات الخاضعة للضريبة بما فيها التوريدات الخاضعة لنسبة الصفر.
 ٢. التوريدات البيئية.



٣. التوريدات التي كانت ستعد خاضعة للضريبة لو أنها قد تمت في المملكة.

يحق للشخص الخاضع للضريبة خصم ضريبة المدخلات التي تحمّلها فيما يتعلق بالخدمات المقدمة له خلال فترة (٦) أشهر السابقة لتاريخ سريان التسجيل، على أن:

١. يتم شراء الخدمات لاستخدامها للأغراض المنصوص عليها في الفقرة (١) من هذه المادة.

٢. لم يتم توريد الخدمات إلى شخص آخر، ولم يتم استخدامها بالكامل من قبل الشخص الخاضع للضريبة قبل تاريخ التسجيل.

٣. أن لا تكون الخدمات من النوع المقيد من الخصم، وذلك على النحو المنصوص عليه في المادة (٥٠) من هذه اللائحة.

٤. الشخص الخاضع للضريبة له خصم ضريبة المدخلات التي تحمّلها على السلع الموردة له أو المستوردة من قبله، قبل تاريخ سريان التسجيل في حال توافر الآتي:

أ. أن يتم شراء السلع أو الخدمات لاستعمالها في الأغراض المبينة في الفقرة (١) من هذه المادة، فإن لم تكن وجب تخصيص مبلغ معين.

ب. إذا كانت السلع تمثّل أصولاً رأسمالية، وألا يكون قد تم إهلاكها بالكامل في تاريخ التسجيل.

ج. ألا تكون السلع قد تم توريدها من قبل شخص خاضع للضريبة إلى شخص آخر، أو استعمالها من قبل الشخص الخاضع للضريبة قبل تاريخ التسجيل.

د. ألا تكون السلع من النوع المقيد من الخصم وفقاً لما هو مقرر في المادة (١٥) من هذه اللائحة.

٥. يتم حساب الحد الأقصى لضريبة المدخلات القابلة للخصم المسموح به بموجب الفقرة (٣) من هذه المادة وفقاً للقيمة الدفترية الصافية بتاريخ التسجيل، والتي تحدد وفقاً للمعالجات المحاسبية للشخص الخاضع للضريبة مع الأخذ في الاعتبار قيمة التوريد؛ وذلك في الحالات التي يتم فيها الاحتفاظ بأصول رأسمالية في تاريخ التسجيل.

٦. السلع التي حصل عليها الشخص الخاضع للضريبة وتم فقدانها أو تلفها أو سرقتها، يجب الإفصاح عنها بالسجلات المحاسبية التي يتم الاحتفاظ بها؛ وذلك لغرض دعم خصم ضريبة المدخلات على تلك السلع، وللهيئة أن تطلب غير ذلك من الأدلة التي تثبت فقدان أو تلف أو سرقة السلع، والتي تتضمن على سبيل المثال لا الحصر تقرير الشرطة، ومستندات المطالبة لشركة التأمين.

٧. يجب على الشخص الخاضع للضريبة أن يخفض ضريبة المدخلات وفقاً لذلك في الإقرار الضريبي عن الفترة الضريبية التي تم فيها النقل، وذلك في الحالات التي يقوم فيها الشخص الخاضع للضريبة بخصم الضريبة عند استيراد السلع إلى المملكة، وقام لاحقاً بنقل هذه السلع إلى دولة المقصد النهائي، وأصبح الاستيراد خاضعاً



للضريبة في تلك الدولة العضو وفقاً للاتفاقية، كما يجب على الشخص الخاضع للضريبة الذي ينوي نقل سلع تم استيرادها إلى المملكة إلى دولة عضو أخرى ألا يطالب بالخصم فيما يتعلق باستيراد تلك السلع.

٨. لا يجوز خصم ضريبة المدخلات إلا إذا كان الشخص الخاضع للضريبة لديه دليل على أن مبلغ ضريبة المدخلات المدفوعة أو المستحقة السداد وفقاً لما حددته المادة (٤٨) من الاتفاقية، وفي الحالات التي لا يملك فيها الشخص الخاضع للضريبة الوثائق المحددة في الاتفاقية، يجوز له المطالبة بالخصم عندما يكون قادراً على تقديم الأدلة البديلة الآتية إلى الهيئة:

أ. فاتورة ضريبية مبسطة تم إصدارها بشكل صحيح وفقاً لهذه اللائحة.

ب. في حال كان التوريد ناتجاً عن نقل السلع إلى دولة عضو أخرى، فالمستند التجاري أو أي مستند آخر يثبت القيمة التي تم على أساسها احتساب ضريبة القيمة المضافة في تاريخ النقل.

ج. مستندات تجارية أخرى يُسمح بها حسب تقدير الهيئة تثبت أن الشخص الخاضع للضريبة قد تم تكليفه بصورة صحيحة، وسدّد ضريبة القيمة المضافة ذات الصلة.

٩. يجوز للشخص الخاضع للضريبة خصم ضريبة المدخلات في فترة ضريبية لاحقة للفترة التي تشمل تاريخ التوريد، وذلك شريطة أن يكون له الحق في إجراء الخصم وفقاً للأحكام الأخرى الواردة بهذه اللائحة، ولا يجوز خصم ضريبة المدخلات في أي فترة تقع بعد (٥) سنوات من السنة التقويمية التي وقع فيها التوريد.

المادة (٥٠): (السلع والخدمات المفترض تلقّيها خارج نطاق النشاط الاقتصادي)

لا يعدّ الشخص الخاضع للضريبة قد تحمّل النفقات المتعلقة بالسلع أو الخدمات التالية خلال مزاولته لنشاطه الاقتصادي، وبالتالي لا يسمح له بخصم ضريبة المدخلات المتعلقة بتلك النفقات إلا إذا قام الشخص الخاضع للضريبة بتوريد تلك السلع والخدمات لاحقاً كتوريدات خاضعة للضريبة:

١. أي شكل من أشكال الخدمات الترفيهية أو الرياضية أو الثقافية.

٢. خدمات تموين الأغذية والمشروبات في الفنادق والمطاعم، والأماكن المشابهة.

٣. شراء أو استئجار المركبات المقيّدة حسب التعريف الوارد في الفقرة (٢) من هذه المادة.



٤. تصليح أو تعديل أو صيانة أو تقديم خدمات مماثلة على المركبات المقيدة.

٥. الوقود المستخدم في المركبات المقيدة.

٦. أي سلع وخدمات مخصصة للاستعمال الشخصي وليست للنشاط التجاري أو الاقتصادي.

٧. يقصد بالمركبة المقيدة أي مركبة مصممة للاستخدام في الطريق، وذلك ما لم تستخدم في أيٍّ من الحالتين الآتيتين:

أ. التي يستخدمها الشخص الخاضع للضريبة أو موظفوه حصراً لأغراض العمل دون أن تتاح للاستعمال الخاص.

ب. التي يراد منها أساساً إعادة بيعها من قبل الشخص الخاضع للضريبة، أو يراد استعمالها في نشاط اقتصادي ينطوي على توريد تلك المركبة.

٨. في الحالات التي تعامل فيها المركبة المقيدة وفقاً للفقرة (١) من هذه المادة على أنها لم يتم شراؤها في سياق النشاط الاقتصادي، فإن توريد الشخص الخاضع للضريبة لتلك المركبة المقيدة لا يُعدُّ أنه جرى في سياق نشاطه الاقتصادي.

٩. بالرغم مما ورد في الفقرة (١) من هذه المادة فإن شراء أيٍّ من الخدمات المدرجة في تلك الفقرة؛ والتي يقصد بها البيع للغير دون أن يستخدمها الشخص الخاضع للضريبة، فإن الشراء يُعدُّ قد تمَّ في سياق نشاطه الاقتصادي.

المادة (٥١): (الخصم النسبي لضريبة المدخلات)

يجوز خصم كامل الضريبة التي يتحملها الشخص الخاضع للضريبة على السلع والخدمات المستلمة والتي تنسب حصراً ومباشرة إلى التوريدات الخاضعة للضريبة التي قدمها أو التوريدات الأخرى الموضحة في الفقرة (١) من المادة (٤٩) من هذه اللائحة؛ وذلك دون الإخلال بالأحكام الأخرى الواردة في هذه اللائحة.

تكون الضرائب التي يتحملها شخص خاضع للضريبة على السلع والخدمات التي ترتبط حصراً ومباشرة بالتوريد المعفي من الضريبة غير قابلة للخصم.

في الحالات التي يتحمل فيها الشخص الخاضع للضريبة ضريبة المدخلات عن السلع أو الخدمات المستخدمة في توريدات خاضعة للضريبة وعمل توريدات معفاة، أو لا يمكن تحديد التوريد المعفي بشكل مستقل من هذا التوريد، فعندئذٍ يتم تحديد الخصم النسبي لضريبة المدخلات وفقاً لهذه المادة.

تبعاً لأغراض طريقة احتساب الخصم النسبي الافتراضي المشار إليها في الفقرة (٣) من هذه المادة يتم احتساب الخصم النسبي على أساس الكسر حيثما:

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



كان المقام هو إجمالي قيمة التوريدات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها، والتي أجراها الشخص الخاضع للضريبة خلال السنة التقويمية الماضية.

كانت قيمة التوريدات الخاضعة أو المعفاة التي قام بها ذلك الشخص، والتي تكوّن جزءاً من الكسر تشمل تلك التوريدات التي لا تجري في المملكة، ولكنها كانت -أو ستكون- إما خاضعة للضريبة أو معفاة، لو أنها قد جرت في المملكة.

الكسر المحتسب وفقاً للفقرة (ب) من الفقرة (٤) من هذه المادة يجب ألا يتضمن:

أ. توريدات الأصول الرأسمالية التي قام بها الشخص الخاضع للضريبة.

ب. التوريدات التي وقعت خارج المملكة والتي تم توريدها من مؤسسة تابعة للشخص الخاضع للضريبة خارج المملكة.

على الشخص الخاضع للضريبة الذي لم يكن مسجلاً لأغراض ضريبة القيمة المضافة في السنة التقويمية الماضية أن يجري الحساب بالطريقة الافتراضية وفقاً للفقرة (٤) من هذه المادة، وذلك استناداً إلى القيم المقدرة للسنة التقويمية الحالية.

يجب على الشخص الخاضع للضريبة الذي يستخدم طريقة الحساب الافتراضية وفقاً للفقرة (٤) من هذه المادة أن يقوم في نهاية السنة التقويمية بمقارنة القيم المستخدمة في الكسر خلال تلك السنة مع القيم الفعلية للتوريدات التي أجريت في تلك السنة التقويمية، وإجراء التعديل على ضريبة المدخلات في الإقرار الضريبي النهائي عن تلك السنة التقويمية؛ بحيث يعكس الخصم النسبي الصحيح على أساس التوريدات الفعلية عن السنة بكاملها.

يجوز للشخص الخاضع للضريبة التقدم بطلب استخدام طريقة بديلة للطريقة الافتراضية، وذلك في الحالات التي تكون الطريقة البديلة تعكس - بشكل أدق - استخدام الشخص الخاضع للضريبة للسلع والخدمات.

يجوز للهيئة أن توافق أو ترفض الطلب المقدم باستخدام طريقة أخرى غير طريقة القاعدة الأساسية بموجب إشعار بذلك، وفي حالة الموافقة على الطلب تحدد الهيئة الفترة الزمنية التي يجوز فيها استخدام الطريقة البديلة، شريطة ألا تتجاوز الفترة المذكورة (٥) سنوات قابلة للتجديد بطلب جديد.

يجوز للهيئة أن تصدر إشعاراً بالزام الشخص الخاضع للضريبة استخدام طريقة أخرى، وتحدد الفترة الزمنية التي يجب فيها استخدام تلك الطريقة؛ وذلك إذا رأت أن الطريقة الافتراضية أو الطريقة البديلة التي وافقت عليها لا تعكس بدقة استخدام الشخص الخاضع للضريبة للسلع والخدمات.

في الحالات التي يتحمل فيها الشخص الخاضع للضريبة ضريبة مدخلات عن السلع والخدمات غير المستخدمة من أجل عمل توريد خاضع للضريبة ولكنها استخدمت فيما يلي:



أ. فيما يتعلق بزيادة رأس مال نشاط اقتصادي قائم إلى الحد الذي يؤدي إلى عمل توريدات خاضعة للضريبة، وذلك من خلال إصدار حصص رأس مال جديدة أو إصدار سندات دين.

ب. نشاط تجاري يتم التعامل معه على أنه خارج نطاق ضريبة القيمة المضافة، وذلك مثل نقل النشاط الاقتصادي أو جزء من النشاط الاقتصادي كمنشأة عاملة بموجب المادة (١٧) من هذه اللائحة.

ج. واقعة أخرى حدثت بشكل عرضي لنشاط اقتصادي إلى الحد الذي يؤدي إلى عمل توريدات خاضعة للضريبة، فإن ضريبة المدخلات هذه تكون قابلة للخصم وفقاً لنسبة الأنشطة الاقتصادية الشاملة التي تقوم بعمل توريدات خاضعة للضريبة للشخص الخاضع لها، وتُحدّد باستخدام طريقة الخصم النسبي الموضحة في هذه المادة.

المادة (٥٢): (الأصول الرأسمالية)

يجب على الشخص الخاضع للضريبة تعديل ضريبة المدخلات التي سبق خصمها فيما يتعلق بالأصل الرأسمالي في الحالات التي تزيد أو تنقص فيها ضريبته للمدخلات؛ وذلك نتيجة لتغيير يطرأ على طريقة استخدامه للأصل أو تغيير على وضع ضريبة القيمة المضافة لهذا الاستخدام.

فترة التعديل التي يطلب فيها إجراء التعديل وفقاً لهذه المادة هي (٦) سنوات فيما يتصل بالأصول الرأسمالية المنقولة، و(١٠) سنوات فيما يتعلق بالأصول الرأسمالية غير المنقولة التي هي ملحقة بشكل دائم بالأرض أو العقار، وذلك اعتباراً من تاريخ شراء الشخص الخاضع للضريبة للأصل الرأسمالي؛ فإذا كان العمر الافتراضي للأصل الرأسمالي المحدد طبقاً للممارسة المحاسبية المتبعة لدى الشخص الخاضع للضريبة أقل من الفترة الزمنية ذات الصلة فعندئذٍ تُعدّ فترة التعديل هي العمر الافتراضي للأصل الرأسمالي، وكل جزء من السنة يحسب كسنة كاملة.

يتم خصم ضريبة المدخلات وفقاً للاستخدام المقصود للسلع؛ وذلك في الوقت الذي يقتني فيه الشخص الخاضع للضريبة الأصل الرأسمالي، ويشترط خلال فترة التعديل إجراء تعديل على مبلغ الخصم بعد أي سنة يكون فيها الاستخدام الفعلي للأصل الرأسمالي مختلفاً عن الاستخدام الذي كان مقصوداً أصلاً، وتُحسب النفقات الرأسمالية المحملة على أصول رأس المال من قبل الشخص الخاضع للضريبة؛ وذلك لبناء أو تعزيز أو تحسين أعماله، كنفقات، أو نفقات إضافية، وفترة التعديل (أو فترة التعديل الإضافية) لهذه النفقات اعتباراً من تاريخ الانتهاء من هذه الأعمال.

يجب على الشخص الخاضع للضريبة في نهاية كل مدة (١٢) شهراً - وفق المدد الواردة في الفقرة (٥) من هذه المادة - مراجعة مبلغ ضريبة المدخلات واحتسابها على أساس الكسر الآتي:



١. الخصم المبدئي لضريبة المدخلات/فترة التعديل، وأن يقوم بإجراء التعديل على ذلك الكسر الخاص بضريبة المدخلات استنادًا إلى الاستخدام الفعلي للأصل خلال تلك السنة.
٢. تبدأ مدة (١٢) شهرًا اعتبارًا من بداية الفترة الضريبية التي تم فيها اقتناء الأصل الرأسمالي أو بعد نهاية مدة (١٢) شهرًا السابقة بالنسبة إلى ذلك الأصل، وعلى الشخص الخاضع للضريبة إجراء التعديل على ضريبة المدخلات في الإقرار الضريبي عن آخر فترة ضريبية تقع في مدة (١٢) شهرًا، وله المطالبة بالمبلغ الزائد من ضريبة المدخلات أو إجراء تسوية سداد لضريبة المدخلات.
٣. لا يكون الشخص الخاضع للضريبة مطالبًا بتعديل ضريبة المدخلات فيما يتعلق بذلك الأصل الرأسمالي عن تلك السنة؛ وذلك في الحالات التي لا يكون فيها تغيير في استخدام الأصل الرأسمالي عما كان مقصودًا في الأصل في أي سنة.
٤. يجب على الشخص الخاضع للضريبة تعديل خصم ضريبة المدخلات لباقي فترة التعديل عن ذلك الأصل الرأسمالي في الفترة الضريبية التي تم فيها البيع؛ وذلك في الحالات التي يطرأ فيها تغيير دائم على استخدام الأصل الرأسمالي بسبب بيع الشخص الخاضع للضريبة للأصل الرأسمالي، ولا يلزم إجراء أي تعديل على ضريبة المدخلات التي يتم خصمها للفترة المتبقية من فترة التسوية إذا تم تدمير أو سرقة الأصول الرأسمالية، أو قبل انتهاء عمرها الافتراضي.
٥. في الحالات التي يطرأ فيها تغيير دائم على استخدام الأصل الرأسمالي بسبب زوال استخدام ذلك الأصل الرأسمالي في الأنشطة الخاضعة للضريبة الخاص بذلك الشخص الخاضع للضريبة، فعندئذٍ يجب عدم إجراء تعديل على ضريبة المدخلات، بل يُعدُّ الشخص الخاضع للضريبة على أنه يقوم بتوريد مفترض وفقًا للاتفاقية، وتحسب قيمة ذلك التوريد المفترض باستخدام المعادلة الآتية:
$$\text{قيمة شراء أصل رأس المال} \times \text{نسبة الخصم المبدئي لضريبة المدخلات} \times \text{العمر الافتراضي المتبقي} / \text{فترة التعديل}$$

حيث كان معدل الضريبة معبرًا عنه كنسبة مئوية، والعمر المتبقي النافع هو فترة التعديل المحددة وفقًا للفقرة (٢) من هذه المادة ناقصًا عدد السنوات التي استخدم فيها الشخص الخاضع للضريبة هذا الأصل الرأسمالي، وتعد نسبة الخصم المبدئي هي نسبة الخصم المحددة وفقًا للاستخدام المزمع للسلع وقت الشراء كما تم احتسابه وفقًا لهذه المادة.



التعاميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

* الدليل الإرشادي العام لضريبة القيمة المضافة، (نوفمبر ٢٠٢١ م).

* الدليل الإرشادي الخاص بنقل الأعمال، النسخة (١)، بدون تاريخ، والذي تضمن:

الخصم النسبي المتعلق بضريبة المدخلات، وخصم ضريبة القيمة المضافة على النفقات المتكبدة من قبل (الناقل عن صفقات الأصول، والناقل عن صفقات الحصص، المنقول إليه).

* الدليل الإرشادي للمجموعات الضريبية (سبتمبر ٢٠٢١ م).

* الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات (سبتمبر ٢٠٢١ م).

* الدليل الإرشادي لخصم ضريبة المدخلات.

* الدليل الإرشادي للأصول الرأسمالية.

المبادئ والسوابق القضائية

* مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠ م - ٢٠٢١ م، وفيها:

المبدأ رقم (٤٣٥): «للشخص الخاضع للضريبة خصم ضريبة المدخلات في فترة ضريبية لاحقة للفترة التي تشمل تاريخ التوريد، وذلك شريطة أن يكون له الحق في إجراء الخصم وفقاً للأحكام الأخرى، ولا يجوز خصم ضريبة المدخلات في أي فترة تقع بعد خمس سنوات من السنة التقويمية التي وقع فيها التوريد»^(١).

المبدأ رقم (٤٤٩): «طبقاً للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية فإنه - لغايات ممارسة حق الخصم - على الخاضع للضريبة أن يكون حائزاً على المستندات الآتية:

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٢٧-٢٠٢١-٢٧٢٠٢١



- الفاتورة الضريبية التي حصل عليها طبقاً للاتفاقية.

- المستندات الجمركية التي تثبت أنه مستورد للسلع وفقاً لأحكام قانون الجمارك الموحد^(١).

المبدأ رقم (٤٥٠): «لا يجوز خصم ضريبة المدخلات إلا إذا كان الشخص الخاضع للضريبة لديه دليل على أن مبلغ ضريبة المدخلات المدفوعة أو المستحقة السداد وفقاً لما حددته الاتفاقية الموحدة، وفي الحالات التي لا يملك فيها الشخص الخاضع للضريبة الوثائق المحددة في الاتفاقية يجوز له المطالبة بالخصم عندما يكون قادراً على تقديم الأدلة البديلة الآتية للهيئة: مستندات تجارية أخرى يسمح بها حسب تقدير الهيئة، تثبت أن الشخص الخاضع للضريبة قد تمّ تكليفه بصورة صحيحة وسدد ضريبة القيمة المضافة ذات الصلة»^(٢).

المبدأ رقم (٤٥٩): «لا بدّ من توفر شروط ومتطلبات المستند الضريبي الذي يمكن الاعتماد عليه لإجراء الخصم الضريبي، وفقاً لأحكام الاتفاقية الموحدة واللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة»^(٣).

المبدأ رقم (٤٦٧): «يجب أن تكون الشهادة الخطية التي تقدّم من العميل للمورد متضمنةً إمكانية خصم كامل ضريبة المدخلات عن التوريد»^(٤).

المبدأ رقم (٤٧٨): «لا يجوز خصم ضريبة المدخلات إلا إذا كان الشخص الخاضع للضريبة لديه دليل على أن مبلغ ضريبة المدخلات المدفوعة أو المستحقة السداد وفقاً لما حددته الاتفاقية الموحدة، وفي الحالات التي لا يملك فيها الشخص الخاضع للضريبة الوثائق المحددة في الاتفاقية، فيجوز له المطالبة بالخصم عندما يكون قادراً على تقديم الأدلة البديلة الآتية إلى الهيئة: فاتورة ضريبية مبسطة تم إصدارها بشكل صحيح، في حال كان التوريد ناتجاً عن نقل السلع إلى دولة عضو أخرى، فالمستند التجاري أو أي مستند آخر يثبت القيمة التي تم على أساسها احتساب ضريبة القيمة المضافة في تاريخ النقل، مستندات تجارية أخرى يسمح بها حسب تقدير الهيئة، تثبت أن الشخص الخاضع للضريبة قد تمّ تكليفه بصورة صحيحة وسدد ضريبة القيمة المضافة ذات الصلة»^(٥).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٨٦٧-٢٠٢٠-٧١

(٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٨٦٧-٢٠٢٠-٧١

(٣) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٢٧-٢٠٢١-٧١

(٤) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٤١٢-٢٠٢٠-٧١

(٥) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٣٦-٢٠٢١-٧١



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

المادة (٢٢) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م:

« يجوز للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته بما فيها الضريبة السابق تحميلها على السلع والخدمات المباعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقاً للحدود، وبالشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية.

ويسري حكم الفقرة (١) من هذه المادة على:

١. مبيعات السلع والخدمات الموردة إلى الجهات المشار إليها في المادة (٨) من مواد الإصدار والمادة (٢٣) من هذا القانون.
٢. مبيعات السلع والخدمات الممولة بمنح صدر قانون بإعفاءها من الضريبة.
٣. ويكون الخصم في حدود المستحق من الضريبة، ويرحل ما لم يتم خصمه إلى الفترات الضريبية التالية حتى يتم الخصم بالكامل، ولا يسري الخصم المنصوص عليه في الفقرة (١) من هذه المادة على ما يأتي:
 - أ. ضريبة الجدول، سواء أكانت على سلع أم خدمات خاضعة بذاتها أم كمداخلات في سلع أم خدمات خاضعة للضريبة، وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا القانون.
 - ب. ضريبة المدخلات المدرجة ضمن التكلفة.
 - ج. السلع والخدمات المعفاة.



التعليق

أقر النظام في لائحته التنفيذية مبدأ خصم ضريبة المدخلات المفروضة على السلع والخدمات الموردة له في سياق ممارسة نشاطه الاقتصادي والمُلزم بسدادها، تيسيراً للقيام بالتوريدات الخاضعة للضريبة بما فيها التوريدات الخاضعة لنسبة الصفر، والتوريدات البينية؛ وهذا وفقاً للضوابط والأحوال المشار إليها في المادة (٤٩) من اللائحة، إلا أنه لا يجوز - في كل الأحوال - خصم ضريبة المدخلات ما لم يكن لدى الشخص الخاضع للضريبة دليل على أن مبلغ ضريبة المدخلات المدفوعة أو المستحقة السداد وفقاً لما حددته المادة (٤٨) من الاتفاقية، وأبرز هذه الأدلة:

١. فاتورة ضريبية مبسطة تم إصدارها بشكل صحيح وفقاً لهذه اللائحة.

٢. في حال كان التوريد ناتجاً عن نقل السلع إلى دولة عضو أخرى، فالمستند التجاري أو أي مستند آخر يثبت القيمة التي تمّ على أساسها احتساب ضريبة القيمة المضافة في تاريخ النقل.

٣. مستندات تجارية أخرى يُسمح بها حسب تقدير الهيئة، والتي تُثبت أن الشخص الخاضع للضريبة قد تم تكليفه بصورة صحيحة، وقد سدد ضريبة القيمة المضافة ذات الصلة.



الفصل التاسع: الفواتير الضريبية



الفواتير الضريبية

رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المواد (٥٣، ٥٥، ٥٦، ٥٧، ٥٨، ٥٩).

رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٢٣).

رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المواد (٥٣، ٥٤، ٥٧).

كلمات مفتاحية:

الاتفاقية. النظام. اللائحة. شروط وضوابط. الفواتير. الضريبة. الإصدار. استثناء. الخاضع. التوريدات. الاستعانة).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٥٣): (رقم التعريف الضريبي)

تخصص كل دولة عضو رقم تعريف ضريبي للخاضع للضريبة على أن تحدد اللجنة الوزارية ضوابط إصدار رقم التعريف الضريبي، وذلك عند التسجيل لغايات الضريبة في أي من الدول الأعضاء.

المادة (٥٥): (إصدار الفاتورة الضريبية)

يجب على الخاضع للضريبة أن يصدر فاتورة ضريبية أو مستنداً مماثلاً في الحالات الآتية:

١. توريد السلع أو الخدمات بما في ذلك التوريد المفترض المنصوص عليه في المادة (٨) من هذه الاتفاقية.

٢. استلام المقابل كلياً أو جزئياً قبل تاريخ التوريد.

يجوز لكل دولة عضو أن تستثني الخاضع للضريبة من إصدار الفواتير المنصوص عليها في هذه المادة بالنسبة للتوريدات المعفاة من الضريبة؛ وذلك بشرط أن لا تتعلق بالمعاملة البينية بين الدول الأعضاء.



لكل دولة عضو أن تسمح للخاضع للضريبة بإصدار فواتير ضريبية ملخصة تشمل كل منها جميع توريدات السلع والخدمات التي تَمَّت لصالح عميل واحد واستحققت الضريبة عنها خلال فترة شهر، وذلك مع مراعاة أحكام المادة (٥٦) من هذه الاتفاقية.

لغاية تطبيق هذه الاتفاقية، على الدول الأعضاء قبول الفواتير من حيث الشكل، سواء صدرت ورقياً أو إلكترونياً وفقاً للشروط والإجراءات التي تحددها كل دولة عضو.

المادة (٥٦): (محتويات الفاتورة الضريبية)

يجب على كل دولة عضو أن تحدّد محتويات الفاتورة الضريبية ومهلة إصدارها؛ شريطة أن تحدد اللجنة الوزارية الحد الأدنى من التفاصيل الواجب تضمينها في الفاتورة الضريبية، ولكل دولة عضو أن تسمح بإصدار فواتير مبسطة وفقاً للشروط والضوابط التي تحددها.

يمكن أن تصدر الفواتير الضريبية بأية عملة شريطة أن تكون قيمة الضريبة مدوّنة بعملة الدولة العضو التي يقع فيها مكان التوريد، وذلك على أساس سعر صرف العملات الرسمي المعمول به في هذه الدولة بتاريخ استحقاق الضريبة.

المادة (٥٧): تعديل الفواتير (إشعار دائن)

يجب على الخاضع للضريبة - الذي يقوم بتعديل مقابل التوريد - أن يضمن هذا التعديل في مستند (إشعار دائن أو مدين فاتورة ضريبية) يُصحّح فيه الفاتورة الضريبية الأصلية، ويعامل هذا المستند نفس معاملة الفاتورة الضريبية الأصلية، وذلك وفقاً للإجراءات التي تحددها كل دولة عضو.

المادة (٥٨): (أحكام خاصة)

يحق للعميل الخاضع للضريبة الذي يتلقى سلعة أو خدمات موردة له من خاضع للضريبة إصدار الفواتير الضريبية؛ شريطة موافقة المورد والإشارة بالفاتورة بأنها فاتورة ذاتية، وذلك بموافقة الجهة الضريبية المختصة، وفي هذه الحالة تُعامل هذه الفاتورة الذاتية كفاتورة صادرة عن المورد.

يجوز للخاضع للضريبة الاستعانة بالغير لإصدار الفواتير الضريبية نيابةً عنه، وذلك بموافقة الجهة الضريبية المختصة، وشريطة استيفاء جميع الالتزامات المنصوص عليها في هذه الاتفاقية والقانون المحلي.

المادة (٥٩): (فترة حفظ الفواتير الضريبية والسجلات والمستندات المحاسبية)



تحفظ الفواتير الضريبية والدفاتر والسجلات والمستندات المحاسبية لمدة لا تقل عن (٥) سنوات من نهاية السنة التي تعود لها الفواتير الضريبية والدفاتر والسجلات، وتمتد هذه الفترة إلى (١٥) سنة فيما يتعلق بحفظ الفواتير الضريبية والدفاتر والسجلات والمستندات العائدة للعقارات، وذلك دون الإخلال بأي مدة أطول تنص عليها قوانين الدولة العضو.

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٢٣):

تحدد اللائحة ما يأتي:

١. محتويات وشكل الفواتير الضريبية، ومهل إصدارها.
 ٢. الشروط والضوابط اللازمة لإصدار فواتير ضريبية ملخصة أو مبسطة.
 ٣. شروط وضوابط استثناء الخاضع للضريبة من إصدار الفواتير الضريبية بالنسبة إلى التوريدات المعفاة من الضريبة.
 ٤. شروط وإجراءات قبول الفواتير من حيث الشكل.
- الشروط اللازمة للموافقة للخاضع للضريبة على الاستعانة بغيره لإصدار الفواتير الضريبية نيابة عنه.



اللائحة التنفيذية

المادة (٥٣): (الفواتير الضريبية)

(١-أ) على كل شخص خاضع للضريبة أن يصدر أو يعمل على إصدار فاتورة ضريبية تتضمن على الأقل التفاصيل الواردة في الفقرة الخامسة من هذه المادة، وذلك في أي من الحالات الآتية:

١. توريدات السلع أو الخدمات الخاضعة التي أجراها إلى شخص آخر خاضع للضريبة، أو إلى شخص اعتباري غير خاضع للضريبة، أو إلى مؤسسة فردية، أو إلى أي كيان آخر مؤسس في المملكة وفقاً للأنظمة السارية فيها.

٢. استلام أي مقابل يتعلق بتوريدات السلع أو الخدمات الخاضعة إلى شخص آخر خاضع للضريبة، أو إلى شخص اعتباري غير خاضع للضريبة، أو إلى مؤسسة فردية، أو إلى أي كيان آخر مؤسس في المملكة وفقاً للأنظمة السارية فيها، وذلك قبل حدوث تلك التوريدات.

٣. التوريدات البينية أو تصدير السلع.

٤. توريد الخدمات الخاضعة لنسبة الصفر إلى عميل غير مقيم في أي دولة عضو.

(ب) في جميع الحالات الواردة في الفقرة الفرعية (أ) من هذه الفقرة، يجب إصدار الفاتورة الضريبية في موعد أقصاه خمسة عشر يوماً من الشهر التالي للشهر الذي حدث فيه التوريد.

(ج) استثناءً من الأحكام الواردة في هذه الفقرة، يجوز للخاضع للضريبة أن يصدر فاتورة ضريبية مبسطة -وفق الأحكام المنصوص عليها في الفقرة السابعة من هذه المادة- عن التوريدات المشار إليها في الفقرة الفرعية (أ) والتي تقل قيمتها عن ألف (١٠٠٠) ريال^(١).

(٢) يجوز للعميل الخاضع للضريبة -بعد موافقة الهيئة- إصدار الفواتير الضريبية نيابة عن المورد الخاضع للضريبة فيما يتعلق بالتوريد الذي أجراه المورد للعميل

(١) عُلِّل هذا البند بموجب قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢١-٢-٧) وتاريخ ٤ / ٤ / ١٤٤٣ هـ، والذي عُمِّل به ابتداءً من تاريخ ٤ ديسمبر ٢٠٢١ م. وقد كان ينص قبل التعديل على أنه: «على كل شخص خاضع للضريبة أن يصدر أو يعمل على إصدار فاتورة ضريبية في أيٍّ من الحالات الآتية: ١- توريدات السلع أو الخدمات الخاضعة التي أجراها إلى شخص آخر خاضع للضريبة أو إلى شخص اعتباري غير خاضع للضريبة. ٢- أي مدفوعات تمت فيما يتعلق بتوريد سلع أو خدمات أُجريت إلى شخص خاضع أو إلى شخص اعتباري غير خاضع قبل حدوث ذلك التوريد. يجب إصدار الفاتورة الضريبية في موعد أقصاه خمسة عشر يوماً من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه التوريد».



شريطة أن يكون هناك اتفاق مسبق بينهما على ذلك والإشارة بالفاتورة بأنها فاتورة صادرة من العميل بالنيابة عن المورد، وأن يكون العميل والمورد مسجلين مع الهيئة لأغراض الضريبة، وتعامل الفاتورة المصدرة كفاتورة صادرة عن المورد. يجب أن يتضمن الاتفاق التأكيد على الإجراءات الواجب اتباعها لقبول المورد لكل فاتورة صادرة بالنيابة عنه وأن يشمل الاتفاق تعهد المورد بعدم إصدار فواتير ضريبية فيما يتعلق بتلك التوريدات^(١).

(٣) يجوز للخاضع للضريبة -بعد موافقة الهيئة- الاستعانة بطرف ثالث لإصدار الفواتير الضريبية نيابة عنه شريطة استيفاء جميع الالتزامات المنصوص عليها في النظام وهذه اللائحة. ويكون المورد مسؤولاً عن دقة المعلومات الواردة في الفاتورة الضريبية وعن الإقرار بضريبة المخرجات المستحقة بشكل صحيح^(٢).

(٤) يجوز للخاضع للضريبة في الحالات المنصوص عليها في الفقرة الأولى من هذه المادة، إصدار فاتورة ضريبية ملخصة تتضمن عدة توريدات منفصلة لسلع أو خدمات تمت من قبله لصالح عميل واحد خلال فترة لا تزيد عن شهر تقويمي، ويجب أن تتضمن الفاتورة الضريبية الملخصة على الأقل التفاصيل الواردة في الفقرة الخامسة من هذه المادة، ويتم إصدارها في موعد أقصاه خمسة عشر يومًا من الشهر التالي للشهر التقويمي المتعلق بها^(٣).

(٥) - يجب أن تكون الفاتورة الضريبية باللغة العربية بالإضافة لأي لغة أخرى قد تصدر بها، وتتضمن التفاصيل الآتية:

أ. تاريخ إصدار الفاتورة.

ب. الرقم التسلسلي الذي يُعرّف ويميز الفاتورة الضريبية.

ج. رقم التعريف الضريبي الخاص بالمورد.

د. رقم التعريف الضريبي للعميل إذا كان العميل مسؤولاً بذاته عن احتساب الضريبة عن التوريد، وبيان بذلك.

(١) عَيِّل هذا البند بموجب قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢١-٢-٧) وتاريخ ٤/٠٤/١٤٤٣هـ، والذي عُمِّل به ابتداءً من تاريخ ٤ ديسمبر ٢٠٢١م. وقد كان ينص قبل التعديل على أنه: «يجوز للعميل إصدار الفواتير الضريبية نيابةً عن المورد فيما يتعلق بالتوريد الذي أجراه المورد للعميل شريطة أن يكون هناك اتفاق مسبق بينهما على ذلك. يجب أن يتضمن الاتفاق التأكيد على الإجراءات الواجب اتباعها لقبول المورد لكل فاتورة صادرة عن مورد السلع أو الخدمات وأن يشمل الاتفاق تعهد المورد بعدم إصدار فواتير ضريبية فيما يتعلق بتلك التوريدات».

(٢) عَيِّل هذا البند بموجب قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢١-٢-٧) وتاريخ ٤/٠٤/١٤٤٣هـ، والذي عُمِّل به ابتداءً من تاريخ ٤ ديسمبر ٢٠٢١م. وقد كان ينص قبل التعديل على أنه: «يجوز أن يصدر طرف ثالث الفواتير الضريبية نيابةً عن المورد الذي هو شخص خاضع للضريبة وذلك فيما يتعلق بتوريد السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة. ويكون المورد مسؤولاً عن دقة المعلومات الواردة في الفاتورة الضريبية وعن الإقرار بضريبة المخرجات عن التوريد».

(٣) عَيِّل هذا البند بموجب قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢١-٢-٧) وتاريخ ٤/٠٤/١٤٤٣هـ، والذي عُمِّل به ابتداءً من تاريخ ٤ ديسمبر ٢٠٢١م. وقد كان ينص قبل التعديل على أنه: «يجوز أن يتضمن ملخص الفاتورة الضريبية أكثر من توريد واحد منفصل للسلع أو الخدمات شريطة أن تكون جميع التوريدات المتضمنة في ملخص الفاتورة الضريبية قد قام بها نفس المورد في نفس الفترة الضريبية».



- هـ. اسم وعنوان كلٍّ من المورد والعميل.
- و. كمية وطبيعة السلع التي تم توحيدها، أو نطاق وطبيعة الخدمات التي تم تقديمها.
- ز. التاريخ الذي وقع فيه التوريد إذا كان مختلفاً عن تاريخ إصدار الفاتورة الضريبية.
- ح. المبالغ الخاضعة للضريبة بحسب المعدل أو الإعفاء، وسعر الوحدة غير شامل ضريبة القيمة المضافة، وأي خصومات أو حسومات إذا لم تكن متضمنة في سعر الوحدة.
- ط. معدل الضريبة المطبق.
- ي. مبلغ ضريبة القيمة المضافة المستحق مبيّناً بالريال.
- ك. في حال لم تكن الضريبة مفروضة بالسعر الأساسي يلزم بيان المعاملة الضريبية المنطبقة على التوريد.
- ل. في الحالات التي تسري فيها طريقة هامش الربح على السلع المستعملة المؤهلة، تتم الإشارة إلى أن ضريبة القيمة المضافة قد تم فرضها على الربح بالنسبة إلى تلك السلع.
- (٦)- يجب إصدار الفواتير الضريبية آلياً في الحالات المقررة وفقاً لائحة تصدر عن وزير المالية أو مجلس الإدارة حول المتطلبات والشروط المتعلقة بإصدار الفواتير الآلية شريطة أن تكون تلك اللائحة سارية المفعول وقت التوريد.
- (٧) أ) على كل شخص خاضع للضريبة أن يصدر فاتورة ضريبية مبسطة تتضمن على الأقل التفاصيل الواردة في الفقرة الثامنة من هذه المادة، وذلك في أيٍّ من الحالتين الآتيتين:
- ١- توريدات السلع أو الخدمات الخاضعة التي أجراها إلى أي شخص بخلاف الأشخاص المشار إليهم في الفقرة الأولى (أ) من هذه المادة. ٢- استلام أي مقابل يتعلق بتوريدات السلع أو الخدمات الخاضعة إلى أي شخص بخلاف الأشخاص المشار إليهم في الفقرة الأولى (ب) من هذه المادة، وذلك قبل حدوث تلك التوريدات.
- ب) في جميع الحالات الواردة في الفقرة الفرعية (أ) من هذه الفقرة، يجب إصدار الفاتورة الضريبية المبسطة في تاريخ التوريد أو في تاريخ استلام المقابل كلياً أو جزئياً، أيهما أسبق.
- ج) استثناءً من الحكم الوارد في الفقرة الفرعية (ب) من هذه الفقرة، يجوز للخاضع للضريبة إصدار فواتير الضريبة المبسطة في موعد أقصاه خمسة عشر يوماً من



الشهر التالي للشهر الذي حدث فيه التوريد، شريطة أن تتضمن تلك الفواتير على الأقل اسم وعنوان العميل، والتاريخ الذي حدث فيه التوريد، بالإضافة إلى التفاصيل الواردة في الفقرة الثامنة من هذه المادة، وذلك فقط عن التوريدات التالية: ١- توريدات الخدمات المالية التي تقوم بها المصارف أو المؤسسات المالية أو شركات التأمين، المرخصة من الجهات المعنية في المملكة. ٢- أي توريدات أخرى يصدر بها قرار من محافظ الهيئة.

د) يجوز للخاضع للضريبة الذي يتمتع بالاستثناء المتعلق بالتوريدات المنصوص عليها في الفقرة الفرعية (ج) من هذه الفقرة، إصدار فاتورة ضريبية مبسطة ملخصة تتضمن عدة توريدات منفصلة لسلع أو خدمات تمت من قبله لصالح عميل واحد خلال فترة لا تزيد عن شهر تقويمي، شريطة أن تتضمن تلك الفاتورة على الأقل اسم وعنوان العميل، والفترة المتعلقة بالتوريدات، بالإضافة إلى التفاصيل الواردة في الفقرة الثامنة من هذه المادة، ويتم إصدارها في موعد أقصاه خمسة عشر يومًا من الشهر التالي للشهر التقويمي المتعلق بها^(١).

(٨) يجب أن تحتوي الفاتورة الضريبية المبسطة على التفاصيل الآتية:

أ. تاريخ الإصدار.

ب. اسم وعنوان المورد ورقم تعريفه الضريبي.

ج. بيان السلع أو الخدمات التي تم توريدها.

د. المقابل الواجب السداد نظير السلع أو الخدمات.

هـ. الضريبة الواجبة السداد، أو بيان بأن المقابل يشمل الضريبة فيما يتعلق بتوريد السلع أو الخدمات.

(٩) لمحافظ الهيئة صلاحية التعديل على التفاصيل الواجب توافرها في الفواتير المصدرة وفقًا لهذه المادة، وله تحديد أي تفاصيل إضافية يجب توافرها في تلك الفواتير لأغراض تطبيق أحكام لائحة الفوترة الإلكترونية^(٢).

(١) عُدِّل هذا البند بموجب قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢٠٧-٢١) وتاريخ ٤/٠٤/١٤٤٣ هـ، والذي عمل به ابتداءً من تاريخ ٤ ديسمبر ٢٠٢١ م. وقد كان ينص قبل التعديل على أنه: «يجوز إصدار الفاتورة الضريبية المبسطة عن توريد سلع أو خدمات تقل قيمتها عن ألف (١٠٠٠) ريال، ولا يجوز إصدار فاتورة ضريبية مبسطة فيما يتعلق بتوريد بيئي أو تصدير سلع»

(٢) عُدِّل هذا البند بموجب قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢٠٧-٢١) وتاريخ ٤/٠٤/١٤٤٣ هـ، والذي عمل به ابتداءً من تاريخ ٤ ديسمبر ٢٠٢١ م. وقد كان ينص قبل التعديل على أنه: «دون الإخلال بما ورد أعلاه في هذه المادة، على كل شخص خاضع للضريبة في أي حالة لا تنطبق فيها الفقرات السابقة من هذه المادة إصدار فاتورة ضريبية تتضمن البيانات الواردة في الفقرة الثامنة من هذه المادة. يتم حذفها واستبدالها بالنص الجديد المقترح حيث تم تضمين نص الفقرة القديم ضمن الفقرة (٧) المعدلة».



(١٠) للهيئة صلاحية تعليق أو إلغاء الإلزام بتطبيق أحكام لائحة الفوترة الإلكترونية - كلياً أو جزئياً - لفئة من المكلفين أو لمكلفين محددين بعد دراسة الأسباب التي تدعو لذلك، ولها إصدار القرارات اللازمة لذلك^(١).

(١١) يقصد بلفظ الفاتورة الضريبية أينما ورد في هذه اللائحة، الفواتير الصادرة وفقاً لأي من أحكام هذه المادة^(٢).

المادة (٥٤): (الإشعارات الدائنة والمدينة)

إذا تحققت إحدى الحالات الواردة في الفقرة الأولى من المادة الأربعين من هذه اللائحة، بعد إصدار فاتورة ضريبية فيما يتعلق بالتوريد والمبلغ المبين كضريبة محملة في تلك الفاتورة الضريبية يتجاوز القيمة الحقيقية للتوريد، فإنه يجب على الشخص الخاضع للضريبة الذي قام بالتوريد أن يزود العميل بإشعار دائن.

إذا تحققت إحدى الحالات الواردة في الفقرة الأولى من المادة الأربعين من هذه اللائحة بعد إصدار فاتورة ضريبية فيما يتعلق بالتوريد، وكان المبلغ الموضح كضريبة محملة في تلك الفاتورة الضريبية أقل من القيمة الحقيقية، فإنه يجب على الشخص الخاضع للضريبة الذي قام بالتوريد أن يزود العميل بإشعار مدين.

أي إشعار دائن أو مدين يتم إصداره وفقاً لهذه المادة يجب أن يتضمن الإشارة إلى رقم الفاتورة التسلسلي الصادرة عن التوريد المبدئي الذي يتعلق به الإشعار الدائن أو المدين، ويجب أن يتضمن الإشعار المعلومات المطلوبة بموجب المادة الثالثة والخمسين من هذه اللائحة، ويتم بيان ذلك أيضاً في الفاتورة الضريبية. وفيما عدا ذلك يجب أن يضمن أي إشعار دائن أو مدين، المعلومات المطلوبة وفق المادة الثالثة والخمسين من هذه اللائحة، وأن يتم إظهار ذلك في الفاتورة الضريبية المقابلة.

المادة (٥٧): (رقم التعريف الضريبي)

يجب على الشخص الخاضع للضريبة أن يبين رقم التعريف الضريبي في الفواتير الضريبية وأي مراسلات يجريها مع الهيئة بخصوص ضريبة القيمة المضافة.

(١) أضيف هذا البند بموجب قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢١-٢٠٧) وتاريخ ١٤٤٣/٠٤/٠٤هـ.

(٢) أضيف هذا البند بموجب قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢١-٢٠٧) وتاريخ ١٤٤٣/٠٤/٠٤هـ.

قرارات مجلس الوزراء

* قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.



التعالم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

* قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢٠٣-٢) وتاريخ ١٧/١٠/١٤٤١هـ الموافق ٩/٠٦/٢٠٢٠م، المعدل للمواد (٦، ٩، ١٣، ١٤، ١٥، ٢٠، ٣٩، ٥٣، ٥٨، ٥٩، ٦٢، ٧٩)، والذي نُشر بالجريدة الرسمية في العدد (٤٨٣٦) لسنة (٩٨)، (الجمعة ٢٧ شوال ١٤٤١هـ) الموافق (١٩ يونيو ٢٠٢٠م)، والذي يسري وفقاً للبند ثانياً منه اعتباراً من (١٠-٧-٢٠٢٠م).

* قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (١٧٠٤-٢) وتاريخ ١٠/٤/١٤٣٩هـ، بتعديل المواد (٨، ٥٣، ٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

* قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢١-٢-٧) وتاريخ ٤/٠٤/١٤٤٣هـ، والذي قرر ما يلي:

أولاً: الموافقة على تعديل أحكام المواد (الثالثة والخمسين، والرابعة والخمسين، والسادسة والستين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، وفقاً للصيغة المرفقة.

ثانياً: يُبَلَّغ هذا القرار لمن يلزم لتنفيذه، ويُنشر في الجريدة الرسمية ويُعمل به ابتداءً من تاريخ ٤ ديسمبر ٢٠٢١م.

* الدليل الإرشادي العام لضريبة القيمة المضافة، (نوفمبر ٢٠٢١م).

* الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات، (سبتمبر ٢٠٢١م).

* الدليل الإرشادي الخاص بخصم ضريبة المدخلات:

٨، ١، ١. الفواتير باللغة غير العربية

يجب أن تتضمن الفواتير الضريبية البيانات اللازمة باللغة العربية بالإضافة إلى أي لغة أخرى يتم استخدامها. وذلك يعني أن الفاتورة الصادرة من دون المعلومات باللغة العربية لن تعتبر فاتورة ضريبية صحيحة لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة.

يتوجب في جميع الحالات على الشخص الخاضع للضريبة - والذي يتلقى توريداً لسلع أو خدمات - الاحتفاظ بفاتورة ضريبية صحيحة باللغة العربية؛ وذلك لإثبات حق خصم ضريبة المدخلات. ومع ذلك، في حال تم الاحتفاظ بفاتورة صادرة بلغة أخرى غير اللغة العربية ولكنها تستوفي جميع الشروط الأخرى للفاتورة الضريبية الواردة في اللائحة التنفيذية، فللهيئة، وبناءً على تقديرها، السماح للعميل باستخدام هذه الفاتورة كمستند بديل لإثبات تلقي الشخص الخاضع للضريبة للتوريد



وتكبدته ضريبة المدخلات.

وعليه، يمكن للشخص الخاضع للضريبة استخدام هذه الفاتورة لممارسة حقه بخصم ضريبة المدخلات وبشرط استيفاء المعايير الآتية:

- أن تتوافق الفاتورة مع متطلبات إصدار الفواتير الضريبية الواردة في اللائحة التنفيذية غير كونها باللغة العربية.

- أن يتوفر لدى الشخص الخاضع للضريبة إثبات آخر بأنه تم تسديد ضريبة القيمة المضافة المستحقة للمورد (مستندات تجارية ككشف بنكي أو إيصال من المورد).

- على الشخص الخاضع للضريبة تزويد الهيئة - بناءً على طلبها - بترجمة معتمدة لأي فاتورة تطلبها الهيئة خلال التدقيق أو لأي سبب آخر.

لا يتطلب من الشخص الخاضع للضريبة الحصول على موافقة الهيئة مسبقاً لاستخدام الفواتير بلغة غير العربية كإثبات بديل لخصم ضريبة المدخلات عن كل فاتورة على حدة، في حال كانت الفواتير تستوفي كافة المعايير المذكورة أعلاه.

إن الإجراء التقديري المنصوص عليه في هذا القسم يؤثر فقط على حق العميل في خصم ضريبة المدخلات بناءً على الفاتورة، ولا يخل بالتزامات مورد السلع أو الخدمات بإصدار فواتيره بالتوافق مع المتطلبات الواردة في اللائحة التنفيذية، وغير ذلك يعتبر مخالفة لأحكام النظام واللائحة وما يترتب على ذلك من عقوبات.

* قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٢ - ٤ - ١٧) وتاريخ ١٠/٤/١٤٣٩هـ، بتعديل المواد (٨، ٥٣، ٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

* قرار إداري رقم (٦٢٧٣٧) وتاريخ ٢٣/١١/١٤٤٣هـ، والذي قرر ما يلي:

أولاً: على الخاضعين لللائحة الفوترة الإلكترونية الذين تتجاوز إيراداتهم السنوية الخاضعة لضريبة القيمة المضافة لعام ٢٠٢١ م (٣,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠) ثلاثة مليارات ريال، ربط أنظمة الفوترة الإلكترونية الخاصة بهم، وإرسال الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية، ومشاركة بياناتهم مع الهيئة - كمرحلة أولى لربط أنظمة الفوترة الإلكترونية مع أنظمة الهيئة - وذلك اعتباراً من ١ يناير ٢٠٢٣ م، وحتى موعد أقصاه ٣٠ يونيو ٢٠٢٣ م.

ثانياً: تُخطر الهيئة الأشخاص الذين تنطبق عليهم المعايير الواردة في هذا القرار باستخدام وسائل التواصل المعتمدة لدى الهيئة خلال المدة الزمنية المحددة لذلك.

ثالثاً: يُبلغ هذا القرار لمن يلزم لتنفيذه، ويُعمل به من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية.

* قرار إداري رقم (٦٢٧٣٨) وتاريخ ٢٣/١١/١٤٤٣هـ، والذي قرر ما يلي:



أولاً: تعديل الضوابط والمتطلبات والمواصفات الفنية والقواعد الإجرائية اللازمة لتنفيذ أحكام لائحة الفوترة الإلكترونية، الصادرة بالقرار الإداري رقم (١٩٨٢١) وتاريخ ١٥/١٠/١٤٤٢هـ، وفقاً للصيغة المرفقة.

ثانياً: يبلغ هذا القرار لمن يلزم لتنفيذه، ويعمل به من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية.

*** الضوابط والمتطلبات والمواصفات الفنية والقواعد الإجرائية اللازمة لتنفيذ أحكام لائحة الفوترة الإلكترونية الصادرة بموجب قرار محافظ الهيئة رقم (٦٢٧٣٨) وتاريخ ٢٣/١١/١٤٤٣هـ - والمنشورة في جريدة أم القرى في ٢٤ يونيو ٢٠٢٢ م، والتي تضمنت الآتي:**

أولاً: نطاق تطبيق القرار:

١. يختص هذا القرار والملحقان (١) و(٢) المرفقان به -والوثائق المشار إليها ضمن الملحقين السابقين والتي تعد جزءاً لا يتجزأ منهما- بتحديد الضوابط والمتطلبات والمواصفات الفنية والقواعد الإجرائية اللازمة لتنفيذ أحكام لائحة الفوترة الإلكترونية والخاصة بكل مما يلي:
 - أ. مرحلة إصدار الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية، بما فيها تلك الأحكام المتعلقة بمعالجة وحفظ الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية، والتي تطبق على جميع الأشخاص الخاضعين للائحة الفوترة الإلكترونية بتاريخ الرابع من ديسمبر ٢٠٢١ م.
 - ب. مرحلة ربط أنظمة الفوترة الإلكترونية وإرسال الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية ومشاركة بياناتها مع الهيئة، والتي تطبق على جميع الأشخاص الخاضعين للائحة الفوترة الإلكترونية على مراحل ابتداءً من تاريخ الأول من يناير ٢٠٢٣ م، وبحسب المدد التي تحدد لاحقاً وفقاً للبند (سادساً) من هذا القرار.
٢. يخضع لأحكام هذا القرار جميع الأشخاص الخاضعين للائحة الفوترة الإلكترونية وفقاً لأحكام المادة (الثالثة) منها.
٣. تعتبر الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية المصدرة وفقاً لأحكام هذا القرار والمدد المحددة لتطبيق المتطلبات والتفاصيل الواردة في الملحقين (١) و(٢) منه، ومراحل تطبيق ربط أنظمة الفوترة الإلكترونية بحسب ما تحدده الهيئة والمصدرة بالصيغة المشار إليها في البند (ثانياً) هي الفواتير الضريبية التي يُعتد بها لغرض ممارسة حق الخصم المشار إليه في الفقرة (١) من المادة (٤٨) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة، وذلك فيما يتعلق بالتعاملات الخاضعة لأحكام المادة (الثالثة) من لائحة الفوترة الإلكترونية، ويشترط لصحة ممارسة حق الخصم أن تكون تلك الفواتير والإشعارات قد تم اعتمادها أو مشاركتها مع الهيئة وفق إجراءات ربط أنظمة الفوترة الواردة ضمن أحكام هذا القرار، وذلك بداية من التاريخ الذي تحدده الهيئة وفق قرار لاحق يصدر عن محافظ الهيئة بهذا الشأن.
٤. تشمل الفواتير الإلكترونية كلاً من الفواتير الضريبية والفواتير الضريبية المبسطة المنصوص عليهما في المادة (الثالثة والخمسين) من اللائحة التنفيذية لنظام



ضريبة القيمة المضافة.

٥. تشمل المعاملات الخاضعة لأحكام المادة (الثالثة) من لائحة الفوترة الإلكترونية الحالات الواجب إصدار فواتير ضريبية عنها، والمنصوص عليها في المادة (الثالثة والخمسين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة ما يلي:

أ. توريدات السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة، سواء أكانت بالنسبة الأساسية أو نسبة الصفر.

ب. تصدير السلع أو الخدمات من المملكة.

ج. التوريدات البينية وفقاً لأحكام الاتفاقية والنظام واللائحة.

د. التوريدات المفترضة من قبل الشخص الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام الاتفاقية والنظام واللائحة.

هـ. أي مدفوعات مستلمة من قبل شخص خاضع للضريبة وتتعلق بتوريد سلع أو خدمات خاضعة للضريبة قبل حدوث ذلك التوريد.

٦. تشمل المعاملات الخاضعة لأحكام المادة (الثالثة) من لائحة الفوترة الإلكترونية الحالات الواجب إصدار إشعارات ضريبية عنها وفقاً لأحكام اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

٧. لا تشمل المعاملات الخاضعة لأحكام المادة (الثالثة) من لائحة الفوترة الإلكترونية الحالات التالية:

أ. التوريدات المعفاة بالكامل من ضريبة القيمة المضافة.

ب. أي مدفوعات مستلمة من قبل شخص خاضع للضريبة تتعلق بتوريدات معفاة بالكامل من ضريبة القيمة المضافة قبل حدوث ذلك التوريد.

ج. التوريدات الخاضعة للضريبة وفقاً لآلية الاحتساب العكسي.

د. استيراد السلع إلى المملكة.

ثانياً: متطلبات وتفاصيل إصدار الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية:

١. تُصدر جميع الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية بصيغة مطابقة للمتطلبات والتفاصيل الواردة في الملحقين (١) و(٢) المرفقين بهذا القرار ووفق المدد



المحددة لتطبيق تلك المتطلبات والتفاصيل، مع مراعاة ما يلي: يتم إصدار الفواتير الإلكترونية -سواء كانت تمثل فاتورة ضريبية أو فاتورة ضريبية مبسطة والإشعارات الإلكترونية المرتبطة بهما- بصيغة تشتمل على جميع التفاصيل والحقول المطلوبة لكلٍ منها، وذلك وفقاً للملحق (٢) وبحسب المدد المحددة للتطبيق والواردة في الملحقين (١) و(٢) من هذا القرار.

٢. يتم إصدار جميع الفواتير الإلكترونية -سواء كانت تمثل فاتورة ضريبية أو فاتورة ضريبية مبسطة والإشعارات الإلكترونية المرتبطة بهما- بصيغة (XML) أو (PDF/A-٣) متضمنة صيغة (XML)، وذلك بحسب المدد المحددة للتطبيق والواردة في الملحقين (١) و(٢) من هذا القرار.

٣. يجب أن تحتوي الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية المرتبطة بها على ختم تشفير (Cryptographic Stamp) وفقاً لما هو محدد في هذا القرار، وذلك ابتداءً من التاريخ الذي تحدده الهيئة وفق المدد الزمنية المحددة في الملحقين (١) و(٢) من هذا القرار. ويقصد بختم التشفير لأغراض تطبيق هذا القرار أنه ختم إلكتروني يتم إنشاؤه بواسطة خوارزميات مشفرة لضمان موثوقية وسلامة بيانات الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية المرتبطة بها، وضمان التحقق من هوية مُصدر تلك الفواتير والإشعارات بما يضمن الامتثال لأحكام وضوابط نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية فيما يتعلق بإصدار الفواتير والإشعارات الضريبية. ويتم إنشاء أختام التشفير وفقاً لما يلي: أ. فيما يتعلق بالفواتير الضريبية والإشعارات المرتبطة بها والمصدرة إلكترونياً، تقوم الهيئة -اعتباراً من التاريخ الذي تحدده لإلزام الأشخاص الخاضعين للائحة الفوترة الإلكترونية بربط أنظمة الفوترة الإلكترونية مع أنظمة الهيئة -باعتماد هذه الفواتير الضريبية والإشعارات المرتبطة بها وفقاً للآلية المحددة من قبل الهيئة، ويكون للهيئة صلاحية مراجعة تلك الآلية والتعديل عليها والتحقق من التزام الأشخاص الخاضعين للائحة الفوترة الإلكترونية بها. ويُقصد بالاعتماد (Clearance): قيام الهيئة بالتحقق من استيفاء الفواتير الضريبية والإشعارات المرتبطة بها والمرسلة إليها من قبل الأشخاص الخاضعين للائحة الفوترة الإلكترونية للضوابط والتفاصيل الواردة في هذا القرار والملحقين (١) و(٢) منه، وتقوم الهيئة بوضع أختام التشفير فقط على الفواتير والإشعارات المستوفية للضوابط والتفاصيل المشار إليها أعلاه مع إشعار المصدرين لتلك الفواتير والإشعارات بذلك قبل تقديمها للعملاء. ب. فيما يتعلق بالفواتير الضريبية المبسطة والإشعارات المرتبطة بها والمصدرة إلكترونياً، فيجب إرسالها (Reporting) إلى الهيئة خلال مدة لا تتجاوز (٢٤) ساعة من تاريخ إصدارها -وفقاً للآلية التي تحددها الهيئة- وذلك اعتباراً من التاريخ الذي تحدده الهيئة لإلزام الأشخاص الخاضعين للائحة الفوترة الإلكترونية بربط أنظمة الفوترة الإلكترونية مع أنظمة الهيئة، ويكون للهيئة صلاحية مراجعة تلك الآلية والتعديل عليها، والتحقق من التزام الأشخاص الخاضعين للائحة الفوترة الإلكترونية بها. ويقصد بإرسال الفواتير الضريبية المبسطة والإشعارات المرتبطة بها (Reporting) بأنها عملية مشاركة بيانات الفواتير الضريبية المبسطة والإشعارات المرتبطة بها المصدرة إلكترونياً -المتضمنة لختم التشفير كما هو محدد في البند (رابعاً) من هذا القرار- من قبل الأشخاص الخاضعين لأحكام لائحة الفوترة الإلكترونية مع الهيئة.



٤. يجب أن تستوفي الإشعارات الإلكترونية المتطلبات المنصوص عليها في المادة (الرابعة والخمسين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، بالإضافة إلى جميع المتطلبات والتفاصيل الواردة في هذا البند.

ثالثاً: مواصفات ومتطلبات الحلول التقنية المستخدمة في إصدار الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية:

١. يجب أن يكون الحل التقني المستخدم في إصدار الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية مطابقاً للمواصفات والمتطلبات الواردة في لائحة الفوترة الإلكترونية، وهذا القرار والملحقين (١) و(٢) منه، ويُعد الحل التقني «مطابقاً للمواصفات والمتطلبات» بعد التحقق من مطابقته لكافة تلك المواصفات والمتطلبات من خلال الهيئة، أو من خلال طرف ثالث، أو ذاتياً من قبل الشخص الخاضع لأحكام لائحة الفوترة الإلكترونية، وذلك بحسب آلية ومتطلبات التحقق المحددة من قبل الهيئة.

٢. بالإضافة إلى المتطلبات السابق ذكرها في الفقرة (١) من هذا البند، يجب أن يستوفي الحل التقني المطابق للمواصفات والمتطلبات كلاً مما يلي:

أ. صيغة إصدار الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية ومشاركتها مع العملاء:

١. يجب أن يكون الحل التقني المطابق للمواصفات والمتطلبات قادراً على إصدار كل فاتورة إلكترونية أو إشعار إلكتروني بصيغة (XML) أو (PDF/A-٣) متضمنة صيغة (XML)، كما ورد في متطلبات صيغ الفواتير الإلكترونية المنصوص عليها في الملحق (١) من هذا القرار.

٢. يجب على الأشخاص الخاضعين لللائحة الفوترة الإلكترونية مشاركة الفاتورة الضريبية أو الإشعار المتعلق بها، والتي تم إصدارها إلكترونياً مع العملاء.

٣. يجب على الأشخاص الخاضعين لللائحة الفوترة الإلكترونية تقديم نسخة مطبوعة من الفاتورة الضريبية المبسطة أو الإشعار المتعلق بها، والتي تم إصدارها إلكترونياً للعملاء، كما يجوز بناء على اتفاق أطراف المعاملة مشاركة الفاتورة الضريبية المبسطة أو الإشعار المتعلق بها مع العملاء بصيغتها الإلكترونية، أو في أي صورة أخرى يمكن قراءتها بطريقة اعتيادية من قبل العملاء.

ب. محتوى الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية.

يجب أن يكون الحل التقني المطابق للمواصفات والمتطلبات قادراً على إصدار الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية متضمنة كافة حقول البيانات المطلوب توافرها في تلك الفواتير والإشعارات، بالإضافة إلى كافة المتطلبات والتفاصيل الأخرى الواردة في هذا القرار والملحقين (١) و(٢) منه، وذلك لكل فاتورة أو إشعار على حسب نوعها أو طبيعتها، وبما يشمل كافة أنواع التوريدات الخاضعة للضريبة والمنصوص عليها في البند (أولاً) من هذا القرار.



ج. المتطلبات المتعلقة بأمن البيانات والمعلومات.

١. يجب أن يكون الحل التقني المطابق للمواصفات والمتطلبات غير قابل للتلاعب، وأن يتضمن آلية تمنع ذلك وتتيح كشف أية محاولة للتلاعب قد تتم من قبل المستخدم أو من أي طرف آخر، وذلك بحسب المواصفات والمتطلبات المحددة من قبل الهيئة، ويكون للهيئة صلاحية التحقق من مطابقة الحل التقني لتلك المواصفات والمتطلبات بحسب آلية التحقق الواردة في البند (رابعاً) من هذا القرار.

٢. يجب أن يكون الحل التقني المطابق للمواصفات والمتطلبات قادراً على حماية الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية المصدرة ضد أي تعديل أو حذف، وأن يحتوي على وظائف تُمكن الشخص الخاضع لأحكام لائحة الفوترة الإلكترونية من حفظ الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية، وأرشفتها بالصيغة المحددة في الملحقين (١) و(٢) من هذا القرار دون الحاجة إلى الاتصال بالإنترنت، وذلك وفقاً للمواصفات والمتطلبات والمدد الواردة في الملحق (١) من هذا القرار.

٣. يجب أن يكون الحل التقني المطابق للمواصفات والمتطلبات قادراً على إصدار رقم التعريف الموحد عالمياً (UUID)، بالإضافة إلى الرقم التسلسلي الذي يُعرّف ويميز كلاً من الفاتورة الضريبية والفاتورة الضريبية المبسطة والإشعارات المرتبطة بأيٍّ منهما وفقاً للمواصفات والمتطلبات والمدد المحددة في الملحق (٢) من هذا القرار، وذلك لكل فاتورة إلكترونية أو إشعار إلكتروني يتم إصداره من خلال ذلك الحل التقني، وبحسب المتطلبات والمدد المحددة في الملحقين (١) و(٢) من هذا القرار.

٤. فيما يتعلق بالحل التقني المطابق للمواصفات والمتطلبات المستخدم في إصدار الفواتير الضريبية المبسطة والإشعارات المتعلقة بها إلكترونياً؛ يجب أن يكون قادراً على إنشاء ختم تشفير (Cryptographic Stamp) لكل فاتورة أو إشعار مصدر من خلاله، ويكون لذلك الختم رمز تعريفي مُحدد (Cryptographic Stamp Identifier)، وذلك بحسب المتطلبات والمدد المحددة في الملحقين (١) و(٢) من هذا القرار والضوابط والآليات الواردة في البند (رابعاً) منه.

٥. يجب أن يكون الحل التقني المطابق للمواصفات والمتطلبات قادراً على إنشاء دالة تشفير (Hash) لكل فاتورة إلكترونية أو إشعار إلكتروني ضمن سلسلة الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية المصدرة، على أن يتم تضمين دالة تشفير (Hash) كل فاتورة إلكترونية أو إشعار إلكتروني ضمن دالة تشفير (Hash) الفاتورة الإلكترونية أو الإشعار الإلكتروني اللاحق لها في تلك السلسلة لوصول الفواتير والإشعارات ضمن السلسلة لضمان عدم التلاعب فيها بالحذف أو الاستبدال. ويُقصد بدالة التشفير (Hash) نص يتم تحويله إلى شفرة من خلال تطبيق خوارزمية أحادية الاتجاه على بيانات الفاتورة الإلكترونية والإشعار الإلكتروني بحيث يمنع العودة إلى البيانات الأصلية أو تعديلها أو العبث بها كما ورد في الملحق (١) من هذا القرار.

٦. يجب أن يكون الحل التقني المطابق للمواصفات والمتطلبات المستخدم في إصدار الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية المرتبطة بها قادراً على إنشاء نوع



من الباركود (Barcode) على شكل مصفوفة تتكون من نمط من المربعات السوداء والبيضاء التي يمكن قراءتها آلياً بواسطة ماسح رمز الاستجابة السريعة أو كاميرا الأجهزة الذكية؛ لضمان التأكد من صحة الفواتير والإشعارات، ويشار إليه بـ «رمز الاستجابة السريعة QR Code» كما ورد في الملحق (١) من هذا القرار.

٧. يجب أن يحتوي الحل التقني المطابق للمواصفات والمتطلبات على عداد للفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية (counter)، كما يجب أن يكون ذلك العداد غير قابل للتلاعب به أو لإعادة ضبطه أو لإعادة تعيينه، ويجب أن تزداد قراءة ذلك العداد مع كل فاتورة إلكترونية مُصدرة أو إشعار إلكتروني مصدر. وعليه، فيجب أن يسجل الحل التقني المطابق للمواصفات والمتطلبات قراءة هذا العداد على كل فاتورة إلكترونية أو إشعار إلكتروني مرتبط بها في الحقل الوارد في الملحق (٢) من هذا القرار.

د. متطلبات ربط أنظمة الفوترة الإلكترونية: ١. تكون الصيغة المعتمدة لجميع الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية المرتبطة بها لغايات ربط أنظمة الفوترة الإلكترونية هي صيغة XML والمشار إليها في هذا القرار. ٢. يجب أن يكون الحل التقني المطابق للمواصفات والمتطلبات قادراً على الاتصال بالإنترنت والربط مع أنظمة خارجية باستخدام واجهة برمجة التطبيقات (Application Programming Interface - API) المحددة من قبل الهيئة والمنشورة على موقعها الإلكتروني. هـ. الوظائف المحظورة

١. يجب ألا يشمل الحل التقني المطابق للمواصفات والمتطلبات على أي من الوظائف المحظورة الواردة في الملحق (١) من هذا القرار.

٢. ألا يكون الحل التقني المطابق للمواصفات والمتطلبات قابلاً لإصدار أكثر من تسلسل واحد للفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية المصدرة من خلال كل وحدة من وحدات إصدار الفواتير ضمن الحل التقني المستخدم. ولغايات هذا القرار يُقصد بالوحدة العنصر الرئيس للحل التقني المستخدم في إصدار الفواتير الإلكترونية والمسؤول عن منع التلاعب لسلسلة الفواتير الإلكترونية، وذلك عن طريق وضع دالة تشفير (Hash) لكل فاتورة إلكترونية أو إشعار إلكتروني، بالإضافة إلى وضع دالة تشفير (Hash) الخاصة بالفاتورة الإلكترونية السابقة أو الإشعار الإلكتروني السابق بسلسلة الفواتير الإلكترونية أو الإشعارات الإلكترونية، وإصدار ختم التشفير لكل فاتورة إلكترونية أو إشعار إلكتروني للفواتير الضريبية المبسطة والإشعارات المرتبطة بها، على أن يشمل ختم التشفير رمزاً تعريفيًا محددًا لكل ختم تشفير (Cryptographic Stamp Identifier) بحسب ما هو محدد بالملحقين (١) و (٢) من هذا القرار.

رابعاً: متطلبات وآليات التحقق من مطابقة الحلول التقنية للمواصفات والمتطلبات، وإصدار أختام التشفير، والرمز التعريفي المُحدد لأختام التشفير (Cryptographic Stamp Identifier):



تقوم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بتحديد الآليات الخاصة بالتحقق من مطابقة الحل التقني المستخدم في إصدار الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية للمواصفات والمتطلبات المشار إليها في البند (ثالثًا) من هذا القرار، ومتطلبات وآليات إصدار أختام التشفير (Cryptographic Stamp) السابقة الإشارة إليها في البندين (ثانيًا) و(ثالثًا) من هذا القرار، بالإضافة إلى وضع الضوابط الخاصة بتحديد الرمز التعريفي المحدد لأختام التشفير (Cryptographic Stamp Identifiers) الناتج عن عملية تسجيل الوحدات المستخدمة في إصدار الفواتير الضريبية المبسطة والإشعارات المتعلقة بها ضمن الحل التقني المستخدم مع الهيئة، والمشار إليه في الفقرة (٤/ج/٢) من البند (ثالثًا) من هذا القرار.

خامسًا: حفظ السجلات والفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية والبيانات المتعلقة بها:

على الأشخاص الخاضعين للائحة الفوترة الإلكترونية حفظ السجلات والفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية والبيانات المتعلقة بها وفق الصيغة المحددة والجدول الزمني المحددة في الملحقين (١) و(٢) من هذا القرار، ووفقًا لمتطلبات الحفظ المنصوص عليها في المادة (السادسة والستين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، على أن يلتزم الأشخاص الخاضعون لأحكام لائحة الفوترة الإلكترونية بتزويد الهيئة بأيّة سجلات أو فواتير إلكترونية أو إشعارات إلكترونية أو بيانات تطلبها لأغراض التحقق من صحة الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية المصدرة منهم، والتحقق من التزامهم بأحكام الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة ونظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية ولائحة الفوترة الإلكترونية.

سادسًا: ربط أنظمة الفوترة الإلكترونية:

يتم البدء في تطبيق مراحل ربط أنظمة الفوترة الإلكترونية وإرسال الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية، ومشاركة بياناتها مع الهيئة بداية من تاريخ الأول من يناير ٢٠٢٣ م، ووفقًا لما يلي:

١. تقوم الهيئة بتحديد الفئات المستهدفة ومراحل تطبيق ربط أنظمة الفوترة الإلكترونية للأشخاص الخاضعين لأحكام لائحة الفوترة الإلكترونية مع أنظمة الهيئة، وتقوم بإبلاغ الفئات المستهدفة بتطبيق إجراءات الربط مع أنظمة الهيئة قبل التاريخ المحدد للربط لتلك الفئة أو الفئات بستة (٦) أشهر على الأقل.

٢. على الأشخاص الخاضعين للائحة الفوترة الإلكترونية ربط أنظمة الفوترة الإلكترونية الخاصة بهم مع أنظمة الهيئة باستخدام واجهة برمجة التطبيقات (Application Programming Interface - API) بحسب المدد الزمنية للربط مع كل فئة من الفئات المستهدفة ومراحل تطبيق إجراءات الربط مع أنظمة الهيئة. بالإضافة إلى متطلبات ربط أنظمة الفوترة الإلكترونية المحددة في الفقرة (٢/د) من البند (ثالثًا)، تُحدد جميع التفاصيل الإضافية المتعلقة بربط أنظمة الفوترة الإلكترونية،



ومراحل تطبيقها، والممدد الزمنية للربط بموجب قرار أو قرارات لاحقة تصدر من قبل محافظ الهيئة استنادًا إلى الصلاحيات الواردة بالفقرة (ب) من المادة (السادسة) من لائحة الفوترة الإلكترونية.

سابعًا: التزامات الأشخاص الخاضعين للائحة الفوترة الإلكترونية:

مع مراعاة جميع الالتزامات المفروضة على الأشخاص الخاضعين للضريبة والمنصوص عليها في الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة ونظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية؛ يتوجب على جميع الأشخاص الخاضعين للائحة الفوترة الإلكترونية والمحددin في المادة (الثالثة) منها الالتزام بجميع الضوابط والالتزامات المنصوص عليها في لائحة الفوترة الإلكترونية وهذا القرار، وعلى وجه الخصوص الالتزام بما يلي:

١. إصدار كافة الفواتير والإشعارات الضريبية الواجب إصدارها نظامًا خلال الممدد المحددة لذلك، بصورة إلكترونية ابتداءً من اليوم التالي لتاريخ انتهاء المهلة المحددة في الفقرة (ب) من المادة (السابعة) من لائحة الفوترة الإلكترونية.

٢. الامتثال لجميع الأحكام الواردة في لائحة الفوترة الإلكترونية بالإضافة إلى الضوابط والمتطلبات والمواصفات الفنية والقواعد الإجرائية الإضافية الواردة في هذا القرار والملحقين (١) و(٢) منه، وأية قرارات لاحقة تصدر في شأن الفوترة الإلكترونية.

٣. الالتزام بالممدد المحددة للامتثال بالمواصفات والمتطلبات الواجب توافرها في الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية وفقًا للتفاصيل وممدد التطبيق المحددة في الملحقين (١) و(٢) من هذا القرار.

٤. الامتثال لمتطلبات حفظ السجلات والفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية والبيانات المتعلقة بها المشار إليها في البند (خامسًا) من هذا القرار وأية متطلبات أخرى بموجب الأنظمة واللوائح السارية.

٥. إبلاغ الهيئة من خلال الوسائل المحددة من قبلها عن أية حوادث أو أعطال فنية أو أمور طارئة تعوق عملية إصدار الفواتير الإلكترونية أو الإشعارات الإلكترونية، أو تعوق عملية ربط أنظمة الفوترة الإلكترونية، وللهيئة تحديد الإجراء الواجب اتخاذه بعد التحقق من الحادثة أو العطل الفني أو الأمر الطارئ وفقًا لما تراه مناسبًا، وبحسب السياسات المتبعة لديها، وعلى الشخص الخاضع للائحة الفوترة الإلكترونية إخطار الهيئة فور زوال الحادثة أو العطل الفني أو الأمر الطارئ. كما يجب عليه استئناف إصدار الفواتير الضريبية والإشعارات المرتبطة بها وأية فواتير أو إشعارات عن أية معاملات تمت خلال فترة الحادثة أو العطل الفني أو الأمر الطارئ بصورة إلكترونية، ومشاركتها مع الهيئة بحسب متطلبات ربط أنظمة الفوترة الإلكترونية، فور زوال الحادثة أو العطل الفني أو الأمر الطارئ الذي عاق عملية إصدار أو



مشاركة الفواتير الإلكترونية أو الإشعارات الإلكترونية.

٦. عدم استخدام أي حل تقني غير مطابق للمواصفات والمتطلبات المشار إليها في البند (ثالثاً) من هذا القرار، وذلك وفقاً للمدد والضوابط المحددة فيه والملحقين (١) و(٢) منه.

٧. تسجيل الوحدات المستخدمة في إصدار الفواتير الضريبية المبسطة والإشعارات المتعلقة بها ضمن الحل التقني المستخدم مع الهيئة، وذلك بما يتوافق مع الآليات والضوابط المشار إليها في هذا القرار وأية قرارات لاحقة.

٨. المحافظة على الرمز التعريفي المحدد لأختام التشفير وما يرتبط بها من مكونات بشكل آمن، وحمايتها من النسخ أو الاستعمال غير المشروع، وعدم استعمالها في غير الأغراض المخصصة من أجلها.

٩. ربط أنظمة الفوترة الإلكترونية للأشخاص الخاضعين للائحة الفوترة الإلكترونية مع أنظمة الهيئة، ابتداءً من التاريخ المحدد في هذا القرار وأية قرارات لاحقة تصدر في هذا الشأن.

١٠. تكون مشاركة الفواتير الإلكترونية والإشعارات المرتبطة بها مع الهيئة بصيغة XML ابتداءً من التواريخ المحددة لربط أنظمة الفوترة الإلكترونية، وبحسب المدد الزمنية التي تحددها الهيئة لذلك.

ثامناً: أحكام ختامية:

١. يجوز للهيئة تفويض جهة أو أكثر للقيام بإجراءات التحقق من أن الحل التقني المستخدم في إصدار الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية مطابق للمواصفات والمتطلبات بحسب البند (ثالثاً) من هذا القرار، والتحقق من استيفاء متطلبات وآليات إصدار أختام التشفير التي سبقت الإشارة إليها في البنود (ثانياً) و(ثالثاً) و(رابعاً) من هذا القرار، بحيث تقوم هذه الجهة بالتحقق من مطابقة كل حل تقني مستخدم في إصدار الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية للمواصفات والمتطلبات المحددة في هذا القرار والملحقين (١) و(٢) منه.

٢. تطبق على مخالفتي لائحة الفوترة الإلكترونية وأحكام هذا القرار العقوبات والغرامات المنصوص عليها بنظام ضريبة القيمة المضافة، وبحسب تصنيف المخالفات الوارد في قرارات مجلس الإدارة ذات الصلة.

تاسعاً: النفاذ والإلزام:



١- على الأشخاص الخاضعين للائحة الفوترة الإلكترونية الامتثال للمواصفات والمتطلبات الواردة بهذا القرار ابتداءً من اليوم التالي لتاريخ انتهاء المهلة المحددة في الفقرة (ب) من المادة (السابعة) من لائحة الفوترة الإلكترونية، مع مراعاة المدد المحددة للتنفيذ والامتثال لكلٍّ من المواصفات والمتطلبات كما هو محدد في الملحقين (١) و(٢) من هذا القرار.

٢- يدخل هذا القرار حيز التنفيذ ويتم العمل بموجبه من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية.

*الدليل الإرشادي الخاص بخصم ضريبة المدخلات:

١٥,٥. تصحيح الأخطاء السابقة:

إذا تبين للشخص الخاضع للضريبة وجود خطأ أو عدم صحة المبلغ المدرج في إقراره الضريبي المقدم، أو تخلفه عن الامتثال لأي التزام ضريبي، فيجب تبليغ الهيئة وتصحيح الخطأ من خلال تعديل الإقرار الضريبي. وفي حال كان الخطأ من الأخطاء التي ينتج عنها فرق ضريبي يزيد صافي قيمته عن ٥,٠٠٠ ريال سعودي، فيجب على الشخص الخاضع للضريبة تبليغ الهيئة خلال ٢٠ يومًا من إدراكه لهذا الخطأ أو القيمة غير الصحيحة وتعديل الإقرار السابق. أما بالنسبة للأخطاء الصغيرة التي ينتج عنها فرق ضريبي أقل من ٥٠٠٠ ريال سعودي، فإنه يمكن تصحيح الخطأ من خلال تعديل صافي الضريبة في الإقرار الضريبي التالي (٧٣). ولمزيد من المعلومات حول تصحيح الأخطاء، يمكنك الاطلاع على الموقع الإلكتروني: zatca.gov.sa.

المبادئ والسوابق القضائية

مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠م - ٢٠٢١م، وفيها:

المبدأ رقم (٤٨٨): «يجب التقيد بالتعليمات النظامية المتعلقة بالشكل والمكونات المحددة للفواتير النظامية لأغراض ضريبة القيمة المضافة»^(١).

المبدأ رقم (٤٥٨): «لا يمكن الحكم بسوء نية المكلف لأنه فقط أورد السعر في الفاتورة الضريبية شاملاً الضريبة دون تفصيل»^(٢).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٤٤٨-٢٠٢١-٧٨

(٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٧-٢٠٢٠-٧٨



آراء الفقه والشرح للأنظمة الضريبية

الفاتورة الضريبية Invoices:

تعد الفواتير من أهم الجوانب الفنية التي تساعد على تثبيت الالتزام الضريبي، فيتم تسجيل كل عملية بيع للسلع أو الخدمات، سواءً أكانت خاضعة للضريبة أم معفاة منها، وهناك نوعان من الفواتير:

النوع الأول: الفواتير الضريبية: وهي فواتير تتضمن بيانات جوهرية مثل: تاريخ إصدارها ورقمها المسلسل، وبيانات السلعة ومقدار الضريبة، وكذلك تشتمل على رقم التسجيل الضريبي وبيانات المشتري ورقمه الضريبي، وكذلك بيانات السداد (نقدًا أو بالأجل)، ويتعيّن أن تصدر من أصل ونسختين على الأقل؛ حيث يحتفظ المشتري بالأصل وتقدم النسخة الأولى للإدارة الضريبية إذا طلبت منه، ويحتفظ البائع بالنسخة الثانية.

النوع الثاني: الفواتير غير الضريبية، أو ما يطلق عليها فواتير المستهلك النهائي: وتستخدم في تسجيل مبيعات الأشخاص غير المسجلين، ويجب أن تدوّن بها المبيعات للأشخاص غير المسجلين، وتصدر من نسخة واحدة تسلم للمشتري، ويمكن أن يدون بها أن السعر شاملاً للضريبة، ويختلف الالتزام بالفواتير من بلد لآخر.

* تقابل هذه المادة نص المادة (١٣) من القانون المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

التعليق

نظرًا لأهمية الفواتير الضريبية في حفظ حقوق الدولة في استيفاء أموالها التي تحمل الصفة العمومية (أموال الضرائب) وضمان حقوق طرفي التعامل (الشخص المحترف والمستفيد من الخدمة) فقد ألزم النظام ولائحته كل شخص خاضع للضريبة أن يصدر - أو يعمل على إصدار - فاتورة ضريبية في أي توريدات للسلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة، وكذلك أي مدفوعات تمّت فيما يتعلّق بهذه التوريدات، وذلك في موعد أقصاه (١٥) يومًا من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه التوريد، وهذا مع مراعاة أنه يجوز أن يُصدر طرف ثالث الفواتير الضريبية نيابة عن المورد، وذلك بشرط أن يسأل الأخير عن دقة المعلومات الواردة فيها، كما يجوز أن يصدر المورد الفاتورة بالنيابة عن العميل، وكل ذلك بعد موافقة الهيئة على ذلك الإجراء.

وقد حددت المادة (٥٣) من اللائحة البيانات الواجب توافرها في الفاتورة الضريبية التي نحيل عليها منعًا للتكرار.



الفصل العاشر: الإقرار الضريبي



أولاً: الفترة الضريبية والالتزام بتقديم الإقرار الضريبي

رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المادة (٦١).

رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٢٤).

رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (٦٢).

كلمات مفتاحية:

(الهيئة . اللائحة . الفترة الضريبية . الخاضع للضريبة . إقرار ضريبي . الشروط والضوابط).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٦١): (تقديم الإقرار الضريبي)

تحدد كل دولة عضو مدد وشروط وضوابط تقديم الخاضع للضريبة لإقرار ضريبي عن كل فترة ضريبية؛ وذلك على أن تحدد اللجنة الوزارية الحد الأدنى من البيانات الواجب تضمينها في الإقرار الضريبي.

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٢٤):

تحدد اللائحة الفترة الضريبية التي يلتزم الخاضع للضريبة بتقديم إقرار عنها.

على الشخص الخاضع للضريبة أن يقدم إلى الهيئة إقراراً ضريبياً عن الفترة الضريبية خلال المدة ووفقاً للشروط والضوابط التي تحددها اللائحة.

على الشخص الخاضع للضريبة الذي وصل إلى علمه وجود خطأ في إقرار ضريبي قدّمه إلى الهيئة، إبلاغ الهيئة بهذا الخطأ وفقاً للإجراءات التي تحددها اللائحة.



اللائحة التنفيذية

المادة (٦٢): (الإقرارات الضريبية)

يجب على الشخص الخاضع للضريبة أو من ينوب عنه أن يقدم إقراره الضريبي إلى الهيئة في موعد أقصاه اليوم الأخير من الشهر الذي يلي نهاية الفترة الضريبية التي يتعلق بها الإقرار الضريبي.

ويقوم بإجراء تقييم للضريبة عن تلك الفترة الضريبية، ويعد هذا الإقرار الضريبي إقرارًا تقديريًا، وفي كل الأحوال للهيئة إصدار تقييم بناءً على أفضل تقدير للضريبة المستحقة بشكل صحيح عن الفترة الضريبية ذات الصلة في الحالات التي يكون فيها الشخص الخاضع للضريبة قد تعذر عليه تقديم الإقرار الضريبي، وذلك مع بقاء الشخص الخاضع للضريبة ملزمًا بتقديم الإقرار الضريبي الحالي.

أ. يجوز للهيئة أن تطلب في النموذج المعتمد من قبلها - إضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب المادة (٤٠) من هذه اللائحة - الإفصاح عن المعلومات الآتية المتعلقة بالفترة الضريبية ذات الصلة:

١. القيمة الإجمالية لجميع توريدات السلع، والخدمات الخاضعة للنسبة الأساسية، ولنسبة الصفر التي قام بها الشخص الخاضع للضريبة، وإجمالي ضريبة المخرجات للتوريدات.

٢. القيمة الإجمالية لجميع السلع والخدمات التي تم توريدها إلى الشخص الخاضع للضريبة وإجمالي ضريبة المدخلات المخصومة.

٣. القيمة الإجمالية لجميع التوريدات المفترضة من السلع والخدمات.

٤. القيمة الإجمالية لجميع توريدات السلع والخدمات إلى الشخص الخاضع للضريبة متى كانت الضريبة مستحقة على الشخص الخاضع للضريبة وفقًا لآلية الاحتساب العكسي.

٥. القيمة الإجمالية للتوريدات البينية التي قام بها الشخص الخاضع للضريبة.

٦. القيمة الإجمالية للضريبة المستحقة على الواردات التي أقرَّ بها الشخص الخاضع للضريبة في إقراره الضريبي، وإجمالي ضريبة المدخلات المتعلقة بجميع وارداته من



السلع التي قام بها.

٧. إجمالي قيمة التوريدات المعفاة التي قام بها الشخص الخاضع للضريبة.

٨. قيمة أي توريدات أخرى قام بها الشخص الخاضع للضريبة.

٩. قيمة أي تعديلات أُجريت على ضريبة المدخلات وفقاً للمادتين (٥١، ٥٢) من هذه اللائحة خلال تلك الفترة الضريبية.

١٠. أي تصحيح أُجري على الإقرارات الضريبية السابقة عبر هذا الإقرار الضريبي وفقاً للفقرة (٢) من المادة (٦٣) من هذه اللائحة.

١١. يجوز للهيئة أن تحدد إجراءات خاصة لتقديم الإقرار الضريبي للأشخاص الخاضعين للضريبة المسجلين لديها وفقاً لما يلي:

أ. بموجب آلية التسجيل الخاص، ويجوز للهيئة - أو لطرف ثالث معتمد من قبلها - تعبئة الإقرار الضريبي مسبقاً بناءً على المعلومات المتعلقة بالتوريدات العقارية التي تم نقل ملكيتها من خلال الجهة المختصة وفقاً للتفويض بذلك من قبل الشخص الخاضع للضريبة.

ب. يكون الشخص الخاضع للضريبة المسجل وفقاً لآلية التسجيل الخاص مسؤولاً عن صحة معلومات التوريدات العقارية التي تم تعبئتها نيابةً عنه، والإقرار عن الضريبة المستحقة عن أي توريدات أخرى خاضعة للضريبة لديه.

يمكن للهيئة أو للطرف الثالث المشار إليه في هذه الفقرة القيام بتقديم الإقرار الضريبي الذي تم تعبئته مسبقاً بالنيابة عن الشخص الخاضع للضريبة في حال لم يقدّم الخاضع للضريبة بتقديمه في الموعد المقرر.

التعاميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

* قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢٠٣-٢) وتاريخ ١٧/١٠/١٤٤١هـ الموافق (٢٠٢٠/٠٦/٩م) المعدل للمواد (٦، ٩، ١٣، ١٤، ١٥، ٢٠، ٣٩، ٥٣، ٥٨، ٥٩، ٦٢، ٧٩) والذي نُشر بالجريدة الرسمية في العدد (٤٨٣٦) لسنة (٩٨م) (الجمعة ٢٧ شوال ١٤٤١هـ) الموافق (١٩ يونيو ٢٠٢٠م)، والذي يسري وفقاً للبند ثانياً منه اعتباراً من (١-٧-٢٠٢٠م).



* قواعد حساب زكاة مكلفي التقديري - الإصدار رقم (٢٠٠)؛ والتي تضمنت الآتي: «... رابعاً: لا تقل المبيعات الواردة في (ثالثاً) عن المبيعات المفصح عنها في إقرار ضريبة القيمة المضافة - بما في ذلك المبيعات الخاضعة لنسبة الصفر والمعفاة - بالإضافة إلى البيانات المفصح عنها في ضريبة التصرفات العقارية للأنشطة الاقتصادية، وذلك عن أقرب فترة أو سنة ضريبية مفصح عنها للعام الزكوي محل الاستحقاق، وتعتبر المبيعات المفصح عنها في إقرار ضريبة القيمة المضافة وبيانات ضريبة التصرفات العقارية بمجموعها مبيعات للمكلف يحاسب عنها زكويًا للعام الزكوي، فإن لم يكن للمكلف مبيعات مسجلة في ضريبة القيمة المضافة فتُقدر مبيعاته بالمعايير الآتية، أمها أكبر: ١- المتوسط السنوي لعدد الموظفين العاملين وفق بيانات التأمينات مضروباً في ستة آلاف (٦٠٠٠) ريال سعودي. ٢- قيمة الاستيرادات وفق بيانات الجمارك مضروباً في مائة وخمسة عشر بالمائة (١١٥٪). ٣- قيمة المشتريات وفق بيانات ضريبة القيمة المضافة مضروباً في مائة وخمسة عشر بالمائة (١١٥٪).... سادساً: ٥- عند التعديل بشكل نهائي على بيانات مبيعات المكلف لأغراض ضريبة القيمة المضافة أو ضريبة التصرفات العقارية، فتعدل زكاته المبينة على هذه القواعد بناءً على ذلك، سواءً أكان ذلك بالزيادة أم بالنقص».

* الدليل الإرشادي لتقديم الإقرار لضريبة القيمة المضافة (فبراير ٢٠١٨م)، والذي تضمن أساسيات تقديم نموذج الإقرار الضريبي؛ من حيث متى ينبغي على المكلف التقدم بالإقرار الضريبي، وكيف يمكن أن يتقدم المكلف بالإقرار الضريبي؛ هذا إلى جانب تضمنه الدليل التوضيحي للخطوات الواجب اتباعها للتسجيل عبر بوابة الهيئة الإلكترونية.

* الدليل الإرشادي العام لضريبة القيمة المضافة، نوفمبر ٢٠٢١م.

* الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات سبتمبر ٢٠٢١م.

المبادئ والسوابق القضائية

مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠م - ٢٠٢١م، وفيها:

المبدأ رقم (٤٤٣): «عملاً بمبدأ الالتزام الطوعي - تمنح الهيئة الحرية للمكلف في تقديم الإقرارات الخاصة به دون أدنى تدخل منها، شريطة أن يقوم المكلف بتقديم المستندات الداعمة للإقرارات المقدمة»^(١).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ١٦٠-٢٠٢١-٧٧٨



المبدأ رقم (٤٥٢): «تضمنت الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة بين دول مجلس التعاون الخليجي على أن تحدد كل دولة عضو مُدد وشروط وضوابط تقديم الخاضع للضريبة لإقراره الضريبي عن كل فترة ضريبية على أن تحدد اللجنة الوزارية الحد الأدنى من البيانات الواجب تضمينها في الإقرار»^(١).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٧٤٠-٢١-٢٠١٧/

آراء الفقه والشرح للأنظمة الضريبية

* مفهوم الإقرار الضريبي:

- الإقرار الضريبي عبارة عن كشف أو بيان مُوقَّع عليه من الممول، ويقدم إلى مصلحة الضرائب في موعد محدد ويبين به:
١. الإيرادات والتكاليف وصافي الأرباح والخسائر عن السنة السابقة من مختلف مصادر الدخل طبقاً لما قامت به المنشأة من أنشطة خلال السنة الماضية، وبما يتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها.
 ٢. التسويات الضريبية التي تم إجراؤها لتحديد الدخل الضريبي طبقاً لما تتضمنه التشريعات الضريبية واللوائح التنفيذية من تعليمات.
 ٣. صافي الدخل الضريبي، والذي على أساسه يتم تحديد الضرائب المستحقة لمصلحة الضرائب.
- ومن ثَمَّ، فإن الإقرار الضريبي عبارة عن تأكيد من جانب الممول بالآتي:
- الحدوث: فهو إقرار من جانب الممول بأن المعلومات الواردة في الإقرار تعبر عن أحداث تمت فعلاً وأنه لا توجد عمليات وهمية (تكاليف أو مصروفات) قد تم إدراجها.
- الكمال: هو إقرار من جانب الممول بأن المعلومات الواردة في الإقرار تشمل كافة الأحداث التي تمت، وبالتالي لا توجد أحداث (قد) و(لم) يتم تسجيلها (إيرادات).
- التقييم والتخصيص: هو إقرار من جانب الممول بأن المبالغ المدرجة بالحسابات الختامية والإقرار الضريبي قد تم إثباتها بقيمتها الصحيحة ولا توجد بها أخطاء، وأنه تم إدراجها في الفترة المحاسبية التي تخصها.
- الإفصاح: هو إقرار من جانب الممول بأنه كشف عن كافة المعلومات والتسويات الواجبة للوصول إلى صافي الدخل، وبالتالي فإنه للاطمئنان إلى سلامة الإقرار الضريبي وجودة الفحص الضريبي يتعين أن يمتد الفحص للتحقق من سلامة التأكيدات السابقة التي يتضمنها الإقرار الضريبي.



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

المادة (١٤) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م:

«على كل مسجل أن يقدم للمصلحة إقراراً شهرياً عن الضريبة وضريبة الجداول المستحقة أو إحداها بحسب الأحوال، وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الشهرين التاليين لانتفاء الفترة الضريبية، وذلك بشرط أن يقدم إقرار شهر (أبريل)، وتؤدى الضريبة وضريبة الجداول عنه في موعد غايته (١٥) من شهر يونيو. كما يلتزم المسجل بتقديم هذا الإقرار ولو لم يكن قد حقق بيوعاً أو أدى خدمات خاضعة خلال الفترة الضريبية، وإذا لم يقدم المسجل الإقرار في الميعاد المنصوص عليه في هذه المادة يكون للمصلحة الحق في تقدير الضريبة عن الفترة الضريبية مع بيان الأسس التي استندت إليها في التقدير، وذلك كله دون إخلال بالمسئالة الجنائية».

التعليق

أوجب النظام ولائحته على الشخص الخاضع للضريبة - أو من ينوب عنه كمثله الضريبي - أن يقدم إقراره الضريبي إلى الهيئة في موعد أقصاه اليوم الأخير من الشهر الذي يلي نهاية الفترة الضريبية التي يتعلق بها الإقرار الضريبي، كتحقيق ذاتي للضريبة المستحقة عليه عن تلك الفترة؛ تدعيماً لمبدأ الثقة والالتزام الأخلاقي، وفي حالة تعذر على الخاضع للضريبة تقديم إقراره الضريبي يكون للهيئة إجراء هذا التقييم.

وقد قدمت المادة (٦٢) في البند (٢) منها عرضاً لأهم المعلومات الواجب على الخاضع للضريبة الإفصاح عنها للهيئة للوصول إلى التقييم العادل للضريبة عن تلك الفترة، والتي لا مجال لذكرها منعاً للتكرار.



ضريبة القيمة المضافة

ثانيًا: تعديل الإقرار الضريبي

- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المادة (٦٢).
- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: (٢٥).
- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (٦٣).

كلمات مفتاحية:

(الهيئة - اللائحة - الشروط والضوابط - مقابل التوريد - الفواتير الضريبية - الإقرار الضريبي - تصحيح الإقرارات - الفترة الضريبية)

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٦٢): (تعديل الإقرار الضريبي)

تضع كل دولة عضو الشروط والضوابط التي تمنح الخاضع للضريبة الحق بتعديل الإقرار الضريبي المقدم سابقًا.

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٢٥):

تحدد اللائحة الضوابط والشروط اللازمة لتعديل مقابل التوريد في الفواتير الضريبية الأصلية، أو تعديل الإقرار الضريبي.



اللائحة التنفيذية

المادة (٦٣): (تصحيح الإقرارات)

١. في حال إذا تبين للشخص الخاضع للضريبة وجود خطأ أو عدم صحة في إقراره الضريبي المقدم أو كان من الممكن إدراك هذه الأخطاء، نتج عنه نقص في مبلغ الضريبة المستحقة السابق الإقرار عنها للهيئة، فيجب عليه إشعار الهيئة خلال (٢٠) يومًا من تاريخ علمه، ويتم ذلك عن طريق تصحيح الإقرار الضريبي، واستثناء من ذلك ما ورد في الفقرة (٣) من هذه المادة.

٢. في حال تبين للشخص الخاضع للضريبة وجود خطأ أو عدم صحة في إقراره الضريبي ينتج عنه زيادة في مبلغ الضريبة المستحقة، السابق الإقرار عنها للهيئة، فإنه يجوز له أن يقوم في أي وقت بتصحيح هذا الخطأ في أي إقرار ضريبي لاحق لتاريخ اكتشاف الخطأ، وذلك مع مراعاة ما ورد في الفقرة (٤) من هذه المادة^(١).

٣. استثناءً مما ورد في الفقرة (١) من هذه المادة، يجوز للخاضع للضريبة تصحيح الخطأ الذي ينتج عنه فرق ضريبي تقل صافي قيمته عن (٥,٠٠٠) ريال عبر تعديل صافي الضريبة في الإقرار الضريبي التالي.

٤. لا يجوز إجراء تصحيح مرتبط بأي مطالبة استرداد على أي إقرار ضريبي متعلق بفترة ضريبية بعد مضي (٥) سنوات من نهاية السنة التقويمية التي تقع فيها تلك الفترة الضريبية.

٥. أي تصحيح يقدم إلى الهيئة يجب أن يتضمن على الأقل المعلومات الآتية:

أ. الفترة أو الفترات الضريبية التي تتعلق بها الإقرارات الضريبية المطلوب تصحيحها.

ب. قيمة ضريبة المخرجات وضريبة المدخلات المطلوب تصحيحها فيما يتعلق بكل فترة ضريبية،

معلومات توضح سبب الخطأ أو سبب عدم صحة المعلومات في الإقرار الضريبي.

(١) تم تعديل هذه الفقرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك رقم (١-٥-٢٠) وتاريخ ١٤٤٢/٠٢/١٤ هـ الموافق ٢٠٢٠/١٠/٠١ م. وقد كانت هذه الفقرة تنص على أنه: «في حال تبين للشخص الخاضع للضريبة وجود خطأ أو عدم صحة في إقراره الضريبي ينتج عنه زيادة في مبلغ الضريبة المستحقة السابق الإقرار عنها للهيئة، فإنه يجوز له أن يقوم في أي وقت بتصحيح هذا الخطأ في أي إقرار ضريبي لاحق لتاريخ اكتشاف الخطأ؛ وذلك مع مراعاة ما ورد في الفقرة الرابعة من هذه المادة».



قرارات مجلس الوزراء

* قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢ هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (٤٠) من قانون الإجراءات الضريبية اللبناني على أنه:

إذا اكتشف المكلف أن التصريح الذي تقدم به للإدارة الضريبية يتضمن خطأً أو إغفالاً ينتج عنه ضريبة إضافية، فإنه يحق له أن يتقدم بتصريح مُعدّل يبين فيه الخطأ أو الإغفال الحاصل، وأن يسدد الضريبة الناقصة وملحقاتها في حال توجيهاً، وذلك بشرط أن يتم التعديل بتاريخ سابق لتاريخ صدور أمر مهمة التدقيق عن الفترة الضريبية موضوع التصريح.

إذا قام المكلف بتقديم تعديل التصريح ضمن مهلة التصريح الأساسي، فإنه يعتبر التصريح المعدل بمثابة ملحق للتصريح الأساسي، فلا يتوجب عن الضريبة الإضافية - في حال توجيهاً - أي غرامة تحقق.

إذا قام المكلف بتقديم تعديل التصريح ضمن مهلة (٣) أشهر من تاريخ انتهاء مهلة التصريح السنوي و(٣٠) يوماً من تاريخ انتهاء مهلة التصريح الأساسي بالنسبة لباقي التصاريح، فلا تتوجب أي غرامة تحقق شرط ألا ينتج عن هذا التعديل ضريبة إضافية تتجاوز نسبتها (١٠٪) من قيمة الضريبة المتوجبة، وفي هذه الحالة تفرض الغرامة المنصوص عليها في المادة (١١٠) من هذا القانون.

إذا وجد خطأً في التصريح أدى إلى زيادة في الضريبة المدفوعة عن الضريبة المتوجبة بعد التعديل، فإنه يحق للمكلف أن يقدم تعديلاً لتصريحه ضمن مهلة مرور الزمن وأن يطلب استرداد هذه الزيادة، وذلك في حال سبق أن سددتها؛ وذلك وفقاً لأحكام المادة (٥٤) من هذا القانون.



التعليق

يكون تصحيح الإقرار الضريبي وجوبياً على الخاضع للضريبة في حال تبين له وجود خطأ أو عدم صحة في إقراره الضريبي المقدم، أو كان من الممكن إدراك هذه الأخطاء، والذي نتج عنه نقص في مبلغ الضريبة المستحقة السابق للإقرار عنها للهيئة؛ ففي هذا الفرض عليه إشعار الهيئة خلال (٢٠) يومًا من تاريخ علمه، ويتم ذلك عن طريق تصحيح الإقرار الضريبي.

ولا يتقيد بالميعاد المشار إليه وجود خطأ أو عدم صحة في إقراره الضريبي ينتج عنه زيادة في مبلغ الضريبة المستحقة، السابق للإقرار عنها للهيئة؛ فإنه يجوز له أن يقوم في أي وقت بتصحيح هذا الخطأ في أي إقرار ضريبي لاحق لتاريخ اكتشاف الخطأ، وذلك مع مراعاة ما ورد في الفقرة (٤) من هذه المادة. وفي كل الأحوال يجب أن يتضمن التصحيح جميع البيانات الواردة في البند (٥) من المادة (٦٣) من اللائحة والمتمثلة في:

- الفترة أو الفترات الضريبية التي تتعلق بها الإقرارات الضريبية المطلوب تصحيحها.

- قيمة ضريبة المخرجات وضريبة المدخلات المطلوب تصحيحها فيما يتعلق بكل فترة ضريبية.

- معلومات توضح سبب الخطأ أو سبب عدم صحة المعلومات في الإقرار الضريبي.



ثالثاً: الفحص والتقييم

- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: (لا يوجد).
- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٢٦، ٥٠).
- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (٦٤).

كلمات مفتاحية:

(الهيئة - اللائحة - الشروط والضوابط - تقييم - الضريبة - الإقرار - مدد - إجراءات - الفحص - التقويم - موظفون).

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٢٦):

١. للهيئة إجراء تقييم ضريبي للخاضع للضريبة بصرف النظر عن الإقرار الضريبي المقدم منه.
٢. للهيئة إجراء تقييم ضريبي جديد يعدّل تقييماً سابقاً لها.
٣. يجب على الهيئة إبلاغ الخاضع للضريبة بالتقييم الضريبي الصادر عنها وفقاً لهذه المادة.
٤. تحدد اللائحة المدد والإجراءات اللازمة لإجراء التقييم الضريبي، وإجراءات الاعتراض عليه، ووسائل إبلاغ الخاضع للضريبة به، وآليات تقديمه بطلب تصحيحه.

المادة (٥٠):

مع مراعاة ما تقضي به المادة (الثامنة والعشرون) من النظام، تتولى الهيئة مسؤولية إدارة وفحص وتقييم وتحصيل الضريبة، ولها في سبيل ذلك اتخاذ ما تراه من إجراءات.

المادة الثامنة والعشرون:



- ١ - تتولى مصلحة الجمارك العامة تحصيل الضريبة المستحقة عند الاستيراد وفقاً للإجراءات المتبعة لديها، وتحويلها إلى الحساب الذي يحدد بالاتفاق بين وزارة المالية والهيئة.
- ٢ - استثناء من الفقرة (١) من هذه المادة، للهيئة السماح للخاضع للضريبة بتأجيل سداد الضريبة المستحقة على السلع المستوردة لغايات النشاط الاقتصادي، وفقاً للشروط والضوابط التي تحددها اللائحة، وفي جميع الأحوال، يجب على الخاضع للضريبة أن يُصرّح عنها في إقراره الضريبي.

اللائحة التنفيذية

المادة (٦٤): (إجراءات الفحص والتقييم)

للهيئة إصدار تقييمٍ للالتزامات الشخص الخاضع للضريبة بـضريبة القيمة المضافة لفترة ضريبية أو أكثر، ويجب على الهيئة إشعاره بذلك التقييم عند إصداره. يجب أن يبين التقييم على الأقل صافي الضريبة المستحقة، وتاريخ استحقاق السداد، وأساس احتساب التقييم، كما يجب أن يتضمن التقييم إشعار الشخص الخاضع للضريبة بحقه في استئناف التقييم.

يجب على الهيئة ألا تصدر أو تعدّل تقييمًا فيما يتعلق بأي فترة ضريبية بعد انقضاء (٥) سنوات من انتهاء السنة التقويمية ذات الصلة بالفترة الضريبية، وذلك مع مراعاة ما ورد في الفقرة (٤) من هذه المادة.

يجوز للهيئة إصدار أو تعديل التقييمات لمدة (٢٠) سنة من نهاية السنة التقويمية التي تقع فيها الفترة الضريبية، وذلك في الحالات التي تجرى فيها معاملات بقصد مخالفة أحكام النظام وهذه اللائحة، أو إذا لم يلتزم الشخص الخاضع للضريبة بالتسجيل.

يجوز سحب التقييم الذي أصدرته الهيئة نتيجة عدم تقديم الشخص الخاضع للضريبة لإقراره الضريبي، وذلك إذا قدم الشخص الخاضع للضريبة أو من ينوب عنه إقرارًا ضريبيًا مكتملاً عن ذات الفترة الضريبية.

يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة أن يبدوا تعاونهم فيما يتعلق بالفحص الذي تجريه الهيئة وفقاً للشروط الآتية:

١. يجب إجراء الفحص في مقر العمل الخاص بالشخص الخاضع للضريبة أو في مقر الهيئة بموجب إشعار تصدره الهيئة قبل مدة لا تقل عن (٢٠) يومًا من تاريخ



الفحص، وذلك وفقاً للفقرة (ب) من هذه المادة.

٢. يجوز للهيئة أن تجري فحصاً دون إخطار مسبق إذا كان لديها أسباب منطقية تدعوها إلى الشك في وجود مخالفة لأحكام النظام أو هذه اللائحة، أو في حال رفض -أو كان من المرجح أن يرفض- الشخص الخاضع للضريبة التعاون مع الهيئة، وذلك استثناء من الفقرة (أ) من هذه المادة.

٣. يتم إجراء الفحص في مقر العمل الخاص بالشخص الخاضع للضريبة خلال ساعات العمل الرسمية المتبعة لديه، وعليه أن يسمح بالوصول إلى كافة الدفاتر والسجلات والفواتير والمستندات المحاسبية التي يحتفظ بها وفقاً للنظام وهذه اللائحة، والتي قد يتم فحصها من الهيئة في مقر عمل الشخص الخاضع للضريبة أو خارجه.

٤. إذا قامت الهيئة بنقل الدفاتر والسجلات والفواتير والمستندات المحاسبية خارج مقر الشخص الخاضع للضريبة فيجب إعطاؤه إيصالاً بذلك.

٥. يجب على الهيئة إعادة المستندات المنقولة بعد الانتهاء من فحصها إلى الشخص الخاضع للضريبة خلال (٢٠) يوماً من تاريخ انتهاء الفحص، وللهيئة أن تحتفظ بنسخ من هذه المستندات إذا رأت الهيئة ضرورة لذلك.

٦. يجوز لموظفي الهيئة - كجزء من الفحص - القيام بزيارة أي مقر تابع للشخص الخاضع للضريبة للتحقق من التزام الشخص الخاضع للضريبة بجميع المتطلبات الضريبية.

٧. إذا كانت الدفاتر والوثائق المحاسبية وسجلات الشخص الخاضع للضريبة محفوظة في نظام حاسب آلي أو نظام إلى آخر فيجب على الشخص الخاضع للضريبة خلال الفحص أن يقدم إلى موظفي الهيئة نسخاً ورقية، أو ملفات إلكترونية تحتوي على المعلومات المطلوبة عند طلبها منه.

٨. يجوز لموظفي الهيئة أن يتخذوا إجراءات إضافية للحصول على الفواتير والسجلات والمستندات المحاسبية وأي مستندات أخرى ذات صلة قد توفر تلك المعلومات؛ وذلك في حال عدم تعاون الشخص الخاضع للضريبة مع موظفي الهيئة بتقديمه للمعلومات المطلوبة، وكذلك لهم حجز ومسك تلك المستندات مؤقتاً إذا اتضح أن الشخص الخاضع للضريبة قد يُخفي أو يُتلف أو يعبث بتلك المستندات، وفي الحالات التي يشتبه فيها بانتهاك أحكام النظام أو هذه اللائحة، فللهيئة أن تُجري تفتيشاً لتلك الأماكن وأن تجمع الأدلة المتعلقة بذلك الانتهاك أو التهرب الضريبي.



قرارات مجلس الوزراء

* قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

التعاميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

* الدليل الإرشادي للفحص والتقييم والتصحيح والاعتراض على قرارات الهيئة، (يوليو ٢٠٢١م).

* الدليل الإرشادي العام لضريبة القيمة المضافة، (نوفمبر ٢٠٢١م).

* الدليل الإرشادي الخاص بخصم ضريبة المدخلات:

١,٢. هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

إن الهيئة هي الجهة المكلفة بتطبيق وإدارة ضريبة القيمة المضافة (قد يشار إليها لاحقاً 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 بصلاحيات فرض العقوبات والغرامات في حالات عدم الامتثال للأحكام النظامية المتعلقة بضريبة القيمة المضافة.

المبادئ والسوابق القضائية

مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠م - ٢٠٢١م، وفيها:

- المبدأ رقم (٤١٦): «يجوز لمن صدر في شأنه قرار من الهيئة الاعتراض عليه وفقاً لما تقضي به قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية»^(١).
- المبدأ رقم (٤٢٧): «للهيئة إصدار تقييم للالتزامات الشخص الخاضع لضريبة القيمة المضافة لفترة ضريبية أو أكثر، ويجب على الهيئة إشعاره بذلك التقييم عند

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٣٢-٢١-٢٠٢١-٧٨.



إصداره»^(١).

• المبدأ رقم (٤٣٨): «يجب على الهيئة ألا تصدر أو تعدل تقييماً يتعلق بأي فترة ضريبية بعد انقضاء خمس سنوات من انتهاء السنة التقويمية ذات الصلة بالفترة الضريبية»^(٢).

• المبدأ رقم (٤٦٦): «طبقاً لنظام ضريبة القيمة المضافة فإنه يحق للهيئة إجراء تقييم ضريبي للخاضع للضريبة بصرف النظر عن الإقرار المقدم منه»^(٣).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٤١٢-٢٠٢٠-VR

(٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ١٥٨-٢٠٢١-VSR

(٣) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٧٤٠-٢٠٢١-VJ

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

المادة (١٥) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م:

«يجب على المصلحة تعديل الإقرار الذي يقدمه المسجل إذا تبين لها أن قيمة الضريبة الواجب الإقرار عنها تختلف عما ورد بهذا الإقرار عن أية فترة ضريبية، وذلك خلال (٥) سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية وفقاً لحكم المادة (١٤) من هذا القانون».

وإذا قامت المصلحة بتعديل الإقرار بعد مُضي السنوات الثلاث الأولى من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديمه فلا يجوز لها حساب الضريبة الإضافية عن الفترة التالية لانتهاء مدة السنوات الثلاث المشار إليها حتى تاريخ إخطار المسجل بهذا التعديل.

وتخطر المصلحة المسجل بالتعديل والأسس التي استندت إليها على النموذج المعد لهذا الغرض بخطاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، أو بأية وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني أو بأية وسيلة كتابية يتحقق بها العلم اليقيني، ولصاحب الشأن في جميع الأحوال الطعن في تقدير المصلحة وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في هذا القانون.



التعليق

منح النظام ولائحته التنفيذية للهيئة سلطة إجراء تقييم ضريبي للخاضع للضريبة بصرف النظر عن الإقرار الضريبي المقدم منه فترة ضريبية معينة أو أكثر مع إشعاره بذلك؛ وليس بشرط أن يكون هذا التقييم لأول مرة؛ إذ يجوز للهيئة إجراء تقييم ضريبي جديد يعدل تقييماً سابقاً لها، هذا مع مراعاة التقادم الخمسي من قبل الهيئة؛ وتحقيقاً لذلك ألزم النظام ولائحته الأشخاص الخاضعين للضريبة أن يبدوا تعاونهم فيما يتعلق بالفحص الذي تجريه الهيئة في مقر عملهم، كما أنه أعطى للهيئة سلطة نقل الدفاتر والسجلات والفواتير والمستندات المحاسبية خارج مقر الشخص الخاضع للضريبة، وذلك مع إعطائه إيصالاً بذلك، والحق في الحصول على نسخ ورقية لأي مستند محفوظ بشكل إلكتروني، وأن يتم إشعار الشخص الخاضع للتقييم بإشعار تقييم موضح فيه أساس التقييم وحقه في الاعتراض والتظلم على ذلك التقييم.



الفصل الحادي عشر: سداد الضريبة



أولاً: ضوابط سداد الضريبة

- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المواد (١، ٢٣، ٢٤، ٢٦، ٢٧، ٤٠، ٤١، ٤٢، ٦٠، ٦٣).
- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٢٧).
- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المواد (٥٨، ٥٩، ٦٠، ٦١، ٦٥).

كلمات مفتاحية:

(الهيئة - اللائحة - الشروط والضوابط - الضريبة - الخاضع - فترة - طلب - قرار - إشعار - تحويل - العملة - الضمان).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (١): (التعريف)

يُقصد بالكلمات والعبارات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها ما لم يقتض سياق النص خلاف ذلك، وذلك في تطبيق أحكام هذه الاتفاقية:

الضريبة: وهي ضريبة القيمة المضافة التي تفرض على استيراد وتوريد السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع، وتشمل التوريد المفترض.

الدولة العضو: هي أية دولة تتمتع بالعضوية الكاملة في المجلس وفقاً للنظام الأساسي.

إقليم دول المجلس: جميع أقاليم الدول الأعضاء.

القانون (النظام) المحلي: هو قانون (نظام) ضريبة القيمة المضافة والتشريعات ذات الصلة الصادرة عن كل دولة عضو.

الشخص: المقصود به أي شخص طبيعي أو اعتباري، عامًا كان أم خاصًا، أو أي شكل آخر من أشكال الشراكة.

الخاضع للضريبة: الشخص الذي يزاول نشاطًا اقتصاديًا بصفة مستقلة بهدف تحقيق الدخل، ويكون مسجلًا أو ملزمًا بالتسجيل لغايات الضريبة وفقاً لأحكام هذه الاتفاقية...



الفترة الضريبية: الفترة الزمنية التي يجب احتساب الضريبة الصافية فيها.

الضريبة الصافية: الضريبة الناتجة عن طرح الضريبة القابلة للخصم في دولة عضو من الضريبة المستحقة في هذه الدولة خلال نفس الفترة الضريبية، ويجوز أن تكون الضريبة الصافية إما متوجبة السداد أو قابلة للاسترداد.

المادة (٢٣): (تاريخ استحقاق الضريبة على توريد السلع والخدمات)

تُسْتَحَق الضريبة في تاريخ توريد السلع، أو الخدمات، أو في تاريخ إصدار الفاتورة الضريبية، أو في تاريخ استلام المقابل جزئياً أو كلياً، وفي حدود المبلغ المستلم أيها أسبق.

يكون تاريخ التوريد المنصوص عليه في البند (١) من هذه المادة كالآتي:

١. تاريخ وضع السلع بتصرف العميل فيما يتعلق بمعاملات توريد السلع بدون النقل أو الإرسال.

٢. تاريخ البدء بنقل أو إرسال السلع، وذلك فيما يتعلق بمعاملات توريد السلع مع النقل أو الإرسال.

٣. تاريخ اكتمال تركيب السلع أو تجميعها فيما يتعلق بمعاملات توريد السلع مع التركيب أو التجميع.

٤. تاريخ اكتمال أداء الخدمات.

٥. تاريخ وقوع أي من الحالات المشار إليها في المادة (٨) من هذه الاتفاقية.

تُسْتَحَق الضريبة فيما يتعلق بالتوريدات ذات الطابع المتتابع التي تؤدي إلى إصدار فواتير، أو سداد مقابل بشكل متتابع؛ وذلك عند تاريخ السداد المحدد في الفاتورة، أو عند تاريخ السداد الفعلي أيهما أسبق، وعلى الأقل مرة في كل فترة (١٢) شهراً متتالية؛ وذلك استثناء من أحكام البندين (١) و(٢) من هذه المادة.

يجوز لكل دولة عضو تحديد تاريخ استحقاق الضريبة بالنسبة للتوريدات غير الواردة في البنود السابقة من هذه المادة.

المادة (٢٤): (تاريخ استحقاق الضريبة عند الاستيراد)

تستحق الضريبة في تاريخ استيراد السلع إلى الدولة العضو، وذلك مع مراعاة أحكام المادة (٣٩) المتعلقة بحالات تعليق الضريبة عند الاستيراد والمادة (٦٤) المتعلقة بألية سداد الضريبة المستحقة عن الاستيراد.



المادة (٢٦): (قيمة توريد السلع والخدمات)

القيمة السوقية العادلة هي المبلغ الذي يمكن تداول السلع أو الخدمات لقاءه في السوق المفتوح بين طرفين مستقلين، وضمن شروط تنافسية محددة من قِبَل كل دولة عضو.

تكون قيمة التوريد قيمة المقابل دون قيمة الضريبة، وتشمل قيمة الجزء غير النقدي من المقابل المحدد وفقاً للقيمة السوقية العادلة.

تشمل قيمة التوريد جميع النفقات التي يفرضها المورد الخاضع للضريبة على العميل والرسوم المستحقة نتيجة التوريد وجميع الضرائب بما فيها الضرائب الانتقائية باستثناء ضريبة القيمة المضافة.

تكون قيمة التوريد عند التوريد المفترض ونقل السلع من دولة عضو إلى دولة عضو أخرى هي قيمة الشراء أو التكلفة، وفي حال تعذر تحديد قيمة الشراء أو التكلفة تعتمد القيمة السوقية العادلة.

تحدد كل دولة عضو شروط وضوابط تعديل قيمة التوريد بين أشخاص مرتبطين.

تخفيض قيمة التوريد بالآتي:

١. التخفيضات على الأسعار والخصومات الممنوحة للعميل.

٢. قيمة الإعانات التي تمنحها الدولة العضو إلى المورد.

٣. المبالغ المسددة من المورد الخاضع للضريبة باسم ولحساب العميل، وفي هذه الحالة لا يحق للمورد الخاضع للضريبة خصم الضريبة المسددة على هذه النفقات.

٤. إذا كان أيٌّ من مكونات قيمة التوريد مدونة بعملة أجنبية فيتم تحويلها إلى العملة المحلية على أساس سعر صرف العملة الرسمي المطبق في الدولة العضو في تاريخ استحقاق الضريبة.

٥. يجوز لكل دولة عضو تحديد قيمة التوريد بالنسبة لبعض الحالات غير الواردة في البنود المشار إليها في هذه المادة.

المادة (٢٧): (تسوية قيمة الضريبة)

يحق للخاضع للضريبة تسوية قيمة الضريبة التي فرضت عند حدوث أيٍّ من الحالات الآتية بتاريخ لاحق لتاريخ التوريد:



١. إلغاء التوريد أو رفضه جزئيًا أو كليًا.

٢. تخفيض قيمة التوريد.

٣. عدم تحصيل المقابل جزئيًا أو كليًا وفقًا للشروط المطبقة على الديون المعدومة في كل دولة عضو.

المادة (٤٠): (المبدأ العام)

يلتزم الخاضع للضريبة بسداد الضريبة المستحقة على توريدات السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة إلى الجهة الضريبية المختصة في الدولة العضو التي يقع فيها مكان التوريد.

كل شخص يذكر مبلغ ضريبة على فاتورة يصدرها يصبح ملزمًا بسداد هذا المبلغ إلى الجهة الضريبية المختصة في الدولة العضو التي يقع فيها مكان التوريد.

المادة (٤١): (العميل الملزم بسداد الضريبة وفقًا للاحتساب) (التكليف العكسي)

إذا كان مكان توريد السلع أو الخدمات في دولة عضو لا يكون المورد مقيمًا فيها يصبح العميل الخاضع للضريبة في هذه الدولة ملزمًا بسداد الضريبة المستحقة.

تسدد الضريبة المستحقة بموجب البند (١) من هذه المادة بموجب الإقرار الضريبي أو بصورة مستقلة عنه حسب ما تحدده كل دولة عضو.

المادة (٤٢): (الشخص الملزم بسداد الضريبة عن الاستيراد)

يكون الشخص المعين أو المعترف به كمستورد وفقًا لأحكام نظام (قانون) الجمارك الموحد ملزمًا بسداد الضريبة المستحقة عن الاستيراد.

المادة (٦٠): (الفترة الضريبية)

يجب على كل دولة عضو أن تحدد الفترة أو الفترات الضريبية الخاصة بها بشرط ألا تقل أي فترة ضريبية عن الشهر.

المادة (٦٣): (سداد الضريبة)

تحدد كل دولة عضو مدد وشروط وضوابط سداد الضريبة الصافية المستحقة السداد من قبل الخاضع للضريبة.



نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٢٧):

١. تحدد اللائحة مدد وشروط وضوابط سداد الضريبة الصافية المستحقة السداد من قبل الخاضع للضريبة.
 ٢. يجوز للهيئة أن تسمح للخاضع للضريبة بتغيير فترته الضريبية بموجب طلب يقدمه إلى الهيئة وفقاً للشروط والضوابط التي تحددها اللائحة.
 ٣. يجوز للهيئة - بقرار مسبب - إلزام الخاضع للضريبة بتغيير فترته الضريبية.
- يجب على الهيئة إبلاغ الخاضع للضريبة بأي تغيير يطرأ على فترته الضريبية وفقاً للمواعيد والوسائل التي تحددها اللائحة.

اللائحة التنفيذية

المادة (٥٩): (سداد الضريبة)^(١)

١. يجب على الشخص الخاضع للضريبة أن يسدد الضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية كحد أقصى في اليوم الأخير من الشهر الذي يلي نهاية تلك الفترة الضريبية.
٢. يجب أن يتم سداد الضريبة من قبل الشخص الخاضع للتقييم الذي تصدره الهيئة قبل حلول التاريخ المحدد في إشعار التقييم.
٣. تسدد الضريبة في الحساب المصرفي الخاص بالهيئة.
٤. يجب على مَنْ يقوم بالسداد توفير تفاصيل رقم التعريف الضريبي للشخص الخاضع للضريبة والفترة الضريبية، أو الفترات الضريبية التي يتم السداد عنها.

(١) تمت إضافة الفقرة (٩) بموجب قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢٠٧-٢٠) وتاريخ ١٢ شعبان ١٤٤١ هـ، الموافق ٠٥ أبريل ٢٠٢٠ م، وحذفت بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك رقم (١-٥ (٢٠٠-٢٠) وتاريخ ١٤٤٢/٠٢/١٤ هـ الموافق ٢٠٢٠/١٠/٠١ م.



٥. تحتفظ الهيئة بحساب ضريبي لكل شخص خاضع للضريبة يسجل فيه ما يلي:

أ. ضريبة القيمة المضافة المستحقة على الشخص الخاضع للضريبة عن كل فترة ضريبية، والغرامات والرسوم الأخرى المتعلقة بتلك الفترة الضريبية.

ب. الرصيد الجاري المتعلق بإجمالي ضريبة القيمة المضافة المستحقة على الشخص الخاضع للضريبة والغرامات، وأي مبالغ أخرى مستحقة عليه.

٦. يتم إتاحة تفاصيل الحساب الضريبي للشخص الخاضع للضريبة إلكترونياً من قبل الهيئة ليتمكن من الاطلاع على حسابه.

٧. في حال تلقّت الهيئة مبلغاً من الشخص الخاضع للضريبة، يتم قيده أولاً في الرصيد المتعلق بالفترة الضريبية ذات الصلة بالسداد. وتستخدم أي زيادة في الرصيد لتغطية أي غرامات أو رسوم مستحقة عن أي فترة ضريبية سابقة، ثم لتغطية أي مبالغ مستحقة عن أي فترة أخرى، وذلك بدءاً من أقدم رصيد لم يتم سداده.

٨. للهيئة إجراء المقاصة بين أي رصيد دائن لضريبة القيمة المضافة وبين أي ضرائب أخرى مستحقة على الشخص الخاضع للضريبة. وعلى الهيئة إشعار الشخص الخاضع للضريبة بذلك.

المادة (٦٠): (تمديد وقت سداد الضريبة)

يجوز للهيئة أن تسمح للشخص الخاضع للضريبة بسداد الضريبة والغرامات والرسوم المستحقة على أقساط؛ وذلك إذا قدم الشخص الخاضع للضريبة أدلة تثبت أنه غير قادر على سداد الضريبة عند استحقاقها، أو تبين أنه سيتعرض لصعوبات في حال سدادها دفعة واحدة.

يجب على الخاضع للضريبة - لسداد الضريبة والغرامات والرسوم المستحقة على أقساط - تقديم طلب إلى الهيئة يرفق معه المستندات المؤيدة، ويجب أن يحدد في الطلب المبالغ المستحقة، والفترات الضريبية ذات الصلة، والأسباب التي تحول دون السداد في الميعاد أو المواعيد المقررة.

يجب على الهيئة إصدار إشعار إلى الشخص الخاضع للضريبة بقبول الطلب أو رفضه خلال (٢٠) يوماً من تاريخ استلامه.

يحدد الإشعار بالقبول قيمة وتاريخ استحقاق كل قسط والفترة أو الفترات الضريبية ذات الصلة بالقسط، ويجب أن يذكر الشخص الخاضع للضريبة الفترة أو الفترات الضريبية مع كل قسط يسدده، وتخصص المبالغ المحصلة وفقاً لما تمّ النص عليه بالفقرة (٧) من المادة (٥٩) من هذه اللائحة.

يجب ألا تمتد تواريخ استحقاق جميع الأقساط المستحقة في أي ترتيب سداد معتمد لفترة تزيد عن (١٢) شهراً.



عند عدم قيام الشخص الخاضع للضريبة بسداد قسطين أو وجدت الهيئة أنه ممّا يعدّ لزاماً للحفاظ على الدخل العام للمملكة، فلهيئة إلغاء قرارها بالسداد على أقساط، وإشعار الشخص الخاضع للضريبة بذلك، وفي هذه الحالة يلتزم الشخص الخاضع للضريبة بسداد الرصيد المتبقي عليه فوراً. لا يؤثر تمديد مدة السداد بموجب هذه المادة على التزام الشخص الخاضع للضريبة بسداد أي غرامة تأخير يفرضها النظام ولائحته التنفيذية عن فترة التمديد التي منحت له.

المادة (٦١): (تحويل العملة)

إذا تم استخدام أي عملة بخلاف الريال بما يرتبط بتطبيق هذه اللائحة، فيجب تحويل المبلغ إلى الريال باستخدام سعر التحويل اليومي المقرر من قبل مؤسسة النقد العربي السعودي في تاريخ استحقاق الضريبة المرتبطة وفقاً لأحكام الاتفاقية والنظام.

المادة (٥٨): (الفترة الضريبية)

تحدد الفترة الضريبية للأشخاص الخاضعين للضريبة الذين تتجاوز قيمة توريداتهم السنوية الخاضعة للضريبة مبلغ (٤٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال، وذلك خلال (١٢) شهراً السابقة بمدة شهر.

تحدد الفترة الضريبية للأشخاص الآخرين الخاضعين للضريبة بمدة (٣) أشهر.

يجوز للأشخاص الخاضعين للضريبة الذين لا تتجاوز قيمة توريداتهم السنوية الخاضعة للضريبة القيمة الواردة في الفقرة (١) أن يقدموا طلباً إلى الهيئة لاستخدام الفترة الضريبية الشهرية.

عند الموافقة على طلب الشخص الخاضع للضريبة باستخدام الفترة الضريبية الشهرية تُصدر الهيئة إشعاراً يتضمن تاريخ بدء نفاذ التغيير، ويعد تاريخ النفاذ هو بداية الفترة الضريبية التي تلي الفترة التي مُنحت فيها الموافقة.

يمكن للشخص الخاضع للضريبة الذي استخدم الفترة الضريبية الشهرية لمدة سنتين أن يقدم طلباً إلى الهيئة لاستخدام فترة ضريبة مدتها (٣) أشهر، شريطة ألا تتجاوز قيمة توريداته السنوية الخاضعة للضريبة لأخر (١٢) شهراً القيمة المقررة في الفقرة (١) من هذه المادة في تاريخ تقديم الطلب.

تصدر الهيئة إشعاراً يتضمن تاريخ نفاذ التعديل، ويكون تاريخ بدء النفاذ هو بداية الفترة الضريبية اللاحقة للفترة التي مُنحت فيها الموافقة، وذلك عند الموافقة على



طلب الشخص الخاضع للضريبة باستخدام فترة ضريبية مدتها (٣) أشهر.

في الحالات التي توجّه فيها الهيئة الشخص الخاضع للضريبة إلى استخدام فترة ضريبية معينة عليها إصدار إشعار يوضح به تاريخ بداية العمل بتلك الفترة الضريبية. يجوز للهيئة أن تحدد فترة ضريبية مختلفة للشخص الخاضع للضريبة المسجل لديها وفق آلية التسجيل الخاص، وتقوم الهيئة بإشعار ذلك الشخص بالفترة الضريبية الخاصة به وتاريخ بداية العمل بها.

المادة (٦٥): (الضمان)

بخلاف الحالات الواردة بالفقرتين (٢) و(٣) من هذه المادة يمكن للهيئة أن تطلب من الشخص الخاضع للضريبة ضماناً نقدياً أو مصرفياً كضمان لأداء التزاماته الضريبية، وذلك وفقاً للضوابط الآتية:

١. أن تتم مطالبة الشخص الخاضع للضريبة بتقديم الضمان النقدي أو المصرفي من خلال إشعار كتابي يوضح نوع الضمان المطلوب وقيمه ومدته، بشرط ألا تتجاوز مدته (١٢) شهراً، ويتم منح الشخص الخاضع للضريبة مهلة لا تقل عن (٢٠) يوماً من تاريخ الإشعار لتقديم الضمان، ويتضمن الإشعار المهلة المحددة لتقديمه.

٢. تحدد الهيئة قيمة الضمان المطلوب من الشخص الخاضع للضريبة، بناءً على متوسط القيمة ربع السنوية التقديرية لضريبة المخرجات للشخص الخاضع للضريبة، وضعف متوسط القيمة ربع السنوية التقديرية لضريبة المخرجات في حالة الشخص الخاضع للضريبة غير المقيم الذي لا يعيّن ممثلاً ضريبياً. وللهيئة في حالات معينة -ووفقاً لتقديرها- أن تحدد قيمة الحد الأدنى والحد الأعلى لقيمة الضمان المطلوب من شخص خاضع للضريبة، ولها كذلك استخدام طرق حسابية أخرى في الحالات التي ترى فيها ضرورة لذلك.

٣. أن يتم إيداع قيمة الضمان النقدي في حساب منفصل عن الحساب الضريبي الخاص بالشخص الخاضع للضريبة.

٤. يمكن للهيئة إجراء مقاصة بين المبالغ المستحقة وغير المسددة والضمان النقدي أو التنفيذ على الضمان البنكي بما لا يتجاوز قيمة المبلغ المستحق غير المسدد، وذلك بعد إشعار الشخص الخاضع للضريبة؛ وذلك في الحالات التي تكون بدأت فيها إجراءات رسمية لتحصيل أي مبالغ مستحقة فيما له صلة بضريبة القيمة المضافة ولا تزال المبالغ غير مسددة.

٥. يمكن للهيئة أن تطلب ضماناً نقدياً أو مصرفياً جديداً من الشخص الخاضع للضريبة وفقاً للضوابط المحددة في هذه المادة؛ وذلك في الحالات التي يكون فيها



الضمان النقدي أو الضمان المصرفي قد تم استهلاكه في عمل مقاصة لمبالغ مستحقة ذات صلة بضريبة القيمة المضافة.

٦. يجوز للهيئة - بعد انقضاء مدة الضمان - الاحتفاظ بالضمان النقدي أو طلب الإبقاء على الضمان المصرفي ساري المفعول لمدة أو مدد أخرى مماثلة، وللهيئة إعادة الضمان للشخص الخاضع للضريبة بناءً على طلبه، أو قيده لصالح حسابه عن طريق المقاصة مع ما يستحق عليه من التزامات ضريبية ذات صلة بضريبة القيمة المضافة.

٧. في الحالات التي يتقدم فيها الشخص الخاضع للضريبة باستئناف أو مراجعة قرار قابل للاستئناف رسميًا، ويكون لدى الهيئة دليل أو سبب للشك أن الشخص الخاضع للضريبة قد لا يسدّد الضريبة موضوع النزاع، فإنه للهيئة أن تطلب منه ضمانًا نقديًا أو مصرفيًا بقيمة أقصاها ما يعادل مبلغ الضريبة والغرامات التي لم تُسَدّد عن القرار المعترض عليه، ويجب أن يصدر الطلب بالضمان خطيًا.

يجوز لمصلحة الجمارك أن تطلب ضمانًا نقديًا أو مصرفيًا من الشخص المستورد للسلع في حال الإدخال المؤقت للمملكة يعادل قيمة الضريبة التي ستُستحق عند استيراد هذه السلع؛ وذلك دون الإخلال بالأحكام الأخرى الواردة في هذه اللائحة.

الأنظمة ذات العلاقة

* الأمر الملكي رقم (٨٦/أ) وتاريخ ١٤٣٩/٤/١٨ هـ والمقرر لحالات تحمل الدولة ضريبة القيمة المضافة عن المواطنين، وهم:

١. المستفيدون من الخدمات الصحية الخاصة والتعليم الأهلي الخاص.

٢. عما لا يزيد على مبلغ (٨٥٠,٠٠٠) ريالاً من سعر شراء المسكن الأول للمواطن.

* المادة (١٨) من نظام المنافسات والمشتريات الحكومية، والتي تنص على أن:

«يجب أن تتوافر في الأشخاص الذين تتعامل معهم الجهات الحكومية الشروط اللازمة لتنفيذ الأعمال وتأمين المشتريات وفقاً لما توضحه اللائحة».

* وتنص المادة (١٣) من اللائحة التنفيذية لهذا النظام على أنه:



«١- يجب أن تتوافر لدى الراغبين في التعامل مع الجهات الحكومية لتنفيذ مشترياتهم وأعمالهم - بموجب النظام وهذه اللائحة - الوثائق التالية: ... ب - شهادة سداد الزكاة أو الضريبة، أو كلاهما متى كان المتنافس ملزماً نظاماً بسداد الزكاة والضريبة...».

التعاميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

* قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢ - ٣ - ٢٠) وتاريخ ١٧/١٠/١٤٤١هـ الموافق ٩/٦/٢٠٢٠م المعدل للمواد (٦، ٩، ١٣، ١٤، ١٥، ٢٠، ٣٩، ٥٣، ٥٨، ٥٩، ٦٢، ٧٩)، والذي نشر بالجريدة الرسمية في العدد (٤٨٣٦) لسنة (٩٨م)، (الجمعة ٢٧ شوال ١٤٤١هـ) الموافق (١٩ يونيو ٢٠٢٠م)، والذي يسري وفقاً للبند ثانياً منه اعتباراً من (١ - ٧ - ٢٠٢٠م).

* وقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك رقم (٩ - ٣ - ٢٠١٩م) وتاريخ ٣٠/١٠/١٤٤٠هـ الموافق ٣/٧/٢٠١٩م، والذي نُشر بالجريدة الرسمية السنة (٩٧) العدد (٤٧٨)، (الجمعة ٢٣ ذي القعدة ١٤٤٠هـ)، (٢٦ يولية ٢٠١٩م)، وكان تاريخ نشره هو تاريخ نفاذه.

* الدليل الإرشادي العام لضريبة القيمة المضافة (نوفمبر ٢٠٢١م)، سبقت الإشارة إليه.

* الدليل الإرشادي الخاص بخصم ضريبة المدخلات:

١٥،٢. 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 يلزم الحال). ويعتبر الإقرار الضريبي بمثابة تقييم ذاتي من الشخص الخاضع للضريبة عن الضريبة المستحقة عن تلك الفترة.

وتعد الفترات الضريبية الشهرية إلزامية بالنسبة للأشخاص الخاضعين لضريبة القيمة المضافة التي تتجاوز إيراداتهم السنوية مبلغ ٤٠ مليون ريال سعودي، بينما تكون الفترة الضريبية الاعتيادية لباقي الأشخاص الخاضعين لضريبة القيمة المضافة هي ثلاثة أشهر.

يجب تعبئة إقرار ضريبة القيمة المضافة ودفع صافي ضريبة القيمة المضافة المستحقة في موعد أقصاه اليوم الأخير من الشهر الذي يلي انتهاء الفترة الضريبية التي تتعلق بها إقرار ضريبة القيمة المضافة.

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

إذا نشأ عن الإقرار الضريبي استحقاق ضريبة واجبة الرد إلى الشخص الخاضع للضريبة أو إذا كان لدى الشخص الخاضع للضريبة رصيد دائن لأي سبب كان، فيجوز للشخص الخاضع للضريبة المطالبة باسترداد هذا المبلغ بعد تقديم الإقرار الضريبي، أو في أي وقت لاحق خلال خمس السنوات التالية من خلال تقديم طلب استرداد إلى الهيئة. وستقوم الهيئة بمراجعة تلك الطلبات وسداد المبلغ المستحق عن طلبات الاسترداد المقبولة مباشرة للشخص الخاضع للضريبة.

المبادئ والسوابق القضائية

المبدأ رقم (٤٢٩): «يجب على الشخص الخاضع للضريبة أن يسدد الضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية كحد أقصى في اليوم الأخير من الشهر الذي يلي نهاية تلك الفترة الضريبية»^(١).

المبدأ رقم (٤١٤): «الأصل في تحمل المشتري عبء سداد الضريبة للبائع بناء على أحكام مواد الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي، باعتباره المتلقي للسلعة والمستهلك النهائي لها ما لم يكن هناك اتفاق مبرم بينهما بنقل ذلك العبء للبائع»^(٢).

المبدأ رقم (٣٧٢): «تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها الهيئة والتي أصبحت نهائية»^(٣).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٤٠٦٠-٢١-٢٠١٧

(٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: VA-٢٠٢١-٣٦٩

(٣) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ١٦٠٠-٢٠٢٠-IZ



آراء الفقه والشرح للأنظمة الضريبية

لا يكفي لنشوء دين الضريبة صدور قانون للضريبة، بل يتطلب الأمر أن تتوفر الشروط التي حددها قانون الضريبة لنشوء ذلك الدين. وبعبارة أخرى، يتطلب الأمر نشوء دين الضريبة في ذمة المكلّف بها أن تقوم الواقعة المنشأة للضريبة حيث يرتبط دين الضريبة بالواقعة المنشأة لها علاقة ترتبط وجودًا وعدمًا، أي بمعنى آخر أن دين الضريبة لا ينشأ إطلاقًا إلا إذا كانت هنالك واقعة منشئة للضريبة^(١).

والمقصود بالواقعة المنشئة للضريبة أنها الحدث الذي حدده القانون، والذي بقيامه ينشأ دين الضريبة، أو هو النشاط الذي حدده القانون والذي بقيامه ينشأ دين الضريبة. كما أن كل ضريبة يجب أن يصدر قانون يفرضها، أو أنها يجب أن تفوض في حدود القانون تطبيقًا للقاعدة الدستورية (لا ضريبة ولا رسم إلا بالقانون). وتختلف الواقعة المنشئة للضريبة باختلاف أنواع الضرائب، فالواقعة المنشئة لضريبة الدخل هي تحقّق الدخل أو الربح في نهاية الفترة الضريبية. أما الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة فغالبًا ما تكون نتيجة تحقق التوريد أو إصدار الفاتورة أو سداد مقابل السلعة أو الخدمة أو الاستيراد.

وحيث إن الديون الضريبية تختلف عن الديون الأخرى، وخاصة الديون المدنية التي تحكمها قواعد نظام المعاملات المدنية، فإن دين الضريبة يتميز بالتالي^(٢):

أولاً: دين الضريبة محمول لا مطلوب:

أي يلتزم المكلّف - أي الخاضع للضريبة - بتسديد دين الضريبة إلى الإدارة الضريبية من تلقاء نفسه دونما حاجة للمطالبة بتمديد ذلك الدين من قبل الإدارة الضريبية.

ثانيًا: مبدأ الدفع ثم المعارضة:

أي إن دين الضريبة واجب السداد على الرغم من المنازعة في صحته، أو في مقداره، فالمنازعة أو الطعن بفرض الضريبة لا يترتب عليه تأجيل تحصيل الضريبة لحين الفصل بالمنازعة، فالمبدأ المتبع في التشريعات الضريبية كافة أن دين الضريبة واجب الأداء على الرغم من المنازعة في صحته أو مقداره.

ثالثًا: عدم جواز تقاص دين الضريبة:

(١) في هذا المعنى انظر: سالم، محمود زكي (١٩٥٤م)، الأوضاع القانونية للضريبة العامة على الإيراد - شرح المبادئ الدستورية والقانونية ملحقًا به أحدث النصوص الدستورية والتشريعية والقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ وفق ما أدخل عليه من

تعديلات، دار الفكر العربي، القاهرة، ص ٣٧.

(٢) أحمد، حسن عمر (١٩٥٠م)، شرح قوانين الضرائب المصرية من الناحية العلمية: القوانين واللوائح وشرحها، القاهرة، بدون دار نشر، ص ٢٢.



تقع المقاصة عندما يصبح شخصان كل منهما دائن ومدين في نفس الوقت فينقضي الدينان في حدود الأقل منهما مقداراً، فالمقاصة هي طريق من طرق انقضاء الدين، إضافة إلى الطرق الأخرى مثل الوفاء والتقادم، فالمقاصة هي حالة يبرئ فيها كلٌّ من طرفي الالتزام ذمة الآخر في حدود الأقل من هذين الدينين.

رابعاً: دين الضريبة دين ممتاز:

حق الامتياز هو ذلك الحق الذي يعطي الدائن لدين معين له صفة مميزة خاصية التفضيل أو الأولوية على كافة الدائنين الآخرين، ولو كانت ديوناً مضمونة، كما يمكن أن يعرف بأنه حق عيني تبغي يتقرر بنص القانون على جميع أموال المدين أو على عقار أو منقول معين منها؛ وذلك ضماناً للوفاء بدين معين مراعاة لصفته وطبيعته، ويخول الدائن أسبقية اقتضاء حقه من المقابل النقدي لهذه الأموال متقدماً على سائر الدائنين أو الدائنين التاليين له في المرتبة.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

المادة (٣٣) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م:

«يعتبر إصدار الفاتورة من مؤدي الخدمة هو الواقعة المنشئة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون بالنسبة للخدمات ذات الطبيعة المستمرة، وتحدد اللائحة التنفيذية ماهية هذه الخدمات».

التعليق

أحال النظام على لائحته التنفيذية تحديد مدد وشروط وضوابط سداد الضريبة الصافية المستحقة السداد من قبل الخاضع للضريبة، كما أنه أحال عليها تنظيم سلطة الهيئة في تغيير الفترة الضريبية للخاضع للضريبة - كما هو الحال بالنسبة لسداد الضريبة على الاستيراد عبر الإقرار الضريبي - مع إلزام الهيئة بإبلاغه بأي تغيير يطرأ على فترته الضريبية وفقاً للمواعيد والوسائل التي تحددها اللائحة.

والضريبة الصافية - وفقاً للمادة (١) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة - هي: الضريبة الناتجة عن طرح الضريبة القابلة للخصم في دولة عضو من الضريبة المستحقة في هذه الدولة خلال نفس الفترة الضريبية، ويجوز أن تكون الضريبة الصافية إما متوجبة السداد أو قابلة للاسترداد.



ويجب على الشخص الخاضع للضريبة أن يسدد الضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية كحد أقصى في اليوم الأخير من الشهر الذي يلي نهاية تلك الفترة الضريبية.

كما يجب أن يتم سداد الضريبة من قِبَل الشخص الخاضع للتقييم الذي تصدره الهيئة قبل حلول التاريخ المحدد في إشعار التقييم، على أنه يجوز للهيئة أن تسمح للشخص - بناءً على طلبه - بسداد الضريبة المستحقة على أقساط، وذلك إذا قدم الشخص الخاضع للضريبة أدلة تثبت أنه غير قادر على سداد الضريبة عند استحقاقها، أو تبين أنه سيتعرض لصعوبات في حال سدادها دفعة واحدة وَفَقًا للضوابط الواردة بالمادة (٦٠) من اللائحة.

طريقة سداد الضريبة:

تسدد الضريبة في الحساب المصرفي الخاص بالهيئة مع بيان رقم التعريف الضريبي للشخص الخاضع للضريبة، والفترة الضريبية أو الفترات الضريبية التي يتم السداد عنها، وإذا ما تم استخدام أي عملة بخلاف الريال فيجب تحويل المبلغ إلى الريال باستخدام سعر التحويل اليومي المقرر من قِبَل مؤسسة النقد العربي السعودي في تاريخ استحقاق الضريبة المرتبطة. والجدير بالذكر أن الهيئة تلزم بإمسك حساب ضريبي لكل شخص خاضع للضريبة - يمكن له الاطلاع عليه إلكترونياً - يسجل فيه ما يلي:

ضريبة القيمة المضافة المستحقة على الشخص الخاضع للضريبة عن كل فترة ضريبية والغرامات والرسوم الأخرى المتعلقة بتلك الفترة الضريبية.

الرصيد الجاري المتعلق بإجمالي ضريبة القيمة المضافة المستحقة على الشخص الخاضع للضريبة والغرامات وأي مبالغ أخرى مستحقة عليه.

وإذا تلقت الهيئة مبلغاً من الشخص الخاضع للضريبة، فإنه يتم قيده أولاً في الرصيد المتعلق بالفترة الضريبية ذات الصلة بالسداد، وتستخدم أي زيادة في الرصيد لتغطية أي غرامات أو رسوم مستحقة عن أي فترة ضريبية سابقة، ثم لتغطية أي مبالغ مستحقة عن أي فترة أخرى، وذلك بدءاً من أقدم رصيد لم يتم سداده. كما يمكن للهيئة إجراء المقاصة بين أي رصيد دائن لضريبة القيمة المضافة وبين أي ضرائب أخرى مستحقة على الشخص الخاضع للضريبة، وعلى الهيئة إشعار الشخص الخاضع للضريبة بذلك.

الفترة الضريبية:

حددت اللائحة الفترة الضريبية للأشخاص الخاضعين للضريبة الذين تتجاوز قيمة توريداتهم السنوية الخاضعة للضريبة مبلغ (٤٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال، خلال (١٢)



شهرًا السابقة بمدة شهر، أما الفترة الضريبية لغيرهم من الأشخاص فهي مدة (٣) أشهر، ويجوز لهم طلب استخدام الفترة الضريبية الشهرية. كما يجوز للشخص الخاضع الذي استخدم الفترة الضريبية الشهرية لمدة سنتين أن يقدم طلبًا إلى الهيئة لاستخدام فترة ضريبية مدتها (٣) أشهر شريطة ألا تتجاوز قيمة توريداته السنوية الخاضعة للضريبة لآخر (١٢) شهرًا القيمة المقررة في الفقرة (١) من هذه المادة في تاريخ تقديم الطلب



ثانياً: تحصيل الضريبة عند الاستيراد

- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المادة (٤٢، ٦٤).

- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٢٨).

- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (٤١، ٤٢).

كلمات مفتاحية:

ضريبة - القيمة - مصلحة - الجمارك العامة - تحصيل - الضريبة - الاستيراد - وزارة المالية - الهيئة - استثناء - السلع - نشاط - الإقرار - شروط وضوابط - المملكة - اللائحة).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٤٢): الشخص الملزم بسداد الضريبة عن الاستيراد:

يكون الشخص المعين أو المعترف به كمستورد وفقاً لأحكام نظام (قانون) الجمارك الموحد ملزماً بسداد الضريبة المستحقة عن الاستيراد.

المادة (٦٤): سداد الضريبة عن الاستيراد:

تسدد الضريبة المستحقة على السلع المستوردة في منفذ الدخول الأول وتودع في حساب خاص بالضريبة، ويتم تحويلها لدولة المقصد النهائي وفقاً لآلية التحويل الآلي المباشر للرسوم الجمركية المطبقة في إطار الاتحاد الجمركي، ويجوز للجنة الوزارية اقتراح أي آليات أخرى.

يمكن لكل دولة عضو وفقاً للشروط والضوابط التي تحددها أن تسمح للخاضع للضريبة بتأجيل سداد الضريبة المستحقة على السلع المستوردة لغايات النشاط الاقتصادي، والتصريح عنها في إقراره الضريبي، وتعد الضريبة المستحقة المؤجل سدادها والمصرح عنها قابلة للخصم وفقاً لأحكام هذه الاتفاقية.



نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٢٨):

تتولى مصلحة الجمارك العامة تحصيل الضريبة المستحقة عند الاستيراد وفقاً للإجراءات المتبعة لديها، وتحويلها إلى الحساب الذي يُحدد بالاتفاق بين وزارة المالية والهيئة.

استثناءً من الفقرة (١) من هذه المادة للهيئة السماح للخاضع للضريبة بتأجيل سداد الضريبة المستحقة على السلع المستوردة لغايات النشاط الاقتصادي، وفقاً للشروط والضوابط التي تحددها اللائحة، وفي جميع الأحوال يجب على الخاضع للضريبة أن يصرح عنها في إقراره الضريبي.

اللائحة التنفيذية

المادة (٤١): (السلع المفترض استيرادها إلى المملكة)

في الحالات التي يقوم فيها شخص اعتباري أو طبيعي مقيم في المملكة وغير مسجل لأغراض ضريبة القيمة المضافة بإدخال سلع تزيد قيمتها عن (١٠,٠٠٠) ريال إلى المملكة من دولة عضو أخرى، ولم يستطع في وقت الإدخال إثبات أن الضريبة قد سددت عنها في تلك الدولة العضو، يتم اعتبار هذا الشخص على أنه قد قام باستيراد لتلك السلع لأغراض النظام، وتكون الضريبة مستحقة عنها.

يكون إثبات سداد الضريبة عن طريق تقديم فاتورة ضريبية أو مستند مماثل صدر بموجب أنظمة الدولة العضو التي تم فيها الشراء أو تقديم دليل آخر يكون مقبولاً لدى مصلحة الجمارك يثبت أن ضريبة القيمة المضافة قد سددت عن تلك السلع أو أنه لم يتم شراؤها في تلك الدولة العضو.

المادة (٤٢): (سداد الضريبة على الاستيراد عبر الإقرار الضريبي)

يجوز للشخص الخاضع للضريبة تقديم طلب إلى الهيئة بتفويضه سداد الضريبة عن الاستيراد الذي يجريه عبر إقراره الضريبي، وذلك بدلاً من أن تقوم مصلحة الجمارك بتحصيل الضريبة عند الإفراج الجمركي.

يجوز تقديم الطلب فقط، وللهيئة أن توافق على الطلب في الحالات الآتية:



١. إذا استخدم الشخص الخاضع للضريبة الفترة الضريبية الشهرية، ويعتزم استيراد سلعة مرة كل شهر على الأقل.
 ٢. إذا استطاع الشخص الخاضع للضريبة إثبات أن جميع إقراراته الضريبية والمبالغ المسددة من قبله خلال (١٢) شهرًا الأخيرة، أو أي مدة أقل تم اعتباره خلالها كشخص خاضع للضريبة، قد تمت ضمن المواعيد المقررة، وأنه قد أوفى بجميع التزاماته الأخرى المتعلقة بضريبة القيمة المضافة.
 ٣. إذا قدم الشخص الخاضع للضريبة إثباتًا كافيًا باستقرار وثبات حالته المالية.
- يمكن للهيئة رفض الطلب أو إلغاء التفويض القائم إذا رأت أن هناك مخاطرة تتمثل في عدم سداد ضريبة القيمة المضافة، أو إذا تخلف الشخص الخاضع للضريبة عن الوفاء بأي التزامات عالقة بالنسبة إلى ضريبة القيمة المضافة.
- يجب على الهيئة إلغاء التفويض القائم إذا لم يعد الشخص الخاضع للضريبة مؤهلًا لذلك، أو إذا طلب الشخص الخاضع للضريبة إلغاء التفويض.
- يجب على الهيئة إبلاغ الشخص الخاضع للضريبة ومصلحة الجمارك بموجب إخطار عن الموافقة على الطلب أو رفضه، أو إلغاء التفويض وتاريخ نفاذ ذلك.
- اعتبارًا من تاريخ نفاذ الموافقة على التفويض تكون الهيئة مسؤولة عن تحصيل الضريبة عن الواردات التي يقوم بها الشخص الخاضع للضريبة المفوض، وتستمر هذه المسؤولية حتى إلغاء التفويض الممنوح له، وعلى مصلحة الجمارك عدم تحصيل الضريبة على أي توريدات لاحقة يقوم بها الشخص الخاضع للضريبة المفوض.
- عند الموافقة على التفويض يجب على الشخص الخاضع للضريبة أن يخطر مصلحة الجمارك بالموافقة قبل إجراء إقرار الاستيراد التالي.

التعائم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

* الدليل الإرشادي العام لضريبة القيمة المضافة، (نوفمبر ٢٠٢١م).

الدليل الإرشادي الخاص بخصم ضريبة المدخلات:

٤,٤. ضريبة القيمة المضافة على الواردات/الاستيرادات

تخضع واردات السلع إلى المملكة من خارج إقليم دول مجلس التعاون من قبل أي شخص لضريبة قيمة مضافة بنسبة ١٥٪.



يتم تسديد ضريبة القيمة المضافة على الواردات من قبل الشخص المعيّن أو المعرّف بأنه المستورد لأغراض الجمارك (وفقاً لقانون الجمارك الموحد). ويتوجب سداد ضريبة القيمة المضافة للهيئة وقت دخول السلع، وأن تتم المطالبة بالخصم المتعلق بهذا الاستيراد من خلال الإقرار الضريبي للفترة التي تم فيها الاستيراد. يتم الإفصاح عن الاستيرادات في البند (٨) من الإقرار الضريبي.

المستورد (وفقاً لقانون الجمارك الموحد) هو الشخص المؤهل بخصم ضريبة المدخلات المفروضة على الاستيراد. في بعض الحالات، قد يختلف المستورد وفقاً للسجلات عن الشخص الذي يمتلك السلع وقت الاستيراد (على سبيل المثال، قيام وسيط باستيراد سلع بسبب مشاكل في رخصة الاستيراد أو قيام عميل مقيم في المملكة باستيراد سلع بالنيابة عن مورّد غير مقيم). في جميع الحالات، الشخص الذي يحق له خصم استرداد ضريبة القيمة المضافة هو المستورد، بشرط أن يقوم باستخدام السلع المستوردة ضمن نشاطه الخاضع لضريبة.

يتم خصم ضريبة القيمة المضافة على الواردات وفقاً للأحكام العامة المتعلقة بالتأهيل لخصم ضريبة المدخلات الواردة في القسم (٥) من هذا الدليل. يحق للشخص الخاضع للضريبة أن يقدم طلباً لتفويضه بسداد الضريبة المستحقة عن الاستيراد من خلال إقراره الضريبي (٢٣) في حال تم الحصول على التفويض، فإن إجراءات استرداد الضريبة ستكون ذاتها الإجراءات المستخدمة لضريبة القيمة المضافة المحتسبة ذاتياً وفقاً لآلية الاحتساب العكسي (الواردة في البند ٤,٣ أعلاه). المزيد من التفاصيل حول التفويض سيتم إدراجها ضمن الدليل الإرشادي الخاص بالواردات.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

* تنص المادة (١٢٠): (الاختصاص) من المدونة العامة للضرائب بالمغرب على أن:

تتولى إدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة حين الاستيراد طبقاً لأحكام هذه المدونة.



التعليق

الأصل أن تتولى الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك مهمةً تحصيل الضريبة المضافة المستحقة عند الاستيراد، أو في الحالات الأخرى؛ ولا يعدُّ استثناءً على ذلك قيام الهيئة العامة للجمارك بتحصيل الضريبة المستحقة عند الاستيراد نيابةً عن الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك، فالهيئة الأولى تقوم بذلك بوصفها وكيلًا عن الثانية.

كما أنها تقوم بذلك وفقًا للإجراءات التي تحددها الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك، وعليها تحويل الضرائب المحصلة وتسليم أي مستندات مؤيدة لها إلى الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك، واستثناءً من ذلك يجوز للهيئة السماح للخاضع بتأجيل سداد الضريبة المستحقة على السلع المستوردة لغايات النشاط الاقتصادي، ولم تكن هناك مخاطرة تتمثل في عدم سداد ضريبة القيمة المضافة؛ وذلك بموجب طلب يقدمه إليها وذلك في الحالات الآتية:

١. إذا استخدم الشخص الخاضع للضريبة الفترة الضريبية الشهرية وكان يعتزم استيراد سلع مرة كل شهر على الأقل.
٢. إذا استطاع الشخص الخاضع للضريبة إثبات أن جميع إقراراته الضريبية والمبالغ المسددة من قبله خلال (١٢) شهرًا الأخيرة، أو أي مدة أقل تمَّ اعتباره خلالها كشخص خاضع للضريبة قد تمَّت ضمن المواعيد المقررة، وأنه قد أوفى بجميع التزاماته الأخرى المتعلقة بضريبة القيمة المضافة.
٣. إذا قدم الشخص الخاضع للضريبة إثباتًا كافيًا باستقرار وثبات حالته المالية.



ثالثاً: آلية سداد الضريبة المستحقة في الحالات التي يقع فيها مكان توريد السلع أو الخدمات في المملكة

- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: (٤١).

- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٢٩).

- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (٥، ٤٧).

كلمات مفتاحية:

(اللائحة - آلية السداد - الضريبة - مكان التوريد - السلع - الخدمات - المملكة - المورد - المقيم).

الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة

المادة (٤١):

العميل الملزم بسداد الضريبة وفقاً للاحتساب التكلفة العكسي

١. إذا كان مكان توريد السلع أو الخدمات في دولة عضو لا يكون المورد مقيماً فيها، يصبح العميل الخاضع للضريبة في هذه الدولة ملزماً بسداد الضريبة المستحقة.

٢. تسدد الضريبة المستحقة بموجب البند الأول من هذه المادة بموجب الإقرار الضريبي أو بصورة مستقلة عنه حسب ما تحدده كل دولة عضو.

المادة (٢٩):

تحدد اللائحة آلية سداد الضريبة المستحقة في الحالات التي يقع فيها مكان توريد السلع أو الخدمات في المملكة دون أن يكون المورد مقيماً فيها.

نظام ضريبة القيمة المضافة



اللائحة التنفيذية

المادة (٥): (التسجيل الإلزامي للأشخاص غير المقيمين والملزمين بسداد الضريبة في المملكة)

يجب على كل شخص غير مقيم في المملكة وغير مسجل لدى الهيئة ويكون ملزماً بسداد الضريبة عن التوريدات التي يقوم بها أو التي يستلمها في المملكة أن يتقدم إلى الهيئة بطلب تسجيل خلال (٣٠) يوماً من تاريخ أول توريد يكون فيه ملزماً بسداد الضريبة عنه.

يبدأ نفاذ التسجيل بموجب الفقرة (١) من هذه المادة اعتباراً من تاريخ أول توريد يكون فيه الشخص غير المقيم ملزماً بسداد الضريبة عن التوريد.

المادة (٤٧): (الأشخاص الملزمون بسداد الضريبة)

في الحالات التي تنص فيها الاتفاقية على أن العميل الخاضع للضريبة ملزم بسداد الضريبة على التوريد المستلم من مورد غير مقيم، فإنه يجب أن يتم سداد الضريبة عن طريق آلية الاحتساب العكسي، ويجب على العميل الخاضع للضريبة الإقرار عن ضريبة المخرجات على التوريد وأي ضريبة مدخلات قابلة للخصم (إلى الحد الذي يمكن للعميل أن يستفيد من خصم ضريبة القيمة المضافة على المدخلات) في الإقرار الضريبي لتلك الفترة الضريبية.

لأغراض النظام وهذه اللائحة، فإنه في الحالات التي يتم فيها توريد خدمات إلكترونياً في المملكة عن طريق وسيط الإنترنت، أو بوابة تعمل كوسيط لمورد غير مقيم، فسوف يُفترض أن مشغل الوسيط أو البوابة يتصرف باسمه الخاص، ولكن نيابة عن المورد غير المقيم لتلك الخدمات الذي هو مسؤول عن سداد الضريبة عند توريدها، وذلك مع مراعاة الفقرة (٣) من هذه المادة.

لا يسري الحكم الوارد في الفقرة (٢) من هذه المادة في حال توافر كل من الآتي:

١. إذا تم الذكر صراحةً أن المورد غير المقيم هو المورد أثناء إجراء عملية البيع عبر الإنترنت وفي الترتيبات التعاقدية التي جرت بين الأطراف، وفي الفاتورة أو الإيصال الصادر من مشغل الوسيط أو البوابة.

٢. إذا لم يصح مشغل الوسيط أو البوابة بتحميل العميل قيمة التوصيل أو قيمة السلع نفسها، ولم يضع الشروط والأحكام العامة بالنسبة إلى التوريد.



المبادئ والسوابق القضائية

المبدأ رقم (٣٧١): «تعد الخدمات تمت في المملكة إذا تمت ممارسة العمل المطلوب، أو جزء منه، في المملكة حتى لو تم تنفيذها عن بُعد؛ حيث لا يشترط الوجود المادي للشخص مؤدي الخدمة»^(١).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ١٦٠-٢٠٢٠-IZJ

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

المادة (٥) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م:

«تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين في كافة مراحل تداولها وفقاً لأحكام هذا القانون، وأياً كانت وسيلة بيعها أو أدائها أو تداولها بما في ذلك الوسائل الإلكترونية.

وتستحق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة أياً كان الغرض من استيرادها بما في ذلك ما يكون للاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية، كما تستحق في كافة مراحل تداولها داخل البلاد بعد الإفراج عنها، وتطبق في شأن السلع المستوردة القواعد المتعلقة بالأنظمة الجمركية الخاصة، وذلك فيما لم يرد بشأنه نص خاص في هذا القانون.

وتستحق الضريبة بالنسبة للخدمات المستوردة بتحقيق واقعة تأدية الخدمة إلى متلقيها في مصر أياً كانت الوسيلة التي تؤدي بها، ولا تستحق الضريبة على السلع العابرة بشرط أن يتم النقل تحت رقابة مصلحة الجمارك ووفقاً للقواعد المقررة بقانون الجمارك.

ويعتبر في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة بغرض الاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص أو التصرف فيها أياً كانت التصرفات القانونية.



التعليق

يجب على كل شخص غير مقيم في المملكة وغير مسجل لدى الهيئة ويكون ملزماً بسداد الضريبة عن التوريدات التي يقوم بها أو التي يستلمها في المملكة، أن يتقدم إلى الهيئة بطلب تسجيل خلال (٣٠) يوماً من تاريخ أول توريد يكون فيه ملزماً بسداد الضريبة عنه، ويبدأ نفاذ التسجيل في هذه الحالة، اعتباراً من تاريخ أول توريد يكون فيه الشخص غير المقيم ملزماً بسداد الضريبة عن التوريد.

لأغراض النظام وهذه اللائحة، فإنه في الحالات التي يتم فيها توريد خدمات إلكترونياً في المملكة عن طريق وسيط الإنترنت أو بوابة تعمل كوسيط لمورد غير مقيم، فسوف يُفترض أن مشغل الوسيط أو البوابة يتصرف باسمه الخاص، ولكن نيابة عن المورد غير المقيم لتلك الخدمات الذي هو مسؤول عن سداد الضريبة عند توريدها.

ولا يسري الحكم إذا تم الذكر صراحةً أن المورد غير المقيم هو المورد أثناء إجراء عملية البيع عبر الإنترنت، وفي الترتيبات التعاقدية التي جرت بين الأطراف وفي الفاتورة أو الإيصال الصادر من مشغل الوسيط أو البوابة، أو إذا لم يصح مشغل الوسيط أو البوابة بتحميل العميل قيمة التوصيل أو قيمة السلع نفسها، ولم يضع الشروط والأحكام العامة بالنسبة إلى التوريد.



رابعاً: الضريبة على توريد السلع المستعملة من قِبَل الخاضع للضريبة

- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: (لا يوجد).
- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٣٠).
- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (٤٨).

كلمات مفتاحية:

(الهيئة - اللائحة - الشروط والضوابط - توريد - السلع - الخاضع للضريبة - هامش الربح).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٣٧):

لكل دولة عضو أن تحدد الشروط والضوابط اللازمة لفرض الضريبة على توريد السلع المستعملة من قبل الخاضع.

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٣٠):

تحدد اللائحة الشروط والضوابط اللازمة لفرض الضريبة على توريد السلع المستعملة من قِبَل الخاضع للضريبة، وذلك على أساس هامش الربح.



اللائحة التنفيذية

المادة (٤٨): (توريد السلع المستعملة)

يجوز للشخص الخاضع للضريبة أن يتقدم بطلب لاحتساب الضريبة المستحقة عن توريد السلع المستعملة المؤهلة عبر استخدام طريقة هامش الربح، طبقاً للشروط الواردة في هذه المادة. ولا يجوز للشخص الخاضع للضريبة احتساب الضريبة باستخدام طريقة هامش الربح ما لم يحصل على إشعار من الهيئة بالموافقة على ذلك لأغراض هذه المادة، فإن توريد السلع المؤهلة يجب أن يستوفي جميع المعايير الآتية:

١. أن يكون التوريد توريداً لسلع مستعملة موجودة في المملكة، وكذلك السلع التي صنفها الهيئة لتكون خاضعة للضريبة باستخدام طريقة هامش الربح.
 ٢. أن تكون السلع قد تم شراؤها من قبل الشخص الخاضع عن توريد تم في المملكة من شخص غير خاضع للضريبة، أو من قبل شخص خاضع لغير أغراض نشاطه الاقتصادي، أو من قبل مورّد يطبّق طريقة هامش الربح وفقاً لهذه المادة، وفي كافة الأحوال لا يكون ذلك الشخص قد قام بخصم ضريبة المدخلات على تلك السلعة.
 ٣. أن يستوفي المورّد المعايير المبينة في هذه المادة فيما يتعلق بشراء وتوريد هذه السلع.
- لا يعد توريد السلع التي تكون خارج المملكة، أو التي نقلت (من) أو (إلى) المملكة كجزء من عملية الشراء أو التوريد الذي قام به الشخص الخاضع للضريبة توريداً لسلع مستعملة مؤهلة.
- الفواتير الضريبية التي يصدرها الشخص الخاضع للضريبة عن توريدات لسلع مستعملة مؤهلة يجب أن تشير بوضوح إلى استخدام المورد طريقة هامش الربح، ويجب ألا تبين أي قيمة ضريبية مفروضة فيما يتعلق بأي توريد.
- في الحالات التي يقوم فيها الشخص الخاضع للضريبة بشراء سلع مستعملة مؤهلة من شخص غير خاضع للضريبة، فإنه يجب على الشخص الخاضع للضريبة أن يصدر فاتورة للشخص غير الخاضع للضريبة فيما يتعلق بالشراء، شريطة أن تشمل الفاتورة ما يلي:

١. اسم وعنوان الشخص الخاضع للضريبة، ورقم تعريفه الضريبي.

٢. اسم وعنوان الشخص غير الخاضع للضريبة.

٣. تاريخ الشراء.



٤. تفاصيل السلع المشتراة بما في ذلك أي رقم تسجيل ذي صلة أو تفاصيل أخرى تحددها الهيئة.

٥. المقابل الذي تم سداده مقابل شراء السلع.

يحتسب الربح على توريد السلع المستعملة المؤهلة على أساس المقابل المستلم نظير توريد الشخص الخاضع للضريبة للسلع المستعملة المؤهلة ناقصًا المقابل الواجب السداد فيما يتعلق بشرائها. ويشترط ألا يشمل الربح أي مصاريف أو مبالغ أخرى تحملها الشخص الخاضع للضريبة مقابل عملية التوريد.

تحتسب الضريبة على الربح وفقًا للطريقة المقررة في المادة (٤٥) من هذه اللائحة.

في الحالات التي يساوي فيها الربح المحسوب بموجب الفقرة (٦) صفرًا أو نتج عنه مبلغ سلبي، فعندئذٍ تكون قيمة التوريد الذي قام به الشخص الخاضع للضريبة صفرًا.

يجب على الشخص الخاضع للضريبة ألا يخصم أي ضريبة مدخلات تتعلق بأي ضريبة فرضت عليه أو تم تضمينها قيمة السلعة عند شراء السلع المستعملة المؤهلة. يجب على أي شخص خاضع للضريبة قام باختيار استخدام طريقة هامش الربح لاحتساب الضريبة عن أي توريد لسلع مؤهلة أن يحتفظ بسجلٍ للسلع المستعملة المؤهلة التي قام بشرائها وتوريدها في الفترة المبينة في المادة (٦٤) من هذه اللائحة، إضافة إلى السجلات المطلوب حفظها وفقًا لهذه المادة. ويجب أن يحتوي السجل ما يلي عن كل توريد لسلع مستعملة مؤهلة:

١. جميع المعلومات المبينة بالتفصيل في الفقرة (٥) من هذه المادة.

٢. رقم الفاتورة الضريبية التي أصدرها الشخص الخاضع للضريبة عن توريد السلع المستعملة المؤهلة.

٣. المقابل الواجب سداده على الشخص الخاضع للضريبة نظير توريد السلع المستعملة المؤهلة.

٤. اسم وعنوان العميل.

٥. الربح الذي تم احتسابه وفقًا للفقرة (٦) من هذه المادة.

٦. ضريبة القيمة المضافة المستحقة عن الربح.

في الحالات التي لم يتقيد فيها الشخص الخاضع للضريبة بأيٍّ من المتطلبات الواردة بهذه المادة فيما يتعلق بأي توريد للسلع المستخدمة، فإنه لا يجوز استخدام طريقة هامش الربح فيما يتعلق بذلك التوريد، ويجب على الشخص الخاضع للضريبة في هذه الحالة أن يقوم باحتساب الضريبة عن هذا التوريد على المقابل كاملاً.



التعاميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

* الدليل الإرشادي العام لضريبة القيمة المضافة، (نوفمبر ٢٠٢١م).

* الدليل الإرشادي لتجارة التجزئة

١،١٠. السلع المستعملة

يسمح نظام ضريبة القيمة المضافة للشخص الخاضع للضريبة بفرض الضريبة باستخدام طريقة حساب هامش الربح على سلع مستعملة معينة. بعد تحديد السلع المستعملة المؤهلة، يمكن للأشخاص الخاضعين للضريبة اختيار حساب ضريبة القيمة المضافة على أساس هامش الربح المكتسب على توريدات السلع المستعملة المؤهلة لتحديد مبلغ الضريبة المستحقة بدلاً من احتساب ضريبة القيمة المضافة على المقابل الكامل الذي يتم استلامه.

يطلب من الشخص الخاضع للضريبة التقدم بطلب للهيئة للموافقة على استخدام طريقة هامش الربح. بالإضافة إلى ذلك، يجب أن يستوفي توريد السلع المؤهلة المعايير التالية:

- أن يكون التوريد توريداً لسلع مستعملة موجودة في المملكة.
 - أن تكون السلع من النوع الذي تم تحديده من قبل الهيئة كسلع مستعملة مؤهلة.
 - أن تكون السلع تم شراؤها من قبل الشخص الخاضع عن توريد تم في المملكة من قبل:
- (١) شخص غير خاضع للضريبة، أو

(٢) شخص خاضع للضريبة يبيع تلك السلع خارج نشاطه الاقتصادي، أو

(٣) مورد آخر يطبق طريقة هامش الربح.

إذا لم يتم استيفاء المعايير المذكورة أعلاه، بما في ذلك أي توريد للسلع المستعملة غير المحددة كسلع مستعملة مؤهلة في تاريخ التوريد، فإنه يجب حساب الضريبة



بموجب القواعد الأساسية، وذلك من خلال تطبيق الضريبة على أساس إجمالي المبلغ المستحق الدفع. لم تحدد الهيئة بعد أي فئات من السلع المستعملة المؤهلة لتطبيق حساب هامش الربح، وذلك حتى تاريخ إصدار هذا الدليل الإرشادي. سيتم توفير مزيد من المعلومات حول السلع المستعملة المؤهلة وأسس حساب الضريبة على أساس هامش الربح في وقت لاحق.

الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة

المادة (٣٧): فرض الضريبة على توريد السلع المستعملة لكل دولة عضو أن تحدد الشروط والضوابط اللازمة لفرض الضريبة على توريد السلع المستعملة من قبل الخاضع للضريبة، على أساس هامش الربح.

التعليق

يجوز للشخص الخاضع للضريبة أن يتقدم بطلب لاحتساب الضريبة المستحقة عن توريد السلع المستعملة المؤهلة عبر استخدام طريقة هامش الربح طبقاً للشروط والمعايير الواردة في المادة (٤٨) من اللائحة، وهي:

أن يكون التوريد توريداً لسلع مستعملة موجودة في المملكة، وكذلك السلع التي صنفها الهيئة لتكون خاضعة للضريبة باستخدام طريقة هامش الربح، ومن ثمّ لا يُعدّ توريد السلع التي تكون خارج المملكة، أو التي نقلت (من) أو (إلى) المملكة كجزء من عملية الشراء أو التوريد الذي قام به الشخص الخاضع للضريبة، توريداً لسلع مستعملة مؤهلة.

أن تكون السلع قد تم شراؤها من قِبَل الشخص الخاضع عن توريد تمّ في المملكة من شخص غير خاضع للضريبة، أو من قِبَل شخص خاضع لغير أغراض نشاطه الاقتصادي، أو من قِبَل مورّد يطبّق طريقة هامش الربح وفقاً لهذه المادة، وفي كافة الأحوال لا يكون ذلك الشخص قد قام بخصم ضريبة المدخلات على تلك السلعة.



أن تشير الفواتير الضريبية التي يصدرها الشخص الخاضع للضريبة عن توريدات لسلع مستعملة مؤهلة بوضوح إلى استخدام المورد طريقة هامش الربح، ويجب ألا تبين أي قيمة ضريبية مفروضة فيما يتعلق بأي توريد.

وفي الحالات التي يقوم فيها الشخص الخاضع للضريبة بشراء سلع مستعملة مؤهلة من شخص غير خاضع للضريبة، فإنه يجب على الشخص الخاضع للضريبة أن يصدر فاتورة للشخص غير الخاضع للضريبة فيما يتعلق بالشراء، على أن تشمل الفاتورة ما يلي:

١. اسم وعنوان الشخص الخاضع للضريبة، ورقم تعريفه الضريبي.

٢. اسم وعنوان الشخص غير الخاضع للضريبة.

٣. تاريخ الشراء.

٤. تفاصيل السلع المشتراة، بما في ذلك أي رقم تسجيل ذي صلة أو تفاصيل أخرى تحددها الهيئة.

٥. المقابل الذي تم سداده مقابل شراء السلع.

وقد أشارت المادة (٤٨) من اللائحة المشار إليها إلى كيفية احتساب الربح على توريد السلع المستعملة المؤهلة، وكيفية احتساب الضريبة على الربح، والالتزامات الأخرى للشخص الخاضع للضريبة، وجزاء مخالفة هذه الالتزامات؛ لذا نحيل عليها.



الفصل الثاني عشر: استرداد الضريبة



أولاً: سلطة الهيئة في استثناء الفئات المنصوص عليها في الاتفاقية

- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المواد (٦٥، ٦٦، ٦٧، ٦٨، ٦٩).

- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٣١).

- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (٧٠).

كلمات مفتاحية:

(هيئة - استثناء - الفئات - الاتفاقية - النظام - دفع الضريبة - السلع والخدمات - مملكة - استرداد - الضريبة - طلب - الفاتورة - السياح - الحكومات الأجنبية - المنظمات الدولية - البعثات الدبلوماسية).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٦٥): (استرداد الضريبة)

تحدد كل دولة عضو شروط وضوابط السماح للخاضع للضريبة بطلب استرداد الضريبة الصافية القابلة للخصم أو الاسترداد أو ترحيلها للفترات الضريبية القادمة.

المادة (٦٦): (استرداد الضريبة للأشخاص المقيمين في إقليم مجلس التعاون)

يجوز للخاضع للضريبة في أي دولة عضو طلب استرداد الضريبة المسددة في دولة عضو أخرى وفق الشروط والضوابط التي تحددها لجنة التعاون المالي والاقتصادي.

المادة (٦٧): (استرداد الضريبة للأشخاص غير المقيمين في إقليم دول مجلس التعاون)

لكل دولة عضو السماح للأشخاص غير المقيمين في إقليم دول مجلس التعاون بطلب استرداد الضريبة المسددة لديها عند تحقق جميع الشروط الآتية:

١. ألا يقوم الشخص غير المقيم بتوريد سلع أو خدمات يكون ملزماً بسداد الضريبة عنها في أي دولة عضو.

٢. أن يكون الشخص غير المقيم مسجلاً لغايات الضريبة في بلد إقامته في حال كان هذا البلد يطبق نظام ضريبة القيمة المضافة أو نظام ضريبي مماثل.



٣. أن تكون الضريبة متكبدة من قبل الشخص غير المقيم في أي دولة عضو لغايات نشاطه الاقتصادي.

المادة (٦٨): (استرداد الضريبة للسياح)

للدولة العضو تطبيق نظام استرداد ضريبة السياح وفقاً للشروط والضوابط التي تحددها في قانونها المحلي.

تبعاً لغايات تطبيق هذه المادة، فإن السائح هو كل شخص طبيعي تتوفر فيه جميع الشروط الآتية:

١. أن يكون غير مقيم في إقليم دول مجلس التعاون.

٢. أن يكون من غير أعضاء طاقم الرحلة أو الطائرة التي تغادر إحدى الدول الأعضاء.

المادة (٦٩): (استرداد الضريبة للحكومات الأجنبية والمنظمات الدولية والهيئات والبعثات الدبلوماسية)

تحدد كل دولة عضو شروط وضوابط منح (الحكومات الأجنبية، والمنظمات الدولية، والهيئات والبعثات الدبلوماسية والقنصلية والعسكرية) حق طلب استرداد الضريبة التي تم تكبدها على السلع والخدمات في الدولة العضو تطبيقاً للاتفاقيات الدولية المبرمة أو شرط المعاملة بالمثل.

لكل دولة عضو أن تطبق الضريبة بنسبة الصفر بالمائة على توريد السلع والخدمات لصالح الحكومات الأجنبية والمنظمات الدولية والهيئات والبعثات الدبلوماسية والقنصلية والعسكرية ضمن الشروط والضوابط التي تحددها كل دولة.

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٣١):

يمكن للهيئة استثناء الفئات المنصوص عليها في الاتفاقية من دفع الضريبة عند تلقي السلع والخدمات في المملكة، والسماح لها باسترداد الضريبة التي تكبدتها على السلع والخدمات، وذلك وفقاً للشروط والضوابط التي تحددها اللائحة.



اللائحة التنفيذية

المادة (٧٠) رد الضريبة إلى الأشخاص المعينين

١. يمكن للهيئة - دون الإخلال بالاتفاقية والنظام - أن تسمح للأشخاص المعينين الذين لا يمارسون نشاطاً اقتصادياً أو الذين يعملون في نشاط اقتصادي معين بتقديم طلب استرداد الضرائب التي يسددونها على توريدات السلع أو الخدمات المستلمة في المملكة، ولوزير المالية أن يصدر من وقت لآخر قائمة بأسماء الأشخاص المؤهلين لاسترداد الضريبة، واعتبار كل منهم شخصاً مؤهلاً لأغراض هذه المادة.
٢. وفقاً للأحكام الواردة في الاتفاقية والنظام، فإن لوزير المالية تخويل السماح لحكومات أجنبية ومنظمات دولية وهيئات وبعثات دبلوماسية كأشخاص مخولين بطلب استرداد الضريبة المتكبدة على السلع والخدمات في المملكة، وتعد قائمة بأسماء هؤلاء الأشخاص وتصدر بقرار من مجلس الإدارة.
٣. يجوز للشخص المؤهل أن يقدم طلباً من أجل السماح له بتقديم طلبات استرداد، وعند قبول الطلب تُصدر الهيئة رقمًا تعريفياً شخصياً لذلك الشخص، ويجب على الشخص أن يذكر ذلك الرقم في جميع طلبات الاسترداد والمراسلات مع الهيئة.
٤. يجوز للشخص المؤهل تقديم طلب استرداد فيما يتعلق بكل فترة ربع سنوية أو سنة تقويمية، ولا يجوز تقديم أكثر من طلب استرداد واحد فيما يتعلق بأية فترة ربع سنوية أو سنة تقويمية.
٥. يجب أن تقدم جميع طلبات الاسترداد خلال مدة (٦) أشهر من نهاية السنة التقويمية ذات الصلة بفترة المطالبة.
٦. يجوز أن يشمل طلب الاسترداد الضريبة المدفوعة عن الخدمات أو السلع التي صدرت بها فاتورة ضريبية يحوزها الشخص الخاضع للضريبة، ومؤرخة ضمن فترة الاسترداد المبينة.
٧. في الحالات التي تكون فيها هيئة حكومية أو كيان حكومي هو الشخص المؤهل، فلن يسمح له بتقديم طلب للاسترداد إلا بقدر ما تكون تلك الهيئة أو ذلك الكيان لا يتصرف بصفة تجارية.
٨. لن ترد الضريبة المتعلقة بتوريدات السلع والخدمات المنصوص عليها في المادة (٥٠) من هذه اللائحة، والتي لم يتم تكبدها في سياق ممارسة النشاط الاقتصادي للشخص الخاضع للضريبة، ويُستثنى من ذلك طلبات استرداد الضريبة المقدمة من الأشخاص المؤهلين والمخول لهم ذلك وفقاً للفقرة (٢) من هذه المادة.
٩. لا يجوز التقدم بطلب استرداد عن مبلغ ضريبة يقل إجمالي قيمته عن (١٠٠٠) ريال.



١٠. يجب أن يحتوي كل طلب استرداد يتعلق بالسلع والخدمات الموردة إلى الشخص المؤهل على المعلومات الآتية:

أ. اسم المورد ورقم تعريفه الضريبي.

ب. تاريخ الفاتورة.

ج. رقم الفاتورة.

د. إجمالي مبلغ الفاتورة.

هـ. مبلغ ضريبة القيمة المضافة.

و. وصف السلع أو الخدمات المشتراة.

١١. يجوز للهيئة أن تطلب نسخًا من الفواتير الضريبية، أو أن تطلب معلومات إضافية من الشخص المؤهل بشكل ورقي أو آلي، وفي تلك الحالات يجب أن تقدم المعلومات المطلوبة خلال المدة التي تحددها الهيئة في طلبها، والتي في جميع الحالات لا تقل عن (٢٠) يومًا من تاريخ طلب الهيئة بعد معالجة الطلب، وتصدر الهيئة إشعارًا إلى الشخص المؤهل.

١٢. إذا تمت الموافقة على الطلب جزئيًا أو كليًا تقوم الهيئة بالسداد إلى الحساب المصرفي الذي يحدده الشخص المؤهل في طلبه خلال (٦٠) يومًا من تاريخ إصدار الإشعار.

المادة (٧١): (رد الضريبة إلى الأشخاص الخاضعين في دول أعضاء أخرى)

يجوز للأشخاص المسجلين لأغراض ضريبة القيمة المضافة في دولة عضو أخرى أن يقدموا طلبًا لاسترداد الضريبة التي تحملوها في المملكة بما يتوافق مع الضوابط المتفق عليها بين الدول الأعضاء، ويصدر مجلس الإدارة قرارًا بالإجراءات المتعلقة بتقديم الطلب المتعلق بالضريبة التي تم تحملها في المملكة.



التعالم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

*القواعد والإجراءات الخاصة بالمطوّرين العقاريين المرخصين باعتبارهم أشخاصاً مؤهلين لاسترداد ضريبة القيمة المضافة - الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (١٥-٤-٢٢) وتاريخ ١٩ يونيو ٢٠٢٢ م.

استناداً لأحكام الفقرة الثالثة من المادة الحادية عشرة من اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات، واستناداً لما ورد في أحكام الفقرة (١٤) من المادة (٧٠) السبعين من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك رقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤/١٢/١٤٣٨ هـ، وما طرأ عليها من تعديلات، بأن تقوم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بوضع القواعد والإجراءات الخاصة بالمطوّرين العقاريين المرخصين باعتبارهم أشخاصاً مؤهلين لاسترداد ضريبة القيمة المضافة.. تقرر ما يلي:

أولاً: يجوز للمطور العقاري المرخص والذي يتخذ أحد الأشكال القانونية التالية (مؤسسة فردية بموجب سجل تجاري - صندوق استثمار عقاري - مؤسسة أو جمعية تعاونية - أي شكل نظامي بموجب نظام الشركات)، والمستوفي لكافة متطلبات التأهيل الواردة في القرار الوزاري رقم (١٧٥٤) وتاريخ ١٥/٤/١٤٤٢ هـ الصادر عن وزير المالية - وأي تعديلات تطرأ عليه - (القرار الوزاري) أن يقدم طلباً للهيئة من أجل السماح له باعتباره مطوراً عقارياً مؤهلاً لاسترداد ضريبة المدخلات المتكبدة والمدفوعة على توريداته المعفاة من الضريبة وفقاً للبند (أ) من الفقرة (١) من المادة (٣٠) الثلاثين من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة والخاصة بتوريد العقار على سبيل نقل ملكيته أو التصرف به كمالك (التوريدات العقارية المؤهلة للاسترداد).

ثانياً: تراجع الهيئة الطلب وتحقق من استيفاء المطور العقاري المرخص لكافة المتطلبات والمعايير المذكورة في القرار الوزاري المشار إليه أعلاه، ولها طلب المستندات التي تؤكد ذلك، وفي حال تحققها تقوم الهيئة برفع قائمة بأسماء المطورين العقاريين المرخصين المستوفين لكافة متطلبات ومعايير التأهيل لوزير المالية لاعتمادها وفق أحكام الفقرة (١) من المادة (٧٠) سبعين من اللائحة.

ثالثاً: في حال ظهر للهيئة بعد التحقق أن المطور العقاري المرخص غير مستوفٍ لكافة المتطلبات والمعايير المذكورة في القرار الوزاري عند تقديمه للهيئة بطلب تسجيله كشخص مؤهل للاسترداد، تقوم الهيئة برفض طلبه مع إشعاره بذلك، على أن يتضمن الإشعار أسباب الرفض، وله التقدم بطلب جديد للهيئة بعد استيفائه لكافة المتطلبات والمعايير المتعلقة بالتأهيل.

رابعاً: في حال موافقة وزير المالية على إدراج المطورين العقاريين المرخصين المستوفين لمعايير ومتطلبات التأهيل ضمن قائمة الأشخاص المؤهلين للاسترداد، تصدر



الهيئة رقم تعريف شخصي لكل مطور عقاري مؤهل، ويجب عليه أن يذكر ذلك الرقم في جميع طلبات الاسترداد والمراسلات مع الهيئة.

خامساً: يحق للمطور العقاري المؤهل بعد صدور موافقة الهيئة المطالبة باسترداد ضريبة القيمة المضافة المدفوعة عن توريدات السلع أو الخدمات المرتبطة بالتوريدات العقارية المؤهلة للاسترداد من تاريخ تقديمه للهيئة بطلب التسجيل، ويجوز لمجلس إدارة الهيئة - في حالات استثنائية يحددها المجلس - السماح باسترداد الضريبة من تاريخ سابق على تاريخ استيفاء المطور لكافة شروط التأهيل.

سادساً: يشترط عند تقديم طلب الاسترداد ما يلي:

أ. أن يكون العقار محل التوريد العقاري المؤهل للاسترداد مملوكاً للمطور العقاري بموجب محررات رسمية، وبالنسبة لصناديق الاستثمار العقارية أن يكون العقار محل التوريد العقاري المؤهل محفوظاً لدى أمين حفظ أصول الصندوق المعين كأمين حفظ وفق لوائح وتعليمات هيئة السوق المالية.

ب. أو أن يكون المطور العقاري حائزاً لذلك العقار كمشتري بموجب عقد تأجير تمويلي منتهٍ بالتملك، أو عقد إجارة منتهية بالتملك من جهة مرخصة نظاماً، وذلك شريطة توافر كافة الشروط التالية:

١. أن يتضمن العقد حق تملك المستأجر للعقار أو الوعد به.

٢. أن يتضمن العقد جدولاً للسداد يحدد قيمة أجرة العقار وقيمة حق التملك منفصلين.

٣. أن يتوفر لدى المستأجر حسابات منتظمة (قوائم مالية) طوال فترة سريان العقد.

ج. أو أن يكون العقار محل طلب الاسترداد مخصصاً لأحد مشاريع البيع على الخارطة وفقاً للأنظمة واللوائح والضوابط والتعليمات السارية في المملكة، وصدر للعقار قرار من لجنة البيع والتأجير على الخارطة بالتخصيص لأحد مشاريع البيع على الخارطة، ويتم تطويره من قبل المطور العقاري المؤهل بموجب اتفاقية شراكة بين المطور والشخص الذي يملك العقار وفق المحررات الرسمية، على أن يكون قد تم الإفصاح عن التصرف في العقار محل الاسترداد لصالح المطور العقاري المؤهل للاسترداد - بموجب اتفاقية الشراكة - وفق اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية.

د. أو أن يكون العقار محل طلب الاسترداد مخصصاً لأحد مشاريع البيع على الخارطة وفقاً للأنظمة واللوائح والضوابط والتعليمات السارية في المملكة، وصدر له قرار من لجنة البيع والتأجير على الخارطة بالتخصيص، على أن يكون العقار مملوكاً للدولة ومخصصاً لوزارة الشؤون البلدية والقروية والإسكان، ويتم تطويره من قبل المطور العقاري المؤهل بموجب اتفاقية شراكة بين - المطور - والوزارة بشكل مباشر أو غير مباشر.



سابعاً: يجوز للمطور العقاري المؤهل تقديم طلب استرداد فيما يتعلق بكل فترة شهرية أو ربع سنوية أو سنة تقويمية لاسترداد ضريبة القيمة المضافة المدفوعة خلال تلك الفترة بحسب ما يتم تحديده في طلب التسجيل ووفق الإجراءات التي تحددها الهيئة، ويجوز للمطور العقاري المؤهل تغيير فترة الاسترداد من خلال طلب يقدم للهيئة موضح به الأسباب التي تدعو لتغييرها، وفي حال الموافقة على الطلب يكون تاريخ سريان التغيير اعتباراً من بداية فترة الاسترداد التالية لتاريخ الموافقة على الطلب، وتقوم الهيئة بإشعار المطور العقاري المؤهل بالموافقة على طلبه قبل سريان التغيير. كما يجوز للهيئة تغيير فترة الاسترداد من تلقاء نفسها، على أن يسري التغيير بداية من السنة التقويمية التالية مع قيامها بإشعار المطور العقاري المؤهل بذلك خلال فترة لا تقل عن ٣٠ يوماً قبل بداية السنة التقويمية محل التغيير.

ثامناً: لا يجوز للمطور العقاري المؤهل للاسترداد تقديم أكثر من طلب استرداد واحد لكل فترة محل الاسترداد، وفي جميع الأحوال يجب تقديم طلبات الاسترداد خلال مدة لا تزيد على ستة أشهر من نهاية الفترة ذات الصلة بالاسترداد.

تاسعاً: يجب أن يتضمن طلب الاسترداد الضريبة المدفوعة عن السلع أو الخدمات التي صدرت بها فاتورة ضريبية مؤرخة ضمن فترة الاسترداد، وفي حال كان يتم تقديم طلبات الاسترداد عن كل فترة شهرية أو ربع سنوية، يجوز للمطور العقاري المؤهل استرداد الضريبة المدفوعة بموجب فاتورة ضريبية صادرة في تاريخ سابق على فترة الاسترداد أقصاه بداية السنة التقويمية محل طلب الاسترداد، شريطة أن يتم إدراجها ضمن أي طلب استرداد عن أي فترة استرداد لاحقة وبحد أقصى الطلب الخاص بالفترة الأخيرة من السنة التقويمية محل الاسترداد.

عاشراً: استثناءً من البند تاسعاً من هذه القواعد والإجراءات، يجوز للمطور العقاري المسجل لدى الهيئة كشخص مؤهل للاسترداد قبل تاريخ سريان هذه القواعد والإجراءات أن يدرج في أول طلب استرداد مستحق التقديم للهيئة بعد تاريخ سريان هذه القواعد والإجراءات كافة الفواتير الضريبية المتعلقة بضريبة مسددة لم يسبق له استردادها بداية من تاريخ اعتباره شخصاً مؤهلاً لدى الهيئة، وذلك مع مراعاة القواعد والإجراءات المتعلقة بضريبة السلع والخدمات التي لا يجوز المطالبة باستردادها.

حادي عشر: عند تقديم طلب الاسترداد للهيئة يجب أن يحوز المطور العقاري المؤهل الدفاتر والسجلات والمستندات الدالة على أحقيته في الاسترداد، وبشكل خاص الفاتورة الضريبية المتعلقة بالتوريد محل الاسترداد والصادرة باسم المطور العقاري المؤهل، والمتضمنة كافة التفاصيل الخاصة بالسلع أو الخدمات المرتبطة بالعقار محل طلب الاسترداد، بالإضافة إلى المستندات الدالة على سداد الضريبة محل الاسترداد، ولا يجوز للمطور العقاري المؤهل المطالبة باسترداد الضريبة المدفوعة بموجب فواتير ضريبية مبسطة والتي لا تحمل اسم المطور العقاري المؤهل.

ثاني عشر: لا يجوز للمطور العقاري المؤهل استرداد الضريبة المتعلقة بتوريدات السلع أو الخدمات المحددة في المادة (٥٠) الخمسين من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة والتي لا تعد مرتبطة بالنشاط الاقتصادي الخاص بالمطور، كما لا يجوز له استرداد الضريبة غير المسددة، أو الضريبة المتعلقة بعقار غير مؤهل



للاسترداد، سواء لكون العقار عقاراً غير سكني يُستخدم - أو سيستخدم - في عمل توريدات خاضعة للضريبة على سبيل التأجير أو الترخيص، أو لكون العقار عقاراً سكنياً يستخدم - أو سيستخدم - في عمل توريدات معفاة من الضريبة على سبيل التأجير أو الترخيص.

ثالث عشر: في حال كان العقار محل طلب الاسترداد يستخدم - أو سيستخدم - في عمل توريدات عقارية مؤهلة للاسترداد وتوريدات عقارية غير مؤهلة للاسترداد، فيجوز للمطور العقاري المؤهل المطالبة فقط باسترداد الضريبة المدفوعة والمرتبطة بالتوريدات العقارية المؤهلة للاسترداد، وفي حال كانت الضريبة المتكبدة والمدفوعة تتعلق بتوريدات عقارية مؤهلة وتوريدات غير مؤهلة ولا يمكن تحديد الضريبة المدفوعة المرتبطة بالتوريد العقاري المؤهل بشكل مستقل، فيتم تحديد الضريبة القابلة للاسترداد باستخدام طريقة الخصم النسبي لضريبة المدخلات والواردة ضمن أحكام المادة (٥١) الحادية والخمسين من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة.

رابع عشر: في حال قام المطور العقاري المؤهل بدفع جزء من مقابل الفاتورة الضريبية محل طلب الاسترداد دون أن يتم الإشارة بشكل صريح إلى أن ذلك المبلغ المدفوع يشير إلى الضريبة واجبة الدفع فيما يتعلق بتلك الفاتورة، فيتم فقط رد الضريبة بقدر قيمة الضريبة المحسوبة على المقابل المدفوع.

خامس عشر: في حال قام المطور العقاري المؤهل باسترداد مبلغ ضريبة بشكل خاطئ أو دون وجه حق، فعليه من تلقاء نفسه - وفور علمه - أن يقوم بسداد مبلغ يساوي ذلك المبلغ إلى الهيئة، وتحدد الهيئة الإجراءات اللازمة لذلك.

سادس عشر: يجوز للهيئة - في أي وقت - أن تجري فحصاً للمطور العقاري المؤهل للاسترداد وذلك لغرض التحقق من امتثاله لأحكام نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية والقرارات والضوابط والمعايير ذات العلاقة بطلبات الاسترداد عن التوريدات العقارية المؤهلة للاسترداد، ولها أن تطبق في شأنه الأحكام المنصوص عليها في المادة (٦٤) الرابعة والستين من اللائحة، وفي حال ثبت للهيئة - في أي وقت - قيام المطور العقاري المؤهل باسترداد مبلغ بالخطأ أو دون وجه حق، فلها أن تصدر لذلك المطور العقاري تقييماً يبين مبلغ الضريبة التي تم استردادها من قبله بالخطأ أو دون وجه حق، ويعد ذلك المبلغ بمثابة ضريبة مستحقة واجبة السداد للهيئة من تاريخ إيداع ذلك المبلغ في الحساب المصرفي الخاص بالمطور العقاري المؤهل.

سابع عشر: يحق للمطور العقاري المؤهل للاسترداد الاعتراض على قرارات الهيئة وفقاً لما تقضي به قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

ثامن عشر: تعتبر هذه القواعد والإجراءات جزءاً لا يتجزأ من الأحكام الواردة في الفقرة (١٤) من المادة (٧٠) السبعين من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة ومكملاتها، وفي حال تعارضها مع الأحكام الواردة في المادة (٧٠) السبعين من اللائحة، تقدم هذه القواعد والإجراءات على تلك الأحكام.



آراء الفقه والشرح للأنظمة الضريبية

القاعدة الأساسية هي خضوع كافة المنتجات، سواء أكانت سلعة أم خدمات للضريبة، إلا أنه هناك استثناء من ذلك الأصل؛ فإن التشريعات الحديثة تفرض بعض الإعفاءات في نطاق ضيق لبعض السلع والخدمات، ولبعض الهيئات والمنشآت؛ وذلك لأغراض اقتصادية واجتماعية.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (١٢٣) من المدونة العامة للضرائب بالمغرب على أن:

«تُعفى من الضريبة على القيمة المضافة حين الاستيراد:

١. البضائع المشار إليها في المادة (٩١) ... أعلاه باستثناء الذرة والشعير.

٢. البضائع والمواد والتوريدات الجارية عليها الأنظمة الاقتصادية الجمركية، وذلك في حالة عرض البضاعة للاستهلاك، فتستوفي الضريبة وفق الشروط المحددة في المادتين (١٢١) و(١٢٢) أعلاه.

٣. العينات التي ليست لها قيمة تجارية، وكذا الإرساليات الاستثنائية التي لا تكتسي صبغة تجارية.

٤. البضائع المرجعة إلى المرسل بحكم الاستفادة من نظام الإرجاع.

٥. الكتب غير المجلدة، أو المجلدة تجليداً غير فاخر، والجرائد والمنشورات والدوريات...».

التعليق

أجاز النظام للهيئة الأخذ بالإعفاءات بالاتفاقية الموحدة من دفع الضريبة المضافة عند تلقي السلع والخدمات في المملكة، وكذلك السماح للفئات التي تتمتع بهذه الإعفاءات بتقديم طلبات استرداد الضريبة التي دفعت فعلاً عند تلقي هذه السلع وتلك الخدمات وفقاً للشروط والضوابط بالمادة (٧٠) من اللائحة والتي نحيل عليها منعاً للتكرار.



ثانياً: ضوابط منح الحكومات الأجنبية والمنظمات الدولية والهيئات والبعثات الدبلوماسية والقنصلية والعسكرية

- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المادة (٦٩).

- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٣٢).

- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (٧٠).

كلمات مفتاحية:

(اللائحة - شروط وضوابط - الحكومات الأجنبية - المنظمات الدولية - البعثات الدبلوماسية والقنصلية - طلب استرداد الضريبة - السلع - الخدمات - المملكة - نسبة الصفر).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٦٩): (استرداد الضريبة للحكومات الأجنبية والمنظمات الدولية والهيئات والبعثات الدبلوماسية) سبقت الإشارة إليها^(١).

(١) انظر: ص ١٢٢.

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٣٢):

تحدد اللائحة شروط وضوابط منح الحكومات الأجنبية والمنظمات الدولية، والهيئات والبعثات الدبلوماسية والقنصلية والعسكرية حق طلب استرداد الضريبة التي تكبدها على السلع والخدمات في المملكة، والشروط والضوابط اللازمة لتطبيق الضريبة بنسبة الصفر بالمائة على توريدات السلع والخدمات لهذه الجهات.



اللائحة التنفيذية

المادة (٧٠): (رد الضريبة إلى الأشخاص المعينين) سبقت الإشارة إليها.^(١)

(١) انظر: ص ١٢٠.

قرارات مجلس الوزراء

* قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢ هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

التعالم والقارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

* قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٩ - ٣ - ١٩) وتاريخ ١٤٤٠/١٠/٣٠ هـ الموافق ٢٠١٩/٧/٣ م بتعديل عدد من مواد اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

المادة (٢٣) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م:

«يُعفى من الضريبة وبشرط المعاملة بالمثل وفي حدود هذه المعاملة ووفقاً لبيانات وزارة الخارجية:

ما يُشترى أو يستورد للاستعمال الشخصي لأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي الأجانب العاملين غير الفخريين المعينين في الجداول التي تصدرها وزارة الخارجية، وكذلك ما يُشترى أو يُستورد للاستعمال الشخصي لأزواجهم وأولادهم القصر.

ما يُشترى أو يستورد للسفارات والمفوضيات والقنصليات غير الفخرية للاستعمال الرسمي عدا المواد الغذائية والمشروبات الروحية والأدخنة، ويحدد عدد السيارات التي



يتناولها الإعفاء طبقاً للبندين (١) و(٢) بسيارة واحدة للاستعمال الشخصي و(٥) سيارات للاستعمال الرسمي للسفارة أو المفوضية، وسيارتين للاستعمال الرسمي للقنصلية، ويجوز للوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية زيادة هذا العدد.

ما يُستورد للاستعمال الشخصي بشرط المعاينة من أمتعة شخصية وأثاث وأدوات منزلية، وكذلك سيارة واحدة مستعملة لكل موظف أجنبي من العاملين في البعثات الدبلوماسية أو القنصلية الذين لا يستفيدون من الإعفاء المقرر في البند (١) من هذه الفقرة بشرط أن يتم الورود خلال (٦) أشهر من وصول المستفيد من الإعفاء، ويجوز للوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية مد هذا الأجل. وتُمنح الإعفاءات المشار إليها في هذه المادة بعد اعتماد طلبات الإعفاء من رئيس البعثة الدبلوماسية أو القنصلية حسب الأحوال والتصديق على ذلك من وزارة الخارجية.

وقد تضمنت المادة (٢٤) من ذات القانون أنه:

«يحظر التصرف في الأشياء التي أعفيت طبقاً لأحكام المادة (٢٣) من هذا القانون في غير الأغراض التي أعفيت من أجلها خلال السنوات الخمس التالية للإعفاء، وذلك قبل إخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة وفقاً لحالة هذه الأشياء وقيمتها، وفئة الضريبة السارية في تاريخ السداد ما لم يقض نظام المعاملة بالمثل بغير ذلك، وتحدد اللائحة التنفيذية القواعد والإجراءات المنظمة لذلك».

كما تنص المادة (٢٥) من ذات القانون على أن:

«يجوز بقرار من الوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية إعفاء ما يستورد للاستعمال الشخصي لبعض ذوي المكانة من الأجانب بقصد المجاملة الدولية».

التعليق

سبق أن أشرنا إلى أن النظام ولائحته قد أخذاً بالإعفاءات المقررة في الاتفاقية، ومن ثم فقد أجاز لوزير المالية تخويل السماح لحكومات أجنبية ومنظمات دولية وهيئات وبعثات دبلوماسية كأشخاص مخولين بطلب استرداد الضريبة المتكبدة على السلع والخدمات في المملكة، وتعد قائمة بأسماء هؤلاء الأشخاص وتصدر بقرار من مجلس الإدارة.



ثالثاً: الشروط والضوابط اللازمة لتطبيق نظام استرداد السياح للضريبة

- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المادة (٦٨).
- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٣٣).
- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادتان (٧٢، ٧٣).

كلمات مفتاحية:

(اللائحة - إجراءات - استرداد - الأشخاص غير المقيمين - المملكة).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٦٨): (استرداد الضريبة للسياح)

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٣٣):

١. تحدد اللائحة الإجراءات اللازمة لاسترداد الأشخاص غير المقيمين في إقليم دول المجلس للضريبة المسددة في المملكة.
تحدد اللائحة الشروط والضوابط اللازمة لتطبيق نظام استرداد السياح للضريبة.



اللائحة التنفيذية

المادة (٧٢): (رد الضريبة إلى أشخاص خاضعين غير مقيمين في دول المجلس)

يجوز للأشخاص الذين يمارسون نشاطاً اقتصادياً خارج دول المجلس التقدم بطلب باعتبارهم أشخاصاً مؤهلين بالمطالبة برد الضريبة التي تحملوها عن السلع أو الخدمات الموردة إليهم من قبل شخص في المملكة، ويكون الشخص شخصاً مؤهلاً وفقاً لهذه الفقرة في الحالات الآتية:

أ. إذا كان الشخص مؤسساً في دولة تطبق نظام ضريبة على المعاملات مشابهاً لضريبة القيمة المضافة، وكان ذلك الشخص مسجلاً لتلك الضريبة.

ب. إذا كان الشخص مؤسساً في دولة تطبق نظام ضريبة على المعاملات مشابهاً لضريبة القيمة المضافة، وكان يسمح في تلك الدولة بآلية مماثلة لرد الضريبة إلى المقيمين بالمملكة الذين يكلفون بضريبة في تلك الدولة.

٣. يجب على الشخص الذي يرغب في تقديم طلب لرد الضريبة أن يقدم أولاً طلباً إلى الهيئة باعتباره شخصاً مؤهلاً وفقاً للإجراءات المبينة في المادة (٧٠) من هذه اللائحة.

٤. يجوز للشخص المؤهل الذي نشأت أحقيته وفقاً لهذه المادة أن يقدم طلبات الاسترداد على أساس السنة التقويمية فقط، وفي الحالات الأخرى يقدم الشخص المؤهل طلبات الاسترداد، وسوف تنظر الهيئة في هذه الطلبات باتباع الإجراءات المبينة في المادة (٧٠) من هذه اللائحة.

المادة (٧٣): (رد الضريبة إلى السياح)

١. يجوز للهيئة تفويض واحد أو أكثر من مقدمي الخدمة بتولي خطة تسهيل رد ضريبة القيمة المضافة إلى السياح الذين تحملوا الضريبة في المملكة، وعلى الهيئة إصدار قائمة بأسماء جميع مقدمي الخدمة المعتمدين.

٢. يجوز للسياح الذين أثبتوا أنهم ليسوا مقيمين في دولة عضو أن يقدموا إلى مقدم الخدمة المعتمد طلباتهم برد ضريبة القيمة المضافة عن السلع التي اشتروها في المملكة ولن تستعمل فيها، وسيتم تصديرها إلى مكان خارج إقليم دول المجلس.

٣. يجب أن يقدم السائح طلب رد الضريبة إلى مقدم الخدمة المفوض خلال وجوده داخل المملكة.

٤. يجب على مقدم الخدمة المعتمد أن يجمع ما يثبت سداد ضريبة القيمة المضافة، وأهلية السلع للرد، وأن يفحص الطلب قبل أن يقدم الطلبات إلى الهيئة للموافقة



عليها.

٥. سوف تقوم الهيئة بسداد مبلغ الاسترداد إلى مقدم الخدمة. ويقوم مقدم الخدمة بسداد المبلغ إلى السائح ويجوز له خصم نسبة مئوية من المبلغ كعمولة، وذلك في حالات الموافقة على طلب السائح.

٦. يجوز للهيئة رفض المطالبات الفردية كلياً أو جزئياً إذا لم تقتنع باستيفائها معايير الأحقية، وفي حالة عدم استيفاء معايير الأحقية فيما له صلة بطلبات متعددة، فللهيئة إلغاء موافقتها الممنوحة إلى مقدم الخدمة بتطبيق خطة رد الضريبة إلى السائح.

ليس واجباً على الهيئة الالتزام تجاه السياح الأفراد بأن ترد إليهم ضريبة القيمة المضافة التي تحملوها في المملكة.

التعليق

أجاز النظام ولائحته رد الضريبة إلى أشخاص خاضعين غير مقيمين في دول المجلس باعتبارهم أشخاصاً مؤهلين بالمطالبة برد الضريبة التي تحملوها عن السلع أو الخدمات الموردة إليهم من قبل شخص في المملكة بناءً على طلبهم، وذلك في الحالات الآتية:

إذا كان الشخص مؤسساً في دولة تطبق نظام ضريبة على المعاملات مشابهاً لضريبة القيمة المضافة، وكان ذلك الشخص مسجلاً لتلك الضريبة.

إذا كان الشخص مؤسساً في دولة تطبق نظام ضريبة على المعاملات مشابهاً لضريبة القيمة المضافة، وكان يسمح في تلك الدولة بآلية مماثلة لرد الضريبة إلى المقيمين بالمملكة الذين يُكَلَّفون بضريبة في تلك الدولة.

كما يجوز للهيئة تفويض واحد أو أكثر من مقدمي الخدمة بتولي خطة تسهيل رد ضريبة القيمة المضافة إلى السياح الذين تحمّلوا الضريبة في المملكة - وفقاً للمعايير التي تضمنتها اللائحة - وعلى الهيئة إصدار قائمة بأسماء جميع مقدمي الخدمة المعتمدين، ويشترط أن يقدم السائح طلب رد الضريبة إلى مقدم الخدمة المفوض خلال وجوده داخل المملكة.



رابعاً: طلب استرداد الضريبة الصافية القابلة للخصم أو الاسترداد، أو ترحيلها لفترات ضريبية قادمة

- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: (٦٥).

- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٣٤).

- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (٦٩).

كلمات مفتاحية:

(اللائحة - شروط وضوابط - خاضع للضريبة - طلب استرداد - الضريبة الصافية - خصم - ترحيل - فترات ضريبية).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٦٥) : (استرداد الضريبة)

تحدد كل دولة عضو شروط وضوابط السماح للخاضع للضريبة بطلب استرداد الضريبة الصافية القابلة للخصم أو الاسترداد أو ترحيلها للفترات الضريبية القادمة.

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٣٤):

تحدد اللائحة شروط وضوابط السماح للخاضع للضريبة بطلب استرداد الضريبة الصافية القابلة للخصم أو الاسترداد، أو ترحيلها لفترات ضريبية قادمة.



اللائحة التنفيذية

المادة (٦٩): (رد الضريبة المسددة بالزيادة)

للشخص الخاضع للضريبة المطالبة بردّ مبلغ الضريبة المسددة بالزيادة وفقاً للشروط والأحكام المنصوص عليها في هذه المادة، وذلك في أي الحالات التالية:

١. عند تقديم إقرار ضريبي عن فترة ضريبية يكون فيها صافي الضريبة المستحقة رصيداً دائماً لصالح الشخص الخاضع للضريبة.
 ٢. عند قيام الشخص الخاضع للضريبة بسداد مبلغ زائد عن مبلغ الضريبة واجب السداد.
 ٣. عند وجود رصيد دائم لصالح الشخص الخاضع للضريبة يتعلق بضريبة القيمة المضافة.
 ٤. يجوز للشخص الخاضع للضريبة تقديم طلب إلى الهيئة باسترداد أي مبالغ سددها بالزيادة على المبالغ المقررة في الحالات المنصوص عليها بالفقرة (١) من هذه المادة في تاريخ تقديم الإقرار، أو أي وقت آخر خلال (٥) سنوات من تاريخ نهاية السنة التقويمية التي حدث فيها أي من تلك الحالات.
 ٥. يجوز رفض طلب الاسترداد إذا كانت هناك أي إقرارات ضريبية واجبة التقديم ولم تقدم إلى الهيئة بعد.
- تقوم الهيئة بمراجعة الطلب المقدم من الشخص الخاضع للضريبة ويجوز لها الموافقة على طلب الاسترداد أو رفضه كلياً أو جزئياً، كما يجوز لها طلب معلومات إضافية من الشخص الخاضع للضريبة من أجل التأكد من صحته، وعلى الهيئة عند الموافقة على الاسترداد كلياً أو جزئياً الانتهاء من إجراءات الاسترداد، ورد المبلغ خلال (٦٠) يوماً من تاريخ موافقتها على الطلب عبر تحويل مصرفي لحساب الشخص الخاضع للضريبة .
- يمكن للهيئة إجراء مقاصة للمبلغ الزائد في الحساب الضريبي الخاص بالشخص الخاضع للضريبة مقابل أي ضريبة أو غرامة أو أي مبالغ أخرى مستحقة للهيئة، كما يجوز للهيئة احتجاز المبلغ إلى حين التوصل إلى تسوية بشأن أي تقييمات عالقة صادرة في حقه.
- يجوز للشخص الخاضع للضريبة أن يطلب استرداد المبلغ الزائد، وإلا سيتم ترحيله في حسابه الضريبي عند تقديم كل إقرار ضريبي، أو في أي وقت آخر، وفقاً للمدة الزمنية الواردة في الفقرة (٢) من هذه المادة.



المبادئ والسوابق القضائية

*مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠ م-٢٠٢١ م، وفيها:

المبدأ رقم (٤٥٩): «لا بد من توفر شروط ومتطلبات المستند الضريبي الذي يمكن الاعتماد عليه لإجراء الخصم الضريبي، وفقاً لأحكام الاتفاقية الموحدة واللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة»^(١).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٢٧-٢٠٢١-٧٢٢

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

المادة (٣٠) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م:

«ترد الضريبة طبقاً للشروط والإجراءات وفي الحدود التي تبينها اللائحة التنفيذية خلال (٤٥) يوماً من تاريخ تقديم الطلب مؤيداً بالمستندات في الحالات الآتية:

١. الضريبة السابق سدادها أو تحميلها على السلع والخدمات التي يتم تصديرها، سواء أصدرت بحالتها أم أدخلت في سلع أو خدمات أخرى، بما لا يجاوز الرصيد الدائن، بشرط توريد قيمة الصادرات إلى أحد البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي وفقاً للضوابط التي يحددها، أو وفقاً لأي من طرق السداد أو التسويات الأخرى التي تحددها اللائحة التنفيذية، وذلك كله بشرط ألا تقل قيمة الصادرات عن قيمة مدخلاتها.

٢. الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ.

٣. الرصيد الدائن الذي مرَّ عليه أكثر من (٦) فترات ضريبية متتالية.

٤. الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات التي تستخدم في إنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة، وذلك عند تقديم أول إقرار ضريبي، عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب إلا إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة.



وفي جميع الأحوال، يجب أن يكون من بين المستندات الدالة على أحقية المكلف في خصم الضريبة أو ردها شهادة موقعة من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين تفيد ذلك».

التعليق

وقد سبقت الإشارة إلى هذه الحالات؛ لذا نحيل عليها منعاً للتكرار.



الفصل الثالث عشر: سرية المعلومات وتبادلها



سرية المعلومات وتبادلها

- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: (لا يوجد).

- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٣٥).

- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادتان (٥٥، ٥٦).

كلمات مفتاحية:

(موظفو الهيئة - سرية المعلومات الضريبية - الكشف عن المعلومات - الحالات المنصوص عليها - اللائحة - ضوابط وشروط - أنظمة سارية - المملكة).

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٣٥):

على موظفي الهيئة وجميع العاملين لديها أو لمصلحتها المحافظة على سرية المعلومات الضريبية التي تلقوها بحكم عملهم، ولا يجوز لهم الكشف عن تلك المعلومات إلا في الحالات المنصوص عليها في اللائحة، ووفقاً للضوابط والشروط التي تحددها، وذلك دون إخلال بالأنظمة السارية في المملكة.

على كل من يتلقى المعلومات - وفقاً للفقرة (١) من هذه المادة - استخدامها فقط للأغراض التي منح بموجبها حق الاطلاع عليها، وعليه المحافظة على سرية هذه المعلومات وفقاً للفقرة (١) من هذه المادة.

باستثناء الحالات المنصوص عليها في اللائحة، لا يجوز للشخص الذي تلقى واطّلع على المعلومات الضريبية إعادة الإفصاح عنها لأي شخص آخر، وعليه إعادة المستندات المتعلقة بهذه المعلومات إلى الهيئة.



اللائحة التنفيذية

المادة (٥٥): (سرية المعلومات)

لا يجوز لموظفي الهيئة أن يفصحوا عن المعلومات الضريبية الخاصة بالأشخاص الخاضعين للضريبة التي تسلموها بصفتهم الرسمية إلا في الحالات المبينة في الفقرات (٢، ٣، ٤) من هذه المادة.

يجوز الإفصاح عن المعلومات الضريبية في الحالات التي يكون فيها الإفصاح مطلوبًا بموجب أحكام قضائية أو النظام أو اللائحة التنفيذية أو غيرها من الأنظمة المرعية في المملكة.

يجوز لموظفي الهيئة الإفصاح عن المعلومات الضريبية متى كان ذلك ضروريًا في سبيل ممارسة الواجبات والسلطات الممنوحة للهيئة وفقًا للمتطلبات الآتية:

١. يكون الإفصاح عن المعلومات الضريبية بصفة رسمية لموظف بالهيئة، أو لمصلحة الجمارك، أو لديوان المراقبة العامة، أو لجهات قضائية، أو لسلطة ضريبية في دولة أجنبية وفقًا لأي معاهدة اتفاقية تكون المملكة طرفًا فيها.

٢. يقوم موظف الهيئة بأداء تلك الصلاحيات بناءً على تعليمات صادرة عن الهيئة تخوله ذلك.

٣. ألا يتجاوز الإفصاح عن المعلومات الضريبية حدود الغرض المقصود منه مع الأخذ في الاعتبار ما قد يترتب عن ذلك من أثر شخصي أو تجاري.

٤. ألا يتم الاحتفاظ بالمعلومات الضريبية لمدة تتجاوز تحقيق الغرض المقصود من الإفصاح.

٥. أن يتم الاحتفاظ بالمعلومات السرية التي تم الإفصاح عنها والعناية بها، واتخاذ كافة الإجراءات التي تقررها الهيئة لضمان منع التداول غير المشروع لها أو فقدانها أو تلفها.

٦. قبل السير في إجراءات الإفصاح يجب التأكد من أن الشخص الذي سيفصح له على علم تام بسريتها، ومتطلبات السرية المنصوص عليها في النظام.

٧. يجوز للهيئة الإفصاح لشخص عن المعلومات الضريبية المتعلقة بشخص آخر بناءً على موافقة خطية صادرة من الشخص الخاضع للضريبة، وذلك مع مراعاة عدم الإخلال بمبدأ السرية الواردة في النظام ودون الإخلال بالأحكام الواردة في هذه المادة.

المادة (٥٦): (حق الهيئة في الحصول على المعلومات)



١. يجب على جميع الأشخاص أن يقدموا للهيئة أي معلومات تطلبها الهيئة لأغراض إثبات الالتزامات الضريبية الخاصة بهم.
٢. يجوز للهيئة بالإضافة إلى الحقوق الأخرى المنصوص عليها في هذه المادة الوصول بشكل مباشر ومستمر إلى أية معلومات لها صلة مباشرة بالضريبة يتم الاحتفاظ بها لدى طرف ثالث.
٣. يُقصد بالأطراف الثالثة في هذه المادة تحديدًا أي جهات وكيانات حكومية، والبنوك، والمؤسسات المالية الأخرى في المملكة الخاضعة لرقابة مؤسسة النقد العربي السعودية أو هيئة السوق المالية.
٤. يعد عدم تقديم الطرف الثالث للمعلومات المطلوبة من الهيئة وفقًا لهذه المادة مخالفة لمبدأ الالتزام بتقديم المعلومات إلى الهيئة، ولها محاسبته وفقًا للنظام.

قرارات مجلس الوزراء

* قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (١/٢٤٦) من المدونة العامة للضرائب بالمغرب على أن:

«يلزم بكتمان السر المهني وفق أحكام التشريع الجنائي الجاري به العمل كل شخص يشارك بمناسبة مزاولته مهامه أو اختصاصاته في تحديد الضرائب والواجبات والرسوم ومراقبتها واستيفائها أو المنازعات المتعلقة بها، وكذا أعضاء اللجان المنصوص عليها في المواد (٥٠) و(٢٢٥) و(٢٢٦) أعلاه.

غير أنه لا يجوز لمفتشي إدارة الضرائب أن يسلموا المعلومات أو نسخًا من العقود أو الوثائق أو السجلات التي في حوزتهم لأشخاص غير المتعاقدين أو الملزمين بالضريبة المعنيين أو خلفهم العام إلا بموجب أمر صادر عن القاضي المختص».



التعليق

نظراً لتعلق المعلومات التي يحصل عليها موظفو الهيئة بالأسرار التجارية للأشخاص الخاضعين للضريبة فقد ألزم النظام ولائحته التنفيذية موظفي الهيئة وجميع العاملين لديها أو لمصلحتها بالمحافظة على سرية المعلومات الضريبية التي تلقوها بحكم عملهم، وحظر عليهم الكشف عنها إلا في الحالات المنصوص عليها في اللائحة - وذلك دون إخلال بالأنظمة المطبقة في المملكة - كأن يكون الإفصاح عن المعلومات الضريبية بصفة رسمية لموظف بالهيئة، أو لمصلحة الجمارك، أو لديوان المراقبة العامة، أو لجهات قضائية، أو لسلطة ضريبية في دولة أجنبية وفقاً لأي معاهدة اتفاقية تكون المملكة طرفاً فيها.

وفي كل الأحوال لا يجوز أن يتم الاحتفاظ بالمعلومات الضريبية لمدة تتجاوز تحقيق الغرض المقصود من الإفصاح، وعلى موظفي الهيئة اتخاذ كافة الإجراءات التي تقررها الهيئة لضمان منع التداول غير المشروع لها أو فقدانها أو تلفها.



الفصل الرابع عشر: حفظ المستندات والمسؤولية التضامنية



أولاً: السجلات ومدد حفظها

- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المادة (٥٩).
- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٣٦).
- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (٦٦).

كلمات مفتاحية:

(اللائحة - المدة الحفظ - الفواتير الضريبية - الدفاتر والسجلات - المستندات المحاسبية).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٥٩): (فترة حفظ الفواتير الضريبية والسجلات والمستندات المحاسبية)

دون الإخلال بأي مدة أطول تنص عليها قوانين الدولة العضو، تحفظ الفواتير الضريبية والدفاتر والسجلات والمستندات المحاسبية لمدة لا تقل عن خمس سنوات من نهاية السنة التي تعود لها الفواتير الضريبية والدفاتر والسجلات والمستندات. وتمتد هذه الفترة إلى خمس عشرة سنة فيما يتعلق بحفظ الفواتير الضريبية والدفاتر والسجلات والمستندات العائدة للعقارات.

نظام القيمة المضافة

المادة (٣٦):

تحدد اللائحة المدة اللازمة لحفظ الفواتير الضريبية والدفاتر والسجلات والمستندات المحاسبية.



اللائحة التنفيذية

المادة (٦٦): (السجلات)

١. يجب على الشخص الخاضع للضريبة حفظ الفواتير والسجلات والمستندات المحاسبية التي يلزم مسكها بموجب أحكام النظام وهذه اللائحة مدة (٦) سنوات على الأقل، اعتباراً من نهاية الفترة الضريبية المتعلقة بها، تكون مدة حفظ السجلات المتعلقة بالأصول الرأسمالية طيلة فترة التعديل لهذه الأصول المقررة في المادة (٥٢) من هذه اللائحة مضافاً إليها مدة (٥) سنوات تبدأ من تاريخ امتلاكها من قبل الشخص الخاضع للضريبة.

٢. يجب مسك السجلات باللغة العربية، ويجب إصدار جميع الفواتير باللغة العربية بالإضافة لأي لغة أخرى قد تصدر بها الفواتير الضريبية.

٣. دون الإخلال بأية أنظمة أو لوائح أو تعليمات معمول بها في المملكة فيما يتعلق بتنظيم مسك أو حفظ المستندات والسجلات أو التعاملات الإلكترونية أو الأمن السيبراني، يجب حفظ الفواتير والمستندات والسجلات في المملكة ورقياً أو إلكترونياً من خلال الوصول إلى الخوادم أو قواعد البيانات التي حفظت فيها تلك الفواتير أو المستندات أو السجلات عبر محطة طرفية أو توصيلة طرفية في المملكة. وفي حال اختيار الشخص الخاضع للضريبة حفظ الفواتير أو المستندات أو السجلات إلكترونياً يجب استيفاء الشروط الآتية:

أ. إمكانية الوصول إلى واستخراج الفواتير أو المستندات أو السجلات من نظام الحاسب الآلي المستخدم، عند طلبها من الهيئة.

ب. دون الإخلال بأي التزامات نظامية مطلوبة بموجب أي نظام آخر، يتم إدخال البيانات في نظام الحاسب الآلي باللغة العربية متى كان ذلك ممكناً ويجب أن تكون مطابقة تماماً لنسخة تلك الدفاتر.

ج. الاحتفاظ بالمستندات الأصلية المؤيدة لجميع القيود المسجلة في الدفاتر المحاسبية وتقديمها للهيئة عند طلبها.

د. يجوز استخراج الحسابات الختامية والميزانية العمومية عن طريق الحاسب الآلي مباشرة. وفي حال استخدام طريقة المحاسبة التقليدية بمساعدة الحاسب الآلي في بعض البنود المحاسبية، فيجب أن تكون جميع قيود التسوية متوفرة باللغة العربية، متى ما كان ذلك ممكناً. هـ- على الشخص الخاضع للضريبة أن يوثق إدخال البيانات إلى الحاسب الآلي ونظام المعالجة للقيود المحاسبية للمراجعة عند الاقتضاء.

هـ. على الشخص الخاضع للضريبة اتخاذ الإجراءات الأمنية الضرورية والضوابط الكافية التي يمكن مراجعتها وفحصها لمنع العبث بالفواتير أو المستندات أو السجلات



الإلكترونية.

و. للهيئة أن تجري مراجعة آلية للنظم والبرامج التي يستخدمها الشخص الخاضع للضريبة في إعداد حساباته الآلية.

ز. على الشخص الخاضع للائحة الفوترة الإلكترونية حفظ الفواتير الإلكترونية والإشعارات الإلكترونية المتعلقة بها وفق الصيغة وآلية الحفظ المنصوص عليها في لائحة الفوترة الإلكترونية والقرارات الصادرة عن الهيئة أو المحافظ بشأنها، وذلك بداية من التاريخ المحدد في لائحة الفوترة الإلكترونية وأية قرارات ذات صلة^(١).

٤. أ. يجوز للشخص الخاضع للضريبة المقيم أن: يعين طرفاً ثالثاً مؤسساً بالمملكة من أجل الالتزام بمتطلبات الاحتفاظ بالفواتير والمستندات، والدفاتر والسجلات المتعلقة بذلك الشخص، ويظل الشخص الخاضع للضريبة مسؤولاً عن التزاماته.

ب. يجب على الشخص الخاضع للضريبة غير المقيم الذي لم يعين ممثلاً ضريبياً له في المملكة أن يقوم بتعيين طرف ثالث مؤسس بالمملكة للوفاء بالتزامات الاحتفاظ بالفواتير والمستندات والدفاتر والسجلات المنصوص عليها بالنظام وهذه اللائحة.

٥. على الممثل الضريبي للشخص غير المقيم أن يتولى مسؤولية الاحتفاظ بالفواتير والمستندات والدفاتر والسجلات المتعلقة بنشاط ذلك الشخص غير المقيم.

٦. للهيئة أن تطلب من الشخص الخاضع للضريبة في أي وقت سجلات إضافية لأغراض إجراءات التسجيل والفحص والتقييم في الحالات التي ترى فيها الهيئة أن ذلك ضرورياً ولديها الأسباب لطلب ذلك من خلال إشعار يوجه للشخص الخاضع للضريبة على أن يمنح الوقت الكافي لتقديم السجلات الإضافية المطلوبة منه.

(١) عدل هذا البند بموجب قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢٠٧-٢١) وتاريخ ٤/٠٤/١٤٤٣ هـ، والذي عمل به ابتداء من تاريخ ٤ ديسمبر ٢٠٢١ م. وقد كان ينص قبل التعديل على أنه: «يجب حفظ السجلات في المملكة ورقياً أو من خلال الوصول إلى خادم حفظت فيه تلك السجلات، وفي حال اختيار الشخص الخاضع للضريبة تخزين السجلات إلكترونياً يجب استيفاء الشروط الآتية: أ- يجب أن يكون نظام الحاسب الآلي أو الخادم موجوداً فعلياً في المملكة. ويجوز للشخص الخاضع للضريبة الذي له مؤسسة تقع في المملكة أن يحتفظ بنظام الحاسب الآلي المركزي في الخارج، شريطة أن تكون له محطة طرفية أو توصيلة طرفية في فرعها في المملكة يمكن من خلالها الوصول إلى كافة البيانات والقيود المتعلقة بحساب المؤسسة الواقعة في المملكة. ب- دون الإخلال بأي التزامات نظامية مطلوبة بموجب أي نظام آخر، يتم إدخال البيانات في نظام الحاسب الآلي باللغة العربية متى كان ذلك ممكناً ويجب أن تكون مطابقة تماماً لنسخة تلك الدفاتر. ج- يجب الاحتفاظ محلياً بالمستندات الأصلية المؤيدة لجميع القيود المسجلة في الدفاتر المحاسبية. د- يجوز استخراج الحسابات الختامية والميزانية العمومية عن طريق الحاسب الآلي مباشرة، وفي حال استخدام طريقة المحاسبة التقليدية بمساعدة الحاسب الآلي في بعض البنود المحاسبية، فيجب أن تكون جميع قيود التسوية متوفرة باللغة العربية. هـ- على الشخص الخاضع للضريبة أن يوثق إدخال البيانات إلى الحاسب الآلي ونظام المعالجة للقيود المحاسبية للمراجعة عند الاقتضاء. و- على الشخص الخاضع للضريبة اتخاذ الإجراءات الأمنية الضرورية والضوابط الكافية التي يمكن مراجعتها وفحصها لمنع العبث بها. ز- للهيئة أن تجري مراجعة آلية للنظم والبرامج التي يستخدمها الشخص الخاضع للضريبة في إعداد حساباته الآلية».



الأنظمة ذات العلاقة

نظام الشركات الجديد الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٣٢) وتاريخ ١/١٢/١٤٤٣هـ، وفيه: المادة (١٧) السجلات المحاسبية والقوائم المالية: «١- على الشركة الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية والمستندات المؤيدة لها لتوضيح أعمالها وعقودها وقوائمها المالية في مركز الشركة الرئيس أو في أي مكان آخر يحدده مدير الشركة أو مجلس إدارتها. ٢- يجب إعداد قوائم مالية للشركة في نهاية كل سنة مالية وفق المعايير المحاسبية المعتمدة في المملكة، وإيداع هذه القوائم وفقًا لما تحدده اللوائح خلال (ستة) أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية، وذلك وفقًا للأحكام الواردة في النظام. ٣- إذا اقتضى إعداد القوائم المالية الأولية أو السنوية حصول الشركة المسيطرة أو التي تمتلك حصصًا أو أسهمًا في رأس مال شركة أخرى على معلومات من الشركة المسيطر عليها أو المملوك في رأس مالها حصص أو أسهم، وجب عليها تقديم هذه المعلومات بالقدر الذي يمكّن الشركة المسيطرة أو الشركة المالكة من إعداد قوائمها المالية وفق المعايير المحاسبية المعتمدة في المملكة. ٤- للهيئة وضع ضوابط لتقديم شركات المساهمة المدرجة في السوق المالية المعلومات المشار إليها في الفقرة (٣) من هذه المادة».

قرارات مجلس الوزراء

* قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ٢٢/٠٩/١٤٤٢هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

التعظيم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

* قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٩-٣-٢٠١٧م) بتعديل الفقرة الفرعية (ب) من الفقرة (٣) من المادة (٦٦) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، والذي نشر بالجريدة الرسمية السنة (٩٧) العدد (٤٧٨) (الجمعة ٢٣ ذي القعدة ١٤٤٠هـ) (٢٦ يولية ٢٠١٩م) وكان تاريخ نشره هو تاريخ نفاذه.

* قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٧-٢-٢١) وتاريخ ٤/٠٤/١٤٤٣هـ، والذي قرر ما يلي:

أولاً: الموافقة على تعديل أحكام المواد (الثالثة والخمسين، والرابعة والخمسين، والسادسة والستين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، وفقًا



للصيغة المرفقة.

ثانياً: يُبلّغ هذا القرار لمن يلزم لتنفيذه، ويُنشر في الجريدة الرسمية، ويُعمل به ابتداءً من تاريخ ٤ ديسمبر ٢٠٢١ م.

* الدليل الإرشادي العام لضريبة القيمة المضافة، (نوفمبر ٢٠٢١ م).

* قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٩ - ٣ - ١٩) وتاريخ ٣٠/١٠/١٤٤٠ هـ الموافق ٢٠١٩/٧/٣ م بتعديل عدد من مواد اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

* الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات (سبتمبر ٢٠٢١ م).

* الدليل الإرشادي الخاص بخصم ضريبة المدخلات:

١٥,٣. حفظ السجلات

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

- الفواتير الضريبية الصادرة والمستلمة، الدفاتر والمستندات المحاسبية، العقود أو الاتفاقيات المتعلقة بمعاملات البيع والشراء الكبيرة.

- الكشف البنكية والسجلات المالية الأخرى.

- مستندات الاستيراد والتصدير والشحن.

- المستندات الأخرى المتعلقة باحتساب ضريبة القيمة المضافة.

ويمكن الاحتفاظ بجميع السجلات في صورة ورقية، أو إلكترونياً، بشرط استيفاء الشروط المحددة في اللائحة التنفيذية للنظام. ويجب أن تكون هذه السجلات متاحة للهيئة عند الطلب. ويجب الاحتفاظ بجميع السجلات على الأقل لفترة الحفظ الأساسية وهي ٦ سنوات، ويمتد الحد الأدنى لفترة الحفظ لتصبح ١١ عاماً فيما يخص الفواتير والسجلات المتعلقة بالأصول الرأسمالية المنقولة و١٥ عاماً فيما يخص الفواتير والسجلات المتعلقة بالأصول الرأسمالية غير المنقولة.



آراء الفقه والشرح للأنظمة الضريبية

يعتبر الالتزام بمسك الدفاتر والاحتفاظ بها من قبيل الالتزامات التكميلية للإقرار الضريبي، والذي يلتزم بها المكلف بالضريبة لكي تتحقق الإدارة الضريبية من صدق وصحة المعلومات المثبتة في الإقرار، وبالتالي يلتزم المكلف بتقديمها عن طلب الجهة القائمة على تحصيل الضريبة.

والعبرة في الدفاتر والسجلات والمستندات التي يمسكها المكلف تكون بأمانتها ومدى تعبيرها عن الواقع، ومدى انتظامها من حيث الشكل وفقاً لأصول المحاسبة السليمة، أو بعبارة أخرى، أن تكون تلك السجلات معبرة تعبيراً صادقاً عن حقيقة نشاط المكلف بالضريبة وحجم أرباحه وإلا اعتُبر ذلك المكلف قد أخلّ بواجب الصدق، حيث أوجب المشرع الضريبي على المكلف أن يراعي الصدق فيما يذكره من بيانات وما يقدمه من أوراق، وهو واجب يتفق مع منطق التشريع في الاعتماد على الإقرار كأساس للضريبة وما يجب أن يُحاط به من ضمانات للتوفيق بين مصلحة الخزينة.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

المادة (١٣) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م:

«يلتزم المسجل بإمسك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يدوياً أو إلكترونياً يسجل فيها أولاً بأول العمليات التي يقوم بها، ويجب أن يحتفظ بهذه السجلات والدفاتر والمستندات بما فيها صور الفواتير لمدة (٥) سنوات تالية لانتهاء السنة المالية التي أجرى فيها القيد بهذه السجلات والدفاتر. وتحدد اللائحة التنفيذية الحدود والقواعد والإجراءات والسجلات والدفاتر التي يلتزم المسجل بإمسكها يدوياً أو إلكترونياً، والبيانات التي يتعين إثباتها فيها والمستندات التي يجب الاحتفاظ بها».

التعليق

التزام الشخص الخاضع للضريبة بحفظ الفواتير والسجلات والمستندات المحاسبية ضروري للتأكد من التزامه بأحكام النظام ولائحته التنفيذية، وبراءة ذمته من أي تلاعب أو تدليس في هذا الشأن قد ينسب إليه؛ وقد ألزمته اللائحة بإمسكها مدة (٦) سنوات على الأقل اعتباراً من نهاية الفترة الضريبية المتعلقة بها، وأن تكون مدة



حفظ السجلات المتعلقة بالأصول الرأسمالية طيلة فترة التعديل لهذه الأصول المقررة في المادة (٥٢) من هذه اللائحة مضافاً عليها مدة (٥) سنوات تبدأ من تاريخ امتلاكها من قبل الشخص الخاضع للضريبة.

وقد حددت اللائحة بعض الضوابط التي يجب توافرها في السجلات على النحو التالي:

١. يجب أن تكون هذه السجلات وإصدار جميع الفواتير باللغة العربية.

٢. وجوب حفظ هذه السجلات في المملكة ورقياً أو من خلال الوصول إلى خادم حُفظت فيه تلك السجلات، وفي حال اختيار الشخص الخاضع لضريبة تخزين السجلات إلكترونياً يجب استيفاء الشروط المنصوص عليها في الفقرة (٣) من المادة (٦٦)؛ هذا إلى جانب جواز أن يعين الخاضع للضريبة المقيم طرفاً ثالثاً مؤسساً بالمملكة من أجل الالتزام بمتطلبات الاحتفاظ بالفواتير والمستندات والدفاتر والسجلات المتعلقة به.

أما بالنسبة للخاضع للضريبة غير المقيم الذي لم يعيّن ممثلاً ضريبياً له في المملكة عليه أن يقوم بتعيين طرف ثالث مؤسس بالمملكة للوفاء بالتزامات الاحتفاظ بالفواتير والمستندات والدفاتر. وقد أجازت اللائحة للهيئة أن تطلب من الشخص الخاضع للضريبة في أي وقت سجلات إضافية لأغراض إجراءات التسجيل، والفحص، والتقييم في الحالات التي ترى فيها الهيئة أن ذلك ضروري، ولديها الأسباب لطلب ذلك من خلال إشعار يوجه لهذا الشخص.



ثانياً: المسؤولية التضامنية مع الشخص الخاضع للضريبة

- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: (٤٣).
- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٣٧).
- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (١١، ٦٧).

كلمات مفتاحية:

(المسؤولية التضامنية - الاتفاقية - النظام - اللائحة - الخاضع للضريبة - مجموعة ضريبية).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٤٣): (المسؤولية التضامنية)

١. يكون الشخص الذي شارك عمداً في مخالفة أي من الالتزامات المنصوص عليها في هذه الاتفاقية والقانون المحلي، مسؤولاً بالتضامن مع الشخص الملزم بسداد الضريبة وأية مبالغ مستحقة نتيجة للمخالفة.
٢. لكل دولة عضو تحديد حالات أخرى للمسؤولية التضامنية غير تلك المنصوص عليها في هذه المادة.

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٣٧):

تحدد اللائحة الحالات الأخرى التي تتقرر فيها المسؤولية التضامنية مع الشخص الخاضع للضريبة، والإجراءات التي تتخذ في حق أي شخص تتقرر مسؤوليته التضامنية، وذلك دون إخلال بحالات المسؤولية التضامنية المنصوص عليها في الاتفاقية والنظام.



اللائحة التنفيذية

المادة (١١): (طلب تشكيل مجموعة ضريبية)

يقدم طلب تشكيل مجموعة ضريبية من قبل شخص خاضع للضريبة، ويعد هذا الشخص ممثلاً للمجموعة الضريبية ومسؤولاً حيال الالتزامات والحقوق الناشئة على المجموعة نيابة عن جميع أعضائها دون الإخلال بالمسؤولية التضامنية لبقية أعضاء المجموعة.

يقدم طلب تشكيل المجموعة الضريبية عبر استخدام النموذج المُعد من قبل الهيئة، ويجب أن يتضمن النموذج كحد أدنى معلومات عن جميع أعضاء المجموعة وفقاً لما تمّ النص عليه بالمادة (٨) من هذه اللائحة.

للهيئة أن تطلب من ممثل المجموعة الضريبية تزويدها بأيّ مستندات مؤيدة لصحة المعلومات الواردة في الطلب، وذلك في شكل ورقي أو إلكتروني، ومن أهلية أعضاء المجموعة في التسجيل على أن يمنح ممثل المجموعة الضريبية مدة (٢٠) يوماً على الأقل من تاريخ الطلب ليتمكّن من تقديم المستندات.

للهيئة رفض طلب التسجيل في حالة عدم صحة معلومات طلب التسجيل أو في حالة عدم أحقيّة أعضاء المجموعة الضريبية في التسجيل بموجب إشعار بالرفض يتم إرساله إلى مقدم الطلب.

تنشأ المجموعة الضريبية اعتباراً من اليوم الأول للشهر التالي من تاريخ موافقة الهيئة على طلب التسجيل أو أي تاريخ لاحق تحدده.

في حال قبلت الهيئة طلب التسجيل تقوم بإصدار رقم تعريف ضريبي جديد لممثل المجموعة الضريبية نيابة عن المجموعة، وتعليق أرقام التعريف الضريبي لأعضاء المجموعة الذين سبق تسجيلهم بشكل منفرد.

المادة (٦٧) (المسؤولية التضامنيّة عن الضريبة)

في الحالات التي يكون فيها شخص ما مسؤولاً بالتضامن مع الشخص الخاضع للضريبة عمّا يستحق عليه من ضرائب وغرامات وغيرها من المبالغ المستحقة وفقاً للاتفاقية والنظام، فإنه يجوز للهيئة أن تجري تقييماً في حق ذلك الشخص فيما يتعلق بمبالغ الضريبة والغرامات المستحقة عن تلك المخالفة، ويجب أن يتضمن التقييم ما يلي:

١. مبلغ الضريبة المستحقة فيما يتعلق بتلك المخالفة.



٢. أي غرامة واجبة السداد.

٣. تاريخ استحقاق السداد.

التعليق

تُعتبر المسؤولية التضامنية مع الشخص الخاضع للضريبة من الوسائل المهمة التي تضمن تحصيل الضريبة؛ لذلك فقد أجاز النظام ولائحته التنفيذية تشكيل المجموعات الضريبية، وكذلك المسؤولية التضامنية عن الضريبة والغرامات ذات الصلة، وفي الحالة الأخيرة يجوز للهيئة أن تُجري تقييمًا في حق ذلك الشخص فيما يتعلق بمبالغ الضريبة والغرامات المستحقة عن تلك المخالفة، ويجب أن يتضمن التقييم ما يلي:

١. مبلغ الضريبة المُستَحَقَّة فيما يتعلق بتلك المخالفة.

٢. أي غرامة واجبة السداد.

٣. تاريخ استحقاق السداد.



الفصل الخامس عشر: التفتيش والضبط



- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: (٧٩).

- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٣٨).

- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (٦٤).

كلمات مفتاحية:

(موظفون - قرار - مجلس إدارة الهيئة - الرقابة والتفتيش - ضبط المخالفات - النظام - صلاحيات - اللائحة).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٧٩): (النفاذ)

تقر هذه الاتفاقية من قبل المجلس الأعلى وتصادق عليها الدول الأعضاء وفقًا لإجراءاتها الدستورية

١. تعتبر الاتفاقية نافذة اعتبارًا من إيداع وثيقة تصديق الدولة الثانية لدى الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية.

٢. تعمل كل دولة عضو على اتخاذ الإجراءات الداخلية لإصدار القانون المحلي بهدف وضع أحكام الاتفاقية حيز التنفيذ بما فيها وضع السياسات والإجراءات اللازمة لتطبيق الضريبة بما لا يتعارض مع أحكام هذه الاتفاقية.

٣. تعد كل دولة عضو لم تطبق قانونها المحلي خارج نطاق تطبيق هذه الاتفاقية إلى حين تاريخ نفاذ قانونها المحلي.

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٣٨):

يتولّى موظفون - يصدر بتسميتهم قرار من مجلس إدارة الهيئة - الرقابة والتفتيش وضبط مخالفات أحكام النظام، ولهم جميع الصلاحيات اللازمة لأداء مهامهم، وتحدد اللائحة إجراءات قيامهم بأعمالهم.



اللائحة التنفيذية

المادة (٦٤): (إجراءات الفحص والتقييم)

للهيئة إصدار تقييم لالتزامات الشخص الخاضع للضريبة بضريبة القيمة المضافة لفترة ضريبية أو أكثر، ويجب على الهيئة إشعاره بذلك التقييم عند إصداره. يجب أن يبين التقييم على الأقل صافي الضريبة المستحقة، وتاريخ استحقاق السداد وأساس احتساب التقييم، كما يجب أن يتضمن التقييم إشعار الشخص الخاضع للضريبة بحقه في استئناف التقييم.

يجب على الهيئة ألا تصدر أو تعدّل تقييمًا فيما يتعلق بأي فترة ضريبية بعد انقضاء (٥) سنوات من انتهاء السنة التقويمية ذات الصلة بالفترة الضريبية، وذلك مع مراعاة ما ورد في الفقرة (٤) من هذه المادة.

يجوز للهيئة إصدار أو تعديل التقييمات لمدة (٢٠) سنة من نهاية السنة التقويمية التي تقع فيها الفترة الضريبية؛ وذلك في الحالات التي تجرى فيها معاملات بقصد مخالفة أحكام النظام وهذه اللائحة، أو إذا لم يلتزم الشخص الخاضع للضريبة بالتسجيل.

يجوز سحب التقييم الذي أصدرته الهيئة نتيجة عدم تقديم الشخص الخاضع للضريبة لإقراره الضريبي، وذلك إذا قدم الشخص الخاضع للضريبة أو من ينوب عنه إقرارًا ضريبيًا مكتملاً عن ذات الفترة الضريبية.

يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة أن يبدوا تعاونهم فيما يتعلق بالفحص الذي تجريه الهيئة وفقًا للشروط الآتية:

يجب إجراء الفحص في مقرّ العمل الخاص بالشخص الخاضع للضريبة أو في مقر الهيئة بموجب إشعار تصدره الهيئة قبل مدة لا تقل عن (٢٠) يومًا من تاريخ الفحص، وذلك وفقًا للفقرة (ب) من هذه المادة.

يجوز للهيئة أن تجري فحصًا دون إخطار مسبق إذا كان لديها أسباب منطقية تدعوها إلى الشك في وجود مخالفة لأحكام النظام أو هذه اللائحة أو في حال رفض - أو كان من المرجح أن يرفض - الشخص الخاضع للضريبة التعاون مع الهيئة؛ وذلك استثناء من الفقرة (أ) من هذه المادة.

يتم إجراء الفحص في مقر العمل الخاص بالشخص الخاضع للضريبة خلال ساعات العمل الرسمية المتبعة لديه، وعليه أن يسمح بالوصول إلى كافة الدفاتر والسجلات والفواتير والمستندات المحاسبية التي يحتفظ بها وفقًا للنظام وهذه اللائحة، والتي قد يتم فحصها من الهيئة في أو خارج مقر عمل الشخص الخاضع للضريبة.



إذا قامت الهيئة بنقل الدفاتر والسجلات والفواتير والمستندات المحاسبية خارج مقر الشخص الخاضع للضريبة فيجب إعطاؤه إيصالاً بذلك.

يجب على الهيئة إعادة المستندات المنقولة بعد الانتهاء من فحصها إلى الشخص الخاضع للضريبة خلال (٢٠) يومًا من تاريخ انتهاء الفحص، وللهيئة أن تحتفظ بنسخ من هذه المستندات إذا رأت الهيئة ضرورة لذلك.

يجوز لموظفي الهيئة - كجزء من الفحص - أن يقوموا بزيارة أي مقر تابع للشخص الخاضع للضريبة للتحقق من التزام الشخص الخاضع للضريبة بجميع المتطلبات الضريبية.

إذا كانت الدفاتر والوثائق المحاسبية وسجلات الشخص الخاضع للضريبة محفوظة في نظام حاسب آلي أو نظام آلي آخر يجب على الشخص الخاضع للضريبة خلال الفحص أن يقدم إلى موظفي الهيئة نسخًا ورقية أو ملفات إلكترونية تحتوي على المعلومات المطلوبة عند طلبها منه.

إذا لم يتعاون الشخص الخاضع للضريبة مع موظفي الهيئة بتقديمه للمعلومات المطلوبة يجوز لموظفي الهيئة أن يتخذوا إجراءات إضافية للحصول على الفواتير والسجلات والمستندات المحاسبية، وأي مستندات أخرى ذات صلة قد توفّر تلك المعلومات ولهم حجز ومسك تلك المستندات مؤقتًا إذا اتّضح أنّ الشخص الخاضع للضريبة قد يخفي أو يتلف أو يعيث بتلك المستندات، وفي الحالات التي يشتبه فيها بانتهاك أحكام النظام أو هذه اللائحة، فيمكن للهيئة أن تُجري تفتيشًا لتلك الأماكن وأن تجمع الأدلة المتعلقة بذلك الانتهاك أو التهرب الضريبي.

قرارات مجلس الوزراء

* قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

التعليق

الهيئة هي الجهة الموكّل إليها مهمة تنفيذ نظام الضريبة على القيمة المضافة خاصة من حيث التأكد من صحة تطبيق الضريبة، ولا يتسنى للهيئة القيام بذلك، إلا بواسطة موظفين يتمتعون بصفة الضبطية - يصدر بتسميتهم قرار من مجلس الإدارة - فيما يخص أعمال الرقابة والتفتيش وضبط المخالفات ذات الصلة، وقد حددت اللائحة التنفيذية عددًا من الصلاحيات التي يجوز لمراقبي ومفتشي الهيئة اللجوء إليها لأداء مهام عملهم ذكرتها المادة (٦٤) من اللائحة بشكل مفصل؛ لذا نحيل عليها منعًا للتكرار.



الفصل السادس عشر: التهرب الضريبي والعقوبات



أولاً: مفهوم التهرب الضريبي

- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: (لا يوجد).
- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٣٩).
- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: (لا يوجد).

كلمات مفتاحية:

(تهرب ضريبي - معلومات غير صحيحة - الضريبة المستحقة - الخاضع للضريبة - عبء إثبات - انتفاء القصد - المخالفة للأنظمة المطبقة).

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٣٩):

يعد ما يأتي تهرباً ضريبياً:

١. تقديم مستندات أو إقرارات أو سجلات أو معلومات غير صحيحة أو مزورة أو مصطنعة بقصد التهرب من تأدية الضريبة المستحقة، أو تخفيض قيمتها، أو استردادها دون وجه حق، ويقع على عاتق الخاضع للضريبة عبء إثبات انتفاء القصد.
٢. إدخال أو محاولة إدخال سلع أو خدمات إلى المملكة أو إخراجها أو محاولة إخراجها منها، بالمخالفة للأنظمة السارية، دون سداد الضريبة كلياً أو جزئياً، أو بالمخالفة لأحكام المنع والتقييد المنصوص عليها في النظام أو أي نظام آخر.



التعاميم والقرارات والأدلة الإرشادية

* الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات، (سبتمبر ٢٠٢١م).

* الدليل الإرشادي الخاص بإعادة تصنيف المخالفات الميدانية لضريبة القيمة المضافة ابتداءً من ٣٠ يناير ٢٠٢٢م.

المبادئ والسوابق القضائية

* مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠م - ٢٠٢١م، وفيها:

المبدأ رقم (٤٤٨): «في الحالات التي تجرى فيها معاملات بقصد مخالفة أحكام نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية، أو إذا لم يلتزم الشخص الخاضع للضريبة بالتسجيل، فإنه يجوز للهيئة إصدار أو تعديل التقييمات لمدة ٢٠ سنة من نهاية السنة التقويمية التي تقع فيها الفترة الضريبية»^(١).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٤٩٤-٢٠٢٠-٧٧

التعليق

التهرب الضريبي - بمعنى مبسط - هو: محاولة الخاضع للضريبة للإفلات من سدادها للهيئة، وإعمالاً لمبدأ المشروعية الجزائية وضعت المادة الماثلة صوراً للسلوك الإجرامي (الركن المادي) لجريمة التهرب الضريبي، والتي تتمثل في الآتي:

١. تقديم مستندات، أو إقرارات، أو سجلات، أو معلومات غير صحيحة أو مزورة أو مصطنعة بقصد التهرب من تأدية الضريبة المستحقة، أو تخفيض قيمتها، أو استردادها دون وجه حق.

٢. إدخال أو محاولة إدخال سلع أو خدمات إلى المملكة، أو إخراجها أو محاولة إخراجها منها، وذلك بالمخالفة للأنظمة المطبقة دون سداد الضريبة كلياً أو جزئياً، أو بالمخالفة لأحكام المنع والتقييد المنصوص عليها في النظام أو أي نظام آخر.

والملاحظ من عجز المادة الماثلة ما يلي:



أولاً: الصور الإجرامية الواردة في البند الأول من المادة (٣٩) تندرج ضمن الجرائم العمدية التي يشترط فيها توافر القصد الجنائي أي اتجاه إرادة الجاني (الخاضع للضريبة المتهرب من سدادها) نحو ارتكاب الفعل المؤثم مع علمه أن من شأنه تهريبه بشكل غير مشروع من سداد الضريبة، وعلى الخاضع للضريبة إثبات انتفاء القصد. ثانياً: اعتبر النظام الشروع في إدخال سلع أو خدمات إلى المملكة أو إخراجها منها بالمخالفة للأنظمة السارية تهريباً ضريبياً.



ضريبة القيمة المضافة

ثانياً: عقوبة التهرب الضريبي

- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: (لا يوجد).
- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٤٠).
- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: (لا يوجد).

كلمات مفتاحية:

(عقوبة - التهرب الضريبي - غرامة - قيمة الضريبة - السلع - الخدمات - محل التهرب).

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٤٠):

يعاقب على التهرب الضريبي بغرامة لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة، ولا تزيد على ثلاثة أمثال قيمة السلع أو الخدمات محل التهرب.

التعاميم والقرارات والأدلة الإرشادية

* الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات، (سبتمبر ٢٠٢١م).

* الدليل الإرشادي الخاص بنقل الأعمال، النسخة (١)، بدون تاريخ، سبقت الإشارة إليه.

* الدليل الإرشادي الخاص بخصم ضريبة المدخلات:

١٦. الغرامات



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

وصف المخالفة	الغرامة
تقديم مستندات غير صحيحة بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو بسداد قيمة أقل من قيمة الضريبة المستحقة	لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة ولا تزيد عن ثلاثة أضعاف قيمة السلع أو الخدمات
نقل السلع من أو إلى المملكة دون سداد الضريبة المستحقة	لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة ولا تزيد عن ثلاثة أضعاف قيمة السلع أو الخدمات
عدم التسجيل في الضريبة خلال الفترة المحددة للتسجيل	١٠,٠٠٠ ريال سعودي
تقديم إقرار ضريبي خاطئ، أو تعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو قدم أي مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه، ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق	حتى ٥٠٪ من قيمة الفرق بين الضريبة المحسوبة والمستحقة
عدم تقديم الإقرار الضريبي في الوقت المحدد	٥٪ - ٢٥٪ من الضريبة التي كان يتعين عليه الإقرار عنها
عدم دفع الضريبة في الوقت المحدد	٥٪ من الضريبة المستحقة عن كل شهر أو جزء منه
تحصيل الضريبة دون التسجيل	غرامة تصل إلى ١٠٠,٠٠٠ ريال سعودي
عدم الاحتفاظ بالسجلات والدفاتر وفقاً لما هو محدد في اللائحة	غرامة تصل إلى ٥٠,٠٠٠ ريال سعودي
إعاقة موظفي الهيئة عن أداء أعمالهم	غرامة تصل إلى ٥٠,٠٠٠ ريال سعودي
مخالفة أحكام اللائحة التنفيذية أو نظام ضريبة القيمة المضافة	غرامة تصل إلى ٥٠,٠٠٠ ريال سعودي

في جميع الحالات، إذا تكررت المخالفة خلال ٣ سنوات من تاريخ إصدار القرار النهائي بشأن الغرامة، يجوز للهيئة مضاعفة الغرامة في حينها.

تحدد الهيئة مستوى الغرامة أو العقوبة التي تفرضها على الشخص الخاضع للضريبة مع الأخذ في الاعتبار سلوك الشخص الخاضع للضريبة وسجل امتثاله لضريبة



القيمة المضافة (بما في ذلك وفاء الشخص الخاضع للضريبة بشروط تبليغ الهيئة عن أي أخطاء والتعاون مع الهيئة من أجل تصحيح الأخطاء).

المبادئ والسوابق القضائية

*مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠م - ٢٠٢١م، وفيها:

المبدأ رقم (٤٣٤): «المطالبة بإلغاء الغرامة للجهل بالنظام لا يعد مبرراً نظاماً لإعفائه من تلك الغرامة»^(١).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٣٥٣-٢٠٢٠-٧٧

آراء الفقه والشرح للأنظمة الضريبية

هدف أيّ نظام من فرض الجزاء على الأفراد هو حماية مصلحة يراها المشرع جديرة بذلك، فالجزاءات في النظام (القانون) الضريبي تفرض لحماية مصلحة الخزينة العامة، على أساس أن الجريمة الضريبية تشمل كل اعتداء على حق الخزينة العامة؛ وهذه الجزاءات تنقسم إلى جزاءات مالية كالغرامة، وجزاءات سالبة للحرية كالحبس، وذلك حسب نص النظام. كما تختلف هذه الجزاءات من حيث الجهة المختصة باتخاذها إلى جزاءات تفرضها الإدارة الضريبية، وأخرى تفرضها المحكمة أو اللجنة المختصة بالفصل في المنازعة الضريبية.

والغرامة الضريبية تُعدُّ بمثابة جزاء إداري؛ حيث قرره المشرع لضمان حسن سير الإدارة العامة؛ وتطبيقاً لذلك فقد قرر القضاء السويسري صراحة في كثير من أحكامه تعلق الجرائم الضريبية بالقانون الإداري، وليس بالقانون الجنائي.



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

المادة (٦٧) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م:

«مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد منصوص عليها في أي قانون آخر يعاقب على التهرب من الضريبة وضريبة الجداول بالحبس مدة لا تقل عن (٣) سنوات ولا تجاوز (٥) سنوات وبغرامة لا تقل عن (٥,٠٠٠) جنيه مصري، ولا تجاوز (٥٠,٠٠٠) جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين.

ويجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهريب، وذلك فيما عدا السفن والطائرات، وذلك ما لم تكن أُعِدَّت أو أُجريت فعلاً بمعرفة مالكيها لهذا الغرض، ويحكم على الفاعلين متضامنين بالضريبة أو ضريبة الجداول أو كليهما بحسب الأحوال والضريبة الإضافية.

وتضاعف العقوبة المنصوص عليها بالفقرة (١) من هذه المادة في حالة تكرار الجريمة خلال (٣) سنوات، وتُنظر قضايا التهرب عند إحالتها إلى المحاكم على وجه الاستعجال، وفي جميع الأحوال تعد جريمة التهرب من الضريبة وضريبة الجداول من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة».

وفي ذات القانون تنص المادة (٦٩):

مع عدم الإخلال بالأحكام المنصوص عليها بالمادة (٦٧) من هذا القانون يُحكم بمصادرة السلع الواردة بالجدول المرافق لهذا القانون موضوع التهرب، فإذا لم تضبط حكم بما يعادل قيمتها، ويجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهرب؛ وذلك عدا السفن والطائرات ما لم تكن أعدت خصيصاً أو أجرت فعلاً لهذا الغرض.

كما تنص المادة (٧٠) من ذات القانون على أن:

«في حالة وقوع أي فعل من أفعال التهرب من الضريبة من أحد الأشخاص الاعتباريين يكون المسئول عنه الشريك المسئول، أو المدير، أو عضو مجلس الإدارة المنتدب، أو رئيس مجلس الإدارة ممن يتولون الإدارة الفعلية على حسب الأحوال».



التعليق

العقوبة المقررة على ارتكاب أيٍّ من صور التهرب الضريبي هي الغرامة التي لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة، ولا تزيد على ثلاثة أمثال قيمة السلع أو الخدمات محل التهرب.



ضريبة القيمة المضافة

ثالثاً: عقوبة التأخر في التسجيل

- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: (لا يوجد).
- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٤١).
- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: (لا يوجد).

كلمات مفتاحية:

عقاب - طلب التسجيل - المدد المحددة - اللائحة - غرامة).

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٤١):

يعاقب كلٌّ من لم يتقدم بطلب التسجيل خلال المدد المحددة في اللائحة بغرامة مقدارها (١٠,٠٠٠) ريال.

الأنظمة ذات العلاقة

* الأمر الملكي رقم (٤٥٠٨٩) وتاريخ ١٤٤١/٠٧/٢٣ هـ القاضي بالموافقة على جدول حزمة المبادرات الطارئة التي تستهدف تخفيف الأثر المالي والاقتصادي على القطاع الخاص بسبب الإجراءات المتخذة لمواجهة انتشار فيروس كورونا.

* الأمر الملكي رقم (٦٤٥٣٩) وتاريخ ١٤٤١/١٢/٠١ هـ القاضي في البند (خامساً) منه بتمديد العمل بمبادرة إلغاء الغرامات والإعفاء من العقوبات المالية عن المكلفين مدة ثلاثة أشهر إضافية من تاريخ انتهاء المبادرة المقررة بموجب الأمر الملكي رقم (٤٥٠٨٩) وتاريخ ١٤٤١/٠٧/٢٣ هـ.



التعاميم والقرارات والأدلة الإرشادية

* القرار الوزاري رقم (٥٠٣٢) وتاريخ ١٤٤١/١٢/٢١ هـ الخاص بتمديد العمل بمبادرة إلغاء الغرامات والإعفاء من العقوبات المالية عن المكلفين مدة ثلاثة أشهر إضافية من تاريخ انتهاء المبادرة المقررة بموجب الأمر الملكي رقم (٤٥٠٨٩) وتاريخ ١٤٤١/٠٧/٢٣ هـ.

* القرار الوزاري رقم (٦٢٢) وتاريخ ١٤٤٢/٠٢/٠٩ هـ الخاص بتمديد العمل بمبادرة إلغاء الغرامات والإعفاء من العقوبات المالية للمكلفين الذين لديهم اعتراضات أو دعاوى قائمة.

* القرار الوزاري رقم (٢٣٠٣) وتاريخ ١٤٤١/٠٦/٠٧ هـ الخاص بتمديد العمل بمبادرة إلغاء الغرامات والإعفاء من العقوبات المالية عن المكلفين.

* الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات، (سبتمبر ٢٠٢١ م).

* الدليل الإرشادي الخاص بخصم ضريبة المدخلات:

١٦. الغرامات

. الغرامات

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

وصف المخالفة	الغرامة
تقديم مستندات غير صحيحة بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو بسداد قيمة أقل من قيمة الضريبة المستحقة	لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة ولا تزيد عن ثلاثة أضعاف قيمة السلع أو الخدمات
نقل السلع من أو إلى المملكة دون سداد الضريبة المستحقة	لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة ولا تزيد عن ثلاثة أضعاف قيمة السلع أو الخدمات
عدم التسجيل في الضريبة خلال الفترة المحددة للتسجيل	١٠,٠٠٠ ريال سعودي



تقديم إقرار ضريبي خاطئ، أو تعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو قدم أي مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه، ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق	حتى ٥٠٪ من قيمة الفرق بين الضريبة المحتسبة والمستحقة
عدم تقديم الإقرار الضريبي في الوقت المحدد	٥٪ - ٢٥٪ من الضريبة التي كان يتعين عليه الإقرار عنها
عدم دفع الضريبة في الوقت المحدد	٥٪ من الضريبة المستحقة عن كل شهر أو جزء منه
تحصيل الضريبة دون التسجيل	غرامة تصل إلى ١٠٠,٠٠٠ ريال سعودي
عدم الاحتفاظ بالسجلات والدفاتر وفقاً لما هو محدد في اللائحة	غرامة تصل إلى ٥٠,٠٠٠ ريال سعودي
إعاقة موظفي الهيئة عن أداء أعمالهم	غرامة تصل إلى ٥٠,٠٠٠ ريال سعودي
مخالفة أحكام اللائحة التنفيذية أو نظام ضريبة القيمة المضافة	غرامة تصل إلى ٥٠,٠٠٠ ريال سعودي

في جميع الحالات، إذا تكررت المخالفة خلال ٣ سنوات من تاريخ إصدار القرار النهائي بشأن الغرامة، فيجوز للهيئة مضاعفة الغرامة في حينها. تحدد الهيئة مستوى الغرامة أو العقوبة التي تفرضها على الشخص الخاضع للضريبة مع الأخذ في الاعتبار سلوك الشخص الخاضع للضريبة وسجل امتثاله لضريبة القيمة المضافة (بما في ذلك وفاء الشخص الخاضع للضريبة بشروط تبليغ الهيئة عن أي أخطاء، والتعاون مع الهيئة من أجل تصحيح الأخطاء).

المبادئ والسوابق القضائية

المبدأ رقم (٤٢٦): «يعاقب كل من لم يتقدم بطلب التسجيل خلال المدة المحددة بغرامة قدرها (١٠,٠٠٠) ريال»^(١).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٢٨٤-٢٠٢٠-VR



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

المادة (٦٨) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م:

يُعد تهرُّبًا من الضريبة، وضريبة الجدول يعاقب عليه بالعقوبة المنصوص عليها في المادة (٦٧) من هذا القانون ما يأتي:

١. عدم التقدم للمصلحة للتسجيل في المواعيد المحددة.
٢. بيع السلعة أو أداء الخدمة أو استيراد أيٍّ منهما دون الإقرار عنها، وسداد الضريبة وضريبة الجدول المستحقة.
٣. خصم الضريبة أو ضريبة الجدول كليًا أو جزئيًا دون وجه حق بالمخالفة لأحكام وحدود الخصم.
٤. استرداد الضريبة أو ضريبة الجدول كلها أو بعضها دون وجه حق مع العلم بذلك.
٥. تقديم مستندات أو سجلات مزورة أو مصطنعة للتخلص من سداد الضريبة وضريبة الجدول كلها أو بعضها.
٦. عدم إصدار السجل فواتير عن مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة وضريبة الجدول.
٧. انقضاء (٦٠) يومًا على انتهاء المواعيد المحددة لسداد الضريبة وضريبة الجدول دون الإقرار عنها وسدادها.
٨. إصدار غير المسجل لفواتير محملة بالضريبة وضريبة الجدول.
٩. عدم الالتزام بالقواعد والإجراءات والضوابط التي تكفل انتظام إصدار الفواتير وفقًا لأحكام المادة (١٢) من هذا القانون.
١٠. اصطناع فواتير للغير دون أن تكون صادرة عن عمليات بيع حقيقية، وتقع المسؤولية بالتضامن بين مصدر الفاتورة المصطنعة والمستفيد منها.
١١. عدم إمساك المسجل سجلات أو دفاتر محاسبية منتظمة وفقًا لأحكام المادة (١٣) من هذا القانون.
١٢. حيازة السلع الخاضعة للضريبة بقصد الاتجار مع العلم بأنها مهربة.
١٣. عدم تقديم إقرار ضريبي نهائي، وتسديد كامل الضريبة المستحقة بموجب هذا القانون خلال (٦) أشهر من تاريخ إلغاء التسجيل.
١٤. عدم الالتزام بأحكام المادة (٤٠) أو المادة (٤٢) من هذا القانون.



١٥. وضع علامات أو أختام مصطنعة للتخلص من سداد ضريبة الجدول كلها أو بعضها.

١٦. قيام المنتج أو الموزع أو التاجر ببيع سلع الجدول التي يكون وعاء الضريبة وضريبة الجدول عليها هو سعر بيع المستهلك بسعر أعلى من السعر الذي تم احتساب الضريبة عليه، سواءً أكان السعر المعلن من المنتجين أم المستوردين لتلك السلع أم الوارد بالقوائم السعرية المحددة بمعرفة الوزير، وذلك كله دون سداد الضريبة المستحقة على الزيادة في السعر.

١٧. حيازة سلع الجدول بقصد الاتجار دون أن يكون ملصقًا عليها العلامة المميزة (البندول)، والتي يصدر قرار من الوزير بوضع هذه العلامة عليها.

١٨. التصرف في السلع المعفاة من الضريبة وضريبة الجدول أو استعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من أجله خلال فترة الحظر دون إخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة.

١٩. عدم الالتزام بأحكام المادة (٤) أو (٥) من مواد الإصدار.

التعليق

العقوبة المقررة للامتناع عن التسجيل خلال المدد المحددة في اللائحة هي الحكم على الممتنع بغرامة قدرها (١٠,٠٠٠) ريال.



رابعاً: عقوبة تقديم الإقرار الخطأ والتأخر عن تقديم الإقرار

- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: (لا يوجد).
- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٤٢).
- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: (لا يوجد).

كلمات مفتاحية:

عقاب - الهيئة - إقرار ضريبي خطأ - تعديل - خطأ - احتساب الضريبة - غرامة - مجلس الإدارة).

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٤٢):

يعاقب كل من قدم إلى الهيئة إقراراً ضريبياً خاطئاً، أو قام بتعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو قدم أي مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه، ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق، بغرامة تعادل (٥٠٪) من قيمة الفرق بين الضريبة المحتسبة والمستحقة. يجوز للهيئة وفق ضوابط يحددها مجلس إدارتها الإعفاء من العقوبة الواردة في الفقرة (١) من هذه المادة أو تخفيضها. يعاقب كل من لم يقدم الإقرار الضريبي خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة لا تقل عن (٥٪) ولا تزيد على (٢٥٪) من قيمة الضريبة التي كان يتعين عليه الإقرار بها.



الأنظمة ذات العلاقة

* الأمر الملكي رقم (٤٥٠٨٩) وتاريخ ١٤٤١/٠٧/٢٣ هـ القاضي بالموافقة على جدول حزمة المبادرات الطارئة التي تستهدف تخفيف الأثر المالي والاقتصادي على القطاع الخاص بسبب الإجراءات المتخذة لمواجهة انتشار فيروس كورونا.

* الأمر الملكي رقم (٦٤٥٣٩) وتاريخ ١٤٤١/١٢/٠١ هـ القاضي في البند (خامساً) منه بتمديد العمل بمبادرة إلغاء الغرامات والإعفاء من العقوبات المالية عن المكلفين مدة ثلاثة أشهر إضافية من تاريخ انتهاء المبادرة المقررة بموجب الأمر الملكي رقم (٤٥٠٨٩) وتاريخ ١٤٤١/٠٧/٢٣ هـ.

التعاميم والقرارات والأدلة الإرشادية

* قرار مجلس الإدارة رقم (٣-١-١٨) وتاريخ ١٤٣٩-٠٦-١٨ هـ بخصوص تدريج عقوبات غرامة الخطأ في الإقرار.

* القرار الوزاري رقم (٥٠٣٢) وتاريخ ١٤٤١/١٢/٢١ هـ الخاص بتمديد العمل بمبادرة إلغاء الغرامات والإعفاء من العقوبات المالية عن المكلفين مدة ثلاثة أشهر إضافية من تاريخ انتهاء المبادرة المقررة بموجب الأمر الملكي رقم (٤٥٠٨٩) وتاريخ ١٤٤١/٠٧/٢٣ هـ.

* القرار الوزاري رقم (٦٢٢) وتاريخ ١٤٤٢/٠٢/٠٩ هـ الخاص بتمديد العمل بمبادرة إلغاء الغرامات والإعفاء من العقوبات المالية للمكلفين الذين لديهم اعتراضات أو دعاوى قائمة.

* القرار الوزاري رقم (٢٣٠٣) وتاريخ ١٤٤١/٠٦/٠٧ هـ الخاص بتمديد العمل بمبادرة إلغاء الغرامات والإعفاء من العقوبات المالية عن المكلفين.

* الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات، (سبتمبر ٢٠٢١ م).

* الدليل الإرشادي الخاص بخصم ضريبة المدخلات:

١٦. الغرامات

. الغرامات



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

وصف المخالفة	الغرامة
تقديم مستندات غير صحيحة بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو بسداد قيمة أقل من قيمة الضريبة المستحقة	لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة ولا تزيد عن ثلاثة أضعاف قيمة السلع أو الخدمات
نقل السلع من أو إلى المملكة دون سداد الضريبة المستحقة	لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة ولا تزيد عن ثلاثة أضعاف قيمة السلع أو الخدمات
عدم التسجيل في الضريبة خلال الفترة المحددة للتسجيل	١٠,٠٠٠ ريال سعودي
تقديم إقرار ضريبي خاطئ، أو تعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو قدم أي مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه، ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق	حتى ٥٠٪ من قيمة الفرق بين الضريبة المحتسبة والمستحقة
عدم تقديم الإقرار الضريبي في الوقت المحدد	٥٪ - ٢٥٪ من الضريبة التي كان يتعين عليه الإقرار عنها
عدم دفع الضريبة في الوقت المحدد	٥٪ من الضريبة المستحقة عن كل شهر أو جزء منه
تحصيل الضريبة دون التسجيل	غرامة تصل إلى ١٠٠,٠٠٠ ريال سعودي
عدم الاحتفاظ بالسجلات والدفاتر وفقاً لما هو محدد في اللائحة	غرامة تصل إلى ٥٠,٠٠٠ ريال سعودي
إعاقة موظفي الهيئة عن أداء أعمالهم	غرامة تصل إلى ٥٠,٠٠٠ ريال سعودي
مخالفة أحكام اللائحة التنفيذية أو نظام ضريبة القيمة المضافة	غرامة تصل إلى ٥٠,٠٠٠ ريال سعودي

في جميع الحالات، إذا تكررت المخالفة خلال ٣ سنوات من تاريخ إصدار القرار النهائي بشأن الغرامة، فيجوز للهيئة مضاعفة الغرامة في حينها.

تحدد الهيئة مستوى الغرامة أو العقوبة التي تفرضها على الشخص الخاضع للضريبة مع الأخذ في الاعتبار سلوك الشخص الخاضع للضريبة وسجل امتثاله لضريبة

القيمة المضافة (بما في ذلك وفاء الشخص الخاضع للضريبة بشروط تبليغ الهيئة عن أي أخطاء والتعاون مع الهيئة من أجل تصحيح الأخطاء).

المبادئ والسوابق القضائية

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٦٠٤-٢١-٢٠٢١-٧

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٦٠٤-٢٠٢١-٧٧

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

المادة (٦٨) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م السالفة الإشارة إليها.

التعليق

فرقت هذه المادة بين نوعين من صور التهرب الضريبي:

فرقت هذه المادة بين نوعين من صور التهرب الضريبي:

الأول: تقديم إقرار أو مستند ضريبي خاطئ، أو تعديل أي منهما بعد تقديمه إلى الهيئة، ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق، والعقوبة المقررة لهذه الصورة هي الغرامة التي تعادل (٥٠٪) من قيمة الفرق بين الضريبة المحسوبة والمستحقة، إلا أنه يجوز للهيئة - وفقًا للنظام - تخفيض هذه العقوبة (الغرامة) أو الإعفاء منها وفق الضوابط التي يحددها مجلس إدارتها.

الثاني: الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي خلال المدة التي تحددها اللائحة، ويعاقب الخاضع للضريبة عن هذه الصورة بغرامة لا تقل عن (٥٪) ولا تزيد على (٢٥٪) من قيمة الضريبة التي كان يتعين عليه الإقرار بها.

الثاني: الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي خلال المدة التي تحددها اللائحة، ويعاقب الخاضع للضريبة عن هذه الصورة بغرامة لا تقل عن (٥٪) ولا تزيد على (٢٥٪) من قيمة الضريبة التي كان يتعين عليه الإقرار بها.



ضريبة القيمة المضافة

خامساً: عقوبة التأخر في السداد

- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: (لا يوجد).
- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٤٣).
- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: (لا يوجد).

كلمات مفتاحية:

(عقاب - عدم السداد - الضريبة المستحقة - المدة المحددة - اللائحة - غرامة).

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٤٣):

يعاقب كل من لم يسدد الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة تعادل (٥٪) من قيمة الضريبة غير المسددة عن كل شهر أو جزء منه لم تسدد عنه الضريبة.

الأنظمة ذات العلاقة

* الأمر الملكي رقم (٤٥٠٨٩) وتاريخ ١٤٤١/٠٧/٢٣ هـ القاضي بالموافقة على جدول حزمة المبادرات الطارئة التي تستهدف تخفيف الأثر المالي والاقتصادي على القطاع الخاص بسبب الإجراءات المتخذة لمواجهة انتشار فيروس كورونا.

* الأمر الملكي رقم (٦٤٥٣٩) وتاريخ ١٤٤١/١٢/٠١ هـ القاضي في البند (خامساً) منه بتمديد العمل بمبادرة إلغاء الغرامات والإعفاء من العقوبات المالية عن المكلفين مدة ثلاثة أشهر إضافية من تاريخ انتهاء المبادرة المقررة بموجب الأمر الملكي رقم (٤٥٠٨٩) وتاريخ ١٤٤١/٠٧/٢٣ هـ



التعاميم والقرارات والأدلة الإرشادية

* القرار الوزاري رقم (٥٠٣٢) وتاريخ ١٤٤١/١٢/٢١هـ، الخاص بتمديد العمل بمبادرة إلغاء الغرامات والإعفاء من العقوبات المالية عن المكلفين مدة ثلاثة أشهر إضافية من تاريخ انتهاء المبادرة المقررة بموجب الأمر الملكي رقم (٤٥٠٨٩) وتاريخ ١٤٤١/٠٧/٢٣هـ.

* القرار الوزاري رقم (٦٢٢) وتاريخ ١٤٤٢/٠٢/٠٩هـ الخاص بتمديد العمل بمبادرة إلغاء الغرامات والإعفاء من العقوبات المالية للمكلفين الذين لديهم اعتراضات أو دعاوى قائمة.

* القرار الوزاري رقم (٢٣٠٣) وتاريخ ١٤٤١/٠٦/٠٧هـ الخاص بتمديد العمل بمبادرة إلغاء الغرامات والإعفاء من العقوبات المالية عن المكلفين.

* الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات، (سبتمبر ٢٠٢١م).

* الدليل الإرشادي الخاص بخصم ضريبة المدخلات:

١٦. الغرامات

. الغرامات

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

وصف المخالفة	الغرامة
تقديم مستندات غير صحيحة بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو بسداد قيمة أقل من قيمة الضريبة المستحقة	لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة ولا تزيد عن ثلاثة أضعاف قيمة السلع أو الخدمات
نقل السلع من أو إلى المملكة دون سداد الضريبة المستحقة	لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة ولا تزيد عن ثلاثة أضعاف قيمة السلع أو الخدمات
عدم التسجيل في الضريبة خلال الفترة المحددة للتسجيل	١٠,٠٠٠ ريال سعودي



حتى ٥٠٪ من قيمة الفرق بين الضريبة المحسوبة والمستحقة	تقديم إقرار ضريبي خاطئ، أو تعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو قدم أي مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه، ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق
٥٪ - ٢٥٪ من الضريبة التي كان يتعين عليه الإقرار عنها	عدم تقديم الإقرار الضريبي في الوقت المحدد
٥٪ من الضريبة المستحقة عن كل شهر أو جزء منه	عدم دفع الضريبة في الوقت المحدد
غرامة تصل إلى ١٠٠,٠٠٠ ريال سعودي	تحصيل الضريبة دون التسجيل
غرامة تصل إلى ٥٠,٠٠٠ ريال سعودي	عدم الاحتفاظ بالسجلات والدفاتر وفقاً لما هو محدد في اللائحة
غرامة تصل إلى ٥٠,٠٠٠ ريال سعودي	إعاقة موظفي الهيئة عن أداء أعمالهم
غرامة تصل إلى ٥٠,٠٠٠ ريال سعودي	مخالفة أحكام اللائحة التنفيذية أو نظام ضريبة القيمة المضافة

في جميع الحالات، إذا تكررت المخالفة خلال ٣ سنوات من تاريخ إصدار القرار النهائي بشأن الغرامة، فيجوز للهيئة مضاعفة الغرامة في حينها.

تحدد الهيئة مستوى الغرامة أو العقوبة التي تفرضها على الشخص الخاضع للضريبة مع الأخذ في الاعتبار سلوك الشخص الخاضع للضريبة وسجل امتثاله لضريبة القيمة المضافة (بما في ذلك وفاء الشخص الخاضع للضريبة بشروط تبليغ الهيئة عن أي أخطاء والتعاون مع الهيئة من أجل تصحيح الأخطاء).



المبادئ والسوابق القضائية

*مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠ م-٢٠٢١ م، وفيها:

المبدأ رقم (٤٣٠): «يعاقب كل من لم يسدّد الضريبة المستحقة خلال المدة المحددة نظاماً بغرامة تعادل ٥٪ من قيمة الضريبة غير المسددة، عن كل شهر أو جزء منه لم تسدّد عنه الضريبة»^(١).

المبدأ رقم (٤٣١): «إذا لم تدّع المدّعي عليها (الهيئة) وقوع تأخير في توريد الضريبة أو توقف توريدها مما ينفي وقوع الضرر، كما لم يجد ادّعاء المدّعي (المعترض) بوجود العائق ومحاولاته لتلافيهما إنكاراً من المدّعي عليها؛ فإن للدائرة إلغاء قرار العقوبة محل الدعوى الصادرة بحقه واعتبارها كأن لم تكن، إذا لم تجد أمامها ما يكفي من أدلة تستوجب معاقبة المدّعي»^(٢).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٢٠٢١-٦٠٤-٧٧

(٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٢٠٢٠-٣٢٥-٧٧

التعليق

العقوبة المقررة لعدم تسديد دين الضريبة المضافة المستحق على الخاضع لها خلال المدة التي تحددها اللائحة هي الغرامة التي تعادل (٥٪) من قيمة الضريبة غير المسددة عن كل شهر أو جزء منه لم تسدّد عنه الضريبة.



سادساً: عقوبة إصدار غير المسجل لفاتورة ضريبية

- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: (لا يوجد).

- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٤٤).

- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: (لا يوجد).

كلمات مفتاحية:

(عقاب - غير المسجل - إصدار - فاتورة ضريبية - غرامة).

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٤٤):

يعاقب غير المسجل في حال قيامه بإصدار فاتورة ضريبية بغرامة لا تتجاوز (١٠٠,٠٠٠) ريال، وذلك دون الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها أي نظام آخر.

التعظيم والقرارات والأدلة الإرشادية

* الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات - سبتمبر ٢٠٢١ م.

* الدليل الإرشادي الخاص بخصم ضريبة المدخلات:

١٦. الغرامات



الغرامات

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

وصف المخالفة	الغرامة
تقديم مستندات غير صحيحة بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو بسداد قيمة أقل من قيمة الضريبة المستحقة	لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة ولا تزيد عن ثلاثة أضعاف قيمة السلع أو الخدمات
نقل السلع من أو إلى المملكة دون سداد الضريبة المستحقة	لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة ولا تزيد عن ثلاثة أضعاف قيمة السلع أو الخدمات
عدم التسجيل في الضريبة خلال الفترة المحددة للتسجيل	١٠,٠٠٠ ريال سعودي
تقديم إقرار ضريبي خاطئ، أو تعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو قدم أي مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه، ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق	حتى ٥٠٪ من قيمة الفرق بين الضريبة المحتسبة والمستحقة
عدم تقديم الإقرار الضريبي في الوقت المحدد	٥٪ - ٢٥٪ من الضريبة التي كان يتعين عليه الإقرار عنها
عدم دفع الضريبة في الوقت المحدد	٥٪ من الضريبة المستحقة عن كل شهر أو جزء منه
تحصيل الضريبة دون التسجيل	غرامة تصل إلى ١٠٠,٠٠٠ ريال سعودي
عدم الاحتفاظ بالسجلات والدفاتر وفقاً لما هو محدد في اللائحة	غرامة تصل إلى ٥٠,٠٠٠ ريال سعودي
إعاقة موظفي الهيئة عن أداء أعمالهم	غرامة تصل إلى ٥٠,٠٠٠ ريال سعودي
مخالفة أحكام اللائحة التنفيذية أو نظام ضريبة القيمة المضافة	غرامة تصل إلى ٥٠,٠٠٠ ريال سعودي



في جميع الحالات، إذا تكررت المخالفة خلال ٣ سنوات من تاريخ إصدار القرار النهائي بشأن الغرامة، فيجوز للهيئة مضاعفة الغرامة في حينها. تحدد الهيئة مستوى الغرامة أو العقوبة التي تفرضها على الشخص الخاضع للضريبة مع الأخذ في الاعتبار سلوك الشخص الخاضع للضريبة وسجل امتثاله لضريبة القيمة المضافة (بما في ذلك وفاء الشخص الخاضع للضريبة بشروط تبليغ الهيئة عن أي أخطاء والتعاون مع الهيئة من أجل تصحيح الأخطاء).

التعليق

يلاحظ أن الغرامة في هذه المادة أشد من غيرها من العقوبات الواردة في النظام؛ وذلك نظرًا لسوء نية المخالف في هذا الفرض، ولجوئه إلى وسائل احتيالية للاستيلاء على قيمة الضريبة بإصداره فاتورة ضريبية وهو غير المسجل.



سابعاً: عقوبة عدم الالتزام بحفظ الفواتير الضريبية والدفاتر والسجلات بحسب الفترة النظامية المسموح بها أو إعاقة أو منع موظفي الهيئة عن أداء واجباتهم الوظيفية أو مخالفة أي حكم من أحكام النظام واللائحة

- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: (لا يوجد).

- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٤٥).

- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: (لا يوجد).

كلمات مفتاحية:

عقاب - حفظ - الفواتير الضريبية - الدفاتر والسجلات - المستندات المحاسبية - الفترة - النظام - اللائحة - الغرامة - إعاقة - واجبات وظيفية).

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٤٥):

يعاقب بغرامة لا تزيد على (٥٠,٠٠٠) ريال كل مَنْ:

- لم يلتزم بحفظ الفواتير الضريبية والدفاتر والسجلات والمستندات المحاسبية خلال الفترة المنصوص عليها في اللائحة، وتكون الغرامة عن كل فترة ضريبية.
- منع أو أعاق موظفي الهيئة، أو أيّاً من العاملين لديها من أداء واجباتهم الوظيفية.
- خالف أي حكم آخر من أحكام النظام أو اللائحة.



الأنظمة ذات العلاقة

* الأمر الملكي رقم (٤٥٠٨٩) وتاريخ ١٤٤١/٠٧/٢٣ هـ القاضي بالموافقة على جدول حزمة المبادرات الطارئة التي تستهدف تخفيف الأثر المالي والاقتصادي على القطاع الخاص بسبب الإجراءات المتخذة لمواجهة انتشار فيروس كورونا.

* الأمر الملكي رقم (٦٤٥٣٩) وتاريخ ١٤٤١/١٢/٠١ هـ القاضي في البند (خامساً) منه بتمديد العمل بمبادرة إلغاء الغرامات والإعفاء من العقوبات المالية عن المكلفين مدة ثلاثة أشهر إضافية من تاريخ انتهاء المبادرة المقررة بموجب الأمر الملكي رقم (٤٥٠٨٩) وتاريخ ١٤٤١/٠٧/٢٣ هـ.

التعاميم والقرارات والأدلة الإرشادية

* القرار الوزاري رقم (٥٠٣٢) وتاريخ ١٤٤١/١٢/٢١ هـ، الخاص بتمديد العمل بمبادرة إلغاء الغرامات والإعفاء من العقوبات المالية عن المكلفين مدة ثلاثة أشهر إضافية من تاريخ انتهاء المبادرة المقررة بموجب الأمر الملكي رقم (٤٥٠٨٩) وتاريخ ١٤٤١/٠٧/٢٣ هـ.

* القرار الوزاري رقم (٦٢٢) وتاريخ ١٤٤٢/٠٢/٠٩ هـ الخاص بتمديد العمل بمبادرة إلغاء الغرامات والإعفاء من العقوبات المالية للمكلفين الذين لديهم اعتراضات أو دعاوى قائمة.

* القرار الوزاري رقم (٢٣٠٣) وتاريخ ١٤٤١/٠٦/٠٧ هـ الخاص بتمديد العمل بمبادرة إلغاء الغرامات والإعفاء من العقوبات المالية عن المكلفين.

* الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات، (سبتمبر ٢٠٢١ م).

* الدليل الإرشادي الخاص بخصم ضريبة المدخلات:

١٦. الغرامات

. الغرامات

يجوز للهيئة فرض الغرامات والعقوبات على الأشخاص الخاضعين للضريبة فيما يتعلق بمخالفة أحكام وشروط ضريبة القيمة المضافة المنصوص عليها بالنظام



واللائحة التنفيذية.

وصف المخالفة	الغرامة
تقديم مستندات غير صحيحة بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو بسداد قيمة أقل من قيمة الضريبة المستحقة	لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة ولا تزيد عن ثلاثة أضعاف قيمة السلع أو الخدمات
نقل السلع من أو إلى المملكة دون سداد الضريبة المستحقة	لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة ولا تزيد عن ثلاثة أضعاف قيمة السلع أو الخدمات
عدم التسجيل في الضريبة خلال الفترة المحددة للتسجيل	١٠,٠٠٠ ريال سعودي
تقديم إقرار ضريبي خاطئ، أو تعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو قدم أي مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه، ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق	حتى ٥٠٪ من قيمة الفرق بين الضريبة المحتسبة والمستحقة
عدم تقديم الإقرار الضريبي في الوقت المحدد	٥٪ - ٢٥٪ من الضريبة التي كان يتعين عليه الإقرار عنها
عدم دفع الضريبة في الوقت المحدد	٥٪ من الضريبة المستحقة عن كل شهر أو جزء منه
تحصيل الضريبة دون التسجيل	غرامة تصل إلى ١٠٠,٠٠٠ ريال سعودي
عدم الاحتفاظ بالسجلات والدفاتر وفقاً لما هو محدد في اللائحة	غرامة تصل إلى ٥٠,٠٠٠ ريال سعودي
إعاقة موظفي الهيئة عن أداء أعمالهم	غرامة تصل إلى ٥٠,٠٠٠ ريال سعودي
مخالفة أحكام اللائحة التنفيذية أو نظام ضريبة القيمة المضافة	غرامة تصل إلى ٥٠,٠٠٠ ريال سعودي

في جميع الحالات، إذا تكررت المخالفة خلال ٣ سنوات من تاريخ إصدار القرار النهائي بشأن الغرامة، فيجوز للهيئة مضاعفة الغرامة في حينها.



تحدد الهيئة مستوى الغرامة أو العقوبة التي تفرضها على الشخص الخاضع للضريبة مع الأخذ في الاعتبار سلوك الشخص الخاضع للضريبة وسجل امتثاله لضريبة القيمة المضافة (بما في ذلك وفاء الشخص الخاضع للضريبة بشروط تبليغ الهيئة عن أي أخطاء والتعاون مع الهيئة من أجل تصحيح الأخطاء).

المبادئ والسوابق القضائية

*مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠م-٢٠٢١م، وفيها:

المبدأ رقم (٤٣٤): «المطالبة بإلغاء الغرامة للجهل بالنظام لا يعد مبررًا نظامًا لإعفائه من تلك الغرامة»^(١)

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٣٥٣-٢٠٢٠-٧٧

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (١٩٢) من المدونة العامة للضرائب بالمغرب على أنه:

١. «بصرف النظر عن الجزاءات الضريبية المنصوص عليها في هذه المدونة، فإنه يتعرض لغرامة من (٥,٠٠٠) إلى (٥٠,٠٠٠) درهم كل شخص ثبت في حقه قصد الإفلات من إخضاعه للضريبة، أو التملص من دفعها، أو الحصول على خصم منها، أو استرجاع مبالغ بغير حق؛ وذلك باستعماله إحدى الوسائل التالية:

أ. تسليم أو تقديم فواتير صورية.

ب. تقديم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية.

ج. بيع بدون فواتير بصفة متكررة.

د. إخفاء أو إتلاف وثائق المحاسبة المطلوبة قانونيًا.



هـ. اختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة أو الزيادة بصورة تدليسية في خصومها قصد افتعال إعسارها.

٢. في حالة العود إلى المخالفة قبل مُضيِّ (٥) سنوات على الحكم بالغرامة المذكورة الذي اكتسب قوة الشيء المقضي به، يعاقب مرتكب المخالفة زيادة على الغرامة المقررة أعلاه بالحبس من شهر واحد إلى (٣) أشهر.

٣. تطبق الأحكام أعلاه وفق الإجراءات والشروط المنصوص عليها في المادة (٢٣١) أدناه.

٤. دون الإخلال بتطبيق عقوبات أشد يعاقب بغرامة تتراوح ما بين (١٢٠) و(١,٢٠٠) درهم كل من استعمل عمدًا (تتأخر) سبق استعمالها أو باعها أو حاول بيعها، وفي حالة العود يمكن أن ترفع العقوبة إلى الضعف».

التعليق

قرر النظام هذه العقوبة (الغرامة) التي لا تزيد على (٥٠,٠٠٠) ريال على كل المخالفات التي يتم العقاب عليها في النصوص السابقة، وتقع بالمخالفة لأحكام النظام أو لائحته التنفيذية وخاصة التي تعوق الهيئة عن أداء دورها الرقابي والتقييمي.



ضريبة القيمة المضافة

ثامناً: أثر الغرامات المنصوص عليها في النظام

- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: (لا يوجد).
- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٤٦).
- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: (لا يوجد).

كلمات مفتاحية:

(غرامات - النظام - استيفاء الضريبة - عقوبة أخرى).

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٤٦):

لا يخلُ إيقاع أيٍّ من الغرامات المنصوص عليها في النظام باستيفاء الضريبة المستحقة.
لا يخلُ تطبيق أيٍّ من العقوبات المنصوص عليها في النظام بأي عقوبة أخرى ينص عليها أي نظام آخر.

الأنظمة ذات العلاقة

* الأمر الملكي رقم (٤٥٠٨٩) وتاريخ ١٤٤١/٠٧/٢٣ هـ القاضي بالموافقة على جدول حزمة المبادرات الطارئة التي تستهدف تخفيف الأثر المالي والاقتصادي على القطاع الخاص بسبب الإجراءات المتخذة لمواجهة انتشار فيروس كورونا.

* الأمر الملكي رقم (٦٤٥٣٩) وتاريخ ١٤٤١/١٢/٠١ هـ القاضي في البند خامساً منه بتمديد العمل بمبادرة إلغاء الغرامات والإعفاء من العقوبات المالية عن المكلفين مدة ثلاثة أشهر إضافية من تاريخ انتهاء المبادرة المقررة بموجب الأمر الملكي رقم (٤٥٠٨٩) وتاريخ ١٤٤١/٠٧/٢٣ هـ



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (٢٤٢) من المدونة العامة للضرائب بالمغرب على أنه:

«... بالرغم من جميع الأحكام المخالفة فلا يمكن إيقاف تنفيذ تحصيل الضرائب والواجبات والرسوم المستحقة إثر مراقبة ضريبية إلا بعد وضع الضمانات الكافية كما هو منصوص عليها في المادة (١١٨) من القانون رقم (١٥ - ٩٧) بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية السالفة الذكر...».

التعاميم والقرارات والأدلة الإرشادية

* القرار الوزاري رقم (٥٠٣٢) وتاريخ ١٢/٢١/١٤٤١هـ، الخاص بتمديد العمل بمبادرة إلغاء الغرامات والإعفاء من العقوبات المالية عن المكلفين مدة ثلاثة أشهر إضافية من تاريخ انتهاء المبادرة المقررة بموجب الأمر الملكي رقم (٤٥٠٨٩) وتاريخ ٢٣/٠٧/١٤٤١هـ.

* القرار الوزاري رقم (٦٢٢) وتاريخ ٩/٠٢/١٤٤٢هـ الخاص بتمديد العمل بمبادرة إلغاء الغرامات والإعفاء من العقوبات المالية للمكلفين الذين لديهم اعتراضات أو دعاوى قائمة.

* القرار الوزاري رقم (٢٣٠٣) وتاريخ ٧/٠٦/١٤٤١هـ الخاص بتمديد العمل بمبادرة إلغاء الغرامات والإعفاء من العقوبات المالية عن المكلفين.

* الدليل الإرشادي الخاص بخصم ضريبة المدخلات:

١٦. الغرامات

. الغرامات

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



الغرامة	وصف المخالفة
لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة ولا تزيد عن ثلاثة أضعاف قيمة السلع أو الخدمات	تقديم مستندات غير صحيحة بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو بسداد قيمة أقل من قيمة الضريبة المستحقة
لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة ولا تزيد عن ثلاثة أضعاف قيمة السلع أو الخدمات	نقل السلع من أو إلى المملكة دون سداد الضريبة المستحقة
١٠,٠٠٠ ريال سعودي	عدم التسجيل في الضريبة خلال الفترة المحددة للتسجيل
حتى ٥٠٪ من قيمة الفرق بين الضريبة المحسوبة والمستحقة	تقديم إقرار ضريبي خاطئ، أو تعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو قدم أي مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه، ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق
٥٪ - ٢٥٪ من الضريبة التي كان يتعين عليه الإقرار عنها	عدم تقديم الإقرار الضريبي في الوقت المحدد
٥٪ من الضريبة المستحقة عن كل شهر أو جزء منه	عدم دفع الضريبة في الوقت المحدد
غرامة تصل إلى ١٠٠,٠٠٠ ريال سعودي	تحصيل الضريبة دون التسجيل
غرامة تصل إلى ٥٠,٠٠٠ ريال سعودي	عدم الاحتفاظ بالسجلات والدفاتر وفقاً لما هو محدد في اللائحة
غرامة تصل إلى ٥٠,٠٠٠ ريال سعودي	إعاقة موظفي الهيئة عن أداء أعمالهم
غرامة تصل إلى ٥٠,٠٠٠ ريال سعودي	مخالفة أحكام اللائحة التنفيذية أو نظام ضريبة القيمة المضافة

في جميع الحالات، إذا تكررت المخالفة خلال ٣ سنوات من تاريخ إصدار القرار النهائي بشأن الغرامة، فيجوز للهيئة مضاعفة الغرامة في حينها.

تحدد الهيئة مستوى الغرامة أو العقوبة التي تفرضها على الشخص الخاضع للضريبة مع الأخذ في الاعتبار سلوك الشخص الخاضع للضريبة وسجل امتثاله لضريبة القيمة المضافة (بما في ذلك وفاء الشخص الخاضع للضريبة بشروط تبليغ الهيئة عن أي أخطاء والتعاون مع الهيئة من أجل تصحيح الأخطاء).



التعليق

جاءت أحكام هذه المادة لضمان استيفاء المال العام والتأكيد على اختلاف المناطق والأساس القانوني لكل من ضريبة القيمة المضافة والغرامات، والتأكيد أيضًا على أن تطبيق أي من العقوبات المنصوص عليها في النظام لا يخل بتطبيق أي عقوبة أخرى ورد النص عليها في أي نظام آخر.



ضريبة القيمة المضافة

تاسعاً: العود (تكرار المخالفة)

- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: (لا يوجد).
- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٤٧).
- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: (لا يوجد).

كلمات مفتاحية:

(تكرار المخالفة - قرار - عقوبة سابقة - مضاعفة الغرامة - المخالف).

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٤٧):

في حال تكرار المخالفة نفسها خلال (٣) سنوات من تاريخ صيرورة قرار العقوبة السابقة نهائياً تجوز مضاعفة الغرامة في حق المخالف بموجب ذلك القرار.

التعميم والقرارات والأدلة الإرشادية

* الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات، (سبتمبر ٢٠٢١م).

* الدليل الإرشادي الخاص بخصم ضريبة المدخلات:

١٦. الغرامات

. الغرامات



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

الغرامة	وصف المخالفة
لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة ولا تزيد عن ثلاثة أضعاف قيمة السلع أو الخدمات	تقديم مستندات غير صحيحة بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو بسداد قيمة أقل من قيمة الضريبة المستحقة
لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة ولا تزيد عن ثلاثة أضعاف قيمة السلع أو الخدمات	نقل السلع من أو إلى المملكة دون سداد الضريبة المستحقة
١٠,٠٠٠ ريال سعودي	عدم التسجيل في الضريبة خلال الفترة المحددة للتسجيل
حتى ٥٠٪ من قيمة الفرق بين الضريبة المحتسبة والمستحقة	تقديم إقرار ضريبي خاطئ، أو تعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو قدم أي مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه، ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق
٥٪ - ٢٥٪ من الضريبة التي كان يتعين عليه الإقرار عنها	عدم تقديم الإقرار الضريبي في الوقت المحدد
٥٪ من الضريبة المستحقة عن كل شهر أو جزء منه	عدم دفع الضريبة في الوقت المحدد
غرامة تصل إلى ١٠٠,٠٠٠ ريال سعودي	تحصيل الضريبة دون التسجيل
غرامة تصل إلى ٥٠,٠٠٠ ريال سعودي	عدم الاحتفاظ بالسجلات والدفاتر وفقاً لما هو محدد في اللائحة
غرامة تصل إلى ٥٠,٠٠٠ ريال سعودي	إعاقة موظفي الهيئة عن أداء أعمالهم
غرامة تصل إلى ٥٠,٠٠٠ ريال سعودي	مخالفة أحكام اللائحة التنفيذية أو نظام ضريبة القيمة المضافة

في جميع الحالات، إذا تكررت المخالفة خلال ٣ سنوات من تاريخ إصدار القرار النهائي بشأن الغرامة، فيجوز للهيئة مضاعفة الغرامة في حينها.



تحدد الهيئة مستوى الغرامة أو العقوبة التي تفرضها على الشخص الخاضع للضريبة مع الأخذ في الاعتبار سلوك الشخص الخاضع للضريبة وسجل امتثاله لضريبة القيمة المضافة (بما في ذلك وفاء الشخص الخاضع للضريبة بشروط تبليغ الهيئة عن أي أخطاء والتعاون مع الهيئة من أجل تصحيح الأخطاء).

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (١٩٢) من المدونة العامة للضرائب بالمغرب على أنه:

«... في حالة العود إلى المخالفة قبل مضي (٥) سنوات على الحكم بالغرامة المذكورة الذي اكتسب قوة الشيء المقضي به، يُعاقب مرتكب المخالفة، وذلك زيادة على الغرامة المقررة أعلاه بالحبس من شهر واحد إلى (٣) أشهر...».

التعليق

العود أي تكرار المخالفة المؤثمة جزائياً على إصرار الشخص على تحدي المجتمع والنظام بتكرار ذات الفعل المخالف للنظام؛ لذا يستحق هذا الشخص مضاعفة العقوبة الواجب تطبيقها عليه، وهو ما أخذ به النظام في المادة (٤٧) من النظام بأن أجاز مضاعفة الغرامة في حق المخالف.



الفصل السابع عشر: إيقاع العقوبات والنظر في المخالفات



أولاً: إيقاع العقوبات

- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المادة (٤٣).
- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٤٨).
- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (٦٧).

كلمات مفتاحية:

(مجلس إدارة - الهيئة - اللائحة - النظام - العقوبات - تصنيف المخالفات - مبدأ التناسب - محافظ الهيئة - نشر منطوق القرار - نفقة المخالف - صحيفة محلية - مقر الإقامة - الصفة القطعية).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٤٣): (المسؤولية التضامنية)

يكون الشخص الذي شارك عمدًا في مخالفة أي من الالتزامات المنصوص عليها في هذه الاتفاقية والقانون المحلي مسؤولًا بالتضامن مع الشخص الملزم بسداد الضريبة وأية مبالغ مستحقة نتيجة للمخالفة.
لكل دولة عضو تحديد حالات أخرى للمسؤولية التضامنية غير تلك المنصوص عليها في هذه المادة.

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٤٨):

تتولى الهيئة إيقاع العقوبات المنصوص عليها في النظام وفقًا لتصنيف للمخالفات وتحديد للعقوبات يصدر به قرار من مجلس الإدارة، ويأخذ فيه التناسب بين المخالفة والعقوبة.



يكون إيقاع العقوبة بقرار من محافظ الهيئة، أو من يفوضه مجلس الإدارة بذلك.

يجوز تضمين القرار الصادر بالعقوبة النصّ على نشر منطوقه على نفقة المخالف في صحيفة محلية تصدر في مقر إقامته، فإن لم تكن في مقره صحيفة ففي أقرب منطقة إليه، أو نشره في أي وسيلة أخرى مناسبة؛ وذلك بحسب نوع المخالفة المرتكبة وجسامتها وآثارها، وبعد اكتساب القرار الصفة القطعية.

اللائحة التنفيذية

المادة (٦٧): (المسؤولية التضامنية عن الضريبة)

في الحالات التي يكون فيها شخص ما مسؤولاً بالتضامن مع الشخص الخاضع للضريبة عما يستحق عليه من ضرائب وغرامات وغيرها من المبالغ المستحقة وفقاً للاتفاقية والنظام، فإنه يجوز للهيئة أن تُجري تقييماً في حق ذلك الشخص فيما يتعلق بمبالغ الضريبة والغرامات المستحقة عن تلك المخالفة، ويجب أن يتضمن التقييم ما يلي:

١. مبلغ الضريبة المستحقة فيما يتعلق بتلك المخالفة.

٢. أي غرامة واجبة السداد.

تاريخ استحقاق السداد.

قرارات مجلس الوزراء

* قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (٢٤٢) من المدونة العامة للضرائب بالمغرب على أنه:

«يجب على الشخص الذي لم يبق خاضعاً للضريبة لأي سبب من الأسباب أن يتقيد بالأحكام المنصوص عليها بالمادة (١١٤) أعلاه في حالة التخلي عن المحل التجاري، ويكون المتخلى له ملزماً على وجه التضامن بالضريبة المستحقة عن الفترة الممتدة من فاتح (يناير) إلى تاريخ التخلي؛ وذلك إذا لم يُدلّ خلال (٣٠) يوماً التي تلي الشروع في عملياته بالتصريح بالتأسيس المنصوص عليه في المادة (١٠٩) أعلاه، ويجب على المتخلى له إذا كان خاضعاً للضريبة من قبل أن يخبر المصلحة المحلية للضرائب التابع لها بتملك المحل التجاري داخل الأجل المشار إليه أعلاه».

التعائم والقرارات والأدلة الإرشادية

*الدليل الإرشادي الخاص بخصم ضريبة المدخلات:

١٦. الغرامات

. الغرامات

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

وصف المخالفة	الغرامة
تقديم مستندات غير صحيحة بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو بسداد قيمة أقل من قيمة الضريبة المستحقة	لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة ولا تزيد عن ثلاثة أضعاف قيمة السلع أو الخدمات
نقل السلع من أو إلى المملكة دون سداد الضريبة المستحقة	لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة ولا تزيد عن ثلاثة أضعاف قيمة السلع أو الخدمات



عدم التسجيل في الضريبة خلال الفترة المحددة للتسجيل	١٠,٠٠٠ ريال سعودي
تقديم إقرار ضريبي خاطئ، أو تعديل إقرار ضريبي بعد تقديمه، أو قدم أي مستند إلى الهيئة يخص الضريبة المستحقة عليه، ونتج عن ذلك خطأ في احتساب مبلغ الضريبة أقل من المستحق	حتى ٥٠٪ من قيمة الفرق بين الضريبة المحسوبة والمستحقة
عدم تقديم الإقرار الضريبي في الوقت المحدد	٥٪ - ٢٥٪ من الضريبة التي كان يتعين عليه الإقرار عنها
عدم دفع الضريبة في الوقت المحدد	٥٪ من الضريبة المستحقة عن كل شهر أو جزء منه
تحصيل الضريبة دون التسجيل	غرامة تصل إلى ١٠٠,٠٠٠ ريال سعودي
عدم الاحتفاظ بالسجلات والدفاتر وفقاً لما هو محدد في اللائحة	غرامة تصل إلى ٥٠,٠٠٠ ريال سعودي
إعاقة موظفي الهيئة عن أداء أعمالهم	غرامة تصل إلى ٥٠,٠٠٠ ريال سعودي
مخالفة أحكام اللائحة التنفيذية أو نظام ضريبة القيمة المضافة	غرامة تصل إلى ٥٠,٠٠٠ ريال سعودي

في جميع الحالات، إذا تكررت المخالفة خلال ٣ سنوات من تاريخ إصدار القرار النهائي بشأن الغرامة، فيجوز للهيئة مضاعفة الغرامة في حينها. تحدد الهيئة مستوى الغرامة أو العقوبة التي تفرضها على الشخص الخاضع للضريبة مع الأخذ في الاعتبار سلوك الشخص الخاضع للضريبة وسجل امتثاله لضريبة القيمة المضافة (بما في ذلك وفاء الشخص الخاضع للضريبة بشروط تبليغ الهيئة عن أي أخطاء والتعاون مع الهيئة من أجل تصحيح الأخطاء).

التعليق

تتولى الهيئة - وفقاً للنظام - إيقاع العقوبات المنصوص عليها في النظام، ويختص بذلك محافظ الهيئة، أو من يفوضه مجلس الإدارة بذلك، ويجوز تضمين القرار الصادر بالعقوبة النص على نشر منطوقه على نفقة المخالف في صحيفة محلية تصدر في مقر إقامته، فإن لم تكن في مقره صحيفة ففي أقرب منطقة إليه، أو نشره



في أي وسيلة أخرى مناسبة، وذلك بحسب نوع المخالفة المرتكبة وجسامتها وآثارها، وبعد اكتساب القرار الصفة القطعية.

وفي حالة المسؤولية التضامنية عن الضريبة والغرامات يجوز للهيئة أن تجري تقييماً في حق ذلك الشخص فيما يتعلق بهذه المبالغ (الضريبة والغرامات) المستحقة عن تلك المخالفة، ويجب أن يتضمن التقييم ما يلي:

مبلغ الضريبة المستحقة فيما يتعلق بتلك المخالفة.

أي غرامة واجبة السداد.

تاريخ استحقاق السداد.



ثانياً: الحق في التظلم

- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المادة (٧٤).

- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٤٩).

- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (٦٨).

كلمات مفتاحية:

(الاعتراض - الاستئناف - الهيئة - قواعد - لجان - المخالفات الضريبية - تظلم - قرار الربط).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٧٤): (الاعتراضات والطعون)

تحدد كل دولة عضو شروط وضوابط الاعتراض على قرارات الجهة الضريبية المختصة، ويشمل ذلك حق اللجوء إلى المحاكم المحلية المختصة في كل دولة عضو.

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٤٩):

«يجوز لمن صدر في شأنه قرار من الهيئة الاعتراض عليه وفقاً لما تقضي به قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية».



اللائحة التنفيذية

المادة (٦٨): (الاستئناف)

تقدم الاعتراضات للجهة القضائية المختصة وفقاً لما جاء في المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ، ونظام ضريبة الدخل والنظام. لوزير المالية وضع تنظيم لإجراءات التسوية؛ وذلك لحل الخلافات بين الهيئة والخاضعين للضريبة وفقاً لمواد يمكن اللجوء إليها عند موافقة الهيئة والشخص الخاضع للضريبة على إجراءات التسوية.

الأنظمة ذات العلاقة

* المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ (البند ثانياً).

* قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة في ١٤٤١/٥/٨هـ (العدد ٤٨١٢ من الجريدة الرسمية).

قرارات مجلس الوزراء

* قرار مجلس الوزراء رقم (٦٥٤) وتاريخ ١٤٣٨/١١/١هـ؛ والذي تضمن الموافقة على ذات التعديلات التي تضمنها المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ.

* القرار رقم (٢٨٧) وتاريخ ١٤٤١/٤/٢٧هـ المعدل للأنظمة الضريبية الثلاثة فيما يخص الاعتراض على قرارات الضريبة؛ وذلك بإحلال نص محل كل من النصوص النظامية المشار إليها في الفقرات (١) و(٢) و(٣) أعلاه يقضي بأنه:

«يجوز لمن صدر في شأنه قرار من الهيئة الاعتراض عليه وفقاً لما تقضي به قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية».

المبدأ رقم (٤٢١): «تكتسب قرارات لجنة الفصل الصفة النهائية في الدعاوى التي لا تزيد قيمتها عن (خمسين ألف ريال)»^(٢١).

المبدأ رقم (٤٦٥): «طبقاً لنظام ضريبة القيمة المضافة فإنه يجوز لمن صدر ضده قرار بالعقوبة التظلم منه أمام الجهة القضائية المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ العلم به والا عدَّ نهائياً غير قابل للطعن أمام أى جهة قضائية أخرى»^(٤).

المبدأ رقم (٤٦٢): «حددت الهيئة في إشعار التقييم المرسل للخاضعين للضريبة ضرورة تقديم طلب مراجعة أمام الهيئة؛ وبناء عليه، فإن رفع الدعوى ضد إشعار التقييم أمام الأمانة العامة للجان الزكوية والضريبة والجمركية قبل استيفاء طلب المراجعة أمام الهيئة يجعله معيباً شكلاً»^(٦).

المبدأ رقم (٤٦٣): «تطبق الدائرة ما ورد في قواعد عمل اللجان الضريبية، ولها الرجوع لنظام المرافعات الشرعية في الحالات التي لم يرد بها نص»^(٧).

(٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف ٣٠١-٢٠٢١، VSR، ورقم قرار الاستئناف ٣٢٧-٢٠٢١-٢٠٢١، VSR، ورقم قرار الاستئناف VSR، ورقم قرار الاستئناف

2.21-272

(٧) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٢٠٢١-٢٨٥-٧



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (٢٤٢) من المدونة العامة للضرائب بالمغرب على أنه:

«يجوز للإدارة وللخاضع للضريبة أن يتنازعا عن طريق المحاكم في المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة أو عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة وفي المقررات المتضمنة لتصريح اللجان المذكورة بعدم اختصاصها داخل أجل (٦٠) يومًا الموالية لتاريخ تبليغ مقررات هذه اللجان».

يمكن كذلك للإدارة وللخاضع للضريبة أن يتنازعا عن طريق المحاكم داخل الأجل المنصوص عليه أعلاه في المقررات الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة، أو عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، سواءً أعلقت هذه المقررات بمسائل قانونية أم واقعية.

كما يمكن أن يتنازعا عن طريق المحاكم في عمليات تصحيح الضرائب المفروضة في نطاق المساطر المنصوص عليها في المادة (٢٢١) أو (٢٢٤) أعلاه داخل (٦٠) يومًا الموالية لتاريخ تبليغ المقرر الصادر حسب الحالة عن اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، أو الصادر عن اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة بالرغم من جميع الأحكام المخالفة.

لا يمكن إيقاف تنفيذ تحصيل الضرائب والواجبات والرسوم المستحقة إثر مراقبة ضريبية إلا بعد وضع الضمانات الكافية كما هو منصوص عليها في المادة (١١٨) من القانون رقم (٩٧-١٥) بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية السالف الذكر...».

وتنص المادة (٥٥) من قانون القيمة المضافة المصري على أن:

«يكون الإخطار للمرسل بكتاب موصى عليه مصحوبًا بعلم الوصول، أو بأي وسيلة إلكترونية لها الحجية في الإثبات - وفقًا لقانون التوقيع الإلكتروني الصادر بالقانون رقم (١٥ لسنة ٢٠٠٤م)، والتي يصدر بتحديد قرار من الوزير - ذات الأثر المترتب على الإعلان الذي يتم بالطرق القانونية، بما في ذلك إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز.

ويكون الإخطار صحيحًا قانونًا سواءً أتمسلمه المسجل من المأمورية المختصة أم من لجنة الطعن المختصة أم تسلمه بمحل المنشأة، أو بمحل إقامته المختار.

وفي حالة غلق المنشأة أو غياب المسجل وتعذر إعلانها بإحدى الطرق المشار إليها، وكذلك في حالة رفض المسجل تسلم الإخطار يثبت ذلك بموجب محضر يحضره أحد موظفي المصلحة ممّن لهم صفة الضبطية القضائية، وينشر ذلك في لوحة المأمورية أو لجنة الطعن المختصة بحسب الأحوال مع لصق صورة منه على مقر المنشأة.



وإذا ارتد الإخطار مؤشراً عليه بما يفيد عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان المسجل يتم إعلانه في مواجهة النيابة العامة بعد إجراء التحريات اللازمة، ويعتبر النشر على الوجه السابق والإعلان في مواجهة النيابة العامة إجراءً قاطعاً للتقادم.

ويكون للمسجل في الحالات المنصوص عليها في الفقرتين (٣) و(٤) من هذه المادة أن يطعن في قرار المصلحة بربط الضريبة أو في قرار لجنة الطعن بحسب الأحوال وذلك خلال (٦٠) يوماً من تاريخ توقيع الحجز عليه وإلا أصبح قرار المصلحة بربط الضريبة أو قرار اللجنة نهائياً.

كما تنص المادة (٥٦) من ذات القانون على أنه:

«في الحالات التي يتم فيها تعديل أو تقدير الضريبة من المصلحة يتم إخطار المسجل بذلك بخطاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، أو بأية وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني أو بأية وسيلة كتابية يتحقق بها العلم اليقيني بذلك التعديل أو التقدير.

ويكون للمسجل الطعن على ذلك التعديل أو التقدير خلال (٣٠) يوماً من تاريخ علمه بهذا التعديل أو التقدير، ويكون الطعن المقدم من المسجل على تعديل أو تقدير الضريبة بصحيفة من (٣) صور يودعها المأمورية المختصة وتُسَلَّم إحداها للمسجل مؤشراً عليها من المأمورية بتاريخ إيداعها وتثبت المأمورية في دفتر خاص ببيانات الطعن وملخصاً بأوجه الخلاف التي يتضمنها.

وتقوم المصلحة بالبتّ في ذلك الطعن بواسطة لجان داخلية يصدر بتشكيلها وتحديد مقارها ونطاق اختصاصها قرار من رئيس المصلحة، وذلك خلال (٦٠) يوماً من تاريخ تقديم الطعن، فإذا تم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف تصبح الضريبة نهائية.

وإذا لم يتم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف تقوم المأمورية بإخطار المسجل بذلك، وعليها إحالة أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة خلال (٣٠) يوماً من تاريخ البت في هذه الأوجه، شريطة أن تقوم بإخطار المسجل بالإحالة بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، فإذا انقضت مدة (٣٠) يوماً دون قيام المأمورية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة كان للمسجل أن يعرض الأمر كتابة على رئيس هذه اللجنة مباشرة أو بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول خلال (١٥) يوماً من تاريخ انتهاء المدة المحددة سالفاً، وعلى رئيس اللجنة خلال (١٥) يوماً من تاريخ عرض الأمر عليه، أو وصول كتاب المسجل إليه أن يعقد جلسة لنظر النزاع ويأمر بضم ملف المسجل.

ويجوز اتخاذ أيّ من الإجراءات المنصوص عليها في هذه المادة بأية وسيلة إلكترونية يحددها الوزير، ويعتبر تعديل أو تقدير الضريبة من قبل المصلحة نهائياً إذا لم يقدم الطعن خلال المواعيد المشار إليها، وتنظم اللائحة التنفيذية قواعد تشكيل اللجان الداخلية وإجراءات العمل فيها وإثبات الاتفاقات التي تتم أمامها.



التعليق

أعطى النظام للأشخاص الذين يتضررون من صدور قرار بعقوبة ضدهم الحق في التظلم منه أمام الجهة القضائية المختصة خلال (٣٠) يومًا من تاريخ العلم به وفقًا للقواعد المعمول بها أمام هذه اللجان، وتحقيقًا لعنصر السرعة في فض المنازعات والاتجاه نحو الطرق البديلة لفضها؛ لذا أجازت اللائحة لوزير المالية وضع تنظيم لإجراءات التسوية؛ وذلك لحل الخلافات بين الهيئة والخاضعين للضريبة، يمكن اللجوء إليها عند موافقة الهيئة والشخص الخاضع للضريبة على إجراءات التسوية. والجدير بالذكر أن الدليل الإرشادي للمصطلحات النظامية (الزكوية والضريبية) قد ميّز بين مصطلح الاعتراض ومصطلح التظلم؛ إذ عرّف الاعتراض بأنه:

«الطعن أمام الهيئة على قرارها الصادر بشأن الربط/ التقييم أو العقوبة». أما التظلم فقد عرّفه بأنه:

«الطعن أمام لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية على قرار العقوبة الصادر من الهيئة».



الفصل الثامن عشر: الأحكام الختامية



أولاً: اختصاص الهيئة

- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المادة (٧٥-٧٩).

- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٥٠).

- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المواد (٧٥، ٧٦، ٧٧، ٧٨).

كلمات مفتاحية:

(الهيئة - مسؤولية - صلاحية - إدارة - فحص - تقييم - تحصيل - إجراءات - قرار تفسيري - خاضع للضريبة - القيمة المتوقعة - نماذج - الإشعارات - الممثل الضريبي - الوكلاء الضريبيون - الأشخاص المعنويون).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٧٥): (تفسير الاتفاقية)

تختص اللجنة الوزارية بالنظر في المسائل المتعلقة بتطبيق وتفسير هذه الاتفاقية، وتكون قراراتها ملزمة للدول الأعضاء

المادة (٧٩): (النفذ)

٢. تعمل كل دولة عضو على اتخاذ الإجراءات الداخلية لإصدار القانون المحلي بهدف وضع أحكام الاتفاقية حيز التنفيذ بما فيها وضع السياسات والإجراءات اللازمة لتطبيق الضريبة بما لا يعترض مع أحكام هذه الاتفاقية.



نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٥٠):

«تتولى الهيئة مسؤولية إدارة وفحص وتقييم وتحصيل الضريبة، ولها في سبيل ذلك اتخاذ ما تراه من إجراءات، وذلك مع مراعاة ما تقضي به المادة (٢٨) من النظام».

اللائحة التنفيذية

المادة (٧٥): (قرارات تفسيرية)

يجوز للأشخاص الخاضعين للضريبة التقدم بطلب إلى الهيئة بإعطاء رأيها أو قرار تفسيري بشأن تفسير النظام أو هذه اللائحة، وذلك في سياق النشاط الاقتصادي الحالي أو المزمع للشخص الخاضع للضريبة، ويجب تقديم الطلب خطياً وأن يحدد الشخص الخاضع للضريبة إذا ما كان يرغب أن يكون القرار متاحاً للجمهور أم لا. يمكن للهيئة حسب تقديرها أن تقدم رأياً أو أن تصدر قراراً تفسيرياً بناءً على طلب مقدم لها، وتُنظر الهيئة في الطلب على ضوء ما يلي:

١. درجة تعقيد المسألة وتوفر الموارد لدى الشخص الخاضع للضريبة لمقابلة المسألة موضوع الطلب.
٢. إذا ما كان الطلب بإصدار قرار مطلوب إتاحتها للجمهور من عدمه، والمنفعة الناتجة لصالح الأشخاص الخاضعين الآخرين عن إصدار رأي أو قرار في موضوع الطلب.
٣. مستوى المعلومات المتوفرة في الطلب فيما يتعلق بالنشاط الاقتصادي الحالي أو المزمع، بحيث تتيح للهيئة إصدار قرار تفسيري يُعدُّ دقيقاً بالنسبة إلى تطبيق أحكام النظام أو هذه اللائحة على ذلك النشاط الاقتصادي.
٤. القيمة المتوقعة وانتظامية الوقائع أو المعاملات ذات الصلة.
٥. توفر الموارد لدى الهيئة للاستجابة للطلب.
٦. تقوم الهيئة بإصدار القرار التفسيري، وعند قيامها بذلك لا تكشف الهيئة عن هوية الشخص الخاضع للضريبة ولا التفاصيل التي يمكن من واقعها التعرف على شخصيته أو هويته.



٧. يجوز للهيئة حسب تقديرها أن تقوم بإصدار قرار تفسيري عام؛ وذلك من أجل إعطاء الإرشاد في تطبيق النظام أو هذه اللائحة دون أن يكون هناك طلب من شخص خاضع معين.

٨. أي رأي أو قرار تفسيري تصدره الهيئة وفقًا لهذه المادة لن يكون ملزمًا للهيئة أو لأي شخص خاضع للضريبة فيما يتعلق بأي معاملة يجريها الشخص الخاضع للضريبة الذي طلب الرأي أو القرار أو يجريها أي شخص آخر، ولا تخل أحكام هذه المادة بحقوق الهيئة في إصدار قرارات وتعليمات ملزمة وفقًا للمادة (٥٢) من النظام.

المادة (٧٦): (صلاحية الهيئة في تحديد النماذج)

يمكن للهيئة أن تقرر أي نماذج أو صيغ آلية يُلتزم باستخدامها عند تقديم الطلبات أو الإقرارات أو أي التزامات أخرى مفروضة على الأشخاص الخاضعين للضريبة أو الأشخاص الآخرين؛ وذلك لأغراض تنفيذ الاتفاقية والنظام وهذه اللائحة.

يجوز للهيئة أن تقرّر تقديم أي مستندات أشير إليها في النظام وهذه اللائحة خطيًا وتقديمها آليًا.

يمكن للهيئة السماح بتقديم المعلومات المطلوبة وفقًا لأي نموذج آخر أو صيغة أخرى، وبتسليمها يدويًا أو بالبريد؛ وذلك دون الإخلال بما ورد في الفقرة (١) من هذه المادة.

يُعدّ النموذج أو المستند قد تمّ تقديمه في تاريخ استلامه من قبل الهيئة.

المادة (٧٧): (الممثلون الضريبيون والوكلاء الضريبيون والأشخاص المعينون)

يجوز للهيئة التنسيق مع الجهات المعنية بالموافقة على الأشخاص الراغبين في التصرف كممثلين أو وكلاء ضريبيين للأشخاص الخاضعين للضريبة، وذلك فيما له صلة بالتزاماتهم المتعلقة بضريبة القيمة المضافة في المملكة، وتعلن الهيئة قائمة بأسماء المعتمدين من الممثلين أو الوكلاء الضريبيين.

يمكن للشخص الخاضع للضريبة غير المقيم تعيين ممثل ضريبي له مقيم في المملكة لتمثيله في كافة الأمور ذات الصلة بضريبة القيمة المضافة، ويكون الممثل الضريبي مسؤولًا مع الشخص الخاضع للضريبة عن سداد أي التزامات مالية ذات صلة بضريبة القيمة المضافة، بشرط ألا تتجاوز مسؤوليته السنوية ضعف متوسط القيمة ربع السنوية لضريبة المخرجات للشخص الخاضع للضريبة، ويظل الممثل الضريبي مسؤولًا حتى تاريخ إصدار الهيئة لقرار يفيد بتوقيفه عن تمثيل الشخص الخاضع للضريبة دون إخلال بالتزاماته المحتملة قبل تاريخ القرار.

يجب على جميع الأشخاص الخاضعين للضريبة غير المقيمين توفير ضمان وفقًا للمتطلبات المنصوص عليها في المادة (٦٥) من هذه اللائحة كشرط مُسبق للتسجيل



لأغراض ضريبة القيمة المضافة.

للشخص الخاضع للضريبة المقيم في المملكة أن يعيّن وكيلًا للتصرف نيابةً عنه فيما يتعلق بالتزاماته المتعلقة بضريبة القيمة المضافة في المملكة، وعليه أن يُشعر الهيئة بذلك دون الإخلال بتعيين الوكيل الضريبي، ويظل الشخص الخاضع للضريبة مسؤولاً بصفة شخصية عن كافة التزاماته.

للهيئة أن تطلب من الشخص الخاضع للضريبة أن يقدم أي معلومات وُفقًا للنظام وهذه اللائحة، ولها أن تطلب ذلك من وكيله أو ممثله الضريبي طيلة مدة تمثيلهما لذلك الشخص.

الشخص المعين، سواءً أكان إداريًا أم ممثلًا شخصيًا أم منفذًا لوصية أم حارسًا قضائيًا أم مصرفيًا تم تعيينه نظاميًا لغرض إدارة أو تدبير أو تصفية أو حل أمور الشخص الخاضع للضريبة بما في ذلك أمور الشخص الطبيعي المتوفى، يجب عليه إشعار الهيئة خطيًا بتعيينه خلال (٢٠) يومًا من تاريخ التعيين.

المادة (٧٨): (إصدار الإشعارات)

جميع الإشعارات التي تصدرها الهيئة إلى الشخص الخاضع للضريبة ستعدّ على أنها قد استُلمت منه في تاريخ إرسالها، وذلك ما لم يكن هناك دليل على تأخر استلام الإشعار في ظروف خارجة عن إرادة الشخص الخاضع للضريبة.

أي مراسلات محددة في هذه اللائحة على أنها تستوجب إشعارًا من قِبَل الهيئة إلى الشخص الخاضع للضريبة يجب أن ترسل في مستند رسمي يحتوي على علامة تعريف مميزة، ويجب إصدار هذا المستند آليًا بوسيلة آمنة أو وسيط آمن.

يجب أن ترسل نسخة ورقية من الإشعارات التي تصدر وُفقًا للمادتين (٦٥) و(٦٦) من هذه اللائحة إلى عنوان الشخص الخاضع للضريبة.

في الحالات التي يعيّن فيها الشخص الخاضع للضريبة ممثلًا أو وكيلًا ضريبيًا أو قام بتعيين شخص معين للتصرف نيابةً عنه فترسل إليه نسخة من الإشعارات والمراسلات بنفس الشكل أو الصيغة.



الأنظمة ذات العلاقة

اللائحة الخاصة بمعالجة عدم الإفصاح عن المعلومات للأغراض الضريبية وفقاً لأحكام الاتفاقيات التي تكون المملكة العربية السعودية طرفاً فيها، والصادرة بموجب قرار مجلس الوزراء رقم (٧٠٦) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٣٠هـ - المادة (السابعة) منها والتي تنص على أن: «يصدر وزير المالية بالتنسيق مع الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك الترتيبات والإجراءات اللازمة لتنفيذ أحكام هذه اللائحة».

قرارات مجلس الوزراء

*قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، الذي حدد الجهة المنوط بها تنفيذ أحكام النظام المائل واختصاصاتها على النحو التالي:

المادة (الثالثة)

تهدف الهيئة إلى القيام بأعمال جباية الزكاة وتحصيل الضرائب والرسوم الجمركية، وتحقيق أعلى درجات الالتزام من قبل المكلفين بها بالواجبات المفروضة عليهم وفقاً لأفضل الممارسات وبكفاءة عالية، وتنظيم جميع الأنشطة المتعلقة بالعمل الجمركي والمنافذ الجمركية، وإدارتها، بما يكفل النهوض بمستواها إلى أقصى درجة من الكفاءة والإنتاجية والتنافسية، ولها - بالإضافة إلى اختصاصاتها المقررة نظاماً ودون إخلال باختصاصات ومسؤوليات الجهات الأخرى - القيام بكل ما يلزم في سبيل تحقيق أهدافها، ومن ذلك ما يأتي:

١. جباية الزكاة وتحصيل الضرائب والرسوم الجمركية من المكلفين، وفقاً للأنظمة واللوائح والتعليمات ذات العلاقة.
٢. توفير خدمات عالية الجودة للمكلفين؛ لمساعدتهم على الوفاء بواجباتهم.
٣. متابعة المكلفين، واتخاذ ما يلزم من إجراءات لضمان جباية وتحصيل المستحقات المتوجبة عليهم.
٤. العمل على نشر الوعي لدى المكلفين وتقوية درجة التزامهم الطوعي، والتأكد من التزامهم بما يصدر من الهيئة من تعليمات وضوابط في مجال اختصاصها.



٥. توظيف التقنية الحديثة في تنفيذ أعمال الهيئة ومراقبتها وتسهيلها، وفي تعزيز الدور الأمني في مكافحة التهريب الجمركي.
 ٦. التعاون مع القطاع الخاص في شأن تنفيذ بعض الأعمال المساندة، وإدارتها.
 ٧. وضع الخطط اللازمة لتنظيم مرافق المنافذ الجمركية وإدارتها واستثمارها، بالتنسيق مع الجهات ذات العلاقة.
 ٨. وضع معايير لمتابعة مؤشرات أداء أعمال الهيئة وخططها، التي تكفل تطوير أدائها وخدماتها، وللهيئة التنسيق في هذا الشأن مع من تراه من الجهات ذات الصلة باختصاصاتها.
 ٩. التعاون وتبادل الخبرات مع الهيئات والمنظمات الإقليمية والدولية، وبيوت الخبرة المتخصصة داخل المملكة وخارجها، وذلك في حدود اختصاصات الهيئة.
 ١٠. تمثيل المملكة في المنظمات والهيئات والمحافل والمؤتمرات الإقليمية والدولية ذات الصلة باختصاصات الهيئة.
- وللهيئة إنشاء شركات تابعة لها تقوم بأدوار تمكّنها من أداء أنشطتها ومهمّاتها وتحقيق أهدافها.

القرارات الوزارية

قرار وزير المالية رقم (١٣١) وتاريخ ١/٢٠/١٤٤٤هـ بالموافقة على ترتيبات وإجراءات تنفيذ أحكام اللائحة الخاصة بمعالجة عدم الإفصاح عن المعلومات للأغراض الضريبية. والتي تهدف إلى ضمان تعاون المؤسسات المالية مع الجهات الضريبية بشأن المعلومات ذات العلاقة بالحسابات المالية، والتي تسهل تنفيذ قرارات التحصيل والتغريم والأحكام الصادرة في القضايا الجمركية بعد اكتسابها الصفة القطعية



التعاميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

* قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (١٩/٣/٩) وتاريخ ١٤٤٠/١٠/٣٠ هـ الموافق ٢٠١٩/٧/٣ م بتعديل عدد من مواد اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، والذي نشر بالجريدة الرسمية لسنة (٩٧) العدد (٤٧٨)، (الجمعة ٢٣ ذو القعدة ١٤٤٠ هـ) (٢٦ يولية ٢٠١٩ م)، وكان تاريخ نشره هو تاريخ نفاذه.

* الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات، (سبتمبر ٢٠٢١ م).

* الدليل الإرشادي الخاص بنقل الأعمال، النسخة (١)، بدون تاريخ، سبقت الإشارة إليه.

* الدليل الإرشادي الخاص بخصم ضريبة المدخلات:

١. المقدمة

١،٢. هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

إن الهيئة هي الجهة المكلفة بتطبيق وإدارة ضريبة القيمة المضافة (قد يشار إليها لاحقاً 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 بصلاحيات فرض العقوبات والغرامات في حالات عدم الامتثال بالأحكام النظامية المتعلقة بضريبة القيمة المضافة.

المبادئ والسوابق القضائية

المبدأ رقم (٤٣٩): «المتطلب النظامي من وجود مرحلة الفحص والمراجعة يهدف إلى حمل المدعى عليها على التأنى ودراسة قراراتها قبل الإقدام عليها للتأكد من ملاءمتها ومشروعيتها؛ وذلك حماية للأفراد لتوفير الضمانات لهم في مواجهة المدعى عليها كجهة إدارية ذات امتيازات»^(١).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ١٥٨-٢١-٢٠١٩ VSR-



المبدأ رقم (٤٤٥): «طبقاً لنظام ضريبة القيمة المضافة، تتولى الهيئة مسؤولية إدارة وفحص وتقييم وتحصيل الضريبة، ولها في سبيل ذلك اتخاذ ما تراه من إجراءات»^(١).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٤٩٤-٢٠٢٠-٧٧

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تضمنت صلاحيات الجهة الضريبية في جمهورية مصر العربية أكثر من مادة في قانون ضريبة القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م، ومن ذلك:

المادة (٤٨): «في جميع الأحوال لا يجوز للمصلحة إجراء تقدير الضريبة أو ضريبة الجدول أو تعديل الإقرار المقدم من المسجل إلا بناءً على بيانات أو مستندات متاحة لديها وخلال (٥) سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية، وتكون هذه المدة (٦) سنوات إذا كان المسجل متهرباً من أداء الضريبة، وتنقطع المدة بأي سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليها في القانون المدني أو بالإخطار بربط الضريبة أو التنبيه على المسجل بأدائها أو بالإحالة إلى لجان الطعن».

المادة (٥٢): «تحدد اللائحة التنفيذية نظم الرقابة اللازمة على دفاتر ومستندات المسجلين، ونظم الحسابات الآلية، وأجهزة البيع الإلكتروني التي يستخدمها المسجلون في مباشرة نشاط بيع سلعة أو أداء أو استيراد خدمة خاضعة للضريبة أو ضريبة الجدول؛ وذلك بهدف التحقق من التزام المسجل بحسابهما وفقاً لأحكام هذا القانون، وللوزير أو من يفوضه تقرير الأحكام والقواعد الإجرائية اللازمة لتطبيق أحكام هذا القانون بما يتماشى وطبيعة نشاط بعض المسجلين».

المادة (٥٣): «للووزير وضع نظام أو أكثر يمكن المصلحة من الحصول إلكترونياً على الإقرارات الضريبية وصور أو بيانات الفواتير الضريبية المصدرة من المسجل أو إليه، وعلى المسجل الالتزام بإخطار المصلحة بصور الفواتير أو بياناتها وقسائم تحصيل ماكينات تسجيل النقدية وفقاً لهذا النظام عند طلبها».

كما يجوز للوزير أو من يفوضه إلزام المنشآت أو بعضها استخدام ماكينات تسجيل المتحصلات النقدية التي توضح قيمة المبيعات أو التوريدات والضريبة المستحقة عليها».

أما في المغرب فقد نظم المشرع صلاحيات الإدارة الضريبية في الكتاب (٢) من المدونة العامة للضرائب والتي تنحصر في:

حق المراقبة، والاحتفاظ بالوثائق المحاسبية، وفحص المحاسبة، وحق الاطلاع وتبادل المعلومات، وفحص مجموع الوضعية الضريبية للخاضعين للضريبة، ومراقبة الأثمان أو التصريحات التقديرية.



التعليق

قد سبق أن أشرنا إلى صلاحيات الهيئة بفحص وتقييم وتحصيل الضريبة، كما أنه سيأتي الحديث عن دور الهيئة في تنفيذ الاتفاقية والنظام (الالتزام بالتعاون)؛ لذا سوف تقتصر الإشارة هنا على دور الهيئة في:

إصدار القرارات التفسيرية، وصلاحيات الهيئة في تحديد النماذج وإصدار الإشعارات، والتعامل مع الممثلين الضريبيين، والوكلاء الضريبيين، والأشخاص المعيّنين، وفيما يخص إصدار القرارات التفسيرية فقد وضعت اللائحة التنفيذية بعض الضوابط التي تسترشد بها الهيئة في إصدار هذه القرارات، وهي:

١. درجة تعقيد المسألة وتوفر الموارد لدى الشخص الخاضع للضريبة لمقابلة المسألة موضوع الطلب.
 ٢. ما إذا كان الطلب بإصدار قرار مطلوب إتاحته للجمهور من عدمه، والمنفعة الناتجة لصالح الأشخاص الخاضعين الآخرين عن إصدار رأي أو قرار في موضوع الطلب.
 ٣. مستوى المعلومات المتوفرة في الطلب فيما يتعلق بالنشاط الاقتصادي الحالي أو المزمع، بحيث تتيح للهيئة إصدار قرار تفسيري يُعدُّ دقيقًا بالنسبة إلى تطبيق أحكام النظام أو هذه اللائحة على ذلك النشاط الاقتصادي.
 ٤. القيمة المتوقعة وانتظامية الوقائع أو المعاملات ذات الصلة.
 ٥. توفر الموارد لدى الهيئة للاستجابة للطلب.
- أما صلاحيات الهيئة في تحديد النماذج فهو اختصاص منطقي بوصفها الجهة القائمة على تطبيق النظام ولائحته، وكذلك الأمر بالنسبة لاختصاصها باعتماد الممثلين أو الوكلاء الضريبيين، وإصدار الإشعارات.



ثانياً: حق الهيئة في الحصول على المعلومات

- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: المادة (٧٢).
- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٥١).
- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (٥٦).

كلمات مفتاحية:

(الهيئة - الجهات الحكومية - الاتفاقية - النظام - اللائحة - المعلومات - الالتزامات الضريبية - الأطراف الثالثة - التعاون الإداري - تدقيق متزامن).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٧٢): (التعاون بين الدول الأعضاء)

يجوز للدول الأعضاء - باقتراح ترفعه الأمانة العامة لدول مجلس التعاون إلى اللجنة الوزارية - اتخاذ التدابير اللازمة المتعلقة بالتعاون الإداري بينها، وخصوصاً في المجالات الآتية:

١. تبادل المعلومات اللازمة لغايات تحديد صحة الضريبة بناءً على طلب كل دولة عضو.
٢. الاتفاق على إجراء عمليات تدقيق متزامنة والمشاركة في عمليات تدقيق تقوم بها أي دولة عضو بناءً على موافقة الدولة المعنية.
٣. المساعدة في تحصيل الضريبة واتخاذ التدابير اللازمة المرتبطة بالتحصيل.
٤. يجب على كل دولة عضو أن تُلزم موظفيها بعدم الإفشاء أو استعمال المعلومات التي حصلوا عليها في سياق عملهم من دولة عضو أخرى لغايات أخرى غير مرتبطة بتنفيذ مهامهم، ولكل دولة عضو تحديد العقوبات المطبقة في حال المخالفة، وذلك مع مراعاة أحكام الاتفاقيات الدولية التي تكون الدولة العضو طرفاً فيها.



نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٥١):

للهيئة التنسيق مع الجهات الحكومية في كل ما له علاقة بتنفيذ أحكام الاتفاقية والنظام واللائحة.
على جميع الجهات الحكومية والأشخاص تزويد الهيئة بالمعلومات التي تطلبها لأغراض الضريبة.

اللائحة التنفيذية

المادة (٥٦): (حق الهيئة في الحصول على المعلومات)

يجب على جميع الأشخاص أن يقدموا للهيئة أي معلومات تطلبها الهيئة لأغراض إثبات الالتزامات الضريبية الخاصة بهم.
يجوز للهيئة بالإضافة إلى الحقوق الأخرى المنصوص عليها في هذه المادة الوصول بشكل مباشر ومستمر إلى أية معلومات لها صلة مباشرة بالضريبة يتم الاحتفاظ بها لدى طرف ثالث.
يُقصد بالأطراف الثالثة في هذه المادة تحديدًا: أي جهات وكيانات حكومية، والبنوك، والمؤسسات المالية الأخرى في المملكة الخاضعة لرقابة مؤسسة النقد العربي السعودية أو هيئة السوق المالية.
يعد عدم تقديم الطرف الثالث للمعلومات المطلوبة من الهيئة وفقًا لهذه المادة مخالفًا لمبدأ الالتزام بتقديم المعلومات إلى الهيئة، ولها محاسبته وفقًا للنظام.



الأنظمة ذات العلاقة

* المرسوم الملكي رقم (م/٦٧) وتاريخ ١٩/١١/١٤٣٥هـ بالموافقة على انضمام المملكة العربية السعودية إلى اتفاقية المساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الضريبية.

* اللائحة الخاصة بمعالجة عدم الإفصاح عن المعلومات للأغراض الضريبية وفقاً لأحكام الاتفاقيات التي تكون المملكة العربية السعودية طرفاً فيها، والصادرة بموجب قرار مجلس الوزراء رقم (٧٠٦) وتاريخ ٣٠/١١/١٤٣٨هـ - المادة (السابعة) منها والتي تنصُّ على أن: «يصدر وزير المالية بالتنسيق مع الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك الترتيبات والإجراءات اللازمة لتنفيذ أحكام هذه اللائحة».

قرارات مجلس الوزراء

* قرار رقم (٤١٧) وتاريخ ٢٩/١٠/١٤٣٥هـ بالموافقة على انضمام المملكة العربية السعودية إلى اتفاقية المساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الضريبية.

القرارات الوزارية

قرار وزير المالية رقم (١٣١) وتاريخ ٢٠/١/١٤٤٤هـ بالموافقة على ترتيبات وإجراءات تنفيذ أحكام اللائحة الخاصة بمعالجة عدم الإفصاح عن المعلومات للأغراض الضريبية. والتي تهدف إلى ضمان تعاون المؤسسات المالية مع الجهات الضريبية بشأن المعلومات ذات العلاقة بالحسابات المالية، والتي تسهل تنفيذ قرارات التحصيل والتغريم والأحكام الصادرة في القضايا الجمركية بعد اكتسابها الصفة القطعية.



المبادئ والسوابق القضائية

*مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠م-٢٠٢١م، وفيها:

المبدأ رقم (٤٤٤): «يجوز للهيئة بالإضافة إلى الحقوق الأخرى المنصوص عليها في اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة الوصول بشكل مباشر ومستمر إلى أية معلومات لها صلة مباشرة بالضريبة يتم الاحتفاظ بها لدى طرف ثالث مثل البنك المركزي السعودي»^(١).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ١٦٠-٢١-٢٠٢١-VSR

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

المادة (٤٥) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م:

«للمصلحة عند الاقتضاء أخذ عينات من بعض السلع للتحليل وأن تستعين بمن تراه من الخبراء، ولصاحب الشأن أن يطلب إعادة التحليل على حسابه، ويصدر قرار من الوزير يحدد فيه طرق وإجراءات أخذ العينات».

أما في المغرب فقد أعطت الفقرة (١) من المادة (٢١٤) حق الاطلاع وتبادل المعلومات من المدونة العامة للضرائب لسنة ٢٠٠٧م، لإدارة الضرائب الحق في الاطلاع على الوثائق والسجلات لكي تتمكن من الحصول على جميع المعلومات التي من شأنها أن تفيد في ربط ومراقبة الضرائب والواجبات والرسوم المستحقة على الغير، وكذا لتبادل المعلومات مع إدارات الضرائب الأجنبية بموجب الاتفاقيات أو الاتفاقات الدولية.



التعليق

أعطى النظام للهيئة من خلال مواد اللائحة الحق في الحصول على أي معلومات لأغراض إثبات الالتزامات الضريبية الخاصة بالأشخاص، سواءً أكانت من هؤلاء الأشخاص مباشرة أم بالتنسيق مع الجهات ذات العلاقة.

وقد أشارت الاتفاقية الموحدة بشكل مفصل إلى صور التعاون بين الجهات الضريبية في دول المجلس، وأبرز صور تبادل هذه المعلومات هو دور الهيئة في تنفيذ الاتفاقية والنظام (الالتزام بالتعاون).



ثالثاً: الاختصاص بإصدار اللائحة التنفيذية للنظام

- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: (٧٩).
- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٥٢).
- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: (لا يوجد).

كلمات مفتاحية:

(مجلس إدارة - الهيئة - اللائحة - النظام - نفاذ - القرارات - التعليمات).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٧٩): (النفاذ)

٢. تعمل كل دولة عضو على اتخاذ الإجراءات الداخلية لإصدار القانون المحلي بهدف وضع أحكام الاتفاقية حيز التنفيذ بما فيها وضع السياسات والإجراءات اللازمة لتطبيق الضريبة بما لا يتعارض مع هذه الاتفاقية.

نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٥٢):

يصدر مجلس إدارة الهيئة اللائحة خلال (٣٠) يوماً من تاريخ صدور النظام، ويعمل بها من تاريخ نفاذه، ويصدر كذلك القرارات والتعليمات اللازمة لتنفيذ أحكام النظام واللائحة.



* قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢ هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

التعاميم والقرارات والأدلة الإرشادية

* قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤ هـ بالموافقة على اللائحة التنفيذية.

* قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (١٧/٤/٢) وتاريخ ١٤٣٩/٤/١٠ هـ، بتعديل المواد (٨) و(٥٣) و(٦٣) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

* قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (١٩/٣/٩) وتاريخ ١٤٤٠/١٠/٣٠ هـ الموافق ٢٠١٩/٧/٣ م بتعديل عدد من مواد اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة.

* الدليل الإرشادي الخاص بخصم ضريبة المدخلات:

١. المقدمة

١.١. تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية

صدقت المملكة العربية السعودية على الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية («مجلس التعاون الخليجي») ، بموجب المرسوم الملكي الكريم رقم (م/ ٥١) وتاريخ ١٤٣٨/٥/٣ هـ («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/ ١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ («نظام ضريبة القيمة المضافة») ، وكذلك اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة بموجب مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل -سابقاً- هيئة الزكاة والضريبة والجمارك -حالياً- رقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤ هـ («لائحة التنفيذية للنظام»).



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة المصري (قرار وزير المالية المصري رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ م):
«يصدر رئيس المصلحة الأدلة والتوضيحات والشروحات التي تعين على تطبيق القانون ولائحته التنفيذية، وتلتزم المصلحة بها، وللمكلف أن يستعين أويسترشد بها في التطبيق».

التعليق

أصدر مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك اللائحة التنفيذية للنظام بموجب قراره رقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤ هـ، والمعدلة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك رقم (١٧/٤/٢) وتاريخ ١٤٣٩/٤/١٠ هـ وقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك رقم (١٩ / ٣ / ٩) وتاريخ ١٤٤٠/١٠/٣٠ هـ.



رابعاً: نفاذ النظام

- رقم المادة من الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة: (٧٣).

- رقم المادة من نظام ضريبة القيمة المضافة: المادة (٥٣).

- رقم المادة من اللائحة التنفيذية: المادة (٧٩).

كلمات مفتاحية:

(الاتفاقية - اللائحة - ضريبة - القيمة المضافة - المملكة - الهيئة - النظام - السنة المالية - نشر - الجريدة الرسمية - التسجيل - فاتورة - مقابل - مورد السلع أو الخدمات - خصم - ضريبة المدخلات - طلب تسجيل).

الاتفاقية الخليجية الموحدة

المادة (٧٣): (الأحكام الانتقالية)

على كل دولة عضو أن تنص في القانون المحلي على أحكام انتقالية تراعي على الأقل الجوانب الآتية:

١. تستحق الضريبة على توريدات السلع والخدمات وعلى استيراد السلع من تاريخ نفاذ القانون المحلي في الدولة العضو.
٢. تحدد كل دولة عضو مهل تسجيل الخاضعين للضريبة المزمين بالتسجيل بتاريخ نفاذ القانون المحلي.
٣. بالرغم من أي نص آخر في هذه الاتفاقية، وفي حال تم إصدار فاتورة أو سداد المقابل قبل تاريخ نفاذ القانون المحلي أو قبل تاريخ التسجيل، وتم التوريد بعد هذا التاريخ، لكل دولة عضو تجاهل تاريخ الفاتورة أو السداد واعتبار تاريخ استحقاق الضريبة واقعاً بتاريخ التوريد.
٤. تسري أحكام البند الثالث من هذه المادة على التوريدات البينية التي تتم بين مورد خاضع للضريبة مقيم في دولة عضو وعميل في دولة عضو أخرى.
٥. فيما يتعلق بالتوريدات المستمرة التي يتم تنفيذها جزئياً قبل تاريخ نفاذ القانون المحلي أو قبل تاريخ التسجيل، وجزئياً بعد هذا التاريخ، لا تستحق الضريبة على الجزء الذي ينفذ قبل تاريخ النفاذ أو التسجيل.



نظام ضريبة القيمة المضافة

المادة (٥٣):

يُعمل بالنظام اعتباراً من بداية السنة المالية التالية لتاريخ نشره في الجريدة الرسمية.
يجب على الأشخاص الملزمين بالتسجيل لأغراض الضريبة التسجيل لدى الهيئة خلال (٣٠) يوماً من تاريخ نشر النظام؛ وذلك استثناءً من الفقرة (١) من هذه المادة.

اللائحة التنفيذية

المادة (٧٩): (أحكام انتقالية)

في الحالات المنصوص عليها في النظام إذا ما تمّ إصدار فاتورة أو سداد المقابل قبل تاريخ نفاذ النظام، وتم التوريد في هذا التاريخ أو بعده، يعد مورّد السلع أو الخدمات على أنه قد قام بتوريد خاضع للضريبة في تاريخ توريد السلع أو الخدمات وفقاً لما هو محدد في الاتفاقية، ويجب على الشخص الخاضع للضريبة في مثل هذه الحالات أن يصدر فاتورة إضافية تبين الضريبة المحملة عن توريد السلع أو الخدمات ما لم تكن تلك الضريبة مضمنة في الفاتورة الصادرة قبل تاريخ بدء نفاذ النظام.
تبعاً لأغراض هذه المادة يعد تاريخ التوريد على أنه يقع في تاريخ بدء نفاذ النظام أو بعده في الحالتين الآتيتين:

١. إذا كان تاريخ تسليم السلع في بدء نفاذ النظام أو بعده، أو أصبح الوصول إليها ممكناً.

٢. إذا كان التاريخ الذي اكتملت فيه تأدية الخدمات في تاريخ نفاذ النظام أو بعده.

يجوز للمورّد معاملة أي توريد لسلع أو خدمات (أجري فيما يتعلق بعقد لم يكن يتوقع فيه تطبيق ضريبة القيمة المضافة بالنسبة إلى التوريد) معاملة التوريدات الخاضعة لنسبة الصفر، ويظل الأمر كذلك حتى انقضاء العقد أو تجديده أو حلول (٣١ ديسمبر ٢٠١٨ م) أيهم أسبق، وذلك شريطة ما يلي:

١. أن يكون العقد قد تم إبرامه قبل (٣٠ مايو ٢٠١٧ م).

٢. أن يحق للعميل خصم ضريبة المدخلات كاملة فيما يتعلق بتوريد السلع أو الخدمات أو استرداد الضريبة.



٣. أن يقدم العميل شهادة خطية إلى المورد بإمكانية خصم كامل ضريبة المدخلات عن التوريد.

يجب على أي شخص مقيم وممارس لنشاط اقتصادي اعتباراً من تاريخ نفاذ هذه اللائحة أو في أي تاريخ قبل (٢٠ ديسمبر ٢٠١٧م) القيام بما يلي:

١. عمل تقدير بالإيرادات السنوية للسنة التي تبدأ في الأول من شهر (يناير ٢٠١٨م).

٢. التقدم بطلب إلى الهيئة بالتسجيل في حال كان من المتوقع أن تزيد قيمة التوريدات السنوية الخاضعة للضريبة في هذه السنة عن حد التسجيل الإلزامي.

٣. يمكن للهيئة وفقاً لأغراض الفقرة (٥) (أ) من المادة (٣) من النظام أن تقرر قبول طلبات التسجيل المتأخر وفق هذه المادة، شرط أن يكون آخر موعد للتسجيل وفقاً لهذه المادة (٢٠ ديسمبر ٢٠١٧م).

٤. يجوز للهيئة كتدبير انتقالي تسجيل الأشخاص الذين يتوقع أن يُطلب منهم التسجيل الإلزامي قبل الأول من شهر (يناير ٢٠١٨م)، وسوف تصبح جميع التسجيلات وفقاً للفقرتين (٤) و(٥) من هذه المادة نافذة اعتباراً من اليوم الأول لشهر (يناير ٢٠١٨م).

تبعاً لأغراض النظام، فإن أية دولة عضو لم تطبق ضريبة القيمة المضافة أو لا يوجد لديها نظام مطبق للخدمات الإلكترونية مع المملكة سوف تعامل كدولة خارج إقليم دول المجلس وفقاً لأحكام الاتفاقية، ويعد التوريد البيئي الذي يتم مع تلك الدولة على أنه أجري في دولة ثالثة خارج إقليم دول المجلس، ويتم معاملة الأشخاص المقيمين في تلك الدولة معاملة المقيمين خارج إقليم دول المجلس.

تُعامل توريدات السلع قبل إدخال نظام الخدمات الإلكترونية وفقاً للآتي:

١. عند قيام الشخص الخاضع للضريبة بتلقي سلع في المملكة من دولة عضو أخرى، فسوف يُعد على أنه قام باستيراد السلع إلى المملكة، وسيتم تحصيل الضريبة وفقاً للأحكام المنظمة للاستيراد.

٢. تبعاً لأغراض ضريبة القيمة المضافة تُعامل توريدات السلع التي تنطوي على نقل سلع من المملكة إلى دولة عضو أخرى معاملة تصدير السلع.

٣. يتم إعلان تاريخ بدء تطبيق نظام خدمة الإلكتروني رسمياً من قبل الهيئة عن طريق أمر صادر منها، وذلك لأغراض هذه اللائحة.

فيما لا يتعارض مع أي حكم آخر وارد في النظام وهذه اللائحة يُعفى من الالتزام بالتسجيل في المملكة أي شخص تزيد قيمة توريداته السنوية عن حد التسجيل الإلزامي دون أن تزيد عن مبلغ مليون (١,٠٠٠,٠٠٠) ريال، وذلك قبل الأول من شهر (يناير لعام ٢٠١٩م) ومع ذلك يجب أن يقدم طلب التسجيل في أو قبل موعد أقصاه



(٢٠ ديسمبر ٢٠١٨م)، ولا تؤثر هذه الفقرة على إمكانية أي شخص بالتسجيل بشكل اختياري.

لأغراض تطبيق الأحكام الواردة في الفقرة (٢) من المادة (٢) من النظام يتم تطبيق نسبة الضريبة الأساسية المعدلة وفقاً لما يلي:

١. يتم احتساب الضريبة بتاريخ التوريد دون النظر إلى تاريخ إصدار الفاتورة أو سداد المقابل، وذلك في حال تم إصدار فاتورة أو سداد مقابل السلعة أو الخدمة قبل تاريخ (١ يولية ٢٠٢٠ م)، وتم التوريد بعد هذا التاريخ، ويستثنى من ذلك التوريدات التي تم إصدار فواتير ضريبية لها قبل تاريخ (١١ مايو ٢٠٢٠ م)، وفي حدود القيمة الواردة في الفاتورة وبشرط أن يتم التوريد فعلياً قبل نهاية (٣٠ يونية ٢٠٢١ م). وفي الحالات التي يترتب على التوريد وجود فارق في الضريبة المحتسبة يجب على المورد إصدار فاتورة إضافية بفارق الضريبة المستحقة، وذلك ما لم تكن تلك الضريبة مضمنة في الفاتورة التي تم إصدارها قبل سريان التعديل.

٢. تطبق نسبة الضريبة المعدلة على الجزء الذي ينفذ بعد تاريخ سريان التعديل، وذلك فيما يتعلق بالتوريدات المستمرة التي يتم تنفيذها جزئياً قبل تاريخ (١ يولية ٢٠٢٠ م)، وجزئياً بعد هذا التاريخ، ويُستثنى من ذلك التوريدات المستمرة التي تم إصدار فواتير ضريبية لها قبل تاريخ (١١ مايو ٢٠٢٠ م) وفي حدود القيمة الواردة في الفاتورة وبشرط أن يتم التوريد فعلياً قبل نهاية (٣٠ يونية ٢٠٢١ م)، كما يجوز للمورد احتساب الضريبة بالنسبة المعدلة على كامل قيمة التوريد بعد موافقة العميل.

٣. يجوز للمورد معاملة أي توريد لسلع أو خدمات خاضعة للضريبة تتعلق بعقد مبرم قبل تاريخ (١١ مايو ٢٠٢٠ م) على أنه توريد خاضع لنسبة الضريبة الأساسية قبل التعديل، وذلك عن كافة التوريدات التي تتم بموجب ذلك العقد حتى تاريخ انقضاء العقد أو تجديده أو حلول (٣٠ يونية ٢٠٢١ م)، أيها أسبق، ويشترط لذلك أن يكون كلٌّ من المورد والعميل مسجلين كأشخاص خاضعين في نظام الضريبة، وأن يحق للعميل خصم ضريبة المدخلات كاملة فيما يتعلق بتوريد السلع أو الخدمات الموردة بموجب العقد.

٤. يجوز للمورد معاملة أي توريد لسلع أو خدمات خاضعة للضريبة تتعلق بعقد تم إبرامه أو ترسيته مع جهة حكومية قبل تاريخ (١١ مايو ٢٠٢٠ م) على أنه توريد خاضع لنسبة الضريبة الأساسية قبل التعديل، وذلك عن كافة التوريدات التي تتم بموجب ذلك العقد حتى تاريخ انقضاء العقد أو تجديده أو حلول (٣٠ يونية ٢٠٢١ م)، أيها أسبق.



قرارات مجلس الوزراء

* قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

التعاميم والقرارات والأدلة الإرشادية

* قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والضريبة والجمارك رقم (٢٠/٣/٢) وتاريخ ١٤٤١/١٠/١٧هـ الموافق ٢٠٢٠/٩/٢٠م، المعدل للمواد (٦، ٩، ١٣، ١٤، ١٥، ٢٠، ٣٩، ٥٣، ٥٨، ٥٩، ٦٢، ٧٩) والذي نشر بالجريدة الرسمية في العدد (٤٨٣٦) لسنة (٩٨)، (الجمعة ٢٧ شوال ١٤٤١هـ) الموافق (١٩ يونيو ٢٠٢٠م)، والذي يسري وفقاً للبند ثانياً منه اعتباراً من (٢٠٢٠/٧/١م).

* قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (١٩/٣/٩) وتاريخ ١٤٤٠/١٠/٣٠هـ الموافق ٢٠١٩/٧/٣م بتعديل عدد من مواد اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة. والذي نشر بالجريدة الرسمية السنة (٩٧) العدد (٤٧٨)، (الجمعة ٢٣ ذي القعدة ١٤٤٠هـ) و(٢٦ يولية ٢٠١٩م)، وكان تاريخ نشره هو تاريخ نفاذه.

* دليل الأحكام الانتقالية لزيادة نسبة ضريبة القيمة المضافة الأساسية إلى (١٥٪) اعتباراً من (١ يولية ٢٠٢٠م).

* الدليل الإرشادي للأحكام الانتقالية لضريبة القيمة المضافة، النسخة الثالثة سبتمبر ٢٠٢٢م.

* الدليل الإرشادي الخاص بخصم ضريبة المدخلات:

١. المقدمة

١.١. تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية

صدقت المملكة العربية السعودية على الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية («مجلس التعاون الخليجي») بموجب المرسوم الملكي الكريم رقم (م/٥١) وتاريخ ١٤٣٨/٥/٣هـ («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/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ («نظام ضريبة القيمة المضافة»)، وكذلك اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة بموجب مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل -سابقاً- هيئة الزكاة والضريبة والجمارك - حالياً - رقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/١٤هـ («اللائحة التنفيذية للنظام»).



المبادئ والسوابق القضائية

مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠م - ٢٠٢١م، وفيها:

المبدأ رقم (٤٢٥): «يعفى من التسجيل الإلزامي أي شخص تزيد قيمة توريداته السنوية عن حد التسجيل الإلزامي دون أن تزيد عن مبلغ مليون ريال، وذلك قبل الأول من شهر يناير عام ٢٠١٩م»^(١).

المبدأ رقم (٤١٥): «القول بأن تفسير مصطلح التوريد الوارد بنص الفقرة (٣) من المادة (التاسعة والسبعين) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة بالقيمة فقط دون الأخذ في الاعتبار شكل التوريد والعناصر المحدودة لقيمة التوريد والذي يكون أساس تحديد قيمة التوريد فيه تكلفة الخدمة بالإضافة إلى العمولة هو تفسير ضيق لا يتفق مع التعريفات المذكورة في نظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية»^(٢).

المبدأ رقم (٤٥٥): «طبقاً للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة بين دول مجلس التعاون الخليجي فإنه تستحق الضريبة على توريدات السلع والخدمات، وعلى استيراد السلع من تاريخ نفاذ القانون المحلي في الدولة العضو»^(٣).

المبدأ رقم (٤٧٢): «إذا تم توريد السلع والخدمات قبل تاريخ نفاذ نظام ضريبة القيمة المضافة فتخرج تلك التوريدات عن نطاق الضريبة ولا تخضع لها، ولا يغير من ذلك كون إيراد العقد المذكور لم يظهر في حسابات المكلّف إلا في الربع الأول لعام ٢٠١٨م أي بعد تاريخ النفاذ؛ لأن العبرة هنا هي إذا كان التوريد بدأ وانتهى قبل نفاذ النظام، وليس بتاريخ ظهور إيراد العقد في حسابات المكلّف»^(٤).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٢٨٤-٢٠٢٠-VR

(٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٧٤-٢٠٢١-VA، ورقم قرار الاستئناف: ٧٥-٢٠٢١-VA، ورقم قرار الاستئناف: ٧٦-٢٠٢١-VA، ورقم قرار الاستئناف: ٧٧-٢٠٢١-VA

ورقم قرار الاستئناف: ٧٨-٢٠٢١-VA، ورقم قرار الاستئناف: ٧٩-٢٠٢١-VA

(٣) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٢١٩-٢٠٢١-VTR

(٤) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٢١٩-٢٠٢١-VTR



التعليق

حدد النظام بداية النطاق الزمني لسريانه، وذلك بأن يتم العمل به اعتباراً من بداية السنة المالية التالية لتاريخ نشره في الجريدة الرسمية، واستثناءً من ذلك أوجب النظام على الأشخاص الملتزمين بالتسجيل لأغراض الضريبة التسجيل لدى الهيئة خلال (٣٠) يوماً من تاريخ نشر النظام.

كذلك أخذت اللائحة التنفيذية للنظام بتاريخ التوريد (للسلع أو الخدمات)، بوصفه تاريخ الواقعة المنشئة للالتزام بسداد الضريبة، وليس تاريخ إصدار الفاتورة أو سداد المقابل وفقاً لما هو محدد في الاتفاقية، وفي هذه الحالة يجب على الشخص الخاضع للضريبة في مثل هذه الحالات أن يصدر فاتورة إضافية تبين الضريبة المحملة عن التوريد، وهذا ما لم تكن تلك الضريبة مضمنة في الفاتورة الصادرة قبل تاريخ بدء نفاذ النظام، وإعمالاً لقواعد العدالة أجازت اللائحة للمورد معاملة أي توريد (لسلع أو لخدمات) فيما يتعلق بعقد لم يكن يتوقع فيه تطبيق ضريبة القيمة المضافة معاملة التوريد الخاضعة لنسبة الصفر، ويظل الأمر كذلك حتى انقضاء العقد أو تجديده أو حلول (٣١ ديسمبر ٢٠١٨م) أيها أسبق، وذلك ما دامت توافرت الشروط المشار إليها بالبند (٣) من المادة (٧٩) من اللائحة.

والجدير بالذكر أن دليل الأحكام الانتقالية لزيادة نسبة ضريبة القيمة المضافة الأساسية إلى (١٥٪) اعتباراً من (١ يولية ٢٠٢٠م) قد تضمن بعض الأمثلة الشارحة لكيفية تطبيق هذه الزيادة، ومنها:

تعاقدت شركة لتوريد أجهزة حاسب آلي مع جهة حكومية في (١٥ يناير ٢٠٢٠م) لتوريد أجهزة بقيمة (٥٠٠,٠٠٠) ريال مع ضريبة القيمة المضافة (٥٪) بقيمة (٢٥,٠٠٠) ريال، على أن يتم تسليم الأجهزة على مراحل وتنتهي آخر مرحلة في شهر (أغسطس ٢٠٢٠م)، فتحسب ضريبة القيمة المضافة بنسبة (٥٪) من دون زيادة؛ وذلك لأن التعاقد تمّ قبل (١١ مايو ٢٠٢٠م).

تعاقدت شركة توريد أدوات مكتبية مع جهة حكومية بتاريخ (١٥ مايو ٢٠٢٠م) لعمل توريدات لها بقيمة (٥٠٠,٠٠٠) ريال مع ضريبة القيمة المضافة (٥٪) بقيمة (٢٥,٠٠٠) ريال، على أن يتم تسليم البضاعة في تاريخ (١٥ يونية ٢٠٢٠م)، تحسب ضريبة القيمة المضافة بنسبة (٥٪) من دون زيادة؛ وذلك لأن توريد البضاعة تم قبل نهاية (٣٠ يونية ٢٠٢٠م).

تمّ التعاقد بين شركتين لتوريد مواد بناء في (فبراير ٢٠٢٠م) بمبلغ (٣٠٠,٠٠٠) ريال وضريبة قيمة مضافة (٥٪) بمبلغ (١٥,٠٠٠) ريال، وتمتد مدة العقد لعام كامل، ويتم تسليم البضاعة على مراحل خلال فترة العقد، وتحسب ضريبة القيمة المضافة بنسبة (٥٪) حتى تاريخ انتهاء العقد أو تجديده.

تم التعاقد بين شركتين لتوريد مواد خام في (٢٠ مايو ٢٠٢٠م) بمبلغ (١٨٠,٠٠٠) ريال قيمة مضافة (٥٪) بمبلغ (٩,٠٠٠) ريال، ويمتد العقد لمدة سنتين ويتم تسليم



البضاعة على مراحل خلال فترة العقد، تم تسليم جزء من البضاعة في شهر (يونية ٢٠٢٠ م) بقيمة (٤٠,٠٠٠) ريال، وباقي البضاعة سيتم تسليمها بعد (١ يولية ٢٠٢٠ م)، فتحسب الضريبة بنسبة (٥٪) على التوريدات التي تمّت قبل نهاية (يونية) بضريبة مستحقة (٢,٠٠٠) ريال، وتحسب الضريبة بنسبة (١٥٪) على الجزء الذي سيتم توريده بعد (١ يولية ٢٠٢٠ م) بضريبة مستحقة (٢١,٠٠٠) ريال.

قام فرد بعمل بوليصة تأمين صحي لمدة عام في تاريخ (١ مايو ٢٠٢٠ م) مع إحدى شركات التأمين، وينص الاتفاق على أن يسدد العميل مبلغ التأمين على دفعات شهرية، ويتم إصدار فاتورة ضريبية مستقلة له عن خدمة التأمين المستحقة عن كل شهر، ويخضع جزء خدمات التأمين الصحي المقدمة للعميل خلال الفترة من (١ مايو ٢٠٢٠ م) وحتى (٣٠ يونية ٢٠٢٠ م) لضريبة القيمة المضافة بالنسبة الأساسية (٥٪)، وبداية من (١ يولية ٢٠٢٠ م) يخضع جزء خدمات التأمين الصحي المقدمة للعميل لضريبة القيمة المضافة بالنسبة المعدلة (١٥)، ويتم إصدار فاتورة الخدمات الخاصة بالفترة من (١ يولية ٢٠٢٠ م) وما بعدها متضمنة الضريبة المعدلة.