

دراسة إنتقادية للمحاسبة عن الضريبة علي القيمة المضافة في قطاع الخدمات المهنية والإستشارية

د . سيد إسماعيل كامل إمام

مدرس المحاسبة بمعهد العبور

العالي للإدارة والحاسبات ونظم

المعلومات

المُستخلص

ترتب علي إدراج الخدمات المهنية والإستشارية بالمسلسل رقم (١٢) بالبند (أولاً) من جدول السلع والخدمات المرافق لقانون الضريبة علي القيمة المضافة، فضلاً عن عدم ورود مفهوم محدد لما هية هذه الخدمات، العديد من المُشكلات وذلك علي مستوي كلٍ من الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي علي حدٍ سواء . ويهدف هذا البحث بشكل رئيس إلي إقتراح الحلول المناسبة للحد من تلك المُشكلات، بما يُساعد علي مد جسور الثقة بين الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي، فضلاً عن تعظيم الإيرادات الضريبية. النتائج: هناك حاجة إلي تطوير أسلوب المحاسبة عن الضريبة علي القيمة المضافة في قطاع الخدمات المهنية والإستشارية. التوصيات: حذف عبارة الخدمات المهنية والإستشارية الواردة بالبند رقم (١٢) من القسم (أولاً) بالجدول المرافق لقانون الضريبة علي القيمة المضافة، بحيث تتم المحاسبة وفقاً للأسس التي يتم إتباعها للمحاسبة عن الخدمات غير الواردة بالجدول. كلمات مفتاحية: دراسة إنتقادية، محاسبة، الضريبة علي القيمة المضافة، ضريبة الجدول، مشكلات ضريبية، الإدارة الضريبية، الخدمات المهنية والإستشارية، الإيرادات الضريبية، المجتمع الضريبي، أسلوب محاسبة.

Critical study of accounting for value added tax In the professional and advisory services sector

Abstract

The inclusion of professional and advisory services in the series (12) in item (I) of the table of goods and services accompanying the VAT law, as well as the lack of a specific concept of these services, led to many problems at the level of both the tax administration and the tax community.

The main aim of this research is to propose appropriate solutions to reduce these problems, thus helping to build confidence between the tax administration and the tax community, as well as maximizing tax revenues.

Results: There is a need to develop the method of accounting for value added tax in the professional and consulting services sector.

Recommendations: Deletion of Professional and Consulting Services mentioned in item (12) of section (I) in the table accompanying the VAT law, so that accounting is done according to the basis for accounting for services not listed in the table.

Keywords: Critical study, Accounting, Value Added Tax, Table tax, Tax problems, Tax administration, Professional and Consulting Services, Tax revenues, Tax community, Method of accounting.

جدول التعاريف

القانون	قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦
اللائحة	اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بموجب قرار وزير المالية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧
الضريبة	الضريبة على القيمة المضافة
الجدول	جدول السلع والخدمات المرافق للقانون
ضريبة الجدول	ضريبة تفرض بنسب خاصة أو بقيم محددة على بيع أو إستيراد السلع والخدمات المحلية أو المستوردة المنصوص عليها في الجدول، وذلك بخلاف الضريبة المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة (٢) من القانون ما لم ينص الجدول على خلاف ذلك
الإدارة الضريبية	مصلحة الضرائب المصرية (قيمة مضافة)
الوزير	وزير المالية
المكلف	الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري خاصاً كان أو عاماً المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجاً أو تاجراً أو مؤدياً لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل، وكل مستورد أو مصدر أو وكيل توزيع لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملاته، وكل منتج أو مؤدٍ أو مستورد لسلعة أو لخدمة منصوص عليها في الجدول المرافق للقانون مهما كان حجم معاملاته

أولاً: الإطار العام للبحث

١ - مشكلة البحث

ترتب علي إدراج الخدمات المهنية والإستشارية بالمسلسل رقم (١٢) بالبند (أولاً) من جدول السلع والخدمات المرافق للقانون، فضلاً عن عدم ورود مفهوم محدد لما هية هذه الخدمات، العديد من المُشكلات وذلك علي مستوي كلٍ من الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي علي حدٍ سواء، ومن أهم تلك المُشكلات:

- عدم تحديد ما هية الخدمات المهنية والإستشارية علي سبيل الحصر.
 - زيادة أعداد المسجلين من هذا القطاع.
 - إرتفاع تكلفة تحصيل الضريبة.
 - زيادة الأعباء الإدارية لكلٍ من الإدارة الضريبية والمسجلين من هذا القطاع.
 - زيادة الأعباء المالية بالنسبة إلي المستفيدين من تلك الخدمات.
 - عدم خصم الضريبة علي المدخلات.
 - عدم خصم الضريبة علي الخدمات المهنية والإستشارية.
- بناءً علي ما تقدم يُمكن طرح مشكلة البحث من خلال التساؤلات التالية:
- أ- هل هناك حاجة إلي تطوير أسلوب المحاسبة عن الضريبة علي القيمة المضافة في قطاع الخدمات المهنية والإستشارية؟
- ب- ما هو الأسلوب المناسب للمحاسبة عن الضريبة علي القيمة المضافة في قطاع الخدمات المهنية والإستشارية؟
- وهو ما يحاول الباحث الإجابة عنه من خلال هذا البحث.

٢ - هدف البحث

تحليل لأهم المُشكلات الضريبية المترتبة علي إدراج الخدمات المهنية والإستشارية بالمسلسل رقم (١٢) بالبند (أولاً) من جدول السلع والخدمات المرافق للقانون، وإقتراح الحلول المناسبة للحد من تلك المُشكلات.

٣- أهمية البحث

أ- الأهمية العلمية

طبقاً للدراسات المتاحة في مجال الضريبة علي القيمة المضافة -في حدود علم الباحث- يتضح ندرة الدراسات التي تناولت مشكلات المحاسبة في قطاع الخدمات المهنية والإستشارية بهدف إقتراح الحلول المناسبة للتغلب علي تلك المُشكلات، ويعد هذا البحث خطوة في هذا الإتجاه.

ب- الأهمية العملية

تتبع أهمية البحث من الناحية العملية في محاولة الوصول إلي الأسلوب المناسب للمحاسبة عن الضريبة علي القيمة المضافة في قطاع الخدمات المهنية والإستشارية، بما يعمل علي مد جسور الثقة بين الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي، فضلاً عن تعظيم الإيرادات الضريبية.

٤- منهج البحث

تحقيقاً لأهداف الدراسة سوف يتبع الباحث المنهج التحليلي، وذلك من خلال دراسة وتحليل ما تضمنه الفكر المحاسبي في مجال البحث والإطلاع علي الكتب والمراجع العلمية العربية والأجنبية والأبحاث وما صدر عن المؤتمرات العلمية والدوريات، وقانون الضريبة علي القيمة المضافة ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما والقرارات الجمهورية والوزارية والمنشورات والتعليمات الصادرة من الإدارة الضريبية ذات الصلة بموضوع البحث.

٥- حدود البحث

أ- حدود موضوعية

يقتصر البحث علي دراسة وتحليل مُشكلات المحاسبة عن الضريبة علي القيمة المضافة في قطاع الخدمات المهنية والإستشارية.

ب- حدود مكانية

يقتصر البحث علي قطاع الخدمات المهنية والإستشارية في جمهورية مصر العربية.

ج- حدود زمنية

تقتصر الدراسة علي الفترة من ٢٠١٦/٩/٨ (تاريخ تطبيق القانون) حتي إبريل ٢٠١٨ (تاريخ الإنتهاء من إعداد البحث).

٦- خطة البحث

تحقيقاً لأهداف البحث، فقد تم تقسيمه إلي العناصر التالية:

أولاً: الإطار العام للبحث

ثانياً: ماهية الخدمات المهنية والإستشارية

ثالثاً: الإطار العام للمحاسبة عن الضريبة علي القيمة المضافة في قطاع الخدمات المهنية والإستشارية

رابعاً: مشكلات المحاسبة عن الضريبة علي القيمة المضافة في قطاع الخدمات المهنية والإستشارية

خامساً: الأسلوب المُقترح للمحاسبة عن الضريبة علي القيمة المضافة في قطاع الخدمات المهنية والإستشارية

سادساً: الخلاصة والنتائج والتوصيات

الدراسات المستقبلية

المراجع

ثانياً: ماهية الخدمات المهنية والإستشارية

يُقصد بالخدمات المهنية والإستشارية الخدمات ذات الطبيعة غير التجارية أو الصناعية التي يؤديها الشخص الطبيعي أو الإعتباري بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسي فيها العمل. (المادة رقم ٧٧ من اللائحة)

وبالنظر للضريبة علي إيرادات المهن غير التجارية، نجد أن المشرع قد أورد لفظ المهن غير التجارية والمهن الحرة كمتردفان، أما الإدارة الضريبية فقد حددت المهن غير التجارية، بأنها: (وزارة المالية، قرار رقم ٥٣١ لسنة ٢٠٠٥)

- ١- المحاماه.
- ٢- الطب.
- ٣- الهندسة (بما في ذلك الهندسة الزراعية).
- ٤- الصحافة.
- ٥- تأليف المصنفات العلمية والأدبية بما في ذلك إلقاء الأحاديث الفنية والعلمية والأدبية.
- ٦- المحاسبة والمراجعة.
- ٧- الخبرة بما في ذلك مهنة الخبير المثمن.
- ٨- الترجمة.
- ٩- القراءة والتلاوات الدينية.
- ١٠- الرسم والنحت والخط.
- ١١- الغناء والعزف والتلحين والرقص والتمثيل والإخراج والتصوير السينمائي وتأليف المصنفات الفنية وغيرها من المهن السينمائية والتلفزيونية والإذاعية والمسرحية.
- ١٢- عرض الأزياء.
- ١٣- التخليص الجمركي.

١٤ - القبانة.

١٥ - النسخ علي الآلة الكاتبة والكمبيوتر وغيرها بالقطعة لمن يباشر هذا النشاط بنفسه.

أما المهن الحرة فقد إختلف الفقهاء في تحديد ماهيتها، وقد وضعت محكمة النقض مفهوماً لها في حكمها الصادر بتاريخ ١٣/٤/١٩٦١، بأنها "المهن التي يباشرها الممولين بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسي فيها العمل، وتقوم علي الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون، ولا يمنع من إعتبرها كذلك أن يكون الربح فيها مختلطاً ونتيجة إستثمار رأس المال والعمل متي كان العمل هو المصدر الأول والغالب". (شريف مؤمن، إيهاب عاشور، ٢٠١٧)

ووفقاً لما ورد بالجدول فإن الخدمات المهنية والإستشارية لا تشمل خدمات الحرفيين، ومن ثم فإن ما يتم تأديته من خدمات حرفية يخضع للضريبة بالسعر العام (١٣% حتي ٢٠١٧/٦/٣٠ و١٤% إعتبراً من ٢٠١٧/٧/١) إذا ما بلغ أو تجاوز إجمالي قيمة مبيعات المكلف من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها حد التسجيل المحدد قانوناً (خمسمائة ألف جنيهاً) مع إعمال قواعد الخصم الضريبي.

إلا أنه لم يرد بالقانون أو اللائحة توضيحاً لما هية الخدمات الحرفية.

بناءً علي ما تقدم يري الباحث أن اللائحة لم يرد بها مفهوماً جامعاً مانعاً لما هية الخدمات المهنية والإستشارية وإنما قد توسعت في تحديده فطبقاً له، فإن كافة الخدمات ذات الطبيعة غير التجارية أو الصناعية التي يؤديها المكلف للغير تُعد خدمات مهنية وإستشارية الأمر الذي ترتب عليه العديد من المشكلات سواءً علي مستوى الإدارة الضريبية أو المكلفين من هذا القطاع، نتيجة ما ترتب علي هذا المفهوم من لبس وغموض في تحديد الخدمات المهنية والإستشارية علي سبيل

اليقين، فالخدمات التي تقدمها شركات الإدارة لإدارة المنشآت الفندقية أو غيرها من المنشآت هل تعد خدمات مهنية وإستشارية أم من قبيل الخدمات غير الواردة بالجدول، وكذا ما يحصل عليه المرشدين السياحيين عن مزاولتهم مهنة الإرشاد السياحي بصفة مستقلة... ومن أبرز المشكلات المترتبة علي ذلك تحديد حد التسجيل، سعر الضريبة، وإعمال قواعد الخصم الضريبي.

ويقترح الباحث لإزالة أي لبس أو غموض في تحديد الخدمات المهنية والإستشارية، تعديل نص البند رقم (١٢) من جدول السلع والخدمات المرافق للقانون بحث يكون نصه "الخدمات المهنية والإستشارية التي يصدر بتحديدها قرار من الوزير"، وذلك بدلاً من "الخدمات المهنية والإستشارية" وهو ما يُعطي للوزير الحق في إصدار قرار بتحديد الخدمات المهنية والإستشارية الخاضعة للضريبة علي سبيل الحصر بما يعمل علي إزالة أي لبس أو غموض في تحديد المكلفين بتحصيل وتوريد الضريبة من هذا القطاع.

ثالثاً: الإطار العام للمحاسبة عن الضريبة علي القيمة المضافة في قطاع الخدمات المهنية والإستشارية

١- الأشخاص المكلفون بالضريبة

كل شخص طبيعي أو شخص إعتباري مؤدي لخدمة من الخدمات المهنية والإستشارية مهما كان حجم معاملاته. (المادة رقم ١ من القانون، بند ٤)

٢- التسجيل

علي كل مؤدي لخدمة من الخدمات المهنية والإستشارية أن يتقدم إلي المأمورية المختصة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته علي النموذج رقم (١ض.ق.م) مهما كان حجم مبيعاته، وفي حالة عدم التقدم يُعد مسجلاً بحكم القانون، ويُعد تهرباً

من ضريبة الجدول عدم التقدم للمصلحة للتسجيل في المواعيد المحددة. (المواد أرقام ١٦ و ٤١ و ٦٨ من القانون، المادة رقم ٥١ من اللائحة)

٣- الواقعة المنشئة للضريبة

تستحق ضريبة الجدول علي الخدمات المهنية والإستشارية لمرة واحدة عند تحقق واقعة أدائها لأول مرة أو إستيرادها، كما تُستحق ضريبة الجدول عند التصرف فيها في صورة خدمات مجانية أو عروض ترويجية، وتتحدد القيمة في هذه الحالة وفقاً لقوي وظروف التعامل. (المادة رقم ٣٨ من القانون، المادة رقم ٤٨ من اللائحة)

٤- وعاء الضريبة

تكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساساً لربط ضريبة الجدول بالنسبة لما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة، هي القيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها بأية صورة من صور أداء الثمن وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر، وتتضمن المبالغ التي يتم تحصيلها من متلقي الخدمة تحت أي مسمي طالما كانت بمناسبة أداء الخدمات، وفي حالة أداء خدمة بين أشخاص مرتبطين يجب ألا تقل القيمة عن السعر الذي يتم التعامل به بين شخصين غير مرتبطين وفقاً لقوي السوق وظروف التعامل. (المواد أرقام ١٠ و ٣٩ من القانون، المواد أرقام ١١ و ٥٠ من اللائحة) وتضاف قيمة ضريبة الجدول إلى مقابل الخدمات المهنية والإستشارية. (المادة

رقم ١١ من القانون)

٥- سعر الضريبة

يكون سعر ضريبة الجدول ١٠% علي أداء الخدمات المهنية والإستشارية المحلية، ويكون سعر ضريبة الجدول صفر علي الخدمات التي يتم تصديرها، ولا تفرض ضريبة الجدول مرة أخرى. (المادة رقم ٣٦ من القانون، المادة رقم ٤٥ من اللائحة)

٦- خصم الضريبة

لا تسري أحكام خصم الضريبة (المردودات، المدخلات) علي ضريبة الجدول، سواء علي سلع أو خدمات خاضعة بذاتها أم كمدخلات في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة. (المادة رقم ٢٢ من القانون، المادة رقم ٢٨ من اللائحة)

٧- رد الضريبة

للمسجل الحق في رد الضريبة السابق سداده على الآلات والمعدات التي تُستخدم في أداء الخدمات المهنية والاستشارية عند تقديم أول إقرار ضريبي، وفي حالة التصرف في الآلات أو المعدات السابق رد الضريبة عليها أو إستخدامها في إنتاج سلعة أو تادية خدمة معفاة من الضريبة قبل مُضي خمس سنوات تالية للرد، يلتزم المسجل قبل التصرف بإخطار المأمورية المختصة وسداد الضريبة السابق ردها وفقاً لقيمتها وفئة الضريبة السارية في تاريخ التصرف. (المواد أرقام ٣٠ و ٤٣ من القانون، المادة رقم ٣٧ و ٥٣ من اللائحة)

٨- تسوية الضريبة

للمسجل الحق في تسوية الضريبة السابق سداده على أجزاء الآلات والمعدات وقطع الغيار المستخدمة في أداء خدمات خاضعة لضريبة الجدول فقط من قيمة ضريبة الجدول في حدود المستحق منها حتي يتم إستفادها. (المادة رقم ٣٧ من القانون، المادة رقم ٤٦ من اللائحة)

٩- الإقرار الضريبي الشهري

علي كل مسجل أن يُقدم للمأمورية المختصة إقراراً شهرياً عن ضريبة الجدول المستحقة وذلك علي النموذج رقم ١٠ض.ق.م خلال الشهرين التاليين لإنتهاء الفترة الضريبية مقترناً بالسداد، علي أن يُقدم إقرار شهر إبريل وتؤدي ضريبة الجدول عنه في موعد غايته اليوم الخامس عشر من شهر يونيو. كما يلتزم المسجل بتقديم هذا الإقرار ولو لم يكن قد أدى خدمات خاضعة للضريبة خلال الفترة الضريبية، وإذا

وافق انتهاء المدة المقررة لتقديم الإقرار عطله رسمية فيعتبر أول يوم عمل تال للعطلة متمماً لهذه المدة. وإذا لم يُقدم المسجل الإقرار في الميعاد المحدد قانوناً يكون للمصلحة الحق في تقدير الضريبة عن الفترة الضريبية مع بيان الأسس التي إستندت إليها في التقدير، وذلك كله دون الإخلال بالمساءلة الجنائية. (المادة رقم ١٤ من القانون، المادة رقم ١٦ من اللائحة)

١٠- تعديل الإقرار الضريبي

علي المأمورية المختصة تعديل الإقرار الذي يُقدمه المسجل إذا تبين لها من واقع أي بيانات أو مستندات مُتاحة لديها أن قيمة ضريبة الجدول الواجب الإقرار عنها تختلف عما ورد بالإقرار عن أية فترة ضريبية وإتخاذ الإجراءات القانونية لتحصيل ما يستحق، وذلك خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ إنتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية. وتُخطر المأمورية المختصة المسجل بالتعديل والأسس التي استند عليها علي النموذج ١٥ ض.ق.م بخطاب موصي عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأية وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني أو بأية وسيلة كتابية يتحقق بها العلم اليقيني.

ولصاحب الشأن، الطعن في تقدير المصلحة وفقاً للإجراءات المنصوص

عليها في القانون. (المادة رقم ١٥ من القانون، المادة رقم ١٧ من اللائحة التنفيذية)

ولا يجوز للمصلحة إجراء تقدير الضريبة أو ضريبة الجدول أو تعديل الإقرار المقدم من المسجل إلا بناءً علي بيانات أو مستندات متاحة لديها وخلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ إنتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان المسجل متهرباً من أداء الضريبة. وتتقطع المدة بأي سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليها في القانون المدني أو بالإخطار بربط الضريبة أو التنبيه علي المسجل بأدائها أو بالإحالة إلي لجان الطعن. (المادة رقم ٤٨ من القانون، المادة رقم ٥٧ من اللائحة)

١١- الضريبة الإضافية (المواد أرقام ١ و ١٥ من القانون، المادة رقم ١٧ من اللائحة)

هي ضريبة بواقع (١,٥%) من قيمة الضريبة أو ضريبة الجدول غير المدفوعة بما فيها الضريبة الناتجة عن تعديل الإقرار، وذلك عن كل شهر أو جزء منه إعتباراً من نهاية الفترة المحددة للسداد حتى تاريخ السداد، علي أن يتم مراعاة الآتي:

أ- في حالة قيام المأمورية المختصة بتعديل الإقرار وإخطار المسجل بذلك خلال الثلاث سنوات الأولى التي تبدأ من تاريخ إنتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار، يتم حساب الضريبة الإضافية من تاريخ إنتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار وحتى تاريخ السداد.

ب- في حالة قيام المأمورية المختصة بتعديل الإقرار بعد مضي الثلاث سنوات المشار إليها وقيام المسجل بالسداد في التاريخ المحدد بالإخطار، يتم حساب الضريبة الإضافية عن مدة الثلاث سنوات المذكورة فقط، وفي حالة عدم قيام المسجل بالسداد أو قيامه بالسداد بعد التاريخ المحدد بالإخطار، يتم حساب الضريبة الإضافية عن الثلاث السنوات، بالإضافة إلي الفترة من تاريخ الإخطار وحتى تاريخ السداد.

١٢- تحصيل الضريبة

علي المسجل أداء حصيلة ضريبة الجدول دورياً للمصلحة وفق إقراره الشهري وفي المواعيد المحددة قانوناً. وفي حالة عدم أدائها في الموعد المحدد تُستحق الضريبة الإضافية ويتم تحصيلها مع ضريبة الجدول وبذات إجراءاتها. (المواد أرقام ٤ و ٣١ من القانون، المادة رقم ٣٩ من اللائحة)

١٣- الطعن علي تعديل أو تقدير الضريبة

(المادة رقم ٥٦ من القانون، المادة رقم ٦١ من اللائحة)

أ- في الحالات التي يتم فيها تعديل أو تقدير الضريبة أو ضريبة الجدول من المصلحة يتم إخطار المسجل بذلك بخطاب موصي عليه مصحوباً بعلم

- الوصول أو بأية وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني أو بأية وسيلة كتابية يتحقق بها العلم اليقيني بذلك التعديل أو التقدير.
- ب- يكون إخطار المسجل بتعديل الضريبة علي النموذج رقم (١٥ ض.ق.م).
- ج- في حالة تقدير الضريبة لعدم تقديم المسجل للإقرار الضريبي يكون الإخطار على النموذج رقم (١٤ ض.ق.م).
- د- يكون للمسجل الطعن على ذلك التعديل أو التقدير خلال ثلاثين يوماً من تاريخ علمه بهذا التعديل أو التقدير.
- هـ- في حالة ورود علم الوصول بما يفيد الإستلام دون أن يتم الطعن خلال المدة المشار إليها، يُعتبر تعديل أو تقدير الضريبة من قبل المصلحة نهائياً.
- و- يكون الطعن المقدم من المسجل على تعديل أو تقدير الضريبة بصحيفة من ثلاث صور يودعها الأمورية المختصة وتُسلم إحداها للمسجل مؤشراً عليها من الأمورية بتاريخ إيداعها وتثبت الأمورية في دفتر خاص ببيانات الطعن وملخصاً بأوجه الخلاف التي تتضمنها، علي أن تقوم بإحالته للجنة الداخلية المختصة.

اللجنة الداخلية

- أ- تقوم اللجنة الداخلية بالبت في ذلك الطعن خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطعن، فإذا تم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف تُصبح الضريبة نهائية، وإذا لم يتم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف تقوم الأمورية بإخطار المسجل بذلك، وعليها إحالة أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البت في هذه الأوجه على أن تقوم بإخطار المسجل بالإحالة بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول.
- ب- وإذا انقضت مدة الثلاثين يوماً دون قيام الأمورية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة، كان للمسجل أن يعرض الأمر كتابة على رئيس هذه اللجنة

- ج- ويأمر بضم ملف المسجل.
- ج- ويجوز إتخاذ أي من الإجراءات المنصوص عليها سالفاً بأية وسيلة الكترونية يحددها الوزير.
- د- ويُعتبر تعديل أو تقدير الضريبة من قبل المصلحة نهائياً إذا لم يُقدم الطعن خلال المواعيد المشار إليها.
- لجنة الطعن (المواد أرقام ٥٨ و ٥٩ و ٦٠ من القانون)**
- أ- تختص لجان الطعن بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين المسجلين والمصلحة في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في القانون.
- ب- تخطر لجنة الطعن كل من المسجل والمصلحة بميعاد جلسة نظر الطعن قبل إنعقادها بعشرة أيام علي الأقل بكتاب موصي عليه مصحوباً بعلم الوصول، ولها أن تطلب من كل من المصلحة والمسجل تقديم ما تراه ضرورياً من البيانات والأوراق، وعلي المسجل الحضور أمام اللجنة بنفسه أو بوكيل عنه، وإلا فصلت اللجنة في الطعن في ضوء المستندات المقدمة.
- ج- تصدر اللجنة قرارها في حدود تقدير المصلحة وطلبات المسجل، ويُعدل ربط الضريبة وفقاً لقرار اللجنة، فإذا لم تكن الضريبة قد حُصلت فيكون تحصيلها بموجب هذا القرار.
- د- يُعلن كل من المسجل والمصلحة بالقرار الذي تصدره اللجنة بكتاب موصي عليه مصحوباً بعلم الوصول، وتكون الضريبة واجبة الأداء من واقع قرار لجنة الطعن، ولا يمنع الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة المختصة من تحصيل الضريبة.

هـ- لكلٍ من المصلحة والمسجل الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة المختصة خلال ستين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار.

١٤- المخالفات والتهرب من الضريبة

المخالفات (المادة رقم ٦٦ من القانون)	التهرب من الضريبة (المادة رقم ٦٨ من القانون)
مخالفة الأحكام والإجراءات أو النظم المنصوص عليها في هذا القانون ولائحته التنفيذية دون أن تكون عملاً من أعمال التهرب المنصوص عليها فيه، وتُعد مخالفة لأحكام هذا القانون الحالات الآتية:	يعد تهرباً من الضريبة وضريبة الجدول ما يلي:
١- التأخير في تقديم الإقرار وأداء الضريبة وضريبة الجدول عن المدة المحددة في المادة (١٤) من القانون بما لا يجاوز ستين يوماً.	١- عدم التقدم للمصلحة للتسجيل في المواعيد المحددة.
٢- تقديم بيانات خاطئة عن المبيعات من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة إذا ظهرت فيها زيادة عما ورد بالإقرار.	٢- بيع السلعة أو أداء الخدمة أو إستيراد أي منهما دون الإقرار عنها، وصداد الضريبة وضريبة الجدول المستحقة.
٣- ظهور عجز أو زيادة في السلع المودعة في المناطق والأسواق الحرة بالمخالفة لأحكام قانون الجمارك.	٣- خصم الضريبة أو ضريبة الجدول كلياً أو جزئياً دون وجه حق بالمخالفة لأحكام وحدود الخصم.
٤- عدم إخطار المصلحة بالتغييرات التي حدثت علي البيانات الواردة بطلب التسجيل خلال الموعد المحدد.	٤- إسترداد الضريبة أو ضريبة الجدول كلها أو بعضها دون وجه حق مع العلم بذلك.
٥- عدم تمكين موظفي المصلحة من القيام بواجباتهم أو ممارسة إختصاصهم في الرقابة والتفتيش والمعaine والمراجعة وطلب المستندات أو الإطلاع عليها.	٥- تقديم مستندات أو سجلات مزورة أو مصطنعة للتخلص من سداد الضريبة وضريبة الجدول كلها أو بعضها.
	٦- عدم إصدار المسجل فواتير عن مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة وضريبة الجدول.
	٧- إنقضاء ستين يوماً علي إنتهاء المواعيد المحددة لسداد الضريبة وضريبة الجدول دون الإقرار عنها وصدادها.
	٨- إصدار غير المسجل لفواتير محملة بالضريبة وضريبة الجدول.
	٩- عدم الإلتزام بالقواعد والإجراءات والضوابط التي تكفل إنتظام إصدار الفواتير وفقاً لأحكام المادة (١٢) من هذا القانون.
	١٠- إصطناع فواتير للغير دون أن تكون صادرة عن عمليات بيع حقيقية، وتقع المسؤولية بالتزامن بين مصدر الفاتورة المصطنعة والمستفيد منها.

<p>١١- عدم إمساك المسجل سجلات أو دفاتر محاسبية منتظمة وفقاً لأحكام المادة (١٣) من هذا القانون.</p> <p>١٢- حيازة السلع الخاضعة للضريبة بقصد الإتجار مع العلم بأنها مهريّة.</p> <p>١٣- عدم تقديم إقرار ضريبي نهائي، وتسديد كامل الضريبة المستحقة بموجب هذا القانون خلال ستة أشهر من تاريخ إلغاء التسجيل.</p> <p>١٤- عدم الإلتزام بأحكام المادة (٤٠) أو المادة (٤٢) من هذا القانون.</p> <p>١٥- وضع علامات أو أختام مصنعة للتخلص من سداد ضريبة الجدول كلها أو بعضها.</p> <p>١٦- قيام المنتج أو الموزع أو التاجر ببيع سلع الجدول التي يكون وعاء الضريبة وضريبة الجدول عليها هو سعر بيع المستهلك بسعر أعلى من السعر الذي تم احتساب الضريبة عليه، سواء السعر المعلن من المنتجين أو المستوردين لتلك السلع أو الوارد بالقوائم السعرية المحددة بمعرفة الوزير، وذلك كله دون سداد الضريبة المستحقة علي الزيادة في السعر.</p> <p>١٧- حيازة سلع الجدول بقصد الإتجار دون أن يكون ملصقاً عليها العلامة المميزة (البندول) والتي يصدر قرار من الوزير بوضع هذه العلامة عليها.</p> <p>١٨- التصرف في السلع المعفاة من الضريبة وضريبة الجدول أو إستعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من أجله خلال فترة الحظر دون إخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة.</p> <p>١٩- عدم الإلتزام بأحكام المادة الرابعة أو المادة الخامسة من مواد الإصدار.</p>	
--	--

١٥ - العقوبات

عقوبة المخالفات (مادة ٦٦)	عقوبة التهريب
<ul style="list-style-type: none"> - غرامة لا تقل عن ٥٠٠ جنية ولا تجاوز ٥ آلاف جنية فضلاً عن - الضريبة وضريبة الجدول والضريبة الإضافية المستحقة. و - تضاعف العقوبة في حالة ارتكاب أي من الأفعال المشار إليها خلال ثلاث سنوات. 	<ul style="list-style-type: none"> - السجن مدة لا تقل عن ٣ سنوات ولا تجاوز ٥ سنوات و - غرامة لا تقل عن ٥ آلاف جنية ولا تجاوز ٥٠ ألف جنية أو - بإحدي هاتين العقوبتين و - يجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهريب، وذلك فيما عدا السفن والطائرات، ما لم تكن أعدت أو أجرت فعلاً بمعرفة مالكها لهذا الغرض. و - يحكم علي الفاعلين متضامنين بالضريبة أو ضريبة الجدول أو كليهما، بحسب الأحوال، والضريبة الإضافية. و - تضاعف العقوبة (الحبس، الغرامة) في حالة تكرار الجريمة خلال ثلاث سنوات. و - في جميع الأحوال تعد جريمة التهريب من الضريبة وضريبة الجدول من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة. - وتنظر قضايا التهريب عند إحالتها إلي المحاكم علي وجه الإستعجال. (مادة ٦٧) - يحكم بمصادرة السلع الواردة بالجدول المرافق لهذا القانون موضوع التهريب، فإذا لم تضبط حكم بما يعادل قيمتها، ويجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهريب وذلك عدا السفن والطائرات ما لم تكن أعدت خصيصاً أو أجرت فعلاً لهذا الغرض. (مادة ٦٩)

رابعاً: مُشكلات المحاسبة عن الضريبة على القيمة المضافة في قطاع الخدمات المهنية والإستشارية

ترتب علي إدراج الخدمات المهنية والإستشارية بالمسلسل رقم (١٢) بالبند (أولاً) من جدول السلع والخدمات المرافق للقانون، فضلاً عن عدم ورود تعريف محدد لما هية هذه الخدمات، العديد من المشكلات وذلك علي مستوي كلٍ من الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي علي حدٍ سواء، ومن أهم تلك المشكلات:

١- زيادة أعداد المسجلين من هذا القطاع، حيث جاء حكم المادة ٤١ من القانون مقررًا تسجيل كل منتج أو مؤدي أو مستورد لسلعة أو لخدمة من السلع أو الخدمات المنصوص عليها بالجدول المرافق للقانون لدي المصلحة مهما بلغ حجم مبيعاته أو إنتاجه.

٢- إرتفاع تكلفة تحصيل الضريبة من هذا القطاع، نتيجة لتسجيل مؤدي الخدمات المهنية والإستشارية مما لا يزيد مجموع ما يحصلون عليه من أتعاب خلال العام عن ٥٠٠٠٠٠٠ جنية، ومن ثم إنخفاض حصيلتهم الضريبية بالمقارنة بما يؤدي إليهم من خدمات ضريبية.

٣- عدم تحديد ما هية الخدمات المهنية والإستشارية علي سبيل الحصر، وما يترتب علي ذلك من مشكلات تتعلق بتسجيل المكلفين من هذا القطاع (مدي وجود حد للتسجيل من عدمه)، وكذلك مشكلات تتعلق بالمحاسبة الضريبية للمسجلين من هذا القطاع كتحديد سعر الضريبة (١٠% أم ١٣% عن الفترة من ٢٠١٦/٩/٨ إلي ٢٠١٦/٦/٣٠ و١٤% إعتباراً من ٢٠١٧/٧/١) ومدي تطبيق قواعد خصم الضريبة.

٤- زيادة الأعباء الإدارية (التسجيل، الإقرارات الضريبية، الفحص الدوري للمستندات والدفاتر والسجلات والقوائم المالية، الرقابة وإجراءات الطعن، إعداد وحفظ ملفات المسجلين) لكلٍ من الإدارة الضريبية والمسجلين من هذا القطاع.

٥- زيادة الأعباء المالية بالنسبة إلي المستفيدين -خاصة محدودي الدخل- من الخدمات المقدمة من مكلفين لا يزيد مجموع أتعابهم خلال العام عن ٥٠٠٠٠٠٠ جنية، نتيجة لتحملهم لعبء ضريبة الجدول.

- ٦- عدم خصم الضريبة السابق سدادها علي المدخلات، المستخدمة في تأدية الخدمات المهنية والإستشارية.
- ٧- عدم خصم ضريبة الجدول علي الخدمات المهنية والإستشارية بالنسبة للمسجلين المستفيدين من هذه الخدمات.

خامساً: الأسلوب المقترح للمحاسبة عن الضريبة علي القيمة المضافة في قطاع الخدمات المهنية والإستشارية

يري الباحث أن تتم المحاسبة عن الضريبة علي القيمة المضافة في قطاع الخدمات المهنية والإستشارية بتطبيق ذات القواعد التي يتم تطبيقها علي الخدمات غير الواردة بجدول السلع والخدمات المرافق للقانون، وذلك وفقاً للتالي:

- ١- الأشخاص المكلفون بالضريبة
كل شخص طبيعي أو إعتباري يؤدي خدمة خاضعة للضريبة بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها حد التسجيل، سواء خلال الإثنى عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بالقانون، أو في أية سنة مالية أو جزء منها بعد العمل بالقانون.
- ٢- حد التسجيل
حدده القانون بمبلغ خمسمائة ألف جنيه، ويجوز بقرار من الوزير تعديله.
- ٣- سعر الضريبة
يكون سعر الضريبة ١٤%.
- ٤- خصم الضريبة
للمسجل أن يخصم من إجمالي الضريبة المستحقة على قيمة ما يحصل عليه من أتعاب مقابل ما يؤديه من خدمات مهنية وإستشارية، ما سبق تحميله من ضريبة علي المدخلات من السلع والخدمات سواء مباشرة أو غير مباشرة، إذا كانت جميع مبيعاته خلال الفترة الضريبية خاضعة للضريبة.

سادساً: الخلاصة والنتائج والتوصيات

الخلاصة

تناول الباحث أهم مُشكلات المحاسبة عن الضريبة على القيمة المضافة التي تواجه كلٍ من الإدارة الضريبية والمسجلين من قطاع الخدمات المهنية والإستشارية وإقتراح العلاج المناسب لها، فى ضوء ما أسفر عنه التطبيق العملى لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما.

النتائج

- تعاني الإدارة الضريبية والمسجلين من قطاع الخدمات المهنية والإستشارية العديد من المشكلات نتيجة إلي إدراج الخدمات المهنية والإستشارية بجدول السلع والخدمات المرافق للقانون.
- من أهم المُشكلات المترتبة علي إدراج الخدمات المهنية والإستشارية بجدول السلع والخدمات المرافق للقانون:
 - ✓ عدم تحديد ما هية الخدمات المهنية والإستشارية علي سبيل الحصر.
 - ✓ زيادة أعداد المسجلين من هذا القطاع.
 - ✓ إرتفاع تكلفة تحصيل الضريبة.
 - ✓ زيادة الأعباء الإدارية لكلٍ من الإدارة الضريبية والمسجلين من هذا القطاع.
 - ✓ زيادة الأعباء المالية بالنسبة إلي المستفيدين من تلك الخدمات.
 - ✓ عدم خصم الضريبة علي المدخلات.
 - ✓ عدم خصم الضريبة علي الخدمات المهنية والإستشارية.
- هناك حاجة إلي تطوير أسلوب المحاسبة عن الضريبة على القيمة المضافة في قطاع الخدمات المهنية والإستشارية.

التوصيات:

- حذف عبارة الخدمات المهنية والإستشارية الواردة بالمسلسل رقم (١٢) بالبند (أولاً) من جدول السلع والخدمات المرافق للقانون.
- أن يتم تطبيق ذات الأسس التي يتم تطبيقها بالنسبة للخدمات غير الواردة بجدول السلع والخدمات الموافق للقانون، عند محاسبة المسجلين من قطاع الخدمات المهنية والإستشارية.

أو

- تعديل نص البند رقم (١٢) من جدول السلع والخدمات المرافق للقانون بحيث يكون نصه "الخدمات المهنية والإستشارية التي يصدر بتحديدتها قرار من الوزير"، وهو ما يُعطي للوزير الحق في إصدار قرار بتحديد الخدمات المهنية والإستشارية الخاضعة للضريبة علي سبيل الحصر بما يعمل علي إزالة أي لبس أو غموض في تحديد المكلفين بتحصيل وتوريد الضريبة من هذا القطاع.

الدراسات المستقبلية

- مُشكلات رد الضريبة علي القيمة المضافة وإقتراح العلاج المناسب وفقاً لأحكام التشريع المصري.

المراجع

- ١- شريف محمد مؤمن، إيهاب محمد كامل عاشور، المحاسبة الضريبية علي دخل الأشخاص الطبيعيين بالتطبيق علي قانون الضرائب علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته حتي القانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧، بدون ناشر، بورسعيد، ٢٠١٧.
- ٢- وزارة المالية، قرار رقم ٥٣١ لسنة ٢٠٠٥ بتحديد المهن غير التجارية في تطبيق حكم المادة (٧٠) من قانون الضريبة علي الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، الهيئة العامة للمطابع الأميرية، الطبعة العاشرة، ٢٠١٥.
- ٣- وزارة المالية، قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦.
- ٤- وزارة المالية، قرار وزير المالية رقم (٦٦) لسنة ٢٠١٧ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة علي القيمة المضافة، المادة رقم (٧٦).

