



الأمانة العامة للجان الضريبية
General Secretariat of Tax Committees

الفصل السابع احتساب الضريبة

الدليل إلى نظام ضريبة القيمة المضافة



أولاً: نسبة الضريبة المستحقة:

كلمات مفتاحية:

(الاتفاقية. اللائحة. ضريبة. القيمة. نسبة الضريبة. تاريخ. نسبة الصفر).

نظام ضريبة القيمة المضافة المادة (١٨):

تكون نسبة الضريبة المستحقة هي النسبة المطبقة في تاريخ التوريد أو الاستيراد .

الاتفاقية الخليجية الموحدة المادة (٢٥):

المادة (٢٥) : نسبة الضريبة

١. تطبق الضريبة بنسبة أساسية قدرها (١٥٪) من قيمة التوريد أو الاستيراد ما لم يرد نص للإعفاء، أو فرض نسبة الصفر على ذات التوريد في هذه الاتفاقية .
٢. دون الإخلال بالالتزامات المنصوص عليها في هذه الاتفاقية والقوانين المحلية يجب أن يتضمن السعر المعلن في السوق المحلي للسلع والخدمات ضريبة القيمة المضافة.

التعاميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

- الدليل الإرشادي الخاص بالواردات والصادرات النسخة (٢) ، (مارس ٢٠١٩م) .



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، و (١٤٪) للعام المالي (٢٠١٧ / ٢٠١٨)، وذلك شريطة أن يخصص نسبة (١٪) من الضريبة للإنفاق على برامج العدالة الإجتماعية، ويُستثنى ممَّا تقدم سعر الضريبة على الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة (٥٪) وذلك ما عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب، ويكون سعر الضريبة (صفر) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها طبقًا للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية.”

التعليق

يسري نص الاتفاقية المشار إليه والمتضمّن ” تطبق 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

كلمات مفتاحية:

(الاتفاقية . اللائحة . ضريبة . القيمة . تاريخ . توريد . الإقرار . الإفراج الجمركي . مصلحة الجمارك) .

نظام ضريبة القيمة المضافة المادة (١٩) :

تحدد اللائحة تاريخ استحقاق الضريبة بالنسبة إلى التوريدات غير المنصوص عليها في الاتفاقية .

اللائحة التنفيذية المادة (٤٤):

المادة (٤٤) : سداد الضريبة على الاستيراد عبر الإقرار الضريبي

١. 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.
٢. يجوز تقديم الطلب فقط، وللهيئة أن توافق على الطلب في الحالات الآتية:
 - أ- إذا استخدم الشخص الخاضع للضريبة الفترة الضريبية الشهرية، ويعتزم استيراد سلع مرة كل شهر على الأقل.
 - ب- إذا استطاع الشخص الخاضع للضريبة إثبات أن جميع إقراراته الضريبية والمبالغ المسددة من قبّله 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.
 - ج- إذا قدم الشخص الخاضع للضريبة إثباتاً كافياً باستقرار وثبات حالته المالية.
٣. 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.



٤. على الهيئة إلغاء التفويض القائم إذا لم يعد الشخص الخاضع للضريبة مؤهلاً لذلك أو إذا طلب الشخص الخاضع للضريبة إلغاء التفويض.
٥. يجب على الهيئة إبلاغ الشخص الخاضع للضريبة ومصصلحة الجمارك بموجب إخطار عن الموافقة على الطلب، أو رفضه، أو إلغاء التفويض وتاريخ نفاذ ذلك.
٦. اعتباراً 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 مصصلحة الجمارك عدم تحصيل الضريبة على أي توريدات لاحقة يقوم بها الشخص الخاضع للضريبة المفوض.
٧. عند الموافقة على التفويض، يجب على الشخص الخاضع للضريبة أن يخطر مصصلحة الجمارك بالموافقة قبل إجراء إقرار الاستيراد التالي.
٨. استثناءً من الأحكام الواردة في الفقرة الثانية من هذه المادة، يجوز لمجلس إدارة الهيئة - في الحالات التي يحددها - السماح للأشخاص الخاضعين للضريبة بتأجيل سداد الضريبة المستحقة عند الاستيراد ليكون عبر الإقرار الضريبي، وللمجلس وضع الشروط والضوابط والإجراءات اللازمة لذلك.

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 بتصريف 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 أي من الحالات المشار إليها في المادة (٨) من هذه الاتفاقية.
- ٣- استثناء 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) شهر متتالية.
- ٤- لكل دولة عضو تحديد تاريخ استحقاق الضريبة بالنسبة للتوريدات غير الواردة في البنود السابقة من هذه المادة.



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 تستحق 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 إليها منعاً من التكرار.



ثالثاً: مدد احتساب الضريبة

كلمات مفتاحية:

(اللائحة .مدد .احتساب .شروطه وضوابط .الخاضع .الضريبة .صافي .المحاسبة .معدل) .

نظام القيمة المضافة المادة (٢٠):

تحدد اللائحة مدد احتساب الضريبة وشروطها وضوابطها .

اللائحة التنفيذية المادة (٤٥):

المادة (٤٥): احتساب الضريبة

١. 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، فإن 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.

٢. يجرى 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:

١. يجوز للشخص الخاضع للضريبة أن يختار احتساب صافي الضريبة المستحقة عن الفترة الضريبية على أساس المحاسبة النقدية كاستثناء لطريقة المحاسبة على



- أساس الفاتورة، حسبما هو مبين في المادة الخامسة والأربعين من هذه اللائحة، شريطة أن تكون قيمة توريداته السنوية الخاضعة للضريبة في السنة التقويمية السابقة لا تتجاوز مبلغاً قدره خمسة ملايين (٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال وأن تكون قيمة التوريدات المتوقعة في السنة التقويمية الحالية لا تتجاوز خمسة ملايين (٥,٠٠٠,٠٠٠) ريال، مع مراعاة الفقرة الثانية من هذه المادة. عند الموافقة يجب أن تشعر الهيئة الشخص الخاضع للضريبة بقبول طلبه.
٢. 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.
٣. 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.
٤. 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.
٥. 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.
٦. 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.
٧. للهيئة طلب أدلة تُثبت 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.
٨. يجب على الشخص الخاضع للضريبة الذي تمت الموافقة على استخدامه طريقة المحاسبة وفقاً للأساس النقدي أن يُشعر 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.
٩. 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.
١٠. يبدأ استخدام المحاسبة وفقاً لأساس الفاتورة من بداية الفترة الضريبية التالية، ويجب أن تشعر الهيئة الشخص الخاضع للضريبة بالتغيير وتاريخ بدء نفاذه.



١١. الإقرار الضريبي عن الفترة الضريبية (١) التي تلي الانتقال من المحاسبة وفقاً للأساس النقدي إلى المحاسبة وفقاً للأساس 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 .

الاتفاقية الخليجية الموحدة المادة (١)

المادة (١) التعاريف

“الفترة الضريبية: الفترة الزمنية التي يجب احتساب الضريبة الصافية فيها.”

المادة (٦٠) : الفترة الضريبية

على كل دولة عضو أن تحدد الفترة أو الفترات الضريبية الخاصة بها على ألا تقل أي فترة ضريبية عن الشهر.

التعليق

١. 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)

٢. واستثناء يجوز للشخص الخاضع للضريبة أن يختار احتساب صافي الضريبة المستحقة عن الفترة الضريبية على أساس المحاسبة النقدية كاستثناء لطريقة المحاسبة على أساس الفاتورة؛ وذلك طالما 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 تشعر 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

كلمات مفتاحية:

(فاتورة . مقابل . سلعة . خدمة . تاريخ . نظام . توريد . ضريبة . القيمة . التوريدات . مورد . خاضع . مقيم . المملكة . عميل . دولة عضو) .

نظام ضريبة القيمة المضافة المادة (٢١) :

١. 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.
٢. يسري حكم الفقرة (أ) من هذه المادة على التوريدات البينية التي تتم بين مورد خاضع للضريبة مقيم في المملكة وعميل في دولة عضو أخرى، أو العكس.
٣. 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.

الاتفاقية الخليجية الموحدة:

المادة (٥٥): إصدار الفاتورة الضريبية

- ١- على الخاضع للضريبة أن يصدر فاتورة ضريبية أو مستند مماثل في الحالات الآتية:
 - أ- توريد السلع أو الخدمات بما في ذلك التوريد المفترض المنصوص عليه في المادة (٨) من هذه الاتفاقية.
 - ب- استلام المقابل كلياً أو جزئياً قبل تاريخ التوريد.
- ٢- لكل دولة عضو أن تستثني الخاضع للضريبة من إصدار الفواتير المنصوص عليها في هذه المادة بالنسبة للتوريدات المعفاة من الضريبة، بشرط أن لا تتعلق بالمعاملة البينية بين الدول الأعضاء.
- ٣- مع مراعاة أحكام المادة (٥٦) من هذه الاتفاقية، لكل دولة عضو أن تسمح للخاضع للضريبة بإصدار فواتير ضريبية ملخصة تشمل كل منها جميع توريدات السلع



والخدمات التي تمت لصالح عميل واحد واستحقت الضريبة عنها خلال فترة شهر.
٤- 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

- ١- على كل دولة عضو أن تحدد محتويات الفاتورة الضريبية ومهلة إصدارها على أن تحدد اللجنة الوزارية الحد الأدنى من التفاصيل الواجب تضمينها في الفاتورة الضريبية، ولكل دولة عضو أن تسمح بإصدار فواتير مبسطة وفق الشروط والضوابط التي تحددها.
- ٢- يمكن أن تصدر الفواتير الضريبية بأية عملة شريطة أن تكون قيمة الضريبة مدونة بعملة الدولة العضو التي يقع فيها مكان التوريد، وذلك على أساس سعر صرف العملات الرسمي المعمول به في هذه الدولة بتاريخ استحقاق الضريبة.

التعليق

ينظم هذا النص الفرض 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 البيئية التي تتم بين مورد 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 تستحق على الجزء الذي ينفذ قبل تاريخ النفاذ أو التسجيل.