

## اثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة علي إيرادات الخزانة العامة في مصر

عبد المعز الحسن محمد سليم

باحث دكتوراه كلية السياسة والاقتصاد جامعة السويس

### المشرفين

د/ أماني أحمد مختار

مدرس الاقتصاد بكلية السياسة والاقتصاد  
بجامعة السويس

أ.د/ أحمد صبري أبو زيد

أستاذ الاقتصاد بكلية السياسة والاقتصاد  
بجامعة السويس

### الملخص:

عرضت الدراسة ماهية ومضامين الضريبة علي القيمة المضافة، والتطورات التي افضت ببزوغ قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، وناقشت ركائز ومقومات تطبيق نظام الضريبة علي القيمة المضافة. وانتقلت الدراسة الي عرض اثر الضريبة علي القيمة المضافة علي إيرادات الخزانة العامة للدولة، فعرضت مناهج وطرق زيادة الإيرادات العامة وعلاج العجز في الموازنة العامة للدولة، ذلك من خلال المدارس الاقتصادية المختلفة-الفكر الكلاسيكي، الكنزيون، النيو كلاسيك، النيو كينز-وناقشت التطورات، والعلاقات بين اجمالي الإيرادات العامة، اجمالي النفقات العامة، والعجز في الموازنة العامة-العجز النقدي-، اجمالي الإيرادات الضريبية، الناتج المحلي الاجمالي-ذلك خلال الاعوام المالية ٢٠١٠-٢٠١١/٢٠١٩-٢٠٢٠.

كذلك عرضت الدراسة-بالفحص والتحليل-الاهمية النسبية للضريبة علي القيمة المضافة، حيث بينت نسبة مشاركة إيرادات ضريبة القيمة المضافة الي اجمالي الإيرادات العامة، وبينت نسبة مشاركة إيرادات ضريبة القيمة المضافة الي اجمالي الإيرادات الضريبية، ووضحت كذلك مساهمة إيرادات ضريبة القيمة المضافة الي تمويل وتغطية النفقات العامة، ثم اوضحت مساهمة إيرادات ضريبة القيمة المضافة في خفض عجز الموازنة العامة للدولة، وذلك خلال الاعوام المالية ٢٠١٠-٢٠١١/٢٠١٩-٢٠٢٠.

واخيرا، اختتمت الدراسة بتوصياتها، بضرورة الحفاظ علي ايرادات وحقوق الخزانة العامة للدولة، وكذا توسيع القاعدة الضريبية وضم الاقتصاد غير الرسمي، بما يعزز المصادر السيادية للدولة.

**الكلمات المفتاحية:** الضريبة علي القيمة المضافة – اجمالي الايرادات العامة - النفقات العامة - عجز الموازنة العامة – ايرادات الضرائب غير المباشرة.

### **Abstract:**

The study presented the nature and concepts of the value-added tax, and the developments that led to the emergence of the value-added tax law No. 67 of 2016, and discussed the pillars and rectifiers of implementing the value-added tax system.

The study moved on to presenting the impact of the value-added tax on the revenues of the state's public treasury. It presented approaches and methods for increasing public revenues and treating the deficit in the state's general budget, through various economic schools - classical thought, Keynesians, neo-classical, neo-Keynesian - and discussed developments and relationships. Between total public revenues, total public expenditures, the deficit in the public budget - the cash deficit -, total tax revenues, and the gross domestic product - during the fiscal years 2010-2011/2019-2020.

The study also presented -through examination and analysis- the relative importance of value-added tax, as it showed the percentage of participation of value-added tax revenues to total public revenues, and showed the percentage of participation of value-added tax revenues to total tax revenues, and also clarified

the contribution of value-added tax revenues to Financing and covering general expenses, then explained the contribution of value-added tax revenues to reducing the state's general budget deficit, during the fiscal years 2010-2011/2019-2020.

Finally, the study concluded with its recommendations, on the necessity of preserving the revenues and rights of the state's public treasury, as well as expanding the tax base and including the informal economy, in a way that enhances the state's sovereign resources.

**Keywords:** Value added tax - total public revenues - public expenditures –

**Public budget deficit - indirect tax revenues.**

### اطار البحث

#### (١) - تقديم:

تحقيق الاصلاح الاقتصادي والاجتماعي يدفع كافة الدول لاعادة النظر في نظامها الضريبي من آن لآخر لمواكبة التطورات المتلاحقة، وتلبية مطالبها وفقا لما تشهده من تحولات فارقة سياسية واقتصادية داخلية كانت ام خارجية<sup>(١)</sup>. وزيادة الاهتمام بالنظام الضريبي في العقود الاخيرة ليس فقط باعتباره اهم ادوات السياسة المالية، التي هي احد مكونات السياسة الاقتصادية، وليس في كونه المصدر الرئيسي للايرادات العامة وحسب، وانما لانه يعكس مدي التقدم في الانظمة الاقتصادية والاجتماعية، حيث انه يلعب دورا مؤثرا علي القدرات الاقتصادية والتنافسية الدولية، وذلك لما له من تاثير واسع النطاق علي اداء كافة القطاعات الفاعله في المجتمع، فبالاضافة الي تاثير السياسة الضريبية وآلياتها علي مسار الاستثمار

القومي بشقيه المحلي والاجنبي، فانها تمثل عاملا اساسيا في تحديد قدرة الدولة علي ادارة النشاط الاقتصادي وتحقيق اهداف خطط التنمية الاقتصادية<sup>(٢)</sup>.

هذا، ولقد دفع وجود اتجاه عالمي تدعمه المنظمات الدولية علي اختلافها الي تبني سياسات الاصلاح الضريبي في الدول النامية، وانتشار تطبيق نظام الضريبة علي القيمة المضافة، واختلفت دوافع هذا التطبيق دوليا ومنها التكامل الاقتصادي، وكونها وسيلة فعالة لزيادة الايرادات الضريبية بكفاءة، والحاجة الي احلال الضريبة علي القيمة المضافة محل المصادر التقليدية للايرادات، وفي الدول النامية ومنها مصر-، كان ادخال هذه الضريبة بدافع اساسي يكمن في زيادة الايرادات الضريبية بغية تخفيض العجز في الموازنة العامة للدولة.

(٢)- **مشكلة البحث:** تتركز مشكلة هذا البحث في دراسة وفحص وتحديد اثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة، الصادر بموجب القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، علي ايرادات الخزنة العامة للدولة، ودورها في التنمية الاقتصادية.

(٣)- **أهمية البحث:** تستمد الدراسة اهميتها من أن النظام الضريبي المصري يعاني من العديد من المشكلات التطبيقية بالإضافة إلى كثرة الثغرات الفنية والتنظيمية- شأن النظم الضريبية في الدول النامية- والتي أثرت في مواكبته للتطورات العالمي المعاصرة، فكان من الضروري إيجاد ضريبة تعد بديلاً عن الرسوم التي تعوق التبادل التجاري وتخفف من مشكلات الضريبة على المبيعات. كما تنبع أهمية الدراسة بما لا يدع مجالاً للشك أن فرض ضريبة عامة على القيمة المضافة من شأنه مساعدة الدولة على تعبئة الموارد اللازمة للانفاق على متطلبات التنمية الاقتصادية، سواء من النواحي الاقتصادية أم الاجتماعية أم البيئية وعدم اللجوء إلى مدخل التمويل بالعجز، وفضلا عن مساهمتها في الحد من معدلات التضخم، وزيادة قدرة الدولة علي تكويل الاستثمارات الموجهة للبنية الاساسية.

#### (٤)- مصطلحات البحث:

-**الضرائب غير المباشرة:** هي الضريبة التي تفرض عند تداول السلع والخدمات، ويقع عبؤها في النهاية علي عاتق جموع المستهلكين.

-**ضريبة القيمة المضافة:** هي ضريبة غير مباشرة، تفرض علي السلع والخدمات المباعة علي اختلافها، ذلك علي امتداد مراحل الانتاج والتسويق، علي ان يخصم-عند كل مرحلة-الضريبة المسددة عم مدخلاتها من الضريبة المستحقة.

-**التنمية الاقتصادية:** هي عملية بمقتضاها يتم الانتقال من حالة التخلف إلى حالة التقدم، وتنعكس في تحقيق زيادة مستمرة في الدخل القومي وزيادة متوسط نصيب الفرد منه، وإجراء العديد من التغيرات في كل من هيكل الإنتاج ونوعية السلع والخدمات المنتجة، وكذا تحقيق عدالة أكبر في توزيع الدخل القومي.

-**الموازنة العامة للدولة:** هي الخطة او البرنامج المالي التي تضعه الدولة عن الفتره المستقبلية، والمتمثلة في الإيرادات المتوقع الحصول عليها والنفقات التي يلزم انفاقها، لتنظيم النشاط الاقتصادي والاجتماعي، من اجل تحقيق اهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة"

(٥)- هدف البحث: يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة، في دراسة وتحليل اثر ضريبة القيمة المضافة إيرادات الخزنة العامة للدولة المصرية.

(٦)- فروض البحث: يقوم البحث على فرض أساسي هو: تمثل حصيله الضرائب علي القيمة المضافة مساهمة جوهرية في الإيرادات العامة للدولة.

(٧)- حدود البحث: تناقش هذه الدراسة الضريبة علي القيمة المضافة والواردة بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، واثر هذا التطبيق علي إيرادات الخزنة العامة في مصر، وذلك من خلال الفترة الزمنية من ٢٠١٠-٢٠١١/٢٠١٩-٢٠٢٠.

(٨)- طرق ومناهج البحث العلمي المستخدمة: يستخدم الباحث المنهج التحليلي، لدراسة ووصف الظاهرة محل الدراسة بمختلف جوانبها وكافة ابعادها. ومراجعة مصادر المعلومات الوثائقية من المصادر العلمية المختلفة، والمتمثلة في الكتب والدراسات والتقارير وبعض النشرات العربية والاجنبية، وكذا استنتاج العلاقات بين متغيرات الدراسة ومدى

هذه العلاقة، وتحليل البيانات والاحصاءات ومقارنتها من خلال استخدام الادوات والاساليب القياسية المناسبة والسلاسل الزمنية خلال فترة الدراسة.

#### (٩)- محتويات البحث:

##### (١) نظام الضريبة علي القيمة المضافة

-تأصيل، ركائز ومقومات تطبيق نظام الضريبة علي القيمة المضافة.

##### (٢) اثر تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة علي إيرادات الخزنة العامة في مصر

-المدارس والمذاهب الاقتصادية المختلفة.

-العلاقة بين اجمالي الإيرادات الضريبية واجمالي الإيرادات العامة.

-الاهمية النسبية للضريبة علي القيمة المضافة.

#### ١٠- أهم الدراسات السابقة:

أهم الدراسات التي تناولت موضوع البحث هي:

١-دراسة عبد المنعم عبد الرحمن(١٩٩٨): تناولت هذه الدراسة تحليلا لامكانية إحلال ضريبه القيمة المضافة محل الضريبه العامه علي المبيعات المطبقة حاليا في مصر خاصا في ظل زياده الاهمية النسبية للضريبه العامه علي المبيعات كاحد المصادر الرئيسييه للإيرادات الضريبيه، من اهم نتائج دراسته: اصبحت الضريبه العامه علي المبيعات والمطبقة منذ عام ١٩٩١ احدي الركائز الرئيسييه للنظام الضريبي في مصر، ومع ذلك فلا تزال الضريبه العامه علي المبيعات في حاجه الي تعديل يرمي الي رفع الحصيله الضريبيه الي مستويات اعلي وزياده كفاءتها الاقتصاديه، بالاضافه الي ان الاخذ بضربيه القيمه المضافه لن يؤدي الي زياده في الاعباء الملقاه علي عاتق الادراه الضريبيه او الي التوزيع غير العادل للعبء الكلي للضرائب خصوصا بعد ان اصبح الدخل المنفق علي السلع والخدمات يلاقي قبولا متزايدا كمعيار للمقدره علي الدفع<sup>(٣)</sup>.

٢- دراسة إبراهيم سناء احمد(٢٠٠٤): هدفت الدراسة الي: دراسته كل الجوانب التي تحيط بتطبيق الضريبة علي القيمة المضافة والوقوف علي بعض الاشكاليات التي تواجه التطبيق وبعض الاشكاليات التي افرزها التطبيق، واثبات ان هذه الضريبه لم تؤثر سلبا علي الإيرادات او الاسعار اذا ما احسن تطبيقها. من اهم نتائج الدراسة:

نجاح تطبيق هذه الضريبة من حيث فعالية التحصيل وزيادة الإيرادات وتزايد عدد المكلفين والذين تتسع قاعدتهم عام تلو الآخر<sup>(٤)</sup>.

٣-دراسة بريك(٢٠٠٦): تناولت هذه الدراسة الفرق بين الضريبة العامة علي المبيعات والضريبة علي القيمة المضافة، ومدى إمكانية الانتقال من الضريبة علي المبيعات الي الضريبة علي القيمة المضافة، ولقد توصلت الدراسة الي عدة نتائج من بينها أهمية الضريبة العامة علي المبيعات في تمويل التنمية الاقتصادية في مصر، وضروره تطوير الضريبة العامة علي المبيعات لتحويلها الي الضريبة علي القيمة المضافة وتطبيقها بجمهورية مصر العربية<sup>(٥)</sup>.

٤-دراسة العيسوي(٢٠١٤): هدفت الدراسة الي: تقييم اداء الضريبة العامة علي المبيعات من زاوية قدرتها علي تعويض النقص من الضرائب الجمركية، وهو ما كان ضمن مبررات تطبيقها في مصر وتطبيق ضريبة القيمة المضافة في بلدان اخري وقد تبين عجز كلا من الضريبة العامة علي المبيعات في مصر والضريبة علي القيمة المضافة في البلدان الاخرى عن انجاز هذا الهدف ليس لعيب جوهري فيهما ولكن بسبب التمادي في تخفيض التعريفات الجمركية في سياق برامج التثبيت والتكيف واتفاقات التجاره العالميه. اهم نتائج الدراسة: ان من اهم شروط النجاح في انجاز اهداف النمو الاقتصادي والتشغيل الكامل والعدالة الاجتماعية هو تحقيق نوعين من التكامل في نظام المالية العامة وسياستها، الاول: هو تكامل عناصر النظام الضريبي من الضرائب المباشره وغير المباشره حيث ان هذا التكامل يحقق زياده في الحصيلة الضريبية، الثاني: هو ضروره التكامل بين النظام الضريبي ونمط الانفاق العام مع توزيع تحقيق اهداف النمو والتشغيل والعدالة بينهما<sup>(٦)</sup>.

٥-دراسة جبر(٢٠١٧): حيث تناولت هذه الدراسة تقييماً للضريبة علي القيمة المضافة، والتنظيم الفني لها، ودواعي تطبيقها في مصر، وانتهت الدراسة لوجود بعض مشكلات التطبيق واقتрحت سبل لعلاجها، كما توصلت الي ان الضريبة علي القيمة المضافة تعد اداة فعالة لتمويل عجز الموازنة العامة للدولة<sup>(٧)</sup>.

٦- دراسة مهاجر (٢٠١٨): هدفت الدراسة الي: قياس وتحديد فاعلية تحصيل إيرادات الضريبة علي القيمة المضافة و بيان اثر زياده سعر الضريبة علي حجم إيرادات الضريبة علي القيمة المضافة، من اهم نتائج الدراسة: إيضاح حجم الضريبة علي القيمة المضافة بالنسبة للإيرادات العامه في السودان، وأن تحصيل الضريبة علي القيمة المضافة يتم بفاعلية<sup>(٨)</sup>.

٧- دراسة Chukwuma (٢٠١٨): هدفت الدراسة الي قياس وتحديد فاعلية الضريبة علي القيمة المضافة و اثرها علي حجم الإيرادات الحكومية، وقد انتهت الدراسة ان تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة ذات دلالة ايجابية علي الإيرادات الحكومية، وتوصي الدراسة بضرورة توسيع القاعده الضريبية كمصدر من مصادر ارتفاع إيرادات الدولة<sup>(٩)</sup>.

٨- دراسة Branimir Kalaš and Nada Milenkovi (٢٠١٧): هدفت الدراسة الي معرفة اثار تطبيق ضريبة القيمة المضافة علي المتغيرات الاقتصادية والتي عبرت عنها من خلال، الناتج المحلي الاجمالي، اجمالي الإيرادات العامة، اجمالي الإيرادات الضريبية. وقد انتهت الدراسة الي عدم تاثير تطبيق ضريبة القيمة المضافة و زيادة الإيرادات العامة والضريبية والناتج المحلي الاجمالي بشكل كبير، ولكن اثبتت الدراسة عن وجود علاقة-احصائية-ايجابية قوية، وذلك بين ضريبة القيمة المضافة واجمالي الناتج المحلي الاجمالي بلغت ٠.٩٧٧٨ مما يعكس علاقة ايجابية قوية، بينما بلغت العلاقة بين ضريبة القيمة المضافة والإيرادات الضريبية ٠.٩٨٢٧، بينما بلغت العلاقة بين ضريبة القيمة المضافة والإيرادات العامة ٠.٩٧٨٠<sup>(١٠)</sup>.

٩- دراسة Shahid Hussain DAHRI (٢٠١٩): هدفت الدراسة الي القياس الاحصائي لتاثير ضريبة القيمة المضافة علي كلا من الناتج المحلي الاجمالي، ومعدل النمو الاقتصادي، ومعدل المدخرات خلال الفترة ١٩٨٩ الي ٢٠١٥، وقد انتهت الدراسة الي، ان تطبيق ضريبة القيمة المضافة ادي لزيادة معدلات الادخار والناتج المحلي الاجمالي، وقد اوصت الدراسة لضرورة قيام صناع السياسة بزيادة معدلات الضريبة لزيادة معدلات الادخار وبالتالي زيادة معدلات الاستثمار، بالاضافة الي العمل علي تقليل تصدير المنتجات الاولية والخامات حتي لا تؤثر علي الحصيلة الضريبية<sup>(١١)</sup>.



١٠-دراسة Otemu, Eseoghene (٢٠٢٠): هدفت الدراسة الي التعرف علي مدي تاثير تطبيق ضريبة القيمة المضافة علي زيادة معدلات الايرادات الحكومية، والعمل علي ترشيد الاستهلاك الترفي-البذخي-، وقد انتهت الدراسة الي: ارتفاع مساهمة ضريبة القيمة المضافة في ارتفاع مدلات الايرادات العامة، وكذلك تعمل علي ترشيد الاستهلاك الترفي، وقد اوصت الدراسة: بضرورة قيام الحكومة بمراعاة الجانب الاجتماعي لتقليل العبا الضريبي خاصا علي ذوي الدخل المنخفض في المجتمع<sup>(١٢)</sup>.

### (١) نظام الضريبة علي القيمة المضافة

#### ١-١: تأصيل (بزوغ الضريبة وماهيتها)

تطور دور الدولة في النشاط الاقتصادي-خاصا في ظل نظام اقتصادي يستند اساسا علي اليات العرض والطلب-سواء كان بصورة مباشرة او غير مباشرة، انما يعتبر امرا ضروريا من اجل المزيد من تحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية، حيث تأتي علي راس تلك الادوات التي تستخدمها الدولة في التدخل الاقتصادي هي الاداه الضريبية والتي تعتبر من اهم ادوات السياسة المالية التي تعتبر احد ازرع السياسة الاقتصادية، حيث ينتقل اتارها الي النشاط الاقتصادي بشكل يعمل علي تحقيق اهداف التنمية الاقتصادية التي يسعى اليها المجتمع<sup>(١٣)</sup>. فتعد الضرائب وبصفة خاصة الضرائب غير المباشرة-ولاسيما الضريبة علي القيمة المضافة-من اهم مصادر المالية المعظمة للايرادات العامة، والتي تؤثر وبشكل مباشر علي اقتصاديات تلك الدول لتمويل نفقاتها العامة لانفاقها علي ما تقدمه من خدمات عامة لافراد المجتمع. فهي ليست المورد الرئيسي لايرادات الخزنة العامة للدولة، انما هي اداة نشطة وفعالة لجذب المزيد من الايرادات المالية، وكذلك ايضا تستخدم في فرض المزيد من العدالة الاجتماعية والاستقرار الاقتصادي، حيث تزايدت الاهمية النسبية لتطبيق الضريبة علي القيمة المضافة نتيجة لتزايد نسبتها في هيكل الايرادات العامة للدولة<sup>(١٤)</sup>.  
“سيمنز” Dr.Wilhelm von Siemens” عام ١٩١٨، حيث اهتم “د.سيمنز” بمشكلة

الضرائب المتتابعة التي نتجت عند تطبيق الضريبة علي اجمالي رقم الاعمال في المانيا "gross turnover taxes" وحاول تطويرها من خلال ما اسماه بضريبة رقم الاعمال المحسنة او المهذبة "improved turnover tax" وطبقت فرنسا هذه الضريبة وهي تعيد ترتيب اقتصادها بعد الحرب العالمية الثانية- بشكل مبدئي وجزئي في مرحلة التصنيع فقط عام ١٩٤٨. ثم شاع انتشارها في مختلف دول العالم بدءا من اواخر الستينات، فدخلتها البرازيل و امريكا الجنوبية في عام ١٩٦٧، وفي نفس الوقت اخذت بها الدنمارك وبدا انتشارها في اوربا، وفي اسيا كانت كوريا الجنوبية هي الدولة الاولي التي ادخلت تلك الضريبة في عام ١٩٧٧، بمعرفة صندوق النقد الدولي<sup>(١٥)</sup>.

وفي ظل الانتشار السريع لضريبة القيمة المضافة بين مختلف دول العالم فمع نهاية عام ٢٠٠٥، بلغ عدد الدول التي ادخلت هذه الضريبة ١٣٦ دولة، وقد تجاوز عدد الدول التي تطبق هذه الضريبة حتي نهاية عام ٢٠١٦، ١٦٠ دولة عبر قرارات العالم وعلي مختلف المستويات الاقتصادية، سواء احلالها محل نماذج ضريبية سابقة، او من اجل الحد من التبعية لانظمة الضرائب علي الدخل وانظمة الضرائب العقارية الاكثر صعوبة في تطبيقها. وغني عن البيان، ان الاخذ بنظام الضريبة علي القيمة المضافة واعتمادها شرطا من شروط القبول بالاتحاد الاوروبي، ووجود اتجاه عالمي تدعمه المنظمات الدولية\_ البنك الدولي (WB)-صندوق النقد الدولي (IMF)-، الي تبني سياسات الاصلاح الضريبي في الدول النامية، ساعد بالقطع علي تمدد واتساع تطبيق هذه الضريبة. هذا، ولقد اختلف الحافز الاساسي لانتشار وتطبيق ضريبة القيمة المضافة بين دول العالم علي اختلافها، اذ يمكن التمييز في هذا المجال-بين عدة مجموعات: مجموعه دول غرب اوربا، ومجموعه دول امريكا الجنوبية، ودول الاقتصاديات الانتقالية، والدول النامية. ففي دول غرب اوربا كان الاخذ بتطبيق هذه الضريبة مرتبطا بدافع التكامل الاقتصادي بين اعضاء المجموعة الاوروبية، وخاصة تجنب التشوّهات التجارية المترتبة علي زياده الضرائب المباشرة التي حلت بدلا منها الضريبة علي القيمة المضافة، بينما في دول امريكا الجنوبية كان تطبيق الضريبة

علي القيمة المضافة وسيلة فعالة لزياده الايرادات الضريبية بكفاءة، اما للاقتصاديات الانتقالية فادخال الضريبة علي القيمة المضافة يعكس الحاجة الي احلال المصادر التقليدية للايرادات، كالضرائب المفروضة علي ارباح المشروعات التي تمتلكها الدولة، التي انخفضت نتيجة التحول الاقتصادي بتلك الدولة تمشياً مع اقتصاد التسوق، في حين كان ادخال الضريبة علي القيمة المضافة في معظم الدول النامية بدافع زيادة الايرادات الضريبية كوسيلة لتخفيف العجز في الموازنة العامة للدولة<sup>(١٦)</sup>.

واما عن الشأن المصري-محل دراستنا-الذي يعاني من ارتفاع مضطرد ومنتزاد في معدلات العجز في الموازنة العامة المصرية في الفتره ما بين عامي ٢٠١٠-٢٠١٣ ليصل الي ٢٤٤.٩ مليار جنيه، والتدهور الحاد في المصادر السيادية للدولة-السياحة، الانتاج والتصدير-الامر الذي دعي لضرورة البحث عن مصادر سيادية اخري اكثر فعالية ومنها، تطبيق الضريبي علي القيمة المضافة، حيث انها تمثل ايرادا ماليا منتظما-واهم مايميز هذه الضريبة هو الرقابة الذاتية (self-policing) والتي بدورها تعمل علي الحد من التهرب الضريبي-مما يساهم ويساعد في سد العجز بالموازنة العامة للدولة في المقام الاول، ومواكباً للتطور-حيث ان العمل بنظام الضريبة العامة علي المبيعات قد تجاوز ٢٥ عام منذ فرض القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١-وتلبية لمتطلبات صندوق النقد الدولي-، وهو ما سوف يتيح للحكومة المصرية امكانية الحصول علي قرض صندوق النقد الدولي المذكور<sup>(١٧)</sup>.  
واهم مايميز هذه الضريبة هو الرقابة الذاتية (self-policing) والتي بدورها تعمل علي الحد من التهرب الضريبي-مما يساهم ويساعد في سد العجز بالموازنة العامة للدولة في المقام الاول، ومواكباً للتطور-حيث ان العمل بنظام الضريبة العامة علي المبيعات قد تجاوز ٢٥ عام منذ فرض القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١-وتلبية لمتطلبات صندوق النقد الدولي-، وهو ما سوف يتيح للحكومة المصرية امكانية الحصول علي قرض صندوق النقد الدولي المذكور<sup>(١٨)</sup>.

فعند صدور قانون الضريبة العامة علي المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١، كانت الضريبة مقصورة علي المنتج الصناعي وموردو الخدمات والمستورد، وظلت الضريبة مطبقة ولمدة جاوزت العشر سنوات، و بصدور القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١، امتد تطبيق الضريبة العامة علي المبيعات الي المرحلتين الاولى والثانية-تاجر التجزئة وتاجر الجملة-، والتي اقتربت فنياً من الشكل المرغوب فيه للضريبة علي القيمة المضافة، الا ان مشكلات التطبيق التي صاحبت الضريبة- ضريبة المبيعات المبيعات- دفعت بقوة الي ضرورة صدور ماورده صدور قانون الضريبة علي القيمة المضافة. بالاضافة الي رغبة الحكومة المصرية في الحصول علي قرض صندوق النقد الدولي. فصدر قانون الضريبة علي القيمة المضافة برقم(٦٧ لسنة ٢٠١٦) وجاء ملبياً لحاجة الموازنة العامة للدولة الملحة في زيادات الايرادات، لاحتواء العجز المرتفع والمتزايد فيها، ويعد هذا القانون هو الافضل كما توصي به المنظمات الدولية- البنك الدولي(WB)، صندوق النقد الدولي(IMF)- كطريق للإصلاح الضريبي في مصر، وفي اطار سياسة الحكومة نحو تحقيق سياسة ضريبية فعالة تعمل علي تحسين المالية العامة للدولة والاستفادة من التجارب الدولية في اصلاح النظام الضريبي من خلال تحسين العلاقة بين الممول والادارة الضريبية، وتخفيف الاعباء التي يتحملها كل من الممول والادارة الضريبية.

حيث تقوم فلسفة الضريبة علي القيمة المضافة وباختصار علي الخضوع الكامل مع الخصم الكامل، اي خضوع كافة السلع والخدمات مع خصم الضريبة السابق سدادها علي مدخلات تلك السلع والخدمات، ويتم حساب الضريبة علي سعر البيع، بحيث تفرض علي كل مرحلة من مراحل انتاج السلعة او الخدمة مع خصم ما سبق ادائه من ضريبة في المرحلة او المراحل السابقة<sup>(١٩)</sup>. وهذه الضريبة-اي الضريبة علي القيمة المضافة-، تستهدف القيمة المضافة لكل منشاه علي حده، وتتمثل القيمة المضافة علي مستوي منشاه معينه في الفرق بين ثمن بيع السلعه او الخدمة، التي تقدمها هذه المنشاه، و ثمن شراء المواد والخدمات الداخلة في انتاجها وتسويقها. وبعبارة اخري فان القيمة المضافة لاي منشاه

عبارة عن الفرق بين قيمة مدخلاتها وقيمة مخرجاتها. وإذا تم تجميع القيمة المضافة لكل منشاه علي المستوي القومي، فاننا نصل الي القيمة المضافة الكلية للمجتمع، او ما يعرف بمقدار النمو في الناتج المحلي.<sup>(٢٠)</sup>

## ١-٢- ركائز ومقومات تطبيق نظام الضريبة علي القيمة المضافة:

تفرض الضريبة علي القيمة المضافة، والتي يقصد بها علي المستوي القومي، قيمة الانتاج الكلي الجاري لمختلف الوحدات الاقتصادية مطروحا منه قيمة المشتريات التي تتم بين مختلف هذه الوحدات، اما علي مستوي الوحده الاقتصادية، فيقصد بها الفرق بين قيمة المنتجات وقيمة العناصر المستخدمة في الانتاج والمشتراه من الوحدات الاقتصادية الاخري، و يتمثل جوهر الضريبة علي القيمة المضافة في توفير آليه لموازنة الضريبة المدفوعه علي المدخلات والضريبة المدفوعه علي المخرجات، وعموما يمكن عرض اهم ركائز مقومات تطبيق نظام الضريبة علي القيمة المضافة في البنود التالية:

أ- امتداد فرض شمول الضريبة علي مختلف السلع والخدمات: وتعني به اخضاع كافة السلع والخدمات للضريبة علي القيمة المضافة، فيما عدا ما يستثني بنص خاص-تحقيقا للعدالة الاجتماعية واخضاع كافة مراحل تداول السلع المحلية والمستوردة للضريبة، وكذا تحديد واقعه المنشئة للضريبة، وتعد استحقاقها علي واقعه واحده لانتقال السلعه او تقديم الخدمة وتجنب الوقائع المتعددة.<sup>(٢١)</sup>

ب- شمول الخصم الضريبي كافة السلع والخدمات: وتعني بالخصم الضريبي، تلك الميزة التي يمنحها المشرع الضريبي لبائع السلعه بان يؤدي الضريبة علي قيمة ما اضافة للسلعه فقط في كل مرحلة من مراحل تداولها، اي منح المسجل-الممول- دور تسوية الضريبة التي سبق وتحملها علي مشترياته من الضريبة المستحقة علي مبيعاته خلال الفترة الضريبية المقدم عنها الاقرار.

ونظام الضريبة علي القيمة المضافة، يقتضي خصم الضريبة السابق سدادها علي جميع المدخلات او المشتريات لكافة السلع المصنعه-المحلية والمستوردة- والمخصصة للاستخدام المباشر وغير المباشر في الانتاج، وخصم الضريبة علي كافة المدخلات السلعية غير المباشرة الداخلة في انتاج السلع والخدمات الخاضعه للضريبة

علي المبيعات في المراحل المختلفة للتداول، وكذا خصم الضريبة علي جميع المدخلات الخدمية الداخلة في انتاج السلع والخدمات الخاضعة للضريبة علي المبيعات في المراحل المختلفة للتداول.<sup>(٢٢)</sup>

**ج-تحقيق التوازن علي مستوى الاطراف والاهداف:** يتعين ان تحقق الضريبة علي القيمة المضافة التوزيع المتوازن لعبء، هذه الضريبة غير المباشرة علي اطراف سلسلة التوريد للسلع والخدمات، بما يحقق عدالة ضريبية افضل، وكذا تحقيق الي قدر ممكن من التوازن بين الاهداف الثلاثة المالية والاقتصادية والاهداف الاجتماعية، ذلك ان هناك علاقة عكسية- كما هو معلوم-بين الهدف المالي للضريبة وبين كل من الهدف الاجتماعي والهدف الاقتصادي، وعملا بنص الدستور "يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة الي: تنمية موارد الدولة وتحقيق العدالة الاجتماعية والتنمية الاقتصادية".<sup>(٢٣)</sup>

**د-تقليل فئات الضريبة:** تقليل عدد فئات ضريبة القيمة المضافة علي السلع والخدمات، يؤدي الي سهولة تطبيق الضريبة وتحصيلها من المسجلين وتيسير اجراءات التحاسب الضريبي، علي ان يراعي توحيد سعر الضريبة لكل من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة بحيث تخضع لسعر ضريبي واحد دون التفرقة بينهما، وخضوع السلع والخدمات التي يتم تصديرها للخارج بسعر "صفر"، مع مراعاة التميز في فئات الضريبة التي سوف يتم فرضها علي السلع والخدمات، تبعا لنوعية السلعة او الخدمة من حيث كونها ضرورية او شائعه الاستهلاك او كمالية.<sup>(٢٤)</sup>

**ه-رفع حدود التسجيل للمكلفين بالضريبة:** لاشك ان رفع حد التسجيل للممولين، من شأنه المساعدة في استبعاد تعامل الادارة مع المنشآت الصغيرة والمتناهية الصغر، وليتوافق مع قانون تنمية المنشآت الصغيرة الصادر بالقانون رقم ١٤١ لسنة ٢٠٠٤، مما يؤدي الي تخفيض التكاليف الادارية لمصلحة الضرائب. ومن ناحية اخري فان جاذبية حد التسجيل المرتفع من المشاهدات التجريبية المنتظمة والتي توضح اسهام نسبه صغيره نسبياً من الشركات بنسبة كبيره من الايرادات المحصلة من ضريبة القيمة المضافة، ومن ثم فان وضع حد تسجيل مرتفع يحقق وفورات في الايرادات الضريبية مقابل تكاليف بسيطة، وبمعني اخر فان المفاضلة بين الايرادات وتكاليف

تحصيلها تعتبر مسألة اساسية، اذ يتعين ان يرتفع حد التسجيل الملائم كلما زادت تكلفة ادارة الضريبة.<sup>(٢٥)</sup>

**و-الاخذ بمفهوم التقدير الذاتي للضريبة:** يتفق المهتمون-بهذا المجال-انه من المتصور حتي الان انه لايمكن اقامة نظام فعال للضريبة علي القيمة المضافة بدون استخدام التقدير الذاتي، ومؤداه ان يقوم المكلفون باداء ماعليهم من التزامات ضريبية طواعيه، مع تدخل محدود من جانب العاملين من الادارة الضريبية. ويتحقق الالتزام الطوعي من خلال نظام الربط الضريبي الذاتي، ذلك بقيام المكلفون الذين يتوفر لهم قدر معقول من المشورة مع الادارة الضريبية بحساب ايراداتهم والتزاماتهم الضريبية، واستكمال اقرارتهم الضريبية وتقديمها وسداد الضريبة المستحقة في موابقتها. هذا، ولقد اظهرت دراسة لمؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية-المعني بالضريبة علي القيمة المضافة والمنعقد في روما في مارس ٢٠٠٥-، اجريت في ٣١ دولة نامية، خلصت الي ان الادارة الضريبة علي القيمة المضافة تقوم علي مفهوم التقدير الذاتي للالتزامات الضريبية في ٢٦ دولة منها<sup>(٢٦)</sup>.

**ز-ادارة ضريبية فعالة وعادلة:** لا يتسني للادارة الضريبة الاخذ بنظام الضريبية علي القيمة المضافة، الا اذا تفهم موظفوها وتلقوا التدريب اللازم والملائم لهذا النظام علما وعملاً، وذلك بما يضمن مد جذور الثقة والاحترام المتبادل بينهم وبين الممولين من خلال التطبيق العادل والفعال لنصوص القانون ذات الصلة. وبالجمله فان تمتع الادارة الضريبية بالكفاءة والنزاهة والحيدة التامة مع الكفاءة العالية من الاهمية بمكان. مما دعي الجمعية الاقتصادية الامريكية American Economic Society، الي القول بان"اصلاح النظام الضريبية في امريكا تكلفة تحسن الادارة المالية، دون الحاجة الي التعديل في التشريع، او انتظار لذلك التعديل<sup>(٢٧)</sup>.

## **(٢)- اثر تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة علي ايرادات الخزنة العامة في مصر**

من شان تطبيق نظام الضريبة علي القيمة المضافة، ان يساهم في زيادة الايرادات الضريبية وبالتالي، ينعكس وبالايجاب علي الايرادات العامة للدولة لتغطية النفقات العامة بالموازنة العامة، والعمل علي سد ومواجه العجز في الموازنة العامة-

وهو الفارق السلبي المتمثل في زيادة المصروفات دون ان يقابلها زيادة في الإيرادات<sup>(٢٨)</sup>، حيث يعد عجز الموازنة العامة من المشاكل الأساسية التي تواجه معظم الدول النامية ومنها مصر علي وجه الخصوص.

## ٢-١- المدارس والمذاهب الاقتصادية المختلفة:

وتعتبر مناهج وطرق زيادة الإيرادات العامة وعلاج ومواجه العجز في الموازنة العامة، من القضايا التي تناولتها المدارس والمذاهب الاقتصادية المختلفة. **فتبني الفكر الكلاسيكي** مبدأ حياد الدولة، وعدم تدخلها في النشاط الاقتصادي، أي حياد السياسة المالية ومبدأ توازن الموازنة العامة للدولة من خلال معارضتهم للفائض أو العجز في الموازنة العامة، وعدم اللجوء إلى عجز الموازنة العامة، حيث يعارض هذا الفكر لجوء الدولة للدين العام سواء الداخلي أو الخارجي، والمحافظة علي توازن الموازنة العامة، وذلك لاقتناعهم ان الاقتصاد في حالة تشغيل كامل ويسعي بشكل تلقائي لبقاء توازن الموازنة العامة والمحافظة عليه-اليد الخفية-. وتستند النظرية الكلاسيكية على مجموعة من المبادئ: اولاً: ان زيادة الانفاق يؤدي للاقتراض وبالتالي تفاحم العجز في الموازنة العامة، ثانياً: الاقتراض الحكومي يؤدي لخفض الانتاجية وبالتالي تحويل الموارد من القطاع الخاص الي القطاع العام، ثالثاً: ان عجز الموازنة العامة يؤدي لزيادة عرض النقود وبالتالي يؤدي هذا لاثار اقتصادية سلبية-منها ارتفاع معدلات التضخم- وعلى الرغم من مناداة المدرسة الكلاسيكية في الاقتصاد بأهمية الحفاظ على الموازنات العامة للدول في وضع التوازن، إلا أن هذا الوضع التوازني نادر الحدوث في الواقع العملي. ففي الغالب تحدث اختلالات في الموازنات نتيجة لزيادة أو قلة الإيرادات العامة للدولة عن نفقاتها مسببة بذلك فائضاً أو عجزاً في الموازنة العامة<sup>(٢٩)</sup>.

وينتقد الكينزيون مبدأ اليد الخفية للكلاسيك، **فيرى الكينزيون**، ضرورة اعادة النظر في حيادية وعدم تدخل الدولة في الشأن الاقتصادي، حيث اباحوا عدم الالتزام بمبدأ توازن الموازنة العامة، وضرورة تحرير دور الدولة بسياساتها-المالية والنقدية-وان عجز الموازنة يكون مقبولاً، طالما يؤدي إلى رفع مستويات التشغيل وزيادة الناتج القومي، فعند حدوث خلل في التوازن بين الطلب والعرض، يتعرض الاقتصاد لحدوث البطالة، فيمكن القضاء



عليها وإحلال التوازن الإقتصادي العام من خلال التمويل بالعجز، أي زيادة الإنفاق العام بالمقدار الذي يتطلبه تحقيق الاستقرار وأيضاً عندما يتعرض الاقتصاد للتضخم فإنه بالإمكان القضاء عليه من خلال تحقيق زيادة الإيرادات العامة-امتصاص السيولة-من خلال زيادة الضرائب وتخفيض الإنفاق العام بالمقدار الذي يتطلبه تحقيق الاستقرار<sup>(٣٠)</sup>. هذا وقد تباينت آراء الاقتصاديين حول علاج عجز الموازنة العامة عن طريق التمويل بالعجز، فهناك من يؤيد التمويل بالعجز، لأنه سيساعد علي تشجيع الاستثمار وتوزيع اعباء التنمية بين الاجيال الحاضرة والقادمة، وسيخلق سلع ومنتجات ستمتص الزيادة النقدية. بينما هناك من عارض التمويل بالعجز، حيث يرون انه سيؤدي لمزيد من التضخم النقدي الحاد، نتيجة لضعف الجهاز الانتاجي لتلك الدولة التي تقوم بالتمويل بالعجز، وارتفاع الميل الحدي للاستهلاك لدي افرادها. واخيراً هناك من كان معتدلاً في رايه في استخدامه لسياسة التمويل بالعجز، حيث انهم اجازو به ولكن في حدود معينه، بحيث يوجه نحو المشاريع الانتاجية ذات المردود السريع، حيث نستطيع من خلال الطلب علي انتاجها امتصاص الكمية النقدية الزائده، كما ان نسبة التمويل يجب ان لا تتعدي معدل زيادة الناتج القومي الاجمالي.

ومع تحول ظاهرة التضخم الي ظاهرة مزمنة، وظهور مدرسة النيو كلاسيك، فتستند هذه النظرية على مبدأ اليد الخفية فهي الكفيلة لتحقيق التوازن العام في النشاط الاقتصادي-لآدم سميث و قانون جون ساي-و تتشابه هذه النظرية مع النظرية الكلاسيكية في تحجيم دور الدولة في النشاط الإقتصادي من أجل التقليل من النفقات العامة و أيضاً تقليص دور القطاع الحكومي و نقل الإستثمارات الحكومية للقطاع الخاص، وتري هذه النظرية إن سد عجز الموازنة يتطلب عدم التوسع في الإنفاق العام، وتقليص النفقات الحكومية وخاصة الاجتماعية؛ **واما عن الفكر النيو كينزي في محاولته لسد عجز الموازنة العامة، فيري عدم ضرورة وجود توازن في الموازنه العامة للدولة، ثم الإشارة لضرورة وجود دور وظيفي للموازنة العامة للدولة-باستخدام كل من السياسة المالية والنقدية-من حيث زيادة الإنفاق في فترات الكساد، وعلي العكس في حالة التضخم، لذا فان الدور الوظيفي لدي الفكر النيو كينزي يتوقف علي الحالة التي يمر بها اقتصاد الدولة من كساد او رواج<sup>(٣١)</sup>.**

لذا يمكننا القول، ان الانفاق العام للدولة ينبغي وان يقابله ايراد نقدي لمقابلة اوجه الصرف المختلفة، اي تتوقف مقدرة الدولة علي تقديم الخدمات العامة، بمقدار حصولها علي الايرادات بطريقة او باخري، فهناك العديد من مصادر الايرادات العامة-موارد وممتلكات الدولة، ضرائب ورسوم مختلفة، وكذلك القروض العامة والمنح-، ولكن تعتبر الضرائب بشقيها المباشرة وغير المباشرة هي العمود الفقري للايرادات العامة، لكونها هي المصدر الرئيسي للايرادات العامة، وبما ان الضرائب المباشرة تواجه اعتراضا جماهيريا، فضلا عن زيادة مشاكل التهرب به، والتي لم يسفر التطبيق العملي عن امكانية مواجهته مواجهه حاسمة، وعلي النقيض فالضرائب غير المباشرة ولا سيما الضريبة علي القيمة المضافة، والتي اصبحت تمثل النسبة الاكبر من حصيله الضرائب غير المباشرة لمعظم دول العالم، حيث تمثل ايراد مستديم ودائم لخزانة الدولة، وذلك بقدر مساهمتها في تمويل عجز الموازنة، لذا فهي تعد من اهم مصادر الايرادات العامة علي نطاق واسع في اكثر من ١٢٠ دولة علي مستوي قاره افريقيا واسيا واوروبا وامريكا الشمالية. حيث تشكل عادة حوالي ثلث مجموع الايرادات الضريبية، و يبلغ متوسط ايراداتها ٤.٢% من اجمالي الناتج المحلي في البلدان منخفضة الدخل، بينما تبلغ ٧.٦% من اجمالي الناتج المحلي الاجمالي في البلدان مرتفعة الدخل<sup>(٣٢)</sup>.

وقد ذكر المركز الدولي للضرائب والتنمية في تقريره، وبناء علي بيانات الايرادات العامة الحكومية، ان ايرادات الضريبة علي القيمة المضافة وفقا لعام ٢٠١٣ نحو ٣٢% من الايرادات الضريبية في البلدان منخفضة الدخل، و زادت تلك النسبة في البدان متوسطة الدخل لتصل الي ٣٧% من اجمالي الايرادات الضريبية، بينما في البدان مرتفعة الدخل فانها تمثل ٢٧% من اجمالي الايرادات الضريبية. وقد اشارت العديد من الدراسات، "الي ان ايرادات الضريبة علي القيمة المضافة تشارك بمقدار الثلث من الايرادات الضريبية، الامر الذي انعكس بالايجاب علي زيادة الايرادات العامة، ووجود علاقة قوية ايجابية بين ضريبة القيمة المضافة والناتج المحلي الاجمالي في صيربيا"، وفقا لدراسة (kalas2017)<sup>(٣٣)</sup> وكذلك اوصت دراسة (Chukwuma Collins and Zachariah Peter 2019) ان ضريبة القيمة

المضافة لها تاثير ايجابي علي توليد وتنوع الايرادات الحكومية في نيجيريا، وبالتالي تقليل الاعتماد علي عوائد النفط، بالاضافة لضرورة توسيعها لتشمل جميع السلع والخدمات لتوليد المزيد من الايرادات. وقد اثبتت دراسة (Sermento.2016) ان معظم الدول الاوربية التي طبقت الضريبة علي القيمة المضافة، ادي ذلك لزيادة الايرادات العامة للدولة بها. واكدت دراسة (ايمان مضلي العبدلي، واخرون، ٢٠١٩) علي ان تطبيق ضريبة القيمة المضافة، يساهم في زيادة الايرادات العامة، بسبب اتساع وعائها الضريبي وقصر فتره تحصيلها.

واما عن الشأن المصري-محل دراستنا-، فنجد ان السياسة الضريبية المصرية تعاني من مشكلة ضعف الحصيلة الضريبية بالاضافة الي ارتفاع نسب التسرب- التهرب-الضريبي، الامر الذي تطلب وبشكل حتمي وضروري، العمل علي اصلاح المنظومة الضريبية، وذلك من خلال اعادة النظر في القوانين المختلفة التي تنظم العلاقة بين الممول ومصلحة الضرائب، من اجل معالجة تلك الاختلالات في المنظومة الضريبية، ومواكبه التغيرات في الانشطة الاقتصادية، لذا فبدا العمل في مجموعه من الاصلاحات الماليه الضريبية، حيث استغرقت وزارة المالية واجهزتها المعنية وقتا طويلا لتطبيق نظام الضريبة علي القيمة المضافة، حيث يرجع زمن التحضير لعام ٢٠٠٨، اي قبل ٨ سنوات من التطبيق في النصف الثاني من عام ٢٠١٦. وعلي اعتبار ما تتميز به ضريبة القيمة المضافة من تغطية كافة السلع والخدمات-الا ما استثنى بقرار-التي يتم انتاجها بدءا من شراء مستلزمات الانتاج وانتهاءً الي المستهلك، وازحى التحصيل المستمر لايرادات ضريبة القيمة المضافة- وتمتعها بثبات ووفرة التحصيل-عاملا هاما في توفير السيولة اللازمة لتمويل الخزنة العامة، حيث يتم تحصيلها خلال جميع مراحل سلسلة الانتاج، وبالتالي فان الفشل في تحصيل الضريبة في احدي مراحل السلسلة لن يؤثر علي جملة الايرادات، نظرا لاستراداها وتامينها في المراحل التالية، ومساعدة الدولة علي تسيير مرافقها العامة، حيث انها تعد من اكثر الطرق سهولة لتحصيل الايرادات، حتي انها وصفت "باله النقود"، لذا فيعتبر الهدف المالي-زيادة الحصيلة الضريبية وحصيلة الايرادات العامة-

هو الغرض الرئيسي لتطبيق الضريبة علي القيمة المضافة، وهذا لا يمنع من تواجد مجموعه من الاثار والاهداف الاخرى ومنها: الاثر علي الاستهلاك، الادخار والاستثمار، الاسعار، ميزان المدفوعات واثرا اجتماعيا وربما سياسياً، شريطة ان لا يحدث تعارض بين تحقيق هذه الاهداف وهدف زيادة الايرادات العامة في المقام الاول<sup>(٣٤)</sup>. ومع تزايد معدلات العجز الحادة في الموازنة العامة المصرية في الفترة ما بين عامي ٢٠١٠-٢٠١٣ ليصل الي ٢٣٩.٩ مليار جنيه ، والتدهور الحاد في المصادر السيادية للدولة-السياحية، الانتاج والتصدير-الامر الذي دعي لضرورة البحث عن مصادر سيادية اكثر فعالية ومنها، تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة، حيث انها تتمثل ايرادا ماليا منتظما-اذ ان اهم مايميز هذه الضريبة هو الرقابة الذاتية(self-policing) والتي بدورها تعمل علي الحد من التهرب الضريبي-مما يساهم ويساعد في سد العجز بالموازنة العامة للدولة في المقام الاول، ومواكباً للتطور-حيث ان العمل بنظام الضريبة العامة علي المبيعات قد تجاوز ٢٥ عام منذ فرض القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١-وتلبية لمتطلبات صندوق النقد الدولي-، وهو ما سوف يتيح للحكومة المصرية امكانية الحصول علي قرض صندوق النقد الدولي المذكور، حيث من المعروف ان صندوق النقد الدولي يشجع وبقوه، الحكومات التي تطلب اي قرض من خلاله، ضرورة تضمين التحول الي هذه الضريبة ضمن خطاب النوايا التي المقدم الي صندوق النقد الدولي<sup>(٣٥)</sup>.

## ٢-٢- العلاقة بين اجمالي الايرادات الضريبية واجمالي الايرادات العامة:

فعند صدور قانون الضريبة العامة علي المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١، كانت الضريبة مقصورة علي المنتج الصناعي وموردو الخدمات والمستورد، وظلت الضريبة مطبقة ولمدة جاوزت العشر سنوات، وبصدور القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١، امتد تطبيق الضريبة العامة علي المبيعات الي المرحلتين الاولي والثانية-تاجر التجزئة وتاجر الجملة-، والتي اقتربت فنيا من الشكل المرغوب فيه للضريبة علي القيمة المضافة، الا ان مشكلات التطبيق التي صاحبت الضريبة-ضريبة المبيعات-دفعت الي

صدر القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦:-قانون الضريبة علي القيمة المضافة-، ويمكن تتبع تطور الضريبة المذكورة من خلال استعراض دورها التمويلي من خلال مايلي:  
الجدول رقم (١) يوضح: العلاقة بين ايرادات الضريبة علي القيمة المضافة والنتاج المحلي، واجمالي الايرادات العامة، واجمالي المصروفات العامة، وعجز الموازنة العامة، واجمالي الايرادات الضريبية خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٩.

بالمليون جنيه

السنوات	النتاج المحلي الاجمالي <sup>(١)</sup>	اجمالي الايرادات العامة	اجمالي المصروفات العامة	عجز الموازنة العامة	اجمالي الايرادات الضريبية	اجمالي الضريبة علي القيمة المضافة
٢٠١٠/٢٠١١	١,٣٠٩,٩٠٦	265,286	٤٠١٨٦٦	١٣٦٥٨٠	١٩٢,٠٧٢	64441
٢٠١١/٢٠١٢	١,٦٩٥,٠٩٦	303,622	٤٧٠,٩٩٢	١٦٧٣٧٠	٢٠٧,٤١٠	72371
٢٠١٢/٢٠١٣	١,٩٠٨,٣١٤	350,322	٥٨٨١٨٨	٢٣٧٨٦٥	٢٥١,١١٩	79794
٢٠١٣/٢٠١٤	٢,١٧٧,٨٢٠	456,788	٧٠١٥١٤	٢٤٤٧٢٧	٢٦٠,٢٨٩	77001
٢٠١٤/٢٠١٥	٢,٤٧٣,١٠٠	465,241	٧٣٣٣٥٠	٢٦٨١٠٩	٣٠٥,٩٥٧	١٠٥٥٦٨
٢٠١٥/٢٠١٦	٢,٦٧٤,٤١٠	491,488	٨١٧٨٤٤	٣٢٦٣٥٦	٣٥٢,٣١٥	١٢٠٠٤٧
٢٠١٦/٢٠١٧	٣,٤١٧,١٤٩	659,184	١٠٣١٩٤١	٣٧٢٧٥٧	٤٦٢,٠٠٧	١٨٣٤٧١
٢٠١٧/٢٠١٨	٤,٣٣٤,٩٠٠	821,134	١٢٤٤٤٠٨	٤٢٣٢٧٤	٦٢٩,٣٠٢	٢٦١٥١٠
٢٠١٨/٢٠١٩	٥,٤٤٤,٠٣٠	941,910	١٣٦٩٨٧٠	٤٢٧٩٦٠	٧٣٦,١٢١	٣٠٨٩٧٠
٢٠١٩/٢٠٢٠	٥,٨٧٩,٦٣٢	975,430	١٤٣٤٧٢٣	٤٥٩٢٩٤	٧٣٩,٦٣٢	٢٩٤٠١٣

المصدر: التقارير المالية الشهرية لوزارة المالية ٢٠١٠-٢٠١٩،<sup>(١)</sup>النتاج المحلي الاجمالي

بتكلفه عوامل الانتاج.

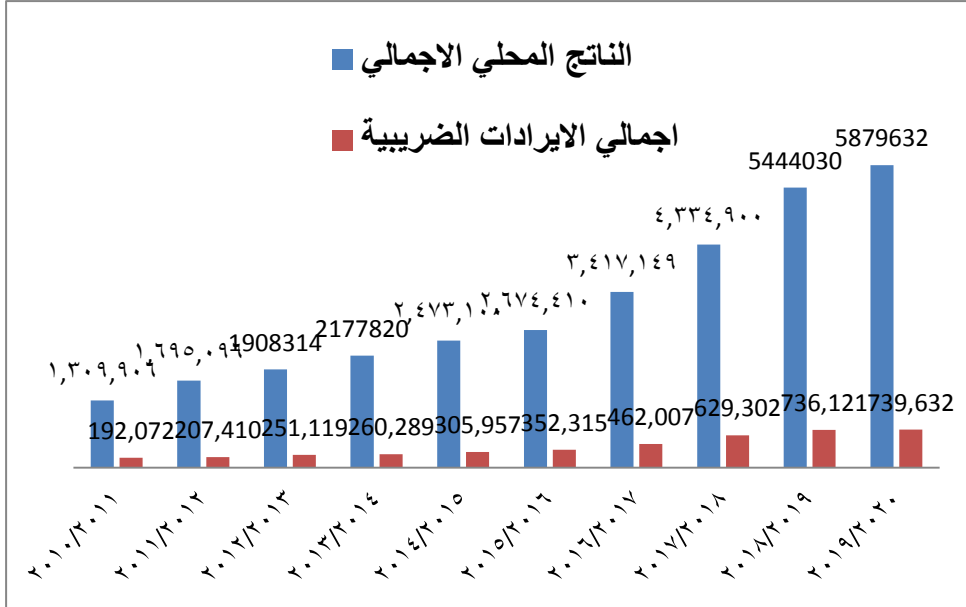
إذا نظرنا الي الجدول رقم(١) نجد الايرادات العامة والتي تشمل مجموع ايرادات تشغيل جميع الوحدات والهيئات الداخلة في الموازنة العامة، اي جميع الايرادات الضريبية بانواعها، والايرادات غير الضريبية المتمثلة في ارباح الهيئات

والمؤسسات الاقتصادية وشركات قطاع الاعمال، فضلا عن إيرادات الخدمات الحكومية بصفة عامة- فنجد ان الإيرادات العامة بالموازنة العامة في ٢٠١٢/٢٠١١ سجلت ما قدره 303622 مليون جنيه، وبنسبة نمو قدرها 14.4% عن العام السابق ٢٠١١/٢٠١٠. ويرجع سبب ارتفاع الإيرادات العامة في هذا العام الي ارتفاع الإيرادات الضريبية المحصلة خلال تلك المدة، وارتفاع فوائض ارباح البنك المركزي، بالإضافة الي ارتفاع المنح الخارجية، وانخفضت- عن العام السابق- فوائض ارباح هيئة البترول<sup>(٣٦)</sup>. بينما بلغت الإيرادات العامة في ٢٠١٧/٢٠١٦ ما قدره 659184 مليون جنيه، حيث بلغت نسبة النمو ٣٤.١% عن العام السابق ٢٠١٦/٢٠١٥، ويرجع ذلك لزيادة الإيرادات الضريبية في جملتها (الضرائب علي الدخل والارباح، الضرائب علي الممتلكات، الضرائب علي السلع والخدمات في عام ٢٠١٧/٢٠١٦ وهو العام الاول من تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة، وكذلك ارتفاع الإيرادات غير الضريبية المتمثلة في- عوائد الملكية، المنح الخارجية، حصيله بيع السلع والخدمات، عوائد الحسابات والصناديق الخاصة-<sup>(٣٧)</sup>.

واخيرا نجد بلوغ الإيرادات العامة في ٢٠٢٠/٢٠١٩ ما قدره 975430 مليون جنيه، وبلغت نسبة النمو ٣.٥% عن العام السابق ٢٠١٩/٢٠١٨. ويرجع هذه الارتفاع الي ارتفاع الإيرادات الضريبية-الضرائب علي الدخل والارباح الراسمالية، الضرائب علي القيمة المضافة، الضرائب علي هيئة قناة السويس، بينما انخفضت الضرائب علي هيئة البترول، وكذلك ارتفاع الإيرادات غير الضريبية<sup>(٣٨)</sup>. ويلاحظ من الجدول رقم (١) ارتفاع الإيرادات الضريبية خلال الفتره ٢٠١٧/٢٠١٦- ٢٠٢٠/٢٠١٩، والذي يرجع في جزء منه الي الاخذ بنظام الضريبة علي القيمة المضافة خلال الفتره المذكورة، ويلاحظ ارتفاع الإيرادات العامة بنسب متزايدة خلال الفتره ذاتها. اما عن جانب عجز الموازنة العامة للدولة-وهو الفرق بين المصروفات والإيرادات- فنجد ان الكثير من الدول النامية ومنها مصر تعمل علي مواجهه عجز الموازنة، وذلك في ضوء المزيد من الإصلاحات المالية، ويكون ذلك اما من خلال ترشيد الانفاق العام او زيادة الإيرادات العامة.

حيث يتضح من الجدول رقم(١) وبصورة عامة زيادة معدلات العجز في الموازنة العامة من عام ٢٠١٠/٢٠١١ الي عام ٢٠١٩/٢٠٢٠. حيث بلغ العجز في الموازنة العامة بين اعوام ٢٠١٠/٢٠١١، ٢٠١١/٢٠١٢، ٢٠١٢/٢٠١٣، ٢٠١٣/٢٠١٤، ٢٠١٤/٢٠١٥، ٢٠١٥/٢٠١٦ ما قدره ١٣٦٥٨٠، ١٦٧٣٧٠، ٢٣٧٨٦٥، ٢٤٤٧٢٧، ٢٦٨١٠٩، ٣٢٦٣٥٦ مليون جنيه علي التوالي،-اي زيادة المصروفات العامة عن الايرادات العامة-، ومن اسباب زيادة معدلات العجز بشكل اساسي الي تلبية المطالبات الفئوية التي اعقبت ثورة ٢٥ يناير، وانخفاض الموارد العامة للدولة خاصا الموارد الضريبية وذلك نتيجة لتوقف النشاط الاستثماري، وخروج غالبية الاستثمارات الاجنبية نتيجة لعدم الاستقرار الامني والاعتصامات العمالية المتكررة<sup>(٣٩)</sup>. ونجد ايضا انه قد بلغ العجز في الموازنة العامة خلال العام الاول لتطبيق الضريبة علي القيمة المضافة، في ٢٠١٦/٢٠١٧ ما قدره ٣٧٢٧٥٧ مليون جنيه، حيث قامت الحكومة وذلك في ظل اهتمامها برفع الدعم والمزايا الاجتماعية بشكل عام، برفع التكاليف الموجهه للدعم الموجهه للسلع التموينية، ورفعت بند المزايا الاجتماعية، وكذلك ارتفعت الفوائد المدفوعه عن الديون المحلية، وارتفعت الاستثمارات الخاصة بالحكومة<sup>(٤٠)</sup>، وانخفض معدل النمو في العجز في عام ٢٠١٦ فبلغ ١٤.٢% عن العام السابق له، مقارنة بمعدل النمو في العجز في عام ٢٠١٥ فبلغ ٢١.٧% عن العام السابق له. واخيرا بلغ عجز الموازنة العامة في ٢٠١٩/٢٠٢٠ ما قدره ٤٥٩٢٤٩ مليون جنيه-اي زيادة المصروفات عن الايرادات-وبلغت نسبة النمو في العجز ٧.٣% عن العام السابق ٢٠١٨/٢٠١٩. وقد بلغت قيمة المصروفات العامة في ٢٠١٩/٢٠٢٠ ما قدره ١٤٣٤٧٢٣ مليون جنيه، وبزيادة قدرها ٦٤٨٥٣ مليون جنيه عن العام السابق لها، وترجع هذه الزيادة الي: ارتفاع استثمارات الدولة في البنية الاساسية، وارتفاع الانفاق علي فوائد الديون الداخلية والخارجية، وارتفاع الانفاق علي الاجور والتعويضات، وانخفاض بند الدعم والمزايا الاجتماعية<sup>(٤١)</sup>.

الشكل رقم (١) يوضح: الأهمية النسبية لاجمالي الإيرادات الضريبية بالنسبة للنتائج المحلي الاجمالي خلال الفترة الزمنية ٢٠١٠-٢٠١٩



المصدر: اعداد الباحث، من التقارير المالية الشهرية لوزارة المالية ٢٠١٩-٢٠١٠. وبخصوص الإيرادات الضريبية وهي عبارة عن الأموال التي يتم جمعها من خلال تحصيل إيرادات الضرائب المختلفة، فجد أنها تمثل اهم مصادر تمويل إيرادات الموازنة العامة للدولة، لما تمثله من مورد حقيقي يسهم في تمويل الانفاق الحكومي المتنامي خاصة في مصر، بالإضافة الي انها هي الاداه الرئيسية لتحقيق خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية في المجتمع. الا ان نسبة معدلات الإيرادات الضريبية تعد منخفضة جدا بالنسبة للنتائج المحلي الاجمالي وهو يعني قيمة جميع السلع والخدمات النهائية داخل دولة ما خلال فترة زمنية محددة، ليعبر عن معدلات نمو الاقتصاد القومي، وتأتي الأهمية البالغة لمقارنة الإيراد الضريبي بالنتائج المحلي الاجمالي، لانه يعكس قدره وامكانيات الدولة في استيفاء حقوق الخزانة العامة من ارباح النشاط الاقتصادي الخاص، وكذلك قدره الدولة علي مجابهة ومحاربة التهرب الضريبي بها.



حيث يتضح من الجدول رقم(١) بلوغ حجم الايرادات الضريبية في ٢٠١٢/٢٠١١ ما قدره ٢٠٧٤١٠ مليون جنيه، وارتفعت نسبة النمو في الايرادات الضريبية ٧.٩% عن العام السابق ٢٠١١/٢٠١٠، ويرجع هذا الارتفاع الي العمل علي تفعيل احكام عمليات تحصيل الضرائب الجمركية ومواجهه عمليات التهرب بما ساهم في ارتفاع الحصيلة الجمركية واستحداث شريحة جديدة بهيكل الضرائب علي الدخل بارتفاع نسبته ٥% علي ارباح شركات الاموال والاشخاص وارتفاع معدل الضريبة علي السجائر المحلية والمستوردة لتصل الي ١٠%، كما تم تفعيل منظومة الدفع الالكتروني لسداد للضرائب حماية للاموال العامة، بالاضافة للتخلص من ملف المتأخرات الضريبية خاصا فيما يتعلق بالمؤسسات الصحفية القومية<sup>(٢)</sup>. بينما بلغ حجم الناتج المحلي الاجمالي في ٢٠١٢/٢٠١١ ما قدره ١,٦٩٥,٠٩٦ مليون جنيه، وبنسبه نمو بلغت ٢٩.٤% عن العام السابق ٢٠١١/٢٠١٠. وعلي الرغم من حالة عدم الاستقرار السياسي والامني والذي انعكست بطبيعته الحال علي الاداء الاقتصادي بالسلب بسبب احداث ثورة يناير ٢٠١١ الا ان الناتج المحلي الاجمالي حقق نموا طفيفا مقارنا بالعام السابق وهذا يرجع الي دفع حركة النشاط الاقتصادي ومقدار مساهمات الأنشطة الاقتصادية، حيث ارتفعت مساهمات كلا من " قطاع الزراعة، قطاع الصناعات التحويلية، قطاع تجارة الجملة والتجزئة، قطاع النقل والتخزين. وعلي الجانب الاخر، فشهدت بعض القطاعات انخفاضا في مساهمتها في نمو الناتج المحلي الاجمالي بالعام السابق ومنها قطاع الاتصالات، والتأمينات الاجتماعية، وقطاع قناة السويس<sup>(٣)</sup>. وقدر ما تمثلت الايرادات الضريبية من الناتج المحلي الاجمالي في ٢٠١٢/٢٠١١ ب ١٢.٢%، واما عن حجم الايرادات الضريبية في ٢٠١٦/٢٠١٥ وهو العام السابق لتطبيق الضريبة علي القيمة المضافة، ما قدره ٣٥٢٣١٥ مليون جنيه، وبنسبه نمو بلغت ١٥.١% عن العام السابق ٢٠١٤/٢٠١٥. ويرجع ذلك الي سببين الاول/ ارتفاع الحصيلة من الضرائب علي الدخول ، وكذلك حصيلة الضرائب علي السلع والخدمات، و زيادة حصيلة الضرائب علي الممتلكات<sup>(٤)</sup>. السبب الثاني/ اتباع الحكومة منذ بداية عام ٢٠١٤ تنفيذ برنامج اصلاح

مالي متكامل يهدف لدفع النشاط الاقتصادي وتدعيم الحماية الاجتماعية من خلال: سياسات ترشيد الانفاق، وتوسيع القاعده الضريبية ورفع كفاءة التحصيل<sup>(٤٥)</sup>. بينما بلغ حجم الناتج المحلي الاجمالي في ٢٠١٦/٢٠١٥ ما قدره ٢,٦٧٤,٤١٠ مليون جنيه، وبنسبة نمو بلغت حوالي 8.1% عن العام السابق له-وقد شهد الناتج المحلي طفره في معدلات النمو وذلك بسبب تحسن الوضع السياسي والاجتماعي والذي انعكس بالايجاب علي الوضع الاقتصادي في الاهتمام باقامة العديد من المشروعات والبنية الاساسية والتنموية الكبرى-وعلي اي حال فاذا ما قارنا الايرادات الضريبية و الناتج المحلي الاجمالي في ٢٠١٦/٢٠١٥ نجد ان الناتج المحلي بلغ ٢,٦٧٤,٤١٠ مليون، بينما الايرادات الضريبية بلغت ٣٥٢٣١٥ مليون، حيث مثلت الايرادات الضريبية مايقرب من ١٣.١% من اجمالي الناتج المحلي. وبلغ حجم الايرادات الضريبية في ٢٠١٧/٢٠١٦ -العام الاول من تطبيق ضريبة القيمة المضافة-، ما قدره ٤٦٢٠٠٧ مليون جنيه، وبنسبه نمو بلغت ٣١.1% عن العام السابق ٢٠١٦/٢٠١٥. بينما بلغ حجم الناتج المحلي في ٢٠١٧/٢٠١٦ ما قدره ٣,٤١٧,١٤٩ مليون جنيه، وبنسبه نمو بلغت ٢٧.٧% عن العام السابق ٢٠١٦/٢٠١٥، بينما بلغت حجم الايرادات الضريبية ٤٦٢٠٠٧ مليون جنيه حيث ارتفعت نسبه تمثيل الايرادات الضريبية من الناتج المحلي الاجمالي لتصل الي ١٣.٥% من الناتج المحلي الاجمالي، وهو ما يعكس غزارة الايرادات الضريبية، خاصا بعد تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة، حيث مثلت ايرادات الضريبية علي القيمة المضافة عام ٢٠١٧/٢٠١٦، ١٨٣٤٧١ مليون جنيه وبمعدل نمو ٥٢.٨% عن العام السابق<sup>(٤٦)</sup>.

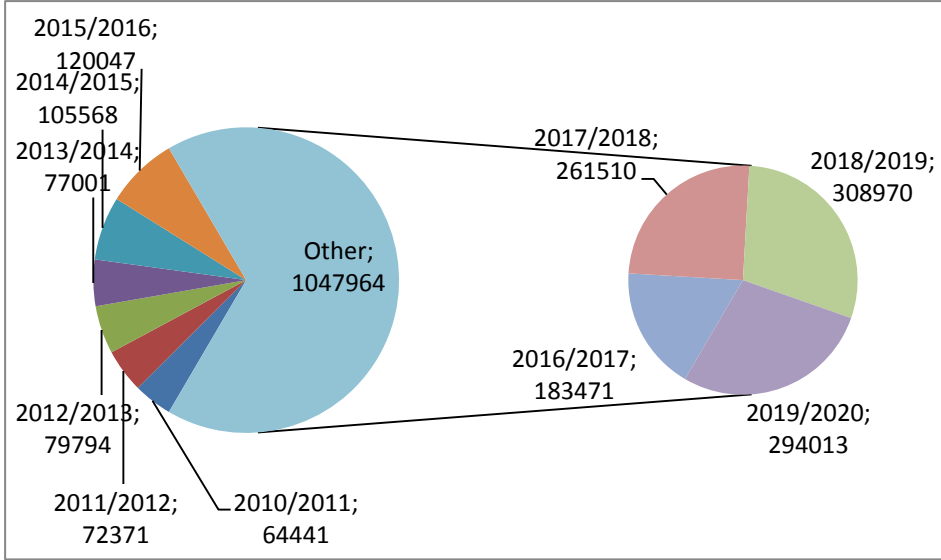
اما عن حجم الايرادات الضريبية في ٢٠٢٠/٢٠١٩ فقد بلغ ما قدره ٧٣٩٦٣٢ مليون جنيه، وبنسبه نمو بلغت 0.4% عن العام السابق لها، بينما بلغ حجم الناتج المحلي في ٢٠٢٠/٢٠١٩ ما قدره ٥٨٧٩٦٣٢ مليون جنيه، وبنسبة نمو بلغت ٨% عن العام السابق، وجدير بالذكر ان عام ٢٠٢٠/٢٠١٩، ورغما عن تداعيات فيروس كورونا و تأثيره علي الاقتصاد العالمي، فقد نجح الاقتصاد المصري في التعامل مع الازمة، وتحقيق معدل نمو ايجابي خاصة في الناتج المحلي الاجمالي، حين سجلت دول اخري معدلات نمو سالبة،

وبصفة عامة يرجع تحقيق معدل نمو ايجابي في الناتج المحلي الاجمالي نتيجته لاثر الاصلاحات الهيكلية في برنامج الاصلاح الاقتصادي المصري، والذي بدأ منذ ٢٠١٦ والسياسات الاستباقية لمواجهة تداعيات فيروس كورونا<sup>(٤٧)</sup>. ومن ثم فاذا ما نظرنا الي حجم الايرادات الضريبية و حجم الناتج المحلي الاجمالي فقد بلغا ما قدره ٧٣٩٦٣٢ مليون جنيه ، ٥٨٧٩٦٣٢ مليون جنيه علي التوالي، في ٢٠٢٠/٢٠١٩ .

وإذا ما نظرنا وبوجه عام، وطوال الفتره من ٢٠١٠ الي ٢٠١٩، نلاحظ انخفاضا في معدلات الايرادات الضريبية المحصلة مقارنة بمعدلات بالناتج المحلي الاجمالي، علي الرغم من غزارة الحصيلة الضريبية الا انها لا تتوافق مع ارتفاع الناتج المحلي الاجمالي، وهذا يعني ضعف قدره الدولة بل وعجزها، في استيفاء كامل حقوق الخزنة العامة من الضرائب العامة المفروضة من ارباح النشاط الاقتصادي. وعلي الجانب الاخر نجد ان هناك ارتفاعا في الاهمية النسبية للايرادات الضريبية بالنسبة الي اجمالي الايرادات العامة للدولة، حيث ان نسبة الايرادات الضريبية الي الايرادات العامة بلغت ما قدره 68.3% في ٢٠١٢/٢٠١١ . بينما نجد ان نسبه الايرادات الضريبية ارتفعت وذلك بعد تطبيق نظام الضريبة علي القيمة المضافة الي الايرادات العامة تمثل ما بما قدره ٧٠% في ٢٠١٧/٢٠١٦ . وبلغت الايرادات الضريبية في ٢٠١٩/٢٠١٨ ما قدره 78.1% من اجمالي الايرادات العامة. وترجع تلك الطفرة التي شهدتها الايرادات الضريبية الي الاجراءات التي اتخذتها الحكومة المصرية بهدف توسيع وزيادة مقدار مشاركة الايرادات الضريبية في الايرادات العامة، عن طريق تطبيق نظام الضريبة علي القيمة المضافة مع نهاية عام ٢٠١٦، وما تبعها من اخضاع جميع الخدمات بجانب السلع للضريبة، مع زيادة معدل الضريبة المفروضة من ١٠% وفقا لنظام ضريبة المبيعات، الي ١٣% في العام الاول من التطبيق، ثم الي ١٤% بداية من العام التالي للتطبيق.

الشكل رقم (٢) يوضح: تطور إيرادات الضريبة على القيمة المضافة خلال الفترة الزمنية

٢٠١٩-٢٠١٠



المصدر: اعداد الباحث، من التقارير المالية الشهرية لوزارة المالية ٢٠١٩-٢٠١٠.

وفيما يتعلق بالجدول رقم (١) نلاحظ اختلافا ملحوظا في نسب ارتفاع الضريبة على السلع والخدمات، وذلك اثناء تطبيق الضريبة على المبيعات وفي الفترات التي تلت تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، حيث نجد ان حجم ايراد الضريبة على السلع والخدمات-ضريبة المبيعات-في ٢٠١٢/٢٠١١ ما قدره ٧٢٣٧١ مليون جنيه، وبنسبة نمو ١٢.٣% عن العام السابق لها، بينما نجد ان حجم الايراد و نسبه النمو في الضريبة على السلع والخدمات في عام ٢٠١٦-٢٠١٥ قد بلغ ١٢٠٠٤٧ مليون جنيه، وبنسبة نمو بلغت ١٣.٧% عن العام السابق له، بينما زادت الحصيلة الضريبية لضريبة القيمة المضافة، زيادة كبيرة في عام ٢٠١٧/٢٠١٦ وذلك بعد تطبيق القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، حيث بلغت ما قدره ١٨٣٤٧١ مليون جنيه- وذلك في ظل تطبيقها بمعدل ١٣%- وبنسبه نمو بلغت ٥٢.٨%، وفي العام التالي مباشرة وبعد زيادة معدل الضريبة الي ١٤%، ارتفعت احجام الايرادات في الاعوام

المالية التالية ٢٠١٧/٢٠١٨ و ٢٠١٨/٢٠١٩ الي ٢٦١٥١٠ مليون جنيه و ٣٠٨٩٧٠ مليون جنيه علي التوالي، وبنسبة نمو بلغت ٤٢.٥% و ١٨.١%، علي ان حجم ايراد الضريبة في ٢٠٢٠/٢٠١٩ بلغ ما قدره ٢٩٤٠١٣ مليون جنيه، وبنسبه انخفاض طفيفة، وذلك بسبب جائحة كورونا وما ترتب عليها من حالة اقتصادية غير مستقره.

### ٢-٣- الأهمية النسبية للضريبة على القيمة المضافة:

تتجلى الأهمية النسبية للضريبة على القيمة المضافة الي كل من اجمالي الإيرادات العامة، وعجز الموازنة، والإيرادات الضريبية عن الفترة من ٢٠١١/٢٠١٠ الي ٢٠٢٠/٢٠١٩ من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (٢) يوضح: الأهمية النسبية للضريبة على القيمة المضافة الي كل من اجمالي الإيرادات العامة والمساهمة في سد عجز الموازنة العامة والإيرادات الضريبية خلال الفترة الزمنية

٢٠٢٠/٢٠١٩-٢٠١١/٢٠١٠

السنة المالية/ النسبة	ايرادات الضريبة علي القيمة المضافة / الي اجمالي الإيرادات العامة	ايرادات الضريبة علي القيمة المضافة / الي عجز الموازنة العامة	ايرادات الضريبة علي القيمة المضافة / الي ايرادات الضريبة علي القيمة المضافة / الي الإيرادات الضريبية
٢٠١١/٢٠١٠	24.2%	47.1%	33.5%
٢٠١٢/٢٠١١	23.8%	43.2%	34.8%
٢٠١٣/٢٠١٢	22.7%	33.5%	31.7%
٢٠١٤/٢٠١٣	16.8%	31.4%	29.5%
٢٠١٥/٢٠١٤	22.6%	39.3%	34.5%
٢٠١٦/٢٠١٥	24.4%	36.7%	34%
٢٠١٧/٢٠١٦	27.8%	49.2%	39.7%
٢٠١٨/٢٠١٧	31.8%	61.7%	41.5%
٢٠١٩/٢٠١٨	32.8%	72.1%	41.9%
٢٠٢٠/٢٠١٩	30.1%	64%	39.7%

المصدر: اعداد الباحث، من التقارير المالية الشهرية لوزارة المالية ٢٠١٩-٢٠١٠.

يتبين من الجدول رقم (٢)، ان إيرادات الضريبة العامة علي المبيعات شهدت ارتفاعا ملحوظا كنسبة مئوية من اجمالي الإيرادات العامة، فبينما كانت تبلغ ٢٣.٨% من الإيرادات العامة خلال العام المالي ٢٠١١/٢٠١٢، ارتفعت تلك النسبة وذلك في ٢٠١٧/٢٠١٦ وهو العام المالي الاول لصدور قانون الضريبة علي القيمة المضافة- لكي

تحقق ٢٧.٨%، ثم ارتفعت الي ٣٢.٨% من اجمالي الايرادات العامة خلال العام المالي ٢٠١٩/٢٠١٨. لتصل الي ما مقداره ٣٠.١% من الايرادات العامة في ٢٠٢٠/٢٠١٩، بنسبة تراجع طفيفه-. وهذا التراجع في نسبة الحصيلة الضريبية بالنسبة لاجمالي الايرادات العامة، انما يرجع الي تداعيات ازمة كورونا علي الانشطة الاقتصادية. وبخصوص نسبة مشاركة الضريبة علي السلع والخدمات الي عجز الموازنة العامة-وهو مايعني مشاركة ايرادات الضريبة علي القيمة المضافة في خفض او سد عجز الموازنة العامة- فنجد انها اتجهت للانخفاض وذلك خلال الفتره من ٢٠١١/٢٠١٠ الي ٢٠١٤/٢٠١٣-اي ما قبل تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة-، حيث كانت تقدر نسبة الضريبة علي السلع والخدمات الي عجز الموازنة بمقدار ٤٣.٢% في ٢٠١١/٢٠١٢، وانخفضت تلك النسبة لتصل الي ٣١.٤% من عجز الموازنة العامة في ٢٠١٣/٢٠١٤، ولكن ومع العام المالي الاول من تطبيق ضريبة القيمة المضافة ارتفعت نسبة مشاركة الضريبة علي القيمة المضافة الي عجز الموازنة العامة لتصل الي ما مقداره ٤٩.٢% في ٢٠١٦/٢٠١٧، وارتفعت الي اعلي مستوياتها لكي تحقق ما مقداره ٧٢.١% وذلك في ٢٠١٨/٢٠١٩. بينما انخفضت- انخفاضاً ضئيلاً-نسبة مشاركة الضريبة علي القيمة المضافة في سد عجز الموازنة العامة لكي يصل الي ما قدره ٦٤% في ٢٠١٩/٢٠٢٠ وذلك بسبب جائحة كورونا وعدم استقرار الاوضاع الاقتصادية ابانها. ويلاحظ من خلال الجدول رقم(٢) انه وبالرغم من ان ايرادات ضريبة المبيعات الي اجمالي الايرادات الضريبية، بلغت نسبة المساهمة ٣٤.٨% في ٢٠١١/٢٠١٢ بزيادة ضئيلة عن العام السابق، الا ان نسبة مساهمة ضريبة المبيعات في اجمالي الايرادات الضريبية، قد تذبذبت من سنه لآخري وذلك خلال الفتره من ٢٠١٠/٢٠١١ الي ٢٠١٥/٢٠١٦- اي ما قبل تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة-، حيث وصلت نسبة مشاركة ضريبة المبيعات ما مقداره ٣٤.٨% في ٢٠١١/٢٠١٢، وانخفضت نسبة المشاركة لتصل الي ٢٩.٥% في ٢٠١٣/٢٠١٤، وانما ترجع اسباب انخفاض تلك النسبة الي زيادة نطاق تهريب السلع والتهرب الضريبي، وذلك بعد ثورة يناير ٢٠١١، خاصة مع انتشار اعمال

البالطجة والانفلات الامني، وضعف السيطرة علي الحدود. لكي ترتفع تلك النسبة، مره اخري الي ٣٤% من اجمالي الايرادات الضريبية في عام ٢٠١٥-٢٠١٦. ومنذ بداية تطبيق ضريبة القيمة المضافة-قانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦-ارتفعت مشاركة الضريبة علي السلع والخدمات-ضريبة القيمة المضافة- في اجمالي الايرادات الضريبية لتحقيق ما مقداره ٣٩.٧% وذلك خلال العام الاول من تطبيق الضريبة في ٢٠١٦/٢٠١٧، وواصلت الارتفاع حتي وصلت الي ما مقداره ٤١.٩% وذلك في ٢٠١٨/٢٠١٩، بينما انخفض مقدار المشاركة في الايرادات الضريبية-انخفاضا طفيفا-لتصل الي ما مقداره ٣٩.٧% في ٢٠١٩/٢٠٢٠ وذلك بسبب الظروف الاقتصادية غير المستقرة التي صاحبت جائحة كورونا.

ويمكننا ايضا قياس قدرة الضريبة علي القيمة المضافة علي تمويل وتغطية النفقات الحكومية من خلال مؤشر تغطية ضريبة القيمة المضافة-وهو ما يشير الي نسبة ايراد الضريبة علي القيمة المضافة الي الانفاق الحكومي-. وتتضح اهمية قياس هذا المؤشر في انه كلما زادت نسبة ايراد ضريبة القيمة المضافة كلما ساهمت هذه الزيادة علي تغطية النفقات الحكومية.

#### الجدول التالي رقم(٣) يوضح: الاهمية النسبية لتغطية ضريبة القيمة المضافة لاجمالي المصروفات العامة

السنوات	اجمالي المصروفات/النفقات بالمليون جنيه	ايرادات الضريبة علي القيمة المضافة بالمليون جنيه	نسبة التغطية
٢٠١١/٢٠١٠	٤٠١٨٦٦	64441.0	١٦%
٢٠١٢/٢٠١١	٤٧٠٩٩٢	72371.0	١٥.٣%
٢٠١٣/٢٠١٢	٥٨٨١٨٨	79794.0	١٣.٥%
٢٠١٤/٢٠١٣	٧٠١٥١٤	77001.0	١٠.٩%
٢٠١٥/٢٠١٤	٧٣٣٣٥٠	١٠٥٥٦٨	١٤.٣%
٢٠١٦/٢٠١٥	٨١٧٨٤٤	١٢٠٠٤٧	١٤.٦%
٢٠١٧/٢٠١٦	١٠٣١٩٤١	١٨٣٤٧١	١٧.٧%
٢٠١٨/٢٠١٧	١٢٤٤٤٠.٨	٢٦١٥١٠	٢١%
٢٠١٩/٢٠١٨	١٣٦٩٨٧٠	٣٠٨٩٧٠	٢٢.٥%
٢٠٢٠/٢٠١٩	١٤٣٤٧٢٣	٢٩٤٠١٣	٢٠.٤%

المصدر: اعداد الباحث، من التقارير المالية الشهرية لوزارة المالية ٢٠١٠-٢٠١٩.

وبخصوص الجدول رقم(٣) والذي يوضح، نسبه مشاركة الضريبة علي المبيعات في تمويل وتغطية النفقات العامة، نلاحظ تذبذب هذه النسبة خلال الفترة بين ٢٠١١/٢٠١٠ الي ٢٠١٦/٢٠١٥، اي ما قبل تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة، بمتوسط ١٤% تقريبا. ومع بدء سريان تطبيق ضريبة القيمة المضافة اي اعتبارا من ٢٠١٧/٢٠١٦، ارتفعت نسبة مشاركة الضريبة ارتفاعا ملحوظا في تمويل النفقات العامة لتصل الي ما مقداره ١٧.٧% في ٢٠١٧/٢٠١٦، ووصلت الي اعلي مستوياتها لكي تحقق ما مقداره ٢٢.٥% وذلك في ٢٠١٩/٢٠١٨. بينما انخفضت نسبة مشاركة الضريبة علي القيمة المضافة في تمويل النفقات العامة-انخفاضا طفيفا- وبلغت ما مقداره ٢٠.٤% في ٢٠٢٠/٢٠١٩ وذلك بسبب عدم استقرار الظروف الاقتصادية بسبب جائحة كورونا.

### النتائج والتوصيات

#### اولا/ النتائج:

- ١- دفع وجود اتجاه عالمي تدعمه المنظمات الدولية علي اختلافها، الي تبني سياسات الاصلاح الضريبي في الدول النامية، وانتشار تطبيق نظام الضريبة علي القيمة المضافة، وكان ادخال هذه الضريبة في مصر بدافع اساسي يكمن في زيادة الايرادات الضريبية بغرض تخفيف العجز في الموازنة العامة للدولة.
- ٢- في اطار سياسة الحكومة نحة تحقيق سياسة ضريبية فعالة صدر قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، حيث تقدم فلسفة هذه الضريبة-بايجاز-علي الخضوع الكامل مع الخصم الكامل. بمعنى خضوع كافة السلع والخدمات الضريبية مع خصم الضريبة السابق سدادها علي مدخلات هذه السلع والخدمات.
- ٣- تتركز اهم ركائز-مقومات-تطبيق نظام الضريبة علي القيمة المضافة في الاتي:  
امتداد فرص وشمول الضريبة علي مختلف السلع والخدمات، شمول الخصم الضريبي كافة السلع والخدمات، تحقيق التوازن علي مستوي الاطراف والاهداف، تقليل فئات الضريبة، رفع حدود التسجيل للمكلفين بالضريبة، الاخذ بمفهوم التقدير الذاتي للضريبة، ادارة ضريبية فعالة وعادلة.



٤- ارتفعت الإيرادات العامة-التي تشمل جميع الإيرادات الضريبية والإيرادات غير الضريبية-، خلال الفتره من ٢٠١١/٢٠١٠ الي ٢٠٢٠/٢٠١٩ اذ بلغت هذه الإيرادات ٢٦٥.٢، ٣٠٣.٦، ٣٥٠.٣، ٤٥٦.٧، ٤٦٥.٢، ٤٩١.٤، ٦٥٩.١، ٨٢١.٢، ٩٤١.٩، ٩٧٥.٤ مليار جنيه علي التوالي. ويرجع هذا التصاعد الي زيادة الإيرادات الضريبية- بما فيها الضريبة علي القيمة المضافة-خلال تلك الفتره.

٥- تلاحظ خلال الفتره من ٢٠١١/٢٠١٠ الي ٢٠٢٠/٢٠١٩، ارتفاع الاهمية النسبية للإيرادات الضريبية الي اجمالي الإيرادات العامة للدولة، اذ بلغت الإيرادات الضريبية الي اجمالي الإيرادات العامة ما قدره ٧٨.١% عن العام المالي ٢٠١٩/٢٠١٨، وترجع هذه الطفرة الي توسيع مساهمة الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة خلال تطبيق نظام الضريبة علي القيمة المضافة-بقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦- الذي اخضع كل السلع والخدمات الضريبية مع زيادة معدلها من ١٠% الي ١٤%.

٦- تلاحظ خلال الفتره ٢٠١١/٢٠١٠-٢٠٢٠/٢٠١٩، انخفاض في معدلات الإيرادات الضريبية المحصلة مقارنة بمعدلات الناتج المحلي الاجمالي، فرغما عن غزارة الحصيلة الضريبية الا انها لا تتوافق مع ارتفاع الناتج المحلي الاجمالي، مما يعني ضعف قدرة الدولة علي استيفاء كافة حقوق الخزنة العامة من الضرائب المفروضة، من ارباح النشاط الاقتصادي، وعلي مجابتهتها للتهرب الضريبي.

٧- زيادة معدلات العجز في الموازنة العامة للدولة-العجز النقدي-خلال الاعوام المالية ٢٠١١/٢٠١٠-٢٠١٩/٢٠٢٠، ووصل هذا العجز الي ٤٥٩.٢ مليار جنيه عن العام ٢٠١٩/٢٠٢٠، وترجع هذه الزيادة بصفة عامة لارتفاع استثمارات الدولة في البنية الاساسية، وارتفاع الانفاق علي فوائد الديون الداخلية والخارجية، وارتفاع الانفاق علي الاجور والتعويضات، وانخفاض بند الدعم والمزايا الاجتماعية.

٨- بالنسبة للاهمية النسبية لضريبة القيمة المضافة خلال الفتره ٢٠١١/٢٠١٠-٢٠١٩/٢٠٢٠، اظهرت بيانات الدراسة ارتفاع نسبة مشاركة إيرادات ضريبة السلع والخدمات-ضريبة القيمة المضافة-الي اجمالي الإيرادات العامة بشكل متصاعد، لتصل الي ٣٢.٨% في عام ٢٠١٩/٢٠١٨، ارتفاع نسبة مشاركة الضريبة علي

السلع والخدمات-ضريبة القيمة المضافة-الي اجمالي الايرادات الضريبية بشكل متصاعد لتصل الي ٤١.٩%-في عام ٢٠١٨/٢٠١٩-ارتفاع نسبة مشاركة الضريبة علي السلع والخدمات في خفض عجز الموازنة تصاعديا لتصل الي ٧٢.١%-في عام ٢٠١٨/٢٠١٩-تذبذبت نسبة مشاركة الضريبة علي السلع والخدمات، في تمويل وتغطية النفقات العامة خلال الفترة من ٢٠١٠/٢٠١١ الي ٢٠١٥/٢٠١٦، بمتوسط ١٤%، ومع بدء سريان تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة ارتفعت نسبة هذه المشاركة لتبلغ ١٧.٧% عن عام ٢٠١٦/٢٠١٧، وبلغت ٢١% عن عام ٢٠١٧/٢٠١٨، لتصل الي ٢٢.٥% عن عام ٢٠١٨/٢٠١٩.

### ثانيا/ التوصيات:

- الحفاظ علي ايرادات-حقوق-الخزنة العامة للدولة من خلال تنمية قدرات منظومة المعلومات والحوسبة، والربط الكلي وتاهيل وتدريب موظفي الادارة الضريبية للقيمة المضافة، بما يسمح حصر وتتبع أنشطة الممولين، الخاضعين لهذه الضريبة، ومن خلال التعامل بالرقم القومي، والتنسيق في التكامل من مصلحة الضرائب ووزارة الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات ووزارة الداخلية.

- توسيع القاعدة الضريبية وضم الاقتصاد غير الرسمي، من خلال مراجعة حد التسجيل-او توحيد جميع المتعاملين مع المصلحة-، وتوفير الية فعالة لرد الضريبة لمواجهة فرص الاحتيال، والحد من سلطة موظفي الادارة الضريبي، وضمان مصداقية عملية رد الضريبة، وكذلك مراجعة الاعفاءات المتعددة، التي يقدمها القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦-اعفاءات شخصية، اعفاءات نوعية، الاعفاءات المتعلقة لسلع معينة-، وبما لا يخل بالتوازن بين الاهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية.

### قائمة المراجع:

١-عزة رجب محمد عطية، دور الضرائب في جذب الاستثمارات الاجنبية المباشرة، دراسة مقارنة بين ماليزيا وجمهورية مصر العربية، بحث منشور، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالاسماعيلية، جامعه قناه السويس، ٢٠٢٠، ص.٥٧٣.

- ٢- مريم وأليم برسوم، قياس اثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة في مصر، ورقة بحثية، المجلة العلمية للاقتصاد والعلوم السياسية، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، مجلد ٢٢، العدد ١، جامعة القاهرة، ٢٠٢١، ص. ٦٤.
- ٣- عبد الرحمن، عبد المنعم، الضريبة العامة على المبيعات المصرية وإمكانية الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة، ورقه عمل رقم (٢٢)، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، مارس (١٩٩٨).
- ٤- أحمد، إبراهيم سناء، الضريبة على القيمة المضافة في السودان (الآلية التطبيقية و الآثار الاقتصادية)، رسالة ماجستير في الإدارة العامة، كلية الدراسات العليا، معهد الاداره العامه والحكم الاتحادي، جامعة الخرطوم، الخرطوم، ٢٠٠٥.
- ٥- يونس، بريك صابر، دور الضريبة العامة على المبيعات في تمويل التنمية الاقتصادية في مصر ومدى إمكانية تطويره ضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية، القاهرة، (٢٠٠٦م).
- ٦- العيسوي، ابراهيم، التنمية في عالم متغير، دار الشروق، الطبعة الثالثة، القاهرة، (٢٠٠٣م).
- ٧- يونس، جبر صابر، الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والتطبيق في مصر، بحث منشور بمجلة مصر المعاصرة، العدد رقم ٥٢٨، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والاحصاء والتشريع، القاهرة، (٢٠٠٦م).
- ٨- مهاجر، صلاح بابكر عيسي، (الضريبة على القيمة المضافة وفاعلية تحصيلها وأثرها في الإيرادات العامة بالسودان)، بحث منشور، مجلة العلوم الإدارية، العدد الثاني، كلية العلوم الإدارية - جامعة افريقيا العالمية، السودان يناير (٢٠١٨م).
- ٩- Chukwuma C. UGWU, Zachariah PETER and Benjamin, THE EFFECT OF VALUE ADDED TAX ON GOVERNMENT TOTAL REVENUE, EVIDENCE FROM NIGERIA: 1994-2018.
- ١٠- Branimir Kalaš, Nada Milenković, THE ROLE OF VALUE ADDED TAX IN THE ECONOMY OF SERBIA, SCIENTIFIC REVIEW ARTICLE, University of Novi Sad, Faculty of Economics Subotica, 2017.
- ١١- Shahid Hussain DAHRI, Pak-Japan comparative study of consumption tax (value added tax) and its effects on economic growth rate and gross savings, Journal of Economics and Political Economy, 2019.
- ١٢- Otemu, Eseoghene, Value-Added Tax, Government Incomes and Consumption Patterns, International Accounting and Taxation Research,

Faculty of Management Sciences, University of Benin, , Nigeria, 2020

- ١٣- عزة رجب محمد عطية، دور الضرائب في جذب الاستثمارات الاجنبية المباشرة، مرجع سبق ذكره جامعه قناه السويس، ٢٠٢٠، ص. ٥٧٣.
- ١٤- مريم وليم برسوم، قياس اثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة علي الايرادات العامة في مصر، مرجع سبق ذكره، ٢٠٢١، ص. ٦٤.
- ١٥- سعيد عبد المنعم محمد، الاطار العام للضريبة علي القيمة المضافة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المؤتمر الضريبي العشرين، "تحديات الانتقال للضريبة علي القيمة المضافة وآليات التطبيق"، فبراير، ٢٠١٤، ص. ٥.
- الضريبة علي القيمة المضافة (دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية)، خالد عبد العليم السيد، ايتراك للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، ٢٠٠٧، ص. ٥-٦.
- ١٦- ابراهيم العيسوي، سلسلة كراسات السياسات، الانتقال من الضريبة العامة علي المبيعات الي الضريبة علي القيمة المضافة مصر، معهد التخطيط القومي، العدد ١، ٢٠١٤، ص. ٦-٧.
- رشا سعيد عبد المنعم، الجدوي الاقتصادية لاحلال ضريبة القيمة المضافة محل ضريبة المبيعات في مصر (دراسة مقارنة)، دكتوراه، قسم الاقتصاد، كلية التجارة، ج. عين شمس، ٢٠١٠، ص. ٧.
- ١٧- مريم وليم برسوم، قياس اثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة علي الايرادات العامة في مصر، مرجع سبق ذكره، ص. ٦٨.
- امل عبد الحميد، مني عبد القادر، ضريبة القيمة المضافة، سلسلة دراسات دورية، العدد الخامس، بنك الاستثمار القومي، الدعم الفني للاستثمار، ٢٠١٧، ص. ٣.
- ١٨- ابراهيم العيسوي، سلسلة كراسات السياسات، الانتقال من الضريبة العامة علي المبيعات الي الضريبة علي القيمة المضافة مصر، معهد التخطيط القومي، العدد ١، ٢٠١٤، ص. ٦-٧.
- الضريبة علي القيمة المضافة (دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية)، خالد عبد العليم السيد، ايتراك للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، ٢٠٠٧، ص. ٥-٦.
- ١٩- دليل خصم الضريبة، في ضوء احكام قانون الضريبة علي القيمة المضافة، الادارو المركزية لمساعدة المسجلين، الادارة العامة للارشاد الضريبي، ٢٠١٦، ص. ٤. سعيد عبد المنعم محمد، الاطار العام للضريبة علي القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص. ١٠.
- ٢٠- سعيد عبد المنعم محمد، الاطار العام للضريبة علي القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص. ٥.
- الضريبة علي القيمة المضافة (دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية)، مرجع سبق ذكره، ص. ٥-٦.

- ٢١- سعيد عبد المنعم محمد، الاطار العام للضريبة علي القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص ٢٠،  
- احمد علي ابراهيم السقاف، الاثار الاقتصادية لتطبيق الضريبة علي القيمة المضافة، ورقة  
علمية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، ج. عين شمس، ٢٠١٥، ص 493-491.  
- سعيد عبد المنعم، الاطار العام للضريبة علي القيمة المضافة، مجلة البحوث المالية  
والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة للضريبة، بحث منشور، ٢٠١٥، ص ٢٠-٢٣.  
- امال علي ابراهيم، دراسة تحليلية لامكانية تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة، المجلة  
العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد ٧، العدد الثاني، ٢٠١٦، ص ١٠-١١.  
٢٢- مصطفى عبد العزيز شاهين، المشكلات التطبيقية للضريبة العامة علي المبيعات، الجمعية  
المصرية للمالية العامة والضرائب، المؤتمر الضريبي العشرين، "تحديات الانتقال للضريبة  
علي القيمة المضافة وآليات التطبيق"، وما بعدها، ٢٠١٤، ص ١٦.  
- أميرة حامد السيد، ضريبة القيمة المضافة وآثارها المختلفة: دراسة استطلاعية في بيئة العمال  
السعودية، بحث منشور، كلية ادارة الاعمال، جامعه الملك سعود، ٢٠١٨، ص ١٣.  
٢٣- جلال الشافعي، الضريبة علي القيمة المضافة ومدى امكانية تطبيقها بصورة شاملة في ظل  
الظروف الحالية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المؤتمر الضريبي العشرين،  
"تحديات الانتقال للضريبة علي القيمة المضافة وآليات التطبيق"، مرجع سبق ذكره ص ١٦.  
وما بعدها. -حسين سيد حسن عبد الباقي، تحديات تطبيق قانون الضريبة علي القيمة المضافة  
في مصر، بحث منشور عدد ١، مجلد ٢٣، كلية التجارة، جامعه عين شمس، ٢٠١٩، ص ٩.  
٢٤- دستور جمهورية مصر العربية، مادة ٣٨، لسنة ٢٠١٤.  
-مقال بعنوان "مصلحة الضرائب توضح مزايا وابعاد قانون الضريبة علي القيمة المضافة"،  
السيد رئيس مصلحة الضرائب، "ا. عبد المنعم مطر"، موقع مصراوي، ٢٠١٦.  
٢٥- مقال بعنوان "مصلحة الضرائب توضح مزايا وابعاد قانون الضريبة علي القيمة المضافة"،  
السيد رئيس مصلحة الضرائب، "ا. عبد المنعم مطر"، موقع مصراوي، ٢٠١٦.  
٢٦- جلال الشافعي، الضريبة علي القيمة المضافة ومدى امكانية تطبيقها بصورة شاملة في ظل  
الظروف الحالية، مرجع سبق ذكره، ص ١٠-٩.  
-مصطفى عبد العزيز شاهين، المشكلات التطبيقية للضريبة العامة علي المبيعات ومعوقات  
تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص ١٧.  
٢٧- جلال الشافعي، الضريبة علي القيمة المضافة ومدى امكانية تطبيقها بصورة شاملة في ظل  
الظروف الحالية، مرجع سبق ذكره، ص ٢٠-١٧.  
٢٨- محمد عماد السنباطي، متطلبات نجاح تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة في مصر،

- الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المؤتمر الضريبي العشرين "تحديات الانتقال للضريبة علي القيمة المضافة وآليات التطبيق"، ٢٠١٤، ص.٧.
- ٢٩- دور النظام الضريبي في خفض عجز الموازنة العامة، دراسة حالة الاقتصاد المصري في الفترة ما بين ٢٠٠٠-٢٠١٧، محمد راشد، وآخرون، المركز الديمقراطي العربي، ٢٠١٩، ص.٥-٦. -اثر عجز الموازنة علي النمو الاقتصادي في مصر ما بين (٢٠٠٠-٢٠٢٠)، رشا سامح، وآخرون، ورقة بحثية، المركز الديمقراطي العربي، ٢٠٢٢، ص.٥.
- ٣٠- توبين علي، عجز الموازنة وأثاره بين النظرية والتطبيق، بحث منشور، العدد ١٣، المجلد ٢، جامعه الجيلالي بونعامه، كلية التجارة، الجزائر، ٢٠١٥ ص.١٧٣.
- ٣١- تطبيق ضريبة القيمة المضافة علي عجز الموازنة العامة، دراسة باستخدام منهجية الانحدار الذاتي للفجوات الزمنية الموزعه، نيفين يسري عبد العزيز المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعه المنصورة، بحث منشور، مجلد ٤٥، عدد ٣، ٢٠٢١، ص.٩-١١.
- اثر عجز الموازنة علي النمو الاقتصادي في مصر ما بين (٢٠٠٠-٢٠٢٠)، رشا سامح، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص.٨. -توبين علي، عجز الموازنة وأثاره بين النظرية والتطبيق، بحث منشور، مرجع سبق ذكره، ص.١٧٣.
- ٣٢- عجز الموازنة واثاره بين النظرية والتطبيق، توبين علي، كلية الاقتصاد، مجلة الاقتصاد الجديد، بحث منشور، جامعه الجزائر، عدد ١٣، ٢٠١٥ ص.١٧٢-١٧٤.
- اثر عجز الموازنة علي النمو الاقتصادي في مصر ما بين (٢٠٠٠-٢٠٢٠)، رشا سامح، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص.١٠.
- عجز الموازنة والاداء الاقتصادي في مصر، جمال عطية، شيماء وهبه، ناهد حشيش، بحث منشور، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وادارة الاعمال، جامعه حلوان، ٢٠٢٠، ص.١٢٥-١٢٨.
- ٣٣ -The impact of value-added tax on the fiscal sustainability, Egidijus Bikas , Article in Journal of Security And Sustainability Issues December, 2017, p.268.
- اثر تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة علي الإيرادات العامة في السودان، نوال الرشيد حمد محمد، مجلة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية العلمية، جامعه افريقيا العالمية، بحث منشور، ٢٠١٦، ص.١٢٨.

-مذكره السياسات الضريبية اللازمة لتحقيق النمو الشامل في حقبه ما بعد الجائحة، ادارة شؤون المالية العامة، صندوق النقد الدولي، ٢٠٢٠ ص.١٠.  
-اليه تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي عبر سياستها المالية، نادي رشيد، بحث منشور، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعه البليدة، ابحاث اقتصادية وادارية، ٢٠١١، ص.١١٤.

-The Role Of Value Added Tax in The Economy Of Serbia, Kalas,b,.and Milenkovi SCIENTIFIC REVIEW ARTICLE, University of Novi Sad, Faculty of Economics, Vol. 63, 2017.

-THE EFFECT OF VALUE ADDED TAX ON GOVERNMENT TOTAL REVENUE; 1994- 2018, Chukwuma Collins and Zachariah Peter, FUW Journal of Accounting and Finance ,Publication of Department of Accounting, Federal University Wukari, Nigeria,June 2019.

-THE DETERMINANTS OF VALUE ADDED TAX REVENUES IN THE EUROPEAN UNION, Joaqui Sarmiento, ISEG – Lisbon School of Economics and Management THE EUROPEAN JOURNAL OF MANAGEMENT STUDIES, ٢٠١٦.

-اثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة علي إيرادات الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية، ايمان مضلي العبدلي وراوية رضا عبيد، واخرون، بحث منشور، كلية التقنية بجده، السعودية، جامعه الملك عبد العزيز، مجلة العربية للاداب والدراسات الانسانية، العدد ٦، ٢٠١٩، ص.١١.

٣٤- حسين علي محمد منازع، العمومية في الضريبة علي القيمة المضافة واثرها الاقتصادي والاجتماعي، ورقة بحثية، كلية الشريعة والقانون، جامعه الازهر، اسبوط،

٢٠١٧، ص. ٦٣٩-٦٤١، -مريم وليم برسوم، قياس اثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة علي الايرادات العامة في مصر، مرجع سبق ذكره، ص. ٧٢-٧٣.

-M.Keen, and B.Lockwood, "the Value Added tax its Causes and consequences" IMF Working Paper, NO.183, July 2007,p.27-28.

٣٥-حسين علي محمد منازع، العمومية في الضريبة علي القيمة المضافة واثرها الاقتصادي والاجتماعي، ورقة بحثية، كلية الشريعة والقانون، جامعه الازهر،اسيوط، ٢٠١٧، ص. ٦٣٩-٦٤١، -مريم وليم برسوم، قياس اثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة علي الايرادات العامة في مصر، مرجع سبق ذكره، ص. ٧٢-٧٣.

-M.Keen, and B.Lockwood, "the Value Added tax its Causes and consequences,p.27-28.

- ٣٦-راجع التقرير السنوي للبنك المركزي ٢٠١١/٢٠١٢، ص. ٧١.
- ٣٧-راجع التقرير السنوي للبنك المركزي ٢٠١٦/٢٠١٧، ص. ٥٣-٥٤.
- ٣٨-راجع التقرير السنوي للبنك المركزي ٢٠١٩/٢٠٢٠، ص. ٦٦-٦٧.
- ٣٩-راجع التقرير السنوي للبنك المركزي ٢٠١١/٢٠١٢، ص. ٧٢.
- ٤٠-راجع التقرير السنوي للبنك المركزي ٢٠١٦/٢٠١٧، ص. ٥٤.
- ٤١- راجع التقرير السنوي للبنك المركزي ٢٠١٩/٢٠٢٠، ص. ٦٧.
- ٤٢-راجع التقرير السنوي للبنك المركزي ٢٠١١/٢٠١٢، ص. ٧٠.
- ٤٣-راجع التقرير السنوي للبنك المركزي ٢٠١١/٢٠١٢، ص. ٦٠.
- ٤٤-راجع التقرير السنوي للبنك المركزي ٢٠١٥/٢٠١٦، ص. ٦٨.
- ٤٥-راجع التقرير السنوي للبنك المركزي ٢٠١٦/٢٠١٧، ص. ٥٣.
- ٤٦-راجع التقرير السنوي للبنك المركزي ٢٠١٦/٢٠١٧، ص. ٥٤.
- ٤٧-راجع التقرير السنوي للبنك المركزي ٢٠١٩/٢٠٢٠، ص. ٦٠، ٥٩.