

مقترحات لمعالجة مشكلات التحاسب الضريبي في ظل
قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦
(دراسة إختبارية)

الدكتور

تامر يوسف عبد العزيز علي الجندي

المدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان

ومعار حالياً بكلية إدارة الأعمال - جامعة المجمعة

بالمملكة العربية السعودية

الدكتور

محي سامي محمد محمد الشباسي

المدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة وإدارة الأعمال

جامعة حلوان

مقترحات لمعالجة مشكلات التحاسب الضريبي في ظل قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ (دراسة إختبارية)

د. محي سامي محمد محمد الشباسي
المدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة وإدارة الأعمال
جامعة حلوان

د. تامر يوسف عبد العزيز علي الجندي
المدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة وإدارة الأعمال – جامعة حلوان
ومعار حالياً بكلية إدارة الأعمال – جامعة المجمعة
بالمملكة العربية السعودية

الملخص:

يتمثل الهدف من هذا البحث في تحديد ودراسة مشكلات التحاسب الضريبي في ظل قانون الضريبة على القيمة المضافة وتقديم أهم المقترحات لمعالجة هذه المشكلات، مع إجراء دراسة إختبارية لهذه المشكلات والمقترحات، ولتحقيق هذا الهدف تم تناول التطور التاريخي للضريبة على القيمة المضافة، كما تم تحديد مشكلات التحاسب الضريبي في ظل قانون الضريبة على القيمة المضافة، وكذلك تحديد عدد من المقترحات لمعالجة مشكلات التحاسب الضريبي. كما تم إجراء دراسة إختبارية لإختبار فروض الدراسة.

وقد تمثل مجتمع الدراسة في مأموري الضرائب والمحاسبين القانونيين والأكاديميون، وتم تمثيل عينة الدراسة من خلال عينة طبقية وذلك بسبب تقسيم المجتمع محل الدراسة إلي ثلاثة طبقات وهما: (مأموري الضرائب، المحاسبين القانونيين، الأكاديميون)، وقد قام الباحثان بتوزيع ١٢٧ إستمارة إستقصاء علي الأشخاص الممثلين لمجتمع الدراسة وتم جمع ١٠٢ إستمارة إستقصاء صحيحة قابلة للتحليل الإحصائي من مجموع ما تم توزيعه أي بنسبة ٨٠,٣% تقريباً.

وتوصلا الباحثان من خلال الدراسة الإختبارية إلى التحقق من صحة الفرض الأول القائل بأنه " توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مأموري الضرائب، والمحاسبين القانونيين، والأكاديميون بشأن مشكلات التحاسب الضريبي في قانون الضريبة على القيمة المضافة"، كذلك التحقق من صحة الفرض الثاني القائل بأنه "توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مأموري الضرائب، والمحاسبين القانونيين، والأكاديميون بشأن مقترحات معالجة مشكلات التحاسب الضريبي في قانون الضريبة على القيمة المضافة".

الكلمات الرئيسية:

الضريبة على القيمة المضافة - الضريبة على المبيعات - مشكلات التحاسب الضريبي - مقترحات للمعالجة.

١ / الإطار المنهجي للبحث:

١/١ المقدمة:

في واقع الأمر لا يوجد قانون ضرائب تم إصداره في مصر إلا وتم توجيه العديد من الإنتقادات له سواء من جانب الممولين أو المسجلين أو المكلفين أو حتي المواطن العادي المتحمل الأصلي لعبء الضريبة وقد يرجع ذلك إلي طبيعة النفس البشرية للفرد التي تري دائماً أن قوانين الضرائب جميعها هي قوانين جباية وليس لها عائد مباشر على المجتمع أو قد يرجع إلى طريقة عرض القانون في أوقات غير ملائمة لتطبيقه أو قد يرجع إلى قصور في بنود القانون ذاته.

ويعد قانون الضريبة علي القيمة المضافة الضلع الثالث للإصلاح الضريبي في مصر وذلك بعد صدور قانون الضريبة على الدخل رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٥، وقانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨، وقد واجه قانون الضريبة على القيمة المضافة عند صدوره عدة إنتقادات، والتي يمكن إرجاعها إلي حالة عدم الإستقرار في السوق، وإرتفاع أسعار السلع والخدمات نتيجة إنخفاض المعروض من الدولارات وتعويم الجنيه، وتخفيض الدعم، وثبات الدخل وغيرها من الأسباب والعوامل، ورغم ذلك تم إقرار وتطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، لذا سعي الباحثان في إطار هذه الدراسة محاولة دراسة التطور التاريخي للضريبة علي القيمة المضافة وتحديد أهم مشكلات التحاسب الضريبي في ظل قانون الضريبة على القيمة المضافة، مع تقديم مجموعة من المقترحات لمعالجة هذه المشكلات.

٢/١ الدراسات السابقة:

يتناول الباحثان في هذا القسم من البحث عرضاً لعدد من الدراسات السابقة والمرتبطة بالموضوع والتي يمكن تقسيمها إلى مجموعتين، وذلك على النحو التالي:

٢/١/١ المجموعة الأولى: دراسات تناولت الضريبة على القيمة المضافة قبل إصدار القانون، ومن هذه الدراسات:

٢/١/١/١: دراسة (محي، ٢٠١٤، ص ص ٢-٣٠):

هدفت هذه الدراسة إلي تقييم نظام الضريبة العامة علي المبيعات ومتطلبات تطويره للتحويل والإنتقال إلي الضريبة علي القيمة المضافة، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أنه نتج عن تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات العديد من المشاكل من أهمها تدني وتعدد حدود التسجيل، وعدم تعميم الخصم الضريبي في قانون الضريبة العامة علي المبيعات، والسلع والمعدات الرأسمالية المستوردة من الخارج بغرض الإنتاج، وخدمات التشغيل للغير، وتعدد فئات الأسعار الضريبية، وعدم وجود قيود أو حدود علي تحرك السلع والخدمات داخل الدولة، والتهرب الضريبي وغيرها من المشكلات. وكذلك قدمت الدراسة مجموعة من المقترحات لمعالجة هذه المشكلات تمثلت أهمها في: رفع الحد الأدنى للتسجيل وتوحيده لجميع المكلفين إلي نصف مليون جنية، وضرورة إعفاء السلع الرأسمالية التي تستخدم في الإنتاج من الضريبة علي المبيعات، وتخفيض عدد فئات الضريبة بصفة عامة مع زيادتها علي

السلع والخدمات الكمالية والترفيهية، وتشجيع التقدير الذاتي للضريبة والإلتزام الطوعي به، ومنح الممولين الحق في إسترداد الضريبة المسددة، وغيرها من المقترحات.

٢/١/١/٢: دراسة (سعيد، ٢٠١٦، ص ص ١٣-٣٠):

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة الإجراءات التنفيذية والتنظيمية المقترحة للانتقال إلى الضريبة علي القيمة المضافة في مصر، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أنه لا يوجد تشاور مع كل القطاعات المعنية بهذه الضريبة وذلك لمناقشة كافة الأمور التي تتصل بتطبيق هذه الضريبة وتوعية المسجلين وشكل الإقرار الضريبي وإجراءات عملية السداد التي سيتم تطبيقها وغيرها، كذلك عدم وجود إعلام مناسب بشأن الانتقال إلى ضريبة القيمة المضافة الكاملة وفوائدها، ويقتصر الإعلام علي نوعية الخاضعين للضريبة فقط، وبالتالي يجب توسيع هذا الإعلام إلي تقديم هذه المعلومات إلي جميع المواطنين، وعدم وجود شرح وافي للممولين والمكلفين الخاضعين للضريبة عن مسؤولياتهم وإلتزاماتهم وكيفية التحاسب الضريبي في ظل الضريبة علي القيمة المضافة، بالإضافة إلى عدم وجود تطوير كافي للإدارة الضريبية من الناحية التكنولوجية رغم أنه يعد أمراً مهماً وحيوياً لإنشاء إدارة قادرة علي تطبيق ضريبة القيمة المضافة بصورة فعالة.

٢/١/١/٣: دراسة (ياسر، ٢٠١٦، ص ص ٢-١٨):

هدفت هذه الدراسة إلي عرض وتقييم مشروع قانون ضريبة القيمة المضافة ومدي ملائمتة للمجتمع الضريبي، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أن قانون الضريبة علي القيمة المضافة يُعد علاجاً نهائياً للمشكلات التي نشأت عن تطبيق الضريبة العامة علي المبيعات وتعديلاته رقم ١١ لسنة ١٩٩١، وكذلك مراعاة مبدأ سلطان الإدارة في تطبيق القانون وذلك حفاظاً علي التوازن بين المجتمع الضريبي والنظام العام والعدالة الضريبية، كما أنه يجب أن تكون مواعيد تقديم الإقرارات الضريبية كل ربع سنة بدلاً من كل شهر تخفيفاً علي المسجلين، كذلك يجب أن يراعي الترابط والتناسق بين القوانين المنظمة لحركة الإقتصاد في مصر والقوانين الضريبية، بالإضافة إلى أنه يجب أن يراعي عند إصدار قانون الضريبة علي القيمة المضافة توافقه مع معايير المحاسبة المصرية وخاصةً فيما يتعلق بالإيراد.

٢/١/٢: المجموعة الثانية: دراسات تناولت الضريبة على القيمة المضافة بعد إصدار القانون، ومن هذه الدراسات:

٢/١/٢/١: دراسة (إبراهيم، ٢٠١٦، ص ص ٢-١٣):

هدفت هذه الدراسة إلي دراسة مدي خضوع الخدمات المالية للضريبة علي القيمة المضافة، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أن ضريبة القيمة المضافة قد تكون قابلة للتطبيق علي جميع الرسوم الصريحة، سواء كانت هذه الرسوم لمعاملات رئيسية أو خدمات لطرف ثالث، كذلك أنه لا يوجد ضريبة علي هامش الفوائد سواء كانت بين الشركات وبعضها أو بين أفراد طبيعية، وذلك لصعوبة تحديد القاعدة الضريبية، كما أن الخدمات المالية الدولية والتي يتم تقديمها إلي غير المقيمين يجب أن

تكون خاضعة للضريبة بمعدل صفر %، كذلك يجب أن يكون الإستثمار في الأوراق المالية القابلة للتداول غير خاضعة للضريبة علي القيمة المضافة، بالإضافة إلى أنه يجب أن تخضع تجارة الذهب والمعادن الثمينة الأخرى للضريبة علي القيمة المضافة بمعدل صفر % في مرحلة الصهر والتعدين، ويتم إعفاؤها من الضريبة في مراحل لاحقة.

٢/١/٢/٢: دراسة (TOM & Others, 2017, PP. 2-16):

هدفت هذه الدراسة إلي دراسة إعادة توزيع الدخل عن طريق ضريبة القيمة المضافة والتحويلات النقدية: وتمت هذه الدراسة علي أربعة دول منخفضة ومتوسطة الدخل، وهي دراسة مشتركة بين كل من معهد الدراسات المالية ومعهد الإلتزام والعدالة والبنك الدولي وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها إن المعدلات المنخفضة لإعفاءات ضريبة القيمة المضافة هي السمة المشتركة لأنظمة الضريبة غير المباشرة في الدول المنخفضة ومتوسطة الدخل، كما أنه يتم استخدام أساليب التحفيز الدقيق لتقدير تأثير معدلات ضريبة القيمة المضافة علي أربعة دول من الدول المنخفضة والمتوسطة الدخل، مع الأخذ في الإعتبار تأثيرها على الإيرادات والفقير وعدم المساواة وتوزيع الإستهلاك، كذلك نجد أنه على الرغم من أن معدلات ضريبة القيمة المضافة التفضيلية تقلل من الفقر فإنها لا تستهدف بشكل جيد الأسر الفقيرة بشكل عام ويتم إستهداف خطط التحويلات النقدية الحالية بشكل أفضل ولكنها لن توفر وسيلة مناسبة للتعويض عن قاعدة أوسع للضريبة على القيمة المضافة في ضوء القضايا المتعلقة بالتغطية وآليات الإستهداف، بالإضافة إلى أنه يتم إستخدام الإيرادات الناتجة عن توسيع قاعدة ضريبة القيمة المضافة لتمويل الدخل الأساسي الشامل في كل دولة.

٢/١/٢/٣: دراسة (محي، ٢٠١٧، ص ص ١٠٧-١٣٩):

هدفت هذه الدراسة إلي دراسة مشكلات الضريبة علي القيمة المضافة وتقديم مجموعة من المقترحات لمعالجة هذه المشكلات وفقاً للقانون المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أن هناك نوعين من المشكلات التي تواجه الضريبة علي القيمة المضافة وهما: مشكلات متعلقة بقانون الضريبة علي القيمة المضافة، ومشكلات متعلقة بتطبيق الضريبة علي القيمة المضافة، كذلك تتمثل أهم مشكلات تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة في عدم وجود قيود أو حدود علي تحرك السلع والخدمات داخل الدولة، ومشكلة إحتساب الضريبة علي قيمة الفاتورة، ومشكلة إرتفاع الأسعار، ومشكلة التهرب الضريبي، ومشكلة عملية رد الضريبة، ومشكلة المعاملات التي تتم من خلال التجارة الإلكترونية والحوسبة السحابية، كما تتمثل أهم مشكلات قانون الضريبة علي القيمة المضافة في وجود قصور في بعض مواد القانون وغيرها من المشكلات المتعلقة بالقانون، كما قدمت الدراسة مجموعة من المقترحات لمعالجة مشكلات تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة وتتمثل أهمها في ضرورة إحكام الرقابة علي مراحل بيع وتداول السلع وضرورة وجود نظاماً للمتابعة والرصد وغيرها من المقترحات.

تقييم عام للدراسات السابقة:

من خلال عرض الدراسات السابقة توصل الباحثان إلى ما يلي:

- أن دراسة (TOM & Others, 2017) تم تطبيقها في بيئة مختلفة عن البيئة المصرية، وبالتالي قد لا تتلائم نتائجها مع البيئة المصرية، وذلك بسبب إختلاف العوامل الإقتصادية والقانونية والسياسية والثقافية وغيرها، بالإضافة إلى أن بعض هذه الدراسات قد ركزت علي البعد الإقتصادي فقط وليس بعد التحاسب الضريبي، وفي الدراسة الحالية سوف يتم التركيز أكثرعلى بعد التحاسب الضريبي.
- ركزت دراسة (محي، ٢٠١٤) علي الضريبة علي المبيعات ومتطلبات التحول إلى الضريبة علي القيمة المضافة ولكنها لم تتعرض لقانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، وبالتالي البحث الحالي سيحاول دراسة وعرض وتقييم هذا القانون وإستعراض أهم مشكلات التحاسب الضريبي المتعلقة به وأهم المقترحات لمعالجة هذه المشكلات.
- أن دراسة (إبراهيم، ٢٠١٦) تناولت نوعية واحدة من مشكلات التحاسب الضريبي حيث ركزت فقط علي الخدمات المالية للضريبة علي القيمة المضافة، لذا سيحاول البحث الحالي دراسة عدد أكبر من مشكلات التحاسب الضريبي في ظل قانون الضريبة علي القيمة المضافة وتقديم أهم المقترحات لمعالجة هذه المشكلات.
- لم تتناول دراسة (محي، ٢٠١٤) و دراسة (سعيد، ٢٠١٦) ودراسة (ياسر، ٢٠١٦) عرض أو تقييم لقانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ لأن كل هذه الدراسات تمت قبل إصدار القانون، وبالتالي تناولت فقط عرض وتقييم لمشروع القانون، لذا ستقوم الدراسة الحالية بدراسة وعرض وتقييم هذا القانون وإستعراض أهم مشكلات التحاسب الضريبي المتعلقة به وأهم المقترحات لمعالجة هذه المشكلات.
- على الرغم من أن دراسة (محي، ٢٠١٧) تناولت مشكلات الضريبة علي القيمة المضافة في ظل القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، إلا أنها إكتفت فقط بإجراء دراسة نظرية لهذه المشكلات ولم تقم بالتطبيق العملي ولذلك فإن الدراسة الحالية بجانب إستعراض الإطار النظري لمشكلات الضريبة علي القيمة المضافة في ظل قانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وتقديم مقترحات لمعالجة هذه المشكلات سوف تقوم كذلك بالجانب التطبيقي من خلال إجراء دراسة إختبارية لهذه المشكلات والمقترحات علي مجموعة من فئات الدراسة التي تتمثل في مأموري الضرائب، والمحاسبين القانونيون، والأكاديميون.

٣/١ مشكلة البحث:

هناك العديد من مشكلات التحاسب الضريبي التي تواجه قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ لذا تناول الباحثان أهم هذه المشكلات ومحاولة تقديم مقترحات لها ولكن في واقع الأمر تحديد مشكلات التحاسب الضريبي لهذا القانون ليس بالأمر اليسير نظراً لصعوبة تحديدها وحصرتها، وبالإضافة إلى ذلك أن ما يعتبره الباحثان مشكلات قد لا يعتبره آخرون مشكلات أو معوقات.

لذا تكمن مشكلة البحث في تحديد مشكلات التحاسب الضريبي في ظل قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، وكيفية معالجة هذه المشكلات.

ويمكن إعادة صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤل التالي:

ماهي مشكلات التحاسب الضريبي في ظل قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، وهل تُساهم المقترحات المقدمة - والتي سوف يتم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة - في معالجة هذه المشكلات؟.

٤/١ أهمية البحث:

ترجع أهمية البحث إلى أن الضريبة على القيمة المضافة تُعد من الموضوعات التي تهم المجتمع الضريبي. وتزداد أهمية البحث نظراً لقلّة الأبحاث - في حدود علم الباحثان - التي تناولت هذا الموضوع من منظور محاسبي إنتقادي لذا تُعد هذه الدراسة محاولة لسد هذه الثغرة في جانب الفكر المحاسبي.

٥/١ أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى تحديد ودراسة مشكلات التحاسب الضريبي في ظل قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، وتقديم أهم المقترحات لمعالجة هذه المشكلات، مع إجراء دراسة إختبارية لهذه المشكلات والمقترحات.

٦/١ فروض البحث:

لتحقيق أهداف البحث فإنه سيتم إختبار الفرضين التاليين:

- توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مأموري الضرائب، والمحاسبين القانونيين، والأكاديميون بشأن مشكلات التحاسب الضريبي في قانون الضريبة على القيمة المضافة.
- توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مأموري الضرائب، والمحاسبين القانونيين، والأكاديميون بشأن مقترحات معالجة مشكلات التحاسب الضريبي في قانون الضريبة على القيمة المضافة.

٧/١ منهج وأسلوب البحث:

يعتمد الباحثان في هذه الدراسة على تحليل ما ورد بالكتب والدوريات سواء العربية أو الأجنبية، وما ورد بالقوانين والتشريعات والإصدارات المتعلقة بالمهنة وأية مصادر أخرى للمعرفة لإستنباط النقاط والمعايير المرتبطة بموضوع البحث. مع إجراء دراسة إختبارية من خلال تصميم قائمة إستقصاء لجمع البيانات اللازمة لإتمام البحث وإختبار فروضه.

٨/١ تقسيم البحث:

لتحقيق أهداف البحث وإختبار فروضه تم تقسيمه إلى:

- ١- الإطار المنهجي للبحث.
- ٢- التطور التاريخي للضريبة علي القيمة المضافة.
- ٣- مشكلات التحاسب الضريبي في ظل قانون الضريبة على القيمة المضافة.
- ٤- مقترحات لمعالجة مشكلات التحاسب الضريبي.
- ٥- الدراسة الإختبارية.
- ٦- النتائج والتوصيات والمقترحات البحثية.

٢/ التطور التاريخي للضريبة على القيمة المضافة:

تتمثل القيمة المضافة علي مستوى الوحدة الإقتصادية في الفرق بين القيمة النهائية لمنتجاتها وبين قيمة العناصر المستخدمة في الإنتاج والمستهرا من أطراف أخرى، وتقرض الضريبة علي ما تم إضافته في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتداول السلعي أو عند تأدية الخدمات، وتصبح القيمة المضافة هي وعاء الضريبة الأمر الذي يساعد على تجنب الإزدواج الضريبي لعدم تكرار حساب المنتجات الوسيطة وتحديد مسار العمليات الإنتاجية المصاحبة للسلع بدءاً من منشأها حتي وصولها للمستهلك النهائي، مما يسد ثغرات التهرب الضريبي لإرتباط كل مرحلة مستدياً بما يسبقها من مراحل. ويعني ذلك أن الأصل في فرض ضريبة القيمة المضافة هو خضوع كافة السلع والخدمات والإعفاء هو الفرع والإستثناء. (Iris, 2013, PP. 366-367)

ولعل أول محاولة في ظهور فكرة الضريبة علي القيمة المضافة كانت في فرنسا عام ١٩١٧ وسميت في بادئ الأمر باسم ضريبة المدفوعات لأنها فرضت علي تجارة التجزئة وليس الجملة، وبعد حوالي ثلاثين عاماً من هذه الفترة ظهرت الضريبة علي القيمة المضافة بالمعني الدارج علي يد العالم الفرنسي موريس لوريه عام ١٩٥٤، وتشكل ضريبة القيمة المضافة النسخة المعدلة والحديثة من ضريبة المبيعات وفي ظل مزاياها العديدة من التطبيق وتلافيها للعديد من مشكلات ضريبة المبيعات فإن غالبية دول العالم إنتقلت للأخذ بها وتطبيقها، وهناك ١٨٤ دولة أعضاء في صندوق النقد والبنك الدولي منها ١٣٦ دولة تطبقها وتحقق ضريبة القيمة المضافة بإعتبارها الضريبة غير المباشرة الرئيسية علي المبيعات والخدمات نحو ٢٥% كمتوسط من جملة الإيرادات الضريبية المحصلة في دول العالم المختلفة. (ياسر، ٢٠١٦، ص ص ٤-٥)

وفي مصر فقد عُرفت الضرائب علي المبيعات منذ بداية القرن العشرين حيث تم فرض رسوم الإنتاج علي الكحوليات عام ١٩٢١ ثم توالي فرض رسوم الإنتاج علي بعض السلع المنتجة محلياً في مختلف المراحل وهي في طريقها من المنتج إلي المستهلك، كما فرضت رسوم الإستهلاك علي السلع المماثلة المستوردة، كما فرضت بعض الرسوم عام ١٩٦٣ تحت مسميات مختلفة مثل فروق الأسعار والإتاوات علي أجهزة التلفزيون المنتجة محلياً وهي مشابهة لرسوم الإنتاج وفي عام ١٩٧٣ فرضت ضريبة علي بعض السلع التي كانت خاضعة أصلاً لرسوم الإنتاج أو فروق الأسعار.

ونظراً لتعدد القرارات المختلفة والتي كانت لا ترقى إلي مستوى التشريع فقد تم تجميع هذه الضرائب في قانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ بفرض الضريبة علي الإستهلاك، وقد إستمر هذا القانون حتى عام ١٩٩١ حيث شمل في بداية تطبيقه نحو ٥٤ سلعة زادت إلي حوالي ١٢٤ سلعة، ثم صدر القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وكذلك تفسيرات لبعض أحكام القانون رقم ١١ لعام ٢٠٠٢ والمتعلقة بالضريبة العامة علي المبيعات، وبالرغم من إدخال العديد من التعديلات التشريعية خلال الفترة المذكورة إلا أنه مازال هناك العديد من مشكلات التطبيق خاصة يعد تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة بعد صدور القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١ الخاص بهاتين المرحلتين. (محي، ٢٠١٤، مرجع سبق ذكره، ص ٤).

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

وتُسهم ضريبة القيمة المضافة في زيادة الإيرادات الضريبية وما ينتج عن ذلك من تخفيض عجز الموازنة العامة للدولة، وتقليل الدين العام، وزيادة الإستثمارات، وجعل الإدارة الضريبية أكثر شفافية وعدالة، وتحسين أداء الإقتصاد المصري.

ورغم كل هذه المزايا التي تقدمها الضريبة على القيمة المضافة هناك العديد من المشكلات المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة وهذا ما سيتم توضيحه في النقطة التالية من البحث.

٣/ مشكلات التحاسب الضريبي في ظل قانون الضريبة على القيمة المضافة:

توجد العديد من المشاكل نتيجة التطبيق العملي لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، وتتمثل أهم هذه المشكلات في:

(١) ورد في المادة رقم (١) من القانون بالبواب الأول "التعريف"، تعريف الخدمة بأنها: كل ما ليس سلعة، سواء كان محلياً أو مستورداً، ويرى الباحثان أن هذا التعريف يتصف بالعمومية، حيث كان يجب وضع تعريف واضح لطبيعة الخدمة بعيداً عن ربط الخدمة بأى شئ غير السلعة.

وكذلك تم تعريف المقيم بأنه: الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يعد مقيماً في مصر وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل، ويرى الباحثان أنه كان يجب ذكر الشروط المتعلقة بالمقيم في صلب القانون بدلاً من إحالتها لقانون آخر، فمن الأفضل أن يتم التوضيح في صلب القانون أو أن يتم الإحالة للاتحة التنفيذية لنفس القانون وليس لقانون آخر.

(٢) أوضحت المادة رقم (٣) والواردة بالفصل الأول "فرض الضريبة وإستحقاقها" بالبواب الثاني "الضريبة على القيمة المضافة" من القانون بأن السعر العام للضريبة على السلع والخدمات ١٣% خلال العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧، و١٤% إعتباراً من العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨، وبالنظر إلى سعر الضريبة المحدد بالمادة رقم (٣) من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (١١) لسنة ١٩٩١ وتعديلاته والتي نصت على أن يكون سعر الضريبة ١٠% فيرى الباحثان أن هذه الزيادة في القانون الحالي غير مبررة وكان يفضل تخفيض سعر الضريبة للمساعدة في زيادة عدد المسجلين بشكل طوعي وتقليل التهرب الضريبي، وتقليل العبء على المواطنين نتيجة إرتفاع الأسعار.

ويتفق الباحثان فيما ورد بنفس المادة رقم (٣) من قانون الضريبة على القيمة المضافة بشأن تخصيص نسبة ١% من الضريبة للإنفاق على برامج العدالة الإجتماعية، كما أنه كان من الأفضل رفع هذه النسبة للمساهمة بشكل أفضل في تحقيق برامج العدالة الإجتماعية.

كذلك ورد بنفس المادة إستثناء الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أوأدوية خدمة من سعر الضريبة وفرض عليها نسبة ٥% وذلك عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب، ويرى الباحثان أنه كان من الأفضل إستثناءها من الضريبة بشكل كامل بدلاً من فرض ضريبة عليها بنسبة ٥% لأن

هذه السلع ليست مشتراه بغرض المتاجرة أو البيع أي ليست محققة للربح بشكل مباشر ولكنها السبب الرئيسي في نشأة المنتج، أي تمثل سلع ومعدات رأسمالية.

كما أضافت المادة رقم (٣) من القانون بأن يكون سعر الضريبة (صفر) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها طبقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية، ويتفق الباحثان مع تحديد سعر الضريبة (صفر) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها، تشجيعاً للتصدير.

(٣) أشارت الفقرة الثانية من المادة رقم (٢٢) من القانون بأن الخصم يكون في حدود المستحق من الضريبة، ويرحل ما لم يتم خصمه إلى الفترات الضريبية التالية حتى يتم الخصم بالكامل، ويرى الباحثان أن هذه المادة ستجعل الإدارة الضريبية تطالب المكلف أو المسجل بعدم خصم كامل الضريبة المسددة على المدخلات، وذلك يتعارض مع قواعد خصم الضريبة وكذلك يتعارض مع الفقرة الأولى من نفس المادة التي أوضحت أن للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته.

(٤) أوضحت المادة رقم (٥) من مواد الإصدار من القانون بأنه يُلغى تلقائياً تسجيل كل من لم يبلغ حد التسجيل المنصوص عليه في هذا القانون ما لم يطلب خلال ستين يوماً من تاريخ العمل به إستمرار تسجيله، وعلى من أُلغى تسجيله تقديم إقرار ضريبي عن آخر فترة ضريبية قبل الإلغاء خلال ثلاثين يوماً من تاريخ العمل بهذا القانون مبيناً به رصيد آخر المدة من الإنتاج التام والخامات والخدمات، ويلتزم بأداء الضريبة العامة على المبيعات المستحقة عليه وعلى ما في حوزته من سلع وخدمات خاضعة للضريبة خلال ستة أشهر من تاريخ العمل بهذا القانون، وإلا أُعتبر متهرباً من الضريبة، كما يلتزم بأن يحتفظ بالدفاتر والسجلات والمستندات لمدة خمس سنوات تالية لتاريخ إلغاء تسجيله، وعليه تمكين موظفي المصلحة من الإطلاع عليها.

ويرى الباحثان أنه طالما المصلحة ستقوم بإلغاء المسجلين الذين لم يبلغوا حد التسجيل بشكل تلقائي فهذا يعني ضمناً أنها ستقوم بحصر المسجلين الذين لم يبلغوا حد التسجيل وبالتالي يفضل إخطارهم أولاً بمدى رغبتهم في الإستمرار في التسجيل من عدمه، وإعطاء مهلة للرد، وإذا أراد إلغاء التسجيل التقدم بطلب بإلغاء التسجيل، وبالتالي يكون الأصل التسجيل وليس العكس كما ورد في القانون.

(٥) أوضحت المادة رقم (٨) والواردة بالفصل الأول "فرض الضريبة وإستحقاقها" بالباب الثاني "الضريبة على القيمة المضافة" من القانون بأنه في حالة التوقف عن ممارسة نشاط يتعلق بسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة أو تصفيته تستحق الضريبة على السلع التي في حوزة المسجل وقت التصرف فيها، إلا إذا كان الخلف مسجلاً أو قام بتسجيل نفسه طبقاً لأحكام هذا القانون. ويرى الباحثان أن هذه المادة قريبة من المادة الخامسة من مواد الإصدار حيث أوضحت أنه يُلغى تلقائياً من لم يبلغ حد التسجيل، وهي تمثل قياس بالطبع مع الفارق ولكن كان يفضل كما أوضحنا سابقاً في المادة رقم (٥) من مواد الإصدار أن يتم التقدم بطلب بإلغاء التسجيل، وبيان بحجم معاملته، وتقديم إقرار

ضريبي عن آخر فترة ضريبية قبل الإلغاء خلال ثلاثين يوماً من تاريخ العمل بهذا القانون مبيناً به رصيد آخر المدة من الإنتاج التام والخامات والخدمات، بالإضافة إلي أن لفظ للخلف غير مفعل لدي الإدارة الضريبية وهو موجود من قبل في قانون الضريبة العامة علي المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١.

(٦) أوضح البند الثالث من المادة رقم (١٠) والواردة بالفصل الثاني "القيمة" بالباب الثاني "الضريبة على القيمة المضافة" من القانون بأنه في حالة بيع سلعة أو خدمة محلية أو مستوردة بين أشخاص مرتبطين يجب ألا تقل قيمة البيع عن السعر الذي يتم التعامل به بين شخصين غير مرتبطين وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل.

ويري الباحثان أن هذا الوضع غير منطقي لأنه من ضمن الأشخاص المرتبطين كما أوضحها القانون قد يكون زوج أو زوجة والأصول والفروع، وقد يتم بيع السلعة أو الخدمة لهؤلاء الأشخاص بأقل من قيمتها البيعية وهذا شئ منطقي وممكن أن يكون اصلاً بدون مقابل فكيف يفرض القانون بأن لا تقل القيمة البيعية عن السعر وفقاً لقوى السوق؟ ومع ذلك يقدر الباحثان حرص المشرع من توقع حدوث حالات تهرب من الضريبة بمثل هذه الأمور ولكن كان من الممكن التفرقة بين درجات الترابط أو أن يتم فرض الضريبة علي أساس إجمالي التكلفة كما في البند الخامس من نفس المادة فيما يتعلق بالإستخدام الخاص والذي تم تعريفه كما ورد في المادة رقم (١) بالباب الأول "التعاريف" من القانون بأنه إستعمال السلعة أو الإستفادة من الخدمة في أغراض متعلقة بالنشاط، ولذلك كان يفضل توحيد المعاملة في حالة الإستخدام الخاص مع الإستهلاك الشخصي والذي تم تعريفه كما ورد في المادة رقم (١) بالباب الأول "التعاريف" من القانون بأنه إستعمال السلعة أو الإستفادة من الخدمة في أغراض غير متعلقة بالنشاط ويتضح من ذلك أن الإثنين يتنافى فيهم غرض المتاجرة والبيع والمكسب، وأن عملية البيع أو تولد الإيراد المفترض أن تكون هي الواقعة المنشئة للضريبة.

ويزداد الأمر تعقيداً حيث أن المادة رقم (٥) والواردة بالفصل الأول "فرض الضريبة وإستحقاقها" بالباب الثاني "الضريبة على القيمة المضافة" من القانون أوضحت أنه يعتبر في حكم البيع قيام المكلف بإستعمال السلعة أو الإستفادة من الخدمة بغرض الإستهلاك الشخصي أو الإستخدام الخاص أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية، وبالتالي يفهم من ذلك أن الضريبة تستحق علي القيمة البيعية وليس علي أساس إجمالي التكلفة كما أوضح البند الخامس من المادة رقم (١٠) من القانون، وبالتالي يري الباحثان توحيد المعاملة أو يفضل ألا تخضع للضريبة لأنها لا تمثل واقعة بيع فعلي.

(٧) أوضح البند الرابع من المادة رقم (١٠) والواردة بالفصل الثاني "القيمة" بالباب الثاني "الضريبة على القيمة المضافة" من القانون أنه في حالة البيع بالمقايضة تكون قيمة السلعة المتخذة أساساً لربط الضريبة هي سعرها وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل.

ويري الباحثان أن إعتبار المشرع عملية المقايضة عملية بيع ينتج عنها إيراد فكان من المفترض التفرقة بين السلع والخدمات المتبادلة ذات طبيعة وقيم متماثلة وبالتالي لا يتولد منها إيراد ولا تخضع للضريبة، والسلع والخدمات المتبادلة ذات طبيعة وقيم مختلفة وبالتالي قد يتولد منها إيراد وتخضع في هذه الحالة للضريبة.

(٨) أوضح البند السادس من المادة رقم (١٠) والواردة بالفصل الثاني "القيمة" بالباب الثاني "الضريبة" على القيمة المضافة" من القانون بأنه تتضمن القيمة بالنسبة لمبيعات التقسيط المتخذة أساساً لحساب الضريبة وضريبة الجدول فوائد البيع بالتقسيط فيما يزيد على سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في تاريخ البيع وتحدد اللائحة التنفيذية قواعد وإجراءات البيع بالتقسيط.

ويرى الباحثان أن ذلك يعني أن الفوائد الواجب الإقرار عنها هي ما يزيد على سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في تاريخ البيع، ولكن ما يقل عن ذلك لا يقر عنه، وقد يتعارض ذلك مع معيار المحاسبة المصري رقم (١١) وعنوانه "الإيراد" حيث أوضح المعيار أن مبيعات التقسيط التي يستحق فيها المقابل على أقساط يتم الإقرار بالإيراد في تاريخ البيع وذلك طبقاً لسعر البيع المستثنى منه الفوائد. ويعتبر سعر البيع هو القيمة الحالية للمقابل ويتم تحديدها بخصم الأقساط المستحقة باستخدام معدل فائدة محسوب. ويتم الإقرار بالفوائد كإيراد عندما تستحق باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعلي، أي أن المعيار يستبعد الفوائد وذلك كان يجب مراعاته في نص القانون.

(٩) أوضح البند الحادي عشر من المادة رقم (١٠) والواردة بالفصل الثاني "القيمة" بالباب الثاني "الضريبة على القيمة المضافة" من القانون بأنه تكون القيمة التي تتخذ أساساً لربط الضريبة على السلع الجديدة التي يشتريها المكلف ثم يقوم ببيعها بعد إستعمالها محلياً لمدة لا تقل عن سنتين بواقع ٣٠% من القيمة البيعية مع عدم إعمال أحكام الخصم المنصوص عليها في المادة رقم (٢٢) من هذا القانون عند البيع.

ويرى الباحثان أن المشرع لم يستخدم لفظ إستعمال في القانون علي الاطلاق للتعبير عن إستعمال المكلف للسلعة بنفسه، وقد تم إستخدام لفظ الإستهلاك الشخصي أو الإستخدام الخاص، والسؤال الذي يطرح نفسه هل المشرع هنا يقصد أي من المصطلحين أو يقصد معني آخر، ولكن في الواقع المشرع لم يوضح، بالإضافة إلي أن المشرع فرق في المعالجة الضريبية بين الإستهلاك الشخصي والإستخدام الخاص وبالتالي وجب التحديد، وبصرف النظر عن ذلك لماذا حدد المشرع بأن لا يقل الإستعمال عن سنتين؟، ولماذا لم تكن سنة أو أكثر أو أقل؟، وكذلك ما هو معيار تحديد النسبة بواقع ٣٠%؟، وكيف سيتم الرقابة علي ذلك؟.

(١٠) أوضحت المادة رقم (١٤) والواردة بالفصل الثالث "الفواتير والإقرارات والإخطارات والدفاتر والسجلات" بالباب الثاني "الضريبة على القيمة المضافة" من القانون بأنه على كل مسجل أن يقدم للمصلحة إقراراً شهرياً عن الضريبة وضريبة الجدول المستحقة أو إحداها بحسب الأحوال وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الشهرين التاليين لإنهاء الفترة الضريبية على أن يقدم إقرار شهر إبريل وتؤدى الضريبة وضريبة الجدول عنه في موعد غايته الخامس عشر من شهر يونيو.

ويرى الباحثان أن هذا النص لن يتغير عن المادة رقم (١٦) من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ الضريبة العامة على المبيعات وذلك بتقديم إقراراً شهرياً عن الضريبة وضريبة الجدول المستحقة أو إحداها بحسب الأحوال وكان يفضل تقليل العبء على المسجل وجعل التقرير على الأقل ربع سنوي أو أسوةً بقانون الضريبة على الدخل سنوياً لتقليل التكلفة والجهد المبذول في إعداد التقرير.

كما أوضحت أيضاً المادة رقم (١٤) من القانون بأنه يلتزم المسجل بتقديم هذا الإقرار ولو لم يكن قد حقق بيعاً 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 مع بيان الأسس التي إستندت إليها في التقدير، وذلك كله دون إخلال بالمساءلة الجنائية.

ويري الباحثان أنه طالما أن المسجل لم يحقق بيعاً أو أدى خدمات خاضعة خلال الفترة الضريبية لماذا يقدم إقرار ضريبي عن هذه الفترة ويتحمل أعباء وتكاليف بلا داعي.

(١١) أوضحت المادة رقم (١٦) والواردة بالفصل الرابع "التسجيل" بالباب الثاني "الضريبة على القيمة المضافة" من القانون بأنه على كل شخص طبيعي أو اعتباري يبيع سلعة أو يؤدي خدمة خاضعة للضريبة بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال الإثني عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون مبلغ ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه، أن يتقدم إلى المصلحة بطلب لتسجيل إسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بلوغ رقم مبيعاته حد التسجيل.

ويري الباحثان أن وضع حد التسجيل بمبلغ ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه يتعارض مع فلسفة ضريبة القيمة المضافة باعتبارها ضريبة غير مباشرة تفرض على السلع والخدمات وليست على الدخل، وإذا إتفق الباحثان علي حد التسجيل بهدف التركيز علي كبار المتعاملين وتقليل تكاليف وأعباء ومجهودات الإدارة الضريبية، فقد يتسأل الباحثان لماذا ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه؟، ولماذا لم تكن أكبر أو أقل من المبلغ المحدد؟ فما هو المعيار في تحديد هذا الحد من التسجيل؟، بالإضافة إلي أنه سيترتب علي مشكلة حد التسجيل عدم وقوع عبء الضريبة على كل الأشخاص بدون تحديد لحجم أعمالهم وذلك لأن هناك تفرقة بين السلع عندما تباع عند تاجر يتجاوز حجم أعماله المبلغ المحدد وعندما تباع عند تاجر آخر لا يتجاوز هذا المبلغ. كما قد يتأثر حجم مبيعات المسجلين لهذا السبب نظراً لتفضيل بعض المستهلكين التعامل مع التجار غير الخاضعين لأن سعر السلعة لديهم سيكون أقل لأنهم لا يتحملوا عبء الضريبة، بالإضافة إلي التشجيع علي وجود إقتصاد غير رسمي يعمل خارج المنظومة الضريبية.

وبالتالي يري الباحثان أنه لوضع حد التسجيل كما هو محدد بالقانون فيجب حصر صغار المتعاملين المسجلين وتحديدهم وعمل متوسط لحجم معاملاتهم وبناءً عليه وضع حد للتسجيل لإستبعاد هؤلاء المتعاملين، بالإضافة إلي ضرورة توحيد حد التسجيل علي جميع المتعاملين مع المصلحة سواء المتعاملين في سلع وخدمات الجدول أو لا لتحقيق العدالة الضريبية، أو حذف حد التسجيل من الأساس.

(١٢) يري الباحثان أن هناك تعدداً في فئات وأسعار الضريبة حيث أوضحت المادة رقم (٣) والواردة بالفصل الأول "فرض الضريبة وإستحقاقها" بالباب الثاني "الضريبة على القيمة المضافة" من القانون بأن يكون السعر العام للضريبة على السلع والخدمات ١٣% خلال العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧، و١٤% للعام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨ وإستثناءً من ذلك يكون سعر الضريبة على الآلات والمعدات

المستخدمة في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة ٥% وذلك عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب، ويكون سعر الضريبة صفر على السلع والخدمات التي يتم تصديرها طبقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية، بالإضافة إلي ضريبة الجدول التي تختلف حسب طبيعة كل سلعة وخدمة ومنها: ٠,٠٥%، ٥%، ١٠%، ٨%، ١%، ١٠%، ١٥%، ٣٠% وغيرها. وهذا يرهق كلاً من المسجلين والإدارة الضريبية خاصة في ظل قصر الفترة الضريبية والمحددة بشهر واحد حيث يقدم إقرار ضريبية القيمة المضافة عادةً ١٢ مرة سنوياً بواقع إقرار عن كل شهر بينما إقرار ضريبة الدخل يقدم مرة واحدة سنوياً، وكذلك تعقد فواتير وسجلات المسجل المكلف، وصعوبة القيام بالفحص الضريبي المصلي.

(١٣) أوضحت المادة رقم (٢٢) والواردة بالفصل الخامس "خصم الضريبة والإعفاء منها وردها" بالباب الثاني "الضريبة على القيمة المضافة" من القانون فيما يتعلق بخصم الضريبة بأنه لا يسري الخصم المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة على ما يأتي وأهمها:
ضريبة الجدول، سواء على سلع أو خدمات خاضعة بذاتها أم كمدخلات في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة، وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا القانون.

ويري الباحثان أن ذلك يمنع المسجل من خصم الضريبة على مدخلاته والتي سبق وأن سددها مقدماً عند شرائه كمدخلات أو خلال مراحل تداول وبيع السلعة أو تأدية الخدمة، بالإضافة إلي أن هناك حالة من التفرقة بشكل كبير للسلع والخدمات الواردة بالجدول سواء من حيث عدم وضع حد تسجيل لها أو في عدم خصم الضريبة وكذلك في بعض الأحيان قد تحمل بعض هذه السلع أو الخدمات نوعين من الضريبة وهي ضريبة الجدول وسعر الضريبة العام.

مع ملاحظة أنه صدر قرار وزير المالية رقم ٣٣٧ لسنة ٢٠١٧ وفيه تم إستبدال عبارة "ضريبة الجدول" بعبارة "الضريبة على القيمة المضافة" و "الضريبة على المبيعات" الواردتين بالمادتين الأولى والثانية من قرار وزير المالية رقم ٣٣٣ لسنة ٢٠١٧.

(١٤) أوضحت المادة رقم (٢٩) والواردة بالفصل الخامس "خصم الضريبة والإعفاء منها وردها" بالباب الثاني "الضريبة على القيمة المضافة" من القانون أنه مع مراعاة حكم المادة الثامنة من قانون الإصدار لا تسري الإعفاءات الضريبية المنصوص عليها في القوانين والقرارات الأخرى على الضريبة مالم ينص على الإعفاء منها صراحة.

ويري الباحثان أن هذه المادة لم تراعى ما ورد بالقوانين الأخرى والقرارات الوزارية فيما يتعلق بالإعفاءات الضريبية وقد ألغت كل ما ورد به طالما لم يذكر صراحةً الإعفاء من ضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول وهذا شئ غير منطقي مما يعني ضمناً تعديل القوانين والقرارات الوزارية السابقة حتي تنص صراحةً على الإعفاء، إلا أنه تمت مراعاة المادة الثامنة من مواد الإصدار في القانون والتي نصت على أنه "لا تخل أحكام هذا القانون بالإعفاءات المقررة بمقتضى الإتفاقيات المبرمة بين الحكومة المصرية والدول الأجنبية والمنظمات الدولية أو الإقليمية أو الإتفاقيات البترولية والتعدينية"، ولكنها لم تراعى القوانين والقرارات الوزارية الأخرى.

(١٥) أوضحت المادة رقم (٦٨) والواردة بالباب الخامس "الجرائم والعقوبات" من القانون بأنه يعد تهرباً من الضريبة وضريبة الجدول يعاقب عليه بالعقوبة المنصوص عليها في المادة رقم (٦٧) من هذا القانون ما يأتي:

• البند الرابع إسترداد الضريبة أو ضريبة الجدول كلها أو بعضها دون وجه حق مع العلم بذلك، ويرى الباحثان أنه لا يوجد معيار يستطيع تحديد علم المسجل بذلك من عدمه، مما يؤدي ذلك إلي مزيد من الخلاف والنزاع بين الإدارة الضريبية والمكلف عن كونه علي علم أم لا، والقاعدة القانونية توضح عدم جواز الإعتذار بالجهل بالقانون.

• كما أوضح البند الحادي عشر من نفس المادة أنه يعد تهرباً من الضريبة عدم إمساك المسجل سجلات أو دفاتر محاسبية منتظمة وفقاً لأحكام المادة رقم (١٣) من هذا القانون، ويرى الباحثان أن القانون توسع في هذا البند بشكل مبالغ فيه، حيث إعتبر أن عدم إمساك دفاتر وسجلات محاسبية تهرب وكان من المفترض إعتبره مخالفة وليس تهرب لأنه سيقرب عليه تنفيذ عقوبات تصل في هذا القانون إلي حد الحبس والغرامات المالية الكبيرة، ويزداد الأمر تعقيداً حيث أن المادة رقم (٤١) والواردة بالباب الثالث "ضريبة الجدول" من القانون الزمت كل منتج أو مؤدي أو مستورد لسعة أو لخدمة من السلع أو الخدمات المنصوص عليها بالجدول المرافق لهذا القانون أن يسجل نفسه لدي المصلحة مهما كان حجم مبيعاته أو إنتاجه، وبالتالي وارد أن يكون من ضمن هؤلاء صغار متعاملين يصعب عليهم إمساك دفاتر محاسبية منتظمة أو حتي دفاتر محاسبية أصلاً، فكيف يُعد ذلك بالنسبة لهم تهرب ضريبي؟، بالإضافة إلي أن هذه المادة لا تحقق العدالة الضريبية بين المتعاملين فكيف يكون هناك متعاملين لهم حد تسجيل وهو ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه ومتعاملين آخرين يكون تسجيلهم بدون حد تسجيل ومهما كان حجم مبيعاته أو إنتاجه طالما يتعامل في السلع أو الخدمات المنصوص عليها بالجدول المرافق.

(١٦) أوضحت المادة رقم (٧١) والواردة بالباب الخامس "الجرائم والعقوبات" من القانون بأنه يعاقب بالوقف عن ممارسة المهنة لمدة عام وبغرامة لا تقل عن ١٠٠٠٠٠ جنيه ولا تجاوز ٥٠٠٠٠٠ جنيه كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين خالف الإلتزام المنصوص عليه في الفقرة الأخيرة من المادة رقم (٣٠) من هذا القانون وفي حالة العودة تُضاعف العقوبة الأصلية.

ويرى الباحثان أن ذلك يُعد تدخلاً في مهنة المحاسبة والمراجعة لأنه ساوي بين المحاسب القانوني والمكلف وإعتبره ضامن له بالإضافة إلي أن المحاسب القانوني يعمل في حدود مبدأ العناية المهنية الواجبة وليس في حدود العناية الكاملة والتي تكفل له العلم الكامل بكل مجريات الأمور، وتعد هذه المادة مستحدثة مقارنةً بقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم ٩١ لسنة ١٩٩٦.

(١٧) أوضحت المادة رقم (٧٢) والواردة بالباب الخامس "الجرائم والعقوبات" من القانون بأنه يجوز للوزير أو من يفوضه التصالح في الجرائم المشار إليها وذلك قبل صدور حكم بات في الدعوى مقابل سداد الضريبة أو ضريبة الجدول المستحقة أو كليهما حسب الأحوال والضريبة الإضافية

وذلك بالإضافة إلى تعويض لا يجاوز نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليه في المادة رقم (٦٦).

ويري الباحثان أنه لا يجوز تحميل المسجل بالتعويض مقابل التصالح في حالة التهرب الضريبي ويكتفى فقط بسداد الضريبة المستحقة والضريبة الإضافية، بالإضافة إلي أن المحكمة الدستورية قضت بعدم دستورية التعويض، حيث قضت المحكمة الدستورية بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الأحد ٤ من نوفمبر سنة ٢٠٠٧ بعدم دستورية الفقرة الأولى من المادة (٤٣) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم ٩١ لسنة ١٩٩٦ فيما تضمنه من وجوب الحكم بتعويض لا يجاوز مثل الضريبة، وألزمت الحكومة المصروفات ومبلغ مائتي جنيه مقابل أتعاب المحاماة، وبالتالي قد تتعرض هذه المادة لعدم الدستورية. (عبد الرسول، ٢٠١٦، ص ٦).

(١٨) أوضحت المادة رقم (٧٤) والواردة بالبواب السادس "أحكام ختامية" من القانون بأنه يجوز للوزير بعد موافقة رئيس مجلس الوزراء تقرير نظام حوافز لتشجيع التعامل بالفواتير الضريبية على أن يتضمن هذا النظام المجالات والشروط والقواعد اللازمة لتنفيذه وذلك بما لا يجاوز ١% من الضريبة المحصلة سنوياً وتحدد اللائحة التنفيذية القواعد المنظمة لذلك، ويتفق الباحثان مع ما ورد في هذه المادة وذلك لتشجيع علي التعامل بالفواتير الضريبية ولكن التساؤل الآن هل لدي المصلحة قاعدة بيانات تساعد على تطبيق ذلك؟، ويلاحظ أيضاً أن هذه المادة رحلت كيفية تنفيذ هذه المادة والقواعد المنظمة لذلك إلى اللائحة التنفيذية، وبالرجوع إلى اللائحة التنفيذية في المادة رقم (٧٥) المتعلقة بتطبيق حكم المادة رقم (٧٤) من القانون يري الباحثان أنها لن توضح أي قواعد لتنظيم ذلك، بالإضافة إلي أنه في المادة رقم (٧٥) من اللائحة التنفيذية أوضحت بأنه يصدر بتحديد المجالات التي تطبق عليها هذه الحوافز والجوائز ونظم إدارتها قرار من الوزير بعد موافقة مجلس الوزراء على ذلك.

(١٩) يلاحظ أن قانون الضريبة على القيمة المضافة قد قدم قائمة بالسلع والخدمات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة والتي تبلغ حوالي ٥٧ سلعة وخدمة.

ويري الباحثان أن المشرع قد توسع بشكل كبير في حجم السلع والخدمات المعفاة ومن ضمن هذا التوسع العمليات المصرفية وبيع وشراء العملة وخدمات التأمين، والتساؤل هنا ما هو السبب في إعفاء هذه الخدمات من الضريبة مع أن هذه الخدمات جميعها تستهدف الربح في المقام الأول وليست خدمات ضرورية للمواطن العادي، وفي المقابل يحسب للقانون أنه ركز علي معظم السلع الضرورية والهامة لحياة المواطن العادي وتم إعفائه والتي من أهمها ألبن الأطفال ومنتجات صناعة الألبان والبيض والشاي والسكر والمأكولات والخضروات وغيرها، ولكن يلاحظ الباحثان أيضاً أنه ورد في القانون مجموعة من الإعفاءات بشكل متناثر في أكثر من مادة فعلي سبيل المثال المادة رقم (٢٣) والواردة بالفصل الخامس "خصم الضريبة والإعفاء منها وردها" بالبواب الثاني "الضريبة على القيمة المضافة" من القانون توضح أنه يعفى من ضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول وبشرط

المعاملة بالمثل وفي حدود هذه المعاملة ووفقاً لبيانات وزارة الخارجية: ومن أهمها أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي وفقاً لشروط محددة وردت بالقانون، وكذلك المادة رقم (٢٥) فيما يستورد للإستهلاك الشخصي لبعض ذوي المكانة من الأجانب بقصد المجاملة الدولية، وأيضاً المادة رقم (٢٦) توضح أنه يعفى من الضريبة في الحدود وبالشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية ما يأتي: والتي أهمها العينات والأشياء والمتعلقات الشخصية وغيرها، وكذلك المادة رقم (٢٧) أوضحت أنه يجوز بقرار من الوزير بالإتفاق مع الوزير المختص إعفاء بعض السلع من الضريبة وضريبة الجدول في الحالتين الآتيتين: الهبات والتبرعات وما يستورد للأغراض العلمية، وكذلك المادة رقم (٢٨) أوضحت أنه تعفى من الضريبة وضريبة الجدول كافة السلع والمعدات والأجهزة والخدمات المعنية اللازمة لأغراض التسليح للدفاع والأمن القومي.

(٢٠) أوضح المسلسل رقم (١٢) في الجدول المرافق في بند أولاً في الجدول المتعلق بالسلع والخدمات التي تخضع لضريبة الجدول فقط هي الخدمات المهنية والإستشارية، ولم يوضح القانون ولا اللائحة التنفيذية ما المقصود بالخدمات المهنية والإستشارية الأمر الذي يفتح المجال إلى إعتبار جميع المهن من محامين ومحاسبين ومهندسين وممثلين وفنانين وأطباء وغيرها تخضع للقانون مع عدم خضوعها من قبل وفقاً للضريبة العامة علي المبيعات، وقد يزداد الأمر تعقيداً أن القانون أوضح أن كل منتج أو مؤدي أو مستورد لسلعة أو لخدمة من السلع أو الخدمات المنصوص عليها بالجدول المرافق لهذا القانون أن يسجل نفسه لدي المصلحة مهما كانت حجم معاملاته، مما يعني ضمناً إلزام صغار المتعاملين والمكاتب المهنية الصغيرة بإمسك دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة كما أوضح القانون، وفي حالة عدم إمساك هذه الدفاتر والسجلات المحاسبية قد يتعرضوا إلي تهمة التهرب الضريبي كما أوضح القانون، وغيرها من المشكلات، وقد أوضح وزير المالية في إحدى تصريحاته بشأن هذا البند أن الأطباء يُعدو من ضمن خدمات الرعاية الصحية وبالتالي معفاة، وهذا لا يمثل صحيح القانون لأن البند السابق يتصف بالعمومية وبالتالي يشتمل على جميع المهنيين وكل من يؤدي خدمات إستشارية سواء مهندسين أو فنانين أو إعلاميين أو أطباء أو مكاتب خبرة وإستشارات أو حتي أي شخص عادي، ولكن نظراً لعدم وضوح المصطلح فقد قام الدكتور روفائيل بولس تاووروس المحامي بالنقض والدستوريه العليا برفع قضية يختصم فيها كل من وزير المالية، ورئيس مصلحة الضرائب المصرية بصفتيهما مطالباً بصفة مستعجلة بوقف تنفيذ قرار الجدول المرفق بقانون القيمة المضافة فيما تضمنه من تعديل وتفسير عبارة الخدمات المهنية والإستشارية، وقضت محكمة القضاء الإداري بإحالة قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ إلي المحكمة الدستورية العليا في الدعوي رقم ٩٤٤٠.

(٢١) أوضح المسلسل رقم (٩) في الجدول المرافق في بند أولاً في الجدول المتعلق بالسلع والخدمات التي تخضع لضريبة الجدول فقط هي المقاولات وأعمال التشييد والبناء حيث إخضاعها بنسبة ٥% . ويرى الباحثان أنه تم زيادة هذه النسبة مقارنةً بقانون الضريبة العامة علي المبيعات التي كانت تفرض عليها الضريبة بنسب متفاوتة تقدر أقصاها ٢,٧%، الأمر الذي أدى إلى مخاوف مقاولي

التشييد والبناء من تطبيق قانون القيمة المضافة وتأثيراته على أسعار مواد البناء وكيف سيتم
تحصيل النسب الجديدة طبقاً للقانون واللائحة التنفيذية له؟ بما يعنى وجود معارضة من اتحاد
التشييد والبناء والذي سبق وأن أبرم إتفاقاً مع مصلحة الضرائب المصرية تحدد بموجبه نسبة
الضريبة الواجبة التطبيق على قطاع المقاولات بمختلف فروعه إستناداً إلي أن قيمة مستخلص
الأعمال لا يتضمن خدمة المقاوله فقط وإنما يتضمن إلى جانب الخدمة مستلزمات المقاوله من مواد
وعمالة ومعدات يتعين إستبعاده من قيمة المستخلص للوصول إلي قيمة الخدمة الخاضعة للضريبة.

٤/ مقترحات لمعالجة مشكلات التحاسب الضريبي:

بعد إستعراض أهم مشكلات التحاسب الضريبي الناتجة عن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة،
يرى الباحثان أنه يمكن تقديم مجموعة من المقترحات لمعالجة هذه المشكلات، وتتمثل أهم هذه
المقترحات في:

(١) ضرورة وضع تعريف للخدمة أكثر تحديداً ووضوحاً من الذي وضعه القانون، ويقترح الباحثان التعريف
التالي للخدمة وهو: نشاط غير ملموساً أياً كانت طبيعته أو مصدره يستهدف تحقيق إشباع رغبات
وإحتياجات المتعاملين أيما كانت طبيعتهم. وبشأن تعريف المقيم فيجب وضع الشروط المتعلقة بالمقيم
في صلب القانون.

(٢) أنه يفضل تخفيض سعر الضريبة من ١٣% أو ١٤% إلي ٩% للمساعدة في زيادة عدد المسجلين
بشكل طوعي وتقليل التهرب الضريبي وتقليل العبء علي المواطنين نتيجة إرتفاع سعر الضريبة وما
ينتج عن ذلك من إرتفاع الأسعار.

(٣) أنه يفضل رفع النسبة المخصصة للإنفاق على برامج العدالة الإجتماعية من ١% من حصيلة الضريبة
إلي ١٠% علي الأقل للمساهمة بشكل أفضل في تحقيق برامج العدالة الإجتماعية. وكذلك يرى الباحثان
أن الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أوأدوية خدمة من الأفضل إستثنائها من الضريبة بشكل
كامل وليس فرض ضريبة عليها بنسبة ٥% لأن هذه السلع ليست مشتراه بغرض المتاجرة أو البيع أي
ليست محققة للربح بشكل مباشر ولكنها السبب الرئيسي في نشأة المنتج، أي تمثل سلع ومعدات
رأسمالية.

(٤) أنه يفضل حذف الفقرة الثانية من المادة رقم (٢٢) والإكتفاء فقط بالفقرة الأولى من نفس المادة والتي
أوضحت أن للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من
السلع والخدمات ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وما سبق تحميله من
هذه الضريبة على مدخلاته. وذلك يتيح للمسجل خصم كامل الضريبة المسددة على المدخلات بدون
قيود.

(٥) أنه يفضل تعديل المادة الخامسة من مواد الإصدار من القانون كمايلي: يتم إخطار كل من لم يبلغ حد
التسجيل المنصوص عليه في هذا القانون بمدي رغباتهم في الإستمرار في التسجيل من عدمه، وإذا لم
يتم الرد خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإخطار يعتبر مستمر في التسجيل، وإذا أراد إلغاء التسجيل فعليه
التقدم بطلب بإلغاء التسجيل متضمناً بيان بحجم معاملاته، وتقديم إقرار ضريبي عن آخر فترة ضريبية

- قبل الإلغاء خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإخطار مبيناً به رصيد آخر المدة من الإنتاج التام والخامات والخدمات وذلك كما نص القانون، وبالتالي يكون الأصل التسجيل وليس العكس كما ورد في القانون.
- (٦) إجراء تعديل بشأن المادة رقم (٨) من القانون بحيث توضح بأن من توقف عن ممارسة نشاط يتعلق بسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة أو تصفيته أن يتم التقدم بطلب إلغاء التسجيل، وبيان بحجم معاملته، وتقديم إقرار ضريبي عن آخر فترة ضريبية قبل الإلغاء خلال ثلاثين يوماً من تاريخ العمل بهذا القانون مبيناً به رصيد آخر المدة من الإنتاج التام والخامات والخدمات، بالإضافة إلي حذف لفظ للخلف لأنه غير مفعل لدي الإدارة الضريبية وقد يخلق مشكلات في التعامل.
- (٧) إجراء تعديل للبند الثالث من المادة رقم (١٠) من القانون بأن تفرق بين درجات الأشخاص المرتبطين وكلاً منهم له سعر ضريبي أو توحيد المعاملة علي أساس إجمالي التكلفة وليس علي أساس أنها لا تقل عن القيمة البيعية. بالإضافة إلي ضرورة توحيد المعاملة أو يفضل ألا تخضع للضريبة في حالة الاستخدام الشخصي والإستهلاك الشخصي لأن الإثنين يتنافى فيهم غرض المتاجرة والبيع والمكسب ولأنها لا تمثل واقعة بيع فعلي، وأن عملية البيع أو تولد الإيراد المفترض أن تكون هي الواقعة المنشئة للضريبة.
- (٨) إجراء تعديل للبند الرابع من المادة رقم (١٠) من القانون في حالة البيع بالمقايضة بأن يتم التفرقة بين السلع والخدمات المتبادلة ذات طبيعة وقيم متماثلة وبالتالي لا يتولد منها إيراد ولا تخضع للضريبة، والسلع والخدمات المتبادلة ذات طبيعة وقيم مختلفة وبالتالي قد يتولد منها إيراد وتخضع في هذه الحالة للضريبة.
- (٩) إجراء تعديل للبند السادس من المادة رقم (١٠) من القانون في حالة المبيعات التي يستحق فيها المقابل على أقساط يتم الاعتراف بالإيراد في تاريخ البيع وذلك طبقاً لسعر البيع المستثنى منه الفوائد، وبالتالي يفضل إستبعاد الفوائد في هذه الحالة.
- (١٠) إجراء تعديل للبند الحادي عشر من المادة رقم (١٠) من القانون بإستبدال لفظ إستعمال بلفظ إستخدام شخصي أو إستهلاك شخصي، ووضع معايير لسبب وضع هذه المدة للإستهلاك والنسبة الخاضعة للضريبة.
- (١١) أنه يفضل تعديل جزء من المادة رقم (١٤) من القانون بأنه على كل مسجل أن يقدم للمصلحة إقراراً ربع سنوياً عن الضريبة وضريبة الجدول المستحقة أو إحداها بحسب الأحوال وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض وليس بشكل شهري. كما أنه يفضل حذف جزء من المادة رقم (١٤) من القانون بشأن إلزام المسجل بتقديم هذا الإقرار ولو لم يكن قد حقق بيوعاً أو أدى خدمات خاضعة خلال الفترة الضريبية، وذلك حتى لا يرهق كاهل المسجلين ويتحملوا أعباء وتكاليف بلا داعي طالما لم يحقق بيوعاً أو أدى خدمات خاضعة خلال الفترة الضريبية.
- (١٢) إجراء تعديل للمادة رقم (١٦) من القانون وذلك إما بحذف حد التسجيل لتوسيع القاعدة الضريبية وضم الإقتصاد الرسمي وغير الرسمي لأن ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة

تقرض على السلع والخدمات وليست على الدخل، أو توحيد حد التسجيل على جميع المتعاملين مع المصلحة سواء المتعاملين في سلع وخدمات الجداول أم لا وذلك لتحقيق العدالة الضريبية.

(١٣) حذف الفقرة الأولى من المادة رقم (٢٢) من القانون فيما يتعلق بخصم الضريبة والتي تنص على أنه لا يسري الخصم المنصوص عليه في هذه المادة على ما يأتي وأهمها: ضريبة الجداول، سواء على سلع أو خدمات خاضعة بذاتها أم كمدخلات في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة، وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا القانون.

وذلك بهدف توحيد المعاملة الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية بين جميع المتعاملين سواء المتعاملين في سلع أو خدمات الجداول أو غيرها.

(١٤) حذف المادة رقم (٢٩) من القانون حتى تسري الإعفاءات الضريبية الواردة بالقوانين والقرارات الأخرى على الضريبة، وكذلك تعديل المادة الثامنة من الإصدار لإضافة القوانين والقرارات الأخرى السابقة بالإضافة إلي ما هو وارد في هذه المادة من الإعفاءات المقررة بمقتضى الإتفاقيات المبرمة بين الحكومة المصرية والدول الأجنبية والمنظمات الدولية أو الإقليمية أو الإتفاقيات البترولية والتعدينية.

(١٥) تعديل المادة رقم (٦٨) من القانون بحذف كلمة مع العلم بذلك لأنه لا يوجد معيار يستطيع تحديد علم المسجل بذلك من عدمه في حالة إسترداد الضريبة بدون وجه حق.

(١٦) نقل البند الحادى عشر من المادة رقم (٦٨) من القانون بأنه يعد تهرباً من الضريبة عدم إمساك المسجل سجلات أو دفاتر محاسبية منتظمة وفقاً لأحكام المادة رقم (١٣) من هذا القانون، إلي مواد مخالفة الأحكام في المادة رقم (٦٦) وليس في مواد التهرب رقم (٦٨).

(١٧) حذف المادة رقم (٧١) من القانون بأنه يعاقب بالوقف عن ممارسة المهنة لمدة عام وبغرامة لا تقل عن ١٠٠٠٠٠ جنيه ولا تجاوز ٥٠٠٠٠٠ جنيه كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين خالف الإلتزام المنصوص عليه في الفقرة الأخيرة من المادة رقم (٣٠) من هذا القانون، وذلك لأنه يُعد تدخلاً فى مهنة المحاسبة والمراجعة وكذلك يؤدي إلي صعوبة قيام المحاسب القانوني بالقيام بعمله نظراً للخوف من نص هذه المادة، بالإضافة إلي أنه يعمل في حدود مبدأ العناية المهنية الواجبة وليس في حدود العناية الكاملة والتي تكفل له العلم الكامل بكل مجريات الأمور.

(١٨) تعديل المادة رقم (٧٢) من القانون بحذف كلمة التعويض من المادة، لأن المحكمة الدستورية قضت بعدم دستورية التعويض، حيث قضت المحكمة الدستورية بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الأحد ٤ من نوفمبر سنة ٢٠٠٧ بعدم دستورية الفقرة الأولى من المادة (٤٣) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ والمعدل بالقانون رقم ٩١ لسنة ١٩٩٦، والإكتفاء فقط بالضريبة المستحقة والضريبة الإضافية.

(١٩) تعديل المادة رقم (٧٤) من القانون بوضع قواعد لكيفية تطبيق نظام حوافز التشجيع لإمكانية تنفيذ ذلك.

(٢٠) تجميع مواد الإعفاء تحت باب واحد في القانون أو ضم كل هذه الإعفاءات السابقة في مكان واحد أو جدول واحد في نهاية القانون كما ورد بقائمة السلع والخدمات المعفاة. وليس بشكل متناثر كما

يظهر في المواد المتفرقة مثل المواد أرقام (٢٣)، (٢٥)، (٢٦)، (٢٧)، (٢٨) بالإضافة إلي إعفاء ٥٧ سلعة وخدمة بشكل مباشر .

(٢١) وضع تفسير واضح للخدمات المهنية والإستشارية والواردة بالمسلسل رقم (١٢) في الجدول المرفق في بند أولاً في الجدول المتعلق بالسلع والخدمات التي تخضع لضريبة الجدول، أو حذفها لأنها قد تتعرض إلي عدم الدستورية. حيث قضت محكمة القضاء الإداري بإحالة قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ إلي المحكمة الدستورية العليا في الدعوي رقم ٩٤٤٠ فيما يتعلق بالخدمات المهنية والإستشارية.

(٢٢) تخفيض نسبة ال ٥% المفروضه على المقاولات وأعمال التشييد والبناء والواردة في المسلسل رقم (٩) في الجدول المرفق في بند أولاً في الجدول المتعلق بالسلع والخدمات التي تخضع لضريبة الجدول فقط إلي ٣% لأنها كانت لا تتجاوز قبل ذلك في قانون الضريبة العامة علي المبيعات بنسب متفاوتة تقدر أقصاها ٢,٧%، وذلك حتي لا تلقي معارضة من إتحاد التشييد والبناء والذي سبق وأن أبرم إتفاقاً مع مصلحة الضرائب المصرية تحدد بموجبه نسبة الضريبة الواجبة التطبيق على قطاع المقاولات بمختلف فروعها.

٥/ الدراسة الإختبارية:

يتمثل الهدف الرئيسي من هذه الدراسة في تحديد مشكلات التحاسب الضريبي في ظل قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، وتقديم أهم المقترحات لمعالجة هذه المشكلات، ولتحقيق هذا الهدف فإنه سيتم إختبار الفرضين التاليين:

- توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مأموري الضرائب، والمحاسبين القانونيين، والأكاديميون بشأن مشكلات التحاسب الضريبي في قانون الضريبة على القيمة المضافة.
- توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مأموري الضرائب، والمحاسبين القانونيين، والأكاديميون بشأن مقترحات معالجة مشكلات التحاسب الضريبي في قانون الضريبة على القيمة المضافة.

١/٥ مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من ثلاثة مجموعات وهما:

المجموعة الأولى: مأموري الضرائب.

المجموعة الثانية: المحاسبين القانونيين.

المجموعة الثالثة: الأكاديميون.

٢/٥ عينة الدراسة:

تم تمثيل عينة الدراسة من خلال عينة طبقية وذلك بسبب تقسيم المجتمع محل الدراسة إلى ثلاثة طبقات وهما: (مأموري الضرائب، المحاسبين القانونيين، الأكاديميون)، وقد إختار الباحثان حجم العينة بطريقة حكمية نظراً لأهمية كل طبقة من وجهة نظر الباحثان، وقد تم توزيع ١٢٧ إستمارة إستقصاء علي الأشخاص الممثلين لمجتمع الدراسة وتم جمع ١٠٢ إستمارة إستقصاء صحيحة قابلة للتحليل الإحصائي من مجموع ما تم توزيعه أي بنسبة ٨٠,٣% تقريباً.

٣/٥ طريقة الحصول على البيانات:

إعتمد الباحثان في تجميع البيانات على إستخدام أسلوب قوائم الإستقصاء، حيث يعتبر هذا الأسلوب مناسباً لجمع أكبر كم ممكن من البيانات عن موضوع البحث. وقد قام الباحثان بإستخدام مقياس ليكرت والذي يتكون من ٥ مستويات كما يتضح من الجدول التالي:

جدول رقم (١) مستويات مقياس ليكرت

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق تماماً	الوزن
٥	٤	٣	١	

٤/٥ تحليل البيانات:

تم إستخدام برنامج SPSS 16 لتحليل البيانات، وذلك على النحو التالي:

- تحليل السمات الشخصية لمفردات عينة الدراسة:

جدول رقم (٢) توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة (التصنيف الأول)

النسبة المئوية %	العدد	الفئة التي تنتمي إليها عينة الدراسة
٤٥,١%	٤٦	مأموري ضرائب.
٢٩,٤%	٣٠	المحاسبين القانونيين.
٢٥,٥%	٢٦	الأكاديميون.
١٠٠%	١٠٢	الإجمالي

- تحليل أفراد العينة وفقاً للمؤهل العلمي:

جدول رقم (٣) توزيع أفراد العينة وفقاً للمؤهل العلمي (التصنيف الثاني)

المسلسل	المؤهل العلمي	الفئة التي تنتمي إليها عينة الدراسة
		أكاديميون
		المحاسبين القانونيين
		مأموري الضرائب

النسبة المئوية %	العدد	النسبة المئوية %	العدد	النسبة المئوية %	العدد		
صفر	—	%٨٠	٢٤	%٩١,٣	٤٢	بكالوريوس.	١
صفر	—	%١٠	٣	-	—	دبلومة دراسات عليا.	٢
صفر	—	%٦,٦٧	٢	%٦,٥٢	٣	ماجستير.	٣
%١٠٠	٢٦	%٣,٣٣	١	%٢,١٨	١	دكتوراة.	٤
%١٠٠	٢٦	%١٠٠	٣٠	%١٠٠	٤٦	الإجمالي	

- تحليل أفراد العينة وفقاً لسنوات الخبرة:

جدول رقم (٤) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة (التصنيف الثالث)

الفئة التي تنتمي إليها عينة الدراسة						سنوات الخبرة	المسلسل
أكاديميون		المحاسبين القانونيين		مأموري الضرائب			
النسبة المئوية %	العدد	النسبة المئوية %	العدد	النسبة المئوية %	العدد		
%٦٩,٢٣	١٨	%٦٦,٦٧	٢٠	%٦٥,٢	٣٠	أقل من خمس سنوات.	١
%١١,٥٤	٣	%٢٠	٦	%٢٨,٢٧	١٣	من خمس سنوات إلي ١٠ سنوات.	٢
%١٩,٢٣	٥	%١٣,٣٣	٤	%٦,٥٣	٣	أكثر من ١٠ سنوات.	٣
%١٠٠	٢٦	%١٠٠	٣٠	%١٠٠	٤٦	الإجمالي	

- تحليل أفراد العينة وفقاً للعضويات والشهادات المهنية:

جدول رقم (٥) توزيع أفراد العينة حسب العضويات والشهادات المهنية (التصنيف الرابع)

الفئة التي تنتمي إليها عينة الدراسة						العضويات والشهادات المهنية	المسلسل
أكاديميون		المحاسبين القانونيين		مأموري الضرائب			
النسبة المئوية %	العدد	النسبة المئوية %	العدد	النسبة المئوية %	العدد		

١	عضو أو زميل جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.	٢	٤,٣٥%	٣٠	١٠٠%	٥	١٩,٢٤%
٢	عضو أو زميل في أي جمعيات مهنية أخرى.	٢٨	٦٠,٨٧%	—	صفر	٧	٢٦,٩٢%
٣	الحصول على أي شهادات مهنية محلية أو دولية.	١٠	٢١,٧٤%	—	صفر	١٠	٣٨,٤٦%
٤	لا يوجد	٦	١٣,٠٤%	—	صفر	٤	١٥,٣٨%
الإجمالي		٤٦	١٠٠%	٣٠	١٠٠%	٢٦	١٠٠%

٥/٥ صدق وثبات أداة الدراسة:

يقصد بالثبات أن يعطي إستقصاء الدراسة نفس النتيجة إذا تم توزيع قائمة الإستقصاء أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى إن ثبات إستقصاء الدراسة يعني الإستقرار في نتائج إستقصاء الدراسة، وعدم تغيرها بشكل كبير إذا تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترة زمنية معينة.

وقد تم إستخدام إختبار (ألفا كرونباخ) لقياس مدي ثبات أداة القياس حيث بلغت قيمة $\alpha = 0,913$ للفرض الأول، وبلغت قيمة $\alpha = 0,858$ للفرض الثاني وهي نسب ممتازة كونها أعلى من النسبة المقبولة ٦٠%، وبما يعكس ثبات قائمة الإستقصاء.

٦/٥ إختبار التوزيع الطبيعي:

تم إستخدام إختبار كولموجروف سمرنوف لإختبار مدي إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي حيث بلغت قيمة سيكما لكل فرضية أعلى من ٠,٠٥ مما يدل على إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي وبالتالي إمكانية إستخدام الإحصاءات المعلمية في إختبار الفرضيات كما يوضح الجدول رقم (٦).

جدول رقم (٦) نتائج إختبار كولموجروف سمرنوف بالنسبة لفروض البحث

فروض البحث	قيمة α
١	٠,٢١٤
٢	٠,٣٠٩

٧/٥ إختبار كروسكال والاس:

يتم إستخدام هذا الإختبار لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات اللامعلمية. وقد تم التوصل من هذا الإختبار إلي عدم وجود فروقات في فروض البحث كما يوضح الجدول رقم (٧).

جدول رقم (٧) نتائج إختبار كروسكال والاس بالنسبة لفروض البحث

النتيجة	الدلالة	نتائج كروسكال والاس X^2	فروض البحث
لا توجد فروقات	٠,١٠٨٧	٧,٤٥	١
لا توجد فروقات	٠,٩٤١	٦,٠٢	٢

٨/٥ إختبار فروض البحث:

١/٨/٥ عرض نتائج البحث والخاصة بأراء مفردات العينة بشأن مشكلات التحاسب الضريبي في

قانون الضريبة على القيمة المضافة كما يلي:

الفرض الأول:

- الفرض العدمي (H_0): لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مأموري الضرائب، والمحاسبين

القانونيين، والأكاديميون بشأن مشكلات التحاسب الضريبي في قانون الضريبة على القيمة المضافة.

- الفرض البديل (H_a): توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مأموري الضرائب، والمحاسبين

القانونيين، والأكاديميون بشأن مشكلات التحاسب الضريبي في قانون الضريبة على القيمة المضافة.

والجدول التالي يوضح نتائج إختبار الفرض الإحصائي الأول، والخاصة بأراء مفردات العينة

بشأن مشكلات التحاسب الضريبي في قانون الضريبة على القيمة المضافة:

جدول رقم (٨) نتائج إختبار الفرض الإحصائي الأول (ANOVA)

مصدر التباين	مجموع المربعات (SS)	درجات الحرية (df)	متوسط المربعات (MS)	قيمة F المحسوبة	P-Value
بين المجموعات	٠,٦٣٥	٢	٠,٣١٨	٣,٤٦٦	٠,٠٣٧
داخل المجموعات	٦,٥٩٧	٧٢	٠,٠٩٢		
الإجمالي	٧,٢٣٣	٧٤			

وبالرجوع إلي قيمة P-Value في الجدول السابق نجد أنها أقل من قيمة مستوي المعنوية ٥% وهذا

يعني رفض الفرض العدمي (H_0) وقبول الفرض البديل (H_a). بمعنى أن التباين في الآراء حول

مشكلات التحاسب الضريبي في قانون الضريبة على القيمة المضافة ترجع إلي إختلاف الوظائف بين

المجموعات من وجهة نظر عينة الدراسة وليس داخل الوظيفة الواحدة. وبالتالي ثبات صحة الفرض

الأول القائل بأنه " توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مأموري الضرائب، والمحاسبين

القانونيين، والأكاديميون نحو مشكلات التحاسب الضريبي في قانون الضريبة على القيمة المضافة".

وقد لاحظ الباحثان عند إجراء التحليل الإحصائي أن أكثر المشكلات ذات أهمية في المتوسط

بالنسبة لمأموري الضرائب تتمثل في المشكلة رقم ١٥ في إستمارة الإستقصاء المرفقة بالملحق الأول

وهي "تعدد فئات وأسعار الضريبة مما يرهق كل من المسجلين والإدارة الضريبية خاصة في ظل قصر

الفترة الضريبية شهر واحد"، وأن أكثر المشكلات ذات أهمية في المتوسط بالنسبة للمحاسبين القانونيين

تتمثل في المشكلة رقم ٢٠ في إستمارة الإستقصاء بالملحق الأول وهي " تُعد المادة رقم (٧١) من

القانون تدخلًا في مهنة المحاسبة والمراجعة لأنها ساوت بين المحاسب القانوني والمكلف وإعتبره ضامن له"، أما للأكاديميون تمثلت أكثر المشكلات ذات أهمية في المتوسط في المشكلة رقم ١٦ في إستمارة الإستقصاء بالملحق الأول وهي "المادة رقم (٢٢) من القانون حيث تعد إنقاصاً لحق المسجلين المتعاملين في سلع الجدول لأنها حرمتهم من خصم الضريبة سواء على سلع أو خدمات خاضعة بذاتها أم كمدخلات في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة".

ويري الباحثان أن توجه مأموري الضرائب في إختيار المشكلة رقم (١٥) في إستمارة الإستقصاء المرفقة بالملحق الأول أكثر المشكلات ذات أهمية لهم في المتوسط، قد يكون توجه منطقي وذلك حتي لا يزداد العبء عليهم في المتابعة والفحص، أما إختيار المحاسبين القانونيين المشكلة رقم (٢٠) في إستمارة الإستقصاء بالملحق الأول بإعتبارها أكثر المشكلات ذات أهمية لهم في المتوسط، تعد من وجهة نظر الباحثان منطقية للغاية وذلك لأنها تمثل ضرر وعقوبة مباشرة تقع علي هذه الفئة، أما إختيار الأكاديميون المشكلة رقم (١٦) في إستمارة الإستقصاء بالملحق الأول بإعتبارها أكثر المشكلات ذات أهمية لهم في المتوسط، يعد أمراً مقبولاً بإعتبارها مشكلة فلسفية وتحتاج لدراسة وبحث، وقد يوجد بها العديد من وجهات النظر.

ورغبةً من الباحثان بزيادة الدقة في التحليل قاموا بدراسة آراء مفردات العينة حول مشكلات التحاسب الضريبي في قانون الضريبة على القيمة المضافة من خلال باقي التصنيفات السابق عرضها وهي المؤهل العلمي وسنوات الخبرة والعضويات والشهادات المهنية. ويمكن الرجوع إلي نتائج هذه التحليلات في الملاحق المرفقة (الثاني والثالث والرابع). وقد توصلت هذه التحليلات أيضاً إلي نفس النتيجة السابقة بأن التباين في الآراء حول مشكلات التحاسب الضريبي في قانون الضريبة على القيمة المضافة يرجع إلي إختلاف التصنيفات بين المجموعات من وجهة نظر عينة الدراسة وليس داخل التصنيف الواحد.

٢/٨/٥ عرض نتائج البحث والخاصة بآراء مفردات العينة بشأن مقترحات معالجة مشكلات

التحاسب الضريبي في قانون الضريبة على القيمة المضافة:

الفرض الثاني:

- الفرض العدمي (H0): لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مأموري الضرائب، والمحاسبين القانونيين، والأكاديميون بشأن مقترحات معالجة مشكلات التحاسب الضريبي في قانون الضريبة على القيمة المضافة.

- الفرض البديل (Ha): توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مأموري الضرائب، والمحاسبين القانونيين، والأكاديميون بشأن مقترحات معالجة مشكلات التحاسب الضريبي في قانون الضريبة على القيمة المضافة.

والجدول التالي يوضح نتائج إختبار الفرض الإحصائي الثاني، والخاصة بآراء مفردات العينة بشأن مقترحات معالجة مشكلات التحاسب الضريبي في قانون الضريبة على القيمة المضافة:

جدول رقم (٩) نتائج إختيار الفرض الإحصائي الثاني (ANOVA)

مصدر التباين	مجموع المربعات (SS)	درجات الحرية (df)	متوسط المربعات (MS)	قيمة F المحسوبة	P-Value
بين المجموعات	١,١٢٣	٢	٠,٥٦١	٤,١٧٤	٠,١٩
داخل المجموعات	٩,٢٨١	٦٩	٠,١٣٥		
الإجمالي	١٠,٤٠٤	٧١			

وبالرجوع إلي قيمة P-Value في الجدول السابق نجد أنها أقل من قيمة مستوي المعنوية ٥% وهذا يعني رفض الفرض العدمي (H0) وقبول الفرض البديل (Ha). بمعنى أن التباين في الآراء حول مقترحات معالجة مشكلات التحاسب الضريبي في قانون الضريبة على القيمة المضافة ترجع إلي إختلاف الوظائف بين المجموعات من وجهة نظر عينة الدراسة وليس داخل الوظيفة الواحدة. وبالتالي ثبات صحة الفرض الثاني القائل بأنه " توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مأموري الضرائب، والمحاسبين القانونيين، والأكاديميون لمقترحات معالجة مشكلات التحاسب الضريبي في قانون الضريبة على القيمة المضافة".

وقد لاحظ الباحثان عند إجراء التحليل الإحصائي أن أكثر المقترحات ذات أهمية في المتوسط بالنسبة لمأموري الضرائب يتمثل في المقترح رقم ١٣ في إستمارة الإستقصاء المرفقة بالملحق الأول وهي "تعديل فترة تقديم الإقرار من كل شهر إلي ربع سنوي لتقليل العبء عن كاهل الممولين"، وأن أكثر المقترحات ذات أهمية في المتوسط بالنسبة للمحاسبين القانونيين تتمثل في المقترح رقم ١٩ في إستمارة الإستقصاء بالملحق الأول وهي "حذف المادة رقم (٧١) من القانون فيما يتعلق بالتوقف عن النشاط والغرامة للمحاسب القانوني لأنه يعد تدخلاً في مهنة المحاسبة والمراجعة وكذلك يؤدي صعوبة قيام المحاسب القانوني بالقيام بعمله نظراً للخوف من نص هذه المادة، بالإضافة إلي أنه يعمل في حدود مبدأ العناية المهنية الواجبة وليس في حدود العناية الكاملة التي تكفل له العلم الكامل بكل مجريات الأمور"، أما بالنسبة للأكاديميون فقد تمثلت أكثر المقترحات ذات أهمية في المتوسط في المقترح رقم ١٥ في إستمارة الإستقصاء بالملحق الأول وهي "تعديل المادة (١٦) من القانون وذلك إما بحذف حد التسجيل لتوسيع القاعدة الضريبية وضم الإقتصاد الرسمي وغير الرسمي لأن ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة تفرض على السلع والخدمات وليست على الدخل، أو توحيد حد التسجيل علي جميع المتعاملين مع المصلحة سواء المتعاملين في سلع وخدمات الجدول أو لا وذلك لتحقيق العدالة الضريبية".

ويري الباحثان أن أكثر المقترحات ذات أهمية في المتوسط بالنسبة لمأموري الضرائب والأكاديميون والمحاسبين القانونيين جاءت متسقة مع أكثر المشكلات ذات أهمية في المتوسط بالنسبة لمأموري الضرائب والأكاديميون والمحاسبين القانونيين، وتعد نتيجة منطقية ومرتبطة، وتؤكد كذلك مدي صدق وثبات أداة الدراسة.

ورغبةً من الباحثان بزيادة الدقة في التحليل قاموا بدراسة آراء مفردات العينة حول مشكلات التحاسب الضريبي في قانون الضريبة على القيمة المضافة من خلال باقي التصنيفات السابق عرضها وهي

المؤهل العلمي وسنوات الخبرة والعضويات والشهادات المهنية. ويمكن الرجوع إلي نتائج هذه التحليلات في الملاحق المرفقة (الخامس والسادس والسابع). وقد توصلت هذه التحليلات أيضاً إلي نفس النتيجة السابقة بأن التباين في الآراء حول مقترحات معالجة مشكلات التحاسب الضريبي في قانون الضريبة علي القيمة المضافة يرجع إلي إختلاف التصنيفات بين المجموعات من وجهة نظر عينة الدراسة وليس داخل التصنيف الواحد.

٦/ النتائج والتوصيات والمقترحات البحثية:

١/٦ نتائج البحث:

- في ضوء كل من الدراستين النظرية و الإختبارية للبحث يمكن إستخلاص النتائج التالية:
- (١) ثبات صحة الفرض الأول القائل بأنه " توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مأموري الضرائب، والمحاسبين القانونيين، والأكاديميون بشأن مشكلات التحاسب الضريبي في قانون الضريبة علي القيمة المضافة"، وقد جاء هذا الفرض متسقاً مع هدف البحث والدراسة النظرية والدراسة الإختبارية التي قام بها الباحثان.
 - (٢) ثبات صحة الفرض الثاني القائل بأنه "توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مأموري الضرائب، والمحاسبين القانونيين، والأكاديميون بشأن مقترحات معالجة مشكلات التحاسب الضريبي في قانون الضريبة علي القيمة المضافة"، وقد جاء هذا الفرض متسقاً مع هدف البحث والدراسة النظرية والدراسة الإختبارية التي قام بها الباحثان.
 - (٣) أن أكثر المشكلات ذات أهمية في المتوسط بالنسبة لمأموري الضرائب تتمثل في تعدد فئات وأسعار الضريبة مما يرهق كل من المسجلين والإدارة الضريبية خاصةً في ظل قصر الفترة الضريبية شهر واحد.
 - (٤) أن أكثر المشكلات ذات أهمية في المتوسط بالنسبة للمحاسبين القانونيين تتمثل في المادة رقم (٧١) من القانون بإعتبارها تدخلاً في مهنة المحاسبة والمراجعة لأنها ساوت بين المحاسب القانوني والمكلف وإعتبرته ضامن له.
 - (٥) أن أكثر المشكلات ذات أهمية في المتوسط بالنسبة للأكاديميون تتمثل في المادة رقم (٢٢) من القانون حيث تعد إنتقاصاً لحق المسجلين المتعاملين في سلع الجدول لأنها حرمتهم من خصم الضريبة سواء على سلع أو خدمات خاضعة بذاتها أم كمدخلات في سلع أوخدمات خاضعة للضريبة.

- ٦) أن أكثر المقترحات ذات أهمية في المتوسط بالنسبة لمأموري الضرائب تتمثل في تعديل فترة تقديم الإقرار من كل شهر إلي ربع سنوي لتقليل العبء عن كاهل الممولين.
- ٧) أن أكثر المقترحات ذات أهمية في المتوسط بالنسبة للمحاسبين القانونيين تتمثل في حذف المادة رقم (٧١) من القانون فيما يتعلق بالتوقف عن النشاط والغرامة للمحاسب القانوني لأنه يعد تدخلاً في مهنة المحاسبة والمراجعة وكذلك يؤدي إلى صعوبة قيام المحاسب القانوني بالقيام بعمله نظراً للخوف من نص هذه المادة، بالإضافة إلي أنه يعمل في حدود مبدأ العناية المهنية الواجبة وليس في حدود العناية الكاملة التي تكفل له العلم الكامل بكل مجريات الأمور.
- ٨) أن أكثر المقترحات ذات أهمية في المتوسط بالنسبة للأكاديميون تتمثل في تعديل المادة رقم (١٦) من القانون وذلك إما بحذف حد التسجيل لتوسيع القاعدة الضريبية وضم الإقتصاد الرسمي وغير الرسمي لأن ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة تفرض على السلع والخدمات وليست على الدخل، أو توحيد حد التسجيل على جميع المتعاملين مع المصلحة سواء المتعاملين في سلع وخدمات الجدول أو لا وذلك لتحقيق العدالة الضريبية.
- ٩) أن أكثر المقترحات ذات أهمية في المتوسط لعينة الدراسة جاءت متسقة مع أكثر المشكلات ذات أهمية في المتوسط لنفس عينة الدراسة.
- ١٠) أن عينة الدراسة المتمثلة في مأموري الضرائب والمحاسبين القانونيين والأكاديميون قد لا يختلفوا على مقترحات أو مشكلات التحاسب الضريبي في قانون الضريبة على القيمة المضافة ولكن يختلفوا فيما بينهم على أهمية المقترحات والمشكلات.

٢/٦ توصيات البحث:

بناءً على نتائج البحث يوصي الباحثان بالآتي:

- ١- أن يراعي المشرع مشكلات التحاسب الضريبي التي تم عرضها وأهم المقترحات المقدمة من الباحثان لمعالجة هذه المشكلات في تعديل القانون مستقبلاً.
- ٢- أن يراعي المشرع مستقبلاً في القانون الوضوح والسهولة في التطبيق وأن يحقق التوازن والعدالة الضريبية من حيث الشمول لكافة المعاملات.
- ٣- أن يتوسع القانون في الإعفاء ويراعى البعد الإجتماعي والتنمية الشاملة.
- ٤- أن تراعى الإدارة الضريبية الدقة في الحصر والتقدير والرقابة الشاملة على أعمال اللجان والمتابعة الجادة، وكذلك كفاءة الربط وسرعة الفصل في التظلمات والطعون.
- ٥- أن يراعى المشرع مستقبلاً أن يسهم القانون بشكل حقيقي في تنمية موارد الدولة.
- ٦- الإستعانة بذوي الخبرة من السادة أساتذة الجامعات المصرية ومأموري الضرائب، والمحاسبين القانونيين والمتخصصين في هذا المجال بهدف إعادة هيكلة هذا القانون بالشكل الملائم الذي يسهم في زيادة الحصيلة الضريبية وتقليل العبء عن كاهل المكلفين والممولين وتقليل العبء أيضاً عن كاهل الإدارة الضريبية والحد من النزاعات الضريبية.

٣/٦ مقترحات بحثية مستقبلية:

يوصي الباحثان بإستكمال بعض النقاط التي لم تتناولها الدراسة الحالية، ولكنها تنال إهتماماً كبيراً على المستوى العلمي والعملي وأهمها:

- ١- إعداد دراسة دولية مقارنة لمشكلات التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على القيمة المضافة في الدول المطبقة لضريبة القيمة المضافة.
- ٢- إجراء دراسة تحليلية عن دور الإدارة الضريبية في تفعيل قانون الضريبة على القيمة المضافة وأثرها علي زيادة الحصيلة الضريبية.
- ٣- إجراء دراسة ميدانية عن أهم المشكلات والمعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وليست مشكلات القانون ذاته وماهي أهم المقترحات لمعالجة هذه المشكلات.
- ٤- إجراء دراسة شاملة لكل من قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٥، وقانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨، وقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، وأثرهما على تحقيق الإستقرار الإقتصادي والإصلاح الضريبي في مصر.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- (١) د. إبراهيم عبد الحليم، "مدي خضوع الخدمات المالية للضريبة على القيمة المضافة"، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مايو ٢٠١٦، ص ص ٢ - ١٣.
- (٢) د. سعيد عبد المنعم محمد، "الإجراءات التنفيذية والتنظيمية المقترحة للإنتقال إلي الضريبة علي القيمة المضافة في مصر"، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، فبراير ٢٠١٦، ص ص ١٣ - ٣٠.
- (٣) د. عبد الرسول عبد الهادي، "ملاحظات هامة حول مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة"، المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين بعنوان: دور الضرائب في تحقيق إستراتيجية ٢٠٣٠، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مايو ٢٠١٦، ص ص ١ - ١٦.
- (٤) عيد سعيد محمد، "التعليق على قانون الضريبة على القيمة المضافة"، مجلة المال والتجارة، نادى التجارة، العدد ٥٧٣، يناير ٢٠١٧، ص ص ٤٤ - ٤٨.
- (٥) د. محي سامي محمد، "الضريبة على القيمة المضافة بين مشكلات التطبيق وحلول الواقع"، المؤتمر العلمي الضريبي العشرين بعنوان: إشكاليات وآليات التطبيق، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ديسمبر ٢٠١٧، ص ص ١٠٧ - ١٣٩.
- (٦) د. محي سامي محمد، "تقييم نظام الضريبة العامة على المبيعات ومتطلبات تطويره للتحويل والإنتقال إلي الضريبة علي القيمة المضافة"، المؤتمر العلمي الضريبي العشرين بعنوان: تحديات الإنتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، فبراير ٢٠١٤، ص ص ٢ - ٣٠.
- (٧) د. ياسر محمد عيد، "رؤية حول تقييم مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة"، المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين بعنوان: دور الضرائب في تحقيق إستراتيجية ٢٠٣٠، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مايو ٢٠١٦، ص ص ٢ - ١٨.
- (٨) القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته.
- (٩) القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، "الضريبة على القيمة المضافة"، الوقائع المصرية، العدد ٣٥ مكرر(ج)، سبتمبر ٢٠١٦.
- (١٠) قرار وزير المالية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧، "بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦"، الوقائع المصرية، العدد ٥٥ تابع (أ)، مارس ٢٠١٧.
- (١١) قرار وزير الإستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ بإصدار معايير المحاسبة المصرية المعدلة ٢٠١٥.

١٢) قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ٦٠٩ لسنة ٢٠١٦ بإصدار معايير المحاسبة المصرية الصادرة كإطار مكمل للنظام المحاسبي الموحد.

١٣) قرار وزير المالية رقم ٣٣٧ لسنة ٢٠١٧، "بشأن تعديل قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦"، الوقائع المصرية، العدد ٢٧٢ (تابع)، ديسمبر ٢٠١٧.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- 1) Iris Claus, "Is the value added tax a useful macroeconomic stabilization instrument?", Economic Modeling, Vol 30, January 2013, pp.366 – 374.
- 2) Tom Harris, David Phillips, Ross Warwick, Maya Goldman, Jon Jellema, Karolina Goraus, Gabriela Inchauste, "Redistribution via VAT and cash transfers: an assessment in four low and middle income countries", IFS Working Paper W18/11, Commitment to Equity Institute, Institute for Fiscal Studies, The World Bank, 2017.

ملحق رقم (١)

قائمة إستقصاء لبحث بعنوان:

مقترحات لمعالجة مشكلات التحاسب الضريبي في ظل قانون الضريبة على القيمة

المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦

(دراسة إختبارية)

السيد الأستاذ الفاضل/.....

تحية طيبة وبعد،،،

يقوم الباحثان بإجراء دراسة إختبارية عن الضريبة علي القيمة المضافة كجزء متمم للدراسة النظرية التي قام بها الباحثان عن الضريبة علي القيمة المضافة لإختبار فروض البحث من خلال تقصي ومعرفة آرائكم البناءة عن مشكلات التحاسب الضريبي للضريبة علي القيمة المضافة وأهم المقترحات لمعالجة هذه المشكلات، لذا يأمل الباحثان في عناية سيادتكم بإستيفاء بيانات قائمة الإستقصاء المرفقة، وإعادتها إلى الباحثان في أقرب وقت ممكن حتى يتمكنوا من إتمام البحث، ونؤكد لحضراتكم أن البيانات التي سيتم تجميعها سوف يقتصر إستخدامها على أغراض البحث العلمي فقط.

ويتوجه الباحثان لسيادتكم بخالص الشكر والتقدير علي حسن تعاونكم وإسهامكم في إثراء البحث العلمي.

الباحثان

الدكتور

الدكتور

محى سامى محمد محمد الشباصى
المدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة وإدارة الأعمال
جامعة حلوان

تامر يوسف عبد العزيز على الجندى
المدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان
ومعار حالياً بكلية إدارة الأعمال - جامعة المجمععة
بالمملكة العربية السعودية

القسم الأول: بيانات عامة:

- (١) الإسم (إختياري):
- (٢) المؤهل العلمى:
- بكالوريوس .
 - دبلومة دراسات عليا .
 - ماجستير .
 - دكتوراة .
- (٣) الفئة التى تنتمى إليها:
- أكاديميون .
 - محاسبين قانونيين .
 - مأمورى ضرائب .
- (٤) سنوات الخبرة:
- أقل من خمس سنوات .
 - من خمس سنوات إلي عشر سنوات .
 - أكثر من عشر سنوات .
- (٥) العضويات أو الشهادات المهنية:
- عضو أو زميل جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية .
 - عضو أو زميل فى أى جمعيات مهنية أخرى برجااء ذكرها.....
 - حاصل على أى شهادات مهنية محلية أو دولية برجااء ذكرها.....
 - لا يوجد .

القسم الثاني: إستمارة الإستقصاء

برجاء التكرم بإبداء رأي سيادتكم في كل عبارة من العبارات التالية، بوضع علامة (٧) في الخانة التي تعكس رأيكم.

العبارات	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
يواجه قانون الضريبة على القيمة المضافة العديد من المشكلات المتعلقة بالتحاسب الضريبي فما هو رأي سيادتكم في درجة تحقق المشكلات التالية:					
(١) تعريف الخدمة في المادة رقم (١) بالباب الأول في القانون غير واضح وعم، حيث أوضح التعريف أن ما ليس سلعة فهو خدمة.					
(٢) تم إحالة الشروط المتعلقة بالمقيم لقانون آخر، وكان المفترض أن تذكر في صلب القانون أو في اللائحة التنفيذية للقانون.					
(٣) زيادة سعر الضريبة من ١٠% في الضريبة العامة على المبيعات إلى ١٤% إعتباراً من العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨ بشكل غير مبرر.					
(٤) عدم إعفاء الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة من سعر الضريبة بشكل كامل، رغم أن هذه السلع ليست مشتراه بغرض المتاجرة أو البيع.					
(٥) المادة رقم (٢٢) في الفقرة الثانية من القانون تجعل الإدارة الضريبية تطالب المكلف أو المسجل بعدم خصم كامل الضريبة المسددة على المدخلات.					
(٦) المادة الخامسة من مواد الإصدار من القانون قد تتعارض مع فلسفة الضريبة على القيمة المضافة لأنها تدعو إلى الحذف التلقائي دون طلب من المكلفين الذين لم يبلغوا حد التسجيل والأصل هو توسيع القاعدة الضريبية.					

					(٧) أن لفظ "للخلف" في المادة رقم (٨) من القانون موجود من قبل في القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ الضريبة العامة على المبيعات وغير مفعل لدي الإدارة الضريبية.
					(٨) عدم التفرقة بين درجات الأشخاص المرتبطين في المعاملة الضريبية.
					(٩) عدم إستبعاد الإستخدام الخاص والإستهلاك الشخصي للضريبة أو على الأقل يحسب علي أساس إجمالي التكلفة وليس علي أساس القيمة البيعية.
					(١٠) عدم التفرقة في المعاملة الضريبية في حالة المقايضة.
					(١١) إختلاف قانون الضرائب ومعياري الإيراد في تحديد وعاء الضريبة في حالة المبيعات بالتقسيم فيما يتعلق بالفوائد.
					(١٢) الفترة التي يقدم عنها الإقرار الضريبي غير كافية وهي شهر واحد.
					(١٣) المادة رقم (١٤) من القانون تؤدي إلي زيادة العبء على المسجلين وتحملوا أعباء وتكاليف بلا داعي طالما لم يحقق بيوعاً أو أدى خدمات خاضعة خلال الفترة الضريبية.
					(١٤) قصور المادة رقم (١٦) من القانون المتعلقة بحد التسجيل وذلك لأنها تتعارض مع فلسفة الضريبة على القيمة المضافة حيث أنها ضريبة غير مباشرة تفرض على السلع والخدمات وليست على الدخل.
					(١٥) تعدد فئات وأسعار الضريبة مما يرهق كل من المسجلين والإدارة الضريبية خاصة في ظل قصر الفترة الضريبية شهر واحد.
					(١٦) تعدد المادة رقم (٢٢) من القانون إنتقاصاً لحق المسجلين المتعاملين في سلع الجدول لأنها حرمتهم من خصم الضريبة سواء على سلع أوخدمات خاضعة بذاتها أو كمدخلات في سلع أوخدمات خاضعة للضريبة.
					(١٧) تعدد المادة رقم (٢٩) من القانون تدخل واضح على القوانين الأخرى والقرارات الوزارية فيما يتعلق بالإعفاءات الضريبية.
					(١٨) تثير المادة رقم (٦٨) من القانون نوع من أنواع النزاع بين المصلحة والمكلف فيما يتعلق بكلمة مع العلم لأنه لا يوجد معيار يستطيع تحديد علم المسجل من عدمه في حالة إسترداد الضريبة.
					(١٩) توسع القانون بشكل مبالغ فيه في البند الحادي عشر من المادة رقم (٦٨) فيما يتعلق بإعتبار

				عدم إمساك المسجل سجلات أو دفاتر محاسبية منتظمة تهريباً ضريبياً.
				(٢٠) تعد المادة رقم (٧١) من القانون تدخلاً في مهنة المحاسبة والمراجعة لأنها ساوت بين المحاسب القانوني والمكلف وإعتبره ضامن له.
				(٢١) قد تتعرض المادة رقم (٧٢) من القانون بعدم الدستورية فيما يتعلق بكلمة التعويض، نظراً لوجود حكم سابق في ذلك.
				(٢٢) لا يوجد نظام أو قواعد في المادة رقم (٧٤) من القانون فيما يتعلق بحوافز التشجيع في التعامل بالفواتير الضريبية.
				(٢٣) تبعث مواد الإعفاءات الضريبية في القانون.
				(٢٤) قد تتعرض العبارة الواردة في المسلسل رقم (١٢) في الجدول المرفق الخدمات المهنية والإستشارية بعدم الدستورية نظراً لعدم وضوح هذه العبارة وما يترتب عليها من مشكلات.
				(٢٥) قد تخلق نسبة الـ ٥% المفروضة على المقاولات وأعمال التشييد والبناء الواردة في المسلسل رقم (٩) في الجدول المرفق مشكلات وصراعات بين المصلحة والمكلفين نظراً لإرتفاعها عن القانون السابق ولأنها مخالفة للإتفاق السابق المبرم مع مصلحة الضرائب الذي يتحدد بموجبه نسبه الضريبة الواجبة التطبيق على قطاع المقاولات بمختلف فروعها.
مقترحات الباحثان لمعالجة مشكلات التحاسب الضريبي في ظل قانون الضريبة علي القيمة المضافة فما هو رأي سيادتكم بشأن المقترحات التالية:				
				(١) وضع تعريف للخدمة أكثر تحديداً ووضوحاً من الذي وضعه القانون.
				(٢) وضع الشروط المتعلقة بالمقيم في صلب القانون أو الإحالة للائحة التنفيذية وليس الإحالة لقانون آخر.
				(٣) تخفيض سعر الضريبة للمساعدة في زيادة عدد المسجلين بشكل طوعي وتقليل التهرب الضريبي والمساهمة أيضاً في تقليل ارتفاع الأسعار.
				(٤) رفع النسبة المخصصة للإتفاق على برامج العدالة الإجتماعية للمساهمة بشكل أفضل في تحقيق برامج العدالة الإجتماعية.
				(٥) إستثناء الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أوأدوية خدمة من الضريبة بشكل كامل لأن هذه السلع ليست مشتراه بغرض المتاجرة أو البيع أي ليست محققة للربح بشكل مباشر.
				(٦) حذف الفقرة الثانية من المادة رقم (٢٢) والإكتفاء فقط بالفقرة الأولى من نفس المادة.
				(٧) تعديل المادة الخامسة من مواد الإصدار من

				القانون بحيث يكون الأصل التسجيل وليس العكس كما ورد في القانون.
				(٨) حذف لفظ "للخلف" لأنه غير مفعل لدي الإدارة الضريبية وقد يخلق مشكلات في التعامل.
				(٩) ضرورة التفرقة بين درجات الأشخاص المرتبطين في المعاملة الضريبية أو توحيد المعاملة علي أساس إجمالي التكلفة.
				(١٠) عدم إخضاع الإستهلاك الشخصي والإستهلاك الشخصي للضريبة لأن الإثنين يتناف فيهم غرض المتاجرة والبيع والمكسب ولأنهما لا يمثلان واقعة بيع فعلي.
				(١١) التفرقة في حالة المقايضة بين السلع والخدمات المتبادلة ذات طبيعة وقيم متماثلة وبالتالي لا يتولد منها إيراد ولا تخضع للضريبة، والسلع والخدمات المتبادلة ذات طبيعة وقيم مختلفة وبالتالي قد يتولد منها إيراد وتخضع في هذه الحالة للضريبة.
				(١٢) إستبعاد الفوائد في حالة المبيعات بالتقسيط لحساب الضريبة.
				(١٣) تعديل فترة تقديم الإقرار من شهرى إلي ربع سنوي لتقليل العبء عن كاهل الممولين.
				(١٤) حذف المادة رقم (١٤) من القانون حتى لا يرهق كاهل المسجلين ويتحملوا أعباء وتكاليف بلا داعي طالما لم يحقق بيوعاً أو أدى خدمات خاضعة خلال الفترة الضريبية.
				(١٥) تعديل المادة رقم (١٦) من القانون وذلك إما بحذف حد التسجيل لتوسيع القاعدة الضريبية وضم الإقتصاد الرسمي وغير الرسمي لأن ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة تفرض على السلع والخدمات وليست على الدخل، أو توحيد حد التسجيل على جميع المتعاملين مع المصلحة سواء المتعاملين في سلع وخدمات الجدول أو لا وذلك لتحقيق العدالة الضريبية.
				(١٦) حذف المادة رقم (٢٩) من القانون حتى تسري الإعفاءات الضريبية الواردة بالقوانين والقرارات الأخرى على الضريبة.
				(١٧) تعديل المادة رقم (٦٨) من القانون بحذف كلمة مع العلم بذلك لأنه لا يوجد معيار يستطيع تحديد علم المسجل بذلك من عدمه في حالة إسترداد الضريبة بدون وجه حق.
				(١٨) نقل البند الحادى عشر من المادة رقم (٦٨) من القانون بأنه يعد تهرياً من الضريبة عدم إمساك المسجل سجلات أو دفاتر محاسبية منتظمة وفقاً لأحكام المادة رقم (١٣) من هذا القانون، إلي مواد مخالفة الأحكام في المادة رقم

				(٦٦) وليس في مواد التهريب رقم (٦٨).
				(١٩) حذف المادة رقم (٧١) من القانون فيما يتعلق بالتوقف عن النشاط والغرامة للمحاسب القانوني لأنه يُعد تدخلاً في مهنة المحاسبة والمراجعة وكذلك يؤدي إلى صعوبة قيام المحاسب القانوني بالقيام بعمله نظراً للخوف من نص هذه المادة، بالإضافة إلي أنه يعمل في حدود مبدأ العناية المهنية الواجبة وليس في حدود العناية الكاملة التي تكفل له العلم الكامل بكل مجريات الأمور .
				(٢٠) تعديل المادة رقم (٧٢) من القانون بحذف كلمة التعويض من المادة، لأن المحكمة الدستورية قضت بعدم دستورية التعويض في حكم سابق لها.
				(٢١) تعديل المادة رقم (٧٤) من القانون بوضع قواعد لكيفية تطبيق نظام حوافز التشجيع لإمكانية تنفيذ ذلك.
				(٢٢) تجميع مواد الإعفاء تحت باب واحد في القانون أو ضم كل هذه الإعفاءات السابقة في مكان واحد أو جدول واحد في نهاية القانون كما ورد بقائمة السلع والخدمات المعفاه وليس بشكل متناثر كما في القانون.
				(٢٣) وضع تفسير واضح للخدمات المهنية والإستشارية والواردة بالمسلسل رقم (١٢) في الجدول المرفق في بند أولاً في الجدول المتعلق بالسلع والخدمات التي تخضع لضريبة الجدول، أو حذفها لأنها قد تتعرض إلي عدم الدستورية.
				(٢٤) تخفيض نسبة الـ ٥% المفروضه على المقاولات وأعمال التشييد والبناء الوارده في المسلسل رقم (٩) في الجدول المرفق في بند أولاً في الجدول المتعلق بالسلع والخدمات التي تخضع لضريبة الجدول فقط إلي حوالي ٣% لأنها كانت لا تتجاوز قبل ذلك في قانون الضريبة العامة علي المبيعات بنسب متفاوتة تقدر أقصاها ٢,٧%.

إذا كان هناك أية معلومات إضافية أو ضرورية تري سيادتكم إضافتها في مجال هذا البحث برجاء
ذكرها:

.....
.....
.....

ملحق رقم (٢)

نتائج إختبار عينة الدراسة بشأن مشكلات التحاسب الضريبي في قانون الضريبة علي القيمة المضافة من حيث
المؤهل العلمي (بكالوريوس/ دبلومة/ ماجستير/ دكتوراة)

ANOVA

VAR00002	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.310	3	.437	3.272	.025
Within Groups	12.811	96	.133		
Total	14.121	99			

ملحق رقم (٣)

نتائج إختبار عينة الدراسة بشأن مشكلات التحاسب الضريبي في قانون الضريبة علي القيمة المضافة من حيث
سنوات الخبرة (أقل من خمس سنوات/ من خمس سنوات إلى عشر سنوات/ أكثر من عشر سنوات)

ANOVA

VAR00003	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.077	2	.539	3.280	.043
Within Groups	11.821	72	.164		
Total	12.898	74			

ملحق رقم (٤)

نتائج إختبار عينة الدراسة بشأن مشكلات التحاسب الضريبي في قانون الضريبة علي القيمة المضافة من حيث
العضويات والشهادات المهنية (عضو جمعية المحاسبين/ عضو جمعيات أخرى/ الحصول على شهادات مهنية/

لا يوجد)

ANOVA

VAR00004	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.689	3	.563	2.970	.036
Within Groups	18.193	96	.190		
Total	19.882	99			

ملحق رقم (٥)

نتائج إختبار عينة الدراسة بشأن مقترحات معالجة مشكلات التحاسب الضريبي في قانون الضريبة على القيمة المضافة من

حيث المؤهل العلمي (بكالوريوس/ دبلومة/ ماجستير/ دكتوراه)

ANOVA

VAR00002	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	2.162	3	.721	2.944	.037
Within Groups	22.529	92	.245		
Total	24.691	95			

ملحق رقم (٦)

نتائج إختبار عينة الدراسة بشأن مقترحات معالجة مشكلات التحاسب الضريبي في قانون الضريبة على القيمة

المضافة من حيث سنوات الخبرة (أقل من خمس سنوات/ من خمس سنوات إلى عشر سنوات/ أكثر من عشر

سنوات)

ANOVA

VAR00003	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.931	2	.465	3.390	.039
Within Groups	9.473	69	.137		
Total	10.404	71			

ملحق رقم (٧)

نتائج إختبار عينة الدراسة بشأن مقترحات معالجة مشكلات التحاسب الضريبي في قانون الضريبة على القيمة

المضافة من حيث العضويات والشهادات المهنية (عضو جمعية المحاسبين/ عضو جمعيات أخرى/ الحصول

على شهادات مهنية/ لا يوجد)

ANOVA

VAR00004	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.877	3	.292	2.820	.043
Within Groups	9.532	92	.104		
Total	10.409	95			