

الهيئة العامة للزكاة والدخل
General Authority of Zakat & Tax



تطبيق ضريبة القيمة المضافة على العقارات المنقولة (كجزء من النشاط الاقتصادي)

النشرة رقم [2007003] الصادرة في (13 سبتمبر) 2020م

نشرة ضريبية

لا تخضع عملية نقل مجموعة من الأصول التي تشكّل نشاطاً اقتصادياً أو كيان أعمال لضريبة القيمة المضافة في المملكة، حيث يتم النقل لغرض استمرار النشاط، وذلك بشرط استيفاء معايير محددة.

تتناول هذه النشرة الضريبة تطبيق الأحكام الخاصة على عمليات نقل الأعمال التي تتضمن العقارات، بالإضافة إلى الحالات التي يمكن فيها نقل هذه العقارات كجزء من النشاط الاقتصادي المستمر لأغراض ضريبة القيمة المضافة.

يرجى ملاحظة أن هذه النشرة لا تتضمن أية تفاصيل حول المعاملة الضريبية المطبقة في حال لم يكن العقار مؤهلاً للنقل كجزء من النشاط الاقتصادي المستمر. في حال عدم استيفاء المعايير، فإنه يتوجب على القارئ الاطلاع على المواد الإرشادية المنشورة من قبل الهيئة فيما يتعلق بتوريدات العقارات وذلك وفقاً للوقائع الخاصة بكل توريد.

١. شروط نقل الأعمال كجزء من النشاط الاقتصادي المستمر

حُدثت المتطلبات والشروط العامة والتي تسمح بنقل الأعمال (النشاط الاقتصادي) من الناقل إلى المنقول إليه كجزء من النشاط الاقتصادي المستمر و دون أن تخضع لضريبة القيمة المضافة كما يلي :

• أ. لا يعتبر نقل أصل منفرد (مثال: جزء من عقار) بأنه نشاط اقتصادي بحد ذاته. يجب أن يُشكّل النقل مجموعة من الأصول (تتضمن كلاً من الأصول المادية الملموسة والأصول الغير مادية/الغير ملموسة كالعقود أو الحقوق) واللازمة لممارسة الأعمال والنشاط،

- ب. أن تكون الأصول المنقولة متناسقة ومترابطة مع بعضها البعض، بحيث تكون قابلة للتشغيل بشكل جماعي كنشاط اقتصادي مستقل،
 - ج. أن يستعمل المنقول إليه تلك الأصول لغرض الأعمال (النشاط الاقتصادي)، وبأن يبدأ بالاستخدام التجاري للسلع والخدمات المنقولة إليه في أقرب وقت ممكن،
 - د. أن يكون النشاط الاقتصادي للمنقول إليه هو نفس نوع الأعمال والنشاط الذي كان يمارسه الناقل قبل عملية النقل،
 - هـ. أن يكون المنقول إليه شخصاً خاضعاً للضريبة فيما يتعلق بممارسة الأعمال التي تم نقلها،
 - و. أن يتفق كلاً من الناقل والمنقول إليه كتابةً على اعتبار النقل نقلاً لنشاط اقتصادي لأغراض ضريبة القيمة المضافة.
- تناقش هذه النشرة الضريبية المتطلبات العامة المذكورة على الحالات المختلفة والمتضمنة نقل العقارات كجزء من الأعمال.**

٢. العقارات التجارية التي يشغلها الناقل قبل البيع

تتعلق هذه الفئة بأي شخص يمتلك ويشغل عقارات تجارية، (مثل مكتب، أو متجر، أو مصنع، أو مزرعة، أو فندق، وما إلى ذلك) والذي يُستخدم كأصل في النشاط الاقتصادي القائم لذلك الشخص.

إذا تم نقل العقار كجزء من مجموعة الأصول التي تُشكّل النشاط الاقتصادي/الأعمال بكامله، أو كجزء مستقل من نشاط اقتصادي يمكن تشغيله بشكل منفصل من قبل المنقول إليه، فإنه يمكن اعتبار نقل مجموعة الأصول بأنه نقل نشاط اقتصادي مستمر. وبذلك يتم

استيفاء الشرطين (أ) و (ب). يتوجب أيضاً استيفاء البيع للشروط المتبقية (ج - و) لكي يتم اعتباره مؤهلاً للنقل دون ضريبة قيمة مضافة.

مثال (١): قام مالك فندقين ببيع واحد منهما، بما في ذلك الموظفين والعقود التشغيلية للفندق إلى مشغل جديد. يعتبر هذا الفندق والعقود المرتبطة به جزءاً من أعمال يمكن نقلها كنشاط اقتصادي مستمر. إذا تم استخدام العقار كجزء من أعمال ونشاط الناقل، ولكن تم نقله كأصل مستقل بعد ذلك، فإن ذلك ليس مؤهلاً ليتم اعتباره نقلاً لنشاط اقتصادي مستمر.

مثال (٢): يستأجر ميكانيكي ورشة ذات مساحة أكبر ليمارس نشاطه الاقتصادي، حيث ينقل المعدات للورشة الجديدة ويبيع الورشة السابقة التي كان يملكها ويستخدمها لنشاطه. لا يُعد بيع الورشة القديمة بأنه مجموعة من الأصول وليس نقلاً لنشاط اقتصادي مستمر.

٣. أنشطة التأجير التجاري

تتعلق هذه الفئة بالعقارات التجارية التي يستخدمها المالك لغايات التأجير أو منح ترخيص أو القيام بتوريدات تتعلق بالعقار لأطراف أخرى.

يشكل نشاط تأجير العقارات التجارية نشاطاً اقتصادياً خاضعاً للضريبة لأغراض ضريبة القيمة المضافة. يعتبر نقل العقار التجاري وتأجيره إلى طرف آخر بأنه مجموعة من الأصول المؤهلة لأن تكون نقل لنشاط اقتصادي مستمر.

١.٣.١.٣ نقل عقد تأجير قائم

عادةً ما يتم نقل عقد تأجير قائم من الناقل إلى المنقول إليه عن طريق تجديد العقد، بحيث

1 يرجى الاطلاع على المادة (17) من اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة، والدليل الإرشادي الخاص بنقل الأعمال الصادر عن الهيئة.

يستحوذ المنقول إليه على منافع والتزامات العقد. عوضاً من ذلك، يمكن للناقل ترتيب إنهاء عقد التأجير القائم، وتوقيع عقد جديد مع المنقول إليه بشروط مماثلة مع دخول حيز التنفيذ فورياً. توافق الهيئة على أنه في كلتا الحالتين، يقوم الناقل بنقل العقار متضمناً عقد التأجير باعتباره جزء من الأصول الغير مادية.

٢.٣. العقارات الشاغرة أو شبه الشاغرة

لا يمكن نقل العقارات الشاغرة، بدون أي مستأجر تجاري قائم، كنشاط اقتصادي مستمر.

في حال كان يمتلك الناقل مبنى مكاتب أو مجمع بوحدات مختلفة، أو محفظة عقارية، فليس من الضروري أن تكون كل وحدة لها عقد إيجار قائم في وقت النقل. ومع ذلك، عندما يكون العقار شاغراً جزئياً، فإنه يتوجب تسويق الجزء الشاغر من العقار بشكل نشط لغايات التأجير، أو أن يتم تجهيز وإعداد العقار الشاغر للتسويق لغايات التأجير، في وقت النقل.

مثال (٣): مبنى إداري تجاري مكون من خمسة طوابق. في وقت النقل، كان هناك طابقان مستأجران، ويتم تسويق طابقين لغايات التأجير، ويتم تجديد طابق واحد استعداداً للتسويق لغايات التأجير. نظراً لوجود عقد إيجار ساري المفعول وسيتم نقله مع المبنى، ويتم إما تسويق المساحات الشاغرة المتبقية للتأجير، أو يتم إعدادها للتسويق لغايات التأجير، فقد يتم اعتبار النقل بأنه نقل للأعمال/النشاط الاقتصادي المستمر.

ترى الهيئة بأنه، ما لم تنطبق أية ظروف استثنائية، يتوجب نقل ما لا يقل عن 50% من القيمة الإيجارية السوقية وفقاً لعقود إيجار قائمة لتشكيل نشاط اقتصادي مستمر.

ستقوم الهيئة بالنظر إلى الواقع التجاري للاتفاقيات والترتيبات وذلك بغرض تحديد ما إذا كان هنالك نقل للنشاط الاقتصادي فيما يتعلق بالمعاملات العقارية. في حال رأت الهيئة بأنه قد تم إبرام عقد إيجار ما وكان الغرض الأساسي منه هو السعي للحصول على منفعة بموجب أحكام نقل الأعمال/النشاط الاقتصادي لأغراض ضريبة القيمة المضافة،

فإنها لن تعتبر الشروط الواردة (أ) و (ب) مستوفاة. تتضمن شروط الإشارة إلى عقد إيجار يتم إبرامه وكان الغرض الأساسي منه هو الحصول على ميزة ضريبة القيمة المضافة بأن تكون مدة الإيجار قصيرة (أقل من اثني عشر شهرًا)، أو عقود إيجار لأشخاص مرتبطين أو عقود إيجار ذات قيمة أقل بكثير من القيمة السوقية.

٣.٣. البيع وترتيبات إعادة التأجير

يمكن لمالك عقار تجاري أن يقرر بيع عقار يشغله والدخول في اتفاقية جديدة لإعادة تأجير العقار لغرض استمرار الناقل باستخدام العقار. في هذه الحالات، بينما يستمر الناقل في استخدام العقار بنفس الطريقة، فإن النشاط الاقتصادي الذي يقوم به المنقول إليه (تأجير الممتلكات) سيكون مختلفًا بشكل جوهري عن النشاط الاقتصادي للناقل قبل النقل. لذلك، لا يتم استيفاء الشرط (د) ولا يمكن اعتبار النقل بأنه نقل نشاط اقتصادي/أعمال مستمر.

٤. العقارات السكنية

لا يُعدّ العقار السكني، كونه يُستخدم كمسكن أو مؤجرًا كمسكن أساسي بأنه مؤهل للنقل بدون ضريبة القيمة المضافة كنشاط اقتصادي مستمر.

• في حال تم نقل عقار سكني مع عقد إيجار سكني قائم، فإن الأعمال التي يتم نقلها تعتبر معفاة من ضريبة القيمة المضافة. أي أن نقل أعمال ونشاط الإيجار لا يؤدي إلى أن يكون المنقول إليه شخصًا خاضعًا للضريبة. إذا كان المنقول إليه شخصًا خاضعًا للضريبة فيما يتعلق بأنشطة تجارية أخرى منفصلة، فإن هذا لا يؤثر على معاملة أعمال ونشاط تأجير العقارات.

5. الأبنية أو المجمعات ذات الاستخدام المختلط

من الممكن أن يشتمل مبنى واحد أو مجمع عقاري على وحدات سكنية وأخرى تجارية. وبالتالي، فإن مالك مثل هذا المبنى أو المجمع متعدد الاستخدامات (الاستخدام المختلط) يقوم بنشاط يتضمن كلاً من التأجير التجاري الخاضع للضريبة بالإضافة إلى عناصر التأجير السكنية المعفاة.

• كقاعدة عامة فيما يخص المباني أو المجمعات ذات الاستخدام المختلط، فإنه يتوجب تحديد قيمة أعمال ونشاط التأجير التجارية بشكل منفصل. في حال استيفاء نقل الجزء التجاري من المبنى للمعايير المطلوبة للنقل كنشاط اقتصادي مستمر، فإنه يمكن تحديد هذا الجزء من الأعمال بشكل منفصل ونقله بدون ضريبة القيمة المضافة. في هذه الحالات، يجب معاملة نقل الجزء السكني أو غير التجاري المتبقي من الأعمال بالمعاملة الضريبية الأساسية لهذا النوع من العقارات.

• توافق الهيئة على اعتبار أنه إذا كانت الوحدات السكنية تشكل جزءاً ثانوياً من المبنى أو المجمع التجاري، فيمكن التعامل مع المبنى بأكمله على أنه توريد مركب واحد لنشاط اقتصادي مستمر، بشرط أن يتم نقل المبنى بموجب سند ملكية واحد للأرض مع استيفاء جميع الشروط الأخرى. وعليه، ترى الهيئة أنه في حال خضوع ما نسبته 10% أو أقل من القيمة الإيجارية السوقية المنقولة لعقود تأجير سكنية قائمة، فإن عقود الإيجار السكنية ستكون بمثابة عقود مساندة وتابعة للمبنى التجاري.

تم اعداد هذه النشرة من قبل الهيئة العامة للزكاة والدخل لغرض ابداء وجهة نظرها وتوضيحات خاصة بآلية تطبيق الأحكام النظامية السارية في تاريخ اصدار النشرة في حالات معينة. وتمثل الآراء والتوضيحات المذكورة في هذه النشرة الآراء التي أبدتها الهيئة من خلال القرارات التفسيرية والآراء التوضيحية ذات العلاقة بموضوع النشرة الصادرة للمكلفين. وتم اعداد هذه النشرة لأغراض التوضيح فقط ولا يعد محتواها بمثابة تعديل أو تغيير لأي من أحكام الأنظمة الضريبية المعمول بها في المملكة. ولا تتضمن هذه النشرة، أو تهدف الى تضمين كافة الأحكام النظامية الخاصة بموضوعها أو كافة المسائل والحالات ذات الصلة بموضوع النشرة. ولا تكون هذه النشرة ملزمة على الهيئة أو المكلفين بأي شكل من الأشكال ولا يمكن الاعتماد عليها، وفي حال الاعتماد عليها يكون ذلك على مسؤولية القارئ وحده دون أدنى مسؤولية على الهيئة عما قد يترتب على ذلك من ضرر أو خسارة او مطالبة أو غير ذلك.

