

الفصل الثاني

الضريبة على القيمة المضافة

الضريبة على القيمة المضافة تعتبر من أحدث أشكال الضرائب غير المباشرة وقد سبقتها في النشأة الضريبة العامة على المبيعات وكان ذلك في بداية القرن العشرين وقد تم التوسع في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الدول المتقدمة والنامية من خلال الثلاثين عاماً الأخيرة وسيتم تناول هذا الموضوع من خلال ثلاث مباحث كالآتي :

المبحث الأول : مفهوم الضريبة على القيمة المضافة وأهميتها وتطورها التاريخي والأساس القانوني

المبحث الثاني : أغراض الضريبة على القيمة المضافة

المبحث الثالث : هيكل الضريبة على القيمة المضافة وسعر الضريبة

المبحث الأول

مفهوم الضريبة على القيمة المضافة وأهميتها وتطورها التاريخي :

أولاً : مفهوم الضريبة على القيمة المضافة:

الضريبة على القيمة المضافة تفرض على القيمة المضافة المتمثلة في الزيادة في قيمة الإنتاج حيث تحتسب القيمة المضافة عن طريق الفرق ما بين قيمة الإنتاج في بداية التشغيل في المرحلة وقيمتها في نهاية التشغيل لنفس المرحلة¹ وفقاً لقانون ضريبة القيمة المضافة في السودان تعرف هذه الضريبة بأنها (ضريبة غير مباشرة تفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل إنتاجها وتداولها) وتعتبر الواقع المنشئة للضريبة هي (تحقيق واقعة البيع للسلعة أو الاستفادة من الخدمة بينما تكون الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة للسلع المستوردة عند مرحلة الإفراج الجمركي)² ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة مبيعات لا يقع عبأه - من حيث المبدأ إلا على المستهلكين النهائيين وهي تجبى كنسبة من القيمة التي أضيفت (المبيعات مطروحا منها المشتريات التي تعادل الأجور والأرباح في كل مرخلى من مراحل سلعة الإنتاج والتوزيع وتعرف الضريبة على القيمة المضافة بأنها ضريبة عامة على الإستهلاك تفرض على المبالغ التي يدفعها المستهلك ثمنا للسلع والخدمات .

وترى أن الكاتب قد شمل بقية عوامل الإنتاج من ريع وفائدة في كلمة الأجور .

نخلص من التعريفات السابقة إلى أن هذه الضريبة هي ضريبة غير مباشرة على الإستهلاك تفرض على ما يتم إضافته من قيم وتشتمل على مبدأ التعويض (Ofsset) أو مبدأ الخصم (Discount) لدى كل مرحلة من مراحل الإنتاج التداول أو تقديم الخدمة وتحمل على المستهلك النهائي للسلعة أو المستفيد الأخير من الخدمة³.

الفرق بين ضريبة القيمة المضافة والضريبة على رقم الأعمال:

¹ د.رمضان غنيم ود. مصطفى متولي ود.أحمد عبدالله درويش، الضريبة العامة على المبيعات (الخرطوم، جامعة القاهرة، فرع الخرطوم، وحدة الطبع والتصوير 1992م-1993م) ص18

² د.حسن بشير محمد نور، الضريبة على القيمة المضافة وآثار تطبيقها في السودان (رؤية اقتصادية)، شركة الظلال للخدمات والإنشاءات قطاع الطباعة، الخرطوم: ديسمبر 2000م، ص12.

³ د.حسن بشير محمد نور، المرجع السابق، ص12.

إن الضريبة على القيمة المضافة تتشابه مع الضريبة المتتابعة على رقم الأعمال من ناحيتين:
1/ تفرض على الإنتاج في كافة مراحله فكل منهما يطبق على السلع والخدمات في كل مرحلة من المراحل التي تمر بها السلعة إنتاجاً واستهلاكاً وتوزيعاً .

2/ يتشابهان أيضاً في إمكان فرضها لسعر واحد على جميع المراحل وجميع السلع والخدمات أو بإسعار تختلف وفقاً لنوع السلعة أو الخدمة أو تبعا للمراحل الإنتاجية.

إلا أن الضريبة على القيمة المضافة تختلف من الضريبة المتتابعة على رقم الأعمال في أن الضريبة هنا لا تفرض على القيمة الإجمالية للسلعة في كل مرحلة وإنما تفرض على القيمة التي على السلعة في هذه المرحلة.

وهذا في رأي الباحثة يتوافق مع ما ذكره الدكتور/ علي أحمد سليمان عن مفهوم الضريبة والذي جاء فيه:¹

إن الضريبة تدفع عند إنتهاء مرحلة الإنتاج في المصنع ويدفعها المنتج ولكنه يحولها إلى المستهلك عن طريق رفع الثمن وهي بذلك تصبح جزءاً منه فإذا إنتقلت هذه السلع التي عليها رسوم إنتاج إلى تاجر الجملة ثم إلى تاجر القطاعي وكان كل منهما يبيعه بعد أن يضيف إلى ثمنها نسبة مئوية نظير ما تحمل من نفقات وما يزيد منها من أرباح مثلا 10% من القيمة التي إشتري بها السلعة ، فإن الضريبة عندما تصل المستهلك قد تكون تضخمت وزادت عن مقدارها الأصلي والذي دخل خزينة الدولة ويستفيد من ذلك التجار الذين تداولها فإذا زاد كل من تاجر الجملة وتاجر القطاعي 10% إلى السعر الذي إشتري به ليبيع به فإن السلعة تصل إلى المستهلك وقد زادت حوالي 20% من مقدارها الأصلي وهذه الزيادة لا نفر بها خصوصا إذا كان هنالك تاجر جملة كبير وتاجر جملة صغير وتاجر قطاعي فكلما زادت الأيدي التي تمر بها السلعة زاد تضخم الضريبة وكان ذلك على حساب المستهلك وعلى التجار الذين يتداولونها.

ولتوضيح ذلك الفرق نورد الجدولين التاليين:

جدول رقم (1)

¹ علي أحمد سليمان ، مرجع سابق، ص88-89

الضريبة التراكمية على رقم الأعمال (بالدينار)

المرحلة	قيمة السلعة (الخدمة) في بداية المرحلة	نفقات الإنتاج	الربح بالدينار	قيمة السلعة (الخدمة) في نهاية المرحلة	مقدار الضريبة
1	-	-	-	10	1
2	11	5	4	20	2
3	22	7	6	35	3.5
4	38.5	2.5	3	44	4.4
5	48.5	1.4	2	51.8	5.2
القيمة الكلية للضريبة					16.1

نلاحظ من هذا الجدول أن قيمة السلعة (الخدمة) في نهاية المرحلة أي المرحلة الخامسة من حالة الضريبة التراكمية على رقم الأعمال متصاعد حيث أن قيمة السلعة في المرحلة الخامسة يعادل 5 أضعاف السعر في المرحلة الأولى وأن الضريبة التراكمية على رقم الأعمال بلغت 16.1 للوحدة.

جدول رقم (2)
الضريبة على القيمة المضافة (بالدينار)

المرحلة	قيمة السلعة (الخدمة) في بداية المرحلة	الربح بالدينار	قيمة السلعة (الخدمة) في نهاية المرحلة	مقدار الضريبة
1	-	10	10	1
2	11	20	9	0.9
3	20.9	33.9	13	1.3
4	35.2	40.7	5.5	0.9
5	41.3	44.7	3.4	0.3
القيمة الكلية للضريبة				4.1

من الجدول أعلاه يلاحظ أن قيمة السلعة (الخدمة) في نهاية المرحلة (أي المرحلة الخامسة) في حالة الضريبة على القيمة المضافة في تناقض حيث يبلغ السعر في المرحلة الأولى 10 وفي المرحلة الخامسة 3.4 وأن مقدار الضريبة 4.1 حيث أن الضريبة على القيمة المضافة تسري على القيمة المضافة للسلعة في كل مرحلة مرة واحدة فقط.

ونلاحظ من الجدولين أن حصيللة الضريبة الكلية في ظل الضريبة التراكمية على رقم الأعمال أوفر حصيللة من الضريبة على القيمة المضافة على أن الضريبة هبا لاتفرض على القيمة الإجمالية للسلعة في كل مرحلة وإنما تفرض على القيمة التي أضيفت على السلعة في هذه المرحلة .

ويتضح من هذين الجدولين أن سعر بيع نفس السلعة للمستهلك في حالة فرض الضريبة يخضع قيمة السلعة للضريبة عدة مرات فهي تفرض السلعة في المرحلة الأولى (10 قروش) خمس مرات وتفرض على القيمة المضافة للسلعة في المرحلة الثانية (10 قروش) أربع مرات وتفرض على القيمة المضافة للسلعة في المرحلة الثالثة (15 قرش) ثلاث مرات وهكذا ...

أما الضريبة على القيمة المضافة فتسري على القيمة المضافة على السلعة في كل مرحلة مرة واحدة فقط ، وهذا أيضاً يفسر لنا أسباب الاختلاف في الحصيللة الضريبية ، فهي في ظل الضريبة التراكمية على رقم الأعمال (16.1) قرشا للوحدة بينما وفقا للضريبة المضافة (4.1)

قرشا للوحدة وهذا يعني أن الضريبة التراكمية على رقم الأعمال مع إفتراض ثبات الظروف الأخرى وخاصة اثرها على حركة الإنتاج والتداول أوفر حصيلة من الضريبة على القيمة المضافة ، إلا أنه من المسلم به أن الضريبة على القيمة المضافة أكثر تشجيعا لحركة الإنتاج والتداول من الضريبة التراكمية على رقم الأعمال.¹

ثانياً: نشأة ضريبة القيمة المضافة وانتشارها:

تعتبر ضريبة القيمة المضافة من أحدث أشكال الضرائب الغير مباشرة وتفرض على ما يتم إضافته من قيم عند كل مرحلة من مراحل الإنتاج ، التداول أو تقديم الخدمات . وقد صممت هذه الضريبة لتغطية وعاء واسع من السلع والخدمات وقد كان أحد دواعي إدخال هذه الضريبة على نطاق واسع ضمن النظم الضريبية زيادة الإنفاق في الدول الصناعية المتقدمة ، وقد تزامن الطلب على النفقات العامة مع مستلزمات تحرير التجارة الخارجية وكسر الحواجز الجمركية وقد كان ذلك الأمر ملحاً في الدول الأوروبية التي كانت تسعى لتكوين الإتحاد الأوربي وخلق درجة عالية من التكامل والإنسجام في نظام التجارة البينية ، لذلك ولأسباب أخرى كان لابد من البحث عن مصدر للإيرادات العامة ، بعيداً عن الضرائب على التجارة الخارجية (الصادرات والواردات) بالإضافة لذلك كان لابد من تجنب التوسع في ضرائب المبيعات ورسوم الإنتاج نسبة لما تسببه من آثار إقتصادية غير مرغوب فيها وذلك لطبيعة تلك الضرائب التراكمية وذات الطبيعة التراجعية وعدم اتسامها بالمرونة والعدالة وتعتبر الضرائب المباشرة خاصة ضرائب الدخل والضرائب على أرباح الشركات أهم مصادر الإيرادات لتلك الدول ، عكس الدول ذات الدخل المنخفضة والتي تعتمد بشكل أساسي على الضرائب غير المباشر كمصدر للإيرادات ، ويرجع ذلك بشكل أساسي للهدف الرئيسي للنظام الضريبي الذي يهدف في الدول الصناعية المتقدمة لكفالة الإستقرار الإقتصادي وبالتالي يزداد الإهتمام بدرجة مرونة النظام الضريبي واستجابته التلقائية للمتغيرات الإقتصادية ويصلح لهذه المهمة نظام ضريبي يمتاز بالتصاعدية يستخدم ككباح تلقائي للزيادة في الدخل بينما يتراجع بشكل تلقائي أيضاً في حالة إنخفاض الدخل

¹ إبراهيم علي عبدالرازق وأحمد فواد مهنا، موسوعة الدليل في الضريبة على المبيعات والضريبة على القيمة المضافة، (الإسكندرية، منشأة المعارف،

فاسحاً المجال لمزيد من القدرة الإستهلاكية ، من ناحية أخرى يهدف النظام الضريبي في البلدان النامية إلى تحفيز التنمية الإقتصادية ولستقطاب أكبر قدر من الإيرادات للخزينة العامة ويتم السعي لتحقيق ذلك الهدف بأقل تكاليف ممكنة وبإجراءات إدارية مبسطة الأمر الذي يجعل نظام الضرائب الغير مباشرة أكثر تأهيلاً لهذه المهمة¹ ويوضع في الإعتبار هنا أن الإنفاق التنموي سيكون معرضاً لتأرجحية هذه الضرائب وعدم مرونتها وبالتالي فإن أي انحراف في النفقات العامة عن التوجه لبرامج التنمية عادة ما تكون له آثار كارثية على المستوى الإجتماعي في تلك البلدان . تم إدخال الضرائب العامة على المبيعات منذ بدايات القرن العشرين وقد تم التوسع فيها خلال الثلاثينات من ذلك القرن خلال وبعد ما يسمى بالكساد العظيم (1929-1933)، أما ضريبة القيمة المضافة فقد تم إدخالها بشكل أساسي فقط من الستينات من القرن نفسه . وقد أدت إتفاقية الـ (GATT) (قات) ومن بعدها وريثتها منظمة التجارة العالمية (WTO) بإعتماد تحرير التجارة الخارجية ادت الى تقليص التعريفات الجمركية مما جعل الإيرادات من الصادر والوارد تفقد الكثير من أهميتها كمصدر للإيرادات للخزينة العامة ، مما دفع نحو إستحداث وسائل أخرى لتعويض الفاقد من الضرائب على التجارة الخارجية.²

في الدول النامية ذات الدخل المنخفضة والمتوسطة تلعب الضرائب غير المباشرة دوراً أعظم من الضرائب المباشرة فهي تصل في بعض البلدان الإفريقية إلى 60%-70% من جملة الإيرادات الضريبية بينما لا تزيد نسبتها عن 30% في الدول المتقدمة إقتصادياً بالإضافة إلى ذلك فإن حوالي 50% من الإيرادات الناتجة عن الضرائب غير المباشرة في الدول الإفريقية تأتي من ضرائب الواردات بينما تشكل نسبة هذه الضرائب 3% في الدول المتقدمة وحوالي 40% في دول أمريكا اللاتينية وذلك حتى التسعينات من القرن العشرين . صدر قانون ضريبة المبيعات لأول مرة في السودان في العام 1980 وقد فرضت هذه الضريبة ابتداءً على الخدمات ولم تعمم على المبيعات واقتصرت على خدمات الفنادق والملاهي والأندية والكازينوهات ويلاحظ ان الخدمات التي فرضت عليها الضريبة يستخدمها نوع خاص

¹ د.حسن بشير محمد نور، مرجع سابق، ص26

² المرجع السابق، ص22

من الجمهور يتميز بقدرته العالية نسبياً على الدفع. في العام 1981 أضيفت بنود أخرى لهذه الضريبة مثل مبيعات معارض الأثاث المستورد وإمدادات القطاع العام ، تذاكر السفر العالمية والمصوغات الذهبية ، وقد تم التوسع في وعاء هذه الضريبة بشكل أكبر بعد العام 1985.¹ وبالرغم من تدني مساهمة الضرائب الى الناتج القومي الإجمالي في السودان والتي بلغت في العام 1991م 6.3% إلا أنها تتميز بثقل العبء نسبة لفرضها على السلع الضرورية أو لضعف النشاط الإقتصادي وتدني مستويات الدخل ويلاحظ أن الضرائب الغير مباشرة تشكل ثقلاً كبيراً من جملة الإيرادات الضريبية حتى في الإحصاءات الرسمية التي تسقط الجبايات الولائية لأنواع متعددة من الضرائب غير المباشرة التي تتضمن في أسعار بعض السلع والخدمات مثل السكر ، المحاصيل والخدمات الحكومية.

ولم يغير ادخال نظام ضريبة القيمة المضافة درجة التناسب في الإيرادات الضريبية وذلك نسبة لفرض رسوم إنتاج على بعض السلع مثل السكر والسجائر وغيرها ، إضافة لفرض ضريبة 5% تشبه الضريبة العامة على المبيعات في تأثيرها الإقتصادي وقد سميت بضريبة الدفاع اذا اضفنا الى ذلك التدخلات الحكومية القسرية في الأسعار مثل أسعار الوقود فإن ذلك يزيد الأمر سوءاً ، وتنعكس آثار ذلك بشكل سلبي على الأداء الإقتصادي خاصة فيما يتعلق بمستويات الإستثمار وتكلفته وتدني مستويات الإستهلاك مما يزيد في حالة الركود السائد في السودان كما أشرنا سابقاً فإن معظم الدول النامية قد باشرت في إدخال الضريبة على القيمة المضافة لتحل محل ضرائب الواردات وفقاً لسياسة التحرير الإقتصادي والتي تستدعي تحرير التجارة الخارجية ومن ثم التقليل من (أو إلغاء) الضرائب على الصادر بغرض تشجيع صادراتها تمشياً مع برامج التنمية الإقتصادية .

وبذلك تعتبر ضريبة القيمة المضافة أكثر التغييرات دراماتيكية في تاريخ الأنظمة الضريبة في العالم ، فقد خضعت معظم أنواع التعامل الداخلي والأنشطة الوطنية لهذه الضريبة بشكل أو بآخر مما يجعلها أرقى شكل ضريبي يخضع له الإستهلاك حتى الآن وذلك بسبب ارتباطها بالأداء الإقتصادي.

¹ المرجع السابق، ص 22-23

محسوباً بالقيم المضافة التي يتم ضخها في الناتج القومي الإجمالي لدى كل مرحلة من مراحل الدورة الإنتاجية التوزيعية.

وقد تم التوسع في تطبيق ضريبة القيمة المضافة في كل البلدان النامية والمتقدمة خلال الثلاثين عاماً الأخيرة ، حتى أصبحت ظاهرة الإهتمام بتطبيقها أكثر رواجاً من أي نوع آخر من الضرائب التي عرفها العالم حتي اليوم وقد فاق عدد الدول التي قامت بتطبيقها حتى نعاية التسعينات الثمانين دولة، وقد زاد الإهتمام بهذه الضريبة في ظل اتفاقيات التجارة الدولية وما يتبع ذلك من شروط الإنضمام الى منظمة التجارة الدولية وما يتبع ذلك من شروط الإنضمام الى منظمة التجارة العالمية (WTO).

وقد زاد رواج تطبيق هذه الضريبة نجاح تجربة تطبيقها في دول الإتحاد الأوربي مما أدى الى انتشارها في جميع أنحاء العالم، رغم التباين في مستويات التطور الإقتصادي والإجتماعي ومستويات الدخل.

وأخذت الدول الإفريقية تتوسع في تطبيق هذه الضريبة أسوة ببقية بلدان العالم . وتجدر الإشارة هنا إلى أن الدول الإفريقية التي كانت خاضعة للإستعمار الفرنسي قد شهدت أول تجارب تطبيق هذه الضريبة فقد ادخلت في ساحل العاج في 1960 ، وفي السنغال 1961 بينما تم إدخالها في فرنسا نفسها في عام 1969 جاء ذلك التوسع نتيجة لبرامج الإصلاح الضريبي والتي صدرت في العام 1994 وقد جاءت التوصية رقم 113 بتطبيق هذه الضريبة كبديل لضرائب المبيعات ورسوم الإنتاج .

وقد كان مرد ذلك الإعتقاد بتلبية هذه الضريبة لبرامج المواءمة الإقتصادية بزيادة الإيرادات وتوجيهها من القنوات الأساسية بالإضافة لزيادة عدالة النظام الضريبي ورفع درجة كفاءته غير أن نجاح الضريبة في تحقيق تلك الأهداف يعتمد على كيفية تطبيقها والإلتزام بالقواعد المنظمة للعمل بها خاصة فيما يتعلق بالكفاءة.¹

وفي أواخر عام 1997 أصدر السيد وكيل ديوان الضرائب منشور بتكوين ادارة الضريبة على القيمة المضافة لتصبح التوصية واقع حقيقي وقام الديوان بإرسال المبعوثين لبعض الدول التي

¹ المرجع السابق، ص 24-27

سبقنا في تطبيق هذه الضريبة حتى يقف الديوان على كل التشريعات والقوانين الخاصة بالضريبة والمشاكل التي قابلت هذه الدول في التطبيق والحلول ولتدريب العاملين في الديوان على تطبيق هذه الضريبة وفي اليوم الحادي والعشرون من شهر ديسمبر 1999 صدر المرسوم المؤقت من رئيس الجمهورية (قانون الضريبة على القيمة المضافة لسنة 1999) وبذلك أصبح السودان من الدول التي طبقت الضريبة على القيمة المضافة وقد تأخر السودان كثيراً في تطبيق هذه الضريبة حيث سبقته 137 دولة من مختلف دول العالم.¹

الاساس القانوني وسعر الضريبة:

فرض الضريبة: تفرض الضريبة على مبيعات السلع المحلية والمستوردة والخدمات والاعمال إلا ما استثنى بنص خاص وذلك حسب نص المادة (12) من قانون ضريبة القيمة المضافة 1999م.²

إستحقاق الضريبة:

أ/ على حسب نص المادة 13 من قانون ضريبة القيمة المضافة لسنة 1999 تستحق الضريبة بتحقيق واقع بيع السلعة أو أداء العمل وفقاً لأحكام هذا القانون، ويعتبر في حكم البيع قيام المكلف بإستعمال السلعة أو الإستفادة من الخدمة في الأغراض خاصة أو شخصية أ، التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية.

ب/ تستحق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقيق الواقعة المنشية للضرائب الجمركية، وتحصل وفق للإجراءات المقررة في شأنها وتحقيق هذه الواقعة بالنسبة لكل مستورد مهما كان رقم أعماله.⁽³⁾

تحصيل الضريبة:

وفقاً لنص المادة (14) من قانون ضريبة القيمة المضافة 1999:⁽¹⁾

¹ الأمين محمد فقير عثمان، تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وأثرها على الإيرادات، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإقتصاد والعلوم السياسية، جامعة أم درمان الإسلامية، 2001م، ص50.

² جمهورية السودان، وزارة المالية والإقتصاد الوطني، ديوان الضرائب، قانون الضريبة على القيمة المضافة لسنة 1999م (الخرطوم، مطبعة جامعة الخرطوم) ص13

³ المرجع السابق، ص14

1/ يقوم الأمين العام للديوان الضرائب أو يفوضه بتنفيذ أحكام هذا القانون وتحصيل الضريبة المفروضة بموجبها، ويكون مسؤولاً عنها وعن جميع الأمور المتعلقة بها

2/ وعلى الرغم من أحكام البند (1) أعلاه تقوم إدارة الجمارك بالتحصيل الضريبة على الواردات وإيداع الحصيلة مباشرة لحساب الضريبة

واجبات المكلف بالضريبة:

وفقاً لنص المادة (20) من قانون ضريبة القيمة المضافة 1999²
يجب على المكلف أن:

- أ- يحرر فاتورة ضريبية عند بيع أي سلعة أو تقديم خدمة وفقاً لأحكام هذا القانون وتحديد اللوائح القواعد والإجراءات التي تكلف انتظام الفواتير وتيسير مراقبتها ومراجعتها.
- ب- أن يمسك سجلات ودفاتر محاسبية دقيقة ومنظمة يسجل فيها أولاً بأول تفاصيل المبيعات وقيمتها الضريبة التي تم تحصيلها وكافة العمليات التي تقوم بها مدعوماً بالمستندات والفواتير ويجب أن يحتفظ بهذه السجلات والفواتير لمدة خمسة سنوات تالية لإنتهاء السنة المالية التي أجرى فيها القيد بالتسجيلات.
- ج- أن يقدم إقراراً شهرياً على الضريبة المستحقة على النموذج المعد لهذا الغرض خلال خمسة عشر يوماً التالية لإنتهاء شهر المحاسبة ، ويجوز لأمين الضرائب أن يمد هذه الفترة لمدة أخرى مماثلة إذا اقتضت الضرورة ذلك.
- د- يقدم الإقرار المنصوص عليه في الفقرة (ج) أعلاه حتى ولو لم يكن قد حقق بها أو أدى خدمات خاضعة للضريبة في خلال شهر المحاسبة .
- هـ - إذا لم يقدم المكلف الإقرار المنصوص عليه في الفقرة (ج) في موعده المحدد له ، يكون لأمين الضرائب الحق في تقدير الضريبة عن فترة المحاسبة مع بيان الأسس التي إستند إليها في التقرير .

وفقاً لنص المادة 21 من قانون ضريبة القيمة المضافة لسنة 1999: (1)

¹ المرجع السابق، ص10

² المرجع السابق، ص18

1/ لا يجوز للشخص المكلف بالضريبة التي يحرر أو يستعمل أي فواتير عن سلعة أو خدمة مالم تكن الفواتير معتمدة لدى ديوان الضرائب

2/ لا يجوز لأي شخص أو مطبعة أن تقوم بطباعة أي فواتير بأي وسيلة من وسائل الطباعة مالم تحصل على موافقة مكتوبة من الأمين العام للضرائب أو من يفوضه

• مقارنة بين الضريبة على القيمة المضافة وبعض أنواع الضرائب غير المباشرة التي تم إلغاؤها قبل تطبيق القيمة المضافة:

أولاً: الضريبة العامة على المبيعات:- (2)

وهي ضريبة غير مباشرة تفرض على السلع والخدمات وتضمن نفس أسعار بيع المنتجات ويتحمل عبئها المستهلك. وتعتبر ضريبة المبيعات ذات مستوى واحد أي يتم تحصيلها في مرحلة واحدة من الدورة الإنتاجية الإستهلاكية، بينما تعتبر ضريبة القيمة المضافة متعددة المراحل ويتم استخدام الخصم لذلك يعرف نظام ضرائب المبيعات بأنه (نظام مؤجل) أو (نظام الإسقاط) نسبة لأن تحصيل الضريبة يربط إلى حيث وصول السلعة (الخدمة) إلى المستهلك النهائي و فقط عند هذه المرحلة يتم تحصيل الضريبة كقيمة مضمنة داخل ثمن المنتج.

تلجأ معظم الدول النامية لفرض ضريبة المبيعات عند مرحلة الإنتاج أو الإستيراد وعادة ما يختلف فرضها من بلد لآخر (عند الإنتاج، الإستيراد، تجارة الجملة أو المفرق). ولكن القاعدة الأساسية هي أن هذه الضريبة تحصل عند مستوى واحد.

أما في الدول المتقدمة إقتصادياً فتفرض عند تجارة المفرق وذلك لتطور العمل المحاسبي ونظام مسك الدفاتر والتطور الإداري بينما يؤدي ضعف الإمكانيات المادية والإدارية في الدول النامية إلى صعوبة الوصول إلى الكثير من الأنشطة التي تتم على مستوى تجارة المفرق (التجزئة).⁽³⁾ يعاني هذا النظام عند فرضه على تجارة المفرق في الدول النامية من العديد من الصعوبات التي تحد من التوسع في الوعاء الضريبي من ناحية منع تسرب الكثير كم الإيرادات خارج

¹ المرجع السابق، ص19

² د.حسن بشير محمد نور، مرجع سابق، ص28.

³ المرجع السابق، ص29

الخزينة العامة من ناحية أخرى وبالتالي لا يمكن الوصول إلى النتائج المتوقعة منه في تحقيق إيرادات مناسبة رغم العبء الذي تخلفه هذه الضريبة على المستهلك وتأثيرها بالتالي على المنتج ، لذلك نجد أن ضريبة المبيعات تفرض في معظم الدول النامية على المراحل الإنتاجية الأكثر استقراراً وعلى بعض الخدمات الحديثة إضافة لفرضها عند الاستيراد ولكن كل ذلك لا يحل ما يسمى بالسلسلة التراكمية لتلك الضريبة (أو الحلقة التراكمية) وتحميل العبء للمستهلك إضافة لجعلها للانتاج الغير مقيد ومعظم قطاع التوزيع يدور في نطاق موازي، ويتم اللجوء الى البيع في الظل (تفادي استخراج الفواتير او عدم مسك الدفاتر او التهرب بعيدا عن مناطق الرقابة والحواجز الجمركية). وذلك لتعويض العبء الضريبي المتراكم. كما ان من عيوب هذا النظام اغفاله الكثير من الخدمات والتركيز على الانتاج الامر الذي تترتب عليه اثار سالبة على الطاقة الانتاجية ومستويات الاسعار على حد سواء يبقى الهدف الاساسي لادخال نظام ضريبة القيمة المضافة هو بالدرجة الاولى للتخفيف من حدة التشوهات المشار اليها اعلاه. (ان لم يكن تفاديها كلها) والتي تخلفها ضرائب المبيعات، وذلك لان نظام الضريبة على القيمة المضافة يكفل نظاما اكثر كفاءة يعتمد على المراحل وتعويض المنتجين او المتعاملين عند اي مرحلة من مراحل النشاط الاقتصادي عن الضريبة التي قاموا بتحملها في مرحلة سابقة عبر النظام التعويضي (نظام الخصم).

كما انه يوسع من نطاق الضريبة ليشمل وعاءا واسعا وان كان فرضها يتم بنسب ضئيلة في بعض الاحيان وبادخال عدد كبير من السلع والخدمات وتجنب نظام الاعفاء الغير مبرر عبر ادخال ما يسمى بالفئة الصفرية ، وبذلك فان النظام الضريبي يصبح اكثر ملاءمة وعدالة على الاقل من الناحية الافقية (الأشخاص او العائلات ذات المستوى الاستهلاكي المتماثل). كما انه من المأمول ان يغطي نظام الضريبة على القيمة المضافة قطاع نظام الضريبة على القيمة المضافة قطاع التجزئة وقطاع الخدمات بشكل اوسع⁽¹⁾.

¹ - المرجع السابق ، ص30

يمكن اعتبار نظام الضريبة على القيمة المضافة من الأدوات الأكثر فعالية في يد السلطات المالية لتجنب العديد من الاعفاءات التي تقلل من فاعلية الضرائب غير المباشرة الأخرى خاصة ضريبة المبيعات، كما أنه من المتوقع أن تعود هذه الضريبة بإيرادات كبيرة مما يساعد في زيادة مرونة النظام الضريبي وجعله أكثر تأهيلاً على استقطاب إيرادات من الدخل المنخفضة ونسب قليلة، إضافة إلى أن الحصيلة الكبيرة المتوقعة من هذه الضريبة تجنبها الاستخدام لأغراض غير الإيرادية والتي يمكن إسنادها إلى أنواع أخرى من الضرائب (مثل أغراض الاستقرار والعدالة التي يمكن أن تسند لضرائب على الدخل إضافة لأغراض الحماية والإجراءات العقابية التي يمكن أن تسند للضرائب على التجارة الخارجية وبعض رسوم الإنتاج) ويجعل ذلك من نظام الضريبة على القيمة المضافة يحظى بالأفضلية والقبول من الناحية الاقتصادية عند مقارنته بنظام الضرائب على المبيعات⁽¹⁾.

ثانياً: الضرائب على التجارة الخارجية:

تشمل هذه الضرائب كل من الضرائب على الواردات والصادرات وتأخذ معظم الضرائب من البلدان النامية شكل التعريف الجمركية على الواردات والتي تهدف إلى حماية المنتجات الوطنية من المنافسة، كما توفر في الوقت ذاته إيرادات كبيرة للخزينة العامة، ولكن هذه الإيرادات أخذت في التناقص نتيجة لتحرير التجارة الخارجية والظروف المحيطة بالتكتلات الإقليمية أو الاتفاقيات الدولية مما جعلها تفقد الكثير من أهميتها الإيرادات، وغالباً ما يتم تعظيم التعريف الجمركية بعدد من الرسوم والغرامات التي تهدف إلى زيادة الإيرادات أو لأسباب وقائية.

ثانياً: رسوم الإنتاج:

تعتبر رسوم الإنتاج من الضرائب الخاصة والموجهة إلى تحقيق أهداف معينة مثل زيادة الإيرادات، معاقبة أنواع معينة من الاستهلاك أو الإنتاج لبعض السلع وذلك بهدف تحفيز

¹ - المرجع السابق، ص 30.

التراكم الرأسمالي او لاسباب صحية او بيئية وهي تفرض بيئات مختلفة حسب الاهداف الموضوعية لها وحسب نوع السلع الخاضعة لها واكثر انواعها شيوعا هي تلك المفروضة على المحروقات، التبغ ، المشروبات وبعض سلع التباهي الاجتماعي. وتعتبر فئات هذه الضريبة عادة عالية وتحقق ايرادات كبيرة نسبة لاستقرار السلع التي تفرض عليها ولاستام استهلاك تلك السلع بعدم المرونة، كما ان هذه الضرائب تلاقي رواجاً خاصاً في الدولة النامية نسبة لسهولة تحصيلها الذي يتم عند بوابة المصنع او عند الحواجز الجمركية، ويتأثر مدى هذه الضريبة بالغرض المنشود من فرضها. كانت فئات هذه الضريبة قبل ادخال الـ (VAT) (ضريبة القيمة المضافة) في السودان تتراوح بين 2% و 150% (مشملة على فئات 3% ، 5% ، 6% ، 7% ، 10% ، 17% و 20%) ، ويتم تضمين هذه الضريبة في اسعار البيع من المصانع ولدى مرحلة تجارة الجملة. وتؤدي ازالة هذه الضريبة بضرية القيمة المضافة الى زيادة كفاءة النظام الضريبي وتجنبيه الفئات المتعددة وتؤدي بذلك الى تبسيط ذلك النظام وجعله اكثر قبولا وملائمة واكثر ضبطاً من حيث قياس العبء الضريبي⁽¹⁾.

ناقش التقرير الختامي للجنة الاصلاح الضريبي في السودان والتي تم تكوينها في عام 1993م والتي قدمت تقريرها الختامي في عام 1994م ناقشت باستفاضة ضريبة المبيعات في السودان مستعرضة ايجابياتها وسلبياتها وقد خلصت في نهاية اعمالها الى التأكيد على افضلية ضريبة القيمة المضافة عند مقارنتها بضرية المبيعات والضريبة العامة على رغم الاعمال ، وسنتعرض هنا بشكل مختصر لبعض جوانب ذلك التقرير المهم⁽²⁾.

فرضت هذه الضريبة لأول مرة في السودان في العام 1980م على قطاع السياحة والفنادق والكافتريات ومطاعم الدرجة الاولى والثانية وقد فرضت انذاك هيئة السياحة والفنادق بتحصيل الضريبة وتوريدها لديوان الضرائب حسب الفقرة (3) من قانون الضريبة.

¹ - المرجع السابق ، ص ص 35-37.

² - لجنة الاصلاح الضريبي ، التقرير الختامي للجنة الاصلاح الضريبي في السودان ، ص 326.

ادخل اول تعديل على قانون ضريبة المبيعات السودانية في العام التالي 1981م وذلك باضافة مبيعات جديدة منها الاثاثات المستوردة بنسبة 5% والمزادات الحكومية والهيئات العامة بنسبة 10% وتذاكر السفر بالطائرات الخارجية والامتعة الزائدة والبضائع وفقا لفئات منظمة النقل الجوية الدولية (الاياتا) بنسبة 5% والمصوغات الذهبية بنسبة 2%.

تم الغاء ذلك القانون اسوة بالقوانين الاخرى عند تطبيق قانون الزكاة والضرائب اثر قانون 1983م وتم دمج البنود الخاضعة لضريبة المبيعات للائحة الدمغة⁽¹⁾.

اعيد العمل بالقانون في سنة 1984م بتعديل بعض الفئات مثل:

خدمات الفنادق 10% الى 20%

تذاكر سفر الطائرات 5% الى 10%

خدمات التلفون والتلكس 5% الى 25%

في العام 1989م تم توسيع المظلة الضريبية باضافة 32 سلعة حيث اوكل لديوان الضرائب مهمة تولي تحصيل الضرائب على الخدمات والمصوغات الذهبية والفلكوربية . أما السلع الاخرى فقد اوكلت للجمارك.

اجرى تعديل اخر في العام 1991م تمت بموجبه اضافة 13 خدمة تراوحت فئات الضريبة عليها بين 55% و 10%⁽²⁾.

ومن تقرير لجنة الاصلاح الضريبي اورد الدكتور حسن بشير ما يأتي:

امتاز تطبيق ضرائب المبيعات بعدد من الايجابيات منها:

¹ - المرجع السابق ، ص 327.

² - المرجع السابق، ص338

1/ توفير حصيلة كبيرة من الايرادات للخرينة العامة.

2/ توفير نقدية بالقيمة الحالية للنقود.

3/ انها ضريبة عادلة ومرنة ومرتبطة بالاستهلاك.

4/ توفير معلومات تفيد في تقدير ضريبة ارباح الاعمال.

ولست ادري على اي شيء استند ذلك التقرير في وصفه تلك الضريبة بالعدالة والمرونة اذ هي وبكل المقاييس الاقتصادية واعتمادا على نوعية السلع وفئات الضريبة وحسب منحنيات المنفعة الحدية تعتبر ضريبة تراجعية تقتطع قدر اكبر من الدخول كلما قلت مستويات الدخل كما أنها وبحسب طبيعتها تناسبية (ليست تصاعدية) فهي لا تستجيب لإرتفاع معدلات الإستهلاك أو إنخفاضه بناءً على إرتفاع أو إنخفاض معدلات الدخل وبالتالي فهي لا تمتاز بالمرونة. ومن الملاحظات الأخرى على تلك الضريبة هي ملازمة التخبط الإداري والتشريعي المصاحب للتطبيق إذ تم رفض هذه الضريبة بفئات متعددة دون توضيح الأساس الموجب لذلك.

كما تم تعديل الفئات وإجراء تعديلات متلاحقة من القانون بلغت سبعة تعديلات خلال عشرة سنوات، كما أسندت تلك الضريبة لجهات إدارية متعددة في تحصيلها (هيئة السياحة والفنادق، ديوان الضرائب، الجمارك). وهذه عيوب يمكن تجنبها جميعاً، بإدخال نظام ضريبة القيمة المضافة ذو الفئات المحددة والمبررة إقتصادياً، إضافة إلى إسناد المهمة الإدارية إلى إدارة واحدة.⁽¹⁾

من عيوب ضريبة المبيعات التي أشار إليها تقرير لجنة الإصلاح الضريبي نورد الآتي:

¹ المرجع السابق، ص ص 340-341

- 1- عدم فرض الضريبة على الواردات الأمر الذي أعطاها ميزة على حساب السلع المحلية، ولكن أغفل التقرير حقيقة أن الواردات تفرض عليها رسوم جمركية لا تعتبر أقل أثراً على المستهلك من ضرائب المبيعات المفروضة على إستهلاك السلع المحلية.
- 2- تفرض الضريبة في مرحلة الإنتاج على تكلفة السلعة والتي تحسب على حساب السعر الرسمي للعملة الحرة مما يقلل من حصيله الضريبة، وهي مسألة تعتبر منتهية بعد تحرير سعر الصرف للعملة السودانية.
- 3- فرض الضريبة على عدد كبير من الخدمات بسبب تغليب جانب الإيرادات على الجوانب الأخرى.
- 4- لم يطور القانون ولم يتميز بالمواكبة للمتغيرات.
- 5- إمتاز القانون بكثرة الإعفاءات.
- 6- تطبيق نظام الخصم والإضافة خلق أثراً مزدوجاً على أسعار السلع.
- 7- هنالك إزدواجية في الضريبة التي تفرض بشكل مختلف وللعديد من المرات على السلعة الواحدة.
- 8- النسب التي فرضت بها الضريبة تحتاج للتعديل نسبة لعدم إستنادها على الدراسات اللازمة.⁽¹⁾

من الملاحظات أعلاه يلاحظ أن الشكل الذي فرضت به ضرائب المبيعات في السودان يمتاز بعدم الكفاءة، ويلاحظ أن اللجنة قد أشارت إلى أربعة إيجابيات للضريبة واحدة منها على الأقل يدور الكثير من الشك حول صحتها (تلك المتعلقة بعدالة الضريبة ومرونتها)، بينما تمت الإشارة إلى ثمانية سلبيات وقد صاحب فرض تلك الضريبة وتطبيقها العديد من المشكلات التشريعية والإدارية ويجب أن نشير هنا إلى الخلط الذي حدث لطبيعة الخصم والإضافة وتحويرها من شكل من أشكال التحصيل للضرائب المباشرة على الأعمال بطريقة الخصم المتبع إلى ضريبة غير مباشرة يتم إدخالها في أسعار السلع والخدمات ويتم خصمها مرة أخرى لصالح

¹ د.حسن بشير محمد نور، مرجع سابق، ص32

الممول الذي يقدم الفواتير لديوان الضرائب مما خلق تشوهاً غير مسبوق للنظام الضريبي في السودان ومن أكبر مكاسب الضريبة للقيمة المضافة أنها أدت إلى إستئصال ذلك الورم من جسم النظام الضريبي من السودان.

ومن المهم الإشارة إلى تعرض لجنة الإصلاح الضريبي في تقريرها المشار إليه إلى ضريبة رقم الأعمال، بجانب تعرضها لضريبة القيمة المضافة، ترجع أهمية ذلك الأمر لضرورة التميز بين الضريبتين تصحيحاً للخطأ الشائع بالخلط بينهما واعتبارهما شيئاً واحداً الأمر الذي سيلقي بظلاله على النجاح في تطوير ضريبة القيمة المضافة، فقد أشار التقرير إلى الآتي:

1. ضريبة رقم الأعمال:

تعتبر ضريبة رقم الأعمال أحد الصور الهامة لضرائب المبيعات متعددة المراحل حيث تفرض على رقم الأعمال في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع مما يعني خضوع نفس المنتج للضريبة في أكثر من مرحلة إنتاجية وتوزيعية.

وبالرغم من المزايا الظاهرية التي تتمتع بها هذه الضريبة مثل وفرة الحصيلة. صعوبة التهرب وسهولة تحديد الوعاء إلا أن تطبيقها في الدول النامية يترتب عليه العديد من الآثار السلبية على هيكل الإنتاج والتوزيع.

ومن أهم الآثار السلبية لضريبة رقم الأعمال:⁽¹⁾

1- إنخفاض القدرة التنافسية للمنتجات المحلية البديلة للمنتجات المستوردة، فمن المتوقع تحميل المنتجات المحلية عبئاً أكبر بالمقارنة مع المنتجات المستوردة وذلك نسبة لدرجة الجودة وتكلفة الإنتاج، خاصة عندما تكون السلع المستوردة نهائية أو شبه نهائية وليست مواد خاماً أو مساعدة.

2- صعوبة الإعفاء الكامل من الضريبة لبعض المنتجات المحلية، التي ترغب الدولة في تشجيعها ويرجع ذلك لصعوبة فصل الضريبة عن سعر المنتج نظراً لطبيعتها التراكمية

¹ المرجع السابق، ص33.

المستترة. وسيلحق ذلك ضرراً كبيراً بالمقدرة التنافسية للسلع المحلية خاصة في حالة التصدير.

3- يترتب على هذه الضريبة إرتفاع كبير في مستوى الأسعار، وذلك نتيجة لفرضها من مراحل متعددة دون اللجوء لاسلوب الخصم والتعويض عن ما تم تحمله من ضرائب في المراحل السابقة.

4- يختلف العبء الضريبي وفقاً لمرحل إنتاج أو تداول مما يخلق إختلاف في تكلفة الإنتاج حتى لبعض السلع المتجانسة ولكن ذات المراحل المختلفة من حيث الإنتاج والتداول، وهذا أمر يتسم بعدم العدالة والكفاءة معاً.

5- صعوبة قياس العبء الضريبي الذي يقع على مختلف السلع نسبة للطبيعة التراكمية المستترة لهذه الضريبة.

2. الضريبة على القيمة المضافة:

بالرغم من أن الضريبة على القيمة المضافة تفرض على الإنتاج في مختلف مراحلها كما هو الحال مع ضريبة رقم الأعمال إلا أن هذه الضريبة تفرض فقط على القيمة المضافة التي تتمثل في الزيادة في قيمة إنتاج السلع أو تداولها في المراحل المختلفة بالإضافة إلى خصم الضرائب التي تم تحملها في مراحل سابقة. وبالتالي فإن هذه الضريبة تكسر الحلقة التراكمية المصاحبة لضريبة رقم الأعمال.

وقد أشار تقرير لجنة الإصلاح الضريبي إلى عدد من مزايا الضريبة على القيمة المضافة منها:⁽¹⁾

1- إتسام هذه الضريبة بتوزيع العبء الضريبي على مختلف مراحل الإنتاج وتداول السلع والخدمات.

2- تساعد على تدعيم المركز التنافسي الذي تتمتع به السلع المصدرة، إضافة لزيادة قدرة السلع المحلية على منافسة المنتجات المماثلة المستوردة. والمقصود بذلك فرض الفئة الصفرية على سلع الصادر، بينما تفرض فئة واحدة على السلع المتجانسة المحلية

¹ المرجع السابق، ص ص 27-35

والمستوردة ولكن النقطة الأخيرة ستكون موضع إختلاف نسبة لتباين التكلفة وإنتاجية العمل الأمر الذي يحتاج لإتخاذ إجراءات إضافية للحماية.

3- يمكن لضريبة القيمة المضافة أن تلعب دوراً هاماً داخل الإقتصاد القومي من خلال الإعتماد على الفئات التمييزية للضريبة، وبناءً على الأهداف المنشودة من التطبيق، من هذا الإستعراض يظهر بوضوح تفوق ضريبة القيمة المضافة من حيث الكفاءة ودرجة العدالة وتأثيرها على هيكل النظام الضريبي إذا ما تمت مقارنتها بالضريبة العامة للمبيعات أو الضريبة على رقم الأعمال بمختلف أشكالها ومسمياتها.

يقصد بسعر الضريبة الفئة الضريبية المقررة على السلعة أو الخدمة كما نص عليها القانون ويتم تحديد فئة الضريبة على أسس قيمية أو نوعية.

- القيمة: هي عبارة عن نسبة مئوية من قيمة السلعة أو الخدمة.
- النوعية: تحسب بتحديد مبلغ معين لكل وزن أو وحدة.⁽¹⁾

تم فرض هذه الضريبة بفئة قياسية واحدة هي 15% مدعمة بالفئة الصفرية على الصادر وذلك حسب نص المادة 1/14 والتي تنص على: (تكون فئة الضريبة على السلع و الخدمات والأعمال 15% ويكون فرض الضريبة على السلع والخدمات التي يتم تصديرها للخارج بفئة (صفر).⁽²⁾

وقد تم إعتماد الفئة القياسية لتبسيط النظام الضريبي، وجعله أكثر قبولاً، بالرغم من أن الهيكل يكون مخرلاً بتدرج الضريبة وعدم تمييزها بين أنواع الإنتاج والإستهلاك، الأمر الذي يدفع في إتجاهين.

- 1- تقليل الوعاء الضريبي لهذه الضريبة للتخفيف من عبئها خاصة على الفئات ذات الدخل المنخفضة وفقاً لجدول المنفعة الحدية، ولتقليل آثارها على الأسعار.
- 2- اللجوء إلى الإعفاءات المتعددة لنفس الأسباب أعلاه.

¹ وزارة المالية، مصلحة الضرائب على المبيعات، برنامج الفحص الميداني، القاهرة: لم يذكر مكان النشر ولا الناشر، ص16

² ديوان الضرائب، قانون الضرائب على القيمة المضافة سنة 1999م، الخرطوم: مطبعة جامعة الخرطوم، ص14.

إذا لم يتم ذلك فستتعرض هذه الضريبة لمتخلف أنواع الضغط الإجتماعي والسياسي لذلك من الأفضل التوسع في هيكلها بفرض فئة تشجيعية وأخرى عقابية ، حتى يكون نظامها أكثر تصاعدياً وعدالة، مع الوضع في الاعتبار محدودية الفئتين المقترحتين، وهما من حيث الكفاءة الإقتصادية أفضل من الإعفاء الكامل أو التسبب في تصاعد الأسعار.⁽¹⁾

ترى الباحثة أن إعتداد فئة للضريبة كنسبة مئوية يساعد كثيراً في إمكانية التطبيق على الوجه الصحيح خاصة عند الأخذ في الحسبان الضرائب والرسوم التي ألغيت بسبب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وهي ضريبة المبيعات وضريبة الإستهلاك ورسوم الإنتاج وضريبة الدفاع بالإضافة لنظام الخصم والإضافة، كما ان الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة يكون للسلع والخدمات الضرورية ولا يكون لأشخاص طبيعيين أو معنويين الشيء الذي لا يكون معه تأثير على الأسعار بالإضافة لذلك راعي حد التسجيل إمكانية الجهات التي كلفت بتحصيلها من حيث قلة المشاكل التي تواجههم في مسك الدفاتر والحسابات مما يسهل عملية المراجعة ويقود بالتالي للتطبيق السليم والذي يسير حتى الآن بصورة مرضية.

¹ د.حسن بشير محمد نور، مرجع سابق، ص97

المبحث الثاني

أغراض الضريبة على القيمة المضافة وأهدافها وآثارها الإقتصادية

أولاً: أغراض الضريبة على القيمة المضافة:

يهدف إدخال الضريبة على القيمة المضافة إلى إصلاح النظام الضريبي حتى يستطيع تحقيق الأهداف المرجوة منه بالشكل الأفضل. وتعتبر أهداف الضريبة على القيمة المضافة هي نفس الأهداف المبتغاة من النظام الضريبي، والتي تتلخص في توفير قدر مناسب من الإيرادات للخزينة العامة بأقل تكلفة إدارية، وتعتبر الجدوى الإدارية هي المقياس في تحديد الإدارة التي توكل إليها مهمة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة. كما يهدف إدخالها إلى تبسيط النظام الضريبي وجعله مهضوماً من قبل دافعي الضرائب، كذلك العمل على ترقية الأداء الإداري للنظام الضريبي في مجمله حتى يصبح أكثر قبولاً وملائمة لمتطلبات النمو الإقتصادي.

وقد تمخضت تلك الأهداف بشكل أساسي عن سياسات الإصلاح الضريبي، والتي إشتطت ضرورة الموازنة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة حتى يصبح

الهيكل الضريبي أكثر عقلانية وملائمة، وقد إرتبط تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بالأهداف الأتية:⁽¹⁾

1) زيادة الإيرادات الضريبية:

في الدول النامية تلعب الدولة الدور الأساسي في التخطيط والإشراف على برامج التنمية الإقتصادية وتنفيذها لذلك فإن تعبئة الموارد للقطاع الحكومي تعتبر بالغة الأهمية في تمويل تلك البرامج، كما ان هنالك أهمية كبرى تتمثل في الوقت المناسب وذلك لفك الإختناقات التمويلية التي تحدث في بعض القطاعات الحيوية مثل القطاع الزراعي إضافة لمواجهة الحالات الطارئة مثل النقص في الغذاء أو درء الكوارث والأوبئة... الخ.

ففي البلدان النامية غالباً لا تتوفر إعمادات مالية كافية للطوارئ، مما يدفع بالحكومات إلى زيادة أسعار أو فرض ضرائب جديدة.

هذا الأمر يتعلق بوفرة الإيرادات هو الذي تساق بصدده أقوى الحجج المؤيدة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة وأهميتها في تخفيض الموارد. وذلك نسبة للوعاء الواسع الذي تفرض به هذه الضريبة مما جعلها تبدو أكثر واقعية ومردوداً لمتطلبات التنمية الإقتصادية قد أصبح العائد من هذه الضريبة يشكل نسبة تتراوح بين 12% إلى 30% من الإيرادات الإجمالية للبلدان التي وفرت المناخ الملائم لتطبيقها، وقد أصبحت هذه النسبة أكثر إستقراراً بعد ترسيخ تطبيق الضريبة وتعميمها على وعاء واسع من السلع والخدمات.

يرتبط هذا الهدف لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة بالإلتزام بسياسة إتفاقية تعتمد التنمية الاقتصادية كأولوية قصوى. أما إذا تسربت النفقات العامة خارج القنوات الإنفاقية سيكون الأثر الاقتصادي سالباً عل مستويات الإستقرار الاقتصادي وغالباً ما يؤدي الأمر إلى حالة من التضخم الركودي والكساد الاقتصادي المصاحب له.

2) تحقيق العدالة الضريبية:

¹ المرجع السابق، ص 41.

من المعلوم أن الضرائب تقلل من الدخل الخاص وتترك بذلك أثر على توزيع الدخل والثروة ويظهر أثر الضرائب على العائلات عبر توزيع العبء الضريبي الذي يؤثر على مصادر الدخل من جهة (عبر الضرائب المباشرة) وعلى استخدام العناصر في الإستهلاك (الضرائب غير المباشرة) من جهة أخرى.

وفي هذا السياق توصف الضرائب غير المباشرة كضرائب تراجعية وغير عادلة نسبة لإقتطاعها أنصبة أعلى من دخول الفئات الفقيرة وبالتالي تترك أثراً بالغاً على رفاهية الفئات الموجودة في أدنى سلم الدخل. وبالتالي لا بد من إيجاد الوسائل اللازمة لتعظيم الدور التوزيعي للضرائب المباشرة في تكاملها مع نظام الضرائب غير المباشرة، في هذه الحالة يكون للضرائب غير المباشرة أثراً إيجابياً عندما تكون الضرائب المباشرة غير ملائمة من الناحية الإقتصادية أو نتيجة للخلل الإداري المصاحب لتطبيقها.

وتقوم الضرائب غير المباشرة بتلك المهمة عندما يتم فرضها بشكل يميز بين أنواع الإستهلاك للعائلات الفقيرة والغنية، ويراعى في ذلك فرض فئات متعددة تعطي الأفضلية للسلع الضرورية والجديرة بالإشباع وتعاقب أنواع الإستهلاك البذخي، إضافة للفئات القياسية، وهذا النوع من الهيكل الضريبي يجعله أكثر عدالة ومرونة في آن واحد، نسبة لتصاعديته وفقاً لجدول المنفعة الحدية، يصبح على النظام الضريبي مهمة الموازنة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ليصبح نظاماً متكاملماً إذ أن مشاكل الكفاءة عادة ما تحد من إمكانية تطبيق الضرائب المباشرة فيما يتعلق بإعتبارات العدالة أو حتى الحصيلة.

وبذلك يمكن التقليل من شدة عدم عدالة النظام الضريبي الغير مباشر بإتباع نوع من التدرج في فئات هياكله.

(3) كفاءة النظام الضريبي:

لزيادة كفاءة النظام الضريبي نتيجة لإدخال الضريبة على القيمة المضافة يجب توفر عدد من المعايير والسمات منها:

- أ) أن يحد تطبيق الضريبة على القيمة المضافة من الأثر التراكمي الذي يلزم الضرائب العامة على المبيعا وذلك بإتباع نظام التعويض والخصم.
- ب) أن تحل هذه الضريبة مشكلة الفئات الضريبية المتعددة المتبعة في الضرائب الغير مباشرة الأخرى، وذلك بإعتماد فئة قياسية واحدة (مع إمكانية فرض فئة تشجيعية وأخرى قياسية).
- ت) أن تحتوي على فئة صفرية للصادر.
- ث) أن تحد من كمية الإعفاءات الضريبية على السلع والخدمات والحد الأدنى المعوض وذلك بتحديد سقف مناسب ومدروس للتسجيل لهذه الضريبة.
- ج) أن تراعى فيها الحيادية تجاه السلع المتجانسة بغض النظر عن مصدرها.
- ح) توفر نظام دقيق للمتابعة والتحقيق من صحة التطبيق من جهة وضبط المخالفات من جهة وضبط المخالفات من جهة أخرى.
- خ) الإلتزام بتطوير نظام محاسبي للقيمة المضافة حتى يمكن الحيلولة دون تحول هذه الضريبة إلى ضريبة على رقم الأعمال بدلاً من القيمة المضافة.
- د) أن يتم الإصلاح في الهيكل الضريبي بالتناسق مع عمليات الإصلاح في العمل الإداري وتدريب الكوادر.
- ذ) أن يتم التحصيل عبر النظام المصرفي التجاري لزيادة الجدوى الإدارية للضريبة ولتوفير زمن الكلفين.⁽¹⁾

ثانياً: الأثر الإقتصادي للضريبة على القيمة المضافة:

يلاحظ تكامل تأثير النظام الضريبي بمختلف أشكاله على مصادر دخل العائلات وعلى إستخدامها لمواردها، الأمر الذي يشكل أثراً كلياً لا يمكن تجزئته وسينعكس كل ذلك على

¹ المرجع السابق، ص ص 41-44

الأنشطة الإقتصادية، وسنقوم هنا بالتعرض لبعض الآثار الإقتصادية للضرائب مركزين بشكل أساسي على الضريبة على القيمة المضافة وذلك على النحو التالي:⁽¹⁾

1) أثر ضريبة القيمة المضافة على الأسعار:

يعتبر أثر الضريبة على القيمة المضافة على الأسعار من أهم الآثار التي تحوم حولها الكثير من التحفظات، كما يستخدم في التخويف من تطبيق هذه الضريبة، والتي يصاحب تطبيقها بزيادة التكلفة لعدد من العوامل الإقتصادية. وينتج عن ذلك المطالبة بزيادة الأجور والضغط في إتجاه الإعفاء أو الإستثناء من الضريبة، هذا بالإضافة إلى عمليات التهرب الضريبي الواسع، الذي يتم بمساعدة بعض الفئات من الناس سعياً وراء الحصول على سعر أدنى، يتسبب ذلك في زيادة معدلات التضخم مع تسرب جزء من الإيرادات خارج الخزينة العامة.

لأسباب أعلاه ولغيرها تقل الجدوى الإقتصادية والإدارية في إحتواء كل الأنشطة الصغيرة داخل الوعاء الضريبي للضريبة على القيمة المضافة، لذلك يتم تحديد سقف التسجيل الذي يتم الدخول بعده في المظلة الضريبية. لكن ونسبة لوجود قطاعات مستقرة ذات تركيبة منتظمة لتجارة المفرق في السودان يمكن أن يلاقي إدخالها في المظلة الضريبية رواجاً معيناً، خاصة وأن ديوان الضرائب الذي يشرف على ضريبة القيمة المضافة يمتاز بالخبرة المعلوماتية الواسعة لقطاع الأعمال الذي يخضع لضريبة أرباح الأعمال، ويمكن اللجوء إلى التقدير الإيجازي في هذه الحالة لتقليل التكلفة.

وبعد تحديد سقف التسجيل يصبح من الممكن تحديد نطاق الضريبة، الذي يمكن في داخله قياس الآثار الإقتصادية على الأسعار التي تحدث بعد إدخال الضريبة على القيمة المضافة.

يؤدي إدخال الضريبة على القيمة المضافة إلى زيادة مستوى الأسعار، وبالرغم من الأثر النسبي للضرائب غير المباشرة الأخرى ذات المستوى الواحد على الأسعار إلا أن

¹ المرجع السابق، 52.

الضريبة على القيمة المضافة ذات المستويات المتعددة، تتميز عليها بالأثر المتصاعد على الأسعار، إذ أنها لا تتوف عند مستوى واحد، أي الفئة التي تعرض بها (15%) وإنما تتصاعد حسب مستويات التداول وبناءً على ما يتم إضافته من قيم عند كل مرحلة من مراحل فرض الضريبة، وسيكون لذلك أثر على حساب الناتج القومي الإجمالي والدخل القومي، إذ يتطلب الأمر تحديد منسوب مختلف لمستوى الأسعار، خاصة وأن إدخال هذه الضريبة في السودان قد أتى متزامناً مع بقاء عدد من رسوم الإنتاج، ضريبة الدفاع غير المباشرة بنسبة 5% وكمية من الرسوم الولائية والمحلية... الخ في ظل إقتصاد يعاني من التضخم الركودي الناتج عن جانب التكلفة سيؤدي تطبيق الضريبة على القيمة المضافة إلى اثر مباشر وغير مباشر على الأسعار والتكاليف.

ويرتكز الأثر المباشر على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة، خاصة وأن عدد منها محمل بضرائب ورسوم أخرى متعددة، سواء كان ذلك على المستوى الإتحادي أو الولائي.

أما الأثر غير المباشر ينتج:

أولاً: بسبب إرتفاع أسعار السلع البديلة والتي من المفترض أن يزداد الطلب عليها مما يؤدي إلى إرتفاع أسعارها.

وثانياً: بسبب ردة الفعل السلوكية في أسعار السوق التي تتأثر ببعضها البعض، ويؤدي إرتفاع أسعار بعض السلع والخدمات بسبب فرض الضريبة عليها إلى إرتفاع سلع وخدمات أخرى لا تعتبر موضوعاً للضريبة ويحدث ذلك بشكل خاص في ظل سياسة التحرير الإقتصادي وعدم الرقابة على الأسعار في الدول النامية.

(2) الآثار على الإنتاج والإستهلاك:

يؤدي فرض ضريبة غير مباشرة على الإستهلاك إلى التأثير على المستهلكين وعلى المنتجين وعند إستخدام نظام الإحلال كما هو متبع عند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، فإنه لا يتم تحويل موارد جديدة إلى الخزينة العامة، وإنما يرتبط ذلك بعمليات

إعادة توزيع العبء الضريبي بين العائلات فهناك عائلات تزداد الضريبة على السلع (الخدمات) التي تقوم بإستهلاكها بينما تتخفف على سلع (خدمات) تقوم بإستهلاكها عائلات أخرى.

في هذه الحالة سيكسب المنتجون الذين ينتجون السلع (الخدمات) التي إنخفضت الضرائب عليها، بينما يخسر منتجو السلع (الخدمات) التي إزدادت الضرائب المفروضة عليها، ويستثنى من ذلك السلع التي لا تمتاز بأي قدر من المرونة في إستهلاكها مثل سلعة السكر في السودان، ففي حالة فرض الضريبة على الوقود مثلاً محولة بذلك من الأقمشة القطنية فستريح في هذه الحالة العائلات التي تستهلك تلك المنسوجات بنما تخسر العائلات ذات الإستهلاك العالي للوقود، في نفس الوقت يكسب منتجي المنسوجات القطنية والمتعاملين معهم، بينما يخسر الأشخاص الذين يرتبط نشاطهم بالمواد البترولية.

وتبعاً لذلك ستتغير المكاسب والخسائر بالنسبة للعاملين بتلك القطاعات وعندما تحدث الموائمات الإقتصادية ويستقر العبئ بشكله الإقتصادي، ينشأ ما يسمى بالعبء الفرقي، وهذا هو الأسلوب الذي يتم إتباعه عند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وتنعكس الآثار على المنتج وفقاً للرواج أو الكساد، ففي ظل الركود الإقتصادي فستحجم هذه الضريبة من الإستهلاك نسبة لعدم مرونتها ولطبيعتها التراجعية، وسيؤدي ذلك إلى زيادة تكاليف الإنتاج مما ينعكس على الطاقة الإنتاجية ويؤدي إلى تدني نسبة الربحية ويفاقم بالتالي من حالة الركود الإقتصادي مسبباً ضرراً كبيراً على المقدر الإذخارية وبالتالي على الإستثمار. وقد كان من المؤمل أن يؤدي تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في السودان إلى إنخفاض التكلفة الكلية للإنتاج، نسبة لإلغاء العديد من الضرائب غير المباشرة والحد من الرسوم الولائية المحلية، وإستئصال أشكال الجباية الغير مقننة تشريعاً بالإضافة لإعفاء العديد من المحاصيل الزراعية ومدخلات الإنتاج المستوردة والسلع الرأسمالية، ولكن كل تلك الإجراءات تمت مواجهتها بإعادة عدد من رسوم الإنتاج، وفرض ضريبة دفاع والسماح للولايات بالمضي في الرسوم الولائية والمحلية، إذا أضفنا

إلى ذلك الزيادات المتلاحقة في أسعار الوقود نجد أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة لم يأت بأي مردود إيجابي فيما يتعلق بتخفيض تكلفة الإنتاج وزيادة الربحية، بل إزدادت نسبة المطالبة بالإعفاءات الضريبية وازداد السعي وراء خلق مصادر إضافية للإيرادات ربما يكون الكثير منها يحمل للمستهلكين الأمر الذي يلحق القدر لاحقاً بالمنتجين.⁽¹⁾

(3) الأثر على الإدخار والاستثمار:

في حالة الرواج الإقتصادي تؤدي الضرائب غير المباشرة مثل الضريبة على القيمة المضافة إلى تقليص نسبة الإستهلاك محررة بذلك نسبة معينة من الدخل والموارد مما يزيد من القدرة الإدخارية وهنا بالضبط تكمن ميزة الضرائب غير المباشرة في تجنيبها للدخل المدخر من الضرائب.

ولكن هذا النوع من الضرائب يؤدي في وقت الكساد الإقتصادي إلى آثار سلبية نسبة لعدم مرونته وغالباً ما تنعكس آثاره على أصحاب الدخل الدنيا والذين يشكلون الأغلبية العظمى من السكان في السودان، وسيؤثر ذلك على قطاع الأعمال والمنتجين وسيتجه البحث عن تعظيم الأرباح إلى الأعمال التجارية والأنشطة الغير منتجة، وسيتم الإتجاه إلى نقل الأرصدة السائلة إلى الأصول غير السائلة (الأراضي) العقارات، المصوغات الذهبية، العريات... الخ.

ويؤدي ذلك إلى نقل الكثير من الأصول المالية السائلة خارج مؤسسات التمويل مما يجعلها بعيدة عن متناول المستثمر، ويقود ذلك إلى تدني نسبة السيولة إلى الناتج القومي الإجمالي والتي تعتبر بدورها مؤشراً مهماً لمستويات الإستثمار والكفاية الحدية لرأس المال، وتدني درجة المخاطر الإستثمارية، وكل ذلك يقلص من الأصول النقدية للقطاع الخاص وفي المدى البعيد سينعكس ذلك على الإيرادات الحكومية، خاصة في ظل إنخفاض أسعار الصادرات لأي سبب من الأسباب في ظل تقلبات الأسواق

¹ المرجع السابق، ص98.

العالمية. لذلك من الأنسب وضع شريحة تشجيعية منخفضة بعض الصناعات ذات الأهمية الإستراتيجية.⁽¹⁾

(4) الآثار على عدالة النظام الضريبي وكفاءته:

تثار الكثير من الحجج حول عدم عدالة ضريبة القيمة المضافة نسبة لطبيعتها التراجعية، فرضها كنسبة مئوية ثابتة من الإستهلاك. وسيجعل ذلك من النظام الضريبي نظاماً تراجعياً يؤثر على دخول الفئات الفقيرة من السكان، ويصبح لذلك مردود سلبي خاصة مع تفشي حالات الفقر واختلال توزيع الدخل والثروة وتفشي البطالة.

ولكن هنالك نقطتان يمكن الإشارة إليهما:

1- أن الفئات النسبية ليست مقتصرة على الضريبة على القيمة المضافة وهو ما يلغي بظلال كثيفة على مدى عدالة الضرائب غير المباشرة ويشكك في عدم فعالية الشرائح التصاعديّة لها.

2- المقارنة يجب أن تتم مع نظام الضرائب غير المباشرة الأخرى السائد قبل الضريبة على القيمة المضافة مثل ضرائب المبيعات، ورسوم الإنتاج، ضريبة الإستهلاك والضرائب على التجارة الخارجية. ومعظم تلك الضرائب مرجأة وذات طبيعة تراجعية أكثر مما هو في حالة الضريبة على القيمة المضافة. كما أن إدخال الفئة الصفرية وإعفاء السلع الضرورية يجعل من الضريبة على القيمة المضافة نظاماً أكثر تدرجاً وعدالة من الضرائب غير المباشرة الأخرى، كما أنه ولزيادة عدالة النظام الضريبي يجب النظر إلى النظام الضريبي في مجمله وليس إلى ضريبة واحدة من ذلك النظام.

3- من حيث الكفاءة تعتبر الضريبة على القيمة المضافة أكثر حداثة وإستجابة لشروط الملائمة الإقتصادية، كما أن إرتباطها بالقيمة المضافة إلى الناتج القومي الإجمالي أكثر واقعية من حيث توافقها مع الأداء الضريبي وتوزيعه، كما أن معاملتها المماثلة للسلع

¹ المرجع السابق، ص 99.

المتجانسة بشكل مستمر في جميع مراحل النشاط الإقتصادي يجعلها أكثر أنواع الضرائب تلبية لوظيفة تخصيص الموارد ولستقطابها للخرينة العامة.

(5) الآثار على عوامل الإستقرار الإقتصادي:

في حالة الإلتزام بالقواعد المنظمة لإدخال الضريبة على القيمة المضافة في النظام الضريبي خاصة فيما يتعلق بنظام الإحلال ودراسة ملائمة العبء الإقتصادي لمستوى الطاقة الضريبية المرتبطة بمستوى النشاط الإقتصادي ومستويات دخل الفرد، سيؤدي تطبيق هذه الضريبة إلى عدد من الآثار الإيجابية، والتي تدفع في إتجاه تحقيق الإستقرار الإقتصادي ومنها الأتي:⁽¹⁾

1. تؤدي هذه الضريبة إلى الحد من الإستهلاك وتجنب الدخل المدخر من الضريبة مما يرفع من مستويات الإدخار، ودخول الأصول المالية السائلة إلى المؤسسات التمويلية مما يجعلها متاحة للمستثمرين.

2. يؤدي تطبيقها على المدى البعيد - بعد هضمها في الإقتصاد وتوزع العبء الضريبي - إلى إستقرار الأسعار، وبالتالي تصبح التكلفة الكلية للإستثمار مستقرة، ويشجع ذلك المنتجين على زيادة الطاقة الإنتاجية لتحقيق المزيد من الأرباح في حالة إتساع السوق وارتفاع مستويات الدخل، هذا التوسع يزيد من الطاقة الإستيعابية للعمالة في مؤسسات القطاع الخاص مما يزيد من مستوى الإستهلاك الكلي وبالتالي زيادة مكاسب المنتجين.

3. توفر الحصيلة الكبيرة من هذه الضريبة موارد مناسبة للدولة لمواجهة النفقات الختلفة، ويفتح المجال أمام الحكومة للصرف التتموي على البنيات التحتية وإقامة المشروعات لتوسيع الطاقة الإنتاجية وزيادة معدلات النمو الإقتصادي كما يمكن المؤسسات الحكومية من إستيعاب عمالة جديدة ورفع مستويات الأجور الحقيقية للعمالة الحكومية بشكل عام.

¹ المرجع السابق، ص 99.

كما ان إستقرار الإيرادات من هذه الضريبة سيقفل من تدخل الدولة في سياسة الأسعار ويحد من لجؤها لزيادة أسعار أنواع من السلع، مما يشجع الإستثمار المحلي والأجنبي.

4. كلما إزداد حجم الصادرات إزدادت الأهمية للفئة الصفرية لهذه الضريبة كمشجع ومحفز للمنتجين الوطنيين وزيادة تنافسية سلعهم، مما يؤدي إلى إستقرار الميزان التجاري وتوازنه.

ولا يمكن الوصول إلى تحقيق النتائج أعلاه إلا بعد إستقرار الميزان التجاري وتوازنه. ولا يمكن الوصول إلى تحقيق النتائج أعلاه إلا بعد إستقرار النظام الضريبي على نسق واحد والإبتعاد عن التدخل اليومي تقريباً الذي يحدث في هيكل ذلك النظام بإجراء التعديلات وتقديم الإعفاءات، وفرض رسوم جديدة بشكل متلاحق، كما أن ذلك لن يحدث إلا في إطار إصلاح إقتصادي كلي.⁽¹⁾

في عام 1975م صدرت توصية مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا بإعتبار قائمة القيمة المضافة أحد القوائم المالية الأساسية التي يجب على الوحدة الإقتصادية (المحاسبية) ضرورة إعدادها بشكل دوري، كما أوصت لجنة معايير المحاسبة في إنجلترا في عام 1996م بأن تقوم الوحدات الإقتصادية بإعداد قائمة بالقيمة المضافة توضح المعلومات الخاصة بدخل الوحدة المحقق وتوزيع الدخل على عوائد عوامل الإنتاج المختلفة من مرتبات وأجور ومزايا نقدية ومزايا عينية وما في حكمها، كما تتضمن قائمة القيمة المضافة الإيجارات والفوائد والأرباح ولعل الإهتمام بقائمة القيمة المضافة يرجع إلى حاجة مستخدمي التقارير والقوائم المالية إلى تقويم نتائج أعمال الوحدة الإقتصادية ليس على أساس ما حققه من أرباح لكن على أساس ما قامت الوحدة بتحويله من سلع وخدمات ومستلزمات إنتاج وسيطة إلى سلع أو خدمات نهائية، فضلاً عن هذا توفر قائمة القيمة المضافة التي توضح مدى مساهمة كل عامل من عوامل الإنتاج داخل الوحدة الإقتصادية في الدخل المحقق، كما تمكن

¹ المرجع السابق، ص ص 99-102

العاملين داخل هذه الوحدات من التعرف على المرتبات والأجور والمزايا النقدية والمزايا العينية وما في حكمها التي حصلوا عليها مقابل الجهد الذي بذلوه من مزاوله العمليات الإنتاجية.

كما توفر القائمة للإدارة الضريبية معلومات عن الضريبة المستحقة على المكلفين بدفع ضريبة القيمة المضافة في المراحل الاقتصادية المختلفة للعمليات الإنتاجية التي قامت بها الوحدة بالشكل الذي يتمشى مع القيمة المضافة التي أضافتها هذه الوحدة في كل مرحلة على القيمة الإجمالية للمنتج بإعتبار أن ضريبة القيمة المضافة ضريبة تفرض على الزيادة في قيمة السلعة أو الخدمة في كل مرحلة من مراحل إنتاجها وتداولها، نظراً لأن الضريبة على القيمة الكلية للسلعة والخدمات والأعمال في المراحل المختلفة للإنتاج أو التوزيع.

وعلى هذا النحو يمكن أن تؤدي قائمة القيمة المضافة إلى تبسيط النظام الضريبي داخل الدولة الذي يقوم على تعدد الضرائب المفروضة على إستهلاك السلع والخدمات والتي تشمل ضريبة المبيعات والإنتاج وذلك من خلال إلغاء نظام الضرائب النوعية بغرض ضريبة على المبيعات تقوم على أساس القيمة المضافة.

كما أن قائمة القيمة المضافة فضلاً عن هذا تعد وسيلة فعالة للرقابة على أرباح المنشآت المختلفة كما أنها تقلل من فرص التهرب الضريبي وتمنع الإزدواج أو التراكم الضريبي نظراً لأن القيمة المضافة هي كل ما يتولد عن تضافر عوامل الإنتاج من رأس مال وعمل وتنظيم، ووفقاً لهذا تكون القيمة المضافة هي القيمة المبسطة بعد خصم كل ما يمثل إستخداماً وسيطاً في شكل مواد خام وسلع وخدمات مشتراة من خارج الوحدة المحاسبية.

كما تعبر القيمة المضافة عن صافي المخرجات التي أضافتها هذه الوحدة، وهذه القيمة المضافة تمثل في واقع الأمر الفرق بين إجمالي قيمة المخرجات التي حققتها

الوحدة وقيمة المدخلات من مستلزمات سلعية ومستلزمات صرفية التي حصلت عليها الوحدة من الوحدات الإقتصادية الأخرى.⁽¹⁾

المبحث الثالث

هيكلية الضريبة على القيمة المضافة

(التنظيم الفني للضريبة على القيمة المضافة)

تقرض الضريبة على القيمة المضافة على جميع السلع والخدمات والأعمال إلا ما يستثنى بنص خاص⁽²⁾، ويقوم بتحصيلها المكلف وهو الشخص الذي حدده القانون بأن يكون لديه سجل إستيراد وتصدير أو بلغ رقم أعماله ستة ملايين دينار سوداني. ويقاس وعاء القيمة المضافة بالقيمة الحقيقية للمدخلات (المبيعات) مخصوصاً منها قيمة المخرجات، وتتم مراجعة الإقرارات التي يقدمها المكلف شهرياً للتأكد من صحة البيانات.

فرض الضريبة وإستحقاقها والتزامات المكلفين: نطاق فرض الضريبة وأسعارها:⁽³⁾

تقرض على كل السلع والأعمال والخدمات بنسبة 15% من سعر البيع النهائي ما عدا المعفاة بموجب القانون ويخضع الصادر بسعر صفر وهو سعر يتيح إسترداد ضرائب القيمة المضافة المدفوعة قبل مرحلة التصدير شريطة أن تتم عمليات الصادر تحت إشراف شرطة الجمارك والحصول على أصل المستندات اللازمة للضريبة:⁽⁴⁾

أ. في النشاط المحلي: تعتبر واقعة البيع هي الواقعة المنشئة للضريبة سواء كان البيع بالأجل أو البديل

أو الأقساط وغيره من وسائل البيع.

وتعتبر واقعة البيع قد حدثت إذا حدثت أياً من الحالات الأتية أيهما أسبق في الحدوث:

1- إصدار الفاتورة.

¹ د. عصام الدين محمد متولي، القياس المحاسبي والضريبي للقيمة المضافة، (أم درمان: دار جامعة أمدرمان الإسلامية للطباعة والنشر، 2003م) ص

ص 14-16

² ديوان الضرائب، قانون الضريبة على القيمة المضافة لسنة 1999م، مرجع سابق، ص 13

³ مرشد الضرائب، مرجع سابق، ص 70

⁴ المرجع السابق، ص 70

- 2- إستلام السلعة أو أداء الخدمة.
- 3- أداء ثمن السلعة أو المقابل للخدمة سواء أكان كله أو بعضه أو دفعة تحت الحساب أو تصفية حساب، أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن.
- ب. في الإستيراد: تكون الواقعة المنشئة للضريبة هي واقعة الإفراج الجمركي عن السلع المستوردة. المكلف بتحصيل الضريبة: هو الذي يقوم بتحصيل الضريبة وتوريدها للديوان وفقاً للشروط التي حددها القانون وتطبيق هذه على:
- أ- أي شخص إعتباري أو طبيعي يتعامل في سلع وخدمات وأعمال خاضعة للضريبة ويصل رقم أعمالهم إلى 6000000 دينار (ستة مليون دينار) ويسمى هذا المبلغ حد التسجيل ويقصد برقم الأعمال مجموع المبيعات المحققة خلال فترة زمنية محددة وليس الأرباح أو رأس المال.
- ب- كل مستورد أو مصدر مهماً كان رقم أعماله:
- أصحاب الأنشطة المفعفة كلياً ليس عليهم التسجيل بالضريبة على القيمة المضافة حتى ولو بلغ رقم أعمالهم حد التسجيل أو كانوا مستوردين، فقط عليهم أخطار المكتب بمعلومات عن النشاط.
 - يمكن للأشخاص الذين لم تبلغ أعمالهم حد التسجيل (6000,000) دينار التسجيل كمكلفين بالضريبة على القيمة المضافة ويسمى ذلك التسجيل الطوعي ولا يمكن إلغاؤه إلا بعد عامين من التسجيل.
 - إذا كان الشخص يملك أنشطة مختلفة وفي مواقع مختلفة يمكنه تسجيل كل نشاط في دائرة المكتب المختص.
- إجراء التسجيل: الإتصال بالمكتب المختص مع توفير واتباع الآتي:
- (1) ملء طلب التسجيل حسب النموذج المرفق.
 - (2) إحضار البطاقة الضريبية.
 - (3) إحضار عقد الإيجار والرخصة التجارية.
 - (4) إحضار سجل المستوردين والمصدرين للذين يمارسون الإستيراد والتصدير.
 - (5) إحضار شهادة إسم العمل أو تأسيس الشركة المحدودة.
 - (6) إحضار صورة من آخر إقرار ضريبي أو الحسابات المراجعة. بعد إكمال المستندات والإجراءات أعلاه يصبح الشخص مكلفاً ومسجلاً ويمنح شهادة تسجيل.

تستخرج لكل مكلف شهادة تسجيل على أن توضع في مكان بارز في موقع العمل علماً بأن رقم التسجيل هو نفس رقم البطاقة الضريبية.⁽¹⁾

- هذه الشهادة هي التي تعطي المكلف الحق في المطالبة بالضريبة وتحصيلها.
- في حالة تلف أو فقدان الشهادة على المكلف إحضار بلاغ فقدان من الشرطة لإستخراج شهادة بديلة.

إلغاء التسجيل:

- يمكن إلغاء تسجيل أي مكلف في حالة إختفاء شروط التسجيل التي يتطلبها القانون وعليه أن يتقدم بطلب كتابي للأمين العام.
- في حالة التسجيل الطوعي لا يتم إلغاء التسجيل إلا بعد مرور عامين من تاريخ التسجيل.
- المكلفين الذي يتوقفون عن مزاوله جميع الأنشطة الخاضعة للضريبة أو تصفية النشاط عليهم إخطار الديوان خلال (30) يوم من تاريخ التوقف عن النشاط.⁽²⁾

إلتزامات الشخص المكلف:

- 1) عرض شهادة التسجيل في مكان واضح بمقر النشاط وفروعه إن وجدت.
- 2) القيام بالمطالبة والتحصيل للضريبة على المبيعات الخاضعة للضريبة.
- 3) إصدار الفواتير الضريبية بأرقام مسلسلة وفقاً لتواريخ تحريرها. والإحتفاظ بالدفاتر والسجلات والمستندات المؤيدة لها ومد مراجعي ضريبة القيمة المضافة بها عند طلبها من وقت لآخر.
- 4) تقديم الإقرار الشهري للمكتب المختص خلال فترة (15 يوماً) التالية لشهر المحاسبة ويقدم هذا الإقرار حتى لو لم يمارس المكلف أي نشاط خلال شهر المحاسبة.
- 5) التبليغ في حالة فقدان أو تلف شهادة التسجيل وفقاً للإجراءات السابقة.

¹ المرجع السابق، ص72

² راجع لائحة الضريبة على القيمة المضافة لسنة 2000م، مرجع سابق، ص، ص 5-6

إصدار الفواتير:

- على المكلف أن يقوم بإصدار الفواتير على حسب التسلسل الرقمي وفقاً لتواريخ إصدارها على أن تصدر مع وجود واقعة البيع.
- العقود لا تكفي كبديل عن الفواتير والتي يجب إصدارها عن كل مبلغ يدفع على حساب العقد.
- الفاتورة هي المستند الأساسي في محاسبة الضريبة المحصلة وهي المستند الأساسي أيضاً في الخصم حيث لا يوجد خصم بدون مستند.

الدفاتر والسجلات الواجب إمسائها:

تعتمد الضريبة على القيمة المضافة في محاسبتها على المستندات والدفاتر والسجلات المنتظمة والتي حددها القانون واللائحة في الآتي:

1- دفتر المشتريات الشهرية:

يسجل فيه كل المشتريات والمصروفات مع بيان الضريبة المدفوعة على تلك المشتريات والمصروفات.

2- دفتر المبيعات الشهرية:

يسجل فيه كل فواتير المبيعات التي صدرت والضريبة التي تمت مطالبة العميل بها علماً بأن الضريبة تصبح مستحقة الإقرار عنها أو سدادها حتى ولو تم البيع بالأجل أو بالأقساط.

3- دفتر تسجيل المبيعات اليومية الإجمالية إذا كان المكلف تاجراً لتجزئة.

4- الإحتفاظ بصور من فواتير المبيعات وفواتير المشتريات ومستندات المصروفات الخاضعة للضريبة.

5- سجل المردودات حسب إشعارات الخصم والإضافة.

6- دفتر المخازن وكروت الصنف.

وفي حالة قيام المكلف بإنتاج سلعة خاضع للضريبة يجب إمسك الدفاتر الآتية:

1. دفتر لإثبات المواد الخام الأولية الداخلة في الإنتاج.

2. سجل للمخازن يتضمن حركة السلع والخامات بالمخازن.

3. دفتر بيانات السلع المنتجة.

وفي حالة استخدام المكلف لأنظمة الحاسب الآلي تؤخذ الملفات المستخدمة كبديل لتلك الدفاتر شريطة وجود المستندات التي تم فيها التسجيل وفي حالة استخدام المكلف لماكينات تسجيل النقد تعتمد قوائم البيانات وشريط آلة التسجيل وفقاً للضوابط والإجراءات التي يصدرها الأمين العام للضرائب والتي تكفل إنتظامها ومراجعتها.

الإقرار وسداد الضريبة:

على المكلف أن يقدم الإقرار (شهرياً) خلال الـ 15 يوم التالية لشهر المحاسبة وهذا الإقرار يجب أن يقدم حتى لو لم يمارس المكلف نشاطاً في البيع خلال شهر المحاسبة. يشمل هذا الإقرار المشتريات الخاضعة للضريبة سواء كانت آجلة وبأقساط والضريبة المدفوعة أو المستحقة عليها بالإضافة للمشتريات المعفاة وكافة المصروفات الخاضعة للضريبة، كما يتحمل الإقرار المبيعات الخاضعة للضريبة سواء كانت آجلة أو بأقساط والضريبة المستحقة عليها وبسعر البيع.

الفرق بين الضريبة على المدخلات والضريبة على المخرجات أما أن يكون رصيد مدين وفي هذه الحالة يجب سداد هذا الرصيد مع الإقرار الشهري أو أن يكون رصيد دائن ويرحل لإقرار الشهر التالي.

- يجب خصم الضريبة المدفوعة للمدخلات فقط إذا كان المكلف يحتفظ بالمستند الذي يؤكد هذه الضريبة.
- الضريبة المدفوعة على مدخلات سلع وخدمات معفاة لا يجوز خصمها في الإقرار.
- إذا كان المكلف يتعامل في سلع وخدمات بعضها خاضع وبعضها معفي فهناك قواعد خاصة بالخصم حيث يتم الخصم بنسبة كل منهما لمجموع مبلغ الخصم. الضريبة المدفوعة على مدخلات سلع وخدمات بعضها متعلق بالعمل كالتلفونات والعربات سيقوم المكتب المختص بالإتفاق مع المكلف على أسس الخصم بإعتبار أن الجزء المتعلق بالإستخدام الشخصي لا يجوز خصمه.

- في الإقرار الشهري فإن القيمة الواجب الإقرار عنها هي قيمة السلعة أو الخدمة بالإضافة إلى أي رسوم أخرى فيما عدا الضريبة على القيمة المضافة.
 - كما تعتبر القيمة الواجبة الإقرار عنها في الإستيراد هي قيمة البضاعة + الرسوم الجمركية + أي ضرائب أو رسوم أخرى فيما عدا الضريبة على القيمة المضافة نفسها، وقيمة السلعة هي القيمة التي تحددها الإدارة العامة لشرطة الجمارك بغرض تحصيل الرسوم الجمركية حتى ولو دفع المكلف هذه الرسوم تحت الإحتجاج.⁽¹⁾
- وترى الباحثة أن كل هذه الإجراءات هي التي أنصب عليها قانون الضريبة على القيمة المضافة، وترى ضرورة مراجعة القصور الذي يظهر من خلال التطبيق العملي لهذا القانون وتلافي وسد الثغرات التي تظهر في وقتها.

تحديد وعاء الضريبة على القيمة المضافة:

تقاس القيمة على مستوى الوحدة في الفكر الضريبي بالقيمة الحقيقية للسلع والخدمات التي تنتجها الوحدة بعد إستبعاد السلع والخدمات المشتراة من خارجها، ووفقاً لهذا تسري ضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات والأعمال التي تنتجها الوحدة الإقتصادية في جميع مراحل الإنتاج والبيع والتوزيع وذلك بعد خصم ما سدد منها من ضرائب في مراحل سابقة ويختلف نطاق الضريبة على القيمة المضافة باختلاف المفاهيم التي يتم الإستناد إليها في تحديد القيمة المضافة الخاضعة للضريبة.

فهناك ما يسمى:

- (أ) القيمة المضافة الإجمالية⁽²⁾ حيث يتمثل وعاء الضريبة في قيمة مبيعات المنشأة مطروحاً منها وقيمة مستلزمات الإنتاج التي إستخدامها في الإنتاج.
- (ب) القيمة المضافة الصافية: حيث يتمثل وعاء الضريبة في القيمة المضافة الإجمالية مطروحاً منها ما يعادل قيمة أقساط الإستهلاك الرأسمالي.
- (ت) القيمة المضافة المعدلة:

¹ ديوان الضرائب، مرشد الضرائب، مرجع سابق، ص ص 72-75.

² عصام الدين محمد متولي، مرجع سابق، ص 24

حيث يتمثل وعاء الضريبة في القيمة المضافة الإجمالية مطروحاً منها القيمة الكلية للسلع الرأسمالية وبالتالي يتم إعفاء السلع الرأسمالية بالكامل من عبء الضريبة مما يمثل حافزاً قوياً على شراء الآلات والمعدات الجديدة.

ولاستناداً إلى المفاهيم السابقة للقيمة المضافة يمكن استخدام العديد من الطرق لتحديد وعاء الضريبة ومن أهمها طريقتي الجمع والخصم.⁽¹⁾

أ. طريقة الجمع:

وفقاً لهذه الطريقة يتم تحديد وعاء ضريبة القيمة على أساس تجميع كل عوائد عوامل الإنتاج التي شاركت في العملية الإنتاجية خلال فترة معينة، ثم تضرب في سعر الضريبة لتحديد مقدار الضريبة على القيمة المضافة.

ب. طريقة الخصم:

وفقاً لهذه الطريقة يتم تحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة على أساس الفرق بين قيمة المبيعات في نهاية مرحلة معينة وقيمة مشتريات مستلزمات الإنتاج في بداية نفس المرحلة، ثم يضرب هذا الفرق في سعر الضريبة على القيمة المضافة، ويطلق على هذه الطريقة ((بالخصم المباشر))، أما إذا تم حساب الضريبة على رقم الأعمال أو قيمة المبيعات في نهاية مرحلة معينة ثم خصم منها الضرائب التي سددت في المراحل السابقة فإنه يطلق على هذه الطريقة في حساب وعاء ضريبة القيمة المضافة بطريقة ((الخصم غير المباشر)).⁽²⁾

يمكن تحديد وعاء الضريبة على القيمة المضافة كما يلي:

يجب على المحاسب الضريبي تحديد قيمة المبيعات الحقيقية في نهاية فترة زمنية معينة (كل شهر) أو (كل ثلاثة شهور) على أساس المبالغ المدفوعة مقابل مبيعات السلع والخدمات والأعمال الخاضعة للضريبة والتي تمت خلال الفترة المذكورة والمؤيدة بفواتير المبيعات المعتمدة من ديوان الضرائب والتي حررتها المنشأة الخاضعة للضريبة على

11 د. أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة عن ضريبة المبيعات بين النظرية والتطبيق، القاهرة، ص 27

22 د. سميرة أمين علي المحاسبة عن الضرائب غير المباشرة، (القاهرة، مطبعة الإسرائ، 2000م) ص ص 37-38

القيمة المضافة إلى كل مشتري مع ضرورة مراعاة إختلاف طبيعة مبيعات السلع المحلية والسلع المستوردة من الخارج.
هذا الأمر سوف نتناوله على النحو التالي:
أولاً السلع المحلية:

تتحقق واقعة مبيعات هذه السلع بمجرد إنتقال ملكية هذه السلع من البائع إلى المشتري ما يلي:⁽¹⁾

أ. تحرير فاتورة المبيعات للمشتري.

ب. تسليم السلعة.

ج. سداد قيمة السلع سواء سددت هذه القيمة بالكامل أو سدد جزء منها أو سددت كدفعة تحت الحساب أو تحت تصفية الحساب أو تم بيع السلعة بالأجل وفقاً لغرض الإستمرار وفرض الموضوعية المتعارف عليه في الفكر المحاسبي.

د. يستبعد من قيمة المبيعات الخصومات التجارية والخصم النقدي المعلق على شرط عند تحديد قيمة السلع الخاضعة للضريبة أو إجراء التسويات الخاصة بها، واتفق مع الإتجاه الذي ينادي بضرورة حذووع قيمة السلعة التي تم بيعها للضريبة على أساس قيمتها البيعية الصافية، طالما تم إجراء الخصم عند إصدار فاتورة المبيعات المعتمدة من ديوان الضرائب، بشرط أن يقوم محاسب الديوان بإجراء المراجعة التحليلية لمبالغ فواتير المبيعات ومبالغ الخصم، أما إذا تم الخصم بعد صدور فاتورة المبيعات كما هو الحال عند بيع السلع بخصم نقدي مرتبط بسداد قيمة المبيعات خلال فترة زمنية معينة فإن القيمة التي تخضع للضريبة هي القيمة البيعية الثابتة بالفاتورة عند تحرير العقد على أن يتم تسوية الضريبة عند قيام المشتري بالسداد خلال مدة السماح بالخصم النقدي، حيث يسمح للبائع بتسوية الضريبة المقابلة لمبلغ الخصم وذلك بخصمها من الضريبة المستحقة في الفترة التي تم فيها السداد.

¹ قانون الضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص9

ذ. تعد مسحوبات الممول من السلع لأغراضه الخاصة أو المنزلية أو التصرف فيها بأي طريقة من طرق التصرف القانونية في حكم البيع، وفي هذه الحالات تقدر المسحوبات على أساس القيمة التي تباع بها أو ما يماثلها في السوق، ولا يعتبر من قبيل المسحوبات الخاصة إنتقال السلع المصنعة في مرحلة معينة من مراحل الإنتاج إلى مراحل أخرى بين خطوط الإنتاج داخل المصنع أو خارجه.

هـ لا تعد بضاعة الأمانة من قبيل المبيعات ولا تستحق الضريبة عليها إلا عند بيعها لحساب المكلّف ووفقاً للمعيار المحاسبي الدولي الخاص بالمخزون السلعي لا تعتبر ضمن العمليات التي تندرج تحت مسمى عملية البيع حيث تستلزم الأخيرة نقل ملكية البضاعة من البائع إلى المشتري، وفي الوقت الذي تعد فيه بضاعة الأمانة مجرد إنتقال حيازة البضاعة من الموكل إلى الوكيل مع إحتفاظ الموكل بملكية هذه البضاعة، وفقاً لهذا فإن إرسال البضاعة من الموكل إلى الوكيل لا تعتبر عملية بيع تمت ولا تؤدي بالتالي إلى تحقيق أية أرباح لأن الربح لا يتحقق في الفكر المحاسبي إلا بالبيع، هذا فضلاً عن أن بضاعة الأمانة تظهر قائمة المركز للموكل ضمن الأصول على أنها (بضاعة أمانة بمخازن الوكيل) كما تظهر البضاعة ضمن مخزون آخر المدة عند إعداد الحسابات الختامية للموكل، ويتم تقييم البضاعة الباقية لمدى الوكيل وفقاً لتكلفتها التاريخية مضافاً إليها نصيبها من المصاريف التي أنفقت على بضاعة الأمانة حتى يتم بيعها سواء أنفقها الوكيل أو الموكل مثل مصاريف النقل والشحن والتأمين وذلك بنسبة البضاعة الباقية إلى كمية بضاعة الأمانة كلها.

و. في حالة قيام الممول الخاضع لضريبة القيمة المضافة ببيع السلع في منافذ التوزيع التابعة له، تكون القيمة المتخذة أساساً لحساب ضريبة القيمة المضافة هي قيمة مبيعات الممول بسعر الجملة.

ز. المخلفات الصناعية والتي يصعب فرزها والناجمة عن عمليات تشغيل المنتج الصناعي تخضع للضريبة والتي تتكن من أكثر من صنف عند بيعها بمعرفة مفتشي ضرائب

القيمة المضافة، أما المخلفات التي يسهل فرزها فإنها تخضع للضريبة وفقاً للفئة المقررة على السلع الناتج عنها المخلف الصناعي.

كما يخضع للضريبة الإنتاج التالف الناتج عن العمليات الصناعية والغير مطابق للمواصفات على أساس قيمته البيعية مع مراعاة أن هذا الإنتاج ينقسم إلى وحدات تالفة طبيعية ووحدات تالفة غير طبيعية، والوحدات الأولى تقوم وتخضع للضريبة على أساس قيمتها البيعية والثانية تخضع للضريبة على أساس قيمتها السوقية.

ثانياً مبيعات السلع المستوردة من الخارج:

يتم تحديد قيمة المبيعات الخاصة بالسلع المستوردة من الخارج على النحو التالي:⁽¹⁾

1- تحدد قيمة هذه السلع على أساس قيمتها الحقيقية في مرحلة الإفراج الجمركي وذلك على أساس القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية (القيمة سيف) على أن يضاف لهذه القيمة الضرائب الجمركية المقررة بواسطة السلطات الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على هذه السلع.

2- إذ تم تخفيض القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية (القيمة سيف) قبل حساب الضريبة الجمركية يجب على محاسب ديوان الضرائب إستبعاد هذا التخفيض عند تحديد القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة.

3- إذا تم إعفاء السلعة من الضريبة الجمركية إعفاءً كاملاً، تكون القيمة الخاضعة للضريبة هي (القيمة سيف) وإذا كان الإعفاء جزئياً تكون القيمة الخاضعة للضريبة هي (القيمة سيف) مضافاً إليها ما سدد كضريبة جمركية.

في حالة قيام المستورد ببيع السلعة المستوردة في الداخل فإن القيمة الخاضعة للضريبة تحدد بالمبالغ المدفوعة فعلاً مقابل هذا البيع وهي القيمة المثبتة بفاتورة المبيعات التي يحررها البائع إلى عملائه.

وإذا ما تم البيع الأول للمستورد بقيمة أعلى من القيمة عند الإفراج الجمركي في هذه الحالة يجب على المستورد القيام بسداد مبلغ الفرق بين الضريبة المستحقة على هذا

¹ د. عصام الدين محمد متولي، القياس المحاسبي والضريبي للقيمة المضافة، مرجع سابق، ص 34

البيع وما سبق سداده من ضريبة في مرحلة الإفراج الجمركي، هذا وتجدر الإشارة في هذا الشأن أنه يحق للمستورد في حالة الإستيراد بغرض المتاجرة أن يخصم من الضريبة التي يقوم بتحصيلها عند البيع الأول، ما سبق أن سدده من ضريبة عند الإفراج الجمركي.

ثالثاً السلع الخاصة بالمناطق الحرة:

لقياس قيمة مبيعات السلع الخاصة بالمناطق الحرة تتبع الإجراءات التالية:⁽¹⁾

أ- إذا كانت السلع الواردة إلى المناطق الحرة بغرض المتاجرة أو الإستهلاك داخل هذه المناطق يقاس وعاء الضريبة على أساس قيمة البضاعة (سيف) فقط، وفي حالة خروج هذه السلع إلى السوق المحلية داخل الدولة يقاس وعاء الضريبة على أساس القيمة المضافة بما يساوي قيمة الضرائب الجمركية المستحقة عليها.

ب- أما السلع المصنعة داخل هذه المناطق والتي يتم بيعها وتوزيعها داخل الدولة يقاس وعاء الضريبة بقيمة الأجزاء المستوردة من الخارج على أن يكون صاحب السلعة مسجلاً لدى ديوان الضرائب وفقاً لأحكام قانون ضريبة القيمة المضافة.⁽²⁾ ويرى الدكتور جلال الشافعي في هذا الشأن أن الضريبة على القيمة المضافة تحسب على هذا النحو بالشروط الآتية:⁽³⁾

1. فيما يتعلق بالضريبة المسددة على المبيعات يجب أن يراعى في شأنها ما يلي:
- أن تكون مردودات المبيعات قد تم إستلامها بالفعل وتم تسجيلها في دفتر يومية مردودات المبيعات وما تم قيده بسجلات البضاعة الواردة وسجلات المخازن للتأكد من ورود البضاعة المرتدة بالفعل ودخولها مخازن المكلف بدفع الضريبة، وكما سبق وأن أوضحنا فقد تسجل هذه الردودات بالدفاتر لكن لا تدرج في قوائم الجرد بقصد التهرب من ضريبة أرباح الأعمال أو تقليل رقم صافي الربح الخاضع للضريبة. كما يجب التأكد

¹ المرجع السابق، ص35.

²² المرجع السابق، ص35.

³ د.جلال الشافعي، نظام الضريبة على لاقيمة المضافة ومدى إمكانية تطبيقها في مصر، الأهرام الإقتصادي، 1996، ص17.

من أن هذه المردودات تم رد قيمتها بما فيها ضريبة القيمة المضافة أو تحليتها لحسابه بدفاتر المكلف بدفع الضريبة.

• أن يصدر المسجل أو المكلف بدفع الضريبة على القيمة المضافة إشعار خصم أو إشعار إضافة موضحاً بهذا الإشعار إسم وعنوان البائع ورقم سجله واسم المشتري وعنوانه ورقم فاتورة المبيعات الأصلية وتاريخها وبصفة عامة كافة البيانات الخاصة بهذه المردودات، كما يجب أن يكون أسعار الخصم أو الإضافة مسلسلًا ومؤرخًا بتاريخ الرد.

• فيما يتعلق بالضريبة المحملة أو المسددة على مستلزمات الإنتاج أو على المدخلات أو على المشتريات الواجب خصمها يراعى ما يلي:

• أن تكون المستلزمات السلعية أو الخدمية من المدخلات الوسيطة سواء كانت هذه المدخلات محلية أو مستوردة وتم إستخدامها في الإنتاج بشكل مباشر أو غير مباشر.

• أن تكون المدخلات أو المستلزمات السلعية المشتراة في مرحلة تجارة الجملة مشتراة من المكلف بدفع الضريبة مسجل كما يشترط أن يحتفظ هذا المكلف بالفواتير المعتمدة من ديوان الضرائب والشهادات المعتمدة من الجمارك.

• أن تكون المدخلات أو مستلزمات الإنتاج قد إستخدمت في صناعة مخرجات خاضعة للضريبة سواء تمت عملية التصنيع في نفس الفترة محل المحاسبة (في فترة أو فترات تالية) في مثل هذه الأحوال لا يسمح بخصم الضريبة إذا ما إستخدمت المدخلات في صناعة مخرجات معفاة من الضريبة وعلى هذا النحو تتم المعاملة الضريبية بالنسبة للسلع التي يتم تداولها في مرحلة تجارة الجملة وفي هذه الحالة يجب على محاسب الإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة للقيام بخصم الضريبة المستوردة عنها معرفة تاجر الإجمالي أن تكون هذه السلع خاضعة للضريبة عند بيعها من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة.

• أن يسمح بخصم الضريبة المسددة على السلع الواردة إذا ما إستخدمت كمدخلات أو مستلزمات إنتاج سلع أخرى أو تم بيعها من منتج إلى تاجر جملة.

- أن تكون نسبة الضريبة المخصومة إلى إجمالي الضريبة التي تم خصمها على المشتريات هي نفس الضريبة التي حملت بها السلع إلى ثمن تلك السلع.
- إذا كانت مدخلات الإنتاج تستخدم في مخرجات بعضها خاضع للضريبة وبعضها معفي منها، وكذلك إذا كانت السلع المشتراة من المنتج عند مرحلة تجارة الجملة بعضها خاضع للضريبة وبعضها معفي منها عند التصرف فيها بالبيع لتاجر التجزئة، فإن الضريبة تخصم تبعاً لنسبة المخرجات أو السلع الخاضعة للضريبة إلى إجمالي قيمة المخرجات أو السلع التي يتم بيعها بمعرفة تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة ويخصم الضريبة السابق سدادها على مردودات المبيعات وعلى المدخلات والمشتريات من إجمالي الضريبة على المكلف يمكن الوصول إلى الضريبة على المبيعات المستحقة في حالة الإنتاج وفي مرحلة البيع بالجملة على أساس نظام القيمة المضافة.⁽¹⁾

أما قانون الضريبة على القيمة المضافة فقد حدد القيمة التي تتخذ أساساً لحساب الضريبة وهي وعاء الضريبة كما جاء بنص المادة 22 - (1) (2) كما يلي:

(تكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساساً لتقدير الضريبة بالنسبة للسلع أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة بالنسبة للسلع أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة هي القيمة الحقيقية في الأحوال التي يكون فيها بيع السلعة أو تقديم الخدمة من شخص مكلف إلى شخص آخر مستقل عنه وفقاً لمجريات الطبيعة للأمر، وإلا قدر ثمن السلعة أو الخدمة بالسعر أو المقابل السائد في الظروف العادية وفقاً للقواعد التي تحددها اللوائح).

تقدر قيمة السلع المستوردة من الخارج في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بالقيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم.⁽²⁾

¹ د. جلال الشافعي، مرجع سابق، ص ص 17-18

²² ديوان الضرائب، قانون الضريبة على القيمة المضافة لسنة 1999م، مرجع سابق، ص 8

بالنسبة لتحديد وعاء الضريبة على القيمة المضافة للسلع المصنفة في المناطق والأسواق الحرة داخل البلاد فقد جاء بالمادة 15 من لائحة الضريبة على القيمة المضافة لسنة 2000م ما يلي: عند دخول السلع المصنفة في المناطق الحرة إلى داخل البلاد تحسب الضريبة عليها بالنسبة إلى المكلف طبقاً للأسس المتخذة لتحصيل الرسوم الجمركية والضرائب الأخرى مع مراعاة أن وعاء الضريبة يشمل قيمة الأجزاء المستوردة من الخارج مضافاً إليها الرسوم الجمركية، والنسبة لغير المكلف يكون وعاء الضريبة كامل قيمة السلعة مضافاً إليها الرسوم الجمركية المستحقة.⁽¹⁾ وترى الباحثة أن طريقة الخصم تعتبر طريقة ملائمة لتحديد وعاء الضريبة على القيمة المضافة حيث يكن سهلاً للوصول للفرق بين قيمة المبيعات في نهاية مرحلة معينة وقيمة مشتريات مستلزمات الإنتاج في بداية نفس الفترة وذلك بعد تحديد المبيعات والمشتريات والمخزون من واقع المستندات والنظام المحاسبي المتبع.

مراجعة الضريبة على القيمة المضافة:

يقوم ديوان الضرائب بفحص ومراجعة الإقرارات المقدمة من المكلف عن شهور سابقة حيث يعتبر ذلك مراجعة إلزامية تتم بناءً على إلزام قانوني سنده في ذلك قانون الضريبة على القيمة المضافة ويمكن توقيع جزاء مالي على المخالفين لأحكامه وتهتم المراجعة بالفحص الإنتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية الواردة بالإقرار عن الفترات محل الفحص والمراجعة ومن ثم إكتشاف الأخطاء بالدفاتر والسجلات والتي تكون عادة عن جهل أو عدم دراية أو إهمال أو تقصير.

ومن الملاحظ أن الأخطاء التي يصادفها الفاحص الضريبي عند فحصه لبيانات الإقرارات قد تكون متعمدة أو غير متعمدة.⁽²⁾

يعتبر الفحص الوسيلة التي تمكن الإدارة الضريبية من التحقق من صحة البيانات الواردة بالإقرار الضريبي من واقع السجلات والبيانات المتوفرة بالمنشأة سواء نص عليها القانون ولائحته التنفيذية أو التي يحتوي عليه النظام المحاسبي الذي تتبعه المنشأة أو بإتباع أساليب

¹ لائحة الضريبة على القيمة المضافة لسنة 2000م، مرجع سابق، ص10.

² د. عيسى محمد أبو طبل، بعض موضوعات في مراجعة الحسابات (القاهرة، مكتبة النصر، 1992م) ص31.

متنوعة للوصول إلى مدى صحة هذه البيانات وتعبيرها على الحقيقة والواقع وللفحص أهمية خاصة إذ أنه يؤدي إلى الإلتزام الإختياري من قبل المسجلين وذلك بتوعيتهم بأحكام القانون وطريقة ملء الإقرار الضريبي والإلتزام برصد الحقيقة وتوضيح الآثار المترتبة على مخالفة الحقيقة في الإقرار الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى إلتزام المسجلين بحقيقة حجم معاملات النشاط ومن ثم بموضوعية الضريبة المستحقة عن أعمالهم.

كما يؤدي الفحص إلى حصر وظهار حالات عدم الإلتزام بحيث يتم فحصهم بموضوعية وتوجيههم بعد ذلك إلى الأسلوب الأمثل والصحيح وللفحص أهمية أخرى في تحقيق فروق ضريبية تستحق للخرزاة العامة مما يؤدي إلى تحقيق الربط المحدد وتحديد مدى مصداقية الإقرارات المقدمة من المسجلين دورياً⁽¹⁾ وتتم إجراءات الفحص والمراجعة بغرض تحديد الضريبة على القيمة المضافة وفقاً للآتي:

أ) التحقق من نطاق المهمة، حدود المراجعة والفحص.

ب) لا بد من دراسة الظروف المحيطة بالمنشأة والحصول على المعلومات اللازمة والتي تعين الفاحص الضريبي في إنجاز مهمته بالصورة المطلوبة.

ج) الوقوف على الجوانب الفنية الخاصة بالمنشأة وذلك عن طريق الزيارات الميدانية والإستفسارات من أصحاب المنشأة وذلك حتى يكون الفاحص على بينة ودراية عن طبيعة عمل المنشأة.

د) لا بد من فحص النظام المحاسبي المستخدم بالمنشأة وذلك بالإطلاع على الدفاتر والسجلات المحاسبية على دراسة القيد والتراويل على الدفاتر والسجلات المحاسبية على دراسة القيد والتراويل والتبويب والدورات المستندية المطبقة.

هـ) يتم دراسة القوائم المالية للمدة محل الفحص والمراجعة، كما أنه لا بد من تطابق أرصدة هذه القوائم مع المدة السابقة بغرض الوقوف على الهيكل المحاسبي للمنشأة.

ولا بد من فحص ودراسة نظام الرقابة الداخلية فحصاً دقيقاً لأنه في ضوء هذه الدراسة سوف يتم تحديد كمية الإختبارات التي يختارها الفاحص الضريبي للمراجعة المحاسبية والمستندية.

¹ د. أسعد طاهر أحمد، المبيعات في الميزان، (القاهرة، مطبعة شهبان، 2001م) ص 305 - 306

لا بد للفاحص الضريبي من وضع برنامج لتنفيذ هذه الخطوات والإجراءات واضعاً في إعتباره مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق فعلاً كما يجب عليه التقيد بنطاق عملية المراجعة إذا كانت مراجعة جزئية أو كاملة مع تحديد الأهداف التي يرمي لتحقيقها باستخدام الوسائل التي تمكنه من الحصول على أقوى الأدلة. وتعتبر المراجعة المستندية هي إحدى وسائل الحصول على أدلة الإثبات والمتمثلة في الجرد العملي والمراجعة الحسابية والإنشائية. والمصادقات واسلوب الإستفسار والتحليل المالي والتي تستخدم جميعها لإقناع الفاحص الضريبي بانتظام الدفاتر والسجلات ومن ثم صحة الإقرارات المقدمة عن الفترة موضوع الفحص والمراجعة. وقد يتمثل نطاق مراجعة وفحص المستندات الخاصة لتحديد الضريبة على القيمة المضافة في الآتي:

- 1- المراجعة المستندية للمقبوضات النقدية (المبيعات) سلع وخدمات.
 - 2- المراجعة المستندية للمقبوضات النقدية (المشتريات) سلع وخدمات.
 - 3- المراجعة المستندية للمشتريات الآجلة .
 - 4- المراجعة المستندية بغرض التحقق من المركز المالي خاصة المدينون والدائنون.⁽¹⁾
- يسير الفحص الضريبي لتحديد وعاء وقيمة الضريبة على القيمة المضافة وفقاً للخطوات التالية:⁽²⁾

- 1- التمهيد للفحص.
- 2- الإعداد للفحص.
- 3- إجراءات الفحص.
- 4- إعداد تقرير الفحص.

وتستعرض الباحثة هذه الخطوات كما يلي:

أولاً التمهيد للفحص:

يتلخص في الآتي:

¹ د. عيسى محمد أبو طبل و د. عصام الدين محمد منولي، بحوث في مراجعة الحسابات، دار النشر العربية، 1991م، ص82

² د. جلال الشافعي، مرجع سابق، ص45

1. دراسة المعلومات التي تتوافر عن المنشأة موضوع الفحص من خلال طلب التسجيل للتعرف على نشاط المنشأة وحجمها ورقم أعمالها وتاريخ التسجيل لدى إدارة الضريبة على القيمة المضافة.

2. دراسة الإقرارات المقدمة من المنشأة للتعرف على كمل مما يلي:

- ما إذا كانت الإقرارات قد تم تقديمها في الميعاد القانوني من عدمه.

- مدى التزام المنشأة وانتظامها في تقديم الإقرارات في مواعيدها.

3. المقارنة بين البيانات الواردة في الإقرارات المقدمة من المكلف وبعضها بعضاً للتواصل إلى ما يوجد بينهما من إختلاف ملفت للنظر.

4. الإطلاع على ما يوفره الحاسب الآلي من بيانات ومعلومات عن المسجل.

ثانياً الإعداد للفحص:

تتلخص إجراءات الإعداد للفحص في الآتي:

1- التعرف على نوعية السلع التي تنتجها المنشأة وكميتها وقيمتها ومكوناتها وأسلوب صناعتها وإنتاجها ومدى خضوعها للضريبة حتى يمكن تحديد المدخلات والمخرجات.

2- دراسة النظام المحاسبي الذي تطبقه المنشأة وبيان الدفاتر والسجلات والدورات المستندية التي تستخدمها.

3- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم في المنشأة بالنسبة للعمليات النقدية وعمليات الشراء والبيع.

4- وضع برنامج مبدئي للفحص يقوم على ضوء نشاط المنشأة وحجمه ومدى سلامة نظام الرقابة الداخلية السائد فيها والإعتماد عليه ونوعية السلع التي تنتجها وكيفية التصرف فيها بالبيع.

ثالثاً إجراءات الفحص والمراجعة:

تتم إجراءات الفحص والمراجعة كما يلي:⁽¹⁾

أ- فحص المشتريات ((المدخلات)):

¹ د. جلال الشافعي، مرجع سابق، ص46

للتأكد من أن فواتير الشراء تشتمل على البيانات تطلب القانون ولائحته التنفيذية إظهارها وهي:

- رقم مسلسل الفاتورة وتاريخ تحريرها.
- إسم المسجل وعنوانه ورقم التسجيل.
- إسم المشتري وعنوانه ورقم تسجيله.
- بيان السلعة أو الخدمة المباعة وقيمتها وقيمة الضريبة المقررة عليها.
- التحقق من أن الضريبة الواردة بالفاتورة قد تم حسابها بطريقة صحيحة بالنسبة للقيمة المتخذة وعاء لها وسعر الضريبة وقيمة الضريبة المستحقة.
- التأكد من أنه قد تم سداد ثمن السلعة أو قيمة الخدمة أو قيدها بحسابات الموردين وكدليل على صحة الفواتير الضريبية.
- التحقق من أن الفواتير الضريبية عبارة عن أصل وليست صورة وأنها صحيحة ومسجلة في الدفاتر ومن ثم خصمها عن نفس الفترة الضريبية.
- التأكد من فواتير الشراء تتعلق بسلع أو خدمات تتفق مع غرض المنشأة ونشاطها ويتم ذلك عن طريق مقارنة إجمالي فواتير الشراء أو بمقارنة أوامر الشراء وأذن الإستلام مع الفواتير الضريبية.
- مراجعة فواتير الشراء (للمدخلات القابلة للخصم والغير قابلة للخصم والمدخلات الغير خاضعة للضريبة) مع قيد بدفتر المشتريات ومطابقته مع ما سجل بدفتر ملخص الضريبة على القيمة المضافة.
- التأكد من أنه لم يتم خصم الضريبة على المدخلات لبنود غير قابلة للخصم أو عن مشتريات لم تستخدم لغرض المنشأة مثل:
 - الضريبة على السلع الرأسمالية وقطع الغيار.
 - الضريبة على الخدمات.
 - إذا كانت المشتريات واردة من الخارج فيجب التأكد من أن مبالغ الضريبة التي تم سدادها عند الإستيراد صحيحة.

- في حالة فقدان أو تلف أو سرقة كمية من السلع يتعين الإطلاع على محاضر الشرطة المثبتة للواقعة والموقف من مطالبة شركات التأمين بالتعويض.
- مراجعة إشعارات الخصم الواردة للمسجل نظراً لأنه يترتب على ذلك تخفيض الضريبة المخصومة على المدخلات في الفترة التي صدر فيها إشعار الخصم.

ب- فحص المبيعات ((المخرجات)): (1)

1- فحص صور فواتير المبيعات للتأكد مما يلي:

- الواقعة المنشأة للضريبة.
- تسلسل الفواتير المصدرة وأنها ودفاتر التسليم ودفاتر الإيصالات لا يوجد لها دفاتر أخرى تحمل نفس الأرقام.
- أن الفواتير تم تسجيلها في الدفاتر في نفس الشهر الذي صدرت فيه وأنه قد تم إدراجها بإقرار الضريبة على القيمة المضافة عن نفس الفترة.
- أنها تحتوي على البيانات المطلوب أظهارها في الفواتير الضريبية وفقاً لما ورد بالقانون واللائحة.

• أن القيمة الواردة بالفاتورة صحيحة وتم حساب واستخدام السعر الصحيح للضريبة.

2- التأكد من كيفية التصرف في نسخ صور فواتير البيع ومن أنها مميزة بوضوح عن الفاتورة الضريبية الأصلية.

3- مراجعة أوامر طلبيات العملاء وقوائمها وإخطارات النقل وسجلات التسليم وتتبعها عن طريق فواتير البيع ودفاتر يومية المبيعات ودفاتر أستاذ المبيعات ودفتر النقدية.

4- فحص بنود النقدية ودفتر الأستاذ العام ودفتر أستاذ المبيعات للتأكد عما إذا كانت هناك أي أنشطة لا تنعكس في حساب ملخص الضريبة على القيمة المضافة ومقارنة إجمالي المخرجات عن الفترة على إيصالات إيداع البنك أو الصندوق.

¹ د. جلال الشافعي، مرجع سابق، ص 45

1. التأكد من أن الدفاتر ونظام الرقابة الداخلية لم تظهر أية مبيعات للعاملين بالمنشأة أو أي إستخدام خاص للسلع وكذلك المشغولات الداخلية بما يضمن حساب الضريبة الصحيحة المستحقة.

2. فحص مبيعات التصدير والمبيعات المعفاة من الضريبة بدقة.

3. فحص الخصومات الممنوحة للعملاء حيث يترتب على منح الخصم تخفيض للضريبة المستحقة كما يجب التأكد من أن الخصومات حقيقية وأنها تم تسجيلها بدقة.

ج. فحص الحسابات الختامية والميزانية:⁽¹⁾

حساب المتاجرة:

1. مقارنة أرقام المشتريات لفترات ضريبية معينة مع حساب ملخص الضريبة على القيمة المضافة للوقوف على ما قد يوجد من إختلاف أو تناقص.

2. مقارنة أرقام المبيعات لفترات معينة مع حساب ملخص الضريبة على القيمة المضافة لإكتشاف ما قد يوجد من إختلاف أو تناقص.

3. مطابقة أرصدة المخزون آخر المدة السابقة مع أرصدة المخزون أول المدة الحالية.

حساب الأرباح والخسائر:

1. أو صافي الربح الذي يظهره حساب الأرباح والخسائر يمكن أن يؤدي لمعرفة حجم وطبيعة نشاط المنشأة فإذا لم يكشف عن ذلك ويتعين البحث عن تفسير لذلك في التغيرات الكبيرة في مستوى المخزون والتغيرات في الوضع الإقتصادي الذي يؤثر في هذا النوع من الأعمال.

2. ان بعض بنود الإنفاق قد تلقي مزيداً من الضوء على أنشطة المنشأة فبعض البنود قد تشير إلى مبيعات لم يتم حساب الضريبة على المخرجات عنها أو قد تكشف عن مبيعات لسلع معفاة ثم خصم الضريبة على مدخلاتها.

الميزانية:

¹ د. جلال الشافعي، مرجع سابق، ص49

- توفر الأرقام الواردة بالميزانية مزيداً من المعلومات عن حجم وطبيعة نشاط المنشأة وبذلك تكتمل الصورة أمام الفاحص.
- مراجعة البنود الخاصة بإيرادات أخرى أو إيرادات متنوعة حيث قد تظهر مشغولات داخلية مقومة بسعر التكلفة يتم سداد الضريبة عليها.

ح. فحص الصادرات:

- التأكد من أن المنشأة تسمك دفتر الصادرات بما يوفر بيانات كاملة عن الرسائل المصدرة.
- التأكد من وجود مستندات الصفقة المصدرة والتي تتضمن:
 - أمر التصدير الوارد من المشتري بالخارج.
 - صورة بوليصة الشحن.
 - صورة الفاتورة الخاصة بالصفقة.
 - إذن الإفراج الصادر.
 - إيصال سداد رسوم الجمارك والمصروفات الإدارية ومصروفات المعاينة.
 - التأكد من مدخلات الصادرات والإسترشاد بالمعدلات التي تساعد في تحديدها وتحديد الكميات المستخدمة في الإنتاج المخصص للصادرات من دفاتر المخازن وبطاقات الصنف ودفاتر الإنتاج وبحيث لا يتم خصم أو رد ضريبة مدخلات الصادرات الأعلى للمدخلات التي إستخدمت فعلاً في السلع المصدرة وبما لا يتعارض مع التعليمات الصادرة بخصوص رد الضريبة.

رابعاً إعداد تقرير الفحص:⁽¹⁾

بعد الإنتهاء من فحص الإقرارات والمستندات والدفاتر والسجلات يقوم الفاحص بإعداد تقرير بنتيجة الفحص التي تسفر عن إحدى الحالات التالية:
الحالة الأولى:

¹ د. جلال الشافعي، مرجع سابق، ص53

إعتماد ما جاء بإقرارات المسجل بعد التحقق من صحتها ومطابقتها لما جاء بالمستندات والدفاتر والسجلات المنتظمة الأمانة وبالتالي تكن الضريبة المستحقة هي نفس الضريبة التي تظهرها الإقرارات المقدمة والتي قام المسجل بتوريدها إلى إدارة الضريبة على القيمة المضافة.
الحالة الثانية:

إذا تبين للفاحص أن قيمة مبيعات المسجل من السلع أو الخدمات تختلف عما ورد بإقراراته كان له تعديل القيمة الخاضعة للضريبة، وتتحصر الأسباب الرئيسية التي تؤدي إلى تعديل الضريبة الواردة بالإقرارات في الآتي:

1. الخطأ في حساب قيمة المبيعات ووعاء الضريبة.
2. الخطأ في حساب قيمة الضريبة.
3. إصدار فواتير مبيعات بدون ضريبة إعتقاداً بأنها معفاة مع عدم وجود مبرر قانوني لذلك.
4. الخطأ في قيمة التسويات السالبة عند حساب مردودات المبيعات، لعدم وجود إشعار يفيد ذلك.
5. الخطأ في حساب الضريبة القابلة للخصم في مشتريات المنشأة.

وبعد قيام الفاحص بإعداد تقرير الفحص يتم عرضه واعتماده من المدير ثم يخطر المسجل بالتقدير والفروق الناتجة إذا ما كانت ثمة تعديلات أو تقديرات في الإقرارات المقدمة. وتتفق الباحثة مع الخطوات التي تتبع للفحص وترى أن تسبق كل ذلك زيارة أولية على النشاط على الطبيعة، بالإضافة لشرح هدف الفحص للمكلف حتى يتعاون الأثنان للوصول للبيانات الصحيحة.

