



**مشكلات التحاسب الضريبي لضريبة الدخل للأشخاص
الطبيعيين للمنشآت الطبية والدوائية
في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة
على الدخل**

الباحثة

شيرين نبوى على سعيد

باحث دكتوراه

مفتش تموين أول – إدارة تموين قويسنا

Shereensaid757@gmail.com

المقدمة

موضوع البحث:

يعد موضوع مشكلات التحاسب الضريبي لضريبة الدخل للأشخاص الطبيعيين للمنشآت الطبية والدوائية في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل من الموضوعات الهامة، حيث تعد المنشآت الطبية والدوائية بمثابة نشاط يخضع للضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة، ولها طبيعة خاصة من حيث الإيرادات والتكاليف والمصروفات، وتتأثر تلك الطبيعة بالأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة، وتظهر أهمية هذا النوع من النشاط بالرغم من طبيعته الخاصة نلاحظ أن إيراداته بالنظر إلى إجمالي الإيرادات الضريبية بالموازنة العامة للدولة لا تمثل حقيقة أرباحه ويرجع ذلك إلى تجنب الضريبة أو التهرب منها.

كما تعد أنشطة المنشآت الطبية والدوائية من أكثر المجالات الاستثمارية جذباً لرؤوس الأموال، ومن أكثرها تأثيراً ولزوماً لتحقيق التنمية، حيث تمثل قوة دفع هائلة للاقتصاد الدول، ولأهمية هذه المنشآت و لكي تقوم بدورها في خطط التنمية، كان لابد من التعرف على مشكلات التحاسب الضريبي لضريبة الدخل للأشخاص الطبيعيين للمنشآت الطبية والدوائية في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل، ومعالجة كيفية تحديد الإيرادات والتكاليف الناتجة عن عمل تلك المنشآت وأخيراً تحديد المشكلات المترتبة على التحاسب الضريبي لتلك المنشآت.

وينصب موضوع هذا البحث على مشكلات التحاسب الضريبي لضريبة الدخل للأشخاص الطبيعيين للمنشآت الطبية والدوائية في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل، وذلك لمحاولة وضع تصور لمشكلات التحاسب الضريبي لضريبة الدخل للأشخاص الطبيعيين للمنشآت الطبية والدوائية في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل بحيث يكفل حسن استغلالها خدمة الاقتصاد القومي، لذا وجب في البداية الإشارة إلى: مشكلات المحاسبة عن ضريبة الدخل فيما يتعلق بالمرتبات وما في حكمها للمنشآت الطبية والدوائية في المطلب الأول، ونتناول أيضاً في المطلب الثاني: مشكلات التحاسب الضريبي لإيرادات المهن غير التجارية، في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل للمنشآت الطبية والدوائية، ونتناول في المطلب الثالث: التشريع الضريبي في الولايات المتحدة الأمريكية على المنشآت الطبية والدوائية، ونتناول أخيراً في المطلب الرابع: التشريع الضريبي الفرنسي على المنشآت الطبية والدوائية .

أهمية البحث وسبب اختياره:

ترجع أهمية إختيار موضوع هذا البحث إلى تخصصه في مشكلات التحاسب الضريبي لضريبة الدخل للأشخاص الطبيعيين للمنشآت الطبية والدوائية في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل، كما تعد المنشآت الطبية والدوائية بمثابة نشاط يخضع للضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة، ولها طبيعة خاصة من حيث الإيرادات والتكاليف والمصروفات، وتتأثر تلك الطبيعة بالأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة، وتظهر أهمية هذا النوع من النشاط بالرغم من طبيعته الخاصة نلاحظ أن إيراداته بالنظر إلى إجمالي الإيرادات الضريبية بالموازنة العامة للدولة لا تمثل حقيقة أرباحه ويرجع ذلك إلى تجنب الضريبة أو التهرب منها، كما ترجع الأهمية لما تمثله من تأثير مباشر وغير مباشر على الاقتصاد القومي، حيث تعد المنشآت الطبية والدوائية من القطاعات الحيوية التي لها تأثير فعال على إنتاجية الأفراد، والمجتمع وتأثير على الدخل القومي.

وتعتبر إيرادات المنشآت الطبية والدوائية من أهم الإيرادات في الموازنة العامة للدولة المصرية، وبالتالي يجب مكافحة التهرب الضريبي لهذه المنشآت لما له من أهمية في الحفاظ على حق الدولة، فمن هنا تأتي أهمية الدراسة، حيث أن الدور الخطير الذي تلعبه الضرائب في النواحي الاقتصادية والاجتماعية لكافة المجتمعات في فرضها، جعل من الضروري تتبع وتحديد الضوابط والقواعد المتبعة في شأن مشكلات التحاسب الضريبي لضريبة الدخل للأشخاص الطبيعيين للمنشآت الطبية والدوائية في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل.

أهداف البحث:

تهدف أنشطة المنشآت الطبية والدوائية ببعض الخصائص التي تجعلها تختلف عن غيرها من الأنشطة الأخرى، حيث تعد المنشآت الطبية والدوائية بمثابة نشاط يخضع للضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة، ولها طبيعة خاصة من حيث الإيرادات والتكاليف والمصروفات، وتتأثر تلك الطبيعة بالأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة، وتظهر أهمية هذا النوع من النشاط بالرغم من طبيعته الخاصة نلاحظ أن إيراداته بالنظر إلى إجمالي الإيرادات الضريبية بالموازنة العامة للدولة لا تمثل حقيقة أرباحه ويرجع ذلك إلى تجنب الضريبة أو التهرب منها.

كما تعد المنشآت الطبية والدوائية بمثابة أنشطة كثيفة رأس المال تؤثر بشكل مباشر وسريع في اقتصاديات الدول، وانطلاقاً من تلك الأهمية القصوى لأنشطة المنشآت الطبية والدوائية، كان لا بد أن تحظى المنشآت بتنظيم يضع حدود واضحة لمشكلات التحاسب الضريبي لضريبة الدخل للأشخاص الطبيعيين للمنشآت الطبية والدوائية في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل لها.

إشكالية البحث:

إن المشكلة الرئيسية التي تناولتها الدراسة هي: مشكلات التحاسب الضريبي لضريبة الدخل للأشخاص الطبيعيين للمنشآت الطبية والدوائية في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل، وما يتفرع عنها من موضوعات ومشكلات، ويتفرع عن هذه الإشكالية الرئيسية مجموعة من الإشكاليات تتمثل في الآتي:

- ١- مشكلة المعاملة الضريبية للمبالغ التي يحصل عليها العاملون المقيمون، من غير جهات عملهم الأصلية
- ٢- مشكلة التعارض مع ما تقضي به معايير المحاسبة المصرية.
- ٣- مشكلة خصم نسبة حكومية من إجمالي الإيراد، مقابل كافة التكاليف والمصروفات في حالة عدم إمساك دفاتر منتظمة.
- ٤- مشكلة التفرقة في التعامل بشأن خصم التبرعات.
- ٥- مشكلة عدم العدالة في إلغاء مقابل الاستهلاك المهني.
- ٦- مشكلة إلغاء الإعفاءات المقررة لبدل طبيعة العمل، وبدل التمثيل وحوافز الإنتاج
- ٧- مشكلة المزايا النقدية والعينية.

فرضيات البحث:

حتى يتسنى لنا التوصل لأهداف البحث، ومناقشة إشكاليته في ترتيبها في المقدمة الأساسية والتساؤلات المترتبة عليها، فلا بد أن يركز البحث على مجموعة من الفرضيات وهي كما يلي:

- ١- عدم مراعاة تحقيق العدالة الضريبية بالنسبة للمزايا النقدية، والعينية وأيضاً في إلغاء مقابل الاستهلاك المهني.
- ٢- تزايد حالات التهرب الضريبي للمنشآت الطبية والدوائية.
- ٣- عدم مراعاة تحقيق العدالة الضريبية بالنسبة لإلغاء الإعفاءات المقررة لبدل طبيعة العمل، وبدل التمثيل وحوافز الإنتاج.

منهج البحث:

يتم البحث وفق المنهج العلمي باستخدام الأسلوب التحليلي في الحديث عن مشكلات التحاسب الضريبي لضريبة الدخل للأشخاص الطبيعيين للمنشآت الطبية والدوائية في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل، والأسلوب المقارن عند الحديث عن التشريع الضريبي الأمريكي والفرنسي .

حدود البحث:

١- **الحدود الزمنية:** تتحدد هذه الدراسة اعتباراً من سنة ٢٠٠٥ م، وهو تاريخ صدور القانون

٩١ لسنة ٢٠٠٥ م الخاص بالنظام الضريبي الحديث وحتى سنة ٢٠٢٢ م .

٢- **الحدود المكانية:** تتمثل في مشكلات التحاسب الضريبي لضريبة الدخل للأشخاص

الطبيعيين للمنشآت الطبية والدوائية في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة

على الدخل في مصر، والتشريع الضريبي في الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا .

٣- **الحدود الموضوعية:** تقتصر الدراسة على البحث في مشكلات التحاسب الضريبي

لضريبة الدخل للأشخاص الطبيعيين للمنشآت الطبية والدوائية في ضوء معايير المحاسبة

المصرية وقانون الضريبة على الدخل، وما ينتج عن تلك المعاملة من مشكلات تتعلق بالإدارة

الضريبية والممولين.

صعوبات البحث:

- من أبرز الصعوبات التي واجهتني وأنا بصدد إعداد هذه الدراسة ما يلي:

١. إنه موضوع بحاجة إلى إدراك، وفهم لكثير من الأمور المحاسبية والمهنية أحياناً،

وبالتالي فهو يحتاج إلى خبرة في مجال المحاسبة.

٢. قلة المؤلفات الحديثة في هذا المجال.

٣. توجد صعوبة في تحديد حجم التهرب الضريبي بالدقة اللازمة للوصول إلى حقيقة

معدلاتها.

خطة البحث:

ترتيباً على ما تقدم فإن هذا البحث تم تقسيمه إلى أربع مطالب، حيث يدور **المطلب الأول**

حول: مشكلات المحاسبة عن ضريبة الدخل فيما يتعلق بالمرتبات وما في حكمها للمنشآت

الطبية والدوائية، ونتناول في **المطلب الثاني:** مشكلات التحاسب الضريبي لإيرادات المهن غير

التجارية، في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل للمنشآت الطبية

والدوائية، كما نتناول في **المطلب الثالث:** التشريع الضريبي في الولايات المتحدة الأمريكية على

المنشآت الطبية والدوائية، ونتناول أخيراً في **المطلب الرابع:** التشريع الضريبي الفرنسي على

المنشآت الطبية والدوائية.

المطلب الأول

مشكلات المحاسبة عن ضريبة الدخل فيما يتعلق بالمرتبات

وما في حكمها للمنشآت الطبية والدوائية

تعد أنشطة المنشآت الطبية والدوائية من أكثر المجالات الاستثمارية جذباً لرؤوس الأموال، ومن أكثرها تأثيراً ولزوماً لتحقيق التنمية، حيث تمثل قوة دفع هائلة للاقتصاد الدول، ولأهمية هذه المنشآت و لكي تقوم بدورها في خطط التنمية، لذا كان لابد من تناول مشكلات المحاسبة عن ضريبة الدخل فيما يتعلق بالمرتبات وما في حكمها للمنشآت الطبية والدوائية في هذا المطلب، و تتمثل أبرز هذه المشكلات في ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م ولأحتته التنفيذية في: مشكلة المعاملة الضريبية للمبالغ التي يحصل عليها العاملون المقيمون، من غير جهات عملهم الأصلية، مشكلة المزايا النقدية والعينية، مشكلة إلغاء الإعفاءات المقررة لبذل طبيعة العمل، وبذل التمثيل وحوافز الإنتاج.

ونتناول أبرز هذه المشكلات بشيء من التفصيل على النحو التالي: (١)

١- مشكلة المعاملة الضريبية للمبالغ التي يحصل عليها العاملون المقيمون، من غير جهات عملهم الأصلية:

نلاحظ أن المشرع الضريبي جانبه الصواب في معاملة المبالغ، التي يحصل عليها العاملون المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية، حيث نص على أن: "تسري الضريبة على المبالغ التي يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية، وذلك بسعر (١٠%) بدون أي تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أي خصم آخر، حيث لم يسمح المشرع بخصم أي نسبة مقابل الحصول على هذا الإيراد، أو خصم أي مبلغ كإعفاء شخصي أو لمقابلة الأعباء العائلية.

٢- مشكلة المزايا النقدية والعينية وتنقسم هذه المشكلة إلى:

أ- مشكلة إخضاع المزايا العينية للضريبة: أخضع المشرع الضريبي كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير، بما في ذلك المزايا النقدية والعينية بأنواعها، ولم يحدد القانون المزايا العينية الخاضعة للضريبة. وجاءت اللائحة التنفيذية للقانون بتفسير المزايا العينية، وحددت أنواعاً من المزايا العينية الخاضعة للضريبة، كما حددت اللائحة أيضاً كيفية احتساب الضريبة على المزايا العينية، فهل يجوز لللائحة التنفيذية إخضاع بنود جديدة لم يتعرض لها

(١) خالد علي عبد المولى شعبان، رسالة دكتوراة بعنوان: إطار مقترح لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية على الدخل في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل، ص ٤٨ .

القانون ؟ علماً بأن الدستور ينص على أن: "إنشاء الضرائب أو تعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بالقانون".

ب - مشكلة إعفاء المزايا العينية: خصى المشرع الضريبي على إعفاء بنود المزايا العينية المقدمة عينياً فقط، وهذا سيؤدي إلى عدم تحقيق العدالة الضريبية بين عامل يعمل في شركة لديها الإمكانيات لتقديم المزايا عينياً، وآخر يعمل في شركة ليس لديها الإمكانيات لتقديم المزايا عينياً وتمنح مقابلها نقداً، فعلى الرغم من أن الشركتين في دولة واحدة، ويجب أن تكون المعاملة الضريبية واحدة طبقاً للدستور، والذي ينص على أن: "يقوم النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية" (١)

٣- مشكلة إلغاء الإعفاءات المقررة لبدل طبيعة العمل، وبدل التمثيل وحوافز الإنتاج:

يلاحظ أن إلغاء الإعفاءات المقررة لبدل طبيعة العمل، وبدل التمثيل وحوافز الإنتاج بموجب القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م فيه غبن كبير لشريحة من العاملين، في حين أنه أبقى على الإعفاءات المقررة بقوانين خاصة، مثل بدلات التمثيل التي تمنح لبعض الفئات الحكومية والجامعات، مما يعني عدم المساواة بين ممولي الضريبة، ويعد إخلالاً بمبدأ العدالة الضريبية (٢).

(١) أ/ محمود السيد رشدي، الضريبة على المرتبات وما في حكمها في ظل القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م، ولأئحته التنفيذية، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الرابع عشر، التشريع ومشكلات التحاسب الضريبي للنظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٤ - ٢٨ يونيو سنة ٢٠٠٨ م، ص ١٠ .

(٢) أ / باسم نعيم عوض، دراسة انتقادية لأهم مواد مشروع قانون الضرائب الجديد، نشرة البحوث المالية والضريبية، والجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، العدد (٣٢)، سنة ٢٠٠٥ م، ص ٣٣ .

المطلب الثاني

مشكلات التحاسب الضريبي لإيرادات المهن غير التجارية، في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل للمنشآت الطبية والدوائية

تعد المنشآت الطبية والدوائية بمثابة نشاط يخضع للضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة، ولها طبيعة خاصة من حيث الإيرادات والتكاليف والمصروفات، وتتأثر تلك الطبيعة بالأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة، كما تعد من أهم الإيرادات الضريبية بالموازنة العامة للدولة، لذا نتناول في هذا المطلب: أهم مشكلات التحاسب الضريبي لإيرادات المهن غير التجارية، في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل للمنشآت الطبية والدوائية بعد أن تناولنا في المطلب الأول: مشكلات المحاسبة عن ضريبة الدخل فيما يتعلق بالمرتبات وما في حكمها للمنشآت الطبية والدوائية.

وتتمثل أهم مشكلات التحاسب الضريبي لإيرادات المهن غير التجارية، في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل للمنشآت الطبية والدوائية في: مشكلة التعارض مع ما تقضي به معايير المحاسبة المصرية، ومشكلة خصم نسبة حكومية من إجمالي الإيراد، مقابل كافة التكاليف والمصروفات في حالة عدم إمساك دفاتر منتظمة، ومشكلة التفرقة في التعامل بشأن خصم التبرعات، ومشكلة عدم العدالة في إلغاء مقابل الاستهلاك المهني.

ونتناول هذه المشكلات بشيء من التفصيل على النحو التالي:

أولاً: مشكلة التعارض مع ما تقضي به معايير المحاسبة المصرية:

تسير مصلحة الضرائب على أساس قاعدة الربح النقدي، بالنسبة لممولي المهن غير التجارية، حيث تحدد الإيرادات التي تدخل في وعاء الضريبة، بالإيرادات التي يتم قبضها خلال السنة كما أن التكاليف التي تحتسب هي التكاليف التي يتم دفعها أو تتحقق فعلاً خلال السنة، ولا عبء بسنة الاستحقاق وعلى ذلك، فإنه يدخل ضمن وعاء الضريبة ما يتم قبضه مقدماً عن سنوات مقبلة أو مؤخراً عن سنوات سابقة، على أنه إذا قام الممول برد كل هذه المبالغ أو جزء منها في سنة تالية، وكان قد سبق خضوعها للضريبة، فيحق له خصمها من الأرباح في السنة التي ردت فيها. (١)

(١) قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م، ولائحته التنفيذية.

ونوضح أسس المحاسبة الضريبية للمنشآت الطبية والدوائية على النحو التالي:

١- أسس المحاسبة الضريبية للمنشآت الطبية: ونوضح أهم هذه الأسس على النحو التالي:

أولاً: مشكلة محاسبة الأطباء:

أ- مشكلة محاسبة الأطباء بوجه عام:

يمثل قطاع الأطباء بالقياس بغيره من أرباب المهن غير التجارية، قاعدة كبيرة لا يستهان بها سواء من ناحية العدد أو الحصيلة، والواقع العملي مازال يؤكد أن دائرة التهرب الضريبي عند هؤلاء الأطباء واسعة إلى حد كبير ومؤشرات ذلك: (١)

- أن معظم هؤلاء الأطباء يمارسون نشاطهم في عيادات خاصة، ومعاملاتهم في الغالب الأعم تكون مع القاعدة العريضة من المواطنين، بعيدة عن أجهزة الدولة والقطاع العام مما يصعب معه ممارسة أسلوب الخصم من المنبع عليهم، واستخدامها كوسيلة أساسية يعتمد عليها للكشف عن حقيقة معاملاتهم.

- الدفاتر التي ألزمهم القانون بإسائها مرجع خصب يسهل التلاعب فيها، فما أسهل من عدم إعطاء إيصال للمريض وإثباته في الدفاتر، والنتيجة الطبيعية لذلك إظهار إيرادات دفترية أقل من الإيرادات الحقيقية، ومن ثم يصعب على المأمور الفاحص أن يثبت عدم سلامة الدفاتر.

▪ يجب إحكام ذلك التهرب وضبطه وتحقيق الرقابه; للاطمئنان على سلامة القيد بدفاتر هؤلاء الأطباء ويكون ذلك على النحو التالي: (٢)

❖ طبع ودمغ روستات كل طبيب مع ترقيم الروشتات بأرقام متسلسلة، على أن تتم عملية الطبع والدمغ تحت إشراف مصلحة الضرائب.

❖ إلزام الصيدليات بمسك دفتر فيه كل روشة يقوم بصرفها، على أن يتم القيد بالدفتر (السجل) المذكور في خمس خانوات رئيسية:

❖ الرقم المتسلسل للروشته، إن لم يكن على الروشته أي رقم يوضح ذلك في الخانة، وإسم الطبيب، وعنوان الطبيب، واسم المريض، وإذا لم يكن على الروشته أي اسم يوضح ذلك بالخانة، تاريخ تحرير الروشته، للكشف عن تاريخ علاج المريض.

❖ في نهاية السنة المالية، وقبل الفحص تسلم الصيدليات السجلات إلى مأمورية المهن غير التجارية.

(١) يحيى أحمد مصطفى محمد، رسالة ماجستير بعنوان: الحجز من المنبع كوسيلة لمكافحة التهرب وحصر

المجتمع الضريبي، كلية التجارة جامعة القاهرة، ص ٧١.

(٢) يحيى أحمد مصطفى محمد، رسالة ماجستير بعنوان: الحجز من المنبع كوسيلة لمكافحة التهرب وحصر

المجتمع الضريبي، كلية التجارة جامعة القاهرة، ص ٧١.

❖ توقيع عقوبات وجزاءات على الصيدليات، التي لا تقوم بالقيود بالدفاتر المقترحة، وتسليمها في نهاية السنة المالية بمأمورية ضرائب المهن غير التجارية، أو مأمورية الضرائب المختصة.

ب- أسس المحاسبة الضريبية لنشاط أطباء النساء والولادة:

وتتبعه المصلحة بضرورة التزام المأموريات بما يلي: (١)

١- بالنسبة للحالات الدفترية التي يتقدم فيها الممول بإقراره الضريبي، - مستنداً لدفاتر وحسابات منتظمة يتعين على المأمورية محاسبته ضريبياً، وفقاً للدفاتر والسجلات مع مراعاة عدم إهدارها إلا بناءً على أسباب جدية وحقيقية.

٢- بالنسبة للحالات التقديرية يراعي اتباع الأسس التالية:

● الإيرادات: ويتم تحديد بنود الإيرادات على النحو التالي:

- الكشوف: (كشف" عادي، أو مستعجل، أو كشف منزلي، أو إعادة كشف).
- الخدمات الطبية بالعيادة: (خدمات تنظيم الأسرة، ومتابعة الحمل، والتشخيص بالموجات الصوتية"السونار، أو منظار، أو غيارات).
- العمليات الجراحية وتنقسم وفقاً للقرار رقم (٣٦٨) لسنة ٢٠٠٤ م إلى:
 - عمليات ذات طابع خاص: (جراحة الأنابيب والمبيض باستعمال منظار البطن، وعمليات منظار البطن الجراحي، وعمليات الرحم الجراحي، وعمليات انفجار الرحم).
 - عمليات ذات مهارة خاصة: (استئصال كلي للرحم للسرطان، واستئصال أورام خبيثة بالمبيضين، واستئصال كلي للفرج للسرطان، واستئصال الأحشاء الحوضية للسرطان.... إلخ).
 - عمليات كبرى: (انقلاب بالرحم عند المهبل، وقيصرية لأول مرة، وولادة طبيعية بالمقعد، وولادة بالحقن المتوسط.... إلخ).
 - عمليات متوسطة: (تصليح سقوط جدار المهبل الأمامي أو الخلفي، وتصليح العجان، إلخ).
 - عمليات بسيطة: (فك ربط عنق الرحم، وفحص تحت مخدر عام، إلخ).
 - أتعاب نتيجة التعاقد مع أي من الجهات التالية: (مستشفيات سواء حكومية أو جامعية أو تأمين صحي، ومستشفيات خاصة، أو استثماري، ومستوصفات هيئات، أو شركات.

(١) تعليمات تنفيذية للفحص رقم (٤٩) بند (٧١٠) لسنة ٢٠١٧ م، بشأن أسس المحاسبة الضريبية لنشاط أطباء النساء والولادة، مصلحة الضرائب المصرية .

ويتم الاسترشاد بما يلي: (١)

معاينة العيادة والعيادات الأخرى إن وجدت، معاينة دقيقة وممتدة لتحديد موقعها، ومستويات الدخل بها وشهرة الطبيب ومساحة العيادة، والتجهيزات الطبية والإطلاع على شهادة تسجيل العيادة، كما يراعى عند إثبات الأجهزة الطبية المستخدمة في مزولة المهنة، أن يتم تحديد كل أصل من هذه الأصول تحديداً دقيقاً، وذلك للمحاسبة عن الأرباح الرأسمالية حال التصرف في أي أصل، أو استبداله بآخر بما يتيح للمأمورية تتبع تلك الأصول، من خلال إجراء معاينات بصفة دورية قبل كل فحص، كما يجب أن تشمل المعاينة كذلك على تحديد ما إذا كان الطبيب يزاول المهنة منفرداً بالعيادة، أم هناك شراكة مع غيره في ذات العيادة ومكان مزولة المهنة.

مناقشة الممول مناقشة تفصيلية لتحديد تخصصه، ومركزه العلمي وعدد سنوات الممارسة، وتحديد عدد الحالات، ومناقشته على تحديد الأتعاب المهنية المدفوعة للغير إن وجدت، وفي حالة وجود تنازل من الممول عن العيادة، أو جزء منها للغير يجب مناقشة الممول لتحديد: (اسم المتنازل إليه، وعنوانه والنشاط المهني للمتنازل إليه، والقيمة البيعية أو عائد التنازل وصورة عقد التصرف، وذلك لمحاسبته عن أية عوائد، أو أرباح ناتجة عن التنازل كلياً أو جزئياً عن أماكن مزولة المهنة، وسواء كانت هذه العوائد تدفع شهرياً أو دفعة واحدة.

تتولى المأمورية المختصة الرجوع إلى: (٢)

- جهات التعاقد للحصول على بيانات التعاملات مع هذه الجهات.
 - المستشفيات التي يجرى بها العمليات للحصول على بيانات ب (عددتها - نوعيتها - درجة إقامة المريضة - وعدد أيام الإقامة).
 - تحدد أتعاب الطبيب استرشاداً بالآتي:
 - شهرة الطبيب ودرجته النقابية.
 - المستوى الاجتماعي للمنطقة الكائن بها العيادة.
 - مستوى و شهرة المستشفيات التي يجرى بها العمليات وأنواعها.
- الإطلاع على ما لدى الممول من: أجنادات، ومستندات التكاليف و.....إلخ.

(١) تعليمات تنفيذية للفحص رقم (٤٩) بند (٧١٠) لسنة ٢٠١٧ م، بشأن أسس المحاسبة الضريبية لنشاط أطباء النساء والولادة.

(٢) تعليمات تنفيذية للفحص رقم (٤٩) بند (٧١٠) لسنة ٢٠١٧ م، بشأن أسس المحاسبة الضريبية لنشاط أطباء النساء والولادة، مصلحة الضرائب المصرية.

بيانات التعامل: الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة، وغيرها من البيانات التي يمكن الحصول عليها من أي مصادر أخرى.

الإقرارات الضريبية المقدمة من الممول عن سنة، أو سنوات المحاسبة.

• **الإيرادات الأخرى:**

يتم محاسبة الممول عن أية أنشطة تجارية يمارسها الطبيب، مثل استيراد: (الأدوية أو مستلزمات العمليات الجراحية، أو أجهزة طبية.....).

• **عدد أيام العمل:**

تحتسب عدد أيام العمل كما يلي: (الكشف بأنواعها، والخدمات الطبية، والعمليات) بواقع (٥٢ أسبوعاً أو ٣١٠ يوماً) مع مراعاة إخطارات التوقف المقدمة من الممول، والتحقق من جديتها، وفقاً لأحكام القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥م وتعديلاته.

• **تكاليف مزاوله المهنة في الحالات التقديرية:**

يتم احتساب كافة التكاليف، والمصروفات اللازمة لمزاوله المهنة حكماً بنسبة (١٠%) من إجمالي الإيراد.

• **الإعفاءات:**

يتم مراعاة الإعفاء الوارد بالبند (٥) من المادة (٣٦) من القانون، رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م وتعديلاته، وأحكام المادة (٤٧مكرر) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م وتعديلاتها.

ثانياً: المعاملة الضريبية، ومشكلة تحديد الطبيعة القانونية للنشاط على المنشآت الطبية:

نتناول هذه المعاملة على النحو التالي:

أ. **المعاملة الضريبية لعضو هيئة التدريس بكلية الطب:**

يخضع عضو هيئة التدريس بكلية الطب للضريبة الموحدة على المرتبات، عن مرتبه الذي يتقاضاه من الجامعة، بينما يخضع في نفس الوقت للضريبة على نشاطه المهني من مزاوله مهنته في عيادته الخاصة.^(١)

ب. **المعاملة الضريبية بالنسبة للأطباء الذين يملكون مصحات أو مستشفيات خاصة:**

لعل أبرز حالة عملية وأوضحها للأعمال التجارية، التي يمكن إعتبارها إمتداداً لمزاوله المهنة الحرة، حالة الطبيب الذي يزاول مهنة الطب، ويملك في نفس الوقت مستشفى أو مصحة خاصة يقيم فيها المرضى، وقد كانت المعاملة الضريبية لهذه الحالة محل خلاف حيث ترددت

(١) محمد حامد عطا، المنشآت الطبية والفندقية، مستشار الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب،

مصلحة الضرائب عند تقرير نوع الضريبة التي يخضع لها هؤلاء الأطباء، فعندما طلب بعض الأطباء- الذين يملكون أو يديرون مستشفيات خاصة- أن يسمح لهم باستبعاد مبلغ معين مما يدفعه المرضى من وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أجرا لإقامتهم في المستشفى للعلاج، على أساس أن هذا الجزء هو أجراً شخصياً لهم، نظير قيامهم بالإشراف الطبي وملاحظة المرضى، ولم توافق مصلحة على هذا الطلب في أول الأمر، بحجة أن أجرة إشغال الغرف بالمستشفيات الخاصة محددة، سواء أكان الطبيب المعالج هو صاحب المستشفى أو هو طبيب آخر من الخارج. (١)

يوجد رأيان مختلفان، رأي مصلحة الضرائب يؤيدها بعض الكتاب، حيث ترى إخضاع كل إيرادات المستشفى للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، ورأي بعض شراح القانون التجاري: أن عملية شراء الأغذية وإيواء المرضى، عمل مدني تابع للعمل المهني الحر، ولكن من الناحية الضريبية إذا أمعنا النظر لاتضح لنا أننا أمام رأي واحد، ذلك لأن رأي رجال القانون لا يغير من الحكم الضريبي؛ لأنهم يسلمون أنه عمل تجاري، ومن ثم فإن من يمتن هذه العملية يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، ورأي مصلحة الضرائب يتفق في اعتقادنا ومنطق مبدأ استقلال الضرائب النوعية، وهو خضوع ربح الطبيب عن الجزء المقابل لخدماته الطبية المتصلة بمهنته، للضريبة على أرباح المهن غير التجارية، ثم خضوع ربحه عن إقامة المرضى بالمستشفاه، وتقديم الطعام لهم للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. (٢)

صعوبات التفرقة بين الإيرادين يمكن الاسترشاد بما يلي: (٣)

- فصل الإيرادات المهنية كإيراد العيادة الخارجية، وأجر العمليات عن باقي إيرادات المستشفى.
- فصل المصروفات المتعلقة بمباشرة مهنة الطب كالعقاقير الطبية، والقطن والشاش واستهلاك العدد والآلات والأدوات، ومرتبات الأطباء المساعدين والفنيين.
- الإيرادات المختلفة يمكن فصل، وتحديد ما يخص الضريبة على المهن غير التجارية على أساس تقديري، فإما أن يُحدد أجرٌ مناسب للطبيب مقابل الإشراف الطبي على مرضاه، متمشياً مع سمعته وكفاءته، وأجره العادي بعيادته وهذه طريقة أسهل، وإما أن

(١) دكتور/ عيسى محمد أبو طبل، ضرائب الإيرادات، دراسة عملية علمية تحليلية مقارنة بين التشريعين المصري واليمني، كلية التجارة جامعة القاهرة، وكتابها الدوري رقم (٧٧) في ٣٣ سبتمبر سنة ١٩٤٣ م .
(٢) المرجع السابق، دكتور / عيسى محمد أبو طبل، والكتاب الدوري رقم (٧٧) في ٣٣ سبتمبر سنة ١٩٤٣ م
(٣) المرجع السابق، دكتور / عيسى محمد أبو طبل، والكتاب الدوري رقم (٧٧) في ٣٣ سبتمبر سنة ١٩٤٣ م .

يحدد أجر الإقامة على أساس أسعار الفنادق المماثلة، ومن نفس الدرجة وما زاد على ذلك مما يدفعه المريض فعلاً يعتبر مقابل الإشراف الطبي.

• بالنسبة للمصاريف الإدارية والعمومية، كأجور ومرتبوات الحكيمات والممرضات، والإيجار والنور والمياه والتليفون، والمطبوعات ومصاريف النظافة، وغيرها مما لا يمكن تخصيصه مباشرة على الإيراد المهني والإيراد التجاري، فيمكن تقسيمها بطريقة مناسبة، ولتكن على أساس إيراد المهن الحرة إلى إيراد الأرباح التجارية.

وقد تم حسم كل هذا الخلاف من قبل القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م، وتوجد تعليمات مصلحة الضرائب أيضاً في هذا الشأن، رقم (٢٤) لسنة ٢٠١٢ م.

ج. المعاملة الضريبية بالنسبة لبيع الطبيب للأدوية:

يحدث أن يعتاد الأطباء في القرى، والبلاد التي لا يوجد بها صيدليات، بيع الأدوية بعد شرائها، وهنا تنبغي التفرقة بين أن يقتصر بيع هذه الأدوية على المرضى، الذين يرتادون عيادة الطبيب، وفي هذه الحالة لا يكون ثمة خروج من الطبيب عن نطاق مهنته، ويخضع ما قد يحققه من أرباح للضريبة على المهن الحرة، أما إذا اعتاد الطبيب بيع الأدوية لمن يطلبها من مرضاه، أو غيرهم واتخذ لهذا الغرض محلاً خاصاً، فإن أرباحه في هذه الحالة تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. (١)

د. المعاملة الضريبية بالنسبة لطب الأسنان:

يلاحظ أن أتعاب طبيب الأسنان نظير الأنواع المختلفة من تركيبات الأسنان الصناعية، تماثل تماماً أتعابه من العمليات الجراحية والعلاج، فهي جزء من أعمال مهنته وفرع من فروعها، وتخضع كلها مهما اختلفت صورها للضريبة على أرباح المهن الحرة، وأما صناع الأسنان فهم يخضعون للضريبة على أرباح المهن غير التجارية، حينما يمتحنون هذه الأعمال ويتخذون لها معملاً خاصاً يزيدونه بالمعدات، والأثاث ويستقبلون فيه عملاءهم، طبيب الأسنان إذا ما قام بصنع معجون للأسنان، أو بعض المساحيق، ولم يقتصر على بيعها لعملائه فقط، وإنما لكل من يطلبها، كما لم يقتصر في بيعها على عيادته، وإنما إمتد لبيعها إلى الصيدليات. فيخضع من ثم للضريبة عن نشاطه التجاري والصناعي. (٢)

(١) دكتور / عيسى محمد أبو طبل، ضرائب الإيرادات، دراسة عملية علمية تحليلية مقارنة بين التشريعين المصري واليمني، كلية التجارة جامعة القاهرة، وكتابها الدوري رقم (٧٧) في ٣٣ سبتمبر سنة ١٩٤٣ م ص. ٣٧٠.

(٢) محمد حامد عطا، المنشآت الطبية والفندقية، كلية التجارة، ص ٥١٤.

هـ. المعاملة الضريبية بالنسبة لمهنة التحليل:

إن مهنة التحليل سواء أكانت مقصورة على ما يتصل اتصالاً وثيقاً بأمراض الإنسان دون غيره أم لا، تعد مهنة غير تجارية، إذ ليس هناك فارق علمي بين التحليل الكيماوي لأمراض الإنسان، وتحليل المواد الكيماوية المتصلة اتصالاً وثيقاً بالتجارة، فاتصال التحليل بالتجارة ليس من شأنه أن يغير من طبيعة المهنة ذاتها، وعلى ذلك فإن الطبيب البكتريولوجي، والمحلل والكيميائي الحاصل على دبلوم عال، والذين يقومون بإجراء التحليلات بمعلمهم يخضعون للضريبة على المهن غير التجارية، إذا كانوا يعملون مستقلين، لكن إذا اتضح أن الكيميائي لم يقف عند حد العملية التحليلية إلى المضاربة، وشراء المواد بغرض البيع واتخذ لنفسه منشأة تجارية، خضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. (١)

و. المعاملة الضريبية بالنسبة لمهنة التدليك:

التدليك باليد طريقة علاجية معترف بها من الوجهة الطبية لعلاج بعض الأمراض، وله طرق معروفة وتأثير مباشر، ويجب على من يقوم به أن يكون على علم بأجزاء جسم الإنسان، وبعض الأمراض والأحوال الخاصة كعلاج الكسور وموقعها، حتى يمكنه اختيار الطريقة التي يجب أن يتبعها كي لا يضر المريض ويمكنه من جني الفائدة. (٢)

تواتر القضاء على إخضاع مهنة التدليك الطبي للضريبة على أرباح المهن غير التجارية؛ لأنها مهنة تشبه مهنة الطبيب والخبير، فهي تشبه الأولى في أن من يباشرها يجب أن يلم بمعلومات طبية، كالتشريح كما أن الطبيب لا يستغنى عنه في كثير من الحالات، كما أنه خبير في فنه، وأن الأعمال التي يقوم بها المدلك، لا تعدو أن تكون مجرد خدمات يؤديها دون تفاعل بين رأس المال، والعمل سواء أداها في المستشفى أو بمنزله أو لدى الأطباء. (٣)

ويمكن القول بأن مهنة التدليك سواء أكانت باليد، ويطلق على من يقوم بها المجر، أو كانت باليد والكهرباء ويتولاها أشخاص حائزون على دبلوم التدليك، مهنة غير تجارية، طالما أن العنصر الأساسي فيها العمل وزاولها المدلك بصفة مستقلة، وبالتالي تخضع أرباح ممتنها للضريبة على أرباح المهن غير التجارية، ولعل من نافلة القول أن نذكر إذا ما التحق المدلك بخدمة

(١) دكتور/ عيسى محمد أبو طبل، ضرائب الإيرادات، دراسة عملية علمية تحليلية مقارنة بين التشريعين المصري واليمني، كلية التجارة جامعة القاهرة، وكتابها الدوري رقم (٧٧) في ٣٣ سبتمبر سنة ١٩٤٣م، ص ٣٨٣ .

(٢) د/ عيسى محمد أبو طبل، ضرائب الإيرادات، كلية التجارة جامعة القاهرة، ص ٣٨٣ .

(٣) دكتور/ عيسى محمد أبو طبل، ضرائب الإيرادات، دراسة عملية علمية تحليلية مقارنة بين التشريعين المصري واليمني، كلية التجارة جامعة القاهرة، وكتابها الدوري رقم (٧٧) في ٣٣ سبتمبر سنة ١٩٤٣م، ص ٣٨٣ .

طبيب، أو مستشفى للعظام ارتبط بعقد عمل، وكان خاضعاً لإشراف ورقابة وسيطرة رب العمل، خضع إيراده للضريبة على المرتبات والأجور. (١)

ز. المعاملة الضريبية بالنسبة للطب الشرعي:

يلاحظ أنه ليس بحاجة للإشارة إلى خضوع مرتبات الأطباء الشرعيين الموظفين بالحكومة للضريبة على المرتبات والأجور، فهذا شيء مسلم، لكن ماذا إذا تقاضى أحد الأطباء الشرعيين أتعباً مقابل ما يطالب به من تقارير للمحكمة في القضايا الجنائية؟ وعلى أية حال فقد تراجعت مصلحة الضرائب عن فتواها السابقة، وقررت خضوع الأتعاب التي يتقاضاها الأطباء الشرعيون في القضايا التي يندبون إليها لضريبة المرتبات؛ لأن مصدرها عمل إضافي مقرر في حدود وظائفهم. (٢)

ح. المعاملة الضريبية بالنسبة إلى الطبيب البيطري:

يخضع إيراد الطبيب البيطري للضريبة على أرباح نشاطه المهني؛ بنفس الشروط التي يخضع لها الطبيب البشري، ويخضع للضريبة على أرباحه التجارية والصناعية إذا قام بصنع بعض الأدوية وبيعها للجميع دون أن يقتصر على عملائه، وكذلك إذا استغل مصحة أو مستشفى للحيوانات. (٣)

ط. المعاملة الضريبية للممرض:

يعتبر الممرض عاملاً سواء أكان يعمل لدى طبيب أو في المستشفى، أو كان متعاقداً مع المريض مباشرة ويخضع إيراده للضريبة على المرتبات والأجور، ولكن توجد طائفة من الممرضين يقتصر عملهم على إعطاء الحقن للمرضى في منازلهم، وهؤلاء يخضع إيرادهم للضريبة على المهن غير التجارية لاستقلالهم في عملهم. (٤)

٢-أسس المحاسبة الضريبية للمنشآت الدوائية:

ونوضح أهم هذه الأسس على النحو التالي:

أ- أسس المحاسبة الضريبية لنشاط الصيدليات:

قامت المصلحة بعمل دراسة شاملة تضمنت الدراسات المقدمة من نقابة الصيادلة، والدراسات المقدمة من المأموريات، والإطلاع على عدد من الملفات بالمأموريات المختلفة، وعقد

(١) المرجع السابق، د/ عيسى محمد أبو طبل، ص ٣٨٣.

(٢) المرجع السابق، د/ عيسى محمد أبو طبل، ص ٣٧٧، ٣٧٦.

(٣) محمد حامد عطا، المنشآت الطبية والفندقية، ص ٥١٤.

(٤) المرجع السابق، محمد حامد عطا، ص ٥١٥.

العديد من الاجتماعات مع ممثلي النشاط، والتي توجت بالاتفاق معهم بتاريخ ٢٠٠٥/٨/٣١ م على اتباع الأسس التالية عند موافقة الممول بالمأمورية في الحالات التقديرية: (١)

• رقم الأعمال:

- الأدوية وألبان الأطفال، والرجوع إلى شركات إنتاج الأدوية المحلية وكذا شركات، ومخازن توزيع الأدوية للحصول على شهادات بحجم مسحوبات الصيدلية السنوية، تتضمن قيمة المسحوبات ونوعيتها (م محلية أم مستوردة).
 - أدوات ومستحضرات التجميل، والمستلزمات الطبية والمبيدات الحشرية (الإكسوارات، ويتم تحديدها بحد أقصى ١٠% من مشتريات الصيدلية بالبند (أ).
 - الأصناف الأخرى: (الأجهزة الرياضية، ولعب الأطفال)، ويتم تحديدها بمعرفة المأمورية استرشادا بالمعاينة والمناقشة.
 - يراعي الإسترشاد بالعناصر التالية عند تحديد رقم الأعمال:
 - معاينة الصيدلية وفروعها ومخازنها - إن وجدت - معاينة دقيقة لتحديد كميات وقيم ما بها من الأصناف الأخرى، وموقع الصيدلية وشهرتها.
 - مناقشة الممول لتحديد حجم المشتريات، والمبيعات السنوية من الأصناف الأخرى، الإطلاع على المستندات التي لدى الممول مثل: (فواتير الشراء، وصور فواتير البيع، وأجندات) - إن وجدت.
 - الإقرارات الضريبية للاسترشاد بما ورد بها.
 - بيانات التعامل مع الجهات - إن وجدت.
- هامش الربح: وتحدد نسبة مجمل الربح من رقم مشتريات الصيدلية كما يلي: الأدوية، وألبان الأطفال ١٩،١٥%، وأدوات، ومستحضرات التجميل، والمستلزمات الطبية، والمبيدات الحشرية ١٦%، والأصناف الأخرى ٢٠%. (٢)
- الأنشطة والإيرادات الأخرى: يراعي محاسبة المنشأة عن أي أنشطة، وأيرادات أخرى يثبت مزاولتها بخلاف نشاط الصيدلية. (٣)

(١) تعليمات تنفيذية للفحص رقم (٥٨) بند (١٨١) لسنة ٢٠٠٥ م بشأن أسس المحاسبة الضريبية لنشاط الصيدليات.

(٢) المرجع السابق، تعليمات تنفيذية للفحص رقم (٥٨) بند (١٨١) لسنة ٢٠٠٥ م.

(٣) المرجع السابق، تعليمات تنفيذية للفحص رقم (٥٨) بند (١٨١) لسنة ٢٠٠٥ م.

المصروفات الإدارية والعمومية^(١):

- تحتسب المصروفات اللازمة لمباشرة النشاط كما يلي: تعتمد الأجور والمرتبات والمكافآت، وكافة تكاليف العمالة الأخرى للصيدلية اللازمة لمباشرة نشاطها، وذلك طبقاً لما يقدمه الممول من بيانات تفصيلية عن العمالة المتفرغة، وغير المتفرغة، ونوع العمل والوقت بواقع ٤,٥% من رقم مشتريات الصيدلية، وذلك بشرط سداد ضريبة كسب العمل.

تعتمد المصروفات المتغيرة التي تستلزم طبيعة النشاط إنفاقها، والتي يصعب الحصول على مستنداتها مثل: ورق اللف، والشنط البلاستيك، والأدوات الكتابية، والإكراميات، والنثریات... إلخ بواقع ١,٥% من رقم مشتريات الصيدلية، وتعتمد كافة المصروفات الإدارية والعمومية المؤيدة بالمستندات بحد أقصى ١,٥% من رقم مشتريات الصيدلية، وتعتمد مصروفات التأسيس وفقاً للمستندات المؤيدة لها مرة واحدة عند بداية النشاط على أن تستهلك على خمس سنوات، وكذا مصروفات التجديد والتطوير، بشرط مرور عشرة سنوات على التأسيس أو التجديد، وقيام الممول بإخطار المأمورية بذلك، وتقديم المستندات المؤيدة على ضوء التعليمات التنفيذية للفحص، رقم (٨) لسنة ١٩٩٩م بند رابع فقرة (٤) على أن تستهلك على خمس سنوات، وتعتمد التبرعات وفقاً لأحكام المادة (٢٤) من القانون (١٥٧) لسنة ١٩٨١م وتعديلاتها، والمادة (٢٣) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م.

- تراعي الأمور التالية بالنسبة للمصروفات الإدارية والعمومية: (٢)

- ضرورة الالتزام بتطبيق مبدأ استقلال السنوات الضريبية.
- يلزم تطبيق أسس المحاسبة الواردة بهذا الاتفاق عند موافقة الممول عليها بالمأمورية، وفي حالة عدم الموافقة يتم محاسبتها، وفقاً للقواعد والأسس المعمول بها قبل هذا الاتفاق.
- يطبق هذا الاتفاق على جميع السنوات التي لم تتم المحاسبة عنها، وكذا السنوات التي لم تصبح الضرائب المستحقة عنها نهائية.
- يتم تطبيق التعليمات التنفيذية للتحويل، رقم (٤) لسنة ٢٠٠١م عند طلب تقسيط الضرائب المستحقة طبقاً لهذا الاتفاق.

(١) تعليمات تنفيذية للفحص رقم (٥٨) بند (١٨١) لسنة ٢٠٠٥م بشأن أسس المحاسبة الضريبية لنشاط الصيدليات.

(٢) المرجع السابق، تعليمات تنفيذية للفحص رقم (٥٨) بند (١٨١) لسنة ٢٠٠٥م بشأن أسس المحاسبة الضريبية لنشاط الصيدليات.

- يعاد النظر في هذا الاتفاق، كلما طرأت عليه أية متغيرات جوهرية، تؤثر على هذا النشاط سلباً أو إيجاباً.

- على جميع المناطق الضريبية، والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة والإدارات التابعة لها، مراعاة تنفيذ المأموريات لهذه التعليمات بكل دقة.

■ المعاملة الضريبية لأصحاب الصيدليات: (١)

ثار خلاف بين أصحاب الصيدليات، ومصصلحة الضرائب فيما يتعلق بالمعاملة الضريبية لأصحاب الصيدليات، إذ يذهب أصحاب الصيدليات إلى أنهم أصحاب مهنة غير تجارية مثلهم كمثل الأطباء، حيث إنهم يزاولون مهنتهم بعد الحصول على إجازة علمية، خاصة وأن هذه المهنة تحتاج إلى دراية علمية وخبرة كغيرها من المهن الحرة، حيث إن عملهم في تجهيز أو تركيب الأدوية، والعقاقير لوقاية الإنسان، أو الحيوان من الأمراض قائم على العلم والفن، وقد أيد بعض الكتاب هذا الرأي بدعوى أن تركيب الأدوية يعتبر نشاطاً مهنيّاً؛ لأن العنصر الأساسي في النشاط هو العمل، وهذا العمل مشابه تماماً لعمل طبيب الأشعة، والطبيب البكتريولوجي حيث يتكلف هؤلاء من إعداد عيادة، أو مكتب أضعاف ما يتكلفه إعداد العقاقير اللازمة لتركيب الأدوية، وتجهيز المكان المعد لبيعها، ومن العدالة أن يتساوي الصيدلي صاحب هذه المهنة مع غيره من المهن، بل قد يحتاج طبيب الأشعة والطبيب البكتريولوجي إلى مساعدين، وموظفين لمعاونتهم أكثر من الصيدلي. (٢)

ورأت مصلحة الضرائب إخضاع أرباح الصيدليات للضريبة على الأرباح التجارية، والصناعية باعتبارها ناتجة عن نشاط تجاري وصناعي وحجتها ما يلي:

- أن الصيدلي لا يقتصر عمله على تركيب الأدوية، وإنما يبيع دائماً إلى جانبها عقاقير وأدوية طبية وغالباً أدوات زينة وغير ذلك، ومن العسير من الناحية العملية فصل المهنتين عن بعضهما.

- أن الصيدلي يعتبر في نظر قانون التجارة، وفي نظر السجل التجاري تاجراً وهو في هاتين الناحيتين يستفيد من جميع مميزات التاجر، وعليه فيهما جميع واجبات التاجر.

- أن الصيدلي وإن كان من الناحية الفقهية الضريبية المحضة، يقوم بمهنتين تجارية وغير تجارية معاً، إلا أنه يمكن أن يشبه بالطبيب، إذا أدار مستشفى حوسب عن طبه كمهنة

(١) د/ زكريا محمد بيومي، التشريع الضريبي المصري، كلية الحقوق جامعة المنوفية، سنة ٢٠٠٧ م، ص ٣١٩ إلى ص ٣٢٢.

(٢) د/ زكريا محمد بيومي، التشريع الضريبي المصري، كلية الحقوق جامعة المنوفية، سنة ٢٠٠٧ م، ص ٣١٩ - ص ٣٢٢.

وعن مستشفى كتاجر، إذ أن المستشفى للطبيب أمر عارض ونادر وله استقلاله، ولكن مهنتي الصيدلي متلازمتان أبداً فالنشاطان من اختصاصه يجمع بينهما بلا استثناء.^(١) استقر القضاء على اعتبار صاحب الصيدلية تاجراً؛ لأن الجزء الأكبر من نشاطه قاصر على شراء المواد الأولية، وتركيبها وبيعها بقصد تحقيق الربح، وهو يقوم بهذا العمل في محل له مظاهر المشروع يضاف إلى ذلك أن نصيب المهارة والعمل الذهني في هذه المهنة محل نظر، لأن معظم العقاقير أصبحت جاهزة وبشترتها الصيدلي، وبيعها بثمن أكبر ويحقق من ذلك ربحاً.^(٢)

وتتفق الباحثة مع رأي الدكتور زكريا محمد بيومي في أنه: يجب أن يفصل بين الربح الذي يحصل عليه صاحب الصيدلية، من بيع أدوات الزينة ومستحضراتها، وبيع الأدوات الطبية والأدوية الجاهزة، وهذه تخضع بأكملها للضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي، أما بالنسبة لبيع الأدوية المركبة بناء على تذاكر طبية، فهذه تخضع أرباحها للضريبة باعتبارها نتاجاً لنشاط مهني؛ لأن هذا العمل يحتاج إلى مجهود فكري وعملي، فضلاً عن أن الصيدلي مسئول عن صحة التركيب عند تحضير الدواء، وله مواجهة الطبيب والامتاع عن صرف الدواء حتى يصحح الطبيب الوضع.^(٣)

حسم الخلاف بين أصحاب الصيدليات، ومصلة الضرائب فيما يتعلق بالمعاملة الضريبية لأصحاب الصيدليات بموجب اتفاقية الصيادلة، التي تمت بين نقابة الصيادلة ومصلة الضرائب في الاتفاقية رقم (٥٨) لسنة ٢٠٠٥ م، وأصبحت المعاملة الضريبية بنسبة صافي ربح ١٥,١٩ % للأدوية والألبان والمستحضرات، و ١٦ % للمستلزمات والإكسسوارات واعتبارها نشاطاً تجارياً.

ب- المعاملة الضريبية بالنسبة لمهنة تجهيز وبيع النظارات الطبية:

اختلف الرأي لأي الضرائب النوعية، تخضع أرباح نشاط أصحاب محال تجهيز وبيع النظارات الطبية، وهذه الأرباح ناتجة من تضافر رأس المال والعمل، ودور رأس المال في هذه العملية دور رئيسي، وليس ثانوياً و يغلب في تحقيقه العنصر التجاري، أي أن أغلب الربح الناتج من هذه العملية مصدره المادة الخام التي تصنع منها عدسات النظارات، ثم الشناير التي تتركب عليها العدسات، وعليه يتعين الاعتراف بكونه تاجراً وفقاً للقانون التجاري، واعتباره كذلك تاجراً في مدلول قانون الضرائب، كما أنه وإن كانت مهنته تجهيز النظارات الطبية وبيعها تحتاج إلى خبرة ودراسة معينة، إلا أن ذلك لا ينفي الدور الرئيسي لرأس المال في هذه المهنة، والربح الناتج من

(١) المرجع السابق، د/ زكريا محمد بيومي، سنة ٢٠٠٧ م ص ٣٢٠ إلى ٣٢١ .

(٢) د/ محسن شفيق، الجزء الأول، القانون التجاري المصري، ص ١٦١ .

(٣) د/ زكريا محمد بيومي، التشريع الضريبي المصري، كلية الحقوق جامعة المنوفية، سنة ٢٠٠٧ م، ص ٣٢١ إلى ٣٢٢ .

هذه المهنة ناتج من عنصرى العمل، ورأس المال وهو أساس الخضوع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، من أجل هذا أصدرت المصلحة تعليماتها بمراعاة خضوع نشاط أصحاب تجهيز، وبيع النظارات الطبية للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.^(١)

ج- أسس المحاسبة الضريبية لنشاط تجارة الأدوية البيطرية:^(٢)

نظراً لعدم صدور تعليمات تنفيذية للفحص بشأن نشاط تجارة الأدوية البيطرية، وتوحيداً لأسس محاسبة ممولى هذا النشاط، وإرساءً لقواعد الثقة والتعاون بين المصلحة وكافة فئات الممولين، قامت الإدارة بعمل دراسة شاملة لهذا النشاط تضمنت ما يلي: الإطلاع على عينة من ملفات ممولى هذا النشاط (الإقرارات الضريبية المقدمة - وأسس الفحص - وموافقات اللجان الداخلية - وقرارات لجان الطعن)، و الدراسات المقدمة من بعض المأموريات، والاجتماع مع السادة مديري الفحص ببعض المأموريات.

وأسفر ما سبق عن ملاءمة اتباع الأسس التالية عند محاسبة الحالات التقديرية:

• رقم الأعمال: يتم تحديده استرشاداً بما يلي:

- الرجوع إلى شركات إنتاج الأدوية البيطرية المحلية، وكذلك شركات ومخازن توزيع الأدوية للحصول على شهادات بحجم المسحوبات السنوية تتضمن قيمة المسحوبات ونوعيتها.
- كما يتم الاسترشاد بالعناصر التالية: معاينة المنشأة وفروعها ومخازنها إن وجدت معاينات دقيقة ; لتحديد كميات وقيم ما بها من بضاعة وتصنيفها (أدوية بيطرية - مستلزمات مزارع - أمصال - لقاحات)، وعدد عمال البيع، وموقع المنشأة ومساحتها وتجهيزاتها ومدى قربها من: منشآت الإنتاج الداجني - وحظائر تربية المواشى والدواب، وأثر ذلك على حجم المبيعات، ومناقشة الممول مناقشة شاملة لتحديد طبيعة النشاط، والمؤهل العلمي من خلال الإطلاع على ترخيص المنشأة، وحجم المشتريات (الشهرية، والأسبوعية) من كل صنف، ومصادر الشراء: (شركات الإنتاج المحلية، وشركات ومخازن توزيع الأدوية)، وحجم المبيعات اليومية من (الأدوية البيطرية، ومستلزمات المزارع، والأمصال واللقاحات)، وعدد أيام العمل، وجهات التعامل وحجم المعاملات، وهامش الربح، والإيرادات الأخرى، والمصروفات الإدارية والعمومية اللازمة لمباشرة النشاط.

(١) دكتور/ عيسى محمد أبو طبل، ضرائب الإيرادات، دراسة عملية علمية تحليلية مقارنة بين التشريعين المصري واليمنى، كلية التجارة جامعة القاهرة، وكتابها الدوري رقم (٧٧) في ٣٣ سبتمبر سنة ١٩٤٣م، ص ٣٨٤-٣٨٦.

(٢) صدرت في ٤ / ٩ / ٢٠٠٥ م تعليمات تنفيذية للفحص رقم (٧٠) بند (١٨١) لسنة ٢٠٠٥ م بشأن أسس المحاسبة الضريبية لنشاط تجارة الأدوية البيطرية.

– الاطلاع على المستندات التي تتوافر لدى الممول مثل: (فواتير الشراء، وصور فواتير البيع، وأجندات).

– الإقرارات الضريبية المقدمة من الممول عن سنوات المحاسبة.

– بيانات التعامل: مثل الخصم، وسجل التعاقدات، وبيان مصلحة الضرائب على المبيعات وغيرها من البيانات التي يمكن الحصول عليها من أي مصادر أخرى.

• عدد أيام العمل: تحتسب بواقع (٣١٠) يوماً مع مراعاة إخطارات التوقف المقدمة من الممول والتحقق من جديتها.

• نسب مجمل الربح: تحدد نسبة مجمل الربح كما يلي:، تجارة الأدوية البيطرية ١٥ % تجارة (مستلزمات المزارع، والأمصال واللقاحات) ١٧ % ، والتوريدات يطبق بشأنها التعليمات التنفيذية للفحص رقم (١٩) لسنة ١٩٩٩ م.

• الإيرادات الأخرى: ويتم المحاسبة عن أي إيرادات أو أنشطة أخرى يثبت مزاولتها مثل: تجارة الأعلاف (علف المواشي، وعلف الدواجن)، ويتم المحاسبة عن الإيراد المهني إذا كان الممول طبيباً بيطرياً ويمارس أنشطة مهنية من خلال المنشأة.

• المصروفات الإدارية والعمومية: وتحتسب كافة هذه المصروفات اللازمة لمباشرة النشاط وفقاً للتعليمات التنفيذية.

ثانياً: مشكلة خصم نسبة حكومية من إجمالي الإيراد، مقابل كافة التكاليف والمصروفات في حالة عدم إمساك دفاتر منتظمة: (١)

أفرد المشرع الضريبي معاملة خاصة لممولي المهن الحرة، وغير التجارية وغير المحتفظين بدفاتر منتظمة معاملة أكثر تشدداً عن غيرهم من الممولين، وذلك رغم أن فئة من ممولي الأنشطة المهنية، وغير التجارية لا ينطبق عليهم أصلاً شروط إمساك الدفاتر، والتي وردت بأحكام المادة (٧٨) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م البند (١)، وعلى ذلك إذا لم يتحقق أيّاً من الشروط السابقة فلا يكون الممول مطالباً بإمساك الدفاتر والسجلات، ولا يكون هناك محل لتطبيق العقوبة المنصوص عليها في القانون، ورغم أن هذه الأحكام واجبة لجميع الممولين من الأشخاص الطبيعيين، إلا أن المشرع لم يقرر معاملة واحدة لكافة الممولين.

حيث أفرد معاملة خاصة لممولي المهن الحرة، وغير التجارية حالة عدم إمساك الدفاتر، وذلك طبقاً لنص المادة (٣٥) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م، والتي تنص على: "يخصم من إجمالي إيراد الممول جميع التكاليف، والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد من واقع الحسابات المنتظمة المؤيدة بالمستندات، بما في ذلك التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على

(١) قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م، ولائحته التنفيذية.

إثباتها بمستندات، وطبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، ويكون الخصم بنسبة ١٠% في حالة عدم إمساك دفاتر منتظمة".

ويلاحظ أن المشرع الضريبي لم يأخذ بهذا النهج، بالنسبة لإيرادات النشاط التجاري والصناعي، حيث أوجب خصم المصروفات الحقيقية اللازمة للنشاط، ولم يميز في ذلك بين الحالات الدفترية والحالات التقديرية، مما يعني أن مسلك المشرع يفتقد إلى العدالة، حيث فرض المشرع نسبة حكومية مقابل جميع التكاليف والمصروفات، عند تحديد وعاء الضريبة للمهن الحرة وغير التجارية وذلك بخصم ١٠% مقابل جميع التكاليف والمصروفات، في حين ترك الأمر لممولي الأرباح التجارية والصناعية في إدراج كافة المصروفات، والتكاليف التي أنفقت إذا ما قدمت المستندات المؤيدة لها، فضلاً عن تقدير التكاليف والمصروفات غير المؤيدة بالمستندات أو التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات بواقع ٧% من إجمالي المصروفات العمومية، والإدارية المؤيدة بمستندات (المادة رقم (٢٢) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م) ومن ثم ترى الباحثة مع البعض أن نسبة ١٠% المقررة بالمادة رقم (٣٥) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م لم تعد ملائمة مقابل جميع التكاليف الواجبة الخصم من إجمالي الإيراد لتحديد صافي الربح الخاضع للضريبة، وذلك في ظل استعانة أصحاب بعض المهن الحرة بأجهزة متطورة مرتفعة الثمن، وأن قسط إهلاكها أصبح يمثل مبالغ مرتفعة.

ثالثاً: مشكلة التفرقة في التعامل بشأن خصم التبرعات:

نلاحظ أن التفرقة والاختلاف في المعاملة ليس له ما يبرره، ويتنافي مع قواعد العدالة وفيها ترجيح طرف على حساب الآخر، فكيف يسمح لممولي النشاط التجاري والصناعي بخصم كافة التبرعات التي تؤول إلى الحكومة، أيّاً كانت مقدارها حتى لو تعدت صافي الإيراد السنوي، وتحولت إلى خسارة، في حين أنه لم يسمح لممولي ضريبة المهن غير التجارية بجواز خصم التبرعات إلا في حدود صافي الإيراد بحيث لا يتعداه، ولذلك فهذه المادة ترسخ مبدأ عدم العدالة بين الممولين. (١)

رابعاً: مشكلة عدم العدالة في إلغاء مقابل الاستهلاك المهني: (٢)

المشرع الضريبي في القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م قد جانبه الصواب في إلغاء مقابل الإستهلاك المهني كما أن إلغاءه يتنافي مع قواعد العدالة بين الممولين، وذلك للأسباب الآتية:

(١) خالد علي عبد المولى شعبان، رسالة دكتوراة بعنوان: إطار مقترح لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية على الدخل في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل، ص ٤٨، قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م ولائحته التنفيذية.

(٢) المرجع السابق، خالد علي عبد المولى شعبان، ص ٤٨، قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م ولائحته التنفيذية.

- الإهلاك عبارة عن تحميل منتظم للقيمة القابلة للإهلاك، من الأصل الرأسمالي على فترات عمره الافتراضي، أو بعبارة أخرى هو: المبالغ التي تخصصها المنشأة لمقابلة النقص التدريجي في قيمة أصولها الرأسمالية، (١) وفكرة الاستهلاك وإن كانت بحقيقتها تنطبق على الآلات والمباني والأصول الثابتة عموماً، إلا أنها فكرة عامة يمكن تطبيقها على العنصر البشري أيضاً باعتباره عنصراً من عناصر الإنتاج، ذلك العنصر الذي تضعف قدرته الإنتاجية بمرور الزمن أي كلما ازداد عمراً.
- أن الإهلاك المحاسبي في أبسط مفهوم له هو: توزيع تكلفة الأصل الرأسمالي على سنوات عمره الإنتاجي، فإذا كان العمر الإنتاجي للإنسان العامل يتمثل في فترة مزاولته الفعلية للعمل المنتج دخلاً، فإن العدالة تقضي بأن يتم احتساب (قسط الإهلاك الإنساني) خاصة وأن النشاط المهني مرتبط بشخص من يزاوله، فإذا ما توفي ممول المهن الحرة، أو مرض مرضاً شديداً يقعه عن العمل، فإن النشاط يتوقف وينهار، ولا يصلح أن يقوم أحد مكانه، كما أن هذا العمل لا يورث، ويلاحظ أن هناك رابطة قوية بين صحة الإنسان المهني وبين تحقيق الإيراد.

(١) المرجع السابق، خالد علي عبد المولى شعبان، ص٤٨، قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م ولائحته التنفيذية.

المطلب الثالث
التشريع الضريبي
في الولايات المتحدة الأمريكية
على المنشآت الطبية والدوائية

تعد أنشطة المنشآت الطبية والدوائية من أهم الإيرادات الضريبية بالموازنة العامة في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث تمثل قوة دفع هائلة للاقتصاد، لذا نتناول في هذا المطلب: التشريع الضريبي في الولايات المتحدة الأمريكية على المنشآت الطبية والدوائية، بعد أن تناولنا في المطلب الأول: مشكلات المحاسبة عن ضريبة الدخل فيما يتعلق بالمرتبات وما في حكمها للمنشآت الطبية والدوائية، والمطلب الثاني: مشكلات التحاسب الضريبي لإيرادات المهن غير التجارية، في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل للمنشآت الطبية والدوائية.

ونتناول التشريع الضريبي في الولايات المتحدة الأمريكية على المنشآت الطبية والدوائية بشيء من التفصيل على النحو التالي:

أولاً: التشريع الضريبي والأخطاء القانونية والضريبية والاقتصادية، التي يرتكبها الأطباء في تصميم عمليات الشراء والاستحواذ في الولايات المتحدة الأمريكية:
وتتمثل هذه الأخطاء في الآتي: ⁽¹⁾

الخطأ الأول: قيمة حسابات القبض في سعر المخزون:

لاحظ أنه إذا دفع المرضى فواتيرهم الطبية في وقت تقديم الخدمات، فلن يكون للممارسة الطبية أي حسابات مستحقة القبض، وستترجم جميع الإيرادات إلى تعويضات جارية للأطباء بدلاً من أن تؤدي إلى ظهور هذا "الأصل المستحق". في هيكله عمليات الشراء والاستحواذ، وغالباً ما يقوم الأطباء بشكل خاطئ، بتضمين حصة من الحسابات المستحقة القبض في سعر شراء الأسهم، مما يخطئ في توصيف الطبيعة الاقتصادية الحقيقية لعنصر القيمة هذا (لأنه مجرد إيرادات مؤجلة) ويخضعها إلى ضريبة دخل أعلى من اللازم.

الخطأ الثاني: تضمين قيمة الشهرة في سعر شراء الأسهم:

قد تطورت الممارسة المهنية "حسن النية" مع مرور الوقت، مما يؤدي إلى بناء سمعة مؤسسية تعزز الزيارات المتكررة، والإحالات من المرضى والأطباء الآخرين، إذا كان الأمر

(1) legal, tax, and economic mistakes physicians make in fashioning buy – ins and buyouts, EDITED BY STEVEN BABITSKY, ESQ. AND JAMES J .MANGRAVITI, ESQ. (C2005 SEAK, INC .)

كذلك، فهذا عنصر منفصل من قيمة العيادة الطبية ويجب أن ينعكس على سعر الشراء المدفوع الذي سيدفعه مالك الطبيب الجديد، ومع ذلك، إذا تم تضمين قيمة الشهرة في سعر السهم، فسيضطر طبيب الشراء إلى تخصيص قدر أكبر من الأرباح قبل الضريبة عما هو ضروري لعملية الشراء.

الخطأ الثالث: عكس قيمة الشهرة في سعر الشراء عندما تكون الشهرة شخصية ومحمولة:

يحق للأطباء الذين يدفعون مقابل حسن النية للممارسة في عملية الشراء، أن يتم الدفع لهم مقابل هذه القيمة عند الاستحواذ، ولكن فقط إذا تركوها وراءهم في الممارسة الطبية، من غير المنطقي اقتصادياً أن يدفع الأطباء المغادرون مقابل حسن النية في الاستحواذ إذا كانت النوايا الحسنة شخصية بالنسبة لهم ويأخذونها معهم.

الخطأ الرابع: الديون المعدومة" في حساب سعر الشراء:

نلاحظ أنه يُطلب من الطبيب الجديد أن يدفع أكثر مما ينبغي في عملية الشراء؛ لأن حساب الذمم المدينة بشكل خاطئ يتضمن تراكم حسابات مستحقة، أو مستحقات محتملة (ربما من حالات الإصابة الشخصية) التي قد لا يتم تحصيلها أبداً.

الخطأ الخامس: عدم النص على تكلفة تحصيل مستحقات الممارسة:

افتراض أن الممارسة الطبية تدفع للطبيب المغادر عند الاستحواذ، مقابل المبلغ الكامل لحصته من حسابات القبض القابلة للتحصيل، عندما تكلف الممارسة المستمرة نفقات الخدمات الإدارية الجارية لتحصيل تلك المستحقات، ويجب تخفيض مكون القيمة المنسوبة إلى حسابات القبض القابلة للتحصيل بنسبة ٥٪ لتغطية التكاليف العامة المنسوبة إلى تحصيل الذمم المدينة.

الخطأ السادس: لا ينص على الطوارئ لعمليات الشراء المتزامنة المتعددة:

عادة ما تركز اتفاقيات الشراء الشاملة على شروط الدفع لمالك طبيب واحد مغادر، ولكنها لم تعالج بشكل مميز الموقف الذي يصبح فيه العديد من المالكين، مؤهلين للاستحواذ في نفس الوقت، ويجب أن تنص الاتفاقيات على مثل هذا الاحتمال، من خلال دمج أحكام "مكافحة السكتة الدماغية"، والتي من شأنها أن تحدد المبلغ الإجمالي لمدفوعات الأقساط المستحقة للمالكين المغادرين، بمبلغ ثابت شهرياً (أو نسبة مئوية من إجمالي الإيرادات الشهرية)، وتأجيل الزيادة بحيث يتم دفعها وفقاً لجدول أقساط أطول، مما يمكن تطبيقه في حالة الاستحواذ لشخص واحد.

الخطأ السابع: عدم التخطيط لاستخدام المكتب، والهاتف، وما إلى ذلك، عند تفكك الممارسة:

عند صياغة اتفاقيات البيع والشراء الخاصة بهم، غالباً ما يخطط مالكو الأطباء مسبقاً لاحتمالية تفكك إحدى الممارسات الطبية. وتنتج منطقة الخلاف المشتركة عن الفشل في تحديد

الحقوق، فيما يتعلق بالاستخدام المستمر لأرقام هواتف العيادة، ومعلومات المريض، والمعدات، واستخدام مكاتب الشركة والموظفين.

الخطأ الثامن: عدم توفير "العصابات" المحتملة لأصحاب الأقليات:

عادة ما ينص الهيكل الإداري لمعظم الممارسات الطبية ببساطة، على أن لكل طبيب صوتاً واحداً، يعمل هذا الهيكل دون صعوبة عندما يكون كل شيء ودوداً، ويتم اختيار كل طبيب للعمل كضابط ومدير، مع ترتيبات تعويض ومهمة مقبولة للطرفين، ومع ذلك، فإن الهيكل البسيط -"الشخص واحد، صوت واحد" - يسمح بموقف يمكن فيه لأصحاب الأغلبية استخدام سلطتهم لـ"عصابة" ضد مالك واحد، وربما يغيرون بشكل غير عادل حقوقه في المكافآت، أو استحقاقات التعويض الأخرى أو الحق في العمل، كضابط ومدير أو الخضوع لتقاسم عادل للواجبات أو جدولته عند الطلب.

الخطأ التاسع: عدم التخطيط للمكاسب الخاضعة للضريبة المحققة على المدفوعات "العينية" عند الشراء أو إنهاء الممارسة:

تنص العديد من اتفاقيات البيع والشراء على أنه: في حالة انقطاع الممارسة الطبية، قد يتلقى الأطباء أو الأطباء المغادرون حصة من الأصول الملموسة للعيادة - على سبيل المثال: المعدات-، ومع ذلك، غالباً ما تفشل الأطراف في النظر في احتمالية أن يكون الأساس الضريبي لهذه الأصول، أقل من قيمتها السوقية العادلة، وعادة ما ينشأ فرق "أساس القيمة" هذا لأن الاستقطاعات المعجلة للإهلاك المسموح بها للأغراض الضريبية، أكبر من التخفيض الاقتصادي في قيمة هذه الأصول. وعندما ينشأ هذا الموقف في سياق ممارسة مدمجة، فإن التوزيع عند الشراء أو التصفية سيولد مكسباً خاضعاً للضريبة، والذي لن يتم تقاسمه بشكل متناسب بين مالكي الأطباء.

الخطأ العاشر: الإخفاق في معالجة الديون المضمونة شخصياً عند الاستحواذ:

غالباً ما تتحمل الممارسات الطبية ديوناً بنكية تُستخدم في تمويل تكلفة "تجهيز" مساحات مكتبها، وشراء المعدات، واحتياجات رأس المال العامل، وغالباً ما يطلب البنك من المالكين من الأطباء ضمان القرض شخصياً. على الرغم من أن هذه الالتزامات تؤخذ في الاعتبار عند الاستحواذ؛ لتقليل سعر الشراء المدفوع لمالك الطبيب المغادر، وغالباً ما يظل الطبيب المغادر مسؤولاً بشكل شخصي عن القرض، ونتيجة لذلك، إذا تخلفت هذه الممارسة لاحقاً عن سداد القرض، فقد يُجبر الطبيب المغادر على تحمل العبء الاقتصادي للقرض مرة أخرى.

ثانياً: التشريع الضريبي في الولايات المتحدة الأمريكية على الأدوية والأجهزة الطبية:
ونعرض لهذا التشريع على النحو التالي: (١)

١- الضرائب الجديدة لمصنعي، ومستوردي، وموزعي الأدوية والأجهزة الطبية في الولايات المتحدة الأمريكية:

وتتمثل هذه الضرائب في الآتي:

أ. المصنعون:

يتم فرض ضرائب جديدة على مصنعي "العقاقير الطبية ذات العلامات التجارية" ومعظم الأجهزة الطبية، وتضاف هذه الضرائب إلى الرسوم التي فرضتها بالفعل إدارة الغذاء والدواء ("FDA") لمراجعة طلبات الأدوية الجديدة الكاملة للأدوية و ٥١٠ (ك) وطلبات الموافقة على التسويق الأولي للأجهزة الطبية، وعلى عكس رسوم المستخدم، ولن يتم دفع الضرائب إلى إدارة الغذاء والدواء، ولكن سيتم تقييمها من قبل وزارة الخزانة، ودفعها لدعم تغطية التأمين الصحي.

ب. ضريبة الأجهزة الطبية:

تعد ضريبة الأجهزة الطبية ضريبة انتقائية، بنسبة ٢,٣٪ بناءً على السعر الذي يُباع به منتج الجهاز الطبي، ويتم دفع الضريبة من قبل المستورد الأمريكي (للمنتجات الأجنبية المصنعة)، والشركة المصنعة الأمريكية في حالة وجود جهاز طبي أمريكي الصنع، وتدخل الضريبة حيز التنفيذ على المبيعات ويتم تقنين الضريبة.

ج. الأجهزة الطبية المعفاة من الضريبة:

وتتمثل هذه الأجهزة على النحو التالي: (٢)

- نظارة طبية.
- العدسات اللاصقة.
- مساعدات للسمع.
- الأجهزة التي تُباع في البيع بالتجزئة لعامة الناس للاستخدام الفردي.

د. ضريبة الأدوية:

الضريبة الجديدة على الأدوية معقدة في أحسن الأحوال، تنطبق فقط على العقاقير الطبية ذات العلامات التجارية.

(١) New taxes for pharmaceutical and medical Device manufacturers/importers/
Distributor s, By sheppard mullin on April 19, 2010, posted in legislation .

(٢) توماس سوليفان، قانون الرعاية بأسعار معقولة لمستحضرات الصيدلانية والأجهزة، التحديث الأخير ٦ مايو
سنة ٢٠١٨ م.

٢- القاعدة النهائية لضريبة الأجهزة الطبية الخاصة بمصلحة الضرائب الأمريكية:

تتمثل هذه القاعدة في الآتي:^(١)

أ. الجهاز الطبي الخاضع للضريبة :

اعتمدت القاعدة النهائية لمصلحة الضرائب الأمريكية، نظام قائمة تكون فيه الأجهزة الخاضعة للضريبة "المخصصة للبشر" هي الأجهزة المدرجة في إدارة الغذاء والدواء (FDA)، إذا لم يكن الجهاز مدرجاً في قائمة إدارة الغذاء والدواء الأمريكية، ولكن قررت إدارة الغذاء والدواء لاحقاً أنه كان يجب إدراجه كجهاز، فسيتم اعتبار الجهاز مدرجاً كجهاز، اعتباراً من تاريخ إخطار إدارة الغذاء والدواء الشركة المصنعة كتابياً، بضرورة وجود هذا الجهاز، وتتناول القاعدة النهائية أيضاً المستحضرات الدوائية الحيوية والمنتجات المركبة، والمنتجات البيولوجية المدرجة مع FDA هي أجهزة طبية خاضعة للضريبة؛ ومع ذلك، لن يتم اعتبار المستحضرات الحيوية الأخرى أجهزة طبية خاضعة للضريبة، بما في ذلك تلك المدرجة تحت (التعامل مع منتجات الدم البشري).

ويتم أيضاً التعامل مع المنتجات المركبة - التي تجمع بين الأدوية والأجهزة، أو المنتجات البيولوجية - المدرجة كجهاز لدى إدارة الغذاء، والدواء الأمريكية على أنها أجهزة طبية خاضعة للضريبة بدون استثناء، والمنتجات المركبة الأخرى غير المدرجة كجهاز غير خاضعة للضريبة بموجب القواعد الجديدة.

تقرض ضريبة الأجهزة الطبية ضريبة مبيعات بنسبة ٢,٣ بالمائة على مستلزمات الأجهزة الطبية، وتطبق الضريبة على نطاق واسع على مجموعة من المنتجات، بما في ذلك أجهزة تنظيم ضربات القلب، والمفاصل الاصطناعية والقفازات الجراحية وأدوات طب الأسنان، ولا تنطبق على النظارات، أو العدسات اللاصقة أو أجهزة السمع أو الكراسي المتحركة أو أي جهاز آخر يشتره الجمهور عموماً للاستخدام الفردي. علاوة على ذلك، يتم تطبيق الضريبة بالتساوي على الأجهزة المستوردة والمنتجة محلياً، والأجهزة المنتجة في الولايات المتحدة للتصدير معفاة من الضرائب.^(٢)

تم تضمين ضريبة الأجهزة الطبية في قانون الرعاية بأسعار معقولة حيث إنه وفقاً للجنة المشتركة للضرائب، ومن المتوقع أن تدر الضريبة ٢٩ مليار دولار على مدى العقد المقبل.

والولايات المتحدة هي موطن لأكثر من ٧٠٠٠ شركة للأجهزة الطبية مع مبيعات سنوية، تقدر من ١٠٦ إلى ١١٦ مليار دولار سنوياً، توجد أكبر تجمعات الشركات في ولايات كاليفورنيا

(١) توماس سوليفان، قانون الرعاية بأسعار معقولة لمستحضرات الصيدلانية والأجهزة، التحديث الأخير ٦ مايو سنة ٢٠١٨ م.

(٢) جريجوري دبليو دانيال، ضريبة الأجهزة الطبية وإمكانية إلغائها، الاربعاء ١٢ نوفمبر سنة ٢٠١٤ م .

وماساتشوستس ونيويورك ومينيسوتا. منذ عام ٢٠١٠ م، قادت صناعة الأجهزة الطبية جهودًا صحفية كاملة في المحكمة؛ لإلغاء الضريبة وتبادل الشركات والمجموعات التجارية بأن الضريبة ستكلف أكثر من ٤٠ ألف وظيفة في الولايات المتحدة، وتقوض الابتكار من خلال نقل التصنيع إلى الخارج، وهي استنتاجات يعترض عليها بشدة مؤيدو الضريبة.

ب. ضريبة بيع الأجهزة الطبية، ورسوم الأدوية التي تستلزم وصفة طبية:

تعتقد مصلحة الضرائب الأمريكية أن القليل من المنتجات المركبة -إن وجدت- ستخضع لكل من ضريبة الاستهلاك على الأجهزة الطبية، ورسوم الأدوية التي تستلزم وصفة طبية.

ج. مجموعات الراحة:

تحدد الخضوع للضريبة على "مجموعات الأدوات الملائمة"، وهي مجموعات من جهازين أو أكثر من الأجهزة الطبية المرفقة في عبوة واحدة لراحة أخصائي الرعاية الصحية، أو مستخدم نهائي آخر، في الوقت الحالي، وحتى تصدر مصلحة الضرائب الأمريكية ووزارة الخزانة مزيدًا من الإرشادات، لن يتم فرض ضريبة على بيع مجموعة أدوات ملائمة منتجة محليًا، ومع ذلك، ستظل ضريبة الأجهزة الطبية سارية عند بيع جهاز طبي خاضع للضريبة يدخل في مجموعة أدوات ملائمة منتجة محليًا".

د. الاستثناءات من الضريبة:

الإعفاءات القانونية، هناك إعفاءات قانونية محددة من ضريبة بيع الأجهزة الطبية للنظارات، والعدسات اللاصقة، والمعينات السمعية.

ويتم تحديد ما إذا كان الجهاز من النوع المؤهل لإعفاء البيع بالتجزئة بناءً على التوازن الإجمالي للعوامل ذات الصلة بنوع معين من الأجهزة، وحقيقة أن الجهاز من النوع الذي يتطلب وصفة طبية، ليس عاملاً في تحديد ما إذا كان الجهاز خاضعاً لإعفاء البيع بالتجزئة أم لا، وتشمل العوامل "المتاحة بانتظام" ما يلي:

- ما إذا كان يمكن للمستهلكين غير المتخصصين في المجال الطبي، شراء الجهاز شخصياً أو عبر الهاتف، أو عبر الإنترنت، من خلال شركات البيع بالتجزئة مثل الصيدليات، ومحلات السوبر ماركت أو متاجر المستلزمات الطبية، وتجار التجزئة الذين يبيعون الأجهزة بشكل أساسي، على سبيل المثال: (المتاجر الطبية المتخصصة، وموردو المعدات الطبية المعمرة، والأطراف الاصطناعية، وتقويم العظام والإمدادات (DMEPOS) والبائعون المماثلون).
- ما إذا كان يمكن للمستهلكين من غير المهنيين الطبيين، استخدام الجهاز بأمان وفعالية للغرض الطبي بأقل قدر من التدريب أو بدون تدريب من أخصائي طبي.
- ما إذا كان الجهاز مصنفاً من قبل إدارة الأغذية والعقاقير (FDA) بموجب الجزء الفرعي D من ٢١ CFR الجزء ٨٩٠ (أجهزة الطب الفيزيائي).

٣- الضريبة المقترحة على ارتفاع أسعار الأدوية في الولايات المتحدة الأمريكية: (١)

يعرّف مشروع القانون "ارتفاع الأسعار" على أنه: زيادة في متوسط سعر المصنع على أساس تقويم سنوي يتجاوز التضخم (عناصر الرعاية الطبية في مؤشر أسعار المستهلك لجميع المستهلكين في المناطق الحضرية [CPI-U]).

ستفرض المادة (٢٠٢) ضرائب على عائدات الولايات المتحدة، التي يجنيها المصنعون من ارتفاع أسعار أي دواء بوصفة طبية، يغطيها برنامج الرعاية الصحية الفيدرالي، والإيرادات الناشئة عن زيادة الأسعار السنوية فوق معدل التضخم، ولكن أقل من ١٥ في المائة ستخضع للضريبة بنسبة ٥٠ في المائة، ومعدل الضريبة هو ٧٥ في المائة من الإيرادات لزيادة الأسعار بين ١٥ في المائة و ٢٠ في المائة و ١٠٠ في المائة لزيادة الأسعار فوق ٢٠ في المائة.

يفرض القسم (٢٠٢) أيضاً ضريبة على الزيادات السعرية التراكمية على مدى فترة هي الأقل من آخر خمس سنوات تقويمية مكتملة، وكل السنوات التي تم فيها بيع العقار في التجارة، وأي سنوات تقويمية بعد ٢٩ مارس ٢٠١٧م.

والإيرادات من الزيادات السعرية التراكمية التي تتجاوز التضخم خلال هذه الفترة المطبقة،

ستخضع للضريبة وفقاً للجدول التالي، انظر الجدول (١):

الجدول (١): جدول النسب المئوية المركبة لحساب ضريبة ارتفاع الأسعار التراكمي المقترحة

عدد السنوات في الفترة القابلة للتطبيق	أول نسبة مركبة	النسبة المئوية الثانية المركبة
%٤٤,٠٠	%٣٢,٣٥	٢
%٧٢,٨٠	%٥٢,٠٩	٣
%١٠٧,٣٦	%٧٤,٩٠	٤
%١٤٨,٨٣	%١٠١,١٤	٥

على غرار ضريبة ارتفاع الأسعار السنوية، تخضع الإيرادات الناشئة عن الزيادة التراكمية في الأسعار فوق معدل التضخم، ولكن أقل من النسبة المئوية المركبة الأولى (الموضحة في الجدول أعلاه) للضريبة بنسبة ٥٠ في المائة، ٧٥ في المائة لزيادة الأسعار بين النسبة المئوية المركبة الأولى والثانية، و ١٠٠ في المائة لزيادة السعر فوق النسبة المئوية المركبة الثانية. قبل تطبيق الضريبة، سيُسمح للمصنعين بخضم مبلغ إيرادات ارتفاع الأسعار الخاضع للضريبة، على النحو الذي حدده المفتش العام بوزارة الصحة والخدمات البشرية، والذي يرجع فقط إلى الزيادة في تكلفة السلع الضرورية لتصنيع الدواء. وسيؤدي عدم تقديم المعلومات اللازمة عن الأسعار

(1) Taxing Drug Price Spikes: Assessing The Potential Impact, Thomas Hwang, Aaron s. kesselheim, MAY 12,2017.

والإيرادات إلى عقوبة مدنية تعادل ما بين ٠,٥ في المائة و ١,٠ في المائة من إجمالي الإيرادات عن كل يوم تأخير، وسيسمح مشروع القانون للكونغرس بتخصيص عائدات ضريبية يتم جمعها لزيادة تمويل المعاهد الوطنية للصحة، ولتمويل الأبحاث حول الآثار الاقتصادية والسياسية لأنماط أسعار الأدوية التي تستلزم وصفة طبية.^(١)

لتقدير التأثير المحتمل للضريبة المقترحة على الإنفاق على العقاقير التي تستلزم وصفة طبية من الجزء د من برنامج ميديكير، استخدم بيانات ملخصة عن مستوى الدواء الملخص للجزء د من أحدث العقاقير التي تستلزم وصفة طبية (PDE) للسنوات التقويمية ٢٠١١ م حتى ٢٠١٥ م. وتشمل هذه البيانات جميع أنواع خطط الجزء د وتغطي تقريباً ٧٠ في المائة من المستفيدين من الجزء د. وقد حصلنا على متوسط معدلات التضخم السنوية (عنصر الرعاية الطبية في مؤشر أسعار المستهلكين - U) من مكتب إحصاءات العمل، وأعلنت بعض الشركات بالفعل عن سياسات تسعير تتفق مع الضريبة المقترحة. على سبيل المثال، [أبفيونوفو نورديسك](#) تعهدت مؤخراً بالحد من ارتفاع أسعار الأدوية ذات العلامات التجارية إلى خانة واحدة سنوياً، ودعا الرئيس التنفيذي لشركة Allergan إلى [عقد اجتماعي](#)، بهدف خفض زيادات الأسعار إلى معدل التضخم - تماماً مثل الضريبة المقترحة.^(٢)

سارت الولايات المتحدة الأمريكية فيما يخص تحديد السعر الضريبي على أرباح الشركات على نهج يختلف عن باقي الدول المتقدمة التي طبقت نظام الضراب التصاعدي فلم تأخذ به وإنما طبقت طريقة ريجانوميكس ١٩٨١ - ١٩٨٩ التي تقوم على تخفيض سعر الضريبة وترتب على ذلك عجز في الموازنة العامة ولكن في الأجل الطويل زادت الحصيلة الضريبية بنسبة وصلت الى ٢٤,١ % ومعدل النمو الإقتصادي إلى ٣,٢% بعد أن كان ٢,٨% حيث قامت هذه السياسة على مجموعة من العناصر تتمثل في الآتي:^(٣)

- خفض معدل الضريبة على دخول الأفراد من ٥٠ % إلى ٢٨ %
- خفض معدل الضريبة على الشركات من ٤٦ % إلى ٣٤ %
- إلغاء بعض الإعفاءات الضريبية

(1) Taxing Drug Price Spikes: Assessing The Potential Impact, Thomas Hwang, Aaron s. kesselheim, MAY 12,2017.

(2) Taxing Drug Price Spikes: Assessing The Potential Impact, Thomas Hwang, Aaron s. kesselheim, MAY 12,2017

(٣) علاء احمد رزق، تحديد تأثير التغيرات في هيكل الأسعار الضريبية على حصيله ضريبية الدخل والعدالة الضريبية في خلال الفترة من ٢٠٠٥ م إلى ٢٠١٥ م وأثره على دلالة القوائم المالية في ضوء مفهوم حكومة الشركات، كلية التجارة، جامعة أسوان، ص ١٣ .

- إعفاء الملايين من منخفض الدخل من الخضوع للضريبة

- زيادة معدل الضريبة على الأرباح الرأسمالية لتصل ٢٨%

لكن الولايات المتحدة الأمريكية عادت مرة أخرى إلى الضرائب التصاعدية لينخفض معدل النمو الاقتصادي إلى ٢,١% في عهد كلينتون وأوباما وبصودر قانون التخفيضات الضريبية في ٢٠ ديسمبر ٢٠١٧ تم تغيير معدل الضريبة على الشركات إلى ٢١% إعتباراً من ١ يناير ٢٠١٨ بعد أن كانت قد وصلت إلى ٣٥% سابقاً، وأخذ المشرع الضريبي الأمريكي بنظام الضريبة التصاعدية على الدخل لكل من الأشخاص الطبيعيين والإعتباريين وذلك بموجب نظام يسمح بفرض ضرائب على الدخل وفقاً لمستوى دخل الشخص أو أرباح الشركة.^(١)

أخذ المشرع الضريبي الأمريكي بنظام الضريبة التصاعدية على الدخل لكل من الأشخاص الطبيعيين والإعتباريين وذلك بموجب نظام يسمح بفرض ضرائب على الدخل وفقاً لمستوى دخل الشخص أو أرباح الشركة.^(٢)

(١) أحمد خالد المهليني دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، بحث منشور بمجلة جامعة دمشق، المجلد (٩) العدد الثاني ٢٠٠٣٢، ص

٣٠١ .

(٢) المرجع السابق، أحمد خالد المهليني، ص ٣٠١ .

المطلب الرابع

التشريع الضريبي الفرنسي

على المنشآت الطبية والدوائية

تعد أنشطة المنشآت الطبية والدوائية من أكثر المجالات الاستثمارية جذباً لرؤوس الأموال في فرنسا، لذا نتناول في هذا المطلب: التشريع الضريبي الفرنسي على المنشآت الطبية والدوائية، بعد أن تناولنا في المطلب الأول: مشكلات المحاسبة عن ضريبة الدخل فيما يتعلق بالمرتبات وما في حكمها للمنشآت الطبية والدوائية، وتناولنا في المطلب الثاني: مشكلات التحاسب الضريبي لإيرادات المهن غير التجارية، في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل للمنشآت الطبية والدوائية، وتناولنا في المطلب الثالث: التشريع الضريبي في الولايات المتحدة الأمريكية على المنشآت الطبية والدوائية.

ونتناول التشريع الضريبي الفرنسي على المنشآت الطبية والدوائية بشيء من التفصيل على النحو التالي:

أولاً: نطاق وسعر الضريبة في التشريع الفرنسي:

ونعرض هذا النطاق على النحو التالي:

١- النطاق الزمني للضريبة في فرنسا

اتبع المشرع الضريبي الفرنسي مبدأ سنوية الضريبة، وحدد قانون الضرائب الصادر عام ١٩١٧م فترة الضريبة باثني عشر شهراً، وتبدأ السنة المالية في فرنسا عادة من ١ يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر من العام ذاته، إلا أن المشرع الضريبي الفرنسي لم يجعل هذا الموعد ملزماً سواء بالنسبة للأفراد أو الشركات، حيث أعطى للممول حرية اختيار موعد بداية سنته المالية^(١) بشرط أن يقوم الممول باختيار تاريخ ثابت وليس متغير، وبشكل استثنائي قد تكون السنة المالية أقل أو أكثر من اثني عشر شهراً.

(1) Article (37) of CGI "Code Général des impôts" provides that "Sont compris dans le total des revenus servant de base à l'impôt sur le revenu les bénéfices obtenus pendant l'année de l'imposition ou dans la période de douze mois dont les résultats ont servi à l'établissement du dernier bilan, lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile".

٢-النطاق المكاني في فرنسا: (١)

الضريبة على الأشخاص الطبيعيين في فرنسا هي ضريبة موحدة، تسري على الأشخاص الطبيعيين المقيمين في فرنسا بغض النظر عن جنسيتهم (فرنسيين أو أجانب)، وذلك عن جميع دخولهم من فرنسا أو خارجها، كما تسري على الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين في فرنسا، وذلك بالنسبة لدخولهم التي تحققت داخل فرنسا، وترتبط الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، طبقاً للنظام الضريبي الفرنسي على رب الأسرة عن جميع الدخول التي حققها جميع أفراد الأسرة، وإن كان يجوز ربط الضريبة على دخل أحد أفراد الأسرة بصفة مستقلة عن دخل رب الأسرة.

٣-سعر الضريبة في فرنسا: (٢)

يعتبر معدل ضريبة الدخل في فرنسا واحداً من أعلى معدلات الضرائب في العالم، ويلاحظ أن المشرع الضريبي الفرنسي اتبع نظام الشرائح التصاعديّة بالنسبة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، بحيث تزداد الضريبة بزيادة الدخل الخاضع لها. ووفقاً لنص المادة رقم (١٩٧) من قانون الضرائب العام الفرنسي (CGI) طبقاً الآخر تعديل عام ٢٠٢١م فإنه: يعفى من الخضوع للضريبة الدخل الذي يقل عن ١٠٠٦٤ يورو، ويخضع الدخل ما بين ١٠٠٦٤ و٢٥٩٥٩ يورو للضريبة بسعر ١١%، في حين يخضع الدخل ما بين ٢٥٩٢٩ يورو و٧٣٣٩٩ يورو للضريبة بسعر ٣٠%، ويخضع الدخل ما بين ٧٣٣٩٩ يورو و١٥٧٨٠٦ يورو للضريبة بسعر ٤١%، وأخيراً يخضع الدخل الذي يزيد عن ١٥٧٨٠٦ يورو للضريبة بسعر ٤٥%، وهو أعلى سعر للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في فرنسا.

ثانياً: الضرائب الفرنسية الخاصة بالمصاريف الطبية:

ونعرض هذه الضرائب على النحو التالي:

١- معلومات عامة عن المطالبة بالمصاريف الطبية:

الائتمان الضريبي للمصروفات الطبية هو ائتمان ضريبي غير قابل للاسترداد، يمكن استخدامه لتقليل الضريبة التي تدفع، والتي قد تضطر إلى دفعها، وإذا دفعت مصاريف الرعاية

(١) د/ علي سيد عطيتو محمد: النظام الضريبي الفرنسي، بحث منشور بمجلة نادي التجارة، مجلد ٢٣، عدد ٢٩٢، ١٩٩٣م، ص ٣٣، متاح على الرابط الآتي:

<http://search.mandumah.com/Record/98583>

(2) Article 197 of CGI, Amended by Law n°2017-1837 of December 30, 2017 – art. 28 (V), Modified by LAW ne2021-1900 of December 30, 2021 – art. 2 (V).

الصحية، فقد تتمكن من المطالبة بها، كمصروفات طبية مؤهلة على ضريبة الدخل وعائد المزايا، وتشمل هذه النفقات مجموعة واسعة من المنتجات والإجراءات والخدمات. (1)

٢- الاعتمادات أو الخصومات المتعلقة بالمصاريف الطبية:

وتتمثل هذه الاعتمادات على النحو التالي: (2)

أ- ملحق مصاريف طبية مستردة:

النفقات الطبية القابلة للاسترداد، عبارة عن ائتمان ضريبي قابلاً للاسترداد متاحاً للأفراد العاملين ذوي الدخل المنخفض، والنفقات الطبية المرتفعة. قد تتمكن من المطالبة بهذا الرصيد إذا تم تطبيق جميع الشروط.

ب- الإعاقة تدعم الخصم:

قد يكون الشخص الذي يعاني من ضعف الوظائف الجسدية، أو العقلية قادراً على المطالبة ببعض النفقات الطبية؛ لأن الإعاقة تدعم الخصم، والنفقات الطبية يجب أن تكون مصدقاً عليها من قبل ممارس طبي.

ثالثاً: الضرائب الفرنسية الخاصة بصناعة الأدوية (ضرائب فارما): (3)

هناك فئات مختلفة من ضرائب المستحضرات الصيدلانية كما هو موضح أدناه. (4)

١- الضريبة على مصاريف الترقية (ضريبة الترويج):

هي أقدم ضريبة من ضرائب فارما، في الوقت نفسه ينتج عنها عدد كبير جداً من عمليات إعادة التقييم أثناء عمليات التدقيق والمطالبات والنزاعات، وتهدف هذه الضريبة لتعويض التكلفة الكبيرة لنفقات الترويج ومصاريف الترقية، التي تنفقها شركات الأدوية لتسويق منتجاتها في فرنسا والتي يتم ردها من قبل النظام الصحي الفرنسي، ولا سيما تكاليف الممثلين الطبيين، وتعتمد هذه الضريبة بشكل أساسي على نفقات الترويج، والإعلان بما في ذلك رواتب الممثلين

(1) Jean-Luc cuadrad and charlotte Damiano, salans. Lawstated as at 10 Mar 2011.

(2) Jean-Luc cuadrad and charlotte Damiano, salans. Lawstated as at 10 Mar 2011 .

(3) Frenchtaxes specipic ti the pharnaceutucal industrs cutting the health expenses or adifferent was of taxing the profitability of the pharmaceution in dustry in france by Jean-Luc cuadrad and charlotte Damiano, salans. Lawstated as at 10 Mar 2011. France.

(2) Frenchtaxes specipic ti the pharnaceutucal industrs cutting the health expenses or adifferent was of taxing the profitability of the pharmaceution in dustry in france .

الطبيين والنفقات ذات الصلة، وهناك بعض الإعفاءات المتاحة ولكنها محدودة للمنتجات الصيدلانية والتنمية، وضريبة الترويج غير قابلة للخصم من الأرباح الخاصة لضريبة دخل الشركات.

٢- الضريبة على المبيعات المباشرة للصيدالفة:

قامت المنظمة المهنية الفرنسية لشركات Leen في فرنسا، ببيع معظم المنتجات الصيدلانية للصيدالفة مباشرة في عام ٢٠٠٩م، ووفقاً للأدوية، تم بيع ١٦% فقط من المبيعات مباشرة للصيدالفة، بدلاً من ذلك تبيع شركات الأدوية منتجاتها إلى وسطاء تنظمهم السلطات الصحية، وهم أصحاب الحقوق، وهناك إعفاءات متاحة للمنتجات الصيدلانية والمبيعات للمستشفيات، ومعدل الضريبة كلاهما من المبيعات المباشرة للصيدالفة ١,٩%، ومن زيادة لكل المبيعات المباشرة من سنة إلى أخرى ٢,٢٥%، ويلاحظ أن الضريبة على المبيعات المباشرة قابلة للخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة.

٣- الضريبة على مبيعات المنتجات الصيدلانية:

تنطبق على جميع مبيعات المنتجات الصيدلانية، القابلة للاسترداد بموجب النظام الصحي الفرنسي ضمن حدود معينة، ولا تنطبق الضريبة على المبيعات على منتجات التصدير والعامه والتفاس، وتبلغ نسبة الضريبة على Cit المبيعات ١% ولا يتم خصمها من الأرباح الخاضعة للضريبة.

٤- الضريبة على تراخيص التسويق:

يتم تطبيق ضريبة سنوية على تصاريح التسويق، و تدفع الضريبة ك مبلغ إجمالي سنوي، وتعتمد على مبيعات المنتج الصيدلاني ذي الصلة، و الحد الأقصى لمبلغ الضريبة لكل منتج هو Cit ٤٥٠٠٠ يورو منذ ٢٠١١م، وهناك ضريبة إضافية مطبقة على الضريبة على تصاريح التسويق، والتي تم تقديمها في عام ٢٠٠٥ م ولكن تم تمديدها حتى عام ٢٠١٣ م وتصل إلى ٣٩% من الضريبة على تراخيص التسويق.

وتلاحظ بالنسبة لنشاط الصيدليات في فرنسا أنه استقر الرأي على سريان الضريبة على الأرباح التجارية، والصناعية على أرباح صاحب الصيدلية، حتى ولو تضمنت هذه الأرباح إيرادات ناتجة من قيامه بعمليات تحليل داخل الصيدلية، كما أن تشبيه الصيدلي عند بعض الكتاب بطبيب الأشعة والطبيب المحلل، تشبيه مع الفرق ذلك لأن طبيب الأشعة يقتصر عمله على الفحص، وتقديم تقرير عن حالة يستخدم فيها مهنته وخبرته وعلمه ومواهبه الذاتية، كذلك

الحال بالنسبة للمحلل البكتريولوجي والمهندس المصمم، وقد يستخدم كل منهم أجهزة تبلغ قيمتها آلاف الجنيهات إلا أنه لا يوجد لديهم بضائع من أى صنف. (١)

(١) عيسى أبو طبل، ضرائب الإيرادات، دراسة عملية علمية تحليلية مقارنة بين التشريعين المصري واليمني، كلية التجارة جامعة القاهرة، وكتابها الدوري رقم (٧٧) في ٣٣ سبتمبر سنة ١٩٤٣م، ص ١٩٥، ود/ عبد القادر حلمي.

الخاتمة

بعد الانتهاء من طرح وبحث موضوع الدراسة: مشكلات التحاسب الضريبي لضريبة الدخل للأشخاص الطبيعيين للمنشآت الطبية والدوائية في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل، والذي حاولت فيه توضيح المشكلات المتعلقة بالأنشطة الطبية والدوائية في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل، حيث تناولنا في المطلب الأول: مشكلات المحاسبة عن ضريبة الدخل فيما يتعلق بالمرتبات وما في حكمها للمنشآت الطبية والدوائية، وتناولنا في المطلب الثاني: مشكلات التحاسب الضريبي لإيرادات المهن غير التجارية، في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل للمنشآت الطبية والدوائية، كما تناولنا في المطلب الثالث: التشريع الضريبي في الولايات المتحدة الأمريكية على المنشآت الطبية والدوائية، وتناولنا أخيراً في المطلب الرابع: التشريع الضريبي الفرنسي على المنشآت الطبية والدوائية، وحاولت وضع إطار قانوني نظري لبحث ودراسة مشكلات التحاسب الضريبي لضريبة الدخل للأشخاص الطبيعيين للمنشآت الطبية والدوائية في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل في مصر، بالإضافة إلى التشريع الضريبي الأمريكي والفرنسي للمنشآت الطبية والدوائية.

ولاحظنا أن المنشآت الطبية والدوائية تعد بمثابة نشاط يخضع للضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة، ولها طبيعة خاصة من حيث الإيرادات والتكاليف والمصروفات، وتتأثر تلك الطبيعة بالأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة، وتظهر أهمية هذا النوع من النشاط بالرغم من طبيعته الخاصة نلاحظ أن إيراداته بالنظر إلى إجمالي الإيرادات الضريبية بالموازنة العامة للدولة لا تمثل حقيقة أرباحه ويرجع ذلك إلى تجنب الضريبة أو التهرب منها.

كما تعد هذه المنشآت بمثابة أنشطة كثيفة رأس المال تؤثر بشكل مباشر وسريع في اقتصاديات الدول، وقد ظهر عدد من النتائج التي خلصت إليها الدراسة، بالإضافة إلى عدد من التوصيات، تجملها الباحثة فيما يلي:

أولاً: النتائج:

خلصت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- ١- أسفر الواقع العملي عن تواجد مشكلة المزايا النقدية والعينية وتنقسم هذه المشكلة إلى:
 - أ- مشكلة إخضاع المزايا العينية للضريبة: أخضع المشرع الضريبي طبقاً للبند (١) من المادة (٩) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير، بما في ذلك المزايا النقدية والعينية بأنواعها، ولم يحدد القانون المزايا العينية الخاضعة للضريبة. وجاءت اللائحة التنفيذية للقانون في المادة (١١) بتفسير المزايا العينية، وحددت أنواعاً من المزايا العينية الخاضعة للضريبة، كما حددت اللائحة أيضاً

كيفية احتساب الضريبة على المزايا العينية، فهل يجوز لللائحة التنفيذية إخضاع بنود جديدة لم يتعرض لها القانون ؟ علماً بأن المادة (١١٩) من الدستور تنص على أن: "إنشاء الضرائب أو تعديلها أو إلغاؤها لا يكون إلا بالقانون".

ب- مشكلة إعفاء المزايا العينية: خصى المشرع الضريبي في البند (٥) من المادة رقم (١٣) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م على إعفاء بنود المزايا العينية المقدمة عينياً فقط، وهذا سيؤدي إلى عدم تحقيق العدالة الضريبية بين عامل يعمل في شركة لديها الإمكانيات لتقديم الميزة عينياً، وآخر يعمل في شركة ليس لديها الإمكانيات لتقديم المزايا عينياً، وتمنح مقابلها نقداً، وبما أن الشركتين في دولة واحدة فيجب أن تكون المعاملة الضريبية واحدة

٢- تواجد مشكلة إلغاء الإعفاءات المقررة لبدل طبيعة العمل، وبدل التمثيل وحوافز الإنتاج:

إلغاء الإعفاءات المقررة لبدل طبيعة العمل، وبدل التمثيل وحوافز الإنتاج بموجب القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م فيه غبن كبير لشريحة من العاملين، في حين أنه أبقى على الإعفاءات المقررة بقوانين خاصة، مثل بدلات التمثيل التي تمنح لبعض الفئات الحكومية والجامعات، مما يعني عدم المساواة بين ممولي الضريبة.

٣- تواجد مشكلات التحاسب الضريبي لإيرادات المهن غير التجارية، في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل:

عمد المشرع في القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م إلى التفرقة بين ممولي ضريبة الدخل من حيث المعاملة الضريبية، حيث فرق بين ممولي النشاط التجاري والصناعي وبين ممولي ضريبة المهن غير التجارية، على الرغم من أن الممولين أمام القانون سواء في التمتع بالحقوق و المزايا والالتزامات بالواجبات.

ويرى البعض أن عدم تحقيق العدالة بين ممولي الضريبة الواحدة، من شأنه أن يؤدي إلى شعور الممولين بالظلم، وعدم العدالة من قبل المشرع، مما قد يدفعهم إلى محاولة التخلص من أداء الضريبة.

٤- تواجد مشكلة عدم العدالة في إلغاء مقابل الاستهلاك المهني:

المشرع الضريبي في القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م قد جانبه الصواب في إلغاء مقابل الاستهلاك المهني، كما أن إلغاءه يتنافى مع قواعد العدالة بين الممولين، وذلك للأسباب الآتية:

أ- الإهلاك عبارة عن تحميل منتظم للقيمة القابلة للإهلاك، من الأصل الرأسمالي على فترات عمره الافتراضي، أو بعبارة أخرى هو المبالغ التي تخصصها المنشأة لمقابلة النقص التدريجي في قيمة أصولها الرأسمالية، وفكرة الاستهلاك وإن كانت بحقيقتها تنطبق على الآلات والمباني والأصول الثابتة عموماً، إلا أنها فكرة عامة يمكن تطبيقها

على العنصر البشري أيضاً باعتباره عنصراً من عناصر الإنتاج، ذلك العنصر الذي تضعف قدرته الإنتاجية بمرور الزمن أي كلما ازداد عمراً.

ب- إن الإهلاك المحاسبي في أبسط مفهوم له هو: توزيع تكلفة الأصل الرأسمالي على سنوات عمره الإنتاجي، فإذا كان العمر الإنتاجي للإنسان العامل يتمثل في فترة مزاولته الفعلية للعمل المنتج دخلاً، فإن العدالة تقضي بأن يتم احتساب (قسط الإهلاك الإنساني) خاصة وأن النشاط المهني مرتبط بشخص من يزاوله، فإذا ما توفي ممول المهن الحرة أو مرض مرضاً شديداً يقعه عن العمل، فإن النشاط يتوقف وينهار ولا يصلح أن يقوم أحد مكانه، كما أن هذا العمل لا يورث، وتوجد رابطة قوية بين صحة الإنسان المهني وبين تحقيق الإيراد.

ثانياً: التوصيات:

نظراً لأهمية التصدي للمشكلات التحاسب الضريبي لضريبة الدخل للأشخاص الطبيعيين للمنشآت الطبية والدوائية في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل؛ لما تحققه ذلك من مزايا اقتصادية كبرى، وعلى ضوء النتائج سالفة الذكر، فقد أنتهت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات يمكن إيجاز أهمها فيما يلي:

١- مراعاة تحقيق العدالة الضريبية وسد الثغرات في المزايا النقدية والعينية وسد ومعالجة الغبن الكبير المتواجد لشريحة من العاملين، حيث أنه أبقى على الإعفاءات المقررة بقوانين خاصة، مثل بدلات التمثيل التي تمنح لبعض الفئات الحكومية والجامعات، مما يعني عدم المساواة بين ممولي الضريبة.

٢- عدم التفرقة بين ممولي ضريبة الدخل من حيث المعاملة الضريبية، حيث فرق بين ممولي النشاط التجاري والصناعي وبين ممولي ضريبة المهن غير التجارية، على الرغم من أن الممولين أمام القانون سواء في التمتع بالحقوق والمزايا والالتزامات بالواجبات، وعدم تحقيق العدالة بين ممولي الضريبة الواحدة من شأنه أن يؤدي إلى شعور الممولين بالظلم، وعدم العدالة من قبل المشرع، مما قد يدفعهم إلى محاولة التهرب من أداء الضريبة.

٣- وجوب احتساب قسط الإهلاك الإنساني، خاصة وأن النشاط المهني مرتبط بشخص من يزاوله فإذا ما توفي ممول المهن الحرة، أو مرض مرضاً شديداً يقعه عن العمل فإن النشاط يتوقف وينهار ولا يصلح أن يقوم أحد مكانه، كما أن هذا العمل لا يورث وتوجد رابطة قوية بين صحة الإنسان المهني، وبين تحقيق الإيراد، والعنصر البشري باعتباره عنصراً من عناصر الإنتاج، ذلك العنصر تضعف قدرته الإنتاجية بمرور الزمن أي كلما ازداد عمراً.

٤- اعتراف مصلحة الضرائب بالكيان القانوني للشركات العائلية.

المصادر والمراجع

المراجع العربية:

- ١- د/ زكريا محمد بيومي، التشريع الضريبي المصري، كلية الحقوق جامعة المنوفية، سنة ٢٠٠٧ .
- ٢- محمد حامد عطا، المنشآت الطبية والفندقية، مستشار الجمعية المصرية للمالية العامة.
- ٣- دكتور / عيسى محمد أبو طبل، ضرائب الإيرادات، دراسة عملية علمية تحليلية مقارنة بين التشريعين المصري واليمني، كلية التجارة جامعة القاهرة، وكتابتها الدوري رقم (٧٧) في ٣٣ سبتمبر سنة ١٩٤٣ م .
- ٤- محسن عبد الرازق، الأدوية والمواد الفعالة المعفاة من ضريبة القيمة المضافة .
- ٥- د/ محسن شفيق، الجزء الأول، القانون التجاري المصري، ص ١٦١ .

الرسائل العربية:

- ١- خالد علي عبد المولى شعبان، رسالة دكتوراة بعنوان: إطار مقترح لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية على الدخل في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل.
- ٢- علاء أحمد رزق، تحديد تأثير التغيرات في هيكل الأسعار الضريبية على حصيله ضريبة الدخل والعدالة الضريبية في خلال الفترة من ٢٠٠٥ م إلى ٢٠١٥ م وأثره على دلالة القوائم المالية في ضوء مفهوم حكومة الشركات، كلية التجارة جامعة اسوان.
- ٣- يحيى أحمد مصطفى محمد، رسالة ماجستير بعنوان: الحجز من المنبع كوسيلة لمكافحة التهرب وحصر المجتمع الضريبي، كلية التجارة جامعة القاهرة.

الدوريات والأبحاث والمقالات العربية:

- ١- أ/ محمود السيد رشدي، الضريبة على المرتبات وما فى حكمها فى ظل القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م، ولائحته التنفيذية، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الرابع عشر، التشريع ومشكلات التحاسب الضريبي للنظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٤- ٢٨ يونيو سنة ٢٠٠٨ م .
- ٢- أ / باسم نعيم عوض، دراسة انتقادية لأهم مواد مشروع قانون الضرائب الجديد، نشرة البحوث المالية والضريبية، والجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، العدد (٣٢)، سنة ٢٠٠٥ م
- ٣- علاء احمد رزق، تحديد تأثير التغيرات فى هيكل الأسعار الضريبية على حصيله ضريبة الدخل والعدالة الضريبية فى خلال الفتره من ٢٠٠٥ م إلى ٢٠١٥ م وأثره على دلالة القوائم المالية فى ضوء مفهوم حكومة الشركات، كلية التجارة، جامعة أسوان، ص ١٣ .

٤- أحمد خالد المهليني دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، بحث منشور بمجلة جامعة دمشق، المجلد (٩) العدد الثاني ٢٠٠٣، ص ٣٠١ .

٥- توماس سوليفان، قانون الرعاية بأسعار معقولة لمستحضرات الصيدلانية والأجهزة، التحديث الأخير ٦ مايو سنة ٢٠١٨ م.

٦- جريجوري دبليو دانيال، ضريبة الأجهزة الطبية وإمكانية إلغائها، الاربعاء ١٢ نوفمبر سنة ٢٠١٤ م.

القوانين والتعليمات التنفيذية:

١- تعليمات تنفيذية للفحص رقم (٧٠) بند (١٨١) لسنة ٢٠٠٥ م بشأن أسس المحاسبة الضريبية لنشاط تجارة الأدوية البيطرية.

٢- تعليمات تنفيذية للفحص رقم (٥٨) بند (١٨١) لسنة ٢٠٠٥ م بشأن أسس المحاسبة الضريبية لنشاط الصيدليات.

٣- تعليمات تنفيذية للفحص رقم (٤٩) بند (٧١٠) لسنة ٢٠١٧ م، بشأن أسس المحاسبة الضريبية لنشاط أطباء النساء والولادة، مصلحة الضرائب المصرية .

٤- قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م.

الروابط ومواقع النت:

١- د/ علي سيد عطيتو محمد: النظام الضريبي الفرنسي، بحث منشور بمجلة نادي التجارة، مجلد ٢٣، عدد ٢٩٢، ١٩٩٣م، ص ٣٣، متاح على الرابط الآتي:

<http://search.mandumah.com/Record/98583>

المراجع والمقالات الأجنبية:

- 1- Article (37) of CGI "Code Général des impôts" provides that "Sont compris dans le total des revenus servant de base à l'impôt sur le revenu les bénéfices obtenus pendant l'année de l'imposition ou dans la période de douze mois dont les résultats ont servi à l'établissement du dernier bilan, lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile".
- 2- Article 197 of CGI, Amended by Law n°2017-1837 of December 30, 2017 - art. 28 (V), Modified by LAW ne2021-1900 of December 30, 2021 - art. 2 (V).
- 3- legal, tax, and economic mistakes physicians make in fashioning buy – ins and buyouts, EDITED BY STEVEN BABITSKY, ESQ. AND JAMES J. MANGRAVITI, ESQ. (C2005 SEAK, INC.)
- 4- New taxes for pharmaceutical and medical Device manufacturers/importers/ Distributors, By sheppard mullin on April 19, 2010, posted in legislation .
- 5- Taxing Drug Price Spikes: Assessing The Potential Impact, Thomas Hwang, Aaron s. kesselheim, MAY 12, 2017
- 6- Article 197 of CGI, Amended by Law n°2017-1837 of December 30 , 2017 - art. 28 (V), Modified by LAW ne2021-1900 of December 30, 2021 - art. 2 (V).
- 7- Jean-Luc Cuadrado and Charlotte Damiano, salans. Lawstated as at 10 Mar 2011.
- 8- French taxes specific to the pharmaceutical industry cutting the health expenses or a different way of taxing the profitability of the pharmaceutical industry in France by Jean-Luc Cuadrado and Charlotte Damiano, salans. Lawstated as at 10 Mar 2011. France.

مُلخَصُ البَحْثِ بِاللُّغَةِ العَرَبِيَّةِ

شهدت الساحة الاقتصادية العالمية تحولات غير مسبوقه منذ بداية التسعينيات، تمثلت في: تكريس بؤادر العولمة، وزيادة الإنتاج، وتهيئة فرص النمو الاقتصادي على المستوى المحلي والعالمي، وزيادة حجم التجارة العالمية، مما يؤدي إلى الانتعاش الاقتصادي العالمي، وزيادة رأس المال في العالم. ونجد أن اقتصاديات أنشطة المنشآت الطبية والدوائية كأحد فروع اقتصاديات الخدمات، كانت ولاتزال محط اهتمام العديد من الدول، ومن هنا تظهر أهمية هذه المنشآت كعنصر أساسي للتنمية، حيث احتلت أنشطة هذه المنشآت المكانة اللاتقة بين الأنشطة الاقتصادية المختلفة، حيث تعد أنشطة هذه المنشآت بمثابة أهم الإيرادات في الموازنة العامة للدولة، وزيادة الدخل القومي، وتحقيق التنمية الاقتصادية، وذلك لما لها من اسهامات وتأثيرات مباشرة وغير مباشرة على الدخل القومي والاقتصاد القومي.

وبالنظر إلى أهمية دور أنشطة المنشآت الطبية والدوائية، تلك الأهمية القصوى جعلت من الضروري أن نولي اهتماما موازيا لدراسة مشكلات التحاسب الضريبي لضريبة الدخل للأشخاص الطبيعيين للمنشآت الطبية والدوائية في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل .

وتم تقسيم الدراسة إلى أربع مطالب، حيث تم تخصيص المطلب الأول: مشكلات المحاسبة عن ضريبة الدخل فيما يتعلق بالمرتبات وما في حكمها للمنشآت الطبية والدوائية، في حين تم تخصيص المطلب الثاني: مشكلات التحاسب الضريبي لإيرادات المهن غير التجارية، في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل للمنشآت الطبية والدوائية، وتم تخصيص المطلب الثالث: التشريع الضريبي في الولايات المتحدة الأمريكية، وفي النهاية تم تخصيص المطلب الرابع: التشريع الضريبي الفرنسي على المنشآت الطبية والدوائية.

Summary

The global economic arena has witnessed unprecedented transformations since the beginning of the 1990s, represented in: consecrating the signs of globalization, increasing production, creating opportunities for economic growth at the local and global levels, and increasing the volume of world trade, which leads to global economic recovery, and an increase capital in the world. We find that the economics of the activities of medical and pharmaceutical facilities, as one of the branches of service economics, has been and still is the focus of attention for many countries, hence the importance of these facilities as an essential element for development, as the activities of these facilities occupied a decent position among the various economic activities, as the activities of these facilities are the most important revenues In the state's general budget, increasing national income, and achieving economic development, due to its contributions And direct and indirect effects on national income and the national economy.

In view of the importance of the role of the activities of medical and pharmaceutical facilities, that extreme importance made it necessary to pay parallel attention to studying the problems of tax for natural persons for medical and pharmaceutical facilities in the light of Egyptian accounting standards and the income tax law.

And it was split the study was divided into four requirements, where the first requirements was allocated: the problems of accounting for income tax in relation to salaries and the like for of medical and pharmaceutical facilities, While the second requirement was allocated: the problems of tax accounting for the revenues of non- commercial professions ,in the light of Egyptian accounting standards and the income tax law for medical and pharmaceutical facilities, the third requirement was allocated: tax legislation in the united states of America on for medical and pharmaceutical facilities, and finally the fourth requirements was allocated: French tax legislation on medical and pharmaceutical facilities.