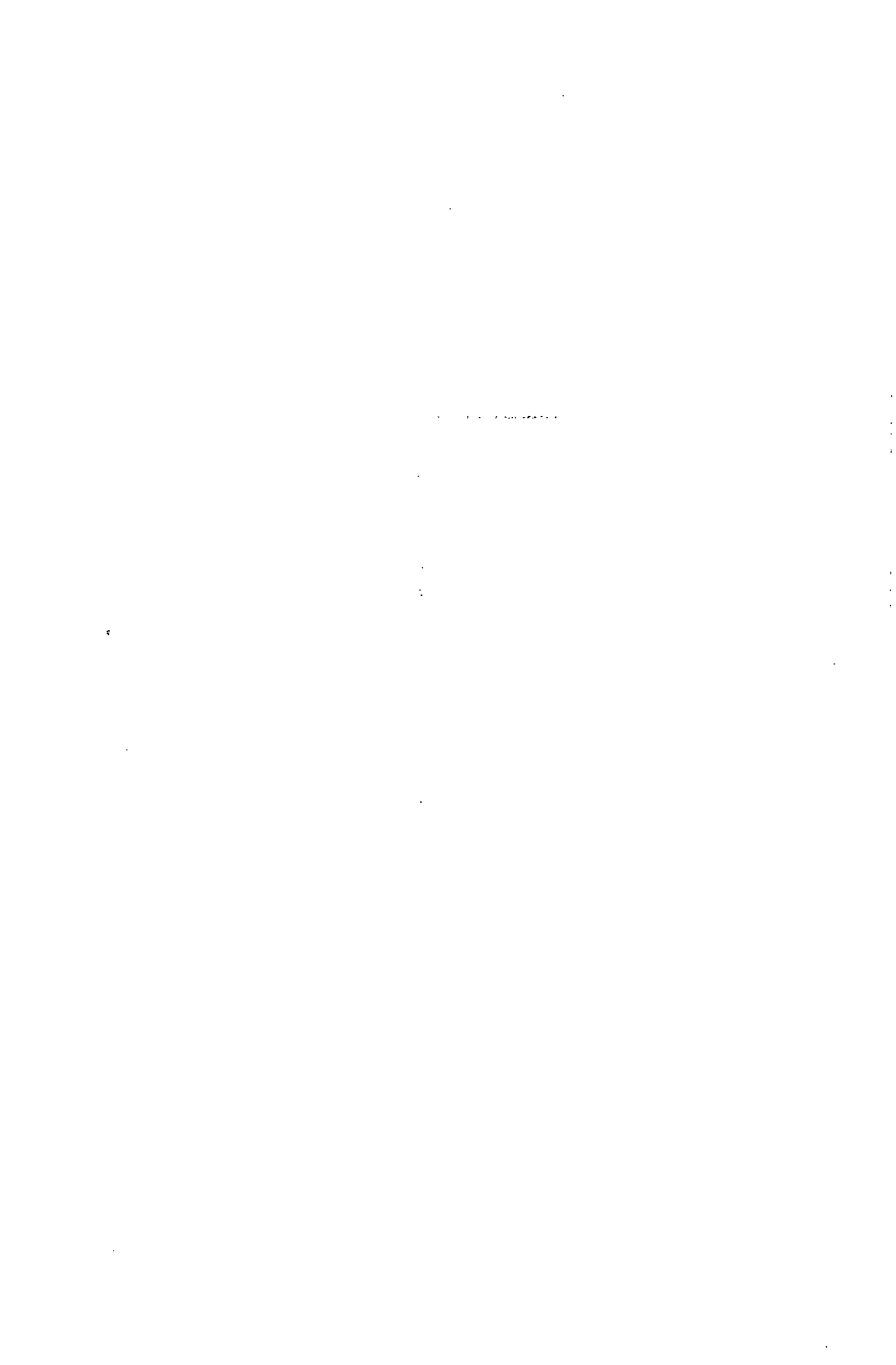


إطار مقترح لزيادة فعالية الضريبة على القيمة المضافة على الخدمات المهنية والاستشارية في مصر	العنوان:
الفكر المحاسبي	المصدر:
جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة	الناشر:
الهواري، ناهد محمد يسري	المؤلف الرئيسي:
مج21, ع1	المجلد/العدد:
نعم	محكمة:
2017	التاريخ الميلادي:
أبريل	الشهر:
821 - 913	الصفحات:
810984	رقم MD:
بحوث ومقالات	نوع المحتوى:
Arabic	اللغة:
EcoLink	قواعد المعلومات:
مصر، الضرائب، الضريبة على القيمة المضافة، نظم المعلومات المحاسبية	مواضيع:
http://search.mandumah.com/Record/810984	رابط:

**إطار مقترح لزيادة فعالية الضريبة على القيمة المضافة
على الخدمات المهنية والاستشارية في مصر**

الدكتورة

**ناهة محمد يسرى الهوارى
مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة – جامعة عين شمس**



إطار مقترح لزيادة فعالية الضريبة على القيمة المضافة على
الخدمات المهنية والاستشارية فى مصر
إعداد

د. ناهد محمد يسرى الهوارى

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة عين شمس

القسم الأول

الاطار المنهجى للبحث

١ - مقدمة ومشكلة البحث

لاشك أن الضرائب تلعب دوراً هاماً فى تدبير الموارد للخزينة العامة للدولة، وهى ليست فقط المورد الأساسى والأهم للخزينة العامة فحسب، بل هى الوسيلة الفعالة لتدخل الدولة فى مستوى الحياة الاقتصادية والاجتماعية لمواطنيها عن طريق إعادة توزيع الدخل، وفرض الضريبة (مباشرة او غير مباشرة).

ونظراً لأهمية الضرائب فقد سعت الدول إلى تطويرها بما يتلاءم مع التطورات الاقتصادية العالمية، والتي تفرض الاندماج فى الموكب الاقتصادى وما يسببه من تحديث الهياكل الضريبية عن طريق ملاءمة التشريعات والانظمة المالية والضريبية لتصبح اكثر مواكبة واندماجاً مع النظام العالمى الجديد.

وكان من ثمار هذا التطور أن ظهر ما يعرف بالضريبة على القيمة المضافة، وهى تعنى بالفرنسية La Taxe sur Lavaleurajoutee ويرمز لها (VAT) وتعنى بالانجليزية Value added tax، وهى ثمرة تطور التقنيات الضريبية على مدى نصف قرن منذ ظهرت فكرتها الأساسية بواسطة رجل الأعمال الألمانى Von Semense فى عام ١٩٢٠، وتطورت الفكرة بإضافة نظام الخصم عن طريق استخدام الفاتورة بواسطة Admes فى عام ١٩٢١ (راجع موقع ويكيديا <http://wikipedia.org/wiki/value-added-tax>) وكانت فرنسا أول الدول المطبقة لها عام ١٩٥٤ بفضل العالم الاقتصادى الفرنسى (موريس لوريه) الذى وضع قواعدها الرئيسية عام ١٩٥٣، ثم انتشرت فى دولاً عديدة لا سيما دول أعضاء منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية OECD وعلى الرغم من

أن تطبيق هذه الضريبة لم يبدأ إلا قبل حوالي ٦٠ سنة إلا أن هذه الضريبة أصبحت مصدراً رئيسياً للإيرادات في غالبية دول العالم، حيث طبقت الضريبة على القيمة المضافة في أكثر من ١٥٠ دولة في العالم، وتشكل هذه الضريبة الآن حوالي ربع الإيرادات الضريبية وما يقرب من ٥% من إجمالي الناتج المحلي الإجمالي للدول (د. الناعى ، محمود السيد، ٢٠١٤).

وبالنسبة لمصر أن الموارد الضريبية تعد أهم مصادر تمويل الموازنة العامة، لما تسهم في تمويل الانفاق الحكومي المتنامي والذي تضطلع به الدولة في مختلف المجالات مما يساهم في تخفيض الأعباء التمويلية الخزانة العامة للدولة.

والجدول التالي يوضح أن الموازنة العامة للدولة تعتمد في تمويل ما يزيد عن ثلثي نفقاتها على حصيللة الضرائب، حيث أظهرت البيانات خلال السنوات الأخيرة ذلك بوضوح كما يلي:

إيرادات الموازنة العامة للدولة وحصيللة الضرائب (بالمليار جنيه)

السنة	الإيرادات الإجمالية	حصيللة الضرائب	نسبة حصيللة الضرائب للإيرادات
٢٠٠٩/٢٠٠٨	٢٧٧	١٦٧	%٦٠
٢٠١٠/٢٠٠٩	٢٨٦	٢٠٠	%٧٠
٢٠١١/٢٠١٠	٣١٥	٢٢٠	%٧٠
٢٠١٢/٢٠١١	٣٥٠	٢٣٢	%٦٦
٢٠١٣/٢٠١٢	٣٩٣	٢٦٧	%٦٨
٢٠١٤/٢٠١٣	٥٠٥	٣٥٩	%٧٠
٢٠١٥/٢٠١٤	٥٤٩	٣٦٤	%٦٦
٢٠١٦/٢٠١٥	٦٢٢	٤٢٢	%٦٨
٢٠١٧/٢٠١٦	٦٣٢	٤٣٨	%٧٠

المصدر: البيان المالي والتحليلي لمشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية

وبالرغم من ذلك أن معدلات الضرائب للنواتج المحلى تعد منخفض فهى تتراوح ما بين ١٣%، ١٤% كنسبة إلى النواتج المحلى، وخاصاً حصيلة الضريبة العامة على المبيعات (وهى من أهم أنواع الضرائب فى مصر) فهى تراجعت خلال السنوات الأخيرة، بما يعنى وجود خلل فى منظومة الضرائب العامة على المبيعات.

ومراعاة بأن الشعب المصرى تمكن من تحقيق هدفه فى ٣٠ يونيو ٢٠١٣، لإستكمال ثورته وتعديل مسارها، وبدء الطريق السليم للنهوض بالاقتصاد القومى وتحقيق النمو والتنمية.

لذلك صدر قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ والذى يهدف إلى تعزيز حصيلة الضرائب، وتحقيق التوازن بين أنشطة الاقتصاد، والاستقرار المالى والاقتصادى، وتوسيع القاعدة الضريبية لتعزيز العدالة الضريبية (خضوع كافة السلع والخدمات للضريبة بما فيها الخدمات المهنية والاستشارية) ومعالجة مشاكل التطبيق الكثيرة والتشوهات التى نشأت نتيجة تطبيق نظام الضريبة العامة على المبيعات، حيث تسعى الدولة لتحقيق الانتظام للمجتمع الضريبي المصرى نتيجة الاعتماد على الفواتير كأساس للحصول وتحقيق الرقابة الكاملة على المجتمع الضريبي من خلال منظومة الخصم الكامل لجميع المدخلات، والقضاء على مشاكل التهرب الضريبي الناتج من عدم السماح بالخصم الضريبي فى بعض حالاته.

ولذلك يرى الباحث أن نظام الضريبة على القيمة المضافة بات ضرورة ملحة لمواكبة الانفتاح على العالم الخارجى بصفة عامة، ولشروع هذا النظام فى كثير من دول العالم، وملاحقة التطورات والإصلاحات المستخدمة للمنظومة الضريبية فى مصر بصفة خاصة، حيث يفرض التكامل والتنسيق بين أنواع الضرائب المطبقة حالياً لما يتسم من شموليته فى التطبيق على كافة السلع وكافة الخدمات وخاصاً الخدمات المهنية والاستشارية، لأن تعاملات هذا القطاع من كافة فئاته تتعدى المليارات من الجنيهات، (الأطباء، والمحاسبون، والمحامون، والمهندسون، والفنانون، وغيرهم)، وبالتالي تطبيق

الضريبة بسعر ١٠% على القيمة المدفوعة فعلاً (أساس نقدي) مقابل تلك الخدمات (طبقاً لنص المسلسل رقم (١٢) من البند أولاً "سُلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول فقط" من الجدول المرافق لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، ستتدخل لميزانية الدولة مليارات من الجنيهات من جراء هذه الضريبة على تلك الخدمات، خاصاً أن حصيله ضريبة المبيعات في مصر مازالت منخفضة، ومن أسباب الانخفاض عدم خضوع كافة الخدمات الضريبية ومنها أصحاب المهن الحرة (غير التجارية) مما أدى إلى ضياع حصيله ضخمة على الخزنة العامة، لذلك يرى الباحث أنه يجب خضوع كافة الخدمات التي تقدمها أصحاب المهن الحرة غير التجارية والاستشارات للضريبة على القيمة المضافة كما هو الوضع في سائر دول الاتحاد الأوربي، كما أن إتفاقية الاتحاد الأوربي الملزمة لأعضائها لم تعفى هذه الخدمات من الخضوع للضريبة.

وهذا ما أكدته الموازنة العامة للدولة لعام ٢٠١٧/٢٠١٦ أن التحول من ضريبة العامة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة، يعزز الحصيله الضريبية بنحو ١.١% من الناتج المحلي الإجمالي، أي بزيادة في عام ٢٠١٧/٢٠١٦ قدرها نحو ٥٠.١٥٤ مليون جنيه عن العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٥.

ويمكن صياغة مشكلة البحث الرئيسية في الإجابة على السؤال الرئيسي التالي:

هل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على الخدمات المهنية والاستشارية في البيئة المصرية، يمكن أن يؤدي لنتائج إيجابية، وما مدى تفاعل وقبول المجتمع الضريبي (المهنيين والاستشاريين) له؟

ويتم الإجابة عن هذا السؤال من خلال الإجابة عن الأسئلة الفرعية التالية:

أ- ما هي التثوهات المترتبة على تطبيق ضريبة المبيعات في مصر، وما مدى خضوع الخدمات المهنية والاستشارية لها؟

ب- ما هو موقف المشرع المصري من تطبيق الضريبة على الخدمات المهنية والاستشارية لها؟

ج- ما هو موقف التشريعات الضريبية المقارنة من تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على الخدمات المهنية والاستشارية، وما هي دواعي التطبيق؟

د- ما هو الموقف الضريبي للمهنيين والاستشاريين من تطبيق هذه الضريبة على خدماتهم؟

ه- هل يمكن وضع إطار مقترح للتطبيق الناجح لضريبة القيمة المضافة على الخدمات المهنية والاستشارية، وما مدى قبوله من المجتمع الضريبي (المهنيين والاستشاريين).

٢ - أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى ما يلي:

١. دراسة التшоوهات الناتجة من تطبيق الضريبة العامة على المبيعات.
٢. بيان أهمية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر على الخدمات المهنية والاستشارية، ومدى تحققه للحصيلة المتوقعة من تطبيقه.
٣. تحديد متطلبات نجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر على الخدمات المهنية والاستشارية.
٤. وضع إطار مقترح لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر على الخدمات المهنية والاستشارية، ومدى ملائمته للمجتمع الضريبي الحالي، الذي طالب فيه بالعدالة الاجتماعية وسيادته القانون.

٣ - أهمية البحث:

ترجع أهمية هذا البحث إلى ما يلي:

١. الاهتمام العالمي بنظام الضريبة على القيمة المضافة، حيث انتشرت في معظم دول العالم.
٢. حاجة مصر إلى علاج العديد من المشكلات التي آثارها تطبيق الضريبة العامة على المبيعات مثل إتخاذ وعاء ضريبي ضيق، وأن نظام الخصم الضريبي لا يتناول الضريبة العامة على المبيعات المدفوعة في مراحل سابقة في بعض الحالات.
٣. أن نظام الضريبة على القيمة المضافة أخذت به أغلب دول العالم سواء الدول المتقدمة أو النامية، نظراً للنجاح الكبير الذي سجلته في ١٥٠ دولة ولتحقيق هدفين مهمين وهما الحصيلة المالية الوفيرة، والعدالة الضريبية فهي تفرض على جميع

السلع وجميع الخدمات إلا ما تم استثناءه بنص صريح، ومن أهم الخدمات الخاضعة لخدمات المهنية والاستشارية.

٤. خفض عجز الموازنة العامة وما يؤدي إليه من تضخم نتيجة توسعه لقاعدة الخسوع للضريبة على القيمة المضافة، مما يؤدي إلى طفرة في الموارد السيادية تمكنها من إحتواء العجز المتزايد في الموازنة العامة جزئياً.

٤ - منهج البحث:

قام الباحث بالاعتماد وعلى المنهجين الاستقرائي والاستنباطي، حيث تم استخدام المنهج الاستنباطي في صياغة الإطار النظري للبحث من حيث مشكلة وأهدافه وأهميته وصياغة فروضه، وذلك من خلال ما أمكن التوصل إليه من مراجع ودوريات وقوانين وإصدارات علمية في مجال المحاسبة والضرائب، حيث أوضحت هذه المراجع أهمية دراسة الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها على الخدمات المهنية والاستشارية بمصر نتيجة تجارب الدول الأخرى.

كما تم استخدام المنهج الاستقرائي في الدراسة الميدانية التي تمت بهدف استطلاع آراء عينة الدراسة الميدانية المكونة من الممولين، ومراقبي الحسابات الخارجيين، ومأموري ومسئولي الضرائب باعتبارهم من أهم الفئات المهمة بموضوع الضريبة على القيمة المضافة، ومدى خسوع الخدمات المهنية والاستشارية لها، ومدى قبول المجتمع الضريبي (المهنيين والاستشاريين) لها.

٥ - فروض البحث:

يسعى البحث للتحقق من صحة الفروض التالية:

الفرض الأول:

لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين خسوع الخدمات ومنها الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة وبين التغلب على المشكلات التي أثارها تطبيق الضريبة العامة على المبيعات.

الفرض الثاني:

لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين نوعية فئات المهنيين (الأطباء / المحاسبين / المحامين /) ومدى خسوعهم للضريبة على القيمة المضافة.

الفرض الثالث:

لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين خضوع الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة وزيادة فعالية الفحص الضريبي لضريبة الدخل.

الفرض الرابع:

يترتب على تطبيق الاطار المتكامل المقترح لمحاسبة الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة علاج المشكلات التي يمكن أن تنشأ من خضوع هذه الخدمات.

٦ - خطة البحث:

تحقيقاً لأهداف البحث وإختبار فروضه، فقد تم تقسيم البحث إلى مباحث على النحو

التالى:

القسم الأول: الاطار المنهجى للبحث .

القسم الثانى: الاطار النظرى للضريبة على القيمة المضافة .

القسم الثالث: موقف التشريعات المختلفة من خضوع المهنيين والاستشاريين للضريبة على القيمة المضافة .

القسم الرابع: الدراسة الميدانية .

القسم الخامس: إطار مقترح لتطبيق ضريبة القيمة المضافة فى مصر على الخدمات المهنية والاستشارية .

نتائج البحث - التوصيات - المراجع.

القسم الثانى الاطار النظرى للضريبة على القيمة المضافة

١ - مفهوم الضريبة:

يعرفها البعض (Tuan Mirhle, 2003, Arvind Ashta, 2007) بإنها شكل من أشكال الضرائب غير المباشرة، يتم تحصيلها فى مراحل متعددة من عملية توزيع المنتج، بحيث يتم تحصيلها على كل قيمة أضيفت للمنتج خلال مراحلها المختلفة حتى تصل ليد المستهلك.

معنى ذلك أن الضريبة على القيمة المضافة، هى ضريبة تستهدف القيمة المضافة لكل منشأة على حده.

وتتمثل القيمة المضافة على مستوى منشأة معينة فى الفرق بين ثمن بيع السلعة أو الخدمة التى تقدمها هذه المنشأة و ثمن شراء المواد والخدمات الداخلة فى انتاجها وتسويقها (السالوس، طارق محمود، ٢٠١٠).

بمعنى آخر، أن القيمة المضافة لأى منشأة عبارة عن الفرق بين قيمة مدخلاتها وقيمة مخرجاتها، وإذا تم تجميع القيمة المضافة لكل المنشآت على المستوى القومى، فإننا نصل إلى القيمة المضافة الكلية للمجتمع أو ما يعرف بالنتاج المحلى الإجمالى .

ويرى الباحث أنه يمكن القول بأن القيمة المضافة تعبر عن الثروة التى تضيفها المنشأة على سلعة أو خدمة معينة نتيجة مزاولتها نشاط اقتصادى معين بحيث تصبح قيمة السلعة أو الخدمة الجديدة مختلفة عن سابقتها.

ووفقاً للمحاسبة الضريبية فإن الضريبة على القيمة المضافة تسرى على كافة السلع والخدمات فى جميع المراحل الإنتاجية والتوزيعية، على أن يسمح بخصم ما سدد منها فى مرحلة سابقة (د. عبد المنعم، سعيد ٢٠١٤، د. الشافعى ، جلال ٢٠١٤).

معنى ذلك أنها ضريبة واسعة الوعاء تفرض على كافة مبيعات السلع والخدمات مع السماح بخصم الضريبة المحملة على السلع المشتراه كمدخلات من الضريبة المستحقة على المخرجات.

ويعتبر نظام الضريبة على القيمة المضافة أفضل صورة وصل اليها الفن الضريبي في فرض الضريبة العامة على المبيعات (الشافعي، جلال ٢٠١٤) حيث تتزايد عدد الدول الآخذة في تطبيق القيمة المضافة فقد أظهر مكتب المساءلة الحكومية الأمريكي (GAO) Governmental Accountability Office بوجود ١٨٤ دولة عضواً في كل من صندوق النقد الدولي والبنك الدولي منهم ١٥٠ دولة تطبق نظام الضريبة على القيمة المضافة بنسبة ٨٢% خاصة بعد أن أصبحت هذه الضريبة تمثل مصدراً رئيسياً لتمويل الموازنة العامة للدولة، حيث تغطي حوالى ٢٥% من الإيرادات الضريبة المتحصلة من جميع المصادر في دول العالم المختلفة وأكثر من ٥% من الناتج المحلى الإجمالى (Liam et al, 2000)، وقد ساعد اعتماد الضريبة على القيمة المضافة كأحد شروط الانضمام إلى عضوية الاتحاد الأوروبى على انتشار هذه الضريبة في البلدان المتقدمة فى تلك المنطقة (بما فى ذلك البلدان غير الأعضاء مثل النرويج وسويسرا) وقد اعتمدت هذه الضريبة الآن فى جميع البلدان الأعضاء فى منظمة التعاون والتنمية فى الميدان الاقتصادى باستثناء الولايات المتحدة.

كما طبقت دول السوق الأوربية المشتركة جميعها نظام الضريبة على القيمة المضافة حيث طبقتها الدانمارك عام ١٩٦٧، وألمانيا الاتحادية عام ١٩٦٨، وهولندا عام ١٩٦٩ وبلجيكا عام ١٩٧١ وإيطاليا وإيرلندا عام ١٩٧٢ وانجلترا عام ١٩٧٣.

ومن الأمور الدالة على شيوع الانطباع بنجاح تلك الضريبة أن خمس بلدان فقط هى التى ألغت العمل بها بعد تطبيقها وهى فيتنام (فى السبعينات) وغرينادا (التى ادخلتها فى عام ١٩٨٦ ثم ألغتها بعد ذلك بوقت قصير) ومالطا (التى أدخلتها فى عام ١٩٩٥ ثم ألغتها فى عام ١٩٩٧) وبليز (التى أدخلتها فى عام ١٩٩٦ ثم ألغتها فى عام ١٩٩٧) وغانا (التى أدخلتها فى مارس ١٩٩٥ ثم ألغتها بعد ذلك بشهرين)، وقد قامت ثلاثة من هذه البلدان بإعادة تطبيق هذه الضريبة بعد ذلك وهى غانا فى عام ١٩٩٨ وكل من مالطا وفيتنام فى عام ١٩٩٩.

٢ - أهداف نظام الضريبة على القيمة المضافة:

يهدف نظام الضريبة على القيمة المضافة (النفاوى، محمد محمود، ٢٠١٤ -

الشافى، جلال، ٢٠١٤) :

١. توحيد سعر الضريبة فقد نصت م (٣) من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ أن يكون السعر العام للضريبة على السلع والخدمات ١٣% عن العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧ و ١٤% اعتباراً من العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨ وسعر الضريبة على الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة ٥%.
٢. السماح بخصم الضريبة على المدخلات بكافة أنواعها من الضريبة على المخرجات.
٣. توسيع نطاق فرض الضريبة وعلى الأخص في مجال الخدمات فأخضع كافة الخدمات ومنها الخدمات المهنية والاستشارية مع إعفاء بعضها بنص صريح.
٤. تلافى المشاكل والمنازعات التي صاحبت تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات من خلال ما يلي :
 - (أ) الحد من تعسف الإدارة الضريبية عند قيامها بالفحص والتقدير والربط.
 - (ب) الحد من التعليمات والكتب الدورية والمنشورات التي تصدرها المصلحة والالتزام بأحكام القانون.
 - (ج) تبسيط الإجراءات بما يدعم الثقة فيما بين الإدارة الضريبية والمسجلين (المكلفين).
 - (د) وضوح الأحكام القانونية سواء في القانون أو اللائحة التنفيذية بما يساهم في خفض عدد ونوع المنازعات الضريبية.

٣ - مزايا نظام الضريبة على القيمة المضافة:

- (د. الشافعي ، جلال ، ٢٠١٤ ، وعبد المنعم ، سعيد ، ٢٠١٤ ، د. زين ، علي أحمد ، ٢٠١٤ ، أ/ النفراوى ، محمد محمود ، ٢٠١٤ ، الشباسي ، محي سامي محمد ، ٢٠١٤ ، مصطفى سليمان محمد ، وآخرون ٢٠١٤).

يمتاز هذا النظام بعدة مزايا منها :

١. إنه يوزع عبء الضريبة على المراحل الاقتصادية توزيعاً عادلاً يتمشى مع القيمة التي أضافتها كل مرحلة.
٢. يمكن الإدارة الضريبية من إحكام الرقابة على المكلفين والتضييق من فرص التهرب وآدائه في ذلك المكلفون أنفسهم، إذا أن من مصلحة كل منهم أن يتأكد من قيام البائع

- بأداء الضريبة حتى يستطيع خصمها من الضريبة التي تستحق عليه عند بيعه السلعة أو أداءه الخدمة .
٣. تحقيق الإنتظام والضبط للمجتمع الضريبي ومنع التهرب، نتيجة الاعتماد على الفواتير كأساس للتحويل وخصم ضريبة المدخلات، ومما يساعد في تحقيق هذا الانتظام والضبط إلزام الممولين بإمساك دفاتر وسجلات منتظمة .
٤. زيادة الحصيلة الضريبية لاتساع نطاقها وشموليتها (الوفد، ٢٠١٣) دون زيادة مماثلة في الأعباء الإدارية أو إحداث أعباء إضافية فقد أثبت الواقع العملي (د. سليمان محمد مصطفى، أ/ صلاح الدين عبد العليم ، ٢٠١٤) أن نسبتها من إجمالي الإيرادات الضريبية في بعض الدول متباينة، حيث بلغت في الأرجنتين (٥١.٤%) في حين بلغت في فرنسا ١٧%، وتراوح في الدول العربية التي تطبقها بين ١٧.٩% كما في مصر (ضريبة المبيعات) وبين ٣١% كما في الجزائر، وتبلغ في تونس ٢٥.٣%، والمغرب ٢٢.٧%، و٢٣.٣% في موريتانيا.
٥. تحسين الكفاءة الاقتصادية للنظام الضريبي عن طريق إزالة الثغرات الحالية في الضريبة العامة على المبيعات والتي نشأت من إتخاذ وعاء ضريبي ضيق وأن نظام الخصم الضريبي لا يتناول الضريبة العامة على المبيعات المدفوعة في مراحل سابقة في بعض الحالات مثل جميع الخدمات الخاضعة للضريبة والواردة بالجدول رقم (٢) لا يطبق عليها نظام الخصم.
٦. يسهم تطبيق ضريبة القيمة المضافة إلى تحسين الكفاية الإدارية للنظام الضريبي (د.عبد المنعم، سعيد، ٢٠١٤)، وذلك من خلال التنسيق مع ضريبة الدخل، والرسوم الجمركية بإعطاء رقم قومي لكل ممول يستخدم في كافة المصالح الإيرادية في معاملتها مع هذا الممول، ومن جهة أخرى تحقيق رقابة مزدوجة من خلال مقارنة البيانات الخاصة بضريبة القيمة المضافة مع البيانات الخاصة بضريبة الدخل للممول نفسه.
٧. خفض العجز في الموازنة العامة وما يؤدي إليه من تضخم نتيجة توسع قاعدة الخسوع للضريبة على القيمة المضافة (خسوع كافة السلع المحلية والمستوردة وكافة الخدمات)، مما يؤدي إلى طفرة في الموارد السيادية.

٨. تحقيق حصيلة دورية منتظمة ذات تكلفة منخفضة تساهم في تحقيق خدمات إضافية لطبقات المجتمع.

٩. تساعد الضريبة على القيمة المضافة في تحسين المركز التنافسي للدولة، إذا تم الإعتماد عليها بشكل أكبر من الضرائب المباشرة، ففي ظل تطبيق الاتفاقية العامة للتعريفات الجمركية، يسمح للدولة بتعديل أسعار البنود المصدرة بقيمة الضرائب الغير مباشرة، بينما لا يسمح بخصم الضرائب المباشرة (ضرائب الدخل) وبناء على ذلك فإن الدول المطبقة للضريبة على القيمة المضافة والتي يقل اعتمادها على الضرائب المباشرة تتمتع بميزة تنافسية أكبر من تلك الدول التي تصدر سلعاً تتضمن تكلفتها ضرائب مرتفعة على الدخل.

١٠. من اهم إيجابيات الضريبة على القيمة المضافة استخدامها كأداة لتفعيل السوق العربية المشتركة وبناء كيانات اقتصادية عربية ضخمة قادرة على المنافسة في الأسواق الدولية وتحقيق التكامل الاقتصادى العربى، ومن أهم التجارب الدولية فى هذا الصدد تجربة الاتحاد الأوروبى الذى أعتمد على الضريبة على القيمة المضافة كأداة رئيسية لتفعيل السوق الأوروبية المشتركة، حيث كانت أحد الركائز الرئيسية لتحقيق التكامل الاقتصادى الأوروبى الذى وصل إلى تطبيق عملة نقدية موحدة هى اليورو بداية من العام ١٩٩٩.

١١. إجاز للمسجل بطلب رد الرصيد الدائن الذى يظهر لمدة ٦ شهور متتالية.

وبالرغم من المزايا المتعددة للضريبة على القيمة المضافة، إلا أنه قد أشار حولها بعض المتخصصين والخبراء على أن الوقت والظروف السياسية والاقتصادية الراهنة فى مصر غير ملائمة للتحول من الضريبة العامة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة الآن لعدة أسباب:

٤ - السلبيات أو الإنتقادات المترتبة على تطبيق الضريبة على القيمة المضافة فى البيئة المصرية :

١. إن التحول إلى نظام الضريبة على القيمة المضافة سيؤدى إلى إرتفاع الأسعار وزيادة العبء على المستهلك فضلاً عن الآثار التضخمية الكبيرة على الاقتصاد القومى لهذه الضريبة.

٢. إن التحول يؤدي إلى تكلفة إدارية وإقتصادية مرتفعة.
٣. إن الضريبة على القيمة المضافة لا تتناسب ظروف مصر الحالية لوجود فساد وتهرب ضريبي على نطاق واسع، وشيوع عدم إمساك دفاتر أو إصدار فواتير ووجود قطاع غير نظامي ضخم.

ويمكن الرد على الأسباب السابقة بالآتي :

- (١) إن الضريبة العامة على المبيعات المطبقة حالياً في مصر طبقاً للقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ صورة من صور الضريبة على القيمة المضافة، حيث أن المشرع في قانون الضريبة العامة على المبيعات إعتد على أسلوب الخصم الوارد بالمادة (٢٣) من القانون ليكون أساس حساب الضريبة، ومن ثم السماح بخصم الضريبة السابق سدائها على المشتريات أو المدخلات عند حساب الضريبة على المبيعات أو المخرجات، وهذا يعد من أساليب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.
- وبالتالي فإن الضريبة العامة على المبيعات المطبقة حالياً في مصر تتماشى إلى حد كبير في طبيعتها مع الضريبة على القيمة المضافة، فهي لا تعد جديدة في مصر والمطلوب فقط تطويرها لتطبيقها بشكل كامل وشامل على كافة السلع والخدمات.
- (٢) إن حصيللة الضريبة العامة على المبيعات تراجعت خلال السنوات الأخيرة، بما يعنى وجود خلل في منظومة قانون الضريبة العامة على المبيعات.
- في حين بلغت تقديرات ضريبة القيمة المضافة بمشروع موازنة السنة المالية ٢٠١٦/٢٠١٧ نحو ١٧٢.٣٤٥ مليون جنيه بزيادة قدرها نحو ٥٠.١٥٤ مليون جنيه بنسبة زيادة قدرها ٤١% عن المتوقع للعام المالي ٢٠١٦/٢٠١٥ والبالغ قدرها ١٢٢.١٩١ مليون جنيه، وتتضمن تقديرات الموازنة الأثر المالي للتحول إلى ضريبة القيمة المضافة بما يعزز الحصيللة الضريبية بنحو ١.١% من الناتج المحلي الإجمالي، ومن ثم عدم تطبيق هذه الضريبة سوف يؤدي إلى زيادة العجز بنسبة هذا الإجراء ١.١% من الناتج المحلي الإجمالي، ومن جهة أخرى يمكن زيادة الإيرادات الضريبية في حالة تطبيقها على كافة السلع والخدمات مع الالتزام بالفواتير لكل معاملة.

- (٣) إن العبء الإجماعى لتطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة ليس كبير من خلال رفع الأسعار، فهو ليس نظام ضريبة جديد، بل أنه مطبق بالفعل بنسبة ٨٠% من خلال نظام الضريبة العامة على المبيعات طبقاً للقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١.
- (٤) إن وجود قطاع غير نظامى ضخم لا يمثل أى مشكلة عند تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة لسببين :

أ. إن رفع حد التسجيل إلى ٥٠٠ ألف جنيه، يُخرج هذا القطاع غير النظامى من نطاق الخضوع للضريبة.

ب. أن أغلب المعاملات لهذا القطاع غير النظامى تتعلق بسلع رخيصة وغالبية المتعاملين معه من ذوى الدخل المنخفضة، وبالتالي فإن عدم خضوعه للضريبة لا يؤثر على الحصيلة الضريبة من جهة، ومن جهة أخرى يتوافق مع فكرة تخفيف العبء على ذوى الدخل المنخفضة.

(٥) إن تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة يساعد على معالجة مشاكل التطبيق الكثيرة والتشوهات التى نشأت نتيجة تطبيق نظام الضريبة العامة على المبيعات، حيث تسعى الدولة لتحقيق الانتظام للمجتمع الضريبي نتيجة الإعتماد على الفواتير كأساس للتحصيل، وتحقيق الرقابة الكاملة على المجتمع الضريبي من خلال منظومة الخصم الكامل لجموع المدخلات والقضاء على مشاكل التهرب الضريبي الناتج من عدم السماح بالخصم الضريبي.

(٦) إن جوهر تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة ينصب على توفير حصيلة دورية منتظمة ذات تكلفة منخفضة تساهم فى تحقيق خدمات إضافية لطبقات المجتمع.

(٧) إن الضريبة على القيمة المضافة حيادية تجاه السلع والخدمات الاستهلاكية وتجاه مراحل إنتاجها وتداولها، بحيث يتوزع عبئها على مختلف هذه المراحل، وهذا من شأنه يتلافى الإزدواج الضريبي.

كما ظهرت مشكلتين عند التطبيق الفعلى لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٧٦ لسنة ٢٠١٦ مرتبطين بالاقرار الضريبي:

النصوص المتعلقة بالمشكلتين :

١ - المادة التاسعة من مواد الإصدار للقانون :

يصدر وزير المالية اللائحة التنفيذية لهذا القانون والقانون المرافق خلال ٣٠ يوماً من تاريخ نشره، وإلى أن تصدر هذه اللائحة يستمر العمل باللوائح والقرارات المعمول بها حالياً فيما لا يتعارض مع أحكام هذين القانونين.

٢ - المادة العاشرة من مواد الإصدار للقانون :

ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية، ويعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره.

٣ - المادة الرابعة عشر من مواد الإصدار للقانون :

على كل مسجل أن يقدم للمصلحة إقراراً شهرياً عن الضريبة وضريبة الجدول المستحقة او احدهما بحسب الاحوال وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الشهرين التاليين لانتهاؤ الفترة الضريبية على ان يقدم اقرارا شهر ابريل وتؤدى الضريبة وضريبة الجدول عنه في موعد غايته الخامس عشر من شهر يونيو

كما يلتزم المسجل بتقديم هذا الإقرار ولو لم يكن قد حقق بيوعاً أو أدى خدمات خاضعة خلال الفترة الضريبية وإذا لم يقدم المسجل الإقرار في الميعاد المنصوص عليه في هذه المادة يكون للمصلحة الحق في تقدير الضريبة عن الفترة الضريبية مع بيان الأسس التي استندت إليها في التقدير، وذلك كله دون إخلال بالمساءلة الجنائية.

من العرض السابق اتضح ما يلى :

١. لقد نص المشرع الضريبي في المادة التاسعة من مواد الإصدار إن وزير المالية سوف يصدر اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ نشر القانون، ولقد تم نشر القانون في ٧ سبتمبر ٢٠١٦ أى أن جميع المكلفين والمخاطبين بقانون الضريبة على القيمة المضافة كانوا بإنظار اللائحة

التنفيذية تصدر خلال شهر أكتوبر ٢٠١٦ وخاصة أن القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ قد أحيل معظم مواده لللائحة التنفيذية وجعلها هي المنوطة بوضع القواعد التنظيمية للقانون بدون إضافة أو تعديل.
وعلى الرغم من ذلك لم تصدر اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة حتى تاريخه.

٢. كما نصت المادة التاسعة من مواد الإصدار لقانون الضريبة على القيمة المضافة على أنه لحين أن تصدر اللائحة التنفيذية يستمر العمل باللوائح والقرارات المعمول بها حالياً فيما لا يتعارض مع أحكام هذين القانونين.

٣. كما نصت المادة العاشرة من مواد الإصدار للقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ على أن هذا القانون يعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره، ولقد تم نشر هذا القانون في ٢٠١٦/٩/٧ بالجريدة الرسمية بالعدد ٣٥ مكرر (ج)، أي أن المخاطبين بهذا القانون مكلفين بتحصيل الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب المختصة طبقاً لأحكام القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ اعتباراً من اليوم الموافق ٢٠١٦/٩/٨ على النموذج المعد لتقديم الإقرار الضريبي وفقاً لذات القانون.

من خلال العرض السابق يظهر لنا مشكلتين متعلقة بالإقرار الضريبي الخاص بالقانون:

المشكلة الأولى: مدى قانونية إقرار شهر سبتمبر المقدم للمأمورية المختصة في ظل عدم صدور اللائحة التنفيذية أو أي قرار وزاري يوضح صراحة تلك النماذج المعدة للإقرار.

أن المادة العاشرة من مواد الإصدار قد أقرت أنه في حالة عدم صدور اللائحة التنفيذية يستمر العمل باللوائح والقرارات المعمول بها حالياً فيما لا يتعارض مع أحكام هذين القانونين، واللائحة التنفيذية لم تصدر حتى تاريخ تقديم أول إقرار بعد صدور القانون وهو إقرار شهر سبتمبر ٢٠١٦، وهذا يدفعنا للبحث في مدى قانونية الإقرارات التي قدمت في ظل عدم صدور اللائحة التنفيذية للقانون والنتائج المترتبة على ذلك، حيث رفضت جميع مأموريات الضرائب من المسجلين لديها تقديم الإقرارات على النماذج

الخاصة بقانون الضريبة على المبيعات وأوضحت لهم أنهم مطالبين بتقديم الإقرارات على نماذج القيمة المضافة وهي قد تم نشرها على موقع مصلحة الضرائب على المبيعات على الإنترنت.

ونجد ان قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ سنة ٢٠١٦ قد حدد فى المادة رقم (١٤) أنه " على كل مسجل أن يقدم للمصلحة إقراراً شهرياً عن الضريبة وضريبة الجدول المستحقة او احدهما بحسب الاحوال وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض خلال شهرين".

وما يعنينا هنا هو عبارة (وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض) يستفاد منه أن المشرع حدد على سبيل الحصر نموذجاً محدداً لتقديم الإقرار ووصفه بأنه معد لهذا الغرض، ولم يترك اللائحة التنفيذية مهمة إعداد هذا الإقرار كما فعلت بالمادة السابقة مباشرة وهي المادة (١٣).

وهو ما يعنى أن نموذج الإقرار الشهرى المعد لهذا الغرض كان ولا بد أن يكون مرفقاً بنص القانون شأنه فى ذلك شأن الجداول المرفقة بالقانون التى لم يحيلها المشرع لللائحة التنفيذية ولكنه ذكرها وأرفقها بالقانون لتصبح جزءاً متمماً له، وهو ما يعنى بطلان هذه المادة تماماً والإلتزام الوارد بها بتقديم الإقرار لعدم تضمن المادة للنموذج المعد لهذا الغرض.

ومن ناحية أخرى وطبقاً للمتعارف عليه أن نماذج الإقرارات الضريبية تكون مرافقة لللائحة، وكان من الممكن الاستعاضة عن ذلك بصدور قرار وزارى بهذه الإقرارات إلا أن ذلك لم يحدث أصلاً وبالتالي فإن هذه الإقرارات لم ترد ضمن مرفقات اللائحة لعدم صدورها أصلاً ولم يصدر بشأنها أى قرار وزارى مما يعنى أنها غير قانونية وغير شرعية.

وعلى الرغم من ذلك فقد قبلتها جميع المأموريات وأمتعتت عن قبول غيرها بالمخالفة لأحكام القانون وخاصة المادة التاسعة من مواد الإصدار التى تقضى ... "وإلى أن تصدر هذه اللائحة يستمر العمل باللوائح والقرارات المعمول بها حالياً فيما لا يتعارض مع أحكام هذين القانونين"

هذا يعنى أنه طالما أن القانون لم يوضح ضمن مرفقاته المتممة له النموذج المعد لتقديم الإقرار، ولم يصدر قرار وزارى بالنماذج الخاصة بالإقرارات الضريبية للقانون، وكذلك أن اللائحة لم تصدر حتى الآن فكان ولا بد ووفقاً لنص القانون أن تقدم الإقرارات على النماذج الخاصة باللائحة القديمة ويتم تعديل نسب الأنشطة التى تغيرت نسبتها بالقانون وتقدم فى ذات الإقرارات الأنشطة والخدمات التى لم تكن خاضعة فى القانون السابق مثل الخدمات المهنية أو الاستشارية، المهم أن تقدم الإقرارات على الإقرارات الخاصة باللائحة التى كان معمول بها فى قانون الضرائب على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وأى إقرارات أخرى تعد مخالفة صريحة لأحكام القانون وتعتبر باطلة ومنعدمة وإنها لم تكن، ولكن المأموريات ومنظومة الحاسب الآلى بها لم تكن على استعداد لتقبل أى إقرارات تخص اللائحة السابقة وإنما استقبلت الإقرارات المخالفة لأحكام القانون والتى لم يرد بشأنها أى نص قانونى أو قرار وزارى ولم ترد ضمن اللائحة التنفيذية للقانون وذلك لعدم صدور اللائحة حتى تاريخ تقديم إقرار شهر سبتمبر ٢٠١٦ ، فكيف ذلك !!

المشكلة الثانية: تعاملات الفترة من ٢٠١٦/٩/١ حتى ٢٠١٦/٩/٧ :

لقد ذكرنا أن المكلف بقانون الضريبة على القيمة المضافة مكلف بتحصيل وتوريد الضريبة على النموذج المعد لذلك من اليوم التالى لصدور القانون وهو اليوم الموافق ٢٠١٦/٩/٨، ومعنى ذلك أن الفترة من ٢٠١٦/٩/١ حتى ٢٠١٦/٩/٧ تخص قانون الضرائب على المبيعات ويتم تحصيل وتوريد الضريبة وفقاً لهذا القانون وطبقاً للنماذج المعدة لهذا القانون، وعلى الرغم من ذلك فقد ألزمت مأموريات الضرائب جميع المسجلين بتسجيل تعاملات الفترة من ٢٠١٦/٩/١ حتى ٢٠١٦/٩/٧ ضمن خانة التسويات بنماذج إقرارات القيمة المضافة التى تم نشرها على موقع مصلحة الضرائب على المبيعات على الإنترنت، مع العلم بأن إقرار القيمة المضافة قد أوضح فى الإرشادات المرفقة بالإقرار الضريبي أن خانة التسويات تخص مردودات المبيعات ومردودات المشتريات التى تخص الفترة، ومعنى ذلك أن هذه الخانة المرفقة بهذا النموذج لم تكن مخصصة بتسوية الفترة من ٢٠١٦/٩/١ حتى ٢٠١٦/٩/٧، وإنه كان من الطبيعى وطبقاً لنص المادة التاسعة من مواد الإصدار أن يتم إعداد إقرار الضريبة العامة على المبيعات عن الفترة من ٢٠١٦/٩/١ حتى ٢٠١٦/٩/٧ بشكل منفصل وذلك تطبيقاً للقانون الذى كان معمول به فى

تلك الفترة وهو قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ولائحته التنفيذية.

وعلى الرغم من ذلك لقد رفضت جميع المأموريات قبول أى إقرار يخص فترة سبتمبر ٢٠١٦ على نموذج الإقرار طبقاً لإقرار الضريبة على المبيعات السابق لقانون الضريبة على القيمة المضافة وألزمت المسجلين بإدراج قيمة مبيعات وقيمة مشتريات تلك الفترة كضريبة ضمن خانة التسويات على نماذج قانون الضريبة على القيمة المضافة التي لم يصدر بشأنها أى قرار وزارى ولم تدرج ضمن مرفقات القانون ولم يصدر بشأنها اللائحة التنفيذية، وهذا يعد خطأ فاحش لأن مبيعات تلك الفترة لم تظهر على المنظومة وبالتالي فلن تتضبط إجمالى المبيعات السنوية بمنظومتى الضرائب العامة على الدخل والضرائب العامة على المبيعات، كما أن خانة التسويات المدرجة بإقرار القيمة المضافة تخص المردودات ولا تخص المبيعات وهذا ما جاءت به التعليمات المذكوره بالإقرار.

وبالرغم من ذلك يرى الباحث أن تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة فى

مصر يعد من الأهمية فى وقتنا الحاضر للأسباب التالية:

١. أملاً فى زيادة الإيرادات لسد العجز المتزايد فى الموازنة العامة للدولة، فمن المتوقع

لعام ٢٠١٧/٢٠١٨ إنها ستسدد ١.١% من العجز نسباً للنتائج القومى.

٢. لضمان بيئة أفضل للاستثمار من خلال إتباع النظم العالمية المتبعة فى هذا النوع من الضريبة .

٣. لإزالة التشوهات الناتجة من تطبيق الضريبة العامة على المبيعات وذلك من خلال

توحيد سعر الضريبة ١٣% والتوسع فى خصم الضرائب على المدخلات وسرعة رد الضريبة.

٤. للتوافق مع متطلبات الشراكة الأورومتوسطية مع الاتحاد الأوروبى المجمدة من عام

٢٠٠٨.

٥. للتوافق مع متطلبات إقامة منطقة التجارة العربية الحرة.

القسم الثالث

موقف التشريعات المختلفة من خضوع خدمات المهنيين والاستشاريين للضريبة على القيمة المضافة

إتجهت العديد من دول العالم المتقدمة والنامية إلى تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة، إلا أننا نجد تباين في هذا التطبيق من دولة إلى أخرى حتى المسمى قد يختلف أحياناً، فقد تسمى بالضريبة على القيمة المضافة وأخرى تسمى الضرائب على المبيعات (مصر، الاردن) ولكن الذي يجمع بينهم هو الاعتماد على القواعد الأساسية لفرض هذه الضريبة، كما أن هذه الدول تختلف في الإعفاءات المنصوص عليها في القانون الوطني والتي لا تخضع للضريبة على القيمة المضافة، كما أن الدول تختلف فيما بينها في تحديد أسعار هذه الضريبة من حيث أعلى معدل وأقل معدل للضريبة (IBFD, 2004) كما هو واضح من الجدول الآتي :

الجدول (١) ضرائب القيمة المضافة في العالم / (١) :

المعدل المعياري	معدلات مرسية أخرى	تاريخ استحداث ضريبة القيمة المضافة	البلد
(%)			
١٢		يوليو ١٩٧٠	إكوادور
١٠	٣٠-٢٠-٥	يوليو ١٩٩١	مصر
١٣		سبتمبر ١٩٩٢	السلفادور
١٨	٥	يناير ١٩٩٢	استونيا
١٥		يناير ٢٠٠٣	أنجوييا
١٢.٥		يوليو ١٩٩٢	فيجي
٢٢	١٧ - ٨	يونيو ١٩٩٤	فنلندا
١٩.٦	٥.٥ - ٢.١	يناير ١٩٤٨	فرنسا
١٨	١٠	ابريل ١٩٩٥	جابون
١٠	١٥	يناير ٢٠٠٣	غامبيا
٢٠		يناير ١٩٩٢	جورجيا
١٦	٧	يناير ١٩٦٨	ألمانيا
١٢.٥		ديسمبر ١٩٩٨	غانا
١٨	٨ - ٤	يناير ١٩٨٧	اليونان
١٢		أغسطس ١٩٨٣	غواتيمالا

الجدول (١) ضرائب القيمة المضافة في العالم (تابع)

معدلات موجبة أخرى	المعدل المعياري	تاريخ استحداث ضريبة القيمة المضافة	البلد
(%)			
	١٨	يوليو ١٩٩٦	غينيا
	١٠	نوفمبر ١٩٨٢	هايتى
١٥	١٢	يناير ١٩٧٦	هندوراس
١٥ - ٥	٢٥	يناير ١٩٨٨	هنغاريا
١٤	٢٤.٥	يناير ١٩٩٠	ايسلندا
٥	١٠	إبريل ١٩٨٥	أندونيسيا
١٣.٥ - ٤.٣	٢١	نوفمبر ١٩٧٢	أيرلندا
٩	١٧	يوليو ١٩٧٦	إسرائيل
١٠ - ٤	٢٠	يناير ١٩٧٣	إيطاليا
	٥	إبريل ١٩٨٩	اليابان / ٤
٤	١٦	يناير ٢٠٠١	الأردن
	١٥	يناير ١٩٩٢	كازاخستان
١٣	١٦	يناير ١٩٩٠	كينيا
	١٠	يوليو ١٩٧٧	كوريا
	٢٠	يناير ١٩٩٢	جمهورية قبر غيزستان
	١٠	فبراير ٢٠٠٢	لبنان
١٥ - ٥	١٤	يوليو ٢٠٠٣	ليسوتو
٩ - ٥	١٨	يناير ١٩٩٢	ليتوانيا
١٢ - ٦ - ٣	١٥	يناير ١٩٧٠	لكسمبرج
٥	١٨	أبريل ٢٠٠٠	مقدونيا
	٢٠	سبتمبر ١٩٩٤	مدغشقر
١٠	١٧.٥	مايو ١٩٨٩	ملاوى
	١٨	يناير ١٩٩١	مالي
٥	١٨	يناير ١٩٩٥	مالطا
	١٤	يناير ١٩٩٥	موريتانيا

الجدول (١) ضرائب القيمة المضافة في العالم (تابع)

معدلات موجبة أخرى	المعدل المعياري	تاريخ استحداث ضريبة القيمة المضافة	البلد
(%)			
	١٥	سبتمبر ١٩٩٨	موريشيوس
١٠	١٥	يناير ١٩٨٠	المكسيك
٨	٢٠	يناير ١٩٩٢	مولدوفا
١٤ - ١٠ - ٧	٢٠	ابريل ١٩٨٦	المغرب
	١٧	يونيو ١٩٩٩	موزمبيق
	١٠	نوفمبر ١٩٩٧	ناميبيا
٦	١٩	يناير ١٩٦٩	هولندا
٣	٥	مارس ١٩٩٩	جزر الأنتيل الهولندية
	١٢.٥	مايو ١٩٨٦	نيوزيلندا
١٢ - ١٠ - ٧	١٤	يناير ١٩٧٥	نيكارغوا
	١٩	يناير ١٩٨٦	النيجر
	٥	يناير ١٩٩٤	نيجريا
١٢	٢٤	يناير ١٩٧٠	النرويج
٢٠ - ١٨ - ٢	١٥	نوفمبر ١٩٩٠	باكستان
١٠	٥	مارس ١٩٧٧	بنما
	١٠	يوليو ١٩٩٩	بابوا غينيا الجديدة
	١٠	يوليو ١٩٩٣	باراجواى
	١٩	يناير ١٩٧٣	بيرو
	١٠	يناير ١٩٨٨	الفلبين
٧ - ٣	٢٢	يوليو ١٩٩٣	بولندا
١٢ - ٥	١٩	يناير ١٩٨٦	البرتغال
٩	١٩	يوليو ١٩٩٣	رومانيا
١٠	١٨	يناير ١٩٩٢	روسيا
	١٨	يناير ٢٠٠١	رواندا

الجدول (١) ضرائب القيمة المضافة في العالم (تابع)

معدلات موجبة آخري	المعدل المعياري	تاريخ استحداث ضريبة القيمة المضافة	البلد
(%)			
	١٠	يناير ١٩٩٤	ساموا
٧	١٧	مارس ١٩٨٠	السنغال
٨	١٨	يناير ٢٠٠٣-٢٠٠٥	صربيا
	١٧	يناير ٢٠٠٣	الجزيل الاسود
	٥	ابريل ١٩٩٤	
	١٩	يناير ١٩٩٣	
٨.٥	٢٠	يوليو ١٩٩٩	سنغافورة
	١٤	سبتمبر ١٩٩١	سلوفاكيا
٧-٤	١٦	يناير ١٩٨٦	سلوفينيا
١٠	١٥	ابريل ١٩٩٨	جنوب افريقيا
	١٠	يونيو ٢٠٠٠	اسبانيا
٨	١٠	ابريل ١٩٩٩	سريلانكا
١٢-٦	٢٥	يناير ١٩٦٩	السودان
٣.٦-٢.٤	٧.٦	يناير ١٩٩٥	سورينام
	٥	ابريل ١٩٨٦	السويد
	٢٠	يناير ١٩٩٢	سويسرا
	٢٠	يوليو ١٩٩٨	تايوان
	٧	يناير ١٩٩٢	طاجيكستان
٢٩-١٠-٦	١٨	يوليو ١٩٩٥	تنزانيا
٨-١	١٥	يناير ١٩٩٠	تايلاند
	١٨	يوليو ١٩٨٨	توجو
	١٨	يناير ١٩٨٥	ترينداد وتوباغو
	٢٠	يناير ١٩٩٢	تونس
	١٧	يوليو ١٩٩٦	تركييا / ٥
	٢٠	يناير ١٩٩٢	تركمنستان
٥	١٧.٥	ابريل ١٩٧٣	اوغندا
١٤	٢٣	يناير ١٩٦٨	اوكرانيا

يلاحظ من الجداول السابقة تنوع كبير في هيكل وآداء ضرائب القيمة المضافة، فعلى سبيل المثال نجد أن المعدل المعياري للضريبة على القيمة المضافة أعلى في أوروبا الغربية واقتصاديات التحول مقارنة بالبلدان الأخرى، ويصل إلى أدنى مستوياته في منطقة آسيا والمحيط الهادئ بالإضافة إلى ذلك، تتسم ضريبة القيمة المضافة بأشد درجات التعقيد في أوروبا الغربية وشمال أفريقيا والشرق الأوسط من حيث عدد المعدلات المعمول بها، ويبين أن البلدان التي طبقت ضريبة القيمة المضافة أكثر تقدماً نسبياً، وأن نسبة التجارة الدولية إلى إجمالي الناتج المحلي فيها أعلى نسبياً، أما البلدان التي لا تطبق الضريبة على القيمة المضافة عدد سكانها ٣٠% فهم أقل من مليون نسمة .

هذا الاختلاف دفع منظمة الاتحاد الأوربي (Wolfgang Dick & Frank, 2011)

Value Added Tax (<http://Wikipedia.org/wiki/>) لوضع إطار أو نظام لفرض الضريبة بحيث يجب على كل دولة من الدول الأعضاء الإمتثال لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة في الاتحاد الأوربي.

هذا التوجيه يحدد الإطار الأساسي لضريبة القيمة المضافة في الاتحاد الأوربي، كما يحدد معدلات ضريبة القيمة المضافة بأن يضع حد أدنى وأعلى لها على أن يسمح للتشريع الوطني بقدر من المرونة في تحديد هذا المعدل طبقاً لظروفه الاقتصادية والاجتماعية بشرط لا يتجاوز الحد الأعلى أو لا يقل عن الحد الأدنى المنصوص عليه.

وفيما يلي جدول بمعدلات الضريبة على القيمة المضافة في الاتحاد الأوربي:

البلد	السعر العادي	السعر المتوسط	السعر المنخفض	السعر المنخفض جداً	سعر الخدمات
قبرص	١٥%	-	-	٥%	٨%
لوكسمبورج	١٥%	١٢%	٦%	٣%	-
اليونان	١٩%	-	٩%	-	٤.٥%
فرنسا	١٩.٦%	-	٥.٥%	٢.١%	-
ايرلندا	٢١.٥%	-	١٣.٥%	٤.٤%	١٢%
بولندا	٢٢%	-	٧%	-	٣%
فنلندا	٢٢%	-	١٧%	-	٨%
السويد	٢٥%	-	١٢%	-	٦%
المملكة المتحدة	١٥%	-	-	-	-

المصدر: موقع ويكيديا الموسوعة الحرة على شبكة المعلومات الدولية

وتخضع الخدمات للضريبة على القيمة المضافة فى كافة دول الاتحاد الأوروبى، ومن هذه الخدمات الخدمات التى يقدمها أصحاب المهن الحرة من الأطباء والمحامون والمحاسبون والمهندسين ... الخ.

على أن ينص التشريع الوطنى لكل دولة على الخدمات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة.

على سبيل المثال فى :

أ- المملكة المتحدة (١) (موقع ويكيديا الموسوعة الحرة على شبكة المعلومات الدولية الانترنت) (<http://Wikipedia.org/wiki/value-added-tax>) (د. عبد الرسول عبد الهادى ، د. محمد رضا عبد السميع، ٢٠٠٥).

بدأت المملكة المتحدة تطبيق ضريبة القيمة المضافة ابتداء من إبريل سنة ١٩٧٣ وذلك بعد دخولها الاتحاد الأوروبى سنة ١٩٧٢ مباشرة.

وينص القانون المنظم لهذه الضريبة الآن (قانون ضريبة القيمة المضافة لعام ١٩٩٤) على أنه يجب فرض الضريبة عند تقديم سلعة أو أداء خدمة داخل المملكة المتحدة بشرط أن تكون من شخص خاضع للضريبة، وأن تكون هذه السلعة أو الخدمة خاضعة للضريبة.

وقد أخضع المشرع المملكة المتحدة جميع السلع والخدمات للضريبة على القيمة المضافة باستثناء ما نص عليه على سبيل الحصر بعض الاعفاءات التالية للخدمات وهى:

- خدمات التامين والترتيبات المتعلقة بها.
- الخدمات البريدية والتى تقدمها مكاتب البريد العامة.
- خدمات اليانصيب والالعاب القمار بخلاف الأجهزة الخاصة بها.
- خدمات التمويل والتى تضم خدمات البنوك وبطاقات الإئتمان ومنح القروض والتعامل بالأسهم والسندات.
- خدمات التعليم والتدريب المهنى المقدمة بواسطة المدارس والجامعات وغيرها من التنظيمات الغير هادفة للربح.
- الخدمات الصحية والطبية والإجراءات المرتبطة بها.

- خدمات دفن الموتى وإجراءات الجناز.
- خدمات النقابات العمالية والتنظيمات المهنية غير الهادفة للربح.
- الخدمات الرياضية المقدمة لأعضاء التنظيمات غير الهادفة للربح.
- الخدمات المرتبطة بالتمويل الذاتي للجمعيات الخيرية والتنظيمات غير الهادفة للربح.

يتضح من ذلك :

- أن غالبية أنشطة المهن الحرة (محامين / محاسبين / مهندسين / فنانين) تخضع لنظام الضريبة على القيمة المضافة في المملكة المتحدة.
- طبقاً للجدول المرافق للقانون الضريبة على القيمة المضافة في مصر رقم ٧٦ لسنة ٢٠١٦ نجد أن أغلب الخدمات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة معفاة كذلك طبقاً لقانون القيمة المضافة لسنة ١٩٩٤ لمملكة المتحدة.
- وأن الخدمات المهنية والاستشارية لم ترد ضمن الإعفاءات في قانون الضريبة على القيمة المضافة في المملكة المتحدة.

بمعنى آخر خضعت الخدمات والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة في المملكة المتحدة كما نص القانون المصري رقم ٧٦ لسنة ٢٠١٦ على خضوع تلك الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة بسعر ١٠% من القيمة المدفوعة فعلاً مقابل الخدمة.

ب- بالنسبة للبلاد العربية :

قامت العديد من الدول العربية بتطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة كغيرها من البلدان النامية، وذلك من خلال منظومة الإصلاح الضريبي والاقتصادي في تلك الدول بهدف دعم تمويل الموازنة العامة لهذه الدول (حيث تغطي حوالى ٢٥% من الإيرادات الضريبية المتحصلة من جميع المصادر في دول العالم المختلفة) وأيضاً باعتبارها وسيلة فعالة تمكن الدول من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

ويوجد تسع دول تطبق الضريبة على القيمة المضافة وهى مصر، الجزائر، الاردن، السودان، موريتانيا، لبنان، المغرب، تونس، سوريا، فلسطين (at.wikipedia.org/wiki).

وسوف يتناول الباحث دولة فلسطين بشئ من التفصيل كنموذج لأوائل الدول العربية التى طبقت نظام الضريبة على القيمة المضافة.

فقد أخضع المشرع الفلسطينى أرباب وأصحاب المهن الحرة للضريبة على القيمة المضافة فقد نص فى المادة (١) من قانون الضريبة على أن يعامل أصحاب المهن الحرة الآتى على سبيل الحصر كمشتغل مرخص وهم : مهندس زراعى، مهندس معمارى، محقق خاص، تقنى، مستشار للتتظيم، مستشار إدارى، مستشار علمى، مستشار ضرائب، مدقق حسابات، اقتصادى، مهندس، مساح، مدير حسابات، مترجم، وكيل تأمين، محامى، مئمن، صاحب مختبر كيميائى أو طبى، خدمات الطب، بما فى ذلك طبيب أمراض نفسية، مجبر، طبيب بترى، طبيب أسنان، وذلك بشرط أن يؤدي تلك الخدمات داخل دولة فلسطين، وقد قسم المشرع الضريبي الفلسطينى المكلفين إلى (صادق أيمن، راشد ، ٢٠٠٤):

أ - مشتغل مرخص : يشترط على أن يكون :

- لا يقل صفقاته السنوية عن ٢٢٥ الف شيغل.
- ولا تقل عدد المستخدمين لديه عن اثنين.

حقوقه:

- يحصل على شهادة مشتغل مرخص.
- يحق له إصدار فاتورة ضريبية.
- يحق له خصم ضريبة المدخلات الخاصة بعمله (مادة ٣٤) من القانون من الضريبة المستحقة عليه من المخرجات (قيمة أداء الخدمة) والتي تشمل :
 - رسوم الإنفاقات المشمولة فى الفاتورة الضريبية أو من مستند معتمد من مسئول عن هذا الغرض.
 - رسوم الانفاقات التى استخدمت لأغراض محل عمله مثل رسوم التليفون أو المياه أو الغاز أو الكهرباء، بشرط أن رسوم المدخلات تم استخدامها فى صفقة خاضعة للضريبة على القيمة المضافة.

- يحق له المطالبة بإعادة ضريبة المدخلات الزائدة خلال ٤٥ يوماً من استلام الإقرار.

التزاماته:

يلتزم على كل مشغل مرخص أن يقدم إقرار كل شهر على النماذج المحددة من قبل الدائرة، كما يلتزم بتقديم الكشوف والحسابات حسب ما نص القانون، ويجوز للإدارة الضريبية طلب بيانات إضافية وكشوف توضيحية على أن تعتمد من محاسب. ويجوز المكلف الاعتراض على أى تعديل من جانب الإدارة الضريبية على هذه الكشوف والتظلم أمام لجنة الاعتراضات خلال خمسة يوماً من تسلمه الاعتراض.

وقد حددت المادة (٢٦) من القانون ميعاد التكاليف بالرسوم على أعمال المهن الحرة، حيث يسرى التكاليف بدفع الضريبة عند تقديم الخدمة على المقابل أو المبلغ الذى تم استلامه، أما إذا تم تقديم الخدمة على فترات فيسرى التكاليف على كل جزء تم تقديمه، أما الخدمات التى تقدم بصفة متواصلة ولا يمكن الفصل بين أجزائها، يسرى التكاليف عند استكمال تقديمها، ويتم فرض الضريبة بنسبة ١٧% على القيمة المضافة.

ب - مشغل صغير: يشترط على أن يكون :

صفقاته السنوية لا تقل عن ٤٨٧٣٠ شغل ولا تزيد عن ٢٢٥ ألف شغل:

- وهو غير مكلف بتحصيل الضريبة.

- ولا يحق له إصدار فاتورة ضريبية.

- كما يعفى من تقديم الإقرار حسب المادة (٧٨) من قانون الضريبة على القيمة المضافة.

ج - مشغل معفى: يشترط على أن يكون :

صفقاته السنوية تقل عن ٤٨٧٣٠ شغل :

- فيعفى من الضريبة طبقاً للمادة (٣/٣٢) من القانون .

- على أن يلتزم بتقديم تصريح فى ٣٠ نيسان عن كل سنة عن حصيلته صفقاته عن السنة المعتمدة.

ج- بالنسبة لمصر :

لقد بدأ التفكير في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر لأول مرة عام ١٩٧٧ ولكن بالتدرج، فقد طبقت الضريبة على الاستهلاك بالقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١، وهو يعتبر أول تشريع ضريبي منظم تشهده مصر متتالاً التنظيم الفنى للضريبة على الاستهلاك كأحد الضرائب الغير مباشرة بمصر، وقد كان منهجه يتمثل في إختيار مجموعة من السلع وإخضاعها لضريبة الاستهلاك، بأسعار تختلف من سلعة أو مجموعة من السلع إلى سلعة أو مجموعة من السلع الأخرى، أما باقى السلع فتبقى كما فى الأصل وهو عدم خضوعها للضريبة (د. عبد المنعم سعيد، الشافعى جلال)، أما بالنسبة للخدمات فقط ظلت طوال فترة سريان هذا القانون غير خاضعة للضريبة كما فى الأصل، وقد ظل هذا القانون سارياً لمدة عشر سنوات، تعرض فيه لكثير من التعديلات إلى أن صدر القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١، بشأن الضريبة العامة على المبيعات (د. عبد المنعم سعيد، د. الشافعى جلال، د. محمد عبد العزيز وآخرون، ٢٠١٦) وهذا القانون يعد صورة من صور الضريبة على القيمة المضافة المطبقة فى كثير من الدول المتقدمة والنامية على حدأ سواء، وقد جاء القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ (قانون الضريبة العامة على المبيعات) بأحكام ونظم جديدة لم تكن موجودة فى ظل قانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ (قانون الضريبة على الاستهلاك)، ومن هذه الأحكام الجديدة.

- أكد القانون أن الواقعة المنشئة للضريبة هى عملية بيع السلعة أو أداء الخدمة وبالنسبة للسلع المستوردة تستحق الضريبة عند الإفراج الجمركى.
- استحدث نظام التسجيل والذى بمقتضاه يلتزم المنتج أو مؤدى الخدمة الذى يبلغ حجم معاملاته حدأ معيناً أن يسجل نفسه فى السجلات المخصصة لذلك.
- استحدث حقاً جديداً للمكلف الخاضع للضريبة وهو حق خصم الضريبة السابق سدادها على مدخلاته (مشترياته) مع الضريبة المستحقة على مخرجاته (مبيعاته).
- تعامل المشرع فى هذا القانون تجاه الخدمات الخاضعة للضريبة بفلسفة مغايرة عن تلك المعاملة المقررة على السلع، حيث نص فى المادة (٢) من القانون بأن تفرض الضريبة على المبيعات على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق للقانون وأعطى المشرع لرئيس الجمهورية الحق أن يضيف إلى هذا الجدول الخدمات التى يرى إخضاعها أو يستبعد من الجدول تلك التى يرى استبعادها، وقد حدد أسعار

- الضريبة الخاصة بها قرين كل خدمة خاضعة، وحرّم المكلفين من حق خصم الضريبة التي يتحملوها على مدخلاتهم وبالتالي تحمل على التكلفة.
- معنى ذلك أن المشرع الضريبي نص على الخدمات الخاضعة للضريبة وسعر الضريبة الخاص بها، وهى الواردة بالجدول رقم (٢) على سبيل الحصر وتتمثل فيما يلى:
- خدمات النقل المكيف بين المحافظات (اتوبيس ، سكة حديد) بسعر ٥% من القيمة الواردة بالتذكرة.
 - خدمات إقامة العروض الخاصة بالصوت والضوء بسعر ١٠% من القيمة الواردة بالفاتورة.
 - خدمات شركات النقل السياحى بسعر ٥% من القيمة الواردة بالفاتورة.
 - خدمات الفنادق والمطاعم السياحية بسعر ٥% من القيمة الواردة بالفاتورة.
 - خدمات التلكس والفاكس بسعر ٥% من القيمة الواردة بالفاتورة.
 - خدمات الوسطاء الفنيين لإقامة الحفلات العامة أو الخاصة بسعر ٥% من القيمة الواردة بالعقد.
 - خدمات التشغيل للغير بسعر ١٠% من قيمة الخدمة (تم إضافتها بالقرار الجمهورى رقم ٧٧ لسنة ١٩٩٢).

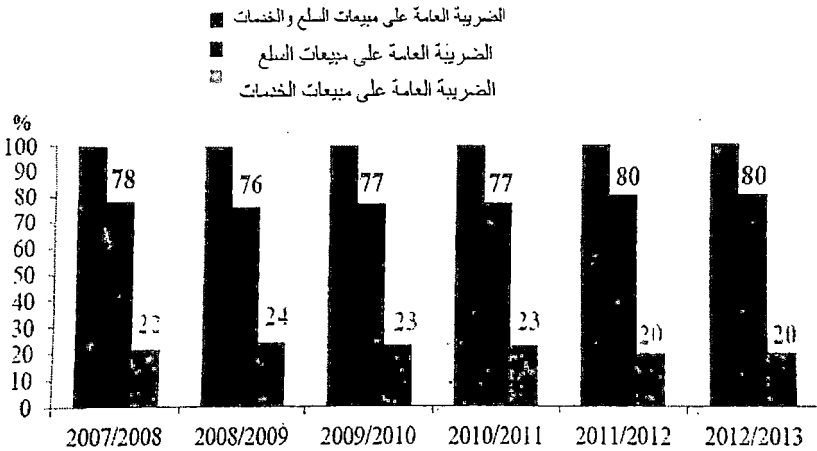
وبالتالى كافة الخدمات التى لم ينص عليها فى الجدول رقم (٢) تكون غير خاضعة للضريبة على المبيعات وهى تضم قائمة كبيرة من الخدمات من أهمها الخدمات التى يقدمها المهنيين والاستشاريين وهو قطاع عريض فى المجتمع يشمل (المحامى، المهندس، الطبيب، المحاسب، الفنان على اختلاف أنواع الفنون التى يقدمها).

ويرى الباحث أن هناك قصور فى القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١، قانون الضريبة على المبيعات لأن المشرع الضريبي المصرى خالف ما هو موجود فى معظم التشريعات المقارنة، إذ الأصل فى هذه التشريعات هو خضوع كافة الخدمات للضريبة، ثم يأتى النص على إعفاء بعض الخدمات من الخضوع على سبيل الحصر.

عدم خضوع خدمات المهن الحرة ترتب عليه نقص فرصة زيادة حصيلة الخزنة العامة، حيث أن تعاملات هذا القطاع من كافة فئاته تتعدى المليارات من الجنيهات.

وقد ظل القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ سارياً لمدة ٢٥ سنة تعرض فيه لكثير من التعديلات، إلا أن صدر القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ قانون الضريبة على القيمة المضافة لعلاج مشاكل تطبيق الضريبة العامة على المبيعات فمعظم مشكلات تطبيق الضريبة العامة على المبيعات يرجع بصفة أساسية إلى عدم تطبيق نظام الخصم الكامل والذي يعتبر جوهر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، كما أن قانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ أخضع كل الخدمات ماعدا ما ورد على سبيل الحصر في الإعفاءات فأصبح هناك اتساع في عدد المسجلين الذين يقومون بكل هذه الخدمات ومنها الخدمات المهنية والاستشارية، وقد عرفت اللائحة التنفيذية للقانون المقصود بالخدمات المهنية والاستشارية، ذات الطبيعة غير التجارية أو الصناعية التي يؤديها الشخص الطبيعي أو الاعتباري بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسي فيها العمل، وهي حاجة ملحة لزيادة الإيرادات في مصر من خلال توسعة الوعاء الضريبي بحيث يشمل مزيد من الخدمات كما هو واضح من الشكل التالي :

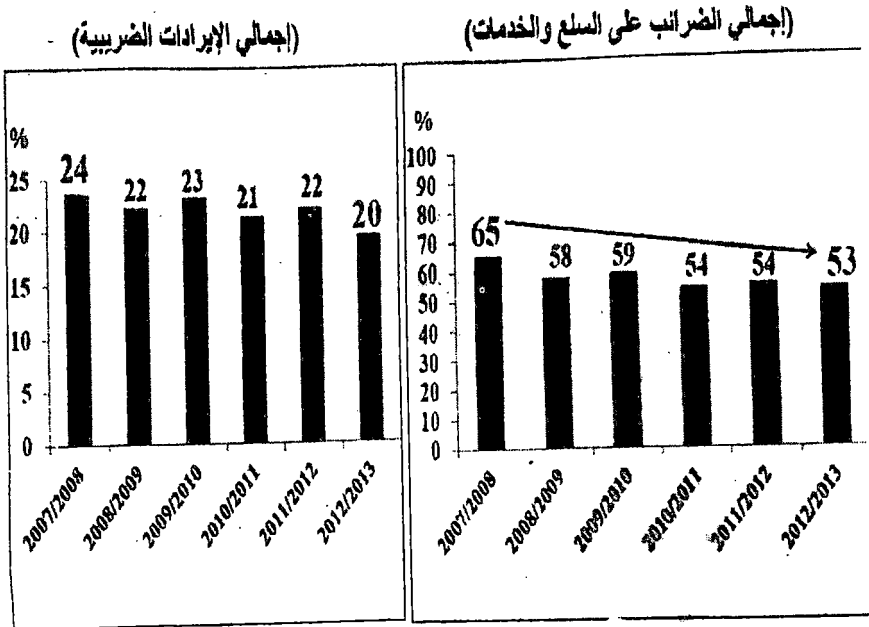
الحاجة الملحة لزيادة الإيرادات من خلال توسعة الوعاء الضريبي بحيث يشمل مزيداً من الخدمات



١. وزارة المالية - المركز المصري للدراسات الاقتصادية - ضريبة القيمة المضافة ومدى جداؤها في مصر - ١٨ نوفمبر ٢٠١٣.

مبدرات (دواعى) خضوع الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة:

١. من خلال إستقرار التشريعات الأجنبية المقارنة تبين خضوع كافة الخدمات التى يقدمها أصحاب المهن الغير حرة للضريبة على القيمة المضافة وهو ما عليه الوضع فى سائر دول الاتحاد الأوروبى، كما أن اتفاقية الاتحاد الأوروبى الملزمة لأعضائها لم تعفى هذه الخدمات من الخضوع للضريبة على القيمة المضافة.
٢. أن التشريعات العربية المقارنة تخضع هذه الخدمات للضريبة على القيمة المضافة كما عليه الوضع فى دولة فلسطين، وهو نموذج يستحق الدراسة، حيث إنها من أوائل الدول العربية التى طبقت هذا النظام وأخضعت كافة الخدمات التى يقوم بها أصحاب المهن الحرة للضريبة على القيمة المضافة، وقد وضعت نظاماً للتسجيل وأحقية المسجل فى خصم ضريبة المدخلات من الضريبة المستحقة على المخرجات.
٣. الحاجة الملحة لزيادة الإيرادات نظراً لتراجع حصيللة الضريبة العامة على المبيعات خلال السنوات الأخيرة كنسبة من إجمالى الضرائب على السلع والخدمات، وكنسبة من إجمالى الإيرادات الضريبية كما هو واضح من الشكل التالى:



١. وزارة المالية - المركز المصرى للدراسات الاقتصادية- ضريبة القيمة المضافة
ومدى جداولها فى مصر - ١٨ نوفمبر ٢٠١٣.

كما يتطلب توسع الوعاء الضريبي بحيث يشمل جميع الخدمات كما فى الشكل السابق، ما عدا ما تم استثناءه بنص.

٤. يشجع تطبيق الضريبة على القيمة المضافة جميع الخدمات ومنها الخدمات المهنية والاستشارية بإلزام القانونى بالتعامل مع الفواتير الضريبية (Tuan Mirh Le, 2003)، ويرجع أهمية هذا الالتزام لعدة أسباب:

- تفعيل قانون حماية المستهلك رقم ٦٥٧ لسنة ٢٠٠٦ والذي ألزمت المادة (٥) منه على الزام التاجر أو المورد بإصدار الفاتورة للمستهلك بناءً على طلبه .
- الفاتورة هى السبيل الوحيد لضبط المجتمع الضريبي ومنع التهرب وبالتالي تعتبر أساس تطبيق ونجاح قانون الضريبة على القيمة المضافة.
- تجريم من يرفض إعطاء هذه الفواتير فقد نص فى مادة (٦٨) من قانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ على إعتبار عدم إصدار المسجل فواتير عن مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة وضرية الجدول من جرائم التهرب الضريبي ويعاقب عليها بالسجن (مادة ٦٧) من القانون مدة لا تقل عن ثلاث سنوات ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين.
- وتتضاعف العقوبة المنصوص عليها بالفقرة الأولى فى حالة تكرار الجريمة خلال ثلاث سنوات.
- وفى جميع الأحوال تعد جريمة التهرب من الضريبة وضرية الجدول من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة.
- ومما يساعد فى تحقيق هذا الزام (التعامل بالفواتير) إلزام المسجلين بإمساك دفاتر وسجلات منظمة (م. ١٣) من القانون تقيد بها كافة معاملاتهم بطريقة تمكن الإدارة الضريبية من تحديد رقم الأعمال الخاضع للضريبة، وتسهل التعامل معها وتطبيق قواعد خصم الضريبة وردها بسهولة ويسر خاصاً أن المشكلة فى مصر حالياً أن معظم ممولى المهن الغير التجارية وممولى الأنشطة التجارية والصناعية لا يسكون دفاتر منتظمة أو أمينة.

٥. إن المشرع الضريبي في قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ م (٢) منه قد وضع إطاراً شاملاً لهذه الضريبة، حيث أخضع كافة السلع المصنعة المحلية والمستوردة للضريبة العامة على المبيعات إلا ما استثنى بنص خاص، وهذا ما يجب أن يكون عليه الوضع عند تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة، أما الخدمات فأخضع للضريبة العامة على المبيعات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق للقانون والذي يتضمن ١٧ خدمة فقط دون غيرها (القرار الجمهوري رقم ٣٩ لسنة ١٩٩٤)، ونحن الآن بصدد قانون الضريبة على القيمة المضافة، فإن المنطق السليم يقتضى معاملة الخدمات ضريبياً نفس معاملة السلع الخاضعة للضريبة، بمعنى أن تخضع كافة الخدمات للضريبة على القيمة المضافة بما فيها الخدمات المهنية والاستشارية إلا ما استثنى بنص صريح، وذلك لإحداث توازن في القطاعات الاقتصادية قطاع السلع وقطاع الخدمات مما يزيد من الحصيلة الضريبية، ومن جهة أخرى أن الناتج القومى يشمل ناتج القطاع السلى والقطاع الخدمى ولأبد من تحقيق العدالة والمساواة بين القطاعين.

٦. توحيد سعر الضريبة على الخدمات المهنية والاستشارية وهو ١٠% من القيمة المدفوعة فعلاً مقابل الخدمة - أساس نقدى - (الجدول المرافق لقانون الضريبة على القيمة المضافة)، مما يؤدي إلى سهولة تطبيق الضريبة وتيسير الإجراءات الخاصة بالمحاسبة الضريبية والمراجعة.

٧. تعد أداة رقابية على ضرائب الدخل (ضريبة المهن الحرة أو المهن الغير تجارية)، فهي تحقق رقابة مزدوجة بين الضريبة على القيمة المضافة وضرائب الدخل من خلال مقارنة البيانات الخاصة بـضريبة القيمة المضافة مع البيانات الخاصة بـضرائب الدخل.

مدى العلاقة بين الضريبة على القيمة المضافة والضرائب على الدخل:

أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على الخدمات المقدمة من ممولى المهن الحرة تخدم وتساعد القائم بالمحاسبة الضريبية عن إيرادات المهن الحرة أو المهن غير التجارية (ضرائب الدخل)، وذلك كما يلى (د. زين على احمد ٢٠١٦، عبد المنعم ، سعيد، ٢٠١٦ د. محمد عرفان فوزى سنة ٢٠١٦):

١. سد جميع الثغرات التي يمكن أن ينفذ منها الممول للتهرب الضريبي باستخدام أساليب احتيالية مثل :

التهرب بعدم التسجيل بالرغم أن القانون بنص صراحةً فى مادة (١) منه أن المكلف كل منتج أو مؤدى أو مستورد لسلعة أو لخدمة منصوص عليها فى الجدول المرافق لهذا القانون مهما كان حجم معاملاته.

إخفاء بعض المتحصلات لأن أغلبية المهنيين الصغار لا يسكون دفاتر أو سجلات منتظمة، وكذلك عدم إصدار فواتير ضريبية، تزوير واصطناع الفواتير وغيرها من الأساليب الاحتيالية للتهرب Creative Accounting Practices Evasion مما يحتم على السلطات الضريبية تضيق الخناق على هؤلاء المتلاعبين للحد من عمليات الاحتيا والتهرب من الضريبة، وذلك من خلال استخدام برامج فعالة للفحص Effective Tax Audit ومحكمة التصميم مع التنسيق الفعال بين برامج فحص الضريبة على القيمة المضافة وبين ضريبة الدخل مع التركيز على الحالات ذات المخاطر العالية High Risk Cases .

وهذا يتطلب توافر الفاحصين المدربين والمؤهلين عملياً بشكل كاف على أداء فحص فعال وحيادى وتوافر البيئة القانونية والقضائية التى تضمن حماية حقوق الممولين وتمكن الإدارة الضريبية من أداء واجبها.

٢. مما يدعم التنسيق بين ضريبتى القيمة المضافة والدخل هو الدمج الذى تم بين مصلحة الضرائب العامة ومصلحة الضرائب على المبيعات تحت مظلة واحدة وهى مصلحة الضرائب المصرية، مما يجعل الضرائب بنوعها تحت إشراف جهاز ضريبي واحد، ويؤدى هذا الدمج إلى العديد من المزايا أهمها ما يلى (عبد المنعم سعيد - مؤتمر العشرون) :

أ. زيادة فعالية وكفاءة الإدارة الضريبية باستخدام أرقام تسجيل واحدة، ووحدة محاسبية واحدة للتعامل مع كل من الإقرارات والمدفوعات لكل من الضريبتين من شأنه تبسيط إلتزامات الممولين وتخفيض التكاليف الإدارية، كما أن استخدام وحدة تحصيل واحدة يساعد فى زيادة الفاعلية، ويمكن من المحاسبة فى نفس الوقت عن المتأخرات الضريبية فى كل من الضريبتين.

ب. يمكن فى تطبيق التقدير الذاتى للضريبة، حيث يتطلب هذا التقدير تنسيقاً وثيقاً من خلال تبادل المعلومات بين إدارة ضريبة القيمة المضافة وإدارة ضريبة الدخل وإدارة الجمارك، بما فى ذلك المراجعة الشاملة لكل البيانات (رقم الأعمال، المدخلات، المخرجات)، وتطبيق برامج الالتزام بفاعلية على أساس الرقابة المالية والمحاسبية.

ج. تحسين إجراءات ونظم ضريبة الدخل باستخدام الإجراءات والنظم الحديثة المصممة لضريبة القيمة المضافة، ومن ناحية أخرى فإن حد التسجيل (٥٠٠٠٠٠٠٠ ج) فى ظل ضريبة القيمة المضافة والمقترح تطبيقه على الخدمات المهنية والاستشارية، يمكن أن يساعد إدارة ضريبة الدخل بتزويدها بقاعدة لتصنيف الممولين، وبالتالي توجيه الاهتمام نحو الممولين فوق حد التسجيل مما يؤدى بالتالى إلى تحسين أداء ضريبة الدخل.

٣. تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة على أصحاب المهن الحرة والمهن الغير تجارية، يساعد على توفير سيل من المعلومات والبيانات التى تكون متاحة للمأمور الفاحص فى ضريبة الدخل، حيث لا يلقى صعوبة فى الحصول على البيانات الحقيقية عن تعاملات الممول (المهنى)، وذلك من خلال الإطلاع على ملف الممول الذى يحاسبه عند حساب الضريبة على القيمة المضافة ومقارنة هذه البيانات مع البيانات الواردة فى إقرار الممول الضريبي وسجلاته ودفائره حتى يستطيع الوقوف على حقيقة تعاملات الممول.

٤. تعدد العقوبات المالية الموجودة فى كلاً من ضريبة القيمة المضافة، وضريبة الدخل والتى توقع على الممول المخالف فى حالة تعدد إخفاء جزء من إيراداته أو عدم إصدار إيصال مهنى أو فاتورة ضريبية، كل هذه العقوبات فى كلا الجانبين تجعل الممول أكثر حرصاً على عدم التهرب الضريبي.

وبالرغم من الإيجابيات المتعددة للضريبة على القيمة المضافة إلا أنه قد يثير حولها بعض الانتقادات أو السلبيات المترتبة على تطبيقها :

١. تؤدى إلى ارتفاع أسعار الخدمات المهنية والاستشارية ولكن يرى الباحث أن النقد ليس خاصاً بالضريبة على القيمة المضافة، بل أنه يوجه إلى الضرائب غير المباشرة جميعها، وهذا ناتج من أن هذه الضرائب ذات طبيعة عينية، بمعنى أنها تفرض على

الخدمات المهنية والاستشارية بغض النظر عن الظروف الشخصية للممولين، وهذا العيب يمكن تداركه عن طريق تقرير إعفاءات مناسبة عن الضريبة.

٢. إلزام الممولين (المهنيين) بإمساك حسابات ودفاتر منتظمة ومعقدة مما يتقسل كاهل المهنيين الصغار، وقد يترتب على هذا الإلزام زيادة حجم التهرب بسبب وجود عدد كبير من الممولين الصغار لا يمكسك دفاتر أو سجلات منتظمة، ويمكن التغلب على هذه المشكلة إذا توافرت العناصر الآتية:

- تطبيق حد التسجيل على المهنيين (الممولين).
- اللوائح لا تطلب إلا الإلتزامات بسيطة مثلاً إمساك دفتر واحد فقط للمقبوضات وآخر للمدفوعات.
- حملات توعية تستخدم وسائل الإعلام المختلفة.
- زيارات توعية يقوم بها مأمورى الضرائب الذى يتوافر فيهم إيجاد تبسيط الأمور وشرحها.
- كتيبات مبسطة لشرح جوانب القانون.
- عقد لقاءات دورية مع ممثليهم مع سلطة واسعة لاتخاذ القرار.
- تخفيف العبء عن كاهلهم بأن يكون الإقرار ربع سنوى نظراً لطبيعة إيراداتهم فهى موسمية.

٣. زيادة نفقات تحصيل الضريبة لكثرة عدد الممولين الخاضعين لها وهو ما يتعارض مع أحد مبادئ الضريبة الجيدة وهو الاقتصاد فى نفقات الجباية مما يؤدى ذلك إلى انخفاض الحصيلة الضريبية المرجوة، ويمكن التغلب عليها بتطبيق الحد الأدنى للتسجيل وقدره ٥٠٠٠٠٠٠٠ ج، وهذا يؤدى لاستبعاد المهنيين الصغار من الخضوع لفتحفض التكاليف والأعباء الإدارية وكذلك زيادة الاهتمام بنشر الوعى الضريبى.

٤. تنص المادة (١)، مادة (٤١) من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بأن المكلف م(١) كل منتج أو مؤد أو مستورد لسلعة أو خدمة منصوص عليها فى الجدول المرافق لهذا القانون مهما كان حجم معاملاته، ومن الخدمات المنصوص عليها فى الجدول الخدمات المهنية والاستشارية بند ١٢.

وكذلك تنص مادة ٤١ على كل منتج أو مؤدى أو مستورد لسلعة أو خدمة من السلع أو الخدمات المنصوص عليها بالجدول المرافق لهذا القانون أن يسجل نفسه لدى المصلحة مهما كان حجم مبيعاته أو إنتاجه طبقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية.

م (١) تنص على المكلف ، م (٤١) تنص على التسجيل معنى ذلك أن الخدمات التي نص عليها بالجدول المرافق لهذا القانون ومنها الخدمات المهنية والاستشارية يجب أن يقوم مؤدى الخدمة (المهنيين) بتسجيل أنفسهم مهما كان حجم معاملاته (بمكلف).

ويعتبر عدم تحديد مستوى حد للتسجيل لهم (مهما كان حجم معاملاته)، فهذا يعكس مدى قدرة الإدارة الضريبية على مواجهة مشكلة الزيادة فى عدد الممولين المترتبة على الانتقال إلى تطبيق هذه الضريبة ، خاصة وانهم كانوا معفيين من قبل فى قانون ضريبة المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وليس لدى المصلحة قاعدة بيانات خاصة بهم !!!

ومن جهة أخرى قد أوضحت التجارب أن الدول التي لم تضع حد للتسجيل أو تضع حدود منخفضة لحد التسجيل قد واجعت صعوبات كثيرة، حيث تبين للإدارة الضريبية أنها فى وضع لا يمكنها من إدارة عدد كبير من الممولين الخاضعون للضريبة كما حدث فى كندا ومالطا.

كذلك أوضحت التجارب أنه كلما كانت نسبة صغيرة نسبياً من ممولى الخدمات المهنية والاستشارية تسهم بالجزء الأكبر من إيرادات الضريبة على القيمة المضافة، كلما كان من الأفضل ارتفاع حد التسجيل، نظراً لما يحقق ذلك من وفورات فى الموارد الإدارية النادرة مقابل تكلفة بسيطة من الإيرادات.

ولذلك يقترح الباحث أما :

(أ) تطبيق حد التسجيل وقدره خمسمائة ألف جنيه أسوة بالمنتجين أو التجار أو مؤدى الخدمة خاضعة للضريبة، وبلغت مبيعاته حد التسجيل وقدره ٥٠٠٠٠٠٠ ج (م ١٦) من قانون الضريبة على القيمة المضافة، وعلى أن يسمح للممولين (المهنيين) الذين لم تبلغ حد التكاليف بالتسجيل الاختيارى لدى الإدارة الضريبية المختصة وذلك لتمكينها من إسترداد الضريبة على المدخلات.

(ب) أو تطبق الضريبة على القيمة المضافة للمهنيين الصغار بوضع نظاماً محاسبية خاصة بديلة لتبسيط حساب إلتزام الضريبة أو لتخفيض الإلتزام الضريبي.

٥. حدد المشرع الضريبي الخدمات المعفاة المرافقة للقانون الضريبة على القيمة المضافة ففى بند ٣٩ اعفى الخدمات الصحية فيما عدا عمليات التجميل والتخسيس لغير الأغراض الطبية، ولم يحدد ما هو المقصود بالخدمات الصحية، وقد عرفت اللائحة التنفيذية الخدمات الصحية كل خدمة صحية يحصل عليها المريض فى المستشفيات والمراكز الصحية والعيادات الطبية وغيرها من أماكن الاستشفاء ولا تدخل فيها خدمات الضيافة والإقامة بالمستويات الفندقية، وما تقدمه المستشفيات من خدمات أخرى ذات طبيعة تجارية أو استثمارية، ولا تدخل فى هذه الخدمات عمليات التجميل والتخسيس لغير الأغراض الطبية.

من التعريف السابق لللائحة التنفيذية يتضح أن المشرع الضريبي أعفى كلاً من :

- المستشفيات والمراكز الصحية والمستوصفات المجانية.
 - المستشفيات والمراكز الصحية والمستوصفات التى لا تدخل فيها خدمات الضيافة والإقامة بالمستويات الفندقية (لا تهدف لتحقيق أرباح).
 - إعفاء العيادات الطبية بالكامل (الأطباء) وهذا لا يحقق عدالة اجتماعية بين الاطباء وباقى المهنيين (كالمهندسين / محامين / محاسبين /الخ).
- ويخضع للضريبة على القيمة المضافة كلاً من :
- المستشفيات والمراكز الصحية التى تقدم خدمات الضيافة والإقامة بالمستويات الفندقية.
 - الخدمات الأخرى التى تقدمها المستشفيات ذات طبيعة تجارية أو استثمارية .
 - خدمات عمليات التجميل والتخسيس لغير الاغراض الطبية .
 - وقد اعترض كثير من المهن الأخرى كالمحامين والمحاسبين والمهندسين على إخضاع الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة بصفة عامة وعلى التفرقة بين الاطباء وبينهم كصفة خاصة.

أوجه الاعتراض : فقد وجهة جموع المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات

الاعتراض الآتى :

- بمناسبة صدور قانون القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، والتي حددت الجدول المرافقة إلى خضوع الخدمات المهنية والاستشارية لضريبة قدرها ١٠% دون أن يتضمن القانون تعريفاً في باب التعاريف ولا في أى موضع آخر لعبارة الخدمات المهنية والاستشارية، كما لم يتضمن القانون في أى مادة من مواد إلزام مزاولي المهن الحرة بالتسجيل على غرار ما ذكره بالنسبة للمنتجين والبائعين سواء فى م (١٦) أو م (٤١) وجميعها قد ذكر فيها أم حجم المبيعات أو حجم المعاملات أو حجم الإنتاج وهذا لا ينطبق على طبيعة الدخل الخاص بأصحاب المهن الغير تجارية.
- ولما كانت قوانين الضرائب هي قوانين خاصة فلا يجوز التوسع في تفسير المعنى وهكذا استقرت الأحكام . وبالتالي أمام ما المقصود من الخدمات المهنية والاستشارية التي وردت ضمن خدمات الجدول وما هي المهن الحرة وما هو وضعها بالقوانين الأخرى السابقة على القيمة المضافة؟
- وبالرجوع إلى القوانين والقرارات الوزارية السابقة لذلك القانون، نجد حينما كانت تخاطب المحاسبين والمحامين كانت تطلق عليهم المهن غير التجارية أو المهن الحرة المقيد كاعضاء عاملين في نقابات مهنية، وهذا لم يرد عنها أى إشارة بقانون القيمة المضافة ودل على ذلك بما يلي:
- من نصوص قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ (قانون ضرائب الدخل)، م (٣٢) تفرض الضريبة على صافي إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة ... الخ، وكذلك بند (٥) من مادة (٣٦) من ذات القانون ... إيرادات أصحاب المهن الحرة المقيد كاعضاء عاملين في نقابات على مائة جنيه تدفعا إلى أصحاب المهن غير التجارية، وكذلك البند الثانى من م (٧٨) من ذات القانون . كما يلتزم الممول من أصحاب المهن غير التجارية بأن يسلم من يدفع إليه مبلغاً الخ.
- القرارات الوزارية انتهجت ذات النهج ومنها القرار الوزاري ٢٦٩ لسنة ١٩٨٣ بشأن تحصيل مبالغ تحت حساب ضريبة المهن غير التجارية، قرار وزارى ٥٣١

لسنة ٢٠٠٥ بتحديد المهن غير التجارية فى تطبيق حكم م (٧٠) من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ذكر منها المحاسبة والمراجعة والمحاماة.

• يستفاد مما سبق أن القوانين والقرارات الوزارية السابقة على قانون القيمة المضافة لم يرد فيها أو بها أى إشارة إلى أن الخدمات المهنية يقصد بها المحاسبين القانونيين أو المحامين، إلا إذا كانت مقرونة بجملة أخرى وهى المهن غير التجارية أو المهن الحرة المقيدين كأعضاء عاملين فى نقابات مهنية فى مجال تخصصهم.

• ولما كانت مهنتى المحاسبة (محاسب قانونى) والمراجعة (مراجع الحسابات) اعمال قانونية وذهنية وتتبع نقابات مهنية فإنها بطبيعة الحال تخرج عن جميع ما جاء بقانون القيمة المضافة خاصة أن هذا القانون لم يضع تعريفاً محدداً للمقصود من الخدمات المهنية والاستشارية.

• ويرى الباحث أن فعلاً القانون لم يضع تعريفاً للخدمات المهنية والاستشارية فى صلبه، ولكن عرفت اللائحة التنفيذية للقانون المقصود بالخدمات المهنية والاستشارية هى الخدمات ذات الطبيعة غير التجارية والصناعية (من غير تجارية) والتي يؤديها الشخص الطبيعى أو الاعتبارى بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسى فيها العمل وهذا يتماثل مع القوانين والقرارات الوزارية السابقة للقانون بأن المقصود بها المهن غير تجارية أى المحاسبين والمحامين ومراقبى الحسابات الخ، وهذا ما أكدته الإدارة المركزية للبحوث رداً على سؤال إحدى المكاتب الاستشارية عن المعاملة الضريبية للخدمات التى يقدمها المكتب والمتمثلة فى "خدمات المراجعة على القوائم المالية بهدف إيداء الرأى المهنى عليها" خدمة الفحص الضريبى نيابة عن العملاء، مع حضور اللجان المختلفة، تقديم الإستشارات الضريبية والمحاسبية للعملاء، خدمات تأسيس الشركات، خدمات دراسة الجدوى والدراسات المالية، خدمات إمساك الدفاتر نيابة عن العملاء وذلك بالقيد فى الدفاتر المحاسبية.

رد الإدارة المركزية للبحوث بأنه وفقاً لأحكام القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بإصدار

قانون الضريبة على القيمة المضافة فإن :

١. الخدمات المهنية والاستشارية تخضع لضريبة الجدول بفئة ١٠% من القيمة المدفوعة فعلاً وفقاً للبلند "أولاً" مسلسل "١٢" من الجدول المرافق للقانون سالف

الذكر. ومن ثم فإن نشاطكم المشار إليه بعاليه يخضع لضريبة الجدول بفتة ١٠% من القيمة المدفوعة فعلاً.

٢. ووفقاً لأحكام المادة "٤١" الواردة بالقانون سالف الذكر فإنه على كل منتج أو مودى أو مستورد لسلعة أو لخدمة من السلع والخدمات المنصوص عليها بالجدول المرافق للقانون أن يسجل نفسه لدى المصلحة مهما كان حجم مبيعاته أو إنتاجه. ومن ثم فإن يتعين عليكم التقدم للتسجيل بالمصلحة مهما كان حجم مبيعاتكم أو إنتاجكم حيث أن عدم التقدم للمصلحة للتسجيل فى المواعيد المحددة يعد تهرباً من الضريبة وضريبة الجدول وفقاً لأحكام المادة ٦٨ ويعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها فى المادة ٦٧ من القانون سالف الذكر.

أما المحامين : فقد قدموا اعتراضاً بأن أعمال المحاماة تكون خاضعة للضريبة على القيمة المضافة للأسباب الآتية :

أ- أن أعمال المحاماة هى أعمال ذهنية ذات طبيعة إنسانية تشارك السلطة القضائية فى تحقيق العدالة وسيادة القانون والدفاع عن حقوق المواطنين وحررياتهم طبقاً لأحكام المادة (١٩٨) من الدستور المادة (١) من قانون المحاماة رقم ١٧ لسنة ١٩٨٣ وتعديلاته، وهو ما أكدته المحكمة الدستورية العليا فى حكمها الصادر بجلسة ١٩٩٧/٤/٦ فى الدعوى رقم ٨٦ لسنة ١٨ ل دستورية بقولها إن المحامين ورجال القضاء يعملون باستقلال معاً دوراً متكاملأ فى مجال ضمان إدارة أفضل للعدالة فى إطار سيادة القانون للدفاع عن حقوق المواطنين.

والقول بخلاف ذلك يؤدى إلى إخضاع مهنة القضاة بجانب مهنة المحاماة للضريبة على القيمة المضافة لكونهما شركاء شراكة لا تقبل التجزئة فى تحقيق العدالة وسيادة القانون بما يضمن حقوق المواطنين وحررياتهم.

ب- أن المادة (١٤) من قانون المحاماة رقم ١٧ لسنة ١٩٨٣ وتعديلاته حظرت على المحامى الاشتغال بالتجارة أو تولى أية مناصب فى شركات المساهمة أو الشركات ذات المسئولية المحددة أو شركات التضامن أو شركات التوصية ومن ثم فإن المحامى ليس لديه سجل تجارى أو رخصة صناعية لمباشرة أية أعمال تجارية أو صناعية أو خدمية.

ج- أن المادة (٤١) من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ تخاطب وتلزم كل منتج أو مؤدى أو مستورد لسلعة أو لخدمة من السلع والخدمات المنصوص عليها بالجدول المرافق لهذا القانون أن يسجل نفسه لدى المصلحة مهما كان حجم مبيعاته أو إنتاجه.

وحيث أن المحامى لا يقوم بالانتاج أو البيع الذى قال عنه النص (مهما كان حجم مبيعاته أو إنتاجه) فإنه يكون المحامى غير مخاطب وغير ملزم بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب المصرية لضريبة القيمة المضافة.

د- أن المادة (٦٤) من قانون المحاماة رقم ١٧ لسنة ١٩٨٣ وتعديلاته أوجبت على المحامى تقديم المساعدات القضائية للمواطنين الغير قادرين الأمر الذى يؤكد أن عمل المحامى هو عمل إنسانى بالدرجة الأولى، فهو يقوم بالدفاع عن المواطنين الغير قادرين مجاناً وبدون مقابل.

ه- إن عبارة الخدمات المهنية والاستشارية الواردة قرين المسلسل رقم (٢١) من مشروع الجدول المرافق لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وردت عامة وغير محددة ومشوبة بالغموض واللبس ولم تأت واضحة وصريحة مما أثارت الشك حول المقصود بها وتحديد مضمونها ومحتواها، مما اسقطها فى عدم الدستورية لمخالفتها العدالة الاجتماعية والنظام الضريبي المنصوص عليه بالمادة ٣٨ من الدستور، وهو ما سبق وأن اكدته المحكمة الدستورية العليا فى حكمها الصادر بجلسة ٢٠٠٧/٤/١٩ فى القضية رقم ٢٣٢ لسنة ٢٦ ق . دستورية والقاضى بعدم دستورية عبارة (خدمات التشغيل للغير) الواردة قرين المسلسل رقم (١١) من الجدول المرافق لقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وتعديلاته بسبب غموض تلك العبارة، وعدم تحديدها الخدمة الخاضعة للضريبة، مما أدى إلى قيام مصلحة الضرائب فى إخضاع العديد من الخدمات دون مبرر.

ورداً على ذلك يرى الباحث ما يلى:

- أنه كما سبق الرد على المحاسبين والمراجعين فى عدم وجود تعريف محدد المقصود بالخدمات المهنية والاستشارية فى متن القانون، لكن يرى الباحث أن

اللائحة التنفيذية عرفت الخدمات المهنية والاستشارية بإنها الخدمات ذات الطبيعة غير تجارية أو الصناعية التي يؤديها الشخص الطبيعي أو الاعتباري بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسي فيها العمل، وهذا ما أكدته كذلك إدارة البحوث الضريبية عن سؤال أحد المكاتب الإستشارية.

- تخضع الخدمات المهنية والإستشارية لضريبة الجدول بفترة ١٠% من القيمة، ويقصد بالقيمة هنا القيمة المدفوعة فعلاً مقابل الخدمة، وبالتالي إذا كانت هناك خدمات مجانية فلا تخضع للضريبة طبقاً للأساس النقدي.

- بالنسبة للمادة (١٤) من قانون المحاماه رقم ١٧ لسنة ١٩٨٣ وتعديلاته خطر على المحامى الاشتغال بالتجارة أو تولى مناصب عليا فى شركات الأموال أو الأشخاص فقانون القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ لم يخترق المادة (١٤) من قانون المحاماه السابق ذكره، لأنه عند التعريف نص أن الخدمات ذات الطبيعة غير التجارة أو الصناعة.

• لا يلزم مؤدى تلك الخدمة أن يكون لديه سجل تجارى أو رخصة صناعية.

- بالنسبة للمحامى شريك القاضى فى تحقيق العدالة وسيادة القانون والدفاع عن حقوق المواطنين، فعلاً هذا أمر واضح، ولكن المحامى يعمل بصفة مستقلة أى يعمل لحسابه وهو ما جاء فى تعريف الخدمات المهنية والاستشارية أما القاضى فهو تابع يعمل بالقضاء وليس بصفة مستقلة وبالتالي يخضع لضريبة المرتبات .

كما يرى الباحث من وجهة نظره:

١. من خلال استقراء التشريعات الأجنبية والعربية المقارنة نجد أنه تخضع كافة الخدمات التى يقدمها أصحاب المهن الغير تجارية للضريبة على القيمة المضافة وهذا الوضع سائر فى دول الاتحاد الأوربى والدول العربية مثل فلسطين.

٢. أن المنطق السليم يقتضى خضوع كافة الخدمات للضريبة على القيمة المضافة بما فيها الخدمات المهنية والاستشارية، إلا ما استثنى بنص صريح، أسوة بمعاملة السلع وهى خضوع كافة السلع المحلية والمستوردة للضريبة إلا ما استثنى بنص صريح

وذلك لإحداث توازن في القطاعات الاقتصادية لتحقيق العدالة والمساواة بين القطاعين، كما أن الناتج القومي يشمل ناتج القطاع السلي والقطاعي الخدمي.

٣. يعترض الباحث أن م (١٦) ، م (٤١) من قانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وكذلك الدليل التوضيحي أن مؤداه هذه الخدمات المهنية والاستشارية ليس لديهم حد تسجيل بقانون الضريبة على القيمة المضافة، لذلك يتعين عليهم التسجيل بالمصلحة مهما كان حجم معاملاتهم، وهذا يتعارض مع مبدأ العدالة الضريبية التي يتبناها النظام الضريبي على القيمة المضافة، لذلك يقترح الباحث تطبيق الحد الأدنى للتسجيل وقدره ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه أسوة بالمنتج والتاجر ومؤدى خدمة خاضعة للضريبة لتحقيق المزايا الآتية :

- تحقيق العدالة الضريبية التي يتبناها نظام الضريبة على القيمة المضافة .
- استبعاد المهنيين الصغار من الخضوع فتتخفف التكاليف والأعباء الإدارية مع تركيز الجهد على كبار المهنيين.

٤. بالنسبة لقائمة السلع والخدمات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة بند ٣٩ بعض الخدمات الصحية عدا عمليات التجميل والتخسيس لغير الأغراض الطبية وفي اللائحة التنفيذية للقانون، عرفت الخدمات الصحية بإنها كل خدمة صحية يحصل عليها المريض في المستشفيات والمراكز الصحية والعيادات الطبية وغيرها من أماكن الاستشفاء معنى ذلك أن عيادات الأطباء معفيين من الضريبة وهذا يتعارض مع مبدأ العدالة الضريبية، فيرى الباحث أن عيادة الأطباء تخضع للضريبة على أساس :

- أن ما يخضع هو القيمة المدفوعة فعلاً مقابل الخدمة (أساس نقدي)، وبالتالي كبار الأطباء يخرجون من هذا الإعفاء.

- مساواة بين جميع المهنيين مثل المحاسبين / المراجعين / المحامين / المهندسين / ... الخ.

يخلص الباحث مما سبق أن الآثار الإيجابية المترتبة على تطبيق الضريبة على القيمة المضافة تفوق الآثار السلبية لها، كما أنه يمكن التغلب على هذه الآثار أو تخفيف حدتها بعدة وسائل كما سبق إيضاحه (توضيحه) وهو ما يدعم أهمية خضوع الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة.

القسم الرابع الدراسة الميدانية

مقدمة

تناول الباحث في هذا الفصل دراسة آراء المختصين من مأموري الضرائب وموظفي الإدارة الضريبية باعتبارهم ممثلي وزارة المالية المسؤولين عن الفحص والتحصيل الضريبي، وكذلك الممولين لتلك الضريبة ويخص هذا البحث ممولي الخدمات المهنية والاستشارية مثل مكاتب المحاسبة والمراجعة والمحاسبين والمهندسين لتقديم "إطار مقترح لزيادة فعالية الضريبة على القيمة المضافة على الخدمات المهنية والاستشارية في مصر" واختبار فروض الدراسة، ولتحقيق ذلك يتناول هذا الفصل ما يلي:

أهداف الدراسة

تتكامل أهداف الدراسة الميدانية مع الدراسة النظرية في تحقيق أهداف البحث من خلال دراسة وجهات نظر مأموري الضرائب وممولي الضريبة، وتتلخص أهداف الدراسة الميدانية فيما يلي:

- دراسة التشوهات الناتجة من تطبيق الضريبة العامة على المبيعات.
- بيان أهمية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر على الخدمات المهنية والاستشارية، ومدى تحقيقه للحصيلة المتوقعة من تطبيقه.
- تحديد متطلبات نجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر على الخدمات المهنية والاستشارية.

فروض الدراسة :

في ضوء مشكلة البحث والأهداف التي يسعى الباحث إلى تحقيقها تم وضع الفروض التالية للعمل على اختبارها وتحقيق الأهداف المرجوة منها:

الفرض الأول: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين خضوع الخدمات ومنها الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة وبين التغلب على المشكلات التي أثارها تطبيق الضريبة العامة على المبيعات.

الفرض الثاني: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين نوعية فئات المهنيين (الأطباء / المحاسبين / المحامين/.....) ومدى خضوعهم للضريبة على القيمة المضافة.

الفرض الثالث: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين خضوع الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة وزيادة فعالية الفحص الضريبي لضريبة الدخل.

الفرض الرابع: يترتب على تطبيق الإطار المتكامل المقترح لمحاسبة الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة علاج المشكلات التي يمكن أن تنشأ من خضوع هذه الخدمات.

مجتمع الدراسة

يشمل مجتمع الدراسة مأموري الضرائب وموظفي الإدارة الضريبية باعتبارهم ممثلي وزارة المالية المسؤولين عن الفحص والتحصيل الضريبي، وكذلك الممولين لتلك الضريبة ويختص هذا البحث بمولي الخدمات المهنية والاستشارية مثل مكاتب المحاسبة والمراجعة والمحاسبين والمهندسين.

عينة الدراسة

تم توزيع عدد ١٣٠ قائمة على مأموري الضرائب وموظفي الإدارة الضريبية، تم استرداد عدد ١٠٢ قائمة صالحة للتحليل بنسبة استجابة ٧٨.٥%، وعدد ١٧٥ قائمة على ممولي الخدمات المهنية والاستشارية تم استرداد ١٥٦ قائمة صالحة بنسبة استجابة ٨٩.١%، بنسبة استجابة كلية ٨٤.٦%، والجدول التالي يوضح القوائم الموزعة والقوائم المستردة ونسب الاستجابة:

جدول رقم () قوائم الاستقصاء الموزعة والمستردة حسب فئة الدراسة

فئة الدراسة	استمارات موزعة	استمارات صالحة	نسبة الاستجابة %	نسبة من الإجمالي %
فئة مأموري الضرائب وموظفي الإدارة الضريبية	١٣٠	١٠٢	٧٨.٥	٣٩.٥
فئة ممولي الخدمات المهنية والاستشارية	١٧٥	١٥٦	٨٩.١	٦٠.٥
الإجمالي	٣٠٥	٢٥٨	٨٤.٦	١٠٠

يتضح من الجدول أن فئة "فئة ممولي الخدمات المهنية والاستشارية" مثلت ٦٠.٥% من إجمالي عينة البحث والبالغ عددها ٢٥٨ فرداً، بينما مثلت فئة "فئة مأموري الضرائب وموظفي الإدارة الضريبية" نسبة ٣٩.٥%.

أداة جمع بيانات الدراسة:

استخدم الباحث في جمع بيانات الدراسة الميدانية قائمة استقصاء، وقد مرت تلك القائمة بمرحلتي التصميم، ثم مرحلة التوزيع وجمع البيانات من الميدان.

تصميم قائمة الاستقصاء

قام الباحث بتصميم قائمة استقصاء - مرافقة بالملحق الإحصائي - تتفق مع أهداف البحث وتساعد في اختبار فروضه، قد تم عرضها على المختصين لتحكيمها، وأخذ الموافقة على توزيعها.

توزيع وجمع قوائم الاستقصاء:

اتبع الباحث في توزيع وجمع قوائم الاستقصاء المراحل التالية:

- بعد تحكيم قائمة الاستقصاء وأخذ الموافقة عليها، قام الباحث بالاختبار القبلي لها Pre test، وذلك بتوزيعها على عينة استطلاعية Pilot Sample، وقد تأكد الباحث من فهم المستجيبين للقائمة نظراً لأن فنتي الدراسة من ذوي الخبرة والتخصص في موضوع البحث، كما أبدوا بعض الملاحظات على تصميم القائمة.

- بعد أخذ ملاحظات المستجيبين في الاعتبار قام الباحث بالصياغة النهائية لقائمة الاستقصاء، وتوزيعها على عينة البحث، وبعد إعطائهم الوقت الكافي لاستيفائها، وبعد التأكد من استيفاء القوائم عن طريق وسائل الاتصال المتاحة من تليفون وبريد إلكتروني، ورسائل... إلخ، قام الباحث بجمع هذه القوائم ومراجعتها.

مراحل التحليل الإحصائي

نوضح فيما يلي الإجراءات التي اتبعت في تحليل البيانات إحصائياً:

- بعد جمع قوائم الاستقصاء من الميدان قام الباحث بترقيم هذه القوائم بإعطاء كل قائمة استقصاء رقماً مميزاً وحيداً ليسهل الرجوع إليها.
- قام الباحث بترميز أسلة قائمة الاستقصاء حيث يشير رمز المتغير إلى رقم السؤال ورقم العبارة داخل السؤال مثل: XI_1 يرمز إلى السؤال الأول العبارة الأولى، ...، X4_6 يرمز إلى السؤال الرابع العبارة السادسة. وقد تم إدراج دليل كامل بالرموز المستخدمة للمتغيرات وتوضيحها ليسهل الرجوع إليها عند الحاجة.

- قام الباحث بإعطاء أوزان للاستجابات والمقاسة بمقياس ليكرت الخماسي الترتيبي حيث أن هذه الأوزان مرتبة طبقاً لدرجة الموافقة كما يلي:

غير موافق على الإطلاق	غير موافق	موافق بدرجة متوسطة	موافق	موافق جداً
١	٢	٣	٤	٥

- ولما كان مدى هذه الاستجابات ($٤=١-٥$) يتوزع على ٥ فئات، فيكون طول الفئة ٠.٨، لذا تشير الدراسات إلى تقييم فئات المتوسط المرجح وفقاً لمعايير درجة الموافقة كما يلي:

غير موافق على الإطلاق	غير موافق	موافق بدرجة متوسطة	موافق	موافق جداً
١.٧-١	٢.٥٩-١.٨٠	٣.٣٩-٢.٦٠	٤.١٩-٣.٤٠	٥.٤-٢.٠

- قام الباحث بإدخال البيانات للحاسب الآلي، واستخدم البرنامج الإحصائي SPSS 20، وقام بالتحليلات التالية:

إجراءات وأساليب التحليل الإحصائي:

تناول التحليل الإحصائي للبيانات المقاييس الإحصائية التي تهتم باختبار صلاحية بيانات الدراسة، وتوصيف هذه المتغيرات من حيث النزعة المركزية والتشتت، وبعض الاختبارات الإحصائية للتحقق من صحة الفروض وصولاً إلى نتائج البحث، وفيما يلي هذه المقاييس:

- مقياس الاعتمادية **Reliability**: وذلك من خلال المقياس (ألفا) Cronbatch's Alpha وهو مقياس الثبات والتناسق الداخلي لأسئلة وعبارات قائمة الاستقصاء، وذلك لمعرفة مدى الوثوقية في استجابات عينة البحث على أسئلة قائمة الاستقصاء، ومدى إمكانية تعميم نتائجها على مجتمع الدراسة.
- الإحصاء الوصفي للبيانات **Descriptive Statistics**: ويشتمل على المتوسط المرجح Mean والانحراف المعياري Standard Deviation: لتوصيف متغيرات الدراسة من حيث النزعة المركزية والتشتت، وترتيب استجابات عينة البحث وفقاً للأهمية النسبية لها.

• اختبارات لعينة واحدة **One Sample T Test**:

إجراء اختبار T Test، وقد تطلب ذلك تحديد القيمة الاختبارية والتي تمثلت في متوسط القيم وهي ٣ (أي القيمة المتوسطة لقيم المقياس والمرتبة من ١-٥)، وفي ضوء ذلك تم صياغة فرض العدم والفرض البديل، كما يلي:

$$H_0: \mu \leq 3 \text{ :الفرض العدم}$$

$$H_1: \mu > 3 \text{ :الفرض البديل}$$

وتكون قاعدة الحكم بناءً على مستوى المعنوية المحسوب، إذا كان أقل من ٠.٠٥، وكانت قيمة T موجبة يمكننا رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، وإذا كان مستوى المعنوية أكبر من أو يساوي ٠.٠٥، أو قيمة T سالبة فلا يمكننا رفض فرض العدم.

• اختبار مان ويتني **Man whitney test**:

يمثل اختبار مان ويتني اختبار للفروق بين متوسط رتب عينتين مستقلتين تمثلان فئتي البحث (فئة مأموري الضرائب، وفئة ممولي الخدمات المهنية والاستشارية)، ويتمثل الفرض العدمي والبديل كالتالي:

الفرض العدمي: لا يوجد اختلاف بين متوسط رتب الفئتين، أي:

$$H_0: \mu_1 = \mu_2$$

الفرض البديل: يوجد اختلاف بين متوسط رتب الفئتين أي:

$$H_1: \mu_1 \neq \mu_2$$

وتكون قاعدة الحكم بناءً على مستوى المعنوية المحسوب Sig. فإذا كان أقل من ٠.٠٥ أمكن رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، وإذا كان مستوى المعنوية أكبر من أو يساوي ٠.٠٥ فإنه لا يمكننا رفض فرض العدم.

وفيما يلي تطبيق هذه الأساليب على متغيرات الدراسة:

مقياس ثبات وصدق المحتوى لمتغيرات الدراسة

تم قياس ثبات المحتوى لمتغيرات الدراسة باستخدام معامل الثبات Cronbatch's alpha وذلك لقياس مدى اعتمادية Reliability النتائج المتحصل عليها من العينة، ومدى إمكانية تعميمها على مجتمع الدراسة، واختبار ثبات المقاييس التي استخدمها الباحث، وتتراوح قيمة هذا المقياس بين الصفر، ١٠٠%، وإذا زاد هذه المقياس عن ٦٠% أمكن الاعتماد على نتائج الدراسة، وفيما يلي تطبيق هذا المقياس على أسئلة الدراسة:

جدول رقم (١) مقاييس الاعتمادية على أسئلة قائمة الاستقصاء

معامل الصدق (*)	معامل ألفا	السؤال
٠.٨٨٣	٠.٧٨٠	X1 هل يؤدي خضوع الخدمات ومنها الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة إلى التغلب على المشكلات التي أثارها تطبيق الضريبة العامة على المبيعات
٠.٨٢٠	٠.٦٧٣	X2 هل هناك اختلاف في المعاملة الضريبية بين فئات المهنيين للخضوع للضريبة على القيمة المضافة من عدمه؟ ومدى تقبل المجتمع الضريبي له؟
٠.٧٩٩	٠.٦٣٨	X3 هل خضوع الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة يؤدي إلى زيادة فعالية الفحص الضريبية لضريبة الدخل (ض المهن الحرة - أوض المهن غير التجارية)؟
٠.٧٨٦	٠.٦١٨	X4 هل يترتب على تطبيق الإطار المتكامل المقترح لمحاسبة الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة، علاج المشكلات التي يمكن أن تنشأ من خضوع هذه الخدمات ومدى قبول المجتمع الضريبي له (المهنيين والاستشاريين)؟
٠.٨١٥	٠.٦٦٤	X5 مدى نجاح الإطار المقترح على محولى الخدمات المهنية والاستشارية وذلك من خلال قبول المجتمع الضريبة (المهنيين والاستشاريين) لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة عليهم فى الوقت الحالى؟

(*) يمثل معامل الصدق الجذر التربيعي لمعامل الثبات

يتضح من النتائج أن معامل الثبات ألفا (Cronbach's Alpha) على أسئلة قائمة الاستقصاء قد تراوح بين ٠.٦١٨، ٠.٧٨٠، والذي انعكس بدروه على معامل الصدق حيث تراوح بين ٠.٧٨٦، ٠.٨٨٣ مما يدل على صلاحية أسئلة قائمة الاستقصاء، وإمكانية تعميم نتائج العينة على مجتمع الدراسة.

اختبار فروض الدراسة:

اختبار الفرض الأول: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين خضوع الخدمات ومنها الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة وبين التغلب على المشكلات التي أثارها تطبيق الضريبة العامة على المبيعات.

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال عبارات السؤال الأول، حيث تم إجراء الإحصاء الوصفي واختبار T، وجاءت النتائج كما يلي:

الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار T للسؤال الأول

بقياس رأي عينة البحث حول العلاقة بين خضوع الخدمات ومنها الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة وبين التغلب على المشكلات التي أثارها تطبيق الضريبة العامة على المبيعات، حيث تم توصيف المتغيرات بحساب (الوسط الحسابي والانحراف المعياري)، كما تم إجراء اختبار T جاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم () الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار T لأراء عينة البحث بشأن العلاقة بين خضوع الخدمات ومنها الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة وبين

التغلب على المشكلات التي أثارها تطبيق الضريبة العامة على المبيعات

ترتيب	مستوى المعنوية	قيمة T	درجة الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	المتغير	رمز المتغير
	٠.٠٠٠٠	١٣.٨٤	موافق	٠.٧٨	٣.٦٧	المتوسط العام	X1
١	٠.٠٠٠٠	٢٨.٤٦	موافق جداً	٠.٧٢	٤.٢٨	تؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية لانتساع نطاقها وشمولها (يخضع كافة السلع وكافة الخدمات ماعدا ما تم استثناء بعض).	X1_1
٤	٠.٠٠٠٠	٨.٢٤	موافق	١.٣٩	٣.٧١	تؤدي إلى تحسين الكفاءة الاقتصادية للنظام الضريبي عن طريق سد الثغرات التي نشأت من اتخاذ وعاء ضريبي ضيق (خضوع كافة السلع للضريبة، وخضوع الخدمات الواردة بجدول رقم ٢ فقط ١٧" خدمة").	X1_2
٧	٠.٠٠٠٠	٦.٥٠	موافق	١.٤٣	٣.٥٨	خضوع كافة الخدمات ومنها الخدمات المهنية والاستشارية يؤدي لتحقيق حصيلة دورية منتظمة مما تساهم في تحقيق خدمات إضافية للمجتمع.	X1_3

رمز المتغير	المتغير	وسط حسابي	انحراف معياري	درجة الموافقة	قيمة T	مستوى المعنوية	ترتيب
X1_4	تعميم نظام الخصم (خصم ضريبة المدخلات من الضريبة المشتقة على المخرجات) على الخدمات الخاضعة ومنها (الخدمات المهنية والاستشارية) وهذا يعتبر جوهر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.	٣.٩٢	٠.٨٢	موافق	١٨.٠٧	٠.٠٠٠٠	٢
X1_5	يؤدي خضوع الخدمات ومنها الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة إلى عدم مخالفة ما هو موجود في معظم التشريعات المقارن (الأصل في هذه التشريعات خضوع كل السلع والخدمات للطريقة باستثناء ما نص عليه ضمن الاعتمادات).	٣.٦٧	١.٣٤	موافق	٨.٠٩	٠.٠٠٠٠	٥
X1_6	يساعد في تحقيق إلزام المكلفين (المهنيين والاستشاريين) التعامل بالفواتير، وإلزامهم بإمساك دفاتر وسجلات منتظمة تقيد بها كافة معاملاتهم.	٢.٨٤	١.٢٣	محايد	٢.٠٢	٠.٠٠٥٥	٨
X1_7	تؤدي لسهولة تطبيق الضريبة على الخدمات المهنية والاستشارية، وتيسير إجراءات المحاسبة الضريبية لهم، وذلك لتوحيد سعر الضريبة على تلك الخدمات بواقع ١٠% من القيمة المدفوعة فعلاً.	٣.٦٣	١.٤٠	موافق	٧.٢٣	٠.٠٠٠٠	٦
X1_8	خضوع كافة السلع وكافة الخدمات للضريبة (بما فيها الخدمات المهنية والاستشارية)، سيحدث توازن بين القطاعات الاقتصادية (القطاع السلعي والقطاع الخدمي)، مما يؤدي إلى تحقيق العدالة الضريبية.	٣.٧٥	١.٤١	موافق	٨.٥٢	٠.٠٠٠٠	٣

أظهرت النتائج أن درجة موافقة عينة البحث "موافق" بخصوص "العلاقة بين خضوع الخدمات ومنها الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة وبين التغلب على المشكلات التي أثارها تطبيق الضريبة العامة على المبيعات" على المستوى العام، مما يدل على أنها قد بلغت حيز القبول والاستحسان من وجهة نظر عينة البحث، حيث جاءت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية، مما يعني أنها أعلى من القيمة المتوسطة، فبلغ متوسط الاستجابات ٣.٦٧ بانحراف معياري قدره ٠.٨٧، أما على مستوى العبارات، فقد جاءت درجة الموافقة "موافق جداً" على العبارة الأولى، و "موافق" على باقي العبارات، حيث

كانت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية، فيما عدا العبارة السادسة فقد جاءت درجة الموافقة "محايد" أي بدرجة متوسطة، حيث كانت قيمة T غير ذات دلالة معنوية.

مما سبق نخلص إلى وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين خضوع الخدمات ومنها الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة وبين التغلب على المشكلات التي أثارها تطبيق الضريبة العامة على المبيعات، وهو ما يؤدي إلى رفض الفرض الأول. ولاختبار وجود فروق بين فئتي الدراسة تم إجراء اختبار مان ويتي، وجاءت النتائج كما يلي:

جدول (١) نتائج اختبار مان ويتي بين فئتي الدراسة بشأن العلاقة بين خضوع الخدمات ومنها الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة وبين التغلب على المشكلات التي أثارها تطبيق الضريبة العامة على المبيعات

Sig.	Z	متوسط الرتب		المتغير
		ممولي الخدمات المهنية الاستشارية	مأموري الضرائب	
٠.٠٠٠	١٣.١١٢-	٨٠.٣٢	٢٠٤.٧٢	X1
٠.٠٠٠	٥.٦٦٦-	١٠٩.٩٢	١٥٩.٤٥	X1_1
٠.٠٠٠	٧.٥١٣-	١٠٢.٥٣	١٧٠.٧٥	X1_2
٠.٠٠٠	٧.٨٤٩-	١٠١.١٠	١٧٢.٩٤	X1_3
٠.٦٢٥	٤٨٩.-	١٢٧.٧٧	١٣٢.١٤	X1_4
٠.٠٠٠	٩.٨٤٧-	٩٣.٩٢	١٨٣.٩٢	X1_5
٠.٠٠٠	١٢.١٥٥-	٨٥.٤٦	١٩٦.٨٦	X1_6
٠.٠٠٠	٩.٨٢٣-	٩٣.٩٧	١٨٣.٨٣	X1_7
٠.٠٠٠	١٠.٣٨١-	٩٢.٥٣	١٨٦.٠٤	X1_8

يتضح من الجدول وجود فروق ذات دلالة معنوية على كافة العبارات حيث كان مستوى المعنوية Sig. أقل من ٠.٠٥، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مأموري الضرائب، ما عدا العبارة الرابعة فقد اتفقت استجابات عينة البحث ولم توجد بينها اختلافات، ويرجع الاختلاف إلى أن أكثر مؤيدي الضريبة على القيمة المضافة في مصر بصفة عامة وعلى

الخدمات المهنية والاستشارية بصفة خاصة هي وزارة المالية الممثلة في مأموري الضرائب وموظفي الإدارة الضريبية للأسباب التالية:

- ١- وفرة حصيلتها (خضوع كافة السلع والخدمات للضريبة).
- ٢- ممولي الخدمات المهنية والاستشارية يمثلون قطاعاً عريضاً في المجتمع وتقدر مواردهم بمليارات الجنيهات.

وقد كان أكثر معارضي تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر الصناع والتجار والمستهلكين بصفة عامة لتحملهم أعباءً إضافية تمثل استقطاعات من دخولهم خاصة زيادة معدلات الضريبة على القيمة المضافة إلى ١٣%، ١٤% في عام ٢٠١٧، في حين أن معدل الضريبة على المبيعات كان ١٠% فقط.

أما الخدمات المهنية والاستشارية كانت معفاة من الضريبة العامة على المبيعات، والآن أصبحت خاضعة لضريبة القيمة المضافة بمعدل ١٠% من القيمة المدفوعة فعلياً. اختبار الفرض الثاني: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين نوعية فئات المهنيين (الأطباء / المحاسبين / المحامين /) ومدى خضوعهم للضريبة على القيمة المضافة.

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال عبارات السؤال الثاني، حيث تم إجراء الإحصاء الوصفي واختبار T، وجاءت النتائج كما يلي:

الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار T للسؤال الثاني

بقياس رأي عينة البحث حول العلاقة بين نوعية فئات المهنيين (الأطباء / المحاسبين / المحامين /) ومدى خضوعهم للضريبة على القيمة المضافة، حيث تم توصيف المتغيرات بحساب (الوسط الحسابي والانحراف المعياري)، كما تم إجراء اختبار T جاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم () الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار T لأراء عينة البحث حول العلاقة نوعية فئات المهنيين (الأطباء / المحاسبين / المحامين/) ومدى خضوعهم للضريبة على القيمة المضافة

رمز المتغير	المتغير	وسط حسابي	انحراف معياري	درجة الموافقة	قيمة T	مستوى المعنوية	ترتيب
X2	المتوسط العام	٣.٧٦	٠.٦٦	موافق	١٨.٥٨	٠.٠٠٠	
X2_1	يؤدى خضوع الخدمات المهنية والاستشارية (خدمات ذات طبيعة غير تجارية أو صناعية، يؤديها الشخص بصفة مستقلة، والعنصر الأساسى بها العميل مثل المحاماة - الطب - الهندسة - المحاسبة - الفن) للضريبة بسعر ١٠% من القيمة المدفوعة إلى تحقيق عدالة ضريبية بين فئات المهنيين.	٤.٢٠	٠.٧٨	موافق جداً	٢٤.٦٥	٠.٠٠٠	٢
X2_2	يؤثر طبيعة أعمال الصيدليات (تعامل فقط فى الأدوية المحلية والأجنبية والمواد الفعالة لإنتاجها أو التعامل كذلك مع مستحضرات التجميل) على مدى التزام الصيدلى بتحصيل الضريبة المستحقة على تلك السلع وتوريدها للمصلحة من عدمه.	٤.٣٣	٠.٧٢	موافق جداً	٢٩.٦٤	٠.٠٠٠	١
X2_3	يؤدى إعفاء الخدمات الصحية (كل خدمة طبية يحصل عليها المريض من إحدى المستشفيات أو مراكز الصحة أو العيادات الطبية ماعدا خدمات الضيافة والإقامة الفندقية) لعدالة ضريبية لأنها خدمات أساسية وضرورية للمجتمع.	٣.٤٠	١.٣٥	موافق	٣.٩٦	٠.٠٠٠	٦

رمز المتغير	المتغير	وسط حسابي	انحراف معياري	درجة الموافقة	قيمة T	مستوى المعنوية	ترتيب
X2_4	يؤدي عدم خضوع العيادات الطبية (الأطباء) للضريبة أسوة بجميع فئات المهنيين الآخرين (المهندسين/ المحاسبين/ المحامين/ الفنانين) إلى عدم تحقيق عدالة ضريبية واختلاف المعاملة بين نوعية فئات المهنية.	٤.٠١	١.١٤	موافق	١٤.٢٤	٠.٠٠٠	٣
X2_5	يؤدي خضوع الأطباء للضريبة بنفس السعر المطبق على بقية فئات المهنيين (١٠% من القيمة المدفوعة فعلاً) إلى تحقيق عدالة ضريبية بين نوعية فئات المهنيين.	٣.٩٩	١.٢٢	موافق	١٣.٠٧	٠.٠٠٠	٤
X2_6	يؤدي خضوع الأطباء للضريبة بسعر منخفض عن ما هو مطبق على بقية فئات المهنيين إلى تحقيق عدالة ضريبية نظراً لأن من يتحملها هو المستفيد (المريض).	٣.٨٩	١.٢٤	موافق	١١.٤٦	٠.٠٠٠	٥
X2_7	يؤدي خضوع أعمال المحاماة (المحامي) للضريبة، وعدم خضوع أعمال السلطة القضائية (القاضي) للضريبة بالرغم أنهم شريكان في تحقيق العدالة وسيادة القانون إلى عدم وجود عدالة ضريبية، واختلاف في المعاملة الضريبية بين فئات المهنيين.	٢.٥٩	١.٣٣	غير موافق	٤.٨٣-	٠.٠٠٠	٧

أظهرت النتائج أن درجة موافقة عينة البحث "موافق" بخصوص "العلاقة بين نوعية فئات المهنيين (الأطباء / المحاسبين / المحامين/) ومدى خضوعهم للضريبة على القيمة المضافة" على المستوى العام، مما يدل على أنها قد بلغت حيز القبول والاستحسان من وجهة

نظر عينة البحث، حيث جاءت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية، مما يعني أنها أعلى من القيمة المتوسطة، فبلغ متوسط الاستجابات ٣.٧٦ بانحراف معياري قدره ٠.٦٦، أما على مستوى العبارات، فقد جاءت درجة الموافقة "موافق جدا" على العبارتين الأولى والثانية، و "موافق" على العبارات الثالثة والرابعة والخامسة والسادسة، حيث كانت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية، "غير موافق" على العبارة السابعة حيث كانت قيمة T سالبة وذات دلالة معنوية، وهي عبارة سلبية.

مما سبق نخلص إلى موافقة عينة البحث على العبارات الإيجابية، وعدم الموافقة على العبارات السلبية، وبإجراء اختبار مان ويتني للمقارنة بين فئتي الدراسة، جاءت النتائج كما يلي:

جدول (نتائج اختبار مان ويتني بين فئتي الدراسة بشأن العلاقة بين نوعية فئات المهنيين (الأطباء / المحاسبين / المحامين /.....) ومدى خضوعهم للضريبة على القيمة المضافة

Sig.	Z	متوسط الرتب		المتغير
		ممولي الخدمات المهنية والاستشارية	مأموري الضرائب	
٠.٠٠١	٣.٣١٣-	١٤١.٩٠	١١٠.٥٤	X2
٠.٠٠٠	٦.١٣٠-	١٠٨.٠٤	١٦٢.٣٢	X2_1
٠.٠٠٠	٥.٣٤٨-	١١١.١٣	١٥٧.٦٠	X2_2
٠.٠٠٠	٧.٢٢٣-	١٠٣.٠١	١٧٠.٠٢	X2_3
٠.٠٠٠	٨.٣٤٩-	١٥٨.٨٨	٨٤.٥٦	X2_4
٠.٠٠٠	٧.٦١٥-	١٥٦.٢٦	٨٨.٥٧	X2_5
٠.٠٠٠	١٠.٢٢٩-	١٦٥.٨٢	٧٣.٩٦	X2_6
٠.٠٠٠	٥.٦٢٨-	١٥٠.٠٦	٩٨.٠٦	X2_7

يتضح من الجدول وجود فروق ذات دلالة معنوية بين مأموري الضرائب وممولي الخدمات الاستشارية، حيث كان مستوى المعنوية أقل من ٠.٠٥، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مأموري الضرائب في العبارات الأولى والثانية والثالثة، ولصالح ممولتي الخدمات المهنية والاستشارية في العبارات الرابعة والخامسة والسادسة والسابعة. أي أن الفروق لصالح مأموري الضرائب في الجوانب التي تهتم بتحصيل الضريبة، ولصالح ممولتي الخدمات المهنية والاستشارية في الجوانب التي تهتم بالإعفاءات للخدمات التي تشكل عبء على المستفيد مثل الخدمات الطبية.

اختبار الفرض الثالث: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين خضوع الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة وزيادة فعالية الفحص الضريبية لضريبة الدخل. وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال عبارات السؤال الثالث، حيث تم إجراء الإحصاء الوصفي واختبار T، وجاءت النتائج كما يلي:

الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار T للسؤال الثاني

بقياس رأي عينة البحث حول العلاقة بين خضوع الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة وزيادة فعالية الفحص الضريبية لضريبة الدخل، حيث تم توصيف المتغيرات بحساب (الوسط الحسابي والانحراف المعياري)، كما تم إجراء اختبار T جاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم () الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار T لأراء عينة البحث حول العلاقة بين خضوع الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة و زيادة فعالية الفحص الضريبية لضريبة الدخل

ترتيب	مستوى المعنوية	اختبار T	درجة الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	المتغير	رمز المتغير
	٠.٠٠٠	١٥.٣١	موافق	٠.٧٦	٣.٧٣	المتوسط العام	X3
٤	٠.٠٠٠	٥.٧٩	موافق	١.٤٣	٣.٥٢	خضوع الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة، تعد أداة رقابية على ضرائب الدخل من خلال مقارنة بيانات الضريبة على القيمة المضافة للممول، ببياناته للضريبة على الدخل (ضريبة المهن الحرة أو غير تجارية).	X3_1
٥	٠.٢٩٧	١.٠٤	محايد	١.٤٣	٣.٠٩	التنسيق الفعال بين برامج فحص الضريبة على القيمة المضافة مع برامج فحص الضريبة على الدخل، مع التركيز على الحالات ذات المخاطر العالية سيؤدي لسد جميع الثغرات التي يمكن للممول استخدامها للتهرب الضريبي.	X3_2

رمز المتغير	المتغير	وسط حسابي	انحراف معياري	درجة الموافقة	اختبار T	مستوى المعنوية	ترتيب
X3_3	دمج مصلحة الضرائب العامة على المبيعات (القيمة المضافة) ومصلحة الضرائب العامة في مصلحة الضرائب المصرية يؤدي لزيادة فعالية وكفاءة الإدارة الضريبية، كما يسهل تطبيق التقدير الذاتي للضريبة.	٣.٧٥	١.٣٢	موافق	٩.١١	٠.٠٠٠	٣
X3_4	أن دمج المصلحتين (مصلحة الضرائب العامة على المبيعات ومصلحة الضرائب العامة على الدخل)، يؤدي لتحسين إجراءات ونظم ضريبة الدخل (ض المهن الحرة أو الغير تجارية) من خلال استخدام النظم الحديثة المصممة للضريبة على القيمة المضافة.	٤.٠٢	٠.٨٣	موافق	١٩.٧٦	٠.٠٠٠	٢
X3_5	تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة على أصحاب المهن الحرة يوفر سيل من المعلومات والبيانات التي تكون متاحة للفاحص الضريبي عند فحص ضريبة الدخل.	٤.٢٦	٠.٧٧	موافق جداً	٢٦.١٣	٠.٠٠٠	١

أظهرت النتائج أن درجة موافقة عينة البحث "موافق" بخصوص "العلاقة بين خضوع الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة وزيادة فعالية الفحص الضريبي لضريبة الدخل" على المستوى العام، مما يدل على أنها قد بلغت حيز القبول والاستحسان من وجهة نظر عينة البحث، حيث جاءت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية، مما يعني أنها أعلى من القيمة المتوسطة، فبلغ متوسط الاستجابات ٣.٧٣ بانحراف معياري قدره ٠.٧٦، أما على مستوى العبارات، فقد جاءت درجة الموافقة "موافق جداً" على العبارة الخامسة، و "موافق" على باقي العبارات، حيث كانت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية، فيما عدا

العبارة الثانية فقد جاءت درجة الموافقة "محايد" أي بدرجة متوسطة، حيث كانت قيمة T غير ذات دلالة معنوية.

مما سبق نخلص إلى وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين خضوع الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة وزيادة فعالية الفحص الضريبي لضريبة الدخل، وهو ما يؤدي إلى رفض الفرض الثالث.

وبإجراء اختبار مان ويتني للمقارنة بين فنتي الدراسة، جاءت النتائج كما يلي:

جدول () نتائج اختبار مان ويتني بين فنتي الدراسة بشأن العلاقة بين خضوع الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة وزيادة فعالية الفحص الضريبي لضريبة الدخل

Sig.	Z	متوسط الرتب		المتغير
		ممولي الخدمات المهنية والاستشارية	مأموري الضرائب	
٠.٠٠٠٠	١٢.٣٩٩-	٨٣.١٦	٢٠٠.٣٧	X3
٠.٠٠٠٠	٨.٤٦٩-	٩٨.٧٧	١٧٦.٥٠	X3_1
٠.٠٠٠٠	١٣.٨٨٧-	٧٨.٥٠	٢٠٧.٥٠	X3_2
٠.٠٠٠٠	٧.٧٧٨-	١٠١.٥٤	١٧٢.٢٥	X3_3
٠.٠٦٩	١.١٨٩-	١١٧.٢٥	١١٧.٦٥	X3_4
٠.٠٠٠٠	٧.٠٨٨-	١٠٤.٨٦	١٦٧.١٩	X3_5

يتضح من الجدول وجود فروق ذات دلالة معنوية بين مأموري الضرائب وممولي الخدمات الاستشارية، حيث كان مستوى المعنوية أقل من ٠.٠٥، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مأموري الضرائب، فيما عدا العبارة الرابعة فلم توجد فروق ذات دلالة معنوية بين فنتي الدراسة. حيث أنها فئة مأموري الضرائب هي الفئة الممثلة لوزارة المالية والمنوط بها الفحص الضريبي لضريبة الدخل.

اختبار الفرض الرابع: يترتب على تطبيق الإطار المتكامل المقترح لمحاسبة الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة علاج المشكلات التي يمكن أن تنشأ من خضوع هذه الخدمات.

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال عبارات السؤال الرابع، حيث تم إجراء الإحصاء الوصفي واختبار T، وجاءت النتائج كما يلي:

الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار T للسؤال الرابع:

بقياس رأي عينة البحث حول أثر تطبيق الإطار المتكامل المقترح لمحاسبة الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة على علاج المشكلات التي يمكن أن تنشأ من خضوع هذه الخدمات، حيث تم توصيف المتغيرات بحساب (الوسط الحسابي والانحراف المعياري)، كما تم إجراء اختبار T جاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم () الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار T لأراء عينة البحث حول أثر تطبيق الإطار المتكامل المقترح لمحاسبة الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة على علاج المشكلات التي يمكن أن تنشأ من خضوع هذه الخدمات

رمز المتغير	المتغير	وسط حسابي	انحراف معياري	درجة الموافقة	T test	مستوى المعنوية	ترتيب
X4	المتوسط العام	٤.٠٣	٠.٥٨	موافق	٢٨.٣٧	٠.٠٠٠	
X4_1	تطبيق الحد الأدنى للتسجيل (٥٠٠٠٠٠٠ ج) على الخدمات المهنية الاستشارية أسوة بالمنتجين والتجار ومؤدى الخدمات يؤدي لتحقيق العدالة الضريبية وقبول المجتمع الضريبي له.	٤.٣٨	٠.٦٧	موافق جداً	٣٣.١١	٠.٠٠٠	٢
X4_2	تشجيع التقدير الذاتي للضريبة طبقاً للالتزام الطوعي الذي يتطلب من الممولين أن يودوا طواعية ما عليهم من التزامات الضريبة مع تدخل محدود من جانب موظفي الضرائب، يعيد الثقة بين الإدارة الضريبية والممولين وقبول المجتمع الضريبي للضريبة.	٤.٣٥	٠.٦٧	موافق جداً	٣٢.١٧	٠.٠٠٠	٣

ترتيب	مستوى المعنوية	T test	درجة الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	المتغير	رمز المتغير
١	٠.٠٠٠٠	٣٠.٨٩	موافق جداً	٠.٧٢	٤.٣٨	تقديم الإقرار الضريبي على القيمة المضافة كل ربع سنة للمصلحة، يؤدي لتخفيف الأعباء الإدارية على الإدارة الضريبية ومراعاة ظروف السيولة للممولين (المهنيين والاستشاريين) وقبول المجتمع الضريبي للضريبة.	X4_3
٥	٠.٠٠٠٠	٨.٢٤	موافق	١.٤١	٣.٧٢	دراسة مدى إمكانية إقطاع الضريبة على القيمة المضافة من المنبع، كما يحدث في بعض الدول - سيؤدي إلى منع التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية.	X4_4
٤	٠.٠٠٠٠	٢٩.٨٩	موافق جداً	٠.٧٢	٤.٣٤	قيام الإدارة الضريبية بالحوار المجتمعي للمتعاملين معها من منظمات الأعمال والنقابات المهنية ومكاتب المحاسبة والمراجعة والمحاماة وأساتذة الضرائب، لمناقشة كيفية تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الخدمات المهنية والاستشارية وما هي المشكلات الناتجة من التطبيق وكيفية التغلب عليها	X4_5
٦	٠.٨٦٢	٠.١٧	محايد	١.٤٣	٣.٠٢	متابعة الدراسات والبحوث والتجارب الدولية في مجال تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الخدمات المهنية والاستشارية واختيار ما يتناسب مع الظروف المصرية لتطبيقها.	X4_6

أظهرت النتائج أن درجة موافقة عينة البحث "موافق" بخصوص "أثر تطبيق الإطار المتكامل المقترح لمحاسبة الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة على

علاج المشكلات التي يمكن أن تنشأ من خضوع هذه الخدمات" على المستوى العام، مما يدل على أنها قد بلغت حيز القبول والاستحسان من وجهة نظر عينة البحث، حيث جاءت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية، مما يعني أنها أعلى من القيمة المتوسطة، فبلغ متوسط الاستجابات ٤.٠٣ بانحراف معياري قدره ٠.٥٨، أما على مستوى العبارات، فقد جاءت درجة الموافقة "موافق جداً" على العبارات الأولى والثانية والثالثة والخامسة، و "موافق" على العبارة الرابعة، حيث كانت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية، أما العبارة السادسة فقد جاءت درجة الموافقة "محايد" أي بدرجة متوسطة، حيث كانت قيمة T غير ذات دلالة معنوية.

مما سبق نخلص إلى أنه "يترتب على تطبيق الإطار المتكامل المقترح لمحاسبة الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة علاج المشكلات التي يمكن أن تنشأ من خضوع هذه الخدمات، وهو ما يؤدي إلى قبول الفرض الرابع.

وبإجراء اختبار مان ويتني للمقارنة بين فئتي الدراسة، جاءت النتائج كما يلي:

جدول () نتائج اختبار مان ويتني بين فنتي الدراسة بشأن أثر تطبيق الإطار المتكامل المقترح لمحاسبة الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة على علاج المشكلات التي يمكن أن تنشأ من خضوع هذه الخدمات

Sig.	Z	متوسط الرتب		المتغير
		ممولي الخدمات المهنية والاستشارية	مأموري الضرائب	
٠.٦٢٤	٠.٤٩٠-	١٣١.٣٣	١٢٦.٧٠	X4
٠.٠٠٠	٥.١٢٤-	١٤٦.٨٩	١٠٢.٩٠	X4_1
٠.٠٠٠	٥.١٠٢-	١٤٦.٨٩	١٠٢.٩١	X4_2
٠.٠٠٠	٥.٧٥٣-	١٤٩.٠٢	٩٩.٦٥	X4_3
٠.٠٠٠	٩.٢٦٥-	٩٦.٢٩	١٨٠.٢٩	X4_4
٠.٠٠٠	٥.٧٤٤-	١٤٩.١٧	٩٩.٤٢	X4_5
٠.٩٧٦	٠.٠٣٠-	١٢٩.٣٩	١٢٩.٦٧	X4_6

يتضح من الجدول وجود فروق ذات دلالة معنوية بين مأموري الضرائب وممولي الخدمات الاستشارية، حيث كان مستوى المعنوية أقل من ٠.٠٥، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح ممولي الخدمات المهنية والاستشارية في العبارات الأولى، والثانية والثالثة والخامسة، ولصالح مأموري الضرائب في العبارة الرابعة، بينما لم توجد فروق ذات دلالة معنوية بين فنتي الدراسة في العبارة السادسة.

ولتحديد مدى الموافقة على المؤشرات التي يتم من خلالها التعبير عن مدى نجاح الإطار المقترح على ممولى الخدمات المهنية والاستشارية وذلك من خلال قبول المجتمع الضريبية (المهنيين والاستشاريين) لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة عليهم فى الوقت الحالى، جاءت النتائج كما يوضحها السؤال الخامس كما يلي:

الإحصاء الوصفي للسؤال الخامس:

بتوصيف متغيرات السؤال الخامس جاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم () الإحصاء الوصفي لمدى نجاح الإطار المقترح على ممولى الخدمات المهنية والاستشارية وذلك من خلال قبول المجتمع الضريبة (المهنيين والاستشاريين) لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة عليهم فى الوقت الحالى

رمز المتغير	المتغير	وسط حسابي	انحراف معياري	درجة الموافقة	قيمة T	مستوى المعنوية	ترتيب
X5	المتوسط العام	٣.٦٥	٠.٦١	موافق	١٦.٩٥	٠.٠٠٠	
X5_1	زيادة فى الإيرادات الضريبية عند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على الخدمات المهنية والاستشارية لزيادة عدد الممولين الخاضعين لها	٤.٢٢	٠.٨٠	موافق جداً	٢٤.٧١	٠.٠٠٠	١
X5_2	تخفيض حالات التهرب الضريبى والتزوير والاحتيال المالى نتيجة الالتزام بالفواتير الضريبية وإمساك دفاتر وسجلات منتظمة	٤.١٩	٠.٧٩	موافق	٢٤.٢٢	٠.٠٠٠	٣
X5_3	تخفيض عدد الدعاوى والمنازعات القضائية المقامة من الممولين على الإدارة الضريبية نتيجة زيادة الثقة بين المكلفين ومصصلحة الضرائب	٤.٢١	٠.٧٢	موافق جداً	٢٦.٨٣	٠.٠٠٠	٢
X5_4	زيادة الحصيلة الضريبية نتيجة انضمام القطاع الغير رسمى للقطاع الرسمى عن طرق تقنين أوضاعه (السماح له بحق خصم ضريبية المدخلات - وتطبيق حد التسجيل عليهم)	٣.٣٣	١.٣١	محايد	٣.٩٩	٠.٠٠٠	٧

٥	٠.٠٠٠٠	٥.٠٧	موافق	١.٣٦	٣.٤٣	خفض العجز فى الموازنة العامة للدولة عن طريق زيادة الإيرادات العامة المتوقعة من تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على كافة الخدمات وخاصة الخدمات المهنية والاستشارية	X5_5
٦	٠.٠٠٠٠	٤.٢٢	محايد	١.٢٨	٣.٣٤	إنخفاض تكلفة تحصيل الضريبة على القيمة المضافة لأن التحصيل يتم عند كافة مراحل الإنتاج المختلفة مع إدخال الالتزام الذاتى من النظام الضريبي مما يؤدي إلى ارتفاع الحصيلة المتوقعة	X5_6
٨	٠.٠٧٧	١.٧٨-	محايد	١.٣٣	٢.٨٥	زيادة نسبة إيراد الضريبة على القيمة المضافة على الخدمات المهنية والاستشارية إلى الناتج المحلى الإجمالى. مما يؤدي إلى بيان الأهمية التمويلية لهذه الضريبة على تلك الخدمات	X5_7
٤	٠.٠٠٠٠	٨.٣٥	موافق	١.٢٠	٣.٦٢	من الخدمات المهنية والاستشارية نظراً لإخضاعها للضريبة على القيمة المضافة والتي لم تكن خاضعة من قبل وفقاً لضريبة المبيعات، سترتفع الرسوم التي يتقاضاها المكلفين (المهنيين أو الاستشاريين) من مقابل هذه الخدمات، الأمر الذي سيؤثر سلباً على إيراداتهم المتوقعة	X5_8

أظهرت النتائج أن درجة موافقة عينة البحث "موافق" بخصوص "مدى نجاح الإطار المقترح على ممولى الخدمات المهنية والاستشارية وذلك من خلال قبول المجتمع الضريبة (المهنيين والاستشاريين) لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة عليهم فى الوقت الحالى" على المستوى العام، مما يدل على أنها قد بلغت حيز القبول والاستحسان من وجهة نظر عينة البحث، حيث جاءت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية، مما يعنى أنها أعلى من القيمة المتوسطة، فبلغ متوسط الاستجابات ٣.٦٥ بانحراف معياري قدره ٠.٦١، أما على مستوى العبارات، فقد جاءت درجة الموافقة "موافق جدا" على العبارات الأولى والثالثة، و "موافق" على باقي العبارات، حيث كانت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية، أما العبارة السابعة فقد جاءت درجة الموافقة "محايد" أي بدرجة متوسطة، حيث كانت قيمة T غير ذات دلالة معنوية.

مما سبق نخلص إلى موافقة عينة البحث على نجاح الإطار المقترح على ممولى الخدمات المهنية والاستشارية وذلك من خلال قبول المجتمع الضريبة (المهنيين والاستشاريين) لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة عليهم فى الوقت الحالى، وبإجراء اختبار مان ويتني للمقارنة بين فنتي الدراسة، جاءت النتائج كما يلي:

جدول () نتائج اختبار مان ويتني بين فئتي الدراسة بشأن مدى نجاح الإطار المقترح على ممولى الخدمات المهنية والاستشارية وذلك من خلال قبول المجتمع الضريبية (المهنيين والاستشاريين) لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة عليهم فى الوقت الحالى

Sig.	Z	متوسط الرتب		المتغير
		ممولي الخدمات المهنية والاستشارية	ماموري الضرائب	
٠.٠٠٠٠	-٩.٠٤٢-	٩٥.٦٣	١٨١.٣٠	X5
٠.٠٠٠٠	-٥.٨٩٩-	١٠٨.٩٢	١٦٠.٩٨	X5_1
٠.٠٠٠٠	-٦.٠٢١-	١٠٨.٣٨	١٦١.٧٩	X5_2
٠.٠٠٠٠	-٤.٧٠٠-	١١٣.١٨	١٥٤.٤٦	X5_3
٠.٠٠٠٠	-٥.٨٣١-	١٠٨.١٥	١٦٢.١٦	X5_4
٠.٠٠٠٠	-٥.٠٧٧-	١١٠.٩٤	١٥٧.٨٩	X5_5
٠.٠٠٠٠	-٦.٢٦٦-	١٠٦.٥٦	١٦٤.٥٨	X5_6
٠.٠٠٠٠	-١٢.٦٩٥-	٨٣.٠٨	٢٠٠.٤٩	X5_7
٠.٠٠٠٠	-٣.٨٢١-	١٤٣.٣٤	١٠٨.٣٤	X5_8

يتضح من الجدول وجود فروق ذات دلالة معنوية بين ماموري الضرائب وممولي الخدمات الاستشارية، حيث كان مستوى المعنوية أقل من ٠.٠٥، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح ماموري الضرائب في العبارات من الأولى إلى السابعة، ولصالح ممولى الخدمات المهنية والاستشارية في العبارة الثامنة.

نتائج الدراسة الميدانية

قام الباحث بتوزيع ٣٠٥ قائمة استقصاء، جمع منها ٢٥٧ قائمة صالحة للتحليل، وبعد تحليل هذه القوائم توصل الباحث للنتائج التالية:

- تمثلت فئة مأموري الضرائب وموظفي الإدارة الضريبية في عينة البحث بنسبة ٣٩.٦%، كما تمثلت فئة ممولي الخدمات المهنية والاستشارية بنسبة ٨٩.١%.
 - تراوح معامل الثبات ألفا (Cronbatch's Alpha) على أسئلة قائمة الاستقصاء بين ٠.٦١٨، ٠.٧٨٠، والذي انعكس بدروه على معامل الصدق حيث تراوح بين ٠.٧٨٦، ٠.٨٨٣ مما يدل على صلاحية أسئلة قائمة الاستقصاء، وإمكانية تعميم نتائج العينة على مجتمع الدراسة.
 - تم رفض الفرض الأول: "لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين خضوع الخدمات ومنها الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة وبين التغلب على المشكلات التي أثارها تطبيق الضريبة العامة على المبيعات" لما يلي:
 - جاءت درجة موافقة عينة البحث "موافق" بخصوص "العلاقة بين خضوع الخدمات ومنها الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة وبين التغلب على المشكلات التي أثارها تطبيق الضريبة العامة على المبيعات" مما يدل على أنها قد بلغت حيز القبول والاستحسان من وجهة نظر عينة البحث.
 - وجود فروق ذات دلالة معنوية بين فئتي البحث (مأموري الضرائب وممولي الخدمات المهنية والاستشارية) لصالح مأموري الضرائب بشأن العلاقة بين خضوع الخدمات ومنها الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة وبين التغلب على المشكلات التي أثارها تطبيق الضريبة العامة على المبيعات، ويرجع الاختلاف إلى أن أكثر مؤيدي الضريبة على القيمة المضافة في مصر بصفة عامة وعلى الخدمات المهنية والاستشارية بصفة خاصة هي وزارة المالية الممثلة في مأموري الضرائب وموظفي الإدارة الضريبية للأسباب التالية:
- ✓ وفرة حصيلتها (لخضوع كافة السلع والخدمات للضريبة).

✓ ممولي الخدمات المهنية والاستشارية يمثلون قطاعاً عريضاً في المجتمع وتقدر مواردهم بمليارات الجنيهات.

وقد كان أكثر معارضي تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر الصناع والتجار والمستهلكين بصفة عامة لتحملهم أعباءً إضافية تمثل استقطاعات من دخولهم خاصة زيادة معدلات الضريبة على القيمة المضافة إلى ١٣%، ١٤% في عام ٢٠١٧، في حين أن معدل الضريبة على المبيعات كان ١٠% فقط.

• تم رفض الفرض الثاني: " لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين نوعية فئات المهنيين (الأطباء / المحاسبين / المحامين /) ومدى خضوعهم للضريبة على القيمة المضافة " لما يلي:

- أظهرت النتائج أن درجة موافقة عينة البحث "موافق" بخصوص "العلاقة بين نوعية فئات المهنيين (الأطباء / المحاسبين / المحامين /) ومدى خضوعهم للضريبة على القيمة المضافة" على المستوى العام، مما يدل على أنها قد بلغت حيز القبول والاستحسان^٥ من وجهة نظر عينة البحث.

- وجود فروق ذات دلالة معنوية بين مأموري الضرائب وممولي الخدمات الاستشارية، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مأموري الضرائب في الجوانب التي تهتم بتحصيل الضريبة ، لصالح ممولي الخدمات المهنية والاستشارية في الجوانب التي تهتم بالإعفاءات للخدمات التي تشكل عبءً على المستفيد مثل الخدمات الطبية.

• تم رفض الفرض الثالث: "لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين خضوع الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة وزيادة فعالية الفحص الضريبي لضريبة الدخل" لما يلي:

- جاءت درجة موافقة عينة البحث "موافق" بخصوص "العلاقة بين خضوع الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة و زيادة فعالية الفحص الضريب لضريبة الدخل" على المستوى العام.

- وجدت فروق ذات دلالة معنوية بين مأموري الضرائب وممولي الخدمات الاستشارية، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مأموري الضرائب حيث أنهم الفئة التي يقع عليهم عبء الفحص الضريبي لضريبة الدخل.

- تم قبول الفرض الرابع: "يترتب على تطبيق الإطار المتكامل المقترح لمحاسبة الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة علاج المشكلات التي يمكن أن تنشأ من خضوع هذه الخدمات" لما يلي:
 - جاءت درجة موافقة عينة البحث "موافق" بخصوص "أثر تطبيق الإطار المتكامل المقترح لمحاسبة الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة على علاج المشكلات التي يمكن أن تنشأ من خضوع هذه الخدمات" المضافة علاج المشكلات التي يمكن أن تنشأ من خضوع هذه الخدمات.
 - اتفقت فتتي الدراسة على ضرورة متابعة الدراسات والبحوث والتجارب الدولية في مجال تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الخدمات المهنية والاستشارية واختيار ما يتناسب مع الظروف المصرية لتطبيقها.
 - كانت فئة ممولي الخدمات الاستشارية أكثر تأييداً للإطار المتكامل المقترح لمحاسبة الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة على القيمة المضافة وخاصة قيام الإدارة الضريبية بالحوار المجتمعي للمتعاملين معها من منظمات الأعمال والنقابات المهنية ومكاتب المحاسبة والمراجعة والمحاماة وأساتذة الضرائب، لمناقشة كيفية تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الخدمات المهنية والاستشارية وما هي المشكلات الناتجة من التطبيق وكيفية التغلب عليها، بينما كانت فئة مأموري الضرائب أكثر تأييداً لدراسة مدى إمكانية إقنتاع الضريبة على القيمة المضافة من المنبع، كما يحدث في بعض الدول - سيؤدى إلى منع التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية.
- وافقت عينة البحث على نجاح الإطار المقترح على ممولى الخدمات المهنية والاستشارية وذلك من خلال قبول المجتمع الضريبة (المهنيين والاستشاريين) لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة عليهم فى الوقت الحالى، وكانت فئة مأموري الضرائب أكثر الفئات تأييداً للتطبيق فى الوقت الحالى، بينما أبدت فئة ممولى الخدمات المهنية والاستشارية تخوفاً من ذلك حيث أن من الخدمات المهنية والاستشارية نظراً لإخضاعها للضريبة على القيمة المضافة والتي لم تكن خاضعة من قبل وفقاً للضريبة المبيعات، سترتفع الرسوم التي يتقاضاها المكلفين (المهنيين أو الإستشاريين) من مقابل هذه الخدمات، الأمر الذى سيؤثر سلباً على إيراداتهم المتوقعة.

القسم الخامس الإطار المقترح لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة على الخدمات المهنية والاستشارية في البيئة المصرية ١ - تطبيق الحد الأدنى للتسجيل:

تنص المادة (١) من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ على أن المكلف هو وكل منتج أو مؤدى أو مستورد لسلمة أو لخدمة منصوص عليها فى الجدول المرافق لهذا القانون مهما كان حجم معاملته، ومن هذه الخدمات المنصوص عليها فى الجدول بند (١٢) الخدمات المهنية والاستشارية، ولتحقيق العدالة الضريبية التى يتبناها نظام الضريبة على القيمة المضافة وأسوة بالمنتج أو التاجر أو مؤدياً لسلمة أو خدمة خاضعة للضريبة، يجب تطبيق حد التسجيل المنصوص عليه فى القانون وقدره خمسمائة ألف جنيه (مادة ١٦) من القانون على المكلفين (مولى) الخدمات المهنية والاستشارية، مما يؤدى هذا إلى استبعاد المهنيين الصغار من الخضوع لفتحخفض التكاليف والأعباء الإدارية، خاصاً أن الإيراد المحصل من هؤلاء الممولين الصغار لن يؤثر كثيراً على الحصيلة الضريبية مع التركيز على كبار الممولين.

وهذا ما أكدته تجربة غانا (Terkper, S. A, 1996)، فكان أحد أسباب فشل الضريبة على القيمة المضافة بها عام ١٩٩٥، هو انخفاض مستوى حد التسجيل، وعند إعادة الأخذ بهذه الضريبة مرة أخرى عام ١٩٩٩ قامت برفع حد التسجيل من عشرون الف دولار عام ١٩٩٥ إلى خمسة وسبعون الف دولار عام ١٩٩٩ (د. عبد المنعم، سعيد، ٢٠١٤).

٢ - تشجيع التقدير الذاتى للضريبة: Tax Self Assessment

تقوم إدارة النظم الضريبية الحديثة على مبدأ الإلتزام الطوعى Voluntary Compliance، الذى يتطلب من الممولين أن يؤدوا طواعية ما عليهم من إلتزامات ضريبية مع تدخل محدود من جانب موظفى الضرائب.

ويتحقق هذا الإلتزام الطوعى من خلال تطبيق التقدير الذاتى للضريبة، حيث يسمح للممولين المهنيين بحساب التزاماتهم الضريبية وإستكمال إقراراتهم الضريبية وتقديمها فى مواعيدها مع سداد الضريبة المستحقة إلى الإدارة الضريبية.

وفى حالة عدم قيامهم بذلك فإن الإدارة الضريبية يمكنها إتخاذ الإجراءات المناسبة الإلزامية بما فى ذلك تطبيق العقوبات المحددة فى القانون، وقد أجريت تجارب فى هذا الصدد (Liam et al, 2000) على بعض الدول النامية (٣١ دولة) وجد أن ٢٦ دولة منها (بنسبة ٨٤%) تطبق ضريبة القيمة المضافة إستناداً إلى مفهوم التقدير الذاتى للضريبة، والالتزام الطوعى بأدائها.

ويرى الباحث أن يتم تطبيق الضريبة على القيمة المضافة فى مصر على أساس نظام التقدير الذاتى للضريبة بصفة عامة، وعلى الخدمات المهنية والاستشارية بصفة خاصة، وذلك لعدة مزايا أهمها ما يلى (د. عبد المنعم ، سعيد، ٢٠١٤، د. زين على أحمد، ٢٠١٤، الشافعى، جلال، ٢٠١٤، Vat/Gst/sales tax rate).

أ- تخفيض التكاليف التى يتحملها الممول:

إجراءات تقديم الإقرار وسداد الضريبة بدون تقدير ذاتى يتطلب أساساً قيام الممول بعدة خطوات فى مأموريات الضرائب والبنوك، وهى إجراءات تستغرق وقتاً طويلاً وهو أمر غير مقبول عندما يتم تقديم الإقرار وسداد الضريبة شهرياً (ضريبة على القيمة المضافة ضريبة شهرية)، أما فى ظل التقدير الذاتى للضريبة تصيح إجراءات تقديم الإقرارات وسداد الضريبة المستحقة سهلة ومبسطة ولا تستغرق وقتاً طويلاً، وبالتالي فهى تؤدى إلى تخفيض التكاليف التى يتحملها الممول.

ب- رفع كفاءة وفعالية الإدارة الضريبية:

فى غياب نظام التقدير الذاتى تتعامل الإدارة الضريبية كل فترة ضريبية (شهر) مع العديد من الأعمال الورقية وبالتالي فإن معظم مواردها يتم تخصيصها فى إعداد الإقرارات وإشعارات السداد وتصفية الإلتزامات والمدفوعات لكل الممولين المسجلين لديها، هذا من جهة ومن جهة أخرى قد لا يمكنها إنجاز هذه المهام فى وقتها كل فترة ضريبية مما يؤثر بالتالى على تحصيل الإيرادات، أما فى ظل التقدير الذاتى للضريبة، فإن الإجراءات تصيح سهلة ومبسطة ويتفرغ موظفو الضرائب للتركيز على الأقلية من الممولين التى تعتبر مصدر خطر High Risky Tax Payers نظراً لعدم إلتزامها بمسئولياتها الضريبية.

ج- تقليل الإحتكاك بين المكلفين وموظفى الإدارة الضريبية، مما يؤدى إلى صعوبة التواطؤ بينهم، وسد فرص الفساد والإحتراف :

فقد أوضحت التجارب فى بعض الدول إنه مع غياب التقدير الذاتى، قد لا توجد فروق بين الإلتزامات المقدرة بمعرفة كبار الممولين من واقع إقراراتهم وبين الإلتزامات المحسوبة والواردة فى إخطارات الدفع المعدة بمعرفة الإدارة الضريبية، ويرجع ذلك نتيجة ما قد يحدث من تواطؤ الممولين وبعض موظفى الإدارة الضريبية لتخفيض الضريبة المستحقة عليهم مقابل مكافآت لهؤلاء الموظفين، وقد كان هذا فى بعض الدول السبب الرئيسى لتطبيق نظام التقدير الذاتى للضريبة لديهم.

ويؤخذ على إتباع أسلوب التقدير الذاتى للضريبة والالتزام الطوعى بأدائها بعض المآخذ والظواهر السلبية، مما يؤدى لاعتراض البعض على صعوبة تطبيق نظام التقدير الذاتى فى ضريبة القيمة المضافة بصفة عامة وعلى الخدمات المهنية والاستشارية فى مصر بصفة خاصة، وذلك للأسباب الآتية:

١. هناك قطاع عريض من صغار (الممولين) المهنيين والاستشاريين الغير قادرين على إمساك السجلات والدفاتر وإستيفاء إقراراتهم الضريبية بشكل دقيق، ويمكن الرد على هذا الاعتراض بأن تطبيق حد التسجيل (٥٠٠٠٠٠٠ج) أسوأ بالمنتج أو التاجر أو مؤديا لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة، يضمن استبعاد صغار الممولين من ضريبة القيمة المضافة، وفى هذه الحالة فإن التسجيل سوف يقتصر على الممولين القادرين على إمساك الدفاتر والسجلات، ومن ثم التقدير الذاتى لإلتزاماتهم الضريبية.

٢. إن معظم ممولى الخدمات المهنية والإستشارية تعمل على تخفيض التزاماتها الضريبية بقدر الإمكان، ويمكن الرد على هذا الإعتراض بأنه تدريجياً سوف تقل ردود أفعال تلك الممولين كلما تحسنت خبرة موظفى الضرائب، كما نص القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ (قانون القيمة المضافة) فى مادة (١٢) منه، بإلزام المسجلين بأن يحرروا فاتورة ضريبية عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة، كما أُلزم فى مادة (١٣) منه بإمساك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يدوياً أو إلكترونياً، كما نص فى مادة (٦٨) من القانون أن عدم إصدار المسجل فواتير عن مبيعاته من

السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة، وضريبة الجدول من جرائم التهرب الضريبي ويعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في مادة (٦٧) من القانون نفسه.

ويرى الباحث أن مشكلة صغار الممولين وردود أفعالهم تجاه تحديد التزاماتهم الضريبية لم تمنع في الواقع الإدارة الضريبية من الأخذ بنظام التقدير الذاتي للضريبة على الدخل، فلماذا إذن تكون مانعه لتطبيق هذا النظام عند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

كما يرى الباحث أن كافة الظروف مهية لاتباع مبدأ التقدير الضريبي الذاتي على الضريبة على القيمة المضافة والتزام طوعي بأدائها وذلك بصفة عامة وعلى الخدمات المهنية والاستشارية بصفة خاصة للمبررات الآتية:

١. طول الفترة التي مضت منذ تقرير فرض الضريبة العامة على المبيعات بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ حتى الآن (٢٥ سنة)، وهذا تعتبر تطبيق جزئي للضريبة على القيمة المضافة، مما أعطى لكل من المكلفين والعاملين بالإدارة الضريبية خبرة ممتازة في تنفيذ وتطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

٢. ما تقوم به مصلحة الضرائب المصرية في تطبيق مفهوم الفحص الضريبي الانتقائي "بالعينة" من خلال النظم المميكنة، وما يوفر لديها من قواعد بيانات متكاملة عن كافة المسجلين بها باستخدام الحاسب الآلي.

٣. ما قامت به مصلحة الضرائب المصرية من إحكام السيطرة على بيانات كبار الممولين من خلال المأمورية الخاصة بهم، ومحاولة استخدام أنظمة الذكاء الاصطناعي في سبيل ترتيب وتحليل المعلومات المتوافرة لدى الجهاز الضريبي عن مجتمع الأعمال بما يساعد على الانتقال بالمجتمع الضريبي إلى مرحلة الإلتزام الجبري، والقضاء على ظاهرة التهرب الجزئي والكلّي فضلاً عن أن المصلحة بصدد إستكمال السيطرة على منظومة بيانات متوسطى الممولين.

٤. كما أن إخضاع كافة السلع والخدمات للضريبة، وتوحيد فئة الضريبة وتعميم نظام الخصم على السلع والخدمات، كل هذا سيساعد في إمكانية اتباع التقدير الضريبي الذاتي.

٣ - الإقرار الضريبي:

تنص المادة (١٤) من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بأن على كل مسجل أن يقدم للمصلحة إقراراً شهرياً عن الضريبة وضريبة الجدول المستحقة أو إحداها بحسب الأحوال، وذلك خلال الشهرين التاليين لإنهاء الفترة الضريبية.

ويقترح الباحث تقديم إقرار الضريبة على القيمة المضافة كل ربع سنة للمصلحة بحيث يغطي فترة ثلاث شهور، وذلك لتخفيف الأعباء الإدارية على الإدارة الضريبية من ناحية، ومراعاة ظروف السيولة المطلوبة لسداد الضريبة من جانب المسجلين (المهنيين) من ناحية أخرى خاصة أن المهنيين إيراداتهم ذات طبيعة خاصة فهي في أغلب المهن موسمية، فمثلاً فالمحاسب ومراقب الحسابات إيرادات أغلبها في نهاية السنة عند إعداد الإقرارات الضريبية للعملاء، وإعداد القوائم المالية، وإعداد تقرير المراجعة النهائي للعميل.

كما يقترح الباحث أن يلتزم المسجل بتقديم هذا الإقرار مرفقاً به شيكاً بقيمة الضريبة المستحقة وذلك خلال الشهرين التاليين لإنهاء الفترة الضريبية الربع سنوية.

وفي حالة التأخير في تقديم الإقرار وسداد الضريبة في الموعد المحدد تقوم الإدارة الضريبة بإخطار المسجل (المهني) بضرورة سداد الضريبة خلال شهر من إنتهاء الموعد المحدد لتقدمه، فإذا لم يتم بالسداد خلال تلك الفترة تفرض عليه ضريبة إضافية قدرها ١.٥% من قيمة الضريبة الغير مدفوعة وذلك عن كل شهر أو جزء كما نص في مادة (١) من قانون الضريبة على القيمة المضافة.

كما يقترح الباحث في حالة التكرار تكون قيمة الضريبة الإضافية يضاعف أى ٣% عن كل شهر أو جزء منه تأخير.

٤ - برامج فعالة للفحص الضريبي: Effective Tax Audit

لسد جميع الثغرات التي يمكن أن ينفذ منها للتهرب الضريبي باستخدام أساليب احتيالية، يتم استخدام برامج فعالة للفحص محكمة التصميم، نظراً لأن المتهربين يعلمون

أنه من المحتمل كشف إحتيالهم وغشهم عند الفحص، وبالتالي الوقوع تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

ولتنفيذ برنامج الفحص الفعال للضريبة على القيمة المضافة يستلزم ما يلي:

أ- توفير قوة بشرية جادة متميزة في العمل بمصالح الضرائب مع الاهتمام بكفاية التأهيل العلمي والعملى لهم، وتحسين قدراتهم، وتزويدهم بالمعلومات الفنية المطلوبة عن طريق الدورات التدريبية الجادة المستمرة والعمل على مراعاة مستوى المبادئ الأساسية للسلوك المهني، من حيث الموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

ب- توافر البيئة القانونية والقضائية التي تضمن حماية حقوق الممولين وتمكن الإدارة الضريبية من أداء واجبها.

ج- المعاملة المتكافئة والعادلة بين الفئات الخاضعة للفحص، دون استثناء أو تمييز لبعض الفئات.

د- التطوير المستمر في تحسين برامج الفحص الضريبي للحد من مخاطر الغش والاحتيال وزيادة جودة الفحص (محمد - كريم، ٢٠١٠)، بحيث تشمل هذه البرامج عدة الأمور الهامة الآتية (عبد المنعم، سعيد، ٢٠١٤) :

(١) تغطية خطة الفحص مجموعة كبيرة من الممولين على أساس تصنيفهم بحسب القطاع والحجم والامتثال بتنفيذ القانون، ويتفق معظم خبراء الإدارة الضريبية ، وفقاً للمعايير الدولية على أن برنامج فحص ضريبة القيمة المضافة الفعال يجب أن يشمل من ٢٥% إلى ٣٠% من الممولين سنوياً (د. عبد المنعم، سعيد، ٢٠١٤).

(٢) تحديد حالات الفحص وفقاً لمعايير موضوعية مع التركيز على الحالات عالية المخاطر High Risky Tax Payers.

(٣) تحديد أي نوع من الفحص يجب أن يؤدي والمدة اللازمة للفحص والاسلوب الواجب العمل به بواسطة الفاحص، وقد أوضحت التجارب أن الفحص الشامل يكون مكلفاً للإدارة الضريبية، ومرهقاً للممولين ولا يكون فعالاً في الرقابة على التهرب، ولذلك يجب أن يكون الفحص إنتقائياً (بالعينه)، أي توزيع موارد الفحص على مختلف عناصر برنامج الفحص، فمثلاً يقتصر فحص مطالبات رد الضريبة قبل الدفع على الحالات عالية المخاطر مع إخضاع المطالبات الأقل

خطراً على عمليات فحص إنتقائية بعد رد الضريبة، ويتميز الفحص إنتقائياً (بالعينة) الذى يقوم على استخدام الأساليب التكنولوجية المتطورة بتوفير الوقت والجهد، ويخفض الأعباء على الإدارة الضريبية، وبالتالي يكون فعالاً فى الرقابة على التهرب .

(٤) يجب أن يغطى الفحص فترة ضريبية محدودة فمثلاً فترة واحدة أو فترتين للإقرار الضريبى.

(٥) التنسيق بين برنامج فحص ضريبة القيمة المضافة وبرامج فحص ضرائب الدخل - خاصاً بعد دمج إدارة المصلحتين.

(٦) تحديد موارد الفريق اللازمة لتنفيذ برنامج فحص فعال يعتمد على توفير نظم التدريب المستمر بما يتيح للعاملين الاطلاع على أحدث التقنيات والنظم والأساليب المستخدمة فى هذا المجال، وكذلك وضع نظام جيد للأجور والحوافز فى ضوء معدلات الأداء.

(٧) تحديد نوع التدريب الواجب تقديمه لاكتساب الفاحصين المهارة والكفاءة العالية فى إكتشاف المخالفات كتخفيض رقم الأعمال أو استخدام قوائم مضطنة وكاذبة والمبالغة فى الإئتمانات الدائنة للضريبة.

(٨) تحديد نظم الإدارة اللازمة لضبط برنامج الفحص من حيث تحديد أهدافه، والمعايير الزمنية له ومراجعة جودة الأداء.

(٩) التحقيق فى الحالات التى تتطورى على عمليات إحتيال خطيرة لتقديم مرتكبيها إلى القضاء.

(١٠) إحلال الرقم الضريبى للممول الفردى بالرقم القومى، مما يساعد فى تتبع المعاملات الضريبية مع الجهات ذات العلاقة بما فيها الجهاز المصرفى.

(١١) إلزام الجهات المانحة للتراخيص للأنشطة المهنية أو التجارية أو الصناعية أو الخدمية أو الحرفية بإخطار مصلحة الضرائب عند فتح هذه التراخيص مع عدم تجديدها إلا بعد تقديم الممول بيان بالموقف الضريبى.

(١٢) تمكين المأمور الفاحص بالحصول على أدلة إثبات كافية خلال قيامه بإجراءات الفحص، لأنها تمثل الأداة التى تمكن الفاحص من تكوين حكمه الشخصى عن مدى صحة الوعاء الخاضع للضريبة.

وفيما يلي نموذج لعناصر برنامج فحص فعال لضريبة القيمة المضافة كما أوصى به صندوق النقد الدولي، ويوصى به الباحث بتطبيقه على الخدمات المهنية والاستشارية بمصر.

١. التحقق المكتبي Desk Verifications، ويتم سنوياً على أساس مراجعة إقرارات ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة، ومراجعة النسب الأساسية مثل هامش الربح، التدفق النقدي مع مقارنتها بنسب الفترات السابقة ونسب الممولين الآخرين في القطاعات المماثلة، مع مراجعة شاملة للمعلومات الواردة في ملفات الممولين خاصة المعلومات التي تتعلق بضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة والجمارك.
٢. مراجعة التسجيل Registration Check، وذلك عن طريق حصر الممولين والمكلفين على الطبيعة من آن لآخر، في شكل زيارات غير معلنة لمقر الممولين للتأكد من :

- فهم الممول لإلزاماته الضريبية.

- إمساك السجلات والدفاتر المنصوص عليها باللائحة التنفيذية مادة (١٤) من اللائحة.

- إصدار الفواتير طبقاً لما حددته اللائحة التنفيذية في مادة (١٣) منها.

٣. فحص إستردادات ضريبة القيمة المضافة Vat Refunds Audit قبل ردها عقب المطالبة الأولى خاصة للممولين الجدد، مع فحص المطالبات الأخرى إنتقائياً مع تركيز فحص هذه الاستردادات على الفترة التي تغطيها المطالبة.

٤. فحص مسائل محددة (معينة) Issue-Oriented Audits للتحقق من بنود تم اكتشاف فيها أخطاء عند فحص الإقرارات مع التركيز على فحص واحد أو أكثر من الإقرارات.

٥. الفحص الشامل Comprehensive Audits، فجميع الحالات التي يكتشف فيها تخفيض رقم الأعمال من خلال التحقق المكتبي، توجه إلى وحدة مسئولة للقيام بالفحص الشامل لكلاً من التسجيل، ومطالبات الرد، والالتزامات الضريبية سواء ما يخص الضريبة على القيم المضافة أو ضريبة الدخل، وهذا الفحص الشامل يمكن

إمتداده ليغطي عدة سنوات (خمس سنوات) كما نص عليه بالقانون فى مادة (١٤،١٥،٤٨) منه.

٦. تحقيقات غش الضريبة Tax Fraud Investings، قد يتطلب الامر ضرورة إجراء تحقيق جنائى فى معظم حالات الغش الخطرة، وتتم هذه التحقيقات أما فى مزار تقديم الخدمة، أو فى مزار إقامة الممولين وإجراء الحجز وغير ذلك طبقاً للإجراءات القانونية التى حددها القانون ولائحته التنفيذية.

٧. تطبيق الإجراءات التأديبية والعقوبات عند مخالفة العاملين بالضرائب لأحكام القانون والقواعد الأخلاقية والسلوكية.

٥ - دراسة مدى إمكانية اقتطاع ضريبة القيمة المضافة من المنبع - كما يحدث فى بعض الدول - وذلك بقيام المؤسسات والجهات العميلة باقتطاعها وتوريدها مباشرة لمصلحة الضرائب فى الفترات المتفق عليها.

٦ - الحوار المجتمعى Society للمتعاملين مع الإدارة الضريبية وخصوصاً منظمات الأعمال والنقابات المهنية ومكاتب المحاسبة والمراجعة والمحاماة والمهندسة، وأساتذة الضرائب وخبراء الضرائب لمناقشة كيفية تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الخدمات المهنية والاستشارية، للوصول إلى صياغة متكاملة تتلائم وظروف المهنيين وظروف الاقتصاد المصرى حالياً واستقرار الأسواق.

٧ - متابعة الدراسات والبحوث والتجارب الدولية فى مجال تطبيق ضريبة القيمة المضافة وإختيار ما يتناسب مع الظروف المصرية لتطبيقه، مع إجراء العديد من الدراسات التى توضح أثر تلك الضريبة على الاسعار - التضخم - الاجور، ونشر نتائج تلك الدراسات على كافة المهتمين بالشأن الضريبى.

٨ - استعداد الإدارة الضريبية للتطبيق الفعال العادل:

ولعل من الأمثلة الواجب ذكرها فى هذا السياق ما حدث فى دولة غانا (Ghana Revenue, 2009) عندما حاولت تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بتوصيات من المنظمات الدولية المهمة بتطوير النظم الضريبية فى الدول النامية عام ١٩٩٥، وذلك بهدف علاج مشكلات الضريبة على المبيعات من ضيق الوعاء الضريبى ضعف كفاءة

الإدارة الضريبية، وعدم القدرة على السيطرة على الفساد المالي، وقد فشلت الحكومة الغانية في ذلك، وقد حدث اضطراب مجتمعي بسبب تلك الضريبة، وتعطل العمل بذلك القانون في ذات حينه.

ومع إنشاء هيئة إيرادات مستقلة تم الدمج الكامل لإدارات الضريبة على الدخل، والقيمة المضافة والجمارك عام ٢٠٠٩ تحت مسمى هيئة إيرادات مستقلة وتستقل كل إدارة عن الأخرى داخل الهيئة، وإصلاح أوجه القصور في الإدارة الضريبية ثم تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة مرة أخرى عام ١٩٩٨ بعد إعطاء الإدارة الضريبية وقت كافي لتعيين موظفين أكفاء وتدريبهم لتطبيقه بكفاءة، فضلاً عن إعداد المجتمع الضريبي للخضوع لها، وقد أدى هذا الإعداد الجيد لنجاح التطبيق، وأصبحت إيرادات الضريبة على القيمة المضافة تمثل ٢٠% من إجمالي الإيرادات الضريبية (Tuan Meir, 2003) وقد تمثلت عوامل نجاح الضريبة على القيمة المضافة في غانا عام ١٩٩٨ فيما يلي :

- الإدارة السياسية القوية والشفافة.
- السعر الضريبي المنخفض في البداية بهدف توسيع الوعاء الضريبي وزيادة عدد المسجلين لدى الإدارة الضريبية ومن ثم كفاءة عملية الحصر والتسجيل.
- الإعداد الجيد الذي قامت به هيئة الإيرادات لموظفيها من اختيار عناصر مؤهلة، ومنح الوقت الكافي لتدريبهم.
- الحملة الدعائية التثقيفية المناسبة للمجتمع الضريبي.

٩ - التزام المكلفين بالضريبة القانون الضريبي ولائحته التنفيذية

وتعليمات المصلحة في مجال الفحص في أمساك الدفاتر والسجلات المنتظمة، وتقديم الإقرارات الضريبية في مواعيدها المحددة والالتزام بالفاتورة الضريبية على اعتبار أن الممول أصبح شريكاً في العملية الضريبية بحيث يتوقف نجاحها على إيجابية مشاركة فيها.

وبالتالي على مصلحة الضرائب تقديم العديد من الحوافز المناسبة للممولين لإمساك الفواتير الخاصة بالمعاملات، حيث تعد الأداة المناسبة للتحقق من الالتزام الضريبي والحد من إنتشار ظاهري التجنب والتهرب الضريبي.

القسم السادس النتائج والتوصيات

توصل الباحث إلى العديد من النتائج المرتبطة بالإطار النظري والعملى، وعدد من التوصيات التى يمكن تناولها بإيجاز على النحو التالى:

أ - نتائج البحث:

- تتمثل نتائج البحث فى ضوء استعراض الإطار النظري والعملى إلى ما يلى:
١. اتضح من الدراسة العملية (قائمة الاستقصاء)، أن أكثر مؤيدى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة فى مصر بصفة عامة، وعلى الخدمات المهنية والاستشارية بصفة خاصة هى وزارة المالية الممثلة فى مأمورى الضرائب وموظفى الإدارة الضريبية للأسباب التالية:
 - وفرة حصيلتها لاتساع نطاق خضوعها فهى يخضع لها كافة السلع والخدمات ماعدا ما تم اعفاؤه بنص.
 - أن ممولى الخدمات المهنية والاستشارية (المهندسين / المحاسبين / المراجعين / الفنانين/ الأطباء) يمثلون قطاع عريض فى المجتمع، وتقدر مواردهم بمليارات الجنيهات.
 - وأن أكثر معارضين لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة فى مصر، الصناع، والتجار والمستهلكين بصفة عامة، لتحملهم أعباء إضافية تمثل استقطاعاً من دخولهم خاصاً عند زيادة معدلات الضريبة على القيمة المضافة إلى ١٣% ، ١٤% ابتداء من عام ٢٠١٧/ ٢٠١٨ فى حين أن معدل الضريبة العامة على المبيعات كانت ١٠% فقط.
 - أما الخدمات المهنية والاستشارية كانت معفاة من الضريبة العامة على المبيعات، والآن أصبحت خاضعة للضريبة على القيمة المضافة بمعدل ١٠% من القيمة المدفوعة فعلاً.
 ٢. إن القاعدة الأساسية فى قانون الضريبة على القيمة المضافة هى إخضاع كافة السلع والخدمات للضريبة، أما الاستثناء فهو عدم خضوع بعض السلع أو الخدمات، ويرجع السبب الحقيقى وراء ذلك إلى تحقيق هدف مالى وهو زيادة الحصيلة الضريبية وأهداف اجتماعية والوصول إلى القبول المجتمعى للضريبة، كتوسيع نطاق الإعفاءات فى مجال الخدمات الضرورية مثل

خدمات التعليم والعلاج المقدمة من وزارة الصحة والتربية والتعليم والتعليم والعالى.

٣. مراعاة إطلاق قواعد الخصم وعدم تحديدها، بحيث يحق للمسجل (من المهنيين والاستشاريين) خصم كافة ما سبق سداه على مشترياته المباشرة والغير مباشرة، بشرط أن تكون لازمة لمباشرة تقديم خدماته الخاضعة للضريبة.

٤. أن التحول نحو تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة لمعالجة التشوّهات التي خلفها نظام الضريبة العامة على المبيعات، ولكسب القبول المجتمعي للضريبة على القيمة المضافة، يفضل أن يطبق نفس السعر العام السابق للضريبة العامة على المبيعات ١٠%.

٥. أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة سيؤدي إلى زيادة حصيلة الضريبة اللازمة لتمويل العجز المرتفع والمتزايد في الموازنة العامة للدولة، ولكن بشرط القدرة على إدارة الضريبة بكفاءة.

٦. توحيد فئة الضريبة وقدره ١٠% على القيمة المدفوعة فعلاً على الخدمات المهنية والاستشارية، يؤدي إلى تبسيط إجراءات الفحص الضريبي، والمحاسبة الضريبية والحد من التجنب أو التهرب الضريبي.

ب- توصيات البحث:

١. تطبيق حد التسجيل لجميع المكلفين (المسجلين) سواء المنتجين أو التجار أو مؤدى الخدمات أو مؤدى الخدمات المهنية والاستشارية، وقدره خمسمائة ألف جنيه، هذا يؤدي إلى:

- التعامل مع كبار الممولين خاصاً ممولى الخدمات المهنية والاستشارية التي وصلت قيمة خدماتهم لحد التسجيل.

- عدم تعامل الإدارة الضريبية مع ممولى الخدمات المهنية والاستشارية الذين لم يصلوا لحد التسجيل، على أساس أن نصيهم فى الحصيلة الضريبية لا يتناسب مع الجهود المبذولة فى تسجيلهم وتقديم إقراراتهم ومتابعة مدفوعاتهم وردّ الضريبة المدفوعة بالزيادة، وبالتالي تنخفض التكاليف والأعباء الإدارية وزيادة الإيرادات الضريبية.

٢. تشجيع التقدير الذاتى للضريبة Tax self Assessment والإلتزام الطوعى بها Voluntary Compliance، على أن تركز الإدارة الضريبية على المكلفين الأعلى خطراً High Risky Tax Payers مع زيادة الوعى الضريبى للمكلفين.
٣. ضرورة تدريب وتأهيل مامورى الضرائب على عمليات الفحص الإلكترونى، وتبفية التعامل مع المعاملات التى تستم من خلال التجارة الإلكترونية وتكنولوجيا المعلومات مع استطلاع آرائهم بشأن المشكلات المتوقع ظهورها أثناء التطبيق باعتبارهم الأقدر على الكشف عن تلك المشكلات.
٤. استخدام برامج فعالة للفحص Effective Tax Audit محكمة التصميم لسد جميع الثغرات التى يمكن أن ينفذ منها المكلف للتهرب الضريبى.
٥. ضرورة الاعداد السليم لعملية حصر دقيقة للممولين المتوقع خضوعهم للضريبة على القيمة المضافة.
٦. ضرورة توافر معلومات كاملة وموثقة عن السلع والخدمات المتداولة فى السوق، يتم تجميعها من الجهاز المركزى للتعبئة العامة والإحصاء وإتحاد الصناعات واتحاد الغرف التجارية واتحاد الجمعيات الإنتاجية والاستهلاكية.
٧. ضرورة توافر نظام محاسبى ومستندى (الدفاتر والسجلات والفواتير الضريبية والإقرارات الربع سنوية وليس الشهرية)، على أن يلتزم بها كافة الممولين المهنيين والاستشاريين الخاضعين للضريبة على القيمة المضاف.
٨. ضرورة توافر نظام معلومات محاسبى ضريبى متكامل ومترابط من خلال شبكة معلومات إلكترونية أو ربط الشبكات الحالية الفرعية على المستوى القومى للمصالح السيادية بالدولة كضريبة الدخل، وضريبة المبيعات والجمارك والعقارية، وكذلك التأمينات، وذلك لمواجهة التجنب أو التهرب الضريبى.
٩. ضرورة تفعيل الحوار المجتمعى مع الغرف التجارية والاتحادات المهنية والنقابات وجهاز حماية المستهلك لتفعيل التوعية بأهمية الفاتورة، وإلزام الممول (المهنى) بإصدار الفاتورة الحقيقية على أن تتضمن كل بنود الخدمة

المؤداه، كما يلتزم متلقى الخدمة بإصراره على أخذ الفاتورة من المهنى أو الاستشارى.

١٠. متابعة الدراسات والبحوث التجارية الدولية فى مجال تطبيق ضريبة القيمة المضافة وخاصةً على خدمات المهنيين والاستشاريين، وإختيار ما يتناسب مع الظروف المصرية.

١١. إجراء العديد من الدراسات التى توضح أثر الضريبة على القيمة المضافة على الأسعار (التضخم) والأجور ونشر النتائج لتلك الدراسات على كافة المهتمين بالشأن الضريبى.

١٢. إنشاء المجلس الأعلى للضرائب وفقاً لما ورد بالمواد (١٣٩ - ١٤٦) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، وتكون له الشخصية الاعتبارية ويهدف إلى:
- ضمان حقوق دافعى الضرائب على إختلاف أنواعها.

- التزام الإدارات الضريبية المختصة بأحكام القوانين واللوائح الصادرة فى هذا الشأن.

- إتمام إجراءات الربط والتحصيل فى إطار من التعاون وحسن النية.

- توجيه الممولين إلى الإجراءات القانونية التى تكفل حصولهم على حقوقهم.

- مواكبة المستجدات فى النظم العالمية للضريبة على القيمة المضافة ودعم الإدارة الضريبية لها، الأمر الذى يؤدى إلى آثار إيجابية تتمثل فى زيادة الإيرادات الضريبية.

قائمة المراجع

١ - المراجع العربية :

- ١- د. أحمد، عبد القادر محمد، ٢٠١٠، تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة من منظور استراتيجي، السودان.
- ٢- البيان المالي عن مشروع الموازنة العامة للدولة، للسنة المالية ٢٠١٦/٢٠١٧ وزارة المالية.
- ٣- د. السالوسى، طارق محمود عبد السلام، ٢٠١٠، ضوابط ضريبة القيمة المضافة، مقدمة لعلاج المشكلات العملية لضريبة المبيعات فى مصر، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي السادس عشر، بعنوان الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة ، دار الدفاع الجوى.
- ٤- د. السنباطى، محمد عماد، ٢٠١٣، الإصلاح الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية فى مصر - دراسة تحليلية مقارنة، رسالة دكتوراه- كلية الحقوق - جامعة المنصورة.
- ٥- د. الشافعى، جلال، ٢٠١٣، الحاجة إلى ثورة ضريبية لمواجهة تداعيات ثورة ٢٥ يناير، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب - مايو / يونية.
- ٦- د. الشافعى، جلال، ٢٠١٤، الضريبة على القيمة المضافة ومدى إمكانية تطبيقها بصورة شاملة فى ظل الظروف الحالية، مؤتمر الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، المؤتمر العلمى الضريبي العشرون.
- ٧- الضريبة على القيمة المضافة من الضرائب الزكية فى العالم، ٢٠١١، لبنان.
- ٨- ضريبة القيمة المضافة: مزاياها وسلبياتها وعقبات تطبيقها، قضايا فنية محلية وإقليمية تحتاج إلى بحث عميق قبل التطبيق، ٢٠١٠ ، حالة دولة الإمارات العربية المتحدة.
- ٩- الغنيمى ، هالة، ١٩٩٦، الضريبة على القيمة المضافة كوسيلة لعلاج أوجه قصور الضريبة على المبيعات، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق ، العدد الثالث.
- ١٠- د. الناغى، محمود السيد، ٢٠١٤، تحديات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة فى مصر والآليات المطلوبة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المؤتمر العلمى الضريبي العشرون، ٢٠١٤.
- ١١- جمعية الضرائب المصرية، ٢٠١٤، الحوار المجتمعى حول "ملاحم مشروع قانون القيمة المضافة" يناير ، فندق الفورسيزونز، جاردن سيتي - القاهرة.

- ١٢- د. حلمى، أمينة، ٢٠١٣، ضريبة القيمة المضافة و حدود تطبيقها فى مصر، وزارة المالية، المركز المصرى للدراسات الاقتصادية، ٨ نوفمبر.
- ١٣- زين، على أحمد، ٢٠١١، تقييم نظام الضريبة العامة على المبيعات ومتطلبات تطويره للتحول والانتقال إلى الضريبة على القيمة المضافة، مجلة المال والتجارة، نقابة التجار، العدد ٥٠٥ مايو.
- ١٤- ضريبة القيمة المضافة تنخل مرحلة التشريع، ٢٠١٣، الوفد، الأربعاء، ٤ سبتمبر.
- ١٥- عبد العظيم، حمدى، ١٩٩٩، تطوير الضريبة العامة على المبيعات وصولاً إلى الضريبة على القيمة المضافة، ندوة الضريبة العامة على المبيعات، الأبعاد - المشاكل - التطوير، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، ٢٤ يوليو.
- ١٦- د. عبد المنعم، سعيد، ٢٠١٤، الإطار العام للضريبة على القيمة المضافة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٧ فبراير.
- ١٧- عبد المنعم، رشاسعيد، ٢٠١٠، الجدوى الاقتصادية لإحلال ضريبة القيمة المضافة محل ضريبة المبيعات فى مصر (دراسة مقارنة) رسالة دكتوراه - جامعة عين شمس، كلية التجارة.
- ١٨- عبد اللطيف، عبدالله عبد الله وآخرون، ٢٠١٠، مدى جدوى تطبيق ضريبة القيمة المضافة فى الوقت الراهن (إطار مقترح لتطبيقها فى مصر)، وزارة المالية الإدارة المركزية للبحوث المالية والتنمية الإدارية، الإدارة العامة للبحوث المالية بمصر.
- ١٩- عبد الوهاب، سيد محمد، ٢٠٠١، الضريبة على القيمة المضافة ضرورة حتمية ورؤية مستقبلية لتحسين الكفاءة الاقتصادية للنظام الضريبي ومعالجة المشاكل التى أسفر عنها التطبيق العملى للضريبة العامة على المبيعات، مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامى، جامعة الأزهر، السنة الخامسة، العدد الخامس عشر.
- ٢٠- عوض، باسم نعيم، ٢٠١٢، الضريبة على القيمة المضافة: مشكلات معوقات الانتقال إليها والحلول المقترحة، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، العدد السادس والسبعون، يريل.
- ٢١- فراج، منال حامد، ٢٠٠٨، إطار مقترح لمعالجة مشاكل قانون الضريبة العامة على المبيعات من خلال التحول إلى تطبيق ضريبة القيمة المضافة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد (٢).

- ٢٢- قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية وتعديلاته.
- ٢٣- قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وتعديلاته ولائحته التنفيذية.
- ٢٤- قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.
- ٢٥- مادة علمية مترجمة، الضريبة على القيمة المضافة دولياً، وحدة البحوث، مصلحة الضرائب على المبيعات.
- ٢٦- د. محمد، رمضان صديق، ٢٠٠٦، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة.
- ٢٧- محمد، كريمة حسن، ٢٠١٠، مدخل مقترح لإستخدام معايير الجودة الشاملة وتحسين وكفاءة وفاعلية الفحص الضريبي المنسق، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.
- ٢٨- د. محمد، أيمن عبد الفتاح، نور الحكيم، ٢٠١١، دور الضريبة على القيمة المضافة في تفعيل السوق العربية المشتركة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- ٢٩- د. محمد، مصطفى سليمان - أ/ عبد الحليم، صلاح الدين، ٢٠١٤، الضريبة على القيمة المضافة بين الواقع والمأمول - التحديات - والآليات التطبيقية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب.
- ٣٠- مجلة البحوث المالية والضريبية، ٢٠١٣، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، العدد الخامس والثمانون.
- ٣١- نشرة البحوث المالية والضريبية، ٢٠١٣، العدد ٨٨ سبتمبر / أكتوبر، المؤتمر الضريبي التاسع عشر بعنوان "النظام الضريبي المصري وحتمية التغيير" للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب.

٢ - المراجع الأجنبية :

- 1- Arvind Ashta "European Vat- General Principles", Burgundy school of Business (Group ESC Dijon – Bourgogne).
- 2- Ebrill, Keen, Bodin, and Perry, "The Modern Vat International Monetary fund Washington DC, 2001.
- 3- Ghana. Revenue Authority Act, 2009, Act 191.

- 4- International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD 2004), Corporate Taxes 2003 – 2004, worldwide summaries, (price water house coopers).
- 5- Imf survey, Apublication of the international monetary fund, October 28, 1996.
- 6- OECD – study into the role of tax untermediaries – june 2007.
- 7- Omnela Heimy & Mamdouh omar : The merits of a value added tax in Egypt, The Egyptian center for economic studies (ECES), november, 2013.
- 8- S.A. Terkper, VAT in Ghana: why It failed, Tax notets international, 1996.
- 9- Shashank S.Dhond : Impact of sales tax, VAT & Gst on the profitability of organizations, PhD Thesis, Patil university, department of business management, Mumbai, india, june, 2010.
- 10- The world Bank, The value added tax reform puzzle, jing cai Ann E-Harrison, sep, 2011.
- 11- Tuan mirh Le (value added taxation : Mechanism, Design, and policy issues) – paper prepared for the world bank course on practical issues of tax policy in Developing countries) – Washington DC., april 28 – may 1 – 2003.
- 12- Vat/Gst/sales tax rate : Global survey on books and electronic publications, international publishers Association, price water house coopers.
- 13- Wolfgang Dick & Frank Mission ienpiere, Financial Reptting under, IFRS : Willey, 2011.

٣ - متاح على الإنترنت :

- 1- <http://ar.wikipedia.org/wiki>.
- 2- <http://mywikibiz.com/value-added-tax>.
- 3- <Http://www.answers.com/topic/value-added-tax-vat>.
- 4- <http://wikipedia.org/wiki/value.added-tax>.
- 5- <http://www.mof.gov.eg/arabic/> موقع وزارة المالية المصرية
- 6- http://www.worldtax_pavers.org/statmarg.htm. الاتحاد العالمي لدافعي الضرائب
- 7- <http://www.alborsanews.com/2015/08/31>. موقع جريدة البورصة المصرية
- 8- www.cba.edu.kw/elsakka/c1.doc. بحث منشور على الإنترنت - جامعة الكويت

