

المجلة المهنية هي مجلة مهنية تصدر عن شركة علي ابراهيم الناصر وشركاؤه محاسبون قانونيون ومستشارون، وفي هذا العدد الثاني عشر نستكمل الحديث عن سلوك المكلف الضريبي وأثره على خصم ضريبة المدخلات في إقرار ضريبة القيمة المضافة، كما نستعرض في هذا العدد بعض الأخطاء والممارسات المهنية الشائعة والتي من أبرزها عدم تخصيص الاحتياطات والمخصصات الكافية للالتزامات المنشأة.

## أبرز المستجدات والتحديات

### 1- هيئة الزكاة والضريبة والجمارك تحدد معيار اختيار المنشآت المستهدفة في المجموعة الحادية والعشرين لتطبيق مرحلة "الربط والتكامل" من الفوترة الإلكترونية:

حددت هيئة الزكاة والضريبة والجمارك معيار اختيار المنشآت المستهدفة في المجموعة الحادية والعشرين لتطبيق مرحلة "الربط والتكامل" من الفوترة الإلكترونية، حيث أوضحت الهيئة أن المجموعة الحادية والعشرين شملت جميع المنشآت التي تتجاوز إيراداتها الخاضعة لضريبة القيمة المضافة ( 1.25 مليون ريال) وذلك خلال الأعوام 2022م أو 2023م أو 2024م. وأوضحت الهيئة أنها ستقوم بإشعار جميع المنشآت المستهدفة في المجموعة الحادية والعشرين، وذلك تمهيداً لربط وتكامل أنظمة الفوترة الإلكترونية لدى هذه المنشآت، مع نظام (فاتورة) قبل 30 نوفمبر 2025م.

وأضافت هيئة الزكاة والضريبة والجمارك أن المرحلة الثانية (مرحلة الربط والتكامل)، تستلزم متطلبات إضافية عن المرحلة الأولى (مرحلة الإصدار والحفظ)، من أبرزها ربط أنظمة الفوترة الإلكترونية الخاصة بالمكلفين مع نظام فاتورة، وإصدار الفواتير الإلكترونية بناءً على صيغة محددة، وتضمين عدد من العناصر الإضافية في الفاتورة، كما بيّنت أن الإلزام بالمرحلة الثانية (الربط والتكامل) يتم بشكل تدريجي وعلى مجموعات، على أن تقوم الهيئة بإبلاغ المجموعات المتبقية بشكل مباشر قبل التاريخ المحدد للربط بستة أشهر على الأقل.

يُشار إلى أن المرحلة الأولى من مشروع الفوترة الإلكترونية (مرحلة الإصدار والحفظ)، قد بدأ تطبيقها في 4 ديسمبر 2021م، والتي تُلزم المكلفين الخاضعين للائحة الفوترة الإلكترونية بالتوقف التام عن استخدام الفواتير المكتوبة بخط اليد أو الفواتير المكتوبة بأجهزة الكمبيوتر عبر برامج تحرير النصوص أو برامج تحليل الأرقام، والتأكد من وجود حل تقني للفوترة الإلكترونية متوافق مع متطلبات الهيئة، إضافةً إلى التأكد من إصدار وحفظ الفواتير الإلكترونية بكافة العناصر، ومنها رمز الاستجابة السريعة (QR Code) وغيرها من المتطلبات.

## سلوك المكلف الضريبي وأثره على خصم ضريبة المدخلات في إقرار ضريبة القيمة المضافة (2-2)

تطرقنا في مقال العدد الماضي لسلوك المكلف الضريبي فيما يتعلق بخصم ضريبة المدخلات في إقرارات ضريبة القيمة المضافة، حيث تطرق المقال لسلوكين البارزين وهما السلوك المتحفظ والسلوك المجازف، كما أشار المقال في خاتمته إلى أنه يمكن إيعاز الأخطاء في خصم ضريبة المدخلات إلى مجموعة من الأسباب، ومنها ما يلي:

- عدم المعرفة.
- سلوك المكلف.
- قصد التهرب.

ونواصل الحديث في مقال هذا العدد باستعراض أبرز الأخطاء في ممارسات خصم ضريبة المدخلات والمرتبطة بسلوك المكلفين.



## أولاً: الأخطاء المتعلقة بالجانب المستندي للخصم:

من المعلوم أنه لغايات ممارسة حق الخصم وكما نصت على ذلك المادة الثامنة والأربعون من الاتفاقية الموحدة والمادة التاسعة والأربعون من اللائحة التنفيذية فإنه لا بد من توافر الفاتورة الضريبية أو المستندات الجمركية، وفي الحالات التي لا يمتلك فيها الخاضع للضريبة هذه المستندات فيجوز له الخصم عندما يكون قادراً على تقديم الأدلة البديلة التالية:

- فاتورة ضريبية مبسطة تم إصدارها بشكل صحيح.
- مستندات تجارية أخرى يُسمح بها حسب تقدير الهيئة وتثبت أن الشخص الخاضع للضريبة قد تم تكليفه بصورة صحيحة وسدد ضريبة القيمة المضافة ذات الصلة.

تضمنت الأنظمة واللوائح متطلبات الفاتورة الضريبية ومتطلبات الفاتورة الإلكترونية والتي تتطلب مجموعة من المتطلبات والشروط والخصائص لتكون فاتورة ضريبية صحيحة يمكن الاحتفاظ بها والاعتماد عليها لأغراض الخصم، ولا يسقط حق العميل في خصم ضريبة المدخلات في حال عدم اكتمال بعض الشروط الشكلية في الفاتورة الضريبية حيث أن اكتمال بقية الشروط في الفاتورة الضريبية يثبت تكبد العميل لهذه الضريبة مما يجوز معه الخصم في الإقرار الضريبي، ولا يتعارض ذلك مع قيام العميل بطلب إصدار الفواتير الضريبية المكتملة من المورد.

من الجوانب الملاحظة في الممارسة العملية تحفظ بعض المكلفين من خصم ضريبة المدخلات بسبب نقص بعض متطلبات الفاتورة الضريبية غير المؤثرة في حق الخصم، مثل عدم ذكر عنوان المورد أو كمية السلع المستوردة، حيث نرى أن مثل هذه الملاحظات مع كونها نقصاً في الفاتورة إلا أنها لا تصل إلى الحد الذي يجب أن يمتنع معها العميل من حق الخصم المرتبط بها، وعلى ذلك فإن سلوك المكلف المتحفظ يجب ألا يكون سبباً في عدم الاستفادة من حق الخصم الضريبي في مثل هذه الحالات وأمثالها، ولا يتعارض ذلك مع قيام العميل بطلب إصدار الفواتير الضريبية المكتملة من المورد.

وعلى المقابل فإن الخلل الجوهري في مستند الخصم مثل عدم وجود الرقم الضريبي للمورد ومعلومات التوريد أو عدم وجود فاتورة إلكترونية وفقاً لشروط الفوترة الإلكترونية أو وجود فاتورة ضريبية مبسطة صادرة بشكل غير صحيح وهو أمر شائع، كل هذه الأمور تعد مانعة من حق الخصم ما لم يتم استدراكها كونها تقدر في إثبات تكبد العميل للضريبة بالشكل الصحيح، وعلى ذلك فإن سلوك المكلف المجازف يجب ألا يكون سبباً في خصم الضريبة في مثل هذه الحالات وأمثالها، مما قد يترتب عليه مخاطر ضريبية لاحقة يصعب معالجتها أو استدراكها.

## ثانياً: الأخطاء المتعلقة بالجانب الموضوعي للخصم:

لا يقل الجانب الموضوعي للخصم أهمية عن الجانب المستندي، ويقصد بالجانب الموضوعي الجانب المتعلق بطبيعة نشاط المكلف وكذلك طبيعة المشتريات المخصومة.

فيما يتعلق بطبيعة نشاط المكلف فقد تضمنت المادة التاسعة والأربعون من اللائحة التنفيذية حق المكلف بخصم ضريبة المدخلات المفروضة على السلع والخدمات الموردة له في سياق ممارسة نشاطه الاقتصادي إلى الحد الذي يمكنه من القيام بالتوريدات الخاضعة للضريبة، مما يقتضي عدم أحقية المكلف بخصم ضريبة المدخلات المرتبطة بالتوريدات المعفاة أو المرتبطة بالأنشطة غير الاقتصادية، كما يقتضي ذلك إجراء الخصم النسبي في حال وجود التوريدات الخاضعة بالإضافة إلى التوريدات المعفاة.

يقتضي الخصم النسبي لخصم ضريبة المدخلات التحقق من عدد من الجوانب المهمة ومن أهمها ما يلي:

- صحة إسناد ضريبة المدخلات إلى التوريدات الخاضعة بشكل مباشر والتي يمكن خصمها بالكامل أو إلى التوريدات المعفاة بشكل مباشر والتي لا يمكن خصمها مطلقاً.
- صحة حساب نسبة الخصم النسبي في بداية كل سنة ضريبية.
- القيام بتسوية المشتريات المخصومة في نهاية السنة التقويمية وذلك بمقارنة القيم المستخدمة لحساب نسبة الخصم مع القيم الفعلية المتحققة خلال السنة.

يلاحظ تعدد الإجراءات اللازمة عند إجراء الخصم النسبي، مما يستلزم وجود الدقة الواجبة والعناية المهنية اللازمة لذلك، وعلى ذلك فنرى في الواقع العملي تأثير سلوك المكلف على هذا الإجراء حيث قد يقوم المكلف المتحفظ بتجنب الخصم النسبي خشية الخطأ أو لصعوبة التطبيق بينما قد يقوم المكلف المجازف بإجراء الخصم النسبي دون القيام بمقتضيات الدقة المطلوبة لهذا الإجراء، والصحيح أن يقوم المكلف بالاستفادة من هذه الميزة الضريبية مع كامل العناية المهنية، ويمكن الاستعانة بفريق استشاري خارجي في حال عدم توفر الموارد لدى المنشأة لا سيما حال كانت المبالغ ذات أهمية نسبية عالية.

أما ما يتعلق بطبيعة المشتريات المخصومة فقد تضمنت المادة الخمسين من اللائحة النفقات المتعلقة ببعض السلع أو الخدمات التي لا تعد مرتبطة بمزاولة النشاط الاقتصادي، وبالتالي لا يسمح بخصم ضريبة المدخلات المتعلقة بتلك النفقات، إلا إذا قام الشخص الخاضع للضريبة بتوريد تلك السلع والخدمات لاحقاً كتوريدات خاضعة للضريبة، ومن تلك النفقات مصاريف الترفيه، والأطعمة والأشربة والمركبات المقيدة والمصاريف الشخصية.

كما قد تحتمل تلك النفقات بعض الاحتمالات والتفسيرات التي تجيز خصمها مثل الجوانب المتعلقة بتفسير ضوابط المركبات المقيدة وتحديد قيود المصروفات الشخصية أو اعتبار الأطعمة والأشربة من لوازم النشاط النظامية مما قد يتيح مساحة للمكلف المجازف في خصم ضريبة المدخلات لتلك الأنواع من النفقات دون تحقق كاف، وعلى العكس من ذلك فقد يلتزم المكلف المتحفظ بعدم خصم ضريبة المدخلات المرتبطة بهذه الأنواع من النفقات مع وجود الظروف والحقائق التي تجيز خصمها، مما يتطلب أخذ الموقف الصحيح في مثل هذه الحالات وهو إجراء التحقق والفحص لكل حالة والقيام بخصم الضريبة في حال تحقق ما يوجب خصمها، مع اعتبار إمكانية تقديم طلب القرارات التفسيرية للهيئة في بعض الحالات المعقدة التي تتطلب ذلك.

**ختاماً** تتضمن معالجة خصم ضريبة المدخلات جوانب أخرى من التطبيق والتي قد تتأثر بسلوك المكلف ومن ذلك خصم ضريبة المدخلات المتكبدة قبل التسجيل في الضريبة وفقاً للشروط المرتبطة بذلك وكذلك تعديل ضريبة المدخلات والأحوال المرتبطة بها مثل تعديل قيمة التوريد أو طبيعة التوريد أو عدم سداد قيمة التوريد كاملاً بعد فترة اثني عشر شهراً من تاريخ التوريد، وغير ذلك من المعالجات.

ينبغي ألا يكون سلوك المكلف عاملاً مؤثراً للوقوع في أخطاء التطبيق، كما ينبغي ألا يكون مانعاً من الاستفادة من المزايا الضريبية التي يمكن الاستفادة منها، ويمكن مقابلة ذلك بالرجوع للمستشار المتخصص لا سيما في الحالات المتكررة لدى المكلف والتي تتطلب وجود رأي واضح يمكن الاعتماد عليه، كما أن من التطبيقات المفيدة في الواقع العملي قيام المكلف الذي يقدم القرارات بنفسه أو من خلال فريق عمله بإجراء فحص عشوائي من قبل شخص أو جهة متخصصة وذلك لبعض القرارات الضريبية لغرض الوقوف على جوانب النقص فيها -إن وجدت- وتصحيحها.



# أخطاء وممارسات مهنية شائعة

## الخطأ الشائع:

عدم تخصيص احتياطات ومخصصات كافية للالتزامات الضريبية والزكوية.

## الإجراء الصحيح:

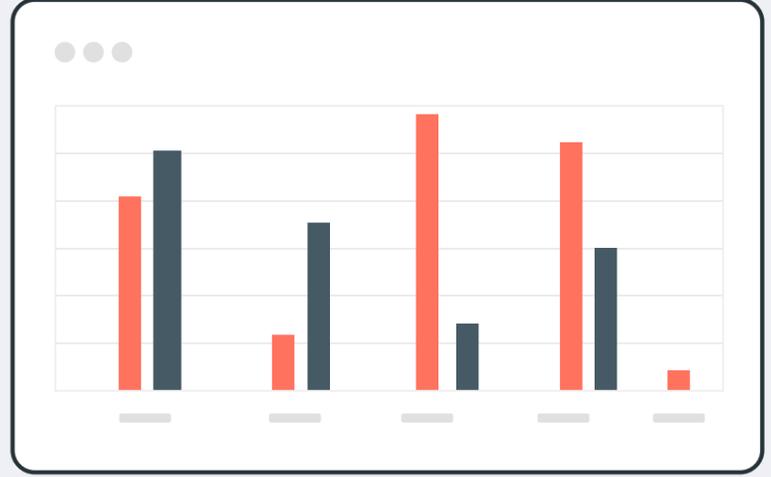
تخصيص احتياطات ومخصصات كافية للربوط الزكوية والضريبية بناءً على دراسة طبيعة بنود الربط واحتمالية ثبوتها على المنشأة.



## مثال على ذلك:

تقوم بعض المنشآت بالاعتماد على الاعتراض الضريبي والزكوي الذي تقوم بتقديمه في عدم إنشاء أي مخصصات لمقابلة هذا الالتزام المحتمل، والصحيح أن تقوم المنشأة بالدراسة الدقيقة للربط الزكوي أو الضريبي ومن ثم عمل المخصصات اللازمة بناءً على ذلك وبصرف النظر عن قيام المنشأة بالاعتراض على الربط الزكوي أو الضريبي.

يساعد ذلك في حماية المركز المالي للمنشأة وفي اتخاذ قرارات مالية سليمة بسبب اعتبار هذه الخسارة المحتملة وما سينتج عنها، وفي المقابل فإن عدم اعتبار هذه الخسارة المحتملة قد ينتج عنها أضرار مالية على المنشأة وملاكها في حال ثبوت هذه المبالغ على المنشأة.



## ممارسة شائعة:

عدم تخصيص احتياطات ومخصصات مالية كافية للديون المشكوك في تحصيلها.

## الإجراء الأمثل:

تخصيص احتياطات ومخصصات مالية كافية للديون المشكوك في تحصيلها بناءً على تحليلات دقيقة ومستندة إلى بيانات العملاء وسجلاتهم السابقة.

## مثال على ذلك:

تقوم بعض المنشآت بتقليل تخصيص الاحتياطات المقابلة للديون المشكوك في تحصيلها بناءً على تقديرات غير دقيقة أو بسبب عدم اعتبار أهمية هذا الأمر، وهذا الإجراء قد يؤدي إلى ظهور عجز مالي غير متوقع عندما تتزايد ديون العملاء غير المحصلة. ولتجنب هذا الموقف مستقبلاً يتعين على هذه الشركات إعادة تقييم سياسة تخصيص الاحتياطات المالية، واعتماد نظام تقييم دقيق يستند على بيانات العملاء وسجلاتهم السابقة، مما قد يساعد في تحديد حجم الاحتياطات والمخصصات اللازمة وتجنب المخاطر المالية غير المتوقعة.



## بيانات التواصل:



+966 11 293 1220

+966 55 2012007

info@ans-cpa.com

https://www.ans-cpa.com/

الرياض - حي اشبيلية - طريق الصحابة | جدة - حي الشراع - طريق الأمير نايف  
Riyadh - Ishbiliyah - Al Sahaba Rd. | Jeddah - Al shera'a - Prince Naif Rd