



مجلة البحوث المالية والتجارية

المجلد (25) – العدد الثاني – إبريل 2024



تقدير حجم الفجوة الضريبية في مصر خلال الفترة من 2006 – 2022
دراسة تطبيقية

Estimating Tax Gap in Egypt during 2006-2022 An Applied
Study

مروه سمير حجازي

مدرس الاقتصاد - كلية التجارة جامعة المنصورة

2024-02-21	تاريخ الإرسال	
2024-02-28	تاريخ القبول	
رابط المجلة: https://jsst.journals.ekb.eg/		

الملخص:

تعد مسألة التحصيل الفعال للإيرادات الضريبية واحدة من أهم المشاكل التي تواجهها الحكومات، حيث أن الضرائب العامة هي المصدر الرئيسي لإيرادات الموازنة العامة، لذلك تحرص الحكومات على تعزيز حصيلتها الضريبية، وذلك بتقليل الفجوة الضريبية، التي هي عبارة عن الفرق بين ما ينبغي تحصيله من ضرائب والضرائب المحصلة فعلياً.

وهدف هذه الدراسة إلى تقديم منهجية لتقدير الفجوة الضريبية وذلك بالوقوف على محددات هذه الفجوة المتمثلة في نسبة الاقتصاد غير الرسمي والإيرادات الضريبية الإجمالية والناتج المحلي الإجمالي، وتم تصميم الدراسة على أساس عرض طرق تقدير هذه الفجوة وقياس العلاقة بين الفجوة الضريبية كمتغير تابع ونسبة الاقتصاد غير الرسمي والإيرادات الضريبية الإجمالية والناتج المحلي الإجمالي كمتغيرات مستقلة، وذلك بالاعتماد على منهجية اختبار النموذج القياسي.

وكانت نتائج الدراسة هي وجود علاقة معنوية طردية بين كلا من نسبة الاقتصاد غير الرسمي والإيرادات الضريبية الإجمالية كمتغيرات مستقلة والفجوة الضريبية كمتغير تابع، بينما لا توجد علاقة دالة معنوياً مع الناتج المحلي الإجمالي، وتوصيات الدراسة هي زيادة جهود تقليل نسبة الاقتصاد غير الرسمي ينعكس بالتأكيد على مستوى الحصيلة الضريبية، بما يمكن الدولة من تحقيق معدلات نمو اقتصادي مرتفعة، وأن زيادة حجم الفجوة الضريبية يعنى زيادة الفجوة بين إيرادات ونفقات الموازنة العامة. وتمثلت أصالة هذه الدراسة في حساب الفجوة الضريبية في مصر اعتماداً على نسبة اقتصاد الظل.

الكلمات الدالة: الفجوة الضريبية، الإيرادات الضريبية، اقتصاد الظل، اقتصاد غير رسمي، مصر.



Abstract:

The issue of effective collection of tax revenues is one of the most important problems that governments face, as general taxes are the main source of general budget revenues. Therefore, governments are keen to enhance their tax collections by reducing the tax gap, which is the difference between the taxes that should be collected and the taxes. The actual result.

The aim of this study is to provide a methodology for estimating the tax gap by identifying the determinants of this gap, represented by the proportion of the informal economy, total tax revenues, and gross domestic product. The study was designed on the basis of presenting methods for estimating this gap and measuring the relationship between the tax gap as a dependent variable and the proportion of the informal economy and revenues. Total taxes and gross domestic product as independent variables, based on the standard model testing methodology.

The results of the study were that there was a positive significant relationship between the proportion of the informal economy and the total tax revenues as independent variables and the tax gap as a dependent variable, while there was no significant relationship with the gross domestic product. The recommendations of the study are to increase efforts to reduce the proportion of the informal economy, which is certainly reflected in the level of Tax revenues, enabling the state to achieve high rates of economic growth, and increasing the size of the tax gap means increasing the gap between general budget revenues and expenditures. The originality of this study was to calculate the tax gap in Egypt based on the percentage of the shadow economy.

Keywords: Tax Gap, Tax Revenues, Shadow Economy, Informal economy, Egypt.

مقدمة:

تُعد مسألة التحصيل الفعال للإيرادات الضريبية واحدة من أهم المشاكل التي تواجهها الحكومات في الآونة الأخيرة، لما تمثله الضرائب من أهمية نسبية كبيرة في هيكل الإيرادات العامة في مختلف الاقتصادات، وذلك لما تلعبه الضرائب من دور هام في تحفيز النمو الاقتصادي وضمان استدامته، بالإضافة إلى أنها تمثل عاملاً أساسياً في تحديد قدرة الدولة على إدارة النشاط الاقتصادي وتحقيق أهداف خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، بالإضافة إلى أن الضرائب توفر موارد مالية للدولة تستطيع من خلالها القيام بأدوارها المنوطة بها، كما أنها تمثل إحدى الآليات الأساسية لتحقيق العدالة الاجتماعية بين مختلف فئات المجتمع.

ويترتب على عدم وجود مستويات كافية من الإيرادات الضريبية إعاقة الدولة عن تحقيق النمو الاقتصادي المأمول، كما أنه يمنعها -في بعض الأحيان- من أداء وظائفها المرجوة بكفاءة، لذلك فإن معالجة مسألة الضرائب الغير المحصلة، تعد مسألة ضرورية لزيادة حصيلة الدولة من الضرائب، بما يسهم في زيادة الحصيلة الضريبية لتمويل برامج الإنفاق العام وتقليل العجز في الموازنة، وبالتالي دعم قدرتها على تحقيق معدلات نمو اقتصادي مستدام.

ولعل من أهم أسباب عدم وجود مستويات كافية من الإيرادات الضريبية، هو خسارة الدولة لجزء من إيراداتها الضريبية، إما عن طريق سعى العديد من المنشآت التجارية في الاقتصاد الرسمي للبحث عن طرق لتخفيض التزاماتها الضريبية إلى أدنى حد ممكن، مما يؤدي إلى انخفاض مقدار الضرائب المحصلة فعلا عن مقدار الضرائب المستحقة، وذلك من خلال سياسات التجنب الضريبي القانوني أو التهرب الضريبي غير القانوني، أو عن طريق ما يعرف باقتصاد الظل أو ما يسمى بالاقتصاد غير الرسمي والذي يعد جزءاً من الاقتصاد ولكنه لا يتحمل عبء الضرائب، وغالباً ما يشار إلى خسارة الإيرادات الضريبية بسبب تهرب المنشآت من دفع كل الضرائب المستحقة أو جزء منها باسم "الفجوة الضريبية" والتي لها تأثير كبير على المالية العامة للدولة حيث يؤثر حجم الفجوة الضريبية على الإنفاق العام، وعلى توزيع الثروة والعدالة الاجتماعية في الدولة.

وفي ظل التحولات الاقتصادية التي تشهدها مصر، تعتبر الفجوة الضريبية مشكلة حيوية تستدعي فحصاً دقيقاً لتحديد تأثيرها على النظام المالي والاقتصادي والاجتماعي، ولأن البيانات المتاحة والدراسات التي تناولت هذا الموضوع اتفقت على أن تحصيل الضريبة لا يكون بالمستوى المطلوب دائماً لتحقيق أهداف التنمية المنشودة والاستفادة الكاملة من الموارد الممكنة، لذا تكمن مشكلة الدراسة في التعرف على الفجوة الضريبية في مصر وتقديرها.



- وتهتم الدراسة بالإجابة على تساؤل رئيسي هو: ما هو حجم الفجوة الضريبية في مصر خلال الفترة (2006-2022)؟، ويتفرع عنه عدة أسئلة فرعية هي:
- ما هي العوامل التي تسهم في تشكيل الفجوة الضريبية في الاقتصاد المصري؟
 - ما هي العوامل والمحددات التي تؤثر على حجم الفجوة الضريبية في مصر؟
 - وكيف يمكن تحسين أو تقليل حجم هذه الفجوة؟ وما هي أنواع التدخلات الممكنة لعلاج اتساع هذه الفجوة؟
 - ما هي المؤشرات التي يمكن استخدامها لقياس حجم فجوة الضرائب في مصر؟ وللإجابة على تساؤلات الدراسة تمت صياغة الفروض التالية:
1. تفترض الدراسة أن هناك تبايناً في حجم الفجوة الضريبية على مدى فترة الدراسة.
 2. يُفترض أن عوامل اقتصادية وسياسية تؤثر في تشكيل واتساع حجم الفجوة الضريبية.
 3. تفترض الدراسة أن هناك محددات تؤثر في الفجوة الضريبية، وبالتالي تسعى لقياسها.
- ويتمثل هدف الدراسة في بحث أبعاد ظاهرة الفجوة الضريبية في مصر وتحديدًا تحليل وقياس الفجوة الضريبية في مصر خلال الفترة (2006 - 2022)، وذلك من خلال تحليل البيانات المالية والاقتصادية المتاحة، لقياس وفهم مدى تأثير هذه الفجوة على الاقتصاد المصري وتداعياتها على سياسات عدالة توزيع الثروة في المجتمع، وذلك بالاعتماد على البيانات المالية والضريبية، التي تتاح من الجهات المختصة في مصر، بما في ذلك وزارة المالية والبنك المركزي. وقد تكمن أهمية هذه الدراسة في أن الفهم الدقيق لحجم الفجوة الضريبية قد يسهم في تطوير سياسات ضريبية فعالة وتحفيز النمو الاقتصادي المستدام في مصر، وتحديد حجم الفاقد في تحصيل الضريبة الناتج عن الاقتصاد غير الرسمي أو ما يسمى باقتصاد الظل، الذي يقصد به كل النشاطات الاقتصادية، التي تحدث خارج مجال الاقتصاد الرسمي، الذي تقوم الحكومة بضبطه.
- ووفقاً لمتطلبات الموضوع محل الدراسة اقتضت منهجية الدراسة استخدام التحليل الكمي والأساليب الإحصائية، وذلك لتقدير حجم الفجوة الضريبية في مصر بالاستناد على سلسلة زمنية تمتد من عام 2006 إلى عام 2022، وأنه سيتم التركيز على تقدير حجم الفجوة الضريبية كمؤشر لفعالية وعدالة النظام الضريبي، ومن ثم فإنه من المتوقع أن تكون هذه الدراسة، إذا تم تنفيذها بنجاح، مساهمة هامة لفهم أبعاد الفجوة الضريبية في مصر وتحسين السياسات الضريبية المستقبلية.

ومن أجل تحقيق الأهداف السابقة فقد تم تقسيم الدراسة إلى أربعة أجزاء رئيسية، بالإضافة إلى مقدمة تشمل إشكالية البحث وفروضه، والهدف منه وأهميته ومنهجيته والتي تتمثل فيما يلي:

1. الدراسات السابقة.

2. الإطار النظري للفجوة الضريبية

4. الدراسة التطبيقية

5. النتائج والتوصيات

1. الدراسات السابقة:

- تشير دراسة (Uygun & Gerçek, 2023) إلى أن الفجوة الضريبية وقياس الفجوة الضريبية قضية مهمة. وقامت الدراسة بقياس الفجوة الضريبية في 35 دولة من دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية خلال الفترة (2005-2017)، معتمدة في تقدير هذه الفجوة والعوامل المؤثرة فيها على متغيرات الناتج المحلي الإجمالي ومعدل الضريبة الإجمالي ومعدلات الاقتصاد غير الرسمي. واعتمدت الدراسة علي تطبيق طريقة تحليل بيانات اللوحة Panel Data Analysis، واختبار جذر الوحدة، ونماذج التأثيرات الثابتة، وذلك لاختبار البيانات الخاصة بالمتغير التابع والمتغيرات المستقلة خلال الفترة، وأنه من خلال التحليل القياسي تبين أنه كلما زاد حجم الاقتصاد غير الرسمي زادت الفجوة الضريبية مع زيادة إجمالي معدل الضريبة والناتج المحلي الإجمالي. وانتهت الدراسة إلي أن الفجوة الضريبية كانت في أدنى حدود لها خلال الفترة في بلدان لوكسمبورغ وسويسرا، فيما كانت بلدان كولومبيا واليونان وكوستاريكا الدول التي عانت أعلى معدلات في حجم الفجوة الضريبية، وأن الناتج المحلي الإجمالي ومعدل الضريبة الإجمالي ومعدل الاقتصاد غير الرسمي كلها عوامل لها تأثير على حجم الفجوة الضريبية.

- وأوضحت دراسة عيد (2019) أن الفجوة الضريبية تنشأ عندما تختلف الضريبة التي تم دفعها فعلياً عن تلك التي كان يجب دفعها لمصلحة الضرائب، ويتسع نطاق هذه الفجوة كلما اتسع نطاق الممارسات المسببة لها، ومع تنوع تلك الممارسات ما بين إدارة الأرباح بغرض التجنب الضريبي إلى التهرب الضريبي ثم الفساد الضريبي، إلا أنها ترتبط دائماً بقصور أركان المنظومة الضريبية، وأن كثير من الممارسات المسببة للفجوة الضريبية ترتبط بدرجة أو بأخرى بالقصور في تطبيقات أساليب الفحص الضريبي. وتهدف هذه الدراسة إلى تقديم مدخل متكامل فيه أساليب الفحص الضريبي في مرحلة تخطيط أعمال الفحص الضريبي، والذي



يهدف للوصول إلى الممول والأنشطة الأكثر ارتباطاً بالممارسات المسببة للفجوة الضريبية، وذلك من خلال تقديم مؤشرات تعبر عن درجة ارتباط الممول والنشاط بالممارسات المسببة للفجوة الضريبية، والربط بين تلك المؤشرات للحصول على مقياس للفجوة الضريبية وصياغة استراتيجيات التكامل بين أساليب الفحص الضريبي طبقاً لفكرة تخصيص أسلوب الفحص الضريبي الذي يتناسب مع مقياس الفجوة الضريبية للنشاط وللممول. واعتمد الباحث في دراسته على إجراء دراسة ميدانية لاختبار فروض الدراسة ولمعرفة مدى إمكانية تطبيق المدخل المقترح في البيئة المصرية، وذلك من خلال إعداد قائمة استقصاء تم فيها استطلاع رأي عينة من مأموري ومديري الفحص بمصلحة الضرائب.

- وتناولت دراسة عبد العزيز (2020) سبل تفعيل استخدام تكنولوجيا المعلومات في الفحص الضريبي للمسجلين بالضريبة على القيمة المضافة VAT على الضريبة المستحقة والفجوة الضريبية، حيث تضمنت تعريف الفحص الضريبي، وتعريف الضريبة على القيمة المضافة والفجوة الضريبية، وتطور نظم الفحص الضريبي من التقليدي إلى مرحلة استخدام تكنولوجيا المعلومات في الفحص بأسلوب الفحص من خلال الحاسب، وتحديد دواعي استخدام تكنولوجيا المعلومات في الفحص الضريبي. واعتمدت الدراسة على تحليل العديد من المؤشرات ذات الصلة بمنظومة الضريبة على القيمة المضافة، وأنها قامت بتصميم برنامج حاسوبي للفحص الضريبي، وتطبيق البرنامج على المنشآت التجارية لاختبار فروض الدراسة. وخلصت الدراسة إلى أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 في نتائج الفحص الضريبي ترجع إلى استخدام تكنولوجيا المعلومات في الفحص الضريبي؛ أدت إلى زيادة الضريبة المستحقة بقيمة الفروق الضريبية المكتشفة، والتي تقلل من حجم الفجوة الضريبية. وأوصت الدراسة بضرورة استخدام البرنامج المقترح - الذي تم تصميمه - في تطوير وتوحيد أساليب وإجراءات الفحص الضريبي للمسجلين بقانون الضريبة على القيمة المضافة، وتوحيد طرق إعداد وعرض تقارير الفحص الضريبي بالإدارة الضريبية، مما يساهم في زيادة جودة العمل الضريبي.

- وأوضحت دراسة محمد (2017) أنه على ضوء أحدث دراسات القرن الحادي والعشرين في مجال تقييم الأداء تبين أن عملية تقييم الأداء الضريبي هي المرآة، التي تعكس وضع مصلحة الضرائب من مختلف جوانبها باعتبارها المرحلة الأخيرة والمهمة من مراحل العملية الإدارية، وأنها تعبر عن الحكم والنتيجة النهائية للنشاط خلال فترة معينة. وقامت الدراسة على تقييم الأداء الضريبي الفعلي للأنشطة المختلفة، التي تم القيام بها أو ما زالت تتم أثناء

مرحلة تنفيذ استراتيجية المصلحة، ثم مقارنة نتائج تقييم الأداء الضريبي الفعلي بالأهداف الاستراتيجية المحددة من قبل، وذلك للتحقق من مدى مطابقة الأداء الضريبي الفعلي بالأداء الضريبي المعياري والكشف عن فجوة الأداء الضريبي، وبعد ذلك يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتقليل هذه الفجوة.

- وبحثت دراسة رشيد (2020) قضية الضرائب المؤجلة من خلال إبراز المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة وربطها بالضرائب، معتمدة على آلية الربط بين النظام الضريبي والنظام المحاسبي لرفع كفاءة المنظومة الضريبية، وذلك من خلال النظر في آليات التقارب من خلال الاختلاف في إعداد القوائم المالية المحاسبية والقوائم المالية الناتجة عن الاختلاف بين الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي والميزانية المالية المعدة خصيصاً لمصلحة الضرائب. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن الضرائب المؤجلة قللت من حجم الفجوة بين المحاسبة والضرائب، بالإضافة إلى الدور الذي تلعبه في الإفصاحات المحاسبية المتعلقة بالنفقات المستقبلية والإيرادات المستقبلية، بما في ذلك الضرائب التي سيتم خصمها في المستقبل (DTA) والضرائب المستحقة في المستقبل (DTL).

- وأوضحت دراسة خطاب (2015) أن التسرب الضريبي يرجع إلى السياسات الاقتصادية المطبقة بشكل عام، والسياسات المالية بشكل خاص، ممثلة في السياسة الضريبية، وسياسة الإنفاق، والسياسة الائتمانية. وتمثل نطاق مشكلة الدراسة وهدفها في توضيح أسباب انتشار ظاهرة التسرب الضريبي في مصر وسبل مكافحتها، وأن أهمية الدراسة تنبع من أن ظاهرة التسرب الضريبي ليس لها آثار سلبية على نمط تخصيص الموارد وتوزيع الدخل القومي فحسب، بل لها آثار سلبية أيضاً على الاستقرار الاقتصادي. وتعتمد الدراسة بشكل أساسي على المنهج الاستقرائي بهدف التعرف على الأسباب الرئيسية وراء ظاهرة التسرب الضريبي في مصر، وتم الاعتماد على منهج الاستنباط بهدف التوصل إلى حلول لمكافحة هذه الظاهرة في مصر في ضوء التجارب الدولية، وأنه لتحقيق هدف البحث، تم تقسيم الدراسة إلى مبحثين، المبحث الأول: أسباب ظاهرة التسرب الضريبي في مصر، والمبحث الثاني: سبل مكافحة ظاهرة التسرب الضريبي. وانتهت الدراسة إلى أنه من الصعب تحديد نطاق التسرب الضريبي حصراً، نظراً لاختلاف الكتاب حول الأنشطة التي تؤدي إلى وجوده، وأنه يتم تحديد نطاق ظاهرة التسرب الضريبي لأغراض البحث في عدة موضوعات فرعية، وهي مسألة التهرب الضريبي، وأن مسألة التهرب الضريبي سواء الداخلي أو الدولي أو ما يسمى بالتهرب الجمركي في إطار الضريبة الجمركية ومسألة الاقتصاد غير الرسمي ومسألة



- التخطيط الضريبي من جانب المشرع. وخلصت إلى أن الفجوة الضريبية تزداد مع ميل الممولين إلى عدم الالتزام بالضريبة والقيام بأنشطة غير مشروعة، ناهيك عن القصور من جانب الأجهزة المسؤولة عن الجرد والتحصيل.
- وهدفت دراسة بومدين وعمارة (2020) إلى تسليط الضوء على أهمية وحجم الفجوة الضريبية في دول الاتحاد الأوروبي، باعتبارها جزءاً لا يتجزأ من أي اقتصاد وطني، وأن هذه الفجوة تتمثل في ذلك الجزء المفقود من الضرائب الناجم عن عدم الالتزام الذي جاء من ممارسات التهرب الضريبي واقتصاد الظل، والذي يهدد تمويل الموازنة العامة للدولة. وتوصلت الدراسة إلى أن حجم الفجوة الضريبية في دول الاتحاد الأوروبي قد تجاوز الحجم المقبول بنسبة 2.7%، وأن هذا يدل على أن التدابير والسياسات المالية المتخذة لم تكن كافية للحد من الممارسات السلوكية التي يقوم بها دافعي الضريبة لتجنب الضرائب أو للتهرب الضريبي.
- وهدفت دراسة Raczkowski (2015) إلى الكشف عن المنهجية المستخدمة لدراسة الفجوة الضريبية وحساب الفجوة الضريبية لجميع دول الاتحاد الأوروبي خلال الفترة 2011-2014، معتمدة على مراجعة الأدبيات المرجعية، التي تتناول الفجوة الضريبية في سياق تجنب الضرائب والتهرب الضريبي، وعرض حجم الناتج المحلي الإجمالي عبر البلدان لتوضيح المستوى العام لاقتصاد الظل مقارنة بالعبء الضريبي الإجمالي، وتم عرض حسابات الفجوة الضريبية لجميع دول الاتحاد الأوروبي خلال الفترة 2011-2014.
- وبالاعتماد على بيانات تاريخية لـ 139 دولة، قدرت دراسة Gaspar & Wingender (2016) أنه على مدى 10 سنوات، أصبح نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي أكبر بنسبة 7.5% مما كان متوقعاً، وذلك نتيجة تحسين كفاءة منظومة الضرائب في هذه البلدان، وأنه من المتوقع حدوث هذا التطور والتحسين في مستويات دخول الأفراد في البلدان التي تزيد إيراداتها الضريبية عن "نقطة التحول" البالغة 15%.
- تناولت دراسة الداودي (2016) أسباب زيادة الفجوة الضريبية في مصر وأثر الأبعاد الثقافية لهوفستيد على زيادة الفجوة الضريبية، معتمدة على بيانات مجتمع البحث المكون من جميع الممولين المصريين والأجانب المقيمين بمصر، وتم اختيار عينتين من الممولين المصريين والأجانب، واعتمدت الباحثة في جمع البيانات على الاستقصاء. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأبعاد الثقافية لهوفستيد وبين أبعاد الفجوة الضريبية. وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالجانب السلوكي لدى الأفراد لبيان أهمية ودور الضريبة على حياتهم العامة، بما يشجعهم على الالتزام بسداد الضرائب المستحقة عليهم، ونبذ كل

السلوكيات ذات الصلة بالتهرب الضريبي، الذي يفقد الموازنة العامة جزء هام من الإيرادات وبما يؤدي إلى وجود عجز في الموازنة العامة للدولة.

- وتناولت دراسة مظهر وصبيحة (2022) طبيعة الفجوة الضريبية في ضريبة الدخل بطريقة الخصم المباشر وانعكاسها على الهدف المالي للضريبة، وتحديد أسباب هذه الفجوة في الخصم بين الضريبة المستحقة وفقاً للقوانين والتعليمات المطبقة والضريبة المدفوعة فعلياً. وأن الفجوة الضريبية تعتبر مشكلة حقيقية لا يمكن تجاهلها لما تمثله من خسارة الإيرادات المالية المستحقة للدولة. وتتمثل مشكلة الدراسة في وجود فجوة بين الضريبة المستحقة وفق قوانين الاستقطاع المباشر والضريبة المدفوعة فعلياً وفق القوائم المالية، ولتحقيق أهداف البحث واختبار الفرضيات تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي. واعتمدت الدراسة على إعادة حساب ضريبة الدخل المفروضة على عينة من موظفي مديرية تربية دياي، واحتساب الفجوة الضريبية بين الضريبة المستحقة والضريبة المدفوعة فعلاً. وانتهت الدراسة في الجانب العملي إلى وجود فجوة ضريبية بين الضريبة المستحقة والضريبة المدفوعة، وأنه من أبرز العوامل المؤدية إلى هذا الاختلاف عدم دقة الجداول المرسلّة من الهيئة العامة للضرائب لدوائر القطاع الحكومي، وتدني كفاءة احترافية بعض المحاسبين القائمين على الاستقطاع. وتوصي الدراسة بضرورة العمل على تعديل جداول ضريبة الاستقطاع المباشر الصادرة عن الهيئة العامة للضرائب بما يتماشى مع تعليمات الاستقطاع المباشر رقم 100 لسنة 2018، ورقم (1) لسنة 2007 ولمصلحة المجتمع الضريبي والهيئة العامة للضرائب على حد سواء، بالإضافة إلى توظيف تكنولوجيا المعلومات من خلال استخدام برنامج محاسبي يمكنه حساب الضريبة المقتطعة وإنهاء هذه الأخطاء الحسابية للوصول إلى التحصيل الكامل للضريبة المستحقة.

- وتناولت دراسة Raczkowski, & Mr. z (2018) إمكانية الاعتماد على آلية الضرائب المستحقة لزيادة كفاءة التحصيل الضريبي، وأنه بما أن مستوى النمو الإجمالي يتذبذب حول الحدود، يمكن أن تقوم الإدارات الضريبية بتحصيل مبلغ محدد من الضرائب خلال فترة معينة، وأن هذا المبلغ المحصل يُعرف بالضريبة المستحقة، وعادة ما يكون أقل من المبلغ الفعلي المستحق، مما يثير تساؤلاً حول مقدار الضرائب التي لم تُحصل. وانتهت الدراسة إلى أنه يمكن قياس الفجوة الضريبية في الاقتصادات المختلفة من خلال حساب الفارق بين المبالغ الضريبية القابلة للتحصيل نظرياً والمبالغ الفعلية المحصلة خلال فترة زمنية محددة، وأنه كلما زادت الفجوة الضريبية كلما كانت قدرة الاقتصاد على تحقيق معدلات نمو مرتفعة أقل.



2. الإطار النظري للفجوة الضريبية

تتمثل الفجوة الضريبية في الفارق بين إجمالي الضرائب المستحقة والقابلة للتحصيل نظرياً وفقاً لقانون الضرائب والإجمالية المحصلة بالفعل خلال فترة زمنية معينة في ميزانية الدولة بما يشكل عنصراً أساسياً في أي اقتصاد، وأن الإدارة الضريبية تلعب دوراً حاسماً في تقليل هذا الفارق من خلال دعم صياغة السياسات وتحليل المخاطر والتدقيق الضريبي.

ويمثل اقتصاد الظل أو ما يسمى بالاقتصاد غير الرسمي جزءاً من الاقتصاد الذي لا يتحمل عبء الضرائب، بما في ذلك ضرائب الدخل وضريبة القيمة المضافة، وتمثل هذه الحصيلة الضائعة فجوة ضريبية. وفي ظل تذبذب معدل النمو الاقتصادي حول الحدود المقبولة، قد لا تكون جهود مكافحة التهرب الضريبي ضرورية، حيث يُعد وجود جزء صغير من اقتصاد الظل أو الاقتصاد غير الرسمي بمثابة تحفيز للنمو أو وسيلة لتوليد الدخل. ومع ذلك، يجب التنبيه إلى أن النمو الزائد لاقتصاد الظل قد يؤدي إلى تشويه المنافسة، ويحتاج إلى تصحيحات لحماية المصالح المالية للدولة، وأن تجاوز حجم النشاط الاقتصادي غير الرسمي حدود معينة قد يكون له تأثيراً سلبياً على عوامل الإنتاج ويمثل تحدياً هاماً لتحقيق التنمية المستدامة في الاقتصاد.

وبما أنه يجب تقدير حجم الموازنة العامة للدولة بدقة لتعزيز المراقبة والحوكمة العامة وضمان تحقيق التوازن بين الاقتصاد والقانون، فإن ظاهرة الفجوة الضريبية تتضح جلياً في جميع الدول، وتتطور مع وجود آليات تسمح بذلك، سواء بسبب الحكومة ممثلة في أنظمتها القانونية وآليات التحصيل الضريبي، أو من خلال تورط القطاع الخاص في التهرب الضريبي، أو نتيجة لوجود هياكل تشترك فيها مصالح متباينة لحماية الأموال والتي تُعرف بـ "الدول الميسرة للتهرب الضريبي" (Raczowski & Mróz, 2018).

وفيما يلي استعراض لكل من مفهوم وأسباب الفجوة الضريبية وطريقة تقديرها وعرض للمنظومة الضريبية في مصر:

2.1 مفهوم الفجوة الضريبية وأسبابها:

تقوم إدارة الضرائب بتحصيل مبالغ محددة خلال فترة زمنية معينة وتسمى هذه المبالغ بالضريبة المحصلة، وغالباً ما تكون أقل من مبالغ الضريبة المستحقة بالفعل، وهذا يشير إلى خسارة جزء من الإيرادات الضريبية للدولة، وهي ما تعرف بالفجوة الضريبية، والتي يمكن تقديرها من خلال الفرق بين إجمالي الضريبة المفروضة نظرياً بموجب قوانين الضرائب - بافتراض أن جميع الأنشطة والدخل والأصول تخضع للضريبة ويفترض أن جميع دافعي الضرائب ملتزمون

تمامًا - وإجمالي الضريبة المحصلة بالفعل خلال فترة زمنية محددة (Toder, 2007) و (Mazur & Plumley, 2007).

كما عرف صندوق النقد الدولي الفجوة الضريبية في إطار عمل برنامج تحليل الفجوة - إدارة الإيرادات " Ra-Gap " على أنها: " الفرق بين الإيرادات المحتملة من الأنشطة الاقتصادية الأساسية والإيرادات الفعلية".

ويمكن تعريف الفجوة الضريبية أيضاً بأنها " مدى قدرة دافعي الضرائب على التهرب من الضرائب، مما يؤدي إلى تخفيض غير مبرر في القاعدة الضريبية ومن ثم انخفاض في حجم الإيرادات العامة المستحقة لميزانية الدولة " (Raczkowski, 2015).

وقد تنقسم الفجوة الضريبية إلى "فجوة ضريبية إجمالية" وهي تمثل الفرق بين إجمالي المبالغ الضريبية المستحقة والتي كان يجب على دافعي الضرائب دفعها خلال فترة زمنية معينة والمبالغ الإجمالية للضرائب المدفوعة بالفعل في ميزانية الدولة، دون الأخذ في الاعتبار المدفوعات المتأخرة سواء كان ذلك طواعية أو نتيجة لتدابير إدارية وتنفيذية تتخذها السلطات الضريبية، وبمعنى آخر فهي تُعرف بأنها الفرق بين الالتزام الضريبي المدفوع والالتزام الضريبي الحقيقي، و"فجوة ضريبية صافية" وهي على عكس الفجوة الضريبية الإجمالية حيث تأخذ في الاعتبار المدفوعات المتأخرة سواء كان ذلك طواعية أو نتيجة لتدابير إدارية وتنفيذية تتخذها السلطات الضريبية، وهو ما يؤدي إلى انخفاض حجم الفجوة الضريبية، وغالباً ما يهتم واضعو السياسات بصافي الفجوة الضريبية أكثر من اهتمامهم بإجمالي الفجوة الضريبية لأن صافي الفجوة الضريبية يعتبر أحد أفضل المؤشرات الدالة على فعالية جهود الامتثال الضريبي. (Konrad Raczkowski, 2016).

وقد توجد عدة عوامل ومسببات تسهم في حدوث الفجوة الضريبية، وتتنوع هذه العوامل بين عوامل مقصودة وأخرى غير مقصودة، فقد يحدث خطأ غير مقصود في تقديم الإقرار الضريبي من قبل المكلف، مما يؤدي إلى تقليل المبلغ المستحق للضرائب، إذا لم تكتشف السلطات الضريبية هذا الخطأ، وقد يخفي بعض الممولين جزءاً من الأرباح في إقراراتهم الضريبية بهدف تقليل الضرائب المستحقة، وإذا لم يتمكن مكتب الضرائب من إثبات ارتكاب الاحتيال الضريبي عن طريق تخفيض المبلغ المستحق للضريبة عمدًا، فسيتم دفع ضرائب أقل من المفترض دفعها. وللـفجوة الضريبية ثلاث مسببات أساسية هي (حنان، 2016):

1- التهرب الضريبي: يعني قيام المكلف قانوناً بالامتناع عن الدفع كلياً أو جزئياً بصورة غير قانونية، عن طريق إخفاء المعلومات المقدمة للإدارة الضريبية أو تزويرها بهدف التخلص من الضريبة أو تقليلها.



2- التجنب الضريبي: وهو يشير إلى سعي المكلف لتجنب دفع الضريبة أو جزء منها، دون مخالفة للقانون وذلك باستخدام ثغرة قانونية أو محاسبية، ويشمل كذلك الامتناع عن القيام بنشاط تخضع أرباحه للضريبة.

3- الاقتصاد الخفي: وهو طبقاً لتعريف صندوق النقد الدولي لا يشمل الأنشطة غير المشروعة فقط بل يشمل أيضاً كل أشكال الدخل التي لا يبلغ عنها والمتحصلة عليها من الأنشطة الاقتصادية المشروعة، ومن ثم فإن الاقتصاد الخفي أو الغير رسمي يشمل جميع الأنشطة الاقتصادية التي تخضع للضريبة إذا ما أبلغت بها السلطات الضريبية.

وبغض النظر عن سبب الفجوة الضريبية، فإن البحث في حجم الفجوة الضريبية ومسبباتها يعد أمراً ضرورياً لتحديد حجم خسارة الموازنة العامة للدولة لجزء من مواردها، وينبغي الإشارة هنا إلى أن السلطات الضريبية لدولة ما تسعى إلى تقليص حجم الفجوة الضريبية لتصل إلى 5% من الناتج المحلي الإجمالي، وليس الوصول إلى فجوة ضريبية صفرية حيث لا يمكن تحقيقها من الناحية العملية (بومدين وعمارة، 2020).

2.2 طرق تقدير الفجوة الضريبية

يوجد العديد من الطرق والأساليب المستخدمة لتقدير حجم الفجوة الضريبية، ولعل من أهم الأساليب المستخدمة ما يلي (Fiscalis2020 Tax Gap Project Group , 2018):

1. أسلوب تنازلي من أعلى إلى أسفل، حيث يتم تقدير الحجم الإجمالي للإيرادات الضريبية المفقودة وذلك من خلال تقدير إجمالي الإيرادات الضريبية القابلة للتحصيل نظرياً بناءً على قانون الضرائب ثم طرح منها الإيرادات الضريبية التي تم تحصيلها بالفعل للوصول إلى الفجوة الضريبية الإجمالية، ويتطلب هذا الأسلوب أن تكون البيانات من مصادر موثوق فيها ومستقلة نوعاً ما عن البيانات التي تقوم بتجميعها الإدارة الضريبية حتى يتم الاعتماد عليها في تقدير حجم الفجوة. ويعتمد هذا الأسلوب على طريقتين في القياس هما:

- طريقة الحسابات القومية، والتي تستند على بيانات الحسابات القومية والمالية للدولة لحساب الفجوة الضريبية الإجمالية للاقتصاد الرسمي المقيد في الحسابات القومية دون الأخذ بعين الاعتبار تأثير الاقتصاد غير الرسمي - اقتصاد الظل - وتجدر الإشارة إلى أن صندوق النقد الدولي يعتمد على هذه الطريقة عند تحديد الفجوة الضريبية.
- طريقة نماذج الاقتصاد الكلي، تستخدم هذه الطريقة لتقدير الفجوات الضريبية في الاقتصاد غير الرسمي - اقتصاد الظل -، وتستخدم هذه الطريقة كوسيلة بديلة لحساب حجم الفجوة

الضريبية بالاعتماد على مؤشرات الاقتصاد الكلي مثل المتغيرات النقدية، استهلاك الكهرباء والقوى العاملة.

ونخلص مما سبق، أن الأسلوب التنازلي من أعلى إلى أسفل هو منهجية أو طريقة شاملة تقدم تقريراً واحداً وتستخدم بيانات متاحة للجمهور ولا تتطلب إمكانيات أو موارد مالية وبشرية كثيرة لكنها تتطلب في المقابل بيانات مستقلة وموثوق فيها، وتستخدم غالباً لتقدير حجم الفجوات الضريبية لضريبة القيمة المضافة.

2. أسلوب من الأسفل إلى الأعلى: يُستخدم غالباً لقياس الفجوة الضريبية لضرائب الدخل، إذ تم تقدير الفجوة الضريبية الإجمالية بشكل مباشر، من خلال تحليل المكونات المحددة للضريبة، وبيانات سجل الضرائب وذلك باستخدام العديد من الأساليب والتقنيات الإحصائية والاقتصادية لتقدير إجمالي الفجوة الضريبية وإضافتها إلى الضريبة الفعلية وصولاً إلى الضريبة المحتملة (Rubin,2011). ويعتمد هذا الأسلوب على عدة طرق نذكر منها ما يلي:

- عمليات المراجعة العشوائية، تشمل اختيار عينات بشكل عشوائي من دافعي الضرائب، بهدف ضمان تمثيل فعال لمجتمع الدراسة، إلا أن نقص مصادر المعلومات المستقلة وصعوبة الحصول عليها يجعل من الصعب معرفة مدى تمثيل العينة لمجتمع الدراسة، ويتمثل العيب الأساسي لعمليات المراجعة العشوائية في تكلفتها الباهظة، كما تتطلب هذه العمليات الكثير من الوقت والموارد، إلا أنها تحقق نتائج دقيقة لأنها تركز بعمق على جوانب محددة من الضريبة، مما يساعد في تحديد أسباب التهرب الضريبي بدقة.
- عمليات التدقيق القائمة على المخاطر، تركز هذه العملية على دافعي ضرائب محددين ومختارين ذوي مخاطر عالية لتهربهم من الضريبة، وهذه العملية تعد تكلفتها أقل مقارنة بعملية المراجعة العشوائية.

يتضح مما سبق، أن معظم طرق ووسائل قياس الفجوة الضريبية تستند إلى حساب الفجوة الضريبية الإجمالية، حيث تركز طرق القياس على محاولة تقدير إجمالي الإيرادات التي فقدتها السلطات الضريبية خلال فترة زمنية محددة.

2.3 منظومة الضرائب في مصر

تعتبر الضرائب المصدر الأساسي للإيرادات العامة في هيكل الاقتصاد المصري، ويتم استخدام حصيلتها لتمويل النفقات العامة. وقد شهدت قوانين الضرائب في مصر خلال السنوات القليلة الماضية العديد من التعديلات الجوهرية بهدف إعادة هيكلة النظام الضريبي، وتعد هذه



التعديلات ضرورية في ظل التحولات الهامة التي يشهدها قطاع الضرائب على مستوى العالم، نتيجة للتقلبات المستمرة في الاقتصاد العالمي.

وينقسم هيكل النظام الضريبي المصري إلى نوعين من الضرائب:

1. الضرائب المباشرة: تُقسم الضرائب المباشرة في مصر إلى أربعة أنواع رئيسية، وهي: ضريبة الدخل، وضريبة الأرباح على النشاط التجاري والصناعي، وضريبة كسب العمل، وضريبة التصرفات العقارية، ويم تحديد نسبتها إلى شرائح مختلفة بناء على مقدار الدخل.
2. الضرائب غير المباشرة: تقسم الضرائب غير المباشرة في مصر إلى نوعين: ضريبة القيمة المضافة وتفرض على السلع والخدمات المقدمة، والضريبة الجمركية وتفرض على السلع والمنتجات المصدرة أو المستوردة من وإلى مصر.

ويُرتب المستثمرون، سواء كانوا محليين أو أجانب، استراتيجياتهم الاستثمارية استنادًا إلى مدى استقرار التشريعات الضريبية، ومن ثم فإن التعديلات المتكررة في هذه القوانين تؤدي إلى تباين وتضارب في الآراء، وهو ما يتسبب في توسيع الفجوة الضريبية. ويلاحظ أن التشريع الضريبي في مصر يُعاني من عدم الاستقرار، مما يثير تردد المستثمرين ويؤدي إلى ارتباك في الحياة الاقتصادية، مُشكلاً تحديات في اتخاذ القرارات الاستثمارية وزيادة الفجوة الضريبية، وذلك بسبب التقلبات السريعة في معدلات ضريبة الدخل (محمد خطاب، 2016).

وتهدف رسالة تطوير مصلحة الضرائب المصرية إلى رفع كفاءة الإدارة الضريبية من خلال تبسيط الإجراءات، واستخدام تكنولوجيا رقمية متقدمة، وتحسين هيكل التنظيم لتعزيز فعالية التحصيل الضريبي، وتشمل الأهداف الاستراتيجية التحول للتكنولوجيا الرقمية، وتوحيد الإجراءات والقوانين الضريبية، وتحسين بيئة العمل وزيادة رضا العاملين، وزيادة الحصيلة الضريبية عبر حصر الاقتصاد غير الرسمي وتوسيع القاعدة الضريبية، بالإضافة إلى مكافحة التهرب الضريبي وتعزيز ثقافة الالتزام الطوعي في المجتمع الضريبي (مصلحة الضرائب المصرية، 2023).

وشهد أداء مصلحة الضرائب المصرية في الآونة الأخيرة تحسناً ملحوظاً، مما أدى إلى ارتفاع حصيلة الإيرادات العامة خلال العام المالي 2022/2023 بنسبة 15.5%، نتيجة النمو السريع في الحصيلة الضريبية بنسبة 27.2%. جاء هذا التحسن جراء تعزيز وتحديث المنظومة الضريبية، وتعزيز كفاءة الإدارة الضريبية، وزيادة الاهتمام بكافة أنشطة التجارة الإلكترونية، مما أسهم في دمج الاقتصاد غير الرسمي وتحقيق العدالة الضريبية.

وحققت حصيلة ضرائب الدخل خلال العام المالي 2022/2023 نموًا قدره 36% في حصيلة ضرائب الدخل، ونمت حصيلة ضريبة القيمة المضافة بنسبة 22.2%، وزادت حصيلة

الضرائب الجمركية على التجارة الدولية خلال الفترة بنسبة 27.2%، بالإضافة إلى ارتفاع حصيلة الضرائب العقارية بنسبة 34%. (مصلحة الضرائب المصرية، الموقع الرسمي).

جدول رقم (1)

تطور الإيرادات الضريبية الفترة (2006 – 2022) في مصر

الأرقام بالمليون جنيه

/2021 2022	/2020 2021	/2019 2020	/2015 2016	/2006 2007	The Budget Sector
991403	833993	739633	352315	114326	الإيرادات الضريبية الإجمالية
<u>386393</u>	<u>321246</u>	<u>286907</u>	<u>144743</u>	<u>58535</u>	الضرائب على الدخل والأرباح من:
	39817	26337	37313	25380	هيئة البترول
	32450	42913	14903	9144	هيئة قناة السويس
	0	0	13245	0	البنك المركزي
	125268	119625	36926	14291	وحدات أخرى
	123711	98032	42356	9720	دخل الأفراد
<u>90221</u>	<u>72404</u>	<u>59596</u>	<u>27990</u>	<u>1788</u>	الضرائب على الممتلكات
<u>454211</u>	<u>384913</u>	<u>329979</u>	<u>140525</u>	<u>39436</u>	الضرائب على السلع والخدمات
<u>42956</u>	<u>36130</u>	<u>32572</u>	<u>28091</u>	<u>10369</u>	ضرائب على التجارة الدولية (الجمارك)
<u>17621</u>	<u>19300</u>	<u>30579</u>	<u>10966</u>	<u>4198</u>	ضرائب أخرى

المصدر: الجدول من إعداد الباحثة بالاعتماد على قاعدة بيانات مصلحة الضرائب المصرية

يتضح من الجدول رقم (1) أن الإيرادات الضريبية الإجمالية شهدت طفرة ملموسة خلال فترة الدراسة (2006 – 2022)، حيث زادت من 114326 مليون جنيه العام المالي 2006/2007 إلى 352315 مليون جنيه العام المالي 2015/2016 بنسبة نمو إجمالي خلال العشر سنوات قدره 314% بمتوسط نمو سنوي قدره 31.4%.

وواصلت الإيرادات الضريبية الإجمالية زيادتها، وفقا للجدول السابق، لتصل إلى 739633 مليون جنيه خلال العام المالي 2019/2020 بنمو قدره 110% خلال الفترة من العام المالي 2015/2016 إلى العام المالي 2019/2020 بنمو سنوي متوسط قدره 22%. ثم كانت الزيادة خلال العام المالي 2021 / 2022 من 833993 مليون جنيه إلى 991403 مليون جنيه بنمو قدره 18.8%.



وتذهب أرقام الجدول السابق إلي أن الإيرادات الضريبية زادت من 114326 مليون جنيه العام المالي 2007/2006 إلى 991403 مليون جنيه العام المالي 2022/2021 بنمو قدره 767% بمتوسط نمو سنوي خلال الفترة قدره 48%.

وتكشف بيانات الجدول رقم (1) أن الحصة الأكبر من الإيرادات الضريبية في مصر خلال الفترة تأتي من الضرائب علي الدخل والأرباح، حيث بلغت إيرادات الضرائب علي الدخل والأرباح العام المالي 2007/2006 نحو 58535 مليون جنيه تمثل نحو 51.2% من الإيرادات الضريبية الإجمالية. وفي العام المالي 2016/2015 بلغت الضرائب علي الدخل والأرباح نحو 144743 مليون جنيه بنمو قدره 147.3% بمتوسط نمو سنوي قدره 14.73% (أقل من معدل نمو الإيرادات الضريبية الإجمالية).

وازدادت الإيرادات الضريبية علي الدخل والأرباح من 144743 مليون جنيه العام المالي 2016/2015 إلى 386393 مليون جنيه في 2022/2021 بنمو قدره 166.9% بمتوسط نمو سنوي قدره 27.8% خلال الفترة من 2016/2015-2022/2021، فيما نمت الإيرادات الضريبية علي الدخل والأرباح خلال المدة من 2007/2006-2022/2021 بنحو 560% بمتوسط نمو سنوي يقدر بنحو 35% مقارنة بنمو سنوي في الإيرادات الضريبية الإجمالية قدرها 48%، مما يعزو إلي أن قدر من الزيادة في الإيرادات الإجمالية ترتب علي زيادات بنسب أكبر في مكون آخر من مكونات الإيرادات الضريبية الإجمالية.

ويفسر زيادة النمو السنوي في الإيرادات الضريبية الإجمالية بمعدلات أكبر من زيادة الإيرادات الضريبية علي الدخل والأرباح الطفرة التي حدثت في حصيللة الضرائب علي الممتلكات التي زادت من 1788 مليون جنيه العام المالي 2007/2006 إلى 90221 مليون جنيه العام 2022/2021 بنسبة نمو قدره 4945.9%، فيما زادت حصيللة الضرائب علي السلع والخدمات (المبيعات ثم القيمة المضافة) من 39436 مليون جنيه العام 2007/2006 إلى 454211 العام 2022/2021 بنمو قدره 1051%، أما الضرائب علي التجارة الدولية (الجمارك) زادت من 10369 مليون جنيه العام 2007/2006 إلى 42956 مليون جنيه العام 2022/2021 بنمو قدره 314.2%.

جدول رقم (2)

هيكل الإيرادات الضريبية في مصر الفترة (2006 - 2022)

/2021	/2020	/2019	/2015	/2010	/2006	%
2022	2021	2020	2016	2011	2007	
%100	%100	%100	%100	%100	%100	الإيرادات الضريبية الإجمالية

/2021 2022	/2020 2021	/2019 2020	/2015 2016	/2010 2011	/2006 2007	%
%39	%39	%39	%41	%47	%51	الضرائب على الدخل والأرباح من:
	%5	%4	%11	%18	%22	هيئة البترول
	%4	%6	%4	%6	%8	هيئة قناة السويس
	%0	%0	%4	%0	%0	البنك المركزي
	%15	%16	%10	%13	%13	وحدات أخرى
	%15	%13	%12	%10	%9	دخول الأفراد
%9	%9	%8	%8	%5	%2	الضرائب على الممتلكات
%46	%46	%45	%40	%40	%34	الضرائب على السلع والخدمات
%4	%4	%4	%8	%7	%9	الجمارك
%2	%2	%4	%3	%2	%4	ضرائب أخرى

المصدر: الجدول من إعداد الباحثة بالاعتماد علي قاعدة بيانات مصلحة الضرائب المصرية

تكشف بيانات الجدول رقم (2) والشكل رقم (1) أن الضرائب على الدخل والأرباح ظلت صاحبة النصيب الأكبر في الحصيلة الضريبية خلال فترة الدراسة حتي السنة المالية 2016/2017، لتتولى الضرائب علي السلع والخدمات الصدارة بين الضريبة الأكثر مساهمة في هيكل الإيرادات الضريبية الإجمالية. وبحسب أرقام الجدول رقم (2) والشكل رقم (1)، عوضت الزيادات في حصة الضرائب علي السلع والخدمات (زادت من 34% العام المالي 2006/2007 إلي 46% العام 2021/2022) والضرائب علي الممتلكات (زادت من 2% العام المالي 2006/2007 إلي 9% العام 2021/2022) والضرائب علي التجارة الدولية (زادت من 2% العام المالي 2006/2007 إلي 9% العام 2021/2022) ما شهدت الإيرادات من الضرائب علي الدخل والأرباح والضرائب علي التجارة الدولية من تراجع خلال الفترة، حيث تراجعت مساهمة الضرائب علي الدخل والأرباح من 51% العام المالي 2006/2007 إلي 39% العام 2021/2022، فيما تراجعت حصة والضرائب علي التجارة الدولية من 9% العام المالي 2006/2007 إلي 4% العام 2021/2022.

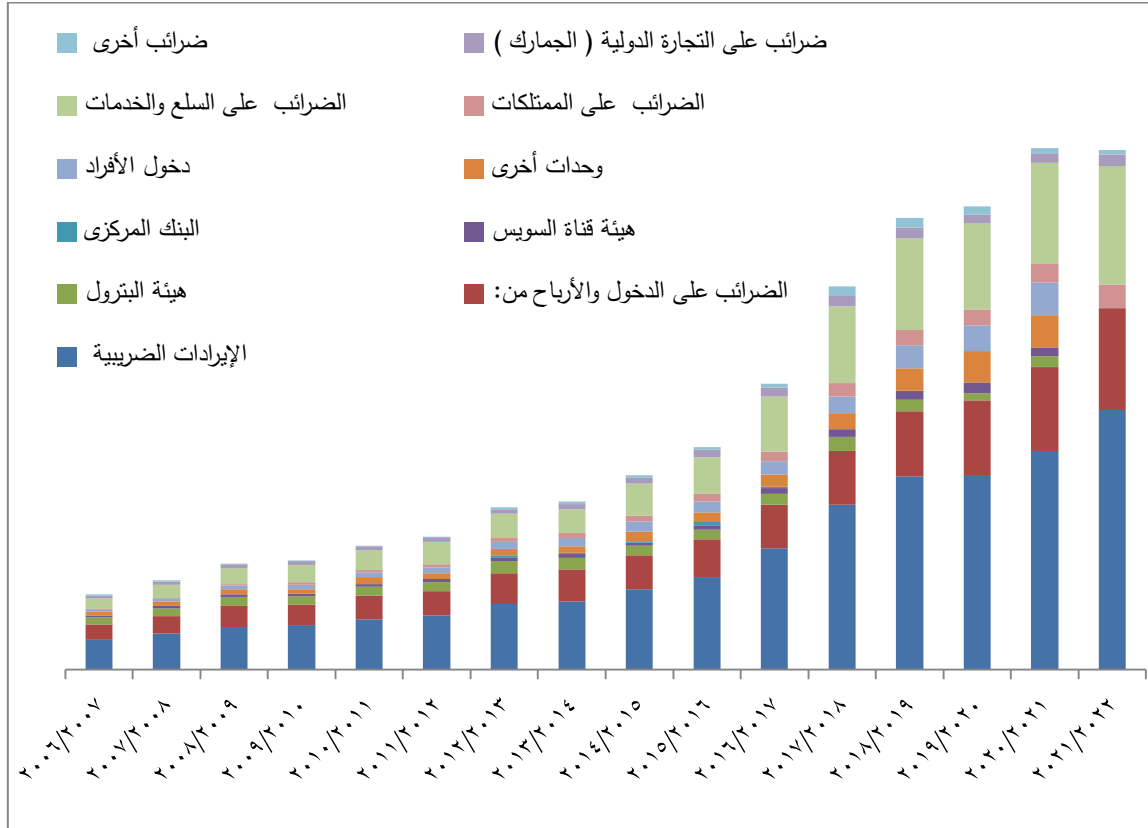
وتعود الطفرة الحاصلة في حصة إيرادات الضريبة علي السلع والخدمات إلي الجهود الملموسة، التي بذلتها الإدارة الضريبية لرفع كفاءة تحصيل هذه الضريبة غير المباشرة، حيث توجت هذه الجهود بإصدار قانون الضريبة علي القيمة المضافة في رقم 67 لسنة 2016 وتعديلاته المختلفة، التي ترتب عليها زيادات كبيرة في حصيلة هذه الضريبة، بما أسهم في



زيادة مساهمتها في هيكل الإيرادات الضريبية الإجمالية من 40% العام المالي 2017/2016 إلى 45% العام المالي 2022/2021.

شكل رقم (1)

هيكل الإيرادات الضريبية في مصر الفترة (2006 – 2022)



المصدر: الشكل من إعداد الباحثة بالاعتماد على قاعدة بيانات مصلحة الضرائب المصرية

يتضح جلياً من شكل رقم (1) أن الجزء الأكبر من الحصيلة الضريبية في مصر خلال الفترة (2006 – 2022) تأتي من الضرائب على الدخل والأرباح والضريبة على السلع والخدمات، وأنه في الوقت الذي شهدت فيه حصة الضرائب على الدخل والأرباح والضرائب على التجارة الدولية (الجمارك) تراجع خلال السنوات الخمس الأخيرة نجد أن هذا التراجع قابله زيادات في مساهمة كلا من الضرائب على السلع والخدمات (القيمة المضافة الآن) والضرائب على الممتلكات.

3. الدراسة التطبيقية

يتناول هذا الجزء الإطار التطبيقي للدراسة، ويتضمن قسمين، القسم الأول، يدرس طرق تقدير الفجوة الضريبية في مصر، والقسم الثاني، تخصصه الباحثة لقياس أثر مكونات معادلة

حساب الفجوة الضريبية على مقدار هذه الفجوة، وذلك للوصول إلى مقدار الفجوة ومعاملات تأثير مكوناتها.

3.1 منهجية الدراسة:

يُمكن تحديد الفجوة الضريبية لأنواع مختلفة من الضرائب المباشرة، مثل ضريبة الدخل الشخصي وضريبة الأرباح التجارية، وبالرغم من ذلك، يظل حساب الفجوة الضريبية لضريبة القيمة المضافة غير المباشرة هو الأمر الأكثر شيوعًا، نظرًا لصعوبة التقدير الشامل للضرائب المباشرة بسبب قواعدها المعقدة، مثل الإعفاءات والخصومات والاعتمادات والبدلات.

وتعتمد الدراسات في سعيها لتحديد حجم الفجوة الضريبية في مصر على منهجية صندوق النقد الدولي (GAP-RA) لتقدير الفجوة الضريبية، مما يساعد في تحليلها وتحديد أسباب التقلبات في المؤشر الإجمالي للفجوة الضريبية عبر الوقت (رشا، أماني، 2022).

ونظرًا لغياب الأرقام التفصيلية حول الحصيلة الضريبية في مختلف القطاعات الاقتصادية في مصر يصعب تقييم أسباب الفجوة الضريبية، إلا أنه يمكن إرجاع سبب هذه الفجوة إما إلى السياسة الضريبية ذاتها المعروفة بفجوة السياسة الضريبية، أو منح القانون بعض الإعفاءات الضريبية التي أثار انتقادات من ذوي القدرة الشرائية، وكذا يمكن أن تنشأ الفجوة الضريبية أيضًا من عدم الالتزام بدفع الضرائب، والتي يساهم فيها عدم كفاءة الإدارة الضريبية وضعف الوعي الاجتماعي، بالإضافة إلى ظواهر التهرب والتجنب الضريبي (الشباسي، 2018).

وتقوم هذه الدراسة على تقدير حجم الفجوة الضريبية في مصر بصفة عامة، وذلك استناداً على حسابات البنك الدولي لاقتصاد الظل في مصر، وبناء على هذه النسبة يمكن حساب الفجوة الضريبية، وتحديد العلاقة بين حجم الاقتصاد غير الرسمي أو اقتصاد الظل وحجم الفجوة الضريبية.

3.2 تقدير حجم اقتصاد الظل في مصر

في دراسة بعنوان "الظلال القاتمة للاقتصاد غير الرسمي: التحديات والسياسات"، يُعرف البنك الدولي للاقتصاد غير الرسمي بأنه إنتاج قانوني للسلع والخدمات قائم على السوق يتم إخفاؤه عن السلطات العامة لأسباب نقدية أو تنظيمية أو مؤسسية. وتشمل الأسباب النقدية تجنب الضرائب ومساهمات الضمان الاجتماعي، وتشمل الأسباب التنظيمية تجنب البيروقراطية الحكومية أو الأعباء التنظيمية، وتشمل الأسباب المؤسسية الفساد، الذي يرتبط في كثير من الأحيان بتدني كفاءة المؤسسات السياسية وضعف سيادة القانون. ويتم تقدير حجم الاقتصاد



غير الرسمي، وفقاً لثلاث مناهج أساسية ويندرج تحت كل منهج منها العديد من الطرق، وفيما يلي يعرض لهذه المناهج وأهم الطرق التي تتضمنها (Zelgko et al, 2006, Dreyer, 2007):

3.2.1 منهج التقدير المباشر (المدخل الجزئي):

تستند تقديرات حجم الاقتصاد غير الرسمي المستمدة من الطرق التي يتضمنها هذا المنهج إلى تقديرات يتم الحصول عليها من خلال مسح مكونات كل قطاع. ولذلك، فإن تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي استناداً إلى المنهج المباشر مهمة دقيقة وصعبة ويصعب تطبيقها في الواقع العملي، حيث أن مكونات وعناصر الاقتصاد غير الرسمي متعددة ومتنوعة وتتطلب عملاً يتجاوز المسوحات الاستقصائية المتاحة، ويتضمن هذا المنهج الطريقتين التاليتين:

- طريقة المسوحات (الأسئلة الاستقصائية): حيث يتم تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي من خلال بيانات المسح، أي عن طريق إعداد استمارات وتوزيعها على المواطنين، وتسمى بالاستمارات الاستقصائية، التي تحتوي على عدد من الأسئلة التي تم إعدادها بواسطة الخبراء والمتخصصين، بغرض جمع معلومات مفيدة عن الواقع الحقيقي للاقتصاد غير الرسمي. ويتم توزيع الاستمارات على التجار والحرفيين وأصحاب الورش والمصانع وكذلك العائلات، وبعد ذلك يتم القيام بعملية المقارنة بين أجوبة الفئات المستهدفة عن طريق فحص معلومات الاستمارة لمعرفة مدى التطابق بين أجوبتهم.
- طريقة المراجعة الضريبية: يتم تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي وفقاً لهذه الطريقة، على أساس المراجعة الضريبية التي تقوم بها السلطات الضريبية على عينة عشوائية من دافعي الضرائب الذين يقدمون الإقرارات الضريبية بصورة طوعية، لتحديد نسبة التهرب الضريبي، ثم تعميم النتائج على المستوى القومي. وتتميز هذه الطريقة بأنه يمكن تحديد مقدار الدخل الذي يتم إخفاؤها من الممولين بشكل شبه دقيق، غير أنه من المشكوك فيه، ما إذا كانت هذه الطريقة ستؤدي إلى معلومات كافية عن مستوى وحجم الاقتصاد غير الرسمي، إذ يصعب قياس بعض أشكال الدخل وكشفها، مثل أنشطة تهريب المخدرات وتهريب السلع.

3.2.2 منهج التقدير غير المباشر (المدخل الكلي):

وفقاً للمنهج غير المباشر، تُستخدم عدة طرق اقتصادية لتقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي، وهي في الغالب عبارة عن اتجاهات للاقتصاد الكلي، لاعتمادها على فرضيات تتعلق بوظيفة الاقتصاد ومن أهم هذه الطرق ما يلي:

- إحصاءات الحسابات القومية: يتم تقدير الاقتصاد غير الرسمي من خلال حساب الفرق بين الدخل (الموارد) والإنفاق (الاستخدامات)، فحجم الاقتصاد غير الرسمي لا يكون في صورة

دخل بل يكون في صورة إنفاق، أي أن الدخل المخفية ستتحول إلى إنفاق، وهذه الطريقة تطبق على المستوى الجزئي والكلي.

■ إحصاءات القوى العاملة: يتم تقدير الاقتصاد غير الرسمي من خلال انخفاض مشاركة اليد العاملة في الاقتصاد الرسمي، وذلك بافتراض أن القوى العاملة تشارك بنسبة ثابتة عموماً، ومن ثم فإن الفرق بين معدلات المشاركة الفعلية وتلك المسجلة بشكل رسمي، قد تمكن الجهات المختصة من تقدير حجم العمالة غير المنتظمة، وبالتالي تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي. وقد تعرضت هذه الطريقة للنقد، لأنها ليست دقيقة بدرجة كافية لتقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي.

■ الطريقة النقدية (المقاربات النقدية): تستند هذه الطريقة على فرضية جوهرية وهي أن المعاملات الاقتصادية غير الرسمية تتم خارج المؤسسات المصرفية، وتكون باستخدام النقود السائلة، وذلك لإخفاء المعاملات، وبالتالي يفترض أنه كلما كبر حجم الاقتصاد غير الرسمي لا بد وأن ينعكس في شكل ارتفاع في مستوى الطلب على النقود السائلة، ومن ثم فإن الهدف الأساسي لهذه الطريقة هو البحث عن كمية النقود التي يمكن تداولها في الاقتصاد لتقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي. وهنا يمكن التمييز بين أسلوبين:

- أسلوب المعاملات (المبادلات): ووفقاً لهذه الطريقة يتم استخدام البيانات الخاصة بالحجم الكلي للمعاملات في الاقتصاد لتقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي، حيث يتم حسابه بطرح إجمالي الناتج المحلي في القطاع الرسمي من إجمالي الناتج المحلي الكلي.

- أسلوب الطلب على النقود: وقد اقترح (Vito,1980) هذا الأسلوب لتقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي، وذلك بالاستناد على النظرية الكمية الحديثة، حيث يترتب على الزيادة في الاقتصاد غير الرسمي -بالضرورة- زيادة الطلب على النقود، ولمعرفة الحجم الزائد من طلب النقود الناتج عن الاقتصاد غير الرسمي، لا بد من تقدير حجم الطلب على النقود خلال فترة زمنية معينة.

■ طريقة حساب استهلاك الطاقة (المقاربات المادية): وفقاً لهذه الطريقة، يمثل استهلاك الكهرباء المؤشر الفيزيائي الأفضل لقياس النشاط الاقتصادي ككل (النشاط الرسمي وغير الرسمي)، بمعنى أن النشاط الاقتصادي واستهلاك الكهرباء يتطوران بنفس الاتجاه والوتيرة، فيتم قياس استهلاك الكهرباء بالنسبة للنشاطات الرسمية المسجلة، ثم إنقاصه من حجم الكهرباء المستهلك (الحجم الكلي)، للحصول على حجم الكهرباء المستهلك في النشاطات غير الرسمية، والذي يعتبر مؤشراً لقياس حجم النشاط غير الرسمي.



3.2.3 منهج المؤشرات (Indicators methods):

وفقاً لهذا المنهج يوجد العديد من الطرق المستخدمة، والتي يعد من أهمها طريقة نموذج **Multiple Indicators and Multiple Causes (MIMIC)**، ويعد هذا النموذج أحدث الأساليب المستخدمة في قياس حجم الاقتصاد غير الرسمي، حيث يسمح هذا النموذج باختبار إحصائي للمتغيرات الكامنة، التي تسمى أيضاً بالمتغيرات غير القابلة للقياس، ولكنها مرتبطة بمتغيرات قابلة للملاحظة والقياس، هذه المتغيرات القابلة للقياس تعتبر من أهم محددات ذلك المتغير الكامن. ويتميز أيضاً بأنه يسمح لعدة متغيرات تفسيرية مختلفة وعدة مؤشرات للاقتصاد غير الرسمي، بالدخول في النموذج في آن واحد (Schneider & Ense, 2000). وتقوم فكرة هذا النموذج على تناول حجم الاقتصاد غير الرسمي كمتغير كامن غير قابل للقياس ولكنه مرتبط بمتغيرات ومؤشرات قابلة للملاحظة ويمكن قياسها، والتي تعكس التغيرات في حجم الاقتصاد غير الرسمي، وكذلك تأثير الاقتصاد غير الرسمي على متغيرات الاقتصاد الكلي.

3.3 تقدير الفجوة الضريبية

تم حساب المؤشر الخاص بالاقتصاد غير الرسمي بالاعتماد على طريقة البنك الدولي، والذي اعتمد في حسابه لهذا المؤشر على دراسة (Schneider, et al., 2010) ودراسة (Elgin, et al., 2021). وقد أنشأت مجموعة التوقعات التابعة للبنك الدولي قاعدة بيانات عالمية للنشاط الاقتصادي غير الرسمي، تضم حوالي 196 اقتصاداً خلال الفترة 1990-2020 وتتضمن 11 مقياساً هم الأكثر استخداماً للاقتصاد غير الرسمي، ومن ضمن هذه المقاييس نسبة الاقتصاد غير الرسمي لإجمالي الناتج المحلي الإجمالي لكل دولة. وتم إنتاج التقديرات استناداً إلى عدة نماذج، منها النموذج المستند إلى نموذج التوازن العام الديناميكي (DGE) الخاص بحساب الإنتاج غير الرسمي كنسبة مئوية من الناتج المحلي الإجمالي الرسمي (Schneider, et al., 2010).

ويمكن حساب وتقدير الفجوة الضريبية عن طريق المعادلات التالية (Uygun & Gerçek, 2023):

$$TG_n = \frac{SE(\%)_n}{100\%} \cdot GDP_n \cdot \frac{TTR(\%)}{GDP_n} = \frac{SE(\%)_r}{100\%} \cdot TTR(100)$$

$$TG_n = TTR\% \cdot SE_n$$

حيث:

TG_n : الفجوة الضريبية (الأسمية)؛

GDP_n : الناتج المحلي الإجمالي (الاسمي، بالأسعار الجارية، للفرد)؛

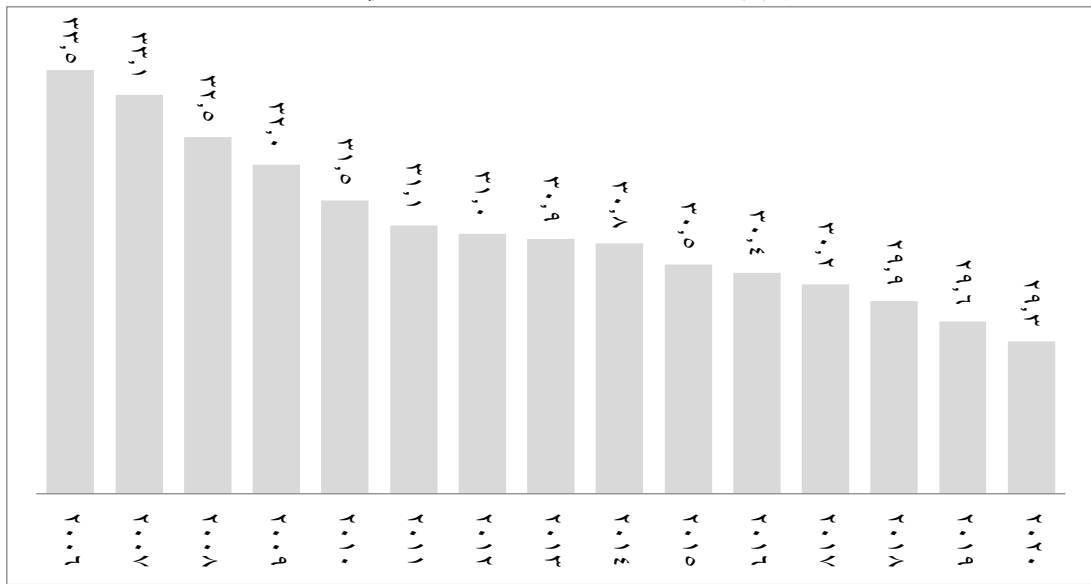
SE_n : اقتصاد الظل (اسمي)؛

TTR : إجمالي معدل الضريبة والمساهمة.

ويقيس إجمالي معدل الضريبة والمساهمة (TTR)، المعبر عنه كنسبة مئوية من أرباح الأعمال، مقدار الضريبة التي تدفعها الشركة في سنة التشغيل الثانية. إجمالي مبلغ الضريبة هو مجموع الالتزامات الضريبية التجارية المختلفة، التي تتحملها الشركة، حيث:

الفجوة الضريبية الاسمية = إجمالي الضريبة × نسبة اقتصاد الظل

شكل رقم (2) تقديرات نسبة الاقتصاد غير الرسمي للفترة 2006-2020



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قاعدة بيانات البنك الدولي

يكشف الشكل رقم (2) أن نسبة الاقتصاد غير الرسمي في مصر خلال الفترة (2006-2020) تراوحت بين 33.5% و 29.3%، وأن أعلى نسبة للاقتصاد غير الرسمي إلى إجمالي الناتج المحلي الإجمالي خلال الفترة ترجع إلى عام 2006، وأن الاتجاه العام لمنحنى نسبة الاقتصاد غير الرسمي إلى الناتج المحلي الإجمالي يغلب عليه الاتجاه الهابط خلال الفترة، وأن هذا التراجع في نسبة الاقتصاد غير الرسمي إلى الناتج المحلي الإجمالي يرجع إلى الجهود التي تبذلها الحكومة في الآونة الأخيرة لتشجيع الأنشطة الاقتصادية غير الرسمية للدخول إلى الاقتصاد الرسمي.

وينبغي ملاحظة أن البيانات المتاحة من البنك الدولي تتوقف عند عام 2020 وهو آخر بيان منشور، ولم يتم تحديث قاعدة البيانات الخاصة بالاقتصاد غير الرسمي حتى تاريخ الانتهاء من هذا البحث، ولذلك سيتم تقدير الفجوة الضريبية من عام 2006 حتى عام 2020.



جدول رقم (3) تقديرات الفجوة الضريبية في مصر الفترة (2006-2020)

السنة	الفجوة الضريبية الاسمية (مليون جنيه)	إجمالي الضريبة (مليون جنيه)	نسبة اقتصاد الظل
2006	38274.88	114326	%33.48
2007	45412.25	137195	%33.10
2008	52967.48	163222	%32.45
2009	54617.02	170494	%32.03
2010	60478.87	192072	%31.49
2011	64514.99	207410	%31.11
2012	77786.43	251118	%30.98
2013	80430.69	260289	%30.90
2014	94321.77	305957	%30.83
2015	107484.82	352315	%30.51
2016	140364.29	462007	%30.38
2017	189677.70	628083	%30.20
2018	220440.96	736121	%29.95
2019	219217.84	739633	%29.64
2020	244597.34	833993	%29.33

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قاعدة بيانات مصلحة الضرائب المصرية

يتضح من الجدول رقم (3) أن حجم الفجوة الضريبية في مصر شهد زيادة كبيرة خلال الفترة (2006-2020)، حيث زادت من 38274.88 مليون جنيه عام 2006 إلى 244597.34 في عام 2020، وأن هذه الزيادة الكبيرة التي تقدر بنسبة 539% بمتوسط زيادة سنوية قدرها 35.94%. وترجع الزيادة في حجم الفجوة الضريبية خلال الفترة إلى زيادة حجم الحصيلة الضريبية الإجمالية بمرور الوقت، وأن تراجع نسبة الاقتصاد غير الرسمي كانت أقل من نسبة زيادة الحصيلة الضريبية.

وتؤكد بيانات الجدول السابق أن الجهود التي تقوم بها مصر لحث الفاعلين في الاقتصاد غير الرسمي للتحويل إلى الاقتصاد الرسمي "رسملة الاقتصاد" ليست كافية، رغم أنها نجحت في تقليل نسبة الاقتصاد غير الرسمي من 33.48% عام 2006 إلى 29.33% بنسبة تراجع قدره 12.4% خلال الفترة (2006-2020)، إلا أن وجود الاقتصاد غير الرسمي يؤدي إلى وجود فجوة ضريبية قدرت بنحو 244597.34 مليون جنيه، وهو ما يعنى حرمان الموازنة العامة من هذه الإيرادات غير المحصلة والتي تعد بمثابة خسارة في إيرادات الموازنة العامة للدولة.

3.3.1 اختيار النموذج وتحديد المتغيرات

بعد أن تم تقدير وحساب الفجوة الضريبية في مصر خلال فترة الدراسة، نتجه للتعرف على تأثيرات كل من الاقتصاد غير الرسمي وإجمالي الإيرادات الضريبية والنتاج المحلي الإجمالي على مقدار الفجوة الضريبية في مصر خلال فترة الدراسة، يمكن تقدير نموذج قياسي سبق تقديره في دراسة (Uygun & Gerçek, 2023)، ويتمثل النموذج القياسي في المعادلة التالية وسيتم اختباره لمعرفة التأثيرات المختلفة على مقدار الفجوة:

$$(TG_{i,t}) = \mu_t + \delta_t + \beta_1(SE_{i,t}) + \beta_2(TTR_{i,t}) + \beta_3(GDP_{i,t}) + \varepsilon_{i,t}$$

حيث متغيرات النموذج هي:

TG: الفجوة الضريبية؛

SE: نسبة الاقتصاد غير الرسمي؛

TTR: الإيرادات الضريبية الإجمالية؛

GDP: الناتج المحلي الإجمالي.

وتم استخدام معدل الفجوة الضريبية كمتغير تابع في الدراسة، ومعدل الاقتصاد غير الرسمي وقيمة الناتج المحلي الإجمالي الاسمي والإيرادات الضريبية الإجمالية كمتغيرات مستقلة، لتحليل آثار معدل الاقتصاد غير الرسمي والقيمة الاسمية للناتج المحلي الإجمالي والإيرادات الضريبية الإجمالية على الفجوة الضريبية. ومن واقع النظريات الاقتصادية، من المتوقع أن تكون هناك علاقة إيجابية بين الفجوة الضريبية ونسبة الاقتصاد غير الرسمي والناتج المحلي الإجمالي والإيرادات الضريبية الإجمالية. ويمثل الجدول التالي متغيرات الدراسة:

جدول رقم (4) متغيرات الدراسة في مصر الفترة (2006-2020)

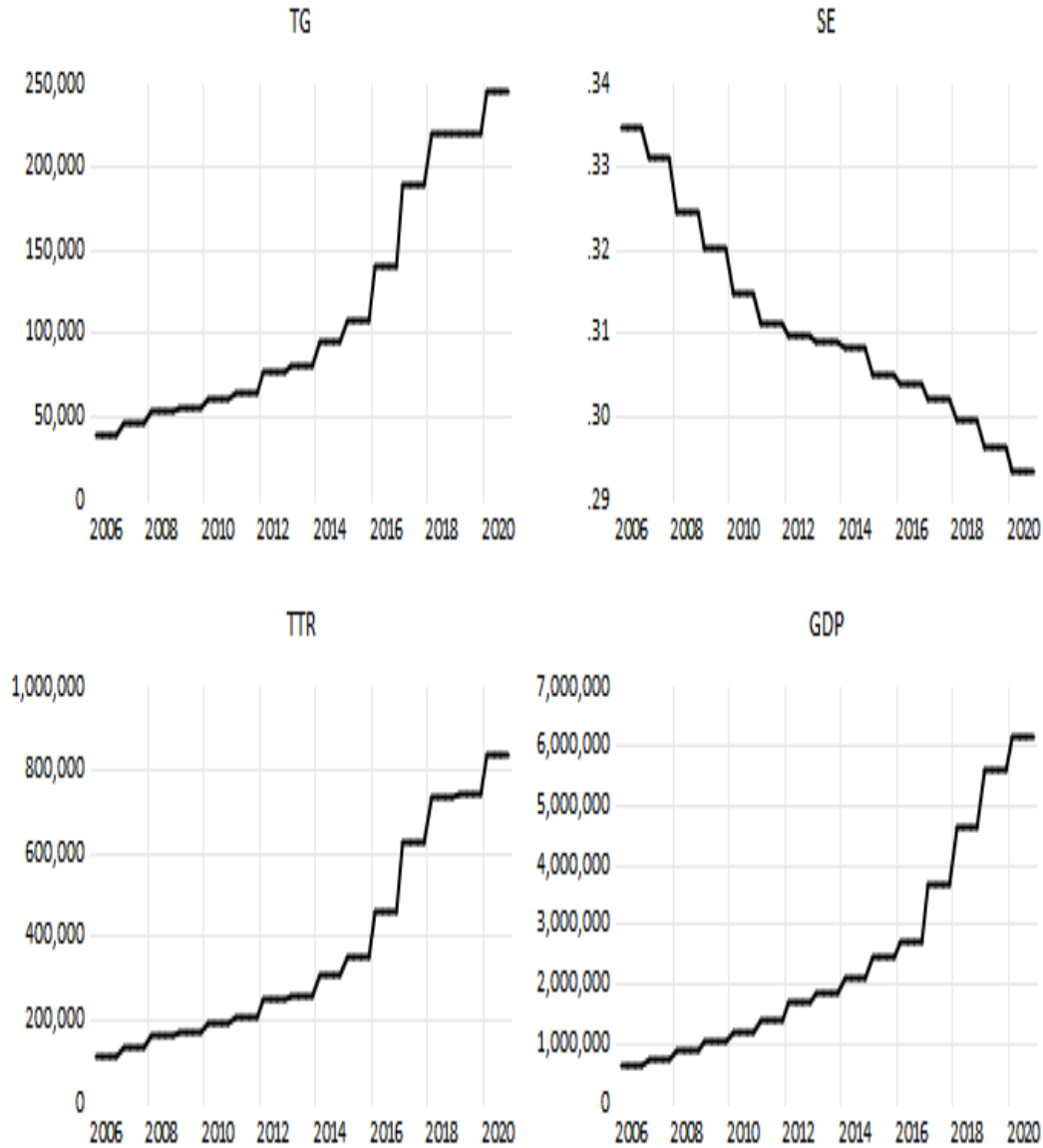
	TG	TTR	SE	GDP
2006	38274.9	114326	0.335	617700
2007	45412.2	137195	0.331	744800
2008	52967.5	163222	0.325	895500
2009	54617.0	170494	0.320	1042200
2010	60478.9	192072	0.315	1206600
2011	64515.0	207410	0.311	1371100
2012	77786.4	251118	0.310	1674700
2013	80430.7	260289	0.309	1860400
2014	94321.8	305957	0.308	2130000
2015	107484.8	352315	0.305	2443900
2016	140364.3	462007	0.304	2709400
2017	189677.7	628083	0.302	3655900
2018	220441.0	736121	0.299	4666200
2019	219217.8	739633	0.296	5596000
2020	244597.3	833993	0.293	6152600

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قاعدة بيانات البنك الدولي ومصلحة الضرائب المصرية.

ويمكن تمثيل متغيرات الدراسة في الشكل التالي:



شكل رقم (3) تمثيل متغيرات الدراسة في مصر الفترة (2006-2020)

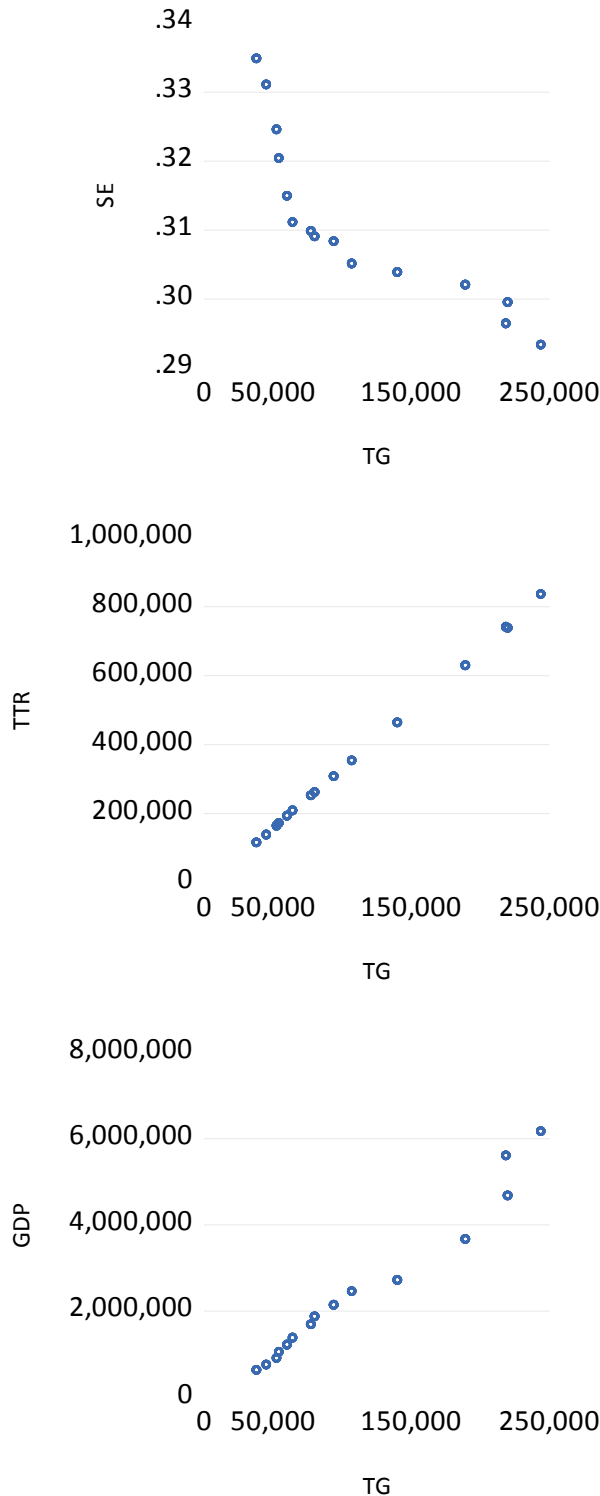


المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (4).

ويظهر خلال الفترة محل الدراسة أن منحنى كلا من TG الفجوة الضريبية و TTR الإيرادات الضريبية الإجمالية و GDP الناتج المحلي الإجمالي يتطور بالزيادة على مدى الزمن، بينما منحنى SE نسبة الاقتصاد غير الرسمي يتجه نزولاً خلال نفس الفترة.

ويمكن تمثيل العلاقة بين المتغير التابع وكل متغير مستقل على حدة كالتالي:

شكل رقم (4) تمثيل علاقة انتشار المتغيرات المستقلة بالمتغير التابع في مصر الفترة (2006-2020)



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (4)

وكانت نتائج الإحصاء الوصفي لبيانات المتغيرات كالتالي:



جدول رقم (5) الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة في مصر الفترة (2006-2020)

	TG	SE	TTR	GDP
Mean	112705.8	0.31091	370282.3	2451133
Median	80430.69	0.309005	260289	1860400
Maximum	244597.3	0.334787	833993	6152600
Minimum	38274.88	0.293285	114326	617700
Std. Dev.	69732.84	0.011909	240315.9	1736238
Skewness	0.759547	0.559275	0.775411	0.951785
Kurtosis	2.019336	2.394896	2.067183	2.621641
Jarque-Bera	8.173366	4.043259	8.187997	9.416839
Probability	0.016795	0.132439	0.016672	0.009019
Sum	6762349	18.65461	22216940	1.47E+08
Sum Sq. Dev.	2.87E+11	0.008368	3.41E+12	1.78E+14
Observations	60	60	60	60

المصدر: من مخرجات برنامج Eviews10.

ويلاحظ أن مشاهدات كل متغير بلغت 60 مشاهدة، وهو عدد مناسب جدا لإجراء اختبار الانحدار للنموذج بطريقة المربعات الصغرى العادية، كما يظهر المتوسط لكل متغير وحده الأعلى والأدنى.

والتالي اختبار جذر الوحدة باستخدام اختبار فيليب بيرون، وكانت نتائجه عدم استقرار السلاسل الزمنية عند المستوى عند معنوية 5%، ثم استقرت عند المستوى الأول.

جدول رقم (6) اختبار جذر الوحدة (استقراره السلاسل الزمنية) لمتغيرات النموذج

UNIT ROOT TEST RESULTS TABLE (PP)

Null Hypothesis: the variable has a unit root

		At Level				
		TG	SE	TTR	GDP	
With Constant	t-Statistic	2.1882	-1.9635	1.644	2.4044	
	Prob.	0.9999	0.3018	0.9995	1	
		n0	n0	n0	n0	
With Constant & Trend	t-Statistic	-1.3699	-1.8114	-1.2104	-1.0102	
	Prob.	0.8597	0.6867	0.899	0.9345	
		n0	n0	n0	n0	
Without Constant & Trend	t-Statistic	5.1128	-4.8488	4.7896	5.9254	
	Prob.	1	0	1	1	
		n0	***	n0	n0	
		At First Difference				
		d(TG)	d(SE)	d(TTR)	d(GDP)	
With Constant	t-Statistic	-8.59	-9.8779	-8.6361	-8.8214	
	Prob.	0	0	0	0	
		***	***	***	***	
With Constant & Trend	t-Statistic	-12.3067	-10.8184	-16.7577	-11.9809	
	Prob.	0	0	0	0	
		***	***	***	***	
Without Constant & Trend	t-Statistic	-7.5498	-7.5498	-7.5498	-7.5498	
	Prob.	0	0	0	0	
		***	***	***	***	

المصدر: من مخرجات برنامج Eviews10.

وكانت نتائج تحليل التباين والتغاير لمتغيرات النموذج كالتالي:

جدول رقم (7) التباين والتغاير لمتغيرات الدراسة في مصر الفترة (2006-2020)

Covariance Analysis: Ordinary

Date: 02/10/24 Time: 10:11

Sample: 2006Q1 2020Q4

Included observations: 60

Degree-of-freedom corrected covariances

Covariance

Correlation	TG	SE	TTR	GDP
TG	4.86E+09			
	1			
SE	-712.606	0.000142		
	-0.85809	1		
TTR	1.68E+10	-2459.7	5.78E+10	
	0.999878	-0.85945	1	
GDP	1.19E+11	-17867.5	4.11E+11	3.01E+12
	0.983806	-0.86412	0.986159	1

المصدر: من مخرجات برنامج Eviews10.

ويظهر جدول رقم (7) وجود ارتباط كبير بين متغيرات الدراسة، ومن المعروف أن من شروط كفاءة تقير النموذج بطريقة المربعات الصغرى هو عدم وجود ارتباط كبير بين متغيرات الدراسة المستقلة، وتم علاج هذه المشكلة بأخذ اللوغاريتم للمتغيرات مع عمل الاشتقاق الأول (الفرق الأول) لها، وبذلك أصبحت جاهزة لاستخدامها في التقدير.

3.3.2 تقدير النموذج

بعد اختيار النموذج وتحديد متغيراته وجمع البيانات السنوية وتحويلها إلى بيانات ربع سنوية لزيادة عدد المشاهدات، تم اختبار هذه البيانات ووجدت بها مشاكل إحصائية، ولعلاج هذه المشاكل تم أخذ اللوغاريتم للمتغيرات المستقلة مع بقاء المتغير التابع على أصله، وكذلك تم أخذ الفرق الأول لكافة متغيرات النموذج، وكانت نتائج تقدير النموذج كالتالي:

جدول رقم (8) نتائج تقدير النموذج

Dependent Variable: D(TG)

Method: Least Squares



Date: 02/10/24 Time: 09:44

Sample (adjusted): 2006Q2 2020Q4

Included observations: 59 after adjustments

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
D(LOG(SE))	671689.1	178777.5	3.757123	0.0004
D(LOG(TTR))	115521.3	13989.28	8.257846	0
D(LOG(GDP))	30275.77	17260.86	1.754013	0.085
C	-66.6424	567.9434	-0.11734	0.907
R-squared	0.839808	Mean dependent var		3496.991
Adjusted R-squared	0.831071	S.D. dependent var		9371.735
S.E. of regression	3851.879	Akaike info criterion		19.4159
Sum squared resid	8.16E+08	Schwarz criterion		19.55675
Log likelihood	-568.769	Hannan-Quinn criter.		19.47088
F-statistic	96.11287	Durbin-Watson stat		2.000642
Prob(F-statistic)	0			

المصدر: من مخرجات برنامج Eviews10.

وكانت المعادلة المقدرة Estimation Equation كالتالي:

$$D(TG) = C(1)*D(LOG(SE)) + C(2)*D(LOG(TTR)) + C(3)*D(LOG(GDP)) + C(4)$$

وكانت نتائج تقدير المعادلة ومعاملات التقدير Substituted Coefficients كالتالي:

$$D(TG) = 671689.1*D(LOG(SE)) + 115521.3*D(LOG(TTR)) + 30275.7*D(LOG(GDP)) - 66.64$$

وتظهر معاملات النموذج C(1), C(2), C(3) اتجاه ومقدار تأثير متغيراتها المستقلة على

المتغير التابع وهو مقدار الفجوة الضريبية في حال كانت دلالتها معنوية، وسيظهر ذلك بعد

التأكد من معنوية النموذج وكفاءته ككل، ومن ثم عرض ومناقشة النتائج.

3.3.3 اختبار النموذج

وتم عمل الاختبارات البعدية للنموذج وكانت نتائجها كالتالي:

1. النموذج ذا كفاءة ومصداقية في الدلالة على نتائجه المقدرة، حيث بلغ معامل التحديد R-squared نحو 84%، أي أن النموذج يغطي نسبة جيدة من مجتمعه وقدرها 84%.

2. تبلغ قيمة F-statistic المحسوبة نحو 96 وهي أكبر من قيمتها الجدولية عن معنوية قدرها

5%، وذلك دليل على كفاءة النموذج وعدم تحيزه.

3. اختبار عدم التجانس

جدول رقم (9) نتائج اختبار عدم التجانس بروش غودفري

Heteroskedasticity Test: Breusch-Pagan-Godfrey

Null hypothesis: Homoskedasticity

F-statistic	10.67348	Prob. F(3,55)	0
Obs*R-squared	21.70991	Prob. Chi-Square(3)	0.0001

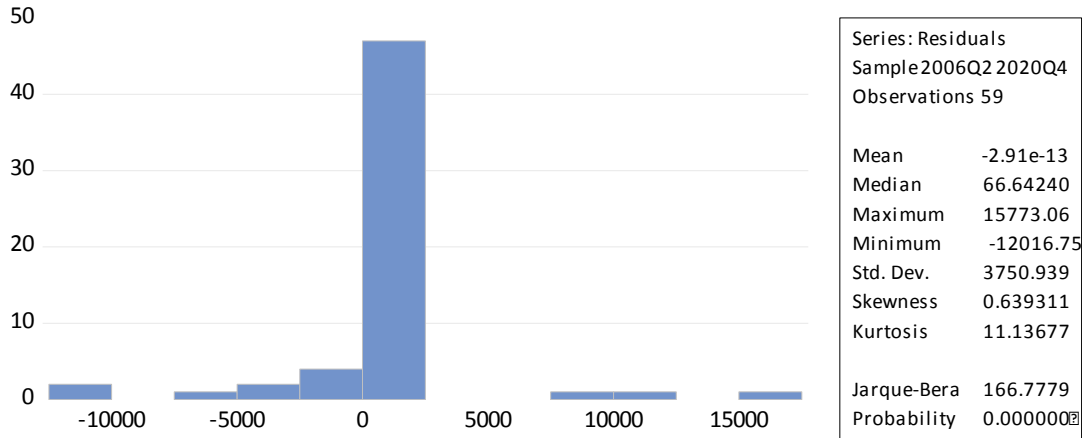
Scaled explained SS	95.62001	Prob. Chi-Square(3)	0	
Test Equation:				
Dependent Variable: RESID^2				
Method: Least Squares				
Date: 02/10/24 Time: 10:33				
Sample: 2006Q2 2020Q4				
Included observations: 59				
Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	654060.6	5346303	0.122339	0.9031
D(LOG(SE))	7.23E+08	1.68E+09	0.429809	0.669
D(LOG(TTR))	2.24E+08	1.32E+08	1.701272	0.0945
D(LOG(GDP))	1.86E+08	1.62E+08	1.145893	0.2568
R-squared	0.367965	Mean dependent var	13831077	
Adjusted R-squared	0.33349	S.D. dependent var	44413780	
S.E. of regression	36259442	Akaike info criterion	37.71569	
Sum squared resid	7.23E+16	Schwarz criterion	37.85654	
Log likelihood	-1108.61	Hannan-Quinn criter.	37.77067	
F-statistic	10.67348	Durbin-Watson stat	2.000689	
Prob(F-statistic)	0.000012			

المصدر: من مخرجات برنامج Eviews10.

وتشير نتائج الجدول رقم (9) لاختبار عدم التجانس برفض فرضية العدم، وبالتالي قبول فرضية وجود التجانس، أي أن نتائج التقدير يمكن الاعتماد عليها.

4. اختبار التوزيع الطبيعي للبقايا:

شكل رقم (5) اختبار التوزيع الطبيعي للبقايا



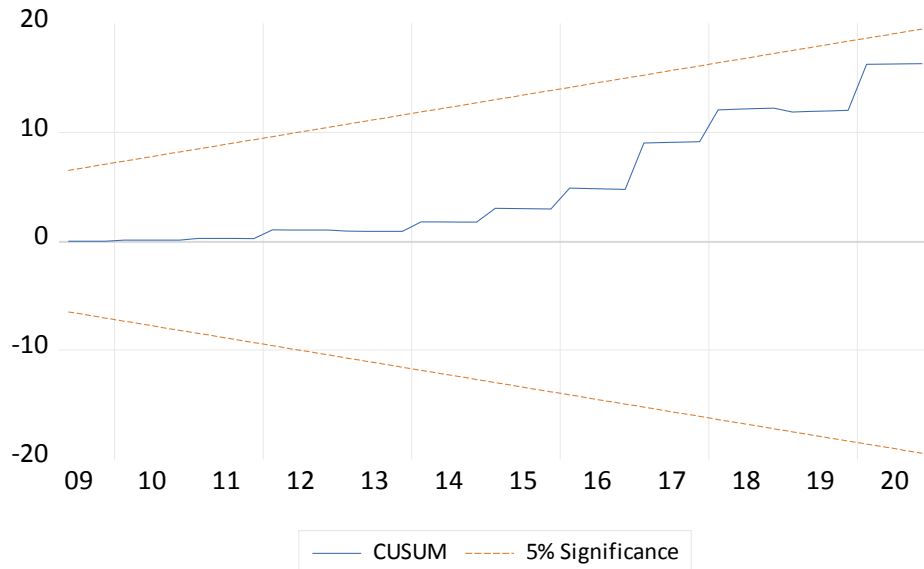
المصدر: من مخرجات برنامج Eviews10.

والشكل السابق يوضح أن بقايا التقدير تتبع شكل التوزيع الطبيعي، وذلك أحد شروط كفاءة النموذج المقدر، وقد تحقق الشرط.

5. اختبار استقرارية النموذج:



شكل رقم (6) اختبار استقرارية النموذج -كوزوم-

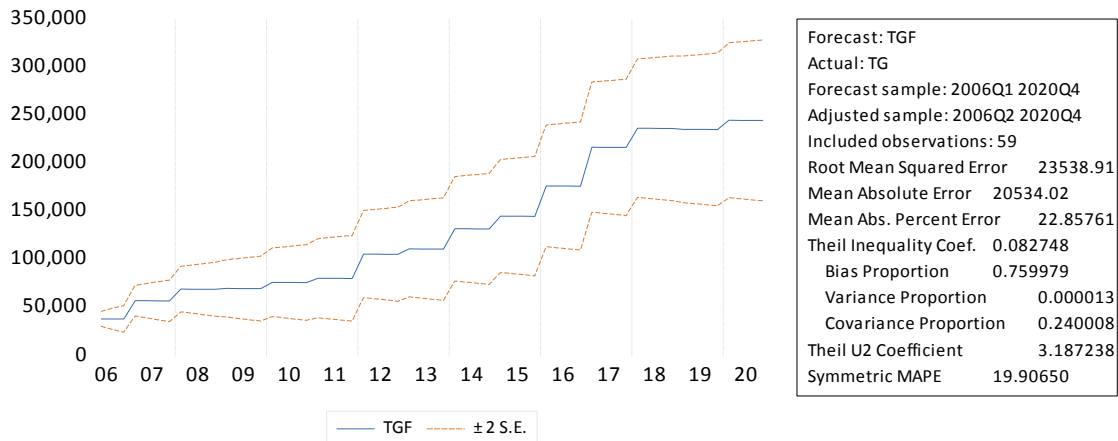


المصدر: من مخرجات برنامج Eviews10.

والشكل السابق يوضح أن استقرار نتائج التقدير بين منحنى 5%، وذلك دليل على استقرار النموذج.

6. وكانت نتائج تقديرات التنبؤ للنموذج المقدر كالتالي:

شكل رقم (7) اختبار قدرة النموذج على التنبؤ



المصدر: من مخرجات برنامج Eviews10.

والشكل رقم (7) يوضح نتائج قدرة التنبؤ للنموذج، وكانت هذه النتائج تشير إلى تقارب النتائج المتنبئ بها مع النتائج الفعلية للنموذج.

3.3.4 مناقشة نتائج النموذج

بعد اختبار النموذج والتأكد من معنويته وكفاءته، تظهر نتائج النموذج من خلال قيم معاملات المتغيرات التي جرى تقديرها، ونستخلص من النموذج المقدر ما يلي:

1. توجد علاقة معنوية طردية بين نسبة الاقتصاد غير الرسمي SE والفجوة الضريبية TG، وأنه في الفرق الأول فإن زيادة نسبة الاقتصاد غير الرسمي بنسبة 1% تؤدي إلى زيادة قدرها نحو 671689 جنيه مصري في الفجوة الضريبية.

2. توجد علاقة معنوية طردية بين الإيرادات الضريبية الإجمالية TTR والفجوة الضريبية TG، وأن زيادة نسبة الاقتصاد غير الرسمي بنسبة 1% تؤدي إلى زيادة قدرها نحو 115521 جنيه في الفجوة الضريبية.

3. لا توجد علاقة معنوية إحصائياً بين الناتج المحلي الإجمالي GDP والفجوة الضريبية TG.

ويتضح من النموذج أن محددات الفجوة الضريبية تتمثل في الإيرادات الضريبية الإجمالية ونسبة الاقتصاد غير الرسمي، حيث توجد علاقة معنوية طردية بين المتغير التابع المتمثل في الفجوة الضريبية والمتغيرين المستقلين (الإيرادات الضريبية - نسبة الاقتصاد غير الرسمي).

4. النتائج والتوصيات

قدر البحث نسبة الاقتصاد غير الرسمي في مصر خلال الفترة (2006 - 2020) بين 33.5% و 29.3%، وأعلى نسبة للاقتصاد غير الرسمي إلى إجمالي الناتج المحلي الإجمالي ترجع إلى عام 2006 وأقلها في العام 2020، مما يشير إلى التراجع في نسبة الاقتصاد غير الرسمي إلى الناتج المحلي الإجمالي. ومن ناحية أخرى فإن حجم الفجوة الضريبية في مصر شهد زيادة كبيرة خلال نفس الفترة، حيث زادت من نحو 38 مليار جنيه عام 2006 إلى نحو 244.6 مليار في عام 2020. وبالتالي يمكن القول أن هناك حصيلة ضرائب غير محصلة كبيرة وتزداد مع الوقت تبعا لنمو الاقتصاد، ويعد ضياع هذه الحصيلة حرمان للموازنة العامة من هذه الإيرادات.

في ضوء ما سبق، قامت الدراسة الحالية باستعراض آليات تقدير الفجوة الضريبية في مصر، وذلك من خلال استخدام ثلاث أطر، الأول، الإطار الفكري، الذي يسعى إلى تقديم المفاهيم ذات الصلة بمشكلة الدراسة، والإطار الثاني، يتمثل في الإطار التطبيقي، والذي يسعى إلى تقدير الفجوة الضريبية، ومن ثم تقدير النموذج الذي يقيس العلاقة بين الفجوة الضريبية كمتغير تابع وكلا من الإيرادات الضريبية الإجمالية ونسبة الاقتصاد غير الرسمي والناتج المحلي الإجمالي كمغيرات تابعة، للوصول إلى توصيات واقعية تتلاءم مع بيئة الأعمال المصرية، بما يسهم في تقليل حجم هذه الفجوة الضريبية في الأجل الطويل، واتفقت نتائج الدراسة مع دراسات كل من (Uygun & Gerçek, 2023) و(عيد، 2019).



4.1 النتائج:

وانطلاقاً من الإشكالية والفرضيات، التي اعتمدت عليها الدراسة، تم الانتهاء إلى النتائج التالية:

1. رسالة تطوير مصلحة الضرائب المصرية تستند إلى العمل على رفع كفاءة الإدارة الضريبية من خلال تبسيط الإجراءات، واستخدام تكنولوجيا رقمية متقدمة، وتحسين هيكل التنظيم لتعزيز فعالية التحصيل الضريبي.
2. تشمل الأهداف الاستراتيجية للمنظومة الضريبية في مصر التحول للتكنولوجيا الرقمية، توحيد الإجراءات والقوانين الضريبية، وتحسين بيئة العمل وزيادة رضا العاملين، وزيادة الحصيلة الضريبية من خلال حصر الاقتصاد غير الرسمي وتوسيع القاعدة الضريبية، بالإضافة إلى مكافحة التهرب الضريبي وتعزيز ثقافة الالتزام الطوعي في المجتمع الضريبي.
3. تقليل نسبة الاقتصاد غير الرسمي مرتبط بقدرة الدولة على إيجاد نظام ضريبي ملائم للمشروعات الصغيرة والمتوسطة.
4. تحسن أداء مصلحة الضرائب المصرية انعكس على ارتفاع حصيلة الإيرادات الضريبية العام المالي 2023 /2022 بنسبة 15.5%.
5. شهدت الإيرادات الضريبية في مصر طفرة ملموسة خلال الفترة (2006 – 2022)، حيث زادت من 114326 مليون جنيه العام المالي 2006 /2007 إلى 991403 مليون جنيه العام المالي 2022/2021 بنمو قدره 767% بمتوسط نمو سنوي خلال الفترة قدره 48%.
6. إن تحول مصر إلى ضريبة القيمة المضافة أسهم في زيادة حصيلة الضرائب على السلع والخدمات من 39436 مليون جنيه العام 2006 /2007 إلى 454211 العام 2021 /2022 بنمو قدره 876%، وهذا ما رفع حصة هذه الضريبة من الإيرادات الضريبية الإجمالية من 34% العام المالي 2006 /2007 إلى 46% العام 2021 /2022.
7. تراجع نسبة الاقتصاد غير الرسمي في مصر الفترة (2006 – 2020) من 33.5% إلى 29.3% جاء نتيجة جهود الحكومة لرسملة الاقتصاد المصري.

8. زيادة نسبة الاقتصاد غير الرسمي يترتب عليه زيادة الفجوة الضريبية مما يفقد الموازنة العامة ما مقداره هذه الفجوة من الإيرادات الضريبية، التي تحتاج إليها الدولة لتمويل النفقات العامة التي تشهد زيادات مستمرة الآونة الأخيرة.
9. زادت الفجوة الضريبية في مصر من 38274.88 مليون جنيه عام 2006 إلى 244597.34 في عام 2020 بزيادة قدرها 539% بمتوسط زيادة سنوية 35.94%، وذلك نتيجة زيادة حجم الحصيلة الضريبية الإجمالية، وأن تراجع نسبة الاقتصاد غير الرسمي كان بمعدلات أقل من الزيادة في الحصيلة الضريبية.
10. وجود الاقتصاد غير الرسمي يؤدي إلى وجود فجوة ضريبية قدرت بنحو 244597.34 مليون جنيه، وهو ما يُحرم الموازنة العامة من هذه الإيرادات غير المحصلة.
11. تتمثل محددات الفجوة الضريبية في الإيرادات الضريبية الإجمالية ونسبة الاقتصاد غير الرسمي، حيث توجد علاقة معنوية طردية بين المتغير التابع المتمثل في الفجوة الضريبية والمتغيرين المستقلين (الإيرادات الضريبية - نسبة الاقتصاد غير الرسمي).
12. تقليل الفجوة الضريبية مرهون بقدرة السلطات الضريبية في مصر على رفع كفاءة المنظومة الضريبية لتعزيز الحصيلة الضريبية وتقليل نسبة الاقتصاد الرسمي.
13. تقليل حجم الاقتصاد غير الرسمي يؤدي إلى تقليل الفجوة الضريبية ومن ثم زيادة الحصيلة الضريبية وتقليل العجز في الموازنة العامة.

4.2 التوصيات:

- خلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات الهامة، التي يمكن أن تسهم في تقليل الفجوة الضريبية حال وضعها موضع التنفيذ، وتتمثل أهم التوصيات فيما يلي:
1. يجب أن تواصل السلطات الضريبية في مصر جهودها لرفع كفاءة المنظومة الضريبية بما يترتب عليه سد أبواب التهرب الضريبي على المتلاعبين من الممولين.
 2. العمل على تعزيز كفاءة المنظومة الضريبية بما يضمن تحسين الحصيلة الضريبية، التي تعد المصدر الرئيسي للإيرادات العامة التي تعتمد عليها الحكومة في تمويل برامج الإنفاق العام، وأن هدف زيادة الحصيلة يتحقق بتحقيق الإنتاج في الأسواق والوصول إلى أعلى معدلات للتحصيل الضريبي.
 3. أنه على السلطات الضريبية إكمال مسيرة التحول الرقمي في مجال الضرائب، وذلك بالانتهاء من تنفيذ مشروع ميكنة المنظومة الضريبية، لما يترتب على ميكنة الضرائب من زيادة كفاءة التحصيل الضريبي.



4. على السلطات الضريبية أن تدرك جيدا أن رفع كفاءة الإدارة الضريبية يتحقق من خلال تبسيط الإجراءات، واستخدام تكنولوجيا رقمية متقدمة، وتحسين هيكل التنظيم لتعزيز فعالية التحصيل الضريبي.
5. ينبغي على الحكومة اتخاذ كل ما يلزم من تدابير لمحاصرة الاقتصاد غير الرسمي، وذلك بإقناع أصحاب المشروعات التي تمارس أنشطتها خارج منظومة الاقتصاد الرسمي للانضمام إلى الاقتصاد الرسمي بما يسهم في تقليل حجم الفجوة الضريبية.
6. تقليل نسبة الاقتصاد غير الرسمي لا يتحقق بإقرار عقوبات تطبق على المشروعات التي تمارس أنشطتها خارج منظومة الاقتصاد الرسمي، بل يتحقق هذا الأمر بتيسير إجراءات رسمة الاقتصاد وإقرار الحوافز، التي تقنع أصحاب هذه المشروعات بضرورة التحول إلى الاقتصاد الرسمي.
7. يجب أن تبدأ جهود الحكومة لمواجهة العجز المزمع في الموازنة العامة من العمل على زيادة الحصيلة الضريبية، وذلك بتقليل حجم الاقتصاد غير الرسمي بما يقلل بدوره الفجوة الضريبية، ويزيد الحصيلة الضريبية ويحسن أداء الموازنة العامة.
8. لابد من تقدير حجم الفجوة الضريبية لما يرتبط بذلك من تعزيز القدرة على تطوير سياسات ضريبية فعالة وتحفيز النمو الاقتصادي المستدام في مصر، وتحديد حجم الفاقد في تحصيل الضريبة الناتج عن الاقتصاد غير الرسمي.

قائمة المراجع:

مراجع باللغة العربية:

- برسوم، وليم: (2021). قياس أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة في مصر. مجلة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية. 88-63 (1)، 22،
- بومدين منال؛ بن اعمارة منصور، (2020). الفجوة الضريبية، المسببات، طرق ونتائج القياس في الاتحاد الأوروبي. *Journal of Economic Sciences, Management & Commercial Sciences* (JESMCS), 13(1).
- خطاب، محمد جلال محمد السيد. (2015). تشخيص أسباب ظاهرة التسرب الضريبي في مصر وكيفية مكافحتها. مجلة جامعة الإسكندرية للعلوم الإدارية، 52(1)، 99-152.
- الداودي عبده سليمان، حنان (2016). إطار مقترح لبيان أثر الأبعاد الثقافية لهوفستيد على الفجوة الضريبية دراسة ميدانية بالتطبيق على مصلحة الضرائب المصرية. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، 7 (ملحق العدد الثالث)، 680-711.
- رشا أبو شاويش، أماني الرواشدة: تقدير الفجوة الضريبية في الأردن خلال الفترة 2010-2020، مجلة الدراسات الاقتصادية التطبيقية، المجلد الثاني أيلول 2022.
- رشيد عريوة. (2020). دور الضرائب المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة والجباية. *Journal of Economic Sciences, Management & Commercial Sciences (JESMCS)*, 13(1).
- الشباسي، محيي سامي محمد، الضريبة على القيمة المضافة بين مشكلات التطبيق وحلول الواقع، مجلة البحوث المالية والضريبية الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 2018،: 109-195.
- عبدالعزيز، غريب محمد محمد. (2020). تفعيل استخدام تكنولوجيا المعلومات في الفحص الضريبي للحد من الفجوة الضريبية. الفكر المحاسبي، 24(2)، 153-192.
- عيد، أحمد عبدالوهاب أحمد. (2019). مدخل مقترح لتخفيض الفجوة الضريبية في مصر باستخدام تكامل أساليب الفحص الضريبي: دراسة نظرية ميدانية. مجلة الدراسات والبحوث التجارية، س39، ع4، 107 - 170.
- محمد محسن الشريف، ن. (2017). دراسة تحليلية انتقادية لتقييم الأداء الضريبي بمصلحة الضرائب المصرية. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، 8(العدد الثاني)، 803-828.
- محمود رجب محمود محمد حسن: (2024). أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات الضريبية والتكوين الرأسمالي في مصر خلال الفترة (2005-2022). (المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية). 5(1)، 577-619،
- مظهر عبد الهادي ع؛ صبيحة برزان فرهو. (2022). قياس الفجوة الضريبية الناتجة عن ضريبة الاستقطاع المباشر وانعكاسها على الهدف المالي للضريبة) بحث تطبيقي في المديرية العامة لتربية ديالى (. *Accounting & Financial Studies Journal*, 17(61).



وحيون كمال: أهم طرق قياس حجم الاقتصاد غير الرسمي، مجلة اقتصاديات شمال أفريقيا (الجزائر، الشلف: جامعة حسيبة بن بوعلي، مجلد 16، العدد 22، 2020).

مراجع باللغة الإنجليزية:

Alm, J., & Borders, K. (2014). Estimating the “Tax Gap” at the State Level: The Case of Georgia's Personal Income Tax. *Public Budgeting & Finance*, 34(4), 61-79.

Elgin, C., M. A. Kose, F. Ohnsorge, and S. Yu. (2021). “Understanding Informality.” CERP Discussion Paper 16497, Centre for Economic Policy Research, London.

Gaspar, V., Jaramillo, L., & Wingender, M. P. (2016). Tax Capacity and Growth: Is There a Tipping Point?. *International Monetary Fund*.

Gemmell N., Hasseldine J. (2012): The Tax Gap: A Methodological Review. “Advances in Taxation”, Vol. 20, pp. 203-231.

Gemmell N., Hasseldine J. (2014): Taxpayers’ Behavioural Responses and Measures of Tax Compliance ‘Gaps’: A Critique and a New Measure. “Fiscal Studies”, Vol. 35, No. 3, pp. 275-296.

Mazur M.J., Plumley A.H. (2007): Understanding the Tax Gap. “National Tax Journal”, (30) 6, pp. 569-576.

Raczkowski, K. (2015). Measuring the tax gap in the European economy. *Journal of Economics and Management*, (21), 58-72.

Raczkowski, K. and Mróz, B. (2018), "Tax gap in the global economy", *Journal of Money Laundering Control*, Vol. 21 No. 4, pp. 567-583. <https://doi.org/10.1108/JMLC-12-2017-0072>

Revenue Report Assistance Technical), 2018, (Fund Monetary I Poland, Gap Tax Added-Value The—program Analysis GAP A

Schneider, F., A. Buehn, and C. E. Montenegro. 2010. “Shadow Economies All over the World: New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007.” Policy Research Working Paper 5356, World Bank, Washington, DC

Toder E. (2007): What is the Tax Gap? “Tax Notes”, 117(4), p. 367-378.

Uygun, E., & A. Gerçek (2021). Measurement of Tax Gap in Turkey. *Public Finance Studies-4*, Edt. Burçin Bozdoğanoglu. First Edition. Ekin Printing: Bursa: 2021.

Uygun, E., & Gerçek, A. (2023). Measurement of Tax Gap and Analysis of Tax Gap Components in OECD Countries: Panel Data Method. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 41(2), 334-354.

Uygun, E., (2021). The Concept of Tax Gap and Measurement of The Tax Gap in Turkey. 35. International Public Finance Conference, Proceedings Book, Ekin Printing: Bursa. Antalya Turkey. 14-17 October.

المواقع الإلكترونية:

<https://mof.gov.eg/ar>، (2023)، مصلحة الضرائب المصرية،

مصلحة الضرائب HMRC ، المملكة المتحدة: الفجوات الضريبية: ملخص تم التحديث في 22 يونيو 2023،

هيئة الضرائب والمدفوعات والجمارك في المملكة المتحدة، الإحصاءات الرسمية:

<https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps/methodological-annex>

و <https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps/1-tax-gaps-summary#measurement-methods>

تقرير فجوة ضريبة القيمة المضافة في الاتحاد الأوروبي، [https://taxation-](https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-gap_en)

[customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-gap_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-gap_en)

<https://www.eta.gov.eg/ar/news/mwshrat-jydt-llada-almaly-llam-2022-2023>

<https://www.worldbank.org/en/research/brief/informal-economy-database>