



# التجارة الإلكترونية

## دليل ضريبة القيمة المضافة | VATGEC1

أغسطس 2020



## المحتوى

3	1. المقدمة
3	1.1. لمحة عامة
3	1.1.1. نبذة مختصرة
3	1.1.2. الهدف من هذا الدليل
3	1.1.3. من الذي يجب عليه قراءة هذا الدليل؟
3	1.1.4. حالة هذا الدليل
4	2. لمحة عامة: التجارة الإلكترونية وضريبة القيمة المضافة
4	2.1. ما المقصود بـ التجارة الإلكترونية؟
4	2.2. الخلفية التشريعية
4	2.3. ما هي ضريبة القيمة المضافة؟
5	2.4. متطلبات التسجيل لضريبة القيمة المضافة
6	2.4.1. التسجيل الإلزامي
7	2.4.2. التسجيل الاختياري
7	2.5. مكان التوريد
7	2.6. آلية الاحتساب العكسي
8	2.7. استرداد ضريبة المدخلات
10	3. التجارة الإلكترونية: توريدات السلع
10	3.1. مقدمة
10	3.2. مكان توريد السلع
11	3.3. بيع السلع داخل الدولة
11	3.3.1. فرض ضريبة القيمة المضافة
13	3.3.2. احتساب ضريبة القيمة المضافة
14	3.4. مبيعات السلع من خارج الدولة
14	3.5. تطبيق ضريبة القيمة المضافة على استيراد السلع إلى الدولة
14	3.5.1. فرض واحتساب ضريبة القيمة المضافة على الاستيراد
15	3.5.2. الاستيراد بمساعدة وكيل تخليص
16	3.5.3. استثناءات من فرض ضريبة القيمة المضافة على الاستيراد
18	3.6. ملخص: المعاملة الضريبية لتوريدات السلع
20	4. التجارة الإلكترونية: توريدات الخدمات
20	4.1. مقدمة
21	4.2. مكان توريد الخدمات الإلكترونية
22	4.3. فرض ضريبة القيمة المضافة
23	4.4. احتساب ضريبة القيمة المضافة



- 4.5. ملخص: المعاملة الضريبية للخدمات الإلكترونية ..... 24
5. التوريدات من خلال الوكلاء ..... 25
- 5.1. مقدمة ..... 25
- 5.2. أنواع ترتيبات الوكالة ..... 25
- 5.3. المعاملة الضريبية للتوريدات التي تتم عن طريق وكلاء ..... 26
- 5.3.1. الوكالة المصرح عنها ..... 26
- 5.3.2. الوكالة غير المصرح عنها ..... 27
- 5.4. متطلبات الفاتورة الضريبية ..... 28



## 1. المقدمة

### 1.1. لمحة عامة

#### 1.1.1. نبذة مختصرة

يتم تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الإمارات العربية المتحدة ("الدولة") منذ الأول من يناير 2018، وكضريبة عامة على الاستهلاك فإن ضريبة القيمة المضافة تُفرض على توريدات السلع والخدمات التي تتم في إقليم الدولة.

#### 1.1.2. الهدف من هذا الدليل

يقدم هذا الدليل إرشادات حول المعاملة الضريبية المطبقة على توريدات السلع والخدمات المقدمة من خلال الوسائل الإلكترونية كالإنترنت أو الشبكات الإلكترونية المماثلة.

ويكمن الهدف من هذا الدليل في توفير إرشادات عن كيفية تأثير ضريبة القيمة المضافة على الأعمال العاملة في قطاع التجارة الإلكترونية.

#### 1.1.3. من الذي يجب عليه قراءة هذا الدليل؟

ينبغي على الأعمال المعنية بقطاع التجارة الإلكترونية الاطلاع على هذا الدليل.

ينبغي الاطلاع على هذا الدليل الإرشادي بالتوازي مع الأدلة الإرشادية الأخرى ذات الصلة التي تم نشرها من قبل الهيئة الاتحادية للضرائب ("الهيئة").

#### 1.1.4. حالة هذا الدليل

في هذا الدليل، يُشار إلى المرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة بعبارة "المرسوم بقانون" وإلى قرار مجلس الوزراء رقم (52) لسنة 2017 في شأن اللائحة التنفيذية للمرسوم بقانون اتحادي رقم (8) لسنة 2017 في شأن ضريبة القيمة المضافة وتعديلاته بعبارة "اللائحة التنفيذية". وتجدر الإشارة إلى أنّ هذا الدليل لا يلزم الهيئة قانوناً، لكنه يهدف إلى تقديم المساعدة في فهم وتطبيق تشريعات ضريبة القيمة المضافة من حيث تطبيقها على التجارة الإلكترونية.

تم إصدار هذا الدليل وفقاً لنص المادة (73) من اللائحة التنفيذية ويقدم إرشادات عامة بشأن تطبيق المرسوم بقانون واللائحة التنفيذية فيما يتعلق بالتجارة الإلكترونية في الدولة، غير أن هذا الدليل لا يتناول كافة التفاصيل القانونية المرتبطة بضريبة القيمة المضافة كما وأنه لا يقصد أن يكون هذا الدليل مرجع قانوني. للمزيد من التفاصيل حول تطبيق ضريبة القيمة المضافة بشكل عام، يرجى الاطلاع على دليل الخاضع للضريبة- ضريبة القيمة المضافة، والمُتاح على الموقع الإلكتروني للهيئة (www.tax.gov.ae).



## 2. لمحة عامة: التجارة الإلكترونية وضريبة القيمة المضافة

### 2.1. ما المقصود بـ التجارة الإلكترونية؟

في سياق التجارة التقليدية، يتم عادةً توريد السلع والخدمات من موقع فعلي كمتجر أو مكتب مثلاً، مع تواجد المورد أو المستلم عادةً في الموقع ذاته.

التجارة الإلكترونية (والتي قد يُشار إليها مجازاً في بعض الأحيان بمصطلح "التجارة الرقمية") تشير بشكل عام إلى توريدات السلع والخدمات التي تتم عن طريق شبكات الانترنت أو الشبكات الإلكترونية المماثلة، حيث يتم الحصول على أو توريد السلع والخدمات من خلال الوسائل الإلكترونية وذلك مثلاً عن طريق أجهزة الحاسوب أو الهاتف أو مواقع الويب أو التطبيقات الإلكترونية.

ويتناول هذا الدليل أنواع المعاملات الآتية:

• السلع المُشترَأة من خلال منصة إلكترونية؛ و

• الخدمات الموردة من خلال الوسائل الإلكترونية.

والجدير بالذكر أن العديد من القواعد العامة لضريبة القيمة المضافة تنطبق أيضاً على معاملات التجارة الإلكترونية. مع ذلك، هناك عدد من القواعد الإضافية لضريبة القيمة المضافة التي يُهدف تطبيقها تحديداً على ترتيبات التجارة الإلكترونية.

ويقدم الجزء المتبقي من هذا الفصل لمحة عامة عن القواعد العامة لضريبة القيمة المضافة التي تؤثر على معظم أنواع التوريدات بما في ذلك توريدات السلع والخدمات المقدمة في سياق التجارة الإلكترونية.

### 2.2. الخلفية التشريعية

يُنظم المرسوم بقانون اتحادي واللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة في الدولة.

ويجب الأخذ بالعلم أن تشريعات ضريبة القيمة المضافة قد تضمنت قواعد خاصة تُطبق فقط على توريدات السلع والخدمات التي تتم عبر الحدود فيما بين الدولة والدول المطبقة. و"الدول المطبقة" هي دول مجلس التعاون الخليجي التي تطبق نظام ضريبة القيمة المضافة. في الوقت الحالي، لا تُعامل أي من دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية كدولة مطبقة لأغراض ضريبة القيمة المضافة في الدولة. ونتيجة لذلك، فإن هذه النسخة من الدليل لا تشمل القواعد الخاصة المطبقة على التوريدات التي تتم بين الدولة والدول المطبقة.

### 2.3. ما هي ضريبة القيمة المضافة؟

إنّ ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة تُفرض على أساس المعاملات، حيث يتم احتساب ضريبة القيمة المضافة وتحصيلها في كل مرحلة من مراحل سلسلة التوريد من قبل الأشخاص الاعتباريين والطبيعيين ("الأشخاص") الذين يستوفون متطلبات التسجيل لضريبة القيمة المضافة.



وبالتالي، فإن الأشخاص المسجلين أو المُلزَمين بالتسجيل لضريبة القيمة المضافة (ويشار إليهم بعبارة "الأشخاص الخاضعين للضريبة") يقومون بفرض ضريبة القيمة المضافة على عملائهم نظير توريدات السلع والخدمات الخاضعة للضريبة. ويُعرف التوريد الخاضع للضريبة في التشريعات الضريبية على أنه "توريد سلع أو خدمات لقاء مقابل أثناء ممارسة الأعمال من قبل أي شخص داخل الدولة، ولا يشمل التوريد المُعفى من الضريبة"<sup>1</sup>. وبالتالي، وحتى يُعتبر التوريد توريداً خاضعاً للضريبة، يجب استيفاء الشروط الآتية:

• أن يكون هناك توريد لسلع أو لخدمات؛

• أن يتمّ التوريد لقاء مقابل؛

• أن يتمّ التوريد من قبل شخص يمارس الأعمال في الدولة؛ و

• ألا يكون التوريد معفياً من الضريبة.

وتُطبق ضريبة القيمة المضافة على التوريدات الخاضعة للضريبة إما بالنسبة الأساسية 5% أو بنسبة الصفر<sup>3</sup> أي 0%. وإذا ما كان التوريد مُعفى من الضريبة فلا يُعامل كتوريد خاضع للضريبة. وهنا يجب التنويه إلى أن التوريد الذي لا يُعد خاضعاً للضريبة أو مُعفى من الضريبة يُعتبر خارج نطاق ضريبة القيمة المضافة في الدولة.

وتُعرف ضريبة القيمة المضافة التي يفرضها الخاضع للضريبة على عملائه بعبارة "ضريبة المخرجات". وعلى أساس دوري، يُلزم الخاضعين للضريبة باحتساب ضريبة المخرجات وتقديمها إلى الهيئة، وذلك من خلال إقرارات ضريبية (ويُشار إليها أيضاً بـ"الإقرار الضريبي") تُقدم بشكل دوري ومنتظم إلى الهيئة.

وتجدر الإشارة إلى أن الخاضع للضريبة يتحمل عادةً ضريبة القيمة المضافة (والتي تُعرف بعبارة "ضريبة المدخلات") عند حصولهم على سلع وخدمات التي يتم فرضها من قبل الموردين. ويكون بإمكان الخاضع للضريبة بصورة عامة استرداد ضريبة المدخلات، مع مراعاة استيفائه شروطاً محددة، إذ أنه في حال استيفاء شروط إتاحة استرداد ضريبة المدخلات، سيكون بإمكان الخاضع للضريبة خصم ضريبة المدخلات هذه من قيمة ضريبة المخرجات المصرح عنها في الإقرار الضريبي ذاته.

إن الفارق بين ضريبة المخرجات وضريبة المدخلات المقر عنه من قبل الخاضع للضريبة في إقراره الضريبي هو إما أن يكون صافي الضريبة المستحقة الدفع إلى الهيئة (وذلك في حال جاوزت ضريبة المخرجات ضريبة المدخلات) أو صافي الضريبة القابلة للاسترداد من الهيئة (وذلك في حال جاوزت ضريبة المدخلات ضريبة المخرجات) عن فترة الإقرار الضريبي المحددة تلك.

## 2.4. متطلبات التسجيل لضريبة القيمة المضافة

<sup>1</sup> المادة (1) من المرسوم بقانون.

<sup>2</sup> المادة (3) من المرسوم بقانون.

<sup>3</sup> المادة (45) من المرسوم بقانون.



كما ذكر آنفاً، يُلزم الشخص فقط باحتساب ضريبة القيمة المضافة في الدولة إذا ما كان الشخص خاضعاً للضريبة. ويعني هذا أن يكون الشخص إما مسجلاً أو ملزماً بالتسجيل لضريبة القيمة المضافة. وبالتالي، فمن الضروري تحديد متى يكون الشخص ملزماً بالتسجيل لضريبة القيمة المضافة.

يكون التسجيل لضريبة القيمة المضافة إما إلزامياً أو اختيارياً. وهنا تجدر الإشارة إلى أنه قد تُطبّق شروط ومتطلبات مختلفة على التسجيل الإلزامي والتسجيل الاختياري بحسب ما إذا كان لدى الشخص مكان إقامة في الدولة. وبالتالي، من المهم أن يُحدّد الشخص ما إذا كان مقيماً في الدولة أو غير مقيم فيها عند النظر في قواعد التسجيل التي تنطبق عليه.

ويكون لدى الشخص مكان إقامة في الدولة لأغراض التسجيل لضريبة القيمة المضافة إذا كان لديه مقرّ تأسيس أو منشأة ثابتة في الدولة. وقد تمّ تعريف هذه المصطلحات في المرسوم بقانون على النحو الآتي<sup>4</sup>:

- "مقرّ التأسيس": المقرّ الذي تأسست فيه الأعمال قانوناً في دولة ما بحسب قرار إنشائه وتتخذ فيه قرارات الإدارة الهامة أو تُمارس فيه وظائف الإدارة المركزية.
- "المنشأة الثابتة": أي مكان عمل ثابت غير مقرّ التأسيس يزاول فيه الشخص أعماله بشكل منتظم أو دائم وتتوفر فيه موارد بشرية وتقنية كافية بحيث تمكنه من القيام بتوريد أو اقتناء سلع أو خدمات ويشمل ذلك الفروع التابعة للشخص.

ونعرض فيما يلي المزيد من التفاصيل حول متطلبات التسجيل الإلزامي والتسجيل الاختياري.

#### 2.4.1. التسجيل الإلزامي

على كل شخص لديه مكان إقامة في الدولة التسجيل لضريبة القيمة المضافة عند استيفائه لأي من الشروط الآتية<sup>5</sup>:

- في حال تجاوزت قيمة التوريدات الخاضعة للضريبة والواردات التي قام بها خلال فترة الاثنى عشر شهراً السابقة في الدولة مبلغ 375,000 درهم.
- في حال توقع أن تجاوز قيمة التوريدات الخاضعة للضريبة والواردات التي سيقوم بها خلال الثلاثين يوماً القادمة في الدولة مبلغ 375,000 درهم.

وتتمثل الفئات الرئيسية للتوريدات والواردات التي يجب مراعاتها لأغراض احتساب مدى وصول الشخص لحدّ التسجيل الإلزامي وحدّ التسجيل الاختياري (الذي سيأتي ذكره في البند 2.4.2 من هذا الدليل)، بما يأتي<sup>6</sup>:

- توريدات السلع أو الخدمات التي يتمّ القيام بها في الدولة في سياق ممارسة الأعمال.
- أي سلع أو خدمات يقوم الشخص باستيرادها إلى الدولة والتي كانت ستخضع للضريبة إذا ما تمّ توريدها في الدولة.

<sup>4</sup> المادة (1) من المرسوم بقانون

<sup>5</sup> المادة (13) من المرسوم بقانون والمادة (7) من اللائحة التنفيذية.

<sup>6</sup> المادة (19) من المرسوم بقانون.



ويتعين على الشخص عدم احتساب قيمة التوريدات المُعفاة من الضريبة أو التوريدات التي تكون خارج نطاق ضريبة القيمة المضافة في الدولة عند القيام بهذه العملية الحسابية.

وفي المقابل، في حال لم يكن لدى الشخص مكان إقامة في الدولة، فيجب عليه التسجيل لضريبة القيمة المضافة في حال قام بتوريدات لسلع أو لخدمات في الدولة مالم يكن هناك شخص آخر مسؤولاً عن احتساب الضريبة المستحقة عن هذه الأنشطة في الدولة. وعلى هذا النحو، ليس هناك حدّاً لتسجيل الموردين غير المقيمين في الدولة.

#### 2.4.2. التسجيل الاختياري

يُعدّ التسجيل الاختياري بمثابة خيار متاح للأعمال التي لم تجاوز إيراداتها حدّ التسجيل الإلزامي، وترغب في التسجيل لضريبة القيمة المضافة. للشخص التسجيل اختياريّاً في الحالات الآتية<sup>7</sup>:

- إذا تجاوزت في نهاية أي شهر قيمة التوريدات الخاضعة للضريبة والواردات التي قام بها الشخص أو نفقاته الخاضعة للضريبة خلال فترة الاثني عشر شهراً السابقة مبلغ 187,500 درهم؛ أو
- إذا توقع أن تجاوز قيمة التوريدات الخاضعة للضريبة والواردات التي سيقوم بها الشخص أو نفقاته الخاضعة للضريبة خلال الثلاثين يوماً القادمة مبلغ 187,500 درهم.

والجدير بالذكر أنه لا يجوز للشخص غير المقيم التسجيل اختياريّاً لضريبة القيمة المضافة على أساس "نفقاته الخاضعة للضريبة".

#### 2.5. مكان التوريد

حتى يُعامل التوريد على أنه ضمن نطاق ضريبة القيمة المضافة في الدولة، يجب أن يكون مكان التوريد في الدولة، فإذا ما حدث التوريد خارج الدولة، فمن ثم يُعامل التوريد على أنه خارج نطاق ضريبة القيمة المضافة في الدولة ولن تطبق ضريبة القيمة المضافة عليه في الدولة. وعلاوة على ذلك، لا يتم احتساب قيمة التوريدات الواقعة خارج نطاق الضريبة في الدولة لأغراض حدود التسجيل كما ذكرنا آنفاً.

ومن أجل مساعدة الأعمال في تحديد مكان حدوث التوريد، فإن تشريعات ضريبة القيمة المضافة تنص على عددٍ من القواعد المتعلقة بـ "مكان التوريد". وتختلف هذه القواعد بالنسبة للسلع عن تلك المتعلقة بالخدمات، وقد تتباين على أساس مجموعة من الحقائق المعينة. وستتم مناقشة هذه القواعد الخاصة التي تنطبق على توريدات السلع والخدمات في إطار ترتيبات التجارة الإلكترونية ضمن الأجزاء اللاحقة من هذا الدليل.

#### 2.6. آلية الاحتساب العكسي

تنص القواعد الأساسية لضريبة القيمة المضافة المتعلقة باحتساب الضريبة، على أنه يُلزم مورّد السلع أو الخدمات باحتساب ضريبة القيمة المضافة عن أي توريد خاضع للضريبة يقوم به، بغض النظر عما إذا كان المورد مقيم في الدولة أو غير مقيم فيها.

<sup>7</sup> المادة (17) من المرسوم بقانون والمادة (8) من اللائحة التنفيذية.





وتُعرّف "آلية الاحتساب العكسي" بأنها إجراء تبسيطي يساعد الموردين غير المقيمين في الدولة في تجنب الحاجة للتسجيل في الدولة عند قيامهم بتوريدات لسلع أو خدمات في الدولة لأشخاص مسجلين فيها.

وفي حال تطبيق آلية الاحتساب العكسي، لا يقوم المورد غير المقيم بفرض ضريبة القيمة المضافة على متلقي أو مستلم التوريد، بل يقوم المتلقي أو المستلم المسجل لضريبة القيمة المضافة في الدولة باحتساب الضريبة ذاتياً عن السلع والخدمات المستلمة. ويعني هذا أنه يتعين على المتلقي أو المستلم تسجيل ضريبة القيمة المضافة عن الشراء كضريبة مخراجات بالنسبة الضريبية المطبقة في نظامه والإقرار بها في إقراره الضريبي. وتجدر الإشارة إلى أنه قد يكون بإمكان المتلقي أو المستلم بعد ذلك المطالبة باسترداد الضريبة وفقاً للقواعد العادية لاسترداد ضريبة المدخلات التي تنطبق على المتلقي أو المستلم.

وتُطبق آلية الاحتساب العكسي في سيناريوهين، ينطبق السيناريو الأول على الخاضع للضريبة عند قيامه باستيراد سلع أو خدمات غير معفاة من الضريبة إلى الدولة<sup>8</sup>، وفي هذا السياق، يقصد بعبارة "الاستيراد" وصول السلع من الخارج إلى أراضي الدولة، أو تلقي الخدمات من خارج الدولة<sup>9</sup>. أما السيناريو الثاني، فهو ينطبق في الحالات التي يكون فيها مكان توريد السلع أو الخدمات في الدولة، وتستوفي الشروط الآتية<sup>10</sup>:

- التوريد خاضع لضريبة القيمة المضافة؛
- مكان إقامة المورد خارج الدولة؛
- لم يتم المورد باحتساب الضريبة عن التوريد (أي أن المورد غير مسجل لضريبة القيمة المضافة في الدولة)؛
- لدى متلقي أو مستلم التوريد مكان إقامة في الدولة؛ و
- المتلقي مسجلاً أو ملزماً بالتسجيل لضريبة القيمة المضافة في الدولة.

ويتمثل الهدف من آلية الاحتساب العكسي في تخفيف عبء الامتثال والعبء الإداري المتعلق بتحصيل ضريبة القيمة المضافة من الموردين غير المقيمين. كما أنها تضع المتلقي أو المستلم في ذات الوضع الذي كان سيكون فيه إذا قام بشراء السلع أو الخدمات من مورد محلي، وهو ما يضمن حماية الموردين المحليين في الدولة من أي آثار سلبية قد يتحملونها نتيجة عدم تحصيل ضريبة القيمة المضافة عن المشتريات من الخارج.

## 2.7. استرداد ضريبة المدخلات

إذا كان متلقي أو مستلم التوريد شخص خاضع للضريبة ومسجلاً لضريبة القيمة المضافة، فمن ثم قد يكون بإمكانه استرداد ضريبة القيمة المضافة المتكبدة، في حال تم استيفاء الشروط اللازمة والتي سيأتي توضيحها فيما يلي. وبالنسبة للمتلقي أو المستلم الذي ليس بشخص خاضع للضريبة، فإنه لا يُتاح له عادةً استرداد ضريبة القيمة المضافة المتكبدة عن المشتريات، ما لم تنطبق أي من آليات الاسترداد الخاصة.

<sup>8</sup> البند (1) من المادة (48) من المرسوم بقانون.

<sup>9</sup> المادة (1) من المرسوم بقانون.

<sup>10</sup> البند (3) من المادة (48) من اللائحة التنفيذية.



وتخضع إمكانية استرداد ضريبة القيمة المضافة من قبل الخاضع للضريبة لشروط محددة، حيث أنه يُسمح له باسترداد ضريبة المدخلات إذا كانت السلع والخدمات التي حصل عليها قد تم استخدامها أو يُقصد استخدامها في إجراء أي مما يلي<sup>11</sup>:

- التوريدات الخاضعة للضريبة؛
- التوريدات التي يتم القيام بها خارج الدولة والتي كانت ستخضع للضريبة لو تم القيام بها داخل الدولة؛ و
- توريدات الخدمات المالية والتي كانت ستُعامل على أنها توريدات مُعفاة لو تم القيام بها داخل الدولة، ولكنها مقدمة إلى شخص مقيم خارج الدولة وتُعامل على أنها تمت خارج الدولة.

في حال كانت أي مشتريات يحصل عليها الخاضع للضريبة تتعلق حصراً بالتوريدات المذكورة أعلاه، فبشكل عام سيكون بإمكان هذا الشخص استرداد ضريبة المدخلات المتكبدة بالكامل. وفي المقابل، إذا كانت المشتريات متعلقة بشكل مباشر وحصري بممارسة أنشطة في غير سياق الأعمال (على سبيل المثال كانت مخصصة للاستخدام الشخصي) أو متعلقة بتوريدات مُعفاة من الضريبة (على سبيل المثال توريدات خدمات مالية محددة) يقوم بها الخاضع للضريبة، فلن يكون بإمكان الخاضع للضريبة استرداد أي ضريبة مدخلات متكبدة. وختاماً، في حال تم استخدام السلع أو الخدمات جزئياً في سياق تقديم توريدات تُتيح استرداد ضريبة المدخلات المتكبدة عنها، وجزئياً في سياق تقديم توريدات لا يُسمح باسترداد الضريبة عنها، فيجب على الخاضع للضريبة تحديد الجزء من ضريبة المدخلات الذي يمكن له استرداده.

تجدر الإشارة إلى أنه يجوز خصم ضريبة المدخلات القابلة للاسترداد من خلال الإقرار الضريبي المتعلق بالفترة الضريبية الأولى التي تحققت فيها الشروط الآتية<sup>12</sup>:

- استلام واحتفاظ الخاضع للضريبة بالفاتورة الضريبية أو أي مستند آخر يثبت التوريد أو الاستيراد الذي تم دفع ضريبة المدخلات عنه؛ و
- دفع كامل المقابل أو أي جزء منه. والجدير بالذكر أن هذه الشروط تعتبر مستوفاة إذا كانت لدى الخاضع للضريبة نية القيام بالدفع خلال 6 أشهر من تاريخ استحقاق الدفع.

إذا تخلف الخاضع للضريبة الذي يحق له استرداد ضريبة المدخلات عن القيام بهذا الاسترداد خلال الفترة الضريبية التي تحققت فيها الشروط أعلاه، فسيكون بإمكانه استرداد ضريبة المدخلات في الفترة الضريبية التي تليها<sup>13</sup>.

ويجب الأخذ بالعلم أنه في حال قام الخاضع للضريبة باحتساب ضريبة القيمة المضافة فيما يتعلق بأي سلع أو خدمات حصل عليها بموجب آلية الاحتساب العكسي في إقراره الضريبي، فلا تزال هذه الضريبة المدفوعة ضريبة مدخلات الشخص، وبالتالي، سيكون بإمكان الخاضع للضريبة النظر فيما إذا كان يجوز له استرداد ضريبة المدخلات هذه وفق قواعد الاسترداد العادية الموضحة أعلاه، ومن خلال الإقرار الضريبي ذي الصلة، متى كان ذلك مناسباً.

<sup>11</sup> المادة (54) من المرسوم بقانون.

<sup>12</sup> البند (1) من المادة (55) من المرسوم بقانون.

<sup>13</sup> البند (2) من المادة (55) من المرسوم بقانون.



### 3. التجارة الإلكترونية: توريدات السلع

#### 3.1. مقدمة

لأغراض هذا الدليل، يتضمن توريد السلع في سياق التجارة الإلكترونية شراء السلع من خلال المنصات الإلكترونية، مثل المواقع الإلكترونية أو الأسواق الإلكترونية. إذ أنه بمجرد شراء السلع يتم توصيلها إلى العميل. ووفقاً لمكان وجود المورد والمستلم والسلع، فقد يأخذ التوريد أي شكل من الأشكال الأساسية الآتية:

- توريد من مورد مقيم إلى مستلم في الدولة، ويتم توصيل السلع إما من داخل الدولة أو من خارجها؛
- توريد من مورد مقيم إلى مستلم خارج الدولة، ويتم توصيل السلع إما من داخل الدولة أو من خارجها؛
- توريد من مورد غير مقيم إلى مستلم في الدولة، ويتم توصيل السلع إما من داخل الدولة أو من خارجها؛ و
- توريد من مورد غير مقيم إلى مستلم خارج الدولة، ويتم تسليم السلع إما من داخل الدولة أو من خارجها.

وفي كل سيناريو من السيناريوهات المذكورة أعلاه، يجب على المورد النظر في أثر ضريبة القيمة المضافة المترتب على بيع السلع. فبالإضافة إلى ذلك، إذ ما تم استيراد السلع فعلياً من خارج الدولة إلى داخل الدولة، فيجب على المستورد النظر في أثر ضريبة القيمة المضافة المفروضة على استيراد السلع.

سنتناول فيما يلي معاملة ضريبة القيمة المضافة لبيع السلع على نحو أكثر تفصيلاً.

ولأغراض هذا الدليل، فإن الإشارة إلى عبارة "الدولة" هي إشارة إلى الأماكن الواقعة داخل الدولة ولذلك فإن هذا الدليل لا يأخذ بعين الاعتبار توريدات السلع التي تتم داخل المناطق المحددة أو منها أو إليها. وهنا تجدر الإشارة إلى أنه تمت مناقشة هذه التوريدات بشكل منفصل في دليل ضريبة القيمة المضافة – المناطق المحددة | VATGDZ1.

#### 3.2. مكان توريد السلع

تنص القاعدة الأساسية لمكان توريد السلع على أنه إذا كانت السلع موجودة في الدولة عند توريدها، فيُعامل التوريد على أنه تم في الدولة. وعلى هذا النحو، إذا كانت السلع موجودة خارج الدولة عند توريدها، يكون مكان التوريد خارج الدولة. وفي حال تضمن التوريد تصدير السلع من مكان داخل الدولة إلى مكان خارج الدول المطبقة (والتي هي حالياً أي دولة أخرى خارج الإمارات العربية المتحدة)، فيكون مكان التوريد في الدولة.<sup>14</sup>

وعلى هذا النحو، يتعين على المورد النظر في مكان وجود السلع، وأي من قواعد مكان التوريد ينطبق على معاملة محددة. سننظر فيما يلي في سيناريوهات مختلفة على نحو أكثر تفصيلاً.

<sup>14</sup> المادة (27) من المرسوم بقانون.



### 3.3. بيع السلع داخل الدولة

يتناول هذا البند ترتيبات التجارة الإلكترونية في حال تمّ توصيل السلع المُباعة من داخل الدولة.

#### 3.3.1. فرض ضريبة القيمة المضافة

كما أوضحنا في البند 3.2، في حال تمّ توريد السلع كلياً داخل الدولة أو تصديرها من الدولة إلى خارج الدول المطبقة، فيكون مكان توريد هذه السلع في الدولة

وتجدر الإشارة إلى أنّه تُعامل السلع على أنه تمّ توريدها في الدولة في حال حصول العميل على ملكية هذه السلع أو حق التصرف فيها في الدولة. وعلى سبيل المثال، في حال قيام المورّد باستيراد السلع إلى الدولة قبل نقلها إلى المستلم في الدولة، يُعامل التوريد على أنه تمّ في الدولة.

فعند القيام بتوريد خاضع للضريبة داخل الدولة من قبل مورّد خاضع للضريبة (أي أن المورّد مسجّل أو مُلزم بالتسجيل، لضريبة القيمة المضافة)، فيجب على المورّد أن ينظر في نسبة ضريبة القيمة المضافة التي يجب تطبيقها على التوريد.

#### السلع المورّدة محلياً

تُفرض ضريبة القيمة المضافة بنسبة 5% على معظم السلع التي يتم بيعها داخل الدولة.

مع ذلك، هناك عدد من السلع التي قد تخضع لضريبة القيمة المضافة بنسبة الصفر (0%) عند بيعها محلياً. وفي سياق التجارة الإلكترونية، فإن الأمثلة الأكثر احتمالاً للسلع التي تخضع لنسبة الصفر عند بيعها محلياً هي الأدوية والمعدات الطبية المؤهلة<sup>15</sup>.

#### السلع المصدّرة

في حال تم تصدير السلع من الدولة، فإن التوريد قد يخضع لنسبة الصفر وفقاً للمادة (30) من اللائحة التنفيذية. ويجب الأخذ بالاعتبار أن شروط تطبيق نسبة الصفر تختلف باختلاف الطرف المسؤول تعاقدياً عن ترتيب إرسال السلع:

1. إذا كان المورّد هو المسؤول عن القيام بترتيبات نقل السلع المُباعة من الدولة، أو قام بتعيين وكيل للقيام بذلك نيابة عنه (وهو ما يعرف بالتصدير المباشر)، فيخضع التوريد لنسبة الصفر إذا تم استيفاء الشروط الآتية:

أ. أن يتم نقل السلع فعلياً إلى مكان خارج الدول المطبقة (وهي حالياً أي دولة خارج دولة الإمارات) أو أن يتم وضعها في وضع معلق للرسوم الجمركية وفقاً لقانون الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية خلال 90 يوماً من تاريخ التوريد.

ب. أن يحتفظ المصدّر بدليل رسمي وتجاري يثبت التصدير أو الوضع المعلق.

<sup>15</sup> البند (4) من المادة (41) من اللائحة التنفيذية.



2. إذا كان "العميل الخارجي"<sup>16</sup> هو المسؤول عن القيام بترتيبات استلام السلع من المورد في الدولة ثم تصديرها بنفسه أو يقوم بتعيين وكيل من أجل القيام بذلك نيابة عنه (وهو ما يعرف بالتصدير غير المباشر)، فيخضع التوريد لنسبة الصفر إذا تم استيفاء الشروط الآتية:

- أ- أن يتم نقل السلع فعلياً إلى مكان خارج الدول المطبقة (وهي حالياً أي دولة خارج دولة الإمارات) أو أن يتم وضعها في وضع معلق للرسوم الجمركية وفقاً لقانون الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية خلال 90 يوماً من تاريخ التوريد بحسب ترتيبات متفق عليها بين المورد والعميل الخارجي بتاريخ التوريد أو قبل ذلك.
- ب- أن يحصل العميل الخارجي على دليل رسمي وتجاري يثبت التصدير أو الوضع المعلق وفقاً لقانون الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية ويقدم نسخة منه إلى المورد.
- ج- أن لا يتم استخدام أو تغيير السلع خلال الفترة ما بين التوريد والتصدير أو وضع السلع في وضع معلق باستثناء ما هو ضروري لإعداد السلع للتصدير أو وضعها في الوضع المعلق.
- د- أن لا تغادر السلع الدولة بصحبة راكب أو فرد من أفراد طاقم طائرة أو سفينة.

والجدير بالذكر أن أحد الشروط المشتركة لتطبيق نسبة الصفر على الصادرات هو حصول المورد (في حالة التصدير المباشر) أو المستلم (في حالة التصدير غير المباشر) على دليل رسمي ودليل تجاري يثبت التصدير.

ويقصد بمصطلح "الدليل الرسمي" مستندات التصدير الصادرة عن الدوائر الجمركية المحلية في الإمارة فيما يتعلق بالسلع المغادرة للدولة- وفي معظم الإمارات يُطلب من المصدر الاحتفاظ بشهادة صادرة عن الدائرة الجمركية المحلية تؤكد خروج السلع من الدولة (والتي قد تكون على سبيل المثال شهادة خروج أو أي مستند مماثل يثبت التصدير).

ومن جهة أخرى، فإن "الدليل التجاري" هو مستند صادر عن أطراف تجارية يثبت نقل السلع إلى خارج الدولة. وتشمل الأدلة التجارية المقبولة سند الشحن الجوي، وبوليصة الشحن، وسند الشحن، وشهادة الشحن.

ويكمن الهدف من شروط الحصول على دليل رسمي وتجاري يثبت التصدير، في ضمان وجود أدلة كافية على أن المعاملة قد تمت وأن السلع قد غادرت الدولة بالفعل. وعلى هذا النحو، يجب أن تحدد الأدلة الرسمية والتجارية للتصدير ما يأتي:

- المورد؛
- الشاحن؛
- السلع؛

<sup>16</sup> تم تعريف "العميل الخارجي" في المادة (1) من اللائحة التنفيذية على أنه المستلم الذي ليس لديه مقر تأسيس أو منشأة ثابتة في الدولة وغير مقيم فيها وليس لديه رقم تسجيل ضريبي في الدولة.



- قيمة السلع؛
- جهة التصدير؛
- وسيلة النقل ومسار السلع المصدّرة.

في حال لم تُستوفى الشروط أعلاه لتطبيق نسبة الصفر، أو إذا لم يتمّ تصدير السلع المعنية من الدولة أو لم يتمّ وضعها في وضع معلق للرسوم الجمركية خلال فترة التسعين (90) يوماً، فيجب على المورد تطبيق الضريبة على التوريد بالنسبة الأساسية وهي 5%.

وفي حال رأى المُصدّر أنه من المستحيل الحصول على الأدلة المنصوص عليها في المادة (30) من اللائحة التنفيذية، فإنه يجوز له التقدّم بطلب استثناء من الهيئة في هذا الشأن. يُرجى الاطلاع على دليل ضريبة القيمة المضافة - الاستثناءات الإدارية لضريبة القيمة المضافة | VATGEX1.

### 3.3.2. احتساب ضريبة القيمة المضافة

تقع مسؤولية احتساب ضريبة القيمة المضافة عن أي توريد لسلع في الدولة عادةً على عاتق مورّد السلع الخاضع للضريبة.

وكما تناولنا في البند 2.6، قد تكون هناك حالات ينتقل فيها الالتزام باحتساب ضريبة القيمة المضافة إلى مستلم السلع بموجب "آلية الاحتساب العكسي". وفيما يتعلق بتوريد السلع الخاضعة للضريبة الموجودة بالفعل في الدولة، فإن آلية الاحتساب العكسي تُطبّق في الحالات الآتية<sup>17</sup>:

- إذا لم يكن لدى المورد مكان إقامة في الدولة؛
- إذا لم يقيم المورد بفرض ضريبة القيمة المضافة على ذلك التوريد، ففي سبيل المثال إذا لم يكن المورد مسجلاً بالفعل للضريبة في الدولة؛ و
- إذا كان المتلقي خاضعاً للضريبة ولديه مكان إقامة في الدولة.

فإذا ما تمّ تطبيق آلية الاحتساب العكسي، يتعين على المستلم الخاضع للضريبة احتساب الضريبة في إقراره الضريبي المقدم إلى الهيئة بنسبة ضريبة القيمة المضافة المطبقة على السلع المشتراة في الدولة. وتُفرض ضريبة القيمة المضافة على السعر المتفق عليه (أي أنه تتم معاملة السعر على أنه غير شامل للضريبة)<sup>18</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أن آلية الاحتساب العكسي هي استثناء للقاعدة الأساسية ولذلك ينبغي ألا تستخدم إلا إذا كان بوسع المورد التأكد من استيفاء جميع شروط تطبيق آلية الاحتساب العكسي. ولضمان عدم تطبيق آلية الاحتساب العكسي بشكل غير صحيح، ينبغي على المورد غير المقيم أن يسعى إلى جمع المعلومات من المستلم بشأن حالة إقامته في الدولة وتسجيله للضريبة فيها. وينبغي أن يحتفظ المورد أيضاً بهذه المعلومات لسجلاته، وليتسنى له إثبات تطبيق آلية الاحتساب العكسي في حالة إجراء التدقيق الضريبي. ولكن إذا لم يكن بمقدور المورد غير المقيم التأكد من كافة التفاصيل اللازمة لتطبيق آلية

<sup>17</sup> البند (3) من المادة (48) من اللائحة التنفيذية.

<sup>18</sup> الفقرة (أ) من البند (4) من المادة (48) من اللائحة التنفيذية.



الاحتساب العكسي على التوريد، مثل تسجيل المستلم لضريبة القيمة المضافة في الدولة، فيجب على المورد التسجيل لضريبة القيمة المضافة في الدولة ومن ثم احتساب الضريبة ضمن الإقرار الضريبي المقدم للهيئة الاتحادية للضرائب بذاته.

### 3.4. مبيعات السلع من خارج الدولة

وفي حال تم توريد سلع خارج الدولة من قبل مورّد، فإن مكان توريد السلع يكون أيضاً خارج الدولة. وبالتالي، في حال تضمن توريد لسلع نقل السلع إلى المستلم خارج الدولة، فمن ثم يكون مكان توريد السلع خارج الدولة حتى وإن تمّ استيراد السلع إلى الدولة في وقت لاحق. وهذا يعني أن ضريبة القيمة المضافة في الدولة لا تنطبق على توريد هذه السلع.

والجدير بالذكر أن ذلك يختلف عن الحالات التي يتم فيها استيراد السلع إلى الدولة أولاً ومن ثمّ توريدها إلى المستلم/المتلقي – حيث أنه في هذه الحالات، يُعامل توريد السلع إلى المتلقي/المستلم على أنه توريد محليّ في الدولة ويكون مكان التوريد بالتالي في الدولة.

وتجدر الإشارة إلى أنّ الاستيراد الفعلي للسلع إلى داخل الدولة يترتب عليه عادةً التزام على المستورد (سواءً المورّد أو متلقي التوريد) باحتساب ضريبة القيمة المضافة عن الاستيراد. وستتم مناقشة هذا على نحو أكثر تفصيلاً في البند التالي من هذا الدليل.

### 3.5. تطبيق ضريبة القيمة المضافة على استيراد السلع إلى الدولة

#### 3.5.1. فرض واحتساب ضريبة القيمة المضافة على الاستيراد

في حال تمّ استيراد السلع إلى الدولة من الخارج، فإنها تخضع لضريبة القيمة المضافة بنسبة 5%، ما لم تكن خاضعة لنسبة الصفر أو مُعفاة من الضريبة إذا تمّ توريدها داخل الدولة.

تُفرض ضريبة القيمة المضافة على القيمة الجمركية التي يتم احتسابها وفق التشريعات الجمركية، بما في ذلك قيمة التأمين والشحن وأي رسوم جمركية وأية ضرائب انتقائية مدفوعة على استيراد السلع. وفي حال تعذر تحديد القيمة الجمركية تلك، يتم تحديد القيمة وفقاً لقواعد التثمين البديلة المنصوص عليها في التشريعات الجمركية السارية.<sup>19</sup>

ويُعدّ الالتزام باحتساب ضريبة القيمة المضافة على الاستيراد مسؤولية "المستورد"، وهو الشخص الذي تم إدراج اسمه كمستورد للسلع ذات الصلة لأغراض التخليص الجمركي. وتعتمد آلية احتساب ضريبة القيمة المضافة على السلع المستوردة على حالة تسجيل المستورد لضريبة القيمة المضافة في تاريخ الاستيراد.

#### تأجيل الدفع حتى تاريخ تقديم الإقرار الضريبي

في حالات محدّدة، قد يكون بإمكان المستورد احتساب ضريبة القيمة المضافة في الإقرار الضريبي المتعلق بالفترة الضريبية التي تمّ فيها استيراد السلع، شريطة استيفاء المستورد للشروط الآتية<sup>20</sup>:

- أن يكون المستورد مسجلاً لضريبة القيمة المضافة في وقت الاستيراد؛

<sup>19</sup> المادة (35) من المرسوم بقانون.

<sup>20</sup> البند (1) من المادة (48) من اللائحة التنفيذية.



- أن يكون لدى المستورد تفاصيل كافية لتتحقق الهيئة من الاستيراد والضريبة التي تُستحق عنه، وأن يستطيع تقديمها للهيئة عند الطلب؛
- أن يقوم المستورد بتزويد الهيئة برقم تسجيله الجمركي الصادر من الدائرة الجمركية المعنية فيما يتعلق بالاستيراد ذي الصلة؛ و
- أن يقوم المستورد بالتعاون والامتثال لأية قواعد تفرضها الهيئة فيما يتعلق بالاستيراد.

من الناحية العملية، تقتضي هذه الشروط بأن يقوم المستورد المسجل لضريبة القيمة المضافة بتسجيل رقم تسجيله الجمركي لدى الهيئة قبل استيراد السلع إلى الدولة (حيث يمكن القيام بذلك في وقت التسجيل لضريبة القيمة المضافة أو في وقت لاحق). وعندما يقوم هذا المستورد باستيراد أي سلع إلى الدولة في وقت لاحق باستخدام رقم التسجيل الجمركي المسجل لدى الهيئة، لن تُفرض ضريبة القيمة المضافة في وقت الاستيراد وسيتم الإفراج عن السلع لصالح المستورد بمجرد الانتهاء من الإجراءات الجمركية الأخرى. وستظهر بعد ذلك قيمة ضريبة القيمة المضافة المستحقة عن الاستيراد تلقائياً كضريبة مخرجات في الخانة (6) من الإقرار الضريبي التالي للمستورد. وتجدر الإشارة إلى أنه يتعين على المستورد الالتزام المستمر بالتأكد بأن الإقرار الضريبي يعكس القيمة الصحيحة لضريبة القيمة المضافة المستحقة فيما يتعلق بالاستيراد - ونتيجة لذلك، يجب على المستورد التحقق من صحة ضريبة القيمة المضافة على الاستيراد والمعبأ تلقائياً في إقراره الضريبي ومن ثم القيام بالتعديلات اللازمة في الخانة (7) من الإقرار الضريبي، إذا ما اقتضى ذلك.

تُعامل ضريبة القيمة المضافة المتكبدة عن الواردات كضريبة مدخلات للمستورد، بحيث للمستورد استردادها في الخانة (10) من إقراره الضريبي إذا كان مؤهلاً للاسترداد بموجب القواعد العادية لاسترداد ضريبة القيمة المضافة كما هو موضح في البند 2.7 من هذا الدليل. وفي حال كان المستورد مؤهلاً لاسترداد ضريبة المدخلات بالكامل، فلن تُشكل الضريبة تكلفة على الأعمال.

#### الدفع في تاريخ الاستيراد

في الحالات التي لا يتم فيها استيفاء الشروط المرتبطة بتأجيل دفع ضريبة القيمة المضافة على الاستيراد - أي على سبيل المثال، في حال لم يكن المستورد مسجلاً لضريبة القيمة المضافة في تاريخ الاستيراد - فإنه يتعين على المستورد سداد ضريبة القيمة المضافة للهيئة قبل الإفراج له عن السلع المستوردة من قبل الدائرة الجمركية المعنية. وتتطلب هذه العملية قيام المستورد بالدخول إلى بوابة الخدمات الإلكترونية للهيئة لاستكمال نموذج ضريبة القيمة المضافة VAT301 - نموذج إقرار استيراد لدفع ضريبة القيمة المضافة - وسداد الضريبة المستحقة.

يُرجى الاطلاع على دليل المستخدم للتصريح عن الاستيراد لضريبة القيمة المضافة من أجل الحصول على إرشادات مفصلة بشأن احتساب ضريبة القيمة المضافة على الاستيراد من قبل المستوردين غير المسجلين.

### **3.5.2. الاستيراد بمساعدة وكيل تخليص**

في بعض الأحيان، يُكأف أحد وكلاء التخليص بمهمة استيراد السلع إلى الدولة وإنجاز كافة إجراءات الاستيراد. فعلى سبيل المثال، يمكن إتمام مهمة التخليص الجمركي للسلع من قبل وكيل تخليص متخصص أو وكيل شحن مسؤول عن تسليم السلع إلى المشتري أو شركة محلية كطرف ثالث في المعاملة.





وعندما يقوم وكيل التخليص أو أية أعمال مماثلة باستيراد السلع نيابة عن مستورد مسجّل لضريبة القيمة المضافة، يجب على وكيل التخليص إدراج رقم التسجيل الضريبي الخاص بالمستورد في تصريح الاستيراد الجمركي، حتى يتسنى للمستورد احتساب ضريبة القيمة المضافة على الاستيراد في إقراره الضريبي كما هو موضح في البند 3.5.1 من هذا الدليل.

ومن جهة أخرى، عندما يقوم وكيل التخليص باستيراد السلع نيابةً عن مستورد غير مسجّل، يجب على الوكيل أن يصرّح عن رقم تسجيله الضريبي أو رقم "تنكو"<sup>21</sup> ضمن تصريح الاستيراد الجمركي، ويكون بالتالي مسؤولاً عن سداد ضريبة القيمة المضافة فيما يتعلق بالاستيراد في إقراره الضريبي<sup>22</sup>.

والجدير بالذكر أنه حيث أنّ وكيل التخليص أو الأعمال المماثلة ليس هو ذاته مالك السلع وإنما يتمثل دوره ببساطة في تسهيل استيراد تلك السلع إلى الدولة، فلا يجوز له إدراج ضريبة القيمة المضافة على الاستيراد على أنها ضريبة مدخلات في إقراره الضريبي لغايات استردادها، والقيام بذلك يعرّض وكيل التخليص أو الأعمال المماثلة إلى التقييم الضريبي بسبب الضريبة المستردة بالزيادة، والغرامات. وبدلاً من ذلك، في حال قام وكيل التخليص أو الأعمال المماثلة بسداد ضريبة القيمة المضافة، يكون بإمكانه استرداد هذه الضريبة مباشرة من المستورد بشرط أن يقوم وكيل التخليص أو الأعمال المماثلة بإصدار بيان للمستورد يتضمن على الأقلّ التفاصيل الآتية<sup>23</sup>:

- اسم وعنوان ورقم التسجيل الضريبي لوكيل التخليص أو الأعمال المماثلة؛
- تاريخ إصدار البيان؛
- تاريخ استيراد السلع ذات العلاقة؛
- وصف للسلع المستوردة بما يمكّن من تحديدها؛ و
- قيمة ضريبة القيمة المضافة التي دفعها الوكيل للهيئة فيما يتعلق بالسلع المستوردة.

وتجدر الإشارة إلى أن البيان الصادر عن وكيل التخليص يُعامل كفاتورة ضريبية فعلية لغايات ضريبة القيمة المضافة. ونتيجة لذلك، يستطيع المستورد الاعتماد على ذلك البيان لاسترداد ضريبة القيمة المضافة متى كان ذلك مُتاحاً (على سبيل المثال، إذا قام المستورد غير المسجّل بالتسجيل لضريبة القيمة المضافة في وقت لاحق وكان مؤهلاً لاسترداد ضريبة المدخلات المدفوعة قبل التسجيل).

كما تطلب الهيئة من كافة الوكلاء الاحتفاظ بنسخ من هذه البيانات بحيث تخضع للتفتيش عند قيام الهيئة بتدقيق الحسابات الضريبية الخاصة بهم.

### 3.5.3. استثناءات من فرض ضريبة القيمة المضافة على الاستيراد

<sup>21</sup> رقم التسجيل الضريبي لوكيل التخليص أو "تنكو" هو رقم مرجعي خاصّ يُمنح لوكلاء الشحن والتخليص المسجلين لدى الهيئة كوكيل شحن أو وكيل تخليص، وهو يخوّلهم بتسهيل الواردات للأشخاص غير المسجلين أو تسهيل واردات السلع تحت وضع معلق للرسوم الجمركية، حسب مقتضى الحال.

<sup>22</sup> المادة (50) من اللائحة التنفيذية.

<sup>23</sup> البند (7) من المادة (50) من اللائحة التنفيذية.



في بعض الحالات يتم استثناء فئات معينة من السلع المستوردة من ضريبة القيمة المضافة على الاستيراد، لتعكس عموماً الاستثناءات المُتاحة فيما يتعلق بالرسوم الجمركية، مما يسمح بعدم إخضاع بعض السلع لكل من ضريبة القيمة المضافة والرسوم الجمركية.

#### تعليق ضريبة القيمة المضافة على الاستيراد

لا تُعامل السلع بأنها مستوردة للدولة إذا كانت في وضع معقّل للرسوم الجمركية، وفقاً لأحكام قانون الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، في أي من الحالات الآتية<sup>24</sup>:

1. الإدخال المؤقت؛
  2. السلع الموضوعة في مستودع جمركي؛
  3. السلع في وضع التراخيص؛ أو
  4. السلع المستوردة بغرض إعادة التصدير من ذات الشخص.
- إذا انطبقت أي من الاستثناءات الواردة أعلاه، لا يُعامل نقل السلع إلى الدولة على أنه استيراد ولا يخضع بالتالي لضريبة القيمة المضافة على الاستيراد. أما في حال مخالفة أو انتهاك أي من الشروط المترتبة على تعليق الضريبة في وقت لاحق، فقد تُعامل السلع على أنه تم استيرادها إلى الدولة وتصبح ضريبة القيمة المضافة مستحقة على الاستيراد اعتباراً من التاريخ الذي تم فيه استيراد السلع أصلاً.

وللاستفادة من هذا الاستثناء، يُطلب من المستورد تقديم ضمان مالي للهيئة بمبلغ ضريبة القيمة المضافة المفروضة على السلع، وتقوم الهيئة بردّ هذا الضمان بمجرد مغادرة السلع للدولة وفقاً لشروط التعليق الجمركي ذات الصلة. وتجدر الإشارة إلى أنه في حال تمّ تيسير عملية الاستيراد عن طريق وكيل تخليص لديه رقم تسجيل تنكوك، فيكون بإمكان هذا الوكيل المسجّل استخدام ضمانه الخاص لدى الهيئة ومطالبة المستورد بتقديم ضمان أو إيداع نقدي يتم ردّه بمجرد مغادرة السلع للدولة.

#### الإعفاء من ضريبة القيمة المضافة على الاستيراد

في حالات معينة، تُعفى واردات السلع إلى الدولة بالكامل من ضريبة القيمة المضافة، وينطبق هذا الإعفاء على السلع التي تُعامل على أنها مُعفاة من الرسوم الجمركية وفقاً لأي من الفئات التالية<sup>25</sup>:

1. السلع المستوردة من قبل القوات المسلحة وقوى الأمن الداخلي؛
2. الأمتعة الشخصية والهدايا التي ترد بصحبة المسافرين؛
3. استيراد الأمتعة الشخصية والأدوات المنزلية المستعملة التي يجلبها المواطنون المقيمون في الخارج والأجانب القادمون للإقامة في البلاد لأول مرة؛ أو
4. السلع المُعادة.

<sup>24</sup> البند (1) من المادة (47) من اللائحة التنفيذية.  
<sup>25</sup> البند (2) من المادة (47) من اللائحة التنفيذية.



وتنطبق الفئة الأخيرة الواردة أعلاه على السلع المُباعة والمصدّرة من الدولة، والتي تمت إعادتها إلى المورّد في الدولة. وتجدر الإشارة إلى أن هذا الإعفاء على الاستيراد يشمل فقط ضريبة القيمة المضافة على الاستيراد ولا يمتدّ إلى ضريبة القيمة المضافة التي ربما قام المورّد بفرضها في الأساس على بيع السلع، إن وُجدت.

### 3.6 ملخّص: المعاملة الضريبية لتوريدات السلع

يلخّص الجدول أدناه المعاملة الضريبية لمختلف السيناريوهات التي تنطوي على توريد لسلع من قبل مورّد مقيم في الدولة ومورّد غير مقيم في الدولة.

ولغايات هذا الجدول، فقد تمّ افتراض أنّ التوريد قد حدث قبل أو في وقت إرسال السلع، أي في الموقع الذي يتمّ تسليم السلع منه.

المورّد مقيم في الدولة وخاضع للضريبة*						
توصيل السلع من	توصيل السلع إلى	ضريبة القيمة المضافة على التوريد	المسؤول عن احتساب ضريبة القيمة المضافة على التوريد	ضريبة القيمة المضافة على الاستيراد**		
الدولة	الدولة	5%	المورّد	كلا		
الدولة	خارج الدولة	تُطبّق نسبة الصفر في حال استيفاء شروط التصدير وخلاف ذلك تُطبّق نسبة 5%	المورّد	كلا		
خارج الدولة	الدولة	كلا	لا ينطبق	نعم		
خارج الدولة	خارج الدولة	كلا	لا ينطبق	كلا		
ملاحظة:						
* في حال لم يكن المورّد مسجلاً لضريبة القيمة المضافة، لا تطبق ضريبة القيمة المضافة على التوريد (يمكن أن تنطبق على الاستيراد) ما لم يكن المورّد مُلزماً بالتسجيل لضريبة القيمة المضافة بموجب قواعد التسجيل.						
** الالتزام باحتساب ضريبة القيمة المضافة على الاستيراد مسؤلية "المستورد"، ويقصد به الشخص الذي تم إدراج اسمه كمستورد للسلع ذات الصلة لأغراض التخليص الجمركي.						
المورّد غير مقيم في الدولة						
حالة إقامة المستلم	حالة تسجيل المستلم	توصيل السلع من	توصيل السلع إلى	ضريبة القيمة المضافة على التوريد	المسؤول عن احتساب ضريبة القيمة المضافة على التوريد	ضريبة القيمة المضافة على الاستيراد***
في الدولة	مسجل	الدولة	الدولة	5%	المستلم*	كلا
داخل الدولة أو خارجها	غير مسجل	الدولة	الدولة	5%	المورد**	كلا
خارج الدولة	مسجل أو غير مسجل	الدولة	الدولة	5%	المورد**	كلا
في الدولة	مسجل	الدولة	خارج الدولة	تُطبّق نسبة الصفر في حال استيفاء شروط	المستلم*	كلا



		التصدير وخلاف ذلك تُطبَّق نسبة 5%				
كلا	المورد**	تُطبَّق نسبة 5% أو نسبة الصفء في حال استيفاء شروط التصدير	خارج الدولة	الدولة	غير مسجل	داخل الدولة أو خارجها
كلا	المورد**	تُطبَّق نسبة الصفء في حال استيفاء شروط التصدير، وخلاف ذلك تُطبَّق نسبة 5%	خارج الدولة	الدولة	مسجل أو غير مسجل	خارج الدولة
نعم	لا ينطبق	كلا	الدولة	خارج الدولة	مسجل أو غير مسجل	داخل الدولة أو خارجها
كلا	لا ينطبق	كلا	خارج الدولة	خارج الدولة	مسجل أو غير مسجل	داخل الدولة أو خارجها

ملاحظة:

\* في حال كان المورد غير المقيم مسجلاً بالفعل لضريبة القيمة المضافة في الدولة، فيجب عليه احتساب ضريبة القيمة المضافة بشكل مباشر.

\*\* في حال كان الالتزام باحتساب ضريبة القيمة المضافة عن التوريد مسؤولية المورد غير المقيم والذي لم يتم بالتسجيل لضريبة القيمة المضافة، يجب عليه التقدّم بطلب التسجيل لضريبة القيمة المضافة، وإلا فقد تُفرض على المورد غرامات لعدم الامتثال.

\*\*\* يُعدّ الالتزام باحتساب ضريبة القيمة المضافة على الاستيراد مسؤولية "المستورد"، ويقصد به الشخص الذي تم إدراج اسمه كمستورد للسلع ذات الصلة لأغراض التخليص الجمركي.



#### 4. التجارة الإلكترونية: توريدات الخدمات

##### 4.1. مقدمة

لغايات ضريبة القيمة المضافة، يُقصد بمصطلح "الخدمات الإلكترونية" الخدمات التي يتم تقديمها بشكل تلقائي عبر الإنترنت أو شبكة إلكترونية أو سوق إلكتروني، بما في ذلك<sup>26</sup>:

- توريد نطاقات المواقع الإلكترونية، استضافة مواقع إلكترونية وصيانة البرامج والمعدات عن بعد؛
- توريد وتحديث البرمجيات؛
- توريد الصور والنصوص والمعلومات إلكترونياً كالصور وحافظات الشاشة والكتب الإلكترونية والوثائق والملفات الرقمية الأخرى؛
- توريد الموسيقى والأفلام والألعاب عند الطلب؛
- توريد المجلات على الإنترنت؛
- توريد مساحات الإعلانات على موقع إلكتروني والحقوق المرتبطة بذلك الإعلان؛
- توريد برامج البث السياسية أو الثقافية أو الفنية أو الرياضية أو العلمية أو التعليمية أو الترفيهية، بما في ذلك بث الأحداث؛
- البث المباشر عبر الإنترنت؛
- توريد خدمات الدراسة عن بعد؛ و
- الخدمات ذات النوع المكافئ والتي لها غرض ومهمة مماثلة.

حتى يخضع التوريد للقواعد الخاصة لضريبة القيمة المضافة المطبقة على الخدمات الإلكترونية - يجب أن يستوفي الشرطين الآتيين:

- يجب أن تكون الخدمة المعنوية إحدى الخدمات الواردة في قائمة الخدمات الواردة أعلاه؛ و
  - يجب أن يتم تقديم الخدمة بشكل تلقائي عبر الإنترنت أو شبكة إلكترونية أو سوق إلكتروني.
- ويعني الشرط الأول أنّ الخدمة لن تكون خدمة إلكترونية في حال لم تكن واحدة من الخدمات الواردة أعلاه حتى وإن تمّ توريدها عن طريق الإنترنت أو شبكة إلكترونية. فعلى سبيل المثال، لا يُشكّل تقديم المشورة القانونية أو المالية أو توريد خدمات النقل أو الإقامة الفندقية توريداً لخدمة إلكترونية لمجرد قيام الأطراف باستخدام الإنترنت للتواصل مع بعضهم البعض أو لتسهيل الحجزات الفندقية.

أما بالنسبة إلى الشرط الثاني، فيعني أنه يجب تقديم الخدمة الإلكترونية بشكل مباشر عبر الإنترنت أو شبكة إلكترونية أو سوق إلكتروني بأقل تدخل بشري ممكن أو دون أي تدخل بشري. وبالتالي، وعلى الرغم من أن نسبة ضئيلة من التدخل

<sup>26</sup> البند (2) من المادة (23) من اللائحة التنفيذية.



البشري مقبولة لإتاحة التوريد أو إتمامه، فإن هذا التدخل لا يجب أن يغيّر من طبيعة تقديم الخدمة على أنها مؤتمتة بالدرجة الأولى. على سبيل المثال، عندما يستلم المتلقي أو المستلم بريداً إلكترونياً تم إرساله يدوياً يتضمن رابط تنزيل للبرنامج الذي اختاره من الموقع الإلكتروني الخاص بالمورد، فلا يزال من الممكن اعتبار البرنامج أنه تم تسليمه آلياً – حيث أنّ التدخل البشري المتمثل في إرسال بريد إلكتروني باستخدام رابط التنزيل ليس مؤثراً بما يكفي لتغيير طبيعة التوريد.

وقد يتناقض المثال الوارد أعلاه مع الحالة التي يقوم فيها المتلقي بطلب تصميم برنامج مخصّص، مما يتطلب إعداده من قبل المورد قبل وضعه على موقعه الإلكتروني من أجل إتاحتها للمتلقي. في هذه الحالة، يُعدّ التدخل البشري من المورد في تطوير وإعداد البرنامج أمراً أساسياً لتمكين المورد من توريد الخدمات. ونتيجة لذلك، لا يمكن معاملة الخدمات على أنه تم تسليمها آلياً إلى المتلقي.

وتجدر الإشارة إلى أنه قد يتم توريد الخدمات الإلكترونية من خلال سوق إلكتروني بدلاً من تقديمها مباشرة من المورد إلى المتلقي. ويُقصد بعبارة "السوق الإلكتروني" خدمة توزيع يتم تشغيلها بوسائل إلكترونية، بما في ذلك ما يتم من خلال موقع على الشبكة أو بوابة على الانترنت أو بوابة أو متجر أو منصة للتوزيع، بشرط استيفاء الآتي<sup>27</sup>:

• أنّ تتيح للموردين القيام بتوريد خدمات إلكترونية للعملاء؛ و

• أنّ تتم التوريدات عبر السوق الإلكتروني من خلال وسائل إلكترونية.

عندما يقوم مورد بتوريد خدمات إلكترونية من خلال سوق إلكتروني، ولا يتصرف السوق الإلكتروني بصفته وكيلًا غير مصرّح عنه، فعندئذٍ يُعامل التوريد على أنه تم القيام به من قبل المورد الرئيسي مباشرة إلى متلقي التوريد. ومن جهة أخرى، في حال كان السوق الإلكتروني يتصرف كوكيل غير مصرّح عنه للمورد الرئيسي، يكون هناك توريدان لأغراض ضريبية القيمة المضافة وهما - توريد من المورد الرئيسي للسوق الإلكتروني وتوريد من السوق الإلكتروني للمتلقي الرئيسي. ستتم مناقشة تبعات ضريبية القيمة المضافة على القيام بتوريدات من خلال وكلاء، كالأسواق الإلكترونية، بالتفصيل في الفصل الخامس من هذا الدليل.

#### 4.2. مكان توريد الخدمات الإلكترونية

تخضع توريدات الخدمات الإلكترونية (بالإضافة إلى خدمات الاتصالات) لقاعدة خاصّة فيما يتعلق بمكان التوريد. وبالتالي، يكون مكان توريد الخدمات الإلكترونية كما يأتي<sup>28</sup>:

• داخل الدولة، إذا تمّ الانتفاع بها واستخدامها فيها وذلك في حدود هذا الانتفاع والاستخدام في الدولة؛ و

• خارج الدولة، إذا تمّ الانتفاع بها واستخدامها خارج الدولة وذلك في حدود هذا الانتفاع والاستخدام.

ويُقصد بعبارة "في حدود" الواردة في المادة (31) أنه يمكن تجزئة التوريد الواحد لأغراض قواعد مكان التوريد، بحيث يُعامل جزء منه على أنه تمّ في الدولة والجزء الآخر على أنه تمّ خارج الدولة. ومع ذلك، فإن إمكانية تجزئة التوريد تقتصر على الحالات التي يوجد فيها تمييز كافٍ بين أجزاء التوريد المختلفة (أي الخدمات الموردة) أو المقابل (المبالغ المُطالب بها نظير هذه الخدمات) بحيث تكون تجزئتها عملية ومعقولة.

<sup>27</sup> البند (3) من المادة (23) من اللائحة التنفيذية.

<sup>28</sup> البند (1) من المادة (31) من المرسوم بقانون.



إضافة إلى ما تقدّم، يجب تحديد الانتفاع والاستخدام الفعلي للخدمات الإلكترونية على أساس المكان الذي تُستهلك فيه الخدمات الإلكترونية من قبل المتلقي، بغض النظر عن مكان العقد أو الدفع<sup>29</sup>. ونظراً إلى أنّ التشريعات ذات الصلة لا تنصّ على أي قاعدة صريحة فيما يتعلق بالمؤشرات التي يجب استخدامها لتحديد مكان الاستخدام والانتفاع، فيجب أن يتم هذا التحديد على أساس كل حالة على حدة بالإضافة إلى وجوب النظر في كافة وقائع التوريد.

ومع ذلك، يمكن اعتماد المبادئ الواردة فيما يلي كإرشادات عامّة لتحديد مكان الاستخدام والانتفاع في سيناريوهات مختلفة:

- في حال تقديم خدمة إلكترونية إلى مكان فعلي، يكون مكان الاستخدام والانتفاع بهذه الخدمة هو ذلك المكان الفعلي الذي يتمّ توصيلها إليه. على سبيل المثال، في حال لم يكن من الممكن الوصول إلى محتوى الخدمات الإلكترونية إلا من خلال مكان فعلي معيّن، يكون هذا المكان هو مكان الاستخدام والانتفاع.
- في حال الخدمات الإلكترونية التي يتمّ توفيرها على جهاز محمول، يمكن تحديد الاستخدام والانتفاع على أساس موقع المتلقي وقت توريد الخدمات. على سبيل المثال، عندما يتم تقديم الموسيقى إلكترونياً إلى مستلم موجود في الدولة، تكون الدولة هي مكان الاستخدام والانتفاع بتلك الموسيقى.

ولغاية تحديد موقع المتلقي، فقد تشير بعض العوامل الواردة فيما يلي إلى موقع المتلقي:

- عنوان بروتوكول الإنترنت ("IP") للجهاز الذي يستخدمه المتلقي لتلقي الخدمة الإلكترونية؛
- رمز البلد المخزّن على شريحة الاتصال (SIM) التي يستخدمها المتلقي لتلقي الخدمة الإلكترونية؛
- مكان إقامة المتلقي؛
- عنوان المتلقي الذي ترسل إليه الفواتير؛ و/أو
- البيانات المصرفية التي يستخدمها المتلقي لإجراء الدفع.

عند تحديد موقع المستلم أو المتلقي، يجب على المورد إعطاء الأولوية للعوامل التي تقدّم أدقّ المعلومات فيما يتعلق بالمكان الفعلي الذي سيتم فيه استخدام الخدمات الإلكترونية والانتفاع بها. على سبيل المثال، إذا طلب شخص مقيم في المملكة العربية السعودية مشاهدة "فيلم حسب الطلب" على جهاز كمبيوتر وكان عنوان بروتوكول الإنترنت في الإمارات العربية المتحدة، يكون مكان الاستخدام والانتفاع بالفيلم في الإمارات العربية المتحدة.

#### 4.3 فرض ضريبة القيمة المضافة

يحدّد مكان توريد الخدمات الإلكترونية ما إذا كانت الخدمات تخضع لضريبة القيمة المضافة في الدولة أم لا. إذ أنه في حال كان مكان التوريد خارج الدولة، فلا تُطبق ضريبة القيمة المضافة في الدولة. وفي المقابل، في حال كان مكان التوريد في الدولة، فسيفق التوريد ضمن نطاق ضريبة القيمة المضافة في الدولة.

تطبق ضريبة القيمة المضافة بنسبتها الأساسية وهي 5% على توريد الخدمات الخاضعة للضريبة في الدولة. غير أن التوريد قد يخضع لنسبة الصفر إذا كان يندرج ضمن أيّ من السيناريوهات التي تُطبّق عليها نسبة الصفر الواردة في المادة (45) من المرسوم بقانون. على سبيل المثال، قد تطبق نسبة الصفر على توريد خدمة إلكترونية للتعلّم عن بعد، والتي يتم

<sup>29</sup> البند (2) من المادة (31) من المرسوم بقانون.



تقديمها تلقائياً من خلال الإنترنت إذا ما كانت مشمولة بالبند (13) من المادة (45) من المرسوم بقانون، في قراءة متزامنة مع المادة (40) من اللائحة التنفيذية.

#### 4.4. احتساب ضريبة القيمة المضافة

على غرار توريدات السلع التي تمت مناقشتها في البند 3.3.2 من هذا الدليل، فإن مسؤولية احتساب ضريبة القيمة المضافة عن أي توريد لخدمات إلكترونية خاضعة للضريبة في الدولة، يقع على عاتق مورّد هذه الخدمات الإلكترونية الخاضع للضريبة، ما لم تُطبّق آلية الاحتساب العكسي.

فيما يتعلق بتوريدات الخدمات الإلكترونية التي تتم عبر الحدود إلى أراضي الدولة (وبيعني ذلك استيراد الخدمات إلى الدولة من الخارج)، تُطبّق آلية الاحتساب العكسي في حال لم يكن لدى المورّد مكان إقامة في الدولة وكان المتلقي إما مسجلاً أو مُلزماً بالتسجيل لضريبة القيمة المضافة في الدولة<sup>30</sup>.

عند تطبيق آلية الاحتساب العكسي على التوريد، يجب على المتلقي الخاضع للضريبة، بدلاً عن المورّد غير المقيم، احتساب ضريبة القيمة المضافة للهيئة بالنسبة للضريبة المطبّقة على التوريد. وتُفرض ضريبة القيمة المضافة إضافة للسعر المتفق عليه للخدمات الإلكترونية<sup>31</sup>.

ونظراً إلى أنّ آلية الاحتساب العكسي هي استثناء عن القاعدة الأساسية لاحتساب ضريبة القيمة المضافة، فيجب استخدامها فقط في حال كان بإمكان المورّد التأكد من استيفاء كافة شروط تطبيق آلية الاحتساب العكسي. وفي حال لم يكن بإمكان المورّد غير المقيم التأكد من التفاصيل اللازمة لتطبيق آلية الاحتساب العكسي على توريد معين، تبقى مسؤولية احتساب ضريبة القيمة المضافة على عاتق المورّد.

وبما أنّ آلية الاحتساب العكسي تُطبّق فقط عند استيفاء شروط محددة، فقد تخضع التوريدات الخاضعة للضريبة من ذات مورّد الخدمات الإلكترونية غير المقيم لمعاملات محاسبية مختلفة فيما يتعلق بضريبة القيمة المضافة - ففي حين أن التوريد الخاضع للضريبة والمقدّم لمتلقي خاضع للضريبة في الدولة يخضع لآلية الاحتساب العكسي وفقاً للبند (1) من المادة (48) من المرسوم بقانون، فإنّ التوريد ذاته المقدم لمتلقي غير خاضع للضريبة لن يخضع لآلية الاحتساب العكسي ويبقى المورّد مُلزماً باحتساب الضريبة. وعليه، قد يبقى المورّد مسؤولاً عن احتساب ضريبة القيمة المضافة عن التوريدات التي لا تخضع لآلية الاحتساب العكسي.

على سبيل المثال، في حال قام المورّد غير المقيم بتوريد خدمات إلكترونية عبر الحدود إلى أشخاص خاضعين وغير خاضعين للضريبة، فسيكون مُلزماً بالتسجيل واحتساب ضريبة القيمة المضافة في الدولة عن توريداته لغير الخاضعين للضريبة. غير أن الالتزام باحتساب الضريبة عن توريداته التي يقدمها للخاضعين للضريبة يكون مسؤولية عملائه، الذين سيتعين عليهم احتساب ضريبة القيمة المضافة وفق البند (1) من المادة (48) من المرسوم بقانون. كما يُرجى الأخذ بالعلم أنّ هذه المعاملة لا تُطبّق إلا على توريدات الخدمات التي تتم عبر الحدود وتكون القواعد المطبقة على السلع في هذه الحالة مختلفة كما هو موضح في البند 3.3.2 من هذا الدليل والتي تشير إلى آلية الاحتساب العكسي وفق البند (3) من المادة (48) من اللائحة التنفيذية المطبقة على توريد السلع التي يكون مكان توريدها في الدولة.

<sup>30</sup> البند (1) من المادة (48) من المرسوم بقانون.

<sup>31</sup> الفقرة (أ) من البند (4) من المادة (48) من اللائحة التنفيذية.





#### 4.5. ملخص: المعاملة الضريبية للخدمات الإلكترونية

يلخص الجدول أدناه بصورة عامة المعاملة الضريبية لمختلف السيناريوهات المتعلقة بتوريد الخدمات الإلكترونية.

حالة إقامة المورد	مكان الاستخدام والانتفاع بالخدمة	حالة تسجيل المتلقي	ضريبة القيمة المضافة على التوريد	المسؤول عن احتساب ضريبة القيمة المضافة
الدولة	الدولة	مسجل أو غير مسجل	تُطبّق نسبة 5% أو نسبة الصفر إذا كانت مؤهلة لتطبيق نسبة الصفر تحديداً	المورد*
الدولة	خارج الدولة	مسجل أو غير مسجل	كلا	لا ينطبق
خارج الدولة	الدولة	غير مسجل	تُطبّق بنسبة 5% أو بنسبة الصفر إذا كانت مؤهلة لتطبيق نسبة الصفر تحديداً	المورد
خارج الدولة	الدولة	مسجل	تُطبّق بنسبة 5% أو بنسبة الصفر إذا كانت مؤهلة لتطبيق نسبة الصفر تحديداً	المتلقي
خارج الدولة	خارج الدولة	مسجل أو غير مسجل	كلا	لا ينطبق

ملاحظة:  
\* يكون المورد المقيم في الدولة مسؤولاً فقط عن احتساب ضريبة القيمة المضافة عن التوريد في حال كان خاضعاً للضريبة في الدولة.



## 5. التوريدات من خلال الوكلاء

### 5.1 مقدمة

في سياق التجارة الإلكترونية، غالباً ما تتم توريدات السلع والخدمات باستخدام المنصات الإلكترونية أو البوابات الإلكترونية أو البوابات أو الأسواق ("الأسواق الإلكترونية"). وقد تقوم هذه الأسواق الإلكترونية ببيع سلع أو خدمات بنفسها، إضافة لعملها كوسيط بين المورد ومتلقي أو مستلم السلع أو الخدمات.

فإذا ما قام السوق الإلكتروني بأية توريدات لسلع أو خدمات بصفته مورداً رئيسياً (كأن يقوم على سبيل المثال بشراء السلع ثم بيعها)، يُعامل السوق الإلكتروني كمورد لهذه السلع أو الخدمات لغايات ضريبة القيمة المضافة. ونتيجة لذلك، يتطلب من السوق الإلكتروني الامتثال للقواعد الضريبية والالتزامات التي تنطبق عادةً على موردي تلك السلع أو الخدمات.

في حال لم يكن السوق الإلكتروني يتصرف كمورد رئيسي للسلع أو الخدمات، فقد يتصرف كوسيط لإتاحة بيع السلع والخدمات. على سبيل المثال، يمكن استخدام السوق الإلكتروني للإعلان عن المنتجات وإجراء الحجوزات والقيام بعمليات الدفع وترتيب تسليم السلع والخدمات.

وتعتمد المعاملة الضريبية للتوريدات التي تتم من خلال الوسطاء على الترتيبات بين المورد والوسيط ومستلم أو متلقي التوريد:

- في حال كان الوسيط يتصرف كوكيل مصرّح عنه (على النحو المعرّف والموضح في البند 5.2 أدناه) بين المورد ومتلقي أو مستلم التوريد، يُعامل التوريد على أنه تم مباشرة من المورد إلى المتلقي أو المستلم.
- في حال كان الوسيط يتصرف كوكيل غير مصرّح عنه (على النحو المعرّف والموضح في البند 5.2) بين المورد ومتلقي أو مستلم التوريد، يكون هناك في هذه الحالة توريدان لأغراض ضريبة القيمة المضافة وهما – توريد من المورد إلى الوسيط وتوريد آخر من الوسيط إلى المتلقي أو المستلم.

ويتناول الجزء المتبقي من هذا الفصل قواعد ضريبة القيمة المضافة المطبقة على توريدات السلع أو الخدمات التي تتم من خلال وسطاء يتصرفون بصفتهم وكلاء نيابة عن الموكل.

### 5.2 أنواع ترتيبات الوكالة

الوكيل هو شخص يتصرف نيابة عن شخص آخر للقيام بمهمة محددة. وفي سياق المعاملة التجارية، يمكن للوكيل أن يتصرّف نيابة عن مورد السلع أو الخدمات، أو نيابة عن المتلقي أو المستلم، أو كليهما. أما في سياق التجارة الإلكترونية، فيتصرّف الوكيل عادةً كوسيط مفوض من قبل المورد الرئيسي للتصرّف نيابة عنه في إيجاد العملاء والتعامل معهم.

ومن منظور ضريبة القيمة المضافة، تختلف المعاملة الضريبية المطبقة على التوريدات التي تتم من خلال وكلاء مصرّح عنهم عن تلك التي تتم من خلال وكلاء غير مصرّح عنهم. ونتيجة لذلك، من المهم تحديد ما إذا كان الوسيط يعمل كوكيل مصرّح عنه أو وكيل غير مصرّح عنه:



• الوكيل المصرّح عنه هو وكيل يتصرّف باسم الموكلّ ونياية عنه. في حالات الوكالة المصرّح عنها، يكون متلقي أو مستلم التوريد على علم بأنه يتعامل مع وكيل الموكلّ، حتى لو لم يكن لدى المتلقي أو المستلم أي تواصل مباشر مع الموكلّ.

• الوكيل غير المصرّح عنه هو وكيل يتصرّف باسمه الخاصّ ولا يكون العميل على علم بذلك، ولا يمكن التوقع بأنه على معرفة بأنّ الوكيل يتصرّف نيابة عن الموكلّ. وتجدر الإشارة إلى أنّ هذه الحالة تختلف عن الحالات الأخرى التي لا يشارك فيها أي موكلّ على الإطلاق ويتصرّف "الوسيط" كموكلّ بذاته - بينما في حالة الوكالة غير المصرّح عنها، لا يزال الوكيل يتصرّف نيابة عن الموكلّ.

من أجل تحديد وجود علاقة الوكالة وطبيعتها ما إذا كانت مصرّح عنها أو غير مصرّح عنها، فيجب أولاً تحليل الترتيبات التعاقدية بين الأطراف. حيث ينبغي أن يؤخذ الترتيب التعاقدية عادة كممثل للعلاقة الحقيقية بين الأطراف ما لم يبين بوضوح أنها علاقة صورية أو أنها تتعارض بشكل أساسي مع واقع المعاملة الفعلية. وعند تفسير الترتيبات التعاقدية، من الضروري فقط النظر في المعلومات التي تمت إتاحتها للأطراف وقت دخولهم في الاتفاق، فحقيقة أنّ هناك اتفاق وكالة بين المورد الرئيسي والوكيل على سبيل المثال، لا تعني في حد ذاتها أنّ هذه الحقيقة ينبغي أن تكون معلومة لمتلقي أو مستلم التوريد الذي لا يعلم بأمر هذا الاتفاق.

وتجدر الإشارة إلى أنه في بعض الحالات، يمكن وصف الشخص بأنه "وكيل"، في حين أنه يقوم عملياً بتوريدات سلع أو خدمات لحسابه الخاص. ولأغراض ضريبة القيمة المضافة، يجب إغفال هذه التسميات ومعاملة الشخص كموكلّ فيما يتعلق بالتوريدات ذات الصلة.

### 5.3. المعاملة الضريبية للتوريدات التي تتمّ عن طريق وكلاء

تختلف المعاملة الضريبية للتوريدات التي تتمّ عن طريق الوكلاء اعتماداً على ما إذا كانت الوكالة مصرّحاً أو غير مصرّح عنها.

#### 5.3.1. الوكالة المصرّح عنها

وفقاً للبند (1) من المادة (9) من المرسوم بقانون، يعدّ توريد السلع والخدمات بوساطة وكيل يتصرّف باسم الموكلّ ونياية عنه، أي من خلال وكيل مصرّح عنه، توريداً من الموكلّ ولصالحه.

وبحسب ما ورد أعلاه، ففي حال كان الوكيل، كالمسوق الإلكتروني مثلاً، يتصرّف كوكيل مصرّح عنه للمورد الرئيسي فيما يتعلق بتوريد لسلع أو لخدمات، يُعامل توريد هذه السلع أو الخدمات على أنه تتمّ مباشرة من قبل المورد الرئيسي إلى متلقي أو مستلم التوريد. ونتيجة لذلك، تبقى الالتزامات الضريبية للتوريد على عاتق المورد الرئيسي، والذي يتعين عليه احتساب ضريبة القيمة المضافة في إقراره الضريبي إذا تطلب الأمر ذلك بموجب القواعد العادية لضريبة القيمة المضافة.

#### المعاملة الضريبية لخدمات الوكالة

في حال قام الوكيل بفرض رسوم وكالة أو عمولة نظير خدمات الوكالة التي يقدّمها، يجب معاملة هذه الخدمات على أنها توريد لخدمات منفصل عن توريد السلع أو الخدمات الضمني.



وفي حال كان مكان توريد خدمات الوكالة في الدولة، تُعتبر الخدمات على أنها توريد خاضع للضريبة. وتجدر الإشارة إلى أنه يجب تحديد مكان توريد خدمات الوكالة التي يقدمها الوكلاء بشكل مستقل عن مكان توريد السلع والخدمات الضمني، وبالتالي، يمكن أن يختلف عن مكان توريد هذه السلع أو الخدمات. فعلى سبيل المثال، إذا قام وكيل في الدولة بتقديم خدمات وكالة إلى مورّد خدمات إلكترونية في الدولة، وكان مكان توريدها في الولايات المتحدة الأمريكية بموجب قواعد الاستخدام والانتفاع، يبقى مكان توريد خدمات الوكالة في الدولة.

يخضع توريد خدمات الوكالة الخاضع للضريبة في الدولة للنسبة الأساسية وهي 5٪. ومع ذلك، في حالات معينة، قد تخضع الخدمات لنسبة الصفر إذا تمّ تقديمها إلى موكل غير مقيم<sup>32</sup>. ومن أجل تطبيق نسبة الصفر، يجب أن تتحقق الشروط الآتية:

- أن يتمّ توريد خدمات الوكالة إلى متلقٍ أو مستلم ليس لديه مكان إقامة في الدولة أو أي من الدول المطبّقة وكان خارج الدولة في وقت تأدية الخدمات؛
- ألا يتمّ توريد الخدمات فيما يتعلّق مباشرة بعقارات أو سلع موجودة في الدولة في وقت تأدية الخدمات؛ و
- عدم تلقي خدمات الوكالة من قبل شخص آخر في الدولة لا يجوز له استرداد أي ضريبة مدخلات بشكل كامل<sup>33</sup>.

يجب تحديد مدى إمكانية تطبيق نسبة الصفر بالاستناد إلى الخدمات المحددة التي يقدمها الوكيل. على سبيل المثال، وعلى الرغم من أنّ خدمات الوكالة المتعلقة بتوفير منصّة إلكترونية تسمح للموكل ببيع سلع أو خدمات في الدولة قد تكون مؤهلة لنسبة الصفر، إلا أنّ خدمة المعالجة المادية وتسليم السلع لن تكون مؤهلة لنسبة الصفر – حيث أنها ترتبط بشكل مباشر بسلع موجودة في الدولة.

وتجدر الإشارة إلى أنه في حال عدم قيام الوكيل بفرض رسوم أو عمولة نظير خدماته، فإنّ ضريبة القيمة المضافة لن تُفرض على الخدمات.

### 5.3.2. الوكالة غير المصرّح عنها

بموجب البند (2) من المادة (9) من المرسوم بقانون، يعدّ توريد السلع والخدمات بوساطة وكيل يتصرّف باسم الوكيل، أي بوساطة وكيل غير مصرّح عنه، على أنه توريد مباشر من الوكيل ولصالحه.

وفي حال كان الوكيل غير المصرّح عنه مشاركاً في توريد أي سلع أو خدمات، فيكون هناك في هذه الحالة توريديان متزامنان لهذه السلع أو الخدمات لأغراض ضريبة القيمة المضافة وهما - توريد من المورد الرئيسي للوكيل غير المصرّح عنه وتوريد من الوكيل غير المصرّح عنه إلى متلقي أو مستلم التوريد. وبالتالي، يُعامل الوكيل غير المصرّح عنه على أنه مشتري وبائع للسلع أو الخدمات.

يُفصد بعبارة التوريدات المتزامنة أنّه يجب على المورد الرئيسي والوكيل غير المصرّح عنه فرض ضريبة القيمة المضافة بشكل منفصل على توريد السلع أو الخدمات الضمني، كما يجب عليهما احتساب ضريبة القيمة المضافة للهيئة في إقراراتهم الضريبية. كما يجوز للوكيل غير المصرّح عنه، في حال كان مؤهلاً بموجب القواعد العامّة لاسترداد ضريبة المدخلات،

<sup>32</sup> الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (31) من اللائحة التنفيذية.

<sup>33</sup> البند (3) من المادة (31) من اللائحة التنفيذية.



استرداد ضريبة القيمة المضافة المفروضة عليه من قبل المورد الرئيسي - هذا يضمن أنّ ضريبة القيمة المضافة لا تشكل تكلفة على الوكيل.

#### المعاملة الضريبية لخدمات الوكالة

كما تناولنا في البند 5.3.1، في حال اتفق الوكيل غير المصرّح عنه والموكل على أنه يمكن للوكيل فرض رسوم وكالة أو عمولة منفصلة لقاء خدمات الوكالة التي يقدمها إلى الموكل، يجب على الوكيل النظر في المعاملة الضريبية لهذه الخدمات بشكل منفصل عن المعاملة الضريبية للتوريد الضمني للسلع أو الخدمات.

ومن جهة أخرى، إذا تمكن الوكيل من تضمين الرسم كهامش ربح على سعر بيع السلع أو الخدمات، فإن المعاملة الضريبية لخدمات الوكالة يجب أن تتبع المعاملة الضريبية للسلع أو الخدمات الضمني.

#### **5.4. متطلبات الفاتورة الضريبية**

كقاعدة أساسية، يجب على المورد المسجّل لضريبة القيمة المضافة والذي يقوم بتوريد خاضع للضريبة لسلع أو خدمات، إصدار نسخة أصلية من الفاتورة الضريبية وتسليمها إلى مستلم أو متلقي التوريد<sup>34</sup>، وينطبق هذا الشرط بصرف النظر عما إذا تمّ بيع السلع بشكل مباشر أو من خلال سوق إلكتروني.

واستثناءً من هذه القاعدة الأساسية، إذا قام وكيل مسجّل لضريبة القيمة المضافة بتوريد سلع أو خدمات نيابة عن موكل، يجوز لهذا الوكيل إصدار فاتورة ضريبية عن هذا التوريد كما لو أن ذلك الوكيل قد قام بالتوريد<sup>35</sup>. ويجب أن تتضمن الفاتورة الضريبية الصادرة عن الوكيل كافة البيانات الاعتيادية والواردة في المادة (59) من اللائحة التنفيذية، ولكنها قد تتضمن تفاصيل الوكيل بدلاً من المورد - غير أنه في هذه الحالة يجب أن تتضمن الفاتورة إشارة إلى المورد الرئيسي (بما في ذلك اسم المورد ورقم تسجيله الضريبي) في مكان ما على الفاتورة.

ويجوز إصدار فاتورة ضريبية واحدة فقط لأي توريد لسلع أو لخدمات. ولذلك، لا يكون هذا الخيار متاحاً في حال قام المورد الرئيسي بالفعل بإصدار فاتورة ضريبية. وبالمثل، عندما يقوم الوكيل بإصدار فاتورة ضريبية بالنسبة لتوريد من قبل الموكل، يجب على الوكيل التأكد من أنّ الموكل قد استلم نسخة من تلك الفاتورة الضريبية، ويجب ألا يصدر الموكل فاتورة ضريبية خاصة به فيما يتعلق بالتوريد ذاته.

كما يُرجى الأخذ بالعلم بأنه في حال إصدار الفاتورة من قبل الوكيل، يظلّ التوريد يُعامل على أنه تمّ من قبل المورد الرئيسي إلى مستلم/متلقي التوريد. ونتيجة لذلك، يجب على المورد احتساب ضريبة القيمة المضافة ذات الصلة والامتثال لكافة متطلبات الاحتفاظ بالسجلات فيما يتعلق بالتوريد.

في الختام، يجب الإشارة إلى أنه في حال كان الوكيل غير مصرّح عنه ويُعامل على أنه يقوم بالتوريد بموجب البند (2) من المادة (9) من المرسوم بقانون، فيكون الوكيل غير المصرّح عنه مسؤولاً عن إصدار فاتورة ضريبية باسمه.

<sup>34</sup> البند (1) من المادة (65) من المرسوم بقانون.

<sup>35</sup> البند (1) من المادة (59) من اللائحة التنفيذية.