



أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات الضريبية والتكوين الرأسمالي في مصر خلال الفترة (٢٠٠٥-٢٠٢٢)

إعداد

د. محمود رجب محمود

مدرس بقسم المالية العامة

كلية الأعمال – جامعة الإسكندرية

ragabmahmoud519@gmail.com

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة – جامعة دمياط

المجلد الخامس – العدد الأول – الجزء الرابع – يناير ٢٠٢٤

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

محمود، محمود رجب (٢٠٢٤). أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات الضريبية والتكوين الرأسمالي في مصر خلال الفترة (٢٠٠٥-٢٠٢٢). المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٥(١)، ٥٧٧-٦١٩.

رابط المجلة: <https://cfdj.journals.ekb.eg/>

أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات الضريبية والتكوين الرأسمالي في مصر خلال الفترة (٢٠٠٥-٢٠٢٢)

د. محمود رجب محمود

ملخص:

لقد حرصت الحكومة المصرية في إطار برنامج الإصلاح الاقتصادي على تطبيق مجموعة من السياسات الاقتصادية، وخاصة في مجال الضرائب على السلع والخدمات، كان أهمها تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١، وصولاً إلى التطبيق الكامل للضريبة على القيمة المضافة من خلال صدور القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ تفادياً للعديد من الانتقادات التي وجهت إلى الضريبة العامة على المبيعات، والاستفادة من مزايا تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

وقد سعي الباحث في إطار هذه الدراسة إلى تناول أهم خصائص ومتطلبات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، ومشكلات التطبيق وأهم المقترحات للتغلب على هذه المشكلات والمعوقات، ومدى مساهمتها في تحقيق الأهداف الاقتصادية والمالية وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق الضريبة مع الأخذ في الاعتبار عنصر الزمن في الاعتبار له أثر معنوي على الإيرادات الضريبية من السلع والخدمات وعلى حجم التكوين الرأسمالي الإجمالي في المجتمع أما الأثر علي عجز الموازنة العامة للدولة فقد كان غير معنوي خلال فترة الدراسة من ٢٠١٦/٢٠١٧ حتى ٢٠٢٢/٢٠٢٣.

الكلمات المفتاحية:

الضريبة على القيمة المضافة، الضريبة على المبيعات، قانون الضريبة على القيمة المضافة، الضرائب على السلع والخدمات في مصر، الضرائب غير المباشرة في التشريع المصري، الإيرادات الضريبية.

مقدمة:

تعد السياسة الضريبية من أهم أدوات السياسة المالية لأغلبية الدول النامية والمتقدمة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فالضرائب تعد أحد الموارد الرئيسية لتمويل الموازنة العامة للدولة، وإداه مالية فعالة لتحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي، وإعادة توزيع الدخل في المجتمع بما يحقق العدالة الاجتماعية، وتعد ضريبة القيمة المضافة Value Added Tax من أهم أنواع الضرائب علي السلع والخدمات، حيث كان أول ظهور لها في فرنسا عام ١٩١٧، ومنها انتشرت في معظم دول العالم، وقد ساعد علي الانتشار، التبنّي المبكر من جانب دول الاتحاد الأوروبي لهذا الشكل من أشكال النظام الضريبي (Richard M. Bird, 2005)، نظراً لكفاءتها وتأثيرها الفعال علي مختلف القطاعات الإنتاجية والاستهلاك (Michael, K.& Jeam,B,1999) وقدرتها علي زيادة الموارد المالية للدول التي تبنتها، حيث أن وعاء الضريبة يتمثل في قدر الإضافة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع أو عند تأدية الخدمات (بعكس الضريبة العامة علي المبيعات التي كانت تفرض علي إجمالي قيمة المنتج في

نهاية كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع) (أبو الفتوح، 2015)، فهي ضريبة متعددة المراحل (Okoli, M & Afuolayan, 2015) a multi-stage tax وتتمثل أهمية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في تجنب الازدواج الضريبي، وتشجيع الادخار والاستثمار وتحديد مسار العمليات الإنتاجية المصاحبة للسلع بدءاً من منشأها حتى وصولها للمستهلك النهائي، مما يساعد على الحد من التهرب الضريبي لارتباط كل مرحلة مستندياً بما يسبقها من مراحل، وتوسيع القاعدة الضريبية حيث أن الأصل في تطبيق ضريبة القيمة المضافة هو خضوع كافة السلع والخدمات والإعفاء هو الاستثناء بعكس الضريبة العامة على المبيعات (الشباسي، ٢٠١٨)، هذا بجانب اعتمادها على المبادئ التقليدية للسياسة المالية، والتي تشمل الحياد Neutrality فيما يتعلق بتخصيص الموارد، والكفاءة Efficiency، واليقين Certainty، والبساطة Simplicity، والفعالية Effectiveness، والعدالة Fairness، والمرونة Flexibility (Hodzic, S., 2017) ولذلك قامت الحكومة المصرية بتعديلات تشريعية لإحلال قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ محل قانون الضريبة العامة على المبيعات General Sales Tax رقم ١١ لسنة ١٩٩١، بهدف تنفيذ برنامج الإصلاح الاقتصادي وزيادة الإيرادات العامة للدولة وزيادة الاستثمارات وتقليل عجز الموازنة العامة للدولة، وتحسين أداء الاقتصاد المصري خاصة في فترة ما بعد ثورة يناير ويونيو، ومعالجة الاقتصاد المصري من مشكلة تحرير سعر الصرف، وانخفاض حجم الإنتاج والصادرات وزيادة حجم الواردات .

ويتناول هذا البحث مدي مساهمة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والمالية بالاقتصاد المصري مقارنة بالضريبة العامة على المبيعات اعتماداً على الفترة من ٢٠٠٥ حتى ٢٠٢٢ وقد تم اختيار هذه الفترة نظراً لما تشهده من أحداث سياسية وتعديلات تشريعية من تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ إلى قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ كان لها آثار هامة على الاقتصاد المصري.

مشكلة الدراسة:

شهد الاقتصاد المصري في السنوات الأخيرة العديد من المشكلات المالية والاقتصادية، وعلي رأسها مشكلات البطالة والتضخم والعجز المزمع والمستمر في الموازنة العامة للدولة وزيادة حجم الدين العام، وانخفاض مستويات النمو الاقتصادي والإنتاج القومي، وفي هذا الإطار سعت الحكومة المصرية عام ٢٠١٦ إلى تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ليحل محل قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ كخطوة هامة في سبيل تطبيق عملية الإصلاح الاقتصادي.

وتتمثل مشكلة الدراسة في عدم وضوح الرؤية فيما يتعلق بأثر تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ على الحصيلة الضريبية للسلع والخدمات وعلى حجم الاستثمار الكلي (التكوين الرأسمالي الإجمالي) ومن ثم تأثيرها على معدل النمو الاقتصادي في مصر.

أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من الدور الهام والحيوي لأثر تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة على الحصيلة الضريبية وعجز الميزانية وعلو حجم التكوين الرأسمالي في العديد من الدول التي طبقت هذه الضريبة، الأمر الذي أدى إلى زيادة الاهتمام العالمي بفكرة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، وانتشار تطبيقها في معظم الدول النامية والمتقدمة، وتهتم الدراسة بتقييم التجربة المصرية في مجال تطبيق الضريبة على القيمة المضافة من حيث تأثيرها على الحصيلة الضريبية ومدى مساهماتها في علاج عجز الموازنة وحجم التكوين الرأسمالي الإجمالي في مصر.

فروض الدراسة:

تقوم الدراسة على الفروض التالية:

- ان تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وفقاً للقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ له تأثير معنوي على الإيرادات الضريبية للسلع والخدمات حيث يسهم في نمو الإيرادات الضريبية من السلع والخدمات في الاقتصاد المصري بمعدلات أكبر من معدل نمو الإيرادات المحققة في ظل تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١.
- ان تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وفقاً للقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ له تأثير معنوي على عجز الموازنة العامة للدولة حيث يسهم تطبيق ضريبة القيمة المضافة في علاج عجز الموازنة العامة في الاقتصاد المصري بمعدلات أكبر من تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١.
- ان تطبيق ضريبة القيمة المضافة له تأثير معنوي على التكوين الرأسمالي حيث يسهم بفعالية أكبر في زيادة معدلات التكوين الرأسمالي في الاقتصاد المصري مقارنة بالزيادة المحققة في ظل تطبيق الضريبة العامة على المبيعات.

هدف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في توضيح دور الضريبة على القيمة المضافة في تحقيق الأهداف المالية والاقتصادية في المجتمع المصري، ولتحقيق هذه الهدف تسعى الدراسة إلى تحقيق بعض الأهداف الفرعية والتي تتمثل في:

- استعراض أهمية ومتطلبات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة
- تناول أهم مشكلات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الاقتصاد المصري
- تقدير أثر تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة على الحصيلة الضريبية وحجم التكوين الرأسمالي الإجمالي في مصر.
- اقتراح بعض الحلول لمواجهة مشكلات التطبيق بغرض تعظيم الاستفادة من تطبيق الضريبة محل الدراسة.

منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة علي العديد من المناهج في تناول موضوع الضريبة علي القيمة المضافة ، منها المنهج الاستقرائي، من خلال الاطلاع علي العديد من المؤلفات والوثائق الرسمية والمراجع العلمية والمقالات والأبحاث والرسائل العلمية التي تناولت الموضوع محل الدراسة في محاولة لاستقراء أهم مبررات ودواعي تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة في غالبية دول العالم، وبيان دورها في معالجة مشكلات الاقتصاد القومي، المنهج التحليلي من خلال تحليل البيانات إحصائيا لاختبار صحة فروض الدراسة احصائياً ، والمنهج الاستنباطي، لاستنباط واقتراح الحلول اللازمة لمواجهة مشكلات التطبيق من خلال منظومة الإصلاح الضريبي.

حدود الدراسة:

بالنسبة للحدود المكانية: تتم الدراسة على جمهورية مصر العربية

بالنسبة للحدود الزمنية: تتم الدراسة في خلال الفترة من عام ٢٠٠٥ / ٢٠٠٦ حتى عام ٢٠٢٢ / ٢٠٢٣ وقد تم اختيار هذه الفترة نظراً لأنها شملت ما يقرب من ١٠ سنوات لتطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١، ٧ سنوات تقريباً لتطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وتعتبر هذه الفترة الزمنية من وجهة نظر الباحث فترة ملائمة لتقييم أثر تطبيق هذه الضريبة على الحصيلة الضريبية ومدى مساهمتها في علاج عجز الموازنة العامة للدولة وأثرها على حجم الاستثمار الكلي في الاقتصاد المصري.

خطة الدراسة:

تنقسم الدراسة إلى مبحثين

المبحث الأول: الإطار النظري للضريبة على القيمة المضافة.

المبحث الثاني: مدى مساهمة تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ في تحقيق الأهداف المالية والاقتصادية في مصر.

الدراسات السابقة:

- دراسة (شاهين & حنفي، ٢٠٢٢) بعنوان "إمكانيات الإخضاع الضريبي للأنشطة والمنتجات الرقمية في ضوء قوانين الضرائب المصرية" تناولت هذه الدراسة سمات وخصائص التجارة الإلكترونية المنظورة وغير المنظورة ومدى ملائمة الأنشطة والمنتجات الرقمية للإخضاع لضرائب الدخل وضريبة القيمة المضافة في ضوء التجارب الدولية واستعرضت أهم مشكلات ومعوقات التطبيق في مصر وخلصت إلى أن القواعد والمفاهيم المحددة لسلطات الإخضاع الضريبي في نطاق التجارة التقليدية لا تتلاءم مع طبيعة وخصائص التجارة الإلكترونية، وأن الأمر يحتاج إلى إدخال بعض التعديلات على بعضها. وأوصت باقتراح بعض التعديلات التشريعية في قانون ضريبة الدخل وقانون ضريبة القيمة المضافة والإجراءات التنظيمية والإدارية بما يتلاءم مع طبيعة الأنشطة والمنتجات الرقمية.

- دراسة (Yapar, Bayrakdar, & Yapar, 2015) بعنوان " *The Role of Taxation* " التي قامت بدراسة العوامل التي تؤثر على نمو التجارة الإلكترونية والمشاكل الضريبية للتجارة الإلكترونية. وخلصت إلى أن الشراء والبيع عبر الإنترنت دون أي حدود يجلب مشاكل ضريبية مثل الصعوبات في تحديد الدولة التي لديها سلطة ضريبية، عدم الوجود المادي للمنتجات، كما أن هناك أخطار لاحتمال حدوث الازدواج الضريبي في حالة فرض الضرائب الرقمية، ولم تجد البلدان أي حل معين حتى الآن. ومن ثم إذا كان هناك اتفاق من قبل البلدان التي تسعى لإيجاد حلول للتغلب على مشاكل الضرائب فإن المزيد من الأعمال والمستهلكين على استعداد لدخول سوق التجارة الإلكترونية. ولن تكون البلدان ملزمة بتحمل خسارة في الإيرادات الضريبية.

- دراسة (Albishi, 2019) بعنوان " *the Value Added Tax (VAT): Effects on Saudi Economy in the light of Saudi Vision 2030* " تناولت أثر فرض ضريبة القيمة المضافة على الاقتصاد السعودي في ضوء رؤية المملكة السعودية ٢٠٣٠، وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي في مراجعة الأدبيات، والمنهج الاستقرائي في جمع البيانات لفحص الافتراضات باستخدام الاستبيان، وتم تحليل نتائج الاستبيان، وخلصت الدراسة إلى أن ضريبة القيمة المضافة تؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية وزيادة الإيرادات العامة، وأن فرض الضريبة يؤدي إلى ارتفاع الأسعار وانخفاض القوي الشرائية، وأن منح الدعم يقلل من العبء الضريبي.

- دراسة (Bustami, 2006) بعنوان " *Value Added Tax Applied in Palestine and Sales Tax Applied in Jordan (Comparative Study)* " تناولت هذه الدراسة المقارنة بين السمات الأساسية لنظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين ونظام ضريبة المبيعات المطبق في الأردن من عدة جوانب، وقد ركزت الدراسة على مدي مساهمة كل منهما في الإيرادات العامة، والإيرادات الضريبية وعجز الموازنة العامة للدولة، وذلك خلال الفترة من ١٩٩٥-٢٠٠٥ وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة يكون أكثر مساهمة وفاعلية في زيادة الإيرادات العامة مقارنة بقانون الضريبة العامة على المبيعات.

- دراسة (مهاجر، ٢٠١٨) بعنوان " *الضريبة علي القيمة المضافة وفعاليتها تحصيلها وأثرها علي الإيرادات العامة بالسودان* " تناولت قياس وتحديد فاعلية تحصيل إيرادات الضريبة علي القيمة المضافة، وبيان أثر زيادة معدلات ضريبة القيمة المضافة علي حجم الحصيلة الضريبية في السودان، وقد توصلت الدراسة إلي أن تحصيل الضريبة علي القيمة المضافة يتم بفاعلية، وقد أوصت الدراسة بزيادة سعر الضريبة علي القيمة المضافة عند الحاجة إلي زيادة كبيرة في حجم الإيرادات العامة، هذا مع مراعاة سعر الضريبة علي السلع والخدمات الأساسية مراعاة للجوانب الاجتماعية.

- دراسة (Oseni, 2017) بعنوان " *The Effects of Value Added Tax on Government's Revenue Generation Profile in Nigeria: A Conceptual Approach* " تناولت تحليل أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة علي زيادة الإيرادات العامة في نيجيريا، وقد توصلت الدراسة إلي أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة يؤدي إلي زيادة الإيرادات الحكومية، والحد من ظاهرة التهرب الضريبي مما يساهم في زيادة معدلات النمو الاقتصادي بالدولة، وقد أوصت الدراسة

بضرورة قيام الحكومة بتحسين الأحوال المعيشية للمواطنين من خلال الاستخدام الأمثل لحصيلة الضريبة علي القيمة المضافة ، وقد أوصت أيضا بتوسيع نطاق فرض ضريبة القيمة المضافة لكي يشمل القطاع غير الرسمي للحد من التهرب الضريبي.

- دراسة (الدمرداش، ٢٠٢٠) بعنوان "مكافحة التجنب الضريبي للأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على قانونية ضريبة الدخل والقيمة المضافة" هدفت إلى استعراض آليات التجنب الضريبي والجهود الدولية لمواجهة التجنب الضريبي الناتج عن أنشطة الاقتصاد الرقمي، وتقييم ممارسات السيادة الضريبة على أنشطة الاقتصاد الرقمي في مجال ضريبي الدخل والقيمة المضافة في مصر والمملكة العربية السعودية. وخلصت الى ان استمرار تزايد التجارة الإلكترونية وأنشطة الاقتصاد الرقمي يؤدي إلى تحول السلطة الضريبية عن الدولة ككيان ضريبي في اتجاه المؤسسات الدولية، كما يتطلب تعظيم الاستفادة الضريبية من أنشطة الاقتصاد الرقمي مرونة في صياغة التشريعات الضريبية الوطنية، كما يتطلب تنسيقاً دولياً واسع النطاق. ويواجه النظام الضريبي في مصر صعوبة في إثبات وتتبع المعاملات الإلكترونية، وفي تحديد الاختصاص الضريبي للأنشطة المولدة للدخل وللقيمة المضافة، كما يواجه النظام الضريبي صعوبات تتعلق بالمعاملة الضريبية لأنشطة الاقتصاد الرقمي، وتفاقم مشكلات التجنب الضريبي في مجال ضريبة الدخل.

- دراسة (عيد ، ٢٠١٦) بعنوان "رؤية حول تقييم مشروع الضريبة علي القيمة المضافة" تناولت هذه الدراسة عرض وتقييم مشروع قانون الضريبة علي القيمة المضافة ومدى ملائمتها للمجتمع الضريبي المصري، وتوصلت الدراسة إلي العديد من النتائج أهمها أن قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ يعد علاجاً نهائياً للمشكلات التي نشأت عن تطبيق قانون الضريبة العامة علي المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وتعديلاته، كما أنه يعمل علي تحقيق التوازن بين الأهداف المالية والأهداف الاجتماعية ، وأوصت بأن تكون مواعيد تقديم الإقرارات الضريبية ربع سنوية بدلاً من أن تكون شهرية تخفيفاً علي المسجلين، وأن يكون هناك تناسق وترابط بين القوانين المنظمة لحركة الاقتصاد في مصر والقوانين الضريبية، وأن يتفق قانون الضريبة علي القيمة المضافة عند إصداره مع معايير المحاسبة المصرية، وخاصة فيما يتعلق بالإيراد.

- دراسة (Harris, T. & Others, 2017) بعنوان "Redistribution via VAT and cash transfers: an assessment in four low and middle countries" تناولت هذه الدراسة كيفية إعادة توزيع الدخل من خلال ضريبة القيمة المضافة والتحويلات النقدية، وقد تمت هذه الدراسة علي أربعة دول منخفضة ومتوسطة الدخل ، وهي دراسة بين كل من معهد الدراسات المالية ومعهد الالتزام والعدالة والبنك الدولي ، وتوصلت الدراسة إلي عدة نتائج أهمها أن السمة المشتركة لأنظمة الضرائب غير المباشرة في الدول منخفضة ومتوسطة الدخل هي قلة الإعفاءات من ضريبة القيمة المضافة، ورغم أن معدلات ضريبة القيمة المضافة التفضيلية هدفها تقليل معدلات الفقر إلا أنه لم يتم تحديد السلع الأكثر أهمية للأسر الفقيرة بشكل جيد، وبالرغم من خطط التحويلات المالية للأسر الفقيرة لتخفيف الأعباء عنها إلا أنها لا تعوضها عن الضرر الناتج من ارتفاع الأسعار واتساع قاعدة تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة، كما أنه يتم استخدام غالبية الحصيلة الضريبية لتمويل عمليات التنمية الشاملة في كل دولة مع عدم الاهتمام الكافي بالبعد الاجتماعي.

- دراسة (سامي، ٢٠١٧) بعنوان "الضريبة على القيمة المضافة بين مشكلات التطبيق وحلول الواقع" تناولت هذه الدراسة مشكلات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة وقدمت مجموعة من المقترحات لمعالجة بعض مشكلات التطبيق وفقاً لقانون ضريبة القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، حيث توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن هناك نوعين من المشكلات التي تواجه ضريبة القيمة المضافة وهما: مشكلات متعلقة بقانون الضريبة على القيمة المضافة، ومشكلات متعلقة بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة وقد تم تناول هذه المشكلات، وقدمت العديد من المقترحات لمعالجة مشكلات التطبيق، ومنها زيادة معدلات الضريبة على السلع والخدمات الكمالية والترفيهية، وتشجيع الالتزام الطوعي بالضريبة، ومنح الممول الحق استرداد الضريبة المسددة، وغيرها من المقترحات.

التعليق على الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة تحليل ضريبة القيمة المضافة بصفة عامة وأهم صعوبات ومشاكل تطبيقها على السلع والخدمات المنظورة وغير المنظورة، بالإضافة لتجارب بعض الدول في علاج هذه المعوقات بينما تركز الدراسة الحالية على تحليل أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على بعض المؤشرات المالية والاقتصادية (الخصيلة الضريبية، وعجز الموازنة، والتركيم الرأسمالي) في الاقتصاد المصري خلال الفترة من عام ٢٠٠٥ / ٢٠٠٦ حتى عام ٢٠٢٢ / ٢٠٢٣ وقد تم اختيار هذه الفترة نظراً لأنها شملت ما يقرب من ١٠ سنوات لتطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١، ٧ سنوات تقريباً لتطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وتعتبر من وجهة نظر الباحث فترة ملائمة لتقييم أثر تطبيق هذه الضريبة على الإيرادات الضريبية ومدى مساهمتها في علاج عجز الموازنة العامة للدولة وأثرها على حجم الاستثمار الكلي في الاقتصاد المصري.

المبحث الأول

الإطار النظري للضريبة على القيمة المضافة

تمهيد:

إن التقلبات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها الاقتصاد المصري خلال السنوات الأخيرة نتج عنها تفاقم عجز الموازنة العامة للدولة، الأمر الذي نتج عنه اتخاذ عدة قرارات وإجراءات أهمها تطبيق ضريبة القيمة المضافة لزيادة موارد الدولة وزيادة القدرة علي مواجهة هذه التقلبات وتجاوز الأزمات وتعزيز الاقتصاد القومي، وعملاً بتوصيات صندوق النقد الدولي في سبتمبر ٢٠١٦ لإجراء بعض التعديلات التي من شأنها تحقيق برنامج الإصلاح الاقتصادي، تم إحلال ضريبة القيمة المضافة محل الضريبة العامة علي المبيعات عام ٢٠١٦، كجزء من الإصلاحات المالية في إطار برنامج الإصلاح الاقتصادي، بهدف زيادة الإيرادات العامة لمعالجة العجز في الموازنة العامة للدولة، وتشجيع الاستثمار، وحيث أن تطبيق هذه الضريبة يواجه بالعديد من الصعوبات والتحديات خاصة في الدول النامية لانخفاض مستوي الوعي الضريبي، وكفاءة الإدارة الضريبية، وضعف الإمكانيات وتكنولوجيا المعلومات، لذلك سوف يتناول الباحث في هذا المبحث متطلبات تطبيق الضريبة، وصعوبات ومشكلات تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ في مصر، مع تقديم بعض المقترحات للتغلب علي بعض هذه المعوقات والمشكلات من أجل دعم وتفعيل دورها في تحقيق الأهداف المالية والاقتصادية في إطار برنامج الإصلاح الاقتصادي.

١ - متطلبات تطبيق ضريبة القيمة المضافة:

يعتبر قانون الضريبة على القيمة المضافة الضلع الثالث لبرنامج الإصلاح الضريبي في مصر، وذلك بعد صدور قانون الضريبة على الدخل رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٥، وقانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ (الشباسي، ٢٠١٨)، ولتطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة هناك مجموعة من المتطلبات يجب توافرها، وهذه المتطلبات قد تختلف درجة توافرها من دولة لأخرى، علي حسب مستوي التقدم الاقتصادي والإداري والتقني في هذه الدولة، ومن أهم هذه المتطلبات.

- تطبيق وتعميم نظام الفواتير الضريبية في التعامل بين الممولين (المنتجين والمستهلكين)، فهذا مطلب أساسي لتطبيق ضريبة القيمة المضافة (صلاح الدين، ٢٠١٥).

- تحسين العلاقة بين المكلف بأداء الضريبة والإدارة الضريبية، ورفع كفاءة الإدارة الضريبية ونشر الوعي والثقافة الضريبية.

- العمل علي تحسين مستوي الأجور، حيث تمثل هذه الضريبة عبئاً إضافياً علي المواطن، خاصة مع الانتقال من نظام الضرائب النوعية على الإنتاج والاستهلاك إلى نظام الضريبة العامة على الاستهلاك المحلي مما يتضمن فرضها على سلع وخدمات جديدة لم تفرض عليها الضريبة من قبل ومن ثم ارتفاع أسعار هذه السلع (البطريق، ٢٠٠٨).

- يتعين أن يصاحب تطبيقها تعديلات واصلاحات في قوانين الضرائب السلعية والضرائب الجمركية وخاصة فيما يتعلق بفرض الضريبة على التجارة الإلكترونية (مناد، آخرون، ٢٠٢٠).

- يتعين أن تتناسب معدلاتها مع الظروف الاقتصادية في الدولة مع القيام بدراسات تحليلية لأثارها المتوقعة قبل فرضها.

- العمل على رفع كفاءة الإدارة الضريبية من خلال توافر البنية الأساسية الرقمية وإعداد دورات تدريبية لرفع كفاءة العاملين بالإدارة الضريبية، هذا مع أهمية إجراء العديد من الندوات والمؤتمرات واللقاءات مع مجتمع الأعمال من التجار والمنتجين ورجال الأعمال والأعضاء بالغرف التجارية والنقابات المهنية لتوضيح مزايا وأهمية تطبيق الضريبة في تحقيق العدالة الضريبية وتنمية الصناعات الوطنية وعلاج المشكلات الاقتصادية التي تعاني منها معظم الدول المعاصرة.

- تطبيق الضريبة بمعدلات متدرجة تبدأ بالمعدل المنخفض للسلع شائعة الاستخدام على أن يزداد معدل الضريبة مع زيادة مستوي رفاهية السلعة أو الخدمة المقدمة، مع الابتعاد قدر الإمكان عن المعدل النمطي للضريبة للمساهمة في تحقيق العدالة بجانب الكفاءة الضريبية.

- العمل على التوسع في قائمة الإعفاءات الضريبية للسلع والخدمات الضرورية لأفراد المجتمع (المياه، الكهرباء، الخدمات الصحية والتعليمية، الخ) وبصفة خاصة في الدول النامية.

- العمل على تشجيع الصادرات من خلال تطبيق المعدل الصفري للضريبة: والذي يتضمن إعفاء السلعة المصدرة من الضريبة في مرحلة التصدير مع حق المصدر في استرداد كافة الضرائب التي فرضت على السلعة المصدرة في المراحل السابقة، هذا مع إعفاء الواردات من السلع الرأسمالية والمواد الخام والسلع الأولية اللازمة للصناعة الوطنية من الضريبة.

- الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة هي واقعة البيع (التصرف في السلعة) ولذلك نقترح فرض ضريبة القيمة المضافة على الواردات في مرحلة البيع للسلعة وليس في مرحلة الإفراج الجمركي تجنباً لحدوث تلف أو انتهاء لصلاحية السلعة قبل التصرف فيها.

٢- أهمية تطبيق ضريبة القيمة المضافة

إن تطبيق ضريبة القيمة المضافة يساهم في تحقيق العديد من الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية كالآتي:

٢-١ أهمية تطبيق ضريبة القيمة المضافة من الناحية الاقتصادية:

تفرض ضريبة القيمة المضافة علي الزيادة في قيمة السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل إنتاجها وتداولها ويتحمل عبئها المستهلك النهائي (Thackeray, et al, 2016)، وتعتمد حصيلتها علي مرونة الطلب السعرية، فكلما زادت مرونة الطلب السعرية لسلعة ما، فإن فرض الضريبة يؤدي إلي انخفاض الطلب علي هذه السلعة ومن ثم انخفاض الحصيلة الضريبية. وضريبة القيمة المضافة لها دوراً هاماً في التنمية الاقتصادية من خلال تأثيرها على كل من حجم الإنتاج والاستهلاك، وتعد ضريبة القيمة المضافة أحد أدوات السياسة الضريبية والتي تعد بدورها أداة من أدوات السياسة المالية التي تعتمد عليها أغلبية الدول في علاج مشاكلها الاقتصادية ورفع مستوى الكفاءة الاقتصادية ويتم تحقيق ذلك من خلال:

- المساهمة في تحقيق الاستقرار الاقتصادي : حيث تعد ضريبة القيمة المضافة واحدة من أهم الأدوات التي تعتمد عليها معظم الدول في تحقيق التوازن الاقتصادي، حيث أنها تتسم بالمرونة والحساسية الشديدة للتغيرات في النشاط الاقتصادي، ففي أوقات زيادة معدلات التضخم الناتج من زيادة السيولة تتبع الدولة سياسة ضريبية انكماشية برفع نسبة ضريبة القيمة المضافة علي السلع والخدمات الأمر الذي بدوره يؤدي إلي امتصاص جزء من السيولة ومن ثم تخفيض معدل التضخم ، أما في حالة الركود الاقتصادي وانخفاض الطلب علي السلع والخدمات تتبع الدولة سياسة ضريبية توسعية بخفض نسبة ضريبة القيمة المضافة علي السلع والخدمات مما يؤدي إلي زيادة الإنفاق وزيادة الإعفاءات مما يساعد علي تحقيق التوازن الاقتصادي (المركز الديمقراطي العربي ، ٢٠١٨).

وفيما يتعلق بالاقتصاد المصري ، مواجهة التضخم وتحقيق الاستقرار الاقتصادي كان أحد الأسباب التي دعت إلي تطبيق قانون الضريبة علي القيمة المضافة ، ورغم معارضة البعض لتطبيقها لما قد تتسبب فيه من ارتفاع في المستوى العام للأسعار مثلما حدث في الدنمارك حيث تسببت في ارتفاع المستوى العام للأسعار بنسبة ٥٪ ، واليابان حيث تسببت في ارتفاع الأسعار بنسبة ٣٪ إلا أنه تجدر الإشارة إلي أن الأثر التضخمي للضريبة علي القيمة المضافة يكون أثر فوري بمجرد تطبيق الضريبة ويزول بصورة تدريجية مع مرور الوقت نتيجة زيادة الاستثمار والإنتاج ويخفف من حدة الأثر السلبي لتطبيق الضريبة علي معدل التضخم الاستخدام الصحيح للسياسة النقدية وتكاملها مع أدوات السياسة المالية (محمد ، ٢٠١٩).

- زيادة معدلات الاستثمار في مختلف القطاعات والأنشطة: يعتبر الاستثمار أداة لتحقيق النمو الاقتصادي، وفي حالة فرض الضريبة بمعدل منخفض على منتجات قطاع معين فإن هذا يحفز الاستثمار في هذا القطاع.

- المساهمة في زيادة الادخار: حيث أن فرض الضريبة عند كل مرحلة بيع للسلع حتي تصل إلي المستهلك النهائي يؤدي إلي ارتفاع أسعار السلع مما يحفز الأفراد علي الادخار والمفاضلة بين السلع الضرورية والسلع الكمالية، فكلما ارتفعت أسعار السلع كان ذلك حافزاً علي زيادة الادخار (سيد ، ٢٠١٧).

- العمل علي زيادة الصادرات: حيث تتميز ضريبة القيمة المضافة بمعدلها الصفري في حالة الصادرات، والذي يسمح للمصدر باسترداد قيمة الضريبة علي القيمة المضافة التي سبق له دفعها علي منتجاته المصدرة، مما يؤدي إلي انخفاض تكاليف الصادرات وزيادة قدرة السلع المصدرة علي المنافسة في الأسواق الخارجية (Ahmed, A., 2002).

- تجنب الازدواج الضريبي: فمن أهم مشكلات تطبيق الضريبة العامة علي المبيعات مشكلة الازدواج الضريبي ، الناتج عن تعدد عدد مرات فرض الضريبة علي نفس السلعة، مما يؤدي إلي ارتفاع العبء الضريبي ، حيث تفرض الضريبة علي المدخلات الأولية ، ثم تفرض علي ناتج المدخلات مرة أخرى ، وهكذا حتي تصل السلعة للمستهلك النهائي ، مما يؤدي إلي ازدواج وتضخم العبء الضريبي ، أما في ظل تطبيق قانون الضريبة علي القيمة المضافة يتم خصم قيمة الضريبة المفروضة علي المدخلات من قيمة الضريبة المفروضة علي السلعة ويسد الممول فرق الضريبة (سالم، ٢٠٢١) مما يؤدي إلي تجنب تكرار الضريبة في مراحل الإنتاج والتوزيع المختلفة.

٢-٢ أهمية تطبيق ضريبة القيمة المضافة من الناحية الاجتماعية:

تسهم ضريبة القيمة المضافة في تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال إعفاء السلع الضرورية من الضريبة باعتبارها تمثل الحجم الأكبر للاستهلاك من قبل الفئات ذات الدخل المحدود، مع زيادة معدلات الضريبة علي السلع الرفاهية ذات الاستهلاك الأكبر من قبل الفئات مرتفعة الدخل، مما يسهم في تحقيق الرضا والسلام الاجتماعي بين طبقات المجتمع ، كما تتميز ضريبة القيمة المضافة أيضاً بالحياد والعدالة في توزيع العبء الضريبي علي مراحل انتاج وتوزيع السلع والخدمات وفقاً للقيمة المضافة في كل مرحلة من المراحل التي تمر بها (جبر، ٢٠١٧) ، ومما يدعم حياد الضريبة أنها غير تراكمية لأنها تفرض علي القيمة المضافة فقط.

٣-٢ أهمية تطبيق ضريبة القيمة المضافة من الناحية المالية.

تمثل الإيرادات الضريبية الجزء الأكبر من الإيرادات العامة في معظم دول العالم، حيث تزيد نسبتها عن ٧٥٪ من حجم الإيرادات العامة، وتعد ضريبة القيمة المضافة مصدراً رئيسياً لتمويل الموازنة العامة في غالبية الدول، حيث طبقت ضريبة القيمة المضافة في أكثر من ١٥٠ دولة، وتبلغ إيراداتها أكثر من ٢٥٪ من إجمالي الإيرادات الضريبية في العالم (الخولي، ٢٠١٩).

والهدف الأساسي من تطبيق ضريبة القيمة المضافة هو تصحيح وتعديل التشوهات الاقتصادية وزيادة الإيرادات الضريبية نتيجة توسيع قاعدة الخسوع الضريبي للسلع والخدمات وتحسين القدرة التنافسية وتجنب الازدواج الضريبي. (Ben Snoussi, L.& Jaded, M., 2009)

٣- مشكلات تطبيق ضريبة القيمة المضافة:

هناك العديد من المشكلات التي قد تواجه تطبيق ضريبة القيمة المضافة وتحد من آثارها الإيجابية، وتختلف حدة هذه المشكلات من دولة لأخرى علي حسب مستوي التقدم الاقتصادي بها وظروفها السياسية والاقتصادية والاجتماعية، ويمكن حصر أهم المشكلات التي ظهرت في الدول المختلفة أثناء تطبيق هذه الضريبة فيما يلي:

٣-١ مشكلة التهرب الضريبي **Tax Evasion**: رغم كونها مشكلة قائمة في كافة أنواع الضرائب ولكنها قد تبدو أكثر خطراً في ضريبة القيمة المضافة بسبب انخفاض كفاءة الإدارة الضريبية وعدم وجود إجراءات ومعايير واضحة للفحص الضريبي، وعدم توافر العدد الكاف من مأموري الضرائب الملتمزمين ، وضعف الإمكانيات من الحاسبات الآلية والتكنولوجية والانترنت (Wondwossen, J., 2016)، كل هذا يسهم في زيادة نسبة التهرب الضريبي وتتعدد صور التهرب الضريبي بين عدم تسجيل المكلفين رغم بلوغهم حد التسجيل، وإخفاء بعض المتحصلات، وعدم توريد الضريبة المحصلة من العملاء إلي الإدارة الضريبية المختصة، وتزوير الفواتير، والمطالبة بخصومات ضريبية علي مشتريات ومدخلات لا يستحق عنها الخصم وغيرها من صور التهرب (الشباسي، ٢٠١٨) ، ويقترح الباحث تغليظ عقوبة التهرب الضريبي في حالة عدم تحرير فواتير ضريبية للحد من التهرب الضريبي ، بالإضافة إلي التنسيق التام بين برامج فحص ضريبة القيمة المضافة مع ضريبة الدخل مما يسهم في تبادل البيانات والمعلومات وتحديد معايير وأسس محددة لتقدير الوعاء الضريبي مما يحد من المشكلات بين الممولين

ومصلحة الضرائب، ويدعم هذا التنسيق الدمج بين مصلحة الضرائب علي الدخل ومصلحة الضرائب علي القيمة المضافة تحت مسمي واحد هو مصلحة الضرائب المصرية ، وتبني فكرة الأمور الشامل لضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل معاً.

٣-٢ صعوبة إدارتها في الدول النامية: ويرجع ذلك إلي انخفاض مستوي الوعي الضريبي لأغلب الأفراد في الدول النامية بدور وأهمية الضريبة ومستوي الالتزام بإمساك الدفاتر وإصدار الفواتير بشكل منتظم، كما أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة يتطلب وجود نظام محاسبي متقدم لدي الشركات والمؤسسات، مما يجعل الشركات والمؤسسات كبيرة الحجم هي التي تتحمل العبء الأكبر من هذه الضريبة، بينما يسهل التهرب الضريبي للشركات الصغيرة والمتوسطة، الأمر الذي ترتفع معه التكاليف الإدارية والجهد المبذول نحو زيادة الامتثال للضريبة، مما يفوق قدرات معظم الدول النامية (James B., 2005)، وللتغلب على هذه المشكلة تم وضع حد أدني للتسجيل في هذه الضريبة لدي مصلحة الضريبة العامة على القيمة المضافة.

٣-٣ مشكلة استرداد الضريبة المسددة Tax Refund: إن عملية استرداد الضريبة لصالح الممول تتطلب إجراءات معقدة وفترة زمنية طويلة، وإن كانت هذه المشكلة قائمة بالفعل قبل تطبيق ضريبة القيمة المضافة إلا أنها تزداد مع تطبيق الضريبة المعنية بسبب الضغوط المالية، ويلاحظ أن الإصلاحات الضريبية وإعادة هيكلة وتنظيم أسلوب العمل بالإدارة الضريبية سوف يعمل تدريجياً على حل هذه المشكلة.

٣-٤ محاباة الواردات على حساب الصناعات المحلية: قد يكون هناك تخوف من محاباة ضريبة القيمة المضافة للواردات على حساب الصناعات المحلية، حيث تفرض ضريبة القيمة المضافة على الصناعات المحلية في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، وإزالة هذا التخوف، وتجنباً لحدوث أضرار للصناعة الوطنية يتعين التأكيد على سرعة استرداد الضريبة المستحقة للمنتجين عن الإنتاج في المراحل السابقة، والتأكيد على أن يكون سعر ضريبة القيمة المضافة موحد بالنسبة للسلعة المحلية والمستوردة.

٣-٥ ارتفاع معدلات التضخم: إن فرض ضريبة القيمة المضافة قد يكون له دور في ارتفاع معدلات التضخم في السوق المحلي مما يتقل كاهل المكلفين بدفعها وهم المستهلكين وغالبيتهم من محدودي الدخل، ولذلك يتعين إجراء تحليل حساسية لقياس أثر تطبيق هذه الضريبة علي زيادة معدلات التضخم في الأجلين القصير والطويل، مع التأكيد على أهمية التكامل بين أدوات السياسة المالية والسياسة النقدية لاحتواء التضخم والسيطرة عليه تجنباً لأثاره السلبية على خطط التنمية الاقتصادية. (The World Bank, 2001)

٣-٦ مشكلة الحد الأدنى لتسجيل المنتج وتاجر الجملة والتجزئة: إن وضع حد تسجيل للمنتج يختلف عن حد تسجيل تاجر الجملة والتجزئة يؤدي إلي وجود غموض ولبس لدي الأفراد والمنشآت وتعقيد شروط وإجراءات التسجيل ، خاصة إذا كانت المنشأة تقوم بالإنتاج والاتجار وتأدية بعض الخدمات في أن واحد ، ويتم التغلب علي هذه المشكلة من خلال جعل حد التسجيل للضريبة علي القيمة المضافة رقم واحد (في مصر ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه) كرقم أعمال سنوي ، فهذا يساعد علي إعفاء المشروعات الصغيرة التي غالباً تكون معظم مبيعاتها لأصحاب الدخول المنخفضة والإعفاء هنا يكون بغرض تخفيض الأسعار وتحقيق العدالة الاجتماعية واحتواء التضخم.

٣-٧ مشكلة إخضاع الخدمات للضريبة: إن إخضاع العديد من الخدمات لضريبة القيمة المضافة بعد أن كانت معفاة في القانون السابق إلا ما يستثني بنص خاص ، يساهم في رفع معدلات التضخم حيث يتم نقل عبء ضريبة القيمة المضافة إلي المستهلك النهائي ، وقد أشارت إحدى الدراسات إلي أن الزيادة المتوقعة في معدل التضخم نتيجة تطبيق ضريبة القيمة المضافة تتراوح بين ٢ - ٣,٥٪ (صلاح الدين، ٢٠١٥) وهذه تعتبر زيادة كبيرة في معدلات التضخم المرتفعة أصلاً، ويزداد الأمر سوءاً مع المراحل المتتالية لرفع دعم الطاقة (البنزين ، السولار ، والكهرباء، ... الخ) ، ومع انخفاض سعر صرف الجنيه المصري مقابل الدولار بسبب انخفاض الصادرات وإيرادات السياحة وزيادة الواردات ، وللتغلب علي هذه المشكلة يتعين زيادة قائمة الخدمات الضرورية المعفاة مع تطبيق الضريبة بمعدلات تدريجية بحيث يزداد معدل الضريبة مع زيادة رفاهية الخدمة هذا مع العمل علي زيادة حوافز الاستثمار لتشجيع الإنتاج والاستثمار المحلي والحد من الواردات لتخفيض الطلب علي العملات الأجنبية.

٣-٨ التعارض مع أحكام أنظمة التجارة الدولية: قد يكون هناك تخوف من تعارض تطبيق ضريبة القيمة المضافة مع أنظمة التجارة الدولية وخاصة مع أحكام منظمة التجارة العالمية، ويمكن الرد علي ذلك بأنه لا يوجد تعارض حيث أن أحكام هذه الضريبة تسري علي فارق السعر بين تكلفة الإنتاج وقيمة المبيعات في كل دولة علي حد (Alavuotunki, K., et al, 2019)، وهذا ما جعل دول الاتحاد الأوروبي تنجح في تطبيق هذه الضريبة بنسب متفاوتة تتراوح بين (١٥ - ٢٥٪) بين ٢٨ دولة داخل الاتحاد (صلاح الدين ، ٢٠١٥) ، وإن كان فرض ضريبة القيمة المضافة علي التجارة الإلكترونية لا زال يمثل عقبة أمام المنظمات الدولية ، لعدم قدرتها علي حصرها ، وتحديد منشأ السلعة أو الخدمة، ومن ثم تحديد السلطات المختصة بفرصها.

٣-٩ مشكلة المعاملات التي تتم من خلال التجارة الإلكترونية Electronic Commerce (عبدالباقي ، ٢٠١٩) حيث يتم إبرام وتنفيذ الصفقات والتعاقدات وعمليات البيع والشراء بشكل إلكتروني دون توثيق ورقي مستندي مؤيد لها، وترتبط التجارة الإلكترونية الدولية International E-Commerce بمجموعة من المشكلات ذات الصلة بضريبة القيمة المضافة (Rosenberg, 2008) ، ويمثل التحاسب الضريبي عن هذه العمليات تحدياً كبيراً بسبب صعوبة توافر أدلة اثبات كافية واختفاء الوثائق الورقية للمعاملات مما يشكل صعوبة في إثبات التعاملات والتعاقدات ويسهل التلاعب في البيانات، وقد يزداد الأمر تعقيداً بسداد قيمة المعاملات من خلال شبكات الإنترنت، وقد يتم تسليم بعض السلع والخدمات إلكترونياً (المنتجات الرقمية غير الملموسة) ، وهنا يصعب علي مأمور الفحص الوصول إلي مواقع السجلات الإلكترونية واكتشافها وفحصها ، كما أم هذه السجلات قد تتضمن معلومات مشفرة تؤدي إلي غموضها (عثمان ، ٢٠١٨). وحتى الآن لا يوجد آليات متفق عليها لإخضاع المنتجات الرقمية غير الملموسة للضريبة، فقد نصت المادة الخامسة من قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ علي أنه تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين في كافة مراحل تداولها وفقاً لأحكام هذا القانون، وأياً كانت وسيلة بيعها أو أدائها أو تداولها بما في ذلك الوسائل الإلكترونية.....، فلم يضع القانون قواعد محددة للتجارة الإلكترونية المحلية والدولية، أو التحويلات المالية الإلكترونية التي تنفذها البنوك، كما لم تفسر اللائحة التنفيذية للقانون المعاملة الضريبية للسلع

والخدمات التي يتم تداولها عبر الإنترنت علي المستوي المحلي والدولي، وإجراءات تحصيل الضريبة علي القيمة المضافة، وإخضاع هذه المنتجات للضريبة يقترح الباحث إضافة نص بقانون الضريبة علي القيمة المضافة يحدد القواعد الخاصة بالمعاملة الضريبية للسلع والخدمات التي يتم تداولها إلكترونياً، وتحديد التزامات مقدمي خدمات الإنترنت ، والبنوك التي تنفذ التحويلات المالية الإلكترونية، فيما يتعلق بالتجارة الإلكترونية المحلية والدولية، واحكام الرقابة علي البنوك فيما يتعلق بمعاملات العملاء في عمليات الدفع الإلكتروني، وأن يتم التحاسب الضريبي من خلال الفيزا وبطاقات الائتمان في البنوك (شاهين ، حنفي، ٢٠٢٢) ، بالإضافة إلي تعديل اللائحة التنفيذية للقانون لتفسير النص وتوضيح اجراءات التطبيق.

يتضح مما سبق أنه يمكن التغلب على كل أو معظم المشكلات والصعوبات التي قد تظهر عند تطبيق ضريبة القيمة المضافة، من خلال العمل علي زيادة الوعي الضريبي بدور وأهمية الضريبة والعمل علي رفع مستوي كفاءة الجهاز الضريبي والالتزام بروح القوانين، ولا يخفي أن المميزات المترتبة علي تبني تطبيق ضريبة القيمة المضافة يفوق العيوب ومشكلات التطبيق، الأمر الذي يدعو الدول النامية والمتقدمة علي السواء إلى ضرورة الاهتمام بتطبيق الضريبة مع محاولة الاجتهاد في تلافي أي مشاكل قد تكتنفها.

المبحث الثاني

مدي مساهمة تطبيق قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ في تحقيق الأهداف المالية والاقتصادية في مصر

تمهيد:

يعتمد الاقتصاد المصري اعتماد أساسي علي الإيرادات الضريبية في الموازنة العامة للدولة، حيث تسهم في تمويل النفقات العامة المتزايدة التي تتكفل بها الدولة في كافة المجالات، وتعد الضريبة علي السلع والخدمات من الضرائب الأساسية التي يتم الاعتماد عليها في زيادة الحصيلة الضريبية والإيرادات العامة (برسوم ، ٢٠٢١) نظرا لاتساع وعائها الضريبي (كافة السلع والخدمات) ، كما يعتمد عليها في تشجيع الادخار والحد من التضخم وزيادة نسبة التكوين الرأسمالي في الاقتصاد المصري وفيما يلي توضيح لأثر تطبيق الضريبة علي السلع والخدمات علي حجم الحصيلة الضريبية وعجز الموازنة والتكوين الرأسمالي خلال الفترة من ٢٠٠٥ – ٢٠٢٢.

١- أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة علي الحصيلة الضريبية في مصر

بصفة عامة يسهم تطبيق ضريبة القيمة المضافة في زيادة الإيرادات العامة للدولة، حيث أن فرض الضريبة علي السلع الضرورية التي تتسم بانخفاض مرونة الطلب السعرية عليها لا يترتب عليه انخفاض الطلب بقدر كبير مما يؤدي إلي زيادة الحصيلة الضريبية وإن كان ذلك يتعارض مع مبدأ العدالة لارتفاع الميل الحدي للاستهلاك لذوي الدخل المنخفضة مقارنة بذوي الدخل المرتفعة، أما بالنسبة للسلع التي تتسم بارتفاع مرونة الطلب عليها فإن فرض ضريبة مرتفعة يؤدي إلي ارتفاع تكاليف إنتاجها الحديثة وفي

ظل وجود منافسة فإن المنتج لن يتمكن من رفع السعر علي أثر الضريبة مما يعني تحمله عبء الضريبة أو الجزء الأكبر منها مما يخفض من هامش أرباحه ورغبته في الإنتاج والاستثمار وتخفض الحصيلة الضريبية ويتحقق ذلك إذا كان عرض عوامل الإنتاج مرن والطلب علي تلك السلع مرن والعكس صحيح (برسوم ، ٢٠٢١) ، ويلاحظ أن الزيادة في الحصيلة الضريبية نتيجة فرض ضريبة القيمة المضافة علي السلع الضرورية يكون أكبر من النقص في الحصيلة الضريبية نتيجة فرض ضريبة القيمة المضافة علي السلع الكمالية فإننا نستنتج أن الأثر الصافي يكون زيادة في الحصيلة الضريبية.

وتتسم ضريبة القيمة المضافة بقدرتها علي تحقيق إيراد ضريبي شبه منتظم يسهم في تمويل الموازنة العامة للدولة وتعزيز النمو الاقتصادي وتوسيع الوعاء الضريبي من خلال زيادة قاعدة الممولين وزيادة عدد السلع والخدمات التي تفرض عليها (الشافعي، ٢٠١٧) ، وفرضها على كل مرحلة من مراحل استنادا إلى الفواتير الخاصة بكل معاملة بعد مراجعتها والتحقق من صحتها مقارنة بالضريبة العامة على المبيعات كل ذلك يسهم في زيادة الإيرادات العامة والحصيلة الضريبية (العبدلي ، ٢٠١٩) ، ولذلك تم اتخاذ قرارا بتطبيق ضريبة القيمة المضافة في مصر كخطوة هامة من خطوات الإصلاح الهيكلي بهدف ترشيد الإنفاق وزيادة الموارد المالية للدولة والسيطرة علي العجز المزمن في الموازنة العامة للدولة والمساعدة علاج المشكلات الاقتصادية التي تمر بها ، والحد من التهرب الضريبي ، وتصحيح وتعديل التشوهات الاقتصادية وتحسين القدرة التنافسية ومنع الازدواج الضريبي، وزيادة الإيرادات الضريبية عن المحققة سابقاً في ظل تطبيق الضريبة العامة علي المبيعات (Ben & Jadid, M., 2009) (Snoussi, L

ويوضح الجدول رقم (١) حجم الإيرادات الإجمالية، وحصيلة الضرائب ونسبتها إلى الإيرادات الإجمالية، ومدى مساهمة الضرائب على السلع والخدمات (الضريبة العامة علي المبيعات ثم الضريبة علي القيمة المضافة) في الحصيلة الضريبية خلال الفترة من ٢٠٠٢/٢٠٠٣ حتي ٢٠٢٢/٢٠٢٣.

جدول رقم (١)

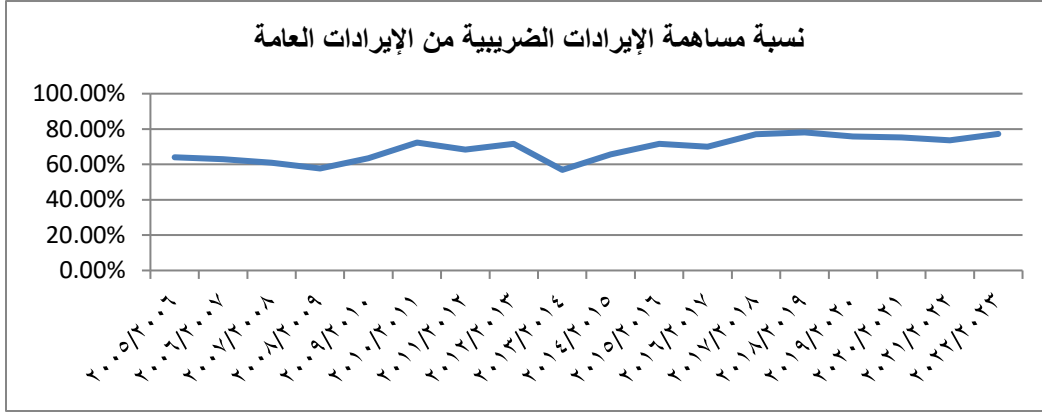
الإيرادات العامة الإجمالية ونسبة مساهمة الضريبة على السلع والخدمات (القيمة بالمليار جنيه) في الإيرادات الضريبية

نسبة حصيلة الضريبة على السلع والخدمات من الإيرادات الضريبية	حصيلة الضريبة على السلع والخدمات (مليار جنيه)	نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية من الإيرادات العامة	الإيرادات الضريبية (مليار جنيه)	الإيرادات الإجمالية (مليار جنيه)	السنوات
28%	27.4	64%	97,7	151,2	2006/2005
26.7%	30.6	63%	114,3	180,2	2007/2006
23.7%	32.5	61%	137,2	221,4	2008/2007
22.3%	36.4	57,7%	163,2	282,5	2009/2008
23.4%	39.9	63,5%	170,4	268,1	2010/2009
21.5%	41.3	72,4%	192,1	265,3	2011/2010
22,3%	46.3	68,3%	207,4	303,6	2012/2011
19,6%	49.3	71,6%	251,1	350,3	2013/2012
20,1%	52.4	56,9%	260,2	456,8	2014/2013
21,4%	65.5	65,7%	305,9	465,2	2015/2014
20,3%	71.6	71,6%	352,3	491,5	2016/2015
24,4%	112.6	70%	462	659,2	2017/2016
24,8%	156.2	77%	628	805,7	2018/2017
24,4%	179.4	78,1%	736,1	941,9	2019/2018
35,3%	261	75,8%	739,6	975,4	2020/2019
40,7%	339.5	75,2%	833,9	1108,6	2021/2020
40,1%	397,5	73,6%	991,4	1347,1	2022/2021
39,7%	477,6	77,2%	1204,3	1559,2	2023/2022

المصدر: التقارير السنوية الصادرة عن البنك المركزي المصري – أعداد مختلفة

شكل رقم (١)

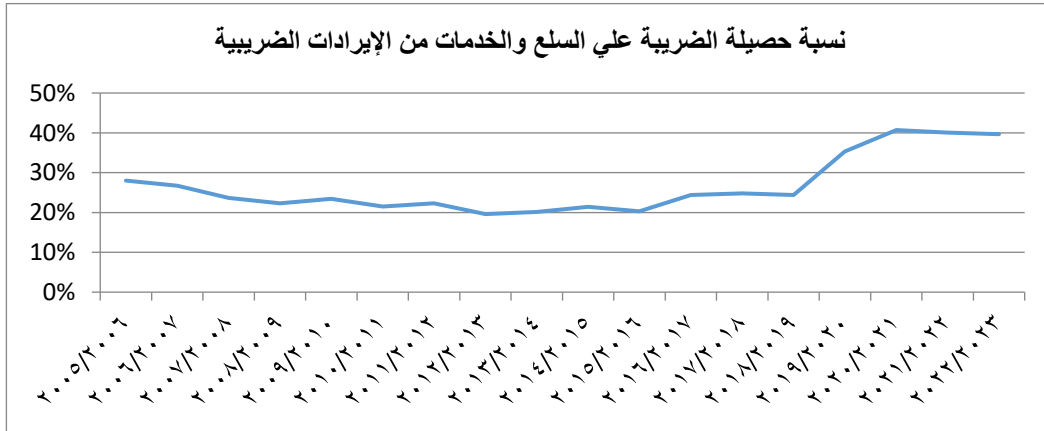
شكل بياني توضيحي لنسبة مساهمة الإيرادات الضريبية للإيرادات العامة خلال الفترة ٢٠٢٦/٢٠٠٥ حتى ٢٠٢٣/٢٠٢٢



المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على بيانات الجدول رقم (١)

شكل رقم (٢)

شكل بياني توضيحي لنسبة مساهمة الحصيلة الضريبية من السلع والخدمات إلى إجمالي الإيرادات الضريبية خلال الفترة ٢٠٢٦/٢٠٠٥ حتى ٢٠٢٣/٢٠٢٢



المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على بيانات الجدول رقم (١)

يتضح من الجدول السابق رقم (١) والأشكال التخطيطية رقم (١)، (٢) السابقة حدوث ارتفاع كبير في الحصيلة الضريبية من السلع والخدمات (١١٢,٦ - ٤٧٧,٦ مليار جنيه) ونسبتها إلى الإيرادات الضريبية (٢٤,٤-٣٩,٧%) في الفترة من ٢٠١٧/٢٠١٦ حتى السنة المالية ٢٠٢٣/٢٠٢٢ مقارنة بالفترة السابقة عن ٢٠١٧/٢٠١٦ ويرجع ذلك إلى تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ليحل محل قانون الضريبة العامة على المبيعات، ومما تتسم به ضريبة القيمة المضافة من الكفاءة

والفعالية واتساع القاعدة الضريبية وارتفاع معدل الضريبة بها (١٤٪) مقارنة بمعدل الضريبة العامة علي المبيعات (١٠٪) وصعوبة التهرب الضريبي، حيث أن ربط نظام الخصم الضريبي المكلفين بتقديم الفاتورة الضريبية في كل مرحلة من مراحل بيع السلعة، ويجعل المنتجين والتجار دائماً تحت الرقابة الحكومية المستمرة، مما يساعد علي تعويض الإيرادات التي كانت تفقد من قبل في ظل تطبيق قانون الضريبة العامة علي المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١.

٢- الضريبة علي القيمة المضافة وتطور عجز الموازنة العامة للدولة:

المفهوم الشائع لعجز الموازنة العامة للدولة هو زيادة إجمالي النفقات العامة عن إجمالي الإيرادات العامة، وهو ما يعرف بالعجز المالي أو الشامل، ويشير هذا العجز إلى مدي تقاعس أو قصور الإيرادات السيادية والتحويلية والرأسمالية عن الاستخدامات الجارية والرأسمالية في الموازنة العامة للدولة، ويفيد قياس العجز بهذا المفهوم في قياس الدور الاقتصادي والاجتماعي للدولة، وفي استخلاص نتائج معينة بخصوص أداء السياسات المالية والسياسات التصحيحية (عبد الفتاح، ٢٠١٨).

يعتبر عجز الموازنة العامة للدولة من أهم المشاكل الرئيسية التي تواجه أي اقتصاد في العالم، وخفضه يعد من أهم أولويات صناعات السياسة الاقتصادية في شتى الدول بشكل عام، وفيما يتعلق بالاقتصاد المصري تشير حقيقة الأمر إلى وجود عجز مزمن في الموازنة العامة للدولة بسبب زيادة النفقات العامة للدولة مقارنة بما تحصله الدولة من إيرادات.

جدول رقم (٢)

مساهمة ضريبة القيمة المضافة في علاج عجز الموازنة العامة للدولة

الفترة ٢٠٠٦/٢٠٠٥ - ٢٠٢٢/٢٠٢٣

نسبة ضريبة السلع والخدمات إلى عجز الموازنة العامة (%)	الضريبة علي السلع والخدمات (مليار جنيه)	نسبة عجز الموازنة العامة إلى الناتج المحلي الإجمالي (%)	الإيرادات الضريبية (مليار جنيه)	الناتج المحلي الإجمالي (مليار جنيه)	عجز الموازنة العامة (مليار جنيه)	النفقات العامة (مليار جنيه)	الإيرادات العامة (مليار جنيه)	السنوات	ضريبة المبيعات
٥٤,٤	٢٧,٤	8.1	٩٧,٧	617.7	50.3	201.5	١٥١,٢	٢٠٠٦/٢٠٠٥	
٥٦,٠	٣٠,٦	7.3	١١٤,٣	744.8	54.6	234.8	١٨٠,٢	٢٠٠٧/٢٠٠٦	
٥٣,٢	٣٢,٥	٦,٨	١٣٧,٢	٨٩٥,٥	60.1	٢٨٢,٣	٢٢١,٤	٢٠٠٨/٢٠٠٧	
٥٠,٧	٣٦,٤	٦,٩	١٦٣,٢	١٠٤٢,٢	٧١,٨	٣٥١,٥	٢٨٢,٥	٢٠٠٩/٢٠٠٨	
٤,٧	٣٩,٩	٨,١	١٧٠,٥	١٢٠٦,٦	٩٨	٣٦٥,٩	٢٦٨,١	٢٠١٠/٢٠٠٩	
٣٠,٧	٤١,٣	٩,٨	١٩٢,١	١٣٧١,١	١٣٤,٥	٤٠١,٩	٢٦٥,٣	٢٠١١/٢٠١٠	
٢٧,٨	٤٦,٣	١٠	٢٠٧,٤	١٦٧٤,٧	١٦٦,٧	٤٧٠,٩	٣٠٣,٦	٢٠١٢/٢٠١١	
٢٠,٦	٤٩,٣	١٢,٩	٢٥١,١	١٨٦٠,٤	٢٣٩,٧	٥٨٨,٢	٣٥٠,٣	٢٠١٣/٢٠١٢	
٢٠,٥	٥٢,٤	١٢	٢٦٠,٣	٢١٣٠	٢٥٥,٤	٧٠١,٥	٤٥٦,٨	٢٠١٤/٢٠١٣	
٢٣,٤	٦٥,٥	١١,٤	٣٠٥,٩	٢٤٤٣,٩	٢٧٩,٤	٧٣٣,٤	٤٦٥,٢	٢٠١٥/٢٠١٤	
٢١,١	٧١,٦	١٢,٥	٣٥٢,٣	٢٧٠٩,٤	٣٣٩,٥	٨١٧,٨	٤٩١,٥	٢٠١٦/٢٠١٥	
٢٩,٧	١١٢,٦	١٠,٩	٤٦٢	٣٤٧٠	٣٧٩,٦	١٠٣١,٩	٦٥٩,٢	٢٠١٧/٢٠١٦	
٣٨,٢	١٥٦,٢	٩,٧	٦٢٩,٣	٤٤٣٧,٤	٤٢٢,٦	١٢٤٤,٤	٨٢١,١	٢٠١٨/٢٠١٧	
٤٥	١٩٧,٤	٨,٢	٧٣٦,١	٥٣٢٢,٣	٤٣٨,٦	١٤٢٤	٩٤١,٩	٢٠١٩/٢٠١٨	
٥٦,٩	٢٦١	٧,٠	٨٥٦,٦	٦٥٢٠	٤٥٨,٦	١٤٣٤	٩٧٥,٤	٢٠٢٠/٢٠١٩	
٧٢,٢	٣٣٩,٧	٦,٧	٨٣٣,٩	6923	٤٧٠	١٥٧٨	١١٠٨	٢٠٢١/٢٠٢٠	
٨٢,١	٣٩٧,٥	٦,١	٩٩١,٤	٧٩٣٢,٧	٤٨٣,٩	١٨٣١	١٣٤٧,١	٢٠٢٢/٢٠٢١	
٧٦,٣	٤٧٧,٦	٦,٢	١٢٠٤,٣	١٠١٤٥	٦٢٥,٥	٢١٨٤,٧	١٥٥٩,٢	٢٠٢٣/٢٠٢٢	

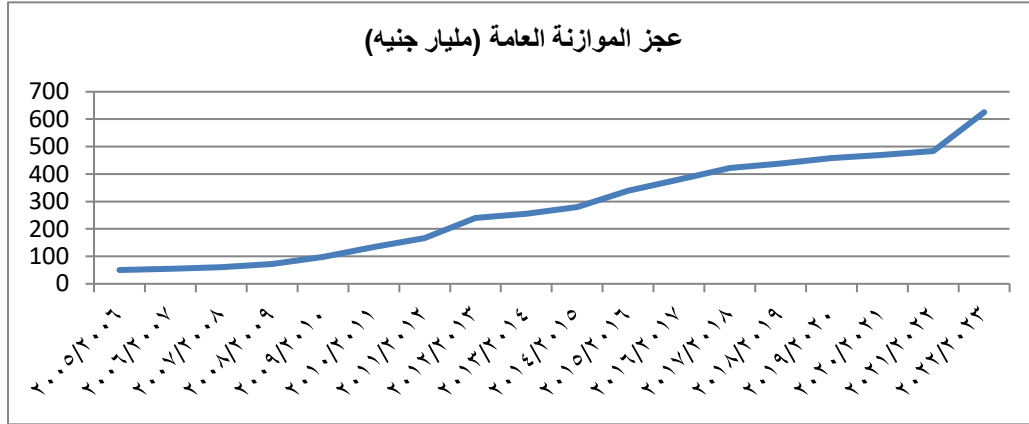
المصدر: وزارة المالية - التقرير المالي السنوي للسنوات من ٢٠٢٣-٢٠٠٦

- تقارير البنك المركزي المصري - أعداد مختلفة من ٢٠٢٠-٢٠٠٦

من تحليل بيانات الجدول السابق يتضح أن هناك تزايداً مستمراً في عجز الموازنة العامة خلال الفترة من عام ٢٠٠٦/٢٠٠٥ إلى عام ٢٠١٦/٢٠١٥ حيث قدر في البداية بنحو ٥٠,٣ مليار جنيه حتي وصل إلي ٣٣٩,٥ مليار جنيه عام ٢٠١٦/٢٠١٥ بنسبة ١٢,٥% من الناتج المحلي الإجمالي ثم استمر في الارتفاع حتي وصل عام ٢٠٢٣/٢٠٢٢ إلي ٦٢٥,٥ مليار جنيه بنسبة ٦,٢% من الناتج المحلي الإجمالي نتيجة اضطراب الأوضاع السياسية والاقتصادية، كما أن نسبة مساهمة الضريبة العامة علي المبيعات في تغطية عجز الموازنة العامة قد بلغت ٥٤,٥% عام ٢٠٠٦/٢٠٠٥ وقد اخذت في الانخفاض في معظم السنوات حتي وصلت إلي ٢١,١% عام ٢٠١٦/٢٠١٥ ومع تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة عام ٢٠١٧/٢٠١٦ قد بلغت نسبة الضريبة إلي العجز ٢٩,٧% ويلاحظ زيادتها بنسبة قليلة نظراً لتطبيقها في سبتمبر ٢٠١٦ أي الربع الأخير من السنة المالية إلي أن وصلت إلي ٧٦,٣% عام ٢٠٢٣/٢٠٢٢ ، ويتضح من ذلك أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة قد ساهم مساهمة كبيرة في خفض عجز الموازنة وتغطية النفقات العامة بمراد ذاتية كبديل عن الاقتراض المحلي أو الخارجي لتمويل عجز الموازنة العامة (عبدالفتاح، ٢٠١٨) ، وعلي الجانب الآخر، تسبب تطبيقها في حدوث قفزة في أسعار السلع والخدمات الأمر الذي يتسبب في ضعف القوة الشرائية للعملة مما يؤدي إلي زيادة معدلات التضخم ، وعلي الرغم من الارتفاع في أسعار السلع والخدمات، نجد أن معدل التضخم كان يتذبذب ارتفاعاً وانخفاضاً منذ شهر سبتمبر ٢٠١٦ إلي أن وصل إلي ٣٣% في شهر أكتوبر ٢٠١٧ ويرجع ذلك إلي تعويم سعر الصرف بخلاف تطبيق ضريبة القيمة المضافة ، وفي شهر ديسمبر من عام ٢٠١٨ انخفض معدل التضخم إلي ٢٦% ثم اخذ في النقصان إلي أن وصل في شهر ديسمبر عام ٢٠١٩ إلي ٧% ونتيجة تحرير سعر الصرف والحرب الروسية الأوكرانية وسياسات رفع الدعم ارتفع معدل اخذ معدل التضخم في الارتفاع حتي وصل إلي ٣٣,٧% في شهر مايو ٢٠٢٣ (البلتاجي، ٢٠٢٣)

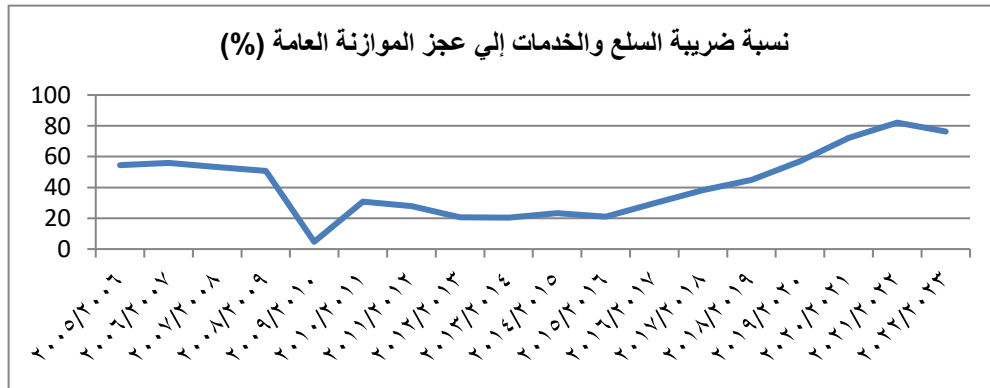
ونخلص مما سبق إلى أن ضريبة القيمة المضافة يمكنها احتواء العجز المتزايد في الموازنة العامة للدولة جزئياً.

شكل رقم (٣)
تطور عجز الموازنة العامة للدولة (بالمليار جنيه)
خلال الفترة من ٢٠٠٦/٢٠٠٥ حتى ٢٠٢٣/٢٠٢٢



المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على بيانات الجدول رقم (٢)

شكل رقم (٤)
نسبة حصيلة الضريبة على السلع والخدمات إلى عجز الموازنة العامة للدولة (%)
خلال الفترة من ٢٠٠٦/٢٠٠٥ حتى ٢٠٢٣/٢٠٢٢



المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على بيانات الجدول رقم (٢)

٣- التحليل الإحصائي للبيانات

بتحليل البيانات السابقة إحصائياً بهدف البحث إلى الإجابة عن ثلاثة فرض وحيث أن الدراسة تعتمد على كل من المنهج الاستنباطي والمنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاقتصادي القياسي، لذلك تم تحليل البيانات الإحصائية بواسطة الحاسب الآلي باستخدام اختبار T للمقارنة بين متوسطي مجتمعين مستقلين المعلمي وكذلك اختبار مان ويتني للمقارنة بين وسيطي مجتمعين مستقلين اللامعلمي والانحدار الخطي لاختبار معنوية الفروض.

جدول رقم (٣)

الإحصاءات الوصفية خلال الفترة من ٢٠٠٦/٢٠٠٥ إلى ٢٠٢٣/٢٠٢٢

Maximum أكبر قيمة	Minimum أدنى قيمة	Kurtosis معامل التفرطح	Skewness معامل الالتواء	Std. Deviation الانحراف المعياري	Median الوسيط	Mean الوسط الحسابي	
1559.2	151.2	-0.071	0.978	426.00	461.0	601.844	الإيرادات العامة الإجمالية
1204.3	97.7	-0.114	0.989	336.92	283.05	435.950	الإيرادات الضريبية
78.10%	56.90%	-1.076	-0.380	6.802%	70.80%	69.033%	نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية من الإيرادات العامة
2184.7	201.5	-0.504	0.750	602.36	717.45	882.094	التنفقات العامة
625.5	50.3	-1.169	0.198	180.28	267.40	279.378	عجز الموازنة العامة
10145.0	617.7	0.232	1.091	2837.36	2286.95	3413.706	الناتج المحلي الإجمالي
12.9	6.1	-1.221	0.445	2.2725	8.15	8.922	نسبة عجز الموازنة العامة إلى الناتج المحلي الإجمالي
477.6	27.4	0.842	1.407	141.487	58.95	135.289	الضريبة على السلع والخدمات
82.1	4.7	-0.778	0.249	21.7805	41.60	42.417	نسبة ضريبة السلع والخدمات إلى عجز الموازنة العامة (%)
1330.0	96.8	-0.491	0.990	395.075	279.50	486.783	التكوين الرأسمالي الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على البيانات الإحصائية الصادرة عن البنك المركزي المصري والجهاز المركزي للتعبئة والإحصاء عن السنوات (٢٠٠٥ - ٢٠٢٣) الجدول رقم (٢)

الاحصاءات الوصفية مقسمة وفقاً لنوع الضريبة المطبق
الاحصاءات الوصفية المقارنة

Mann-Whitney U test اختبار مان ويتني لعينتين مستقلتين			Independent Samples T Test t-test for Equality of Means اختبار T لتساوي متوسطي عينتين مستقلتين		نوع الضريبة			
p.value	Z	Test Statistics	p.value	T	ضريبة القيمة المضافة خلال الفترة من ٢٠١٧/٢٠١٦ الي ٢٠٢٣/٢٠٢٢	ضريبة المبيعات خلال الفترة من ٢٠٠٦/٢٠٠٥ الي ٢٠١٦/٢٠١٥		
0.000	-3.487	0.000	0.000	-7.22938	379.6	50.3	Minimum	عجز الموازنة العامة (مليار جنيه)
					625.5	339.5	Maximum	
					458.6	134.5	Median	
					468.40	159.09	Mean	
0.000	-3.487	0.000	0.000	-5.8313	112.6	27.4	Minimum	الضريبة على السلع والخدمات (مليار جنيه)
					477.6	71.6	Maximum	
					261.0	41.3	Median	
					277.43	44.84	Mean	
0.020	-2.309	13.000	0.024	-2.59353	29.7	4.7	Minimum	نسبة ضريبة السلع والخدمات إلى عجز الموازنة العامة (%)
					82.1	56.0	Maximum	
					56.9	27.8	Median	
					57.20	33.01	Mean	
0.000	-3.487	0.000	0.000	-7.18754	407.5	96.8	Minimum	التكوين الرأسمالي الإجمالي (مليار جنيه)
					1330.0	349.2	Maximum	
					984.1	234.5	Median	
					907.34	219.15	Mean	
					308.23	75.80	Standard Deviation	

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على البيانات الإحصائية

لاختبار صحة الفرض الأول احصائياً " معنوية تطبيق قانون الضريبة علي القيمة المضافة علي الحصيلة الضريبية من السلع والخدمات "

يتضح من جدول وصف المتغيرات بناءً علي نوع الضريبة المطبق أن متوسط حصيلة ضريبة المبيعات خلال فترة الدراسة من ٢٠٠٦/٢٠٠٥ حتي ٢٠١٦/٢٠١٥ يعادل ٧٨,٣٥ مليار جنيه ، بينما كانت حصيلة ضريبة القيمة المضافة خلال فترة الدراسة من ٢٠١٦/٢٠١٧ حتي ٢٠٢٢/٢٠٢٣ تعادل ٣٤٨,٧٠ مليار جنيه، وباستخدام اختبار t للفرق بين المتوسطين (مستقلين) ، اتضح أن $t = -8.02005$ والقيمة الاحتمالية المناظرة $P.value = 0.000$ ، مما يدل علي أن الفرق في متوسط الحصيلة الضريبية مختلف بشكل معنوي و ذلك نتيجة اختلاف الضريبة المطبقة عند مستوي معنوية $\alpha = 0.05$ (جدول ٤).

ومن خلال تكوين نموذج الانحدار بين المتغيرين، المتغير المستقل ويتمثل في نوع الضريبة المطبقة X (حيث يأخذ القيمتين ٠ , ١ في حالتها تطبيق ضريبة المبيعات وتطبيق ضريبة القيمة المضافة علي الترتيب)، والمتغير التابع ويتمثل في الحصيلة الضريبية من السلع والخدمات Y ، والذي يمكن التعبير عنه في الصورة التالية:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X + \epsilon$$

حيث تعبر Y عن الحصيلة الضريبية من السلع والخدمات ، β_0 الحد الثابت ، β_1 الميل ، X نوع الضريبة المطبقة، ϵ المتغيرات الأخرى.

وبتحليل البيانات المتعلقة بفترة الدراسة تم التوصل إلي النموذجين المقدرين التاليين:

$$\hat{Y} = 78.345 + 270.355X$$

$$F = (91.841) \quad P. value = 0.000 \quad R^2 = 0.852$$

ولاختبار معنوية النموذج ككل تم الاعتماد علي إحصائية الاختبار F حيث كانت $F = (91.841)$ والقيمة الاحتمالية المناظرة $P. value = 0.000$ مما يدل علي المعنوية الكلية للنموذج.

ولتحديد القوة التفسيرية للنموذج تم الاعتماد علي قيمة معامل التحديد R^2

$$R^2 = 0.852$$

ويدل ذلك علي أن المتغير المستقل X (نوع الضريبة) يفسر (٨٥,٢٪) من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع Y (الحصيلة الضريبية من السلع والخدمات)

ولاختبار معنوية المعاملات كلاً علي حدي تم الاعتماد علي إحصائية الاختبار t المناظرة لكل معامل

	t	P. value
الحد الثابت	4.453	0.000
نوع الضريبة	9.583	0.000

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً علي البيانات الاحصائية

ويتضح مما سبق أن القيمة الاحتمالية لكلاً من الحد الثابت، ونوع الضريبة (P. value = 0.000) مما يدل على معنوية تأثير نوع الضريبة المطبقة على الحصيلة الضريبية من السلع والخدمات. وحيث أن الحصيلة الضريبية تتأثر بمتغير آخر هام وهو الزمن t ، وبأخذ هذا المتغير في الحسبان بالإضافة الي X و التفاعل بينهم ، يكون النموذج كالاتي:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X + \beta_2 t + \beta_3 X * t + \epsilon \quad \text{النموذج الفعلي}$$

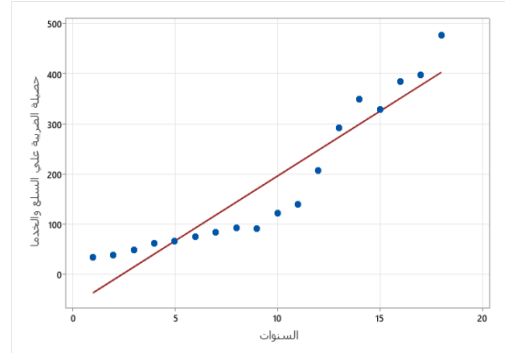
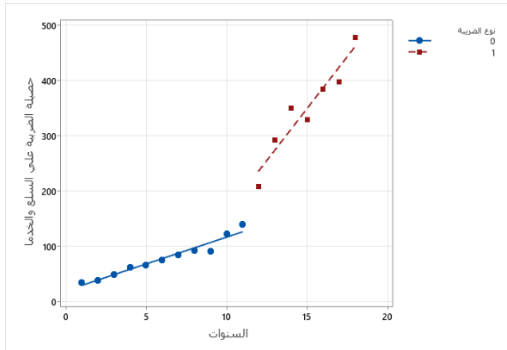
$$\hat{Y} = 235,4 - 20,1X + 9.71 t + 27.89X * t \quad \text{النموذج المقدر}$$

وبالتالي إذا كان نوع الضريبة X=0 في حالة تطبيق الضريبة العامة علي المبيعات يكون النموذج :

$$\hat{Y} = 235,4 + 9.71 t$$

أما في حالة نوع الضريبة X=1 في ظل تطبيق ضريبة القيمة المضافة يتم الوصول إلي النموذج التالي:

$$\hat{Y} = 215,2 + 37.6 t$$



لاختبار معنوية النموذج ككل تم الاعتماد علي إحصائية الاختبار F ، P. value= 0.000 ، F= 373.56 مما يدل علي معنوية النموذج ككل. ولاختبار معنوية المعاملات في النموذج العام تم الاعتماد علي إحصائية الاختبار t والقيمة الاحتمالية المناظرة لها.

المعامل	β_0	β_1	β_2	β_3
t	1.73	5.66	-4.46	7.32
P-value	0.106	0.000	0.001	0.000

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على البيانات الإحصائية

يتضح مما سبق أن P.value المناظرة لتأثير التفاعل المشترك للزمن ونوع الضريبة = P-value 0.000 مما يدل علي معنوية التفاعل بين نوع الضريبة والزمن علي الحصيلة الضريبية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$.

ولتحديد القوة التفسيرية للنموذج يتم الاعتماد علي معامل التحديد أيضاً R^2

$R^2 = 98.77\%$ وهذا يدل على أن نوع الضريبة والزمن والتفاعل بينهما يفسر ٩٨,٧٧٪ من التغيرات التي تحدث في الحصيلة الضريبية مما يدل على صحة الفرض الأول وهو معنوية تأثير تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الحصيلة الضريبية.

لاختبار صحة الفرض الثاني احصائياً " معنوية تطبيق قانون الضريبة علي القيمة المضافة علي عجز الموازنة العامة للدولة "

يتضح من جدول وصف المتغيرات بناءً علي نوع الضريبة المطبق أن عجز الموازنة العامة خلال فترة الدراسة من ٢٠٠٦/٢٠٠٥ حتي ٢٠١٦/٢٠١٥ كان ١٥٩,٠٩ مليار جنيه، بينما اصبح العجز خلال فترة الدراسة من ٢٠١٧/٢٠١٦ حتي ٢٠٢٣/٢٠٢٢ ٤٦٦,٤٠ مليار جنيه، وباستخدام اختبار t للفرق بين المتوسطين (مستقلين) ، اتضح أن $t = -7.22938$ والقيمة الاحتمالية المناظرة $P.value = 0.000$ عند مستوي معنوية $\alpha = 0.05$ مما يدل علي أنها معنوية.

ومن خلال تكوين نموذج الانحدار بين المتغيرين، المتغير المستقل ويتمثل في نوع الضريبة X (حيث يأخذ القيمتين ٠, ١ في حالي تطبيق ضريبة المبيعات وتطبيق ضريبة القيمة المضافة علي الترتيب)، والمتغير التابع ويتمثل في عجز الموازنة Y ، والذي يمكن التعبير عنه في الصورة التالية:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X + \epsilon$$

حيث تعبر Y عن عجز الموازنة العامة ، β_0 الحد الثابت ، β_1 الميل ، X نوع الضريبة ، ϵ المتغيرات الأخرى.

وبتحليل البيانات المتعلقة بفترة الدراسة تم التوصل إلى النموذج المقدر التالي:

$$\hat{Y} = 159,091 + 309,309X$$

ولاختبار معنوية النموذج ككل تم الاعتماد علي إحصائية الاختبار F

$F = (45.711)$ والقيمة الاحتمالية المناظرة $P.value = 0.000$ عند مستوي معنوية $\alpha = 0.05$ مما يدل على وجود علاقة معنوية بين نوع الضريبة وعجز الموازنة العامة.

ولتحديد القوة التفسيرية للنموذج تم الاعتماد علي قيمة معامل التحديد R^2

$$R^2 = 0.741$$

ويدل ذلك علي أن المتغير المستقل X (نوع الضريبة) يفسر (74.1%) من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع Y (عجز الموازنة)

ولاختبار معنوية المعاملات كلاً علي حدي تم الاعتماد علي إحصائية الاختبار t المناظرة لكل معامل

	t	P. value
الحد الثابت	٥,٥٧٦	0.000
نوع الضريبة	٦,٧٦١	0.000

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على البيانات الاحصائية

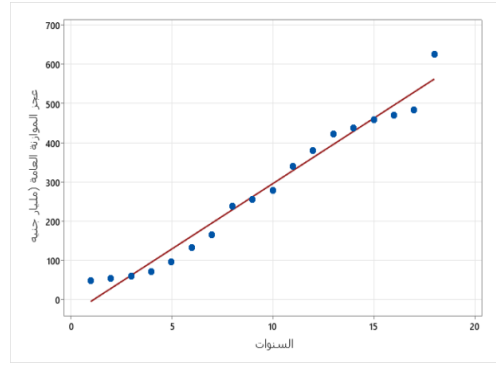
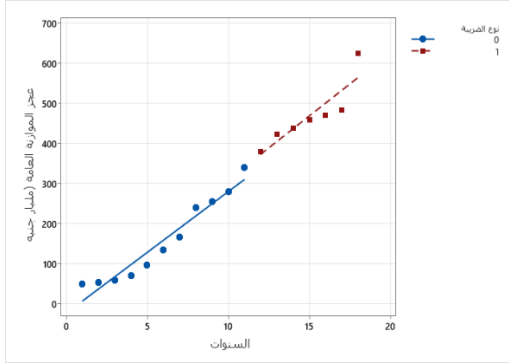
ويتضح مما سبق أن القيمة الاحتمالية لكلاً من الحد الثابت، ونوع الضريبة (P. value = 0.000) عند مستوي معنوية $\alpha=0.05$ مما يدل علي معنوية كلاً منهما.

وبأخذ متغير الزمن في الحسبان عند اعداد النموذج يكون كالآتي:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X + \beta_2 t + \beta_3 X * t + \epsilon \quad \text{النموذج الفعلي}$$

ومن بيانات الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

$$\hat{Y} = -22.9 + 13.6 X + 30.32 t + 1.52 X * t \quad \text{النموذج المقدر}$$



لاختبار معنوية النموذج ككل تم الاعتماد علي إحصائية الاختبار F

ككل. $F = 183,43$ ، $P. value = 0.000$ عند مستوي معنوية $\alpha=0.05$ مما يدل علي معنوية النموذج

ولاختبار معنوية المعاملات في النموذج العام تم الاعتماد علي إحصائية الاختبار t والقيمة الاحتمالية المناظرة لها.

المعامل	β_0	β_1	β_2	β_3
t	-1.13	0.15	10.16	0.23
P.value	0.278	0.885	0.000	0.821

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على البيانات الاحصائية

يتضح مما سبق أن P.value المناظرة لتأثير التفاعل المشترك للزمن ونوع الضريبة (β_3) قيمتها $P.value = 0.821$ عند مستوي معنوية $\alpha = 0.05$ مما يدل على عدم معنوية التفاعل بين نوع الضريبة والزمن والى عجز الموازنة لان معامل X (β_1) والحد الثابت (β_0) لم يتغير وبالتالي نرفض صحة الفرض الثاني وهو معنوية تأثير تطبيق ضريبة القيمة المضافة على عجز الموازنة كما أن التفاعل بين الزمن والضريبة غير معنوي أيضاً ومتغير الزمن فقط هو الذي له تأثير معنوي على عجز الموازنة.

لاختبار صحة الفرض الثالث احصائياً "معنوية تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة على حجم التكوين الرأسمالي الإجمالي"

يتضح من جدول وصف المتغيرات بناءً على نوع الضريبة المطبق أن متوسط حجم التكوين الرأسمالي خلال فترة الدراسة من ٢٠٠٦/٢٠٠٥ حتى ٢٠١٦/٢٠١٥ كانت ٢١٩,١٥ مليار جنيه، بينما أصبح متوسط حجم التكوين الرأسمالي خلال فترة الدراسة من ٢٠١٧/٢٠١٦ حتى ٢٠٢٣/٢٠٢٢ قد بلغت ٩٠٧,٣٤ مليار جنيه، وباستخدام اختبار t للفرق بين المتوسطين (مستقلين)، اتضح أن $7,18754$ - $t =$ والقيمة الاحتمالية المناظرة $P.value = 0.000$ عند مستوي معنوية $\alpha = 0.05$ مما يدل على أنها معنوية.

ومن خلال تكوين نموذج الانحدار بين المتغيرين، المتغير المستقل ويتمثل في نوع الضريبة X (حيث يأخذ القيمتين ٠, ١ في حالتي تطبيق ضريبة المبيعات وتطبيق ضريبة القيمة المضافة على الترتيب)، والمتغير التابع ويتمثل في حجم التكوين الرأسمالي الكلي Y ، والذي يمكن التعبير عنه في الصورة التالية:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X + \epsilon$$

حيث تعبر Y عن حج التكوين الرأسمالي، β_0 الحد الثابت، β_1 الميل، X نوع الضريبة، ϵ المتغيرات الأخرى.

وبتحليل البيانات المتعلقة بفترة الدراسة تم التوصل إلى النموذج المقدر التالي:

$$\hat{Y} = 219,155 + 688,188X$$

ولاختبار معنوية النموذج ككل تم الاعتماد على إحصائية الاختبار F حيث كانت $F = (51.661)$ والقيمة الاحتمالية المناظرة $P.value = 0.000$ عند مستوي معنوية $\alpha = 0.05$ مما يدل على وجود علاقة معنوية بين نوع الضريبة وحجم التكوين الرأسمالي.

ولتحديد القوة التفسيرية للنموذج تم الاعتماد على قيمة معامل التحديد R^2

$$R^2 = 0.764$$

ويدل ذلك على أن المتغير المستقل X (نوع الضريبة) يفسر (٧٦,٤٪) من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع Y (حجم التكوين الرأسمالي)

ولاختبار معنوية المعاملات كلاً علي حدي تم الاعتماد علي إحصائية الاختبار t المناظرة لكل معامل

	t	P. value
الحد الثابت	٣,٦٧٠	٠,٠٠٢
نوع الضريبة	٧,١٨٨	0.000

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على البيانات الاحصائية

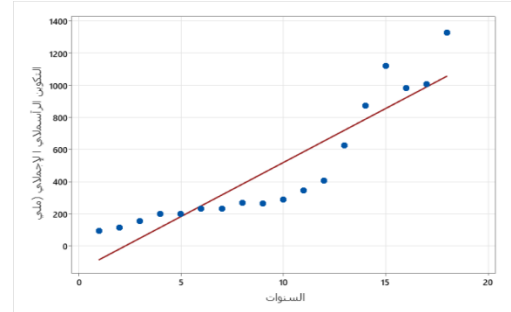
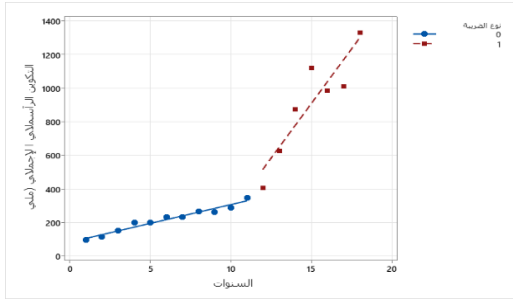
ويتضح مما سبق أن القيمة الاحتمالية للحد الثابت $P. value = 0.002$ عند مستوي معنوية $\alpha=0.05$ ومعامل نوع الضريبة ($P. value = 0.000$) مما يدل على معنوية الحد الثابت ونوع الضريبة.

وبأخذ متغير الزمن في الحسبان عند اعداد النموذج يكون كالآتي:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X + \beta_2 t + \beta_3 X * t + \epsilon \quad \text{النموذج الفعلي}$$

ومن بيانات الدراسة تم التوصل إلي النتائج التالية:

$$\hat{Y} = ٨٥,٠ - ١١٣٠X + 22.36 t + 107.8 X * t \quad \text{النموذج المقدر}$$



لاختبار معنوية النموذج ككل تم الاعتماد على إحصائية الاختبار F

ككل. $F = 121.70$ ، $P. value = 0.000$ عند مستوي معنوية $\alpha=0.05$ مما يدل على معنوية النموذج

ولاختبار معنوية المعاملات في النموذج العام تم الاعتماد على إحصائية الاختبار t والقيمة الاحتمالية المناظرة لها.

	β_0	β_1	β_2	β_3
t	1.57	-4.61	2.80	6.09
P.value	0.138	0.000	0.014	0.000

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على البيانات الاحصائية

يتضح مما سبق أن P.value المناظرة لتأثير التفاعل المشترك للزمن ونوع الضريبة = P.value عند مستوي معنوية $\alpha=0.05$ مما يدل على معنوية التفاعل بين نوع الضريبة والزمن على حجم التكوين الرأسمالي.

ولتحديد القوة التفسيرية للنموذج يتم الاعتماد على معامل التحديد أيضاً R^2

$$R^2 = 0.9631$$

وهذا يدل على أن نوع الضريبة والزمن والتفاعل بينهما يفسر 96.31% من التغيرات التي تحدث في حجم التكوين الرأسمالي مما يدل على صحة الفرض الثالث وهو معنوية تأثير تطبيق ضريبة القيمة المضافة على حجم التكوين الرأسمالي.

النتائج:

١- أوضحت الدراسة أهمية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الاقتصاد المصري وفقاً للقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وأهم سلبيات ومشكلات التطبيق، وأوضحت الدراسة أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة يعد من أهم أدوات الإصلاح الاقتصادي ومن أهم مصادر تمويل الموازنة العامة للدولة، وأن سلبيات التطبيق لا تمثل عائق أمام تطبيق الضريبة ولا تقارن بالمزايا المتعددة الناتجة عن تطبيق الضريبة.

٢- إن تطبيق ضريبة القيمة المضافة كان له أثراً معنوياً على الإيرادات الضريبية من السلع والخدمات خلال الفترة من ٢٠١٦/٢٠١٧ حتى عام ٢٠٢٢/٢٠٢٣ مقارنة بالضريبة العامة على المبيعات خلال الفترة السابقة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة حيث كانت الحصيلة الضريبية من السلع والخدمات أكثر وأسرع في تحصيلها وذلك نتيجة اتساع قاعدة الضريبة وزيادة معدلها وانخفاض نسبة التهرب الضريبي مما يدل على فعاليتها مقارنة بالضريبة العامة على المبيعات وقد أكد هذه النتيجة التحليل الإحصائي لاختبار الفروض.

٣- بناءً على التحليل الإحصائي لم يثبت صحة الفرض الثاني وهو معنوية تأثير تطبيق ضريبة القيمة المضافة على عجز الموازنة خلال فترة الدراسة، كما أن التفاعل بين الزمن والضريبة غير معنوي أيضاً، ومتغير الزمن فقط هو الذي له تأثير معنوي على عجز الموازنة.

٤- إن تطبيق ضريبة القيمة المضافة له أثراً معنوياً على حجم التكوين الرأسمالي في الاقتصاد المصري خلال فترة الدراسة، حيث أدى تطبيق الضريبة إلى زيادة كبيرة في حجم الاستثمارات المنفذة في مصر، وقد صاحب ذلك زيادة في الحصيلة الضريبية، وقد أكد هذه النتيجة التحليل الإحصائي لاختبار الفروض.

٥- فيما يتعلق بالمعاملات التي تتم من خلال التجارة الإلكترونية، لا يوجد آليات متفق عليها لإخضاع المنتجات الرقمية غير الملموسة للضريبة حتى الآن، فقد نصت المادة الخامسة من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ على أنه تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين في كافة مراحل تداولها وفقاً لأحكام هذا القانون، وأياً كانت وسيلة بيعها أو أدائها أو تداولها بما في ذلك الوسائل الإلكترونية.....، فلم يضع القانون قواعد محددة للتجارة الإلكترونية المحلية والدولية، أو التحويلات المالية الإلكترونية التي تنفذها البنوك، كما لم تفسر اللائحة التنفيذية للقانون المعاملة الضريبية للسلع والخدمات التي يتم تداولها عبر الإنترنت على المستوي المحلي والدولي، وإجراءات تحصيل الضريبة على القيمة المضافة.

التوصيات:

١- محاولة رفع كفاءة وتطوير أداء الإدارة الضريبية من خلال التدريب المستمر للعاملين بها، وتحديث وتطوير نظم وتكنولوجيا البيانات والمعلومات والتحصيل الإلكتروني وتوحيد وتبسيط الإجراءات الضريبية بهدف الحد من التهرب الضريبي وزيادة الإيرادات الضريبية بشكل عام والحصيلة الضريبية من تطبيق ضريبة القيمة المضافة بشكل خاص.

٢- يراعي توجيه إيرادات ضريبة القيمة المضافة بصفة عامة للإنفاق على البنية التحتية الأساسية للتعليم والصحة والخدمات الحكومية بما يرفع مستوي النمو الاقتصادي، والدخل الحقيقي للأسر الفقيرة.

٣- العمل على دمج القطاع غير الرسمي في القطاع الرسمي من خلال تيسير إجراءات تسجيل الممولين غير المسجلين بضريبة القيمة المضافة، وتخفيض الحد الأدنى للتسجيل في الضريبة على القيمة المضافة عن الحد المسموح به، مما ينتج عنه زيادة في عدد المسجلين وزيادة الحصيلة الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية بين الممولين.

٤- فيما يتعلق بمشكلة المعاملات التي تتم من خلال التجارة الإلكترونية، يقترح الباحث إضافة نص بقانون الضريبة على القيمة المضافة يحدد القواعد الخاصة بالمعاملة الضريبية للسلع والخدمات التي يتم تداولها إلكترونياً، وتحديد التزامات مقدمي خدمات الإنترنت، والبنوك التي تنفذ التحويلات المالية الإلكترونية، فيما يتعلق بالتجارة الإلكترونية المحلية والدولية، واحكام الرقابة على البنوك فيما يتعلق بمعاملات العملاء في عمليات الدفع الإلكتروني، بالإضافة إلى تعديل اللائحة التنفيذية للقانون لتفسير النص وتوضيح إجراءات التطبيق.

٥- العمل على دعم الثقة بين المجتمع والإدارة الضريبية المصرية، وتفعيل دور مصلحة الضرائب في نشر الوعي والثقافة الضريبية للمجتمع، وتكليف موظفي الإدارة الضريبية على تدريب المسجلين على كيفية تطبيق أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة ولأئحته التنفيذية وكيفية التعامل مع مصلحة الضرائب من خلال بوابة الخدمات الضريبية الإلكترونية.

٦- إعادة النظر في جدول الإعفاءات المقررة في قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، بهدف زيادة حدود الإعفاءات وتوسيع نطاق السلع والخدمات المستهلكة من الطبقات الأقل دخلاً، وزيادة جهود الدولة في مجال تقديم التضامن الاجتماعي وترشيد الدعم.

٧- العمل على زيادة الوعي الضريبي للممولين من خلال برامج التوعية والندوات بكافة الوسائل وورش العمل التي تهدف إلى توعية الممول للحصول على الفواتير في جميع تعاملاته المتعلقة بالسلع والخدمات.

الدراسات المستقبلية:

١- الممارسات الدولية لفرض ضريبة القيمة المضافة على التجارة الإلكترونية.

٢- أثر كفاءة الإدارة الضريبية على الإيرادات الضريبية من السلع والخدمات.

قائمة المراجع:

المراجع العربية:

- أبو الفتوح، يحيى عبد الغنى، الأنظمة الضريبية: تحليل مقارنة مع النظام الضريبي المصري، دار فاروس العلمية، الإسكندرية، ٢٠١٥، ص: ٢٧٨-٢٩٣.
- البلتاجي، محمد جابر عبد الحميد، تأثير الأزمة الروسية الأوكرانية على معدلات التضخم في مصر "دراسة تحليلية تطبيقية"، المجلة القانونية، ١٧، (٥)، ٢٠٢٣، ص: ١٠٧٧-١٠٧٨.
- البطريق، يونس أحمد، النظم الضريبية، اليكس لتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية، ٢٠٠٨، ص: ٣٣٣-٣٤٨.
- الخولي، أحمد فوزي، دور الضريبة على القيمة المضافة من خلال القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ في تحقيق التنمية المستدامة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ع ١، مج ٥٦، ٢٠١٩، ص: ٧.
- الدمرداش، محمود، مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على قانونية ضريبة الدخل والقيمة المضافة، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، مج ٦، العدد الثاني، ٢٠٢٠، ص: ١-١٤٠.
- الشافعي، زيد كريم، ضريبة القيمة المضافة مفهومها وتنظيمها الفني (لبنان حالة دراسية) كلية التجارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ٢٠١٧، ص: ٣٦٩-٣٧٥.
- الشباسي، محيي سامي محمد، الضريبة على القيمة المضافة بين مشكلات التطبيق وحلول الواقع، مجلة البحوث المالية والضريبية الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٠١٨، ص: ١٠٩-١٩٥.
- العبدلي، إيمان ماضي، أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على إيرادات الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية، المؤسسة العربية للتربية والعلوم والآداب، ٢٠١٩، ص: ١٥٤-١٥٦.
- المركز الديمقراطي العربي، دور النظام الضريبي في خفض عجز الموازنة: دراسة حالة الاقتصاد المصري في الفترة (٢٠٠٠-٢٠١٧)، ٢٠١٨، ص: ١٣-١٦.
- برسوم، مريم وليم، قياس أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة في مصر، مجلة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، مجلد ٢٢، العدد الأول، يناير ٢٠٢١، ص: ٧٠-٧٢.
- جبر، المأمون على عبد المطلب، الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والواقع التطبيقي في مصر، مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، مج ١٠٨، ع ٥٢٨، ٢٠١٧، ص: ٨٩.
- حجازي، المرسي السيد، النظام الضريبي المصري، دار فاروس الجامعية، الإسكندرية، ٢٠١٦.
- سالم، كريم سيد محمد، أثر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على الاستثمار في مصر، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مج ١٢، ع ٣٤، ٢٠٢١، ص: ٣١٠.

- سامي، محيي، الضريبة على القيمة المضافة بين مشكلات التطبيق وحلول الواقع، المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين بعنوان: إشكاليات وآليات التطبيق، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ديسمبر ٢٠١٧، ص: ١١٧-١٣٩.
- سيد، أبوبكر صلاح الدين، وآخرون، الضريبة على القيمة المضافة ودورها في زيادة الإيرادات العامة للدولة، السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، ٢٠١٧، ص: ٣٥-٥٠.
- شاهين، عبد الحليم محمود، حنفي، عمرو فتيحة، إمكانيات الإخضاع الضريبي للأنشطة والمنتجات الرقمية في ضوء قوانين الضرائب المصرية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مج ٥٢، العدد الأول، ٢٠٢٢، ص: ١١٣-١١٤.
- صلاح الدين، مرتضي محمد، جدوى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر وعلى حركة التجارة الخارجية المصرية، مجلة مصر المعاصرة، مج ١٠٦، ع ٥٢٠، أكتوبر ٢٠١٥، ص: ٤٤٤-450.
- عبد الباقي، حسين سيد حسن، تحديات تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة في مصر: دراسة ميدانية، الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مج ٢٣، ع ١، ٢٠١٩، ٤٠٧-٤٠٨.
- عبد الفتاح، أيمن محمد، فرحات، عيبر، دور الضريبة على القيمة المضافة في تمويل الموازنة العامة للدولة في مصر، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٤، ٢٠١٨، ص: ١٤-١٦.
- عبد المنعم، رشاش سعيد، التأثيرات المالية والاقتصادية لإحلال الضريبة على القيمة المضافة محل ضريبة المبيعات، المؤتمر العلمي الضريبي المشترك: الضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق في مصر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بجامعة عين شمس، ٢٠١٥.
- عثمان، سعيد عبد العزيز، المعاملة الضريبية لدخل التجارة الإلكترونية - نموذج مقترح للتطبيق على مصر مع الإشارة لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية ودولة الإمارات المتحدة، النظام الضريبي وأهداف المجتمع، دار فاروس الجامعية، ٢٠١٨.
- عيد، ياسر محمد، رؤية حول تقييم مشروع الضريبة على القيمة المضافة، المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين بعنوان " دور الضرائب في تحقيق استراتيجية ٢٠٣٠"، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٠١٦.
- محمد، فاطمة فرج، مؤشرات التضخم النقدي في ليبيا وأثرها على المتغيرات الاقتصادية خلال الفترة من ٢٠٠٠-٢٠١٥، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مج ١٠، ع ١، ٢٠١٩، ص: ١٩.
- مناد، بولنوار إلياس زكرياء، سلعة، سمية، سايح، حمزة، الضريبة على التجارة الإلكترونية بين الفرض والإعفاء، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير، مج ٤، ع ٢، ٢٠٢٠، ص: ٢٩٩-٣١٠.
- مهاجر، صلاح بابكر عيسى، الضريبة على القيمة المضافة وفاعليته تحصيلها وأثرها على الإيرادات العامة بالسودان، مجلة العلوم الإدارية، العدد الثاني، ٢٠١٨، ص: ٢٧٤-٢٨٦.

المراجع الأجنبية:

- Ahmed, A., “Shifting emphasis to Indirect taxation through the application of Value added tax in Sudan” Study is prepared to fulfill the requirements of Master of Science in business administration, University of Khartoum School of Management Studies , March 2002, 8-9.
- Alavuotunki, k., et al, The Effects of the Value Added Tax on Revenue and Inequality, The Journal of Development Studies, Vol.55, No.4, 2019, 490-508.
- Albishi,G. A. et al., The Value- Added Tax (VAT): Effects on Saudi Economy in The Light of the Saudi Vision 2030 Journal of Scientific Research in Science and Technology (IJSRST), Vol.7, No.2, 2019, 201-214.
- Bustami, M., Value Added Tax Applied in Palestine and Sales Tax Applied in Jordan (Comparative Study)؛ Palestine, College of Graduate Studies at An-Najah National University, 2006, 12-15.
- Ben Snoussi, L.&Jaded, M. (2009)؛ Taxes and their Effects on Economic Development (Case Study at the Tax Inspectorate in Bouira)؛ Algeria, Ministry of Higher Education and Scientific Research, University Center, Colonel Akli Mohand Al-Bouira, 2009, 62-6٩.
- Harris, T. & Others, “Redistribution via VAT and cash transfers: an assessment in four low and middle countries”, IFS Working paper W18/11, Commitment to Equity Institute, Institute for Fiscal Studies, The World Ban; 2017.
- Hodzic.S , Value Added tax and its efficiency EU- 28 and Turkey Journal of Economics 8 (2), 2017, 9-79.
- James, B., “Value Added Tax as a new revenue source” Government and Finance Division Tax analysts document, CRS Issue Brief for Congress, Congressional research service, the Library of Congress, Jane 2005, 5.
- Michael K. and Jeam B, Paul, “The Modern VAT”, Publisher International Monetary Fund Washington D.C, 1999, 4.

-
- Okoli, M. & Afuolayan, Correlation between Value Added Tax (VAT) and National Revenue in Nigeria: An ECM model, Research Journal of Finance and Accounting, Vol. 6, No.6, 2015, 230-238.
 - Oseni, A., The Effects of Value Added Tax on Government's Revenue Generation Profile in Nigeria: A Conceptual Approach, International Journal of Economics and Financial Management, Vol.2, No.4, 2017, ISSN:2545-5966, 16-23.
 - Richard, B., "Value Added Taxes in developing and transitional countries: Lessons and questions" Prepared for the first global international tax dialogue conference on VAT, International Tax Program, Joseph Root man School of Management, University of Toronto , March 2005, 3-4.
 - Rosenberg, G. (2008), Direct taxation of e-commerce transactions in Israect Retrieved from [http://www.rosak-Law.com / var/1820/39144-E-commerce20% Taxation.pdf](http://www.rosak-Law.com/var/1820/39144-E-commerce20%Taxation.pdf)
 - Thackeray, M. Hutton & Kapoor, K. (2016), Technical Assistance Report Revenue Administration GAP Analysis Program, The Value Added Tax GAP Washington, IMF (International Monetary Fund) Country Report No. 16/59, February 2016, 12-14.
 - The World Bank, "Introducing a Value added tax: Lessons from Chana- from the development economics Vice Presidency and Poverty reduction and economic management, Prepared for World Bank Staff, December 2001, 3.
 - Wondwossen, J., Challenges of Value Added Tax (VAT) Collection Performance: a Case Study of Hawassa City Revenue Authority (South Ethiopia), The International Journal of Business & Management, Vol.4, December 2016, 13-17.
 - Yapar,B. K., Bayrokdar,S. & Yapar,M., The role of taxation problems on the development of e- commerce. Procedia- Social and Behavioral Siences, 195, 2015, 642-648.

الملحق الإحصائي

أثر تغيير نوع الضريبة على المتغيرات

حصيلة الضريبة على السلع والخدمات

Regression

Variables Entered/Removed ^a			
Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	نوع الضريبة ^b		. Enter

a. Dependent Variable: حصيلة الضريبة على السلع والخدمات

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.923 ^a	.852	.842	58.3477

a. Predictors: (Constant), نوع الضريبة

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	312669.538	1	312669.538	91.841	.000 ^b
	Residual	54471.187	16	3404.449		
	Total	367140.725	17			

a. Dependent Variable: حصيلة الضريبة على السلع والخدمات

b. Predictors: (Constant), نوع الضريبة

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	78.345	17.592		4.453	.000
	نوع الضريبة	270.355	28.211	.923	9.583	.000

a. Dependent Variable: حصيلة الضريبة على السلع والخدمات

عجز الموازنة العامة (مليار جنيه)

Regression

Variables Entered/Removed ^a			
Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	نوع الضريبة ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: عجز الموازنة العامة (مليار جنيه)

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.861 ^a	.741	.725	94.6219

a. Predictors: (Constant), نوع الضريبة

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	409264.042	1	409264.042	45.711	.000 ^b
	Residual	143252.789	16	8953.299		
	Total	552516.831	17			

a. Dependent Variable: عجز الموازنة العامة (مليار جنيه)

b. Predictors: (Constant), نوع الضريبة

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	159.091	28.530		5.576	.000
	نوع الضريبة	309.309	45.749	.861	6.761	.000

a. Dependent Variable: عجز الموازنة العامة (مليار جنيه)

التكوين الرأسمالي الإجمالي (مليار جنيه)

Regression

Variables Entered/Removed ^a			
Model	Variables Entered	Variables Removed	Method

1	نوع الضريبة	. Enter
---	-------------	---------

a. Dependent Variable: التكوين الرأسمالي الإجمالي (مليار جنيه)

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.874 ^a	.764	.749	198.0324

a. Predictors: (Constant), نوع الضريبة

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2025969.041	1	2025969.041	51.661	.000 ^b
	Residual	627469.344	16	39216.834		
	Total	2653438.385	17			

a. Dependent Variable: التكوين الرأسمالي الإجمالي (مليار جنيه)

b. Predictors: (Constant), نوع الضريبة

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	219.155	59.709		3.670	.002
	نوع الضريبة	688.188	95.747	.874	7.188	.000

a. Dependent Variable: التكوين الرأسمالي الإجمالي (مليار جنيه)

ما سبق يوضح وجود اختلاف الحد الثابت فقط (لا يختلف عن اختبار متوسطين باستخدام t) الاصول هو دراسة الاختلافات في الحد الثابت والميل نتيجة اختلاف نوع الضريبة مع اخذ تأثير الزمن في الاعتبار
حصيلة الضريبة علي السلع والخدمات

Regression Analysis: حصيلة الضريبة علي السلع والخدمات versus السنوات, نوع الضريبة

Method

Categorical predictor coding (1, 0)

Regression Equation

نوع الضريبة

$$0 \text{ السنوات} = 20.1 + 9.71 \text{ السنين} = \text{حصيلة الضريبة علي السلع والخدمات}$$

1 السنوات = 37.60 + 215.2 - = حصيله الضريبية علي السلع والخدمات

Coefficients

Term	Coef	SE Coef	T-Value	P-Value	VIF
Constant	20.1	11.6	1.73	0.106	
السنوات	9.71	1.72	5.66	0.000	4.40
نوع الضريبة					
1	-235.4	52.7	-4.46	0.001	36.78
السنوات*نوع الضريبة					
1	27.89	3.81	7.32	0.000	44.38

Model Summary

S	R-sq	R-sq(adj)	R-sq(pred)
17.9880	98.77%	98.50%	97.44%

Analysis of Variance

Source	DF	Adj SS	Adj MS	F-Value	P-Value
Regression	3	362611	120870	373.56	0.000
السنوات	1	10363	10363	32.03	0.000
الضريبة نوع	1	6443	6443	19.91	0.001
الضريبة نوع*السنوات	1	17361	17361	53.65	0.000
Error	14	4530	324		
Total	17	367141			

عجز الموازنة العامة (مليار جنيه)

Regression Analysis: السنوات, نوع الضريبة versus عجز الموازنة العامة (مليار جنيه)

Method

Categorical predictor coding (1, 0)

Regression Equation

نوع الضريبة	السنوات	عجز الموازنة العامة (مليار جنيه)
0		السنوات = 30.32 + 22.9 - = عجز الموازنة العامة (مليار جنيه)
1		السنوات = 31.85 + 9.3 - = عجز الموازنة العامة (مليار جنيه)

Coefficients

Term	Coef	SE Coef	T-Value	P-Value	VIF
Constant	-22.9	20.2	-1.13	0.278	
السنوات	30.32	2.98	10.16	0.000	4.40
نوع الضريبة					
1	13.6	91.7	0.15	0.885	36.78
السنوات*نوع الضريبة					
1	1.52	6.62	0.23	0.821	44.38

Model Summary

S	R-sq	R-sq(adj)	R-sq(pred)
31.2910	97.52%	96.99%	94.50%

Analysis of Variance

Source	DF	Adj SS	Adj MS	F-Value	P-Value
Regression	3	538809	179603	183.43	0.000
السنوات	1	101148	101148	103.30	0.000
الضريبة نوع	1	21	21	0.02	0.885
الضريبة نوع*السنوات	1	52	52	0.05	0.821
Error	14	13708	979		
Total	17	552517			

التكوين الرأسمالي الإجمالي (مليار جنيه)

Regression Analysis: التكوين الرأسمالي الإجمالي (ملي) versus السنوات, نوع الضريبة

Method

Categorical predictor coding (1, 0)

Regression Equation

نوع الضريبة	السنوات	التكوين الرأسمالي الإجمالي (ملي)
0		$85.0 + 22.36$
1		$-1045 + 130.2$

Coefficients

Term	Coef	SE Coef	T-Value	P-Value	VIF
Constant	85.0	54.1	1.57	0.138	

السنوات	22.36	7.98	2.80	0.014	4.40
نوع الضريبة					
1	-1130	245	-4.61	0.000	36.78
السنوات*نوع الضريبة					
1	107.8	17.7	6.09	0.000	44.38

Model Summary

S	R-sq	R-sq(adj)	R-sq(pred)
83.6616	96.31%	95.52%	93.29%

Analysis of Variance

Source	DF	Adj SS	Adj MS	F-Value	P-Value
Regression	3	2555449	851816	121.70	0.000
السنوات	1	54979	54979	7.85	0.014
الضريبة نوع	1	148625	148625	21.23	0.000
الضريبة نوع*السنوات	1	259471	259471	37.07	0.000
Error	14	97990	6999		
Total	17	2653438			

The impact of implementing the value-added tax on tax revenues and capital formation In Egypt during the period (2005-2022)

Dr. Mahmoud Ragab Mahmoud

Summary:

Within the framework of the economic reform program, the Egyptian government was keen to implement a set of economic policies, especially in the field of taxes on goods and services, the most important of which was the implementation of the General Sales Tax Law No. 11 of 1991, leading to the full implementation of the value-added tax through the issuance of Law No. 67 of 2016, In order to avoid many of the criticisms directed at the general sales tax, and to benefit from the advantages of applying the value-added tax.

Within the framework of this study, the researcher aimed to address the most important characteristics and requirements of applying the value-added tax, the problems of application, the most important proposals to overcome these problems and obstacles, and the extent of its contribution to achieving economic and financial goals. The study concluded that applying the tax, considering the time factor, has a significant impact on tax revenues from goods and services and on the size of the total capital formation in The Egyptian economy, However, the effect on the state's general budget deficit was insignificant during the study period from 2016/2017 to 2022/2023.

key words:

Value added tax, sales tax, value added tax law, taxes on goods and services in Egypt, indirect taxes in Egyptian legislation, tax revenues.