

النظام القانوني للضريبة الانتقائية في السعودية دراسة تحليلية

الدكتور : محمود عبد الفتاح كامل حسان

أستاذ القانون العام المساعد - قسم القانون

كلية العلوم والدراسات الإنسانية بالدوامي ، جامعة شقراء .

ملخص

دفعت التحولات الاقتصادية والمالية التي شهدتها المملكة العربية السعودية خلال السنوات الماضية إلى تطوير منظومة الضرائب غير المباشرة، ومن بينها الضريبة الانتقائية بوصفها أداة تنظيمية ومالية تستهدف سلعا محددة ذات آثار صحية أو بيئية أو ذات طابع استهلاكي خاص. وتستند الضريبة الانتقائية في المملكة إلى إطار خليجي موحد (الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون)، ثم تم تطبيقها محليا بموجب نظام الضريبة الانتقائية ولائحته التنفيذية، وتهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على السمات والأحكام والآثار المرتبطة بتطبيق الضريبة الانتقائية في المملكة، من خلال تحليل عناصرها الجوهرية، وفي مقدمتها: نطاق السلع الانتقائية وتعريفاتها، معدلات الضريبة ومنهجيات احتسابها الوعاء الضريبي وحالات استحقاق الضريبة.

الكلمات المفتاحية

الضريبة الانتقائية - طرح السلع للاستهلاك - الوضع المعلق للضريبة - المستودع الضريبي

The Legal Framework of Excise Tax in Saudi Arabia: An Analytical Study

Dr. Mahmoud Abdel Fattah Kamel Hassaan

Assistant Professor of Public Law, Department of Law

College of Sciences and Humanities in Al-Dawadmi , Shaqra University.

Research Abstract

The economic and financial transformations witnessed by the Kingdom of Saudi Arabia during the past years have driven the development of the system of indirect taxes, including the excise tax, as a regulatory and financial instrument targeting specific goods that have health- or environmental-related effects or that have a particular consumption character. The excise tax in the Kingdom is based on a unified Gulf framework (the Unified Excise Tax Agreement of the GCC States), and it was then implemented locally pursuant to the Excise Tax Law and its Implementing Regulation. This study aims to shed light on the features, provisions, and effects associated with the application of the excise tax in the Kingdom, through analyzing its core elements, foremost among them: the scope of excise goods and their definitions, tax rates and their calculation methodologies, the tax base, cases in which the tax becomes due.

Keywords Excise tax – placing goods for consumption – tax suspension arrangement– tax warehouse

مقدمة

تعد الضريبة الانتقائية إحدى الأدوات المالية الحديثة التي تبنتها المملكة العربية السعودية ضمن برنامجها الهادف إلى تطوير المنظومة المالية وتنويع مصادر الدخل وتعزيز الصحة العامة. وقد جاء تطبيق هذا النوع من الضرائب انسجاماً مع الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون الخليجي، وذلك بغرض الحد من استهلاك السلع الضارة بالصحة والبيئة، وتحقيق موارد مالية إضافية للدولة.

تُعدّ الضريبة الانتقائية من الضرائب غير المباشرة التي تُفرض على توريد أو استخدام فئة محددة من السلع، ولا سيما السلع الكمالية أو تلك التي يترتب على استهلاكها أضرار صحية أو بيئية¹⁸³¹. ومن ثمّ اكتسبت وصفها بـ«الانتقائية»¹⁸³² لأنها لا تنصرف إلى عموم السلع، وإنما تقتصر على سلع بعينها يختارها المنظم لإخضاعها للضريبة تحقيقاً لاعتبارات يقدرها، في مقدمتها ترشيد الاستهلاك والحد من الآثار السلبية وتعزيز الموارد العامة.

وتتسم هذه الضريبة بجملة من الخصائص، من أهمها: كونها ضريبة غير مباشرة، وضريبة نوعية تُفرض على سلع محددة، وتستحق عند تحقق واقعتها المنشئة، وتُحصّل وفق آليات تنظيمية وإجرائية خاصة

تستهدف الضريبة الانتقائية تحقيق جملة من الغايات ذات الأبعاد الصحية والاجتماعية والمالية، وفي مقدمتها تعزيز الصحة العامة عبر الحد من استهلاك السلع الضارة¹⁸³³، وذلك من خلال رفع تكلفتها بما يدفع المستهلكين إلى تقليل الإقبال عليها أو دعم توجهات الإقلاع عنها. كما ترمي إلى ترشيد أنماط الاستهلاك وتوجيه أفراد المجتمع نحو بدائل ولسع أكثر نفعاً وأقل ضرراً.

وتسعى الضريبة كذلك إلى تعبئة موارد مالية يمكن تخصيصها لتمويل البرامج والمشروعات ذات النفع العام، إضافةً إلى الإسهام في خفض الأعباء والتكاليف العلاجية وتقليل ما تتحمله الدولة من نفقات لمعالجة الآثار الصحية والبيئية الناجمة عن استخدام السلع الانتقائية، بما يحقق نوعاً من التعويض المالي لخزانة الدولة عن تلك التكاليف¹⁸³⁴.

وتنبع أهمية الدراسة من كون الضريبة الانتقائية ذات طبيعة خاصة، تختلف عن باقي الضرائب غير المباشرة من حيث الأساس القانوني والغاية التشريعية، كما تثير العديد من الإشكالات القانونية والاقتصادية المتعلقة بحدود فرضها، ومعايير الخضوع والإعفاء، ومدى توافقها مع مبادئ العدالة الضريبية وحماية المستهلك.

وفي ضوء التحديثات المستمرة في الأنظمة المالية السعودية، تبرز الحاجة إلى دراسة تحليلية معمقة تُعالج الإطار القانوني للضريبة الانتقائية، وتناقش أحكام النظام واللائحة التنفيذية، وتبين الآثار التطبيقية لهذا النظام على المستهلكين والمنتجين، بما يدعم الفهم العلمي للضريبة ويسهم في تطوير السياسات التشريعية والتنظيمية ذات الصلة.

وقد تبنت المملكة العربية السعودية هذا النمط الضريبي في إطار التزاماتها التنظيمية المستندة إلى الاتفاقية الموحدة لدول مجلس التعاون، عبر تنظيم تشريعي ولائحي يحدد بدقة: السلع الخاضعة، وسعر الضريبة (معدلها)، ووعاءها، ونطاق استحقاقها (الطرح للاستهلاك)، وأحكام التعليق في المستودعات الضريبية، ومع دخول تعديلات تنظيمية مهمة حيّز النفاذ ابتداءً من 1 يناير 2026، برزت ملامح جديدة مؤثرة في التطبيق، من أبرزها تطوير مفهوم الوعاء الضريبي ليُحتسب وفق أعلى سعر من بين: سعر بيع التجزئة المصرح به، وسعر بيع التجزئة المرجعي الذي تحدده الهيئة، والسعر المعياري الخليجي، فضلاً عن تعديل منهجية احتساب ضريبة المشروبات المُحلّلة لتقوم على شرائح كمية ترتبط بمحتوى السكر بدلاً من النسبة الثابتة السابقة

1831 انظر:

Hines, J. (2007), "Excise taxes", Michigan Ross School of Business Product Number WP, 2007-2, Office of Tax Policy Research, May 31, 2007, p. 1.

1 Ahmed Abdelsabour Abdelkariem Aldeljawy, "The Effectiveness of Excise Taxes in Discouraging Harmful Consumption," L' Egypte Contemporaine, no. 1832 558 (2025): p7..

1833 سلمان دعيح بوسعيد، «الضريبة الانتقائية ومدى مشروعيتها: دراسة فقهية»، المجلة الأردنية في الدراسات الإسلامية، جامعة آل البيت، مج 17، ع 3: (2021) ص 366.

1834 هيثم محمد حرمي محمود محمد شريف. (.) 2023 الضريبة الانتقائية في دولة الإمارات العربية المتحدة: ماهيتها - أهدافها - أثارها: دراسة مقارنة. مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، (84). جامعة المنصورة - كلية الحقوق، ص

وتأسيساً على ذلك، تأتي هذه الدراسة لتحليل "النظام القانوني للضريبة الانتقائية" في المملكة، ، وبيان الإشكالات العملية التي يثيرها التطبيق، لا سيما في مسائل التكييف النظامي للسلع، وتسعير التجزئة، وإثبات الوعاء، وتصنيف المشروبات المحلاة، وحدود سلطة الإدارة الضريبية في تقدير الأسعار أو رفض المصريح به، وأثر ذلك في الامتثال الضريبي والمنازعات المحتملة مشكلة البحث

تتمثل إشكالية هذه الدراسة في تحليل أبرز العناصر الجوهرية لنظام الضريبة الانتقائية، بهدف تقييم جودة الصياغة النظامية لأحكامه، والتحقق من مدى استيفائه للضوابط والمعايير التي تكفل فاعليته في تحقيق الأهداف التي شرع من أجلها.

أسئلة البحث

1. ما المقصود بالسلع الانتقائية في النظام السعودي، وما ضوابط إدراجها وتعريفها؟
2. كيف يُحدّد معدل الضريبة لكل سلعة، وما أثر التعديلات الأخيرة في منهجية المشروبات المحلاة؟
3. ما الأساس القانوني لتحديد الوعاء الضريبي وفق قاعدة "الأعلى"، وما حدود سلطة الهيئة في رفض سعر التجزئة المصريح به؟
4. من هم الأشخاص الملزمون بالسداد؟
5. ما حالات استحقاق الضريبة وحالات تعليقها،
6. ما نطاق الإعفاء والخصم والاسترداد، وما الإشكالات العملية في تطبيقها؟

منهجية البحث

تقتضي طبيعة الدراسة الاستعانة بأكثر من منهج؛ إذ يعتمد الباحث المنهج الوصفي لاستعراض الإطار النظامي السعودي للضريبة الانتقائية، ويستعين بالمنهج التحليلي/الاستنباطي لتفسير الأحكام وبيان أثرها التطبيقي واستخلاص النتائج. تنقسم الدراسة إلى المباحث الآتية:

- المبحث الأول: ماهية السلع الانتقائية الخاضعة للضريبة وسعرها ووعاؤها.
- المبحث الثاني: أحكام فرض ضريبة السلع الانتقائية.

المبحث الأول: ماهية السلع الانتقائية الخاضعة للضريبة وسعرها ووعاؤها :

أولاً: تعريف السلع الانتقائية :

تُحدِّد المادة الثانية من اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة الانتقائية 1835 نطاق السلع الخاضعة للضريبة على سبيل الحصر، فتشمل منتجات التبغ ومشروبات الطاقة والمشروبات المُحلَّاة وفق تصنيف شرائحي يعتمد على محتوى السكر (من خالية السكر إلى مرتفعة السكر)، إضافةً إلى أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية وما يماثلها والسوائل المستخدمة فيها .

ويعكس هذا التعداد توجهاً تشريعياً يجمع بين اليقين النظامي في تحديد محل الضريبة وبين المرونة التنظيمية في التطبيق؛ إذ منحت الفقرة الثانية محافظ الهيئة صلاحية إصدار القرارات اللازمة لتحديد نطاق هذه السلع وتعريفاتها بما يتسق مع قرارات اللجنة الوزارية، بما يضمن توحيد المفاهيم الفنية ومواكبة المستجدات السوقية دون الخروج عن الإطار المعياري المعتمد. 1836: ورغم عدم ورود تعريفٍ جامعٍ مانعٍ للسلع الانتقائية في بعض المواضع، إلا أنه يمكن استنباط مفهومها من المادة (3) من الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية؛ إذ تقرر أن الضريبة تُفرض على السلع الضارة بصحة الإنسان والبيئة، وكذلك السلع الكمالية، وذلك وفق قائمة للسلع ومعدلات الضريبة المفروضة عليها تحددها اللجنة الوزارية المختصة 1837

طبقاً لقرار محافظ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك اعتماد تعاريف السلع الانتقائية وتعريفها وذلك على النحو التالي 1838:

. يقصد بمنتجات التبغ –لأغراض تطبيق أحكام الضريبة الانتقائية – جميع الأصناف المدرجة ضمن الفصل (24) من التعرّف الجمركية الموحدة لدول مجلس التعاون، سواء كانت مستوردة أو تمّت زراعتها أو إنتاجها داخل دول المجلس؛ ويستثنى من هذا النطاق المنتجات المُساعدة على الإقلاع عن التدخين وفقاً لجدول التعرّف الجمركية الموحدة، بما يشمل البنود الجمركية المحددة وما يتفرع عنها من بنود فرعية، وأي تحديثات تطرأ عليها.

يُقصد بـ مشروبات الطاقة " أي منتج يُسوّق أو يُباع بوصفه مشروباً للطاقة بما ينطوي عليه من أثر تحفيزي ذهني أو بدني، سواء احتوى على منبهات محددة كالكاfeين والتورين والجنينسغ والجوارانا أو على مواد أخرى مماثلة لها في الأثر. كما يمتد نطاق التعريف ليشمل الأشكال غير الجاهزة للشرب، مثل المركّزات والمساحيق والجل والمستخلصات، متى كانت قابلة للتحويل إلى مشروبات طاقة. 1839

يُقصد بـ المشروبات المُحلَّاة: أي منتج يُضاف إليه مصدر من مصادر السكر أو محليات أخرى، يتم إنتاجه بغرض التناول كمشروب، سواء كان جاهزاً للشرب أو في صورة مركّزات أو مساحيق أو جل أو مستخلصات أو أي صورة أخرى يمكن تحويلها إلى مشروب. 1840 يُقصد بأجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية –لأغراض تطبيق أحكام الضريبة الانتقائية – كل جهاز أو أداة تُستخدم للتدخين بطريقٍ إلكتروني أو كهربائي وما في حكمها، بغض النظر عما إذا كانت تحتوي على نيكوتين أو تبغ من عدمه، وذلك متى كانت مُدرجة ضمن البنود الجمركية ذات الصلة في جدول التعرّف الجمركية الموحدة، بما يشمل الأجهزة الأساسية وملحقاتها وأجزائها المرتبطة بها، مع استبعاد البطاريات المصنفة في بند مستقل، وامتداد الحكم إلى أي تحديثات لاحقة على التصنيف الجمركي. 1841

1835 هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (25-06-06)، الصادر بتاريخ 1447/7/8 هـ (الموافق 2025/12/28م)، بشأن الموافقة على تعديلات اللائحة التنفيذية لنظام/ضريبة السلع الانتقائية، منشور في جريدة أم القرى، العدد (5133)، بتاريخ 2025/12/29م.

1836 المادة الثانية من اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة الانتقائية

1837 المادة (3) من الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية

1838 هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، قرار محافظ الهيئة رقم (872-99-1447)، الصادر لاعتماد نطاق وتعريف السلع الانتقائية بما يشمل تحديد مفهوم منتجات التبغ وربطها بأصناف التعرّف الجمركية ذات الصلة، وتعريف مشروبات الطاقة (بما في ذلك الصور القابلة للتحويل إلى مشروب)، وتعريف المشروبات المُحلَّاة وبيان نطاق خضوعها عند احتوائها على سكر مضاف أو محليات أخرى وفق الضوابط، منشور في جريدة أم القرى، العدد (5135)، بتاريخ 2026/01/01م.

1839 المرجع نفسه البند ثالثاً.

1840 المرجع نفسه البند رابعاً.

1841 المرجع نفسه البند سابعاً.

يُقصد بالسوائل المستخدمة في أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية—لأغراض تطبيق أحكام الضريبة الانتقائية— كل سائل يُستعمل في تشغيل أو تعبئة أجهزة التدخين الإلكترونية وما في حكمها، دون اعتبار لاحتوائه على النيكوتين من عدمه، متى كان مُصنَّفًا ضمن البنود الجمركية ذات الصلة في جدول التعرفة الجمركية الموحدة لدول المجلس، بما يشمل الخراطيش والعبوات والسوائل أو الجل وأي أصناف أخرى ذات ارتباط وظيفي بالاستخدام في تلك الأجهزة، مع امتداد الحكم إلى البنود الفرعية وأي تحديثات لاحقة على التصنيف الجمركي

وفي هذا السياق، يثار التساؤل عن المنتجات البلاستيكية أحادية الاستخدام بوصفها من أكثر السلع التي تستدعي إعادة النظر في إخضاعها للضريبة الانتقائية، نظرًا لما تمثله من تهديد متزايد للبيئة البحرية والتنوع البيولوجي، فضلًا عن انعكاساتها السلبية على الصحة الإنسانية. ويرجع ذلك إلى التراكم المستمر للمخلفات البلاستيكية، وبطء تحللها، وما ينتج عنه من انتشار الجسيمات البلاستيكية الدقيقة في السلسلة الغذائية، الأمر الذي يجعل أثارها ممتدة زمنيًا وعابرة للحدود. 1842

ولا يقتصر هذا الاعتبار على المنتجات البلاستيكية فحسب، بل يمتد كذلك إلى فئات غذائية أخرى ذات محتوى مرتفع من السكر الحر أو الدهون المشبعة أو الصوديوم، حيث تشير المؤشرات الصحية الحديثة إلى الدور المباشر لهذه المنتجات في تفاقم معدلات السمنة والأمراض غير السارية. ومن ثم، فإن قصر الضريبة الانتقائية على المشروبات المحلاة وحدها قد لا يعكس بصورة كاملة حجم الإشكال الصحي المرتبط بأنماط الاستهلاك الغذائي المعاصر 1843.

ويعكس هذا الاتجاه تصورًا أوسع لدور الضريبة الانتقائية، يقوم على إدماج التكلفة الصحية والبيئية ضمن القرار الاستهلاكي، بما يسهم في توجيه السلوك نحو بدائل أكثر استدامة، ويحقق قدرًا أكبر من التوازن بين الاعتبارات الاقتصادية ومتطلبات حماية الصحة العامة والبيئة، وذلك انسجامًا مع المبادئ الحديثة للاقتصاد البيئي والتنمية المستدامة.

لذلك ندعو المنظم السعودي بأن يوسع نطاق الضريبة الانتقائية ليشمل مزيد من السلع الضارة.

ثانياً معدلات الضريبة .

أقرّ المنظم معدلاتٍ محددةً للضريبة الانتقائية بحسب طبيعة كل سلعةٍ من السلع الخاضعة، فجعل على منتجات التبغ ومشتقاته معدلًا قدره (100%)، كما فرض المعدل ذاته (100%) على مشروبات الطاقة، ومدّ نطاق النسبة (100%) كذلك إلى أجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية وما يماثلها، وإلى السوائل المستخدمة في تلك الأجهزة والأدوات. ويُفهم من هذا الاتجاه التشريعي أن المنظم قد عمد إلى تغليظ العبء الضريبي على السلع الأشدّ أثرًا على الصحة العامة أو المرتبطة بسلوكيات استهلاكية عالية الخطورة، بما ينسجم مع الغاية الجوهرية للضريبة الانتقائية بوصفها ضريبة تستهدف السلع محلّ الضريبة لاعتباراتٍ تتصل بالحد من استهلاكها إلى جانب تحقيق الإيراد.

ويلاحظ في هذا السياق أن المنظم لم يسألْ مسلكًا واحدًا في تحديد السعر الضريبي، إذ لم يقف عند السعر النسبي فحسب، وإنما مزج بينه وبين السعر النوعي بحسب ما تقتضيه طبيعة الوعاء الضريبي وقابلية السلعة للقياس. ففي حين أخضع التبغ ومشتقاته، ومشروبات الطاقة، وأجهزة التدخين الإلكترونية وسوائلهما لمعدل نسبي ثابت مقداره (100%)، فإنه بالنسبة للمشروبات المحلاة لم يقرر نسبةً مئوية، بل اعتمد نظام شرائح بسعر نوعي يُحتسب "لكل لتر" على النحو الآتي: الشريحة الأولى (0) ريال/لتر، الشريحة الثانية (0) ريال/لتر، الشريحة الثالثة (0.79) ريال/لتر، الشريحة الرابعة (1.09) ريال/لتر. وذلك اعتبارًا من يناير 2026 وهو ما يدل على أن المنظم في المشروبات المحلاة قد راعى فكرة "التدرج" وربط العبء الضريبي بحجم الاستهلاك (اللتر) وفق شرائح مقررّة، بما يحقق قدرًا أعلى من الدقة والملاءمة في تقدير الضريبة مقارنةً بالاكْتفاء بسعر نسبي عام 1844.

Preece, R. (2019). *Excise tax reforms across ASEAN since the start of its Economic Community*. *World Customs Journal*, Vol. 13, No. 1, pp. 9–101842

Preece, R. (2019). *Excise tax reforms across ASEAN since the start of its Economic Community*. *World Customs Journal*, Vol. 13, No. 1, pp. 3–6 . World 1843

Health Organization, *Fiscal policies for diet and the prevention of non-communicable diseases*, Geneva, 2016, p. 19.

1844 قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (25-06-06)، المادة الثانية، مرجع سابق،

كما يُستفاد من تفاوت الأسلوب بين السعر النسبي والسعر النوعي أن المنظم قد أراد موازنة آلية التسعير مع الغاية التنظيمية للضريبة الانتقائية: فالسعر النسبي المرتفع (100%) يحقق أثراً مباشراً في رفع كلفة اقتناء السلع الأعلى ضرراً، بما يسهم في تقليص الطلب عليها أو الحد من التوسع في استهلاكها. أما في المشروبات المُحلاة، فقد أتاح نظام الشرائح مساحةً لتطبيق عبء ضريبي تدريجي وفق معيار الكمية (لكل لتر) ضمن شرائح، بما يمنح السياسة الضريبية مرونةً أكبر في توجيه الاستهلاك دون إحداث أثر فجائي أو مُثقل على جميع أنماط الاستهلاك بذات الدرجة.

وخلاصة القول أن المنظم قد انتهج سياسة تسعير ضريبي تقوم على: (1) زيادة المعدل النسبي على السلع ذات المخاطر الصحية المرتفعة أو التي تستوجب كبحاً تنظيمياً واضحاً، (2) اعتماد سعر نوعي شرائحي في المشروبات المُحلاة تحقيقاً للتدرج والملاءمة

ثالثاً وعاء ضريبة السلع الانتقائية:

الثابت في فقه المالية العامة والنظم الضريبية أن وعاء الضريبة يُمثّل "محلّها" أو "مادتها" التي تدور معها وجوداً وعدماً؛ فهو الأساس الموضوعي الذي تُفرض الضريبة على ضوئه، ويُقاس عليه نطاق الالتزام الضريبي وحدوده. وبعبارة أدق، فإن الوعاء الضريبي هو القيمة أو الكمية أو الواقعة المالية التي يعترف بها النظام بوصفها قابلة للخضوع للضريبة، فينعقد على أساسها حق الخزنة العامة في الاقتضاء، ويقوم في مواجهتها التزام المكلف بالأداء وفقاً للقواعد المقررة نظاماً.

وقد عرفت اللائحة - في مادتها الأولى - الوعاء الضريبي بأنه: «الوعاء الضريبي: قيمة السلع الانتقائية التي يتم احتساب الضريبة عليها وفقاً للفقرة (1) من المادة الرابعة من هذه اللائحة، وتمثل في القيمة الأعلى من أي من الأسعار التالية، غير شاملة للضريبة المستحقة وضريبة القيمة المضافة:

(1) سعر بيع التجزئة، الذي يتم تحديده وفق أحكام هذه اللائحة من قبل المستورد أو المنتج أو أي شخص آخر يطرح سلعة انتقائية للاستهلاك في المملكة.

(2) سعر بيع التجزئة المرجعي، الذي تحدده الهيئة لأغراض الضريبة.

(3) السعر المعياري للسلع الانتقائية، الذي يُحدّد بشكل دوري بين الجهات الضريبية في دول المجلس وفقاً لأحكام الاتفاقية.»

والملاحظ من هذا التعريف أن النظام قد اعتد بالقيمة السوقية للسلع الانتقائية عند طرحها للبيع بالتجزئة بغض النظر عما 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.

من ناحية أخرى 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، كـ بعض أنواع المركبات أو المساحيق أو الجل أو لمستخلصات. 1845

رابعا حساب الضريبة المستحقة

تُحتسب الضريبة الانتقائية على السلع الخاضعة لها من خلال تطبيق معدلات الضريبة المقررة لكل سلعة انتقائية وفق المنهج الذي حدّدته اللائحة. ويُطلق على القيمة التي تُطبّق عليها معدلات الضريبة اسم «الوعاء الضريبي»، وهو الأساس الذي تُقاس عليه الضريبة المستحقة. وبوجه عام، يرتبط تحديد منهج الاحتساب بنوع السلعة الانتقائية وما إذا كانت من السلع التي تُحتسب ضريبياً على أساس القيمة، أو من السلع التي تُحتسب ضريبياً وفق منهج حجمي متدرج.

الاحتساب على أساس القيمة نصت المادة الرابعة على أن الضريبة المستحقة على السلع الواردة في الفقرات (أ) و(ب) و(د) و(هـ) من المادة الثانية السلع الآتية للضريبة الانتقائية: منتجات التبغ، ومشروبات الطاقة، وأجهزة وأدوات التدخين الإلكترونية وما يماثلها، والسوائل المستخدمة في تلك الأجهزة والأدوات وما يماثلها. كما تُحتسب من خلال تطبيق «معدل الضريبة المقرر لكل سلعة» على «وعائها الضريبي». وبذلك يقوم حساب الضريبة بالنسبة لهذه الفئات على عنصرين: الوعاء الضريبي من جهة، ومعدل الضريبة المقرر للسلعة من جهة أخرى. وتُصاغ معادلة الاحتساب هنا على النحو الآتي:

الضريبة المستحقة = الوعاء الضريبي × معدل الضريبة المقرر للسلعة.

ويُفهم من طبيعة هذا النموذج أنه نموذج "قيمي" يتمحور حول الوعاء الضريبي بوصفه قيمة تُطبق عليها النسبة أو المعدل. ويقع على عاتق الشخص الملزم بسداد الضريبة واجب الإفصاح عن القيمة الصحيحة للوعاء الضريبي، باعتبار أن أي خطأ في تحديد الوعاء يفضي بالضرورة إلى خطأ في مقدار الضريبة المستحقة.

الاحتساب الحججي المتدرج للمشروبات المُحلّاة مَيّزت المادة ذاتها المشروبات المُحلّاة بتقسيمها إلى أربع شرائح وفق محتواها من السكر الإجمالي لكل (100) مليلتر من المشروب الجاهز للشرب: شريحة خالية من السكر (محتويات صناعية فقط)، وشريحة منخفضة السكر (أقل من 5 جرام/100مل)، وشريحة متوسطة السكر (من 5 إلى 7.99 جرام/100مل)، وشريحة مرتفعة السكر (8 جرام/100مل فأكثر).

وتنبى أهمية هذا التصنيف على أنه هو الذي يحدد الشريحة الواجبة التطبيق، ومن ثم مقدار الضريبة المستحقة على المشروبات المُحلّاة. تميّزت المشروبات المُحلّاة بمنهج احتساب مختلف نصت عليه المادة الرابعة، قوامه تطبيق «معدل الضريبة المقابل لكل شريحة» على «عدد اللترات المطروحة للاستهلاك» من المشروبات التي تندرج ضمن تلك الشريحة. وعلى ذلك، لا يكون أساس الحساب هنا الوعاء الضريبي القيمي بالمعنى التقليدي، وإنما يكون أساسه حجمياً يعتمد على اللترات، بعد تحديد الشريحة وفق محتوى السكر.

وتُصاغ معادلة الاحتساب بالنسبة للمشروبات المُحلّاة على النحو الآتي:

الضريبة المستحقة = عدد اللترات المطروحة للاستهلاك × معدل الشريحة (ريال/لتر).

خامساً - الأشخاص الملزمون بسداد للضريبة المستحقة :

تحدد المادة (7) من اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة الانتقائية 1846 الأشخاص الملزمين بسداد الضريبة المستحقة عند تحقق واقعة الاستحقاق، وبخاصة عند طرح السلع الانتقائية للاستهلاك أو خروجها من "الوضع المعلق للضريبة". ويكتسب هذا التحديد أهميته من طبيعة الضريبة الانتقائية بوصفها ضريبة غير مباشرة تُطبق على سلع محددة ذات آثار سلبية على الصحة أو البيئة، وتتعدد حلقات تداولها بين الاستيراد والإنتاج والتخزين والنقل والإفراج والحيازة، بما يستلزم توزيع المسؤولية على من يملك السيطرة الفعلية أو يتسبب في إدخال السلعة إلى الاستهلاك المحلي. 1847

(أ): كل شخص يطرح سلعة انتقائية للاستهلاك (وخاصة المستورد والمنتج خارج الوضع المعلق)

يلزم مستورد السلع الانتقائية خارج وضع معلق للضريبة بالسداد متى ترتب على الاستيراد إدخال السلعة إلى التداول دون تعليق الضريبة، كما تُلزم منتج السلع الانتقائية خارج وضع معلق للضريبة إذا قاد إنتاجه إلى طرح المباشر للاستهلاك دون المرور بنظام التعليق. وإلى جانب ذلك، يستوعب النص صوراً أخرى غير نمطية للطرح عبر عبارة جامعة مفادها أن الالتزام يمتد إلى أي شخص

1846 اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة الانتقائية، الصادرة بقرار مجلس إدارة الهيئة رقم (1-9-2017) وتاريخ 1438/9/5هـ، جريدة أم القرى، المادة 7

1847 عبد الستار عبد الحميد محمد سلمي، الوجيز في شرح أحكام تشريعات الزكاة والضرائب في المملكة العربية السعودية وفقاً لأحدث التعديلات، ط2، دار الإجازة للنشر والتوزيع،

2021، ص466.

آخر يطرح سلعاً انتقائية للاستهلاك، بما يمنع التحايل عبر إعادة توصيف الدور الاقتصادي للطرف الفاعل أو التذرع بأنه ليس مستوردًا أو منتجًا رغم تحقق أثر الطرح.

(ب): التزام المرخص له بالضريبة في ثلاث حالات

المرخص له هو الشخص الذي تمنحه الهيئة الترخيص اللازم للقيام، أثناء مزاولته نشاطه، بأيّ من الأعمال المتعلقة بالسلع الانتقائية، بما يشمل: إنتاجها أو تحويلها أو حيازتها أو تخزينها أو نقلها أو تلقيها، سواء كانت السلع منتجة محلياً أو مستوردة، وذلك داخل مستودع ضريبي مرخص 1848

بناء على نص المادة (7) المرخص له مسؤولية السداد في ثلاث حالات أولها النقل بالمخالفة لحالات التعليق المحددة في اللائحة 1849، إذ يفهم من ذلك أن أي نقل خارج المسارات المسموح بها تحت التعليق يُعد قرينة على خروج السلعة خارج الوضع المعلق، بما يبرر انتقال عبء السداد إلى المرخص له. وثانها التلف الكلي أو الفقد النهائي للسلع الانتقائية ما لم يثبت المرخص له أن ذلك وقع لأسباب خارجة عن إرادته؛ وهي صياغة تُبرز بوضوح عبء الإثبات كوسيلة للحد من إساءة استخدام ادعاءات التلف أو الفقد كستار لتهريب السلع أو تسريبها دون سداد الضريبة. وثالثها الإفراج عن السلع من وضع معلق للضريبة، بوصفه لحظة انتقال السلعة من وضع رقابي استثنائي إلى التداول/الاستهلاك، وهي بطبيعتها واقعة استحقاق تُسند المسؤولية فيها للمرخص له الذي يشر الإفراج.

(ج): الحائز لسلع انتقائية غير مسددة الضريبة خارج الوضع المعلق

حيازة السلع الانتقائية لأغراض تجارية خارج "الوضع المعلق للضريبة" دون سداد الضريبة تُنشئ أصلاً التزام الحائز بالسداد، ولا يُعفى إلا إذا أثبت عدم علمه بعدم السداد. ويعتبر الحائز عالمياً بعدم سداد الضريبة متى وُجدت هذه السلع في حيازته التجارية دون أختام ضريبية صالحة ومفعلة، باعتبار الأختام وسيلة رقابية ودليلاً عملياً على نظامية طرح السلعة وسداد الضريبة عليها، 1850 تجدر الإشارة إلى أن النظام قد قرر مبدأ التضامن في حال تعدد الأشخاص الملزمين بسداد الضريبة الانتقائية؛ ومن ثم يكون للهيئة مطالبتهم جميعاً بسداد الضريبة المستحقة عليهم أو مطالبة أي منهم بها. 1851

الالتزام بالتسجيل في نظام الضريبة الانتقائية:

يُعدّ التسجيل لأغراض الضريبة الانتقائية شرطاً نظامياً سابقاً لمباشرة الأنشطة المرتبطة بالسلع الانتقائية، ويُفهم التسجيل بوصفه إجراءً رسمياً يتقدم به الخاضع للضريبة أو ممثله النظامي للجهة المختصة، للحصول على صفة "مسجل" وما يترتب عليها من التزامات لاحقة كالإقرار والسداد والخضوع للمراجعة. 1852

يُعدّ التسجيل الضريبي أداة أساسية لحصر المكلفين، بما يحدّ من التهرب ويرفع الحصيلة، ويُرسّخ العدالة الضريبية عبر إلزام القادرين بالمساهمة في الأعباء العامة. كما أن عدم التسجيل يُخلّ بالتوازن بتحمّل الملتزمين أعباءً أكبر، وقد يدفع انخفاض الحصيلة الدولية إلى فرض ضرائب جديدة أو رفع معدلات الضرائب القائمة بما يزيد العبء على الملتزمين. 1853

1848 مادة (1): تعريف «المرخص له» من اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة الانتقائية،

1849 المشار إليها في الفقرة الثانية من المادة السادسة من اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة الانتقائية.

1850 عبد الله الحمود، محاسبة الزكاة والضريبة (الرياض: دار المقدم للنشر والتوزيع، 2025)، ص 514.

1851 الأمانة العامة للجان الزكوية والضريبية والجمركية، الدليل التوضيحي إلى نظام الضريبة الانتقائية، ص 25

1852 محمد إبراهيم أحمد الشافعي، "الضريبة الانتقائية: دراسة تحليلية لأحكام وأثار المرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017"، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق - جامعة عين شمس، مجلد 60، عدد 2 (يناير 2018)، ص 22.

1853 حامد بن داخل بن عبد ربه المطيري، قياس حجم الاقتصاد الخفي وأثره على المتغيرات الاقتصادية الكلية مع دراسة تطبيقية على المملكة العربية السعودية خلال الفترة (1390-1430هـ/1970-2009م)، رسالة ماجستير، جامعة أم القرى، كلية الشريعة والدراسات الإسلامية، 1432هـ، ص 75.

وقد نصّت المادة (6) من نظام الضريبة الانتقائية على أن الالتزام بالتسجيل يثبت متى اتجهت إرادة الشخص إلى مزاوله أيّ من الأنشطة الآتية: استيراد السلع الانتقائية، أو إنتاجها، أو حيازتها تحت وضعٍ مُعلّق للضريبة، على أن يتم ذلك وفق الضوابط والإجراءات التي تُحددها اللائحة التنفيذية، وبما يفيد وجود منشأة لها مقر دائم داخل المملكة لمباشرة النشاط¹⁸⁵⁴.

ويُقدّم طلب التسجيل إلى الهيئة وفق النموذج المعتمد لهذا الغرض، متضمناً—على الأقل—بيانات مقدم الطلب، وبيان الأنشطة المراد مزاولتها وفقاً للمادة (6)، ونوع السلع الانتقائية التي ستدرج ضمن تلك الأنشطة¹⁸⁵⁵. وفي جميع الأحوال، إذا تخلّف أي شخص ملزم بالتسجيل عن تقديم الطلب، جاز للهيئة تسجيله من تلقاء نفسها دون طلب منه شريطة إشعاره بذلك، ويبدأ نفاذ التسجيل من التاريخ الذي نشأ فيه التزامه بالتسجيل¹⁸⁵⁶.

يلتزم الشخص الخاضع لضريبة السلع الانتقائية—الذي تم تسجيله—بأن يُشعر الهيئة كتابةً عند وقوع أي تغيير يطرأ على البيانات أو المعلومات الواردة في طلب التسجيل، وذلك خلال مدة لا تتجاوز (30) يوماً من تاريخ حدوث التغيير، وذلك في الحالات التي يتعذر فيها الإشعار بهذه التغييرات قبل وقوعها. وفي جميع الأحوال، تتمتع الهيئة بسلطة تقديرية واسعة في شأن تعديل التسجيل أو إلغائه بحسب مدى تأثير التغييرات الواقعة على بيانات طلب التسجيل، كما يجوز إجراء تعديل التسجيل—بحسب ما تقرره اللوائح والإجراءات المعتمدة—من خلال الموقع الإلكتروني للهيئة¹⁸⁵⁷.

لا تملك الهيئة إلغاء التسجيل إلا في حالتين واردتين على سبيل الحصر¹⁸⁵⁸:

الأولى، أن يتقدم المسجل إلى الهيئة بطلب كتابي على النموذج المعتمد لهذا الغرض يتضمن رغبته في إلغاء تسجيله لأسباب جديدة، ويُعد من أبرز تلك الأسباب إلغاء ترخيص المستودع الضريبي المملوك له، على أن يشتمل الطلب—كحد أدنى—على بيانات المسجل بما في ذلك رقم تسجيله لأغراض الضريبة الانتقائية، وكذلك المعلومات المتعلقة بتراخيص المستودعات الضريبية الخاصة به.

والثانية، إذا لم يزاوّل المسجل النشاط محل التسجيل لمدة سنة تُحسب من تاريخ التسجيل، أو من تاريخ التوقف عن مزاوله النشاط بحسب الأحوال.

وفي كلتا الحالتين، يتعين على الهيئة إبلاغ المسجل كتابةً بقرار إلغاء التسجيل.

المبحث الثاني أحكام فرض ضريبة السلع الانتقائية

أولاً:- الحالات التي تستحق فيها الضريبة على السلع الانتقائية

لا يكفي لقيام دين الضريبة مجرد صدور تشريع يقرها، وإنما يلزم—فضلاً عن ذلك—تحقق الشروط والوقائع التي اشترطها نظام الضريبة لنشوء الالتزام بها. وبعبارة أدق، لا ينشأ دين الضريبة في ذمة المكلف إلا عند تحقق الواقعة المنشئة للضريبة؛ إذ يقوم بين الدين الضريبي وتلك الواقعة ارتباطٌ وثيقٌ وجوداً وعدمًا، فلا قيام للدين ابتداءً إلا بتوافر الواقعة المنشئة، وينتفي بانتفاءها¹⁸⁵⁹.

ويقصد بـ الواقعة المنشئة للضريبة: الحدث أو التصرف أو النشاط الذي عيّنه المنظم صراحةً، والذي يترتب على تحققه—

بحسبان توافر شروطه النظامية—نشوء دين الضريبة في ذمة المكلف¹⁸⁶⁰.

1854 المادة 6 من اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة الانتقائية، نظام الضريبة الانتقائية،

1855 المادة 20 من اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة الانتقائية، نظام الضريبة الانتقائية،

1856 الفقرة 5 من المادة 20 من اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة الانتقائية،

1857 المادة 23 من اللائحة التنفيذية للضريبة الانتقائية .

1858 المادة 24 من اللائحة التنفيذية للضريبة الانتقائية

1859 الأمانة العامة للجان الركوبة والضريبية - الدليل التوضيحي إلى نظام الضريبة الانتقائية ص 31.

1860 إبراهيم عبد العزيز النجار، أحكام الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة: دراسة مقارنة، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، ع48 (أكتوبر 2018)، ص-301.

وتتباين الواقعة المنشئة للضريبة تبعاً لاختلاف نوع الضريبة وطبيعتها ووعائها؛ إذ تتمثل الواقعة المنشئة لضريبة الدخل في تحقق الدخل أو الربح الخاضع للضريبة عند انقضاء الفترة الضريبية ووفقاً لآلية تحديد الوعاء. في حين أن الواقعة المنشئة للالتزام بسداد الضريبة الانتقائية تتمثل في إجراء طرح السلع الانتقائية للاستهلاك على النحو الذي حدده النظام واللائحة ذات الصلة. تُعدّ واقعة طرح السلع الانتقائية للاستهلاك 1861 هي الواقعة المنشئة للالتزام بسداد الضريبة الانتقائية؛ ومن ثمّ تستحق الضريبة وتقوم في ذمة المكلف من تاريخ تحقق هذه الواقعة، أي من تاريخ طرح السلع للاستهلاك. وقد تناول النظام بيان المقصود بـ "طرح السلع الانتقائية للاستهلاك"، فأخذ في تحديده بذات الصور المنصوص عليها في المادة (4) من الاتفاقية الموحدة. واستكمالاً لذلك، حدّدت المادة (5) من اللائحة التنفيذية الحالات التي تُعدّ فيها السلع الانتقائية مطروحة للاستهلاك؛ ومن ثمّ تستحق الضريبة عليها متى تحققت أيّ من الحالات الآتية 1862:

1. إنتاج السلع الانتقائية داخل المملكة خارج وضعٍ مُعلّق للضريبة.
2. استيراد السلع الانتقائية إلى المملكة ما لم تكن في وضعٍ مُعلّق للضريبة.
3. الإفراج عن السلع الانتقائية من أي وضعٍ مُعلّق للضريبة.
4. حيازة السلع الانتقائية خارج أي وضعٍ مُعلّق للضريبة دون أن تكون الضريبة المستحقة عليها قد سُدّدت.
5. التلف الكلي للسلع الانتقائية أو فقدانها وهي في وضعٍ مُعلّق للضريبة، ما لم يُثبت المرخص له أن الفقد أو التلف قد وقع لأسباب خارجة عن إرادته.

وبناءً عليه، فإن تحقق أيّ من الوقائع المشار إليها يُعدّ طرحاً للاستهلاك بالمعنى النظامي، ويترتب عليه نشوء واستحقاق الضريبة الانتقائية وفقاً للأحكام النظامية ذات الصلة.

ثانياً الحالات التي يجوز فيها تعليق الضريبة على السلع الانتقائية

يُعدّ إدخال السلع الانتقائية ضمن «وضعٍ مُعلّق للضريبة» إجراءً نظامياً يترتب عليه تأجيل استحقاق الضريبة على تلك السلع إلى مرحلة لاحقة، وذلك إلى حين الإفراج عنها من الوضع المعلق للضريبة، بما يعني انتقال نقطة الاستحقاق من لحظة الاستيراد/الإنتاج إلى لحظة الإفراج والطرح للاستهلاك داخل المملكة 1863.

كما قد يترتب على إدخال السلع الانتقائية تحت الوضع المعلق عدم استحقاق الضريبة عليها مطلقاً في بعض الأحوال، وذلك متى لم يتم الإفراج عن تلك السلع داخل المملكة، وتم تصديرها مباشرة إلى خارجها دون طرحها للاستهلاك المحلي، باعتبار أن الواقعة المنشئة للاستحقاق (الإفراج/الطرح للاستهلاك) لم تتحقق داخل الإقليم.

وتعدد تشريعات الضريبة الانتقائية صور الأوضاع المعلقة بما يتناسب مع الأنشطة التجارية وتدفقات السلع عبر سلسلة التوريد، وتختلف تلك الصور بحسب موقعها من السلسلة وبحسب مسار انتقال السلع.

تعريف الوضع المعلق للضريبة عرفت 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. 1864

(1) حيازة السلع في مستودعات ضريبية

1861 المادة الثالثة من نظام الضريبة الانتقائية.

1862 ا، المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية للضريبة الانتقائية.

1863 1. هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، «الدليل الإرشادي الخاص بتوسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية: التسجيل لأغراض الضريبة الانتقائية وترخيص المستودعات الضريبية»، النسخة الأولى (2019)، ص 21

1864 الأمانة العامة للجان الزكوية والضريبية - الدليل التوضيحي إلى نظام الضريبة الانتقائية، ص 38

المستودع الضريبي هو المكان الذي يصرّح فيه للمرخّص له بالتعامل مع السلع الانتقائية (إنتاجًا أو تحويلًا أو حيازةً أو تخزينًا أو تلقّيًا)، سواء كانت محلية أو مستوردة، دون استحقاق الضريبة فورًا لكونها في وضع مُعلّق للضريبة، وذلك طبقًا للمادة (1) من اللائحة التنفيذية¹⁸⁶⁵.

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

أ: إذا كان المكان مُعدًا لتخزين، أو لتلقّي السلع الانتقائية - أي لا تُنتج فيه هذه السلع - فيشترط فيه الآتي¹⁸⁶⁶:

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

1. 2.5 مليون لتر من مشروبات الطاقة أو المشروبات المحلاة.

2. 500 مليون سيجارة أو وحدات فردية أخرى من منتجات التبغ.

3. 250 ألف كيلوجرام من منتجات التبغ الأخرى.

4. 500 ألف جهاز تدخين إلكتروني أو ما يماثله.

5. 125 ألف 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.

3. 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.

ب: يُعد أي شخص يقوم بإنتاج سلع انتقائية اعتبارًا من تاريخ نفاذ النظام حائزًا على ترخيص مستودع ضريبي، على أن يقوم بتقديم طلب ترخيص لمستودع ضريبي خلال (٣٠) يومًا من تاريخ نفاذ اللائحة، وينتهي هذا الترخيص الحكمي إذا رفض طلبه¹⁸⁶⁷.

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

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

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

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

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

هـ: يجب ألا يكون طالب الترخيص 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 جوانب الأمن والسلامة كافية للحد من الحوادث وفقًا لما تحدده الجهات المختصة

و: يجب أن يكون طالب الترخيص بوضع مالي سليم ويتم احتساب قيمة الضمان البنكي على أساس مجموع قيمة الكميات التالية وسعر البيع بالتجزئة المرتبط بها:

1865 . المادة الخامسة. من اللائحة التنفيذية للضريبة الانتقائية

1866 المادة 26 من اللائحة التنفيذية للضريبة الانتقائية.

1867 اللائحة التنفيذية للضريبة الانتقائية، المادة 62 .

- كمية السلع الانتقائية المحتجزة داخل المستودع الضريبي خلال شهر ميلادي واحد.
 - كمية السلع الانتقائية المطروحة للاستهلاك خلال شهر ميلادي واحد.
 - كمية السلع الانتقائية التي وضعت تحت وضع معلق للضريبة خلال شهر ميلادي واحد.
- ويحق للهيئة فحص وتفتيش المستودع للتأكد من صحة جميع المعلومات المقدمة وكذلك التأكد من استيفاء المكلف لجميع الشروط المطلوبة.

وفي حال استيفاء المكلف لجميع متطلبات وشروط الحصول على ترخيص مستودع ضريبي وتقديمه لضمان مالي فعلي؛ سيحصل المكلف على رخصة المستودع الضريبي. وتسري صلاحية الترخيص لفترة عام ميلادي واحد اعتباراً من تاريخ الموافقة على الطلب. أما في حال رفض الطلب؛ فسيحظر على المكلف إنتاج أو تخزين أي سلع انتقائية داخل المستودع. وبالنسبة لمستودعات التخزين، فلا تعتبر السلع الانتقائية تحت وضع معلق للضريبة داخل المستودع.

(2) نقل السلع الانتقائية تحت وضع معلق للضريبة

لا يقتصر أثر الوضع المعلق للضريبة على إنتاج السلع الانتقائية أو حيازتها أو تلقها داخل المستودع الضريبي فحسب، بل يمتد كذلك إلى إمكان نقل السلع الانتقائية من موقع إلى آخر مع بقاء استحقاق الضريبة معلماً طوال مدة الحركة. وتعدّ حركة السلع الانتقائية مؤهلة للتنفيذ تحت وضع معلق للضريبة متى كان النقل من أو إلى مستودع ضريبي مرخص، وبحسب مسار انتقال السلع في سلسلة التوريد وتدفعها، وذلك على سبيل المثال لا الحصر في الحالات الآتية 1868

- النقل من مستودع ضريبي مرخص داخل المملكة إلى مستودع ضريبي آخر مرخص داخل المملكة.
 - النقل من مستودع ضريبي مرخص داخل المملكة إلى نقطة خروج بغرض تصدير السلع إلى خارج أراضي المملكة، بحيث يتم إخراجها مباشرة دون طرحها للاستهلاك المحلي.
 - النقل من نقطة دخول (استيراد) داخل المملكة إلى مستودع ضريبي مرخص داخل المملكة، بما يسمح بإيداع السلع تحت التعليق قبل الإفراج عنها وطرحها للاستهلاك
- يتحمل المرخص له بمستودع ضريبي الذي قام بإرسال السلع مسؤولية استكمال الإجراءات الرسمية اللازمة كافة المرتبطة بتلك الحركة، وبناءً عليه يُعدّ المسؤول الأول عن الالتزام بمتطلبات النقل النظامية . ويمتد نطاق هذه المسؤولية ليشمل تحمّل تبعات أي حالة عدم امتثال تقع أثناء عملية النقل وحتى اكتمالها وفقاً للضوابط المقررة؛ إذ يكون المرخص له المرسل مسؤولاً عن سداد الضريبة الانتقائية المستحقة متى نشأت بسبب تلك المخالفة أو الإخلال، وذلك إلى حين انتهاء النقل على وجه نظام 1869
- الضوابط الإجرائية المعتمدة للنقل

من ناحية أولى يكون مستند نقل السلع الانتقائية حيث يلتزم المرخص له بمستودع ضريبي، متى رغب في نقل السلع الانتقائية تحت وضع معلق للضريبة، بأن يتقدّم بطلب إلى الجهة المختصة للحصول على مستند نقل يُخوّل إجراء الحركة تحت التعليق وفق الضوابط المقررة. ويُعدّ هذا المستند شرطاً إجرائياً لصحة النقل؛ إذ يتعين إرفاق نسخة ورقية منه مع السلع المنقولة طوال جميع مراحل عملية النقل، بما يتيح التحقق الميداني من نظامية الحركة واستمرارها تحت التعليق وعدم تحولها إلى طرح للاستهلاك أثناء الطريق. 1870

1868 اللائحة التنفيذية للضريبة الانتقائية، المادة السادسة "2" الوضع المعلق للضريبة .

1869 اللائحة التنفيذية للضريبة الانتقائية، المادة 38 (3) نقل السلع الانتقائية تحت الوضع المعلق للضريبة .

1870 المادة 39 (1) مستند نقل السلع الانتقائية تحت الوضع المعلق للضريبة من اللائحة التنفيذية للضريبة الانتقائية.

من ناحية ثانية يكون تصريح النقل الشهري حيث يُتاح هذا الخيار عبر النظام حصراً للمكلفين الذين يملكون أكثر من مستودع ضريبي مسجّل بأسمائهم. ويُستخدم تصريح النقل الشهري لإقرار عمليات نقل السلع الانتقائية تحت وضعٍ مُعلّق للضريبة بين المستودعات الضريبية العائدة للمرخص له. 1871

إذا ظهر تباين بين كمية السلع الانتقائية المثبتة في مستند نقل السلع الانتقائية وبين الكمية الواردة في تقرير التفريغ أو في مستند إثبات التصدير، فإن الفرق يُعامل - حكماً - على أنه كمية تم طرحها للاستهلاك، وبذلك يُعدّ - في نطاق الضريبة الانتقائية - إفرجاً عن تلك الكمية من الوضع المعلق للضريبة. ونتيجةً لذلك، تستحق الضريبة الانتقائية على مقدار هذا الفرق، ويكون المرسل المرخص له ملزماً بسداد الضريبة المستحقة عن السلع التي نشأ بشأنها هذا التفاوت. 1872

يُعدّ الإفراج عن السلع الانتقائية من الوضع المعلق للضريبة، بأي وسيلة كانت، بمنزلة طرح لهذه السلع للاستهلاك، بما يترتب عليه - كأصل عام - استحقاق الضريبة الانتقائية عليها. ولا يقتصر هذا الحكم على الحالات الاعتيادية المتوقعة، بل يمتد كذلك إلى الوقائع الاستثنائية وغير المعتادة التي قد تنطوي على تلف السلع الانتقائية أو فقدها، سواءً وقع ذلك داخل المستودع الضريبي أو أثناء نقل السلع تحت وضعٍ معلق للضريبة.

وتندرج ضمن هذه الوقائع - على سبيل المثال لا الحصر - حالات تعرّض السلع للتلف نتيجة حريق في المستودع الضريبي، أو حدوث عيبٍ صناعي أثناء تصنيع السلع داخل المستودع بما يفضي إلى عدم صلاحيتها، أو تعرّض وسيلة النقل (كالشاحنة) لحادث أثناء نقل السلع الانتقائية تحت وضعٍ معلق للضريبة.

ومع أن الأصل في هذه الحالات أن الضريبة تصبح مستحقة باعتبار الواقعة بمثابة طرح للاستهلاك، فإن التنظيم يجيز - وفق ضوابط محددة - تمكين المرخص له من دفع الاستحقاق الضريبي أو تجنّب إلزامه بالسداد متى توافرت شروط الإعفاء أو الاستبعاد المقررة للحالات التي يثبت فيها أن التلف أو الفقد لم يكن نتيجة فعلٍ إرادي أو تقصير من جانبه.

وعلى وجه الخصوص، إذا وقع تلفٌ كلي للسلع الانتقائية أو فقدٌ نهائي لها أثناء وجودها تحت وضعٍ معلق للضريبة، يلتزم المرخص له بالمستودع الضريبي بإبلاغ الجهة المختصة خلال مدة محددة من تاريخ تحقق التلف أو الفقد، وأن يقدم ما يثبت أن سبب التلف أو الفقد يرجع إلى عوامل خارجة عن إرادته، بما يتيح تقييم الواقعة نظاماً وترتيب أثرها الضريبي وفقاً للقواعد المنظم 1873

ثالثاً :- حالات الإعفاء من الضريبة الانتقائية

9/1: الإعفاء من الضريبة الانتقائية

يُقصد بـ الإعفاء من الضريبة الانتقائية - فيما يتصل بإحدى الأنشطة المحددة - أن الضريبة الانتقائية لا تستحق عند طرح السلع الانتقائية للاستهلاك متى تم ذلك في ظروف أو حالات محددة يقرها النظام واللائحة وما يصدر تنفيذاً لهما. ونتناول حالات الإعفاء المشار إليها 1874.

أ. إعفاء السلع الانتقائية المستوردة من قبل أحد المسافرين القادمين إلى المملكة

فنصّت اللائحة التنفيذية 1875 على إعفاء السلع الانتقائية المستوردة بصحبة المسافرين ضمن أمتعتهم الشخصية من الضريبة الانتقائية يقوم الإعفاء محل البحث على شروط موضوعية وإجرائية متلازمة، تتمثل أهمها فيما يأتي:

1. ورود السلع بصحبة المسافر فعلياً: بحيث تكون ضمن الأمتعة المصاحبة له وقت الدخول إلى المملكة، وليست واردة بطريق الشحن المستقل أو عبر قنوات تجارية.

1871 المادة 45 (4) و(5) تصريح النقل الشهري من اللائحة التنفيذية للضريبة الانتقائية .

1872 المادة 44 (5) من اللائحة التنفيذية للضريبة الانتقائية

1873 المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية للضريبة الانتقائية

1874 الفصل الخامس إعفاءات من الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية .

1875 المادة 46 من اللائحة التنفيذية للضريبة الانتقائية.

2. انتفاء الصفة التجارية: أي ألا تكون الكميات أو طبيعة السلع أو طريقة إدخالها بما يوحي بقصد الاتجار أو التوزيع أو إعادة البيع، وفق معيار تستخلصه الجهة المختصة من الوقائع والقرائن ذات الصلة.
 3. تحقق الإعفاء الجمركي وفق النظام الموحد: إذ يُعد الإعفاء من الضريبة الانتقائية نتيجة مباشرة للإعفاء الجمركي، ويُشترط أن تكون السلع في نطاق السلع التي يجيز النظام الجمركي إعفاءها للمسافرين 1876.
 4. الالتزام بالحدود الكمية المقررة: حيث يجيز نظام الجمارك الموحد إعفاء سلع المسافرين ضمن حدود كمية تختلف باختلاف طبيعة كل سلعة. وعليه، فإن ذات الحدود الكمية المعفاة جمركيًا تُعد هي الحدود المعفاة انتقائيًا، دون زيادة أو توسع.
- ج. محلات الأسواق الحرة:

تُعدّ محلات الأسواق الحرة من المواقع المؤهلة للحصول على ترخيص مستودع ضريبي، وذلك في نطاق تنظيمي يُقرّ أهليتها لهذا الترخيص دون اشتراط متطلبات إضافية مقارنةً بغيرها من المواقع المؤهلة. ويغدو الحصول على الترخيص إلزاميًا متى كان المقصود إدخال السلع الانتقائية إلى تلك المحلات دون استيفاء الضريبة عليها، سواءً تم توريدها من السوق المحلي أو تم إدخالها عند الاستيراد إلى المملكة.

وبناءً على ذلك، فإن السلع الانتقائية المخزنة لدى محلات الأسواق الحرة الحائزة على ترخيص مستودع ضريبي تُعامل بوصفها خاضعة لوضع مُعلّق للضريبة؛ أي أنها لم تُعدّ "مطروحة للاستهلاك" بعد، ومن ثم لا ينشأ بشأنها—في هذه المرحلة—استحقاق فعلي للضريبة الانتقائية 1877. ويمتاز تنظيم الأسواق الحرة عن غيره من المستودعات الضريبية في كونه يجيز لها—على وجه الخصوص—بيع السلع الانتقائية مباشرةً للمستهلكين 1878 وفق الضوابط المحددة نظامًا.

الأصل أن قيام محل الأسواق الحرة ببيع السلع الانتقائية للمستهلك يُعدّ طرحًا لهذه السلع للاستهلاك؛ وذلك لأن البيع يُفضي إلى الإفراج عنها من الوضع المُعلّق للضريبة، فيتحقق سبب الاستحقاق من حيث المبدأ. غير أن هذا الطرح للاستهلاك قد يندرج ضمن إعفاء من الضريبة الانتقائية متى توافرت شروطه النظامية.

ومن أبرز صور الإعفاء في هذا السياق: إعفاء السلع الانتقائية التي تُباع من محلات الأسواق الحرة إلى مسافرين متجهين لمغادرة المملكة على متن رحلة جوية دولية، شريطة أن تغادر تلك الرحلة خلال أربع وعشرين ساعة من وقت إجراء البيع. ويُقصد بالرحلة الجوية الدولية، في هذا النطاق، الرحلة المباشرة أو غير المباشرة التي تبدأ بإقلاع الطائرة من داخل المملكة وتنتهي بهبوطها خارج المملكة، بما يحقق عنصر "الخروج الدولي" بوصفه مناطًا للإعفاء.

يقع على عاتق الشخص الحائز لترخيص المستودع الضريبي الخاص بمحل الأسواق الحرة عبء إثبات استحقاق الإعفاء وتحقيق شروطه. وبناءً عليه، يتعين على المرخص له اتخاذ إجراءات تحقق فعّالة تشمل—على الأقل—جمع البيانات اللازمة من بطاقة صعود الطائرة الخاصة بالمسافر، والتحقق من وجود حجز صحيح لرحلة جوية دولية تغادر المملكة خلال المهلة الزمنية المحددة للإعفاء.

إذا أخلّ المرخص له بهذه الالتزامات—كأن يمتنع عن جمع البيانات المطلوبة أو يتفاسد عن التحقق من شروط الرحلة الدولية والمدة الزمنية—أو إذا قام ببيع السلع الانتقائية لأي طرف غير المسافر الذي تنطبق عليه شروط الإعفاء، فإن السلع المباعة لا تكون مؤهلة للإعفاء، ويُعدّ البيع في هذه الحالة طرحًا للاستهلاك غير معفى.

1876 وهي كما يلي:

1. لا يزيد عدد السجائر الخاضع للإعفاء عن 200 سيجارة.
2. لا تزيد كمية منتجات التبغ الأخرى الخاضع للإعفاء عن 500 جرام.
3. لا تزيد كمية المشروبات الغازية الخاضعة للإعفاء عن 20 لترا.
4. لا تزيد كمية المشروبات الطاقة الخاضعة للإعفاء عن 10 لترا.

1877 المادة السادسة والعشرون، «شروط منح ترخيص المستودع الضريبي» من اللائحة التنفيذية للضريبة الانتقائية

1878 المادة السابعة والأربعون، «إعفاء السلع الانتقائية التي تم بيعها للمسافرين على رحلة اللائحة التنفيذية للضريبة الانتقائية دولية»، من اللائحة التنفيذية للضريبة الانتقائية

ويترتب على ذلك التزام المرخص له بالتصريح عن الضريبة الانتقائية المستحقة وسدادها وفق الآلية المقررة، وذلك من خلال تقديم إقرار ضريبي للجهة المختصة.
د. الإعفاء للهيئات الدولية.

طبقاً لأحكام اللائحة التنفيذية 1879، مقررٌ سريان الإعفاء—وفقاً للضوابط ذاتها—على الهيئات الدبلوماسية والقنصلية والمنظمات الدولية، ورؤساء وأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي المعتمدين لدى المملكة.
ويُفهم من البناء النظامي لهذه القاعدة أن الإعفاء لا يُمنح على إطلاقه، بل يظل مقيداً بشرطين حاكمين: صفة الجهة (اعتمادها الرسمي داخل المملكة)، وتحقق المعاملة بالمثل وفق الإطار الدولي المنظم للعلاقات بين الدول والبعثات الرسمية.

يُعد شرط المعاملة بالمثل الركيزة الأولى لتطبيق الإعفاء على هذه الجهات. ومؤدى هذا الشرط—بوصفه قاعدة مألوفة في المعاملات الدولية—أن الدولة أو الكيان الذي تتبعه المنظمة أو البعثة الدبلوماسية/القنصلية أو أعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي، يجب أن يقرر بدوره إعفاءً مماثلاً من الضرائب للجهات المناظرة التابعة للمملكة في إقليمه، بحسب ما تقرره الالتزامات المتبادلة.
رابعا حالات استرداد الضريبة الانتقائية

يجوز طلب استرداد الضريبة المسددة في أي من الحالات التالية المواد 50 و51 و52 و53 و54 من اللائحة التنفيذية):

1. استرداد الضريبة المسددة بالزيادة

- قد يحدث أن يكون مبلغ الضريبة الانتقائية المسددة أكبر من مقدار الضريبة المستحقة فعلياً. ويعزى ذلك—على سبيل المثال—إلى تقديم الشخص المكلف بسداد الضريبة تصريح استيراد أو إقراراً ضريبياً متضمناً بيانات غير صحيحة، بما يؤدي إلى احتساب الضريبة المستحقة بقيمة تتجاوز قيمتها النظامية. 1880

2. استرداد الضريبة المتعلقة بالتصدير

تلتزم الهيئة بردّ الضريبة الانتقائية المسددة عن السلع الانتقائية التي يتم نقلها أو تصديرها إلى خارج المملكة، متى استوفت معاملة النقل/التصدير شروط الاسترداد المقررة نظاماً.
يجوز لكلٍ من الأشخاص المسجلين لأغراض تجارية في أي دولة عضو، وكذلك الأشخاص الذين يزاولون نشاط التصدير، التقدم بطلب استرداد الضريبة الانتقائية وفقاً للإجراءات والضوابط المعتمدة 1881.

3. استرداد الضريبة المعفاة

- على الهيئة ردّ الضريبة التي تم سدادها على السلع الانتقائية التي قد تكون طرحت للاستهلاك إذا كان المستهلك يستحق الإعفاء وفق النظام.

- يجوز للهيئات الدبلوماسية والقنصلية والمنظمات الدولية ورؤساء وأعضاء الهيئات الدبلوماسية والقنصلية المعتمدين لدى الجهات المختصة في المملكة أن يتقدموا بطلبات لاسترداد الضريبة الانتقائية 1882

/ خامسا :- خصم ضريبة السلع الانتقائية المستخدمة في الإنتاج

يجوز للمرخص له بمستودع ضريبي خصم الضريبة الانتقائية المسددة عن السلع الانتقائية التي استُخدمت كمواد أولية في إنتاج سلع انتقائية أخرى خاضعة للضريبة، سواء كان ذلك بقصد تصدير السلع المنتجة أو طرحها للاستهلاك داخل المملكة، وذلك بشرط احتفاظه بما يثبت واقعة الاستخدام وبما يثبت سداد الضريبة محل الخصم.

1879 المادة الثامنة والأربعون من اللائحة التنفيذية للضريبة الانتقائية.

1880 المادة 51 (3) من اللائحة التنفيذية للضريبة الانتقائية.

1881 المادة 9 (1) من الاتفاقية والمادة 52 من اللائحة التنفيذية للضريبة الانتقائية.

1882 المادة 48. من اللائحة التنفيذية للضريبة الانتقائية.

ويُجرى الخصم ضمن الإقرار الضريبي الخاص بالمستودع الضريبي الذي تم فيه استخدام تلك السلع كمواد أولية، وذلك عن الفترة الضريبية التي وقع خلالها الاستخدام، ويجوز إجراء الخصم في أي إقرار لاحق، على ألا يتجاوز ذلك مدة أربع وعشرين شهراً تقويمياً من تاريخ طرح السلع المستخدمة كمواد أولية للاستهلاك داخل المملكة ولا يُقبل خصم الضريبة المسددة على السلع الانتقائية إذا استُخدمت في إنتاج سلع غير خاضعة للضريبة ولا ينطبق عليها وصف السلع الانتقائية¹⁸⁸³

الخاتمة

تؤكد هذه الدراسة أن النظام السعودي للضريبة الانتقائية يقوم على بنية تنظيمية تستهدف سلعا محددة ذات آثار صحية/بيئية، وترتبط الاستحقاق بواقعة طرح السلع للاستهلاك بوصفها الواقعة المنشئة للضريبة، بما يضمن اتساقاً منطقياً بين نطاق الخضوع وأحكام الاستحقاق . كما يتضح أن تعريف السلع الانتقائية اتخذ بعداً فنياً داعماً للتطبيق، عبر قرارات تنظيمية تُحكم نطاق التعاريف وتساعد على توحيد التصنيف والحد من التكيف المختلف للسلع محل الضريبة . وفي جانب الوعاء، اعتمد المنظم قاعدة "الأعلى" بين سعر التجزئة والسعر المرجعي والسعر المعياري، بما يعزز حماية الوعاء من التخفيض المصطنع ويقوي كفاءة التحصيل، مع بقاء الحاجة إلى مزيد من الضبط الإجرائي لمعايير التحقق للحد من المنازعات . وتبرز التحديثات التنظيمية النافذة ابتداءً من 1 يناير 2026 باعتبارها نقلة نوعية، ولا سيما انتقال احتساب ضريبة المشروبات المُحلّاة إلى نهج شرائحي حجبي مرتبط بمحتوى السكر، بما ينسجم مع البعد الوقائي للضريبة الانتقائية .

نتائج الدراسة

أولاً: يأتي تبني المملكة العربية السعودية للضريبة الانتقائية ضمن توجه مالي وتنظيمي أوسع يهدف إلى تنوع مصادر الإيرادات العامة وتعزيز متانة المالية العامة واستدامتها، وذلك بالتوازي مع دعم السياسات الصحية والوقائية الرامية إلى الحد من تداول السلع ذات الأثر السلبي على الصحة العامة.

ثانياً: تتسم الضريبة الانتقائية في المملكة بتعدد مقاصدها ووظائفها؛ إذ لا تنحصر غاياتها في تعظيم الحصيلة الإيرادية، وإنما تمتد لتؤدي دوراً تنظيمياً مؤثراً في توجيه الأنماط الاستهلاكية والحد من الطلب على السلع الضارة بالصحة أو البيئة، بما ينسجم مع طبيعتها كضريبة "انتقائية" تُفرض على سلع بعينها دون غيرها.

ثالثاً: تتميز الضريبة الانتقائية في التنظيم السعودي بعدد من الخصائص الجوهرية؛ من أبرزها كونها ضريبة غير مباشرة تُفرض على فئات محددة من السلع، وأن منح احتسابها لا يقتصر بالضرورة على نسبة مئوية ثابتة في جميع الحالات، بل قد يعتمد أساليب متعددة وفق طبيعة السلعة، سواءً على أساس قيمي أو حجبي أو وفق ضوابط احتساب مختلفة. كما يرتبط استحقاقها بواقعة الطرح للاستهلاك

رابعاً: يتسم التنظيم السعودي للضريبة الانتقائية - في مجمله - بدرجة ملحوظة من الانضباط التشريعي والتنظيمي، من حيث وضوح تحديد العناصر الأساسية للضريبة، بما في ذلك تحديد السلع الخاضعة، ووعاء الضريبة، وواقعة الاستحقاق، وآليات التعليق أو المعاملة الخاصة في بعض الحالات. وقد تعزز هذا الانضباط عبر تحديثات تنظيمية متتابعة تستهدف تحسين التطبيق ورفع كفاءته، ولا سيما التعديلات التي دخلت حيز النفاذ اعتباراً من 1 يناير 2026.

خامساً: اتجه المنظم السعودي في تحديد نطاق السلع الخاضعة للضريبة الانتقائية إلى التركيز على السلع الأكثر ارتباطاً بالمخاطر الصحية والسلوكية، مثل منتجات التبغ، ومشروبات الطاقة، والمشروبات المُحلّاة، وأجهزة التدخين الإلكتروني وسوائلها. ويفهم من

1883 المادة 49 من اللائحة التنفيذية للضريبة الانتقائية بعد تعديلها

ذلك أن نطاق الضريبة يظل موجهاً إلى سلع محددة بعينها، ولا يمتد - من حيث الأصل - إلى عموم السلع الاستهلاكية الأساسية، بما يقلل من احتمالية انتقال العبء الضريبي إلى السلع الضرورية.

سادساً: أقر التنظيم السعودي حالات للإعفاء والاسترداد والخصم في نطاقات محددة، وبوجه خاص ما يرتبط بتصدير السلع أو ببعض الحالات التي يقتضيها منطق العدالة الضريبية وتفادي ازدواج العبء، فضلاً عن تشجيع بعض الأنشطة الاقتصادية كالتصدير.

التوصيات

توصي الدراسة بضرورة تبني نهج توسعي منضبط في تحديد نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية، بحيث لا يظل مقصوراً على السلع الخاضعة لها حالياً، وإنما يمتد ليشمل منتجات أخرى ثبت علمياً أن لاستهلاكها أو تداولها آثاراً سلبية جسيمة على الصحة العامة أو البيئة. وفي هذا الإطار، تبرز المنتجات البلاستيكية أحادية الاستخدام بوصفها من أكثر السلع إلحاحاً للإدراج ضمن نطاق الضريبة الانتقائية، نظراً لما تشكله من تهديد متزايد للبيئة البحرية والتنوع البيولوجي، فضلاً عن انعكاساتها الضارة على الصحة الإنسانية، نتيجة التراكم المستمر للمخلفات البلاستيكية، وببطء تحللها، وانتشار الجسيمات البلاستيكية الدقيقة في السلسلة الغذائية، بما يجعل آثارها ممتدة زمنياً وعابرة للحدود.

كما توصي الدراسة بتوسيع نطاق الضريبة الانتقائية ليشمل فئات غذائية أخرى ذات محتوى مرتفع من السكر الحر أو الدهون المشبعة أو الصوديوم، وعدم قصر الخضوع على المشروبات المحلاة فقط، وذلك اتساقاً مع الأدلة العلمية التي تشير إلى الدور المباشر لهذه المنتجات في تفاقم معدلات السمنة والأمراض غير السارية. ويستند هذا التوجه إلى ما أظهرته التجارب الدولية من أن فرض ضرائب انتقائية على البلاستيك أحادي الاستخدام وعلى الأغذية غير الصحية يساهم في خفض مستويات الاستهلاك، ويشجع التحول نحو بدائل أكثر استدامة، فضلاً عن إدماجه للتكلفة الصحية والبيئية ضمن القرار الاستهلاكي، بما ينسجم مع المبادئ الحديثة للاقتصاد البيئي.

كما توصي الدراسة بأن يعمل المنظم السعودي على تقنين مبدأ التكامل بين الضريبة الانتقائية وغيرها من أدوات السياسة العامة، من خلال نصوص أو سياسات تشريعية تُقر صراحة أن الضريبة الانتقائية لا تُعد أداة منفردة، وإنما تمثل جزءاً من منظومة أشمل تشمل تنظيم توافر السلع الضارة، والسياسات الصحية الوقائية، والسياسات البيئية، وبرامج التوعية والتثقيف الاستهلاكي.

وفي هذا السياق، يُقترح تعزيز التنسيق المؤسسي بين الهيئة والجهات الصحية والبيئية ذات الصلة، وربط بعض التعديلات المستقبلية في معدلات الضريبة أو نطاقها بنتائج تقييمات دورية للأثر الصحي والبيئي. ويُسهّم هذا النهج في ضمان استدامة الأثر الوقائي للضريبة الانتقائية، ويحول دون تراجع فعاليتها بمرور الوقت نتيجة تكيف الأسواق أو السلوك الاستهلاكي.

كما توصي الدراسة بضبط السلطة التقديرية للإدارة الضريبية في تحديد سعر بيع التجزئة مع الإقرار بأهمية اعتماد قاعدة "السعر الأعلى" لحماية الوعاء الضريبي من التخفيض المصطنع، توصي الدراسة بضرورة تقنين معايير ممارسة السلطة التقديرية للإدارة الضريبية عند رفض سعر بيع التجزئة المصروح به من قبل المكلف، وذلك من خلال وضع معايير موضوعية ومعلنة لتحديد السعر المرجعي، وإلزام الإدارة بتسبيب قراراتها تسبيحاً فنياً واضحاً.

ويحقق هذا التوجه توازناً دقيقاً بين حماية الحصيلة الضريبية وضمان حقوق المكلفين، كما يساهم في الحد من تصاعد المنازعات الضريبية أمام لجان الفصل والجهات القضائية.

كما توصي الدراسة بإجراء مراجعة تشريعية دورية لنطاق الإعفاءات والاستثناءات المقررة في نظام الضريبة الانتقائية، بحيث تُحصر الإعفاءات في الحالات التي تبررها اعتبارات السيادة، أو الالتزامات الدولية، أو متطلبات العدالة الضريبية، مع منع التوسع غير المبرر في الإعفاءات التي قد تُفرغ الضريبة من مضمونها التنظيمي.

المراجع والمصادر

أولاً: المراجع العربية

1. مجلس التعاون لدول الخليج العربية، «الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية»، 2016م.
2. «نظام الضريبة الانتقائية»، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/86) وتاريخ 1438/8/27هـ، والمنشور في جريدة أم القرى بتاريخ 1438/8/30هـ.
3. هيئة الزكاة والضريبة والجمارك. (1438هـ). قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (2017/1/9) بتاريخ 1438/9/5هـ: اللائحة التنفيذية لنظام الضريبة الانتقائية. جريدة أم القرى.
4. هيئة الزكاة والضريبة والجمارك. (2019). الدليل الإرشادي الخاص بتوسيع نطاق تطبيق الضريبة الانتقائية: التسجيل لأغراض الضريبة الانتقائية وترخيص المستودعات الضريبية (النسخة الأولى).
5. الأمانة العامة للجان الزكوية والضريبية والجمركية. (دون تاريخ). الدليل التوضيحي إلى نظام الضريبة الانتقائية).
6. هيئة الزكاة والضريبة والجمارك. (1447هـ/2025م). قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (25/06/06) بتاريخ 1447/7/8هـ (الموافق 2025/12/28م) بشأن الموافقة على تعديلات اللائحة التنفيذية لنظام/ضريبة السلع الانتقائية. جريدة أم القرى، العدد (5133)، 2025/12/29م.
7. هيئة الزكاة والضريبة والجمارك. (1447هـ/2026م). قرار محافظ الهيئة رقم (1447/99/872) بشأن اعتماد نطاق وتعريف السلع الانتقائية (بما يشمل تحديد مفهوم منتجات التبغ وربطها بأصناف التعرفة الجمركية ذات الصلة، وتعريف مشروبات الطاقة بما في ذلك الصور القابلة للتحويل إلى مشروب، وتعريف المشروبات المحلاة وبيان نطاق خضوعها عند احتوائها على سكر مضاف أو محليات أخرى وفق الضوابط). جريدة أم القرى، العدد (5135)، 2026/01/01م.
8. إبراهيم عبد العزيز النجار. (2018، أكتوبر). أحكام الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة: دراسة مقارنة. مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، (48).
9. حامد بن داخل بن عبد ربه المطيري. (1432هـ). قياس حجم الاقتصاد الخفي وأثره على المتغيرات الاقتصادية الكلية مع دراسة تطبيقية على المملكة العربية السعودية خلال الفترة (1390-1430هـ/1970-2009م). رسالة ماجستير، جامعة أم القرى، كلية الشريعة والدراسات الإسلامية.
10. سلمان دعيج بوسعيد. (2021). الضريبة الانتقائية ومدى مشروعيتها: دراسة فقهية. المجلة الأردنية في الدراسات الإسلامية، 17(3). جامعة آل البيت.
11. عبد الله الحمود. (2022). محاسبة الزكاة والضريبة. الرياض: دار المقدم للنشر والتوزيع.
12. عبد الستار عبد الحميد محمد سلمي. (2021). الوجيز في شرح أحكام تشريعات الزكاة والضرائب في المملكة العربية السعودية وفقاً لأحدث التعديلات (ط 2). دار الإفادة للنشر والتوزيع.
13. محمد إبراهيم أحمد الشافعي. (2018، يناير). الضريبة الانتقائية: دراسة تحليلية لأحكام وآثار المرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017. مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق - جامعة عين شمس، (2)60.
14. هيثم محمد حرمي شريف. (2023). الضريبة الانتقائية في دولة الإمارات العربية المتحدة: ماهيتها - أهدافها - آثارها: دراسة مقارنة. مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، (84). جامعة المنصورة - كلية الحقوق.

ثانياً: المراجع الأجنبية

1. **Aldeljawy, Ahmed Abdelsabour Abdelkariem. (2025).** *The Effectiveness of Excise Taxes in Discouraging Harmful Consumption. L' Egypte Contemporaine, 116(558),.*
2. **Hines, James R., Jr. (2007, May 31).** *Excise Taxes* (Office of Tax Policy Research Working Paper No. WP 2007-2). University of Michigan, Ross School of Business, Office of Tax Policy Research.
3. **Preece, R. (2019).** *Excise tax reforms across ASEAN since the start of its Economic Community. World Customs Journal, 13(1), 3–20.*
4. **World Health Organization. (2016).** *Fiscal policies for diet and the prevention of noncommunicable diseases: Technical meeting report, 5–6 May 2015, Geneva, Switzerland.* Geneva: World Health