



الدليل التوضيحي إلى نظام الضريبة الانتقائية

الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/٨٦) وتاريخ ١٤٣٨/٨/٢٧ هـ

وللائحته التنفيذية، والأوامر والمراسيم والاتفاقيات، والقرارات والتعاميم والأحكام القضائية

حتى تاريخ ١٤٤٤/٠٤/١٣ هـ



الأمانة العامة للجان الزكوية والضريبية والجمركية
General Secretariat of Zakat, Tax and Customs Committees

الدليل التوضيحي إلى نظام الضريبة الانتقائية

الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/٨٦) وتاريخ ١٤٣٨/٨/٢٧ هـ

ولانته التنفيذية، والأوامر والمراسيم والاتفاقيات، والقرارات والتعاميم والأحكام القضائية

حتى تاريخ ١٤٤٤/٠٤/١٣ هـ



الأمانة العامة للجان الزكوية والضريبية والجمركية
General Secretariat of Zakat, Tax and Customs Committees

الدليل التوضيحي إلى نظام الضريبة الانتقائية

الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/٨٦) وتاريخ ٢٧/٨/١٤٣٨ هـ

ولائحته التنفيذية، والأوامر والمراسيم والاتفاقيات، والقرارات والتعاميم والأحكام القضائية

حتى تاريخ ١٣/٠٤/١٤٤٤ هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



١	المقدمة
٥	الفصل الأول: أحكام تمهيدية
٦	- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (١)
١٣	- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٢)
٢٦	- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٣)
٣٦	- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٤)
٣٩	- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٥)
٤٦	- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٦)
٥٩	- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٧)
٦١	- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٨)
٦٤	- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٩)
٧٠	الفصل الثالث: أحكام الترخيص للمستودع الضريبي
٧١	- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (١٠)
٨٠	- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (١١)
٨٢	- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (١٢)
٨٥	- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (١٣)
٨٩	الفصل الرابع: الإقرار بالضريبة وسدادها
٩٠	- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (١٤)
٩٩	- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (١٥)



١٠٥	فصل الخامس: استرداد الضريبة
١٠٦	- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (١٦)
١١٣	- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (١٧)
١١٦	فصل السادس: التفتيش والضبط
١١٧	- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (١٨)
١٢٣	فصل السابع: التهرب الضريبي والعقوبات
١٢٤	- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (١٩)
١٢٩	- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٢٠)
١٣١	- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٢١)
١٣٣	- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٢٢)
١٣٦	- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٢٣)
١٣٨	- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٢٤)
١٣٩	- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٢٥)
١٤٢	فصل الثامن: إيقاع العقوبات والنظر في المنازعات
١٤٣	- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٢٦)
١٤٦	- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٢٧)
١٤٩	فصل التاسع: أحكام ختامية
١٥٠	- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٢٨)
١٥٢	- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٢٩)
١٥٥	- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٣٠)



نظام الضريبة الانتقائية



المقدمة

الحمدُ لله رب العالمين، والصلاة والسلامُ على أشرف المرسلين وخاتم النبيين سيدنا محمد، وعلى آله وصحبه والتابعين، وبعد: في ظل النهضة التي تعيشها المملكة العربية السعودية في ضفاف رؤيتها الطموحة (٢٠٣٠) تبرز النهضة التشريعية والتنظيمية.

ومن منطلق المسؤولية المجتمعية التي تنتهجها الأمانة العامة، أصدرت في وقت مبكر الدليل إلى نظام ضريبة السلع الانتقائية والأنظمة الضريبية؛ ليكون مرجعاً استرشادياً لفهم الأنظمة الضريبية، ومراجعها النظامية والفقهية.

وها هي الآن تنشر نسخة محدثة من دليل نظام ضريبة السلع الانتقائية مضافاً إليها اللائحة التنفيذية والأوامر والمراسيم والاتفاقيات، والقرارات والتعاميم والأحكام القضائية، وجميع أنواع الأنظمة الضريبية، وألحقت السوابق القضائية الحديثة لعامي ٢٠٢٠م و٢٠٢١م، ليكون هذا الدليل ضمن مجموعة من الأدلة الاسترشادية التفصيلية المتخصصة التي تصدرها الأمانة العامة، ويهدف إلى:

١. إيجاد مرجعية استرشادية شاملة للجان، والأمانة العامة، والمتعاملين والمهتمين بالأنظمة الضريبية.
 ٢. تسهيل الوصول إلى المواد النظامية، والآراء الفقهية، والقرارات والتعاميم؛ مما يوفر الوقت والجهد على الباحثين، وذلك من خلال جمعها في محتوى واحد.
 ٣. فهم الترابط بين الأنظمة الضريبية بالأنظمة الأخرى والقواعد المنظمة لأعمال اللجان.
 ٤. معرفة المواد الواردة بالأنظمة السعودية الأخرى المقيدة أو المكملة لبعض المواد في الأنظمة التي تؤثر في تطبيق الأنظمة الضريبية واستيعابها.
 ٥. معرفة أوجه التشابه والاختلاف بين الأنظمة الضريبية السعودية وبين أبرز الممارسات الإقليمية والعالمية.
- وفي الختام نتمنى أن نكون وفقنا لتحقيق الهدف من الدليل، وتذليل العقبات والصعوبات.

وصلى الله على نبيينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.



التمهيد: ويشمل:
أولاً: منهجية تصنيف وترتيب ونقل محتوى المصادر في الدليل:

استمراراً في منهجية عمل الدليل في إصداره الأول، عملت الأمانة العامة على تصنيف وترتيب ونقل محتوى المصادر وفق المنهجية الآتية:

١. اختيار النظام أو اللائحة الرئيسية لكل دليل بحيث يكون هو المتن والمصدر الذي يتم بناء الدليل عليه، وجمع بقية مواد المحتوى بناء على كل مادة من مواد ذلك المصدر.
٢. يكون الاعتماد على آخر نسخة معدلة رسمياً للمصدر الرئيس.
٣. يتم بناء وتقسيم الدليل على أساس موضوعات وتقسيمات وتبويبات المصدر الرئيس.
٤. يبدأ التدرج في وضع الحاشية على متن المصدر الرئيس مع مراعاة منهجية ترتيب المصادر المعتمد لدى الأمانة العامة.
٥. في بعض المواد ووفقاً لتقدير الفريق العلمي، فقد تم تقرير وضع بعض التعليقات لإضفاء مزيد من التوضيح، مع التأكيد على أن التعليقات التي في الدليل لا تعتبر تفسيراً لذلك النص ولا حجة ملزمة. كما أن هذا الدليل إرشادي لأغراض التوعية والتثقيف فحسب، وقابل للتحديث في أي وقت.
٦. الحرص عند نقل القرارات والمبادئ القضائية أن يكون القرار أو المبدأ وفقاً لما صدر حديثاً من لجان الاستئناف للأعوام عام ٢٠٢٠م و٢٠٢١م، ومتوائماً مع نص المصدر.
٧. عند نقل الأمانة العامة لنصوص محتوى الدليل، فإنها أبقتها كما هي دون أي تصرف أو تعديل لكونها نصوصاً نظامية لها حجيتها ولا يتم التعديل عليها.
٨. والتزاماً بمنهج البحث العلمي، فقد راعت الأمانة العامة عند نقل النصوص الشرعية والفقهية والقانونية أن يتم العزو في الحاشية وفقاً للمنهج الأكاديمي.
٩. تلافياً لتكرار النقل، فقد أولت الأمانة العامة اهتماماً بالترابط في محتوى الدليل، حيث راعت عدم تكرار نقل المحتوى في الدليل الواحد، وفي حال تطلب الأمر يُكتفى بنقل النص مرة واحدة، وعند ورود النص في موطن آخر من نفس الدليل يُحال إلى النقل الأول منه.
١٠. أبقت الأمانة العامة على بعض المصادر المعدلة في الحاشية لتسهيل الوقوف على التسلسل الزمني للنص وتعديلاته.



١١. وحرصًا على عدم تفويت أي مصدر ذي علاقة بالدليل في حال وجود مشاريع لأنظمة أو لوائح لم تصدر بعد، راعت الأمانة العامة أن يتم تضمينها بالدليل في نسخته القادمة عند تحديثه.

كما حرصت الأمانة العامة على مشاركة العديد من بيوت الخبرة المحلية، والمستشارين والمختصين في الجانب الزكوي والضريبي والجمركي، والباحثين المهتمين بالمجال، للمساهمة في تحقيق الدليل للأهداف التي رسمتها الأمانة العامة لإعداده؛ ليكون امتدادًا للإصدار الأول منه، ومُحققًا لتطلعات الأمانة العامة بأن يملأ هذا الدليل فراغًا علميًا يساهم في إبراز جهود المملكة العربية السعودية الرائدة في مجال الزكاة، والضريبة، والجمارك. وختامًا:

فإن هذا الدليل ما هو إلا مشروع موسوعي جاء لجمع وتوثيق وإبراز مسيرة التشريعات الزكوية والضريبة والجمركية في بلادنا المباركة، وبيان لاستمرار النهضة التي تقوم بها في ظل توجهات القيادة الرشيدة التي لم تألُ جهدًا في تسخير كافة الإمكانيات لهذا الجانب الشرعي والحيوي والتنموي.



ثانياً: المصادر والمراجع:

في سبيل تحقيق أهداف إعداد الدليل، حرصت الأمانة العامة على ضمان استيعاب محتوى الدليل لكافة المصادر ذات العلاقة؛ لذلك فقد تضمن الدليل المصادر التالية:

- الأوامر الملكية.
- قرارات مجلس الوزراء.
- المصادر الفقهية.
- الأنظمة ذات العلاقة وتعديلاتها.
- الاتفاقيات الدولية والإقليمية.
- اللوائح التنفيذية وتعديلاتها.
- القرارات والتعاميم الوزارية الصادرة.
- القرارات والمبادئ القضائية.
- الممارسات والمعايير العالمية.
- القواعد والتعليمات.
- الأدلة الاسترشادية.



الفصل الأول: أحكام تمهيدية



أولاً: التعريفات:

- الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: المادة (١).
- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (١).
- اللائحة التنفيذية: المادة (١).

كلمات مفتاحية:

الوزير- الوزارة- الهيئة- الإيرادات- الضريبة- الشخص- المكلف- النشاط- الإتاوة- حقوق التأليف- براءات الاختراع- التصاميم- الأسرار الصناعية- العلامات والأسماء التجارية- المعرفة- وأسرار التجارة- الشهرة- خبرات صناعية أو تجارية أو علمية- حق استغلال الموارد الطبيعية والمعدنية- المملكة- الدولة- شركة الأموال- شركة الأشخاص- المقيم- غير المقيم- المواطن السعودي- الدفاتر التجارية- استثمار الغاز الطبيعي- نقل الغاز الطبيعي- اللائحة- الدين- المدين- الرسم- الأجر- الجزاءات والغرامات- يوم عمل.

الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية:

المادة (١):

- في تطبيق أحكام هذه الاتفاقية يكون للكلمات والعبارات الآتية المعنى المبيّن، قرين كلٍّ منهما ما لم يقتضِ سياق النص معنى آخر:
- المجلس: مجلس التعاون لدول الخليج العربية.
- الاتفاقية: الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول المجلس.
- الضريبة: الضريبة الانتقائية لدول المجلس.
- الدولة العضو: أي دولة تتمتع بالعضوية الكاملة في المجلس وفقاً لنظامه الأساسي.
- إقليم دول المجلس: جميع أقاليم الدول الأعضاء.



- اللجنة الوزارية: لجنة التعاون المالي والاقتصادي لدول المجلس.
- القانون المحلي: قانون الضريبة الانتقائية والتشريعات ذات الصلة الصادرة عن كل دولة عضو.
- الشخص: أي شخص طبيعي أو اعتباري، عام أو خاص، أو أي شكل آخر من أشكال الشراكة.
- نظام (قانون) الجمارك الموحد: نظام (قانون) الجمارك الموحد لدول المجلس.
- الجهة الضريبية: الجهة أو الإدارة الحكومية المختصة في الدولة بإدارة وتحصيل وتنفيذ الضريبة.
- السلع الانتقائية: السلع الخاضعة للضريبة وفقاً لأحكام هذه الاتفاقية.
- السلع الانتقائية المنتجة محلياً: السلع الانتقائية المنتجة في الدولة العضو.
- استيراد السلع الانتقائية: دخول السلع الانتقائية من خارج إقليم دول المجلس إلى أية دولة عضو وفقاً لأحكام نظام (قانون) الجمارك الموحد.
- الوضع المعلق للضريبة: الوضع الذي يعلّق فيه استحقاق الضريبة على السلع الانتقائية المنتجة محلياً أو المستوردة وفقاً لأحكام المادة (٥) من هذه الاتفاقية.
- المستودع الضريبي: المكان الذي يُسمح فيه للمرخص له بإنتاج، أو تحويل، أو حيازة، أو تخزين، أو تلقي السلع الانتقائية المنتجة محلياً أو المستوردة تحت وضع معلق للضريبة.
- المرخص له: الشخص الموافق له من قبل الجهة الضريبية على القيام، خلال ممارسة عمل، بإنتاج السلع، أو تحويل، أو حيازة، أو تخزين، أو تلقي السلع الانتقائية المنتجة محلياً أو المستوردة في مستودع ضريبي.
- الضريبة المستحقة: الضريبة على السلع الانتقائية، والواجب سدادها إلى الجهة الضريبية.
- الشخص الملزم بسداد الضريبة: الشخص المسؤول وفقاً لأحكام هذه الاتفاقية عن احتساب الضريبة المستحقة والتصريح عنها وسدادها.
- قيمة السلع الانتقائية: القيمة التي تُحسب على أساسها الضريبة وفقاً لأحكام هذه الاتفاقية.
- أغراض الأعمال: قيمة أو كمية التوريدات التي تتجاوز ما نص عليه قانون الجمارك الموحد ولأثحته التنفيذية.
- المستورد: الشخص الذي يقوم باستيراد السلع الانتقائية.



نظام الضريبة الانتقائية:

المادة (١):

١. يُقصد بالألفاظ والعبارات الآتية - أينما وردت في النظام - المعاني المبينة أمام كلٍّ منها، ما لم يقتضِ السياق خلاف ذلك:

- الهيئة: هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.
- مجلس الإدارة: مجلس إدارة الهيئة.
- الاتفاقية: الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.
- النظام: نظام الضريبة الانتقائية.
- المملكة: إقليم المملكة العربية السعودية، ويشمل ذلك المناطق الواقعة خارج المياه الإقليمية التي تمارس المملكة العربية السعودية على مياهها وقاع بحرها والطبقات الواقعة تحت التربة والموارد الطبيعية حقوق السيادة والولاية بمقتضى نظامها والقانون الدولي.
- المسجل: الشخص المسجل لدى الهيئة لأغراض الضريبة وفقاً للنظام.
- إنتاج السلع الانتقائية: أي عمل يشمل صناعة السلع الانتقائية في المملكة، أو زراعتها، أو تغيير تركيبتها، بالقدر الذي يترتب عليه فرض الضريبة.
- الفترة الضريبية: المدة التي تُحتسب الضريبة المستحقة خلالها.
- اللائحة: اللائحة التنفيذية للنظام.

٢. فيما عدا ما نصت عليه الفقرة (١) من هذه المادة، تكون للألفاظ والعبارات الواردة في النظام المعاني المحددة لها في الاتفاقية.



اللائحة التنفيذية:

المادة (١):

١. يُقصد بالألفاظ والعبارات الآتية - أينما وردت في النظام - المعاني المبينة أمام كلٍّ منها، ما لم يقتضِ السياق خلاف ذلك:

- المجلس: مجلس التعاون لدول الخليج العربية.
- الدولة العضو: أي دولة تتمتع بالعضوية الكاملة في المجلس وفقاً لنظامه الأساسي.
- اللجنة الوزارية: لجنة التعاون المالي والاقتصادي لدول المجلس.
- الضريبة المستحقة: الضريبة على السلع الانتقائية والواجب سدادها للهيئة.
- الوعاء الضريبي: قيمة السلعة الانتقائية التي تُفرض الضريبة بناءً عليها، وتتمثل في القيمة الأعلى من سعر بيع التجزئة المحدد من قبل المستورد أو المنتج، أو السعر المعياري المتفق عليه لتلك السلع وفقاً لأحكام الاتفاقية، أيهما أعلى؛ غير شامل الضريبة المستحقة وضريبة القيمة المضافة.
- الختم الضريبي: يُقصد به العلامة المميزة المنصوص عليها في المادة (٨١) من الاتفاقية، وهو عبارة عن ملصق، أو رمز، أو علامة، يُوضع على السلع الانتقائية المحددة، ويُفعل بطريقة إلكترونية، ويتم تحديد شكله والمعلومات التي يتضمنها من قبل الهيئة.
- المورد المعتمد: الشخص المرخص من قبل الهيئة بتوريد الأختام الضريبية.
- الحيازة لأغراض تجارية: حيازة السلع الانتقائية لأغراض القيام بأنشطة تجارية أو أي أنشطة مرتبطة بها، أو حيازة سلع انتقائية بكمية تزيد على الكميات المحددة من قبل الهيئة.
- السلع الانتقائية المحددة: هي السلع الانتقائية التي يلزم وضع أختام ضريبية عليها لأغراض هذه اللائحة.
- الوضع المعلق للضريبة: الوضع الذي يُعَلَّق فيه استحقاق الضريبة على السلع الانتقائية.
- الشخص الملزم بسداد الضريبة: الشخص الملزم بموجب أحكام النظام واللائحة عن احتساب الضريبة المستحقة على حسابه، والإقرار عنها وسدادها للهيئة.
- المرخص له: الشخص الموافق له من قبل الهيئة للقيام خلال ممارسته عمله بإنتاج السلع الانتقائية، أو تحويل، أو حيازة، أو تخزين، أو نقل، أو تلقي السلع الانتقائية المنتجة محلياً أو المستوردة في مستودع ضريبي.



• السلع الانتقائية: السلع الخاضعة للضريبة وفقاً لأحكام النظام واللائحة.

• استيراد السلع الانتقائية: دخول السلع الانتقائية إلى المملكة، والتي لا يتم وضعها لاحقاً تحت وضع معلق للرسوم الجمركية، بالإضافة إلى التخليص الجمركي والإفراج عن السلع الانتقائية لأغراض الاستيراد في المملكة.

• المستودع الضريبي: المكان المحدد الذي يُسمح فيه للمرخص له بإنتاج السلع الانتقائية، أو تحويل، أو تخزين، أو تلقي السلع الانتقائية تحت وضع معلق للضريبة.

• التلف الكلي: يكون عندما تُصبح السلع الانتقائية غير صالحة للاستعمال استعمالاً مطلقاً.

٢. فيما عدا ما نصّت عليه الفقرة (١) من هذه المادة تكون للألفاظ والعبارات الواردة في اللائحة المعاني المحددة لها في الاتفاقية والنظام.

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.

المبادئ والسوابق القضائية

المبدأ رقم (٤٣٦) من مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠م - ٢٠٢١م: «الشخص يُقصد به أي شخص طبيعي أو اعتباري، عام أو خاص، أو أي شكل آخر من أشكال الشراكة»^(١)

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٩٢-٢٠٢٠-٢٠٠٠-٢٠٠٠



التعميم والقرارات والأدلة الاسترشادية الصادرة من الهيئة

* دليل: توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية - معلومات عامة عن الضريبة (يونيو ٢٠١٩م) الإصدار (١)، الذي تضمّن الآتي:

١. مقدمة عن تطبيق نظام الضريبة الانتقائية في المملكة العربية السعودية، والتعريف بهيئة الزكاة والضريبة والجمارك، 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. هيئة الزكاة والضريبة والجمارك (عمليات التدقيق والتفتيش - القرارات التفسيرية للضريبة الانتقائية).

* الأدلة الإرشادية للضريبة الانتقائية - حالات الإعفاء من الضريبة الانتقائية واستردادها وخصمها (أكتوبر ٢٠١٩م)، الإصدار (١): الذي تضمّن الآتي:

١. مقدمة عن تطبيق نظام الضريبة الانتقائية في المملكة العربية السعودية، والتعريف بهيئة الزكاة والضريبة والجمارك، وماهية الضريبة الانتقائية والأساس النظامي، والتعريف بالدليل.
٢. تعاريف المصطلحات الرئيسية المستخدمة.
٣. حالات الإعفاء من الضريبة الانتقائية (استيراد السلع الانتقائية من قبل أحد المسافرين، ومتاجر الأسواق الحرة، والمنظمات الدولية، والهيئات الدولية الأخرى).
٤. حالات استرداد الضريبة الانتقائية (طلب استرداد الضريبة الانتقائية، واسترداد الضريبة المسددة بالزيادة، واسترداد الضريبة المعفاة، واسترداد الضريبة المتعلقة بالتصدير، والضريبة المسددة عن السلع الانتقائية المستخدمة في إنتاج سلع انتقائية أخرى، وصدور قرار بشأن طلبات استرداد الضريبة).



آراء الفقه والشرح للأنظمة الضريبية

سوف تُذكر آراء الفقه عند تناول المواد ذات الصلة إن وُجدت منعًا للتكرار.

الممارسات والتجارب العالمية

سار على ذات النهج المنظم الإماراتي في المادة (١) من القانون الاتحادي بدولة الإمارات العربية رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ م في شأن الضريبة الانتقائية، التي تَضَمَّت تعريفًا لبعض المصطلحات الواردة بهذا النظام.

التعليق

تَضَمَّت الاتفاقية الموحدة والنظام السعودي ذو الصلة ولائحته التنفيذية بيانًا تعريفياً لهذه المصطلحات على النحو المشار إليه سابقاً؛ وذلك من أجل توحيد المفاهيم للمصطلحات النظامية ذات الصلة بالقواعد المنظمة للضريبة المفروضة على السلع الانتقائية.



ثانياً: ماهية السلع الانتقائية، ونطاق تطبيق الضريبة عليها، وسعرها ووعاؤها:

ماهية السلع الانتقائية:

- الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة السلعة الانتقائية: المادة (٢، ٣، ٧).

- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٢).

- اللائحة التنفيذية: المواد (٢، ٣، ٤، ٧، ٨).

ضريبة - السلع الانتقائية - منتجات التبغ - المشروبات - أدوات التدخين الإلكترونية - السوائل - أجهزة - معدلات الضريبة - حساب الضريبة - مستورد - منتج - المرخص له - وضع معلق للضريبة - البيع بالتجزئة - هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

كلمات مفتاحية:

الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة السلعة الانتقائية

المادة (٢): (سريان الاتفاقية)

دون الإخلال بالتشريعات النافذة في دول المجلس التي تحظر استيراد أو تصدير أو إنتاج بعض السلع، وأي قوانين ضرائب غير مباشرة أخرى، تسري أحكام هذه الاتفاقية على:

١. إنتاج السلع الانتقائية داخل إقليم الدولة العضو.

٢. استيراد السلع الانتقائية إلى إقليم دول المجلس.



المادة (٣): (السلع الانتقائية ونسبة الضريبة)

١. تُفرض الضريبة على السلع الضارة بصحة الإنسان والبيئة والسلع الكمالية وَفَقَّ القائمة والنسب الضريبية المفروضة عليها التي تحددها اللجنة الوزارية.
٢. للجنة الوزارية تعديل تلك القائمة والنسب الضريبية المفروضة عليها.

المادة (٧): (الشخص الملزم بسداد الضريبة)

الشخص الملزم بسداد الضريبة هو:

١. الشخص الذي يُنتج سلعًا انتقائية خارج وضع معلق للضريبة.
٢. الشخص الذي يحوز سلعًا انتقائية لم تُسَدَّد الضريبة المستحقة عليها خارج وضع معلق للضريبة وَفَقَّ لما تحدده الجهة الضريبية.
٣. المرخص له عند الإفراج عن السلع الانتقائية من وضع معلق للضريبة.
٤. المرخص له عند طرح السلع الانتقائية للاستهلاك بسبب فقدانها أو تلفها في وضع معلق للضريبة وَفَقَّ لأحكام البند (٢ - هـ) من المادة (٤) من هذه الاتفاقية.
٥. مستورد السلع الانتقائية.
٦. المرخص له عند نقل السلع الانتقائية خِلافًا لشروط التعليق المنصوص عليها في المادة (٥) من هذه الاتفاقية
٧. أي شخص آخر يطرح سلعًا انتقائية للاستهلاك.

نظام الضريبة الانتقائية:

المادة (٢): تُفرض الضريبة على السلع الانتقائية وَفَقَّ للأحكام التي تنص عليها الاتفاقية.



اللائحة التنفيذية

المادة (٢): (السلع الانتقائية)

١. تُفرض الضريبة الانتقائية على السلع الآتية:

أ. منتجات التبغ.

ب. المشروبات الغازية.

ج. مشروبات الطاقة.

د. المشروبات المحلاة.

هـ. أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية وما يماثلها.

و. السوائل المستخدمة في أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية وما يماثلها.

٢. يرجع في تعريف السلع الانتقائية الواردة في الفقرة (١) من هذه المادة للقرارات الصادرة من اللجنة الوزارية.

المادة (٣): (معدلات الضريبة)

١. يُطبَّق معدل ضريبة قدره (١٠٠٪) على منتجات التبغ.

٢. يُطبَّق معدل ضريبة قدره (٥٠٪) على المشروبات الغازية.

٣. يُطبَّق معدل ضريبة قدره (١٠٠٪) على مشروبات الطاقة.

٤. يُطبَّق معدل ضريبة قدره (٥٠٪) على المشروبات المحلاة.

٥. يُطبَّق معدل ضريبة قدره (١٠٠٪) على أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية وما يماثلها.

٦. يُطبَّق معدل ضريبة قدره (١٠٠٪) على السوائل المستخدمة في أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية وما يماثلها.

المادة (٤): (حساب الضريبة)

١. تُحتسب الضريبة المستحقة على السلع الانتقائية من خلال تطبيق معدلات الضريبة الانتقائية المحددة لكل سلعة انتقائية على الوعاء الضريبي لتلك السلعة.

٢. تُحتسب الضريبة المستحقة بناءً على معدل الضريبة المطبَّق في وقت طرح السلعة الانتقائية للاستهلاك.

٣. في حال تعدد معدلات الضريبة الانتقائية التي يمكن أن تُطبَّق على السلعة، تُطبَّق الضريبة الانتقائية الأعلى.



المادة (٧): (الأشخاص الملزَمون بسداد الضريبة المستحقة)

١. الأشخاص الملزَمون بسداد الضريبة المستحقة هم:
 - أ. مستورد السلع الانتقائية خارج وضع معلق للضريبة.
 - ب. منتج السلع الانتقائية خارج وضع معلق للضريبة.
 - ج. المرخص له عند نقل السلع الانتقائية خلافاً لحالات التعليق المشار إليها في الفقرة (٢) من المادة (٦) من اللائحة.
 - د. المرخص له عند التلف الكلي أو الفقد النهائي للسلع الانتقائية دون أن يُثبت أن ذلك قد تمَّ لأسباب خارجة عن إرادته، وفقاً لما نصت عليه الفقرة (٥) من المادة (٥) من اللائحة.
 - هـ. المرخص له عند الإفراج عن السلع الانتقائية من وضع معلق للضريبة.
 - و. أي شخص يحوز سلعة انتقائية لأغراض تجارية خارج وضع معلق للضريبة لم تُسَدَّد الضريبة المستحقة عليها دون أن يُثبت عدم علمه بأن الضريبة المستحقة على تلك السلع لم تُسَدَّد، ويُعدُّ الحائز على سلع انتقائية محددة خارج وضع معلق للضريبة لأغراض تجارية دون وجود أختام ضريبية صالحة ومفعلة عليها على علم بأن الضريبة المستحقة على تلك السلع لم تُسَدَّد.
 - ز. أي شخص آخر يطرح سلعة انتقائية للاستهلاك.
٢. في حال تعدد الأشخاص الملزَمين بسداد الضريبة المستحقة وفقاً للفقرة (١) من هذه المادة، فإنهم يُعدُّون مسؤولين بالتضامن عن سداد هذه الضريبة، وللهيئة مطالبتهم جميعاً بسداد الضريبة أو مطالبة أيٍّ منهم بذلك وفقاً لما تراه محققاً للمصلحة العامة.

المادة (٨): (سعر البيع بالتجزئة)

١. يُحدَّد سعر بيع التجزئة وفقاً للأحكام المنصوص عليها في الاتفاقية.
٢. بناءً على طلب من الهيئة، أو من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، على الشخص الملزَم بسداد الضريبة المستحقة تقديم دليل لإثبات صحة سعر بيع التجزئة المصرَّح عنه.
٣. في حال عدم توافر الأدلة الكافية بناءً على الفقرة (٢) من هذه المادة أو عدم وجودها، أو في حال كان لدى الهيئة أو هيئة الزكاة والضريبة والجمارك أساس معقول يدعو للشك حول صحة أسعار بيع التجزئة المصرَّح عنها، يحق للهيئة أو لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك رفض تلك الأسعار التي استُخدمت لحساب الضريبة المستحقة، وتحديد السعر الصحيح وفقاً لأحكام اللائحة.
٤. يكون سعر بيع التجزئة للمركزات، أو المساحيق، أو الجل، أو المستخلصات الخاضعة للضريبة الانتقائية، التي تُباع مباشرةً للمستهلك النهائي، هو سعر بيع التجزئة



المعلن لهذه السلع.

٥. بالإضافة إلى مراعاة ما ورد بالفقرة (٤) من هذه المادة، يتم احتساب سعر بيع التجزئة لباقي المراكز أو المساحيق أو الجل أو المستخلصات وفقاً للمعايير التي تحددها الهيئة.

الأنظمة ذات العلاقة

* المرسوم الملكي رقم (٥١/م) وتاريخ ١٤٣٨/٥/٣هـ بالموافقة على الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الذي تضمن الآتي:

أولاً: الموافقة على الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة والضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

ثانياً: على سمو نائب رئيس مجلس الوزراء، والوزراء ورؤساء الأجهزة المعنية المستقلة - كل حسب تخصصه - تنفيذ مرسومنا هذا.

قرارات مجلس الوزراء

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

* القرار رقم (٣١٦) وتاريخ ١٤٣٨/٥/٢٣هـ، الذي قرّر:

أولاً: الموافقة على تطبيق قرار المجلس الأعلى - المجلس التعاوني لدول الخليج العربية الصادر في دورته (٣٧) التي عُقدت في مملكة البحرين يومي (٧، ٨/٣/١٤٣٨هـ) الموافق (٦، ٧/١٢/٢٠١٦م) القاضي بالموافقة على الآتي:

١- تفرض دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية بشكل موحد ضريبة انتقائية على النحو الآتي:



أ. تفرض ضريبة انتقائية لمكافحة التبغ بشكل موحد على جميع الأصناف الواردة في الفصل (٢٤) من التعريفات الجمركية الموحدة لدول المجلس على التبغ المستورد، أو الذي تتم زراعته أو إنتاجه في دول المجلس بنسبة (١٠٠٪) من سعر بيع التجزئة، على أن يكون سعر بيع التجزئة هو السعر المحدد من قبل المستورد أو المنتج للتبغ، أو وفق الأسعار المعيارية التي سيُتفق عليها بشكل دوري بين الجهات الضريبية في دول المجلس، أيهما أعلى.

ب. تفرض ضريبة انتقائية على قائمة السلع وفق النسب الموضحة أدناه:

١. المشروبات الغازية (٥٠٪).

٢. مشروبات الطاقة (١٠٠٪).

القرارات الوزارية

* 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

* الدليل الإرشادي للسلع الخاضعة للضريبة الانتقائية (أغسطس ٢٠٢٠م)، الذي تضمّن الآتي:

١. مقدمة عن تطبيق نظام الضريبة الانتقائية في المملكة العربية السعودية، والتعريف بهيئة الزكاة والضريبة والجمارك وماهية الضريبة الانتقائية، والأساس النظامي، والتعريف بالدليل أيضاً.
٢. تعاريف المصطلحات الرئيسية المستخدمة.
٣. رموز البنود.
٤. منتجات التبغ (والمنتجات ذات الصلة).
٥. المشروبات الغازية، ومشروبات الطاقة.



٦. المشروبات المحلاة.

* توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية - معلومات عامة عن الضريبة، (يونيو ٢٠١٩م) الإصدار (١): الذي تضمّن الآتي:

١. مقدمة عن تطبيق نظام الضريبة الانتقائية في المملكة العربية السعودية، والتعريف بهيئة الزكاة والضريبة والجمارك، وماهية الضريبة الانتقائية والأساس النظامي، والتعريف بالدليل.

٢. تعاريف المصطلحات الرئيسية المستخدمة.

٣. العناصر الأساسية للضريبة الانتقائية (السلع الانتقائية، وحالات فرض الضريبة، والأشخاص الملزّمون 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. هيئة الزكاة والضريبة والجمارك (عمليات التدقيق والتفتيش، والقرارات التفسيرية للضريبة الانتقائية).

* تعميم بشأن احتساب الضريبة الانتقائية على مراكز المكائن بتاريخ ١٤٣٩/٢/٥هـ، الذي تضمّن المعادلة التالية: للرد على استفسارات بشأن طريقة احتساب الضريبة الانتقائية لأسطوانات مراكز المكائن:

• $\text{سعر بيع الأسطوانة شامل الضريبة} = \text{حجم الأسطوانة} \times \text{معامل التحويل} \times \text{سعر بيع المنتج النهائي}$ ؛ حيث إن:

• حجم الأسطوانة : يقاس بوحدة اللتر.

• معامل التحويل : كما حدده الشركة المالكة للمنتج لوكيلها في المملكة، وذلك لجميع الأصناف.

• $\text{سعر بيع المنتج النهائي شامل الضريبة}$: سعر بيع التجزئة (لعبوة لتر) من المنتج النهائي المطروح في السوق شاملاً الضريبة.

* قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٣/٣/١٩) وتاريخ ١٤٤٠/١٠/٠٩هـ الموافق ٢٠١٩/٠٦/١٢م، الذي نص على:

«أن مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، بناءً على المادة (٥) من تنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ

١٤٤٢/٩/٢٢هـ، تنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، وبناءً على المادة رقم (٦) من الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية،

وبناءً على قرار المجلس رقم (١٧/١/٩) وتاريخ ١٤٣٨/٩/٥هـ القاضي بالموافقة على اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة الانتقائية، وبعد الاطلاع على محضر الاجتماع

الثامن بعد المائة للجنة التعاون المالي والاقتصادي بمجلس التعاون لدول الخليج العربية المنعقد بتاريخ ١٤٤٠/٢/٢٨هـ الموافق ٢٠١٨/١١/٦م في الكويت، يقرر ما يلي:



أولاً: الموافقة على وضع سعر معياري (حد أدنى) لجميع العلامات التجارية لمنتجات التبغ باستثناء السيجار؛ لأغراض تحديد الوعاء الضريبي لاحتساب الضريبة الانتقائية المستحقة.

ثانياً: يكون السعر المعياري (الحد الأدنى) لجميع العلامات التجارية للسيجار هو (٨) ريالاً سعودية لعلبة السجائر التي تحتوي على (٢٠ سيجارة)، و(٢٥) ريالاً سعودياً للتبغ (الشيشة، والتبغ الجاهز للاستخدام، والمنتجات الأخرى المماثلة) بمقدار (٢٥٠ جم)، مع الأخذ بالاعتبار تطبيق منهجية النسبة والتناسب عند احتساب الحد الأدنى لجميع منتجات التبغ.

ثالثاً: يسري العمل بهذا القرار من تاريخ ١٤٤١/٤/٤ هـ الموافق ٢٠١٩/١٢/١ م.

رابعاً: يُنشر هذا القرار في الجريدة الرسمية، ويُبلّغ لمن يلزم لتنفيذه.

الممارسات والتجارب العالمية

- تنص المادة (٢) من القانون الاتحادي بدولة الإمارات العربية رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ م في شأن الضريبة الانتقائية على أنه:
 ١. تسري أحكام هذا المرسوم بقانون على السلع الانتقائية التي يصدر بها قرار مجلس الوزراء بناءً على اقتراح الوزير.
 ٢. تُفرض الضريبة على الأنشطة التي تتعلق بالسلع الانتقائية:
 - أ. إنتاج السلع الانتقائية في الدولة، كأنّ الإنتاج في سياق ممارسة الأعمال.
 - ب. استيراد السلع الانتقائية.
 - ج. الإفراج عن السلع الانتقائية من منطقة محددة.
 - د. تخزين السلع الانتقائية في الدولة، كأنّ التخزين في سياق ممارسة الأعمال.
- * تنص المادة (٣) من ذات القانون على أنه:

«يصدر قرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح الوزير بتحديد النسب الضريبية التي تُفرض على السلع الانتقائية، وكيفية احتساب السعر الانتقائي، بشرط ألا تتجاوز النسبة الضريبية التي تُفرض على تلك السلع (٢٠٠٪) السعر الانتقائي للسلعة».



* تنص المادة (٤) من ذات القانون على أن:

١. تكون الضريبة المستحقة مسؤولية الآتي:

أ. الشخص الذي يقوم بأيٍّ من الأنشطة المذكورة في البند (٢) من المادة (٢) من هذا المرسوم بقانون.

ب. الشخص الذي يشارك بأيٍّ من الأنشطة المذكورة في البند (٢) من المادة (٢) من هذا المرسوم بقانون؛ وذلك في حال لم يستوفِ فيها الشخص الذي قام بالنشاط بمتطلبات دفع الضريبة وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون.

ج. أمين المستودع؛ وذلك في حال الإفراج عن السلع الانتقائية من منطقة محددة، ولم يُتمَّ سداد الضريبة المستحقة الدفع عنها سابقاً وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون.

٢. يُستثنى من البند (١) من هذه المادة الآتي:

أ. الشخص الذي يقوم باستيراد سلع انتقائية تقل قيمتها عن القيمة المحددة في التشريعات الجمركية؛ وذلك في حال كانت هذه السلع الانتقائية بصحبة الشخص ضمن رحلة دولية ولأغراض غير جمركية.

ب. الشخص المُخزن في حال استيفاء الشروط التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون.

* تنص المادة (١٥) من ذات القانون، فيما يتعلق بكيفية احتساب الضريبة المستحقة، على أن:

«يتم احتساب الضريبة المستحقة الدفع على الخاضع للضريبة عن أيّة فترة ضريبية باعتبارها الضريبة المستحقة على الخاضع للضريبة عن تلك الفترة الضريبية مخصصاً منها مجموع الضريبة القابلة للخصم التي تمَّ احتسابها وفقاً لأحكام المادة (١٦) من هذا المرسوم بقانون».

ونجد في النظام الأمريكي أن السلع الانتقائية التي تخضع للضريبة (ضريبة الاستهلاك Excise Tax) عديدة، ومنها: (الفحم، والوقود، وترسبات الزيت، والرهونات الرياضية، والدباغة، والتبغ، والأسلحة النارية، وتذاكر شركات الطيران، و(١) و(١)).

(١) Excise Tax; <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/excise-tax>.



التعليق

الملاحظ من العرض السابق وجود تكامل بين النصوص الثلاثة السابق ذكرها في هذا الموضوع دون تطابق أيٍّ منها مع الأخرى، وهو ما يتضح من خلال استعراض العناصر الآتية:

١. تعريف السلع الانتقائية.

٢. سعر الضريبة (مُعدَّلها).

٣. وعاء ضريبة السلع الانتقائية.

٤. نطاق تطبيق ضريبة السلع الانتقائية.

٥. الأشخاص الملزَمون بسداد الضريبة المستحقة.

أولاً: تعريف السلع الانتقائية:

أوضحت المادة (٢) من اللائحة ماهية السلع الانتقائية من حيث أنواعها دون تعريفها، وهي:

أ. منتجات التبغ.

ب. المشروبات الغازية.

ج. مشروبات الطاقة.

د. المشروبات المحلَّاة.

هـ. أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية وما يماثلها.

و. السوائل المستخدمة في أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية وما يماثلها.

ورغم ذلك يمكن استخلاص تعريفها من المادة (٣) من الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية بأنها: «السلع الضارة بصحة الإنسان والبيئة، والسلع الكمالية وفق



القائمة والنسب الضريبية المفروضة عليها، التي تحددها اللجنة الوزارية».

ثانيًا: سعر الضريبة (معدلها) وكيفية احتسابه:

سعر الضريبة أو معدلها هو «النسبة المئوية التي يُحدّد بها مقدار الضريبة: أي: مقدار الضريبة منسوبًا إلى قيمة محله»، وفي هذا الصدد يمكننا أن نميّز بين (السعر الاسمي للضريبة) و(السعر الحقيقي لها)، الذي أطلقت عليه الاتفاقية الموحدة اسم (الضريبة الصافية).

والأول (أي: السعر الاسمي) هو ما نشير إليه في هذا الموضوع، ويُقصّد به: السعر الذي يحدده النظام، أما الثاني (أي: السعر الحقيقي) فهو النسبة بين مبلغ الضريبة وقيمة المادة الخاضعة لها؛ أي: مبلغ الضريبة منسوبًا إلى محلها».

وقد حدّدت المادة (٣) من اللائحة معدلات الضريبة الماثلة على النحو الآتي:

١. يُطبّق معدل ضريبة قدره (١٠٠٪) على منتجات التبغ.

٢. يُطبّق معدل ضريبة قدره (٥٠٪) على المشروبات الغازية.

٣. يُطبّق معدل ضريبة قدره (١٠٠٪) على مشروبات الطاقة.

٤. يُطبّق معدل ضريبة قدره (٥٠٪) على المشروبات المحلّاة.

٥. يُطبّق معدل ضريبة قدره (١٠٠٪) على أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية وما يماثلها.

٦. يُطبّق معدل ضريبة قدره (١٠٠٪) على السوائل المستخدمة في أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية وما يماثلها.

ويتم تطبيق المعدلات السابقة وفقًا لنوع السلعة، وقيمتها، والسعر الضريبي المحدد نظاميًا لها عند طرحها للاستهلاك؛ وهذا مع مراعاة أنه إذا تعددت معدلات الضريبة الانتقائية التي يمكن أن تُطبّق على السلعة، فإن الضريبة الانتقائية الأعلى تُطبّق؛ وذلك كأن تكون السلعة مزيجًا من نوعين أو أكثر من السلع الانتقائية السابق ذكرها.

ثالثًا: وعاء ضريبة السلع الانتقائية:

الثابت - في فقه المالية العامة والنُظُم الضريبية - أن وعاء الضريبة هو ما يخضع لها، وعليه (أي: الوعاء الضريبي) يتوقف إعمال أصول وقواعد الفن الضريبي؛ لتحديد المكلّف بأداء الضريبة وتنفيذ النظام، واللوائح ذات الصلة.



وقد عرّفت اللائحة - في مادتها الأولى - الوعاء الضريبي بأنه: «قيمة السلعة الانتقائية التي تُفرض الضريبة بناءً عليها، وتتمثل في القيمة الأعلى من سعر بيع التجزئة المحدد من قبل المستورد أو المنتج، أو السعر المعياري المتفق عليه لتلك السلع وفقاً لأحكام الاتفاقية - أيهما أعلى - غير شامل الضريبة المستحقة وضريبة القيمة المضافة».

والملاحظ من هذا التعريف أن النظام قد اعتدّ بالقيمة السوقية للسلع الانتقائية عند طرحها للبيع بالتجزئة بغض النظر عمّا يتحمّله المستهلك فعلياً من أموال في سبيل الحصول عليها؛ إذ يُضاف إلى هذا السعر - عملياً - الضريبة الانتقائية وضريبة القيمة المضافة بجانب بعض التكاليف أو المصاريف الأخرى.

وفقاً لنص المادة (٨) من اللائحة، يجب على الشخص الملزم بسداد الضريبة تقديم دليل لإثبات صحة سعر بيع التجزئة المصرح به، وإلا كان للهيئة أو لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك رفض الأسعار التي استُخدمت لحساب الضريبة المستحقة وتحديد السعر الصحيح وفقاً لأحكام اللائحة؛ وهذا مع مراعاة الأحوال التي تقوم فيها الهيئة بتحديد المعايير التي يتم بناءً عليها احتساب سعر بيع التجزئة لبعض السلع، كبعض أنواع المركبات أو المساحيق أو الجل أو المستخلصات.

وقد استعرض الدليل الإرشادي للضريبة الانتقائية (دليل الأختام الضريبية) (سبتمبر ٢٠١٩)، ص (٨) وما بعدها) الوعاء الضريبي بقوله:

«الضريبة الانتقائية هي ضريبة نسبية حسب القيمة، وهذا يعني أن الضريبة المستحقة تُحسب بناءً على نسبة مئوية محددة (تُعرف بالمعدّل الضريبي) من القيمة المحددة للسلع الانتقائية الخاضعة للضريبة. ويُطلق على القيمة المحددة للسلع الانتقائية (الوعاء الضريبي)، ويُحدّد الوعاء الضريبي عن طريق الوقوف على سعريّن والمقارنة بينهما، وعليه:

١. ينبغي أن تكون قيمة السلع الانتقائية مساويةً لسعر بيع التجزئة الخاص بهذه السلع الانتقائية، وسعر بيع التجزئة يساوي سعر السلع في وقت بيعها على مستوى تجارة التجزئة غير شامل ضريبة القيمة المضافة أو الضريبة الانتقائية.

٢. ينبغي أن تكون قيمة السلع الانتقائية مساويةً لـ (السعر المعياري) وفقاً لقائمة الأسعار المعيارية التي سيُتفق عليها بشكل دوري بين الجهات الضريبية في دول مجلس التعاون الخليجي، كما يُطلق على السعر المعياري أيضاً مصطلح (السعر الأدنى)، وفي نهاية المطاف، فإنّ الوعاء الضريبي هو القيمة المساوية لسعر بيع التجزئة أو السعر المعياري - أيهما أعلى - غير شامل الضريبة الانتقائية أو ضريبة القيمة المضافة؛ ولذا من الضروري تحديد قيمة السعريّن من أجل الوقوف على السعر الأعلى بينهما.

مثال رقم (١):

المنتج (أ) هو أحد منتجات التبغ، وسعر بيع التجزئة لهذا المنتج هو (٣٥) ريالاً (غير شامل ضريبة القيمة المضافة أو الضريبة الانتقائية)، وقد وُضع سعر معياري



للمنتج (أ) محدّد بما قيمته (٤٠) ريالاً في الوقت نفسه، وبذلك تكون القيمة الأعلى هي قيمة السعر المعياري، وعليه يكون الوعاء الضريبي للمنتج (أ) هو (٤٠) ريالاً.
مثال رقم (٢):

المنتج (ب) هو مشروب من مشروبات الطاقة، وسعر بيع التجزئة لهذا المنتج هو (٨) ريالاً، وفي الوقت نفسه، وُضع سعر معياري للمنتج (ب) بما قيمته (٦) ريالاً، وبذلك تكون القيمة الأعلى هي قيمة سعر بيع التجزئة، وعليه يكون الوعاء الضريبي للمنتج (ب) هو (٨) ريالاً.
مثال رقم (٣):

المنتج (ج) هو نوع من السجائر الإلكترونية، وسعر بيع التجزئة لهذا المنتج هو (١٤٠) ريالاً، وقد أُضيف المنتج (ج) مؤخراً إلى قائمة السلع الانتقائية في المملكة، ولكن لم تُصدر قائمة بالأسعار المعيارية بعدُ فيما يخص هذا المنتج، ومن ثم يُؤخذ بقيمة سعر بيع التجزئة؛ حيث إنها القيمة الوحيدة المتاحة، وعليه يكون الوعاء الضريبي للمنتج (ج) هو (١٤٠) ريالاً.

رابعاً: الأشخاص الملزّمون بسداد الضريبة المستحقة:

يتضح من خلال العرض السابق أن الشخص المكلّف بعبء ضريبة السلع الانتقائية - ومن ثمّ يلتزم بالإقرار عنها وسدادها للهيئة - هو كل شخص يطرح سلعة انتقائية للاستهلاك، وخاصةً مستورد هذه السلع ومنتجها خارج وضع معلق للضريبة، وكل شخص يحوز هذه السلع لأغراض تجارية خارج وضع معلق للضريبة لم تُسدّد الضريبة المستحقة عليها ملزّمٌ بسداد الضريبة المستحقة وفقاً للضوابط النظامية.

كما يلتزم المرخّص له بالضريبة في حالات ثلاث:

١. عند نقل السلع الانتقائية خلافاً لحالات التعليق المشار إليها في الفقرة (٢) من المادة (٦) من اللائحة.

٢. عند التلف الكلي أو الفقد النهائي للسلع الانتقائية دون أن يثبت أن ذلك قد تمّ لأسباب خارجة عن إرادته، وفقاً لما نصت عليه الفقرة (٥) من المادة (٥) من اللائحة.

٣. عند الإفراج عن السلع الانتقائية من وضع معلق للضريبة.

وتجدر الإشارة إلى أن النظام قد قرر مبدأ التضامن في حال تعدّد الأشخاص الملزّمين بسداد الضريبة الانتقائية؛ ومن ثم يكون للهيئة مطالبتهم جميعاً بسداد الضريبة المستحقة عليهم أو مطالبة أيّ منهم بها.



ثالثاً: حالات فرض الضريبة:

- الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: المواد (٤، ١٨).
- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٣).
- اللائحة التنفيذية: المواد (٥، ٩، ١٠، ١١، ١٢، ١٣، ١٤).

طرح - السلع الانتقائية - استهلاك - إجراءات - الهيئة - أختام ضريبية - مستودع جمركي - المملكة - المورد المعتمد - المسجل - إلغاء - تفعيل - استثناء.

كلمات مفتاحية:

الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية

المادة (٤): (استحقاق الضريبة)

١. دون الإخلال بأحكام المادة (٥) من هذه الاتفاقية، فإن الضريبة تُستحق في تاريخ طرح السلع الانتقائية للاستهلاك.
٢. تُعدُّ السلع الانتقائية مطروحة للاستهلاك في الحالات الآتية:
 - أ. إنتاج السلع الانتقائية خارج وضعٍ معلق للضريبة.
 - ب. إفراج السلع الانتقائية من أي وضع معلق للضريبة.
 - ج. حيازة السلع الانتقائية خارج أي وضع معلق للضريبة ولم تُسدَّد الضريبة المستحقة عليها.
 - د. استيراد السلع الانتقائية ما لم تكن واقعة في وضع معلق للضريبة.
 - هـ. فقدان السلع الانتقائية أو تلفها في وضع معلق للضريبة في الدولة التي كانت فيها، ولم يُثبت المرخص له أن فقدانها أو تلفها ناتج عن أسباب خارجة عن سيطرته؛ وذلك وفقاً للشروط والإجراءات المحددة من الدولة العضو التي فُقدت أو تلفت فيها السلعة.

المادة (١٨): (وضع علامة مميزة على السلع الانتقائية)

تحدِّد اللجنة الوزارية السلع الانتقائية التي تُوضع عليها علامة مميزة، وكذلك القواعد اللازمة لذلك في إقليم دول المجلس.



نظام الضريبة الانتقائية

المادة (٣):

يكون طرح السلع الانتقائية للاستهلاك وفقاً للإجراءات التي تحددها اللائحة.

اللائحة التنفيذية

المادة (٥): (الطرح للاستهلاك)

تُعد السلع الانتقائية مطروحة للاستهلاك، ومن ثم تُستحق الضريبة عليها في الحالات الآتية:

١. استيراد السلع الانتقائية ما لم تكن في وضع معلق للضريبة.

٢. إنتاج السلع الانتقائية خارج وضع معلق للضريبة.

٣. الإفراج عن السلع الانتقائية من أي وضع معلق للضريبة.

٤. حيازة السلع الانتقائية خارج أي وضع معلق للضريبة ولم تُسدّد الضريبة المستحقة عليها كاملة.

٥. التلف الكلي للسلع الانتقائية أو فقدانها في وضع معلق للضريبة دون إثبات المرخص له أن فقدها أو تلفها ناتج عن أسباب خارجة عن إرادته؛ وذلك بالشروط

والإجراءات الآتية:

أ. قيام المرخص له بتعبئة النموذج المُعد من الهيئة لذلك الغرض، شرط أن يكون - على الأقل - شاملاً للمعلومات الآتية:

١. رقم ترخيص المستودع الضريبي للشخص المرخص له.

٢. المعلومات المتعلقة بحالة التلف الكلي أو الفقد النهائي للسلع الانتقائية.

٣. أدلة تؤكد أن التلف الكلي أو الفقد النهائي للسلع الانتقائية كان خارجاً عن إرادة المرخص له.

ب. قيام المرخص له بتقديم النموذج إلى الهيئة خلال مدة لا تتجاوز ٧ أيام من تاريخ حدوث التلف الكلي أو الفقد النهائي.

ج. تقوم الهيئة بإبلاغ المرخص له بقرارها خلال مدة لا تتجاوز (١٤) يوماً من تاريخ استلام النموذج، وإلا اعتبر أنّ التلف الكلي للسلع الانتقائية أو فقدها قد تمّ لأسباب

خارجة عن إرادة المرخص له.



د. يجوز للإدارة المعنية في الهيئة - ولمرة واحدة فقط - تمديد المدة المشار إليها في الفقرة (ج) أعلاه لمدة أخرى مماثلة؛ وذلك بشرط أن يصدر قرار التمديد قبل نهاية المدة الأولى، وأن يتم إبلاغ المرخص له بذلك.

هـ. إذا لم يُقْم المرخص له بتقديم النموذج خلال المدة المشار إليها في الفقرة (ب) أعلاه، أو إذا قررت الهيئة أن المعلومات المقدمة غير كافية أو غير صحيحة، يتم اعتبار السلع الانتقائية قد طُرحت للاستهلاك من وقت التلف الكلي أو الفقد النهائي.

المادة (٩): (الأختام الضريبية)

١. يجب وضع أختام ضريبية صالحة على السلع الانتقائية المحددة وتفعيلها قبل طرحها للاستهلاك في المملكة، وتقوم الهيئة بتحديد الإجراءات المتعلقة بتفعيل الأختام الضريبية والتحقق من صلاحيتها.

٢. تُعدُّ السلع الانتقائية التالية سلعاً انتقائية محددة:

أ. منتجات التبغ.

ب. المشروبات الغازية.

ج. مشروبات الطاقة.

٣. الشخص المسؤول عن وضع الأختام الضريبية على السلع الانتقائية المحددة وتفعيلها هو المسجل الذي يطرح أو سيقوم بطرح تلك السلع للاستهلاك في المملكة في الحالات المشار إليها في الفقرات (١)، (٢)، (٣) من المادة (٥) من هذه اللائحة.

٤. توفر الهيئة للمسجلين الوسائل اللازمة للتحقق من تفعيل الأختام الضريبية.

٥. تُوضع الأختام الضريبية على السلع الانتقائية المحددة المراد طرحها للاستهلاك في المملكة في المواقع الآتية:

أ. في مستودع جمركي أو مستودع ضريبي مرخص في المملكة، ويُستثنى من ذلك محلات الأسواق الحرة المرخصة كمستودعات ضريبية.

ب. خارج المملكة.

ج. مواقع أخرى تحددها الهيئة.

٦. لا يجوز إزالة الأختام الضريبية المفعلّة الموضوعة على السلع الانتقائية المحددة.

٧. تتولى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك مسؤولية التحقق من صلاحية وتفعيل الأختام الضريبية الموضوعة على السلع الانتقائية المحددة عند دخولها الى المملكة، وذلك وفقاً للإجراءات التي تحددها الهيئة.



٨. لا تنطبق هذه المادة على السلع الانتقائية المحددة التي تردّ بصحبة المسافرين القادمين إلى المملكة مع أمتعتهم الشخصية لأغراض غير تجارية.

المادة (١٠): (المورد المعتمد للختم الضريبي)

١. تُورّد الأختام الضريبية من قبل الموردين المعتمدين من قبل الهيئة.

٢. يُمنع أي شخص - باستثناء المورد المعتمد - من إنتاج أو توريد أو بيع أو مقايضة أو مبادلة الأختام الضريبية.

٣. تحدّد الهيئة أسعار شراء الأختام الضريبية بالاتفاق مع الموردين المعتمدين، ويتم الإعلان عنها بالطرق التي تراها الهيئة مناسبة.

المادة (١١): (شراء الأختام الضريبية)

١. يجب أن يقدم المسجل طلب شراء الأختام الضريبية، ويخضع الطلب لموافقة الهيئة؛ وذلك عند عزمه على طرح سلع انتقائية محددة للاستهلاك في المملكة.

٢. يتم تقديم الطلب باستخدام النموذج المُعدّ لذلك من قبل الهيئة، على أن يتضمن - على الأقل - المعلومات الآتية:

أ. بيانات مقدم الطلب، بما في ذلك رقم تسجيله لأغراض الضريبة الانتقائية.

ب. نوع السلع الانتقائية المحددة التي ستوضع الأختام الضريبية عليها.

ج. عدد الأختام الضريبية التي يرغب بشراؤها.

د. تحديد الموقع الذي سيتم فيه وضع الأختام الضريبية على السلع الانتقائية المحددة.

٣. تُشعر الهيئة مقدّم الطلب بقرارها حيال الموافقة على الطلب من عدمه.

المادة (١٢): (حيازة الأختام الضريبية)

يجب على أي شخص يحوز أختامًا ضريبية من المورد المعتمد، الالتزام بالآتي:

أ. حفظ الأختام الضريبية بشكل آمن قبل وضعها على السلع الانتقائية المحددة.

ب. الاحتفاظ بسجلات لجميع الأختام الضريبية المستخدمة وغير المستخدمة.

المادة (١٣): (إلغاء تفعيل الأختام الضريبية وإبطالها)

١. يتم إلغاء تفعيل الأختام الضريبية أو إبطالها بعد الحصول على موافقة الهيئة.

٢. يجب أن تبطل الأختام الضريبية في أيّ من الحالات الآتية:

أ. إذا تم الحصول على الأختام الضريبية بطريقة مخالفة للنظام واللائحة.



- ب. إذا لم تُوضَع الأختام الضريبية على السلع الانتقائية المحددة أو تفعّل في غضون (١٢) شهرًا من تاريخ شراء الأختام.
- ج. أي حالات أخرى تحددها الهيئة.
٣. يمكن إلغاء تفعيل الأختام الضريبية في الحالات الآتية:
- أ. الحالات الواردة في الفقرة (٢) من هذه المادة.
- ب. عند حدوث خطأ في عملية تفعيل الأختام الضريبية.
- ج. إذا كانت السلع الانتقائية المحددة التي وُضعت الأختام الضريبية عليها تم تصديرها خارج المملكة.
- د. عند إتلاف السلع الانتقائية المحددة قبل طرحها للاستهلاك في المملكة.
- هـ. أي حالات أخرى تحددها الهيئة.

٤. يجب على الشخص المسؤول عن وضع الأختام الضريبية على السلع الانتقائية المحددة أن يطلب إلغاء تفعيل الأختام الضريبية أو إبطالها في أيّ من الحالات الواردة في الفقرة (٢) أو (٣) من هذه المادة، ويُستثنى من ذلك ما ورد في الفقرة الفرعية (ج) من الفقرة (٣) من هذه المادة.
٥. حظُر حيازة الأختام الضريبية التي تم إبطالها، ويجب إتلافها من قِبل الشخص المسؤول عن وضعها على السلع الانتقائية المحددة، أو من يُنيبه، أو مَنْ كانت في حيازته.
- المادة (١٤): (أحكام إضافية)

- يُصدر محافظ الهيئة الإرشادات والقواعد الإجرائية المتعلقة بالأختام الضريبية، ومن ذلك - تمثيلاً لا حصراً - ما يلي:
- أ. إنتاج وتوريد الأختام الضريبية.
- ب. عملية الشراء والدفع للأختام الضريبية.
- ج. تحديد مواصفات الأختام الضريبية وطريقة وضعها على السلع الانتقائية المحددة.
- د. تفعيل وإلغاء تفعيل وإبطال وإتلاف الأختام الضريبية.
- هـ. مسك وحفظ السجلات المتعلقة بالنظام الإلكتروني للأختام الضريبية.
- و. مواعيد إتاحة شراء الأختام الضريبية، وتاريخ وجوب وضعها على السلع الانتقائية المحددة.
- ز. الترخيص للموردين المعتمدين.



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

* الدليل الاسترشادي: توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية، ومعلومات عامة عن الضريبة، الإصدار (١) (١):

(١) سبق الإشارة إليه، ص ١٢، ١٧ وما بعدها (المادتان الأولى والثانية من النظام المائل).

آراء الفقه والشراح للأنظمة الضريبية

لا يكفي لنشوء دين الضريبة صدور قانون للضريبة، بل يتطلب الأمر أن تتوافر الشروط التي حددها قانون الضريبة لنشوء ذلك الدين، وبعبارة أخرى يتطلب الأمر لنشوء دين الضريبة في ذمة المكلّف بها أن تتوافر الواقعة المنشئة للضريبة؛ حيث يرتبط دين الضريبة بالواقعة المنشئة لها علاقة ترتبط وجودًا وعدمًا؛ أي إنّ دين الضريبة لا ينشأ إطلاقًا إلا إذا كانت هنالك واقعة منشئة للضريبة.

والمقصود بالواقعة المنشئة للضريبة: أنها الحدث أو النشاط الذي حدده القانون، والذي بقيامه ينشأ دين الضريبة، كما أنّ كل ضريبة يجب أن يصدر قانون يفرضها، أو أنّها يجب أن تفوّض في حدود القانون تطبيقًا للقاعدة الدستورية «لا ضريبة ولا رسم إلا بالقانون».



وتختلف الواقعة المنشئة للضريبة باختلاف أنواع الضرائب، فالواقعة المنشئة لضريبة الدخل هي تحقق الدخل أو الربح في نهاية الفترة الضريبية، أما الواقعة المنشئة للالتزام بسداد الضريبة على السلع الانتقائية فهي عملية «طرح السلع الانتقائية للاستهلاك».

وحيث إن الديون الضريبية تختلف عن الديون الأخرى، وخاصةً الديون المدنيّة التي تحكمها قواعد نظام المعاملات المدنية، فإن دين الضريبة يتميّز بالآتي:

أولاً: دين الضريبة محمول لا مطلوب:

أي يلتزم المكلف - أي: الخاضع للضريبة - بتسديد دين الضريبة إلى الإدارة الضريبية من تلقاء نفسه دون الحاجة للمطالبة بتمديد ذلك الدّين من قبَل الإدارة الضريبية.

ثانياً: مبدأ الدفع ثم المعارضة:

أي إنّ دين الضريبة واجب السداد على الرغم من المنازعة في صحته أو في مقداره، فالمنازعة أو الطعن بفرض الضريبة لا يترتب عليهما تأجيل تحصيل الضريبة لحين الفصل في المنازعة؛ فالمبدأ المتَّبَع في التشريعات الضريبية كافةً أنّ دَين الضريبة واجب الأداء على الرغم من المنازعة في صحته أو مقداره.

ثالثاً: عدم جواز تقاصّ دَين الضريبة:

تقع المقاصة عندما يصبح شخصان كلُّ منهما دائن ومدين في نفس الوقت، فينقضي الدينان في حدود الأقل منهما مقداراً؛ فالمقاصة هي طريق من طرق انقضاء الدين إضافةً إلى الطرق الأخرى، مثل: (الوفاء، والتقادم)، فالمقاصة هي حالة يبرئ فيها كلُّ من طرفي الالتزام ذمة الآخر في حدود الأقل من هذين الدَّينين. أما في المجال الضريبي - ومن ضمنه الضريبة الانتقائية - فلا تجوز المقاصة فيه حمايةً لمصلحة الخزانة العامة، ونتيجةً لوصف دين الضريبة بأنه من ضمن الديون الممتازة.

رابعاً: دَين الضريبة دَين ممتاز:

حق الامتياز هو ذلك الحق الذي يُعطي الدائن - لدين معين له صفة مميزة - خاصية التفضيل أو الأولوية على جميع الدائنين الآخرين ولو كانت ديوناً مضمونة، كما يمكن أن يُعرّف بأنه حق عيني تبّعي يتقرّر بنص القانون على جميع أموال المدين، أو على عقار، أو منقول معين منها؛ وذلك ضماناً للوفاء بدين معين مراعاةً لصفته وطبيعته، ويخوّل الدائن أسبقية اقتضاء حقه من المقابل النقدي لهذه الأموال متقدماً على سائر الدائنين أو الدائنين التاليين له في المرتبة. وقد استقر اتجاه المنظمين في جميع الأنظمة المقارنة على اعتبار دين الضريبة - أيّاً كان نوعها: دخل، انتقائية، مضافة ... إلخ - من ضمن الديون الممتازة.



الممارسات والتجارب العالمية

- تنص المادة (١٠) من القانون الاتحادي بدولة الإمارات العربية رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الضريبة الانتقائية على أن يكون تاريخ احتساب الضريبة وفقاً لما يأتي:
١. تاريخ استيراد السلع الانتقائية.
 ٢. التاريخ الذي يتم فيه الحصول على السلع الانتقائية من قبل الشخص المخزن، أما إذا كان ذلك قبل تاريخ نفاذ هذا المرسوم بقانون، فيكون تاريخ احتساب الضريبة هو تاريخ نفاذ هذا المرسوم بقانون.
 ٣. يكون احتساب الضريبة في التاريخ الذي يتم فيه طرح السلع الانتقائية للاستهلاك وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون، فيما عدا الحالتين السابقتين المنصوص عليهما في البندين (١، ٢) من هذه المادة.

التعليق:

تُعدّ عملية (طرح السلع الانتقائية للاستهلاك) هي الواقعة المنشئة للالتزام بسداد الضريبة على السلع الانتقائية؛ ومن ثم تُستحقّ هذه الضريبة في تاريخ طرح هذه السلع للاستهلاك.

وقد أخذ النظام - في توضيحه لمعنى الطرح للاستهلاك بالنسبة إلى السلع الانتقائية - بذات الصور الواردة في المادة (٤) من الاتفاقية الموحدة، ومن ثمّ تتحقق واقعة الطرح إذا ثبت إنتاج أو استيراد هذه السلع للمملكة أو حيازتها السلع الانتقائية دون سداد الضريبة المستحقة عليها بالكامل خارج وضع معلق للضريبة، أو الإفراج عنها من أي وضع معلق للضريبة؛ هذا إلى جانب تحقق واقعة تلف هذه السلع أو فقدانها في وضع معلق للضريبة ما لم يُثبت المرخص له أنّ فقدتها أو تلفها ناتج عن أسباب خارجية عن إرادته وفقاً للضوابط والإجراءات التي رسمتها اللائحة.

وقد بيّنت المادة (٥) من اللائحة التنفيذية الحالات التي تُعدّ السلع الانتقائية مطروحة للاستهلاك فيها؛ ومن ثم تستحق الضريبة عليها، ونظّمت المادة (٩) من اللائحة ذاتها الأختام الضريبية، كما بيّنت المواد التالية منها: (المورد المعتمد للختم الضريبي، وشراء الأختام الضريبية وحيازتها).

وقد ورد في الدليل الإرشادي للضريبة الانتقائية - دليل الأختام الضريبية (سبتمبر ٢٠١٩م)، ص (٣) بشأن الأختام الضريبية ما يلي:



وبموجب تعديل أُدخل على اللائحة التنفيذية تمَّ إدراج عدة أحكام تنص على فرض التزام بوجود وضع أختام معيّنة على بعض السلع الانتقائية، وتُسَمَّى هذه الأختام (الأختام الضريبية)؛ حيث إن هذه الأختام يجب وضعها على سلع خاضعة للضريبة، والالتزام بذلك على السلع الآتية:

أ. منتجات التبغ.

ب. المشروبات الغازية.

ج. مشروبات الطاقة.

ويُشار إلى السلع الانتقائية التي يجب وضع أختام ضريبية عليها باسم (السلع الانتقائية المحددة)، وترتّب على الالتزام بوضع الأختام الضريبية على السلع الانتقائية المحددة عدّة تبعات بالنسبة إلى عدة أطراف، كما يلي:

أولاً: يكون مصنّع السلع الانتقائية المحددة مسؤولاً - في معظم الأحوال - عن وضع الأختام الضريبية على هذه السلع؛ إعمالاً لنص النظام، وعملياً المصنّع هو الأكثر قدرة على وضع الأختام على عبوات السلع المصنّعة.

ثانياً: يجب على مستورد السلع الانتقائية المحددة أن يتأكّد من وضع الأختام الضريبية على هذه السلع حتى يكون بوسعه أن يطرحها لاستهلاك المملكة دون أن يخالف تشريعات الضريبة الانتقائية، وذلك في حالة الاستيراد.

ثالثاً: الأختام الضريبية تُعدُّ دليلاً على إذا ما كانت الضريبة الانتقائية قد تمَّ سدادها عن السلع الانتقائية المحددة أم لم يتم؛ ومقتضى ذلك أن أي شخص طبيعي أو اعتباري (أي شخص) يحوز سلعاً انتقائية وفق الشروط المحددة بالمادة (٦٠) من اللائحة التنفيذية، دون أن يكون موضوعاً عليها أختام ضريبية، يُعتبر - من حيث المبدأ - مسؤولاً عن سداد الضريبة الانتقائية المستحقة؛ فوجود الأختام الضريبية بهذا المعنى في حكم القرينة النظامية (القانونية) على سداد الشخص حائز السلع الانتقائية للضريبة المقررة عليها.

* أما عن دواعي العمل بالأختام الضريبية، فقد تضمّن الدليل الاسترشادي المشار إليه أن:

هيئة الزكاة والضريبة والجمارك هي الجهة المسؤولة في المملكة عن تنفيذ الأحكام المتعلقة بالأختام الضريبية، ويتمثّل أحد أهداف الهيئة في تحقيق أعلى درجات الالتزام من قِبل الأشخاص والمنشآت بالواجبات المفروضة عليهم وفقاً لأفضل الممارسات دون إخلال باللوائح والتعليمات ذات الصلة.

ومنذ أن فُرِضت الضريبة الانتقائية فإن الهيئة تعمل على المحافظة على عائدات هذه الضريبة عن طريق وضع إجراءات للحدّ من الممارسات التي تخالف تشريعات



الضريبة الانتقائية، مثل: تهريب السلع الانتقائية أو إنتاجها، أو الاتجار بها بطريقة تخالف الأنظمة. ومن أجل الحدّ من هذه الممارسات، فقد فرضت الهيئة الالتزام بوضع الأختام الضريبية على السلع الانتقائية للوقوف على إذا ما كانت السلع الانتقائية المطروحة للاستهلاك بالفعل أو التي يُعتزم طرحها للاستهلاك في المملكة قد وردت إلى السوق عبر القنوات المشروعة. وتساعد الأختام الضريبية الهيئة في مراقبة السلع الانتقائية المحدّدة ورصدها؛ سواء المصنوعة منها داخل المملكة أم المستوردة من الخارج، والهدف من ذلك هو تمكين الهيئة من ضمان حماية المستهلك من المخاطر التي تترتب على استهلاك سلع لم تدخل السوق عبر القنوات المشروعة. وفيما يتعلق بوضع الأختام الضريبية على السلع الانتقائية المحدّدة، فقد تم تحديد مواعيد مختلفة للتقدم بطلب للحصول على الأختام الضريبية لنوع منها بالإضافة إلى السلع الانتقائية المحدّدة عند استيرادها إلى المملكة، وكذلك مواعيد أخرى عند تداول هذه السلع في الأسواق في المملكة، ولمزيد من التفصيل نُحيل للدليل الاسترشادي منعا للتكرار.



رابعاً: الحالات التي يجوز فيها تعليق الضريبة على السلع الانتقائية:

- الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: المادة (٥).
- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٤).
- اللائحة التنفيذية: المادة (٦).

كلمات مفتاحية:

نقل - السلع الانتقائية - وضع معلق للضريبة - المملكة - اللائحة.

الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية

المادة (٥): (تعليق الضريبة)

تعلق الضريبة على السلع الانتقائية في الحالتين الآتيتين:

أ. إنتاج السلع الانتقائية، أو تحويل، أو حيازة، أو تخزين أو تلقي السلع الانتقائية المنتجة محلياً من قبل المرخص له.

ب. نقل السلع الانتقائية تحت وضع معلق للضريبة في أيٍّ من الحالات الآتية:

١. من مستودع ضريبي إلى مستودع ضريبي في الدولة العضو ذاتها.
٢. من مستودع ضريبي إلى مستودع ضريبي في دولة عضو أخرى.
٣. من مستودع ضريبي إلى مكان خروج السلع من إقليم دول المجلس للتصدير أو إعادة التصدير وفقاً لأحكام نظام (قانون) الجمارك الموحد.
٤. عند الاستيراد إلى مستودع ضريبي في دولة عضو.

تحدد اللجنة الوزارية قواعد تطبيق هذه المادة وآلية تنقل السلع الانتقائية تحت وضع معلق للضريبة بين الدول الأعضاء.



نظام الضريبة الانتقائية

المادة (٤):

يكون نقل السلع الانتقائية في وضع معلق للضريبة داخل المملكة وفقاً للإجراءات التي تحددها اللائحة.

اللائحة التنفيذية

المادة (٦): (الوضع المعلق للضريبة)

تعلق الضريبة على السلع الانتقائية في الحالتين الآتيتين:

١. إنتاج السلع الانتقائية، أو تحويل، أو حيازة، أو تخزين، أو تلقي السلع الانتقائية المنتجة محلياً من قبل المرخص له.
٢. نقل السلع الانتقائية في أيٍّ من الحالات الآتية:
 - أ. من مستودع ضريبي في المملكة إلى مستودع ضريبي آخر في المملكة.
 - ب. من مستودع ضريبي في المملكة إلى مستودع ضريبي في أي دولة عضو.
 - ج. من مستودع ضريبي في أي دولة عضو إلى مستودع ضريبي في المملكة.
 - د. من مستودع ضريبي في المملكة أو في أي دولة عضو إلى خارج إقليم دول المجلس للتصدير أو إعادة التصدير وفقاً لأحكام نظام (قانون) الجمارك الموحد.
 - هـ. عند الاستيراد إلى مستودع ضريبي في المملكة أو أي دولة عضو.

التعميم والقرارات والأدلة الاسترشادية الصادرة من الهيئة

* توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية - معلومات عامة عن الضريبة، الإصدار (١)

(١) سبق الإشارة إليه، ص ١٢، ١٧ وما بعدها (المادتان الأولى والثانية من النظام المائل).



التعليق:

أولاً: تعريف الوضع المعلق للضريبة:

عرّفت اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة الانتقائية (الوضع المعلق للضريبة) بأنه: «الوضع الذي يعلق فيه استحقاق الضريبة على السلع الانتقائية». أي إنه الحالة التي لا يكون فيها المكلف بسداد الضريبة ملزماً بذلك إلا بعد الخروج منها.

ثانياً: حالات تعليق الضريبة على السلع الانتقائية:

حددت اللائحة التنفيذية الحالات التي تعلق فيها الضريبة على السلع الانتقائية في الحالتين الآتيتين:

١. إنتاج السلع الانتقائية، أو تحويل، أو حيازة، أو تخزين، أو تلقي السلع الانتقائية المنتجة محلياً من قبل المرخص له.

٢. نقل السلع الانتقائية في أيٍّ من الحالات الآتية:

أ. من مستودع ضريبي في المملكة إلى مستودع ضريبي آخر في المملكة.

ب. من مستودع ضريبي في المملكة إلى مستودع ضريبي في أي دولة عضو.

ج. من مستودع ضريبي في أي دولة عضو إلى مستودع ضريبي في المملكة.

د. من مستودع ضريبي في المملكة أو في أي دولة عضو إلى خارج إقليم دول المجلس للتصدير أو إعادة التصدير وفقاً لأحكام نظام (قانون) الجمارك الموحد.

هـ. عند الاستيراد إلى مستودع ضريبي في المملكة أو أي دولة عضو.

والملاحظ أنّ التعليق في الحالة الأخيرة هدفه منع الازدواج الضريبي؛ وفي كلتا الحالتين لا تُعد السلع مطروحة للاستهلاك.



خامساً: القواعد الخاصة بالضريبة في المناطق والأسواق الحرة:

- الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: (لا يوجد).
- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٥).
- اللائحة التنفيذية: المواد (٩، ٢٦، ٤٧).

اللائحة - القواعد الإجرائية - الضريبة - المناطق والأسواق الحرة

كلمات مفتاحية:

نظام الضريبة الانتقائية

المادة (٥):

تحدد اللائحة القواعد الإجرائية المتعلقة بالضريبة في المناطق والأسواق الحرة.

اللائحة التنفيذية

المادة (٩): (الأختام الضريبية)^(١)

المادة (٢٦): (شروط منح ترخيص المستودع الضريبي)^(٢)

المادة (٤٧): (إعفاء السلع الانتقائية التي تم بيعها للمسافرين على رحلة دولية)

(١) مشار لهذه المادة كاملة ص (٢٥) (المادة الثالثة من النظام المائل).

(٢) مشار لهذه المادة كاملة ص (٦٥) (المادة العاشرة من النظام المائل).



١. تُعفى السلع الانتقائية من الضريبة إذا تم بيعها إلى المستهلك من أحد محلات الأسواق الحرة المرخصة كمستودع ضريبي إذا قدم المستهلك بطاقة صعود إلى الطائرة لرحلة جوية دولية تغادر خلال مدة ٢٤ ساعة من وقت البيع.
٢. يتم إثبات الإعفاء الصادر من المرخص له المشار إليه في الفقرة (١) من هذه المادة بموجب الرقم التعريفي (الباركود) لبطاقة صعود الطائرة.
٣. لأغراض هذه المادة، الرحلة الجوية الدولية تعني رحلة جوية مباشرة أو غير مباشرة بين المكان الذي تقلع منه الطائرة داخل المملكة والمكان الذي تهبط فيه الطائرة خارج المملكة.

التعميم والقرارات والأدلة الاسترشادية الصادرة من الهيئة

الأدلة الإرشادية للضريبة الانتقائية - الأختام الضريبية (سبتمبر ٢٠١٩م)، الذي تضمّن الآتي:

١. مقدمة عن الأختام الضريبية، ودواعي العمل بالأختام الضريبية، والإتاحة والتطبيق، والتعريف بالدليل.
 ٢. تعاريف المصطلحات الرئيسية المستخدمة.
 ٣. مواصفات الأختام الضريبية.
 ٤. وضع الأختام الضريبية.
 ٥. شراء الأختام الضريبية.
 ٦. مسائل متنوعة (التحقق من صحة الأختام الضريبية، وإبطال الأختام الضريبية، وإلغاء تفعيلها).
- وقد تضمّن هذا الدليل (ص ١١) أنه «واستثناءً من الأماكن التي يجوز فيها وضع الأختام الضريبية على السلع الانتقائية المحددة، يُحظر القيام بذلك في محلات الأسواق الحرة، رغم أنّ اللائحة التنفيذية تجيز ترخيص هذه المحلات كمستودعات ضريبية من قبل الهيئة».



* الدليل الاسترشادي: (توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية، والتسجيل لأغراض الضريبة الانتقائية، وترخيص المستودعات الضريبية) النسخة الأولى (بدون تاريخ)، وتضمّن الحديث عن:

أ. التسجيل لأغراض الضريبة الانتقائية.

ب. الأوضاع المعلقة للضريبة.

وتضمّن (ص ٢٣-٢٤) الآتي: «ذُكر في القسم ٤-١-٢ من هذا الدليل، أن هناك بعض المتطلبات المتعلقة بالكمية التي تنطبق على المستودعات الضريبية التي تُستخدم لغرض تخزين السلع الانتقائية دون إنتاجها. وبالإضافة إلى ذلك، فلا يُسمح ببيع السلع الانتقائية مباشرة إلى المستهلكين من مستودع ضريبي.

لكن هناك استثناء من هاتين القاعدتين ينطبق على «محلات الأسواق الحرة» والأماكن الأخرى التي تحددها الهيئة في هذا الصدد. وفيما يخص هذه الأماكن، يمكن للشخص المعني أن يتقدم بطلب لترخيص مستودع ضريبي، ويقوم بتخزين السلع تحت وضع معلق للضريبة، وبيع هذه السلع مباشرة للمستهلكين. وإجراءات التقدم للحصول على ترخيص مستودع ضريبي لهذه الأماكن هي نفس الإجراءات المتبعة في سائر الحالات؛ أي الإجراءات المبينة في الفصل ٤-١ من هذا الدليل. وتتخذ الهيئة قرارها بشأن إذا ما كان الشخص مؤهلاً للحصول على ترخيص مستودع ضريبي لأغراض التخزين بناءً على كونه أحد محلات الأسواق الأخرى أو مكاناً آخر من الأماكن المحددة من قبل الهيئة».

* الدليل الاسترشادي: (توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية، حالات الإعفاء من الضريبة الانتقائية واستردادها وخصمها) وفيه؛ من ضمن حالات الإعفاء من الضريبة الانتقائية بيع السلع الانتقائية للمسافرين عن طريق محلات الأسواق الحرة (ص ٦)

كما تضمّن الدليل ذاته التعريف «محلات الأسواق الحرة» (ص ٧-٨): «تُعدّ محلات الأسواق الحرة من الأماكن المؤهلة للحصول على ترخيص مستودع ضريبي دون متطلبات إضافية، ويعدّ الترخيص إلزامياً في حال دخول السلع الانتقائية إلى تلك المحلات دون فرض الضريبة عليها؛ سواء من السوق المحلي أو عند الاستيراد إلى المملكة. ولذلك فإن السلع الانتقائية المخزّنة في محلات الأسواق الحرة الحائزة على رخصة مستودع ضريبي تُعدّ موضوعة تحت وضع معلق للضريبة الانتقائية، ولا تُعدّ مطروحة للاستهلاك بعد؛ أي إنّها ليست خاضعة بعد للضريبة الانتقائية. وبخلاف المستودعات الضريبية الأخرى، يجوز لمحلات الأسواق الحرة أن تقوم ببيع السلع الانتقائية مباشرة للمستهلكين. وعند بيع السلع الانتقائية من أحد محلات الأسواق الحرة إلى المستهلك، فإن ذلك يُعدّ طرحاً لهذه السلع للاستهلاك (بسبب الإفراج عنها من الوضع المعلق للضريبة)، لكن هذا الطرح للاستهلاك يمكن أن يُعفى من الضريبة الانتقائية إذا كانت السلع الانتقائية تُباع إلى مسافرين في طريقهم إلى مغادرة المملكة على متن



رحلة جوية دولية تغادر المملكة خلال ٢٤ ساعة من وقت البيع.

ويُقصد بالرحلة الجوية الدولية رحلة مباشرة أو غير مباشرة بين المكان الذي تُقلع منه الطائرة داخل المملكة والمكان الذي تهبط فيه الطائرة خارج المملكة.

والشخص الحائز لترخيص المستودع الضريبي الخاص بمحل الأسواق الحرة هو المسؤول عن إثبات تطبيق الإعفاء من الضريبة الانتقائية. ويتعيّن على المرخص له بالمستودع الضريبي جمع البيانات المطلوبة من بطاقة صعود الطائرة الخاصة بالشخص المسافر، والتأكد من أنّ المسافر لديه حجز لرحلة جوية دولية صحيحة تغادر المملكة في غضون الفترة الزمنية المحددة لتطبيق هذه الإعفاء. وفي الممارسة العملية، سيتم ذلك عن طريق قيام المرخص له بالمستودع الضريبي بعمل مسح ضوئي لبطاقة صعود الطائرة الخاصة بالمسافر وتسجيل البيانات الواردة في تلك البطاقة.

فإذا لم يُقّم المرخص له بالمستودع الضريبي بذلك، أو إذا قام ببيع السلع الانتقائية التي بحوزته إلى أي طرف أو شخص آخر بخلاف المسافر الذي تنطبق عليه شروط الإعفاء المذكورة سابقاً، فإن السلع الانتقائية المباعة لا تكون مؤهلة لتطبيق الإعفاء من الضريبة الانتقائية، وسيُلزم أن يقوم المرخص له بالتصريح عن الضريبة المستحقة عنها وسدادها من خلال إقرار ضريبي إلى الهيئة. وللإطلاع على مزيد من المعلومات عن هذا الموضوع، انظر الدليل الإرشادي للإقرار عن الضريبة الانتقائية.»

الممارسات والتجارب العالمية

• تنص المادة (١٣) من القانون الاتحادي بدولة الإمارات العربية رقم (٧) لسنة ٢٠١٧م في شأن الضريبة الانتقائية على أن:

١. تُعامل المنطقة المحددة المستوفية للشروط التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون على أنها خارج أراضي الدولة لأغراض الضريبة.

٢. يُستثنى من أحكام البند (١) من هذه المادة: أن تحدد اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون، الشروط التي تعتبر فيها الأعمال التي تمارس داخل المنطقة المحددة على أنها تمارس داخل الدول.

• كما تنص المادة (١٤) من ذات القانون على أن:

١. يجوز نقل السلع الانتقائية من منطقة محددة إلى منطقة محددة أخرى دون استحقاق الضريبة عنها.

٢. تحدد اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون إجراءات وشروط نقل السلع الانتقائية من وإلى المنطقة المحددة، وآلية المحافظة عليها وتخزينها ومعالجتها فيها.



التعليق:

تناثرت الأحكام الإجرائية المتعلقة بفرض الضريبة على السلع الانتقائية في المناطق والأسواق الحرة في اللائحة التنفيذية في أكثر من موضع، فعلى سبيل المثال: تَضَمَّنت المادة (٩): (الأختام الضريبية)، والمادة (٢٦): (شروط منح ترخيص المستودع الضريبي)، والمادة (٤٦): (الإعفاء المتعلق بالاستيراد)، وهذه بعض أحكامها.

وقد ورد في الدليل الاسترشادي - توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية، التسجيل لأغراض الضريبة الانتقائية، وترخيص المستودعات الضريبية - النسخة الأولى، الآتي: «هناك بعض المتطلبات المتعلقة بالكمية التي تنطبق على المستودعات الضريبية التي تُستخدم لغرض تخزين السلع الانتقائية دون إنتاجها، وبالإضافة إلى ذلك، لا يُسمح ببيع السلع الانتقائية مباشرة إلى المستهلكين من مستودع ضريبي، ويُستثنى من هاتين القاعدتين ما ينطبق على (محلات الأسواق الحرة) والأماكن الأخرى التي تحددها الهيئة في هذا الصدد.

ويمكن للشخص المعني - فيما يخص هذه الأماكن - أن يتقدم بطلب لترخيص مستودع ضريبي، ويقوم بتخزين السلع تحت وضع معلق للضريبة، وبيع هذه السلع مباشرة للمستهلكين؛ وإجراءات التقديم للحصول على ترخيص مستودع ضريبي لهذه الأماكن هي نفس الإجراءات المتبعة في سائر الحالات؛ أي: الإجراءات المبينة في الفصل (١، ٤) من هذا الدليل.

وتتخذ الهيئة قرارها بشأن إذا ما كان الشخص مؤهلاً للحصول على ترخيص مستودع ضريبي لأغراض التخزين بناءً على كونه أحد محلات الأسواق الأخرى أو مكاناً آخر من الأماكن المحددة من قبل الهيئة، وللإطلاع على مزيد من المعلومات عن محلات الأسواق الحرة يُرجى الرجوع إلى الدليل الإرشادي لحالات (الإعفاء من الضريبة الانتقائية واستردادها وخصمها).

كما ورد في الدليل الاسترشادي - توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية - حالات الإعفاء من الضريبة الانتقائية واستردادها وخصمها، الإصدار (١) (أكتوبر ٢٠١٩م)، ما يلي:

«إلزامي في حال دخول السلع الانتقائية إلى تلك المحلات دون فرض الضريبة عليها؛ سواء أكان من السوق المحلي أم عند الاستيراد إلى المملكة؛ ولذلك فإن السلع الانتقائية المخزّنة في محلات الأسواق الحرة الحائزة على رخصة مستودع ضريبي تُعدّ موضوعة تحت وضع معلق للضريبة الانتقائية، ولا تُعدّ مطروحة للاستهلاك بعد؛ أي إنّها ليست خاضعة بعد للضريبة الانتقائية، وبخلاف المستودعات الضريبية الأخرى يجوز لمحلات الأسواق الحرة أن تقوم ببيع السلع الانتقائية مباشرة للمستهلكين.

وعند بيع السلع الانتقائية من أحد محلات الأسواق الحرة إلى المستهلك، فإن ذلك يُعدّ طرحاً لهذه السلع للاستهلاك بسبب الإفراج عنها من الوضع المعلق للضريبة،



لكن هذا الطرح للاستهلاك يمكن أن يُعفى من الضريبة الانتقائية إذا كانت السلع الانتقائية تُباع إلى مسافرين في طريقهم إلى مغادرة المملكة على متن رحلة جوية دولية تغادر المملكة خلال ٢٤ ساعة من وقت البيع، ويُقصد بالرحلة الجوية الدولية رحلة مباشرة أو غير مباشرة بين المكان الذي تُقلع منه الطائرة داخل المملكة والمكان الذي تهبط فيه الطائرة خارج المملكة.

والشخص الحائز على ترخيص المستودع الضريبي الخاص بمحل الأسواق الحرة هو المسؤول عن إثبات تطبيق الإعفاء من الضريبة الانتقائية، ويتعيّن على المرخّص له بالمستودع الضريبي جمع البيانات المطلوبة من بطاقة صعود الطائرة الخاصة بالشخص المسافر، والتأكد من أنّ المسافر لديه حجز لرحلة جوية دولية صحيحة تغادر المملكة في غضون الفترة الزمنية المحدّدة لتطبيق هذه الإعفاء.

وعملياً، سيتم ذلك عن طريق قيام المرخّص له بالمستودع الضريبي بعمل مسح ضوئي لبطاقة صعود الطائرة الخاصة بالمسافر وتسجيل البيانات الواردة في تلك البطاقة، فإذا لم يُقْم المرخّص له بالمستودع الضريبي بذلك، أو إذا قام ببيع السلع الانتقائية التي بحوزته إلى أي طرف أو شخص آخر بخلاف المسافر الذي تنطبق عليه شروط الإعفاء المذكورة سابقاً، فإن السلع الانتقائية المباعة لا تكون مؤهلة لتطبيق الإعفاء من الضريبة الانتقائية، وسيُلزم أن يقوم المرخّص له بالتصريح عن الضريبة المستحقة عنها وسدادها من خلال إقرار ضريبي إلى الهيئة.



الفصل الثاني: التسجيل لأغراض الضريبة



أولاً: الأنشطة والأشخاص الملزمون بالضريبة والتسجيل الضريبي:

- الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: المادة (٧، ١٣).
- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٦).
- اللائحة التنفيذية: المواد (٧، ٢٠، ٢١، ٦١، ٣٩، ٤٠، ٤١، ٤٢، ٤٣، ٤٤، ٤٥، ٦٠).

تسجيل- الهيئة- استيراد- إنتاج- حيازة- السلع الانتقائية- وضع معلق للضريبة

كلمات مفتاحية:

الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية

المادة (٧): (الشخص الملزم بسداد الضريبة)

الشخص الملزم بسداد الضريبة المستحقة هو:

١. الشخص الذي يُنتج سلعة انتقائية خارج وضع معلق للضريبة.
٢. الشخص الذي يحوز سلعة انتقائية لم تُسدد الضريبة المستحقة عليها خارج وضع معلق للضريبة وفقاً لما تحدده الجهة الضريبية.
٣. المرخص له عند الإفراج عن السلع الانتقائية من وضع معلق للضريبة.
٤. المرخص له عند طرح السلع الانتقائية للاستهلاك بسبب فقدانها أو تلفها في وضع معلق للضريبة وفقاً لأحكام البند (٢-هـ) من المادة (٤) من هذه الاتفاقية.
٥. مستورد السلع الانتقائية.
٦. المرخص له عند نقل السلع الانتقائية خلافاً لشروط التعليق المنصوص عليها في المادة (٥) من هذه الاتفاقية.
٧. أي شخص آخر يطرح سلعة انتقائية للاستهلاك.



المادة (١٣): (التسجيل)

لغايات الضريبة يلتزم بالتسجيل كلُّ مَنْ تحدده الجهة الضريبية من الأشخاص الملزمين بسداد الضريبة وفقاً لأحكام المادة (٧) من هذه الاتفاقية.

نظام الضريبة الانتقائية

المادة (٦):

على أي شخص تقديم طلب التسجيل لأغراض الضريبة إلى الهيئة عند رغبته في مزاوله أيّ من الأنشطة الآتية:

١. استيراد السلع الانتقائية.

٢. إنتاج السلع الانتقائية.

٣. حيازة السلع الانتقائية تحت وضع معلق للضريبة.

وعلى الهيئة تسجيله إذا استوفى طلبه الشروط والإجراءات التي تحددها اللائحة.

اللائحة التنفيذية

المادة (٧): (الأشخاص الملزمون بسداد الضريبة المستحقة)

١. الأشخاص الملزمون بسداد الضريبة المستحقة هم:

أ. مستورد السلع الانتقائية خارج وضع معلق للضريبة.

ب. منتج السلع الانتقائية خارج وضع معلق للضريبة.

ج. المرخص له عند نقل السلع الانتقائية خلافاً لحالات التعليق المشار إليها في الفقرة (٢) من المادة (٦) من اللائحة.



د. المرخص له عند التلف الكلي أو الفقد النهائي للسلع الانتقائية دون أن يُثبت أنّ ذلك قد تم لأسباب خارجة عن إرادته وفقاً لما نصت عليه الفقرة (٥) من المادة (٥) من اللائحة.

هـ. المرخص له عند الإفراج عن السلع الانتقائية من وضع معلق للضريبة.

و. أي شخص يحوز سلعاً انتقائية لأغراض تجارية خارج وضع معلق للضريبة لم تُسدد الضريبة المستحقة عليها دون أن يُثبت عدم علمه بأن الضريبة المستحقة على تلك السلع لم تُسدد، ويُعدّ الحائز على سلع انتقائية محددة خارج وضع معلق للضريبة لأغراض تجارية دون وجود أختام ضريبية صالحة ومفعّلة عليها على علم بأن الضريبة المستحقة على تلك السلع لم تُسدد.

ز. أي شخص آخر يطرح سلعاً انتقائية للاستهلاك.

٢. في حال تعدّد الأشخاص الملزمين بسداد الضريبة المستحقة وفقاً للفقرة (١) من هذه المادة، فإنهم يُعدون مسؤولين بالتضامن عن سداد هذه الضريبة، وللهيئة مطالبتهم جميعاً بسداد الضريبة أو مطالبة أيّ منهم بذلك وفقاً لما تراه محققاً للمصلحة العامة.

المادة (٢٠): (طلب التسجيل)

١. يتم تقديم طلب تسجيل لأغراض الضريبة الانتقائية إلى الهيئة؛ وذلك باستخدام النموذج المُعد لذلك الغرض من قبلها، على أن يتضمّن على الأقل المعلومات الآتية:
أ. بيانات مقدّم الطلب.

ب. الأنشطة التي يرغب القيام بها وفقاً للمادة (٦) من النظام.

ج. نوع السلع الانتقائية التي ستكون جزءاً من تلك الأنشطة.

٢. يجب أن يكون للمنشأة التي يُزاوّل من خلالها مقدم الطلب نشاطه مقر دائم في المملكة.

المادة (٢١): (إصدار قرار بشأن طلب التسجيل)

١. تُصدر الهيئة قرارها بشأن طلب التسجيل لأغراض الضريبة الانتقائية خلال (١٤) يوماً من تاريخ تقديمه إليها، وعليها إرسال إشعار بالقرار إلى مقدم الطلب، بشرط أن يتضمّن - على الأقل - المعلومات الآتية:

أ. الرقم المرجعي لنموذج طلب التسجيل المعبأ من قبل مقدّم الطلب.



ب. قبول أو رفض طلب التسجيل مع توضيح أسباب الرفض.

٢. يُعدُّ التسجيل نافذًا من تاريخ إصدار الموافقة على الطلب.

٣. يُعدُّ طلب التسجيل مرفوضًا في حال عدم قيام الهيئة بإصدار قرارها خلال المدة المحددة بالفقرة (١) من هذه المادة.

٤. للهيئة - ولمرة واحدة - تمديد المدة المشار إليها في الفقرة (١) من هذه المادة إلى مدة أخرى مماثلة، شرط أن يصدر قرار التمديد قبل نهاية المدة الأولى، وأن يتمَّ إشعار مقدم الطلب بذلك.

٥. في حال تخلف أي شخص ملزم بالتسجيل عن تقديم طلب تسجيل إلى الهيئة وفقًا لهذه اللائحة، فللهيئة تسجيله دون أن يتقدّم بطلب، بشرط أن تُشعره الهيئة بذلك، ويبدأ نفاذ التسجيل من التاريخ الذي نشأ فيه التزامه بالتسجيل.

المادة (٣٨): (نقل السلع الانتقائية تحت وضع معلق للضريبة)

١. إرسال وتلقّي السلع الانتقائية تحت وضع معلق للضريبة للمرخص له بمستودع ضريبي.

٢. يجوز نقل السلع الانتقائية تحت وضع معلق للضريبة إذا تم نقلها إلى مستودع ضريبي مرخص في المملكة لمستورد السلع الانتقائية أو في أي دولة عضو عند استيراد السلع الانتقائية.

٣. يكون المرخص له بمستودع ضريبي الذي أرسل السلع الانتقائية مسؤولاً عن وضع السلع الانتقائية تحت وضع معلق للضريبة الانتقائية.

المادة (٣٩): (مستند نقل السلع الانتقائية)

١. لا يتم نقل السلع الانتقائية تحت وضع معلق للضريبة إلا بموجب مستند يسمح بنقل السلع الانتقائية، ويجب إرفاق نسخة من هذا المستند مع السلع الانتقائية التي يتم نقلها في جميع مراحل عملية النقل.

٢. يتم تقديم طلب للحصول على مستند نقل السلع الانتقائية بواسطة النموذج المُعد من قبل الهيئة.

٣. يجب أن يتضمّن النموذج المشار إليه في الفقرة (٢) من هذه المادة المعلومات الآتية على الأقل:

أ. تفاصيل السلع الانتقائية التي سوف يتم نقلها تحت وضع معلق للضريبة الانتقائية متضمّنة الآتي:

١. نوع السلع الانتقائية.



٢. كمية السلع الانتقائية.

٣. الضريبة الانتقائية المستحقة إذا تمَّ الإفراج عن السلع أثناء عملية النقل.

ب. بيانات عن منشأ السلع الانتقائية التي يتم نقلها، والذي يمكن أن يكون:

١. مستودع ضريبي مرخص مقره المملكة.

٢. الاستيراد.

٣. مستودع ضريبي مرخص مقره دولة عضو أخرى.

ج. وجهة السلع الانتقائية التي يتم نقلها، والتي يمكن أن تكون:

١. مستودع ضريبي مرخص مقره المملكة.

٢. التصدير أو مستودع ضريبي مرخص مقره دولة عضو أخرى.

٣. مستودع ضريبي مرخص مقره دولة عضو ثالثة عبر المملكة.

د. وسيلة النقل.

هـ. المدة الزمنية المقدرة لإتمام عملية النقل.

٤. إذا كانت وجهة النقل مستودعاً ضريبياً، وكان المرسل شخصاً آخر بخلاف المرخص له، فيجب على المتلقي المرخص له الموافقة أولاً على النقل قبل أن تدرس الهيئة طلب النقل.

٥. في حال وافقت الهيئة على طلب النقل تقوم بإصدار مستند برقم مميز يُطَبَع على مستند النقل يسمح للمرخص له بنقل السلع الانتقائية تحت وضع معلق للضريبة.

٦. يُعد مستند نقل السلع الانتقائية سارياً لمدة ١٤ يوماً من تاريخ إصداره.

المادة (٤٠): (إصدار قرار بشأن طلب مستند نقل السلع الانتقائية)



١. الهيئة لها حق أن تمنح أو ترفض منح مستند نقل السلع الانتقائية.

٢. يجب على الهيئة إبلاغ مقدم طلب النقل المرخص له بقرارها المتعلق بطلب النقل خلال ٢٤ ساعة من تاريخ تقديمه.

٣. إذا لم تُقَم الهيئة بإبلاغ المرخص له خلال المدة الزمنية المنصوص عليها في الفقرة (٢) من هذه المادة، ولم تُقَم بتمديد المدة وفقاً للفقرة (٤) من هذه المادة، فإن مستند نقل السلع الانتقائية يُعدّ مقبولاً.

٤. الهيئة لها حق أن تأخذ وقتاً أطول لفحص السلع الانتقائية ووسائل نقلها قبل أن تتخذ قراراً بشأن طلب النقل إذا رأت أن ذلك ضروري، وذلك بما لا يتعارض مع الأحكام الواردة في الفقرة (٢) من هذه المادة.

المادة (٤١): (تعديل أو إلغاء طلب نقل السلع الانتقائية قبل إصداره)

١. يجوز للمرخص له بمستودع ضريبي أن يلغي أو يعدل طلب نقل السلع الانتقائية في أي وقت قبل أن تُصدر الهيئة قرارها بشأن الطلب.

٢. إذا احتوى طلب التعديل على تغيير الوجهة، وكان المتلقي المرخص له شخصاً آخر بخلاف الجهة الأصلية، فإن الفقرة (٤) من المادة (٤٠) من اللائحة بتعديلاتها تُطبّق عندئذٍ.

٣. يُمدّد الوقت الذي تأخذه الهيئة لإصدار قرارها بشأن الطلب وفقاً للفقرة (٢) من المادة (٤٠) من اللائحة، وذلك في حال القيام بأي تعديل على الطلب.

المادة (٤٢): (تعديل أو إلغاء مستند نقل السلع الانتقائية بعد إصداره)

١. يجوز تعديل أو إلغاء مستند نقل السلع الانتقائية في أي وقت بناءً على طلب المرسل المرخص له ما دامت عملية نقل السلع الانتقائية لم تبدأ خلال مدة سريان المستند.

٢. إذا علم المرسل المرخص أنه لن يستخدم مستند نقل السلع الانتقائية، فعليه طلب إلغاء هذا المستند.

٣. يجوز تعديل وجهة السلع الانتقائية خلال مدة سريان مستند النقل، وذلك قبل الإفراج عنها وفقاً للمادة (٣٨) من هذه اللائحة.

٤. إذا احتوى طلب التعديل على تغيير الوجهة، وكان المتلقي المرخص له شخصاً آخر بخلاف الجهة الأصلية، فتُطبّق عندئذٍ الفقرة (٤) من المادة (٣٩) من اللائحة بتعديلاتها.

٥. يقبّل المرسل المرخص له طلب التعديل أو الإلغاء بواسطة النموذج المُعد من قِبَل الهيئة.



٦. تُطبَّق المادة (٤١) من اللائحة مع إجراء التعديلات اللازمة على طلب التعديل الذي يُقدَّم وفقاً لهذه المادة.

المادة (٤٣): (رفض نقل السلع الانتقائية من قبل المتلقّي)

١. يجوز للمتلقّي رفض نقل السلع في أي وقت قبل تفريغ المركبة، وقبل تقديم تقرير التفريغ إلى الهيئة وفقاً للمادة (٤٤) من اللائحة؛ وذلك في حال كان وجهة السلع الانتقائية وفقاً لمستند النقل مرخصة له بمستودع ضريبي.

٢. يجب على المرسل المرخص له تعديل الوجهة أو إلغاء مستند نقل السلع الانتقائية، وإعادة السلع الانتقائية إلى المرسل المرخص له وفقاً للمواد الواردة في هذا الفصل، وذلك في حال رفض المتلقي المرخص له بمستودع ضريبي نقل السلع الانتقائية.

المادة (٤٤): (فتح مستند نقل السلع الانتقائية)

١. يجب على المتلقي المرخص له تفريغ السلع الانتقائية، وتقديم تقرير بذلك إلى الهيئة عند وصول السلع؛ وذلك في حال كانت الوجهة المحددة في طلب النقل مستودعاً ضريبياً آخر.

٢. يتضمّن تقرير التفريغ المشار إليه في الفقرة (١) من هذه المادة معلومات عن كمية ونوع السلع الانتقائية التي تمّ تفريغها من وسيلة النقل في مكان المتلقي.

٣. يقدّم المرسل المرخص له المستندات الدالة على إتمام عملية التصدير إلى الهيئة في حال كانت الوجهة المحددة في مستند نقل السلع الانتقائية التصدير.

٤. يُعدّ مستند نقل السلع الانتقائية قد تمّ فسحه في إحدى الحالتين الآتيتين:

أ. تقديم تقرير التفريغ إلى الهيئة.

ب. تقديم مستند إثبات التصدير الصادر من هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

٥. إذا وُجد اختلاف بين كمية السلع الانتقائية المدرجة في مستند نقل السلع الانتقائية وتقرير التفريغ أو مستند إثبات التصدير، فإنه يتم اعتبار الفارق كمية تمّ الإفراج عنها من الوضع المعلق للضريبة الانتقائية.

المادة (٤٥): (تصريح النقل الشهري)

١. يتم إلغاء المتطلبات الخاصة بكل نقل للسلع الانتقائية تحت وضع معلق للضريبة المقدم لها عبر مستند النقل لمرة واحدة بما لا يتعارض مع المواد الأخرى الواردة في الفصل (١٦) من هذه اللائحة؛ وذلك في الحالات الآتية:



أ. إذا كان النقل للسلع الانتقائية بين مستودعين يحوزهما نفس المرخص له.

ب. إذا وُجد لدى المرخص له نظام إداري يمكّنه من تتبّع النقل بين المستودعات الضريبية بصورة منفصلة.

ج. إذا قدّم المرخص له تقريراً شهرياً يُدرج فيه جميع عمليات النقل التي حدثت بين مستودعاته الضريبية.

٢. يجب أن يشمل تصريح النقل المشار إليه في الفقرة الفرعية (ج) من الفقرة (١) من هذه المادة المعلومات التالية عن كل عملية نقل على الأقل:

أ. معلومات المرخص له بمستودع ضريبي مقدّم تصريح النقل.

ب. أرقام المستودعات الضريبية التي تمّ الإرسال من خلالها والاستلام فيها على التوالي.

ج. تاريخ الإرسال في المستودعات المرسله، وتاريخ الاستلام في المستودعات المستلمة.

د. كميات السلع الانتقائية المرسله والمستلمة في المستودعات المعنيّة.

٣. تُعدّ أي اختلافات بين السلع الانتقائية المرسله والمستلمة في المستودعات الضريبية المعنيّة مطروحة للاستهلاك في المستودع الضريبي المرسل.

٤. يجب تضمين عمليات النقل في تصريح النقل الخاص بالشهر الذي تمّ فيه إرسال النقل؛ وذلك لأغراض الفقرتين (١) و(٢) من هذه المادة.

٥. يجب أن يقدّم تصريح النقل الشهري إلى الهيئة خلال مدة (١٥) يوماً بعد نهاية الشهر.

المادة (٦٠): (السلع الانتقائية التي تتم حيازتها في تاريخ سريان النظام)

١. تُستحق الضريبة الانتقائية فوراً على جميع السلع الانتقائية الموجودة داخل المملكة من تاريخ دخول النظام حيز النفاذ، شريطة أن تكون تلك السلع الانتقائية:

أ. غير موضوعة تحت وضع معلق للرسوم الجمركية أو للضريبة الانتقائية.

ب. غير مملوكة لأي جهة حكومية.

ج. أن تكون مخصصة لأغراض تجارية.

٢. تكون السلع الانتقائية مخصصة لأغراض تجارية، وذلك إذا تجاوزت قيمة وعائها الضريبي (٦٠,٠٠٠) ريال سعودي وفقاً للمادة (٨) من اللائحة، وهذا لأغراض الفقرة

(١) من هذه المادة.



٣. يجب على الأشخاص الحائزين على سلع انتقائية وفقاً للفقرة (١) من هذه المادة احتساب الضريبة المستحقة عن السلع الانتقائية التي بحوزتهم وفقاً لأحكام النظام واللائحة، والإقرار عنها وسدادها بواسطة إقرار انتقالي واحد إلى الهيئة خلال (٤٥) يوماً من تاريخ نفاذ اللائحة.

٤. تحدّد الهيئة طرق تقديم الإقرار الانتقالي للضريبة الانتقائية وسدادها.

٥. تسري هذه المادة على أي تعديلات تطرأ على الاتفاقية، أو النظام، أو هذه اللائحة، أو إصدار أو تعديل أي أنظمة أخرى، أو إصدار أي قرارات تنتج عنها زيادة في معدل الضريبة على السلع الانتقائية، أو الوعاء الضريبي لها، أو فرض الضريبة الانتقائية على أي سلع أخرى، وتطبّق الأحكام الواردة في الفقرات (١) و(٢) و(٣) من تاريخ سريان تلك التعديلات أو الأنظمة أو القرارات.

٦. يُستثنى ممّا ورد في الفقرة (٥) من هذه المادة أنه في حال نفاذ أي تعديلات على الاتفاقية، أو النظام، أو هذه اللائحة، أو إصدار أو تعديل أي أنظمة أخرى، أو إصدار أي قرارات تنتج عنها زيادة في معدل الضريبة على السلع الانتقائية، أو الوعاء الضريبي لها، تُعتبر تلك السلع مخصّصة لأغراض تجارية وفقاً للفقرة (١) من هذه المادة، وذلك إذا نتج عن تلك الزيادة ضريبة مستحقة لا تقل عن (٢٠,٠٠٠) ريال سعودي.

إذا رفضت الهيئة طلب ترخيص المستودع الضريبي المشار إليه في الفقرة (٢) من المادة (٦٢) تبدأ الفترة المنصوص عليها في الفقرة (٣) من هذه المادة اعتباراً من تاريخ إبلاغ مقدم طلب الترخيص برفض الطلب.

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 - التسجيل لأغراض الضريبة الانتقائية وترخيص المستودعات الضريبية - النسخة (١)؛ الذي تضمّن الآتي:

١. مقدمة عن تطبيق نظام الضريبة الانتقائية في المملكة العربية السعودية، والتعريف بهيئة الزكاة والضريبة والجمارك، وماهية الضريبة الانتقائية، والأساس النظامي، والتعريف بالدليل.
٢. تعاريف المصطلحات الرئيسية المستخدمة.
٣. التسجيل لأغراض الضريبة الانتقائية (الالتزام بالتسجيل، وعملية التسجيل، وطلب التسجيل، وإصدار قرار بشأن طلب التسجيل، والتسجيل من قبل الهيئة، والتعديل على التسجيل القائم، وإلغاء التسجيل، والتزامات ومسؤوليات المسجل لأغراض الضريبة الانتقائية).
٤. الأوضاع المعلقة للضريبة (حيازة السلع في مستودعات ضريبية، وطلب ترخيص مستودع ضريبي، والمستودعات الضريبية لغرض التخزين، والضمان المالي، والمتطلبات الإدارية، وتقييم منح ترخيص المستودع الضريبي ... والتعديل على ترخيص المستودع الضريبي، ومدة ترخيص المستودع الضريبي، وتجديد الترخيص، وتعليق وإلغاء ترخيص المستودع الضريبي، ونقل السلع الانتقائية تحت وضع معلق للضريبة، ومستند نقل السلع الانتقائي، وتصريح النقل الشهري، وفقد السلع أثناء وجودها تحت وضع معلق للضريبة، ومحلات الأسواق الحرة والمناطق الحرة).

* توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية - معلومات عامة عن الضريبة (يونيو ٢٠١٩م) الإصدار (١)، الذي تضمّن الآتي:

١. مقدمة عن تطبيق نظام الضريبة الانتقائية في المملكة العربية السعودية، والتعريف بهيئة الزكاة والضريبة والجمارك، 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). هيئة الزكاة والضريبة والجمارك (عمليات التدقيق والتفتيش، والقرارات التفسيرية للضريبة الانتقائية).

آراء الفقه والشرح للأنظمة الضريبية

يعتبر التسجيل من الوسائل المهمة في حصر المكلفين بالضريبة، فحصر المكلفين لا يؤدي إلى الوقاية من التهرب من دفع الضريبة ولا إلى تعظيم الموارد المالية للدولة فحسب، وإنما يؤدي ذلك إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال إسهم القادرين والخاضعين للضريبة بالأعباء العامة وعدم تهربهم من خلال عدم التسجيل. حيث يؤدي ذلك إلى تحميل الملتزمين بدفع الضريبة أعباء أكبر من غير الملتزمين، وقد يؤدي انخفاض الحصيلة الضريبية إلى اضطراب الدولة إلى فرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار الضرائب الحالية فيزداد العبء على من لم يتهرب^(١).

(١) إذ تناولت العديد من المؤلفات والأطروحات العلمية تأثير الاقتصاد الخفي - وأبرز صوره عدم التسجيل الضريبي - على موارد الدولة وإضراره بالحياة الاقتصادية لها؛ للمزيد انظر: المطيري، حامد داخل (٢٠١٢م)، قياس حجم الاقتصاد الخفي وأثره على المتغيرات الاقتصادية الكلية مع دراسة تطبيقية على المملكة العربية السعودية خلال الفترة ١٣٩٠-١٤٣٠هـ (١٩٧٠-٢٠٠٩م)، رسالة دكتوراه، كلية الشريعة والدراسات الإسلامية - جامعة أم القرى.

- Alessandrini, S. and Dallogo, B. ١٩٨٧ « The Unofficial Economy : Consequences and Perspectives in Different Economic Systems « Alderschot.

الممارسات والتجارب العالمية

يجوز للخاضع للضريبة في الولايات المتحدة الأمريكية (USA) التسجيل الإلكتروني الاختياري لدى الإدارة الضريبية (IRS)؛ وذلك من خلال برنامج إلكتروني معتمد من قبلها يسهل التسجيل عبر الإنترنت، واستلام الإشعار بشكل فوري وتقديم خدمة أسرع^(١).

(١) Excise Tax, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/excise-tax>.



تنص المادة (٥) من القانون الاتحادي بدولة الإمارات العربية رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ م في شأن الضريبة الانتقائية على أن:

١. يحظر على أي شخص ممارسة أي نشاط يندرج ضمن الأنشطة المذكورة في البند (٢) من المادة (٢) من هذا المرسوم بقانون قبل تسجيله لغايات الضريبة وفقاً لأحكام هذه المادة.

٢. مع عدم الإخلال بحكم البند (١) من هذه المادة، يجب على الشخص المسؤول عن الضريبة المستحقة وفقاً للمادة (٤) من هذا المرسوم بقانون أن يتقدم إلى الهيئة بطلب التسجيل الضريبي وفقاً لأحكام القانون الاتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ في شأن الإجراءات الضريبية، وذلك خلال (٣٠) يوماً من نهاية أي شهر قام أو قصد به القيام بالأنشطة المذكورة في البند (٢) من المادة (٢) من هذا المرسوم بقانون أو من تاريخ نفاذ هذا المرسوم بقانون، أيهما تمّ لاحقاً.

٣. تحدّد اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون تاريخ سريان التسجيل الضريبي المشار إليه في هذه المادة.

تنص المادة (٦) من القانون على أن:

١. يجوز للهيئة استثناء أي شخص من التسجيل الضريبي في حال استحقاق الضريبة وفقاً للفقرتين (ب، ج) من البند (٢) من المادة (٢) من هذا المرسوم بقانون؛ وذلك إذا أثبتت للهيئة أنه لن يقوم باستيراد السلع الانتقائية بشكل منتظم، وذلك وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون.

٢. يجب على كل من تم استثناءه من التسجيل الضريبي وفقاً للبند (١) من هذه المادة أن يخطر الهيئة بأي تغييرات تطرأ عليه ممّا يجعله خاضعاً للضريبة وفقاً لأحكام هذا المرسوم بقانون؛ وذلك خلال المهل ووفقاً للإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون.

تقوم الهيئة بتحصيل أي ضريبة مستحقة، وأي غرامات إدارية من الشخص الذي تم استثناءه من التسجيل بموجب أحكام البند (١) من هذه المادة.

تنص المادة (٨) من القانون على أن:

١. يجب على كل شخص يقوم بتشغيل أو يقصد القيام بتشغيل منطقة محددة أن يتقدم للتسجيل كأمين مستودع وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون.

٢. تُحدّد اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون تاريخ سريان التسجيل المشار إليه في البند (١) من هذه المادة.

٣. يحظر على أي شخص التصرف كأمين مستودع قبل تسجيله وفقاً لأحكام هذه المادة.

كما تنص المادة (٩) من ذات القانون على أن:

تُحدّد اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم إجراءات وضوابط وشروط التسجيل الضريبي وإلغاءه، وكذلك رفض طلبات التسجيل الضريبي وطلبات إلغاءه.



التعليق:

• التسجيل:

هو التزام يقع على مَنْ تحدده الجهة الضريبية والنظام من الأشخاص الملزمين بسداد الضريبة، وقد صرحت المادة (٦) من النظام بالأشخاص الملزمين بالتسجيل؛ وهم مزاولو الأنشطة التالي ذكرها ما دامت قد تمت مزاولتها من خلال مُنشأة لديها مقر دائم في المملكة:

١. نشاط استيراد السلع الانتقائية.

٢. نشاط إنتاج السلع الانتقائية.

٣. حيازة السلع الانتقائية تحت وضع معلق للضريبة.

ويتم تقديم طلب التسجيل إلى الهيئة وَفْقَ النموذج المُعد لذلك الغرض متضمناً - على الأقل -

المعلومات الآتية:

أ. بيانات مقدّم الطلب.

ب. الأنشطة التي يرغب القيام بها وفقاً للمادة (٦) من النظام.

ج. نوع السلع الانتقائية التي ستكون جزءاً من تلك الأنشطة.

ويجب على الهيئة في كل الأحوال أن تُصدر قرارها بشأن طلب التسجيل خلال (١٤) يوماً من تاريخ تقديمه إليها، وذلك ما لم يتم تمديد هذه المدة، وعليها إرسال إشعار بالقرار إلى مقدّم الطلب بشرط أن يتضمّن المعلومات الآتية:

أ. الرقم المرجعي لنموذج طلب التسجيل المعبأ من قبل مقدم الطلب.

ب. قبول أو رفض طلب التسجيل بالإضافة إلى توضيح أسباب الرفض؛ وذلك مع مراعاة أنه إذا لم تُقّم الهيئة بإصدار قرارها خلال المدة المشار إليها اعتُبر طلب التسجيل مرفوضاً، أما في حال قبول الطلب فإن التسجيل يصبح نافذاً من تاريخ إصدار الموافقة عليه.

والجدير بالذكر أنه في حال تخلّف أي شخص ملزم بالتسجيل عن تقديم الطلب اللازم لذلك، فلهيئة تسجيله دون أن يتقدم بطلب التسجيل، بشرط أن يتم إشعاره بذلك، ويبدأ نفاذ التسجيل من التاريخ الذي نشأ فيه التزامه بالتسجيل.



ثانياً: التعديل على التسجيل

- الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: (لا يوجد).
- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٧).
- اللائحة التنفيذية: المادة (٢٣).

كلمات مفتاحية:

المسجل - الهيئة - إشعار كتابي - التعديل على التسجيل

نظام الضريبة الانتقائية

المادة (٧):

على المسجل إبلاغ الهيئة - كتابياً - فور تحقق أيٍّ من الحالات التي يمكن أن تؤثر في تسجيله وفقاً لما تحدده اللائحة.

اللائحة التنفيذية

المادة (٢٣): (التعديل على التسجيل)

١. على المسجل إبلاغ الهيئة بموجب إشعار كتابي عند حدوث أي تغييرات في المعلومات الواردة في طلب التسجيل.
٢. على المسجل تقديم الإشعار الوارد في الفقرة (١) من هذه المادة قبل حدوث تلك التغييرات، وإذا لم يكن ذلك ممكناً، فعليه إبلاغ الهيئة كتابياً بذلك خلال مدة لا تزيد على (٣٠) يوماً من حدوث تلك التغييرات.
٣. يحق للهيئة تعديل التسجيل أو إلغاؤه وفقاً للنظام واللائحة بحسب مدى تأثير التغييرات التي تمت على معلومات طلب التسجيل.



التعميم والقرارات والأدلة الاسترشادية الصادرة من الهيئة

* توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية - معلومات عامة عن الضريبة، الإصدار^(١)

(١) سبق الإشارة إليه، ص ١٢، ١٧ وما بعدها (المادتان الأولى والثانية من النظام المائل).

الممارسات والتجارب العالمية

تنص المادة (٧) من القانون الاتحادي بدولة الإمارات العربية رقم (٧) لسنة ٢٠١٧م في شأن الضريبة الانتقائية على أن: يجب على المسجل أن يتقدم إلى الهيئة بطلب إلغاء تسجيله الضريبي إذا لم يعد مسؤولاً عن الضريبة وفقاً لأحكام المادة (٤) من هذا المرسوم بقانون، وذلك خلال المهلة التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون. كما تنص المادة (٩) من القانون على أن: تحدد اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم إجراءات وضوابط وشروط التسجيل الضريبي وإلغائه، وكذلك رفض طلبات التسجيل الضريبي وطلبات إلغائه.

التعليق

ألزم النظام ولائحته التنفيذية الشخص الخاضع لضريبة السلع الانتقائية - الذي يتم تسجيله على النحو السابق بيانه - بأن يقوم بإشعار كتابة عند حدوث أي تغييرات في المعلومات الواردة في طلب التسجيل، وذلك خلال مدة لا تزيد على (٣٠) يوماً من حدوث تلك التغييرات، وهذا إذا تعدد الإشعار بهذه التغييرات قبل حدوثها، وفي كل الأحوال تتمتع الهيئة بسلطة تقديرية واسعة حيال تعديل التسجيل أو إلغائه بحسب مدى تأثير التغييرات التي تمت على معلومات طلب التسجيل، مع إمكانية تعديل التسجيل من خلال موقع الهيئة.



ثالثاً: إلغاء التسجيل:

- الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: (لا يوجد).
- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٨).
- اللائحة التنفيذية: المواد (٢٤، ٢٥).

كلمات مفتاحية:

الهيئة - التسجيل - طلب كتابي - النشاط

نظام الضريبة الانتقائية

المادة (٨):

١. تلغي الهيئة التسجيل في أيٍّ من الحالتين الآتيتين:
 - أ. بناءً على طلب كتابي من المسجل.
 - ب. إذا لم يزاول المسجل النشاط محل التسجيل خلال المدة التي تحددها اللائحة.
٢. على الهيئة إبلاغ المسجل - كتابياً - عند إلغاء التسجيل.



اللائحة التنفيذية

المادة (٢٤): (إلغاء التسجيل)

تلغي الهيئة تسجيل المسجل في الحالات الآتية:

١. إذا لم يزاول المسجل أيًا من الأنشطة التي تتطلب التسجيل وفقاً للمادة (٦) من النظام لمدة سنة من تاريخ التسجيل أو التوقف عن مزاولة النشاط.
٢. بناءً على طلب من المسجل.

المادة (٢٥): (طلب إلغاء التسجيل)

١. يتم تقديم طلب إلغاء التسجيل لأغراض الضريبة الانتقائية إلى الهيئة باستخدام النموذج المعد لذلك، والغرض من قبلها، على أن يتضمن على الأقل المعلومات الآتية:

- أ. بيانات المسجل، بما في ذلك رقم تسجيله لأغراض الضريبة الانتقائية.
 - ب. معلومات عن تراخيص المستودعات الضريبية للشخص المسجل لأغراض الضريبة الانتقائية.
 - ج. أسباب تقديم طلب إلغاء التسجيل.
٢. لا يتم قبول طلب إلغاء التسجيل ما لم يُقّم المسجل بإلغاء أي ترخيص لمستودع ضريبي يملكه.

الممارسات والتجارب العالمية

تنص المادة (٩) من القانون الاتحادي بدولة الإمارات العربية رقم (٧) لسنة ٢٠١٧م في شأن الضريبة الانتقائية على أن:
تحدد اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم إجراءات وضوابط وشروط التسجيل الضريبي وإلغائه، ورفض طلبات التسجيل الضريبي وطلبات إلغائه.



التعليق

وَفَقًا لصريح المواد الماثلة لا يكون للهيئة حق إلغاء التسجيل إلا في حالتين ذُكرتا على سبيل الحصر، وهما:

١. تقديم المسجل طلبًا كتابيًا إلى الهيئة باستخدام النموذج المُعد لذلك الغرض متضمنًا رغبته في إلغاء تسجيله لأسباب جِدِّيَّة، وأبرزها إلغاء ترخيص المستودع الضريبي الذي يملكه، وفي كل الأحوال يجب أن يتضمن الطلب - على الأقل - المعلومات الآتية:

أ. بيانات المسجل، بما في ذلك رقم تسجيله لأغراض الضريبة الانتقائية.

ب. معلومات عن تراخيص المستودعات الضريبية للشخص المسجل لأغراض الضريبة الانتقائية.

٢. إذا لم يزاوِل المسجل النشاط محل التسجيل لمدة سنة من تاريخ التسجيل أو التوقف عن مزاولة النشاط.

وفي كلتا الحالتين السابقتين يكون على الهيئة إبلاغ المسجل كتابيًا عند إلغاء التسجيل.



رابعاً: التزامات ومسؤوليات المسجل الأخرى:

- الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: المواد (١٤، ١٥، ١٦).
- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٩).
- اللائحة التنفيذية: المواد (٢٩، ٥٩).

كلمات مفتاحية:

التزامات - مسؤوليات - المسجل - الاتفاقية - السلع الانتقائية - الهيئة - رقابة

الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية:

المادة (١٤): (مسك وحفظ السجلات والدفاتر المحاسبية)

١. يتعين على الشخص الملزم بالتسجيل مسك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة ومستقلة؛ وذلك لتسجيل حركة السلع الانتقائية والمستندات المؤيدة لها، وحفظها بطريقة منظمة ومنطقية بما يسمح للجهة الضريبية بمراقبة صحة احتساب وعداد الضريبة.
٢. يجب حفظ السجلات والدفاتر والمستندات المؤيدة لها لمدة (٥) سنوات من نهاية السنة المالية التي حدثت فيها تلك العملية، وذلك ما لم يتوجب حفظها لمدة أطول بموجب أيٍّ من التشريعات النافذة في كل دولة عضو.

المادة (١٥): (الإقرار الضريبي)

١. يجب على الشخص الملزم بالتسجيل تقديم إقرارات ضريبية، وتحدّد كل دولة عضو الفترة أو الفترات الضريبية الخاصة بها، بشرط ألا تقل أي فترة ضريبية عن شهر ولا تزيد على سنة.



٢. يحق لكل دولة عضو استثناء المستوردين من تقديم الإقرار الضريبي.

المادة (١٦): (سداد الضريبة)

يجب على الشخص الملزم بتقديم الإقرار الضريبي سداد الضريبة المستحقة عن كل شهر من السنة الميلادية خلال (١٥) يومًا من انتهاء الشهر، وذلك بمراعاة أحكام المادتين (١٤، ١٥) من هذه الاتفاقية.

نظام الضريبة الانتقائية

المادة (٩): (إضافة إلى التزامات ومسؤوليات المسجل الأخرى - التي نصت عليها الاتفاقية - يكون المسجل مسؤولاً عمّا يأتي):

١. سلامة السلع الانتقائية.

٢. تمكين الهيئة من أداء أدوارها الرقابية.

٣. أي مسؤولية أخرى تحددها اللائحة.

اللائحة التنفيذية

المادة (٢٢): (المتطلبات الإدارية)

١. يجب على المسجل مسك وحفظ سجلات إلكترونية تسمح للهيئة بالتحقق من مدى التزامه بأحكام النظام واللائحة، وأن يكون لديه نظام إداري يسمح بالآتي:

أ. ضمان صحة واكتمال السجلات المتعلقة بالمعاملات التجارية.

ب. تقديم صورة شاملة عن جميع العمليات التجارية المرتبطة بتحصيل الضريبة الانتقائية.



٢. يجب على المسجل الذي يحوز سلعة انتقائية قبل طرحها للاستهلاك في المملكة أن يحتفظ بسجلات إلكترونية لتلك السلع؛ وذلك لأغراض الفقرة (١) من هذه المادة.
٣. يجب أن تتضمن السجلات معلومات السلع الانتقائية المحددة التي تم طرحها للاستهلاك، والبيانات الخاصة بالأختام الضريبية الموضوعة عليها، والضريبة المستحقة عليها وفقاً لأحكام النظام واللائحة وما يُثبت سدادها.
٤. يجوز للهيئة إضافة قواعد أخرى فيما يتعلق بالمتطلبات الإدارية والأمنية لحفظ الأختام الضريبية والسلع الانتقائية المحددة التي وضعت عليها هذه الأختام.

المادة (٥٩): (إصدار أوامر الحصص)

١. يجوز للهيئة أن تُصدر أوامر حصص تقيد كمية السلع الانتقائية المسموح بطرحها للاستهلاك خلال فترة معينة بما يتناسب مع معدل كمية السلع الانتقائية المسموح بطرحها للاستهلاك خلال الفترات الزمنية المماثلة والسابقة لأوامر الحصص، وإذا لم يتقيد الشخص الخاضع للضريبة بأمر الحصص، تُحصّل الضريبة على الكمية الزائدة عن أمر الحصص وفقاً للنسبة الجديدة للضريبة.
٢. تقوم الهيئة بإبلاغ الشخص المسجل لأغراض الضريبة الانتقائية بالحصص المقررة له وفقاً لأمر الحصص.
٣. يشمل أمر الحصص المعلومات الآتية على الأقل:
 - أ. نوع السلع الانتقائية الخاضعة للأمر.
 - ب. كمية السلع الانتقائية وفقاً لأمر الحصص.
 - ج. مجموعة المسجلين للضريبة الانتقائية الخاضعين للحصص.
 - د. مدة سريان أمر الحصص.

الأنظمة ذات العلاقة

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



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

التعميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

* الأدلة الإرشادية للضريبة الانتقائية - الأختام الضريبية (سبتمبر ٢٠١٩م).

* دليل: توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية - الإقرار عن الضريبة الانتقائية، (سبتمبر ٢٠١٩م)، الإصدار (١، ١)، الذي تضمّن الآتي:

١. مقدمة عن تطبيق نظام الضريبة الانتقائية في المملكة العربية السعودية، والتعريف بهيئة الزكاة والضريبة والجمارك، وماهية الضريبة الانتقائية، والتعريف بالدليل.
٢. تعاريف المصطلحات الرئيسية المستخدمة.
٣. استحقاق الضريبة والشخص الملزم بسداد الضريبة.
٤. الإقرار عن الضريبة المستحقة.
٥. حساب الضريبة المستحقة (معدلاتها ووعاؤها).

* توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية - معلومات عامة عن الضريبة، الإصدار (١).^(١)

(١) سبق الإشارة إليه، ص ١٢، ١٧ وما بعدها (المادتان الأولى والثانية من النظام المائل).



آراء الفقه والشراح للأنظمة الضريبية

يُقصد بالالتزام الضريبي: الخضوع لأحكام قانون الضريبة والامثال له عن طريق قيام المكلفين بواجباتهم التي يقرها ذلك القانون، فالالتزام بهذا المعنى يستمد أساسه من القانون الذي يقره وينظمه.

وقد تكون هذه الالتزامات القيام بعمل من قبل المكلف، كالتزام المكلف بتقديم الإقرار الضريبي، ومسك السجلات والدفاتر والاحتفاظ بها، والالتزام بتسديد قيمة الضريبة، وتقديم المعلومات التي تطلبها الإدارة الضريبية، والالتزام بالتسجيل، وإعلام الإدارة بأية تغييرات طرأت على البيانات الواردة في طلب التسجيل خلال مدة معينة، والإتلافات المقصودة للسجلات والمستندات، أو إخفاء نشاط أو جزء منه لإيهام الإدارة الضريبة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر.

كما قد يفسر الالتزام بالامتناع عن عمل معين كالتزام بعدم إتلاف الدفاتر التجارية خلال فترة معينة حددها قانون الضريبة، حتى تتمكن الإدارة الضريبية من الاطلاع على هذه الدفاتر وتحديد مقدار الضريبة على ضوءها.^(١)

(١) للمزيد انظر: عبد الله، السيد، الحماية الدستورية لممولى الضرائب، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، جامعة الزقازيق - مصر، ٢٠١٨.

التعليق:

تتمثل أبرز التزامات ومسؤوليات المسجل وفقاً للنظام ولائحته التنفيذية والاتفاقية في الآتي:

١. مسك وحفظ السجلات والدفاتر المحاسبية المنتظمة والمستقلة لتسجيل حركة السلع الانتقائية، والمستندات المؤيدة لها، والبيانات الخاصة بالأختام الضريبية الموضوعة عليها، وحفظها بطريقة منظمة ومنطقية، وذلك بما يسمح للجهة الضريبية بمراقبة صحة احتساب وسداد الضريبة.
٢. تقديم الإقرارات الضريبية إلى الهيئة عن الفترة أو الفترات الضريبية الخاصة بها، وذلك بصورة واضحة ودقيقة يسهل معها تقدير الضريبة المستحقة عليه.
٣. سداد الضريبة المستحقة عن كل شهر من السنة الميلادية خلال (١٥) يوماً من انتهاء الشهر.
٤. ضمان سلامة السلع الانتقائية.



٥. تمكين الهيئة من أداء أدوارها الرقابية؛ لذا وجب على وجه الخصوص مسك وحفظ السجلات الإلكترونية التي تسمح للهيئة بالتحقق من مدى التزامه بأحكام النظام واللائحة، وأن يكون لديه نظام إداري يسمح بالآتي:

أ. ضمان صحة واكتمال السجلات المتعلقة بالمعاملات التجارية.

ب. تقديم صورة شاملة عن جميع العمليات التجارية المرتبطة بتحصيل الضريبة الانتقائية.

٦. الالتزام بأوامر حصص تقيّد كمية السلع الانتقائية المسموح بطرحها للاستهلاك خلال فترة معينة.



الفصل الثالث: أحكام الترخيص للمستودع الضريبي



أولاً: شروط الحصول على الترخيص:

- الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: المادة (١٢، ١).
- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (١٠).
- اللائحة التنفيذية: المواد (١، ٢٦، ٢٧، ٢٨، ١٦، ٢٩، ٣٠، ٣١، ٣٢، ٦٢).

كلمات مفتاحية:

ترخيص - مستودع ضريبي - مسجل - إجراءات - اللائحة - الشروط - محل الترخيص

الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية

المادة (١): (التعاريف)

«المستودع الضريبي: المكان الذي يُسمح فيه للمرخص له بإنتاج، أو تحويل، أو حيازة، أو تخزين، أو تلقي السلع الانتقائية المنتجة محلياً أو المستوردة تحت وضع معلق للضريبة»^(١).

المادة (١٢): (الترخيص)

للجهة الضريبية أن ترخص لأي شخص بتخصيص مستودع ضريبي وفقاً للشروط والقواعد المحددة من قبل الدولة العضو.

(١) مشار لهذه المادة كاملة ص (١٣) (المادة الأولى من النظام المائل).



نظام الضريبة الانتقائية

المادة (١٠):

١. يشترط للحصول على الترخيص للمستودع الضريبي أن يكون طالب الترخيص مسجلاً، وأن يستوفي الشروط والإجراءات والمتطلبات التي تحددها اللائحة.
٢. تحدد اللائحة الشروط الواجب توافرها في إدارة المستودع الضريبي التي تمارس أيًا من الأنشطة محل الترخيص.

اللائحة التنفيذية

المادة (١): (تعريفات)

١. يُقصد بالألفاظ والعبارات الآتية - أينما وردت في النظام - المعاني المبينة أمام كلٍّ منها ما لم يقتضِ السياق خلاف ذلك.
٢. «المستودع الضريبي: المكان المحدد الذي يُسمح فيه للمرخص له بإنتاج السلع الانتقائية، أو تحويل، أو تخزين، أو تلقي السلع الانتقائية تحت وضع معلق للضريبة»^(١)

(١) النص المقترح لهذه الفقرة في مشروع تعديل اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة الانتقائية يتضمن الآتي: «٢. يُعد المكان الذي لا ينتج فيه سلع انتقائية مؤهلاً للحصول على رخصة مستودع ضريبي في حال توافر كلٍّ من الآتي: أ) إذا كان متوسط

كمية السلع الانتقائية التي تتم حيازتها فيه خلال مدة اثني عشر شهرًا تتجاوز أيًا من الآتي:

١. ٢,٥ مليون لتر من المشروبات الغازية أو مشروبات الطاقة أو المشروبات المحلاة.

٢. ٥٠٠ مليون سيجارة أو وحدات فردية أخرى من منتجات التبغ.

٣. ٢٥٠ ألف كيلوجرام من منتجات التبغ الأخرى.

٤. ٥٠٠ ألف جهاز تدخين إلكتروني أو ما يماثله.

٥. ١٢٥ ألف لتر من سوائل أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية وما يماثلها.

ب) استيفاء جميع الشروط والمتطلبات المنصوص عليها في المواد التاسعة والعشرين والثلاثين والحادية والثلاثين والثانية والثلاثين من هذه اللائحة، على أن يلتزم المرخص له أو مقدم طلب الترخيص بتقديم الضمان المالي المستحق لكل مستودع ضريبي، وذلك قبل الموافقة على الطلب بشكل نهائي.

ج) استيفاء أي شروط أخرى تحددها الهيئة في طلب الترخيص»



المادة (٢٦): (شروط منح ترخيص المستودع الضريبي)

١. تُعتبر الأماكن المؤهلة للحصول على رخصة مستودع ضريبي هي الأماكن التي تُنتج أو تُخزّن فيها سلع انتقائية.

٢. يعد المكان الذي لا ينتج فيه سلع انتقائية مؤهلاً للحصول على رخصة مستودع ضريبي في حال توافر كلٍّ من الآتي:

أ. إذا كان متوسط كمية السلع الانتقائية التي يتم حيازتها فيه خلال مدة اثني عشر شهراً تتجاوز أيّاً من التالي:

١. ٢,٥ مليون لتر من المشروبات الغازية أو مشروبات الطاقة أو المشروبات المحلاة.

٢. ٥٠٠ مليون سيجارة أو وحدات فردية أخرى من منتجات التبغ.

٣. ٢٥٠ ألف كيلوجرام من منتجات التبغ الأخرى.

٤. ٥٠٠ ألف جهاز تدخين إلكتروني أو ما يماثله.

٥. ١٢٥ ألف لتر من سوائل أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية وما يماثلها.

ب. استيفاء كافة الشروط والمتطلبات المنصوص عليها في المواد التاسعة والعشرين، والثلاثين، والحادية والثلاثين، والثانية والثلاثين من اللائحة، على أن يلتزم المرخص له أو مقدم طلب الترخيص بتقديم الضمان المالي المستحق لكل مستودع ضريبي، وذلك قبل الموافقة على الطلب بشكل نهائي.

ج. أي شروط أخرى تحددها الهيئة في طلب الترخيص.

٣. لا تعد الأماكن التي تباع فيها السلع الانتقائية مباشرة إلى المستهلكين مؤهلة للحصول على ترخيص مستودع ضريبي.

٤. استثناءً من الأحكام الواردة في الفقرتين (٢) و(٣) من هذه المادة، تعد الأماكن التالية مؤهلة للحصول على ترخيص مستودع ضريبي:

أ. محلات الأسواق الحرة.

ب. أي أماكن أخرى تحددها الجهات المختصة.



المادة (٢٧): (إنتاج السلع الانتقائية)

١. تُنتج السلع الانتقائية فقط في المستودع الضريبي المرخص له بإنتاج تلك السلع الانتقائية.
٢. دون الإخلال بالفقرة (١) من هذه المادة، لا يجوز منح ترخيص مستودع ضريبي للأماكن التي يتم فيها تحويل المركبات الانتقائية إلى سلع انتقائية نهائية لغرض الاستهلاك الفوري في هذه المواقع.
٣. المرخص له هو منتج تلك السلع الانتقائية.

المادة (٢٨): (تخزين السلع الانتقائية)

١. يجوز تخزين وحفظ السلع الانتقائية تحت وضع معلق للضريبة فقط في المستودع الضريبي المرخص له بتخزين تلك السلع الانتقائية.
٢. يكون المرخص له هو نفسه مالك السلع الانتقائية، ويستثنى من ذلك السلع الانتقائية التي تم إنتاجها في المستودع الضريبي لشخص آخر.

المادة (٢٩): (طلب ترخيص المستودع الضريبي)

١. يتعيّن على المسجل - وفقاً للنظام - للحصول على ترخيص مستودع ضريبي أن يقدم طلباً بذلك إلى الهيئة؛ وذلك باستخدام النموذج المُعد لذلك الغرض، شرط أن يتضمن المعلومات الآتية على الأقل:
 - أ. بيانات مقدّم الطلب، بما في ذلك رقم تسجيله لأغراض الضريبة الانتقائية.
 - ب. تحديد إذا ما كان المستودع الضريبي المراد ترخيصه سيُستخدم لإنتاج أو تخزين سلع انتقائية أو هما معاً.
 - ج. نوع السلع الانتقائية التي سيتم تلقّيها أو حفظها بموجب ترخيص المستودع الضريبي.
 - د. المعلومات المتعلقة بموقع المستودع المراد ترخيصه.
 - هـ. حساب مبلغ الضمان المالي الإلزامي.



٢. يجب تقديم طلب ترخيص منفصل لكل مكان يراد ترخيصه كمستودع ضريبي.

المادة (٣٠): (الضمان المالي)

١. يجب على المرخص له بمستودع ضريبي أو مقدم طلب الترخيص أن يقدم ضماناً مالياً يغطي قيمة الضريبة التي قد تستحق وفقاً لحالات الخضوع للضريبة المتعلقة بهذا المستودع الضريبي.

٢. تُحتسب الضريبة التي قد تستحق وفقاً للفقرة (١) من هذه المادة؛ وذلك على أساس مجموع الكميات التقديرية التالية وما يقابلها من أسعار بيع التجزئة:

أ. كمية السلع الانتقائية التي تتم حيازتها في المستودع الضريبي.

ب. كمية السلع الانتقائية المطروحة للاستهلاك خلال مدة شهر.

ج. كمية السلع الانتقائية التي وضعت تحت وضع معلق للضريبة الانتقائية خلال مدة شهر.

٣. للهيئة تخفيض قيمة الضمان المالي علماً بأن الحد الأدنى للضمان المالي المحتسب هو (٥٪) من القيمة المحتسبة وفقاً للفقرة (٢) من هذه المادة.

٤. للهيئة أن تطلب زيادة قيمة الضمان المالي بحسب تقديرها، وذلك إذا كان لديها أسباب معقولة بأن الضمان الذي احتسبه المرخص له أو مقدم الطلب غير صحيح.

٥. يُعاد احتساب الضمان المالي كل (١٢) شهراً لكل مستودع ضريبي.

المادة (٣١): (المتطلبات الإدارية)

يجب أن يكون لدى المرخص له بمستودع ضريبي نظام إداري لكل مستودع ضريبي دون الإخلال بالمتطلبات الإدارية العامة للمسجلين، شرط أن يتضمن المعلومات الآتية على الأقل:

أ. السلع الانتقائية المطروحة للاستهلاك والفواتير المتعلقة بها، أو مستندات النقل في حال نقل السلع الانتقائية في وضع معلق للضريبة.

ب. السلع الانتقائية المصنعة أو التي تم استخدامها في عملية الإنتاج في المستودع الضريبي.



ج. السلع الانتقائية التي تم استلامها أو نقلها تحت وضع معلق للضريبة الانتقائية من أو إلى مستودع ضريبي.

د. يجوز للهيئة طلب أي متطلبات إدارية أخرى ضمن شروط وأحكام ترخيص المستودع الضريبي.

المادة (٣٢): (تقييم منح الترخيص)

١. إضافة إلى الشروط والأحكام الواجب استيفاؤها للحصول على رخصة المستودع الضريبي وفقاً للمنصوص عليه في النظام واللائحة، يجب على مقدم الطلب:
أ. أن يكون بوضع مالي سليم.

ب. ألا يكون هو أو ممثله النظامي في إدارة المنشأة التي يزاول من خلالها نشاطه قد سبقت إدانته بجريمة مالية ما لم يكن قد رُذِّ إليه اعتباره.

ج. أن يتوافر لديه نظام إداري يمكن من خلاله إدارة المستودع الضريبي بامتثال وفقاً لأحكام النظام واللائحة.

د. أن تكون لديه جوانب الأمن والسلامة الكافية للحد من الحوادث وفقاً لما تحدده الجهات المختصة.

٢. تُدرج الهيئة في ترخيص المستودع الضريبي الشروط والأحكام التي يجب أن يستوفها المرخص له خلال فترة سريان الترخيص.

٣. تمنح الهيئة الترخيص حال استيفاء مقدم طلب الترخيص للشروط والأحكام المنصوص عليها في النظام واللائحة.

٤. يجوز للهيئة أن تقوم في أي وقت بتعديل الشروط والأحكام التي بموجبها مُنح ترخيص المستودع الضريبي؛ وذلك لأغراض حماية الإيرادات، وعلى الهيئة إبلاغ المرخص قبل سبعة (٧) أيام من دخول التعديلات الجديدة حيّز النفاذ.

المادة (٦٢): (إنتاج السلع الانتقائية وترخيص المستودعات الضريبية)

١. يُعد أي شخص يقوم بإنتاج سلع انتقائية اعتباراً من تاريخ نفاذ النظام حائزاً على ترخيص مستودع ضريبي، ويُستثنى من حكم الفقرة (٣) من المادة (٦٠) من اللائحة، بشرط أن يقوم بتقديم طلب ترخيص لمستودع ضريبي خلال (٣٠) يوماً من تاريخ نفاذ اللائحة، وينتهي هذا الترخيص الحكمي إذا رُفِض طلبه.

٢. إذا قامت الهيئة بإجراء أية تعديلات على النظام أو اللائحة، فبموجبها يكون أي شخص ملزماً بحيازة ترخيص مستودع ضريبي، شرط أن يقوم بتقديم طلب ترخيص قبل تاريخ نفاذ تلك التعديلات، كما ينتهي هذا الترخيص الحكمي إذا رُفِض طلبه، علماً بأنه سيُعد حائزاً على ترخيص مستودع ضريبي اعتباراً من نفاذ تلك التعديلات.



التعاميم والقرارات والأدلة الاسترشادية الصادرة من الهيئة

الدليل الاسترشادي: توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية، والتسجيل لأغراض الضريبة الانتقائية، وترخيص المستودعات الضريبية (النسخة الأولى)، الذي

استعرض بشكل مفصل:

أ. التسجيل لأغراض الضريبة الانتقائية.

ب. الأوضاع المعلقة للضريبة.

التعليق:

ورد في الدليل الاسترشادي:

توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية، والتسجيل لأغراض الضريبة الانتقائية، وترخيص المستودعات الضريبية (النسخة الأولى) ص (١٣)، «أنه لكي يستفيد أي شخص من الوضع المعلق للضريبة يجب إدخال السلع الانتقائية إلى مستودع ضريبي، ويجب الحصول على ما يُسمى ب- (ترخيص مستودع ضريبي) لهذا الغرض، ولا يمكن الحصول على هذا التصريح إلا عن طريق تقديم طلب بذلك إلى الهيئة».

والمستودع الضريبي - كما سبقت الإشارة - هو «المكان المحدد الذي يُسمح فيه للمرخص له بإنتاج السلع الانتقائية، أو تحويل، أو تخزين، أو تلقي السلع الانتقائية تحت وضع معلق للضريبة».

* ويشترط لمنح الترخيص لهذا المكان كمستودع ضريبي توافر الشروط الآتية:

أولاً: إذا كان المكان مُعدًّا لتخزين، أو لتلقي السلع الانتقائية - أي لا تُنتج فيه هذه السلع - فيشترط فيه الآتي:

١. إذا كان متوسط كمية السلع الانتقائية التي يحوزها خلال مدة (١٢) شهرًا تتجاوز أيًا من الآتي:

أ. (١٠,٠٠٠,٠٠٠) لتر من المشروبات الغازية، أو مشروبات الطاقة، أو المشروبات المحلاة.



ب. (١,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠) سيجارة أو وحدات فردية أخرى من منتجات التبغ.

ج. (٥٠٠,٠٠٠) كيلوجرام من منتجات التبغ الأخرى.

د. (١,٠٠٠,٠٠٠) جهاز تدخين إلكتروني أو ما يماثله.

هـ. (٢٥٠,٠٠٠) لتر من سوائل أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية وما يماثلها.

٢. كمية السلع الانتقائية التي يتم نقلها من المملكة تحت الوضع المعلق للضريبة لا تقل عن ٧٠٪ من السلع الانتقائية التي تتم حيازتها في هذا الموقع.

٣. الحصول على تصريح من مجلس الإدارة.

ويخضع لمفهوم المستودع الضريبي - ولو لم تتوافر فيها الشروط السابقة - محلات الأسواق الحرة، وأي أماكن أخرى تحددها الجهات المختصة، وفي كل الأحوال لا تُعد الأماكن التي تُباع فيها السلع الانتقائية مباشرة إلى المستهلكين مؤهلة للحصول على ترخيص مستودع ضريبي.

ثانياً: لا يجوز بالنسبة إلى أماكن إنتاج السلع الانتقائية منح ترخيص مستودع ضريبي للأماكن التي يتم فيها تحويل المركزات الانتقائية إلى سلع انتقائية نهائية لغرض الاستهلاك الفوري في هذه المواقع، ووفقاً لنص المادة (٦٢) من اللائحة يُعد أي شخص يقوم بإنتاج سلع انتقائية اعتباراً من تاريخ نفاذ النظام حائزاً على ترخيص مستودع ضريبي، على أن يقوم بتقديم طلب ترخيص لمستودع ضريبي خلال (٣٠) يوماً من تاريخ نفاذ اللائحة، وينتهي هذا الترخيص الحكمي إذا رُفِض طلبه.

ثالثاً: في كل الأحوال يجب أن يكون لدى المرخص له بمستودع ضريبي نظام إداري لكل مستودع ضريبي يتضمّن المعلومات الآتية على الأقل:

أ. السلع الانتقائية المطروحة للاستهلاك والفواتير المتعلقة بها، أو مستندات النقل في حال نقل السلع الانتقائية في وضع معلق للضريبة.

ب. السلع الانتقائية المصنعة أو التي تم استخدامها في عملية الإنتاج في المستودع الضريبي.

ج. السلع الانتقائية التي تم استلامها أو نقلها تحت وضع معلق للضريبة الانتقائية من أو إلى مستودع ضريبي.

رابعاً: أي شرط آخر ترى الهيئة ضرورة توافره ضمن المتطلبات الإدارية للترخيص.

خامساً: يجب أن يكون طالب الترخيص بوضع مالي سليم، وألا يكون هو أو ممثله النظامي في إدارة المنشأة التي يزاول من خلالها نشاطه قد سبقت إدانته بجريمة مالية، وذلك ما لم يكن قد رُذِّ إليه اعتباره، وأن تكون لديه جوائز الأمن والسلامة كافية للحد من الحوادث وفقاً لما تحدده الجهات المختصة.



* طلب ترخيص المستودع الضريبي:

يقدم طلب الحصول على ترخيص مستودع ضريبي إلى الهيئة باستخدام النموذج المعد لذلك الغرض بخصوص مكان واحد بعينه؛ إذ يجب تقديم طلب ترخيص منفصل لكل مكان يراد ترخيصه كمستودع ضريبي شرط أن يتضمن هذا الطلب على الأقل المعلومات الآتية:

١. بيانات مقدم الطلب، بما في ذلك رقم تسجيله لأغراض الضريبة الانتقائية.

٢. تحديد إذا ما كان المستودع الضريبي المراد ترخيصه سيستخدم لإنتاج أو لتخزين سلع انتقائية أو هما معاً.

٣. نوع السلع الانتقائية التي سيتم إنتاجها أو تخزينها بموجب ترخيص المستودع الضريبي.

٤. الكميات المخططة للسلع الانتقائية التي سيتم إنتاجها أو تخزينها بموجب ترخيص المستودع الضريبي.

٥. المعلومات المتعلقة بموقع المستودع المراد ترخيصه؛ أي عنوان المستودع.

٦. التفاصيل المتعلقة بملكية المستودع؛ أي إذا كان المستودع مملوكاً لمقدم الطلب أم مستأجراً.

٧. أبعاد المستودع وسعته التخزينية.

٨. بيانات مدير المستودع.

٩. حساب الضمان المالي الإلزامي وفقاً للمادة (٢، ٥، ٣٠) من اللائحة، وهذا مع مراعاة أن للهيئة تخفيض قيمة هذا الضمان المالي أو زيادته بحسب تقديرها إذا كان لديها أسباب معقولة.^(١)

ويمكن تقديم الطلب فور تعبئة جميع المعلومات عن طريق البوابة الإلكترونية، وتجدر الإشارة إلى أنه - وفقاً لما ورد في الدليل الاسترشادي «توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية، والتسجيل لأغراض الضريبة الانتقائية، وترخيص المستودعات الضريبية» (النسخة الأولى) ص (١٣) - يجب تقديم طلب لترخيص مستودع ضريبي فيما يتعلق بكل مستودع مطلوب ترخيصه؛ أي إنه يلزم الحصول على رخصة مستودع ضريبي لكل موقع مادي منفصل يرغب الملزم بتسجيله كمستودع ضريبي مرخص، وتمنح الهيئة الترخيص حال استيفاء طلب الترخيص من مقدمه الشروط المنصوص عليها في اللائحة.

(١) انظر: الدليل الاسترشادي «توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية، والتسجيل لأغراض الضريبة الانتقائية، وترخيص المستودعات الضريبية، النسخة الأولى، مشار له ص ١٣ (المادة الأولى من النظام المائل).



ثانياً: تعديل الترخيص:

- الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: (لا يوجد).
- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (١١).
- اللائحة التنفيذية: المادة (٣٠).

كلمات مفتاحية:

الهيئة - اللائحة - الترخيص - شروط التجديد - إجراءات - طلب.

نظام الضريبة الانتقائية

المادة (١١):

للهيئة تعديل الترخيص بناءً على طلب كتابي من المرخص له.

اللائحة التنفيذية

المادة (٣٣): (التعديل على الترخيص)

١. على المرخص له بمستودع ضريبي أن يبلغ الهيئة بموجب إشعار كتابي عند حدوث تغييرات في المعلومات الواردة في طلب الترخيص للمستودع الضريبي.
٢. يتم تقديم الإشعار الوارد في الفقرة (١) من هذه المادة قبل حدوث التغييرات، أو إذا لم يكن ذلك ممكناً يتم تقديمه في موعد أقصاه (٣٠) يوماً من حدوث التغييرات.
٣. يجوز للهيئة تعديل أو إلغاء الترخيص وفقاً للنظام واللائحة بناءً على مدى تأثير التغييرات على ترخيص المستودع الضريبي.



الممارسات والتجارب العالمية

١. تنص المادة (٩) من القانون الاتحادي بدولة الإمارات العربية رقم (٧) لسنة ٢٠١٧م في شأن الضريبة الانتقائية على أن: «تحدّد اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم إجراءات وضوابط وشروط التسجيل الضريبي وإلغائه، ورفض طلبات التسجيل الضريبي وطلبات إلغائه».

التعليق

يلتزم المرخص له بمستودع ضريبي بأن يبلغ الهيئة بموجب إشعار كتابي عند حدوث تغييرات في المعلومات الواردة في طلب الترخيص للمستودع الضريبي، ويتم تقديم هذا الإشعار قبل حدوث التغييرات إن كان ذلك ممكناً، وإلا وجب تقديمه في موعد أقصاه (٣٠) يوماً من حدوث التغييرات. وتُصدر الهيئة قرارها في هذا الشأن بتعديل الترخيص أو إلغائه وفقاً لمدى تأثير هذه التغييرات على ترخيص المستودع الضريبي.



الضريبة الانتقائية

ثالثاً: مدة الترخيص وشروط تجديده:

- الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: المادة (١٢).
- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (١٢).
- اللائحة التنفيذية: المواد (٣٤، ٣٥).

كلمات مفتاحية:

الهيئة - اللائحة - الترخيص - شروط التجديد - إجراءات - طلب التجديد.

الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية

المادة (١٢): (الترخيص)

للجهة الضريبية أن ترخص لأي شخص بتخصيص مستودع ضريبي وفقاً للشروط والقواعد المحددة من قبل الدولة العضو.

نظام الضريبة الانتقائية

المادة (١٢):

تحديد اللائحة مدة الترخيص وشروط تجديده وإجراءاته.



اللائحة التنفيذية

المادة (٣٤): (مدة الترخيص)

١. يُعدّ الترخيص ساريًا لمدة سنة من تاريخ منحه من قبل الهيئة، وذلك ما لم يتم إلغاؤه قبل ذلك وفقًا لأحكام النظام واللائحة.
٢. يجوز للهيئة في بعض الحالات أن تزيد مدة صلاحية الترخيص حتى (٣) سنوات عند تجديده.

المادة (٣٥): (تجديد الترخيص)

١. يتم تقديم طلب تجديد الترخيص إلى الهيئة، وذلك باستخدام النموذج المُعدّ لذلك الغرض من قبلها خلال (٩٠) يومًا قبل انتهاء صلاحية الترخيص.
٢. يجب أن يستوفي مقدّم طلب التجديد شروط وأحكام منح الترخيص المنصوص عليها في النظام واللائحة.
٣. يسري الترخيص الجديد من نهاية اليوم الأخير للترخيص السابق، وذلك في حال الموافقة على طلب التجديد.
٤. يجوز للهيئة تحديد شروط وأحكام مختلفة في الترخيص الجديد للمستودع الضريبي عن تلك المبيّنة في الترخيص السابق.
٥. إذا لم تُصدر الهيئة قرارًا بشأن تجديد ترخيص المستودع الضريبي قبل تاريخ انتهاء صلاحيته، فإن الترخيص السابق يكون ساريًا حتى صدور القرار.

التعاميم والقرارات والأدلة الاسترشادية الصادرة من الهيئة

* توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية، والتسجيل لأغراض الضريبة الانتقائية، وترخيص المستودعات الضريبية (النسخة الأولى).

الممارسات والتجارب العالمية

المادة (٩) من القانون الاتحادي بدولة الإمارات العربية رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ م في شأن الضريبة الانتقائية السابقة الإشارة إليها.^(١)

(١) انظر: ص ٥٢، ٦٤ (المادتين الثامنة والحادية عشرة من النظام المائل).



التعليق

الأصل أن مدة سريان الترخيص (عام واحد) من تاريخ منحه من قبل الهيئة، وذلك إذا لم يتم إلغاؤه قبل ذلك، ويجوز للهيئة - عند تجديد الترخيص - أن تزيد هذه المدة حتى (٣) سنوات.

ويتم تقديم طلب تجديد الترخيص إلى الهيئة في كل الأحوال، وذلك باستخدام النموذج المُعد لذلك الغرض خلال (٩٠) يومًا قبل انتهاء صلاحية الترخيص، ما دام مقدّم الطلب مستوفيًا الشروط اللازمة لمنح الترخيص نظامًا.

ويسري الترخيص الجديد من نهاية اليوم الأخير للترخيص السابق، مع مراعاة أنه في حال لم تُصدر الهيئة قرارًا بشأن تجديد ترخيص المستودع الضريبي قبل تاريخ انتهاء صلاحيته سيكون الترخيص السابق ساريًا حتى صدور القرار، ويجوز للهيئة تحديد شروط وأحكام مختلفة في الترخيص الجديد للمستودع الضريبي عن تلك المبينة في الترخيص السابق.



رابعاً: إلغاء أو تعليق الترخيص:

- الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: (لا يوجد).
- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (١٣).
- اللائحة التنفيذية: المواد (٣٦، ٣٧).

إلغاء - تعليق الهيئة - الترخيص - طلب كتابي - المدة - شركة المرخص له - وفاة - فقد الأهلية - مهلة - السلع الانتقائية المخزنة - المستودع الضريبي

كلمات مفتاحية:

نظام الضريبة الانتقائية

المادة (١٣):

١. تلغي الهيئة الترخيص في أي من الحالات الآتية:

أ. بناءً على طلب كتابي من المرخص له.

ب. إذا لم يستخدم المرخص له الترخيص لأغراضه خلال المدة التي تحددها اللائحة.

ج. إذا انقضت الشركة المرخص لها.

٢. في حالة وفاة المرخص له أو فقد أهليته ينتقل الترخيص إلى خلفه، ويكون ساريًا لمدة (٣) أشهر، فإذا رغب الخلف في الاستمرار في نشاط المرخص له؛ فعليه تقديم طلب بذلك إلى الهيئة خلال هذا المدة للبت فيه، فإذا لم يتم ذلك، ينتهي الترخيص بانتهاء مهلة (٣) أشهر.

٣. على الهيئة - فور إلغاء الترخيص أو انتهائه - إبلاغ المرخص له أو خلفه - كتابيًا - بذلك.

٤. تحدد اللائحة إجراءات التعامل مع السلع الانتقائية المخزنة في المستودع الضريبي بعد إلغاء الترخيص أو انتهائه، وأي إجراء آخر ذي صلة، ويتحمل المرخص له أو خلفه جميع التكاليف المالية المترتبة على ذلك.



اللائحة التنفيذية

المادة (٣٦): (إلغاء أو تعليق الترخيص)

١. مع مراعاة المادتين الثالثة عشرة والخامسة والعشرين من النظام، للهيئة اتخاذ ما يلي:
أ. إلغاء ترخيص المستودع الضريبي إذا لم يتم استخدامه لأغراضه لأكثر من (٣) أشهر.
ب. تعليق الترخيص.

٢. إذا ما قررت الهيئة تعليق أو إلغاء الترخيص، فعليها إبلاغ المرخص له بذلك القرار، وذلك مع تحديد تاريخ سريان تعليق الترخيص أو إلغاءه.
٣. إذا ما كان هناك أي سلع انتقائية في المستودع الضريبي في تاريخ سريان تعليق الترخيص، فهذه السلع الانتقائية لا تُعد أنها قد طرحت للاستهلاك، ولا يجوز إنتاج أو حيازة أي سلع انتقائية إضافية في وضع معلق للضريبة في ذلك المستودع الضريبي خلال فترة تعليق الترخيص.
٤. في حال وجود أي سلع انتقائية في المستودع الضريبي في تاريخ سريان إلغاء الترخيص، تُعد هذه السلع الانتقائية قد طرحت للاستهلاك من الوضع المعلق للضريبة.

المادة (٣٧): (طلب إلغاء الترخيص)

١. يتم تقديم طلب إلغاء ترخيص المستودع الضريبي إلى الهيئة، وذلك باستخدام النموذج المُعد لذلك الغرض من قبلها، على أن يتضمن على الأقل المعلومات الآتية:
أ. معلومات عن المرخص له بمستودع ضريبي، تتضمن رقم تسجيله لأغراض الضريبة الانتقائية ورقم رخصة المستودع الضريبي.
ب. أسباب تقديم طلب إلغاء الترخيص.

٢. قبل موافقة الهيئة على طلب إلغاء ترخيص المستودع الضريبي، على المرخص له أن يقوم بأيٍّ من الآتي:
أ. وضع السلع الانتقائية الموجودة في المستودع الضريبي المراد إلغاء ترخيصه تحت وضع معلق للضريبة آخر.
ب. الإقرار عن الضريبة المستحقة؛ نتيجة للإفراج عن السلع الانتقائية من المستودع الضريبي، وسدادها بواسطة إقرار ضريبي.
٣. على المرخص له إبلاغ الهيئة فور إنهاء إجراءات طلب إلغاء ترخيص المستودع الضريبي.



التعاميم والقرارات والأدلة الاسترشادية الصادرة من الهيئة

* توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية - الإقرار عن الضريبة الانتقائية (سبتمبر ٢٠١٩م)، الإصدار (١،١).

* توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية - معلومات عامة عن الضريبة، الإصدار (١،١)^(١).

(١) سبق الإشارة إليه، ص ١٢، ١٧ وما بعدها (المادتان الأولى والثانية من النظام المائل).

الممارسات والتجارب العالمية

المادة (٩) من القانون الاتحادي بدولة الإمارات العربية رقم (٧) لسنة ٢٠١٧م في شأن الضريبة الانتقائية التي سبقت الإشارة إليها^(١).

(١) انظر: ص ٥٢، ٦٤ (المادتين الثامنة والحادية عشرة من النظام المائل).

التعليق

تلغي الهيئة الترخيص في أيّ من الحالات الآتية:

١. بناءً على طلب كتابي من المرخص له باستخدام النموذج المُعد لذلك الغرض، على أن يتضمّن على الأقل المعلومات الآتية:
 - أ. معلومات عن المرخص له بمستودع ضريبي، وتتضمّن رقم تسجيله لأغراض الضريبة الانتقائية ورقم رخصة المستودع الضريبي.
 - ب. أسباب تقديم طلب إلغاء الترخيص.
٢. إذا لم يستخدم المرخص له الترخيص لأغراضه لأكثر من (٣) أشهر.
٣. إذا انقضت الشركة المرخص لها.



والجدير بالذكر أن وفاة المرخص له أو فقد أهليته لا يُعد سبباً لإلغاء الترخيص؛ إذ ينتقل هذا الترخيص إلى خَلَف المرخص له، ويكون ساريًا لمدة (٣) أشهر، فإذا رغب الخلف في الاستمرار في نشاط المرخص له فعليه تقديم طلب بذلك إلى الهيئة خلال هذه المدة للبتّ فيه، فإذا لم يتم ذلك، ينتهي الترخيص بانتهاء مهلة (٣) أشهر. ويقع على الهيئة إبلاغ المرخص له أو خلفه كتابيًا بذلك فور إلغاء الترخيص أو تعليقه أو انتهائه مع تحديد تاريخ سريان تعليق الترخيص أو إلغائه. وإذا ما كان هناك أي سلع انتقائية في المستودع الضريبي في تاريخ سريان تعليق الترخيص فلا تُعد تلك السلع الانتقائية أنها قد طرحت للاستهلاك، ولا يجوز إنتاج أو حيازة أي سلع انتقائية إضافية في وضع معلق للضريبة في ذلك المستودع الضريبي خلال فترة تعليق الترخيص. أما في حال وجود أي سلع انتقائية في المستودع الضريبي في تاريخ سريان إلغاء الترخيص فتُعد السلع الانتقائية قد طرحت للاستهلاك من الوضع المعلق للضريبة، ويتحمل المرخص له أو خلفه جميع التكاليف المالية المترتبة على ذلك.



الفصل الرابع: الإقرار بالضريبة وسدادها



أولاً: أحكام الإقرار بالضريبة:

- الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: المواد (١١، ١٥).
- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (١٤).
- اللائحة التنفيذية: المواد (١٥، ١٦، ١٧، ٥٦، ٥٧).

كلمات مفتاحية:

المسجل - إقرار ضريبي - الهيئة - الفترة الضريبية - اللائحة - استثناء - المستوردون

الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية

المادة (١١): (الامتثال عند الاستيراد والتصدير)

١. على المستورد التصريح عن الضريبة المستحقة عند الاستيراد وفقاً لما هو منصوص عليه في نظام (قانون) الجمارك الموحد، وتحدد الدولة العضو إجراءات السداد.
٢. تطبق إجراءات وآلية الاستيراد والتصدير المحددة في نظام (قانون) الجمارك الموحد على معاملات استيراد وتصدير السلع الانتقائية بما لا يتعارض مع أحكام هذه الاتفاقية.

المادة (١٥): (الإقرار الضريبي)

يجب على الشخص الملزم بالتسجيل تقديم إقرارات ضريبية، وتحدّد كل دولة عضو الفترة أو الفترات الضريبية الخاصة بها، شرط ألا تقل أي فترة ضريبية عن (شهر) ولا تزيد على (سنة).

يحق لكل دولة عضو استثناء المستوردين من تقديم الإقرار الضريبي.



نظام الضريبة الانتقائية

المادة (١٤):

١. على المسجل تقديم إقرار ضريبي للهيئة عن الفترة الضريبية التي تحددها اللائحة.
٢. للهيئة استثناء المستوردين من تقديم الإقرار الضريبي وفقاً للشروط والإجراءات التي تحددها اللائحة.

اللائحة التنفيذية

المادة (١٥): (الإقرار عن الضريبة المستحقة على الاستيراد)

١. في حالة استيراد سلع انتقائية وطرحها للاستهلاك، تقوم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بحساب قيمة الضريبة المستحقة على حسب الوعاء الضريبي، وبناءً على الإجراءات المحددة وفقاً لنظام (قانون) الجمارك الموحد.
٢. يقوم المستورد بتقديم المعلومات التالية إلى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك لأغراض الفقرة (١) من هذه المادة:
 - أ. معلومات عن نوع السلع الانتقائية التي يرغب في الإفراج عنها.
 - ب. سعر بيع التجزئة لتلك السلع الانتقائية.
 - ج. أي معلومات أخرى تطلبها الهيئة.
٣. إذا اكتشفت الهيئة أنه لم يصرح عن سلع انتقائية قد تمَّ استيرادها، فعليها إكمال ما يلزم.



المادة (١٦): (الإقرارات الضريبية)

١. ترتبط الفترات الضريبية بالسنة المالية للدولة، وتحدّد مدة كل فترة ضريبية بشهرين تقويميين، وذلك حيث يكون في السنة المالية الواحدة ست فترات ضريبية، ويجب على المسجل خلال (١٥) يومًا من تاريخ انتهاء هذه الفترة تقديم إقرار ضريبي عن السلع التي تم الإفراج عنها من وضع معلق للضريبة خلال هذه الفترة إلى الهيئة؛ وذلك باستخدام النموذج المُعدّ لذلك الغرض من قِبَل الهيئة، شرط أن يتضمّن المعلومات الآتية على الأقل:

أ. معلومات عن المسجل مقدّم الإقرار الضريبي.

ب. حساب قيمة الضريبة المستحقة لكل نوع من أنواع السلع الانتقائية التي طُرحت للاستهلاك.

ج. رقم رخصة المستودع الضريبي، وبيان السلع التي تم الإفراج عنها من كل مستودع ضريبي.

د. الأختام الضريبية الموضوعة على السلع الانتقائية المحددة المشمولة بالإقرار الضريبي.

٢. إذا انتهت الفترة الضريبية وكانت المدة التي يجب على المسجل تقديم إقرار ضريبي عمّا تم خلالها من إفراج لسلع انتقائية من وضع معلق للضريبة لا تزيد على (شهر)، فيجوز للهيئة أن تضم هذه الفترة الضريبية إلى الفترة الضريبية التالية لذلك الشخص، كإجراء يتم لفترة واحدة.

المادة (١٧): (تقييم الضريبة والإفصاح عنها):

١. في حال تبين للمستورد عدم قيامه بالإفصاح بشكل صحيح عن الضريبة المستحقة عند الاستيراد ونتج عن ذلك وجود نقص في مبلغ الضريبة المستحقة للهيئة، فيجب عليه إشعار الهيئة خلال مدة ١٥ يوما من تاريخ علمه، وذلك باستخدام النموذج المعد لذلك الغرض من قبل الهيئة

٢. في حال تبين للمسجل وجود خطأ أو عدم صحة في إقراره الضريبي المقدم للهيئة، ونتج عن ذلك وجود نقص في مبلغ الضريبة المستحقة للهيئة، فيجب عليه أن يقوم بتصحيح ذلك الإقرار خلال مدة ١٥ يوما من تاريخ علمه

٣. على أي شخص يحوز سلع انتقائية لأغراض تجارية خارج وضع معلق للضريبة، أو أي شخص آخر ملزم بسداد الضريبة المستحقة وفق أحكام هذه اللائحة، أن



يفصح عن الضريبة المستحقة غير المسددة للهيئة خلال مدة ١٥ يوماً من تاريخ استحقاق الضريبة، وذلك باستخدام النموذج المعد لذلك الغرض من قبل الهيئة.

٤. تقوم الهيئة بحساب مبلغ الضريبة المستحقة على السلع الانتقائية وفقاً لأحكام اللائحة في حال ثبت لها عدم قيام الشخص الملزم بسداد الضريبة المستحقة بالإفصاح عنها بشكل صحيح للهيئة.

٥. لأغراض هذه المادة، يعد تصريح الاستيراد أو إقرار الضريبة الانتقائية، أو أي نموذج آخر معد من قبل الهيئة لأغراض الإفصاح عن الضريبة المستحقة، غير صحيح، إذا أدى إلى احتساب خاطئ للضريبة المستحقة.

٦. تبلغ الهيئة الشخص الملزم بسداد الضريبة، بموجب إشعار كتابي، بمبلغ الضريبة المستحقة، على أن يتضمن ذلك الإشعار الأسس التي استخدمتها الهيئة في حسابها لمبلغ الضريبة المستحقة.

المادة (٥٦): (تسليم الإشعارات)

يحق للهيئة تحديد أي وسيلة تراها مناسبة لإرسال هذه الإشعارات، وذلك في حال لم يكن للمرسل إليه مقر إقامة معروف.

المادة (٥٧): (المدد الزمنية)

١. يعتبر الإشعار قد تمّ من تاريخ تسليمه للمرسل إليه لغرض احتساب المدد الزمنية؛ وذلك فيما لم يرد بشأنه نص خاص.

٢. يتمّ تمديد المدة المحددة إلى أول يوم عمل تالي، وذلك إذا صادف انتهاء المدة الزمنية المحددة لإتمام أي إجراء يوم إجازة رسمية.



المبادئ والسوابق القضائية

المبدأ رقم (١٢٧) من مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠م-٢٠٢١م: «يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلف»^(١)

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٢٣١-٢٠٢١-IZJ

التعاميم والقرارات والأدلة الاسترشادية الصادرة من الهيئة

* الأدلة الإرشادية للضريبة الانتقائية - الأختام الضريبية (سبتمبر ٢٠١٩م).

* توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية - الإقرار عن الضريبة الانتقائية (سبتمبر ٢٠١٩م)، الإصدار (١، ١).

* توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية - معلومات عامة عن الضريبة، الإصدار (١، ١)^(١)، الذي تضمن الآتي:

- البند (٥، ٣) الإقرار عن الضريبة المستحقة:

«تُسحق الضريبة الانتقائية عند طرح السلع الانتقائية للاستهلاك أو عند تطبيق الأحكام الانتقالية على السلع التي سبق طرحها للاستهلاك، والتي لم يتم بيعها للمستهلكين النهائيين بغرض الاستهلاك، وتُحتسب الضريبة المستحقة على السلع الانتقائية من خلال تطبيق معدلات الضريبة على الوعاء الضريبي لتلك السلع».

وتعتمد طريقة الإقرار عن الضريبة المستحقة على نوع النشاط الذي أدى إلى استحقاق الضريبة، ويكون الإقرار عن الضريبة المستحقة إلى الهيئة من خلال إحدى الوسائل الآتية:

(١) سبق الإشارة إليه، ص ١٢، ١٧ وما بعدها (المادتان الأولى والثانية من النظام المائل).



- أ. تصريح الاستيراد.
- ب. إقرار الضريبة الانتقائية.
- ج. تقييم الضريبة.
- د. الإقرار الانتقالي للضريبة الانتقائية.

آراء الفقه والشراح للأنظمة الضريبية

مفهوم الإقرار الضريبي:

هو عبارة عن كشف أو بيان مُوقَّع عليه من الممول، ويقدم إلى مصلحة الضرائب في موعد محدد، ويبيِّن به:

١. الإيرادات والتكاليف، وصافي الأرباح والخسائر عن السنة السابقة من مختلف مصادر الدخل طبقاً لما قامت به المنشأة من أنشطة خلال السنة الماضية، وبما يتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها.
٢. التسويات الضريبية التي تمَّ إجراؤها لتحديد الدخل الضريبي طبقاً لما تتضمنه التشريعات الضريبية واللوائح التنفيذية من تعليمات.
٣. صافي الدخل الضريبي، الذي على أساسه يتم تحديد الضرائب المستحقة لمصلحة الضرائب.

ومن ثمَّ فإنَّ الإقرار الضريبي عبارة عن تأكيد من جانب الممول بالآتي:

١. الحدوث: فهو إقرار من جانب الممول بأن المعلومات الواردة في الإقرار تعبر عن أحداث تمت فعلاً وتم إدراجها (تكاليف أو مصروفات)، وأنه لا توجد عمليات وهمية.
٢. الكمال: فهو إقرار من جانب الممول بأن المعلومات الواردة في الإقرار تشمل جميع الأحداث التي تمت، ومن ثم لا توجد أحداث قد يتم تسجيلها (إيرادات) أو لم يتم.
٣. التقييم والتخصيص: فهو إقرار من جانب الممول بأن المبالغ المدرجة بالحسابات الختامية والإقرار الضريبي قد تم إثباتها بقيمتها الصحيحة ولا توجد بها أخطاء،



وأنة تم إدراجها في الفترة المحاسبية التي تخصها.

٤. الإفصاح: فهو إقرار من جانب الممول بأنه كشف عن جميع المعلومات والتسويات الواجبة للوصول إلى صافي الدخل.

ومن ثم فإنه للاطمئنان إلى سلامة الإقرار الضريبي وجودة الفحص الضريبي يتعيّن أن يمتد الفحص للتحقق من سلامة التأكيدات السابقة التي يتضمنها الإقرار الضريبي. (١)

(١) بواسطة: شلي، أحمد محمد (١٩٧١م)، الإقرار الضريبي، مجلة المال والتجارة - نادي التجارة، مج ٣، ع ٢٢، ٢٣؛ شوشان، فهد محمد (٢٠٠٨م)، الإقرار الضريبي ... ثقة والتزام، مجلة إدارة الأعمال - جمعية إدارة الأعمال العربية، ع ١٢٠.

الممارسات والتجارب العالمية

• تنص المادة (١٧) من القانون الاتحادي بدولة الإمارات العربية رقم (٧) لسنة ٢٠١٧م في شأن الضريبة الانتقائية على أن: «تُحدّد اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون الفترة الضريبية والحالات الاستثنائية التي يجوز بموجبها للهيئة تعديلها».

• كما تنص المادة (١٨) من ذات القانون على أنه:

«على الخاضع للضريبة تقديم الإقرار الضريبي للهيئة في نهاية كل فترة ضريبية، وذلك ضمن المهل ووفقاً للإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون».

التعليق

ميّز النظام ولائحته التنفيذية في شأن الإقرار الضريبي ما بين تقديم الإقرارات الضريبية بوجه عام، والإقرار الضريبي (التصريح) بشأن السلع الانتقائية المستوردة.

أولاً: الإقرارات الضريبية بشكل عام: ألزم النظام ولائحته التنفيذية المسجل لأغراض الضريبة على السلع الانتقائية بتقديم إقرار ضريبي عن كل فترة ضريبية - وتقدر بشهرين تقويميين - خلال (١٥) يوماً من تاريخ انتهاء كل فترة، وذلك باستخدام النموذج المُعد لذلك الغرض من قبل الهيئة، على أن يتضمن على الأقل المعلومات الآتية:



أ. معلومات عن المسجل مقدّم الإقرار الضريبي.

ب. حساب قيمة الضريبة المستحقة لكل نوع من أنواع السلع الانتقائية التي طُرحت للاستهلاك.

ج. رقم رخصة المستودع الضريبي وبيان السلع التي تم الإفراج عنها من كل مستودع ضريبي.

د. الأختام الضريبية الموضوعة على السلع الانتقائية المحددة المشمولة بالإقرار الضريبي.

ثانياً: الإقرار الضريبي (التصريح) بشأن السلع الانتقائية المستوردة:

يجب على المستورد تقديم المعلومات التالية إلى الهيئة لحساب قيمة الضريبة المستحقة على السلع الانتقائية المستوردة:

أ. معلومات عن نوع السلع الانتقائية التي يرغب في الإفراج عنها.

ب. سعر بيع التجزئة لتلك السلع الانتقائية.

ج. أي معلومات أخرى تطلبها الهيئة.

مع الأخذ في الاعتبار السعر المعياري المتفق عليه (الحد الأدنى للسعر)، وفي كلا الأحوال إذا ما ثبت أن الإقرار الضريبي أو تصريح الاستيراد غير صحيح تقوم الهيئة بحساب مبلغ الضريبة المستحقة على السلع الانتقائية، وتبيّن الأسس التي استخدمتها في حسابها، وتبلّغ الملزم بالضريبة بموجب إشعار كتابي، كما تقوم الهيئة بتقييم الضريبة إذا لم يكن الشخص مسجلاً لأغراض الضريبة الانتقائية.

لا يمكن تقديم الإقرار الانتقالي للضريبة الانتقائية إلا عن طريق البوابة الإلكترونية للهيئة، ويمكن الوصول إلى البوابة الإلكترونية عن طريق الموقع الإلكتروني الرسمي للهيئة (<https://zatca.gov.sa/>)، وقد خصّصت الهيئة صفحة خاصة في البوابة الإلكترونية لغرض تقديم الإقرار الانتقالي للضريبة الانتقائية؛ حيث يقدم الشخص المعني رقم هويته إلى الهيئة ليتمكن من تقديم الإقرار الانتقالي، فيقوم الشخص بتعبئة نموذج إلكتروني، ويُطلب تقديم البيانات الآتية في هذا النموذج:

١. فئة السلعة الانتقائية.



٢. وصف السلعة الانتقائية (العلامة التجارية).

٣. وحدة القياس.

٤. الكمية.

٥. سعر بيع التجزئة لوحدة القياس.

بتقديم هذه المعلومات يُحسب سعر بيع التجزئة الإجمالي؛ ومن ثمَّ يُحدَّد مبلغ الضريبة الانتقائية المستحق الذي يتعيَّن سداؤه إلى الهيئة، وبالإضافة إلى ذلك يمكن رفع المستندات اللازمة لإثبات البيانات المقدَّمة من خلال الموقع الإلكتروني الرسمي للهيئة.

ويقدم النموذج وهو الإقرار الانتقالي للضريبة الانتقائية بعد تعبئة البيانات المذكورة أعلاه، وبذلك يتم تقديمه إلى الهيئة، ويجب سداد الضريبة الانتقائية المستحقة خلال (٤٥) يومًا من تاريخ استحقاقها.

مثال ذلك: إذا تمَّ إدخال تعديل على تشريعات الضريبة الانتقائية ممَّا يؤدي إلى استحقاق الضريبة الانتقائية اعتبارًا من (١ يوليو ٢٠١٩م)، فيجب على الشخص المسؤول أن يملأ الإقرار ويقدمه ويسدد الضريبة الانتقائية المستحقة في موعد أقصاه (١٤ أغسطس ٢٠١٩م)، وبعد تعبئة الإقرار الانتقالي للضريبة الانتقائية وتقديمه يتم بشكل تلقائي إصدار فاتورة بمبلغ الضريبة الانتقائية المستحق عن طريق نظام سداد للمدفوعات.



ثانياً: إجراءات تحصيل الضريبة:

- الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: المواد (٧، ١٥).
- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (١٥).
- اللائحة التنفيذية: المواد (١٨، ١٩).

كلمات مفتاحية:

اللائحة - إجراءات - تحصيل الضريبة - هيئة الزكاة والضريبة والجمارك - استيراد - إفلاس - الإقرار الضريبي - السلع الانتقائية

الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية

المادة (٧): (الشخص الملزم بسداد الضريبة)

الشخص الملزم بسداد الضريبة هو:

١. الشخص الذي يُنتج سلعة انتقائية خارج وضع معلق للضريبة.
٢. الشخص الذي يحوز سلعة انتقائية لم تُسدد الضريبة المستحقة عليها خارج وضع معلق للضريبة وفقاً لما تحدده الجهة الضريبية.
٣. المرخص له عند الإفراج عن السلع الانتقائية من وضع معلق للضريبة.
٤. المرخص له عند طرح السلع الانتقائية للاستهلاك بسبب فقدانها أو تلفها في وضع معلق للضريبة وفقاً لأحكام البند (٢-هـ) من المادة (٤) من هذه الاتفاقية.
٥. مستورد السلع الانتقائية.
٦. المرخص له عند نقل السلع الانتقائية خلافاً لشروط التعليق المنصوص عليها في المادة (٥) من هذه الاتفاقية.
٧. أي شخص آخر يطرح سلعة انتقائية للاستهلاك.



المادة (٨): (مكان فرض الضريبة وآلية التحصيل)

١. يُقصد بمنفذ الدخول الأول: أول نقطة جمركية لدخول السلع الانتقائية إلى إقليم دول المجلس وفقاً لنظام (قانون) الجمارك الموحد؛ وذلك لغايات أحكام هذه المادة.
 ٢. تُفرض الضريبة على السلع الانتقائية المنتجة محلياً في الدولة العضو التي طرحت فيها للاستهلاك كما هو محدد في المادة (٤) من هذه الاتفاقية.
 ٣. تُفرض الضريبة على السلع الانتقائية المستوردة في دولة منفذ الدخول الأول للسلع ما لم تكن في وضع معلق للضريبة.
- بالنسبة إلى السلع الانتقائية التي سبق أن طُرحت للاستهلاك وخضعت للضريبة في دولة عضو، وانتقلت لاحقاً إلى دولة عضو أخرى، فـضريبة السلع الانتقائية تُفرض في منفذ دخول الدولة العضو الأخرى.

نظام الضريبة الانتقائية

المادة (١٥):

تحديد اللائحة إجراءات تحصيل الضريبة.

اللائحة التنفيذية

المادة (١٨): (سداد الضريبة المستحقة)

١. يجب على الهيئة تحصيل الضريبة المستحقة على الاستيراد نيابةً عن الهيئة وفقاً للإجراءات التي تحددها الهيئة دون الإخلال بأحكام نظام (قانون) الجمارك الموحد، وتقوم الهيئة بتحويل الضرائب المحصلة وتسليم أي مستندات مؤيدة لها إلى الهيئة خلال مدة تتراوح من (٧) إلى (١٤) يوماً من تاريخ تحصيلها.
٢. يجوز للهيئة الموافقة على تأجيل سداد الضريبة المستحقة على الشخص الملزم بسداد الضريبة على الاستيراد لمدة لا تتجاوز (٤٥) يوماً دون الإخلال بالفقرة الأولى من هذه المادة، وذلك إذا تحققت الشروط الآتية:



- أ. تجاوزت قيمة الضريبة المستحقة على الاستيراد مليون (١,٠٠٠,٠٠٠) ريال سعودي.
- ب. أن يقدم الشخص الذي قام باستيراد السلع الانتقائية ضمانًا بنكيًا أو نقديًا إلى الهيئة يغطي قيمة الضريبة المستحقة.
- ج. أن يكون الضمان صالحًا وساريًا لمدة (٦٠) يومًا على الأقل من تاريخ استيراد السلعة.
- د. ألا يكون الشخص الذي قام باستيراد السلع الانتقائية قد قصّر أو تخلف عن سداد الرسوم الجمركية أو الضريبة الانتقائية، أو سداد قيمة الضمان خلال (١٢) شهرًا السابقة.
- هـ. ألا يكون الشخص الذي قام باستيراد السلع الانتقائية قد سبق إعلان إفلاسه أو أُدين في مخالفة ضريبية أو مالية خلال الـ (١٢) شهرًا السابقة.
٣. تسدد الضريبة المستحقة التي تم الإقرار عنها بإقرار الضريبة الانتقائية إلى الهيئة خلال مدة لا تتجاوز ١٥ يومًا بعد انتهاء مدة الإقرار الضريبي.
٤. تسدد الضريبة المستحقة وفق أحكام الفقرة (٣) من المادة السابعة عشرة من هذه اللائحة إلى الهيئة خلال مدة الـ (١٥) يومًا من تاريخ استحقاقها.
٥. في حال تلقت الهيئة مبلغًا من الشخص الملزم بسداد الضريبة، يتم قيده أولًا في الرصيد المتعلق بالفترة الضريبية ذات الصلة بالسداد. وتُستخدم أي زيادة في الرصيد لتغطية أي غرامات أو رسوم مستحقة، ثم لتغطية أي مبالغ مستحقة، وذلك بدءًا من أقدم رصيد لم يتم سداده.

المادة (١٩): (عدم سداد الضريبة المستحقة)

١. إذا لم تسدد الضريبة المستحقة أو أيٌّ من الغرامات المفروضة وفقًا للنظام ولائحته التنفيذية خلال المدة الزمنية المحددة، فللهيئة في سبيل تحصيل ذلك أن تُصدر الضمانات المالية المقدمة وفقًا للنظام واللائحة.
٢. يجب على الهيئة إبلاغ الشخص الملزم بسداد الضريبة المستحقة بأي إجراء تمّ اتخاذه من قبلها وفقًا للفقرة (١) من هذه المادة.



الأنظمة ذات العلاقة

* المادة (١٨) من نظام المنافسات والمشتريات الحكومية، التي تنص على أن:

«يجب أن تتوافر في الأشخاص الذين تتعامل معهم الجهات الحكومية الشروط اللازمة لتنفيذ الأعمال وتأمين المشتريات وفقاً لما توضحه اللائحة».

* وفي ذلك تنص المادة (١٣) من اللائحة التنفيذية لهذا النظام على أن:

«يجب أن تتوافر لدى الراغبين في التعامل مع الجهات الحكومية لتنفيذ مشترياتها وأعمالها - بموجب النظام وهذه اللائحة - الوثائق الآتية: ... ب- شهادة سداد الزكاة أو الضريبة أو كليهما متى كان المتنافس ملزماً نظاماً بسداد الزكاة والضريبة...».

* تنص المادة (٦٥) من ذات النظام على أن:

«تكون القيمة الإجمالية للعقد شاملة جميع تكاليف تنفيذه وفقاً لشروطه، بما في ذلك قيمة الرسوم والضرائب التي يدفعها المتعاقد، ولا يجوز الإعفاء منها أو إعفاء أرباح المتعاقدين مع الجهة الحكومية، أو دخول موظفيهم من الضريبة أو دفعها عنهم، ما عدا ما استثنى بنص نظامي خاص».

التعاميم والقرارات والأدلة الاسترشادية الصادرة من الهيئة

* توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية - معلومات عامة عن الضريبة الإصدار (١)^(١)

(١) سبق الإشارة إليه، ص ١٢، ١٧ وما بعدها (المادتان الأولى والثانية من النظام المائل).



الممارسات والتجارب العالمية

تنص المادة (١٩) من القانون الاتحادي بدولة الإمارات العربية رقم (٧) لسنة ٢٠١٧م في شأن الضريبة الانتقائية على أن:

١. على الخاضع للضريبة سداد الضريبة المستحقة الدفع التي تظهر في الإقرار الضريبي، وذلك في ذات تاريخ تقديم الإقرار الضريبي وفقاً لأحكام المادة (١٨) من هذا المرسوم بقانون، ووفقاً للإجراءات التي تحددها الهيئة.

٢. على الشخص الذي تم استثناءه من التسجيل بموجب البند (١) من المادة (٦) من هذا المرسوم بقانون أن يُسدد الضريبة المستحقة عند استيراد السلع الانتقائية.

كما تنص المادة (٢٠) من ذات القانون على أنه:

١. على الخاضع للضريبة أن يقوم بترحيل فائض الضريبة القابلة للاسترداد إلى الفترات الضريبية اللاحقة، وإجراء مقاصّة بين هذا الفائض والضريبة المستحقة الدفع أو أية غرامة إدارية تم فرضها وفقاً لأحكام هذا المرسوم بقانون، أو القانون الاتحادي رقم (٧) لسنة (٢٠١٧م) في شأن الإجراءات الضريبية في الفترات الضريبية اللاحقة إلى حين استنفاد الفائض، وذلك في الحالات الآتية:

أ. إذا تجاوزت الضريبة القابلة للخصم من قبل الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام المادة (١٦) من هذا المرسوم بقانون الضريبة المستحقة عن ذات الفترة الضريبية.

ب. إذا كانت الضريبة المسددة للهيئة من قبل الخاضع للضريبة تتجاوز الضريبة المستحقة الدفع وفقاً لأحكام هذا المرسوم بقانون.

٢. إذا تبقي أي فائض عن أي فترة ضريبة بعد ترحيله لمدة زمنية، فيجوز للخاضع للضريبة أن يقدم طلباً للهيئة لاسترداد الفائض المتبقي، وذلك وفقاً للمدد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون.

التعليق

لا يتحقق الهدف المقصود من النظام ولائحته، وفرض ضريبة على مجموعة السلع الانتقائية إلا بوضع آلية لتحصيل هذه الضريبة وفقاً للإجراءات النظامية.

وإذا كان الأصل أن يتم تسديد الضريبة التي تم الإقرار عنها للهيئة خلال مدة لا تتجاوز (١٥) يوماً بعد انتهاء مدة الإقرار الضريبي، أو من تاريخ إبلاغ الشخص الملزم بسدادها بالتقييم الضريبي الذي قامت به الهيئة خلال (١٥) يوماً أيضاً، فإنه يجوز للهيئة الموافقة على تأجيل سداد الضريبة المستحقة على الشخص الملزم بسداد



الضريبة على الاستيراد لمدة لا تتجاوز (٤٥) يومًا إذا تحققت الشروط الآتية:

أ. تجاوزت قيمة الضريبة المستحقة على الاستيراد مليون (١,٠٠٠,٠٠٠) ريال سعودي.

ب. أن يقدم الشخص الذي قام باستيراد السلع الانتقائية ضمانًا بنكيًا أو نقديًا إلى الهيئة يغطي قيمة الضريبة المستحقة.

ج. أن يكون الضمان صالحًا وساريًا لمدة (٦٠) يومًا على الأقل من تاريخ استيراد السلعة.

د. ألا يكون الشخص الذي قام باستيراد السلع الانتقائية قد قصّر أو تخلف عن سداد الرسوم الجمركية أو الضريبة الانتقائية، أو سداد قيمة الضمان خلال الـ (١٢) شهرًا السابقة.

هـ. ألا يكون الشخص الذي قام باستيراد السلع الانتقائية قد سبق إعلان إفلاسه أو أُدين في مخالفة ضريبية أو مالية خلال الـ (١٢) شهرًا السابقة.

وفي كل الأحوال، في حال تلقت الهيئة مبلغًا من الشخص الملزم بسداد الضريبة، يتم قيده أولًا في الرصيد المتعلق بالفترة الضريبية ذات الصلة بالسداد، وتستخدم أي زيادة في الرصيد لتغطية أي غرامات أو رسوم مستحقة، ثم لتغطية أي مبالغ مستحقة، وذلك بدءًا من أقدم رصيد لم يتم سداه.

أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تمكن المصلحة من التأكد من صحتها.

ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.

ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.

د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية.



الفصل الخامس: استرداد الضريبة



أولاً: الحق في استرداد الضريبة

- الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: المادة (٩).
- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (١٦).
- اللائحة التنفيذية: المواد (٥٠، ٥١، ٥٢، ٥٣، ٥٤).

كلمات مفتاحية:

اللائحة - شروط - استرداد الضريبة - إجراءات - استحقاق.

الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية

المادة (٩): (المبدأ العام)

١. يحق استرداد الضريبة المسددة على السلع الانتقائية التي تم طرحها للاستهلاك في الدولة العضو في حال التصدير أو إعادة التصدير لأغراض الأعمال إلى خارج إقليم دول المجلس، وذلك دون الإخلال بأحكام المادة (٨) من هذه الاتفاقية.
٢. يحق استرداد الضريبة المسددة على السلع الانتقائية في حال استخدامها في إنتاج سلع انتقائية أخرى خاضعة للضريبة.
٣. يجوز طلب استرداد الضريبة الانتقائية المسددة من الجهة الضريبية في الدولة العضو الأولى؛ وذلك لأغراض البند (٤) من المادة (٨).
٤. تحدد اللجنة الوزارية حالات الاسترداد الإضافية في حال عدم استهلاك السلع الانتقائية داخل الدولة العضو.
٥. تحدد الدولة العضو شروط وإجراءات الاسترداد.



نظام الضريبة الانتقائية

المادة (١٦):

تحدد اللائحة شروط استرداد الضريبة وإجراءاته، ومن يكون له الاسترداد عند استحقاقه.

اللائحة التنفيذية

المادة (٥٠): (طلب استرداد الضريبة)

١. المسجل لأغراض الضريبة الانتقائية له أن يقدم طلب استرداد الضريبة الانتقائية إلى الهيئة.
٢. يجب تقديم طلب استرداد الضريبة إما باستخدام الإقرار الخاص بالضريبة الانتقائية أو أي نموذج آخر تحدده الهيئة.
٣. يتضمن طلب استرداد الضريبة المعلومات الآتية على الأقل:
 - أ. بيانات مقدم الطلب.
 - ب. معلومات عن نوع وكمية ومنشأ السلع الانتقائية التي يُطالب باستردادها.
 - ج. قيمة الضريبة التي تم سدادها عند طرح السلع الانتقائية للاستهلاك.
 ٤. يجب أن يُرفق مع الطلب المعلومات المؤيدة لقيمة الضريبة التي تم سدادها مسبقاً عند طرح السلع الانتقائية للاستهلاك في المملكة، وذلك لأغراض التحقق من صحة طلب الاسترداد، وللهيئة أن تطلب أي مستندات إضافية للتحقق من صحة الطلب.

المادة (٥١): (استرداد الضريبة المسددة بالزيادة)

١. يجب على الهيئة رد الضريبة التي سُددت بالزيادة عن الضريبة المستحقة.
٢. يُطبَّق استرداد الضريبة وتتم الموافقة عليه من قبل الهيئة فقط للأشخاص المسجلين الذين سددوا الضريبة بالزيادة.



٣. لا يُنظر في طلب استرداد الضريبة التي سُددت بالزيادة عن الضريبة المستحقة - وفقاً لهذه المادة - إذا لم يتم تقديمه إلى الهيئة خلال (٩٠) يوماً من تاريخ سداد الضريبة عن السلع الانتقائية التي تم طرحها للاستهلاك في المملكة.

المادة (٥٢): (استرداد الضريبة المتعلقة بالتصدير)

١. يجب على الهيئة رد الضريبة المسددة عن السلع الانتقائية التي يتم نقلها أو تصديرها خارج المملكة.
٢. يجوز للأشخاص المسجلين لأغراض تجارية في أي دولة عضو، وللأشخاص الذين يمارسون نشاط التصدير أن يقدموا طلباً لاسترداد الضريبة الانتقائية، وذلك استثناء من الفقرة (١) من المادة (٥٠) من اللائحة.
٣. يجب أن يُرفق بطلب استرداد الضريبة - مع مراعاة متطلبات الاسترداد المنصوص عليها في المادة (٥٠) من اللائحة - ما يلي:

أ. طلب إلغاء تفعيل الأختام الضريبية الموضوعة على السلع الانتقائية المحددة.

ب. نسخة من مستند التصدير أو أي مستند آخر يُثبت نقل السلع الانتقائية من المملكة.

٤. لا يُنظر في طلب استرداد الضريبة المسددة عن السلع الانتقائية التي يتم نقلها أو تصديرها خارج المملكة - وفقاً لهذه المادة - إذا لم يتم تقديمه إلى الهيئة خلال (٩٠) يوماً من تاريخ تصدير السلع الانتقائية التي تم طرحها للاستهلاك في المملكة، أو من تاريخ نقل تلك السلع إلى خارج أراضي المملكة.

المادة (٥٣): (استرداد الضريبة المعفاة)

١. يجب على الهيئة رد الضريبة التي تم سدادها على السلع الانتقائية التي قد تكون طرحت للاستهلاك إذا كان المستهلك يستحق الإعفاء وفق النظام.
٢. تُراعى متطلبات الاسترداد المنصوص عليها في المادة (٥٠) من اللائحة، ويُرفق مع طلب الاسترداد المستند الذي يُثبت أن السلع الانتقائية قد تكون طرحت للاستهلاك، وأن المستهلك يستحق الإعفاء وفق النظام.
٣. يجوز للهيئات الدبلوماسية والقنصلية والمنظمات الدولية، ورؤساء وأعضاء الهيئات الدبلوماسية والقنصلية المعتمدين لدى الجهات المختصة في المملكة أن يتقدموا بطلبات لاسترداد الضريبة الانتقائية، وذلك استثناء من الفقرة (١) من المادة الخمسين من اللائحة، وللهيئة إصدار قائمة بالأشخاص المؤهلين لتقديم طلبات لاسترداد الضريبة وفقاً لهذه الفقرة.



٤. يجوز للشخص المؤهل لتقديم طلب استرداد الضريبة وفقاً للفقرة (٣) من هذه المادة تقديم طلب استرداد فيما يتعلق بكل فترة رُبع سنوية أو سنة تقويمية، ولا يجوز تقديم أكثر من طلب استرداد واحد فيما يتعلق بأية فترة رُبع سنوية أو سنة تقويمية.

٥. لا يُنظر في طلب استرداد الضريبة المقدم من الأشخاص الواردين في هذه المادة إذا لم يتم تقديمه إلى الهيئة خلال (٩٠) يوماً من تاريخ سداد الضريبة عن السلع الانتقائية التي تم طرحها للاستهلاك في المملكة.

٦. استثناءً من الفقرة (٥) من هذه المادة، لا يُنظر في طلب استرداد الضريبة المقدم من الشخص المؤهل لتقديم طلب استرداد الضريبة وفقاً للفقرة (٣) من هذه المادة إذا لم يتم تقديمه إلى الهيئة خلال مدة أقصاها (٦) أشهر من نهاية السنة التقويمية ذات الصلة بفترة المطالبة.

المادة (٥٤): (صدور قرار بشأن طلبات استرداد الضريبة)

١. تقوم الهيئة بالتحقق من طلب الاسترداد، ولها رفض الطلب في الحالات الآتية:

أ. عدم تعبئة طلب الاسترداد، أو عدم تقديمه بطريقة صحيحة.

ب. عدم تقديم طلب الاسترداد خلال المدة الزمنية المحددة.

ج. إذا لم يكن طلب الاسترداد مصحوباً بالمستندات المطلوبة.

د. إذا لم تستطع الهيئة التحقق استناداً إلى المستندات المقدمة من أحقية مقدم الطلب في استرداد الضريبة وفقاً للنظام واللائحة.

٢. تُصدر الهيئة قرارها بشأن طلب استرداد الضريبة الانتقائية بموجب إشعار ترسله إلى مقدم الطلب خلال (٣٠) يوماً من تاريخ تقديم الطلب، وإلا اعتبر الطلب مرفوضاً.

٣. يجوز للإدارة المعنية بالهيئة - ولمرة واحدة فقط - تمديد المدة المشار إليها في الفقرة (٢) من هذه المادة إلى مدة أخرى مماثلة، وذلك شرط أن يصدر قرار التمديد قبل نهاية المدة الأولى ويُبلَّغ مقدم الطلب بذلك.

٤. يحق للهيئة خصم أي رصيد دائن لمقدم طلب الاسترداد مقابل أي ضريبة أو غرامة، أو أي مبالغ أخرى مستحقة للهيئة، كما يجوز لها احتجاز المبلغ إلى حين التوصل إلى تسوية بشأن أي تقييمات عالقة صادرة في حقه، وعليها أن تُخطر مقدم الطلب حال قيامها بذلك.



التعاميم والقرارات والأدلة الاسترشادية الصادرة من الهيئة

* الأدلة الإرشادية للضريبة الانتقائية - الأختام الضريبية (سبتمبر ٢٠١٩م).

* الأدلة الإرشادية للضريبة الانتقائية - حالات الإعفاء من الضريبة الانتقائية واستردادها وخصمها (أكتوبر ٢٠١٩م)، الإصدار (١)، الذي تضمّن الآتي:

١. مقدمة عن تطبيق نظام الضريبة الانتقائية في المملكة العربية السعودية، والتعريف بالهيئة، وماهية الضريبة الانتقائية، والأساس النظامي، والتعريف بالدليل.
٢. تعاريف المصطلحات الرئيسية المستخدمة.
٣. حالات الإعفاء من الضريبة الانتقائية (استيراد السلع الانتقائية من قِبَل أحد المسافرين، ومتاجر الأسواق الحرة، والمنظمات الدولية، والهيئات الدولية الأخرى).
٤. حالات استرداد الضريبة الانتقائية (طلب استرداد الضريبة الانتقائية، واسترداد الضريبة المسددة بالزيادة، واسترداد الضريبة المعفاة، واسترداد الضريبة المتعلقة بالتصدير، والضريبة المسددة عن السلع الانتقائية المستخدمة في إنتاج سلع انتقائية أخرى، وصدور قرار بشأن طلبات استرداد الضريبة).

الممارسات والتجارب العالمية

* تنص المادة (١٦) من القانون الاتحادي بدولة الإمارات العربية رقم (٧) لسنة (٢٠١٧م) في شأن الضريبة الانتقائية على أن:

١. تتكوّن الضريبة القابلة للخصم مما يأتي:
 - أ. الضريبة المدفوعة على السلع الانتقائية التي تم تصديرها.
 - ب. الضريبة المدفوعة على السلع الانتقائية التي أصبحت مكوناً في سلع انتقائية أخرى استحوطت أو سئستحقّ عليها الضريبة.
 - ج. المبالغ المدفوعة للهيئة عن طريق الخطأ.
٢. تحدّد اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانونٍ شروطاً وضوابط الضريبة في الحالات المذكورة في البند (١) من هذه المادة.



* كما تنص المادة (٢١) من ذات القانون على أنه:

يحق للهيئة رد الضريبة بناءً على طلب استرداد يُقدَّم إليها، وذلك إلى الآتي:

١. الحكومات الأجنبية والمنظمات الدولية والهيئات والبعثات الدبلوماسية، التي تم دفعها من قبلهم في سياق ممارسة أنشطتهم الرسمية، وذلك وفقاً للشروط والضوابط والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون، وبشروط المعاملة بالمثل.
٢. الشخص المسجل في إحدى الدول المطبقة، وذلك في حال قيامه بدفع الضريبة المستحقة في الدولة، ومن ثمَّ قيامه بتصدير السلع الانتقائية إلى إحدى الدول المطبقة، وذلك وفقاً للشروط والضوابط والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون.
٣. أي أشخاص أو فئات يصدر بتحديددهم قرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح الوزير.

التعليق

بناءً على تنفيذ **المادة (١٦) من النظام**، التي أحالت إلى اللائحة أمر تنظيم شروط استرداد الضريبة وإجراءاته، ومن يكون له الاسترداد عند استحقاقه؛ فقد صدرت اللائحة متضمنة الأحكام الآتية:

أولاً: فيما يخص طلب استرداد الضريبة: فإنه يتم تقديمه من قبل المسجل إما باستخدام الإقرار الخاص بالضريبة الانتقائية أو أي نموذج آخر تحدده الهيئة، ويجب أن يتضمن هذا الطلب - على الأقل - المعلومات الآتية:

أ. بيانات مقدم الطلب.

ب. معلومات عن نوع وكمية ومنشأ السلع الانتقائية التي يُطالب باستردادها.

ج. قيمة الضريبة التي تم سدادها عند طرح السلع الانتقائية للاستهلاك.

فإذا ثبت أن مقدم الطلب قام بسداد مبالغ تزيد على الضريبة المستحقة عليه، كان على الهيئة رد المبالغ التي سُددت بالزيادة، وفي كل الأحوال لا يُنظر في طلب استرداد الضريبة إذا لم يتم تقديمه إلى الهيئة خلال (٩٠) يوماً من تاريخ سداد الضريبة عن السلع الانتقائية التي تم طرحها للاستهلاك في المملكة.



ثانيًا: فيما يخص استرداد الضريبة المتعلقة بالتصدير:

أي المسددة عن السلع الانتقائية التي يتم نقلها أو تصديرها خارج المملكة، فإنه لا يشترط لرد المبالغ التي تزيد على الضريبة المستحقة أن يكون مقدّم طلب الاسترداد شخصًا مسجلًا، وبجانب المعلومات السابق ذكرها والتي يجب أن يتضمنها طلب الاسترداد، يجب أن يُرفَق بالطلب ما يلي:

أ. طلب إلغاء تفعيل الأختام الضريبية الموضوعة على السلع الانتقائية المحددة.

ب. نسخة من مستند التصدير أو أي مستند آخر يُثبت نقل السلع الانتقائية من المملكة.

وكما في الفرض السابق، لا يُنظر في الطلب إذا لم يتم تقديمه إلى الهيئة خلال (٩٠) يومًا من تاريخ تصدير السلع الانتقائية التي تم طرحها للاستهلاك في المملكة، أو من تاريخ نقل تلك السلع إلى خارج أراضي المملكة.

ثالثًا: فيما يخص استرداد الضريبة المعفاة: فإنها تخضع لذات الأحكام السابقة، وذلك من حيث القابلية للاسترداد إذا كان المستهلك يستحق الإعفاء وفق النظام، وضرورة تقديم طلب استرداد خلال (٩٠) يومًا من تاريخ سداد الضريبة، وضرورة توافر متطلبات الاسترداد المنصوص عليها في المادة (٥٠) من اللائحة مع مراعاة أن يُرفَق مع طلب الاسترداد ما يُثبت أن السلع الانتقائية قد تكون طرحت للاستهلاك، وأن المستهلك يستحق الإعفاء وفق النظام.

ومما سبق يتضح للهيئة رفض طلب الاسترداد المقدم إليها في الحالات الآتية:

أ. عدم تعبئة طلب الاسترداد، أو عدم تقديمه بطريقة صحيحة.

ب. عدم تقديم طلب الاسترداد خلال المدة الزمنية المحددة.

ج. إذا لم يكن طلب الاسترداد مصحوبًا بالمستندات المطلوبة.

د. إذا لم تستطع الهيئة التحقق استنادًا إلى المستندات المقدمة من أحقية مقدّم الطلب في استرداد الضريبة وفقًا للنظام واللائحة.

تُصدر الهيئة قرارها بشأن طلب استرداد الضريبة الانتقائية بموجب إشعار ترسله إلى مقدّم الطلب خلال (٣٠) يومًا من تاريخ تقديم الطلب، وإلا اعتبر الطلب مرفوضًا، وذلك ما لم يتم تمديد هذه المدة (٣٠) يومًا إلى مدة أخرى مماثلة، شرط أن يصدر قرار التمديد قبل نهاية المدة الأولى، وتُبلغ الهيئة مقدّم الطلب بذلك.

ويحق للهيئة خصم أي رصيد دائن لمقدّم طلب الاسترداد مقابل أي ضريبة أو غرامة، أو أي مبالغ أخرى مستحقة للهيئة، كما يجوز لها احتجاز المبلغ إلى حين التوصل إلى تسوية بشأن أي تقييمات عالقة صادرة في حقه، وعليها أن تُخطر مقدم الطلب حال قيامها بذلك.



ثانياً: الالتزام بسداد المبالغ التي تم ردها عن طريق الخطأ

- الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: (لا يوجد).
- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (١٧).
- اللائحة التنفيذية: المواد (٤٦، ٤٧، ٤٨، ٤٩).

كلمات مفتاحية:

رد - مبلغ الضريبة - إعفاء - الخطأ - تسلم - الهيئة.

نظام الضريبة الانتقائية

المادة (١٧):

في حال رد مبلغ الضريبة أو الإعفاء منه بشكل كلي أو جزئي عن طريق الخطأ، فعلى الشخص الذي تسلم ذلك المبلغ أو أعفي منه - من تلقاء نفسه وفور علمه - أن يقوم بسداد مبلغ يساوي ذلك المبلغ إلى الهيئة.



اللائحة التنفيذية:

المادة (٤٦): (الإعفاء المتعلق بالاستيراد)

١. تُعفى السلع الانتقائية المستوردة بصحبة المسافرين القادمين إلى المملكة مع أمتعتهم الشخصية من الضريبة، وذلك إذا كانت تلك السلع معفاة من الرسوم الجمركية بموجب نظام (قانون) الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

٢. تُستحق الضريبة على كامل الكمية للسلع الانتقائية إذا تجاوزت الحد المسموح للإعفاء في الفقرة (١) من هذه المادة، وذلك دون الإخلال بأية أنظمة أخرى في المملكة.

المادة (٤٧): (إعفاء السلع الانتقائية التي تم بيعها للمسافرين على رحلة دولية)^(١)

المادة (٤٨): (الإعفاء للهيئات الدولية)

١. تُعفى من الضريبة الهيئات الدبلوماسية والقنصلية، والمنظمات الدولية، ورؤساء وأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي المعتمدون لدى المملكة، وذلك بشرط المعاملة بالمثل.

٢. يُطبَّق هذا الإعفاء فقط عند الاستيراد أو عند تقديم الإقرار الضريبي.

٣. يجب على أي شخص يُطبَّق الإعفاء المنصوص عليه في الفقرة (١) من هذه المادة أن يقدِّم إلى الهيئة دليلاً كافياً عن وجهة تلك السلع الانتقائية، وذلك بناءً على طلبها.

٤. يحق للهيئة رفض الإعفاء وفرض التقييم الضريبي وفقاً لأحكام النظام وهذه اللائحة، وذلك في حال لم يتم تقديم دليل كافٍ عن وجهة السلع الانتقائية التي تم إعفاؤها، أو إذا اتضح أن السلع الانتقائية لم تصل إلى الوجهة المعفَّية.

المادة (٤٩): (خصم ضريبة السلع الانتقائية المستخدمة في الإنتاج)

١. يجوز للمرخص له بمستودع ضريبي أن يخصم من الضريبة المستحقة مبلغ الضريبة الانتقائية الذي قام بسداده عن سلع انتقائية تم استخدامها في إنتاج سلع انتقائية أخرى.

(١) مشار إلى هذه المادة كاملة ص ٣٥ (المادة الخامسة من النظام المائل).



٢. تُخصم الضريبة عن طريق الإقرار الضريبي للمستودع الضريبي الذي استخدمت فيه تلك السلع كمواد أولية في عملية الإنتاج.
٣. الضريبة المخصومة هي مبلغ الضريبة التي تم سدادها على السلع الانتقائية التي استخدمت كمواد أولية في عملية الإنتاج المشمولة في الإقرار الضريبي.

التعاميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

* الأدلة الإرشادية للضريبة الانتقائية - حالات الإعفاء من الضريبة الانتقائية واستردادها وخصمها، (أكتوبر ٢٠١٩م)، الإصدار (١).^(١)

(١) انظر: ص ١٣ (المادة الأولى من النظام المائل).

التعليق

يوضح هذا النص: متى يستطيع شخص خاضع لضريبة السلع الانتقائية أن يسترد ما قام بسداده من هذه الضريبة بصورة كلية أو جزئية أو يعفى منه عن طريق خطأ منسوب لأحد موظفي الهيئة، بشرط أن يقوم هذا الشخص من تلقاء نفسه وفور علمه بعدم أحقيته في الإعفاء أو الاسترداد، بسداد مبلغ يساوي ذلك المبلغ إلى الهيئة.



الفصل السادس: التفتيش والضبط



التفتيش والضبط

- الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: المواد (١٧، ١٩، ٢٠، ٢١).
- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (١٨).
- اللائحة التنفيذية: المادة (٥٥).

كلمات مفتاحية:

موظفون - مجلس الإدارة - الرقابة والتفتيش - ضبط مخالفات - النظام - المستودعات الضريبية - متاجر - الصلاحيات - مهمات - الهيئة

الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية

المادة (١٧): (الرقابة والتفتيش)

تحديد كل دولة عضو التداير اللازمة للتحقق من صحة تطبيق الضريبة.

المادة (١٩): (تبادل المعلومات)

١. تتبادل الجهات الضريبية في الدول الأعضاء المعلومات ذات الصلة بتنفيذ أحكام هذه الاتفاقية، أو بإدارة أو تنفيذ القوانين المحلية المتعلقة بالضريبة الانتقائية.
٢. مع مراعاة أحكام الاتفاقيات الدولية التي تكون الدولة العضو طرفاً فيها، فإن المعلومات التي تحصل عليها الجهة الضريبية تُعامل على أنها معلومات سرية بنفس الطريقة التي تُعامل بها المعلومات التي تحصل عليها بموجب القوانين المحلية لتلك الجهة، ولا يجوز الكشف عنها إلا للأشخاص أو السلطات (بما في ذلك المحاكم والأجهزة الإدارية) المعنية بربط، أو تحصيل الضريبة الانتقائية، أو بتنفيذها، أو إقامة دعاوى قضائية بشأنها، أو بتحديد الاستئناف المتعلق بها، أو بالإشراف على ما سبق. ولا يجوز لهؤلاء الأشخاص أو السلطات استخدام تلك المعلومات إلا لتلك الأغراض فقط، ويجوز لهم كشف هذه المعلومات في الإجراءات القضائية في المحاكم العامة أو في الأحكام القضائية، وبصرف النظر عما ذكر سابقاً، يجوز استعمال المعلومات التي تحصل عليها الجهة الضريبية لأغراض أخرى عندما تُجيز قوانين كلتا الدولتين استعمالها لمثل هذه الأغراض الأخرى، وتسمح الجهة الضريبية في الدولة المزودة للمعلومات بمثل هذا الاستعمال.



٣. لا يجوز بأي حال من الأحوال تفسير أحكام البندين (١) و(٢) بما يؤدي إلى إلزام أي دولة عضو بما يأتي:

أ. تنفيذ إجراءات إدارية مخالفة للأنظمة والممارسات الإدارية في تلك الدولة أو في دولة عضو أخرى.

ب. تقديم معلومات لا يمكن الحصول عليها بموجب الأنظمة أو التعليمات الإدارية المعتادة في تلك الدولة أو في دولة عضو أخرى.

ج. تقديم معلومات من شأنها كشف أي سر يتعلق بالتجارة، أو الأعمال، أو الصناعة، أو الأسرار التجارية، أو المهنية، أو العمليات التجارية، أو معلومات قد يكون الكشف عنها مخالفاً للسياسة العامة (النظام العام).

٤. إذا طلبت دولة عضو معلومات بموجب هذه المادة، فعلي الدولة العضو الأخرى أن تستخدم إجراءاتها الخاصة بجمع المعلومات المطلوبة حتى وإن لم تكن تلك الدولة الأخرى في حاجة إليها لأغراضها الضريبية الخاصة بها، ويخضع الالتزام الوارد في الجملة السابقة للقيود الواردة في الفقرة (٣)، غير أنه لا يجوز بأي حال من الأحوال تفسير هذه القيود على أنه يُسمح لدولة عضو بالامتناع عن تقديم المعلومات لمجرد انتفاء مصلحتها المحلية فيها.

٥. لا يجوز بأي حال من الأحوال تفسير أحكام الفقرة (٣) على أنها تسمح لدولة متعاقدة بالامتناع عن تقديم المعلومات لمجرد أن المعلومات يحتفظ بها مصرف أو مؤسسة مالية أخرى، أو شخص مفوض أو يعمل بوكالة أو بصفة ائتمانية، أو بسبب كونها مرتبطة بمصالح تتعلق بالملكية في شخص ما.

المادة (٢٠): (نظام الخدمة الإلكتروني)

١. على كل دولة عضو استحداث نظام خدمة إلكتروني لغايات الامتثال بالمتطلبات المتعلقة بالضريبة، وعلى الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية اتخاذ التدابير اللازمة لإنشاء مركز معلومات ضريبي، وتشغيل موقع أو نظام إلكتروني مركزي لمتابعة المعلومات المتعلقة بالتوريدات البيئية، وتبادل هذه المعلومات بين الجهات الضريبية المختصة في الدول الأعضاء، ويُشترط أن يتضمّن الموقع أو النظام الإلكتروني التابع لمركز المعلومات الضريبي المعلومات الآتية على الأقل:

أ. رقم التعريف الضريبي لكل من المورد والعميل.

ب. رقم الفاتورة الضريبية وتاريخها.

ج. وصف المعاملة.

د. مقابل المعاملة.

٢. يُمنح كلٌّ من المورد والعميل رقم تأكيد يجب الاحتفاظ به لغايات التدقيق من قِبَل الجهة الضريبية المختصة، والتأكد من تطابق هذه المعلومات مع تلك المقدمة في الإقرارات الضريبية وغيرها من المعلومات ذات الصلة المقدمة عملاً بأحكام هذه الاتفاقية، وذلك في حال تطابق المعلومات المسجلة من قِبَل كلٍّ منهما.

٣. يجب أن يكون النظام موثقاً وآمناً، ولا يُسمح للمورد أو العميل بالوصول إلى أي بيانات غير تلك المتاح الاطلاع عليها.



٤. يحق للجهة الضريبية المختصة في كل دولة عضو الوصول إلى المعلومات المتعلقة بالتوريدات البيئية.

٥. يتيح النظام متابعة إثبات انتقال السلع إلى بلد المقصد النهائي.

المادة (٢١): (التعاون بين الدول الأعضاء)

١. يحق للدول الأعضاء اتخاذ التدابير اللازمة المتعلقة بالتعاون الإداري بينها؛ وذلك باقتراح ترفعه الأمانة العامة لدول المجلس إلى اللجنة الوزارية، وتكون هذه التدابير خصوصاً في المجالات الآتية:

أ. تبادل المعلومات اللازمة لغايات تحديد صحة الضريبة بناءً على طلب كل دولة عضو.

ب. الاتفاق على إجراء عمليات تدقيق متزامنة، والمشاركة في عمليات تدقيق تقوم بها أي دولة عضو بناءً على موافقة الدول المعنية.

ج. المساعدة في تحصيل الضريبة واتخاذ التدابير اللازمة المرتبطة بالتحصيل.

٢. يجب على كل دولة عضو أن تُلزم موظفيها بعدم إفشاء أو استعمال المعلومات التي حصلوا عليها في سياق عملهم من دولة عضو أخرى لغايات أخرى غير مرتبطة بتنفيذ مهامهم، ولكل دولة عضو تحديد العقوبات المطبقة في حال المخالفة، وذلك بمراعاة أحكام الاتفاقيات الدولية التي تكون الدولة العضو طرفاً فيها.

نظام الضريبة الانتقائية

المادة (١٨):

يتولى موظفون - يصدر بتسميتهم قرار من مجلس الإدارة - الرقابة والتفتيش وضبط مخالفات أحكام النظام، ولهم دخول المستودعات الضريبية أو المتاجر، أو غيرها من الصلاحيات اللازمة لأداء مهماتهم، ويكونون تحت مسؤولية الهيئة وإشرافها، وتحدد اللائحة إجراءات قيامهم بأعمالهم.

اللائحة التنفيذية

المادة (٥٥): (صلاحيات الهيئة في التدقيق وتطبيق النظام)

١. يجوز لمراقبي ومفتشي الهيئة لأغراض التدقيق وتطبيق النظام ما يلي:



- أ. دخول المستودعات الضريبية وأي مواقع أخرى يتم فيها حيازة سلع انتقائية.
 - ب. الدخول إلى أي وسيلة نقل تُستخدم لنقل السلع الانتقائية.
 - ج. الطلب من أي وسيلة نقل تُستخدم لنقل سلع انتقائية التوجه إلى أي مكان في المملكة.
 - د. الاطلاع على أي معلومات تتعلق بالسلع الانتقائية الموجودة في أي مكان أو وسيلة نقل مستخدمة لحيازة أو نقل السلع الانتقائية.
 - هـ. أخذ أو طلب عينة من أي سلعة انتقائية موجودة داخل أي وسيلة نقل أو مكان يُستخدم لحيازة أو نقل السلع الانتقائية.
٢. يحق لمراقبي ومفتشي الهيئة ممارسة جميع الصلاحيات الممنوحة لهم في الفقرة (١) من هذه المادة فيما يتعلق بالسلع الانتقائية التي تتم حيازتها، أو التي يوجد لديهم أسباب معقولة بحيازتها بالمخالفة لأحكام النظام أو اللائحة.

التعميم والقرارات والأدلة الاسترشادية الصادرة من الهيئة

- * توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية - معلومات عامة عن الضريبة، الإصدار (١)^(١). الذي تضمّن في (البند ٦-١، ص ١٩) تحت عنوان «عمليات التدقيق والتفتيش» الهدف من هذه العمليات وأنواعها، التي يكلف بها موظفو الهيئة، كما تضمّن هذا البند الصلاحيات الممنوحة للهيئة (موظفيها) بهدف تنفيذ المهمة المنوطة بها، وهي:
- دخول المستودعات الضريبية وأي مواقع أخرى يتم فيها حيازة سلع انتقائية.
 - الدخول إلى أي وسيلة نقل تُستخدم لنقل السلع الانتقائية.
 - الطلب من أي وسيلة نقل تُستخدم لنقل سلع انتقائية التوجه إلى أي مكان في المملكة.
 - الاطلاع على أي معلومات تتعلق بالسلع الانتقائية الموجودة في أي مكان أو وسيلة نقل مستخدمة لحيازة أو نقل السلع الانتقائية.
 - أخذ أو طلب عينة من أي سلعة انتقائية موجودة داخل أي وسيلة نقل أو مكان يُستخدم لحيازة أو نقل السلع الانتقائية.

(١) سبق الإشارة إليه، ص ١٢، ١٧ وما بعدها (المادتان الأولى والثانية من النظام المائل).



الممارسات والتجارب العالمية

* لأغراض التفتيش والتأكد من الالتزام بأحكام القانون تَضَمَّنَت المادة (٢٤) من القانون الاتحادي بدولة الإمارات العربية رقم (٧) لسنة (٢٠١٧م) في شأن الضريبة الانتقائية ما يلي:

١. يجب على الخاضع للضريبة - دون الإخلال بالأحكام المتعلقة بالاحتفاظ بالسجلات المنصوص عليها في أي قانون آخر - أن يحتفظ بالسجلات الآتية:

أ. سجلات جميع السلع الانتقائية المنتجة أو المستوردة أو المخزنة.

ب. سجلات السلع الانتقائية التي تم تصديرها وإثباتات ذلك التصدير.

ج. سجلات عن نسب المخزون شاملة تفاصيل المواد المفقودة أو المتلفة.

د. سجل ضريبي يحتوي على البيانات الآتية:

١. الضريبة المستحقة على السلع الانتقائية المستوردة.

٢. الضريبة المستحقة على السلع الانتقائية المنتجة.

٣. الضريبة المستحقة على السلع الانتقائية التي تم تخزينها.

٤. الضريبة القابلة للخصم وفقاً لأحكام المادة (١٦) من هذا المرسوم بقانون.

٢. يحدّد مجلس الوزراء بناءً على اقتراح الوزير السلع الانتقائية التي يجب وضع علامات مميزة عليها؛ وذلك لبيان تلك التي تم دفع الضريبة عنها بالإضافة إلى الشروط والإجراءات المرتبطة بذلك.

٣. تُحدّد اللائحة التنفيذية لهذا المرسوم بقانون المُدَد والشروط والضوابط اللازمة للاحتفاظ بالسجلات المنصوص عليها في البند (١) من هذه المادة.

* كما تنص المادة (٢٥) من ذات القانون على أنه:

«يجب على الخاضع للضريبة أو أي شخص مُخَوَّل خطياً من قبله أن يقوم بإدراج رقم التسجيل الضريبي الخاص به في كل ممارساته وتعاملاته مع الهيئة، وعلى كل إقرار ضريبي، وعلى أي مستند يتعلق بالضريبة».



التعليق

مهمة الهيئة هي التحصيل بناءً على تطبيق نظام الضريبة على السلع الانتقائية، خاصةً من حيث التأكد من صحة تطبيق الضريبة، ولا يتسنى للهيئة القيام بذلك إلا بواسطة موظفين يتمتعون بصفة الضبطية، ويصدر بتسميتهم قرار من مجلس الإدارة فيما يخص أعمال الرقابة والتفتيش وضبط المخالفات ذات الصلة، وقد حددت اللائحة التنفيذية عددًا من الصلاحيات التي يجوز لمراقبي ومفتشي الهيئة اللجوء إليها لأداء مهام عملهم، وهي:

أ. دخول المستودعات الضريبية وأي مواقع أخرى يتم فيها حيازة سلع انتقائية.

ب. الدخول إلى أي وسيلة نقل تُستخدم لنقل السلع الانتقائية.

ج. الطلب من أي وسيلة نقل تُستخدم لنقل سلع انتقائية التوجه إلى أي مكان في المملكة.

د. الاطلاع على أي معلومات تتعلق بالسلع الانتقائية الموجودة في أي مكان، أو وسيلة نقل مستخدمة لحيازة أو نقل السلع الانتقائية.

هـ. أخذ أو طلب عينة من أي سلعة انتقائية موجودة داخل أي وسيلة نقل أو مكان يُستخدم لحيازة أو نقل السلع الانتقائية.

وقد حددت الاتفاقية الموحدة ذات الصلة آليات التعاون وتبادل المعلومات بين الدولة المتعاقدة بما يخدم الدور الرقابي والتنفيذي للهيئة وللجهات المماثلة في الدول الأخرى.



الفصل السابع: التهرب الضريبي والعقوبات



أولاً: حالات التهرب الضريبي

- الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: المادة (٢٣).
- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (١٩).
- اللائحة التنفيذية: (لا يوجد).

التهرب الضريبي - الاتفاقية - غرامة - قيمة الضريبة - السلع الانتقائية - المخالفات - تسجيل.

كلمات مفتاحية:

الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية

المادة (٢٣): (التهرب الضريبي)

١. يُقصد 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):

إضافة إلى حالات التهرب الضريبي التي حددتها الاتفاقية، تُعد ممارسة أيّ من الأنشطة المنصوص عليها في المادة (٦) من النظام دون تسجيل تهربًا ضريبيًا.

الأنظمة ذات العلاقة

* المرسوم الملكي رقم (٥١/م) 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.

التعميم والقرارات والأدلة الاسترشادية الصادرة من الهيئة

* توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية - معلومات عامة عن الضريبة (يونيو ٢٠١٩م)، الإصدار (١)، الذي تضمّن الآتي:

١. مقدمة عن تطبيق نظام الضريبة الانتقائية في المملكة العربية السعودية، والتعريف بالهيئة، 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. هيئة الزكاة والضريبة والجمارك (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 المملكة، 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 حيازة 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 شرطًا رئيسيًا 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 حالة 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.



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

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

يُعدُّ الخاضع لضريبة السلع الانتقائية متهرباً من سدادها إذا تو افرت 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 أيّ من الأنشطة المنصوص عليها في المادة (٦) من النظام دون تسجيل.

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

أنه في حال لم يُقّم الشخص المسؤول عن احتساب الضريبة وسدادها إلى الهيئة بالتصريح عن الضريبة المستحقة - سواء 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 سواء أكان باستخدام الأسعار المعيارية المحددة لتلك السلع أم باستخدام أي طريقة أخرى تفيد أسعار البيع بالتجزئة للسلع المطروحة بما يحدد الضريبة الانتقائية المستحقة وواجبة الأداء عن تلك السلع، شرط أن تقوم الهيئة بإخطار ذلك الشخص بالضريبة المستحقة وأية فروق ضريبية أو غرامات مستحقة نتيجة التقييم المفروض.



الضريبة الانتقائية

ثانياً: العقوبات المقررة نظاماً:

- الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: المادة (٢٢).
- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٢٠).
- اللائحة التنفيذية: (لا يوجد).

كلمات مفتاحية:

التهرب الضريبي - غرامة - قيمة الضريبة - السلع الانتقائية - المخالفات

الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية

المادة (٢٢): (الغرامات)

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

نظام الضريبة الانتقائية

المادة (٢٠):

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



التعالم 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 بعضها 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).^(١)

(١) سبق الإشارة إليه، ص ١٢، ١٧ وما بعدها (المادتان الأولى والثانية من النظام المائل).

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 وفقاً للمبادئ الثابتة في النظام، وذلك بشرط ألا يخل أداء هذه الغرامة بسداد الضريبة.



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

- الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة السلعة الانتقائية: المادة (٢٢).
- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٢١).
- اللائحة التنفيذية: (لا يوجد).

كلمات مفتاحية:

مدة - غرامة - قيمة الضريبة - عاقب - تصنيف العقوبات

الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة السلعة الانتقائية

المادة (٢٢): (الغرامات)

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

نظام الضريبة الانتقائية

المادة (٢٢):

يُعاقب كل مَنْ لم يُسَدِّد الضريبة المستحقة خلال المدة التي تحددها اللائحة بغرامة تعادل (٥٪) من قيمة الضريبة غير المسددة عن كل شهر أو جزء منه لم تُسَدِّد عنه الضريبة.



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 بعضها 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) (١).

(١) سبق الإشارة إليه، ص ١٢، ص ١٧ وما بعدها (المادتان الأولى والثانية من النظام المائل).

التعليق

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



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

- الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: المادة (٢٢).
- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٢٢).
- اللائحة التنفيذية: المادة (١٨).

كلمات مفتاحية:

الضريبة المستحقة - مدة - اللائحة - غرامة - قيمة الضريبة

الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة السلعة الانتقائية

المادة (٢٢): (الغرامات)

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

نظام الضريبة الانتقائية

المادة (٢٢):

يُعاقب كلٌّ مَنْ 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.

اللائحة التنفيذية

المادة (١٨): (سداد الضريبة المستحقة)^(١)

(١) سبق الإشارة إليها ص ٢٦ (المادة الخامسة عشرة من النظام المائل).



المبادئ والسوابق القضائية

المبدأ رقم (٤٣٠) من مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠م-٢٠٢١م: «يُعاقَب كلُّ مَنْ لم يُسَدِّد الضريبة المستحقة خلال المدة المحددة نظامًا بغرامة تعادل ٥٪ من قيمة الضريبة غير المسددة، عن كل شهر أو جزء منه لم تُسَدِّد عنه الضريبة»^(١).

المبدأ رقم (٤٣٤) من مجموعة المبادئ السابقة الإشارة إليها: «المطالبة بإلغاء الغرامة للجهل بالنظام لا يُعد مبررًا نظامًا لإعفائه من تلك الغرامة»^(٢).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٤-٦٠-٢١-٢٠٢١-٧٧

(٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٣٥٣-٢٠٢٠-٧٧

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 بعضها 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)^(١).

(١) سبق الإشارة إليه، ص ١٢، ص ١٧ وما بعدها (المادتان الأولى والثانية من النظام المائل).



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 وأكثر من ذلك

من قيمة الضريبة التي
كان يتعين الإقرار بها

في حال تجاوز التأخير

التعليق

قرر النظام عقوبة الغرامة على الممتنع عن سداد الضريبة المقررة على السلع الانتقائية، التي تعادل (5%) من قيمة الضريبة غير المسددة عن كل شهر أو جزء منه لم تُسدد عنه الضريبة.



خامساً: الغرامات الأخرى:

- الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: المادة (٢٢).
- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٢٣).
- اللائحة التنفيذية: (لا يوجد).

كلمات مفتاحية:

غرامة - منع - موظفي الهيئة - واجبات وظيفية - تقديم المعلومات - الهيئة - النظام - اللائحة

الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية

المادة (٢٢): (الغرامات)

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

نظام الضريبة الانتقائية

المادة (٢٣):

يُعاقَب بغرامة لا تزيد على (٥٠,٠٠٠) ريال كل مَنْ:

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 بعضها ببعض على نحو لا يحتمل التجزئة يُكتفى بالعقوبة الأشد.

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

الممارسات والتجارب العالمية

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

التعليق

قرر النظام أن الغرامة لا تزيد على (٥٠,٠٠٠) ريال كعقوبة 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، ٢٠١٩م) إلى هذا الحكم.



سادساً: أثر إيقاع العقوبات على الضريبة:

- الاتفاقية الخليجية الموحدة للضريبة الانتقائية: (لا يوجد).
- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٢٤).
- اللائحة التنفيذية: (لا يوجد).

عقوبات - النظام - استيفاء الضريبة

كلمات مفتاحية:

نظام الضريبة الانتقائية

المادة (٢٤):

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

التعليق

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



سابعاً: العود في المخالفات النظامية:

- الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: المادة (٢٢).
- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٢٥).
- اللائحة التنفيذية: (لا يوجد).

كلمات مفتاحية:

عقوبات - النظام - استيفاء الضريبة

الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية

المادة (٢٢): (الغرامات)

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

نظام الضريبة الانتقائية

المادة (٢٥):

في حالة 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.^(١)

(١) تم تعديل هذه المادة بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ: حيث أصبح نصها وفقاً لما ورد أعلاه.



الأنظمة ذات العلاقة

* المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ، الذي تَضَمَّن في البند (خامساً) الآتي: «الموافقة على تعديل نظام الضريبة الانتقائية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٨٦) وتاريخ ١٤٣٨/٨/٢٧هـ، 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 ١٤٣٨/١١/١هـ، الذي تَضَمَّن تعديل المادة (٢٥) من نظام الضريبة الانتقائية لتكون بالنص السابقة الإشارة إليه.

التعاميم 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 بعضها ببعض على نحو لا يحتمل التجزئة يُكتفى بالعقوبة الأشد.

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



التعليق

يدل (العود) - وهو: تكرار المخالفة المؤثمة 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.



الفصل الثامن: إيقاع العقوبات والنظر في المنازعات



أولاً: الاختصاص: إيقاع العقوبات:

- الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: (لا يوجد).
- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٢٦).
- اللائحة التنفيذية: (لا يوجد).

كلمات مفتاحية:

الهيئة - العقوبات - المخالفات - مجلس الإدارة - مبدأ التناسب - محافظ الهيئة - نفقة - صحيفة محلية - مقر الإقامة - قرار قطعي

نظام الضريبة الانتقائية

المادة (٢٦):

١. تتولى الهيئة إيقاع العقوبات المنصوص عليها في النظام وفقاً لتصنيف المخالفات وتحديد العقوبات، الذي يضعه مجلس الإدارة، ويراعى فيه التناسب بين المخالفة والعقوبة.
٢. يكون إيقاع العقوبة بقرار من محافظ الهيئة، أو من يفوضه مجلس الإدارة بذلك.
٣. يجوز تضمين القرار الصادر بالعقوبة النصّ على نشر منطوقه على نفقة المخالف في صحيفة محلية تصدر في مقر إقامته، فإن لم تكن في مقره صحيفة ففي أقرب منطقة إليه، أو نشره في أي وسيلة أخرى مناسبة، وذلك بحسب نوع المخالفة المرتكبة وجسامتها وأثارها، وبعد اكتساب القرار الصفة القطعية.

قرارات مجلس الوزراء

* قرار مجلس الوزراء رقم (٤٦٥) وتاريخ ١٤٣٨/٧/٢٠هـ تنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.



التعاميم والقرارات والأدلة الاسترشادية الصادرة من الهيئة

* قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٣٩٠٥) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/٢٣هـ بالموافقة على تصنيف العقوبات.^(١)

* توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية - معلومات عامة عن الضريبة، الإصدار (١)^(٢).

(١) سبق الإشارة إليه ص ٩٤ (المادة العشرون النظام المائل).

(٢) سبق الإشارة إليه ص ١٢، ١٧ وما بعدها (المادتان الأولى والثانية من النظام المائل).

آراء الفقه والشراح للأنظمة الضريبية

الهدف من فرض الجزاء على الأفراد في أي نظام هو حماية مصلحة يراها المشرع جديرة بذلك، فالجزاءات في النظام (القانون) الضريبي تُفرض لحماية مصلحة الخزينة العامة؛ وذلك على أساس أن الجريمة الضريبية تشمل كل اعتداء على حق الخزنة العامة؛ وهذه الجزاءات تنقسم إلى جزاءات مالية كالغرامة، وجزاءات سالبة للحرية كالحبس، وذلك حسب نص النظام. كما تختلف هذه الجزاءات من حيث الجهة المختصة باتخاذها إلى جزاءات تفرضها الإدارة الضريبية، وأخرى تفرضها المحكمة أو اللجنة المختصة بالفصل في المنازعة الضريبية، والغرامة الضريبية تُعد جزاء إدارياً؛ حيث قرره المشرع لضمان حُسن سير الإدارة العامة، وتطبيقاً لذلك فقد قرر القضاء السويسري صراحةً في كثير من أحكامه تعلق الجرائم الضريبية بالقانون الإداري، وليس بالقانون الجنائي^(١)

(١) وتجدر الإشارة إلى أن الجزاءات الضريبية قد تكون سبباً في الهرب الضريبي واقتصاد الظل؛ انظر: المطيري، حامد داخل، قياس حجم الاقتصاد الخفي وأثره على المتغيرات الاقتصادية الكلية مع دراسة تطبيقية على المملكة العربية السعودية،

مرجع سابق، ص ٤٦-٥٠.



التعليق

أوكل النظام للهيئة مهمة إيقاع العقوبات المقررة نظامًا على الأفعال التي تقع بالمخالفة له بقرار من محافظ الهيئة، أو من يفوضه مجلس الإدارة بذلك مع مراعاة مبدأ التناسب بين المخالفة والعقوبة، وهو أبرز المبادئ التي يقوم عليها النظام العقابي الحديث، وجواز نشر القرار الصادر بالعقوبة على نفقة المخالف في صحيفة محلية تصدر في مقر إقامته، أو نشره في أي وسيلة أخرى مناسبة.



ثانياً: الحق في الاعتراض:

- الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: المادة (٢٤).
- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٢٧).
- اللائحة التنفيذية: (لا يوجد).

كلمات مفتاحية:

قرار - الهيئة - اعتراض - الطعن - ضوابط - قواعد - منازعات.

الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية

المادة (٢٤): (الاعتراضات والطعون)

تحدّد كل دولة عضو شروط وضوابط الاعتراض على قرارات الجهة الضريبية المختصة، ويشمل ذلك حق اللجوء إلى المحاكم المحلية المختصة في كل دولة عضو.

نظام الضريبة الانتقائية

المادة (٢٧):

يجوز لمن صدر ضده قرار بالعقوبة التظلم منه أمام الجهة القضائية المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ العلم به، وإلا عدّ نهائياً غير قابل للطعن أمام أي جهة قضائية أخرى.^(١)

(١) تم تعديل هذه المادة بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١١/٢/١٤٣٨هـ، والأمر الملكي رقم (٢٦٠٤٠) وتاريخ ٢١-٤-١٤٤١هـ.



الأنظمة ذات العلاقة

* المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ، الذي تضمن في البند (خامسًا) الآتي:

«الموافقة على تعديل نظام الضريبة الانتقائية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٨٦) وتاريخ ١٤٣٨/٨/٢٧هـ، وفقًا لما يلي: تعديل المادة (٢٧) لتكون بالنص الآتي: يجوز لمن صدر ضده قرار بالعقوبة التظلم منه أمام الجهة القضائية المختصة خلال (٣٠) يومًا من تاريخ العلم به، وإلا عدَّ غير قابل للطعن أمام أي جهة قضائية أخرى نهائيًا».

قرارات مجلس الوزراء

* قرار مجلس الوزراء رقم (٦٥٤) وتاريخ ١٤٣٨/١١/١هـ، الذي تضمّن الآتي:

«...الموافقة على تعديل نظام الضريبة الانتقائية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٨٦) وتاريخ ١٤٣٨/٨/٢٧هـ وفقًا لما يلي: ... تعديل المادة (٢٧) لتكون بالنص الآتي: يجوز لمن صدر ضده قرار بالعقوبة التظلم منه أمام الجهة القضائية المختصة خلال (٣٠) يومًا من تاريخ العلم به، وإلا عدَّ غير قابل للطعن أمام أي جهة قضائية أخرى نهائيًا».

سادسًا: قيام الهيئة برفع ما تراه من مقترحات لتحقيق التطبيق الأمثل للأنظمة الضريبية في المملكة».

* القرار رقم (٢٨٧) وتاريخ ١٤٤١/٤/٢٧هـ المعدل للأنظمة الضريبية الثلاثة فيما يخص الاعتراض على قرارات الضريبة؛ وذلك بإحلال نص محل كلٍ من النصوص النظامية المشار إليها في الفقرات (١) و(٢) و(٣) أعلاه يقضي بأنه: «يجوز لمن صدر في شأنه قرار من الهيئة الاعتراض عليه وفقًا لما تقضي به قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية».

المبادئ والسوابق القضائية

المبدأ رقم (١٢٣) من مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠م-٢٠٢١م والمتضمّن الآتي: «الأصل في قرار الجهة الإدارية الصحة والسلامة، وعلى من يدعي عكس ذلك إثباته بجميع طرق الإثبات»^(١).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٢٨٤-٢٠٢٠-VR



المبدأ رقم (١٢٥) من مجموعة المبادئ السالفة الذكر: «إذا كانت الحثيات التي بُني عليها قرار لجنة الفصل لا تعكس ما انتهت إليه الدائرة، فلدائرة الاستئناف إلغاء القرار المستأنف عليه لهذه الأسباب».

المبدأ رقم (١٢٨) من مجموعة المبادئ السالفة الذكر: «يُقبل الاستئناف شكلاً على قرار لجنة الفصل إذا قُدِّم من ذي صفة، وخلال المدة المحددة، واستوفى متطلباته النظامية بموجب ما نصت عليه المواد ذات الصلة من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية»^(١).

المبدأ رقم (١٢٩) من مجموعة المبادئ السالفة الذكر: «عدم قبول الدعوى من الناحية الشكلية لفوات المدة النظامية للاعتراض»^(٢).

المبدأ رقم (١٣١) من مجموعة المبادئ السالفة الذكر: «البينة على مَنْ ادعى»^(٤).

(٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٧٨-٢٠٢١-٣٧٣

(٣) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: ٧٨-٢٠٢١-٣٧٤

(٤) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: IZJ-٢٠٢١-٢٢٦

التعميم والقرارات والأدلة الاسترشادية الصادرة من الهيئة

* توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية - معلومات عامة عن الضريبة، الإصدار (١)^(١).

(١) سبق الإشارة إليه ص ١٢، ١٧ وما بعدها (المادتان الأولى والثانية من النظام المائل).

التعليق

وهذا الحكم (الحق في التظلم) ضماناً مهمة لمن يصدر ضده قرار بعقوبة، وتأكيداً على حق الأفراد في اللجوء إلى قاضيهم الطبيعي مع الأخذ في الاعتبار مدة (٣٠) يوماً من تاريخ العلم بقرار بالعقوبة، وهي مدة سقوط لهذا الحق لتعلقها بالنظام العام.



الفصل التاسع: أحكام ختامية



أولاً: المكافآت المالية:

- الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: (لا يوجد).
- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٢٨).
- اللائحة التنفيذية: المادة (٥٨).

كلمات مفتاحية:

مجلس الإدارة - مكافأة - موظفي الهيئة - مخالفات النظام

نظام الضريبة الانتقائية

المادة (٢٨):

لمجلس الإدارة منح مكافأة مالية لكلٍ من يسهم - من غير موظفي الهيئة - في الكشف عن مخالفات النظام واللائحة، وتحدّد اللائحة مقدار المكافأة وشروط منحها وضوابطه.

اللائحة التنفيذية

المادة (٥٨): (المكافآت المالية)

يجوز لمجلس الإدارة أن يمنح مكافأة مالية لأي شخص من غير موظفي الهيئة في حال ساهم في الكشف عن أي مخالفة لأحكام النظام أو اللائحة ونتج عن ذلك تحصيل ضريبة أو غرامة، شرط ألا تتجاوز (٢,٥٪) من قيمة الغرامة التي يتم تحصيلها أو (١,٠٠٠,٠٠٠) ريال سعودي، أيهما أقل.



التعليق

أجاز النظام ولائحته التنفيذية لمجلس إدارة الهيئة أن يمنح مكافأة مالية لأي شخص من غير موظفي الهيئة؛ وذلك إذا ساهم في الكشف عن أي مخالفة لأحكام النظام أو اللائحة، ونتج عن ذلك تحصيل ضريبة أو غرامة شرط ألا تتجاوز (٢,٥٪) من قيمة الغرامة التي يتم تحصيلها أو (١,٠٠٠,٠٠٠) ريال سعودي، أيهما أقل. وهذا تشجيع للأشخاص على الإبلاغ عن المخالفات الضريبية حفاظاً على المال العام وتحصيل المستحقات الضريبية، وقد أكد هذه الأحكام الدليل الاسترشادي (المعنون بتوسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية، والمعلومات عامة عن الضريبة)، الإصدار (١) (يونيو ٢٠١٩م)، ص (١٨).



الضريبة الانتقائية

ثانياً: إصدار اللائحة التنفيذية للنظام

- الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: (لا يوجد).
- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٢٩).
- اللائحة التنفيذية: المادة (٦٣، ٦٤).

كلمات مفتاحية:

مجلس الإدارة - اللائحة - النظام - نفاذ - القرارات - التعليمات

نظام الضريبة الانتقائية

المادة (٢٩):

يُصدر مجلس الإدارة اللائحة خلال (١٥) يوماً من تاريخ صدور النظام، ويعمل بها بعد نفاذه، ويصدر كذلك القرارات والتعليمات اللازمة لتنفيذ أحكام النظام واللائحة.

اللائحة التنفيذية

المادة (٦٣): (التعارض)

يُلغى أي حكم من أحكام اللائحة في حالة تعارضه مع أي قرار تتخذه اللجنة الوزارية وفقاً لصلاحياتها المنصوص عليها في الاتفاقية.

المادة (٦٤): (تاريخ سريان اللائحة)

تُنشر هذه اللائحة في الجريدة الرسمية ويُعمل بها اعتباراً من تاريخ نفاذ النظام.



التعميم والقرارات والأدلة الاسترشادية الصادرة من الهيئة

* قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٩ - ١ - ١٧) وتاريخ ١٤٣٨/٩/٥ هـ القاضي بالموافقة على اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة الانتقائية.

* قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٨ - ٢ - ٩) وتاريخ ١٤٤٠/٧/٢٧ هـ.

* قرار مجلس إدارة الهيئة بالتمير رقم (٢ - ٣ - ١٩) وتاريخ ١٤٤٠/٩/١٠ هـ الموافق ٢٠١٩/٥/١٥ م.

* قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٣٠٣١) وتاريخ ١٤٤٠/١٠/٥ هـ الموافق ٢٠١٩/٦/٨ م، الذي نص على أنه:

«بعد الاطلاع على قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٢ - ٣ - ١٩) وتاريخ ١٤٤٠/٩/١٠ هـ الموافق ٢٠١٩/٥/١٥ م القاضي في البند (أولاً) بالموافقة على تعديل اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة الانتقائية، وبناءً على الصلاحيات المخولة له في البند (ثانياً) من ذات القرار، فإن رئيس مجلس إدارة الهيئة يقرر ما يلي:

أولاً: يسري العمل بأحكام اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة الانتقائية الصادرة بقرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٩ - ١ - ١٧) وتاريخ ١٤٣٨/٩/٥ هـ المعدلة بقرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٢ - ٣ - ١٩) وتاريخ ١٤٤٠/٩/١٠ هـ الموافق ٢٠١٩/٥/١٥ م فيما يتعلق بفرض الضريبة الانتقائية على المشروعات المحللة بدءاً من تاريخ ٢٠١٩/١٢/١ م. ثانياً: يُنشر هذا القرار في الجريدة الرسمية، ويبلغ لمن يلزم لتنفيذه».

* توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية - الدليل الإرشادي للأحكام الانتقالية للضريبة الانتقائية، الإصدار (١,٦)، الذي تضمّن الآتي:

١. مقدمة عن تطبيق نظام الضريبة الانتقائية في المملكة العربية السعودية، والتعريف بالهيئة، وماهية الضريبة الانتقائية، والتعريف بالدليل.
٢. تعاريف المصطلحات الرئيسية المستخدمة.
٣. تحديد قيمة الضريبة الانتقائية المستحقة.
٤. الضريبة الانتقائية المستحقة بناءً على المرحلة الانتقالية.
٥. الإفصاح عن السلع الانتقائية، وسداد الضريبة المستحقة.

* توسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية - معلومات عامة عن الضريبة، الإصدار (١)(١)^(١).

(١) سبق الإشارة إليه ص ١٢، ١٧ وما بعدها (المادتان الأولى والثانية من النظام المائل).



الممارسات والتجارب العالمية

* تنص المادة (٢٦) من القانون الاتحادي بدولة الإمارات العربية رقم (٧) لسنة ٢٠١٧م في شأن الضريبة الانتقائية على أن: «يصدر مجلس الوزراء بناء على اقتراح الوزير اللائحة التنفيذية لأحكام هذا المرسوم بقانون».

* كما تنص المادة (٢٩) من ذات القانون على أن: «يُلغى أي حكم يخالف أو يتعارض مع أحكام هذا المرسوم بقانون».

التعليق

تنفيذًا لمقتضى المادة (٢٩) من النظام، أصدر مجلس إدارة الهيئة قراره رقم (٢ - ٣ - ١٩) وتاريخ ١٠/٩/١٤٤٠هـ الموافق ١٥/٥/٢٠١٩م باللائحة التنفيذية للنظام؛ هذا إلى جانب إصداره عددًا من القرارات ذات الصلة، التي سبقت الإشارة إليها.



ثالثاً: نفاذ النظام:

- الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: المادة (٢٩).

- نظام الضريبة الانتقائية: المادة (٣٠).

- اللائحة التنفيذية: المواد (٦٠، ٦٤).

كلمات مفتاحية:

نشر - اتفاقية - الإجراءات الداخلية - الجريدة الرسمية - نفاذ - استثناء

الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية

المادة (٢٩): (النفاذ)

تُقَرُّ هذه الاتفاقية من قِبَل المجلس الأعلى وتُصادق عليها الدول الأعضاء وفقاً لإجراءاتها الدستورية الآتية:

١. تعتبر الاتفاقية نافذة اعتباراً من إيداع وثيقة تصديق الدولة الثانية لدى الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية.

٢. تعمل كل دولة عضو على اتخاذ الإجراءات الداخلية لإصدار القانون المحلي بهدف وضع أحكام الاتفاقية حيز التنفيذ بما فيها وضع السياسات والإجراءات اللازمة لتطبيق الضريبة بما لا يتعارض مع أحكام هذه الاتفاقية.

٣. تُعد كل دولة عضو لم تُطبّق قانونها المحلي خارج نطاق تطبيق هذه الاتفاقية إلى حين تاريخ نفاذ قانونها المحلي.



نظام الضريبة الانتقائية

المادة (٣٠):

يُعمل بالنظام اعتبارًا من اليوم التالي لمُضي (١٥) يومًا من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية.

اللائحة التنفيذية

المادة (٦٤): (تاريخ سريان اللائحة)

تُنشر هذه اللائحة في الجريدة الرسمية ويُعمل بها اعتبارًا من تاريخ نفاذ النظام.

المادة (٦٠): (السلع الانتقائية التي تتم حيازتها في تاريخ سريان النظام)

٧. تُستحق الضريبة الانتقائية فورًا على جميع السلع الانتقائية الموجودة داخل المملكة من تاريخ دخول النظام حيّز النفاذ، شريطة أن تكون تلك السلع الانتقائية:

أ. غير موضوعة تحت وضع معلق للرسوم الجمركية، أو للضريبة الانتقائية.

ب. غير مملوكة لأي جهة حكومية.

ج. أن تكون مخصصة لأغراض تجارية.

٨. تكون السلع الانتقائية مخصصة لأغراض تجارية، وذلك إذا تجاوزت قيمة وعائها الضريبي (٦٠,٠٠٠) ريال سعودي وفقًا للمادة (٨) من اللائحة، وهذا لأغراض الفقرة (١) من هذه المادة.

٩. يجب على الأشخاص الحائزين على سلع انتقائية وفقًا للفقرة (١) من هذه المادة احتساب الضريبة المستحقة عن السلع الانتقائية التي بحوزتهم وفقًا لأحكام النظام واللائحة، والإقرار عنها وسدادها بواسطة إقرار انتقالي واحد إلى الهيئة خلال (٤٥) يومًا من تاريخ نفاذ اللائحة.



١٠. تحدّد الهيئة طرق تقديم الإقرار الانتقالي للضريبة الانتقائية وسدادها.

١١. تسري هذه المادة على أي تعديلات تطرأ على الاتفاقية، أو النظام، أو هذه اللائحة، أو إصدار، أو تعديل أي أنظمة أخرى، أو إصدار أي قرارات تنتج عنها زيادة في معدل الضريبة على السلع الانتقائية، أو الوعاء الضريبي لها، أو فرض الضريبة الانتقائية على أي سلع أخرى، وتُطبَّق الأحكام الواردة في الفقرات (١) و(٢) و(٣) من تاريخ سريان تلك التعديلات أو الأنظمة أو القرارات.

١٢. يُستثنى ممّا ورد في الفقرة (٥) من هذه المادة أنه في حال نفاذ أي تعديلات على الاتفاقية، أو النظام، أو هذه اللائحة، أو إصدار أو تعديل أي أنظمة أخرى، أو إصدار أي قرارات تنتج عنها زيادة في معدل الضريبة على السلع الانتقائية، أو الوعاء الضريبي لها، فتُعتبر تلك السلع مخصّصة لأغراض تجارية وفقاً للفقرة (١) من هذه المادة، وذلك إذا نتج عن تلك الزيادة ضريبة مستحقة لا تقل عن (٢٠,٠٠٠) ريال سعودي.

إذا رفضت الهيئة طلب ترخيص المستودع الضريبي المشار إليه في الفقرة (٢) من المادة (٦٢) تبدأ الفترة المنصوص عليها في الفقرة (٣) من هذه المادة اعتباراً من تاريخ إبلاغ مقدم طلب الترخيص برفض الطلب.

القرارات الوزارية

* قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٠٩/٢٢ هـ، تنظيم الهيئة.

التعاميم والقرارات والأدلة الاسترشادية الصادرة من الهيئة

* قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٩ - ١ - ١٧) وتاريخ ١٤٣٨/٩/٥ هـ القاضي بالموافقة على اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة الانتقائية.

* قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٨ - ٢ - ٩) وتاريخ ١٤٤٠/٧/٢٧ هـ.

* قرار مجلس إدارة الهيئة بالتمير رقم (٢ - ٣ - ١٩) وتاريخ ١٤٤٠/٩/١٠ هـ الموافق ٢٠١٩/٥/١٥ م.



* القرار الإداري رقم (٣٠٣١) وتاريخ ١٤٤٠/١٠/٥ هـ الموافق ٢٠١٩/٦/٨ م، والمتضمن الآتي:

أولاً: يسري العمل بأحكام اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة الانتقائية الصادرة بقرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٩ - ١ - ١٧) وتاريخ ١٤٣٨/٩/٥ هـ المعدلة بقرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٢ - ٣ - ١٩) وتاريخ ١٤٤٠/٩/١٠ هـ الموافق ٢٠١٩/٥/١٥ م فيما يتعلق بفرض الضريبة الانتقائية على السلع المحللة بدءاً من ٢٠١٩/١٢/١ م.

الممارسات والتجارب العالمية

* المادة (٣٠) من القانون الاتحادي بدولة الإمارات العربية رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ م في شأن الضريبة الانتقائية والمقابلة للمادة الماثلة من نظام الضريبة على السلع الانتقائية.

التعليق

حدّد النظام بداية النطاق الزمني لسريانه؛ وذلك بأن يتم العمل به اعتباراً من اليوم التالي لمُضي (١٥) يوماً من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية، وقد ورد في المادة (٦٠) حالة السلع الانتقائية التي تتم حيازتها في تاريخ سريان النظام.

وقد استعرض الدليل الإرشادي للضريبة الانتقائية (دليل الأختام الضريبية) (سبتمبر ٢٠١٩ م)، ص (١٠) وما بعدها) حالات تطبيق المرحلة الانتقالية بقوله:

«تنطبق المرحلة الانتقالية عند توسيع نطاق الضريبة الانتقائية، أو زيادة معدل الضريبة، أو زيادة الوعاء الضريبي للسلع الانتقائية، ويعتبر نطاق تطبيق الضريبة قد تم توسيعه عند إضافة فئة جديدة من السلع إلى قائمة السلع الخاضعة للضريبة الانتقائية، ومن الأمثلة على تطبيق المرحلة الانتقالية ما يلي:

مثال رقم (٤) بالدليل:

شركة (البرج ذ.م.م) هي شركة لخدمات المطاعم مقرها في المملكة، ومن بين الأنشطة التي تزاولها شركة (البرج ذ.م.م) توفير المشروبات في عدد من المباني المكتبية في المملكة، وتشمل المشروبات التي توّدها المشروبات الغازية.



ولأغراض مزاولة أعمالها تحتفظ بمخزون من المشروبات الغازية في المملكة، وتشتري المشروبات الغازية عن طريق أحد تجار الجملة، وقد سبق استحقاق الضريبة الانتقائية عن هذه المشروبات الغازية وتم سداد قيمتها بالفعل من جانب الجهة المصنعة لها، وفي هذا المثال المحدد أُضيف مبلغ الضريبة الانتقائية المستحقة إلى سعر الشراء النهائي.

ونتيجة لتعديل أُدخل مؤخراً على تشريعات الضريبة الانتقائية ارتفع معدل الضريبة المنطبق على المشروبات الغازية من (٥٠٪) إلى (٥١٪)، وبسبب هذا التعديل فإنَّ المرحلة الانتقالية ستنطبق من حيث المبدأ على جميع المشروبات الغازية الموجودة في المملكة.

ينبغي الآن على شركة (البرج ذ.م.م) أن تتحقَّق مما إذا كانت الضريبة الانتقائية سوف تُستحق بناءً على المرحلة الانتقالية؛ حيث إن الشركة حائزة لمشروبات غازية، ورغم أنَّ الجهة المصنعة قد سددت بالفعل الضريبة الانتقائية بمعدل (٥٠٪)، فإنَّ ذلك لا يغيّر من الالتزام الواقع على هذه الشركة، ولكن يؤخذ في الاعتبار عند تحديد مقدار الضريبة الانتقائية المستحقة بموجب المرحلة الانتقالية.

مثال رقم (٥) بالدليل:

صدور قرار بإضافة المشروبات المحلّاة إلى السلع الخاضعة للضريبة الانتقائية، وذلك تطبيقاً للمرحلة الانتقالية بسبب توسُّع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية.

مثال رقم (٦) بالدليل:

تطبيق المرحلة الانتقالية بسبب زيادة معدل الضريبة.

مثال رقم (٧) بالدليل:

تطبيق المرحلة الانتقالية بسبب زيادة الوعاء الضريبي:

أ. يبلغ سعر بيع التجزئة للمنتج (د)، وهو علبة سجائر تحتوي على (٢٠) سيجارة، (٣٠) ريالاً، وفي الوقت نفسه فإنَّ السعر وفقاً لقائمة الأسعار المعيارية للمنتج (د) يبلغ (٢٥) ريالاً، ثم رفعت الهيئة السعر المعياري لهذا المنتج إلى (٣٢) ريالاً؛ وبسبب تحديد هذا السعر المعياري الجديد يكون الوعاء الضريبي مساوياً للسعر المعياري؛ لأنَّ هذا السعر أعلى من سعر بيع التجزئة، ونتيجةً لذلك زاد الوعاء الضريبي للمنتج (د) من (٣٠) ريالاً إلى (٣٢) ريالاً، ممَّا يؤدي إلى تطبيق المرحلة الانتقالية على حائزي هذا المنتج.



ب. يبلغ سعر بيع التجزئة للمنتج (د)، وهو علبة سجائر تحتوي على (٢٠) سيجارة، (٣٠) ريالاً، وفي الوقت نفسه فإنَّ السعر وفقاً لقائمة الأسعار المعيارية للمنتج (د) يبلغ (٢٥) ريالاً، ثم رفع المستورد سعر بيع التجزئة لهذا المنتج إلى (٣٢) ريالاً؛ وبسبب تحديد هذا السعر الجديد يكون الوعاء الضريبي مساوياً لسعر بيع التجزئة الجديد. ونتيجة لذلك زاد الوعاء الضريبي للمنتج (د) من (٣٠) ريالاً إلى (٣٢) ريالاً.

ورغم أنَّ الجهة المستوردة قد سدَّدت بالفعل الضريبة الانتقائية على سعر (٣٠) ريالاً لدى الجمارك عند الاستيراد، فإنَّ ذلك لا يغيِّر من الالتزام الواقع على المستورد، لكنه يؤخذ في الاعتبار عند تحديد مقدار الضريبة الانتقائية المستحقة بموجب المرحلة الانتقالية، كما أن تطبيق المرحلة الانتقالية يتم على المحصور من المنتج في مخازن المستورد في تاريخ تغيير السعر.

* كما أورد الدليل المشار إليه الأمثلة التالية التي توضح مفهوم (الأغراض التجارية):

مثال رقم (٨) بالدليل:

شركة (الجو.ذ.م.م) هي شركة تعمل في مجال تجارة التجزئة ومقرها في المملكة، وتحتفظ هذه الشركة في حيازتها بمخزون من المشروبات الغازية والمشروبات المحلّلة، وفي (١ أغسطس ٢٠١٩م) صدر قرار إضافة المشروبات المحلّلة إلى السلع الخاضعة للضريبة، وتم تحديد تاريخ (١ يناير ٢٠٢٠م) تاريخاً لسريان القرار، وفي (٣١ ديسمبر ٢٠١٩م) كانت قيمة الوعاء الضريبي لمخزون شركة (الجو.ذ.م.م) من المشروبات الغازية (٧٠,٠٠٠) ريال، وكانت قيمة الوعاء الضريبي لمخزون المشروبات المحلّلة (٤٠,٠٠٠) ريال، وهذه السلع ليس محتفظاً بها في وضع معلق للضريبة أو أي جهة حكومية.

وتوسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية لا يؤثر في المشروبات الغازية، وإنما في المشروبات المحلّلة فقط، ولغرض المرحلة الانتقالية لا يؤخذ في الاعتبار إلا السلع المتأثرة بتوسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية، أو زيادة معدل الضريبة، أو زيادة الوعاء الضريبي، وحيث إن الوعاء الضريبي للمشروبات المحلّلة أقل من (٦٠,٠٠٠) ريال فلا تُعتبر السلع مخصصة لأغراض تجارية، ولا تُستحق عنها الضريبة الانتقائية بناءً على المرحلة الانتقالية.

مثال رقم (٩) بالدليل:

(هـ) شخص يحوز (١٠٠٠) علبة سجائر تبلغ القيمة الإجمالية لوعائها الضريبي (٤٠,٠٠٠) ريال، وقد تم تحديد الوعاء الضريبي على أساس السعر المعياري وفقاً لقائمة الأسعار المعيارية. والسعر المعياري لعلبة السجائر الواحدة هو (٤٠) ريالاً، وبالإضافة إلى ذلك يحوز (هـ) (٥٠٠٠) علبة من علب المشروبات الغازية تبلغ القيمة الإجمالية لوعائها الضريبي (٤٠,٠٠٠) ريال بناءً على سعر بيع التجزئة.



ثم أصدرت الهيئة قرارًا بزيادة السعر المعياري لعب السجائر، وفي الوقت نفسه تمَّ تعديل تشريعات الضريبة الانتقائية؛ مما أدى إلى زيادة معدل الضريبة للمشروبات الغازية من (٥٠٪) إلى (٥٥٪)، وفي كلتا الحالتين تتأثر فئات السلع الانتقائية؛ أي عب السجائر (أي منتجات التبغ) والمشروبات الغازية، بتوسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية، أو زيادة معدل الضريبة، أو زيادة الوعاء الضريبي، إلا أنَّ الوعاء الضريبي لكلِّ فئة من فئات السلع الانتقائية التي يحوزها (ه) لا يتجاوز (٦٠,٠٠٠) ريال؛ ولذا لا تعتبر هذه السلع الانتقائية مخصصة لأغراض تجارية ولا تُستحق عنها الضريبة الانتقائية بناءً على المرحلة الانتقالية.

* وبشأن الاستثناء من السلع الانتقائية المخصصة لأغراض تجارية، أورد الدليل المشار إليه المثالين الآتيين:

مثال رقم (١٠) بالدليل:

شركة (التمر ذ.م.م) شركة مقرها في المملكة، وهي حائزة على مشروبات غازية، ويبلغ الوعاء الضريبي لهذه السلع (٩٠,٠٠٠) ريال، وهذه السلع ليست في وضع معلق للضريبة، وهذه الشركة ليست جهة حكومية، وفي (١ يوليو ٢٠١٩م) بدأ نفاذ تعديل أُدخل على تشريعات الضريبة الانتقائية بأثر فوري، وأدى ذلك إلى زيادة في معدل الضريبة المنطبق على المشروبات الغازية من (٥٠٪) إلى (٧٥٪).

وفي (١ يوليو ٢٠١٩م)؛ أي في تاريخ بدء نفاذ التعديل تكون هذه السلع خاضعة لأحكام المرحلة الانتقالية بسبب زيادة معدل الضريبة، كما أنها ليست في وضع معلق للضريبة، والجهة الحائزة لها ليست جهة حكومية، وتُعتبر هذه السلع مخصصة لأغراض تجارية؛ لأنَّ وعاءها الضريبي يتجاوز (٦٠,٠٠٠) ريال.

وحيث إن هذه السلع تخضع لأحكام الفترة الانتقالية بسبب زيادة معدل الضريبة، يمكن أن ينطبق عليها الاستثناء المذكور أعلاه، وينطبق الاستثناء فقط إذا كان مقدار الضريبة المستحقة بسبب زيادة معدل الضريبة يقل عن (٢٠,٠٠٠) ريال، وينبغي حساب الضريبة المستحقة على أساس الوعاء الضريبي البالغ (٩٠,٠٠٠) ريال، ومقدار الزيادة في معدل الضريبة والبالغ (٢٥٪)، ومن ثم تكون الضريبة المستحقة (٢٢,٥٠٠) ريال، وحيث إنَّ مقدار الضريبة المستحقة يتجاوز (٢٠,٠٠٠) ريال، فلا ينطبق الاستثناء على هذا المثال، وبناءً على المرحلة الانتقالية تُستحق على شركة (التمر ذ.م.م) ضريبة انتقائية قيمتها (٢٢,٥٠٠) ريال.

مثال رقم (١١) بالدليل:

كانت شركة (السحاب ذ.م.م) في (١ يوليو ٢٠١٩م) تحوز في المملكة العربية السعودية (٣٠٠٠) علبة تحتوي كلُّ منها على (٢٠) سيجارة، ولأغراض الضريبة الانتقائية تمَّ تحديد الوعاء الضريبي على أساس سعر بيع التجزئة البالغ (٣٠) ريالاً للعلبة، ومن ثم يكون الوعاء الضريبي (٩٠,٠٠٠) ريال، وهذه السلع ليست في وضع معلق للضريبة، وشركة (السحاب ذ.م.م) ليست جهة حكومية.



وفي (١ يوليو ٢٠١٩م) صدر قرار من الهيئة ارتفع بناءً عليه السعر المعياري للعلبة التي تحتوي على (٢٠) سيجارة إلى (٤٠) ريالاً، وفي (١ يوليو ٢٠١٩م)؛ أي في تاريخ صدور القرار كانت السلع المذكورة خاضعة لأحكام المرحلة الانتقالية بسبب زيادة وعائها الضريبي، وتُعتبر هذه السلع مخصصة لأغراض تجارية؛ لأنَّ وعاءها الضريبي يتجاوز (٦٠,٠٠٠) ريال.

وحيث إن هذه السلع تخضع لأحكام المرحلة الانتقالية بسبب زيادة الوعاء الضريبي فيمكن أن ينطبق الاستثناء في هذه الحالة، وينطبق الاستثناء فقط إذا كان مقدار الضريبة المستحقة بسبب زيادة الوعاء الضريبي يقل عن (٢٠,٠٠٠) ريال.

وبحساب الضريبة المستحقة على أساس الوعاء الضريبي الجديد يكون الوعاء الضريبي الجديد (١٢,٠٠٠) ريال؛ أي (٣٠٠٠) علبة سيجائر \times ٤٠ ريالاً) وبما أن الوعاء الضريبي القديم كان (٩٠,٠٠٠) ريال سعودي، وأخذاً في الاعتبار أن المعدل الضريبي المنطبق على منتجات التبغ هو (١٠٠٪) يكون مبلغ الضريبة المستحقة (٣٠,٠٠٠) ريال؛ أي إنَّه يتجاوز (٢٠,٠٠٠) ريال.