

إطار مقترح لمعالجة مشكلات المحاسبة الضريبية على القيمة المضافة فى ضوء القانون رقم (٣) لسنة ٢٠٢٢م (دراسة ميدانية) (١) د/ محمود عطية اسماعيل محمد

ملخص:

صدر القانون رقم (٣) لسنة ٢٠٢٢ لمعالجة مشكلات تطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦، ونتج عن صدوره بعض المشكلات التطبيقية الأخرى وتهدف الدراسة إلى وضع إطار مقترح لمعالجة مشكلات المحاسبة الضريبية على القيمة المضافة فى ضوء القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م وتعديلاته القانون رقم (٣) لسنة ٢٠٢٢ المتعلقة بتحديد وعاء الضريبة وخصمها والإعفاء منها ومشكلات الفحص الضريبى الإلكتروني وفقاً لقانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠. وتوصلت الدراسة الى تعدد مشكلات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، وتبين ذلك من خلال استطلاع آراء عينة الدراسة المكونة من (اساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، ومأموري الضرائب على القيمة المضافة، ومراقبي الحسابات). واوصت الدراسة بضرورة تطبيق الإطار المقترح الذى يتضمن حلولاً للمشكلات المشار اليها وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، وقوانين الدول العربية والأجنبية المطبقة للضريبة، وفي ضوء توصيات الدراسات السابقة التى قام بها الباحثون المتخصصون فى مجال المحاسبة الضريبية، ووفقاً لتعليمات وارشادات مصلحة الضرائب المصرية. **الكلمات المفتاحية:** معايير المحاسبة المصرية- قانون ضريبة القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦- القانون رقم (٣) لسنة ٢٠٢٢- قانون الإجراءات الضريبية- مشكلات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة- مشكلات الفحص الضريبى الإلكتروني- مشكلات الفاتورة الضريبية الإلكترونية- مقترحات معالجة مشكلات ضريبة القيمة المضافة - مقترحات معالجة مشكلات الفاتورة الإلكترونية

^١ mahmodatiaazhar@gmail.com دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة كلية التجارة، جامعة الأزهر، -

A proposed framework to handling the problems of tax accounting for on value added in light of Law No (67) of 2016, (Acomparative study)

Abstract:

Law No(3)of 2022 was issued to address the problems of implementing Value Added Tax Law No. (67) of 2016, but its issuance resulted in some implementation problems

The study aims to develop a proposed framework to address the problems of value-added tax accounting in the light of Law No. (67) of 2016 and its amendments Law No. 3 of 2022 related to determining the tax base, deduction and exemption from it and the problems of electronic tax examination in accordance with the Unified Tax Procedures Law No (206) of 2020

The study found a multiplicity of problems with the application of value-added tax, and this was demonstrated through a survey of the opinions of the study sample consist of (accounting and auditing professors in Egyptian universities, value-added tax officials, and auditors .

The study recommended the necessity of applying the proposed framework that includes solutions to the problems referred to in accordance with the Egyptian accounting standards, the applicable tax laws of Arab and foreign countries, and in light of the recommendations of previous studies carried out by researchers specialized in the field of tax accounting, and in accordance with the instructions and guidelines of the Egyptian Tax Authority.

Keywords :Egyptian Accounting Standards-Value Added Tax Law No (67) of 2016 ,law no (3) of 2022 - Procedures Law,value Added Tax Application Problems, Electronic Tax Examination Problem - Electronic Tax Invoice Problems - Suggestions for addressing value added tax problems - Suggestions for addressing electronic invoice problems .

١ - مقدمة الدراسة:

١/١ مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة الأساسية في كيفية وضع إطار مقترح يتم من خلاله معالجة مشكلات المحاسبة الضريبية الناتجة من تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م وتعديلاته القانون رقم (٣) لسنة ٢٠٢٢م، ويمكن تحقيق ذلك بالاجابة علي التساؤلات التالية:

١- ماهي أهم المشكلات الناتجة من تعارض القانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦م وتعديلاته القانون رقم (٣) لسنة ٢٠٢٢م مع بعض معايير المحاسبة المصرية ذات الصلة، مثل المعيار رقم (٢) المخزون، والمعيار رقم (٤٨) الإيراد من العقود مع العملاء؟
٢- ماهي أهم مشكلات تطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات المحلية والمستوردة المتعلقة بتحديد وعاء الضريبة أو خصمها أو ردها أو عقوبات تطبيقها أو التهرب والإعفاء منها؟

٣- ما هي اهم مشكلات الفحص الضريبي الإلكتروني للضريبة على القيمة المضافة المستحدث تطبيقه وفقاً لقانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠م؟
٤- ما هي مقترحات معالجة المشكلات السابق الإشارة إليها وفقاً للمعايير المحاسبية ومن واقع تجارب بعض الدول التي قامت بتطبيق ضريبة القيمة المضافة، وفي ضوء أبحاث المحاسبة الضريبية للباحثين المتخصصون في مجال المحاسبة الضريبية. وتساعد الاجابة علي التساؤلات السابقة في تقديم حلولاً علمية وعملية لمشكلة البحث، والتوصل للنتائج، وتقديم التوصيات التي تمكن من تقديم إضافة علمية جديدة، من خلال تقديم إطار محاسبي لمعالجة مشكلات المحاسبة الضريبية على القيمة المضافة الذي يحقق الحصيلة المتوقعة التي تساهم في تغطية النفقات العامة للدولة بالشكل الذي يحقق العدالة الضريبية بين كافة الفئات التي لها علاقة بتطبيق الضريبة مثل (المستهلكين أو المكلفين أو جهات تحصيل الضريبة على القيمة المضافة) .

٢/١ هدف الدراسة:

تهدف الدراسة بصفة أساسية لوضع إطار محاسبي مقترح يتم من خلاله معالجة بعض المشكلات المحاسبية والضريبية علي القيمة المضافة للسلع والخدمات المحلية والمستوردة وفقاً للقانون رقم (٣) لسنة ٢٠٢٢م ، بشأن تعديل القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م، ووفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، مع تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- ١- وضع إطار لمعالجة المشكلات المحاسبية لضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات وفقاً للقانون (٣) لسنة ٢٠٢٢م، لتلائم مع المعايير المحاسبية ذات الصلة.
- ٢- وضع إطار محاسبي لمعالجة مشكلات المحاسبة الضريبية على القيمة المضافة وفقاً للقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م، وتعديلاته مثل القانون رقم (٣) لسنة ٢٠٢٢م، والناجمة من التطبيق والمتعلقة بتحديد وعاء الضريبة أو خصمها أو ردها أو عقوبات تطبيقها أو التهرب أو الإعفاء منها أو مشكلات الفحص الضريبي الإلكتروني .
- ٣- استطلاع آراء عينة الدراسة وهم (اساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، ومأموري الضرائب، ومراقبي الحسابات)، باعتبارهم من اهم الفئات المهتمة بموضوع البحث بهدف تقويم صلاحية الإطار المحاسبي المقترح لمعالجة مشكلات المحاسبة الضريبية الناتجة عن تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة وتعديلاته.

٣/١ أهمية الدراسة:

تأتى أهمية الدراسة من أهمية الموضوع الذى تتناوله فى ضوء الإعتبارات التالية:

- ١- توفير غالبية البيانات والمعلومات المتعلقة بفرض الضريبة علي القيمة المضافة فى كافة مراحل تطبيقها مما يؤدي الي التغلب على كافة مشكلات تطبيقها .
- ٢- توجيه دور مأمورى الضرائب في التحاسب الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية من خلال تطبيق معالجات محاسبية اكثر رقابة تؤدي لمنع أو علي الاقل الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، والمساعدة فى تطبيق القانون بشكل سليم .
- ٣- زيادة الوعي والفكر الضريبي للمكلفين بالضريبة، والعاملين بمصلحة الضرائب على القيمة المضافة، ومراقبي الحسابات، بتزويدهم بمعلومات عن القيمة المضافة

تساعد في تحقيق التوافق بين المعايير المحاسبية ذات الصلة وبين قانون ضريبة القيمة المضافة مما يؤدي للتطبيق السليم للممارسات المحاسبية المتعلقة بالضريبة.

٤- اثراء الفكر المحاسبى من خلال فتح المجال امام الباحثين المتخصصين فى المحاسبة الضريبية لتطبيق او تطوير هذا الأطار المقترح فى مجالات بحثية اخرى.

٤/١ فروض الدراسة:

للإجابة على تساؤلات الدراسة وتحقيق أهدافها يمكن صياغة فروضها كما يلي:

١- لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مشكلات المحاسبة الضريبية على القيمة المضافة وفقاً للقوانين ذات الصلة وبين مجتمع الدراسة (أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات، وأمورى الضرائب على القيمة المضافة، ومراقبى الحسابات).

٢- لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مقترحات معالجة مشكلات المحاسبة الضريبية على القيمة المضافة وفقاً للقوانين ذات الصلة وبين مجتمع الدراسة (أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، وأمورى الضرائب على القيمة المضافة، ومراقبى الحسابات)

٥/١ منهجية الدراسة:

تقوم الدراسة علي استخدام المنهجين (الاستنباطى والاستقرائى)، ويستخدم المنهج الاستنباطى في صياغة الإطار النظري للدراسة من حيث مشكلتها وأهدافها وأهميتها وصياغة فروضها من خلال ما تم جمعه من مراجع سواء اكانت دوريات أو قوانين أو إصدارات علمية معاصرة سواء اكانت (عربية أو اجنبية) في مجال الضريبة على القيمة المضافة، ويتم استخدام المنهج الاستقرائى في الدراسة الميدانية لاستطلاع آراء عينة الدراسة المكونة من (اساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات، وأمورى الضرائب على القيمة المضافة، ومراقبى الحسابات) باعتبارهم من أهم الفئات المهمة بموضوع البحث بهدف التعرف علي صلاحية الإطار المحاسبى المقترح في معالجة بعض مشكلات المحاسبة الضريبية للقيمة المضافة على السلع والخدمات .

٦/١ نطاق الدراسة وحدودها:

يمكن بيان نطاق الدراسة وحدودها من خلال التعرض إلى النقاط التالية:

- ١- تقتصر الدراسة على التعرض لمشكلات الضريبة على القيمة المضافة في ضوء القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦، وتعديلاته القانون رقم (٣) لسنة ٢٠٢٢م، ووفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، دون التعرض لمشكلات الضريبة على الدخل .
- ٢- تتناول الدراسة ضريبة القيمة المضافة من جانب المشكلات المحاسبية والضريبية فقط دون التعرض الى وظائف المحاسبة المالية من زاويتي القياس والإفصاح عن الضريبة في التقارير المالية .
- ٣- تقتصر الدراسة الميدانية على استطلاع اراء عينة الدراسة وهم (اساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، ومأموري الضرائب، ومراقبي الحسابات)

٧/١ خطة الدراسة:

للإجابة على تساؤلات الدراسة وتحقيق أهدافها وإختبار فروضها تم تقسيمها الى النقاط التالية :

- ١- مقدمة الدراسة.
- ٢- الدراسات السابقة المرتبطة بهدف الدراسة.
- ٣- مشكلات المحاسبة الضريبية على القيمة المضافة.
- ٤- الاطار المقترح لمعالجة مشكلات الضريبة على القيمة المضافة.
- ٥- الدراسة الميدانية.
- ٦- النتائج والتوصيات والمقترحات البحثية المستقبلية.
- ٧- قائمة المراجع.

٢- الدراسات السابقة المرتبطة بهدف الدراسة:

١/٢ دراسات متعلقة بالضريبة على القيمة المضافة في بعض الدول:

١/١/٢ الضريبة على القيمة المضافة في لبنان:

تفرض الضريبة على عمليات تسليم الأموال وتقديم الخدمات، ويعد في حكم المال المادى (التيار الكهربائى) والحقوق العينية مثل الاجارة، كما يبلغ حد تسجيل الضريبة (٥٠٠ الف ليرة) وتفرض الضريبة بمعدل (١٠٪) من الوعاء الضريبي بالنسبة للسلع المحلية والمستوردة، كما يطبق مبدأ التكلفة العكسى على كل شخص ليس له محل إقامة في (لبنان) بوجوب تعيين ممثل له مقيم في لبنان، وتقسّم الإعفاءات الى أنشطة معفاة مثل الخدمات المصرفية، واموال معفاة من الضريبة مثل الأحجار الكريمة . ويتم تحديد وعاء الضريبة للسلع والخدمات المحلية على اساس الفاتورة الضريبية، وعند الاستيراد على اساس القيمة الجمركية المحددة وفقاً لتقويم البضائع فى الجمرک، بالإضافة للرسوم الجمركية، عدا ضريبة القيمة المضافة، ويتم خصم الضريبة التي أصابت الأصول الثابتة التي اكتسبها شخص خاضع للضريبة بتاريخ سابق لخضوعه والتي يخصصها للقيام بأعمال خاضعة للضريبة، كما اعطى القانون الحق للمسجل فى الحصول على فائض الضريبة القابلة للخصم اذا كانت اكبر من قيمة الضريبة الواجبة عليه، او ترحيل باقى الفائض للفتترات اللاحقة .

٢/١/٢ الضريبة على القيمة المضافة فى المملكة العربية السعودية:

تفرض الضريبة على توريدات السلع والخدمات القائم بها الخاضع للضريبة، او التي يتلقاها اى شخص خاضع للضريبة فى المملكة فى الحالات المطبق فيها آليه التكلفة العكسى. والحد الأقصى للتوريدات والخدمات التي يجوز للمكلف بالضريبة تقديمها دون مقابل، مع الحق فى طلب الإعفاء هو (٥٠٠٠٠٠ ريال) على اساس القيمة السوقية العادلة لهذه التوريدات والخدمات، كما تفرض الضريبة على العقارات وبعض خدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية والخدمات الالكترونية، ويبلغ معدل الضريبة (٥٪) من قيمة التوريد او الاستيراد .

ويبلغ حد التسجيل الإلزامى للخضوع لضريبة القيمة المضافة (٣٧٥٠٠٠٠ ريال)، كما يمكن لغير الملزم بالتسجيل الإلزامى ان يقوم بالتسجيل الإختياري بشرط ان يكون حد التسجيل الأختياري (٥٠%) من حد التسجيل الإلزامى،ويمكن لشخصين اعتباريين او اكثر تقديم طلب تسجيل كمجموعة ضريبية لأغراض حساب ضريبة القيمة المضافة بشرط امتلاك (٥٠%) او اكثر من رأس المال لكل شخص اعتباري او السيطرة على (٥٠%) من حقوق التصويت او الملكية لكل الأشخاص الاعتبارية وتعفى الخدمات المالية من الضريبة، كما يخضع قطاع التعليم والصحة بسعر (صفر%) ويعاقب المكلف غير المسجل القائم بإصدار فاتورة بغرامة (١٠٠٠٠٠٠ ريال). وتحسب الضريبة بطريقة الفاتورة، بطرح ضريبة المخرجات من ضريبة المدخلات، وتحسب ضريبة التوريدات الشاملة للضريبة بشرط ان تكون قيمة التوريدات السنوية الخاضعة للضريبة في السنة السابقة لا تتجاوز (٥ مليون ريال) بالمعادلة التالية:

* ضريبة القيمة المضافة = المقابل × معدل الضريبة ÷ (معدل الضريبة + ١٠٠%). وعند حدوث تغيير دائم للأصل الرأسمالي يعتبر الشخص الخاضع للضريبة كأنه يقوم بتوريد مفترض يحسب بقيمة شراء الأصل الرأسمالي × نسبة الخصم المبدئي للضريبة على المدخلات × (العمر الافتراض المتبقى ÷ فترة التعديل) .

٣/١/٢ الضريبة على القيمة المضافة في المملكة المتحدة:

تفرض الضريبة على مبيعات السلع والخدمات داخل المملكة، وتوريد الكهرباء والسلع المستوردة عند الإفراج الجمركي من دول غير الاتحاد الاوربي للمملكة، كما يبلغ حد التسجيل الأجباري بالمملكة (٧٠ الف ج استرليني و، ٨٥ الف) عند الشراء من دول الاتحاد الاوربي، كما يطبق مبدأ التكاليف العكسي لكل شخص ليس له محل إقامة بالمملكة المتحدة بتعيين ممثل له مقيم، ويبلغ المعدل العام للضريبة (١٧.٥%)، تم زيادته الى (٢٠%) في عام ٢٠١٨م وخُفض الى (٥%) لبعض السلع وطوابع البريد، كما تفرض الضريبة بمعدل (٥%) على بعض السلع والخدمات، كما يتم حساب وعاء الضريبة للسلع على اساس الفاتورة الضريبية او تحصيل ثمن السلعة ، ويحدد وعاء

الضريبة التي تباع بمعرفة وكلاء التوزيع عند قيام الوكيل بالبيع او مرور (١٢ شهر) بعد تسليم البضاعة ايها اسبق، وعند بيع المقايضة تتمثل القيمة فى الثمن المدفوع، وعند استخدام السلع والخدمات فى النشاط تُحدد القيمة بالتكلفة الكاملة للإنتاج، كما يحدد وعاء السلع المستوردة بالقيمة المتخذة للأغراض الجمركية وتشمل الضرائب والرسوم عدا ضريبة القيمة المضافة وكافة عناصر تكلفتها .

وتخصم الضريبة عند زيادة مبلغ ضريبة على المدخلات عن ضريبة المخرجات ، ولا يتم خصم الضريبة على (ما يستهلك للأستخدام الشخصى، والسلع والخدمات المستخدمة لإنتاج سلع وخدمات معفاة، والمدخلات المشتراه من دول الاتحاد الاوربى ،حتى يتم استرجاع هذه المبالغ من خلال نظام رد الأموال الإلكتروني عبر الحدود).

٤/١/٢؛ الضريبة على القيمة المضافة فى سويسرا:

تفرض الضريبة على مقابل السلع والخدمات المنقولة وغيرالمنقوبة والطاقة الكهربائية والاوراق المالية والحقوق غير المالية، ويكون التسجيل اجبارياً اذا بلغت المبيعات (١٠٠٠٠٠٠ فرنك سويسرى سنوياً)، ويبلغ المعدل المخفض ومقداره (٢.٥٪)، ويبلغ المعدل الطبيعى ومقداره (٧.٧٪) ويطبق على مبيعات الأغذية، وتعفى من الضريبة المعاملات المتعلقة بوسائل الدفع القانونية، وتعفى خدمات المنظمات غيرالهادفة للربح وتخضع للضريبة مبيعات السلع والخدمات سواء كان الهدف منها تحقيق الأرباح أم لا، والخدمات (مهنية واستشارية مثل خدمات الأطباء والمحامين والمحاسبين...) على أساس الفاتورة الضريبية الفعلية بعد تغطية التكاليف الصادرها فواتير ضريبية. وعندما تقدم منفعة لشخص ذى صلة فان المنافع المقابلة (قيمة السلع والخدمات)، لا بد أن تقابل القيمة المتفق عليها بين أطراف ثالثة مستقلة وتحسب على أساس القيمة السوقية. كما تخصم ضريبة القيمة المضافة عند حساب وعاء الضريبة.

ويجوز للشخص الخاضع للضريبة الذى حصل على أشياء مثل الأعمال الفنية أو التحف أو الأشياء المماثلة عند إعادة بيعها أن يقوم بحساب الضريبة على أساس خصم سعر الشراء من سعر البيع وهو ما يسمى (بفرض الضريبة على الهامش) .

٢/٢ الدراسات السابقة المتعلقة بهدف الدراسة:

هدفت دراسة (حسين، ٢٠١٩)، الى تناول تحديات تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة، وتوصلت الدراسة ان اهم هذه المشكلات هي (عدم اصدار فواتير ضريبية من المسجلين او تجار التجزئة او تجار الجملة، وتعدد بعض السلع والخدمات الخاضعة للضريبة خاصة إذا كانت هذه السلع أو الخدمات تخضع لضريبة القيمة المضافة وضريبة الجداول، بالإضافة الى تعدد معدلات الضريبة النسبية أو القيمة - على السلع والخدمات، ومشكلة عدم تحديد آلية لوعاء التجارة الإلكترونية) .

وقدمت دراسة (دراسة محى وتامر، ٢٠١٩)، مقترحات لمعالجة مشكلات التحاسب الضريبي في ظل قانون ضريبة القيمة المضافة (٦٧) لسنة ٢٠١٦م، وتناولت الدراسة اهم هذه المشكلات مثل (تعدد أسعار الضريبة القيمة والنسبية، وفرض الضريبة على الآلات المستخدمة في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة بمعدل (٥٪)، وإختلاف المعاملة الضريبية حالة الإستخدام الخاص والإستهلاك الشخصي، ومشكلة حد التسجيل) .

وتوصلت الدراسة، الى ان اهم مقترحات معالجة هذه المشكلات تكمن فيما يلي:

- تخفيض معدلات الضريبة لتقليل التهرب الضريبي وتخفيض عبء الضريبة.
- حذف الفقرة الثانية بالمادة رقم (٢٢) لخصم ضريبة المدخلات بدون وضع قيود .
- تعديل البند (٣) بالمادة رقم (١٠) للفرقة بين درجات الأشخاص المرتبطين لبيان السعر الضريبي لكلاً منهم، مع توحيد المعاملة الضريبية في حالة الإستخدام الخاص والإستهلاك الشخصي. وتعديل البند (٤) بالمادة (١٠) للفرقة بين المقايضة التي يتولد عنها إيراد يخضع للضريبة، وغير المتولد عنها إيراد لا يخضع للضريبة، وتعديل البند رقم (٦) بنفس المادة في حالة البيع بالتقسيط حيث يفضل استبعاد الفوائد .

وهدفت دراسة (محمد، ٢٠٢٠) الى تقديم مقترحات لتطوير القياس والإفصاح لمكافحة التهرب الضريبي في اطار معايير المحاسبة، بالتطبيق على ضريبة القيمة المضافة.

وتوصلت الدراسة، أن صور التهرب من الضريبة وفقاً للقانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦م هي:

- بيع سلعة أو أداء خدمة أو استيراد أى منها دون الإقرار عنها، وعدم سداد الضريبة
- وضريبة الجداول المستحقة مثل قيام بعض تجار السيارات باصدار فواتير بقيمة أقل

من القيمة المدفوعة فعلاً، وخصم الضريبة كلياً أو جزئياً بالمخالفة للقانون، وخصم الضريبة بناء على فواتير مشتريات وهمية، او فواتير صادرة من غير مسجلين - إصدار غير المسجل لفواتير محملة بالضريبة وضريبة الجدول، مثل قيام المطاعم غير المسجلة بإضافة الضريبة ضمن إجمالي المبالغ المدفوعة بحجة قيامها بشراء نظام محاسبي جاهز لهذه الأنشطة مع عدم علمها بأنه مخالف للقانون .

وهدفت دراسة، (غريب، ٢٠٢٠)، الى تفعيل استخدام تكنولوجيا المعلومات فى الفحص الضريبي للحد من الفجوة الضريبية بالتطبيق على ضريبة القيمة المضافة . وتوصلت الدراسة، الى ان الفحص الضريبي التقليدى يتم الإعتماد فيه على خبرة الفاحص الضريبي فى تحليل الدفاتر والقوائم المالية، كما يتم تقسيم طريقة استخدام تكنولوجيا المعلومات الى (أسلوب الفحص حول الحاسب ويتم من خلاله مقارنة نتائج الفحص اليدوى مع نتائج الفحص الإلكتروني، وإسلوب الفحص من خلال الحاسب، والفحص الإلكتروني ويكون باستخدام برامج الفحص المتخصصة) .

كما أوصت الدراسة، بضرورة تطبيق الفحص الضريبي الإلكتروني للتغلب على المشكلات التقليدية للفحص مثل مشكلات جمع أدلة الأثبات الإلكترونية، وأنظمة الرقابة الداخلية لنظم المعلومات الإلكتروني، كما توجد تقنيات حديثة تساعد فى تطبيق الفحص الضريبي الإلكتروني مثل النظم الخبيرة

وقدمت الدراسة نموذجاً للفحص الإلكتروني للضريبة بتطبيق الخطوات التالية:

- ١- تصميم برنامج الفحص الضريبي الإلكتروني من خلال تطبيق الخطوات التالية :
 - أ- ادخال البيانات مثل (إعطاء كود للمنشآت، وإدخال بيانات الإقرار الضريبي،...)
 - ب- معالجة البيانات، بتشغيل البرنامج وإجراء اختبار مصداقية مدخلات البيانات .
 - ج- تحديد الضريبة والفروق الضريبية الناتجة من التشغيل، وصدور التقرير النهائى.
 - د- التغذية العكسية للبرنامج بالتعرف على قانون ضريبة القيمة المضافة وتعديلاته.
- وقدمت دراسة(محمد، ٢٠٢٠)، نموذجاً مقترحاً لتطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة لتفعيل المحاسبة عن ضريبة القيمة المضافة.ERP)

وتوصلت الدراسة الى أنه يتم تفعيل تطبيق المحاسبة عن ضريبة القيمة المضافة من خلال نظم تخطيط موارد المنشأة من خلال تطبيق الخطوات التالية :

- هذه النظم لها قاعدة بيانات مركزية، من خلالها يتم تحقيق الترابط بين التطبيقات المتعلقة بالحسابات الرئيسية والفرعية بالمنشأة عن طريق التبادل الإلكتروني للبيانات بين جميع التطبيقات الأخرى المزودة بالمعالجات الضريبية السليمة المتعلقة بالقانون.
- تعريف الضريبة على حسابات العملاء والموردين، وقد سبق تغذية هذه التطبيقات ببياناتهم الخاصة، ويحدد معدل ضريبة القيمة وضريبة الجدول عند وجودها في النافذة الخاصة بكل عميل والنافذة الخاصة بكل مورد مسجل في مصلحة الضرائب.
- بعد تحقيق الترابط والتكامل بين هذه الحسابات المختلفة تقوم تطبيقات نظم تخطيط موارد المنشأة بحساب ضريبة الموردين وضريبة العملاء، مع عمل تسوية بين ضريبة المدخلات والمخرجات بهدف التوصل للضريبة الواجب سدادها لمصلحة الضرائب.
- تقوم هذه التطبيقات من خلال إجراء تسويات دقيقة لإعداد تقارير مختلفة حسب حاجات المستخدمين على عدة مستويات(العملاء أو الموردين أو الأصناف المباعة).
- تساهم هذه التطبيقات في تحديد وعاء الضريبة بالإضافة للضريبة القابلة للخصم والإسترداد بالإضافة إلى تقديم الإقرارات الضريبية الإلكترونية نظراً لوجود علاقة طردية بين هذه التطبيقات وقانون الضريبة على القيمة المضافة (٦٧) لسنة ٢٠١٦م.

وقدمت دراسة(محمود، ٢٠٢١) اطار مقترح لمعالجة مشكلات المحاسبة الضريبية على القيمة المضافة في ضوء القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م.

وتوصلت الدراسة، الى تعدد مشكلات وعاء الضريبة مثل عمليات البيع بالتقسيط، وتحديد وعاء ضريبة الجدول على المقاولات، وشركات الإستثمار العقاري، ومعاملات التجارة الإلكترونية، ومشكلات متعلقة بخصم الضريبة مثل عدم سريان نظام الخصم الضريبي لبعض السلع والخدمات، ومشكلات متعلقة بالإعفاء من الضريبة مثل إعفاء خدمات وكلاء البيع والمأكولات المصنعة، ومشكلات تتعلق بالتهرب من الضريبة مثل عدم التقدم لمصلحة الضرائب للتسجيل في المواعيد المحددة، كما توجد مشكلات متعلقة بالفحص الضريبي الإلكتروني مثل تطبيق نظم المتحصلات النقدية.

٣/٢ تقويم وتحليل الدراسات السابقة لإستخراج الفجوة البحثية:

مما سبق يمكن إبداء الملاحظات التالية على الدراسات السابقة بصفة عامة:
- تناولت دراسة واحدة المشكلات المحاسبية الناتجة من تعارض قانون ضريبة القيمة المضافة وبين معايير المحاسبة المصرية مثل المعيار (٢) بشأن المخزون، والمعيار (١٠) بشأن الأصول الثابتة واهلاكاتها، والمعيار (٤٨) الإيراد من العقود مع العملاء.

- ركزت جميع الدراسات السابقة على تناول مشكلات الضريبة على القيمة المضافة المتعلقة بتحديد وعاء الضريبة او خصمها وردھا او المشكلات المتعلقة بالإعفاء او التهرب من ادائها او مشكلات الفحص الضريبي الإلكتروني للقيمة المضافة وفقاً للقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م فقط دون التعرض الى تعديلاته الصادرة بعد تطبيقه. وتقوم الدراسة الحالية بتقديم اطار مقترح لمعالجة مشكلات المحاسبة الضريبية على القيمة المضافة وفقاً للقانون رقم (٣) لسنة ٢٠٢٢م، بشأن تعديل قانون ضريبة القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م، ومعايير المحاسبة المصرية ذات الصلة وبعض قوانين الدول العربية والأجنبية، ووفقاً لحدث اصدارات وتعليمات مصلحة الضرائب على القيمة المضافة لمعالجة مشكلات التطبيق، مع اجراء دراسة ميدانية لتقويم فعالية صلاحية الإطار المقترح بالنسبة لمشكلات ضريبة القيمة المضافة .

٣- مشكلات المحاسبة الضريبية على القيمة المضافة:

١/٣ مشكلات تحديد وعاء الضريبة على القيمة المضافة

١- تعارض مفهوم القيمة المدفوعة فعلاً (وعاء الضريبة) مع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) الإيراد من العقود مع العملاء:

قضت الفقرة رقم (١) من المادة رقم (١٠) من القانون، أن القيمة المتخذة أساساً لحساب الضريبة الواجبة هي القيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها... والمشكلة أن مفهوم القيمة المدفوعة فعلاً أو اساس البيع يتعارض مع قواعد قياس الإيراد الواردة

بمعيار المحاسبة (٤٨) الإيراد من العقود مع العملاء (تحديد سعر المعاملة، وتوزيع سعر المعاملة على التزامات الأداء، والتغير في سعر المعاملة على التزامات الأداء).

٢- تعارض مفهوم البيع مع معيار المحاسبة (٤٨) الإيراد من العقود مع العملاء: عرفت المادة (١) من القانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦م البيع بأنه، إنتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع ولو كان مستورداً للمشتري...، والمعالجة الضريبية لمفهوم البيع تتعارض مع قواعد الإعتراف بالإيراد الواردة بالمعيار (٤٨)، وهي (تحديد العقد، وتجميع العقد، والتعهدات في عقود العملاء، والوفاء بالتزامات الأداء على المنشأة، والإعتراف بالإيراد عند وفائها بالتزامات)، مما يؤدي لتحقيق إيرادات محاسبياً لم تحقق ضريبياً وتحقق إيرادات ضريبياً لم تحقق محاسبياً مما يؤثر على تحديد وعاء الضريبة

٣- تعارض المعاملة الضريبية لفوائد البيع بالتقسيط مع معيار المحاسبة (٤٨): يوجد تعارض بين المعاملة الضريبية لفوائد البيع بالتقسيط وفقاً للفقرة (٦) بالمادة (١٠) من القانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦، ومعيار المحاسبة رقم (٤٨) الإيراد من العقود مع العملاء، الذي عالج فوائد البيع بالتقسيط من خلال (تحديد معدل الخصم، وعدم جواز تحديث معدل الخصم من المنشأة، وعرض آثار التمويل الفائدة الدائنة والمدينة في قائمة الدخل الخاصة بالمنشأة بشكل منفصل عن الإيرادات من عقود العملاء).

ويرى الباحث ان المعيار رقم (٤٨)، الإيراد من العقود مع العملاء، إعترف بسعر البيع دون الفوائد والتي تظهر كإيراد بقائمة الدخل وتحسب على أساس معدل الخصم ، الذي يخصم المبلغ الإسمى للمقابل المتعهد به للسعر النقدي للعقد.

٤- تحديد عناصر القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة: وفقاً لنص البند(٢) من المادة(١٠) بالقانون، تتضمن القيمة الواجب الإقرار عنها المبالغ المحصلة من المشتري...، المصاريف العرضية مثل تكاليف العمولة...

والمشكلة أن القانون ألزم المسجل بإضافة جميع التكاليف العرضية للقيمة الواجب الإقرار عنها وهي (القيمة المتخذة أساساً لربط الضريبة) ويتم فرض الضريبة عليها، وأكدت مصلحة الضرائب هذا الأمر عندما رأت أن الدفعات المستلمة تحت حساب (سداد مصروفات) تدخل ضمن القيمة الواجب الإقرار عنها شأنها شأن المبالغ الأخرى

المحصلة من المشتري أو متلقى الخدمة تحت أى مسمى طالما كانت بسبب بيع السلع أو أداء الخدمات مما يؤدي الى تضخيم قيمة ضريبة القيمة المضافة .

٥- الفروق الناتجة من اختلاف القيمة الفعلية عن القيمة المتخذة لحساب الضريبة:

وفقاً لنص البند(٢) بالمادة (١٠) بالقانون(٦٧) لسنة٢٠١٦، تكون القيمة الواجب الإقرار عنها المتخذة أساساً لربط الضريبة هي المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها... والمشكلة فى إختلاف القيمة المتخذة أساساً لحساب الضريبة عن القيمة الفعلية، فعندما أعطى القانون الحق لمأمور الفحص التعديل فى القيمة الواجب الإقرار عنها إذا رأى عدم معقولياتها وخاصة السلع والخدمات المحلية والمستوردة لم يحدد معايير تقدير القيمة الواجب الإقرار عنها؟ وكان يجب بيان المعايير التى أشارت إليها الفقرة الأخيرة من المادة (١١) من اللائحة التنفيذية. أيضاً فى حالة إستيراد السلع والخدمات من الخارج فإسناد حساب الضريبة هو القيمة الجمركية بالإضافة لضريبة الجمارك والضرائب الأخرى، وفى حالة السلع والخدمات الواردة بالجدول المرافق للقانون(ثانياً) تحدد القيمة المتخذة لربط الضريبة بإضافة ضريبة الجدول لقيمة السلعة أو الخدمة، مما يؤدي لإختلاف القيمة الحقيقية لهذه المشتريات عن القيمة المتخذة لربط الضريبة مما ينتج عنه فروق فحص ضريبة تؤثر فى تحديد وعاء الضريبة بشكل دقيق.

٦- إخضاع الخدمات المالية غير المصرفية لضريبة القيمة المضافة:

نص البند رقم(٣٦) من قائمة السلع والخدمات المعفاة الواردة بالقانون على إعفاء الخدمات المالية غير المصرفية الخاضعة لإشراف الهيئة العامة للرقابة المالية والتي تعرف بأنها الأدوات المالية غير المصرفية التى تشرف عليها هيئة الرقابة المالية... ومشكلة إخضاع الخدمات المالية للضريبة تتمثل فى عدم إمكانية التفرقة بين أداء الخدمة وبين العائد على الإستثمار فبعض الخدمات المالية المؤداة مقابل رسم يمثل سعر الخدمة مثل خدمات تأجير خزائن الإيداع يمكن إخضاعه للضريبة لأنه مقابل إستهلاك الخدمة، أما خدمات الوساطة المالية المتمثلة فى الإيداع والسحب لا يمكن تحديد سعرها ومن ثم يصعب تحديد وعائها. كما أنه فى حالة إخضاع هذه الخدمات

للضريبة يجب أن تكون قيمة الفائدة داخل قيمة الخدمة، لان الفائدة تعد عائد على الإستثمار وليس سعراً يتم فرضه لبيع السلع والخدمات .

٧- تحديد وعاء الضريبة لعمليات البيع بالتقسيط:

قضت الفقرة (٦) بالمادة (١٠) من القانون، أن تتضمن القيمة لمبيعات التقسيط المتخذة لربط الضريبة فوائد البيع بالتقسيط فيما يزيد على سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي بتاريخ البيع، وفصلت الفقرة (٣) بالمادة رقم (١١) من اللائحة التنفيذية قيمة فائدة التقسيط عن قيمة السلعة الواردة بالفاتورة الضريبية، مما أوجد تعارض بين القانون وبين لائحته التنفيذية في معالجة فوائد البيع بالتقسيط. وقد يكون دور اللائحة التنفيذية تفسيري فتم الفصل بين الثمن النقدي وبين فائدة التقسيط. ولكن يوجد خلاف حول إستحقاق الضريبة على عقود البيع بالتقسيط بين مصلحة الضرائب التي أجازت إستحقاق الضريبة بالكامل بمجرد التعاقد دون النظر لطريقة او تاريخ سداد قيمة عقود البيع، واستندت في ذلك على تعريف البيع الوارد بالمادة (١) من القانون... ويعتبر بيعاً أداء الثمن كله أو بعضه أو بالاجل أو غير ذلك... وكذلك استناداً لما ورد بالمادة (٥) من القانون التي تنص علي استحقاق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين بكافة مراحل تداولها أيأكانت وسيلة بيعها ويتعارض رأى مصلحة الضرائب مع المادة (١٠) بالقانون، والتي قضت بأن القيمة المتخذة لربط الضريبة هي المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها بأي صورة من صور أداء الثمن، وتطبيقاً لهذا النص تستحق الضريبة مجزأة على عقود البيع بالتقسيط عن المبالغ المسددة من المشتري فقط أولاً بأول حتى تسدد قيمة السلعة بالكامل .

٨- تحديد الوعاء الضريبي للسلع والخدمات المستوردة:

سمح القانون لمأمور الجمارك بالبند (٧) بالمادة (١٠) من القانون، حق التدخل في تعديل قيمة السلع والخدمات (تحسين السعر)، مما يؤثر على المعالجة المحاسبية بدفاتر المستورد، وإختلاف أرصدة الحسابات بعد تعديل أسعار السلع والخدمات عن الحسابات الحقيقية، وربما كانت القيمة الجمركية بالعملة الأجنبية فيقوم مأمور الجمرک بتحويل هذه القيمة للعملة المحلية، وقد يأخذ مأمور الجمرک بسعر التحويل

للعلمة يوم دخول السلعة للمنطقة الجمركية. ولقد كان تعديل أو تحسين سعر السلعة وفقاً لقانون ضريبة المبيعات قاصراً على السلع المستوردة، أما قانون ضريبة القيمة المضافة فأصبحت السلع تشمل السلع والخدمات المحلية والمستوردة مما زاد من مشكلة تحديد وعاء السلع والخدمات المستوردة بدلاً من علاجها، ويجب فرض الضريبة على السلع المستوردة حالة بيعها للغير فقط، وهذه الأمور تؤدي لإرتفاع الأسعار عند الإفراج الجمركي عن قيمة ما سدده المستورد فتؤثر على المعالجة المحاسبية بدفاتر المستورد وإختلاف ارصدة حسابه عن الحسابات الحقيقية مما يؤثر على تحديد وعاء الضريبة

٩- مشكلة حد التسجيل للضريبة على القيمة المضافة:

الزمت المادة (٢٥) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد، غير المكلفين ممن لم تبلغ مبيعاتهم التسجيل المقرر قانوناً بالتسجيل على المنظومة الإلكترونية بالمصلحة، ولكن توجد تفرقة في حد التسجيل للمخاطبين بالقانون، حيث تم إلزام اصحاب المهن والخدمات الإستشارية بالتسجيل قانوناً مهما بلغ حجم معاملاتهم، واستثناء التجار الذين أقتصروا نشاطهم على سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول فقط من التسجيل. وتقوم بعض منشآت الأعمال بالتهرب من الضريبة من خلال (عدم الوصول الى حد التسجيل من خلال، والتصرفات التي تتم بين الأشخاص المرتبطين في بيع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة وضريبة الجدول ويكون الهدف منها عدم بلوغ أحدهم أو جميعهم حد التسجيل المقرر، وقيام البعض بفتح أكثر من ملف ضريبي لدى أكثر من مصلحة الضرائب لتوزيع رقم الأعمال على الملفات للتهرب من حد التسجيل).

١٠- تحديد الوعاء الضريبي عند تطبيق مبدأ التكلفة العكسي:

يطبق التكلفة العكسي على الخدمات المقدمة من الشركة الأم أو المركز الرئيسي في الخارج للمنشآت التابعة لها أو التابعة لفروعها وتكون للفروع او المنشآت العاملة في مصر حصة في تكاليفها مقابل إستفادتها منها، قياساً على تعريف المادة رقم (١) من القانون (٣) لسنة ٢٠٢٢م. ومشكلة التكلفة العكسي تتمثل في كيفية تحديد الوعاء الضريبي عند إستلام السلع والخدمات العابرة للحدود وليس للمورد وكيل في

الدولة يلتزم بتوريد الضريبة لمصلحة الضرائب، وتبادل السلع والخدمات بين شركات السلع المجموعة بالمقايضة دون تحرير فواتير بين شخصين مختلفين

١١- وعاء الضريبة للآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة: اشترطت المادة (٢) من القانون (٣) لسنة ٢٠٢٢، لإعفاء الآلات والمعدات المستوردة من الخارج أو المشتراة من السوق المحلي من الضريبة أو ضريبة الجدول الإستخدام في الانتاج الصناعي خلال سنة...، مما يؤدي لوجود بعض المشكلات منها مايلي: أ- التناقض مع فلسفة ضريبة السلع المخصصة للإستهلاك وحدها، بصرف النظر عن مكوناتها (إنتاج محلي أو مستورد)، فالسلع الرأسمالية ليست مخصصة للإستهلاك المحلي ولكن تستخدم كوسائل إنتاج ويجب أن تكون محلاً لفرض هذه الضريبة .

ب- فتح باب للتهرب الضريبي من خلال استخدام الآلا والمعدات خلال اول سنة في الانتاج الصناعي ثم يتم استخدامها في المتاجرة وتحقيق الارباح

ج- تكرار إستحقاق ضريبة السلع الرأسمالية مرتين- مرة بعد اتمام صنعها وبيعها- ومرة اخرى عندما تباع المنتجات المساهمة في إنتاجها لإن ثمن بيعها يتضمن جزءاً من إهلاك هذه السلع، كما أن إعتبار الضريبة المسددة علي هذه السلع من عناصر تكلفتها يؤدي إلى زيادة قسط إهلاك هذه السلع وتخفيض أرباح المشتري الخاضع للضريبة على الأشخاص الطبيعيين أو الضريبة علي أرباح الأشخاص الاعتباريين.

١٢- وعاء الضريبة لعمليات شركات الطاقة المتجددة:

تقوم شركات الطاقة المتجددة بعمليات تجهيز وإنشاء مشروعاتها وتطويرها، مع الإلتزام بعمليات الصيانة لما يتم إنشائه وتطويره ليصبح المشروع صالحاً للاستخدام، فهل سيتم إخضاع هذه العمليات للضريبة باعتبارها من خدمات التشغيل للغير ام لا؟ ، ولم يوضح القانون فرض الضريبة على مدخلات شركات الطاقة المتجددة هل سيتم إخضاع هذه المدخلات للضريبة بمعدل (١٤٪) ام لا؟ وهل سيتم خصم قيمة هذه المدخلات إذا تم إخضاعها للضريبة على القيمة المضافة ام لا؟

١٣- وعاء ضريبة القيمة المضافة لانشطة التجارة الإلكترونية مثل(البلوك تشين):

تستحق الضريبة بتحقيق واقعة البيع أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين بكافة مراحل تداولها وإيا كانت وسيلة بيعها بما في ذلك الوسائل الإلكترونية، والمشكلة أن جميع الفواتير وطلبات الشراء واذون التوريد وعمليات الدفع تتم إلكترونياً ويصعب حصرها ولا تسجل بالدفاتر مما يصعب عملية الحصول على المستندات الخاصة بها، وعدم توافر أدلة الأثبات الكافية لحصر عمليات التجارة الإلكترونية (المشتریات والمبيعات) مع سهولة التلاعب فى البيانات وعائداتها والإيرادات المحاسبية، مما يؤدي لصعوبة تحديد وعاء الضريبة لمعاملات التجارة الإلكترونية مثل (البلوك تشين)، كما توجد تحديات للخدمات المهنية والإستشارية التي تتم إلكترونياً بالنسبة للحصر الضريبي لان عمليات لا تسجل بالدفاتر ولا توجد مستندات مؤيدة لها ولا تحتاج لكيان مادی لممارستها لانها تجارة غير منظورة، مما يؤدي لصعوبة تحديد وعاء الضريبة عليها

١٤- وعاء الضريبة على القيمة المضافة لانشطة صناعة المحتوى:

صناعة المحتوى هي، الفيديوهات المرئية او الصوتية، او المدونات الإلكترونية المكتوبة او المرئية او نشر المعلومات على المنصات الرقمية او تطبيقات الكمبيوتر مثل (اليوتيوب، او الفيسبوك...)، والمشكلة ان قانون ضريبة القيمة المضافة (٦٧) لسنة ٢٠١٦، وتعديلاته القانون رقم (٣) لسنة ٢٠٢٢، لم يتعرضا للمعالجة الضريبية لصناعة المحتوى وخاصة فيما يتعلق بتحقيق الإيرادات التالية

- إيرادات ناتجة من عرض المنتجات على المنصة، وترويج السلع داخل المحتوى
- إيرادات ناتجة عن صناعة محتويات مرئية او مسموعة، ومندرج تحتها الفيديوهات على مواقع التواصل الإجتماعى مثل الفيسبوك وتشاهد من المتابعين، وتقوم المنصة بوضع اعلانها على المحتوى دون تدخل من صانع المحتوى مثل منصة اليوتيوب، فكيف يتم حساب الضريبة اذا كانت المنصة موجودة او غير موجودة فى مصر
- إيرادات اخرى ناتجة عن عقد المؤتمرات الافتراضية، وإيرادات المدونات الصوتية.

١٥- وعاء الضريبة على القيمة المضافة لنشاط اقتسام الوقت:

عرفت اللائحة التنفيذية الخدمات ذات الطبيعة المستمرة الواردة بالمادة (٣٣) من القانون، والتي يعد منها نشاط اقتسام الوقت، والمشكلة في كيفية تحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة بالنسبة للحالات المتعددة لنشاط اقتسام الوقت ومنها ما يلي

أ- مدى سريان الضريبة على انشاء وتشديد منشآت اقتسام الوقت.

ب- مدى خضوع نصيب الشركة المديرة من صافي ارباح التشغيل للضريبة.

ج- مدى خضوع الايرادات المستغلة من المبيعات للضريبة اذا تم اعتباراقتسام الوقت خدمات فندقية، واعتبارمبيعات اقتسام الوقت سلع، وخضوع اتعاب الإدارة للضريبة.

د- مدى سريان الضريبة على ثمن بيع الأصول بغرض الإحلال، والمحلات الملحقة بوحداث اقتسام الوقت، وكيف يتم فرض الضريبة حال المقايضة والبيع بالتقسيط.

٢/٣ مشكلات خصم الضريبة على القيمة المضافة:

١- عدم سريان الخصم الضريبي على بعض السلع والخدمات:

قضت المادة (١) من القانون رقم (٣) لسنة ٢٠٢٢، بعدم سريان الخصم الضريبي على (ضريبة الجدول...، حالات تسجيل الموردين المبسط)، مما ادى لقيام المسجل بإضافة الضريبة على المدخلات ضمن عناصر بيع السلع أو أداء الخدمة ليتهايها في النهاية المستهلك النهائي، وتكرار إستحقاق الضريبة وزيادة أسعار بيع المنتجات التي اشتملت على هذه المدخلات، وتمكين المسجل من اضافة الضريبة الى عناصر التكلفة فأدى لزيادة أسعار سلع وخدمات الجدول على المستهلك النهائي

ومنح القانون الحق للبائع بخصم الضريبة في حدود المستحقة منها وهذا علاجاً للمشكلة التي كانت موجودة في قانون ضريبة المبيعات، فلم يكن من حق المسجل خصم ضريبة المدخلات ولذا يجب خصم ضريبة المدخلات للسلع والخدمات المعفاة إسوة بمبيعات السلع والخدمات للجهات المعفاة تقادياً لرفع سعرها ليتهايها المستهلك لأنه سبق وأن دفع ضريبة شراء مدخلاتها، كما أخضع القانون سلع وخدمات الجدول التي لا يسرى عليها الخصم للضريبة بمعدل (صفر%) حتى يكون للمسجل حق رد الضريبة السابق سدادها على المدخلات، وكان يجب أن تكون المعاملة بالمثل حالة

البيع المحلى وإعطاء الحق للمكلف فى خصمها، وكان هدف القانون من إعفاء هذه السلع والخدمات أنها ضروريات، وعدم خصم ضريبية مدخلاتها يعمل على إلغاء فائدة الإعفاء، أو أن تعامل معاملة التصدير وتعفى مع السماح بخصم ضريبية مدخلاتها.

٢- خصم ضريبية القيمة المضافة للشركات الوهمية:

يقوم البعض ممن لديه خبرة فى مجال الضرائب على القيمة المضافة بالإتفاق مع الأشخاص على إنشاء شركة باسم كلاً منهم وإستخراج بطاقة ضريبية والتسجيل لدى مصلحة الضرائب، وعملياً هذه الشركات لا تمارس أى نشاط ويقتصر دورها على بيع الفواتير لشركات اخرى نظير مقابل مادي عبارة عن نسبة من قيمة هذه الفواتير ويعد إصدار هذه الفواتير ضريبية من الناحية الشكلية فقط يقوم المشتري بخصمها، وعند استيفائها لا يتوصل لهذه الشركات لعدم وجودها، وفى هذه الحالة يتمسك المشتري بخصم ضريبية المشتريات بحجة أن الفواتير ضريبية من الناحية الشكلية ولا يمكن له أن يتأكد من صحة البيانات المدونة عليها لان هذا ليس دوره، وعند واقعة الشراء كانت الشركة موجودة فعلاً مستغلاً طول الفترة بين وقت الشراء وبين الاستيفاءات، وعلى هذا تستفيد الشركات الصادر لها الفواتير من ميزة خصم الضريبة المحملة على هذه الفواتير من الضريبة المستحقة على مبيعاتها وبذلك تنهرب من دفع الضريبة

٣- خصم ضريبية القيمة المضافة لصناعة الحديد والصلب:

تلتزم الشركات بقطاعات (الحديد والصلب، والألومنيوم، والنحاس) عند قيامها بشراء مدخلات الإنتاج (الحديد، والألومنيوم، والنحاس) (الخردة) بفصل قيمة ضريبة القيمة المضافة عن قيمة تلك المشتريات وتوريدها لمصلحة الضرائب، باسم المورد (التاجر)، وذلك وفقاً للقرار (٦٥) لسنة ٢٠٢٠، للتأكد من صحة إصدار هذه الفواتير من جهات شركات وتجار وعملاء موجودون فعلاً، والتأكد من صحة قيمة الفاتورة نفسها، ومن المعلوم ان فواتير بيع وشراء الخردة التى تعتمد عليها هذه القطاعات غير منتظمة ويسهل التلاعب فيها من خلال ما تقوم به بعض الشركات الوهمية المتخصصة فى إصدار فواتير بيع وشراء وهمية لخصم ورد أكبر قدر ممكن من ضريبة المدخلات.

ويعد طول مدة رد ضريبة المدخلات لفصل قيمة الضريبة عن المشتريات، ومبالغة بعض التجار في تقدير قيمة فاتورة بيع وشراء الخردة، بوضع قيمة أكبر من قيمتها الحقيقية من مشكلات خصم ضريبة هذه القطاعات لرد أكبر قدر ممكن من الضريبة.

٤- خصم ضريبة القيمة المضافة لنشاط اقتسام الوقت:

تعد نسبة استثمارات الأصول الثابتة لنشاط اقتسام الوقت (الخدمى) كبيرة جداً لذا يحتاج هذا النشاط للتجديد والتطوير لان اصولها الثابتة تهلك بمعدلات مرتفعة، وتقوم الشركة المالكة لنشاط اقتسام الوقت بتجهيز وحداتها وبالتالي سداد الضريبة، فكيف تخصم الضريبة المسددة بمعرفة الشركة المالكة عند شراء الأصول الثابتة من ضريبة ايرادات هذه الوحدات، علماً بان مصلحة الضرائب ترى ان ضريبة الخدمات المقدمة تحصل من الشركة المديرية المسؤولة عن الإقرار، بينما ضريبة التجديد والتطوير تمت بمعرفة الشركة المالكة ولكلاً منهما شخصيته، لذا فلا يجوز خصم الضريبة المسددة بمعرفة الشركة المالكة عند شراء الأصول من الضريبة المحصلة من الشركة المديرية. وعدم خصم ضريبة الآلات واجزائها المستخدمة فى انتاج سلع او خدمات معفاة او غير خاضعة للضريبة، يؤدى لقيام الشركة باضافة هذه الضريبة الى عناصر تكلفتها وارتفاع اسعار الخدمة المقدمة للعميل، واما اذا كانت الخدمة يتم تسعيرها من وزارة السياحة فلا يكون امام الشركة سوى تحمل الضريبة، مما يؤدى الى تخفيض هامش ارباحها وتخفيض ضريبة الدخل المستحقة عليها. كما يلاحظ ان نشاط اقتسام الوقت بالمنشآت التى توجد بها حمامات سباحة تكون متاحة بالمجان لأصحاب وحدات (تايم شير)، ويتطلب تشغيلها تكلفة كبيرة من (تغيير المياه الموجودة يوميا، واجراء صيانة دورية على اجهزة التشغيل...) وهذه العناصر تخضع للضريبة، ومعلوم ان اصحاب وحدات اقتسام الوقت يمكنهم الاستفادة من خدمات حمامات السباحة بدون مقابل لان تكلفة التشغيل محملة على اتعاب الإدارة التى تحصل منهم بشكل غير مباشر، فى حين ان الرواد يمكنهم دخول حمامات السباحة من خلال تذاكر تخضع للضريبة.

وعلى هذا الأساس فيجب السماح للإدارة بخصم الضريبة المدفوعة على مدخلات تشغيل (حمامات السباحة) من ضريبة إيرادات الشركة ككل، أو الخصم من الضريبة على تذاكر الرواد، والضريبة المحصلة على اتعاب الإدارة .

٣/٣ مشكلات الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة:

١- إعفاء السلع والخدمات لأغراض التسليح للدفاع والأمن القومي:

اعفى القرار (٩٢) لسنة ٢٠١٨، السلع لأغراض التسليح للدفاع والأمن القومي بشرط أن يكون شراء هذه الاصناف من موارد وزارة الدفاع أو الموارد الذاتية أو من موازنة جهة حكومية، ولذا يجب النص على خصم ضريبة المدخلات سلع وخدمات المطلوبة لأغراض الأمن القومي أو النص على ردها مرة أخرى عند الخضوع للضريبة .

٢- البنود الواردة بقائمة السلع والخدمات المعفاة من ضريبة القيمة المضافة:

أعفى البند (٥٥) من القائمة الادوية والمواد الفعالة الداخلة في انتاجها (المحلية والمستوردة) ومن المعلوم ان الصيادلة غير مطالبين بالتسجيل لدى المصلحة قانوناً، ولكن يلاحظ أن الصيدليات تعتبر من الخدمات المهنية التي تتعامل في سلع اخرى تحقق منها إيرادات كبيرة كمستحضرات التجميل وهي سلع خاضعة لضريبة الجدول، ولقد نص القانون على تسجيل من يتعامل في سلع وخدمات الجدول مهما كان حجم تعاملاته، مما يؤدي لوجود تناقض في المعاملة الضريبية بالنسبة لخدمات الصيادلة

٤/٣ مشكلات التهرب من الضريبة على القيمة المضافة:

١- عدم التقدم لمصلحة الضرائب للتسجيل في المواعيد المحددة، من خلال مايلي:

- أ- عدم إدراج قيمة المبيعات في إقرار ضريبة الدخل لعدم إكتشاف بلوغ حد التسجيل في قانون ضريبة القيمة المضافة من خلال الإقرار بقيمة صافي الأرباح فقط .
- ب- قيام بعض المنشآت بالتشغيل ليلاً بعد إنتهاء مواعيد العمل، بهدف ايهاام مصلحة الضرائب بعدم مزاوله النشاط وبالتالي عدم بلوغ حد التسجيل المنصوص عليه قانوناً، بالإضافة إلى الإعتماد على المولدات الكهربائية في التشغيل بدلاً من الكهرباء

- ٢- بيع السلعة أو أداء الخدمة أو إستيراد أى منها من الخارج دون الإقرار عنها مع سداد الضريبة وضريبة الجدول المستحقة، من خلال القيام بالصور التالية:
- أ- قيام المنشآت بالبيع لجهات دون الإقرار عنها وسداد الضريبة، وعرض المنتجات بوسائل التواصل الاجتماعى وتحصيل ثمنها دون الإقرار عنها أو التسجيل قانوناً .
- ب- قيام بعض المنشآت بالإستيراد باسم الغير بالنيابة عن التاجر مما يضيع الضريبة الواجبة من قبل البيع الاول، أو البيع النقدي أو الآجل والإقرار عن المبيعات النقدية دون المبيعات الآجلة على إعتبار أنه لم يتم تحصيلها من العملاء
- ج- قيام المسجل بتحصيل جزء من مبيعاته مع توجيه العملاء لإيداعها فى الحساب الجارى وعدم إدراجها فى مبيعات الشركة وبالتالي عدم اثباتها فى الإقرار الضريبي، وتداول البضاعة بين الشركات الشقيقة دون الإقرار عنها، وسداد الضريبة المستحقة والبيع بالمقايضة بدون وجود فواتير رسمية
- ٣- تقديم مستندات أو سجلات مزورة أو مصطنعة أو تقديم بيانات غير صحيحة:
- أ- تقديم قوائم مالية وهمية لبيان الموقف الضريبي أقل من الحقيقة، بعمل نوعين من القوائم تقدم الوهمية لمصلحة الضرائب على القيمة المضافة.
- ب- جهات صادر لها قرار إعفاء لجهاز غسيل كلوى تتبع هذا الجهاز بعد(٣سنوات) من إستيراده دون أخطار المصلحة، أو قيام طبيب باستخدام جهاز أشعة فى عيادته سبق صدور قرار إعفاء له لاستخدامه فى أحد المستشفيات قبل مرور (٥ سنوات).
- ٤- التهرب الضريبي للأشخاص المرتبطين من خلال القيام بالصور التالية:
- أ- إستخدام سلع معفاة من الضريبة وضريبة الجدول المشتراة من طرف تنطبق عليه شروط الإعفاء لطرف آخر لا تنطبق عليه شروط الإعفاء، وعدم تسعير التعاملات بينهم بالسعر المحايد. وتكرار خصم ضريبة المشتريات لأكثر من طرف من الأطراف وخاصة عند تشابه الأسم التجارى أو إصدار الفاتورة بإسم صاحب المنشأة بمجموعة الشركات المرتبطة، بعدم إدراج فواتير المشتريات المكررة ضمن عينة الفحص .
- ب- إستخدام الآلات والمعدات السابق رد ضريبتها من طرف الى طرف مرتبط آخر خاصة إن كان الطرف الأخير يقوم بإنتاج سلع معفاة أوغير مسجل لدى المصلحة.

ج- قيام منتجي سلع الجدول المرافق (أولاً)، بإنشاء شركة في هذه السلع والبيع وسداد ضريبتها بشكل اقل، والبيع للشركات بأسعار كبيرة، ولا تقوم بتحصيل ضريبة عليها لان سلع الجدول (أولاً) تستحق ضريبتها مرة واحدة فقط عند إنتقالها من المنتج للتاجر

٥/٣ مشكلات النظام الإلكتروني للضريبة على للقيمة المضافة:

١- تطبيق نظم المتحصلات النقدية:

الزم قانون الإجراءات الضريبية الشركات تسجيل مشتريات ومبيعات السلع والخدمات على النظام الإلكتروني ويشمل المتحصلات النقدية والإلكترونية ومن مشكلاته مايلي

أ- عدم إلزام المكلفين بتطبيق النظام الإلكتروني لان لديهم نظام الكتروني يواكب طبيعه نشاطهم الصناعي أو التجاري فكيف يتم إلزامهم بتطبيق نظام الكتروني آخر، قيام ماكينات تسجيل المتحصلات النقدية احياناً باعطاء اوامر لعمليات بيع وهمي.

٢- تطبيق الإقرار الضريبي الإلكتروني:

من اهم مشكلات تطبيق الإقرار الإلكتروني للضريبة على القيمة المضافة ما يلي:

أ-الموثوقية،الزم القانون المكلف تقديم الإقرار الضريبي بصورة رقمية معتمدة بالتوقيع الإلكتروني، والمشكلة عند قيام أي طرف بالتجسس الإلكتروني على نظام معلومات المكلف يتمكن من الحصول على التوقيع الإلكتروني للمكلف بنفس الكيفية، ويتوصل الى كلمة المرور السرية الخاصة بالمكلف مما يترتب عليه آثار منها (فقد الموثوقية لمعلومات الإقرار الإلكتروني بما فيها المعلومات الضريبية بدلا من تحققها وبالتالي ضعف الثقة بالمحركات الإلكترونية بما فيها من إقرارات الضريبية)

ب- المخاطر الناتجة عن الغش الإلكتروني، مثل تعرض نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية لمخاطر الغش، والتلاعب، والإقتراب غير المصرح به عن طريق إنتحال شخصية مستخدم حقيقي للنظم وتصميم أساليب للتلاعب داخل النظم الإلكترونية . ويمكن أن يتم الغش والتلاعب في الأنظمة الإلكترونية من خلال عدة وسائل منها (تسلل الأفراد للنظام الإلكتروني من خلال شبكات التجسس الصناعي، والتجسس على خطوط الإتصالات الخاصة بنقل البيانات، واستخدام الأجهزة الإلكترونية بشكل

غير سليم للتجسس على إستقبال المعلومات والنتائج المتوصل إليها نتيجة تشغيل البيانات الكترونياً، مع الإستخدام غير القانونى لأجهزة تغذية الكمبيوتر بالبيانات، واستقبال النتائج للحصول على البيانات والمستندات المختلفة من الملفات التى يحتوى عليها النظام الإلكتروني، وانتحال شخصية مستخدم حقيقى للنظام الإلكتروني مع الحصول بطريقة غير مشروعة على الملفات والمستندات الهامة الحساسة، وتصميم أساليب للتلاعب داخل النظام الإلكتروني يصعب اكتشافها لتحقيق الأهداف غير مشروعة وذلك يمكن أن يتم مثلاً من خلال برامج النظام الإلكتروني) .

٣- تطبيق الفاتورة الضريبية الإلكترونية:

الزمت المادة (١) من القرار (٢٣٠) لسنة ٢٠٢٢، المكلفون بإصدار فاتورة ضريبية الكترونية او (ايصالات ضريبية الكترونية) بالنسبة للخدمات المؤداة والسلع المباعة للمستهلك النهائى، كما الزمت المادة رقم (٣٧) بالقانون (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠، إصدار فاتورة ضريبية أوإيصال مهنى بالنسبة لمن يزاولون مهنة حرة عند بيع السلعة أو أداء الخدمة، كما يجوز تقرير شكل للفاتورة الإلكترونية لفئة معينة من المكلفين، وتتضمن الفاتورة الإلكترونية التوقيع الإلكترونى لمصدرها وكود السلعة أو الخدمة، ومن أهم مشكلات تطبيق الفاتورة الضريبية الإلكترونية ما يلى:

أ- المخاطر الداخلية المرتبطة بمصلحة الضرائب، ومنها مخاطر التقنية التى تشمل (تسهيل إرتباط الأنظمة بشبكة الإنترنت قبل تشغيل أنظمة الحماية، وربط الأنظمة التى يتم إختبارها بشبكة الإنترنت بإستخدام كلمات مرور وحسابات إفتراضية، وعدم تحديث الأنظمة عند إكتشاف فجوات لثغرات أمنية بها، وإستخدام بروتوكولات غير مشفرة عند إدارة النظام، والتصريح بكلمات المرور المستخدمة عبر التليفون، أو تغيير كلمات المرور بناء على طلب الأفراد عبر التليفون مع عدم التحقق من هويتهم) .
ب- عدم ملائمة أنظمة مأموريات الضرائب تطبيق نظام الفاتورة الضريبية الإلكترونية والحاجة الى ربطها بقواعد البيانات المركزية الموجودة بمصلحة الضرائب .

٤- الفحص الضريبى للنظم المحاسبية الإلكترونية:

من المشكلات التى تواجه الفاحص عند القيام بالفحص الضريبى الإلكترونى ما يلى:

أ- صعوبة التوصل لمواقع السجلات الإلكترونية الخاصة بالمكلف وإكتشافها وفحصها نظراً لإختفاء الدفاتر والسجلات وغياب الدورة المستندية بسبب عدم وجود قانون ينظم عمل المعاملات الإلكترونية بالمجالات المالية والتجارية، مع إحتوائها على معلومات مشفرة تؤدي إلى غموضها وصعوبة فحص الإيرادات الفعلية التي تحققها المنشآت والتي تعتبر أساس حساب وعاء الضريبة القيمة المضافة او الضريبة على الجدول.

ب- صعوبة إلمام الفاحص الضريبي بالبرنامج الذي يستخدمه العميل، لانه يستخدم برنامج خاص به، ولان مسار العمليات يحتفظ به لمدة محدودة وللوصول للمعلومات على وسائط التخزين المتصل ترد البيانات من وسائط تخزين مثل الشرائط الممغنطة. ج- إختفاء مستندات تحقيق الرقابة الداخلية، أو وجودها في شكل غامض لا يمكن الفاحص من قراءتها بالطريقة العادية لدرجة أنه لا يستطيع إختبار الرقابة عن طريق الفحص المستندى العادي، أو الحصول على دليل إثبات عن رصيد حساب معين مثلاً، ويتعين عليه أن يتوصل للعمليات المرتبطة، فضلاً عن أن التقنية التكنولوجية التي توفر نوعاً جديداً من الوثائق وأدلة الإثبات ووسائل أداء الحقوق لها مشاكل قانونية تتعلق بمدى جواز الإعتداد بهذه المخرجات الإلكترونية كأدلة إثبات ضريبية مما ينعكس على إجراءات الفحص الضريبي للنظم المحاسبية الإلكترونية .

د- مشكلة إدلة الإثبات وعدم وجود مسار للمراجعة والفحص، حيث ان الإدلة الورقية تكون غير متوفرة، واهيانا تتوافر أدلة الإثبات الإلكترونية بشكل لا يمكن من الفحص الإلكتروني بالشكل الكافي الذي يمكن من حساب الضريبة بشكل دقيق وعادل

هـ- عدم ثقة الفاحص الضريبي في أمن نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية بمرحلة المدخلات، مثل إدخال فواتير صورية لعمليات شراء غير حقيقية، وإدخال أو تحريف أو حذف بيانات غير سليمة أثناء مرحلة الإدخال بغرض إخفاء عمليات معينة مثل الإيرادات الناتجة عن صفقات تمت من التجارة الإلكترونية، وبمرحلة المخرجات، مثل إيجاد مخرجات مزيفة لا تعكس النتائج الحقيقية للمدخلات وذلك يرجع لتوجيه مرحلة التشغيل لخدمة غرض محدد يخالف الحقيقة الناتجة عن المدخلات السليمة.

و- صعوبة إكتشاف الأخطاء الناتجة بسبب التغير في نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني، مثل تعرض النظم الآلية لإساءة استخدام في مرحلة تشغيل البيانات نظراً لتعدد عمليات التشغيل في النظام الآلي، وإستخدام العديد من التطبيقات في مواقع مختلفة لنفس قاعدة البيانات، مما يؤدي لإمكانية اختراقها بفيروسات الحاسب وبالتالي إمكانية تدمير أو تغيير قاعدة البيانات لنظام المعلومات الإلكتروني.

ز- بعض المأموريات تقوم أحياناً بالإطلاع علي الحسابات الإلكترونية، ولكن لا توجد ضوابط محددة للفحص الإلكتروني، وغالباً يلجأ المكلف لتحويل هذه الحسابات لحسابات مكتوبة حتى يستطيع المأمور الفاحص أن يفهم طبيعة هذه الحسابات، ولكن الفاحص في الغالب يكون غير مدرب علي التعامل مع البرامج المحاسبية.

٥- الرقابة على الدفاتر والسجلات المحاسبية الإلكترونية:

يؤدي عدم إختبار ومراجعة برامج الحاسب الآلي لحدوث أخطار لنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، مثل إختراق خصوصية نظام المعلومات، وعدم إمكانية وفاء نظام المعلومات بمهامه عند الحاجة إليه، ويمكن تقسيم هذه الأخطار الى ما يلي :

أ- أخطار متعلقة بعمليات الشبكات، مثل عيوب التصميم أو أخطار الأعطال.

ب- أخطار متعلقة بالأجهزة والبرامج، والتي ترجع لتلف الأجهزة والبرامج سواء أكان ذلك راجعاً إلى التعمد البشري أم راجعاً إلى أخطار البرامج عند تشغيلها لأول مرة.

ج- أخطار متعلقة بالفيروسات، من أكثر المخاطر التي تتعرض لها نظم المعلومات الإلكترونية، وتكون بطريقة متعمدة من بعض الأطراف بغرض اضرار النظام .

د- أخطار المورد، والناتجة من العلاقة بين المنشأة وبين موردي الأجهزة والبرامج .

هـ- عدم تطبيق معايير إمساك المكلفين للحسابات الإلكترونية (٥٤٢) لسنة ٢٠١٨ ، للتحويل للحسابات الإلكترونية بقانون ضريبة الدخل (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وهي كما يلي

-معايير رقابة عامة،مثل الرقابة على الأصول الآلية، ورقابة وتأمين دخول البرنامج.

- معايير رقابة خاصة بالتطبيقات، كرقابة المدخلات، والمخرجات، وتشغيل البيانات.

- معايير التطبيقات المالية والمتطلبات الضريبية، مثل الأحكام العامة، والرقابة على تطبيقات الحسابات العامة، والرقابة على تطبيقات المبيعات والمشتريات والمخازن.

٤- الإطار المقترح لمعالجة مشكلات الضريبة على القيمة المضافة:

١/٤ إطار مقترح لمعالجة مشكلات وعاء ضريبة القيمة المضافة:

١- تعديل نص المادة (١) من القانون، ليوافق مفهوم القيمة المدفوعة فعلاً القواعد الواردة بمعيار المحاسبة (٤٨)، الإيراد من العقود مع العملاء، وهى (تحديد وتجميع العقد، وتعديلات العقد، وتحديد التزامات الأداء فى العقد، والوفاء بالتزامات الأداء).

٢- تعديل الفقرة (١) من المادة (١٠) من القانون، ليوافق مفهوم البيع القواعد الواردة بمعيار المحاسبة (٤٨)، الإيراد من العقود مع العملاء (تحديد سعر المعاملة، والتغير فى سعر المعاملة على التزامات الأداء، وتوزيع سعر المعاملة على التزامات الأداء).

٣- فصل قيمة المبيعات عن فائدة مبيعات التسسيط بقائمة الدخل ويعترف بها كإيراد منفصل عن عقد العميل، وفقاً لمعيار المحاسبة (٤٨)، الإيراد من العقود مع العملاء.

٤- تعديل الفقرة (٢) بالمادة (١٠) من القانون، ليكون وعاء الضريبة هو قيمة الفاتورة الضريبية مطروحاً منها الخصومات المحاسبية فقط، دون إضافة أى تكاليف عرضية أو غير عرضية. مع النظر فى مدى إرتباط كل مبلغ يدفعه المكلف ضمن السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة هل يرتبط مباشرة بعملية التوريد من عدمه، فلا يتم اعتبار التامينات المستردة خاضعة للضريبة، وتعتبر ضريبة الجمارك ضمن وعاء الضريبة، ويعتمد تحديد القيمة على تحديد شروط الشحن والتى على أساسها تختلف التكاليف المضافة على الصنف من حيث المتحمل لها (البائع ام المشتري)، مما يؤدى لعدم تحديد قيمة الفاتورة الضريبية بشكل عادل ويؤثر على تحديد وعاء الضريبة .

٥- وضع اسعار إسترشادية بمصلحة الضرائب على القيمة المضافة لمعالجة الفروق الضريبية الناتجة من إختلاف القيمة الفعلية للسلع والخدمات المحلية والمستوردة عن القيمة المتخذة لحساب الضريبة والتى تؤثر فى تحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة.

٦- وضع معاملة لإخضاع الخدمات المالية غير المصرفية التى تدر إيراداً للضريبة لعدم إمكانية التفرقة بين أداء الخدمة والعائد على الإستثمار فبعض الخدمات المالية

- المؤداة مقابل رسم يمثل سعر الخدمة يمكن إخضاعه للضريبة اما خدمات الوساطة المالية المتمثلة فى الايداع والسحب فلا يمكن تحديد سعرها ويصعب تحديد وعائها.
- ٧- تعديل الفقرة (٦) من المادة (١٠) بالقانون، ليكون وعاء الضريبة للبيع بالتقسيط هو قيمة المبيعات فقط بدون الفوائد كإيراد فى تاريخ البيع، أى ان إستحقاق الضريبة يكون بطريقة مجزأة على عقود البيع بالتقسيط، أو إعتبار إيصالات تحصيل الاقساط فى حكم الفاتورة الضريبية يتم تحميلها بقيمة الضريبة المستحقة عن الأقساط اولاً بأول وتوريدها لمصلحة الضرائب بدلاً من فرض الضريبة على فاتورة البيع بالتقسيط .
- ٨- وضع معايير لما يعرف (بتحسين السعر) لضمان حيادية مأمور الجمارك عند تعديل قيمة السلع والخدمات المستوردة بالعملة الأجنبية الى العملة المحلية وخاصة عند تحديد أسعار العملات يوم دخول السلعة للمنطقة الجمركية .
- ٩- وضع حد تسجيل للخدمات المهنية والاستشارية وإخضاع التجار ومؤدو الخدمة الذين يقل رقم أعمالهم عن (٥٠٠٠٠٠٠ ج) للضريبة ومحاسبتهم بمعدل من (٣-٥٪) ، ووضع شرط عدم تمتعهم بالخصم الضريبي على مشترياتهم ومن ثم سيلجأ الكثير منهم للتسجيل للإستفادة من الخصم الضريبي، والغاء حد تسجيل مشروعات انتاج السلع النمطية لعدم الإضرار بالمشروعات الانتاجية المماثلة التى بلغت حد التسجيل.
- ١٠- وضع معاملة ضريبية عند إستلام السلع والخدمات العابرة للحدود وليس للمورد وكيل فى الدولة يلتزم بتوريد الضريبة، وفى حالة تبادل السلع والخدمات بين شركات المجموعة بنظام المقايضة دون تحرير فواتير فيما يعرف بمبدأ التكلفة العكسي.
- ١١- عدم اخضاع الآلات والمعدات المستخدمة فى انتاج أو تادية خدمة للضريبة، لان شرائها يهدف إلى الإستخدام فى الإنتاج وليس بغرض المتاجرة وتحقيق الأرباح،
- ١٢- إعفاء تجهيزات شركات الطاقة المتجددة من الضريبة لعدم إعتبارها خدمة تشغيل، وعدم وجود عملية بيع من الشركة الى الجهة الإدارية المتعاقدة فى نهاية مدة التعاقد ، ورد ضريبة المدخلات المسددة لان منتجاتها معفاة اصلاً من الضريبة وعند رسمة المدخلات على الأصول فلا تردد الضريبة حتى لا تستفيد الشركة بالخصم مرتين

١٣- إخضاع تقنية البلوك تشين للضريبة لخضوعها في بعض التشريعات الضريبية الدولية مثل فرنسا، وعدم إخضاعها يؤدي إلى إهدار حصيله ضريبية كبيرة

١٤- إخضاع إيرادات صناعة المحتوى للضريبة ان كانت المنصة تم عرضها بمصر بمعدل (١٤%) لأنها خدمة مؤداة عدا الخدمات المهنية وتخصم ضريبة المدخلات، وإذا كانت المنصة خارج البلاد فتخضع للضريبة بمعدل (صفر%) لأنها خدمة مصدرة مع التسجيل من بداية النشاط، وإذا كان الاعلان داخل المحتوى، وبلغت إيرادات الفيديوهات المعروضة على مواقع التواصل التسجيل للضريبة فيخضع للضريبة .

١٥- عند اسناد شركة نشاط اقتسام الوقت الأعمال لشركة مقاولات او اعتبارها خدمة فندقية فتخضع للضريبة، لان واقعة تحرير عقد الانتفاع وتحصيل قيمته تكون موجبة لاستحقاق الضريبة، ويحدد الوعاء على اساس قيمة حق الإنتفاع بالكامل ان كان العقد محدد المدة، وان غير محدد المدة فيحدد الوعاء على اجمالي قيمة العقد، وعند اعتبار مبيعات اقتسام الوقت سلع، وشمول اتعاب الإدارة للضريبة ثمن البيع المنقوع عليه في العقد المحرر مع العميل، ونصيب الشركة المديرة من صافي ربح التشغيل تخضع للضريبة لأنها خدمة تقدمها الشركة المديرة للشركة المالكة، ويخضع ثمن بيع الاصول لأغراض الاحلال للضريبة مع السماح بخصم ضريبة الشراء من الضريبة، كما تخضع المحلات الملحقة لوحدات اقتسام الوقت باعتبارها خدمات فندقية .

٢/٤ اطار مقترح لمعالجة مشكلات خصم ضريبة القيمة المضافة:

١- السماح بإكمال نظام الخصم الضريبي، الاساس الذي تقوم عليه الضريبة، لعدم وجود اسباب لعدم اكتماله (الضريبة الجدول أو ضريبة المدخلات المدرجة ضمن التكلفة أو السلع والخدمات المعفاة، وحالات تسجيل الموردين المبسط)، وضرورة خصم قيمة التعويضات والخصومات الممنوحة للموزعين، سواء كانت نقدية أو في شكل بضائع.

٢- بالنسبة للشركات الوهمية يتم (إلغاء تسجيل كل شركة يتبين قيامها ببيع الفواتير الوهمية، وتفعيل الفاتورة الإلكترونية ليكون صدورها دليل على قيام المشتري بالشراء وأن البائع قام بعميلة البيع، وعدم قبول اقرارالالكترونى يوجد فيه خصم الضريبة للفواتير

الصادرة من الشركات الوهمية، وعدم السماح بخصم ضريبة المشتريات وان كانت بفواتير ضريبية إلا بعد التأكد من توريد الضريبة المراد خصمها لمصلحة من البائع.

٣- السماح للمسجل بإسترداد رصيده الدائن بالخصم من الأرصدة المدينة فى الفترات الضريبية التالية بحد اقصى ست فترات ضريبية متتالية، وإذا تبقى جزء من الرصيد الدائن دون إتمام الخصم خلال هذه المدة يحق للمسجل إسترداده بالكامل .

٤- للشركة المديرة الحق فى خصم الضريبة المسددة على التجديدات التى قامت بها الشركة المالكة، لانهما شركاء فى ايرادات اقتسام الوقت (رأس المال مقدم من الشركة المالكة، والعمل مقدم من الشركة المديرة)، لذا يجب السماح بخصم الضريبة المسددة للشركة المالكة من الضريبة المحصلة من الشركة المديرة، او خصم الضريبة المسددة بمعرفة الشركة المالكة من الضريبة على نصيبها فى ايرادات الوحدات، ويجب خصم ضريبة الآلات المستخدمة فى انتاج سلع او خدمات معفاة او غير خاضعة للضريبة لعدم اضافة هذه الضريبة الى عناصر تكلفتها فترتفع اسعار الخدمة المقدمة للعميل

٤/٣ اطار مقترح لمعالجة مشكلات اعفاءات ضريبة القيمة المضافة:

- ١- وضع معاملة ضريبية لوكلاء البيع بالتوزيع، فعند إنتقال البضاعة من المكلف الى وكيله فلا تستحق الضريبة إلا عندما يقوم الوكيل ببيع هذه البضاعة لصالح المكلف، ويكون عبء الإقرار عن الضريبة على المكلف وليس الوكيل .
- ٢- خصم ضريبة مدخلات السلع والخدمات اللازمة لأغراض التسليح والأمن القومى والمعفاة بموجب المادة رقم (٢٨) من القانون لخضوعها للضريبة بمرحلة الانتاج.
- ٣- إعادة النظر فى قائمة السلع والخدمات المعفاة من الضريبة ليكون معيارالخضوع للضريبة أو الإعفاء منها هو تحقيق إيرادات من عدمه، وبصرف النظر عن تبعيتها للدولة من عدم تبعيتها لان بعض هذه السلع والخدمات تحقق إيرادات كبيرة.
- ٤- وضع حد لتسجيل المهن والخدمات الإستشارية، او إعفائهم من التسجيل إسوة بالتجار المكلفين بالضريبة والمعفيين من الضريبة لعدم وصولهم الى حد التسجيل.

٤/٤ إطار مقترح لمعالجة مشكلات التهرب من ضريبة القيمة المضافة:

- ١- عدم التقدم لمصلحة الضرائب للتسجيل فى المواعيد المحددة يمكن اقتراح مايلى:
أ- عدم قبول الإقرار الذى لم يذكر فيه قيمة المبيعات وإجراء معاينات مستمرة وفحص المخزون الوارد والمنصرف، والتنسيق مع الجهات ذات الصلة (شركة الكهرباء والمياه)
- ٢- بيع السلعة أو أداء الخدمة أو إستيراد أى منها من الخارج دون الإقرار عنها مع سداد الضريبة وضريبة الجدول المستحقة يمكن اقتراح ما يلى:
أ- تتبع مواقع الإنترنت وإنشاء حسابات مصنعة لجمع المعلومات من خلال الجهات المختصة (وزارة الإتصالات ووزارة الداخلية) بالإضافة إلى تتبع الرسائل الإستيرادية.
ب- إلزام البنوك بالإفصاح عن المعاملات التجارية بالتنسيق مع وحدة غسل الأموال وعمل معاينات مفاجئة وفحص المخزون، وفحص الأشخاص المرتبطة كوحدة واحدة أو فحصها فى نفس التوقيت، وفحص المخزون وإضافات الأصول بالإقرار الضريبى.
ج- ربط الإقرار الكترونياً طبقاً لمنظومة الإقرارات الإلكترونية، وفحص المشتريات.
٣- تقديم مستندات أو سجلات مزورة أو بيانات غير صحيحة يتم اقتراح ما يلى:
أ- استيفاء نماذج (١٣) من مصلحة الجمارك، وعمل الربط الإلكتروني مع مصلحة الجمارك، وإستيفاء فواتير المشتريات والمبيعات من خلال الفاتورة الإلكترونية، ومن المسجلين لان مبيعات مكلف هى مشتريات لمكلف آخر مع عمل الربط الإلكتروني.
٤- فيما يتعلق بالتهرب الضريبى للأشخاص المرتبطين يتم اقتراح ما يلى :
أ- فحص الأشخاص المرتبطة كوحدة واحدة إن أمكن أو فحصها وإجراء محاضر معاينة فى نفس التوقيت، وفحص التسويات للأشخاص المرتبطة فى وقت واحد
ب- إذا كان من بين الأشخاص المرتبطة شخص غير مسجل أو ينتج منتجات معفاة فتراجع الأسعار المتعامل بها مع الأشخاص المرتبطة مع تعديلها للأسعار المحايدة.

٥/٤ إطار مقترح لمعالجة مشكلات الفحص الضريبي الإلكتروني:

- ١- وضع آلية لمواجهة مشكلات الفاتورة الإلكترونية والإقرار الضريبي الإلكتروني، ونظم المتحصلات النقدية بتطبيق إحدى أدوات المراجعة الأمنية الإلكترونية الحديثة.
- ٢- تطبيق التوكيد الإلكتروني، وهو نظام يستخدم لتصنيف السلع والخدمات وبموجبه يعين كود مميز للسلع والخدمات ليستخدم في إصدار الإيصال أو الفاتورة الإلكترونية.
- ٣- تطبيق النظم الخبيرة في الفحص الضريبي الإلكتروني من خلال الخطوات التالية:
 - أ- استخدام النظم الخبيرة، بالإجراءات التمهيدية للفحص الضريبي مثل تحديد الإقرار المقدم من المكلف، وتحديد عينة الفحص، وتحديد عدد الفاحصين بكل مأمورية
 - ب- استخدام النظم الخبيرة في الفحص الضريبي بتطبيق قاعدة المعرفة للنظم الخبيرة في التعرف على قانون ضريبة القيمة المضافة، وتقويم نظم الرقابة الداخلية .
 - ج- استخدام النظم الخبيرة لاعداد الفاحص الضريبي وتطويره بتطبيق قاعدة المعرفة للنظم الخبيرة في توجيه وتقويم اداء الفاحص، ودعم قراراته لفحص الحالات ذات الطبيعة الخاصة وفي مجال الفحص بالعينة، ومجال استخدام أدلة الاستدلال مثل نظام اكتساب الخبرة، والوصول إلى الرأي السليم في حالة تعدد الآراء وتضاربها.
 - د- وضع آلية لفحص معاملات التجارة الإلكترونية، كالبوك تشين، وصناعة المحتوى لصعوبة تطبيق الضريبة عليها بشكل سليم ولعدم توافر أدلة الإثبات الكافية .

٥- الدراسة الميدانية:

١/٥ هدف الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة لدعم نتائج الدراسة النظرية التي تم التوصل إليها، واختبار فعالية الإطار المقترح تطبيقه لمعالجة مشكلات المحاسبة الضريبية على القيمة المضافة، وإختبار فروض الدراسة بالتعرف على آراء عينة الدراسة والتي تتكون من (أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، ومراقبي الحسابات، ومأموري الضرائب).

٢/٥ عينة الدراسة الميدانية:

تم تحديد عينة الدراسة الميدانية من خلال الفئات المهتمة بتطبيق القانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦، وتعديلاته القانون رقم (٣) لسنة ٢٠٢٢، وضمت هذه العينة (٤٠) من أساتذة المحاسبة والمراجعة، وعدد (٤٠) من مأموري الضرائب على القيمة المضافة و(٤٥) من مراقبي الحسابات، ليكون المجموع الكلي لمفردات العينة (١٢٥ مفردة) .

٣/٥ فروض الدراسة الميدانية:

١- لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مشكلات المحاسبة الضريبية على القيمة المضافة وفقاً للقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م، وتعديلاته وبين مجتمع الدراسة (أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات، ومأموري الضرائب، ومراقبي الحسابات).

٢- لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مقترحات معالجة مشكلات المحاسبة الضريبية على القيمة المضافة وفقاً للقانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦، وتعديلاته ومجتمع الدراسة (أساتذة المحاسبة والمراجعة، ومأموري الضرائب، ومراقبي لحسابات).

٤/٥ أسلوب جمع البيانات:

اعتمد الباحث على أسلوب المقابلات الشخصية وأسلوب الإستقصاء لتوفير الدقة في النتائج التي يتوصل إليها الباحث، فضلاً على أنها تساعد على إيجاد الثقة المتبادلة بين الباحث، والمستقصى منهم مما يساعد على تفهم المستقصى منهم بأهمية الدراسة الذي يقوم به الباحث والإهتمام بالإجابة على أسئلة الإستقصاء

٥/٥ أسلوب تحليل البيانات:

١/٥/٥ الأساليب المستخدمة في تحليل البيانات:

اعتمد الباحث على الإحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي المرجح، ومقياس ليكرت) ، ومعامل الاختلاف احد مقاييس النزعة المركزية للمقارنة بين عينتين أو أكثر . كما تم استخدام الأساليب الإحصائية مثل (اختبار χ^2 كا^٢) والذي يستخدم لدراسة العلاقة بين متغيرين، وتم الإعتماد على أسلوب ليكرت ذو الصفة الخماسية، كما تم استخدام اختبار تحليل التباين (ANOVA) وهو من مقاييس التشتت المطبقة لإختبار معنوية الفروق بين المتوسطات، واختبار كروسكال والس (Kruskal-Wallis)، الذي

يطبق على رتب المتوسطات الحسابية لدرجات كل متغير على حده بهدف تحديد ما إذا كانت الفروق بين الآراء جوهرية أم غير جوهرية، ويتمثل إحصاء هذا الإختبار في قيمة (χ^2) وتوضح أساس إتخاذ القرار بناءً على قيمة مستوى المعنوية المحسوبة، فإذا كانت أكبر من مستوى المعنوية المحسوبة مقدماً ومقدارها (٠.٠٥) يقبل الفرض العدمي والعكس صحيح إذا كانت أقل من مستوى المعنوية المحسوبة يقبل الفرض البديل، كما تم تطبيق اختبار مان وتيني (Mann-Whitney Test) ويستخدم عند وجود فروق معنوية بين المتوسطات طبقاً لإختبار كروسكال والس السابق، ويتمثل إحصاء هذا الإختبار في قيمة (Z)، فإذا كانت أكبر من نصف مستوى المعنوية المحدد مقدماً (٠.٠٢٥)، يتم قبول الفرض العدمي والعكس صحيح، وإذا كانت أقل من نصف مستوى المعنوية المحدد يتم قبول الفرض البديل. ويوضح الجدول (١) قوائم الاستبيان المرسله والمستلمة من عينة الدراسة والتي اجري عليها التحليل:

جدول رقم (١)

قوائم الاستبيان المرسله والمستلمة التي اجري عليها التحليل

نسب الرد	قوائم مستلمة	قوائم مرسله	فئات موزع عليها الاستمارات
٢٩%	٣٠	٤٠	أساتذة المحاسبة والمراجعة
٣٩%	٤٠	٤٥	مراقبي الحسابات
٣٢%	٣٥	٤٠	مأموري الضرائب
١٠٠%	١٠٥	١٢٥	الإجمالي

٢/٥/٥ تحليل نتائج الدراسة الميدانية:

١- نتائج الإحصاءات الوصفية (مشكلات المحاسبة الضريبية للقيمة المضافة)

جدول رقم (٢)

(الإحصاءات الوصفية لقائمة الاستقصاء مشكلات المحاسبة الضريبية للقيمة المضافة)

مشكلات المحاسبة الضريبية للقيمة المضافة وفقاً للقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م وتعديلاته القانون (٣) لسنة ٢٠٢٢	العينة	الحد الأدنى	الحد الأعلى	الوسط الحسابي		انحراف معياري
				احصاء	الخطأ المعياري	
تعارض القيمة المدفوعة مع معيار (٤٨) الإيراد من عقود العملاء	90	1.00	5.00	1.9667	.11444	1.08566
تعارض مفهوم البيع مع معيار (٤٨) الإيراد من العقود مع	90	1.00	5.00	2.7111	.13244	1.25639
تعارض المعاملة الضريبية لفوائد البيع بالتقسيط مع معيار (٤٨)	90	1.00	5.00	2.7222	.12742	1.20884
تحديد عناصر القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة	90	1.00	5.00	2.7222	.12037	1.14193
الفروق الناتجة من اختلاف القيمة الفعلية عن القيمة المتخذة للضريبة	90	1.00	5.00	2.4889	.12059	1.14406
مشكلة تحديد وعاء الضريبة على عمليات البيع بالتقسيط	90	1.00	5.00	2.3889	.12807	1.21502
مشكلة تحديد الوعاء الضريبي للسلع والخدمات المستوردة	90	1.00	5.00	2.4556	.13141	1.24667
مشكلة حد التسجيل للضريبة	90	1.00	5.00	2.2444	.12573	1.19278
لتطبيق مبدأ التكاليف العكسي	90	1.00	5.00	2.5333	.13973	1.32563
وعاء الضريبة للألات والمعدات	90	1.00	5.00	2.6111	.11361	1.07781
وعاء شركات الطاقة المتجددة	90	1.00	5.00	2.0889	.11787	1.11823
وعاء الضريبة لانشطة ومعاملات التجارة الإلكترونية	90	1.00	5.00	2.3000	.14348	1.36118
ضريبة صناعة المحتوى	90	1.00	5.00	1.9444	.13255	1.25744
وعاء ضريبة نشاط اقتسام الوقت	90	1.00	5.00	2.9778	.17017	1.61439

عدم سريان الخصم على بعض السلع والخدمات	90	1.00	5.00	2.1222	.12425	1.17872
خصم ضريبة القيمة المضافة للشركات الوهمية	90	1.00	5.00	2.3889	.14965	1.41972
خصم الضريبة لانشطة اقتسام الوقت	89	1.00	5.00	2.6854	.13138	1.23946
إعفاء خدمات وكلاء البيع والمأكولات المصنعة	90	1.00	5.00	2.7111	.15176	1.43976
التهرب الضريبي للأشخاص المرتبطين	90	1.00	5.00	2.8667	.13794	1.30857
تطبيق نظم المتحصلات النقدية	90	1.00	5.00	2.4000	.15057	1.42844
تطبيق الإقرار الضريبي الإلكتروني	89	1.00	5.00	2.0449	.13361	1.26050
تطبيق الفاتورة الضريبية الإلكترونية	90	1.00	5.00	2.2889	.14155	1.34285
الفحص الضريبي للنظم المحاسبية الإلكترونية	90	1.00	5.00	2.6222	.15448	1.46554
رقابة الدفاتر والسجلات المحاسبية الإلكترونية	90	1.00	5.00	2.9889	.15762	1.49527
Valid N (listwise)	88					

ومن الجدول (٢) الإحصاءات الوصفية لقائمة الاستقصاء، يمكن التوصل لما يلي:

- فيما يتعلق بالسؤال الأول، تعارض مفهوم القيمة المدفوعة فعلاً مع المعيار (٤٨) ، اظهرت النتائج أن متوسط الاجابات هو (١.٩٦٦٧)، وهذا يدل على ان الاتجاه العام للمستقصى منهم فى الرد على هذا السؤال هو (موافق تماماً) بإنحراف معيارى مقداره (١.٠٨٥٦٦) وكانت نسبة الخطأ المعيارى (٠.١١٤٤٤%).

- فيما يتعلق بالسؤال الأخير، مشكلة رقابة الدفاتر والسجلات المحاسبية الإلكترونية، اظهرت النتائج أن متوسط الاجابات هو (2.9889)، وهذا يدل على ان الاتجاه العام للمستقصى منهم فى الرد على هذا السؤال هو (موافق تماماً) بإنحراف معيارى مقداره (1.49527) وكانت نسبة الخطأ المعيارى (0.15762%).

٢- نتائج الإحصاءات الوصفية لمقترحات علاج مشكلات ضريبية القيمة المضافة:
جدول (٣) الإحصاءات الوصفية لقائمة الاستقصاء (مقترحات مشكلات ضريبية القيمة المضافة)

مقترحات علاج مشكلات ضريبية القيمة المضافة القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م وتعديلاته القانون (٣) لسنة ٢٠٢٢	العينة	الحد الأدنى	الحد الأعلى	الوسط		الانحراف المعياري
				الاحصاء	الخطأ المعياري	
تعديل المادة (١٠) من القانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦، ليكون وعاء ضريبية البيع بالتقسيط هو قيمة المبيعات فقط.	90	1.00	5.00	2.1333	.12661	1.20112
تعديل المادة رقم (١) بالقانون، ليوافق مفهوم القيمة المدفوعة المعيار (٤٨).	90	1.00	5.00	1.9889	.12391	1.17554
تعديل المادة (١٠) بالقانون، ليوافق مفهوم البيع المعيار رقم (٤٨).	90	1.00	5.00	2.0889	.10792	1.02381
فصل قيمة المبيعات عن فائدة مبيعات التقسيط بقائمة الدخل ويتم الاعتراف بها كإيراد منفصل عن عقد العمل.	90	1.00	5.00	2.2444	.12867	1.22071
تعديل المادة (١٠) من القانون ليكون وعاء الضريبة هو قيمة الفاتورة (-) الخصومات المحاسبية فقط	90	1.00	5.00	2.2222	.12619	1.19717
وضع سعر استرشادي لمعالجة فروق إختلاف القيمة عن قيمة المتخذة للضريبة	90	1.00	5.00	2.1222	.11912	1.13006
وضع معاملة لإخضاع الخدمات المالية غير المصرفية التي تدر إيراداً	90	1.00	5.00	2.6222	.13554	1.28586
وضع معايير (لتحسين السعر) لضمان حيادية مأمور الجمرك عند تعديل قيمة السلع والخدمات الخاضعة للضريبة.	90	1.00	5.00	2.2111	.12391	1.17554
وضع حد تسجيل للخدمات المهنية، مع إخضاع التجار ومؤدو الخدمة البالغ رقم اعمالهم (٥٠٠٠٠٠ ج)	90	1.00	5.00	2.2333	.12842	1.21831
وضع معاملة عند إستلام السلع والخدمات العابرة للحدود وليس للمورد وكيل بالدولة (مبدأ التكلفة العكسي).	90	1.00	5.00	2.5000	.14504	1.37596
عدم اخضاع الآلات المستخدمة في الانتاج أو تادية خدمة، لأنها تستخدم	90	1.00	5.00	2.3222	.14381	1.36429

في الانتاج وليس المتاجرة والارباح.						
اعفاء تجهيز ما تقوم به شركات الطاقة المتجددة وإنشاء مشروعاتها للضريبة	90	1.00	5.00	2.6556	.15735	1.49276
إخضاع تقنية البلوك تشين لضريبة لخضوعها في بعض التشريعات الدولية	90	1.00	5.00	1.7778	.10335	.98046
إخضاع إيرادات صناعة المحتوى للضريبة ان كانت المنصة بمصر باعتبارها خدمة مؤداة عدا الخدمات المهنية .	90	1.00	5.00	2.0111	.12290	1.16594
إخضاع اسناد شركة نشاط اقسام الوقت الأعمال لشركة مقاولات للضريبة	90	1.00	5.00	2.3889	.14195	1.34661
السماح بإكمال نظام الخصم الضريبي	90	1.00	5.00	2.4778	.15010	1.42393
إلغاء تسجيل شركات بيع الفواتير الوهمية وتطبيق الفاتورة الإلكترونية	90	1.00	5.00	2.4111	.13946	1.32304
رد الرصيد الدائن بخصم الأرصدة المدينة في الفترات التالية بحد أقصى ٦ فترات.	90	1.00	5.00	1.9889	.12290	1.16594
اعطاء الحق للشركة المديرية نشاط قسائم الوقت في خصم الضريبة المسددة عن تجديدات الشركة المالكة.	90	1.00	5.00	2.3556	.14423	1.36827
وضع معاملة لوكلاء البيع بالتوزيع	90	1.00	5.00	2.6556	.14582	1.38338
معايير الخضوع للضريبة تحقيق إيرادات وفحص الأشخاص المرتبطة بوحدة واحدة	90	1.00	5.00	2.7222	.14136	1.34104
تطبيق المراجعة الأمنية الإلكترونية للفاتورة والإقرار الضريبي الإلكتروني	90	1.00	5.00	2.2889	.12665	1.20154
تطبيق التكويد الإلكتروني، وهو نظام يستخدم لتصنيف السلع والخدمات الخاضعة للضريبة القيمة المضافة.	90	1.00	5.00	2.3000	.14607	1.38572
تطبيق النظم الخبيرية لإجراء التمهيدي للفحص الضريبي وعند اعداد الفاحص	90	1.00	5.00	2.0111	.11665	1.10661
تطوير أداء الفاحص الضريبي للتعامل مع النظام الإلكتروني للضريبة .	90	1.00	5.00	2.0000	.09994	.94809
Valid N (listwise)	90					

ومن خلال الجدول (٣)، احصاءات قائمة الاستقصاء، يمكن تحليل مايلي:

- فيما يتعلق بالمقترح الأول، تعديل المادة رقم (١٠) من القانون، ليكون وعاء ضريبية البيع بالتقسيط هو قيمة المبيعات فقط، فقد أظهرت النتائج أن متوسط الاجابات هو (1.20112)، وهذا يدل على ان الإتجاه العام للمستقصى منهم فى الرد على السؤال هو (موافق) بإنحراف معيارى (1.20112) ونسبة الخطأ المعيارى (12661%).

- فيما يتعلق بالمقترح الأخير، تطوير أداء الفاحص الضريبي للتعامل مع النظام الإلكتروني للضريبة. أظهرت النتائج أن متوسط الاجابات هو (2.0000)، وهذا يدل على ان الإتجاه العام للمستقصى منهم فى الرد على السؤال هو (موافق) بإنحراف معيارى (94809) ونسبة الخطأ المعيارى (09994%).

٣- اختبار فروض الدراسة:

أولاً: تحليل التباين لاختبار الفرض الاحصائى الأول (لاجمالى متوسط المشكلات):
جدول (٤) تحليل التباين لاختبار الفرض الاحصائى الأول (لاجمالى متوسط المشكلات)

مستوى المعنوية	قيمة F المحسوبة	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصادر التباين
٠.٠٠٠٠	٨.٥٢١	٣.١٤٣	٢	٦.٢٨٦	بين المجموعات
		٠.٣٦٩	٨٧	٣٢.٠٨٩	داخل المجموعات
			٨٩	٣٨.٣٧٥	الاجمالى

ومن الجدول (٤) فان قيمة (f) المحسوبة تساوي (٨.٥٢١) ومستوى المعنوية المشاهد (٠.٠٠٠٠) أقل من مستوى المعنوية النظري (٠.٠٠٥) مما يدل على وجود فروق معنوية بين متوسطات اجمالي المشكلات الضريبية لكلاً من (أساتذة المحاسبة والمراجعة، ومأمورى الضرائب، ومراقبى الحسابات) مما يعنى أن تباين الآراء حول مشكلات المحاسبة الضريبية يرجع لإختلاف الوظائف بين المجموعات من وجهة نظر عينة الدراسة وليس داخل الوظيفة الواحدة، ومن هذا الإستدلال يرفض الفرض العدمى، ويقبل الفرض البديل، وهو وجود فروق معنوية ذات دلالة احصائية بين متوسط اجمالي مشكلات المحاسبة الضريبية على القيمة المضافة وبين مجتمع الدراسة.

ثانياً: تحليل التباين لإختبار الفرض الإحصائي الثاني (إجمالي متوسط المقترحات):
جدول (٥) تحليل التباين لإختبار الفرض الإحصائي الثاني (إجمالي متوسط المقترحات)

مصادر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى المعنوية
بين المجموعات	٦٠.٦٥٨	٢	٣.٣٢٩	٩.٧٧٧	٠.٠٠٠
داخل المجموعات	٢٩.٦٢٥	٨٧	٠.٣٤١		
الإجمالي	٣٦.٢٨٤	٨٩			

ومن خلال الجدول السابق نجد ان قيمة (f) المحسوبة تساوي (٩.٧٧٧) ومستوى المعنوية المشاهد $\text{sig}=0.000$ وهي قيمة أقل من مستوى المعنوية النظري (٠.٠٠٥)، مما يدل على وجود فروق معنوية بين متوسط مقترحات معالجة مشكلات المحاسبة الضريبية لعينة الدراسة (مما يعنى أن التباين فى الآراء حول مشكلات الضريبة يرجع لإختلاف الوظائف بين المجموعات من وجهة نظر عينة الدراسة وليس داخل الوظيفة الواحدة. ومن خلال هذا الاستدلال يتم رفض الفرض العدمي ويتم قبول الفرض البديل ، وهو وجود فروق معنوية ذات دلالة احصائية بين مقترحات مشكلات المحاسبة الضريبية على القيمة المضافة وفقاً للقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م، ومجتمع الدراسة (أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات، ومأمورى الضرائب، ومراقبى الحسابات).

ثالثاً: اختبار كروسكال والس:

أ- ايجاد الإحصاءات الوصفية المتعلقة بمتوسط اجمالى المشكلات ومقترحات علاجها:

جدول (٦) لإحصاءات الوصفية لمتوسط اجمالى المشكلات ومقترحات علاجها

البيان	العينة الدراسة	الحد الأدنى	الحد الأعلى	الوسط الحسابى	الانحراف المعياري
متوسط اجمالى مشكلات المحاسبة الضريبية على القيمة المضافة	١٢٥	١.١٧	٤.٥٢	2.4710	.65664
متوسط اجمالى مقترحات مشكلات المحاسبة الضريبية للقيمة المضافة	١٢٥	١.٠٨	٣.٦٩	2.2709	.63850
متوسط مجتمع الدراسة	١٢٥	١.٠٠	٣.٠٠	2.0000	.82107

ويتبين من الجدول (٦) ان متوسط اجمالي مشكلات المحاسبة الضريبية بلغ (٢٠٤٧١٠) بإنحراف المعياري (٠.٦٥٦٦٤) وكان متوسط اجمالي مقترحات معالجة مشكلات المحاسبة الضريبية (٢٠٢٧٠٩)، بإنحراف المعياري (٠.٦٥٦٦٤)، كما بلغ متوسط مجتمع الدراسة (٢٠٠٠٠)، بإنحراف معياري (٠.٨٢١٠٧). ومن خلال هذا الاستدلال يتبين ان الاتجاه العام للمستقصى منهم فى الرد على هذا السؤال (موافق تماماً) وفقاً لاسلوب ليكرت ذو الصفة الخماسية.

ب- ايجاد متوسط الرتب:

جدول (٧)

رتب الوسيط لمتوسط المشكلات الضريبية ومقترحات علاجها

رتب الوسط	العينة	مجتمع الدراسة	
43.37	٤٠	اساتذة الجامعات	متوسط اجمالي مشكلات المحاسبة الضريبية للقيمة المضافة على السلع والخدمات
57.53	٤٠	مأمورى الضرائب	
35.60	٤٥	المحاسبون القانونيون	
	١٢٥	الاجمالي	
50.57	٤٠	اساتذة الجامعات	متوسط اجمالى مقترحات مشكلات المحاسبة الضريبية للقيمة المضافة على السلع والخدمات
56.23	٤٠	مأمورى الضرائب	
29.70	٤٥	المحاسبون القانونيون	
	١٢٥	الاجمالي	

ج- اختبار كروسكال والس الاحصائى:

جدول (٨)

يوضح اختبار كروسكال والس لإختبار فروض الدراسة

الاختبار	متوسط اجمالى مشكلات المحاسبة الضريبية	متوسط اجمالى مقترحات معالجة مشكلات المحاسبة والضريبية
المربعات Chi-Square	10.888	17.186
درجة الحرية Df	2	2
مستوى Asymp. Sig. المعنوية	.004	.000

د- اختبار فروض الدراسة:

د/١ بالنسبة للفرض الأحصائي الأول:

من الجدول (٨) تبين ان ان قيمة مستوى المعنوية المشاهد $sig=0.004$ وهي أقل من مستوى المعنوية النظري (٠.٠٥) مما يدل على وجود فروق معنوية بين متوسط اجمالي مشكلات المحاسبة الضريبية لكلاً من (أساتذة المحاسبة والمراجعة، ومأموري الضرائب، ومراقبي الحسابات).

ومن خلال هذا الإستدلال يتم رفض الفرض العدمي، وقبول الفرض البديل وهو وجود فروق معنوية ذات دلالة احصائية بين متوسطات اجمالي مشكلات المحاسبة الضريبية على القيمة المضافة وفقاً للقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م، وتعديلاته القانون رقم (٣) لسنة ٢٠٢٢، وبين مجتمع الدراسة (أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، ومراقبي الحسابات، ومأموري الضرائب).

د/٢ بالنسبة للفرض الأحصائي الثاني:

من الجدول (٨) تبين ان ان قيمة مستوى المعنوية المشاهد $sig=0.000$ وهي أقل من مستوى المعنوية النظري (٠.٠٥) مما يدل على وجود فروق معنوية بين متوسط اجمالي مقترحات مشكلات المحاسبة الضريبية لكلاً من (أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، ومأموري الضرائب، ومراقبي الحسابات).

ومن خلال هذا الإستدلال يتم رفض الفرض العدمي، وقبول الفرض البديل وهو وجود فروق معنوية ذات دلالة احصائية بين مقترحات معالجة مشكلات المحاسبة الضريبية على القيمة المضافة وفقاً للقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ م، وتعديلاته القانون رقم (٣) لسنة ٢٠٢٢، وبين مجتمع الدراسة (أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، ومراقبي الحسابات، ومأموري الضرائب).

رابعاً: اختبار مان وتيني:

أ- بالنسبة للفرض الإحصائي الأول:

١/ إيجاد رتب الوسيط ومجموع مربعات رتب الوسيط من الجدول التالي:

جدول (٩)

يوضح رتب الوسيط ومجموع مربعات رتب الوسيط

متوسط اجمالي	مجموع الدراسة	عينة	رتب الوسيط	مجموع مربعات رتب الوسيط
مشكلات المحاسبة	اساتذة الجامعات بالجامعات المصرية	٤٠	٤٣.٣٧	١٣٠١.٠٠
الضريبية	مأمورى الضرائب والمحاسبون	٨٥	٤٦.٥٧	٢٧٩٤.٠٠
	الإجمالى			

٢/ اختبار مان وتيني للفرض الإحصائي الأول:

جدول (١٠)

يوضح اختبار مان وتيني للفرض الإحصائي الأول (اجمالي المشكلات)

	متوسط اجمالي مشكلات المحاسبة الضريبية
Mann-Whitney U	836.000
Wilcoxon W	1301.000
Z	-.548
Asymp. Sig. (2-tailed)	.584

a. Grouping Variable: مجتمع الدراسة

ويتبين من الجدول (١٠) فيما يتعلق باختبار الفرض الإحصائي الأول، ان قيمة Sig مستوى المعنوية المشاهد (٠.٥٨٤) وقيمة (Z) المحسوبة لمتوسط مشكلات المحاسبة الضريبية (-٠.٥٤٨)، وهى اقل من نصف مستوى المعنوية المحدد مقدماً (٠.٠٢٥). ومن هذا الإستدلال يتبين وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مشكلات ضريبية القيمة المضافة وفقاً للقانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦م، ومجتمع الدراسة ولذلك يتم رفض الفرض العدمي، ويتم قبول الفرض البديل وهو وجود فروق معنوية ذات دلالة

إحصائية بين مشكلات المحاسبة الضريبية وفقاً للقانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦م وتعديلاته القانون (٣) لسنة ٢٠٢٢م، وبين مجتمع الدراسة (أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، ومراقبي الحسابات، وأمورى الضرائب) ويتم رفض الفرض العدمي.
ب- بالنسبة للفرض الإحصائي الثاني:

ب/١ ايجاد رتب الوسيط ومجموع مربعات رتب الوسيط من الجدول التالي:

جدول (١١) يوضح رتب الوسيط ومجموع مربعات رتب الوسيط

متوسط اجمالى	مجموع مربعات رتب الوسيط	رتب الوسيط	n	مجموع رتب
مقترحات مشكلات المحاسبة الضريبية	١٥١٧.٠٠	٥٠.٥٧	٤٠	اساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات
المحاسبة	٢٥٧٨.٠٠	٤٢.٩٧	٨٥	مأمورى الضرائب والمحاسبون القانونيين
الإجمالى				

ب/٢ اختبار مان وتينى للفرض الإحصائي الثاني:

جدول (١٢) يوضح اختبار مان وتينى للفرض الإحصائي الثاني (اجمالي المقترحات)

متوسط اجمالى مقترحات معالجة مشكلات المحاسبة الضريبية	مجموع مربعات رتب الوسيط
Mann-Whitney U	748.000
Wilcoxon W	2578.000
Z	-1.302
Asymp. Sig. (2-tailed)	.193

فيما يخص الفرض الإحصائي الثاني كانت قيمة Sig مستوى المعنوية المشاهد (٠.١٩٣)، وقيمة (Z) المحسوبة لمتوسط اجمالى مشكلات المحاسبة الضريبية للقيمة المضافة (-١.٣٠٢) وتعتبر اقل من نصف مستوى المعنوية المحدد مقدماً (٠.٠٢٥). ومن هذا الإستدلال تبين وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مقترحات معالجة مشكلات المحاسبة الضريبية على القيمة المضافة وفقاً للقانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦م وتعديلاته القانون (٣) لسنة ٢٠٢٢م وبين مجتمع الدراسة ولذا يتم رفض الفرض

العدمى، مع قبول الفرض البديل وهو وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مقترحات معالجة مشكلات المحاسبة الضريبية للقيمة المضافة ومجتمع الدراسة (أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، ومراقبي الحسابات، وأمورى الضرائب).

٦- النتائج والتوصيات والمقترحات البحثية المستقبلية:

١/٦ نتائج الدراسة:

فى ضوء الدراسة النظرية والميدانية يمكن استخلاص بعض النتائج التالية:

١- ثبات صحة الفرض الإحصائى الأول، لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مشكلات المحاسبة الضريبية على القيمة المضافة وفقاً للقانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦، وتعديلاته القانون (٣) لسنة ٢٠٢٢، والقرار (٢٣٠) لسنة ٢٠٢٢، ومجتمع الدراسة (أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، ومراقبي الحسابات، وأمورى الضرائب).

٢- ثبات صحة الفرض الإحصائى الثانى لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مقترحات معالجة مشكلات المحاسبة الضريبية على القيمة المضافة وفقاً للقانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦، وتعديلاته القانون (٣) لسنة ٢٠٢٢، وبين مجتمع الدراسة (أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، ومراقبي الحسابات، وأمورى الضرائب).

٣- إختلاف اراء مجتمع الدراسة يرجع إلى إختلاف الوظائف بين المجموعات من وجهة نظر عينة الدراسة وليس داخل الوظيفة الواحدة.

٤- أهمية حصيلة ضريبة القيمة المضافة لعلاج عجز الموازنة العامة للدولة، والتي بلغت فى العام (٢٠٢٠/٢٠١٩) (٢٦١.١ مليار ج) وبنسبة (٢٣٪) من الإيرادات العامة للدولة التى بلغت (١١٣٤.٤ مليار ج) ، وبنسبة (٣٠.٤٪) من الإيرادات الضريبية للدولة التى بلغت (٨٥٦.٦ مليار ج)، وبنسبة (٤.١٪) من الناتج المحلى الإجمالى والذى بلغ (٦٥٢٠ مليار ج) فى نفس العام المالى (٢٠٢٠/٢٠١٩).

٥- تعدد مشكلات المحاسبة الضريبية على القيمة المضافة بعد صدور القانون رقم (٣) لسنة ٢٠٢٢، الذى صدر لمعالجة مشكلات تطبيق ضريبة القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦، والمتعلقة بتحديد وعاء الضريبة وخصمها والإعفاء والتهرب منها.

٦- تعدد مشكلات النظام الضريبي الإلكتروني، والمطبق من قبل مصلحة الضرائب ويتعلق بتطبيق الفاتورة والإقرار الضريبي الإلكتروني، بالإضافة الى الفحص الضريبي الإلكتروني والمطبق وفقاً لقانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠ .
٢/٦ توصيات الدراسة:

- ١- التأكيد على تطبيق الإطار المقترح بشأن معالجة مشكلات المحاسبة الضريبية على القيمة المضافة في ضوء القانون رقم (٣) لسنة ٢٠٢٢م، بشأن تعديل القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦، والمتعلقة بتحديد وعاء الضريبة وخصمها والإعفاء والتهرب منها.
- ٢- تدريب مأموري الضرائب على تطبيق النظام الإلكتروني المستحدث تطبيقه وفقاً لقانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠، وخاصة عند القيام بعملية الفحص الضريبي الإلكتروني، او مراجعة الفواتير والإقرارات الضريبية الإلكترونية.
- ٣- وضع آلية تطبيق حديثة لتحديد وعاء الضريبة لمعاملات التجارة الإلكترونية مثل البلوك تشين وانشطة صناعة المحتوى لصعوبة تطبيق الضريبة عليهم بشكل سليم.
- ٤- تطبيق تقنيات حديثة كالنظم الخبيرة والذكاء الاصطناعي، ونظم تخطيط الموارد لمواجهة مشكلة الفحص الضريبي للنظم المحاسبية الإلكترونية، مثل صعوبة التوصل الى مواقع السجلات الالكترونية وتحديد الإيرادات الضريبية.
- ٥- مراعاة الآثار المحاسبية الناتجة من تطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة بالتوافق بين نصوص قانون ضريبة القيمة المضافة وبين المعايير المحاسبية ذات الصلة.

٣/٦ المقترحات البحثية المستقبلية:

- وفقاً لما تم التوصل اليه من نتائج وتوصيات تقدم الأفكار التالية كأبحاث مستقبلية:
- ١- اجراء دراسة لمشكلات المحاسبة الضريبية للقيمة المضافة، والفحص الضريبي الإلكتروني وفقاً لقانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠.
 - ٢- اجراء دراسة تحليلية لمشكلات المحاسبة الضريبية على القيمة المضافة في ضوء معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) الإيراد من العقود مع العملاء.
 - ٣- اجراء دراسة لبيان دور الإدارة الضريبية في تفعيل تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة، واثر ذلك على زيادة الإيرادات الضريبية وعلاج عجز الموازنة.

٤- اجراء دراسة لمعالجة مشكلات المحاسبة الضريبية على القيمة المضافة في بعض القطاعات مثل (قطاع السيارات، والبترو، التجارة الإلكترونية).

٧- قائمة المراجع:

١/٧ المراجع العربية:

١- أماني هاشم السيد، " تفعيل دور المراجع في مواجهة أخطار امن نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير، ٢٠٠٥

٢- أسماء رضوان عارف، تحليل لمشاكل تقديرالقيمة المتخذة كأساس لربط الضريبة على القيمة المضافة وأثر فروق الفحص الضريبي على القوائم المالية، دراسة تطبيقية على منطقة شمال الدلتا"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة المنصورة، ٢٠١٨.

٣- اميرة حامد السيد، " ضريبة القيمة المضافة وآثارها: دراسة استطلاعية في بيئة الأعمال السعودية ،" مجلة البحوث المحاسبية ، العدد ١، كلية التجارة ، جامعة طنطا، يونيو ٢٠١٩.

٤- اميرة طه صالح ، " استخدام النظم الخبيرة في ترشيد اداء الفاحص الضريبي بالتطبيق على الضريبة على القيمة المضافة، دراسة نظرية اختبارية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة وادارة الاعمال، جامعة حلوان، ٢٠٢٠.

٥- حسن كمال حسن، "اطار مقترح للمعاملة الضريبية لشركات الطاقة المتجددة في مصر، دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة وادارة الاعمال، جامعة حلوان، ٢٠١٩.

٦- حسين سيد عبد الباقي، " تحديات تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة في مصر، دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد رقم ١٥، العدد الثالث، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، ابريل، ٢٠١٩.

٧- سمير احمد أبو غابة" أساليب الرقابة المختلفة الخاصة بأمن الأنظمة الالكترونية

- ١٥٤، يونيو ٢٠٠٣. -
٨- سامى محمود عبد الحميد، مشكلات المحاسبة عن الضريبة على القيمة المضافة للخدمات المالية فى البنوك وشركات التأمين، "مجلة البحوث المالية والضريبية"، العدد رقم ٩٠، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، فبراير ٢٠١٤.
- ٩- غريب محمد عبد العزيز، " تفعيل استخدام تكنولوجيا المعلومات فى الفحص الضريبى للحد من الفجوة الضريبية"، مجلة الفكر المحاسبى ، المجلد رقم ٢٢، العدد الاول، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، يناير، ٢٠٢٠.
- ١٠- محمد عبد السلام البكرى ، " نموذج مقترح للفحص الضريبى فى ظل نظام المعلومات المحاسبية الالكترونية دراسة نظرية تطبيقية، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة، جامعة الأزهر، القاهرة، ٢٠١٣.
- ١١- محمد صلاح الدين محمد، "مخاطر نظام الإقرار الضريبى الإلكتروني بمصلحة الضرائب، دراسة ميدانية"، المجلة العلمية لكلية التجارة، بنين، كلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد، ٣١، لسنة ٢٠٠٦.
- ١٢- محمد جمال سيد، انعكاسات تطبيق منشآت الاعمال لنظم تخطيط موارد المنشأة على تفعيل المحاسبة عن ضريبة القيمة المضافة، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠٢٠.
- ١٣- محمد راغب شطورى، "مدخل محاسبى مقترح لتطوير القياس والإفصاح بهدف مكافحة التهرب الضريبى فى اطار معايير المحاسبة، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، ٢٠٢٠.
- ١٤- محمود عطية اسماعيل، " اطار مقترح لمعالجة مشكلات المحاسبة الضريبية على القيمة المضافة فى ضوء القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، ٢٠٢١

- ١٥- محى سامى الشباسبى، تامر يوسف عبد العزيز، "مقترحات لمعالجة مشكلات التحاسب الضريبي وفقاً لقانون ضريبة القيمة المضافة (٦٧) لسنة ٢٠١٦م، دراسة اختبارية"، *مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ١، يونيو ٢٠١٩*.
- ١٦- مصطفى طلعت عبد الحميد، "مشكلات المحاسبة الضريبية على عقود اقتسام الوقت ومقترحات علاجها، دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، تجارة عين شمس ٢٠٢١
- ١٧- نبيل عبد الرؤف ابراهيم، "آليات التطبيق العملي لمبدأ التكلفة العكسي في مجال التحاسب الضريبي على القيمة المضافة في مصر، دراسة ميدانية وتجارب مقارنة " *مجلة المحاسبة والمراجعة، العدد ٢، كلية التجارة، جامعة بنى سويف ٢٠١٦*.
- ١٨- هانى حسن عبد الشافى " اطار مقترح لتطوير دور الفاحص الضريبي لمواجهة خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية بالتطبيق على ضريبة القيمة المضافة، دراسة ميدانية، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ٢٠٢٠ .
- ١٩- قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦، الجريدة الرسمية، العدد ٣٥ مكرج ، السنة ٥٩،٧/٩/٢٠١٦م.
- ٢٠- اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم (٦٦) لسنة ٢٠١٧ ، الجريدة الرسمية، (العدد ٥٥ تابع أ، ٢٠١٧م).
- ٢١ - قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم(٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠، الجريدة الرسمية، العدد ٤٢ مكرر (ج)، ٢٠٢٠ .
- ٢٢-القانون رقم (٣) لسنة ٢٠٢٢، بشأن تعديل قانون الضريبة على القيمة المضافة ، الجريدة الرسمية، العدد ٣ مكرر (هـ) يناير ٢٠٢٢.
- ٢٣-قرار وزيرالمالية (٢٣٠) لسنة ٢٠٢٢، الجريدة الرسمية، عدد ١١٦تابع، مايو ٢٠٢٢
- ٢٤- قرار وزير المالية رقم (٦٥) لسنة ٢٠٢٠، بشأن فصل قيمة الضريبة على القيمة المضافة عن قيمة مدخلات انتاج، الحديد والصلب، والألومنيوم، والنحاس، جريدة الوقائع المصرية، العدد ٢٥ تابع، فبراير ٢٠٢٠ م .
- ٢٥- قانون الضريبة علي القيمة المضافة في لبنان، رقم (٣٧٩) لسنة ٢٠٠١م، الجريدة الرسمية، عدد ٦٣، ٢٠٠١، www.mpmouawad.com/pdfs/ValueAddedTax.pdf

٢٦- قانون ضريبة القيمة المضافة في المملكة المتحدة رقم (٧٥٣) لسنة ١٩٩٤ المعدل في عام ٢٠١٨، متاح علي:

Uk/government/publications/vat-notice/702, Section 22A of the Value
[http://www.mf.gov.Tav act1994 \(as amended\) . Added](http://www.mf.gov.Tav act1994 (as amended) . Added)

٢٧- قانون الضريبة علي القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية رقم (٥١) لسنة ١٤٣٨ هـ (٢٠١٧)، متاح علي:

- <https://www.vat.gov.sa/ar>

٢٨- معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، الإيراد من العقود مع العملاء، معايير المحاسبة المصرية، الجهاز المركزي للمحاسبات، القرار رقم (٧٣٢) لسنة ٢٠٢٠، جريدة الوقائع المصرية، العدد ٤٣/١/٢٤/٦/٢٠٢٠.

٢/٧ المراجع الأجنبية:

29- Alavuotunki, k.,Haapanen ,M& pirttila ,j(2019),"The effects of The value added tax on revenue and inequality ,**The journal of Development Studies** '(vol ,55, no490)

30- EY,(2015)"Worldwide (VAT) ,GsT and sales Tax Guide", website at:www.ey.com, downloaded at(31/12/2018).

31- Jerene,W,Challenges, of value added tax (VAT) Collection performance:a Casa study Of Hawassa City Revenue Authority (Souti Ethiopia), "**international journal of Business & Management** ,vol 4,Iss, 12/12/2016)

32- AICPA Professional Standards, SAS No.99, “ **Communications Between Predecessor and Successor Auditors**”, AU Section 315, 2002, Parag69 – 72.

33- -Haller ,A, and Van Staden ,c,(2014)" The value added Statement – an Appropriate Instrument For Integrated Reporting" ,**Accounting ,Auditing , and Accountapility Journal** (Vol .27,Iss.7)

34- Efstathios Kirkos, Yannis Manolopoulos, DATA MINING IN FINANCE AND ACCOUNTING: A REVIEW OF CURRENT RESEARCH TRENDS, **Proceedings of the 1 st International Conference on Enterprise Systems and Accounting (ICESAcc)**, Greece, 2004

35- Hand Book of International Aduditing, ISA No.401, "**Aduditing in a computer Information Systems Environment**", IFAC, Ethics Pronouncements, 2004, Parag.4.

36- Lawrence, u, and Victor ,E,' value added Tax and macroecono,ic performance: A Dynamic Modeling of The Nigerian Experience '(2016), **Europen journal of Business & Management** (Vol8,No17)