



المالية العامة والتشريع المالي
{النفقات والإيرادات}



كلية الحقوق
السنة الثالثة



منشورات جامعة دمشق



كلية الحقوق

المالية العامة والتشريع المالي

الجزء الأول { النفقات والإيرادات العامة }
طبقاً لآخر التعديلات لعام ٢٠٠٩

أ.د. يوسف شباط

أستاذ في قسم القانون العام

العام الدراسي ٢٠٠٩-٢٠١٠

٥١٤٣١-١٤٣٠

٢٠١٠-٢٠٠٩ م

جامعة دمشق



الفهرس

الصفحة	العنوان
٥	الفهرس
٢١	المقدمة
٢٨	الفصل التمهيدي : التعريف بالمالية العامة
٢٩	المبحث الأول: نطاق الحاجات العامة وظاهرة تزايدها
٣٠	المطلب الأول: مفهوم الحاجات العامة وطبيعتها
٣٦	المطلب الثاني: السلطات المالية
٥٠	المبحث الثاني: طبيعة علم المالية العامة
٥١	المطلب الأول: ماهية علم المالية العامة
٣١	أولاً - تطور علم المالية العامة :
٥٣	ثانياً : المالية العامة والمالية الخاصة :
٥٥	ثالثاً: خصائص علم المالية العامة
٥٧	المطلب الثاني: علاقة علم المالية العامة بالعلوم الأخرى
٥٩	المبحث الثالث: مقارنة بين القانون المالي الأساسي لعام ١٩٦٧ والقانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦

٦٠	أولاً - القانون المالي الأساسي وتعديلاته الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٩٢ لعام ١٩٦٧
٧٤	ثانياً - القانون المالي الأساسي وتعديلاته الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦
٩٣	الباب الأول النفقات العامة
٩٥	الفصل الأول تبويب النفقات العامة
١٠١	المبحث الأول: التبويب الفقهي للنفقات العامة
١٠٦	المبحث الثاني: تبويب النفقات العامة في القطر العربي السوري
١٠٧	المطلب الأول: تبويب النفقات العامة قبل صدور القانون الأساسي:
١٠٩	المطلب الثاني: تبويب النفقات العامة في ظل القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي ٥٤ لعام ٢٠٠٦:
١١٤	المطلب الثالث: المآخذ على تبويب النفقات العامة:
١١٩	الفصل الثاني حجم النفقات العامة

١٢٢	المبحث الأول: ظاهرة تزايد النفقات العامة
١٢٣	المطلب الأول: القانون العام للظاهرة :
١٢٨	المطلب الثاني: أسباب تزايد النفقات العامة :
١٢٨	أولاً: الأسباب العامة:
	١ - الأسباب السياسية :
١٣٢	٢ - الأسباب الاجتماعية :
١٣٥	٣ - الأسباب المالية:
١٣٨	٤ - الأسباب الاقتصادية:
١٤٠	٥ - الأسباب الإدارية :
١٤١	ثانياً: الأسباب المباشرة لازدياد حجم النفقات العامة :
١٤١	- الأسباب الظاهرية لازدياد النفقات العامة:
١٤٤	- الأسباب الحقيقية لتزايد النفقات العامة:
١٤٤	أسباب الازدياد الحقيقي :
١٥١	المبحث الثاني: الآثار المترتبة على ازدياد حجم النفقات العامة
١٥٢	أولاً - الآثار السياسية والمالية لازدياد حجم النفقات العامة:
١٥٦	ثانياً - الآثار الاقتصادية للنفقات العامة :
١٥٨	المبحث الثالث: مجالات ترشيد الإنفاق

١٥٩	المطلب الأول: الجدوى الاجتماعية للمشروعات العامة
١٧٥	المطلب الثاني: ترشيد النفقات العامة باستخدام الموازنة العامة للدولة
١٧٥	أولاً : مفهوم ترشيد الإنفاق:
١٨٤	ثانياً: أسس اختيار النفقة الرشيدة وتقويمها:
١٩٠	خاتمة:

١٩٥	الباب الثاني الإيرادات العامة

١٩٧	المقدمة:
٢٠٣	الفصل الأول: تبويب الإيرادات العامة
٢٠٥	المبحث الأول: التبويب الفقهي للإيرادات العامة
٢٠٨	المبحث الثاني: تبويب الإيرادات العامة في القطر العربي السوري
٢٠٩	أولاً - تبويب الإيرادات العامة قبل الإصلاح المالي:
٢١١	ثانياً: تبويب الإيرادات العامة بعد الإصلاح المالي:
٢١٧	الفصل الثاني إيرادات الدولة من الضرائب

٢١٩	مقدمة:
٢٢٣	الفرع الأول الطبيعة القانونية للضريبة
٢٢٥	المبحث الأول: مفهوم الضريبة وتطورها التاريخي
٢٢٦	المطلب الأول: التطور التاريخي للضريبة
٢٢٩	المطلب الثاني: مفهوم الضريبة
٢٢٩	أولاً - تعريف الضريبة:
٢٣١	ثانياً - خصائص الضريبة:
٢٣٦	ثالثاً - أهداف الضريبة:
٢٣٦	١ - أهداف الضريبة المالية:
٢٣٨	٢ - الأهداف الاجتماعية للضريبة:
٢٣٩	٣ - الأهداف الاقتصادية للضريبة:
٢٣٩	٤ - القواعد الأساسية للضريبة:
٢٤١	المبحث الثاني: حصيلة الإيرادات الضريبية في سورية مقارنة مع بعض الدول الأخرى
٢٤٢	المطلب الأول: تطور حصيلة الإيرادات الضريبية
٢٤٨	المطلب الثاني: مقارنة بين الإيرادات الضريبية لبعض الدول

٢٥٥	الفرع الثاني التنظيم الفني للضريبة
٢٥٧	المبحث الأول: وعاء الضريبة
٢٥٩	المطلب الأول: الضرائب على الأشخاص أم الضرائب على الأموال
٢٥٩	أولاً - الضرائب على الأشخاص:
٢٦٠	ثانياً - الضرائب على الأموال:
٢٦٠	المطلب الثاني: الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة
٢٦٠	أولاً - الضريبة الواحدة أو الضريبة المفردة:
٢٦١	ثانياً - الضرائب المتعددة:
٢٦٣	المبحث الثاني: الأساس القانوني للضريبة
٢٦٤	المطلب الأول: النظرية التعاقدية
٢٦٥	أولاً - فكرة عقد الخدمات:
٢٦٦	ثانياً - (فكرة عقد الشركة):
٢٦٦	ثالثاً - فكرة عقد التأمين:
٢٦٦	رابعاً - الضريبة عقد مالي:
٢٦٨	المطلب الثاني: نظرية التضامن الاجتماعي:

٢٧٠	المبحث الثالث:تحقق الضريبة وجبايتها
٢٧١	المطلب الأول:تحقق الضريبة
٢٧١	أولاً - مفهوم التحقق:
٢٧١	ثانياً - أساليب تقدير مطرح الضريبة:
٢٧٨	المطلب الثاني:جباية الضريبة
٢٧٨	أولاً - دفع الضريبة:
٢٨٠	ثانياً - أساليب الجباية:
٢٨٤	ثالثاً - ضمانات جباية الضريبة:
٢٨٦	المبحث الرابع:معدل الضريبة
٢٨٧	أولاً - المقصود بمعدل الضريبة:
٢٨٧	ثانياً: المعدل المحدد والمعدل المطلق:
٢٩١	ثالثاً - المعدل النسبي الثابت والمعدل المتصاعد:
٢٩٧	الفرع الثالث أنواع الضرائب
٢٩٩	المبحث الأول:الضرائب المباشرة وتطبيقها
٣٠٠	المطلب الأول الضرائب المباشرة
٣٠٠	أولاً - تعريف الضرائب المباشرة:

٣٠٠	ثانياً: حسنتها وسيئاتها:
٣٠٤	المطلب الثاني الجانب التطبيقي للضرائب المباشرة
٣٠٤	الضريبة على الدخل
٣٠٦	أولاً - ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية
٣٦١	نماذج تقويمية:
٣٦٣	ثانياً - ضريبة الرواتب والأجور:
٣٦٣	١ - الدخل الخاضع للضريبة:
٣٦٧	٢-الإعفاءات الشخصية:
٣٦٩	٣ - الإعفاءات النوعية:
٣٦٩	٤ - الإعفاءات الجزئية:
٣٧٠	٥ - كيفية حساب الضريبة:
٣٧٥	المرسوم التشريعي رقم (٣٣)
٣٨٧	المطلب الثالث: تحقق الضريبة وتأديتها
٣٨٩	المطلب الرابع: طرق المراجعة
٣٩١	ثالثاً: ضريبة رؤوس الأموال المتداولة:
٣٩٤	رابعاً: ضريبة ريع العقارات :

٤٠١	المبحث الثاني الضرائب غير المباشرة وتطبيقها
٤٠٢	المطلب الأول الضرائب غير المباشرة
٤٠٢	أولاً - تعريف الضرائب غير المباشرة:
٤٠٣	ثانياً: حسناتها وسيئاتها:
٤٠٦	المطلب الثاني الجانب التطبيقي للضرائب غير المباشرة
٤٠٦	الضرائب غير المباشرة:
٤٠٦	أولاً - الضرائب على الإنفاق:
٤٠٧	ثانياً - الضريبة على القيمة المضافة:
٤٠٧	تحديد وعاء الضريبة:
٤٠٨	أسعار الضريبة:
٤٠٩	تحصيل الضريبة:
٤٠٩	ثالثاً: ضريبة الإنتاج الزراعي:
٤١١	رابعاً : رسم الإنفاق الاستهلاكي:
٤٢٠	خامساً : رسوم السيارات:
٤٢٢	سادساً: ضريبة المواشي :
٤٢٢	سابعاً: رسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات :
٤٢٤	ثامناً: رسم الفراغ والانتقال والتسجيل العقاري :

٤٢٤	تاسعاً : الرسوم الجمركية :
٤٣٢	المبحث الثالث معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة
٤٣٣	أولاً: المعيار الإداري:
٤٣٣	ثانياً: معيار نقل عبء الضريبة:
٤٣٤	ثالثاً: معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة:
٤٣٥	الفرع الرابع التخلص من عبء الضريبة
٤٣٦	المبحث الأول انعكاس الضريبة
٤٣٧	المطلب الأول مفهوم الانعكاس وأشكاله
٤٣٧	أولاً - (تعريف الانعكاس):
٤٣٨	ثانياً - (أشكال الانعكاس):
٤٤١	المطلب الثاني العوامل المؤثرة في الانعكاس
٤٤١	أولاً - العوامل الاقتصادية:
٤٤٣	ثانياً - العوامل المالية:
٤٤٤	ثالثاً - العوامل النفسية:
٤٤٤	رابعاً - العوامل السياسية:

٤٤٥	المبحث الثاني التهرب من الضريبة
٤٤٦	المطلب الأول أشكال التهرب
٤٤٦	أولاً - التهرب المشروع:
٤٤٦	ثانياً - التهرب غير المشروع:
٤٤٧	المطلب الثاني عوامل التهرب
٤٤٧	أولاً - العوامل الأخلاقية:
٤٤٧	ثانياً - العوامل التشريعية:
٤٤٨	ثالثاً - العوامل الإدارية:
٤٤٩	المطلب الثالث مكافحة التهرب
٤٥١	الفرع الخامس
	الازدواج الضريبي
٤٥٢	المبحث الأول مفهوم الازدواج الضريبي
٤٥٣	المطلب الأول تعريفه وعناصره
٤٥٣	أولاً - تعريف الازدواج الضريبي:
٤٥٣	ثانياً - عناصر الازدواج الضريبي:
٤٥٦	المطلب الثاني أنواع الازدواج الضريبي
٤٥٦	أولاً - الازدواج الضريبي المقصود وغير المقصود:

٤٥٧	ثانياً - الأزواج الداخلي والدولي:
٤٥٨	المبحث الثاني تفادي الأزواج الضريبي
٤٥٩	المطلب الأول أساليب تفادي الأزواج الداخلي
٤٥٩	أولاً: خصم إيراد من إيراد :
٤٥٩	ثانياً - خصم ضريبة من ضريبة:
٤٦٠	ثالثاً - خصم ضريبة من إيراد:
٤٦١	المطلب الثاني علاج الأزواج الضريبي
٤٦١	أولاً - علاج الأزواج الضريبي بواسطة التشريع الداخلي:
٤٦١	ثانياً - علاج الأزواج الضريبي بواسطة المعاهدات وهي:
٤٦٣	الفرع السادس آثار الضريبة
٤٦٤	المبحث الأول آثار الضريبة السياسية
٤٦٥	المبحث الثاني آثار الضريبة الاجتماعية
٤٦٥	أولاً - أثر الضريبة في الرغبة بالعمل:
٤٦٥	ثانياً - أثر الضريبة في البنية الاجتماعية:
٤٦٦	ثالثاً - أثر الضريبة في إعادة توزيع الدخل القومي:
٤٦٧	المبحث الثالث آثار الضريبة الاقتصادية

٤٦٧	أولاً - أثر الضريبة في توجيه الاستثمار:
٤٦٨	ثانياً - أثر الضريبة في الإنفاق الاستهلاكي:
٤٦٨	ثالثاً - أثر الضريبة في الادخار:
٤٦٩	رابعاً - أثر الضريبة في الإنتاج:
٤٦٩	خامساً - أثر الضريبة في التداول النقدي:
٤٧١	الفصل الثالث
	إيرادات الدولة من الرسوم
٤٧٥	المبحث الأول تعريف الرسم وخصائصه
٤٧٨	المبحث الثاني معدل الرسم
٤٧٩	المبحث الثالث طرق استيفاء الرسوم
٤٨١	المبحث الرابع تمييز الرسم عن الاقتطاعات المالية الأخرى
٤٨٤	المبحث الخامس أنواع الرسوم
٤٨٥	الفصل الرابع
	القروض العامة
٤٩١	المبحث الأول ماهية القروض العامة وأنواعها
٤٩٢	المطلب الأول مفهوم القروض العامة
	أولاً - تعريف القروض العامة:

٤٩٢	ثانياً: الطبيعة القانونية للقروض:
٤٩٧	ثالثاً - الطبيعة الاقتصادية للقروض العامة:
٥٠١	المطلب الثاني أنواع القروض العامة
٥٠٩	المبحث الثاني انقضاء القروض العامة والآثار الناجمة عنها
٥١٠	المطلب الأول انقضاء القروض العامة
٥١٥	المطلب الثاني آثار القروض العامة
٥١٥	أولاً - الآثار الاقتصادية:
٥١٩	ثانياً - الآثار الاجتماعية للقروض العامة:
٥٢١	المطلب الثالث دور القروض العامة في البلاد المتخلفة
٥٢٧	الفصل الخامس إيرادات الدولة شبه الضريبة
٥٣٥	الفصل السادس إيرادات الدولة النقدية
٥٤١	الفصل السابع إيرادات الدولة من أملاكها الخاصة
٥٤٥	المبحث الأول الإيرادات العقارية
٥٤٧	المبحث الثاني الإيرادات الصناعية

٥٤٨	المبحث الثالث الإيرادات التجارية والمالية
٥٤٨	أ - الإيرادات التجارية:
٥٤٩	ب - الإيرادات المالية:
٥٥١	المصطلحات العربية
٥٦٧	المصطلحات الأجنبية
٥٧٣	المراجع العربية :
٥٧٧	المراجع الأجنبية



إن من أهم التحديات التي تواجه مسألة التنمية في عصر العولمة ، وخاصة في ظل الأزمة المالية الحالية ، إيجاد الموارد العامة وتوجيهها في قنوات الإنفاق حسب أولويات الخطة من ناحية ، وتأمين متطلبات دور الحكومة التدخلية من ناحية ثانية ، بما في ذلك ضخ الأموال العامة في مفاصل القطاعات المالية والمصرفية لاسيما وأن الحكومات أصبحت في ظل الأزمة الحالية مصدراً مهماً لرأس المال واللاعب الرئيس لوقف انهيار النظام المالي العالمي.

ففي سورية خطا الاقتصاد الوطني خلال الفترة الواقعة بين عامي ١٩٧٠- ٢٠٠٩ خطوات متقدمة ومتطورة ، على طريق تحقيق أهدافه في توطيد الاستقرار السياسي والاقتصادي ، والارتقاء بمستوى الخدمات الاجتماعية والجماعية والشخصية ، ورفع المستوى المعاشي ، وإصدار التشريعات المالية ، التي تهدف إلى تشجيع الاستثمار ، وترسيخ مبدأ التعددية الاقتصادية ، وتحقيق العدالة الاجتماعية.

تميزت المالية العامة في سورية على مدى عدة عقود بضغط كبير لزيادة الإنفاق العام ، سواء كان لتلبية متطلبات الدفاع عن الوطن في وجه عدوان صهيوني مستمر ، أو لتلبية متطلبات التنمية الاقتصادية بشقيها ؛ شق الإنفاق على إقامة البنية التحتية من مرافق وخدمات مختلفة ، وشق تنمية الاستثمار الحكومي المباشر في القطاع الاقتصادي لدفع عملية التنمية ، أو لتلبية متطلبات التنمية الاجتماعية ، أو بفعل عوامل إضافية مثل تضخم الأجهزة الحكومية المختلفة ، والإنفاق غير الرشيد في الكثير من الجوانب ، أما الآن فينتج الاقتصاد السوري بخطا ثابتة نحو الانخراط في خضم الاقتصاد العالمي ، وذلك من خلال الانفتاح على الاستثمار الخارجي المباشر ، وتحسين البيئة الجاذبة للاستثمار ، وزيادة دور القطاع الخاص في الاقتصاد التحرير المتدرج للتجارة الخارجية ، التوجه نحو تشجيع التصدير ، واتخاذ إجراءات باتجاه التحرير في السياسة السعرية ، والانفتاح المصرفي مع الخارج

تدريجياً ، وتوحيد أسعار الصرف تدريجياً ضمن خطة مبرمجة ، والمحاولات الجارية لإصلاح القطاع العام ، إن هذا الانفتاح تقف في وجهه تحديات يقتضي عدم الاستهانة بها ، وتتطلب وضع مجموعة واسعة من السياسات الاقتصادية الكلية ، يأتي في مقدمتها رسم سياسة ضريبية تتناسب مع التوجهات الجديدة ، بحيث لا تتعارض مضامينها أو نتائجها مع أهداف السياسة الاقتصادية والاجتماعية ، وعلى هذا يمكن القول: إن الهدف النهائي للنظام الضريبي؛ الذي نتوخاه ، ليس فقط تأمين الموارد المالية للدولة وإنما أيضاً تفعيل عملية التنمية ، وتعزيز القدرة التنافسية للاقتصاد السوري في ظل تحديات تدق بابه ، تتمثل أولاً بالمنافسة القادمة من خلال موجبات الشراكة العربية ، والشراكة مع أوروبا ثم من خلال العولة ، وفتح الأسواق التي تشكل التحدي النهائي؛ الذي لابد من مواجهته.

ويشكل علم المالية اليوم المحور الأساس لنشاط الدولة الاقتصادي المالي؛ الذي يعمل على الكشف عن العوامل المؤثرة في مختلف الوسائل المالية ، ويتمثل هذا النشاط في قيام الدولة بالنفقات العامة ، أو سعيها لحصول على الإيرادات العامة بالقدر الذي يكفي لتغطية هذه النفقات ، ووضع برنامج محدد ضمن وثيقة تعبر عن خطة مالية شاملة ، وتضمن تقدير نفقات الدولة وإيراداتها خلال فترة زمنية معينة هي السنة عادة.

فالمالية العامة تشكل دراسة متكاملة لكافة الظواهر المالية كافة ، وتجري وفق أسلوب علمي وعقلاني لاستخلاص القواعد العامة؛ التي يهتدي بها عند دراسة هذه الظواهر.

وقد دفعني إلى تأليف هذا الكتاب المقرر لطلاب السنة الثالثة في كلية الحقوق عدة عوامل ، منها:

١- واجبي كأستاذ جامعي؛ عليه أن يهيئ ما يلزم من الكتب والمراجع العامة لطلابه، وأن يضعهم باستمرار في صورة أحدث المؤلفات والأبحاث والتشريعات؛ التي تنتشر في العالم في هذا المجال.

٢- تطوير القوانين والتشريعات المالية وتحديثها، ومنها قانون ضريبة الدخل رقم ٨٥/ لعام ١٩٤٩ وقانون الموازنة وغيرها في ظل مسيرة التصحيح، وتوجيهات السيد الرئيس بشار الأسد لضرورة تحديث القوانين وتطويرها، من خلال وضع أسس علمية ثابتة للسياسة المالية، في وقت اتسم بالاستقرار السياسي؛ الذي كان أساساً لانطلاق عملية تنمية شاملة، جعلت من سورية الحديثة دولة تتطلع بثقة تامة إلى مستقبلها، وتخطو خطوات سريعة نحو التقدم والبناء وذلك من خلال الاعتماد على الذات، وتشجيع الاستثمار العقلاني والشامل للثروات، وترشيد الإنفاق والاستهلاك والتعددية الاقتصادية التي أفسحت المجال كاملاً أمام جميع المواطنين للمساهمة في عملية البناء والتنمية لأن الوطن - كما قال سيادته: بحاجة لنا جميعاً عقولنا وجهودنا، وعلينا أن نستمر في بناء هذا البيت الذي نعيش فيه، ونقوي أركانه كل منا في مجاله.

وذلك من خلال:

- إعداد سليم للموازنة، وتأمين الكوادر الفنية ذات الكفاءة العالية من المتخصصين بالعلوم المالية والإدارية.

- تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة للدولة، ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية لمسؤولياته.

٣- تدعيم عمل الأجهزة والمؤسسات المالية، وتقويمها.

٤- تطوير وتحديث النظام المالي في القطر العربي السوري.

٥- صدور التشريعات الضريبية الحديثة، وخاصة القانون رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ المتعلق بضريبة الدخل وتعديلاته بموجب القانون رقم ٢٣ لعام ٢٠٠٩ والمرسوم رقم ٥١/ لعام ٢٠٠٦.

٦- الشعور العميق بندرة المؤلفات في هذا المضمار والفراغ الكبير الذي تعاني منه المكتبة الحقوقية بشكل خاص، والسورية بشكل عام.

في هذا الصدد والإيمان الراسخ بأن الوقت قد حان لإرساء قواعد فقه مالي عربي، يساير التطورات التي حدثت في القطر العربي السوري في مجال التنمية الاجتماعية والاقتصادية، والتي تعد عملاً جباراً تم في وقت نسبياً، والتي أرسست قواعدها الحركة التصحيحية المباركة.

ويتميز الكتاب الجديد بالأمور التالية:

أ- نظرة شمولية، تعتمد على الاختصاص المفيد لأهم النظريات والمفاهيم الأساسية المعروفة في نطاق المالية العامة.

ب- عرض المعلومات بشكل مبسط بعيداً عن التعقيدات الفنية؛ بحيث تكون في متناول القراء بمختلف مستوياتهم التخصصية.

ج- يتناول الكتاب أحدث التشريعات المالية والضريبية؛ التي صدرت بعد الحركة التصحيحية.

د- اعتماد أسلوب النظم المقارنة.

أما بالنسبة للتنظيم الفني لهذا الكتاب، فهو يقسم إلى فصل تمهيدي، وثلاثة أبواب رئيسية.

تضمن الفصل التمهيدي الحديث من مفهوم علم المالية، وتطوره، وكيفية نشوء علم المالية، وموضوعه، والتعريف بعلم المالية، كما تناول بيان طبيعة الحاجة

العامة ومفهومها ، والشروط الواجب توافرها؛ باعتبارها حاجة عامة ، وأهم المعايير التي تميز بين الحاجة العامة والحاجة الخاصة.

ويشتمل الفصل التمهيدي أيضاً على علاقة علم المالية بالعلوم الأخرى ، وتناول الباب الأول الحديث عن طبيعة النفقات العامة ومفهومها ، والتعريف بها كما يشتمل: الباب الأول أيضاً على ظاهرة تنامي الإنفاق العام ، وازدياد واتساع مجالاته ، ومن ثم تبويب النفقات العامة وأهداف وميزات هذا التبويب ، ومن ثم أسباب ازدياد حجم النفقات العامة ، وتطور حجم الإنفاق في العالم ، ومن ثم - في سورية وخاصة بعد الحركة التصحيحية.

وأخيراً نتناول آثار ازدياد حجم النفقات العامة السياسية والإجمالية والاقتصادية.

أما الباب الثاني فيبحث في الإيرادات العامة ، ويتركز البحث على الضرائب - طبيعتها القانونية - أنواعها - تعريفها - خصائصها - النظريات العامة للضريبة - التخلص من عبء الضريبة - الانعكاس الضريبي - التهرب الضريبي - كما يشتمل البحث على ظاهرة الازدواج الضريبي ، وأخيراً آثار الضريبة السياسية والاجتماعية والاقتصادية والمالية.

كما يبحث الباب الثاني في الرسوم - مفهومها - أنواعها - الفرق بين الرسم والضريبة - السعر - كما يبحث في شبه الضريبة وخصائصها ، وكل منها يشتمل أيضاً على إيرادات أملاك الدولة المختلفة ، وأخيراً يتناول البحث في القروض العامة وطبيعتها - أنواعها - وعوامل نجاحها - آثارها.

ويتناول الباب الثالث الحديث عن الموازنة العامة للدولة ، حيث يتركز البحث على نشوء فكرة الموازنة - وتعريفها وخصائصها - المبادئ الأساسية للموازنة ، ومدى انسجام الموازنة مع السياسة العامة للدولة - مراحل إعدادها - وإقرارها

، وتنفيذها ، وأخيراً الرقابة على التنفيذ ، وذلك من خلال إجراء دراسة تحليلية وتخصصية مقارنة.

ويحتوي الكتاب في النهاية على قائمة بأهم المصطلحات المالية العربية والأجنبية.

والله أسأل أن أكون قد وفقت في تحقيق الفائدة المرجوة ، في وقت اتسم بالتغيرات المفاجئة في المنطقة ، وشهد استقراراً سياسياً في قطرنا.

أ.د. يوسف شباط

أستاذ في القسم القانون العام

العام الدراسي ٢٠٠٩ - ٢٠١٠

الفصل التمهيدي

التعريف بالمالية العامة

المبحث الأول: نطاق الحاجات العامة وظاهرة تزايدها.

المبحث الثاني: طبيعة علم المالية العامة.

المبحث الثالث : مقارنة بين القانون المالي الأساسي لعام ١٩٦٧ والقانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦.



The logo of Damascus University is a large, circular emblem. It features a central yellow oil lamp with a flame, set against a background of radiating yellow lines. The lamp is encircled by a purple ring. Above the lamp, the Arabic text "وقل رب زدني علما" is written in a stylized font. Below the lamp, the Arabic text "جامعة دمشق" is written in a similar style. At the bottom of the circle, the English text "Damascus University" is written in a serif font.

المبحث الأول
نطاق الحاجات العامة وظاهرة تزايدها

المطلب الأول

مفهوم الحاجات العامة وطبيعتها

١ - مفهوم الحاجات العامة:

لا بد من التمييز بين الحاجة الفردية والحاجة العامة، فالحاجة الفردية هي التي يستطيع الفرد أن يتولى إشباعها بنفسه، ويترك له حرية التصرف إزاءها كقاعدة عامة في كل المجتمعات مثل الحاجة إلى الطعام والكساء وغيرها.

أما الحاجة العامة فهي التي تهم الأفراد في مجموعهم، ولا تظهر إلا عندما يوجد الأفراد في مجتمع معين، أي: أن المجتمع بأكمله بحاجة إليها، وتتصف بجماعية الطلب عليها وعدم قابليتها للتجزئة، والتي يتطلب إشباعها تكاتف جهود المجتمع بأكمله، إما لعدم تجزئة مثل هذه الحاجات، كالحاجة إلى الدفاع الخارجي وتحقيق الأمن الداخلي والعدالة، وإما لعدم كفاية الجهود الفردية لإشباع بعضها.^١

علماً أن بعض هذه الحاجات يمكن تجزئتها، وهي التي تمس الحاجات المستحقة، كالحاجة إلى التعليم والعناية بالصحة والنقل والمواصلات، وهي تسمى في مصر بالحاجات الجديرة بالإشباع، وهذا ما يتطلب من الدولة العمل الجاد من أجل إشباعها لما ينطوي عليه ذلك من نفع عام.

ومن أجل إشباع الحاجات العامة، فإنه يعهد بهذا الأمر إلى الهيئات العامة (الدول، الهيئات، المحلية) بل إن نشأة هذه الهيئات العامة قد ارتبط بظهور هذه الحاجات العامة، وضرورة العمل على إشباعها بشكل يضمن مصلحة الجميع.

١ - د. عاطف صدقي: مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٧، ص ٣.

ويرد على تقسيم الحاجات إلى عامة وخاصة ملاحظتان:

أ- إن هذا التقسيم نسبي، ذلك أن بعض الحاجات - كالحاجة إلى المعرفة والتعليم والعلاج - يمكن أن يتم إشباعها فردياً أو جماعياً، ومن ثم فإن أمراء إشباع هذه الحاجات، واعتبارها من الحاجات الجماعية (العامة) يعتمد على تنظيم الدولة لهذا الإشباع.

ب- إن بعض الحاجات الجماعية (العامة) لا تتساوى من ناحية تنظيم الدولة لإشباعها فبعض هذه الحاجات، كالأمن الداخلي والخارجي والقضاء، لها أولوية على غيرها من الحاجات الأخرى؛ نظراً لأن طبيعة هذه الحاجات تفرض أن تقوم بها الدولة، ومن ثم فقد أطلق عليها الحاجات الجماعية الأولية، بينما نجد أن هناك حاجات أخرى، كالحاجة إلى الصحة والتعليم والنقل والري... إلخ، يمكن للنشاط الخاص أن يقوم بإشباعها، إلا أن الدولة رأت - لسبب أو لآخر - أن تترك أمر إشباعها للهيئات العامة، وهذا النوع من الحاجات في تزايد مستمر مع انتشار النزعات الإصلاحية والأفكار الاشتراكية.^١

وهكذا فإنه يصعب تحديد مفهوم الحاجة العامة بصورة مطلقة، لاختلاف النظرة إليها باختلاف المكان والزمان، فما يعد حاجة عامة في بلد قد يعد حاجة فردية في بلد آخر، وما كان منذ فترة قصيرة حاجة فردية لا تعنى الدولة بإشباعها أصبح في الوقت الحاضر حاجة عامة يقع على عاتق الدولة واجب تأمينها، وهذا يتبع فلسفة الدولة وسياساتها الاجتماعية والاقتصادية، ومن ثم فإنه يتبع طبيعة دور الدولة في المجتمع، ولعله من الأسباب الأساسية لتطور مفهوم الحاجات العامة تطور المذاهب السياسية والاقتصادية في العالم، وظهور الدولة الراعية المتداخلة بدلاً من

^١ - د. محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، ١٩٩٠، ص ٢٤.

الدولة الحارسة، فاتسعت وظائف الدولة، وأصبحت تؤمن للمواطن خدمات أكثر من السابق واتسع بالتالي مفهوم الحاجة العامة التي تتولى الدولة وأجهزتها المتخصصة إشباعها.

وعلى الرغم من صعوبة تحديد مفهوم الحاجات العامة بصورة موضوعية ودقيقة، إلا أن هناك حاجات تجمع معظم الدول على اعتبارها حاجات عامة كالواجبات الأساسية للدولة، والحاجات ذات الأهمية الكبرى كالتعليم ووسائل المواصلات، أو الحاجات ذات الطابع الاجتماعي، كالضمان الاجتماعي، وتوفير العمل، والرعاية الصحية.

٢ - طبيعة الحاجات العامة:

لقد اختلف كتاب المالية العامة في تحديد طبيعة الحاجات العامة، وقد أخذوا -وهم بهذا الصدد - بالمعايير التالية:

أ - فقد اعتمد بعضهم في هذا المجال على من يقوم بالإشباع، ومن ثم ففي رأيهم أن الحاجات العامة هي الحاجات التي تقوم بإشباعها الهيئات العامة عن طريق النفقات العامة. وهذا المعيار يتميز بالبساطة والواقعية، وينتقد هذا المعيار بأنه لا يلقي ضوءاً مناسباً على طبيعة الحاجة. ذلك أن المفروض أن نحدد الحاجة أولاً فهي حاجة خاصة أو عامة؟ ثم تقوم الهيئات العامة بإشباع الحاجات العامة، والعكس غير صحيح.

ب - ويعتمد آخرون في هذا المجال على تحديد الشخص الذي يحس بالحاجة. فالحاجة العامة هي الحاجة التي تحس بها الجماعة (وليس كل فرد على حدة) ويتميز هذا المعيار بأنه يظهر طبيعة الحاجة، ولكن يعيب هذا المعيار أيضاً على أن الإحساس بالحاجات الجماعية - على غرار الإحساس بالحاجات الفردية - إنما يتم

من خلال الأفراد. كما أن هناك بعض الحاجات الجماعية قد تترك الدولة أمر إشباعها للنشاط الخاص.

ج- ويتبنى فريق ثالث معياراً اقتصادياً يعرف "بقانون أقل مجهود" ومضمون هذا القانون يعني أن الفرد - وهو يسعى لإشباع حاجته الخاصة - يحكمه قانون اقتصادي هو تحقيق أقصى منفعة ممكنة بأقل نفقة ممكنة، وإذا لم يتحقق هذا الأمر فإن الفرد يتمتع عن إشباع هذه الحاجة، بينما نجد أن الدولة - وهي تسعى لإشباع الحاجات العامة - قد تشبع هذه الحاجات، حتى ولو كانت كلفتها أكبر من منفعتها ويعيب هذا المعيار أنه لا يعتمد على طبيعة هذه الحاجة. فغير صحيح أن الدولة لا توازن بين الكلفة والمنفعة، ولكن المنفعة التي تأخذها الدولة بعين الاعتبار هي المنفعة الاجتماعية، وهي أوسع من فكرة العائد المادي التي يأخذها الفرد في اعتباره.

د- ويقوم المعيار الرابع على أساس تاريخي. فالحاجة العامة هي التي تدخل في مفهوم دور الدولة التقليدي، وأهمها خدمات الدفاع والأمن والعدالة. وينتقد هذا المعيار بأنه يغطي دور الدولة في فترة تاريخية سابقة عندما كانت الدولة "حارسة"؛ أي أن هذا المعيار يقصر عن مواجهة دور الدولة في الوقت، الحاضر حيث يجب عليها أن تقوم - بالإضافة إلى دورها التقليدي - بإقامة التوازن الاجتماعي والاقتصادي.^١

١ - انظر في هذا، د. رفعت المحجوب، "المالية العامة" الكتاب الأول "النفقات العامة"، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧١، ص ٦٠٤.
د. عبد العال الصكبان، "مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق" الجزء الأول، مطبعة العاني، بغداد، ١٩٧٢، ص ٧-٩.

هـ- وهناك فريق يعتمد على طبيعة السلع والخدمات التي تشبع الحاجات العامة. وعلى هذا الأساس فإن الحاجات العامة تم إشباعها عن طريق الموازنة العامة للدولة لتحقيق المساواة، ودون مقابل تتقاضاه الدولة من المستفيدين.¹

و- المعيار السادس وهو المعيار السياسي بمعنى أن ما يعتبر حاجة عامة في دولة معينة يتحدد أساساً بمعرفة السلطة الحاكمة، وهذا التحديد يتم باختيار سياسي يسيطر عليه العوامل والظروف السياسية، فالسلطة السياسية في الدولة باعتمادها للنفقة العامة في الموازنة العامة، تحدد ما إذا كان على الدولة أن تشبع الحاجة العامة من ميزانيتها، أو أنها خاصة لا تلتزم الدولة بالإنفاق عليها. وهذا المعيار منتقد لعدة اعتبارات سياسية تتعلق بوجهات النظر المختلفة للأحزاب، وبرامجها الاجتماعية والاقتصادية والسياسية.²

في ضوء هذه المعايير نخلص إلى القول بأن الحاجة العامة هي الحاجة التي يحقق إشباعها منفعة عامة، والتي يقوم النشاط العام على إشباعها ويتم تمويلها من الموازنة العامة للدولة، ويحقق جهاز السوق في إشباعها، سواء أكان إخفاقاً جزئياً أم كلياً.

1 - د. يونس البطريق وآخرون: مبادئ المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة بالإسكندرية، ١٩٧٨، ص ٣٢٤.

2 - للتوسع في هذا الموضوع راجع د. عادل أحمد الحشيش: أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٩٢.

٣: الشروط الواجب توافرها في الحاجة العامة :

هناك عدد من الشروط التي يجب توافرها في الحاجة العامة، وهي:

- ١- يجب أن تتصف الحاجة العامة بجماعية الطلب عليها وعدم قابليتها للتجزئة.
- ٢- يجب أن تتولى الدولة إشباع الحاجة العامة عن طريق الموازنة العامة، إذ أن جهاز السوق يخفق كلياً أو جزئياً في إشباعها.
- ٣- يجب أن تحقق الحاجة العامة منفعة عامة.

وهذه الشروط تعكس الطبيعة الاجتماعية للحاجة العامة؛ لأن إشباعها يؤدي إلى تحقيق منفعة عامة، كما تعكس هذه الشروط الطبيعة السياسية للحاجة العامة، لأن الحاجات العامة يتم تمويلها من الموازنة العامة للدولة لتنفيذ خطة الدولة العامة، كما أن هذه الشروط تعكس في الوقت نفسه الطبيعة الاقتصادية للحاجة العامة بسبب عجز الأفراد عن إشباعها، واقتصار هذا الإشباع على الدولة.

المطلب الثاني:

السلطات المالية

تتصف الموازنة في سورية بالوحدة والشمول ، حيث تشتمل الموازنة العامة على جميع نفقات الدولة وإيراداتها بما في ذلك فائض أو عجز المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي، ومديريات الأوقاف، والوحدات الإدارية المحلية. وقد نصت المادة ٧٤ من الدستور على وجوب عرض مشروع الموازنة العامة للدولة على مجلس الشعب قبل شهرين من بدء السنة المالية، وبحيث لا تعتبر الموازنة نافذة إلا إذا أقرها المجلس. ويعطي الدستور حق فرض الضرائب والتكاليف العامة وفقاً للقانون كما نصت المادة ٨١ منه على أنه لا يجوز إحداث ضريبة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون.

ويهتم الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية؛ الذي تم إنشاؤه بموجب المرسوم التشريعي رقم ٩٣ لعام ١٩٦٧ والذي حل محل ديوان المحاسبات، برقابة سلامة تنفيذ الموازنة والقوانين المالية الأخرى بعد إقرارها. إلا أن المادة ٨٢ من الدستور نصت على أن تعرض الحسابات النهائية للسنة المالية على مجلس الشعب في مدة لا تتجاوز عامين من انتهاء هذه السنة ويتم قطع الحسابات بقانون. ويطبق على قطع الحسابات ما يطبق على الموازنة بالإقرار.

وتقوم الحكومة بتقديم بيانات إلى المجلس، وإيضاحات إلى اللجان المتخصصة وأجوبة على أسئلة أعضاء السلطة التشريعية عن الحالة الاقتصادية والاجتماعية في البلاد توضح من خلالها الوسائل المالية المتبعة لتحقيق السياسة العامة. ومن أهم الإيضاحات ذلك التقرير؛ الذي يقدمه وزير المالية مشفوعاً بمشروع الموازنة،

والذي يتضمن عرضاً واضحاً للحالة الاقتصادية والمالية للبلاد، وتحليلاً لأرقام الإيرادات والنفقات^١.

تتعاون الحكومة مع المجالس التشريعية المتخصصة في مجلس الشعب في إعداد مشروعات القوانين، وفي دراستها قبل إقرارها. فهي في هذه الصفة تتخصص بصلاحيات مالية واسعة كالسلطة التشريعية. وقد أعطى الدستور في سورية لرئيس الجمهورية ومجلس الوزراء حق اقتراح مشروعات القوانين بما فيها المالية^٢. كما حصرت الفقرة الرابعة من المادة ١٢٧ من الدستور حق وضع مشروع الموازنة العامة للدولة وحق عقد القروض، ومنحها بمجلس الوزراء.

- ويحتفظ رئيس مجلس الوزراء في سورية - وبهذه الصفة - بصلاحيات مالية واسعة النطاق^٣. فبالإضافة إلى إشرافه على عمل الوزراء يوجه أعمال وزير المالية في تهيئة البرنامج المالي السنوي آخذاً بعين الاعتبار العوامل السياسية والاقتصادية. وهو يدافع عن الأولويات الاقتصادية والسياسية التي يجب أن تراعى عند إعداد مشروع الموازنة ويساعده في ذلك إشرافه على هيئة تخطيط الدولة والمكتب المركزي للإحصاء وغير ذلك من المؤسسات المالية والاقتصادية في الدولة بمساعدة نائبه للشؤون الاقتصادية، فينسق بين المتطلبات السياسية والاقتصادية والمالية في إعداد مشروع الموازنة.

- أما وزير المالية فيسيطر في سورية على مجمل الفعاليات المالية للدولة، فهو الرئيس الإداري الأعلى في وزارته، وعليه تنفيذ السياسة العامة للدولة فيما يتخصص بالأمور المالية^٤. فيوجه وزارة المالية، ويقدم إلى مجلس الوزراء

١ - المادة ١٣ من المرسوم التشريعي رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦ المتضمن القانون المالي الأساسي.

٢ - المادة ١١٠ والمادة ١٢٧ الفقرة ٤ من الدستور السوري.

٣ - المادة ١١٥ فقرة ٢ من الدستور السوري.

٤ - المادة ١١٩ من الدستور.

مشروعات القوانين والأنظمة المالية، والخطط المالية، والموازنات، وقطع الحسابات وغيرها من الأمور المهمة^١.

- ويرفع مشروع الموازنة العامة إلى مجلس الوزراء مشفوعاً بتقرير يتضمن عرضاً واضحاً للوضع الاقتصادي والمالي، ومدى علاقته بمشروع الموازنة^٢. ويقوم بتحديد وجهة إنفاق الاعتمادات الإجمالية المخصصة لوزارات الدولة، وإداراتها من قبل السلطة التشريعية، ويتوزع الرقم الإجمالي لكل نوع من النفقات العامة بصورة أكثر تفصيلاً^٣. كما يشرف على رقابة تنفيذ النفقات والإيرادات العامة بوساطة محاسبي الإدارات^٤. ويحقق وزير المالية في سورية رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية الإدارية والاقتصادية لمسؤولياتها من الناحية المالية بوساطة الجهاز المركزي للرقابة المالية الذي يتبعه بصورة مباشرة ويرأس المجلس الأعلى للرقابة المالية^٥.

- يتم جمع الإيرادات من قبل وزارة المالية، حيث تقوم الخزينة العامة بتحصيل الإيرادات الجارية (الضريبة والرسوم) ويقوم صندوق الدين العام بتحصيل فوائض القطاع العام، وتأمين تمويل للعجز في الموازنة من المصادر الداخلية والخارجية. كما تعتبر وزارة المالية مسؤولة عن الإنفاق الجاري (الرواتب والأجور، الإنفاق الإداري، فوائد الدين العام) والاستثماري مسؤولية هيئة تخطيط الدولة، حيث تقوم بوضع الإنفاق الاستثماري بناء على تقدير الإيرادات في وزارة المالية مخالفة المبدأ الاقتصادي في الإنفاق الاستثماري، حيث من المفترض تحديد الاحتياجات أولاً، ثم تأمين مصادر الإيرادات، وتوزع الهيئة الاستثمارات على القطاعات وفق توجهات الخطة الخمسية.

^١ - المادة ٢٣ فقرة ب من المرسوم رقم ١٦٨٤ تاريخ ١٩٧٧/٨/٧.

^٢ - المادة ١٣ من القانون المالي الأساسي الجديد الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦.

^٣ - المادة ١٧ من القانون المالي الأساسي الجديد الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦.

^٤ - المادة ٢٨ من القانون المالي الأساسي الجديد الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦.

^٥ - المادة ١ من قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية حيث تم تعديله وإتباع الجهاز إلى رئاسة مجلس الوزراء.

١. آلية إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة:

يحدد القانون المالي الأساسي للدولة والصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦ والذي حل محل القانون المالي الأساسي القديم الصادر بالمرسوم ٩٢ لعام ١٩٦٧ كافة القواعد النازمة لآلية إعداد الموازنة العامة للدولة، وتنفيذها، ومراقبة التنفيذ، وذلك انسجاماً مع ما نص عليه الدستور السوري.

فقد نص القانون المذكور على أن توضع الموازنة العامة للدولة، وتعتبر نافذة لمدة سنة واحدة تبدأ في أول كانون الثاني من كل عام وتنتهي في غاية كانون الأول منه. وبحيث يتبع في إعداد الموازنة العامة للدولة الأساس النقدي مع إدخال مبادئ القيد المزدوج، ويستمر العمل في إتباع الأساس النقدي لحين توفر الأسس اللازمة للانتقال إلى مبدأ الاستحقاق، وعلى أن تلغى في نهاية السنة المالية الاعتمادات غير المستعملة خلالها^١. ويجب أن توضع الموازنة العامة للدولة بشكل يراعى فيه توازن النفقات العامة مع الإيرادات العامة، استناداً إلى تضمين الموازنة العامة للدولة تقديرات نفقات وإيرادات الوزارات والجهات العامة ذات الطابع الإداري وتقديرات فوائض الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي والوحدات الإدارية المحلية ومديريات الأوقاف وأخيراً تقديرات القروض.

كما نصت المادة ٣ من القانون المالي الأساسي على أن تدخل الوزارات والجهات العامة ذات الطابع الإداري في الموازنة العامة بجميع نفقاتها وإيراداتها. بينما تكون للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي ولمديريات الأوقاف وللوحدات الإدارية المحلية موازنات منفصلة عن الموازنة العامة للدولة، ويظهر فقط رصيد هذه الموازنات في الموازنة العامة. وتخصص في الموازنة العامة اعتمادات للمشاريع الاستثمارية للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي، وذلك ضمن الحدود الواردة في الخطة الاقتصادية. وأخيراً نص القانون على أن تدرج فوائض كل من

^١ المادة ٥ من القانون المالي الأساسي الجديد الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦

مديريات الأوقاف والوحدات الإدارية المحلية بصورة رقم إجمالي واحد في الموازنة العامة، وبحيث إذا كان الفائض سالباً ورد في فرع مستقل ضمن القسم المخصص للوزارة التي تتبعها هذه المديريات والوحدات، أما إذا كان موجباً فيرد ضمن باب مستقل في جانب الإيرادات.

وخلافاً للقانون المالي القديم، نص القانون الجديد على أن تحتفظ الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي بفائض السيولة المقدر، لاستخدامه في مشاريع الاستبدال والتجديد بشكل تراكمي، وذلك في ضوء الاعتمادات المقررة في الموازنة العامة للدولة. وبحيث تحدد حصة الدولة (المالك) من فائض الموازنة المقدر لدى الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي والتعليمات النازمة لأحكام وشروط ونسب اقتطاع الفائض بقرار من وزير المالية؛ في ضوء نتائج الموازنات التقديرية؛ وذلك انطلاقاً من طبيعة النشاط الذي تمارسه الجهة العامة وحاجاتها الفعلية ووضعها المالي^١.

وفي حال حققت الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي خسائر، فقد نصت المادة الرابعة من القانون على أن تغطي هذه الخسائر من مبالغ الاحتياطات المدورة المحفوظ بها لدى تلك الجهات؛ وفقاً للنسب المحددة بقرار وزير المالية.

ويبدأ إعداد الموازنة العامة للدولة بقيام الوزارات والجهات العامة ذات الطابع الإداري، والجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي، ومديريات الأوقاف، والوحدات الإدارية بإعداد التقديرات الأولية لنفقاتها الجارية والاستثمارية وإيراداتها العامة؛ التي سترد في الموازنة العامة للدولة وترسلها إلى الوزارة التي تتبعها تلك الجهات. وبعد ذلك تعيد الوزارة النظر في هذه التقديرات، وتوافق عليها، ثم ترسلها إلى وزارة المالية مشفوعة بجميع المستندات والإحصاءات والإيضاحات لتبرير كل اعتماد من الاعتمادات المطلوبة. ومن ثم تقوم وزارة

^١ - الفقرة الرابعة من المادة ٣ من القانون المالي الأساسي الجديد الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦.

المالية بمناقشة التقديرات الأولية للنفقات الجارية والاستثمارية، ولها أن تعدلها بما ينسجم مع واقع تلك الجهات وحاجاتها ومع الإمكانيات المالية، على أن يتم ذلك في إطار الخطة الاقتصادية، وبعد التشاور مع الوزارة المختصة وفق الأولويات، وتعمل على تنسيق تلك التقديرات في شكل مشروع موحد بعد أن تضيف إليها تقديرات نفقاتها والإيرادات المسؤولة عن تحصيلها. بعد ذلك يرفع وزير المالية مشروع الموازنة العامة للدولة إلى مجلس الوزراء مشفوعاً بقرار منه، ويتضمن هذا التقرير عرضاً واضحاً للحالة الاقتصادية والمالية، ومدى علاقتها بمشروع الموازنة العامة للدولة كما يتضمن دراسة تحليلية لأرقام النفقات والإيرادات العامة ومقارنتها بالسنة المالية السابقة. وهنا يدرس مجلس الوزراء مشروع الموازنة العامة للدولة، وبعد أن يوافق عليه بشكله النهائي يرفعه إلى السلطة التشريعية مصحوباً بتقرير وزير المالية قبل شهرين على الأقل من بداية السنة المالية التي تعود لها تلك الموازنة¹. أما الموازنات التقديرية للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي، فقد نصت المادة ١٤ من القانون المالي الأساسي على أن يتم إعدادها وفقاً للقواعد التي يضعها النظام المالي لهذه الجهات.

في النهاية يتم تقديم مشروع الموازنة العامة للدولة إلى السلطة التشريعية وفق التأييد المعتمد، وعند إقرارها تصدر بقانون.

بعد إقرار الموازنة يتم توزيع الاعتمادات المخصصة للعمليات الجارية والاستثمارية إلى بنود وفقرات بقرار من وزير المالية، بينما يتم عقد النفقات العامة من قبل السلطة المختصة قانوناً وفي حدود القوانين والأنظمة والاعتمادات المخصصة في الموازنة العامة للدولة². وتتولى وزارة المالية الرقابة على تنفيذ النفقات والإيرادات العامة عن طريق محاسبي الإدارات؛ الذين يمثلون وزير المالية في جميع وزارات

¹ المواد ١٢-١٣ - من القانون المالي الأساسي الجديد الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦.

² المادة ٢٠ من القانون المالي الأساسي الجديد الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦.

الدولة وإداراتها ومؤسساتها العامة وهيئاتها المحلية^١. كما يقوم الجهاز المركزي للرقابة المالية بمراقبة تنفيذ الموازنة العامة للدولة، وذلك وفقاً للأحكام الواردة في القانون المنظم لشؤون هذا الجهاز.

وقد نصت المادة ٣٠ من القانون على أن تُعدّ كل وزارة أو إدارة أو هيئة عامة ذات طابع إدارية أو وحدة إدارية محلية أو مديرية أوقاف وحدة حسابية مستقلة تقوم بنهاية السنة المالية بإعداد حساب ختامي عن السنة المالية المنتهية موزعاً وفق التوزيع الوارد في النظام المحاسبي للجهات العامة ذات الطابع الإداري، وترسله إلى مديرية الخزينة المركزية والحسابات في وزارة المالية، وإلى الجهاز المركزي للرقابة المالية خلال ثلاثة أشهر من انتهاء السنة المالية. وبعد ذلك تعد وزارة المالية الحسابات الختامية للوزارات والجهات العامة ذات الطابع الإداري عن السنة المالية المنتهية بعد إقرارها من الجهاز المركزي للرقابة المالية أصولاً خلال ستة أشهر من انتهاء السنة المالية مشتملة على حسابات التسوية والقوائم المالية المرفقة بها وفق قرارات تصدر عن وزارة المالية. ومن ثم تعرض الحسابات الختامية المشار إليها في الفقرة (ب) من هذه المادة قبل انتهاء السنة المالية على مجلس الوزراء لإقرارها أصولاً. كما نصت المادة ٣٢ من القانون على أن تقرر السلطة التشريعية الحسابات الختامية للسنة المالية المنتهية بقانون.

واستكمالاً للقانون المالي الأساسي الذي تم استعراضه أعلاه، فقد صدرت أيضاً المراسيم ٤٨٨ و ٤٨٩ و ٤٩٠ تاريخ / ٢٦ / ١٢ / ٢٠٠٧. وتضمن المرسوم ٤٨٨ تنظيم الشؤون المحاسبية والمالية في الجهات العامة للقطاع الإداري أما المرسوم / ٤٨٩ / فقد تضمن النظام المالي للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي في حين تضمن المرسوم / ٤٩٠ / النظام المحاسبي للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي. وقد حدد أن يبدأ نفاذ جميع هذه المراسيم مع نفاذ

^١ المادة ٢٨ من القانون المالي الأساسي الجديد الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦.

القانون المالي الأساسي الجديد للدولة، والذي تم البدء بالعمل به ابتداء من مطلع عام ٢٠٠٨.

٢. الموازنات المستقلة:

كما صدر في أواخر عام ٢٠٠٧ أيضاً القانون رقم ٣٥ لعام ٢٠٠٧ الذي نص على أن يكون لكل محافظة موازنة سنوية مستقلة عن الموازنة المخصصة لها في الموازنة العامة للدولة؛ لتكون لكل محافظة مشاريعها الخاصة غير تلك التي تمول من موازنة الدولة. وتؤمن موارد هذه الموازنات المستقلة من خلال فرض رسوم تضاف إلى ضرائب ورسوم الدولة والوحدات الإدارية بقرار من مجلس المحافظة، وتصديق من الوزير، على ألا تتجاوز النسبة ١٠٪ من هذه الضرائب والرسوم، ونسبة ١٪ من مبلغ مخالفات القوانين والأنظمة النافذة. كما تشمل إيرادات الموازنة الإعانات التي تمنحها الدولة للمحافظات أو الوحدات الإدارية والوحدات المدور في الموازنة المستقلة في المصرف المعتمد والمصادر الأخرى من تبرعات وهبات ووصايا. وحسب هذا القانون يتم إنفاق هذه الموازنات المستقلة على المدارس، ومتمماتها، والطرق، والصحة، والصرف الصحي، ومعالجة النفايات الصلبة، والنظافة، وحماية البيئة، وإدارة الكوارث، والدفاع المدني والإطفاء، ومشاريع أخرى يقررها مجلس المحافظة، على ألا تتجاوز اعتمادات هذه المشاريع ١٠ بالمائة من الاعتمادات الإجمالية السنوية للموازنة.

٣. صندوق الدين العام:

يطلق اسم صندوق الدين العام على مديرية الدين العام في وزارة المالية، وتتحدد مهامه الرئيسية فيما يلي:

- تمويل العمليات الاستثمارية للقطاعين الاقتصادي والإداري.
- تحصيل الفوائض المتاحة (فائض السيولة، وفائض الموازنة) من الشركات والمؤسسات العامة.

• إدارة القروض الخارجية (تسديد فوائد وأقساط القروض المترتبة على القطاع الإداري) ومتابعة (تسديد فوائد وأقساط القروض المترتبة على القطاع الاقتصادي) وهذه العمليات تتم من خلال التنسيق مع هيئة تخطيط الدولة ، والمصرف المركزي.

• إدارة شهادات الاستثمار وتوفير البريد ، على أن تؤول الحصيلة إلى مديرية الدين العام ، وأن تتكفل المديرية بأعباء الشهادات ، والتي تشمل على أصل المبلغ والفوائد.

وبدخول القانون المالي الأساسي الجديد حيز التنفيذ ، فإن المؤسسات العامة في بداية عام ٢٠٠٨ سيتاح لها الاحتفاظ بفوائضها الاقتصادية ، وهذا لا يعني إلغاء صندوق الدين العام كمرحلة أولى ، لأن تلك المؤسسات ستقدم ضمانات عند الحصول على أي قرض لصندوق الدين العام^١.

تبدو طبيعة علم المالية العامة القانونية من خلال كونه فرعاً من فروع القانون العام الذي يبحث في القواعد والإجراءات المتعلقة بإدارة الأموال العامة.

٤. الهيئة العامة للضرائب

رئيس الجمهورية..

بناء على أحكام الدستور..

وعلى ما أقره مجلس الشعب في جلسته المنعقدة بتاريخ ١٧ - ١٢ - ١٤٢٨ هـ الموافق في ٢٦ - ١٢ - ٢٠٠٧ م.

يصدر ما يلي :

المادة ١ - يقصد بالتعبير الآتية في معرض تطبيق أحكام هذا القانون المعنى المبين إلى جانب كل منها.. الوزير.. وزير المالية - الوزارة.. وزارة المالية - الهيئة العامة

^١ - جريدة الثورة {وزير المالية في كلية الاقتصاد تطبيق ضريبة القيمة المضافة يلغي معظم الضرائب} حوار مع وزير المالية الدكتور محمد الحسين ٢٠٠٦/١٢/١١.

- للضرائب والرسوم المدير العام.. المدير العام للهيئة العامة للضرائب والرسوم مجلس الإدارة.. مجلس ادارة الهيئة العامة للضرائب والرسوم .
- المادة ٢ - أ ..** تحدث في الجمهورية العربية السورية هيئة عامة تسمى (الهيئة العامة للضرائب والرسوم) تتمتع بالشخصية الاعتبارية، والاستقلال المالي والإداري، وترتبط بالوزير، ويكون مقرها الرئيس دمشق.
- ب..** تحدث مديريات وأقسام ودوائر في المحافظات والمناطق والتجمعات السكانية بقرار من الوزير؛ بناء على اقتراح المدير العام.
- المادة ٣ -** تهدف الهيئة إلى اقتراح وتنفيذ السياسة الضريبية في ضوء السياسة المالية والاقتصادية العامة للدولة، ووضع الخطط اللازمة، وتنفيذها بما يخدم المساهمة الفعالة في تنفيذ خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ومن ضمن مهامها ما يلي..
- ١ - اقتراح مشاريع الصكوك التشريعية المتعلقة بفرض الضرائب والرسوم، وتحصيلها، وتنفيذ هذه التشريعات وإعداد التعليمات والقرارات التنفيذية الخاصة بها على ان تصدر بقرار من الوزير.
 - ٢ - إعداد تقديرات الإيرادات السنوية للموازنة العامة للدولة من الضرائب والرسوم.
 - ٣ - وضع وتنفيذ خطة مكافحة التهرب الضريبي.
 - ٤ - إبرام المعاهدات والاتفاقيات المتعلقة بالضرائب، والرسوم، وحضور المؤتمرات الدولية والعربية والمحلية المتعلقة بالشؤون الضريبية.
 - ٥ - التنسيق مع الأجهزة الرقابية؛ بما يكفل حسن تنفيذ تشريعات الضرائب والرسوم.
 - ٦ - التنسيق مع مديرية الجمارك العامة؛ بما في ذلك تبادل المعلومات على المستويات كافة بما يكفل حسن تنفيذ تشريعات الضرائب والرسوم.
 - ٧ - ممارسة أيّ مهام أخرى تعهد إليها من الوزير.

المادة ٤ يتولى إدارة الهيئة.. ١ - مجلس الإدارة ٢ - المدير العام

المادة ٥ - أ.. يتألف مجلس إدارة الهيئة من.. الوزير.. رئيساً المدير العام.. نائباً للرئيس مندوب عن وزارة المالية بمرتبة مدير على الأقل.. عضواً مدير الجمارك العام.. عضواً خبراء واختصاصيين.. ثلاثة أعضاء

ب.. يتم تسمية أعضاء مجلس الإدارة بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على اقتراح الوزير ويمكن إضافة أعضاء آخرين بقرار من رئيس مجلس الوزراء.

ج.. تحدد مكافآت وتعويضات أعضاء مجلس الإدارة بقرار من رئيس مجلس الوزراء.

د.. يجتمع المجلس بدعوة من رئيسه مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل ، وكلما دعت الحاجة ويكون الاجتماع قانونياً بحضور ثلثي الأعضاء على أن يكون من بينهم رئيس مجلس الإدارة أو نائبه وتتخذ القرارات بالأغلبية المطلقة لمجلس الإدارة وعند تساوي الأصوات يرجح جانب الرئيس.

هـ .. يسمي رئيس مجلس الإدارة أمين سر للمجلس من العاملين في الهيئة بناء على اقتراح المدير العام.

المادة ٦ - مجلس الإدارة هو السلطة المختصة برسم السياسة التي تسير عليها الهيئة لتحقيق الغرض؛ الذي قامت من أجله ويتمتع بأوسع الصلاحيات في إدارة الهيئة وتسيير أعمالها ويعد مسؤولاً مسؤولية كاملة عن إقرار الخطط وحسن تنفيذها ، وله على سبيل الخصوص المهام الآتية :

١ - إقرار التقرير السنوي عن نشاطات الهيئة.

٢ - الموافقة على مشاريع القوانين والتشريعات الخاصة بالضرائب والرسوم ، ورفعها للجهات المعنية.

٣ - الموافقة على مشروع الموازنة السنوية للهيئة.

٤ - دراسة ما يرى رئيس مجلس الإدارة عرضه من القضايا؛ التي تتعلق بعمل الهيئة.

- المادة ٧ - أ ..** يعين المدير العام للهيئة بمرسوم يحدد فيه أجره وتعويضاته.
- ب..** يكون للمدير العام معاون أو أكثر يسمى بقرار من الوزير بناء على اقتراح المدير العام.
- المادة ٨ -** يتولى المدير العام إدارة الهيئة وتصريف شؤونها كافة وتنفيذ قرارات مجلس الإدارة وله على وجه الخصوص ما يلي..
- ١ - تنفيذ تشريعات الضرائب والرسوم وأعمال تحصيل الضرائب والرسوم والإيرادات الأخرى المتعلقة بعمل الهيئة.
 - ٢ - اقتراح مشاريع القوانين والتشريعات الخاصة بالضرائب والرسوم وعرضها على مجلس الإدارة للموافقة عليها، واستكمال أسباب صدورها.
 - ٣ - إعداد التعليمات التنفيذية والبلاغات المتعلقة بالتشريعات الضريبية كافة.
 - ٤ - وضع خطط العمل والبرامج التنفيذية للهيئة وإصدار القرارات اللازمة لحسن تنفيذ هذه الخطط والبرامج.
 - ٥ - تشكيل اللجان المنصوص عليها في تشريعات الضرائب والرسوم.
 - ٦ - تفويض بعض صلاحياته لمن يراه مناسباً من معاونين والمديرين الفرعيين ورؤساء الأقسام والدوائر في الهيئة ومديرياتها في المحافظات.
 - ٧ - تشكيل اللجان الاستشارية، ولجان العمل الخاصة، وتحديد مهامها وفقاً للقوانين والأنظمة النافذة.
 - ٨ - اقتراح أسس منح المكافآت التشجيعية، والحوافز للعاملين في الهيئة، وعرضها على مجلس الإدارة على أن تصدر بقرار من الوزير.
 - ٩ - عقد النفقة وتصفياتها.
 - ١٠ - تمثيل الهيئة في صلاتها مع الغير وأمام القضاء.
 - ١١ - عرض ما يراه مناسباً من المواضيع على مجلس الإدارة.

المادة ٩ المجلس الاستشاري.. المجلس الاستشاري هو الجهة المختصة بتقديم المشورة والرأي في المسائل المتعلقة بالضرائب والرسوم، ويشكل بقرار من الوزير على النحو التالي: المدير العام للهيئة..... رئيساً، معاونو المدير العام..... أعضاء المديرون المركزيون بالهيئة.... أعضاء، ممثل عن غرف التجارة أو الصناعة أو السياحة حسب الحال... أعضاء، ويحق لمدير عام الهيئة دعوة من يراه مناسباً لحضور جلسات المجلس.

ينعقد المجلس الاستشاري مرة على الأقل كل ثلاثة أشهر وله أن يجتمع عند الضرورة بدعوة من رئيسه، وينوب أحد معاوني المدير العام عنه في حال غيابه على وجه قانوني في ترؤس جلسات المجلس الاستشاري.

المادة ١٠ - خلافاً لكل نص نافذ يجوز للمدير العام التعاقد مع خبراء، على أن تحدد شروط التعاقد وأجورهم وتعويضاتهم بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على اقتراح الوزير اما التعاقد مع الخبراء من غير السوريين، ومن في حكمهم؛ فيتم بقرار من رئيس مجلس الوزراء.

المادة ١١ - يكون للهيئة موازنة مستقلة بفرع خاص في الموازنة العامة للدولة.

المادة ١٢ تتكون إيرادات الهيئة من المصادر التالية:

أ - الاعتمادات السنوية التي ترصد لها في الموازنة العامة للدولة.

ب - الهبات والاعانات.

ج - أية موارد أخرى منها: بدل خدمات تقدمها الهيئة للمكلفين أو لقاء مطبوعات أو مؤتمرات وندوات، أو برامج تدريبية، وغيرها، على أن يتم تحديد الية استخدام هذه الموارد بقرار من الوزير.

المادة ١٣ - في كل ما لم يرد عليه النص في هذا القانون تطبق على الهيئة القوانين والأنظمة المعمول بها لدى الهيئات العامة ذات الطابع الإداري، ويخضع العاملون فيها لأحكام القانون الأساسي للعاملين في الدولة.

المادة ١٤ - يستفيد العاملون في الهيئة من عائدات الجباية المنصوص عليها في المرسوم التشريعي ١٤٦ لعام ١٩٦٤ وتحدد النسب وأسس المنح بقرار من الوزير بناء على اقتراح المدير العام.

المادة ١٥ - يجوز بقرار من الوزير نقل العاملين في مجال الضرائب والرسوم إلى الهيئة وتعد وظائفهم محدثة حكماً، وتشكل الملاك العددي المؤقت لها ريثما يصدر ملاك الهيئة بمرسوم.

المادة ١٦ - ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية.

دمشق في ٢٢ - ١٢ - ١٤٢٨ هـ الموافق في ٣١ - ١٢ - ٢٠٠٧ م

رئيس الجمهورية بشار الأسد

المبحث الثاني
طبيعة علم المالية العامة

المطلب الأول :

ماهية علم المالية العامة

إن تطور وسائل المالية لم يعد يفي بالغرض الذي يسعى إلى تحقيقه، بل أصبح إلى جانب كونه وسيلة لتأمين الموارد اللازمة للدولة وساطة للتدخل في جميع مناح الحياة وأداة لتحقيق أغراض الدولة الاجتماعية، فالنفقات العامة تصرف كمساعدات مالية لبعض القطاعات، أو بعض الفئات الاجتماعية، وليس لتأمين سير المصالح العامة فحسب. وكذلك تفرض الضرائب بهدف تخفيف حدة الفوارق الاجتماعية ومحاربة بعض الظواهر الاقتصادية، وليس لجباية الأموال اللازمة لخزينة الدولة فقط.

- من خلال ذلك يمكن أن نستنتج تعريف علم المالية العامة بأنه:

{ العلم الذي يبحث في نشاطات الدولة المختلفة، وكيفية استخدام الأدوات المالية من نفقات، وإيرادات، وموازنة عامة باتجاه تحقيق أهداف الدولة العامة }.

- من خلال هذا التعريف يمكن القول:

إن علم المالية يبحث في جانبين :

١- الأول يتضمن الأوجه الاقتصادية والاجتماعية والقانونية لمختلف القرارات المتعلقة بالأدوات المالية.

٢- الثاني، ويتعلق باستخدام الأدوات المالية بقصد تحقيق أهداف معينة اقتصادية واجتماعية؛ فضلاً عن الأهداف المالية.

- وسوف نتناول في هذا المطلب :

أولاً - تطور علم المالية العامة :

١: نشوء علم المالية العامة :

- بداية لم يكن هناك علم خاص بالمالية ، وإنما كان بعض الأعراف المنظمة للمالية العامة ، وبعض الأنظمة التي كانت تتفق مع مفهوم الدولة الممارسة .
- في عهد الفراعنة تجبى الضرائب ، وتتفق الأموال وفق أنظمة خاصة ، وأخذها عنهم اليونان.
- فيما يتعلق بالعرب لم يكن لديهم نظام مالي قبل الإسلام ؛ لأنهم كانوا يعيشون عيشة قبلية... وبعد أن جاء الإسلام وجدت الدولة في الكتاب والسنة قواعد مالية واضحة المعالم... وكانت الوارد تتشكل من الغنائم والزكاة...
- ← الغنائم يأخذ النبي الكريم وأهل بيته الخمس ، ويقسم الباقي بين المجاهدين بالتساوي .
- ← أما الزكاة فالقربى والمساكين .
- وعندما اتسعت الدولة في عهد الخلفاء الراشدين أخذ الحكام يستمدون نظم الدولة المالية من اجتهاداتهم الخاصة .
- في العهد الأموي:
- ازدادت الأمور المالية توسعاً وتعقيداً بسبب سعة البلاد المفتوحة ، ففرضت ضرائب مختلفة .
- في العصر العباسي أصبح الخليفة يتصرف ببيت المال كما يريد .
- في الدول الغربية / في العصور الوسطى / لم يكن لها مالية منفصلة عن مالية الملوك.
- بعد أن ازدادت وظائف الدولة وتشعبت وأصبحت واردات أملاك الحكام الخاصة ، وتبرعات رعيته الاختيارية لا تكفي لسد حاجة الدول من النفقات

العامة...عندئذٍ لجأت السلطة من أجل توفير الأموال اللازمة لها إلى فرض التكاليف العامة؛ التي أخذت طابعاً إجبارياً ودائماً...

← إذا نشأة المالية العامة تعود إلى ظهور الدولة الحديثة ونظمها السياسية، حيث غدا المال ركيزة السلطة السياسية، ووسيلة الحكم لتنفيذ السياسة العامة.

٢: مصادر المالية العامة : له /٣/ مصادر :

١ - الدستور: ففي دستور كل دولة مواد عديدة تبين شروط الإنفاق والجباية، وتحدد أحكام الموازنة، وهناك على سبيل المثال {١٩} مادة في دستور الجمهورية العربية السورية تتعلق بالمالية العامة.

٢ - نصوص القوانين المالية واللوائح التنفيذية المتممة لها: وهي أكبر مصدر للتشريع المالي، لكنها دائمة التبدل والتطور بما يدخل عليها من تعديلات مستمرة.

٣ - القواعد العامة للقوانين الدستورية والإدارية: ذلك أن السلطات المالية التي تتولى الجباية والإنفاق هي كغيرها من السلطات العامة الخاضعة للقوانين الإدارية للدولة.

٣: المالية العامة والتشريع المالي :

أ- التشريع المالي:

هو مجموعة القوانين والأنظمة المالية؛ التي تتبعها الدولة في شؤونها المالية من إنفاق وموازنة.

← يختلف التشريع المالي عن علم المالية؛ في أنه لا يبحث في الأسس والنظريات المالية العامة؛ وإنما في النصوص والتشريعات والأساليب المطبقة عملياً في الدولة في ضوء هذه الأسس والنظرية.

ب- أما علم المالية :

فيبحث في الأسس - والنظريات العامة التي يبنى عليها النظام المالي لتحديد النفقات، وتأمين الإيرادات لسدها والموازنة بينها.

مثال:

- إن دراسة الأصول والقواعد العلمية الواجب اتباعها مثلاً في تهيئة الموازنة، واعتمادها، وتنفيذها، ومراقبة تنفيذها بصورة عامة تدخل في نطاق علم المالية .
- أما تتبع هذه الأصول والقواعد وتوضيحها، والتي يعتد بها واضعو الموازنة ومنفذوها في دولة ما كسورية فبحثه يدخل في نطاق التشريع المالي .

ثانياً : المالية العامة والمالية الخاصة :

مالية عامة	مالية خاصة
- تختص ببحث نفقات الدولة - إيراداتها. - الوثيقة التي تتضمن النفقات الخاصة . - والإيرادات هي المسماة الميزانية . - أيضاً يبحث مالية الهيئات الإقليمية داخل الدولة، ومالية الهيئات الدولية .	- هي النشاط المالي للأفراد . - هي النشاط المالي للمؤسسات

ثالثاً: خصائص علم المالية العامة:

١- علم المالية العامة أحد فروع القانون العام:

المالية العامة هي مجموعة القواعد القانونية التي تنظم العلاقة المالية للدولة مع الآخرين؛ على أساس من السلطة والسيادة، وعلى أساس ذلك يجب أن تخضع لنظام قانوني معين، وهذا النظام الذي تخضع له من الضروري أن يشكل أحد فروع القانون العام؛ لأنه ذلك الفرع من القانون الذي يهتم بتنظيم الشؤون القانونية لأجهزة الدولة مع الآخرين على أساس السلطة والسيادة، وبذلك يأتي علم المالية العامة ليتمم الفرعين التقليديين للقانون العام، وهما القانون الدستوري، والقانون الإداري.

ملاحظة:

الاستقلالية والذاتية التي أخذها علم المالية؛ لا تعني أنه لا يقيم علامة وثيقة مع العلوم الأخرى، بل على العكس، فعلم المالية له علاقة وثيقة مع كل العلوم، وهذا ما سنذكره بعد قليل، لكن يجب قبل ذلك أن نكمل البحث في طبيعة علم المالية القانونية.

٢- علم المالية يبحث في القواعد والإجراءات المتعلقة بالأموال العامة:

وهناك فوارق بين علم المالية الذي يبحث في القواعد والإجراءات المتعلقة بالأموال العامة، وبين القواعد المتعلقة بالمالية الخاصة، وأهم هذه الفروق:

أ- من حيث أغراض الإنفاق:

تستهدف الدولة من نفقاتها تحقيق المصلحة العامة، أما الهدف الرئيس من المشروعات الخاصة هو تحقيق النفع الخاص والربح.

ب - من حيث الإيراد:

تحصل الدولة على جزء كبير من إيراداتها باستخدامها وسائل السلطة العامة، فالضرائب والرسوم تشتملان على عنصر الإكراه في فرضهما وتحصيلهما، أما إيرادات الأفراد فلا يمكن الحصول عليها إلا بالتراضي فيما بينهم.

ج - من حيث التنظيم:

تحدد الحاجات العامة كمية نفقات الدولة، فهذه الحاجات هي التي تجبر الدولة عن البحث عن الإيرادات اللازمة لتغطية قيمتها، أما الفرد الرشيد فيتولى تنظيم ماليته الخاصة بتدبير الإيرادات أولاً، ومن ثم يجري نفقاته في حدود هذه الإيرادات، مثال توضيحي: الدولة تقوم أولاً بوضع المشاريع اللازمة لها كبناء المشافي والمدارس والمستوصفات والمصانع، ثم تبحث عن الإيرادات لتغطية النفقات أما الفرد فيحسب ما لديه من دخل ثم يوزعه على أوجه الإنفاق «حاجاته»، ومن هنا يتضح لنا مبدأ مهم:

وهو أن المالية العامة تتحكم بحياة الفرد اليومية على ٣ مستويات:

أ - الأسرة.

ب - المؤسسة.

ج - الدولة.

وذلك من خلال التوازن بين النفقات والإيرادات، وهنا يتضح ويحسب التمييز بين المالية العامة والمالية الخاصة، كما ذكرنا آنفاً.

المطلب الثاني

علاقة علم المالية العامة بالعلوم الأخرى^١

١ - العلاقة بين علم المالية العامة والعلوم القانونية :

- العلاقة وثيقة بينهما من خلال الغرض الأصلي لعلم المالية ، وهو جباية الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة - وتوزيع العبء الناتج بصورة عادلة بين المواطنين .
- اهتم هذا العلم بوضع القواعد الدستورية والإدارية اللازمة .
- القانون هو الأداة التنظيمية؛ التي يلجأ إليها المشرع لوضع القواعد الملزمة في مختلف الميادين المالية ...

٢ - العلاقة بين علم المالية العامة وعلم الاقتصاد :

- علم الاقتصاد ملازم ومتمم لعلم المالية .
- الكثير من النظريات والقواعد المالية تستند إلى نظريات اقتصادية ، وتؤثر فيها .
- مثلاً توزيع الضرائب يؤثر في الثروة الاقتصادية وتوزيعها .
- أيضاً الحكومة كثيراً ما تستدين الأموال لتحقيق بعض المشاريع الاقتصادية ، ومن هنا العلاقة بينهما هي علاقة الخاص بالعام .

٣ - العلاقة بين علم المالية العامة وعلم السياسة :

- علاقة تبادلية .
- النظام المالي يعكس اتجاهات النظام السياسي ، ويعد في الوقت نفسه أداة من أدوات تحقيق أهداف هذا النظام .
- تنظيم ميزانية الدولة هي عمل سياسي ، تعبر فيه الحكومة عن سياستها؛ بما تضع فيه من اعتمادات كالقيام بإصلاحات اجتماعية ، أو زيادة التسلح .
- وسوء التنظيم في دولة ما غالباً ما يؤدي إلى تغيير النظام السياسي لهذه الدولة ، كما حدث في فرنسا أيام الثورة الفرنسية عام ١٧٨٩م .

^١ للتوسع راجع كتابنا المالية العامة والتشريع المالي ط ١ ج ٢٠٠٣ ص ٣١ وما بعد.

٤ - العلاقة بين علم المالية وعلم الاجتماع :

- علاقة قوية وواضحة وتبادلية .
- إن النظام المالي يعد في واقعه انعكاساً للنظام الاجتماعي القائم؛ فإنه يعد في الوقت نفسه أداة مهمة من أدوات تحقيق أهداف ذلك النظام .
- مثلاً في مجال الضرائب؛ لقد استخدمت الضرائب الواقعة على بعض السلع التي تهدف الدولة منها إلى خفض الطلب عليها كالمواد الكحولية ، فيكون هدفها اجتماعي وليس مالي .

٥ - العلاقة بين علم المالية العامة وعلم الإحصاء :

- الإحصاء أداة مهمة للباحث يستعين بها لتحقيق في مسائل كثيرة تدخل في النطاق المالي للدولة كمستوى الدخل القومي كذلك النفقات العامة وكيفية توزيعها .
- كذلك الحال بالنسبة للضرائب؛ إذ يقدم علم الإحصاء للباحث خدمات كبيرة في مجال تحديد معدل الضريبة ، ونسبتها إلى الدخل القومي ،

٦ - العلاقة بين علم المالية وعلم التاريخ :

- من خلال علم التاريخ نستطيع أن نتطلع على النظم المالية المختلفة ، وتاريخ نشأتها ، ويفيدنا في حسن اختيار النظام المالي الملائم .

٧-علاقة علم المالية بعلم المحاسبة :

تتبلور في الاستعانة بالعلوم والدراسات المالية بالعلوم المحاسبية، والمعادلات الرياضية، في تحليلها لحركة الحياة الاقتصادية.

٨-علاقة علم المالية بعلم السكن :

هناك علاقة وثيقة من خلال توزيع السكان من حيث العمر والجنس ومعدل النمو السكاني، الذي يتناسب مع معدلات النمو الاقتصادي، وكيفية الوصول إلى الحجم الأمثل للسكان.

المبحث الثالث

**مقارنة بين القانون المالي الأساسي لعام ١٩٦٧ والقانون
المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٥٤ لعام
٢٠٠٦**

أولاً - القانون المالي الأساسي وتعديلاته الصادر

بالمرسوم التشريعي رقم ٩٢ لعام ١٩٦٧

الفصل الأول - تعاريف عامة:

مادة ١: يقصد بالتعابير التالية الواردة في هذا القانون ما يلي:

الخطة الاقتصادية: ويقصد بها خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، على الوجه الذي حددت فيه في القانون المنظم لشؤون التخطيط، وفي القوانين المتضمنة إصدار خطط اقتصادية لفترات معينة.

الهيئة العامة ذات الطابع الإداري: هي شخص إداري عام (أجهزة من أجهزة القطاع العام) يدير مرفقاً يقوم على خدمة عامة، ويتمتع بالشخصية الاعتبارية.

المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي: هي شخص من أشخاص القانون العام (أو جهاز من أجهزة القطاع العام) يمارس نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو زراعياً أو مالياً، ويقوم بهذا النشاط مباشرة أو بوساطة ما ينشئه، أو يساهم فيه من شركات مساهمة أو منشآت أو جمعيات تعاونية، أو ما يرتبط به من شركات مؤمنة، ويتمتع بالشخصية الاعتبارية.

الوحدات الإدارية المحلية: هي الوحدات التي تمثل اللامركزية الإقليمية التي تنهض بمسؤولية تنفيذ السياسة العامة للدولة في دائرة اختصاصها المحلية تحت رقابة الأجهزة المركزية ومنها البلديات والمؤسسات التابعة لها.

مديريات الأوقاف: وهي الهيئات ذات الاستقلال الإداري والمالي والشخصية الاعتبارية التابعة لوزارة الأوقاف؛ على الوجه الوارد في القانون المنظم لشؤون هذه الوزارة.

النفقات الاستثمارية: هي النفقات التي تستهدف تحقيق زيادة في الموجودات

الثابتة.

عقد النفقة: هو الواقعة التي تنشئ الالتزام في ذمة الدولة (كقرار التعيين،

أو عقد شراء مواد.....).

الفصل الثاني - المبادئ العامة:

مادة ٢-

موازنة الدولة العامة: هي الخطة المالية الأساسية السنوية لتنفيذ الخطة الاقتصادية، وذلك بما يحقق أهداف هذه الخطة، ويتفق مع بنيانها العام والتفصيلي.

مادة ٣-

تتضمن موازنة الدولة العامة تقديرات نفقات وإيرادات:

- ١ - الوزارات والإدارات العامة.
- ٢ - الهيئات العامة ذات الطابع الإداري.
- ٣ - المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي.
- ٤ - الوحدات الإدارية المحلية.

وذلك ضمن الحدود المقررة في هذا القانون، أما الشركات والمنشآت التابعة لمؤسسات ذات طابع اقتصادي، فتظهر إيراداتها ونفقاتها في موازنات تلك المؤسسات؛ وذلك وفقاً للقواعد التي يضعها النظام المالي للمؤسسات.

مادة ٤-

تدخل الوزارات والإدارات والهيئات العامة ذات الطابع الإداري، عدا مديريات الأوقاف في الموازنة العامة بجميع نفقاتها، وإيراداتها.

١ - **تبويب وظيفي**: وهو التبويب الذي يظهر نفقات الموازنة على أساس وظائف الدولة (معدلة بموجب المرسوم التشريعي رقم ١٥٩ تاريخ ١٩٦٩/٨/٣).

٢ - **تبويب إداري**: وهو التبويب الذي يظهر نفقات كل وحدة إدارية على حدة من وزارة أو إدارة أو مؤسسة عامة؛ بالشكل الذي يخصص فيه لكل وزارة قسم مستقل ولكل إدارة أو مؤسسة عامة تابعة لها فرع مستقل.

٣ - **تبويب نوعي**: هو التبويب الذي يظهر نفقات كل وحدة إدارية على أساس طبيعة النفقة، وذلك بالشكل الذي يظهر فيه التبويب نفقاتها الاستثمارية، وعناصر نفقاتها الجارية (من أجور ونفقات عامة تحويلية إلخ..)، والذي يقوم على أساس تخصيص باب مستقل لكل نوع من أنواع هذه النفقات، وعلى أساس توزيع النفقات التفصيلية لكل باب إلى بنود محددة، وكل بند إلى فقرات.

٤ - **تبويب إقليمي**: وهو التبويب الذي يظهر بصورة مستقلة نفقات الإدارة المركزية في جهاز الدولة، ونفقات كل محافظة من محافظات الجمهورية.

مادة ١٠ -

يتم تبويب إيرادات الموازنة تبويباً نوعياً، ويجوز عند الاقتضاء تبويبها وظيفياً وإدارياً وإقليمياً بقرار من وزير المالية (معدلة بموجب المرسوم التشريعي رقم ١٥٩/ تاريخ ١٩٦٩/٨/٣).

مادة ١١ -

يصدر بتحديد النماذج اللازمة لوضع أنواع تبويب النفقات والإيرادات العامة الواردة في المادتين ٩ - ١٠ السابقتين موضع التطبيق، وبيان تفصيلات كل تبويب مرسوم تنظيمي يتخذ في مجلس الوزراء بناءً على اقتراح وزير المالية.

ب - يحدد وزير المالية البنود التي يجب توزيعها إلى فقرات.

الفصل الرابع - مراحل الموازنة العامة للدولة:

الفرع الأول - إعداد الموازنة العامة للدولة:

مادة ١٢-

تعد الجهات المنصوص عليها في المادة ٣/ من هذا القانون التقديرات الأولية لنفقاتها وإيراداتها العامة؛ التي سترد في الموازنة العامة للدولة، وترسلها إلى الوزارة التي تتبعها تلك الجهات.

تعيد الوزارة النظر في هذه التقديرات، وتوافق عليها، ثم ترسلها إلى وزارة المالية مشفوعة بجميع المستندات والإحصاءات والإيضاحات، لتبرير كل اعتماد من الاعتمادات المطلوبة، ولوزارة المالية أن تعدل في تلك التقديرات بما ينسجم مع واقع تلك الجهات وحاجاتها، ومع إمكانيات البلاد المالية، على أن يتم كل ذلك في إطار الخطة، وبعد التشاور مع الوزارة المختصة، ووزارة التخطيط، ثم تقوم وزارة المالية بتنسيق تلك التقديرات في شكل مشروع موحد وفقاً لأنواع التبيويب الواردة في المواد ٩ - ١٠ - ١١/ بعد أن تضيف إليها تقديرات نفقاتها، والإيرادات المسؤولة عن تحصيلها.

مادة ١٣-

يرفع وزير المالية مشروع الموازنة العامة إلى مجلس الوزراء مشفوعاً بتقرير عنه. ويتضمن هذا التقرير عرض واضح للحالة الاقتصادية والمالية، ومدى علاقتها بمشروع الموازنة، كما يتضمن دراسة تحليلية لأرقام النفقات والإيرادات العامة، ومقارنتها بأرقام السنة السابقة.

مادة ١٤ -

يدرس مجلس الوزراء مشروع الموازنة ، وبعد أن يوافق عليه بشكله النهائي يرفعه إلى السلطة التشريعية مصحوباً بتقرير وزير المالية ؛قبل شهرين على الأقل من بداية السنة المالية التي تعود لها تلك الموازنة.

مادة ١٥ -

يتم إعداد موازنة المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي وفقاً للقواعد؛ التي يضعها النظام المالي لهذه المؤسسات.

الفرع الثاني - إقرار الموازنة العامة

مادة ١٦ -

يقدم مشروع الموازنة إلى السلطة التشريعية موزعاً على أساس الأقسام والفروع.

مادة ١٧ -

تقر الاعتمادات الإضافية بنفس الطريقة التي تقر بها الموازنة.

مادة ١٨ -

توزع الاعتمادات المخصصة في الأبواب إلى بنود بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح الوزير المختص، وذلك ضمن الحد الذي قرره الفقرة ب/ من المادة ١١/ من هذا القانون.

مادة ١٩ -

تجري مناقلات الاعتمادات بين الأبواب والبنود بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح الوزير المختص.

ب - تجري مناقلات الاعتمادات بين فروع القسم الواحد، أو بين الأقسام بمرسوم يتخذ في مجلس الوزراء، على أن تودع نسخة منه إلى السلطة التشريعية.

ج - يجب أن لا يؤدي إجراء المناقلات بين اعتمادات الموازنة العامة إلى الخروج بها عن الحدود، والأهداف الواردة في الخطة.

مادة ٢٠ -

تقرر موازنات المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي وفقاً للقواعد التي يضعها النظام المالي لهذه المؤسسات.

الفرع الثالث - تنفيذ الموازنة العامة

النفقات العامة:

مادة ٢١ -

يتم عقد النفقات العامة من قبل السلطة المختصة قانوناً، وفي حدود القوانين والأنظمة والاعتمادات المخصصة في الموازنة.

مادة ٢٢ -

يتم اختيار المتعاقد مع الدولة وأصول الاتفاق معه وقواعد تصديق وتنفيذ العقد وإنهائه وفقاً للأحكام الخاصة بالعقود الإدارية.

مادة ٢٣ -

لا يجوز عقد نفقة من شأنه أن يرتب التزاماً على السنوات المالية المقبلة باستثناء:

أ - تعيين الموظفين والمستخدمين والعمال.

ب - عقود العمل والإيجار والصيانة والتوريدات الدورية، ويجوز إبرامها لمدة تجاوز السنة المالية ولا تزيد عن ثلاث سنوات.

فإذا زادت على ثلاث سنوات، ولم تجاوز الخمس سنوات؛ وجب الحصول على موافقة وزارة المالية، وإذا زادت مدة التعاقد على خمس سنوات وجب الحصول على موافقة بمرسوم يصدر عن رئيس الجمهورية، وفي كل الأحوال يجب ألا تزيد

نفقة العقد في كل سنة مقبلة على الاعتماد المدرج في موازنة السنة المالية التي تم خلالها التعاقد. أما المشروعات التي لا يمكن تجزئتها، والتي لا بد من أن يمتد تنفيذها إلى ما بعد السنة المالية الجارية، فيجوز أن تبرم عقودها لمدة تتجاوز السنة المالية بشرط التقيد بالاعتمادات السنوية المخصصة في الموازنة لكل مشروع، والحدود المقررة في الخطة.

مادة ٢٤ -

تتم تصفية وصرف النفقة من قبل السلطة المختصة قانوناً، وفي حدود الاعتمادات المتوافرة في الموازنة؛ بشرط أن تكون النفقة مستحقة الأداء وفقاً لأحكام القوانين والأنظمة.

ويجوز بقرار من رئيس مجلس الوزراء؛ بناء على اقتراح اللجنة الاقتصادية، فتح الاعتمادات اللازمة في الموازنة لمواجهة الكوارث، أو النفقات العاجلة، أو في حالات الضرورة القصوى المتعلقة بأمن الدولة ومصالحها العليا، وتدخل هذه النفقات في الحساب الإجمالي للموازنة (مضافة بموجب المرسوم التشريعي رقم ١٥٩/ تاريخ ١٩٦٩/٨/٣).

مادة ٢٥ -

أ - تسقط وتتلاشى نهائياً لمصلحة الخزينة العامة جميع الديون التي لا يطلب تسديدها قبل انتهاء السنة المالية الرابعة، التي تلي السنة المالية العائدة لها تلك الديون.

ب - لا يجوز بعد انقضاء مدة السقوط المذكورة في الفقرة السابقة من هذه المادة تنفيذ حكم قضائي بشأن هذه الديون، إلا إذا كان الحكم قد تعرض في أسبابه الجوهرية أو في منطوقه لموضوع السقوط، وأعلن عن عدم توافره.

ج - لا تسري أحكام الفقرة أ/ من هذه المادة على الديون التي لم تصرف خلال المدة السابقة بسبب من الإدارة، أو دعاوى مرفوعة أمام المحاكم.

مادة ٢٦-

يجوز للوزارات والإدارات والجهات العامة أن تفوض غيرها بعقد وصرف النفقات على بعض الاعتمادات المرصدة في ميزانياتها، ويتم التفويض والصرف وفقاً لتعليمات تصدر عن وزير المالية.

الإيرادات العامة:

مادة ٢٧-

يتم تحقق وتحصيل الضرائب والرسوم وباقي الإيرادات العامة وفقاً للقوانين والأنظمة المنظمة لشؤونها.

مادة ٢٨-

لا تسقط حقوق الدولة من ضرائب ورسوم، وأموال عامة، وخلافها إلا بعد خمسة عشر عاماً من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة المشعرة بوجوب الدفع.

الفرع الرابع - الرقابة على التنفيذ

مادة ٢٩-

أ - تتولى وزارة المالية الرقابة على تنفيذ النفقات والإيرادات العامة عن طريق محاسبي الإدارات، الذين يمثلون وزير المالية في جميع وزارات الدولة وإداراتها ومؤسساتها العامة وهيئاتها المحلية، ويرأسون الإدارات المالية فيها، ويقومون بالتاسير على التصرفات المتضمنة عقد نفقة قبل إصدارها، وعلى أوامر الصرف قبل دفعها، كما يقومون بمراقبة استعمال الاعتمادات وبتوريد المبالغ المترتبة قانوناً للخزينة العامة، وبالتصديق على الحسابات العامة العائدة للوزارات أو الإدارات أو

المؤسسات العامة التي يعملون فيها قبل إرسالها إلى السلطات المنصوص عليها في المادة ٣٢/ وبتزويد وزارة المالية بجميع البيانات والإحصائيات، التي تساعد هذه الوزارة على متابعة تنفيذ النفقات والإيرادات العامة في جميع أجهزة القطاع العام.

ب - تحدد الاختصاصات التفصيلية لمحاسبي الإدارات والجهة التي يرتبطون بها في ملاك وزارة المالية.

مادة ٣٠-

يقوم جهاز الرقابة المالية المركزي بمراقبة تنفيذ الموازنة العامة وأموال الدولة، وذلك وفقاً للأحكام الواردة في القانون المنظم لشؤون هذا الجهاز.

الفصل الخامس - الحسابات العامة

مادة ٣١-

تعتبر كل وزارة أو إدارة أو هيئة عامة مستقلة ذات الطابع الإداري، أو وحدة إدارية محلية، أو مديرية أوقاف وحدة حسابية مستقلة، ويقوم كل من المصرف المركزي وفروعه بدور الصندوق بالنسبة لها (يطبق هذا الحكم تدريجياً على الجهات الآتية الذكر بقرار من وزير المالية، وبعد الاتفاق مع حاكم المصرف المركزي بالنسبة لقيام هذا المصرف بعمليات القبض والدفع وحركة النقود لحساب تلك الجهات). (معدلة بموجب المرسوم التشريعي رقم ١٥٩/ تاريخ ٨/٣/ ١٩٦٩).

مادة ٣٢-

تعد كل وزارة أو إدارة أو هيئة عامه ذات طابع إداري حساباً عاماً لنفقاتها وإيراداتها العامة، وتبلغه إلى وزارة المالية، وإلى جهاز الرقابة المركزي خلال ثلاثة أشهر من انتهاء السنة المالية التي يعود لها ذلك الحساب.

أما حسابات المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي وميزانياتها الختامية فتعد وتبلغ إلى جهاز الرقابة المركزي؛ وفقاً للقواعد المنصوص عليها في النظام المحاسبي لهذه المؤسسات.

مادة ٣٣-

تعد وزارة المالية مشروع الحساب العام الإجمالي للموازنة، وتبلغه إلى الجهاز المركزي للرقابة المالية خلال ستة أشهر من انتهاء السنة المالية؛ التي يعود لها ذلك الحساب.

مادة ٣٤-

يراقب الجهاز المركزي للرقابة المالية مشروع الحساب هذا، ويودعه مرفقاً بتقريره العام إلى مجلس الوزراء عن طريق وزير المالية للموافقة عليه، وذلك خلال سنة من تاريخ انتهاء السنة المالية التي يعود لها ذلك الحساب.

مادة ٣٥-

تقر السلطة التشريعية الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة بقانون.

مادة ٣٦ -

خلافاً للنصوص النافذة تنظم الشؤون المحاسبية للوزارات والإدارات والمؤسسات العامة في نظام محاسبي، يصدر بمرسوم يتخذ في مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير المالية، وبالشكل الذي يخصص فيه لكل من الهيئات العامة ذات الطابع الإداري والمؤسسات ذات الطابع الاقتصادي نظام مستقل.

الفصل السادس - أحكام ختامية

مادة ٣٧-

أ - يحدد بمرسوم بناء على اقتراح وزير المالية تاريخ للعمل بهذا القانون، أو ببعض مواده.

٢ - تلغى اعتباراً من التاريخ المحدد في الفقرة السابقة جميع نصوص العامة والخاصة المخالفة لأحكام الموضوعة موضع التنفيذ.

(عدلت بموجب المرسوم التشريعي رقم /١٥٩/ تاريخ ١٩٦٩/٨/٣).

(استعيض عن عبارة (المؤسسة العامة) بعبارة (الهيئة العامة) استناداً

لحكام الفقرة /ب/ من المادة /٤٠/ من القانون رقم /١٨/ تاريخ ١٩٧٤/٢/١٥).

ثانياً - القانون المالي الأساسي وتعديلاته الصادر

بالمرسوم التشريعي رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦

الفصل الأول - تعاريف عامة:

مادة ١ - يقصد بالتعابير التالية الواردة في هذا القانون ما يلي:

الخطة الاقتصادية: يقصد بها خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية وفق القوانين المتضمنة إصدار خطط اقتصادية لقدرات معينة، وبما يحقق الأهداف والمؤشرات التنموية.

الموازنة العامة للدولة: هي الخطة المالية الأساسية السنوية لتنفيذ الخطة الاقتصادية، وذلك بما يحقق أهداف هذه الخطة، ويتفق مع بنيانها العام والتفصيلي.

الجهة العامة ذات الطابع الإداري: هي شخص اعتباري إداري عام يقوم بتأدية الخدمات العامة من أمن ودفاع وعدل وخدمات صحية وتعليمية وخدمات اجتماعية، والحفاظ على الممتلكات العامة من خلال أجهزته التنفيذية.

الجهة العامة ذات الطابع الاقتصادي: هي شخص اعتباري عام يتمتع بالاستقلال المالي والإداري، ويساهم في تنمية الاقتصاد الوطني، ويمارس نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو زراعياً أو مالياً، ويقوم بهذا النشاط مباشرة أو بواسطة ما ينشئه، أو يساهم فيه أو يرتبط به من شركات أو منشآت.

الوحدات الإدارية المحلية: هي الوحدات التي تمثل اللامركزية الإقليمية، التي تنهض بمسؤولية تنفيذ السياسة العامة للدولة في دائرة اختصاصها المحلية، تحت رقابة الأجهزة المركزية.

مديريات الأوقاف: وهي الهيئات ذات الاستقلال الإداري والمالي والشخصية الاعتبارية التابعة لوزارة الأوقاف؛ على الوجه الوارد في القانون المنظم لشؤون هذه الوزارة.

النفقات العامة: وتتكون من الإنفاق الجاري على الرواتب والأجور، والنفقات الإدارية، والتحويلات الاقتصادية والاجتماعية، والإنفاق الاستثماري لقاء التجهيزات الموردة أو الخدمات المؤداة أو الأشغال المنفذة، وتسديدات الدين الداخلي والخارجي وفوائده، ورؤوس الأموال العاملة والمنح والهبات وأي نفقات أخرى.

الإيرادات العامة: وتشمل الإيرادات الجارية من الضرائب والرسوم وإيرادات الخدمات العامة المقدمة واستثمارات الدولة والمنح والهبات والإيرادات الاستثمارية الناجمة عن الفوائض الاقتصادية، وذلك ضمن الحدود المقررة في هذا القانون وأي إيرادات أخرى.

المنح والهبات: وتشمل المنح والهبات النقدية أو العينية، سواء كانت محلية أو خارجية.

عقد النفقة: هو الواقعة التي تنشئ الالتزام في ذمة الجهة العامة.

تصفية النفقة وصرفها: هي ثبوت ترتب الدين على الجهة العامة، وتحديد مقداره، واستحقاقه، وعدم سقوطه بالتقادم، أو بأي سبب آخر، وإصدار الأمر بصرفه.

مديرية الشؤون المالية: هي إدارة الشؤون المالية والمحاسبية في الجهة العامة ذات الطابع الإداري لتحقيق تنفيذ الموازنة العامة وفق القوانين الناطمة، والاستخدام الأمثل للاعتمادات المخصصة، ويرأسها مدير الشؤون المالية، ويكون من ملاك وزارة المالية، ويسمى بقرار من وزير المالية.

الأساس النقدي: هو الأساس المحاسبي في التسجيل للإيرادات المحصلة والنفقات المصروفة فعلاً خلال السنة المالية.

أساس الاستحقاق: هو الأساس المحاسبي في التسجيل للإيرادات والنفقات المستحقة خلال السنة المالية.

الحساب الختامي: هو الحساب الذي يتضمن نتيجة تنفيذ الموازنة العامة كأرقام فعلية وحقيقية في نهاية السنة المالية ، ويتم إعداده وفقاً للأنظمة المحاسبية النافذة.

الفصل الثاني - المبادئ العامة:

مادة ٢-

تتضمن الموازنة العامة للدولة تقديرات:

- أ - نفقات وإيرادات الوزارات والجهات العامة ذات الطابع الإداري.
 - ب - فوائض الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي ، والوحدات الإدارية المحلية ، ومديريات الأوقاف.
- وذلك ضمن الحدود المقررة في هذا القانون.

ج - القروض.

مادة ٣-

- أولاً - تدخل الوزارات والجهات العامة ذات الطابع الإداري في الموازنة العامة بجميع نفقاتها وإيراداتها.

ثانياً - تكون للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي ولمديريات الأوقاف وللوحدات الإدارية المحلية موازنات منفصلة عن الموازنة العامة للدولة، وترتبط هذه الموازنات بالموازنة العامة وفقاً للأسس التالية:

١ - يظهر في الموازنة العامة فائض موازنة كل من الجهات المشار إليها أعلاه.

٢ - تخصص في الموازنة العامة للدولة اعتمادات للمشاريع الاستثمارية للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي، وذلك ضمن الحدود الواردة في الخطة الاقتصادية.

٣ - ترد فوائض كل من مديريات الأوقاف والوحدات الإدارية المحلية بصورة رقم إجمالي واحد في الموازنة العامة، فإذا كان الفائض سالباً ورد في فرع مستقل ضمن القسم المخصص للوزارة التي تتبعها هذه المديريات والوحدات، أما إذا كان موجباً فيرد ضمن باب مستقل في جانب الإيرادات.

ثالثاً - تحدد فوائض مديريات الأوقاف والوحدات الإدارية المحلية بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير المالية.

رابعاً - ١ - تحتفظ الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي بفائض السيولة المقدر، لاستخدامه في مشاريع الاستبدال والتجديد بشكل تراكمي، وذلك في ضوء الاعتمادات المقررة في الموازنة العامة للدولة.

٢ - تحدد حصة الدولة (المالك) من فائض الموازنة المقدر لدى الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي والتعليمات النازمة لأحكام وشروط ونسب اقتطاع الفائض، بقرار من وزير المالية، في ضوء نتائج الموازنات التقديرية، وذلك انطلاقاً من طبيعة النشاط الذي تمارسه الجهة العامة، وحاجاتها الفعلية، ووضعها المالي.

٣ - تخضع المبالغ غير المحولة المحددة بالفقرة الثانية من البند رابعاً من هذه المادة لفائدة قانونية، يحدد مقدارها، وأسس حسابها، وبداية ترتبها بقرار من وزير المالية.

مادة ٤-

تغطي خسائر الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي من مبالغ الاحتياطات المدورة المحتفظ بها لدى تلك الجهات وفقاً للنسب المحددة بقرار وزير المالية.

مادة ٥-

أ - توضع الموازنة العامة للدولة وتعتبر نافذة لمدة سنة واحدة، تبدأ في أول كانون الثاني من كل عام، وتنتهي في غاية كانون الأول منه.

ب - يتبع في إعداد الموازنة العامة للدولة الأساس النقدي مع إدخال مبادئ القيد المزدوج ويستمر العمل في اتباع الأساس النقدي لحين توفر الأسس اللازمة للانتقال إلى مبدأ الاستحقاق.

ج - تلغى في نهاية السنة المالية الاعتمادات غير المستعملة خلالها.

مادة ٦-

إذا لم يتم إقرار مشروع الموازنة العامة من قبل السلطة التشريعية قبل بدء السنة المالية؛ التي وضع لها تفتح اعتمادات شهرية مؤقتة بمرسوم على أساس جزء من اثني عشر جزءاً من اعتمادات السنة السابقة، وتحصل الإيرادات وفقاً للقوانين النافذة.

مادة ٧-

أ - توضع الموازنة العامة للدولة بشكل يراعى فيه توازن النفقات مع الإيرادات العامة.

ب - يجوز لمجلس الوزراء في الأحوال التي تتطلبها ضرورات المحافظة على توازن الموازنة العامة أن تقرر بناءً على اقتراح وزير المالية، إيقاف عقد بعض النفقات العامة.

الفصل الثالث - تبويب النفقات والإيرادات العامة:

مادة ٨ -

يتم تبويب النفقات والإيرادات العامة على الوجه الآتي:

١ - **تبويب وظيفي:** وهو التبويب الذي يظهر نفقات الموازنة على أساس وظائف الدولة.

٢ - **تبويب إداري:** وهو التبويب الذي يظهر نفقات كل جهة عامة بالشكل الذي يخصص فيه لكل وزارة قسم مستقل، ولكل جهة عامة تابعة لها فرع مستقل.

٣ - **تبويب نوعي:** هو التبويب الذي يظهر نفقات كل جهة عامة على أساس طبيعة النفقة، وذلك بالشكل الذي يظهر فيه التبويب نفقاتها الاستثمارية وعناصر نفقاتها الجارية، والذي يقوم على أساس تخصيص باب مستقل لكل نوع من أنواع هذه النفقات، وعلى أساس توزيع النفقات التفصيلية لكل باب إلى بنود محددة، وكل بند إلى فقرات.

٤ - **تبويب إقليمي:** وهو التبويب الذي يظهر بصورة مستقلة نفقات الإدارة المركزية في جهاز الدولة، ونفقات كل محافظة من محافظات الجمهورية.

٥ - التبويب الاقتصادي: وهو التبويب الذي يظهر الطبيعة الاقتصادية للنفقة ، ويحدد تطبيقه بقرار من وزير المالية.

مادة ٩ -

يتم تبويب إيرادات الموازنة تبويباً نوعياً ، ويجوز عند الاقتضاء تبويبها وظيفياً وإدارياً وإقليمياً واقتصادياً ، وأي تبويب آخر بقرار من وزير المالية.

مادة ١٠ -

يحدد وزير المالية بقرار منه:

- أ - النماذج اللازمة لوضع أنواع تبويب النفقات والإيرادات العامة الواردة في المادتين ٨ - ٩ السابقتين موضع التطبيق ، وبيان تفصيلات كل تبويب.
- مرسوم تنظيمي يتخذ في مجلس الوزراء بناءً على اقتراح وزير المالية.
- ب - البنود التي يجب توزيعها إلى فقرات.

الفصل الرابع - دورة الموازنة العامة للدولة:

الفرع الأول - إعداد الموازنة العامة للدولة:

مادة ١١ -

أ - تعد الجهات المنصوص عليها في المادة ٣/ من هذا القانون التقديرات الأولية لنفقاتها الجارية والاستثمارية وإيراداتها العامة؛ التي سترد في الموازنة العامة للدولة ، وترسلها إلى الوزارة التي تتبعها تلك الجهات.

تعيد الوزارة النظر في هذه التقديرات، وتوافق عليها، ثم ترسلها إلى وزارة المالية ، مشفوعة بجميع المستندات والإحصاءات والإيضاحات؛ لتبرير كل اعتماد من الاعتمادات المطلوبة.

ب - تقوم وزارة المالية بمناقشة التقديرات الأولية للنفقات الجارية والاستثمارية ولها أن تعدلها بما ينسجم مع واقع تلك الجهات وحاجاتها ومع الإمكانيات المالية، على أن يتم كل ذلك في إطار الخطة الاقتصادية وبعد التشاور مع الوزارة المختصة وفق الأولويات، وتعمل على تنسيق تلك التقديرات في شكل مشروع موحد وفقاً لأنواع التبويب الواردة في المواد / ٨ - ٩ - ١٠ / من هذا القانون؛ بعد أن تضيف إليها تقديرات نفقاتها، والإيرادات المسؤولة عن تحصيلها.

مادة ١٢ -

يرفع وزير المالية مشروع الموازنة العامة إلى مجلس الوزراء مشفوعاً بتقرير عنه، ويتضمن هذا التقرير عرضاً واضحاً للحالة الاقتصادية والمالية ومدى علاقتها بمشروع الموازنة، كما يتضمن دراسة تحليلية لأرقام النفقات والإيرادات العامة، ومقارنتها بأرقام السنة المالية السابقة.

مادة ١٣ -

يدرس مجلس الوزراء مشروع الموازنة العامة للدولة، وبعد أن يوافق عليه بشكله النهائي يرفعه إلى السلطة التشريعية مصحوباً بتقرير وزير المالية قبل شهرين على الأقل من بداية السنة المالية؛ التي تعود لها تلك الموازنة.

مادة ١٤ -

يتم إعداد الموازنات التقديرية للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي؛ وفقاً للقواعد التي يضعها النظام المالي لهذه الجهات.

الفرع الثاني - إقرار الموازنة العامة للدولة

مادة ١٥ -

يقدم مشروع الموازنة إلى السلطة التشريعية وفق التبويب المعتمد.

مادة ١٦ -

تقر الاعتمادات الإضافية بنفس الطريقة التي تقر بها الموازنة العامة.

مادة ١٧ -

توزع الاعتمادات المخصصة للعمليات الجارية والاستثمارية إلى بنود وفقرات بقرار من وزير المالية.

مادة ١٨-

- أ - تجري مناقلات الاعتمادات المخصصة للعمليات الجارية بين الأبواب والبنود بقرار من وزير المالية؛ بناء على اقتراح الوزير المختص.
- ب - تجري مناقلات الاعتمادات المخصصة للعمليات الجارية بين فروع والأقسام بمرسوم.
- ج - تجري مناقلات الاعتمادات المخصصة للمشاريع الاستثمارية بين البنود والفقرات بقرار من وزير المالية؛ بناء على اقتراح الوزير المختص.
- د - تجري مناقلات الاعتمادات المخصصة للمشاريع الاستثمارية بين الفروع والأقسام بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير المالية.
- هـ - يجب أن لا يؤدي إجراء المناقلات بين اعتمادات الموازنة العامة إلى الخروج بها عن الحدود والأهداف الواردة في الخطة الاقتصادية.

مادة ١٩-

تقر موازنات الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي وفقاً للقواعد؛ التي يضعها النظام المالي لهذه الجهات.

الفرع الثالث - تنفيذ الموازنة العامة

النفقات العامة:

مادة ٢٠-

يتم عقد النفقات العامة من قبل السلطة المختصة قانوناً ، وفي حدود القوانين والأنظمة والاعتمادات المخصصة في الموازنة العامة للدولة.

مادة ٢١-

يتم اختيار المتعاقدين مع الدولة وأصول الاتفاق معه وقواعد تصديق وتنفيذ العقد وإنهائه ، وفق القوانين والأنظمة النافذة.

مادة ٢٢-

لا يجوز عقد نفقة من شأنه أن يترتب التزاماً على السنوات المالية المقبلة باستثناء:

أ - تعيين العاملين والموظفين.

ب - عقود العمل والإيجار والصيانة والتوريدات الدورية ، ويجوز إبرامها لمدة تتجاوز السنة المالية ، ولا تزيد عن ثلاث سنوات.

إذا زادت على ثلاث سنوات ، ولم تتجاوز الخمس سنوات ، وجب الحصول على موافقة وزارة المالية وإذا زادت مدة التعاقد على خمس سنوات وجب الحصول على الموافقة بمرسوم ، وفي كل الأحوال يجب ألا تزيد نفقة العقد في كل سنة مقبلة على الاعتماد المخصص في الموازنة لتلك السنة.

ج - المشروعات التي لا يمكن تجزئتها ، والتي لا بد من أن تمتد تنفيذها إلى ما بعد السنة المالية الجارية ، فيجوز أن تبرم عقودها لمدة تتجاوز السنة المالية

بشروط التقيد بالاعتمادات السنوية المخصصة في الموازنة لكل مشروع ، والحدود المقررة في الخطة الاقتصادية.

مادة ٢٣-

تتم تصفية وصرف النفقة من قبل السلطة المختصة قانوناً ، وفي حدود الاعتمادات المتوفرة في الموازنة ، بشرط أن تكون النفقة مستحقة الأداء وفقاً لأحكام القوانين والأنظمة ، ويجوز بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير المالية فتح الاعتمادات اللازمة في الموازنة لمواجهة الكوارث ، أو النفقات العاجلة ، أو في حالات الضرورة القصوى المتعلقة بأمن الدولة ، ومصالحها العليا ، وتدخل هذه النفقات في الحساب الإجمالي للموازنة.

مادة ٢٤-

أ - تسقط وتتلاشى نهائياً لمصلحة الخزينة العامة جميع الديون التي لا يطلب تسديدها قبل انتهاء السنة المالية الرابعة ، التي تلي السنة المالية العائدة لها تلك الديون.

ب - لا يجوز بعد انتهاء مدة السقوط المذكورة في الفقرة السابقة من هذه المادة تنفيذ حكم قضائي بشأن هذه الديون ، إلا إذا كان الحكم قد تعرض في أسبابه الجوهرية ، أو في منطوقه لموضوع السقوط ، وأعلن عن عدم توفره.

ج - لا تسري أحكام الفقرة أ/ من هذه المادة على الديون ، التي لم تصرف خلال المدة السابقة بسبب من الإدارة ، أو دعاوى مرفوعة أمام المحاكم.

يجوز للوزارات والإدارات والجهات العامة أن تفوض غيرها بعقد وصرف النفقات على بعض الاعتمادات المرصدة في موازنتها ، ويتم التفويض والصرف وفقاً لتعليمات تصدر عن وزير المالية.

الإيرادات العامة:

مادة ٢٦-

يتم تحقق وتحصيل الضرائب والرسوم وباقي الإيرادات العامة وفقاً للقوانين والأنظمة المنظمة لشؤونها.

مادة ٢٧-

لا تسقط حقوق الدولة من ضرائب ، ورسوم ، وأموال عامة ، وخلافها إلا بعد خمسة عشر عاماً من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة المشعرة بوجوب الدفع.

الفرع الرابع - الرقابة على التنفيذ

مادة ٢٨-

أ - تتولى وزارة المالية الرقابة على تنفيذ النفقات الجارية والاستثمارية والإيرادات العامة في الجهة العامة ذات الطابع الإداري ؛عن طريق مدير الشؤون المالية؛ الذي يمثل وزير المالية في جميع وزارات الدولة ، وإداراتها ، وهيئاتها المحلية.

يسمى مدير الشؤون المالية بقرار من وزير المالية ويكون من ملاك وزارة المالية ، ويخضع من حيث الحقوق والواجبات والإجراءات المسلكية لسلطة وزير المالية ، وتكون علاقته لدى الجهة المسمى فيها مباشرة مع آمر الصرف.

ج - تحدد الاختصاصات التفصيلية وصلاحيات وحدود الرقابة المالية على الإنفاق لمدير الشؤون المالية ضمن ملاك وزارة المالية ، ويتبع له العاملون في

مديرية الشؤون المالية ضمن الجهة العامة مالياً وإدارياً ، ولجان الشراء ، والمستودعات ، والمرآب ، والعقود ، ومحاسبة المحروقات .

د - يقوم مدير الشؤون المالية بالتأشير على الإجراءات المتضمنة عقد نفقة بما يفيد قانونيتها ، وتوفر الاعتماد ، وملاءمته قبل إصدارها ، والتوقيع على أوامر الصرف والدفع .

هـ - لا يجوز تسمية مدير مالي في الجهة العامة ذات الطابع الإداري من ملاك الجهة نفسها ؛ لوجود مدير الشؤون المالية المسمى بقرار من وزير المالية .

و - تعدل الجهة العامة ذات الطابع الإداري نظامها الداخلي بما ينسجم مع أحكام هذه المادة .

مادة ٢٩-

يقوم جهاز الرقابة المالية المركزي بمراقبة تنفيذ الموازنة العامة وأموال الدولة ، وذلك وفقاً للأحكام الواردة في القانون المنظم لشؤون هذا الجهاز .

الفصل الخامس - الحسابات العامة

مادة ٣٠-

تعتبر كل وزارة أو إدارة أو هيئة عامة مستقلة ذات الطابع الإداري، أو وحدة إدارية محلية أو مديرية أوقاف وحدة حسابية مستقلة، ويقوم كل من المصرف المركزي وفروعه بدور الصندوق بالنسبة لها (يطبق هذا الحكم تدريجياً على الجهات الآتية الذكر بقرار من وزير المالية وبعد الاتفاق مع حاكم المصرف المركزي بالنسبة لقيام هذا المصرف بعمليات القبض والدفع وحركة النقود لحساب تلك الجهات). (معدلة بموجب المرسوم التشريعي رقم ١٥٩/ تاريخ ٨/٣/١٩٦٩).

مادة ٣١-

- أ - تعد كل وزارة أو جهة عامة ذات طابع إداري حساباً ختامياً عن السنة المالية المنتهية موزعاً وفق التوزيع الوارد في النظام المحاسبي للجهات العامة ذات الطابع الإداري، وترسله إلى مديرية الخزينة المركزية والحسابات في وزارة المالية، وإلى الجهاز المركزي للرقابة المالية خلال ثلاثة أشهر من انتهاء السنة المالية.
- ب - تعد وزارة المالية الحسابات الختامية للوزارات والجهات العامة ذات الطابع الإداري عن السنة المالية المنتهية، بعد إقرارها من الجهاز المركزي للرقابة المالية أصولاً خلال ستة أشهر من انتهاء السنة المالية مشتملة على حسابات التسوية والقوائم المالية المرفقة بها وفق قرارات تصدر عن وزارة المالية.
- ج - تعرض الحسابات الختامية المشار إليها في الفقرة (ب) من هذه المدة قبل انتهاء السنة المالية على مجلس الوزراء لإقرارها أصولاً.

د - تعد الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي حساباتها وميزانياتها الختامية ، وتبلغها إلى مديرية شؤون المؤسسات في وزارة المالية وإلى الجهاز المركزي للرقابة المالية خلال ثلاثة أشهر من انتهاء السنة المالية ، ووفقاً للقواعد المنصوص عليها في النظام المالي لهذه الجهات.

مادة ٣٢-

تقر السلطة التشريعية الحسابات الختامية للسنة المالية المنتهية بقانون.

مادة ٣٣-

يصدر بمرسوم بناء على اقتراح وزير المالية:

- النظام المحاسبي للجهات العامة ذات الطابع الإداري.
- النظام المحاسبي والمالي للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي.

الفصل السادس - أحكام ختامية

مادة ٣٤-

تصدر بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير المالية التعليمات اللازمة لإجراء التسويات المحاسبية لفوائض السيولة للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي لغاية السنة المالية؛ التي تسبق نفاذ هذا القانون.

مادة ٣٥-

- أ - وزارة المالية هي الجهة المسؤولة عن إدارة الدين الحكومي، وبالتنسيق مع الجهات المعنية.

ب - تشكل لجنة فنية من الجهات المعنية لدراسة اتفاقات القروض للجهات العامة وفق القوانين والأنظمة النافذة؛ بقرار من رئيس مجلس الوزراء، وباقتراح من وزير المالية.

ج - ترفع اللجنة دراساتها عن كل اتفاقية قرض إلى رئاسة مجلس الوزراء للحصول على الموافقة اللازمة.

د - يخول وزير المالية، أو من يفوضه رئيس مجلس الوزراء بالتوقيع على الصيغة النهائية لاتفاقات القروض.

مادة ٣٦-

ينهى العمل بأحكام:

- المرسوم التشريعي رقم ٩٢/ لعام ١٩٦٧ وتعديلاته المتضمن القانون المالي الأساسي.

- المرسوم رقم ١٨١١/ لعام ١٩٦٩ وتعديلاته المتضمن النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري.

- المرسوم رقم ٢٦/ت لعام ١٩٧٤ المتضمن النظام المالي للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي (عدا مؤسسات وشركات الإنشاءات العامة).

- المرسوم رقم ٢٦٨٦/ لعام ١٩٧٧ المتضمن النظام المالي لمؤسسات وشركات الإنشاءات العامة.

- المرسوم رقم ٢٨٧/ لعام ١٩٧٨ المتضمن النظام المحاسبي الموحد للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي (عدا مؤسسات وشركات الإنشاءات العامة).

- قرار رئاسة مجلس الوزراء رقم ١٨٨٥/ لعام ١٩٨٢ المتضمن النظام المحاسبي لمؤسسات وشركات الإنشاءات العامة.

ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية ، ويعمل به اعتباراً من ٢٠٠٨/١/١.





The background of the page features a large, faint watermark of the Damascus University logo. The logo is circular, with the Arabic text "جامعة دمشق" (Damascus University) at the top and "Damascus University" at the bottom. In the center is a stylized sunburst or star symbol.

الباب الأول

النفقات العامة

الفصل الأول: تبويب النفقات العامة.

الفصل الثاني: حجم النفقات العامة.





الفصل الأول

تبويب النفقات العامة

المبحث الأول: التبويب الفقهي للنفقات العامة.
المبحث الثاني: تبويب النفقات العامة في القطر العربي السوري.



تعد النفقات العامة المرحلة الأولى الأساسية في علم المالية العامة، فهي الأداة التي تمكن الدولة من القيام بأعمالها، وتنفيذ مقرراتها، والذي يلاحظ أن الدولة تبدأ أولاً بالإتفاق، ثم تبحث عن الموارد البشرية التي تسد بها تلك النفقات، وهذا ما يميزها عن المالية الخاصة، وتختلف أهمية النفقات تبعاً للمبادئ السياسية والمعتقدات الاقتصادية السائدة، فقد اكتسبت النفقات دوراً في ظل الدولة الحارسة يختلف عن الدور الذي تلعبه في ظل الدولة الراعية المتدخلة، فبعد إخفاق سياسة التدخل اقتصر دور الدولة الحارسة على المهمات التقليدية كالدفاع والأمن والعدل، وبعض الخدمات الأخرى كالتعليم والصحة.

وكانت النفقة العامة ذات طابع مالي بحت، أي ليس لها أي أثر اقتصادي أو اجتماعي، وبالتالي فإن دورها حيادي، وهكذا فإن الفكر المالي التقليدي في ظل الدولة الحارسة كان يعتمد على المفهوم التقليدي لسيادة الدولة.

ومع بداية القرن العشرين تنامي الدور التدخل للـدولة في الحياة الاقتصادية، وتخلت عن دورها الحيادي التقليدي، وأصبحت النفقة أداة فعالة لخدمة الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية للأمة. فلا ينظر إلى كميتها وأصولها القانونية فقط، بل يبحث أيضاً في نتائجها والآثار الناجمة عنها إلى جانب كونها أداة لتأمين قيام الدولة بوظائفها الأساسية هي وسيلة للتأثير في الحياة الاقتصادية والاجتماعية ويمكن بواسطتها توزيع الثروة، وتحويل القوة الشرائية، فهي نفقة ايجابية.

وهكذا فإن تطور مهمات الدولة أدى إلى تطور السياسة المالية لتصبح ركناً مهماً من أركان السياسة الاقتصادية العامة، وأطلق عليها في النظام الرأسمالي اصطلاح الاقتصاد المالي، وقد أدى ذلك إلى التمييز بين نفقات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي والإنتاجي، كما توسعت النفقات العامة لأغراض اجتماعية، أي النفقات العامة في ظل الدولة المتدخلة أصبحت أداة سياسية واقتصادية في المجتمع وهكذا فإن مسألة الإنفاق العام ليست مسألة مالية بحتة، وإنما هي في الأصل

مسألة سياسية وإدارية تحكمها الاعتبارات السياسية و الأيديولوجية للفئة الحاكمة، وتترجمها الأهداف العامة للخطة الاقتصادية العامة للدولة.

وتأسيساً على ما تقدم فإن التطور في مفهوم النفقات أدى إلى الانتقال من مفهوم التوازن الحسابي المالي للموازنة إلى مفهوم التوازن الاقتصادي العام في المجتمع، وأصبحت الدولة نتيجة لذلك تهتم بنوعية النفقة، فتميز بين المنتج منها والاستهلاكي، فتعمل على زيادة حجم الأول والحد من الثاني.

مما تقدم نستطيع أن نعرف النفقة العامة بأنها: مبلغ نقدي تصرفه الدولة إشباعاً لحاجة عامة، وتحقيقاً لأهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

ومن خلال هذا التعريف يتبين لنا خصائص النفقات العامة، وهي:

- ١- مبلغ نقدي.
- ٢- يصرف من قبل الدولة .
- ٣- النفقة العامة تصرف لإشباع حاجة عامة.
- ٤- النفقة العامة تحقق أهداف الدولة العامة.

١- النفقة العامة مبلغ نقدي:

تقوم الدولة بإنفاق مبالغ نقدية للحصول على السلع والخدمات اللازمة لممارسة نشاطها، ويعد الإنفاق الوسيلة العادية لذلك، ولكنه ليس الطريق الوحيد، فقد تتفق الدولة عيناً، ومهما يكن فإن الدولة كانت تؤمن بعض الحاجيات العامة بمقابل أشياء عينية تهبها، ولم يلبث أن ظهر أسلوب آخر للنفقة يبدو من خلال منح بعض الامتيازات لإدارة بعض المرافق العامة؛ مقابل تنفيذ المشروعات العامة، ولكن الدولة أقلعت أخيراً عن أسلوب الامتياز، ولجأت إلى تنفيذ مشاريعها وإدارتها بشكل مباشر منعاً للاستغلال، ولجأت إلى النفقات النقدية.

٢- النفقة العامة تصرف من قبل الدولة:

يشترط في النفقة العامة أن تخرج من الذمة المالية للدولة، وبالتالي تحدد النفقة العامة بالجهة التي تقوم بصرفها، وهذا المعيار يسمى المعيار القانوني، غير أن معيار الجهة التي تقوم بصرف النفقة لا يعد أساساً وحيداً للتمييز بين النفقة العامة و النفقة الخاصة، فقد ظهر المعيار الاقتصادي والاجتماعي الذي يعد نفقة عامة، تلك التي يقوم بصرفها أحد أشخاص القانون العام، عندما يستعمل سلطاته وامتيازاته القانونية في صرفها وهي تشمل بصورة خاصة على نفقات موازنة الدولة العامة، ونفقات موازنة الإدارة المحلية، وحسابات الخزينة الخاصة.

٣- النفقة العامة تصرف إشباعاً لحاجة عامة:

إن شخص القانون العام يقصد من صرف النفقة تحقيق الصالح العام، وذلك خلافاً للنفقة الفردية التي يقصد منها إشباع حاجة فردية، و الحاجات العامة يختلف تقدير نفعها وضرورتها باختلاف الدول و الأزمنة، فما لا يعد نافعا في زمن ما قد يصبح ضرورياً في زمن آخر، فالحاجة العامة على خلاف الحاجة الفردية لا يستطيع الفرد إشباعها بنفسه، ويكون المجتمع بأكمله بحاجة إليها، كإقامة العدل وتوفير الأمن فطلب الحاجات العامة يحقق منفعة جماعية، وهو غير قابل للتجزئة ومن الأسباب السياسية لتطور الحاجات العامة تطور المذاهب السياسية والاقتصادية، وظهور الدولة المتدخلة بدلاً من الدولة الحارسة، حيث اتسع مفهوم الحاجات العامة، وقد ينشأ نتيجة عدم تحديد مفهوم الحاجات العامة، بصورة دقيقة إساءة في استعمال النفقات العامة الأمر الذي دعا السلطة التشريعية إلى وضع بعض الضمانات، ومنها إقرار معظم أنواع النفقات العامة من قبلها، وإيجاد رقابة على صرف هذه النفقات.

٤- النفقة العامة تحقق أهداف الدولة:

إن زيادة عدد وظائف الدولة الحديثة أدى إلى تدخلها في المجالين الاقتصادي والاجتماعي، فاضطرت الدولة إلى تخصيص مبالغ من المال تصرفها في هذه المجالات، وأصبح للنفقة العامة دور إيجابي في حياة البلاد؛ لأنها تؤثر في التطور والنمو، ويبدو دور النفقة العامة في المجالين الاقتصادي والاجتماعي من خلال إيجاد دخول جديدة لبعض الفئات الاجتماعية من جهة، ومن خلال تنفيذ الدولة بصورة مباشرة لبعض المشروعات الاقتصادية من جهة أخرى.



المبحث الأول
التبويب الفقهي للنفقات العامة

اختلفت المعايير التي اعتمدها فقهاء العلوم المالية كأساس لتقسيم النفقات العامة، فقام بعضهم بتقسيمها حسب نشأتها التاريخية، واعتمد آخرون أهمية المرافق التي تقوم بتأدية الخدمة العامة، وذهب فريق ثالث إلى تقسيمها حسب الغرض منها أو الوظيفة التي تؤديها، إلا أنها اقتصررت في ظل الدولة الحارسة على التمييز بين النفقات العادية والاستثنائية، فالأولى تتكرر بصورة منتظمة أو خلال فترات دورية هي السنة غالباً كرواتب الموظفين، أما النفقات الاس ولكن تطور وسائل المالية جعل النفقات التي كانت توصف بأنها استثنائية نفقات عادية، وبالتالي فقد هذا التصنيف جميع مقوماته، فظهرت أنواع جديدة من التبويب تتلاءم مع وظائف الدولة الحديثة، وسنبحث أهم الأنواع:

تشائية فهي لا تتجدد بصورة دورية، بل يغلب عليها الطابع العرضي وغير المتوقع كالنفقات الطارئة التي توجبها حالة الحرب والكوارث الطبيعية .

أولاً: التبويب الاقتصادي للنفقات العامة:

لقد ميز التبويب الاقتصادي من خلال الطبيعة الاقتصادية للنفقة بين النفقات الجارية والاستثمارية والتحويلية، وذلك بهدف تحليل طبيعة النفقة والوقوف على آثارها الاقتصادية والاجتماعية، وبناء سياستها الاقتصادية، ووضع خطتها الاقتصادية، وتحقيق العدالة و المساواة .

١- النفقات الجارية أو الإدارية:

وهي المبالغ التي تصرف لضمان حسن سير الإدارة الحكومية، واستمرار عملها كرواتب الموظفين والنفقات الإدارية الاستهلاكية: كنفقات الماء والكهرباء... إلخ.

٢- النفقات الاستثمارية أو الرأسمالية:

وهي النفقات التي تستهدف تحقيق زيادة في الموجودات الثابتة، وتتعلق بالثروة الوطنية، والرأسمال القومي، كنفقات الإنشاء والتعمير والنفقات الإنتاجية، وقد توسعت الدول الرأسمالية بهذا النوع من الإنفاق منذ الكساد الكبير؛ الذي حصل عام ١٩٢٩ من أجل تحقيق التشغيل الكامل، وضمان نمو الدخل واستقراره.

٣- النفقات التحويلية:

وهي المبالغ التي تنفقها الدولة دون أن تحصل على أي سلعة أو خدمة بالمقابل، وإنما بقصد توزيع الثروة والدخل العام بين الفئات الاجتماعية المختلفة كالإعانات الخيرية والثقافية، والمساعدات الاجتماعية والاقتصادية.

وتقسم هذه النفقات التحويلية تبعاً للهدف الذي ترمي إلى بلوغه إلى ثلاثة أنواع:

١- النفقات التحويلية الاقتصادية:

كالإعانات التي تمنحها الدولة لتخفيض تكاليف الإنتاج وأسعار السلع من أجل مكافحة الغلاء، فلجأت بعض الدول إلى وضع تسعيرة جبرية، وألزمت المتعاملين باحترامها، أما بعضها الآخر فقد أثر علاج هذه الحالة عن طريق منح الإعانات للمنتجين.

ب- النفقات التحويلية الاجتماعية:

كالتعويضات التي تمنحها الدولة مقابل غلاء المعيشة، وهذه النفقات لا يقابلها خدمة مقدمة للمجتمع، فهي في حقيقتها تحويل لجزء من دخل الممول إلى المستفيد .

ج - النفقات التحويلية المالية:

كأقساط استهلاك الدين العام وفوائده، حيث تحول الدولة جزءا من إيراداتها العامة إلى حاملي سندات الدين العام، دون أن تحصل من جراء ذلك على سلعة، أو خدمة بالمقابل .

٤- النفقات الحقيقية أو الفعلية:

النفقة سواء أكانت جارية أو استثمارية، فهي نفقة فعلية تؤدي إلى زيادة الإنتاج، وتحصل الدولة على مقابل من سلع وخدمات لا نجده في النفقات التحويلية بأشكالها الثلاثة، مثل شراء الآليات، وبناء المصانع، ورواتب الموظفين .

ثانياً: التبويب الإداري:

وهو من أقدم أنواع التبويب، وتوزع بموجبه نفقات الدولة على أساس تسلسل جهازها الإداري، فتظهر نفقات كل وحدة إدارية على حدة، فمن الطبيعي أن تصنف النفقات حسب السلطة التي تتصرف بها، ويمكن بذلك معرفة مجمل النفقات المخصصة لكل وزارة أو إدارة عامة تابعة لها .

ثالثاً - التبويب الوظيفي:

وهو يقوم على أساس الوظائف التي تؤديها النفقة، وقد هدف هذا التقسيم إلى تحقيق غايتين هما تقدير النفقات على أساس الوظيفة المطلوب تأديتها، وضرورة تبرير النفقات المرصدة لكل قطاع بالنتائج، التي أمكن الحصول عليها في سنوات سابقة. وهناك عدة فوائد للتبويب الوظيفي، هي:

١- إبراز الأهداف والقطاعات والوظائف المقابلة للاعتماد.

٢- تحقيق رقابة أوسع للبرامج والمشاريع.

- ٣- منح الصلاحيات الواسعة للأجهزة الإدارية في القطاعات المختلفة.
- ٤- تحديد الأعمال التي ستفقد بالنسبة للنتائج؛ التي أمكن الحصول عليها.
- ٥- بيان آثار النفقة العامة بشكل أوضح .





The background of the page features a large, faint watermark of the Damascus University logo. The logo is circular, with the Arabic text "وقل رب زدني علما" (O Lord, increase my knowledge) at the top and "جامعة دمشق" (Damascus University) at the bottom. In the center is a stylized lamp with rays emanating from it.

المبحث الثاني

تبويب النفقات العامة في القطر العربي السوري

المطلب الأول:

تبويب النفقات العامة قبل صدور القانون الأساسي:

كان القطر العربي السوري يتبع قبل صدور القانون آنف الذكر مبدأ تعدد الموازنات، فإلى جانب الموازنة العامة العادية للدولة كان يوجد الموازنة الإنمائية، والموازنات الملحققة والمستقلة.

١-تبويب الموازنات العادية والموازنات الملحققة:

كان يتم تبويب هذه الموازنات إدارياً إلى أقسام يشمل كل منها على وحدة إدارية، لها نشاط متجانس، وطبيعة عمل واحدة، وتتألف الأقسام من فروع. وكانت النفقات تقسم نوعياً إلى أربعة أبواب:

الباب الأول:

النفقات الإدارية من رواتب وأجور وتعويضات ومكافآت وما يتبعها.

الباب الثاني:

النفقات العامة، وهي التي يتطلبها سير العمل في الإدارة، وهي نفقات استهلاكية متكررة كنفقات الماء والكهرباء والهاتف والبريد و القرطاسية إلخ.

الباب الثالث:

النفقات الخاصة، وهي غالباً نفقات استثمارية تعبر عن نشاط الوزارة.

الباب الرابع:

الديوان، وتمثل الإنفاق الفعلي الذي سيصرف تسديداً لأعمال وخدمات تمت في السابق، ولم تصرف في حينها.

وكان يتم تقسيم هذه الأبواب بدورها إلى بنود، يحدد لكل منها عنوان، واعتماد مستقل يختلف من إدارة إلى أخرى، ومن عام إلى آخر، و تقسيم البنود إلى فقرات . و خلاصة القول أن تبويب النفقات في الموازنة العادية و الملحقه كان يتم وفق معيار إداري ، يعبر عنه بالأقسام و الفروع ، و نوعي يعبر عنه بالأبواب و البنود و الفقرات.

٢ - تبويب نفقات الموازنة الإنمائية:

و يتم على أساس قطاعات تمثل وظيفة معينة ، و تشمل مجمل المشاريع التي يقوم القطاع بأعبائها ، و تقسم القطاعات إلى فروع، و الفروع إلى أبواب، و يقسم الباب إلى بنود و توزع البنود إلى فقرات . فكان التبويب المستعمل في نفقات الموازنة الإنمائية وظيفياً بتقسيمها إلى قطاعات وإداريا بتقسيمها إلى فروع، و نوعيا بتقسيمها إلى فقرات.

إن هذا النوع من التبويب الذي اعتمده القطر العربي السوري في فترة زمنية كانت تغلب عليها الصفة الإدارية يهدف إلى تسهيل وضع الميزانية دون أي اعتبار لدورها في الاقتصاد القومي ، وكان من الصعب إجراء أي تحليل اقتصادي، أو دراسة مقارنة للنفقات العامة.

لذا لم يعد يتناسب هذا التبويب مع مهمات الدولة الحديثة ، أو ينسجم مع تطور بنيانها الاقتصادي ، فمصدر القانون المالي الأساسي بالمرسوم التشريعي رقم ٩٢/ تاريخ ١٩٦٧/٧/١٩ وقد حمل في طياته مواد تنص على تبويب النفقات العامة بأسلوب جديد، يضمن أداء وظيفتها ضمن الإطار العام للخطة الاقتصادية والاجتماعية.

المطلب الثاني

تبويب النفقات العامة في ظل القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي ٥٤ لعام ٢٠٠٦:

١-التبويب الوظيفي :

وهو الذي يظهر نفقات الموازنة على أساس وظائف الدولة ، واعتمد هذا التبويب الترتيم العشري، بحيث لا يتجاوز عدد القطاعات العشرة، كما في الجدول التالي:

رقم الحساب	اسم الحساب
١.	الخدمات الجماعية و الاجتماعية والشخصية
٢.	الزراعة والغابات والأسماك
٣.	الصناعات الاستراتيجية
٤.	الصناعات التحويلية
٥.	الكهرباء والغاز والمياه
٦.	البناء والتشييد
٧.	التجارة
٨.	النقل والمواصلات والتخزين
٩.	المال والتأمين والعقارات
١٠.	اعتمادات غير موزعة

فيما يلي جدول يبين توزيع اعتمادات موازنة عام ٢٠٠٩ للإنفاق الجاري والاستثماري

حسب التوزيع الوظيفي للموازنة العامة للدولة:

{الأرقام بمليارات الليرات السورية}

البيان	اعتمادات الإنفاق الجاري	النسبة المئوية	اعتمادات المشاريع الاستثمارية	النسبة المئوية	مجموع الاعتمادات الجارية والاستثمارية	النسبة المئوية
الخدمات الجماعية والاجتماعية والشخصية	٢٦٥,٧	%٦٤,٧	٧٥,٣	%٢٧,٣٥	٣٤٠,٤٢٧	%٤٩,٧
الخدمات الاقتصادية	١١٩,٨	%٢٩,٢	%١٤٣,٠	%٥٢	٢٦٢,٩	%٣٨,٧
اعتمادات غير موزعة	٢٥	%٦,١	٥٦,٧	%٢٠,٦٥	٨١,٧	%١١,٩٢
مساهمة الدولة في التثبيت الأسعار	٢٥	-	-	-	٢٥	-
رؤوس الأموال لجهات القطاع العام الاقتصادي	-	-	١	-	١	-
المجموع	٤١٠	%١٠٠	٢٧٥	%١٠٠	٦٨٥	%١٠٠

٢ - التبويب الإداري:

وهو التبويب الذي يظهر نفقات كل جهة عامة بالشكل الذي يخصص فيه لكل وزارة قسم مستقل، ولكل جهة عامة تابعة لها فرع مستقل.

٣ - التبويب النوعي:

وهو التبويب الذي يظهر نفقات كل جهة عامة على أساس طبيعة النفقة، وذلك بالشكل الذي يظهر فيه هذا التبويب نفقاتها الاستثمارية وعناصر نفقاتها الجارية، والذي يقوم على أساس توزيع النفقات التفصيلية لكل باب إلى بنود، وكل بند إلى فقرات، فقسمت نفقات الدولة نوعياً إلى خمسة أبواب رئيسية، لكل منها رقم حساب رئيس، وهي:

- أ - الرواتب والأجور والتعويضات: وتشمل جميع النفقات التي تصرفها الدولة إلى الموظفين والمستخدمين والخبراء والعمال لقاء قيامهم بعمل مقابل أجر، كما يشمل التعويضات والمكافآت التي يتقاضونها لقاء استخدامهم.
- ب - النفقات الإدارية: وتشمل النفقات الاستهلاكية التي يستلزمها سير العمل في الإدارة كاللوازم، وبدلات الإيجار، والقرطاسية، والماء، والكهرباء.
- ج - نفقات المشاريع الاستثمارية: وهي تستهدف زيادة في الموجودات الثابتة وزيادة الدخل القومي، وزيادة الإنتاج، ودعم الاقتصاد الوطني، وتعد من أهم أنواع النفقات بالنسبة للدولة، وأهمها نفقات الإنشاء والتعمير.
- د - النفقات التحويلية: وتتكون من المساعدات الاقتصادية والثقافية والإعلانات الخيرية، التي تتفقها الدولة، دون الحصول على منفعة، أو خدمة بالمقابل.
- هـ - الديون والالتزامات واجبة الأداء: وتتضمن بصورة خاصة أعباء الدين العام، ومختلف التزامات الخزينة العامة.

وكان يقسم كل باب من هذه الأبواب إلى بنود ، لكل منها رقم حساب ثانوي.

٤- التبويب الإقليمي:

وهو التبويب الذي يظهر بصورة مستقلة نفقات الإدارة المركزية في جهاز الدولة ، ونفقات كل محافظة من المحافظات في الجمهورية العربية السورية .

٥ - التبويب الاقتصادي:

وهو التبويب الذي يظهر الطبيعة الاقتصادية للنفقة ، ويحدد تطبيقه بقرار من وزير المالية.

ويظهر الجدول التالي الواقع بين ما ورد في المرسوم ١٨٣١ وما جاء في القانون رقم
١ لعام ١٩٨٤ .

التبويب الوظيفي لنفقات الموازنة العامة للدولة وفق القانون رقم ١/ لعام ١٩٨٤		التبويب الوظيفي لنفقات الموازنة العامة للدولة وفق المرسوم ١٨٣١	
اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب
الخدمات الجماعية والاجتماعية والشخصية	١	السلطات العامة والإدارة والقضاء	١
الزراعة والغابات والأسماك	٢	الأمن القومي	٢
الصناعات الاستخراجية	٣	الثقافة والإعلام	٣
الصناعات التحويلية	٤	الرعاية والمال	٤
الكهرباء والغاز والمياه	٥	الاقتصاد والمال	٥
البناء والتشييد	٦	الزراعة والري واستصلاح الأراضي	٦
التجارة	٧	الصناعة والتعدين والطاقة والوقود	٧
النقل والمواصلات و التخزين	٨	المواصلات والمرافق والأشغال العامة	٨
اعتمادات غير موزعة	١٠	المال والتأمين والعقارات	٩

المطلب الثالث

المآخذ على تبويب النفقات العامة:

١- خصائص تبويب النفقات العامة وميزات هذا التبويب:

- ١ - اتبع في ترقيم التبويب الوظيفي و الإداري والنوعي و الإقليمي الأسلوب العشري.
- ٢ - إن العودة إلى التبويب الوظيفي استناداً إلى قطاعات الخطة الاقتصادية يجعل من العسير معرفة كلفة الخدمات؛ التي تؤديها الدولة؛ لأن القطاع الواحد يجمع فعاليات متعددة تقوم بوظائف مختلفة .
- ٣ - ليس للتبويب الوظيفي أساس ، أو معيار تصنيفي واحد .
- ٤ - إن الخط الاقتصادي للدولة ليست ثابتة وتتغير باستمرار ، وبالتالي فإن ربط التبويب الوظيفي بقطاعات الخطة يلغي إمكانات المقارنة بين السنوات المتلاحقة.

٢ - المآخذ:

لقد أحدث القانون رقم /١/ لعام ١٩٨٤ مآخذ على تبويب النفقات، ويمكن أن نجمل هذه المآخذ بفئتين قانونية وفنية .

١- المآخذ القانونية:

وتتجسد في وجود عدد من النصوص القانونية المختلفة حول موضوع واحد ، وقد ينتج عن ذلك إشكالات قانونية تبعاً للأسلوب غير السليم الذي اتبعه المشرع في إصدار القوانين، فأحكام القانون المالي الأساسي لم تزل سارية المفعول ولم تُلغ، و كذلك أحكام المرسوم رقم /١٨٣١/ مما ينجم عنه تراكم في النصوص القانونية والنظامية لأحكام التبويب، وهذا ما يؤدي بدوره إلى خلق كثير من التعقيد، وعدم الاستقرار.

إضافة إلى ذلك فإن قانون الموازنة هو قانون من نوع خاص و الأحكام التي ينص عليها هي أحكام مؤقتة وصالحة لمدة سنة واحدة فقط ، فلا يجوز والحالة هذه تعديل نص قانون أساسي تضمنه القانون المالي الأساسي بقانون الموازنة الصالح لمدة سنة واحدة.

٢- المآخذ الفنية :

لقد أحدث القانون رقم ١/١٩٨٤ مآخذ على التبويب الوظيفي، وأهمها:

أ - إن التبويب المعتمد في موازنة ١٩٨٤ هو تبويب لـ ٤٠٪ من اعتمادات النفقات العامة إذ إن الحساب رقم ١/ وهو قطاع الخدمات الجماعية والاجتماعية والشخصية يشمل ٦٠٪ من الاعتمادات في حين يتم توزيع الـ ٤٠٪ المتبقية على القطاعات التسعة ، لذلك لا نجد أي أثر للتوازن من حيث حجم النفقات الذي يتضمنه كل قطاع من قطاعات التوظيف الوظيفي المحدث.

ب - إن العودة إلى التبويب الوظيفي استناداً لقطاعات الخطة الاقتصادية يجعل من العسير معرفة كلفة الخدمات التي تؤديها الدولة لأن القطاع الواحد يجمع فعاليات متعددة تقوم بوظائف مختلفة.

ج - ليس للتبويب الوظيفي المحدث أساس ساو معيار تصنيفي واحد ، فيعد مثلاً الأمن القومي في إطار القطاع الأول ، وهو الخدمات الجماعية والاجتماعية والشخصية ، بينما هو وظيفة أساسية من وظائف الدولة تستأثر بأكثر من ٣٠٪ من إجمالي النفقات العامة في موازنات دول العالم ، كما يعد التبويب المذكور السياحة عملاً تجارياً بينما هي من قطاع الخدمات إلخ.

د - إن الخطة الاقتصادية للدولة ليست ثابتة تتطور وتتغير باستمرار ، وبالتالي فإن ربط التبويب الوظيفي بقطاعات الخطة يلغي ويفقد إمكانات المقارنة بين السنوات المتلاحقة.

- إن وزارة المالية لم تتقيد بتعريف التبويب الوظيفي الوارد في المادة الثالثة من القانون رقم ١/ لعام ١٩٨٤ فقد جاء قرار وزير المالية رقم /١٢١٥/ وتاريخ ١٥/٤/١٩٨٤ وأضاف قطاعاً مباشراً تحت اسم اعتمادات غير موزعة، وهو قطاع غير موجود في الخطة الاقتصادية، ولا سند له فيها.

تقسيمات مقارنة:

تشتمل الميزانية الفرنسية في وضعها الحالي (الذي هو نتيجة تطور طويل) على ثلاثة أقسام للنفقات العامة، ويضم كل قسم عدة فروع، وذلك على النحو التالي:

« القسم الأول ويتضمن:

- أ- نفقات الدين العام.
- ب- نفقات السلطات العامة، وتدخل فيها تسيير السلطتين التنفيذية والتشريعية.
- ج- النفقات الإدارية، وتضم الرواتب، ومعاشات التقاعد، ولوازم الحكومة ودواوينها.
- د- نفقات تدخل الدولة في المجال الاقتصادي والاجتماعي والثقافي.

« القسم الثاني ويشتمل على الفروع التالية:

أ - نفقات الاستثمارات العامة التي تقوم بها الدولة في مجال الزراعة والصناعة وغيرها.

ب - مساعدات الدولة التي تقدمها للاستثمارات الخاصة.

ج - نفقات إصلاح أضرار الحرب.

« القسم الثالث، ويضم الفروع التالية:

أ - نفقات القروض المقدمة لمندوق التنمية الاقتصادية و الاجتماعية.

ب - نفقات قروض الإسكان.

ج - نفقات قروض أخرى تقدمها الدولة لأغراض مختلفة.

ويلاحظ أن هذا التقسيم يقوم على أساس إداري من الناحية الأفقية تظهر الوزارات والمصالح صاحبة النفقات، ومن الناحية الرأسية تظهر المبالغ المخصصة لكل فرع من أنواع النفقات العادية والاستثمارية.





الفصل الثاني

حجم النفقات العامة

- المبحث الأول: ظاهرة تزايد النفقات العامة.
- المبحث الثاني: تطور حجم النفقات العامة في القطر العربي السوري.
- المبحث الثالث: مجالات ترشيد الإنفاق.
- المبحث الرابع: الآثار المترتبة على ازدياد حجم النفقات العامة.



حجم النفقات العامة

يدل حجم النفقات العامة على مقدار الحاجات العامة التي تقوم الدولة بتأمينها للأفراد ، ويتناسب طردياً مع تلك الحاجات .

ظاهرة ازدياد حجم النفقات العامة :

تعد هذه الظاهرة إحدى السمات المميزة للمالية العامة لهذا العصر، وهي ظاهرة عامة تتحقق في جميع الدول .

- ففي سورية كان حجم النفقات العامة ١٩ مليون ليرة سورية عام ١٩٣٨ ، ثم ارتفعت إلى ١٢٣ مليار ليرة سورية عام ١٩٩٣ ، ثم ٤٢٠ مليار عام ٢٠٠٣ و ٦٠٠ مليار ل.س في عام ٢٠٠٨ و ٦٨٥ مليار عام ٢٠٠٩ .

- وفي فرنسا بلغت النفقات العامة ٣٠٠ مليار فرنك عام ١٩٥٢ و ٥٠٠ مليار فرنك عام ١٩٦٠ ، غير أن هذه الأرقام لا تمثل تزايداً مطلقاً في حجم النفقات العامة ، بل يجب الأخذ في الحسبان عاملين أهمهما :

١- إن القيمة الحقيقية للعملة غير ثابتة ؛ مما يجعل الزيادة بحجم النفقات ناتجة في بعض الأحيان عن انخفاض قيمة النقد أو القوة الشرائية ، فيشكل جزء من التزايد زيادة رقمية فقط .

٢- إن الثروة القومية للدولة غير ثابتة ، وكذلك الدخل القومي الذي يزداد بشكل يتناسب مع زيادة النمو الاقتصادي فيها ، فيجب حساب زيادة النفقات العامة بالنسبة للدخل القومي ، ولا تؤخذ الزيادة في الأرقام كزيادة مطلقة ، بل تحسب بصورة نسبية إلى الدخل القومي؛ لتكوين فكرة صحيحة من مقدار تزايد حجم النفقات العامة .



The logo of Damascus University is a circular emblem. It features a central yellow oil lamp with a flame, set against a purple background with radiating lines. The lamp is encircled by a white ring. Above the lamp, the Arabic text "وقل رب زدني علما" is written in a stylized font. Below the lamp, the Arabic text "جامعة دمشق" is written. At the bottom of the circle, the English text "Damascus University" is written in a serif font.

المبحث الأول
ظاهرة تزايد النفقات العامة

المطلب الأول

القانون العام للظاهرة :

تعد ظاهرة ازدياد النفقات العامة إحدى السمات المميزة للمالية العامة ، وهي ظاهرة عامة في الدولة المتقدمة و النامية ، وأياً كان نظامها الاقتصادي والسياسي .

ولئن كانت النفقات العامة يمكن أن تنخفض في سنة معينة لسبب أو لآخر؛ فإن ذلك لا يخلّ بظاهرة الازدياد المستمر للنفقات العامة ، مما رتب آثاراً ليس فقط بالنسبة لعلم المالية ، بل بالنسبة للمجتمع بأكمله ، نتيجة اتساع النشاط العام للدولة و التطور الاقتصادي والاجتماعي ، حيث إن الخدمات التي توفرها الدولة المعاصرة لمواطنيها لم تعد قاصرة على الخدمات التقليدية ، بل أصبحت الدولة تقدم المزيد من الخدمات للمواطنين بوساطة أجهزتها المركزية واللامركزية ، مما يؤدي إلى زيادة نفقاتها العامة.

لقد كان العالم الألماني أدولف فانجر أول من لاحظ هذه الظاهرة؛ بعد أن درس تطور حجم النفقات العامة في العديد من الدول الأوروبية ، ووضع قانونه (قانون فانجر) الذي يقضي بأن زيادة النفقات العامة تتناسب مع سعي الدولة نحو التطور الاقتصادي ، واتساع الأعمال المنوطة بها ، وتوصل إلى أن النفقات العمدة تزيد بنسبة

أعلى من الدخل القومي ، حيث يعتمد قانون فانجر على التطور الطبيعي للإنسان والمجتمع ، ويعمل فانجر قانونه بقوله : إن الزيادة في دخل الدولة الصناعية وإنتاجها خلال فترة طويلة تؤدي إلى زيادة النشاط الحكومي في شكله المطلق ومعدل لا تقل نسبته عن معدل الدخل القومي . وقد بنى فانجر تنبؤاته على أساس شكوكه في مدى فاعلية القطاع الخاص . فزيادة التصنيع توجب ضرورة تدخل الدولة لأسباب عديدة منها إشباع حاجات المجتمع من خدمات كالـتعليم ، و الصحة ، وكذلك للحد من قوة الاحتكارات الخاصة ، وللتخفيف من التقلبات الاقتصادية ، وتغيرات الأسعار . فتدخل الدولة شرط أساسي لحسن سير اقتصاد السوق ، ولكن يؤخذ على هذا القانون :

١ - إنشاء لعلاقة سببية رئيسية بين العوامل الاقتصادية وزيادة الإنفاق العام :

فالإنفاق العام لا يتحدد في بلد ما نتيجة للأسباب الاقتصادية وحدها ، بل إن هناك العديد من العوامل التي لا تقل في أهميتها عن العوامل الاقتصادية . ومن هذه العوامل غير الاقتصادية الفكر السياسي ، والعوامل الديموغرافية ، و الظروف الاجتماعية ، و التقدم التقني . وكذلك ليس شرطاً أن تكون الزيادة في الدخل القومي سبباً لزيادة الإنفاق ، بل قد يكون العكس صحيحاً ، فزيادة الإنفاق العام هي سبب من أسباب نمو الدخل ، ويبدو ذلك بوضوح في الدول النامية .

٢ - إن قانون فانجر :

وإن كان واضحاً بالنسبة لتقرير ظاهرة النمو المطلق للإنفاق الحكومي ، إلا أنه لا يبين بوضوح ضرورة نمو الإنفاق بمعدل لا يقل أهمية عن معدل زيادة الناتج القومي . وقد أوضح بعضهم في تحليل الإحصائيات أن معدلات الزيادة تختلف حسب مراحل النمو ، و أنها تزداد كلما ارتفع مستوى المعيشة .

٣ - إن قانون فانجر يغفل توقيت الزيادة في النشاط الحكومي :

وقد حاول بعض الباحثين بيان بعض خصائص هذه الزيادة ، معتمدين في دراستهم على تطور الإنفاق العام في بريطانيا ، فأظهروا أن معظم الزيادة المطلقة أو النسبية في النشاط الحكومي قد تحققت في فترات القلاقل و الهزات الاجتماعية ، وأنه يتعذر بعد الوصول إلى مستوى معين من الإنفاق الحكومي التراجع إلى مستوى أقل ، حتى إن توافر الإيرادات ، وتقبل الأفراد تحمل العبء الضريبي يشجع على تزايد النشاط ، و إشباع حاجات كانت مهمة من قبل ولا شك أن هذا التحليل الأخير يشير إلى استمرار ظاهرة الزيادة و استحالة التراجع عنها ، فقد ظهر من التجربة عدم نجاح ضغط النفقات العامة ، إلا في حالات نادرة وبدرجة محدودة ، و لفترة وجيزة ، وتنفيذا لسياسة محددة .

- وذلك لأن التخفيض المستمر للنفقات العامة ينجم عنه أسوأ النتائج ، إذ أن هذا التخفيض مخالف لطبيعة الأشياء . والاتجاه السائد في المجتمعات هو التوسع في النشاط الحكومي نتيجة لنمو المجتمعات . كما أن الضغط المستمر للنفقات العامة ، يحد من دخول الأفراد ، وقد يكون ذلك أكثر إضراراً ودافعاً للتذمر من زيادة الأعباء الضريبية ، وكذلك فإن هذا الضغط بالإنفاق قد يخل بسير المرافق العامة كما يخل بارتباطات سابقة للحكومة ، وبقيامها بإشباع الحاجات العامة ، وهو في الوقت نفسه يمنع الاستفادة من نفقات ضخمة تولدت عنها منافع مهمة .

٤ - إن قانون فاجنر يتصف بطابعه الخاص بحيث يصعب تطبيقه على جميع المجتمعات، وفي مختلف مراحل نموها :

وعلى الرغم من هذه الانتقادات الموجهة إلى قانون فاجنر، فإنه يمكننا إبداء الملاحظات التالية حول ظاهرة ازدياد النفقات العامة :

أ - بالعودة إلى ظاهرة النفقات العامة يلاحظ زيادة كلفة الوظائف التي تقوم بها الدولة ومؤسساتها العامة؛ نتيجة التطور الاقتصادي والاجتماعي .

ب - يلاحظ أن حجم النفقات العامة تزايد بصورة بطيئة ونسبية حتى قيام الحرب العالمية الأولى، ثم أخذ هذا التزايد شكلاً سريعاً بعد عام ١٩١٤ .

ج - كما يلاحظ أن شكل الخط البياني لازدياد حجم النفقات العامة يختلف بتعدد الدول، واختلاف نظمها، وعقائدها الاقتصادية والسياسية الخاصة بها . فهنا الخط البياني يتصاعد بسرعة في الدول التي تعيش مرحلة التحول الاشتراكي، والتي تسير نحو التصنيع، وإقامة المشروعات العامة . وينطبق هذا الأمر أيضاً على الدول المتقدمة التي تعاني من التضخم، والتي يصل دخل الفرد إلى درجة عالية بشكل يزيد من إيرادات الدولة .

د - وأخيراً لابد عند المقارنة بين السنوات المختلفة من مراعاة عاملين أساسيين:

١ - إن القيمة الحقيقية للعملة الوطنية غير ثابتة:

مما يجعل الزيادة في حجم النفقات العامة ناتجة في بعض الأحيان عن انخفاض قيمة النقد؛ مما يسبب زيادة قيمته فقط ، وهذه الزيادة تصنف ضمن الأسباب الظاهرية لازدياد حجم النفقات العامة .

٢ - إن الثروة القومية للدولة غير ثابتة :

فعند حساب زيادة النفقات العامة بالنسبة للدخل القومي، لا تؤخذ الزيادة في الأرقام كزيادة مطلقة ، بل تحسب بصورة نسبية لتكوين صورة صحيحة عن حجم تزايد النفقات العامة، وكذلك تبين الإحصائيات أن نسبة زيادة النفقات العامة

تتجاوز نسبة زيادة عدد السكان؛ مما يعني أن نصيب الفرد في الإنفاق العام قد زاد على ما كان عليه في السنوات السابقة ، كما أن نسبة النفقات العامة إلى الدخل القومي تزداد بصورة سريعة كلما ارتفع مستوى المعيشة ، ثم تميل هذه النسبة إلى الانخفاض بعد بلوغ هذا المستوى حداً معيناً يختلف من بلد إلى آخر .

ويمكننا القول: إن أسباب زيادة حجم النفقات العامة وفقاً لما رآه العالم فاجنر هي:

- أ- تزايد الوظيفة الإدارية للدولة .
- ب- زيادة النفقات الثقافية .
- ت- التقدم التكنولوجي والعلمي؛ الذي دفع بالدولة إلى التدخل لملاحظة تطورات العصر .

المطلب الثاني

أسباب تزايد النفقات العامة:

تتعدد أسباب ازدياد حجم النفقات العامة، و لكنها جميعاً تصدر عن قانون طبيعي واحد وهو أن كل كائن اجتماعي يحاول أن يطور نفسه، ويسعى إلى التقدم يزيد من نشاطه، وبالتالي تزداد النفقات العامة المواكبة لهذا النشاط، فكأن هذه الزيادة في النفقات هي التعبير المادي لتطور مستوى الفرد، والذي يعكس تطور مستوى الدولة. وقد اختلف الفقهاء في تقدير أسباب زيادة النفقات العامة، فأرجعها بعضهم إلى أسباب إدارية وفنية، وبعضهم ردها إلى أسباب سياسية واجتماعية واقتصادية، وبعضهم الآخر ردها إلى أسباب مالية. ومن الفقهاء من قال بهذه الأسباب مجتمعة.

أولاً: الأسباب العامة:

١- الأسباب السياسية:

لقد تطور مفهوم الدولة وازدادت وظائفها، فحلت دولة القرن العشرين التي تتدخل في مختلف نواحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية، والتي أخذت على عاتقها تأمين الخدمات العامة للمواطنين، مكان الدولة الحارسة ذات الوظائف التقليدية.

وتتجلى هذه الأسباب السياسية في الأفكار التالية:

- ١- لقد أدى تطور الفكر السياسي، وانتشار المذاهب الديمقراطية إلى تقليص الخدمات المأجورة التي تقدمها الدولة للمواطنين، وأحياناً إلى اختفائها. ففي السابق كان المستفيد من المرافق العامة يدفع الرسوم المترتبة على هذه الاستفادة. ولكن تطور عقيدة الدولة غير النظرة إلى هذه الخدمات. ولاشك أن تغير العقيدة السياسية للدولة يؤثر في كمية الخدمات ونوعيتها التي تقدمها للمجتمع، والتي تدفعه إلى الرقي والتقدم.
- ٢- كما أدى انتشار المبادئ الديمقراطية إلى وصول السواد الأعظم من الشعب إلى السلطة، فاستخدمت الطبقة الحاكمة القانون لصالحها، وذلك بجعل الطبقة الغنية تتحمل كل زيادة في العبء الضريبي، وقد ترتب على ذلك تحسين مركز الطبقة الفقيرة، ورفع مستواها عن طريق عدالة توزيع الدخل. ولكن إذا كان للنفقات العامة نفعها في رفع المستوى الصحي والثقافي والاقتصادي للطبقات الكادحة، فإنها تؤدي إلى الإسراف والتبذير إذا ما أسيء استخدام هذه النفقات.
- ٣- لقد أدى تطور الفكر السياسي إلى نمو مسؤولية الدولة. فالدولة لم تعد سلطة أمرة يخضع لها الأفراد فقط، بل أصبحت مجموعة من المرافق العامة الموجهة لخدمة الجمهور، فإذا ترتب على نشاطها ضرر لأحد الأفراد، فليس هنالك مانع من مقاضاتها لتعويضه عما لحق به من ضرر، وبذلك يشارك المجتمع في تحمل عبء المخاطرة المترتبة على سير المرافق العامة، وقد ساعد على نمو مسؤولية الدولة ضغط الرأي العام، وكتابات رجال القانون، ووجود فقه، وقضاء إداري يكفل تعزيز هذه المسؤولية. وهذا الوضع يختلف عما كان عليه في أواخر القرن الماضي، والمتمثل في عدم مسؤولية الدولة عن تعويض الأفراد المتضررين من أعمالها؛ لأن تقرير مسؤولية الدولة بحسب

الفكر الذي كلن سائداً في الماضي يعد تعطيلاً للصالح العام، فليس لصاحب الحق سوى مقاضاة الموظف الذي ارتكب الخطأ بعد موافقة الإدارة المعنية.

٤- كما أدى تطور الفكر السياسي إلى ازدياد وظائف الدولة. فكل دولة نظمها الخاصة بها التي تحدد الالتزامات الملقاة على عاتقها. ولكن بصورة عامة تميل مختلف التزامات الدولة إلى الازدياد حتى في الدول الرأسمالية. وقد ترتب على ذلك زيادة عدد الموظفين و النفقات الإدارية.

٥- لقد أدى انتشار المبادئ الديمقراطية، ونمو العلاقات الدولية إلى ازدياد النفقات العامة. فقد زادت أهمية التمثيل الدبلوماسي وارتفعت النفقات المعتمدة لتدعيمه، وازدادت نفقات اشتراك الدول في المنظمات الدولية والمنظمات الإقليمية المختلفة. كما أن واجب التضامن الدولي ساهم في زيادة النفقات العامة، وذلك بتقديم الدول المختلفة الإعانات والمساعدات للدول المحتاجة وفق استراتيجية تلك الدول المانحة، ومصالحها؛ لتحقيق أهدافها السياسية والاقتصادية.

٦- إن الحروب من أهم أسباب السياسة المؤثرة في زيادة حجم النفقات العامة، فنسبة النفقات العسكرية تصل في بعض الدول إلى نصف الدخل القومي الإجمالي. وتتصف هذه النفقات بأنها ضرورية كونها تتعلق بسيادة الدولة وحمايتها. وهذه الزيادة في النفقات العسكرية تشمل جميع دول العالم بما فيها الدول الحيادية.

وفضلاً عن ذلك فإن زيادة النفقات العسكرية بصورة عامة تعود إلى الأسباب التالية :

أ- تقدم الفنون العسكرية التي لم تكن معروفة من قبل؛ مما يتطلب رصد مبالغ ضخمة .

ب- سعي بعض الدول لتحسين نفسها خارج أراضيها ، وذلك بإقامة القواعد العسكرية الخارجية .

ج- تقضي الحروب تضامناً بين الدول المتحالفة لتحقيق الهدف المشترك؛ إذ تقوم هذه الدول بمد بعضها بعضاً بالقروض ، علماً أن هذه القروض هي نفقات عامة؛ لأن الاعتبار الأدبية للمتحالفين تحول دون المطالبة بتسديد هذه القروض كلياً، أو الاكتفاء بتحصيلها جزئياً .

د - يصحب الحروب ارتفاع في الأسعار، وتدهور في قيمة العملة نتيجة تزايد الطلب على الشراء، وقلة عرض السلع، مما يترتب عليه زيادة في إنفاق الدول لتأمين السلع والخدمات لأفراد الشعب بأسعار معتدلة .

هـ - لا تقتصر النفقات العسكرية على الأموال المنفقة استعداداً للحروب وما ينفق أثنائها بل تشمل أيضاً إصلاح ما تفسده الحرب وما تسببه من دمار و خراب . فالدولة ملزمة تجاه مواطنيها بتقديم الإعانات والمساعدات للمتضررين من هذه الحروب .

و - تتصف كثرة الحروب من الناحية المالية بالتبذير في الأموال وصعوبة الرقابة على الإنفاق ، وذلك لما تقتضيه النفقات الحربية من سرية وسرعة في التصرف . كما أن انتهاء الحرب لا يعني انتهاء النفقات الحربية ، حيث إن هذه النفقات تستمر لتغطية آثار الحروب .

٢- الأسباب الاجتماعية :

لقد تطورت المهمات الاجتماعية للدولة لاعتبارات تتعلق بالعدالة ، والأمن الاجتماعي .

فعملت الدولة المعاصرة على رفع المستوى الحياتي للطبقات ذات الدخل المحدود عن طريق تأمين الخدمات الأساسية ، وتخفيض تكاليف المعيشة ، وتخفيف الفوارق بين الطبقات الاجتماعية عن طريق إعادة توزيع الدخل . وتعد النفقات العامة الوسيلة الأساسية لتحقيق هذه الأهداف .

ويمكن أن نحدد الأسباب الاجتماعية لزيادة النفقات العامة في العاملين التاليين :
العامل الأول :

تطور الفلسفة الاجتماعية . فلقد اقتضت مهمة الدولة في ظل نظام الاقتصاد الحر على وظائف محددة تاركة مجال النشاط الاقتصادي للقطاع الخاص ، وصراع الأفراد . واكتفت الدولة بحسن سير هذا النشاط ، و حمايته دون محاولة التدخل فيه . وقد كان لهذا الصراع الاقتصادي بين الأفراد آثار مهمة في الميدان الاجتماعي . فلقد تطور التصنيع مقابل الآلام الاجتماعية للعمال والطبقات الكادحة ، مما أدى إلى دعوة العديد من المفكرين إلى المناداة بضرورة إنصاف هذه الطبقات الكادحة ، وتقوية مركزها ، وإزالة الإجحاف عنها . وقد أدى انتشار الوعي الاجتماعي والمذاهب الاشتراكية إلى المطالبة بإزالة الاستغلال والظلم عن كاهل هذه الطبقة المستغلة . فليس هدف المجتمع فقط هو تحقيق زيادة الإنتاج ، ورفع مستوى الدخل ، بل يتعدى ذلك إلى تحسين توزيع الدخل ، وإقامة العدالة الاجتماعية عبر تأمين حقوق العاملين ، وتوفير الخدمات للجميع في الميادين المختلفة .

وقد ساهمت الأزمة الاقتصادية الكبرى عام ١٩٢٩ في النفقات الاجتماعية، والتوسع في الإعانات، والخدمات لتحسين الظروف الاجتماعية، باعتبار أن ذلك أوجب التضامن الاجتماعي .

ومنذ الحرب العالمية الثانية قامت دول عديدة بإعداد برامج اجتماعية لرفع مستوى معيشة شعوبها، و تحرير الأفراد من البؤس والظلم .

ونتيجة لذلك أعدت الدول المختلفة نظاماً للضمان الاجتماعي ضد المرض والبطالة والشيخوخة . وفي كل حالة تتخفف فيها وسائل معيشة الإنسان لأسباب خارجة عن إرادته . وهذه النظم تقوم أساساً على ضمان وسائل المعيشة للأفراد ، وكفالة العلاج الطبي لهم . وتختلف هذه النظم في مدى شمولها ، ونطاق تطبيقها ، ولكنها تتأثر بتطور مفهوم الضمان الاجتماعي الحديث الهادف إلى العموم والشمول ، أي: أن يستفيد منه جميع الأفراد ، وأن يغطي المخاطر التي يتعرضون لها كافة . فنجد الضمان الاجتماعي الإجباري الذي يساهم فيه المستفيدون بنصيب معين ، وكذلك نجد المعونة الاجتماعية ؛ التي تسد نواحي النقص في نظام الضمان الاجتماعي إذا لم يكن شاملاً .

ولا شك أن لهذه البرامج الاجتماعية فوائدها الاقتصادية والاجتماعية نظراً لعدالة توزيعه لكتلة نقدية؛ تستهلكها طبقات ذات ميل حدي كبير للاستهلاك . فيزداد الطلب الفعال على السلع والخدمات، وتزداد العمالة ، ويرتفع مستوى الدخل .

العامل الثاني :

زيادة عدد السكان . من الطبيعي أن تؤدي زيادة عدد السكان إلى زيادة الإنفاق العام نتيجة توسع الدولة في خدماتها ، ورفع مستوى مواطنيها ويتبين ذلك من حساب كلفة الفرد الواحد . فإذا كانت الدولة تتفق مبلغاً معيناً على كل مواطن ، فإن حجم النفقات العامة ، يرتفع بازدياد عدد السكان ، وبما أن عدد السكان يزداد سريعاً كان لا بد لمختلف الدول أن تعمل بصورة متواصلة على تلبية الحاجات الاجتماعية لهذا العدد المتزايد من السكان . كما تؤثر الحركات السكانية في زيادة النفقات العامة ، فالهجرة من الريف إلى المدينة توسع من مساحة المدينة ، وتزيد من عدد سكانها . وهذا بدوره يؤدي إلى تزايد نفقات المدينة بشكل خاص ونفقات الدولة بشكل عام. إذ أن كلفة الفرد الذي يعيش في المدينة أكبر من كلفة الفرد الذي يعيش في الريف؛ لأن حاجاته ومتطلباته أكثر .

وتؤثر زيادة السكان في اتجاهات زيادة النفقات العامة . وهذا ما يعبر عنه بهرم الأعمار . فعندما يكون معظم سكان الدولة من الشيوخ والأطفال تزيد الدولة من الإعانات التي تمنحها لهذه الفئات؛ من حيث إقامة دور الحضانة ، ورعاية الأطفال ، ودور النقاهاة ، والمستشفيات .

٣ - الأسباب المالية :

تؤثر بعض الأسباب المالية في زيادة حجم النفقات العامة ، ونذكر منها الأسباب التالية :

أ - وجود فائض في الإيرادات :

إذ من المبادئ المالية الواضحة عدم تحصيل الدولة لأموال تزيد عما يلزمها من نفقات لتقديم خدماتها والقيام بنشاطاتها . ولكن قد يحدث نتيجة سوء التقدير ، على أن تحصل الدولة على مبالغ أكثر مما هو ضروري للإنفاق ؛ مما يؤدي إلى ظهور فائض في الإيرادات ، وهذا ما يشجع الدولة على زيادة نفقاتها العامة بإيجاد أبواب جديدة للإنفاق يتعذر ضبطها عند الضرورة ، وهذه الزيادة في الإنفاق إما تكون تطبيقاً لمبدأ التوازن بين الإيرادات والنفقات ، وإما حافز للدولة كي تسرف في النفقات الإدارية لتقديم خدمات أكبر لمواطنيها تشبع بوساطتها الحاجات العامة . وهذه الزيادة في النفقات تلجأ إليها الدولة في أوقات التضخم لامتناع القوة الشرائية الفائضة ، والحد من ارتفاع الأسعار ، ولتتولى إنفاق هذا الفائض في فترات الكساد . فينتعش الاقتصاد القومي ، وتزداد الإيرادات العامة نتيجة لازدياد الثروة القومية ، ولسهولة الاقتراض الداخلي والخارجي ، وخاصة عندما تقدم الدولة تسهيلات مغرية للحصول على هذه القروض .

ب - تطور الفكر المالي :

ويرتبط هذا العامل بتطور الفلسفة الاقتصادية ، واتساع دور الدولة . وقد ترتب على تطور هذا الفكر ازدياد في النفقات العامة في ميادين عدة ، بعد أن حصلت زيادة النفقات العامة في البدء في ميدان ضيق حدوده الفكر الكلاسيكي التقليدي ، ولكن الفكر الحديث باعترافه بإيجابية النفقة ، وبإمكان استخدام الفن المالي بوجه عام في توجيه النشاط الاجتماعي والاقتصادي أزال القيود القائمة على الإنفاق الحكومي ، وأزاح العقبات التي تحد من نشاط الدولة . فبينما جعل الفكر التقليدي من التضيق في الإنفاق مبدأً رئيسياً ، أصبح من الصعب في

الوقت الحاضر الدفاع عن هذا المبدأ . فقيام الدولة بالمشروعات العامة أجدى و أنفع للأفراد من ضغط الدولة لنفقاتها . وكذلك فإن زيادة الإنفاق العام في حالات الكساد تؤدي إلى زيادة الطلب الكلي ، ورفع مستوى النشاط الاقتصادي ، ومحاربة البطالة . ولكن يجب توخي الحذر من التوسع في الإنفاق حتى لا يكون ذلك وسيلة لضياع الأموال العامة ؛ لأن الهدف من الإنفاق هو تحقيق المنفعة القصوى بأقل كلفة .

ج - سهولة الاقتراض :

لقد عدت القروض فيما مضى وسيلة استثنائية لتغطية النفقات العامة ، وكان سبيل الدولة للحصول عليها هو التوجه إلى كبار الممولين؛ الذين كانوا يملون شروطهم على الدولة . وكانت هذه الشروط والأعباء المترتبة على الاقتراض العام تضمن إلى حد ما عدم اللجوء إلى الإسراف . غير أن ازدياد الحاجات العامة ، وعدم كفاية الضرائب لتمويلها دفع الدولة إلى الاقتراض كثيراً ، وهذا ما جعل القروض العامة وسيلة غير استثنائية لتمويل النفقات العامة . فاستخدمت الدولة الوسائل العديدة للوصول إلى مدخرات المجتمع ، ومن هذه الوسائل إغراء الأفراد على الاكتتاب في قروض الدولة بمنحهم ميزات عديدة كإعفاء الفوائد من الضرائب ودفع الفوائد بالعملة الذهبية في الأوقات التي تتدهور فيها قيمة النقود ، وعدم قابلية السندات للحجز كما عمدت الدولة إلى إصدار سندات فئات ضئيلة لتمكين صغار المدخرين من استثمار أموالهم . كما تساهم البنوك وشركات التأمين بنصيب وافر في الاكتتاب بالقروض العامة . ولا شك أن سيطرة الدولة على المؤسسات المالية وتأمينها لها ؛ ستزيد من مساهمة هذه المؤسسات في القروض العامة .

والدولة عادة لا تكتفي بالقرض الاختياري ، بل تضطر أحياناً للجوء إلى القروض الإجبارية بطريق مباشر أو غير مباشر ، ولا سيما في حالات الحروب والكوارث

والأزمات الاقتصادية الحادة مما يقرب هذا النوع من الضرائب لفقدان المكتتب لحريته في الاختيار .

ويلاحظ أن الاقتراض في حد ذاته يرتب زيادة النفقات العامة نتيجة خدمته واستهلاكه

د - تعديل قواعد المحاسبة العامة :

يؤدي تعديل قواعد المحاسبة العامة إلى زيادة ظاهرية في النفقات العامة . فعندما تتبع الدولة قاعدة الصوائف ، ولا يسجل في الموازنة العامة سوى الفائض من النفقات بعد حسم الإيرادات التي تقابلها ، فإن الدولة تعود عن هذه القاعدة لتتبع مبدأ الشمول ، فيسجل كامل الإيرادات والنفقات .

هـ - الأثر التراكمي :

تولد بعض أنواع النفقات العامة ، وبخاصة الاستثمارية منها نفقات إضافية . فعندما ترصد الدولة مبلغاً من المال لشق طريق ، أو بناء مستشفى فلا يقتصر الإنفاق على تنفيذ المشروع ، بل إن هذه النفقة الأصلية تولد نفقات إضافية لصيانة المشروع وتشغيله . وقد قدر في فرنسا أن صيانة الطرق تكلف ٢٪ سنوياً من مجموع النفقات الأساسية الإنشائية .

٤- الأسباب الاقتصادية :

لقد تطورت النظم الاقتصادية العالمية نتيجة ظهور عيوب الاقتصاد الحر، وحدوث الأزمات الاقتصادية العالمية، وظهور التكتلات والاحتكارات التي انعكست على الوضع الاقتصادي للطبقات الكادحة. وبرز هذا التطور بشكل كبير في الدول الاشتراكية. كما برز بشكل واضح في باقي الدول، ولكن بصورة أقل حدة، وكان من نتائجه المباشرة تعاظم دور الدولة الاقتصادي.

- ويمكن أن نحدد أهم الأسباب الاقتصادية لزيادة النفقات العامة فيما يلي :

أ- ترك النشاط الاقتصادي بيد الأفراد يؤدي إلى إهمال العديد من الأنشطة، وتركها دون إشباع.

- إما للمخاطر التي تحيط بهذه الأنشطة، وإما لعدم تحقيقها الربح، وإما لعدم وجود الأموال الكافية اللازمة للقيام بهذه الأنشطة. وهذا ما يدفع الدولة إلى تولي أمر القيام بالنشاطات الاقتصادية الأساسية.

ب- لقد اتضح أن القطاع الخاص في الدول النامية بإمكاناته المحدودة عاجز بمفرده عن تحقيق أهداف التنمية، والارتفاع بمستوى الدخل.

- لذلك تأخذ الدولة على عاتقها القيام بالتنمية الاقتصادية، فتضع الخطط الخمسية، وتنفذ المشروعات الصناعية والزراعية والخدمية وتستثمر الثروات الطبيعية، وتحولها إلى موارد اقتصادية تزيد من القدرة الإنتاجية والدخل القومي، وترفع من السوية الحياتية للمواطنين. وتؤدي هذه الأعمال إلى زيادة النفقات العامة بصورة ملموسة، بسبب تحول الدول النامية من الاقتصاد الزراعي إلى الاقتصاد الصناعي، وتقوم الدولة بهذا النشاط إما بهدف سد النقص الناجم عن عدم قيام الأفراد بالنشاط المثمر، أو للسيطرة على القوى الاقتصادية بتأميمها للبنوك والشركات، والقضاء على الاحتكارات، حفاظاً على مصالح الشعب، وللحصول على الموارد المالية اللازمة لتمويل المشروعات الضرورية، والواجب تنفيذها في القطاعات المختلفة.

ج - تتدخل الدولة لتوجيه الاقتصاد والتأثير في بنيانه، فتمنح القطاعات المختلفة إعانات اقتصادية، ومساعدات فنية .

- وتستخدم سلطاتها التنظيمية والسياسية لكبح جماح تطور بعض القطاعات على حساب قطاعات أخرى، والناجم عن عمليات المضاربة . كما تعطي التسهيلات المالية لإنشاء الصناعات الضرورية .

د - تعمل الدولة على تحقيق الاستقرار الاقتصادي، والقضاء على الآثار السلبية للدورات الاقتصادية فتزيد النفقات العامة في فترات الركود والكساد؛ لترفع الطلب العام على السلع والخدمات، ولتؤثر في زيادة حجم الاستثمارات وتعيد التوازن إلى حالته السابقة . فتعود فترة الانتعاش والازدهار، وتزداد النفقات العامة، و موجة التفاؤل التي تعم المجتمع .

هـ - تتولى الدولة إدارة المشروعات الاقتصادية، فتؤمم الصناعات ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني، كالصناعات الاستخراجية الثقيلة .

وتقضي على احتكار المرافق الحيوية كالماء والكهرباء والمواصلات . ويقدر ما تأخذ الدولة بالنظام الاشتراكي بقدر ما تزداد النفقات العامة شمولاً . وإن ازدياد حجم النفقات العامة في الدولة بشكل مستمر يعكس الأعباء الإضافية؛ التي تتحملها الدولة بهدف تأمين الخدمة العامة قبل تحقيق الربح المادي .

ويختلف مفهوم التأمين باختلاف المذاهب الاقتصادية والسياسية، فالفكر الماركسي يبين أن الهدف من الثورة الاشتراكية هو إلغاء الملكية الخاصة لوسائل الإنتاج، فالتأمين هو شرط لتحقيق العدالة الاجتماعية؛ التي دونها تصبح العدالة السياسية والقانونية مجرد سراب نتيجة سيطرة الملكية الخاصة على تنظيم الدولة .

ولكن قد يتم التأمين في دول أخرى دون الوصول إلى المرحلة التي تنادي بها الماركسية ، كما حدث في بريطانيا وفرنسا في الفترة التي أعقبت الحرب العالمية كالتأمينات التي أجرتها حكومة العمال في بريطانيا : (مصرف إنكلترا - الفحم - المواصلات... إلخ).

والتأمينات التي حصلت في فرنسا : (صناعة الأسلحة - مصرف فرنسا كريدي ليونيه - سوستيه جنرال - البنك الوطني للتجارة والصناعة... إلخ).

٥ - الأسباب الإدارية :

لقد ترتب على اتساع نشاط الدولة ، وتعدد وظائفها نتيجة للتطور الاجتماعي والسياسي ؛ إنشاء العديد من الوزارات والإدارات المختلفة للقيام بالخدمات ، والإشراف على المشروعات المؤممة والمشروعات التي ساهمت بإنشائها ، وألتي أنشأتها بمفردها ، أو للرقابة على المشروعات الفردية .

والمعروف في الدول المختلفة أن وظائف الدول تتطور بطريقة أسرع من تطور الإدارة الحكومية ؛ لأن الإدارة الحكومية تميل إلى الركود ، وإتباع الروتين ؛ مما يؤدي إلى ظهور تفاوت واضح بين الإدارة والحكومة والأغراض التي تبغي تحقيقها فيزداد عدد موظفيها وترتفع تكاليفها .

مما تقدم يتبين لنا أن الإنفاق المتزايد ، يتطلب ضرورة عقلنته ، وترشيده في ضوء الأولويات الوطنية والقومية ، والحاجات الأساسية للشعب وما يتطلبه ذلك من وجود الإدارة العامة ذات الكفايات البشرية العالية ، والتفكير الواعي السليم ، وتحليل الأمور إلى أبسط معطياتها ، واختيار الأولويات في الخدمات و سياسة الإنفاق ، ووضع السياسات والبرامج المناسبة لاستغلال جميع الموارد الطبيعية المتاحة على الوجه الأمثل ، وتحويلها إلى طاقات إنتاجية كثيرة من أجل دفع عملية التطور والنمو في البلاد النامية ؛ التي تسير على طريق التنمية الاقتصادية ،

ووضع الخطط الكفيلة بتلبية الخدمات الأساسية، وإشباع الحاجات العامة على أساس الاستجابة لمصالح الشعب، وللقضايا القومية والوطنية .

ثانياً: الأسباب المباشرة لزيادة حجم النفقات العامة :

١ - الأسباب الظاهرية لزيادة النفقات العامة :

ويقصد بها تلك التي تؤدي إلى ازدياد حجم النفقات العامة، دون أن يقابلها زيادة في إشباع الحاجات العامة، وأهمها :

وترجع أهم الأسباب الظاهرية لتزايد النفقات العامة إلى انخفاض القوة الشرائية للنقود، وتغير طرق الحسابات العامة، والتوسع الإقليمي، والنمو السكاني.

ونعطي فيما يلي شرحاً موجزاً لكل من هذه الأسباب:

أ - انخفاض القوة الشرائية للنقود:

إن انخفاض القوة الشرائية للنقود يؤدي إلى أن تدفع الدولة عدداً من الوحدات النقدية أكبر مما كانت تدفعه من قبل، وذلك من أجل الحصول على ذات المقدار من السلع والخدمات، وهو ما يترجم بارتفاع المستوى العام للأسعار، وفي الواقع، فإنه لا توجد دولة إلا تدهور نقدها خلال تطورها التاريخي، ومن ثم فإن تضخم أرقام موازنة الدولة قد يعود إلى تدهور القوة الشرائية للنقود.

وعلى ذلك فإنه عند مقارنة حجم النفقات العامة في فترات مختلفة بغرض قياس مقدراً تزايدها، يجب أن ندخل في اعتبارنا التغيرات التي تحدث في المستوى العام للأسعار، أن ندخل في اعتبارنا مقدار تدهور

القوة الشرائية للنقود^١ ويكون ذلك بالأخذ بالأرقام القياسية، أي: أن يجري قياس تطور النفقات العامة بنقود ثابتة. ويمكن أن يتم هذا باستعمال المعادلة التالية:

$\frac{\text{النفقات العامة بالأسعار الجارية}}{\text{الأرقام القياسية للنفقات العامة}} = \frac{\text{المستوى العام للأسعار}}{100 \times}$

ب - تغير طرق الحسابات العامة:

قد يؤدي تغير طرق الحسابات العامة (أي: اختلاف الفن المالي) إلى زيادة ظاهرية في النفقات العامة، ومن أهم طرق الحسابات العامة ما يلي:

الأخذ بطريقة الموازنة الإجمالية بدلاً من الموازنة الصافية؛ إذ أن الانتقال من طريقة الموازنة الصافية إلى طريقة الموازنة الإجمالية يؤدي إلى تضخيم رقم النفقات العامة، دون أن تكون هذه الزيادة زيادة حقيقية في هذه النفقات.

اختلاف مضمون النفقات... فففي بعض الأحيان تتناول الموازنة العامة جميع نفقات الدولة أياً كان نوعها، وفي أحيان أخرى قد يترك جزء من النفقات العامة لبعض الهيئات العامة ذات الموازنات المستقلة أو الملحقة، وقد يحدث أن تخصص

^١ - يلاحظ أن ارتفاع الأسعار بسبب انخفاض قيمة النقود لا يؤدي إلى ارتفاع أرقام أنواع جميع النفقات العامة، بل إلى ارتفاع الجزء المخصص منها لتنفيذ مشروعات الدولة، وتسيير مرافقها المختلفة، كأسعار السلع والخدمات التي تحتاج إليها هذه المرافق، أما الجزء المخصص لخدمة الدين العام فإنه يتأثر بانخفاض قيمة النقود بصورة عكسية، أي أن الدولة تستفيد على حساب مصلحة الدائنين، لأنها ستؤدي الفوائد وأصل الدين بعملة منخفضة القيمة بالنسبة للعملة التي كانت قد اقترضتها.

انظر د. عاطف صدقي "مبادئ المالية العامة"، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٣، ص ١٤٨-١٤٩.

الدولة موازنة غير عادية لبعض نفقاتها ، ولذلك كله يجب أن تؤخذ هذه الاعتبارات عند إجراء المقارنة بين حجم النفقات العامة في فترات مختلفة.

اختلاف مدة النفقة العامة...فقد تعود الزيادة الظاهرية في النفقات العامة إلى زيادة المدة المقررة لها النفقة العامة ، وهي سنة عادة ، ويحدث هذا الأمر عند تعديل بدء السنة المالية.

تكرار حساب النفقة الناتج عن تعدد الموازنات ، وبسبب الإعانات التي تقدمها موازنة الدولة للموازنات العامة الأخرى.

اختلاف الفن الإحصائي بين سنة وأخرى^١.

ج - التوسع الإقليمي:

تؤدي التغيرات التي تطرأ على مساحة إقليم الدولة إلى تغيير في النفقات العامة. ومن ثم فإن هذا العامل - رغم أنه لا يعتبر من أسباب التغيرات الصورية في النفقات العامة - يجب أخذه في الاعتبار عند إجراء مقارنة لأرقام النفقات العامة بين فترة وأخرى ، تغيرت فيها مساحة إقليم الدولة.

ومثال ذلك فترة إقامة الوحدة بين مصر وسورية بين ١٩٨٥ - ١٩٦١ فقد ترتب عليها زيادة النفقات العامة لتشمل نصيب كل من القطرين في نفقات الحكومة الاتحادية.

^١ - للتوسع انظر د. محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، مطبعة جامعة حلب، ص

د - النمو السكاني:

تؤثر الزيادة السكانية في حجم النفقات العامة، فتؤدي إلى زيادتها، ذلك أن هذه الزيادة السكانية تفرض على الدولة أعباء جديدة في ميادين الخدمات العامة؛ مما يتطلب ازدياد النفقات العامة.

ورغم أن زيادة النفقات العامة الناتجة عن الزيادة السكانية لا تعتبر زيادة صورية؛ إلا أن العادة قد جرت على إلغاء أثر الزيادة السكانية على النفقات العامة، نظراً لأن هذه الزيادة تحدث بسبب ظاهرة طبيعية هي ميل السكان للتكاثر، ومن أجل تحقيق ذلك فإن النفقات العامة (الحقيقية) تقسم على عدد السكان في كل فترة من الفترات.

٢- الأسباب الحقيقية لتزايد النفقات العامة:

١- أسباب الازدياد الحقيقي :

وهي التي تؤدي إلى زيادة فعلية في النفقات العامة تقابلها زيادة في السلع والخدمات التي تقدمها الدولة للمواطنين .

أ- أسباب الازدياد الحقيقي النسبي :

ازدياد النفقات العامة بالنسبة لعدد السكان :

وهي زيادة حقيقية لما يقابلها من زيادة في السلع والخدمات المقدمة للمواطنين، فالفرد قد لا يحصل على سلع خدمات أكثر من السابق بنسبة تعادل ازدياد عدد السكان، غير أن الدولة تتحمل عبئاً أكبر لأنها تزيد في النفقات ، وتزيد من مجموع حجم السلع والخدمات المقدمة إلى جميع الأفراد .

- ازدياد النفقات العامة بالنسبة للدخل القومي :

يؤثر ازدياد الدخل القومي تأثيراً إيجابياً في حجم النفقات العامة، فكلما ارتفع الدخل القومي زادت حصيلة الإيرادات العامة، أتاح ذلك للدولة التوسع بنشاطاتها وخدماتها، فتزداد تبعاً لذلك نفقاتها العامة .

بد أسباب الازدياد الحقيقي المطلق :

تطور الفكر السياسي : إن هذا التطور وتغيير النظرة إلى الدولة التي أصبحت مجموعة من المؤسسات العامة الغرض منها إشباع حاجات الشعب، استدعى ذلك زيادة في عدد الموظفين والنفقات الإدارية، وجاءت التعددية السياسية لتتوج قمة الانجازات بقيام الجبهة الوطنية التقدمية .

- تطور الفلسفة الاجتماعية : حيث اهتمت الدولة بالنواحي الاجتماعية، فقامت بتوسيع المرافق العامة، واهتمت بالرعاية الاجتماعية، وأخذت على عاتقها الضمان الاجتماعي، ومكافحة الغلاء، كما اهتمت بالتعليم بمختلف مراحله .

- التطور الاقتصادي : حيث نظم الاقتصاد على أسس اشتراكية، وأصبحت الدولة مسؤولة عن التوازن الاقتصادي، وتملكت وسائل الإنتاج، واستدعت مرحلة التحويل الاشتراكي زيادة في النفقات الاستثمارية بغية مسيرة باقي الدول المتقدمة اقتصادياً .

- نفقات الأمن القومي : وأصبحت سبباً رئيساً مباشراً في تطوير حجم النفقات؛ بعد أن ألقى على عاتق القطر مسؤوليات كبيرة، اضطر من أجلها إلى التسلح، والاستعداد لمواجهة العدو، وقد ازدادت النفقات على الشكل التالي :

السنة المالية	نسبة نفقات الأمن القومي إلى نفقات الموازنة العادية
١٩٦٠	%٣٥
١٩٦٤	%٤٣
١٩٦٥	%٥٠
١٩٧١	%٢٤
١٩٧٥	%٢٥
١٩٨٠	%٢٩
١٩٨٣	%٢٨

وفيما يلي جدول توضيحي يبين تطور حجم النفقات العامة في القطر العربي السوري منذ عام ١٩٤٠ حتى عام ٢٠٠٩^١.

السنة المالية	النفقات العامة	السنة المالية	النفقات العامة
١٩٤٠	١٣٥٦٢٦٥٢	١٩٥٣	١٩٦٨٢٤٠٤١
١٩٤١	١٢٢٠٩٨٢١	١٩٥٤	٢١٩١٧٨٨١٦
١٩٤٢	٢٢٤٤٢٨٢٥	١٩٥٥	٢٤٩٢٥٦٦٠٠
١٩٤٣	٢٢٧٥٨٢٢٥	١٩٥٦	٣٦٩٨٨٩٠٩١
١٩٤٤	٥٧٧٩٤١٧٦	١٩٥٧	٣٨٦١٣٩١٣٤
١٩٤٥	٩٩١٠٦٩٤١	١٩٥٩/١٩٥٨	٦٣٨٩٠١٠٨٨
١٩٤٦	١١٢٥٤٥٥٦٧	١٩٦٠/١٩٥٩	٤٩٣٩٣٤٤٨٦

^١ - د. عصام بشور ، المرجع السابق .

٥٠٠٦٣٠٨٩٧	١٩٦١/١٩٦٠	١٢٣٢٣٣٢٤٦٤	١٩٤٧
٥١٧٧٨١٦٧٩	١٩٦٢/١٩٦١	١٣٦٢٨٦٧٦٦	١٩٤٨
٩٠٤٥٥١٧٩٨	١٩٦٣/١٩٦٢	١٤١١١٩٨٦٢	١٩٤٩
٦٦٣٩٢٥٥٦٥	١٩٦٤	٢٣٤١٤٣٩٧٠	١٩٥١/١٩٥٠
٦٩٢٥٠٠٠٠٠	١٩٦٥	٢٦٥٥٣٢٦٢٠	١٩٥٢/١٩٥١

ملاحظة:

إن أرقام نفقات السنوات ١٩٤٠ وحتى نهاية ١٩٦٤ ثم ١٩٦٩ هي النفقات الفعلية التي تم قطع حسابها. أما نفقات السنوات ١٩٦٥ - ١٩٦٦ - ١٩٦٨ - ١٩٧٠ فهي تقديرية لعدم إتمام قطع حسابها، وتمثل نفقات السنوات ١٩٧١ وحتى ١٩٧٧ الاعتمادات التي أتت في قانون الموازنة الصادر في بداية السنة المالية.

بعد دراستنا لظاهرة تزايد النفقات العامة نتساءل: ما هي الطريقة لقياس تطور

النفقات العامة؟

إن الطريقة لقياس تطور النفقات العامة - بعد استبعاد الأسباب الظاهرية لزيادة هذه النفقات - تتحقق بنسبة النفقات العامة إلى الدخل القومي.

السنة المالية	النفقات العامة	السنة المالية	النفقات العامة
١٩٦٦	٧٢١٠٠٠٠٠٠	١٩٧٢	٣١٨٨٠٠٠٠٠٠
١٩٦٧	٧٨٧٠٠٠٠٠٠	١٩٧٣	٣٤١٢٠٠٠٠٠٠
١٩٦٨	١٠٣٧٠٠٠٠٠٠	١٩٧٤	٦٤٨٠٥٠٠٠٠٠
١٩٦٩	١١٦٨١١٠٢٥٢	١٩٧٥	١٠٤٤٥٥٧٨٠٠٠
١٩٧٠	١٢٨٦٥٠٠٠٠٠	١٩٧٦	١٦٥٦٤٠٠٠٠٠٠
١٩٧١	٢٨٦٩٠٠٠٠٠٠	١٩٧٧	١٧٠٤٨٤١٢٠٠٠
١٩٨١	٣٠٤٨٠٠٠٠٠٠	١٩٨٧	٤١٨٢٢٠٠٠٠٠٠
١٩٩٥	١٥٥٤١٦٠٠٠٠	٢٠٠٠	٢٧٥٤٠٠٠٠٠٠٠
٢٠٠٥	٤٣١٤٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٦	٤٩٣٧٠٠٠٠٠٠٠
٢٠٠٧	٥٨٥٠٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٨	٦٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠
٢٠٠٩	٦٨٥٠٠٠٠٠٠٠٠		

وهذه الطريقة تسمح بقياس تطور النفقات العامة مقارنة بالتطور الاقتصادي للبلد، كما أنها تسمح بإجراء مقارنات بين النفقات العامة في دول متعددة، وفي الدولة الواحدة خلال فترات متباعدة. كما أن هذه الطريقة تسمح بقياس مدى مساهمة الدولة، ومدى تدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع، كما أنها تفيد في رسم السياسة الاقتصادية التي يجب على الدولة اتباعها في مختلف الظروف. ولا شك أن اختلاف نسبة النفقات العامة إلى الدخل القومي من دولة إلى أخرى؛ يعكس فلسفة الحكم السياسية والاقتصادية والاجتماعية، ذلك أن هذا الجزء يزداد ويتعاظم كلما زاد اتجاه الدولة نحو الأخذ بالمبادئ الاشتراكية، كذلك فإن قياس هذه النسبة في البلد الواحد، وفي البلاد المختلفة يؤكد الظاهرة التي تحدثنا عنها من قبل، ألا وهي تزايد النفقات العامة.

ومع ذلك فإن هذه الطريقة في قياس تطور النفقات العامة لم تخل من الانتقاد، فقد انتقدت من ناحيتين:

الأولى: على مستوى الدولة الواحدة:

حيث يشير بعض الكتاب إلى أن هذه الطريقة لا يمكنها أن توضح تطور النفقات العامة منذ فترة بعيدة؛ نظراً لأن تقديرات الدخل القومي تعتبر حديثة نسبياً، كما أن بعض الدول المختلفة لم تتمكن من تقدير دخلها القومي حتى الآن، بالإضافة إلى تغيير طرق تقدير الدخل القومي من فترة إلى أخرى.

الثانية: على نطاق الدول المختلفة:

يشير بعض الكتاب أيضاً إلى أن هذه الطريقة لا يمكنها إجراء مقارنات بين الدول المختلفة إلا بصورة تقريبية؛ نظراً لاختلاف طرق تقدير الدخل القومي، وتحديد المقصود بالنفقات العامة من دولة إلى أخرى. ويرى الدكتور فرهود أن هذه الانتقادات لا تقلل من أهمية هذه الطريقة في القياس، بل تتعرض لمسائل فنية

يمكن حلها مع الزمن عن طريق توحيد تقديرات الدخل القومي، وتوحيد المقصود بالنفقات العامة، وهذا ما تسعى إليه المنظمات الإقليمية والدولية.^١



^١ - د. محمد سعيد فرهود، المرجع السابق، ص ١٠١



The logo of Damascus University is a large, faint circular watermark in the background. It features a central emblem with a sunburst and a book, surrounded by Arabic calligraphy. The text 'Damascus University' is written in English at the bottom of the circle.

المبحث الثاني:
الآثار المترتبة على ازدياد حجم
النفقات العامة

أولاً - الآثار السياسية والمالية لازدياد حجم النفقات العامة:

ينتج عن ازدياد حجم النفقات العامة آثار سياسية ومالية ، وسنبحث فيما يلي أهم هذه الآثار .

١- الآثار السياسية لازدياد حجم النفقات العامة :

يترتب على زيادة حجم النفقات العامة الآثار السياسية التالية :

أولاً - سعي الدول للتجمع والتحالف فيما بينها بغية مواجهة الأعباء المتزايدة والمتترتبة على عاتقها ، فازدياد النفقات العامة بصورة مطردة وسريعة يجعل الكثير من الدول عاجزة عن القيام بجميع وظائفها بصورة كاملة؛ لذلك تعمل الدولة جاهدة على إقامة مؤسسات إقليمية ودولية فيما بينها ، ويجري تمويل هذه المؤسسات بصورة مشتركة كي تحقق أغراضاً وتقوم بأعباء تعجز كل دولة منفردة عن القيام بها ، ومن هذه التجمعات الأحلاف العسكرية ، والتي تقوم بين عدد من الدول توحد بينها النظم السياسية ، والأهداف المشتركة ، وكذلك تجمع الدول الأوروبية فيما بينها لتمويل برنامج الطاقة الذرية بهدف متابعة الأبحاث والتجارب في هذا المجال ، حيث تعجز كل دولة بمفردها عن تخصيص الاعتمادات اللازمة للقيام بمثل هذا العمل .

وتكون الحاجة ماسة لإقامة مثل هذه التحالفات والتجمعات التي تكون غايتها عدم تزايد حجم النفقات العامة بصورة كبيرة في الدول المتخلفة والنامية والفقيرة ، وهكذا نجد أن تزايد النفقات العامة يشكل عاملاً مؤثراً في تقوية التضامن الدولي .

ثانياً : إن ازدياد النفقات العامة يؤدي إلى تغيير نظام الدولة السياسي وبنائها الاقتصادي ، فالنفقة العامة وسيلة عمل أساسية بيد الدولة للتأثير في الحياة الاقتصادية والاجتماعية للأمة ، وكلما ازداد حجم النفقات العامة ازداد تدخل الدولة في الحياة العامة ، وازدادت وظائفها ، واتسعت مهماتها ، فازدياد

حجم النفقات العامة يؤدي إلى اتساع دور الدولة في تغيير البنيان الاقتصادي، والنظم السياسية .

ثالثاً : إن ازدياد حجم النفقات العامة دليل على سياسة الدولة وغايتها، فرصد الاعتمادات اللازمة لقطاع التعليم مثلاً في الموازنة العامة للدولة دليل على اهتمامها بثقافة الأجيال، وبالبحث العلمي كسبيل للتطور والتقدم، كذلك فإن ارتفاع نسبة النفقات الاستثمارية إلى مجموع النفقات العامة مؤشر على اهتمام الدولة بزيادة الدخل القومي .

وهكذا نجد أن حجم النفقات العامة هو الدليل الحسي لنظام الدولة السياسي والاقتصادي، وازدياد أنواع النفقات العامة هو المؤشر الرئيس لسياسة الدولة العامة .

٢- الآثار المالية لازدياد حجم النفقات العامة :

بحث علماء المالية العامة في الحد الذي يجب أن يقف عنده حجم النفقات العامة، ويمكن أن نجمل النظريات المختلفة التي أوردها الفقه المالي في هذا الموضوع بمعايير سياسية ومالية واقتصادية؛ لتحديد حجم النفقات العامة .
أولاً : المعيار السياسي :

يقوم هذا المعيار على أساس النظام السياسي للدولة، فالدولة الحارسة التي تتبع نظام الاقتصاد الحر تنحصر وظائفها في المهمات الأساسية، التي لا يستطيع الفرد القيام بها كالدفاع عن حدود الوطن، وحفظ الأمن، وإقامة العدل بين الأفراد، ولما كانت النفقات العامة اللازمة للقيام بهذه الأعمال ضئيلة؛ كان حجم النفقات محدوداً ومتناسباً مع وظائف الدولة .

كما أن نظام الاقتصاد الحر يعد أن زيادة النفقات يقابلها زيادة في الإيرادات العامة، وبالتالي زيادة في التكاليف العامة من ضرائب ورسوم ملقاة على كاهل المكلفين، وبالتالي انخفاض الثروة الفردية، لأن الفعالية الاقتصادية

تقوم على أساس المبادرة الفردية ، لذلك يجب المحافظة على أكبر قدر من المال بيد الأفراد والاقتصر على أدنى حد من الإيرادات العامة ، وبالتالي من حجم النفقات .

كما أن فقهاء علم المالية التقليديين ، الذين آمنوا بالدولة الحارسة نادوا بأن تكون النفقة العامة في حدودها الدنيا ، فلا تتجاوز ١٣٪ من الدخل القومي ، ولم يتعرضوا لوضع حد للنفقة العامة .

وبالمقابل نجد أن الدولة المتدخلة على العكس من ذلك ، إذ تتسع وظائفها ، وتزداد نفقاتها لتصل إلى أكثر من ٣٠٪ من الدخل القومي .

ومن خلال التجارب التي مرت بها دول العالم في الآونة الأخيرة نجد أن النفقة العامة قادرة على أن تزيد من قيمة الناتج القومي ، وذلك في حال استعمالها بشكل سليم ونافع ، وليس هناك ما يمنع أن تزداد النفقات العامة حتى تبلغ قيمتها ١٠٠٪ من الدخل القومي .

نستنتج مما سبق: أن موضوع تحديد النفقات العامة هو قبل كل شيء مسألة سياسية تتعلق بالعقيدة السياسية والاقتصادية للدولة .

ثانياً : المعيار المالي :

ويقوم هذا المعيار على أساس أن نفقات الدولة العامة تتحدد بحجم الإيرادات التي يمكن أن تحصل عليها الدولة ، وتتجلى قيمة هذا المعيار بصورة خاصة في الدول التي تتبع مبدأ توازن النفقات والإيرادات ، وهناك دول أخرى وضعت هذا المبدأ ضمن تشريعها الوضعي كسورية . حيث تنص المادة الثامنة فقرة (أ) من القانون المالي الأساسي على أن توضع الموازنة للدولة بشكل يراعي توازن النفقات والإيرادات .

إلا أن الإيرادات لا تقتصر على الاقتطاعات الضريبية حتى يتحدد حجم الإيرادات والنفقات بهذه الاقتطاعات ، وإنما تشمل أيضاً أنواعاً أخرى؛ كالإيرادات الناتجة عن ملكية الدولة ، واستثماراتها العامة ، والقروض .

ثالثاً : المعيار الاقتصادي :

يقوم هذا المعيار على أساس أن المصلحة الاقتصادية تقتضي بعدم تجاوز النفقات لحد معين، لأنه كلما ازدادت النفقات العامة قلت الفائدة التي تحققها .
وقسم النفقات حسب هذا المعيار إلى ثلاثة أقسام :

القسم الأول : يستخدم لتغطية خدمات لا يمكن للفرد الاستغناء عنها ، وتقوم بها الدولة كالدفاع ، والأمن .

القسم الثاني : يستخدم لأغراض أقل ضرورة للمواطن ، ويمكن للفرد أن يقوم بتأمينها إذا لم تقم بها الدولة .

القسم الثالث : وهو من قبيل البذخ والإسراف من قبل الدولة .

وفي حين نجد أنه كلما ازدادت النفقات العامة ازداد العبء الضريبي على المكلفين ، وبالتالي أصبح الاقتطاع العام يمس حاجات المواطن ، لذلك يرى بعض المؤلفين أن ازدياد النفقات العامة يتناسب طردياً مع الإسراف وعكساً مع المنفعة .

- وهناك فريق آخر من الاقتصاديين يقومون بالمنفعة التي يحصل عليها الفرد من النفقة العامة ، ويقومون بإجراء موازنة على درجة الكفاية بين القطاع العام والقطاع الخاص في تقديم السلع والخدمات ، فإذا كان الفرد يحصل على منفعة أكبر من جراء قيام الدولة بتقديم سلعة معينة ، أو بزيادة النفقات العامة مما لو قام القطاع الخاص بتقديمها ، فهذا يعني أننا لم نصل إلى الحد الذي يجب أن يقف عنده حجم النفقات العامة؛ لأن الزيادة في النفقة تقابلها زيادة في المنفعة وعكس ذلك صحيح . ومن خلال دراسة هذه المعايير الثلاثة نستنتج أنه لا يمكن وضع حد معين للنفقات العامة ، كأن لا يتعدى ربع الدخل القومي

مثلاً، فالحد الأمثل يتحدد وفقاً لهذه المعايير مجتمعة ، ويتغير حسب الحالة الاقتصادية و الاجتماعية للبلاد ، ويقع على السياسة أمر تحديد في كل حالة جديدة ، والعبرة ليست لحجم النفقات العامة؛ إنما لأنواع هذه النفقات، ومدى تأثيرها في الحياة الاجتماعية والاقتصادية.

ثانياً - الآثار الاقتصادية للنفقات العامة :

إن التوسع في النفقات العامة يؤدي ولو دون قصد إلى التأثير في الاقتصاد القومي وفي جوانب المجتمع كافة .

ولا تقتصر آثار النفقات العامة على الآثار المباشرة في هذه العناصر ، وإنما تحدث آثار غير مباشرة تنتج خلال ما يعرف بدور الدخل .

- الآثار الإجمالية العامة :

أولاً: إن النفقات العامة للدولة تساهم في دفع عجلة الاقتصاد الوطني نحو الأمام في برنامج التنمية الاجتماعية والاقتصادية ، والمشاريع الكبرى التي يعجز القطاع الخاص عن القيام بها .

ثانياً: إن النفقات العامة تعد المصدر المباشر بالنسبة لدخل كثير من المواطنين؛ من خلال دفع الدولة لرواتب العاملين لديها وأجورهم وتعويضاتهم وكذلك صرف الإعانات والمساعدات لبعض الفئات الاجتماعية.

ثالثاً : المنافسة بين الدولة والقطاع الخاص من حيث استخدام المواطنين، ويختلف تأثير ذلك تبعاً للحالة الاقتصادية ؛ لأنه في حالة الاستخدام الكامل تقوم منافسة قوية بين القطاعين العام والخاص من أجل اكتساب الخبرات واليد العاملة ؛مما ينعكس على مستوى الأجور ، وتأخذ بالارتفاع .

أم في حالة الاستخدام غير الكامل ؛ فلا يؤثر طلب الدولة المتزايد على مستوى الأجور بل قد يكون أداة لزيادة القوة الشرائية لدى المواطنين .

رابعاً: تعد الدولة وجميع المؤسسات العامة التابعة لها عميلاً جيداً للموارد الإنتاجية، فهي تستهلك مختلف أنواع السلع، و تشتري اللوازم لإدارتها، فتؤثر النفقات العامة في تنشيط حركة القطاعات الاقتصادية تبعاً لنسبة ماتستهلكه منها .





The logo of Damascus University is a circular emblem. It features a central yellow lamp with a flame, set against a background of radiating yellow lines. The lamp is encircled by a purple ring. The entire emblem is surrounded by a larger circle containing the university's name in Arabic script at the top and 'Damascus University' in English at the bottom.

المبحث الثالث:
مجالات ترشيد الإنفاق

المطلب الأول:

الجدوى الاجتماعية للمشروعات العامة

إن أهم المبادئ والنظريات التي ترمي إلى بيان الطريق لتحقيق أقصى نفع للمجتمع؛ تتحدد في مبدأ المنفعة القصوى للمجتمع؛ التي يتحقق من خلالها الحد الأمثل للإنفاق.

ويتحقق المستوى الأمثل للمجتمع من مجموع المستويات الفردية، ويسمح هذا المبدأ نظرياً بتحديد حجم الإنفاق العام، وذلك بالتوسع بالإنفاق إلى الحد الذي لا تتجاوز فيه الأضرار الحدية المترتبة على الضرائب المنافع المترتبة على الخدمة، وكذلك فإن هذا المبدأ يبرر فرض الضرائب بنسبة أعلى على الأفراد الذين يعود عليهم نفع أكثر من مشروع معين، إلا أن هذا المبدأ تكتفه بعض الصعوبات العملية^١:

- ١- يتعذر على متخذي القرار استكشاف تقديرات الأفراد للمنافع العامة، وبيان حجم الإنفاق، وكيفية توزيعه.
- ٢- إن هذا المبدأ معيب من الناحية النظرية، فهو يعتبر الضريبة مقابل الخدمات التي يحصل عليها الأفراد؛ مما يتطلب توازناً على مستوى الفرد بين المنافع التي يحصل عليها من جراء النفقات العامة، والضرائب التي يتحملها.
- ٣- إن هذا المبدأ يتجاهل طبيعة الظاهرة المالية؛ باعتبار أن مركز النشاط المالي هو الدولة لا الفرد.

١ - للتوسع راجع د. محمد أحمد الرزاز (رؤية المستقبل - دور الضرائب في تمويل الإنفاق العام في البلدان الآخذة بالنمو مع التطبيق على مصر) مجلة القانون والاقتصاد، عدد خاص بمناسبة العيد المؤي لكلية الحقوق جامعة القاهرة، ١٩٨٣.

٤- إن هذا المبدأ يعتبر أن هدف المالية العامة هو تقديم الخدمات العامة فقط، في حين أن للمالية العامة أهدافاً متعددة قد يصطدم تحقيقها بتطبيق هذا المبدأ، لأن المستفيدين من النفقات الاجتماعية هم أقل الأفراد مساهمة في التكاليف العامة.

وذهب آخرون إلى القول بمبدأ آخر هو أن الإنفاق الأمثل يتحقق بتساوي المنفعة الحدية في كل وجه من أوجه الإنفاق مع التكلفة الحدية الاجتماعية، ويقصد بالمنافع الحدية الاجتماعية مقدار الكسب الذي يعود على المجتمع من جراء النشاط الحكومي^١ أما التكلفة الحدية فإنها تبين مقدار ما ضحى به إنتاج القطاع الخاص نتيجة قيام الدولة بنشاطها، ويؤدي تطبيق المبدأ الجديد إلى ضرورة تساوي المنافع الحدية الاجتماعية في الأنشطة الحكومية المختلفة من ناحية، وإلى ضرورة تحقيق كل إنفاق لمنفعة مساوية على الأقل لمقدار ما ضحى به القطاع الخاص من إنتاج نتيجة قيام الدولة بالنشاط.

إلا أنه في عدد كبير من المجالات قد يكون من العسير تطبيق المبدأ الجديد تطبيقاً حسابياً دقيقاً لصعوبة قياس المنافع الحدية الاجتماعية بصورة دقيقة، وعلى الرغم من كل ذلك فإن هذا المبدأ سليم في حد ذاته للأسباب التالية:^٢

١- إمكان توافر البيانات في عدد من الأنشطة لتقدير المنافع والتكاليف كإنشاء الخزانات والسدود، وفي نطاق نفقات الدفاع وغيرها.

^١ - CF. HENDERSON P.D.: INVESTMENT CRITERIA FOR PUPIC ENTERPRISES, IN PUPIC ENTERPRISES EDITED BY TORVEY R. PENGUIN BOOKS 1971

^٢ - للتوسع في هذا المجال انظر

CHENEY H.B.: THE APPLICATION OF INVESTMENT CRITERIA, QUARTERLY, JOURNAL OF ECONOMIC.

مرجعين مشار إليه في بحث د. يوسف شباط، مجلة القانون، المرجع السابق، ص ٢١٦

٢- وضوح أهمية بعض النفقات في إشباع الحاجات العامة للمجتمع بالنسبة لبعض الحاجات الأخرى.

٣- تناقص المنفعة الحدية الاجتماعية مع زيادة التوسع في الإنفاق إذ تتعرض النفقات لقانون تناقص المنفعة بعد حد معين بطريقة تؤدي إلى أن تصبح المنافع الناجمة عن تزايد التوسع في إنفاق مهم؛ أقل في درجتها من المنافع الناجمة عن إنفاق محدود في نشاط أقل أهمية.

أولاً: القواعد الأساسية التي يمكن أن نسترشد بها لتحقيق الجدوى الاجتماعية للمشروعات العامة:

١- القاعدة الأولى:

أن يكون الإنفاق رشيداً (قاعدة تحقيق أكبر قدر ممكن من المنافع):

إن أحد عناصر النفقة العامة هو أن يقصد بها تحقيق نفع عام، ومن ثم فإن أحد ضوابط هذه النفقة تحقيق أكبر قدر ممكن من المنافع. وهذه المنفعة يجب أن يختلف مفهومها عن المفهوم الضيق للمنفعة عند الأفراد، فالدولة يمكنها أن توجه أموالها في شكل إعانات اجتماعية للعاطلين عن العمل، أو بقصد إعادة توزيع الدخل والثروات، أو بقصد زيادة الإنتاج، وتحسين جودته، وعلى هذا فإن مبدأ المنفعة يتحقق إذا توجه الإنفاق العام إلى إشباع الحاجات العامة. ومن أجل أن تحقق الدولة بإنفاقها العام أكبر قدر ممكن من المنافع، فإن هذا يوجب على الدولة أن تنظر في مقدار حاجة المجتمع إلى مختلف المشاريع، وأن تجري بينها مفاضلة على أساس ما يحققه كل منها من منفعة جماعية، ومن ثم تقرر كمية وتوقيت الإنفاق على كل من هذه المشاريع.

كما يتعين على الدولة أن تراعي في إنفاقها الوضع المكاني للبلاد، ومن ثم فإن الدولة - وهي بصدد تحقيق أكبر قدر ممكن من المنافع من نفقاتها العامة - تقسم هذه النفقات بشكل يراعي حاجات المحافظات، والأماكن المختلفة.

ويتصل بموضوع تحقيق أكبر قدر ممكن من المنافع موازنة النفقات العامة بالنسبة لمختلف الطبقات الاجتماعية؛ فإنها يجب أن توجه نفقاتها العامة؛ بحيث تستفيد منها تلك الطبقة على حساب غيرها من الطبقات الاجتماعية الأخرى. ولا شك أن المخطط هو الذي يقوم بهذه الموازنة بين الأوجه المختلفة للنفقات العامة على ضوء الأهداف الموضوعية في الخطة والمخطط - وهو يقوم بهذه الموازنة - يقرر ترتيب تنفيذ المشاريع التي تحقق له أهداف الخطة.^١ إذاً يجب العمل على أن يكون الإنفاق محققاً لأقصى نفع للمجتمع، ويتطلب ذلك وضع خطة إنفاقية محكمة للعمل على تحقيق أهداف المجتمع خلال فترة زمنية محددة مستندة إلى معلومات وافرة عن منافع وتكاليف الأنشطة المختلفة ومكوناتها، ويتم ذلك من خلال تقدير المنافع والتكاليف، وتقدير الإنفاق، والبحث واستكشاف الحلول البديلة، وقياس النتائج، وبيان أفضل السبل لتحقيق الأهداف المنشودة؛ إلا أن قاعدة تحقيق أكبر قدر ممكن من المنافع، قاعدة تكتنفها بعض الصعوبات المتمثلة في مدى توافر الإحصائيات الدقيقة، ومدى تحقق التنبؤات المتعلقة بالتكلفة والمنافع، وكيفية تقدير الآثار غير المباشرة الناجمة عن إقامة المشروع. وكذلك دقة اختيار سعر الخصم لحساب المنافع والتكاليف المستقبلية بالقيمة الحاضرة.^٢

^١ - د. يوسف شباط، محاضرات في الإدارة المالية، أقيمت على طلاب دبلوم العلوم الإدارية والمالية، كلية الحقوق، جامعة دمشق، العام الدراسي ١٩٩٥-١٩٩٦.

^٢ - تتم المقارنة بين المشروعات المختلفة عن طريق قسمة عدد العمال الذين سوف يستخدمهم المشروع على احتياجات المشروع الرأسمالية، والمشروع الذي سوف يحقق أعلى نسبة هو المشروع الذي يفضل على غيره من المشروعات، انظر في هذا المجال:

وعلى الرغم من هذه الصعوبات؛ فإنه يمكن اعتماد هذه القاعدة والاسترشاد بها في تقرير بعض الخدمات والتوسع فيها ، وإن التغلب على هذه الصعوبات التي تعترض تطبيق هذه القاعدة يتم من خلال معالجة كل خدمة على حدة ، وتقدير الحاجات والمنافع بصورة تقريبية مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الخدمة وهدفها ، وضرورة تشجيع الجهود في هذا المجال لتحقيق سياسة الترشيد في اختيار النفقات. وعلى ذلك فإن الاستثمارات ليست هدفاً في حد ذاتها ، ولكنها أداة لرفع مستوى المعيشة وزيادة الدخل؛ مما يتطلب دراستها والمقارنة بينها لاختيار أكثرها نفعاً للمجتمع ، وبيان معايير تفضيل المشروعات ، وما تمثله من قيمة للاقتصاد الوطني. ويتم ذلك وفق معايير خاصة لمعرفة فوائد المشروع وتحديدتها ، ومن هذه المعايير:

- (١) معيار كثافة استخدام عنصر من عناصر الإنتاج^١ حيث تتصف الكثير من الدول النامية بتوافر عنصر العمل ، واليد العاملة ، وقدرة رأس المال ، ولذلك نجد ميلاً لدى هذه الدول للقيام بالمشروعات التي تعتمد كثيراً على اليد العاملة؛ لما في ذلك من مزايا أهمها زيادة العمالة ، ومحاربة البطالة ، وزيادة الدخل القومي.
- (٢) معيار حجم المشروع: تتطلب المقارنة بين المشروعات المختلفة تبعاً لحجمها معرفة مزايا ومساوئ كل منها^٢ ، فالمشروعات الصغيرة لها مزايا عديدة بالنسبة للدول النامية؛ لسهولة تجميع رأس المال الذي تتطلبه ، وسرعة

١ - د. يوسف شباط، المرجع السابق، محاضرات في الإدارة المالية، ص ٤٠٣ وما بعدها

٢ - انظر في هذا المجال.

DASQUPTA NAD PEARCE; (OSTBENFIT ANALYSIS, THEORY AND PROACTICE. OP. CTT.P.113 ETS

مشار إليه في بحث د. يوسف شباط، عقلنة الخيارات المتعلقة بالموازنة، المنشور في مجلة الحقوق، الصادرة عن مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، العدد الثاني، السنة الحادية والعشرون، ص ٢١٩.

إنتاجها، وقلة الكفايات الفنية والإدارية فيها. ولكن للمشروعات الكبرى مزايا عديدة أيضاً، إذ أنها تحقق ضخامة الإنتاج، وتخفيض التكاليف، وإحداث التغييرات الجذرية في هيكل المجتمع.

(٣) معيار العملات الأجنبية: تمثل المشروعات التي توفر العملات الأجنبية أهمية خاصة في الدول إلى العملات الأجنبية، التي يستلزمها استيراد الأجهزة والآلات اللازمة لاستثمار المشروع، وما سيحققه من توفير لهذه العملات في مرحلة الإنتاج.^١

وقد تعددت المعايير التي على أساسها يتم حساب مدى ما يوفره المشروع من العملات الأجنبية، وأهمها الوفر الصافي من العملات الأجنبية - إنتاجية الاستثمار الأجنبي - القيمة الحالية للوفر من النقد الأجنبي - الإنتاجية الحدية للنقد الأجنبي.^٢

(٤) معيار الربح التجاري: إن هذا المعيار يمكننا من تقييم المشروع وفق نظرة شاملة له. وهو المعيار الأكثر شيوعاً واستخداماً عند إقدام الأفراد والمؤسسات على الاستثمار، إذا تسمح الدراسات الموضوعية للسوق والأسعار والتكاليف، بتقدير تقريبي للأرباح المنتظرة لهذا المشروع، ويطبق هذا المعيار على الاقتصاديات المغلقة والاقتصاديات المفتوحة؛ حيث يتمتع في الأخيرة سعر الصرف الرسمي، ويحقق هذا المعيار عملية التنمية الاقتصادية.^٣

^١ - للتوسع: راجع مصطفى الأروادي: التقييم الاجتماعي للمشروعات، معهد التخطيط القومي، مذكرة داخلية رقم ٥٦٨، حزيران ١٩٧٧.

^٢ - مصطفى الأروادي، التقييم الاجتماعي للمشروعات، معهد التخطيط القومي، مذكرة داخلية رقم ٥٦٨، يونيو، ١٩٧٧، ص ١١-١٢.

^٣ - OCKSTEIN O. THE CHOLICE BETWEEN PRIVATE AND PUBLIC GOODS, OP CTT P267.

مشار إليه في بحث د. يوسف شباط، المرجع السابق، ص ٢٢٠

٥) معيار العائد الاجتماعي للمشروع: إن هدف هذا المعيار هو بيان القيمة الحقيقية للفائدة التي تعود على المجتمع، نتيجة القيام بالمشروع "ولقياس العائد الاجتماعي تتخذ القوائم المالية المعدة لبيان الربح المتوقع أساساً لقياس العائد الاجتماعي المتوقع، وإضافة إلى ذلك فقد يكون المشروع أقل تكلفة، أي: أن هذا المشروع يقوم على أساس الربحية التجارية، أو يفضل هنا الذي يحقق أعلى عائد اجتماعي من بين المشروعات المعروضة للتقييم.

والسؤال المطروح الآن هو: هل الدولة ملزمة باعتماد هذه المعايير؟

في الواقع إن هذه المعايير ليست ملزمة للدولة فقد يوجد تعارض بين الأهداف الاقتصادية المختلفة كالتعارض بين الاقتصاد في الإنفاق، ومعالجة وضع اقتصادي معين. فمثلاً في فترة الكساد تكون النفقات الأكثر ملاءمة للمعايير الاقتصادية قليلة التأثير الآني، بينما تكون النفقات الأكثر تكلفة سريعة المفعول، مما يدفع إلى تفضيلها. كما قد يوجد تعارض أحياناً بين الهدف الاقتصادي والهدف الاجتماعي، فبناء مدرسة في مكان ما لا يحكم عليه بتكاليفه الاقتصادية فقط. إذ أن الهدف الاجتماعي لهذا المشروع له أهمية كبرى في رفع مستوى التعليم في منطقة بناء المدرسة، وكذلك الأمر بالنسبة للإعانات، والمنح الاقتصادية التي تخضع لفلسفة اجتماعية أكثر من خضوعها للمنطق الاقتصادي. وقد يكون هناك أيضاً تعارض بين المنطق الاقتصادي، والمنطق السياسي للكثير من النفقات.

فمثلاً للاختيار بين برنامجين للتنمية يحققان نفعاً اجتماعياً متساوياً، يتم الاختيار بينهما نتيجة قرار سياسي^١.

^١ - راجع: U.N.MANUAL ON ECONOMIC, DEVELOPMENT PROJECTS, OP.CITT.P226

مشار إليه في بحث د. يوسف شباط، المرجع السابق، ص ٢٢١.

من ذلك كله يتضح أن هذه المعايير ليست ملزمة للدولة ، ولكن تنحصر فائدها في بيان طريق للسير عليه ، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة المشروعات ، وجدواها الاجتماعي والاقتصادي ، وعدم الفصل بين الأهداف الاقتصادية للدولة ، والأهداف السياسية التي ترمي إلى تحقيق المنافع العامة للمجتمع . كما أن هذه المعايير قابلة للقياس بصورة تقريبية كونها عوامل كمية ، خاصة إذا ما توافرت الإحصائيات والبيانات اللازمة عن المشاريع المختلفة .

٢- القاعدة الثانية:

الاقتصاد في الإنفاق والعمل على زيادة إنتاجيته:

يجب على السلطات القائمة بالإنفاق العام أن تقوم بهذا الإنفاق ، مع تجنب التبذير فيه ، ومن ثم فإنه يجب أن لا تتفق أي مبلغ إلا لمبرر ، وأن تسير في المرافق العامة بأقل التكاليف ، ذلك أن النفقات العامة مبررة فيما تحققه من منفعة اجتماعية ، ولا يتصور تحقيق هذه المنفعة إذا كان الإنفاق العام تبذيرياً ، ولعل أول من نادى بقاعدة الاقتصاد في الإنفاق العام هو "ساي SAY" حيث أخضع الاستهلاك العام - مثله في ذلك مثل الاستهلاك الخاص - لمبدأ الوفر ، وطالب بأن يكون الإنفاق في حدود ما يجب إنفاقه ، وأن تدفع الإدارة ثمن الأشياء في حدود قيمتها^١.

وتظهر أهمية قاعدة الاقتصاد في الإنفاق العام إذا لاحظنا أن القائمين على هذا الإنفاق - وهم يتصرفون في أموال لا تخصهم - يتصرفون في مبالغ ضخمة تغري على البذخ والتبذير ، ومن مظاهر التبذير زيادة عدد الموظفين والمستخدمين عن

^١ - SAY(J.B),"COURS COMPLET D'ECONOMIE POLITIQUE PRATIQUE" VAL. 5,PARIS1829, P.121

نقلاً عن د. محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، مطبوعات جامعة حلب، ١٩٩٠، ص ٥٨.

الحد اللازم، ووضع كل من هؤلاء في غير مكانه المناسب، والمبالغة في تقدير المبالغ اللازمة لإنشاء بعض المشروعات العامة، والاهتمام بالزخارف في الدوائر الحكومية.

وفي الدول المتخلفة اقتصادياً نجد أن الإنفاق العام يتجه للتبذير بفعل أثر المحاكاة EFFET DE DEMONSTRATION أي: محاكاة طرق الإنفاق السائدة في الدول المتقدمة.

وتبذير الأموال العامة يؤدي إلى إضعاف الثقة في مالية الدولة، كما أنه يسمح للمتهربين من الضرائب بتبرير فكرة تهربهم في أعين الممولين.

وتطبيق قاعدة الاقتصاد في النفقات العامة لا يعني التقتير في هذه النفقات، فالتقتير مذموم نظراً لأنه يعني الشح في الإنفاق حتى على المسائل التي يحقق فيها الإنفاق منفعة اجتماعية كبيرة، بينما نجد أن قاعدة الاقتصاد تعني أن يكون الإنفاق على جوهر الموضوع بكميات كبيرة تناسبه، كما يعني تجنب الإنفاق على هوامش الموضوع إلا بقدر.^١

وتطبيق قاعدة الاقتصاد يتطلب تضافر وتعاون جهود مختلفة، ومن هذه الجهود:

- (١) رقابة الرأي العام: فهذه الرقابة كفيلة بالكشف عن بعض مواطن التبذير.
- (٢) الرقابة الإدارية والبرلمانية: وهذه الرقابة تقوم بدور فعال في كشف التبذير، ومعاقبة من قام به.

^١ - د. محمد سعيد فرهود، المرجع السابق، ص ٥٩.

(٣) الجهاز الإداري الكفاء؛ ذلك أن الرقابة الإدارية وحدها لا تكفي؛ لأنها لا تستطيع أن تضبط جهازاً إدارياً قليل الكفاءة ولا شك أن الدول المتخلفة اقتصادياً يسود فيها وجود الأجهزة الإدارية القليلة الكفاءة.^١

إذاً يتعين على الحكومات مراعاة الاقتصاد في إنفاقها "، ويقصد بهذه المراعاة حسن التدبير، والابتعاد عن التبذير، والسعي لتحقيق أكبر عائد ممكن بأقل نفقة ممكنة.^٢

فتبذير الأموال العامة هو ضياع لها، ولغرض استخدامها في نواح أكثر نفعاً، ويتطلب تحقيق الوفرة في الإنفاق، ورفع إنتاجيته معرفة بجميع تكاليف الإنتاج ومقداره. وقد تظهر بعض الصعوبات في تحديد معيار التكلفة، ولكن يمكن الوصول إلى هذا المعيار ببعض التحليل والتعمق، فيمكن مثلاً معرفة إنتاجية مدرسة بنسبة عدد التلاميذ إلى ما تتكلفه المدرسة.

وهذا المعيار يسمح بقياس إنتاجية الخدمة التي تقدمها المدرسة، إضافة إلى معرفة نسبة الناجحين في المدرسة، ومقدار التحصيل العلمي للطلبة، وتحقيق هذه المدرسة لهدفها المتمثل في نشر التعليم والمعارف، وهذا يتطلب تعمقاً أكبر لاختيار المعيار السليم والدقيق.

وكذلك فإن السعي لتحقيق الوفرة في الإنفاق يستلزم بحث الفرص البديلة وتكاليفها؛ لاختيار أقلها تكلفه لتحقيق الهدف.

إن البحث في زيادة إنتاجية الإنفاق العام يتعذر فصله عن الإصلاح الإداري، إذ أن ضياع جزء غير قليل من الأموال يرجع إلى ضعف كفاية الجهاز الإداري،

^١ - د. عبد العال الصبان: "مقدمة في علم المالية العامة، والمالية العامة في العراق" المرجع السابق، ص ٧٦-٧٧.

^٢ - للتوسع انظر: د. يوسف شباط، محاضرات في الإدارة المالية لطلاب دبلوم العلوم والمالية لعام ١٩٩٥-١٩٩٦، كلية الحقوق، جامعة دمشق، ص ٤٤ وما بعدها.

والإسراف في النفقات، وزيادة تكاليف الخدمات. ويستلزم الحد من هذا الضياع القيام بالإصلاح الإداري، وتنظيم الإدارة الحكومية، من خلال التقليل من العمليات الروتينية، وتحديث القوانين، إضافة إلى التقسيم الوظيفي للميزانية، إذ تقسم الميزانية حسب أغراضها، فتجمع العمليات المالية التي تخدم غرضاً معيناً في مجموعة واحدة بصرف النظر عن الجهة الإدارية التي تتبعها الميزانية، مما يمكن من تحليل النشاط الحكومي، وبيان تطوره، وكذلك ينبغي النظر إلى تكلفة البرامج في عدد من السنين، واختيار معايير محددة لتقييم الأداء.

٣ - قاعدة الترخيص:

تخضع النفقة - ونظراً لأنها تتضمن مبالغ كبيرة تخصص لإشباع الحاجات العامة - لإذن سابق من الجهة المختصة، وهذا الإذن قد يختص بتقرير البرلمان على النطاق المركزي، أو الهيئات المحلية ضمن حدود اختصاصها الزماني والمكاني.

فلا بد لصرف النفقة العامة من أن يكون هناك إجازة مسبقة بالإنفاق، فلا يجوز أن ينفق مال عام ما لم يأذن بذلك المجلس التشريعي، أو المجلس المحلي على مستوى الوحدات الإدارية، وذلك تأييداً لحق الشعب في مراقبة الإنفاق.

وتعد قاعدة الترخيص مظهراً من مظاهر الاختلاف بين النفقات العامة والنفقات الخاصة، ذلك أن النفقات العامة هي وحدها التي تخضع لقاعدة الإذن السابق من البرلمان، أو من الهيئات المحلية المختصة، ويتم الحصول على هذا الترخيص وفق إجراءات معينة، أما النفقة الخاصة فلا يتطلب صرفها سوى قيام من يملك حق الإنفاق بالصرف، دون أن يحتاج إلى إذن مسبق، وهذه القاعدة مهمة جداً في صيانة الأموال العامة، والحفاظ عليها من الهدر والتبذير والإسراف، عن طريق رقابة ممثلي الأمة، وإطلاعهم على أوجه الصرف.

مما تقدم نستطيع القول: إن وضع ضوابط دقيقة للإنفاق العام يساهم إلى حد كبير في ترشيده عن طريق اختيار النفقة الأصلح والأكثر عقلانية بأسلوب علمي ومنطقي، يساعد على توفير المال العام، وحمايته من جهة، وتوجيهه نحو المشروعات الاستثمارية التي تحقق أكبر قدر ممكن من المنفعة، والاستغناء عن النفقات غير الضرورية، أو الحد منها ما أمكن؛ لتحقيق عملية التنمية الاقتصادية الشاملة.

ثانياً: نظام تحليل التكلفة والعائد كأداة لدراسة الجدوى

الاجتماعية، ووسيلة لترشيد الإنفاق، وتحقيق التنمية الشاملة:

يعتبر نظام تحليل التكلفة والعائد الأداة الأساسية والمهمة من أدوات عقلنة النفقة وترشيدها بأسلوب علمي، ومنطقي سليم، وبالتالي يساهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية والتطور.

وعلى هذا سنبحث على التوالي المقصود بنظام تحليل التكلفة في الفقرة الأولى، على أن تخصص الفقرة الثانية لخصائص نظام تحليل التكلفة والعائد.

١ - المقصود بنظام تحليل التكلفة والعائد:

تتعدد التعريفات لهذا الإصلاح بتعدد الفقهاء، فقد عرفه بعضهم "بأنه الدراسة التي تحاول أن تحدد كمياً التكلفة والعائد للمدى الممكن من البدائل"^١ في حين عرفه "KAFANG" بأنه تكنيك منهجي لتخصيص النفقات العامة، ومن ثم الموارد المحدودة، وهو لا يخرج عن كونه تحليلاً اقتصادياً لقرارات الإنفاق العام.^٢

واعتبره "KAFANG" بموجب هذا التعريف بأنه طريق للتحليل الاقتصادي تفيد عملية صناعية القرارات، واتخاذها في المجتمعات ذات النظم الاقتصادية المختلفة، يعكس اهتمام المستهلك والصالح العام في صورة الدفاع، والحماية من المرض، وخاصة عندما يمكن حساب تلك القيم على أساس نقدي.

^١ - HARY HARTRG, CRITERIA FOR EVOLVATION INPLANNING STATE AND LOCAL PROGRAME 1968 P14

^٢ - KAFANG H.THE INTERNATIONAL SENINERAN THE USE OF MANAGEMENT TECHNIQUE INPUBLIC ADMINISTRATION OF DEVELOPING COUNTRIES,1971.P56

بينما عرفه DASGUPTA AND PEARQ بأنه " طريقة لتقرير ما يفضله المجتمع عندما يتحتم اختيار رغبة واحدة من بين رغبات متعددة، إنه الطريقة التي تساعد متخذ القرار على اختيار الرغبة التي يفضلها المجتمع أكثر من غيرها".¹

وعرفه دليل الأمم المتحدة بأنه " معيار وليس فناً لتوفير نام منطقي لاختيار المشروع مستخدماً الأهداف والقيم القومية، والمشروعات تقوم على أساس تأثيرها المحدود في الاقتصاد، وهذا التأثير يقوم باستخدام دلائل تعكس الأهداف القومية".² وأكثر التعاريف شيوعاً تعريف "TURVEY AND PREST" حيث عرف نظام تحليل التكلفة والعائد " تكتيك في تخطيط الاستثمارات، أو تقييم المشروعات، ويعتبر تكتيكاً مرغوباً فيه بالنسبة للمشروعات ذات المدى القصير والمشروعات ذات المدى الطويل".³

إن كون تعريف نظام تحليل التكلفة والعائد بأنه الوسيلة أو الأداة التي تضمن الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، وتحويلها إلى طاقات إنتاجية كبيرة، وتحقيق عملية التنمية الاقتصادية الشاملة بتوجيه الاقتصاد، والتأثير في بنيانه عن طريق وضع الخطط الخمسية، وتنفيذ المشروعات الصناعية والزراعية، واستثمار الثروات الطبيعية، وتوزيعها على الاستخدامات المتعددة توزيعاً، يحقق زيادة في الموارد الاقتصادية، ويزيد من القدرة الإنتاجية والدخل القومي، ويزيد من السوية الحياتية للمواطنين، ووضع برامج التنمية، وضمان الاستقرار الاقتصادي، وإدارة المرافق الحيوية.

¹ - DASGUPT AND PEAREC, COST – BENEFIT ANALYSIS, THEORY AND PRACTICE, OP CIT P.19

² - UN, GUIDE LIN FOR PROJECT EVOLUATION, OP . CIT , P14

مشار إلى هذا المرجع في بحث د. يوسف شباط، المرجع السابق، ص ٢٢٤

³ - TURVEY AND PREST; COST BENEFIT ANALYSIS, A SORVY, ECONOMIC, JAVRANAL, DECEMBER 1956,P686

يتبين لنا مما تقدم أن نظام تحليل التكلفة العائد هو أداة لترشيد الإنفاق العام، ويهدف إلى حماية الأموال العامة، ويضمن الاستخدام الأمثل لها، ويحول دون الإساءة إليها، كما أن هذا النظام يساعد بشكل ملموس على تحقيق عملية التنمية الاقتصادية الشاملة، عن طريق التركيز على نشاطات البنية التحتية، كالمواصلات والطرق والاتصالات والطاقة والتعليم المهني والاهتمام بالصحة العامة، ودعم القطاع الصناعي، وتشجيعه عن طريق التسهيلات الائتمانية، والإعفاءات، والخوافز الضريبية.

ولعل أبرز المحاور التي تركز عليها عملية التنمية هي:

- (١) مواصلة الجهود الرامية إلى ترشيد الإنفاق العام الحكومي، والتحكم في مسار الإنفاق الإنمائي، وحصره في حدود تتناسب ومستلزمات المحافظة على النشاط الاقتصادي، في حدود توافر الموارد المالية المحلية.
- (٢) تحديد الأهداف التي ترمي إليها عملية التنمية الاقتصادية، وتكون دقة الأهداف أكبر كلما أمكن تحويلها إلى مقاييس كمية، كالأرقام والأحجام والأعداد.
- (٣) تحديد الأولويات في التنفيذ حسب الأهمية: إن وضع تصور شامل لخطة التنمية يساعد على ترتيب محتوياتها من البرامج والمشروعات حسب الأولويات في التنفيذ؛ وفقاً لبرنامج زمني معين، وعلى شكل معين أيضاً.
- (٤) تحدي الوسائل اللازمة لتحقيق عملية التنمية الاقتصادية.

٢ - خصائص نظام تحليل التكلفة والعائد:

- (١) نظام تحليل التكلفة والعائد هو أداة لترشيد الإنفاق العام، وطريقة لتخصيص النفقات العامة، ومن ثم الموارد المحدودة، وهو لا يتعدى أن يكون تحليلاً اقتصادياً لقرارات الإنفاق العام، ولكنه ذات صبغة معينة، حيث لا يهتم مثلاً بآثر الإنفاق العام على مستوى العمالة، أو التضخم، أو ميزان المدفوعات، أو

- النمو الاقتصادي، ولكنه يعالج قضايا تتشابه مع قضايا الإنفاق الفردي، فهو إذاً يدخل في نطاق تحليلات الاقتصاد الجزئي، وليس الكلي.^١
- (٢) تتمثل الخاصية الأساسية لنظام تحليل التكلفة والعائد في أنه نظام يقيس التكلفة والعائد من وجهة نظر المجتمع ككل، وليس من وجهة نظر فرد، أو جهة معينة.^٢
- لذلك يهتم نظام تحليل التكلفة والعائد بما إذا كانت المصلحة الاجتماعية تستلزم تخصيص اعتمادات معينة لإقامة مشروع، أو لا تستلزم ذلك، وإذا استلزمت المصلحة العامة تخصيص مثل هذا الاعتماد؛ فإنه يجب اختيار المشروعات التي تحقق أقصى عائد اجتماعي ممكن.
- (٣) نظام تحليل التكلفة والعائد هو أداة للربط بين الأهداف القومية وبين تقييم المشروعات واختيارها، حيث يلعب دوراً مزدوجاً، فهو يهدف من جهة إلى تحقيق الصالح العام للمجتمع، وهو أداة لترشيد القرارات الاستثمارية من جهة ثانية.
- (٤) إن نظام تحليل التكلفة والعائد يستخدم عند المقارنة بين المشروعات المختلفة، واختيار أفضلها.

^١ - KAFANG H: THE INTERNATIONAL SEMINAR ON THE USE OF MANAGEMENT TECHNIQUE IN PUBLIC ADMINISTRATION, OP.CIT.P54

^٢ - MISBAN EJ; COST – BENEFIT ANALYSIS, OP,CITP.6

مشار إليهما في بحث دكتور يوسف شباط، المرجع السابق، ص ٢٢٦.

المطلب الثاني:

ترشيد النفقات العامة باستخدام الموازنة العامة للدولة

أولاً : مفهوم ترشيد الإنفاق:

إن مفهوم ترشيد الإنفاق هو اختيار أمثل للنفقة العامة، يحدد بدقة وفق منهج موضوعي ويهدف إلى بيان قدرة الوسائل الفنية في تحديد قيمة العائد في المجالات العامة، وهو يعني أيضاً التركيز الأولي على بعض القطاعات، وبعض المشكلات الكبيرة ذات الأولوية، وإعداد استراتيجية على المدى المتوسط لاختيار النفقة الرشيدة.

إن الجهد الذي تبذله الإدارة يهدف إلى التلاؤم والتطوير ومواجهة المشكلات الحقيقية وفق مناهج ووسائل ملائمة، يسعى إلى عقلنة الاختيارات المتعلقة بالموازنة، والبحث عن المنفعة القصوى من النفقات العامة، وتحقيق أهدافها في المجتمع.^١ لقد أصبح اختيار النفقة الأكثر أهمية المشكلة الرئيسية، فالنفقات العامة تزداد بنسبة كبيرة تتخطى الناتج القومي الإجمالي، لذلك أصبح من الضروري العمل المبرمج لاختيار النفقة الضرورية ذات المردود الاجتماعي، والاقتصادي الذي ينعكس إيجابياً على المجتمع، ويلبي حاجات المواطنين وازدهار الحياة الاقتصادية. وهذا ما يؤكد ضرورة عقلنة هذه الخيارات، والاسترشاد بالأساليب العلمية المنطقة لاختيار النفقة الرشيدة والأكثر نفعاً وصلاًحاً. فليس المهم أن تتفق الدولة بمبالغ كبيرة حتى تزدهر الحياة الاقتصادية، وإنما تتفق بصورة أكثر عقلانية؛ لذلك يجب أن تسترشد بأسلوب عقلاني أكثر منه تقليدي، واستقرائي أكثر منه

^١ - د. يوسف شباط، المرجع السابق، ص ٤٠٥ وما يليها.

قياسي، وعلمي أكثر منه سياسي، ويتطلب هذا الأسلوب دراسة تخصيص الاعتمادات وفق ثلاث مراحل رئيسية:

(١) تحديد أهداف كل إدارة أو هيئة عامة وفق جدول أفضليات، وتحقيق الوسائل المستخدمة لبلوغ هذه الأهداف، وتحديد كلفة كل وسيلة لتحقيق الأغراض المطلوبة خلال فترة زمنية معينة، واختيار الوسيلة الأفضل بشكل عقلاني.

(٢) وضع برنامج أو مشروع لكل هدف تنوي الدولة تحقيقه خلال فترة زمنية محددة.

(٣) توزيع هذا البرنامج أو المشروع على موازنة السنوات المختلفة إذا اقتضت الحاجة ذلك، أي: ترجمته إلى أرقام ترصد في الموازنة العامة على مدى السنوات المقبلة.

لقد اعتمدت فرنسا أسلوب ترشيد اختيارات الموازنة، وهو أسلوب مستمد أساساً من نظام استخدام التخطيط والبرامج ونظم التحليل، وقد برزت فكرة هذا الأسلوب لترشيد الإنفاق في فرنسا نتيجة للاعتبارات التالية:^١

(١) إن الخصائص العامة للأساليب التقليدية لإعداد الموازنة لم تكن تساعد على اختيار البدائل المختلفة، حيث كانت تركز الأساليب التقليدية على القواعد المحاسبية، دون اللجوء إلى التحليل الاقتصادي؛ الذي يتم بوساطة الأساليب الفنية الحديثة؛ التي تساعد على تحديد الإمكانيات لخدمة العمل المستهدف، مع تقييم النتائج التي تسفر عنه.

(٢) إن الأسلوب القديم لإعداد الموازنة تم وضعه في ظروف كانت الموازنة العامة فيها لا تشكل إلا جزءاً بسيطاً من الدخل القومي، وقد كان واضعو الموازنة

^١ - للتوسع راجع د. يوسف شباط، محاضرات في المالية العامة لطلاب دبلوم القانون لعام ١٩٩٥ - ١٩٩٦، كلية الحقوق، جامعة دمشق.

يحرصون على الحصول على إذن من البرلمان لتحصيل الواردات ودفع النفقات، وإجراء التوازن بين الإيرادات والنفقات دون الدخول في مناقشة فاعلية الإنفاق، وهذا الأسلوب لم يعد متلائماً مع متطلبات الحياة الجديدة والحاجات الاجتماعية المتنامية.

٣) لقد أصبحت الحكومة، لأسباب سياسية واجتماعية، غير قادرة على رفع معدل الضرائب السائدة، مما يتطلب ضرورة إيجاد وسائل أفضل لتوزيع الدخل القومي وترشيد النفقات، والتركيز على المشروعات الأكثر فاعلية.

٤) ظهور الحاجة إلى البحث عن وسائل حديثة لتطوير الإدارة واللجوء إلى الوسائل العلمية لاتخاذ القرار وزيادة كفاءة العاملين، مما يؤدي إلى تطوير الموازنة بما يساير النمو في الاقتصاد القومي.

ومن أجل كل الاعتبارات السابقة تم إدخال تعديلات على النظام الفرنسي القديم، وتطويره شاملاً خلال عام ١٩٧٥، في أسلوب جديد هو أسلوب ترشيد اختيارات الموازنة لمسايرة التطور الكبير الذي طرأ على وظائف الدولة الحديثة. ولقد كان الباعث الرئيسي لاستخدام أسلوب ترشيد اختيارات الموازنة نتيجة لرغبة الإدارة الحكومية وليس استجابة لضغوط سياسية.

وأخيراً لقد مر ترشيد النفقات العامة باستخدام الموازنة العامة للدولة بثلاث مراحل رئيسية تبعاً لمراحل تطور الموازنة حيث تطور الترشيح من ترشيح مالي إلى ترشيح أداء وأخيراً ترشيح عن طريق التخطيط والبرمجة وسوف نبحث هذه المراحل على التوالي:

١ - ترشيح النفقات العامة عن طريق موازنة الرقابة (الترشيح المالي):

جرت الرقابة على الأموال العامة بأطوار متعددة، غير أنها لم تتل العناية الواجبة إلا بعد أن سادت الأنظمة الدستورية في كثير من الدول الحديثة، حيث قضت هذه الأنظمة بتحويل الهيئات النيابية في تلك الدول حق الرقابة على الأموال

العامة، وجعلت لهذه الهيئات حق مناقشة الموازنة العامة وإقرارها، وقد كانت بريطانية السبابة في هذا المجال، فقد استطاع مجلس العموم البريطاني في عام ١٦٢٨ أن يحصل على ضرورة موافقة ممثلي الشعب على كل ضريبة قبل فرضها، وأصدرت وثيقة باسم وثيقة إعلان الحقوق ثم تبعتها الولايات المتحدة عام ١٧٨٢ وفرنسا عام ١٧٨٩، ثم تبعتها بقية الدول، وبهذا ظهرت الرقابة البرلمانية في العالم على الإيرادات أولاً، ثم على النفقات فيما بعد، ومنعت الحكام آنذاك من فرض أي ضريبة أو صرف أي نفقة دون موافقة البرلمان.

وقد تمثل ترشيد النفقات العامة بوضع نظام مناسب للرقابة على النفقات العامة يهدف إلى إقامة نظام مترابط للرقابة على الإنفاق، والتأكد من أن هذه النفقات قد صرفت في الأوجه المخصصة لها في الموازنة العامة للدولة، دون أي تلاعب، أو إسراف في استخدام الأموال العامة عن طريق فرض رقابة مركزية على المصروفات، والقضاء على كل أشكال الانحراف والتبذير من خلال أحكام الرقابة على الوزارات والإدارات والمؤسسات العامة. وهذا الأسلوب يحد من الاختلاس وتبديد الأموال، كما يساعد على تطبيق مبدأ المحاسبة^١.

مما تقدم نلاحظ أن الترشيح في هذه المرحلة كان يتم عن طريق التركيز على الاعتبارات المالية فحسب، من خلال مراقبة أوجه الصرف، والتأكد من عدم تجاوز الاعتمادات المحددة في الموازنة العامة، والهدف منها هو فحص حسابات الحكومة، ومستندات الصرف والتحصيل.

فترشيح الإنفاق العام هنا لا يهتم بالأعمال التي تقوم بها الحكومة، ولا تكاليف الخدمات، أو دراسة الجدوى الاقتصادية من النفقة، وإنما يهدف إلى التأكد من أن النفقات قد تمت في حدود الاعتمادات المقررة في الموازنة.

^١ - د. عصام بشور: المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة جامعة دمشق، ١٩٨٨، ص ٥٧.

٢ - ترشيد النفقات العامة عن طريق موازنة البرامج والأداء:

ظهرت فكرة موازنة البرامج والأداء أول ما ظهرت في الولايات المتحدة في عام ١٩١٣ في مدينة نيويورك، وفي عام ١٩٣٤ أعدت وزارة الزراعة الأمريكية ميزانيتها على أساس المشروعات والأنشطة، ثم تلتها هيئة وادي التسي التي أعدت ميزانيتها على أساس البرامج والإنجازات، ثم انتشر نظام إعداد الميزانيات على أساس البرامج في وزارة الدفاع الأمريكية.

وقد أوصت لجنة هوفر الخاصة بإصلاح الجهاز الحكومي في أمريكا في تقريرها الصادر عام ١٩٤٩ بتعديل فكرة الموازنة الاتحادية كلها لتقوم على أساس البرامج في وزارة الدفاع الأمريكية.

وقد أوصت لجنة هوفر الخاصة بإصلاح الجهاز الحكومي في أمريكا في تقريرها الصادر عام ١٩٤٩ بتعديل فكرة الموازنة الاتحادية كلها لتقوم على أساس المهام والأنشطة والمشروعات.^١

وفي عام ١٩٥٠ صدر نظام قانون المحاسبة والميزانية نص فيه على تبويب الموازنة على أساس المهام والأنشطة.

وفي عام ١٩٥٥ أوصت لجنة هوفر الثانية بما أوصت به اللجنة الأولى، غير أنها استخدمت في تقريرها اصطلاح موازنة البرامج، وقد ألقى ذلك الضوء على موازنة البرامج والأداء، فأصدرت الأمم المتحدة كتيباً عن موازنة البرامج والأداء سنة ١٩٦٥.^٢ وقد عرفها بعض الفقهاء بأنها تقرير مالي يوضح الأنشطة التي يعهد للسلطة التنفيذية المختلفة التي ستقوم بالتنفيذ، وكذلك الحد الأقصى لتكاليف كل نشاط.^٣

١ - د. يوسف شباط، المرجع السابق، ص ٤٠٨ وما بعدها.

٢ - د. يوسف شباط، المرجع السابق، ص ٤١٠ وما بعدها.

٣ - CF. PH HUETET J. BRAVO; L'EXPERIENCE FRANCAISE DE R.C.B.P.U.F.1973 CIT PAR MR. DAYSANT . A.P.121 ETS

كما عرفها بعضهم بأنها "النظام الذي يهتم بالأعمال التي تتجزأها الحكومة في صورة البرامج والأنشطة المكونة لهذه البرامج؛ أكثر من الاهتمام بالسلع والخدمات التي تشتريها الحكومة، حيث تركز على العمل المنجز أكثر من اهتمامها بوسائل إنجاز هذا العمل".¹

وهناك تعريف واسع لموازنة البرامج والأداء²، حيث يعرف موازنة البرامج والأداء بأنها التي تقرر:

الأهداف قصيرة الأجل وطويلة الأجل في نطاق الاختصاصات الرئيسية التي من أجلها طلبت الأموال.

اقتراح البرامج التي تناسب كل اختصاص مع تحديد المشروعات أو الأنشطة.

تكاليف البرامج والمشروعات والأنشطة المختلفة.

البيانات الكمية والنوعية عن البرامج والأنشطة والمشروعات المقترحة.

الوحدات التنظيمية المسؤول عن تنفيذ البرامج.

يتبين لنا مما تقدم أن ترشيد الإنفاق العام عن طريق موازنة البرامج والأداء يتم من خلال:

توضيح ما تم إنجازه من البرامج والمشروعات العائدة للسنة المالية السابقة مع بيان كلفة المشروع.

حول هذا الموضوع مؤلفات كثيرة أهمها: -¹

CF. W. BUADRIUART ET R. POINSARD, 20 ANNEES DEREFORMERS BUDGETAIRES, ESSAI DUN BILAN INTERNATIONAL, INSTITUT INTERNATIONAL, DESSCIENCES ADMINISTRATIVES, BROXELLES, 1982 P.24ETS.

² - CF. NOTOMMENT , PB, HUET ET, J BRAVO, L'EXPERIENCE FRANCAISE DE R.C.B.P.U.F.1973 P121 ETCITE PAR MR. PAYASANT.

تحديد المسؤول عن أداء العمل، ومدى مساهمته في تنفيذ البرامج؛ مما يساعد على تحسين الأداء.

اكتشاف العديد من معدلات قياس تكلفة العمل.

تعطي موازنة البرامج والأداء صورة مالية واضحة عن الإيرادات والنفقات.

يؤدي التبويب الوظيفي في موازنة البرامج والأداء إلى سهولة قياس تكلفة الأنشطة والإنجازات.

١- ونحب أن نشير أخيراً إلى أن هذه الميزات قد أدت إلى تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المالية، وتحقيق الخطط الطموحة للتنمية؛ من خلال التركيز على المقابل الذي يعود من الإنفاق بدلاً من الإنفاق نفسه، فأصبح الترشيح يتم عن طريق الربط بين تكاليف الخدمة أو العمل من جانب وعائد هذه التكاليف من جانب آخر.

وقد انعكس ذلك على تبويب الموازنة فأصبح التبويب يعتمد بصفة أساسية على التبويب الوظيفي وقد استلزم ذلك اعتماد موازنة البرامج والأداء على أساس الاستحقاق عند إعداد الحسابات؛ لأنه أكثر دقة في التعبير عن المركز المالي للموازنة مما يعطي صورة واضحة عن الوضع المالي الحقيقي للدولة¹، وقد تطلب استخدام هذا الأسلوب ضرورة قياس العمل؛ حتى يمكن مقارنة الأداء الفعلي بالأداء التقديري، وقد حتم ذلك وضع مقاييس محددة وعملية يمكن الوثوق بها لقياس النشاط الحكومي.²

¹ - CF. P. ANDRE; FINANCES PUBLIQUES, MASSON 1988/338P121ET
SOIVANT

² - U.N. ANANUAL FOR ECONOMIC AND FUNCTIONAL
CLASSIFICATION OF GOVERNMENT TRANSACTIONS NEWYORK, 1958,
P.23

٣ - ترشيد النفقات العامة عن طريق موازنة التخطيط والبرمجة:

نشأت موازنة التخطيط والبرمجة أول ما نشأت كنظام من أنظمة الإدارة في وزارة الدفاع الأمريكية التي كان يتولاها آنذاك روبرت فالنمارا؛ الذي عين فيما بعد مراقباً عاماً للحسابات في عام ١٩٦١.

ويقوم النظام الجديد على التحليل الكمي والمقارنة بين المشروعات من حيث كفايتها وفعاليتها وآثارها العامة على المجتمع، كما يقوم على الربط بين التخطيط العسكري الذي يغطي سنوات متعددة، ونظام موازنة السنة الواحدة، ويتم ذلك من منطلق أن معرفة حجم التكلفة يحدد الاحتياجات اللازمة من الموارد البشرية والمالية لمدة خمس سنين قادمة^١.

وقد جرت عدة محاولات لتحليل أنظمة التسليح المختلفة، ومدى فعاليتها، وآثارها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، وتقوم هذه الطريقة على عناصر ثلاثة، هي: التخطيط، والبرمجة، والموازنة.

وتهتم موازنة التخطيط والبرمجة بالأهداف المراد تحقيقها، أما وسائل تحقيق تلك الأهداف فلا تهتم بها موازنة التخطيط والبرمجة، فالنفقات العامة يتم تبويبها على أساس الأهداف التي تهدف الحكومة إلى تحقيقها، أما البرامج والأنشطة فهي وسائل لتحقيق تلك الأهداف^٢.

مشار إلى هذه المراجع في بحث د. يوسف شباط، عقلنة الخيارات المتعلقة بالموازنة، منشور في مجلة الحقوق الصادرة عن مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، السنة الحادية والعشرون، العدد الثاني، ص ٢٣١-٢٣٢-٢٣٣

^١ - KIPPATRICK: CLASSIFICATION AND MEASUREMENT OF PUBLIC EXPENDITURE, THE AMERICAN ACADEMY OF POLITICAL AND SOCIAL SCIENCE, 1936.P20.

^٢ U.N. ANANAL FOR PROGRAM AND PERFORMANCE BUDGETING , 1965, P.2

يلاحظ هنا أن موازنة التخطيط والبرمجة تحدد مهمتها في ضوء الأهداف المراد تحقيقها، دون الارتباط بقاعدة لمدة محددة كنقطة للبدء تنطلق منها.¹ مما تقدم يمكن أن نقول إن موازنة التخطيط والبرمجة هي الأداة التي بوساطتها يمكن تحويل بيانات الموازنة من بيانات تخطيطية إلى بيانات إدارية وبالعكس، وتمتد إلى الفترة التي تتحقق فيها الأهداف بغض النظر عن مبدأ السنوية.²

وهذا النظام يستخدم جميع الوسائل والأساليب الفنية (حساب التفاضل والتكامل، ونظم التحليل والتنبؤ، والتنظيم، وطرق العمل....الخ) ويهدف إلى إنجاز السياسات العامة بكفاءة في المستويات الحكومية المختلفة. ويمكن القول إن الترشيح التخطيطي هو الحل المناسب لمشكلة ترشيح الإنفاق العام، وتوفير أسباب الكفاءة في الجهاز الحكومي، وذلك بفضل ما يتضمنه النظام من ربط النفقات في مختلف البرامج والمشروعات الحكومية، وذلك بما يعود منها على المجتمع، وبما تحقّقه من نتائج اجتماعية.³

¹ -BURKHEAD. J. GOVERNEMENT BUDGETING, OP. CIT .P.143

مشار إلى هذه المراجع في بحث د. يوسف شباط، المرجع السابق، ص ٢٣٤.

² - سيد أحمد البواب: قياس كفاءة المصالح الحكومية في تقديم الخدمات العامة عن طريق أسلوب ميزانية الأداء، معهد التخطيط القومي، مذكرة رقم ٧٥٩ نيسان، ١٩٦٢ ص ٢.

³ - O.N. ANANUAL FOR PROGRAM PERFORMANCE BUDGETING OP,CIT,P.2

ثانياً: أسس اختيار النفقة الرشيدة وتقويمها:

١ - أسس اختيار النفقة الرشيدة:

تحدد هذه الأسس في فئتين أساسيتين: فئة ذات طبيعة تقنية، وفئة ذات طبيعة اجتماعية وإدارية.

أ - الفئة ذات الطبيعة التقنية:

وهذه الفئة تهدف إلى توسيع مجال تطبيق التقنيات التقليدية للمساعدة على اختيار النفقة، وجعلها أكثر تطوراً، لاستخدام الوسائل الحديثة في المشروعات والمؤسسات لمعرفة النظم، وملاءمتها مع القطاع العام ويمكن تصنيف هذه الفئة في ثلاثة مستويات تصاعدية.^١

المستوى الأول: بدائي يحتوي على مجموع الأعمال التي تتم العمل الجاري في المشروعات، أو برامج الأساس، أو الإدارة الجارية.

المستوى الثاني: يتعلق بالسياسات المطبقة على المدى المتوسط من قبل السلطات الحكومية على مستوى القطاع العام والبرامج المعتمدة لوضعها موضع التنفيذ كالسياسات الاقتصادية والاجتماعية، وبرامج القطاعات المختلفة.

المستوى الثالث: يتعلق بالاختيارات الإجمالية التي تهم مباشرة مصلحة الجماعة الوطنية كالاختيارات الاقتصادية الكبيرة.

إن التقنيات المهيأة للمساعدة على عملية الاختيار مالياً تتمثل بشكل أساس في المستوى الأول، ولكن برزت تطورات مهمة، بدأت تأخذ دورها بفضل الأدوات والوسائل الحديثة، مثل التحليل المتعدد المعايير، والتمييز الدقيق، وريع العوائد، وإنشاء أنظمة للنماذج المتلاحقة.

^١ - عبد العزيز سيد محمد علي: موازنة البرامج والأداء، ص ٢٢٩-٢٣٤.

ب - الفئة ذات الطبيعة الاجتماعية والإدارية:

لقد أدت التطورات السابقة، إضافة إلى التقنيات التقليدية، إلى تنظيم العمل، وتطوير مناهج الإدارة، من خلال الأهداف والتحليلات الإجمالية على مستوى الشركة التجارية، مستندة إلى وسائل المعلوماتية المبرمجة.¹

وقد ساهمت هذه الوسائل بشكل مباشر في الدول المتقدمة إلى تطوير نظام توجيه النشاط العام، وتحقيق فعالية العمل.

إن مختلف التطورات التي حدثت في الجوانب الآتية الذكر قد أدت إلى إحداث تحولات في تطور المرافق الفعلية في مواجهة الإدارة، لأن الإدارة كانت تعاني منذ زمن بعيد من مشاعر القلق والضيق على مستويات مختلفة.² على مستوى التخطيط: حيث كان يعتبر هذا التخطيط مركزياً وصلياً، يفتقد إلى المرونة.

على مستوى الموازنة العامة للدولة التي لم تكن تترجم بوضوح وبشكل كافٍ الاتجاهات المحددة للإدارة المالية.

على المستوى الاعتيادي والمألوف: إذ أن الإدارة لم تكن دائماً مستريحة ومستقلة في مواجهة أزمات القطاع العام وفي هذا المجال ظهر إصلاح فرض نفسه وهو ذو منشأ سياسي، ويتمثل في إيجاد طرق حديثة تبنت اختيار النفقة الرشيدة، تشجيعاً لإصلاح القطاع العام، الذي يعتبر أفضل خدمة عامة ويتطابق مع الاتجاهات الديمقراطية.

وفي البلاد المتطورة والمنفتحة على الخارج، لا يكفي التنظيم الإداري الموروث عن الماضي، ولا قواعد العمل المحددة بالقانون لجعل الإدارة ملائمة وفعالة. وإنما

¹ - U.N ANANUAL FOR PROGRAM PERFORMANCE BUDGETUING OP
.CIT P2

² THE FEDERAL ACCOUNT, VOL XXI,NO2. JUNE,1973

النتائج الحاصلة فعلاً هي التي تسمح بالحكم على هذه الإدارة، ومدى اتصافها بالمرونة، ومدى مطابقة الفعل مع إرادة المسؤولين ومسؤولية العمال.¹ ففي فرنسا مثلاً تبنت بعض المرافق العامة بنجاح مناهج وطرقاً جديدة، ويمكن أن نذكر من هذه المرافق ما يلي:

- مرفق الكهرباء: فيما يتعلق بمجمل سياسة مرفق الكهرباء بالتطور والتنمية.

- مرفق الدفاع الوطني: فيما يتعلق بتوجيه نشاط البحث العسكري.

- مرفق التجهيزات: فيما يتعلق باختيار أعمال البنية التحتية وبرمجتها.

لقد اعتمدت الحكومة الفرنسية في بداية عام ١٩٦٨، عندما أطلقت شعار عقلنة الخيارات المتعلقة بالموازنة، منهج التصنيف من حيث وجود معايير متعددة، وهو منهج يهدف إلى ترتيب الموضوعات التي جرى تقديرها حسب وجهات نظر مختلفة، دون إرجاع كل واحدة من وجهات النظر إلى وحدة مشتركة.

إن عقلنة الخيارات تعني بهذا المعنى تبين الإدارة بشكل إرادي وتدرجي لقرارات كل مستوى من مستويات المسؤولية²، وفي هذه الحالة فإن كل مرحلة من الإجراءات المتتابة تعتبر أساسية لتماسك مجموع المراحل، بحيث تظهر بشكل حلقات متصلة، تستجيب لعدة تصورات بسيطة، تضع تقنيات وإجراءات محددة موضع التنفيذ وفي هذا الإطار فإن اختيار النفقة الرشيدة يخضع للمراحل التالية: المرحلة الأولى: مرحلة جرد الوضع أو مرحلة الدراسة، حيث إن الخطوة الأولى في التحليل يجب أن تنطلق من وصف المميزات الرئيسية للوضع الموجود.

¹ - OTTO.D.J THE BUDGEN PROCESS, IN PUBLIC BUDGETING BY LYDEN AND MILLER . OP CIT .P.43-65

² SOHICK. A.THE ROAD TO P.P.B.OP.CIT.P253-267.

المرحلة الثانية: هي بحث وتوضيح الأهداف ووسائل العمل، وهذه المرحلة هي مرحلة التحليل، وتحديد الأهداف المتبعة والاختيارات الممكنة، إذ أن المفاهيم الأساسية المرتبطة بهذه المرحلة هي مفاهيم متعلقة بالأهداف والبرامج والنتائج.

المرحلة الثالثة: هي وضع البرامج والموازنات موضع التنفيذ، من خلال الموازنة بين فريق التحليل وفريق المسؤولين.

المرحلة الرابعة: وهي وضع القرار، واتخاذ إجراءات التنفيذ، فالقرار هنا يأخذ شكل خطة استراتيجية وبرامج لعدة سنوات، وفي هذه المرحلة تطرح مشكلات التطبيق في المجال العملي الإداري.

المرحلة الخامسة: وهي إدارة النتائج، وضبطها، وإعادة التقييم، وتصحيح البرامج. وعلى الرغم من ذلك كله فإن اختيار النفقة الرشيدة ليست وصفاً سحرية تقدم فجأة الحلو الأقل والمؤكد للنتائج إلى السياسيين والإداريين وإنما يحتاج هذا الاختيار إلى خبرة ومنهج لاستقبال المعلومات وسلوك الدراسات والترجمة الفعلية للقرارات كي تصل إلى التغييرات المنشودة.

٢ - مدى تقويم عملية اختيار النفقة الرشيدة:

إن عملية اختيار النفقة الأصلح هي إدارة الاستعمال المنظم لمجموعة المناهج الحديثة لتحضير القرارات، فاختيار النفقة الرشيدة ليست وصفاً سحرية تقدم فجأة حلولاً أفضل وغير قابلة للنقاش إلى المسؤولين السياسيين والإداريين، وإنما يجب أن يؤدي إلى تحديد المنهج واستقبال المعلومات، ومن ثم دراسة الجدوى منها، وأخيراً الترجمة الفعلية للقرارات، ومنع ذلك فإن اختيار النفقة الرشيدة قد أدخلت فيه تغييرات ملموسة، وخاصة على مستوى الإدارة، واستقبال المعلومات.

إن العقلنة تعني هنا نقل مساهمات الإدارة وتنظيم أنظمة المعلومات من خلال اللجوء التدريجي للمعلوماتية، وقيام الإدارة بوضع لوحات، وإعداد مؤشرات النتائج التي تتجزأ مجموعات متعددة الاختصاصات، مستعملة مجموع تقنيات الوصف

والإسقاط، والنماذج، والتقييم، ومراقبة الأبحاث من قبل المسؤولين أنفسهم حسب تقويم زمني مرتبط بإجراءات القرار.

إن نتائج إدخال اختيار النفقة الرشيدة قد ظهرت من خلال تطور الخطط، التي تم إنجازها التي ساعد على إنجازها الالتزام الواضح والمستمر للمسؤولين في تطبيقها.

وقد واجهت عملية اختيار النفقة الرشيدة صعوبات كثيرة أهمها كون الإدارة فقيرة نسبياً بالكوادر التي تملك الكفاءة العلمية، وهذا لا يمكن أن يحل إلا من خلال جهد مركز ومنظم ومن خلال التدريب الإضافي في الجامعة والإدارة على السواء.

إن جهود الإدارة العصرية في معظم الدول المتقدمة، أخذ ينصب على تطوير جهود الإدارة والتلاؤم مع الظروف المحيطة، ومعالجة المشكلات المتفاقمة في القطاعات الإدارية والاقتصادية.

وهذه الجهود تهدف من وراء ذلك إلى إعداد استراتيجية حقيقة لمعالجة المشكلات الراهنة والمتوقعة لاختيار النفقة الرشيدة، وتطبيقها في السياسات المالية والإدارية للدولة. وفي سبيل ذلك فإن جميع مستويات الإدارة يتم تجنيدها لخدمة هذه الاستراتيجية التي هي خطة مستقبلية للإنفاق، ومن أجل تحقيق هذه الأهداف يجب أن نأخذ بعين الاعتبار المقترحات التالية:

(١) الاستمرار بنهج التعددية الاقتصادية من أجل تحقيق أهداف التنمية الشاملة، وتأمين مستلزمات النهوض الاجتماعي والاقتصادي.

(٢) الاختيار الوظيفي بين النفقات المختلفة: إن هذا الاختيار يعتبر من أهم التوجهات المتعلقة بتنمية الناتج القومي. فهناك صلة وثيقة بين مستلزمات الإنتاج والخدمات الأساسية وبين المشروعات الإنتاجية التي تعطي ناتجاً سريعاً وفي هذا المجال فإن عنصر الزمن يؤثر مباشرة في اتخاذ القرار، فهناك

مشروعات يستلزم بناؤها فترة طويلة ومشروعات تتطلب فترات قصيرة، وهناك مشروعات تعطي عائداً سريعاً وأخرى تتأخر عوائدها الإنتاجية.

وفي هذا الإطار ينبغي العمل على زيادة الطاقة الإنتاجية في المجتمع والتركيز على المشروعات الاستثمارية، وإعطاء الأولوية في الموازنة والخطة لزيادة الإنتاج، وتطويره، وتحسين نوعيته، وضرورة الابتعاد قدر الإمكان عن الاستهلاك المتمثل بالخدمات، على اعتبار أن هذه الخدمات ستتسع مساحتها ونوعيتها كلما ازداد الإنتاج، وتعاضلت الواردات، مما يتطلب ضغط النفقات الحكومية وتوزيعها في منحنيين أساسيين:

المنحى الأول الإنتاجي: الذي يؤدي إلى زيادة الإنتاج والدخل القومي، وبناء القاعدة الاقتصادية التي من شأنها توفير المال اللازم لإقامة مشروعات جديدة تتيح المجال لتشغيل اليد العاملة الجديدة، وتدعم الاقتصاد الوطني.

المنحى الخدمي الضروري الذي يلبي الحاجات الأساسية للمواطنين، ويحتل المرتبة الثانية من حيث الأهمية بعد قطاع الإنتاج.

٣) على الدولة أن تترئث في اعتماد النفقات العامة وتقريرها، إذ يصعب في الكثير من المجالات تخفيض هذه النفقات بعد تقريرها، ويكون من الأجدى أن تعيد النظر دورياً بدراسة الإنفاق الحكومي بوساطة لجان متخصصة تشارك فيها المنظمات الشعبية والنقابات المهنية والجهات الرقابية المختلفة لدراسة واقع الإنفاق، وتقويم نتائجه الاجتماعية والاقتصادية لمكافحة التبذير والإسراف، وتعزيز سياسة ترشيد الإنفاق، والوصول إلى الأهداف المنشودة.

٤) ضرورة العمل بين فترة وأخرى على القيام بإصلاح دوري شامل وإعادة النظر في تنظيم الإدارة الحكومية على أسس علمية وتنظيم المعلومات، واعتماد التقنيات الحديثة، وتحديث القوانين المالية والإدارية، وتطوير طريقة اتخاذ

القرارات عن طريق تطوير أسلوب اختيار النفقة؛ الذي يجب أن يكون على أساس علمي عقلاني ومنطقي أكثر منه تقليدي.

الغاية:

رأينا في هذا البحث أن الحاجات العامة هي تلك الحاجات التي تقوم الدولة، أو السلطة، أو إحدى هيئاتها بإشباعها عن طريق الإنفاق العام بقصد تحقيق المنفعة العامة.

"ومن أجل أن تحقق الدولة بإنفاقها العام أكبر قدر ممكن من المنافع، فإن هذا يوجب على الدولة أن تنظر في مقدار حاجة المجتمع إلى مختلف المشروعات، وأن تجري مفاضلة بينها على أساس ما تحققه كل منها من منفعة جماعية، ومن ثم تقرر كمية الإنفاق وتوقيته على كل من هذه المشروعات"^{٧٥}.

ولاحظنا أن النفقات العامة تزداد بقفزات كبيرة، وفي جميع الدول، مهما اختلفت في نظمها الاقتصادية، أو بنيانها الاقتصادي، ومهما اختلفت في ظروفها، وهذا الازدياد ينصب على الكم والكيف، ويعكس مدى إشباع الدولة لحاجات أبنائها الاجتماعية والاقتصادية، وكما يرى العالم فاجنر أن نسبة النفقات العامة في الناتج القومي تميل إلى الزيادة بنسبة أكبر من الزيادة في الناتج القومي.^{٧٦}

هذه الزيادة الضخمة والهائلة في النفقات العامة أمام قصور الموارد المالية للدولة، وعجزها عن مواجهة تلك الزيادة المتنامية في حجم الإنفاق العام؛ أدت إلى

^{٧٥} - أنور عبد الخالق محمد: دراسات عن تطبيق موازنة التخطيط والبرمجة في بعض الدول المتقدمة، ص ١٤-٢٢.

^{٧٦} - محمد حامد إبراهيم: برمجة الموازنة العامة للدولة، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، نيسان ١٩٧٧، ص ٩٨ وما بعدها.

ظهور العجز في موازنة الدولة وخاصة في الدول النامية؛ لأن الوصول إلى التوازن المالي ليس أمراً سهلاً، ولا يخضع لاعتبارات الحكومة ورغباتها متى شئت بل هو مسألة تتطلب زيادات في الإيرادات العامة، في الوقت الذي تتطلب فيه ضغط الإنفاق وترشيده، وأصبح من اللازم تعبئة جميع موارد الدولة، والتأكد من استثمارها على الوجه الأمثل لتحقيق أكبر عائد ممكن وعدم صرفها في غير الوجه المخصصة لها، والتي تشبع حاجة عام محددة، ولن يتم ذلك إلا بترشيد النفقات العامة. وبذلك يتضح أن تحديد نطاق الحاجات العامة هو الأساس الذي يعتمد عليه في رسم سياسة الإنفاق العام بصورة عقلانية وسليمة لتحقيق أهداف الدولة وغاياتها، وهذا ما يوضح سبب تخصيص المبحث الأول للحديث عن نطاق الحاجات العامة باعتبارها تشكل ظاهرة اجتماعية واقتصادية وسياسية، ووسائل إشباعها عن طريق النفقات العامة.

أما المبحث الثاني فقد تحدثنا فيه عن مجالات ترشيد الإنفاق العام، ووجدنا أن رصد اعتمادات النفقة العامة في الموازنة العامة للدولة لم يعد عبارة عن تقدير لتكلفة الإدارة أو القطاع، بل أصبح اختيار النفقة الأصلح هو المشكلة الرئيسية، فنفقات الدولة تزداد كما رأينا بقفزات كبيرة تفوق زيادة الناتج القومي الإجمالي، لذلك يجب قبل العمل على زيادة التكاليف العامة كي تعادل النفقات المتزايدة ويجدر بنا أن نتساءل عما إذا كانت النفقات العامة جميعها لها الدرجة نفسها من الضرورة والمردود، فالموضوع ليس أن تنفق الدولة مبالغ كبيرة حتى تزدهر الحياة الاقتصادية، وإنما أن تنفق بصورة أكبر عقلانية؛ لذلك يجب أن تسترشد بأسلوب عقلائي أكثر منه تقليدي، استقرائي أكثر منه قياس، وعلمي أكثر منه سياسي؛ لاختيار النفقة الرشيدة.

وقد ظهر على أساس ذلك أسلوب عقلنة الخيارات المتعلقة بالموازنة، ويبحث هذا الأسلوب عن الفائدة أو المنفعة القصوى من النفقات العامة، ويوضح غاية

الإدارات والهيئات العامة وأهدافها، ثم يجمع الوسائل والسبل المتاحة المستخدمة لتحقيق هذه الأهداف، ويقارن بينها عن طريق إتباع نظام تحليل التكلفة والعائد، الذي يضمن كفاية استخدام الموارد المالية على الوجه الأمثل، فظهرت آثار ذلك على طريقة إعداد الموازنة وتوزيعها ووظيفتها، فقد تحولت الموازنة العامة للدولة من موازنة هدفها رقابة المشروعات بقصد التأكد من أن النفقات العامة قد تم إنفاقها وفقاً للاعتمادات المخصصة لكل منها، ووفقاً للقوانين واللوائح إلى موازنة البرامج والأداء، والتي هدفها التركيز على مشكلة إدارة البرامج والأنشطة الحكومية على أسس علمية سليمة، وقياس قيمة الأعمال التي تم تنفيذها، وكفاءة هذا التنفيذ، وقياس المنافع التي تحققت، بهدف التأكد من أن الموارد قد استخدمت الاستخدام الأمثل، كما توضح مدى مساهمة الإدارة في تنفيذ البرامج والمشروعات، وهذا يساعد على تحسين الأداء، ومعرفة ما تم إنجازه من مشروعات وبرامج في السنة المالية السابقة، ويبين تكلفة كل برنامج أو مشروع.

وأخيراً إلى موازنة تخطيط أو برمجة، والتي تهدف إلى مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات لتخصيص الموارد، وتحقيق أهداف الحكومة، وتتطوي في جوهرها على تحقيق أكبر منفعة بأقل نفقة ممكنة، لأن التبذير والإسراف يؤدي إلى النسيب المالي، وضياع الأموال التي كان من الممكن توجيهها إلى أوجه أخرى تكون الفائدة المحققة منها أكبر وأجدى.^{٧٧}

مما تقدم يتبين لنا أن الترشيح التخطيطي هو أفضل الحلول لمشكلة النفقات العامة، وتوفير أسباب الكفاءة في الجهاز الحكومي، والاستخدام الأمثل للموارد المالية، وذلك بفضل ما تضمنه هذا النظام من ربط بين النفقات العامة في مختلف

^{٧٧} - د. محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، ١٩٩٠، ص

البرامج والمشروعات، بما يحققه من دفع لعجلة الاقتصاد الوطني إلى الأمام، وتحقيق برامج التنمية الاقتصادية الطموحة عن طريق الربط بين الموازنة والخطّة، وهذا ما يهدف إليه ترشيد الإنفاق العام.

مما تقدم يتبين لنا أن الإنفاق المتزايد يتطلب ضرورة عقلنته وترشيده في ضوء الأولويات الوطنية والقومية، والحاجات الأساسية للشعب، وما يتطلبه ذلك من وجود الإدارة العامة ذات الكفاءات البشرية العالية، والتفكير الواعي السليم، وتحليل الأمور إلى أبسط معطياتها، واختيار الأولويات في الخدمات وسياسية الإنفاق، ووضع السياسات والبرامج المناسبة لاستغلال جميع الموارد الطبيعية المتاحة على الوجه الأمثل، وتحويلها إلى طاقات إنتاجية كثيرة من أجل دفع عملية التطور والنمو في البلاد النامية التي تسير على طريق التنمية الاقتصادية، ووضع الخطط الكفيلة بتلبية الخدمات الأساسية، وإشباع الحاجات العامة على أساس الاستجابة لمصالح الشعب، وللقضايا القومية والوطنية.



الباب الثاني

الإيرادات العامة

الفصل الأول: إيرادات الدولة من أملاكها الخاصة.

الفصل الثاني: إيرادات الدولة من الضرائب.

الفصل الثالث: إيرادات الدولة من الرسوم.

الفصل الرابع: إيرادات الدولة من القروض العامة.

الفصل الخامس: إيرادات الدولة شبه الضريبية.

الفصل السادس: إيرادات الدولة النقدية.

الفصل السابع: تبويب الإيرادات العامة.



المقدمة:

الإيرادات العامة هي الأموال التي تحصل عليها الدولة لسد نفقاتها العامة. وإن نظرة واحدة على الموازنة العامة للدولة تعطي صورة شاملة عن المبالغ التي يتطلبها قيام الحكومة بالخدمات العامة الموكلة إليها خلال الدورة المالية القادمة، وعن تقديراتها للمبالغ التي تتوقع دخولها إلى خزائنها خلال هذه الدورة من إيراداتها المختلفة التي تشمل الإيرادات الجارية من الضرائب والرسوم وإيرادات الخدمات الهامة المقدمة، واستثمارات الدولة والمنح والهبات والإيرادات الاستثمارية الناجمة عن الفوائض الاقتصادية كأيّة إيرادات أخرى.^(١)

ومن الملاحظ في العصر الحديث أن إيرادات الدولة تتزايد باطراد مستمر نتيجة للتزايد المطرد في النفقات العامة، وذلك خوفاً من تعرض مصالح الدولة إلى خطر التوقف أو التعطيل ومن وقوع الخزينة العامة في الارتباك والإفلاس وجنوح اعتبارها المالي للسقوط والانهيال، إذا لم توافق حركة الإيرادات العامة الحركة الصاعدة للإنفاق العام.

والحكومات في سبيل مواجهة نفقاتها العامة لا تعتمد على مصدر واحد من مصادر الإيراد، بل تتدبر الإيرادات اللازمة لها من مصادر متعددة ومتنوعة أهمها المصادر الرئيسية التالية:

أ - أملاك الدولة الخاصة.

ب - الرسوم والضرائب.

ج - القروض العامة.

د - إصدار العملة.

^١ - المادة (١) من القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦.

فإيرادات الدولة من المصدر الأخير سنعالجها بإيجاز مع مقدمة هذا القسم؛ لأنه موضوع علاقته بعلم الاقتصاد أكبر من علاقته بالعلم المالي، أما الإيرادات من المصادر الثلاثة الأخرى؛ فسنعالجها تبعاً في أبواب مستقلة.

تشمل إيرادات الدولة من إصدار العملة الإيرادات التي تدخل خزانة الدولة من النقود، فالدولة تحتكر سك العملة المعدنية، وتستفيد من الفروق بين قيمة النقد الحقيقية وقيمتها الاعتبارية. وكذلك تستفيد من احتكار إصدار العملة الورقية سواء عهدت به إلى مصرف حكومي حيث تستأثر بكامل أرباحه أو عهدت به إلى مصرف خاص، حيث تشاطره جميع الأرباح. إلا أن الإيرادات من هذا الاستثمار لم تكن كبيرة حتى مارست الدولة حق إصدار النقد الورقي والإلزامي حيث أخذت تستمد من هذا الحق إيرادات طائلة، وخاصة أثناء الأزمات والحروب حين تلجأ إلى إصدار عدد كبير من الأوراق النقدية التي تستخدمها لتسديد نفقاتها، فالحرب الحديثة كما هو معلوم تتطلب نفقات باهظة وعاجلة، وأن تغطيتها بالضرائب والرسوم يكون متعذراً؛ لأنها ترهق أو تزعج الكلفين، ويتعذر تجهيز حصيلتها بالسرعة الكافية، كما يتعذر تغطيتها بالقروض؛ لذلك لا تجد الدول بدأً في هذه الحالة من اللجوء إلى إصدار الأوراق النقدية، وهي في سبيل هذا الغرض تتبع أحد الأسلوبين التاليين: إما أن تصدر مباشرة أو بوساطة مصرف الإصدار أوراقاً جديدة للتداول، وفي هذه الحال، لكي تحمي الدولة احتياطي الذهب المحفوظ في المصرف من طلب الاستبدال؛ فإنها تفرض تداول النقد الورقي بصورة إجبارية، أي أنها تلزم الناس بقبوله في معاملاتهم دون أن يحق له كالمعتاد إبداله بعملة ذهبية، إما أن تخفض الدولة قيمة نقدها بالنسبة للذهب، ونتيجة هذا التخفيض تربح الدولة الفرق بين قيمة الذهب المحفوظ في مصرف الإصدار قبل التخفيض وقيمتها بعدها، وفي كلتا الحالتين تجبي الدولة من ذلك إيرادات كبيرة.

ومن الملاحظ في كلتا الحالتين السابقتين أن الإصدار إذا لم يكن سببه اقتصادياً، بل مالياً بحتاً، فإن الدولة تكون في حالة تضخم نقدي الأمر الذي يسبب ارتفاعاً في الأسعار، وضعفاً في القوة الشرائية للورق النقدي المتداول، وبالتالي زيادة في حجم نفقات الدولة وظلماً لبعض طبقات الشعب التي تتحمل الآثار السيئة لهبوط قيمة النقد، وخاصة أصحاب الدخل المحدود، وحاملي السندات المعقودة بعملة وطنية والأشخاص الذين يحملون الورق النقدي، لهذا فإن الدول التي تلجأ إلى هذا الأسلوب في تمويل نفقاتها العامة، وتتخذ في غالب الأحيان تدابير اقتصادية تلقائية لامتناع كميّات النقد الزائدة عن الحاجة، بقصد الحد من ارتفاع الأسعار أمثال تقنين توزيع المواد الغذائية والاستهلاكية، وتحديد أسعارها، وإصدار القروض العامة الاختيارية والإجبارية، وفرض الضرائب التصاعدية على الدخل الكبيرة.

والإيرادات العامة كثيرة العدد، مختلفة الأنواع وتصنيفها في أقسام أو زمر متشابهة يعود إلى صفة أو خاصية مشتركة بين عدد منها. فلو رجعنا إلى قانون الموازنة السورية لوجدنا أنه صنف الإيرادات العامة في عدد من الأقسام، أهمها: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة والرسوم التسجيلية وحصيلة أملاك الدولة، وحصيلة الاستثمار وغيرها من الأقسام. وقد اهتم علماء المالية بتقسيم الإيرادات العامة وترتيبها، فصنّفوها بحسب استمرارها إلى إيرادات عادية، وهي الإيرادات المستمرة التي تتكرر وتتجدد في مواعيد منتظمة، واستمرارها ناتج إما عن طبيعة الإيراد نفسه كريع أملاك الدولة الخاصة التي تستغله الحكومات باستمرار كما يستغل الفرد ماله، وإما عن نص تشريعي خاص يقضي بهذا الاستمرار والتجدد كالضرائب والرسوم، وإيرادات استثنائية، وهي التي لا تتكرر ولا تتجدد في أوقات منتظمة، وإنما تدعو الضرورة إليها من وقت إلى آخر بسبب عجز الإيرادات العادية على سد النفقات الاستثنائية الطارئة، ومثالها القروض العامة

التي تعتبر من أهم هذه الإيرادات، وصنفوها بحسب مركز المواطنين تجاهها إلى إيرادات إلزامية، وهي التي تحصل عليها الدولة جبراً من رعاياها القاطنين في ديارها، وتشمل الضرائب والرسوم والغرامات والعقوبات المالية وإيرادات الدولة الناشئة عن نزع ملكية الأفراد للمنفعة العامة، وإلى إيرادات اختيارية، وهي التي يقوم الأفراد بدفعها للدولة برضاهم واختيارهم سواء كان الدفع بعوض، كالقروض الاختيارية، وإيراد استثمار المشروعات الاقتصادية، وبيع السهم والسندات التي تمتلكها الدولة في بعض المشاريع أو بدون عوض كالهبات والتبرعات وصنفوها بسحب طبيعتها إلى إيرادات اقتصادية وهي التي تحصل عليها الدولة من أملاكها الخاصة أي من ممتلكاتها ومن أرباح المشروعات الاقتصادية التابعة لها، وإلى إيرادات سيادية، وهي التي تحصل عليها بما لها من سلطان على المواطنين وتشمل الضرائب والرسوم والأتاوات ونحن في دراستنا للإيرادات العامة سنتبع التقسيم التالي الذي يعتمد على مصادر هذه الإيرادات مهملين الإيرادات، التي تقرر لصالح الدولة من المنح والإعانات.

The logo of Damascus University is a large, faint circular watermark in the background. It features a central yellow lantern with radiating lines, surrounded by a purple ring. The top half of the circle contains the Arabic text 'وقل رب زدني علما' and the bottom half contains 'جامعة دمشق' and 'Damascus University'.

الفصل الأول:
تبويب الإيرادات العامة



الفصل الأول

تبويب الإيرادات العامة

تتعدد أنواع الإيرادات العامة وتتشعب، ويمكن تصنيفها ضمن زمر متشابهة وفق خاصية مشتركة تجمعها. وقد صنف الفقهاء الإيرادات العامة تبعاً لعامل مشترك يجمع بين أنواع الزمرة الواحدة. في حين بويت كل دولة إيراداتها العامة بشكل يبين أهمية الإيرادات من جهة، ويعكس مبادئ الدولة السياسية ومعتقداتها الاقتصادية من جهة أخرى.

المبحث الأول: التبويب الفقهي للإيرادات العامة
المبحث الثاني: تبويب الإيرادات العامة في القطر العربي السوري.



المبحث الأول

التبويب الفقهي للإيرادات العامة

اهتم بعض الفقهاء بتقسيم الإيرادات العامة. ونذكر من هذه التقسيمات ما ذهب إليه Seligman حيث فرق بين ثلاثة أنواع من الموارد الأولى دون مقابل، ويتألف من الهبات والوصايا والإعانات، والثاني موارد تعاقدية تنجم عن عقد بين الدولة والمواطن كإيرادات الدولة من ممتلكاتها الخاصة، والثالث موارد إجبارية طابعها المميز عنصر الإكراه كالضرائب. أما Admas فقد ميز بين الموارد المباشرة كإيرادات أملاك الدولة، وبين الموارد التحويلية كالضرائب، والموارد المستقبلية كالقروض.

ولعل من أكثر التقسيمات النظرية للإيرادات العامة أهمية ما ذهب إليه كل من الأستاذين تروتابا Trotabas ولوفنبرجر Laufenbuser.

فقد فرق الأول^(١) بين إيرادات الدولة الأصلية، وتتألف من حصيلة أملاك الدولة واستثماراتها العامة ومن الهبات والوصايا، وإيرادات الدولة المختلفة، وهي التي لا يمكن جمعها وفق صفة مشتركة، وإيرادات الدولة الضريبة. أما الأستاذ لوفنبرجر Laufenburger فقد ميز بين أربعة أنواع من الإيرادات العامة هي:

إيرادات الدولة من أملاكها الخاصة، الرسوم، الضرائب، وإيرادات مختلفة.

ويمكننا أن نجمع أكثر التقسيمات النظرية شيوعاً للإيرادات العامة في التقسيمات التالية:

^١ - راجع: إبراهيم، محمد فؤاد: مبادئ علم المالية، المشار إليه سابقاً، من ٩٨ إلى ١٩٩.

الإيرادات العادية والاستثنائية: وذلك بتقسيم الإيرادات من حيث استمرارها ودوريتها إلى عادية تتكرر خلال فترات زمنية متعاقبة كإيرادات أملاك الدولة المتصفة بصفة التكرار بطبيعتها، والضرائب والرسوم التي تعطي إيراداً سنوياً بناءً على نص تشريعي، وإلى إيرادات استثنائية كالقروض العامة التي لا تنظم، ولا تتكرر، وتقضي الظروف الاقتصادية أو المالية اللجوء إليها في بعض الأحيان. وكانت الإيرادات العادية تمويل النفقات العادية والإيرادات الاستثنائية تمويل النفقات الاستثنائية. غير أن هذا التصنيف لم يعد معمولاً به في الوقت الحاضر في معظم دول العالم، لأن عنصر الدورية لا يكون له صفة ثابتة للتمييز.

الإيرادات الإلزامية والإيرادات الاختيارية: يمكن التفريق بين إيرادات الدولة وفق عنصر الإكراه أو الإلزام، وعنصر الاختيار. فما تجبیه الدولة من خلال استعمال سلطتها القانونية والدستورية هو إيراد إلزامي، كالضرائب التي تفرضها على المكلفين باعتبارهم أعضاء متضامنين في المجتمع، والغرامات المالية التي تفرضها كعقوبة على المخالفين. أما الإيرادات الاختيارية فلا تأتي عن طريق الإكراه أو الإكراه، بل يدفعها الأفراد برضائهم للحصول على مقابل كالقروض العامة وإيرادات الدولة من استثماراتها، أو دون الحصول على مقابل كالتبرعات والهبات والوصايا. ويؤخذ على هذا التقسيم أن هناك بعض الموارد يصعب تصنيفها في أحد هذين النوعين، كالإيرادات الناتجة عن الإصدار النقدي وغيرها.

الإيرادات الاقتصادية والإيرادات السيادية: والأولى تحصل عليها الدولة بصفتها مالكة أو مستثمرة؛ كالإيرادات الناتجة عن ملكية الدولة، واستثماراتها العامة، وتتشابه مع دخول الأفراد وإيراداتهم. والثانية تفرضها الدولة، وتجبها باعتبارها شخصاً عاماً اعتبارياً يتمتع بسلطات وامتيازات تخوله هذا الحق؛ كالإيرادات الضريبية. ولكن هذا التقسيم لا يخلو من انتقاد، إذ أن الدولة تمارس في بعض الأحيان سلطاتها وامتيازاتها عند الحصول على الإيرادات الاقتصادية أيضاً.

وفي اعتقادنا لا يمكن وضع تصنيف عام وشامل للإيرادات العامة. ولم يقصد الفقهاء من هذه التقسيمات المختلفة إلا تسهيل دراسة أنواع الإيرادات. في حين تتبنى كل دولة التبويب الذي يلاءم تنظيمها القانوني والاقتصادي. وتعدّ التبويب الوضعي للإيرادات في القطر العربي السوري الذي سنبحثه فيما يلي، التبويب الأكثر ملاءمة للحالة الاقتصادية والمالية التي تعيشها البلاد في المرحلة الحاضرة.



المبحث الثاني

تبويب الإيرادات العامة في

القطر العربي السوري

لا نجد لاهتمام الفقهاء بتبويب الإيرادات العامة عناية مقابلة من الدول في تشريعاتها الوضعية. فقد جرت العادة على الاهتمام بتبويب النفقات، وبيان أنواع الخدمات التي تقدمها الدولة للمواطنين، دون التفصيل في إيضاح أنواع الأعباء العامة التي يتحملها المواطن؛ لأن ذلك ليس من مصلحة الحكومة. ففي القطر العربي السوري، قضت المادة التاسعة من القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي ذي الرقم ٥٤ لعام ٢٠٠٦ بتبويب الإيرادات تبويباً نوعياً، ويجوز عند الاقتضاء تبويبها وظيفياً وإدارياً وإقليمياً واقتصادياً، وأي تبويب آخر بقرار من وزير المالية، وقضت المادة العاشرة على أن يقوم وزير المالية وبقرار منه بتحديد النماذج اللازمة، ووضع أنواع تبويب الإيرادات العامة الواردة في المادة (٩) موضع التطبيق، وبيان تفصيلات كل تبويب.

وأصبحت المادة العاشرة المعدلة تقضي بما يلي: "يتم تبويب إيرادات الموازنة تبويباً نوعياً. ويجوز عند الاقتضاء تبويبها وظيفياً وإدارياً وإقليمياً بقرار من وزير المالية". وسندرس تبويب الإيرادات السورية في فترة ما قبل الإصلاح المال، ثم ندرس التبويب الحالي.

أولاً - تبويب الإيرادات العامة قبل الإصلاح المالي:

ونميز خلال هذه الفترة بين تبويب إيرادات الميزانية العادية وإيرادات الميزانية الإنمائية. فبالنسبة للميزانية العامة العادية، قضت المادة السادسة من نظام المحاسبة العامة بأن تقسم الميزانية فيما يختص بالإيرادات إلى أبواب يوافق كل منها نوع الإيرادات المناسبة، والتي هي من نوع واحد.

وكانت إيرادات الميزانية العادية للدولة تقع في عشرة أبواب يقسم كل منها بدوره إلى بنود. وهذه الأبواب هي:

الباب الأول: التكاليف التي تستهدف الدخل والإنتاج (كريع العقارات).

الباب الثاني: التكاليف التي تستهدف رأس المال والثروة (كالتركات).

الباب الثالث: التكاليف التي تستهدف الإنفاق (كرسوم السيارات).

الباب الرابع: التكاليف التي تستهدف الصفقات والمعاملات (كرسوم الطوابع).

الباب الخامس: بدلات الخدمات (كرسوم الأبنية المدرسية والصحية).

الباب السادس: بدلات إيرادات من أملاك الدولة وأموالها (كحاصلات الحراج).

الباب السابع: إيرادات الاستثمار (كإيرادات المطبعة الرسمية).

الباب الثامن: الإيرادات المتنوعة (كعوائد البترول).

الباب التاسع: إيرادات مخفضة النفقات (كالمبالغ المستوردة).

الباب العاشر: إيرادات استثنائية (كفائض حساب بعض المؤسسات).

وقد اعتمد في تقسيم الإيرادات بهذه الصورة التبويب النوعي وذلك لمعرفة حصيلة كل نوع من هذه الإيرادات بصورة مستقلة. أما تبويب إيرادات ذات الطابع الاقتصادي المتاح للتنمية، ويتم على النحو التالي:

- واردات قطاع معين ويشار إليه برقم عام.
- واردات فعالية معينة في القطاع ويشار إليه برقم خاص.
- عناصر الفعالية المعينة في القطاع ويشار إليه برقم فرعي.

مثال ذلك:

رقم عام	رقم خاص	رقم فرعي	
١			القطاع المالي
	٢		المؤسسات المالية
		١	شركة الضمان السورية
		٢	التأمينات الاجتماعية

وكانت إيرادات الميزانية الإنمائية أما محلية، أو مغطاة بتسهيلات ائتمانية.

ثانياً: تبويب الإيرادات العامة بعد الإصلاح المالي:

تضمن المرسوم رقم ١٨٣١ تاريخ ١٥/٨/١٩٦٩ تفصيل أنواع تبويب الإيرادات العامة للدولة. فقسمها وظيفياً إلى قطاعات التبويب الوظيفي للنفقات ذاتها. وبذلك يمكن معرفة إيرادات كل قطاع، واعتماد النفقات المرصدة له. وطبق هذا المرسوم التبويب الإداري والإقليمي للنفقات أيضاً في مجال تبويب الإيرادات إدارياً وإقليمياً؛ مما يسهل معرفة واردات كل إدارة أو مؤسسة عامة بسهولة، وبالتالي تحديد اعتمادات نفقاتها. إلا أن المرسوم التشريعي رقم ١٥٩ الذي صدر بتاريخ ٣/٨/١٩٦٩ قضى بتبويب الإيرادات العامة وظيفياً وإدارياً وإقليمياً عند الاقتضاء؛ لذلك سنقتصر في بحثنا هنا على التبويب النوعي للإيرادات باعتباره التبويب الوحيد الذي يختلف عن تبويب النفقات العامة من جهة؛ لأن بقية أنواع التبويب غير مطبقة حالياً من جهة أخرى.

قسمت الإيرادات العامة في الموازنة السورية نوعياً إلى خمسة أبواب: هي بالتالي: الضرائب والرسوم، الإيرادات الناتجة عن ملكية الدولة واستثماراتها العامة، والإيرادات الخاصة (خارج نطاق الموازنة)، الإيرادات المختلفة، الإيرادات الاستثنائية. وأعطى لباب الضرائب والرسوم الرقم (٦) وهكذا بالتالي حيث أخذت الإيرادات الاستثنائية (٠). والسبب في ذلك هو توحيد الترقيم العشري بالنسبة للتبويب النوعي لكل من النفقات والإيرادات، وذلك بتخصيص الأرقام الخمسة الأولى للتبويب النوعي للنفقات والأرقام الخمسة الأخيرة للتبويب النوعي للإيرادات. ويمكن التمييز بهذه الطريقة لدى قراءة رقم الحساب النوعي في دليل الحسابات بين النفقات والإيرادات، فحساب الأرقام من ١ - ٥ هي نفقة، بينما ٠ - ٦ هي إيراد. وقد أوضحت المذكرة الإيضاحية للمرسوم رقم ١٨٣١ الاعتبار التي دفعت إلى تقسيم الإيرادات العامة إلى الأبواب الخمسة المذكورة، حيث إن الواردات التقليدية للدولة هي التكاليف العامة المفروضة على المواطنين، كما أن

تطور مفهوم الدولة ووظائفها قد جعل هناك قطاعاً عاماً تملكه الدولة، وله موارد ثابتة، تزداد أهميتها كلما تقدمت الدولة في تطبيق الاشتراكية. وإلى جانب هذين النوعين من الإيرادات هناك المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي التي تدخل في الموازنة العامة وفق أسلوب الصوائف، فلا بد من تخصيص باب مستقل لفوائض هذه المؤسسات. وتحتاج الدولة النامية إلى رأس مال لتحريك عجلة البناء والتقدم الاقتصادي، وكثيراً ما تلجأ إلى القروض العامة في سبيل ذلك، فكان لا بد من تخصيص باب الإيرادات الاستثنائية. وحصرت أخيراً جميع الإيرادات الأخرى التي لا تتوافق طبيعتها مع أحد الأبواب السابقة ضمن باب الإيرادات المتنوعة. يتضمن الباب السادس (الضرائب والرسوم) جميع الإيرادات الناتجة عن التكاليف العامة التي تفرضها الدولة، من ضرائب ورسوم.

ويشمل الباب السابع (الإيرادات الناتجة عن ملكية الدولة واستثماراتها العامة) أرباح الدولة، الناتجة من تدخلها بصورة مباشرة في الفعاليات الزراعية والصناعية والتجارية والمالية.

ويخصص الباب الثامن (الإيرادات الخاصة: خارج نطاق الموازنة) إلى الوفر الذي تحققه المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي والوحدات الإدارية المحلية ومديريات الأوقاف، التي لا تظهر بكامل نفقاتها وإيراداتها في الموازنة العامة للدولة؛ إذ أن لها موازنات منفصلة بسجل رصيدها في الموازنة العامة.

ويتكون الباب التاسع (الإيرادات المختلفة) من الإيرادات التي لا تصنف ضمن أحد أبواب الموازنة الأربعة السابقة كالودائع والأمانات. ويتألف الباب الأخير من الإيرادات الاستثنائية. وهي إيرادات ذات نوعية خاصة لا تحققها الدولة من ممارستها لبعض الفعاليات، بل هي مصادر تمويل غير منتظمة تلجأ إليها الدولة في الغالب لتحقيق هدف معين كالقروض العامة.

ويبين النموذج التالي تقسيم واردات موازنة الدولة وفق التبويب النوعي^(١)

الرقم	نوع الإيراد
٦	الإيرادات الناتجة عن الضرائب والرسوم.
٦١	الضرائب التي تستهدف الدخل والإنتاج.
٦٢	الضرائب التي تستهدف الثروة ورأس المال.
٦٣	الضرائب التي تستهدف الإنفاق والاستهلاك.
٦٤	عوائد مرور البترول.
٦٥	رسوم وإيرادات لأغراض ثقافية وإعلامية.
٦٦	رسوم وإيرادات لأغراض الأمن القومي.
٦٧	رسوم لأغراض إدارية وقضائية.
٦٨	رسوم وإيرادات لأغراض اقتصادية ومالية.
٦٩	رسوم وإيرادات لأغراض الأمن القومي.
٧	الإيرادات الناتجة عن ملكية الدولة واستثماراتها العامة.
٧١	إيرادات زراعية.
٧٢	إيرادات صناعية.

^١ - كما هو مطبق في موازنة السنة المالية ١٩٧٢.

إيرادات تجارية.	٧٣
إيرادات مالية.	٧٤
إيرادات الخدمات العامة.	٧٥
الإيرادات الخاصة (خارج نطاق الموازنة).	٨
فائض المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي.	٨١
فائض الوحدات الإدارية المحلية والبلديات.	٨٢
فائض الدوائر الوقفية.	٨٣
فائض العمل الشعبي.	٨٤
إيرادات من جهات أخرى.	٨٥
الإيرادات المختلفة.	٩
الودائع والأمانات.	٩١
إيرادات مخففة للنفقات.	٩٢
المأخوذ من الاحتياطي.	٩٣
إيرادات متنوعة.	٩٤
إيرادات طارئة.	٩٥
الإيرادات الاستثنائية.	٠
القروض الداخلية.	٠١

القروض الخارجية.	٠٢
التسهيلات الائتمانية.	٠٣
الهبات التبرعات.	٠٤





الفصل الثاني

إيرادات الدولة من الضرائب

المبحث الأول: مفهوم الضريبة وتطورها التاريخي.

المبحث الثاني: حصيلة الإيرادات الضريبية في سورية مقارنة مع بعض الدول الأخرى.



تحتل الضريبة في الوقت الحاضر مكان الصدارة في الإيرادات العامة، وهذا المكان الخاص لا يرجع فقط إلى أن الضريبة تعد أهم مصدر من مصادر الإيرادات العامة، وإنما كذلك إلى أهمية الدور الذي تلعبه في تحقيق أغراض السياسة المالية. كما يرجع أيضاً إلى ما تثيره الضريبة من مشكلات فنية واقتصادية، مشكلات تعرض عند اختيار فرض نوع معين من أنواع الضرائب المختلفة، ومشاكل تنتج كآثار اقتصادية واجتماعية عند فرض ضريبة معينة، وأخيراً مشكلات تعرض عند اختيار نظام ضريبي معين؛ ليناسب البنيان الاقتصادي والاجتماعي للدولة ومرحلة النمو التي تمر بها.

وقد لاحظ الباحثون أن الضريبة عبر التاريخ كانت دائماً وثيقة الصلة بالظروف السياسية والاقتصادية السائدة ومتفاعلة معها، وإذا صح قيام هذا التفاعل والترابط؛ فإن مفهوم الضريبة يكون متطوراً، وغير ثابت، يتبدل وفق الأحوال، وتبعاً لتبدل الظروف.

ومن أجل ذلك تباينت التعاريف المعطاة للضريبة بين حي وآخر، وبلد وآخر. وأصبح موضوع الضرائب في يومنا هذا أهم المواضيع عند الدولة والمكلف معاً؛ مما أدى إلى نشوء علم للضرائب يدرس أسباب فرضها ومدى مشروعيتها وأهدافها وخصائصها وينظم أسعارها يبيّن طريقة فرضها وتحصيلها يراعي الخلافات والمنازعات؛ التي تنشأ عنها، والعقوبات المترتبة على المخالفين.

ثم ثار الجدل فيما بعد حول ما إذا كانت غايتها مالية بحتة (أي تحقيق دخل للخزنة العامة)، أم أن لها إلى جانب هذه الغاية أهداف أخرى اقتصادية واجتماعية وسياسية.

والحقيقة أن آثار الضريبة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية هي التي نبهت الباحثين إلى إمكانية تحديد الآثار المذكورة سلفاً، وتوخي ما هو مرغوب منها، واستبعاد الآثار التي تتناقض مع سياسة الدولة، وذلك قبل فرضها.

فضلاً عن ذلك فقد انتقلت النظرة إلى النظام الضريبي من مرحلة التغطية التقليدية إلى مرحلة التدخل في أوضاع البلد الاقتصادية والاجتماعية، واستناداً لهذا التدخل ومداه، تكون الدولة حارسة، أو تكون الدولة المسؤولة عن التوازن الاقتصادي والاجتماعي، أو تكون الدولة الاشتراكية.

أما الدولة الحارسة فهي التي تهتم قبل كل شيء بتغطية النفقات التي تتطلبها المهام التقليدية المحصورة بها (الأمن العام - الدفاع - الصحة العامة ...) وأن يكون لها أقل ما يمكن من التأثير على القضايا المالية الخاصة وبنشاط الأفراد.

وأما الدولة المسؤولة عن إقامة نوع من التوازن الاقتصادي والاجتماعي فهي تتجاوز الدولة الحارسة (مع إبقائها حرية الإنتاج للقطاع الخاص)، وتستعمل الضريبة كأداة لضيق الفوارق بين الطبقات، وتعمل على مكافحة التضخم النقدي بامتصاص الفائض منه، وتعمل على تكوين احتياطات كبيرة في موازنتها عند الاقتضاء من أجل إنفاقها في حالات الانكماش، وذلك بغية تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع الدخل.

أما الدولة الاشتراكية سابقاً فكانت تتدخل تدخلاً مباشراً في الإنتاج والتوزيع على السواء وفقاً لخطط اقتصادية محددة، ليس فقط من أجل التغطية، بل أيضاً من أجل الإسهام في إعادة توزيع الدخل القومي بصورة عادلة، مع السماح بالتراكم النقدي إلا في حدود ضيقة ونقل فائض النقد من قطاع إلى قطاع، ومن نشاط إلى نشاط.

من كل ما سبق نرى أن الضريبة تمثل في الوقت الحاضر الأداة المالية؛ التي
تشير الكثير من الأبحاث والدراسات القانونية والاقتصادية.

فما هو مفهوم الضريبة، وكيف تطورت عبر التاريخ، وما هي طبيعتها
وتكيفها القانوني.

وهي المواضيع التي سنحاول إلقاء الضوء عليها في الصفحات التالية:





The background of the page features a large, faint watermark of the Damascus University logo. The logo is circular, with the Arabic text "جامعة دمشق" (University of Damascus) at the top and "Damascus University" at the bottom. In the center is a stylized lamp with rays emanating from it.

الفرع الأول

الطبيعة القانونية للضريبة



The logo of Damascus University is a large, faint watermark in the background. It is a circular emblem with a central yellow and white geometric design resembling a stylized sun or a flower. The Arabic text "جامعة دمشق" (University of Damascus) is written in a circular path around the center. Below the Arabic text, the English name "Damascus University" is written in a serif font. The top part of the circle contains the Arabic phrase "وقل رب زدني علما" (And say, O Lord, increase me in knowledge).

المبحث الأول

مفهوم الضريبة وتطورها التاريخي

لكي نوضح مفهوم الضريبة لا بد لنا قبل كل شيء دراسة تطورها وتعريفها،
ومن ثم بيان خصائصها.

المطلب الأول

التطور التاريخي للضريبة

لقد تطور معنى الضريبة بتطور الأنظمة الاجتماعية عبر التاريخ، ظهرت بشكل اختياري كخدمة شخصية أولاً، ثم كإعانة مالية من الرعايا إلى الحاكم ثانياً؛ وفقدت الضريبة بعد ذلك صفتها الاختيارية لتصبح إجبارية كفريضة على الأشخاص ثم على الأموال.

ففي العصر القبلي كانت فريضة مالية (جزية) يدفعها المهزوم للمنتصر. كما كان المظهر الأول للضريبة هو التضامن الشخصي بين الجماعات السياسية البدائية كالقبيلة والعشيرة في سبيل الدفاع ضد المخاطر الخارجية، وأشبه بخدمة شخصية يقوم الفرد من خلالها بعمل يعود بالفائدة على الجماعة (كدفاعه عن القبيلة ضد الغزوات الخارجية).

وبتركز الجماعات البشرية في أماكن معينة بعد مرحلة التنقل من مكان إلى آخر، أخذت الضريبة شكل منحه مالية يدفعها الرعاية إلى الحاكم لمساعدته على تنفيذ بعض الحاجات العامة، ولشد أزره في الأيام الصعبة كالحروب والكوارث، وحافظت بذلك على صفتها الاختيارية.

وبتطور المجتمع ظهرت حاجات جديدة كضرورة المحافظة على مكان الإقامة (الدفاع عن المدنية) وتأمين الطرقات، وصيانة الأمن، وغير ذلك. هذه الحاجات الجديدة أوجبت فرض تكاليف اتخذت في بادئ الأمر الصفة الشخصية (كالخدمة العسكرية، وشق الطرقات...) ثم تطورت هذه التكاليف، وفرضت على الأموال بشكل رسوم يدفعها الأفراد لقاء خدمات الدولة لهم (كرسم المرور على الطرقات، ورسم دخول الأسواق...) وقد فرضت الإمبراطورية الرومانية الضريبة

على التراكات، وعلى المحصولات الزراعية، كما فرضت الضرائب على سلع التجارة، وفرضت الرؤوس التي كانت تلزم كل شخص بغض النظر عن كونه يملك ثروة أو لا يملك.

ونلاحظ أن الإمبراطورية الرومانية كانت تطبق نظام ضريبي متقن يشبه إلى حد كبير الأنظمة الضريبية في الدول الحديثة في وقتنا الحاضر. إلا أنه يؤخذ على هذا النظام الضريبي خلوه من أي ضمان سياسي، فهذه الضرائب تتم بقرارات إلزامية من السلطة دون التصويت عليها، أو أخذ رأي المكلفين بها. كما أن هذا النظام لم يحقق أية مساواة بين المواطنين بسبب عدم مراعاته المقدرة التكليفية للشخص، وبسبب الإعفاءات التي كانت تمنح لبعض الأشخاص إضافة إلى القسوة الغربية، التي كانت ترافق طرق تحصيل الضرائب المفروضة.

ومع اختفاء الضرائب التي تخلق عنها الملوك لأمراء الإقطاع في أوروبا في العصور الوسطى، زادت أهمية الإيرادات العامة الآتية من أملاك الدولة، ولكن مع ازدياد أعباء السلطة ازدادت الحاجة إلى موارد إضافية. وقد تركزت الضرائب على عامة الشعب فقط، لأن رجال الدين كان نصيبهم الالتزام بالتعليم والخدمة العامة، أما طبقة النبلاء فكانت تعمل في الجيش.

وفي الوقت الذي كان فيه الملك يحصل على الضرائب بشكل استثنائي وتعتبر بمثابة هبة أو منحة له في القرن الثالث عشر أصبحت منذ القرن الرابع عشر ذات طابع عام ومستمر بسبب انتشار الحروب من جهة، وقيام الملوك بوظائف عامة متعددة كالقضاء والإدارة وغيرها من جهة أخرى.

ونتيجة لذلك أصبح من الضروري الحصول على موافقة البرلمان على هذه الضرائب، وقد تقرر هذا المبدأ لأول مرة في إنكلترا عام ١٢١٥م في "الميثاق الكبير" وفي فرنسا عام ١٣١٤م، وكانت هذه الإجازة البرلمانية الممنوحة للملك

لتحصيل الضرائب محدودة بمدة سنة واحدة، وذلك لمراقبة استعمال الملك لها وللضغط عليه لدعوة البرلمان دورياً. وفي عام ١٤٢٩م أقر في إنكلترا حق فرض ضريبة ملكية دائمة، أي أن البرلمان أجاز للملك فرض الضرائب لمدة مفتوحة، مما أدى بالتالي على إهمال دعوة البرلمان لهذه الغاية.

ومع ذلك لم تصبح الضرائب إيراداً عادياً ومتفوقاً بأهميته على أملاك الدولة إلا منذ القرن السابع عشر، بعد أن كانت مورداً غير عادي في القرن السادس عشر.

وعكس تطور مفهوم الضريبة تطور المؤسسات الديمقراطية والبرلمانية، فقد أعلن ملك إنكلترا "شارل الأول" سنة ١٦٢٨م وثيقة إعلان الحقوق التي استلزمت إجازة البرلمان لفرض كل ضريبة.

وبعد قيام الثورة الصناعية في إنكلترا، والثورة الفرنسية في القرن الثامن عشر، ظهر ما يسمى بنظام الاقتصاد الحر القائم على أساس (قانون السوق) تركز مفهوم الطابع الإلزامي للضرائب، وكانت الضريبة في ذلك الوقت حيادية، إذ كان غرضها مالياً بحتاً وهو تغطية النفقات العامة، ولم تتخلص الضريبة من حيادتها إلا في القرن العشرين، فإلى جانب غرضها المالي أصبحت وسيلة مالية للتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

المطلب الثاني

مفهوم الضريبة

تبدو الضريبة معقدة في مفهومها بسبب المشكلات المختلفة التي نثيرها، فهي تعمل على جباية الأموال اللازمة للدولة، وتوزيع الأعباء العامة الناتجة عن ذلك بصورة عادلة بين المواطنين، وتعكس من خلال ذلك مذهباً سياسياً واجتماعياً معيناً، وتؤثر بصورة سلبية أو إيجابية في الاقتصاد الوطني، وتعد كنوع من الحقوق العامة سواء أكان ذلك في القواعد النازمة لها، أم كان في حل المشكلات التي تعترض تطبيقها، للضريبة وجوه سياسية واجتماعية من جهة، واقتصادية من جهة ثانية وقانونية من جهة ثالثة.

وسنبحث في مبحثين تعريف الضريبة وخصائصها والتكييف القانوني لها.

أولاً - تعريف الضريبة:

فلما تتعرض التشريعات الوضعية لتعريف الضريبة، إلا أن الفقهاء اختلفوا في تعريفها فيما بينهم، ويعود سبب الاختلاف في تلك التعريفات إلى اختلاف النظرة للضريبة باختلاف الاتجاهات الفكرية، وبحكم تطور المذاهب السياسية والاقتصادية.

وسنستعرض تطور التعريف، ومن ثم نركز على خصائص الضريبة.

فـ "ميرابو" في كتابه "نظرية الضريبة" الصادرة عام ١٧١٦م عرفها بقوله:

"الضريبة ليست سوى مبلغ يدفع مسبقاً للدولة لضمان الحصول على حماية السلطة العامة".

فالضريبة عند "ميرابو" يدفعها الشخص لقاء خدمة عامة تقدمها الدولة؛ ألا وهي الأمن والحماية له.

أما "برودون" في كتابه المسمى أيضاً "نظرية الضريبة" الصادر عام ١٨٦٨م فعرفها بقوله:

"الضريبة هي ثمن لخدمات الدولة التي تقوم بإشباع الحاجات العامة".

فالضريبة تكون بذلك عنده ثمناً لقيام الدولة بعملية التنظيم العام للمجتمع. أما في يومنا هذا فقد عرفها "الدكتور حسين سلوم":

"بأنها عبارة عن فريضة نقدية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة، أو إلى الهيئات العامة بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفعه".

أما الأستاذ "غاستون جاز" فعرفها بأنها:

"تأدية نقدية تفرضها السلطة على الأشخاص وتجبها منهم بصورة نهائية، دون مقابل من أجل تغطية الأعباء العامة".

أما الدكتور "قحطان السيوفي" فيعرفها بأنها:

"استقطاع نقدي مباشر تفرضه السلطة العامة على الأفراد والمؤسسات بهدف الحصول على موارد لتغطية الأعباء العامة، وتحقيق أهداف الدولة العامة التي تحددها فلسفتها وعقيدتها السياسية".

أما التعريف الجامع برأينا للضريبة فهو :

"الضريبة فريضة مالية أو تأدية نقدية إلزامية تضامنية تقتطعها الدولة، أو إحدى الجهات العامة بصورة نهائية ومباشرة دون مقابل، وتستخدمها وسيلة لتحقيق أهدافها العامة".

ثانياً - خصائص الضريبة:

من خلال التعاريف السابقة للضريبة في العصر الحالي، يمكن أن نستخلص خصائصها الأساسية.

١ - الضريبة فريضة مالية أو تأدية نقدية:

بمعنى أنها عبارة عن مبلغ من النقود يؤديه الفرد إلى الدولة، وهي تتميز بهذه الصفة عن الخدمات الشخصية التي كان يفرضها الحاكم على المحكوم في السابق كالسخرة (التي تعني إجبار الشخص على القيام بعدد من أيام العمل مجاناً لحساب الحاكم). كما تتميز عن الأعشار القديمة التي كانت تدفع على المحصول الزراعي، وطبق هذا في الدولة الإسلامية، وبعض هذه الصور لا تزال تظهر في الظروف غير العادية، كظروف الحرب عندما تستوفي الدولة ضريبة الإنتاج عيناً من المحصول الزراعي، كما حدث في الاتحاد السوفيتي عام ١٩١٨م عندما فرض على المحصولات الزراعية ضريبة عينية لمعالجة أزمة المواد الغذائية في ذلك العام الناتجة عن ظروف الحرب العالمية الأولى. واستوفت فرنسا الضريبة المعدنية بكميات محدودة من المعادن الأساسية كالنحاس والحديد لصالح الصناعات العسكرية أثناء الحرب.

أما السخرة فلم تعد تلجأ إليها الدولة المتقدمة إطلاقاً، علماً أن الخدمة العسكرية التي يدعوها البعض "ضريبة الدم" ليست بضريبة، ولا يمكن اعتبارها امتداداً للسخرة، إذ إنها في حقيقة الأمر تعتمد على الشعور الوطني، ولا تطلب إلا من الوطنين، في حين أن الضريبة تفرض على الوطنين والأجانب على السواء.

كما أن الموازنة البريطانية لعام ١٩٥٦م سمحت بدفع ضريبة التركات بصورة عينية إذا كانت تتألف من لوحات فنية تاريخية ذات قيمة. ولكن هذا الشكل العيني للضريبة أصبح استثناءً تفرضه الدولة؛ رغبة منها في تسهيل دفع بعض أنواع

الضرائب على المكلف. وأصبحت التأدية النقدية للضريبة في العصر الحديث هي الأساس؛ لأنها أكثر عدالة فيمكن بوساطتها أن تأخذ أعباء المكلف الشخصية، وكذلك نفقات الإنتاج بعين الاعتبار، وتفرض على الربح الصافي وليس الإجمالي، بينما الضريبة العينية غير عادلة، إذ إنها تفرض اقتطاع نسبة معينة من المحصول دون مراعاة تكاليف الإنتاج، أو الظروف الشخصية لكل فرد. كما أن الضريبة النقدية أكثر مردوداً، لأن جبايتها أسهل ونفقاتها أقل، ولا حاجة لنقل الأشياء العينية المحصلة وتخزينها مما يعرضها للتلف، أو لتبادل القيمة.

كما أنها أكثر ملاءمة للسلطة العامة، إذ لا مجال لإساءة الاستعمال عند جباية المحصولات العينية بأصناف أقل جودة، أو بالتلاعب في الأسعار عند البيع.

٢- الضريبة فريضة إلزامية:

أي أنها تفرض على الأشخاص جبراً، فعنصر الإكراه والإلزام من خصائصها الرئيسية، فرض الضرائب وجبايتها يعدان عملاً من أعمال السيادة التي تتمتع بها الدولة، وتتفرد لوحدها بوضع النظام القانوني للضريبة.

وصدور الضريبة بقانون يقره ممثلوه الشعب لا يغير من صفتها الإلزامية، فموافقة السلطة التشريعية على فرض الضرائب والإذن بجبايتها، لا تعني موافقة شخصية من قبل كل مكلف على الضريبة قبل دفعها، حيث إن بعض الفئات الاجتماعية قد لا تكون ممثلة في المجالس التشريعية، ولكنها تؤدي الضريبة.

وصفة الإكراه والإلزام التي تلازم الضريبة تجعلها تختلف عن المساهمات الوطنية التي يؤديها الأفراد بدافع من الشعور الوطني، أو تلبية لنداء عام، وعن القروض التي تستلفها الدولة من الأفراد لمدة معينة ولقاء فائدة محددة، ففي كلا الحالتين إلزام ولا إكراه، ويترتب على استناد الضريبة إلى عنصر الإلزام أن الدولة، عند امتناع المصارف الشخص المكلف بها عن دفعها، حق اللجوء إلى مسائل

الإكراه لتحصيلها منه عنوة (كحجز الأموال العائدة له وبيعها بالمزاد العلني) وهي فريضة على شخص تنطبق عليه الشروط القانونية النازمة لها، كأن يكون المكلف شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً مواطناً أو أجنبياً.

٣ - الضريبة تضامنية:

يدفع المكلف الضريبة باعتباره عضواً متضامناً في المجتمع، عليه أن يتحمل جزءاً من أعباء المنظمة السياسية التي يعيش وينتمي إليها، ولا يؤديها على أساس أنها مقابل خدمة أو منفعة خاصة.

وهذه الصفة التضامنية هي التي تميز الضريبة عن الرسم الذي يدفعه المكلف مقابل الحصول على منفعة خاصة ومعينة.

٤ - الضريبة تقتطعها الدولة:

ينحصر أمر فرض الضريبة واستخدامها كوسيلة مالية بالدولة. والمقصود بالدولة جميع الأشخاص الاعتباريين الذين أعطاهم القانون هذه الحق. والدولة هي السلطة المركزية والمؤسسات والهيئات العامة التي تتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة وباستقلال مالي وإداري بالنسبة للضرائب العامة، والوحدات الإدارية المحلية والبلديات بالنسبة للضرائب الإقليمية والبلدية.

٥ - الضريبة تجبى بصورة نهائية ومباشرة:

الجباية بصورة نهائية تعني أن مبلغ الضريبة الذي تستوفيه الدولة يخرج عن ملكية الفرد ويدخل في ملكيتها بصورة نهائية، دون أن تكون ملزمة بعد ذلك بإعادته إلى من دفعه، وهنا تختلف الضريبة عن القروض العامة التي تلتزم الدولة بتسديدها إلى مستحقيها عند انتهاء أجلها، وبدفع الفوائد المقررة عنها في عقد الدين.

والضريبة تقتطعها الدولة من المكلفين بصورة مباشرة، وهذا ما يميزها عن الموارد النقدية الأخرى التي تغذي خزانة الدولة بالمال في بعض الأوقات. فمثلاً في حال تخفيض قيمة النقد الوطني، تحصل الدولة على إيراد هو الفرق بين قيمة النقد قبل التخفيض وقيمه بعد التخفيض وهذه المبالغ المالية تقتطعها الدولة بصورة غير مباشرة، وبذلك تختلف عن الضريبة التي هي اقتطاع مباشر.

٦ - الضريبة تفرض وتجبى دون مقابل:

والمقصود بذلك أن ما يدفعه الفرد كضريبة، لا يخلق لمنفعته الشخصية مقابل لها، ولا يوليه بالتالي أي حق خاص محدد من الدولة. فحصيللة الضريبة تستعمل مع الإيرادات العامة الأخرى من أجل تأمين مصحة الجماعة التي ينتمي إليها هذا الفرد، دونما التفات إلى مقدار ما يدفعه منها. وإن مثل هذا التأكيد يبدو ضرورياً لاستبعاد أية فكرة تقول بوجود نفع خاص مقابل للضريبة. (كرأي "مونتسكيو" حيث يعتقد أن الضريبة جزء من مال المواطن يدفعه لحماية الجزء الآخر، كما أن "جيراردان" يعتبرها قسط الضمان، و"برودون" يتكلم عن مبادلة خدمات الدولة بنقود المكاف).

لأن فكرة النفع الخاص لا تتفق مع روح التضامن الاجتماعي التي تنادي بها الدولة الحديثة وهذا لا يعني أن دافع الضريبة لا يستفيد منها إطلاقاً من جراء دفعها، بل هو يستفيد بصفته عضواً في الجماعة السياسية التي تنتمي إليها والتي تمنحه خدمات عامة، لأن خدمات الدولة العامة (كتوطيد الأمن وإقامة العدل وما إلى ذلك) هي خدمات مشتركة وغير قابلة للتجزئة بطبيعتها، ويتعذر بالتالي قياس مقدار النفع الذي يعود منها لكل فرد من أفراد المجتمع.

وهكذا فإن مقدار الضريبة لا يتوقف على مدى انتفاع الفرد بالخدمات وعلى ما يعود على المكلف من نفع خاص وإنما ينظر إلى مدى قدرته على تحمل الأعباء العامة بالنسبة إلى غيره من الأفراد.

٧ - الضريبة وسيلة مالية لتحقيق أهداف الدولة العامة:

تستخدم الدولة الضريبة كأحدى وسائلها المالية لتحقيق أهدافها العامة، وهذه الخاصة التصقت منذ وجودها، فعلى الرغم من أن الضريبة كانت توصف بالحيادية في الدولة الحارسة حيث كانت تستخدمها بصورة واقعية لتحقيق أهدافها الاقتصادية والسياسية، ذلك أن الدولة الحارسة لم تفرض الضرائب إلا بنسب منخفضة جداً حتى لا تؤثر في الادخار الفردي أو تقتطع جزءاً من رأس المال الخاص الذي هو أساس تقدم الحياة الاقتصادية. فكانت الضريبة توزع الأعباء العامة بصورة نسبية، فنحاول المحافظة على المركز المالي للطبقات الاجتماعية المختلفة دون أن نحاول التخفيف من حدة الفوارق الطبقية. لذلك نجد أن الضريبة وسيلة وليست غاية بحد ذاتها، اقتصر استخدامها في الماضي على تأمين الإيرادات ولكنها كانت تحقق إلى جانب ذلك أهدافاً اقتصادية واجتماعية تناسب وظائف الدولة ووظائفها.

وقد اتضح في العصر الحاضر، على أثر ازدياد وظائف الدولة وتدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية من جهة وازدياد الأعباء الضريبة من جهة ثانية، الوجه الحقيقي للضريبة فأصبحت الدولة تستخدمها لتحقيق أهداف غير مالية. فزيادة العبء الضريبي أو تخفيفه يؤدي إلى نتائج اقتصادية كانخفاض الأسعار أو ارتفاعها. والتميز بين المكلفين واقتطاع قسم كبير من الثروات المرتفعة، يؤدي إلى نتائج اجتماعية كتخفيف حدة الفوارق بين الطبقات الاجتماعية. لذلك نستطيع القول بأن أهداف الدولة من الضريبة تختلف في العصر الحالي تبعاً للمذاهب السياسية والاقتصادية السائدة.

ثالثاً - أهداف الضريبة:

١ - أهداف الضريبة المالية:

إن الغرض الأساسي من الضريبة هو الحصول على الأموال اللازمة لتغذية الخزينة العامة. لذلك اهتمت الدولة بوفرة حصيللة الضريبة ووضعت القواعد التي تحقق ذلك، لعل أهم الصفات التي يجب أن تتميز بها الضريبة حتى تكون وفيرة الحصيللة هي:

أ - شمول الضريبة:

يقصد بشمول الضريبة أن تطلال الضريبة القادرين على أدائها دون استثناء.

🔍 ونميز في شمول الضريبة بين:

أ - الشمول الشخصي: وبه يكلف بالضريبة جميع الأشخاص بدون استثناء.

ب - الشمول المادي: وبه تكلف بالضريبة سائر أموال الشخص المنقولة كالنقود والسندات المالية... وغير المنقولة كالأراضي والعقارات ما دامت موجودة أو يجري تداولها على التراب الوطني للدولة.

وعلى ذلك يصيب الضريبة سائر المداخل المتغيرة من زراعية وصناعية وتجارية ومالية. والدخول الثابتة من رواتب وأجور كما تصيب رأس المال والإنفاق الاستهلاكي.

وتقضي وفرة الضريبة بتضييق دائرة الإعفاءات عند أقل حد ممكن، لئلا يضيق المطرح الضريبي وتتقص الحصيللة.

ب - وضوح الضريبة:

تؤدي الصياغة الواضحة للنصوص القانونية النازمة للضريبة دوراً هاماً يساعد على وفرة الحصيلة إذ إن جلاء النصوص القانونية للضريبة وفهمها من عامة الناس لا يفسح المجال لأي غموض أو التباس، ولا يدع مجالاً لتعدد التفسيرات والاختلاف بين الإدارة والمكلف.

ج - الاعتدال في معدل الضريبة:

يجب ألا يغالي المشرع في رفع معدل الضريبة لئلا يزول مطروحها. وفي هذا يقول "جوزيف برتيملي": "إن المعدلات الضخمة تقتضي على حصائل الضريبة".

كما يقول "كايو": "إن الضرائب المرتفعة جداً تأكل مطروحها".

ورغم عدم التسليم بهذا القول على إطلاقه فإن الاعتدال في معدل الضريبة غالباً ما يزيد الحصيلة، خاصة الضرائب على سلع الاستهلاك. كما أن المغالة في معدل الضريبة قد يؤدي إلى التهرب الضريبي، أو نقل المكلف أمواله إلى بلد ذي معدلات ضريبية أقل مما يؤدي إلى انخفاض الحصيلة.

د - مرونة الضريبة:

المقصود بمرونة الضريبة عدم تأثر مطروحها عند رفع معدلها، وعلى هذا تعتبر مرونة إذا لم يؤد رفع معدلها إلى تقلص مطروحها، والعكس بالعكس.

أما علاقة المرونة بالوفرة فتتجلى في أن مرونة الضريبة تسمح للدولة عندما تريد أن ترفع معدل الضريبة أن تأتي بموارد إضافية دون أن يضيق مطروح الضريبة، وهذا يصدق على الإنفاق الاستهلاكي.

هـ - الاقتصاد في نفقات الجباية والتحصيل:

بحيث يكون مردود الضريبة كبيراً.

و - جعل الضريبة غير منظورة:

حتى لا يشعر المكلف بها، لذلك فإن خير الضرائب هي الضرائب غير المباشرة، لأنها تختفي في ثمن السلع أو الخدمات وتعطي حصيلة كبيرة.

ز - ويبقى العامل الأهم لتحقيق وفرة الحصيلة:

وهو ازدهار الحالة الاقتصادية في البلاد.

٢- الأهداف الاجتماعية للضريبة:

نستخدم الضريبة لتحقيق أهداف الدولة الاجتماعية، فهي أداة لتخفيف حدة الفوارق بين الطبقات الاجتماعية، وذلك بإعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة، كما أنها تمنع تراكم الثروات وتصادر الدخل المرتفعة. ويمكنها أن توجه سياسة النسل. عندما تمنح الدولة التي تشجع زيادة عدد السكان، إعفاءات ضريبية تتناسب عكساً مع عدد أفراد الأسرة. وتمنع الدولة التي تحارب زيادة النسل هذه الإعفاءات.

وتؤثر الضريبة في تشجيع بناء المساكن بالإعفاءات الممنوحة للمساكن الشعبية. كما قد تهدف الضريبة إلى المساهمة في المحافظة على المستوى الغذائي والصحي لأفراد المجتمع، وذلك بفرض الدولة ضريبة مرتفعة على بعض السلع التي ينتج عنها بعض الأضرار بالصحة العامة كالمشروبات الروحية والسجائر.

٣ - الأهداف الاقتصادية للضريبة:

استعملت الدولة الضريبة منذ زمن بعيد وسيلة لتحقيق أهداف اقتصادية، فرضت الضرائب الجمركية لحماية الصناعة الوطنية ضد المنافسة الأجنبية. وتحاول الدولة العصرية استخدام الضريبة بشكل أوسع لتوجيه السياسة الاقتصادية حيث تعمل على دعم بعض فروع الإنتاج وتشجيعها بالإعفاءات الضريبية، وتعالج الأزمات الاقتصادية كما تهدف إلى تحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية وذلك بالتخفيف من العبء الضريبي في أثناء فترات الركود والانكماش الاقتصادي وذلك من أجل زيادة الإنفاق وامتصاص القوة الشرائية لدى الأفراد في حالة التضخم، وزيادة معدلات الضرائب في أثناء فترات الازدهار والرخاء الاقتصادي، وتفرض ضرائب عالية على الاستهلاك أو تعفي المبالغ المدخرة لتشجيع الادخار.

٤ - القواعد الأساسية للضريبة:

تعتبر الضريبة مورداً أساسياً من موارد الدولة، ونظراً لما قد يحصل من تعارض في المصالح بين الدولة والأفراد أو بعبارة أوضح بين مصلحة الخزينة ومصلحة الممول كان لا بد من قواعد أساسية عامة يجب إتباعها أو اعتمادها عند فرض الضريبة. هذه القواعد هي التي يقاس بها سلامة الضريبة في التوفيق بين الحصيلة والعدالة. وهذه القواعد هي:

١ - قاعدة العدالة: هي أن يسهم أعضاء الجماعة في نفقات الدولة بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان أي بنسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة والضريبة النسبية تعني أن تتناسب الضريبة مع الدخل على أساس أن الخدمة التي يحصل عليها الممول تزداد مع ازدياد دخله.

٢ - قاعدة اليقين: هي أن تكون الضريبة معينة وصريحة وغير مفروضة بصورة كيفية فسعرها معروف ووعاؤها معلوم وأسلوب ومواعيد جبايتها محددة بوضوح وتعد هذه القاعدة في أن الممول أو المكلف بالضريبة سيكون على علم مسبق بالتزاماته قبل الدولة ومن ثم لديه القدرة على الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة.

٣ - قاعدة الملاءمة: وتعني أن كل ضريبة يجب أن تجبى في أنسب الأوقات وبالأسلوب الأنسب حتى نتجنب إزعاجه ويكون التكليف سهلاً عليه فأنسب الأوقات لدفع الضريبة هي وقت حصول المكلف على دخله.

٤ - قاعدة الاقتصاد: أي تنظم كل ضريبة بحيث لا تزيد كلفة جبايتها عما يدخل خزانة الدولة ويعني ذلك أن على الدولة أن تختار أسلوباً للجباية يكلفها أقل نفقة ممكنة حتى لا يتحمل المكلف تضحية في غير موضعها ويتضاءل الفرق بين ما يدفعه وما يدخل خزانة الدولة فكل زيادة في كلفة الجباية تؤدي إلى تحميل المكلف بعبء لا تقابله زيادة في الإيرادات العامة.

وعليه فقاعدة الاقتصاد تعني أن أفضل الضرائب هي تلك التي تتميز بانخفاض كلفة تحصيلها وارتفاع وغزارة حصيلتها.

المبحث الثاني

حصيلة الإيرادات الضريبية في سورية

مقارنة مع بعض الدول الأخرى

ان من اهم الصعوبات التي تعترض النظام الضريبي وعدم وفرة الحصيلة الضريبية هي الاعفاءات الواسعة ولا سيما أنها تشكل (٤٥ - ٥٠ ٪) من الناتج المحلي الاجمالي وبالتالي فإن العبء الضريبي المنسوب الى الناتج اصبح قاصرا على تأمين الموارد المالية اللازمة .

المطلب الأول

تطور حصيلة الإيرادات الضريبية

- يمكننا أن نستعرض من خلال الجدول التالي تطور حصيلة الإيرادات الضريبية في سورية خلال الأعوام ١٩٩٥ - ٢٠٠٦

جدول رقم ١/١: تطور الإيرادات الضريبية في سورية خلال الأعوام (١٩٩٥ -

٢٠٠٦)

(بمليارات الليرات السورية)

البيان	النتائج المحلي الاجمالي	اجمالي الضرائب والرسوم	اجمالي الإيرادات العامة	الضرائب المباشرة	الضرائب غير المباشرة	المسبب الضريبي نسبة (٢) الى (١)	نسبة (٢) الى (٢)	نسبة (٤) الى (٢)	نسبة (٥) الى (٢)
	(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)	(٨)	(٩)
١٩٩٥	٥٧١	٤٩٨	١٦٢	٣١,٦	١٨,٢	٨,٧	٣٠,٧	٦٣,٥	٣٦,٥
١٩٩٦	٦٩١	٥٧٤	١٨٨,١	٣٦,١	٢١,٣	٨,٣	٣٠,٥	٦٢,٩	٣٧,١
١٩٩٧	٧٤٥,٦	٦٩٣	٢١١,١	٤٨,١	٢١,٢	٩,٣	٣٢,٨	٦٢,٩	٣٧,١
١٩٩٨	٧٩٠,٤	٧٥,٥	٢٣٧,٣	٥٢,٦	٢٢,٩	٩,٦	٣١,٨	٦٩,٧	٣٠,٣
١٩٩٩	٨١٩,١	٨٢,٧	٢٥٥,٣	٥٩,٣	٢٣,٤	١٠,١	٣٢,٤	٧١,٧	٣٨,٣
٢٠٠٠	٩٠٣,٩	٨٥,٩	٢٧٥,٤	٦٤,٩	٢١	٩,٥	٣١,٢	٧٥,٦	٢٤,٤
٢٠٠١	٩٧٤	١١٥,٩	٣٢٢	٩١,٤	٢٤,٥	١١,٩	٣٦	٧٨,٩	٢١,١
٢٠٠٢	٩٩٩,٥	١٣٥,٨	٣٥٦,٤	١١٢,٧	٢٣,١	١٣,٦	٣٨,١	٨٣	١٧
٢٠٠٣	١٠٦٧,٣	١٥١,٦	٤٢٠	١٢٣,٣	٢٨,٣	١٤,٣	٣٦,١	٨١,٣	١٨,٧
٢٠٠٤	١٢٠٣,٥	١٦١	٤٤٩,٥	١٢٧	٣٤	١٣,٤	٣٥,٨	٧٨,٩	٢١,١
٢٠٠٥	١٢٣٨	١٧٦,٩	٤٦٠			١٤,٣	٣٨,٥		
٢٠٠٦	١٣٣٤	١٩١,٣	٤٩٥	١٥٩,٥	٣١,٨	١٤,٣	٣٨,٦	٨٣,٤	١٦,٦
ملاحظات	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	%	%	%	%

- نلاحظ من خلال الجدول السابق مايلي :

- إن نسبة إجمالي الضرائب و الرسوم في الإيرادات العامة هي نسبة متدنية جدا ، فيما إذا قورنت مع دول أخرى وإذا ما قورنت مع فترة زمنية أخرى .

فقد بلغت نسبة الضرائب من مجمل الإيرادات العامة في سورية في الخمسينات من القرن المنصرم حوالي / ٩٠ - ٩٥ % وبلغت / ٩٦ % عام / ١٩٦٥ /^١ وبالتالي يجب العمل على زيادة الموارد الضريبية في سورية ، خاصة أن المشكلة المالية الأساسية في سورية الآن هي مشكلة نقص الإيرادات العامة عموماً و الواردات الضريبية خصوصاً .

❖ ازدياد في حجم الضرائب والرسوم المباشرة بالنسبة لإجمالي الإيرادات الضريبية، وانخفاض في حجم الضرائب والرسوم غير المباشرة .

فقد بلغت نسبة الضرائب المباشرة إلى إجمالي الضرائب في عام ١٩٩٥ حوالي / ٦٣,٥ % أما في عام ٢٠٠٦ فتقدر بحوالي / ٨٣,٤ % ، والتي تتكون بشكل رئيسي من الضريبة على الشركة السورية للنفط و قد ساهمت زيادة أسعار النفط في السنوات الأخيرة في ارتفاع حصيلة الضرائب المباشرة أما نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الضرائب في عام ١٩٩٥ فقد بلغت حوالي / ٣٦,٥ % عام وتقدر بحوالي / ١٦,٦ % في الموازنة التقديرية لعام ٢٠٠٦.

^١ - الياس نجمة ، السياسة المالية في سورية ، جمعية العلوم الاقتصادية ، ٢٠٠٣ ، ص ٤

- نلاحظ ان العبء الضريبي العام في سورية تراوح بين (٨,٣% - ١٤,٣%) من الناتج المحلي الاجمالي ويعتبر من المعدلات المنخفضة بالمقارنة مع بقية الدول كما نلاحظ من الجدول التالي :

الوحدة: دولار أمريكي

الدولة	نصيب الفرد من الناتج	العبء الضريبي	الدولة	نصيب الفرد من الناتج	العبء الضريبي
ألمانيا	٢٧٣٣٧	٤٥%	مصر	١٤٩٩	٢١%
إيطاليا	٢١٣٩٣	٤٥%	سورية	١٠٠٠	١٦%
بريطانيا	٢٢٩٤٧	٤٢%	الأردن	١٨٠٠	٢٤%
الولايات المتحدة	٢٣٩٤٦	٣٢%	تركيا	-	٢٣%
كندا	٢٢٣٩٤	٣٩%	فرنسا	٢٤٩٥٦	٤٤%
اليابان	٣٠٧٢٠	٣٠%	ماليزيا	٦٦٠٠	٢٠%

الجدول السابق يوضح العلاقة بين نصيب الفرد الواحد من الناتج المحلي الإجمالي ومعدل العبء الضريبي.

المصدر: مجلة الإيكونوميست: ملحق خاص عن العالم سنة ٢٠٠٠ نقلا عن مجلة الأهرام الاقتصادي المصرية العدد ١٦١٧ تاريخ (١٣/٠١/٢٠٠٠) نقلا عن: الجليلاتي، محمد : النظام الضريبي السوري واتجاهات اصلاحه ، دمشق ، جمعية العلوم الاقتصادية السورية ، عام ٢٠٠٠ ، ص ٢٣.

لو نظرنا إلى السياسة الضريبية المتبعة في سورية منذ بداية التسعينات لوجدنا أن هذه السياسة تنطوي على الإفراط في منح الإعفاءات الضريبية وذلك على الرغم من وجود عجز متزايد في الموازنة العامة حيث تهدف السلطات الضريبية من خلال منح الإعفاءات الضريبية إلى تحفيز المستثمرين، ولكن يجب الإشارة إلى أنه هناك

عدة عوامل أخرى بالإضافة إلى الإعفاء من الضريبة والتي تساعد على استقطاب الاستثمارات الأجنبية، والتي من بينها توفير مناخ استثماري والبنية التحتية ووجود سوق مالي كفاء لتداول الأوراق المالية.

وبالتالي فإن أهم خواص الأنظمة الضريبية في البلدان النامية هي الضعف الشديد للعبء الضريبي ويعود سبب ضعف العبء الضريبي في سورية في البلدان النامية إلى عدة أسباب منها انخفاض متوسط دخل الفرد وعدم وجود جهاز ضريبي كفاء وغياب الوسائل اللازمة وكثرة الإعفاءات الضريبية والتهرب الضريبي الواسع الانتشار بالإضافة إلى انتشار ظاهرة الاقتصاد السري^(١).

ويمكن تلخيص أسباب انخفاض العبء الضريبي في سورية فيما يلي:

- ارتفاع معدل الضرائب يدفع المكلف للتهرب الضريبي.
 - الوساطة والنفوذ السياسي لبعض التجار والصناعيين يجعل السلطات الضريبية غير قادرة على تكليفهم.
 - انخفاض مستوى الأجور والرواتب للموظفين يدفعهم إلى التعامل مع المكلفين ومساعدتهم للتهرب من دفع الضرائب.
 - الإعفاءات الضريبية بهدف تشجيع الاستثمار تؤدي لانخفاض عدد المكلفين.
- إن هذه الأسباب مع غيرها من الأسباب الاجتماعية والثقافية تساعد المكلفين على التهرب^(٢).

غير أن العبء الضريبي في سورية هو عبء ظاهري ولا يمثل العبء الضريبي الحقيقي في سورية لأنه لم ينزل من الناتج المحلي الإجمالي حجم القطاعات المهمة المعفاة أصلاً من التكليف الضريبي كدخل الاستثمارات الزراعية والدخول السياحية وسائر المداخل العامة الأخرى المعفاة من التكليف بنصوص خاصة، مما

^١ رامي زيدان، المرجع السابق، ص ١١٢.

^٢ كنعان، علي: المالية العامة والإصلاح المالي سورية، دمشق، دار الرضا، ٢٠٠٣، ص ٤٨.

يؤدي إلى خروج ما لا يقل عن نسبة تتراوح بين ٥٠٪ - ٦٠٪ من الناتج المحلي الإجمالي عن دائرة التكلفة الضريبي^١، وكذلك لم يتم إدراج فروقات الأسعار ضمن الضرائب والرسوم التي تورّد مباشرة للخزينة، والتي في حال احتسابها بها سوف يصل العبء الضريبي إلى ما يزيد ٢٠٪ من الناتج المحلي الإجمالي^٢.

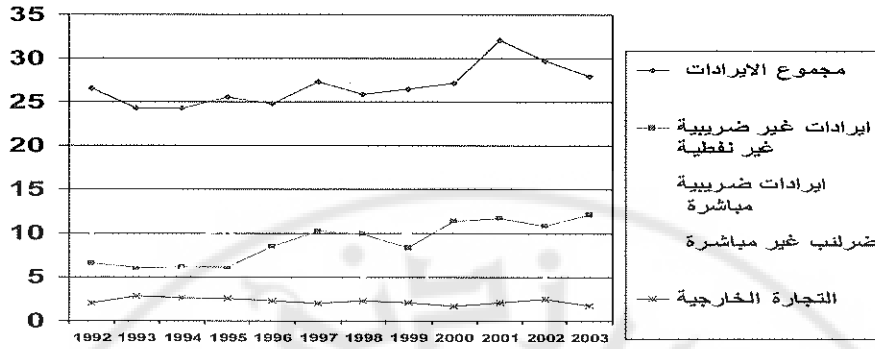
لذلك فإن أي محاولة لزيادة العبء الضريبي في ظل معدلات نمو الناتج القومي الحالية، وانخفاض نصيب الفرد من هذا الناتج، وسوء توزيع الدخل القومي لصالح فئات أصحاب العوائد المرنة (عوائد حقوق التملك) على حساب ذوي الدخل والعوائد الثابتة، سوف يؤدي إلى حلقة مفرغة من المشاكل، بدايتها المساس بحد الكفاف لهؤلاء المكلفين، وسوف تمس بالاعتبارات الاجتماعية لهذه الفئات وتترك آثار سلبية على الاقتصاد القومي، حيث تدفع إلى الركود الاقتصادي وارتفاعه وتدني الاستثمارات وبالتالي تدني الإنتاج، وتفاقم مشكلة البطالة، ثم ظهور مشكلات اجتماعية أخرى واقتصادية لا حدود لها^(٣).

^١ محمد المهاني، المرجع السابق، ص ٤٢٣.

^٢ محمد جليلاتي، المرجع السابق، ص ٨.

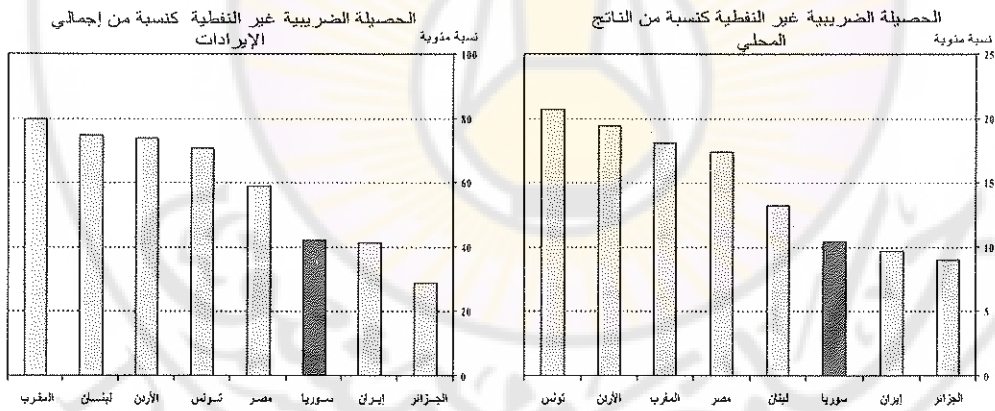
^(٣) المرجع نفسه.

نسبة الإيرادات من الناتج في ازدياد و الضرائب المباشرة بازدياد وغير المباشرة في تراجع



المصدر: تحليل الاقتصاد الكلي، هيئة تخطيط الدولة، مسودة المناقشة، ٢٠٠٥،
والأشكال التالية توضح لنا الحصيلة الضريبية في بعض الدول النامية وبالمقارنة مع
الناتج المحلي وإجمالي الإيرادات.

الإيرادات الضريبية منخفضة نسبياً مقارنة لما تحققه الدول المجاورة بالرغم من
ارتفاع المعدلات الضريبية في سوريا مقارنة بالدول المجاورة



مصدر: وزارة المالية، البنك الدولي وتحليل هيئة تخطيط الدولة

المطلب الثاني

مقارنة بين الإيرادات الضريبية لبعض الدول

- في سورية فقد فرضت ضريبة الدخل على الأرباح بموجب المرسوم التشريعي رقم /٨٧/ لعام /١٩٤٩/ وهي الآن تخضع لقانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام /٢٠٠٣/ .

تعتبر من أهم الضرائب على الدخل من حيث كمية تمويل الموازنة العامة للدولة ، ونلاحظ أن نسبة هذه الضرائب قد بلغت من إجمالي الضرائب والرسوم في عام ٢٠٠٦ /٦٥,٩٪/ ومن إجمالي الإيرادات العامة /٢٥,٥٪/ وبلغت نسبتها من إجمالي الضرائب على الدخل عام /٢٠٠٤/ حوالي /٩٦٪/ ، إلا أنه بالنظر للإيرادات نلاحظ انخفاض نسبة مساهمة هذه الضريبة فعلا من إجمالي الإيرادات العامة مقارنة مع الدول المتقدمة التي تصل فيها نسبة هذه الضريبة إلى إجمالي الإيرادات العامة إلى ٦٠ - ٦٣٪ وهذا راجع لـ :

- اقتصاد سورية اقتصاد منشآت صغيرة ذات إنتاجية ضئيلة وهو قطاع عائلي أكثر من أن يكون اقتصادي - أي هدفه الربح - أي غير قادر على التوسع واستيعاب يد عاملة مؤهلة.

- توجه القطاع الخاص لهذه المشاريع الصغير بدافع عدم الخضوع للضريبة ، وسهولة التهرب.

- تدني التجهيز الرأسمالي خاصة - الآلات - مما يصعب وضعية المنافسة في حال الاستمرار في تحرير الأسواق ، وإلغاء الحماية الجمركية ضمن اتفاقية الشراكة الأوروبية ، ومنطقة التجارة الحرة العربية الكبرى.

وهذا رغم التشجيعات المختلفة ، إذ زاد عدد المنشآت في عام ٢٠٠٣ بنسبة ٣٦,٧٪ عن ٢٠٠٢ مع تخفيض عدد العمال من (٤ - ٢) إلى ٢ للمنشأة الواحدة ، وتخفيض متوسط رأس المال من ١,٣٥٧ مليون ل.س إلى ٤٩٣ ألف ل.س نتيجة زيادة معدل

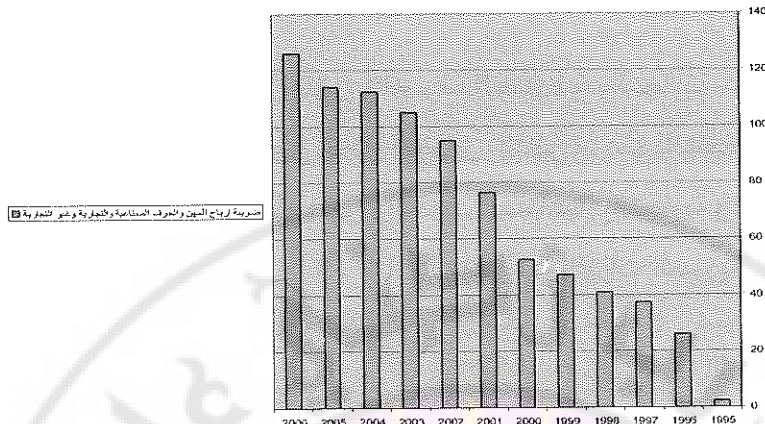
البطالة وتوفر عرض من اليد العاملة تقبل بأي شروط عمل مهما تكن صعوبته أو انخفاض أجوره^١.

ويمكننا تتبع تطور ضريبة دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية خلال الأعوام (١٩٩٥ - ٢٠٠٦) من خلال الجدول التالي مرفقاً بالشكل البياني :

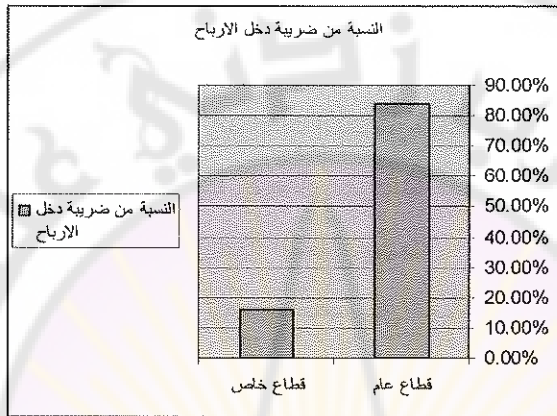
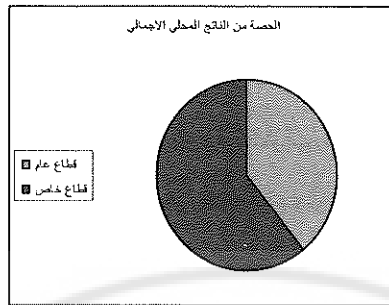
جدول يوضح تطور ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية خلال الاعوام (١٩٩٥ - ٢٠٠٦) (بمليارات الليرات السورية)

البيان	ضريبة الدخل على الأرباح	الضرائب على الدخل	إجمالي الضرائب والرسوم	إجمالي الإيرادات	نسبة (١) إلى (٢)	نسبة (١) إلى (٣)	نسبة (١) إلى (٤)
(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)	(٨)
١٩٩٥	٢,٣	٧,٢	٤٩,٨	١٦٢	٣١,٩	٤,٦	١,٤
١٩٩٦	٢٥,٩	٣١,٣	٥٧,٤	١٨٨,١	٨٢,٧	٤٥,١	١٣,٨
١٩٩٧	٣٧,٢	٤٣	٦٩,٣	٢١١,١	٨٦,٥	٥٣,٧	١٧,٦
١٩٩٨	٤٠,٩	٤٧,٤	٧٥,٥	٢٣٧,٣	٨٦,٣	٥٤,٢	١٧,٢
١٩٩٩	٤٧,٢	٥٣,٩	٨٢,٧	٢٥٥,٣	٨٧,٦	٥٧,١	١٨,٥
٢٠٠٠	٥٢,٥	٥٩,٤	٨٥,٩	٢٧٥,٤	٨٨,٤	٦١,١	١٩,١
٢٠٠١	٧٦,٥	٨٤,٣	١١٥,٩	٣٢٢	٩٠,٧	٦٦	٢٣,٨
٢٠٠٢	٩٤,٨	١٠٣,٧	١٣٥,٨	٣٥٦,٤	٩١,٤	٦٩,٨	٢٦,٦
٢٠٠٣	١٠٥	١١٤,٧	١٥١,٦	٤٢٠	٩١,٥	٦٩,٣	٢٥
٢٠٠٤	١١٢,٣	١١٧	١٦١	٤٤٩,٥	٩٦	٦٩,٨	٢٥
٢٠٠٥	١١٤	١٢١,١	١٧٦,٩	٤٦٠	٩٤,١	٦٤,٤	٢٤,٨
٢٠٠٦	١٢٦	١٣٤,١	١٩١,٣	٤٩٥	٩٤	٦٥,٩	٢٥,٥
ملاحظات	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	%	%	%

^١ - سمية لوكرز ، بحث حول السياسة المالية في سورية ، إشراف الدكتور إلياس نجمة ، ٢٠٠٥/٢٠٠٦ ، ص ٧.



إن ضريبة الدخل على الأرباح تدفع من قبل القطاع العام والقطاع الخاص ، حيث بلغت نسبة مساهمة القطاع العام في هذه الضريبة من واقع نتائج قطع الحساب لعام ١٩٩٩ / ٨٣,٧٪ بينما تبلغ حصته من الناتج المحلي الإجمالي ٣٩ ٪ ، وعلى العكس فإن القطاع الخاص يساهم ب ١٦,٣٪ من ضريبة دخل الأرباح ، بينما تبلغ حصته من الناتج المحلي الإجمالي ٦١ ٪ ، وبالتالي فإن الجزء الأكبر من ضريبة الدخل والأرباح تتأتى من القطاع العام الذي لا يستطيع التهرب غالباً ، وبالتحديد من الضرائب المفروضة على الشركات النفطية ، والتي تمول جزءاً كبيراً من هذه الضرائب ، وخاصة في أوقات الطفرات النفطية ، وهذا يعكس مدى الإعفاءات الواسعة ، والتهرب الضريبي في القطاع الخاص ، مما يعكس مدى الضعف والفساد الموجود في الجهاز الإداري القائم على تنظيم الضرائب وجبايتها ، مما يتطلب تطوير الإدارة الضريبية ، والابتعاد قدر الإمكان عن استخدام الإعفاءات الضريبية ، والشكل التالي يوضح بيئة مساهمة كل من القطاع الخاص والعام في الحصيلة الضريبية.



حصة كل من القطاع العام و الخاص في الحصيلة الضريبية

ومن الملاحظ من خلال ما تقدم أن من أهم الصعوبات التي تواجه النظام الضريبي هي :

- عدم الأخذ بمبدأ التشخيص في الضريبة على أساس تجميع الدخل النوعية للشخص المكلف الطبيعي الواحد، وتكليفها ككتلة موحدة، وبشكل تصاعدي مقبول وبالتالي عدم تحقيق حد مقبول من التكاليف المباشر بحيث يشمل التكاليف اكبر مجموعة ممكنة من أنواع الدخل النوعية الشخصية معا بضريبة واحدة تصاعدية .
- عدم وجود سياسة واضحة لتكليف القطاع الزراعي، مما أدى إلى بقاء قطاع كبير من الدخل القومي، وهو إيرادات استثمار القطاع المذكور، أي حوالي ثلث الناتج المحلي الاجمالي تقريبا في منأى عن التكاليف الضريبي، على اساس الربح الحقيقي رغم أهمية شمول هذا القطاع وسعته .
- عدم الشمول الافقي والنوعي للعبء الضريبي العام، وعدم توزيعه بشكل سليم، واللجوء إلى التعويض عن عدم كفاية الموارد الضريبية الأساسية بفرض مجموعة من الرسوم، لاتجمعها رابطة نوعية موحدة في منطلقاتها، وفي قواعد تعريفاتها الضريبية . وبعض تلك المظاهر قصور التشريع الضريبي النافذ ووسائله عن الوصول الى حقيقة بعض النشاطات المهمة، التي برزت بوضوح خلال السنوات الأخيرة، وبالتالي القصور عن تكليفها كالمضاريات في العقارات والسيارات وعدم الوصول الى الدخل المهمة للوكلاء والوسطاء والسماسرة .
- قصور الحد الأدنى المعفى عن تلبية الحاجات الاساسية للمكلفين بالضريبة بعد التطورات الاقتصادية والاجتماعية في سورية .
- قصور تنظيمات السجل الصناعي ، والسجل التجاري؛ مما يفسح المجال للتهرب الضريبي .

- جمود التقدير العقاري السكني ، مما انعكس على ضآلة الحصيلة الضريبية ، وعدم تحقيق العدالة في مطارح ضريبية متعددة (ضريبة ريع العقارات ، ضريبة التركات والوصايا والهبات ، ورسوم التسجيل العقاري) .
- عدم كفاءة الجهاز الضريبي ، وعجز الإدارة الضريبية ، إضافة إلى انخفاض مستوى الوعي الضريبي ، مما أدى إلى عدم تنفيذ بعض الأنظمة والقوانين ، نذكر على سبيل المثال (التصاعد الضريبي في ريع العقارات) .





الفرع الثاني

التنظيم الفني للضريبة

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة تحديد الأوضاع ، والإجراءات الفنية المتعلقة
بفرض الضريبة.



The logo of Damascus University is a large, faint circular emblem in the background. It features a central yellow lantern with radiating lines, surrounded by a purple ring. The outer ring contains the university's name in Arabic and English. The text "المبحث الأول:" is written in bold black Arabic script, and "وعاء الضريبة" is written below it in a similar style.

المبحث الأول:

وعاء الضريبة

ويقصد بوعاء الضريبة الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة أو المادة التي تفرض عليها، ووعاء الضريبة في العصر الحديث هو الثروة.

ويختلف وعاء الضريبة عن مصدرها:

فمصدر الضريبة: الثروة التي تسدد منها الضريبة فعلاً، أي التي تصيبها الضريبة، والفرق بين مصدر الضريبة ووعائها فالضريبة على رأس المال ووعاؤها هو رأس المال، ولكن مصدرها هو الدخل، فهي لا تدفع من رأس المال. وتشير الدراسة في وعاء الضريبة مسائل يجب الاختيار أو المفاضلة بينها، وهي:

المطلب الأول

الضرائب على الأشخاص أم الضرائب على الأموال

أولاً - الضرائب على الأشخاص:

يقصد بها تلك الضرائب التي تتخذ من الشخص وعاء لها، أي تلك الضرائب تتخذ لها وعاء مجرد وجود الفرد نفسه في إقليم الدولة. وتفرض هذه الضريبة على جميع الأفراد دون تمييز، أو تقصير على بعض الأشخاص؛ ممن تتوفر فيهم شروط معينة^(١).

وتتخذ هذه الضريبة صورتين، هما ضريبة الفرد الموحدة أو البسيطة، وضريبة الفرد المدرجة، ففي ضريبة الفرد الموحدة أو البسيطة يلتزم كل فرد من الأفراد الخاضعين إلى الضريبة المبلغ نفسه، وبصرف النظر عن إمكانياتهم المالية؛ ولذا كانت هذه الضريبة غير عادلة.

وتعد الفردة المدرجة أكثر عدلاً من الفردة البسيطة؛ لأنها تحاول مراعاة المقدرة التكلفية للممولين، والتمييز بينهم إلى طبقات، لكنها بعيدة عن العدالة الكاملة، فأفراد كل طبقة أو فئة يؤدون المبلغ ذاته كضريبة، مع أن دخولهم وأعباءهم العائلية قد تختلف رغم انتمائهم للطبقة ذاتها.

وقد عمدت الدول كافة إلى إلغاء مثل هذه الضرائب.

^١ - د. رفعت محجوب (المالية العامة) الإيرادات العامة ص ٥٢-٥٤.

ثانياً - الضرائب على الأموال:

بسبب الانتقادات الموجهة إلى الضرائب على الأشخاص؛ اتجهت الدول إلى الأخذ بالضرائب على الأموال، حيث أصبحت الثروة هي وعاء الضريبة في النظم المالية المعاصرة، وفي نطاق الضرائب على الأموال قد تفرض الضريبة على رأس المال أو الدخل. ويقصد برأس المال: مجموع ما يملكه الفرد من قيم استعمال في لحظة معينة. ويقصد بالدخل: ما يحصل عليه الفرد بصفة دورية على نحو مستمر من مصدر معين، قد يتمثل في ملكيته لوسائل الإنتاج، أو في عمله، أو فيهما معاً.

المطلب الثاني

الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة

أولاً - الضريبة الواحدة أو الضريبة المفردة:

هو النظام الذي تعتمد الدولة فيه على ضريبة واحدة فقط، أو على ضريبة رئيسية واحدة للحصول على ما يلزمها من موارد مالية (١).

ولهذه الضريبة تتجلى في:

- أن الضريبة الواحدة منطقية ما دامت في واقعها مساهمة مالية في تحمل العبء المالي.
- تتوافر في هذه الضريبة القواعد الأساسية للضريبة (الاقتصاد - اليقين - الملاءمة العادلة).
- من الناحية الاقتصادية لا يترتب على فرض هذه الضريبة أي آثار سلبية على الإنتاج والاستهلاك.

^١ - د. رياض عطية - د. عبد العال العبدان - د. السيد عبد المولى.

ولا تخلو هذه الضريبة من مساوئ تتجلى في:

- أن الضريبة الواحدة لا تصيب إلا جزءاً من الثروة، أو مظهراً من مظاهر النشاط الاقتصادي.

- إن القول بأن الضريبة الواحدة تؤدي إلى الاقتصاد في نفقات الجباية، على أساس أن هناك هيئة واحدة ستتولى جباية هذه الضريبة هو كلام نظري؛ إذ لا بد من زيادة عدد الموظفين في تلك الهيئة لمراقبة إقرارات الممولين الأمر الذي يترتب عليه ارتفاع في نفقات الجباية.

- إن فرض ضريبة واحدة لا تعطي للسياسة الضريبة قدراً كبيراً من المرونة اللازمة.

- إن الضريبة الواحدة، وحتى تكون حصيلتها كبيرة؛ لا بد من أن تكون أسعارها عالية؛ مما يزيد من شعور الممول بوطأتها، ومن ثم التفكير بالتهرب منها.

ثانياً - الضرائب المتعددة:

بسبب العيوب الكثيرة التي يتصف بها نظام الضريبة الواحدة تميل غالبية الدول إلى الأخذ بنظام الضرائب المتعددة؛ على أن لا يكون هناك إفراط في التعدد؛ لأن المطلوب هو التعدد المعتدل، فلا ضريبة واحدة، ولا مغالاة في التعدد؛ لأن تلك المغالاة ستؤدي إلى إرهاق الممول، وازدياد تكاليف الجباية، والإضرار بالحياة الاقتصادية.

ويتميز نظام الضرائب المتعددة بأنه:

- يوزع هذا النظام عبء الضرائب، فيقل شعور الممول بوطأة ما يدفعه، بل قد يخفف عليه بعض هذا العبء.
- تعد أكثر ملاءمة من نظام الضريبة الواحدة؛ حيث تفرض بأسعار معتدلة.
- من النادر مع تعدد الضرائب أن يتمكن المكلف بها من التهرب منها.

- يعد نظام الضرائب المتعددة أغزر حصيلة من نظام الضريبة المفردة.
- إن خطأ السلطات المالية في نظام الضريبة الواحدة يعد أشد وطأة على المكلف بها نظراً لجسامتها، في حين أن نظام الضرائب المتعددة فإن الأخطاء يصلح بعضها بعضاً.



المبحث الثاني

الأساس القانوني للضريبة

لقد كثرت الدراسات المالية التي تبحث في طبيعة الأساس القانوني؛ الذي تركز إليه الدولة لفرض الضرائب على الأفراد، وقد سادت في القرن الثامن عشر والتاسع عشر نظريات في تأسيس حق الدولة في فرض الضرائب تختلف عن تلك السائدة في العصر الحديث. وقد تراءى للفقهاء آنذاك أن ذلك الأساس ينبع من العلاقة التعاقدية التي تربط الفرد بالدولة، وأبدوا آراءً مختلفة في طبيعة هذه العلاقة. كما ساد اتجاه بين الفقهاء يرد هذا الحق إلى فكرة المنفعة.

غير أن الآراء الحديثة التي تسود في الوقت الحاضر، دحضت الآراء السابقة، ووجدت في التضامن الاجتماعي وسيادة الدولة الأساس القانوني الصحيح الذي تستمد منه الدولة سلطتها في فرض الضرائب.

وتبعاً لذلك تختلف الطبيعة القانونية للضريبة بين النظرية التعاقدية وبين نظرية التضامن الاجتماعي.

المطلب الأول

النظرية التعاقدية

يعود أصل هذه النظرية إلى فكرة العقد الاجتماعي؛ التي نادى بها فلاسفة القرن السابع عشر أمثال "لوك" و"هريز" وبعض فلاسفة القرن الثامن عشر وعلى رأسهم "جان جاك روسو"، وقد أخذها منه عدد كبير من الفقهاء، وطورها خطيب الثورة الفرنسية "ميرانو" في عام ١٧٦٦م بكتابه "نظرية الضريبة".

وتتلخص هذه النظرية في أن الأفراد قد تركوا العزلة للاستفادة من مزايا الحياة الاجتماعية، وعقدوا فيما بينهم عقداً ضمناً نزل بمقتضاه كل فرد عن جزء من حريته، وعن جزء من أمواله، مقابل أن يضع الحرية الباقية والأموال الباقية في حماية القانون. وعلى ذلك فإن واجب دفع الضريبة يستند إلى اتفاق تعاقدى ضمني انعقد بين الفرد والدولة.

غير أن أصحاب هذه النظرية اختلفوا حول طبيعة العقد، فبعضهم أسنده إلى فكرة عقد الخدمات، والبعض الآخر اعتبره عقد شركة، والبعض الآخر وجد فيه عقد تأمين.

أولاً - فكرة عقد الخدمات:

وهي تقوم على افتراض وجود عقد ضمني بين الدولة والأفراد ، تقدم الدولة بمقتضاه للأفراد خدمات عامة لقاء تسديدهم الثمن على شكل ضرائب. أي كما عبر عنه "سُميث" : "بأنه عقد إيجار تقدم الدولة بموجبه الخدمات للمواطنين ، ويدفع هؤلاء ثمنها".

أي أن الضريبة بنظره هي ثمن الخدمة التي يحصل عليه الفرد من الدولة. وهذه النظرية لم يكتب لها النجاح؛ إذ انهارت بسرعة لبعدها عن الواقع ، ومغايرتها للمنطق.

فهي بعيدة عن الواقع ، لأنها تغفل أن جميع الناس إنما يستفيدون من خدمات الدولة ، حتى إن الطبقات الفقيرة بالرغم من ضآلة ما تدفعه من ضرائب فإنها تستفيد أكثر من سواها ، إضافة إلى تلك الخدمات لا تقدم إلى كل إنسان بمفرده إلا نادراً ، إذ إن الصفة الغالبة عليها هي فكرة الخدمات الجماعية المشتركة ، بحيث يتعذر تحديد حصة الفرد منها.

وهي مغايرة للمنطق ، ذلك لأنها تعتبر أن الدولة بائعة للخدمات بمعنى أنها لا تعطي الفرد من الخدمات إلا بقدر ما يدفعه من ثمن - أي من ضرائب - وهذا يستتبع بالتالي أن على الدولة أن تساوي مقدار الضريبة مع قيمة الخدمة التي ينتفع منها الفرد. وهذا يتنافى مع منطق الأمور ، ويتعارض مع فكرة الدولة؛ لأنه في حال حصوله سيؤدي إلى حرمان غير القادرين على الدفع من رعاية الدولة ، وخدماتها.

ثانياً - (فكرة عقد الشركة):

وهذه الفكرة تفرض وجود عقد ضمني بين الأفراد يقضي بتأسيس شركة إنتاج كبرى (هي الدولة) تضمن للمساهمين فيها (وهم الأفراد) بوساطة مجلس إدارتها (وهو الحكومة) تأمين الخدمات المشتركة التي لا غنى عنها لسيير عملية الإنتاج بفعالية وأمان، كحفظ الأمن، وصد الاعتداءات الخارجية، وبناء المرافق، وشق الطرق، وغير ذلك، وضمن هذه الشركة يجد الأفراد أنفسهم أنهم أمام نوعين من نفقات الإنتاج:

١ - نفقات خاصة: يدفعها الأفراد دون أي تدخل للحكومة فيها.

٢ - نفقات عامة: تدفعها الحكومة، وتعود بها على الأفراد.

وترى هذه النظرية أن توزيع عبء النفقات العامة على الأفراد، إنما يتم بالاستناد إلى نسبة رأسمال كل منهم في الشركة، وتكون الضريبة عبارة عن المبلغ الذي يمثل الجزء مع عبء النفقات العامة الذي يصيب الفرد.

ولقد وجهت الانتقادات لهذه النظرية، لكونها اعتمدت المصالح المادية البحتة المبنية على الإنتاج، وتكوين الثروات أساساً لها، بغض النظر عن الروابط المعنوية التي تشد أفراد الجماعة بعضهم إلى بعض، مؤكدة توزيع خدمات الدولة ومنافعها على أصحاب الثروات من دون الآخرين، فوقعت نتيجة لذلك في الخطأ نفسه الذي وقعت فيه نظرية عقد الخدمات.

ثالثاً - فكرة عقد التأمين:

ونادى بها "جيراردان" الذي قال: إن الضريبة ليست سوى تأمين يؤديه المكلف للانتفاع بالجزء الباقي. أي أن هذه النظرية تقوم على افتراض وجود عقد تأمين بين الدولة والأفراد، فالدولة تشبه شركة تأمين، يؤمن الأفراد أنفسهم وأموالهم

لديها ، لقاء دفعهم ما يترتب عليهم من أقساط التأمين السنوية؛ للحصول على الأمن والحماية. والضريبة بنظر أنصار هذه الفكرة هي قسط تأمين، ومن المفروض في مثل هذه الحال أن يتناسب قسط التأمين مع مقدار الأموال المؤمن عليها، أي أن الضريبة يجب أن تكون متناسبة في مقدارها مع درجة ثراء المكلف.

وقد كانت هذه النظرية موضع انتقاد أيضاً، ذلك لأنها لم تنظر إلى خدمات الدولة إلا من خلال الحماية والأمن من دون الخدمات الأخرى ذات الأهمية البالغة.

كما وأنها ابتعدت عن واقع الدولة عندما شبهتها بالمؤمنين، لأن الدولة لا تعوض على الأفراد عن الأضرار التي قد تلحق بهم، أو بممتلكاتهم كما تفعل شركات التأمين.

إذ إن دور الدولة يقتصر على تقاضي الضرر قبل وقوعه، دون أن تلزم بالتعويض في حال حصوله.

رابعاً - الضريبة عقد مالي:

تخلص هذه النظرية في أن العلاقة بين الدولة والفرد من طبيعة عقدية، وأن الأساس القانوني لفرض الضريبة هو العقد المالي ذلك العقد الذي انعقد ضمناً بين الدولة ممثلة في الجماعة والأفراد، حيث ترتب بموجب ذلك العقد التزامات وحقوق لكلا طرفي العقد، فالدولة ملتزمة بموجبه بتوفير الأمن للفرد وتحقيق العدالة، كما يلتزم الأفراد للدولة بدفع الضريبة مقابل المنافع التي يحصل عليها من الدولة.

المطلب الثاني

نظرية التضامن الاجتماعي:

يَعُدُّ الأستاذ "لوفبرجر" الضريبة واجباً وطنياً، فكما يحق للدولة أن تفرض التجنيد الإجباري للدفاع عن الوطن أثناء الحرب، يجوز لها أن تفرض الضريبة على المكلفين حتى تتمكن بحصيلتها من تغطية النفقات العامة.

فالضريبة تعبر عن تضامن المواطنين، ومشاركتهم في تحمل الأعباء العامة، وذلك تبعاً لمقدرتهم على الدفع.

وقد أخذ هذا التضامن في السابق شكلاً اختيارياً، ثم تطور إلى شكل إجباري. فالطبيعة الإلزامية للضريبة تجعل الأساس القانوني لهذه الوسيلة المالية ينبع من سلطان الدولة وامتيازاتها، وليس من عقد بين المكلف والدولة. وهذه النظرية ترد حق الدولة في فرض الضرائب إلى فكرة التضامن الاجتماعي الموجودة بين كافة المواطنين في الدولة، وهذه الفكرة تقضي بوجوب تضامن الأفراد جميعاً كل بحسب مقدرته في مواجهة أعباء التكاليف العامة، حتى تتمكن الدولة من القيام بحماية المجتمع ككل، ومن توفير قدر من الخدمات ينتفع بها المواطنون كافة بلا استثناء، وبصرف النظر عن مدى مساهمتهم الفردية في تحمل هذه الأعباء العامة.

وهكذا فإن مقدار الضريبة يتوقف على ما يسمى بالمقدرة التكليفية لكل فرد من أعضاء الجماعة، ونعني بأعضاء الجماعة:

١ - رعاية الدولة من المواطنين الذين يتمتعون بجنسيتها، ويكون من حق الدولة عليهم أن تخضعهم للضرائب، حتى ولو كانوا مقيمين في الخارج نظراً لارتباطهم بها.

٢ - الأجانب الذين يرتبطون بالدولة بعلاقة الإقامة، أو وجود أموالهم، أو ممتلكاتهم داخل أراضيها.

وهكذا فالضريبة أصبحت بحسب النظرية وسيلة لتوزيع الأعباء العامة على الأفراد على أساس مقدرة كل منهم على الإسهام بهذه الأعباء، وتلتقي هذه النظرية مع قاعدة العدالة التي نادى بها "آدم سميث" والتي تقضي بأنه يجب على رعايا الدولة أن يسهموا في تحمل النفقات العامة كل بحسب قدرته.

ويترتب على هذه النظرية عدة نتائج تمثل بعض القواعد الأساسية في الضريبة، وتتلخص هذه النتائج فيما يلي:

١ - إن فرض الضرائب يعتبر عملاً من أعمال السيادة، وينجم عن ذلك أن الدولة تتمتع بسلطة تحديد الضرائب، وتحديد تنظيمها الفني، وأنها تقتضيها جبراً وبصفة نهائية.

٢ - استناداً لفكرة التضامن الاجتماعي تفرض الضريبة على المواطنين كافة.

٣ - تفرض الضرائب على الأشخاص بصرف النظر عن النفع الذي يعود عليهم من خدمات المرافق العامة، تبعاً لمقدرة الفرد المالية، ويشكل هذا المبدأ أساس قاعدة العدالة الضريبية.



The logo of Damascus University is a large, circular emblem. It features a central yellow lantern with radiating lines, set against a purple background. The emblem is surrounded by Arabic calligraphy and the English text "Damascus University".

المبحث الثالث

تحقق الضريبة وجبايتها

المطلب الأول

تحقق الضريبة

أولاً - مفهوم التحقق:

إن عملية تحقق الضريبة وجبايتها هي المرحلة التنفيذية لجمع حصيلة الضريبة، ويقصد بتحقيق الضريبة تحديد مقدار المال الخاضع للتكليف، ثم حساب مبلغ الضريبة، وحرصاً من المشرع على منع إساءة الاستعمال والتلاعب؛ فقد أخذ بمبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والتنفيذية للضريبة، حيث يقوم موظفون مختصون بتحديد مقدار الضريبة وتعيين أسماء المكلفين بها ضمن جداول خاصة تعرف بجداول التحقق أو التكليف، ثم يعهد إلى موظفين آخرين للقيام بعملية الجباية والتحصيل وسنبحث في أساليب تقدير مطرح الضريبة أولاً.

ثانياً - أساليب تقدير مطرح الضريبة:

ثمة العديد من الطرق المتبعة لتقدير مطرح الضريبة، والتي يمكن أن نردها إلى مجموعتين ترتبط الأولى بالبيئة، وأداتها إقرار المكلف أو إقرار يصدر عمن نقلت له مادة الضريبة (التقدير المباشر)، والمجموعة الثانية قوامها تقدير غير مباشر للمادة الخاضعة للتكليف؛ إذ يستند في ذلك إلى القرائن والدلائل، مثالها: التقدير بالاستناد إلى المظاهر الخارجية - التقدير المقطوع أو الخرافي).

١ - أسلوب التقدير المباشر: تلزم الإدارة الجبائية المكلف بالإفصاح عن القيمة الحقيقية لمادة الضريبة، بحيث يستند الإخضاع الضريبي والحال كذلك إلى إقرار يدخل حقيقي يطابق الواقع، ويتطلب ذلك الاستقصاء والتفتيش عن مطرح

الضريبة بمختلف الوسائل التي تساعد الإدارة الضريبية على تقدير مطرح الضريبة بصورة صحيحة. وقد يتقدم بالتصريح المكلف نفسه، كما يتقدم به غير المكلف. وأخيراً قد تلجأ إدارة الضريبة إلى التقدير الإداري، وذلك لاعتبارات معينة كأن يتمتع المكلف عن إعطاء المعلومات اللازمة، أو عن تقديم التصريح اللازم، أو في حال كون الوعي الضريبي لا يسمح بتطبيق الأساليب السابقة.

أ - التصريح من قبل المكلف:

يقوم المكلف بنفسه في هذه الحالة بتقديم تصريح في الموعد الذي يحدده القانون (سنة مالية مثلاً) يذكر فيه تقديره للدخل الذي حققه والخاضع للضريبة، وتعتبر هذه الطريقة في حالة أمانة المكلف أمثل الطرق لأن المكلف هو خير من يعطي المعلومات اللازمة، لذلك بل قد يكون الشخص الوحيد الذي يعرفه.

إلا أن الواقع كثيراً ما يخالف هذا - لسوء الحظ - إذ غالباً ما يلجأ المكلفون وإن اختلف هذا باختلاف درجة وعي الشعوب، ومدى ثقافتها بسياسة حكوماتها إلى التقليل من قيمة الدخل التي حققوها حتى تفرض الضريبة على مبلغ أقل من الدخل الحقيقي، ومن ثم يتهربون جزئياً عن دفع الضريبة؛ لذلك تعطي التشريعات الضريبة الإدارة الجبائية الحق بتدقيق ومراقبة هذا التصريح لبيان مدى صحته، ومطالبته بتقديم الدفاتر والمستندات التي تثبت صحة ما ورد منه وكذلك إجراء تصحيح أو تعديل في هذا التصريح، كما تقرر هذه التشريعات جزاءات مالية وجنائية في حالة تعمد التهرب من الضريبة؛ عن طريق تقديم تصاريح غير صحيحة.

وفي القطر العربي السوري يجيز قانون ضريبة الدخل على سبيل المثال للدوائر المالية أن تقوم بالتدقيق والتحقيق، والطلب من الإدارات المعنية كل الوثائق الحسابية والعقود، وأن تطلع على حركة العقود والحسابات في الصارف؛ إذا كان ذلك يساعد على تحقق الضريبة بصورة صحيحة، كما فرض القانون صورة

عقوبات وجزاءات على المكلفين الذين يقدمون معلومات غير صحيحة ، وذلك للتخفيف من صورة التهرب من دفع الضريبة.

ورغم ما تتطوي عليه هذه الطريقة من مآخذ كالتعقيد ، وزيادة نفقات الجبائية ، وتتدخل الإدارة في شؤون المكلفين وإطلاعها على أسرارهم الشخصية؛ فإن هذه الطريقة تحقق أكبر قدر من العدالة؛ لما توفره من إمكانيات في تشخيص الضرائب ، وعدالة توزيع عبئها.

ب - التصريح من الغير:

قد يكلف غير المكلف في بعض الحالات لتقديم التصريح عن المادة الخاضعة للتكليف كما في حالة صاحب العمل في الضريبة ، مع الدخل الذي يقدم إقراراً عن المرتبات والأجور التي يدفعها لموظفيه وكذلك المستأجر الذي يقدم إقراراً عن قيمة الإيجار بالنسبة للضريبة على ريع العقارات ، ودار النشر التي تقدم إقراراً عن حقوق التأليف التي تدفعها للمكلفين.

وأهم ميزات هذه الطريقة تكمن في القضاء على العديد من فرص التهرب؛ إذ لا مصلحة لصاحب التصريح بتقديم بيان كاذب ، وإذا كان هناك مصلحة في بعض الحالات الخاصة؛ فإن التهرب يقتضي اتفاق إرادتين إرادة المكلف وإرادة صاحب التكليف ما يتيح للدوائر المختصة لكشف البيان الكاذب.

وقد طبق هذا الأسلوب في الولايات المتحدة وبريطانيا ، حيث يصرح رب العمل عن دخل العامل أو المستأجر عن ريع العقار ، ودار النشر عن أرباح المكلف ، كما ذهبت بعض التشريعات ومنها سورية إلى الطلب من صاحب البيان أن يقطع الضريبة مباشرة ، ويدفعها إلى الخزينة العامة (كالضريبة على الرواتب والأجور على سبيل المثال).

ج - التقدير الإداري:

يترك المشرع للدوائر المالية في هذه الطريقة مهمة تقدير مطرح الضريبة بصورة مباشرة، دون أن يقيد بها في ذلك بعلامات أو بقرائن معين، فتتمتع الإدارة الجبائية هنا بحرية واسعة في اللجوء إلى الأدلة كافة؛ التي تكشف عن مقدار دخل المكلف الخاضع للضريبة، ومنها مناقشة المكلف نفسه.

ويطبق هذا الأسلوب في حالتين رئيسيتين:

- الأولى إذا كان مطرح الضريبة ظاهراً بحيث يسهل تقدير المادة الخاضعة للتكليف، كما هي الحال في تقدير دخل الملكية العقارية، الأرض الزراعية - أبنية سكنية، وهكذا فمصدر الدخل هنا أموال ظاهرة لا يمكن إخفاؤها من جهة أو من السهولة نسبياً معرفة ما تعطيه سنوياً من دخل من جهة أخرى، ويعطي المكلف عند العمل بهذه الطريقة جميع الضمانات اللازمة لإثبات عدم صحة التقدير كالمراجعة الإدارية، والطعن أمام اللجان المختصة.

- الحالة الثانية تعتبر بمثابة عقوبة على المكلف الذي يمتنع عن تقديم الدفاتر والمستندات التي نص عليها القانون، أو عند الشك في حسن نيته، أو امتناع المكلف عن تقديم إقراره في الموعد المحدد، ومثال هذا ما هو مقرر في التشريع السوري في القانون بياناً عن أرباحه السنوية، أو صورة عن ميزانيته، أو خلاصة عن حسابات أرباحه وخسائره.

- وللمكلف أن يطعن في هذا التقدير طبقاً لقواعد الطعن المقررة.

- يمتاز هذا الأسلوب بفعاليته، فيحدد مقدار مطرح الضريبة بسرعة، كما أنه يعتبر أقرب إلى الدخل تقديراً حقيقياً.

ومن عيوبه: احتمال تعسف الإدارة المالية في التقدير وفعاليتها فيه انحيازاً إلى جانب الخانة العامة، ويلقي في الوقت نفسه البينة الثابتة على عاتق المكلف.

د - أسلوب التقدير غير المباشر:

وبموجبه يقدر مطرح الضريبة بصورة تقريبية طبقاً للدلائل، أو قرائن معينة، أو علامات ظاهرة ومعروفة، ويمتاز هذا الأسلوب بسهولة، حيث يقدر المادة الخاضعة للتكليف دون أن يمسها، أو يسيطر عليها، بل بالاستناد إلى مظاهر تنم عنها وهو أسلوب خفي وغير مزعج، حيث يخفف الاحتكاك بين المكلف والإدارة؛ إلا أنه بالمقابل غير دقيق.

ويطبق هذا الأسلوب بطريقتين رئيسيتين: التقدير بالاستناد إلى المظاهر الخارجية والتقدير المقطوع أو الجزائي.

أ - التقدير بالاستناد إلى المظاهر الخارجية:

تعتمد الإدارة المالية في هذه الطريقة على دور المظاهر، القرائن الخارجية التي يحددها القانون لتقدير دخل المكلف باعتبارها كاشفة عن مقدار هذا الدخل، وهو أسلوب تقريبي يفترض أن هذه المظاهر تدل على حالة المكلف وموارده وأهم هذه المظاهر أو العلامات - قيمة إيجار السكن - كبر المنزل - وفخامة أثاثه - عدد العمال التابعين لصاحب العمل - قيمة إيجار محل العمل عدد الخدم الذين يعملون عنده، وكذلك عدد السيارات التي يمتلكها وعدد سكان المنطقة التي يباشر فيها نشاطه المهني، وغير هذا وفي فرنسا ابتداءً من عهد الثورة حتى عام ١٩٢٥ كانت توجد الضريبة العقارية المفروضة على أساس مظاهر خارجية معينة، هي عدد الأبواب و النوافذ؛ باعتبار أن منزل المكلف الغني أكثر أبواباً من المكلف الفقير.

واعتمدت ضريبة التمتع التي كانت مطبقة في سورية إلى عهد قريب على هذه الطريقة، فكانت الإدارة تقدر أرباح المكلف ودخله بالاستناد إلى أجرة مراكز عمله، وعدد العمال الذين يستخدمونهم، والمدينة التي يعمل بها.

وتمتاز هذه الطريقة بالسهولة بالنسبة إلى الإدارة المالية، حيث تعتمد على مظاهر خارجية ثابتة، وعلامات معروفة، دون الحاجة إلى التحري عن حقيقة دخل المكلف حتى تقدرها بصورة صحيحة.

- المحافظة على أسرار المكلف، وعدم تدخل موظفي الإدارة المالية في شؤونه، فهي طريقة خفيفة غير مزعجة بالنسبة للمكلف من جهة، ومن ثم ضمان عدم تعسف الإدارة في تقديرها لدخله من جهة أخرى.

- لا تفسح مجالاً للتهرب من الضريبة إذ أنها تعتمد على ضرائب مادية ثابتة وظاهرة لا يمكن إخفاؤها.

ورغم هذه المزايا فإن لطريقة المظاهر الخارجية عيوباً متعددة، أهمها أنها تؤدي إلى فرض الضريبة على الدخل الحقيقي الذي حصل عليه المكلف، فالمظاهر الخارجية لا يمكن أن تدل دلالة صادقة على مقدار هذا الدخل على وجه التحديد. ذلك أن إيجار المسكن مثلاً يتوقف على عوامل متعددة، إلى جانب مقدار الدخل منها عدد أفراد أسرة المكلف وما إذا كان يقيم في مدينة صغيرة أم كبيرة، وذوقه الخاص، وغير ذلك، فضلاً عن هذا فإن المكلفين يلجؤون عادة إلى تقليل المظاهر التي تفرض على أساسها الضريبة شهرياً من دفعها كلياً أو جزئياً.

وهذا ما حدث في فرنسا بالنسبة للضريبة على الأبواب والنوافذ، ويعيب هذه الطريقة أيضاً أنها تؤدي إلى عدم مرونة الضريبة، فرغم ازدياد الدخل لا يميل الأفراد إلى زيادة المظاهر كثيراً التي تفرض على أساسها الضريبة بنسبة زيادة دخولهم نفسها، كما أن هذه الطريقة غير دقيقة في تقدير مطرح الضريبة؛ لأنها

تعتمد على قرائن ومظاهر كثيراً ما تخالف الواقع، وهذا ما يجعلها غير وافرة
الحصيلة وغير عادلة، فهي غير وافرة الحصيلة لأنها تصيب المطرح الذي ليس له
مظاهر خارجية، وهي غير عادلة لأن الأرباح والثروة لا تتناسب في جميع الأحوال مع
المظاهر الخارجية، والمثال على ذلك أن الصراف يتخذ من مخزن صغير مقراً له
فيحقق أرباحاً كبيرة في حين تفرض المهنة على المحامي أو الطبيب مقراً ذا مظهر
لائق؛ مما يؤدي إلى فرض ضريبة مرتفعة عليه، وأخيراً إنها تجعل الضريبة غير
حساسة بالنسبة لتقلبات الحالة الاقتصادية، فتبقى حصيلتها نفسها أثناء الركود
والأزمات، وفي فترات الرخاء والازدهار؛ لأن مظاهر المكلف خارجية لا تغير بسرعة.
وقد عدلت عن الأخذ بهذا الأسلوب معظم النظم الحديثة، واقتصرت على
اعتباره وسيلة لمراقبة صحة تصريح المكلف عن المادة الخاضعة للتكليف.

ب - طريقة التقدير المقطوع أو الجزئي:

تلجأ الإدارة المالية في هذه الطريقة على تحديد دخل المكلفين عن طريقة
قرائن قانونية يحددها المشرع ومثالها أن يعتبر دخل المزارع مساوياً للقيمة الإيجارية
للأراضي الزراعية التي يستغلها، أو لمثلها، أو ثلاثة أمثالها أو أن يعتبر دخل التاجر
مساوياً لنسبة معينة من مبيعاته ونلاحظ أن الإدارة المالية هنا لا تحاول معرفة مقدار
المطرح بصورة صحيحة ودقيقة، بل تكتفي برعم إجمالي أو مقطوع يكون أحياناً
أكثر من الحقيقة، أو أقل منها؛ مما يجعله تقديراً وسطياً في النتيجة.

ويؤخذ على هذه الطريقة بعدها عن الحقيقة والعدالة، وعدم قيامها على
أساس من التحديد، وإن كانت أغلبية التشريعات التي تفرض ضريبة على
الاستغلال الزراعي كإنكلترا وفرنسا تأخذ بها في تقدير دخل المستغلين للزراعة؛
لما هو معروف من عدم رغبة أكثرهم في سلك حسابات منتظمة.

المطلب الثاني

جباية الضريبة

تتبع الإدارة الضريبية طرقاً مختلفة لتحصيل الضرائب، بحيث يختار لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة التي تحقق كلا من الاقتصاد في نفقات الجباية، والملائمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة دونما تعسف أو تعقيد في إجراءاتها الإدارية، بحيث تحدد بقدر الإمكان من حساسية الممول تجاه الضريبة. وتأتي مرحلة الجباية بعد تصفية الضريبة، وتحديد مقدارها بصورة دقيقة، وقد حددت القوانين المالية أساليب الجباية والمؤيدات القانونية للتحصيل والقادم المسقط لحق الجباية، وهكذا وسنحاول دراسة هذا البحث من خلال طرح الأسئلة التالية إلى الشخص الذي يتوجب عليه دفع الضريبة.

أولاً: ما هي أساليب الجباية؟

ثانياً: وأخيراً ما هي ضمانات تسديد الضريبة؟

أولاً - دفع الضريبة:

يلتزم المكلف بالضريبة، أو الملزم بدفعها في طريقة الحجز منهم المنبع بالقيام بتسديدها من تلقاء نفسه إلى الإدارة المالية المختصة بتحصيلها، دون أن تحتاج هذه الجهة إلى مطالبته بأداء الضريبة في محل إقامته، وذلك من أجل ضمان تسديدها وملاءمتها، كما في حالة إعسار المكلف، وعدم ملاءمته المالية، وحالة الجباية بالحجز من المنبع.

١ - حالة عدم الملاءمة ومنع التهرب:

نصت التشريعات الضريبية على ضرورة التضامن والتكافل بين المكلف ومكلف آخر في دفع الضريبة؛ من أجل ضمان تحصيلها، خاصة إذا لم يكن المكلف قادراً على الدفع أو إذا حاول التهرب من تسديد ما عليه من ضريبة، مثال: إذا استأجر أحد الأشخاص متجراً صغيراً، وفرضت عليه ضريبة على الدخل، فيقوم المكلف بنقل ملكية المحل التجاري إلى شخص ثالث، ويتم ذلك بصورة ظاهرية فقط بغية التهرب من دفع الضريبة، فيلجأ القانون في هذه الحالة إلى فرض التضامن في دفع الضريبة بين المالك السابق والمالك الحالي للمتجر، وتبدو هذه الظاهرة بوضوح في الضرائب المباشرة، حيث يفرض القانون التكامل والتضامن في دفع الضريبة بين المكلف كل من له علاقة بمطرح الضريبة.

ومن الأمثلة الأخرى أيضاً: كأن تكون المرأة متكاملة مع الرجل في دفع الضريبة على الدخل، وأن يكون الورثة متكاملين في دفع الضرائب المترتبة على المستوفي، وكذلك أمر التضامن في دفع الضريبة بين المالك والمستأجر عندما تترتب الضرائب على أحدهما.

٢ - الجباية بالحجز عند الدفع:

تلجأ الإدارة المالية بصدد تحصيل بعض الضرائب إلى طريقة الحجز من المنبع، وعند هذه الطريقة يقوم صاحب العمل بدفع ضريبة الدخل الناتجة عن العمل وليس العامل بالضريبة وتمتاز هذه الطريقة بتحقيق وفرة الحصيلة، وضمان التحصيل بسرعة، وهي في الوقت نفسه ملائمة للمكلف بحيث لا يشعر بثقلها لأنها؛ تجنى في الوقت الذي يحصل فيه المكلف على الدخل.

٣ - الدفع الفوري والدفع المؤجل (طريقة تحصيل الضريبة):

تختلف الطريقة في تحصيل الضريبة باختلاف نوعها، فتكون بصورة فورية عند حدوث الواقعة

المنشئة لفرض الضريبة في حالة الضرائب غير المباشرة، حيث تجنى وتحقق في آن واحد كما هي الحال في الضرائب على الاستهلاك، وفي الضرائب الجمركية.

ويأخذ القطر العربي السوري بهذا الأسلوب، حيث تفرض الرسوم الجمركية على السلع والبضائع المستوردة عند اجتيازها الحدود إلى داخل الأراضي السورية وكذلك ضريبة الإنتاج الزراعي التي تفرض عند تصدير الحاصلات الزراعية إلى خارج البلاد.

أما في الضرائب المباشرة، فيكون الدفع مؤجلاً، حيث تمر فترة زمنية تفصل بين تحقق الضريبة وتصفياتها من جهة ثانية نظراً للفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف التنفيذية في فرض الضريبة، فيتوجب في الضرائب المباشرة تنظيم جداول تحقق أولاً، وإعلانها ثانياً، ثم إرسال هذه الجداول للجباية ثالثاً.

ثانياً - أساليب الجباية:

ثمة أساليب تستخدم في القيام بتحصيل الضريبة، وهذه الأساليب تختلف باختلاف كفاءة الإدارة الضريبية من جهة، ووعي المكلف الضريبي من جهة أخرى.

ويمكن أن نجعل أهم الأساليب بالطرق التالية:

١ - الجباية بطريقة التلزم:

وبموجبه تعهد الدولة إلى أحد الأشخاص أو الشركات بأن يلتزم بتحصيل إيرادات الدولة من الضرائب، على أن يقوم الملتزم مقدماً بدفع مبلغ مقطوع من المال إلى الدولة، على أن يقوم هو بعد ذلك بتحصيل الضريبة من المكلفين بها، والاحتفاظ بهذه الحصيلة لنفسه، ويشترط أن تقوم الدولة بتسهيل مهمته للقيام بها.

ومزية هذا النظام الوحيدة هو ضمان حصول الدولة على مبالغ عاجلة، تمثل حصيلة الضرائب، ولا تتعرض إلى خطر ورود الحصيلة، أو عجز بعض المكلفين عن الدفع.

ويؤخذ على هذا الأسلوب أنه يضع المكلفين تحت رحمة الملتزم، وهو شخص لا هم له إلا العمل بكل الوسائل للحصول على أقصى قدر ممكن من الأموال من هؤلاء المكلفين، وأغلبهم من الضعفاء، فهو أسلوب مرهق وظالم للمكلفين.

يحرم الخزانة العامة من مبالغ طائلة بإتباعه هذه الطريقة، تتمثل في الفرق بين نفقات التحصيل الحقيقية والمبلغ الذي يأخذه الملتزم مقابل نفقات التحصيل.

يعطي الملتزمون سلطة قوية تجعل منهم مركزاً قوياً ضمن الدولة لذلك نرى أن تحصيل الضرائب بما تعنيه من سلطة على المواطنين لا ينبغي أن يترك إلى فرد مهما كان، بل يجب أن تقوم به الدولة ذاتها بوساطة جهاز إداري متخصص باعتباره يدخل في ضمن اختصاصه كدولة ذات سيادة، لذلك كله عدلت الدولة في العصر الحديث عن هذا الأسلوب، وتولت بنفسها تنظيم عملية جباية الضريبة.

٢ - الجباية المباشرة:

وبمقتضى هذا الأسلوب يقوم المكلف بدفع ما يترتب عليه من ضريبة إلى الإدارة المختصة بصورة مباشرة، وذلك بتحويل المبالغ المستحقة عن طريق الدفع لحساب الخزينة، أو تعيين الدولة عدداً من الموظفين هم الجباة يقومون بتحصيل الضريبة مباشرة من المكلف وبإيصال رسمي.

٣ - الجباية بالحجز عند المنع:

تتلخص طريقة الحجز من المتبع على تكليف شخص ثالث تربطه بالمكاف الحقيقي علاقة بحجز قيمة الضريبة المستحقة، وتوريدها رأساً إلى خزينة الدولة

العامة، ويتبع هذا الأسلوب بصورة خاصة في الضرائب على الدخل الناجمة عن العمل، فتكلف الإرادة المالية صاحب العمل بدفع ضريبة الرواتب والأجور عن عماله وموظفيه، وذلك بحسبها من رواتبهم وأجورهم عند صرفها.

ولا يخفى علينا ما تتطوي عليه هذه الطريقة من مميزات لكل من الإدارة المالية والمكلف، وذلك أنها تعد أكثر طرق الجباية ملائمة للخزانة لما حققت من وفرة في الحصيلة، والحيولة من التهرب دون أداء الضريبة في أغلب الأحيان، علاوة على تزويدها للخزانة العامة بسيل متدفق، وهو أخيراً أسلوب ملائم للمكلف لأنه يجعل الضريبة غير منظورة لا يكاد يشعر بعبئها، ويؤخذ عليه أن هذه الطريقة تعتمد في الجباية هنا على شخص ثالث غير الإدارة قد لا يكون على علم تام بقوانين الضرائب وأحكامها؛ مما يؤدي إلى احتمال عدم توفيقه في تفسير أحكامها، وفي تقدير قيمة الضريبة التي يتعين عليه استقطاعها وتوريدها للخزانة العامة، وقد طبق هذا الأسلوب في الولايات المتحدة وفرنسا وبريطانيا.

٤ - الجباية باستخدام أوراق ذات قيمة مالية:

وبموجب هذه الطريقة تقوم الإدارة المالية بوضع أوراق ذات قيمة مالية في التداول من أجل تحصيل المبلغ المستحق على المكلفين، مثالها أن يشتري المكلف مثلاً الطوابع القانونية من الإدارة أو البائعين المرخصة لهم، ويلصقها على العقود والإعلانات، وهذا الأسلوب مستخدم في جباية الرسوم والضرائب غير المباشرة ذات الحصيلة الضئيلة.

ومن مميزات هذا الأسلوب الملائمة للمكلف، والسرعة في الجباية قبل تحصيلها؛ إذ تحصل الإدارة قيمة الضريبة عند بيع الأوراق ذات القيمة المالية، وقبل استعمالها من قبل المكلف.

أما في القطر العربي السوري فيتم تسديد الضرائب والرسوم بإحدى الوسائل التالية:

- نقداً لأحد صناديق الخزينة ، أو لأحد الصناديق المعتمدة من قبلها.

- حوالة بريدية ، أو ما يمثلها.

- شيكاً ، أو تحويلاً مصرفياً.

- بموجب إسناد الدين العام.

ومع ذلك يحق لوزارة المالية بصورة استثنائية أن تتابع أعمال الجباية بوساطة جباية سيارين ، وهي الطريقة الغالبة.

٥ - الجباية بالمقاصة:

الأصل عدم جواز المقاصة في دين الضريبة ، وقد استقر على هذه القاعدة الفقه والقضاء في فرنسا ، فقد حكم مجلس الدولة بعدم جواز المقاصة حتى في حالة ما إذا كان الدين الذي للمكلف على الدولة هو استرداد ضريبة دفعت دون وجه حق ، إلا أن الشرع في كثير من الدول سمح في أحوال استثنائية بجباية الضريبة بالمقايضة ، والمثال مع ذلك في حالة كون الخزينة العامة مدينة للمكلف حق لها بالمقايضة بين ما هو مستحق عليها وما هو مستحق للمكلف على الخزينة ، ولو اختلف سبب الدين ، أما في القطر العربي السوري فقد جاء في المادة الثامنة من قانون جباية الأموال العامة: "لا يجوز للإيرادات والمؤسسات العامة أن تقتطع من مطالب أصحاب المبالغ المترتبة عليهم لقاء الضرائب ، والرسوم ، ومختلف الذمم".

وتعتبر المقاصة غير مرغوب فيها ، وذلك لعدة أسباب:

- المقاصة تمنع الضريبة من تحقيق أغراضها ، فالهدف من الضريبة تحقيق

أغراض مالية واقتصادية واجتماعية ، فإذا قبلت بالمقاصة في دفع الضريبة تعدر تحقيق الغايات التي رمت إليها من جراء فرض الضريبة.

- المقاصة تؤدي إلى مخالفة المبادئ العامة للموازنة (مبدأ الشمول).
- المقاصة تتعارض وسلطة الدولة وسيادتها.

ثالثاً - ضمانات جباية الضريبة:

أحاط المشرع تحصيل الضريبة بضمانات متعددة لما في حصول الدولة على الضرائب من أهمية بالغة، حيث حدد المشرع الأساليب التي يمكن للإدارة المالية في تحصيل الضريبة في حال امتناع المكلف عن تسديدها.

وتتلخص هذه الأساليب بالتسديد الجبري، والتسديد بالضمانات:

١ - التسديد الجبري:

أعطى المشرع للإدارة الضريبة السلطة اللازمة لإجبار المكلف على الدفع من خلال الإنذارات المشعرة بلزوم تسديد الضريبة :

أولاً، فإذا لم يرضخ ويدفع الضرائب يكون للإدارة الضريبية حق وضع يدها على أموال هذا المكلف وبيعها بالمزاد العلني بغية استيفاء حق الخزينة العامة. وقد أجاز التشريع الضريبي السوري الحجز الإجرائي على أموال المكلف سواء كانت في حيازته، أم في حيازة الغير، وكذلك الحجز الاحتياطي على أموال المكلف، إذا لم يكن له موطن ثابت، أو إذا توافر القناعة بأن المكلف يسعى لتهريب أمواله أو لإخفائها، حيث إن المادة السادسة من قانون جباية الأموال العامة في القطر العربي السوري تنص على أن لوزارة المالية أن تتخذ بحق المكلفين المتخلفين عن الدفع التدابير الإجرائية:

- الإنذار، ويقوم مقام الإنذار ببيان التكليف أو الأخبار.

- الحجز، وبيع العين المحجوزة.

٢ - التسديد بالضمانات:

وتستخدم هذه الطريقة في حال عدم امتلاك المكلف الأموال يحجز عليها ، أو في حالة تهريب المكلف لأمواله.



The background of the page features a large, faint watermark of the Damascus University logo. The logo is circular, with the Arabic text "جامعة دمشق" (University of Damascus) at the top and "Damascus University" at the bottom. In the center is a stylized lamp with rays emanating from it.

المبحث الرابع معدل الضريبة

أولاً - المقصود بمعدل الضريبة:

هو ما تقتطعه الإدارة المالية أو الضريبية من المادة الخاضعة للتكليف، وما تتركه للمكلف، أو بعبارة أخرى هو تحديد المبلغ المقتطع من مطرح الضريبة، ومعدل الضريبة قد يكون مقطوعاً، كأن يستوفي على أساس الوزن، كما هو الحال في الضرائب الجمركية، أو على شكل نسبة مئوية من مطرح الضريبة.

وقد يحدد معدل الضريبة بصورة مسبقة في القانون، وعندئذ يطبق على كل مادة خاضعة للتكليف، وهذا ما يعرف بالمعدلات المحددة. وقد توزع الإدارة الضريبية الأعباء العامة على المواطنين بمبلغ مقطوع تقتطعه من مطرح الضريبة وفق حاجتها، وهذا ما يعرف بالمعدلات التصاعدية.

ثانياً: المعدل المحدد والمعدل المطلق:

ينص القانون أحياناً بصورة صريحة على المعدل الذي يطبق على كل مطرح خاضع لضريبة، وأحياناً يعمد المشرع إلى عدم ذكر معدل الضريبة، فتقتطع الإدارة الضريبة من المكلفين مبالغ من المال محددة مسبقاً، تغطي أعباء الدولة وحاجاتها.

وفي الحالة الثانية يكون المعدل غير معلوم وغير محدد، وإنما يمكن استنتاجه، ويعد الفرق بين المعدل المحدد المعدل المطلق إلى أسلوبين مختلفين في مطرح الضريبة هما أسلوب الطرح بالاستحقاق، وأسلوب الطرح بالتوزيع.

١ - أسلوب الطرح بالتوزيع الضريبة التوزيعية:

كانت الضريبة في صورتها الأولى تعتبر أداة لتوزيع الأعباء العامة، وكانت الأداة الضريبية تقوم بمهمة توزيع العبء الضريبي على كافة الممولين وبأسلوب الطرح بالتوزيع، بأن يكتفي المشرع بتحديد المبلغ الإجمالي الواجب تحصيله كضريبة من الأفراد الخاضعين لها، دون الحاجة إلى تحديد الأحوال العملية

الضريبة ومثال عليها أن يحدد مبلغ (٦) مليون ل.س. كضريبة على دخل العقارات المثبتة في الدولة، ويوزع على هؤلاء الأفراد وفق التقسيمات الإدارية في الدولة فتوزع السلطة الإدارية المبلغ الإجمالي المحدد بالقانون على مختلف المحافظات أولاً ثم تحدد النسبة الواجب على كل منطقة ومدينة وقرية في المحافظة ويوزع مبلغ الضريبة على هذا الأساس وأخيراً يوزع المبلغ الخاص بكل مدينة وقرية على الأفراد المقيمين فيها والخاضعين لها ومن هذا يتبين أنه لا يمكن معرفة سعر الضريبة التوزيعية مقدماً وأنه يجب الانتظار حتى إتمام توزيع مبلغ الضريبة الإجمالي على جميع الخاضعين لها حتى يمكن معرفة سعرها بالنسبة لكل منهم، وهذا السعر هو النسبة بين مقدار الضريبة الذي يدفعه الفرد ومقدار المادة الخاضعة للضريبة والتي يملكها الفرد.

ومثالها أيضاً أن يحدد المشرع المبلغ الواجب تحصيله كضريبة على دخل الملكية الزراعية خلال سنة معينة بمبلغ (٢٠) مليون ل.س. ثم يوزع هذا المبلغ بالطريقة السابقة على المحافظات والمدن والبلدات والقرى والأفراد.

ويمكن أن نستنتج معدل الضريبة في أسلوب الطرح بالتوزيع بتقسيم مطروح الضريبة على المبلغ المدفوع، فإذا دفع المكلف (١٠٠) ل.س شهرياً لأن دخله يعادل (٢٠٠٠) لكانت الضريبة على الدخل بمعدل (١٠٪) ويمتاز أسلوب الطرح بالتوزيع بأن معرفة الخزينة العامة لمبلغ حصيلة الضريبة التي ستحصل عليه تكون مؤكدة لأن المشرع نفسه هو الذي يحدد هذا المبلغ سلفاً كما تمتاز لضمان تحصيل المبلغ المحدد كضريبة بغض النظر عن عجز بعض الأفراد القادرين على الدفع ومن ثم تضمن الخزينة العامة في كل الأحوال تحصيل المبلغ المحدد كضريبة.

كما يمتاز هذا الأسلوب بعدم تمكن المكلف من التهرب من الضريبة ذلك لأن مبلغ الضريبة محدد بصورة مسبقة؛ بحيث يتكفل مجموع السكان بدفعه، وينتج أن لكل ممول مصلحة شخصية ومباشرة في عدم تهرب أحد من الممولين

الآخرين من دفع الضريبة، ويولد عند كل مواطن حافز شخصي لمراقبة الآخرين، ودفع ما يترتب عليهم من التزامات. وأخيراً يمتاز هذا الأسلوب بأنه يشرك المجالس المحلية في توزيع مبلغ الضريبة الواجب تحصيله، ويساعد ذلك على نشر نوع من اللامركزية المالية.

فقد أدت هذه الميزات إلى تطبيق أسلوب الطرح بالتوزيع في بعض الدول كفرنسا، حيث بقي معمولاً به في الضريبة العقارية منذ الثورة الفرنسية وحتى أواخر القرن التاسع عشر، وقد أظهر تحقيق أجري عن المدة من عام ١٨٨٧ إلى عام ١٨٨٩ أن متوسط سعر الضريبة بالنسبة إلى فرنسا كلها كان ٣,٠٧ من قيمة الإيرادات فإن سعرها بالنسبة إلى ملاك العقارات الفرديين كان يتراوح بين ٢,٦٪ و ٧,٢٪ بالنسبة للأقاليم المختلفة وبين ٠,٧٪ و ٩,٢٪ بالنسبة إلى المدن المختلفة وبين ٠,٥٪ و ٤,٢٪ بالنسبة إلى القرى المختلفة.

ويتضح من هذه الأرقام أن هذه الضريبة غير عادلة إذ يتم توزيع المبلغ الإجمالي المطلوب تحصيله على مراحل متعاقبة، قد يحدث أن تتحمل محافظة ما بمبلغ يمثل عبئاً أثقل من الذي يقع على محافظة أخرى، وكذلك الشيء نفسه بالنسبة للأفراد لاختلاف مكان الإقامة، فيؤدي إلى ظلم بعضهم ومراعاة بعضهم، الآخر في الوطن الواحد.

كما يؤخذ على هذا الأسلوب أن حصيلة الضريبة تبقى ثابتة دون تفرقة بين فترات الكساد التي تنكمش فيها المقدرة التكليفية، فيزداد بالتالي العبء الضريبي وفترات الرواج التي ترتفع فيها هذه المقدرة، فينخفض بالتالي العبء الضريبي، ويؤكد ذلك تعذر تقبُّل الدولة الحصيلة الكلية للضريبة، استناداً إلى فترة رواج، أو فترة كساد محتملة.

هذا وقد عدلت الدول في العصر الحديث عن هذا الأسلوب لما تقدم من الاقتصادات والعيوب.

٢ - أسلوب الاستحقاق:

وهو أن يحدد القانون بصورة مسبقة مطرح الضريبة، ومعدلها، وطريق جبايتها تبعاً لمقدرة المكلف على الدفع، وحسب ما يستحق أن يفرض عليه من ضريبة.

وتبقى حصيلة الضريبة في هذه الحالة مجهولة، وتكتفي الدولة في هذه الضريبة بتحديد سعر الضريبة، إما في شكل نسبة معينة يجب تحصيلها من المادة الخاضعة للضريبة كأن تفرض ضريبة على المرتبات والأجور قدرها ١٠٪ من قيمة الأجر الذي يحصل عليه العامل، أو في شكل مبلغ معين يجب تحصيله عن كل وحدة من وحدات المادة الخاضعة للضريبة، كأن تفرض ضريبة جمركية قدرها (١) ل.س عن كل متر من الحرير الطبيعي المستورد.

ويمتاز هذا الأسلوب بتحقيق العدالة والمساواة بين المكلفين كافة بغض النظر عن محل إقامة كل منهم، كما يتميز بأن كل مكلف يعلم سلفاً مقدار الضريبة التي يتوجب عليه دفعها، كما يمتاز بأنه يراعي الظروف الشخصية الخاصة بكل مكلف وأخيراً يمتاز هذا الأسلوب بالمرونة، ومتابعة تطور الحياة الاقتصادية، إذ تزداد حصيلة الضريبة تلقائياً بازدياد المادة الخاضعة لها.

ويؤخذ على هذا الأسلوب:

أ - عدم تمكن الخزنة العامة من أن تعرف مقدماً على وجه التعين المبلغ الذي سيحصل كضريبة.

ب - عدم وجود مصلحة شخصية ومباشرة لكل ممول في عدم تهرب الممولين الآخرين من دفع الضريبة. وبالتالي لا يمارس الممولين هنا رقابة ما على بعضهم كما هي الحال في الأسلوب السابق، وهذا الأسلوب يمكن أن يطبق

بالنسبة إلى الضرائب المباشرة وغير المباشرة على السواء، كأن تفرض ضريبة قدرها ١٥٪ على إيرادات القيمة المنقولة ضريبة مباشرة، وضريبة قدرها ٢٪ على استهلاك البنزين (ضريبة غير مباشرة) أما أسلوب الطرح بالتوزيع فلا يمكن تطبيقه إلا بالنسبة إلى الضريبة المباشرة فقط، ذلك أن المشرع لا يستطيع مقدماً إلزام الأفراد باستهلاك سلع أو خدمات معينة وبمقدار معين، حتى يفرض على هذا الاستهلاك ضريبة توزيعية يحدد مقدارها سلفاً.

ثالثاً - المعدل النسبي الثابت والمعدل التصاعدي:

١- المعدل الثابت النسبي:

المعدل الثابت النسبي هو المحدد بنسبة مئوية أو ألفية معينة ثابتة لا يتغير بتغير المادة الخاضعة للضريبة، ومثالها أن تفرض على الأرباح التجارية والصناعية سعرها ١٥٪ ففي هذه الحالة تظل نسبة المبلغ المقتطع كضريبة من الأرباح المحققة ثابتة مهما تغير مقدار هذه الأرباح.

ولكن هذا لا يعني أن حصيلة الضريبة تبقى ثابتة، بل تتعلق بمطرح الضريبة فتزداد بازدياد مطرح الضريبة، وتنخفض بنقصه، فإذا فرضت الدولة على سبيل المثال ضريبة على الدخل بنسبة ثابتة قدرها ١٠٪ فالمكلف صاحب الدخل /١٠٠ ل.س/ يدفع ضريبة /١٠ ل.س/ وصاحب الدخل /١٠٠٠ ل.س/ يدفع /١٠٠ ل.س/ وهكذا فتبقى النسبة بين الضريبة والدخل ثابتة لا تتغير على الرغم مما تتصف به الضرائب النسبية من بساطة ونجاح في تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي من وجهة نظر أنصارها، فقد توسعت الدول في فرض الضرائب التصاعدية لما تحققه من عدالة حقيقية.

٢ - المعدل المتصاعد:

هو الذي يتبدل وفق تبدل مقدار الخاضعة للضريبة، فيتدرج المعدل متصاعداً كلما ارتفعت قيمة المطروح. تبدأ على سبيل المثال ٥٪ بالنسبة للدخل الذي لا يتجاوز ١٠٠٠ ل.س شهرياً، بحيث تكون حصيلتها ٥٠ ل.س من هذا المبلغ، بل يزداد معدل الضريبة بالنسبة إليه فيصبح ٧٪ بحيث يدفع إلى الإدارة الضريبية ١٤٠ ل.س، وهذا يعني أن المعدل التصاعدي لا يحافظ على النسبة نفسها بين الضريبة والدخل، بل تزداد الضريبة بنسبة أكبر من زيادة الدخل الخاضع للضريبة. وقد أخذت به منذ القديم بلاد اليونان وعرفه العرب، وطبقته جمهورية فلوريا عام ١٤٩٩ ومن أجل تقويم هذا الأسلوب لا بد من التعرض لدراسة حصيلة عدالة، ثم قيمة من الناحية الاقتصادية.

أ - الحصيلة:

تتوقف حصيلة الضريبة التصاعدية على درجة توزيع الثروة والدخل في المجتمع، أي توزيع مطروح الضريبة. فالضريبة ذات التصاعد المرتفع على الدخل المرتفعة والمنخفضة على الدخل المتوسطة، تكون حصيلتها ضئيلة في مجتمع تكون الطبقة ذات الدخل المتوسط القسم الأعظم من سكانه تكون حصيلة الضريبة كبيرة إذا كانت طبقة ذوي الدخل المرتفعة تشكل غالبية السكان.

ب - العدالة:

تمتاز الضريبة التصاعدية بأنها عادلة تقتطع من صاحب الدخل المرتفع نسبة أكبر من التي تقتطعها من صاحب الدخل المتوسط أو المنخفض، فتتحقق بذلك المساواة في الحصيلة، حيث تقضي العدالة الضريبية أن يشارك كل مواطن أو مكلف بالأعباء العامة حسب قدرته على الدفع، فكلما ارتفع دخل المكلف ازدادت قدرته على الدفع، وكان من الواجب أن يتحمل قسماً أكبر من الأعباء

العامة ولتطبيق المساواة في التضحية يجب التمييز بين طرق استعمال المكلف لماله، فإذا كانت الفائدة قليلة ارتفع المعدل، وإذا كانت الفائدة كبيرة انخفض المعدل، والمثال على ذلك: موظف دخله ١٥٠٠ ل.س. ينفقه لشراء حاجاته الضرورية، وآخر دخله ٢٥٠٠ ل.س. ينفق منها ٨٠٠ على حاجاته الضرورية و ٦٠٠ على الحاجات شبه الضرورية و ٦٠٠ على الحاجات المالية، ويوفر ٥٠٠ ل.س.، الباقية فالضريبة هنا تقتطع جزءاً مما ينفقه الكلف الأول على حاجاته الضرورية في حين أنها تقتطع من الثاني جزءاً من مبالغه المدخلة، فاستعمال الأول للمبلغ الذي اقتطعته الضريبة منه أكثر فائدة له من المبلغ الذي اقتطعته الضريبة من الثاني. والعدالة تقتضي أن نميز في معاملتهما لكي تتساوى تضحيتهما، وذلك بأن نفرض معدلاً خفيفاً جداً على الأول، ويخضع الثاني لمعدل مرتفع. وهذا ما يحققه المعدل التصاعدي الذي يزداد بازدياد قيمة مطرح الضريبة وبذلك تعمل على تخفيف حدة الفوارق الطباقية عن طريق اقتطاع جزء كبير من أصحاب الدخل المرتفعة، فتخفيض من ثروتهم.

ج - الأثر الاقتصادي:

تمنع الضريبة من تكون رؤوس الأموال الخاصة، وتمنع الادخار كما لا حظنا في مثالنا السابق؛ لأنها تقتطع الجزء الفائض من الدخل، وبذلك تمنع تراكم رأس المال في يد فئة قليلة من الأفراد؛ مما يؤدي إلى عدم ظهور طبقة اجتماعية إلى جانب أخرى فقيرة، فهي في الحقيقة تمنع زيادة ثروة الطبقة الغنية، وجعلها أكثر غنى عن طريق الادخار، وتراكم المبالغ المدخلة سنوياً.

٣. الأشكال أو الصور الفنية للتصاعد الضريبي:

أ - التصاعد الإجمالي:

ويطلق عليه أيضاً التصاعد بالطبقات، ويقسم بمقتضاه المكلفون إلى فئات أو طبقات بحسب ما يمتلكونه من عناصر المادة الخاضعة للضريبة، بحيث تسري الضريبة بسعر معين على كل طبقة منهم بحيث يشمل التصاعد الفئة بكاملها، ويبدأ في كل مرة الحد الأدنى، ويكون التصاعد إجمالياً لأن المعدل المحدد يصيب المطرح بصورة كاملة إجمالية، فيطبق على المطرح الواحد نسبة واحدة، ومثالها.

من الحد الأدنى إلى ١٥٠٠	٥٪
من الحد الأدنى إلى ٣٠٠٠	٧٪
من الحد الأدنى إلى ٥٠٠٠	٩٪ وهكذا

فإذا قدر على سبيل المثال دخل أحدهم ٣٠٠١ فإنه يعتبر من المجموعة الثالثة ويدفع ٩٪ وهذه الطريقة وإن كانت تتميز ببساطتها وسهولة تطبيقها إلا أنها تضمن عيباً جوهرياً ظاهراً: إذ يخضع الدخل كله الذي يزيد عن الحد الأعلى لطبقة ما للسعر المقرر للطبقة التي تليها مهما كانت ضالة هذه الزيادة؛ مما يترتب عليه في بعض الحالات أن يتجاوز مقدار الضريبة مقدار الزيادة في الدخل ذاتها فالمكلف الذي دخله ٣٠٠٠ ل.س يدفع وفق المثال السابق ٢١٠ ل.س والموظف الذي ٣٠٠١ يدفع ضريبة قدرها ٢٧٠,٠٩.

ب - أسلوب التصاعد على أساس الشرائح:

يقسم هذا الأسلوب الدخل إلى عدة شرائح متساوية أو غير متساوية متتالية، ويطبق على كل منها معدلاً خاصاً يختلف عن الآخر يزداد كلما انتقلنا من شريحة معينة إلى أعلى، ومثالها أن نفرض ضريبة بالسعر التالي:

من ١ إلى ٣٠٠٠	٥٪
من ٣٠٠١ إلى ٧٠٠٠	٧٪
من ٧٠٠١ إلى ١٤٠٠٠	٩٪ وهكذا

وواضح أن هذا الأسلوب في التصاعد يتلافى العيب الموجود في الأسلوب الأول، وبذا تقل قيمة الضريبة المستحقة على الدخل المنخفضة، فيما تزداد قيمة الضريبة المستحقة على الدخل المرتفعة، لما تتضمنه شرائح عديدة ذات أسعار مرتفعة، ويعد هذا الأسلوب أكثر أساليب التصاعد تطبيقاً في العمل.

ج - الأسلوب التنازلي:

يحدد أعلى أسعار الضريبة التنازلية الذي يسري على الحد الأقصى للدخل الكبيرة، على أن يقل هذا السعر تدريجياً كلما انخفضت قيمة الدخل الخاضعة للضريبة، فيبدو وكأنه صورة عكسية لتصاعد الضريبة، ويمكن تطبيق الأسلوب التنازلي على الأشكال التطبيقية للأسلوب التصاعدي نفسه، أي التنازل الإجمالي أو التنازل على أساس الشرائح، فيبدأ على سبيل المثال بضريبة نسبية معدلها ٣٠٪ وتدرج في التنازل الإجمالي فينخفض المعدل إلى ٢٥٪ للمطرح الذي لا يتجاوز ٣٠٠٠ ل.س، أو تدرج في التنازل على أساس الشرائح فينخفض المعدل إلى ٢٥٪ للمطرح الذي يتراوح بين ٢٥٠٠ و ٣٠٠٠ ل.س ٢٠٪ للمطرح الذي يتراوح بين ٢٠٠٠ و ٢٥٠٠ ل.س، وهكذا.

ويمكن بيان الأسلوبين بشكل آخر:

تسعى الضريبة التصاعدية للتشديد على أصحاب الدخل والثروات المرتفعة؛ وذلك بتطبيق معدلات تدرج في الارتفاع مع زيادة مطرح الضريبة، بينما مبعث الضريبة التنازلية هو التخفيف عن أصحاب الدخل والثروات المنخفضة، فبدأ

بضريبة نسبية على المطارح العالية ،وتتدرج نزولاً مخفضة المعدلات على الطبقات الفقيرة، ويمكن تبرير الضريبة التازلية بالأثر النفسي الذي تحدثه عند المكلفين لذوي الدخل المحدود.

د - أسلوب التصاعد بالإعفاءات الأساسية:

يقصد بهذا الأسلوب أن يفرض سعر نسبي واحد لا يتغير مقدار المادة الخاضعة للضريبة، ويطبق عليها كلها في الوقت نفسه إعفاءات معينة من الضريبة كإعفاء حد أدنى للمعيشة من دفعها. ففي هذه الحالة يتحقق نوع من التصاعد المعتدل في الضريبة إذا أخذنا بعين الاعتبار النسبة بين مبلغ الضريبة وبين مقدار الدخل المتحقق بما فيه المبلغ المعفى من دفعها، ومثالها:

الدخل الصافي	المعدل القانوني	المبالغ المحصلة	المعدل الحقيقي
٢٠٠٠ ل.س	١٠%	لا شيء	٥٠%
٢٥٠٠ ل.س	١٠%	٥٠ ل.س	٢%
٣٠٠٠ ل.س	١٠%	١٠٠ ل.س	٣,٣%
٤٠٠٠ ل.س	١٠%	٢٠٠ ل.س	٥%
٨٠٠٠ ل.س	١٠%	٦٠٠ ل.س	٧,٥%

فيتبين من هذا المثال كيف أن النسبة الحقيقية للضريبة تزداد بازدياد الدخل الصافي والدخل الخاضع للضريبة، وكأن المعدل الحقيقي للضريبة تصاعدي، ويمكن أن تزيد من التدرج التصاعدي كلما زادت الإعفاءات.



The logo of Damascus University is a circular emblem. It features a central yellow lamp with a flame, set against a purple background with radiating lines. The lamp is encircled by a yellow ring. The entire emblem is surrounded by a larger circle containing the university's name in Arabic and English. The Arabic text at the top reads 'وقل رب زدني علما' and at the bottom 'جامعة دمشق'. The English text 'Damascus University' is written along the bottom arc of the circle.

الفرع الثالث

أنواع الضرائب



The logo of Damascus University is a large, faint circular watermark in the background. It features a central yellow lantern with radiating lines, surrounded by Arabic calligraphy and the English text "Damascus University".

المبحث الأول

الضرائب المباشرة وتطبيقها

المطلب الأول الضرائب المباشرة

أولاً - تعريف الضرائب المباشرة:

يقصد بالضرائب المباشرة تلك التي تحدد فيها الإدارة المالية مقدار المال الخاضع للضريبة مباشرة، وذلك ضمن جداول تحقق، يبين فيها اسم المكلف ومعدل الضريبة ومقدارها، وتكون ثابتة المطرح، وغير قابلة للانعكاس.

ثانياً: حسناتها وسيئاتها:

١ - حسنات الضرائب المباشرة:

أ - العدالة في التكاليف:

ذلك أن الضرائب المباشرة تتناول مقدرة الأفراد المالية، وهي بذلك قابلة للتكليف والتصاعد بحسب حقيقة هذه المقدرة وتفاوتها، وهي من جهة ثانية وفق جداول اسمية يعرف فيها المكلف مسبقاً، فهي تأخذ بعين الاعتبار أعباء المكلف وظروفه الشخصية، وتميز بين مصادر دخله (ناتج عن العمل أو رأس المال).

وتعتبر الضرائب المباشرة أكثر ملائمة لتحقيق العدالة من الضرائب غير المباشرة ذلك أنها تفرض على رأس المال أو الدخل وهي عناصر واضحة الدلالة على مقدرة المكلف، ومن ثم يمكن تحديد معدلها بحسب هذه المقدرة. وأكثر من هذا فإن عبء الضرائب غير المباشرة أشد على ذوي الدخل المحدود منه على ذوي الدخل المرتفع، وأخيراً فإنه يمكن مراعاة الاعتبارات الشخصية المختلفة.

في الضرائب المباشرة يبحث حالة كل مكلف على حدة، من حيث مقدار دخله ومركزه الاجتماعي وأعبائه العائلية والديون التي في ذمته وإعفائها من

الضرائب، بينما لا يمكن ذلك في الضرائب غير المباشرة؛ لأن المكلف فيها غير معروف للإدارة المالية ومع ذلك فإنه يلاحظ أن الضرائب المباشرة قد لا تحقق العدالة إذا لم تأخذ بالاعتبار أعباء المكلف وظروفه الشخصية، وبالعكس من الممكن مراعاة العدالة في الضرائب غير المباشرة إذا أعفيت السلع والخدمات الأساسية الضرورية، وأخضعت لها السلع الكمالية وحدها.

ب - ثبات الحصيلة:

تتميز الضرائب المباشرة بثبات حصيلتها نسبياً؛ نظراً إلى أنها تفرض على الدخل والثروات التي تتصف بالثبات نسبياً؛ إذ إن بعض مطارح هذه الضريبة يكون حساساً لتقلبات الحالة الاقتصادية كالدخل الناجم عن الأرباح التجارية والصناعية، إلا أن غالبية مطارح الضرائب المباشرة غير حساسة لهذه التقلبات كبعض أنواع الدخل الناجم عن العمل؛ لذلك نستنتج بأن حصيلة الضرائب المباشرة هي ثابتة نسبياً، ولكنها لا تلبث أن تتأثر بالحالة الاقتصادية إذا طال أمد الأزمة الاقتصادية.

ج - زيادة حصيلتها:

تتميز الضرائب المباشرة بإمكان زيادة حصيلتها إذا احتجت الدولة إلى أموال إضافية لمواجهة أزمة معينة، ويكفي لذلك زيادة معدلها.

د - الاقتصاد في الجباية:

فالضرائب المباشرة تحتاج إلى عدد قليل من الموظفين تقتصر مهمتهم على تحديد المقدرة المالية للمكلف وتطبيقها على النصوص القانونية، وهي من ناحية ثانية تفرض على عناصر ظاهرة معروفة لدى الإدارة المالية، في حين أن الضرائب غير المباشرة تتطلب عدداً أكبر من الموظفين كالضرائب الجمركية لمراقبة حركة المواد الضريبية، والوقوف لها بالمرصاد عند كل منفذ.

هـ - الملاءمة:

حيث تتميز الضرائب المباشرة بإمكان تطبيق قاعدة الملاءمة عليها نظراً لمعرفة الإدارة المالية للمكلفين بدفعها شخصياً؛ مما يمكنها معرفة ظروف كل منهم ومدى حاجته على تقسيط الضريبة، أو تأجيل دفعها بينما ملكية المكلف في الضرائب غير المباشرة مجهولاً من قبل الإدارة المالية، ومن ثم لا يمكن تحقيق شيء من الملاءمة بالنسبة إليه.

و - إنماء الوعي الضريبي:

إذ إن المكلفين يشعرون بثقل دفع الضرائب المباشرة تجاه الدولة، ومدى التضحية التي يقومون بها أكثر من شعورهم بالضرائب غير المباشرة؛ ولذلك تزداد مراقبتهم لسياسة الإنفاق الحكومي.

٢ - سيئات الضرائب المباشرة:

أ - تأخر تحصيلها:

إذ تدخل خزينة الدولة إلا بعد فترة طويلة من حصول المكلف على المال الخاضع للضريبة، فإذا جنى المكلف دخلاً عام ١٩٩١ وصرح عنه إلى الإدارة المالية في بداية عام ١٩٩٢ تقوم هذه الإدارة بالتأكد من صحة التصريح، وتحقق الضريبة ثم تجنيها، ويتم ذلك بعد ما لا يقل عن سنة ونصف من حصول المكلف على الدخل.

ب - الشعور بثقلها:

لأنها منظورة يشعر المكلف بعبئها ووطأتها نتيجة الإجراءات التي تتطلبها عمليات تحققها وجبايتها، فهي تتطلب من الإدارة الضريبية مستوىً عالياً من الكفاءة والخبرة، وأن يكون موظفو التحقيق مؤهلين من النواحي القانونية والاقتصادية والمحاسبية بسبب تعقد هذه الضريبة، مما يجعلها صالحة للدولة المتقدمة اقتصادياً.

ج - عدم شمولها:

تقضي العدالة في الضرائب المباشرة بأن لا تكون شاملة لجميع الطبقات الاجتماعية المختلفة، وعدم الشمول هذا يؤدي إلى عدم وفرة حصيلتها خاصة في الدول التي لا تمنح سوى عدد قليل من مواطنيها بدخل مرتفع، أو بثروة عالية.

المطلب الثاني الجانب التطبيقي للضرائب المباشرة

الضريبة على الدخل

الفقرة الأولى - مفهوم الدخل في التشريع الضريبي:

تعدُّ الضريبة على الدخل هي النوع العادي من الضرائب في العصر الحديث، ذلك أن كتاب المالية العامة يجمعون كلهم تقريباً على أن الضريبة كقاعدة عامة، بحيث تدفع من الدخل، ويرجع ذلك إلى عدة اعتبارات، فالضريبة: أولاً: اقتطاع مالي متجدد ومتكرر، لذلك يجب أن تفرض على مادة متجددة ومتكررة أيضاً، وهي الدخل.

ثانياً: لو فرضت على رأس المال بحيث تستوفي من رأس المال نفسه، وهو ما يعني فرضها بسعر مرتفع، فإن هذا من شأنه أن يقضي عليه، ومن ثم فإن الضريبة تؤدي في هذه الحالة إلى القضاء على المطرح المفروضة عليه.

ثالثاً: بعد تطور الحياة الاقتصادية، وازدياد أهمية النشاط التجاري والصناعي والمهن الحرة والعمل، بحيث أصبحت لا تقل في أهميتها عن الثروة العقارية، فقد أصبح ينظر إلى الدخل على أنه أكثر تعبيراً عن المقدرة التكاليفية للممول.

الفقرة الثانية - خصائص الدخل:

ولبيان طبيعة الدخل وتفريقه عن باقي مطارح الضريبة، يجب أن نحدد خصائصه الأساسية، وهي:

- ١ - الدخل مبلغ من المال يتكون من منافع نقدية، أو قابلة للتقويم بالنقود.
- ٢ - الدخل ينتج من مصدر ثابت قد يكون أموالاً مادية كمبلغ من النقود، أو غير مادية كقوة العامل.
- ٣ - يتصف الدخل بالدورية، فهو عائد يتكرر بصورة دورية أو خلال فترات زمنية كراتب الموظف الذي يحصل عليه شهرياً، وريح المساهم الذي يقبضه سنوياً.

الفقرة الثالثة - دراسة تطبيقية لبعض أنواع الضرائب المباشرة.

أخذت الجمهورية العربية السورية بنظام الضرائب المتعددة، حيث صدر النظام الأساسي ضريبة الدخل بالمرسوم التشريعي رقم /٨٥/ تاريخ ١٩٤٩/٥/٢١ ومن بعده القانون رقم /٢٤/ الصادر بتاريخ ٢٠٠٣/١١/١٣ والمتعلق بالضريبة على الدخل. وقد فرض الضريبة على المكلفين على الشكل التالي:

- ١ - ضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية استناداً لأحكام المواد /٤١/ وحتى /٦٦/ من القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.
- ٢ - ضريبة دخل الرواتب والأجور استناداً لأحكام المواد /٦٦/ حتى /٨٤/ منه.
- ٣ - ضريبة دخل ريع رؤوس الأموال المتداولة استناداً لأحكام المواد /٨٥/ حتى /١٠٢/ منه.
- ٤ - أحكام مشتركة بين أنواع الضريبة الثلاثة وأحكام انتقالية استناداً لأحكام المواد /١٠٧/ حتى /١٢٧/ من القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

- وقد أصدر المشرع في الجمهورية العربية السورية العديد من القوانين والمراسيم التشريعية لإصلاح النظام الضريبي شكلاً وموضوعاً، حيث أصدر:

١ - قانون ضريبة الدخل المقطوع رقم /١١٢/ لعام ١٩٨٥.

٢ - المرسوم التشريعي رقم /٩٢٨/ لعام ١٩٦٨ المتضمن فئة مكلفي الأرباح المقدرة.

إن تطوير القوانين وتحديثها ومنها قانون ضريبة الدخل في ظل مسيرة التطوير والتحديث، ومن خلال وضع أسس علمية ثابتة كالسياسة المالية في وقت اتسم بالاستقرار السياسي؛ الذي كان أساساً لانطلاق عملية تنمية شاملة، جعلت من سورية الحديثة دولة تتطلع بثقة تامة إلى مستقبلها، وتخطو خطوات سريعة نحو التقدم والبناء، كل ذلك يحكم علينا دراسة التشريعات المالية وتطويرها باستمرار. فصدر القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ المتعلق بضريبة الدخل، وسنقتصر في هذه الدراسة التطبيقية على ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية بالإضافة إلى الضريبة على الرواتب والأجور، وذلك كنماذج لضرائب المباشرة.

أولاً - ضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية في ظل القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ :

١ - الأشخاص الخاضعون للضريبة :

- فرض المشرع ضريبة على الدخل بحيث تناولت كافة الأرباح الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية، مثل شراء البضائع أو غيرها من المنقولات المادية وغير المادية لأجل بيعها من أجل تحقيق الربح، أو مثل أعمال العمولة والسمسرة أو التعهدات أو التوريد.

- كما فرض المشرع الضريبة على دخل الأعمال غير التجارية، والتي لم ينص عليها قانون التجارة مثل المهن الفكرية والعلمية والفنية التي يغلب فيها عنصر العمل على عنصر رأس المال، مثل التكاليف والرسم والتصوير والطب.

- وقد أخضع المشرع الأرباح الناجمة عن المهن والحرف الصناعية والتجارية لضريبة الدخل، سواء كانت طبيعتها الحقوقية مدنية أو تجارية أو فنية أو صناعية أو زراعية.

- كما اعتبر الأحكام المتعلقة بالضريبة المفروضة على أرباح المهن والحرف التجارية والصناعية وغير التجارية المحددة في الباب الأول من قانون الضريبة على الدخل بمنزلة القانون، وقام بتطبيقها على الأرباح كافة التي لا تخضع لضريبة نوعية أخرى؛ كضريبة رؤوس الأموال المتداولة، أو ضريبة الرواتب والأجور وفقاً لأحكام المادة الثانية من قانون الدخل.

- ومن الجدير بالاهتمام أن المشرع لم يفرض الضريبة على كل ربح بل فرض ضريبة الدخل على الأرباح الناشئة عن الممارسة، فقد أوجب توفر الشروط التالية لفرض الضريبة، وهي:

أ - الممارسة: اتخاذ المكلف المهنة أو الحرفة بشكل معتاد يزاولها بصورة مستمرة.

ب - نية الكسب: ممارسة المكلف لحرفته أو مهنته بقصد الربح.

ج - الربح: الناشئ عن ممارسة المهنة أو الحرفة.

- كما لم يقتصر المشرع في المادة ١/ من قانون الدخل على إخضاع الأرباح الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية لضريبة الدخل، بل أخضع الرواتب والأجور وريع رؤوس الأموال المتداولة لضرائب نوعية مستقلة عن ضريبة الأرباح.

- وقد حددت المادة ٢/ من القانون رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣: المكلفين الخاضعين للضريبة على الأرباح الحقيقية والمطاح التي تتناولها الضريبة المتمثلة بأرباحهم الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وسائر الأعمال التجارية، وإن كانت عارضة، ومصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى، ولا لضريبة ريع العقارات والعرصات.

- أما المكلفون للضريبة على الأرباح الحقيقية فهم:

١ - مؤسسات القطاع العام وشركاته ومنشآته على اختلاف أنواعها.

٢ - المؤسسات المالية بما فيها المصارف والأعمال "الصرافة" وشركات التأمين، وإعادة التأمين، ومؤسسات التوفير.

٣ - الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحددة مهما يكن نوعها وغايتها.

((لا يشمل ذلك الأرباح الناتجة عن فعاليات تمارسها هذه الشركات، وهي معفاة بنصوص خاصة بالأعمال الزراعية وغيرها)).

٤ - المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمنشآت خارج الجمهورية العربية السورية، والمنشآت التجارية والصناعية التي تتنسب إليها مؤسسات كائنة خارج الجمهورية....

٥ - المنشآت التجارية والصناعية التي لها فرع على الأقل في غير الوحدة الإدارية التي تعمل فيها.

٦ - تجار الاستيراد والتصدير، وتجار الجملة والوسطاء بالعمولة عدا السماسرة العاديين.

٧ - وكلاء المعامل الوطنية والأجنبية والوكالات الممثلة لمنشآت أجنبية ووطنية.

٨ - تجارة العقارات المبنية، وأعمال التعهدات.

٩ - المخلصون الجمركيون.

١٠ - محطات بيع الوقوع والمواد المشتعلة.

١١ - بيع الأدوات الطبية، وأجهزة العيادات والمخابر.

١٢ - معامل صنع الأدوية، والمواد الكيماوية، والعطورات، ومستحضرات التجميل.

١٣ - معامل صنع الكحول.

١٤ - المنشآت الصناعية غير المعدة سابقاً إذا تجاوزت قيمة المنشآت والآلات المستخدمة فيها لأغراض العمل الصناعي مليوني ليرة سورية؛ بموجب التقدير النافذ للضريبة على ريع العقارات.

١٥ - المشايخ الخاصة.

١٦ - دور السينما من الصنع الأول.

١٧ - الإنتاج الفني - أفلام سينمائية - مسلسلات تلفزيونية - أفلام دعائية.

١٨ - موزعو الإنتاج الفني المستورد والمحلي.

١٩ - الملاهي من الدرجتين الممتازة والأول حسب تصنيفها من قبل وزارة السياحة.

٢٠ - المكافون الذين اعتبرهم من عداد كبار الموظفين.

٢١ - مكاتب وشركات تداول الأوراق المالية.

وحسب ما جاء في المادة ٣/ من القانون ٢٤/ تفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الناجمة عن أعماله في الجمهورية العربية السورية وذلك في محل ممارسته العمل بتاريخ ١/ كانون الثاني من سنة التكليف وإذا كان للمكلف أكثر من فرع واحد تطرح الضريبة في المركز الرئيسي على أرباح جميع الفروع، سواء كانت حساباتها وأعمالها موحدة أو مستقلة، وإذا كان المركز الرئيسي واقعاً خارج الأراضي السورية تطرح الضريبة على أرباح جميع الفروع القائمة في الجمهورية العربية السورية في مركز الفرع الواقع في العاصمة السورية أو في مركز الفرع الأوسع عملاً.

((هذا ولا بد من التأكيد هنا على أن الأرباح المتحققة خارج الأراضي السورية غير خاضعة للضريبة على الدخل)).

٢ - أسس التكاليف:

وقد جاء في المادة (٥/أ) من القانون على أنه: تطرح الضريبة على أساس الربح الصافي المتحقق خلال سنة الأعمال، وتحسب السنة من ١/ كانون الثاني إلى ٣١/ كانون الأول.

وأضافت المادة (٥/ج): بأنه تعتبر سنة الأعمال بالنسبة للتكاليف بضريبة الدخل هي سنة التكاليف.

ولكن حسب ما جاء في المادة (٥/ج): فإنه يجوز بقرار من زير المالية اعتبار البدء في سنة التكاليف غير ١/ كانون الثاني إذا كان طبيعة عمل المنشأة أو المكلف يبرر ذلك، وفي هذه الحالة يترتب على المنشأة أو المكلف بتقديم بيان بالأرباح المحققة خلال الفترة التي تبدأ من ١ كانون الثاني من السنة التي تم فيها تبديل حتى بداية العمل بالسنة الجديدة، وتعد الضريبة المترتبة على الأرباح مستحقة الأداء خلال ٣٠ يوماً من بدء سنة التكاليف الجديدة.

وتابعت المادة (٥/د): بأنه تعدل مواعيد تقديم البيانات ومدتها، وتسديد الضريبة المنصوص عليها في المادة ١٣/ من هذا القانون بما يتفق مع سنة التكاليف الجديدة.

وقد أورد هذا القانون واجباً مهماً يقع على عاتق المكلف وذلك في المادة (٦/أ): حيث جاء إنه على كل مكلف أن يمسك قيوداً محاسبية منتظمة وكاملة تظهر نتائج الحقيقية.

((والمقصود بالقيود المحاسبية المنتظمة: هي القيود التي أقرها العرف التجاري والمحاسبي، وأن تكون محررة طبقاً للطرق المحاسبية المتعارف عليها، وأن تكون مشفوعة بما يؤيدها من الوثائق والمستندات، أما القيود الكاملة فهي القيود الشاملة لكافة أنظمة المكلف خلال عام التكاليف، وأن تكون هذه القيود

ممسوكة بشكل يمكن معه الوصول على الحسابات الختامية والنتائج الحقيقية لعام التكليف)).

ولكن يجوز لوزير المالية أن يصدر قراراً بتحديد القواعد المحاسبية المعتمدة لتحديد النتائج الصافية، وهنا في هذه الحالة لا بد من التقيد بالأحكام التي سيتضمنها القرار المذكور حين صدوره.

وذلك حسب أحكام المادة (٦/ب) من القانون /٢٤/.

- وعن مكونات الربح الصافي الخاضع للتكليف الضريبي فقد جاء في المادة (٧/أ) من القانون على أنه يتألف الربح الصافي من مجموع الإيرادات الإجمالية لأعمال المكلف الخاضعة لهذه الضريبة على اختلاف أنواعها، بعد أن تحسم منها الأعباء والنفقات التي تقتضيها ممارستها، أو التي تلازم نوع العمل.

- وإلى جانب إلزام المكلف بإمسك قيود حسابية، كذلك رتب القانون على المكلفين أن يقدموا إلى الدوائر المالية بياناً خطياً بنتائج أعمالهم الصافية من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة في الآجال الآتية، وذلك حسب أحكام المادة (١٢) من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦م:

١ - لغاية ٣١ أيار من كل سنة: للشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات العامة والمنشآت العامة، ومكلفي قسم كبار الموظفين.

٢ - لغاية ٣١ آذار من كل سنة: لسائر المكلفين الآخرين.

- ويجوز لوزير المالية في حالات استثنائية يعود تقديرها إليه أن يمنح مهلة إضافية لا تتجاوز ٦٠ يوماً. وفي حال العجز "أي الخسارة" يقدم بياناً بمقدار العجز ضمن المدة أو الشروط نفسها.

- كما أنه وحسب المادة (١٣/ب): يترتب على المكلفين غير أصحاب المهن الصناعية والتجارية في حال عدم وجود ميزانية، أو حساب الأرباح والخسائر لديهم أن يقدموا إثباتاً لبيانهم جدولاً يتضمن مجموع وارداتهم الأصلية غير الصافية، وجميع النفقات المتعلقة بمهنتهم، والأعباء القابلة للتزيل، ومقدار ربحهم الصافي أو خسارتهم الصافية خلال السنة السابقة.

((يكتفى من أصحاب المهن والحرف الخاضعة لكتمان السر ذكر مفردات المبالغ المقبوضة والمدفوعة، وتواريخ قبضها ودفعها)).

- وقد جاء أيضاً في المادة (١٤/ج): أنه يترتب على المكلفين أن يبرزوا للدوائر المالية جميع الوثائق الحسبية، وقوائم الجرد، ووثائق القبض والصرف، وفواتير الشراء والبيع، وبصورة عامة جميع المستندات والقيود المستخلصة من واقع سجلات الحاسوب بالنسبة للمكلفين الذين ينظمون قيودهم المحاسبية باستخدام تلك الأداة.

- وقد أضاف أيضاً المادة (١٤/د): بأنه على المكلفين أن يدفعوا إلى الخزينة خلال ٣٠ يوماً تلي تاريخ انتهاء مهلة تقديم البيان المبحوث عنه في المادة ١٣/ من هذا القانون الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح بها في البيان، وتحسب المبالغ المدفوعة بمقتضى هذه المادة من أصل الضريبة التي تقرها اللجان الضريبية المختصة والمدة المذكورة، وهي على الشكل التالي:

١ - لغاية ٣٠ تموز بالنسبة للشركات المساهمة، وذات المسؤولية المحدودة، والمؤسسات والشركات العامة والمنشآت العامة.

٢ - لغاية ٣٠ أيار بالنسبة لسائر المكلفين الآخرين.

في حال منح المكلف مهلة إضافية لتقديم بيانه حسب المادة ١٣/ من هذا القانون؛ فإن مهلة الـ ٣٠ يوماً دفع الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح بها في البيان

لدفع الضريبة على الأرباح المصرح بها في البيان تبدأ من اليوم التالي لتاريخ انتهاء مدة تقديم البيان المحددة بموافقة وزير المالية على طلب المكلف.

- أما في حال تقديم المكلف لبيانه بعد المدة القانونية المحددة بالمادة /١٣/ من هذا القانون؛ فإن مهلة الـ ٣٠ يوماً لدفع الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح عنها تبدأ من اليوم التالي لتاريخ تقديم البيان وتسجيله في الديوان.

- ويجوز حسب أحكام المادة (١٤/هـ)؛ للدوائر المالية مطالبة المكلفين بأداء سلفة على الضريبة خلال سنة ممارسته الأعمال موضوع التكليف، على أن يسوى حساب السلفة بصورة نهائية بعد صدور قرارات اللجان الضريبية، واكتساب التكليف الدرجة القطعية.

- تنظيم قواعد وضوابط تطبيق هذه الفقرة، وأسس حساب السلفة وتسديدها بقرار من وزير المالية.

- وبضوء هذا النص لا يجوز مطالبة المكلفين بأي سلفة عن السنوات السابقة لسنة ممارسة الأعمال الجارية، وتحسب المبالغ المدفوعة كسلفة بمقتضى هذه الفقرة، وتنزل من أصل الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح عنها، في البيان الضريبي المنوه عنه في المادة /١٣/ من هذا القانون، وفي حال تجاوز السلفة الضريبية على الأرباح المصرح بها أو كانت النتيجة خسارة بموجب البيان المذكور؛ فيؤجل تسوية السلفة إلى ما بعد اكتساب التكليف الدرجة القطعية.

٣ - حساب معدل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية:

- وحسب أحكام المادة (١٦/أ)؛ تطرح الضريبة على الأرباح الصافية وفقاً للنسب والشرائح التالية ((علماً أن النسب تتضمن إضافات الدفع الوطني ورسوم المدارس وحصص البلدية والمساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة)) عدا إضافة الإدارة المحلية:

- ١٠٪ عن جزء الربح الصافي الواقع بين الحد الأدنى المعفى الوارد في المادة /٢٠/ من هذا القانون وحتى مبلغ /٢٠٠٠٠٠/ مئتي ألف ليرة سورية.
 - ١٥٪ عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز /٢٠٠٠٠٠/ ليرة سورية وحتى /٤٠٠٠٠٠/ ليرة سورية.
 - ٢٠٪ عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز /٤٠٠٠٠٠/ ليرة سورية وحتى /٧٠٠٠٠٠/ ليرة سورية.
 - ٢٣٪ عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز /٧٠٠٠٠٠/ ليرة سورية وحتى /١٠٠٠٠٠٠/ ليرة سورية.
 - ٢٩٪ عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز /٢٠٠٠٠٠٠/ ليرة سورية وحتى /٣٠٠٠٠٠٠/ ليرة سورية.
 - ٢٩٪ عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز /١٠٠٠٠٠٠/ ليرة سورية وحتى /٢٠٠٠٠٠٠/ ليرة سورية.
 - ٣٥٪ عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز /٣٠٠٠٠٠٠٠/ ليرة سورية ثلاثة ملايين ليرة سورية.
 - وبعد أن أوجب القانون /٢٤/ على المكلف تقديم البيان للدوائر المالية المختصة. فرض عليه عقوبات في حال تأخره، أو امتناعه عن تقديم هذا البيان.
- وقد أصدر السيد الرئيس المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦ تم بموجبه تعديل نسبة الضريبة والشرائح كما يلي:
- عدلت بموجب أحكام الفقرة /أ/ من المادة /٣/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ تاريخ /١٠/ /٢٠٠٦/ وتطبق اعتباراً من تاريخ /١/ /١/ /٢٠٠٧/ وأصبحت على النحو التالي:

- تطرح الضريبة على الأرباح الصافية بحسب النسب الآتية؛ بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية، والمساهمة في دعم التنمية المستدامة عدا إضافة الإدارة المحلية.

- ١٠٪ عن جزء الربح الصافي الواقع بين الحد الأدنى المعفى وحتى ٢٠٠٠٠٠ ل.س.

- ١٥٪ عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز ٢٠٠٠٠٠ ل.س وحتى ٥٠٠٠٠٠ ل.س.

- ٢٠٪ عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز ٥٠٠٠٠٠ ل.س وحتى ١٠٠٠٠٠٠ ل.س.

- ٢٤٪ عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز ١٠٠٠٠٠٠ ل.س وحتى ٣٠٠٠٠٠٠ ل.س.

- ٢٨٪ عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز ٣٠٠٠٠٠٠ ل.س.

- تخضع الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا

تقل عن ٥٠٪ في القطاعين الخاص والمشارك والتي مركزها الرئيس في سورية

لمعدل ضريبة وحيد /١٤٪/.

- تخضع الشركات المساهمة والشركات محدودة المسؤولية التي مركزها في

سورية لمعدل ضريبة /٢٢٪/..

- وبموجب المادة ٤ من المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦

تخضع أرباح جهات القطاع العام الاقتصادي وأرباح الشركة السورية للنفط وأرباح

الشركة السورية للغاز لمعدل ضريبي وحيد قدره {٢٨٪}.

ملاحظة:

تطبق هذه المعدلات الواردة في المادتين {٣ - ٤} من هذا المرسوم على أعمال عام ٢٠٠٧ وما بعد .

- وبموجب المادة ٥ من المرسوم التشريعي لعام ٢٠٠٦ تم منح تخفيضات على النسب الضريبية الواردة في المادة ١٦ من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ المعدلة بالمرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦ وفق مايلي:

تخفض معدلات الضريبة بالنسبة للشركات والمنشآت الصناعية في الفقرة الأولى، وكذلك الشركات محدودة المسؤولية على الشكل التالي:

أ - درجة واحدة /١/ للمنشآت المقيمة في مدينة صناعية.

ب - درجتان /٢/ للمنشآت العامة في المناطق النائية ويحدد قرارها من رئيس الوزراء بناء على اقتراح وزير المالية.

ج - درجة واحدة ١٪ للمنشأة التي تستخدم ٢٥ عاملاً فأكثر وتصبح درجتين /٢/ عند استخدام ٧٥ عاملاً فأكثر كما يتم تخفيض ٣ درجات /٣/ عند استخدام ١٥٠ عاملاً فأكثر.

- لا تستفيد من التخفيضات الواردة في الفقرة السابعة /٧/ الشركات المساهمة التي تطرح الأسهم في الاكتتاب بمعدل ٥٠٪ بل تبقى خاضعة لمعدل ضريبة وحيد /١٤٪/ وكذلك لا تستفيد من التخفيضات الواردة في الفقرة السابقة شركات القطاع العام الاقتصادي والشركة السورية للنفط والشركة السورية للغاز، بل تبقى خاضعة لمعدل ضريبة وحيد قدره /٢٨٪/ .

- يكون التخفيض في كل شريحة من الشرائح الخمسة.

- يجب أن تكون المنشأة مشتركة، أو مسجلة في التأمينات الاجتماعية حتى تستفيد من التخفيض.

معدلات ضريبة الدخل المعتمدة بدءاً من ٢٠٠٤ / ١ / ١ ولغاية ٢٠٠٦ / ١٢ / ٣١
بموجب قانون الدخل رقم ٢٤ (ما عدا الإدارة المحلية)

المجموع	الضريبة	النسبة	المبلغ	الشريحة
-	-	إعفاء	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠ - ٠٠٠٠٠١
١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	%١٠	١٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠١
٤٥٠٠٠	٣٠٠٠٠	%١٥	٢٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠١
١٠٥٠٠٠	٦٠٠٠٠	%٢٠	٣٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠ - ٤٠٠٠٠٠١
١٧٤٠٠٠	٦٩٠٠٠	%٢٣	٣٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠ - ٧٠٠٠٠٠١
٤٣٤٠٠٠	٢٦٠٠٠٠	%٢٦	١٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠٠١
٧٢٤٠٠٠	٢٩٠٠٠٠	%٢٩	١٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠٠١
		%٣٥		٣٠٠٠٠٠٠ - فما فوق

معدلات ضريبة الدخل المعتمدة بدءاً من ٢٠٠٧ / ١ / ١
بموجب المرسوم التشريعي رقم ٥١ / (ما عدا الإدارة المحلية)

المجموع	الضريبة	النسبة	المبلغ	
-	-	إعفاء	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠ - ٠٠٠٠٠١
١٥٠٠٠,٠٠	١٥٠٠٠,٠٠	%١٠	١٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠١
٦٠٠٠٠,٠٠	٤٥٠٠٠,٠٠	%١٥	٣٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠١
١٦٠٠٠٠,٠٠	١٠٠٠٠٠,٠٠	%٢٠	٥٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠٠١
٦٤٠٠٠٠,٠٠	٤٨٠٠٠٠,٠٠	%٢٤	٢٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠٠١
		%٢٨		٣٠٠٠٠٠٠ - فما فوق

جدول يبين مقدار الضريبة المترتبة على الأرباح

مقارنة بين النسب المعتمدة بموجب القانون رقم /٢٤/ والمرسوم التشريعي رقم /٥١/

نسبة التزويل	فرق الضريبة	مبلغ الضريبة		الأرباح الخاضعة للضريبة
		بموجب المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦	بموجب القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣	
-	-	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
-	-	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠
%٥,٥٥	٥٠٠٠	٨٥٠٠٠	٩٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠
%٦,٠١	٨٠٠٠	١٢٥٠٠٠	١٢٣٠٠٠	٨٠٠٠٠٠
%٧,٨٢	١٤٠٠٠	١٦٥٠٠٠	١٧٩٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠
%٧,٧٩	١٨٠٠٠	٢١٣٠٠٠	٢٣١٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠
%٧,٧٧	٢٢٠٠٠	٢٦١٠٠٠	٢٨٣٠٠٠	١٤٠٠٠٠٠
%٧,٧٦	٢٦٠٠٠	٣٠٩٠٠٠	٣٣٥٠٠٠	١٦٠٠٠٠٠
%٧,٧٥	٣٠٠٠٠	٣٥٧٠٠٠	٣٨٧٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠
%٧,٧٤	٣٤٠٠٠	٤٠٥٠٠٠	٤٣٩٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠
%٨,٨٥	٤٤٠٠٠	٤٥٣٠٠٠	٤٩٧٠٠٠	٢٢٠٠٠٠٠
%٩,٧٢	٥٤٠٠٠	٥٠١٠٠٠	٥٥٥٠٠٠	٢٤٠٠٠٠٠
%١٠,٤٤	٦٤٠٠٠	٥٤٩٠٠٠	٦١٣٠٠٠	٢٦٠٠٠٠٠
%١١,٠٢	٧٤٠٠٠	٥٩٧٠٠٠	٦٧١٠٠٠	٢٨٠٠٠٠٠
%١١,٥٢	٨٤٠٠٠	٦٤٥٠٠٠	٧٢٩٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠
%١٢,٢٦	٩٨٠٠٠	٧٠١٠٠٠	٧٩٩٠٠٠	٣٢٠٠٠٠٠
%١٢,٨٨	١١٢٠٠٠	٧٥٧٠٠٠	٨٦٩٠٠٠	٣٤٠٠٠٠٠
%١٣,٤١	١٢٦٠٠٠	٨١٣٠٠٠	٩٣٩٠٠٠	٣٦٠٠٠٠٠
%١٣,٨٧	١٤٠٠٠٠	٨٦٩٠٠٠	١٠٠٩٠٠٠	٣٨٠٠٠٠٠
%١٤,٢٧	١٥٤٠٠٠	٩٢٥٠٠٠	١٠٧٩٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠

٪١٤,٦٢	١٦٨٠٠٠	٩٨١٠٠٠	١١٤٩٠٠٠	٤٢٠٠٠٠٠
٪١٤,٩٣	١٨٢٠٠٠	١٠٣٧٠٠٠	١٢١٩٠٠٠	٤٤٠٠٠٠٠
٪١٥,٢٠	١٩٦٠٠٠	١٠٩٣٠٠٠	١٢٨٩٠٠٠	٤٦٠٠٠٠٠
٪١٥,٤٥	٢١٠٠٠٠	١١٤٩٠٠٠	١٣٥٩٠٠٠	٤٨٠٠٠٠٠
٪١٥,٦٧	٢٢٤٠٠٠	١٢٠٥٠٠٠	١٤٢٩٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠

ملاحظة:

١ - تم وضع الجدول على أساس أرباح مقدارها ٢٠٠ ألف متزايدة لغاية ٥ ملايين ليرة سورية.

٢ - احتسبت الضريبة دون تنزيل حد أدنى معين.

٣ - احتسبت الأرقام دون الإدارة المحلية.

٤ - هذه الأرقام لا تشمل الشركات المساهمة والمحدودة بعد تاريخ ١ / ١ / ٢٠٠٧. الشرائح والنسب الضريبية المطبقة عن أعوام ١٩٩٢ لغاية عام ٢٠٠٣ بموجب المرسوم

التشريعي رقم ٢٠ / لعام ١٩٩١

المجموع	الضريبة	النسبة	المبلغ	الشريحة
٢٠٠٠	٢٠٠٠	٪١٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠ - ٠٠٠٠٠١
٦٢٠٠	٤٢٠٠	٪١٤	٣٠٠٠٠	٥٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠
١٥٢٠٠	٩٠٠٠	٪١٨	٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠
٣٧٢٠٠	٢٢٠٠٠	٪٢٢	١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠
٨٩٢٠٠	٥٢٠٠٠	٪٢٦	٢٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠
١٤٩٢٠٠	٦٠٠٠٠	٪٣٠	٢٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠ - ٤٠٠٠٠٠
٢١٩٢٠٠	٧٠٠٠٠	٪٣٥	٢٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠ - ٦٠٠٠٠٠
٢٩٩٢٠٠	٨٠٠٠٠	٪٤٠	٢٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠ - ٨٠٠٠٠٠
		٪٤٥		١٠٠٠٠٠٠ - فما فوق

المادة ٣ / من المرسوم التشريعي ٥١ /

ب - تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن ٥٠٪ في القطاعين الخاص والمشارك، والتي مركزها الرئيسي في الجمهورية العربية السورية عن جميع نشاطاتها بمعدل ١٤٪ بما فيها جميع الإضافات، وتعفى من الإضافة لصالح الإدارة المحلية.

ج - تطبق المعدلات الضريبية المقررة بالمادة ١٦/ من هذا القانون والحد الأدنى المعفى المقرر في المادة ٢٠/ منه على التكاليف العائدة لأعمال سنة نفاذ هذا القانون وما بعد.

أما بالنسبة للمكلفين الذين عدلت سنوات تكليفهم على أساس موسمي؛ فتطبق عليهم المعدلات المذكورة على أرباح أعمال السنة الموسمية التي تبدأ خلال سنة نفاذ هذا القانون وما بعد.

تم إضافة الفقرة /ج/ بموجب أحكام المادة ٣/ من المرسوم التشريعي رقم ٥١/ تاريخ ١٠ / ١٠ / ٢٠٠٦ وتطبق اعتباراً من تاريخ ١ / ١ / ٢٠٠٧ والتي تنص على ما يلي:
المادة ٣/ من المرسوم التشريعي ٥١/

ج - تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة؛ التي مركزها الرئيسي أو فرعها في الجمهورية العربية السورية في القطاعين الخاص والمشارك عن جميع نشاطاتها، والمشاريع المشملة بقوانين تشجيع الاستثمار بمعدل قدره ٢٢٪ بما فيها جميع الإضافات، عدا الإضافة لصالح الإدارة المحلية.

ضريبة جهات القطاع العام وشركات النفط والغاز

أضيف نص جديد بموجب المادة ٤/ من المرسوم التشريعي رقم ٥١/ تاريخ ١٠ / ١٠ / ٢٠٠٦ وتطبق اعتباراً من تاريخ ١ / ١ / ٢٠٠٧ والتي تنص على ما يلي:

المادة ٤ من المرسوم التشريعي /٥١/

تخضع أرباح جهات القطاع العام الاقتصادي، وأرباح الشركة السورية للنفط، وأرباح الشركة السورية للغاز لمعدل ضريبي وحيد قدره ٢٨٪ بما فيها جميع الإضافات.

الحسم الضريبي للمعامل والمنشآت الصناعية

أضيف نص جديد بموجب المادة /٥/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ تاريخ ١/١٠/٢٠٠٦ وتطبق اعتباراً من تاريخ ١/١/٢٠٠٧ والتي تنص على ما يلي:

المادة ٥ من المرسوم التشريعي /٥١/

تخفض المعدلات الضريبية المنصوص عليها في المادة /٣/ من هذا المرسوم التشريعي وفق ما يلي:

- أ - درجتان للمنشآت الصناعية المقامة في المناطق النائية، وتحدد هذه المناطق بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزير المالية.
- ب - درجة واحدة للمنشآت الصناعية التي تستخدم ٢٥ عاملاً فأكثر مسجلين أصولاً بالتأمينات الاجتماعية، ويصبح هذا التخفيض درجتين بالنسبة للمنشآت الصناعية التي تستخدم ٧٥ عاملاً فأكثر، كما يصبح هذا التخفيض ٣ درجات بالنسبة للمنشآت التي تستخدم ١٥٠ عاملاً فأكثر.
- ج - درجة واحدة بالنسبة للمنشآت المقامة ضمن المدن الصناعية.
- د - لا تسري أحكام هذه المادة على منشآت القطاع العام، والشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن ٥٠٪ من أسهمها.
- هـ - يجوز بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزير المالية:
 - ١ - منح المزايا السابقة لمشاريع أخرى غير صناعية.
 - ٢ - اعتماد معايير حسم أخرى غير الواردة أعلاه للمشاريع الصناعية وغيرها، وبما لا يتجاوز حسم درجتين عما ذكر أعلاه، ولفترة محددة.

توضيح

الشروط الواجب توافرها للاستفادة من الحد الأدنى المعفى:

المادة (٦): مسك القيود المحاسبية الكاملة.

المادة (١٣): تقديم البيان ضمن المهل القانونية.

المادة (١٤): إرفاق البيان بحسابات التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر وجداول

الاستهلاك والميزانية، وقائمة بأسماء الموردين والزبائن.

المادة (١٥): تقديم البيان خلال ثلاثين يوم في حالات التصفية أو التنازل.

المادة (٢٣): تقديم البيان لغاية الشهر الثالث الذي يلي تاريخ الوفاة.

المادة (٢٠): أن تكون المؤسسة أو الشركة مسجلة في السجل التجاري.

الفصل الرابع

إعادة النظر والتصحيح والطعن

المادة (٣٢)

أ - يعفى المكلفون الذين ردت لجنة فرض الضريبة اعتراضهم، أو الذين طرأ تعديل على تكليفهم المؤقت مهلة ٣٠ يوماً لطلب إعادة النظر في تكليفهم، وللدوائر المالية ضمن المهلة ذاتها أن تمارس حق طلب إعادة النظر في قرارات اللجنة فرض الضريبة، وخاصة في الحالات الآتية:

- ١ - عندما يكون القرار مبنياً على وثائق غير صحيحة.
 - ٢ - عندما يعتمد التكليف على التقدير في تحديد الأرباح الصافية.
 - ٣ - إذا كان التكليف غير متفق مع النصوص القانونية، أو مع تعليمات وزارة المالية.
 - ٤ - عندما يتخذ القرار بالأكثرية، ويترتب في هذه الحالة على الدوائر المذكورة أن تعلم المكلف بذلك خطياً.
- حلت عبارة لجنة الطعن محل عبارة لجنة الفرض).

ب - تبدأ مهلة ثلاثون يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الإخبار الفردي.
إذا لم يقدم طلب إعادة النظر في المهلة الآتية الذكر؛ يصبح التكليف الذي أقرته
لجنة فرض الضريبة ولجنة الإدارة المالية قطعياً.

المادة (٣٣)

أ - تقدم طلبات إعادة النظر إلى الدوائر المالية، وترسل مشفوعة برأيها إلى لجنة
إعادة النظر؛ التي تشكل في وزارة المالية كآتي:
- معاون وزير المالية لشؤون الإيرادات (رئيساً).
- قاض بدرجة مستشار استئناف يسميه وزير العدل (عضواً).
- أحد المديرين في الإدارة المركزية (عضواً).
- ممثل عن إحدى جهات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف،
يعتمده وزير المالية بالاتفاق مع الجهات ذات العلاقة، وبتسمية منها على ألا تقل
مرتبته عن معاون مدير (عضواً).
- خبير يختاره وزير المالية من قائمة الخبراء المذكورة في المادة ٢٩ من هذا
القانون غير الخبير المسمى في لجان فرض الضريبة (عضواً).
ويكون للجنة مقرر من ذوي الخبرة في ضريبة الدخل يسميه وزير المالية، ولا يشترك
في التصويت، وعلى رؤساء لجان إعادة النظر دعوة ممثلي الإدارات أو المؤسسات أو
الهيئات العامة أو مؤسسات وشركات القطاع العام ذات الصلة بموضوع التكليف،
وبتسمية منها عوضاً عن العضو الخبير في هذه اللجان عند النظر في تكاليف
القطاعين العام والمشارك.

ب - تعد لجنة إعادة النظر المنوه بها في الفقرة ١/ السابقة لجنة إعادة النظر
الرئيسية، ويجوز عند الاقتضاء تأليف لجان إضافية للجنة إعادة النظر تتمتع
بالصلاحيات ذاتها المقررة للجنة الرئيسية، على أن يرأس كلاً من اللجان المذكورة
مدير على الأقل في الإدارة المركزية في وزارة المالية، ويتم تشكيلها بحسب

تشكيل اللجنة الرئيسية، وعلى أن يمثل الجانب المالي في اللجنة موظف مالي بدرجة معاون مدير، أو رئيس دائرة على الأقل، ذو خبرة ضريبية، يسميه وزير المالية.

ج - توزع الأعمال بين لجان إعادة النظر من قبل رئيس لجنة إعادة النظر الرئيسية.

د - تجتمع لجنة إعادة النظر بدعوة من رئيسها، ولا تصح قراراتها إلا بحضور أربعة من الأعضاء منهم الرئيس وممثل المهنة أو الحرفة، وتتخذ قرارات اللجنة بأكثرية أصوات الحاضرين، وإذا تساوت الأصوات عند اجتماعها بحضور أربعة من هيئتها يكون صوت الرئيس مرجحاً.

هـ - للجنة إعادة النظر أن تعقد جلساتها في مراكز المحافظات ذات العلاقة بالتكاليف المعروضة عليها، وفي جميع الأحوال يجب أن يكون الخبير من المحافظات ذات العلاقة بالتكاليف المعروضة على اللجنة.

المادة (٣٤)

أ - إن طلب إعادة النظر لا يوقف التحصيل، ولا تقبل اللجنة هذا الطلب ما لم يرفق به إيصال يثبت أن المكلف دفع إلى الخزينة تأميناً قدره ١٠٠٠ ليرة سورية في مختلف الحالات.

ب - يجب أن يؤدي التأمين خلال مهلة طلب إعادة النظر، أو طلب التصحيح، أو طلب الطعن تحت طائلة رده.

المادة (٣٥)

أ - تدقق اللجنة طلبات إعادة النظر بالاستناد إلى لوائح خطية، وإلى الوثائق الثبوتية، ويجوز لها أن توعز بإجراء تحقیقات إضافية، أو أن تعين خبراء وفقاً لأحكام المادة ٢٦/ من هذا القانون إذا رأت ضرورة لذلك، أو بناءً على طلب المكلف المثبت صراحةً في استدعاء إعادة النظر، وفي هذه الحالة الأخيرة يشترط من المكلف أن يكون قد دفع سلفة على النفقات خلال عشرة أيام من تاريخ تبليغه إشعاراً بذلك من قبل رئيس اللجنة.

ب - تحكم لجنة إعادة النظر في الطلبات بقرارات معللة قطعية ، وللمكلف الحق بطلب التصحيح و الطعن المبحوث عنهما في المادتين ٢٧/ و ٤٠/ من هذا القانون ضمن الشروط المحددة فيهما.

المادة (٣٦)

إن نفقات التحقيق والخبرة يحكم بها في قرار اللجنة على الفريق غير المحق، وإذا كان كل من الفريقين غير محق بقسم من طلبهما ، يحكم كل منهما بجزء من النفقات بنسبة المقدار غير المحق به.

يعاد التأمين إلى مودعه إذا ظهر أنه محق في طلبه ، وإلا يصبح إيراداً للخزينة.

المادة (٣٧)

أ - يجوز للدوائر المالية وللمكلف تقديم طلب التصحيح في إحدى الحالات الآتية:

١ - إذا كان القرار مبنياً على وثائق مزورة.
٢ - إذا حكم على أحد الطرفين لعدم تقديمه مستنداً قاطعاً كان في حوزة خصمه.

٣ - إذا لم تراعى في التحقيق والحكم الأصول المعينة في هذا القانون.

٤ - إذا لم تبت لجنة إعادة النظر في أحد الأسباب القانونية التي بينها خطأ أحد الطرفين.

٥ - إذا تضمن قرار لجنة إعادة النظر خطأ مادياً يؤثر في الحكم.

ب - يجب أن يقدم طلب التصحيح خلال ستة أشهر في الحالة الأولى، وخلال ثلاثين يوماً في الحالات الأخرى، تبدأ المهلة في اليوم التالي لتاريخ تبليغ المكلف القرار المطلوب تصحيحه.

يخضع قبول طلب التصحيح والبت فيه للأصول والأحكام المبينة في المواد ٣٤/ و ٣٥/ و ٣٦/.

المادة (٣٨)

- أ - تشكل هيئة عامة للجان إعادة النظر بضرورية الدخل كالاتي:
- رئيس لجنة إعادة النظر الرئيسية (رئيساً).
 - اثنان من القضاة الممثلين لوزارة العدل في اللجان والدوائر المذكورة، يسميهما وزير المالية (عضوين).
 - مدير الدخل ورئيس إحدى اللجان الإضافية للجنة إعادة النظر يسميه وزير المالية (عضوين).
- تختص الهيئة العامة المذكورة بالبت في القضايا التي ترفع إليها من قبل رئيس لجنة إعادة النظر الرئيسية في حال تباين الاجتهاد بين اللجان المذكورة حول القضايا المبدئية التي يتم البت فيها أو في حال طلب إحدى اللجان العدول عن مبدأ اجتهادي مستقر.
- لا تصح اجتماعات الهيئة إلا بحضور جميع أعضائها، وتصدر قراراتها بالأكثرية (عضوين).
- ب - على جميع لجان الضرائب على الدخل على مختلف درجاتها التقيد بالاجتهادات الصادرة عن الهيئة العامة للجان إعادة النظر تحت طائلة الطعن بها أمام لجنة إعادة النظر، أو طلب تصحيحها وفقاً لأحكام هذا القانون.

المادة (٣٩)

مع الاحتفاظ بالأحكام الخاصة الواردة في المواد /١٤/ و /١٥/ و /٢٣/ تستحق الضريبة دفعة واحدة، وتؤدي خلال الشهرين اللذين يليان الشهر الذي يعلن فيه قرار مدير المالية بتنفيذ جداول التكليف.

المادة (٤٠)

- أ - يجوز الطعن وخلال ثلاثين يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ المكلف بقرارات لجان إعادة النظر من قبل المكلفين، أو وزير المالية أمام القضاء المختص.

- ب - تحدد الحالات التي يجوز بها الطعن أمام القضاء المختص في الآتي:
- ١ - في الأساس القانوني للتكليف من حيث الخضوع للتكليف الضريبي، أو عدم الخضوع.
 - ٢ - في حال تضمن قرار لجنة إعادة النظر زيادةً أو تخفيضاً لأرباح التكليف بنسبة تزيد أو تنقص عن ٢٥٪ عما هو محدد من قبل لجان الفرض، ولجان الإدارة المالية.



وقد نص القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ في المواد من ٤١ لغاية المادة ٦٠ كما يلي :

الباب الثاني

ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة مكلفي الدخل المقطوع

الفصل الأول

الأشخاص الخاضعون للضريبة وواجباتهم

المادة (٤١)

أ - يكلف بضريبة الدخل المقطوع كل من يمارس حرفة، أو مهنة صناعية، أو تجارية أو غير تجارية، ولا يدخل ضمن فئة مكلفي الأرباح الحقيقية المحددين في المادة الثانية من هذا القانون.

ب - تقدر أرباح المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل المقطوع من قبل لجان بدائية واستئنافية، وفق الأحكام المحددة في هذا القانون.

المادة (٤٢)

تضع وزارة المالية القواعد والأصول الواجب على لجان التصنيف إتباعها لتحديد الضريبة، كما تضع قواعد وإجراءات التصنيف، ولها أن تكلف موظفين أو لجاناً للقيام بالأعمال التمهيدية، وأعمال مراقبة التصنيف.

المادة (٤٣)

يسري تصنيف مكلفي ضريبة الدخل المقطوع لمدة خمس سنوات تبدأ من سنة التكليف الأولى التي تترتب فيها الرتبة عليهم.

عدلت بموجب المادة ١٣/ من المرسوم التشريعي رقم ٥١/ تاريخ ١/ ١٠ / ٢٠٠٦ وتطبق اعتباراً من ١/ ١ / ٢٠٠٧ والتي تنص على ما يلي:

المادة ١٣ من المرسوم التشريعي /٥١/

تعديل المادة /٤٣/ من القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته بحيث تصبح كما يلي:

أ - يجري تصنيف عام لمكلفي ضريبة الدخل المقطوع عن فعاليتهم مع القطاع الخاص كل ثلاث سنوات، تبدأ من أول السنة التي تلي صدور هذا المرسوم التشريعي.

ب - يجوز بعد انقضاء سنتين من بدء سريان التصنيف، وخلال أي من السنوات التالية إعادة تصنيف بعض المهن، أو بعض المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل المقطوع إذا طرأ تبدل لا يقل عن ٢٥٪ نقصاً أو زيادة على رقم أعمالهم. تجري إعادة التصنيف وفقاً لأحكام هذه الفقرة بناءً على طلب معلل من الدوائر المالية أو المكلف حسب الحال، يحال من قبل مدير المالية إلى لجنة التصنيف المختصة.

عدلت الفقرة /ب/ بموجب الفقرة /ب/ من المادة /١٣/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ تاريخ ١٠ / ٢٠٠٦ وتطبق اعتباراً من ١ / ١ / ٢٠٠٧ والتي تنص على ما يلي:

ب - يجوز بعد انقضاء سنة من بدء سريان التصنيف، وخلال أي من السنوات التالية إعادة تصنيف بعض المهن، أو بعض مكلفي ضريبة الدخل المقطوع إذا طرأ تبدلات لا يقل عن ٢٥٪ نقصاً أو زيادة على رقم أعمالهم.

أضيفت الفقرة /ج/ بموجب المادة /١٣/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ تاريخ ١٠ / ٢٠٠٦ وتطبق اعتباراً من ١ / ١ / ٢٠٠٧ والتي تنص على ما يلي:

ج - يجوز بقرار من وزير المالية بعد انقضاء سنة من بدء سريان التصنيف، وخلال أي من السنوات التالية إعادة تصنيف بعض المهن، أو بعض مكلفي ضريبة الدخل المقطوع. تجري إعادة التصنيف وفقاً لأحكام الفقرتين /ب و ج/ مع المحافظة على دورة التصنيف العام.

ج - يتم التصنيف وإعادة التصنيف وفقاً لأحكام الفقرتين أ و ب من هذه المادة من قبل لجان التصنيف المنصوص عليها في المادة /٤٨/ من هذا القانون، وتسري الضريبة الجديدة على المكلف طبقاً للقرار القطعي الصادر عن هذه اللجان، وذلك

لمدة قصوى لا تتجاوز خمس سنوات ما لم يجر تعديلها بعد انقضاء سنتين على بدء سريانها عليه.

عدلت الفقرة /ج/ بموجب الفقرة /د/ من المادة /١٣/ من المرسوم التشريعي رقم ٥١/ تاريخ ١/ ١٠ / ٢٠٠٦ وتطبق اعتباراً من ١ / ١ / ٢٠٠٧ والتي تنص على ما يلي:
د - يتم التصنيف وفقاً لأحكام الفقرات (أ - ب - ج) من هذه المادة من قبل لجان التصنيف المنصوص عليها في المادة /١٤/ من هذا المرسوم التشريعي، وتسري الضريبة الجديدة على المكلف طبقاً للقرار القطعي الصادر عن هذه اللجان، وذلك لمدة قصوى لا تتجاوز ثلاث سنوات؛ ما لم يجر تعديلها بعد انقضاء سنة على بدء سريانها عليه.

د - لا تسري أحكام التصنيف بحق المكلف بعد انقضاء خمس سنوات أو سنتين بحسب الحال إذا لم يبلغ قرار لجنة التصنيف البدائية المعدل لتكليفه الأصلي، وذلك خلال دورة التصنيف القصوى المحددة بخمس سنوات، وتبقى في هذه الحالة الضريبة السابقة نافذة بحقه حتى تعديلها وفق أحكام هذه المادة.

عدلت الفقرة /د/ بموجب الفقرة /هـ/ من هذه المادة /١٣/ من المرسوم التشريعي رقم ٥١/ تاريخ ١/ ١٠ / ٢٠٠٦ وتطبق اعتباراً من ١ / ١ / ٢٠٠٧ والتي تنص على ما يلي:

هـ - لا تسري أحكام التصنيف بحق المكلف بعد انقضاء ثلاث سنوات أو سنة حسب الحال إذا لم يبلغ قرار لجنة التصنيف البدائية المعدل لتكليفه الأصلي، وذلك خلال دورة التصنيف القصوى المحددة بثلاث سنوات، وتبقى في هذه الحالة الضريبة السابقة نافذة بحقه حتى تعديلها وفق أحكام هذه المادة.

المادة (٤٤)

أ - تطرح ضريبة الدخل المقطوع على أرباح السيارات العامة بمختلف أنواعها وأغراضها؛ على أساس اعتبار السيارة وحدة في التكليف بموجب جداول تقررهما

لجنة تصنيف مركزية، يشكّلها وزير المالية، عن كل دورة تصنيف وفقاً لأحكام المادة /٤٣/ من هذا القانون، وذلك بعد الإطلاع على الدراسات الواردة من الدوائر المالية في المحافظات، وتحصل من قبل دوائر النقل مع رسوم السيارات.

لا تطبق أحكام المادة /٤٤/ على شركات ومشاريع النقل المشمولة بأحكام قانون الاستثمار رقم /١٠/ لعام ١٩٩١ وتعديلاته، وذلك بموجب أحكام المادة /٥/ من القانون رقم /٦٠/ تاريخ ٢٠٠٤ /١٢ /٣٠ التي تطبق اعتباراً من تاريخ ٢٠٠٥ /١ /١: تم إضافة البند /٣٤/ بموجب أحكام المادة /٥/ من القانون رقم /٦٠/ الذي ينص على أن:

شركات ومشاريع النقل المشمولة بأحكام قانون الاستثمار رقم /١٠/ لعام ١٩٩١ وتعديلاته تعتبر هذه المشاريع وحدة مستقلة بالتكليف، وليس الآلية الواحدة، وتكلف عن مجمل نشاط المشروع مع مراعاة الإعفاءات المنصوص عليها في القانون المذكور.

(تخضع بياناتهم لاعتماد محاسب قانوني المادة /١٧/ من القانون /٢٤/).

ب - يصدر وزير المالية قراراً يحدد فيه قواعد وضوابط تقدير الضريبة، وإجراءات تحققها، ومواعيد استحقاقها.

ج - يراعى تنزيل حد أدنى معفى مقطوع من الأرباح السنوية قدره /٣٦٠٠٠,٠٠٠/ ليرة سورية لكل سيارة.

د - تخفض الأرباح السنوية بنسبة ٥٪ سنوياً بدءاً من السنة السادسة لسنة الصنع.

هـ - تسري الجداول التي تقرها اللجنة المنصوص عليها بالفقرة أ/ السابقة على جميع محافظات القطر، وتعد قطعية بعد اعتمادها بقرار من وزير المالية.

و - لا يجوز تجديد الترخيص بالسير للسيارات العامة قبل تسديد الضريبة المترتبة عليها، ويعد مالكو السيارة في سنة التكليف الواحدة مسؤولين بالتكافل

والتضامن عن تسديد الالتزامات المترتبة عليها، ولا يجوز إنشاء أي حق في السيارة أو توثيقه ما لم تسدد الذمم المترتبة عليها.

المادة (٤٥)

أ - تخضع الأجور والمبالغ التي يتقاضاها الأطباء والمحامون والمهندسون والمتعاقدون مع مختلف دوائر المالية، ومؤسساتها العامة ومؤسسات وشركات القطاع العام، والمشارك؛ بموجب عقود استخدامهم إلى التكاليف بضريبة الدخل المقطوع؛ مهما كانت صفة ومدة العقد.

أما من كان منهم من العاملين أو المتعاقدين على أساس التفريغ الكامل فيخضعون للتكاليف بضريبة الدخل على الرواتب والأجور.

ب - تخضع أجور العمليات الجراحية التي يجريها الأطباء الجراحون العاملون في المشايخ للتكاليف بضريبة الدخل على الرواتب والأجور.

عدلت بموجب أحكام المادة ٨/ من القانون رقم ٦٠/ تاريخ ٣٠ / ١٢ / ٢٠٠٤ وتطبق اعتباراً من ١ / ١ / ٢٠٠٥ وأصبحت على النحو التالي:

ب - تخضع أجور الخدمات الطبية (الجراحية والمخبرية والتخديرية والشعاعية) التي يتقاضاها الأطباء في المشايخ للتكاليف بضريبة الدخل المقطوع، أما من كان منهم من العاملين أو المتعاقدين على أساس التفريغ الكامل؛ فيخضعون للتكاليف بالضريبة على الرواتب والأجور.

ج - تنحصر الإعفاءات الضريبية الممنوحة للمشايخ الخاصة بموجب الفقرة ب/ من المادة ٤/ من هذا القانون بالمشايخ فقط، ولا تسري على أجور الأطباء من العيادات الكائنة في المشايخ المسددة لهم، أو على أجور الأطباء التي يستحقونها على العمليات التي يجرونها أيأ كانت الصفة التي اتخذتها هذه الأجور وتخضع للضريبة على الدخل المقطوع، وتضاف إلى حصيلة أعمالهم الخاصة لدى تكليفهم بالضريبة.

ألغى إعفاء المشاي في بموجب أحكام الفقرة /ب/ من المادة /٩/ من القانون رقم /٤١/ تاريخ ٢٦ /١٢ / ٢٠٠٥ وأصبحت خاضعة لضريبة الدخل المقطوع اعتباراً من ١ / ١ / ٢٠٠٦.

د - ١ - تخضع عمليات التنازل عن حق إيجار العقارات المستثمرة، أو المدة لممارسة المهن والحرف التجارية والصناعية وغير التجارية (الفروع) الجارية من قبل مكلفي ضريبة الدخل المقطوع، أو الأشخاص الآخرين غير الممارسين للمهن المذكورة إلى ضريبة الدخل المقطوع، وذلك عند تنازلهم عن الحق المشار إليه، أو جزء منه.

٢ - تحدد النسبة العليا للتصاعد الضريبي للأشخاص المعددين في الفقرة /١/ السابقة، وكذلك مكلفي ضريبة دخل الأرباح الحقيقية عن أرباحهم الرأسمالية المذكورة ب ٢٣٪ من سلم التصاعد المنصوص عليه في المادة /١٦/ من هذا القانون.

٣ - تحقق الضريبة المذكورة في هذه المادة بتكليف مستقل.

أنهى العمل بالفقرة /د/ بموجب أحكام المادة /١٥/ من القانون رقم /٤١/ تاريخ ٢٦ /١٢ / ٢٠٠٥ اعتباراً من تاريخ ١ / ١ / ٢٠٠٦.

وتعتمد الأصول المنصوص عليها بالقانون رقم /٤١/ تاريخ ٢٦ /١٢ / ٢٠٠٥ المتعلق بتكليف ضريبة تجارة العقارات، وفروقات المحلات.

المادة (٤١)

إذا مارس المكلف عدة فعاليات تخضع كل منها للتكليف بضريبة الدخل المقطوع في أكثر من مركز عمل واحد ضمن الوحدة الإدارية، فيصنف مبدئياً عن كل مركز بالضريبة المذكورة على حدة على أن تعمد الدوائر المالية فيما بعد إلى توحيد مجموع فعالياته، وبالتالي إلى تحديد الضريبة النهائية المترتبة عليه على أساس تصاعدي، ولا يستفيد المكلف من تنزيل الحد الأدنى المعفى إلا مرة واحدة.

الفصل الثاني أسس التكليف المادة (٤٧)

- أ - تؤلف لجان التصنيف بدائية أو استثنائية بقرار من وزير المالية، أو ممن يفوضه بذلك.
- ب - يعين إلى جانب الأعضاء الأصلاء أعضاء ملازمون، يقومون مقام الأصلاء في حال غيابهم.
- ج - يجوز تشكيل أكثر من لجنة بدائية أو استثنائية في الوحدة الإدارية، بحسب الحاجة.
- د - تجميع اللجان بدعوة من رئيسها، ولا تصح قراراتها إلا بحضور جميع أعضائها الأصلاء أو الملازمين، وتتخذ القرارات بأكثرية الأصوات.

المادة (٤٨)

تؤلف لجنة التصنيف البدائية من:

- أ - مراقب دخل أو موظف مالي (رئيساً).
- عدلت بموجب أحكام المادة /١٤/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ تاريخ ١ / ١٠ / ٢٠٠٦ وتطبق اعتباراً من تاريخ ١ / ١ / ٢٠٠٧ وأصبحت على النحو التالي:

المادة /١٤/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/

- أ - مراقب دخل، أو موظف مالي من الفئة الأولى، لا تقل خبرته عن ثلاث سنوات في قسم الدخل (رئيساً).
- ب - ممثل عن إحدى الإدارات أو الهيئات العامة أو مؤسسات وشركات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة، موضوع التكليف، ويتسمية منها (عضواً).
استبدل ممثل الإدارة بممثل عن الدوائر المالية، بموجب النص التالي:
- ب - ممثل عن الدوائر المالية، يسمى بناء على اقتراح مدير المالية (عضواً).

ج - ممثل للحرفة أو المهنة، يختاره أكبر موظف مالي في المحافظة من قائمة تتضمن أسماء ثلاثة مندوبين تسميهم النقابة، أو الغرفة الصناعية، أو التجارية المختصة، وفي حال عدم وجودها، أو عدم إرسال ممثلين عنها، أو عدم كفاية عدد العاملين في المهنة، يسمى هذا الممثل من قبل الموظف المالي المذكور من ممارسي المهنة أو الحرفة في أقرب وحدة إدارية (عضواً).

ج - ممثل للحرفة أو المهنة يختاره مدير المالية في المحافظة من قائمة تتضمن أسماء ثلاثة مندوبين تقترحهم النقابة، أو الغرف الصناعية، أو التجارية، أو الزراعية، أو السياحية المختصة وفي حال عدم وجودها أو عدم إرسال ممثلين عنها أو عدم كفاية عدد العاملين في المهنة يسمى هذا الممثل من قبل مدير المالية من ممارسي المهنة، أو الحرفة في أقرب وحدة إدارية (عضواً).
يسمى للجنة مقررأ أو أكثر بقرار من مدير المالية.

المادة (٤٩)

أ - تنظم لجنة التصنيف قرار التصنيف، وتذكر فيه جميع الاعتبارات التي اتخذتها اللجنة أساساً في التصنيف، وتتولى الدوائر المالية تبليغ المكلف صورة عن قرار تصنيفه..

عدلت بموجب أحكام المادة /١٥/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ تاريخ ١ / ١٠ / ٢٠٠٦ وتطبق اعتباراً من تاريخ ١ / ١ / ٢٠٠٧ وأصبحت على النحو التالي:

أ - يعد مراقب الدخل تقرير التكليف يذكر فيه جميع الاعتبارات التي اتخذها أساساً في التكليف، وينظم جدولاً بأسماء العاملين لدى المكلف وأجورهم لاعتماده من قبل الدوائر المالية.

وتصدر اللجنة البدائية المختصة المنصوص عليها في المادة /١٤/ قرارها بتثبيت، أو زيادة التكليف بعد دراسة التقارير المرفوعة إليها من قبل مراقب الدخل، على أن

تكون قراراتها معللة ومبينة الأسس والاعتبارات ، التي اعتمدتها أساساً في التكاليف.

ب - يحق للمكلفين وللدوائر المالية على السواء طلب إعادة النظر في التصنيف البدائي خلال ٣٠ يوماً من تاريخ تبليغ المكلف.

ب - يحق للمكلف الاعتراض على القرار البدائي خلال ٣٠ يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغه القرار المذكور.

ج - لا يترتب على طلب إعادة النظر وقف التحصيل ، ولا تقبل اللجنة هذا الطلب ما لم يكن مرفقاً به إيصال يثبت أن المكلف قد دفع إلى الخزينة تأميناً قدره ١٠٪ من قيمة الضريبة التي أقرتها اللجان البدائية ، على ألا يزيد التأمين على ٥٠٠ ليرة سورية يعاد التأمين إلى مودعه إذا ظهر أنه محق في طلبه ، أو بجزء منه ، وإلا فيصبح التأمين إيراداً للخزينة.

ج - لا يترتب على اعتراض المكلف وقف التحصيل ، ولا تقبل اللجنة هذا الطلب ما لم يكن مرفقاً به إيصال يثبت أن المكلف قد دفع للخزينة تأميناً قدره ٥٠٠ / ليرة سورية ، ويعاد التأمين إلى مودعه إذا ظهر أنه محق في طلبه أو بجزء منه وإلا يصبح التأمين إيراداً للخزينة.

د - يجب أن يتضمن طلب إعادة النظر بيان وجوه الاعتراض على الاعتبارات التي اتخذتها اللجنة أساساً لتصنيف المكلف ، وأن يذكر فيها الأرباح التي يعتبرها المعارض متناسبة مع وضعه.

د - يجب أن يتضمن اعتراض المكلف بيان وجوه الاعتراض على الاعتبارات التي اتخذتها اللجنة أساساً لتصنيفه ، وأن يذكر فيه الأرباح التي يعتبرها المعارض متناسبة مع وضعه.

المادة (٥٠)

أ - تبت بطلبات الاستئناف لجنة، أو لجان استئنافية تؤلف في مركز المحافظات والمناطق كآتي:

عدلت بموجب أحكام المادة /١٦/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ تاريخ /١٠ / ٢٠٠٦ وتطبق اعتباراً من تاريخ /١ / ١ / ٢٠٠٧ وأصبحت على النحو التالي:

المادة ١٦ من المرسوم التشريعي /٥١/

تعديل المادة /٥٠/ من القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته بحيث تصبح كما يلي:

أ - تبت بطلبات الاعتراض لجنة استئنافية، أو أكثر، تؤلف في مراكز المحافظات والمناطق كآتي:

١ - موظف مالي رئيسي من ذوي الخبرة في المحاسبة التجارية، أو في المسائل الضريبية (رئيساً).

١ - موظف مالي من الفئة الأولى من ذوي الخبرة في المحاسبة، أو في المسائل الضريبية، بحيث لا تقل خبرته لدى الدوائر المالية عن ثلاث سنوات (رئيساً).

٢ - موظف خبير في إحدى الإدارات، أو الهيئات العامة، أو مؤسسات وشركات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف وبتسمية منها حسب ما تحدده وزارة المالية (عضواً).

٢ - موظف خبير من إحدى الإدارات، أو الهيئات العامة، أو مؤسسات وشركات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف باقتراح منها حسبما تحدده وزارة المالية (عضواً).

٣ - ممثل للحرفة أو المهنة يختاره أكبر موظف مالي في المحافظة من قائمة تتضمن أسماء ثلاثة مندوبين، تسميهم النقابة المختصة، أو الغرف التجارية، أو الصناعية، وفي حال عدم وجودها، أو عدم تسمية ممثلين عنها، أو عدم كفاية

عدد العاملين في المهنة أو الحرفة، يسمى أكبر موظف مالي في المحافظة ثلاثة من ممارسي المهنة أو الحرفة في أقرب مركز، لاختيار أحدهم عضواً. وفي حال عدم كفاية عدد ممارسي المهنة يمكن تسمية خبير عام.

٣ - ممثل للحرفة أو المهنة يختاره مدير المالية في المحافظة من قائمة تتضمن أسماء ثلاثة مندوبين تقترحهم النقابة المختصة، أو الغرف الصناعية، أو التجارية، أو الزراعية أو السياحية، أو الجمعيات الحرفية، وفي حال عدم وجودها، أو عدم اقتراح ممثلين عنها، أو عدم كفاية عدد العاملين في المهنة أو الحرفة يسمى مدير المالية في المحافظة ثلاثة من ممارسي المهنة أو الحرفة في أقرب مركز لاختيار أحدهم، وفي حال عدم كفاية عدد ممارسي المهنة يمكن تسمية خبير عام (عضواً).

ب - يجب أن يكون قرار اللجنة الاستئنافية معللاً.

ج - تبلغ قرارات اللجنة الاستئنافية إلى المكلف وتعتبر هذه القرارات قطعية.

د - يجوز بقرار من وزير المالية، أو من يفوضه تفريغ لجنة، أو أكثر.

المادة (٥١)

أ - على المكلفين بضريبة الدخل المقطوع أن يقدموا بيانات للدوائر المالية في الحالات والمدد الآتية:

١ - خلال مهلة ثلاثين يوماً تلي تاريخ الإعلان عن التصنيف؛ الذي تصدره وزارة المالية بالنسبة للمكلفين المشمولين بأحكام الفقرة أ/ من المادة ٤٣ من هذا القانون.

٢ - خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ الواقعة العائدة للحالات الآتية:

أ - البدء بممارسة حرفة أو مهنة خاضعة للضريبة.

ب - تبديل الحرفة، أو المهنة، أو تبديل مكان ممارستها، أو توقيف، أو إضافة إحدى الفعاليات.

ج - انتقال المنشأة الكلي أو الجزئي للغير.

د - دخول شركاء جدد في المنشأة، أو انسحاب شركاء منها.

هـ - التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة بسبب قاهر خارج عن إرادة المكلف.

و - التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة من قبل المكلف.

عدلت بموجب أحكام المادة /١٧/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ تاريخ ١٠ /١ /٢٠٠٦ وتطبق اعتباراً من تاريخ ١ /١ /٢٠٠٧ وأصبحت على النحو التالي:

المادة /١٧/ من المرسوم التشريعي /٥١/

أ - على المكلفين بضريبة الدخل المقطوع أن يقدموا بيانات للدوائر المالية في الحالات والمدد الآتية:

١ - خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ الواقعة العائدة للحالات التالية:

أ - البدء بممارسة حرفة أو مهنة خاضعة للضريبة.

ب - تبديل الحرفة أو المهنة، أو تبديل مكان ممارستها، أو توقيف، أو إضافة إحدى الفعاليات.

ج - انتقال المنشأة الكلي أو الجزئي للغير.

د - دخول شركاء جدد في المنشأة، أو انسحاب شركاء منها.

هـ - التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة بسبب قاهر خارج عن إرادة المكلف.

٢ - بعد مضي ستة أشهر على التوقف عن ممارسة الحرفة أو المهنة من قبل المكلف.

- ب - يجري تصنيف المكلفين مجدداً في الأحوال المذكورة في هذه المادة ويتم طي التكاليف في حال التوقف عن ممارسة المهنة أو الحرفة المنصوص عليها في الفقرة /هـ/ وينظر في طي الضريبة جزئياً بنسبة مدة التوقف.
- أما في حالة التوقف الإرادي فينظر بطي الضريبة عن فترة التوقف التي تزيد على ستة أشهر على ألا تتجاوز ثلاث سنوات سابقة.
- ج - تطوى التكاليف بقرارات من مديري المالية.

المادة (٥٢)

- أ - تترتب الضريبة على المكلف بدءاً من السنة الأولى لدورات التصنيف المحددة بموجب الفقرتين أ و ب من المادة /٤٣/ من هذا القانون وإذا طرأ تبديل على المطرح أثناء السنة تعتبر الضريبة المؤداة تسليفاً على ما يترتب على المكلف ويسوى المبلغ المدفوع على ضوء التبديل أما في الحالات المنصوص عليها في البند الثاني من الفقرة /أ/ من المادة /٥١/ من هذا القانون فتعتبر الضريبة مترتبة بدءاً من أول الشهر الذي يلي تاريخ حدوث الواقعة المنشئة للتكليف وتحسب بشكل جزئي من الضريبة السنوية وبنسبة عدد أشهر الممارسة الفعلية.
- عدلت بموجب أحكام المادة /١٨/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ تاريخ /١٠ /١ /٢٠٠٦ وتطبق اعتباراً من تاريخ /١ /١ /٢٠٠٧ وأصبحت على النحو التالي:

المادة ١٨ من المرسوم التشريعي /٥١/

- أ - تترتب الضريبة على المكلفين بدءاً من السنة الأولى لدورة تصنيفهم بموجب أحكام الفقرات (أ - ب - ج) من المادة ١٣ من هذا المرسوم التشريعي، وإذا طرأ تغيير على المطرح أثناء السنة تعتبر الضريبة المؤداة سلفة على ما يترتب على المكلف، ويسوى المبلغ المدفوع على ضوء التغيير، أما في الحالات المنصوص عليها في البند الأول من المادة ١٧ من هذا المرسوم التشريعي، فتعتبر الضريبة مترتبة بدءاً من أول الشهر الذي يلي تاريخ حدوث الواقعة المنشئة للتكليف، وتحسب بشكل جزئي من الضريبة السنوية ونسبة عدد أشهر الممارسة الفعلية.
- ب - تستحق الضريبة على المكلف بعد انقضاء شهرين على الشهر، الذي تم فيه تبليغه قرار لجنة التصنيف البدائية.

المادة (٥٣)

تضاف على تكاليف المكلفين سنوياً نسبة قدرها ٢٪ من ضريبة الدخل المقطوع، وذلك باسم مساهمة في نفقات التصنيف.

المادة (٥٤)

في حال تخلف المكلف عن تقديم البيان في الحالات التي ينشأ فيها فرض الضريبة أو زيادة فيها بغرم بغرامة مقطوعة قدرها ١٠٪ من الضريبة المكتومة، أو من الزيادة الطارئة، وتسري الغرامة على السنوات السابقة لتاريخ اكتشاف الكتمان وحتى نهاية الشهر الذي تم فيه الاكتشاف.

المادة (٥٥)

يطبق حكم الفقرة هـ من المادة ١٤ من هذا القانون على مكلفي الدخل المقطوع، على أن يسوى حساب الضريبة بعد نهاية سنة التكليف.

المادة (٥٦)

يطبق حكم المادة /٢٣/ من هذا القانون على تكاليف ضريبة الدخل المقطوع فيما يتعلق بالتضامن بين السلف والخلف عن تأدية الضريبة في حال انتقال المؤسسة لاسم الغير لأي سبب كان عدا حالة الانتقال الجبري.

المادة (٥٧)

يصدر وزير المالية قراراً بإلزام جميع أو بعض مكلفي مهن معينة بمسك قيود أو تقديم بيانات أو جداول معينة للدوائر المالية تمكيناً لها من مراقبة فعاليتهم. يحدد القرار المذكور نوع البيانات والجداول والقيود ويغرم المخالف بغرامة تعادل ٥٠٪ من الضريبة السنوية عن سنة واحدة.

المادة (٥٨)

يتم في حساب عمليات تحقق وتحصيل جميع ضرائب الدخل وكذلك حساب جميع إضافاتها وغراماتها وما يعود منه لجهات عامة أخرى جبر كسور الليرة السورية إلى العشر ليرات الأعلى.

عدلت بموجب أحكام المادة /١٠/ من القانون رقم /٤١/ تاريخ ٢٦ /١٢/ ٢٠٠٥ وتطبق اعتباراً من تاريخ ١ / ١ / ٢٠٠٦ وأصبحت على النحو التالي:
يتم في حساب عمليات تحقق وتحصيل ضرائب الدخل وكذلك حساب جميع إضافاتها وغراماتها وما يعود منها لجهات عامة أخرى جبر كسور الليرة السورية إلى أقرب ليرة سورية أعلى.

المادة (٥٩)

أ - يستفيد من التزليل المذكور في الفقرتين أ و ب من المادة ٢٠ من هذا القانون مكافؤ الدخل المقطوع.

ويعود للجان التصنيف المختصة في ضوء صلاحياتها القانونية وفي ضوء واقع الشركة، ومقتضيات ممارسة العمل فيها البت بجميع القضايا المتعلقة بصحة قيام

الشراكة المصرح عنها بالنسبة للشركات غير المسجلة أصولاً، وكذلك البت عند الاقتضاء في صورة عقد الشراكة بالنسبة للشركات المسجلة. ويشترط في كل الأحوال لاستفادة الشريك من التوزيع المشار إليه أن يعمل في الشركة فعلاً.

ب- يطبق الحد الأدنى المعفى المقرر في الفقرة /أ/ من المادة ٢٠، وكذلك المعدلات المقررة في المادة /١٦/ من هذا القانون على جميع مكلفي الدخل المقطوع بدءاً من أول السنة نفاذ هذا القانون، باستثناء المكلفين الذين لم تتم أو لم تنته دورات تصنيفهم بتاريخ نفاذ هذا القانون، فتبقى المعدلات السابقة والحد الأدنى المعفى سابقاً نافذة بحقهم عن أرباح الاستثمار حتى انتهاء الدورة، أو إعادة تصنيفهم.

المادة (١٠)

ينزل حد أدنى معفى قدره /٥٠٠٠٠/ ليرة سورية من الأرباح الصافية السنوية العائدة لمكلفي المهن العلمية غير التجارية، التي يغلب في ممارستها الجهد الفكري الإنساني على رأس المال، بصرف النظر عن الزمرة التي يخضعون لها.

- كما ورد في المادة (١٨/أ): بما يفيد أنه إذا لم يقدم المكلف الخاضع للضريبة ضمن المهلة القانونية البيان المنصوص عليه في المواد (١٣ - ١٥ - ٢٣) منه يبلغ إنذاراً بالامتثال لأحكام القانون فإن لم يمثل ذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار المذكور تضاف على الضريبة المترتبة عليه غرامة قدرها ٢٠٪ لعدم تقديم البيان، وتخفف هذه الغرامة إلى ١٠٪ إذا امتثل المكلف للإنذار، أو في حال تقديمه البيان بعد المدة القانونية، وبمبادرة منه، وقبل تبليغه الإنذار.

كما تفرض غرامة وقدرها ١٠٪ أيضاً من قيمة ضريبة الدخل، وضريبة الرواتب والأجور على كل من يتأخر عن تقديم البيان إذا تقدم به من تلقاء نفسه، وقبل ضبطه من قبل العاملين في مجال الاستعلام، ومكافحة التهرب الضريبي.

- كما حددت الفقرة /ب/ من المادة /١٨/ الغرامات القانونية، وأسلوب التكليف لمن تقدم في بيانه ضمن مواعيد القانوني، وأبرز القيود المحاسبية المسسوكة من قبله مع سائر الوثائق والمستندات وثبت للدوائر المالية عم شمولها لبعض نشاطاته حيث قضت الفقرة بأنه في مثل هذه الحالة تقدر أرباح بصورة مباشرة إضافة إلى تغريمه بغرامة تعادل مثلي فرق الضريبة المترتبة على الربح المكتوم وتحل هذه العقوبة محل الفائدة المحددة بموجب الفقرة /ب/ من المادة /٣١/ من هذا القانون ومن المفروض أن تكون النشاطات ثابتة وموثقة.

- وإذا قدم المكلف بيان أرباحه ضمن مواعيد القانوني وأبرز القيود المحاسبية المسسوكة من قبله مع الوثائق والمستندات الثبوتية المؤيدة لها وقبلتها الدوائر المالية أساساً في التكليف من حيث المبدأ أو اكتفت بتعديل بعض نتائجها يجري تكليفه بالضريبة وفقاً للقرار القطعي الصادر من قبل لجان الضريبة المختصة مع إخضاعه للفائدة القانونية وفقاً لأحكام الفقرة /ب/ من المادة /٣١/ من هذا القانون تضاف للمبالغ غير المدفوعة والناجمة عن الفرق بين الضرائب المترتبة على المكلف بموجب قرار اللجان القطعية وبين الضريبة المدفوعة بموجب بيان فائدة بمعدل ٧٪ سنوياً بدءاً من اليوم التالي لنهاية مهلة تقديم البيان وحتى الشهر السابق لتاريخ صدور قرار لجنة الطعن، هذا في حال ثبوت التعديل بنقص التكليف يعاد المبلغ الزائد إلى المكلف دون فائدة.

وذلك حسب ما جاء في الفقرة /ح/ من المادة /١٨/.

- ونؤكد هنا على الدوائر واللجان المالية المختصة بضرورة توصيف حالة القيود والمستندات المبرزة، وإيراد عبارات صريحة توضح رأي التكاليف المؤقت أو لجنة الطعن أو لجنة إعادة النظر فيها، وما إذا كان قرار هذه الجهات قد انتهى إلى قبولها أساساً في التكاليف وانطلق منها بعد إدخال بعض التعديلات على نتائجها وذلك تحاشياً لكل التباس قد يقع في معرض فرض الغرامات أو الفوائد.

- وهنا لا بد من الإشارة إلى أن واقعات عدم مسك الدفاتر أو عدم تقديم البيانات رغم الإنذار أو عدم تضمين القيود لإحدى الفعاليات أو المعلومات، هذه الواقعات التي تعتبر من واقعات التهرب الضريبي؛ الذي نص عليها القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ ووضع لها عقوبات خلافاً للعقوبات الواردة أعلاه تستدعي التمييز بين الواقعات التي يتم ضبطها من قبل العاملين في مديريات أو أقسام الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي بموجب محاضر ضبط خطية في هذه الحالة يجب تطبيق العقوبات والغرامات المنصوص عليها في المادة /٨/ من القانون المذكور والبالغة ٢٠٠٪ من الضريبة وبين الحالات التي تظهر أثناء التدقيق دون ضبطها من قبل مديرية ومكافحة التهرب الضريبي وتبقى هذه الواقعات خاضعة للغرامات والعقوبات.

- ولكن إذا ثبت عدم صحة المعلومات المقدمة في البيان من قبل المكلف نصت الفقرة /آ/ من المادة /١٩/ من أنه: وإضافة إلى الغرامات المنصوص عليها في الفقرة /آ/ من المادة /١٨/ فإن كل مكلف أبرز تأييداً لبيانه دفاتر محاسبية تضمنت معلومات ثبت عدم صحتها، أو استعمل في تنظيمها أساليب احتيالية بغية التهرب من الضريبة كلاً أو بعضاً يحال المكلف المخالف إلى القضاء بقرار من وزير المالية، ويعاقب بالحبس لمدة شهر واحد، ويحرم من إجازات التصدير والاستيراد، وتجمد عضويته في غرف التجارة والصناعة والزراعة لمدة سنة تلي اكتساب الحكم الدرجة القطعية.

- وفي حال تكرار المخالفة، فإن العقوبة ستضاعف، وذلك حسب أحكام الفقرة /ب/ من المادة /١٩/ من هذا القانون.

- ولا بد من الإشارة هنا إلى أن إحالة المكلفين إلى القضاء لا تتم إلا بقرار من وزير المالية.

- لذا يتوجب على الدوائر المالية في حال وقوفها على مخالفة تستوجب تطبيق العقوبات المنوّه عنها، أن تعد مذكرة عرض مفصلة بالوقائع، وأن تضبط جميع المستندات المؤيدة لدفع المخالفة وإرسالها إلى الوزارة مشفوعة بكتاب من مدير المالية يبين فيه مطالبته ووجهة نظره في القضية ضمن مغلف مضمون.

- وبعدم تقديم المكلف للبيان المفروض عليه لا بد وأن يدقق ويناقش لتري الدوائر المالية هل هناك خطأ في هذا البيان من جهة وهل هناك أي اعتراض لدى المكلف بعد اعتماد الدوائر لبيانه بالإضافة إلى اعتراضه في حال عدلت الدوائر المالية من بيانه من جهة أخرى.

- فقد جاء في الفقرة /آ/ من المادة /٢٤/ من أنه: «تتولى الدوائر المكلفة بتحقيق الضريبة تدقيق البيانات الواجب تقديمها بمقتضى هذا القانون ((المواد ٦ و١٤و١٥)) منه، ولها أن تستوضح وتناقش ذوي العلاقة إذا رأت فائدة من ذلك، وإذا قبل المكلف ملاحظات الدوائر المالية، يعتبر التعديل الناتج عن ذلك جزءاً متمماً لبيانه، ويحرر ضبط بذلك.

- وهذه الفقرة تعطي الدوائر المالية الحق الذي بموجبه يمكنها من مناقشة المكلف في بيان أعماله المقدم إليها، كإضافة بعض النفقات غير المقبولة قانوناً، وأن تتوصل بالاتفاق معه إلى تعديلات البيان بموجب محضر يجري توقيعه من الطرفين أصولاً، حيث يصبح التعديل الناتج جزءاً متمماً لبيانه.

- وفيما بعد وإذا قبلت الدوائر المالية بيان المكلف بدون تعديل، تحدد الضريبة على أساس الأرباح المصرح بها، وإلا فتطرح الضريبة على أساس التعديلات التي ترى الدوائر المالية المذكورة لزوم إدخالها على البيان بحسب نتائج التحقيق، وذلك حسب أحكام المادة /٢٥/.

- والمقصود بهذه المادة أنه على الدوائر المالية بعد أن يتقدم المكلف ببيان أعماله أن تحقق من صحة البيان، فإذا وجدته بعد تدقيقها له على القيود والمستندات والمعلومات المتوافرة لديها أنه يبين تماماً حقيقة أعمال المكلف، ولا يوجد أي مبرر لتعديله، عندها تحدد الضريبة وفق الأسس والنتائج المصرح بها، أما إذا وجدت بنتيجة تحقيقاتها أن البيان يجب تعديله وفقاً لأحكام هذا القانون فعلى هذه الدوائر أن تطرح الضريبة على أساس التعديلات التي توصلت إليها بحسب نتائج التحقيق.

- وبعد دراسة الدوائر المالية للبيان المقدم يتوجب عليها أن تبلغ المكلف إخطاراً فردياً، والذي يعتبر كما جاء في المادة /٢٧/ من القانون /٢٤/ بمثابة تكليف مؤقت يتضمن مفردات الضريبة ويسلم صورة عن تقرير التكليف في حال طلبه مالم يكن متضمناً معلومات سرية أو امتنع المكلف عن تقديم القيود والوثائق عندها يعطي المكلف أسس التكليف فقط.

- بعد أن تقوم الدوائر المالية بدراسة بيان أعمال المكلف وتنظم التقرير بنتائج تدقيقاتها التي بموجبها تم تعديل الأرباح المصرح عنها في البيان، وتبلغ نتائج التعديل إلى المكلف بموجب إخطار خطي فردي يعتبر بمثابة تكليف مؤقت، فإن للمكلف الحق بأن يحصل على أسس تكليفه بمنحه صورة عن تقرير التكليف المؤقت في حال طلبه، ما لم يكن متضمناً هذا التقرير معلومات سرية.

((المقصود بالمعلومات السرية: المعلومات التي حصلت عليها الدوائر المالية من الغير بوثائق خطية غير قابلة للتأويل ، إضافة إلى التصريحات الخطية الموقعة من هؤلاء الغير)).

((ويقصد بالغير: هنا الأفراد ومدراء الشركات الخاصة - منعاً للمنازعات الشخصية)).

- أما المعلومات التي حصلت عليها الدوائر المالية من دوائر الدولة ومؤسساتها وشركات القطاع العام فيمكن إطلاعه عليها ، لكي يتسنى له الدفاع عن مواقفه بخصوص هذه المعلومات ، هذا وفي حالات الخلاف يترك على اللجان الضريبية البت في موضوع إطلاع المكلف على هذه المعلومات ومدى سريتها: كما أنه لا يمكن منح المكلف صورة عن تقرير التكليف إذا كان قد امتنع عن تقديم القيود والوثائق عند طلبها للتدقيق، ففي هذه الحالات المعروضة يعطى المكلف فقط أسس التكليف دون منحه صورة كاملة عن هذا التقرير.

- ومن ثم يعطى المكلف مهلة / ٣٠ / ثلاثين يوماً لبيان اعتراضه إلى الدوائر المالية المحلية ، وتبدأ هذه المهلة من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الإخبار بالتكليف المؤقت أصولاً ، وهذا حسب أحكام الفقرة / آ / من المادة / ٢٨ /.

- وهنا في هذه الفقرة منحه المكلف الحق أن يسجل اعتراضه على التكليف المؤقت إلى لجنة الطعن خلال ثلاثين يوماً تلي تاريخ تبليغه الإخبار المؤقت ، وتعتبر العطل الرسمية التي تحصل في اليوم الثلاثين مدداً متممة غير مشمولة بالمهلة ، وبالتالي فتتمدد المهلة إلى أول يوم دوام.

- ولكن إذا لم يعترض المكلف على التكليف المؤقت يصبح هذا التكليف بحقه قطعياً ، وإذا اعترض المكلف خلال المهلة الأنفة الذكر على التكليف المؤقت ، فيجب أن يبين اعتراضه التقديرات التي يقبل بها وأن يقدم

الوثائق التي تثبت ادعاءه خلال ١٥ / خمسة عشر يوماً من تاريخ انقضاء مهلة تقديم الاعتراض.

وهذه الفقرة ميزت حالتين:

الأولى: إذا تبلغ المكلف الإخبار بالتكليف المؤقت ولم يعترض عليه خلال المدة القانونية أعلاه، يصبح هذا التكليف قطعياً بحقه.

الثانية: إذا اعترض المكلف على التعديلات التي أجرتها الدوائر المالية وصفتها كأساس في التكليف المؤقت فيجب عليه أن يبين في اعتراضه الذي يجب أن يقدم ضمن المدة المحددة التقديرات التي تقبل بها، وأنه في حال وجود وثائق تدعم اعتراضه عليه أن يقدمها إلى الدوائر المالية، ولا يحق للجان الضريبية البت في التكليف قبل انتهاء مدة ١٥ / يوم من تاريخ انقضاء مهلة الاعتراض، وذلك إفساحاً للمجال أمام المكلف لتقديم ما لديه من وثائق.

- ولكن في حال انقضاء المهل المنصوص عليها في المادة السابقة تعرض التكاليف المؤقتة غير المعترض عليها قبل المكلفين على لجنة الإدارة المالية ورئيس قسم الدخل ومقرر يسمى بقرار من وزير المالية لتثبيتها أو زيادتها عند الاقتضاء، وفي حال زيادتها، يجوز الاعتراض على القرار المتخذ أمام لجنة إعادة النظر. وتعرض هذه التكاليف المعترض عليها على لجنة الطعن التي تبت بها وفق أحكام المادة ٣٠ / من هذا القانون.

- ومن ثم تدرس لجنة الطعن جميع التكاليف المؤقتة المعترض عليها وتدقق جميع البيانات والتكاليف التي تفرضها الدوائر المالية مباشرة لاستماع بياناتهم الشفهية وأن تقوم أو توزع إلى مراقبي المالية أو خبراء تقبل بهم وزارة المالية في كل محافظة للقيام بجميع التدقيقات والتحقيقات التي من شأنها أن تنير اللجنة وأن تطلب جميع المعلومات وفقاً للأحكام الواردة في المادة ١٤ /.

- تلزم لجنة الطعن بدعوة كبار المكلفين أو من يفوضونهم لحضور جلساتها حين دراسة اعتراضاتهم بهدف الاستماع إلى توضيحاتهم وشروطاتهم.^١
هذا ما جاءت عليه المادة /٣٠/ من القانون.

- وقد حددت هذه المادة كيفية عمل الطعن وفقاً لما يلي:

دراسة التكاليف المؤقتة المعترض عليها فقط وعليها أن تقوم لهذا الغرض بتدقيق جميع البيانات والتكاليف المؤقتة وعليها أن تدرس اعتراضات المكلفين المقدمة ضمن المهلة القانونية المحددة.

- وقد أعطت المادة /٣٠/ الحق إلى لجنة الطعن استدعاء المكلف المعترض للاستماع إلى أقواله الشفهية بخصوص بيانات أعماله وتعديلات التكاليف المؤقت.

- كما أعطاهم الحق أن تكلف مراقبين من المالية آخرين وخبراء تقبل بهم وزارة المالية.

{الخبراء المقبولون بتشكيل لجان الطعن المادة ٢٩ ف/ج/٣/٢ أو أن يجري تكليف خبير من غير القوائم المعدة تقبل بها اللجنة ويجري اعتماده من وزارة المالية} في كل محافظة بالقيام بجميع التدقيقات والتحقيقات الإضافية التي من شأنها أن تنير اللجنة للبت في إضارة التكاليف المعروض أمامها - كما أعطت أعلاه الحق على لجنة الطعن بأن تطلب جميع المعلومات وفقاً للأحكام الواردة في المادة ١٤ من القانون.

- وبعد أن تقرر لجنة الطعن الضريبية، أو لجنة الإدارة المالية التكاليف المالية وفق أحكام المادة /٣٠/ تعتمد الدوائر المالية إلى إصدار جداول بهذه التكاليف، وتصبح هذه الجداول نافذة بقرار يتخذ من أكبر موظف مالي في مركز المحافظة

^١ - المادة /١١/ فقرة /ب/ من المرسوم التشريعي /٥١/ لعام ٢٠٠٦ م.

أو المنطقة دون أي معاملة أخرى تصبح التكاليف المذكورة قطعية بحق الدوائر المالية والمكلفين معاً فيما عدا الأحوال المنصوص عليها في المادة ٣٢/ من هذا القانون والتي أتاحت للدوائر المالية الاعتراض على هذه التكاليف أما لجان إعادة النظر حيث تبلغ قرارات التحقق التي ينظمها الموظف المخول بذلك في مراكز المحافظات أو المناطق إلى الدوائر المالية التي تتولى إذاعة هذه القرارات بوضعها في لوحة الإعلانات الموجودة كما يبلغ كل من المكلفين ذوي العلاقة إخباراً فردياً يصدر باسم كل منهم مرفقاً به صورة عن قرار لجنة الطعن أو لجنة الإدارة المالية بحسب اللجنة الصادر عنها هذا القرار.

وهذا حسب ما ورد في أحكام الفقرة /أ/ من المادة ٣١/.

- ومن ثم تابعت الفقرة /ب/ من المادة ٣١/ على أنه: تعد التكاليف القطعية للضريبة مستحقة الأداء في المهلة المنصوص عليها في المادة ١٣/ من هذا القانون وتضاف إلى المبالغ غير المدفوعة في المهلة المذكورة فائدة سنوية نسبتها ٧٪ من مقدار التكاليف المستحقة بدءاً من اليوم التالي لنهاية هذه المهلة وحتى نهاية الشهر السابق لتاريخ صدور قرار لجنة الطعن أو لجنة الإدارة المالية.

- وأضافت بأنه تحل الغرامة المالية المترتبة على المكلفين بموجب أحكام المادة ١٠٧/ من هذا القانون محل الفائدة المذكورة ٧٪ بالنسبة للضريبة عن مبلغ الأرباح؛ التي صرح بها المكلف في بيانه الضريبي.

- من غير الممكن أن تكون هذه الفائدة؛ مطلقة لذلك لا بد من تحديدها وهذا ما جرى في الفقرة /ج/ من المادة ٣١/ بأن يحدد الحد الأقصى للفائدة بما لا يزيد عن ١٤٪ من الضريبة المستحقة في حال تقديم المكلف بيانه الضريبي ضمن المهلة المنصوص عليها في المادة ١٣/ من هذا القانون ويستدل من ذلك أن المشرع قد جدد أن الفائدة تؤخذ في هذه الحالة عن سنتين فقط.

- أما إذا تأخر عن تقديم بيانه الضريبي عن المدد المنصوص عليها في المادة ١٢/ فإن الفائدة في هذه الحالة - تحسب عن الفترة السابقة لتقديم بيانه مهما بلغت هذه الفترة إليها فائدة ٧٪ سنوياً بعد تاريخ تقديم البيان الضريبي وعلى أن لا يتجاوز مقدار هذه الفائدة المضافة عن ٢١٪ من الضريبة عدا الفائدة المترتبة السابقة لتاريخ تقديم البيان.

- وحتى نوضح حساب الفوائد في هذه الحالة نورد المثال الآتي:

((مكلف لم يتقدم ببيانه السنوي ضمن المهلة المحددة في المادة ١٢/ من هذا القانون وبعد خمس سنوات على مضي المدة تقدم ببيان صرح بموجبه أرباح سنوية نتج عنها ضريبة قدرها ٥٠٠٠/ ل.س. وبعد مضي أربع سنوات من تاريخ تقديم بيانه بتت اللجان الضريبية بتكليفه فقدرت ضريبته بمبلغ ١٥٠٠٠/ ل.س. وفي هذه الحالة تحسب الفوائد المستحقة عليه كما يلي:

تحسب فائدة ضريبة البيان البالغة ٥٠٠٠/ ل.س عن مدة الخمس سنوات لتاريخ تسجيل بيانه بواقع ٧٪ سنوياً أي ما يعادل ٣٥٪ من الضريبة وتستوفي هذه الفائدة خلال مدة تسديد ضريبة البيان الضريبي.

- كما تحسب فائدة عن فرق الضريبة بين المبلغ المصرح عنه في البيان وما أقرته اللجان الضريبية والبالغ ١٠٠٠٠٠/ ل.س. بواقع ٣٥٪ عن الفترة السابقة لتقديم البيان.

- تحسب الفائدة عن فرق الضريبة البالغ ١٠٠٠٠٠/ ل.س عن الفترة اللاحقة لتقديم البيان وحتى نهاية الشهر؛ الذي تم فيه البت بالتكليف من قبل لجنة الطعن أو الإدارة المالية بمعدل ٧٪ سنوياً على أن لا يزيد مجموع الفائدة في هذه الحالة عن ٢١٪ من الضريبة أي عن فترة ٣ سنوات فقط، وبذلك يكون مجموع

الفوائد المترتبة على المكلف موضوع المثال - تمثل مجموع ما تم احتسابه بالبند
الثلاثة سابقاً.

- ولم تُعطى هذه المهلة لتقديم البيان للمكلف فقط بل أيضاً أُعطيت مهلة
الخمس سنوات للدوائر المالية لتقوم بإجراءات التكاليف الضريبي تبدأ هذه المهلة
من تاريخ تقديم المكلف بيانه الضريبي المقدم ضمن المهلة القانونية المنصوص عنها
في المادة ١٣/ من هذا القانون فإن لم تقم فإن لم تقم الدوائر المالية بإجراءات
التكاليف الضريبي ضمن مهلة الخمس سنوات هذه فإن النتائج الواردة في البيان
الضريبي المقدم من قبل المكلف تصبح قطعية بحق الدوائر المالية بحيث لا يعود
بإمكانها اتخاذ أي إجراء تجاه المكلف أو مطالبته بأي فوائد أو غرامات أو غيرها
ويصبح التكاليف عندئذ غير قابل لأي طريق من طرق الطعن أو المراجعة ويستنتج
من ذلك أن هذا الحكم يقتصر تطبيقه على البيانات المالية المقدمة ضمن المهلة
القانونية المحددة في المادة ١٣/ من هذا القانون فقط، وعلى الدوائر المالية ضرورة
الإسراع بمباشرة إجراءاتها بإنجاز التكاليف قبل انتهاء مهلة الخمس سنوات.

- وإن المقصود بالبدء بإجراءات التكاليف الضريبي هو أن يكون التكاليف
قد وصل مرحلة التكاليف المؤقت وتم تبليغه للمكلف قبل انقضاء الخمس سنوات.

٤- الاعتراض على ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية:

- ماذا لو لم تأخذ لجنة الطعن بالاعتراضات المقدمة من قبل المكلفين - ما
الذي يتوجب على المكلفين القيام به عندها؟

- أشارت الفقرة الأولى من المادة ٣٢/ إلى هذا الموضوع؛ وأعطت المكلفين
الذين اعترضوا على تكاليفهم المؤقتة أمام لجنة الطعن، ولم تأخذ اللجنة بوجهة
نظرهم أو أدخلت تعديلات على تكاليفهم المؤقتة، وكذلك المكلفين الذين قامت
الإدارة المالية بزيادة تكاليفهم المؤقتة الحق بالاعتراض على قرارات لجنة الطعن أو

لجنة الإدارة المالية، أما لجان إعادة النظر خلال مهلة ثلاثين يوماً تلي تاريخ تبليغهم الإخبار المرفق به صورة عن قرار لجنة الطعن، أو قرار لجنة الإدارة المالية القاضي بزيادة التكاليف، ويتم التبليغ بموجب الإخبار الفردي المنصوص عليه في المادة ٣١/ من هذا القانون.

- كما أعطت هذه المادة للدوائر المالية بأن تمارس الحق بالاعتراض على قرارات لجان الطعن، أو الإدارة المالية، وضمن المهلة القانونية ذاتها المعطاة للمكلفين، وخاصة في الحالات التالية:

- ١ - عندما يكون القرار مبنياً على وثائق غير صحيحة.
- ٢ - عندما يعتمد التكاليف على التقدير في تحديد الأرباح الصافية.
- ٣ - إذا كان التكاليف غير متفق مع النصوص القانونية، أو مع تعليمات وزارة المالية.
- ٤ - عندما يتخذ القرار بالأكثرية.
- ويترتب على الدوائر المالية في حال اعتراضها .
- نصت الفقرة ب/ من المادة ٣٢٥/ بأنه تبدأ مهلة الثلاثين يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ المكلف الإخبار الفردي الذي يتضمن خلاصة تكليفه بموجب قرار فرض الضريبة أو لجنة الإدارة المالية.
- وإذا لم يقدم طلب إعادة النظر سواء من قبل المكلف أو الدوائر المالية ضمن المهلة المذكورة يصبح التكاليف الذي تصدره لجنة فرض الطعن أو لجنة الإدارة المالية قطعياً بحق الطرفين المذكورين.
- والجدير بالذكر أنه في حال رغبة الدوائر المالية في الاعتراض على قرارات اللجان الضريبية؛ فإن على مراقب الدخل تنظيم تقرير بالواقعة مع بيان

الأسباب الداعية للاعتراض يعرض على ممثل الدوائر المالية للاعتراض عملاً بأحكام المادة /١١٠/ من هذا القانون، ثم يرفع هذا التقرير إلى مدير المالية عن طريق التسلسل، وبعد اقترانه بالموافقة من قبل الإدارة يعمد المراقب إلى تنظيم تقرير وفق نموذج مطبوع يسجل في ديوان الدوائر المالية موجه إلى لجنة إعادة النظر، ضمن المهلة القانونية للاعتراض.

- وتقدم طلبات الاعتراض هذه إلى لجان إعادة النظر من قبل المكلفين إلى الدوائر المالية، التي تقوم بدورها برفع هذه الطلبات إلى لجان إعادة النظر، مشفوعة برأيها في اعتراضات المكلفين.

- ولكن ماذا عن تحصيل الضريبة هي يتوقف أثناء الاعتراض والإجراءات المتبعة من قبل الدوائر المالية؟

- هذا ما نصت عليه الفقرة /آ/ من المادة /٣٤/ حيث بينت أن طلبات إعادة النظر المتضمنة الاعتراض على قرارات لجان فرض الطعن لو توقفت تحصيل التكاليف المقررة من قبل هذه اللجان؛ كما أن تقبل لجان إعادة النظر ما لم يرفق بها إيصال رسمي يثبت بأن المكلف قد سدد إلى الخزينة العامة تأميناً قدره /١٠٠٠/ ليرة سورية في مختلف حالات الاعتراض المقدمة من قبل المكلف، علماً بأن رد المكلفين على اعتراضات الدوائر المالية، لا يستوجب تسديد تأمين من قبل المكلف على اعتبار أن المكلف لم يقدم اعتراضاً على تكليفه.

- ويجب أن يسدد التأمين المنصوص عليه سابقاً إلى الخزينة العامة خلال المهلة الممنوحة لطلب إعادة النظر، أو طلب التصحيح، أو طلب الطعن تحت طائلة رد الطلب شكلاً.

(فقرة /ب/ من المادة /٣٤/).

- وهنا في هذه الحالة يتوجب على لجان إعادة النظر أن تدقق في الطلبات المرفوعة أمامها بالاستناد إلى اللوائح الخطية، والوثائق الشبوتية المتوفرة لديها، ويجوز لهذه اللجان أن توعد بإجراء تحقيقات إضافية بنفسها، أو أن تعين خبراء وفقاً لأحكام المادة /٢٦/ من هذا القانون إذا رأت ضرورة لذلك، أو بناء على طلب المكلف نفسه والمثبت خطياً صراحة في طلب الاعتراض، أو في استدعاء خطي كمستقل يرفع لاحقاً طلب الاعتراض شريطة أن يقوم المكلف بتسديد سلفة على النفقات خلال عشرة أيام من تاريخ تبلغه إشعاراً بذلك من قبل رئيس اللجنة، أو بموجب قرارها المتخذ بهذا الخصوص.

(الفقرة /آ/ من المادة ٣٥).

- وهذه الأحكام الصادرة من قبل لجنة إعادة النظر يجب أن تكون بموجب قرارات معللة وشاملة لكافة النقاط المثارة في الاعتراض، وتعتبر قراراتها قطعية بحق المكلف والدوائر المالية ما لم يتم تقديم طلب التصحيح أو الطعن المبحوث عنهما في المادتين ٣٧ و ٤٠ من هذا القانون، وضمن الشروط في هاتين المادتين.

(فقرة /ب/ مادة ٣٥).

ولكن ما مصير التأمين الذي دفع من قبل المكلف؟

جاء في أحكام المادة /٣٦/ بأنه: يعاد التأمين المنصوص عليه سابقاً في المادة /٣٤/ إلى من قام بتسديده إلى الخزينة إذا ظهر أنه كان محقاً في طلب الاعتراض المرفوع إلى لجنة إعادة النظر، أو بجزء منه، وإذا تبين بأنه لم يكن محقاً في اعتراضه، فإن التأمين المذكور يصح عندئذ إيراداً للخزينة.

- وهنا لا بد من الإشارة إلى الحالات التي يجوز فيها للدوائر المالية والمكلفين طلب التصحيح، وهي حسب ما جاء في الفقرة /آ/ من المادة /٣٧/.

- ١ - إذا كان القرار على وثائق مزورة.
- ٢ - إذا حكم على أحد الطرفين لعدم تقديمه مستنداً قاطعاً كان في حوزة خصمه.
- ٣ - إذا لم تراعى في التحقيق والحكم الأصول المعنية في هذا القانون.
- ٤ - إذا لم تبت لجنة إعادة النظر في أحد الأسباب القانونية التي بينها خطأ أحد الطرفين.

- ٥ - إذا تضمن قرار لجنة إعادة النظر خطأ مادياً يؤثر في الحكم.
- وبالنسبة للمدة القانونية نصت الفقرة ب/ من المادة ٣٧/ بأنه: يجب أن يقدم طلب التصحيح من المكلفين لتسجيلها في ديوان الإدارة المالية أن يسطر حاشية تفيد بأنه على المكلف ضرورة تسديد التأمين القانوني البالغ /١٠٠٠/ ل.س. قبل تسجيل الطلب في الديوان وضمن المهلة القانونية على اعتبار أن تأمين طلب التصحيح هو غير التأمين المدفع سابقاً والعائد لطلب الاعتراض المقدم من قبل المكلف.

- وبالنسبة لأعضاء لجان إعادة النظر؛ فقد ذكرتهم الفقرة أ/ من المادة ٣٨/ وقالت:
تشكل هيئة عامة للجان إعادة النظر في الإدارة المركزية في وزارة المالية كالآتي:
رئيس لجنة إعادة النظر الرئيسية: رئيساً.

اثنان من القضاة الممثلين لوزارة العدل في اللجان والدوائر المذكورة يسميها
وزير المالية: عضوين.

مدير الدخل، ورئيس إحدى اللجان الإضافية لجنة إعادة انظر يسميه وزير
المالية: عضوين.

- تختص الهيئة العامة المذكورة بالبت في القضايا التي ترفع إليها من قبل
رئيس لجنة إعادة النظر الرئيسية في حال تباين الاجتهادات والآراء بين لجان إعادة

النظر حول القضايا المبدئية التي يتم البت فيها من قبل هذه اللجان، أو في حال طلب إحدى اللجان العدول عن مبدأ اجتهادي مستقر لدى هذه اللجان.

((لا تصح اجتماعات هذه الهيئة العامة إلا بحضور جميع أعضائها، وتصدر قراراتها بالأكثرية)).

((ويسمى بقرار من وزير المالية أحد معاوني مدير الدخل مقررًا للهيئة العامة للجان إعادة النظر)).

- وعن موعد استحقاق الضريبة بعد انتهاء الإجراءات، نصت المادة /٣٩/ على أنه:

- تستحق الضريبة المترتبة على المكلفين بها دفعة واحدة وتسدد خلال الشهرين للذين يليان الشهر الذي يعلن فيه وزير المالية في كل المحافظات والمناطق بتنفيذ جداول التكليف الضريبي، وبالتالي فإنه لا يجوز للدوائر المالية المباشرة بإجراءات التحصيل قبل استحقاق الضريبة بإنهاء المدة المشار إليها.

- ومن ثم نصت المادة /٤/ إنه يحق لوزير المالية والمكلفين بالطعن بقرارات لجان إعادة النظر خلال ثلاثين يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ المكلفين بقرارات اللجان المذكورة أمام القضاء المختص، وقد حددت المادة الحالات التي يجوز فيها الطعن بالقرارات أمام القضاء المختص بموجب أحكام الفقرة /ب/ من هذه المادة في الحالتين التاليتين فقط:

١ - في الأساس القانوني للتكليف من حيث الخضوع للتكليف الضريبي، أو عدم الخضوع.

٢ - في حال تضمن قرار لجنة إعادة النظر زيادة أو تخفيضاً لأرباح التكليف الضريبي بنسبة تزيد أو تنقص عن ٢٥٪ كما هو مقرر من قبل لجان فرض الضريبة، أو لجان الإدارة المالية.

❖ إن جواز الطعن بقرارات لجان إعادة النظر وفق الحالتين المذكورتين لا يجد من صلاحية لجان إعادة النظر المنوطة بها بموجب المادة ٣٥/ من هذا القانون التي تحكم بالقضايا المطروحة أمامها بقرارات معللة.

- وبذلك نكون قد عرضنا لفئة من فئات مكلفي الضريبة على الدخل كمثال ونموذج عن هذا النوع من الضرائب.

- وقد كانت هذه الفئة التي تناولنا دراستها من أهم ضرائب الدخل المطبقة في الجمهورية العربية السورية.

- حيث تعتمد الدول المتخلفة والنامية بشكل خاص على الضرائب الفرعية على الدخل؛ نظراً لأنها تتلاءم مع الوضع الاقتصادي والاجتماعي، الذي يسود في هذه الدول؛ لأنه لا تتوافر فيها الشرائط السياسية لتطبيق الضريبة العامة على الدخل.

- والفئة الثانية التي سنتناولها في هذا الفصل (المبحث) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ هي ضريبة الرواتب والأجور، والتي نتناولها من المواد (٦٦ - ٨١).



نماذج تقويمية:

مثال (١): حقق التاجر ماهر ربحاً صافياً عن نشاطاته التجارية عام ٢٠٠٤ قدره مليون ل.س: احسب الضريبة المتوجبة على المكلف وفقاً للقانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

مثال (٢): حققت شركة قاسيون، وهي شركة عامة، أرباحاً صافية عام ٢٠٠٤ قدرها ٦٠,٠٠٠,٠٠٠ ل.س. احسب الضريبة المتوجبة عليها وفقاً للقانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

مثال (٣): كانت الأرباح الصافية للمهندس سامر ٢,١٥٠,٠٠٠ ل.س، ما هي الضريبة المستحقة على المهندس سامر وفقاً للقانون ٢٤ لعام ٢٠٠٤.

مثال (٤): شركة القدموس للنقل والسياحة شركة مساهمة مركزها دمشق، طرحت أسهماً على الاكتتاب العام بنسبة ٥٠% في القطاعين العام والخاص، فحققت عام ٢٠٠٤ أرباحاً صافية مقدارها ٨٥,٠٠٠,٠٠٠ ل.س.

احسب الضريبة المتوجبة عليها وفقاً للقانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

مثال (٥): قدمت الشركة الوطنية لإنتاج الألبسة الجاهزة (وهي شركة ذات مسؤولية محدودة) قيمة الآلات المستخدمة فيها للعمل الصناعي ٧,٠٠٠,٠٠٠ ل.س، بيانها الضريبي عن نتائج أعمالها عن عام ٢٠٠٣ مصرحة بأرباح صافية مقدارها ٥,٦٥٠,٠٠٠ ل.س. المطلوب حساب الضريبة المتوجبة على الشركة.

مثال (٦): شركة السهل والجبل للسياحة شركة مساهمة، مركزها درعا، حققت أرباحاً صافية عن عام ٢٠٠٥ قدرها ٦٠,٠٠٠,٠٠٠ ل.س.

المطلوب: احسب الضريبة المتوجبة على الشركة وفقاً للقانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

مثال (٧): أستاذ في كلية الحقوق يعمل محامياً إضافة إلى عمله الأصلي، ولنفرض بأن المحامي حقق أرباحه الصافية الخاضعة للضريبة والبالغة ٨,٥٠,٠٠٠ ل.س عام ٢٠٠٤. المطلوب حساب الضريبة المتوجبة على المحامي.

مثال (٨): شركة عامة صناعية حققت عام ٢٠٠٤ أرباحاً صافية قدرها ٧٠,٠٠٠,٠٠٠ ل.س.

احسب الضريبة المتوجبة على الشركة.

مثال (٩): شركة مساهمة صناعية حققت أرباحاً صافية قدرها ٨٦٠,٠٠٠,٠٠٠ ل.س. احسب الضريبة المتوجبة على الشركة.

ثانياً - ضريبة الرواتب والأجور:

١- الدخل الخاضع للضريبة:

تضمنت المادة ٦٦/ تحديد المكلفين الخاضعين لضريبة الرواتب والأجور

وهم:

الموظفون ومدير الشركات وأعضاء مجالس إدارتها ومفوضو الحسابات والمستخدمون والعمال والأجراء والفنانون، وبصورة عامة كل شخص يتقاضى راتباً أو أجره أو تعويضاً؛

أ- من خزينة خاصة إذا كان مقيماً في الجمهورية العربية السورية، أو كان المبلغ المدفوع تعويضاً عن خدمات أداها، ويستعمل:

١ - الشخص المستفيد من هذا الدخل والمقيم في سورية بغض النظر عن جنسيته وبغض النظر عما إذا كانت الخزينة الخاصة المدنية بهذا الدخل خزينة أشخاص مقيمين في سورية أو غير مقيمين أو إذا جرى قبض هذا الدخل في سورية أو في الخارج.

٢ - إذا كانت المبالغ مدفوعة من خزينة خاصة تعويضاً عن خدمات أداها الشخص المستفيد في سورية وذلك بغض النظر عن جنسيته أو محل إقامته.

❖ إن الأساس في الخضوع للضريبة على الدخل الرواتب والأجور في سورية بهذه الحالة:

الولاء الاقتصادي، أي أداء الخدمة في سورية دون النظر ما إذا كانت الخزينة الخاصة المدنية مقيمة في سورية أو غير مقيمة، وعلى هذا فإنه يخضع للضريبة على الرواتب والأجور:

- الموظفون الأجانب الذين يعملون في سورية وذلك عن الرواتب والتعويضات التي يتقاضونها من موطنهم الأصلي ما دامت مؤداة عن أعمال تمت في سورية

وتطرح الضريبة على أساس تحويل العملة الأجنبية إلى العملة السورية باعتماد سعر صرف عمليات الدولة والقطاع العام المحدد بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٣/ تاريخ ٢٠٠٤/١/٢ ((سعر الشراء)) البالغ ٤٨,٥٠ / ل.س وذلك بتاريخ يوم الأجر أو تاريخ استحقاقه الجاري بتاريخ ٢٠٠٤/١/١ وما بعد شريطة تسديد الضريبة بحوالات مصرفية من حسابات مفتوحة لدى المصاريف السورية لدى أحد المصارف الحكومية السورية بما يعادل الضريبة المترتبة وبموجب كتاب ينظم من قبل الدوائر المالية إلى أحد المصارف السورية الحكومية.

- الأشخاص الأجانب المقيمون في الخارج عن أجورهم الناشئة عن عمليات عارضة أدوها في سورية أثناء إقامتهم المؤقتة فيها.

- الموظفون الأجانب الذين يعملون على سفينة سورية عن رواتبهم وأجورهم لأنهم يعتبرون مقيمين على الأرض السورية.

٣ - أما ضريبة الرواتب والأجور التي يخضع لها السائقون العاملون على السيارات العامة غير المالكين لها فإن هذه الضريبة تحقق وتستوفي وفق الأسس التي سترد ضمن الجداول التي ستقرها وزارة المالية في معرض تحديد ضريبة الدخل المقطوع وفق أحكام /آ/ من المادة /٤٤/ من هذا القانون وتستوفي من قبل مديريات النقل مع ضريبة الدخل المقطوع.

❖ وذلك مع عدم الإخلال بالعلاقة التعاقدية فيما بين مالك السيارة العاملين عليها ، على أن لا يكلف بالضريبة المذكورة مالك السيارة العامة الذي يعمل عليها بنفسه ، دون استخدام أي عامل عليها ، ويكون المستند الرسمي للإعفاء من هذه الضريبة هو دفتر التسجيل الذي تنظمه دوائر شرطة المرور ، فينبغي مطالبة أصحاب السيارات بإبراز وثيقة صادرة عن إدارة المرور تشعر بعدم وجود سائقين عليها خلال الفترة الممتدة بين تاريخ إجراء فحص السيارة السابق وتاريخ الفحص الحالي ، تحفظ

هذه الوثيقة مع معاملة الفحص الدوري في إضبارة السيارة لدى دوائر النقل، وسيتم إخضاع هذه المعاملات للتدقيق والتفتيش بصورة دورية من قبل أجهزة الرقابة والتفتيش المختصة بتفتيش دوائر بالشرطة والنقل، ولقبول الوثيقة المبرزة أساساً في الإعفاء من ضريبة الرواتب والأجور، ينبغي أن تشير إلى وجود أي سائق مسجل عليها لأية مدة كانت خلال الـ ١٢ شهراً السابقة، أما إذا وجد فيها سائق ولو لأيام فلا تكون الوثيقة صالحة للإعفاء هذا وإن التزام صاحب السيارة بتسديد ضريبة الرواتب والأجور عن العاملين لا يحول دون مطالبتهم بمبلغ الضريبة التي سددوها نيابة عنهم ما لم يكن هناك اتفاق تعاقدي بينهم يقضي بغير ذلك.

ب - من خزينة عامة إذا كان مقيماً في الجمهورية العربية السورية أو في الخارج:

❖ تتناول الضريبة على الرواتب والأجور، الرواتب والأجور والتعويضات التي تدفعها الخزينة العامة سواء أكان المستفيد من هذا الدخل سورية أم أجنبياً مقيماً، أو سورية أو أجنبياً غير مقيم ودونما تمييز إذا كانت المبالغ الدفوعة مسددة لقاء عمل نفذ في سورية أو في الخارج من قبل شخص سوري أو أجنبي إن الأساس في فرض الضريبة والحالة هذه هو كون مصدر الدخل خزينة عامة ولو تم الدفع خارج سورية وكانت تتناوله أيضاً ضريبة البلد الذي دفع فيه وطبقاً لهذا المبدأ فإن الضريبة على الرواتب والأجور تتناول:

- الموظفين السوريين والأجانب في سفارات الجمهورية العربية السورية في الخارج والهيئات الأخرى، والذين يتقاضون رواتبهم من الخزينة العامة.

الأجانب المقيمين في الجمهورية العربية السورية، والذين يتقاضون رواتبهم وأجورهم من خزينة حكوماتهم مباشرة لقاء قيامهم بالتدريس في المعاهد التعليمية أو الدينية، أو لقاء قيامهم بأبحاث خاصة في سورية.

- السفراء الأجانب وغيرهم من رجال السلك السياسي الأجنبي في الجمهورية العربية السورية ضمن الشروط المنصوص عليها في الفقرة /آ/ من المادة ٦٧/ من هذا القانون، والمتعلقة بالإعفاءات.

- الموفودين من موظفين وطلاب سوريين إلى الخارج ويتقاضون رواتبهم وتعويضاتهم من الخزينة العامة.

❖ هذا وفيما يتعلق بالأجور والمبالغ التي يتقاضاها الأطباء والمحامون والمهندسون المتعاقدون مع مختلف دوائر الدولة ومؤسساتها العامة، ومؤسسات وشركات القطاع العام والمشارك بموجب عقود استخدامهم، وأجور العمليات الجراحية التي يجريها الأطباء والجراحون في المشافي؛ فإنه يرجع على تعليمات المادة ٤٥/ من هذا القانون.

الفقرات /آ - ب - ت/.

- ولكن هل هناك من إعفاءات يمكن أن يحصل عليها المكلفون بهذه الضريبة؟

نعم؛ وهذا ما جاءت عليه المادة /٦٧/ من القانون بأن حددت الإعفاءات من ضريبة الرواتب والأجور.

وحول تطبيق أحكام هذه المادة؛ نوضح ما يلي:

- إن الإعفاءات من الضريبة على الرواتب والأجور، هي إما إعفاءات كاملة تتناول بعض الأفراد عن الدخل الذي يحصلون عليه، أو تتناول أنواعاً معينة من الدخل، أو إعفاءات جزئية تتناول جزءاً من الدخل الخاضع للضريبة، وينقص مقداره تبعاً لوضع المكلف المستفيد من هذا الدخل. وقد حددت الإعفاءات الكاملة والجزئية المادتين /٦٧ - ٦٩/ من هذا القانون والموضحة كما يلي:

- تسري الإعفاءات الكاملة على الرواتب والأجور والتعويضات وخلافها، إما تبعاً لشخصية المستفيد من هذه الدخل، أي أنها ترتبط بصفة المستفيد بغض النظر عن طبيعتها وأشكالها وخضوعها في الأصل للضريبة، وإما تبعاً لنوع التعويضات ذاتها، بغض النظر عن شخصية المستفيد، منه وعلى هذا يمكن أن نميز بين نوعين من الإعفاءات الكاملة.

٢- الإعفاءات الشخصية:

الأصل في الإعفاءات الكاملة أن تسري على الأشخاص، بغض النظر عن أنواع الدخل الذي يتقاضونه وصفاته، وقد عدت المادة /٦٧/ من هذا القانون هؤلاء الأشخاص تعداداً حصرياً، وهم:

أ - السفراء المعتمدون في الجمهورية العربية السورية، وغيرهم من رجال السلك والقناصل، ورجال السلك القنصلي، وموظفيهم الأجانب بشرط المعاملة بالمثل، ولا يتناول هذا الإعفاء سوى ما يتقاضونه من العمال المتعلقة بوظائفهم، وأما إذا كانوا يتقاضون أجوراً وتعويضات، وخلافها لقاء أعمال خارجة عن أعمال

وظائفهم، فتخضع هذه الأجور والتعويضات وخلافها للضريبة على الرواتب والأجور طبقاً لأحكام هذا القانون.

ب - العسكريون التابعون للقوات المسلحة، وعناصر قوى الأمن الداخلي، وعناصر الإطفاء ((ويشترط لشمول عناصر الإطفاء بالإعفاء أن تكون صكوك تعيينهم من السلطة صاحبة الحق في التعيين تتضمن تكليفهم بهذه الصفة والعمل)) ويشمل هذا الإعفاء أيضاً على رواتب وتعويضات كافة المدعويين لخدمة الاحتياط المستحقة من إدارتهم خلال فترة وجودهم في الخدمة الاحتياطية.

❖ أما إذا تقاضى العسكريون وعناصر قوى الأمن الداخلي وعناصر الإطفاء رواتب وتعويضات عن أعمال مدنية ليست لها الصفة العسكرية والأمن الداخلي والإطفاء، فلا يشملها الإعفاء المذكور، وكذلك إذا كانوا يتقاضون رواتب أو أجوراً من مشروعات خاصة لقاء أعمال إضافية يقومون بها لديها فإنها تخضع للضريبة بعد تنزيل الحد الأدنى المعفى وفقاً لأحكام المادة /٦٨/ من هذا القانون.

ج - القائمون على المساجد، والجوامع، والكنائس.

هـ - العاملون المحليون المستخدمون في البعثات السورية الخارجية من السوريين وغير السوريين.

و - أجور الخدم في المنازل الخاصة.

٣ - الإعفاءات النوعية:

تشمل الإعفاءات النوعية وبعض التعويضات والمنح بالنظر لصفاتها، وهذه الرواتب والتعويضات والمنح هي:

- أ - معاشات التقاعد والتعويضات العائلية التي تصرف معها.
- ب - تعويضات التسريح أو الصرف من الخدمة، وجميع المبالغ التي تصرف للعامل بسبب انتهاء خدمته، سواء دفعت من الخزينة العامة، أو من خزينة خاصة.
- ج - التعويضات التي تدفع لضحايا حوادث العمل كون هذه التعويضات تعتبر تعويضاً عن الضرر الذي أصاب المستفيد، والمنح النقدية التي تصدر من قبل السيد رئيس الجمهورية.

٤ - الإعفاءات الجزئية:

تسري الإعفاءات الجزئية على جزء من الدخل الصافي الذي يحصل عليه المستفيد، والإعفاءات الجزئية تتمثل في إعفاء حد أدنى من الراتب أو الأجر من الضريبة، كما هي محددة في المادة /٦٩/ من هذا القانون والبالغة /٥٠٠٠/ ل.س شهرياً.

- والآن... ماذا عن معدلات الضريبة؟ وكيف تحسب؟ هذا ما جاءت عيه المادة /٦٨/ حيث حددت معدل الضريبة بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة في دعم التنمية المستدامة إلى /٦/ شرائح، وأخضعت كل شريحة لمعدل معين وفق ما هو مبين أدناه، وأعطيت المادة /٧٩/ الحق بتنزيل حد أدنى معفى مقداره /٥٠٠٠/ ل.س.

ينزل من الشرعية الأولى وفيما يلي بيان هذه الشرائح ونسبة الضريبة التي تخضع لها:

- ٥٪ عن جزء الدخل الصافي الشهري بين الحد الأدنى المعفى و ٨٠٠٠/ل.س وعن كل دفعة مقطوعة.
- ٧٪ عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين ٨٠٠١ و ١٢٠٠٠ ليرة سورية.
- ٩٪ عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين ١٢٠٠١ و ١٦٠٠٠ ليرة سورية.
- ١١٪ عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين ١٦٠٠١ و ٢٠٠٠٠ ليرة سورية.
- ١٣٪ عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين ٢٠٠٠١ و ٣٠٠٠٠ ليرة سورية.
- ٢٠٪ عن جزء الدخل الصافي الشهري الذي يتجاوز ٣٠٠٠٠ ليرة سورية.

٥- كيفية حساب الضريبة:

إن حساب الضريبة على الرواتب والأجور يقضي القيام بعمليتين:

الأولى: هي تحديد الدخل الصافي الشهري الخاضع للضريبة.

الثانية: تطبيق معدلات الضريبة المذكورة آنفاً على هذا الدخل الصافي، وذلك بعد تنزيل الحد الأدنى المعفى.

❖ وتجدر الإشارة إلى أن التعويضات في الأساس هي نوعان:

١ - تعويضات لها حكم الراتب.

٢ - تعويضات ليس لها حكم الراتب.

١- فالتعويضات التي لها حكم الراتب تخضع للضريبة التصاعدية باعتبارها من متمات الرواتب، ويجب أن تتوافر فيها الشروط الثلاثة التالية:

أ - أن يكون لها صفة الاستمرار والدورية.

ب - أن يكون لها صفة الإلزام فيما يتعلق برب العمل لدفعه إلى مستحقه.

ج - أن لا يكون لرب العمل مجال لتقدير مقداره، أو تحديده.

٢ - أما مبالغ التعويضات التي ليس لها حكم الراتب، ولا تتوفر فيها الشروط سالفه الذكر فتعتبر من قبيل الدفعات المقطوعة وتخضع للتكالييف بضريبة الدخل، على أساس معدل وحيد بواقع ٥٪ دون أي حد أدنى معفى.

ومن ثم حددت المادة /٦٩/ من القانون الحد الأدنى المعفى، بحيث أصبح بواقع /٥٠٠٠/ ل.س شهرياً ينزل من الشريحة الأولى.

- ولكن السؤال الذي يطرح نفسه هنا ماهي اعتبارات تحديد الدخل غير الصافي للضريبة؟

- جاء الجواب وبشكل واضح في المادة /٧٠/ بفقرتها الأولى على أنه: ((يعتبر في تحديد الدخل غير الصافي المقدار الحقيقي للرواتب والمخصصات والعوائد والأجور والتعويضات والجوائز والمكافآت وسائر المنافع النقدية أو العينية، وتدخل في هذا التعريف المبالغ التي يتناولها أصحاب المهن الحرة عن عقود لها صفة الاستمرار)).

❖ إن المنافع النقدية تتمثل في كل ما يمكن أن يحصل عليه العامل من مبالغ، بالإضافة إلى الراتب أو الأجر أو التعويض بصفة تبعية، وكنتيجة لارتباطه بعقد العمل، دون النظر ما إذا كانت المبالغ تصرف إليه بصورة دورية أو عرضية بشكل مباشر من قبل صاحب العمل.

غير مباشر في الحالات التي يأخذ فيها صاحب العمل على عاتقه أعباء تقع في الأصل على عاتق العامل، أو كانت إلزامية، أو اختيارية بالنسبة لصاحب العمل، وتضاف إلى الأصل، وتعامل معاملته من حيث خضوعها للضريبة على الرواتب والأجور وتذكر على سبيل المثال:

((بدل سكن - تعويض غلاء المعيشة - الحصة من الأرباح أو المبيعات - اشتراك التأمينات الاجتماعية في حال قيام صاحب العمل أخذ دفع اشتراك التأمينات الاجتماعية الشهرية على عاتقه التي فرض القانون اقتطاعها من أجرة العامل فإنها تعتبر بالنسبة للعامل منفعة نقدية - بدل الغذاء... إلخ...)).

• كذلك المنافع العينية، والتي تتمثل في كل ما يحصل عليه العامل من منافع ومزايا وخدمات، بالإضافة إلى راتبه أو أجرته أو تعويضه بصفة تبعية له، وكنتيجة لارتباطه بعقد العمل، وذلك بغض النظر ما إذا كانت هذه المنافع دورية أو عرضية أو كانت تقدم له مجاناً، أو باقتطاع جزء من الراتب أو الأجرة دون قيمتها الحقيقية، أو كانت نتيجة عمل إضافي أو دون عمل.

كما جاء في الفقرة /ب/ من هذه المادة أنه لأجل تحديد الدخل الصافي الخاضع للضريبة تنزل المبالغ الآتية من الدخل غير الصافي المعرف في الفقرة /أ/ السابقة:

١ - قيمة الاشتراكات المقطوعة من رواتب وأجور العاملين لقاء الاشتراك في نظام التأمينات الاجتماعية أو التأمين والمعاشات.

٢ - تعويض نفقات الوظيفة والانتقال والسفر وبصورة عامة كل تعويض عن نفقة تصرف بمناسبة القيام بعمل تتطلبه الخدمة.

٣ - نفقات التمثيل بما لا يتجاوز ٢٥٪ من الراتب والأجر الشهري المقطوع ((شريطة أن يكون نظام المؤسسة أو الشركة يسمح بصرف مثل هذا التعويض)).

ملاحظة: عند احتساب الضريبة يجب:

أولاً: تحديد الدخل الصافي الخاضع للضريبة:

= الراتب المقطوع + التعويضات - (الحسميات + المبلغ المعفى من الضريبة).

- الراتب الصافي = المبلغ الخاضع للضريبة + مجموع التعويضات (تعويض التدفئة + التعويض العائلي).

- بالنسبة للعلاوات والمكافآت والعمل الإضافي... إلخ تفرض عليها ضريبة مقطوعة قدرها ٥٪ مهما كانت قيمتها.

ثانياً: تطبيق المعدلات الضريبية على الدخل الصافي بعد تنزيل الحد المعفى، وهو وفقاً للقانون ٢٤ كما يلي:

يعفى الخمسة آلاف ل.س من الضريبة

٥%	من الألف السادسة حتى ٨٠٠٠ ل.س
٧%	٨٠٠١ - ١٢٠٠٠
٩%	١٢٠٠١ - ١٦٠٠٠
١١%	١٦٠٠١ - ٢٠٠٠٠
١٣%	٢٠٠٠١ - ٣٠٠٠٠
٢٠%	أكثر من ٣٠٠٠٠

وقد أصدر السيد الرئيس المرسوم التشريعي رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩ التالي نصه، والذي بموجبيه تم زيادة الحد الأدنى المعفى من الضريبة، والتوسع في زيادة الشرائح :

المرسوم التشريعي رقم (٣٣)

رئيس الجمهورية

بناء على أحكام الدستور

يرسم مايلي:

مادة (١) تعدل المادة (٦٨) من القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ بحيث تصبح كما يلي...
يحدد معدل الضريبة بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني، ورسوم المدارس، وحصة البلدية، والمساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة وفق الآتي...
٥ بالمئة عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين الحد الأدنى المعفى و ١٢٠٠٠ ليرة سورية وعن كل دفعة مقطوعة.

٧ بالمئة عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين ١٢٠٠١ و ١٦٠٠٠ ليرة سورية.
٩ بالمئة عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين ١٦٠٠١ و ٢٠٠٠٠ ليرة سورية.
١١ بالمئة عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين ٢٠٠٠١ و ٢٤٠٠٠ ليرة سورية.
١٢ بالمئة عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين ٢٤٠٠١ و ٣٠٠٠٠ ليرة سورية.
١٦ بالمئة عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين ٣٠٠٠١ و ٥٠٠٠٠ ليرة سورية.
١٩ بالمئة عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين ٥٠٠٠١ و ٧٥٠٠٠ ليرة سورية.
٢٢ بالمئة عن جزء الدخل الصافي الشهري الذي يتجاوز ٧٥٠٠٠ ليرة سورية.

مادة (٢) تعدل المادة ٦٩ من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ بحيث تصبح كما يلي...
ينزل من الدخل الصافي حد أدنى معفى من الضريبة وقدره ٦٠١٠ ليرة سورية في الشهر.
مادة (٣) ينشر هذا المرسوم التشريعي في الجريدة الرسمية، ويعتبر نافذاً من أول الشهر الذي يلي تاريخ صدوره.

دمشق في ٢٠ - ٥ - ١٤٣٠ هجري الموافق ١٤ - ٥ - ٢٠٠٩ ميلادي.

نماذج تقويمية:

أولاً - حسامة موظفة في جامعة دمشق راتبها المقطوع ٤٠٠٠٠ ل.س وتتقاضى التعويض العائلي عن خمسة أولاد وتعويض مسؤولية ٢٥٠٠ ل.س كما تتقاضى بدل إجازات سنوية ١٠٠٠ ل.س . المطلوب :

- ١- ما هو المبلغ الخاضع للضريبة وذلك استناداً للمرسوم التشريعي رقم ٢٣ لعام ٢٠٠٩.
 - ٢- ما هو الراتب الصافي الذي يجب أن تتقاضاه حسامة.
- ثانياً - موظفة في جامعة دمشق راتبها المقطوع ٣٠٠٠٠ ل.س وتتقاضى تعويض عائلي عن خمسة أولاد . كما تتقاضى تعويض مسؤولية ٢٠٠٠ ل.س وتتقاضى بدل إجازات ٥٠٠٠ ل.س MAM.
- المطلوب:

- ١- ما هو المبلغ الخاضع للضريبة وذلك استناداً للمرسوم التشريعي رقم ٢٣ لعام ٢٠٠٩.
 - ٢- ما هي قيمة الضريبة؟
 - ٣- احسب الراتب الصافي مع بدل الإجازات؟
- ثالثاً- لارا موظفة في المؤسسة العامة للصناعات الغذائية راتبها المقطوع ٤٠٠٠٠ ل.س، وتتقاضى تعويض مسؤولية قدره ٤٠٠٠ ل.س ولديها بدل إجازات سنوي ٣٠٠٠ ل.س، ومشاركة لدى مؤسسة التأمينات الاجتماعية.
- المطلوب:

- ١- ما هو المبلغ الخاضع للضريبة وذلك استناداً للمرسوم التشريعي رقم ٢٣ لعام ٢٠٠٩.
 - ٢- ما هي قيمة الضريبة؟
 - ٣- ما هو راتب لارا الصافي؟
- رابعاً - أسامة موظف في جامعة دمشق راتبه المقطوع ٢٣٠٠٠ ل.س ويتقاضى تعويضاً عائلياً عن ستة أولاد ، وتعويض مسؤولية ٢٠٠٠ ل.س وبديل إجازات ١٠٠٠ ل.س وبالإضافة إلى ذلك زوجته موظفة والولد الأول متزوج.
- المطلوب:

- ١- ما هو المبلغ الخاضع للضريبة وذلك استناداً للمرسوم التشريعي رقم ٢٣ لعام ٢٠٠٩.
- ٢- ما هي قيمة الضريبة؟
- ٣- احسب الراتب الصافي مع بدل الإجازات؟

أما في الأردن فيكون الإعفاء كما يلي:

- مبلغ ١٠٠٠ دينار سنوياً إعفاء شخصياً يمنح للعازب أو العازبة، وللزوج دون الزوجة.
- مبلغ ٥٠٠ دينار سنوياً إعفاء شخصياً للزوجة التي لا تعمل.
- ٥٠٠ دينار عن كل ولد من أولاد المكلف يتولى إعالتته.
- ٢٠٠ دينار سنوياً عن كل شخص يكون إعالتته من مسؤولية المكلف شرعاً.
- ٥٠٠ دينار لقاء نفقات الدراسة للطالب إذا كان يعمل، ويخضع لضريبة الرواتب والأجور.
- ١٥٠٠ دينار لقاء الإنفاق على دراسة كل ولد من أولاده، أو زوجته، أو أي من إخوته.
- ممن يتولى إعالتهم، ويدرسون في جامعة، أو معهد متوسط.
- ٢٠٠٠ دينار لقاء بدل الإيجار سنوياً إذا كان المكلف مستأجراً.

في جمهورية مصر العربية:

أعفى القانون من الضريبة اشتراكات المكلفين في الضمان الاجتماعي،
كما أعفى ٢٠٠٠ جنيه للمكلف الأعزب و ٢٥٠٠ جنيه للمكلف المتزوج ويعول
أولاد أو ٣٠٠٠ جنيه سنوياً للمكلف المتزوج ويعول ولداً أو أكثر.

مثال (١): تتقاضى لميس التي تعمل لدى وزارة الصناعة راتباً شهرياً مقداره
٨٦٨٠ ل.س.

- ١ - ما هو المبلغ الخاضع للضريبة.
- ٢ - ما هو الراتب الصافي الذي يجب أن تتقاضاه لميس وفقاً للقانون ٢٤ لعام
٢٠٠٣.

مثال (٢): حسامة موظفة في جامعة دمشق تتقاضى راتباً مقطوعاً قدره ٩٠٠٠
ل.س علماً أنها متزوجة ولديها ٥ أولاد.

- ١ - احسب المبلغ الخاضع للضريبة.
- ٢ - الراتب الصافي الذي يجب أن تتقاضاه حسامة وفقاً للقانون ٢٤ لعام
٢٠٠٣.

مثال (٣): أستاذ في كلية الحقوق من المرتبة الأولى والدرجة الأولى يتقاضى
راتباً مقطوعاً قدره ١١٨٠٠ ل.س وتعويض تفرغ قدره ٨٠٠٠ ل.س متزوج ولديه ٧
أولاد، الولد الأول والثاني متزوجان.

- ١ - احسب المبلغ الخاضع للضريبة.
- ٢ - الراتب الصافي.
- ٦ - واجبات صاحب العمل والعامل:

بالنسبة للعمال والموظفين في القطاع الخاص دون القطاع العام أوجب القانون بأن يلتزموا بمجموعة من الواجبات، والتي يترتب على مخالفتها فرض العقوبة. لذلك فقد ألزمت المادة/٧٤/ كل شخص خاضع للضريبة استناداً لأحكام المادة /٦٦/ من هذا القانون أن يقدم إلى الدائرة المالية المختصة التي ينتسب إليها خلال /٣٠/ يوماً من تاريخ مباشرته العمل بياناً يتضمن:

- ١ - هويته وعنوانه.
 - ٢ - هوية صاحب عمله الحالي والسابق وعنوانهما.
 - ٣ - مقدار دخله كما هو معروف في المادة /٧٠/.
- ((وإذا طرأ على حالته أو على دخله تبدل يجب أن يقدم بياناً بذلك خلال /٣٠/ يوماً من تاريخ وقوع التبدل)).
- إذا لم يقدم المكلف بياناً يبلغ إنذاراً بالامتنال للأحكام القانونية، وإن لم يتمثل خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار، تضاف إلى الضريبة غرامة تعادل ٢٠٪ من الضريبة المتحققة، وإذا قدم بياناً غير صحيح تضاعف الضريبة عن الدخل المكتوم، ولا تطبق هاتان الغرامتان إذا قدم صاحب العمل القائمة المنصوص عليها في المادة /٧٧/.
 - إن هذا البيان يطبق فقط على العاملين في جهات القطاع الخاص، أما العاملون في جهات القطاع العام والقطاع المشترك، فهم مستثنون من تقديم هذا البيان.
 - علماً بأن عدم القيام بهذه الواجبات تعتبر من واقعات التهرب الضريبي إذا تم ضبطها من قبل العاملين في مجال الاستعلام، ومكافحة التهرب الضريبي،

فيكتفى بتطبيق غرامات القانون /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ وإلا فتطبق الغرامات والعقوبات المشار إليها أعلاه.

- وبالنسبة لواجبات أصحاب العمل؛ فقد جاء عليها في حكم المادة /٧٥/ بأن قالت:

((إن سجل العمال والموظفين والمستخدمين الذي نصت عليه هذه المادة هو من جملة الواجبات التي فرضها هذا القانون على جميع الجهات العامة والخاصة وغيرها من الجهات والأفراد الذين يستخدمون موظفين أو عمالاً أو مساعدين، أو يتعاقدون مع فنانين مقابل راتب أو أجر أو تعويض أو مكافأة أن يمسكوا سجلاً يدون فيه البيانات الآتية بتسلسل وبدون فراغ ولا حواشي بين الأسطر ولا شطب وبتتابع تاريخ الاستخدام:

أ - هوية الأشخاص المذكورين، ونوع عملهم، وتاريخ بدء استخدامهم، وتاريخ انتهاء خدماتهم، أو انقطاعهم عن العمل.

ب - مقدار الدخل غير الصافي المعرف في المادة /٧٠/ من هذا القانون، والمبالغ المدفوعة لكل منهم.

ج - بيان التبديلات التي طرأت على وضع، أو على دخل كل منهم.

♦ طريقة الحجز من المنبع:

فقد حددت المادة /٧٦/ من القانون أن الأصل في تحصيل الضريبة على الرواتب والأجور هو طريقة الحجز من المنبع، وقد نصت هذه المادة على أن صاحب العمل مكلف باقتطاع الضريبة حين تأدية كل مبلغ من قبله، وأن هذا الاقتطاع يبرئ ذمة صاحب الدخل من المبلغ المقتطع.

أما فيما يتعلق بموظفي وعمال ومستخدمي الدول والبلديات والدوائر الرسمية، فإن اقتطاع الضريبة يتم شهرياً في جدول التأدية.

❖ إن المبدأ في طريقة الحجز من المنبع هو أن يكون دافع الضريبة غير محتملها، والضريبة على الرواتب والأجور ضريبة مباشرة تتناول الدخل الناشئ عن عمل كل شخص طبيعي لحساب الغير، سواء اتخذ هذا الدخل شكل راتب، أو أجر أو، تعويض... إلخ.

ودافع الضريبة هو صاحب العمل الشخصي المدين بهذا الدخل، سواء أكان إدارة أو جمعية أو فرد... إلخ، وهو المكلف باقتطاعها عن كل مبلغ يؤديه إذا كان هذا المبلغ يخضع في الأصل للضريبة على الرواتب والأجور.

- وقد قضت هذه المادة بهذا المبدأ، وفرضت على كل صاحب عمل يؤدي مبلغاً يخضع للضريبة على الرواتب والأجور أن يخصم مقدار الضريبة على هذا المبلغ عند التأدية وعن المبلغ المدفوع ليسدده إلى الخزينة العامة.

- والسؤال الذي يطرح نفسه هنا: من هو الذي يتوجب عليه تقديم البيان في هذا النوع من الضرائب؟

- أجابت المادة /٧٧/ عن ذلك بقولها، وفي فقرتها الأولى:

١ - إن تقديم البيان يتوجب على جميع الجهات العامة والخاصة وغيرها من الجهات والأفراد الذين يستخدمون موظفين أو عمالاً أو مساعدين، أو يتعاقدون مع فنانين مقابل راتب أو أجرة أو تعويض أو مكافأة... إلخ.

- ويستخلص من هذه المادة أن عبء تقديم البيان يقع على عاتق كل شخص طبيعي أو اعتباري يستخدم أشخاصاً خاضعين للضريبة على الرواتب والأجور، وذلك عن المبالغ التي يتقاضونها منه، أو يدفعها، وتخضع لهذه الضريبة، ويتضح من هذا أن البيان واجب على:

١ - جميع أصحاب المشاريع عن العمال الذين يستخدمونهم ، سواء أكانت هذه المشاريع صناعية أو تجارية أو غير تجارية... إلخ.

٢ - الشركات والجمعيات مهما اختلف شكلها القانوني.

٣ - فروع الشركات والمشاريع الأجنبية القائمة في سورية عن العمال الذين يستخدمونهم في سورية.

..وقد قضت الفقرة /أ/ من هذه المادة أيضاً أن على الجهات المذكورة آنفاً أن تقدم إلى الدوائر المالية خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ انقضاء كل ستة أشهر من السنة قائمة تتضمن ما يلي:

١ - هوية الأشخاص الذين يستخدمهم صاحب العمل ونوع عملهم وتاريخ بدء استخدامهم وتاريخ انتهاء خدماتهم أو انقطاعهم عن العمل.

٢ - مقدار الدخل غير الصافي المعرف في المادة /٧٠/ من هذا القانون والمبالغ المدفوعة لكل منهم.

٣ - بيان التبدلات التي طرأت على وضع أو على دخل كل منهم.

٤ - مقدار الضريبة المقتطعة من استحقاق كل المكلفين في المادة /٧٥/ من هذا القانون.

وقد جاء في الفقرة ب/ من المادة /٧٧/ أنه على صاحب العمل أن يسدد الضريبة المقتطعة من رواتب وأجور وتعويزات ومكافآت العاملين لديه ، وذلك خلال المهلة نفسها المحددة ، لتقديم القائمة المذكورة آنفاً ، وإذا صادف آخر ميعاد لتقديم القائمة يوم عطلة رسمية امتدت المهلة إلى أول يوم عمل بعده ، وذلك بأحكام المادة /٣٧/ من قانون أصول المكافآت.

❖ ويمكن تلخيص مدة تقديم القائمة وتسديد الضريبة بما يلي:

بموجب هذه المادة تم تقسيم العام إلى دورتين:

الدورة الأولى: عن الفترة الممتدة من ١/١ ولغاية ٦/٣٠ وقد حددت مدة تقديم البيان وتسديد الضريبة عن هذه الدورة خلال مدة أقصاها ٧/١٥.

الدورة الثانية: عن الفترة الممتدة من ٧/١ ولغاية ١٢/٣١ وقد حددت مدة تقديم البيان وتسديد الضريبة عن هذه الدورة خلال مدة أقصاها ١/١٥ من السنة التالية.

((تستثنى الدولة والبلديات والدوائر الرسمية من أحكام هذه المادة؛ نظراً لكون سداد الضريبة يتم على أساس اقتطاعها في جدول التأدية)).

- أما بالنسبة للمؤسسات والمصارف وشركات القطاع العام والجهات العامة كافة التي تتمتع باستقلال مالي وشركات القطاع المشترك فهي غير مستثناة من أحكام هذه المادة ويكتفى بقيام هذه الجهات بتقديم قوائم إجمالية إلى الدوائر المالية خلال المدة نفسها المذكورة آنفاً ويتوجب تسديد الضريبة ضمن هذه المادة أيضاً؛ بحيث تتضمن هذه القوائم مجموع مبالغ ضريبة للرواتب والأجور المقتطعة وأن تبادر إلى تسديدها إلى الخزينة بصورة إجمالية ضمن المدة المحددة في هذه المادة وأن تحتفظ بجميع البيانات التفصيلية المثبتة لحساب الضريبة، ويمكن للجهات العامة تسديد الضريبة المضريبة المقتطعة لديها شهرياً، كما يمكن لبقية المكلفين ((القطاع الخاص)) تقديم القائمة المنوع عنها آنفاً، وتسديد الضريبة قبل موعد استحقاقها.

- قد يحدث أحياناً أن يرفض صاحب العمل إبراز السجل الذي تحدثنا عنه سابقاً في المادة /٧٥/ لذلك فقد نصت المادة /٧٨/ في فقرتهما الأولى على أنه:

((في حال رفض صاحب العمل إبراز السجل حين الطلب وفي محل العمل إلى موظفي الدوائر المالية المكلفين بالتدقيق، أو أنه تخلف عن تقديم القائمة المحددة في الفقرة /آ/ من المادة /٧٧/ من تلقاء نفسه لأحكام القانون خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه للإنذار؛ وهنا لدينا الحالات التالية:

الحالة الأولى: امتثل صاحب العمل للإنذار خلال مدة خمسة عشر يوماً، وقدم القائمة المنصوص عنها، فإنه والحالة هذه يعاقب بغرامة تعادل ١٠٪ من الضريبة المتحققة على العاملين، كما تطبق الغرامة نفسها في حال قيام المكلف بتقديم القائمة المحددة في الفقرة /آ/ من المادة /٧٧/ من تلقاء نفسه بعد المدة القانونية، وقبل تبليغه إنذاراً أصولياً بذلك من قبل الدوائر المالية المختصة.

الحالة الثانية: تقدم المكلف بالقائمة المنصوص عليها بعد مضي خمسة عشر يوماً، فإنه والحالة هذه يعاقب بغرامة مالية تعادل ٢٠٪ من الضريبة المتحققة على العاملين.

الحالة الثالثة: لم يمتثل المكلف /صاحب العمل/ نهائياً للإنذار، ففي هذه الحالة يجب على الدوائر المالية تكليفه تكليفاً مباشراً، ويعاقب صاحب العمل بغرامة تعادل ٢٠٪ من الضريبة المتحققة.

- كما نصت الفقرة /ب/ من المادة /٧٨/ أنه في حال قيام صاحب العمل بتقديم قوائم غير صحيحة وغير كاملة، فيعاقب شخصياً بغرامة تعادل ٥٠٪ من الضريبة على الجزء المكتوم وتعتبر القائمة غير صحيحة إذا عمد صاحب العمل إلى ارتكاب خطيئة مقصودة أو غير مقصودة في التصريح عن مقدار الراتب أو الأجر أو المكافآت وخلافها والمدفوعة إلى العاملين لديه، وكذلك في بيان أوضاع العاملين

لديه في تحديد تاريخ مباشرة العامل ، وتاريخ انفكاكه ، وكذلك تواريخ التبدلات التي طرأت على وضع كل من عماله وكذلك تعتبر القائمة غير كاملة إذا لم يذكر صاحب العمل عاملاً أو عدداً من العمال ، الذين يعملون لحسابه ، أو عن ذكر بعض المبلغ المدفوعة لهم... إلخ.

- علماً بأنه إذا ضبطت هذه الواقعة من قبل العاملين في مجال الاستعلام الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي ، فيكتفى عندها بغرامات وعقوبات القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

- منوهين إلى أنه يحق لصاحب العمل وقبل قيام الدوائر المالية بإصدار التكاليف بالفرق بين المبالغ المترتبة على المكلف بموجب طرح الدوائر المالية والمبالغ المقتطعة من قبل صاحب العمل بموجب القائمة المقدمة من قبله تقديم بيان لاحق ، يتضمن تصحيحاً للقائمة غير الصحيحة وغير الكاملة المقدمة سابقاً من قبله ، ويتم معالجة البيان اللاحق وفق ما يلي:

١ - إذا تم تقديم البيان اللاحق ، وتسديد الضريبة المترتبة بموجبه ضمن المدة القانونية المحددة في المادة /٧٧/ من هذا القانون ، فإن صاحب العمل لا يخضع لأي غرامة البيان ، وأجزاء الدفع.

٢ - إذا تم تقديم البيان اللاحق ، وتسديد الضريبة بعد المدة القانونية المحددة بالمادة /٧٧/ من هذا القانون فإنه لا يخضع لغرامة عدم تقديم البيان في حال كون البيان الأولي قدم ضمن المدة القانونية ، ويخضع فقط لجزاء تأخير الدفع المحددة في المادة /١٠٧/ من هذا القانون.

٣ - إذا تم تقديم البيان اللاحق وتسديد الضريبة للبيان الأولي المقدم أساساً بعد المدة القانونية فإنه يخضع لغرامة عدم تقديم البيان وجزاء تأخير الدفع حسب ما هو منصوص عنه في المادة /١٠٧/ من هذا القانون.

((وفي جميع الحالات المنوه عنها آنفاً ؛ فإن الغرامة تعتبر غرامة غير شخصية ،
أي أنها لا تتناول المكلف الأصلي العامل وإنما تصيب صاحب العمل)).



المطلب الثالث

تحقق الضريبة وتأديتها

نصت المادة /٧٩/ على أن ضريبة الرواتب والأجور تحقق مبدئياً بالاستناد إلى القوائم التي يقدمها صاحب العمل المنصوص عنها في المادة /٧٧/ من هذا القانون، أو بالاستناد إلى بيانات المكلفين الأصليين "العامل"، غير أن هذه القوائم والبيانات ذات صفة إخبارية، لا تلزم الدوائر المالية التقيد بما ورد فيها من معلومات؛ إذ يحق للمراقب المختص أن يدقق القوائم المقدمة من النواحي كافة من جهة وأن يدقق بعض القيود لدى المكلف من جهة أخرى.

وقد تضمنت المادة /٨٠/ المادة المذكورة /٧٩/ في حالتين:
الحالة الأولى:

إذا قامت الدوائر المالية بتبليغ المكلف إنذاراً بالامتنال للأحكام، كما نصت عليه المادة /٧٨/ ولم يمتثل المكلف للإنذار، تقوم الدوائر المالية بإصدار تكليف مباشر بحق صاحب العمل، ويبلغ مضمون هذا التكليف بموجب إخبار إلى صاحب العمل وعليه أن يدفع الضريبة الواردة في الإخبار إلى خزانة الدولة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ التبليغ.

الحالة الثانية:

في حال وجود اختلاف بين المبالغ المترتبة على المكلف بموجب طرح الدوائر المالية والمبالغ المقتطعة من قبل صاحب العمل بموجب القائمة المقدمة من قبله، تقوم الدوائر المالية بإبلاغ صاحب العمل إخباراً بالفرق، وعليه أن يدفع الفرق المذكور إلى خزينة الدولة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ التبليغ.

((كما تضمنت هذه المادة وضع موظفي الدولة والبلديات والدوائر الرسمية ومستخدميها، حيث اعتبرت أن تصفية المبالغ الواجب اقتطاعها في جدول التأدية يقوم مقام التحقق، ويتم التحصيل مباشرة بأخذ المبالغ المقتطعة على حساباتها الخاصة؛ حين صرف النفقة الخاضعة للضريبة)).



المطلب الرابع

طرق المراجعة:

كيف تتم عملية المراجعة ؟ وهل يستطيع المكلف الاعتراض على التكاليف المبلغ إليه ؟

أعطت المادة / ٨١ / من هذا القانون الحق للمكلف بالاعتراض على التكاليف المبلغ عليه وجاء فيها أنه على كل شخص يعتقد أنه كلف خطأ ، أو أن تكليفه زائد ، سواء كان ذلك ناجماً عن التكاليف المباشر ، أم عن تعديل بياناتها مباشرة من قبل الدوائر المالية أم عن خطأ في البيان ، أم في طرح الضريبة ، يحق له أن يعترض على التكاليف لغاية الثلاثين يوماً التي تلي تاريخ تبليغ صاحب العمل الإخبار المنصوص عليه في المادة / ٨٠ / ، كذلك فإن للدوائر المالية وصاحب العمل أيضاً حق الاعتراض خلال المهلة نفسها المذكورة.

وبالنسبة لطرق المراجعة فقد نصت المادة / ٨٢ / عليها موضحة أن طرق المراجعة في ضريبة الرواتب والأجور تمر بمرحلتين شأنها شأن الضريبة على الأرباح ، وهما :

المرحلة الأولى : اعتراض تحكم به لجنة فرض الضريبة.

المرحلة الثانية : اعتراض تحكم به لجنة إعادة النظر عند الاقتضاء وفقاً للأحكام الواردة في المواد / ١٩ / إلى / ٣٧ / من هذا القانون ؛ علماً بأن الاعتراض لدى لجنة الطعن لا يوقف التحصيل.

- أما الاعتراض لدى لجنة إعادة النظر؛ فيجب أن تتحقق فيه ثلاثة شروط وهي:

أ - أن يقدم الاعتراض ضمن المدة المنصوص عليها في المادة / ٨١ / السابقة.

ب - أن يسدد المكلف كامل الأقساط المستحقة على أساس المبالغ التي أقرتها لجنة الفرض.

ج - أن يسدد المكلف التأمين للاعتراض؛ كما هو منصوص عليه بالمادة / ٢٤ / من هذا القانون، والبالغ / ١٠٠٠ / ليرة سورية، ويجب أن يؤدي التأمين إلى الخزينة خلال مهلة طلب إعادة النظر، أو طلب التصحيح، أو طلب الطعن تحت طائلة رده.

- بهذا نكون قد عرضنا لنوعين من الضرائب المفروضة في الجمهورية العربية السورية بموجب القانون رقم / ٢٤ / لعام ٢٠٠٣ والصادر بتاريخ ١٠ / ١٣.

ثالثاً: ضريبة رؤوس الأموال المتداولة:

- نظمت هذه الضريبة بموجب قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ ، وهي ضريبة نوعية ومباشرة :إذ تفرض على الإيراد الإجمالي لا الصافي ، كما أنها عينية تفرض على إيراد الثروة المنقولة دون الأخذ بعين الاعتبار لشخصية المكلف وقدرته على الدفع ، وليس ثمة تنزيلات على الأعباء العائلية .
- تفرض هذه الضريبة ، وحسب نص المادة /٨٣/ من قانون الدخل رقم /٢٤/ لعام /٢٠٠٣/ على الأسهم والسندات وكافة الأوراق المالية التي تطرحها المؤسسات السورية على اختلاف أنواعها ، أو المؤسسات الأجنبية القائمة في سورية ، وكذلك الديون التأمينية ، والودائع النقدية ، والحسابات الجارية ، وتتناول الضريبة مختلف الإيرادات الناتجة عن هذه الأموال وأرباحها وفوائدها وعائداتها وجوائز السحب (اليانصيب) والتسديد ، وغيرها ، وهي ضريبة نسبية مقدرة بـ /٧.٥/٪ من الإيراد . وتساهم هذه الضريبة في تمويل الموازنة بشكل ضئيل ومحدود ، والجدول يوضح تطور إيرادات ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة :

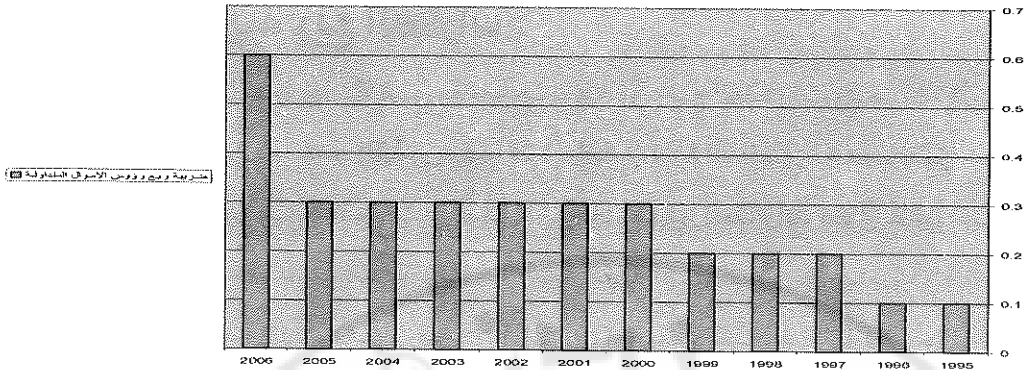
جدول يوضح تطور ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة خلال الأعوام

(١٩٩٥ - ٢٠٠٦)

(بمليارات الليرات السورية)

البيان	ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة	الضرائب على الدخل	إجمالي الضرائب والرسوم	إجمالي الإيرادات	نسبة (١) إلى (٢)	نسبة (١) إلى (٣)	نسبة (١) إلى (٤)
(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)	(٨)
١٩٩٥	٠,١	٧,٢	٤٩,٨	١٦٢	١,٤	٠,٢	٠,١
١٩٩٦	٠,١	٣١,٣	٥٧,٤	١٨٨,١	٠,٣	٠,٢	٠,١
١٩٩٧	٠,٢	٤٣	٦٩,٣	٢١١,١	٠,٥	٠,٣	٠,١
١٩٩٨	٠,٢	٤٧,٤	٧٥,٥	٢٣٧,٣	٠,٤	٠,٣	٠,١
١٩٩٩	٠,٢	٥٣,٩	٨٢,٧	٢٥٥,٣	٠,٤	٠,٢	٠,١
٢٠٠٠	٠,٣	٥٩,٤	٨٥,٩	٢٧٥,٤	٠,٥	٠,٣	٠,١
٢٠٠١	٠,٣	٨٤,٣	١١٥,٩	٣٢٢	٠,٤	٠,٣	٠,١
٢٠٠٢	٠,٣	١٠٣,٧	١٣٥,٨	٣٥٦,٤	٠,٣	٠,٢	٠,١
٢٠٠٣	٠,٣	١١٤,٧	١٥١,٦	٤٢٠	٠,٣	٠,٢	٠,١
٢٠٠٤	٠,٣	١١٧	١٦١	٤٤٩,٥	٠,٣	٠,٢	٠,١
٢٠٠٥	٠,٣	١٢١,١	١٧٦,٩	٤٦٠	٠,٢	٠,٢	٠,١
٢٠٠٦	٠,٦	١٣٤,١	١٩١,٣	٤٩٥	٠,٤	٠,٣	٠,١
ملاحظات	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	%	%	%

المصدر: أرقام من المجموعات الإحصائية للسنوات المذكورة.



من الجدول أعلاه نلاحظ بأن هذه الضريبة من أقل الضرائب أهمية بالنسبة إلى الضرائب على الدخل، من حيث مقدار التمويل في الموازنة العامة للدولة، حيث بلغت نسبتها من إجمالي الضرائب والرسوم في عام ٢٠٠٦/ مقدار ٠,٣٪ فقط، ومن إجمالي الإيرادات العامة ٠,١٪ في نفس العام، وبلغت نسبتها من إجمالي الضرائب على الدخل عام ٢٠٠٦/ حوالي ٠,٤٪، في حين لها مردود كبير في الدول المتقدمة، ويعود سبب تدني حصيلة هذه الضريبة إلى مجموعة من الأسباب أهمها: كثرة التهرب الضريبي، ووجود إدارة ضريبية غير كفؤة، حيث هذه الضريبة تتطلب نظاماً ضريبياً متطوراً، بالإضافة لغياب نظم المعلوماتية المتطورة.

رابعاً: ضريبة ريع العقارات :

صدرت هذه الضريبة في سورية بموجب قانون ريع العقارات رقم /١٧٨/ لعام /١٩٤٥/ ، ومن ثم صدر القانون رقم /٣٥/ لعام /١٩٧٥/ الذي أحدث تغييراً جذرياً في طريقة تقدير ريع العقارات ، فبدل أن يعاد تقدير العقارات كل عشر سنوات مرة قضى بإضافة نسب مئوية تزيد من قيمة العقارات المضمنة في عام ١٩٦٥ ، علماً أن قيم العقارات زادت لأكثر من ١٠٠ إلى ٢٠٠ ضعف منذ ذلك التاريخ وحتى الآن ، وبالتالي القيمة التخمينية لا تعبر أبداً عن القيمة الحقيقية ، وهذا أدى لفقدان هذه الضريبة لعدالتها ، أما الآن فإن هذه الضريبة تخضع للمرسوم التشريعي رقم /٥٣/ لعام /٢٠٠٦/ .

تعرف ضريبة ريع العقارات على أنها :

" ضريبة نصف شخصية ومكانية تفرض على ريع العقارات الكائنة في الأراضي السورية بغض النظر عن جنسية المالك أو محل ، إقامته " ^١.

مطرح الضريبة :

- هي ضريبة على الدخل لا على الملكية ، فهي لا تطرح على العقار ، وإنما تطرح على ريعه أي: ما يدره العقار من دخل ، ويقصد بالعقارات ما يلي :
- جميع الإنشاءات المعدة للاستعمال على اختلاف أنواعها وتخصيصها ، سواء كانت تامة البناء ، أو على الهيكل .
 - القسم الذي لا تتجاوز مساحته الألف متر مربع من الأراضي المتصلة بالإنشاءات المذكورة أعلاه .
 - الأراضي والأسطح المستعملة لأغراض تجارية ، أو مهنية ، أو خدمية ، أو صناعية ، أو إعلانية .

^١ د. يوسف شباط . المرجع السابق.

يعفى من هذه الضريبة إعفاءً تاماً :

- الأملاك العامة.
- عقارات الجهات العامة ذات الطابع الإداري غير المؤجرة .
- العقارات المعدة لحفظ الحاصلات، والآلات، والأدوات الزراعية، ولإيواء المواشي .
- العقارات التي تملكها الهيئات، والجمعيات الخيرية، واتحاداتها المرخصة أصولاً .
- عقارات الدول الأجنبية .
- العقارات غير المؤجرة المخصصة لإقامة الشعائر الدينية، أو أديرة، أو معاهد، أو مدارس شرعية، والمساكن التابعة لها .
- العقارات المعفاة بموجب معاهدات، أو اتفاقيات دولية أو صكوك امتياز .
- الأماكن المخصصة لتربية الخيول ودودة القز .
- العقارات المعدة للسكن التي لا يتجاوز الربح السنوي لكل منها ٢٥٠ ليرة سورية .
- عقارات الأحزاب والمنظمات الشعبية والنقابات المهنية غير المؤجرة .

يعفى من هذه الضريبة إعفاءً مؤقتاً :

- يستفيد من إعفاء مؤقت وفقاً للقوانين والأنظمة الخاصة بها :
 - أ- المؤسسات الصناعية.
 - ب- المنشآت السياحية.
 - ت- الجمعيات التعاونية السكنية، والمساكن الشعبية.
- لمدة عشر سنوات العقارات المخصصة لمواجهة الحالات الطارئة، والكوارث.

أسس التقييم :

- تفرض هذه الضريبة كنسبة من ريع العقار الذي هو بدل إيجاره المقدر من قبل لجان التقييم.
- تتولى تقدير قيمة العقارات وتحديد ريعها لجان بدائية، تؤلف في مراكز المحافظات والمناطق .

- يذاع تاريخ بدء التقدير العام للعقارات في كل منطقة أو قرية قبل ثلاثين يوماً على الأقل.
- يجري تقدير قيمة العقارات، وتحديد ريعها السنوي بالاستناد إلى العوامل المؤدية إلى تحديدها، ومنها ميزات الموقع والمساحة، وأنواع مواد البناء والتقسيمات، وغير ذلك من العوامل .
- تتخذ لجان التقدير قراراتها بأكثرية الأصوات، ويبلغ المكلف بالذات، أو في محل إقامته نتيجة التقدير البدائي.
- يحق للمكلف وللدوائر المالية طلب إعادة النظر في التقدير البدائي خلال ثلاثين يوماً اعتباراً من اليوم التالي لتاريخ تبليغ التقدير .
- تتولى لجنة استئنافية أو أكثر تؤلف في مراكز المحافظات والمناطق البت في الاعتراضات على التقدير البدائي ، وتكون قراراتها قطعية .
- على المعارض أن يتقدم بطلب يبين فيه أوجه اعتراضه، وأن يدفع للخرينة أجور اللجنة الاستئنافية، وتأميناً قدره /٥٠٠/ ليرة سورية .

الأشخاص المكلفون بهذه الضريبة :

أ- في المناطق التي تم فيها التحديد والتحرير، وأثبتت نتائجه في السجل العقاري :

- تطرح الضريبة على المنتفع بالعقار حسب قيود السجل العقاري.
- تطرح الضريبة على المالك الفعلي للعقارات التي يثبت ملكيته لها.
- تطرح الضريبة على واضع اليد على الإنشاءات المقامة على الأملاك العامة .
- ب- في المناطق التي يتم فيها التحديد والتحرير :
- تطرح الضريبة على من يثبت ملكيته للإنشاءات بوثائق تقبل بها الدوائر المالية؛ لغرض تأدية الضريبة حصراً .
- في حال انتقال الملكية للغير يترتب على أحد الطرفين تقديم بيان خطي للدوائر المالية، وتطرح الضريبة على المالك الجديد اعتباراً من أول السنة الميلادية التالية لتاريخ اكتسابه الملكية .
- ت- إذا تعدد المالكون في عقار تطرح الضريبة على مالك الإنشاءات وتبقى ضريبة العرصات على بقية المالكين كل حسب حصته السهمية في حال

خضوع العقار لضريبة العرصات .

يعاد تقدير قيم العقارات في الحالات التالية :

- عند إفراز العقار.
- في حال دمج العقار أو العقارات مع عقارات أخرى.
- تبدل الأوصاف الأساسية للعقار.
- دخول العقار ضمن المخطط التنظيمي المصدق.
- تبدل صفة استعمال العقار.
- بناءً على طلب المؤجر أو المستأجر شريطة أن يكون قد مضى على آخر تقدير مالي لها ثلاث سنوات .

- إذا طرأ تعديل على قيمة العقار أو العقارات في الحي أو القرية أو المدينة بوجه عام، ولسبب ثابت نقص أو زيادة تتجاوز ٢٥٪

تحديد نسب ضريبة ريع العقارات كما يلي :

١٤٪ عن جزء الريع أو الريع السنوية الذي لا يتجاوز ١٧٥٠ ل.س.

١٦٪ عن جزء الريع أو الريع السنوية الذي يتجاوز ١٧٥٠ ل.س وحتى ٢٠٠٠ ل.س.

٢٠٪ عن جزء الريع أو الريع السنوية الذي يتجاوز ٢٠٠٠ ل.س وحتى ٥٠٠٠ ل.س.

٣٠٪ عن جزء الريع أو الريع السنوية الذي يتجاوز ٥٠٠٠ ل.س وحتى ١٠٠٠٠ ل.س.

٤٠٪ عن جزء الريع أو الريع السنوية الذي يتجاوز ١٠٠٠٠ ل.س وحتى ١٥٠٠٠ ل.س.

٥٠٪ عن جزء الريع أو الريع السنوية الذي يتجاوز ١٥٠٠٠ ل.س وحتى ٢٠٠٠٠ ل.س.

٦٠٪ عن جزء الريع أو الريع السنوية الذي يتجاوز ٢٠٠٠٠ ل.س .

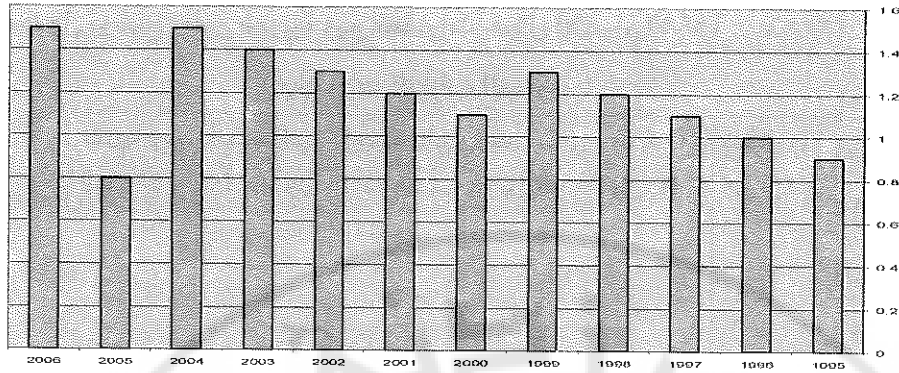
هذا من الناحية التشريعية، أما من الناحية التطبيقية فالملاحظ على موارد هذه الضريبة أنها شبه معدومة، كما أنها تتميز باختلال كبير، وسوء في التقدير، وهي غير منتظمة، مع أن مصدرها من أكثر المصادر دواماً وانتظاماً.

جدول يوضح تطور ضريبة ريع العقارات خلال الأعوام (١٩٩٥ - ٢٠٠٦)

(بمليارات الليرات السورية)

البيان	ضريبة ريع العقارات	الضرائب على الدخل	إجمالي الضرائب والرسوم	إجمالي الإيرادات	نسبة (١) إلى (٢)	نسبة (١) إلى (٣)	نسبة (١) إلى (٤)
(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)	(٨)
١٩٩٥	٠.٩	٧.٢	٤٩.٨	١٦٢	١٢.٥	١.٨	٠.٦
١٩٩٦	١	٣١.٣	٥٧.٤	١٨٨.١	٣.٢	١.٧	٠.٥
١٩٩٧	١.١	٤٣	٦٩.٣	٢١١.١	٢.٦	١.٦	٠.٥
١٩٩٨	١.٢	٤٧.٤	٧٥.٥	٢٣٧.٣	٢.٥	١.٦	٠.٥
١٩٩٩	١.٣	٥٣.٩	٨٢.٧	٢٥٥.٣	٢.٤	١.٦	٠.٥
٢٠٠٠	١.١	٥٩.٤	٨٥.٩	٢٧٥.٤	١.٩	١.٣	٠.٤
٢٠٠١	١.٢	٨٤.٣	١١٥.٩	٣٢٢	١.٤	١	٠.٤
٢٠٠٢	١.٣	١٠٣.٧	١٣٥.٨	٣٥٦.٤	١.٣	١	٠.٤
٢٠٠٣	١.٤	١١٤.٧	١٥١.٦	٤٢٠	١.٢	٠.٩	٠.٣
٢٠٠٤	١.٥	١١٧	١٦١	٤٤٩.٥	١.٣	٠.٩	٠.٣
٢٠٠٥	٠.٨	١٢١.١	١٧٦.٩	٤٦٠	٠.٧	٠.٥	٠.٢
٢٠٠٦	١.٥	١٣٤.١	١٩١.٣	٤٩٥	١.١	٠.٨	٠.٣
ملاحظات	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	%	%	%

المصدر: أرقام من المجموعات الإحصائية للسنوات المذكورة.



حيث كانت تقدر بـ ٠.٩ / مليار ل.س عام ١٩٩٥ / ثم ١.٤ / مليار ل.س عام ٢٠٠٣ / ثم ٠.٨ / مليار ل.س عام ٢٠٠٥ / لترتفع إلى ١.٥ / مليار عام ٢٠٠٦ / ، غير أنها لا تمثل سوى ٠.٨ / % من إجمالي الضرائب والرسوم عام ٢٠٠٦ / و ٠.٥ / % عام ٢٠٠٥ / .

ويرجع ذلك لـ:

- كثرة الإعفاءات الدائمة والمؤقتة ، فقد أعفى المشرع بصورة دائمة بعض الربوع العقارية؛ نظراً لصفة مالكيها ، أو لغايات اجتماعية ، أو زراعية .
- الاعتماد على التخمين المالي التقديري لسنوات قديمة؛ دون وضع اعتبار لمعدلات التضخم ، قد كان هناك اقتراح^١ من أجل حل مشكلة إعادة التقدير هذه ، وضع نظام تثقيل سنوي لربوع العقارات المقدرة ، بحيث يعدل الربيع المقدّر برقم قياسي مساو لمعدل التضخم لذلك العام؛ حتى تبقى الضريبة متناسبة مع ارتفاعات الأسعار الحاصلة بشكل أوتوماتيكي سنوي . ولمعالجة هذا الاقتراح نرى بأنه من الصعب تحديد معدل للتضخم وبالتالي تحديد الرقم القياسي المثقل لقيم العقارات وربوعها إذ أن الزيادات في الأسعار لا تأتي بنسب واحدة ، ولا على جميع العقارات دفعة واحدة؛ لذلك نجد أن نظام إعادة التقدير كل عشر سنوات يعتبر أكثر فعالية ومناسبة لأوضاع بلادنا ، ولكن على أن يطبق ويلتزم به بشكل صحيح .

^١ - السيوفي، فحطان: اقتصاديات المالية العامة، دار طلاس للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، عام ١٩٨٩، ص ٢٥٨.

The background of the page features a large, faint watermark of the Damascus University logo. The logo is circular, with a central yellow lantern-like symbol emitting rays. The text "جامعة دمشق" (Damascus University) is written in Arabic script around the top half of the circle, and "Damascus University" is written in English at the bottom.

المبحث الثاني

الضرائب غير المباشرة وتطبيقها

المطلب الأول

الضرائب غير المباشرة

أولاً - تعريف الضرائب غير المباشرة:

الضرائب غير المباشرة هي تلك التي لا تلجأ فيها الإدارة المالية إلى تقدير المال الموجود لدى الفرد مباشرة، بل تلجأ إلى تقديره عن طريق غير مباشر يتلخص في النظر إلى وقائع وتصرفات معينة باعتبارها دالة على مقدار هذا المال، ومن أمثلتها الضرائب الجمركية التي تفرض على بعض السلع المستوردة عند اجتيازها للدائرة الجمركية، وتضاف إلى ثمن السلعة المستوردة، ويحملها المستهلك عند شرائها، ففي هذه الحالة لا تحدد الإدارة المالية مقدار الدخل الذي يتمتع به المستهلك، أي المال الخاضع للضريبة، لكنها تتخذ من تعرفه الخاص بشراء السلعة قرينة على وجود هذا الدخل، وتفرض عليه بمناسبة استعماله في شراء السلعة أن الدخل الموجود لدى الفرد يتحقق في هذه الحالة بطريقة غير مباشرة.

ثانياً: حسناتها وسيئاتها:

١- حسنات الضرائب غير المباشرة:

إن حسنات الضرائب غير المباشرة هي في الوقت نفسه سيئات الضرائب المباشرة، وأهم هذه الحسنات:

أ- وفرة حصيلتها وسرعة جبايتها:

تؤمن الضرائب غير المباشرة إيرادات وفيرة، حتى لتعتبر عماد النظام الضريبي في الدول المتخلفة اقتصادياً. وتمتاز حصيلتها بسرعة الجباية، تبدأ نظراً لانخفاض دخل الكلف، وعدم وجود آذن، وضريبة ذات كفاءة عالية إلى خزانة الدولة مقدراً قيام الكلف بالموافقة التي تجيز فرض الضريبة قانوناً، وهي بهذه الصفة تخفف ما يصيب النظام الضريبي من جراء التأخير في تحصيل الضرائب المباشرة، فتقسم كل منها الأخرى.

ب- خفة وطأتها:

كما نعلم أن الضرائب غير المباشرة هي ضرائب ظاهرة لأنها غير منظورة، ولا يشعر المكلف بعبئها لأنها تمتاز بإجراءات سهلة، فيدفعها المكلف عندما يستهلك حاجة أو سلعة بضمها إلى سعر هذه السلعة، فعندما يشتري المواطن علبة دخان يدفع في الحقيقة ثمن الدخان مضافاً عليه الضريبة المفروضة على استهلاك الدخان، ويعبر عن هذه الخاصة بالتخدير الضريبي لأن المكلف يدفعها وهو مخدر لا يشعر بما يقتطع منه.

ج - شمولها:

هي شاملة لجميع الأفراد دون تمييز، يدفعها كل من يخضع للواقعة التي ينص عليها القانون، لذلك تحقق الضرائب غير المباشرة مساواة في المعاملة بين المواطنين، وهذا ما يجعلها تحقق مبدأ الشمول الشخصي، مما يؤدي إلى وفرة الحصيلة، وظلم في التكليف.

د - حساسيتها:

تتجاوب حصيلة الضرائب غير المباشرة مع الحالة الاقتصادية، حيث تزداد حصيلتها تلقائياً في أوقات الرخاء، نظراً لازدياد النشاط الإنتاجي والاستهلاكي، وتداول الأموال بين الأفراد، وذلك دون حاجة إلى رفع سعرها، كما يحدث العكس في أوقات الكساد.

٢ - سيئات الضرائب غير المباشرة:

على الرغم من وجود هذه المحاسن، لا بد من ذكر بعض المساوئ لهذا النوع من الضرائب، وأهمها:

أ - كلفة تحصيلها:

تحتاج الضرائب غير المباشرة إلى نفقات كبيرة لما تستلزمه من موظفين يقومون بمراقبة الوقائع والتصرفات، التي تفرض على أساسها الضريبة، والعمل على منع التهرب منها، وتحصيلها لا سيما، وأن مطرحها غير ثابت، ويتكون من نفقات استهلاكية.

ب - عدم عدالتها:

ويؤخذ على الضرائب غير المباشرة أنها غير عادلة، لا تأخذ بعين الاعتبار مقدرة المكلف الضريبية، حيث يكون عبئها أشد على ذوي الدخل المحدود والفقراء أكثر منه على ذوي الدخل الكبير؛ لأن عبئها يزداد بتضاؤل دخل المكلف

فيخضع لضريبة استهلاك المواد الغذائية بنسبة واحدة كل من صاحب الدخل المرتفع والمنخفض على الرغم من الفارق في مقدرتهما الضريبية بل إن استهلاك الفقراء للحاجات الضرورية كالخبز مثلاً أكثر من استهلاك الأغنياء مما يجعل الضرائب غير المباشرة أشد وطأة على ذوي الدخل المحدود وأرى أنه من الممكن مراعاة العدالة بالنسبة للضرائب غير المباشرة إذا أعفيت منها السلع الكمالية والخدمات الضرورية، وأخضعت لها السلع والخدمات وحدها، لكن ونظراً لاعتبارات مالية غالباً تدعو الحاجة لفرض الضرائب حتى على السلع الضرورية؛ لضمان وفرة الحصة.

وأخيراً يتبين من استعراض مزايا وعيوب كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة أنه من العبث القول بصفة مطلقة بأفضلية أحد هذين النوعين على الآخر والواقع أن الأمر مرده في النهاية إلى الأحوال الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في مجتمع معين، وفي وقت معين ففي دولة تتميز بتقارب مستوى الدخل أغلبية الطبقة المتوسطة كما هي الحال في معظم دول أوربة الضريبة يكون من المناسب للآثار الضرائب غير المباشرة؛ لأنها عبئاً يكاد متساوياً على جميع المواطنين والعكس فإنه في دولة تتركز فيها الثروات والدخول في أيدي قليلة كما في الولايات المتحدة وإنكلترا إلى حد ما، وفي الدول النامية تكون الضرائب المباشرة هي الأنسب؛ حيث يمكن تدرجها بحسب درجة يسار الممولين.

القول بصفة عامة ومن الناحية النظرية إنه من المستحسن الأخذ بكلا النوعين إن مزايا الضرائب المباشرة؛ لتصحيح عيوب الضرائب غير المباشرة، والعكس صحيح من أجل ضمان إيرادات وافرة من جهة، وعدالة ضريبية من جهة أخرى.

المطلب الثاني

الجانب التطبيقي للضرائب غير المباشرة

أولاً: الضريبة على الإنفاق.

ثانياً: الضريبة على الإنتاج الزراعي.

الضرائب غير المباشرة:

أولاً - الضرائب على الإنفاق:

تنقسم الضرائب على الإنفاق على نوعين:

أ - الضريبة العامة التي تسري على كافة السلع والخدمات بصفة عامة.

ب - الضرائب النوعية التي تسري على بعض السلع دون غيرها.

وتزداد أهمية النوع الأول من الضرائب على الإنفاق رغم حداثة في فرنسا سنة بعد أخرى، إذ يبلغ نصيبها ما يقرب من ٣٦٪ من مجموع الموارد الضريبية، في الوقت الذي لا يتعدى نصيب الضرائب النوعية ٣١٪ من مجموع هذه الموارد. وقد أطلق على الضريبة العامة على الإنفاق منذ نشأتها عام ١٩٢٠ اسم الضريبة على رقم الأعمال، ثم انقسمت هذه الضريبة بمقتضى الإصلاح الضريبي لعام ١٩٥٤ - ١٩٥٥ إلى ضريبتين: الضريبة على القيمة المضافة، والضريبة على تقديم الخدمات، بحيث تتناول الأولى إنتاج السلع، والثانية تقديم الخدمات، وذلك بجانب ضريبة محلية على تجارة التجزئة. وقد تم إدماج الضريبتين، وصدر القانون رقم ١٠ لسنة ١٩٦٦ الذي جعل نطاق الضريبة على القيمة المضافة يمتد ابتداء من أول يناير عام ١٩٦٨ إلى جميع أنشطة الإنتاج، والخدمات، والاتجار.

ثانياً - الضريبة على القيمة المضافة:

تسري الضريبة على القيمة المضافة على كل من:

- ١ - المنتجين بصفة عامة من الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين؛ الذين يزاولون إحدى عمليات الصنع، أو الاتجار فيها.
- ٢ - المستوردين، أما المصدرون فيعفون من الضريبة تطبيقاً للمبدأ؛ الذي يقصر سريان الضرائب في الدولة المستهلكة للصنع.
- ٣ - مقاولي وسماسرة الأعمال العقارية.
- ٤ - تجار المشروبات الروحية، والمحلات ذات الفروع المتعددة.
- ٥ - بائعي الخدمات، وبائعي التحف، والمجموعات الفنية، ووكلاء الأعمال.
- ٦ - منتجي الخدمات المختلفة كالخدمات الفندقية، والاجتماعية، وخدمات النقل.

تحديد وعاء الضريبة:

تسري الضريبة على جميع أوجه النشاط الصناعية والتجارية والمتعلقة بتقديم الخدمات التي تتم في فرنسا، والتي يزاولها أشخاص على سبيل الاعتياد أو بصفة عارضة. وقد كانت تسري قبل عام ١٩٥٤ على قيمة الأدوات والمواد المستعملة في الإنتاج، والتي تنتجها المنشأة نفسها، وذلك لتحقيق المساواة بينها وبين المنشآت الأخرى؛ التي تقوم بشراء مثل هذه الأدوات والمواد من الغير، فأعفيت جميع الأدوات والمواد المستعملة في الإنتاج كلية من الضريبة على القيمة المضافة، بحيث يكون للمنشأة حق استرداد قيمة الضريبة التي دفعتها عند شراء هذه السلع الوسيطة. ويتم تقدير وعاء الضريبة بطريقة فعلية على أساس العناصر الحقيقية. فقد أجاز الشارع الضريبي مثلاً تقدير الأرباح التجارية والصناعية جزافاً بالنسبة للأفراد؛ الذين لا

تتجاوز قيمة مبيعاتهم السنوية عن ٤٠٠ ألف فرنك، أو لا يتجاوز رقم نشاطهم السنوي عن ١٠٠ ألف فرنك بالنسبة لتقديم الخدمات - ويقدر وعاء الضريبة على أساس العناصر الحقيقية في حالة توافر الدفاتر المنتظمة المدعمة بالمستندات، فتحسب قيمة الضريبة في هذه الحالة على رقم المبيعات. وحقيقة الأمر أن هذه الضريبة لا تفرض على القيمة المضافة في كل من مراحل الإنتاج في كل مرحلة بعد خصم قيمة الضريبة المدفوعة في المراحل السابقة. وهكذا يقوم الممولون في كل مرحلة باحتساب قيمة هذه الضريبة على إجمالي سعر البيع، ودفع المستحق من الضريبة بعد خصم قيمة ما دفع منها في المراحل السابقة.

أسعار الضريبة:

تختلف أسعار الضريبة باختلاف أنواع الإنتاج والخدمات؛ إذ تبلغ أسعارها ٧٪ بالنسبة للمنتجات الغذائية والسلع شائعة الاستهلاك والخدمات الفندقية وخدمات المطاعم، بينما تصل أسعارها إلى ٢٥٪ بالنسبة للسلع الكمالية كالفراء والمجوهرات والروائح والسيارات والسينما والتبغ، بحيث تعتبر هذه الضريبة والحال كذلك من بين أدوات التوجيه الاقتصادي والاجتماعي، فضلاً عن تحقيقها لقدر من العدالة الاجتماعية؛ لما تنطوي عليه من تمييز بين السلع المختلفة في مجال المعاملة الضريبية.

ونظراً لاعتبار الضريبة على القيمة المضافة أحد عناصر الثمن، فإنه يتعين التمييز بين سعرها الاسمي الذي ينص عليه القانون وسعرها الحقيقي، وذلك على الوجه التالي:

$$\text{السعر الحقيقي} = \text{السعر الاسمي} \times 100 / 100 - \text{السعر الاسمي}$$

بذلك يصل السعر الاسمي للضريبة البالغ قدره ٢٠٪ إلى سعر حقيقي قدره ٢٥٪ وذلك طبقاً للقاعدة المتقدمة:

$$\text{السعر الحقيقي} = \frac{100 \times 20}{25} = 80\%$$

$$100 - 20$$

تحصيل الضريبة:

يتم تحصيل الضريبة على القيمة المضافة شهرياً، أو كل ثلاثة شهور وفق أساس معين، على أن تستنزل قيمة الضريبة المخصومة حسب أحكام الضريبة عن شهر معين من قيمة الضريبة المستحقة عن الشهر التالي، بحيث تتم تسوية الضريبة في نهاية كل سنة.

ثالثاً: ضريبة الإنتاج الزراعي:

١: مطرح الضريبة:

تطرح الضريبة على الحاصلات الزراعية الرئيسية المنتجة في سورية، وذلك إما:

أ - عند دخولها إلى مؤسسات التحويل، أو عند تصديرها، وتفرض على القطن والرز والشمندر السكري وبزور المعدة لاستخراج الزيوت النباتية (باستثناء السمسم) والتبغ والتبّاك.

ب - أو عند تصديرها: وتفرض بصورة خاصة على الحبوب على اختلاف أنواعها والزيتون والقطن والبصل والثوم والفواكه وغيرها من المحاصيل الأساسية بحالتها الأصلية، أو بعد التحويل، شريطة أن لا يكون قد دفعت الضريبة ذاتها عند التحويل.

٢: الإعفاءات من الضريبة

تعفى من الضريبة:

- أ - النماذج والكميات التي نقلها المسافرون لحاجاتهم الشخصية، في حدود الأنظمة الجمركية، أو بقرار صادر عن وزير المالية.
- ب - الحبوب المستهلكة في سورية التي تم تحويلها.
- ج - جميع الحاصلات الزراعية التي تستهلك قبل تحويلها، ولو كانت خاضعة للضريبة عند التحول أو التصدير. وعلى هذا الأساس فإن القطن والزيتون والبصل والفواكه وغيرها من المحاصيل الزراعية المستهلكة قبل تحويلها ؛ تعتبر معفاة من الضريبة.

٣: معدل الضريبة:

يحدد معدل الضريبة بنسبة ٩٪ من أسعار الحاصلات الوسطية، كما تحددها لجان مختصة في المحافظات باستثناء الخضراوات والفواكه والزيت والزيتون ومشتقاتها فإن الضريبة تستوفي عنها بمعدل ١٢٪. وقد رفع المعدل المترتب على هذه المحاصيل باعتبارها تستهلك في الدرجة الأولى داخل البلاد.

٤: جباية الضريبة:

تستوفي الضريبة عن الحاصلات الخاضعة لها:

- ١ - عند تصديرها: وذلك من قبل الدوائر الجمركية لحساب ووزارة المالية بالاستناد إلى تصريح المكلف، علاوة على بيان التصدير الجمركي. ولا ترد الضريبة المستوفاة إلى صاحبها لأي سبب كان إلا في حال عدم التصدير.
- ٢ - عند دخولها إلى مؤسسات التحويل، وذلك من قبل الدوائر المالية.

وقد رتب المشرع أحكاماً معينة لمراقبة المؤسسات التحويلية والحيولة دون تهريب المحاصيل الزراعية من الضريبة، وحدد لذلك العقوبات وطرق المراجعة، وتسوية المخالفات أمام لجنة بدائية تسمى لجنة التحكيم. وتؤلف هذه اللجنة في مركز كل منطقة ومحافظة. وللدوائر المالية وللمخالف الذي ردت اللجنة التحكيمية اعتراضية، أو طلبه للتسوية طلب إعادة النظر أمام لجنة استئنافية مركزية تسمى لجنة إعادة النظر. ويكون قرار هذه اللجنة قطعياً، وغير قابل لأي طريق من طرق المراجعة.

رابعاً : رسم الإنفاق الاستهلاكي:

الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٦١ لعام ٢٠٠٤ المعدل بالمرسوم ٤١ لعام ٢٠٠٥

- رسم الإنفاق الاستهلاكي:

فرض أول مرة بالقانون رقم ١٨/ لعام ١٩٨٧/ وكان يعد آنذاك نقلة نوعية في التشريع الضريبي السوري ، وقد صدر كمحاولة لسد بعض نقاط الضعف في مطارح الضريبة والرسوم على الإنفاق ، وقد واجه هذا القانون بعض الصعوبات خلال التطبيق لعدم تقيد الخاضعين له بمسك القيود المحاسبية، والبيع بدون فواتير، ونقص الوعي الضريبي، ووجود تهرب ضريبي كبير ، بالإضافة إلى أن تأثيره كان كبيراً على ذوي الدخل المحدود؛ لأن الكثير من السلع التي شملها لا يمكن وصفها بالكمالية ، وقد تم إلغاء قانون رسم الإنفاق الاستهلاكي بالمرسوم التشريعي رقم ٦١/ لعام ٢٠٠٤/ المطبق حالياً ، وذلك تماشياً مع التطوير المطلوب إحداثه في النظام الضريبي السوري ، وتحول من رسم الرفاهية إلى رسم الإنفاق الاستهلاكي لتتوسع دائرة هذا الرسم وتشمل سلع ذات أهمية بالنسبة للمواطنين ذوي الدخل المحدود، دون مراعاة وضعهم المادي حسب مبدأ العدالة في التكاليف الضريبي . ويصبح هذا الرسم واجب الأداء عند وقوع عملية البيع، أو تقديم الخدمة الخاضعة للرسم، وكيفما تمت العملية نقداً، أو لأجل، أو للاستهلاك الشخصي ،

ويبوب في الموازنة باسم رسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي ضمن الضرائب المباشرة دون أي مبرر علمي ، إلا أنه من الضرائب غير المباشرة .

- يفرض رسم على الإنفاق الاستهلاكي، يتناول كما جاء في المادة ١/ من المرسوم التشريعي رقم ٦١/ لعام ٢٠٠٤/ البنود المبينة في الجدولين التاليين رقم (٢/١٢) و (٢/١٣) كمايلي :

(مهن الخدمات)

نسبة الرسم المئوية	نوع الخدمات
١٠٪	١ - خدمات البيت والطعام والمشروبات والحفلات وركن الألعاب الكهربائية والخدمات المأجورة الأخرى في الفنادق والأندية والمطاعم من الدرجات الدولية والممتازة والأولى والثانية حسب تصنيف وزارة السياحة
٣٠٪	٢ - خدمات الملاهي من جميع الدرجات
٣٪	٣ - تذاكر السفر بالطائرة إلى خارج أراضي سورية
١٠٪	٤ - خدمات مدن الألعاب الكهربائية

المصدر: المرسوم التشريعي رقم ٦١/ ، تاريخ ٢٠٠٤/٩/١٦

(مهن المبيعات)

نوع المواد	نسبة الرسم المنوية
١ - شراء السيارات السياحية الخاصة بمختلف أنواعها ^١	%١٥
٢ - أ - الحلي الذهبية الخالصة	%١٠
أ- الحلي الذهبية الأخرى والمجوهرات وأجزاؤها على مختلف أنواعها ذهب مرصع ، لؤلؤ ، أحجار ثمينة ، ألماس.....	%١٥
٣ - الأجهزة الكهربائية الآتية : أجهزة الفيديو ، أجهزة تسخين المياه الكهربائية ، المدافئ الكهربائية ، وحدات تكييف الهواء وتعديل الحرارة والرطوبة الكهربائية ، مكيفات	%١٥
٤ - السجاد المستورد	%١٥
٥ - مصنوعات الكريستال بما فيها الثريات	%١٥
٦ - أجهزة عرض الصور المتحركة وأجهزة العرض السينمائية ، وآلات التصوير التي تزيد قيمتها على ألف ليرة سورية	%١٥

^١ عدل هذا البند بموجب أحكام المادة ٥/ من المرسوم التشريعي رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٥/ بحيث أصبح الرسم كالتالي :

أ - السيارات السياحية الخاصة (عدا الحكومية) التي لا تزيد سعة أسطوانتها على ١٦٠٠/سم مكعب تخضع لرسم إنفاق استهلاكي مقداره ٣٠%/

ب - السيارات السياحية الخاصة (عدا الحكومية) التي تزيد سعة أسطوانتها على ١٦٠٠/سم مكعب تخضع لرسم إنفاق استهلاكي مقداره ٤٠%/

٧ - الساعات المصنوعة من الذهب أو الفضة أو المعادن الثمينة والبلاتين	%١٥
٨ - أسلحة الصيد والرماية	%١٥
٩ - أدوات المائدة المصنوعة من الذهب أو الفضة أو المعادن الثمينة	%٢٠
١٠ - المشروبات الكحولية المنتجة محلياً أو المستوردة	%٣٥
١١ - الرخام والمرمر الخالص والفرانيت	%١٥
١٢ - المشروبات الغازية	%١٠
١٣ - الشاي	%٢
١٤ - أ - الزيوت النباتية	%٣٣ ^١
ب - السمون الحيوانية	%١٥
١٥ - البين بمختلف أنواعه	%٥
١٦ - روح البين نسكافه	%٥
١٧ - المنة بمختلف أنواعها	%٢
١٨ - البهارات والتوابل	%١٠
١٩ - الفطر	%١٠
٢٠ - الأفلام الخاصة بالتصوير الفوتوغرافي	%١٥
٢١ - مستحضرات التجميل	%١٥
٢٢ - الشوكولا	%٥
٢٣ - عجينة ومسحوق الكاكاو	%٥
٢٤ - أجهزة التلفاز وآلات التسجيل الصوتي	%١٠

^١ عدلت النسبة من ٣٣٪ إلى نسبة ١٥٪ بموجب المادة ٤/ من المرسوم التشريعي رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٥/

٢٥ - الأجهزة اللاسلكية اللاقطة المرسله وقطعها	٢٠٪
٢٦ - الأسمنت بأنواعه المختلفة	١٤٠٠ ل.س عن كل طن
٢٧ - السكر بأنواعه المختلفة	٤٪
٢٨ - الملح بأنواعه المختلفة	٥٪
٢٩ - الموز	٥٪
٣٠ - عصائر الفواكه	٥٪
٣١ - جميع المواد المستوردة عدا المواد الأولية اللازمة للصناعة	١,٥٪
٣٢ - ١ - لفائف تبغ سيجار (المحلي والمستورد) ب - لفائف تبغ سجائر (المحلي والمستورد) ج - تبغ التدخين د - تبغ التدخين وإن احتوى على إيدال تبغ (المحلي والمستورد)	١٥٪ ١٥٪ ١٥٪ ١٥٪

المصدر: المرسوم التشريعي رقم ٦١/ ، تاريخ ٢٠٠٤/٩/١٦

- يترتب على كل بائع أو مستثمر :

- أن يقدم بياناً إلى الدوائر المالية يشعر بممارسة العمل، وذلك خلال ثلاثين يوماً من بدء الممارسة .
- أن يحرر فاتورة أو عقد لكل عملية من المبيعات ، أو الخدمات المؤداة، وقيمتها الخاضعة لأحكام هذا المرسوم التشريعي رقم ٦١/ لعام ٢٠٠٤/ وأن يضيف النسب السابقة إلى الفاتورة لتدخل ضمن القيمة .
- أن يمسك السجلات والقيود اللازمة التي تظهر موجودات وحركة البضاعة المتداولة والخدمات المؤداة في محله ، أو منشأته ، أو في مكان ممارسته العمل، وأن يبرز العقود المنظمة عند الاقتضاء .

^١ تم إضافة هذا البند بموجب المادة ٣/ من المرسوم التشريعي رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٥/

• أن يقدم إلى الدوائر المالية التي يقع فيها محله ، أو منشأته ، أو يمارس العمل فيها خلال عشرة الأيام الأولى من الشهر التالي بياناً يدون فيه مبيعاته ، أو بدل الخدمات المؤداة في الشهر السابق ، وعليه أن يدفع إلى الدوائر المذكورة الرسوم المستحقة فور تقديم البيان المذكور ، وإلا ترتب عليه غرامات مالية إما (٢٥٠٠)^١ ليرة سورية أو (١٠٪) من قيمة الفاتورة أو العقد غير المنظم أيهما أكثر ، أو عقوبات أخرى مثل (١٪) من الرسوم عن كل يوم تأخير على أن لا تتجاوز الغرامة مثلي الرسم .

- يحق لوزير المالية وبقرار منه إغلاق المحل أو المنشأة لمدة تتراوح بين سبعة أيام وثلاثة أشهر، إذا تبين أن ظرف المخالفة الواقعة تنطوي على التهرب من الرسم، وذلك بعد أن يصبح ضبط المخالفة مبرماً^٢ .

- يتم تقدير قيمة المبيعات أو الخدمات من قبل لجنة يرأسها مدير المالية ، وتضم في عضويتها مدير الاقتصاد والتجارة أو مدير السياحة في المحافظة التي يقع المحل ، أو المنشأة ، أو جرت ممارسة العمل فيها ، وممثل عن الجمعية الحرفية المختصة يسميه رئيس اتحاد الحرفيين بالمحافظة ، ويكون قرارها مبرماً غير قابل للطعن . هذا من الناحية التشريعية أما من الناحية التطبيقية فإننا نلاحظ أن مساهمة هذا الرسم بقيت ضئيلة حيث قدرت عام /١٩٩٥/ نسبة ٢٪/ أما عام /٢٠٠٥/ فقد وصلت النسبة إلى ٧,٣٪/ من إجمالي الضرائب والرسوم نتيجة المرسوم التشريعي الجديد ، والتعديلات التي جاء بها ، والذي أضاف مطارح جديدة لرسم الإنفاق

^١ هذه الغرامة وأصبحت (٥٠٠٠) ليرة سورية ، وذلك بموجب أحكام المادة /٢١/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام

/٢٠٠٦/

^٢ عدلت بموجب أحكام المادة /٢٢/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام /٢٠٠٦/ وأصبحت كما يلي :

أ- يحق لوزير المالية وبقرار منه إغلاق المنشأة الملزمة باستيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي لمدة لا تتجاوز عشرة أيام بناء على تقرير معطى من مديرية الاستعلام الضريبي .

ب- يحق لوزير المالية بقرار منه استبدال عقوبة إغلاق المنشأة بغرامة مالية مقدارها /١٠٠٠٠/ وحتى /٥٠٠٠٠/ ليرة سورية عن كل يوم إغلاق إذا تقدم مستمر المنشأة بطلب ذلك .

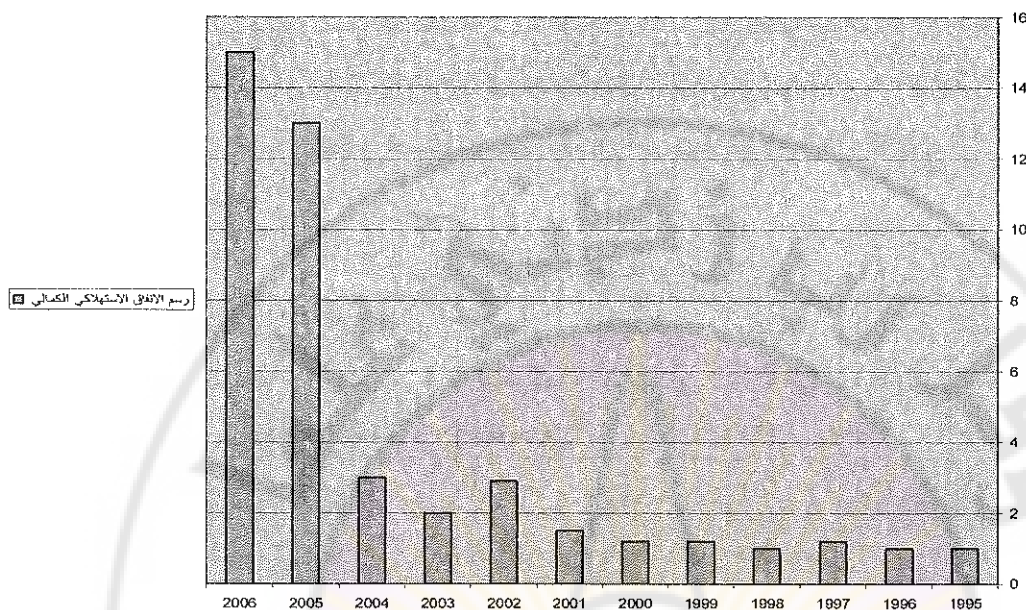
الاستهلاكي الكمالي ، إلا أنها تبقى ضئيلة ، ولا تلعب دورها الحقيقي المالي (جباية موارد إضافية) أو الاقتصادي الاجتماعي (توجيه الاستهلاك) .
والجدول التالي يبين تطور حصيلة رسم الإنفاق الاستهلاكي ونسبته إلى إجمالي الضرائب والرسوم وإجمالي الإيرادات العامة خلال الأعوام (١٩٩٥ - ٢٠٠٦) .
الجدول التالي يوضح تطور حصيلة رسم الإنفاق الاستهلاكي خلال الأعوام (١٩٩٥ - ٢٠٠٦)

(بمليارات الليرات السورية)

البيان	قيمة الرسم	الضرائب على الإنفاق	إجمالي الضرائب والرسوم	إجمالي الإيرادات	نسبة (١) إلى (٢)	نسبة (١) إلى (٣)	نسبة (١) إلى (٤)
(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)	(٨)
١٩٩٥	١	٤٠,٦	٤٩,٨	١٦٢	٢,٥	٢	٠,٦
١٩٩٦	١	٢٣,٦	٥٧,٤	١٨٨,١	٤,٢	١,٧	٠,٥
١٩٩٧	١,٢	٢٣,٨	٦٩,٣	٢١١,١	٥	١,٧	٠,٦
١٩٩٨	١	٢٥,٤	٧٥,٥	٢٣٧,٣	٣,٩	١,٣	٠,٤
١٩٩٩	١,٢	٢٦,٢	٨٢,٧	٢٥٥,٣	٤,٦	١,٥	٠,٥
٢٠٠٠	١,٢	٢٣,٨	٨٥,٩	٢٧٥,٤	٥	١,٤	٠,٤
٢٠٠١	١,٥	٢٨,٢	١١٥,٩	٣٢٢	٥,٣	١,٣	٠,٥
٢٠٠٢	٢,٩	٢٨,٣	١٣٥,٨	٣٥٦,٤	١٠,٢	٢,١	٠,٨
٢٠٠٣	٢	٣٢,٧	١٥١,٦	٤٢٠	٦,١	١,٣	٠,٥
٢٠٠٤	٣	٣٩,٦	١٦١	٤٤٩,٥	٧,٦	١,٩	٠,٧
٢٠٠٥	١٣	٥٠,٣	١٧٦,٩	٤٦٠	٢٥,٨	٧,٣	٢,٨
٢٠٠٦	١٥	٤٩,٣	١٩١,٣	٤٩٥	٣٠,٤	٧,٨	٣

ملاحظات	تقديري	تقديري	تقديري	%	%	%

المصدر: أرقام من المجموعات الإحصائية للسنوات المذكورة .



لكن إذا نظرنا إلى النتائج الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لهذه السياسات المالية الجبائية لوزارة المالية؛ من خلال رسم الإنفاق الاستهلاكي نجد مجموعة من السلبيات، تتمثل في :

- السلع المفروض عليها هذا الرسم ليست كمالية فحسب، وإنما أساسية للمواطن مثل السكر، الشاي ، الزيوت ، الملح
- فرض رسم على التبغ بمعدل ١٥٪ وتعد هذه السلعة غير مرنة في السوق، وهذا ليس الطريق الأمثل لمحاربة التدخين .
- لا مبرر من إخضاع المنشآت السياحية والمطاعم من الدرجة الثانية لهذا الرسم؛ لأنها تعتبر المنتفص الوحيد لأصحاب الدخل المحدود .

- إذا سلمنا بفرض الرسم على هذه المنشآت والمطاعم؛ فإن عدم وجود نظام للفواتير صادرة عنها يؤدي إلى استحالة تطبيق الرسم بشكله الصحيح، وبالتالي توريده لجيوب أصحاب هذه المنشآت بدلاً من توريده للخزانة العامة .
- في المطاعم الشعبية من الصعب وضع ضوابط وإجراءات كفيلة بمراقبة تحصيل هذا الرسم؛ لكثرتها، وانتشارها في أماكن متباعدة .
- عند تقديم بعض المواد من قبل المنشآت السياحية يجعلها تخضع مرة أخرى للرسم من خلال الفواتير الصادرة عن تلك المنشآت؛ مما يؤدي إلى وجود ما يسمى بالازدواج الضريبي لبعض السلع المستوردة وكذلك الحال بالنسبة للسيارات فهم، يأخذون سعر السيارة ويضيفون عليها مبلغ الجمارك المدفوع عليها، ثم يضعون رسم الإنفاق الاستهلاكي على أساسه أي ضريبة على ضريبة .
- جاءت المراسيم وتعديلاتها لأصحاب الدخل غير المحدود؛ دون مراعاة لأصحاب الدخل المحدود
- تم تعديل البند في الموازنة العامة للدولة من رسم الإنفاق الكمالي إلى رسم الإنفاق الاستهلاكي؛ ليكون شاملاً لجميع الشرائح في المجتمع، دون مراعاة مبدأ العدالة في التكلفة .
- إبقاء المرسوم على بعض السلع التي تعتبر كمالية بالفعل دون تغيير نسبته مثل السجاد المستورد ، أسلحة الصيد والرمية .
- يعتبر لجوء الدولة إلى ضرائب على الاستهلاك - حسب آراء الاقتصاديين - أقل عدالة وديمقراطية من الضرائب التي توضع على الدخل فالضرائب على الاستهلاك بشكل عام تكون ثقيلة على أصحاب الدخل المحدود، ولا تعتمد التصاعدية حسب القدرة التكلفة للمكلف؛ فهي تصيب الجميع بنسبة واحدة .
- أدى رسم الإنفاق الاستهلاكي إلى ارتفاع الأسعار، وبشكل كبير .
- يحرك السوق السوداء .

- يشجع الادخار، فكل نظريات الضرائب على الاستهلاك ودعاتها يشيرون الى أن الضريبة على الدخل، والتي تعتبر أكثر عدالة تكون على حساب الادخار، أما الضريبة على الاستهلاك فهي تشجع على الادخار، وتحد من الاستهلاك .

- عدل المرسوم ٦١ بعد صدوره بسبعة أشهر هذا، وقد عدل هذا القانون مرتين فهل درس هذا القانون قبل إصداره من الناحية العملية والتطبيقية، أم أنه أحدث تشوهات اقتصادية واجتماعية أثناء التطبيق، وأدى لإرباكات لموظفي المالية والمكلفين على حد سواء .

- عندما تقاعست وزارة المالية عن القيام بأي عمل جدي على صعيد الضرائب على الدخل اختارت الحل السهل، وهو فرض ضريبة إنفاق استهلاكي، فتخلت عن وضع نظام ضرائب على الدخل عادل ومنتج، ولم تقم على هذا الصعيد سوى بتخفيف المعدلات المفروضة على الدخل، لكنها لم تستطيع من خلال هذا التخفيض تطبيق ضريبة جامعة شاملة على الإيراد العام، أو على مختلف فروع الدخل، حيث لا زال التهرب الضريبي في هذا المجال لا حدود له .

خامساً : رسوم السيارات:

تعتبر هذه الرسوم ضريبة سنوية دورية على رأس المال، توجه حصيلتها لإعادة تهيئة الطرق، لذلك فالخدمة المقابلة لهذا الرسم غير واضحة لكل شخص، ومنه يطلق عليها ضريبة أفضل من كلمة رسم .

فرضت هذه الرسوم وفق أحكام المرسوم التشريعي رقم /١١٧/ لعام /١٩٦١/، وتعتبر هذه الرسوم من أكثر الضرائب والرسوم جدوى، وأوفرها حيلة حيث شكلت نسبتها إلى ضرائب رأس المال والثروة في عام /١٩٩٥/ نسبة /٦٠٪/ وتزايد نسبتها حيث وصلت عام /٢٠٠٥/ إلى /٨١.٨٪/ وهذا راجع لـ :

- يمكن حصرها ضمن سجلات واضحة يسهل معها تحديد المكلف بها، وإرغامه على أدائها، ومعاقبة المتهربين منها .

- كما أنها تتزايد سنوياً حيث انتقلت من /١.٢/ مليار ل.س عام /١٩٩٥/ إلى /٦/ مليار ل.س عام /٢٠٠٦/ وهذا نتيجة عدم إمكانية تهريب المكلفين منها، وانخفاض حصيلة الضرائب الأخرى من جهة أخرى .



سادساً: ضريبة المواشي :

فرضت هذه الضريبة وفق القانون رقم /٧٩٤/ لعام /١٩٢٨/ ، وتعتبر من أقدم الضرائب المفروضة على الثروة في القطر . أسلوبها بدائي تعتمد على عد المواشي في المراعي، وهذا ما يؤدي إلى انخفاض الدقة ، وارتفاع التكاليف الخاصة بجبايتها ونفقات تنقلاتها ، وهذا يتعارض مع مبدأ الضريبة أن يكون الإيراد الناتج عنها أكبر من تكاليف جبايتها حيث ، لم تتجاوز حصيلتها خلال الفترة /١٩٩٥-٢٠٠٦/ مقدار /٢٠٠/ مليون ل.س ، وكان ذلك عام /٢٠٠٦/

وهذا ما يخول لنا الحكم بأنها ضريبة غير مجدية ، يطالب بالغائها أو بفرضها بشكل آخر ، كأن تفرض عند ذبح الرأس ، وليس على تربيتها مما يشجع الإنتاج ، ويوجه الاستهلاك خاصة وأن الاستهلاك في سورية للحوم الماشية يتبع العادات والتقاليد وليس الحاجة مما يؤدي لارتفاع حصيلتها ، ولكن في حدود المعقول حتى لا يؤدي ذلك إلى ضبط استهلاك ، اللحوم واختفاء العادات والتقاليد ١ .

سابعاً: رسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات :

أحدثت هذه الضريبة بموجب المرسوم التشريعي رقم /١٠١/ لعام /١٩٥٢/ فهو يتناول جميع الأملاك والثروات المنقولة والغير المنقولة ، التي تؤول للغير بطريق الإرث أو الوصية أو الهبة أو بأي طريق آخر شرط أن يكون بلا عوض . من خلال الجدول السابق رقم (٢/٩) تظهر هذه الضريبة بأنها غير مستقرة ، وهذا يعود إلى أنها غير دورية أولاً بالإضافة إلى :

بما أن هذه الأموال متأتية بدون عوض أو جهد فالمكلف يدفعها دون أن يشعر بها وعلى أساس هذا المبدأ عمدت الإدارة الضريبية لفرض معدلات غير منطقية حيث تتراوح ما بين (٤ - ٩٦٪) في الأموال المنقلة بالإرث وبين (٥ - ١٠٠٪) إلى الأموال المنقلة بالوصايا وبذلك نكون أمام حالة مصادرة أموال لا علاقة لها بالضرائب كيفما كان نوعها^٢ . هذا ما أدى إلى التهرب سواء بالوسائل المشروعة أو غير المشروعة وبدلاً من ازدياد حصيلتها كانت النتيجة ضآلتها ، حيث أعلى قيمة محققة

^١ - سمية لوكرز ، ص ١٤

^٢ - الحلاق، محمد - الحردان، عبد الهادي، الحردان، المرجع السابق، ص ٢٦٠

كانت سنة ٢٠٠٢ / ب / ٠,٧ / مليار ل.س في حين لم تسجل سنة ٢٠٠٥ / ولا ليرة سورية .

كما أن إلغاء المرسوم التشريعي رقم / ٥٦ / لعام / ٢٠٠٤ / " ضريبة التركات " كان سبباً في انخفاض الحصيلة ؛ لذلك كان يجب إعادة العمل به لكن بمعدلات تصاعدية وشرائح معدلة ، حيث يمكن إصدار تشريع يجعل كل ثروة تقل عن عشرة ملايين ليرة لا تدفع ضريبة ، وما يزيد عن هذا الرقم يدفع ضريبة ، فنكون قد حققنا نوعاً من العدالة ، خاصة وأن هذه الضريبة معمول بها عالمياً ، وهي عادلة إذا أحسن تطبيقها من ناحية جبايتها ، وتقليل تكاليف ذلك .



ثامناً: رسم الفراغ والانتقال والتسجيل العقاري :

فرض هذا الرسم بالقانون رقم /٤٢٩/ لعم /١٩٤٨/ وهو من الضرائب غير الدورية على رأس المال، ويفرض بمعدلات متفاوتة حسب طبيعة العقار وقيمة العقار، ويستوفى عند تسجيل العقود ونقلها، ولذلك يصعب التهرب من هذا الرسم، وهذا الرسم يحتل المرتبة الثانية من الحصيلة من إجمالي الضرائب على رأس المال والثروة، حيث بلغت نسبتها من إجمالي الضرائب على رأس المال والثروة /٢٥٪/ عام /١٩٩٥/ ولكن هذه الضريبة تعتبر قليلة الحصيلة، حيث بلغت /١.٥/ مليار ل.س عام /٢٠٠٦/ وهي قيمة متدنية جداً، وبالتالي لا بد من إعادة النظر في هذه الضريبة لزيادة حصيلتها، واستخدامها في الحد من ارتفاع أسعار العقارات دون مبرر.

- من خلال الجدول السابق ككل يمكن القول إن الضرائب على رأس المال والثروة لا تساهم بشكل فعال في رفع حصيلة الإيرادات الضريبية بصفة خاصة، والإيرادات الإجمالية بصفة عامة، وهذا راجع لتخلف أساليب التقدير وقدم التشريعات الضريبية، مما يؤدي إلى سهولة في التهرب الضريبي، حيث أكبر نسبة سجلت هي /٤.٤٪/ من إجمالي الضرائب والرسوم عام /١٩٩٦/ و /١.٦٪/ من إجمالي الإيرادات خلال عام /٢٠٠٦/.

تاسعاً: الرسوم الجمركية :

أ - تعريف الرسوم الجمركية :

الرسوم الجمركية فريضة تجبى عند اجتياز السلع لحدود الدولة، سواء كانت عند الاستيراد أم عند التصدير. وقد ذهب معظم التشريعات إلى إطلاق اسم الرسوم الجمركية على هذا النوع من الضرائب؛ إلا أن هذه التسمية غير دقيقة نظراً؛ لأن الرسم عبارة عن مبلغ من المال يدفعه المنتفع بخدمة معينة تقدمها له الدولة مقابل هذا المبلغ، في حين أن الضريبة تفرض جبراً من قبل الدولة على المكلفين؛ بصرف النظر عن المنافع التي تعود عليهم من الخدمات العامة^١.

^١ - الفرعان، محمد فادي، النظام الضريبي في سورية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، ١٩٩٦.

ولقد عمد المشرع إلى لفظ الرسوم الجمركية بدل الضرائب الجمركية في القرار رقم /١٣٧/ لعام /١٩٣٥/ المعروف بقانون الجمارك السوري .

ويعد القانون رقم /٩/ عام /١٩٧٥/ القانون الأساسي للجمارك في سورية لأنه نظم الرسوم، وأنواع البضائع، وطرق فرض الرسوم وتحصيلها، وغير ذلك، وقد هدف هذا القانون لتحقيق مطلبين أساسيين :

الأول : زيادة حصيلة الرسوم الجمركية، ورفد الخزينة العامة بالموارد اللازمة .

الثاني : حماية الصناعة الوطنية الناشئة^{٩١} .

- في الحقيقة على الرغم من التعديلات العديدة التي طرأت على هذا القانون إلا أن السياسات والممارسات الجمركية لم تتغير حيث بقيت تحافظ على الهدف الذي وضع من أجله القانون القديم رغم التطورات الكبيرة التي طرأت على هيكل التجارة الدولية في العالم، والتي أصبحت تقتضي سياسة جديدة وأنظمة حديثة تستجيب لهذه التطورات . وطبعاً هذا أدى إلى تخلف القوانين النازمة للرسوم الجمركية، وعدم فاعليتها، ومواكبتها للمستجدات الدولية على الصعيد الجمركي، وبالتالي حال دون تفعيلها كأداة من أدوات السياسة المالية المؤثرة في توجيه النشاط الاقتصادي للدولة، بل كأنها أداة جباية لجمع الأموال وتوريدها للخزينة العامة لا أكثر ولا أقل .

ب- واقع السياسة الجمركية في سورية :

يمكن تلخيص أهم نقاط السياسة الجمركية بما يلي :

تخضع كافة السلع المستوردة لرسوم جمركية مرتفعة بالمقارنة مع الدول المجاورة، حيث من السهولة بمكان تحصيل هذه الرسوم بسبب سهولة الرقابة على النقاط الحدودية، ومناطق نفاذ السلع المستوردة من الخارج إلى الداخل، ومنه تحقيق الهدف الجوهرى، وهو رفع الحصيلة الجمركية، ومنه واردات الخزينة .

^{٩١} - ريم يعقوب أغا، المرجع السابق، ص ٧٢.

بالإضافة إلى ذلك كانت السياسة الجمركية تركز على فرض ضرائب مرتفعة على السلع التي يمكن أن تنافس الصناعة الوطنية، والتي تسمى الضرائب المانعة^{٩٢} مما يؤدي إلى رفع أسعارها بشكل يعطي الفرصة للصناعة الوطنية للتمتع بميزات حمائية وتحقيق أرباح غير عادية بسبب عدم تعرضها لمنافسة السلع الأجنبية في السوق المحلية .

كذلك هدفت السياسة الجمركية في سورية إلى ضغط الاستيراد إلى أقل ما يمكن من أجل المحافظة على احتياطات القطع الأجنبي؛ الأمر الذي دفع السلطات لإتباع سياسات مثل ربط الاستيراد بالتصدير عام ١٩٨٨ لتأمين القطع الأجنبي اللازم للاستيراد عن طريق التصدير^{٩٣}.

كما أن عمليات تحديث وتطوير القوانين النازمة للرسوم الجمركية شبه معطلة من حيث الجوهر؛ مما أبقى على تخلف هذه القوانين، و أدى إلى ابتعادها عن التطورات العالمية، أو حتى مسايرة التطور الذي حل بالقطر العربي السوري محلياً .

ج- نتائج السياسة الجمركية في سورية :

ليس خفي على أحد النتائج التي أدت إليها هذه السياسة، والتي نجملها بما يلي :

تخلف القطاع الخاص بسبب تمتعه بالحماية، بعيداً عن المنافسة ولمدة طويلة مما خفض قدرة الصناعة الوطنية على التصدير والمنافسة في الأسواق العالمية .

ارتفاع معدلات الرسوم الجمركية المفروضة على المستوردات أدى إلى انتشار ظاهرة التهريب، وإدخال البضائع بالطرق غير المشروعة للقطر من الدول المجاورة، امتدت من عام ١٩٨٦ وحتى صدور المرسوم رقم ١٠ لعام ١٩٩١ الذي قدم تسهيلات و إعفاءات جمركية كبيرة حدثت من عمليات التهريب بشكل ملحوظ^{٩٤}.

٩٢ - عثمان، سعيد عبد العزيز - العشماوي، شكري رجب: اقتصاديات الضرائب (سياسات ، نظم ، قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، عام ٢٠٠٧، ص ٢٣٩.

٩٣ - كنعان، علي: المالية العامة والإصلاح المالي في سورية، المرجع السابق، ص ٣٩.

٩٤ - المرجع السابق، ص ٣٩.

خلق عمليات التلاعب والفساد في الدوائر الجمركية بسبب تخلف القانون الجمركي وفتح المجال أمام موظفي الدوائر الجمركية للتأويل والتلاعب بالأنظمة، وتقييم سلع على سلع أخرى، وتقييم المستوردات بأقل من قيمتها الفعلية. تعقيد عمليات التخليص الجمركي؛ الذي أدى إلى تلف الكثير من السلع الغذائية عند تأخرها في المطارات، والموانئ، والحدود البرية.

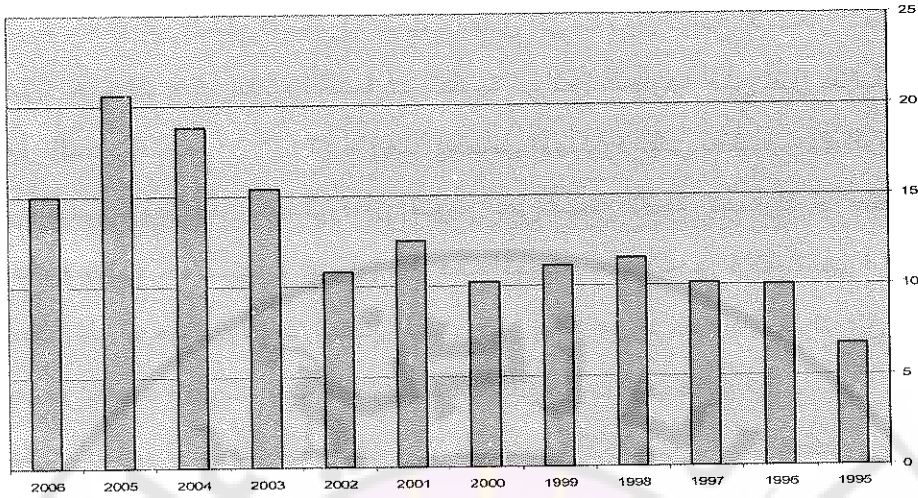
ازدياد أنشطة غير مشروعة كالتصدير الوهمي؛ نتيجة لربط الاستيراد بالتصدير بسبب ارتفاع سعر قطع التصدير بشكل كبير، وبالتالي أدى إلى ارتفاع تكاليف المستوردات على الصناعة الوطنية، واضطرابها لاستخدام أساليب غير مشروعة في إدخال مستورداتها.

انخفاض الحصيلة الجمركية بالنتيجة، وبشكل كبير؛ بسبب هذه السياسة المضطربة، حيث يوضح لنا الجدول التالي مرفقاً بالشكل البياني (٢/١٠) تطور حصيلة الرسوم الجمركية خلال الأعوام (١٩٩٥ - ٢٠٠٦) :

جدول تطور حصيلة الرسوم الجمركية خلال الأعوام (١٩٩٥ - ٢٠٠٦)
(بمليارات الليرات السورية)

البيان	الرسوم الجمركية	الضرائب على الإنفاق	إجمالي الضرائب والرسوم	إجمالي الإيرادات	نسبة نسبة نسبة (١) (١) (١) إلى إلى إلى (٤) (٣) (٢)	نسبة (١) (١) (١) إلى إلى إلى (٤) (٣) (٢)	نسبة (١) (١) (١) إلى إلى إلى (٤) (٣) (٢)
	(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)
١٩٩٥	٦,٧	٤٠,٦	٤٩,٨	١٦٢	١٦,٥	١٣,٥	٤,١
١٩٩٦	١٠	٢٣,٦	٥٧,٤	١٨٨,١	٤٢,٤	١٧,٤	٥,٣
١٩٩٧	١٠,١	٢٣,٨	٦٩,٣	٢١١,١	٤٢,٤	١٤,٦	٤,٨
١٩٩٨	١١,٥	٢٥,٤	٧٥,٥	٢٣٧,٣	٤٥,٣	١٥,٢	٤,٨
١٩٩٩	١١,١	٢٦,٢	٨٢,٧	٢٥٥,٣	٤٢,٤	١٣,٤	٤,٣
٢٠٠٠	١٠,٢	٢٣,٨	٨٥,٩	٢٧٥,٤	٤٢,٩	١١,٩	٣,٧
٢٠٠١	١٢,٥	٢٨,٢	١١٥,٩	٣٢٢	٤٤,٣	١٠,٨	٣,٩
٢٠٠٢	١٠,٨	٢٨,٣	١٣٥,٨	٣٥٦,٤	٣٨,٢	٨	٣
٢٠٠٣	١٥,٤	٣٢,٧	١٥١,٦	٤٢٠	٤٧,١	١٠,٢	٣,٧
٢٠٠٤	١٨,٨	٣٩,٦	١٦١	٤٤٩,٥	٤٧,٥	١١,٧	٤,٢
٢٠٠٥	٢٠,٦	٥٠,٣	١٧٦,٩	٤٦٠	٤١	١١,٦	٤,٥
٢٠٠٦	١٥	٤٩,٣	١٩١,٣	٤٩٥	٣٠,٤	٧,٨	٣
ملاحظات	تقديري	تقديري	تقديري	تقديري	%	%	%

المصدر: أرقام من المجموعات الإحصائية للسنوات المذكورة ،



نلاحظ من الجدول السابق أن مساهمة الرسوم الجمركية في تمويل الإيرادات العامة تشكل نسبة ضئيلة جداً، حيث وصلت عام ١٩٩٥/ إلى ٤.١٪ من إجمالي الإيرادات و ٤.٥٪ في عام ٢٠٠٥/ ويتوقع انخفاضها إلى ٣٪ عام ٢٠٠٦/، في حين نجد أنه في لبنان على سبيل المثال تساهم الرسوم الجمركية؛ بما نسبته ٣٨,٣٧٪ من إجمالي الإيرادات العامة في عام ٢٠٠١/ ونسبة ٤٩,٤٣٪ عام ١٩٩٩/ على الرغم من أن الحكومة اللبنانية تسعى لتخفيض الرسوم الجمركية تمهيداً لإحلال ضريبة القيمة المضافة مكانها؛ تماشياً مع شروط الانضمام إلى اتفاقات الشراكة الأوروبية المتوسطية ومنظمة التجارة العالمية^{٩٥}.

إن انخفاض الحصيلة الجمركية يعود بشكل أساسي لانتشار عمليات التهريب والتهريب الناتج عن السياسة الجمركية المتبعة في سورية وفساد الدوائر الجمركية التي تساعد على التهريب الجمركي بأشكال متعددة؛ ويمكن أن نجمل أهم أشكال التهريب الجمركي بما يلي^{٩٦}:

^{٩٥} - حسن حبش : بحث حول تطور الموارد الضريبية في سورية، بإشراف الدكتور الياس نجمة، ٢٠٠٥-٢٠٠٦، ص ٢٢.
^{٩٦} - سعيقان، سمير : قضايا الإصلاح الاقتصادي والمالي في سورية، عام ٢٠٠٣، ص ٧٢-٧٣.

تقليص قيمة فواتير السلع المستوردة بنسب تصل إلى ما دون لوائح الأسعار المعتمدة من قبل الجمارك؛ كي تقوم الجمارك بتطبيق لوائح أسعارها التي تقل غالباً عن الأسعار الفعلية بنحو ٢٠ - ٣٠ ٪ ، وهنا يحصل المستورد على تخفيض في الرسوم بنفس النسبة ، ويمكن للمستورد أن يعترض على أسعار لائحة الجمارك إذا كانت مرتفعة ، ويطلب تخفيضها ، غير أن مثل هذه المعاملة تحتاج نحو ثلاثة أشهر ليصل الشاكي إلى نتيجة ، ولكن بعض المستوردين يلجؤون إلى هذا الإجراء عن حق أحياناً ، أو بقصد التهرب أحياناً أخرى ، ويستخدمون أساليب فاسدة .

تخليص البضاعة تحت بند جمركي آخر غير بندها الحقيقي بحيث تكون رسوم البند البديل أدنى ، أو أن يكون حسابه على سعر صرف أدنى .

يتم تصنيف بعض المستوردات تحت بند جمركي مسموح ، بينما هي في الحقيقة تعود لبند جمركي محظور استيراده ، وهذا في الحقيقة تهريب ، وليس تهرباً فقط . يتم تهريب صريح عبر عمليات التخليص من خلال مراكز الجمارك إذ يقوم المستورد بتقديم وثائق شحن بأقل من الكمية الحقيقية (جزء منها) ، ثم يدخل كامل الكمية ، وتتم مثل هذه العمليات بخاصة عبر استعمال المناطق الحرة .

التفاوت في الإجراءات بين مركز جمركي وآخر ، فنفس التعليمات تفسر في كل مركز جمركي على نحو مختلف ، ويمكن للمستوردين نقل بضائعهم إلى مركز آخر للحصول على معاملة أسهل ، أو لدفع أقل .

لقد كانت أهم نتائج السياسة الجمركية في سورية هي تشويه هيكل الاقتصاد الوطني فالقطاعات التي تحصل على الإعفاءات ، أو التي تحصل على المواد المهربة تنمو وتتطور والقطاعات التي يقع عليها عبء الضريبة الجمركية تتراجع ، ولا تستطيع مجاراة المنشآت الأخرى مما شجع على التوجه نحو أعمال المضاربة بالعقارات والعملات والسمسرة بدلاً من الاستثمارات في القطاعات الصناعية المنتجة ، بالإضافة إلى تشويه هيكل الأسعار في الاقتصاد ، فوجد بعض السلع

بأسعار رخيصة جداً و سلع أخرى ذات أسعار مرتفعة جداً بسبب فرض معدلات رسوم جمركية كبيرة جداً كالسيارات ، و الأدوات الكهربائية ٩٧ .
في الظروف السائدة فإن الرسوم الجمركية لكثير من البنود مبالغ فيها ، وخاصة المواد الأولية ، ومستلزمات الصناعة ، كما أن رسوم بعض المكونات الصناعية أعلى من رسوم منتجها النهائي؛ مما يشجع على الاستيراد بدل التصنيع المحلي .



97 - كنعان ، علي : المالية العامة والإصلاح المالي في سورية ، المرجع السابق ، ص ٣٩ .

The logo of Damascus University is a large, circular emblem. It features a central yellow lantern with radiating lines, set against a purple background. The emblem is surrounded by Arabic calligraphy and the English text "Damascus University".

المبحث الثالث

معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة

على الرغم من وضوح التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة؛ إلا أن الغموض قد أحاط بهذه التفرقة نتيجة للخلط؛ الذي قام عند الكثيرين بين القواعد والإدارية التي تحكم هذه التفرقة من ناحية، وبين الاعتبارات المالية والاقتصادية التي تحيط بها من ناحية، ومن ثم كانت هناك معايير عدة للتفرقة بين هاتين الضريبتين:

أولاً: المعيار الإداري:

إذا كانت تجبى بموجب جداول اسمية يدون فيها أسماء دافعي الضريبة، فالصلة بين دافع الضريبة والإدارة الضريبية مباشرة وقوية، وتكون الضرائب غير المباشرة إذا كانت لا تجبى بمقتضى مثل هذه الجداول، وإنما تحصل بمناسبة بعض الوقائع كاجتياز البضاعة (ضريبة جمركية).

وينتقد هذا المعيار حيث إنه يقوم على اعتبارات شكلية تستند إلى أسلوب التحصيل، وليس إلى طبيعة الضريبة، ولا يمكن منطقياً أن يترك أمر التفرقة بين نوعي الضرائب لإرادة المشرع إن شاء قرر جبايتها بجداول اسمية، فجعلها ضريبة مباشرة، وإن شاء العكس اعتبرت ضريبة غير مباشرة.

ثانياً: معيار نقل عبء الضريبة:

وفقاً لهذا المعيار تعد الضريبة مباشرة إذا تحمل عبئها دافعها إلى الخزنة العامة للدولة، أي: المكلف القانوني بها، وتعد غير مباشرة إذا لم يتحمل عبئها من يقوم بدفعها، أي: إذا ألقى دافع الضريبة عبئها على شخص آخر.

ويؤخذ على هذا المعيار أن ظاهرة نقل عبء الضريبة معقدة تعتمد على تفاعل العرض والطلب أكثر من اعتمادها على إرادة المشرع الضريبي، ولا يحكمها قوانين ثابتة، ومن ثم فهي لا تصلح أساساً للتفرقة بين الضرائب المباشرة، وغير ذلك أن الأخذ بها قد يؤدي إلى نتائج غير منطقية.

ثالثاً: معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة:

يقضي هذا المعيار بأن الضرائب المباشرة هي الضرائب التي تفرض على عناصر تتميز بدرجة معينة من الثبات، والتجدد، والاستقرار كضريبة الدخل، أما الضرائب غير المباشرة، فهي تلك التي تفرض على الوقائع المتقطعة أو العرضية كواقعة الإنتاج، أو الاستهلاك، أو التداول.

ونظراً لعدم الاتفاق على معيار يمكن أن يكون أساساً للتمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، اتجه بعض علماء المالية العامة إلى العدول عن هذا التقسيم، والاستعاضة عن ذلك بتقسيم الضرائب تبعاً لوعائها إلى ضرائب على الدخل، وضرائب على رأس المال، وضرائب على الإنفاق، فالضرائب المباشرة هي تلك التي تقع على الدخل، أما غير المباشرة فهي تلك التي تقع على الإنفاق.

الفرع الرابع

التخلص من عبء الضريبة

المكلف يسعى أحياناً إلى التخلص من عبء الضريبة سواء بوساطة الانعكاس الضريبي، وهو نقل عبء الضريبة إلى شخص ثالث بعد تحققها وجبايتها منه، أو بوساطة التهرب من الضريبة، وهو التخلص منها، وعد دفعها كلياً أو جزئياً باستغلال بعض الثغرات القانونية، أو باستعمال طرق الغش والاحتيال وتنجم عن التخلص من عبء الضريبة آثاراً سيئة تجعل من الضروري دراسة هذه الظاهرة المالية. فالتخلص من عبء الضريبة يؤدي إلى زعزعة عدالة النظام الضريبي، إذ يدفع بعض المكلفين الضريبة بصورة صحيحة مقيدين بالنصوص النازمة لها، بينما يعتمد آخرون إلى نقل عبئها إلى الغير، أو التهرب من دفعها، فتتعدم المساواة بين المكلفين، وتتزعزع العدالة الضريبية. كما أن التخلص من عبء الضريبة يؤدي إلى المساس بحصيلتها، وإلى نتائج اقتصادية تؤثر في أوضاع المنتجين وبشروط المزاحمة فيما بينهم؛ لأن الذي يتخلص من عبء الضريبة يستمتع بوضعية أفضل من غيره.



المبحث الأول
انعكاس الضريبة

المطلب الأول

مفهوم الانعكاس وأشكاله

أولاً - (تعريف الانعكاس):

انعكاس الضريبة : هو نقل عبئها من المكلف الذي حدده القانون إلى شخص آخر، بحيث يكون يقتصر دور المكلف الأول على أداء المبالغ المستحقة إلى الخزينة بصورة مؤقتة، ثم استعادتها بعد ذلك من شخص ثالث، يتحمل أحد الأشخاص عبء الضريبة بصورة نهائية. نسمي ذلك بالاستقرار الضريبي.

وقد يجد المكلف أحياناً في العلاقات الاقتصادية مجالاً لتحويل عبء الضريبة عن كاهله، فيدفع التاجر الضريبة إلى الجابي، ويزيد بالمقابل أسعار السلع التي يبيعها بمقدار قيمة الضريبة* فيحول عبء هذه الأخيرة إلى المستهلك. وكذلك بالنسبة للمستورد الذي يضيف قيمة الضريبة الجمركية إلى ثمن الحاجات المستوردة، ويطالب العامل بزيادة أجره نتيجة فرض ضريبة على الدخل الناجم عن العمل، فينقل عبء الضريبة إلى رب العمل. ونستطيع من خلال هذه الأمثلة التمييز بين المكلف الذي تفرض عليه الضريبة بموجب القانون، ويدفع قيمتها إلى الإدارة، ويسمى المكلف القانوني، وبين الشخص الذي يستقر عليه عبء الضريبة، فيتحملة بصورة نهائية، ونسميه المكلف الحقيقي أو الاقتصادي.

ثانياً - (أشكال الانعكاس):

إن انعكاس الضريبة هو من الظواهر المعقدة التي يصعب تحديدها، والسيطرة عليها بصورة دقيقة ونهائية. وتظهر هذه الظاهرة بأشكال مختلفة متعددة، نميز منها:

١ - الانعكاس البسيط والانعكاس المركب:

❖ **الانعكاس البسيط:** هو نقل عبء الضريبة من المكلف القانوني إلى الغير الذي يستقر عليه عبء الضريبة ويصبح المكلف الحقيقي. والمثال على ذلك أن يدفع المالك من بدل إيجار عقاره بمقدار قيمة الضريبة على ريع العقارات، فيتحمل المستأجر عبء الضريبة، ولا يحاول نقله إلى شخص آخر، ويكون المكلف الحقيقي.

❖ **الانعكاس المركب:** هو نقل عبء الضريبة عدة مرات من شخص إلى آخر قبل أن يستقر في النهاية على المكلف الحقيقي، كأن يقوم المنتج بزيادة أسعار سلعة الإنتاجية بغية نقل عبء الضريبة إلى تاجر الجملة، وهذا يزيد في الأسعار، فيحول عبء الضريبة إلى تاجر الجملة، وهذا يزيد في الأسعار، فيحول عبء الضريبة إلى تاجر المفرق، الذي يرفع أسعاره ليحمل الضريبة للمستهلك، وقد يكون المستهلك طبيباً أو محامياً، فيزيد من أجرة أتعابه نتيجة ارتفاع الأسعار، فيحمل عبء الضريبة لزيائنه، وهؤلاء بدورهم يفعلون الشيء نفسه حتى يصعب تحديد المكلف الحقيقي.

٢ - الانعكاس إلى الأمام والانعكاس إلى الخلف:

❖ **الانعكاس إلى الأمام:** هو نقل عبء الضريبة باتجاه الشخص الذي يلي المكلف القانوني في الدورة الاقتصادية، ونعبر عن ذلك بشكل آخر فنقول: يقع المكلف الحقيقي أمام المكلف القانوني في الدورة الاقتصادية، فيحول المنتج عبء الضريبة في الانعكاس إلى الأمام إلى التاجر، والتجار إلى المستهلك، ورب العمل إلى العامل، فيتحمل الضريبة الشخص الذي يلي، أو يأتي في المرحلة التالية.

♦ **الانعكاس إلى الخلف:** هو نقل عبء الضريبة إلى الشخص الذي يأتي في المرحلة السابقة في الدورة الاقتصادية بالنسبة للمكلف القانوني، كأن يعود التاجر إلى المنتج طالباً تخفيض الأسعار لمنتجاته على أثر فرض ضريبة على المبيعات تقع على عاتق التاجر، أو يعود العامل إلى رب العمل طالباً زيادة في الأجور نتيجة فرض ضريبة على الرواتب والأجور. ويحدث الانعكاس في حالات التضخم والازدهار الاقتصادي؛ عندما يكون الطلب مرتفعاً يسمح بزيادة الأسعار، وهي ظاهرة شائعة في الضرائب على الإنفاق والاستهلاك، ويبدو الانعكاس إلى الأمام بصورة أوضح من الانعكاس إلى الخلف؛ لأنه أسهل تحقيقاً.

أما الانعكاس إلى الخلف فيحدث في حالات الركود الاقتصادي؛ عندما لا يتمكن المكلف القانوني من نقل عبء الضريبة إلى الأمام؛ لأن الوضع الاقتصادي لا يسمح بزيادة الأسعار، فيضطر للرجوع إلى المرحلة السابقة محاولاً نقل عبء الضريبة.

٣ - الانعكاس الجزئي والانعكاس الكامل والانعكاس المزدوج:

♦ **الانعكاس الجزئي:** يقع عندما لا ينقل المكلف القانوني سوى جزء من الضريبة إلى الغير ويتحمل الجزء الباقي، أو عندما يرى المكلف القانوني أن مصلحته تقضي نقل قسم من الضريبة فقط، فإذا فرضت ضريبة على المنتج مقدارها (٢٠٠٠ ل.س) فرفع من أسعار منتجاته بقيمة (١٥٠٠ ل.س) وتحمل الجزء الباقي وهو (٥٠٠ ل.س) فلا يتحمل عبء الضريبة في هذه الحالة شخص واحد، بل أشخاص عدة.

♦ **الانعكاس الكامل:** هو نقل المبلغ الذي فرض على المكلف القانوني بكامله إلى شخص آخر.

♦ **الانعكاس المزدوج:** هو عدم اكتفاء المكلف القانوني بنقل عبء الضريبة كاملاً إلى الغير، وإنما استغلاله هذه الفرصة لتحقيقه ربحاً إضافياً، فيزيد المبلغ

الذي بنقله إلى الغير عن المبلغ الذي دفعه كضريبة إلى خزينة الدولة. فإذا فرضت على تاجر المفرق ضريبة قدرها (٥٠٠ ل.س) قام بزيادة أسعاره بغية نقل عبء الضريبة، ولكنه يزيدها بمقدار (٧٠٠ ل.س) فيكون قد نقل عبء الضريبة، وجنى ربحاً إضافياً بهذه المناسبة، فيكون الانعكاس مزدوجاً.

٤ - الانعكاس المقصود والانعكاس غير المقصود:

الانعكاس المقصود: يكون الانعكاس مقصوداً عندما يقصد المشرع أن لا يستقر عبء الضريبة على المكلف القانوني، بل يعلم بصورة مسبقة أن الأخير سوف ينجح في نقل عبء الضريبة إلى غيره، أما إذا اعتقد المشرع أن عبء الضريبة سوف يستقر على المكلف القانوني، ولكن استطاع هذا الأخير نقل عبء الضريبة إلى غيره كان الانعكاس غير مقصود، ولكن انعكاس الضريبة لا يتوقف على إرادة المشرع، بل يتعلق بعوامل خارجة عن إرادته.... فينجح الكلف بنقل عبء بعض الضرائب التي لا يريد المشرع لها أن تنتقل. ولا ينقل عبء ضرائب أخرى يرغب المشرع بنقلها.

لذلك لا يمكن الاعتماد في معظم الأحوال على قصد المشرع، وإنما هناك ضرائب لا تقبل الانتقال بطبيعتها، كالضريبة على التركات، وأخرى نقلها عسير كالضرائب على الدخل لا تقبل الانتقال، وثالثة تنتقل بسهولة، كالضرائب على الاستهلاك والضرائب غير المباشرة عموماً. فيمكن أن يعتمد المشرع على هذا التصنيف في تحقيق ما يرمي إليه من انعكاس مقصود، أو غير مقصود.

المطلب الثاني

العوامل المؤثرة في الانعكاس

يمكن أن نلخص أهم العوامل التي تؤثر في الانعكاس الضريبي كما يلي:

أولاً - العوامل الاقتصادية:

يؤثر في انعكاس الضريبة عوامل اقتصادية عديدة، تختلف أهميتها تبعاً لحالة السوق، ونوع السلع، والخدمات، ونميز هنا بين حالة المنافسة الكاملة، وحالة المنافسة المحدودة، وحالة الاحتكار.

حالة المنافسة الكاملة:

ونميز بين مدى مرونة الطلب من حيث تأثيره بالأسعار، فإذا انخفض الطلب نتيجة زيادة الأسعار، أو ارتفع على أثر انخفاضها كان مرناً. ولذلك يتعذر انعكاس الضريبة عندما يكون الطلب مرناً، كما في السلع الكمالية التي تتصف بأنه شديدة المرونة، ويصبح الانعكاس جزئياً عندما يكون الطلب معتدل المرونة، كما في السلع الشبيهة بالكمالية، ويكون الانعكاس سهلاً عندما لا يتصف الطلب بالمرونة، كما في السلع الضرورية، كالمواد الغذائية الأولية، أما بالنسبة لتكاليف الإنتاج فإنها أيضاً تؤثر بانعكاس الضريبة، فنقل عبء الضريبة يؤدي إلى زيادة الأسعار، فينخفض الطلب إذا كان مرناً، وهذا يؤدي إلى انخفاض كلفة الإنتاج، فإذا انخفضت تكاليف الإنتاج، أو بقيت ثابتة نتيجة انخفاض كمية الإنتاج، أمكن للمنتج عندئذ زيادة الأسعار ونقل عبء الضريبة. أما إذا زادت تكاليف الإنتاج من جراء انخفاض كمية الإنتاج، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة سعر السلعة نتيجة لزيادة سعر الكلفة، فلا يمكن نقل عبء الضريبة؛ لأن ذلك سيضعف الزيادة في الأسعار.

وهناك بعض الظروف الخاصة التي تؤثر في العرض والطلب وفي انعكاس الضريبة، فإذا فرضت الضريبة على سلعة لها بديل في السوق صعب نقلها إلى المكلف القانوني، كما لو فرضت ضريبة على السمن الحيواني الذي يمكن الاستعاضة عنه بالسمن النباتي، ونتيجة لذلك يتحول المستهلكون إلى شراء السمن النباتي؛ لذلك يفضل المكلف القانوني غالباً تحمل عبء الضريبة، وتخفيض أرباحه.

ويمكن أن يتطور الأمر أكثر من ذلك إذا اعتبرنا أن السمن النباتي من السلع الزراعية؛ التي تزداد تكاليفها بازدياد كمية إنتاجها.

حالة المنافسة المحدودة:

نتيجة عدم مرونة الطلب تكون قدرة المنتج أكبر في تحديد ثمن السلعة، وبالتالي يسهل نقل عبء الضريبة.

حالة الاحتكار:

هدف المحتكر هنا هو تحقيق أكبر قدر ممكن من الربح، ولذلك يسعى إلى إقامة التوازن بين عدد الوحدات المنتجة وسعر الوحدة، فإن أي تعديل في أحد أطراف المعادلة سيؤدي إلى تغيير الإيرادات. كذلك يفضل المنتج تحمل عبء الضريبة عندما تكون نسبية على الأرباح؛ لأنه يحافظ على العلاقة بين الإنتاج والسعر الذي توصل إليه نتيجة تجارب طويلة، والتي تؤمن له أكبر قدر ممكن من الأرباح، أما إذا فرضت الضريبة على كمية الوحدات المنتجة، فإن المنتج يجد نفسه مضطراً لإعادة النظر بالعلاقة بين السعر وكمية الإنتاج؛ لأن من صالحه أن يخفض كمية الإنتاج الذي كلما انخفض يكون عبء الضريبة أقل. وفي هذه الحالة يسعى لإقامة معادلة جديدة تؤمن له الربح الاحتكاري. وقد يكون من صالحه زيادة الأسعار، ونقل عبء الضريبة. ولا تسير الأمور بهذه السهولة لأن العوامل الاقتصادية أكثر تعقيداً مما تعرضنا إليه. فالإنتاج مثلاً لا يقل عند انخفاض الطلب؛ لأنه ليس من

صالح المنتج الصناعي توقيف جزء من آلاته وعماله عن العمل، أو تحويل أعماله إلى قطاعات أخرى. وكذلك لا يمكن للمنتج الزراعي تخزين حاصلاته، وعدم عرضها في الأسواق، وتعرضها للتلف. وتلعب الحالة الاقتصادية بالإضافة لذلك دوراً كبيراً في نقل عبء الضريبة، والعكس في فترات الركود والانكماش.

ثانياً - العوامل المالية:

يتأثر الانعكاس بنوع الضريبة، فإذا كانت عامة تحقق مبدأ الشمول الشخصي والمادي، كان انعكاسها ميسوراً، أما إذا فرضت الضريبة على إقليم دون آخر أو على أشخاص دون آخرين، فيصعب نقل عبئه في سوق المنافسة لأن الطلب يكون مرناً، فينخفض على السلع دور كبير في مدى الانعكاس.

كما يتأثر الانعكاس أيضاً بنوع مطرح الضريبة، فالضرائب على الاستهلاك هي بطبيعتها قابلة للانعكاس، وذلك بعكس الضرائب المباشرة على الدخل، ورأس المال.

وإذا كان معدل الضريبة مرتفعاً يسعى المكلف بنقلها إلى الغير، لأنها ثقيلة الوطأة عليه، ويحدث العكس في الضرائب ذات المعدل المعتدل، أو المنخفض.

أما الضرائب ذات المعدل النسبي فتكون قابلة للانعكاس عندما تفرض على الطبقات ذات الدخل المحدود والضئيل، في حين لا تسعى الطبقات ذات الدخل العالي إلى نقل عبئها.

أما الضرائب التصاعدية فإنها عموماً لا تنعكس؛ لأنها عادلة، وتتناسب مع حجم مطرح الضريبة، ويلعب أسلوب الجباية دوراً في نقل عبء الضريبة، فعندما نجني الضريبة وفق أسلوب الحجز عند المنتج، لا يحاول المكلف نقل عبئها؛ لأنه لا يكاد يشعر بها.

أما الجباية المباشرة التي تتم عن طريق الجباة السيارين، أو عن طريق دفع الضريبة على الإدارة من قبل الكلف، فإنها سهلة الانعكاس؛ لأن المكلف يشعر بثقل الضريبة، فيدفعها بعد فترة من تحققها، وبعد أن يكون قد أنفق قسماً من مطرحها.

ثالثاً - العوامل النفسية:

وندرس هنا درجة وعي المكلف والعادة، فكلما كان الوعي الضريبي عالياً، وأنه يساهم في الأعباء العامة، وأنه من واجبه كمواطن أن يؤدي الضريبة للدولة مقابل الخدمات التي تقدمها له، فإن المكلف لا يسعى إلى نقل عبء الضريبة.

أما أهمية العادة فتظهر من خلال اعتياد المواطن على ضريبة يتقبلها، ولا يحاول نقل عبئها، في حين أنه تم إلغاء هذه الضريبة وفرض ضريبة جديدة مكانها بالنسبة والمقدار نفسه يجد صعوبة في تقبلها ويحاول نقل عبئها إلى الغير.

والمثال على ذلك: عندما يعتاد المستهلك شراء سلعة بسعر معين، فإنه نفسياً يكون غير متهيئ لتقبل زيادة في الثمن نتيجة نقل عبء الضريبة. حتى ذهب بعض الكتاب إلى اعتبار أن (القديم السيئ من الضرائب خير من الجديد الحسن).

رابعاً - العوامل السياسية:

وتبرز من خلال نشاط المنظمات الحزبية، ودورها في الرقابة على الأسعار، وفرض ضرائب إضافية من قبل الدولة لأنه يحقق أرباحاً طائلة من جراء زيادة الأسعار.

ومن النتائج التي تترتب على زيادة الأسعار: هو شعور العمال بالظلم الذي يلحق بهم نتيجة الفرق بين سعر المبيع وسعر التكلفة، كما ينتج عن زيادة الأسعار: قيام المكلفين بتنظيم حملة ضد المنتجين، والعزوف عن استهلاك السلع التي زادت أسعارها، ومطالبة الدولة عن طريق ممثلي النقابات المختلفة لمراقبة الأسعار، ومنع زيادتها.

المبحث الثاني

التهرب من الضريبة

التهرب من الضريبة : هو التخلص جزئياً أو كلياً من دفع الضريبة، ويمكن أن يتم قبل تحقق الضريبة باستخدام بعض الوسائل التي لا تحقق التزاماً على المكلف، أو بعد تحقق الضريبة بعدم أدائها إلى الخزينة، ويختلف التهرب عن الانعكاس، بأن المكلف يدفع الضريبة إلى الخزينة العامة، ثم يتخلص من عبئها عن طريق نقله إلى الغير.

المطلب الأول

أشكال التهرب

يمكن التمييز بين نوعين من التهرب: التهرب المشروع، والتهرب غير المشروع.

أولاً - التهرب المشروع:

وهو استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة، وعدم الالتزام بدفعها، وهذا الشكل للتهرب لا يتضمن أي مخالفة يعاقب عليها القانون، كما لو قام شخص بنقل ملكية أمواله إلى ورثته عن طريق عقد تنقسم الشركة إلى عدة شركات فرعية؛ لتهرب من الضريبة التصاعدية، أو أن تزيد الشركة من نفقاتها العامة؛ التي تسمح القوانين بتخفيضها من الدخل الخاضع للضريبة.

ثانياً - التهرب غير المشروع:

وهو مخالفة المكلف للأحكام القانونية بوسائل الغش والاحتيال للتخلص من دفع الضريبة، فوسائل التهرب غير المشروع هي مخالفات يعاقب عليها القانون. ويصعب تحديد الطرق التي يتبعها المكلف في سبيل ذلك، فقد يتم التهرب غير المشروع بامتناع المكلف عن تقديم بيان بدخله، أو بتقديم بيان كاذب، أو غير صحيح. والشكل الواضح للتهرب غير المشروع: هو تهريب السلع المصنوعة في الخارج إلى داخل الحدود الإقليمية للدول؛ دون أن تمر بالمراكز الخاصة لدفع الضريبة الجمركية.

المطلب الثاني

عوامل التهرب

هناك ثلاثة عوامل رئيسة تساعد على التهرب من الضريبة وهي: أخلاقية، وتشريعية، وإدارية.

أولاً - العوامل الأخلاقية:

وهي ضعف الوعي الضريبي والأخلاق المالية عند المكلفين. ويمكن أن نميز في هذا المجال بين الأخلاق العامة والأخلاق المالية. فكثير من المواطنين لا يجدون مانعاً من اللجوء للغش والاحتيال للتهرب من الضريبة، في حين أنهم يتحلون بأخلاق عامة جيدة.

ثانياً - العوامل التشريعية:

يتصف التشريع الضريبي بخصائص تختلف عما تمتاز به التشريعات الوصفية عامة... وتكون باعثاً للمكلف للتهرب من الضريبة. فالقانون الضريبي غير عام، وغير دائم، ولا يحقق توازناً بين المكلف والإدارة، فهو غير عام لأنه يميز بين المكلفين الخاضعين للقانون الواحد تبعاً لحالتهم المادية والعائلية. وكلما أمعن القانون في هذا الاتجاه زاد في التفريق بين المواطنين، وكان مدعاة للتهرب، وهو غير دائم، لأن الضريبة تجبى بإذن من السلطة التشريعية إلى السلطة التنفيذية لمدة سنة، كما أن التشريع الضريبي يتعدل بصورة متواصلة تبعاً للسياسة المالية والحالة الاقتصادية في البلاد ولا اعتبارات فنية، وهو أخيراً لا يحقق توازناً بين الإدارة والمكلف، لأن علاقة المكلف بالدولة هي علاقة الضعيف بالقوي، فاعتراضاته في تطبيق القانون تكون على الدولة التي هي نفسها تفرض الضريبة بسلطاتها وامتيازاتها. وإلى جانب الصفات العامة للتشريع الضريبي، تلعب الصياغة القانونية

دوراً في تشجيع المكلف على التهرب، فبقدر ما تكون الصياغة معقدة، يكون القانون أقل وضوحاً، ويترك مجالاً أكبر لتدخل الإدارة في تحديد الإعفاءات والتخفيضات، وهذا ما يؤدي إلى عدم قناعة المكلف بالضريبة المفروضة عليه، وإلى محاولة التهرب منها. كما أن المغالاة في المعدل الضريبي، والتفاوت في الشرائح التصاعدية، يدعو إلى التهرب بغية الانتقال من شريحة إلى أخرى معدل الضريبة فيها أقل.

ثالثاً - العوامل الإدارية:

وتنشأ عن تعقد إجراءات التكليف والجباية، وعن صعوبة التطبيق، وعدم المساواة في المعاملة بين المكلفين، فعندما تكون الإجراءات معقدة ترهق كاهل المكلف، يحاول التهرب، وكذلك الأمر عندما يصعب تقدير مطرح الضريبة مثلاً، فيقدر بشكل جزائي. كما يحاول المكلف التهرب إذا أساءت الإدارة التصرف في تطبيق الضريبة، وعاملت المكلفين معاملة مختلفة، مما يشعرهم بالظلم، ويضعف الثقة بعدالة الضريبة التي قصدها المشرع في الأصل عندما وضع القانون.

المطلب الثالث

مكافحة التهرب

تتم مكافحة التهرب بمعالجة الأسباب الرئيسة له، وتختلف طرق المكافحة تبعاً للنظام الضريبي بشكل عام، ولكل ضريبة بشكل خاص. ويمكن إجمال أشكال مكافحة التهرب ضمن إطار المالية العامة، وبالطرق التالية:

أولاً - تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية:

عندما لا تكون العلاقة بين المكلف والإدارة قائمة على أساس خصومة بينهما، أو على أساس جهتين تسعى كل منهما للضرر بالأخرى، وعندما يشعر المكلف بأنه يؤدي واجباً وطنياً بدفع الضريبة، وتعمل الإدارة على مساعدته في قيامه بهذا الواجب التضامني، يزداد الوعي الضريبي عند المكلف، والكفاءة الفنية عند الإدارة، فتخف وطأة التهرب.

ثانياً - تشديد رقابة الإدارة:

عندما تشدد الإدارة رقابتها على المكلفين، ويشعر هؤلاء بهذه الرقابة، فيتخفون من التهرب، وتحقق هذه الرقابة بأشكال متعددة، كأن يجيز المشرع للموظفين الماليين حق الإطلاع على أوراق ومستندات المكلفين، أو تقبل الإدارة الإخباريات التي توشى بالمكلف، وتشجعها بإعطاء جائزة مالية للمخبر، أو أن تطلب الإدارة رقابة ذاتية من المكلف بحلف اليمين على صحة المعلومات التي صرح بها.

ثالثاً - العقوبات:

وهي طريقة زاجرة لمنع التهرب بشرط أن تطبق بصرامة، وتكون هذه العقوبات جزائية، كعقوبة السجن لمن يحاول إخفاء مطرّح الضريبة. وتطبق عادة في التهرب غير المشروع، وتطبق في التهرب المشروع. وتكون العقوبات أخيراً مدنية: كاتخاذ السلطة المسؤولة تصريح المكلف كأساس لتقدير التعويض في حال الاستملاك للمصالح العام، أو السماح للدوائر الجمركية بأن تشتري لحسابها السلع المستوردة بالقيمة المصرح عنها إذا قدرّت أنها أقل من القيمة الفعلية.

رابعاً - وضوح القواعد الضريبية وسهولتها:

يخفف من وطأة التهرب وضوح القواعد الضريبية وسهولتها، فكلما كان النظام الضريبي سهلاً، وكانت المعدلات واحدة، والتخفيضات والإعفاءات واضحة لا مجال للخلاف عليها، كلما أدى إلى اقتناع المكلف بوجوب دفع الضريبة، وحمله على عدم التهرب منها... فعندما تجبى الضريبة مثلاً وفق أسلوب الحجز عند المنع يمكن الحد من التهرب؛ لأن دافع الضريبة الذي هو رب العمل لا مصلحة له في إخفاء مطرّح الضريبة، وعدم تحملها للمكلف، وهكذا يؤدي التنظيم الفني الجديد للضريبة إلى منع التهرب.

خامساً - الاتفاقات الدولية:

وهي تعقد عادة بين دولتين متجاورتين بغية توسيع سلطة رقابة الإدارة إلى خارج الحدود الإقليمية للدولة. وتسمح هذه الاتفاقات للدوائر المختصة بالاطلاع على نشاط رعاياها في الدولة الأخرى، فتحد من تهريب الأموال إلى الخارج. وقد سهلت عصبة الأمم المتحدة عقد الاتفاقيات المالية من هذا النوع بين الدول بوساطة وضع مشاريع نموذجية لذلك.



الفرع الخامس الازدواج الضريبي





The logo of Damascus University is a large, circular emblem. It features a central yellow sun-like symbol with rays, surrounded by a purple ring. The outer ring of the logo contains the university's name in Arabic at the top and English at the bottom. The text is in a serif font, with the Arabic text being larger and more prominent.

المبحث الأول
مفهوم الازدواج الضريبي



المطلب الأول

تعريفه وعناصره

أولاً - تعريف الازدواج الضريبي:

الازدواج الضريبي : هو فرض ضريبتين من نوع واحد على المطرح نفسه خلال فترة زمنية واحدة، واقتطاعها من مال مكلف واحد، وإذا تكررت هذه الظاهرة أكثر من مرتين سميت بتعدد الضرائب. يتحقق الازدواج الضريبي بصورة خاصة عندما يكون مطرح الضريبة ثابتاً يتكرر في أوقات منتظمة. لذلك يبدو الازدواج ظاهراً في الضرائب على الدخل ورأس المال، في حين يكون أقل ظهوراً في الضرائب على النفقات؛ حيث تكون المادة الخاضعة للتكليف عرضة للتبدل، وعدم الثبات.

ثانياً - عناصر الازدواج الضريبي:

إن عناصر الازدواج الضريبي أربعة يمكن استنتاجها من خلال التعريف، هي:

- ١ - الضريبتان من نوع واحد.
- ٢ - المطرح الخاضع للضريبتين واحد.
- ٣ - الفترة الزمنية التي تفرض خلالها الضريبتان واحدة.
- ٤ - المكلف القانوني بالضريبتين واحد.

ويجب أن تتحقق هذه العناصر الأربعة كي يحصل الازدواج. وينتفي الازدواج

إذا فقد أحد هذه العناصر:

١ - الضريبتان من نوع واحد:

يقضي حدوث الازدواج أن تكون الضريبتان من نوع، واحد أي : أن تكون الضريبة التي تفرض في المرة الأولى هي الضريبة نفسها التي تفرض في المرة الثانية، أو ضريبة مشابهة لها. كأن تكون الضريبتان على الدخل أو رأس المال، ولا يحدث

الازدواج إذا خضع إيراد المكلف لضريبة على الدخل. ثم تشكل هذا الإيراد بصورة ثروة، فخضع لضريبة على رأس المال.

٢- المطرح الخاضع للضريبتين واحد:

يجب أن تكون المادة الخاضعة للتكليف هي نفسها في الضريبتين، وهذه المادة تتألف في النظم الضريبة الحديثة من المال. وتكون بشكل رأس مال، أو دخل، أو نفقة، ولكن لا يكفي أن تكون الضريبتان على الدخل (من نوع واحد) حتى يتحقق الازدواج الضريبي. بل لا بد أيضاً أن يكون الدخل في المرة الأولى هو نفسه في المرة الثانية.

فيتحقق الازدواج مثلاً إذا كانت الضريبة الأولى على الدخل الناجم عن العمل (ضريبة رواتب وأجور)، والضريبة الثانية على الدخل الناجم عن رأس المال (ضريبة ريع عقارات).

٣- الفترة الزمنية التي تفرض خلالها الضريبتان واحدة:

يشترط الازدواج فرض ضريبتين خلال فترة زمنية واحدة، فتكون الضريبتان على الأرباح المحققة خلال العام نفسه. ويبدو أثر ذلك بصورة خاصة عندما يعدل المشرع النظام الضريبي، ويفرض الضريبة على أرباح السنة الجارية بدل من فرضها على الأرباح المحققة في السنة السابقة. فإذا قضى نظام الضريبة على الدخل بطرح الضريبة على الأرباح التي تحققت بصورة فعلية خلال العام المنصرم، ففي بداية العام التالي الذي هو ١٩٧٥ فرضاً يقدم المكلف بياناً على أرباحه المحققة في عام ١٩٧٤، ثم يتعدل النظام الضريبي فقضي بطرح الضريبة على أرباح السنة الجارية ١٩٧٥ فيترتب على المكلف أن يدفع ضريبتين على الدخل في عام ١٩٧٥ الأولى على دخله خلال عام ١٩٧٤ والثانية على دخله خلال عام ١٩٧٥ فلا يخضع مطرح كل من الضريبتين للفترة الزمنية نفسها، وبالتالي لا يتحقق الازدواج الضريبي.

٤ - المكلف القانوني بالضريبتين واحد:

يجب أن يكون المكلف الذي حدده القانون واحداً في الضريبتين، وأن تتوافر العناصر الأخرى حتى يتحقق الازدواج، فإذا فرضت الضريبة الأولى على مكلف، والثانية على مكلف آخر، فلا يحدث ازدواج حتى لو اكتملت بقية العناصر، وتظهر أهمية هذا العنصر للازدواج بالنسبة للشخص المعنوي، فلو فرضت ضريبة على دخل شركة مساهمة، وأخرى على دخل شخص طبيعي في هذه الشركة؛ بحيث تشمل ما حصل عليه من أرباح الشركة المساهمة، وتقاضت الدولة عنهما الضريبة على الدخل، فلا يحدث الازدواج؛ لأن المكلف القانوني في المرة الأولى هو الشركة وفي الثانية هو المساهم وإنما يمكن القول في هذه الحال إن ازدواجاً ضريبياً اقتصادياً قد تحقق لأن الشركة تتألف في الواقع من المساهمين، فعندما دفعت الضريبة الأولى على دخل الشركة فقد اقتطعت بصورة عملية من دخل كل مساهم لذلك يمكن التمييز بين الازدواج الضريبي القانوني الذي يكون فيه المكلف القانوني واحداً، وبين الازدواج الضريبي الاقتصادي حيث يختلف المكلف القانوني في الضريبة الثانية؛ على الرغم من وجود رابطة اقتصادية تربط بين المكلفين.

المطلب الثاني

أنواع الازدواج الضريبي

نميز في الازدواج الضريبي بين الازدواج المقصود والازدواج غير المقصود من جهة، وبين الازدواج الداخلي والازدواج الدولي من جهة أخرى.

أولاً - الازدواج الضريبي المقصود وغير المقصود:

يكون الازدواج الضريبي مقصوداً عندما يتعمد المشرع إحداثه، فيوفر جميع عناصره، ويبتغي المشرع من الازدواج الضريبي زيادة الحصيلة الضريبية؛ سواء بفرض نسب سنوية إضافية لمواجهة نفقات معينة كنفقات الأمن القومي مثلاً، أو بفرض نسب مئوية إضافية إلى الضرائب القائمة لتحقيق موارد إضافية للوحدات الإدارية المحلية والبلديات؛ كما قد يسعى المشرع من خلال الازدواج الضريبي لتحقيق العدالة الضريبية؛ سواء بزيادة العبء الضريبي على بعض الفئات الاجتماعية، أو بفرض ضريبة عامة على الدخل إلى جانب الضرائب النوعية على فروع الدخل، ويمكن بها الأسلوب الأخير معرفة مجموع دخول المكلف وحالته المادية؛ فيصحح المشرع مساوئ الضرائب الفرعية على الدخل.

ويكون الازدواج الضريبي غير مقصود عندما يحدث دون إرادة المشرع نتيجة لعدم توزيع صلاحيات فرض الضريبة بدقة بين مختلف السلطات، فتعرض دولة الاتحاد ضريبة هي الضريبة المفروضة في الدخول الداخلية في الاتحاد نفسها، وتفرض الوحدات الإدارية المحلية الضريبة المفروضة من السلطة المركزية ذاتها.

ثانياً - الازدواج الداخلي والدولي:

يكون الازدواج داخلياً عندما تتوافر عناصره داخل الحدود الإقليمية للدولة، ويكون دولياً عندما تتوافر عناصره في نطاق أكثر من دولة واحدة، ويحدث ذلك عندما يحقق المكلف أرباحاً في غير وطنه الأصلي، فتحسب في عداد دخله، ويدفع عنها ضريبة في وطنه، وتخضع في الوقت نفسه لضريبة في الدولة؛ التي حقق فيها هذه الأرباح، ويتفق الازدواج الدولي مع الازدواج الداخلي في العناصر والمفهوم إلا أنه يختلف عنه في الأسلوب. تعدد أسباب الازدواج الضريبي الداخلي إلى تعدد السلطات التي تفرض الضريبة، ويبدو ذلك في الدولة البسيطة من خلال إعطاء هذا الحق للسلطة المركزية، وللسلطات الإقليمية، ويظهر بشكل أوضح في الدولة المركزية حيث توجد سلطة الاتحاد وسلطة الدول الداخلية في الاتحاد، كما يحدث الازدواج نتيجة لطبيعة النظام الضريبي، حيث تفرض السلطة المختصة ضريبة عامة على الدخل، ثم ضرائب نوعية على كل فرع من فروع الدخل؛ فتتحقق جميع عناصر الازدواج.

ويتحقق الازدواج الضريبي الدولي لأسباب تتعلق بسلطة كل دولة وسياساتها على إقليمها؛ بما يجعلها صاحبة صلاحية مطلقة في فرض الضرائب، فعندما تمارس أكثر من دولة هذا الحق يؤدي الأمر إلى الازدواج الضريبي، بل وإلى تعدد الضرائب في كثير من الأحيان، فتفرض الدول ضريبة عامة على الدخل على أساس محل إقامة المكلف ودول أخرى تفرض ضرائب نوعية على الدخل على أساس محل إقامة المكلف، ودول أخرى تفرض ضرائب نوعية على الدخل على أساس محل تحقق الدخل؛ مما يجعل المكلف الذي يقيم في دولة، ويحقق رسماً في أخرى يخضع لضريبتين على الدخل.

المبحث الثاني

تفادي الازدواج الضريبي

ينتج عن الازدواج الضريبي معصبة الآثار السيئة من النواحي الاجتماعية والمالية، فمن الناحية الاجتماعية ينال الازدواج من العدالة الضريبية بتحميل المكلف أكثر من طاقته، ويجعل المساواة في التضحية شعاراً نظرياً، ومن الناحية المالية يؤدي إلى التهرب من الضريبة والقضاء على حصيلتها، ومن الناحية الاقتصادية يعمل الازدواج على تهريب رؤوس الأموال الوطنية، وعدم الإقدام على تأسيس اقتصادية جديدة، ويحد من انتقال رؤوس الأموال ويعرقل المبادلات التجارية، ولذلك اقترح الفقهاء عدداً من الأساليب التي يمكن بواسطتها تفادي الازدواج الضريبي وتقسم هذه الأساليب إلى قسمين: تلك التي تستهدف تفادي الازدواج الداخلي، والتي تستهدف تفادي الازدواج الدولي.

المطلب الأول

أساليب تفادي الازدواج الداخلي

يمكن تلاقي الازدواج الداخلي بتحديد نوع الضرائب التي يعود لكل سلطة حق فرضها ، فيعطى مثلاً فرض ضرائب ورأس المال للحكومات الإقليمية وضرائب النفقة والاستهلاك لدولة الاتحاد ، ويمكن إجمال أهم الأساليب بما يلي:

أولاً: خصم إيراد من إيراد :

يخفف بموجب هذا الأسلوب المطرح الخاضع للتكليف في الضريبة الأولى من مطرح الضريبة الثانية أو العكس ، فلو كان دخل مكلف يتألف من ٣٠٠٠ ل.س ريع عقارات و ٧٠٠٠ ل.س أرباح تجارية ، وفرضت ضريبة عامة على مجموع دخلة البالغ ١٠٠٠٠ ل.س ، وأخرى فرعية على ريع العقارات البالغ ٣٠٠٠ ل.س ، فيكون الازدواج الضريبي قد تحقق باعتبار أن المكلف قد دفع ضريبتين عند ريع عقاراته ، ولتفادي الازدواج إيراد المكلف الخاضع لضريبة عامة على الدخل والبالغ ١٠٠٠٠ ل.س ، ويؤدي ذلك إلى تجنب الازدواج طالما أننا قد أبعادنا من الضريبة العامة على الدخل ريع العقارات الخاضع لضريبة نوعية.

ثانياً - خصم ضريبة من ضريبة:

ويتضمن خصم مقدار ما ترتب على المكلف من جراء فرض الضريبة الثانية؛ مما دفعه إلى الإدارة المالية من جراء فرض الضريبة الأولى أو العكس. فلو استعدنا المثال السابق ففرض المشرع ضريبة عامة على الدخل ١٠٪ وفرعية على ريع العقارات معدلها ١٠٪ أيضاً لكان على المكلف أن يدفع:

$$١٠٠٠ = \frac{١٠ \times ١٠٠٠}{١٠٠}$$

١٠٠

$$\text{ضريبة عامة على الدخل و } ٣٠٠ = \frac{١٠ \times ٣٠٠}{١٠٠}$$

١٠٠

ضريبة نوعية على ريع العقارات.

فلتماشي الازدواج يسمح القانون بتخفيض ضريبة ريع العقارات التي مقدارها ٣٠٠ ليرة من الضريبة العامة على الدخل وهي ١٠٠٠ ليرة؛ بحيث يبقى على المكلف دفع مبلغ ٧٠٠ ل.س إضافة إلى الضريبة التي دفعها سابقاً ومقدارها ٣٠٠ ليرة، ولا بد لتخفيف الازدواج بصورة كاملة من أن يكون معدل الضريبتين واحداً، أما إذا كان معدل ضريبة ريع العقارات ٥٪ معدل الضريبة العامة على الدخل ١٠٪ فيكون الازدواج قد تحقق بصورة جزئية.

ثالثاً - خصم ضريبة من إيراد:

يقضي هذا الأسلوب خصم مقدار الضريبة الأولى إلى الإدارة المالية من إجمالي المطروح الخاضع للضريبة الثانية، وإذا دفع المكلف في مثالا السابق ٣٠٠ ل.س ضريبة على ريع العقارات، فيسمح له القانون بتتزيل هذا المبلغ من إجمالي الدخل الخاضع للضريبة العامة، ويعتبر هذا كاستثناء بغية تفادي الازدواج الضريبي؛ لأن على الدخل تعتبر من استعمالات الدخل، وليست من تكاليفه أو صيانتها حتى يسمح بتخفيضها للحصول على الدخل الصافي الخاضع، ولا يتفادى هذا الأسلوب كما هو واضح الازدواج بصورة كلية، وإنما يعتبر للتخفيف من حدته.

المطلب الثاني

علاج الازدواج الضريبي

يمكن تفادي الازدواج الضريبي الدولي بتنظيم الأصول العملية للضريبة؛ بشكل يكفل عدم وقوع الازدواج، أو بعقد اتفاقات دولية.

أولاً - علاج الازدواج الضريبي بواسطة التشريع الداخلي:

يمكن أن يتخذ المشرع الإجراءات الكفيلة بعدم تحقيق الازدواج بغض النظر عما تقرره الدول الأخرى في هذا الصدد، فيقض القانون بصورة صريحة مثلاً على إعفاء المكلف من الضريبة فيما إذا أثبت أنه قد دفعها إلى خزينة دولة أخرى. أو قد يتبع أحد الأساليب الثلاثة التي بحثناها لتفادي الازدواج الداخلي، ويمكن أن يؤدي ذلك إلى حرمان الدولة من إيرادات كبيرة؛ إلا أنه يعتبر في الوقت نفسه عملاً لجذب رؤوس الأموال، وتوظيفها في مشاريع التنمية من يعوض عن الخسارة في الإيرادات، ومن الطبيعي أن تلجأ الدول النامية إلى هذا الأسلوب؛ لأنها بحاجة لرأس المال.

ثانياً - علاج الازدواج الضريبي بواسطة المعاهدات وهي:

معاهدات تعقد بين الدول وتبين بصورة واضحة اختصاص كل دولة من حيث فرض الضرائب، فتحدد الأسس الكفيلة بمنع الازدواج الضريبي من مواطني الدولتين المتعاقبتين وتعتبر هذه الاتفاقيات معقدة وصعبة التطبيق بصورة عامة لذلك قامت المعاهد العلمية والمؤسسات الدولية بإجراء دراسات وتشكيل لجان لإرشاد الدول إلى الأسلوب الأفضل لتفادي الازدواج كما قد تم وضع نماذج مختلفة من هذه الاتفاقات، وروعي في بعضها مصالح الدول المختلفة اقتصادياً وقد أوجد كل ذلك مبادئ عامة أصبح متعارفاً عليها دولياً لتفادي الازدواج، أهمها:

- تختص الدولة التي يقع ضمن أراضيها العقارات بفرض الضرائب على العقارات.

- يعود للدولة التي يقوم فيها المركز الرئيس للمؤسسة التجارية، أو الصناعية فرض الضرائب على الأرباح؛ إلا إذا كان لهذه المؤسسة فروع دائمة ومستقلة في الخارج فتفرض الضريبة على أرباح كل فرع في الدولة؛ التي يوجد الفرع في أراضيها.

- تقوم الدولة التي يمارس فيها المكلف مهنته أو عمله بطرح الضريبة على الدخل الناجم عن العمل.

- يحق للدولة التي يقيم المكلف فرض الضريبة على رأس المال المنقول، بينما يعود للدولة التي يتحقق فيها إيراد رأس المال المنقول فرض الضريبة على الدخل.

الفرع السادس آثار الضريبة



البحث الأول

آثار الضريبة السياسية

تُعَدُّ الضريبة إحدى الوسائل المالية الرئيسية التي تستخدمها الدولة لتحقيق سياستها العامة؛ لذلك كان طبيعياً أن ينتج عنها آثاراً سياسية، وقد كان للضريبة أثر حاسم في تاريخ بعض الأمم، فهي السبب المباشر أو غير المباشر لنشوب أمهات الثورات العالمية، وللاستغلال بعض الدول وتكوين دول جديدة، أو نشوء اعتمادات بين بعض الدول، كما أن للضريبة الأثر الأكبر في تطوير سلطة النظام البرلماني للانعقاد في بريطانيا، على الرغم من أن ممثلي الشعب كانوا مجبرين على الموافقة على معظم الاقتراحات التي يقدمها الملك في هذا الصدد؛ إلا أن إصرارهم على دعوة البرلمان لهذه الغاية هو الذي أوجد ما عرف فيما بعد بضرورة موافقة ممثلي الشعب على الضريبة قبل فرضها، ولما ازدادت حاجات الدولة للإنفاق أصبحت دائمة بعد أن كانت مؤقتة أصبح على الملك أن يدعو سنوياً للانعقاد بعد أن كان لا يجتمع إلا في فترات معينة غير منتظمة، كما أن إقرار الضريبة من البرلمان كان يتطلب تقديم المبررات اللازمة من قبل الملك، وهذا ما جعل البرلمان يحيط بالحالة المالية للدولة ويدرس نفقات الدولة بصورة منتظمة، فتطورت صلاحيات البرلمان البريطاني من الموافقة على الضريبة إلى دراسة مجمل النفقات وإقرارها والموازنة العامة بينها خلال فترات منتظمة في السنة، وبعد ذلك أصبح للبرلمان رقابة فعالة على جميع وظائف الدولة وفعاليتها، فرسخ ذلك قواعد كمؤسسة سياسية ديمقراطية، ولم يلبث أن أصبح البرلمان نموذجاً للسلطة التشريعية في الدول الغربية، وانتشر هذا النظام بعد ذلك في العالم، فالضريبة كانت الحافز الأساس لتطور حقوق الشعوب، ولنشوء الحكم التمثيلي.

المبحث الثاني

آثار الضريبة الاجتماعية

تؤثر الضريبة في حياة الأفراد الاجتماعية؛ فهي تقتطع جزءاً من أموالهم وتبدل في نمط حياتهم ومن درجة التفاوت فيما بينهم، وتؤثر الضريبة في رغبة الفرد على العمل وتعدّ وسيلة لمصادرة الأجزاء العليا من الثروات الشخصية، وتخفيف حدة الفوارق بين الطبقات الاجتماعية، أو زيادة هذه الفوارق.

أولاً - أثر الضريبة في الرغبة بالعمل:

يؤدي فرض الضريبة ذات النسب العالية إلى تثبيت همّة المكلف صاحب الدخل المرتفع وعزمته، وتدفعه الضريبة إلى التقاعس عن العمل؛ لأن المنفعة من الجهد تنقص كلما ازدادت مشقة العمل، وقد تؤثر الضريبة بشكل معاكس إذا كان المكلف من أصحاب الدخل المحدود، حيث لا بد من سبيل تأمين المواد الضرورية لحياته من حساب دخل معين؛ فإذا اقتطعت الضريبة جزءاً من هذا الدخل فلا بد له من زيادة نشاطه بغية تأمين ما هو بحاجة إليه في سبيل العيش، وهكذا تؤثر الضريبة في عزيمة الفرد، وتكون سبباً في شد همته على العمل وتثبيط هذه المهمة.

ثانياً - أثر الضريبة في البنية الاجتماعية:

وتؤثر الضريبة في البنية الاجتماعية، فتكون سبباً في زيادة حدة التفاوت بين الطبقات الاجتماعية؛ كما هو الحال في الضرائب غير المباشرة التي تؤدي إلى تخفيض المركز النسبي لأصحاب الدخل المنخفضة؛ نظراً لأن العبء النسبي هذه الضرائب أشد على الطبقات الفقيرة منه على الطبقات الغنية، وهي تمنع الطبقات الفقيرة من الادخار، ولا تؤثر على ادخار الطبقات الغنية بالنسبة نفسها، فتزيد من حدة التفاوت في البنية الاجتماعية، ويتوقف أثر الضرائب غير المباشرة هذا على نوع السلع الاستهلاكية التي تفرض عليه الضريبة، كأن تكون من السلع الضرورية أو السلع الشائعة الاستعمال أو

السلع الكمالية أما الضرائب المباشرة والتضاعدية منها بصورة خاصة فإنها تخفف من درجة التفاوت في توزيع الدخل، وتكون سبباً في إقامة مجتمع أكثر تماسكاً لا يوجد بين طبقاته الاجتماعية فوارق كبيرة، فتقطع الضرائب التضاعدية على التدخل من المكلفين أصحاب الدخل المرتفع نسبة أكبر من المال وتصادر الأجزاء العليا من الدخل، ونصنف ضمن هذا الاتجاه نفسه الضرائب المباشرة على رأس المال كضريبة التركات وضريبة فضل القيمة إن الضريبة الحيادية التي تحافظ على المراكز النسبية للطبقات الاجتماعية لا وجود لها بصورة عملية، وقد كانت الضريبة في الدولة الحارسة عاملاً للمحافظة على أموال الأفراد باعتبار أن الفعالية الفردية على أساس التنمية والتقدم فزادت بذلك من حدة الفوارق بين الطبقات الاجتماعية، ثم أصبحت الضريبة في الدولة الحديثة المتدخلة وسيلة لتخفيف هذه الفوارق، وهي في جميع الأحوال أداة مؤثرة في بنية الأمة الاجتماعية.

ثالثاً - أثر الضريبة في إعادة توزيع الدخل القومي:

تقتطع الضريبة جزءاً من أموال الأفراد، وتحوله إلى الدولة، وتتفقه هذه الأخيرة على طبقات اجتماعية غير تلك التي دفعت الضريبة، فتؤثر الضريبة والحالة هذه بإعادة توزيع الدخل القومي، وتتوقف مدى فعالية هذا التوزيع على أمور عدة لعل من أهمها تحديد المكلف الحقيقي الذي يستقر عليه العبء الضريبي، فإذا فرضت الدولة ضريبة على تاجر للحد من زيادة أرباحه، واستطاع هذا أن يعكس الضريبة في هذه الحال لأثر عكسياً، ويؤثر نوع المنفقات العامة والمستفيد منها بشكل أساس على إعادة توزيع الدخل بوساطة الضريبة فإذا أنفقت الدولة على الطبقات الغنية؛ التي تم جباية الضرائب منها، فلا تجد أثراً للضريبة في إعادة توزيع الدخل.

المبحث الثالث

آثار الضريبة الاقتصادية

تؤثر الضريبة تأثيراً كبيراً في حياة الدولة الاقتصادية، وقد وجه العلماء عنايتهم إلى دراسة هذه الآثار في الفترة الواقعة بين الحربين العالميتين الأولى والثانية عندما كان على الدولة أن تزيد من غير إيراداتها الضريبية نتيجة؛ زيادة النفقات العامة أثر الاندفاع نحو التسلح في الدول الأوربية.

أولاً - أثر الضريبة في توجيه الاستثمار:

يؤثر النظام الضريبي في توجيه الاستثمار ونحو بعض القطاعات الإنتاجية أو قصورها، وتؤثر الضريبة في الميل إلى الاستثمار تبعاً للعلاقة بين الكفاية الحدية ورأس المال وبين معدل الفائدة، وعندما تفرض الضريبة على قطاع اقتصادي معين بمعدل منخفض يوجه الممولون استثماراتهم نحو هذا القطاع؛ على اعتبار أنه يحقق لهم الربح الأفضل، وهكذا تلعب الضريبة دوراً رئيسياً في نحو القطاعات الإنتاجية التي تفيد من نظام ضريبي مفضل، وعلى العكس من ذلك تكون الضريبة أداة فعالة لمنع توظيف رؤوس الأموال في القطاعات الإنتاجية الخاضعة لمعدل ضريبي مرتفع، ويظهر هذا الأثر الأخير بصورة خاصة في انتشار المشروعات الاقتصادية الجديدة، بينما يصعب تحويل رأس المال عن المشروعات القديمة في الأجل القصير؛ نظراً لأنه رأس مال مجمد وثابت خاصة إذا كان المستهلك بعيد.

ثانياً - أثر الضريبة في الإنفاق الاستهلاكي:

يختلف أثر الضريبة في الإنفاق الاستهلاكي باختلاف الطبقة الاجتماعية التي يقع على كاهلها العبء الضريبي؛ فإذا فرضت ضرائب جديدة، أو زاد معدل إحدى الضرائب القائمة على ذوي الدخل الضئيل فإن ذلك يؤثر حتماً في إنفاقهم ويخفضه؛ لأن الضريبة تقتطع جزءاً من الدخل المخصص للإنفاق؛ على اعتبار أنه لا يوجد جزء فائض من دخل المكلف ليذهب على الادخار، وتؤثر في الضريبة، أما الطبقة ذات الدخل المتوسط، فيتراوح أثر الضريبة في إنفاقها الاستهلاكي وفق ميلها الحدي إلى الاستهلاك لا بد أن ينقص بالنسبة للطبقة ذات الدخل المرتفع، فإن الضريبة لا تؤثر في حجم استهلاكها؛ لأن هذه الطبقة تحيل عادة للمحافظة على سويتها في سبيل مواجهة العبء الضريبي الإضافي على التنازل عن مستوى معيشتها الرفيع.

ثالثاً - أثر الضريبة في الادخار:

أثر الضريبة في الادخار أهمية كبيرة في السياسة المالية التقليدية؛ لأن النظرية الاقتصادية التي سادت في ظل هذه السياسة تعتقد أن الضريبة تقلص الادخار، وتمنع تخزين رأس المال القادر على التنمية الاقتصادية، ولكن هذه لنظرية أثبتت فشلها لأن الإيرادات المقتطعة بوساطة الضريبة يمكن أن تنفق بشكل منتج يحقق التنمية من جهة، ولأن الضريبة لا تقضي على الادخار القومي وإن كان من الممكن أن نتقص كميته من جهة أخرى، ويمكن دراسة أثر الضريبة في الادخار وفقاً لدخل الطبقات الاجتماعية الموجودة في الدولة كما هو الحال بالنسبة لتأثير الضريبة في الإنفاق الاستهلاكي، فزيادة المعدل الضريبي على النفقات الفقيرة لا يؤثر في ادخارها؛ لأنها لا تملك فائضاً عن الدخل تدخره، ويكون الأثر معاكساً لذلك تماماً بالنسبة للطبقة ذات الدخل المرتفع، ويكون هذا التأثير ضئيلاً في الطبقة المتوسطة ذات الميل الكبير للادخار وكبيراً إذا كان ميلها صغيراً للادخار، وبذلك نجد أن الضريبة الشديدة التصاعدية على الدخل والضريبة على

الأرباح الاستثنائية وعلى المواد الكمالية تكون ذات أثر فعال على الادخار؛ فتخفضه.

رابعاً - أثر الضريبة في الإنتاج:

تؤثر الضريبة على الإنتاج بصورة مباشرة فتخفض من كمية السلع المنتجة؛ نظراً لأنها تزيد من كلفة الإنتاج ونجد هذا الأثر بشكل واضح في السلع التي تتناقص كلفة إنتاجها كلما زادت كمية إنتاجها، فعندما تفرض الضريبة على مثل هذه السلع تزيد الكلفة؛ مما يؤدي إلى خلق منافسة كاملة، فانخفاض في الربح يتبعه نقص في كمية السلع والكساد إلى زيادة الإنتاج عن طريق الإعفاءات التي تمنعها، وذلك بغية الوصول إلى درجة العمالة الكاملة بتنشيط الحالة الاقتصادية.

خامساً - أثر الضريبة في التداول النقدي:

ممکن للضريبة أن تؤثر في التداول النقدي، فتخفض من الكمية؛ مما شكل أثراً إيجابياً في حالة التضخم، والضريبة بشكل عام تحدث أثراً انكماشية في الكتلة النقدية المتداولة، فتستطيع الدولة أن تسحب بوساطة الضريبة من السوق جزءاً من الكتلة النقدية الضاغطة على الأسعار، والتي تؤدي إلى ارتفاعها؛ مما يساعد في تخفيف حدة التضخم.



الفصل الثالث

إيرادات الدولة من الرسوم

- المبحث الأول: تعريف الرسم وخصائصه.**
- المبحث الثاني: معدل الرسم.**
- المبحث الثالث: طرق استيفاء الرسوم**
- المبحث الرابع: تمييز الرسم عن الاقتطاعات المالية الأخرى**
- المبحث الخامس: أنواع الرسوم**



من الثابت تاريخياً أن الرسوم كانت أسبق في الظهور من الضرائب.

ففي العصور الأولى لم يكن هناك شيء اسمه "دولة"، وإنما كانت هناك جماعات وقبائل عديدة منتشرة في مختلف بقاع الأرض، لم يكن لها احتياجات مالية تستلزم فرض الضرائب، لأنه لا توجد لها مرافق مشتركة إلا مرفق الدفاع، وهذا ما كان يقوم به جميع أفراد القبيلة بأشخاصهم، ثم تركزت حياة الجماعة بعد ذلك وانقلبت القبيلة إلى أمة بالتنازل والامتزاج بقبائل أخرى كان من نتائجها ظهور بعض الحاجات المشتركة، حيث استلزمت الحياة الجماعية إلى جانب الدفاع العام السهر على الأمن والفصل في الخصومات بين الأفراد، الأمر الذي اضطر الحاكم للقيام بالواجبات الملقة على عاتقه أن يستعين بالهبات التي يدفعها إليه الميسورون من رعيته، وبالعامل الذاتي من بقية أفراد الرعية.

إلا أن حصائل هذه الهبات الاختيارية قد تناقصت مع ازدياد الحضارة، وما يتبعها عادة من انتشار الحرص على المال وضعف الروح التعاونية بين الأفراد، مما حمل الحكام على فرض التكاليف الإلزامية على الأشخاص أولاً كالخدمة العسكرية، وحراسة الأمن، وإصلاح القلاع، والحصون... وعلى الأموال ثانياً عن طريق الرسوم يدفعها الأفراد لقاء منفعة خاصة كاجتياز الطرق، وعبور الجسور، ودخول الأسواق، ومزاولة المهن والحرف.

وقد تكاثرت فيما بعد حاجات الحكام الخاصة والعامة، وازداد نفوذهم وسلطاتهم، فتحولت الرسوم السابقة التي كانت تدفع فقط لقاء خدمة تؤديها للأفراد إلى ضرائب غير مباشرة تفرض على المعاملات والمتاجر والأسواق، كما تفرض على القوات والسلع دون منفعة خاصة يجنيها المكلفون.

ولم تلبث الحضارة أن ازدادت مع الزمن، وازدادت معها الحاجات المشتركة والنفقات اللازمة للقيام بها؛ مما عجزت معه حصيلة الضرائب غير المباشرة عن سد نفقات الدولة فعمدت السلطات العامة عندئذ إلى فرض الضرائب المباشرة يدفعها

المكلف باعتبارها واجباً يوحى به التضامن الاجتماعي. وهكذا نجد أن التطور الاجتماعي، وخاصةً في العصر الحديث، واندماج الأفراد في وحدة سياسية تربطها روابط التضامن الاجتماعي، واتساع نطاق خدمات الدولة، التي تبذل مجاناً في بعض الأحيان وحاجتها إلى مزيد من الأموال لمواجهة هذه الخدمات جعل الرسوم تفقد أهميتها تدريجياً، وتحتل الضرائب بالمقابل المقام الأول بين إيرادات الدولة.

وقد بين العلامة سلمكان في كتابه أبحاث في الضرائب أن الضريبة كانت في بادئ الأمر منحةً يقررها المواطنون لصالح الملك أو الحاكم، إما رغبة منهم في مساعدته على تنفيذ بعض المشاريع ذات النفع العام، أو لشد أزره في حرب خاض غمارها، أو لأي سبب من الأسباب الأخرى، وهذا ما يفسر تسمية الضرائب في ذلك الوقت بكلمة المنحة إلا أن النظرة إلى الضريبة ما لبثت أن تغيرت بمرور الزمان، وتطورت الأنظمة السياسية بحيث أصبحت من نوع المساعدة والاشتراك في تحمل الأعباء العامة ذلك أن المرء لا يستطيع أن يعيش بمعزل عن المجتمع، ولهذا وجب عليه أن يتحمل جزءاً من هذه الأعباء العامة، وهذا ما يفسر تسمية الضرائب فيما بعد بكلمة المساعدة.

وقد ظلت الضريبة مورداً من الموارد الاستثنائية حتى انتهى الأمر أن أصبحت في القرن الثامن عشر مورداً عادياً، ذلك أن التطور امتد إلى الضريبة أيضاً، وجعل منها فريضة إلزامية، ومعنى ذلك أن فرض الضريبة هو من اختصاص الدولة وحدها، وليس لإرادة المكلف دخل في ذلك التحديد، بل هو ملزم بحكم القانون أن يؤدي الضريبة.

المبحث الأول

تعريف الرسم وخصائصه

الرسم مبلغ من المال يدفعه المنتفعون إلى الدولة مقابل خدمة معينة تقدمها إليهم.

أولاً: الرسم مبلغ من المال: والمال قد يكون نقداً أو عيناً، والأصل أن يكون بدل الرسم نقداً يدفع إلى الدولة، إلا أنه يجوز استثناء أن يدفع المكلف الرسم بصورة عينية؛ كأن تستوفي الدولة أثناء الحرب مثلاً بعض رسوم الإعاشة بشكل حصّة من المواد والسلع المستوردة.

ثانياً: الرسم يدفع إلى الدولة: أي أن الرسوم لا تدفع إلى الأشخاص أو الشركات، والمقصود بالدولة كما رأينا الشخصية الاعتبارية الحقوقية الممثلة للأمة بما فيها المؤسسات العامة والهيئات الإقليمية والبلدية التي تمارس سلطة عامة. غير أن الأمر لم يكن دائماً كذلك، فقد كانت الرسوم فيما مضى تدفع للأشخاص؛ الذين يقومون بالخدمات المستوفاة من أجلها، مقابل تكليفهم بهذه الخدمات بطريقة الإلزام.

ثالثاً: الرسم يدفعه المنتفع لقاء خدمة معينة تقدمها له الدولة: الخدمة التي تؤديها الدولة للأشخاص ذات أشكال متعددة: فقد تكون عملاً يقوم به بعض الموظفين لمصلحة شخص معين، كتوثيق عقد أو قيد دعوى قضائية لفصل فيها، وقد تكون امتيازاً يمنح لفرد ما فيتيح له انتفاعاً خاصاً يمتاز به، كترخصة حمل السلاح، أو ترخصة الصيد، أو براءة الاختراع، وقد تكون تسهيلات من جانب الدولة لمباشرة أحد الأفراد عمله أو مهنته؛ كرسوم الموانئ أو المناورات.

والخدمات التي تقدمها الدولة إلى الأشخاص، وتستوفي عنها الرسوم ذات صفتين في وقت واحد، فهي خدمات عامة بمعنى أنها تفيد المجتمع بكامله، وهي خدمات خاصة بمعنى أن هناك أفراد معينين من المواطنين هم الذين يستفيدون منها دون غيرهم، وهؤلاء المستفيدون هم المكلفون بدفع الرسم. فالخدمات التي تقدمها الدولة في مرافق التعليم والصحة مثلاً هي خدمات مفيدة للمجتمع بكامله، غير أنه بالرغم من ذلك فإن هناك الجامعيين الذين يستفيدون من خدمات التعليم العالي، والمرضى والمصابين الذين يستفيدون من الخدمات الصحية.

لهذا كان الأصل في الرسم ألا يدفعه كل شخص كالضريبة، وإنما يدفعه الأشخاص الذين ستفيدون برضاؤهم من خدمات الدولة. غير أن هناك حالات يكون فيها الأفراد مجبرين غير مختارين على قبول الخدمة التي تقدمها لهم السلطة العامة، وعليهم أن يدفعوا مقابل ذلك الرسم المحدد لها، أو ما يقال له الأتاوة، كما هو الحال في رسم الشرفية الذي يفرض لصالح البلدية. وهذا ما دعا إلى الخلط بين الرسم والأتاوة على اعتبار أن كليهما خدمة معينة، وإن كانت هناك في الواقع أوجه لتفرقة بين الرسم والأتاوة؛ أهمها أن الأخيرة خاصة بأصحاب الأملاك العقارية أو هم ملزمون وحدثهم بدفعها، ولا خيار لهم بالتخلص منها. والجدير بالذكر هنا أن بعض العلماء يرون أن الدولة تملك جباية جميع الرسوم المفروضة على خدماتها بالإكراه والإلزام كالأتاوة؛ إلا أن مدى هذا الإلزام يختلف في بعض الرسوم عنه في البعض الآخر حسب ما يكون قانونياً أو أدبياً، وفي ضوء هذا الاختلاف يميزون بين نوعين من الرسوم: رسوم إلزامية يرغب الفرد على دفعها كالرسوم القضائية، ورسوم الامتحان. وهذه الصفة الإلزامية جعلت كثيراً من الناس، وحتى بعض التشريعات الضريبية لا تفرق بين الرسم والضريبة، بل إنها أطلقت على بعض الضرائب كلمة الرسوم.

ففي سورية - مثلاً - يشار إلى الضرائب الجمركية بكلمة رسوم
الجمرك، وإلى ضريبة السكر بكلمة رسم السكر، وغير ذلك من التسميات
الخاطئة الواردة في الموازنة كالرسوم على الكحول وعلى التبغ؛ التي هي في الواقع
ضرائب غير مباشرة على النفقات، وليست رسوماً بالمعنى المالي، وهذا ما حمل
بعض المؤلفين على القول بأن السلطة التشريعية وحدها هي صاحبة القرار في فرض
الرسوم، وخاصة أن الرسم يتجاوز في الغالب بدل المنفعة، بحيث يغدو في الحقيقية
والواقع تكليفاً ضريبياً.



المبحث الثاني

معدل الرسم

الرسم - كما قلنا - يدفع مقابل الخدمة المؤداة للأشخاص الذين يستفيدون منها. وعلى هذا الأساس يجب أن يحدد معدل الرسم وفق الاعتبارات التالية:

١ - الحد الأقصى لحائل الرسم يجب أن يغطي نفقات المصلحة القائمة بالخدمة المؤداة؛ لأن ما زاد عن هذا الحد يصبح ضريبة مستترة.

٢ - يجب عند تحديد معدل الرسم أن تلاحظ النسبة بين المنفعتين اللتين تحملهما الخدمة، فإذا كانت المنفعة الشخصية أكبر من المنفعة العامة؛ يجب أن يكون معدل الرسم مرتفعاً، أما إذا كان العكس فيجب أن يكون معدل الرسم خفيفاً ومعتدلاً.

٣ - يجب أن يحدد معدل الرسم بشكل عام ثابت، أي يجب أن يكون الرسم، وهو نفسه بالنسبة لسائر الأفراد وذلك كيلا يترك للسلطة الإدارية، أو للموظف القائم بالخدمة مجالاً للتصرف حسب هواه؛ مما يسمح بإساءة الاستعمال. غير أن هناك شذوذاً لهذه القاعدة إذ يخفض الرسم عادةً بالنسبة لبعض الأشخاص غير القادرين على الدفع مثلاً، أو يعفون منه إعفاء تاماً؛ كما هو الحال في الإسعاف العام، والمعونة القضائية.

المبحث الثالث

طرق استيفاء الرسوم

يجب أن تراعي الدولة في اختيار طرق استيفاء الرسوم مصلحة الخزانة العامة، ومصلحة المكلفين.

فمصلحة الخزانة العامة تقضي بأن تكون الجباية ميسورة قليلة النفقات لا تتطلب عدداً كبيراً من الموظفين ولا تعقيداً في الحساب، كما يجب أن تكون الرقابة على جباية الرسوم رقابة مجدية؛ بحيث لا يكون هناك سبيل إلى الغش في تقديرها، أو التهرب من أدائها، ومصلحة المكلفين تقضي بأن لا يصحب دفع الرسم إجراءات شكلية طويلة ومعقدة، وأن يتوافر لديهم اليقين بأن الرسم الذي يدفعونه هو بعينه الرسم المستحق.

وطرق استيفاء الرسوم التي تتبعها الدولة ثلاثة:

أولاً - الدفع الفوري السابق لأداء الخدمة:

أي أن المكلف يدفع الرسم مباشرة إلى المصلحة المختصة، أو إلى خزانة حكومية لقاء وصل يبرزه إلى الموظف المختص؛ ليفيد من الخدمة المعينة كرسوم التعليم.

ثانياً - استيفاء الرسوم من قبل الإدارة:

أي أن المكلف يدفع مباشرةً وذلك بموجب جداول أو كشوف تدون فيها مسبقاً أسماء المكلفين المستفيدين من الخدمات العامة، كالرسوم العقارية، ورسوم التفتيش الدوري على المحلات العامة، والخطرة، والمضرة بالصحة العامة.

ثانياً استيفاء الرسوم بشكل طواعية:

أي: أن يلصق المستفيد من الخدمة طوابع بقيمة مساوية للبدل المحدد للخدمة، أو أن يستعمل أوراقاً خاصةً مدفوعةً بقيمة الرسم القضائية والمالية.

تستخدم الطريقتان الأولى والثانية عادةً في الرسوم ذات المبالغ الكبيرة، وتستخدم الطريقة الثالثة، وهي أبسطها في استيفاء الرسم البسيطة، وليس من المستحب تطبيقها في حالات الرسوم الكبيرة تجنباً لاحتمالات إساءة الاستعمال التي يلجأ إليها المكلفون والموظفون.



المبحث الرابع

تمييز الرسم عن الاقتطاعات المالية الأخرى

لإيضاح مفهوم الرسم لا بد من تمييزه عن بعض الاقتطاعات المالية المشابهة، كالسعر، والضريبة.

أولاً: الفرق بين الرسم والسعر:

يتشابه الرسم مع السعر في بعض النواحي، ويختلف عنه في نواحي أخرى. فهناك تشابه بين المبلغ الذي يدفعه المتظلم لتسجيل دعواه وبين المبلغ الذي يدفعه مشترئاً لقطعة نسيج من معمل مؤمم. ذلك أن كلاهما يحصل على شيء بالمقابل، سواء أكان ذلك الشيء خدمة أم كان سلعة تنتجها الإدارة، وتبيعها، وتوزعها.

إلا أن الرسم والسعر يختلفان بالنواحي التالية:

- ١ - تفرض الدولة الرسم بإرادة وحيدة الطرف مستعملة امتيازاتها القانونية وسلطاتها العامة. في حين يتحدد السعر بعقد بين الأطراف المعنية ذات الحقوق المتساوية، وطبقاً لشروط السوق والمزاومة.
- ٢ - تستهدف الدولة من جراء القيام بالخدمات التي تتقاضى عنها الرسوم تحقيق منفعة عامة يفيد منها أشخاص معينون. في حين تغلب صفة الربح على المرافق الاقتصادية التي تباع منتجاتها على أساس تجاري. فالدولة تأخذ على عاتقها التعليم الجامعي ليس بغية الربح، أو لأنها تتقاضى لقاء ذلك رسماً من الطلاب، بل لقيامها

بخدمة عامة وهي رفع المستوى الثقافى للمواطنين، بينما تقوم الدولة بإنتاج النسيج بهدف بيعه، وتحقيق الربح.

٣ - إن للرسم طبيعة وخصائص تجعل له قيمة واحدة لا تتغير بالنسبة للفئة الاجتماعية التي تفيد من المنفعة، بينما طبيعة السعر تعاقدية، فيتغير مقداره حسب الظروف الاقتصادية.

٤ - يكون القضاء الإداري مختصاً بالنظر بالمنازعات الناجمة عن الرسوم، بينما يختص القضاء العادي بالدعاوى الناشئة عن الأسعار.

٥ - تبعة الإدارة محدودة - والتي تنظمها القوانين المرعية - تجاه الضرر الذي يلحق بالمنتفعين بالخدمات العامة التي تتقاضى عنها الرسوم، في حين أنها تتحمل تبعة أكبر تجاه الضرر الحاصل على منتجات مقومة بالأسعار.

ثانياً - الفرق بين الرسم والضريبة:

أوجه التشابه بين الرسم والضريبة متعددة، فكل منها مبلغ من المال تغلب عليه الصفة النقدية، ويدفع للدولة، أو مؤسساتها العامة بموجب نص قانوني، ولكن الضريبة تختلف عن الرسم في الأمور التالية:

١ - يدفع الرسم لقاء منفعة خاصة يفيد منها المكلف، بينما الضريبة تفرض على المكلفين لأنهم أعضاء متضامنون في منظمة سياسية مشتركة هي الدولة، ويدفعها مشاركة منه في الأعباء العامة، ودون أن يحصل في المقابل على منفعة عامة.

٢ - تختلف طبيعة الإجماع كمنصر في الرسم عنه في الضريبة، فهو أدبي أو قانوني في الرسم يتعلق إلى حد ما بإرادة المنتفع، بينما هو ذو طبيعة إجبارية، ويفرض بقوة القانون في الضريبة، ولا أثر لإرادة المكلف.

٣ - تعد الديون الناشئة عن تأخير جباية الرسوم بمثابة الديون العادية، بينما تتمتع الديون الناشئة عن تأخير تحصيل الضرائب بامتيازات ديون الخزينة، إلا أن

بعض التشريعات أعطت هذه الامتيازات إلى الديون الناشئة عن الرسوم، كما هي الحال في التشريع السوري، حيث تنص المادة أولى من قانون جباية الأموال العامة رقم ٣٤١ تاريخ ٣٠ كانون الأول لعام ١٩٥٦ على أن تجبى بالاستناد إلى أحكامه ((الضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة لها، والتي لم تحصل وفق الطريق المحدد لتحصيلها)).



المبحث الخامس

أنواع الرسوم

قسم علماء المالية الرسوم إلى أنواع متعددة تتغاير فيما بينها حسب الأساس المعقد في هذا التقسيم، فمنهم من عد أهمية النفع كأساس للتفريق بين الرسوم، ومنهم من ميز بين الرسوم القضائية والقانونية من جهة الرسم الإدارية من جهة أخرى، وفرق بعض الفقهاء الإيطاليين بين الرسوم الصناعية التي تنظم بعض المرافق الاقتصادية كالهاتف والبريد والرسوم القضائية التي يجب أن يكون لها مبدئياً طبيعة مجانية، ولكنها تفرض للتقليل من عدد المنازعات المعروضة على القضاء (٩٨).

أما في قطرنا العربي السوري فتقسم الرسوم إلى الأنواع التالية:

- أولاً: رسوم وإيرادات لأغراض ثقافية وإعلامية، ومثالها الرسوم التي تدفع من أجل الدراسة الجامعية، ورسوم المتاجرة بالآثار.
- ثانياً: رسوم وإيرادات لأغراض الرعاية الاجتماعية وتشمل رسوم الخدمات الصحية وبدلاتها والحجر الصحي.
- ثالثاً: رسوم لأغراض إدارية وقضائية كالرسوم القضائية.
- رابعاً: رسوم وإيرادات لأغراض اقتصادية ومالية كرسوم المعادن، ورسوم عبور الطرقات.

98 - راجع في هذه التقسيمات المالية العامة والتشريع المالي - عصام بشور - الطبعة السادسة من منشورات جامعة دمشق لعام ١٩٩٢ - ١٩٩٣ ص ١٩١.

The logo of Damascus University is a large, circular emblem. It features a central yellow sun-like symbol with rays. The outer ring of the logo contains the text "Damascus University" in English at the bottom and Arabic script at the top. The text "وقل رب زدني علما" is written in Arabic script along the top inner edge of the circle.

الفصل الرابع
القروض العامة
المبحث الأول: ماهية القروض العامة وأنواعها
المبحث الثاني: انقضاء القروض العامة والآثار الناجمة عنها



مقدمة: عرفت النظم المالية الإسلامية^(٩٩) نظام التجاء الدولة على الاقتراض كوسيلة مورد غير عادي إذ لم تكن موارد الدولة العادية (الدورية) والمتمثلة بالزكاة والجزية والخراج وضريبة العشور، كافية لتغطية الإنفاق العام والحقوق المادية المتعلقة بسيادة الدولة.

فقد ذكر الماوردي أنه: ((... لو اجتمع على بيت المال حقان، وضاق عن كل واحد منهما جاز لولي الأمر إذا خاف الفساد أن يقترض على بيت المال ما يصرفه)). وقد تكون هذه القروض إجبارية، قال الإمام الشاطبي: ((الاستقراض في الأزمات إنما يكون حيث يرجى لبيت المال دخل ينتظر، وأما إذ لم ينتظر شيء، وضعفت وجوه الدخل بحيث لا يغني، فلا بد من جريان حكم التوظيف)).

وتستند شرعية هذا المورد غير العادي على السنة النبوية الشريفة، فقد كان الرسول صلى الله عليه وسلم، يستقرض في أيام الأزمات.

ويلتقي الفقه الإسلامي مع الفقه الوضعي في جواز الإلجاء إلى القروض العامة في الحالات الاستثنائية فقط، كخلو بيت المال من الأموال اللازمة والكافية لتغطية النفقات المطلوبة، وعلى أن تكون تلك القروض بالقدر الكافي والضروري لتغطية تلك النفقات.

ويجب أن تحول تلك القروض نفقات غير طارئة، كنفقات الحروب، ونفقات المشروعات الكبيرة التي تعجز موارد الخزينة العامة عن تحويلها، وتحقيق أهدافها التتموية. وغني عن البيان أن الشريعة الإسلامية تحرّم الربا تحريماً شديداً، وفي هذا اتفاق بين الفقهاء.

٩٩ - يرى الدكتور عصام بشور ؟؟؟؟ .

قال تعالى: {وأحل الله البيع وحرم الربا}. وقوله تعالى: {الذين يأكلون الربا لا يقومون إلا كما يقوم الذي يتخبطه الشيطان من المس}.^(٢٧٥)

كما لا يقر الإسلام المعاملات المصرفية التي تبنى على الربا.

ويطلق البعض على الفوائد صفة التعامل بالربا، على أساس أن وضع الأموال في البنوك، وأخذ فوائد عليها يعتبر ضرباً من الربا. وبناءً عليه يقترحون ما يلي:

إذا لم تجد الحكومة من المال ما يفي حاجاتها، فلها أن تطلب من أهالي البلاد القروض دون فوائد، وإذا لم يفر ذلك بحاجتها، فلها أن تأمر المصارف بإقراضها دون فوائد، جزءاً من ودائع الأفراد لديها، وذلك كحقها في طلب الخدمة العسكرية الإجبارية من أهالي البلاد، ووضع اليد على بيوت الأهالي وسياراتهم عند الحاجة في الطوارئ.

وإذا أنشئت بنوك إسلامية، لا تقوم على أساس التعامل بالفائدة، بل تقوم على المشاركة في الأرباح، وتتكون رؤوس أموال هذه المصارف من أموال المسلمين الذين يودعونها فيها دون فائدة، وتكون مهمتهما الإقراض دون فوائد، فتستطيع الحكومات الإسلامية تمويل مشروعاتها من هذه البنوك دون حرج.

أما فيما يتعلق بالقروض الخارجية، فإنه من المقترح إنشاء بنك إسلامي على غرار البنك الدولي للإنشاء والتعمير تشترك فيه جميع شعوب وحكومات الدول الإسلامية، وتكون مهمته إقراض الحكومات الإسلامية دون فوائد لأغراض التنمية.

أما وجهة نظري فهي مختلفة كلياً عما ورد أعلاه، سواء فيما يتعلق بإسباغ صفة الربا على الفوائد، أو فيما يتعلق بالاقتراعات التي ذكرت.

وأبدأ بنقد الاقتراحات:

بالنسبة لطلب الحكومة القرض دون فوائد ، إن كان من الأفراد أو من المصارف ، كيف يمكن لفرد أو دولة لديها كتلة نقدية معينة أن تتخلى عنها دون مقابل ، صحيح أن النقود ستدخل مرة أخرى في الذمة المالية للفرد أو للدولة بعد انتهاء مدة القرض ، لكن ما الفائدة من هذا التخلي هذه المدة؟

ويصح التساؤل: لماذا تم جني الأموال أصلاً؟

أما مَنْ يَجِدُ حرجاً في التخلي عن ماله (دولة ، أفراد) فيكون تصرفه هذا من قبيل المساعدة ، وإذا كانت عملية التخلي عن المال متبادلة ، فيكون ذلك من قبيل المساعدة ، وإذا كانت عملية التخلي عن المال متبادلة ، فيكون ذلك من قبيل التعاون.

وذلك مما يحصل كثيراً بين الأفراد ، والذي هو أساس فكرة الجمعيات التعاونية ، والعمل المشترك.

إذاً ففي هذه الحالات لا نستطيع أن نقول إننا أمام قرض بالمفهوم الاقتصادي السائد ، والذي يشكل محور هذه الدراسة.

ثم إن أنصار القروض بلا فوائد يستخدمون تعابير؛ بنوك إسلامية ، أموال مسلمين؛ شرط ألا يوجد في مثل هذه البلاد إلا المسلمون.

صحيح أن الإسلام مصدر تشريعي مهم في بلدان عدة ، لكن ذلك لا يعني القضاء على حرية المعتقدات الدينية ، وتفسير ذلك:

لنفرض أن أحد سكان البلاد الإسلامية يحمل جنسية هذا البلد ، ويقطنه ، هو من الدين المسيحي ، فكيف يمكن أن يتعامل مع هذا الموضوع بشكل يخالف حريته الدينية المصونة بالدستور (أقصد دساتير البلاد المتقدمة دستورياً).

أما بالنسبة لمسألة القروض الخارجية، فإذا اتبعنا هذا الاقتراح، فستكون النتيجة أن التعامل النقدي وربما التجاري بشكل عام سيقصر على البلاد الإسلامية، مما يؤدي إلى محدودية اقتصاد هذه البلاد، وتراجعها على مختلف الصعد.

هذا بالنسبة للاقتراحات. أما بالنسبة لمفهوم الربا والفائدة، فلا أجد أي تلاقٍ بينهما.

فالربا بمفهومه الواسع يعني الحصول على المال دون أن يتكلف المقرض أي عناء في الحصول على المبلغ الربوي.

أما الفائدة فهي نتيجة لقوة رأس المال، وبعبارة أخرى نستطيع القول: إن المال هو قوة العمل المجمدة. فإذا لم ننظر إلى المال بهذه الطريقة فكيف يمكن أن ندرك مفهوم الربح، ذلك المفهوم الاقتصادي الواضح والمستقر منذ زمن بعيد.

وأضرب مثلاً على ذلك من الأدب العربي الإسلامي نفسه.

نقرأ كثيراً في كتب الأدب الإسلامي عبارة (أرسل ماله في تجارة)، حتى إن الرسول صلى الله عليه وسلم كان يسافر في تجارة لأموال زوجته السيدة خديجة.

أما ما يقصد بالربا فهو ما زاد على الحد الأعلى للربح الذي يمكن أن يحققه المال، حيث يكون هذا المال داخلاً في ذمة المقرض دون عناء فيه. وهذا ما جعل المشرعين يضعون حداً أعلى للفائدة، وهذا الحد يختلف حسب الطبيعة الحقوقية للعمل.

المبحث الأول

ماهية القروض العامة وأنواعها

(يقصد بالقروض العامة: هي تلك المبالغ التي تقتترضها الدولة، أو إحدى الهيئات العامة الأخرى من الأفراد أو الهيئات الخاصة الوطنية أو الأجنبية أو من المؤسسات الدولية؛ نظير تعهدهما برد المبالغ المقرضة، وبدفع فائدة سنوية محددة، وبعض المزايا الأخرى المحددة طبقاً لشروط العقد)^(١٠١).

هذا تعريف عام للقروض العامة، ونرى فيه أن الدولة دائماً طرف فيه.

فهل هو عقد إداري، أم عقد عادي؟

إضافة إلى أن هناك جوانب اقتصادية مهمة لهذا العقد، وتصبح هذه الجوانب سياسية إذا كان القرض خارجياً - كما سنرى - خاصة في حالة الإنكار.

101 - د. محمد سعيد فرهود: مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب ١٩٩٠،

المطلب الأول

مفهوم القروض العامة

أولاً - تعريف القروض العامة:

يعرف الدكتور عصام بشور القرض العام بأنه:

((مبلغ من المال يدفعه أحد أشخاص القانون العام أو الخاص للدولة بموجب

عقد يستند إلى صك تشريعي، ويتضمن مقابل وفاء)).^(١٠٢)

ثانياً: الطبيعة القانونية للقروض:

تبين لنا أن القروض العامة تتضمن العناصر التالية:

- ١ - القرض العام يتم بموجب عقد.
- ٢ - القرض يستند إلى صك تشريعي.
- ٣ - القرض مبلغ من المال.
- ٤ - القرض يدفع بصور اختيارية.
- ٥ - القرض العام يدفع من قبل أحد أشخاص القانون العام أو الخاص.
- ٦ - القرض العام يتضمن مقابل الوفاء.
- ٧ - القرض العام يدفع للدولة.

١ - القرض العام يتم بموجب عقد:

102 د. عصام بشور: المالية العامة والتشريع المالي، الطبعة الثانية مطبعة طربيس ١٩٧٨، ص ٢٨٤.

تجري عملية القرض بموجب عقد ، تكون الدولة فيه الطرف المقترض. ويمكن أن تكون ممثلة بهيئات ، أو مؤسسات معنية.

ويكون الطرف الثاني فرداً أو هيئة خاصة ، وقد يكون أجنبياً ، وعندها يكون القرض خارجياً.

وتتعهد الدولة بموجب هذا العقد برد المبلغ المُقترضُ مضافاً إليه الفوائد المتفق عليه عند إبرام العقد ، وقد يكون هناك ميزات منصوص عليها لصالح الطرف المقترض. أما التزام الطرف المقترض فهو إقراض المال إلى الدولة في الوقت المتفق عليه.

والسؤال المهم هنا: هل يعتبر عقد القرض العام عقداً إدارياً؟

يجيب الدكتور بشور بأن العقد يعتبر إدارياً ويعمل رأيه بالنقاط الثلاث التالية:

أ - إن هذا العقد يتعلق بنشاط مرفق عام يسعى لتحقيق منفعة وليس إلى المنافع الخاصة.

ب - وهو يتضمن شروطاً استثنائية غير مألوفة في عقود القانون الخاص، كالمزايا المالية التي يمنحها القانون المدني إلى المقترض من إعفاءات ضريبية، وفوائد وجوائز ومكافآت.

ج - إضافة إلى أن الدولة هي دائماً طرف في هذا العقد.

نلاحظ من هذه الشروط أن الدكتور بشور من أنصار الاتجاه التقليدي في العقود الإدارية.

٢- القرض يستند إلى صك تشريعي:

يخضع القرض العام لموافقة الشعب من خلال ممثليهم في البرلمان (يسمى في سورية مجلس الشعب) من خلال عقده بقانون.

وأسباب القرض العام بقانون هي:

أ - القروض العامة تمثل إيراداً عاماً ، يحتاج إلى رقابة ممثلي الشعب لناحية الحصول عليه وأوجه إنفاقه ، خاصة بعد انتشار المذاهب الديمقراطية ، والقضاء على الملكيات والإمبراطوريات.

ب - إتاحة الفرصة للمجالس النيابية لمناقشة السياسة العامة للحكومة ، وتأكيد مبدأ الرقابة الشعبية على أعمال الحكومة.

ج - ويبرر عقد القرض بقانون - في رأي الدكتور بشور - نظراً للانعكاسات التي يخلقها من النواحي الاقتصادية والاجتماعية ، وخاصة من الناحية السياسية.

فكم من دول وممالك فقدت سيادتها واستقلالها من جراء القروض المتراكمة في ذمتها المالية تجاه الدول الأجنبية.

ويقتصر قانون القرض العام غالباً على المبادئ الأساسية ، كتحديد مبلغ القرض ومدته ومعدل فائدته ، ويترك للحكومة أمر تنظيم القرض فنياً.

ويشبه بعض الكتاب قانون القرض العام بقانون الموازنة ، من حيث إن كلاهما يعدّ تشريعاً من الناحية الشكلية فقط لأنه لا يتضمن قواعد عامة مجردة.

وتجدر الإشارة إلى أن عقد القرض بقانون ظهر لأول مرة في فرنسا عام ١٨٦٢ ، ثم انتشر بعد ذلك في غرب أوروبا عامة ، وقتنتها هذه الدول في دساتيرها.

أما بالنسبة لسورية ((فلم يتضمن الدستور السوري أي إشارة إلى هذه القاعدة ، ولكن المادة الأولى من قانون الدين العام الصادر عام ١٩٥٥ في القطر العربي

السوري قضت بأن تصدر إسناد الدين العام بموجب القانون الذي يجيز إحداثها^(١٠٣).

مما تقدم نرى كيف أن القرض العام هو عقد إداري يستند إلى صك تشريعي.

٣ - القرض العام مبلغ من المال:

المال قد يكون عينياً أو نقدياً، والصفة النقدية هي الغالبة في العصر الحاضر على القروض العامة، كما هي الحال في بقية الوسائل المالية، وذلك بسبب حلول الاقتصاد النقدي محل اقتصاد المقايضة، والصعوبات الإدارية فيما يتعلق بالقرض غير النقدي، إضافة إلى أمور أخرى حول كيفية تقدير قيمة الأموال غير النقدية. ومع ذلك يبقى التعامل العيني في القروض العامة أكثر انتشاراً منه في النفقات العامة والضرائب، كتصريف منتج لمنتجاته بإقراضها إلى الدولة، أو تقديم تسهيلات ائتمانية تقوم بها الدول المتقدمة لصالح الدول المتخلفة التي تسعى لبناء اقتصادها.

٤ - القرض يُدفع بصورة اختيارية:

الأصل في العقود الرضائية، وتسري هذه القاعدة حتى على عقود الإذعان، فالمتقاعد إما أن يقبلها جملة، أو يرفضها جملة (شروط عقد الإذعان). وبالنسبة لعقد القرض فشروطه تشكل كتلة واحدة، وللمقرض الخيار، إما أن يقبل هذه الشروط جملة أو أن يرفضها جملة، فهو حر مختار في ذلك، ولو أنه مقيد بشروط غير قابلة للمناقشة أو التعديل.

لكن الدولة تفرض في بعض الحالات (أزمات اقتصادية، حروب) على المواطنين قروضاً عامة بشكل إجباري، لكن ذلك يكون بشكل استثنائي، ويبقى الأصل هو حرية الاختيار.

103 - د. عصام بشور: المرجع السابق، ص ٣٨٧.

وأرى أنه في حالة القروض العامة الإجبارية، حتى ولو كان ذلك بموافقة ممثلي الشعب، فإننا لا نكون أمام عقد لانتفاء ركن الرضائية، على اعتبار أن موافقة ممثلي الشعب لا تشكل ركناً في التعاقد، إنما هي إذن بعقد القرض.

٥- قد يكون القرض مقدماً من فرد أو هيئة خاصة، وقد يكون مقدماً من قبل جهة عامة، المهم أن تكون الدولة أو جهة عامة هي المقترضة حتى نكون أمام قرض عام. فصفة (عام) على عقد القرض العام تتصرف للجهة المقترضة.

٦- القرض العام يتضمن مقابل وفاء:

يفترق القرض العام عن باقي واردات الدولة بشكل رئيس بأنه مؤقت. فهو يدخل خزينة الدولة فترة مؤقتة تنتهي بانتهاء مدة القرض، حيث تتعهد الدولة عند إبرام العقد بإعادة رأس المال إلى المقرض مع الفوائد المتفق عليها، كما يمكن أن يكون هناك بعض الميزات التي يتمتع بها المقرض، مثل:

- أ - تقديم مكافآت السداد، وجوائز اليانصيب على سندات القرض.
- ب - إعفاء السندات من الفوائد، ويمكن أيضاً إعفاء فوائد السندات من الفوائد.
- ج - عدم قابلية السندات للحجز.

ثالثاً - الطبيعة الاقتصادية للقروض العامة:

مرت القروض العامة بمرحلتين، اختلف فيهما مفهومها من الناحية الاقتصادية بشكل كبير، نتيجة تبدل دور الدولة ومفهومها.

فقد كانت الدولة في عصر التقليدي مجرد دولة حارسة تهتم بمرافق الدفاع الخارجي والأمن الداخلي والقضاء، وكانت موارد الدولة تكفي هذه المرافق. إضافة إلى أن مبدأ توازن الموازنة كان من المبادئ المقدسة التي لا يجوز المساس بها. أما في العصر الحديث فقد اختلف مفهوم الدولة كلياً، حيث تحولت إلى دولة رفاه بعد أن مرت بمرحلة الدولة الراعية، حيث ازدادت أعباؤها بشكل كبير، يحتاج إلى كميات هائلة من الأموال خلافاً للوضع التقليدي.

ما وضع القروض العامة في كلا العهدين وكيف تطور مفهومها؟

١ - النظرية الكلاسيكية:

يعتبر آدم سميث وريكاردو وساي وستيورات من أهم أنصار هذه النظرية، وكانوا ينبذون الافتراض الحكومي، ويعترضون عليه، وكانوا يفرضهم هذا إلى فكرة العمالة الكاملة، واعتبار الإنفاق الحكومي غير منتج، وفرض ثبات كمية النقود.

وكانت الفكرة الكلاسيكية تنحصر في أن الاقتراض الحكومي يؤدي إلى خفض رأس المال الفردي، على أساس أن الحكومة تحل محل النشاط الخالص، ولا تتكامل معه بل تتنافس معه. فالقروض الحكومية تعمل على الحد من نشاط القطاع الخاص. واستند المعارضون للاقتراض الحكومي إلى جملة مهمة، أخرى وهي أن الاقتراض الحكومي من المصارف يؤدي إلى ارتفاع الأسعار؛ باعتبار أن حالة العمالة الكاملة هي الحالة العادية التي تسود المجتمع. وإن مرونة عرض عناصر الإنتاج، لأي زيادة نقدية تساوي حينئذ صفراً.

فما دامت البطالة حالة عرضية ووقوتية، وما دامت البطالة واسعة النطاق غير محتملة الوقوع، فإن الزيادة في الكميات النقدية سوف تؤدي بالتأكيد إلى التضخم النقدي. ويصل أنصار هذه النظرية إلى أن الاقتراض من الجمهور يكون على حساب النشاط الخاص، والاقتراض من المصارف يقود إلى التضخم.

وأضاف البعض أن الاقتراض الحكومي يؤدي إلى سوء توزيع الدخل القومي، وزيادة حدة التفاوت الطبقي، على أساس أن الفئات الغنية هي التي تقتني سندات القروض، وتحصل على فوائدها من الدولة، وعلى ما يمكن أن تحمل من ميزات، في الوقت الذي يتم فيه فوائدها من الدولة، وعلى ما يمكن أن تحمل من ميزات، في الوقت الذي يتم فيه خدمة الدين العام عن طريق الضرائب غير المباشرة⁽¹⁰⁴⁾ التي تحمل أعباءها أصحاب الدخل المنخفض.

ويبرز هذه النظرة إلى القروض العامة وضع الدولة في مرحلة ما قبل التدخل، حيث كانت الدولة تلجأ إلى القروض العامة من أجل تغطية النفقات العسكرية، وتنفيذ المشاريع الاقتصادية الضخمة التي يعجز الأفراد عن تنفيذها.

فعندما كانت الدولة تترك وظائفها التقليدية، وتقوم بأداء مشاريع تابعة لنشاط الأفراد كانت تمول هذه المشاريع من القروض العامة باعتبارها تمويلاً استثنائياً، ويكون التمويل بالاقتراض الحكومي في الدول التقليدية إيراداً استثنائياً، لا يجوز إقراره إلا في حالات الضرورة من أجل المحافظة على قدسية مبدأ توازن الموازنة.

104 - غالباً ما تكون الضرائب غير مباشرة في الدول المتخلفة، ويعود سبب ذلك إلى ضعف أداء جهازها الضريبي، وقلة مرونته، وقلة خبرة أفرادها.

٢- النظرية الحديثة:

تطور - كما ذكرنا سابقاً - مفهوم القروض ودورها تبعاً لتطور مفهوم الدولة بشكل عام ووصولها إلى مرحلة دولة الرفاه، مع ما سيتبع ذلك من تدخل كبير في الحياة الاقتصادية وفي شؤون الأفراد. وهذا الأمر يحتاج إلى موارد اقتصادية ومالية كبيرة تتناسب مع حجم هذا النشاط.

وقد رأى الاقتصادي كيتير (رائد النظرية الاقتصادية الحديثة) خلافاً للاقتصاديين التقليديين أن القروض العامة لم تعد استثنائية، بل هي موارد عادية تستخدمها الدول كأى مورد آخر.

فهذه القروض تساعد الدولة على تحقيق التوازن الاقتصادي، والحد من التضخم في حال وجوده، وذلك بسحب الأموال النقدية غير الحقيقية ((التي لا تستند على إنتاج فعلي، أو معادن ثمينة، أو عملات أجنبية، وجودة فعلاً))، كذلك فإن هذه القروض يمكن أن تمول مشروعات الدولة الضخمة التي لا يستطيع الأفراد القيام بها أو لا يرغبون بتنفيذها، وتعمل أيضاً من خلال هذه القروض على خلق فرص عمل للعاطلين، مما يؤدي إلى تحقيق درجة عالية من العمالة سعياً للوصول إلى مرحلة العمالة الكاملة عندما يكون ذلك ممكناً.

ويرى الكتاب الحديثون أن هناك أسباب سياسية، واقتصادية، واجتماعية، ومالية عديدة؛ تبرر اللجوء إلى القروض العامة.

٢ - الأسباب السياسية:

يُعَدُّ القرض العام عامل معاضدة من المواطن المكتتب بالقرض لنظام الحكم القائم؛ لأن محافظته على الاستقرار السياسي يشكل ضماناً لاستعادة أمواله والفوائد المترتبة على القرض العام.

ب - من الناحية المالية:

يُعدُّ القرض العام إيراداً تلجأ إليه الدولة عندما تستنفد قدرة المواطنين على الإسهام في التكاليف العامة، فهو مصدر إيراد تستخدمه الدولة بغية الوصول إلى الأموال المدخرة لدى الأفراد، وتزداد أهمية القروض العامة من الناحية المالية في دولة الرفاه، حيث تزداد إنفاقاتها، وتعجز إيراداتها السياسية عن تغطية حاجتها إلى المال.

ج - الأسباب الاقتصادية:

تساعد القروض العامة على الحد من التضخم، وإقامة التوازن الاقتصادي بين الادخار والاستثمار والوصول إلى العمالة الكاملة، والوصول بالنتيجة إلى القضاء على البطالة... وكل ذلك رهن بالتقيد بشروط معينة سترد لاحقاً.

د - الأسباب الاجتماعية:

إن القروض العامة تحقق العدالة الاجتماعية من خلال توزيع الأعباء المالية بين الطبقات الاجتماعية لأبناء الجيل الواحد، وتحويل الأعباء المالية من جيل لآخر حتى لا يتحمل جيل واحد - وهو الجيل الحاضر - الأعباء الناجمة عن تمويل مشروعات الدولة طويلة الأمد.



المطلب الثاني

أنواع القروض العامة

تقسم القروض إلى أنواع تبعاً للأساس الذي يستند إليه؛ فهي:

- ١ - من حيث طريقة عقدتها تقسم إلى قروض اختيارية وإجبارية.
 - ٢ - ومن حيث مكان الاكتتاب بها تنقسم إلى: قروض داخلية، وقروض خارجية.
 - ٣ - ومن حيث مدتها تنقسم إلى قروض مؤبدة، وقروض لأجل.
 - ٤ - ومن حيث الإيراد الذي تغله تقسم إلى قروض مثمرة، وقروض عقيمة.
 - ٥ - ومن حيث الالتزام بموعد سدادها تقسم القروض إلى قروض تسدد كلها دفعة واحدة، أو تسدد على دفعات عن طريق استهلاكها بالسحب السنوي.
- سنبحث فيما يلي الأقسام الأربعة الأولى من القروض العامة.

١- القروض الاختيارية والقروض الإجبارية:

أ - القروض الاختيارية:

الأصل في القروض العامة أن تكون اختيارية، أي أن لا يجبر الدائن على الإقراض، وأن يترك له سواء كان فرداً أو هيئة من الهيئات حرية المساهمة فيها عن رضا واندفاع ذاتي.

فالقرض الاختياري من هذه الزاوية قرض بالمعنى العلمي الصحيح، فهو يتضمن إرجاء عقد يتم بتراضي العاقدین واختيارهما، ولكنه يختلف عنه فقط من حيث شروط القرض التي لا يستطيع المساهم مناقشة الدولة، وليس له إلا القبول أو الرفض.

ونجاح الدولة في هذا النوع من القروض العامة يتوقف في الغالب على توفر شروط معينة، من أهمها توفر الأموال المدخرة، وميل المدخرين للاكتتاب بهذه القروض. ولذلك تلجأ الدولة إلى أساليب مختلفة، سواء عن طريق الدعاية، وتوفير الضمانات اللازمة، أو عن طريق اتخاذ تدابير معينة كمنح بعض الامتيازات المادية والمعنوية، أو إلزام بعض الهيئات بتوظيف جزء من أموالها في إسناد الدين العام، بغية توجيه الأموال المدخرة نحو القروض العامة.

والقروض الاختيارية نوعان:

قروض وطنية، وقروض تجارية، فالقروض الوطنية هي: التي تلجأ فيها الدولة لطلب مالي من رعاياها، معتمدة في ذلك على عواطفهم الوطنية، وحماسهم القومي، دون أن تقدم لهم أي مزايا مادية أو منافع اقتصادية، أو تقدم لهم مميزات ومنافع ضئيلة، غير أنها مقابل ذلك كثيراً ما تعتمد لإنجاح المشروع على الميزات المعنوية التي تعطى لهم كوسام يمنح، أو ذكر يشاد، أو جداول تنشر، وغيرها....

وقد دلت الحوادث التاريخية أن معظم القروض الوطنية لم تلاق نجاحاً يذكر، وأن خصائلها كانت قليلة لا يعتد بها؛ لأن أصحاب الأموال ينظرون دائماً

للمميزات المادية أكثر من الميزات المعنوية، فالقروض الوطنية التي أصدرتها فرنسا عام ١٧٨٩ و ١٨٣٠ و ١٨٤٨ لم تأت بنتائج مرضية، ولم يقبل الجمهور عليها مع أنها كانت ذات فوائد ولكنها قليلة لا تتجاوز ٥٪ سنوياً^(١٠٥)، هذا فضلاً عن أنها تسقط هيبة الحكومة لما يتجلى فيها من مظاهر الاستجداء، والاستعطاء، والتزلف لأصحاب المال.

أما القروض التجارية، أو القروض العادية فهي التي تصدرها الدولة وتحدد شروطها تبعاً للظروف الاقتصادية وسعر الفائدة في السوق المالية، حيث يقدم الأشخاص على الاكتتاب فيها غير مدفوعين بعوامل الإكراه أو الحماية الوطنية، بل بقصد استثمار أموالهم بصورة تجارية محضة، وقد تخالطها أحياناً أغراض معنوية تكون عاملاً من عوامل نجاحها.

ب - القروض الإجبارية:

كثيراً ما تجد الدولة نفسها في ظروف استثنائية حادة تضطرها إلى العزوف عن القروض الاختيارية، واللجوء إلى القروض الإجبارية.

والقرض الإجباري هو الذي تفرضه الدولة على رعاياها، وتحصله منهم جبراً^(١٠٦).

وتتعهد بسداده لهم فيما بعد عندما تتحسن الأحوال المالية. ولذلك يُعدُّ القرض الإجباري وسطاً بين القرض الاختياري والضريبة، فله من القرض الاختياري صفة استرجاع قيمته، وله من الضريبة صفة الالتزام.

وللدولة في تحديد المبالغ التي يجب المساهمة فيها أساليب مختلفة، فهي قد تحددها بحسب دخل المواطن أو ثروته، كأربعة أمثال ضريبة الدخل أو ١٠٪ من

105 - قد يقدم الأفراد للدولة في أوقات الضيق أو النكبات القومية مساعدات تنازل عنها بصورة نهائية

بدافع التضحية القومية، وتعرف هذه المساعدة باسم الاشتراك الوطني أو التبرع الوطني.

106 - بدون فائدة على الغالب أو بفائدة ضئيلة.

الثروة، أو أن تحصر الاشتراك فيها على طبقة دون أخرى، كأن تحصره في الطبقة الغنية مثلاً، أو الطبقة المالكة، ومثال ذلك القرض الإجباري الإيطالي لعام ١٩٣٩، حيث ألزمت الدولة طبقة المالكين العقاريين بالاكتتاب فيه بمعدل ٥٪ من قيمة ممتلكاتهم العقارية (الأراضي والدور والمعامل)، أو أن تلجأ إلى أسلوب آخر مستتر غير ظاهر أو مكشوف، فالحكومة الألمانية التي وضعت برنامجاً واسعاً للتسليح قبل الحرب العالمية الثانية، أصدرت سندات الضرائب المتوجبة عليهم خلال مدة تتراوح بين ٦ أشهر و ٣٠ شهراً من تاريخ الدفع، والحكومة اللبنانية عمدت عام ١٩٢٠ إلى إلغاء جميع الأوراق النقدية المتداولة آنئذ، وأوجبت تبديل نصفها من نقد جديد يتسم وحده بالقوة الإبرائية، على أن يبقى النصف الآخر لديها مقابل سندات تسدها فيها بعد.

- أما الأسلوب الأكثر انتشاراً للقرض الإجباري فهو الذي تستلف الدولة بموجبه من مصرف الإصدار مبلغاً لقاء منحه إصدار أوراق نقدية جديدة، لا تستند إلى تغطية خاصة سوى سند دين على الدولة^(١٠٧)، وهذا ما يخشى معه في حال الإفراط فيه أن يؤدي إلى التضخم النقدي وآثاره السيئة. إلا أنه في سبيل تجنب هذه الآثار تعمل الدولة عادة إلى العمل على امتصاص القوة الشرائية الزائدة، كأن تلزم المواطنين مثلاً بأن يكتتبوا في القروض التي تصدرها بجميع الأموال التي يملكونها، والتي تفيض عن احتياجات نفقاتهم الجارية. وهذا ما لجأت إليه بعض دول أوروبا الغربية خلال الحرب العالمية الثانية، فقد كان جميع المواطنين من عمال وأصحاب مشروعات ملزمين بالاكتتاب في سندات القرض العام. فبالنسبة للعمال قررت الحكومة حداً أدنى لنفقات المعيشة على أساس نظام البطاقات، وتحديد الأسعار، وكلفتهم أن يكتتبوا بالمقدار الفائض من أجورهم في سندات قرض

107 - يشبه هذا الأسلوب الطريقة التي اتبعتها بعض الدول أثناء الحرب العالمية الأولى والثانية عندما سددت قيمة المواد والخدمات المحتاجة لها بسندات.

الدولة. أما أصحاب المشروعات من تجار وصناعيين فقد كان عليهم أن يكتبوا في سندات قروض الدولة بكامل الزيادات التي تحصل من إعادة تقويم أصولهم الرأسمالية، وبجميع أقساط الاستهلاك المدخرة والمخصصة لتجديد الآلات والمعدات باعتبار أن هذه التجهيزات الثابتة التي خصصت من أجلها أقساط الاستهلاك لا يمكن تجديدها قبل نهاية الحرب.

هذه بعض أشكال القروض الإجبارية التي تلجأ إليها الدول عادة في الظروف الاستثنائية. أما في الظروف العادية فإن الدول تلجأ إلى الطريقة الطبيعية، وهي القروض الاختيارية.

أجل إن القروض الإجبارية بأشكالها المختلفة قد تؤمن للدولة ما يلزمها من أموال لكنها مع ذلك لا تخلو من بعض العيوب التي تجعلها غير مرغوب فيها. فهي تترك أثراً في نفوس المواطنين نتيجة الإلزام والضغط للذين يتضمنها هذا النوع من القروض.

فيعمد المواطنون على إخفاء ما يمكن إخفاؤه من أموالهم، فتضطرب مقاييس الأسعار صعوداً أو هبوطاً وتضطرب معها الحالة الاقتصادية أن تعرض كميات كبيرة من العقارات للبيع في وقت واحد تسديداً لقروض الدولة، حيث تنخفض أسعارها وتحل بأصحابها بسبب ذلك أضرار فادحة، أو أن يخفي المواطنون المواد الغذائية بسبب دفع قيمتها سندات على الدولة، فترتفع أسعارها.

إلا أن بعض المؤلفين الماليين لا يعدمون حجة في تبرير القروض الإجبارية، حيث يقولون: لما كان من سلطة الدولة أن تصدر الأموال والدخول كما تصدر الممتلكات والأعيان الأخرى في سبيل المصلحة العامة، فلها الحق إذاً أن تلجأ إلى مثل هذه القروض تأميناً لسير هذه المصلحة.

٢ - القروض الداخلية والقروض الخارجية:

أ - القروض الداخلية:

هي القروض التي تصدرها الدولة بالعملة الوطنية، وتطرحها في السوق الداخلية، ويكون الاكتتاب فيها عادة قاصراً على رعاياها، أما الأجانب فيجوز لهم الاكتتاب فيها بالشروط التي يحددها التشريع الوطني.

والدول تفضل عقد مثل هذه القروض لأسباب عديدة، فهي تتمتع بسلطة على سوقها الداخلية أوسع من سلطتها على الأسواق الخارجية، كما تتمتع بأنها بحرية تحديد شروط الإصدار. يضاف إلى ذلك أن القرض الذي يعقد بالنقد الوطني فيها ما ينتجه القرض من فوائد، وبذلك لا تؤدي إلى اختلال التوازن الاقتصادي في البلاد.

ب - القروض الخارجية:

هي التي تصدرها الدولة بالعملة الأجنبية، وتطرحها في الأسواق الخارجية، ويكون الاكتتاب فيها عادة قاصراً على الأشخاص الأجانب.

تلجأ الدول عادة إلى هذه القروض لأسباب عديدة، أهمها: إما إعادة التوازن إلى ميزانها الحسابي إذا كان مديناً، وإما لتنفيذ مشاريعها الحيوية إذا كانت الأموال الوطنية غير كافية، وإما بقصد الحصول على عملة أجنبية لدعم نقدها الوطني إذا كانت تخشى تدهور قيمته.

تخلق القروض الخارجية بلا ريب بعض الصعوبات للدولة المستقرضة، سواء أحصلت على مبالغ القرض من الدولة الأجنبية، أو من أموال الرأسماليين فيها. إذ تستطيع هذه الدولة أن تستغل الظروف الراهنة للدولة المستقرضة، وأن تعلق موافقتها على قبولها بعض الشروط، كأن تطلب إليها إرجاع بعض المصنوعات الوطنية بأسعار معينة أو وضع لإيرادات بعض إدارتها تحت مراقبتها وتصرفها، هذا

من جهة، ومن جهة أخرى فإن الدولة التي تستقرض نقداً أجنبياً تجعل دينها متموجاً مع تحول أسعار هذا القطع الأجنبي، فيرتبط بذلك مصير نقدها الوطني بمصير النقد الأجنبي.

والجدير بالذكر هنا إن هيئة الأمم المتحدة بعد الحرب العالمية الثانية قد أحدثت مؤسسات دولية للقروض الأجنبية، هدفها تيسير الإقراض للدول المتأخرة اقتصادياً، مع تجنب الصعوبات المذكورة.

٣ - القروض العمرية والقروض المؤبدة والقروض لأجل:

أ - العمرية:

هي التي تكون محدودة الأجل بعمر المقرض، فينتهي أجلها بوفاته، وبمقتضى هذا النوع من القروض تكون الدولة ملزمة بتقديم الربح المتفق عليه مع القرض لقاء رأس المال الذي يدفعها إليها ما دام حياً، فإذا توفي سقطت عن الدولة التزامها، وآل المال إليها.

ب - المؤبدة:

هي التي لا تحدد فيها الدولة موعداً معيناً للتسديد، ولكنها تستطيع بإرادتها المنفردة أن تستهلك ما تشاء من سندات القرض في الوقت الذي يناسبها، في حين أن المقرض لا يستطيع أن يطلب من الدولة متى يشاء وفاء هذه السندات، وعلى هذا فإن أصل الدين يبقى قائماً لا يسقط إلا بالوفاء التام، ولكن المقرض يستوفي الفائدة المقررة سنوياً.

هذا النوع من القروض وإن كان مفضلاً لدى الدول لأنها تقوم بتسديده في الوقت الذي تجد نفسها قادرة على ذلك فإن لها إلى جانب ذلك محذوراً كبيراً وهو أن الدولة تميل عادة إلى تضخيم ديونها العامة ما دامت على يقين من أنها دائمة لا تسدها خلال مهلة معينة، وهذا المحذور هو الذي حمل دساتير بعض الدول أن تنص على حظر القروض المؤبدة؛ التي تعقدها البلديات والمؤسسات العامة، وحتى الحكومات أحياناً.

ج - القروض لأجل:

تعقد هذه القروض لمدة معينة ، ينقضي الدين بنهايتها. وسندات هذا النوع من القروض إما أن تكون لأجل طويل تزيد مدته عادة عن ١٠ / سنوات، أو لأجل متوسط لا تتجاوز مدته ١٠ / سنوات، ولا تقل عن سنة، أو لأجل قصير تتراوح مدته بين الشهر والسنة الواحدة.

وتسمى الديون قصيرة الأجل الديون المتوجبة، أو الديون السائرة؛ إذا كانت مدتها لا تتجاوز في الغالب الأربعة أشهر، وتعدّ السندات على الخزينة إلى أن يتم تحصيل الإيرادات من أهم أشكالها، والجدير بالذكر أن السندات على الخزينة العامة قد تنوعت أثناء الحرب العالمية الثانية وبعدها، وازدادت أهميتها ومقاديرها حتى كادت تشكل مورداً أساسياً من موارد الدولة.

٤ - القروض المثمرة والقروض العقيمة:

القرض المثمر هو الذي ينفق على مشروع يأتي بإيراد ويسدّد أصل الدين وفوائده من هذا الإيراد، وهذا النوع من القروض شائع في الدول النامية، فهي تستدين في الغالب لتنمية مواردها، أو مضاعفة دخلها القومي، أما القرض العقيم فهو الذي ينفق على مرافق عامة لا تأتي بإيرادات بالرغم من فائدها العامة، والحاجة الشديدة إليها.

فالقروض العامة ليست شراً كلها كما يدعي بعض الاقتصاديين، وليست خيراً كلها كما يدعي البعض الآخر. فالقروض العادية تكون نافعة أو مضرّة تبعاً لضرورتها ووجه إنفاقها، فإن خصصت لمشروع مثمر نافع كانت حسنة ومفيدة، وإن خصصت لمشروع عقيم غير مثمر كانت سيئة ومضرّة.

المبحث الثاني

انقضاء القروض العامة والآثار الناجمة عنها

ذكرنا سابقاً أن القرض العام - كذلك جميع أنواع القروض - خلافاً لبقية واردات الدولة يدخل الخزينة بشكل مؤقت، ويجب على الدولة إعادة مبلغه مع الفائدة المتفق عليه عند نهاية مدة القرض.



المطلب الأول

انقضاء القروض العامة

ونقضي القرض بطريقتين ، هما :

١ - الاستهلاك ٢ - الإنكار.

ويقصد باستهلاك القرض وفاء قيمته ، أي؛ سداد قيمته على المقترضين ، وهذا هو الطريق العادي لانقضاء القرض العام.

لكن ربما تنكر الدولة القرض ، لأسباب عدة ، وتعرض عن إعادة الأموال للمقرضين ، بما يضعف الثقة بها داخلياً وخارجياً ، وتترتب على ذلك آثار مهمة.

فما هي أساليب الاستهلاك؟ وما هي آثار الاستهلاك داخلياً وخارجياً؟
أولاً - استهلاك القروض العامة:

هناك عدة أساليب يمكن أن تتبعها الدولة من أجل استهلاك قروضها العامة ، وأهم هذه الأساليب: استخدام وفورات الموازنة: تستلزم هذه الطريقة أن يكون هناك فائض في الموازنة. وتعتبر هذه الطريقة الوسيلة العادية لاستهلاك القروض العامة ، لكنها صعبة الإتياع في الدول المتخلفة؛ بسبب ضعف مواردها المالية ، وبالتالي صعوبة تحقيق الوفورات اللازمة.

تخصيص حصيلة بعض الإيرادات العامة:

وتعنى هذه الطريقة تخصيص حصيلة إيرادات عامة من أجل خدمة القرض العام.

ويمكن أن تكون هذه الإيرادات حصة الضرائب بشكل عام، أو حصة ضرائب معينة، ويتم ذلك عن طريق إنشاء ((صندوق لاستهلاك القرض العام)) حيث يقوم هذا الصندوق بعملية استهلاك القرض العام بوساطة المبالغ التي يتلقاها بالصورة التي يراها أكثر ملاءمة من غيرها مع مراعاة القرض.

وتمتاز هذه الطريقة بأنها تبعث الأمان في نفوس المقرضين؛ لأنها تمنح نوعاً من التأمينات العينية للقرض العام.

لكن هذه الطريقة تدل على عدم الثقة في مالية الدولة، وفي إمكانية السداد في المستقبل. كما أنها تحد من حرية الحكومة في تعديل الضرائب تبعاً لاحتياجات الدولة؛ لذلك عدلت الدول عن هذه الطريقة، ولم تعد تلجأ إليها.

ومن الجدير بالذكر أن مشاكل حصلت على موازنة عام ١٩٩٨، في القطر العربي اللبناني الشقيق، وفي بعض أسباب هذه المشاكل طريقة خدمة استهلاك الدين (القروض) العام، حيث طالب بعض الوزراء باستخدام طريقة التخصيص هذه، وبالتالي تخصيص ضرائب معينة مثل الضرائب على المحروقات، مما جعل قيمة المحروقات عامة ومادة البنزين خاصة تتذبذب ارتفاعاً من ٣ إلى ٦ أضعاف؛ مما أثار الرأي العام اللبناني.

٢- طريقة الفائدة المركبة (طريقة الدكتور ريتشارد برايس):

وتعتمد هذه الطريقة على الفائدة المركبة وأثرها الكبير الذي يمكن الاستفادة منه في خدمة الدين العام. وتتم العملية كما يلي:

يخصص مبلغ سنوي من الموازنة العامة لشراء سندات الدين العام، والاحتفاظ بها دون أن نعددها، ونضيف فوائد الإسناد المشتراة للمبالغ المخصصة لشراء السندات وشراء سندات أخرى، مما يؤدي بالنتيجة إلى شراء جميع إسناد الدين العام واستهلاكه بسرعة، ويشترط الدكتور برايس لنجاح هذه الطريقة شرطين:

- أ - تخصيص المبلغ المحدد، وشراء السندات به مهما كانت الظروف.
- ب - خضوع الصندوق الذي تجري من خلاله هذه العملية إلى إدارة مستقلة عن كل من البرلمان والحكومة، وأن يكون هذا الصندوق ذا صلاحية واسعة.

وتتماز هذه الطريقة بأنها:

- أ - صحيحة حسابياً.
- ب - تحث الحكومة على المضي بعزيمة وثبات في استهلاك القروض العامة. لكنها منتقدة من ناحيتين:
- أ - شراء السندات دون إعدامها لا يخفف العبء المالي على الصندوق؛ باعتبار أن الدولة تستمر في دفع الفوائد (فوائد الإسناد المشتراة) للصندوق.
- ب - كما أن شراء الدولة السندات من السوق يزيد الطلب عليها، ويرفع أسعارها، ثم إن الدولة لا يمكنها شراء جميع السندات دفعة واحدة لعجزها المادي، مما يجعل أسعار السندات أكبر في المرة الثانية للشراء، وهكذا، مما يزيد العبء المالي على خزينة الدولة.

٣- الضريبة الاستثنائية:

حيث تفرض الدولة ضريبة استثنائية على رأس المال تستخدم حصيلتها في استهلاك القروض العامة، ويكون مطرح هذه الضريبة رؤوس الأموال التي زادت قيمتها بسبب ارتفاع الأسعار، والتضخم الذي يظهر عادة في فترات الحروب.

وهناك أساليب أخرى مثل: عقد قروض إجبارية تستخدم حصيلتها لاستهلاك سندات حالية، وثبت الدين القصيرة الأجل، وجعله ديناً متوسطاً، أو طويل الأجل.

ثانياً - إنكار القرض العام:

إنكار القرض (الدين) هو امتناع الدولة عن وفاء مبلغ القرض أو فوائده أو كليهما. ويمكن أن يكون هذا الامتناع كلياً يشمل القرض بكامله، أو أن يكون جزئياً يقتصر على جزء منه.

وقد يكون الإنكار صريحاً، حيث تعلن الدولة عن عدم رغبتها في تسديد المبالغ المقرضة، وقد يكون الإنكار ضمنياً، وبشكل غير مباشر، ينتج عن التضخم النقدي الذي يصل بقيمة النقد الورقي إلى الصفر.

وكمثال على الإنكار الظاهر للقرض العام، ما حدث في إسبانيا والبرتغال والنمسا وروسيا واليونان وتركيا ومصر ومعظم دول أمريكا اللاتينية في القرن التاسع عشر.

وأيضاً ما حدث في روسيا واليونان وألمانيا والنمسا وتشيلي والبرازيل والأرغواي وكولومبيا في القرن العشرين بعد الحرب العالمية الأولى.

أما مثال الإنكار الضمني (المستتر) للقرض العام هو ما حدث في ألمانيا عندما انخفضت قيمة المارك عام ١٩٢٣ إلى الصفر، وتمكنت الدولة من تسديد دينها بالماركات الورقية التي لا قيمة لها.

أما أسباب الامتناع عن وفاء القروض العامة فهي متعددة، وأهمها:

- ١ - تلجأ الدولة إلى الإنكار لتخفيف أعبائها المالية المتزايدة خاصة في فترات تغير الحكومات، ونشوب الثورات، كما حصل في الاتحاد السوفيتي سابقاً.
- ٢ - إذا شعرت الدولة بغبن فاحش في شروط العقد بسبب استغلال الطرف الآخر لظروف الدولة المقرضة عند إبرام هذا العقد.
- ٣ - يمكن أن يكون سبب الإنكار تخفيف حدة الفوارق الطبقيّة، وذلك في حالة كون مقدمي القروض من الطبقة الغنية.

أما نتائج إنكار القرض فهي غير حميدة، فهي وإن كانت تؤثر على الدولة من حيث إنها توفر قيمة القرض، إلا أنها تحمل آثاراً سيئة تتجلى بفقدان الثقة في قدرة الدولة المالية، وفي احترام الدولة لعقودها، مما يحرمها عقد قروض جديدة في المستقبل. وفقدان الثقة هذا ينعكس داخلياً وخارجياً.

- فعلى الصعيد الداخلي، قد يشكل هذا الإنكار غيباً بالنسبة لصغار المدخرين فيما إذا استخدمته الدولة لتخفيف الفوارق بين طبقات المجتمع، إذ يعيد توزيع الدخل بشكل عشوائي غير مدروس.

- أما على الصعيد الخارجي؛ فالنتائج سيئة اقتصادياً وسياسياً.

- اقتصادياً، ربما تقوم الدولة المقرضة بمحاضرة (محاربة) الدولة المقرضة اقتصادياً؛ مما يضعف اقتصادها إلى حد كبير، خاصة إذا كانت الدولة المقرضة المتعاملة معها قوية.

- أما سياسياً، فقد تصل النتائج إلى حد تدخل الدولة المقرضة عسكرياً، فتفقد الدولة استقلالها.

المطلب الثاني

آثار القروض العامة

للقروض العامة لآثار كثيرة وفي مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية... وهذا شيء طبيعي باعتبار أن المال هو محرك الحياة العامة، خاصة في عصر الدولة المتدخلة.

وسوف أعرض في هذا المطلب الآثار الاقتصادية والاجتماعية للقروض العامة، باعتبارهما الأثرين الرئيسيين خاصة في الدول المتخلفة.

أولاً - الآثار الاقتصادية:

عندما تعقد الدولة قرضاً عاماً، وتبدأ عمليات الاكتتاب، تبدأ معها آثار اقتصادية أولها سحب الكتلة النقدية الموجودة لدى الأفراد والهيئات المقرضة. وعندما تنتهي عملية الاقتراض، وتبدأ الدولة في وقت لاحق بالتسديد - في حال عدم الإنكار - تبدأ أيضاً في هذا المرحلة آثار اقتصادية تبدو في ضعف النفقات العامة. وما بين هاتين المرحلتين توجد أيضاً آثار اقتصادية مهمة، وتتنوع هذه الآثار تبعاً لنوع القرض، هل هو داخلي أم خارجي؟

١ - الآثار الاقتصادية للقروض العامة الوطنية (الداخلية):

قد يترتب على الاقتراض آثار انكماشية في مجال الإنفاق الفردي على الاستثمار أو الاستهلاك، بسبب اقتطاع جزء من دخول الأفراد، أو مدخراتهم، وتحويلها إلى خزانة الدولة.

وقد يكون هذا التحويل بحد ذاته خدمة لهدف معين هو محاربة التضخم عن طريق تجميد هذه الكتلة النقدية المقرضة؛ مما يؤدي على إعادة الاقتصاد إلى توازنه، وقيمة العملة الوطنية إلى ما كانت عليه قبل حدوث التضخم.

لكن يجب الانتباه إلى عدم طرح هذه الكتلة في السوق الداخلية؛ لأنه في هذه الحالة تكون الدولة قد أعادت باليد اليسرى ما أخذته باليمنى، وتبقى الكتلة النقدية كما هي وبالتالي الاقتصاد الداخلي كما هو.

ب- ارتفاع معدل الفائدة، حيث تؤدي منافسة القطاع العام (الدولة) للقطاع الخاص (أفراد - شركات خاصة) في الحصول على مدخرات الأفراد إلى ارتفاع معدل الفائدة (قانون العرض والطلب). وهذا بدوره يؤدي إلى نقص حجم الاستثمار الخاص، وبالتالي يقل معدل نمو الإنتاج الوطني، وتتنخفض الدخول مما يؤثر سلباً على الاقتصاد الوطني عامةً، وعلى الوضع الاقتصادي للأفراد خاصةً. إنما نستطيع تفادي هذا الأثر عن طريق الإنفاق الاستثماري لهذه القروض، مما يعود على البلد بالفائدة في زيادة الناتج الوطني.

فالاستفادة من هذه القروض الداخلية رهن باستخدامها الاستخدام الصحيح.

ج- ظهور آثار تضخمية في حالة اقتراض الدولة الموال من المصرف المركزي أو التجاري، ويكون ذلك على وجه الخصوص في الدول المتخلفة التي تتسم بقلّة المدخرات الفردية فيها تبعاً لقلّة الدخل الفردي، وانعدام الادخار، وعدم القدرة على القيام بمشاريع استثمارية فردية تجلب رأس المال للأفراد.

وعليه فعندما تقترض الدولة من المصارف؛ فإنها تكون قد دفعت بكمية نقدية جديدة إلى السوق الداخلية؛ لأن ذلك يعتبر بمثابة إصدار نقدي جديد.

ولا يخفى ما تؤدي إليه زيادة الكتلة النقدية المتداولة من آثار اقتصادية سيئة تتجلى في حدوث التضخم، خاصة في الدول المتخلفة ذات الجهاز الإنتاجي القليل المرونة، وهذا يؤدي إلى زيادة في الأسعار، وكساد في السلع، ونقص في القيمة الحقيقية للدخل الفردي.

وسوف نرى في المطلب التالي كيفية التغلب على هذا الأثر التضخمي.

ثم إن القروض قد تؤدي إلى تحويل القوة الشرائية من مدخرات الأثرياء (خاصة عندما تكون المبالغ المطلوبة كبيرة) إلى خزانة الدولة، فإن كان الحال كذلك، واستخدمت هذه القروض بما يضمن إيجاد دخول جديدة للطبقة محدودة الدخل، فإن هؤلاء سوف يزيدون من استهلاكهم؛ مما يؤدي إلى ظهور آثار تضخمية ما لم تعتمد الدولة إلى زيادة في عرض السلع متناسبة مع زيادة الإنفاق الاستهلاكي للأفراد.

وهناك أيضاً مرحلة تسديد القرض، فإذا تم تسدي القرض دفعة واحدة؛ فإن ذلك سوف يؤدي إلى ظهور آثار تضخمية أيضاً وذلك بسبب وضع دفعة كبيرة من النقود بشكل فجائي في السوق الداخلية.

د- وقد يكون للقروض الداخلية آثار في الادخار خاصة عندما تكون مزايا القروض كبيرة ومغرية؛ مما يشجع الأفراد على الإقدام على إقراض الدولة. ويتجلى هذا الأثر الادخاري للقروض العامة في حالة القروض العامة الإجبارية، حيث يتنازل الفرد عن الأموال مجبراً؛ ويضطر أيضاً للتقليل من إنفاقه الاستهلاكي لتأمين الأموال من أجل الاكتتاب في القرض العام.

هـ- قد تضطر الدولة للتخفيف من إنفاقها الجاري وقت التسديد من أجل تأمين الأموال اللازمة للتسديد؛ مما يؤدي إلى نتائج اقتصادية سيئة مثل بطء سير بعض المرافق الحساسة... ونتائج أخرى لا يتسع المجال هنا لذكرها.

٢- الآثار الاقتصادية للقروض العامة الخارجية:

أ - وضع قوة شرائية جديدة بين يدي الدولة المقترضة؛ مما يجعلها قادرة على استيراد ما تحتاج إليه من مواد و سلع وخدمات استهلاكية؛ مما يزيد المعروض منها في السوق (إذا لم تكن مفقودة) وتمنع بالتالي من زيادة هذه الأسعار وربما تنخفض أسعارها.

ب - إن القوة الشرائية الجديدة التي يوفرها القرض الأجنبي تؤدي إلى زيادة كمية النقد المتداول وإزالة الآثار الانكماشية.

ج - إن تسديد القروض العامة الأجنبية قد يفرض على الدولة تخفيض إنفاقها الفائن من أجل تسديد القرض (وهذا الأثر موجود على القروض الداخلية). كما أن ذلك قد يقلل من إمكانية تصرف الدولة المقترضة؛ بما في حوزتها من قطع أجنبي.

د - بقي فكرة مهمة جدية بالذكر، وهي الآثار السياسية للقروض العامة الأجنبية.

فقد يؤدي عدم تسديد الدولة المدنية، أو تأخرها في التسديد إلى آثار سيئة؛ تتجلى في التبعية الاقتصادية للدولة المقرضة، وقد يتطور الأمر، وتصبح التبعية سياسية، وبالتالي القضاء على القرار السياسي الداخلي كلياً في الدولة المدنية، وقد تتأزم الأمور، وتلجأ الدولة المقرضة في حال استنفاد جميع طرق استعادة مبلغ القرض إلى القيام بعمل عسكري؛ قد يذهب باستقلال الدولة المقترضة.

ثانياً - الآثار الاجتماعية للقروض العامة :

للقروض العامة آثار مهمة في إعادة توزيع الدخل بين مختلف الطبقات الاجتماعية، ويتوقف أثر هذه القروض من هذه الناحية على، أمرين هما :

إذا كانت فوائد القرض تمول من جهاز ضريبي يعتمد في أساسه على الضريبة النسبية، أو ضرائب الاستهلاك، فإن هذا يعني أن تتحمل الطبقة الفقيرة النتائج وهي سوف تتحمل عبء هذه القروض على اعتبار أن هذه الضرائب تشكل حيزاً كبيراً من إنفاق هذه الطبقة. ويكون أثر هذا القرض في هذه الأحوال هو زيادة الفارق بين طبقات المجتمع، ويكون ذلك لصالح الطبقات الغنية.

أما إذا كانت فوائد ثُمول من خلال جهاز ضريبي يعتمد الضريبة التصاعدية أساساً له، فإن ذلك سوف يضيق الفوارق بين الطبقات الاجتماعية للمجتمع ككل، حيث يمتص القرض كتلة نقدية مهمة من الطبقة الغنية، إذ تصيب الضريبة التصاعدية قسماً كبيراً من أموال الطبقات الغنية، وبالنسبة يكون هذا الأثر إيجابياً لصالح الطبقات الفقيرة.

وهنا يمكن التحدث عن الآثار السياسية للقروض عامة، فإذا كان الأثر هو زيادة التفاوت الاقتصادي، وبالتالي التفاوت الاجتماعي بين طبقات المجتمع، فإن ذلك سوف يؤدي إلى عدم الاستقرار الاجتماعي والسياسي، وإلى إحساس بالضغط والغضب لدى الطبقات الفقيرة، مما قد يدفع الأمور إلى ذروتها، والوصول إلى مرحلة الثورة أو الإضرابات الشاملة على الدولة.

أما إذا كان الأمر هو تقليل التفاوت بين الطبقات المجتمع، فإن ذلك يؤدي إلى الشعور بالراحة والاطمئنان لدى الطبقات الفقيرة؛ التي تشكل السواد الأعظم من الشعب خاصة في الدول الفقيرة؛ (المتخلفة). وهذا يؤدي بالنتيجة إلى العمل بتفاني وإخلاص، خاصة عندما تصرف القروض في مشاريع تؤمن نهضة الدولة اجتماعياً، واقتصادياً، وسياسياً، وثقافياً....

ب- الجهة التي تحصل على الفوائد:

أي: الجهة التي اكتتبت بسندات القرض العام؛ لأن الجهة المكتتبية هي التي تحصل على فوائد هذه السندات.

فإذا كانت معظم هذه السندات بحوزة الأغنياء، أي: لصالح زيادة التفاوت بين الطبقات الاجتماعية.

أما إذا كانت معظم هذه السندات بحوزة الفقراء (الطبقات المتوسطة ومادونها) فإن ذلك يعني الاتجاه إلى إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة أي: لصالح التخفيف من حدة التفاوت.

ويتحدد بذلك قيمة السندات: هل صدرت بأسعار عالية أم بأسعار منخفضة؟
كما يؤثر على ذلك أيضاً النظام الضريبي: هل يقوم على أساس تصاعدي أم أساس نسبي ونوعي؟



المطلب الثالث

دور القروض العامة في البلاد المتخلفة

طبيعي أن نجد الاعتماد على القروض العامة للتمويل في البلاد المتخلفة أكثر بكثير من الاعتماد عليه في البلاد المتقدمة، أو البلاد المنتجة للنفط. بسبب ضعف مواردها (الدول المتخلفة) المالية، وضعف التنمية لديها بشكل كبير.

سوف نتناول دراسة أهمية القروض العامة في الدول المتخلفة ثم أحاول تبيان الطرق المثلى لإنفاق هذه القروض بما يحقق أهدافها في التنمية بجميع صورها.

أولاً - أهمية القروض العامة في الدول المتخلفة:

تسعى الدول المتخلفة^(١٠٨) دائماً وبشكل دؤوب لتحسين أوضاعها الاقتصادية؛ وصولاً إلى مرحلة متقدمة من التنمية في جميع الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والسياسية والمالية... لكن هذا يحتاج إلى أموال وبكميات كبيرة (مع عدم انخفاض العوامل الأخرى) لأن الدولة في هذه المرحلة تكون في مرحلة بناء المشاريع الأم.

فالمشكلة الرئيسة للدول المتخلفة هو الحصول على هذه الأموال، خاصة إذا علمنا أن هذه الدول لا يمكنها الاعتماد على إيراداتها، وحتى على مواردها الاقتصادية الكامنة حتى ولو كانت هذه الأخيرة وفيرة.

ولما كان الوضع كذلك، فلا تجد أمامها سوى اللجوء إلى القروض العامة. ولكن ما هو مصدرها أمام الدولة خيارات عدة حسب وضعها داخلياً ودولياً.

108 - من أهم سمات التخلف أنه يكون عاماً، أي: يكون موجوداً في نواحي الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية والمالية.... إلخ.

فقد تلجأ الدولة إلى القروض الداخلية الاختيارية أو الإجبارية؛ حسب إمكاناتها الحقيقية، وحسب وضعها داخلياً من حيث ثقة مواطنيها بها، وقوتها، واستقرارها السياسي، فإذا لم تستطع الحصول على القروض بشكل اختياري، فقد تلجأ إلى القروض الإجبارية.

وقد تلجأ الدولة للاقتراض الخارجي. وهذا الطريق أسهل وأجدي في الحصول على الأموال من الطريق الأول المذكور أعلاه، لكن الظروف الدولية يجب أن تكون مواتية، وثقة البلدان الأجنبية متوافرة، فإذا قررت الدولة الأجنبية الاقتراض فإن المبلغ عادة يكون كبيراً وملبياً الحاجة.

وقد تلجأ الدولة إلى الاقتراض الداخلي، لكن ليس من الأفراد، إنما من المصارف، المصرف المركزي، أو المصرف التجاري.

وهذا النوع هو الغالب، حيث تجد الدولة أنه أيسر الطرق في الحصول على أكبر كمية من النقود، كما أنه لا يتوقف على الأوضاع الدولية إلا بشكل غير مباشر.

ويؤدي هذا النوع الأخير من الاقتراض إلى ظهور آثار تضخمية من الصعب التغلب عليها؛ لذلك فإن موقف الاقتصاديين التقليديين متشدد بالنسبة لهذا النوع؛ الذي يلتقي فيه التمويل بالتضخم، وبعبارة أدق هو أحد أشكاله.

ثانياً - دور القروض العامة في الدول المتخلفة:

رأينا في الفقرة السابقة كيف أن موارد القروض الداخلية المعتمدة على أموال الأفراد قليلة، وغير مجدية في الدول المتخلفة الفقيرة.

وبالنسبة للقروض العامة الخارجية فهي ذات مردود جيد، وربما تفي بكل ما تطلبه الدولة المتخلفة من مبالغ، إنما هناك آثار اقتصادية وسياسية خطيرة يجب الانتباه إليها منها:^(١٠٩)

تؤدي هذه القروض إلى الحد من رفع مستوى المعيشة للأفراد، وتخفيض معدلات النمو على المدى الطويل، حيث يستقطع جزء متزايد من الدخل القومي لخدمة هذه الديون بدلاً من استخدامه في زيادة الطاقة الإنتاجية، أو الاستهلاكية للمجتمع.

١ - لما كانت قدرة البلاد المتخلفة على الاستيراد تتحدد أساساً بمدى حصيلة الصادرات فإن ارتفاع خدمة الديون الذي يستقطع من حصيلة الصادرات، يؤدي إلى إضعاف قدرة البلاد على الاستيراد.

٢ - إن إضعاف القدرة على الاستيراد يؤثر تأثيراً بالغاً على تنفيذ برامج الاستثمار، والإنتاج، والاستهلاك، والتوظيف، ويؤدي إلى انزلاق الدول المدينة إلى مراحل الانكماش، ويتمثل ذلك في تعطي طاقات الإنتاج المتاحة، وتزايد معدلات البطالة، وانهايار معدلات النمو.

109 - حمدي أحمد العناني: محاضرات في المالية العامة، كتاب جامعي، جامعة حلوان، مصر ١٩٩٠، ص ٤٦٨.

٣ - تؤدي القروض أيضاً إلى استنزاف جزء كبير من احتياطات هذه الدول من الذهب والعملات الأجنبية، مما يعرض أسعار صرف عملاتها إلى أخطار كبيرة.

كل هذا إضافة إلى الآثار العامة التي ذكرت سابقاً.

إذاً يجب على الدولة أن تحدد مسبقاً وقبل الاقتراض أوجه الإنفاق بالنسبة لهذه القروض، بحيث تكون موجهة إلى استيراد مستلزمات التنمية، والعمل باتجاه الوصول إلى جهاز إنتاجي متطور ومتقدم.

ويجب الانتباه بكثير من الحذر إلى شروط القروض الاقتصادية والسياسية؛ حتى لا تقع الدولة المقترضة بكلا النوعين من التبعية (الاقتصادية والسياسية). والآن نصل إلى الحالة الأهم والأكثر شيوعاً للإقراض العام في الدول المتخلفة، وهي الاقتراض من البنوك الداخلية (المركزي، التجاري).

إن اللجوء إلى هذا النوع من الاقتراض يؤدي إلى ظهور آثار تضخمية، لها نتائجها السيئة.

ويعرف الإصدار النقدي الجديد بأنه :

((خلق كمية إضافية من النقود تؤول إلى الدولة لتستخدمها في نفقاتها العامة؛ التي تتجاوز ما حصلت عليه من مصادر الإيرادات الأخرى)).^(١١٠)

ونكون أمام حالة قرض من نوع الإصدار النقدي الجديد عندما تحصل الدولة على الأموال اللازمة في صورة أذونات خزانة من الهيئات القائمة على الإصدار، إذا كانت هذه الهيئات هيئات عامة، وتتمتع بنوع من الاستقلال مثل المصرف المركزي، أو كانت تابعة للقطاع الخاص مثل المصارف التجارية.

١١٠ - د. محمد سعيد فرهود : المرجع السابق، ص ٣٣٧.

وقد اختلف الموقفان التقليدي والحديث في إمكانية الاعتماد على هذا النوع من التمويل.

- فقال الموقف التقليدي بعدم إمكانية ذلك؛ معللاً موقفه بالاستناد على قانون ساي (قانون المنافذ) الذي يقوم على أساس أن العرض يخلق الطلب المساوي له دائماً، وأن العرض يتجه تلقائياً نحو التشغيل الكامل.

وعليه يجب الاعتماد على إدخال كمية نقد إضافية إلى السوق تزيد سوء سوءاً، وتعطل قانون المنافذ، وبالتالي لا يتم الوصول إلى مرحلة التشغيل الكامل.

- أما الموقف الحديث فقال بإمكانية اللجوء إلى هذا النوع من الاقتراض (التمويل) بشرط أساسي، وهو وجود موارد اقتصادية (بشرية أو مادية) معطلة.

ورد أصحاب هذا الاتجاه على الموقف التقليدي بعدة أفكار، منها:

- ليس هناك ما يؤكد وجود مساواة دائمة بين الادخار والاستثمار وبالتالي قانون غير ممكن التطبيق دائماً.

- ثم إنه هناك ما يضمن وجود المنافسة، وحرية انتقال عناصر الإنتاج، وتحركات الأسعار، أي أنه ليس هناك ما يؤكد استمرار توازن التشغيل الكامل، بل إن واقع الأمر وجود أعداد كبيرة من العاطلين عن العمل.

(وهذا ما حدا بكينيز إلى المناداة بضرورة تدخل الدولة لرفع الطلب الفعلي (أو خفضه) لتحقيق التشغيل الكامل. ويمكن للدولة أن تصل إلى ذلك عن طريق زيادة النفقات العامة (أو إنقاصها)).^(١١١)

وبغض النظر عن الآراء المؤيدة والمعارضة؛ فإن الملاحظ أن غالبية الدول المتخلفة تلجأ إلى هذا النوع من الاقتراض. والموضوع المطروح للمناقشة هنا هو

١١١ - د. محمد سعيد فرهود: المرجع السابق، ص ٣٤١.

كيفية استخدام موارد هذه القروض بشكل يساعد على الاستفادة بأقصى الدرجات منها ، ومحاولة القضاء على الآثار التضخمية له التي لا بد لها أن تظهر على الأقل في بداية عملية الاقتراض.

ويمكن ضمن القيود الآتية أن تستخدم هذا النوع من الاقتراض:

- ١ - لا يتم اللجوء إلى هذا النوع إلا إذا وجدت موارد معطلة (بشرية أو مادية) ، وهي غالباً ما تكون متوافرة في الدول المتخلفة ، بل إن عدم الاستفادة من الموارد الاقتصادية الكامنة هي إحدى سمات التخلف. (الثروة الكامنة)
 - ٢ - أن تستخدم هذه الأموال في الاستثمارات؛ التي تؤدي إلى زيادة الطاقة الإنتاجية للاقتصاد القومي.
 - ٣ - أن توجه الاستثمارات إلى المشروعات؛ التي يكون من شأنها زيادة السلع الاستهلاكية بسرعة ، وبشكل مباشر.
 - ٤ - أن تفرض رقابة على الرواتب والأجور؛ بحيث لا تجاري في ارتفاع أسعار السلع الاستهلاكية ، وإلا أصبح التضخم ذا طبيعة تراكمية.
- وهذا ما حدث في روسيا أثناء أزمتها الاقتصادية في بداية التسعينيات ، حيث انخفض سعر الروبل ٣٠٠ مرة أمام الدولار الأمريكي بسبب عدم الانتباه لهذا القيد.^{١١٢}
- ٥ - أن يتم التمويل التضخمي للاستثمار بجرعات صغيرة ، ولفترات قصيرة ومتقطعة ، وذلك حتى لا تستمر الأسعار في ارتفاع مستمر.

١١٢ - د. هيثم حمّاض : مدير المالية في محافظة حلب عام ١٩٩٦ ، دكتور مادة المالية العامة بجامعة حلب ، محاضرات لطلاب السنة الثالثة في كلية الحقوق بحلب.

٦ - أن تؤمن الدولة السلع الاستهلاكية الضرورية والغذائية منها خاصة،
من أجل تقليل حدة الضغوط التضخمية. وإذا كان الإنتاج المحلي لهذه السلع غير
كافي، فقد تضطر الدولة إلى استيراد هذه السلع من الخارج.





The background of the page features a large, faint watermark of the Damascus University logo. The logo is circular, with the university's name in Arabic 'جامعة دمشق' at the top and 'Damascus University' at the bottom. In the center is a stylized yellow and white emblem resembling a sun or a flower.

الفصل الخامس

إيرادات الدولة شبه الضريبة

Parafiscalité



لم تبرز أهمية شبه الضريبة ضمن الإيرادات العامة للدولة إلا بعد الحرب العالمية الثانية؛ على الرغم من أن بعض الدول عرفت قبل هذا التاريخ، ولكن أهميتها كانت ضئيلة. وكان من الأسباب الرئيسية لظهور شبه الضريبة تطور وظائف الدولة وتنوعها؛ مما أوجد الحاجة إلى مزيد من الإيرادات العامة، وبالتالي ظهرت ضرورة، لا للتفتيش عن مصادر جديدة لموارد الدولة فحسب، وإنما إلى إيجاد إيرادات تختلف في نوعيتها وأغراضها عن الإيرادات السابقة، فظهرت شبه الضريبة كمردود ذي طبيعة اقتصادية واجتماعية، يساعد أيضاً المهن الحرفية.

يصعب إعطاء مفهوم واضح لشبه الضريبة قبل تحديد هذا النوع من الإيرادات العامة، ودراسة تطبيقاته العملية. فلم يزل مفهوم شبه الضريبة غير واضح، أو محدد؛ نظراً لاختلاف المقصود من هذا الاصطلاح، إذ إنه يعني في بعض الأحيان إضافات ضريبية.

وفي أحيان أخرى اقتطاعات ضريبية، أو مساهمات عينية، أو اشتراكات؛ لذلك كان لا بد من دراسة طبيعة شبه الضريبة لتوضيح ما إذا كان هذا الاصطلاح مصدراً جديداً لإيرادات الدولة، أو أنه عبارة عن وسيلة مالية لا تختلف عن الضريبة من حيث الغرض والهدف، ومن حيث استخدامها وساطة للتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

يمكننا تعريف شبه الضريبة:

بأنها فريضة مالية، تخصص إيراداتها لأشخاص القانون العام أو الخاص بغية تحقيق أهداف معينة يغلب عليها الطابع الاقتصادي والاجتماعي أو المهني، وتحرر كلياً أو جزئياً من التشريع المالي؛ كالاشتراكات التي يدفعها رب العمل عن عماله لمؤسسة التأمينات الاجتماعية، ورسوم الأبنية المدرسية، وتبرعات العمل الشعبي، والمساهمة النقدية في دعم المجهود الحربي.

- ويمكننا من خلال هذا التعريف استخلاص الخصائص الرئيسية التالية
لشبه الضريبة:

١- إنها فريضة مالية:

تتصف شبه الضريبة بصفة الإكراه ، فهي فريضة إلزامية لا بد للمكلف من دفعها ، وإن كان يحصل في كثير من الأحيان من جراء دفعها على مقابل. ويكون الإكراه قانونياً في أغلب الأحيان بفرض شبه الضريبة على المكلفين من قبل السلطة التشريعية.

إلا أن بعض الفقهاء ، عدّوا أن شبه الضريبة تمس مبدأ دستورياً عاماً هو إقرار الضرائب من قبل ممثلي الشعب ، حين تترك بعض القوانين إلى السلطة الإدارية أمر تحديد معدلها ، دون أن تضع له حداً أعلى؛ وذلك لأن شبه الضريبة تتحرر في بعض الأحيان كلياً من رقابة السلطة التشريعية ، وتفرض بموجب قرارات وزارية ، أو كما هو الحال في فرنسا ، بموجب قرار من مجلس الدولة بناء على اقتراح من وزير المالية والوزير المختص. ولكن رغم ذلك فإن عنصر الإكراه في شبه الضريبة يبقى نظامياً ، ومبنياً على أساس قانون ، أو قرار وليس أدبياً فقط كما هي الحال بالنسبة للرسم.

وشبه الضريبة فريضة يغلب عليها الطابع النقدي ، ولكن ليس ثمة ما يمنع أن تكون عينية.

٢- إنها مخصصة:

تخصص الإيرادات شبه الضريبة لنفقات معينة ، أو لصالح إدارات محددة بموجب القانون أو القرار الذي فرضها. وهي بذلك تخالف قاعدة عامة في المالية تقضي بعدم تخصيص إيراد معين لنفقة معينة.

ولا تظهر الإيرادات شبه الضريبة في الموازنة العامة للدولة، بل تسجل في موازنة الإدارة العينة إذا كان لها موازنة منفصلة عن موازنة الدولة، أو يكون لها حساب خاص خارج الموازنة.^(١١٣)

٣ - إنها تفرض لصالح أحد أشخاص القانون العام أو الخاص:

تفرض شبه الضريبة لصالح شخص عام أو خاص، كالدولة، وأجهزتها الإدارية؛ المركزية منها والإقليمية، وغيرها، مما يفيد من حصيلة هذا المصدر خاصة المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي أو الاجتماعي، والجمعيات، أو الإدارات المهنية الحرفية.

٤ - إنها تحقق أهدافاً متنوعة:

تسعى الدولة من خلال إيرادات شبه الضريبة لتحقيق أهداف متنوعة، فمن الناحية الاقتصادية تشجع بعض الصناعات كالإضافات التي تفرض على بطاقات دخول الملاهي والسينما بغية تعزيز صناعة السينما، أو تحقق التمويل الذاتي لبعض الصناعات تعمل على تحقيق الضمان الاجتماعي كالاشتراكات التي يدفعها العمال وأرباب العمل لهذه الغاية، وعلى تأمين الأبنية التعليمية كرسوم الأبنية المدرسية. ومن الناحية المهنية تسعى إلى تشجيع بعض المهن بافتتاح دورات تدريبية. كما تفرض الدولة الرسوم شبه الضريبية لصالح نقابات معينة كالرسوم المفروضة لصالح نقابات المهندسين، والصيدلة، والأطباء.

٥ - إنها متحررة كلياً أو جزئياً من التشريع المالي:

فلا تخضع كلياً للقواعد النازمة لبقية الموارد الضريبية، كما هي الحال بالنسبة لبعض المؤسسات ذات الطبيعة الخاصة كالتأمينات الاجتماعية، سواء من

113 - لقد تضمن المرسوم التشريعي رقم ٨٣ تاريخ ١٩٦٧/٦/١٩ فتح حساب خاص لصالح المساهمات النقدية في دعم المجهود الحربي.

ناحية فرضها ،وتحديد مطرحها ،ومعدلها ،أو من ناحية جبايتها ،ومراقبة استعمالها. ولكن هذا لا يعني أنها لا تخضع لأي نظام.

فهناك قواعد خاصة تطبق في حالة شبه الضريبة ،وتنظم مختلف النواحي ،وهي تتحرر جزئياً من قواعد التشريع المالي كما في حال الإضافات على الضرائب التي تتحرر جزئياً من قواعد التشريع المالي ، كما في حال الإضافات على الضرائب التي تحقق وتجبي وفق القواعد المطبقة على إيرادات الضريبة الأصلية ، لا تطبق على حصيلة الإيرادات شبه الضريبة. وقد تختلف إيرادات الدولة شبه الضريبة عن الموارد الناتجة من الضرائب والرسوم.

لأنها تخصص لأهداف وإدارات معينة ، على عكس الضريبة أو الرسم الذي قد يحقق كل منهما أهدافاً اقتصادية واجتماعية بصورة غير مباشرة عن طريق حصيلة إيراداتها التي تصب في خزينة الدولة ، في حين تذهب إيرادات شبه الضريبة إلى تحقيق أهداف مباشرة ، بحكم كونها تمنح إلى الإدارة التي تقوم بعبء الوظيفة ، لا إلى خزينة الدولة العامة. كما تختلف شبه الضريبة عن الضريبة والرسم بأنها قد تفرض لصالح أحد أشخاص القانون الخاص.

ولكننا نجد من جهة أخرى أن شبه الضريبة تقترب من مفهوم الضريبة بوجوه متعددة.

فعنصر الإكراه هو نفسه في كليهما ، والمشاكل الفنية هي واحدة تقريباً ، سواء أكان ذلك من ناحية مطرح والتحقق والجباية ، والقواعد القانونية الناظمة لشبه الضريبة هي قريبة جداً من تلك الناظمة للضرائب. وقد دفع كل ذلك بعض الفقهاء مثلاً إلى عدم التمييز بين الضريبة وشبه الضريبة إلا من ناحية تخصيص

الإيرادات الذي هو نفسه بطريقة إلى الزوال. وعدّ Waline بأن اشتراكات التأمينات الاجتماعية نفسها ليست سوى ضريبة باسم مستعار، لذلك كله نستطيع التأكيد بأن شبه الضريبة ليست سوى وسيلة مالية لا تختلف عن بقية الإيرادات الضريبية، وتستخدمها الدولة كوساطة للتأثير في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.





الفصل السادس

إيرادات الدولة النقدية



تجني الدولة من خلال ممارستها للسلطة النقدية إيراداتاً نقدياً. وقد أدى تطور سلطة الدولة إلى بروز أهمية الإيرادات النقدية كأحد أنواع الإيرادات العامة. وتختلف الإدارة التي تمارس السلطة النقدية باختلاف التنظيم القانوني للفاعليات الاقتصادية والمالية في دول العالم، ولكنها تنحصر بصورة عامة في المصرف المركزي، والخزينة العامة.

وقد ازدادت أهمية السلطة النقدية للدولة نتيجة ازدياد أعبائها ووظائفها، فلم يعد عمل الإدارة النقدية مقتصرًا على القيام بدور الصندوق المركزي، بل أصبحت تؤثر في السوق المالية، وتؤمن التوازن النقدي والاقتصادي، فتراقب حركة الاعتمادات والقروض الخاصة من ناحية الكمية والنوعية، وتمارس تأثيراً على القاطع المصرفي والنشاط المالي، كما تتدخل في سوق التبادل النقدي للمحافظة على سعر العملة الوطنية، ومراقبة حركة القطع الأجنبي. وكان من النتائج الرئيسية لتطور سلطة الدولة النقدية زيادة الإيرادات الناجمة عن ذلك، والتي تعمل الدولة من خلالها إلى توازن النفقات العامة فتلجأ الدولة إلى إصدار سندات على الخزينة، أو إلى إصدار النقد عندما تكون حصيللة الضرائب والرسوم، وريع ملكيتها، واستثماراتها العامة غير كافية لتغطية النفقات العامة.

وأهم إيرادات الدولة النقدية: سندات الخزينة، وإصدار النقد.

سندات الخزينة:

الأصل في سندات الخزينة أن تصدرها الدولة لتأمين المال اللازم لنفقاتها العاجلة ريثما تتم جباية الضرائب والرسوم. وهي بمفهومها هذا ليست مورداً جديداً أو إضافياً؛ وكان ما تصدره الدولة من هذه السندات بوجه الإجمال لا يتجاوز الإيرادات التي ستدخل الخزينة العامة، حيث تعمل الدولة عند تحصيلها للمبالغ المقررة في الموازنة على تسديد قيمة سندات الخزينة. وكان شراء سندات الخزينة يكاد يقتصر على المصرف؛ لذلك اتصفت سندات الخزينة بأنها إيرادات مؤقتة ناجمة عن تمويل مصرفي.

إلا أن هذا المفهوم الأصلي لسندات الخزينة تغير في بعض الدول، وخاصة فرنسا، بعد الحرب العالمية الأولى بسبب حاجة الدولة لموارد إضافية لتمول نفقات الحرب، ثم نفقات الأعمار في فترة ما بعد الحرب. فلم يعد شراء هذه السندات مقتصراً على المصارف، بل شاركه الجمهور بشرائها، وإن بقيت المصارف هي العمل الرئيسي.

كما أنها لم تعد إيرادات مؤقتة لا يتجاوز حده الأقصى مجموع ما ستجنيه الدولة من إيرادات عامة، بل أصبحت سندات الخزينة مورداً جديداً، هو أقرب إلى القروض العامة قصيرة الأجل، أو ما يسمى بالديون العائمة.

ولكن هذه القروض قد تصبح خطراً على الدولة فيما إذا لم يقبل الدائنون تمديدتها عند انتهاء مدتها. وغالباً ما يطلب الدائنون ذلك عندما تكون الدولة بحاجة إلى المال، كما في الأزمات الاقتصادية عندما تضعف الثقة بالحكومة.

وكثيراً ما تتجنب الحكومات هذه المخاطر بأن تحول سندات الخزينة قصيرة الأجل إلى ديون طويلة الأجل.

إصدار النقد:

تلجأ الدولة بسلطتها النقدية إلى تغطية الفرق بين النفقات والإيرادات؛ بأن تطلب من المصرف المختص إصدار نقد تعادل قيمته حجم العجز، وتقوم الخزينة العامة بالمقابل بتغطية الإصدار بإسناد دين عام قابلة الوفاء نظرياً، إلا أنها تتراكم بصورة عملية دون وفاء. وكانت هذه العملية خطراً كبيراً بالنسبة للفقهاء التقليديين؛ مما دفعهم إلى تحريمها. فلا تلجأ الدولة إليها إلا في الأزمات الخطيرة؛ لأنها أشبه بضريبة مستترة تؤدي إلى ارتفاع الأسعار بنسبة مساوية لحجم الإصدار الإضافي. وتؤثر على أصحاب الدخل المحدودة، والذين تتألف ثروتهم من الأموال النقدية دون أن تمس أصحاب الدخل المتبدلة كالصناعيين والتجار؛ وتجد الدولة في هذا النوع من الإيرادات العامة سهولة كبيرة؛ إذ إن المواطن لا يشعر بوطأته كالإيرادات الضريبية.

وهذا قد يؤدي إلى الدخول في حلقة مفرغة، حيث يعقب كل إصدار جديد تضخم نقدي، فارتفاع في الأسعار وهكذا.

أما الفقهاء المحدثون الذين عاشوا في ظل الدولة الراعية المتدخلة، فلم ينكروا خطورة الإصدار النقدي بهذا الأسلوب، واعترفوا بضرورته في بعض الأحيان، ويرون أن لا تلجأ الدولة إلى ذلك سوى في الحالات الاستثنائية، وضمن حدود معينة. فتعمل من خلال هذه الطريقة إلى التدخل في الحياة الاقتصادية بزيادة كمية النقد المتداول أو تخفيضها، وبالتالي إلى التأثير في الإنتاج والأسعار.

ويعتبر إصدار النقد إيراداً نقدياً للدولة أيضاً في الحالات العادية، ذلك أن الدولة تفيد من الفرق بين سعر الكلفة والقيمة الاعتبارية لسك العملة. كما تعتمد في أحيان أخرى إلى تخفيض قيمة نقدها المتداول، فتربح الفرق بين قيمة النقد قبل التخفيض وبعده.

من ذلك نرى بأن الدولة تقوم من خلال ممارستها للسلطة النقدية بتأمين إيرادات عامة تزداد أهميتها مع اتساع سلطة الدولة. وتعدّ هذه الإيرادات كوسيلة مالية تتدخل الدولة بوساطتها لتحقيق أهدافها الاقتصادية، والاجتماعية.



The logo of Damascus University is a large, faint watermark in the background. It is a circular emblem with a yellow sunburst in the center. The Arabic text 'جامعة دمشق' (University of Damascus) is written in a circular path around the sunburst. Below the circle, the English text 'Damascus University' is written in a serif font.

الفصل السابع

إيرادات الدولة من أملاكها الخاصة

المبحث الأول: الإيرادات العقارية.

المبحث الثالث: الإيرادات التجارية والمالية.

المبحث الثاني: الإيرادات الصناعية.



تملك الدولة أموالاً منقولة وغير منقولة تساعد على القيام بالخدمات العامة، وهذه الأملاك على نوعين، أملاك عامة لا يمكن للدولة أن تتصرف فيها كالطرق والساحات والحدائق العامة، وأملاك خاصة تتصرف الدولة بها كما يتصرف الأفراد في أملاكهم كالأراضي الزراعية والغابات والأحراش، ومختلف مشروعات الاستثمار الصناعية والزراعية والتجارية والمالية التي تقوم بها الدولة.

كانت إيرادات الدولة من أملاكها الخاصة تشكل المورد الأساسي والطبيعي لها في العصور القديمة، فقد كان الحاكم (الملك أو الأمير) ينفق على إدارة شؤون الدولة من أشمان أو ريع أراضيه الخاصة، ولما ساد نظام الإقطاع في القرون الوسطى أخذ الحاكم يتناول من الأسىاد والأشراف جعلاً على الأراضي التي اقتطعها إليهم، كما يفرض عليهم معونات مالية يقدمونها له في ظروف خاصة كتوجيهه للقتال، أو افتدائه من الأسر. وهذه الأموال على تعددها أو تنوعها كانت تجبى من قبل الحاكم لا بصفته سيد الدولة والقائم بالأمر فيها، وإنما بوصفه مالكاً لأراضي الدولة كلها يقطعها لمن أراد، ومتى أراد.

وكان الحاكم إذا زادت نفقات الدولة لنكبة طارئة، أو حرب داهمة، وصارت إيراداته الإقطاعية غير كافية لسداد نفقات الحكم، لا يجد بداً من التوجه إلى رعيته يطلب إليهم أن يخرجوا عن جزء من أموالهم يمدونه به مختارين غير مكرهين، وهنا ظهرت الضريبة في شكلها الأول إيراداً استثنائياً اختيارياً، ولكن مع ازدياد نفقات الدولة تناقص الإيرادات الإقطاعية، ووجد الحكام أنفسهم مضطرين للاعتماد على المواطنين في تمويل نفقاتهم عن طريق فرض الضرائب التي أصبحت في العصور الحديثة عادية إجبارية، ولكنها تجبى من الشعب برضائه بعد إقرارها من قبل ممثليه.

على أن نطاق أملاك الدولة الخاصة قد تقلص خلال القرنين الثامن عشر والتاسع عشر تحت تأثير النظريات الفردية، ومبادئ الحرية الاقتصادية التي تقضي

بأن يترك الأفراد أحراراً في ممارسة فعاليتهم الاقتصادية، وأن تبقى الدولة بعيدة عنهم، لأنها لا تصلح مثلهم للقيام بأعمال الاستثمار الزراعي أو التجاري أو الصناعي. أما القرن العشرون فقد شهد من جديد عودة الدولة إلى التدخل في الشؤون الاقتصادية، واتساعاً في القطاع العام نتيجةً لاعتبارات وظيفية عديدة أوجبتها طبيعة بعض الخدمات العامة: فمن المرافق ما يقضي الصالح العام بأن تستأثر به الدولة لأنه بحاجة إلى سلطانها الشامل كمرفق البريد، ومنها ما له صفة تعبيرية تتعارض مع فكرة الريح المادي كالخطوط الحديدية، ومنها ما تستلزمه ضرورات الدفاع الوطني كصناعة السفن، والأجهزة الحربية، ومنها ما يستدعي عملاً نموذجياً تشجع به الدولة صناعتها أو زراعتها كمصانع الخزف، وإنشاء المزارع النموذجية، ومنها ما يتناول المرافق الاقتصادية الحيوية كالمصارف وشركات النقل المشترك ومناجم الفحم والحديد ومصانع الفولاذ وغيرها، وتتخذ إيرادات الدولة من أملاكها الخاصة أشكالاً متعددة، وسوف ندرس كلاً من هذه الأشكال في مطلبٍ مستقل.

المبحث الأول

الإيرادات العقارية

تشمل هذه الإيرادات بصورة خاصة على الإيرادات الناجمة عن ملكية الدولة للأبنية، وللأراضي، والغابات، والمناجم، وآبار البترول.

لقد أصبحت بعض الدول مالكة لمبانٍ لا حصر لها نتيجة أيلولة هذه الأموال إليها بعد الثورات التي أحاطت بالملكية، وهناك طائفة من الدول تحصل على هذه المباني باعتبارها وارث من لا وارث له، أو إن بعض المالكين لها قد وهبوا قصورهم وضياعهم لتعذر إنفاقهم عليها، أو رغبة في التخلص من الأعباء الضريبية التي تثقل كاهلهم، إذ من الثابت تاريخياً أن الملكية الشائعة في حوزة الجماعة حتى انتقلت مع تركز السلطة إلى حوزة الزعيم أو الحاكم الذي أخذ بدوره بعد فترة من الزمن وتطور الأوضاع السياسية على تناقص ملكية الدولة للأراضي، وانتقال معظمها إلى أفراد تملكوها واستأثروا بملكيتها.

وتعد الثروات الطبيعية من أهم إيرادات الدولة، كالثروات الموجودة في باطن الأرض والحراج ومجري المياه، كما أصبحت معظم الدول تحتكر لنفسها ملكية الموارد التعدينية نتيجة لازدياد وظائفها وتدخلها في الأمور الاقتصادية والاجتماعية من جهة، ولنمو الوعي القومي من جهة أخرى، فتمكن الدولة بهذه الطريقة من استغلال الثروات التعدينية وفقاً لخطة مدروسة تؤمن مصلحة البلاد، فتحصل من وراء ذلك على موارد مالية ضخمة تتناسب مع الثروة والإنتاج.

أما بالنسبة للحراج والغابات فالدولة تحتفظ بملكيتها لعدة أسباب، ويأتي في مقدمتها طول مدة دورتها الإنتاجية بشكل يتجاوز عمر الأفراد، وسهولة زراعتها واستثمارها، بالإضافة إلى مردودها الكبير بالنسبة لنفقاتها، أما بالنسبة لمجري

المياه فقد أصبحت ذات أهمية كبيرة، إذ إنها تشكل مصدر طاقة تزداد أهميته مع ارتفاع كلفة مصادر الطاقة. ولا بد من الإشارة إلى أن الإيرادات العقارية في سورية قليلة الأهمية، لأن الممتلكات العقارية في سورية هي الأراضي الزراعية، والتي لم تكن تستثمرها بصورة صحيحة في السابق على الرغم من اتساع مساحتها.



المبحث الثاني

الإيرادات الصناعية

على أثر انتشار المذاهب الاشتراكية أصبحت الدولة مالكة لوسائل الإنتاج، سواء بتأميم الصناعات القائمة، أو بإقامة المؤسسات المختلفة التي من شأنها استغلال الموارد الطبيعية وزيادة الإنتاجية والمردود، وكانت غاية الدولة من هذه الخطط رفع مستوى المواطنين المعاشي، إذ إن هذه الإيرادات التي تدرها تدخل الدولة في المجال الصناعي يجعلها قادرة على الوقوف في وجه الأفراد، الذين يسعون من موارد مشروعاتها الصناعية إلى تحقيق الربح، ويلاحظ أن تدخل الدولة في عالم الصناعة لم يعد مقتصرًا على الدولة التي تتبنى المذاهب الاشتراكية، بل امتد ليشمل حتى الدول الرأسمالية، وذلك لعدة أسباب منها:

أولاً: أن هناك بعض الصناعات تقتضي طبيعتها أن تكون سرية لأنها تتعلق بأمن الدولة وسلامتها، ويؤدي ملكية الأفراد لها إلى ضرر عام.

ثانياً: تتطلب المشروعات الضخمة كلفة عالية يعجز الأفراد عن القيام بها، والتي لا يكون الغرض منها تحقيق الربح فقط كإنشاء الخطوط الحديدية.

ثالثاً: تؤدي بعض أنواع الصناعات منفعة عامة للمواطنين وفي هذه الحال تكون الدولة أكثر قدرة على القيام بها، وإن قيام الأفراد بها يؤدي إلى الاحتكار بحكم طبيعتها الخاصة كمرافق المياه والكهرباء والنقل الداخلي، ومهما يكن من أمر تدخل الدولة الاشتراكية أو الرأسمالية في المجال الصناعي فإن إيرادات الدولة منها لا يزال ضئيلاً، وذلك لأن الدول تسعى إلى الربح أيضاً بجانب سعيها لتحقيق المنفعة العامة، أما في سورية فإن إيرادات الدولة الصناعية توسعت بعد ثورة عام ١٩٦٣ عندما قامت الدولة بتأميم الفعاليات الصناعية الرتيبة في البلاد.

المبحث الثالث

الإيرادات التجارية والمالية

أ- الإيرادات التجارية:

تشمل هذه الإيرادات، إيرادات المشروعات التجارية التي تنشئها، أو تشترك بإنشائها الدولة أو الأشخاص الاعتباريين التابعين لها بغية الكسب، وبقصد تغذية الخزانة العامة بما تحتاج إليه من أموال.

ويرى بعض الاقتصاديين أن الدولة "راعية لا تاجرة" أي يجب على الدولة أن تقوم برعاية مصالح المواطنين، دون أن تتولى بنفسها أعمالاً تجارية يستطيعون القيام بها، فهذا فضلاً عن التجارب العديدة التي أثبتت أن الدولة إذا لم تضيف على عملياتها التجارية طابع السلطان والنفوذ؛ فإنها تقصر عن تحقيق الأرباح التي يحققها الأفراد، ذلك لأن التجارة قوامها الخبرة والمغامرة، واقتناص فرص الربح، وتحمل أخطار الخسارة. وهي خصائص ومميزات لا يمكن أن تتوافر لدى موظفي الدولة.

وقد كان من أثر ذلك أن أقلعت بعض الدول في العصر الحديث عن مباشرة العمليات التجارية إلا في حالات استثنائية نادرة، فالدولة بحكم مركزها كصانعة زارعة في بعض الأحيان، إذا لم تستنفذ المصالح العامة كل ما تنتجه المصانع والمزارع الحكومية، لا تجد بداً من طرح فضلة منتجاتها في الأسواق، وكذلك الحال عندما تحصر الدولة إحدى الصناعات بها، فهي التي ستتولى عادة بيعه، غير أن ما ذكر لا ينطبق على الوضع في روسيا السوفيتية التي تمارس الدولة فيها عدداً من العمليات التجارية في الداخل، وتحصر فيها التجارة الخارجية؛ انسجاماً مع طبيعة نظامها السياسي والاقتصادي.

ولا بد من التنويه في هذا المقام بما قررته ثورة الثامن من آذار من وضع القسم الأعظم من تجارة سورية الخارجية بيد الدولة؛ مستهدفه القضاء على الاستغلال الممكن في هذا المجال.

كما أن هناك عدداً من الحالات التي تمارس فيها الدولة العمليات التجارية؛ كاحتكار عدد من الدول لبعض أنواع التأمين، أو لجميع أنواعه، فإيطاليا تحتكر التأمين على الحياة، واليابان وتشيلي يحصران التأمين بهيئات حكومية. وكذلك الحال في مزاولة الدولة لبعض أو لجميع الأعمال المصرفية عن طريق امتلاكها بعض أو جميع المصارف في بلادها، ففي السويد يتولى مصرف حكومي جميع الأعمال المصرفية، وفي سورية يتولى مصرف حكومي التسليف الزراعي، وفي فرنسا وإنكلترا أمنت الحكومة المصارف الكبرى، وفي مصر وسورية والعراق لجأت الحكومات مؤخراً إلى تأميم جميع المصارف. هذا بالإضافة إلى أن عدداً من الدول الحديثة رأت أن تنشئ هيئات حكومية تقوم بتسليف أصحاب المهن والحرف لآجال قصيرة ومتوسطة، وأن تحدث مصارف قوية للرهن العقاري، والتسليف الصناعي لآجال طويلة.

وفي جميع هذه الحالات، وفي كل هذه المصارف والهيئات تتحقق للدولة أرباح وفوائد تدخل في عداد إيراداتها العامة.

ب- الإيرادات المالية:

تشمل هذه الإيرادات، إيرادات الدولة من الأوراق المالية (الأسهم والسندات) التي تملكها، والفوائد عن حساباتها الجارية الناتجة عن إبداع أموالها لدى المصرف المركزي، أو لدى المصارف المسموح بإبداع أموالها لديها.

تأثرت اقتصاديات الجمهورية العربية السورية بالتطورات الاقتصادية العالمية والعربية، وكذلك بالتطورات الاقتصادية والمالية الداخلية، إضافة إلى الظروف المناخية، وأوضاع المواسم الزراعية.

ولما كانت الموازنة العامة للدولة هي الأداة المالية السنوية الأساسية لتنفيذ خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية؛ لذلك فقد انعكس مجمل التطورات والوقائع الاقتصادية المستجدة في الجمهورية العربية السورية على الموازنة العامة للدولة إنفاقاً وإيراداً، وذلك في ضوء التزايد المستمر لحجم الإنفاق العام؛ لتلبية متطلبات الدفاع الوطني وتأمين الخدمات اللازمة للمواطنين في مجالات التعليم والصحة والثقافة وغيرها... وتلبية متطلبات التنمية، ومن خلال بناء قاعدة اقتصادية متينة في مختلف الأنشطة الاقتصادية (زراعة - ري - صناعة - نقط - كهرباء...)، لاسيما أن الموازنة العامة للدولة تعكس البرنامج الحكومي السنوي المالي والمالي، والسياسات الاقتصادية والاجتماعية والصحية والأمنية، وغيرها في جانب الإنفاق العام، إضافة إلى سياسة الاقتطاع الضريبي من الناتج المحلي الإجمالي، وسياسة الحوافز، والإعفاءات الضريبية وفق القوانين والأنظمة النافذة في جانب الإيرادات العامة.



المصطلحات العربية

أولاً - السياسة المالية:

هي دراسة تحليلية للنشاط المالي للقطاع العام، وما يتبع هذا النشاط من آثار بالنسبة لمختلف قطاعات الاقتصاد القومي، وهي تتضمن فيما تتضمنه تكييفاً كمياً لحجم الإنفاق العام والإيرادات العامة، وكذلك تكييفاً نوعياً لأوجه هذا الإنفاق، ومصادر هذه الإيرادات بغية تحقيق أهداف معينة يأتي في طليعتها النهوض في ربوع الاقتصاد القومي، ودفع عجلة التنمية، وإشاعة الاستقرار في ربوع الاقتصاد الوطني، وتحقيق العدالة الاجتماعية، وإتاحة الفرص المتكافئة لجمهور المواطنين بالتقريب بين طبقات المجتمع، والحد من التفاوت بين الأفراد في توزيع الدخل والثروات.

ويختلف مفهوم السياسة المالية، وتتفاوت الأهمية بالنسبة لما تسعى إلى تحقيقه من أهداف في المجتمعات المتقدمة اقتصادياً عنها في البلاد النامية، ففي المجتمعات التي استكملت أسباب نموها الاقتصادي، يكون من أبرز أهدافها العمل على تحقيق الاستقرار الاقتصادي، أما في البلدان النامية فتركز السياسة المالية اهتمامها على تمويل برامج التنمية؛ فضلاً عن تمويل الموازنة العامة للدولة.

وليس هذا معناه أن السياسة المالية في البلاد النامية لا تولي اهتمامها بتحقيق الاستقرار الاقتصادي؛ إذ أن جانباً من النجاح في معركة المجتمع اقتصادياً إنما يرجع أولاً وأخيراً إلى مدى مساهمة السياسة المالية مساهمة فعالة في التغلب على أي موجة تضخمية في حال ظهورها؛ كي يتم البناء على أسس مستقرة سليمة، بل إن المسألة لا تعدو كونها ترجيحاً للأهمية النسبية لهدف على هدف آخر؛ فوق ضرورات التطور الاقتصادي، والجدير بالذكر أن فاعلية السياسة المالية في تحقيق أهدافها إنما تتوقف على مدى ما هنالك من ترابط وتسيق بينها وبين أدوات

السياسة الاقتصادية الأخرى كالسياسة النقدية والمصرفية، وسياسة الأجور والأسعار.

ثانياً - السياسة النقدية:

تعتبر السياسة النقدية من الوسائل الرقابية للمالية العامة، والتي تستطيع بواسطتها الحكومة إدارة الاقتصاد القومي، والتأثير عليه، وتوجيهه وفقاً لفلسفتها وسياساتها العامة.

ويتضح من ذلك أن السياسة النقدية تقوم على التحكم، بالنقد، وعرضها وإصداراتها وفقاً لما تقتضيه المصلحة العامة، والوضع الاقتصادي، وفلسفتها السياسية، والمحافظة على استقرار الأسعار، وتلبية المتطلبات المالية للنشاط الاقتصادي والتحكم في دائرة التقلبات الاقتصادية، وتحقيق معدلات نمو مرتفعة مع المحافظة على الاستقرار الاقتصادي.

وتؤسس الحكومات عادةً مؤسسة مركزية تتولى الإشراف على تصميم وتنفيذ السياسة النقدية، وتغييرها؛ وفقاً لمتطلبات الأوضاع الاقتصادية والأهداف العامة. وتسمى هذه المؤسسة المركزية عادةً البنك المركزي أو المؤسسة المركزية للنقد، وتتحكم هذه المؤسسة المركزية بعرض وتداول النقود.

ومن بين الوسائل الأساسية التي تملكها البنوك المركزية يمكن أن نذكر معدل الخصم، متطلبات الاحتياط، وعمليات السوق.

وأخيراً يمكن أن تكون السياسة النقدية توسعية أو تقييدية، فالسياسة النقدية التوسعية يقصد بها تنشيط ونمو الطلب العام عن طريق زيادة العرض النقدي، وتوفير فرص اعتماد وتخفيض معدلات الخصم والفائدة، وتتلأَم مثل هذه السياسة مع أوضاع الركود الاقتصادي أي عندما يكون الطلب العام متدنياً بالنسبة للطاقة الإنتاجية للاقتصاد، وفي مثل هذه الأحوال يكون استثمار المصادر وخاصة العمل منخفضاً نسبياً.

أما السياسة النقدية التقييدية فتستخدم للحد من نمو وزيادة الطلب العام من خلال تخفيض نمو النقد المتداول، وبالتالي تقليل فرص الاعتمادات والقروض ورفع معدلات الخصم والفائدة، وتتلأه هذه السياسة مع حالات التضخم.

ثالثاً - البنك المركزي:

وهو البنك الذي تملكه الحكومة المركزية، ويحدد الهيكل النقدي والمصرفي، ويتولى الإشراف على السياسة النقدية للحكومة والتحكم بالعرض النقدي باستعمال وسائله المتاحة، وتقنين العملة، بحيث يؤدي إلى تحقيق متطلبات القطاعات الاقتصادية المختلفة والاحتفاظ باحتياطيات البنوك التجارية، وإدارة احتياطيات الدولة من العملة الأجنبية، كما يقوم بالرقابة على الائتمان والبنوك التجارية.

وقد عرّف المشرع السوري المصرف المركزي بأنه مؤسسة عامة ذات استقلال مالي وإداري تتولى تنفيذ السياسة النقدية التي يقرها مجلس النقد والتسليف، وتعمل تحت إشراف الدولة وبضمانتها، وضمن التوجيهات العامة للسياسة الاقتصادية المعتمدة من قبل مجلس الوزراء. ويتمتع بالشخصية الاعتبارية، ويجري عملياته، وتنظم حساباته وفق القواعد والأعراف المصرفية والمعايير الدولية، ولا يخضع لقوانين وأنظمة محاسبة الدولة العامة.

وتتلخص المهام الأساسية للمصرف المركزي بالنقاط التالية:

- (١) يعد عميلاً مالياً للحكومة ضمن أراضي الجمهورية العربية السورية وخارجها في جميع عملياتها المصرفية، وعمليات التسليف العائدة لها، ويتولى بهذه الصفة أعمال أمين صندوق الدولة وفقاً للشروط المحددة في القانون.
- (٢) يصدر الإسناد الوطنية القصيرة والمتوسطة، وطويلة الأجل، ويبدلها، ويسددها وبصورة عامة جميع الأعمال المالية المتعلقة بالقروض التي تصدرها

الدولة ويساهم في مفاوضات القروض الخارجية المعقودة لحساب الدولة، كما يتولى إدارة مكتب القطع لحساب الدولة.

رابعاً - الموازنة:

هي الخطة المالية الأساسية السنوية لتنفيذ أحكام الخطة الاقتصادية، وتصدر بصك تشريعي يقدر ويجيز النفقات والإيرادات العامة.

وهي تعكس السياسات العامة والأولويات والأهداف والنوايا المختلفة التي تسعى الحكومة لإنجازها مستقبلاً لتحقيق أهداف الدولة العامة، وهي تمثل بذلك الوثيقة الأساسية لدراسة المالية العامة في أي دولة من الدول، إذ أنها تمثل مختلف بنود الإنفاق العام وكيفية توزيع موارد الدولة على مختلف الخدمات التي تقدمها لمواطنيها، بالإضافة إلى أنها تبين لنا كيفية حصول الدولة على مختلف الإيرادات التي تمول بها الإنفاق.

وتعد الموازنة من أهم أدوات التخطيط المالي نظراً لدورها في خلق دخل وطاقات إنتاجية، جديدة وتقادي التضخم غير المرغوب فيه، وإعادة توزيع الدخل القومي على أسس عادلة، وتحقيق أهداف التنمية الاجتماعية، والاقتصادية والسياسية والاعتماد على الذات، وترشيد الإنفاق، والاستهلاك، كما أنها أداة لتحقيق السياسة الاقتصادية للدولة عن طريق تشجيع المشاريع الاقتصادية واستقرار الحالة الاقتصادية.

وهي أخيراً انعكاس لبرنامج عمل الحكومة خلال فترة محددة من الزمن، فهي الوسيلة المالية الأساسية لتنفيذ خطة الدولة، وتترجم إلى أرقام برنامج الدولة السياسي والاقتصادي، فترصد الأموال اللازمة لتنفيذ المشاريع الاقتصادية والاجتماعية للدولة. وهذا يعني أن الموازنة تحمل بين طياتها إمكانات الدولة، واتجاهاتها العامة.

خامساً - إعداد الموازنة:

هو التعبير الصادق عن سياسة الحكومة، وبرنامج عملها، خلال فترة سنة كاملة، ويتألف إعداد الموازنة من جانب إداري قانوني، يبدو من خلال تحديد السلطة التي تتولى أمر إعداد الموازنة ومن خلال دراسة طريقة إعداد الموازنة، وكذلك من جانب فني مالي، وهو تقدير النفقات التي سترصد لها الاعتمادات والإيرادات التي تستحق، وتجبى بموجب نصوص الموازنة وأحكامها.

ولعل ما استقر في الفقه المالي والتقليدي، وفي أذهان كتاب المالية العامة، وما هو عليه العمل في غالبية النظم العالمية، أن تتولى السلطة التنفيذية مهمة إعداد الموازنة العامة للدولة، ويعود ذلك بأن الحكومة هي الأقدر على معرفة الحاجات العامة، وطرائق ووسائل إشباعها، وهي أعلم بمطامح الضرائب، واتجاهات السياسة الضريبية ولأن إعداد الموازنة من الأمور التي تحتاج إلى أهل الفن والخبرة، وكذلك إلى إحصائيات ليست موجودة إلا في وزارة المالية.

لقد أصبحت الموازنة وسيلة تدخل في كافة المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية إذ تتحكم بإعداد الموازنة مجموعة من العوامل، من أهمها اختيار النفقة الرشيدة، والخطة التي تعد اليوم بمثابة البنيان العام الذي يوجه ويرشد البنيان التفصيلي، كما أن للمذاهب السياسية والاقتصادية دوراً كبيراً في عملية إعداد الموازنة، فكل مذهب سياسي أو شعار اجتماعي يؤمن به الشعب لا بد أن تتبناه الحكومة وتترجمه إلى واقع عن طريق رصد الاعتمادات اللازمة لتحقيقه عند إعداد الموازنة، وكذلك هناك دور واضح للمنظمات الشعبية والنقابات المهنية في إعداد الموازنة، حيث إن للموازنة وجهاً اجتماعياً فأعضاء هذه المنظمات والنقابات هم أصحاب المصلحة الحقيقية في التنمية الشاملة، وهم يشكلون جماعات ضاغطة للحفاظ على مصالح أفرادها، مثل اقتراح قوانين الضمان الاجتماعي.

سادساً - التصديق على الموازنة:

هو عرض مشروع الموازنة على السلطة التشريعية لدراسته، ومناقشته، والمصادقة عليه.

فلا يمكن إنفاق أي مبلغ أو جبايته إلا بإجازة السلطة التشريعية المسبقة؛ التي تمنحها للسلطة التنفيذية بإقرارها الموازنة.

وتبدو سلطة البرلمان هنا من خلال التصويت على مشروع الموازنة وإقراره بعد دراسته في لجنة الموازنة والحسابات؛ التي تتألف من عشرين عضواً وتقوم بالنظر في جميع الموازنات ومشروع قطع الحسابات. حيث تعتمد اللجنة إلى دراسة مشروع الموازنة ومناقشته فيما بين أعضائها، وذلك بعد إحالته من قبل مجلس الشعب، وتقوم بكتابة تقرير مفصل حوله مع إجراء التعديلات التي تراها ضرورية فيه، ثم تقدم هذه التقارير إلى المجلس خلال مدة أقصاها ٣٠ يوماً من تاريخ إحالة المشروع إليها، ويقوم المجلس بمناقشة التقرير المقدم من لجنة الموازنة والحسابات بعد توزيعه على الأعضاء، ويبدأ المجلس بمناقشة وتصديق النفقات أولاً، ثم ينتقل إلى مناقشة وتصديق الإيرادات، ثم يشرع في تصديق الموازنة. بعد ذلك يقدم رئيس المجلس أقسام الموازنة لمناقشتها قسماً قسماً، والتصويت على أبوابها باباً باباً، وبعد أن ينتهي المجلس من إقرار النفقات والإيرادات يتم التصديق على الموازنة، وترفع إلى السيد رئيس الجمهورية لإصدارها بشكل قانون، وتصبح نافذة بصورة نهائية.

سابعاً - قانون الموازنة:

هو وثيقة رسمية يصدرها السيد رئيس الجمهورية بعد مناقشة وتصديق الموازنة من قبل مجلس الشعب؛ في بداية كل سنة مالية؛ لتصبح الموازنة نافذة بصورة نهائية. وتحتوي الوثيقة على مجمل النشاطات والأهداف والمشاريع والمخصصات، وأوجه الإنفاق والواردات المختلفة للحكومة، وبعد قانون الموازنة كغيره من القوانين حيث يخضع إلى الإجراءات والقواعد التشريعية كافة فالموازنة تصدر عن السلطة

التشريعية، وتأمّر بإنفاذها شأنها شأن بقية القوانين.

وكذلك فالموازنة لا تحوي النفقات والإذن بصرفها فحسب، بل تضم أيضاً الإذن بجباية الضرائب وفقاً لقوانين خاصة بكل نوع من أنواعها، ولا تبقى هذه القوانين نافذة إلا إذا أيدتها الموازنة في كل سنة، وسمحت بالاستمرار في تطبيقها، وأخيراً يلحق بالموازنة كثير من النصوص القانونية مما يكسبها إجمالاً صفة القانون.

ثامناً - تنفيذ الموازنة:

هو اتخاذ القرار المالي الذي يرتب التزاماً على الدولة أو حقوقاً لصالحها، وتتألف عملية تنفيذ الموازنة، سواء من ناحية النفقات، أو من ناحية الإيرادات من مرحلتين أساسيتين، الأولى: هي اتخاذ القرار اللازم للتنفيذ، ويتم ذلك من قبل أعلى سلطة في الوزارة أو الاتحاد أو الهيئة يحدد فيها كيفية صرف الاعتمادات، وجباية الإيرادات. والمرحلة الثانية: تنفيذية محاسبية، وهي تنفيذ القرار الإداري، والقيام بتأدية النفقة، أو جباية الإيراد.

ويعدّ تنفيذ الموازنة من أدق مراحل الموازنة، وأكثرها تشعباً ذلك لأن كل شخص في الدولة أو المدينة أو البلدة يساهم إلى حد بعيد في تنفيذ الموازنة بما يدفع من ضرائب ورسوم، أو بما يتقاضى من رواتب وأجور، الأمر الذي أدى إلى سعة الأعمال التي تقتضيها عملية تنفيذ الموازنة، وبالتالي كثرة عدد الموظفين، ويتطلب ذلك وجود جهاز مالي بالغ التنظيم والدقة يتولى تنفيذ الموازنة، وتتم عملية تنفيذ الموازنة بعد قيام مجلس الشعب بالتصديق على الموازنة، وإصدارها بقانون من قبل السيد رئيس الجمهورية، ونشره في الجريدة الرسمية.

تاسعاً - الرقابة والتدقيق:

هي التحقق من أن التنفيذ يتم وفقاً للتوجيه المحدد مسبقاً في خطة العمل، وضمن القواعد والأهداف المقررة، وذلك بقصد تبيان نواحي الخطأ والضعف والانحراف، وإيجاد الحلول المناسبة لها لتلافي تكرار وقوعها، وتحديد المسؤولية عن ارتكابها ولضمان حسن تطبيق القواعد، وبيان مدى سلامتها، وكفايتها، والوصول إلى معدلات عالية من الأداء، كما يقصد بالرقابة الفحص والإشراف من قبل هيئة أعلى للاطلاع على كيفية سير العمل في الهيئة الدنيا الخاضعة للرقابة، والتثبت من أن الأصول قد استعملت وفقاً للأهداف المحددة لها، وبعد إجراء العمليات والتصرفات المالية وتشمل تطبيق السياسات والإجراءات المحاسبية والتدقيقية في مجال الأداء والتصرفات والعلاقات المالية في مختلف الأجهزة الحكومية، كما تشمل استعمال نظام معلومات متكامل بما في ذلك جمع المعلومات في الأوقات، والكيفية والأماكن التي يحددها القانون، وتتنوع وظيفة الرقابة بين العديد من الأجهزة الحكومية والتشريعية بمستوياتها المختلفة بقصد صيانة الأموال العامة، وحمايتها من العبث والهدر والإسراف ومنع ومحاربة الفساد الإداري والاجتماعي بمختلف صوره وأنواعه، مثل السرقة والرشوة والإهمال والتقصير في أداء الواجبات وتحمل المسؤوليات تجاه المجتمع وكذلك التأكد من مطابقة مختلف التصرفات المالية ومسايرتها للقوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات والتوجيهات والأصول المالية المتبعة وكذلك تحقيق كفاية استخدام الأموال العامة، والتأكد من استثمارها على الوجه الأفضل وتحسين عملية التخطيط، واتخاذ القرارات المناسبة، وتقويم الوضع العام للمؤسسة وأداء العاملين فيها.

ولتحقيق رقابة فعالة لا بد من استقلالية أجهزة الرقابة عن السلطة التنفيذية، والاستفادة من الخبرات، وتعزيز الثقة المتبادلة، والتكامل والتنسيق بين أجهزة الرقابة وأجهزة الإدارة المالية من جهة، والجهات التنفيذية والإدارة العامة من جهة أخرى، وكذلك ضرورة توفر انسجام الرقابة مع المناخ التنظيمي، وطبيعة المنظمة،

وأوضاعها المالية والإدارية والبيئية، ومن ثم توازر الدقة والوضوح والمرونة في أساليب ومعايير الرقابة.

عاشراً - الموازنة الرأس مالية:

وتشير إلى النفقات والواردات التي تتميز بالاستهلاك طويل الأمد، أي: تمثل النشاطات المالية على السلع والخدمات، التي يتوقع أن تدر دخلاً نامياً خلال مدة طويلة الأجل نسبياً.

حادي عشر - دعم الموازنة:

وهو عبارة عن المخصصات المالية التي تمنح للدولة التي تعاني من عجز متواصل في موازنتها العامة، ولا يرتبط الدعم المالي عادةً بنفقات محددة.

ثاني عشر - معدل الخصم:

وهو النسبة المئوية التي يتقاضاها البنك المركزي عن إقراض البنوك التجارية الخاصة.

ثالث عشر - دورة الموازنة:

تتضمن عملية الموازنة العامة مجموعة من النشاطات، والمراحل، والخطوات، والتفاعلات السياسية والاقتصادية والإدارية والاجتماعية بين مختلف الأطراف المعنية بمحتوى، وسياسات، وآثار الموازنة العامة، والمقصود بدورة الموازنة هو: مرور عملية الموازنة العامة بدورة مستمرة من المراحل التي يشارك فيها عناصر فاعلة من مختلف الأجهزة الحكومية، والقوى الاقتصادية والسياسية والاجتماعية المؤثرة والتي تتفاعل بمجملها مع بعضها بعض في إطار تنظيمي مبني على الأولويات والمصالح.

فالمراحل الرئيسية للموازنة العامة تشمل الإعداد والدراسة والمصادقة والتنفيذ، وأخيراً الرقابة على التنفيذ. وتتشابه الدول المختلفة من حيث المراحل الرئيسية العامة

التي تمر بها الموازنة، ولكنها تختلف في تفاصيل هذه المراحل من حيث الإطار الزمني والإجرائي والقانوني، وتختلف أيضاً من حيث الأساليب والتوجهات الأساسية التي تركز عليها هذه المراحل.

رابع عشر - الميزان التجاري:

ويشير إلى الوضع التجاري القومي من حيث حركة الصادرات والمستوردات مع المجتمعات الخارجية، وعندما تزيد الصادرات الوطنية على المستوردات يكون الاقتصاد في وضع مفضل، وقد يكون هناك عجز في الميزان التجاري عندما تزيد المستوردات على الصادرات، وهو وضع غير مفضل.

خامس عشر - الضرائب المباشرة:

يقصد بالضرائب المباشرة تلك التي تحدد فيها الإدارة المالية مقدار المال الخاضع للضريبة مباشرة ضمن جداول تحقق وتكون ثابتة المطروح غير قابلة للانعكاس، ومثالها الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وغير الصناعية، والضريبة على الرواتب والأجور، والضريبة على العقارات، وضريبة التركات..إلخ.

وتعد الضرائب المباشرة أكثر عدالة؛ لأنها تتناول مقدرة الأفراد المالية لأعمالهم وتراعي أعباءهم العائلية والشخصية، كما أنها تميز بين مصادر دخلهم، ومن حسناتها أيضاً أنها ثابتة الحصيلة، ويمكن زيادة حصيلتها إذا احتاجت الدولة إلى المال، كما أن نفقات الجباية فيها منخفضة؛ لأنها لا تحتاج إلى عدد كبير من الموظفين، وتتميز الضرائب المباشرة أخيراً بإمكان تطبيق قاعدة الملاءمة عليها نظراً لمعرفة الإدارة المالية للمكلفين بدفعها شخصياً؛ مما يمكنها من معرفة ظروف كل منهم ومدى حاجته إلى تقسيط الضريبة، أو تأجيل دفعها، ولكنها بالمقابل يتأخر تحصيلها ووصولها إلى خزانة الدولة، كما أنها ثقيلة الوطأة؛ لأنها منظورة، ويشعر المكلف بعبئها ووطأتها نتيجة للإجراءات التي تتطلبها عمليات تحقيقها وجبايتها.

سادس عشر- الضرائب غير المباشرة:

الضرائب غير المباشرة: هي تلك التي لا تلجأ فيها الإدارة المالية إلى تقدير المال الموجود لدى الفرد مباشرة، بل تلجأ إلى تقديره عن طريق غير مباشرة يتلخص في النظر إلى وقائع وتصرفات معينة، كونها دالة على مقدار، هذا المال ومن أمثلتها: الضرائب الجمركية التي تفرض على بعض السلع المستوردة عند اجتيازها للدائرة الجمركية، وتضاف إلى ثمن السلعة المستوردة ويتحملها المستهلك عند شرائها وكذلك الضريبة على الإنفاق (المواد الكحولية، المحروقات..إلخ). ففي هذه الحالات لا تحدد الإدارة المالية مقدار المال الخاضع للضريبة، لكنها تتخذ من التعرفة الخاصة بشراء السلعة قرينة على وجود هذا الدخل، وتفرض عليه بمناسبة استعماله في شراء السلعة. وتتميز بوفرة حصيلتها وسرعة جبايتها وخفة وطأتها، لكنها بالمقابل يؤخذ عليها عدم عدالتها وكلفة تحصيلها وهي قابلة للانعكاس وغير ثابتة المطرح، ولا تلجأ فيها الإدارة إلى جداول، تحقق كما هي الحال في الضرائب المباشرة.

سابع عشر- الضريبة التصاعدية:

وهي تلك التي تفرض على المكلف بمعدلات متفاوتة وفقاً لمقدرتهم على الدخل، وتقاس المقدرة على الدفع عادةً بمقدار الدخل، أو الملكية، أو الثروة، حيث يصنف المكلفين بفئات على شكل شرائح حسب مقدار الدخل، أو الملكية، أو الثروة، ويتبدل معدل الضريبة التصاعدية وفق تبدل مقدار المال الخاضع للضريبة، فيتدرج المعدل متصاعداً كلما ارتفعت قيمة المطرح، تبدأ على سبيل المثال بمعدل 5% بالنسبة للدخل الذي يبلغ من 1000 - 2000 ل.س شهرياً بحيث تكون حصيلتها 50 ل.س في حين لا يدفع صاحب الدخل من 2000 - 3000 ل.س ضعف هذا المبلغ، بل يزداد معدل الضريبة بالنسبة إليه فيصبح (7.5%)، وكذلك من 3000 - 4000 ل.س (10%)، وصاحب الدخل 4000 - 5000 (12.5%) ومن 5000 وما فوق (15%)، وهذا يعني أن المعدل التصاعدي لا يحافظ على النسبة نفسها بين الضريبة و الدخل، بل تزيد الضريبة بنسبة أكبر من زيادة الدخل الخاضع للضريبة.

وتتمتاز الضريبة التصاعدية بعدالتها، فتقتطع من صاحب الدخل المرتفع نسبة أكبر من التي تقتطعها من صاحب الدخل المتوسط أو المنخفض، فتتحقق بذلك المساواة في التضحية.

ثامن عشر - سندات التنمية:

وهي عبارة عن وثيقة وتعهد حكومي بسداد قيمة مبالغ مالية مقترضة، والفوائد المترتبة عليها في مدة زمنية محددة، وتصدر هذه السندات لتغطية الإنفاق على مشاريع تنمية ورأسمالية، ويمكن أن تستخدم هذه السندات للشراء من الأفراد والقطاع الخاص.

تاسع عشر - الضريبة على القيمة المضافة:

هي ضريبة على الاستهلاك، ويتم استيفاءها في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، وتطبق وفقاً لكمية الاستهلاك، بمعنى آخر هي الضريبة التي تضاف على السلع عند شرائها وبيعها.

ويمكن حساب القيمة المضافة للسلع بطرح سعر شرائها من سعر بيعها، أي:

$$\text{القيمة المضافة} = \text{سعر البيع} - \text{سعر الشراء}$$

ولنأخذ مثلاً مبسطاً لتوضيح المقصود بهذا النوع من الضرائب، فلنفرض أن مصنعاً اشترى مواد خام لازمة لإنتاج سلعة بمقدار ١٠٠٠٠٠ ل.س، ولنفرض أن مجموع التكاليف الأخرى لإنتاج هذه السلعة بشكلها النهائي تبلغ ٢٠٠٠٠ ل.س، فتصبح القيمة المضافة في هذه المرحلة ٢٠٠٠٠ ل.س، وإذا اشتراها تاجر الجملة بـ ١٥٠٠٠٠ ل.س تصبح القيمة المضافة في هذه المرحلة ٣٠٠٠٠ ل.س، وهكذا إلى أن تصل إلى المستهلك الفردي. وهذه القيم المضافة حسب مراحل الإنتاج تشكل قاعدة ضريبية.

وتتميز الضريبة على القيمة المضافة بأنها ضريبة عامة، تطال جميع السلع، والخدمات المستهلكة، وبأنها ضريبة غير مباشرة، تؤدي إلى ارتفاع الأسعار بشكل ملحوظ، وهي ضريبة حيادية، كما أنها ذات معدل وحيد لا يختلف من سلعة لأخرى، ولا تؤثر في الاستثمارات، لأن جميع الأموال التي قام التاجر المستثمر بإنفاقها في سبيل الحصول على التجهيزات اللازمة للاستثمار سوف يستردها، وتساعد الضريبة على القيمة المضافة في تسهيل جباية ضريبة الدخل، ومنع التهرب منها، إذ أن عملية كتابة الفواتير بشكل حقيقي ودقيق التي يجبر الباعة على القيام بها من أجل حصولهم على الضريبة التي قاموا بدفعها إلى الإدارة الضريبية، ستؤدي إلى معرفة أرقام المبيعات الحقيقية، وبالتالي إلى معرفة الربح الحقيقي الذي حققه البائع، مما يسهل عملية جباية الضريبة.

عشرون - ميزان المدفوعات:

ويشير إلى الاقتصاد القومي في نطاق الاقتصاد الدولي، ويحتوي على مجمل التبادلات الاقتصادية من تحويلات مالية، ونشاطات تجارية وسياحية وغيرها بين الاقتصاد القومي وغيره من الدول.

حادي وعشرون - الجهاز المركزي للرقابة المالية:

أحدث هذا الجهاز بالمرسوم التشريعي رقم /٩٣/ لعام ١٩٦٧ ليحل محل ديوان المحاسبات السوري، وهو هيئة تتبع وزير المالية، وتتكون من المجلس الأعلى للرقابة المالية والإدارات الفنية والمكتب الإداري، وتهدف إلى تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة للدولة، ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية الإدارية والاقتصادية لمسؤوليتها من الناحية المالية، ويمارس الجهاز رقابة داخلية على الأموال العامة، ويمكن تقسيم الاختصاصات المنوطة بالجهاز إلى مراقبة الصكوك ومراجعتها، حيث يقوم الجهاز بالرقابة اللاحقة على مشروعية بعض أنواع الصكوك، فيتولى مراجعة قرارات وحسابات المعاشات، وتعويضات التسريح، ومبالغ التأمين،

والضمانات الاجتماعية، والإعانات، والتثبت من مطابقتها للقوانين المنظمة لها، وتقوم الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز بتبليغه الصكوك المشار إليها خلال مدة ١٥/ يوماً من تاريخ صدورها، ويتوجب على الجهاز مراجعتها خلال شهر من تاريخ استلامها، كما يقوم الجهاز ضمن اختصاصه بمراجعة المراسيم والقرارات الخاصة بشؤون العاملين في الجهات الخاضعة لإشرافه، فيبحث في صحة التعيينات والترفيعات والعلاوات وما في حكمها للتثبت من مطابقتها للموازنة والقوانين والأنظمة، وذلك خلال شهر من صدورها، كما تشمل اختصاصات الجهاز مراجعة الحسابات ومراجعة النفقات والإيرادات وحسابات خارج الموازنة والقيود المحاسبية والحساب العام الإجمالي لموازنة الدولة العامة، ويتولى الجهاز مراجعة حسابات مختلف أجهزة الدولة وكذلك التفتيش والتحقيق ومراقبة إدارة المستودعات وقيودها ويقوم بفحص دفاترها وسجلاتها ومستندات التوريد والصرف ويكشف حوادث الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية ويقترح وسائل علاجها، كما تتضمن رقابة الجهاز التحقق من الأداء واستخدام الموارد المالية قد تم بأعلى درجة دون إسراف أو ضياع، مع الأخذ بعين الاعتبار ألا تتحقق الكفاية على حساب الجودة.

ثاني وعشرون - الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش:

أحدثت بالقانون رقم ٨٢/ لعام ١٩٦٩ وتعديلاته المعدل بالقانون ٢٤/ لعام ١٩٨١ الذي تضمن قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الجديد، وهي عبارة عن هيئة مستقلة مركزها دمشق، وترتبط برئيس مجلس الوزراء، وتتكون من رئيس الهيئة ومعاونيه، مجلس الهيئة، المجموعات، المديريات الفنية والفروع، الأقسام، المكاتب الفنية. وتمارس رقابتها بطريق التدقيق والتفتيش والتحقيق وتهدف إلى تطوير العمل الإداري من خلال التحقق من حسن تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات، وعدم مخالفة التعليمات والأنظمة وأحكام القوانين، وتقييم أداء العمل والعاملين في مختلف قطاعات العمل، وأخيراً يمكن تطوير العمل الإداري عن طريق

تعرف أوجه القصور والخلل والانحراف في مختلف جوانب العمل، وكشف أسبابها، واقتراح الحلول معالجتها، كما تهدف الهيئة إلى حماية المال العام عن طريق التحقق من صحة أعمال جباية التكاليف المالية ضمن أحكام القوانين والأنظمة، ومن سلامة تحقيق الإيرادات وسلامة الإنفاق، والتثبت من حسن استخدام الموارد الاقتصادية والمالية بالكفاية المطلوبة.

وكذلك تهدف الهيئة إلى تحقيق الفعالية في الإنتاج، ورفع مستوى الكفاية والأداء، ويتم ذلك عن طريق تتبع تنفيذ الخطط المعتمدة، وكشف الانحرافات فيها، والتحقق من حسن استخدام الطاقات البشرية والمادية وأدوات الإنتاج المختلفة، وأخيراً تهدف البيئة إلى تسهيل توفير الخدمات للمواطنين عن طريق التحقق من التزام الجهات المعنية، وتوفير الخدمات العامة وفق البرامج، ومعالجة الصعوبات والعثرات التي تواجه أداء هذه الخدمات.

ثالث وعشرون - قوانين تشجيع الاستثمار:

وهي تشريعات تستهدف حفز وتشجيع القطاع الخاص على القيام بمشاريع اقتصادية معينة، وتحتوي هذه التشريعات على تسهيلات وإعفاءات ضريبية، وتهدف إلى إقامة اقتصاد يعتمد على الذات، ويحقق التنمية الشاملة عن طريق اجتذاب رؤوس الأموال المحلية والعربية والأجنبية، وإزالة الصعوبات والعوائق التي تقف في وجه التدفق النقدي وتوظيفاته، وزيادة حجم الصادرات، وتحقيق فوائد من القطع الأجنبي، والقضاء على البطالة.

ومن أجل إنجاح هذه القوانين التي تشجع الاستثمار لا بد من التركيز على زيادة الإنتاج، وتوسيع قاعدة التنمية والاستثمار، وتطوير الأنظمة المصرفية وتحديثها، وتوفير المناخ الاستثماري الملائم لاجتذاب رؤوس الأموال المحلية والعربية والأجنبية، وضرورة تطوير وتحديث التشريعات والقوانين ووضوحها، وتوفير الإطار القانوني لعملية الاستثمار.



المصطلحات الأجنبية

Abattement à la base	الإعفاءات الأساسية
Amortissement	استهلاك القروض
Anesthésie fiscale	التخدير الضريبي
Annuité budgétaire	سنوية الموازنة
Assiette de l'impôt	مطرح الضريبة
Budget	موازنة
Budget brut	موازنة إجمالية
Budget cycliques	موازنة دورية
Budget national	موازنة قومية
Budget net	موازنة صافية
Budget économique	موازنة اقتصادية
Budget social	موازنة اجتماعية
Budget autonomes	موازنة مستقلة
Budget annexes	موازنة ملحقة
Classification des depensos	تبويب النفقات
Comtable	محاسب
Compte de gestion	حساب القطع
Compte d'exercise	حساب الإتمام

Comproller and Auditor Général	المراقب والمدقق العام
Contribution	مساهمة – مشاركة
Contrôle	رقابة
Contrôle de l'exécution du budget	الرقابة على تنفيذ الموازنة
Contrôle externe	رقابة خارجية
Contrôle interne	رقابة داخلية
Conversion	تبديل (القروض)
Cour des comple	محكمة ديوان المحاسبات
Cour de discipline budgétaire	المجلس التأديبي للمخالفات المالية
Crédits déngagements	اعتماد التعهد
Déficit budgétaire	عجز الموازنة
Depenses	نفقات
Depenses publiques	نفقات عامة
Depenses active	النفقة الإيجابية
Depenses de fonctionnements	النفقات الجارية
Depenses de transferts	النفقات التحويلية
Depenses d'invistissements	النفقات الاستثمارية
Depenses en capital	النفقات الرأسمالية

Depenses réeles النفقات الحقيقية والفعلية

Dettes الديون

Dette public الدين العام

Dettes cnsolidées القروض الثابتة

Dettes flottantes القروض المتحركة

Dettes interieures القروض الداخلية

Dettes extérieures القروض الخارجية

Double imposition الازدواج الضريبي

Double incidence انعكاس مزدوج

Emprunts force القروض إجبارية

Emprunts volontaires القروض اختيارية

Engagement de depenses عقد النفقة

Equilibre budgétaire توازن الموازنة

Evasion fiscals التهرب الضريبي

Evasion frauduleuse التهرب غير المشروع

Evasion non frauduleuse التهرب المشروع

Exécution puliques تنفيذ الموازنة

Finances publiques المالية العامة

Fonctionnalifé budgétaire الموازنة الوظيفية

Forfait legal	(التقدير) المقطوع القانوني
Forfait conventionnel	(التقدير) المقطوع الاتفاقية
Forfaitaire	مقطوع أو جزائي
Impôts	الضرائب
Impôt dégressif	الضريبة التنازلية
Impôt de repatition	(طرح) الضريبة بالتوزيع
Impôt de qoutité	(طرح) الضريبة بالاستحقاق
Impôt derict	الضريبة المباشرة
Impôt indirect	الضريبة غير المباشرة
Impôt personnel	الضريبة الشخصية
Impôt progressif	الضريبة التصاعدية
Impôt proportonnal	الضريبة النسبية
Impôsiton	فريضة
Indivisible	غير قابل للتجزئة
Incidence de Impôt	استقرار الضريبة
Inter ventioniste	دولة متدخلة
Législation financiere	التشريع المالي
Législation fisvale	التشريع الضريبي
Liquidation	تصفية

Liquidation de depenses	تصفية النفقة
Liquidation de l'impôt	تصفية الضريبة
Merit Wants	حاجات مستحقة
Moyens financiers	الوسائل المالية
Non affectation des desrecettes	مبدأ شيوع الموازنة (عدم تخصيص الإيرادات)
Obligation de fait	إجبار واقعي أو أدبي
Ordonnancement	الأمر بصرف النفقة
Spécialités des Crédits	مبدأ تخصيص الاعتمادات
Stoppage à la Source	الحجز عند المتبع
Taux de l'impôt	معدل الضريبة
Unité budgétaire	وحدة الموازنة
Universalité budgétaire	شمول الموازنة
Parafiscalité	شبه الضريبة
Payment	دفع النفقة
Prêts et avances	القروض والسلف
Prencipes bidgitaires	مبادئ الموازنة
Préparation du budget	إعداد الموازنة
Prévision	توقع - تخمين

Procedures budgetaires	مراحل الموازنة
Progressivité globale	التصاعد الإجمالي
Progressivité partranches	التصاعد على أساس الشرائح
Prime de remboursement	علاقة التسديد
Rationalisation des choix budgetaires	اختيار النفقة الرشيدة
Recouvrement de l'impôt	جباية الضريبة
Règle d'économie	قاعدة الاقتصاد في الجباية
Règle de justice	قاعدة العدالة
Règle de commodité	قاعدة الملاءمة في الدخل
Règle de certitude	قاعدة اليقين
Repercussion de l'impôt	انعكاس الضريبة
Recettes	إيرادات
Ressources domaniales	إيرادات أملاك الدولة
Secteur public	القطاع العام
Secteur privé	القطاع الخاص

المراجع العربية :

- ١- د. برهان الجمل : المالية العامة ، دراسة مقارنة - دار طلاس ، ١٩٩٢ .
- ٢- د . حامد عبد المجيد : مبادئ المالية العامة - الدار الجامعية ، الإسكندرية - ١٩٨٣ .
- ٣- د . حسن عواضة : المالية العامة ، الطبعة السادسة - مطبعة النهضة العربية - بيروت ١٩٨٣ .
- ٤- د . فهمي محمود شكري : الرقابة المالية العليا ، دار مجدلاوي ، عمان ١٩٨٨ .
- ٥- د . عبد المنعم خميس : الموجز في المالية العامة ، منشورات النهضة العربية - ١٩٧٠ .
- ٦- د . عاطف صدقي : مبادئ المالية العامة ، القاهرة - ١٩٧٢ .
- ٧- د . رفعت المحجوب : المالية العامة ، دار النهضة العربية - ١٩٧١ .
- ٨- د . زكريا بيومي : مبادئ المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة - ١٩٧٨ .
- ٩- د . صلاح العطيفي : المخالفات المالية رقابة الجهاز المركزي للمحاسبات - دراسة مقارنة ، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه - كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ١٩٧٧ .
- ١٠- د . طارق الساطي : المحاسبة العامة والإدارية ، مديرية الكتب الجامعية ، ١٩٧٣ .
- ١١- د . عبد الأمير شمس الدين : الرقابة على تنفيذ النفقات في لبنان ، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه - كلية الحقوق - جامعة القاهرة ١٩٧٧ .

- ١٢ - د . محمد توفيق يونس : الرقابة على تنفيذ الموازنة في مصر - مجلة القانون والاقتصاد العدد ٣ لعام ١٩٧٠ .
- ١٣ - د . محمد حلمي مراد : مالية الدولة ، مطبعة نهضة مصر - القاهرة ١٩٧١ .
- ١٤ - د . محمد رضا العدل : دراسات في المالية العامة ، دار الفكر العربي ، القاهرة ١٩٧٦ .
- ١٥ - د . محمد سعيد فرهود : مبادئ المالية العامة - مديرية الكتب و المطبوعات ، حلب ١٩٩٠ .
- ١٦ - د . محمد سعيد أحمد : الإدارة المالية والموازنة العامة للدولة ، دراسة عملية للاتجاهات الحديثة - دار النهضة العربية ، القاهرة - ١٩٧٢ .
- ١٧ - د . محمود رياض عطية : موجز في المالية العامة ، دار المعارف - القاهرة ١٩٦٣ .
- ١٨ - منير الحمش : دراسات في المالية العامة واتجاهاتها الحديثة - مؤسسة الوحدة ، دمشق ١٩٨٦ .
- ١٩ - د . يوسف شباط : المالية العامة ، الكتاب الثاني - موازنة الدولة العامة - مطبعة جامعة دمشق ١٩٩٥ .
- ٢٠ - د . يوسف شباط : الرقابة الإدارية والمالية ، كلية الحقوق - جامعة دمشق ١٩٩٣ - ١٩٩٨ .
- ٢١ - د . يوسف شباط : الموازنة العامة للدولة - مطبعة جامعة دمشق ، ط٢ ، ٢٠٠٣ م .
- ٢٢ - د . يوسف شباط : دراسة مقارنة في الرقابة على تنفيذ الموازنة بين الدول الاشتراكية وغير الاشتراكية . رسالة دكتوراه في القانون العام ١٩٨٨ .
- ٢٣ - مجموعة القوانين المالية في كل من مصر - فرنسا - سورية - ولبنان - وألمانيا الاتحادية .

- ٢٤ - إعلان ليما بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية بنتيجة انعقاد المؤتمر التاسع للهيئات العليا للرقابة المالية (انتوساي) ١٩٧٧ .
- ٢٥ - توصيات المؤتمر الحادي عشر للمنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة (انتوساي) المنعقد في مانيلا نيسان ١٩٨٣ .
- ٢٦ - بيان سدني بشأن رقابة الأداء والرقابة المالية على المشروعات العامة ونوعية الرقابة المالية نيسان ١٩٨٦ .
- ٢٧ - توصيات ونتائج اللقاء العلمي المنعقد في أبو ظبي في كانون الثاني ١٩٨٨ حول نظم الأجهزة العليا والمحاسبة في متابعة ملاحظاتها ، ومؤيدات ذلك .



المراجع الأجنبية

- 1- André (B) et Michel (B) la nouvelle gouvernance financière de l'Etat, L.G.D.J, Paris, 2004.
- 2- Bertucci (J.Y) et Raynaud (J) les Juridictions financières, coll (quesais-je?) PUF, Paris 2004.
- 3- Christian Descheemaeker: la cour des comptes 2em ed. 2005.
- 4- Conan (M) Doyelle (A), poujade (B) et vachia (J.P.) code des Juridictions financières, Le Moniteur, Paris, 2001, 1163 P.
- 5- Damarey (s) le juge administrative, juge financier, Dalloz, Paris, 2001.
- 6- Fabre (F) et Froment - Maurice (A): les grands arrest de la jurisprudence financière, Dalloz, Paris ue éd , 1996. 365P.
- 7- Filzot (s) La courdes comptes et la loi organique, R.F.F.P, 2004.
- 8- Gilles (M) La charte constitutionnelle de 1814 et la naissance d'un systeme moderne de finances publiques, cahiers de lanouvelle so cieté des etudes n⁵ 11, 2004.
- 9- Gérard (W) les magistrates, Revue du droit public 1991.
- 10- Guy (D) les référés du premier president de la cour des comptes, R.F.F.P. n⁵ 58, 1997.
- 11- Gilbert (orsoni) Le conseil d'Etat, juge de cassation des decisions de la cour des comptes, R.F.F.P. n39 , 1992.
- 12- Gisserot (H): oū va le juge des comptes? Revue administrative, n⁵ 302, 1996.
- 13- Guy (B) La reforme de la compatabilité

- 14- G. Berthon: La réforme administrative de la cour des comptes, Tése en droit, Paris II, 1976.
- 15- Q. Pierre: Finances publiques, les cours de droit, Paris, 1977.
- 16- G. Burdeau: Droit constitutionnel et institutions politiques, L. G. D. J., Paris, 1974.
- 17- J. Faabre: Les grands arrêts de la Jurisprudence financière, Coll. de Droit publique, Sirey, 1983.
- 18- J. Cathelineau: Finances publiques, politiques.
- 19- J. C. Martinez et Dimalta: Budgetaire et droit financier, (P) droit budgetaire, Paris 1982. L. G. D. J. Paris, 1976.
- 20- J. Magnet: La cour des comptes, Berger – Lerrault Coll., administration nouvelle, 2001, 482 P.
- 21- M. Duverger: Les finances Publiques, P. U. F., Paris, 1984.
- 22- L. Pierre: Les finances publiques, Armand, Colin, Coll., P. U. F. 1987.
- 23- P. Andre: Finances Publiques, Masson, 1988.
- 24- P. M. Gaudemet: Finances publique – Politique financiere, Ed. Montchrestien, Paris 1977.
- 25- P. Montagnier: Principes de comptabilite publiques, Dalloz, Paris 1981.
- 26- P. Michel: Les finances de l'Etat, economica, Paris, 1981.
- 27- Pellet ® La cour des comptes, la dé couverte, Paris, 1998.
- 28- Ph. Luck: Les problemes generaux des finances publiques et le budget, Cujas, Paris, 1983.
- 29- Pomme De Miremonde: La cour des comptes, Sirey 1947.

- 30- P. Benoit: La responsabilite personnelle et pecuniaire des comptables publics, These en droit, Strasbourg, 1967.
- 31- (R) Pierre: La cour des comptes, These en droit, fondation nationale politique, 1963.
- 32- (S) Henry: Budget et tresor, Ed. Cujas, Paris, 1967.
- 33- (T) Michel: A quoi sert la cour des comptes, Hachette, 1968.
- 34- (T) Jacques: La documentation des conrides financiers (7 volumes), Paris, la documentation française mise à jour en juillet 1970.

نسأل الله أن نكون قد وفقنا فيما قمنا به من عمل صالح.

الدكتور:

يوسف شباط

أستاذ في قسم القانون العام

٢٠٠٩ - ٢٠١٠

المدقق اللغوي:

د. خالد الحلبوني



حقوق الطبع والترجمة والنشر محفوظة لمديرية الكتب و المطبوعات



