



الأمانة العامة للجان الضريبية  
General Secretariat of Tax Committees

## الفصل الثالث (توريدات السلع والخدمات)



## أولاً: التوريدات الخاضعة للضريبة

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

### كلمات مفتاحية:

## نظام ضريبة القيمة المضافة 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 أي شخص خاضع للضريبة في المملكة في سياق ممارسة النشاط الاقتصادي، أو على تلك التي يتلقاها أي شخص خاضع للضريبة في المملكة في سياق ممارسة النشاط الاقتصادي في الحالات التي تطبق فيها آلية الاحتساب (التكلفة) العكسي، وعلى استيراد السلع إلى المملكة.<sup>(١)</sup>

### المادة (١٥): التوريد المفترض

١. يعد 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.

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

أ- إذا قام الشخص الخاضع للضريبة بتوريد هدايا وعينات بغرض ترويج نشاطه الاقتصادي؛ وذلك شريطة ألا تتجاوز القيمة السوقية العادلة لكل من تلك الهدايا

(١) أضيفت الفقرة رقم (٩) من ههنا المادة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٢٠٠٣٠٢) وتاريخ ١٧/١٠/١٤٤١هـ الموافق ٩/٠٦/٢٠٢٠م.



والعينات التي ورّدها دون مقابل مبلغ (٢٠٠) ريالٍ غير شامل ضريبة القيمة المضافة لكل متلقٍ عن كل سنة تقويمية.  
ب- 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 .

٣. يكون الحد الأقصى لقيمة التوريدات السنوية من الهدايا و العينات و السلع التي يجوز للشخص الخاضع للضريبة تقديمها دون مقابل مع بقاء حقه 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 و العينات و السلع .  
٤. إذا لم يقم الشخص الخاضع للضريبة باستعمال السلع في نشاطه الاقتصادي بسبب التلف أو السرقة أو الفقد، فلا يتم إعتبار تلك السلع على أنها توريدات مفترضة .

٥. 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 لكل متلقٍ عن كل سنة تقويمية .

٦. يكون الحد الأقصى للقيمة السنوية للخدمات التي يجوز للشخص الخاضع للضريبة تقديمها دون مقابل مع بقاء حقه في طلب الإعفاء ووفقاً للفقرة (٤) من هذه المادة هو مبلغ (٥٠,٠٠٠) ريالٍ في أي سنة تقويمية؛ وذلك على أساس القيمة السوقية العادلة لتلك الخدمات .

٧. يعد التوريد المفترض واقعاً عند توقف النشاط الاقتصادي في تاريخ إلغاء التسجيل؛ وذلك على أساس القيمة السوقية العادلة للسلع المحتفظ بها في ذلك التاريخ .

٨. إذا خصم الشخص الخاضع للضريبة جزءاً 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 تم خصمها .

٩. لا يعد التوريد توريداً مفترضاً 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

١. 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:

أ- 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.



- ب-أن يكون المتلقي شخص خاضع للضريبة أو سوف يصبح شخصاً خاضعاً للضريبة نتيجة لعملية النقل.
- ج-أن يتفق المورد والمتلقي كتابةً على أنهما يرغبان في أن يعد النقل نقلاً لنشاط اقتصادي لأغراض هذه اللائحة.
٢. 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.
٣. في الحالات التي يؤدي فيها نقل النشاط الاقتصادي إلى نشوء التزام على المورد أو المتلقي بالتسجيل أو إلغاء التسجيل يجب إشعار الهيئة بذلك خلال (٠٣) يوماً من تاريخ النقل.
٤. يجب على مورد النشاط الاقتصادي تقديم نسخ من جميع السجلات المتعلقة بذلك النشاط التي يلزم حفظها بموجب النظام إلى متلقي النشاط الاقتصادي.
- المادة (١٨): توريدات يقوم بها الشخص الاعتباري لنفسه**
١. 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.
٢. تعد توريدات السلع أو الخدمات من أحد أعضاء المجموعة الضريبية إلى عضو آخر في المجموعة خارج نطاق الضريبة.
٣. تعد الخدمات المقدمة لتوريدات إذا قُدمت من مورد غير مقيم إلى شخص اعتباري مؤسس داخل المملكة؛ وذلك في حال توافر كل من الآتي:
- أ-عندما يكون الشخص الاعتباري مؤسساً في المملكة وفي أكثر من دولة عضو.
- ب-عندما تكون الخدمات قد تم توريدها من قبل شخص غير مقيم لمؤسسة تابعة للشخص الاعتباري خارج المملكة ثم تسلمتها لاحقاً لمؤسسة تابعة للشخص الاعتباري نفسه في المملكة.
- ج-لا تعد الخدمات قد حدثت خارج المملكة بسبب أي من الحالات الخاصة المقررة في الاتفاقية لتحديد مكان التوريد.
- المادة (١٩): إصدار أو توريد القسائم الشرائية**
١. إذا قام شخص بإصدار أو توريد قسيمة فلا يعد ذلك توريداً لأغراض النظام؛ وذلك مع مراعاة ما ورد في الفقرة (٢) من هذه المادة.
٢. يعد توريد القسيمة ذات القيمة الاسمية توريداً للخدمات بقدر ما يكون المقابل المقدم لقاء إصدار أو توريد القسيمة يتجاوز قيمتها الاسمية النقدية.
٣. تعد القسيمة بمثابة صك إذا كان هناك التزام بقبولها كمقابل أو جزء من المقابل عن توريد السلع أو الخدمات، وكانت طبيعة السلع أو الخدمات المراد توريدها أو هوية المورد محددة في القسيمة أو في المستندات ذات الصلة؛ وذلك لأغراض هذه المادة.
٤. يُقصد بالقسيمة ذات القيمة الاسمية القسيمة المصدرة مع قيمة نقدية معينة قابلة للاسترداد مبنية في القسيمة أو في أي مستند ذي صلة.
- المادة (٢٠): تاريخ التوريد 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، فيعد 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 توريد منفصل 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 فيعد التوريد قد حدث في التاريخ الواقع بعد (١٢) 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 وفقاً للنظام وهذه اللائحة .

## الاتفاقية الخليجية الموحدة المادة (٥):

### المادة (٥): توريد السلع

١. يقصد بتوريد السلع نقل ملكية هذه السلع أو حق التصرف بها كمالك.
٢. يشمل توريد السلع المعاملات الآتية :  
أ- التنازل عن حيازة السلع بموجب اتفاق يقضي بنقل ملكية هذه السلع أو إمكانية نقلها بتاريخ لاحق لتاريخ الاتفاق أقصاه تاريخ سداد المقابل كلياً .  
ب- منح حقوق عينية متفرعة عن الملكية تعطي حق استخدام عقارات .  
ج- 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

١. يعد الخاضع للضريبة كأنه قام بمعاملة توريد سلع؛ وذلك عند التصرف في سلع تشكل جزءاً من أصوله في إحدى الحالات الآتية:
  - أ-التنازل عن السلع لغير غايات النشاط الاقتصادي سواءً أكان بمقابل أم دون مقابل.
  - ب-تغيير استخدام السلع للقيام بتوريدات غير خاضعة للضريبة.
  - ج-الاحتفاظ بالسلع بعد التوقف عن ممارسة النشاط الاقتصادي.
  - د-توريد السلع دون مقابل ما لم يتم التوريد في سياق العمل كعينات وهدايا ذات قيمة زهيدة وفقاً لما تحدده كل دولة عضو .
٢. يعد الخاضع للضريبة وكأنه قام بمعاملة توريد خدمات في إحدى الحالتين الآتيتين :
  - أ-استخدامه سلعاً تشكل جزءاً من أصوله لغير غايات النشاط الاقتصادي .
  - ب-قيامه بتوريد خدمات دون مقابل .
  - ٣.تطبق أحكام هذه المادة إذا سبق خصم الخاضع للضريبة المدخلات المرتبطة بالسلع والخدمات المذكورة في هذه المادة .
  - ٤.للدولة العضو وضع شروط وضوابط تطبيق هذه المادة .

### المادة ( ٩ ) : تلقي السلع والخدمات

- ١.إذا تلقى الخاضع للضريبة في دولة عضو سلعاً أو خدمات خاضعة للضريبة من شخص مقيم في دولة عضو أخرى، فيعد كأنه قام بتوريد هذه السلع أو الخدمات لنفسه، ويخضع هذا التوريد للضريبة؛ وذلك وفقاً لألية الاحتساب العكسي.
- ٢.إذا تلقى الخاضع للضريبة المقيم في دولة عضو خدمات من شخص غير مقيم في إقليم دول مجلس التعاون، فيعد كأنه قام بتوريد هذه الخدمات لنفسه، كما أن هذا التوريد يخصه؛ وذلك وفقاً لألية الاحتساب العكسي .

## التعميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

- قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٢٠٠٣-٢) وتاريخ ١٧/١٠/١٤٤١هـ الموافق ٩/٠٦/٢٠٢٠م 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 ثانيًا منه اعتباراً من (١٠-٧-٢٠٢٠م).
- الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات مارس ٢٠١٩، النسخة (٢).



- الدليل الإرشادي الخاص بقطاع الاتصالات (ديسمبر ٢٠)، النسخة (١)؛ والذي تضمن (ص ٢٥ منه) تعريفًا بالقسائم الشرائية والتميز بين أنواع القسائم وأصدارها وتوريدها .
- الدليل الإرشادي لتطبيق ضريبة القيمة المضافة على مزايا الموظفين (أبريل ٢٠١٩م) النسخة (٢)، 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 .

## الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

- المادة (٦) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م:  
" 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 للضريبة للقيمة 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 لكل من تلك الهدايا والعينات التي وردها دون مقابل مبلغ (٢٠٠) ريال غير شامل ضريبة القيمة المضافة لكل متلقي عن كل سنة تقويمية .

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

وفي كل الأحوال يكون الحد الأقصى لقيمة التوريدات السنوية من الهدايا و العينات و السلع التي يجوز للشخص الخاضع للضريبة تقديمها دون مقابل مع بقاء حقه 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 و العينات و السلع .





## ثانياً: نقل السلع من دولة لأخرى

### كلمات مفتاحية:

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

### 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):

المادة (١٦): نقل المملوك من السلع إلى دولة عضو أخرى :

١. 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.
٢. يُعد أمر أو عقد البيع مع شخص في تلك الدولة العضو دليلاً على أن 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.
٣. 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 .
٤. يعد توريد السلع في المملكة من قبل شخص خاضع للضريبة لأجل نقلها لنفسه في دولة عضو أخرى بمثابة توريد لمصلحته لغرض تحديد الجهة المخولة بخصم ضريبة المدخلات على السلع الموردة؛ وذلك بغرض تطبيق الاتفاقية والنظام.



## الاتفاقية الخليجية الموحدة

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

١. يعد الخاضع للضريبة الذي ينقل سلعاً تشكل جزءاً من أصوله من مكان وجودها في دولة عضو إلى مكان آخر في دولة عضو أخرى كأنه قام بتوريد سلع.
٢. لا يعد نقل السلع المذكور في البند (١) من هذه المادة توريداً للسلع عندما يتم النقل لإحدى الغايات التالية:  
أ- استخدام السلع في الدولة العضو الأخرى بصورة مؤقتة ضمن شروط الإدخال المؤقت المنصوص عليها في نظام (قانون) الجمارك الموحد .  
ب- عندما يكون نقل السلع كجزء من توريد آخر خاضع للضريبة في الدولة العضو الأخرى.

## التعميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

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

## الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

المادة (٧) من قانون القيمة المضافة المصري رقم (٧٦) 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 يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون إلى المناطق والمدن والأسواق الحرة لاستهلاكها المحلي داخل هذه الأماكن. ويعتبر الاستيراد بغرض الإتجار 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. وتعامل الخدمات والسلع المصنعة في مشروعات المناطق والمدن الحرة معاملة السلع المستوردة من الخارج عند سحبها للاستهلاك أو الاستعمال المحلي، وتحدد اللائحة التنفيذية الحدود والقواعد المنظمة للأحكام المنصوص عليها في هذه المادة والمادة (٦) من هذا القانون.»



## التعليق

يُعفى 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 حسبما هو مبين في نظام الجمارك الموحد.

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



## ثالثاً: توريد السلع والخدمات خارج نطاق الضريبة:

### كلمات مفتاحية:

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

### نظام ضريبة القيمة المضافة المادة (٨):

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

### اللائحة التنفيذية المادة (١٧)

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

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

أ- 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.

ب- أن يكون المتلقي شخص خاضع للضريبة أو سوف يصبح شخصاً خاضعاً للضريبة نتيجة لعملية النقل.

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

٢. 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.



٣. في الحالات التي يؤدي فيها نقل النشاط الاقتصادي إلى نشوء التزام على المورد أو المتلقي بالتسجيل أو إلغاء التسجيل يجب إشعار الهيئة بذلك خلال (٠٣) يومًا من تاريخ النقل .

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

## الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

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

## التعليق

يخرج من نطاق ضريبة القيمة المضافة نقل الخاضع للضريبة سلعةً وخدمات تشكل جزءاً من نشاطه الاقتصادي، وذلك متى كانت (السلع والخدمات) قابلة للتشغيل كنشاط اقتصادي بذاتها، وأن يستعمل المتلقي تلك السلع والخدمات مباشرة بعد الانتقال لمزاولة نفس النشاط الاقتصادي، و أن يكون المتلقي شخص خاضع للضريبة أو سوف يصبح شخصاً خاضعاً للضريبة نتيجة لعملية النقل؛ هذا إلى جانب ضرورة أن يتفق المورد والمتلقي كتابةً على أنهما يرغبان في أن يعد النقل نقلاً لنشاط اقتصادي .



## رابعاً- تلقي سلع أو خدمات نيابة عن شخص آخر:

### كلمات مفتاحية:

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

### نظام القيمة المضافة المادة (٩):

في حال قيام الخاضع للضريبة . باسمه الخاص . بتوريد أو تلقي سلع أو خدمات نيابة عن شخص آخر فإنه يُعامل لأغراض تطبيق النظام واللائحة . باعتباره قد قام بتوريد أو تلقي 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 تعذر تحديده خضعت هذه المبيعات لفئات الضريبة النافذة وقت الضبط أو اكتشاف المخالفة.“

### التعليق

ويعد 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 من قام بتوريد أو تلقي تلك السلع أو الخدمات لنفسه حفاظاً على المال العام .



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

(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).

### كلمات مفتاحية:

## 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 ( ٢٩ ) : الخدمات المالية

١. 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.
٢. يعد من قبيل الخدمات المالية ما يلي:
  - أ- إصدار أو تحويل أو استلام، أو أيّ تعامل في نقود، أو أي سند مالي، أو أي أوراق نقدية، أو أوامر سداد مال.
  - ب- تقديم أي ائتمان أو ضمان ائتمان.
  - ج- تشغيل أي حساب جارٍ، أو حساب إيداع، أو حساب توفير.
  - د- الأدوات المالية مثل المشتقات والخيارات والمبادلات، ومبادلات الدين والعقود الآجلة.
٣. أي منتجات مالية إسلامية تقدم وفق عقود معتمدة شرعاً، وتشابهه من حيث الهدف المقصود بالمنتجات المالية التقليدية، وتحقق جوهرياً نفس آثارها، سوف تعامل



نفس معاملة المنتجات المالية التقليدية لغرض الإعفاء من الضريبة.

٤. في الحالات التي يتم فيها نقل ملكية السلع مؤقتًا كجزء من منتج مالي شرعي أو كضمان متعلق بالتمويل أو أي تدبير آخر، ولكن لا يقصد بحيازة تلك السلع أن تمرر بصفة دائمة إلى متلقى المنتج المالي، فإن نقل هذه السلع لا يعد توريدًا 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.

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

أ- الفائدة أو رسوم الإقراض المحمّلة بهامش ربح ضمني عن أي شكل من أشكال الإقراض بما في ذلك القروض وبطاقات الائتمان.

ب- الفائدة أو رسوم الإقراض المحمّلة بهامش ربح ضمني عن رهن أو وفقاً لترتيب مشاركة متناقصة .

ج- الفائدة أو رسوم الإقراض المحمّلة بهامش ربح ضمني عن التمويل بما في ذلك التمويل التأجيري، ومنتجات التأجير مع حق الشراء أو وفقاً لعقود المربحة.

د- العمولات المحمّلة على هامش ربح ضمني، أو فرق ضمني بين سعري العرض والطلب عن خدمات السمسرة، أو بموجب عقد مضاربة أو عقد وكالة.

٦. يعد توريدًا معفيًا لخدمة مالية: إصدار أو نقل سندات الدين، أو الأوراق المالية التي تمثل حقوق ملكية، أو أي مستندات أخرى قابلة للنقل لتثبت التزام بدفع مقابل نقدي لحاملها.

٧. يعد توريدًا معفيًا لخدمة مالية: توفير أو نقل عقد تأمين على الحياة، أو عقد إعادة تأمين على الحياة .

٨. يقصد بعقد التأمين على الحياة: أي عقد تأمين تقليدي أو تكافلي، أو أي تأمين إسلامي يقدم من موفّر مرخص له في المملكة، وينتج عنه سداد مبلغٍ مشروطٍ عند الوفاة، أو عند حدوث واقعة مؤثرة على الحياة، أو أي عقد مشابه يقدمه مورد غير مقيم.

### المادة (٣٠): التوريدات العقارية المعفاة من الضريبة<sup>(١)</sup>

١. مع مراعاة أي أحكام أخرى في هذه اللائحة، تعفى من ضريبة القيمة المضافة التوريدات الآتية:<sup>(١١)</sup>

أ- توريد العقار سواء كان سكني أو تجاري أو زراعي أو أرض فضاء مطورة أو غير مطورة، على سبيل نقل ملكيته أو التصرف به كمالك.

ب- توريد العقار السكني على سبيل التأجير أو الترخيص.

٢. لأغراض هذه المادة فإن العقار السكني يُقصد به مقر أو مكان إقامة مُصمّم لأن يشغله البشر بشكل دائم، ويشمل ذلك:

أ- العقار الثابت غير المنقول المستعمل أو المراد استعماله، كمنزل مثل البيوت والشقق والوحدات السكنية.





ب-العقارات الأخرى المراد منها أن يكون المسكن الرئيسي لشخص، ويضاف إليها المأوى السكني للطلاب وتلاميذ المدارس.  
٣.دون إخلال بما ورد في الفقرتين (١) و (٢) من هذه المادة، لا يُعدُّ عقاراً سكنياً لأغراض هذه المادة أي فندق أو نزل، أو مساكن للضيوف، أو استراحات أو المأوى المخدوم، أو أي مبان أخرى مصممة لتقديم مأوى مؤقت للزوار أو المسافرين.  
٤.تشمل العقارات السكنية ما يقع ضمن الحدود الملحقة نظامياً بالممتلكات والعقارات بما في ذلك الحدائق، والمواقف الخاصة، والمساحات أو أي ملحقات أخرى تُعدُّ جزءاً دائماً من العقار.

#### المادة (٣١): التوريدات الخاضعة لنسبة الصفر

١.تخضع توريدات السلع والخدمات المدرجة في هذا الفصل لنسبة الصفر وفقاً للاتفاقية والنظام.  
٢.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

١.يجب على مورد 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.  
٢.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.  
٣.تبعاً لأغراض هذه المادة فإنه يجب أن يتضمن الدليل السلع التي قد تم نقلها من إقليم دول المجلس على الأقل ما يلي:  
أ-مستندات التصدير الصادرة عن مصلحة الجمارك أو إدارة مماثلة في دولة عضو أخرى بما يثبت أن السلع قد تم تخليصها رسمياً للتصدير نيابة عن المورد أو العميل بالنسبة إلى ذلك التوريد.

ب-مستندات تجارية تبين هوية العميل ومكان تسليم السلع.

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

٤.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.

٥. تعامل معاملات التوريد التي تتم بعد إتمام إجراءات التصدير على أنها خاضعة لنسبة الصفر شريطة أن يملك المورد 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.

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

٧. توريد السلع المتواجدة في المملكة أثناء خضوعها لنظام تعليق الرسوم الجمركية وفقاً 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

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

٢. لا تنطبق الفقرة (١) من هذه المادة في أي من الحالات التالية:

أ- إذا كان مكان التوريد للخدمة يقع في أي دولة عضو وفقاً للحالات الخاصة المدرجة في المواد من (٧١) حتى (١٢) من الاتفاقية.

ب- إذا كان العميل مقيماً 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.

#### المادة (٣٤) : خدمات نقل السلع والركاب من وإلى المملكة والتوريدات ذات الصلة

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

٢. 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.

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

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

ب-نقل المركبات والمقطورات الخاصة بالمسافرين.

ج-رسوم النقل الجوي للركاب والشحن الجوي الإضافي.

د-حجز المقاعد.

هـ-رسوم قمرات ومقصورات النوم.

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

٥.الخدمات ذات الصلة بنقل السلع أو الركاب وفقاً للتعريف الوارد في المادة (٥٢) من هذه اللائحة تخضع لنسبة الصفر إذا كانت:

أ-خدمات مساندة لتوريد نقل دولي خاضع لنسبة الصفر.

ب-مرتبطة بوسائل النقل المؤهلة في المطار أو الميناء.

٦.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 الموردة ترتبط

بوسائل النقل المؤهلة، وأن الغرض من التوريد هو ضمان استمرار تشغيل المركبة أو الطائرة أو السفينة كوسيلة نقل مؤهل، بشرط أن تُنفذ خدمات الصيانة والإصلاح

بشكل فعلي ولملموس على وسائل النقل المؤهلة؛ وذلك لئتمَّ احتساب الضريبة بنسبة الصفر بموجب هذه الفقرة .

٧.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 وإلى المملكة.

٨.يقصد 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.

المادة (٣٥): الأدوية والمعدات الطبية



١. تسري نسبة الصفر على توريدات أي أدوية مؤهلة أو سلع طبية مؤهلة، وذلك مع مراعاة أية ضوابط إضافية تقرها لجنة وزراء الصحة لدول المجلس.
  ٢. 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

١. يخضع أول توريد للمعادن المؤهلة الذي يقوم به منتج المعدن أو معالجه لنسبة الصفر.
  ٢. 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.
  ٣. لأغراض هذه اللائحة، تعد التعريفات الواردة في هذه المادة تحمل نفس المعاني الممنوح أدناه.
- أ- المعادن المؤهلة هي: (الذهب، والفضة، والبلاطين).

- ب- يعد المعدن المؤهل على أنه تم توريده للاستثمار إذا كان مستوى نقائه لا يقل عن (٩٩٪)، ويكون قابلاً للتداول في سوق السبائك العالمية.
- ج- يُقصد بالمنتج أي شخص يزاول عمل تعدين واستخلاص المعادن المؤهلة.
- د- يُقصد بالمعالج أي شخص يزاول عمل تنقية سلعة لكي تصبح معدناً مؤهلاً، وذلك عن طريق أي نوع من أنواع المعالجة.

(١٠) تم تعديل عنوان المادة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٥٠-٢٠٠١) وتاريخ ١٤/٠٢/١٤٤١هـ الموافق ١٠/٠١/٢٠٢٠م.

(١١) تم تعديل الفقرة (١) بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٥٠-٢٠٠١) وتاريخ ١٤/٠٢/١٤٤١هـ الموافق ١٠/٠١/٢٠٢٠م.

## الاتفاقية الخليجية الموحدة المادة (١):

### المادة (١) : التعاريف

يقصد 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 تخصص ضريبة المدخلات المرتبطة بها وفقاً لأحكام الاتفاقية والقانون المحلي.

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



### المادة (٢٩) : حق للدولة إعفاء بعض القطاعات أو إخضاعها للضريبة بنسبة الصفر بالمائة

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

أ-قطاع التعليم .

ب-القطاع الصحي .

ج-القطاع العقاري .

د-قطاع النقل المحلي.

٢. لكل من الدول الأعضاء أن تخضع قطاع النفط، والمشتقات النفطية، والغاز للضريبة بنسبة الصفر بالمائة وفقاً للشروط والضوابط التي تحددها.

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

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

-الجهات الحكومية التي تحددها كل دولة .

-الجهات الخيرية والمؤسسات ذات النفع العام وفقاً لما تحدده كل دولة .

-الشركات المعفّية بموجب اتفاقيات لاستضافة فعاليات دولية .

-مواطني الدولة العضو عند تشييد منازلهم للاستعمال الخاص .

-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



قَبِلَ لجنة التعاون المالي والاقتصادي.

ثانيًا: الأدوية والتجهيزات الطبية:

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

المادة (٣٢) : النقل البيئي والدولي

تخضع للضريبة بنسبة الصفر بالمائة معاملات النقل الآتية:

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

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

المادة (٣٢) : توريد وسائل النقل

لكل دول عضو أن تخضع 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 ووسائل النقل أو حمولاتها أو ركبها.

٣. توريد طائرات الانقاذ وسفن الانقاذ والمساعدة جَوًّا وِبَحْرًا، والسفن المخصصة للصيد البحري.

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

١. تخضع للضريبة بنسبة الصفر بالمائة التوريدات الآتية:

أ- تصدير السلع إلى خارج إقليم دول مجلس التعاون.

ب- توريد السلع إلى إحدى الأوضاع المعلقة للرسوم الجمركية المنصوص عليها في نظام (قانون) الجمارك الموحد، وتوريد السلع ضمن تلك الأوضاع المعلقة للرسوم



## الجمركية.

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

د-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 وفقاً 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.

٢. يخضع توريد السلع والخدمات الى 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

١. يُعدّ الذهب والفضة والبلاتين استثمارياً عندما يكون خالص بنسبة نقاوة لا تقل عن (٩٩٪) وقابل للتداول في سوق السبائك العالم؛ وذلك لغايات تطبيق هذه المادة.

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

٣. يخضع للضريبة بنسبة الصفر، أو توريد بعد استخراج الذهب والفضة والبلاتين.

## المادة (٣٦) : الخدمات المالية

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

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

## 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 .



## الأنظمة ذات العلاقة

- الأمر الملكي رقم (أ/٨٤) التاريخ ١٤٤٢/٢/١٤ هـ 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 للمطورين العقاريين المرخصين، وفقاً لضوابط الاسترداد والقواعد ذات الصلة التي يعتمدها وزير المالية رئيس مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل بالتنسيق مع وزير الإسكان ويعتمد وزير المالية رئيس مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل قائمة- تحدث دورياً- بأسماء أولئك المطورين»

- قرار مجلس الوزراء رقم (٤٦٥) وتاريخ ١٤٣٨/٧/٢٠ هـ تنظيم الهيئة العامة للزكاة والدخل .

## قرارات مجلس الوزراء

## التعميم 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 سنة (٩٧) العدد (٤٧٨) (الجمعة ٢٣ ذوالقعدة ١٤٤٠ هـ) (٢٦ يوليو ٢٠١٩ م) وكان تاريخ نشره هو تاريخ نفاذه .
- الدليل الإرشادي الخاص بقطاع النفط والغاز النسخة (١) ؛ 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 .





## الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

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

«١- تكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ 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.

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

(أ) المبالغ التي يتم تحصيلها من المشتري أو متلقي الخدمة تحت أي مسمى طالما كانت بمناسبة بيع السلع أو أداء الخدمات

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

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

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

٥- 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.

٦- 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، وتحدد اللائحة التنفيذية قواعد وإجراءات البيع بالتقسيط.

٧- مع مراعاة حكم البند (٨) من هذه المادة تقدر قيمة السلع المستوردة من الخارج في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك 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.

٨- 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.

٩- 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 يعتبر من الأحجار الكريمة وقواعد حساب قيمة التشغيل (المصنعية).

١٠- 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 للأمور مضافاً إليها ضريبة الجدول.

ثانياً: بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة:

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

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

١١- 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.

١٢- للوزير بالاتفاق مع الوزير المختص أن يصدر قوائم بقيم بعض السلع أو الخدمات، أو وضع أسس محاسبية تتخذ أساساً لربط الضريبة.

## التعليق

حددت اللائحة ما تتمثل فيه التوريدات المعفاة على سبيل الحصر في المادة (٢، ٥، ٦، ٧، ٢٩) من اللائحة فيما عدا الحالات التي يكون فيها المقابل واجب السداد عن الخدمة قد سُدد صراحةً كرسوم أو عمولة أو خصم تجاري، وعليه فتمثل في:

١. المنتجات المالية الإسلامية التي تُقدّم وفق عقود معتمدة شرعاً.

٢. توريد العقار السكني على سبيل التأجير أو الترخيص.

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



١. توريدات السلع المصدرة من المملكة إلى مكان خارج إقليم دول المجلس؛ وذلك طالما قدم موردها 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 .
٢. 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 .
٣. خدمات النقل الدولي للسلع والركاب من و إلى المملكة، والتوريدات ذات الصلة وفقاً للضوابط التي تضمنتها المادة (٣٤) من اللائحة .
٤. توريدات أي أدوية مؤهلة أو سلع طبية مؤهلة وفقاً لأي تصنيفات قد تصدر من وزارة الصحة أو أي جهة مختصة في المملكة .
٥. أول توريد للمعادن المؤهلة (الذهب، والفضة، والبلاطين) الذي يقوم به منتج المعدن أو معالجه، 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 تعد نقلاً لحيازة السلع أو تمنح حقاً بذلك.



## سادسا - المعايير والفترة الزمنية اللازمة لحساب قيمة التوريدات الخاضعة للضريبة:

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

### كلمات مفتاحية:

### 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):

#### المادة (٣٧) : الأشخاص المرتبطون

١. 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.
٢. يعد الشخص الطبيعي مرتبطاً بأي شخص طبيعي آخر إذا كان ذلك الشخص الآخر هو زوجاً أو صهراً للشخص، أو قريباً له حتى الدرجة الرابعة.
٣. يعد الموظفون ورب العمل وشركاؤه، والشركاء في أي شراكة أشخاصاً مرتبطين لأغراض النظام.
٤. الأشخاص الطبيعيون والأشخاص الاعتباريون يعدون أشخاصاً مرتبطين لأغراض النظام في الحالات الآتية:
  - أ- الشخص الطبيعي عندما يكون شريكاً أو مديراً أو من يضع الخطط للشخص الاعتباري.
  - ب- 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.
  ٥. 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 أي من الحالات السابقة، وفي شخصين اعتباريين أو أكثر.



٦. يعد أمين التفليسة وناظر الوقف وأي مستفيد مرتبطين لأغراض النظام.

#### المادة (٣٨) : القيمة السوقية العادلة

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

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

ب- قيمة التوريد أقل من القيمة السوقية العادلة.

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

٢. 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.

٣. 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.

٤. في الحالات التي لا يمكن فيها التأكد من حدوث توريد متزامن ومثابه 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. إذا تم 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، فعندئذ تعد 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. (.)

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 قبيل الشخص الخاضع للضريبة.

#### المادة (٤٠) : تعديل قيمة التوريد

١. تعدل قيمة التوريد الخاضع للضريبة عند ارتباطها بالشخص الخاضع للضريبة في الحالات الآتية :

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

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

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



- د- عند ترجيع السلع أو الخدمات أو أي جزء منها إلى المورد ويقوم المورد بقبول استرجاعها.
٢. إذا تم تعديل قيمة التوريد وفقاً 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 والذي تمّ 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 الفقرة (١) من هذه المادة.
- ب- تم احتساب قيمة ضريبية لا تعكس وقوع حالة أو أكثر من الحالات المنصوص عليها في الفقرة (١) من هذه المادة .
٣. في الحالات التي يلزم فيها إجراء تعديل لاحق على قيمة السلع أو الخدمات، فإنه يجب على الشخص الخاضع للضريبة الذي يتصرف كمورد أن يجري تعديلاً على ضريبة المخرجات التي سبق أن أقر بها حيث تعكس قيمة الضريبة المحسوبة عند تغيير المقابل.
٤. التعديل الذي تنتج عنه زيادة مبلغ ضريبة المخرجات الخاصة بالمورد، والذي أجراه وفقاً للفقرة (٣) من هذه المادة يجب إجراؤه في الإقرار الضريبي عن الفترة الضريبة التي حصلت فيها الواقعة المشار إليها في الفقرة (١) من هذه المادة .
٥. التعديل الذي ينتج عنه تخفيض مبلغ ضريبة المخرجات الخاصة بالمورد والذي أُجري وفقاً للفقرة (٣) من هذه المادة يجب إجراؤه في الإقرار الضريبي عن الفترة الضريبة 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 متأخراً .
٦. في الحالات المشار إليها في الفقرة (٢) من هذه المادة، والتي يلزم فيها إجراء تعديل لاحقاً على قيمة توريد السلع أو الخدمات إلى عميل يكون شخصاً خاضعاً 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.
٧. في الحالات التي لم يتلقَ فيها الشخص الخاضع للضريبة المقابل كله أو جزءاً 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 أُجريت 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.
- ه- إذا كانت المبالغ التي لم يتم 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، كإصدار حكم قضائي، أو إفلاس المدين، أو أمر صادر عن المحكمة ببدء أي إجراء رسمي آخر يثبت



## المطالبة .

٨. 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 .

٩. 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 المحسوبة 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.

١٠. على الشخص الخاضع للضريبة إذا قام بخصم ضريبة المدخلات عن توريد استلمه ولم يقم بالسداد كاملاً بعد فترة اثني عشر شهراً من تاريخ التوريد، أن يخفض خصم ضريبة المدخلات بقدر قيمة الضريبة المحسوبة على المقابل الذي يبقى دون سداد في ذلك التاريخ.

١١. في الحالات التي يتم فيها تعديل ضريبة المدخلات وفقاً للفقرة العاشرة من هذه المادة، وقام الشخص الخاضع للضريبة لاحقاً بسداد المقابل، فإنه يجوز زيادة خصم ضريبة المدخلات وفقاً لذلك بحيث تعكس الضريبة المحسوبة على المقابل الذي قد تم سداده.

١٢. التعديلات المنصوص عليها في هذه المادة ستكون خاضعة للقيود الزمنية المفروضة في النظام أو هذه اللائحة.

## المادة (٥٤) : الإشعارات الدائنة والمدينة

١. إذا تحققت إحدى الحالات الواردة في الفقرة (١) من المادة (٤٠) 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 (١) من المادة (٤٠) 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 .

٣. أيّ 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 (٥٣) من هذه اللائحة، ويتم بيان ذلك أيضاً في الفاتورة الضريبية .

٤. 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 .

عدلت الفقرة رقم (١) من هذه المادة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم (٢٠/٣/٢) وتاريخ ١٤٤١/١٠/١٧هـ الموافق ٢٠٢٠/٩/٢٠م، وقد كانت قبل التعديل تنص على أن: "في حال معاملة توريد سلع أو خدمات معاملة التوريد المفترض بسبب القيام به دون مقابل أو لغرض غير الأنشطة الاقتصادية فعندئذٍ تعد قيمتها على أنها سعر الشراء أو تكلفة تلك السلع أو الخدمات، ولا يتم التعامل مع التوريدات المفترض على أنها أنشئت إلا إذا تم خصم ضريبة المدخلات على التوريدات من المورد، وفي الحالات التي لا يتسنى فيها التأكد من سعر الشراء أو التكلفة وقت التوريد تعد قيمة تلك التوريدات هي القيمة السوقية العادلة لها ."





## الاتفاقية الخليجية الموحدة

### المادة ( ٢٦ ) : قيمة توريد السلع والخدمات

١. 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 .
٢. تكون قيمة التوريد قيمة المقابل دون قيمة الضريبة، وتشمل قيمة الجزء غير النقدي من المقابل المحدد وفقاً للقيمة السوقية العادلة .
٣. 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 .
٤. 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 .
٥. تحدد كل دولة عضو شروط وضوابط تعديل قيمة التوريد بين أشخاص مرتبطين .
٦. 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 .
  ٧. إذا كانت أيّ من مكونات قيمة التوريد مدونة بعملة أجنبية يتم تحويلها إلى العملة المحلية على أساس سعر صرف العملة الرسمي المطبّق في الدولة العضو في تاريخ استحقاق الضريبة .
  ٨. 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 جزئياً أو كلياً .

٢. تخفيض قيمة التوريد .

٣. عدم تحصيل المقابل جزئياً أو كلياً وفقاً للشروط المطبقة على الديون المعدومة في كل دولة عضو .

المادة (٥٢) : احتساب قيمة التوريدات

١. تحسب قيمة التوريدات السنوية - لغايات تطبيق أحكام هذه الاتفاقية - على أساس أيّ من الآتي :

أ-مجموع قيمة التوريدات - باستثناء التوريدات المعفاة - التي حققها الخاضع للضريبة في نهاية أي شهر بالإضافة إلى (١١) شهراً السابقة.

ب-مجموع قيمة التوريدات - باستثناء التوريدات المعفاة - التي من المتوقع أن يحققها الخاضع للضريبة في نهاية أي شهر بالإضافة إلى (١١) شهراً القادمة وفقاً للمعايير والفترة المحددة من قبل كل دولة عضو .

٢. يتألف مجموع قيمة التوريدات من الآتي :

أ-قيمة التوريدات الخاضعة للضريبة باستثناء قيمة توريد الأصول الرأسمالية.

ب-قيمة السلع والخدمات الموردة للخاضع للضريبة الملزم بسداد الضريبة عنها وفقاً لأحكام هذه الاتفاقية .

ج-قيمة التوريدات البنينة التي يقع مكان توريدها في دولة عضو غير دولة إقامة المورد الخاضع للضريبة، وكانت تخضع للضريبة في دولة إقامة المورد فيما لو وقع مكان التوريد فيها.

٣. لكل دولة عضو وضع الضوابط والشروط اللازمة لتجميع رقم أعمال الأشخاص المرتبطين الذين يزاولون أنشطة متشابهة أو مترابطة، وتسجيل كل منهم (تسجيلهم) إلزامياً على أساس رقم الأعمال الإجمالي .



## التعاميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

- قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للزكاة والدخل 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 (٩٨) (الجمعة ٢٧ شوال ١٤٤١ هـ) الموافق (١٩ يونيو ٢٠٢٠م)، والذي يسري وفقاً للبند ثانيًا منه اعتبارًا من (١-٧-٢٠٢٠).

## الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

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

” تضاف 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 هو القيمة السوقية العادلة للسلع والخدمات الموردة خاصة في حالة وجود شبهة المجاملة (كما في حالة التوريد الأشخاص 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)، وتمثل 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 المفترض 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 كلياً أو جزئياً .
٢. وجود تغيير أو تعديل جوهري في طبيعة التوريد بحيث يؤدي إلى تغيير الضريبة المستحقة.
٣. تم الاتفاق على قيمة التوريد مسبقاً، 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

### كلمات مفتاحية:

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

### نظام القيمة المضافة المادة (١٢):

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

### اللائحة التنفيذية المادة (٣٧):

#### المادة (٣٧): الأشخاص المرتبطون

١. 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 .
٢. يعد الشخص الطبيعي مرتبباً بأي شخص طبيعي آخر إذا كان ذلك الشخص الآخر هو زوجاً أو صهراً للشخص، أو قريباً له حتى الدرجة الرابعة .
٣. يعد الموظفون ورب العمل وشركاؤه، والشركاء في أي شراكة أشخاصاً مرتبطين لأغراض النظام .
٤. الأشخاص الطبيعيون والأشخاص الاعتباريون يعدون أشخاصاً مرتبطين لأغراض النظام في الحالات الآتية:
  - أ- الشخص الطبيعي عندما يكون شريكاً أو مديراً، أو من يضع الخطط للشخص الاعتباري .
  - ب- الشخص الطبيعي الذي يسيطر أو يملك إما منفرداً أو مع شخص مرتبب 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 .
  - ج- 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 أي من الحالات السابقة، وفي شخصين اعتباريين أو أكثر .  
د-يعد أمين التفليسة وناظر الوقف وأي مستفيد مرتبطين لأغراض النظام .

## الاتفاقية الخليجية الموحدة المادة (١):

### المادة (١) : التعاريف

يقصد بالكلمات والعبارات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها ما لم يقتض سياق النص خلاف، وذلك في تطبيق أحكام هذه الاتفاقية :  
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 ... ”

## الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة المادة (١٢)

- 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 يكن 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 سواء 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 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.