

تحليل لمشاكل تقدير القيمة المضافة كأساس لربط الضريبة على القيمة المضافة وأثر فروق الفحص الضريبي على القوائم المالية الباحثة: أسماء رضوان عارف

إشراف: أ.د. محمود السيد الناضي

المستخلص:

استجفت هذه الدراسة الضريبة على القيمة المضافة وهي نوع من أنواع الضرائب الغير مباشرة والمطبقة في حوالي أكثر من 160 دولة عالمياً، والتي يتم تطبيقها في مصر مؤخراً، وهفت هذه الدراسة الى التركيز على كيفية تحديد القيمة المضافة كأساس لربط الضريبة على القيمة المضافة، وتحليل المشاكل المتعلقة بها، ودراسة أثر هذه المشاكل على الضريبة المستحقة.

كما اهتمت بدراسة أساليب الفحص الضريبي الخاص بالضريبة على القيمة المضافة وتحليل أثر فروق الفحص الضريبي على القوائم المالية، وترصلت للدراسة الى أن مشاكل تقدير القيمة المضافة كأساس لربط الضريبة على القيمة المضافة لها أثر على الضريبة المستحقة، كما أن فروق الفحص الضريبي لها أثر على القوائم المالية.

الإطار العام للبحث:

مقدمة:

الضريبة على القيمة المضافة تعتبر أحد أهم أنواع الضريبة غير المباشرة والتي تفرض على المعاملات والسلع والخدمات ولا تفرض مباشرة على الأشخاص أو الشركات (Belete, 2015).

ويأتي تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر في إطار اصلاح هيكل النظام الضريبي المصري، ومحاولة لتقليل عجز الموازنة، حيث أن مصر من الدول القليلة التي لم تطبق الضريبة على القيمة المضافة، وكان لابد من ادخال الضريبة على القيمة المضافة استجابة للمتطلبات الدولية والإقليمية التي تواجهها مصر (فرج الله، ٢٠١٢).

صدر قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ في ٥ سبتمبر ٢٠١٦ ونشر بالجريدة الرسمية بالعدد ٣٥ مكرر(ج) في ٧ سبتمبر ٢٠١٦ ويعمل به اعتبارا من اليوم التالي لتاريخ نشره بالجريدة الرسمية.

مشكلة الدراسة:

تمثل مشكلة الدراسة في الاجابة عن التساؤلات التالية:

أ- كيف يتم تحديد القيمة المنخدة كأساس لربط الضريبة على القيمة المضافة؟

ب- ما هي المشاكل التي تكثف عملية تحديد القيمة المنخدة كأساس لربط

الضريبة على القيمة المضافة؟

ج- ما أثر هذه المشاكل على تحديد القيمة الخاضعة للضريبة؟

د- ما أثر فروق الفحص الضريبي على القوائم المالية؟

فروض الدراسة:

بناء على مشكلة الدراسة يمكن صياغة فروضها كما يلي:

الفرض الأول: "لا أثر لمشاكل تقدير القيمة المتخذة كأساس لربط الضريبة على القيمة المضافة على قيمة الضريبة المستحقة".

الفرض الثاني: "لا أثر لفروق الفحص الضريبي على عناصر القوائم المالية المتخذة محل الفحص".

أهداف الدراسة:

تهدف الباحثة من هذه الدراسة الى تحقيق ما يلي:

أ) تطويع مشاكل تقدير القيمة المتخذة كأساس لربط الضريبة على القيمة المضافة وأثرها على الضريبة المستحقة.

ب) تحليل لأساليب الفحص الضريبي، وأثر فروق الفحص الضريبي على عناصر القوائم المالية.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من أنها تسلط الضوء على أحد أهم وأحدث أنواع الضرائب المطبقة في دولة مصر، والتي تمثل النشغل الشاغل للمهتمين بهذا المجال، وحيث نبعت أهميتها من أنها تؤثر على كافة طبقات المجتمع، وجاءت هذه الضريبة بعمومية وشمول خضوع كافة السلع والخدمات الا ما استثنى بنص، مما جعلها موقع اهتمام الكثيرين، ونظرا لحداثة هذا النوع من الضرائب وحداثة قانون الضريبة على القيمة المضافة، وقلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع، وتزايد التساؤلات حول الضريبة على

القيمة المضافة وكيفية احتسابها وظهور العديد من المشاكل ادي الي الحاجة الملحة لدراسة هذه المشاكل، وبالتالي فهذه الدراسة تحاول الاسهام في تفسير هذه التساؤلات وتبسيط الضوء علي المشاكل المتعلقة باحتساب الضريبة علي القيمة المضافة من خلال تحليل مشاكل تقدير القيمة المتخذة كأساس لربط الضريبة علي القيمة المضافة، وتحليل اساليب الفحص الضريبي وأثر فروق الفحص الضريبي علي عناصر القوائم المالية. حدود الدراسة:

تمت الدراسة من خلال الحدود التالية:

- ١- تحليل مشاكل تحديد القيمة المتخذة لربط الضريبة علي القيمة المضافة فقط في مصر ولم تتناول الدراسة أنواع الضرائب الأخرى.
- ٢- التركيز علي أساليب الفحص الضريبي المختلفة وما ينتج من فروق ضريبية وأثرها علي القوائم المالية.
- ٣- اقتصار التطبيق العملي علي منطقة ضرائب شمال الدلتا.

منهجية الدراسة:

اعتمدت الباحثة في الدراسة علي المنهج الاستنباطي من خلال الاطلاع علي الكتب والدوريات والقوانين واللوائح والتعليمات المتعلقة بموضوع الدراسة، وكذلك اعتمدت ايضا علي المنهج الاستقرائي من خلال استقراء بيئة الأعمال الضريبية من فاحصين ضريبيين، ومن خلال خبرتها في مجال عملها في هذه الضريبة، ومحاسبين قانونيين، ومديرين ماليين مختصين بموضوع الدراسة

الإطار النظري للدراسة:

مفهوم الضريبة على القيمة المضافة:

الضريبة على القيمة المضافة هي الضريبة على القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل الانتاج، وبما ان قيمة المنتج النهائي هي مجموع القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل الانتاج، فان القاعدة الضريبية تساوي القيمة الاجمالية للمبيعات النهائية. (Mirrees et al, 2011).

فهي ضريبة غير مباشرة تفرض على كافة السلع والخدمات الا ما استثنى بنص وتفرض في كافة مراحل التداول حتى مرحلة التوزيع النهائي (عوض، ٢٠٠٧).

وتفرض على الدخل عند انفاقه، أو على الاتفاق الاستهلاكي، ويقع عبأها على المستهلك النهائي، وتتحدد قيمة الضريبة بإجمالي قيمة الانتاج المبيع في كل مرحلة من مراحل الانتاج أو التداول، ثم تخصم الضريبة التي سبق دفعها في المراحل السابقة (فضيلة، ٢٠١٠، ٢٠١١، نقلا عن صديق، ٢٠١٧).

وتتميز الضريبة على القيمة المضافة بأنها ضريبة غير مباشرة، ضريبة تسد مباشرة بواسطة المكلف، ضريبة عينية، ضريبة ذات أسعار متعددة، ضريبة إقليمية، ضريبة غير سنوية، ضريبة قابلة للرد وقابلة للتخصم في حالات خاصة (الناغي، ٢٠١٢).

ويمكن القول ان إجمالي الرعاء الخاضع للضريبة على القيمة المضافة هو القيمة الاجمالية لجميع السلع والخدمات التي يشتريها المستهلكون حيث ان ضريبة القيمة المضافة تستند إلى أساس المستهلك (Weidenbaum and Christian, 1989).

وتحديد الضريبة المستحقة يتحدد من خلال تحديد قيمة الوعاء الخاضع للضريبة، وعند تحديد الرعاء الضريبي قد تواجهنا بعض المشاكل، ويمكن تبويب هذه المشاكل على النحو التالي:

أولا مشاكل مرتبطة بتحديد القيمة بالنسبة للسنع والخدمات المحيطة والمستوردة:

ويمكن أن تقسم هذه المشاكل إلى عدة عناصر كما يلي:

(أ) تحديد عناصر القيمة الخاضعة للضريبة:

نص القانون ٢٧ في المادة رقم (١٠) بند ٢ على أن تتضمن القيمة الواجب الإقرار عنها وفقا لأحكام الفقرة (١) في هذه المادة المبالغ الآتية:

(أ) المبالغ التي يتم تحصيلها من المشتري أو متلقي الخدمة تحت أي مسمى طالما كانت بمناسبة بيع السلع أو أداء الخدمات.

(ب) جميع المصاريف العرضية كتكاليف العمولة والتغليف والتستيف والنقل والتأمين المفروضة من قبل البائع على المشتري أو المستورد.

(ب) إثبات القيمة:

يتم إثبات القيمة من واقع الفاتورة الضريبية أو الكوبون أو الإيصال المبين به إجمالي مبلغ التعامل، ولتتم المسجل بإصدار فواتير ضريبية وفقا للشكل الذي تلزمه به مصلحة الضرائب.

ونصت المادة رقم (١٠) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٢ بأن تكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أسماها لربط الضريبة بالنسبة لبيع السلع أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة ولو كانت مستوردة هي القيمة المدفوعة فعلا أو الواجب دفعها بأي صورة من صور أداء الضمن وفقا للمجريات الطبيعية للأمر (قانون ١٢٠١٢٠١٧٢).

وأضافت المادة رقم (١١) باللائحة التنفيذية للقانون بأن يكون ثمن السلعة أو الخدمة مثبت بالفاتورة الضريبية المحررة من البائع المسجل إلى مشتر مستقل عنه وفقا للمجريات الطبيعية للأمر.

(ج) حالات خاصة في تحديد القيمة:

استخدم المشرع المصري كلمة (البيع) لتحديد الرافعة المنشأة للضريبة على القيمة المضافة ثم اعتبر القانون أنواع أخرى للبيع مثل الاستخدام الخاص للسلعة أو الخدمة، والاستهلاك الشخصي للسلعة والخدمة، والمقايضة، والبيع بالتقسيط تاركا حكم هذه البيوع إلى القواعد العامة.

وقما يلي بعض أنواع البيوع الأخرى في القانون والتي تثير مشاكل في التطبيق:

١- المقايضة:

أوضح القانون في المادة رقم (١٠) أنه في حالة البيع بالمقايضة تكون قيمة السلعة المستخدة أسماها لربط الضريبة هي سعرها وفقا لقوى السوق وظروف التعامل.

٢- الاستهلاك الشخصي والاستخدام الخاص:

تحدد القيمة الواجب الإقرار عنها بالنسبة للسلع أو الخدمات للاستخدام الخاص على أساس إجمالي التكلفة، وتحدد هذه القيمة بالنسبة إلى السلع والخدمات للاستهلاك الشخصي وفقاً لقوي السوق وظروف التعامل.

٣- مبيعات التقسيت:

وبالنسبة لتحديد القيمة بالنسبة لمبيعات التقسيت فنص القانون في المادة رقم (١٠) على أن تتضمن القيمة المتخذة أساساً لربط الضريبة فوائد البيع بالتقسيت فيما يزيد على سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في تاريخ البيع وتحدد اللاحقة التنفيذية قواعد وإجراءات البيع بالتقسيت.

ويحدث هنا تعارض بين أسلوب المصلحة لتحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة وبين معايير المحاسبة ويرى البعض (الشافعي، ٢٠١٧) أن البيع بالتقسيت يثير عدة مشاكل كما يلي:

١- تحديد تاريخ استحقاق الضريبة:

حيث ذهبت مصلحة الضرائب المصرية إلى استحقاق الضريبة بالكامل بالنسبة لهذا النوع من العقود بمجرد التعاقد أي دون النظر إلى طريقة أو تاريخ سداد قيمة عقود البيع وذلك استناداً إلى تعريف البيع في المادة (١) من القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ والتي تنص بأن البيع هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع ولو كان مستوراً إلى المشتري وبعد ذلك في حكم هذا القانون مبيعات ما يلي أيهما اسبق:

- إصدار الفاتورة.

- تسليم السلعة أو أداء الخدمة.
- أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء كان كله أو بعضه أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن وفقا لظروف الدفع.
- واستنادا للمادة رقم (٥) من القانون التي تنص على أن تستحق الضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين في كافة مراحل تداولها وبأيا كانت وسيلة بيعها أو أدائها أو تداولها.

وذلك يتعارض مع نص المادة رقم (١٠) من القانون ١٧ لسنة ٢٠١٦ والتي تقضي بأن تكون القيمة الواجب الاقرار عنها والتي تتخذ كأساس لربط الضريبة بالنسبة لبيع السلع أو ما يوردي من خدمات خاضعة للضريبة ولو كانت مستوردة هي القيمة المدفوعة فعلا أو الواجب دفعها بأية صورة من صور أداء الثمن وفقا للمجريات الطبيعية للأمور، فطبقيا لنص هذه المادة فإن الضريبة تستحق مجزأة على عقود البيع بالتقسيط عن المبالغ المسددة من المشتري فقط أولا بأول حتى يتم سداد قيمة السلعة بالكامل.

٢- المعالجة الضريبية لفوائد البيع بالتقسيط:

تقضي المادة رقم (١٠) من القانون على أن تكون القيمة الواجب الاقرار عنها والتي تتخذ كأساس لربط الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للسلع والخدمات هي القيمة المدفوعة فعلا أو الواجب دفعها، بينما ورد في اللائحة التنفيذية للقانون أنه يجب فصل قيمة فائدة التقسيط عن قيمة السلعة، مما يؤثر الجدل حول ما إذا كانت فوائد البيع بالتقسيط تدخل ضمن وعاء الضريبة أم لا، فلا يجب أن تخضع فوائد التقسيط للضريبة على القيمة المضافة إلا إذا كانت مدمجة في قيمة السلعة وظهرت الفاتورة الضريبية بها

رقما إجماليا واحدا لثن السلعة وفوائد البيع بالتقسيط أما إذا كانت الفاتورة بها قيمة السلعة منفصلة عن قيمة فوائد التقسيط فإنه يتم حساب الضريبة علي قيمة السلعة فقط، وذلك تماثيا مع المادة رقم (١٠).

كما أنه يثار هنا التناقض في حساب القيمة حيث نص المشرع في البند الثاني في المادة رقم (١٠) من القانون على أن تضاف جميع المصاريف العرضية المفروضة من قبل البائع علي المشتري أو المستورد، وفيما يخص فوائد التقسيط أضاف فقط ما يزيد عن سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في تاريخ البيع وكان تماثيا مع ما نص عليه في ثاني بند من هذه المادة أن يضيف إجمالي الفوائد معاملة بالمثل مع باقي التكاليف العرضية.

ثانيا مشاكل متعلقة بتحديد قيمة السلع والخدمات المستوردة:

نصت المادة رقم (١٠) على أن تقدر قيمة السلع المستوردة من الخارج في مرحلة الإفراج الجمركي عنها من الجمارك بالقيمة المتخذة أساسا لتحديد الضريبة الجمركية بما فيها الخدمات المرتبطة بالسلعة المستوردة مضافا إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة، على الأقل القيمة الواجب الإقرار عنها عند بيعها في السوق المحلي عن القيمة المتخذة أساسا لربط الضريبة عند الإفراج الجمركي ما لم تكن هناك أسباب تجارية تبرر القيمة المنخفضة، وتحدد اللائحة التنفيذية الأسباب التي تعد تجارية.

تعتبر القيمة الجمركية هي الأساس الذي تصيب من خلاله القيمة المتخذة للأغراض الضريبية، وتضاف إليها الرسوم الجمركية وغيرها من الرسوم والضرائب، حتى

لو كانت السلعة معفاة جمركيا، وتحديد القيمة الجمركية نفسها يواجهه عدة مشاكل حيث ان مأمور الجمرك يحق له التدخل في تعديل أو تصحيح قيمة السلع والخدمات إذا تبين له وجود خطأ أو وجود تجنب أو تهريب أو الضريبة، أو كان التعامل بين أطراف بينهما علاقة ارتباط (صدق، ٢٠١٧، ص ٣٦١).

ثالثا مشاكل تتعلق بسلع وخدمات الجداول:

في مصر تفرض ضريبة الجداول على بيع أو أداء أو استيراد السلع والخدمات المنصوص عليها في الجداول المرافق ويكون سعر ضريبة الجداول وفقا للنسب أو القيم المحددة قرين السلع والخدمات المنصوص عليها في الجداول وذلك بالإضافة الي الضريبة المنصوص عليها في المادة رقم (٢) من هذا القانون، يقصد الضريبة على القيمة المضافة (قانون ٦٧، ٢٠١٦، مادة ٣٦).

وتكون القيمة التي تتخذ أساسا لربط الضريبة بالنسبة لمبيعات السلع والخدمات الواردة بالجداول المرافق لهذا القانون على النحو التالي وذلك وفقا لماده (١٠):

١- بالنسبة لمبيعات السلع والخدمات المحلية: القيمة المدفوعة فعلا أو الواجب دفعها بأية صورة من صور أداء الثمن وفقا للمحركات الطبيعية للأمر مضافا إليها ضريبة الجحول.

٢- بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة:

أ) السلع المستوردة: القيمة المتخذة أساسا لتحديد الضريبة الجمركية مضافا إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة وضريبة الجحول.

ب) الخدمات المستوردة: القيمة المدفوعة فعلا أو الواجب دفعها بأية صورة من صور أداء الثمن وفقا للمجريات الطبيعية للأمر مضافا إليها ضريبة الجدول.

وترى الباحثة أن إضافة الضرائب الجمركية وضريبة الجدول إلى القيمة المتخذة لتحديد الضريبة، وفرض ضريبة على ضريبة يعمل على تضخيم الضريبة مما يزيد من عبأ الضريبة، كما نصت المادة (٢٢) على أنه لا تسري قواعد الخصم على ضريبة الجدول سواء على سلع أو خدمات خاضعة بذاتها أو كمداخل في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة وذلك فيما لم يرد به نص خاص، وترى الباحثة أن عدم خصم ضريبة الجدول أيضا يزيد من العبء الضريبي ويؤثر على الأسعار بالارتفاع كما أنه في حالة تصدير سلع وخدمات الجدول فتتخضع بسعر صفر، أي يحق للمسجل في هذه الحالة رد ضريبة الجدول المدفوعة على المدخلات وذلك تشجيعا للتصدير، ولكن ذلك يخالف تناقص، واختلاف في المعالجة المحاسبية حيث أن نفس السلع تعالج بطريقتين مختلفتين، ففي حالة البيع المحلي تضاف ضريبة الجدول الي عناصر التكلفة، ويختلف ذلك في حالة التصدير لنفس السلع والخدمات حيث تزد هذه الضريبة، وكان يجب معاملة السلع والخدمات المحلية أسوة بالتصدير.

أثر فروق الفحص الضريبي على القوائم لمالية

طبيعة الفحص الضريبي:

يعرف الفحص بأنه "مجموعة الإجراءات والخطوات التي يقوم بها الفاحص الضريبي للوصول الي نتيجة نشاط المنشأة، ومن ثم تحديد الوعاء الضريبي ومقدار الضريبة المستحقة" (غنيم، ٢٠١٣، ص: ١٠٩).

ويتم الفحص في الضريبة على القيمة المضافة من خلال المراحل والخطوات التالية:

- أ- مرحلة التخطيط (أو ما يسمى بالمرحلة التمهيدية للفحص).
 - ب- مرحلة جمع البيانات والتأكد من صحتها.
 - ج- مرحلة اختيار المصدقية.
 - التأكد من صحة الاقرارات.
 - التحقق من مصداقية الدفاتر والسجلات.
 - التحقق من التعاملات الواردة بملف المسجل وهذه التعاملات تكون واردة من عدة مصادر خارجية.
 - التحقق من مصداقية الاصفاءات والصادرات والتسويات.
 - اختيار مصداقية الحسابات الختامية باستخدام التحليل المالي.
 - المعاينة العينية للنشاط.
- د- مرحلة تقييم نتائج عملية الفحص.

أثر فروق الفحص الضريبي على القوائم المالية

عادة ما ينتج عن الفحص فروق ضريبية وهذه الفروق هي عبارة عن الفرق بين الضريبة من واقع الفحص وبين الضريبة من واقع اقرارات المسجل، وتنتج هذه الفروق في حالة عدم اعتماد اقرارات المسجل، وقد تكون هذه الفروق ناتجة عن عدة أسباب:

أولاً: الاختلاف بين المعايير المحاسبية وبين نصوص القانون

٢- قائمة الدخل:

تعتبر قائمة الدخل من أهم القوائم وأكثرها استخداما لتحديد القيمة المتخذة كأساس لتحديد ضريبة القيمة المضافة حيث أن رقم المبيعات يعتبر أهم رقم عند تحديد قيمة السلع والخدمات ولكن قائمة الدخل لا توضح نوعية هذه المبيعات أو الفئة الضريبية لهذه المبيعات حيث يتم تحليل رقم المبيعات إلى: (مبيعات خاضعة للضريبة-مبيعات معفاة من الضريبة-مبيعات لسلع وخدمات الجدل):

ومحاولة تحديد المدخلات الخاصة بكلا من المبيعات الخاضعة والمبيعات المعفاة لتحديد الخصم الضريبي حيث أن الضريبة على المدخلات المستخدمة في إنتاج سلع وخدمات معفاة غير واجبة الخصم، كما يراعى عدم خصم الضريبة على المدخلات عند إضافة الضريبة على القيمة المضافة ضمن عناصر التكلفة.

يتم تحليل بنود المصاريف وفقا لعلاقتها بالمبيعات، كما يتم تحليل رقم مجمل الربح وبذلك يتم الوصول إلى (محزون أول المدة - إجمالي المشتريات - مردودات ومسموحات المشتريات - الخصم المكتسب - محزون آخر المدة)، ويعتبر تحديد هذه الأرقام مهم جدا لتحديد الخصم الضريبي.

٣- قائمة التدفقات النقدية:

لا يظهر أثر ضريبة القيمة المضافة بشكل مستقل في هذه القائمة ولكنه يظهر مندمج ضمن بعض بنود هذه القائمة على سبيل المثال:

- تندمج ضريبة القيمة المضافة المحصلة من المدينين مع المتحصلات منهم،

- تتمتع ضريبة القيمة المضافة المسددة عن المشتريات ضمن التوريدات للموردين.

٤- قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

يظهر تأثير الضريبة على القيمة المضافة هنا من خلال ما يلي:

(صافي الربح أو الخسارة - رأس المال - مسحوبات صاحب المنشأة)

- يتأثر صافي الربح حيث تزيد ضريبة القيمة المضافة من تكلفة المنتج النهائي مما يزيد من الأسعار وخاصة في حالة سلع الجداول والتي لا يسمح فيها بالخصم وعلى الرغم من أنها ضريبة غير مباشرة يتحمل عبئها المستهلك النهائي إلا أن الزيادة في الأسعار قد تؤثر على رقم المبيعات ككل وعلى حصة المنتج من السوق.

- مسحوبات صاحب المنشأة من السلع والخدمات أخضعها المشرع لضريبة القيمة المضافة وتحدد قيمتها الخاصة للضريبة وفقا لقوى السوق وظروف التعامل وذلك طبقا للمادة ١١ من قانون ١٧.

- يتأثر رأس المال في تجميده في صورة ضريبة غير مضمومة على مشتريات غير قابلة الخصم أو في مخزون أو سلع الجداول.

أو في حالة رد الضريبة عن سلع تم تصديره فاختلاف توقيت الضريبة المسددة على المدخلات المستخدمة في تصنيع المنتج وبين توقيت استرداد تلك الضريبة مما يؤدي إلى تعطيل رأس المال.

قائمة القيمة المضافة ودورها في تحديد القيمة الخاضعة للضريبة:

هي قائمة تكشف عن القيمة المضافة التي يمكن لمنشأة تحقيقها وكيفية توزيعها بين من ساهموا في تحقيق هذه القيمة (ICAI.1985)، وهي لا تعتبر بديل عن قائمة الدخل ولكنها قائمة مكملة لها وتعد علي أساس المعلومات التي تم تسجيلها ومعالجتها في السجلات المحاسبية التقليدية وعند اعدادها يتم الالتزام بنفس المفاهيم والمبادئ المحاسبية ولذلك فيكون من الملائم اعدادها من قائمة الدخل التقليدية، ولكن تختلف قائمة القيمة المضافة عن قائمة الدخل في أن الأخيرة تحتوي على عناصر غير مضافة للقيمة مثل الاحتياطيات وفوائد الأوراق المالية وغيرها (Mandal & goswami, 2008, p104) .

ويتم اعداد قائمة القيمة المضافة علي مرحلتين فيتم أولا حساب القيمة المضافة ثم يتم توزيع القيمة المضافة بين المساهمين في تحقيقها، ويتم احتساب القيمة المضافة بطريقتين طريقة الخصم وطريقة الاضافة والطريقتين يتم اتباعهم في فرنسا et haller . (stolowy,1998)

ولجد أن اعداد قائمة القيمة المضافة يسهل عملية احتساب القيمة المضافة وبالتالي عملية احتساب الضريبة على القيمة المضافة وأنه يجب على الشركات اعدادها للأغراض الضريبية.

الإطار العملي للدراسة:

يتألف مجتمع البحث من مجموعة الفاحصين الفاحصين بمصلحة الضرائب المصرية (قيمة مضافة)، بمنطقة ضرائب شمال الدلتا، والمحاسبين القانونيين المتعاملين في مجال الضريبة على القيمة المضافة، والمدبرين الماليين بالمشآت.

وتم توزيع عدد (٢٥٠١) قائمة استقصاء على عينة الدراسة، وتم استلام (١٧٠) استمارة بنسبة استجابة (٦٨%) وبعد القيام بفحصها تم استبعاد (٥٧) استمارة لعدم استيفائها للشروط المطلوبة أو لعدم اكتمال الإجابات في هذه الاستمارات، أي ان عدد الاستمارات الصالحة للتحليل الإحصائي بلغ (١١٨) استمارة من إجمالي الاستمارات الموزعة.

اختبار الفرض الأول: "لا أثر لمعامل تغيير القيمة المضافة كأساس لربط الضريبة على القيمة المضافة على قيمة الضريبة المستحقة".

تهدف هذه الفرضية الي التعرف على مدى تأثر مشاكل تحديد القيمة المضافة كأساس لربط الضريبة على القيمة المضافة على الضريبة المستحقة، ولمعرفة ذلك الاكثر استخدمت الدراسة أسلوب الانحدار البسيط اعتمادا على مستوى معنوية (0.05)، وبين الجدول التالي نتائج اختبار الانحدار البسيط فيما يخص هذا الفرض

وتشير النتائج الي أن مستوى المعنوية لنتائج الانحدار البسيط جاء كما يلي ($Sig=0.00$) وهو أقل من مستوى المعنوية الذي تعتمد عليه الدراسة (0.05)، وبناء عليه يتم رفض فرض العدم "بأنه لا يوجد أثر لمشاكل تحديد القيمة المضافة كأساس لربط

الضريبية على القيمة المضافة على الضريبية المستحقة، وقبول الفرض البديل وهو أن هناك أثر لمشاكل تحديد القيمة المتخذة كأساس لربط الضريبية على الضريبية المستحقة.

Beta	القيمة التفسيرية R square	القيمة التفسيرية Adj.R square	F قيمة	مستوى المنفوية Sig
0.695	0.483	0.478	107.362	0.00

وجاءت ($R \text{ square}=0.483$) وهي تشير الي نسبة تأثير المتغير التابع على المتغير المستقل.

قيمة ($\text{Beta}=0.69.5$) وتشير الي مقدار التغير في المتغير التابع وهو الضريبية المستحقة نتيجة التغير في المتغير المستقل وهو مشاكل تحديد القيمة المتخذة كأساس لربط الضريبية على القيمة المضافة أي أن هناك أثر للمتغير المستقل على المتغير التابع وهذا الأثر إيجابي وتصل قوة هذه العلاقة ٦٩,٥%.

ويمكن من خلال ذلك القول إن مشاكل تحديد القيمة المتخذة كأساس لربط الضريبية على القيمة المضافة لها أثر إيجابي على الضريبية المستحقة.

الفرض الثاني: لا أثر لفروق الفحص الضريبي على عناصر القوائم المالية المنشأة محل الفحص."

تهدف هذه الفرضية الي اختبار ما إذا كان هناك أثر لفروق الفحص الضريبي على عناصر القوائم المالية للمتناة محل الفحص من عدمه، ويجراء تحليل الانحدار البسيط لهذه الفرضية جاءت النتائج كما هي موضحة بالجدول التالي:

Beta	القيمة	القيمة	F قيمة	مستوى المعنوية
	R square	Adj.R square		Sig
0.394	0.155	0.148	21.345	0.00

وتشير النتائج الي أن مستوى المعنوية لنتائج الانحدار البسيط جاء كما يلي (Sig=0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية الذي تعتمد عليه الدراسة(0.05)، وبناءا عليه تم رفض الفرض النح "بأنه لا أثر لفروق الفحص الضريبي على عناصر القوائم المالية"، وقبول الفرض البديل.

وجاءت (R square=0.155) وهي توضح نسبة تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع، وتشير قيمة Beta أن هناك أثر للمتغير المستقل على المتغير التابع وهذه العلاقة إيجابية، ويمكن القول ان هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين فروق الفحص الضريبي وعناصر القوائم المالية للمتناة محل الفحص.

النتائج والتوصيات

أولا النتائج:

من خلال الدراسة النظرية توصلت الباحثة الي

١- تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بشكل متزايد في جميع أنحاء العالم لما لها

من حصيلية ضريبية مرتفعة، حيث بدأت في فرنسا وانتشرت في أوروبا وأمريكا

الجنوبية وأجزاء من أفريقيا.

٢- الضريبة على القيمة المضافة تمتاز باتساع قاعدتها الضريبية برغم الإعفاءات،

واتساع قاعدتها الضريبية يعتبر أحد أهم أسباب ارتفاع حصيلتها الضريبية.

٣- عدم التزام المسجل بفواتير ضريبية ودفاتر منتظمة يجعله عرضة لإعادة تقدير

قيمة صفقاته من قبل مصلحة الضرائب.

٤- اختلاف الواقعة المنشأة للضريبة بالقانون عن واقعة تحقق الإيراد بالمعايير

المحاسبية المصرية ينتج عنه فروق فحصى ضريبية.

٥- يوجد ازدواج ضريبي في القانون في عدة مواقع منها:

• إضافة الضرائب الجمركية الي القيمة المتخذة كأساس لربط الضريبة على

القيمة المضافة في حالة السلع المستوردة.

• إضافة ضريبة الجدول الي القيمة المتخذة كأساس لربط الضريبة لسلع

وخدمات الجدول.

• عدم خصم الضريبة المسددة على مدخلات سلع وخدمات الجدول

وإضافتها الي عناصر التكلفة.

ومن خلال الدراسة التطبيقية توصلت الباحثة الى:

١- خطأ فرض الدم الاول المتمثل في "لا اثر لمشاكل تقدير القيمة المتخذة كأساس لربط الضريبة على القيمة المضافة على قيمة الضريبة المستحقة"، وقبول الفرض البديل وهو أن هناك أثر لمشاكل تحديد القيمة المتخذة كأساس لربط الضريبة على الضريبة المستحقة.

٢- خطأ فرض الدم الثاني المتمثل في "لا اثر لفروق الفحص الضريبي على عناصر القوائم المالية للمنشأة محل الفحص" وقبول الفرض البديل وهو أن هناك أثر لفروق الفحص الضريبي على عناصر القوائم المالية.

ثانياً: التوصيات:

- ١- محاولة التقارب بين القواعد الضريبية وبين المعايير المحاسبية.
- ٢- العمل بحد أقل من معدلات الضريبة عن الوضع الحالي.
- ٣- اعداد قائمة خاصة للقيمة المضافة للمساعدة في اعمال الفحص الضريبي.
- ٤- تطبيق قواعد الخصم الضريبي لكافة السلع والخدمات.
- ٥- عمل حملات إعلامية موسعة للتعريف بالضريبة على القيمة المضافة وللتعريف بالسلع والخدمات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة، حتى يتمكن المسجلين من احتساب الضريبة المستحقة عليهم.
- ٦- توعية جمهور المستهلكين بما هو خاضع وما هو معفي لحياتهم من جشع التجار.

المراجع:

أولا المراجع باللغة العربية:

- الشافعي، جلال، (٢٠١٧)، دراسة تحليلية انتقادية للضريبة على القيمة المضافة في ظل قانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦"، المؤتمر العلمي الضريبي الخامس والعشرين: اشكاليات وآليات تطوير المنظومة الضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ومصالح الضرائب المصرية.
- الناعي، محمود السيد، (٢٠١٦)، الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية وتوزيعات الأرباح، جامعة المنصورة.
- الصايغ، عماد سعد محمد، (٢٠١٧)، "إطار مقترح للحاسبة عن القيمة المضافة لخدمة مستخدمى التقارير المالية"، المؤتمر العلمي الضريبي الخامس والعشرين: اشكاليات وآليات تطوير المنظومة الضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ومصالح الضرائب المصرية.
- اللائحة التنفيذية ل قانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦.
- حجازي، منى سلامة أبو سليمان، (٢٠١٠)، "إطار مقترح لقياس أثر الضريبة العامة على المبيعات على عناصر القوائم المالية مع دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- عوض، خالد عبد العظيم السيد، (٢٠٠٧)، "الضريبة على القيمة المضافة: دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية"، ليرك للنشر والتوزيع، مصر.

- فرج، مائل حامد(٢٠٠٨)، " إطرار ومقترح لمعالجة مشكلات قانون الضريبة العامة على المبيعات من خلال التحول إلى تطبيق ضريبة القيمة المضافة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، الجزء الأول، العدد الثاني، المجلد الثاني والثلاثون.

- فرج الله، جون سعد ابراهيم، (٢٠١٢)، "ختمية التحول الي ضريبة القيمة المضافة بدلا من الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١"، مؤتمر جمعية الضرائب المصرية حول: المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها على الاقتصاد والاستثمار - مصر، ص ص ٥١٤:٥٩٩.

- صدوق، رمضان، (٢٠١٧)، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن: دراسة تحليلية مقارنة، دار النهضة العربية بالقاهرة والمكتبات الكبرى.
- قانون ٢٧ لسنة ٢٠١٦.

- غنم، سامي محمد، (٢٠١٢)،"التكالية الفحص الضريبي مناهج ومخاطر الفحص - نظرية القيد وفرضية التحسين المستمر للفحص"، مجلة البحوث المالية والضريبية- الجمعية المصرية للمالية والضرائب، مصر، ص ص ١٢٨:١٠٢
ثانيا: مراجع باللغة الإنجليزية:

- Belete, B.,(2015), 'Practices And Challenges Of Value Added Tax Implementation In Ethiopia Post January Assessment', Master Thesis, Addis Ababa 2003
- University, College Of Management

- Haller, Axel., tolowy, Hervé.,(1995), " Value Added in Financial Accounting A Comparative Study Between Germany And France",paper For Presentation at the Annual Congress of the EUROPEAN ACCOUNTING ASSOCIATION
- ICAI, (1985), **Glossary of terms**, prentice hall of India, New Delhi.
- Mandal,Olayunji,olaoye,clemet,(2016),"Determinants of value Added Tax,Interest rate,inflation and influence on revenue generation in Nigeria",International journal of economies,commerce and management,vol IV,issue 10.
- Mirríees, James,(2011), **Tax by design**, Oxford University Press
- Weidenbaum,Murray.M.,Raboy,David,G.,et Christian,Ernest.S.,(1989), **The Value-Added Tax: Orthodoxy and New Thinking**,Kluwer Academic Publishers Boston/DordrechtiLondon,P 6.

445