

مشاكل قياس الضريبة على القيمة المضافة
بالمنشآت الصناعية فى السودان

الاستاذ المشارك الدكتور كمال احمد يوسف محمد
جامعة النيلين

الملخص

هدفت الدراسة للتعرف على مفهوم وخصائص ومزايا تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، وبيان الفاقد الصناعي وفقاً للتشريع الضريبي السوداني، والوقوف على اثر مشاكل قياس الضريبة على القيمة المضافة بالقطاع الصناعي بالسودان .وتوصلت الدراسة الي عدد من النتائج منها:النسب التقديرية للمصروفات وهامش الربح مدعاة للتهرب الضريبي .ارتفاع الاسعار له أثر مباشر في زيادة قيمة المشتريات مما ينعكس سلباً على زيادة القيمة المضافة المحتسبة وفقاً للقانون رقم (20). القيام بعملية المراجعة تتم بعد عدد من السنوات مع كبر حجم ضريبة القيمة المضافة وعدم توفر سيولة حينها .ضريبة القيمة المضافة لا تراعى مخرجات الانتاج من حيث التالف أو الفاقد .

Abstract

The study aimed to identify the concept and the characteristics and advantages of the application of , and disclosure of industrial waste in accordance with the sudanese tax legislation and identification of the the impact of the tax measurement problems on Vat IN Sudanese industrial sector.

the study CAME OUT IN THE A number of FINDING, THE MOST IMPORTANT of which are : estimated e ratios for expenses and profit margin ratio induces tax evasion. Rising prices has a direct impact in increasing the value of purchases, which reflects negatively on the increase in value-added calculated according to the law No. (20). Carry out the review take place after a number of years with large VAT size and the lack of liquidity then . VAT not take into account the production output in terms of the damaged or losses.

أولاً: المقدمة

نبعت الفكرة الأساسية لنظام الضريبة على القيمة المضافة بواسطة رجل الأعمال الألماني فون سيمنز (Von Siemens) في عام 1920م ، وفي عام 1921م اخترع ادمز(Adams) لنظام الخصم عن طريق إستخدام الفاتورة، ثم أنتشرت في كل دول العالم ومن ثم توالى الكتابات الأكاديمية. أما تطبيقها فقد كان في الستينيات من القرن الماضي وقد أدت الإتفاقيات الدولية بإعتمادها على تحرير التجارة الخارجية إلى تقليص التعريفات الجمركية مما جعل الإيرادات من الوارد تفقد الكثير من أهميتها كمصدر للإيرادات للخزينة العامة مما دفع نحو إستحداث وسائل أخرى لتعويض الفاقد من الضرائب على التجارة الخارجية . أما في السودان فقد أوصت لجنة الإصلاح الضريبي في تقريرها عام 1994م بالأخذ بنظام القيمة المضافة لتحل محل ضرائب أخرى (المبيعات + الإستهلاك + الإنتاج) وذلك لمعالجة القصور في النظام الضريبي السوداني وأجيز القانون في عام 2000م.

أهتم المشروع السوداني بمراعاة أمر الصناعة المحلية خاصة بعد أن أصبحت منظمة الكوميسا أمراً واقعاً وأصبح انضمام السودان لمنظمة التجارة الدولية وشيكاً وكذلك تم إعفاء مطاحن الغلال من الضريبة. وبالرغم من ذلك توجد العديد من المشاكل الخاصة بتحديد قيمة الضريبة على القيمة المضافة في المنشآت الصناعية في مراحل التصنيع المختلفة.

تسعى الدراسة الى اختبار صحة الفرضيات الآتية:

- لايهتم ديوان الضرائب بالإلتزام بدقة قياس الضريبة على القيمة المضافة بالقطاع الصناعي بالسودان .
 - لا يراعي قانون ضريبة القيمة المضافة لوجود تالف او فاقد اثناء عملية التصنيع.
- هدفت الدراسة للتعرف على مفهوم وخصائص ومزايا تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، وبيان الفاقد الصناعي وفقا للتشريع الضريبي السوداني، والوقوف على مشاكل قياس الضريبة على القيمة المضافة بالقطاع الصناعي بالسودان.
- تتبع أهمية الدراسة من ان الضريبة على القيمة المضافة على المنتجات الصناعية تتميز بضخامة مبلغها ،وان المواد الخام تتعرض للتلف اثناء عملية التصنيع ،بالاضافة الي المشاكل التي تواجه المصانع في بيع السلع المصنوعة محليا.

ثانيا: الدراسات السابقة:

- حظى موضوع الضريبة على القيمة المضافة بإهتمام الباحثين واختلفت جوانب الإهتمام لدى كل منهم بحيث كان هناك تباين فى الجوانب التى أبرزها كل منهم حسب منظوره منها:
- دراسة إبراهيم(2006م) تناولت أثر النقيوم الجمركي على المكلفين بالضريبة على القيمة المضافة، وهدفت إلى عكس مشكلة النقيوم الجمركي وأثرها على سيولة المكلفين بالضريبة على القيمة المضافة ، وقد خلصت الدراسة إلى إن سداد الضريبة على القيمة المضافة مقدماً يؤدي إلى تحمل المكلفين بعبء إضافي وعدم رضاهم وثقتهم في العدالة الضريبية، وإن التقدير الجمركي المرتفع على المدخلات يؤثر سلباً على أسعار الإنتاج المحلي باعتبار انه يؤدي إلى ارتفاع تكلفة استيراد المدخلات .
 - دراسة عبدالمنعم (2009م) تناولت إطار مقترح للمحاسبة عن الضريبة المضافة فى مصر - دراسة مقارنة، وهدفت الى إجراء مقارنة لكيفية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة فى التشريع الإنجليزى والفرنسى ومقارنتها بالتشريع المصرى، وتحديد أهم المشكلات التطبيقية لها. وتوصلت الى أن تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة أدى الى زيادة الحصيلة الضريبية، ووجود العديد من المشكلات معظمها ناتج من عدم إكمال الخصم الضريبي أو من الخلاف حول تفسير بعض نصوص القانون.
 - دراسة الأمين (2011) تناولت الضريبة علي القيمة المضافة واثرا علي الاستثمار في قطاع النقل هدفت للتعرف بالمفهوم الضريبي من حيث الانواع والاهمية باعتبارها احد اهم ادوات السياسة المالية، وابرار الدور العام لضريبة القيمة المضافة في تحقيق برامج المواءمة الاقتصادية في ظل تحرير التجارة الخارجية ومعايير التنافسية المرتبطة باتفاقيات التجارة العالمية. ومن نتائج الدراسة ان الفئة القياسية المتبعة في زيادة حجم الاستثمارات بقطاع النقل، وان توحيد عملية دفع رسوم ضريبة القيمة المضافة عبر نافذة واحدة له الأثر الإيجابي في زيادة حركة الإستثمارات في قطاع النقل.
 - دراسة عوض الله (2011) تناولت الدراسة اثر تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة علي زيادة الايرادات للضريبة بالسودان وهدفت للتعرف على مفهوم الضريبة والضريبة على القيمة المضافة ، ودراسة اثر تطبيق

الضريبة على القيمة المضافة على الإيرادات بالسودان . ومن النتائج التي توصلت اليها الدراسة أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يعتبر بديل امثل للضرائب غير المباشرة التي تم احلالها، وأن تطبيق القيمة على القيمة المضافة يؤدي الي زيادة الإيرادات ويحد من التهرب الضريبي.

- دراسة رفعت (2012) تناولت تطبيق ضريبة القيمة المضافة بقطاع النقل بولاية البحر الأحمر، وهدفت إلي التعرف علي مفهوم الضريبة على القيمة المضافة ، وبيان مدي كفاءة نظام المنفستو في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي. وتوصلت الى أن نظام الضريبة على القيمة المضافة سهل التطبيق وأنها تدار بأقل تكلفة من حيث القوة العاملة والاليات اللازمة للعمل، وان تطبيق الضريبة المضافة في نظام المنفستو يؤدي الي الحد من التهرب الضريبي.

- دراسة أمين (2012م) تناولت إطار مقترح لمعالجة مشكلات الضريبة على القيمة المضافة في قطاع البترول بجمهورية مصر العربية، وهدفت الى التعرف على مشكلات الخسوع لضريبة المبيعات في شركات البترول ووضع تصور مقترح لكيفية علاجها، ووضع إطار مقترح لكيفية سريان ضريبة المبيعات على شركات البترول. وتوصلت الى وجود أكثر من أساس لتحقيق الإيراد محاسبيا، ويترتب على عدم تطبيق الخصم الضريبي ازدواج وتكرار الضريبة ونظرا لأن المنتجات البترولية مسعره جبريا من قبل الدولة الأمر الذي يجعل الشركات تتحمل هذه الضريبة.

ثالثا: الإطار النظري

1- الضريبة على القيمة المضافة

عرف حوسو(2005م) القيمة المضافة بأنها (الفرق بين القيمة السوقية للسلع والخدمات التي إستخدمتها المنشأة والسلع والخدمات التي نتجت بسبب النشاط) ، كما عرفها محمود (2006م) بأنها (الزيادة في القيمة السوقية للسلع والخدمات التي إستخدمتها المنشأة وهي التي أنبثقت عن المنشأة كنتيجة نهائية لنشاطها) عرف عبدالفتاح(2011) الضريبة على القيمة المضافة بأنها(ضريبة تفرض على قيمة الإضافات المتتابة للسلع من مرحلة الإنتاج حتى مرحلة الإستهلاك) .

وفقاً لقانون ضريبة القيمة المضافة (1999م) في السودان تعرف الضريبة على أنها (ضريبة غير مباشرة تفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل إنتاجها وتداولها وتعتبر الواقعة المنشئة للضريبة هي تحقيق لواقعة البيع للسلعة أو الإستفادة من الخدمة بينما تنشأ واقعة الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة عند مرحلة الأفراج الجمركي).

يرى على(2012م) أن من الأهداف المرتبطة بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة ما يلي:

- تحقيق حصيلة ضريبية ملائمة تمكنها من مواجهة الزيادة في الإنفاق العام.
- توسيع المظلة الضريبية
- تشجيع الصناعات المحلية وذلك بفرض الضريبة على نحو يحقق المنافسة مع المثلل الأجنبي بما يعمل على تنشيط التصنيع المحلي.

- تشجيع الصادرات وذلك عن طريق فرض الضريبة عليها بسعر الصفر مما يؤدي الى زيادة القدرة التنافسية لها في الأسواق الخارجية.
- التوزيع العادل لعبء الضريبة
- ويشير درويش (د.ت) أن من مزايا وخصائص الضريبة علي القيمة المضافة:
- 1- اعتماد مبدأ رد الضريبة، بحيث يتمكن دافع الضريبة من خصم قيمة الضريبة والتي قام بدفعها عند شراء أي مدخلات ضريبية او مواد خام وذلك في سبيل انتاج السلعة الخاضعة للضريبة.
- 2- احتساب الضريبة علي المنتج النهائي ، بحيث يشكل هذا رقابة ذاتية علي دافع الضريبة ولا يزيد الاعباء المالية، ويلغي الازدواج الضريبي والذي ينشأ بدفع أكثر من ضريبة واحدة في نفس الوقت لسلعة واحدة.
- 3- تطبيق مبدأ الرقابة الذاتية الدفترية بدلاً من ارهاق الموظفين بالرقابة المباشرة، وهي أكثر فاعلية من وجود طاقم متخصص من الموظفين يقوم بإجراء فحوصات دورية لدفاتر المكلف بالضريبة وعمل رقابة طارئة وليس رقابة يومية بل تحول الرقابة اليومية الي المكلف نفسه عن طريق دفاتره الضريبية.
- 4- تشجيع الصناعة المحلية بزيادة الانتاج من خلال خصم الضريبة المستوفاة من مدخلات الانتاج وكذلك تشجيع الصادرات بفرض ضريبة صفرية مما يساعد علي دفع القدرة التنافسية للصادرات الوطنية.

يرى محمد(2002م) بوجود ثلاثة انواع رئيسية لضريبة القيمة المضافة وهي:

- 1- ضريبة القيمة المضافة علي الانتاج: وتعتبر اقل كفاءة مقارنة مع الانواع الاخرى ولا يتم اللجوء اليها إلا في حالات نادرة في بعض الدول ذات الاقتصاد المتقدم وهي بشكل عام تقترب من الضريبة علي رقم الاعمال مع بعض الاختلافات الجوهرية. وتعرف في بعض المصادر بالضريبة علي القيمة المضافة الاجمالية (حيث تساوي في مبيعات المنشأة مخصوماً منها قيمة مستلزمات الانتاج التي يتم استخدامها في سير العملية الانتاجية وبالتالي فان القيمة المضافة الاجمالية تشتمل علي عوائد عوامل الانتاج - الاجور، الفوائد، ايجار العقارات، الارباح، بالإضافة لأهلاك الأصول).
- 2- ضريبة القيمة المضافة علي الاستثمار: يختلف هذا النوع من الضريبة عن النوع السابق في انه يتم خصم الاهلاك من الوعاء الخاضع للضريبة أي تخصم من الوعاء الضريبي الخاضع لضريبة القيمة الصافية والتي تساوي (القيمة المضافة الاجمالية مخصوماً منها قيمة اقساط اهلاك الاصول الرأسمالية).
- 3- ضريبة القيمة المضافة علي الاستهلاك: وهذا النوع من الضريبة علي القيمة هو الاوسع انتشاراً والذي يرتبط بفواتير الاعتماد ويتم فيه خصم اهلاك رأس المال في الفترة الخاضعة للحساب وفي الغالب يتم في هذا النظام اعفاء السلع الرأسمالية من عبء الضريبة وبالتالي يمثل حافزاً قوياً للمستثمرين في استهلاك الاجهزة والمعدات التي تساهم في تطوير العملية الانتاجية والعمل علي زيادة الانتاج وبالتالي يزيد ذلك من القدرة التنافسية للمنتجات الوطنية، ويمكن تعميم ذلك المعيار بشكل اساسي علي الصناعات الاستراتيجية والقطاع الزراعي.

2- القياس الضريبي للقيمة المضافة:

تقاس القيمة المضافة على مستوى الوحدة في الفكر الضريبي للقيمة الحقيقية للسلع والخدمات التي تنتجها الوحدة بعد إستبعاد السلع والخدمات المشتراة من خارج الوحدة بمعنى أن القيمة المضافة تفرض على القيمة الحقيقية المضافة للسلع والخدمات (متولى، 2003)

ت حسب ضريبة القيمة المضافة بإحدى الطرق الآتية: (أحمد، 2012م)

- الطريقة الأولى: طريقة الجمع: يكون الإلتزام الضريبي يساوي فئة الضريبة مضروبه على القيمة المضافة المعرفة بأنها إجمالي الأجر والمرتبات للعاملين والأرباح لمالكي عوامل الإنتاج بما في ذلك الأرض ورأس المال. ومن الصعوبة إقناع الجمهور بطريقة الجمع وذلك لأن المكلفين أو الممولين سينظروا الى أنها عبء إضافي مركب فوق ضريبة أرباح الأعمال وضريبة الدخل الشخصي.
- الطريقة الثانية: طريقة الطرح: يكون الإلتزام الضريبي يساوي فئة الضريبة مضروبة على قاعدة الضريبة أو القيمة المضافة محسوبة كالفرق بين المدخلات والمخرجات.
- الطريقة الثالثة: طريقة الخصم المبني على الفاتورة: وهي أكثر الطرق استخداما حيث يتم في أي مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع بحساب الضريبة على القيمة المضافة للمبيعات ثم يقوم تسليم الضريبة للخرينة العامة بعد خصم الضريبة المدفوعة على مشترياته من المدخلات.

3- العادم أو التالف:

- العادم أو التالف يمثل كل شيء لا يضيف قيمة، وللتخلص من العادم يجب أن يحدد بشكل واضح ما الذي يؤدي إلى إضافة قيمة وما الذي لا يؤدي إلى إضافة قيمة، يرى عبيدات (1999م) إن هنالك سبعة أنواع من التالف وهي:
1. العادم الناتج عن الإنتاج الزائد: وهو الإنتاج دون وجود طلب على هذا الإنتاج وبالتالي زيادة حجم المخزون وما يصاحبه من تكاليف.
 2. العادم المصاحب أو الناجم عن الانتظار: يعتبر الانتظار ظاهرة عامة في أماكن العمل مثل انتظار عامل في محطة عمل ما عندما لا تستطيع محطة العمل السابقة إنهاء العمل على الوظيفة وتحويلها للمرحلة التالية في الوقت المناسب.
 3. العادم المصاحب للنقل: يحصل هذا النوع بسبب التحريك غير الضروري للمواد بسبب سوء الترتيب الداخلي والذي قد يؤدي إلى أن تتحرك المواد لمسافات طويلة.
 4. العادم المصاحب للمعالجة: الأجزاء أو الأدوات التي لا توضع بالشكل المناسب ستؤدي إلى مزيد من المصروفات ومزيد من الطاقة والوقت لمعالجة المواد. كذلك قد ينتج التلف عن الإجراءات غير المناسبة للمعالجة.
 5. التلف المصاحب للمخزون: إن الاحتفاظ بكميات كبيرة من المخزون قد يخفي مشاكل مثل الجودة المتدنية، وعدم توازن الخطوط الإنتاجية وبالإضافة إلى تكلفة الاحتفاظ بالمخزون.
 6. التلف المصاحب للحركة: الحركة غير الضرورية هي أي حركة لا تؤدي إلى خلق قيمة مضافة للسلعة والخدمة وإن العامل في حركته هذه لا يضيف قيمة للمنتج.
 7. تلف ناجم عن الأجزاء المعيبة أو التالفة: إن فشل المؤسسة في إنتاج المنتج بشكل صحيح ومن المرة الأولى له نتائج المهمة والمؤثرة على المؤسسة مثل تكلفة القيام بالعمل التصحيحي المناسب، أو تكلفة الضمان وشكاوى العملاء وخسارة العميل المتمثلة في تحويله إلى مؤسسة أخرى.

4- التالف الصناعي فى التشريع الضريبي السودانى

فى عام 2010م أصدر ديوان الضرائب قرار إدارى رقم (2010/31م) بتوحيد أسس المراجعة للقطاع الصناعى وذلك بعد إخضاع هذا الأمر للدراسة بواسطة لجنة تم تشكيلها لهذا الغرض ، وتم تقسيم الصناعة الى الأنشطة الآتية:

- الصابون
- منتجات البلاستيك
- الزيوت النباتية
- الحلويات والبسكويت
- المربى والعصائر والطحنية
- منتجات أخرى من السكر
- الروائح والعطور
- مواد البناء
- مراتب الأسفنج وحبال العصب
- الشيبس (رقائق البطاطس المقلية)
- المياه الغازية

تناول الباحث مصانع للحلويات والبسكويت وكانت المعادلات الإنتاجية وفقا للآتى:

جدول رقم (1) نسبة التالف وفقا لمنشورات ديوان الضرائب

كمية ونوع المادة الخام	المنتج	كمية ونوع وحدة الانتاج	نسبة الاستخدام	نسبة التالف
طن سكر	حلاوة نعناع	طن حلاوة نعناع	94%-97%	2%-4%
طن سكر	حلويات شعبية(بلي،بلحة،بيض)	1,5 طن	65%	2%-4%
طن سكر	حلاوة توفي عادي حلاوة توفي لين	2 طن	50%-53% 48%	2%-4%
طن سكر	بسكويت محشي	2,8 طن	35%	2%-10%
طن سكر	بسكويت عادي	3,5-4-5 طن	21%-31%	7%-10%

المصدر: منشور ديوان الضرائب لتوحيد أسس المراجعة للقطاع الصناعى لعام 2010م

يلاحظ الباحث أن المشرع الضريبي حصر مفهوم التالف فى التلف ناجم عن الأجزاء المعيبة أو التالفة نسبة إن لفشل المصنع في إنتاج المنتج بصورة صحيحة دون التطرق الى باقى أنواع التالف الأخرى، وأنه حصر التالف من المواد على السكر فقط دون الإهتمام بعناصر المواد الأخرى.

ثالثاً: الدراسة التطبيقية

تمر مشاكل قياس الضريبة على القيمة المضافة من الناحية التطبيقية فى المنشآت الصناعية فى السودان بثلاث مراحل، يمكن تقسيمها كالاتى:

1/ مرحلة المدخلات المستوردة:-

ويقصد بها مدخلات المواد الخام والاولية المستخدمة فى العمليات الانتاجية لانتاج المنتج التام والتي تتم تكلفتها وفقاً لأسعار مختلفة فالمُصنِّع يأخذ بفاتورة بلد المنشأ والاعتمادات المستندية مضيئاً اليها جميع المصروفات الاخرى التي تحملها حتى تصل هذه المواد الى المصنع وتستخدم فى الانتاج، أما عند وصول هذه المواد الى هيئة الجمارك سواء جواً أو بحراً فإنَّ الهيئة تقوم باعادة تقييم تلك المواد وفقاً للدولار او اليورو الجمركى لتنتج مايسمى بالقيمة الجمركية والتي يتم بناءً على قيمتها حساب الرسوم الجمركية وضريبة ارباح الاعمال المدفوعة مقدماً والضريبة على القيمة المضافة فى مرحلة الاستيراد ورسم الدمغة وغيرها من الرسوم. وعليه فان الضريبة على القيمة المضافة على المشتريات المستوردة يتم حسابها وفقاً للتقدير الجمركى (القيمة الجمركية)، والمعلومات أدناه توضح الضريبة على القيمة المضافة على المشتريات المستوردة .

جدول رقم (2) قيمة الضريبة على القيمة المضافة للمشتريات المستوردة لعام 2013م

البيان	التاريخ	القيمة الجمركية	الرسوم الجمركية	BPT	VAT	صافى الجمارك
فاتورة 1	مارس	113,278.5	84,417.6	2,265.6	25,487.7	56,664.3
فاتورة 2	مايو	129,562.2	26,520.5	2,591.2	20,017.4	3,911.9
فاتورة 3	مايو	73,596.6	54,854.4	1,471.9	16,559.2	36,823.3
فاتورة 4	يوليو	181,171.4	146,792	3,623.4	47,122.7	96,045.9
فاتورة 5	سبتمبر	5,679.7	1,303.5	113.6	994.5	195.4
فاتورة 6	سبتمبر	6,311.8	1,420.8	126.2	1,105.2	189.4
فاتورة 7	سبتمبر	200,884.6	45,244.1	4,017.7	35,174.9	6,051.5
الجملة		710,484.8	360,552.9	14,209.6	146,461.6	199,881.7

المصدر: إعداد الباحث من بيانات ديوان الضرائب للمصنع M، يونيو 2015م

من الجدول (2) اعلاه يتضح أن المكلف بتحصيل الضريبة قدرت عليه ضريبة على المشتريات المستوردة باجمالى بلغ 146,461.6 جنيه.

والملاحظ أنه يتم استخدام نفس بيانات الجدول (2) السابق من قبل ادارة الضرائب لايجاد سعر آخر مختلف عن السعيرين المتقدمين لهذه المواد الخام وذلك بغرض حساب تكلفة الاستيراد لأغراض المحاسبة الضريبية والتي تصدر بها منشورات سنوية من ديوان الضرائب وفقاً لدراسة البيانات والافادات الرسمية من بنك السودان والهيئة العامة للجمارك. ويستخدم هذا السعر لاحقاً لإعادة تقدير تكلفة الاستيراد والتي على اساسها يتم تقدير المبيعات لأغراض المحاسبة الضريبية والتي كانت تستخدم لحساب ضريبة ارباح الاعمال ولكن يلجأ اليها محاسبو الضرائب احياناً لتقدير الضريبة على القيمة المضافة، وقد قامت الإدارة الضريبية بتقنين هذا المعالجة لإستخدامها لأغراض حساب الضريبة على القيمة المضافة مؤخراً من خلال القرار الإداى رقم (2014/7م).

وبالرجوع الى بيانات المصنع M لعام 2013م والتي سبق ذكرها من خلال الجدول (2) أعلاه فقد تمت إعادة تقدير تكلفة الإستيراد وفقاً للقرار المشار إليه أعلاه كآلاتي:

- الفترة (يناير - مارس) بمتوسط سعر اليورو الحر (1.26 جنيه)
قيمة الإستيراد X متوسط سعر اليورو الحر (6.26 جنيه)
سعر اليورو الجمركي (4.420 جنيه)

$$202.606.69 = 3.5 / (6.26 \times 113,278.5)$$
- الفترة (ابريل - يونيو) بمتوسط سعر الدولار (6.10 جنيه)
قيمة الإستيراد X متوسط سعر اليورو الحر (7.10 جنيه)
سعر الدولار الجمركي (3.5 جنيه)

$$412.122.22 = 3.5 / (7.10 \times 283.158.84)$$
- الفترة (يوليو - سبتمبر) بمتوسط سعر اليورو الحر
قيمة الإستيراد X متوسط سعر اليورو الحر (7.26 جنيه)
سعر اليورو الجمركي (5.76 جنيه)

$$481.549.75 = 5.76 / (7.26 \times 382.056)$$

+ الاسييرات 11.991.5
اجمالي قيمة الإستيراد المعدلة = 1,108,270.16 جنيه

من هنا نلاحظ أن قيمة الإستيراد المعدلة تعادل مانسبته 155.99% من القيمة الجمركية بزيادة 55.99% على القيمة الجمركية والتي تمت إعادة تقديرها سابقاً من قبل إدارة الجمارك .

جدول رقم (3) قيمة الضريبة على القيمة المضافة للمشتريات المستوردة للعام 2014م

البيان	التاريخ	القيمة الجمركية	الرسوم الجمركية	BPT	VAT	صافي الجمارك
فاتورة (1)	فبراير	224.951.5	50.661.5	4.499	39.389	6.773.5
فاتورة (2)	فبراير	123.627.9	100.176	2.472.6	32.155.6	65.547.8
فاتورة (3)	مارس	123.627.4	100.175.6	2.472.5	32.155.5	65.547.6
فاتورة (4)	مايو	5.085.5	1.179.8	101.7	890.5	187.6
فاتورة (5)	مايو	224.951.5	50.671.4	4.499	39.388.9	6.783.5
فاتورة (6)	يوليو	114.120	92.483.6	2.282.4	29.682.6	60.518.6
فاتورة (7)	سبتمبر	290.095.3	65.454.5	5.801.9	50.795.7	8.856.9
فاتورة (8)	نوفمبر	145.379.1	119.379.4	4.361.4	37.813.1	77.204.9
فاتورة (9)	ديسمبر	124.544.7	29.434.5	3.736.3	21.807.8	3.890.4
الإجمالي		1.376.382.9	609.616.3	30.226.8	284.078.7	295.310.8

المصدر : من الجدول (3) ان الضريبة على القيمة المضافة للمشتريات المعدلة الواردة من الخارج مبلغ 364.641.48 جنيه، وذلك بعد تعديل المشتريات من مبلغ 1.376.382.9 جنيه الى مبلغ 2.144.950.07 جنيه، وقد تم تقدير الضريبة للمبيعات عن عام 2014م بواسطة مفتش ديوان الضرائب .

* الفترة من (يناير - مارس) بمتوسط سعر اليورو الحر (8.96) جنيه

قيمة الاستيراد × متوسط سعر اليورو الحر (8.957) جنيه

سعر اليورو الجمركي (5.76) جنيه

$$733.723.11 \text{ جنيه} = \frac{8.957 \times 472.206.8}{5.76} =$$

* الفترة (ابريل - يونيو) بمتوسط سعر اليورو الحر (8.78) جنيه

قيمة الاستيراد × متوسط سعر اليورو الحر (8.777) جنيه

سعر اليورو الجمركي (5.76) جنيه

$$342.777.66 \text{ جنيه} = \frac{8.777 \times 224.951.5}{5.76} =$$

* الفترة (يوليو - سبتمبر) بمتوسط سعر اليورو الحر (9.783) جنيه

قيمة الاستيراد × متوسط سعر اليورو الحر (9.783) جنيه

سعر اليورو الجمركي (5.76) جنيه

$$686.534.42 \text{ جنيه} = \frac{9.783 \times 404.215.3}{5.76} =$$

* الفترة (اكتوبر - ديسمبر) بمتوسط سعر اليورو الحر (10.726) جنيه

قيمة الاستيراد × متوسط سعر اليورو الحر (10.726) جنيه

سعر اليورو الجمركي (7.7005) جنيه

$$375.975.93 \text{ جنيه} = \frac{10.726 \times 269.923.8}{7.7005} =$$

5.085.5

+

$$2.144.371.04 =$$

الاجمالي

2/ مرحلة التصنيع وحساب التالف:-

تم الإعتماد على بيانات مصانع الحلويات بولاية الخرطوم وهما المصنع (A)، (B) ومصنع الأخشاب (M) للأعوام 2013-2014م والتي كانت على النحو الآتي:

1- المصنع (A):

- السكر المستخدم في الحلاوة = 2,651.25 طن

- كمية السكر المستخدم في الحلاوة بالكيلو = 2,651,250 كيلو حيث يتكون الطن من الف كيلو
- حسب معادلة الانتاج المستخدمة في التصنيع كالآتي:
- 70 كيلو سكر + اضافات ونكهات = 142 كيلو حلاوة
- جملة الانتاج = $2,651,250 \div 70 = 37,875$ كيلو سكر مصنع
- للوصول الى الحلاوة المنتجة = $5,387,250 = 142 \times 37,875$ كيلو حلاوة تام الصنع
- للوصول الى كمية الحلاوة المنتجة والمباعة تتكون الكرتونة من 3 كيلو ويقدر سعر البيع 10,30 ج
- $18,465,325 = 10.30 \times 3 \div 5,387,250$ ج
- جملة المبيعات للعام 18,465,325 ج
- عليه تم حساب الضريبة على القيمة المضافة على النحو الاتي:

جدول رقم (4) الضريبة على القيمة المضافة وفقا لتقديرات ديوان الضرائب للمصنع الحلاوة A

البيان	القيمة	القيمة المضافة 17%
جملة المبيعات	18,465,325 ج	3,139,105,25
المشتريات	6,800,886.65	1,156,150,73
الضريبة على القيمة المضافة		1,982,954.52

المصدر: إعداد الباحث من بيانات ديوان الضرائب للمصنع A، يونيو 2015م

أما بالنسبة لديوان الضرائب لتقدير الضريبة على القيمة المضافة للمصنع (A) فإن تحديد نسبة التالف اقراها المشرع الضريبي في عام 2010م ضمن توحيد أسس المراجعة للقطاع الصناعي الموضحة والموضحة وذلك على النحو التالي:

يلاحظ مما سبق عدم اعتماد مفتش الضرائب عند تقدير الضريبة على القيمة المضافة للمصنع (A) نسبة التالف التي اقراها المشرع الضريبي

عليه يرى الباحث أنه يمكن تقدير ضريبة القيمة المضافة للمصنع (A) على النحو الاتي:

جدول رقم (5) ضريبة القيمة المضافة للمصنع A

البيان	القيمة	الضريبة على القيمة المضافة
جملة المبيعات 2014م	18,465,325 ج	
(-) التالف نسبة 4% من المبيعات	738,613	
صافي المبيعات	17,726,712	3,013,541,04
المشتريات		1,156,150,73
الضريبة على القيمة المضافة		1,857,390.31

المصدر: إعداد الباحث من بيانات ديوان الضرائب للمصنع A، يونيو 2015م

من الجدول (5) الى أن قيمة الضريبة على مصنع الحلويات A والتي تم تقديرها بواسطة مفتش ديوان الضرائب وهي 1,982,954.52 جنيه، بينما يرى الباحثان أنه يمكن تقديرها 1,857,390.31 جنيه، أي بوجود فرق بين التقديرات يبلغ 125,564.21 أي بإنحراف 6.76%

2- المصنع (B)

من بيانات من المصنع (B) حيث قام مفتش الضرائب بتقدير ضريبة القيمة المضافة للمصنع كالاتي:

- كمية السكر المستخدمة في الحلويات = 700 طن
- كمية السكر المستخدم في الحلاوة بالكيلو = 700,000 كيلو
- معادلة المصنع:

$$70 \text{ كيلو سكر} + \text{اضافات ونكهات} = 142 \text{ كيلو حلاوة}$$

$$700,000 \text{ كيلو} = 142 \times 10.000 = 1420.000 \text{ كيلو تام}$$

70 كيلو

- يتم تحويل الحلاوة التام الصنع الى كرتونة توفي عادي
- 20 كيس $\times$ 100 جرام = 2 كيلو سعر الكرتونة 30 ج
- للوصول الى عدد الكرتين الكرتونة $\frac{1420.000}{2} = 710,000$ كرتونة
- جملة المبيعات: $30 \times 710,000 = 21,300,000$ ج
- تم اعتماد تالف بمبلغ 1,300.000 ج عليه سوف تكون صافي المبيعات خلال الفترة 20.000.000 ج

جدول رقم (6) الضريبة على القيمة المضافة وفقا لتقديرات ديوان الضرائب للمصنع B

البيان	القيمة	الضريبة على القيمة المضافة
صافي المبيعات 2014م	20,000,000 ج	3,400,000
المشتريات		(1,120,000)
الضريبة المستحقة		2,280,000

المصدر: إعداد الباحث من بيانات ديوان الضرائب للمصنع A، يونيو 2015م

يلاحظ من الجدول (6) ان مفتش ديوان الضرائب في تقدير الضريبة للقيمة المضافة للمصنع (B) قد اعتمد نسبة عالية للتالف بلغت نسبة 6%

يرى الباحث أنه يمكن تقدير ضريبة القيمة المضافة للمصنع بناء على منشور توحيد أسس المراجعة للقطاع الصناعي نسبة 4% لنفس الصناعة، عليه يكون التقدير للمصنع (B) كالاتي:

جدول رقم (7) ضريبة القيمة المضافة للمصنع B

البيان	القيمة	القيمة المضافة
جملة المبيعات 2014م	21,300,000 ج	
(-) التالف نسبة 4% من المبيعات	(852,000)	
صافي المبيعات	20,448,000	3,476,160
المشتريات		(1,120,000)
الضريبة على القيمة المضافة		2,356,160

المصدر: إعداد الباحث من بيانات ديوان الضرائب للمصنع A، يونيو 2015م

من الجدول (7) الى أن قيمة الضريبة على مصنع الحلويات B والتي تم تقديرها بواسطة مفتش ديوان الضرائب وهي 2,280,000 جنية، بينما قدرها الباحثان بمبلغ 2,356,160 جنية، أى هنالك نقصان فى الضريبة على المصنع يبلغ 76,160 جنية، وبإنحراف يبلغ 3,3%.

3- المصنع M

بما أن المصنع M يقوم بإستيراد الأخشاب من الخارج ويجرى عليها بعض العمليات الصناعية ثم يبيعها فى شكل منتجات تامة الصنع فمن المؤكد أن هنالك تالف ناتج عن العمليات الصناعية سواء كان تلفاً طبيعياً ام غير طبيعى ولكن من خلال التقدير الضريبى الذى قامت به إدارة الضرائب لم يتم احتساب أى تالف، بالإضافة الى ذلك فقد تم حساب المصروفات المباشرة كنسبة من المشتريات المستوردة بعد تعديلها من قبل إدارة الضرائب وكان الأولى أن يتم حساب التالف بعد التحقق منه مستندياً كما كان يجب حساب المصروفات المباشرة وغير المباشرة وفقاً للبيانات المقدمة من المكلف مع تدعيمها بالمستندات اللازمة.

وعليه ووفقاً لبيانات المصنع M أعلاه فقد تم حساب المصروفات المباشرة من قبل الإدارة الضريبية على الأساس الآتى:

$$\begin{aligned}
 & \text{قيمة الإستيراد المعدلة} = 1.108.270 \text{ جنية} \\
 & + \text{صافى الرسوم الجمركية} = 199.881.7 \text{ جنية} \\
 & \text{المشتريات المستوردة المعدلة} = \\
 & + \text{المصروفات المباشرة بنسبة 5\% من المشتريات المستوردة المعدلة} = 55.413.5 \text{ جنية} \\
 & \text{وعليه فإن إجمالى تكلفة المشتريات المعدلة} = 1.636.565.2 \text{ جنية}
 \end{aligned}$$

إذاً فقد تم تحميل المكلف بمصروفات إما أكثر أو أقل من المصروفات المباشرة الفعلية وفقاً للنسبة المئوية أعلاه، كما لم يتم احتساب تالف أو الأخذ بمعادلات الإنتاج لتحديد كميات المنتج النهائى والتعامل معها بل تم التعامل وكأن النشاط يشكل نشاطاً تجارياً وليس صناعياً. وهذا يؤدى الى إهمال المكلف الى الاحتفاظ بالمستندات وحفظ نظام محاسبى سليم والذي يشكل الأساس الذى تبنى عليه الضريبة على القيمة المضافة.

جدول رقم (8) الضريبة على المبيعات

الإستيراد خلال العام 2014 بلغ	2.144.371.04
الجمارك	295.310.80
+ المصروفات المباشرة	107.218.55
أجمالى المشتريات المعدلة	2.546.900.39
+ أول المدة	129.906.75
إجمالى التكلفة	2.676.807.14

3/ مرحلة المخرجات (المبيعات):-

يتم التعامل مع هذه المرحلة وفقاً لما تم في المراحل السابقة حيث لا يتم الإعتماد على البيانات والمستندات المقدمة من قبل المكلّف وإنما يتم إعادة تقدير المبيعات بناءً على التعديلات التي تمت خلال المرحلتين السابقتين وعلى تقدير نسبة لإجمالي الأرباح وهذا ينطبق على معظم الحالات إن لم يكن جميعها.

وعليه ومن البيانات أعلاه فقد تم تعديل الأرباح وإجمالي المبيعات للمصنع M للعام 2013م على النحو التالي:

$$\begin{aligned}
 & \text{إجمالي تكلفة المشتريات المعدلة} = 1,363,565.20 \text{ جنية} \\
 & + \text{مخزون أول المدة} = 0 \\
 & \text{تكلفة البضاعة المتاحة للبيع} = 1,363,565.20 \text{ جنية} \\
 & - \text{مخزون آخر المدة للعام 2013م} = (129.906.75) \text{ جنية} \\
 & \text{تكلفة المبيعات} = 1,233,658.45 \text{ جنية}
 \end{aligned}$$

تم إعتماد هامش ربح بنسبة 18%

$$\begin{aligned}
 & + \text{إجمالي الربح} (1.233.658.45 \times 18\%) = 222.058.52 \text{ جنية} \\
 & = \text{إيرادات المبيعات} = 1.455.716.97 \text{ جنية}
 \end{aligned}$$

وبما أن معدل الضريبة على القيمة المضافة 17% ، فإن الضريبة على القيمة المضافة المستحقة على مصنع M قُدرت كالاتي:

الضريبة على القيمة المضافة على إيرادات المبيعات:

$$\begin{aligned}
 & 1.455.716.97 \times 17\% = 247.471.89 \text{ جنية} \\
 & \text{تخصم الضريبة على المشتريات المستوردة} = (188.405.91) \text{ جنية} \\
 & \text{الضريبة على القيمة المضافة المستحقة على المكلّف} = 59.065.98 \text{ جنية}
 \end{aligned}$$

يلاحظ الباحث عند إجراء إعتماد قيمة مضافة عن المصروفات المباشرة وإعتماد هامش ربح بنسبة 12% تكون

الضريبة هي 35.366.66 جنية بدلا عن تقدير ديوان الضرائب والذي يبلغ 59.065.98 جنية بفرق

23.699.32 جنية أى بإنحراف يعادل 67.01% .

جدول رقم (9) الضريبة على المبيعات

الإستيراد خلال العام 2014 بلغ	2.144.371.04
الجمارك	295.310.80
+ المصروفات المباشرة	<u>107.218.55</u>
أجمالي المشتريات المعدلة	2.546.900.39
+ أول المدة	<u>129.906.75</u>
إجمالي التكلفة	2.676.807.14
آخر المدة	<u>(298.000)</u>
إجمالي التكلفة	2.378.807.14
هامش الربح 18 %	<u>428.185.29</u>
إيرادات المبيعات	<u>2.806.992.43</u>
المصدر: إعداد الباحث من بيانات ديوان الضرائب للمصنع M، يونيو 2015م	

جدول رقم (10) الضريبة على المصنع

الضريبة على المبيعات $2.806.992.43 \times 17\%$ =	477.188.71
ضريبة المشتريات	<u>(364,641.48)</u> =
الضريبة على القيمة المضافة	112.547.23 =
المصدر: إعداد الباحث من بيانات ديوان الضرائب للمصنع M، يونيو 2015م	

جدول رقم (11) تقدير الضريبة على المصنع

بينما حساب الضريبة على القيمة المضافة وفقا لرأى إدارة المصنع عن العام 2014م كالاتي :	
إجمالي التكلفة مبلغ	2.378.807.14
هامش الربح نسبة 12%	<u>285.456.86</u>
اجمالي الإيرادات	2.664.264.00
بالتالى تكون الضريبة على المصنع كالاتي :	
$2.554.999.26 \times 17\%$ =	452.924.88
ضريبة المشتريات خلال الفترة	(364.641.48)
ضريبة القيمة المضافة عن المصروفات المباشرة	<u>(20.740.62)</u>
الضريبة على القيمة المضافة	<u>67.542.78</u>

المصدر: إعداد الباحث من بيانات ديوان الضرائب للمصنع M، يونيو 2015م

يلاحظ الباحث أنه عند اعتماد هامش ربح بنسبة 12% وضريبة للقيمة المضافة مدفوعة عن المصروفات المباشرة فان الضريبة على القيمة المضافة تكون مبلغ 67.542.78 جنيه بدلا عن مبلغ 112.547.23 جنيه .

رابعاً : الخاتمة :

النتائج :

- من خلال الدراسة النظرية والميدانية توصل الباحث الى النتائج الآتية:
1. النسب التقديرية للمصروفات وهامش الربح مدعاة للتهرب الضريبي.
2. ارتفاع الاسعار له أثر مباشر في زيادة قيمة المشتريات مما ينعكس سلباً على زيادة القيمة المضافة المتحتسبة وفقاً للقانون رقم (20).
3. تعديل قيم الفواتير يجعل الحساب غير موضوعي لانتفاء صفة المستندية.
4. تطبيق القانون على التجار المسجلين فقط وهذا يعنى دخول بضائع عبر التهريب، مما ينعكس سلباً على اسعار البضائع لدى التجار المسجلين.
5. القيام بعملية المراجعة تتم بعد عدد من السنوات مع كبر حجم ضريبة القيمة المضافة وعدم توفر سيولة حينها.
6. ضريبة القيمة المضافة لا تراعى مخرجات الانتاج من حيث التالف أو الفاقد .

التوصيات :

1. ضرورة عمل دراسة واقعية للسوق للوصول لقواعد رشيدة في تحديد ضريبة القيمة المضافة وفق القانون رقم (20).
2. ضرورة جدولة ضريبة القيمة المضافة لعدد من السنوات .
3. ضرورة وضع طبيعة المواد الخام ومرعاة التالف والفاقد عند حساب ضريبة القيمة المضافة .
4. القيام بالمراجعة السنوية للشركات لتلافي عدم وجود السيولة .

قائمة المراجع والمصادر

- إبراهيم، خالد يوسف (2006م)، اثر التقويم الجمركي على المكلفين بالضريبة على القيمة المضافة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة الجزيرة
- أحمد، عبدالقادر محمد (2012م)، الضرائب، الخرطوم: دار السداد للطباعة، ص 140-141
- أمين، أسماء محمد (2012م)، إطار مقترح لمعالجة مشكلات الضريبة على القيمة المضافة في قطاع البترول- دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- الأمين، مجتبي محمد (2011 م)، الضريبة علي القيمة المضافة واثرها علي الاستثمار في قطاع النقل، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة البحر الاحمر كلية الاقتصاد.
- حوسو، محمد محمود ذيب (2005م) ، التدقيق للأغراض الضريبية ، رسالة ماجستير غير منشورة في المجلة، كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية ، ص30.
- درويش، مؤيد عبد الرؤوف (د.ت) ، ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في الاردن دراسة مقارنة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية كلية الدراسات العليا ، ص26.
- رفعت، الصاق ابراهيم (2011م)، تطبيق ضريبة القيمة المضافة لقطاع النقل بولاية البحر الاحمر، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011، جامعة البحر الأحمر كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، قسم المحاسبة.
- عبدالفتاح، أيمن محمد (2011م)، دور الضريبة على القيمة المضافة في تفعيل السوق العربية المشتركة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- عبدالمنعم، تامر سعيد (2009م)، إطار مقترح للمحاسبة عن الضريبة المضافة في مصر- دراسة مقارنة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- عبيدات، سليمان خالد (1999م)، إدارة الإنتاج والعمليات، عمان: مركز طارق للخدمات الجامعية ، ص 371-376.
- على، أشراقة خضر (2012م)، أثر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على الحصيلة الضريبية في ديوان الضرائب في السودان، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، ص 28-29
- عوض الله، ابتسام عبد الكريم (2011م) ، اثر ضريبة القيمة المضافة في زيادة حصيلة الايرادات الضريبية في السودان، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة البحر الاحمر، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، قسم المحاسبة.
- متولي، عصام الدين محمد ، القياس المحاسبي والضريبي للقيمة المضافة، الخرطوم، الخرطوم، د.ن، 2003م، ص 279-280.
- محمد، حسن بشير الضريبة على القيمة المضافة ، الخرطوم :د.ن، 2002 ، ص ص 45-46
- محمود، عمرو عبد العزيز (2006م) ، ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضريبة الدخل ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية، ص 42
- قانون ضريبة القيمة المضافة ولائحة ضريبة القيمة المضافة ، 1999م.
- منشورات ديوان الضرائب، أسس تقدير تكلفة الإستيراد ومعالجة الإيرادات المقبوضة بالعملات الحرة سنة 2013م
- منشورات ديوان الضرائب، لتوحيد أسس المراجعة للقطاع الصناعي لعام 2010م.