

## آليات التطبيق العملي لمبدأ التكلفة العكسي في مجال التحاسب الضريبي على القيمة المضافة في مصر - دراسة ميدانية وتجارب مقارنة<sup>1</sup>

د/ نبيل عبد الرؤوف إبراهيم<sup>1</sup>

### ملخص البحث:

يعد أسلوب التكلفة العكسي أحد الأساليب المحاسبية الحديثه عند تحديد وعاء الضريبه على القيمة المضافة على التعاملات من السلع والخدمات التي تتم بين غير المقيمين والمقيمين لمكافحة التجنب الضريبي في حالة عدم قيام غير المقيمين بتعيين وكيل أو ممثل لهم يكون مسئول عن حساب الضريبه وتوريدها، وتهتم الدراسة بالتعرف على التنظيم الفني لأسلوب التكلفة العكسي لقياس وعاء الضريبة على القيمة المضافة و الآثار والعوائد الماليه المترتبه على التطبيق في مصر وقياس الاثر على حصيله الإيرادات الضريبية السنوية من الضريبه على القيمة المضافة ومتطلبات التطبيق من نشر الوعي الضريبي لجمهور المكلفين وأدوات التطبيق بإعتباره أحد الأساليب المستحدثة. وقام الباحث باستعراض عدد من تجارب الدول العربية والاجنبيه للتعرف على آليات التطبيق، كما قام الباحث بإعداد دراسة ميدانية على عينة من المجتمع الضريبي وتم اختبار فروض الدراسة من خلال البرنامج الاحصائي SPSS واتضح من نتائج التحليل الاحصائي لقوائم الاستقصاء رفض صحة الفروض مما يشير إلى وجود تأثير معنوي عند تطبيق التكلفة العكسي ينعكس على مكافحة التجنب الضريبي الناتج من عدم قيام غير المقيمين بالتسجيل أو تعيين وكيل لهم يكون مسئول عن قياس الوعاء الخاضع للضريبه وكذا حساب الضريبه وتوريدها، بالاضافه إلى مساهمة أسلوب التكلفة العكسي في زيادة الإيرادات الضريبية لضريبة القيمة المضافة.

**الكلمات المفتاحية:** القياس المحاسبى - الضريبه على القيمة المضافة - التكلفة العكسي

<sup>1</sup> أستاذ المحاسبة المساعد

المعهد العالى للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات - أكاديمية الشروق  
البريد الإلكتروني: [nabil@gmail.com](mailto:nabil@gmail.com) 2002

## **The Practical Mechanisms of the Reverse Charge new style to measure taxable Transaction on VAT- An environment study**

### **Abstract**

The Reverse Charge method is a modern accounting methods when determining the taxable of (VAT) on goods and service of transactions between residents and non-residents to anti-tax avoidance in the case of non-resident's failure to appoint agent or representative who is responsible to calculate VAT , The study identifies technical regulation for Reverse Charge to impose value-added tax and benefits applicable in Egypt and the effects of application and outcome public returns of the application of annual tax revenue and application requirements in Egypt. as one of the methods developed, The researcher reviewed a list of countries, A learned about the latest application, the researcher prepared a field study on a sample of tax community and a testing hypotheses by statistical program SPSS, and statistical analysis results found, reject of hypotheses so indicating the effect when applying the Reverse Charge method to anti-tax avoidance resulting from the failure of the non-resident registration or set representative is responsible for calculating the tax and paid, in addition to the contribution of Reverse Charge to increase in revenue of value-added tax.

**Keywords:** Reverse Charge - Accounting Measurement for transaction of (VAT)

**مقدمة :**

تعتبر الضريبة على القيمة المضافة Value Add Tax أحد صور تطور الضريبة على المبيعات والتي عرفتها مصر اعتباراً من أوائل التسعينات بمقتضى القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ بعد إلغاء قانون الضريبة على الاستهلاك (مؤتمر الضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق، ٢٠١٥)، ومع تطور النظم العالمية لفرض الضريبة على المبيعات تطورت أساليب قياس وعاء الضريبة ومع تطورها أستحدثت أساليب لقياس التعاملات الخاضعة للضريبة تارة لاعتبارات اقتصادية وتارة أخرى لاعتبارات إجتماعية، وفق طرق محاسبية متعددة (د. سعيد عبد المنعم، ٢٠٠٤)، ويعد أسلوب التكلفة العكسي أحد الاساليب المحاسبية المستحدثة لتحديد وعاء الضريبة على القيمة المضافة للتعاملات بين المقيمين وغير المقيمين.

**مشكلة الدراسة :**

قد لا توجد أية منازعات ضريبية عند تعامل المقيمين مع بعضهم البعض طالما أن المقيم مكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها للإدارة الضريبية متى بلغ حد التسجيل، ولكن تتمثل المشكلة الرئيسية لقياس وعاء الضريبة على القيمة المضافة من التعاملات التي تتم بين الاشخاص المقيمين وغير المقيمين ممن يعتبروا في نظر الإدارة الضريبية بأنهم غير مكلفين (الشخص غير المقيم) بتحصيل الضريبة وتوريدها، لإن الشخص غير المقيم غير مسجل وبالتالي غير مكلف فمن هنا تظهر المشكلة، ولذلك ظهر هذا الاسلوب عالمياً كأحد أساليب قياس وعاء الضريبة على القيمة المضافة وتحديد الوعاء الخاضع للضريبة من التعاملات (سلع وخدمات) التي تتم بينهم، وبصفة خاصة وعاء الضريبة على التعاملات من الخدمات، ولما كان غير المقيم غير خاضع للتسجيل لوجوده خارج حدود إقليم فرض الضريبة فكان الاتجاه نحو تكليف المقيم بمطالبتة بالتكليف العكسي لتحصيل الضريبة على تلك التعاملات وتوريدها للإدارة الضريبية. وبالتالي ما هي صور هذا الخضوع وما هي طريقة قياس التعاملات الخاضعة للضريبة وكيفية حجز الضريبة وتوريدها وما هو أجل التوريد وهل يتم التوريد ضمن الاقرار الضريبي الشهري ام بإقرار منفصل، ولما كانت تلك الاسئلة تتمثل في التنظيم الفنى والقياس المحاسبى لوعاء الضريبة، فهذا ما تتناوله الدراسة.

**أهمية الدراسة :**

تسهم تلك الدراسة فى إلقاء الضوء على الاساليب الحديثة فى قياس الوعاء الخاضع للضريبة على القيمة المضافة مع التعرض للدراسات السابقة فى هذا المجال لبعض الدول الرائدة فى تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على القيمة المضافة وفق أسلوب التكلفة العكسي، لعلها تكون بمثابة رؤية جديدة تساعد صناع السياسات المالية والضريبية فى مصر على التعرف على الاساليب الحديثة فى قياس وعاء الضريبة على القيمة المضافة لغير المقيمين. (مؤتمر دور الضريبة فى تحقيق استراتيجية ٢٠٣٠، مايو ٢٠١٦)

**أهداف الدراسة :**

تهدف تلك الدراسة إلى التعرف على التنظيم الفنى لأسلوب التكلفة العكسي لقياس الوعاء الخاضع للضريبة على القيمة المضافة و مزايا التطبيق فى مصر والآثار المترتبة على التطبيق بهدف تعظيم العوائد المالية من التطبيق على حصيله الإيرادات الضريبية السنوية للضريبة على القيمة المضافة لكل من السلع و الخدمات

ومتطلبات التطبيق من نشر الوعي الضريبي لجمهور المكلفين وأدوات التطبيق والتنظيم الفنى للتطبيق فى مصر بإعتباره أحد الاساليب المستحدثة.

### فروض الدراسة :

تسعى الدراسة إلى اختبار مدى صحة الفروض التالية :

- ١- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (٠.٠٥) لاسلوب التكلفة العكسى على حصىلة الإيرادات الضريبية للضريبة على القيمة المضافة على التعاملات التى تتم بين غير المقيمين ومستلمى السلع أو متلقى الخدمات من الاشخاص المقيمين.
- ٢- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنويه (٠.٠٥) عند تطبيق أسلوب التكلفة العكسى فى مكافحة تجنب عدم قيام غير المقيمين بالتسجيل أو تعيين وكيل يكون مسئول عن توريد الضريبة على القيمة المضافة على التعاملات من السلع والخدمات التى تتم بينهم وبين المقيمين."
- ٣- " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنويه (٠.٠٥) عند تطبيق أسلوب التكلفة العكسى على كل من مصالح الدولة أو المكلف."

### منهج الدراسة :

تقوم هذه الدراسة على المنهج الوصفى التحلى والمنهج الاستقرائى والمنهج الاستنباطى من خلال التعرض لاستقراء العديد من الدراسات السابقة وتجارب الدول الرائدة، للتعرف على ما توصلت اليه الدراسات الحديثة ومدى امكانية نجاح هذا الاسلوب بمصر بعد اختبار فروض الدراسة واثبات صحتها من عدمه .

### خطة الدراسة :

لتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتقسيمها الى المباحث التالية :

القسم الاول : ماهية مبدأ التكلفة العكسى

القسم الثانى : الدراسات السابقة والتجارب الدولية

القسم الثالث : التنظيم الفنى لآليات تطبيق مبدأ التكلفة العكسى على ضريبة القيمة المضافة فى مصر

القسم الرابع : الدراسة الميدانية "مدى تأثير مبدأ التكلفة العكسى فى مجال التحاسب الضريبى على القيمة المضافة فى مصر"

القسم الخامس : النتائج والتوصيات ومراجع البحث

### حدود الدراسة :

تتناول الدراسة التعرض لتطبيق أسلوب التكلفة العكسى على التعاملات من السلع و الخدمات بصفه خاصة التى تتم بين المكلفين من أشخاص طبيعيين و أعتبارية من المقيمين عند تعاملاتهم مع الاشخاص غير المقيمين فيما يتمثل بالتعاملات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة دون التعرض فى مدى خضوع مدفوعات تلك التعاملات للضريبة على الدخل والمقررة بموجب المادة (٥٦) من قانون الضريبة على الدخل رقم

(٩١) لسنة ٢٠٠٥ والمعروفة بالضريبة المستقطعة عند المنبع بالنسبة للمبالغ المدفوعة من المقيمين لغير المقيمين.

### القسم الاول : ماهية مبدأ التكلفة العكسي

يعد التكلفة العكسي من الاساليب المستحدثة في تحديد وعاء الضريبة من التعاملات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة (د. زكريا بيومي، الضريبة العامة على المبيعات: ١٩٩١)، ولعل التوصيات التي قدمها مؤتمر جمعية الضرائب الدولية (The International Fiscal Association (IFA)، بجمهورية التشيك في ٤ ديسمبر ٢٠١٥، ( تأسست سنة ١٩٣٨)، بضرورة الاتجاه نحو تطبيق أسلوب التكلفة العكسي والذي لاقى القبول لدى العديد من الدول في تطبيق هذا الاسلوب لقياس التعاملات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة من الخدمات: ( المؤتمر الضريبي السنوي لجمعية الضرائب الدولية: ٢٠١٥). ومن ملخص نتائج هذا المؤتمر طبقت دولة التشيك أسلوب التكلفة العكسي على جميع التعاملات التي يتم توريدها من غير المقيمين للمقيمين مع السماح بخصم الضريبة باعتبارها من المدخلات عند تقديم الاقرار الضريبي ( Amelia Schwanke, ) ٢٠١٦.

كما أن التفسيرات التي أشارت اليها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) لمفهوم التكلفة العكسي في عام ٢٠٠٦، توضح بصورة لا تقبل الجدل مدى أهميته في التأثير على العدالة الضريبية وكيفية تجنب الضريبة وليس التهريب. (Xuepeng Liu, Huimin Shi, Michael Ferrantino, ٢٠١٦: Xuepeng Liu, Huimin Shi, Michael Ferrantino) لخضوع التعاملات بين الاشخاص المقيمين وغير المقيمين للضريبة على القيمة المضافة. على النحو الذي يؤثر بصورة ايجابية في زيادة الموارد العامة للدولة: (Iveta Hajdúchová, Mariana Sedliačiková, Igor Vízslai, ٢٠١٥).

يعتبر المبدأ العام في نقل عبء الضريبة على القيمة المضافة، في أن المكلف هو الشخص الاعتباري أو الطبيعي الذي يستورد أو يتلقى الخدمة عندما يبلغ حد التسجيل المنصوص عليه وفق متطلبات التسجيل لكل دولة، وبالتالي يعد مبدأ التكلفة العكسي هو نقل عبء الضريبة من المكلف (الشخص غير المقيم ) الى المستهلك أو المستفيد من الخدمة (المقيم) . وفقاً لهذا الاسلوب فان المكلف لا يكون هو مورد الخدمة وإنما يكون هو المستفيد من الخدمة أو المستخدم لها أو توريدها للمستخدمين.

يطبق أسلوب التكلفة العكسي عند استلام الشخص المقيم السلعة أو تلقي الخدمة من شخص غير مقيم، وبالتالي على المقيم القيام بتوريد الضريبة مقابل الاستفادة من استلام السلعة أو أداء الخدمة لأن غير المقيم في الاصل غير مطالب بتقديم إقرار ضريبي للضريبة على المبيعات أو القيمة المضافة نظراً لأنه غير مقيم، وبالتالي يتعين على المستفيد (متلقي) السلعة أو الخدمة توريد الضريبة عنها لكونه يعد البديل عن الشخص المناط به توريد الضريبة.

تعد ضريبة القيمة المضافة على التعاملات من السلع و الخدمات الواجب إخضاعها لمبدأ التكلفة العكسي تحت بند ضريبة المدخلات، ويحق للمكلف التمتع بمبدأ الخصم وفقاً للتنظيم الفني للضريبة على القيمة المضافة. يعد من الخدمات تلك المتعلقة بالاستشارات متى كانت مالية، هندسية، محاسبية... الخ، بالإضافة إلى العديد من الخدمات الأخرى الخاضعة للضريبة مثل : الاتصالات والاعلانات والتسويق وما شابه، التي يقوم

بتوريدها شخص غير مقيم إلى متلقى الخدمة ويعد مستفيد منها (المستفيد من الخدمة المقيم في جمهورية مصر العربية ، وبالتالي تكون الواقعة المنشئة للضريبة استلام الخدمة لدى المستفيد أو المستهلك لها. Joe Stanley-Smith: ٢٠١٦)

وبالتالى على صناع السياسة الضريبية إستحداث نص عند تعديل الضريبة على المبيعات أو إصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة، يتضمن الزام المكلف وغير المكلف المستفيد من الخدمة أو السلعة المقدمه من غير المقيم وغير المسجل بالإدارة الضريبية باحتساب الضريبة المستحقه علي تلك الخدمة وتوريدها خلال الفترة الزمنية المحددة للتوريد قانوناً، في حالة تقديم سلع و خدمات من أشخاص غير مقيمة الي أشخاص مقيمة او مسجله والمكلف بتوريدها متلقى الخدمة مع اعتبار ايصال السداد مستند الخصم الضريبي وهذا ما يعرف في التشريعات الضريبية المناظرة بالتكليف العكسي.

المكلف بالضريبة	تكلفة الانتاج	القيمة المضافة	تكلفة الانتاج بعد الاضافه	الضريبة %١٠	سعر الانتاج بعد الضريبة	الضريبة المخصومه	الضريبة المورد له لإدارة الضريبه
المستثمر الزراعى	١٠٠	٠	١٠٠	١٠	١١٠	٠	١٠
مصنع الطحين	١١٠	٤٠	١٤٠	١٤	١٤٤	١٠	٤
مصنع المعجنات	١٤٤	٢٦	١٧٠	١٧	١٨٧	١٤	٣
الوكيل التجارى	١٨٧	١٣	٢٠٠	٢٠	٢٢٠	١٧	٣
السوبر ماركت	٢٢٠	١٠	٢٣٠	٢٣	٢٥٣	٢٠	٣
المجموع	٧٦١	٨٩	٨٤٠	٨٤	٩١٤	٦١	٢٣

الجدول بعاليه نموذج لحساب الضريبة على القيمة المضافة لإحدى السلع عند تداولها منذ نشأتها لدى المستثمر الزراعى نهاية بالاستلام لدى المستهلك النهائى الذى أستلامها وأستفاد من إستهلاكها أو تخزينها لحين الاستهلاك وبلغت الضريبة على القيمة المضافة التى دفعها ضمن القيمة = ٢٣، وهى تمثل أيضاً إجمالى الضريبة المورد له للإدارة الضريبية = ٢٣، وإذا نظرنا إلى أسلوب التكليف العكسي نجد أن مصنع المعجنات طلب خدمات تسويق وإعلان من شركة غير مقيمة لتقديم حملته إعلانيه للمنتج من المعجنات التى يتم الاتجار فيها، فنتج عن ذلك أن تكلفة الخدمات ضمن القيمة المضافة = ٢٦ وبالتالي عليه أن يورد للإدارة الضريبية ١٠% من تكلفة تلك الخدمة إذا لم يكم لمورد الخدمة غير المقيم مقر له أو مكتب تمثيل أو وكيل، فيطالب بها المقيم (مصنع المعجنات) وله الحق فى خصم قيمتها باعتبارها من المدخلات وتعامل كالضريبة المسددة مع تكلفة الشراء من مصنع الطحين = ١٧، وبالتالي فالتكليف العكسي يطالب به مستلم السلعة أو متلقى الخدمة فى حالة عدم توافر مقر أو وكيل أو ممثل للمورد غير المقيم، مع السماح بخصمها متى كانت السلعة خاضعه.

**القسم الثاني : الدراسات السابقة والتجارب الدولية**

١/٢ : الدراسات السابقة

**١/١/٢ : دراسة (Aziz Jaafar: ٢٠١٥)**

أهتمت الدراسة بعرض حالات التجنب الضريبي من خلال الملاذات الضريبية ومعدلات الضريبة الفعالة التي تخضع لها الشركات الأوروبية المملوكة ملكية عامة للدولة، وألقت الضوء على ضرورة إعفاؤها من الضريبة على القيمة المضافة عند قيامها بتوريد السلع أو الخدمات لشركات مماثلة داخل الاتحاد الأوروبي، بدلا من قيامها باحتراف أساليب للتجنب الضريبي، وتوصلت إلى أن أسلوب التكلفة العكسي يجب تطبيقه على الشركات الموردة من خارج الاتحاد الأوروبي. وأوصت في حالة تطبيق أسلوب التكلفة العكسي لابد من خصم الضريبة على المدخلات.

**٢/١/٢ : دراسة (Christian Plesner Rossing: ٢٠١٤)**

ذهبت الدراسة إلى إلقاء الضوء على مفهوم التجنب الضريبي الذي تستخدمه الشركات من خلال أسعار التحويل للتعاملات التي تتم بين المقيمين وغير المقيمين عند الخضوع للضريبة على القيمة المضافة على السلع أو الخدمات، وتوصلت إلى ضرورة مراجعة أسعار التعاملات بين الأطراف المرتبطة عند تسعير تعاملاتها للحد من هدر الضريبة على القيمة المضافة وضرورة تطبيق أسلوب التكلفة العكسي كأحد الأساليب المستحدثه مع السماح بخصم الضريبة باعتبارها أحد عناصر المدخلات.

**٣/١/٢ : دراسة (William F. Fox, LeAnn Luna: ٢٠١٤)**

ألقت الدراسة الضوء على العلاقة بين التهرب والالتزام الضريبي لتدفقات السلع في العلاقات التجارية بين الشركات الشقيقة داخل أمريكا وخارجها وأشارت إلى خضوع التعاملات التي تتم بين الشركات المقيمة وغير المقيمة للضريبة على القيمة المضافة، وتلتزم الشركة مستلمة الخدمة بتوريد الضريبة إذا كانت الشركة الموردة ليس لها مكتب تمثيل أو وكيل بأمريكا. وهو ما يعرف بأسلوب التكلفة العكسي.

**٤/١/٢ : دراسة (John Cullen : ٢٠١٣)**

تناولت الدراسة كيفية إخضاع الخدمات اللوجستية في قطاع تجارة التجزئة للضريبة على القيمة المضافة في المملكة المتحدة ودور المحاسبة في بناء بنية معلوماتية لإخضاع التعاملات التي تتم بين المقيمين وغير المقيمين، بداية من الجهات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة في المملكة المتحدة مرورا بالجهات غير الخاضعة نهاية بالجهات المعفاة، وانتهت إلى أن أسلوب التكلفة العكسي، أصبح أسلوب لابد من تطبيقه على جميع الجهات المكلفه أو غير المكلفه لانه أسلوب ينتهي بتحصيل الضريبة وتوريدها للإدارة الضريبية ويحافظ على العدالة الضريبية، والخضوع يكون على إجمالي التعاملات من السلع أو الخدمات.

**٥/١/٢ : دراسة (Pratik Jain: ٢٠١٢)**

تناولت الدراسة التوسع في تطبيق أسلوب التكلفة العكسي على الخدمات المقدمة من موردي الخدمات من خارج الهند من غير المقيمين لتشمل خدمات التأمين على الممتلكات وخدمات عقود إعادة التأمين، وأشارت إلى

وجوب اعتبار الضريبة على القيمة المضافة الموردة عن تلك الخدمات من المدخلات التي يمكن خصمها بالقرارات الضريبية إذا دخلت في تكلفة سلع يتم تداولها داخل المجتمع.

٢/٢ : التجارب الدولية

١/٢/٢ : تجارب الدول العربية

١/١/٢/٢ : تجربة لبنان:

جاء قانون الضريبة على القيمة المضافة في لبنان واضحاً بالزام كل شخص ليس له محل إقامة حقيقي أو مختار في لبنان قبل القيام بتنفيذ أي عملية تسليم أموال أو تقديم خدمات علي الأراضي اللبنانية ومهما بلغت قيمة رقم الأعمال الذي يحققه، ويلتزم بتعيين ممثلاً له مقيماً في لبنان وذلك بموافقة من الإدارة الضريبية، يلتزم كل شخص مقيم في لبنان أدي تعاملات مع شخص غير مقيم أن يقوم بتوريد الضريبة، و أن يتأكد من أن هذا الأخير ممثلاً في لبنان و في حال عدم تعيينه لممثل له، يتوجب عليه تأدية هذه الضريبة والغرامات المستحقة إلى الإدارة الضريبية مع الاحتفاظ بحقه بملاحقة الشخص غير المقيم عن العمليات (الصفقات التجارية) الخاضعة لها.

كذلك على كل شخص مقيم في لبنان، يستخدم خدمة اكتسبها من جهة مقيمة خارج الأراضي اللبنانية، إن يصرح عن الضريبة الواجب توريدها عن هذه الخدمة مهما بلغت قيمتها ويؤديها إلى الإدارة الضريبية (قانون الضريبة على القيمة المضافة بالجمهورية اللبنانية: ٢٠١٥).

يستوجب سداد الضريبة على السلع والخدمات شرط أن تكون عمليات تسليم الأموال و تقديم الخدمات التي يقوم المورد بها خاضعة للضريبة وأن تتم عملية التسليم بداخل الدولة، ويجب على ممثل الشخص غير المقيم في لبنان، أو علي الشخص المتعامل معه في حال عدم تعيين ممثل لغير المقيم بداخل لبنان، توريد الضريبة عن الخدمة أو السلعة التي أكتسبها من خارج الأراضي اللبنانية.(التكليف العكسي)

٢/١/٢/٢ : تجربة الاردن:

اقر التشريع الضريبي الاردني استحقاق الضريبة العامة على المبيعات وكذا الخاصة على بيع السلعة عند إصدار الفاتورة أو تسليم السلعة كلياً أو جزئياً أو عند الاستقادة من تلك السلعة لأى من الاشخاص، ولكنه حصر التكليف العكسي على ( الخدمة المستوردة ) وهي الخدمة المؤداة داخل المملكة الأردنية من أشخاص غير مقيمين أو من شركات أو مؤسسات أجنبية ليس لها فروع عاملة داخل المملكة. ومفاد ذلك أن التشريع الضريبي الأردني أخذ بأسلوب التكليف العكسي على الخدمات دون السلع وأخضع جميع التعاملات التي تتم بين المقيمين وغير المقيمين عند أستلامهم الخدمة، وتستحق الضريبة على المبيعات على إجمالي التعامل للخدمات مع أحقية الشخص المقيم باتباع إجراءات الخصم عند دخول تلك الخدمة في تكلفة خدمة أو سلعة خاضعه للضريبة (قانون الضريبة على القيمة المضافة لسنة: ٢٠١٢، المملكة الأردنية الهاشمية).

**٣/١/٢/٢ : تجربة المغرب:**

أسلوب التكلفة العكسي غير مطبق بالمغرب وفق أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر برقم ٣٠.٨٥ بتاريخ ٢٠ ديسمبر من سنة ١٩٨٦ والمطبق اعتباراً من ١/١/١٩٨٦. ولكن هناك محاولات ساعيه لاختيار آلية التطبيق لإسلوب التكلفة العكسي لاغراض التوسع في أخضاع جميع عمليات الاستيراد من السلع والخدمات، بعدما أخضعت للضريبة على القيمة المضافة الخدمات المهنية المقدمة بالداخل من أصحاب المهن الحرة. (<http://www.invest.gov.ma/index> وزارة المالية بالمملكة المغربية)

وهناك العديد من الدول التي لم تصل بعد لآلية تطبيق أسلوب التكلفة العكسي لفرض الضريبة على القيمة المضافة للتعاملات من السلع والخدمات التي يقدمها غير المقيمين عند توريدها للمقيمين منها السودان (الضريبة على القيمة المضافة بجمهورية السودان: ٢٠٠١) والجزائر (VAT، والذي تم تطبيقه اعتباراً من ١/٤/١٩٩٢ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية) وموريتانيا (قانون المالية العامة: ١٩٩٤، الجمهورية الإسلامية الموريتانية) بالإضافة إلى عدم تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الأساس بدول أخرى كالسعودية والامارات... إلخ.

**٢/٢/٢ : تجارب الدول الاجنبية :****١/٢/٢/٢ : تجربة إنجلترا:**

في فبراير سنة ٢٠١٣ قامت الإدارة الضريبية بالمملكة المتحدة بتحديث نظام الضريبة على القيمة المضافة بإصدار التعليمات رقم (٧٣٥) لسنة ٢٠١٣ بإخضاع إجمالي تعاملات السلع والخدمات (دون أية خصومات سواء لكمية أو تعجيل دفع) التي يتم توريدها من غير المقيمين لغير المسجلين من المقيمين في حالة عدم تعيين وكيل لغير المقيم في المملكة المتحدة، هذا وفق الصلاحيات التي فوضها قانون الضريبة على القيمة المضافة للإدارة الضريبية (١٩٩٤: UK, Value Added Tax Act).

واعتباراً من أول فبراير سنة ٢٠١٦ قامت بتوسيع نطاق فرض الضريبة على القيمة المضافة وفق أسلوب التكلفة العكسي ليشمل خدمات الاتصالات الواردة إلى المملكة المتحدة من خلال آلية تحميل الضريبة على نصيب حصة المشغل المقيم لخدمة استقبال الاتصالات وتحويلها للمستفيد المتلقى للاتصال (UK, Value Added Tax Act: ٢٠١٦). ولا يحق لمشغل الخدمة خصم الضريبة التي يتحملها لأنه يدفعها نيابة عن المستفيد من الخدمة وبالتالي فالمتحمل لعبء الضريبة هو المستفيد من الخدمة سواء مقيم أو غير مقيم.

**٢/٢/٢/٢ : تجربة ألمانيا:**

اعتباراً من أول يناير ٢٠١٤ أتجهت الحكومة الألمانية إلى إصدار تعديل لقانون الضريبة على القيمة المضافة، يتيح فرض الضريبة على تعاملات غير المقيمين عند توريدهم خدمات للمقيمين من غير المسجلين والزمّت المقيمين عند الاستفادة من توريد الخدمات توريد الضريبة على تلك التعاملات باعتبار أنهم المستفيدون أو باعتبارهم متلقى الخدمات، وفق أسلوب التكلفة العكسي سواء تم توريدها من داخل الاتحاد الأوروبي أو من خارجه، بمعدل ٧% على التعاملات التي تتم من داخل الاتحاد الأوروبي وبمعدل ١٩% للتعاملات التي يتم توريدها من خارجه، وأفاد التعديل السماح للمستفيد الداخلي عند قيامه بالتسجيل خلال الفترة الضريبية بخصم

الضريبة على تلك الخدمات، وسمح هذا التعديل بخضوع الضريبة على التعاملات التي تتم بين فروع شركات المجموعة الأوروبية والتي تتم داخل الاتحاد الأوروبي بسعر صفر لاعتبارات الخصم عند إعادة التصدير (قانون الضريبة على القيمة المضافة في ألمانيا سنة: ١٩٩٣).

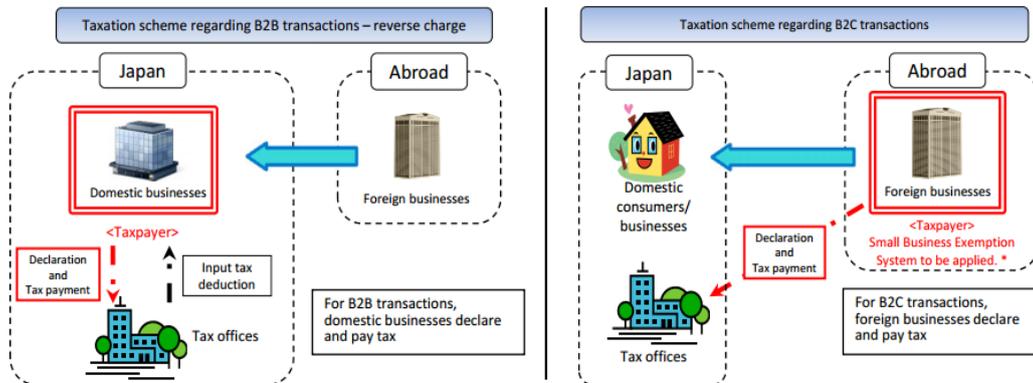
### ٣/٢/٢/٢ : تجربة فرنسا:

تعد فرنسا من أقدم الدول التي أصدرت تشريع للضريبة غير المباشرة في ٤ أكتوبر سنة ١٩٥٨ "الضريبة العامة على الاستهلاك" ثم ضريبة على رقم الاعمال ثم تطورت إلى الضريبة على المبيعات وأخيراً بالضريبة على القيمة المضافة بمعدلات تراوحت بين ٢% إلى ٢٠%، وأعتباراً من أول يناير ٢٠١٤ بدأت إخضاع التعاملات التي تتم من غير المقيمين عند توريدهم سلع أو خدمات للمقيمين سواء مسجلين أو غير مسجلين فور أستلامهم السلعة أو الخدمة باعتبار أنهم المستفيدين من تلقى هذا التوريد فيما يعرف بأسلوب التكلفة العكسي، بمعدل ١٠% على إجمالي التعاملات مع السماح للمستفيد بخصم الضريبة التي يتم توريدها للإدارة الضريبية باعتبارها من المدخلات عند قيامهم بتوريد سلع أو خدمات تأثرت بتلك الضريبة وفق إجراءات الخصم المعمول بها ونظام الضريبة على القيمة المضافة (موقع وزارة المالية الفرنسية على الانترنت).

### ٤/٢/٢/٢ : تجربة البرازيل:

سنت البرازيل قانون الضريبة على المبيعات، وتم تطويرها بالضريبة على القيمة المضافة مثل الأرجنتين واورجواي وبراجواي وشيلي وغيرها من دول أمريكا اللاتينية (الجنوبية) في سنة ١٩٩١ بموجب اتفاقيات السوق المشتركة والتي أشرفت عليها منظمة التعاون والتنمية OECD للقارة بموجب تبني هذا الفكر من البرتغال، بمعدلات تراوحت بين ١٧% - ١٩%، على كل من السلع والخدمات التي تتداول داخلياً بالإضافة إلى السلع المستوردة، ولكنهم جميعاً في مرحلة تعديل التشريعات لبحث مدى إمكانية تطبيق نظام التكلفة العكسي (Mark Keller : ٢٠١٤)

### ٥/٢/٢/٢ : تجربة اليابان:



بدأت اليابان تجربتها في تطبيق آليات التكلفة العكسي اعتباراً من سنة ٢٠١١ مع تطبيق الضريبة على الخدمات التي تتم وفق نظام التجارة الالكترونية، وطالبت اعتباراً من يناير ٢٠١٤ جميع موردي الخدمات من

الاجانب غير المقيمين تعيين وكلاء لهم أو ممثلين تجاريين باليابان لمن تزيد تعاملاتهم عن ١٠ مليون ين ياباني (الدولار = ١١٣ ين ياباني بتاريخ ٢٨ مارس ٢٠١٦. اي ان ١٠ مليون ين = ٨٨ الف دولار) يكونوا مسئولين عن توريد الضريبة على إجمالي التعاملات على الخدمات التي تتم بينهم وبين متلقى الخدمة من المسجلين وغير المسجلين بالادارة الضريبية اليابانية، مع السماح للمسجلين باتباع إجراءات خصم الضريبة على تلك التعاملات باعتبارها من المدخلات، على أن يعفى موردي الخدمات من الاجانب غير المقيمين من تقديم الاقرار الضريبي للضريبة على القيمة المضافة، أو اتباع نظام التكلفة العكسي على المقيمين ممن يتلقى الخدمة من غير المقيمين ويكونوا مسئولين في توريد الضريبة على تلك الخدمات، ويوضح الشكل بعاليه نظام الخضوع عند التعامل بين المقيمين بالخارج مع المقيمين المحليين باليابان لتحديد آليات تطبيق التكلفة العكسي في حالة عدم تعيين موردي الخدمات وكلاء لهم أو ممثلين عنهم يكونوا مسئولين عن حساب وتوريد الضريبة على القيمة المضافة عن كل صفقة ( Kazuki Onji: ٢٠١٤، موقع وزارة المالية اليابانية).

يتضح من الدراسات السابقة وتجارب بعض الدول سواء العربية أو الاجنبية التي تم التعرض لها فيما سبق، أن العديد من الدول أتجهت لتطبيق أسلوب التكلفة العكسي للحد من التجنب الضريبي بين الاطراف المرتبطة، هذا من جهة ومن جهة أخرى لاغراض تتعلق بتعظيم الايرادات الضريبية كما هو الحال في دول الإتحاد الأوروبي، التي سعت إلى مكافحة الأحتيال في قياس الوعاء الخاضع للضريبة بدول الإتحاد وأوصت بعض الدراسات بضرورة تطبيق أسلوب التكلفة العكسي على جميع دول الإتحاد الاوروبي ( Joe Stanley-Smith: ٢٠١٦)، وفي أستعراض التجارب تبين مدى ملاءمة هذا الاسلوب في إمكانية الأخذ به عند تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، وهذا ما سوف نتعرض له في الاجزاء التاليه، للتعرف على مفهوم هذا الاسلوب وآليات التطبيق من حيث التنظيم الفني والقياس المحاسبي.

### النتائج المستخلصة للباحث من الدراسات السابقة والتجارب الدولية

- ١- يعد التكلفة العكسي أحد المبادئ المستحدثة دولياً في التحاسب الضريبي للضريبة على القيمة المضافة للتعاملات التي تتم بين المقيمين وغير المقيمين.
- ٢- الضريبة على القيمة المضافة هي التطور الطبيعي للضريبة على المبيعات.
- ٣- التوسع في نطاق سريان الوعاء الخاضع للضريبة على القيمة المضافة ليشمل جميع الخدمات.
- ٤- الضريبة على القيمة المضافة المستحقة على تعاملات السلع والخدمات المقدمه من غير المقيمين للمقيمين من المستفيدين يعد أحد صور الخصم الضريبي باعتبار أن الضريبة المستحقة تعد من المدخلات.
- ٥- مراعاة الخصم الضريبي عند القياس المحاسبي للمدخلات بين شركات المجموعه.

### القسم الثالث : التنظيم الفني لآليات تطبيق مبدأ التكلفة العكسي علي ضريبة القيمة المضافة في مصر.

#### ١/٣ : تحديد الواقعة المنشأة للضريبة

تعتبر الواقعة المنشأة للضريبة مقر إستلام السلعة أو تأدية الخدمة وهذا هو المبدأ الاساسى فى تحديد الواقعة المنشأة للضريبة وفقاً لمبدأ الاستهلاك، وقد يكون مقر المستفيد من تأدية الخدمة أو استلام السلعة يمثل الواقعة المنشأة للضريبة، واحيانا تكون الاتفاقات التجارية تمثل التزاماً تجاه المستفيد، إلا أن الاغلبية من التشريعات الضريبية تشير إلى مبدأ الاستهلاك كأساس لتحديد الواقعة المنشأة للضريبة يكون بمقتضاه التفضيل فى قياس الايراد الذى بموجبه تحسب الضريبة على القيمة المضافة. (٢٠١٤: Weibo Xing, John Whaley)

#### ٢/٣ : سعر الضريبة

يقترح الباحث تحديد سعر الضريبة على القيمة المضافة على التعاملات من السلع و الخدمات التى يتم توريدها من غير المقيمين المسجلين عن طريق وكيل الأعمال أو الممثل لهم بمصر أو من غير المسجلين والذى تخضع تعاملاتهم بأسلوب التكلفة العكسي بسعر (١٠%)، وهو سعر يتناسب مع صناعات السياسة الضريبية فى سنة ٢٠١٤، والذى اقترحه البعض ما بين ١٠% و ١٢% (Salman Shaheen, Mamdouh Omar: ٢٠١٤).

#### ٣/٣ : إجراءات الخصم

تفرض الضريبة على القيمة المضافة عند استلام المستفيد من تأدية الخدمات أو إستلام السلع على إجمالى الإيراد فى دولة المستلم وفقاً لمبدأ التكلفة العكسي، عند تأدية الخدمات أو إستلام السلع العابرة للحدود بين شخصيين فى دولتين مختلفتين، على اعتبار أن المورد للسلع أو الخدمات عليه التزام أن يكون لديه وكيل أو ممثل قانونى لتوريد الضريبة على القيمة المضافة، ونظراً لعدم قيامه بإنشاء هذا الكيان للوفاء بالتزامات المكلف، فتفرض الضريبة على إجمالى التعامل، ويكون الشخص المستفيد مسؤولاً عن توريد الضريبة وله الحق فى اعتبارها أحد عناصر المدخلات لإتخاذ إجراءات الخصم بالإقرار الضريبي الشهرى. وتبقى أسئلة تواجه العديد من الدول عند تطبيق أسلوب التكلفة العكسي فى التعاملات بين المقيمين وغير المقيمين وخاصة عند خصم ضريبة المدخلات المحملة علي :

- ١- خدمات الاعلان والحفلات والخدمات الترفيه وخاصة للمنشآت المعفأة.
- ٢- الخدمات التى تعد جزء من السلع الرأسمالية كخدمات تدريب العماله وأستشارات التركيب والتجهيز للتشغيل حتى تصبح السلعة الرأسمالية جاهزة للتشغيل الإقتصادي.
- ٣- خدمات تأجير المعدات وخاصة معدات الحفر لخدمات البترول والطائرات الشارتر.
- ٤- خدمات إقامة والاشتراك فى المعارض الدولية.
- ٥- خدمات شركات التأمين وإعادة التأمين والخدمات المصرفية.
- ٦- خدمات شركات تقديم الصور المتحركة وأفلام الكرتون والبت الفضائى وتأجير الحوسبه السحابية.

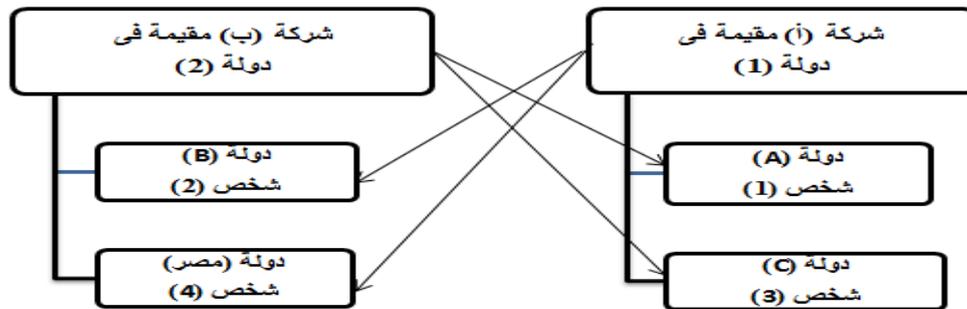
### ٧- تبادل السلع والخدمات بين شركات المجموعة بنظام المقايضة دون تحرير فواتير والاكتفاء بنماذج وأذون الفحص و الاستلام.

وغيرها من بعض مشكلات التطبيق، إلا أنه في نظر الباحث أن تلك الخدمات لا بد من خضوعها بالكامل للضريبة على القيمة المضافة والسماح بخصمها بالقرار الضريبي عند تداولها، لأن الاصل في أسلوب التكلفة العكسي هو خضوع جميع التعاملات على إجمالي التعامل، من السلع والخدمات للضريبة على القيمة المضافة متى كانت قيمتها أصبحت تكلفة للمقيم سواء القيمة مستحقة أو مسددة، لتجنب استخدام أدوات التخطيط الضريبي، واستبعاد الخضوع متى كانت في صورة هدايا أو منح مجانيه أو مساعدات أجنبيه، حيث أن ميكانيزم التكلفة العكسي قاعدته الاساسيه الخضوع للضريبة والاستثناء هو الاستبعاد من الخضوع وليس الاعفاء. لأنه يشترط أن يكون لدى مورد الخدمه أو السلعه مكتب تمثيل له أو وكيل مسئول عن إجراءات التسجيل نيابة عنه لدى الإدارة الضريبية، وفي حالة عدم وجود وكيل فعبء الضريبة يقع على المستفيد من الخدمه أو السلعه، إلا أنه في بعض دول لا تشترط أن يكون لدى المورد وكيل أو ممثل له بدولة الخضوع، ويقع عبء توريد الضريبة على مستلم السلعه أو الخدمه.

### ٤/٣ : القياس المحاسبي

في هذا الجزء سيتم عرض أمثلة إيضاحية من تجارب العديد من الدول والتنظيمات الدولية للقياس المحاسبي للتعاملات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة وفق أسلوب التكلفة العكسي لتعاملات بين أطراف غير مرتبطين وأطراف ذات علاقة. (٢٠١٣: Lucrezia Songini, Luca Gnan, Teemu Malmi)

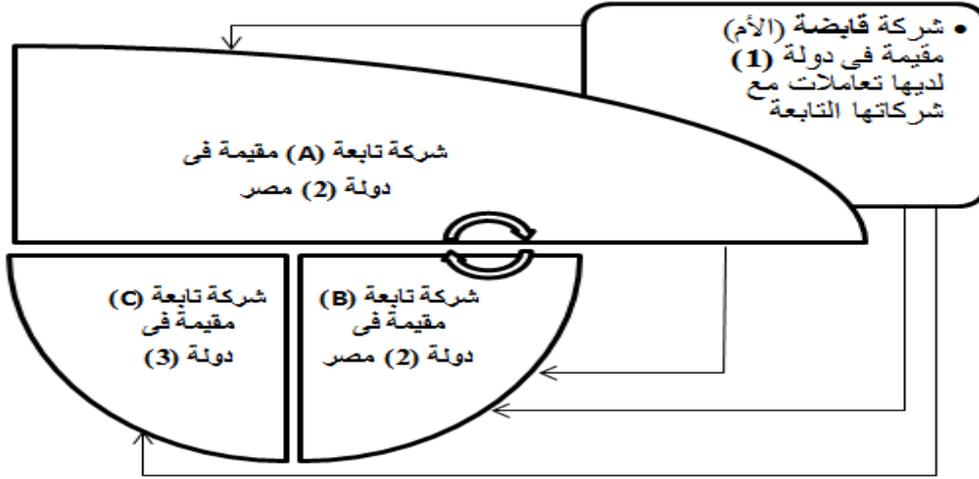
### ١/٤/٣ : تعاملات لشركتين غير مقيمة في أكثر من دولة : (شكل إيضاحي رقم: ١)



يتلقى أشخاص مقيمين بالدول الأربعة (مصر، A, B, C) تعاملات من السلع والخدمات من الشركتين (أ ، ب) بالدولتين (١ ، ٢) غير المقيمتين، وبالتالي تخضع التعاملات من الأشخاص غير المقيمة عند توريدهم لسلع أو خدمات لأشخاص مقيمة للضريبة على القيمة المضافة لأن الواقعة المنشأة للضريبة تتمثل في لحظة حصول المستفيد على السلعة أو الخدمة، ويتم توريد الضريبة من الشخص غير المقيم من خلال مكتب تمثيل له بتلك الدول وفي حالة عدم وجود وكيل أو ممثل لهما، تخضع إجمالي تلك التعاملات للضريبة على القيمة وفق

أسلوب التكلفة العكسي، ويكون مستلم السلعة أو الخدمة أو المستفيد ملتزم بتوريد الضريبة عليها ويحق له خصم تلك الضريبة عند تعاملاته بعد ذلك وفق التنظيم الفني لإجراءات الخصم.

٢/٤/٣ : تعاملات بين شركة قابضة وشركاتها التابعة في أكثر من دولة : (شكل إيضاحي رقم: ٢)

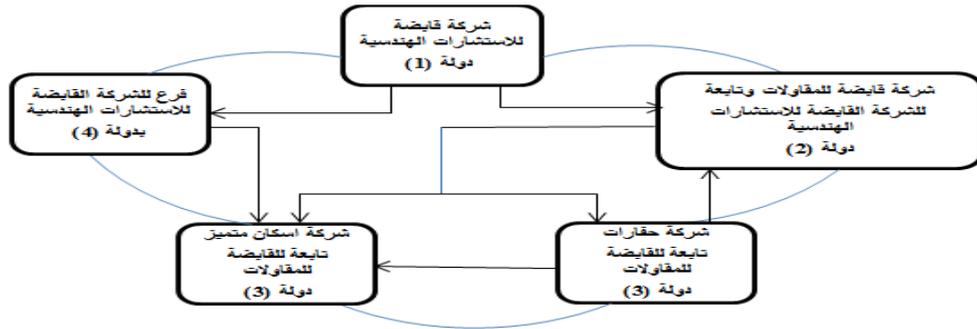


يوضح الشكل بعاليه (رقم: ٢) التعاملات التي تتم بين الشركة القابضة (شركة أم) المقيمة بالدولة (١) وبين شركاتها التابعة (A, B) في الدولة (٢) والتي يفترض أنها مصر، وكذلك لديها تعاملات مع شركتها التابعة (C) بالدولة (٣) كما توجد تعاملات بين الشركات التابعة وبعضها داخل مصر، تكون المعاملة الضريبية للتعاملات من السلع والخدمات على النحو التالي :

- السلع والخدمات التي تستلمها الشركة (A) المقيمة في مصر (دولة: ٢) و التابعة لشركة المجموعة، تخضع للضريبة على القيمة المضافة على إجمالي التعاملات ويتم توريدها من شركة المجموعة ولكون شركة المجموعة مقيمة بالخارج ولا يوجد لديها مكتب تمثيل تجارى أو وكيل فتكون الشركة (A) ملزمة بتوريد الضريبة على القيمة المضافة عن إجمالي تلك التعاملات باعتبارها ممثل عن الشركة القابضة الموردة أو توريد الضريبة وفق أسلوب التكلفة العكسي في حالة تخليها عن كونها وكيل أو ممثل تجارى للشركة القابضة، لأن الشركة (A) هي المستفيدة من إستلام السلعة أو من تأدية الخدمة لها. وكذلك الحال عند استلام الشركة (B) أية سلع أو خدمات من الشركة القابضة المقيمة بالخارج، فما يتم تطبيقه لدى الشركة (A) يتم تطبيقه لدى الشركة (B).
- عند تداول السلع أو الخدمات داخل دولة مصر من تلك التي تم توريدها من الخارج من الشركة القابضة سواء من الشركة (A) كموردة و الشركة (B) مستفيدة أو مستهلكه أو العكس، فهي تعاملات لبعضهما البعض فالواقعة المنشأة للضريبة هي استلام السلعة أو الخدمة بمجرد تحرير الفاتورة أو أذن الاستلام للسلعة، نظراً لوجود علاقات تجارية بين الشركتين (A, B) داخل مصر،

- فعلى كل منهما أن تقوم بإجراءات الخصم الضريبي بالاقرار الضريبي الشهري. وفق التنظيم الفنى لإجراءات الخصم الضريبي.
- على مستوى تعاملات المجموعة تستبعد التعاملات بين الشركات التابعة (A, B) وفق إجراءات التجميع مع ظهور أثر الضريبة على القيمة المضافة بالاقرار الضريبية لكل شركة تابعة باعتبارها شركة مقيمة بمصر فقط، باعتبار أن عبء الضريبة يقع على المستهلك أو المستفيد النهائي وليس المكلف.
  - السلع والخدمات التى إستلمتها الشركة (C) التابعة للمجموعة والمقيمة فى دولة (3) عليها توريد الضريبة على القيمة المضافة عن تلك التعاملات باعتبارها ممثل أو وكيل عن الشركة القابضة التى تمتلكها والمقيمة بالخارج وفق أسلوب التكاليف العكسى على أن يراعى تطبيق إجراءات الخصم بالإقرار الضريبي الشهري.

### ٣/٤/٣ : تعاملات بين أطراف شركات مجموعة فى أكثر من دولة وتدفقات نقدية للسداد :



- تقوم الشركة القابضة للاستشارات الهندسية (شركة قابضة) المقيمة فى دولة (1) بتقديم خدمات للشركة القابضة للمقاولات المقيمة فى دولة (2) وهى شركة تابعة للشركة القابضة للاستشارات الهندسية المقيمة فى دولة (1) "تتمثل فى تقديم عروض لرسومات هندسية لمشروعات الاسكان والقرى السياحية التى تنفذها شركاتها التابعة فى دولة (3)"، وحيث أن مستلمة الخدمات، الشركة المقيمة فى دولة (2) فهى الملزمة وفق أسلوب التكاليف العكسى باخضاع تلك التعاملات للضريبة على القيمة المضافة وتوريد الضريبة عن تلك التعاملات من الخدمات فى الدولة المقيمة بها دولة (2) وعليها اتباع إجراءات الخصم الضريبي عند قيامها ببيع تلك الخدمات. ويحدث ذلك ايضا عند تلقى الفرع الكائن بدولة (4) أية خدمات من الشركة القابضة المقيمة بدولة (1) من قيام الفرع بصفته وكيل والتمثيل نيابة عن الشركة القابضة غير المقيمة فى توريد الضريبة عن تلك الخدمات وفق أسلوب التكاليف العكسى، وفى حالة قيامه ببيع تلك الخدمات أو تصديرها إلى الشركة المقيمة بالدولة (3) خصم الضريبة لإن الضريبة على الصادرات تخضع بسعر صفر ومن ثم يحق له رد الضريبة، وهذا ما نتجه اليه بعض الدول فى مجال الخدمات اللوجيستية: (John Cullen, Mathew Tsamenyi: ٢٠١٣)

- قامت الشركة القابضة للمقاولات بدولة (٢) ببيع تلك الخدمات لشركاتها التابعة المقيمة بدولة (٣) وبالتالي فعليها حساب الضريبة على القيمة المضافة وخصم الضريبة السابق توريدها عندما خضعت تلك الخدمات بأسلوب التكلفة العكسي باعتبارها (مدخلات) حين استلامها للخدمة من الشركة القابضة المقيمة بدولة (١)، وبالتالي أصبحت الشركة القابضة المقيمة بدولة (٢) مسددة للضريبة على القيمة المضافة وخصمتها من القيمة التي تم تحصيلها على مبيعاتها لتلك الخدمات لشركاتها التابعة، ولكن تخضع للضريبة بسعر صفر على الخدمات التي يتم تصديرها، وبالتالي فالعبء الضريبي يقع على قيمة تلك الخدمات وتحملها الشركة المستوردة وهي الشركات التابعة للشركة القابضة ولكنها لا تدخل ضمن تكلفة السلعة أو الخدمة. ويتم ردها لأن التكلفة يقع على الشركة الموردة للخدمة (غير المقيمة) ونظراً لعدم وجود وكيل أو ممثل لها فتقوم الشركة المقيمة بسدادها. مع إتباع إجراءات الخصم في حالة التصدير، على أن يكون رد الضريبة على الصادرات لا يتطلب توريد قيمة الصادرات إلى البنك، ويكتفى بأن يقدم المصدر (الشركة التابعة) ما يفيد تسوية قيمة هذه الصادرات، بشهادات تفيد دخولها حساباته في البنوك المصرية أو فروع البنوك الاجنبيه التي تتخذ من مصر منشأة دائمه، أو استخدامها في تسوية قيمة واردات أو سداد ديون، أو بأي شكل من أشكال الوفاء بأداء الثمن.
- عند قيام الشركة التابعة المقيمة بدولة (٣) ببيع تلك الخدمات من الاستشارات الهندسية للشركة التابعة المقيمة ايضاً في دولة (٣) وكلاهما تابعين للشركة القابضة غير المقيمة بدولة (٢) فانه بإفتراض أن شركة (X) تخضع للخدمات من الاستشارات الهندسية عند بيعها للشركة التابعة بذات الدولة للضريبة على القيمة المضافة وتستخدم إجراءات الخصم باعتبار ما تم سداه للشركة القابضة غير المقيمة وفق أسلوب التكلفة العكسي (مدخلات) لان عمليات البيع للخدمات تمت داخل الدولة وبالتالي تخضع للضريبة على القيمة المضافة مع اتباع اجراءات الخصم وفق التنظيم الفنى لأحكام الضريبة على القيمة المضافة.
- عند قيام الشركة التابعة بدولة (٣) بشراء خدمات أو سلع من فرع الشركة القابضة للاستشارات الهندسية بدولة (٤) فنقوم بتطبيق أسلوب التكلفة العكسي في حالة عدم وجود وكيل أو ممثل للفرع بدولة (٣) وتقوم الشركة التابعة بتوريد الضريبة للإدارة الضريبية وتستخدم إجراءات الخصم عند إعادة بيع تلك الخدمات للشركة المقيمة بالدولة (٣).

### ٣/٤/٤ : تعاملات بين شركات متعددة الجنسيات في أكثر من دولة :

ففي المثال السابق يكون تأثير الضريبة المسددة وفق أسلوب التكلفة العكسي للشركات القابضة عند بيعها خدمات للشركات التابعة وعند قيام التابعة بإعادة بيعها لشركات أخرى داخل المجموعة باعتبارها جزء من تلك التعاملات بين الشركات كعمليات متبادلة، فعلى مستوى المجموعة تستبعد تلك التعاملات لإظهار التعاملات مع الغير من خارج المجموعة وفق أحكام معيار المحاسبة المصري (٤٢) القوائم المالية المجمعة ومعيار القوائم المالية المستقلة (١٧) عند حدوث تلك المعاملات داخل مصر (قرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥)

ودولياً ووفق أحكام المعيار المحاسبي الدولي (١٠) القوائم المالية الموحدة من إصدارات IFRS. (موقع معايير التقرير الماليه الدوليه على الانترنت )  
(http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/٢٠١٥/ifrs١٠.pdf)

### ٥/٣ : الزام الجهات المعفأة

على الجهات المعفأة أو غير المسجلة للضريبة على القيمة المضافة أن تكون ملزمة بخضم الضريبة على القيمة المضافة وتوريدها للإدارة الضريبية وفق أسلوب التكلفة العكسي عند إستيرادها أى من السلع والخدمات، لانها تكليف لغير المقيم عند توريده سلع أو خدمات للمقيمين سواء أكانوا مسجلين أو غير مسجلين حتى وأن كانوا من الجهات المعفأة. وبالتالي فالضريبة التي يتم توريدها لا تعد من المدخلات وإنما تضاف إلى التكلفة للسلعة أو الخدمة التي قامت الجهات المعفأة بأستيرادها والاستفادة منها، وتصبح الضريبة على القيمة المضافة أحد بنود تكلفة السلعة أو الخدمة التي تم توريدها وبالتالي يساهم أسلوب التكلفة العكسي في الحد من اتباع أساليب التجنب الضريبي (Weibo Xing, John Whaley: ٢٠١٤)

### القسم الرابع : الدراسة الميدانية "مدى تأثير مبدأ التكلفة العكسي في مجال المحاسب الضريبي على القيمة المضافة في مصر"

#### ١/٤ : الهدف من الدراسة

تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة العكسي للضريبة على القيمة المضافة من خلال دراسة تجارب لمجموعه من الدول التي سبقتنا في التطبيق سبق الاشارة اليها ودراسه ميدانية من خلال هذا المبحث.

#### ٢/٤ : بيانات الدراسة

تستلزم هذه الدراسة نوعين من البيانات تتمثل فيما يلي :

#### ١/٢/٤ : بيانات ثانوية :

تتمثل في البيانات التي أمكن الحصول عليها من خلال الاطلاع على أدبيات الفكر والتراث المحاسبي فيما يتعلق بموضوع الدراسة، قام الباحث باجراء الدراسة الميدانية لاستخلاص النتائج، ومن خلال ما سبق أستخلص الباحث قائمة الاستبيان لاختبار فروض الدراسة.

#### ٢/٢/٤ : بيانات أولية :

تتمثل في بيانات الجانب الميداني من الدراسة، والتي تم تجميعها لاختبار فروض الدراسة، وتم ذلك من خلال عرض قائمة الاستبيان والتي تشمل مجموعة من العبارات والاسئلة. وتتمثل في:

#### ١/٢/٢/٤ : مجتمع الدراسة

روعي في اختيار مجتمع الدراسة الميدانية أن تكون مفرداتها من الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية من مراقبي الحسابات للشركات المسجلة لدى ضرائب المبيعات وخاصة بمركز كبار الممولين ممن يسددوا ضريبة مبيعات لا تقل عن مليون جنيهاً سنوياً ومعظمهم من المكاتب الاربع الكبرى Big Four Firms، ومراقبي حسابات الجهاز المركزي للمحاسبين لشركات القطاع العام وقطاع الاعمال العام،

وعينة من المدبرون المليون لتلك الشركات، وعينة من مديري الضرائب على المبيعات من مركز كبار الممولين وقطاع البحوث والسياسات الضريبية وقطاع الفحص الضريبي المسئولون عن رسم سياسة التطبيق للفحص الضريبي والمشاركين في مستقبل تطبيق الضريبة على قيمه المضافة، بالإضافة إلى عينة من أساتذة الجامعات من نوى الاختصاص في مجال المحاسبة الضريبية لتدعيم الدراسة الميدانية بالبعد الأكاديمي.

#### ٤/٢/٢: قائمة الاستقصاء

قام الباحث بعمل دراسة استطلاعية وبعد تصحيح الأخطاء التي وقع فيها الباحث قام بتصحيحها وعرضها على عينة الدراسة وعلى ضوء ما وجده الباحث قام بتوزيع (١٠٠) استمارة، شملت (٢٠) استمارة للأكاديميين من أساتذة المحاسبة الضريبية، و(٣٠) استمارة لمراقبي حسابات الشركات من المكاتب المهنية والجهاز المركزي للمحاسبة، و(٣٠) استمارة للعاملين في مركز كبار الممولين والإدارة الضريبية بقطاع البحوث والفحص الضريبي، و(٢٠) استمارة للمدبرون المليون. واعتمد الباحث على طريقة التسليم والاستلام المباشر. بلغت الاستمارات التي أُرثدت للباحث وبها عيوب في الرد من جانب المستقصين (٢٢) استمارة وبالتالي الاستمارات التي جاءت صحيحة وقابلة للتحليل الإحصائي (٧٨) استمارة موزعة كما يلي :

#### جدول رقم (١)

##### توزيع عينة الدراسة

م	فئات الدراسة	عينة الدراسة		عينة الدراسة الفعلية	
		ك	%	ك	%
١	المدبرون المليون	٢٠	٢٠	١٧	٢٢
٢	العاملون بكبار الممولين والإدارة الضريبية	٣٠	٣٠	٢٣	٢٩
٣	مراقبون الحسابات بالمكاتب المهنية الكبرى والجهاز المركزي للمحاسبة	٣٠	٣٠	٢٤	٣٠
٤	الأكاديميون (د. د : محاسبة ضريبية)	٢٠	٢٠	١٤	١٩
	الإجمالي	١٠٠	١٠٠	٧٨	١٠٠

استخدم الباحث معامل (ألفا كرونباك alpha cronbac) وهي طريقة لاختبار ثبات الاستبانة ويبين الجدول التالي أن معاملات الثبات مرتفعة كما يلي:

#### جدول رقم (٢)

##### معامل ثبات وصدق قائمة الاستقصاء

معامل ألفا كرونباك	القائمة
٠.٩٥٨	القسم الأول والثاني والثالث (٣١ سؤال وعبرة) لعدد ٧٨ مستقصي

يتضح من الجدول بعاليه أن معاملات ألفا كرونباك = ٠.٩٥٨ لمحاور الدراسة وجميعها تطمئن إلى ثبات أداة الدراسة، ومن الجدير بالذكر أن معامل ألفا كرونباك قيمته تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، وكلما اقتربت

من الواحد الصحيح دل ذلك على وجود ثبات عالي يطمئن إلى صدق أداة الدراسة، لعدد (٣١) سؤال وعبارة وعدد ٧٨ قائمة أستبيان. وموضح ذلك بمخرجات SPSS بالملاحق.

#### ٤/٢/٣ : الأسلوب الإحصائي المستخدم :

استخدام الباحث برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعروف باسم (SPSS) Package for Social Science (د. أسامة ربيع: <http://www.al-mostafa.com>) وما يندرج تحته من تحليل عبر التكرارات والنسب المئوية للتعرف على صفات مفردات الدراسة وتحديد استجابات المستقيمين، كما تم حساب المتوسطات الحسابية وذلك لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض استجابات عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء، ومن خلاله يمكن ترتيب العبارات من حساب الانحرافات بالإضافة إلى معرفة مدى انحراف استجابات عينة الدراسة لكل عبارة من العبارات الواردة بقائمة الاستقصاء.

#### ٤/٢/٤ : تحليل الاستقصاء :

اعتماد الباحث في أخذ طبيعة كل قسم بما يتضمنه من كل سؤال ذات علاقه عند التحليل من حيث كونه سلبيا أو إيجابيا، واستخلاص النتائج النهائية على الوسط الفرضي (٣.٢) ليكون أكثر قوة من الوسط المطلق (٣) نظراً لأن التعامل يتم مع بيانات نوعية قد تكون الإجابات فيها غير موضوعية وتحتمل درجة من عدم الدقة. و تم استخدام مقياس ليكرت الخمسى ونعم ولا.

#### ٤/٣ : النتائج واختبارات الفروض

أظهرت نتائج تحليل البيانات لقائمة الاستقصاء ما يلي :

#### ٤/٣/١ : نتائج القسم الأول من قائمة الاستقصاء:

يتضمن القسم الأول من قائمة الاستقصاء الأسئلة من رقم (١) إلى (١٦) والخاصة باختبار الفرض الأول والذي يتناول :

"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (٠.٠٥) لاسلوب التكليف العكسى على حصيلة الإيرادات الضريبية للضريبة على القيمة المضافة على التعاملات التى تتم بين غير المقيمين ومستلمى السلع أو متلقى الخدمات من الاشخاص المقيمين".

ويوضح الجدول التالى رقم (٣) نتائج عينة الدراسة حول إجابات العبارات من رقم (١) إلى رقم (٨) بمدى تأثير أسلوب التكليف العكسى على حصيلة إيرادات ضريبة القيمة المضافة .

#### جدول رقم (٣)

نتائج عينة الدراسة حول تأثير التكليف العكسى على حصيلة إيرادات ضريبة القيمة المضافة

م	العبارة	معامل الاختلاف	الانحراف المعيارى	الوسط الحسابى	العدد	الترتيب
١	القسم الاول:	٠.٢٨٧	٠.٥٣٦	٤.٨١	٧٨	١
	تهتم الحكومات بتطبيق أسلوب التكليف العكسى					

					للضريبة على القيمة المضافة باعتبارها أحد العناصر المؤثرة على هيكل الإيرادات العامة للدولة
٢	٧٨	٤.٧٦	.٥٦٣	.٣١٧	يتحمل عبء الضريبة على القيمة المضافة المستخدم النهائي للسلعة أو الخدمة باعتباره هو المستفيد.
٣	٧٨	٤.٦٥	.٧٥٣	.٥٦٧	تؤثر ضريبة القيمة المضافة بالسلب على نمو مبيعات المنشآت وبالتالي يسعى المكلفين بالتحصيل والتوريد إلى تجنب الخضوع لها من خلال البيع بدون فواتير.
٤	٧٨	٤.٦٨	.٦٣٤	.٤٠٢	تسعى الإدارة الضريبية إلى مكافحة تداول السلع والخدمات بدون فواتير من خلال عدم السماح بخصم الضريبة على المدخلات عند تداول السلع
٥	٧٨	٤.٦٩	.٦٧٠	.٤٥٠	تفرض ضريبة القيمة المضافة على إجمالي التعاملات من السلع والخدمات إذا كانت خاضعة أو سلع جدول.
٦	٧٨	٤.٦٩	.٥٨٨	.٣٤٦	تعد ضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات أحد عناصر المدخلات واجبة الخصم بالقرار الضريبي
٧	٧٨	٤.٦٢	.٧٤٣	.٥٥١	تعد التعاملات من السلع و الخدمات بين المسجلين المقيمين خاضعة للضريبة على القيمة المضافة ويسمح بخصمها من الاقرار الضريبي باعتبارها من المدخلات
٨	٧٨	٤.٦٠	.٨١١	.٦٥٨	يعد التسجيل بالإدارة الضريبية نوع من أنواع التكلفة بتحصيل الضريبة وتوريدها للإدارة الضريبية.

يتضح من الجدول بعاليه أن العبارة رقم (١) جاءت في مقدمة الترتيب : تهتم الحكومة بتطبيق أسلوب التكلفة العكسي للضريبة على القيمة المضافة لاغراض زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية، بينما جاء في آخر الترتيب العبارة رقم (٨) بان التسجيل بالإدارة الضريبية نوع من أنواع التكلفة بتحصيل الضريبة وتوريدها للإدارة الضريبية.

كما يوضح الجدول التالي رقم (٤- أ) نتيجة تشغيل إجابات السؤال رقم (٩) في مدى موافقة عينة الدراسة على ضرورة التسجيل لغير المقيمين باعتبارهم مكلفين لتوريد الضريبة على القيمة المضافة على التعاملات من السلع والخدمات التي تتم بينهم وبين المقيمين من المسجلين على النحو الذي يؤثر على زيادة حصيلة إيرادات ضريبة القيمة المضافة.

## جدول رقم ( ٤ - أ )

مدى الاختلافات بين فئات الدراسة حول ضرورة تسجيل غير المقيمين

الاكاديميون (د.د : محاسبة ضريبية)		مراقبون الحسابات بالمكاتب المهنية الكبرى والجهاز المركزي للمحاسبات		العاملون بكبار الممولين والإدارة الضريبية		المديرون الماليون		
%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	
٨٦	١٢	٨٤	٢٠	٩١	٢١	٨٣	١٤	نعم
١٤	٢	١٦	٤	٩	٢	١٧	٣	لا
١٠٠	١٤	١٠٠	٢٤	١٠٠	٢٣	١٠٠	١٧	الاجمالي
كأى ٢ المحسوبة = ٨٦.٠٧٧ د.ح = ٢ مستوى الدلالة = ٠.٠٠٠٠ (غير دالة) ك = تكرر								

وقام الباحث بإجراء اختبار T-Test فى إتجاه واحد لبيان هل توجد فروق بين إجابات افراد العينة حول ضرورة تسجيل غير المقيمين باعتبارهم مكلفين بالتسجيل للسؤال رقم (٩) فكانت النتائج على النحو التالى :

## One-Sample Test

Test Value = ٠					السؤال رقم (٩)
٩٥% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (٢-tailed)	df	t
Upper	Lower				
٢٦٩.٩٠	٢٢٣.٥٦	٢٤٦.٧٣١	.٠٠٠	٧٧	٢١.٢٠٧
					VAR٠٠٠٠٩

يتضح من مخرجات SPSS أن (T) المحسوبة = ٢١.٢٠٧ وهى أعلى من الجدوليه ١.٦٦ عند مستوى معنويه = ٠.٠٥ مما يدل على رفض الفرض من حيث وجود تأثير معنوى عند مستوى معنوية (٠.٠٥) وهو ما اظهرته كإى ٢، و يؤكد رفض الفرض الاول بأنه يوجد تأثير معنوى عند تسجيل غير المقيمين بالإدارة الضريبية مما يساهم فى زيادة حصيلة ضريبة القيمة المضافة.

ويوضح جدول رقم (٤ - ب) العبارات أرقام (١٠ - ١٣) لفئات العينة الذين جاءت إجاباتهم بالإيجاب للأسباب التى تؤيد وجود تأثير معنوى عند تسجيل غير المقيمين على زيادة حصيلة ضريبة القيمة المضافة، أما جدول رقم (٤ - ج) يوضح الاسباب التى لم توافق عليها فئات الدراسة نحو عدم وجود تأثير، الواردة بالعبارات (١٤ - ١٧).

## جدول رقم (٤ - ب)

الأهمية النسبية للأسباب التي تؤيد وجود تأثير عند تسجيل غير المقيمين  
على حصيلّة إيرادات ضريبة القيمة المضافة

م	العبارة	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	الترتيب
١٠	لإن التسجيل يساعدهم على السماح بخصم تلك الضريبة في حالة تداول السلعة وخاصة عند تصديرها.	.١١٣	.٣٣٦	٤.٩١	٦٧	١
١١	لضبط قواعد التسجيل بالمجتمع وعدم السماح بالتجنب الضريبي	.٤٠٤	.٦٣٦	٤.٧٥	٦٧	٣
١٢	لإن التسجيل يساهم في توريد الضريبة على القيمة المضافة مما يساهم في زيادة حصيلّة الإيرادات الضريبية	.٩٠٨	.٩٥٣	٤.٦١	٦٧	٤
١٣	لإن التسجيل يساهم في تحقيق العدالة الضريبية	.١٤٣	.٣٧٩	٤.٩١	٦٧	٢

يتضح من الجدول بعاليه أن العبارة رقم (١٠) حصلت على الترتيب الأول للأهمية النسبية من الاسباب التي وافقت عليها فئات الدراسة من ضرورة تسجيل غير المقيمين بالإدارة الضريبية على النحو الذي يزيد من حصيلّة ضريبة القيمة المضافة، وبالشكل الذي يسمح لهم بإتباع نظام الخصم وأعتبر الضريبة المدفوعة من المدخلات، بينما جاء في آخر الترتيب العبارة رقم (١٢) من حيث أن التسجيل يساهم في تحقيق العدالة الضريبية.

## جدول رقم (٤ - ج)

الأهمية النسبية للأسباب التي تؤيد وجود تأثير عند تسجيل غير المقيمين  
على حصيلّة إيرادات ضريبة القيمة المضافة موزعة حسب فئات الدراسة

الأسباب	المديرون الماليون			العمالون بكار الممولين والإدارة الضريبية			مراقبون الحسابات بالمكاتب المهنية الكبار والجهز المركزي للحسابات			الأكاديميون : (محاسبة ضريبية)		
	م	ح	ر	م	ح	ر	م	ح	ر	م	ح	ر
١١- لإن التسجيل يساعدهم على السماح بخصم تلك الضريبة في حالة تداول السلعة وخاصة عند تصديرها.	٤,٩٣	٠,٠٧	٢	٤,٩٥	٠,٠٤	١	٤,٨٦	٠,٢٣	١	٤,٩١	٠,٧٩	٢
١٢- لضبط قواعد التسجيل بالمجتمع وعدم السماح بالتجنب الضريبي	٤,٧١	٠,٣٧	٣	٤,٥٧	٠,٨٥	٤	٤,٨٥	٠,١٣	٣	٤,٩٢	٠,٠٨	٣
١٣- لإن التسجيل يساهم في توريد الضريبة على القيمة المضافة مما يساهم في زيادة حصيلّة الإيرادات الضريبية	٤,٩٣	٠,٠٧	٢	٤,٥٧	٠,٦٥	٣	٤,٧٥	٠,٥١	٤	٤,٠٨	٢,٨١	٤
١٤- لإن التسجيل يساهم في تحقيق العدالة الضريبية	٥,٠٠	٠,٠٠	١	٤,٨٦	٠,٢٣	٢	٤,٨٥	٠,٢٤	٢	٥,٠٠	٠,٠٠	١

تميل فئات الدراسة إلى الموافقة على العبارة رقم (١١) باعتبارها من أكثر العبارات من حيث الأهمية النسبية في تسجيل غير المقيمين والتي لها تأثير إيجابي على زيادة حصيللة الإيرادات الضريبية لقيمة المضافة من وجهة نظر العاملون بمركز كبار الممولين ويتفق معهم مراقبي الحسابات، كذلك تتفق فئات الدراسة على العبارة رقم (١٤) باعتبارها التالية في وجود تأثير على أن تسجيل غير المقيمين له تأثير إيجابي في زيادة الحصيللة الضريبية للضريبة على القيمة المضافة، وهذا ما يؤكد نتائج الجدول السابق مباشرة رقم (٤ - ب). بينما الجدول رقم (٤ - د) يوضح استجابات فئات الدراسة حول الأسباب التي تؤيد أن تسجيل غير المقيمين لا يساهم في زيادة حصيللة إيرادات الضريبة على القيمة المضافة.

#### جدول رقم (٤ - د)

الأهمية النسبية للأسباب التي تؤيد عدم وجود تأثير عند تسجيل غير المقيمين  
على حصيللة إيرادات ضريبة القيمة المضافة

م	العبارة	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	الترتيب
١٤	لانهم غير مطالبين بتقديم إقرار ضريبي	.٤١٨	.٦٤٧	٤.٧٣	١١	١
١٥	انخفاض الالتزام الضريبي لديهم نظراً لأن إقامتهم خارج البلاد وبالتالي غير مطالبين بأية التزامات أو إجراءات ضريبية	.٤٧٣	.٦٨٨	٤.٤٥	١١	٢
١٦	تلك التعاملات غير خاضعة للضريبة على القيمة المضافة	.٦٩١	.٨٣١	٤.٠٩	١١	٣

يتضح من الجدول بعاليه أن العبارة رقم (١٤) حصلت على الترتيب الأول للأهمية النسبية للأسباب التي وافقت عليها فئات الدراسة من حيث أن تسجيل غير المقيمين لا يساهم في زيادة حصيللة ضريبة القيمة المضافة لان غير المقيمين لا يبادرون بالتسجيل لانهم غير مطالبين بتقديم إقرار ضريبي في مصر ومن ثم لا يبادرون بالتسجيل.

وهذا ما يجعل الباحث يتجه لاختبار الفرض الثاني بعد ثبوت أن تسجيل غير المقيمين يساهم في زيادة حصيللة الضريبة على القيمة المضافة ومن ثم فعدم تسجيلهم، يؤدي إلى عدم مبادرتهم بسداد الضريبة على السلع والخدمات الموردة للمقيمين وبالتالي لابد من الالتجاء إلى التكاليف العكسي للمقيمين ممن يستفيدوا من إستلام السلع وتلقى الخدمات.

#### ٢/٣/٤: نتائج القسم الثاني:

يتضمن القسم الثاني من قائمة الاستقصاء العبارات والاسئلة من رقم (١٧) إلى (٢٧) والخاصة باختبار الفرض الثاني والذي يتناول :

"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنويه (0.05) عند تطبيق أسلوب التكلفة العكسي في مكافحة تجنب عدم قيام غير المقيمين بالتسجيل أو تعيين وكيل يكون مسئول عن توريد الضريبة على القيمة المضافة على التعاملات من السلع والخدمات التي تتم بينهم وبين المقيمين".

يوضح جدول رقم (5) نتائج اختبار السؤال رقم (17) هل يعتبر أسلوب التكلفة العكسي أحد أساليب مكافحة تجنب عدم قيام غير المقيمين بالتسجيل أو تعيين ممثل أو وكيل لهم للقيام بإجراءات التسجيل لتوريد ضريبة القيمة المضافة على التعاملات من السلع والخدمات.

## جدول رقم (٧)

نتائج عينة الدراسة حول مدى موافقه على أن تطبيق أسلوب التكلفة العكسي يكافح عدم تسجيل غير المقيمين

VAR00017

Residual	Expected N	Observed N	
-31.0	39.0	8	No
31.0	39.0	70	Yes
		78	Total

يتضح من الجدول بعاليه أن 70 مستقصى من فئات الدراسة أي ما يقرب من 90% من أفراد العينة جميعا يوافقون على أن أسلوب التكلفة العكسي أحد أساليب مكافحة تجنب عدم المبادرة من غير المقيمين على التسجيل بالإدارة الضريبية، ولكن على مستوى فئات الدراسة يوضحه الجدول التالي، والذي يتبين منه مدى موافقة فئة الدراسة على إجابة السؤال رقم (17).

## جدول رقم (٨ - أ)

مدى الاختلافات بين فئات الدراسة حول مدى موافقه على أن تطبيق أسلوب التكلفة العكسي

يكافح عدم تسجيل غير المقيمين

الاجمالي	الاكاديميون		مراقبون الحسابات بالمكاتب المهنية الكبرى والجهاز المركزي للمحاسبة		العاملون بكبار الممولين والإدارة الضريبية		المديرون الماليون			
	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%		
89	70	86	12	83	21	100	23	94	14	نعم
11	8	14	2	17	3	0	0	6	3	لا
100	78	100	14	100	24	100	23	100	17	الاجمالي

كأى 2 المحسوبة = 49.282 د.ح = 1 مستوى الدلالة = 0.0000 (غير دالة)

## Test Statistics

VAR٠٠٠١٧	
٤٩.٢٨٢	Chi-Square(a)
١	df
.٠٠٠	Asymp. Sig.

ويوضح الجدول بعاليه رقم (٨ - أ) مدى أستجابات أفراد العينه للمواقفه على أن التكاليف العكسي يساهم في تسجيل غير المقيمين، ويتضح أن العاملون بالإدارة الضريبية يوافقون بالاجماع يليهم المديرون الماليون ثم الاكاديميون وأخيراً مراقبي الحسابات، كما يوضح مخرجات SPSS التاليه نتيجة اختبار t-test لبيان هل توجد فروق معنوية بين استجابات أفراد العينة في إجابتهم حول أن أسلوب التكاليف العكسي يعد أحد أساليب مكافحة عدم مبادرة غير المقيمين بالتسجيل لدى الإدارة الضريبية. ويتضح أن T المحسوبة ٥٤.٨٨ وهي اكبر من الجدولية ١.٦٦، مما يؤكد على صحة قيمة كاي ٢ المحسوبة = ٤٩.٢٨٢ ومما يدل على معنوية إستجابات فئات الدراسة حول الموافقة على السؤال رقم (١٧) وبالتالي فالتكاليف العكسي يساهم في مكافحة تجنب غير المقيمين في التسجيل لدى الإدارة الضريبية.

## One-Sample Test

Test Value = ٠						
٩٥% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (٢-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
١.٩٧	١.٨٣	١.٨٩٧	.٠٠٠	٧٧	٥٤.٨٨	VAR٠٠٠١٧

يوضح جدول رقم (٨ - ب) نتائج اختبار العبارات (١٨ - ٢٠) لفئات العينه الذين جاءت إجابتهم بالإيجاب (٧٠ مستقصى مؤيدون) لإجراءات التنظيم الفني لتطبيق أسلوب التكاليف العكسي، أما جدول رقم (٨ - ج) يوضح الاسباب التي يراها فئات الدراسة اكثر ايجابيه عند تطبيق أسلوب التكاليف العكسي للعبارات (٢١ - ٢٤).

## جدول رقم (٨ - ب)

## الأهمية النسبية لإجراءات التنظيم الفني لاسلوب التكاليف العكسي

م	العبارة	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	الترتيب
١٨	تحسب الضريبه على القيمه المضافه وفق أسلوب التكاليف العكسي على إجمالي قيمة السلع والخدمات التي يتم توريدها من غير المقيمين إلى المقيمين بداخل مصر.	.٤٣٩	.٦٦٢	٤.٧٢	٧٠	٢

١٩	أوافق على تطبيق التكلفة العكسي لمستلمى السلع وملتقى الخدمات من المقيمين عند الاستلام لتلك التعاملات وتوريد الضريبة عليها مع ضرورة خصمها إذا كانت السلعة خاضعة للضريبة	٠.٤١٤	٠.٦٤٣	٤.٧٧	٧٠	١
٢٠	وضع حد للتسجيل لا يقل عن حد التسجيل للمقيمين	٠.٤٦٧	٠.٦٨٣	٤.٦٤	٧٠	٣

يتضح من الجدول بعاليه أن أغلبية فئات الدراسة تميل إلى العبارة رقم (١٩) لاهميتها عند تطبيق أسلوب التكلفة العكسي على النحو الذى يسمح لهم بخصم الضريبة. وفيما يلى بيان بمخرجات تشغيل العبارات المؤيدة للإجراءات الواجب إتخاذها لتطبيق أسلوب التكلفة العكسي.

### جدول رقم (٨ - ج)

الاهمية النسبية لاسباب التي يراها فئات الدراسة اكثر ايجابيه عند تطبيق

### أسلوب التكلفة العكسي

م	العبارة	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	الترتيب
٢١	حملات إعلاميه للمتعاملين من المقيمين مع غير المقيمين بأهمية التطبيق لاغراض تعظيم حصيلة الإيرادات الضريبية	٠.٨٧٦	٠.٩٣٦	٤.٤٧	٧٠	٤
٢٢	حملات إعلاميه لتفعيل إلتزام المكلفين بتوريد الضريبة على التعاملات مع غير المقيمين والتعريف بالغرامات الناتجة عن عدم توريد الضريبة	٠.٦١٣	٠.٧٨٣	٤.٥٦	٧٠	٢
٢٣	حملات إعلاميه من خلال الغرف التجارية بالخارج من خلال الملحق التجارى بالسفارات المصرية لتعريف موردى السلع والخدمات بتعيين ممثلين أو وكلاء لهم بالداخل يكونوا مسئولين عن التسجيل بالإدارة الضريبية وتوريد الضريبة.	٠.٢٧١	٠.٥٢١	٤.٧٤	٧٠	١
٢٤	قيام الإدارة الضريبية بإعداد أدلة إرشادية لإعلام المكلفين بكيفية خصم الضريبة باعتبارها من المدخلات	٠.٨٥٠	٠.٩٢٢	٤.٤٧	٧٠	٣

يتضح من الجدول بعاليه أن العبارة (٢٣) حصلت على أولوية الاسباب التي تدعم إجراءات تطبيق أسلوب التكلفة العكسي، بينما العبارة رقم (٢١) حصلت على الترتيب الاخير.

#### ٣/٣/٤: نتائج القسم الثالث:

يتضمن القسم الثالث من قائمة الاستقصاء العبارات والاسئلة من رقم (٢٥) إلى (٣١) والخاصة باختبار الفرض الثالث والذي يتناول :

"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنويه (٠.٠٥) عند تطبيق أسلوب التكلفة العكسي على كل من مصالح الدولة أو المكلف".

تتناول العبارة رقم (٢٥) اختبار مدى إستجابة فئات الدراسة للاجابة على اختبار الفرض الثالث، والذي يوضحه الجدول التالي:

#### جدول رقم (٩ - أ)

مدى الاختلافات بين فئات الدراسة حول المصالح الناتجة من تطبيق التكلفة العكسي على كل من الدولة والمكلف

الاجمالي	الاكاديميون		مراقبون الحسابات بالمكاتب المهنية الكبرى والجهاز المركزي للمحاسبات		العاملون بكبار الممولين والإدارة الضريبية		المديرون الماليون		الدولة	المكلف	الاجمالي
	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%			
	٦٦	٨٥	١٢	٨٥	١٩	٧٩	١٩	٩٤	١٦	١٥	١٠٠
	١٢	١٥	٢	١٥	٥	٢١	٤	٦	١	١٠٠	١٠٠
	٧٨	١٠٠	١٤	١٠٠	٢٤	١٠٠	٢٣	١٠٠	١٧	١٠٠	١٠٠

كاي ٢ المحسوبة = ٣٧.٣٨٥ د.ح = ١ مستوى الدلالة = ٠.٠٠٠٠ (غير دالة)

#### Test Statistics

VAR٠٠٠٢٥	
٣٧.٣٨٥	Chi-Square(a)
١	df
.٠٠٠	Asymp. Sig.

يتضح من نتائج التشغيل أن ٨٥% من افراد عينة الدراسة توافق على أن تطبيق أسلوب التكلفة العكسي في صالح الدولة أو الخزانه العامه وعلى مستوى فئات الدراسة تميل فئة المديرون الماليون إلى التمثيل الاكبر للمواقفه على رأى الاغلبيه من فئات الدراسة، ومن حيث وجود تباين في إجابات أفراد العينه لفئات الدراسة يوضحها تحليل t-test والذي يوضحه اختبار T لبيان مدى وجود فروق معنوية بين استجابات أفراد العينة في إجابتهم حول أن أسلوب التكلفة العكسي يساهم في تحقيق مصالح لكل من الدولة والمكلف. ويتضح أن T المحسوبة ٢٨.٠٦٢ وهي اكبر من الجدولية ١.٦٦ وهو ما اقرته قيمة كاي ٢ المحسوبة = ٣٧.٣٨٥ مما يدل

على معنوية إستجابات فئات الدراسة حول الموافقة على السؤال رقم (٢٥) وبالتالي فالتكليف العكسي يساهم في تحقيق مصالح لكل من الإدارة الضريبية والمكلف وإن كانت الاغلبية تميل إلى أن المصلحة الاكبر للدوله. مما يدل على رفض الفرض الثالث.

## One-Sample Test

Test Value = ٠						
٩٥% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (٢-tailed)	df	t	VAR٠٠٠٢٥
Upper	Lower					
١.٢٤	١.٠٧	١.١٥٤	.٠٠٠	٧٧	٢٨.٠٦ ٢	

يوضح جدول رقم (٩ - ب) نتائج تشغيل العبارات (٢٦ - ٢٨) استجابات فئات الدراسه من الموافقين على أن تطبيق أسلوب التكليف العكسي تحقق مصالح للمكلف، وكانت في مقدمة العبارات (٢٦) أن التنظيم الفني للتطبيق يعمل على خصم الضريبيه واعتبارها من المدخلات، في حين أن العبارات (٢٩ - ٣١) توضح استجابات فئات الدراسه من الموافقين على أن التطبيق في صالح الدوله (مصر) ويوضحها جدول رقم (٩ - ج) وكانت في مقدمة العبارات العبارة (٣١) من أن التطبيق يؤدي إلى زيادة عدد المسجلين بالادارة الضريبية وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية.

## جدول رقم (٩ - ب)

## الاهمية النسبيه للموافقين على أن تطبيق التكليف العكسي صالح المكلف

م	العبارة	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	الترتيب
٢٦	خصم الضريبيه واعتبارها من المدخلات	.٢٠٩	٤.٧٧	٤.٤٧	٦٦	١
٢٧	زيادة الالتزام الضريبي لجميع المسجلين	١.٣١٦	٤.٣٨	٤.٥٦	٦٦	٣
٢٨	مبادرة غير المقيمين إلى تعيين وكلاء ومكاتب تمثيل لهم بالداخل	.٢٣٩	٤.٧١	٤.٧٤	٦٦	٢

## جدول رقم (٩ - ج)

## الاهمية النسبيه للموافقين على أن تطبيق التكليف العكسي صالح الدوله

م	العبارة	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	الترتيب
٢٦	القضاء على ظاهرة عدم إصدار الفواتير	١.٣٣٣	١.١٥٥	٤.٣٣	١٢	٣
٢٧	ضم جزء من الاقصاد غير الرسمي للاحصاءات الرسمية مما يساهم في زيادة	.٢٤٢	.٤٩٢	٤.٦٧	١٢	٢

					حصيلة الإيرادات الضريبية للضريبة على القيمة المضافة	
٢٨	زيادة عدد المسجلين بالإدارة الضريبية وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية.	١٥٢	٣٨٩	٤٨٣	١٢	١

## القسم الخامس: النتائج والتوصيات ومراجع البحث

### ١/٥ : النتائج

- ١- **رفض صحة الفرض الأول:** تبين من نتائج تشغيل البيانات أن أسلوب التكلفة العكسي يؤثر إيجابياً على حصيلة الإيرادات الضريبية من الضريبة على القيمة المضافة على التعاملات من السلع والخدمات التي يتم توريدها من غير المقيمين للمقيمين، مما ينعكس بالزيادة على حصيلة الإيرادات الضريبية.
- ٢- **رفض صحة الفرض الثاني:** تبين وجود تأثير معنوي عند تطبيق أسلوب التكلفة العكسي على المكلفين من المقيمين لتوريد الضريبة على القيمة المضافة عند استلامهم سلع أو خدمات من غير المقيمين مما يساهم في مكافحة تجنب غير المقيمين من قيامهم بالتسجيل من خلال تعيين وكيل أو ممثل لهم، يكون مسئول عن حساب الضريبة على القيمة المضافة وتوريدها.
- ٣- **رفض صحة الفرض الثالث:** من وجود تأثير على مصالح كل من الدولة والمكلف عند تطبيق أسلوب التكلفة العكسي، متمثل في اهتمام الدولة بزيادة الموارد الضريبية ولدى المكلف في خصم الضريبة واعبارها من المدخلات.

### ٢/٥ : التوصيات

- ١- تطبيق أسلوب التكلفة العكسي لمكافحة تجنب غير المقيمين من قيامهم بالتسجيل عن طريق تعيين وكيل أو ممثل لهم بداخل مصر يكون مسئول عن توريد الضريبة على القيمة المضافة على التعاملات التي تتم بينهم وبين المقيمين. على النحو الذي ينعكس بزيادة الإيرادات الضريبية من ضريبة القيمة المضافة.
- ٢- قيام الإدارة الضريبية بإعداد منشورات وأدلة تعريفية بأسلوب التكلفة العكسي قبل التطبيق لإعلام المكلفين بالتنظيم الفني للتطبيق وزيادة الوعي الضريبي للمكلفين من خلال الغرف التجارية وقنوات الاتصال السمعي والمرئي، لزيادة فاعلية التطبيق.
- ٣- حملات تعريفية بأسلوب التكلفة العكسي عن طريق الملحقين والممثلين التجاريين بالسفارات المصرية بالخارج لإعلام موردى السلع والخدمات بكل المستجدات في النظام الضريبي المصري، وخاصة الضريبة على القيمة المضافة.

٣/٥ : المراجع

١/٣/٥ : مراجع باللغة العربية

١/١/٣/٥ : كتب

- ١- بيومي، زكريا شرح الضريبة العامة على المبيعات، مكتبة شادي، (القاهرة: ١٩٩١).
- "ينظر إلى المفهوم الضريبي للقيمة المضافة في الفرق بين حاصل قيمة البيع، وقيمة المشتريات المتضمنة تكلفة رؤوس الأموال الثابتة، أو أنها ضريبة على القيمة المضافة لمادة أو منتج أو خدمة، ومن خلال مراحل صنعها أو توزيعها إذا كانت سلعة، أو أدائها إذا كانت خدمة، يلتزم القائم بهذه المراحل بتحصيلها وتوريدها إلى الإدارة الضريبية، على أن يقوم بخصم الضرائب السابق دفعها على المدخلات، فالضريبة على القيمة المضافة تمثل الفرق بين ثمن السلعة أو بدل الخدمة و ثمن شراء المواد والخدمات."
- ٢- عبد المنعم، سعيد، الضريبة على المبيعات، مكتبة عين شمس (القاهرة: ٢٠٠٤)

٢/١/٣/٥ : مؤتمرات ضريبية

- ٣- المؤتمر الضريبي (الضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق) لكلية التجارة بجامعة عين شمس وأكاديمية المدينة بالاشتراك مع الجمعية المصرية للمالية العامه والضرائب، المنعقد بجامعة عين شمس (القاهرة: يونيه ٢٠١٥)
- ٤- المؤتمر الضريبي (دور الضريبة في تحقيق استراتيجية ٢٠٣٠) للجمعية المصرية للمالية العامه والضرائب، بالاشتراك مع كلية التجارة بجامعة عين شمس، ولجنة الخطة والموازنه بمجلس الشعب، المنعقد بجامعة عين شمس (القاهرة: مايو ٢٠١٦)

٣/١/٣/٥ : قوانين ضريبية وقرارات وزارية

- ٥- القانون رقم (١) لسنة ٢٠٠١. قانون الضريبة على القيمة المضافة : جمهورية السودان.
- ٦- القانون رقم (٢٠) لسنة ٢٠١٥. المادة رقم (٤٠) من قانون الضريبة على القيمة المضافة : الجمهورية اللبنانية.
- ٧- القانون رقم (٦) لسنة ١٩٩٤، المادة رقم (٩) من وتعديلاته والتي آخرها القانون رقم (٢٦) لسنة ٢٠١٢. قانون الضريبة على القيمة المضافة : المملكة الأردنية الهاشمية.
- ٨- القانون رقم ٣٦-٩٠ المؤرخ في ١٢/٣١/١٩٩٠ والمعروف VAT، والذي تم تطبيقه اعتباراً من ١٩٩٢/٤/١ بالجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- ٩- قانون المالية العامة (الموازنة العامة للدولة) سنة : ١٩٩٤، الجمهورية الإسلامية الموريتانية.
- ١٠- القانون الصادر في اول يناير ١٩٩٣ وتعديلاته في يناير ٢٠١٤، قانون الضريبة على القيمة المضافة بجمهورية ألمانيا الاتحادية لمزيد من التفاصيل راجع : <http://www.german-tax-consultants.com>

- ١١- القانون الصادر سنة ١٩٩٤ الضريبي على القيمة المضافة بالمملكة المتحدة رقم (٧٥٣)  
www.gov.uk/government/publications/vat-notice-٧٣٥, Section ٥٥A of the Value  
Added Tax Act ١٩٩٤ (as amended).
- ١٢- القانون الصادر سنة ٢٠١٥ الضريبي على القيمة المضافة باليابان  
https://www.mof.go.jp/english/tax\_policy/tax\_reform/fy٢٠١٥/tax٢٠١٥ct.htm.
- ١٣- تعديلات على تطبيق التكاليف العكسي بالمملكة المتحدة  
www.gov.uk/government/publications/revenue-and-customs-brief-١-٢٠١٦-vat-  
domestic-reverse-charge.

- ١٤- وزارة الاستثمار، ٢٠١٥ قرار وزير الاستثمار رقم (١١٠)، الهيئة العامة لشئون المطابع الاميرية،  
القاهرة

### ٤/١/٣/٥ : مواقع على شبكة الانترنت :

- ١٥- http://www.invest.gov.ma/index وزارة المالية، المملكة المغربية،
- ١٦- http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p١/fichedescriptive\_١٠٠٦/fichede  
scriptive\_١٠٠٦.pdf. وزارة المالية، الجمهورية الفرنسية
- ١٧- http://www.as-coa.org/articles/explainer : Mark Keller.
- ١٨- http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/٢٠١٥/ifrs١٠.pdf. معايير التقارير المالية الدولية.  
IFRS
- ١٩- http://www.salestax.gov.eg/mbhas.html مصلحة الضرائب على المبيعات
- ٢٠- http://www.al-mostafa.com د. أسامة ربيع: مكتبة المصطفى الالكتروني
- ٢١- http://www.oecd.org/tax/consumption/٣٦١٧٧٨٧١.pdf. ORGANISATION FOR  
ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT.

### ٢/٣/٥ : مراجع باللغه الاجنبية :

#### ٥/٣/٢/١ : Tax Conference

- المؤتمر السنوي لجمعية الضرائب الدولية IFA بالاشتراك مع وزارة المالية بدولة التشيك. سنة  
٢٠١٥.

https://www.ifa.nl/Document/Activiteiten/CzechRep/٢٠invitation٠٤١٢١٥.pdf،  
"يخضع مورد السلع والخدمات للضريبة، ويقوم بتوريد الضريبة المحملة الى السلطات الضريبية، وعليه يقوم  
المستورد بتحميل المستهلك بهذه الضريبة المحملة. ويمقتضى ميكانيزم التكاليف العكسي، لا يتحمل المورد  
بضريبة القيمة المضافة التي يقع عبئها على العميل مستلم السلعة/الخدمة والتي كان يجب عليه أن يقر عنها  
بالاقرار الضريبي عن الفترة. ويتم خصم ضريبة القيمة المضافة المحملة بمقتضى أسلوب التكاليف العكسي  
بشكل عام بإعتبارها ضريبة مدخلات في الاقرار الضريبي. كما يقصد بمصطلح الخدمات غير الملموسة بصفة  
عامة خدمات المحاسبة والاتصالات والاعلان.....الخ. التي تعتبر لاغراض الضريبة على القيمة المضافة في  
الاتحاد الاوروي حيث تتم المطالبة بتقديم الضريبة في المكان الذي يقيم فيه المستهلك حيث يتم محاسبة مستلم  
الخدمة ضريبياً."

**٥/٣/٢/٢: Periodical**

- ٢٢- Amelia Schwanke, ٢٠١٦: “Czech Republic changes VAT requirements” *International Tax Review*. ٣ February.
- ٢٣- Aziz Jaafar, John Thornton, ٢٠١٥: “Tax Havens and Effective Tax Rates: An Analysis of Private versus Public European Firms”, *The International Journal of Accounting*, Volume ٥٠, Issue ٤, December, Pages ٤٣٥-٤٥٧.
- ٢٤- Christian Plesner Rossing, ٢٠١٣: “Tax strategy control: The case of transfer pricing tax risk management”. *Management Accounting Research*, Volume ٢٤, Issue ٢, June, Pages ١٧٥-١٩٤.
- ٢٥- Iveta Hajdúchová, Mariana Sedliačiková, Igor Viszlai, ٢٠١٥: “Value-added Tax Impact on the State Budget Expenditures and Incomes” *Procedia Economics and Finance*, Volume ٣٤, , Pages ٦٧٦-٦٨١
- ٢٦- Joe Stanley-Smith-ITR, ٢٠١٦: “EC suggests ambitious anti-carousel fraud VAT measures”, *International Tax Review*. ٣٠ March.
- ٢٧- Joe Stanley-Smith, “UK introduces domestic VAT reverse charge for telecoms” *International Tax Review*. ٢٧ January ٢٠١٦.
- ٢٨- John Cullen, Mathew Tsamenyi, Mike Bernon, and Jonathan Gorst ٢٠١٣: “Reverse logistics in the UK retail sector: A case study of the role of management accounting in driving organizational change”. *Management Accounting Research*, Volume ٢٤, Issue ٣, September, Pages ٢١٢-٢٢٧.
- ٢٩- John Cullen, Mathew Tsamenyi , ٢٠١٣ “Reverse logistics in the UK retail sector: A case study of the role of management accounting in driving organizational change”. *Management Accounting Research*, Volume ٢٤, Issue ٣, September, Pages ٢١٢-٢٢٧.
- ٣٠- Kazuki Onji, ٢٠١٤: “The efficiency consequence of a political compromise in the Japanese tax reform of ١٩٨٩”. *World Economy*, Volume ٣١, August, Pages ٥٤-٦٤.
- ٣١- Lucrezia Songini, Luca Gnan, Teemu Malmi , ٢٠١٣: “The role and impact of accounting in family business”, *Journal of Family Business Strategy*, Volume ٤, Issue ٢, June, Pages ٧١-٨٣.
- ٣٢- Pratik Jain, ٢٠١٢: “Expansion of reverse charge mechanism in India”, *International Tax Review*. ٤ November.
- ٣٣- Salman Shaheen, Mamdouh Omar, ٢٠١٤: “Egypt to introduce VAT: Egypt is the latest country looking to introduce VAT as it seeks to replace its sales tax” *International Tax Review*. ١٥ January.
- ٣٤- Weibo Xing, John Whaley, ٢٠١٤ : “The Golden Tax Project, value-added tax statistics, and the analysis of internal trade in China” *Economic Review*, Volume ٣٠, September, Pages ٤٤٨-٤٥٨.
- ٣٥- William F. Fox, LeAnn Luna, ٢٠١٤: Georg Schaur, “Destination taxation and evasion: Evidence from U.S. inter-state commodity flows”. *Journal of Accounting and Economics*, Volume ٥٧, Issue ١, February, Pages ٤٣-٥٧.
- ٣٦- Xuepeng Liu, Huimin Shi, Michael Ferrantino, ٢٠١٦: “Tax evasion through trade intermediation: Evidence from Chinese exporters”. *International Review of Economics & Finance*, Volume ٤٢, March, Pages ٥١٨-٥٣٥.

يمكن الحصول على نسخة من قائمة الاستقصاء عن طريق الاتصال بالباحث عن طريق الايميل