



الأمانة العامة للجان الضريبية  
General Secretariat of Tax Committees

## الفصل السابع (التهرب الضريبي والعقوبات)



## أولاً: حالات التهرب الضريبي:

### كلمات مفتاحية:

(التهرب الضريبي . الاتفاقية . غرامة . قيمة الضريبة . السلع الانتقائية . المخالفات . تسجيل).

### الاتفاقية الخليجية الموحدة

#### المادة (٢٣): التهرب الضريبي

١. يقصد بالتهرب الضريبي لغايات أحكام هذه المادة:

- أ. إدخال أو محاولة إدخال سلع انتقائية إلى الدولة العضو أو إخراجها، أو محاولة إخراجها منها بصورة مخالفة للتشريعات المعمول بها دون سداد الضريبة المستحقة عليها جزئياً أو بالكامل، أو خلافاً لأحكام المنع أو التقييد الواردة في قوانين الدولة العضو النافذة.
- ب. إنتاج أو تحويل، أو حيازة أو تخزين، أو نقل أو تلقي سلع انتقائية لم تُسَدَّد الضريبة المستحقة عليها بصورة مخالفة لأحكام هذه الاتفاقية والقوانين المحلية؛ وذلك بقصد التهرب من تأدية الضريبة المستحقة، أو بقصد تجاوز أحكام المنع أو التقييد الواردة في قوانين الدولة العضو النافذة.
- ج. تقديم مستندات أو إقرارات أو سجلات غير صحيحة أو مزورة أو مصطنعة، أو وضع علامات غير صحيحة بقصد التهرب من تأدية الضريبة المستحقة، أو بقصد استردادها دون وجه حق.

٢. يحق لكل دولة عضو تحديد حالات أخرى من حالات التهرب الضريبي.

٣. تحدد الدولة العضو عقوبات التهرب الضريبي.



## نظام الضريبة الانتقائية المادة (١٩):

تعد ممارسة أي من الأنشطة المنصوص عليها في المادة (٦) من النظام دون تسجيل تهرباً ضريبياً، وذلك بالإضافة إلى حالات التهرب الضريبي التي حددتها الاتفاقية.

## الأنظمة ذات العلاقة

- المرسوم الملكي رقم (م/٥١) وتاريخ ١٤٣٨/٥/٣هـ بالموافقة على الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

## قرارات مجلس الوزراء

- القرار رقم (٢٥٧) وتاريخ ١٤٣٨/٥/٢هـ بالموافقة على الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

## التعاميم والقرارات والأدلة الاسترشادية الصادرة من الهيئة

- توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية. "معلومات عامة عن الضريبة" (يونيو ٢٠١٩م) الإصدار (١)، والذي تضمن الآتي:
  ١. مقدمة عن تطبيق نظام الضريبة الانتقائية في المملكة العربية السعودية، والتعريف بالهيئة العامة للزكاة والدخل، وماهية الضريبة الانتقائية، والأساس النظامي، والتعريف بالدليل.
  ٢. تعاريف المصطلحات الرئيسية المستخدمة.
  ٣. العناصر الأساسية للضريبة الانتقائية (السلع الانتقائية، وحالات فرض الضريبة، والأشخاص الملزمون بسداد الضريبة، وحساب الضريبة المستحقة، والإقرار عن الضريبة المستحقة، وإدارة الضريبة الانتقائية).



٤. إدارة الضريبة الانتقائية (سداد الضريبة الانتقائية، وتصريح الاستيراد، وإقرار الضريبة الانتقائية، وتقييم الضريبة، والسداد على أقساط، ومسك السجلات، والبوابة الإلكترونية للهيئة).

٥. المخالفات، والاعتراضات والتظلمات المتعلقة بالضريبة الانتقائية (إيقاع الغرامات، وعدم تقديم إقرار الضريبة الانتقائية، وعدم سداد الضريبة المستحقة خلال المدة المحددة، والتهرب الضريبي، والعقوبة الإدارية العامة، والمكافآت المالية، والاعتراضات والتظلمات).

٦. الهيئة العامة للزكاة والدخل (عمليات التدقيق والتفتيش، والقرارات التفسيرية للضريبة الانتقائية).

وقد تضمن البند (١، ٣، ٥) التهرب الضريبي من الدليل السابق ما يلي:

يمكن تعريف التهرب الضريبي عمومًا بأنه تحريف أو تزوير السجلات أو المستندات، أو كلاهما معًا بهدف التهرب من سداد الضريبة المستحقة، أو تقليلها من جانب أي شخص في المملك، وتُعتبر الأنشطة التالية تهربًا ضريبيًا:

١. إدخال أو محاولة إدخال سلع انتقائية إلى المملكة دون سداد الضريبة المستحقة عليها جزئيًا أو بالكامل.

٢. إدخال أو محاولة إدخال سلع انتقائية إلى المملكة أو إخراجها، أو محاولة إخراجها منها بصورة مخالفة للتشريعات المعمول بها، أو خلافًا لأحكام المنع أو التقييد المفروضة من جانب المملكة على هذه السلع.

٣. إنتاج أو تحويل أو حياز، أو تخزين أو نقل أو تلقي سلع انتقائية لم تُسدد الضريبة المستحقة عليها بصورة مخالفة لتشريعات الضريبة بقصد التهرب من تأدية الضريبة المستحقة عن هذه السلع، أو بقصد تجاوز أحكام المنع والتقييد.

٤. تقديم مستندات أو إقرارات أو سجلات غير صحيحة أو مزورة أو مصطنعة بقصد التهرب من تأدية الضريبة الانتقائية المستحقة على أي سلعة انتقائية.

٥. وضع علامات غير صحيحة أو مزورة على أي سلعة انتقائية بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة على تلك السلعة.

٦. ممارسة نشاط ينطوي على استيراد السلع الانتقائية، أو إنتاجها أو حيازتها دون التسجيل لأغراض الضريبة الانتقائية على النحو الواجب .

ويُعدُّ شرطاً رئيسياً لاعتبار المخالفات تهربًا ضريبيًا أن يكون الشخص قد ارتكب المخالفة بقصد عدم سداد الضريبة الانتقائية أو تقليل المبلغ المستحق، والهيئة هي صاحبة القرار بشأن اعتبار أي مخالفة تهربًا ضريبيًا، وذلك بحسب كلِّ حالة على حدة.

وإذا ثبتت إدانة أي شخص بالتهرب الضريبي فإنه يُعاقب بغرامة لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة ولا تزيد على ثلاثة أمثال قيمة السلع الانتقائية محل التهرب.



## الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

• تنص المادة (٢٣) من القانون الاتحادي بدولة الإمارات العربية رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية على أن:

”مع مراعاة حالات التهرب الضريبي المنصوص عليها في القانون الاتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الإجراءات الضريبية والعقوبات الواردة بشأنها يعتبر الشخص مرتكباً لجريمة التهرب الضريبي إذا قام بأي أمر مما يأتي:

١. إدخال أو محاولة إدخال سلع انتقائية إلى الدولة أو إخراجها، أو محاولة إخراجها منها دون سداد الضريبة المستحقة عليها جزئياً أو كلياً.

٢. إنتاج أو تحويل أو حيازة، أو تخزين أو نقل أو تلقي سلع انتقائية لم تُسدد الضريبة المستحقة عليها بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة.

٣. وضع علامات مميزة غير صحيحة على السلع الانتقائية خلافاً للنص الوارد في البند (٢) من المادة (٢٤) من هذا المرسوم بقانون؛ وذلك بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو بقصد استردادها دون وجه حق.

٤. تقديم أي مستندات أو إقرارات أو سجلات غير صحيحة أو مزورة أو مصطنعة بقصد التهرب من سداد الضريبة المستحقة أو بقصد استردادها دون وجه حق.“

## التعليق

يُعدّ الخاضع لضريبة السلع الانتقائية متهرباً من سدادها إذا توافرت في شأنه حالة من الحالات الآتية:

١. إدخال أو محاولة إدخال سلع انتقائية إلى الدولة أو إخراجها، أو محاولة إخراجها منها بصورة مخالفة للتشريعات المعمول بها دون سداد الضريبة المستحقة عليها جزئياً أو بالكامل، أو خلافاً لأحكام المنع أو التقييد الواردة في الأنظمة النافذة.

٢. إنتاج أو تحويل، أو حيازة أو تخزين أو نقل أو تلقي سلع انتقائية لم تُسدد الضريبة المستحقة عليها بصورة مخالفة لأحكام هذه الاتفاقية والقوانين المحلية؛ وذلك بقصد التهرب من تأدية الضريبة المستحقة، أو بقصد تجاوز أحكام المنع أو التقييد الواردة في الأنظمة.

٣. تقديم مستندات أو إقرارات أو سجلات غير صحيحة أو مزورة أو مصطنعة، أو وضع علامات غير صحيحة بقصد التهرب من تأدية الضريبة المستحقة، أو بقصد استردادها دون وجه حق .



٤. ممارسة أي من الأنشطة المنصوص عليها في المادة (٦) من النظام دون تسجيل.

وقد ورد في الدليل الاسترشادي "توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية. الإقرار عن الضريبة الانتقائية (سبتمبر ٢٠١٩م)، الإصدار (١، ١)، ص (٢٦):

أنه في حال لم يقيم الشخص المسؤول عن احتساب الضريبة وسدادها إلى الهيئة بالتصريح عن الضريبة المستحقة - سواءً أكان ذلك من خلال بيان الاستيراد أم الإقرار الضريبي، أم في حال ثبت للهيئة عدم صحة الأسعار أو الكميات المصرح عنها - فيكون من حق الهيئة القيام بفرض تقييم ضريبي للضريبة المستحقة وواجبة الأداء عن السلع المطروحة للاستهلاك .

وللقيام بذلك ستقوم الهيئة بتحديد الوعاء الضريبي للسلع المطروحة للاستهلاك سواءً أكان باستخدام الأسعار المعيارية المحددة لتلك السلع أم باستخدام أي طريقة أخرى تفيد أسعار البيع بالتجزئة للسلع المطروحة بما يحدد الضريبة الانتقائية المستحقة وواجبة عن تلك السلع ، شرط أن تقوم الهيئة بإخطار ذلك الشخص بالضريبة المستحقة وأية فروق ضريبية أو غرامات مستحقة نتيجة التقييم المفروض.



## ثانياً: العقوبات المقررة نظاماً:

### كلمات مفتاحية:

(التهرب الضريبي . غرامة . قيمة الضريبة . السلع الانتقائية . المخالفات).

### الاتفاقية الخليجية الموحدة المادة (٢٢):

#### الغرامات

تفرض كل دولة عضو غرامات إدارية عند مخالفة أحكام قانونها المحلي.

### نظام الضريبة الانتقائية المادة (٢٠):

يُعاقب على أي من حالات التهرب الضريبي بغرامة لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة، ولا تزيد على ثلاثة أمثال قيمة السلع الانتقائية محل التهرب.

### التعميم والقرارات والأدلة الاسترشادية الصادرة من الهيئة

- قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٣٩٠٥) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/٢٣ هـ بالموافقة على تصنيف العقوبات، والذي قرر: أولاً: الموافقة على تصنيف المخالفات والعقوبات الخاصة بالضريبة الانتقائية المرفق. ثانياً: لا يخل إيقاع العقوبة بأي عقوبة أخرى، وإذا كانت المخالفات مرتبطة ببعض على نحو لا يحتمل التجزئة يُكتفى بالعقوبة الأشد. ثالثاً: يسري هذا القرار على المخالفات التي تحدث من تاريخ صدوره.
- توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية. "معلومات عامة عن الضريبة" الإصدار (١).



## التعليق

قرر النظام على المتهرب من سداد ضريبة السلع الانتقائية عقوبة الغرامة التي لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة ولا تزيد على ثلاثة أمثال قيمة السلع الانتقائية محل التهرب وفقًا للمبادئ الثابتة في النظام، وذلك بشرط أن لا يخل أداء هذه الغرامة بسداد الضريبة.





## ثالثاً: الغرامة المقررة لمخالفة الفقرة (١) من المادة (١٤) من النظام:

### كلمات مفتاحية:

(مدة . غرامة . قيمة الضريبة . عاقب . تصنيف العقوبات).

### الاتفاقية الخليجية الموحدة المادة (٢٢):

#### الغرامات

تفرض كل دولة عضو غرامات إدارية عند مخالفة أحكام قانونها المحلي.

### نظام الضريبة الانتقائية المادة (٢١):

يُعاقب كل من يخالف حكم الفقرة (١) من المادة (١٤) من النظام بغرامة لا تقل عن (٥%) ولا تزيد على (٢٥%) من قيمة الضريبة التي كان يتعين الإقرار بها.

### التعميم والقرارات والأدلة الاسترشادية الصادرة من الهيئة

• قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٣٩٠٥) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/٢٣هـ بالموافقة على تصنيف العقوبات، والذي قرر:

أولاً: الموافقة على تصنيف المخالفات والعقوبات الخاصة بالضريبة الانتقائية المرفق.

ثانياً: لا يخل إيقاع العقوبة بأي عقوبة أخرى، وإذا كانت المخالفات مرتبطة ببعض على نحو لا يحتمل التجزئة يُكتفى بالعقوبة الأشد.



ثالثاً: يسري هذا القرار على المخالفات التي تحدث من تاريخ صدوره.

- توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية - "معلومات عامة عن الضريبة" الإصدار (١).

### التعليق

قررت المادة الماثلة عقوبة الغرامة على المسجل الذي يمتنع عن تقديم إقراره الضريبي إلى للهيئة عن الفترة الضريبية المحددة نظاماً على النحو السالف بيانه.



## رابعاً: غرامة عدم سداد الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحددها اللائحة:

### كلمات مفتاحية:

(الضريبة المستحقة . مدة . اللائحة . غرامة . قيمة الضريبة).

### الاتفاقية الخليجية الموحدة المادة (٢٢):

#### الغرامات

تفرض كل دولة عضو غرامات إدارية عند مخالفة أحكام قانونها المحلي .

### نظام الضريبة الانتقائية المادة (٢٢):

يُعاقب كل من لم يسدد الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة تعادل (٥%) من قيمة الضريبة غير المسددة عن كل شهر أو جزء منه لم تسدد عنه الضريبة.

### اللائحة التنفيذية المادة (١٨):

سداد الضريبة المستحقة



## التعاميم والقرارات والأدلة الاسترشادية الصادرة من الهيئة

- قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٣٩٠٥) وتاريخ ٢٣/١٢/١٤٣٨هـ بالموافقة على تصنيف العقوبات، والذي قرر:  
أولاً: الموافقة على تصنيف المخالفات والعقوبات الخاصة بالضريبة الانتقائية المرفق.  
ثانياً: لا يخل إيقاع العقوبة بأي عقوبة أخرى، وإذا كانت المخالفات مرتبطة ببعض على نحو لا يحتمل التجزئة يُكتفى بالعقوبة الأشد.  
ثالثاً: يسري هذا القرار على المخالفات التي تحدث من تاريخ صدوره.
- توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية - "معلومات عامة عن الضريبة" الإصدار (١).

### الضريبة الانتقائية

المخالفات والعقوبات

التأخر في تقديم الإقرارات

5%

30 في حال لم يتجاوز التأخير يوماً من التاريخ المحدد أو جزء منه

10%

30 يوماً ولم يتجاوز 60 يوماً

15%

60 يوماً ولم يتجاوز 90 يوماً

20%

90 يوماً ولم يتجاوز 120 يوماً

25%

120 يوماً و أكثر من ذلك

في حال تجاوز التأخير

من قيمة الضريبة التي  
كان يتعين الإقرار بها

## التعليق

قرر النظام عقوبة الغرامة على الممتنع عن سداد الضريبة المقررة على السلع الانتقائية، والتي تعادل (٥%) من قيمة الضريبة غير المسددة عن كل شهر أو جزء منه لم تسدد عنه الضريبة.



## خامساً: الغرامات الأخرى:

### كلمات مفتاحية:

(غرامة . منع . موظفي الهيئة . واجبات وظيفية . تقديم المعلومات . الهيئة . النظام . اللائحة) .

## الاتفاقية الخليجية الموحدة المادة (٢٢):

### الغرامات

تفرض كل دولة عضو غرامات إدارية عند مخالفة أحكام قانونها المحلي.

## نظام الضريبة الانتقائية المادة (٢٣):

يُعاقب بغرامة لا تزيد على (٥٠٠٠٠) ريال كل من:

١. منع أو أعاق موظفي الهيئة من أداء واجباتهم الوظيفية.

٢. لم يلتزم بتقديم المعلومات التي تطلبها الهيئة.

٣. خالف أي حكم آخر من أحكام النظام أو اللائحة.



## التعاميم والقرارات والأدلة الاسترشادية الصادرة من الهيئة

قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٣٩٠٥) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/٢٣ هـ بالموافقة على تصنيف العقوبات، والذي قرر:

أولاً: الموافقة على تصنيف المخالفات والعقوبات الخاصة بالضريبة الانتقائية المرفق.

ثانياً: لا يخل إيقاع العقوبة بأي عقوبة أخرى، وإذا كانت المخالفات مرتبطة ببعض على نحو لا يحتمل التجزئة يُكتفى بالعقوبة الأشد.

ثالثاً: يسري هذا القرار على المخالفات التي تحدث من تاريخ صدوره.

## الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

- المادتان (٢٢، ٢٣) من القانون الاتحادي بدولة الإمارات العربية رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية.

## التعليق

قرر النظام عقوبة الغرامة التي لا تزيد على (٥٠٠٠٠) ريال على كل مَنْ منع أو أعاق موظفي الهيئة من أداء واجباتهم الوظيفية، أو لم يلتزم بتقديم المعلومات التي تطلبها الهيئة، كما قرر ذات العقوبة على كل مَنْ خالف أي حكم آخر من أحكام النظام أو اللائحة، والذي لم تقرر له عقوبة أخرى بمقتضى النظام أو لائحته التنفيذية، وقد أشار الدليل الاسترشادي المعنون بتوسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية - معلومات عامة عن الضريبة الإصدار (١، ٢٠١٩) إلى هذا الحكم.



## سادساً: أثر إيقاع العقوبات على الضريبة:

### كلمات مفتاحية:

(عقوبات . النظام . استيفاء الضريبة) .

### نظام الضريبة الانتقائية المادة (٢٤):

لا يخل إيقاع أيّ من العقوبات المنصوص عليها في النظام باستيفاء الضريبة المستحقة.

### التعليق

جاء حكم هذه المادة لضمان استيفاء المال العام، والتأكيد على اختلاف المناطق، والأساس القانون لكل من الضريبة المضافة والغرامات، والتأكيد أيضاً على أن تطبيق أيّ من العقوبات المنصوص عليها في النظام لا يخل بتطبيق أي عقوبة أخرى ورد النص عليها في أي نظام آخر.

وقد جاء حكم هذه المادة لضمان استيفاء المال العام والتأكيد على اختلاف المناطق والأساس القانون لكل من الضريبة المضافة والغرامات، والتأكيد أيضاً على أن تطبيق أيّ من العقوبات المنصوص عليها في النظام لا يخل بتطبيق أي عقوبة أخرى ورد النص عليها في أي نظام آخر.



## سابعاً: العود في المخالفات النظامية:

### كلمات مفتاحية:

(تكرار . مخالفة . عقوبة . غرامة . المخالف . تعليق الترخيص).

### الاتفاقية الخليجية الموحدة المادة (٢٢):

#### الغرامات

تفرض كل دولة عضو غرامات إدارية عند مخالفة أحكام قانونها المحلي .

### نظام الضريبة الانتقائية المادة (٢٥):

إذا تمّ تكرار المخالفة نفسها خلال (٣) سنوات من تاريخ صيرورة قرار العقوبة السابقة نهائياً تجوز مضاعفة الغرامة المقررة في حق المخالف بموجب ذلك القرار ، أو تعليق الترخيص لمدة لا تزيد على ستة أشهر<sup>٥</sup>.

### الأنظمة ذات العلاقة

• المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١١/٢/١٤٣٨ هـ ، والذي تضمن في البند (خامساً) الآتي: " الموافقة على تعديل نظام الضريبة الانتقائية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٨٦) وتاريخ ٨/٢٧/١٤٣٨ هـ ، وفقاً لما يلي:

تعديل المادة (٢٥) لتكون بالنص الآتي:

" إذا تم تكرار المخالفة نفسها خلال (٣) سنوات من تاريخ صيرورة قرار العقوبة السابقة نهائياً تجوز مضاعفة الغرامة المقررة في حق المخالف بموجب ذلك القرار ، أو تعليق الترخيص لمدة لا تزيد على ستة أشهر...".





## قرارات مجلس الوزراء

- القرار رقم (٦٥٤) وتاريخ ١١/١/١٤٣٨ هـ، والذي تضمن تعديل المادة (٢٥) من نظام الضريبة الانتقائية لتكون بالنص السابق الإشارة إليه .

## التعاميم والقرارات والأدلة الاسترشادية الصادرة من الهيئة

- قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٣٩٠٥) وتاريخ ٢٣/١٢/١٤٣٨ هـ بالموافقة على تصنيف العقوبات، والذي قرر:  
أولاً: الموافقة على تصنيف المخالفات والعقوبات الخاصة بالضريبة الانتقائية المرفق.  
ثانياً: لا يخل إيقاع العقوبة بأي عقوبة أخرى، وإذا كانت المخالفات مرتبطة ببعض على نحو لا يحتمل التجزئة يُكتفى بالعقوبة الأشد.  
ثالثاً: يسري هذا القرار على المخالفات التي تحدث من تاريخ صدوره.

## التعليق

يدل (العود) أي تكرار المخالفة المؤتممة جزائياً على إصرار الشخص على تحدي المجتمع والنظام بتكرار ذات الفعل المخالف للنظام؛ لذا يستحق هذا الشخص مضاعفة العقوبة الواجب تطبيقها عليه، وهو ما أخذ به النظام في المادة الماثلة بجواز مضاعفة الغرامة في حق المخالف، أو تعليق الترخيص لمدة لا تزيد على ستة أشهر.