الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الحقوق

أملية

مقرر المالية العامة

الفصل الأول

تأليف الدكتور

جميل عبد الرحمن صابوني

أستاذ القانون العام في كلية الحقوق بجامعة دمشق

لطلاب السنة الثالثة

العام الدراسي 2025-2026

مبحث تمهيدي

المالية العامة وأثرها في النشاط الاقتصادي للدولة

علم المالية العامة هو العلم الذي يبحث في جملة النشـــاطات المالية والاقتصـــادية للدولة، ويدرس أيضـــاً المفاهيم والأفكار والنظريات القانونية والمالية التي تعالج الكيفية التي يتم فيها توفير الموارد المالية العامة للدولة،

لذلك فإن علم المالية العامة هو المختص بشرـــح وتحديد الدولة للإنفاق الحكومي العام وبيان أسـاليب اسـتخدامه، ومن ثم اسـتخدامها للموارد المتاحة في تغطية تلك النفقات العامة . من أجل تحقيق الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية والمالية والتنموية وغيرها من الأهداف التي ترقى وتســـعى المجتمعات والأمم إلى تحقيقها. لذلك يمكننا القول إن علم المالية العامة يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالكثير من العلوم الاجتماعية الأخرى التي تســـاهم في نهضـــة الدول وتعمل على تقدمها وتنميتها، كالعلوم الســـياســـية والقانونية والاجتماعية والاقتصـــادية وغيرها من العلوم . بذلك يؤكد بعض الفقهاء على الطبيعة المتنوعة لعلم المالية العامة، علم ذا طابع مالي، اقتصادي، قانوني .

وتعد مادة المالية العامة والتشريع المالي أحد فروع القانون العام، فتُدرس في كليات الحقوق، حيث يتم التركيز ضمن دراستها على الجانب القانوني - المالي فيها بالإضافة إلى جوانب أخرى. وكذلك فهي تدرس كمقرر رئيس في كليات الاقتصـــاد، تحت اسم اقتصـــاديات المالية العامة، ليتم التركيز فيها على الجانب الاقتصـــادي - المالي فيها دون إهمال للجوانب الأخرى .

إن معرفة الوجه القانوني للمالية العامة تظهر من خلال دراســـة التشرـــيعات المالية والضرـيبية المتمثلة بالقواعد والأنظمة القانونية التي تنظم الحقوق المالية للدولة، سـواء فيما يتعلق بجباية الإيرادات الضرـيبية والإيرادات غير الضرـيبية أم فيما يتعلق بكيفية الإنفاق

العام وإدارته في الدولة ، فعلم المالية العامة وإن كان علماً اقتصـــادياً في جوهره، إلا أنه تغلب عليه الصـــفة القانونية، لأنه يعالج الوجه القانوني للنشـــاط المالي والاقتصـــادي للدولة، فهو علم قانوني، ومادته قانونية، وتخضـــع موضـــوعاته للتشر ـــيعات القانونية والدســـتورية في الدولة ، فالضرـائب والرســوم والقروض والغرامات والإعانات وغيرها والنفقات العامة والموازنة العامة تشكل أهم الموضوعات الأساسية للمالية العامة تنظمها القوانين والأنظمة المالية في الدولة ، وتصـدر اسـتناداً إلى المبادئ العامة التي تحكم هذا العلم، والتي أصبح معظمها ذات مرتبة دستورية .

وباعتبار علم المالية العامة علماً اجتماعياً، فهو خاضعٌ لنظرية التطور، وارتباطه بتطور المجتمع ذاته، لذلك نلاحظ أنه بعد أن كان الهدف الوحيد والرئيس له في ظل نظريته التقليدية، أو ما تســمى بنظرية المذهب الفردي الحر، كان محدداً في كيفية توفير الموارد المالية الضرــورية، وبالقدر الكافي لتغطية النفقات المرفقية المحدودة ، فقد أصــبحت له أهداف متعددة في ظل النظرية الحديثة، أو المفهوم التدخلي، تنبع من تعاظم دور الدولة في اســـتخدام أدوات المالية العامة، الإيرادية و الإنفاقية، للتأثير في حركة ومجريات الأمور الاقتصـــادية والاجتماعية، إلى جانب المالية، كالتحكم في حجم الإنفاق العام وتوزيع الدخل القومي وتحديد حجم الاستثمار والإنتاج ونوعيته، والتحكم بالضغوط التضـخمية ومعدلات النمو الاقتصـادي، وغيرها من الأمور. وذلك من أجل أن تكون تلك الأدوات المالية أكثر فاعلية في حل المشكلات الاقتصادية التي تعاني منها الدول.

خلاصـــة القول : أن النفقات العامة والإيرادات العامة والموازنة العامة تشـــكل الموضوعات الثلاثة الرئيسة لمحور النشاط الاقتصادي والمالي للدولة ، وتشكل في نفس

الوقت الأدوات الرئيسة لرسم وتنفيذ السياسة المالية للدولة، لذلك فإن الأدوات الثلاث السابقة تكوّن الموضوعات الرئيسة لعلم المالية العامة، وسوف نتناول منها في هذا الكتاب فقط الأداتين الأولى والثانية (النفقات والإيرادات العامة)، في حين نترك الحديث عن الأداة الثالثة وهي الموازنة العامة لكتاب المالية العامة الفصل الثاني ضمن مقررات كلية الحقوق .

وللتعريف بعلم المالية العامة ولبيان نطاقه وطبيعته وأهميته في الوقت الحاضر، لا بد لنا أن نتناول في هذا المبحث التمهيدي مطلبين مهمين كما يأتي :

المطلب الأول

طبيعة علم المالية العامة

تجدر الإشارة إلى أن المحرك الأساسي للنشاط الاقتصادي هو إشباع الحاجات المادية للأفراد وان إنتاج السلع والخدمات هو وسيلة تحقيق ذلك، وبالنظر إلى قائمة هذه الحاجات نجدها تختلف من فرد إلى آخر ومن مجتمع لآخر، من حيث نوعها وعددها وترتيبها. فإذا استطاع مجتمع ما من خلال مؤسساته أن يحقق الإشباع الكامل للحاجات المادية لأفراده فإنه سيقضي تماماً على ما يعرف بالمشكلة الاقتصادية، والتي تتلخص - كونها هدفاً رئيساً لوجود علم الاقتصاد - بأنها (القدرة على إشباع الحاجات الإنسانية اللامحدودة واللامتناهية، من خلال الموارد الطبيعية أو ما تسمى بعناصر الإنتاج المحدودة)، وهذا الموارد كما حددها علماء المالية العامة والاقتصاد تتمثل في (الأرض – رأس المال – العمل – الإدارة) .

علماً أن مشكلة عدم قدرة المجتمعات على توفير القدر الكافي من السلع والخدمات اللازمة لأفرادها هي مشكلة تواجدت، بل ومستمرة على مر العصور، مع محاولات

الدول وأنظمتها الاقتصـــادية والمالية على التخفيف من حدة هذه المشـــكلة. وهذا ما يشكل المحرك الرئيس لتطور النظم الاقتصادية في العالم على مر العصور، عبر المفاضلة بين تلك السلع والخدمات التي يجب إشباعها والمفاضلة بين الوسائل التي يتم فيها ذلك ، وتطور واختلاف دور الدولة في النشاط الاقتصادي من نظام اقتصادي لآخر.

وانطلاقاً من الدور المهم لعلم المالية العامة في المســـاهمة في حل هذه المشـــكلة الاقتصادية، من الإلمام بمفاهيم أساسية لا غنى عنها لفهم ماهية المالية العامة، والتعرف على أهداف ذلك العلم، وعلى عناصره وعلاقاته وارتباطاته بالعلوم الأخرى، ومن ثم مراحل تطوره وموضـــوعه حتى نصـــل في النهاية إلى تعريفه وهو ما يتطلب منا تناول الموضوعات التالية :

الفرع الأول

الحاجات العامة ودور المالية العامة في إشباعها

الحاجات العامة هي التي تحدد نطاق النشاط المالي للدولة[1]، وتشكّل المحور الرئيس لنشأة علم المالية العامة بعناصره الرئيسة، فأي نشاط إنساني يستهدف إشباع حاجات عامة تقوم الدولة بإشـــباعها يتطلب المال اللازم للقيام بذلك، وهذه الأموال هي ما تسمى بالنفقات العامة.

أولاً= التعريف بالحاجة العامة ونطاقها:

إن الحاجات العامة هي الدافع الرئيسي لاستخدام الدولة لأدواتها المالية من نفقات وإيرادات بغية إشباعها، لما لها من أهمية كبيرة في تسيير شؤون الدولة، وسندرس ذلك تباعاً كما يأتي:

[1] د. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1979، ص3-4.

1- مفهوم الحاجة العامة :

اختلف كتاب علم المالية في تحديد طبيعة الحاجة العامة، وتعددت المعايير التي اعتُمدت أساساً لتحديد طبيعتها، وأهمها :[1]

أ- معيار صفة من يقوم بإشباع الحاجة : فالحاجة التي تقوم بإشباعها السلطة العامة، تكون حاجة عامة .

ب- معيار مصدر الإحساس بالحاجة : فإذا كان الذي يحس بها هو أحد الأفراد دون غيره تكون الحاجة خاصة، وإن كانت الجماعة هي التي تحس بها تكون الحاجة عامة .

ج- المعيار الاقتصادي : وهو ما يعرف بقانون أقل مجهود، وهو ما ينصرف إلى تحقيق أكبر منفعة بأقل نفقة ممكنة . فالفرد يسترشد في سبيل إشباع حاجاته الخاصة بهذا المعيار، وبالتالي فإنه لا يقدم على إشباع حاجة له إذا كان إشباعها يتطلب نفقة تكبر عما تعطيه من منفعة. أما إشباع الحاجات العامة فلا تخضع لهذا القانون .

د- المعيار التاريخي: ويعتمد هذا المعيار في التمييز بين الحاجات على وظيفة الدولة التقليدية، فيعتبر بموجبه الحاجة عامة كل حاجة تدخل في نطاق هذا الدور للدولة وهي الدفاع والأمن والعدالة، أما ما عدا ذلك فهي حاجات خاصة .

إن كل المعايير السابقة لا تكفي منفردة لبيان التفرقة بين الحاجة العامة والحاجة الخاصة، فقد تم الاعتماد عليها مجتمعةً للتعرُّف على الحاجة العامة والتي تمثل أولاً حاجة جماعية يتم إشباعها بالنسبة لمجموعةٍ من الناس معاً لأن منفعتها جماعية، سواء على

[1] د. يوسف شباط، المالية العامة والتشريع المالي، الجزء الأول، جامعة دمشق، كلية الحقوق، العام الدراسي 2003/2002، ص27/26 .

الصعيد الاقتصادي أو السياسي أو الاجتماعي، ولا تتحول الحاجة الجماعية إلى حاجة عامة إلا إذا قامت بإشباعها الدولة[1]، وبالتالي يتحدد نطاق ماليتها بالمالية العامة .

ونستنتج مما سبق أن **الحاجة العامة هي (حاجة جماعية ، يترتب على إشباعها منفعة جماعية ويقوم النشاط العام بإشباعها)،**

2- نطاق الحاجة العامة:

على الرغم من أن نطاق الحاجات العامة في مجتمع معين هي مسألة سياسية واقتصادية معاً.

وتقسم الحاجات عموماً إلى قسمين: **الأول :** هي الحاجات غير القابلة للتجزئة، وهي الحاجات التي لا يمكن تجزئة كل من الطلب والعرض عليها، وبالتالي لا يمكن ترك إشباعها للقطاع الخاص لأن إشباعها لا يتوقف على دفع الثمن، وكما أنه يصعب استبعاد أحد أفراد المجتمع من الاستفادة منها سواء ساهم في تمويلها أم لا . ولذلك لا بد للدولة أن تقوم بإشباع تلك الحاجات. **والثاني :** هي الحاجات القابلة للتجزئة، أي التي يمكن تجزئة كل من الطلب والعرض عليها وبالتالي يمكن تحديد ثمن لها، وهذه الحاجات هي بالأصل حاجات خاصة يقوم بإشباعها القطاع الخاص، ولكن يمكن للدولة أن تتدخل في إشباعها، ونطاق هذا التدخل في هذا النوع من الحاجات يتوقف على طبيعة الفلسفة السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي تقوم عليها الدولة

3- الشروط الواجب توافرها في الحاجة لتصبح حاجة عامة :

يتبين لنا من خلال تعريف الحاجة العامة ومعرفة نطاقها، أنه لا يمكن اعتبار حاجة

[1] د. عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سابق، ص15 .

ما، حاجة عامة إلا إذا توافرت فيها الشروط التالية :[1]

أ- يجب أن تتصـــف الحاجة العامة بجماعية الطلب والعرض عليها وبالتالي عدم قابليتها للتجزئة، أي لا ترتبط بتسديد ثمنها من عدمه .

ب- يجب أن تتولى الدولة إشـــباع الحاجة العامة عن طريق الموازنة العامة، عندما يفشل جهاز السوق في إشباعها كليا أو جزئياً .

ج- يجب أن تتحقق في الحاجة العامة شروط المنفعة العامة، وهذه الشرـــوط – كما وجدنا – تعكس الطبيعة الســـياســـية للحاجة العامة لأنها تموَّل من الموازنة العامة، كما تعكس الطبيعة الاقتصـــادية لها بســـبب عجز الأفراد كليا أو جزئيا عن إشـــباعها، كما تعكس الطبيعة الاجتماعية لها لأن إشـــباعها يؤدي إلى تحقيق منفعة عامة لجميع أفراد المجتمع [2].

ثانياً= التعريف بعلم المالية العامة وتطورها التاريخي

1- تعريف علم المالية العامة : يمكن تعريف علم المالية العامة بأنه ((**العلم الذي يبحث في جملة الوسائل المالية –نفقات وإيرادات وموازنة عامة- التي تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية**))، ومن خلال هذا التعريف يمكن القول إن علم المالية يتناول بحث جانبين هما :

- إنه يتضـــمن الأوجه الاقتصـــادية والاجتماعية والقانونية لمختلف القرارات المتعلقة بالأدوات المالية للدولة .

[1] د. يوسف شباط، مرجع سابق، ص29 .

[2] –د.محمد خير العكام –د.يوسف شباط ،مرجع سابق ، ص39.

- إنه يتعلق با ستخدام الأدوات المالية بقصد تحقيق أهداف معينة اقتصادية واجتماعية وسـياسـية إضـافة إلى هدفها المالي[1]، وتحليل دور الأدوات المالية في تحقيق تلك الأهداف.

من خلال ما ذكرنا آنفاً عن التعريف بعلم المالية العامة، ودورها في إشباع الحاجات العامة للدولة، علماً أنه يستخدم في تعريف المالية العامة ذكر أدواتها الثلاث في التعريف، وليس الاقتصار على الموازنة العامة كونها تجب في طياتها النفقات والإيرادات العامة للدولة، وذلك لأن هناك الكثير من النفقات التي لا تخرج من موازنة الدولة العامة وإن كانت تخرج من خزينتها، وبالمقابل هناك إيرادات لا تدخل موازنة الدولة ولكنها تدخل في خزانتها .

2= التطور التاريخي للمالية العامة :

مع الإشارة إلى وجود هذا العلم مع نشوء مفهوم الدولة بالمعنى الحقيقي، فإن هذا لا يمنع أن بعض الدول عرفت فكرة المالية العامة، ولكن ليس بالشـكل الذي هي عليه الآن، وليس بذات التفصيل وارتباط الأدوات ببعضها كما نراه حالياً، وسـندرس هذه المراحل التاريخية لتطور علم المالية العامة كما يلي :

المرحلة الأولى : مرحلة ما قبل قيام الدولة الإسلامية :[2] لم يكن هنالك علم خاص بالمالية العامة في هذه المرحلة كالمفهوم الحاضر وإنما كانت هنالك بعض الأعراف التي تنظم الأمور المالية للدولة، وبعض الأنظمة التي كانت تتفق مع مفهوم الدولة الحارسة.

[1] د. يوسف شباط، مرجع سابق، ص21 .

[2] د. يوسف شباط، مرجع سابق، ص18 .

وفي عهد الفراعنة كانت دولتهم تجبي الضرـــائب وتنفق الأموال وفق أنظمة مالية خاصـــة بها وقد أخذها عنهم فيما بعد اليونان وقاموا بتطويرها، ولكن في ذلك الزمان كانت مالية الحكام تختلط بمالية الدول، أما العرب فلم يكن لديهم قبل الإســـلام نظم مالية خاصة بهم، بسبب الحياة القبلية التي كانوا يعيشونها والتي لا أثر فيها لتنظيم المالية العامة.

المرحلة الثانية : مرحلة الدولة الإســـلامية : جاء الإســـلام فوجدت الدولة في القرآن والســـنة قواعد مالية واضحة المعالم وقد اســـتكملت هذه القواعد في الاجتهاد والفقه الإســـلامي حتى غدت المالية العامة في الإســـلام نظاماً متكاملاً، ويمكن تعريف المالية العامة الإســـلامية بأنها (مجموعة المبادئ والأصـــول الاقتصـــادية العامة التي وردت في القرآن والســـنة والتي تعالج الإيرادات العامة والنفقات العامة للدولة الإســـلامية والموازنة بينهما) . وبناءً على ذلك يمكن **تحديد الملامح الرئيسة للمالية العامة الإسلامية** بما يلي :

* إنها تتكون من مجموعة من المبادئ والأصـــول الاقتصـــادية والمالية العامة وردت في القرآن والســـنة، وهي أحكام شرعية تشـــكل الإطار الرئيس للســـياســـة المالية للدولة لا يجوز الإخلال بها تحويلاً أو تعديلاً، لا تختلف باختلاف الزمان والمكان.

* كما أنها تتكون من مجموعة من الأصـــول والمبادئ العامة الأخرى التي يكون مصـــدرها الاجتهاد، ولكنها يمكن أن تختلف باختلاف الزمان والمكان .

ونســـتنتج من ذلك أن النظام المالي الإســـلامي هو نظام متكامل ومحكم، نظَّم مالية الدولة ومالية الأفراد، وأوجد مبادئ في هذا الإطار كمبدأ توزيع الثروة ومبدأ ترشـــيد

الإنفاق[1]، ومبدأ أخلاقية النشـــاط الإنتاجي والتبادلي[2]، والتي ما زالت النظم المالية الحديثة تجادل في مضمونها، ولكن الدولة العربية ابتعدت شيئا فشيئا عن هذا النظام بسبب سعة البلاد المفتوحة وابتعادها عن تلك التعاليم المالية والإسلامية وأصبح فيه الخليفة يتصرف ببيت المال كما يريد فيمنح المال لمن يريد ويمنع عمن يريد .

وقد اشتمل النظام المالي الإسلامي على العناصر العامة التالية :

* بالنسبة للإيرادات : بيت المال في الإسلام تضمن إيرادات دورية (كالزكاة والخراج) وإيرادات أخرى غير دورية لا تتكرر ســـنوياً، وفي خلافة عمر (رضي الله عنه) أمر بإنشاء (ديوان بيت المال) وقد نظم الإيرادات في عدة بيوت أهمها : [3]

(بيت الزكاة - بيت الخراج والجزية والعشـــور - بيت الغنائم والفيء والركاز - البيت الخاص بالإيرادات الأخرى .

* أما بالنسبة للإنفاق العام فقد قسم إلى نوعين :

- الإنفاق الحكومي : وفيه يقســم الانفاق حســب طبيعة الإيراد وكانت هناك إيرادات معينة لتمول نفقات بذاتها ، وحسب حاجة الدول وبما تمر به من ظروف عرضية أو استثنائية.
- الإنفاق الأهلي : ويســـتند هذا الإنفاق على مبدأ وقاعدة التكافل أو التضـــامن الاجتماعي، وأنواعه كثيرة كالصدقات والحسنات والكفارات والوصايا والوقوف ، فهذه إنفاقات متممة ومكملة للترابط الإسلامي والاجتماعي في المجتمع الإسلامي .

---

[1] د. غازي عناية، مرجع سابق، ص46-47 .

[2] حسين صغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، عام 1999 ص8 .

[3] د. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2000، ص18 وما بعد.

المرحلة الثالثة: المالية العامة في العصور الوسطى وما بعدها : في العصور الوسطى لم يكن للدول الغربية مالية منفصلة عن مالية حكامها، فكان هؤلاء ينفقون على حاجات البلاد من ريع أملاكهم الخاصة، وإن لم تكفِ لسد نفقات طارئة كانوا يقبلون التبرعات من الأغنياء ويفرضون الضرائب لإنفاقها على تلك النفقات الطارئة (كالحروب)، فأخذت الضرائب في ذلك الحين الصفة المؤقتة والاستثنائية .

وبعد أن ازدادت وظائف الإقطاعيات وتشعبها أصبحت واردات أملاك الحكام الخاصة وتبرعات الأغنياء الاختيارية لا تكفي لسد حاجة الدولة من النفقات العامة لذلك لجأت إلى فرض الضرائب الإجبارية .[1] ومع بداية الثورة الصناعية بدأ يتشكل علم خاص له ذاتيته يضم دراسة النفقة والإيراد العام والقروض العامة .

المرحلة الرابعة : المالية العامة في عصر الدولة الحديثة : إن مفهوم المالية العامة للدولة له جوانب تاريخية واقتصادية وسياسية محدودة في الفكر المالي التقليدي، وارتبط هذا المفهوم ارتباطاً وثيقاً بدور الدولة وبالفلسفة السياسية السائدة آنذاك.

فمفهوم المالية العامة في ظل الدولة الحارسة كان مفهوماً ضيقاً، وعلاقته بالاقتصاد الوطني وبالمجالات الاجتماعية والسياسية كانت ضعيفة، وهدفها كان مالياً بحتاً، ولم يتعدى مفهوم التوازن الحسابي بين حجم الإنفاق وحجم الإيرادات، واستبعد التوسع بالإنفاق العام بسبب وظائف الدولة المحدودة، فاقتصر دور الإيرادات على بعض الضرائب الضرورية. وكان من أبرز المؤلفين الذين أعطوا المالية العامة ملامحها الأولى الاقتصادي الإنكليزي آدم سميث في كتابه ثروة الأمم عام 1762، وريكاردو في كتابه الصلة الوثيقة بين الاقتصاد والضرائب وجون ستيورات ميل في كتابه عن مبادئ

[1] د. يوسف شباط، مرجع سابق، ص18 وما بعد .

الاقتصاد السياسي، ومن ثم ظهرت كتابات مستقلة خاصة بعلم المالية العامة، ككتاب باســـتابل عام 1892، و دالتون عام1922، وبيجو عام 1928، بذلك اتخذ علم المالية العامة استقلالية وذاتية خاصة به وإن كان له صلة وثيقة بغيره في العلوم .

واســـتمر الحال في تطبيق المفهوم التقليدي للمالية العامة حتى جاءت الحربين العالميتين الأولى والثانية وما صاحبها من تداعيات وآثار دفعت إلى ضرورة إيجاد مفهوم آخر للمالية العامة يتماشى والمتطلبات الســياســية والاقتصــادية والاجتماعية والمالية للدولة ويتناســب مع دورها . وأهدافها الجديدة، ســواء الدولة المتدخلة في ظل النظام الرأســمالي أو الدولة المنتجة في ظل النظام الاشـــتراكي، وبدأت تتمايز الملامح العامة للمالية المتدخلة الرأسمالية عن الملامح العامة للمالية الاشتراكية . فها هو جون كينز يرسم في كتابه النظرية العامة للعمالة والفائدة والنقود تلك الملامح للدولة الرأســمالية، وكما انتشرت الكثير من المؤلفات التي رسمت ملامح النظام المالي في البلاد الاشتراكية .

وهكذا نجد أن نشــأة المالية العامة الحديثة تعود إلى ظهور الدولة الحديثة ونظمها السياسية، حيث غدا المال ركيزة السلطة السياسية ووسيلة الحكم وتنفيذ السياسة العامة للدولة، وقد كان هنالك صــلة وثيقة بين تطور المالية العامة وتطور الديمقراطيات الحديثة، إذ كانت الضرــائب هي الســبب الرئيس لتشــكيل البرلمانات وإقرار الحقوق الســياســية للشــعوب، التي عملت فيما بعد على ترســيخ علم المالية وتأصــيل قواعده وبالتالي غدا علماً مســـتقلاً بذاته يبحث في الظاهرة المالية من النواحي الســـياســـية والاقتصـــادية والاجتماعية[1]، وبدأ الاهتمام أكثر في آثارها على المســـتوى الداخلي

[1] د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، الطبعة السابعة، العام الدراسي 1997-1998، ص2 .

والخارجي. وهذا ما جعل يتفرع عن هذا العلم فروعا أخرى، كالسياسة المالية، واقتصاديات المالية العامة والرقابة المالية وجعل كل منها يركز على جانب من جوانب المالية العامة أكثر من جوانبها الأخرى.

المطلب الثاني

نطاق علم المالية العامة

علم المالية العامة من خلال تعريفه وخصائصه يتضح نطاقه وطبيعته القانونية والاقتصادية، ولذلك يمكن تناول هذا المبحث في فرعين متتاليين:

الفرع الأول

الطبيعة القانونية لعلم المالية العامة

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

فلا بد للمالية العامة أن تخضع لنظام قانوني معين، وباعتبارها مجموعة القواعد القانونية التي تنظم العلاقة المالية للدولة مع الآخرين على أساس من السلطة والسيادة، فمن الضروري أن يكون النظام القانوني لها هو أحد فروع القانون العام لأنه ذلك الفرع من القانون الذي يهتم بتنظيم الشؤون القانونية لأجهزة الدولة العامة مع الآخرين على أساس السلطة والسيادة، وبذلك يأتي علم المالية العامة ليتمم الفرعين التقليديين للقانون العام وهما القانون الدستوري والقانون الإداري ويصبح أحد فروعه الجديدة[1] .

[1] د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، جامعة دمشق، كلية الحقوق، الطبعة السابعة، العام الدراسي 1996/1995، ص29 .

ولكن هذه الاستقلالية والذاتية التي أخذها علم المالية العامة لا بعني أنه لا يقيم علاقةً وثيقة مع العلوم الأخرى سواء العلوم القانونية أو العلوم الاقتصادية، بل على العكس تماماً فالمالية العامة هي ظاهرة قانونية واقتصادية تتحكم في تحديد إطارها مجموعة من العناصر والمعطيات السياسية والاقتصادية والاجتماعية وهي ليست قانونية بحتة.

علم المالية العامة يبحث في القواعد والإجراءات المتعلقة بالأموال العامة : حيث لم يدرك الاقتصاديون التقليديون الأوائل في القرنين السادس والسابع عشر مدى ضرورة اختلاف القواعد والإجراءات التي تطبق على المالية العامة عن تلك التي تطبق على المالية الخاصة، وبسبب عدم اكتشافهم لتلك القواعد طبقوا قواعد المالية الخاصة على المالية العامة وهذا ما أوقعهم في أسوأ النتائج المالية والاقتصادية، وهذا ما دفع الاقتصاديون الجدد لاستنتاج تلك القواعد المميزة للمالية العامة .

هناك فوارق كثيرة بين القواعد والإجراءات المتعلقة بالأموال العامة (المالية العامة) وبين القواعد والإجراءات المتعلقة بالمالية الخاصة لعل أهمها :

1- من حيث أغراض الإنفاق : تستهدف الدولة من نفقاتها تحقيق المصلحة العامة، أما الهدف الرئيس من نفقاتها الخاصة هو تحقيق النفع الخاص والربح .

2- من حيث الإيراد : تحصل الدولة على جزء كبير من إيراداتها باستخدامها وسائل السلطة العامة . فالضرائب والرسوم تشتملان على عنصر الإكراه في فرضها وتحصيلها، أما إيرادات الأفراد فلا يمكن الحصول عليها إلا بالتراضي فيما بينهم .[1]

3- من حيث التنظيم: إن الحاجات العامة هي التي تحدد كمية نفقات الدولة فهذه الحاجات هي التي تدفع الدولة للبحث عن الإيرادات اللازمة لتغطية قيمتها، فهناك تطبيق لقاعدة

[1] د. يوسف شباط، مرجع سابق، ص23 .

أولوية النفقات على الإيرادات. أما الفرد الرشيد فيتولى تنظيم ماليته الخاصة بتدبير الإيرادات أولاً، ومن ثم يُجري نفقاته في حدود تلك الإيرادات، فهو يتبع قاعدة أولوية الإيرادات على النفقات.

إلا أن هذه الفوارق لا تعني الانفصال الكلي بين قواعد المالية العامة والمالية الخاصة، فقد لاحظ الاقتصادي الدانمركي (بدرسون) في مقالٍ له عام 1937 هذا التداخل بينهما، وخاصة في القواعد المتعلقة بالاستهلاك[1]، فكلاهما يشكل جزءاً من الاقتصاد القومي ويؤثر كل منهما بالآخر والعلاقة متبادلة بينهما، خاصة وأن الإيرادات والنفقات العامة تشكل الدائرة المالية التي تشكل بدورها جزءاً من الدائرة الاقتصادية للدولة التي تتألف من الاقتصاد الخاص والعام فيها .[2]

الفرع الثاني

علاقة علم المالية العامة بالعلوم الأخرى

ذكرنا سابقاً أن علم المالية العامة علم اجتماعي، مرتبط بتطورات وتقلبات المجتمعات، وبالتالي فهو علم مرتبط ببعض العلوم الأخرى مثل :

أولاً- علاقة علم المالية العامة بالتشريع المالي :

التشريع المالي: (هو مجموعة القوانين والأنظمة المالية التي تتبعها دولة ما في وقت معين في تنظيم شؤونها المالية من إنفاق وإيرادات وموازنة).

بينما علم المالية العامة: فيبحث في القواعد والأسس والنظريات المتعلقة بمالية الدولة. فالتشريع المالي هو ما تطبقه دولة ما في وقت معين من ذلك العلم من خلال ما تفرضه

[1] د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص16 .

[2] د. أعاد حمود القيسي، مرجع سابق، ص32-33 .

من قوانين وأنظمة ولوائح في سبيل إدارة شؤونها المالية أي ما تتبعه من تلك القواعد فقط.

فدراسة نظرية الضرائب والأسس التي تُبنى عليها في فرضها وتحققها وجبايتها ومكافحة التهرب منها يتعلق بعلم المالية العامة، أما دراسة النظام الضريبي في دولة ما وفق ما تحدده قوانينها وأنظمتها فإنه يتعلق بالتشريع الضريبي فيها الذي يُعتبر أحد فروع تشريعها المالي .

لذلك نجد أن كل نظام مالي يعتمد في تحقيق أهدافه المالية على عدة أدوات مالية هي النفقات العامة، والإيرادات العامة، ولا خلاف بين الدول على ضرورة هذه الأدوات، إلا أن الخلاف فيما بينها يكون في :

1) اختيار أنواع تلك الأدوات، أي اختيار نوع النفقة ونوع الإيراد في تحقيق أهدافها .
2) اختيار حجم تلك الأدوات، أي اختيار حجم الكميات المالية اللازمة لتحقيق أهدافها.
3) اختيار الأهمية النسبية لكل نوع من أنواع النفقات العامة ولكل نوع من أنواع الإيرادات العامة من أجل تحقيق أهدافها[1]، مع العلم أن أهداف الدولة العامة تختلف باختلاف فلسفتها السياسية والاقتصادية واختلاف درجة تطورها الاقتصادي، وهذا ما يجعل التشريعات المالية للدولة مختلفة في مضمونها، ومتفقة في إطارها العام فقط .

ثانياً : علاقة علم المالية العامة بفروع القانون :

برزت العلاقة الوثيقة بينهما من خلال الغرض الأصلي لعلم المالية العامة، وهو جباية الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة، وتوزيع العبء الناتج عن ذلك بصورة عادلة بين

[1] د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص25 .

المواطنين، والتشريع المالي يُعد فرعاً من فروع القانون العام لأنها قواعد آمرة تتعلق بالشؤون المالية المنظمة للعلاقة بين الدولة والأفراد وهي ترتبط بصلات وثيقة بباقي فروع هذا القانون .

1= علاقة التشريعات المالية بالقانون الدستوري : وتتجلى من خلال وجود الكثير من النصوص المالية في الدستور، فالقانون الدستوري يتضمن نصوصاً مالية أساسية تحدد صلاحيات السلطة التشريعية والتنفيذية في هذا المجال .

2= علاقة القانون المالي بالقانون الإداري : فالقانون الإداري ينظم ويضع القواعد المتعلقة بالأموال العامة والخاصة للدولة وطرق إدارتها، وهذه الصلة الوثيقة بين القانون الإداري والقانون المالي جعله حتى فترة وجيزة جزءاً من القانون الإداري الذي يهتم بمالية الدولة إلى أن أصبح فرعاً مستقلاً عنه .[1]

3= علاقة التشريع المالي بالقانون الخاص: ففرض الضريبة وتحصيلها وتحديد الوعاء الضريبي فيها له علاقة بالشركات والمشروعات التجارية والاقتصادية التي ينظمها القانون التجاري، فمثلاً ما تحصل عليه الشركات من دخل وأرباح يخضع للضريبة على الدخل .[2]

ثالثاً: العلاقة بين علم المالية العامة وعلم الاقتصاد :

لا شك أن علم المالية شديد الصلة بعلم الاقتصاد، وهو أقرب العلوم إليه، ولم تأخذ هذه العلاقة إطارها الصحيح إلا بعد الأزمة الاقتصادية العالمية في القرن الماضي، وتظهر هذه الصلة من خلال ما يلي :

---

[1] يحيى قاسم علي سهل، السهل في المالية العامة والتشريع الضريبي اليمني، جامعة عدن، كلية الحقوق، الطبعة الأولى، 2000، ص16 .

[2] د. أعاد حمود القيسي، مرجع سابق، ص30 .

1- المالية العامة للدولة هي جزء من اقتصادها وهي فرع من فروع علم الاقتصاد ، وهي جزء من كل. فالمالية العامة تعرّف بأنها ذلك الفرع من الاقتصاد الذي يتعلق بالنشاط المالي للدولة، وهذا ما أنشأ علماً جديداً سمي بعلم السياسة المالية، الذي يعتبر جزءاً من السياسة الاقتصادية لها .

ب-كلاهما يبحث في عوارض المشكلة الاقتصادية للمجتمع وكيفية حلها ويحصرانها في عامل الندرة .

ج- يعتمد علم المالية العامة على الكثير من أدوات التحليل الاقتصادي الجزئي والكلي في دراسة وتطوير الدراسات المالية، وهذا ما أنشأ علماً جديداً اسمه علم اقتصاديات المالية العامة أو علم الاقتصاد المالي وهو العلم الذي يدرس أثر العوامل الاقتصادية في الوسائل المالية أي الذي يحلل العامل الاقتصادي ضمن إطار المالية العامة .[1]

د- هنالك علاقة تأثير متبادل بين الظواهر المالية والظواهر الاقتصادية، فالأوضاع الاقتصادية تتأثر بالأوضاع المالية. وكذلك الأوضاع المالية في تأثر دائم بالأوضاع الاقتصادية، كما يؤثر البنيان الاقتصادي للدولة في تكوين النظام الضريبي فيها تبعاً لدرجة تطورها الاقتصادي .

رابعاً: **العلاقة بين علم المالية العامة وعلم السياسة :**

تعد علاقة تأثير متبادل، فالنظام المالي يعكس اتجاهات النظام السياسي، كما أن هذا النظام يستخدم النظام المالي بأدواته في تحقيق أهدافه، كما أن الوضع المالي يؤثر في

[1] د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص7 .

الوضع السياسي للدول والمجتمعات؛ فالنظام السياسي يؤثر في النظام المالي كماً ونوعاً ويحدد اتجاهاته المالية والاجتماعية والتنموية .

كما أن بقاء الحكومات يتوقف في الكثير من الحالات على نجاحها في سياساتها المالية، كما أن تدهور الحالة المالية للدول كان السبب الأهم لاستعمارها في العصر الحديث وهو سبب جديد للضغط عليها والتدخل في سياساتها المالية والضريبية من قبل الدول الكبرى، كما يجب ألا ننسى أن الكثير من الثورات السياسية والإصلاحية والانقلابات العسكرية التي حدثت عبر التاريخ إنما كانت تبرر بأسباب مالية، كالثورة الأمريكية التي قامت عام 1776، والثورة الفرنسية عام 1789 .

خامساً: العلاقة بين علم المالية العامة وعلم الاجتماع :

هذه العلاقة قوية وتبادلية، فإذا كان النظام المالي في واقعه انعكاس للنظام الاجتماعي القائم، فإنه يعد في الوقت نفسه أداة مهمة من أدوات تحقيق أهداف ذلك النظام.

فعلم المالية العامة يتناول بالدراسة والمعالجة والأهداف كثيراً من الموضوعات والظواهر الاجتماعية، والتي تشكل أنماطاً من الحياة السلوكية والإنسانية والتي تتم معالجتها مالياً، ويستخدم من أجل ذلك أدوات المالية العامة التقليدية، وأصبح الآن يستخدم أدوات المالية الحديثة لمعالجتها وإيجاد الحلول المناسبة لها .

سادساً: العلاقة بين علم المالية العامة وعلم الإحصاء والرياضيات :

وتتجلى هذه العلاقة من خلال استخدام الإحصاء في الدراسات المالية وفي تقييم النشاطات المالية للدولة. فالعلوم الإحصائية والرياضية أصبحت ضرورية لا يمكن الاستغناء عنها بالنسبة للعلوم المالية فيما يتعلق بدراساتها وتحقيق أهدافها.[1]

[1] د. عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سابق، ص21 .

سابعاً: العلاقة بين علم المالية العامة وعلم المحاسبة :

تتبلور هذه العلاقة من خلال استعانة العلوم والدراسات المالية بالعلوم المحاسبية، والمعادلات الرياضية في تحليلاتها لحركة الحياة الاقتصادية .

كما تظهر هذه العلاقة من خلال العمليات المالية التي تعتمد في إجراءاتها على الإلمام واستخدام الأصول المحاسبية والتدقيق والمراجعة الحسابية وتنظيم الحسابات والميزانيات الختامية، كما هو الحال عند معرفة الدخل الخاضع للضريبة، فالمالية العامة تعتمد في استخدامها الكفء لأدواتها الإيرادية والإنفاقية على أصول استخدام الفن المحاسبي الدقيق

ثامناً: العلاقة بين علم المالية العامة وعلم السكان :

علم السكان يهتم باقتصاديات توزيعهم من حيث العمر والجنس ومعدل النمو السكاني الذي يتناسب مع معدل النمو الاقتصادي المنشود وكيفية الوصول إلى الحجم الأمثل للسكان . وعلم المالية العامة له علاقة وثيقة بالكثير من هذه الجوانب، فأوجه الإنفاق العام وحجمه لها علاقة بهيكل الأعمار .

الفصل الأول
النفقات العامة

الإنفاق العام، هو مرآة تعكس دور الدولة في النشاط الاقتصادي وتطور هذا الدور، بمرور الزمن، واختلاف المناطق، ويلاحظ ذلك مثلاً مع تطور دور الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة فالدولة المنتجة وحتى في فترة مراجعة هذا الدور الذي يجري حالياً، قد تطور الإنفاق العام، فازداد حجمه وتعددت تقسيماته، وتحوّل لأن يكون من الأدوات الرئيسة للسياسة المالية للدول .

تطورت دراسة النفقات العامة مع تطور طبيعة المالية العامة من مالية محايدة إلى مالية وظيفية، وأصبح فقهاء المالية العامة يهتمون بدراسة وتحليل النفقات العامة و تقسيماتها، وحدودها وضوابطها، وآثارها الاقتصادية والاجتماعية، فلم تعد تدرَّس النفقات العامة من الناحية الكمية فقط بل أصبحت تدرَّس من الناحية النوعية أيضاً، أي من ناحية آثارها في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، وبالتالي استخدامها وسيلة لإحداث آثار معينة وتحقيقاً للأهداف المرسومة مسبقاً في إطار السياسة المالية للدولة .

وعلى هذا الأساس فإن دراستنا للنفقات العامة تتضمن المبحثين التاليين :

المبحث الأول : مفهوم النفقات العامة وتبويبها.

المبحث الثاني : حجم النفقات العامة، وآثارها .

المبحث الأول

مفهوم النفقات العامة وتبويبها

تعد النفقات العامة أداةً رئيسة بيد الدولة لتحقيق أهدافها المتنوعة على كافة الأصعدة، وهي تتمتع بأولوية في ترتيب الموازنة العامة للدولة على الإيرادات، بحيث تتميز هذه النفقات بخصائص أساسية تفرقها عن النفقات الخاصة، وتتعلق هذه الخصائص بطبيعة كل منهما، باعتبار أن الدولة تتمثل بسلطة تسعى من وراء نفقاتها إلى إشباع الحاجات العامة للأفراد.

وبناءً عليه فإنه سيتم دراسة هذا الفصل من خلال مطلبين متتاليين :

المطلب الأول: تعريف وخصائص النفقة العامة.

المطلب الثاني: تبويب النفقة العامة .

المطلب الأول

تعريف وخصائص النفقة العامة

تُعرّف النفقة العامة بأنها (مبلغٌ من المال، يغلب عليه الطابع النقدي يقوم بإنفاقه شخص معنوي عام بهدف تحقيق نفع عام يتعلق بأهداف الدولة العامة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية).

ومن خلال التعريف السابق يتضح لنا أن هناك خصائص مميزة للنفقة العامة، قد يصل بعضها إلى حد أن يصبح ركناً لازماً لوجود النفقة العامة . وهي كالآتي :

1- النفقة العامة مبلغ من المال يغلب عليه الطابع النقدي .
2- النفقة العامة تصرف من قبل الدولة أو إحدى مؤسساتها وهيئاتها .
3- النفقة العامة تُصرف إشباعاً لحاجة عامة .
4- النفقة العامة تصرف تحقيقاً لأهداف الدولة العامة .

وسنقوم بشرح تلك الخصائص تباعاً :

أولاً : النفقة العامة مبلغ من المال يغلب عليه الطابع النقدي :

إن الخاصية الأساسية الأولى في النفقة العامة أنها تكون مبلغاً من المال بمفهومه الواسع، ولكن يلاحظ أن الجزء الأكبر من إنفاق الدولة على مختلف نشاطاتها بات منذ مدة يتم في صورة نقدية، حتى أن بعضهم يرى أنها مبلغاً نقدياً وليس مبلغاً مالياً، ولكن يجب أن نلاحظ أن النفقة العامة التي تقدمها الدولة للأفراد يمكن حتى تاريخ كتابة هذه السطور، أن لا تأخذ دائماً الشكل النقدي، فهنالك نفقات عينية تقدمها الدولة لبعض أفرادها، ومنها على سبيل المثال: الإعانات التي تقدمها الدولة في صورة عينية إلى بعض المستثمرين لتشجيع الاستثمار، مع الإشارة إلى أنه في مجال النفقات العامة يتعين أن تكون قابلة للتقويم النقدي، كالإعانات الاجتماعية التي تقدم في حالة الأزمات والكوارث من أدوية أو ألبسة أو وسائل استمرار للعيش.

ولكن مع التطور الحضاري استبعد شيئاً فشيئاً الأسلوب العيني للنفقة العامة لعدم ملاءمته لمتطلبات العصر لاعتبارات عملية وفنية وإدارية وحسابية، وأصبحت النفقة العامة في الغالب بشكل نقدي، وقد جاء ذلك نتيجة تفاعل مجموعة من العوامل عبر التطور الاقتصادي لعل أهمها :[1]

1- الانتقال من الاقتصاد العيني إلى الاقتصادي النقدي .
2- انتشار الأفكار الديمقراطية التي أدت إلى عدم لجوء الدول إلى إلزام الأفراد على القيام بأعمال أو تأدية خدمات دون مقابل .
3- محاولة تحقيق المساواة بين الأفراد في تحمل الأعباء العامة .
4- تيسير القيام بعملية الرقابة على النفقات العامة، فهذه الرقابة ستكون أمراً صعباً على النفقة غير النقدية .

ثانياً : النفقة العامة تصرف من قبل أحد مؤسسات الدولة أو هيئاتها :

[1] د. علي لطفي، أصول المالية العامة، مكتبة عين شمس، القاهرة، العام الدراسي 1998/1997، ص12 .

يشـترط في النفقة العامة أن تخرج من الذمة المالية للدولة، أي من أحد الأشـخاص المعنوية التابعة للدولة كأجهزة الحكومة المركزية أو مؤسـســـاتها وهيئاتها المحلية والمرفقية، التي تتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري.

وطبقاً للمعيار القانوني تتحدد طبيعة النفقات العامة على أساس الجهة التي تقوم بالإنفاق . وبناء على ذلك تعد النفقات عامة إذا قام بها شخص عام، وتعتبر النفقات خاصـــة إذا قام بها الأفراد أو الشركات أو المؤسسات الخاصة، كما هو الحال عندما يتبرع أحد الأشـخاص لبناء مدرسة أو مشفى خيري.

ولكن مع تطور دور الدولة وانتقالها لمفهوم الدولة الراعية المتدخلة، أصـــبح المعيار القانوني غير كافٍ للتفرقة بين النفقات العامة والنفقات الخاصـــة، لذلك ظهر المعيار الوظيفي من أجل ذلك التمييز .

وطبقاً للمعيار الوظيفي تتحدد طبيعة النفقات على أساس طبيعة الوظيفة التي تصدر عنها هذه النفقات، وبناءً على ذلك تعد النفقات عامة إذا قامت بها الدولة بصـفتها السـيادية أو قام بها بعض الأشخاص الخاصة الذين تفوضهم الدولة بذلك . وتعتبر النفقات خاصة إذا قامت بها الهيئات والمؤســـســـات العامة أو شركات القطاع العام في نفس الظروف التي يقوم الأفراد والقطاع الخاص بالإنفاق فيها .

الواضح من المعيارين السابقين أن المعيار القانوني جاء متماشياً مع مفهوم الدولة الحارسة في قصرـــ النفقات العامة على مصرـــوفات الدولة، وأن المعيار الوظيفي توســـع في إدخال بعض النفقات الأخرى إليها ولكنه اسـتبعد جزءاً من نفقات القطاع العام، إلا أن الواقع يحتم أن يتسع مفهوم النفقة العامة لتشمل جميع النفقات التي تصدر عن الدولة، سواء كانت هيئات أم مرافق الدولة الإدارية أم شركات قطاعها العام أم المشـــترك تحقيقاً لأهدافها[1]، لذلك فالشرـــط الوحيد للنفقات هنا أن تخرج من الذمة المالية للدولة .

[1] د. أعاد حمود القيسي، مرجع سابق، ص38 .

ثالثاً : النفقة العامة تصرف إشباعاً لحاجة عامة :

وهو العنصر الحاسم التي يكتمل مفهومها بوجوده، فبدونه لن تكون النفقة، نفقة عامة حتى ولو كانت صادرة من أحد أشخاص القانون العام، فلا تصبح كذلك إلا إذا كان هدفها هو إشباع حاجة عامة .

الواقع أن إشباع الحاجات العامة قد أثار جدلاً كثيراً بين الاقتصاديين نظراً لصعوبة قياس المنفعة العامة منها . وأمام هذه الصعوبة في إيجاد معيار دقيق لتقدير المنفعة العامة، فإنه من المتفق عليه بين كتّاب المالية العامة أن تقرير المنفعة العامة أمراً سياسياً بالدرجة الأولى متروكاً للسلطة السياسية، ونظراً لإمكانية سوء استخدام النفقات العامة في هذا المجال، الأمر الذي دعا السلطة التشريعية إلى وضع بعض الضمانات بعدم الإساءة إلى ذلك .

رابعاً : النفقة العامة تحقق أهداف الدولة العامة :

تطور دور الدولة بتطور الفكر الاقتصادي والمالي، جعلها تتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية للمجتمعات، وجعلها تسعى إلى تحقيق أهدافها العامة من خلال ما تصرفه من نفقات، فتوسع بذلك مفهوم المنفعة العامة ليشمل المنفعة الناتجة عن النفقات العامة في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، عدا عن هدفها المالي كما كانت في السابق في ظل سيادة الدولة الحارسة .

المطلب الثاني

تبويب النفقة العامة

يراد بالتبويب عموماً : تقسيم وجمع الفئات المتجانسة طبقاً لمعيارٍ معين في مجموعات، وبالتالي يقصد بتبويب النفقات العامة: جمع الفئات المتجانسة والمتشابهة من النفقات ضمن زمر منفصلة وفق طبيعتها القانونية أو وظيفتها الاجتماعية أو آثارها الاقتصادية .[1]

[1] د. عصام بشور، المرجع السابق، ص20 .

وأهمية هذا التبويب في الدراسات المالية الحديثة أصبح ضرورياً من أجل تحليل السياسة العامة للدول ومعرفة أهدافها.

وهناك نوع من اجتهاد الفقه في وضع تبويبات للنفقات العامة بغرض استغلال هذا التبويب فيما يناسب حاجات الدول وظروفها، وبما يتناسب مع درجة تطورها ونموها الاقتصادي والاجتماعي، وتسمى هذه التبويبات بالفقهية أو النظرية، والتي تستمد قيمتها الأدبية من خبرة وجهد الفقه المالي والقانوني. وإلى جانبها تنص التشريعات المالية المختلف للدول على تصنيف وتبويب النفقات العامة أيضاً قانونياً، كما فعلت القوانين المالية الأساسية المتعاقبة في سورية. وسندرسها تباعاً كالآتي :

الفرع الأول

التبويبات الفقهية للنفقات العامة

تخلق الآثار الاقتصادية للنفقات العامة صعوباتٍ عملية بالنسبة إلى تبويب النفقات، فكل نفقة عامة لها آثاراً مباشرة وأخرى غير مباشرة، ولا يمكن تصنيف النفقات إلا تبعاً لآثارها المباشرة .

وعلى هذا الأساس فإن تبويب النفقات العامة فقهياً يتم وفقاً لمعايير مختلفة تقسمها إلى المجموعات التالية:

أولاً= تبويب النفقات العامة إلى نفقات عادية وغير عادية .

يتم هذا التقسيم تبعاً لمعيار الدورية، أي تكرار صرف النفقات العامة من قبل الدولة بشكل متكرر بانتظام (سنوياً عادةً)، فالنفقة الظاهرة بانتظام في موازنة كل سنة للدولة تعد نفقة عادية كالرواتب والنفقات الإدارية لتسيير عمل المرافق، بينما التي لا تظهر سنوياً في موازنة الدولة، تعتبر نفقات استثنائية أو غير عادية، كالنفقات في الكوارث والحالات الطارئة.

ثانياً= تبويب النفقات العامة من الناحية الإدارية الإقليمية .

تصنف النفقات العامة في هذا التقسيم تبعاً للوحدات والأجهزة الإدارية الحكومية الرئيسة والتي تباشر الإنفاق الحكومي، ويعد هذا التقسيم من أقدم أنواع تبويب النفقات العامة، فمن الطبيعي أن تصنف النفقات العامة حسب السلطة التي تنصرف بها، أما اقليمياً فإن أهمية هذا التصنيف تكمن في أنه يظهر النفقات ذات النطاق القومي التي يستفيد منها كافة أفراد المجتمع كما يظهر النفقات التي تغطي النطاق المحلي لأفراد محافظة أو منطقة أو وحدة إدارية معينة فقط، فهو يميز بين النفقات المركزية والنفقات اللامركزية .

أ= فالنفقات المركزية : هي التي تهم المجتمع بكافة قطاعاته وأفراده وتقوم بها السلطات الحكومية المركزية. كالوزارات وأقاسمها وخاصة المتعلقة بالخدمات العامة والمرافق العامة، كنفقات الأمن الداخلي والخارجي والعدالة والصحة والتربية والتعليم والتمثيل الدبلوماسي، وبالتالي يتحمل عبء هذه النفقات جميع رعايا الدولة بما يدفعونه من ضرائب.

ب= النفقات اللامركزية : هي التي تهتم بنفقات الوحدات الإدارية اللامركزية المحلية في المجتمع. كالمحفظات والولايات ومجالس المدن والقرى، فهذه النفقات يجب أن يتحمل عبئها السكان القاطنون في تلك المناطق فقط. وتم تخصيص بعض الضرائب المحلية لتغطية بعض النفقات المحلية، كرسم الخدمات في سورية التي تجنيه المحافظات من أجل إعادة صرفها على تلك المحافظات.

ثالثاً= تبويب النفقات العامة إلى نفقات حقيقية وتحويليه .

وفي هذا الإطار يكون معيار التبويب هو الناتج الحقيقي المترتب على الإنفاق، فعندما تكون النفقة منتجة، سواءً بشكلٍ مباشر أو غير مباشر، فتسمى نفقة حقيقية، مثل نفقات صيانة مبنى أو تجديد خط إنتاج في مصنع. أما إذا كان دور النفقة يقتصر على نقل الدخل من طبقة إجتماعية إلى طبقة أخرى، أو من قطاع اقتصادي إلى آخر فالنفقة تكون تحويلية، وهذا هو حال الإعانات الاقتصادية المقدمة للمشروعات الناشئة، أو الإعانات الاجتماعية كالمنح المقدمة لأصحاب الدخل المحدود .

رابعاً= تبويب النفقات العامة إلى نفقات إدارية واجتماعية واقتصادية.

يبدو أن هذا المعيار هو أكثر قبولاً من ســـابقيه، إلا أنه يبقى غير كاف ، ويثير بعض الصعوبات الفنية ، نظراً لتعقيد الأجهزة الإدارية وتشابكها مع بعضها بعضاً وتغير هياكلها مع تغير الحكومات أحياناً كما حدث عند تشـــكيل الحكومة الســـورية عام 2004[1] ، إلا أنه يتيح للسـلطتين التنفيذية والتشـريعية فرصـة الرقابة الإدارية والقانونية على نفقات الوحدات الإدارية المركزية واللامركزية ، مما يساعد على ضبطها وتوجيهها نحو قنواتها الإنفاقية السليمة .

الفرع الثاني

التبويب القانوني للنفقات العامة

ويراد به تصـنيف النفقات العامة كما هو وارد في التشـريعات المالية للدول، ولعل ما يعنينا هو تبويب النفقات العامة قانوناً في سورية، حيث كانت سورية تتبع قبل صدور القانون المالي الأســـاسي رقم 92 لعام 1967 مبدأ تعدد الموازنات، فإلى جانب الموازنة العامة العادية للدولة، كان يوجد الموازنات الإنمائية والموازنات المسـتقلة، إلا أنه بصـدور القانون المالي الأسـاسي عام 1967، تم إعادة النظر بصورة جذرية في تنظيم الموازنة العامة للدولة، كما استُبدل هذا القانون بقانون جديد بموجب المرســـوم التشـريـــيعي رقم /54/ لعام 2006 . وبغض النظر عن تبويب النفقات قبل صـدور التشـريع المالي الأسـاسي في سـورية، فإننا نكتفي ببحث تبويب النفقات العامة في ظل المرسوم التشريعي 92 لعام 1967 والمرسوم التشريعي 54 لعام 2006 كما يلي:

أولاً : تبويب النفقات العامة في ظل القانون المالي الأساسي رقم /92/ لعام 1967 :

تبوب النفقات العامة في الموازنة العامة السـورية في ظل القانون المالي الأسـاسي السـابق الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 92 لعام 1967 تبويباً **وظيفياً وإدارياً ونوعياً وإقليمياً** [2]، وقد تم

[1] – تم دمج بعض الوزارات في هذه الحكومة كوزارة التموين مع وزارة الاقتصاد.

[2] –المادة /9/ من القانون المالي الأساسي رقم 92 لعام 1967 .

تطبيق هذه الأنواع من التبويب باستثناء التبويب الإقليمي بدءاً من موازنة عام 1970 .

1- التبويب الوظيفي : عرّف القانون المالي الأســـاسي التبويب الوظيفي بأنه (التبويب الذي يظهر نفقات الموازنة على أســـاس قطاعات الخطة الاقتصـــادية. وبســـبب عدم ظهور بعض القطاعات كالأمن والدفاع في الخطط الخمســـية)، عاد المشرِّـــع وعرَّف التبويب الوظيفي بأنه الذي يظهر نفقات الموازنة على أساس وظائف الدولة[1] .

وقد تم تحديد التبويب الوظيفي وفق التعريف الأخير بقرار وزير المالية رقم /1215/ تاريخ 1984/5/14، واعتمد الترقيم العشـري بحيث لا يتجاوز عدد قطاعات الموازنة العشـرة كما في الجدول التالي :

رقم الحساب	اسم الحساب
-1	الخدمات الجماعية والاجتماعية الشخصية .
-2	الزراعة والغابات والأسماك .
-3	الصناعات الاستخراجية .
-4	الصناعات التحويلية .
-5	الكهرباء والغاز ووالمياه .
-6	البناء والتشييد .
-7	التجـارة .
-8	النقل والمواصلات والتخزين .
-9	المال والتأمين والعقارات .
-10	اعتمادات غير موزعة .

[1] بموجب التعديل الجاري على المادة /9/ السابق ذكرها بموجب المرسوم التشريعي رقم /159/ تاريخ 1969/8/3 .

2- التبويب الإداري : وقد عرَّفه القانون المالي الأســـاسي بأنه : (التبويب الذي يظهر نفقات كل وحدة إدارية على حدة، من وزارة وإدارة أو مؤسسة عامة تابعة لها بالشكل الذي يخصص فيه لكل وزارة قسم مستقل ولكل إدارة أو مؤسسة عامة تابعة لها فرع مستقل). وقد اعتمد

3- التبويب النوعي : وقد عرَّفه القانون المالي الأساسي بأنه : (التبويب الذي يظهر كل وحدة إدارية على أساس طبيعة النفقة وذلك بالشكل الذي يظهر فيه هذا التبويب نفقاتها الاستثمارية وعناصر نفقاتها الجارية والذي يقوم على أســـاس توزيع النفقات التفصـــيلية بكل باب إلى بنود وكل بند إلى فقرات) .

حيث قُسِّمت نفقات الدولة نوعياً إلى خمسة أبواب لكل منها رقم حساب رئيس هي :[1]

الباب الأول: باب الرواتب والأجور والتعويضات : ويشمل جميع النفقات التي تصرفها الدولة على الموظفين والمستخدمين والخبراء والعمال لقاء قيامهم بعمل لقاء أجر وتعويضاتهم ومكافآتهم .

الباب الثاني: باب النفقات الإدارية : ويشمل النفقات الاستهلاكية التي يستلزمها سير العمل في الإدارة كاللوازم وبدلات الإيجار والقرطاسية والماء ....الخ .

الباب الثالث: باب النفقات الاســتثمارية : ويشــمل النفقات التي تســتهدف زيادة الموجودات الثابتة وزيادة الدخل القومي وزيادة الإنتاج ودعم الاقتصاد الوطني . وتعد من أهم أنواع النفقات وأهمها نفقات الإنشاء والتعمير ، وتحديث الآلات وغيرها.

الباب الرابع: باب النفقات التحويلية : ويشـــمل النفقات التي تهدف إلى إعادة توزيع الدخل والإعلانات الاقتصادية للمشاريع التي تنفقها الدولة دون الحصول على مقابل .

الباب الخامس: باب الديون والالتزامات واجبة الأداء : وتشـــمل أعباء الدين العام ومختلف التزامات الخزينة العامة .

4- التبويب الاقليمي : وقد عرّفه القانون المالي الأســـاسي بأنه (التبويب الذي يظهر بصـــورة مستقلة نفقات الإدارة المركزية في جهاز الدولة ونفقات كل محافظة من محافظات القطر) . بحيث

[1] د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص33-34 .

تأخذ نفقات الإدارة المركزية فيه رقم /1/ ومن ثم تأخذ محافظات القطر وفق التسلسل التالي : دمشـــق ، حلب ، حمص ، حماه ، اللاذقية ، دير الزور ، ادلب ، الحســـكة ، الرقة ، السويداء، درعا ، طرطوس ، القنيطرة ، الأرقام من رقم /2/ حتى /14/. إلا إن هذا التبويب لم يطبق حتى الآن .

ثانياً : تبويب النفقات في ظل القانون المالي الأساسي رقم 54 لعام 2006 :

صدر القانون المالي الأساسي الجديد بموجب المرسوم التشريعي رقم 54 لعام 2006، وأصبح نافذاً بموجب المادة /38/ منه بدءاً من بداية عام 2008 .

حيث احتفظ هذا القانون بالتبويبات الأربعة الواردة في القانون الأســـاسي الملغى رقم 1967/92، ولكنه أضـاف تبويباً جديداً **هو التبويب الاقتصـادي**، ورغم ذلك فإن البند /5/ من المادة /8/ منه علقت تطبيق هذا التبويب على صـــدور قرارٍ من وزير المالية، والذي لم يصدر حتى الآن.

لذلك يمكن القول : إن النفقات العامة في سـوريا أصـبحت تبوب وظيفياً وإدارياً ونوعياً وإقليمياً واقتصادياً وفق القانون المالي الأساسي الجديد، كما أنه عاد وعرّف التبويب الوظيفي بأنه التبويب الذي يظهر نفقات الموازنة على أساس وظائف الدولة، وبذلك تجاوز معظم الانتقادات الموجهة للقانون المالي الأساسي السابق.

المبحث الثاني

حجم النفقات العامة وآثارها

يثير حجم النفقات العامة اهتماماً كبيراً من جانب علماء الاقتصـــاد والمالية العامة، فالزيادة المضـطردة في حجم هذه النفقات في جميع دول العالم، جعلهم يتعمّقون في دراســة العوامل التي تؤثر في زيادة حجم هذه النفقات من دولة إلى أخرى، وفي القواعد التي يجب أن تحكم ســـلوك الدولة وهيئاتها ومؤسساتها العامة عند القيام بالانفاق العام، فهذه الزيادة في حجم النفقات العامة

دفعت فقهاء المالية العامة على القيام بدراســـات لمعرفة الطرق المثلى لتحقيق الدولة لأهدافها بأقل نفقة ممكنة، ناهيك عن الآثار الخطيرة المترتبة على الانفاق العام .

لذا فإن دراســـة حجم النفقات العامة وتزايدها وترشـــيدها من جهة، وبيان آثارها من جهةٍ أخرى يستوجب منا تقسيم هذا الفصل إلى مطلبين هما :

المطلب أول : تزايد حجم النفقات العامة وترشيدها .

المطلب الثاني : الآثار الاقتصادية للنفقات العامة .

المطلب الأول

تزايد حجم النفقات العامة وترشيدها

تعد ظاهرة تزايد النفقات العامة من الظواهر العامة في جميع الدول مهما اختلفت نظمها الاقتصادية والسياسية، ومهما اختلفت في درجة تطورها الاقتصادي. حتى أصبحت إحدى السمات المميزة للمالية العامة المعاصرة، حتى أن بعض علماء المالية العامة جعلوا من هذه الظاهرة قانوناً عاماً من قوانين التطور المالي والاقتصادي والاجتماعي للدولة .

الفرع الأول

ظاهرة تزايد النفقات العامة (قانون فاجنر)

الاقتصادي الألماني أودلف فاجنر، كان أول من تنبه إلى هذه الظاهرة، وذلك في دراسة قام بها عام 1880 عن تطور نفقات الدول الأوروبية خلال القرن التاسع عشر. حيث انتهى إلى القول: بوجود اتجاهٍ عام نحو ازدياد أوجه نشـــاط الدول مع التطور الاقتصـــادي للجماعة، وصاغ هذا الاستنتاج في صورة قانون اقتصادي يُعرف باسمه، يتلخص في أنه: **((كلما حقق المجتمع معدلاً معيناً من النمو الاقتصادي، فإن ذلك يستتبع اتساع نشاط الدولة، وبالتالي يؤدي إلى زيادة الإنفاق العام بمعدل أكبر من الزيادة الحاصلة في نصيب الفرد من الناتج القومي))،** ويعلل فاجنر قانونه بقوله : إن الزيادة في دخل الدولة الصـــناعية وإنتاجها خلال فترة طويلة

تؤدي إلى زيادة نشـاط الحكومة في شـكله المطلق وبمعدل لا يقل عن معدل الزيادة في دخلها القومي .

وقد بنى اسـتنتاجه هذا على تنبؤاته وشـكوكه من تطور النظام الرأسـمالي الصـناعي، وقال إن زيادة التصنيع يوجب على الدولة التدخل لتنظيم النشاطات الاقتصادية التي تشبع حاجات جماعية للمجتمع، كالتعليم والصحة لأن القطاع الخاص لا يقدم على مثل هذه النشـاطات، للحد من نشاط الاحتكارات الخاصة، وللتخفيف من التقلبات الاقتصادية ومتغيرات الأسعار[1]، وقد تنبأ بذلك في وقت لم يفرز النظام الرأسمالي هذه المشاكل بعد، فتوصل إلى نتيجة أصبح مسلم بها بعد ذلك مفادها أن تدخل الدولة شرط أساسي لحسن سير اقتصاد السوق .

ومع التسليم بصحة ذلك إلا أنه كان يؤخذ على هذا القانون المثالب التالية :

1- اعتباره أن زيادة النفقات العامة تعود بشـــكل رئيس لعوامل اقتصـــادية . والحقيقة أن الإنفاق العام لا يتحدد في بلد ما تبعاً لأســـباب اقتصـــادية فقط، بل هناك العديد من العوامل الأخرى غير العوامل الاقتصادية تتحكم في ذلك .

2- كان قانون فاجنر واضحاً في الإشـارة إلى ظاهرة النمو المطلق للإنفاق الحكومي، إلا أنه لم يبين اختلاف معدل هذه الزيادة تبعاً لاختلاف الدول في درجات نموها .

3- إن قانون فاجنر أغفل التوقيت الذي يجب على الدولة الزيادة في نشاطها الحكومي .

4- إن قانون فاجنر كان يتصف بطابعه الخاص بحيث يصعب تعميمه على جميع الدول.

على الرغم من هذه الانتقادات لقانون فاجنر، فإنه يصـــلح إطاراً عاماً للدلالة على هذه الظاهرة، ويمكن الإشـــارة في هذا المجال إلى أنه على الرغم من اتجاه النفقات العامة نحو التزايد بشـــكل دائم ، إلا أنه قد يحدث في بعض الدول وفي بعض الســـنوات أن يظل حجم النفقات العامة ثابتاً، بل وقد يتجه نحو الانخفاض، ولكن ما يلبث أن يتجه بعد ذلك نحو التزايد . لذلك يصلح قانون فاجنر إطاراً للدلالة على هذه الظاهرة في المدى الطويل .

[1] د. زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 1998، ص57 .

وتجدر الإشـــارة إلى تزايد النفقات العامة لا يعني بالضرـــورة زيادة المنفعة المترتبة عليها، والتي تتمثل في زيادة أنواع الخدمات التي تؤديها الدولة أو ارتفاع مســـتوى أدائها، وبالتالي لا يعني بالضرـورة زيادة التكاليف العامة على الأفراد، فقد ترجع هذه الزيادة كلها أو بعضـها إلى أســباب ظاهرية تؤدي إلى زيادة حجم النفقات العامة دون زيادة هذه المنفعة أو تحسـينها على الأفراد، وقد يؤدي تزايد النفقات العامة إلى زيادة المنفعة العامة المترتبة عليها بشكل فعلي، وفي هذه الحالة تكون زيادة النفقات العامة كلها أو بعضـــها ترجع إلى أســـباب حقيقية. وهذا ما سنتناوله تباعاً :

أولاً : أسباب الزيادة الظاهرية للنفقات العامة :

للتعرّف على تلك الأســـباب ينبغي التعرّف على هذه الظاهرة أكثر ومعرفة مقدار الزيادة الحقيقية من الزيادة المطلقة فيها .

ترجع أســـباب الزيادة الظاهرية في حجم النفقات العامة إلى ثلاثة عوامل معلومة، وهي: انخفاض القوة الشرـائية للنقود، والتغير في طرق المحاسـبة الحكومية أو إعداد الموازنات، والنمو السكاني .

1- انخفاض القوة الشرائية للنقود :

يقصـد بالقوة الشرـائية للنقود، سـلطانها في المبادلة بكافة السـلع والخدمات . فقيمة الليرة الســـورية هي عبارة عن كمية الســـلع والخدمات التي يمكن شراؤها بها، ولما كانت قيمة النقود ليست في الواقع سوى مقلوب مستوى الأسعار، فمعنى ذلك أن ارتفاع الأسعار يعني انخفاض قيمة النقود أي انخفاض قوتها الشرائية . فعلى سبيل المثال: الدولة السورية كانت تستورد مادة الرز من جمهورية مصرـ العربية في عام 2010 بمبلغ دولار واحد للكيلو غرام الواحد، أي تدفع 50 ليرة سورية ثمناً لكل كيلو غرام، وهي في عام 2025 تستورد الرز أيضاً بسعر دولار واحد للكيلو غرام، لكنها ونتيجة التضـخم وانخفاض القوة الشرـائية لليرة السـورية، باتت تسـدد مبلغ 12000 ل.س تقريباً لشراء ذات الكمية من الرز المصري، وهذا معناه أن مبلغ الـ 11950 ليرة

سـورية، وهو الزيادة في نفقات الدولة السـورية لشراء نفس كمية الرز لا تعتبر سـوى زيادة ظاهرية (رقمية) في النفقات العامة .

2- اختلاف طرق المحاسبة الحكومية أو طرق إعداد ومبادئ الموازنات العامة :

فالدول عادة تأخذ بمبدأ شمول الموازنة، وهذا المبدأ يعني أنه يجب أن تسجل فيها جميع نفقاتها وجميع إيراداتها دون أي تقاص فيما بينهما، فتظهر بذلك جملة هذه النفقات وتلك الإيرادات فيها، ومن الممكن لها في بعض الحالات وبالنسـبة لبعض وحداتها الإدارية تسـجيل صـافي حسـاب هذه الوحدة بعد إجراء التقاص فيما بين نفقاتها وإيراداتها، وعندما تعدّل الدولة طرق حسـاباتها وتعتمد مبدأ الشمول بدل مبدأ الصوافي، فإن ذلك سيؤدي إلى زيادة حجم نفقاتها العامة، ولكن في الواقع تكون هذه الزيادة ظاهرية فقط وليست حقيقية .

كما يمكن للدول تعديل ميعاد بدء سـنتها المالية فإذا كان في سـنة سـابقة موعد بدء الموازنة فيها هو الشهر الأول من السنة وفي سنة قادمة أصبح الشهر السابع، فإن موازنتها في السنة السـابقة سـتكون عملياً عن سـنة ونصـف وبالتالي سـتكون نفقات نصـف السـنة تلك زيادة ظاهرية في حجم نفقاتها العامة، كما حدث في سوريا بين عامي 1958 / 1959 .[1]

كما يمكن للدول أن تأخذ بمبدأ وحدة الموازنة بدلاً من مبدأ تعدد الموازنات، وهذا يؤدي إلى زيادة حجم نفقاتها العامة ظاهرياً، كما حدث في سوريا عام 1970 .

3- التزايد السكاني :

يؤدي التزايد السـكاني إلى زيادة حجم النفقات العامة، وذلك لمواجهة الأعباء الجديدة التي تقع على عاتق الدولة ولا سيما في مجال الخدمات العامة كالتعليم والصحة والأمن العام[2] . فلمعرفة إن كانت هناك زيادة نفقات حقيقية أم ظاهرية فإن الأمر يستدعي استبعاد أثر النمو السكاني،

---

[1] حيث أصـبحت الموازنة فيها تبدأ في شـهر تموز بدلاً من الشـهر الأول كما هو الحال في الإقليم الجنوبي في ذلك الوقت في عهد الوحدة بين سوريا ومصر . د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص140 .

[2] د. محمد حلمي مراد، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1964، ص10 .

وذلك بحساب متوسط نصيب الفرد من النفقات العامة من فترة لأخرى عن طريق تقسيم النفقات العامة في السنة على عدد سكانها في نفس السنة ومقارنتها مع ذلك المتوسط في سنة أخرى، لذا يعتقد بعض الباحثين أن الزيادة السكانية تميل لأن تكون سبباً لخلق زيادة حقيقة في النفقات العامة، كونها تؤدي على المدى البعيد إلى خلق طاقة إنتاجية جديدة في المجتمع من خلال الطاقات البشرية الناجمة عن هذا الإنفاق، ولكن غالب الفقه المالي ما زال يعتبر النمو السكاني سبباً في زيادة ظاهرية للنفقات العامة .

ثانياً : أسباب الزيادة الحقيقية للنفقات العامة :

يمكن إرجاع زيادة حجم النفقات العامة بشكلٍ حقيقي إلى الأسباب التالية:

1- الأسباب السياسية :

إن التطور الذي شهده دور الدولة في القرن العشرين لم يكن قاصراً على الناحيتين الاقتصادية والاجتماعية، وإنما شمل كذلك الناحية السياسية على المستويين الداخلي والخارجي، وقد أدى ذلك إلى خلق زيادة حقيقية في نفقات الدول:

أ- على المستوى الداخلي :

- أدى انتشار الأفكار الديمقراطية إلى تقليص الخدمات المأجورة وأصبح للدولة مصلحة في تأمين الكثير من الخدمات العامة لدواعٍ اقتصادية واجتماعية بدون أي مقابل، كما أنه أحياناً تنفذ بعض المشروعات في دوائر انتخابية معينة أو في أوقات معينة (قبل الانتخابات) لا ضرورة كبيرة لها بل لمجرد إرضاء الناخبين، إضافة إلى انتشار النزاعات الاشتراكية في الكثير من الدول، وهذا كله أدى إلى زيادة حجم النفقات العامة .[1]
- إن تطور الفكر السياسي أدى إلى نمو فكرة مسؤولية الدولة، كما إن زيادة وظائف الدولة أدى إلى زيادة عدد موظفيها ونفقاتها الإدارية، مما زاد من حجم نفقاتها العامة .

[1] د. عبد الهادي النجار، مبادئ المالية العامة، مطبعة جامعة القاهرة، القاهرة، 1977، ص63-64 .

ب- على المستوى الخارجي : أدى نمو العلاقات الدولية إلى زيادة أهمية التمثيل الدبلوماسي بين الدول، كما أُنشـــئ العديد من المنظمات الدولية والإقليمية وتم زيادة عدد هذه المنظمات وتوسعت اختصاصاتها وتنوعت، كما ساهم واجب التضامن الدولي في زيادة النفقات العامة للدول، مما زاد من حجم نفقاتها عموماً .[1]

2- أسباب عسكرية :

تعد الحروب من أهم أســباب زيادة حجم النفقات العامة للدول من الناحية الســياســية وخاصة الدول التي تواجه خطراً دائماً من عدو خارجي، كنفقات تمويل حروب الدول العربية مع إسرائيل، حيث تزداد نفقات الدول بسـبب الاسـتعداد للحرب وفي مرحلة الحرب ذاتها وفي مرحلة ما بعد الحرب لإزالة آثارها .

وقد أصبحت هذه النفقات أكثر من ضرورية في العصر الحديث، فإضافة إلى أنها تتعلق بسيادة الدول، فإن طبيعة النفقات العسكرية في تزايد مضطرد للأسباب التالية :

- تقدم الفنون العسكرية حديثاً، وتقدم وسائلها، ودخول التكنولوجيا العالية فيها .
- سعي بعض الدول لزيادة نفوذها العسكري الخارجي وإلى إقامة قواعد عسكرية خارجية لها، وقيامها بالمناورات العسكرية دورياً .
- النفقات العسـكرية عادة تسـتدعي السرعة والسرية، مما يصـعب معه الرقابة عليها، ويؤدي بدوره إلى التبذير أحياناً .
- إن الحرب تســتدعي من الدول تقديم الإعانات إلى منكوبي الحروب وتأمين الســلع والخدمات لأفرادها خلال الحروب بأسـعار معتدلة على الرغم من ارتفاع أسـعارها في ذلك الوقت وتقديم التعويضـات للاجئين والأسرى والمجندين، وسـداد فوائد القروض

[1] د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص63 .

التي تلجأ الدولة إلى اقتراضـها لتمويل الحرب[1] وهذا يؤدي إلى زيادة النفقات العامة إلى حد قد لا يمكن لاقتصـاد الدولة أن تتحمله ، فإعادة إعمار ما دمرته الحرب الأهلية في لبنان كلفها مديونية عالية وصلت حتى بداية عام 2010 إلى ما يقارب الـ /50/ مليار دولار ، مما أرهق الاقتصاد اللبناني .

3- الأسباب الاجتماعية :

مجسـدة بتغير الدور الاجتماعي للدولة، منذ أوائل القرن العشرـين، حيث أنه قبل ذلك كانت الفلسـفة الاجتماعية السـائدة تقض بعدم تدخل الدولة لمسـاعدة الطبقات الفقيرة، وهذه الفلسفة الاجتماعية كانت تتفق مع الفلسفة الاقتصادية التي كانت سائدة، ولكن تطور الفلسفة الاجتماعية والاقتصـادية للدولة وظهور الدولة المتدخلة أدى إلى اتساع الدور الاجتماعي لها، فأصـبح من واجبها العمل على إعادة توزيع الدخل القومي بطريقة أقرب إلى العدالة لاعتبارات اقتصادية وسياسية واجتماعية . فانتشر تطبيق نظام التأمينات الاجتماعية وتم التوسع في منح الإعانات الاجتماعية، وكل ذلك حمل الدولة نفقات عامة إضافية كبيرة، ولكنها منتجة .

4- الأسباب الاقتصادية :

وتتمثل هذه الأسباب فيما يلي :

أ - زيادة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي : ففي ظل النظام الرأسمالي التقليدي كان دور الدولة الاقتصـادي يقف عند كونها حارسـة للنظام والحريات الفردية، وكانت وظائفها محدودة تتمثل في إقامة العدالة والدفاع والأمن الداخلي، مما جعل نفقاتها العامة في حدها الأدنى .

ولكن بعد تطور دور الدولة في النشـاط الاقتصـادي أصـبحت دولة تدخلية، تدخلت الحكومات لأجل تأمين الاستقرار الاقتصادي، وتدخلت لتوجيه الاقتصاد والتأثير في بنيانه، كما أن الدول النامية أخذت على عاتقها مهمة التنمية الاقتصادية، وهذا ما زاد من نفقاتها العامة.[2]

---

[1] د. يونس أحمد البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1984،ص210 .

[2] يحيى قاسم علي سهل، مرجع سابق، ص36 .

ب-زيادة معدلات النمو الاقتصادي في الدول :

يمكن إرجاع جزء كبير من زيادة النفقات العامة، إلى حركة النمو الاقتصادي طويل المدى الذي عرفته غالبية الدول بعد منتصف القرن الماضي :

- فحركة النمو وما صاحبها من ضرورة التركيز على إنشاء وتطوير القطاعات الصناعية المختلفة دعت الدول إلى التدخل لتقديم التسهيلات اللازمة لانطلاق الاستثمارات الخاصة نحو القطاعات الصناعية، وهذا استلزم قيام الدولة بإنشاء قطاعات الخدمات الاقتصادية الأساسية والمدن الصناعية، كما أوجب على الدول النامية تأمين البنية التحتية عموماً عن طريق استثماراتها العامة .
- يصاحب النمو تقدم مماثل في المستوى التكنولوجي، ويؤدي هذا الأخير إلى زيادة التركز الرأسمالي، هذا إضافة إلى أن التطور التكنولوجي الهائل والمتسارع في العالم يجبر الدول على الإحلال المستمر لآلاتها ومعداتها لما له علاقة في زيادة حدة المنافسة بين الدول، مما يزيد من حجم نفقاتها العامة .
- يصاحب النمو ظاهرة الهجرة من الريف إلى المدينة، وتجبر هذه الظاهرة الدول على زيادة استثماراتها العامة .

ج-انتشار النظام الاشتراكي في الفترات السابقة :

فانتشار المذاهب الاشتراكية، أدى لظهور مفهوم الدولة المنتجة، حيث أدارت الدولة المشروعات الاقتصادية بنفسها، وازداد حجم القطاع العام، وحجم التأميم أكثر مما هو عليه في النظم الرأسمالية بكثير، وهذا ما عكس الأعباء الإضافية التي أصبحت الدولة تتحملها في تلك النظم[1]، وما يتطلبه ذلك من زيادة ضخمة في حجم النتفقات العامة.

5- الأسباب المالية :

[1]– د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص130 .

وتتمثل تلك الأسباب بما يلي :

* **تطور الفكر المالي :** فبعد أن كان هذا الفكر محدداً بواجب المحافظة على مبدأ توازن الموازنة، أصبح مقبولاً فيه بل واجباً عليه ضخ الأموال اللازمة في السوق عبر زيادة النفقات العامة من أجل تحريك عجلة الاقتصاد القومي ولو كان ذلك على حساب ذلك التوازن من أجل إقامة التوازن الاقتصادي العام .

* **وجود فائض في إيرادات بعض السنوات :** فظهور هذا الفائض يشجع الدولة على زيادة نفقاتها العامة بإنفاقه في وجوه غير ضرورية ، وتبدو خطورة هذا الوضع في الأوقات التي تستوجب فيها السياسة المالية السليمة على الحكومة خفض نفقاتها تجد صعوبة في خفض الكثير من بنود الإنفاق العام [1].

* **سهولة الاقتراض :** كانت القروض في السابق إيراداً استثنائياً لا يمكن اللجوء إليه إلا في أحوال استثنائية ولتغطية نفقات غير عادية، وفيما بعد أصبحت هذه الوسيلة من وسائل السياسة المالية للدول لتحقيق التوازن الاقتصادي العام، مما جعلها تسهّل عملية الاقتراض الداخلي وتغري الدول على اللجوء إليها ، مما أغراها في الكثير من الأحيان على التوسع في الإنفاق العام.

* **الأثر التراكمي :** تولد بعض أنواع النفقات العامة وخاصة الاستثمارية منها نفقات إضافية، فعندما ترصد دولة مبلغ من المال لأتمتة أعمالها الإدارية، فإن هذا يتطلب بالمستقبل نفقات إضافية لصيانة حواسيبها وتطويرها وملحقاتها بشكل مستمر .

[1] – د. زينب حسين عوض الله ، مرجع سابق، ص64.

الفرع الثاني

حدود وترشيد النفقات العامة

إن حجم النفقات العامة يتجه نحو التزايد المستمر، وهذا أدى إلى التفكير في الحد من هذه الزيادة، ووضع حدود وضوابط للإنفاق العام بنسبة معينة من الدخل القومي، وبالفعل اقترح بعض علماء المالية العامة نسباً معينة (25 % أو 30 %)[1] .

أولاً: فيما يتعلق بحدود النفقات العامة : إلا أننا نرى أنه ليس بالإمكان تحديد النفقات العامة بنسبة معينة مقدماً من الدخل القومي، ومع ذلك فإنه توجد عوامل تساعد في تحديد حجم الإنفاق العام، وهذه العوامل هي :

1- قدرة الدولة في الحصول على الإيرادات والمقدرة المالية للدولة :

تجدر الإشارة هنا إلى أن الدولة شأنها شأن أفراد القانون الخاص من حيث تحديد إنفاقها بمقدرتها المالية، ولكن من المفيد أن نشير إلى أن الدولة تتمتع بقدر كبير من المرونة في الإنفاق، نظراً لما لها من سلطة السيادة في فرض مختلف الضرائب والرسوم، والاقتراض من السوقين المالية والنقدية، علاوة على إمكانية لجوئها إلى الإصدار النقدي، تختلف فيه عن الأفراد في هذا المجال . ولكن يجب ألا يفهم مما سبق أن قدرة الدولة في الحصول على إيرادات عامة تكون غير محدودة، بل هي محدودة أيضاً، فتتوقف المقدرة المالية القومية للدولة على عدة اعتبارات اقتصادية واجتماعية وسياسية لعل أهمها :

أ= مستوى الدخل القومي وكيفية توزيعه بين الفئات الاجتماعية المختلفة.

ب= ضرورة المحافظة على المقدرة الإنتاجية واعتبارات تنميتها .

ج= مدى اتساع النشاط الخاص بالقياس مع القطاع العام وطبيعة النظام الاقتصادي للدولة.

د= المحافظة على القيمة الشرائية للنقود .

2- مستوى النشاط الاقتصادي :

[1] د. علي لطفي، مرجع سابق، ص54 .

كان الفكر الاقتصادي حتى عام 1936 يؤمن بوجود علاقة طردية بين مستوى النشاط الاقتصادي وحجم النفقات العامة. أما بعد ظهور النظرية الكينزية فقد أصبحت النفقات العامة إحدى الأدوات المهمة المستخدمة للتأثير في مستوى النشاط الاقتصادي، ففي فترات الازدهار والانتعاش الاقتصادي تلجأ الدولة إلى إنقاص حجم النفقات العامة لتجنيب ظهور الآثار التضخمية فيها أو على الأقل الإقلال منها، وفي فترات الكساد تلجأ الدولة إلى زيادة حجم النفقات العامة بالقدر اللازم لرفع مستوى الطلب الفعلي فيها بما يسمح بتحقيق التوظيف الكامل . وبالتالي أصبحت الحالة الاقتصادية التي تعيشها الدولة ومستوى نشاطها الاقتصادي أحد محددات زيادة حجم نفقاتها العامة[1].

3- ضرورة المحافظة على قيمة النقود :

كان الفكر الاقتصادي الكلاسيكي يعطي أهمية كبرى للسياسة النقدية باعتبارها وسيلة فعالة تسمح بتحقيق هدف عام هو المحافظة على قيمة النقود أي منع تدهور قوتها الشرائية . وعلى الرغم من أن الفكر الاقتصادي المعاصر – ولا سيما بعد ظهور النظرية الكينزية لم يعد يعطيها نفس الأهمية، إلا أن هنالك وسائلاً أخرى لتحقيق الهدف ذاته، وفي مقدمتها حجم النفقات العامة .[2]

فبالنسبة للدول المتقدمة فإن زيادة النفقات العامة يؤدي إلى زيادة الطلب الفعلي عن المستوى اللازم لتحقيق التشغيل الكامل لعوامل الإنتاج (العرض الفعلي) مما يؤدي إلى زيادة الأسعار ، أما في الدول النامية ولمعاناتها من الضيق وعدم المرونة في عرض عوامل إنتاجها فإن زيادة الطلب لا يؤدي إلى زيادة العرض المطلوب فيحدث التضخم قبل الوصول إلى مستوى التشغيل الكامل فيها.

[1] د. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص53 .

[2] د. علي لطفي، مرجع سابق، ص 57 .

ويعتبر موضوع ترشيد النفقات العامة ذو أهمية قصوى في العصر الحديث، وشديد الارتباط بفكرة وضع حدود الانفاق العام، وذلك نتيجة للتزايد المضطرد للنفقات العامة، حتى يمكن التأكد من أن هذا التزايد يؤدي إلى زيادة الدخل القومي زيادة حقيقية دون أي تأثير سلبي في الإنتاج أو التوظيف أو الأسعار .

ثانياً= ترشيد النفقات العامة : ونعني بترشيد النفقات العامة (هو تحقيق أكبر نفع للمجتمع عن طريق رفع كفاءة هذا الإنفاق إلى أعلى درجة ممكنة، والقضاء على جميع أوجه الإسراف والتبذير أو تعرضها للضياع .

الواقع أن تحقيق ذلك الترشيد يتطلب الالتزام بالضوابط التالية :

1- تحديد الحجم الأمثل للنفقات العامة :

سبق أن ذكرنا أن النفقات العامة للدولة تمثل منافع عامة يستفيد منها أفراد المجتمع . وعلى هذا الأساس فقد يعتقد البعض، أنه كلما زادت النفقات العامة للدولة زاد النفع العام، والواقع أن هذا التصور ليس صحيحاً. فمن جهة زيادة النفقات العامة عن حد معين قد يؤدي إلى الإسراف والتبذير، ومن جهة أخرى هو محكوم بكمية الضرائب الممكن جبايتها من الأفراد وذلك يؤدي إلى زيادة التضحية التي يتحملها أفراد المجتمع بسبب ما يدفعونه من ضرائب، مع ملاحظة أن النفقات العامة قد يستفيد منها جميع المواطنين بالتساوي إلا أنهم غير متساوين فيما بينهم في تحمل الأعباء الضريبية. لكل الأسباب السابقة بحث علماء المالية العامة فيما يسمى بالحجم الأمثل للنفقات العامة، أي الحد الذي يجب أن يقف عنده حجمها .

2- إعداد دراسات الجدوى للمشروعات التي يتقرر إقامتها :

إن إقامة المشروعات العامة الجديدة دون إعداد دراسات الجدوى هذه يؤدي إلى ضياع جزء كبير من النفع العام الذي كان من الممكن أن يتحقق للاقتصاد القومي من الأموال التي أنفقت على تلك المشاريع إن كانت غير مجدية . كالاختيار السيء لطاقات الإنتاجية لها، أو إنتاج سلع بتكاليف تزيد عن تكاليف استيرادها .... إلخ .

وتتضمن عادة دراسة الجدوى لأي مشروع العناصر التالية : الدراسة التسويقية، الدراسة الفنية، الملامح العامة للمشروع، التكاليف الاستثمارية للمشروع، الجدوى الاقتصادية والاجتماعية للمشروع، الهيكل التنظيمي والإداري للمشروع ، الآثار المحتملة للمشروع على البيئة واتسامه مع المجتمع .

وتجدر الإشارة في هذا المجال أنه بالنسبة للمشروعات التي تقيمها الحكومة المركزية أو وحدات الحكم المحلي أو شركات القطاع العام، فإن الجدوى الاقتصادية والاجتماعية للمشروع تعتبر أهم عنصر من العناصر التي يجب أن تتضمنها دراسة الجدوى له .

3- التركيز على نظم الرقابة على النفقات العامة :

تقضي- قواعد المالية العامة بأن إنفاق أي مبلغ من الأموال العامة أو الارتباط بإنفاقه، يجب أن تكون تحت دائرة الرقابة بدءاً من الترخيص لها من السلطة التشريعية وحتى تنفيذ هذه النفقات العامة، ضماناً لتوجيهها بالشكل الذي يضمن المصلحة العامة .

في الحقيقة إن ممارسة السلطة التشريعية لهذا الدور في هذا المجال يساعد كثيراً في ترشيد النفقات العامة لأن مناقشات أعضاء هذه السلطة عند إقرار الموازنة بنفقاتها، يمكن أن يؤدي إلى إلغاء اعتمادات النفقات منعدمة أو قليلة النفع العام، وقد تؤدي إلى استبدال نفقة بأخرى أكثر أهمية للمجتمع ... إلخ .

بعد ذلك تبدأ مرحلة جديدة من الرقابة من أجل ترشيد النفقات العامة، تتمثل في التركيز على نظم الرقابة على الإنفاق العام للتثبت من أن مبالغ النفقات العامة التي جرى ترخيصها من السلطة التشريعية يجري صرفها في الواقع للأغراض التي خصصت لها، وأن إجراءات الصرف كانت سليمة وتمت في ظل اللوائح والقوانين السارية وهو ما يسمى بالرقابة القانونية، والرقابة المحاسبية السابقة للصرف واللاحقة عليه[1]، والتي تطورت وأصبحت ذات أهداف تقويمية للمشروعات وأدائها.

[1]– د. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص56 .

4- تجنب الإسراف أو التبذير :

ويمكن معرفة أن هنالك إسرافاً أو تبذيراً في النفقات العامة للدولة إذا كان هنالك بعض وجوه للإنفاق العام لا يعادل المبالغ المصروفة عليها .

وترتفع نسبة هذا الإسراف أو التبذير مع الحكم الأقل ديمقراطية وينتشر مع وجود التعقيدات الإدارية والبيروقراطية اللذان يتيحان البيئة الصالحة لقيام الفساد الحكومي والرشوة التي تزيد من حجم هذا الإسراف والتبذير .

المطلب الثاني

الآثار الاقتصادية للنفقات العامة

تتوقف الآثار الاقتصادية للنفقات العامة على عوامل عديدة منها طبيعة النفقات ذاتها، والهدف الذي ترمي إلى تحقيقه، وطبيعة الإيرادات اللازمة لتمويلها والوضع الاقتصادي السائد . ولا شك أن طبيعة الإيرادات العامة التي تغطي الإنفاق العام تشكل أهم العوامل السابقة في تحديد الآثار الاقتصادية للنفقات العامة، لذلك يجب عند دراسة هذه الآثار أن نأخذ بالحسبان الآثار الاقتصادية التي تحدثها الإيرادات العامة، ولا يمكن دراسة آثار كل منهما بمعزل عن الأخرى .

سنقتصر في دراستنا للآثار الاقتصادية للنفقات العامة على أهم تلك الآثار في حجم الدخل القومي وطرق توزيعه وفي حجم بعض الكميات الاقتصادية الكلية في الدولة كالاستهلاك والادخار والاستثمار ومستوى الأسعار نظراً لأن الدول تعتمد على هذه الآثار في رسم سياساتها المالية . وعلى ذلك سوف نقسِّم هذه المطلب كما يلي :

الفرع الأول

أهم الآثار الاقتصادية المباشرة للنفقات العامة

تتعدد آثار النفقات العامة باختلاف أنواعها وتبعاً للهدف الذي تسعى إليه، وعلى الرغم من تعدد آثار النفقات العامة في مختلف المجالات ونظراً لتزايد أهميتها وتزايد استخدامها في رسم

السياسة الاقتصادية للدول بعد تطور دور الدولة في هذا المجال، فإن دراستنا ستقتصر على أهم الآثار الاقتصادية فقط .

إن الآثار الاقتصادية التي تترتب على النفقات العامة قد تكون آثار مباشرة، وهي تلك التي تشكل الآثار الأولية للإنفاق العام والمرتبطة بتحقيق الهدف الأصلي من النفقة العامة والمتمثل بإشباع الحاجات الضرورية للأفراد والتي تسمح لهم بممارسة أعمالهم ونشاطاتهم باستمرار وأمان . وقد تكون هذه الآثار غير مباشرة، وهي تلك التي تنتج خلال دورة الدخل، وتؤثر في كل من الاستهلاك والإنتاج والعمالة ومستوى الأسعار من خلال ما يعرف بالأثر المضاعف أو المعجل .

أولاً - آثار النفقات العامة في الإنتاج والدخل القومي :

إن تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية بقصد التأثير فيها أصبح قاعدة عامة، وينعكس هذا التدخل بشكل مباشرة في حجم الناتج القومي، لذلك يقاس الأثر الاقتصادي المباشر للنفقات العامة بأثرها في الإنتاج القومي .

يتوقف الإنتاج القومي على نوعين من العوامل . **أولها** القوى المادية للإنتاج، وهي التي تشكل القدرة الإنتاجية القومية، **ثانيها** العوامل الاقتصادية التي تنصرف إلى الطلب الفعلي :

1- أثر النفقات العامة في المقدرة الإنتاجية القومية :

تؤدي النفقات العامة بطريق مباشر أو غير مباشر إلى رفع مقدرة الاقتصاد القومي على الإنتاج عن طريق تنمية عوامل الإنتاج كماً وكيفاً .

وتأثير النفقات العامة هنا يختلف تبعاً لاختلاف نوع تلك النفقات، فالنفقات العامة الاستهلاكية وإن ساهمت بشكل فعّال في رفع مستوى المعيشة للطبقات ذات الدخل المنخفض إلا أن تأثيرها في حجم الدخل القومي يكون متواضعاً ولا يظهر إلا على المدى البعيد (التعليم)، أما النفقات الاستثمارية فهي تؤدي إلى تكوين رؤوس الأموال العينية، وهي إحدى القوى

المادية للإنتاج، وبالتالي تؤدي إلى زيادة المقدرة الإنتاجية القومية ونمو الدخل القومي بشـــكل مباشر وسريع .[1]

2- أثر النفقات العامة في الناتج القومي من خلال الطلب الفعلي :

لمعرفة تأثير النفقات العامة في الطلب الفعلي، يجب التفرقة بين النفقات الحقيقية والنفقات التحويلية . فالنفقات الحقيقية تؤدي إلى زيادة في الدخل القومي عبر زيادة الطلب الفعلي بمقدار أكبر من مقدار هذا الإنفاق نتيجة للآثار غير المباشرة لها أو ما يعرف بالأثر المضـــاعف، أما النفقات التحويلية فتتوقف آثارها على الطلب الفعلي وبالتالي على الدخل والإنتاج القومي على كيفية تصرف المستفيدين منها أي على مدى تسربها في دورة الدخل القومي .[2]

والجدير بالذكر إلى أنه مع إعادة النظر في دور الدولة في النشـاط الاقتصـادي، والدعوة إلى انحســار هذا الدور وتخلي الدول عن التدخل في بعض المجالات وتركها للقطاع الخاص، وزيادة تدخلها في المجالات الأخرى التي لا تعمل فيها قوى الســـوق بكفاءة أصـــبح ينظر إلى إنتاجية النفقات العامة وفاعليتها من ثلاث زوايا :

أ= نوعية النشـاط الذي يقوم به الإنفاق العام وهل يمكن تركه إلى القطاع الخاص، حيث تعمل قوة السوق بفعالية، ويركز هذا الجانب على تخصيص الموارد العامة.

ب= مدى تحقيق الأهداف التي تريد الدولة بلوغها من النشاط الذي يتطلب تدخلها بعد إعادة التفكير في دور الدولة، وغالباً ما تتحدد هذه الأهداف بالنظر إلى مدى تحقيقها للتنمية البشـرية للأفراد .

ج= مدى تحقيق الخدمة بأقل تكلفة ممكنة، ويركز هذا الجانب على فاعلية إنتاج النفقة العامة وذلك بتحليل كل من النفقة والعائد .

3- آثار النفقات العامة في الدخل القومي تبعاً لوسائل تمويله :

---

[1] د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص131 .

[2] د. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص70 .

إن آثار الإنفاق العام على الدخل القومي تختلف تبعاً لاختلاف وسائل تمويله، إذ أن تمويل النفقات العامة عن طريق الضرائب يعطي آثاراً مخالفة عن تمويلها بواسطة القروض أو الإصدار النقدي . ففي حالة تمويل النفقات العامة بواسطة الضرائب فإن ذلك يؤدي حتماً إلى اقتطاع جزء من دخل المكلف، مما يؤثر سلباً في حجم استهلاكه وادخاره، ولكن آثار هذه الضرائب تختلف تبعاً لأنواعها فعندما تخصص حصيلة ضرائب الدخل التصاعدية لتمويل النفقات العامة فإن ذلك يؤدي إلى زيادة الدخل القومي.

ثانياً - أثر النفقات العامة في العمالة :

تهدف معظم السياسات الاقتصادية في عصرنا الحالي إلى محاربة البطالة بغية الوصول إلى العمالة الكاملة، وتتحقق هذه الأخيرة إذا لم ترتفع نسب البطالة عن 3-4 % من مجموع القوى العاملة، ويعود السماح بهذه النسب إلى اعتراف الاقتصاديين بسوء تنظيم سوق العمل . مما يتطلب معه فترة معينة ليجد العامل الوظيفة التي تتفق مع كفاءته.

وقد اهتمت النظرية الكينزية بموضوع البطالة وأسبابه، فانتقد الفكر التقليدي القائم على أن العرض هو الذي يخلق الطلب . وأن علاج البطالة لا يأتي إلا بمضاعفة الإنتاج الخاص، داعياً إلى التركيز على زيادة الإنفاق الحكومي الكفيل حسب رأيه بزيادة الإنفاق الكلي ودفع المنتجين إلى التفاؤل في توقعاتهم وهذا ما ينعكس إيجاباً في مواجهة انخفاض الطلب وانتشار البطالة، فيؤدي إلى زيادة الطلب، وبالتالي زيادة الإنتاج الذي يرفع من نسبة التشغيل، فيحد من ظاهرة البطالة .

يمكن للدولة تحقيق هذه الزيادة في نسب التشغيل عن طريق إحداث تغيرات في سياسة الإنفاق الحكومي تبعاً لتغيير سياسة الإنفاق الفردي بما يكفل تحقيق التشغيل الكامل ، ففي فترة الرخاء الاقتصادي حينما يزداد الإنفاق الخاص إلى درجة يهدد بالتضخم تلجأ الدول إلى الحد من الإنفاق، ولكن في فترة الكساد تلجأ الدول إلى العكس من ذلك، فتزيد من الإنفاق لتعويض

النقص الحاصـــل وفي هذه الحالة تمول الدولة نفقاتها من القروض التي تمتص بها المدخرات العاطلة أو بواسطة الإصدار النقدي[1].

يجب الإشـارة في هذا المجال إلى أن السـياسـة السـابق ذكرها تؤدي على الغالب في الدول النامية إلى التضخم قبل أن تؤدي إلى زيادة الإنتاج والتأثير الإيجابي في العمالة بسبب خصائص بنيانها الإنتاجي[2] الذي يتصف بالضيق وعدم التطور والتنوع .

ثالثاً - أثر النفقات العامة في مستوى الأسعار :

1- القاعدة العامة :

أمام المصاعب الاقتصادية الكثيرة التي يثيرها تضخم الأسعار والإشكالات التي يحدثها في السوق والتي تهدد الاستقرار الاقتصادي والسياسي، تسعى معظم الدول إلى المحافظة على مستوى ثابت قدر الإمكان للأسعار، لكن مع المحافظة على مستوى معين من العمالة أيضاً.

وتســـتخدم التغيرات في الإنفاق الكلي بهدف تحقيق حالة التشـــغيل الكامل واســـتقرار الأسـعار، فيجب على الدولة أن تسـتمر بالإنفاق طالما كان ضرورياً لمزيد من التشـغيل للقوى الإنتاجية حتى بلوغ حالة التشـغيل الكامل، وإلا فإن زيادة الإنفاق بعد ذلك سـتؤدي حتماً إلى ارتفاع مســـتوى الأســـعار، نظراً لأن العمل على زيادة الطلب لن يقابله زيادة في الإنتاج بعد ذلك .

ولكن الأسـعار قد لا تتحدد نتيجة العرض والطلب فقط، وإنما بتدخل مباشر أو غير مباشر من الدولة . وتدخل الدولة يكون بالتأثير في العوامل المحددة للأســـعار، أي بالتأثير في العرض والطلب، إما بتأثير مباشر في هذا المســـتوى كأن تعمد الدولة مثلاً إلى تثبيت أســـعار بعض السـلع التي تعتبرها ضرورية لعامة الشـعب. وغالباً ما يتم ذلك عن طريق دعم الدولة لأثمان هذه

---

[1] د. فوزت فرحات، المالية العامة والاقتصـــاد المالي "دراســـة التشـــريع المالي اللبناني مقارنة مع بعض التشـــريعات العربية والعالمية"، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان عام 2001، ص 317-318.

[2] د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص241 .

السلع وتحملها كل زيادة تطرأ عليها، أو بتأثير غير مباشر عبر دعم صناعة معينة أو تقديم إعانات لها بمساعدتها على البقاء والتطور أو لضمان نسبة من الأرباح لها .

يتجلى تدخل الدولة عبر إنفاقها العام في تحقيق استقرار الأسعار فيما يتعلق بالسلع الزراعية، نظراً لاعتمادها على عناصر غير مؤكدة ومتقلبة، فضلاً على أن تحديد التكلفة لا يمكن أن يتم إلا بعد حصول المحصول. ولضرورة حماية المنتجين الزراعيين وخاصة السلع الزراعية الاستراتيجية كالقمح والحبوب .

الواقع أن آثار النفقات العامة على مستوى الأسعار يتحدد تبعاً لحجم هذا الإنفاق وهدفه وطبيعته وطريقة تغطيته والوضع الاقتصادي القائم . فإذا استطاعت الدولة خلق قوة شرائية جديدة عن طريق تحويل جزء من الإنفاق الخاص إلى العام فإنها ستتمكن من زيادة الناتج القومي مع المحافظة على مستوى الأسعار، ولكن ذلك يستلزم أن تكون حالة التشغيل غير كاملة لتستوعب هذه الزيادة وإلا فإن تلك الزيادة تؤدي إلى ارتفاع الأسعار .[1]

2- الوضع في الدول النامية :

تدل التجربة في معظم الدول النامية، أنه عندما تحسَّن وضع الموازنة العامة فيها فإن ذلك شجعها على زيادة النفقات عبر دعم المستهلكين أو في مشروعات استثمارية مشكوك في جدواها، وبعد انحسار فترة الرواج ووقوعها في عجز لم تستطع إنقاص نفقاتها، مما أوقعها في عجز في موازناتها وارتفاع في مديونياتها الخارجية رافق ذلك ارتفاع حاد في مستوى الأسعار، مما عمّق أزمة تلك الدول أكثر .

أمام هذه الصعوبات وتحت ضغط منظمات التمويل الدولية والدول الدائنة، بدأت العديد من الدول النامية في اتباع سياسات مالية تهدف إلى تحقيق الاستقرار وإعادة التكيف والهيكلة الاقتصادية، ومن أهم ملامح هذه السياسة الجديدة فيما يتعلق بالنفقات العامة هو تحقيق نقصان في مستواها المرتفع، وإعادة النظر في تخصيص النفقات العامة، مما استدعى

[1] – د. فوزت فرحات، مرجع سابق، ص321–322 .

إعادة النظر في ترتيب أولوياتها على ضوء النظرة الجديدة لدور الدولة في الاقتصاد وفي تحسين كفاءة الإنفاق العام وفعاليته فيها[1]، ولكن ذلك أثّر سلباً في المستوى العام للأسعار فيها، كما حدث في سوريا عندما غيّرت قواعد دعم المشتقات النفطية عام 2008 .

لا بد من الإشارة إلى أن استخدام النفقات العامة للتأثير في حالة الأسعار لا يكفي لوحده، بل يجب أن يرافقه إصلاحات مالية هيكلية تتناول تقسيم المهام بين الحكومة والقطاع الخاص وإصلاح ضريبي وإصلاح في سياسات رسوم الخدمات حتى تحقق أهدافها.

رابعاً- أثر النفقات العامة في توزيع الدخول :

يمكن أن تقوم الدولة بذلك في مرحلتي التوزيع الأولي للدخول، وإعادة توزيعها :

1- أثر النفقات العامة في عملية التوزيع الأولي للدخول :

تستخدم النفقات العامة في هذا المجال :

أ- من أجل خلق دخول لعوامل الإنتاج، ويتحقق هذا الأثر عن طريق النفقات الحقيقية .

ب- من أجل تحديد مكافأة عوامل الإنتاج وهي الأجور والفوائد والريع والأرباح، إما بطريق مباشرة كتحديد تلك الأجور بدقة، أو بطريق غير مباشرة بتحديد أثمان السلع والخدمات التي تؤثر في الأرباح[2] .

2- أثر النفقات العامة في إعادة توزيع الدخل :

النفقات العامة في مجموعها لا تحدث نفس الآثار في إعادة توزيع الدخل القومي . فالنفقات العامة التحويلية تؤدي عادة إلى إعادة توزيع الدخل القومي بطريق مباشر، أما النفقات الحقيقية فتساهم بشكل مباشر في عملية التوزيع الأولية للدخول وبشكل غير

---

[1] لمزيد من التفاصيل في سياسة تخفيض الإنفاق العام وفقاً لتوجيهات صندوق النقد الدولي في برامجه الإصلاحية للدول النامية، أنظر : د. رمضان صدّيق، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص13 وما بعد .

[2] د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص156 .

مباشر في إعادة توزيعها،فالنفقات التحويلية الاجتماعية تسهم في إعادة التوزيع لمصلحة الفقراء إذا قدمت لهم فقط، والنفقات التحويلية المالية تؤدي إلى إعادة التوزيع لمصلحة الأغنياء.

خامساً – أثر النفقات العامة في الادخار القومي :

يتوقف هذا الأثر على حالة الدخل القومي، إذا ما كانت في حالة ثبات أم في حالة زيادة :

1- فإذا كانت في حالة ثبات، فإن زيادة الاستهلاك العام من خلال الإنفاق العام يؤدي إلى انخفاض الادخار، وبالتالي انخفاض الاستثمار، مما يؤثر سلباً في الدخل القومي .

2- وإذا كانت في حالة زيادة، فإن زيادة الاستهلاك العام من خلال الإنفاق العام توصلنا إلى النتيجة السابقة إذا كانت نسبة الزيادة في الاستهلاك القومي أعلى من نسبة الزيادة في الدخل القومي، أو إذا كان الإنفاق العام يزيد بمعدل أكبر من الإيرادات العامة، فإن أثرها سيكون سالباً على الادخار القومي في هذه الحالة أيضاً .

سادساً – أثر النفقات العامة في معدل النمو الاقتصادي :

من السهل أن نتوقع أثراً إيجابياً للإنفاق العام على معدل النمو الاقتصادي في حالة زيادة الإنفاق العام الاستثماري الذي يؤدي إلى زيادة التراكم الرأسمالي، الذي يؤدي بدوره إلى زيادة معدلات النمو الاقتصادي، والعكس بالعكس إذا انخفض معدل الإنفاق الاستثماري العام. وهذا ما يفسر ضرورة زيادة معدلات هذه الاستثمارات في الدول النامية وخاصة في رأس المال البشري فيها.[1]

من خلال ما سبق يمكن أن نستنتج أن هذه الآثار الإجمالية مترابطة متشابكة بطبيعتها لذا لا يمكن دراسة أي أثر منها بمعزل عن دراسة الأثر الآخر .

[1] لمزيد من التفاصيل في ذلك . أنظر : د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص229-235.

الفرع الثاني

الآثار الاقتصادية غير المباشرة للنفقات العامة

لا يقتصر الإنفاق العام على إعطاء الآثار المباشرة السابق ذكرها، وإنما يعطي آثاراً متتالية على الإنتاج والدخل والاستثمار والادخار، وذلك من خلال سلسلة الدخول النقدية التي يثيرها الإنفاق العام الأولي .

ولما كان مستوى الدخل القومي يتحدد وفقاً للتحليل الكينزي بمستوى الطلب الفعلي، وكان الطلب الفعلي يتكون من الطلب العام والخاص على الاستهلاك والاستثمار، فإن أي زيادة في المكونات الأربعة السابقة للطلب الفعلي تؤدي إلى زيادة في الدخل القومي .

فالتشغيل الكامل ليس الحالة العادية التي يعيشها اقتصاد الدول، بل على الدولة أن تتدخل من أجل الوصول إلى هذه الحالة، وقصور الطلب الخاص في هذا المجال يجب أن يعوضه الطلب العام. ولهذا وجدت السياسة المالية الوظيفية أو التعويضية . فما هو دور النفقات العامة في هذا الخصوص؟

في هذه الحالة يجب أن تتوسع الدولة في نفقاتها بصورة عامة بحيث يزيد الطلب الفعلي الإجمالي . ويكون ذلك بالتأثير في كل من الاستهلاك والاستثمار ومن خلال ذلك تؤدي الزيادة في النفقات العامة إلى الزيادة في الدخل القومي زيادة تتجه به نحو التشغيل الكامل، وإذا كان حجم الإنفاق العام ملائماً قد تصل إلى ذلك تحت تأثير المضاعف والمعجل .

أولاً - الأثر المضاعف :

يؤدي التوسع في النفقات العامة إلى توزيع دخول جديدة في صورة أجور عمال أو مرتبات موظفين أو أثمان سلع تنفقها الدولة للموردين .... إلخ، هذه الدخول الجديدة ينفق جزء منها، ويتوقف حجم الجزء المنفق على درجة الميل الحدي للاستهلاك مما يؤدي إلى زيادة الطلب، فزيادة الإنتاج، فيؤدي إلى توزيع دخول جديدة أخرى يستعمل جزء منها في زيادة الطلب على السلع الاستهلاكية.... وهكذا . فالإنفاق الأولي يؤدي إلى ظهور حلقات متتالية من

الإنفاق، يتناقص فيها المبلغ المتخصص للاستهلاك في كل مرة حتى يكاد يتلاشى. أي أن الإنفاق الأولي يؤدي إلى سلسلة من الإنفاقات تكون في مجموعه قيمة مضاعفة . ومعدل زيادة الدخل القومي يتوقف على هذه القيمة.

فالمضاعف هو المعامل العددي الذي يوضح مقدار الزيادة في الدخل القومي التي تتولد من الزيادة في الإنفاق عن طريق ما تزاوله هذه الزيادة الأخيرة من تأثير في الإنفاق القومي على الاستهلاك . فهو يمثل النسبة بين الزيادة الإجمالية في الدخل والزيادة الأولية في الإنفاق .

$$\text{أي أن المضاعف} = \frac{1}{\text{الميل الحدي للاستهلاك}} \text{ أو } \frac{1}{\text{الميل الحدي للادخار}}$$

فالمضاعف يرتبط ارتباطاً طردياً بالميل الحدي للاستهلاك وارتباطاً عكسياً بالميل الحدي للادخار، فهو يزداد بازدياد الميل الحدي للاستهلاك وينخفض بانخفاضه، والعكس بالنسبة لعلاقته بالميل الحدي للادخار .

وعلى هذا فإن في الزيادة في حجم الدخل القومي الناتجة عن الزيادة الأولية في الإنفاق تحسب كما يلي : الزيادة الإجمالية في الدخل القومي = الزيادة الأولية في الإنفاق × المضاعف.

ومن هنا يتضح أنه كلما كبرت النسبة من الدخول الإضافية التي تنفق على الاستهلاك كبر المضاعف، وهذا يرتبط بالميل الحدي للاستهلاك، الذي يختلف من قطاع إلى آخر، ومن طبقة إلى أخرى .

ولكن يجب أن نلاحظ أن أثر المضاعف يختلف باختلاف درجة مرونة وتوسع الجهاز الإنتاجي في الدولة، فكلما كان مرناً وقادراً على التجارب مع الزيادات المتتالية في الاستهلاك، أنتج المضاعف أثره على حجم الدخل القومي . وهذا ما يجري عادة في الدول المتقدمة، أما في الدول النامية فعادة يكون أثر المضاعف في حجم الدخل القومي ضعيفاً فيها على الرغم من الميل

الحدي للاســـتهلاك لدى الأفراد، نظراً لعدم مرونة جهازها الإنتاجي وعدم قدرته على التجاوب مع الزيادة في الاستهلاك .

ثانياً - الأثر المعجل (المسارع) :

هنالك آثار غير مباشرة أخرى تترتب على النفقات العامة من خلال الزيادة التي تحدثها على الطلب على الاســـتثمار، وهو ما يعرف بالاســـتثمار المولّد و ما يعرف بالأثر المعجل أو المســـارع . فالمعجل يبين أثر معدل التغير في الإنتاج القومي (أي في الطلب الكلي على الاســتهلاك والاســتثمار) في تغير معدل الاســتثمار في الدولة، ويتوقف الأثر المعجل على ما يعرف بمعامل رأس المال، أي العلاقة الفنية بين رأس المال والإنتاج .

فالزيادة في الإنفاق العام تســـمح بما تحدثه من زيادة في الإنتاج القومي، بإحداث زيادة في الاستثمار بنسبة أكبر من الزيادة فيها، والمعجل هو نسبة تغير الاستهلاك على تغير الاستثمار. ويختلف أثر المعجل من قطاع إلى آخر ومن صـــناعة إلى أخرى. فإذا أريد معرفة الآثار الكلية للإنفاق الأولي (الاســتثمار الذاتي)، ســواء فيما يتعلق بالإنفاق على الاســتهلاك و فيما يتعلق بالطلب على الاســـتثمار، فلا بد من مراعاة التفاعل المتبادل بين مبدئي المضـــاعف والمعجل . وهذا التفاعل المتبادل هو الذي يحدث آثاراً تراكمية في النواحي الاقتصـــادية في كل من الدخل والإنتاج والاســتهلاك والاســتثمار الكلي، أي في الكميات الاقتصادية الكلية للدولة، كما يمكن أن يحدث آثاراً انكماشـــية تترتب على نقص الاســـتثمار الأولي عن معدله الطبيعي، مما يحدث نقصاً في الكميات الاقتصادية الكلية .

حتى يمكن استخدام مبدأ المضاعف في تحديد الآثار غير المباشرة للإنفاق العام على الدخل القومي . يجب أن نحدد كمية الإنفاق التي سوف تحدث التضاعف المطلوب في الدخل القومي، كما يلزمه من ناحية ثانية أن نأخذ في الاعتبار طريقة تمويل الموازنة.

ومع ذلك يمكن القول: أن الأثر الذي يحدثه كل من المضـــاعف والمعجل يبقى محدداً بعدد كبير من العوامل . لعل أهمها صـــعوبة قياس الميل الحدي للادخار والميل الحدي للاســـتهلاك

وعدم استقرار هذين الميلين . وكذلك التهرب الذي يحصل من سلسلة دورات الدخل هذه بتخصيص أموال للاكتناز بدلاً من الادخار المنتج أو الاستهلاك . وكذلك عدم تلبية الإنتاج دوماً للزيادة في الاستهلاك، كما يحدث في الدول النامية عادة .

الفصل الثاني
الإيرادات العامة

إن صرف النفقات العامة يتطلب من الدولة تأمين المال اللازم لتغطيتها، تقتطعه من ناتجها القومي وهذا المال هو الإيرادات العامة، وتعد هذه الايرادات العنصر الثاني لعلم المالية العامة وقد تطور هذا العنصر وزادت أهميته تبعا لتطور دور الدولة الاقتصادي والاجتماعي، فتنوعت أشكاله وأصبحت الدولة تستخدمها أداة للتأثير في كافة مناحي الحياة ولعل أهم هذه الانواع كانت الضرائب تليها في الاهمية كل من الرسوم والقروض .

وعلى هذا يمكن تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

_المبحث الأول : التعريف بالإيرادات العامة وتبويبها .

_المبحث الثاني : الرسم .

_المبحث الثالث : الضريبة .

_المبحث الرابع : القروض العامة .

المبحث الأول

التعريف بالإيرادات العامة وتبويبها

الإيرادات العامة هي أحد عناصر علم المالية العامة الثلاثة إضافة إلى النفقات العامة والموازنة العامة، فقيام الدولة بوظيفتها المالية تتطلب أن تعمل على تدبير الموارد اللازمة لتغطية نفقاتها العامة، وكانت أهمية الإيرادات العامة تقتصر في ظل الدولة الحارسة، على تزويد الخزينة العامة بالأموال اللازمة لتغطية نفقاتها، وعلى الرغم من ذلك اهتم علماء المالية العامة الأوائل بدراسة الموارد العامة للدولة لأن تأمين المال اللازم للانفاق والسماح للدولة بتسيير المصالح الإدارية يتوقف عليها. وكان الهدف الأساسي لعلم المالية العامة في ظلها يتمحور حول تأمين الإيرادات اللازمة لتغطية نفقات الدولة العامة لقيامها بوظائفها المحدودة من دفاع وأمن داخلي وعدالة.

ومع تطور دور الدولة وانتقالها لمفهوم الدولة الراعية المتدخلة تطورت نظرية الإيرادات العامة، فازدادت أهمية الإيرادات العامة لسببين رئيسيين: أولهما إن الغاية من الإيرادات لم تعد

جمع المال لتغطية نفقات الدولة العامة بل أضحت ـــ شأنها شأن عناصر المالية العامة الأخرى ـ أداة للتأثير من الحياة العامة بجميع مجالاتها تستخدمها الدولة لتحقيق أهداف سياستها العامة إلى جانب هدفها المالي، والسبب الثاني أن وظائف الدولة قد ازدادت فتطور حجم النفقات العامة مما أدى إلى زيادة حجم الإيرادات العامة، فزاد من ضرورة العناية بدراستها ودراسة آثارها[1] وأدى إلى تعدد أنواعها وأهدافها فتنوعت أساليبها واختلفت طبيعتها في العصر الحديث تبعاً لنوع الخدمة العامة التي تقوم بها الدولة والهدف منها[2].

يختلف مدى اعتماد الدولة على كل نوع من هذه الإيرادات تبعاً لنظامها الاقتصادي والسياسي الذي تعتنقه كل دولة والموارد الاقتصادية التي تملكها، فبينما كان متوسط الإيرادات الضريبية العربية عام (2000) يساوي 27.7% من إيراداتها العامة كانت تساوي أكثر من 80% في تونس لم تتعدِ 3% في الكويت[3] بسبب اعتماد هذه الأخيرة في إيراداتها العامة على إيرادتها النفطية، وبينما كانت تعتمد الدول الاشتراكية في إيراداتها العامة على إيراداتها من أملاكها الخاصة واستثمارات قطاعها العام، مازالت الضريبة في الدول التي تعتنق مبدأ اقتصاد السوق هي الإيراد الرئيس فيها.

وعلى هذا يمكن تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين :

المطلب الأول: مفهوم الإيرادات العامة

المطلب الثاني: تبويب الإيرادات العامة

---

[1] د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي ، مرجع سابق، ص173، وما بعد.

[2] د. زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، مرجع سابق ، ص91 وما بعد

[3] التقرير الاقتصادي العربي الموحد لعام 2001، الأمانة العامة لجامعة الدول العربية وآخرون، أيلول 2001، ص328

المطلب الأول

مفهوم الإيرادات العامة

إن التعرف على ماهية الإيرادات العامة، يتطلب منا تناول التطور التاريخي للإيرادات العامة من جهة، وتعريف وتبويب الإيرادات من جهةٍ أخرى .

الفرع الأول

التطور التاريخي للإيرادات العامة

يشير التاريخ المالي إلى أن الملك في عصر الاقطاع والملكية المطلقة كان يعتمد على السخرة والاستيلاء والمصادرة للحصول على ما يريده من سلع وخدمات[1]إضافة لما كان ينجم عن أملاك الدولة المعروفة باسم الدومين العام وكانت هذه الأملاك تختلط بأملاك الملك على مستوى الدولة وبأملاك الأمير على مستوى المقاطعات، إذ أن الملوك كانوا قد تنازلوا لأمراء الإقطاعات في بداية العهود الاقطاعية في أوربا عن حق فرض الضرائب الأمر الذي استلزم اعتماد الدولة وبصورة أساسية عن إيرادتها من أملاكها، ولم تكن تلجأ إلى فرض الضرائب إلا استثناءً، لذلك ظهرت في ذلك الوقت التفرقة بين المالية العامة العادية المتمثلة في إيراداتها من أملاكها الخاصة وبين المالية غير العادية المتمثلة آنذاك في الضرائب والقروض.

ومع بداية العصور الحديثة عادت السلطة المركزية وبالتالي استردت ما تنازلت عنه لأمراء الاقطاع من حيث فرض الضرائب، فلما ازدادت نفقات الملكية والجهاز الإداري للدولة بدءاً من القرن السادس عشر زادت الدولة من لجوءها إلى فرض الضرائب التي غدت في ذلك الوقت مورداً عادياً، بعد أن كانت مورداً غير عادي قبل ذلك، ولكن زيادة الضغط على الدولة بسبب الحروب ومستلزمات النفقات الحربية التي كانت أكبر من إيراداتها المتاحة جعلها تلجأ إلى إيرادات أخرى تمثلت في القروض العامة، والتي اعتبرتها آنذاك إيرادات غير عادية، مما أعاد

[1] د. حامد عبد المجيد دراز ود. سميرة إبراهيم أيوب، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002 ص211

التفريق بين المالية العادية والمالية غير العادية إلى الواجهة، إذ اعتبر في ذلك الوقت إيرادات الدولة من أملاكها الخاصة والضرائب إيرادات عادية وإيرادتها من القروض ومن ثم من الإصدار النقدي إيرادات غير عادية[1]، وكانت الغاية من ذلك التفريق هو الحفاظ على مبدأ توازن الموازنة الذي كان من المبادئ الأساسية للفكر المالي التقليدي[2]، فكانت الإيرادات العادية تغطي النفقات العادية وكانت الإيرادات غير العادية تغطي النفقات غير العادية، وهذا أدى بدوره إلى ظهور مبدأ تعدد الموازنات لدى بعض الدول، فالنفقات والإيرادات العادية كانت تشكل الموازنة العادية، والنفقات والإيرادات غير العادية كانت تشكل الموازنة غير العادية فيها، وهذا ماكانت تطبقه سورية قبل صدور القانون المالي الأساسي رقم 92 لعام 1967.

ولكن وبعد زيادة نشاطات الدولة ودورها الاقتصادي والاجتماعي أصبحت القروض العامة لها صفة الإيرادات العادية التي تستخدمها الدولة لتغطية مختلف أنواع نفقاتها العامة، وأصبحت معها كل الإيرادات السابق ذكرها إيرادات عادية ويمكن أن تستخدمها الدول تبعاً للآثار التي تنتج عنها وفق نظرية التحليل الاقتصادي الكلي لتحقيق أهدافها العامة.

الفرع الثاني

تعريف الإيرادات العامة وأنواعها

الإيرادات العامة هي الأموال المتنوعة التي تدخل خزينة الدولة، سواءً كانت ضمن موازنتها، أو خارجها، وهي التي تستخدم في تمويل الإنفاق العام في الدولة.

أولاً= تعريف الإيرادات العامة :

الإيرادات العامة كما ذكرنا أعلاه هب مجموعة من الأموال التي تستخدمها الدولة في تمويل النفقات العامة، والتي تعتبر أداةً مالية مهمة من أدوات المالية العامة، وهي كثيرة التنوع والاختلاف، بسبب تعدد مصادرها، والقواعد الناظمة لها .

[1] د. فوزي عطوي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003 ، ص44 وما بعد.

[2] د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص11

ثانياً= أنواع الإيرادات العامة :

تمتاز الإيرادات العامة التي تستخدمها الدولة في تمويل الإنفاق العام كهدفٍ رئيسي، إلى جانب تحقيق مجموعة كبيرة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، بل وحتى السياسية، تمتاز بالتنوع والاختلاف، وهذا يساعد الدول على استخدام ما يناسب منها الوضع السياسي والاقتصادي والاجتماعي للمجتمع، وبما يتلاءم مع أدواتها الممكنة في فرضها أو تحصيلها على أفراد المجتمع .

لذلك سوف نشير سريعاً إلى أهم أنواع الإيرادات السائدة في جميع دول العالم، مع تخصيص مباحث مستقلة لأهم تلك الإيرادات في الأنظمة الاقتصادية والمالية المعاصرة، وسوف نراعي في ذكر هذه الإيرادات ترتيبها تاريخياً من حيث النشأة والظهور، وذلك تباعاً .

1ـ إيرادات أملاك الدولة:

تشمل إيرادات أملاك الدولة في معناها الضيق جميع الإيرادات التي تدخل الخزينة العامة من إدارة أموال الدولة المنقولة وغير المنقولة واستثمارها كموارد المناجم والغابات والمصائد، وتدل في معناها الواسع إضافة للموارد السابقة على كل ما يدخل خزينة الدولة نتيجة استثمار مؤسساتها الصناعية والتجارية والمالية[1].

هذه الأملاك قد تكون أملاك دولة عامة وقد تكون أملاك دولة خاصة، والأملاك العامة هي المخصصة لا ستعمال الجميع تحقيقاً للمنفعة العامة، كالشوارع والساحات والشواطئ ومجاري المياه... إلخ وهذه الأموال لا تعطي إيراداً للدولة إلا فيما ندر كما في حال السماح بتعليق بعض الإعلانات في الشوارع أو وضع بعض الأكشاك على الأرصفة. أما الأموال الخاصة فهي الأموال التي تملكها الدولة ملكية خاصة وهي شبيهة بملكية الأفراد للأموال المماثلة وتتولى بهذه الصفة

[1] د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص85.

إدارتها واستثمارها كالأفراد، ومنها الأراضي والغابات والمناجم والمصانع والآثار والثروات الباطنية والمطارات والمرافئ والأوراق المالية والمؤسسات العامة، مالية كانت أو اقتصادية أو اجتماعية وغيرها من الأموال المنقولة وغير المنقولة. وهذه الأموال تعطي إيراداً لدولة نتيجة لاستثمارها[1].

وقد تطورت أهمية إيرادات الدولة من أملاكها الخاصة في مختلف العصور، فكانت في العصور القديمة المصدر الرئيس لإيرادات الدولة العامة، ثم تقلصت أهميتها في القرنين الثامن والتاسع عشر نتيجة انتشار مبدأ الحرية الاقتصادية الفردية وظهور الضرائب بحسبانها المورد الأساسي للدول ثم عادت هذه الأملاك إلى الواجهة في القرن العشرين نتيجة تدخل الدولة في الشؤون الاقتصادية والاجتماعية وتعددت أنواعها إلى صناعية وتجارية ومالية وأصبحت تدر مورداً مهماً لدول تبعاً لعقيدتها السياسية والاقتصادية ودرجة تقدمها الاقتصادي[2].

2ـ الرسوم:

عندما أصبحت الدول تقوم بتوفير بعض الخدمات إلى الأفراد يكون لها صفة النفع العام والخاص فرضت مقابل توفير ذلك بعض الرسوم، تضيق وتتسع تبعاً للنفع الخاص المباشر الذي توفره لبعض الأشخاص إضافة لنفعها العام، كالرسوم القضائية ورسوم التعليم الرمزية ورسوم الترخيص لمزاولة بعض المهن والأعمال والرسوم القنصلية ورسوم التسجيل العقاري وغيرها.

قد يأخذ هذا الرسم شكل مقابل تحسين أو الأتاوة يدفعه المنتفع لدولة نتيجة ارتفاع قيمة أرضه نتيجة قيام الدولة بتنفيذ مشروعات أشغال عامة حولها أو فيها كشق الطرق وتخطيط المدن وتوصيل الخدمات الأساسية إليها[3].

أما عن أهمية هذا الإيراد، فقد كانت الرسوم أسبق بالظهور عن الاقتطاعات النقدية الأخرى فقد انتشرت الرسوم في العصور الوسطى وكانت أهم إيرادات الدولة العامة بعد إيرادتها

---

[1] د.فاطمة السويسي، مرجع سابق، ص58.

[2] د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص85-87.

[3] لمزيد من التفاصيل عن الفرق بين الرسم ومقابل التحسين انظر: د. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص119 وما بعد

من أملاكها الخاصة، إلا أن أهميتها أخذت بالتضاءل مع تقدم الوقت حتى غدت في العصر الحديث قليلة جداً بحسبانها غير مبررة وتتناقض مع دور الدولة الرعوي الجديد، كما أنها لم تعد تحقق المفهوم الحديث لفكرة العدالة بين المنتفعين التي تعني المساواة في التضحية وليس المساواة الحسابية بين الأفراد، فحجم الرسوم لم يعد يشكل إلا جزءاً ضئيلاً من حجم الإيرادات العامة، فقد ألغي معظمها، وتحول بعضها إلى ضريبة[1]، ولكنها الآن تأخذ بالتزايد وخاصة في الدول التي تجري إصلاحات مالية ، كما هو الحال في سوريا وغيرها من الدول لمعالجة تزايد حالة العجز التي تعانيه موازناتها العامة.

وقد يتحول الرسم إلى ثمن عندما تتضاءل نسبة النفع العام في الخدمة المقدمة للمنتفعين إلى حد كبير فالثمن العام هو مقابل الخدمة التي تؤديها هيئة عامة أو مقابل احتكارها تقديم هذه الخدمة، وتختلف عن الثمن الخاص أن دافع الدولة من تأمين الخدمة فيه كونها أصبحت حاجة عامة وليس الربح[2].

3ـ الغرامات :

الغرامة هي عقوبة مالية رادعة يدفعها المخالف الذي يرتكب المخالفات القانونية، الهدف منها توقيع الجزاء وليس الحصيلة بحسبانها إيراداً مالياً عاماً للدولة، لذلك كلما حققت الغرامة أهدافها الرادعة كلما قلّت قلّت المخالفات المرتكبة وبالتالية اخفضت حصيلتها المالية وعلى العكس من ذلك تزداد حصيلتها كلما فشلت الدولة في تحقيق الردع المطلوب منها، كالغرامات المفروضة على مرتكبي المخالفات المرورية التي يهدف المشرع منها منع الأفراد من ارتكبها لتنظيم حركة المرور وليس الهدف المالي، لذلك من الصعوبة الاعتماد عليها كونها إيراداً مالياً عاماً لتمويل نفقات الدولة العامة، فحصيلتها غير ثابتة نظراً لارتباطها بالمخالفات وجوداً وعدماً ويصعب التنبوء بها

[1] لمزيد من التفاصيل عن نشوء الرسم وأهميته انظر: د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي مرجع سابق ص184 وما بعد.

[2] لمزيد من التفاصيل حول الثمن العام انظر، د. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص101-110

وتكون حصيلتها ضئيلة وتزداد ضآلتها كلما ازداد قانون العقوبات قرباً من تحقيق الهدف الردعي من وجوده[1].

4ـ الهبات والمنح والإعانات:

تتلقى بعض الدول بين الحين والأخر بعض الهدايا والتبرعات من مواطنيها لمساعدتها في تمويل النفقات العامة، ولكن من الصعب على الدول الاعتماد عليها نظراً لضآلة حصيلتها وعدم ضمان دوريتها وإن كان لها دور هام في تمويل بعض النفقات كبناء المشافي أو المدارس أو دور العبادة أو القيام بالأبحاث العلمية والطبية[2].

كما يمكن أن تتلقى بعض الدول وخاصة الدول النامية بين الحين والأخر بعض المنح والإعانات من الدول الأجنبية، والتي يمكن أن تكون على أشكال متعددة، فقد تكون منحاً نقدية وقد تكون في صورة عينية، كالسلع الاستهلاكية والإنتاجية، وقد تكون المنحة في صورة خدمات، كإيفاد الخبراء والفنين والمدربين من مواطني الدول المانحة لتقديم خبراتهم وخدماتهم للدول الممنوحة[3] وتقديم المنح التعليمية للحصول على الدرجات العلمية في جامعاتها ومعاهدها العلمية المتخصصة أو المنح التدريبية فيها، وقد ترتبط هذه المنح والإعانات بتنفيذ برنامج أو مشروع معين، ولكن خطورتها أنها غالباً ما تكون مشروطة وتؤدي إلى الارتباط والتبعية الاقتصادية والسياسية بين الدولة المانحة والممنوحة إن كانت غير متبادلة أو غير مقدمة عن طريق المنظمات الدولية، وأنه لا يمكن الاعتماد عليها في تمويل بعض النفقات فالعلاقات السياسية تلعب دوراً رئيساً في تحديد حجمها ومعدل تدفقها.

---

[1] لمزيد من التفاصيل عن الغرمات انظر: د. حامد عبد المجيد دراز ود.سميرة إبراهيم أيوب، مرجع سابق، ص265.

[2] د. فاطمة السويسي، مرجع سابق، ص59.

[3] د.حامد عبد المجيد دراز، ود. سميرة إبراهيم أيوب، مرجع سابق، ص263-264.

5ـ إيرادات الدولة النقدية:

تجني الدولة من خلال ممارستها لسلطتها النقدية إيراداً نقدية، وتختلف الإدارة التي تمارس السلطة النقدية باختلاف النظم القانونية والاقتصادية في العالم، ولكن على الغالب تكون من اختصاص المصرف المركزي. وقد ازدادت أهمية السلطة النقدية في العصر الحديث وأصبحت السياسة النقدية تعمل معاً مع السياسة المالية للدولة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي للدول، فأصبحت تستخدم وسيلة للتأثير في السوق المالية والقطاع المصرفي للتأثير في حجم السيولة كما أصبح من مهماتها مراقبة سعر صرف العملة المحلية، لذلك ازدادت إيرادات الدولة النقدية، وأهم الإيرادات النقدية هي:

أـ سندات الخزينة: وتصدرها الدولة لتأمين المال اللازم لنفقاتها العاجلة ريثما تتم جباية الضرائب والرسوم وإيجاد السيولة الكافية لذلك، فهي إيراد مؤقت، وكان يحصر الاكتتاب عليها في السابق على المصارف، إلا أنها أصبحت متاحة للجميع، وبالتالي أصبحت أقرب إلى القروض قصيرة الأجل[1].

ب ـ الإصدار النقدي: قد تلجأ الدولة لسلطتها النقدية إلى تغطية الفرق بين نفقاتها وإيراداتها بأن تطلب من المصرف المركزي إصدار نقود جديدة تعادل قيمة العجز، تقوم الخزينة العامة بتغطية هذا الاصدار بأسناد دين عام قابلة للوفاء نظرياً، ولكنها مع تكرار العجز سنوياً تتراكم دون وفاء وخاصة في الدول النامية، كما حدث في سوريا في النصف الثاني من الثمانينات وبداية التسعينات من القرن الماضي، مما يؤدي إلى التضخم، لذلك تعد هذه الوسيلة لتدبر الإيرادات، آخر وسيلة يمكن أن تلجأ إليها الدول، وأصبح هنالك قواعد وقيود تلتزم بها الدول عند اللجوء إلى الإصدار النقدي للحفاظ على قيمة العملة المحلية[2]. ولم يعد يقبل طبع النقود إلا لأسباب اقتصادية ومن أجل تدبير السيولة اللازمة مقابل الإنتاج المحلي المتزايد عدا حالات الحروب

[1] د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص107 وما بعد.

[2] د. فوزي عطوي، مرجع سابق، ص139 وما بعد.

والأزمات الحادة[1].

ويعد إصدار النقد إيراداً نقدياً للدولة لأن الدولة تستفيد من الفرق بين سعر تكلفة طبعها والقيمة الاعتبارية لها، وقد تلجأ الدول أحياناً إلى تخفيض قيمة عملتها ويعد الفرق بين قيمة النقد قبل التخفيض وبعده إيراداً نقدياً للدولة أيضاً، وفي كلتا الحالتين أصبحت الدولة تستخدم ذلك لتأثير في الحياة الاقتصادية والمالية والاجتماعية في المجتمع، ففي عصر الأسواق المفتوحة التي نعيشه اليوم أصبحت سياسة رفع وتخفيض قيمة العملة وسيلة هامة للتحكم بحجم صادرات الدولة الذي ينعكس بدوره على كل من ميزانها التجاري وميزان مدفوعاتها ويخفف من البطالة.

6ـ شبه الضريبة:

برزت أهمية شبه الضريبة بعد الحرب العالمية الثانية بحسبانه إيراداً عاماً للدولة، ولكن تبقى أهمية هذا الإيراد ضئيلة، فبعد ترسخ مفهوم الضريبة والرسوم وضوابط كل منهما، أصبحت الدولة بحاجة إلى إيرادات مخصصة لتحقيق أهداف بعينها، وهذه الإيرادات لا يمكن وصفها بالضرائب ولا يمكن اعتبارها رسوماً مقابل خدمات، فهي إيرادات تختلف في نوعيتها وأهدافها عن كل من الضرائب والرسوم، ومع ذلك مازال مفهومها حتى اليوم غير واضح المعالم وضوح مفهوم الضرائب أو غيرها من إيرادات الدولة، فقد تكون على شكل إضافات ضريبية، أي ضريبة بمناسبة فرض ضريبة معينة كنسبة المجهود الحربي الذي يفرض إضافة لبعض الضرائب في سوريا أو رسوم المدارس، وقد تكون على شكل مساهمات أو اقتطاعات أو اشتراكات، كالاشتراكات التي يدفعها رب العمل عن عماله إلى مؤسسة التأمينات الاجتماعية، ومع ذلك فيبقى هذا الإيراد أقرب إلى مفهوم الضريبة، لذلك سمي بشبه الضريبة، فهو فريضة مالية كالضريبة ولكن إيراداتها مخصصة لتحقيق أهداف محددة، وبالتالي لابد أن يكون لكل منها ومن

[1] د. يوسف شباط، المالية العامة والتشريع المالي، الجزء الأول، مرجع سابق، ص110.

أجل تحقيق هذه الأهداف قواعد محاسبية خاصة بها ومع ذلك اعتبرها البعض ضريبة[1].

7ـ القروض العامة:

يعد القرض العام حالياً من إيرادات الدولة الهامة والخطرة لتمويل الانفاق العام، وقد نشـأت القروض العامة في حياة الدولة المالية بحسـبانها إيرادات اسـتثنائية لتمويل الحروب والظروف الطارئة في ظل النظرية المالية التقليدية، ولكنها غدت اليوم وفي ظل النظرية المالية الكينزية الحديثة إيراداً عادياً ووسـيلة مالية بيد الدولة للتأثير في الحياة الاقتصـادية والاجتماعية والمالية للمجتمع، لذلك ازدادت أهمية القروض العامة وأصـبحت مورداً هاماً لإحداث التوازن الاقتصـادي، وأصـبحت ظاهرة مالية تؤثر في الاقتصـاد العام سـواء بالدور الذي تلعبه في السوق المالية أم النقدية أم بإعادة توزيع رأسمال والدخل بين الطبقات الاجتماعية.

وكانت ومنذ الأربعينات من القرن الماضي الوسـيلة المالية الجاذبة للدولة النامية من أجل تغطية العجز في موازناتها ووسـيلة هامة للنهوض بتنميتها[2]، ولكنها تبقى وسـيلة خطرة، فقد كانت في السـابق وسـيلة سـياسـية للتدخل في شـؤون الدول الداخلية وسـبباً من أسـباب احتلال بعض الدول[3]، ومازالت في العصر ـ الحالي سـبباً من أسـباب تدخل الدول المتقدمة في شؤون الدول المتخلفة وخاصة بعد ظهور أزمة المديونية العالمية بدءاً من منتصف ثمانينات القرن الماضي، لذلك على الرغم من إقرارا الفكر المالي الحديث لأهمية هذا المورد المالي المؤقت للدول، إلا أنه لابد من اسـتخدامه بحذر شـديد ومن أجل تمويل نفقات اسـتثمارية فقط في الأحوال العادية.

---

[1] لمزيد من التفاصيل انظر: د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص195-199

[2] لمزيد من التفاصيل انظر: د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص195-199.

[3] زيادة ديون مصر الخارجية في عصر الخديوي اسماعيل وتوفيق لانكلترا كان أحد أسباب احتلالها مصر

8ـ الضرائب:

تعد الضرائب من أهم إيرادات الدولة العامة في العصر الحديث، ولا يقتصر أهميتها على ما تشكل من حجم هام من مجموع إيرادات الدولة، بل لأنها أكثر وسائل الدولة المالية التي يمكن أن تستخدمها الدولة للتأثير في أوضاعها السياسية والاقتصادية والسياسية وتحقيق أهدافها العامة[1].

لقد تطور مفهوم الضريبة من عصر إلى آخر حتى غدت أهم وسائل الدول المالية في العصر الحديث للتأثير في أوضاع الدول الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وغيرها[2] إضافة لهدفها المالي، فالضريبة معقدة في مفهومها بسبب المشكلات المختلفة التي تثيرها عملية تطبيقها، وتعد في الوقت الحالي الإيراد العام المالي التي تستخدمه الدول لتحقيق أهدافها العامة وتمويل نفقاتها.

وبحسبان أن الإيرادات السابق ذكرها ليس لها ذات الأهمية التمويلية أو ذات الأهمية من حيث استخدامها وسيلة في تحقيق أهداف الدولة وباعتبار أنه تعد كل من الضرائب والقروض العامة والرسوم من أهم تلك الإيرادات لذلك سوف نفرد لها فصولاً خاصة بها للتعرف عليها أكثر.

المطلب الثاني

تبويب الإيرادات العامة

وجدنا سابقاً أن الإيرادات العامة تعددت مصادرها وأنواعها وتنوع أساليب فرضها واختلفت طبيعتها والهدف منها ومع هذا التعدد والتنوع حفل الفكر المالي بالعديد من المحاولات لتقسيم الإيرادات العامة ، على أساس التمييز بين أنواعها المختلفة تبعاً لعامل مشترك يجمع بينها ومن أجل تصنيفها ضمن زمر متشابهة تضم كل زمرة منها الإيرادات المتحدة في طبيعتها المتشابهة في

[1] د. فوزت فرحات، المالية العامة، مرجع سابق، ص29

[2] لمزيد من التفاصيل حول تاريخ نشوء الضريبة انظر:

Andylymer and Dora Hancock: Taxation: Policy and practice, 7th ed , Thomson learning, London, 2000-2001, pp. 1-6

خصائصها ،في حين بوبت كل دولة إيراداتها بشكل يبين أهمية هذه الإيرادات من جهة ويعكس مبادئ الدولة السياسية ومذهبها الاقتصادي من جهة أخرى ، لذلك لا بد من دراسة التبويب الفقهي للإيرادات ومن ثم دراسة تبويبها قانونياً في سورية .

الفرع الأول

التبويب الفقهي للإيرادات العامة

دراســـة التبويب الفقهي للإيرادات العامة، يتم من خلال التعرف على المعايير المعتمدة في تصنيف الإيرادات العامة لدى فقهاء المالية العامة .

اهتم بعض فقهاء المالية العامة بتقسيم الإيرادات العامة، فقد قسم الفقيه (سيليغمان) هذه الإيرادات إلى ثلاثة أنواع هي الإيرادات بدون مقابل والإيرادات التعاقدية والإيرادات الإجبارية بينما قسمها الفقيه (آدمز) إلى إيرادات مباشرة وإيرادات تحويلية وإيرادات مستقبلية ، أما الفقيه (تروتابا) فقد قســـمها إلى إيرادات أصـــلية وإيرادات مختلفة وإيرادات ضريبية بينما الفقيه (لوقنبرجر) فقد ميز بين أربعة من أنواع من الإيرادات العامة هي : إيرادات الدولة من أملاكها الخاصـة والرسـوم والضرـائب والإيرادات المختلفة[1] ،ويمكن ذكر أكثر تبويبات الإيرادات العامة شيوعاً من الناحية الفقيه وفق ما يلي :

1- الإيرادات العادية والإيرادات الاستثنائية :

تم تقســـيم الإيرادات من حيث اســـتمرارها ودوريتها، إلى إرادات عادية يمكن أن تتكرر خلال فترات زمنية متعاقبة، كإيرادات أملاك الدولة التي تتكرر بطبيعتها والضرـائب والرسـوم التي غالباً ما تتكرر بناء على النص التشريعي لفرضها وإلى إيرادات ا ستثنائية كالقروض العامة التي لا تتكرر عادة ويمكن اللجوء إليها عادة لمواجهة ظروف اقتصـــادية أو مالية طارئة ، حيث كانت الإيرادات العادية تموّل النفقات عادية والإيرادات الا ستثنائية تمول النفقات غير العادية ، غير أن هذا التبويب فقد أهميته في العصر الحاضر منذ أن انتقلت المالية العامة من مفهوم المالية

[1] – د. حامد عبد المجيد دراز، د. سميرة إبراهيم أيوب ، مرجع سابق ص212 وما بعد.

العامة التقليدي ذات الهدف المالي البحث إلى مفهومها المعاصر وفقد عنصر الدورية أهميته في التمييز و انتقلت الكثير من النفقات وفق المفهوم الجديد للمالية العامة من الصفة غير المتكررة إلى صفة الدورية كالقروض العامة [1].

2- الإيرادات الإلزامية والإيرادات الاختيارية :

يمكن التفريق بين الإيرادات وفق عنصر الإكراه أو الإلزام بين إيرادات إلزامية وأخرى اختيارية فما تجبيه الدولة من خلال استعمال سلطتها القانونية هو إيراد إلزامي ،كالضرائب التي تفرضها على المكلفين كونهم أعضاء متضامنين في المجتمع والغرامات المالية التي تجيدها بحسبانها عقوبة على المخالفين بموجب نصوص تشريعية ،أما الإيرادات الاختيارية فهي الإيرادات التي يدفعها الأفراد برضاهم للحصول على مقابل دون أي إكراه أو إجبار قانوني أو أدبي كالقروض العامة وإيرادات الدولة من استثماراتها ، أو دون الحصول على مقابل كالتبرعات والهبات والوصايا، ويؤخذ على هذا التصنيف أن هنالك بعض إيرادات يصعب تصنيفها ضمن أحد هذين النوعين السابقين للإيرادات كالإيرادات الناتجة عن الإصدار النقدي[2]

3- الإيرادات الاقتصادية و الإيرادات السيادية :

الإيرادات الاقتصادية هي التي تحصل عليها الدولة بصفتها مالكة أو مستثمرة كالإيرادات الناتجة عن أملاكها واستثماراتها العامة عندما تكون الجهة العامة التي تديرها ذات طابع اقتصادي وتتشابه طرق إدارتها مع طرق إدارة الأفراد لمشروعاتهم الخاصة ، والإيرادات السيادية هي التي تفرضها بحسبانها شخصاً عاماً اعتبارياً (معنوياً) يتمتع بسلطات وامتيازات تخوله هذا الحق ،كالإيرادات الضريبية ،ولكن هذا التقسيم لا يخلو من الانتقاد أيضاً ، إذ يمكن للدولة أن تستخدم في بعض الأحيان سلطاتها وامتيازاتها عند الحصول على بعض الإيرادات

[1] – د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص169.

[2] – المرجع السابق، ص167 .

الاقتصادية كأثمان بعض المنتجات التي تفرض الدولة تسعيرتها الإجبارية [1].

في الواقع أن التقسيمات السابقة لم تسلم جميعها من النقد الأمر الذي يجعل كل تقسيم منها يحمل طابعاً نسبياً ينبغي ضبط مضمونه بما يفرضه التطور الاقتصادي والاجتماعي من مقتضيات ،لذلك يمكن أن نستنتج أنه لا يمكن وضع تصنيف شامل وقطعي وشامل للإيرادات العامة صالح لكل زمان ولكل دولة ، غير أن أهمية هذه التصنيفات تأتي من كونها أداة لدراسة أنواع هذه الإيرادات وتأثيرها في الأفراد على ضوء الطبيعة الخاصة لكل منها ومدى اعتماد هذه الدولة أو تلك على نوع دون آخر منها تبعاً لظروفها والأحوال التي تواجهها ،لذلك نجد أن كل دولة تحدد أنواع الإيرادات العامة التي تستطيع الاعتماد عليها بالنظر إلى ما يلزم لتغطية نفقاتها العامة ولأداء دورها في مختلف المجالات وعملية الاختيار هذه تكون جزءاً من سياستها المالية التي لا بد أن تكون متناسقة مع سياستها وهيكلها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي.

ومن حيث النتيجة، نلاحظ أن هناك أربعة معايير أساسية استند إليها علماء المالية العامة، لأجل تصنيف الإيرادات هي[2]:

أولاً- معيار مصدر الإيراد :

تم تقسيم الإيرادات العامة تبعاً لهذا المعيار إلى إيرادات أصيلة وإيرادات مشتقة، فالأصيلة هي تلك التي تحصل عليها الدولة من أملاكها العامة والخاصة (الدومين الخاص والدومين العام). أما الإيرادات المشتقة فهي التي تحصل عليها الدولة من غير أملاكها، أي من ثروات أفرادها والمقيمين على اقليمها، وذلك بما لها من سلطة سياسية عليهم.

ثانياً ـ معيار سلطة الدولة في الحصول على الإيراد العامة:

قسّمت الإيرادات العامة تبعاً لهذا المعيار إلى إيرادات سيادية (جبرية ـ الزامية) وإيرادات اختيارية، فالإيرادات الجبرية هي التي تحصل عليها الدولة بالإكراه من الأفراد كالضرائب

[1] – لمزيد من التفاصيل انظر: د.زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص95.

[2] د. فوزي عطوي، مرجع سابق، ص46-48

والأتاوات، وإيرادات الاختيارية هي التي تحصـــل عليها الدولة دون إكراه منهم كالقروض وثمن منتجات قطاعها العام، على الرغم من أن بعض علماء المالية العامة يعتقد بأن هنالك إيرادات عامة لا تدخل ضمن هذين التقسيمين كإيراداتها من الإصدار النقدي[1].

ثالثاً ـ معيار مدى تشابهها مع إيرادات القطاع الخاص:

تم تبويب الإيرادات العامة تبعاً لهذا المعيار إلى إيرادات الاقتصاد العام، وإيرادات الاقتصاد الخاص، فالأولى هي التي تعتمد في تحصيلها على السلطة السيادية للدولة كالضرائب والرسوم والاصـدار النقدي والغرامات. والأموال التي تحصـل عليها الدولة ممن لا وارث له، والثانية هي التي تعتمد الدولة في تحصـيلها على الأسـاليب نفسـها التي يعتمدها أشـخاص القانون الخاص في الحصول على الأرباح، كدخل مشروعاتها العامة والقروض والإعانات.

رابعاً ـ معيار مدى دورية الإيرادات العامة:

تصـنف الإيرادات العامة تبعاً لذلك المعيار إلى إيرادات عادية وإيرادات غير عادية، فالأولى هي التي تحصـل عليها الدولة بصـفة منتظمة ودورية كالضرـائب، والثانية هي التي تحصـل عليها الدولة بصورة غير دورية بل وطارئة غالباً كالإصدارات النقدية الجديدة.

ومن العلماء من قســمها أيضــاً تبعاً لوجهة نظر المكلف إلى هبات وموارد تعاقدية وموارد إجبارية ، ومنهم من قســمها إلى موارد مباشرة وموارد تحويلية وموارد مســتقبلية[2]، ومنهم من قسـمها إلى إيرادات ضريبية وإيرادات غير ضريبية وقسـم الثانية منها إلى إيرادات عادية وأخرى اســتثنائية[3]، ولكن هذه المعايير ما هي إلا وســائل مهمة للدراســة والبحث في أنواع هذه الإيرادات العامة لمعرفة آثارها الاقتصادية.

---

[1] H.Dalton: Principles of Public Finsnce, London, 1947 – P27._

د. محمد خير العكام . د. يوسف شباط، المالية العامة، رجع سابق، ص181.

[2] د. حامد عبد المجيد دراز ود. سميرة إبراهيم أيوب، مرجع سابق، ص213.

[3] د. فاطمة السويسي، المالية العامة، الموازنة والضرائب، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، لبنان، عام 2005 ص54

في هذه الصدد لابد من الإشارة إلى أن هنالك إيرادات عامة إسلامية الطابع، فهي مورد مالي خاص بالدول الإسـلامية وحدها كالزكاة والغنائم والفيء، وهنالك إيرادات عامة يحرم على الدول الإسلامية اللجوء إليها كالعوائد المصرفية واليانصيب[1]، وهنالك مجموعة ثالثة من الإيرادات العامة يمكن استخدامها في كل من الدول الإسلامية والدول غير الإسلامية كالضرائب.

في الواقع يمكن القول إن المعايير السـابق ذكرها لا تسـلم جميعاً من النقد نظراً لما يشـوبها من تداخل بل وتضارب أحياناً، الأمر الذي يجعل كل تقسيم منها يحمل طابعاً نسبياً ينبغي ضبط مضـمونه بما يفرضـه التقدم الاقتصـادي والاجتماعي من مقتضـيات، ولكن على الرغم من ذلك فإن هذه التقسيم تشير إلى أهم أنواع الإيرادات العامة التي يمكن للدول أن تعتمد عليها في تمويل نفقاتها العامة .

الفرع الثاني

التبويب القانوني للإيرادات العامة

لم نجد اهتماماً من المشـرع السـوري بتبويب الإيرادات العامة كاهتمامه بتبويب النفقات العامة، كما فعلت التشريعات الوضعية الأخرى، فقد جرت العادة على الاهتمام بتبويب النفقات العامة، وبيان أنواع الخدمات التي تقدمها الدولة للمواطنين دون التفصـيل في إيضـاح أنواع الأعباء العامة التي يتحملها المواطن كون ذلك ليس من مصـلحة الحكومة، فالحكومة لم تهتم إلا بتقسـيم الإيرادات العامة نوعياً على الرغم من أن القانون أتاح تبويبها وظيفياً وإدارياً إقليمياً واقتصـادياً، إلا أن هذه التبويبات لم تسـتخدمها الحكومة حتى الآن ولكن عند دراسـة تبويب الإيرادات العامة في سـورية لا بد من **التمييز بين مرحلتين،** أولها تبويب الإيرادات العامة قبل صدور القانون المالي الأساسي رقم 92 لعام 1967، والتي لن نتطرق لها ليس لعدم أهميتها، وإنما نتيجةً لأن صدور القانون المالي الأساسي يعتبر مرحلةً قانونيةً جديدة تجب ما قبلها، وهذا طبعاً

[1] لمزيد من التفاصـيل انظر: د. وهبة الزحيلي المعاملات المالية المعاصـرة، دار الفكر، دمشـق، 2002، ص46 وما بعد.

سيكون في التشريعات المالية التي ستصدر لاحقاً بعد نعمة التحرير العظيم في 12/9/ 2024 وما خلقه من متغيراتٍ على كافة الأصعدة السياسية والاقتصادية والاجتماعية، بل والمالية أيضاً، وحتماً سيكون هناك إصلاح مالي قادم وبقوة في مجال قوانين الإنفاق والقوانين الخاصة بالإيرادات العامة، وأهمها القوانين الضريبية. وما يهمنا هو دراسة تبويب الإيرادات العامة في سورية في ظل القانون المالي الأساسي السابق رقم 92، والحالي رقم 54 لعام 2006 وذلك تباعاً.

أولاً- تبويب الإيرادات العامة في ظل القانون المالي الأساسي رقم (92) لعام 1967:

نصت المادة العاشرة من القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /92/ لعام 1967 على تبويب الإيرادات تبويباً وظيفياً وإدارياً ونوعياً وإقليمياً كما النفقات العامة تماماً، و تم صدور المرسوم التنظيمي رقم /1831/ تاريخ 1968/8/15 الذي تضمن تفصيل أنواع الإيرادات العامة للدولة وقسمها وظيفياً إلى قطاعات التبويب الوظيفي للنفقات العامة ذاتها وذلك من أجل معرفة تقديرات إيرادات كل قطاع واعتماد النفقات المرصدة له، وطبق هذا المرسوم التبويب الإداري والإقليمي للنفقات أيضاً في مجال تبويب الإيرادات إدارياً وإقليمياً بهدف تسهيل معرفة إيرادات كل وحدة إدارية من هيئة أو وزارة أو مؤسسة عامة، ومن ثم تحديد اعتمادات نفقاتها، إلا أن هذا النص عدل بالمرسوم التشريعي رقم /159/تاريخ 1969/8/3 قبل تطبيقه وأصبحت المادة العاشرة بعد التعديل تقضي بما يلي : (يتم تبويب إيرادات الموازنة تبويباً نوعياً . ويجوز عند الاقتضاء تبويبها وظيفياً وإدارياً وإقليمياً بقرار من وزير المالية ، ولم يصدر هذا القرار طيلة نفاذ هذا المرسوم التشريعي . وقد أتى بعد ذلك قانون الموازنة العامة رقم /1/ لعام 1984 وعدل أحكام التبويب النوعي للإيرادات العامة[1] .

[1] – المرجع السابق ، ص208.

ثانياً= تبويب الإيرادات العامة في ظل القانون المالي الأساسي الحالي رقم 54 / 2006:

صـــدر القانون المالي الأســـاسي الجديد رقم /54/ لعام 2006 ونص بالنســـبة إلى تبويب الإيرادات العامة في المادة التاسـعة منه على أنه (يتم تبويب إيرادات الموازنة تبويباً نوعياً ويجوز عند الاقتضاء تبويبها وظيفياً وإدارياً وإقليمياً وأي تبويب آخر بقرار من وزير المالية). وبموجب هذه المادة أصبح **تبويب الإيرادات النوعي هو التبويب الإلزامي الوحيد**، وما عدا هذا التبويب فإن التبويبات الأخرى تبقى اختيارية، و لوزير المالية صـلاحية اتخاذ القرار المناسـب بشـأن تطبيقها من عدمه إلا أن ما يميز هذه المادة عن المادة المقابلة لها في القانون المالي الأســـاسي السـابق أنها أضـافت تبويباً اختيارياً جديداً وتركت صـلاحية تطبيقه لوزير المالية هو التبويب الاقتصـادي شـأنه شـأن التبويب الوظيفي والإداري والإقليمي للإيرادات العامة والآن لم يتخذ قراراً بتطبيقها من قبل وزير المالية حتى الآن .

وقسمت الإيرادات العامة في الموازنة السورية نوعياً في ظل القانون المالي الأساسي الجديد كما هي عليه في ظل القانون المالي الأسـاسي السـابق إلى خمسـة أبواب يبدأ الباب الأول برقم /6/ وينتهي الباب الأخير برقم صـفر وذلك من أجل توحيد الترقيم العشـري بالنسـبة للتبويب النوعي للنفقات والإيرادات وذلك بتخصـيص الأرقام الخمســة الأولى للتبويب النوعي للنفقات والأرقام الخمســة الأخير للتبويب النوعي للإيرادات العامة وذلك من أجل معرفة نوع الباب من قراءة رقم حسابه النوعي في دليل الحسابات بين النفقات و الإيرادات ، فحساب الأرقام (5-1) هي نفقة بينما من (6- 0) هي إيراد وهذه الأبواب هي على الشكل الآتي :

الباب السادس : مخصص للضرائب والرسوم وكافة الفرائض .

الباب السابع : مخصص لبدلات الخدمات، وبدلات أملاك الدولة واستثماراتها العامة .

الباب الثامن : مخصص للإيرادات المتنوعة، كالهبات والوصايا والتبرعات .

الباب التاسع : الفائض المتاح، وهو فائض الموازنة العامة. كما صوافي أرباح المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي .

الباب صفر : الإيرادات الاستثنائية، من قروض وإصدار نقدي جديد .

وهنالك مجموعة من الاعتبارات أدت إلى تقسيم الإيرادات العامة نوعياً إلى الأبواب السابق ذكرها سواء في القانون المالي السابق أم الجديد، حيث إن الإيرادات التقليدية للدولة هي التكاليف العامة المفروضة على المواطنين والمقيمين فلا بد من تخصيص باب خاص لها فكان باب الضرائب والرسوم كما أن تطور دور الدولة الاقتصادي والاجتماعي أدى إلى توسع القطاع العام الذي تملكه الدولة والذي أصبح له موارد ثابتة والتي أخذت بالتزايد في الآونة الأخيرة مع الإصلاحات الاقتصادية التي بدأتها سورية مع بداية عام /2000/ فلا بد من تخصيص باب خاص لها هو الباب السابع ، وإلى جانب هذين النوعين من الإيرادات هنالك إيرادات المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي التي تدخل في الموازنة العامة وفق أسلوب حساب الصوافي فكان لا بد من تخصيص باب مستقل لها هو الباب التاسع وسمي بباب الفائض المتاح، ولما كانت سوريا شأنها شأن أي دولة نامية تعاني من عجز في موازنتها العامة وكثيراً ما تلجأ إلى القروض العامة الداخلية والخارجية من أجل تحريك عجلة البناء وتنفيذ المشروعات الخدمية والاقتصادي التنموية فكان لا بد من تخصيص باب مستقل لهذه الإيرادات هو الباب رقم (صفر) وسمي بالإيرادات الاستثنائية وأخيراً كان لا بد من جمع كافة الإيرادات التي لا يمكن جمعها تحت أي من الأبواب السابقة نظراً لاختلاف طبيعتها عن طبيعة إيرادات تلك الأبواب ضمن باب مستقل هو الباب الثامن وسميت إيراداته بالإيرادات المتنوعة .

وفي تعليقٍ على ذلك التبويب، نحن نعتقد أنه من الناحية الفنية لا مبرر لتصنيف الضرائب مع الرسوم ضمن زمرة واحدة، نظراً لاختلاف مفهومها وطبيعتها، فالضريبة تختلف عن الرسم اختلافاً جذرياً ، ويجب تصنيف كل منها ضمن زمرة خاصة بها نظراً لاختلاف طبيعتها القانونية، كما أنه كان من الضروري تصنيف الرسوم وفق الهدف منها إلى رسوم اقتصادية ورسوم ثقافية وأخرى اجتماعية، ولا يمكن تصنيف الرسوم إلى رسوم مباشرة وأخرى غير مباشرة، على الرغم من أن الطبيعة القانونية لجميع الرسوم واحدة ،وإذا كان لا بد من تصنيف

الرسوم والضرائب ضمن زمرة واحدة بحسبان كونها تكاليف سيادية إلزامية فكان من الأفضل تقسيم هذا الباب إلى ثلاث بنود الأول للضرائب المباشرة والثاني للضرائب غير المباشرة والثالث للرسوم الذي يمكن أن يقسم على عدة فقرات كالرسوم الاقتصادية والرسوم الاجتماعية والرسوم المالية والرسوم الثقافية وفق الغرض الذي تسعى الدولة إلى تحقيقه من خلاله .

كما يغلب على هذا التبويب صفة المزاجية وعدم الجدية، فالمزاجية نستنتجها من تصنيف إيرادات القروض الداخلية والخارجية ضمن باب الإيرادات الاستثنائية والتي تعد بطبيعتها إيرادات غير مستمرة بينما هذه الإيرادات أصبحت في معظم الدول إيرادات دورية، ومن الأفضل تصنيفها ضمن باب الإيرادات المتنوعة، كما يمكن أن نستنتجها أيضاً من تصنيف رسوم الترانزيت وعوائد المرور ضمن باب الإيرادات المتنوعة، بينما هي في حقيقتها لا تختلف في طبيعتها القانونية عن الرسوم التي يجب أن تكون ضمن باب الضرائب والرسوم .كما أن عدم الجدية يمكن أن نستنتجها من خلال اختيار رقم باب الإيرادات المتنوعة ، فصُنف تحت هذا الباب جميع الإيرادات التي لا يمكن تصنيفها تحت أي باب آخر، لذلك كان يجب أن تأخذ هذه الإيرادات رقم الباب الأخير ولا يكون مكانها الباب رقم /8/ كما يمكن أن نستنتجها من خلال تقسيم إيرادات الأخرى في باب الإيرادات المتنوعة إلى إيرادات مختلفة وقروض ومساعدات فهل يمكن أن نؤمن بجدية هذه التسميات وهل يمكن أن نؤمن بضرورة وجود فقرة ضمن هذا البند للقروض والمساعدات على الرغم من وجود بند للقروض الداخلية والخارجية ضمن باب الإيرادات الاستثنائية .

المبحث الثاني

الرسم

بالعودة إلى ما ذكرناه عن أهمية الإيرادات العامة، وتسلسل ظهورها زمنياً، فقد ظهر الرسم بحسبانه إيراداً من إيرادات الدولة العامة قبل أن تظهر الضريبة أو القروض العامة، فالرسوم تعد أحد الإيرادات السيادية التي تعتمد عليها الدول في تمويل نفقاتها وتنفيذ سياستها العامة وعلى هذا يمكن تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين :

المطلب الأول: مفهوم الرسم .

المطلب الثاني: تمييز الرسم عن بعض الاقتطاعات المالية الأخرى .

المطلب الأول

مفهوم الرسم

نظراً لأهمية الرسوم سابقاً، واستمرارها حالياً، كأحد أهم الإيرادات العامة للدولة، كان لا بد من التعرف على أهميتها وتطورها تاريخياً، وذلك على النحو الآتي :

الفرع الأول

نشأة الرسوم وأهميتها وتطورها التاريخي

كانت الرسوم أسبق الاقتطاعات النقدية في الظهور، فعندما اتسعت الحاجات والمرافق العامة بحيث لم تعد التكاليف الإلزامية على الأشخاص قادرة على إشباعها والقيام بأعبائها من جهة، وخفت الروح التعاونية بين الرعايا نتيجة التقدم الحضاري والحرص على المال، تناقصت التبرعات والهبات المالية ذات الصفة الاختيارية التي يقدمها المحكومين إلى الحكام من جهة أخرى، كان لابد للحكام من التوجه إلى رعاياها بطلب الأموال مقابل استخدام المرافق العامة المشتركة والانتفاع بها حيث تستطيع تمويل الخدمات العامة وتنفيذها. ظهر مفهوم الرسم مقابل ماتفرضه الدولة من بدلات مقابل الانتفاع من المرافق العامة[1].

[1] – د. عصام بشور ، المالية العامة والتشريع المالي ، مرجع سابق ، ص184 وما بعد.

وقد انتشرت الرسوم في القرون الوسطى وكانت أهم موارد الدولة بعد إيراداتها من أملاكها العامة. وذلك لأسباب كثيرة منها:

1ــ إن فكرة الدولة بحسبانها تنظيماً يعمل من أجل تحقيق المصلحة العامة وتقوم بالوظائف التي يعجز على الأفراد القيام بها لم تكن قد اســـتقرت بعد، إنما كانت العلاقة الغالبة بين الأفراد والدولة أنها علاقة تبادلية، تقدم الدولة بمقتضـــاها بعض الخدمات للأفراد مقابل اقتضـــاء ثمنها منهم، فكانت الدولة أقرب إلى فكرة إنتاج الخدمات من فكرة التضامن الاجتماعي الذي استتبع ازدياد أهمية الرسوم من الضرائب.

2 ــ إن الملوك والحكام كانوا يتفادون دعوة الهيئات النيابية لأخذ موافقتها على فرض الضرائب الجديدة وكانوا يفضـــلوا اللجوء إلى فرض الرســـوم التي لا تحتاج إلى موافقة هذه الهيئات كونها مقابل خدمة وثمن منفعة شخصية يستفيد منها المنتفع.

3ــ ومن الناحية المالية كانت تطبق على الرسوم قاعدة الاقتصاد في الجباية بحسبان أن المنتفع يدفعها مباشرة عند الاستفادة من المنفعة المباشرة إلى الموظفين مباشرة كالرسوم القضائية[1].

إلا أن هذه الأهمية تضاءلت في العصر الحديث، ولم تعد فكرة الرسم ومسوغات وجوده تتناســـب ودور الدولة الراعية المتدخلة التي أصـــبح من واجبها تأمين الخدمات العامة لجميع المواطنين بغض النظر عن مقدرتهم المالية، فقد تبلورت فكرة الدولة بحســبانها تنظيم ســياسي تعمل باسم التضـــامن الاجتماعي وتعمل على تحقيق النفع العام، وهذا ماحوّل الكثير من الخدمات المأجورة إلى خدمات مجانية، وهذا فضلاً عن انتشار المفاهيم الديمقراطية التي قضت بضرورة موافقة الهيئات النيابية على فرض الضرائب والرسوم معاً وليس الضرائب فقط كما كان في الســابق، كما تم الاســتغناء عن نظام دفع الرســوم المباشرة من المواطنين إلى الموظفين نظراً للمحاذير التي تولّدت عنه وتولت الدولة بنفســـها دفع رواتب لهؤلاء العاملين المســـؤولين عن تقديم هذه الخدمات، إضــافة إلى أن تطبيق نظام الضرــائب يســمح بتحقيق العدالة أكثر من

[1] – د. فوزي عطوي، مرجع سابق ، ص129.

نظام الرسوم لأنها تفرض مقابل خدمات وبالتالي فإن معدلها لايتغير بتغير أوضاع المستفيد منها على الغالب، وهذا ماجعل حجم إيراداتها تتقلص كثيراً عما كانت عليه سابقاً[1].

ومع ذلك مازالت الرسوم تشكل مورداً مالياً هاماً، وخاصة على مستوى الموازنات المحلية في الدولة التي تعتمد مثل هذه الموازنات، فهذه الرسوم أصبحت تشكل المورد المالي الرئيس في موازنة الوحدات الإدارية المحلية في سورية وخاصة مع صدور المرسوم التشريعي رقم /18/ لعام 2007 الذي وسع من صلاحيات مجالس المحافظات في فرض الرسوم مقابل الخدمات التي تقدمها المحليات، كما أنها مازالت وسيلة مالية شأنها شأن الضرائب تعتمد عليها الدول في تنفيذ سياساتها الاقتصادية والاجتماعية، وخاصة في ظل توجهات صندوق النقد الدولي والبنك الدوليين الذي ينصح الدول النامية بتقليص خدماتها المجانية للتخفيض من عجز موازناتها، وهذا ماحوّل الكثير من الخدمات التي كانت تقدم مجاناً في الكثير من الدول إلى خدمات تقدم مقابل رسوم، وإلى رفع معدل الكثير من رسوم خدمات كانت في السابق تعد رمزية كالرسوم الجامعية المتنوعة.

الفرع الثاني

تعريف الرسم وخصائصه:

يمكن تعريف الرسم (بأنه مبلغ من المال يغلب عليه الطابع النقدي يؤديه المنتفع لأحد الأشخاص المعنوية العامة مقابل منفعة خاصة ومعينة لها صفة الخدمة العامة).

استناداً إلى هذا التعريف فإن الرسم يتميز بخصائص، وهذه الخصائص هي التي تميزها عن غيرها من الإيرادات العامة وهي:

أولاً- الرسم مبلغ من المال يغلب عليه الطابع النقدي: شأنه مع ذلك شأن باقي الوسائل المالية بكونه مبلغاً مالياً غالباً مايتخذ الصورة النقدية ليتلاءم مع صورة الاقتصاد النقدي كالضرائب

[1] – المرجع السابق ص130.

والنفقات والقروض العامة، ولكن يمكن أن تلجأ الدولة إلى استيفاء الرسم عيناً في حالة الأزمات والحروب.

ثانياً- الرسم يدفع للدولة: إن فرض الرسوم وجبايتها محصور بالدولة، وبالتالي لا يحق لأشخاص القانون الخاص ممارسة ذلك. والدولة هي الشخصية المعنوية التي تمثل الأمة والتي تمارس السلطة العامة فيها وما يتفرع عنها من مؤسسات وهيئات عامة ووحدات محلية وبلديات التي أعطاها القانون الشخصية الاعتبارية والاستقلال الاداري والمالي، هذا الاستقلال الذي يحتم عليها أن يكون لها ذمة مالية وبالتالي موازنة خاصة بها وإيرادات ذاتية يمكن أن تأتي من الرسوم التي تفرضها مقابل الانتفاع بالخدمات التي تقدمها للأفراد.

ثالثاً- **عنصر الإجبار:** وهذا الإجبار في الرسوم قد آثار جدلاً كبيراً بين علماء المالية العامة، وذلك لأن حجم الإكراه في الرسم لا يتساوى مع حجم الإكراه في الضريبة، فالأفراد لا تؤدي الرسوم إلا بمناسبة حصولهم على خدمة خاصة، ويبقى هؤلاء من حيث المبدأ أحراراً في طلب هذه الخدمة أو عدم طلبها.

ولكن الحقيقة والواقع تحتم التوقف هنا أمام ملاحظتين هما[1]:

الملاحظة الأولى: إن الحرية المرصودة للأفراد في هذا المجال يقتصر على طلب الخدمة من عدمها، وليس له أي خيار في دفع الرسم من عدمه عندما يقرر طلب الخدمة من الدولة، والرسم في هذه الحالة يغدو إجبارياً شأنه شأن الضريبة، فالسلطة العامة في هذه الحالة لا تحدد الرسم على المنتفع بالخدمة على أساس تعاقدي بل بإرادة منفردة منها وبذلك يختلف الرسم عن ثمن السلع التي تنتجها الدولة.

أما الإكراه المعنوي (أو ما ترى بعض المؤلفات تسميته إجباراً معنوياً) فإنه يتضح في هذه الحالة، كون المنتفع غالباً لا يستطيع اختيار عدم الانتفاع بتلك الخدمة من عدمها، لما تعود عليه

[1] – د. رفعت المحجوب ، مرجع سابق ، ص476.

من تلك الخدمة العامة من منافع خاصة لا يقوى على الاستغناء عنها كالاستفادة من خدمة التعليم مثلاً .

الملاحظة الثانية: قد ينقلب هذا الاكراه المعنوي في إجبار المنتفع على طلب الخدمة إلى إكراهٍ قانوني، وذلك عندما يفرض القانون على المنتفع الاستفادة من الخدمة المقابلة للرسم، كرسوم الحراسة ورسوم التلقيح الاجباري وغيرها من الخدمات التي لا يستطيع أحداً أن يقدمها غير الدولة والتي غالباً ما تحتكر الدولة تقدمها الأفراد، فالإجبار في هذه الحالة يصبح قانونياً كالضريبة، ويترتب على ذلك وجوب الموافقة عليها من قبل السلطة التشريعية، فتفرض بموجب قانون والذي غالباً ما يفوض السلطة التنفيذية في تحديد معدله وطرق جبايته، وفوق هذا كله فيجد الفرد نفسه مضطراً إلى طلب هذه الخدمة لأن النظام القانوني لتقدمها المفروض من قبل السلطات العامة يجعل الأفراد مضطرين إلى دفعها، فلا يمكن الاعتداد بالخيار المعطى للمنتفين عندما يريد الأفراد تسجيل العقارات على أسم أصحابها في السجل العقاري طالما أن النظام القانوني يفرض على الأفراد تسجيل هذه العقارات على أسماءهم حتى يعتبرهم مالكين لها، فحرص الأفراد على حماية هذه الحقوق يجعلهم مضطرين لدفع رسوم التسجيل العقاري، وكذلك بالنسبة إلى الرسوم القضائية وغيرها، وهذا ما دفع بعض علماء المالية العامة إلى تقسيم الرسوم إلى قسمين إحداهما إجباري والثاني اختياري.

ولذلك نستنتج أن الإجبار في **الرسم يعد إجباراً قانونياً تبعياً،** بمعنى أن الصفة الأدبية في الإجبار، تبقى في محيط دفع المنتفع لطلب الخدمة، وبمجرد طلبها يصبح مجبراً قانوناً تبعاً لذلك بتسديد الرسم .

رابعاً- الرسم يدفعه المنتفع لقاء خدمة معينة تقدمها الدولة لها صفة الخدمة العامة:

حيث تتميز الخدمة التي يؤدي المنتفع الرسم مقابلها أن تكون قابلة للتجزئة من الناحية الفنية والاقتصادية، وقد تتخذ صورة عملاً يقوم به بعض الموظفين لمصلحة شخص معين كتوثيق عقد أو قيد دعوى قضائية للفصل فيها، وقد تكون امتيازاً يمنح للفرد يتيح له انتفاعاً

خاصاً به كرخصة حمل سلاح أو رخصة الصيد أو براءة اختراع أو منح جواز سفر أو رخصة قيادة سيارة، أو تسهيلاً من الدولة لمباشرة أحد الأفراد لعمله أو لممارسة مهنة معينة، أو السماح له بالانتفاع من مرفق عام.

ـــ ولكن التلازم بين الخدمة الخاصة التي يستفيد منها المنتفع ومقدار الرسم الذي تفرضه الدولة مقابل الانتفاع من تلك الخدمة يتناسب عكساً مع صفة النفع العام الذي يستفيد منه المجتمع بأكمله من تلك الخدمة المقدمة للأفراد مقابل تلك الرسوم، إضافة إلى الهدف الرئيس الذي تسعى الدولة تحقيقه من إنشاء هذا المرفق، فعندما تنشر الدولة التعليم تكون قد قدمت خدمة عامة نافعة للمجتمع بأكمله، وأن تحديد مقدار هذا الرسم يرتبط بالأهداف العامة التي تسعى الدولة لتحقيقها من وراء هذه الخدمات التي تقدمها مقابل هذه الرسوم[1].

الفرع الثالث

أنواع الرسوم وطرق استيفاؤها

أولاً= أنواع الرسوم :

تتعدد وتتسع أنواع الرسوم باتساع الخدمات التي تتقاضى الدولة أموالاً مقابل القيام بها بعد أن أصبحت دولة راعية متدخلة، فكلما اتجهت الدولة لمجانبة الخدمة العامة تقلص نطاق الرسوم، لذلك تختلف أنواع الرسوم تبعاً لاختلاف دور الدولة، علماً أن الدول قد تضطر إلى فرض بعض الرسوم لأسباب مالية بحتة، على الرغم من إيمانها بأهمية تلك الخدمات التي تقدمها للأفراد.

وقد اهتم العلماء بتقسيم الرسوم إلى أنواع تتمايز فيما بينها وفق الأساس الذي بني عليه هذا التقسيم، فمنهم من عد النفع العام أساساً للتفريق بين الرسوم، ومنهم من ميز بين الرسوم القضائية والقانونية من جهة والرسوم الادارية من جهة أخرى، ومنهم من فرّق بين الرسوم الصناعية والرسوم الإدارية.

---

[1] – د.زينب حسين عوض الله، مرجع سابق ، ص113 وما بعد.

وتتبع التشريعات الوضعية في التمييز بين أنواع الرسوم وتقسيماتها إلى زمر أساليب تختلف فيما بينها تبعاً لطبيعة هذا المورد وأهميته المالية، فقد قسم المشرع السوري هذه الرسوم إلى الأنواع التالية:

- رسوم وإيرادات لأغراض ثقافية وإعلامية كرسوم التعليم، ورسوم التلفزيون.
- رسوم وإيرادات لأغراض الرعاية الاجتماعية كرسوم الرعاية الصحية.
- رسوم وإيرادات لأغراض إدارية وقضائية كالرسوم القضائية والرسوم القنصلية.
- رسوم وإيرادات عامة لأغراض اقتصادية ومالية كرسوم المعادن[1].

ثانياً- طرق استيفاء الرسوم:

يجب أن تراعي الدولة عند تحديد طرق ا ستيفاء الرسوم مصلحة الخزينة العامة ومصلحة المنتفعين من جهة، وطبيعة هذه الرسوم، فمصلحة الخزينة تقتضي أن تكون تكاليف جباية الرسوم قليلة لا تتطلب الكثير من العاملين ولا تعقيدات في حسابها، كما يتطلب ذلك توفير رقابة مجدية على تقديرها يبعدها عن الغش في ذلك والتهرب من دفعها، ومصلحة المكلفين بها يستلزم إلا تتطلب عملية دفعها من قبلهم إجراءات معقدة في حسابها وجبايتها، كما أن طبيعة هذه الرسوم قد يتطلب أحياناً أن يدفعها المنتفع بالخدمة بما يسمح بالتمييز بين المنتفعين من هذه الخدمة كرسوم التعليم الذي يختلف باختلاف شروط الانتفاع من هذه الخدمة.

وعلى ذلك فإن طرق استيفاء الرسوم لا تخرج عن صور ثلاث هي[2]:

1- **الدفع الفوري السابق على الانتفاع بالخدمة:** كأن يدفع المكلف بالرسم مباشرة إلى المصلحة المختصة لقاء وصل يبرزه إلى العامل المختص ليستفيد من تلك الخدمة كالرسوم القضائية ورسوم التعليم.

[1] – د. محمد خير العكام،د. يوسف شباط، المالية العامة، مرجع سابق ، ص242.

[2] – المرجع السابق ، ص239.

2- **اســـتيفاء الرســـوم من قبل الإدارة:** كأن يدفعها المكلف بموجب جداول أسمية تدون مسبقاً أسماء المستفيدين من الخدمة العامة كالرسوم العقارية ورسوم التفتيش الدوري على بعض المحلات العامة، والصـــورتين الســـابقتين يعني فرض رســـوم مباشرة على المنتفعين.

3- **اســتيفاء الرســوم على شــكل طوابع:** كأن يدفع المســتفيد من الخدمة الطوابع اللازمة المســـاوية للبدل المحدد للانتفاع بالخدمة عندما تكون هذه البدلات بســـيطة، وهذه الصورة تعني فرض رسوم غير مباشرة تجاه المنتفعين.

ثالثاً- معدل الرسوم:

عند تحديد معدل الرسم لابد من مراعاة بعض الاعتبارات الأساسية، التي تنبع من مفهوم الرسم والهدف منه.

فمفهوم الرسم يقوم على جباية مبلغ من المال لتقديم خدمة خاصـــة ذات نفع عام، وهذا يقتضي أن يتناسب ما تجبيه الدولة مع تكاليف هذه الخدمة، بحيث تغطي حصيلة الرسم كلفة الهيئة أو المؤســســة العامة التي تؤدي الخدمة إلى المنتفع. فيجب من حيث المبدأ أن يتم تحديد معدل الرسم بحيث لا تحقق الدولة نتيجة جباية الرسم أي ربح إضـــافي بحســـبان أن الخدمة المؤداة للمنتفع هي ذات نفع عام يستفيد منها المجتمع بأكمله.

لكن الرسم في معظم الأحيان يحقق أهدافاً اقتصـادية واجتماعية تسـعى الدولة إلى تحقيقها في وراء فرض هذه الرســوم، فتحميل المنتفع كلفة الإدارة بصــورة كاملة يجعل قيمة المنفعة التي يحصل عليها المنتفع من وراء هذه الخدمة التي تقدمها الدولة ومعدل الرسم مرتفعاً، مما يجعل هذه الاســتفادة غير متاحة إلا لشـريحة إجتماعية قادرة على دفعه، فإذا رفعت الدولة معدل الرســوم الجامعية ليعادل ما تدفعه الدولة على جامعاتها، فإن ذلك يجعل هذه الخدمة غير متاحة لكافة أبناء الشــعب ويمنع الكثير منهم من مواصــلة تعليمه العالي، وذلك يتناقض مع هدف الدولة في نشر التعليم العالي وتهيئة الأطر اللازمة لتنفيذ سياساتها، وهذا ما يجعل هدف الرسم في مثل

هذه المرافق هو تنظيم الانتفاع بها والتفريق بين المنتفعين لأسباب موضوعية اقتصادية واجتماعية وليس لهدف مالي، وبالمقابل فإنه يمكن للدولة أن ترفع من معدل هذه الرسوم لتحقق ربحاً نتيجة ذلك أو أهداف مالية بالنسبة لغيرها من الخدمات إذا كانت لا تريد تعميم هذه الخدمة لكافة فئات الشعب كرسوم حمل السلاح لأسباب أمنية والترخيص لبعض الأعمال، والرسوم الجمركية على السلع الرفاهية، كون ذلك يتعارض مع سياساتها العامة وأهدافها الاقتصادية والاجتماعية[1].

لكن ذلك لا يتناقض مع كونه ذو هدف مالي بصورة أساسية، وفي حال زيادة معدله عن كلفة تقديم الخدمة يصبح في هذه الحالة ضريبة مستترة.

أمام هذا الواقع فإنه عند تحديد معدل الرسم يجب مراعاة كلفة المنفعة من جهة، والأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها من وراء تقديم الخدمة المقابلة من جهة أخرى، فترفع معدل الرسم كلما كانت نسبة المنفعة الخاصة أكبر أو كلما رغبت الدولة في حصر الاستفادة من تلك الخدمة بعدد محدود من أفراد الشعب والأهداف المالية التي تسعى إلى تحقيقها، وينخفض معدل الرسم كلما كانت نسبة المنفعة من الرسم عامة أو كلما اتجهت الدولة إلى توسيع الخدمة العامة ليستفيد منها عدداً أكبر من أفراد الشعب، هذا مع الأخذ بالحسبان للأوضاع المالية العامة للدولة.

ويكون معدل الرسم ثابتاً بصورة عامة يطبق على جميع المكلفين به بالتساوي ولا يترك مجالاً لتدخل العاملين الإداريين لمصلحة فرد دون آخر. إلا أن العدالة في توزيع الأعباء العامة يجعل بعض الرسوم تصاعدية، مما يجعل الجزء المتصاعد منه ضريبة مستترة لتحقيق هذه العدالة.

وبناءً على ذلك فإن هنالك اعتبارات العامة تحدد معدل الرسم هي[2]:

أ ـــ يجب أن تغطي قيمة الرسم كلفة تقديم الخدمة إلا إذا رأت الدولة أنه يحقق أهدافاً تسعى الدولة إلى تحقيقها، أو يتناقض مع تلك الأهداف، مما يؤدي إلى زيادته أو نقصانه.

---

[1] – د. محمد خير العكام .د. يوسف شباط، مرجع سابق ص 337.

[2] – د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي،مرجع سابق، ص193 .

ب ـــ يجب أن يؤخذ بالاعتبار حجم المنفعة الخاصة التي تحققها الخدمة للمنتفع بها، فيرتفع هذا المعدل عندما يزداد حجم تلك المنفعة وينخفض عندما ينخفض حجم هذه المنفعة.

جـ ـ معدل الرسم يجب أن يكون ثابتاً بصورة أساسية ويمكن أن يكون تصاعدياً عندما تريد الدولة تحقيق نوعاً من العدالة في توزيع الأعباء العامة.

المطلب الثاني

تمييز الرسم عن بعض الاقتطاعات المالية الأخرى

لابد لتحديد مفهوم الرسم بصـــورة أوضح من تمييزه عن بعض الإيرادات العامة الأخرى، حيث أنه على الرغم من أنه لم يتم تناول هذه الاقتطاعات بالدراســـة بعد، إلا أنه من خلال تعريفها يمكن أن نستنتج أوجه الشبه والاختلاف المهمة بينها وبين الرسم :

الفرع الأول

الفرق بين الرسم والضريبة[1]

يتشـــابه الرسم مع الضرـيبة في وجوه متعددة، فكل منهما مبلغ من المال يغلب عليه الطابع النقدي يدفعه الأفراد إلى الدولة أو أحد أشخاصها العامة التي تتمتع بالاستقلال المالي والإداري بموجب نص قانوني.

إلا أن الضريبة تختلف عن الرسم في النقاط التالية :

أولاً- يسدد الرسم مقابل منفعة خاصة تؤدى للمنتفع عن طريق الدولة، فإذا كان من المعتاد أن يتحدد الرسم في ضـوء نفقة إنتاج هذه الخدمة فإن الضرـيبة تتحدد في ضـوء المقدرة التكليفية للمكلف بغض النظر عن الخدمات التي يســـتفيد منها من الدولة، مع وجود هذا الفارق بين الرسم والضرـيبة إلا أن التفريق بينهما كثيراً ما يدق، خاصـة وأن المشرـع كثيراً من يطلق تعبير رسم على بعض الضرائب كالضرائب الجمركية أو ضرائب الانتاج والاستهلاك وضريبة الدمغة

[1] – لمزيد من التفاصيل انظر: د. عصام بشور المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق ، ص190.

(رسم الطابع)، ويزيد من دقة هذه التفرقة أن بعض الرسـوم تحولت إلى ضرائب وذلك حين لم تعد تتناسب مع نفقات إنتاج الخدمة المقررة عليها.

ثانياً- يختلف عنصر الإجبار في الرسم عنه في الضريبة فهو – كما أسلفنا سابقاً – إجبار تبعي في الرسم، وأدبي في طلب الخدمة، وأحياناً نادرة ما يصـبح إجباراً قانونياً أصـيلاً، بينما هو في الضريبة دائماً إجبار قانوني أصيل .

ثالثاً- تعد الديون الناشـــئة عن تأخير جباية الرســـوم بمثابة ديون عادية في معظم قوانين دول العالم، بينما تتمتع الديون الناشـــئة عن تأخير جباية الضرـــائب بامتيازات ديون الخزينة، إلا أن بعض التشريعات، كما في سورية، أعطت هذه الامتيازات إلى الديون الناشئة عن التأخير في جباية الرسوم، كما هو الحال في التشريع الضريبي السوري الذي نص في المادة الأولى من قانون جباية الأموال العامة رقم 1956/341 على أن تجبى بالاسـتناد إلى أحكامه الضرـائب والرسـوم معاً.

الفرع الثاني

الفرق بين الرسم والثمن (السعر) العام

يتشابه الرسم مع الثمن العام في بعض النواحي ويختلف عنه في نواح أخرى.

- فهما يتشـابهان في كونهما يسـددان مقابل خدمة أو منفعة معينة يتلقاها المنتفع، إلا أنهما يختلفان من حيث طبيعة المنفعة، ومن حيث طبيعة الهيئة التي تقدمها، ومن حيث ســـلطة الدولة في تحديد كل مهما، أو القضاء المختص بالنظر بالنزاعات المتعلقة بهما[1]:

1- إن الرسم يدفع مقابل منفعة ذات طبيعة إدارية يقدمها المرفق العام ذو صفة إدارية لا يتوقى تحقيق الربح بل يهدف إلى تحقيق النفع العام، أما ثمن المنتجات فيدفع مقابل سـلعة أو خدمة تجارية يقدمها مشرـوع عام ذو صـفة تجارية أو صـناعية أو زراعية وغيرها.

[1] – لمزيد من التفاصيل انظر: د. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص116 وما بعد.

2- الرسم يدفع إلى هيئة عامة لا تتوخى الربح، أما الثمن فيدفع إلى مؤسسة عامة ذو صفة تجارية بالدرجة الأولى يمكن أن تحقق ربحاً، وإن الدافع الأول من إنشاء هذه المؤسسات ليس تحقيق الربح بل تأمين سلعة أو خدمة للأفراد أصبحت تعد حاجة عامة دون استغلال أو احتكار بشكل دائم.

3- في الدول التي تأخذ بنظام القضاء المزدوج تكون النزاعات المتعلقة بالرسوم من اختصاص القضاء الإداري، بينما النزاعات الناشئة عن الأثمان فتكون من اختصاص القضاء العادي لأن هذه المؤسسات تعتبر تاجراً في علاقتها مع الغير.

4- الدولة تتمتع بسلطة جبرية في تحديد الرسم، فالسلطة التنفيذية غالباً ما تحدده بقرارات إدارياً تبعاً لاختصاصها اللائحي وبتفويض من السلطة التشريعية، ولكن أثمان المنتجات فإنها تحدد تبعاً لظروف المنافسة ووفقاً لعقود تنتج عن التفاوض مع المشترين لها، وبالتالي فإن الرسم يكون عادة واحداً بالنسبة لكافة الأفراد المنتفعين بالخدمة بينما الأثمان فإنها تختلف من مشترك إلى آخر تبعاً لظروف السوق والمنافسة، وخاصة في الظروف الحالية عندما أصبحت الدولة لا تتمتع بمركز المحتكر عند إنتاج السلع التي تحدد أثمانها.

الفرع الثالث

الفرق بين الرسم ومقابل التحسين (الأتاوة)

مقابل التحسين (الأتاوة) هي : مبلغ من المال تتقاضاه الدولة أو إحدى هيئاتها العامة، جبراً من أصحاب العقارات التي ارتفعت قيمتها نتيجة مشروعٍ عام معين نفذته الدولة كشق طريق أو إقامة جسر أو إنشاء حديقة في منطقة معينة .

وعادة ما يتناسب هذا المقابل مع النفع الذي عاد على تلك العقارات نتيجة هذا المشروع. وإن هذا المفهوم لمقابل التحسين يجعله يتشابه مع الرسم في أن كلاً منهما يستند إلى عنصر الإجبار، بل إن عنصر الجبر والإكراه يكون أكبر في مقابل التحسين، فالدولة هي التي تقرر

إقامة هذا المشـــوع وليس الأفراد كما في الرسم، وفي أن كلاهما يدفعان مقابل منفعة خاصـــة تعود على المنتفع لقاء هذه الخدمة.

إلا أنهما يختلفان في أن مقابل التحسين مقصور على الحالات التي عدت فيها تحسينات على العقارات المحيطة بذلك المشروع العام الذي أقامته الدولة وفي كونه يدفع لمرة واحدة، بينما الرسم يدفع مقابل خدمة خاصـــة يحصـــل عليها المنتفع أياً كانت نوع هذه الخدمة، وفي كل مرة يريد الانتفاع منها[1].

الفرع الرابع

الفرق بين الرسم و شبه الضريبة

تعرّف شـــبه الضريبة بأنها (فريضـــة مالية تخصـــص إيراداتها لأشـــخاص القانون العام أو الخاص بغية تحقيق أهداف معينة، تحرر كلياً أو جزئياً من التشريع المالي).

ومن خلال مقارنة هذا المفهوم مع مفهوم الرسم، يمكن القول أنهما يتشـــابهان في تحقيقهما لأهداف اقتصادية واجتماعية ومالية لصالح الجهة التي تفرضها، إلا أن شبه الضريبة تتميز عن الرسم في:

1= عنصر الإجبار: فعنصر الاكراه في الرسم قد يكون أدبياً وقد يكون قانونياً، بينما عنصر الاكراه في شـــبه الضريبة دائماً قانوني وإن فرض أحياناً بموجب قرار من وزير المالية أو الوزير المختص أو آمر صرف الجهة التي تفرضها.

2= شـــبه الضريبة مخصـــص دائماً لتحقيق هدف بذاته وبالتالي فإن الإيرادات المحققة بموجبها تخصـــص لتمويل نفقات معينة أو لصـــالح إدارات محددة بموجب القانون أو القرار الذي يفرض، لذا لا تظهر إيراداتها في الموازنة العامة للدولة، بل يكون لها موازنة خاصة وأحكاماً خاصة تحقق وتجبى بموجبها تختلف عن أحكام جباية الرسوم ويكون له حساب خاص الموازنة، بينما الرسوم

[1] – المرجع السابق ، ص119.

فإن إيراداتها غير مخصصة وبالتالي تظهر حصيلتها في الموازنة وتجبى بموجب أحكام جباية الضرائب.

3= شبه الضريبة تفرض لصالح أحد أشخاص القانون العام أو الخاص كالجمعيات والنقابات بينما الرسوم فتفرض لصالح الدولة أو أحد هيئاتها ومؤسساتها العامة فقط.

4= شبه الضريبة تفرض لتحقيق أهداف محددة بذاتها تسمح بإيجاد علاقة مباشرة بين إيراداتها والنفقات المخصصة لأجلها، بينما الرسوم تفرض لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية ومالية أقل تحديداً لا تسمح بإيجاد مثل هذه العلاقة المباشرة بين إيراداتها ونفقات الجهة العامة التي تفرضها.

المبحث الثالث

الضريبة

تبدو الضريبة معقدة في مفهومها بسبب المشكلات المختلفة التي تثيرها، فقد وجدت الضريبة منذ وجد الإنسان بحسبانه كائن اجتماعي، وقد أصبحت في العصر الحديث أكثر الأدوات المالية التي تؤثر في الاقتصاد الوطني، وقد تبلور مفهومها هذا عبر تطور تاريخي طويل، ولتوضيح مفهوم الضريبة لابد من دراسة تطورها وتعريفها وتحليل خصائصها وقواعدها الأساسية التي يمكن من خلالها تحقيق أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية والتي يمكن إدراكها من خلال معرفة آثارها على مكونات الاقتصاد من استهلاك وادخار واستثمار وغيرها.

لذلك يمكن تقسيم هذا الفصل إلى المطالب التالية:

المطلب الأول: مفهوم الضريبة وطبيعتها القانونية .

المطلب الثاني : مطرح ومعدل الضريبة .

المطلب الثالث: تحقق وجباية الضريبة .

المطلب الرابع: آثار الضريبة .

المطلب الخامس: الظواهر الضريبية .

المطلب الأول

مفهوم الضريبة وطبيعتها القانونية

تناول الضريبة بالدراسة يحتاج إلى التعرف على التطور التاريخي لهذه الفريضة المهمة التي باتت شائعة في جميع دول العالم، المتقدم منها والنامي على حدٍ سواء، كما يقتضي تعريف الضريبة وأركانها، وطبيعتها القانونية، وفق ما يلي :

الفرع الأول

التطور التاريخي للضريبة[1]

تطور مفهوم الضريبة مع تطور الأنظمة السياسية والاقتصادية والاجتماعية عبر التاريخ، ففي العصر القبلي كانت فريضة مالية يدفعها المهزوم للمنتصر، كما كان المظهر الأول لها هو التضامن الشخصي بين الجماعات السياسية البدائية كالقبيلة والعشيرة في سبيل الدفاع عنها ضد المخاطر الخارجية التي تواجهها وكانت أشبه بخدمة شخصية يقوم بها الفرد لتعود بالفائدة على كافة أفراد العشيرة قبل ظهور مفهوم الدولة. ومع تركز المجتمعات البشرية أخذت الضريبة شكل منحة مالية يدفعها الرعية إلى الحاكم لمساعدته على تنفيذ متطلبات الحكم و شد أزره في الأوقات الصعاب، ومالبث هذا المفهوم الاختياري للضريبة أن تطور نتيجة تمركز الحياة القبلية أكثر واتساع مفهوم الحاجات العامة التي يتطلبها هذا التمركز كشق الطرقات وتأمين الأمن الداخلي والخارجي والعدالة لصالح العشيرة أو الحاكم، وهذا ما جعلها تنقلب من خدمة شخصية إلى تكليف إلزامي شخصي ثم مالي مقابل ما ينتفع منه الأشخاص من تلك الخدمات على شكل رسوم يدفعها الشخص لقاء الخدمات التي يستفيد منها وذلك بسبب تطور الأنظمة السياسية وحاجة الأفراد وارتباطهم بالحياة الاجتماعية أكثر. وبذلك عرفت الامبراطورية الرومانية ومصر الفرعونية الضرائب على نطاق واسع دون أية ضمانات سياسية فكانت تفرض من الحاكم دون

[1] – لمزيد من التفاصيل انظر: د. فاطمة السويسي مرجع سابق ، ص72 وما بعد.

أخذ رأي المكلفين بها ولم يراع فرضها حسب المقدرة التكليفية للأفراد واعتبرت في ذلك العصر عملاً من أعمال السيادة التي تقوم بها السلطة المركزية.

ثم جاءت الدولة الإسلامية فتطور مفهوم الضريبة وأصبح للنظام الضريبي الإسلامي خصائص وللضريبة قواعد تفرض بشكل تمييزي ومرن فتنوعت الضرائب وأصبحت أكثر عمومية وفرضت الضرائب على الأشخاص وعلى الأموال كالجزية والعشور أصبح لكل منها شروطه وقواعده التي تختلف فيه عن غيره من الضرائب، كما فرّق النظام الضريبي الإسلامي بين الضريبة على الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وفرّق في فرضها بين شركات الأشخاص وشركات الأموال، كما وضع لها ضمانات تكفل توزيع العبء الضريبي بعدالة وربط فرضها بتنفيذ أغراض قواعد الشريعة الكلية في التوفيق بين المصالح الفردية والمصلحة العامة كل وفق قدرته على الدفع[1].

ومع بدء العصور الوسطى في أوربا تراجع مفهوم الضريبة حيث تنازل الملك عن حقه في فرض الضرائب للإقطاعيين وأصبح ينفق من دخل الدومين العام (ممتلكات الملك) الذي أصبح المورد العادي لتمويل النفقات العامة، وبدءاً من القرن الثالث عشر زادت النفقات العامة فاسترد الملك بعض سلطاته لفرض الضرائب بإرادته الحرة بالاتفاق مع الاقطاعيين وسلطة الكنيسة، ثم أخذ يفرضها على الشعب مباشرة وكانت تعد بمثابة إعانة وبموافقة المجالس التي تمثل الشعوب، وهو ما تقرر في انكلترا عام (1215) في الميثاق الكبير وفي فرنسا لأول مرة عام (1314) والتي بدأت بمنحه الموافقة على تلك الإعانات بشكل سنوي ثم ما لبثت تمنحه إياها بشكل دائم وبذلك تخلّصت من صفة المعونة والطبيعة الاختيارية وأصبحت في القرن السادس عشر إيراداً تكميلياً، ومن ثم أصبحت إيراداً عادياً من أجل تغطية النفقات العامة المتزايدة

[1] – لمزيد من التفاصيل حول مفهوم الضريبة في الإسلام انظر: د. إبراهيم القاسم رحاحلة، دراسة تحليلية مقارنة بين المالية العامة في صدر الإسلام والمالية العامة الحديثة ، مكتبة مدبولي ، القاهرة، 1999، ص49 وما بعد، د. يوسف القرضاوي، فقه الزكاة ،الجزء الثاني ، مكتبة الرحاب، الجزائر، 1408هـ/1988م، ص183 وما بعد.

يدفعها الأفراد بشكل تضامني دون الحصول على خدمة أو منفعة مقابلة، وقد استقر المبدأ في نهاية القرن الثامن عشر- على ضرورة موافقة ممثلي الشعب على كل ضريبة قبل فرضها وكانت بريطانية السبّاقة إلى ذلك حيث أصدر الملك شارل الأول عام (1628) وثيقة إعلان الحقوق التي أوجبت موافقة ممثلي الشعب على كل ضريبة قبل فرضها وجبايتها، ثم أقرت الثورة الفرنسية هذا المبدأ عام (1789)، وما لبثت أن أصبح ذلك مبدأ دستورياً راسخاً لدى جميع الدول.

كانت الضريبة في ذلك الوقت توصف بأنها حيادية، بحسبان أن هدفها المالي المتمثل في تمويل النفقات العامة في نطاقها الضيق لتأمين الحاجات العامة التي يعجز النشاط الفردي عن القيام بإشباعها في ظل الدولة الحارسة هو سبب وجودها وهدفها الأكثر وضوحاً، إلى أن أصبحت في القرن العشرين وبسبب معالجة الأزمات التي عصفت بالنظام الرأسمالي وتطور دور الدولة من حارسة إلى راعية متدخلة وسيلة مالية يمكن للدولة أن تستخدمها للتأثير في الوضع الاقتصادي والاجتماعي وأصبح لها مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية إضافة إلى هدفها المالي التقليدي وبذلك اكتمل مفهوم الضريبة في عصرنا الحالي[1].

الفرع الثاني

تعريف الضريبة وخصائصها

نادراً ما تتعرض التشريعات الوضعية إلى تعريف الضريبة، إلا أن فقهاء المالية العامة وعلماء الاقتصاد والقانون قاموا بهذه المهمة وذهبوا في ذلك مذاهب عديدة، وتطورت تعريفاتهم بتطور مفهوم الضريبة واختلاف نظرتهم إليها تبعاً لاختلاف اتجاهاتهم الفكرية وتطور المذاهب السياسية والاقتصادية التي ينتمون إليها .

فقد عرّفها الفقيه (ميرابو) في كتابة نظرية الضريبة عام (1766) بقوله "الضريبة مبلغ يدفع مسبقاً للدولة لضمان الحصول على حماية السلطة العامة".

[1] – لمزيد من التفاصيل انظر: د. محمد خير العكام، دور السياسات الضريبية.....الخ، مرجع سابق ص3 وما بعد.

كما عرّفها (برودوز) بأنها ((ثمن لخدمات الدولة التي تقوم بإشباع الحاجات العامة))[1] . وقد عرّفها (جيز) بأنها (استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة).

إلا أن أكثر التعريفات إنطباقاً على مفهومها الحالي – كما نعتقد - هو تعريفها ((**بأنها فريضة مالية تضامنية يغلب عليها الطابع النقدي تفرضها الدولة بصورة نهائية وتستخدمها لتحقيق أهدافها العامة)).**

ومن خلال هذا التعريف يمكن تحديد الخصائص الأساسية للضريبة :

أولاً= الضريبة فريضة مالية أو تأدية يغلب عليها الطابع النقدي: فهي عبارة عن مبلغ من المال يؤديه الفرد إلى الدولة، وهي تتميز بهذه الخاصية عن الخدمات الشخصية التي كان يفرضها الحاكم على المحكومين في السابق (كالسخرة)، وتختلف عن بعض صور الضريبة العينية التي كانت تفرضها الدول في مرحلة الأزمات كالتي فرضها الاتحاد السوفيتي السابق عام 1918 لمعالجة الأزمة الغذائية الناتجة عن الحرب والضريبة المعدنية التي فرضتها فرنسا أثناء الحرب العالمية الثانية أو التي سمحت بها بريطانيا عام (1956) فيما يتعلق بضريبة التركات على شكل لوحات فنية تاريخية ذات قيمة، ولكن هذا الشكل العيني أصبح استثناءً تفرضه الدولة رغبة منها في تسهيل دفع بعض الضرائب على المكلف[2].

وأصبحت الضريبة تأدية نقدية في العصر الحديث وأصبح صورتها النقدية هي القاعدة العامة في فرضها وذلك أصبحت أكثر عدالة فيمكن بواسطتها أن تأخذ ظروف المكلف الشخصية وكذلك نفقات الإنتاج بعين الاعتبار وتفرض على الربح الصافي وليس الإجمالي، وأكثر مردودية لأن جبايتها أسهل ونفقاتها أقل ولا حاجة لنقل الأشياء العينية المحصلة وتخزينها مما يعرّضها للتلف ولتبدل القيمة، وأكثر ملاءمة للسلطة العامة إذ لا مجال لإساءة استعمالها عند

---

[11] – د. محمد خير العكام ، د. يوسف شباط، مالية عامة ، مرجع سابق ص194 وما بعد.

[2] – المرجع السابق ص196.

جباية المحاصيل العينية بأصناف أقل جودة أو التلاعب في الأسعار عند البيع، لهذا فلم تعد الضريبة العينية مبررة إلا في الظروف الاستثنائية التي تقدرها السلطة التي تفرض الضريبة.

ثانياً- الضريبة هي فريضة (إلزامية) : تفرض الضريبة جبراً على المكلف الذي لا خيار له في أدائها، فعنصر الإكراه والإلزام فيها قانوني، وبذلك تتميز عن الرسوم والقروض، ففرض الضرائب وجبايتها يعدان عملاً من أعمال السيادة التي تتمتع بها الدولة وتنفرد لوحدها بوضع النظام القانوني للضريبة التي تضعه بما يتناسب وظروفها.

ولا يغيّر من هذه الصفة صدورها بقانون يقره ممثلو الشعب، فموافقة السلطة التشريعية على فرض الضرائب والأذن بجبايتها لا تعني موافقة شخصية من قبل كل مكلف عليها قبل دفعها، حيث أن بعض الفئات الاجتماعية قد لا تكون ممثلة في تلك المجالس ولكنها ملزمة بتأدية الضريبة. فالمشرع يضع النظم والإجراءات الخاصة بفرض الضرائب استناداً إلى سلطة دستورية ولا أثر للعلاقة التعاقدية فيها، ويقترن التشريع الضريبي بالعقوبات الرادعة الكفيلة بجعل الضريبة فريضة إلزامية تختلف عن موارد الدولة الاختيارية فهي فريضة على كل شخص تنطبق عليه الشروط القانونية الناظمة لها[1].

ثالثاً- الضريبة فريضة تضامنية: فالضريبة يدفعها المكلف بحسبانه عضواً متضامناً في المجتمع السياسي الذي ينتمي إليه، على أن يتحمل قسطاً من أعباء هذا المجتمع، لا يؤديها مقابل أي منفعة خاصة يستفيد منها، وبهذه الصفة تتميز الضريبة عن الرسوم التي يدفعها مقابل الحصول على منفعة خاصة ومعينة ومحددة.

رابعاً- الضريبة تفرضها الدولة: ينحصر أمر فرض الضريبة واستخدامها وسيلة مالية للدولة، والمقصود بالدولة جميع الأشخاص الاعتباريين الذين أعطاهم القانون هذا الحق. فهي السلطة المركزية والمؤسسات والهيئات العامة التي تتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة واستقلال مالي

[1] – السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص348.

وإداري بالنسبة للضرائب العامة، والوحدات الإدارية المحلية الاقليمية والمرفقية والبلديات بالنسبة للضرائب الاقليمية والبلدية (المحلية).

خامساً- الضريبة تجبى بصورة نهائية : إذ يدفع المكلف الضريبة بصورة نهائية، فلا يحق له استردادها بحسبانها مشاركة منه في الأعباء العامة، فهي تخرج من الذمة المالية للمكلف وتدخل في ملكية الدولة بصورة نهائية وبذلك تختلف عن القروض العامة التي تدخل في الذمة المالية للدولة بشكل مؤقت التي تكون ملزمة بإعادتها مع الفوائد عند حلول أجلها.

والضريبة تقتطعها الدولة من المكلفين بصورة مباشرة، وهذا مايميزها عن الموارد النقدية الأخرى كما هو الحال عند تخفيض الدولة لقيمة عملتها حيث تحصل الدولة على إيراد نتيجة ذلك وهو الفرق بين قيمة النقد قبل التخفيض وقيمته بعد التخفيض ويكون هذا الإيراد في تلك الأحوال إيراداً غير مباشر.

سادساً- الضريبة تفرض بلا مقابل: إن المكلف الذي يدفع الضريبة لا يحصل مقابلها على نفع خاص به حيث يدفعها بحسبانه عضواً في الجماعة السياسية ويستفيد بهذه الصفة من حصيلة هذه الضريبة التي تستعملها الدولة في تأمين الحاجات العامة ليستفيد منها كل أفراد هذه الجماعة فيستفيدوا جميعهم من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة، إلا أن مقدار هذه الاستفادة لا تتحدد بمقدار ما يدفعه كل منهم من ضرائب، فلا يوجد أي علاقة ارتباط بين حجم ما يدفعه المكلف وحجم الاستفادة من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة فهو يدفع حسب مقدرته على الدفع التي تختلف من مكلف إلى آخر وهو يستفيد حسب حاجته من تلك الخدمات التي تختلف أيضاً من شخص لآخر، وبذلك تختلف الضريبة عن الرسم. خاصة وأن معظم هذه الخدمات غير قابلة للتجزئة بطبيعتها وبالتالي يتعذر قياس مقدار النفع الذي يعود فيها على كل فرد من أفراد المجتمع[1].

[1] – د. فاطمة السويسي، مرجع سابق، ص76.

سابعاً- الضريبة وسيلة مالية لتحقيق أهداف الدولة: تستخدم الدولة الضريبة وسيلة مالية لتحقيق أهدافها العامة، وهذه الصفة التصقت بالضريبة منذ زمن بعيد وإن لم تظهر بوضوح إلا في القرن العشرين، ففي الدولة الحارسة التي كانت تدعي أنها لا تستخدم الضريبة إلا لغاية تأمين الموارد اللازمة لتمويل النفقات العامة وتوزيع الأعباء العامة بين المواطنين، بينما في الواقع كانت تستخدمها وسيلة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والسياسية، فهي لم تفرض الضرائب على نطاق واسع كيلا تؤثر في حجم الادخار والاستثمار الخاص وذلك لإعطاء مبدأ الحرية الاقتصادية أوسع مدى لتتناسب مع عقيدتها الاقتصادية في ذلك الوقت وكانت تفرضها بصورة نسبية كي تحافظ على المركز المالي للطبقات الاجتماعية المختلفة دون أي محاولة منها للتخفيف من حدة الفوارق الاجتماعية للمحافظة على مصالح الطبقة الرأسمالية الحاكمة. فالضريبة وسيلة مالية وليس غاية بحد ذاتها وقد اتضحت هذه الصفة جليلاً في العصر الحديث عندما أخذت الدولة تستخدمها للتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية إضافة لهدفها المالي فزيادة العبء الضريبي أو تخفيضه يؤدي إلى نتائج اقتصادية واجتماعية لا يمكن انكارها. يجب التنويه أيضاً إلى أن الثورات الكبرى التي شهدها العالم كانت أهم أسبابها زيادة العبء الضريبي وعدم العدالة في توزيع الضرائب على الأفراد وبذلك يتضح البعد السياسي للضريبة.

فالدولة كانت تستخدم الضريبة لتحقيق أهدافها العامة، وقد اتضح هدفها التمويلي حتى عصر الدولة الحارسة لذلك وصفت بأنها حيادية ومن ثم تنبهت الدولة إلى الآثار التي يمكن أن تحدثها الضريبة على الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية فأخذت تفرضها من أجل التأثير في هذه الأوضاع بالدرجة الأولى، لذلك أصبح من واجب الدولة التنسيق بين أهداف الضريبة التي يمكن أن تتعارض فيما بينها وذلك بتحديدها للأولويات المرغوب فيها، لذا فإن أهداف الدولة من فرض الضرائب يختلف تبعاً للمذاهب السياسية والاقتصادية السائدة كما تختلف تبعاً لظروف الدولة الاقتصادية والاجتماعية.

الفرع الثالث

أهداف الضريبة[1]

أصبح مؤكداً أن للضريبة أهدافاً متعددة ومتشعبة، ومن الناحية التاريخية كان للضريبة حتى الثلاثينات من القرن الماضي هدفاً واضحاً وواحداً وهو الهدف المالي، وبالتالي استخدمت السلطات العامة الضريبة للحصول على الإيرادات المالية لتغطية النفقات العامة.

وكان على الإيرادات الضريبية في ذلك الوقت أن تبقى في أدنى حد، حتى أن المفهوم التقليدي للضريبة يعتمد على الفكر القائلة " أن الضريبة هي شر لابد منه" وبالتالي نادى المفكرون الماليون في ذلك الوقت بضرورة بقاء الضريبة على الحياد فلا تستخدم لأغراض أخرى، غير أن مبدأ حياد الضريبة أخذ يختفي شيئاً فشيئاً وحل محله مبدأ الضريبة التدخلية حيث اعتبرت أهداف الضريبة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية أكثر أهمية من هدفها المالي.

أولاً- الهدف المالي للضريبة :

إن الهدف المالي للضريبة كان أهم أهدافها، لذلك نشأت أهمية **قاعدة وفرة حصيلتها** باعتبارها أحد أهم غايات السلطات الحكومية ولا يمكن تحقيقها إلا من خلال التقيد بمجموعةٍ من المبادئ وهي :

1- شمول الضريبة: سواءً كان الشمول الشخصي (أي فرض الضريبة على جميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين المقيمين في الدولة). أو الشمول المادي (أي فرض الضريبة على كافة الأموال المتحققة ضمن الدولة).

2- الاقتصاد قدر الامكان في نفقات جبايتها كي يكون إيرادها مرتفعاً وهذا ما يمكن ملاحظته في البلدان المتطورة حيث ترتفع نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج القومي الاجمالي فالأمر مرتبط بالواقع والمستوى الاقتصادي للدول.

[1] – د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص225 وما بعد.

3- الملائمة : أي اختيار الطريقة المناسبة من قبل الإدارة الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، كاختيار طريقة الحجز عند المنبع في تحصيل الضريبة على الرواتب والأجور.

4- جعل الضريبة غير منظورة، بحيث لا تحتاج للإلتزام بتسديدها إلى وعيٍ ضريبيٍ مرتفع، كالضرائب غير المباشرة، مثل ضريبة الانفاق .

ثانياً- الأهداف الاجتماعية للضريبة:

الأهداف الاجتماعية للضريبة كثيرة ومتنوعة وخصوصاً بعد تبلور مفهوم العدالة الاجتماعية وبروز الاتجاهات الحديثة للتوزيع العادل للدخل والحد من استغلال الطبقات الرأسمالية للطبقات الفقيرة إضافة إلى ظهور مفاهيم توزيع العبء الضريبي في المجتمع حسب مستوى دخل وثروة الأفراد.

فالضريبة في العصر الحديث أضحت وسيلة لإعادة توزيع الدخول والثروات والدور الاجتماعي للضريبة نادى به كل من (جان جاك روسو) وألح عليه الفقيه الفرنسي- (فولتير) والمفكر الاقتصادي الاشتراكي (كارل ماركس) الذي أشار إلى ضرورة استخدام الضرائب لإعادة توزيع الدخل القومي بشكل عادل. لذلك حاولت التشريعات الضريبية استخدام الضريبة لتحقيق مجموعة من الغايات الاجتماعية لعل أهمها:

أ - منع تراكم الثروات في أيدي عدد قليل من أفراد المجتمع.

ب - توجيه النسل في الدول زيادة أو ضبطاً.

جـ - معالجة أزمة السكن.

د - معالجة بعض الظواهر الاجتماعية السيئة كالمظاهر المضرة بالصحة ومحاربة الآفات الضارة وغيرها من الغايات الاجتماعية.

ثالثاً- الأهداف الاقتصادية للضريبة:

الأهداف الاقتصادية للضريبة أصبحت أهم أهداف الضريبة في العصر الحديث، فالضريبة لا يمكن أن تفرض دون أن تثير انعكسات على مكونات الاقتصاد الكلي من استهلاك وانتاج

وادخار واستثمار، لذلك تقوم الحكومات اليوم على أن تكون الضريبة وسيلة لحل مشكلاتها الاقتصادية عبر تحليل آثارها على تلك المكونات ولعل أهم هذه الأهداف:

أ ـ تشجيع بعض النشاطات الانتاجية المرغوب فيها وكبح النشاطات غير المرغوب فيها.

ب ـــ معالجة الأزمات الاقتصادية، فالدورات الاقتصادية من رخاء وركود تعد من سمات النظام الاقتصادي المعاصر وهذه الدورات لها تأثير سيء في الاقتصاد الوطني لذلك أصبح يلجأ إلى الضرائب لمعالجة الكساد أحياناً والتضخم أحياناً أخرى لتأمين حالة الاستقرار الاقتصادي للدولة وذلك عبر رفع أو خفض العبء الضريبي في المجتمع.

جـ ـــ منع التمركز في المشاريع الاقتصادية: فيمكن اللجوء إلى الضرائب لمحاربة هذا التمركز عن طريق فرض الضرائب على اندماج الشركات في الدول التي تعاني من هذه المشكلة.

د ـــ تشجيع الاستثمار والادخار وبذلك عن طريق استخدام الحوافز الضريبية لزيادة معدل الاستثمار وتوجيه نحو القطاعات المرغوب فيها وزيادة معدلات الادخار.

هـ ـــ التحكم بالاستهلاك وخاصة في الدول النامية لكونها بحاجة إلى تنمية الفائض الاقتصادي لديها والذي يمكن أن يتم عبر ضبط الاستهلاك الكمالي وتشجيع استهلاك الحاجات الأساسية للمواطنين التي تؤدي إلى زيادة الانتاج الذي يحمل بعداً تنموياً.

الفرع الرابع

القواعد الأساسية للضريبة[1]

من أجل تحقيق أهداف الضريبة السابقة الذكر كان لابد للضريبة من أن تتمتع بمجموعة من القواعد التي دأب المفكرون الماليون على تأصيلها بدءاً من المفكر الانكليزي آدم سميث في كتابه ثروة الأمم عام (1776) وحتى الآن، حيث تم اهتمام هؤلاء في البداية في القواعد التي تحقق هدفها المالي ومن ثم تم تطويرها لتحقيق أهداف أخرى، وهي كما يلي:

[1] – لمزيد من التفاصيل انظر: د. السيد عبد المولى ، مرجع سابق، ص235 وما بعد، د. محمد خير العكام ، الضريبة ، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع، هيئة الموسوعة العربية، دمشق 2010، ص406 وما بعد.

1- قاعدة العدالة:

تعد المؤشر الأول لسلامة الضريبة، وقد بيّن آدم سميث هذا المبدأ بقوله "يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية حسب مقدرتهم النسبية" فآدم سميث يقرر أن مساهمة كل فرد من رعايا الدولة في النفقات العامة يجب أن تكون تبعاً لطاقته ومقدرته على الدفع ويرى أن خير قياس لذلك هو مقدار دخله لذلك يرى أن الضريبة يجب أن تنصب على الدخل لا على رأس المال "الريع ـــ الأرباح ـــ الأجور" مع جواز الاعفاء منها بالنسبة للفقراء، ويرى الفقهاء التقليديون أنه لابد من أجل تحقيق هذا المبدأ من بنائها على المبادئ التالية:

أـــ مبدأ الشمول في التطبيق: الضريبة يجب أن تشمل جميع الأشخاص والأموال التي تمتد إليها الدولة، سواء كانت مطارحها داخل حدود الدولة أم خارجها.

فمبدأ الشمول يقتضي ملاحقة الأشخاص التابعين الدولة لاخضاعهم إلى ضرائبها دون أن يكون لاقامتهم خارجها مسوغاً لاعفاءهم منها، ولكن ذلك لا يمنع إعفاءهم منها لاعتبارات اجتماعية واقتصادية وسياسية.

كما يقتضي أيضاً ملاحقة الأموال الخاصة والعامة على السواء لاخضاعها للضريبة دون تمييز إلا أن ذلك لا يمنع من اعفاء بعض الأموال منها وتخفيض عبئها على بعضها الآخر تبعاً لمصدرها مما يمكن معها تخفيض عبئها على الإيرادات الناتجة عن العمل ورفعها على الإيرادات الناتجة عن رأس المال.

ب ـ مبدأ المساواة: إن تحقيق مبدأ العدالة يقتضي أن يكون عبء الضريبة واحداً بالنسبة لجميع المكلفين أي أن يتساوى الجميع في مقدار الضريبة ومعدلها بالنسبة للنوع الواحد من الدخل، لذلك اعتبر المعدل النسبي للضريبة في البداية المحقق لمبدأ المساواة في توزيع العبء الضريبي مهما كان مقدار هذا الدخل إلا أنه تم التخلي عن المعدل النسبي وتم تبني المعدل التصاعدي بعد ذلك باعتباره المحقق لمبدأ المساواة في التضحية، فالمساواة الحقيقية لا تتم إلا بالأخذ بالمقدرة التكليفية للمكلف التي تختلف تبعاً لمقدار دخله وثروته وظروفه العائلة والاجتماعية.

ج- عمومية وشمول الضريبة: فكلما كان مطرح الضريبة عاماً شاملاً كلما كانت حصيلتها أكثر وفرة وأكثر غزارة لذلك تم التحول من نظام الضرائب النوعية على الدخل والانفاق إلى نظام الضرائب العامة مع ازدياد حاجة الدول إلى الإيرادات الضريبية.

د- الاعتدال في معدل الضريبة : يجب ملاحظة أن رفع معدل الضريبة لا يؤدي دائماً إلى زيادة حصيلتها، فقد يؤدي ذلك إلى تقليل حصيلتها، إذ أن رفع معدلها أكثر من يتحمله المكلفين يؤدي إلى تثبيط همم الأفراد وحافزهم على العمل والانتاج الذي يؤدي بدوره إلى تخفيض دخولهم وتضييق مطارح الضريبة ومن ثم نقص حصيلة الضريبة المفروضة على تلك المطارح، كما يؤدي إلى زيادة العبء النفسي على المكلفين مما يدفعها إلى التهرب من دفعها، لذلك يتفق معظم الاقتصاديين على أنه ليس من الضروري أن يتوافر عنصر وفرة الحصيلة في كل ضريبة تفرضها الدولة وإنما يكتفى أن يتوافر هذا العنصر في النظام الضريبي بأكمله.

جـ ـ الثبات: من الثابت أن حصيلة كل نوع من الضرائب يتأثر بالحالة الاقتصادية للدولة فكلا حالتي التضخم والركود تؤثران في حصيلة الضريبة زيادة أو نقصاناً، فهنالك ضرائب تتميز بثبات حصيلتها تبعاً لذلك كالضرائب المباشرة، أكثر من ضرائب أخرى تكون حصيلتها مرتبطة بتلك الحالة كالضرائب على الانفاق، لذلك فإن تحقيق الثبات النسبي في حصيلة الضرائب في الدولة يتطلب منها أن تعتمد على كلا النوعين من هذه الضرائب في توليد حصيلتها الضريبية كي يتسم نظامها الضريبي بالكفاءة والفعالية وذلك لمواجهة الانفاق العام المتزايد فيها.

2ـ قاعدة المرونة:

ويقصد بذلك أن تكون الحصيلة الضريبية قابلة للزيادة والنقصان تبعاً لتغير معدلها، فالضريبة المرنة هي التي يؤدي رفع معدلها إلى تقلص نطاق مطرحها، فعندما تكون الضريبة مرنة يمكن زيادة حصيلتها عن طريق رفع معدلها وإن كانت غير مرنة لا يؤدي رفع معدلها إلى تقلص نطاق مطرحها فإن رفع معدلها لن يؤدي إلى زيادة حصيلتها بسبب هذا التقلص، لذا

يجب على الدول أن تتنبه إلى هذه الخاصـــية عن رفع معدلات الضرـــائب كيلا تؤثر في مقدار حصيلتها، وأن تعتمد ما أمكن على الضرائب المرنة.

3- قاعدة اليقين:

تقتضيـــ هذه القاعدة أن تكون الضرـــيبة واضحة في أحكامها في النصـــوص القانونية أو التعليمات التنفيذية والبلاغات والقرارات الإدارية المتصلة بتنفيذها دون أن يشوبها أي غموض أو إبهام سواء في كيفية تحديد مطرحها أو معدلاتها ومواعيد استحقاقها أو إجراءات تحصيلها أو طرق واجراءات الاعتراض عليها وكل ما يتصل بها من أحكام، بحيث يفهمها كل فرد دون أي معاناة في تفسـيرها، فالصـياغة التشرـيعية يجب ألا تحتمل التأويل والاختلاف، هذا ما يجعل المكلفين يرتبون التزاماتهم المالية بناء على فهم المقصود بأحكامها ويسّهل من عملية دفعهم لها دون احتكاك مع الادارة الضريبية[1].

واليقين الضرـــيبي يتطلب الشـــفافية في التعامل مع المكلف فلابد من نشرـــ القوانين والتعليمات التنفيذية والقرارات الادارية المتعلقة بالضرـــيبة لتصـــبح في متناول المكلفين ليعرفوا مالهم من حقوق وماعليهم من واجبات، والتقليل ما أمكن من اجراء التعديلات على قوانين فرضـها، ولاشـك إن عدم وضـوح الضرـيبة وكثرة تعديلاتها غير الضرـورية يبعد الضرـيبة عن اليقين ويؤدي إلى كثرة النزاعات والفساد مما يؤثر سلباً في العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية ويحفز المكلفين على التهرب منها، لذلك يمكن القول إن عدم اليقين في أي نظام ضريبي أشـــد خطراً من عدم عدالته ويؤثر سلباً في وفرة الحصيلة وسرعة التحصيل.

4- قاعدة الاقتصاد:

تقتضيـ هذه القاعدة أن تكون الأحكام الفنية لفرض وتحصـيل الضرـيبة تسـمح بتحصـيلها بأقل تكاليف ممكنة، أي أن يكون صافي إيراداتها أكبر ما يمكن بعد استقطاع تكاليف تحصيلها. فلا خير في ضريبة يستنفذ تحصيلها الجزء الأكبر من حصيلتها.

[1] –د. فاطمة السويسي ، مرجع سابق، ص85.

إن هذه القواعد أصبحت اليوم الدعائم الأساسية التي يرتكز عليها النظام الضريبي الحديث، وهذا ما جعل بعضهم يصفها بدستور الضرائب. أو أسس النظام الضريبي الحديث[1].

المطلب الثاني

مطرح ومعدل الضريبة

إن دراسة مطرح ومعدل الضريبة، يقتضي منا أولاً التحدث بشكلٍ مفصل عن الأساس القانوني للضريبة، بمعنى ما الذي يجعل المكلف يشعر بإلزامية تسديده للضريبة المفروضة عليه من قبل الدولة، وهذا سيكون وفق الفروع التالية :

الفرع الأول

مطرح الضريبة وأساسها القانوني

يبدو مهماً قبل الخوض في وعاء أو مطرح الضريبة، كإيرادٍ مالي في غاية الأهمية ويحمل أقسى درجات الإجبار، أن نتعرف أولاً وعلى عجالة، عن الأساس القانوني للضريبة ثم نتناول محلها.

أولاً= الأساس القانوني للضريبة :

كثرت الدراسات المالية التي تبحث في الأساس القانوني الذي ترتكز إليه الدولة في فرض الضريبة وبالتالي معرفة الطبيعة القانونية للضريبة لإيضاح مفهومها بصورة أفضل، فكثيراً ما اعتبرت الضريبة عقداً بين المكلف والدولة ولكن بعد ذلك اعتبر التضامن الاجتماعي وسيادة الدولة الأساس القانوني الصحيح الذي تستمد الدولة منه سلطتها في فرض الضرائب، وتبعاً لذلك تختلف الطبيعة القانونية للضريبة بين النظرية التعاقدية ونظرية التضامن.

1- النظرية التعاقدية[2]:

يعود أصل هذه النظرية إلى فكرة العقد الاجتماعي التي نادى بها فلاسفة القرن السابع عشر- أمثال لوك وهوبز وبعض فلاسفة القرن الثامن عشر- أمثال جان جاك روسو وميرابو

[1] – د. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق،ص128.

[2] – د. لمزيد من التفاصيل، انظر: رفعت المحجوب، مرجع سابق،ص195.

وتتلخص هذه النظرية في أن الأفراد وفي إطار حياتهم الاجتماعية عقدوا بينهم وبين الدولة عقداً ضمنياً تتنازل بمقتضاه كل فرد عن جزء من حريته وعن جزء من أمواله للدولة مقابل أن تضمن له الدولة الحرية في ممارســـة ما تبقى منها ومن أمواله في تحقيق أهدافه، وعلى ذلك فإن واجب دفع الضريبة يستند إلى اتفاق تعاقدي بين الفرد والدولة. غير أن أصحاب هذه النظرية اختلفوا حول طبيعة هذه العقد نتيجة اختلافهم حول طبيعة الخدمة التي تقدمها الدولة مقابل هذه الضريبة التي من الواجب عليهم دفعها، واختلفوا في وصف هذه العقد كما يلي:

أ= فكرة عقد الخدمات : فقد عبر آدم سميث عن هذا العقد بأنه عقد إيجار تقدم بموجبه الدولة إلى الأفراد الخدمات مقابل دفع هؤلاء ثمن هذه الخدمات، إلا أن هذه النظرة سرعان ما انهارت لبعدها عن الواقع، ومغايرتها للمنطق، فهي بعيدة عن الواقع لأنها تغفل استفادة جميع الناس من الخدمات التي تقدمها الدولة مقابل الضريبة وإلى كون معظم هذه الخدمات غير قابل للتجزئة ولا يمكن قياس مدى استفادة كل منهم منها إضافة إلى أن بعض هؤلاء يستفيد من تلك الخدمات دون أن يدفع أي مقابل، وهي مغايرة للمنطق لأنها تعد الدولة بائعة لهذه الخدمات وهذا يســتلزم التســاوي بين مقدار ما يدفعه الفرد مع قيمة الخدمات التي ينتفع منها؛ وهذا يتنافى مع فكرة الدولة ذاتها، كما أنها تؤدي إلى حرمان غير القادرين على الدفع من رعاية الدولة لهم.

ب= فكرة عقد شركة إنتاج : حيث يذهب فريق من الكتاب إلى تكييف العقد على أنه عقد شركة إنتاج خدمات، فالجماعة (أفراد المجتمع) يشكلون شركة إنتاج يساهم أفرادها في رأسمالها والدولة عبارة عن مجلس إدارة هذه الشركة التي تؤمن من خلالها الخدمات التي لا يمكن لهم الاستغناء عنها، فالأفراد يشتركون في تكوين رأسمال هذه الشركة بنسبة ما ينتفعون منها من خدمات.

وقد وجهت لهذه النظرية عدة انتقادات مفادها اعتمادها على مبدأ المنفعة الشـــخصـــية من خدمات تلك الشركة بغض النظر عن الروابط المعنوية التي تجمعهم ضمن الدولة.

ج ـ فكرة عقد التأمين: نادى فيها (جيراردان) الذي قال أن الضريبة ليست سوى قسط تأمين يؤديه المكلف مقابل الانتفاع بالجزء الباقي من دخله وثروته على اعتبار أن الدولة ليست سوى شركة تأمين يؤمن فيها الأفراد عن أموالهم مقابل حمايتها لهذه الأموال، إلا أن هذه النظرية كانت بعيدة عن الواقع بسبب طبيعة الخدمات التي تقدمها الدولة مقابل الضريبة فهي ليست خدمات أمنية فقط، فالدولة لا تدفع أي تعويض للأفراد عن الأضرار التي قد تلحق بممتلكاتهم بل تضمن فقط هذا الضرر قبل وقوعه دون أن تلتزم بالتعويض عنه عند حصوله.

د- فكرة عقد البيع أو المقايضة: وصف الفقيه مونتسيكو هذا العقد بأنه عقد بيع يبيع بموجبه الفرد الدولة جزء من أمواله مقابل حق التمتع بالجزء الآخر، وبعضهم اعتبره عقد مقايضة بين مال المكلف والمنفعة التي يحصل عليها من الدولة.

هـ-فكرة العقد المالي: نتيجة عدم اتفاق الفقهاء التقليديون على طبيعة هذا العقد، اعتبر من قبل بعضهم مجرد عقد مالي بين المكلف والدولة بحيث يترتب بموجبه التزامات وحقوق لكلا الطرفين، فالدولة ملتزمة بموجبه بتوفير الأمن والخدمات الأساسية للمكلف وتحقيق العدالة، كما يلتزم الأفراد بدفع الضريبة مقابل ما ينتفعوا به من منافع من الدولة.

ولكن النظرية التعاقدية لم تصمد أمام تطور الفكر السياسي والاقتصادي، فهي مستمدة من حق الملكية وحق التعاقد وهذا يتناقض مع مفهوم الدولة ذاته حتى في ظل الفكر الفردي، ولو اعتبر ذلك العقد مجرد عقد اذعان تفرضه الدولة على الأفراد، فقد انتقدت هذه النظرية لأسباب واقعية تتعلق بمفهوم الدولة ومفهوم الضريبة ذاته للأسباب التالية[1]:

- صعوبة تقويم المنافع العامة التي يحصل عليها كل فرد من الدولة بالمال لإقامة التوازن بين كمية ما يدفع وكمية ما يستفيده مقابلها من خدمات، وذلك لكون معظم هذه الخدمات غير قابلة للتجزئة.

[1] – لمزيد من التفاصيل انظر: د.السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص352 وما بعد.

- إن النظرية التعاقدية تحصر وظائف الدولة بالعقد والواقع يشير إلى أن وظائف الدولة لا يمكن أن تحصر بالمحافظة على ثروة الأفراد وسلامتهم فقط.
- يستفيد من الخدمات التي تقدمها الدولة مقابل الضرائب التي يدفعها الأفراد. أفراداً لا يدفعون ضرائب أو يدفعون ضرائب أقل مما ينتفعون به. لكل هذه الأسباب تم العدول عن هذا الأساس القانوني لفرض الضريبة على أساس فهم أعمق لمفهوم الدولة والضريبة معاً.

2 ـ نظرية التضامن الاجتماعي[1]:

يعد الفقيه (لوفبرجر) الضريبة واجباً وطنياً، فكما يحق للدولة أن تفرض التجنيد الاجباري للدفاع عن الوطن يجوز لها أن تفرض الضريبة على المكلفين حتى تتمكن بحصيلتها من تغطية النفقات العامة وتحقيق أهدافها. فالضريبة تعبر عن تضامن المواطنين ومشاركتهم في تحمّل الأعباء العامة وذلك تبعاً لمقدرتهم على الدفع المختلفة باختلاف مقدار دخولهم وثرواتهم وليس مقدار ما ينتفعون مقابلها من خدمات.

وقد أخذ هذا التضامن في السابق شكلاً اختيارياً ثم أصبح إجبارياً، والالزام الذي تحمله الضريبة مستمد من سلطة الدولة وامتيازاتها وليس من العقد المفترض بين المكلف والدولة، فالواقع يؤكد أنه لا وجود لهذا العقد المفترض، وفكرة الضريبة مستمدة من فكرة التضامن الاجتماعي الموجودة بين كافة المواطنين في الدولة التي تقتضي وجوب تضامن الأفراد فيما بينهم كل حسب مقدرته على تحمل المشاركة في الأعباء العامة حتى تتمكن الدولة من حماية المجتمع بأكمله وتوفير الخدمات اللازمة لاستمرار الحياة الاجتماعية لأفراده بصرف النظر عن مدى مساهمة كل فرد من أفراده في تحمل هذه الأعباء وذلك لوجود مصلحة مشتركة بين جميع أفراد المجتمع في تقويه هذا التضامن تتمثل في حماية الحياة الاجتماعية للمجتمع والتي لايمكن للأفراد أن تستمر حياتهم بدونها لذلك يتضامنوا في تحمل الأعباء العامة التي تستلزم ذلك.

[1] – د. محمد خير العكام،د. يوسف شباط، مرجع سابق، ص213 وما بعد.

ويقصد بأفراد المجتمع في هذا المجال:

أ ـــــ رعايا الدولة من مواطنين الذين يتمتعون بجنسيتها حتى ولو كانوا مقيمين في الخارج نظراً لارتباطهم بها.

ب ـــ الأجانب الذين يرتبطون بالدولة بعلاقة إقامة أو وجود أموالهم داخلها طالما تضمن الدولة لهؤلاء الخدمات اللازمة لهم.

يعد هذا المفهوم أكثر تحقيقاً للعدالة من مفهوم الضريبة وفق النظرية السابقة وتم بموجبه وفك علاقة الارتباط بين ما يستفيد منه المكلف من الضريبة وما يدفعه للدولة، فطبيعة العلاقة بين المكلف والدولة هي علاقة قانونية وليست مجرد علاقة تعاقدية، وقد ترتب على هذه النظرية عدة نتائج لعل أهمها[1]:

أ ـ إن فرض الضريبة يعد عملاً من أعمال السيادة للدولة.

ب ـ يمكن أن تفرض الضريبة على المواطنين والمستفيدين من الخدمات التي تقدمها الدولة.

ج ـــ تفرض الضريبة على الأشخاص بصرف النظر عن النفع الخاص الذي يعود على كل منهم من خدمات وذلك تبعاً لمقدرتهم على الدفع باعتبارهم أعضاء في منظمة سياسية هي الدولة تسمح لهم بالمشاركة في أعبائها العامة يعبرون من خلالها عن انتماءهم لها.

ثانياً = مطرح الضريبة (الوعاء الضريبي) :

عندما تقوم الدولة بفرض ضريبة فإنها تقوم بالتنظيم الفني لهذه الضريبة، ويقصد بالتنظيم الفني تحديد الأوضاع والإجراءات الفنية المتعلقة بتحقق وجباية الضريبة من خلال تبيان مطرح هذه الضريبة ومعدلها وإعفاءاتها و وتحديد طرق تحققها و جبايتها وكل ما يتعلق بفرضها وعلى ذلك فإن التنظيم الفني للضريبة يبدأ باختيار المطرح الذي سوف تفرض عليه الضريبة فهو أول عمل يقوم المشرع بتحديده عند تنظيم الضريبة .

[1] – د.رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص202 وما بعد.

1- التعريف بمطرح الضريبة:

يقصد بمطرح الضريبة (المحل الذي تفرض عليه الضريبة أو المادة الخاضعة للضريبة). ويعرّف بأنه الشيء أو المحل الذي تفرض عليه الضريبة، ويرادف مطرح الضريبة في معناه مصطلحي وعاء الضريبة، والمادة الخاضعة للضريبة. ويختلف مطرح الضريبة عن مصطلح مصدر الضريبة، فمصدر الضريبة هو المال أو الثروة التي تقتطع منها الضريبة، وقد يكون مصدر الضريبة رأس مال أو الدخل أو الإنفاق. وقد يتطابق مصدر الضريبة مع مطرحها أحياناً وليس دائماً، ففي الضرائب على الدخل يكون مطرح الضريبة هو الدخل، ومصدرها هو الدخل نفسه، كما هو الحال في ضريبة الرواتب والأجور.

2 - أسس اختيار مطرح الضريبة :

يكون مطرح الضريبة واحداً أو متعدداً، شخصاً أو مالاً. ويمكن التفريق بين مطرح الضريبة تبعاً لوجهة نظر المشرع إلى أسس التكليف، فيما إذا كان مطرح الضريبة هو شخص أو مال.

أ- الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال :

والتمييز بينهما مهم جداً، لاختلاف وعائهما جذرياً كما يلي :

* **الضرائب على الأشخاص**[1]: وهي الضريبة التي تتخذ مطرحاً لها وجود الشخص نفسه فهي تفرض على الشخص باعتباره شخصاً ولمجرد وجوده على إقليم الدولة وبصرف النظر عن امتلاكه للثروة، وتفرض على جميع الأشخاص دون تمييز أو على بعض الأشخاص ممن تتوفر فيهم شروط معينة ، ولذلك فهي تعرف بضريبة الفردة أو الرؤوس، وقد عرفت هذه الضريبة قديماً فعرفها الرومان والعرب القدماء كما عرفتها انكلترا وفرنسا ومصر القديمة وتأخذ شكلين أساسيين:

- **ضريبة الفردة البسيطة:** وتفرض بمعدل واحد بالنسبة لجميع الأفراد دون النظر للثروات التي يملكونها أو الدخول التي يحققونها، وقد انتشرت في المجتمعات القديمة حيث كانت الدخول متساوية

[1] – د. محمد خير العكام،د. يوسف شباط، مرجع سابق، ص206.

ولم تكن الدولة قادرة على التحقق من ثروة كل فرد ولكن مع تقدم المجتمعات وظهور الاختلاف في الثروات تبين أنها غير عادلة لذا تم التوجه لضريبة الفردة المتدرجة.

- **ضريبة الفردة المتدرجة:** وفيها يتم تقسيم المكلفين الخاضعين للضريبة إلى طبقات اجتماعية تبعاً للثروة أو الدخل، وتفرض الضريبة على كل طبقة بصورة مختلفة عن الأخرى، لذا فهي أكثر عدالة من الفردة البسيطة، وقد عرفها النظام الإسلامي في الجزية حيث قسم الملتزمين بالجزية إلى ثلاث فئات كل فئة تدفع مبلغاً يتناسب مع حالتها – الموسرون – المتوسطون – العمال اليدويون[1]. وقد ألغيت في تشريعات الدول الحديثة لما فيها من مجافاة للكرامة الإنسانية، كما طبقت في سورية تحت اسم ضريبة بدل الطريق فكانت تستوفى بمعدل /4/ ليرات عن كل شخص يعيش في سورية ويتراوح عمره بين 18و60سنة وقد ألغيت عام 1948[2].

* **الضرائب على الأموال:** انتشرت في الأنظمة الضريبية المعاصرة الضريبة على الأموال وهي التي يكون مطرحها مال المكلف أو بعض عناصر هذا المال. وأهم تطبيقاتها الضرائب على رأس المال أو على الدخل.

- **رأس المال:** ويقصد به مجموع ما يملكه الفرد من قيم قابلة للاستعمال في لحظة معينة ويستوي في ذلك أن تأخذ شكلاً عينياً، أو نقدياً.

- **الدخل:** وهو ما يحصل عليه الفرد بصفة دورية على نحو مستمر من مصدر معين قد ينتج عن ملكية رأس مال أو العمل أو رأس المال والعمل، ويأخذ الدخل صوراً نقدية، كالأجور والفوائد والأرباح ولا تنتفي إمكانية الحصول على الدخل بصورة عينية مثل حصول العامل على جزء من أجره من السلع التي أنتجها.

---

[1] – كما كانت تفرض على الرجال من أهل الكتاب دون النساء والصبيان والمساكين والمقعدين والمترهبين .د. عصام بشور ، المالية العامة والتشريع المالي ، مرجع سابق ،ص238

[2] – كما كان هناك ضريبة مشابهة لها اسمها ضريبة الجيش أحدثت عام 1945وألغيت عام 1948على غرار ضريبة بدل الطريق. لمزيد من التفاصيل انظر: د.عصام بشور و آخرون، التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق ، ط5، 1995-1996، ص159وما بعد.

وقد شهدت المجتمعات الحديثة مع بداية القرن العشرين تطوراً تمثل في الازدياد المستمر لأهمية الدخل أساساً لفرض الضرائب بعد أن كانت الثروة هي الأساس لفرضها وتقلصت أهمية ضريبة رأس المال ولم يعد يبرر فرضها إلا لأسباب تتعلق بتحقيق العدالة الضريبية وتخفيف حدة الفوارق بين الطبقات الاجتماعية.

ب- الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة :

الأخذ بنظام الضريبة الواحدة أو الموحدة أو المتعددة، هو من الأمور التي تتعلق بالنظام الضريبي في الدولة، فالدولة تبحث دائماً عن النظام الذي يحقق أكبر قدرٍ من الإيرادات، وفي الوقت نفسه تلتزم بالقواعد العامة التي تحكم الضريبة ومن هنا تثور المفاضلة بين النظامين.

- **الضريبة الواحدة:** يقصد بها أن تقتصر الضرائب التي تفرضها الدولة على ضريبة رئيسية واحدة وإلى جوارها بعض الضرائب قليلة الأهمية أو ضريبة واحدة لا تفرض سواها.

ظهر مذهب الضريبة الوحيدة في القرنين السابع والثامن عشر في بريطانيا وبعض الدول الأوربية الحديثة ، وإن اتفق أنصار هذا المذهب على تبرير فرض ضريبة وحيدة بقولهم أن جميع أنواع الضرائب مهما تعددت مطارحها فسوف يدفعها المكلف، لذا من الأفضل توحيد هذه الضرائب في ضريبة وحيدة طالما ستقتطع من المكلف، إلا أنهم اختلفوا في اختيار المطرح الذي تفرض عليه الضريبة تبعاً للمذاهب الاقتصادية التي تبنوها.

ويُعد الفيزوقراطيون أول من نادى بفرض ضريبة وحيدة حيث كانت فكرتهم تقوم على أن الأرض هي المصدر الوحيد للإنتاج وهي وحدها تعطي ناتجاً صافياً، حيث نادى الفقيه فوبان عام 1807 بأن تكون ضريبة العشور الملكية على الدخول والأراضي ضريبة وحيدة بدل الضرائب المفروضة في بريطانيا آنذاك[1].

[1] –رياض الشيخ ، المالية العامة، دراسة الاقتصاد العام والتخطيط المالي، دار النهضة العربية ، القاهرة، 1969، ص170.

ويرى أنصار هذه الضريبة أنها تختص **بميزات** فإنها تحقق الاقتصاد في النفقات وتحقق العدالة الضريبية وهي واضحة ومنطقية تمكّن المكلف من معرفة ما يقع عليه من عبء مما يجعلها سهلة التحقق بالنسبة للإدارة الضريبية. ولكنها لا تخلو من **المساوئ** كصعوبة اختيار المطرح الوحيد،كما أنها لا تعطي مرونة للسياسة الضريبية، فلا يمكن أن تحقق كافة أهداف الدولة المعاصرة ، كما أنها تزعج المكلف لشدة وطأتها، فيحاول التهرب منها وهي لا تصيب إلا جزءاً من الثروة لذا فإن حصيلتها تبقى ضئيلة.

- **الضرائب المتعددة:** بسبب الانتقادات الموجهة لنظام الضريبة الوحيدة اتجهت التشريعات الضريبية للأخذ بنظام الضرائب المتعددة، حيث تعتمد الدولة على أنواع متعددة ومختلفة من الضرائب على أن لا يؤدي هذا التعدد إلى الإفراط في تعدد الضرائب.

وللضرائب المتعددة مزايا لعل أهمها:

* توزع عبء الضرائب فيقل شعور المكلف بوطأتها، مما يقلل من إمكانية التهرب منها .
* تُعد أكثر ملأمة وواقعية من نظام الضريبة الواحدة ويسمح بفرضها بمعدلات معتدلة.
* أوفر حصيلة من الضريبة الواحدة.
* خطأ السلطات في الضريبة الوحيدة أشد وطأة على المكلف لجسامتها أما أخطاء الضرائب المتعددة ومساوئها فيمكن تحملها من قبل المكلف والإدارة الضريبية، فايجابيات إحداها يعالج سلبيات الأخرى. ومع ذلك فلا تخلو من **مساوئ** ولعل أهمها:
* التضييق على المكلف بفرض الضريبة على جميع أوجه النشاطات التي يقوم بها.
* الخوف من إفراط الدولة في فرض الضرائب مما يؤدي لتعطيل الحركة الاقتصادية وتعقيد النظام الضريبي.
* زيادة النفقات في الجباية وتتطلب وجود إدارة ضريبية كفوءة.

ولكن وعلى الرغم من هذه المساوئ تبقى أفضل من نظام الضريبة الوحيدة.

ج- الضريبة الموحدة والضرائب النوعية:

من المسائل التي تواجه الباحث في النظام الضريبي بشكل عام، وفي تحديد أساس مطرح الضريبة بشكل خاص معرفة شكل الضريبة المتبع في التشريع الضريبي للدولة – أي إذا كان يأخذ بنظام الضريبة الموحدة أم نظام الضرائب النوعية.

*** الضرائب النوعية :** يقصد فيها أن يقوم النظام الضريبي على أساس تعدد الضرائب المفروضة وتنوعها بحسب تعدد المطارح والإيرادات القابلة لفرض الضرائب عليها بحيث تتناول الضريبة كل فرع من مصادر المكلف على أساس أنه ليس هناك علاقة لأحد النوعين بالآخر ولو كانت لمكلف واحد فنظام كل منها مختلف عن الآخر ومستقل عنه، فتفرض ضريبة الدخل مثلاً على مصادر متعددة للدخل، وتفرض على كل مصدر بقواعد فنية مختلفة ومستقلة عن المصادر الأخرى ولو كانت للمكلف نفسه. وهذا النظام **يحقق مزايا لعل أهمها:**

* يحقق الملأمة في تحقق الضريبة فيختار لكل إيراد القواعد الفنية الملائمة له.

* أخف وطأة على المكلف بحيث تسمح للمكلف الواحد دفع الضرائب المكلف فيها على دفعات.

* يساعد على التمييز في المعاملة الضريبية بين المطارح المختلفة.

* يساعد على التخفيف من العبء النفسي للضريبة على المكلف.

لكن **عيوبها** تفوق هذه المزايا ومن أهم هذه العيوب :

* عدم خضوع بعض الأنشطة فيها للضريبة.

* تحتاج إلى جهاز إداري كفء وعدد كبير من الموظفين.

* تعد أكثر تكلفة في تحققها وجبايتها أكثر تعقيدا في إجراءات التحصيل لتعدد الأجهزة الضريبية اللازمة لها .

* غير ملائمة للمكلف بسبب كثرة أحكامها وتعددها.

وعلى هذا فإن الأخذ بنظام الضرائب النوعية أو الضريبة الموحدة يتبع طبيعة النظام القائم في كل بلد واتجاهاته بما يتناسب مع الفلسفة السياسية والاجتماعية والاقتصادية التي تتبعها

الدولة في تحديد النظام الضريبي الملائم.

ونظراً لهذه العيوب فإن الفكر الضريبي الحديث لديه اتجاه متزايد نحو تبني الضرائب الموحدة، فمعظم الدول انتقلت من نظام الضرائب النوعية إلى نظام الضرائب الموحدة سواء على الدخل أم الإنفاق، فالدول المتقدمة تطبق حالياً نظام الضرائب الموحدة أو العامة سواء على الدخل أم الإنفاق، إلا أن بعض الدول النامية ما زالت تطبق نظام الضرائب النوعية. كالتشريع الضريبي السوري الذي ما زال يأخذ بنظام الضرائب النوعية ذات المطارح المتعددة على الدخل وفقاً لما جاء في القانون 24 لعام 2003 [1].

* **الضريبة الموحدة:** ويقصد فيها فرض ضريبة موحدة على جميع مصادر دخل المكلف أو إنفاقه مهما تعددت مطارحه واعتبارها مطرحاً واحداً وبقواعد فنية واحدة دون تمييز بين هذه المصادر وهي بهذا المعنى تختلف عن الضريبة الوحيدة، التي تمنع وجود ضريبة أخرى بجانبها أما الضريبة الموحدة فهي صورة من صور نظام الضرائب المتعددة.

وللضريبة الموحدة **ميزات** لعل أهمها:

* تخفض من تكلفة جباية الضريبة.

* تسهل على المكلف معرفة مقدار العبء المفروض عليه، كما أنها أكثر حصيلة من الضرائب النوعية مهما تعددت.

* تعد المجال الطبيعي للأخذ بمبدأ شخصية الضريبة ومبدأ العدالة .

* توفر الوقت على المكلف ولا ترهقه بالضرائب النوعية والمتعددة .

ولكنها لا تخلو من **مساوئ** بحكم أنها ضريبة موحدة تفرض على مطرح واحد لعل أهمها:

---

[1] – أخذ التشريع الضريبي السوري في ضرائب دخله في القانون رقم 24لعام 2003 وتعديلاته بنظام الضرائب النوعية، حيث يوجد ثلاثة أنواع من الضرائب هي: الضريبة على المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية ، الضريبة على الرواتب والأجور ،الضريبة على ريع رؤوس الأموال المنقولة، لكل منها أحكامه المغايرة عن النوع الأخر من حيث المطرح والمعدل والإعفاء وغيرها من الأحكام.

* الاعتماد على ضريبة واحدة لسد نفقات الدولة يجعلها من الجسامة بحيث تزعج المكلف وتثير سخطه وتدفعه للتهرب منها.

* يتطلب مجتمعاً ضريبياً أكثر وعياً وإدارة ضريبية أكثر كفاءة من نظام الضرائب النوعية.

* ليس من السهل تحديد مطرح الضريبة حيث يتطلب دقة في تحديد المطرح بعد جمع مصادر الدخل أو الثروة المختلفة.

ويبدو التوجه الحالي للمشرع السوري بعد التحرير في الجمهورية العربية السورية أخذٌ بتطبيق نظام الضريبة الموحدة على الدخل لما له من مزايا مهمة تفوق سلبياته. حيث تم تشكيل أكثر من لجنة من قبل السيد وزير المالية وبرئاسته لوضع مقترح نظام ضريبي متطور وتكامل ومنسجم مع الواقع الاقتصادي السوري .

3- الطبيعة الاجتماعية لمطرح الضريبة:

يمكن الحديث عن طبيعة الضريبة الاجتماعية أي من حيث الأثر الذي يحدثه اختيار مطرح الضريبة في المجتمع، من خلال التعرف على مفهوم العدالة الضريبية ودراسة تطوراته ومن ثم التمييز بين الضرائب الشخصية والضرائب العينية.

أ- مفهوم العدالة الضريبية:

أصبح للضريبة في العصر الحديث وظيفة ودور اجتماعي يتمثلان في استخدامها أداة لتوزيع الدخول والثروات بين أفراد المجتمع وطبقاته، إلى أن غدت قاعدةً أساسية من قواعد فرض الضريبة ، فالطبيعة الاجتماعية للضريبة تتعلق بتحقيقها للعدالة.

ومفهوم العدالة مفهوم حساس وخطير تبلور عندما ارتفع حجم النفقات العامة وزادت مقابلها الضرائب وأصبح المكلف يشعر بوطأتها أكثر، مما جعله يطالب بتحقيق العدالة بمناسبة دفعها بإلحاح أكثر وجعل الفقهاء يبحثون في كيفية تحقيقها.

ومفهوم العدالة الضريبية هو مفهوم نسبي يختلف من طبقة اجتماعية إلى أخرى ومن دولة إلى أخرى باختلاف عقيدتها السياسية ودورها الاقتصادي والاجتماعي، ولكنه من أكثر

المفاهيم المتعلقة بالضريبة صعوبة بسبب اختلاف النظرة إلى العدالة من جهة وصعوبة قياس الضريبة على كل مكلف من جهة أخرى، إضافة إلى تطور مفهوم الضريبة ذاته، فقد انعكس ذلك على تطور مفهوم العدالة.

ب ـ وسائل تحقيق العدالة الضريبية:

تبلور مفهوم العدالة الضريبية بحسبانه هدفاً للنظام الضريبي، فقد عدت الضريبة وسيلة للتخفيف من حدة التفاوت الاجتماعي والاقتصادي في المجتمع بعد أن استندت إلى نظرية القدرة على الدفع، والعدالة أصبح ينظر إليها على مستويين:

* **ـــ المستوى الأفقي**: وتعني العدالة الأفقية ضرورة معاملة المكلفين ذوي الظروف الاقتصادية والاجتماعية المتساوية معاملة ضريبية متساوية.

* **ـ المستوى الرأسي**: وتعني العدالة الرأسية ضرورة معاملة المكلفين ذوي الظروف الاقتصادية والاجتماعية المختلفة معاملة ضريبية مختلفة، فيرتفع العبء الضريبي على المكلف كلما تمتع بظروف اقتصادية أفضل أو اكتسب دخلاً أكبر[1].

لذلك فقد طوّر الفكر الضريبي الكثير من الوسائل لتحقيق العدالة الضريبية لعل أهمها:

(1) ـ استخدام المعدل التصاعدي للضرائب.

(2) ـــ الاعتماد على الضرائب المباشرة أكثر من الضرائب غير المباشرة في تكوين الإيرادات الضريبية الكلية في المجتمع .

(3) ـــ الأخذ بمبدأ تشخيص الضريبة، أي الأخذ بالظروف الشخصية والعائلية للمكلف عند فرض الضريبة.

(4) ـ الأخذ بمبدأ الضرائب العامة على الدخل والإنفاق بدل الضرائب النوعية.

(5) ـــ إعفاء تكاليف الحصول على الدخل من الضريبة وبالتالي فرض الضريبة على الدخل الصافي وليس الدخل الإجمالي للمكلف.

[1] – د. محمد خير العكام، دور السياسات... الخ، مرجع سابق، ص26 وما بعد.

(6) ـ الأخذ بمبدأ إعفاء الحد الأدنى للمعيشة من الضريبة[1]

ج - الضريبة العينية (الحقيقية) والضريبة الشخصية :

- الضريبة العينية (الحقيقية) :

تفرض الضريبة فيها على المادة الخاضعة للتكليف بغض النظر عن الظروف الشخصية والعائلية للمكلف، فمطرح الضريبة يتحمل عبئها والمكلف ليس سوى وسيط لدفعها فلا تأخذ بالحسبان وضعه المادي والعائلي، وبموجبها يدفع الشخص الفقير والغني مقدار الضريبة نفسه إذا حقق ربحاً متساوياً، أو انفق ذات النفقة.

وتتميز هذه الضريبة بأنها سهلة وبسيطة في أصولها وتطبيقاتها ولا يمكن إخفاء مطرحها فهي تفرض على مطارح ظاهرة ولكن يؤخذ عليها أنها غير عادلة لا تراعي حالة المكلف ومقدرته على الدفع.

- الضريبة الشخصية: وهي تفرض على المطرح وتأخذ شخصية المكلف بالحسبان، فمطرح الضريبة فيها هو أحد عناصر التكليف كما ينظر فيها إلى مقدار المادة الخاضعة للضريبة ومصدرها والأعباء الناجمة عنها عند تحديد شروط تحققها.

وتتميز بأنها تحقق مبادئ العدالة بين المكلفين فلا يدفع المكلف إلا حسب مقدرته التكليفية التي تزداد كلما كانت ظروف المكلف العائلية أفضل والفقير يعفى من دفع أي ضريبة بينما تفرض بمعدلات مرتفعة على أصحاب الثروات والدخول المرتفعة ولكن بالمقابل تحتاج إلى جهاز إداري عالي المستوى وتنظيم دقيق ، كما يعاب عليها أن هذه المعاملة التمييزية وهذه الصفة الشخصية ترفع من تكلفة تحصيلها ويقلل من حصيلتها.

وهناك الضريبة نصف الشخصية وتأخذ بمزايا الضريبة الحقيقية والضريبة الشخصية معاً.

4 - الطبيعة الاقتصادية لمطرح الضريبة[2]:

---

[1] – د. علي لطفي، مرجع سابق ، ص96 وما بعد.

[2] – لمزيد من التفاصيل انظر: د. عصام بشور، المالية العام والتشريع المالي، مرجع سابق، ص245 وما بعد.

يمكن تقسيم طبيعة مطرح الضريبة من وجهة نظر اقتصادية إلى ضريبة على رأس المال، وضريبة على الدخل، و ضريبة على الانفاق.

فعندما يفرض المشرع الضريبة بعد حيازة المكلف المال: أي بعد تكون الثروة نكون أمام ضريبة على رأس المال، وإذا فرض المشرع الضريبة عند دخول المال في ذمة المكلف فتكون الضريبة على الدخل، وإذا فرض الضريبة عند خروج المال من ذمة المكلف نكون أمام ضريبة على النفقات. ودراسة هذه الأنواع من الضرائب يبين لنا الطبيعة الاقتصادية لمطرح الضريبة حيث إن لكل منها تأثيرات اقتصادية تختلف عن الأخرى ولا بد من مراعاتها لبناء الهيكل الضريبي في كل دولة.

أ- الضريبة على رأس المال[1]:

تتخذ هذه الضريبة الثروة الموجودة في حيازة المكلف مطرحاً لها فهي تفرض على رأس المال، ورأس المال كما يراه "فيشر" كل مخزون ثروة يملكه المكلف في زمن معين وهو شيء ثابت يعطي دخلاً منتظماً إذا استغل بصورة عقلانية – أو هو مجموع ما يمتلكه الشخص من الأموال العقارية والمنقولة في لحظة معينة سواء كانت منتجة لدخل نقدي أو عيني أو خدمات أم غير منتجة للدخل.

ويمكن التمييز بين عدة أنواع لرأس المال : كرؤوس الأموال العقارية (المنازل – الأراضي) ورؤوس الأموال المنقولة (الديون – الأوراق المالية والأسهم والسندات)، ورؤوس الأموال إما منتجة (العقارات المبنية) أو غير منتجة (تحف – مجوهرات)، ويشترط أن يكون مطرح الضريبة رأس المال ذاته وليس الدخل الناتج عنه.

يبدو أن لمطرح الضرائب على رأس المال في العصر الحديث دوراً تكميلياً لضرائب الدخل لأن الضرائب على الدخل أصبحت تشكل المطرح الأساسي للضرائب، فالحاجة إلى الضرائب متجدد ودوري لذا لا بد من البحث عن مطرح متجدد لها .وهو ما يتوفر في ضرائب الدخل،أما

[1] – لمزيد من التفاصيل انظر: د. فوزي عطوي، مرجع سابق، ص68 وما بعد.

رأس المال فهو ثابت وغير متجدد كتجدد الدخل ، لذا أصبحت الضرائب عليه أقل أهمية وحصيلة من الضرائب على الدخل.

ب- الضرائب على الدخل[1]:

تحتل الضرائب على الدخل أهمية كبيرة في الأنظمة الضريبية حيث أصبح المطرح الأساسي للضريبة، والدخل هو مبلغ من المال أو قيمة نقدية له صفة الدورية ويأتي من مصدر مستمر.

ويأتي الدخل من ثلاثة مصادر رئيسة هي: رأس المال أو العمل أو رأس المال والعمل معاً. والضريبة على الدخل إما أن تفرض على جميع دخول المكلف التي يحصل عليها من هذه المصادر فتلك الضريبة العامة على الدخل أو على كل نوع من أنواع الدخل بصورة مفردة وتلك الضرائب النوعية على فروع الدخل.

ج – الضرائب على الإنفاق[2]:

تتخذ هذه الضرائب الأموال مطرحاً لها عند خروجها من ذمة المكلف المالية وتشمل ما يصرفه الفرد من دخله وثروته في سبيل سد حاجاته ورغباته فهي تتعرض للمقدرة التكليفية للمكلف بصورة غير مباشرة عندما يقوم بتصرف يدل على ثروته أو دخله، وهنالك تزايد مستمر في الفكر الضريبي الحديث في الاعتماد على هذا النوع من الضرائب في قياس المقدرة التكليفية للأفراد بدلاً من ضرائب الدخل.

وتفرض بصورتين **الأولى:** الضرائب النوعية على الإنفاق وهي الضرائب المفروضة على كل سلعة أو خدمة بموجب قواعد فنية مختلفة عن القواعد الفنية المفروضة عليها على سلعة أو خدمة أخرى، يجد المشرع أنه من الضروري فرض ضريبة عليها، بمناسبة استهلاكها أو إنتاجها وتسمى في هذه الحالة بالضرائب على الإنتاج أو الاستهلاك، **والثانية:** الضريبة العامة على المبيعات أو

[1] – لمزيد من التفاصيل انظر: د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص249 وما بعد.

[2] – لمزيد من التفاصيل انظر : د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص 280 وما بعد.

على القيمة المضافة وهي الضرائب التي تفرض على استهلاك كافة السلع والخدمات وبقواعد فنية متماثلة[1].

5- الطبيعة القانونية لمطرح الضريبة :

يقصد بالطبيعة القانونية لمطرح الضريبة الأصول العلمية في تنظيم الضريبة ويقتضي ذلك الأخذ بالحسبان مطرح الضريبة ووضع المكلف والأساليب المتبعة في تحقق الضريبة وجبايتها أي الأصول الإدارية والقانونية لفرض الضريبة. فيمكن التمييز وفق القواعد الناظمة للضريبة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة حيث تقسم الضريبة تقليدياً إلى مباشرة وغير مباشرة، وهذا التقسيم معمول به في التشريعات الضريبية منذ زمن بعيد في جميع دول العالم، فبإمكان المشرع تنظيم الأصول العلمية لفرض الضريبة وبإحدى طريقتين فإما أن يعمد مباشرة إلى التصدي للمادة الخاضعة للضريبة بحسب ما يملكه المكلف من رأس مال أو ما يجنيه من دخل ويفرض الضريبة على هذا الأساس وهذه صورة الضريبة المباشرة وإما أن ينتظر قيام المكلف بأعمال وتصرفات تنم عن قدرته في تحمل الأعباء العامة والمشاركة فيها فيفرض الضريبة عند استعمال الدخل أو تداول الثروة واستهلاكها وهو ما يعرف بنظام الضرائب غير المباشرة.

أ- معايير التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

يبدو للوهلة الأولى أن التفريق بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة عملية سهلة، إلا أنه في الحقيقة من أكثر الأمور تعقيداً وصعوبة نظراً لتعدد المعايير والضوابط المستعملة في هذا الشأن، وعدم وجود معيار فاصل ونهائي، واختلاف الدول في ذلك، وعلى الرغم من هذا هنالك معايير ثلاثة أتفق الفكر الضريبي على إمكانية اللجوء إليها من أجل هذا التمييز وهي[2]:

---

[1] -لمزيد من التفاصيل انظر ،د.محمد خير العكام ، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي ، هيئة الموسوعة العربية ، دمشق ،2005.ص48 وما بعد.

[2] – لمزيد من التفاصيل انظر: د. عصام بشور ، المالية العامة والتشريع المالي، ص267 وما بعد، د. فوزي عطوي، مرجع سابق، ص77 وما بعد.

المعيار الأول- المعيار الإداري: يعتمد على الأسس الإدارية لتنظيم الضريبة – فتكون الضريبة مباشرة بموجبه تلك التي يتبع في تنظيمها أساليب إدارية معينة، وتعتمد في تحققها وجبايتها على جداول أسمية تعرف من خلالها قوائم المكلفين فيها مسبقاً، بينما الضرائب غير المباشرة فلا يمكن معرفة المكلفين فيها لكونها تفرض بمناسبة وقوع الحادثة المولدة للضريبة.

المعيار الثاني - المعيار الاقتصادي: يقوم على أساس التفريق بين تحمّل المكلف لعبء الضريبة ونقل العبء الضريبي إلى مكلف آخر، ففي الحالة الأولى نكون أمام ضرائب مباشرة، وفي الحالة الثانية نكون أمام ضرائب غير مباشرة.

المعيار الثالث - المعيار المالي: يعتمد هذا المعيار على ثبات المطرح ومدى استمراره، فالمباشرة مطرحها دائم وقابل للاستمرار، أما غير المباشرة فتفرض على وقائع كالإنتاج والاستهلاك أو على تصرفات المكلف كالإنفاق وهذه التصرفات والوقائع لا يمكن أن تتصف بالثبات، وبذلك تكون الطبيعة المالية لمطرح الضريبة هي الأساس في هذا المعيار.

ولكن على الرغم من وجود هذه المعايير ، فإن كل منها لا يعد معياراً فاصلاً لتمييز بين الضرائب ولا بد من الأخذ فيها جميعاً للتمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة .

- **خصائص الضرائب المباشرة :**

يمكن معرفة خصائص الضرائب المباشرة من خلال معرفة ميزاتها وسيئاتها ، فهي تتميز بعدد من الميزات لعل أهمها[1]:

أ- أنها أكثر عدالة من الضرائب غير المباشرة لكونها ضرائب شخصية.

ب- إنها أكثر ثباتاً في حصيلتها من الضرائب غير المباشرة.

ج- إنها أكثر اقتصاداً في تحصيلها وجبايتها من الضرائب غير المباشرة.

[1] – لمزيد من التفاصيل في خصائص الضرائب المباشرة وغير المباشرة انظر: د. فوزي عطوي، مرجع سابق ص83 وما بعد.

د- تحقق قاعدة الملاءمة بحيث تسمح للمشرع الضريبي اختيار الوقت المناسب لتحققها وجبايتها فتقع سهلة على المكلف ويتقبلها برضى.

ولكن تعاني الضرائب المباشرة من بعض السيئات وتتمثل في :

أ- تأخر تحصيلها فلا تدخل خزينة الدولة إلا بعد فترة طويلة من حصول المكلف على مطرحها، غالباً تأخذ سنة في الضرائب على الدخل والثروة.

ب- شعور المكلف بثقلها ، فهي ضرائب يشعر المكلف بعبئها مما يدفعه إلى التهرب من دفعها نتيجة للإجراءات التي تتطلبها عملية تحققها وجبايتها،لذا تتطلب إدارة ضريبية أكثر كفاءة من الضرائب غير المباشرة.

ج- عدم شمولها فلا تكون شاملة لمختلف الطبقات الاجتماعية مما يجعلها قليلة الحصيلة وخاصة في الدول منخفضة الدخل .

- **خصائص الضرائب غير المباشرة :** تتضح من خلال ما تتميز به من مزايا، وما يعتريها من مثالب. فأهم مزايا تلك الضرائب :

أ- وفرة الحصيلة وسرعة الجباية فلا يوجد مدة فاصلة بين الحادثة المولدة لها وتاريخ تحصيلها كما في الضرائب على الإنفاق.

ب- قلة وطأتها لكونها غير ظاهرة، مما يقلل من إمكانية التهرب منها.

ج- أكثر شمولاً من الضرائب المباشرة فهي شاملة لجميع الأفراد بالمجتمع دون تمييز.

د- أكثر مرونة من الضرائب المباشرة فهي أكثر تجاوباً مع الحالة الاقتصادية التي يمر بها الاقتصاد من ركود أو تضخم.

إلا أنها بالمقابل تعاني من بعض السيئات أهمها:

أ- أكثر كلفة في تحصيلها بسبب كون مطرحها غير واضح وغير ثابت ، فهي تتطلب مبالغ كبيرة من النفقات وإدارة ضريبية بعدد كبير من الموظفين لمكافحة التهرب منها.

ب- أقل عدالة من الضرائب المباشرة لكونها ضرائب عينية غير شخصية ولكن على الرغم من الفروق القائمة بين نظامي الضرائب المباشرة وغير المباشرة إلا إنهما وسيلتان متكاملتان بحيث تقوم الأنظمة الضريبية بالجمع بين النظامين للاستفادة من مزايا كل منهما ويختلف تقديم أحد النظامين على الآخر تبعاً للاعتبارات السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي تأخذ فيها الدولة[1].

الفرع الثاني

المعدل الضريبي (سعر الضريبة)

يعد المعدل الضريبي أحد الأركان الرئيسة للتنظيم الفني لأي ضريبة، فبعد تحديد المطرح الضريبي للمكلف، يحدد المبلغ الذي يجب أن يدفعه للإدارة الضريبية بتطبيق المعدل المحدد بموجب نص قانوني على هذا المطرح.

أولاً - تعريف معدل الضريبة:

"معدل الضريبة" هو النسبة التي تقتطع من مطرحها أو وعائها، ويفرّق في هذا المجال بين الضرائب ذات المعدل المقطوع أو الضرائب القيمية وبين المعدل الاسمي أو القانوني أو المعدل الحقيقي للضريبة.

ويقصد بالضريبة ذات المعدل المقطوع (الثابتة) تلك الضرائب التي تفرض في صورة مبلغ نقدي معين على كل وحدة مادية من وحدات السلعة سواء أكانت هذه الوحدة (وزن، حجم، مساحة، عدد) ومثالها: فرض ضريبة استيراد قدرها مئة ليرة سورية على كل متر قماش أو كيلو جرام من التبغ.

أما الضرائب القيمية فيقصد فيها تلك الضرائب التي تفرض في صورة نسبة مئوية أو ألفية من قيمة مطرح الضريبة. وتعد الضرائب القيمية أكثر تطبيقاً من الضرائب ذات المعدل المقطوع وخصوصاً في مجال ضرائب الدخل ورأس مال.

---

[1] – لمزيد من التفاصيل في الضرائب غير المباشرة انظر : د. عصام بشور المالية العامة والتشريع الضريبي ، مرجع سابق ، ص147 وما بعد.

ولكل نوع من هذه الضرائب **مزايا وعيوب:** فالضرائب القيمية تتميز بالبساطة والوضوح وارتفاع حصيلتها بارتفاع قيمة السلعة ذاتها وانخفاضها بانخفاض قيمة السلعة، وهي أكثر تحقيقاً للعدالة من الضرائب ذات المعدل المقطوع، ولكن يؤخذ عليها أنها تتطلب نفقات عالية لتقدير قيمة السلعة بدقة مما قد يتطلب معه الاستعانة بخبراء لتقدير سعرها، كما في الضرائب الجمركية.

أما الضرائب ذات المعدل المقطوع فتتميز بالبساطة وسهولة تحصيلها لأن معدلها يكون ثابتاً لا يتغير بتغير نوع السلعة أوسعرها، ولكن يؤخذ عليها أنها غير عادلة فعبؤها يكون أثقل على السلع الرخيصة من السلع غالية الثمن.

ومن ناحية أخرى يقصد بالمعدل الأسمي أو القانوني للضريبة ذلك المعدل المحدد بالقانون، كما يقصد بالمعدل الحقيقي للضريبة ذلك المعدل المقتطع فعلاً من دخل أو رأسمال المكلف، ويعود الاختلاف بين المعدلين إلى منح المشرع بعض الإعفاءات الضريبية والحسومات على المطرح الضريبي لأسباب اجتماعية واقتصادية أحياناً مما يؤدي في النهاية إلى انخفاض المعدل الحقيقي عن المعدل الأسمي أو القانوني.

وفيما يتعلق بالمعدل المحدد في القانون، نميز بين أسلوبين أساسيين لتحديد المعدل هما: المعدل النسبي الثابت والمعدل المتصاعد كما سنجد فيما بعد.

ثانياً - الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية[1]:

1- الضريبة التوزيعية (أسلوب طرح الضريبة بالتوزيع) : هي الضريبة التي لا يحدد لها المشرع معدلاً محدداً ينطبق على المادة الخاضعة لها، وإنما يحدد المقدار الكلي لحصيلتها، أي مجموع ما يتعين على الإدارة الضريبية تحصيله من المكلفين ، ثم توزع هذه الحصيلة على أقاليم الدولة حيث تقوم لجان محلية فيها بتحديد ما يخص كل مكلف من هذه الحصيلة، وعندئذ فقط يمكن التعرف على معدل الضريبة.

[1] – د. محمد سعيد فرهود ، مبادئ المالية العامة ، ج1 مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية ، جامعة حلب 1990، ص228_د. علي لطفي ، مرجع سابق ص106.

تمتاز الضرائب التوزيعية بقدرة الدولة على تقدير حصيلتها مسبقاً، كما أنها تضمن تحققها وتحصيلها. ومرد ذلك إلى أن المكلفين بالضريبة التوزيعية يلتزمون بدفعها بالتضامن فيما بينهم إذا لم يقم بعضهم بسداد حصته منها. وهذا يرتب مصلحة شخصية لكل مكلف فيها في عدم تهرب أحد من المكلفين الآخرين من دفع الضريبة، ومن ثم فإن كل مكلف يمارس نوعاً من الرقابة على غيره مما يقلل من حالات التهرب الضريبي منها.

كما تساعد هذه الضريبة على إشراك الإدارات المحلية في توزيع مبلغ الضريبة الواجب تحصيله مما يؤدي إلى نشر نوع من اللامركزية المالية، وهذه الميزات أدت إلى انتشار أسلوب الطرح بالتوزيع في بعض الدول كفرنسا حيث بقي معمولاً فيه في الضريبة العقارية حتى أواخر القرن التاسع عشر، وفي الدول الإسلامية مابين الحكومة المركزية والولايات.

ولكن يؤخذ على هذه الضريبة أنها بعيدة عن العدالة، لأن التوزيع النهائي على المكلفين متروك أمره إلى السلطات الإدارية المحلية التي قلما تستطيع تجنب الظلم والمحاباة.

كما أنها تتسم بعدم مرونتها، فحصيلتها تبقى ثابتة لا يمكن زيادتها لمسايرة أي تغيرات اقتصادية، إضافة إلى أن نظام الضرائب التوزيعية غير شامل، فلا يتصور تطبيقية إلا على الضرائب المباشرة إلا أن هذه العيوب جعلت التشريعات الضريبية الحديثة تبتعد عن فرض هذا النوع من الضرائب.

2- الضريبة القياسية (أسلوب طرح الضريبة بالاستحقاق) : ويقصد بها تلك الضريبة التي يحدد المشرع معدلها مسبقاً دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية. فتبقى حصيلتها مجهولة حتى القيام بكافة العمليات المتعلقة بتحققها وتصفيتها وجبايتها. وتتميز هذه الضريبة بمرونتها وارتفاع حصيلتها ومراعاتها لظروف المكلف الشخصية، فهي تناسب الضرائب المباشرة وغير المباشرة على السواء. ويتغير معدلها أو سعرها بتغير حجم مطرحها، ولهذا فإن جميع الضرائب في عصرنا الحاضر أصبحت ضرائب قياسية. ويمكن أن تفرض الضريبة القياسية بسعر أو معدل واحد بصرف النظر عن سعة مطرحها، وهذه تدعى الضريبة النسبية، كما يمكن أن تفرض بأسعار مختلفة تبعاً لاختلاف

سعة المطرح الضريبي، بحيث يرتفع معدل أو سعر الضريبة مع توسع هذا المطرح وهذه تدعى الضريبة التصاعدية.

ثالثاً- الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية :[1]

1- الضريبة النسبية: تعد الضريبة نسبية حينما يكون معدلها أو سعرها ثابتاً لا يتغير بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبية أو حجم المطرح الضريبي زيادة أو نقصاناً، فإذا فرضت ضريبة على الدخل بمعدل 10٪ مثلاً فإن الشخص الذي دخله (1000) ل.س يدفع (100) ل.س، والشخص الذي دخله (20000) ل.س يدفع (2000) ل.س وينتج عن ذلك أن حصيلة الضريبة النسبية تزيد بنفس نسبة زيادة مقدار مطرحها وهكذا فتبقى النسبة بين الضريبة والمطرح ثابتة مهما تغير حجم هذا المطرح زيادة أو نقصاناً، وقد انتشر تطبيق هذه الضريبة في الماضي لبساطة حسابها وتحقيق المساواة الحسابية بين المكلفين، ولكن لما ثبت لعلماء المالية العامة أن هذه المساواة لا تحقق العدالة الضريبية، عدل عن تطبيقها وطبقت الدول الضرائب ذات المعدل المتصاعد.

2- **الضريبة التصاعدية:** وتكون الضريبة تصاعدية إذا زاد معدلها أو سعرها بزيادة المادة الخاضعة للضريبة، وفي هذه الحالة يكون المعدل الضريبي تصاعدياً. ومثال ذلك أن تفرض ضريبة على الدخل بمعدل 10٪ على الشخص الذي دخله (1000) ل.س وبمعدل 12٪ على الشخص الذي يزيد دخله عن (1000) ل.س، وهذا يعني أن المعدل التصاعدي لا يحافظ على النسبة نفسها بين الضريبة والمطرح بل تزداد الضريبة بنسبة أكبر من زيادة المطرح الخاضع للضريبة، وقد عرفت هذه الضريبة في القديم اليونان وطبقتها العرب كما طبقتها جمهورية فلورنسا عام 1499.

وتتوقف حصيلة هذه الضريبة على درجة توزيع الثروة والدخل في المجتمع أي توزيع المطرح الضريبي فيه.

---

[1] – لمزيد من التفاصيل ، انظر: د. مي محرزي ، المعدل الضريبي ، هيئة الموسوعة العربية ، الموسوعة القانونية المتخصصة ، المجلد الرابع ،دمشق 2010، ص423 وما بعد.

أما بالنسبة إلى تحقيقها للعدالة، فهي أكثر تحقيقاً للعدالة من الضرائب النسبية، ويتبين ذلك عبر التمييز بين طرق استعمال المكلف لماله التي تتغير حسب حجم هذا المال، فكلما ازداد مقدار هذا المال كلما قلت الفائدة منه، وكلما قل مقدار هذا المال، تعاظمت الفائدة منه، فتحقيق العدالة الضريبية يتطلب تحقيق المساواة في التضحية بين المكلفين والتي لا يمكن أن تتحقق إلا بالتصاعد الضريبي، فكلما تناقصت الفائدة من المال يجب أن يزداد المعدل الضريبي وكلما تزايدت الفائدة من المال يجب أن يتناقص المعدل الضريبي كي تتحقق المساواة في التضحية، ويجب أن يعفى جزء الدخل الذي يغطى الحد الأدنى لتكاليف معيشة الأفراد. ولكن من ناحية أثرها الاقتصادي فإن الضرائب التصاعدية تمنع تكوين رؤوس الأموال الخاصة وتمنع الادخار وبالتالي الاستثمار الخاص ولكن يمكن أن يعوض هذا النقص عن طريق الاستثمارات العامة، لذلك يجب عدم المغالاة في الأخذ في المعدل الضريبي المتصاعد.

والسؤال الذي يطرح نفسه هنا، هل يمكن تطبيق التصاعد في نطاق الضرائب المباشرة وغير المباشرة على السواء؟.

الواقع أنه: يمكن تطبيق التصاعد في نطاق الضرائب غير المباشرة إلى حد ما وذلك بتخفيض معدلات الضريبة على السلع الضرورية التي تشكل الجزء الأكبر من استهلاك الطبقات الفقيرة. وبفرض الضريبة بمعدلات متوسطة على السلع الشائعة وبفرضها بمعدلات مرتفعة على السلع الكمالية[1]، أما في نطاق الضرائب المباشرة، فيعد التصاعد أكثر تطبيقاً،لاسيما في الضرائب على الدخل ورأس المال.

رابعاً - صور التصاعد الضريبي:

يمكن تحقيق التصاعد الضريبي بأشكال مختلفة أهمها:

[1] – لمزيد من التفاصيل في مدى تحقيق الضرائب غير المباشرة للعدالة الضريبية انظر : د. محمد خير العكام ، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي، مرجع سابق، ص 75 وما بعد.

1= التصاعد بالطبقات أو التصاعد الإجمالي: وفقاً لهذا الأسلوب يقسم المطرح الضريبي إلى عدة طبقات، ويزداد معدل الضريبة في كل طبقة عن الطبقة السابقة لها، فيزداد المعدل من طبقة لأخرى بحيث يشمل التصاعد الطبقة بالكامل،أي أن الضريبة تكون نسبية ضمن الطبقة الواحدة فيطبق على المطرح كله معدل واحد. مثال ذلك:

ترتيب الطبقة	الدخل	معدل الضريبة
الأولى	0 – 1000 ل.س	5٪
الثانية	0 - 3000 ل.س	7٪
الثالثة	0 – 5000 ل.س فأكثر	10٪

فإذا فرضنا أن شخصاً ما دخله 2500ل.س فإن الضريبة المستحقة عليه تكون (175) ل.س، وإذا كان دخله (5000) ل.س فإن الضريبة المستحقة عليه تكون (500) ل.س.

وتتميز هذه الطريقة ببساطتها وسهولة تطبيقها، لكنها في الوقت ذاته تتضمن عيباً جوهرياً نظراً لأن صاحب الدخل قد يضطر نتيجة زيادة طفيفة في دخله لدفع ضريبة أكبر من قيمة هذه الزيادة وهذا يجافي المنطق والعدالة، فصاحب الدخل (3000) ل.س يدفع ضريبة مقدارها (210) ل.س ،فإذا زاد دخله وأصبح (3001) ل.س فإنه يدفع ضريبة مقدارها (300) ل.س، لذلك تم العدول عن هذا الأسلوب بالتصاعد لتجاوز هذه السلبية وتم اللجوء إلى أسلوب التصاعد بالشرائح.

2= أسلوب التصاعد بالشرائح :

وفقاً لهذا الأسلوب تقسم المادة الخاضعة للضريبة إلى عدة أجزاء أو شرائح، ويفرض على كل شريحة معدل ضريبي خاص بها، ويتصاعد هذا المعدل كلما انتقلنا إلى شريحة أعلى. ومن ثم فلا

يطبق على الدخل كله معدل واحد كما في الطريقة السابقة وإنما تطبق عليه معدلات متعددة بعدد شرائح هذا المطرح. مثال:

ترتيب الشريحة	الدخل	معدل الضريبة
الأولى	1 إلى 1000 ل.س	5٪
الثانية	1001 إلى 2000 ل.س	7٪
الثالثة	2001 إلى 3000 ل.س	10٪
الرابعة	ما زاد على 3000 ل.س	15٪

فإذا كان دخل شخص 4000 ل.س: فإن مجموع ما يدفعه من ضرائب على هذا المطرح هي:
50+70+100+150= 370 ل.س.

واضح من هذا الأسلوب أن قيمة الضريبة تقل فيه على الدخول المنخفضة وتزداد على الدخول المرتفعة، لما تتضمنه الشرائح من معدلات متصاعدة، ولكن بالمقابل فإن هذا الأسلوب معقدٌ بالنسبة إلى الإدارة الضريبية والمكلف معاً، فمن الصعب عليه معرفة المعدل الحقيقي النهائي الذي يفرض على الإدارة الضريبية إلا بعد دراسة متعمقة لمعدلات الشرائح وحجم المطرح الإجمالي.

3= أسلوب الضريبة التنازلية أو المعدل التنازلي:

يتحقق التصاعد وفق هذا الأسلوب عن طريق فرض معدل ضريبي نسبي عام مرتفع، يطبق على كافة الدخول، ثم يخفض هذا المعدل بالنسبة للدخول المنخفضة.

ومثال ذلك أن تفرض الضريبة بمعدل عام 20٪، ثم يخفض هذا المعدل إلى 15٪ بالنسبة للدخول التي لا تزيد على (3000) ل.س وإلى 10٪ بالنسبة للدخول التي لا تزيد على (2000) ل.س وإلى 5٪ بالنسبة للدخول التي لا تزيد على (1000) ل.س. فيبدو هذا الأسلوب وكأنه صورة

عكسية للأسلوب الذي سبقه ويمكن أن يطبق هذا الأسلوب بشكل إجمالي أو بأسلوب التنازل على أساس الشرائح.

والفرق بين هذا الأسلوب وسابقه في أن الهدف من الأول هو التشديد على أصحاب الدخول والثروات المرتفعة ، بينما هدف هذا الأسلوب هو التخفيف على أصحاب الدخول المنخفضة.ففي الواقع يلجأ المشرع إلى هذا الأسلوب لسبب نفسي هو إشعار ذوي الدخل المحدود بتخفيف عبء الضريبة عليهم، والواقع أن هذا الأسلوب بدأ بالانتشار في الوقت الراهن في ضرائب الدخل الفردية، بعد أن قلصت الدول من عدد الشرائح المتصاعدة، وأصبح الجزء الأكبر منه يخضع للشريحة الأخيرة.

4= أسلوب التصاعد بالإعفاءات الأساسية :

ويتحقق هذا الأسلوب بإحدى الصورتين التاليتين:

- **في الصورة الأولى:** يكون معدل الضريبة واحداً ولكنه لا يطبق على كامل مطرح الضريبة بل بعد خصم جزء معين منه ولذلك يسمى بطريقة الخصم عند القاعدة. مثال أن ينص المشرع على إعفاء (500) ل.س من كل دخل ويفرض معدلاً قدره 10٪ على الباقي فيكون المعدل الحقيقي للضريبة كما هو مبين في الجدول التالي:

الدخل	الجزء المعفى	المعدل القانوني أو النسبي الثابت للضريبة	مبلغ الضريبة	المعدل الحقيقي للضريبة
1000	500	%10	50	%5
2000	500	%10	150	%7.5
4000	500	%10	350	%9،5

يلاحظ أن المعدل الحقيقي للضريبة في حالة تصاعد، ولكنه لا يصل إلى المعدل القانوني أبداً وكلما زادت قيمة المادة الخاضعة للضريبة كلما قل تأثير الخصم أو الإعفاء وبالتالي اقترب المعدل الحقيقي من المعدل الاسمي أو القانوني للضريبة.

- **في الصورة الثانية:**

يتحقق التصاعد أيضاً عن طريق خصم جزء متغير من مطرح الضريبة من كل شريحة مع وجود معدل نسبي ثابت عليها، كما هو مبين بالجدول التالي:

الدخل بالشرائح	الجزء المخصوم	المعدل القانوني للضريبة	مبلغ الضريبة على كل شريحة	المعدل الحقيقي للضريبة
1000 ل.س الأولى	نصف الدخل = 500ل.س	%10	50	50 / 1000 = %5
الـ 1000ل.س الثانية	خمسي الدخل = 400 ل.س	%10	60	60+50 / 2000 =%5.5
الـ 1000ل.س الثالثة	خمس الدخل = 200ل.س	%10	80	80+110 / 3000 =%6.3

يظهر من خلال هذا الجدول أنه كلما زاد حجم الدخل زادت أجزاؤه التي تخضع للضريبة وهذا يؤدي إلى زيادة متصاعدة في المعدل الحقيقي للضريبة ، بحيث يقترب هذا المعدل من المعدل الاسمي للضريبة وإن كان لا يصل إليه أبداً.

5= **التصاعد بالشرائح مع الإعفاءات الأساسية:**

وهو الأسلوب الذي يقسم فيه المطرح الضريبي إلى عدة شرائح، فتعفى الشريحة الأولى فيه من الضريبة، ويبدأ فرض الضريبة من الشريحة الثانية بمعدل منخفض، ومن ثم ترفع هذه المعدل على الشريحة الثالثة فالرابعة وهكذا:

وهذا الأسلوب هو الأكثر تطبيقاً في معظم التشريعات الضريبية والأكثر تحقيقاً للعدالة كما هو مبين في الجدول التالي:

الشريحة	المعدل	الجزء الخاضع لها	قيمة الضريبة	المعدل الحقيقي
2000-0	معفاة	2000	0	0
4000-2001	٪5	2000	100	٪2.5
6000-4001	٪10	2000	200	٪5
8000-6001	٪15	2000	300	٪7.5
1000-8001	٪20	2000	400	٪10

المطلب الثالث

تحقق وجباية الضريبة

إن الضريبة وإن كانت تمر بثلاث مراحل ، تبدأ بفرضها بنص تشريعي، وهذا ما يطلق عليه بقانونية الضريبة، ثم تنتقل إلى مرحلة ربط (تحقق) الضريبة، وتنتهي بمرحلة جباية أو تحصيل الضريبة. وباعتبار أنه تم التطرق إلى قانونية الضريبة ضمن الحديث عن الطبيعة القانونية للضريبة، فإنه يترتب علينا أن نبحث في المطلب الآتي مرحلتي تحقق ثم جباية الضريبة تباعاً في فرعين:

الفرع الأول
تحقق الضريبة[1]

أولاً= مفهوم التحقق :

إن عمليتي تحقق الضريبة وجبايتها هما يشكلان المرحلة التنفيذية لجمع حصيلة الضريبة ويقصد بعملية تحقق الضريبة (تحديد مقدار المال الخاضع للتكليف ثم حساب مبلغ الضريبة)

وتسمى هذه العملية في بعض التشريعات (بتصفية الضريبة أو ربطها) . وحرصاً من المشرع على منع إساءة السلطة من قبل الإدارة الضريبية، والتلاعب في هذه العملية، فقد أخذ بمبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والتنفيذية للضريبة حيث يقوم موظفون مختصون بتحديد مقدار الضريبة وتعيين أسماء المكلفين فيها ضمن جداول خاصة تعرف بجداول التحقق أو التكليف، ثم يعهد إلى موظفين آخرين للقيام بعملية الجباية أو التحصيل، ويتم الأخذ بهذا المبدأ بالنسبة إلى الضرائب المباشرة فقط فالقواعد الفنية لفرض الضرائب غير المباشرة لا تسمح بتطبيق هذا المبدأ عليها.

ثانياً= أساليب تقدير مطرح الضريبة:

ثمة العديد من الطرق المتبعة لتقدير مطرح الضريبة والتي يمكن أن نردها إلى مجموعتين، ترتبط الأولى بالبيئة الضريبية وشكل العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وأداتها هي إقرار المكلف أو إقرارٌ يصدر عمن نقلت له المادة الخاضعة للضريبة (وهو التقدير المباشر)، والمجموعة الثانية قوامها تقدير غير مباشر للمادة الخاضعة للتكليف، إذ يتم الاستناد فيهذه الحالة إلى القرائن والدلائل، مثالها التقدير بالاستناد إلى المظاهر الخارجية – التقدير المقطوع أو الجزافي.

1- أسلوب التقدير المباشر: تلزم فيه الإدارة الضريبية المكلف بالإفصاح عن القيمة الحقيقية لمطرح الضريبة بحيث يستند الإخضاع الضريبي والحال كذلك إلى إقرار حقيقي يطابق الواقع

[1] – لمزيد من التفاصيل انظر: د. يوسف شباط ، تحقق الضريبة وجبايتها ، الموسوعة القانونية المتخصصة، هيئة الموسوعة العربية ،المجلد الرابع، دمشق ،2010، ص429 وما بعد .

من المكلف 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 يمكن أن يتقدم فيه غير المكلف، وهذه العوامل قد لا تتوفر في المكلفين والإدارات الضريبية في بعض الدول كما قد يصعب اللجوء إلى هذا الأسلوب في بعض أنواع الضرائب، لذا قد تلجأ إدارة الضريبة إلى التقدير الإداري وذلك لاعتبارات معنية كأن يمتنع 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 (الإقرار المباشر)[1]:

يقوم المكلف بنفسه في هذه الحالة بتقديم تصريح في الموعد الذي يحدده القانون، يذكر فيه تقديره للدخل الذي حققه والخاضع للضريبة، وتعد هذه الطريقة في حالة أمانة المكلف أفضل طرق التحقق لأن المكلف هو خير من يعطي المعلومات اللازمة.

إلا أن الواقع كثيراً ما يخالف هذا – لسوء الحظ – إذ غالباً ما يلجأ المكلفون إلى التقليل من قيمة الدخول التي حققوها حتى تفرض الضريبة على مبلغ أقل من الدخل الحقيقي، كي يتهربوا جزئياً عن دفع الضريبة لذلك تعطي التشريعات الضريبة في هذه الحالة الإدارة الضريبية الحق بتدقيق ومراقبة هذا التصريح لبيان مدى صحته ومطالبة المكلف بتقديم الدفاتر والمستندات التي تثبت صحة ما ورد منه و إجراء تصحيح أو تعديل في هذا التصريح، كما تقرر هذه التشريعات جزاءات مالية وغير مالية في حالة تعمد المكلف التهرب من الضريبة عن طريق تقديم تصاريح غير صحيحة.

وفي الجمهورية العربية السورية يجيز قانون ضريبة الدخل رقم /24/ لعام2003 على سبيل المثال في المادة /26/ منه للدوائر المالية أن تقوم بالتدقيق والتحقيق والطلب من الإدارات المعنية كل الوثائق الحسابية والعقود وأن تطلع على حركة العقود والحسابات في المصارف إذا

[1] – د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص313.

كان ذلك يساعد على تحقق الضريبة بصورة صحيحة، كما فرض القانون عقوبات وجزاءات على المكلفين الذين يقدمون معلومات غير صحيحة وذلك للتخفيف من التهرب الضريبي.

وعلى الرغم مما تنطوي عليه هذه الطريقة من مآخذ، كالتعقيد وزيادة نفقات الجباية وتدخل الإدارة الضريبية في شؤون المكلفين وإطلاعها على أسرارهم الشخصية، فإنها تحقق أكبر قدر من العدالة لما توفره من إمكانات في تشخيص الضرائب وعدالة توزيع عبئها.

(ب)- التصريح من الغير:

الإدارة الضريبية قد تكلف شخصاً غير المكلف بالضريبة، في بعض الحالات، بتقديم التصريح عن المادة الخاضعة للتكليف، كما في حالة صاحب العمل في الضريبة على الدخل الناتج عن العمل "ضريبة الرواتب والأجور" الذي يقدم إقراراً عن المرتبات والأجور التي يدفعها لموظفيه.

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 على القيام به، إرادة المكلف وإرادة مقدم التصريح، وأن يستفيد منه هذين الشخصين ما يتيح للدوائر المختصة فرصاً أكبر لكشف الكذب فيه.

(ج)- التقدير الإداري:

يترك المشرع للدوائر المالية في هذه الطريقة مهمة تقدير مطرح الضريبة بصورة مباشرة دون أن يقيدها في ذلك بعلامات أو بقرائن معينة، فتتمتع الإدارة الضريبية 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 رئيستين:

الحالة 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

ســـنوياً من دخل من جهة أخرى، ويعطى المكلف عند العمل بهذه الطريقة جميع الضـــمانات اللازمة لإثبات عدم صحة التقدير، كالمراجعة الإدارية والطعن أمام اللجان المختصة.

الحالة الثانية: تعد بمثابة عقوبة على المكلف الذي يمتنع عن تقديم الدفاتر والمســتندات التي نص عليها القانون أو عند الشك في حسن نيته أو امتناع المكلف عن تقديم إقراره في الموعد المحدد، ومثال هذه الحالة ما هو مقرر في قانون ضريبة الدخل السوري رقم /24/ لعام 2003 في المادة /18/ منه الذي يلزم المكلّف بتقديم بيان عن أرباحه السنوية أو صورة عن ميزانيته أو خلاصة عن حسابات أرباحه وخسائره، تحت طائلة تقديرها من قبل الإدارة، ويبقى الحق للمكلف أن يطعن في هذا التقدير طبقاً لقواعد الطعن المقررة.

يمتاز هذا الأسـلوب بفعاليته فيحدد مقدار مطرح الضريبة بسرعة ، كما أنه يعد أقرب إلى تقدير الدخل تقديراً حقيقياً.

ومن عيوبه احتمال تعســـف الإدارة المالية في تقدير دخل المكلف وفيه انحياز إلى جانب الخزانة العامة ويلقي في الوقت نفســـه واجب الإثبات على عاتق المكلف، عند محاولته إثبات عكس هذا التقدير.

2- أسلوب التقدير غير المباشر:

وبموجبه يقدر مطرح الضرـــيبة بصـــورة تقريبية طبقاً للدلائل أو قرائن معينة أو علامات ظاهرة ومعروفة، ويمتاز هذا الأسـلوب بسـهولته حيث يقدر المادة الخاضعة للتكليف دون أن يمسها أو يسيطر عليها استناداً إلى مظاهر تنم عنها وهو أسلوب خفي وغير مزعج حيث يخفف الاحتكاك بين المكلف والإدارة الضريبية إلا أنه بالمقابل غير دقيق.

ويطبق هذا الأسلوب بطريقتين رئيستين: التقدير بالاستناد إلى المظاهر الخارجية والتقدير المقطوع أو الجزافي.

أ- التقدير استناداً إلى المظاهر الخارجية:

تعتمد الإدارة الضريبية في هذه الطريقة على هذه المظاهر بحسبانها القرائن الخارجية التي يحددها القانون لتقدير دخل المكلف باعتبارها كاشفة عن مقدار هذا الدخل وهو أسلوب تقريبي يفترض أن هذه المظاهر تدل على مطرح الضريبة، وأهم هذه المظاهر أو العلامات– قيمة إيجار المسكن – مساحة المنزل – وفخامة أثاثه – عدد العمال التابعين لصاحب العمل – قيمة إيجار محل العمل - عدد الخدم الذين يعملون عند المكلف - وكذلك عدد السيارات التي... الخ، وفي فرنسا بدءاً من عهد الثورة وحتى عام 1925 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[1].

واعتمدت ضريبة التمتع التي كانت مطبقة في سورية إلى عهد قريب على هذه الطريقة، فكانت الإدارة تقدر أرباح المكلف استناداً إلى أجرة مراكز عمله وعدد العمال الذي يستخدمهم المكلف والمدينة التي يعمل بها[2].

وتمتاز هذه الطريقة بالسهولة بالنسبة إلى الإدارة الضريبية، حيث تعتمد على مظاهر خارجية ثابتة وعلامات معروفة دون الحاجة إلى التحري عن حقيقة دخل المكلف حتى تقدرها بصورة صحيحة، كما تمتاز بالمحافظة على أسرار المكلف وعدم تدخل موظفي الإدارة الضريبية في شؤونه فهي طريقة غير مزعجة بالنسبة للمكلف من جهة ومن ثم تضمن عدم تعسف الإدارة في تقديرها لمطرح الضريبة من جهة أخرى، كما أنها لا تفسح مجالاً للتهرب من الضريبة إذ أنها تعتمد على مظاهر مادية ثابتة وظاهرة لا يمكن إخفاؤها بسهولة.

وعلى الرغم من هذه المزايا فإن لطريقة المظاهر الخارجية عيوباً متعددة أهمها: أنها تؤدي إلى عدم فرض الضريبة على المطرح الحقيقي ، فالمظاهر الخارجية لا يمكن أن تدل دلالة صادقة

---

[1] – د. عصام بشور ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، مرجع سابق ، ص 174و175.

[2] – د. عصام بشور وآخرون ، التشريع الضريبي، مرجع سابق ص 160.

على مقدار هذا المطرح على وجه التحديد. فضـــلاً عن هذا فإن المكلفين يلجؤون عادة إلى تقليل المظاهر التي تفرض على أســاســها الضرــيبة للتهرب من دفعها كلياً أو جزئياً، وهذا ما حدث في فرنسا بالنسـبة للضريبة على الأبواب والنوافذ ويعيب هذه الطريقة أيضاً أنها تؤدي إلى عدم مرونة الضرـيبة، فعلى الرغم من ازدياد الدخول لا يميل الأفراد إلى زيادة المظاهر التي تفرض على أساسها الضريبة بالنسـبة نفسها لزيادة مطارح ضرائبهم، كما أن هذه الطريقة غير دقيقة في تقدير مطرح الضرـيبة لأنها تعتمد على قرائن ومظاهر كثيراً ما تخالف الواقع، وهذا ما يجعلها غير وافرة الحصيلة وغير عادلة وغير حساسة:

- فهي غير وافرة الحصيلة لأنها لا تصيب المطرح الذي ليس له مظاهر خارجية .
- وهي غير عادلة لأن الأرباح والثروة لا تتناســـب في معظم الأحوال مع المظاهر الخارجية، والمثال على ذلك أن الصرـاف الذي يتخذ من مخزن صـغير مقراً له يحقق أرباحاً كبيرة في حين تفرض طبيعة المهنة على المحامي أو الطبيب تأمين مقر ذي مظهر لائق مما يؤدي إلى فرض ضريبة مرتفعة عليه لا تتناســـب ومقدار دخله الحقيقي بالمقارنة مع الصرـــاف الذي لا تتطلب طبيعة مهنته تأمين مثل هذا المقر.
- وهي غير حسـاسـة بالنسـبة لتقلبات الحالة الاقتصـادية فتبقى حصـيلتها نفسـها أثناء الركود والأزمات وفي فترات الرخاء والازدهار لأن مظاهر المكلف خارجية لا تتغير بسرعة.

لذا عدلت عن الأخذ بهذا الأسـلوب معظم النظم الحديثة واقتصرـت على اعتباره وسـيلة لمراقبة صحة تصريح المكلف عن المادة الخاضعة للتكليف.

ب- طريقة التقدير المقطوع أو الجزافي:

تلجأ الإدارة الضرـــيبية في هذه الطريقة لتحديد المطرح عن طريق قرائن قانونية يحددها المشرع ومثالها: أن يُعد دخل المزارع مساوياً للقيمة الإيجارية للأراضي الزراعية التي يستغلها أو أن يُعد دخل التاجر مساوياً لنسبة معينة من رقم أعماله، وذلك تبسيطا لمهمة الإدارة الضريبية

في إجراء التقدير من جهة وتبعا لطبيعة المطرح من جهة أخرى[1] فتكتفي الإدارة الضريبية برقم 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 الدقيق إلا أن طبيعة المطرح هو الذي يجبر المشرع على اللجوء إليها كما في حالة ضريبة الدخل المقطوع الذي أخذ فيها المشرع السوري في المادة /41/ من قانون ضريبة دخله رقم 24/ لعام 2003 بالنسبة إلى المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية والمهن العلمية[2].

الفرع 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 تحد ما أمكن من حساسية المكلّف تجاه الضريبة.

وتأتي مرحلة الجباية بعد تصفية الضريبة وتحديد مقدارها بصورة دقيقة وهي آخر مراحلها وأهمها فإن أخفقت الإدارة في تحصيل الضريبة لكانت كافة المراحل السابقة عبارة عن جهد ضائع لذا لا بد من البحث عن أفضل الطرق والأساليب في جباية الضريبة[3].

أولاً- طرق دفع الضريبة:

تتعدد طرق دفع الضريبة تبعاً لملاءة المكلّف ونوع الضريبة وفق ما يلي:

1- في حالة ملاءة المكلّف:

يلتزم المكلّف في هذه الحالة بالذهاب من تلقاء ذاته إلى الإدارة الضريبية لدفع الضريبة ولا

---

[1] – د. السيد عبد المولى ، مرجع سابق ، ص411.

[2] – لمزيد من التفاصيل انظر: المادة /41/ وما بعد من هذا القانون.

[3] – د. فاطمة السويسي ، مرجع سابق، ص115.

يكلف غيره بدفعها، هذا الالتزام يمثل القاعدة العامة، كما هو الحال في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في سورية، إذ يلزم التشريع الضريبي السوري المكلّف بدفع الضريبة في مواعيد محددة تحت طائلة زيادة مقدارها في حال تأخره في دفعها عن الموعد المحدد.

2- في حالة عدم ملاءة المكلف :

نصت التشريعات الضريبية على ضرورة التضامن والتكافل بين مكلف 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، ومثال ذلك 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 على الأرباح الرأسمالية حيث يفرض القانون التكامل والتضامن في دفع الضريبة بين المكلف وكل من له علاقة بمطرح الضريبة.

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 نجمل أهم الأساليب بالطرق التالية:

1- الجباية بطريقة التلزيم :

بموجبه تعهد الدولة إلى أحد الأشخاص أو الشركات بأن يلتزم بتحصيل الضرائب على أن يقوم الملتزم مقدماً بدفع مبلغ مقطوع من المال إلى الدولة وبعد ذلك يقوم بتحصيل الضريبة من المكلفين بها والاحتفاظ بهذه الحصيلة لنفسه ويشترط أن تقوم الدولة بتسهيل مهمته للقيام بها.

وميزة هذا الأسلوب هي ضمانه حصول الدولة على مبالغ عاجلة تمثل حصيلة الضرائب ولا تتعرض إلى خطر نقص الحصيلة أو عجز بعض المكلفين عن الدفع.

ويؤخذ على هذا الأسلوب أنه يضع المكلفين تحت رحمة الملتزم، فهو أسلوب مرهق وظالم للمكلفين، و يحرم الخزانة العامة من مبالغ طائلة تتمثل في الفرق بين نفقات التحصيل الحقيقية والمبلغ الذي يأخذه الملتزم مقابل نفقات التحصيل.

كما يُعطى الملتزمون سلطة قوية تجعل منهم في مركز إداري قوي مستفيداً من امتيازات الإدارة في هذا المجال، لذلك نرى أن تحصيل الضرائب بما تعنيه من سلطة على المواطنين لا ينبغي أن يترك للأفراد مهما كان، بل يجب أن تقوم فيه الدولة ذاتها بواسطة جهاز إداري متخصص باعتباره يدخل ضمن اختصاصه ومظهراً من مظاهر السيادة، لذلك كله عدلت الدول في العصر الحديث عن هذا الأسلوب وتولت بنفسها تنظيم عملية جباية الضريبة، على الرغم من الدعوات الجديدة لخصخصة الإدارة الضريبية التي تدعو إلى فرز وتجنيب بعض وظائف الإدارة الضريبية وتكليف القطاع الخاص بها لحساب هذه الإدارة تحت رقابتها وإشرافها الكامل من أجل ترشيد موارد الإدارة الضريبية والارتقاء بقدراتها وإمكاناتها في النهوض بوظائفها بكفاءة أكبر[1].

2- الجباية المباشرة:

وبمقتضى هذا الأسلوب يقوم المكلف بدفع ما يترتب عليه من ضريبة إلى الإدارة المختصة بصورة مباشرة وذلك بتحويل المبالغ المستحقة عليه إلى الخزينة أو تعين الدولة عدداً من الموظفين يقومون بتحصيل الضريبة مباشرة من المكلف، ويمكن أن يتم ذلك دفعة واحدة بعد تحققها أو على أقساط خلال فترة تحققها .[2]

[1] – لمزيد من التفاصيل انظر: د. رمضان صديق ، الإدارة الضريبية الحديثة ، دار النهضة العربية ، القاهرة 2005، ص 147 وما بعد.

[2] – د. فاطمة السويسي ، مرجع سابق، ص117.

3- الجباية بالحجز عند المنبع:

تتلخص طريقة الحجز من المنبع على تكليف شخص ثالث تربطه بالمكلف الحقيقي علاقة بمطرح الضريبة بحجز قيمة الضريبة المستحقة وتوريدها مباشرة إلى خزينة الدولة العامة، ويتبع هذا الأسلوب بصورة خاصة في الضرائب على الدخل الناجمة عن العمل فتكلف الإدارة الضريبية صاحب العمل بدفع ضريبة الرواتب والأجور عن عماله وموظفيه وذلك بحسمها من رواتبهم وأجورهم عند صرفها، وتوريدها إلى الخزينة العامة خلال خمسة عشرة يوماً من تحصيلها منه[1].

ولهذه الطريقة في الجباية مميزات لكل من الإدارة الضريبية والمكلف وذلك أنها تعد أكثر طرق الجباية ملاءمة للخزانة لما تحققه من وفرة في الحصيلة و حيلولة من التهرب من أداء الضريبة في أغلب الأحيان علاوة على تزويدها للخزانة العامة بسيل متدفق من الإيرادات، كما هي أسلوب ملائم للمكلف لأنه يجعل الضريبة غير منظورة لا يكاد يشعر بعبئها، ويؤخذ عليها أن هذه الطريقة تعتمد في الجباية 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.

4- الجباية باستخدام أوراق ذات قيمة مالية:

بموجب 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 المرخص لهم بيعها ويلصقها على العقود والإعلانات، وهذا الأسلوب مستخدم في جباية الرسوم والضرائب المباشرة ذات الحصيلة الضئيلة، كما هو الحالة في ضريبة رسم الطابع المفروضة في سورية[2].

---

[1]- انظر: م/77/ من قانون ضريبة الدخل في سورية رقم 2003/24وما بعد.

[2] –لمزيد من التفاصيل انظر : قانون رسم الطابع الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 44لعام 2005 وخاصة المادة /10/ الفقرة /أ /لتي سمحت بتسديد رسم الطابع بطريقة الإلصاق على ألا يزيد مقدار الرسم على الألف ليرة سورية.

من ميزات هذا الأسلوب الملاءمة للمكلف والسرعة في الجباية قبل تحققها، إذ تحصل الإدارة على قيمة الضريبة عند بيع الأوراق ذات القيمة المالية قبل استعمالها من قبل المكلف أي قبل تحقق الضريبة.

في الجمهورية العربية السورية وبموجب المادة /2/ من قانون جباية الأموال العامة رقم 1956/341 يتم تسديد الضرائب والرسوم بإحدى الوسائل التالية:

- نقداً لأحد صناديق الخزينة أو لأحد الصناديق المعتمدة من قبلها.
- حوالة بريدية أو ما يماثلها.
- شيكاً أو تحويلاً مصرفياً.
- بموجب أسناد الدين العام.

ومع ذلك يحق لوزارة المالية بصورة استثنائية أن تتابع أعمال الجباية بواسطة جباة سيارين وهذه الطريقة كثيراً ما يلجأ إليها وخاصة عند تسديد الضرائب والرسوم المحلية كجباية رسم الخدمات[1].

5- الجباية بالمقاصة:

الأصل عدم جواز المقاصة في دين الضريبة، وقد استقر على هذه القاعدة الفقه والقضاء في فرنسا فقد حكم مجلس الدولة الفرنسي– بعدم جواز المقاصة حتى في حالة كون الدين الذي للمكلف على الدولة هو استرداد لضريبة دفعت دون وجه حق، إلا أن المشرع في كثير من الدول سمح في أحوال استثنائية بجباية الضريبة بالمقاصة، والمثال على ذلك حالة كون الخزينة العامة مدينة للمكلف فيحق لها المقاصة بين ما هو مستحق عليها وما هو مستحق للمكلف

[1] – المفروض بالمرسوم التشريعي رقم 1 لعام 1994.

على الخزينة ولو اختلف سبب الدين، أما في الجمهورية العربية السورية فإن الجباية بالمقاصة ممنوع[1].

وتعد المقاصة غير مرغوب فيها لعدة أسباب:

- المقاصة تمنع الضريبة من تحقيق أغراضها.
- 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 الضريبية اللجوء إليها في حال امتناع المكلف عن تسديدها، وأهم هذه الأساليب لضمان جباية الضريبة :

1= 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 الاحتياطي في قانون جباية الأموال العامة 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 توافرت القناعة بأن المكلف يسعى لتهريب أمواله أو لإخفائها[2] .

---

[1] – فقد جاء في المادة الثالثة من قانون جباية الأموال العامة رقم 341 لعام 1956: "لا يجوز للإدارات والمؤسسات العامة أن تقتطع من مطالب أصحاب المبالغ المترتبة عليهم لقاء الضرائب والرسوم ومختلف الذمم".

[2] – حيث أن المادة /2/ من قانون جباية الأموال العامة رقم 341 لعام 1956 تنص على أن لوزارة المالية أن تتخذ بحق المكلفين المتخلفين عن الدفع التدابير الإجرائية التالية:

– الإنذار ويقوم مقام الإنذار بيان التكليف أو الإخبار به

– الحجز وبيع العين المحجوزة

2= تقرير حق الامتياز لدين الضريبة عن غيره من الديون الأخرى[1].

3= تقرير قاعدة عدم وقف تنفيذ تحصيل الضريبة عند المعارضة أو التظلم من قانونيها أمام المراجع الإدارية والقضائية المختصة.

4= فرض الغرامات والجزاءات على مخالفة أحكام التشريع الضريبي.

5= التسديد بالضمانات، فقد لا يكون التسديد الجبري كافياً لضمان حقوق الخزينة فتستخدم هذه الطريقة في حال عدم امتلاك المكلّف الأموال التي يمكن أن يحجز عليها لتحصيل الضرائب المستحقة أو في حال تهريب المكلّف لأمواله، كأن يفرض القانون حالة التضامن والتكافل بين المكلف وشخص ثالث في دفع الضريبة.

المطلب الرابع

آثار الضريبة

تنتج عن الضريبة آثار متعددة ومعقدة، وتزداد أهمية هذه الآثار كلما أمعنت الدولة في استخدامها كوسيلة للتأثير في الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية لتحقيق أهدافها العامة.

الفرع الأول

الآثار السياسية للضريبة[2]

تعد الضريبة إحدى الوسائل المالية الرئيسة التي تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها العامة نتيجة للآثار السياسية التي يمكن أن تنتج عنها، ويمكن رصد هذه الآثار من خلال :

1= للضريبة آثار حاسمة في تاريخ بعض الشعوب، حيث كانت السبب المباشر أو غير المباشر لقيام أمهات الثورات عبر التاريخ، كالثورة الفرنسية عام 1789 والتي قامت نتيجة إحساس المحكومين بالظلم من تمادي الملك في فرض الضرائب، كما كانت سببا في استقلال وتكون بعض الدول أو نشوء الاتحادات بين الدول، وتلعب اليوم دوراً هاماً في تدخل الدول الكبرى في

[1] – المادة /1118/ من القانون المدني السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 84 لعام 1949.

[2] – د. عصام بشور ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، مرجع سابق ، ص 206

سياسات الدول وخاصة النامية منها.

2= كان للضريبة الدور الأكبر في نشوء وتطور النظام البرلماني في العالم ، إذ كان السبب الرئيس الذي جعل الملك يدعو البرلمان للانعقاد في بريطانيا على الرغم من أن ممثلين الشعب كانوا في البداية مجبرين على موافقة الملك على معظم مقترحاته في فرض الضرائب إلا أنّ إصرار ممثلي الشعب على دعوتهم للموافقة على فرض الضرائب من قبل الملك ومنحه الإذن في ذلك كان السبب الأهم لنشوء البرلمان وخاصة بعد أن أضحت هذه الموافقة سنوية بعد أن كان البرلمان يجتمع بشكل غير منتظم، فهذه الموافقة وسعت صلاحيات البرلمان من الناحية المالية فكان لا يُمنح الملك هذا الإذن إلا بعد التأكد من ضرورة النفقة التي تمولها هذه الضرائب المطلوب الموافقة عليها وهذا ما جعل البرلمان فيما يعد مؤسسة سياسية و ديمقراطية ، وأدى إلى نشوء البرلمانات والنظام البرلماني في بريطانيا وانتقاله منها إلى جميع دول العالم.

الفرع الثاني

الآثار الاجتماعية للضريبة[1]

تؤثر الضريبة في حياة الأفراد الاجتماعية بحسبانها تقتطع جزءاً من أموالهم، مما يؤدي إلى تبدل تغيير أنماط حياتهم، و زيادة درجة التفاوت الاجتماعي فيما بينهم. فهي تؤثر في رغبتهم في العمل وفي البنية الاجتماعية لأفراد المجتمع، كما إنها أصبحت تستخدم للتخفيف بين الفوارق الاجتماعية فيما بينهم في بعض الأحيان، وهذا ما سنتناوله كالآتي :

1- أثر الضريبة في العمل : يؤدي فرض الضريبة ذات المعدلات المرتفعة إلى تثبيط همة المكلفين في طلب العمل، ويختلف هذا الأثر تبعاً لحالة المكلف وملاءته المالية. فإذا كان الفرد مرتفع الدخل فإنها تدفعه إلى التقاعس عن العمل وبذل المزيد من الجهد بسبب قلة المنفعة من هذا الجهد. بينما يكون للضريبة أثراً إيجابياً في طلب العمل عندما يكون المكلف من أصحاب الدخل المحدود،

[1] – د. عصام بشور ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، مرجع سابق ، ص 207

فعلى الرغم من نقص المنفعة من العمل فإن حاجة المكلف في هذه الحالة إلى الدخل تدفعه إلى المزيد من العمل لتأمين حاجاته الضرورية في سبيل رفع مستوى معيشته.

2- أثر الضريبة في البنية الاجتماعية: تؤثر الضريبة في البنية الاجتماعية للمجتمع، فقد تكون سببا في زيادة حدة التفاوت بين الطبقات الاجتماعية، عندما تفرض على السلع والخدمات الضرورية نظراً لارتفاع عبء هذه الضرائب على الطبقات الفقيرة أكثر مما هو عليه الحال عند فرضها على الطبقات الغنية. لذلك فإن مثل هذه الضرائب تمنع الطبقات الفقيرة من الادخار، بينما تنقص ادخار الطبقات الغنية فقط. أما الضرائب التصاعدية و خاصة عندما تكون ضرائب مباشرة فإنها تؤثر في الطبقات الغنية أكثر من الطبقات الفقيرة، مما يجعل فرضها في هذه الصورة يؤدي إلى تخفيف حدة الفوارق الطبقية بين أفراد المجتمع بعكس الضرائب في الحالة الأولى، ويزداد هذا الأثر عندما تفرض على رأس المال وبشكل تصاعدي، وهذا الأثر هو الذي جعل الفكر الضريبي ينتقل من صورة الضرائب النسبية الحيادية إلى الضرائب التصاعدية من أجل تحقيق العدالة الضريبية.

3- أثر الضريبة في إعادة توزيع الدخل القومي : تقتطع الضريبة جزءً من أموال الأفراد وتحوله إلى الدولة التي تعيد إنفاقه على أفراد المجتمع وعادة ما يستفيد من هذه النفقات أكثر، الطبقات التي تدفع ضريبة أقل ، مما يجعل للضريبة أثراً في إعادة توزيع الدخل القومي في هذه الحالة لصالح الطبقات الفقيرة، أما إن استفاد دافعي الضريبة من الخدمات التي تقدمها الدولة بشكل مساوي لما دفعوه من الضرائب فإنها تفقد هذا الدور ، ولكن إذا استفاد الأغنياء من الخدمات التي تمول بالضريبة أكثر من الفقراء فإنها تؤدي إلى إعادة توزيع الدخل لمصلحة الأغنياء . ولكن لا يمكن للضريبة أن تلعب هذا الدور (عندما تكون لمصلحة الفقراء) إلا إذا أحسنت الدولة تنظيمها بحيث تجعلها غير قابلة للانعكاس أو قليلة الانعكاس كما هو الحال في الضرائب على رأس المال والضرائب على الدخل .

لذلك يمكن في هذا المجال ملاحظة ما يلي:

أ - إن فرض ضرائب مباشرة تصاعدية يؤدي إلى إعادة توزيع الدخل لصالح الفقراء ولاسيما إذا أمكن التقليل من حجم التهرب الضريبي. والوصول إلى هذه النتيجة مرتبط بتخصيص حصيلة هذه الضرائب لتمويل الخدمات والسلع التي يستفيد منها الفقراء بدرجة أكبر من استفادة الأغنياء منها.

ب - إن فرض الضرائب على التركات وعلى تداول الأوراق المالية وريع العقارات ، وفرض الضرائب غير المباشرة على السلع والخدمات الكمالية، يؤدي إلى إعادة توزيع الدخل والثروة لصالح الفقراء.

ج - بينما إذا فرضت الضرائب غير المباشرة على السلع والخدمات الضرورية وفرضت الضرائب المباشرة بأسعار نسبية، فإن ذلك يؤدي إلى إعادة توزيع الدخل لصالح الأغنياء.

لا بد من التنويه أن إعادة توزيع الدخل بحد ذاته يؤثر في متغيرات الاقتصاد الكلي مما يجعل تأثيرها الاقتصادي أكبر من تأثيرها الاجتماعي.

الفرع الثالث

الآثار الاقتصادية للضريبة

هنالك العديد من الآثار الاقتصادية للضريبة على مستوى الاقتصاد الكلي، ويمكن رصد أهم هذه الآثار على النحو التالي[1]:

1ـ أثر الضريبة في الاستهلاك والإنتاج : يمكن ملاحظة ما يلي :

أ ـــ إن فرض الضرائب على محدودي الدخل أياً كان نوعها يقلل من مقدرتهم على الاستهلاك والإنتاج مما يؤدي بدوره إلى تخفيض مستوى الدخل القومي.

[1] – لمزيد من التفاصيل انظر: د. محمد خير العكام ، الضريبة ، الموسوعة القانونية المتخصصة ، مرجع سابق ص414-415.

ب ـ إن فرض الضرائب غير المباشرة على السلع والخدمات الضرورية يؤثر سلباً في الاستهلاك والإنتاج وبالتالي في مستوى الدخل القومي، أما إذا فرض هذا النوع من الضرائب على السلع والخدمات الكمالية فيؤدي إلى تقليل الاستهلاك على هذه السلع والخدمات ولكنه لن يؤثر في مقدرة الأفراد على الإنتاج، وبالتالي في الدخل القومي.

ج ـ أما فرض ضرائب مباشرة أو غير مباشرة على الاستهلاك وفق قواعد معينة فإن ذلك يتيح للحكومة توجيه الاستهلاك والإنتاج بما يتفق واحتياجات وحجم الاستهلاك بشكل قطاعي بما يؤدي إلى التأثير السلبي في حجم الاستهلاك والإنتاج على القطاع أو السلع والخدمات المفروضة عليها وذلك وفق السياسة التي تضعها الدولة في هذا المجال.

د ـــ إن فرض الضرائب على أصحاب الدخول المرتفعة لا يؤثر في استهلاكهم لأن هذه الطبقة تحافظ عادة على مستوى استهلاكها وبالتالي لا تؤثر في مستوى الإنتاج، أما فرض الضرائب على استهلاك الطبقات المتوسطة فيتراوح أثره على إنفاقها وفق ميلها الحدي إلى الاستهلاك أو الادخار ومما يجعل أثرها عليهما في هذا المجال مرتبطاً بذلك.

2ـ أثر الضرائب في الادخار والاستثمار :

في هذا المجال يمكن القول :

أ ـ إن زيادة العبء الضريبي العام يؤثر سلباً في الادخار وبالتالي في الاستثمار، فنقص معدل الادخار يؤدي إلى نقص معدل الاستثمار المباشر ولكنه يؤدي إلى زيادة معدل الاستثمار غير المباشر كالاستثمار في البورصة مع ثبات العوامل الأخرى.

ب ـ إن فرض ضريبة مباشرة بأسعار تصاعدية يؤدي إلى اقتطاع جزء هام من دخول الأغنياء المرتفعة مما يحد من مقدرتهم على الادخار ويؤثر بدوره على حجم الاستثمار المحلي.

ج ـ إن فرض ضريبة مباشرة على ريع رؤوس الأموال المتداولة يؤثر سلباً في مستوى الادخار والاستثمار، أما فرض الضرائب غير المباشرة على السلع والخدمات الضرورية لا يؤثر في الاستهلاك بل يؤثر مباشرة في الادخار بسبب قلة مرونة الطلب على هذه السلع والخدمات،

أما إذا فرضت هذه الضريبة على السلع والخدمات الكمالية فإنه يؤثر سلباً في استهلاكها وبالتالي لا يؤثر في الادخار والاستثمار.

د - إن فرض الضرائب المباشرة وفرضها بشكل خاص على الأرباح غير الموزعة في الشركات المساهمة بمعدل أعلى من الأرباح الموزعة يؤدي إلى تقليل الأموال الاحتياطية أي الاستثمار الذاتي مما يؤدي إلى زيادة دخول الأفراد نتيجة زيادة التوزيعات وبالتالي إلى زيادة الادخار.

هـ - إن فرض ضرائب مباشرة على الأموال المودعة في البنوك يؤدي إلى محاربة الادخار وبالتالي يؤدي إلى زيادة الاستثمار المباشر.

و- تلعب الضريبة دوراً بارزاً في توجيه الاستثمارات إلى القطاعات الاقتصادية التي تحظى بمعاملة ضريبية تفضيلية مما يؤدي إلى نمو هذه الاستثمارات في هذه القطاعات، كما يمكن أن تلعب الضريبة دوراً معاكساً عندما تفرض بمعدلات مرتفعة أو تحظى بمعالة ضريبية تميزية مما يقلل من حجم هذه الاستثمارات في هذه القطاعات على المدى البعيد.

3 - أثر الضريبة في تخصيص الموارد :

بما أن الضريبة تؤدي إلى ارتفاع سعر السلعة أو الخدمة المفروضة عليها، فإن ذلك يؤدي إلى نقص استهلاكها ويؤثر سلباً في إنتاج هذه السلعة أو الخدمة وبالتالي يؤدي إلى عدم الاستخدام الكفء للموارد الاقتصادية المتاحة. وإن هذه الحقيقة تدعو إلى نتيجة مفادها أن الضريبة تؤدي إلى تشوه هيكل أسعار السلع والخدمات المفروضة عليها، مما يؤثر مباشرة في قرارات الإنتاج ويؤدي إلى سوء في تخصيص الموارد الاقتصادية ويحول دون الوصول إلى حالة التخصيص الكفء لتلك الموارد.

4 - أثر الضرائب في التداول النقدي :

يمكن للضريبة أن تؤثر في حجم التداول النقدي، فتخفض من كميته مما يقلل من معدلات التضخم في المجتمع، فالضريبة تحدث آثاراً انكماشية في كتلة التداول النقدي وتستطيع الدولة أن

تؤثر في حجم التداول النقدي عن طريق رفع العبء الضريبي أو خفضه، وقد يكون هذا الأثر دائماً وقد يكون أثراً مؤقتاً وفقاً لمعدل عجز الموازنة.

5 – أثر الضرائب في الأسعار :

تتباين آثار الضرائب في الأسعار حسب نوع تلك الضرائب، مباشرةً كانت أو غير مباشرة، فغالباً ما تؤدي الضرائب المباشرة إلى انخفاض في المستوى العام للأسعار، لأن هذه الضرائب تتناول الدخول والثروات، مما يؤدي إلى تقليل الاستهلاك، وبالتالي الطلب الكلي مما يؤدي إلى تخفيض الأسعار. أما إذا كانت هذه الضرائب غير مباشرة، وخاصة إذا فُرضت على سلع ضرورية ذات الطلب المرتفع فهذا يؤدي إلى رفع أسعارها، وخاصة إذا استطاع المكلفون بها نقل عبئها إلى المستهلك[1].

المطلب الخامس

الظواهر الضريبية

هناك مجموعة من الظواهر الضريبية التي تؤثر سلباً إما على مصلحة الإدارة الضريبية وبالتالي على الموازنة العامة، من خلال ضياع حصيلة مالية كبيرة على خزانتها. وبالمقابل بعضٌ منها يؤثر سلباً على مصلحة المكلف ويحمله عبئاً ضريبياً إضافياً .

وهذه الظواهر تتجسد في الآتي :

الفرع الأول

الانعكاس الضريبي[2]

يعد الانعكاس الضريبي من الظواهر المعقدة التي يصعب تحديدها والسيطرة عليها بصورة دقيقة ونهائية، وتحدث بعد أن يدفع المكلف القانوني الضريبة لخزينة الدولة، في معرض محاولاته

[1] – د. غازي عناية، المالية العامة، مرجع سابق، ص 163_164.

[2] – لمزيد من التفاصيل انظر: د. فاطمة السويسي ، مرجع سابقن ص129–220.

للتخلص من عبئها ويكون ذلك على حســـاب شخص آخر يدعى المكلف الفعلي الذي يقوم مقامه في تحمل عبئها. فنقل العبء الضريبي (الانعكاس الضريبي) لا يعد مخالفاً للقانون ولا يقع مرتكبه تحت طائلة القانون، وهذه الحقيقة جعلت التدخل للحد من الآثار المترتبة على هذه الظاهرة أو تعديل نتائجها أمراً صعباً ومتعذراً في بعض الأحيان.

أولاً: تعريف الانعكاس الضريبي

من نتائج الغريزة البشرية في حب الاستئثار بالمال، أن كل مكلفٍ يؤدي الضريبة يحاول رفع عبئها عنه، والرجوع فيها على غيره، وكثيراً ما ينجح المكلف بذلك[1].

يمكن تعريف الانعكاس الضريبي بأنه **"عملية اقتصادية، يتوصل بواسطتها دافع الضريبة (المكلف القانوني) إلى نقل ما دفعه كله أو بعضــــه إلى شخص آخر (المكلف الفعلي أو الاقتصــادي) عن طريق المبادلات من خلال تغيرات الأســعار، مســتعيناً ببعض الظروف الاقتصادية"**[2] أو باختصار هو نقل عبئها من المكلف الذي حدده القانون إلى شخصٍ أخر .

بناءً عليه يمكن أن نميز - في معرض دفع الضريبة - بين نوعين من المكلفين:

فالمكلف القانوني: هو الذي يؤدي الضريبة إلى الخزينة، وتحديده يكون سهلاً للغاية، فهو الملزم بموجب قانون فرض الضريبة بتأديتها.

أما المكلف الاقتصادي: فهو الذي يتحمل عبء الضريبة وتستقر عليه في نهاية انعكاساتها من واحد إلى آخر، وقد يكون واحداً، وقد يكون أكثر، لأن دافع الضريبة قد لا يتيسر له الرجوع بها على شخص واحد فيستردها من أشخاص عديدين. وبالتالي فإن هذا المكلف هو المكلف الحقيقي .

---

[1] – د. حسن عواضة ود. عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة ، دار الخلود للنشر ، لبنان ، ط1 1995، ص399.

[2] – د. فاطمة السويسي، مرجع سابق، ص130.

ثانياً : شروط الانعكاس الضريبي :

إن نقل عبء الضريبة يتطلب توافر شرطين:

الشرط الأول: أن يكون مطرح الضريبة سلعة ينتجها المكلف القانوني أو خدمة يقوم بها بقصد مبادلتها، وبناء على هذا فإن انعكاس الضريبة العامة على الإيراد أو على الرأسمال أصعب من انعكاسها في الضرائب غير المباشرة، لأنها تصيب مجموع دخل المكلف أو ثروته، فلا تصيب سلعة معينة ينتجها أو خدمة يؤديها لبيعها لغيره [1] .

الشرط الثاني: أن يكون تغيير ثمن السلعة أو الخدمة المفروضة عليها الضريبة ممكناً[2]. حيث تتوقف قدرة المكلف القانوني في نقل عبء الضريبة على إمكانيته في تغيير سعر السلعة أو الخدمة المفروض عليها الضريبة، أو تغيير أثمان عوامل إنتاج السلع والخدمات المفروضة عليها الضريبة، أو تغيير أثمان سلع أو خدمات أخرى غير السلع المفروضة عليها الضريبة، يقوم المكلف بمبادلتها أو التعامل بها، أي بيعها أو شراءها .

ثالثاً: صور (أنواع) الانعكاس الضريبي :

يمكن التمييز بين أنواع مختلفة من صور الانعكاس الضريبي حسب المنظور إليه[3]:

1= الانعكاس إلى الأمام والانعكاس إلى الخلف :

يكون الانعكاس إلى الأمام: في حالة تمكن المكلف القانوني من نقل عبء الضريبة إلى مرحلة تالية من مراحل إنتاج السلعة أو تداولها، أي إلى الشخص الذي يلي المكلف القانوني في الدورة الاقتصادية كأن يتمكن المنتج أو المستورد من إدماج الضريبة التي دفعها في ثمن البيع

[1] – د. عادل أحمد حشيش د. مصطفى رجدي شيحا ، مقدمة في الاقتصاد العام ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الاسكندرية ، 1998 ، ص 226 .

[2] – د. فاطمة السويسي ، مرجع سابق، ص136–137.

[3] – لمزيد من التفاصيل انظر: د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص439 وما بعد.

وتحميلها للمســـتهلك. ويحدث الانعكاس إلى الأمام في حالات الازدهار الاقتصـــادي عندما يكون الطلب مرتفعاً الذي يســـمح بزيادة الأســـعار. وهي ظاهرة شـــائعة في الضرـــائب غير المباشرة.

أما الانعكاس إلى الخلف: فهو نقل عبء الضرـــيبة إلى الشـــخص الذي يأتي في المرحلة الســـابقة في الدورة الاقتصـــادية بالنســـبة للمكلف القانوني. كأن يعود التاجر إلى المنتج طالباً تخفيض أسعار منتجاته إثر فرض ضريبة على المبيعات تقع على عاتق التاجر. أما الانعكاس إلى الخلف فيحدث في حالات الركود الاقتصـادي عندما لا يُسـمح بزيادة الأسـعار، وغالباً يحدث جزئياً على السلع المفروض عليها ضرائب مباشرة.

2= الانعكاس الجزئي والانعكاس الكامل :

يقع الانعكاس الجزئي: عندما لا ينقل المكلف القانوني ســـوى جزء من عبء الضرـــيبة إلى الآخرين ويتحمل هو الجزء الباقي.

أما الانعكاس الكامل: فيتحقق عندما يقوم المكلف القانوني بنقل كامل عبء الضرـــيبة إلى الغير.

3= الانعكاس البسيط والانعكاس المركب:

يقصد بالانعكاس البسيط: نقل عبء الضريبة من المكلف القانوني إلى الغير الذي يستقر عليه عبء الضرـيبة ويصـبح المكلف الحقيقي لتسـتقر عليه عبء الضرـيبة ، أي نقل عبء الضريبة لمرة واحدة .

أما الانعكاس المركب: فهو نقل عبء الضرـــيبة عدة مرات من شخص إلى آخر قبل أن يستقر في النهاية على المكلف الحقيقي. كأن يقوم المنتج بزيادة أسعار سلعه الإنتاجية بغية نقل

عبء الضريبة إلى تاجر الجملة، الذي يزيد في أسعارها فيحول عبء الضريبة منه إلى تاجر المفرق الذي يرفع بدوره أسعارها ليتحمل الضريبة للمستهلك بالنهاية .

4= الانعكاس المقصود والانعكاس غير المقصود:

يكون الانعكاس مقصوداً، عندما يقصد المشرع أن لا يستقر العبء الضريبي على المكلف القانوني بل يعلم بصورة مسبقة أن هذا الأخير سوف ينجح في نقل العبء الضريبي إلى غيره.

أما إذا اعتقد المشرع أن العبء الضريبي سوف يستقر على المكلف القانوني وعلى الرغم من ذلك يستطيع هذا الأخير نقل العبء الضريبي إلى شخص آخر يكون الانعكاس غير مقصود.

ولابد من الإشارة إلى أن الانعكاس الضريبي لا يتوقف على إرادة المشرع، فهناك عوامل كثيرة خارجة عن إرادته تتحكم به، فقد ينجح المكلف القانوني بنقل عبء بعض الضرائب التي لا يريد المشرع لها أن تنتقل، وقد لايستطيع أن ينقل عبء ضرائب أخرى يرغب المشرع بنقلها. لذلك فإنه لا يمكن الاعتماد في كل الأحوال على قصد المشرع في عملية نقل عبء الضريبة، فهناك ضرائب لا تقبل الانعكاس بطبيعتها كالضريبة على التركات، وأخرى انعكاسها صعب كالضرائب على الدخل، وثالثة انعكاسها سهل كالضرائب غير المباشرة عموماً.

رابعاً: العوامل المؤثرة في الانعكاس الضريبي[1]:

إن نقل عبء الضريبة هو مسألة اقتصادية تتعلق بالأسعار وحركة العرض والطلب بالدرجة الأولى فيتحكم في انعكاس الضريبة أربعة عوامل رئيسة هي: اقتصادية وسياسية ومالية ونفسية

[1] – لمزيد من التفاصيل انظر: د. رفعت المحجوب ، مرجع سابق، ص366–380، د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص451–453.

1= العوامل الاقتصادية:

تؤثر في الانعكاس الضريبي عوامل اقتصادية عديدة تختلف أهميتها تبعا لحالة السوق ونوع السلعة أو الخدمة محل الانعكاس ، وتبعا لذلك لا بد من دراسة هذه العوامل، فإنها مجتمعة تؤثر في هذه العملية:

أ- حالة السوق: وفقاً للتحليل الاقتصادي التقليدي فإنه يصعب حدوث الانعكاس الضريبي **في حالة المنافسة التامة**، ولكن المنافسة التامة هي افتراض نظري لا يمكن أن يتحقق إلا بظروف نادرة وخاصة.

أما في حالة الاحتكار: فإنه يسهل على المنتج زيادة ثمن السلعة لينقل العبء الضريبي الذي تحمله إلى الغير. ولكن يبقى سلوكه محكوماً على الدوام بالمفاضلة بين مقدار الربح الذي سوف يحصل عليه في حالة زيادة الأسعار ونقل العبء الضريبي ومقدار الربح الذي سوف يحققه إذا احتفظ بالأسعار نفسها ويتحمل هو مقدار الضريبة.

أما في ظل المنافسة الاحتكارية : وهي الحالة التي تسود المجتمعات المعاصرة، وفيها يستطيع كبار المنتجين في معظم الأحيان تحميل أثمان المنتجات عبء الضريبة سواء أصابت الضريبة الإنتاج أم الاستهلاك أم الأرباح التجارية والصناعية، وذلك يتوقف بدوره على أثر العوامل الأخرى .

ب- مرونة العرض والطلب: تتوقف مرونة الطلب والعرض للسلع على درجة حساسية كل منها للتغييرات في مستوى الأسعار. فإذا انخفض الطلب على سلعة ما نتيجة زيادة سعرها أو ارتفع أثر انخفاضها كان الطلب عليها مرناً وفي هذه الحالة يتعذر انعكاس الضريبة كما في السلع الكمالية التي تتصف بأنها شديدة المرونة، أما الطلب على السلع الضرورية فضعيف المرونة، لأنها سلع يحرص الجميع على الحصول عليها مهما ارتفعت أثمانها وبالتالي يسهل انعكاس

الضريبة بشأنها. بصفة عامة إن إمكانية حدوث الانعكاس الضريبي تكون أكبر كلما قلت درجة مرونة الطلب.

أما درجة مرونة العرض: فتتوقف على مقدار المخزون من السلعة وعلى قابليتها للتخزين وهذا يؤثر في عملية الانعكاس الضريبي ، وهذا يرتبط أيضاً بتكاليف إنتاجها فنقل عبء الضريبة يؤدي إلى زيادة الأسعار وهذا يؤدي بدوره إلى انخفاض الطلب إن كان مرنا مما يؤدي إلى انخفاض الإنتاج (العرض) فإن أثرّ ذلك في انخفاض تكاليف الإنتاج أو ثباتها فإن ذلك يمكّن المنتِج من زيادة أسعارها ونقل عبء الضريبة .أما إذا أدى ذلك إلى زيادة تكاليف الإنتاج (السلع الصناعية) فلا يمكن نقل عبء الضريبة لان ذلك سوف يضاعف زيادة أسعارها مما يزيد من تكاليف إنتاجها أكثر ، فكلما كانت مرونة العرض ضعيفة، كلما كان نقل عبء الضريبة إلى المستهلك أكثر صعوبة والعكس صحيح.

ج- الظروف الاقتصادية السائدة في المجتمع: وتلعب هذه الظروف دوراً كبيراً في إمكانية حدوث الانعكاس الضريبي من عدمه. ففي حالة الازدهار الاقتصادي يسهل حدوث الانعكاس لأن حساسية الطلب لزيادة الأسعار تقل ومن ثم تميل مرونة الطلب إلى الانخفاض أما في فترات الكساد فيصعب حدوث الانعكاس باتجاه المستهلكين لأن حساسية الطلب تزيد بالنسبة لارتفاع الأسعار ، مما يؤدي إلى قلة حجم الطلب بالمقارنة مع حجم العرض ومن ثم تأخذ الأثمان في الانخفاض. ويلاحظ أنه في هذه الفترات يسهل حدوث الانعكاس الضريبي إلى الخلف أي إلى المنتجين.

د- إستراتيجية الشركات والمشروعات الاقتصادية: في إطار المنافسة بين المنتجين قد تفضل بعض الشركات خلال فترة معينة تحمل العبء الضريبي كاملاً وعدم زيادة أسعار منتجاتها وتهدف من وراء ذلك إلى تحقيق عدة أمور منها: عدم إثارة الرأي العام في حالة زيادة الأسعار، أو رفع قدرتها الإنتاجية وزيادة مبيعاتها ولو انخفضت نسبة أرباحها خلال تلك الفترة.

2= العوامل السياسية:

وتشـــكل هذه العوامل ردع للمكلف القانوني تنهيه عن نقل عبء الضرـــيبة وتتمثل في خشـيته من رد فعل الدولة والمنظمات الشـعبية والمسـتهلكين في حال زيادة أسـعار السـلع وتضـــمينها إجمالي العبء الضرـيبي الذي تحمله وخاصـــة في الدول التي يؤثر فيها الرأي العام وجمعيات حماية المستهلك .

3= العوامل المالية:

ويقصد بها التنظيم الفني للضريبة، فالأصول العلمية لفرض الضريبة تؤثر في انعكاسها[1]:

أ - فإذا كانت الضريبة تحقق مبدأ الشمول الشخصي- والمادي، كان انعكاسها سهلاً، أما اذا فرضت على سلعة أو خدمة دون أخرى أو شخص دون غيره ، فإنه يصعب انعكاسها في سوق المنافسة بسبب مرونة الطلب .

ب - يتأثر الانعكاس بنوع مطرح الضرـــيبة: فهناك ضرائب قابلة للانعكاس بطبيعتها مثل الضرـائب غير المباشرة وهناك ضرائب لا تقبل الانعكاس بطبيعتها مثل الضرـائب العامة على الدخل وضرائب ورأس المال.

ج - يلعب أسلوب جباية الضريبة دوراً في نقل عبء الضريبة: ففي أسلوب الحجز عند المنبع لا يحاول المكلف نقل عبء الضريبة التي يسددها لأنه لا يشعر بثقلها، أما في أسلوب الجباية المباشرة، فيحاول المكلف نقل عبئها لأنه يشعر بوطأتها.

د - يلعب معدل الضريبة دوراً في نقل عبء الضريبة: فإذا كان مرتفعاً يسعى المكلف إلى نقل عبئها إلى الغير وينعكس الأمر في غير ذلك، كما أن الضرـــائب ذات المعدل النســـبي قابلة للانعكاس عندما تفرض على الطبقات ذات الدخل المحدود في حين لا تســـعى الطبقات ذات

[1] – د. عصام بشور ، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص320 وما بعد.

الدخل المرتفع إلى نقل عبئها. أما الضرائب التصاعدية فإنها الأقل انعكاسا لأنها عادلة وتتناسب مع حجم مطرح الضريبة.

4= العوامل النفسية:

تؤثر العوامل النفسية في نقل عبء الضريبة، فعندما يكون المكلف ذا وعي ضريبي مرتفع يتولد لديه شعور بأنه يشارك في تحمل الأعباء العامة عن طريق تسديده الضريبة، وأن هذا واجبه تجاه الدولة التي تقدم له الخدمات بمختلف أشكالها، فإنه لن يسعى إلى نقل عبئها إلى الغير. كما تلعب العادة دوراً في هذا المجال. فعندما يعتاد المستهلك شراء سلعة بسعر معين، فإنه نفسياً يكون غير مهيأ لتقبل زيادة في سعرها نتيجة نقل عبء الضريبة إليها .

خامساً: آثار الانعكاس الضريبي:

تبدو أهمية دراسة وتحليل عملية الانعكاس الضريبي لكون هذه الظاهرة تؤدي إلى الإخلال بأهم القواعد العلمية للضريبة، وخاصة قاعدة الضرائب الوظيفية وقاعدة العدالة الضريبية، فلا يمكن إغفال هذه الظاهرة من قبل المشرع عند رسم سياسته الضريبية.

1- فاستناداً إلى قاعدة الضرائب الوظيفية، ينظر إلى الضريبة بحسبانها أداة تستهدف تحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية معينة. وتحقيق هذه الأهداف يتوقف على استقرار عبء الضريبة في ذمة بعض المكلفين القانونيين دون غيرهم، فإذا لم يتم الإلمام والإحاطة بكل قواعد واتجاهات الانعكاس الضريبي، فان فرض هذه الضريبة سوف يؤدي إلى أهداف غير المرغوب فيها من النواحي السابقة.

2- أما بالنسبة لقاعدة العدالة الضريبة فإن إغفال عملية الانعكاس الضريبي واحتمال حدوثها عند رسم السياسة الضريبية لابد وأن يؤدي إلى سوء في توزيع الأعباء الضريبية على المكلفين

بما يحقق المساواة في التضحية وهذا بدوره يؤثر سلبا في تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين ، لذلك لا بد من أخذ هذه العملية بالحسبان عند رسم السياسة الضريبية للدول.

الفرع الثاني

التهرب الضريبي

هو ظاهرة من الظواهر الضريبية والمالية، التي تؤكد الدراسات والإحصاءات شيوعها في كل دول العالم تقريباً، وقد نشأ التهرب الضريبي، كونه وسيلة من وسائل التخلص من الأعباء الضريبية الواقعة على كاهل المكلف، سواءً كان مرتكبها شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً.

أولاً: تعريف التهرب الضريبي:

لم تحظَ ظاهرة التهرب الضريبي بالاهتمام المطلوب في الفكر الضريبي، حتى منتصف القرن العشرين، حيث نالت اهتماماً نظرياً متزايداً بعد ذلك، وذلك للأسباب التالية:

1- الارتباط الشديد والملحوظ بين التهرب الضريبي وبين اتساع ظاهرة الاقتصاد الخفي[1].

2- الأثر السلبي الناجم عن التهرب الضريبي، كونه يقلل من فاعلية السياسات المالية التي تنتهجها الحكومات بغرض رفع معدل النمو والتقدم في عملية إعادة توزيع الدخول.

3- تفاقم ظاهرة العجز في الموازنة العامة للدولة، وذلك في المجتمعات المعاصرة باختلاف أنظمتها السياسية ودرجات نموها الاقتصادي.

يمكن تعريف التهرب الضريبي، بأنه **(ظاهرة اقتصادية وضريبية خطيرة، تتمثل في محاولة المكلف التخلص كلياً أو جزئياً من دفع الضريبة المكلف بها، بإتباع أساليب وأعمال تخالف روح القانون، قد تصل إلى حد مخالفة نصوصه)**، ويمكن أن يتم قبل تحققها باستخدام بعض الوسائل التي لا تحقق التزاما على المكلف، أو بعد تحققها أي بعد أدائها إلى الخزينة. لذلك يجب

[1] – د. محمود عبد الفضيل – جيهان دياب (أبعاد ومكونات الاقتصاد الخفي وحركة الأموال السوداء في الاقتصاد المصري، 1974 – 1984، في إطار نظام متطور للحسابات القومية)، مجلة مصر المعاصرة،الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، عدد 400، السنة 76، القاهرة، 1985

النظر إلى التهرب الضريبي في إطاره الاقتصادي الشامل، بحسبانه يشكل ضياعاً لثروة الدولة وأموالها، وليس في إطاره القانوني فقط، وبهذا المعنى يمكن أن يأخذ أحد أشكالٍ ثلاثةٍ هي:

أ: تجنب ضريبي: وهو أقلها شـــدةً وخطورةً، حيث يتمثل بابتعاد المكلف أصـــلاً عن الخضوع للتكليف الضريبي، كأن يمتنع عن شراء سلعةٍ تخضع للضريبة على القيمة المضافة[1].

ب: تهرب ضريبي بحت: حيث يتجسد بمحاولات المكلف الخاضع للضريبة أن يفلت من دفع الضرـيبة التي تترتب عليه قانونا سـواءً بالاسـتفادة من ثغرات قوانين فرض الضرـيبة ، أم بالتلاعب في المصـطلحات القانونية دون خرقها. كاسـتخدام أسـعار التحويل أو الاعتماد على مفهوم المنشأة الثابتة بقصد التخلص من الأعباء الضريبية[2].

ج: غش ضريبي: وهو أخطر أشـــكال التخلص من الضرـــائب، باعتباره يرتكز على استخدام وسائل وأساليب مخالفة للقوانين كالاحتيال والغش والتزويـــر في سبيل التخلص من دفع الضرائب. ومثال ذلك تقديم إقرارات مزورة أو وهمية إلى مصلحة الضرائب[3].

ثانياً: أنواع التهرب الضريبي:

يتنوع التهرب الضريبي بحسب الزاوية التي ينظر إليه من خلالها، وفق تقسيمين رئيسين هما:

1= تقسيم التهرب الضريبي وفقاً لمعيار الحجم: ينقسم بموجبه إلى نوعين:

أ- التهرب الضرـيبي الكلي: هو التهرب الحاصـل عندما يسـتطيع المكلف التخلص من دفع الضرـيبة المكلف فيها بشـكلٍ كامل، وتتحقق تلك النتيجة إما بإخفاء نشـاط المكلف كليةً أو بإخفاء ذلك الجزء من نشاطه الخاضع لضريبةٍ نوعيةٍ قائمةٍ بذاتها عن باقي نشاطه الاقتصادي.

---

[1] – لمزيد من التفاصيل انظر: د. محمد نجيب جادو، ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية، دراسة تطبيقية في مصر ، دار النهضة العربية ، القاهرة ،ط1، 2004، ص 79 وما بعد.

[2] – – لمزيد من التفاصيل انظر :د. جميل صابوني، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات دراسة مقارنة ، رسالة دكتوراه كلية الحقوق ، جامعة عين شمس 2005، ص22 وما بعد.

[3] – د. فوزي عطوي، مرجع سابق، ص 274.

ب- التهرب الضريبي الجزئي: ينشأ عندما يتمكن المكلف من التخلص من جزءٍ من الضريبة المستحقة عليه، وذلك إما بإسقاط بعض عناصر نشاطه الخاضع للضريبة قانوناً، بحيث لا يعبر الجزء المتبقي والظاهر عن حقيقة نشاطه الفعلي. وهذا سيؤدي بالضرورة إلى ربط الضريبة عليه بأقل مما كان يجب. ويمكنه ذلك أيضاً من خلال تمكنه من التخلص جزئياً من نوعٍ ما من الضرائب، بإسقاط بعض العمليات أوالإيرادات الخاضعة لهذه الضريبة.

2= تقسيم التهرب الضريبي وفقاً لمعيار مكان حدوثه[1]: يقسَم التهرب الضريبي طبقاً للمعيار الإقليمي (أي من زاوية حدوثه داخل أو خارج إقليم الدولة) إلى نوعين رئيسين هما:

أ- التهرب الضريبي الداخلي (الوطني): ويعد الأكثر شيوعاً وقدماً في العالم من التهرب الدولي. وهو التهرب الواقع داخل حدود الدولة الواحدة. ويكثر اللجوء إليه في إطار الضرائب المباشرة، التي تعتمد غالباً على تقديم إقراراتٍ ضريبية من المكلف إلى الإدارة الضريبية، كما في الضريبة على أرباح المهن والحرف التجارية والصناعية.

ب- التهرب الضريبي الخارجي (الدولي): وهو التهرب الحاصل خارج حدود الدولة الواحدة، نتيجة استفادة المكلف من مبدأ السيادة الضريبية للدولة، وقيامه باستغلال ارتباطه بعلاقة تبعية تربطه بعدة دول (سواءً لحمله لجنسية إحداها أم بعضها، بحسب معيار التبعية السياسية، أم حسب معيار التبعية الاجتماعية، أم وفقاً لمعيار التبعية الاقتصادية)، وذلك بهدف التخلص من التزاماته الضريبية، والواقع العملي يثبت ندرة حدوث تهرب كلي من الضرائب على الصعيد الدولي.

ثالثاً: أسباب التهرب الضريبي[2]:

هنالك أربعة أسباب رئيسة تساعد على التهرب من الضريبة هي كما يلي:

---

[1] – د. جمال فوزي شمس ، ظاهرة التهرب الضريبي، مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 1982، ص 62.

[2] – د. جميل صابوني، التهرب الضريبي، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع، هيئة الموسوعة العربية، دمشق، 2010، ص451 وما بعد.

1- الأسباب النفسية والسلوكية: إن نطاق وحجم التهرب الضريبي يختلف من بلدٍ إلى آخر، كما أنه يختلف أيضاً من شخصٍ لآخر. تبعاً لمجموعةٍ من العوامل النفسية التي تحكم سلوك المكلفين، والتي قد تخفف أو تزيد من الآثار الاقتصادية المترتبة على الضريبة المرتبطة فيها بشكلٍ وثيق.

فالأسباب النفسية للتهرب الضريبي ترتبط برغبة الفرد في الاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة، والعبء النفسي- للضريبة، أي تفاوت المكلفين في إدراك مفهوم الضريبة ودورها وغرضها وكيفية إنفاق حصيلتها، وهو أحد المفاهيم الأساسية المحددة للسلوك الإنساني، والذي يختلف تبعاً لاختلاف شخصيات هؤلاء المكلفين ودرجة تعلمهم. فالتهرب الضريبي هو رد فعل المكلف الناتج عن شعوره بعبء الضريبة، لذا فكلما ازداد شعوره بعبء هذه الضريبة نفسياً، كلما ازداد لديه دافع التهرب من أدائها، إضافة إلى أثر العامل التاريخي في سلوك المكلفين ففي بداية الحياة السياسية للمجتمعات عموماً، وعندما كانت الدولة تتجسد في شخص الحاكم الفرد، كانت الضرائب تجبى بأساليب الاستبداد والإكراه من المواطنين، وذلك أنتج ميراثاً تاريخياً بغيضاً لدى الشعب تجاه الضرائب، انتقل من السلف إلى الخلف، وتضمن قدراً كبيراً من النفور نحوها ونحو أدائها، فعلى الرغم من تطور الدولة، من مختلف النواحي، ومن الناحية السياسية تحديداً، وعلى الرغم من فصل الذمة المالية للحاكم عن مالية الدولة، إلا أن الشعور بضرورة الإفلات من أعباء الضرائب بقي مسيطراً على الأفراد.

أما فيما يتعلق **بالأسباب السلوكية** التي تساهم في حدوث التهرب الضريبي، فيمكن إجمالها:

* في انخفاض المستوى الأخلاقي السائد في الدولة إذ لوحظ في كثيرٍ من الدول أن الشعور الأخلاقي تجاه الالتزام الضريبي مازال ضعيفاً جداً، لدرجة سيادة الاعتقاد لدى الكثير من الأفراد في تلك الدول بأن التهرب الضريبي لا يعد سرقةً، بل هي لباقة ومهارة بسبب ضعف في الأخلاق المالية عند المكلفين، إضافة إلى ضعف في الوعي الضريبي الذي يختلف باختلاف الشعوب والأمم.

* في الاختلاف في مدى رضـا المكلف عن الواقع السـياسي الذي يشـكل عاملاً مهماً في تقليص دوافعه نحو التهرب الضـريبي، إذ توجد علاقة عكسـية بين الالتزام الضـريبي وبين المشاعر المعادية للحكومات.

2- الأسباب الاقتصادية: وهي تلعب دوراً بارزاً في خلق ظاهرة التهرب الضريبي وانتشارها، لأن النظام الضريبي هو جزء من النظام الاقتصادي للدولة، وهذا يعني تأثر النظام الضريبي بكافة العوامل الاقتصادية في الدولة، سواءً تعلقت بالظروف الاقتصادية العامة. أم بالوضع الاقتصادي للمكلف.

أ- فيما يتعلق بالظروف الاقتصـادية العامة، ففي حالة **الرخاء** الاقتصـادي تزداد الدخول والثروات و لا يشـعر المكلفون بثقل عبء الضرـيبة المفروضـة عليهم، وبالتالي لن يلجأوا إلى التهرب من سدادها خشية المساءلة القانونية، مادامت المقدرة المالية على دفع الضرائب متوفرة لديهم، أما في حالة **الكساد** الاقتصادي فيحدث العكس.

ب- أما من حيث الظروف الاقتصادية للمكلف، فإن الملاءة المالية له تتناسب عكساً مع لجوئه إلى التهرب الضريبي.

3- **الأسباب التشريعية:** يتصف التشريع الضريبي بخصائص تميزه عن التشريعات الوضعية الأخرى وهذه الخصائص تساعد المكلف على التهرب من الضريبة وتتمثل في العناصر التالية:

أ- مسـلك المشرـع في اختيار الفن الضرـيبي: تختلف مناهج المشرـعين في اختيار الفن الضرـيبي، الهادف للحصـول على الاقتطاع الضرـيبي المقرر، سـواء على الدخل أم على رأس المال. ويتضمن الفن الضريبي كيفية تحديد المطرح الضريبي، ومقدار الضريبة الواجبة الاقتطاع.

فنوع الضرائب المفروضة يحدد حجم التهرب منها، لأنه بقدر ملاءمتها للظروف الاقتصادية والاجتماعية في المجتمع، يكون المشرع ناجحـاً عبر الفن المستخدم في تحقيق الأهداف المطلوبة من السياسة الضريبية. ففرص التهرب في الضرائب غير المباشرة (كالضرائب على الاستهلاك)، هي أقل منها في الضرـائب المباشرة (كالضرـائب على الدخل). لأن الأولى تحقق وتجبى بمناسـبة

القيام بتصرف معين خاضع للرقابة من الإدارة الضريبية، كالشراء أو عبور الحدود، دون الاعتماد على إقرارات المكلف، لذلك تكون فرص التهرب من أدائها ضـــعيفةً للغاية. بعكس الثانية التي تتحقق وتربط بناءً على إقرارات مقدمة من المكلف، قد تحتمل الإخفاء أو التقليل من مطرح الضريبة، لذا ففرص التهرب منها تكون أكبر.

ب- مسـلك المشرـع في التنظيم الوضـعي للضرـيبة: فالمشرـع ذاته قد يتيح الفرصـة أمام المكلفين للتهرب من الضرائب، وهذا من خلال أوجه القصور التي قد تعتـري مسلكه المتبع في التنظيم الوضعي لتلك الضرائب، خصوصاً في الدول النامية، حيث تبرز مظاهر هذا القصور التشريعي في عدة نقاطٍ أهمها:

- عدم وضوح النص التشريعي الضريبي.
- وجود العبارات المبهمة والفضـفاضـة في النص القانوني الضرـيبي فوجودها يسـمح باختلاف التأويل والتفســير بين الأطراف المعنية ســواءً كان المكلف أم الإدارة الضرـيبية. مما يسـبب نزاعاتٍ وخلافات بين الطرفين، قد تطول لدرجةٍ تفقد الحصـيلة الضرـيبية أهميتها وجدواها، أو تمكن المكلف من التخلص من أعبائه الضرـيبية بشـكلٍ نهائي.
- حصر المفاهيم الضرـيبية بحالاتٍ محددة، فهذه المظاهر تشـكل مدخلا للمكلف للقيام بالتهرب الضريبي.

ج- التعارض وعدم التنسـيق بين القوانين الضريبية: التعارض في القوانين يتخذ عادةً إحدى صـورتين، إما تعارض داخلي ينشـأ بين نصٍ ضريبي ونصٍ ضريبيٍ آخر ضمن القانون الضرـيبي أو تعارض خارجي ينشأ بين أحد نصوص التشريع الضريبي ونصٍ آخر من نصوص القوانين غير الضريبية، والتي تنظم شؤوناً اقتصاديةً وماليةً، وتتضمن إشارة للضرائب كالتناقض في معـــنى

البيع في القانون المدني وقانون الضريبة على القيمة المضافة [1].

د- عدم استقرار التشريع الضريبي وتعاقب تعديلاته: فإن استقرار المعاملات الاقتصادية والمالية وثبات المراكز القانونية المتعلقة بالضريبة، كلها مسائل تقتضي خضوع الأفراد لقواعد قانونية تتسم بالاستقرار، حتى لا يثير تلاحق تعديل أو تغيير القوانين اضطراباً في حقل الحقوق والالتزامات ينشأ عنه تغيير في المراكز القانونية للمكلفين، فالقانون الضريبي يوصف بأنه قانون غير عام وغير دائم مما يساعد على التهرب.

4- الأسباب الفنية والإدارية: هناك مجموعة من العوامل الإدارية والفنية التي تساهم في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي لعل أهمها:

أ- عدم كفاءة الإدارة الضريبية: حيث يناط بتلك الإدارة تطبيق القانون الضريبي، بما ينشأ عنه من علاقات صعبة ومتشابكة بينها وبين المكلفين. وتبدو أهمية هذه الإدارة، كونه يعهد إليها مهمة تحصيل إيرادات الدولة اللازمة لتمويل الإنفاق العام. ومن هذا المنطلق، فإن قوة هذه الإدارة أو ضعفها يرتب مجموعة آثار مهمة، تتمثل إما في إحكام الرقابة على المكلفين وتحصيل إيرادات الدولة كاملةً، أو الخلل في الأداء، وبالتالي ضياع حقوق الدولة، وإفلات المكلفين من التزاماتهم فإن عدم كفاءة هذه الإدارة بالقيام بهذه المهمة بالفعالية والأمانة المطلوبة من العاملين لديها يفتح الباب واسعاً للتهرب الضريبي.

ب- ضعف الثقة بين الإدارة الضريبية وبين المكلف: فهناك أزمة ثقةٍ واضحة بين الطرفين في الدول عموماً، ولكنها تبدو أوضح بأشواط في الدول النامية. فغالباً ما ينظر المكلفون إلى الإدارة الضريبية على أنها جهة جباية وتعسف، وبالمقابل تنظر الأخيرة إلى المكلفين على أنهم

[1] – عادة ما تتوسع القوانين التي تفرض الضريبة على القيمة المضافة معنى أوسع للبيع عن المعنى المحدد له في القانون المدني بقصد توسيع مطرح تلك الضريبة.

مجموعة من المتهربين التي يتوجب عليها السعي إلى ضبطهم وهذا الشعور يدفع المكلفين إلى التهرب .

ج- تعقّد النظام الضريبي وعدم المرونة في تطبيقه: فالأنظمة الضريبية معقدة بطبيعتها، والإدارات الضريبية غير مرنة في تطبيقها للقوانين الضريبية وإجراءات التكليف والجباية معقدة ومرهقة للطرفين أحيانا ،مما يشعر المكلفون بالظلم أحيانا وعدم المساواة ويدفعهم إلى التهرب.

رابعاً: آثار التهرب الضريبي[1]:

يمكن حصر الآثار الناجمة عن التهرب الضريبي في مجموعتين رئيستين هما: الآثار الاقتصادية والمالية من جهة، والآثار الاجتماعية والسياسية من جهة ثانية.

1= الآثار الاقتصادية والمالية: جميع دول العالم، تعتمد على الضرائب بصورةٍ رئيسةٍ لتحقيق أهدافها لذا فإن التهرب الضريبي سيمنع الضرائب من تحقيق تلك الأهداف.

* **فعلى الصعيد المالي**، يسبب التهرب الضريبي ضرراً ملموساً للخزانة العامة للدولة. من خلال فقدها لجزءٍ مهمٍ من الحصيلة، وهذا الفقدان من شأنه الإخلال بتوازن الموازنة العامة، مما يقود إلى إضعاف قدرة الدولة على تمويل نفقاتها العامة ، وبالتالي سيضطر الدولة إلى محاولة إعادة توازن الموازنة من خلال اللجوء إلى الاقتراض الخارجي أو الداخلي، أو الإصدار النقدي الجديد. وكلاهما سوف يُدخلان الاقتصاد القومي في دورة تضخمية تقود إلى تدهور القوة الشرائية للنقود وارتفاع الأسعار.

كما أن التهرب الضريبي يحمّل الدولة تكاليفاً إضافيةً باهظة، تتمثل في نفقات تمويل جهود الإدارة الضريبية وأجهزة مكافحة التهرب الضريبي وتمويل عمليات التدقيق والمراجعة للحسابات وإقرارات المكلفين التي تتم من قبل كوادر متخصصة.

* أما **على الصعيد الاقتصادي**، فتظهر آثار التهرب الضريبي السلبية على نمط تخصيص الموارد القومية ممثلةً بعناصر الإنتاج الأربعة الرئيسة المملوكة للمجتمع، وهي: (العمل- رأس المال-

[1] – د. جميل صابوني ، التهرب الضريبي الدولي.....، مرجع سابق ص 69 وما بعد.

الأرض- التنظيم) ، كما أنه يضر بحوافز الإنتاج، وهو يخفض من مستوى الرفاهية الاقتصادية لأفراد المجتمع ويصبح التهرب بذاته ضريبةً خبيثة ذات عبء ظالم يلقيه المكلفين غير الشرفاء على عاتق أفراد المجتمع، كما يؤثر سلبا في عملية التراكم الرأسمالي ويزعزع الاستقرار الاقتصادي.

2- الآثار الاجتماعية والسياسية:

التهرب الضريبي يؤدي إلى إفشال تحقيق الهدف الاجتماعي للضريبة. لأنه يزيد الهوة بين طبقات المجتمع، بحسبانه يحرّض الدولة وبدافع الإبقاء على الحد المطلوب من الحصيلة الضريبية لتمويل الإنفاق العام على عدم مراعاة العدالة الضريبية في فرض الضرائب، فيتحمل المكلفين غير القادرين على التهرب- وهم عادةً أصحاب الدخول المنخفضة والمحدودة - العبء الأكبر من الضرائب. بينما يتحمل المتهربين – من الأغنياء وأصحاب الدخول المرتفعة- العبء الأقل، مما يباعد المسافة بين الطبقات، ويمس بالرضا السياسي والاستقرار الاجتماعي في الدولة.

كما أن التهرب الضريبي يهدر القيم الأخلاقية، ويضعف روح الانتماء والتضامن الاجتماعي القومي لدى المكلفين الشرفاء، وينمي فيهم روح الأنانية، وذلك لإحساسهم بعدم المساواة من جهة، واستنكارهم لخضوعهم وحدهم للعبء الضريبي وإفلات الآخرين منه، مما يولد لديهم شعور بالازدراء نحو القانون.

خامساً: أساليب مكافحة التهرب الضريبي:

تسعى الدول جاهدةً لمكافحة هذه الظاهرة بالوسائل المختلفة، التي تتبلور في المعالجة والقضاء على أسباب التهرب ذاتها.

1= من الناحية السلوكية والنفسية: يكافح التهرب الضريبي على المستوى الداخلي والدولي من خلال الأخذ بالحسبان معالجة الخلل الحاصل في العوامل الذاتية المتعلقة بالمكلف ذاته، والذي تدفعه أصلاً لسلوك التهرب الضريبي، وهذه المعالجة يمكن أن تتحقق بالوسائل التالية:

أ- لجوء المشرع وكذلك الإدارة الضريبية إلى العمل على منع قيام الشخصية المتهربة من الضريبة وذلك من خلال تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية.

ب-العمل على تخفيف العبء النفسي ـــ للضرـــيبة على المكلف: من خلال تنمية الوعي الأخلاقي والضريبي لديه[1]، وبيان أهمية الضرائب فـــي تمويل عملية التنمية، وتحقيق آمال الشعب، أو قد يتم ذلك عن طريق التوسع في تطبيق طريقة حجز الضرائب من المنبع أو بواسطة رفع مستوى فاعلية الإنفاق العام.

ج- الاهتمام بعنصر ـــ العقوبة بحســـبانها الرادع الأهم للتهرب الضرـــيبي: فلا يكفي فرض العقوبات على المكلفين المتهربين من أداء التزاماتهم الضريبية، بل يجب أن تكون هذه العقوبات جديةً ورادعةً فعلاً، كأن تصـــل إلى حد العقوبة المقيدة للحرية أو لأضـــعاف الجزء المتهرب من الضريبة.

2= من الناحية التشريعية: يجب التأكيد على دور المشرع الضريبي في منع المكلف من الإفلات من التزاماته الضريبية كلياً أو جزئياً. وذلك من خلال الوسائل التالية:

أ- العمل على اســـتقرار النظام الضرـــيبي ووضـــوح قواعده وســـهولتها: فاســـتقرار القوانين الضرـــيبية يخفف عبء الضرـــيبة على المكلفين، ويضـــفي على التزامهم نوعاً من القناعة والرضـــا، فالتنظيم الفني الجيد للضريبة يقلل من فرص التهرب.

ب- مراعاة المبادئ العامة في فرض الضرـــائب: فبقدر احترام المشرـــع لقواعد العدالة والشمول والمساواة في الضرائب التي يفرضها، بقدر ما يكون احترام المكلفين للقانون والالتزام بتسديد هـــذه الضرائب فمن الضروري جدا أن تكون الضرائب ذات معدلات معقولة يتحملها المكلف.

ج- تحقيق التنسيق التشريعي: سواءً بين نصوص التشريع الضريبي، أو بينها وبين نصوص التشريعات الأخرى.

3= من الناحية الفنية والإدارية : لا يمكن للتشريع الضرـــيبي أن يحقق أهدافه المرجوة منه، ما لم يعهد بتطبيقه وتنفيذه إلى إدارةٍ ضريبيةٍ كفوءة، لأنه وإن كانت الإدارة الضرـــيبية ذات الكفاءة لا

[1] –د. فوزي عطوي، مرجع سابق، ص281.

يمكنها أن تحوّل الضريبةً السيئة إلى ضريبةٍ حسنة، فإن الإدارة الضريبية غير الكفوءة يمكنها أن تحول أحسن الضرائب إلى أسوأها.

وعلى صعيد التهرب الضريبي الدولي، تبدو مكافحته أكثر صعوبةً من مكافحة التهرب الداخلي، بحسبان أن التهرب الضريبي الداخلي يحدث على إقليم الدولة وضمن حدودها، لذا فهي تستطيع مكافحته قدر المستطاع من خلال القوانين أو اللوائح الوطنية، استناداً إلى مبدأ السيادة الوطنية. بينما التهرب الضريبي الدولي الذي يتجاوز حدود الدول ويتم عبر عدة أقاليم، فإنه يصعب عملياً أن تفرض دولة ما سيادتها القانونية على دولٍ أخرى لأجل ملاحقة المتهربين ومكافحة التهرب[1].

والقانون الضريبي الدولي يهتم ببيان شروط فرض الضرائب على الدخول التي تنجم عن التعاملات الدولية، كما يهتم بتوضيح أوضاع وشروط فرض الضرائب على سلعٍ أو ثرواتٍ يحوزها مقيم في دولةٍ ما على إقليم دولةٍ أخرى[2].

ومن أهم الإجراءات التي تساعد في مكافحة هذا النوع من التهرب الضريبي :

1- عقد المعاهدات الدولية الثنائية والمتعددة الأطراف، والتي تهدف إلى توحيد وتكثيف الجهود لمنع المكلفين من التهرب. بحيث تتعهد كل دولة طرف في المعاهدة بتقديم المعلومات والمساعدة اللازمة في جباية الضرائب التي تفرضها أي من الدول الأطراف على مكلفيها ، وملاحقتهم خارج أقاليمها وتحصيل الضرائب المستحقة عليهم.

---

[1] – لمزيد من التفاصيل انظر: د. السيد عبد المولى، الضرائب على المعاملات الدولية ، دار النهضة العربية، القاهرة 1978، ص11وما بعد.د. زكريا محمد البيومي، النظام الضريبي الدولي، توزيع الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية، د.ت، ص2 وما بعد.

[2] – لمزيد من التفاصيل انظر: د. زكريا محمد بيومي ، مرجع سابق ص 5 وما بعد، د. خالد سعد زغلول حلمي تنازع القوانين في المجال الضريبي، دراسة تطبيقية في القانون الكويتي والقانون المقارن، مجلس النشر العلمي ، جامعة الكويت، 2007 ص11 وما بعد.

2- أن تنص القوانين الوطنية لكل دولة على إلزام المكلف ببيان الأموال التي يمتلكها وأوجه النشاط التي يقوم فيها في الخارج والتي تدر دخلاً خاضعاً للضريبة، تحت طائلة الخضوع لعقوبات صارمة.

3- إلزام الهيئات والبنوك الوطنية التي تقوم بتوزيع إيرادات أجنبية على المقيمين في الدولة بأن تحجز مبالغ الضريبة المستحقة على هؤلاء و توريدها للإدارة الضريبية قبل توزيعها عليهم .

4- ضرورة فرض رقابة فعالة، وتنظيم عملية خروج الأموال ودخولها عبر حدود الدول، ومراقبة مدى الالتزام الضريبي من قبل الشركات الأجنبية وفروع الشركات عابرة القوميات العاملة في إقليم كل دولة[1].

وبدءاً من عام 1925 بدأت عصبة الأمم المتحدة التصدي لهذه الظاهرة، التي لعبت دوراً بارزاً في وضع معاهدات نموذجية جماعية، يتم الاسترشاد فيها في تحديد السيادة الضريبية للدول المختلفة على الدخول والثروات والأشخاص المكلفين فيها أيضاً، وأهم تلك النماذج: نموذج المكسيك عام 1943 و نموذج لندن 1946. بعد ذلك قامت منظمة التعاون الاقتصادي الأوربي بوضع مشروع اتفاق عام 1963 بهدف تنسيق الأوضاع الضريبية بين دول تلك المنظمة، كما قامت منظمة الأمم المتحدة عام 1980، وذلك تنفيذاً للقرار الصادر عن المجلس الاقتصادي والاجتماعي، بإقرار نموذج اتفاقٍ يتضمن المبادئ الأساسية المتعلقة بالمعاهدات الضريبية المبرمة بين الدول المتقدمة من جهة والدول النامية من جهةٍ ثانية.

وقد حاولت الدول فعلاً الاهتداء بالنماذج السابقة أثناء عقد المعاهدات الضريبية الثنائية فيما بينها لمكافحة الازدواج والتهرب الضريبي الدولي.

[1] – للمزيد من التفاصيل انظر: د. جميل صابوني ، التهرب الضريبي الدولي....، مرجع سابق ص 85 وما بعد.

الفرع الثالث

الازدواج الضريبي

أولاً: مفهوم الازدواج الضريبي[1]:

يمكن **تعريف** الازدواج الضريبي بأنه: "**فرض ضريبتين متشابهتين أو من نفس النوع على ذات الشخص، وبالنسبة لذات المال، وعن المدة ذاتها**"، وإذا تكررت هذه الظاهرة أكثر من مرتين سميت تعدداً ضريبياً، وتظهر في الضرائب على الدخل ورأس المال أكثر من الضرائب على الإنفاق بسبب ثبات المطرح في الأولى وتكراره في أوقات منتظمة في غالب الأحيان.

كما تجدر الإشارة إلى أنه قد لا يحدث الازدواج الضريبي بفرض الضريبة ذاتها مرتين أو أكثر، لأن الازدواج من الناحية الاقتصادية قد يقع أيضاً عندما يتم فرض ضريبتين من ذات النوع أو متشابهتين، وهذا ما سنشرحه لاحقاً.

ويُرجِع الباحثون نشوء هذه الظاهرة وانتشارها إلى **مجموعة أسباب** أهمها:

1-عدم الصياغة المحكمة للقوانين الضريبية، وكذلك اختلاف الدول في تفسير وتحديد مدلول الاصطلاحات الضريبية مثل لفظ المنشأة، أو معنى الإقامة، وغيرها من المفاهيم .

2- رغبة الدول في زيادة الحصيلة الضريبية، مما يدفعها لفرض الضريبة أكثر من مرة، أو تطبيق سياسة ضريبية تجاه بعض الظواهر الاقتصادية التي لا ترغب بوجودها في المجتمع.

3- ازدهار العلاقات الاقتصادية والمالية الدولية، وبالتالي سهولة انتقال الأموال والأيدي العاملة[2] عبر الدول.

4- اختلاف الدول في أساس فرض الضرائب، فبعضها تنتهج معيار التبعية السياسية، وأخرى تطبق معيار التبعية الاقتصادية.

5- اختلاف الدول في المبادئ الفنية والنظم التي يقوم عليها التشريع الضريبي.

---

[1] – لمزيد من التفاصيل نظر : د. زكريا محمد بيومي ، مرجع سابق ، ص 28 وما بعد.

[2] – د. فوزي عطوي ، مرجع سابق، ص262.

ثانياً: شروط الازدواج الضريبي:

من خلال التعريف المذكور آنفاً للازدواج الضريبي نستخلص ضرورة **توافر أربعة شروطٍ** مجتمعةٍ معاً، للقول بوجوده [1]:

1- وحدة الشخص المكلف بالضريبة: لا بد لنشوء ظاهرة الازدواج الضريبي، من كون الفرد المكلف بالضريبة لأكثر من مرة هو الشخص ذاته. وهو شرط واضح لا يثير أي صعوبة.

إلا أنه لا بد من التمييز في هذا الشرط بين الازدواج القانوني الذي يتطلب وحدة الشخصية القانونية للمكلف بدفع الضريبة لأكثر من مرة، وبين الازدواج الاقتصادي الذي ينشأ بمجرد تغير الوحدة الاقتصادية لدافع الضريبة. وخير مثال على ذلك: حالة فرض ضريبةٍ ما على أشخاصٍ طبيعيين بعد فرضها على الشخص الاعتباري الذي يتكون منهم. كأن تفرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على مجموع الأرباح التي حققتها شركة مساهمة لعام 2008، ومن ثم تفرض ضريبة أرباح ريع رؤوس أموال المتداولة على توزيعات أرباح المساهمين عن ذات العام. فمن الناحية القانونية البحتة لا يمكن القول بوجود حالة ازدواجٍ ضريبي، لأن الضريبة الأولى فرضت على (الشركة) وهي شخص معنوي مستقل عن المساهمين فيها الذين فرضت عليهم الضريبة الثانية، فشرط وحدة المكلف بالضريبة هنا غير متوفر. أما من الناحية الاقتصادية الأشمل فالازدواج قائم، بحسبان أن الشركة ما هي إلا مجموع الشركاء المساهمين فيها، وبالتالي فأرباحها هي مجموع أرباحهم، لذا فإن الشريك المساهم هو من يتحمل في المحصلة عبء الضريبتين المفروضتين على أرباح الشركة عند تحقيقها وكذلك عند توزيعها.

2- وحدة المطرح الضريبي: أي وحدة المادة الخاضعة للضريبة. سواءً كانت هذه المادة دخلاً أم رأس مال. بمعنى أن تفرض الضريبة ذاتها مرتين، أو أن تفرض ضريبتين من ذات النوع على المال

---

[1] – د. السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص 776 وما بعد.د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي،مرجع سابق، ص330 وما بعد، د. فوزي عطوي، مرجع سابق، ص251 وما بعد.

ذاته. كقيام السلطات الفرنسية بفرض ضريبة الأرباح على عوائد الأوراق والسندات المالية التي يملكها شخص سوري الجنسية في البورصة الفرنسية، وقيام السلطات السورية أيضاً بفرض ضريبة ريع رؤوس أموال المتداولة على الريوع الناتجة في الخارج على ذات الشخص استناداً لرابطة الجنسية. ففي هذه الحالة نكون أمام حالة ازدواجٍ ضريبي؛ لأن المطرح الضريبي الممثل بإيرادات رؤوس الأموال المتداولة قد خضع لأكثر من ضريبة.

أما إذا اختلفت المادة الخاضعة للضريبة، فينتفي الازدواج الضريبي ولو كان المكلف هو ذاته، وتم فرض الضرائب عن المدة الزمنية ذاتها. ومثال ذلك: فرض ضريبة على عقار يملكه المكلف، وضريبة على دخله المحقق من أعماله التجارية، وضريبة ثالثة على راتبه بحسبانه موظفا. فالضرائب الثلاث يتحملها المكلف نفسه وعن المدة ذاتها، ولكن على مطارح ضريبية متعددة، فلا وجود لأي ازدواجٍ ضريبيٍ فيما سبق ذكره.

3- وحدة الضريبة (أن تكون الضرائب المفروضة متشابهة أو من نوعٍ واحد) : يعد هذا الشرط من أهم شروط الازدواج الضريبي. والذي يقتضي أن تكون الضريبة المفروضة على المكلف في المرة الأولى هي ذاتها الضريبة المفروضة عليه في المرة الثانية أو الثالثة... الخ.

لذلك يفرق الفقه المالي بين حالة ازدواج الضريبة وحالة تكرار الضريبة، فالتكرار ينشأ عندما تتجدد واقعة فرض الضريبة في كل مرة تجبى فيها، كما في الضرائب الجمركية عندما تتجاوز حدود أكثر من دولة.

وتظهر أهمية ما سبق إذا علمنا أن الفن الضريبي والمالي يختلف باختلاف الدول، مما يجعل ضريبةً ما تأخذ اسماً مغايراً لاسمها الذي تحمله في دولة أخرى. لذا يؤكد بعض الفقهاء والكتاب على ضرورة تدخل الاتفاقيات والمعاهدات الدولية لتحديد الضرائب التي تعد من نوعٍ واحد، وذلك بقصد تجنب الازدواج الضريبي الدولي قدر الإمكان.

4- وحدة المدة الزمنية أو وحدة الواقعة المنشئة للضريبة: فاختلاف المدة التي فرضت عنها الضريبة ينفي واقعة الازدواج ولو تحققت الشروط السابقة، ففرض ضريبة الرواتب والأجور

على موظف عام عن راتبه المقبوض لشهر آب 2010 بعد فرض ذات الضريبة عليه عن راتبه المقبوض لشهر تموز لذات العام لا ينشئ واقعة ازدواجٍ ضريبي وذلك لاختلاف مدة التكليف في الحالتين.

كما يشترط – في إطار الضرائب غير المباشرة - أن تكون الواقعة المنشئة للتكليف الضريبي واحدة، حتى تتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي. وما ذكرناه سابقاً عن الضرائب الجمركية التي تفرض من قبل سلطات عدة دول على بضاعة تمر عبر حدودها هو خير مثالٍ على أن الواقعة المنشئة لكل ضريبة تختلف عن الأخرى، وذلك باختلاف الحدود التي تعبرها البضاعة في كل مرة.

رابعاً: أنواع الازدواج الضريبي:

يمكن تقسيم الازدواج الضريبي إلى عدة أنواع، وذلك انطلاقاً من **منظورين:**

1- أنواع الازدواج الضريبي من حيث نطاقه الإقليمي: يقسم الازدواج الضريبي وفقاً لنطاق حدوثه إلى **نوعين** هما:

أ- الازدواج الضريبي الداخلي (المحلي): هو الذي تتوافر جميع شروطه داخل إقليم واحد، ضمن حدود الدولة ذاتها.

وتعود أسباب هذا النوع من الازدواج إلى أحد أمرين، **الأمر الأول** :هو حدوثه نتيجة تعدد السلطات المالية أو الضريبية داخل حدود الدولة، فإن كانت الدولة موحدة فإنه قد تعطى السلطة المركزية الحق بفرض ضريبة معينة، ثم يعطى حق فرض ذات الضريبة من قبل سلطة محلية على الشخص نفسه وعن ذات المطرح وعن ذات المدة[1]. أما إن كانت الدولة مركبة (اتحادية) فقد تقوم السلطة الاتحادية بفرض ضريبة معينة، ثم تقوم سلطة إحدى دول الإتحاد بفرض ذات الضريبة على ذات المكلف.

[1] – كما هو الحال في سورية عندما سمح لمجالس المحافظات أن تفرض ما بين 4 % و 10 % من ضرائب الدخل لصالحها على المكلفين بموجب المرسوم التشريعي رقم /18/ لعام 2007.

الأمر الثاني: حدوث الازدواج بسبب طبيعة النظام الضريبي القائم، فقد تفرض السلطات في دولةٍ ما ضريبةً عامةً على الدخل، علماً أنها تفرض في الوقت ذاته ضرائب نوعية على فروع الدخل، وفي ذلك ازدواج ضريبي كامل الشروط.

ومثال ذلك: أن يفرض المشرع ضريبة التركات على تركة المتوفى بكاملها قبل توزيعها، ثم يعود ويفرض ضريبة التركات على الحصص الإرثية التي آلت لورثته.

ب- الازدواج الضريبي الخارجي (الدولي)[1]: هو الازدواج الضريبي الذي تتوافر وتتكامل شروطه عبر حدود الدول، أي توافر بعضها في دولة وإحداها أو بعضها في دولة أو دول أخرى. ومثال ذلك: قيام السلطات الكويتية بفرض الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة على أرباح سندات وأوراق مالية لشخصٍ سوري يستثمرها في بورصة دبي استناداً لمعيار مصدر الدخل، وفي الوقت ذاته قيام السلطات السورية بفرض ذات الضريبة عليها استناداً لرابطة الجنسية.

فالمكلف نفسه هنا قام بتسديد الضريبة مرتين وعن المدة نفسها وعن المادة الخاضعة للضريبة نفسها ، ولكن في بلدين مختلفين ولسلطتين ضريبيتين متمايزتين.

2- أنواع الازدواج الضريبي من حيث تعمد حدوثه:

يصنف الازدواج الضريبي من حيث تعمد حدوثه إلى نوعين:

أ- الازدواج الضريبي المقصود: وهو الذي يتعمد المشرع إحداثه بحق المكلفين أحياناً، وهذا يكون عادةً بهدف دعم خزانة الدولة بضرائب إضافية، لأجل مواجهة عجز قائم في الموازنة العامة للدولة، أو بهدف تخفيف العبء النفسي على المكلفين عندما يرغب المشرع برفع معدل الضريبة المفروضة، وذلك بتوزيعها على ضريبتين أو أكثر من ذات النوع، وأحياناً قد يقصد المشرع من وراء هذا الازدواج الحد من بعض الأنشطة الاقتصادية، أي قد يكون هذا الازدواج تحقيقها للسياسة الضريبية للدولة.

---

[1] – د. حسن العزباوي –د. جلال بكير ، أصول المالية في الشريعة الإسلامية والنظم المعاصرة ، مطبعة المليجي ، القاهرة ، لم تذكر سنة النشر ، ص201–202

والجدير بالذكر أن الازدواج المقصود لا يمكن توقع حدوثه إلا في النطاق الداخلي أو المحلي، ونادراً ما يقع على الصعيد الدولي.

ب- الازدواج الضريبي غير المقصود: هو الازدواج الحاصل بغير قصد من السلطات المعنية، وذلك إما لقصورٍ أو خللٍ في القانون الضريبي، أو لانعدام التنسيق بين التشريعات الضريبية بين الدول.

وبعكس سابقه فإن الازدواج غير المقصود هو الأكثر حدوثاً على الصعيد الدولي منه على الصعيد الداخلي، وهذا يبدو منطقياً بحسبان أن عدم التنسيق بين قوانين الدول هو أمر وارد، لأن كل دولة كامل السيادة في وضع قوانينها الضريبية مستهدفةً مصالحها المالية والاقتصادية وحتى الاجتماعية، دون الاهتمام بمصالح وقوانين دولٍ أخرى.

5- آثار الازدواج الضريبي:

هناك خطورة كبيرة تنجم عن تحمل المكلف لعبء الضريبة ذاتها مرتين، وعن المطرح الضريبي ذاته. فلهذه الظاهرة آثار سلبية سواءً بالنسبة للازدواج المحلي أو الدولي.

أ) ففي الازدواج الداخلي: نلاحظ أنه يؤدي إلى وقوع تكرارٍ في إجراءات تحقيق وتحصيل الضريبة، وهذا سيقود حتماً إلى زيادة في الحصيلة الضريبية لكن في الوقت نفسه فإن الازدواج الضريبي عندما يزيد من عبء المكلفين عن مستوى محتمل فإنه يقلل من روح وحافز الأفراد على العمل والإنتاج، وهذا يؤدي إلى عرقلة النشاط الاقتصادي، من جهة ويدفع المكلفين إلى التهرب من دفع الضريبة بشتى السبل أيضاً.

ب) أما في الازدواج الدولي: فإن من شأنه أن يسبب عرقلة انتقال العمالة ورؤوس الأموال بين البلدان، خشيةً منهم أن تفرض عليهم ضريبة ما لأكثر من مرة دون وجه حق، مما سيعرقل تواصل العلاقات الاقتصادية الدولية. وهذا يضر بمصالح الدول المتقدمة والنامية معاً.

6- وسائل منع الازدواج الضريبي[1]:

على الصعيد الداخلي، نلاحظ أن الازدواج إن كان مقصوداً فهو غاية المشرع، وبالتالي لا يعقل أن يتم السعي إلى تجنبه ومكافحته. أما إذا لم يكن مقصوداً وذلك نتيجة عدم تنسيق القواعد التي تلتزمها السلطات الوطنية المختلفة في فرض الضرائب، فإن الحل والعلاج هو بتنسيق تلك القواعد، وهذا ليس بالأمر العسير، لأنه بإمكان السلطة العليا الموجودة في الدولة أن تلزم بقية السلطات بقرارتها وقواعدها. حتى بالنسبة للدول الاتحادية حيث توجد سلطتين، السلطة الاتحادية وسلطة الولايات الأعضاء، فإنه بمجرد التنسيق بين السلطتين من خلال تشريعات اتحادية يمكن تلافي وقوع هذا الازدواج، كأن يحدد لكل سلطة نوع الضرائب التي يحق لها فرضها وجبايتها.

ولكن يختلف الأمر ويزداد تعقيداً بالنسبة لمكافحة الازدواج الضريبي الدولي؛ لأن ذلك قد يتعارض مع فكرة سيادة الدولة. فكل دولة تضع تشريعاتها وفقاً لمصالحها، وحسب ما يضمن الحفاظ على هيبتها وسيادتها على أشخاص المجتمع. لذا فيحدث أحياناً أن تتعنت الدولة بفرض ضريبة ما، على الرغم من علمها أن الضريبة ذاتها يتحملها المكلف من قبل دولة أخرى وعن المطرح ذاته. لذا فإن الحل لعلاج الازدواج الضريبي الدولي هو التنسيق التشريعي الدولي. وهناك عدة طرق يمكن اللجوء إليها في إطار مفهوم التنسيق لأجل مكافحة الازدواج الضريبي لعل أهمها:

أ -أن تقوم كل دولة على حدة أثناء وضع أو تعديل تشريعاتها الضريبية بمحاولة تجنب الازدواج الضريبي، كأن تمتنع الدولة عن فرض ضرائب على الأرباح التي تحققت من أعمال تمارس خارج حدودها، وقصرها فقط على تلك المحققة ضمن أراضيها، أو أن تعطي الدولة خصماً للضريبة التي سددها المكلف لدولة أجنبية أخرى، من الضريبة المحلية التي فرضتها على المكلف، أو أن تخصم الدخل الذي سبق وخضع لضريبة في دولة أجنبية من الدخل الخاضع لضريبتها المقررة

[1] – د. رفعت المحجوب ن مرجع سابق، ص335 وما بعد.

على ذات المكلف، وذلك من أجل تفادي الازدواج بغض النظر عما تقرره الدول الأخرى من أجل جذب رؤوس الأموال إليها .

ب - ويفضل عادةً عقد المعاهدات والاتفاقيات الدولية الثنائية والمتعددة الأطراف بقصد خلق تنسيق عملي بين التشريعات الضريبية للدول المتعاقدة تبين بصورة واضحة اختصاص كل دولة من حيث فرض الضرائب فتحدد الأسس الكفيلة بمنع الازدواج الضريبي بين الدول المتعاقدة، وقد أصبح هنالك اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبي نموذجية وضعتها الأمم المتحدة والتجمعات الاقتصادية الإقليمية وغيرها من التجمعات. ومن **أهم المبادئ التي قُررت في هذا المجال:**

*الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على الدخول العقارية لبلد موقع العقار.

*الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على أرباح الأسهم وفوائد السندات للدول المصدرة لها.

*الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على الديون العادية لدولة موطن المكلف.

*الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على أرباح المشروعات للدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي للمشروع.

*الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على أجر العمل للدولة التي يتم فيها ذلك العمل، باستثناء الأجور التي تدفعها الدولة، فيكون للدولة التي دفعتها سلطة فرض ضرائبها عليها.

*الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على الدخل العام لدولة موطن المكلف.

وهناك على سبيل المثال العديد من الاتفاقيات التي عقدت فعلاً بين الدول العربية في هذا المجال من أجل إزالة العوائق التي تقف في وجه حرية تبادل عناصر الإنتاج فيما بينها، وكذلك مع بعض الدول الأجنبية، كاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب بين الضرائب بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية لعام 1973 التي تم تطويرها في اتفاقية جديدة عام 1997 [1].

وقد عقدت سورية اتفاقيات كثيرة مع دول عربية وأجنبية استهدفت من خلالها تجنب الازدواج الضريبي الدولي وخصوصاً بالنسبة لضرائب الدخل ورأس المال، كاتفاقية مكافحة

[1] – د. محمد خير العكام، دور السياسات الضريبية، مرجع سابق، ص 623 وما بعد.

الازدواج الضريبي مع مصر عام 1991. ومع إيران عام 1996، ومع الكويت عام 1997وعادة ما تكون هذه الاتفاقيات مؤقتة وتعمل الحكومات على تجديدها في فترات متعاقبة.

ولابد من التأكيد على ضرورة الاستمرار، في عقد المعاهدات والاتفاقيات الدولية لمواجهة ومكافحة هذه الظاهرة تفعيل تلك المعاهدات ووضعها حيز التنفيذ، ، لأن الخاسر الأكبر من هذا الازدواج هو الدولة ذاتها لما يؤثر ذلك سلبا في مناخها الاستثماري مع الدول الأخرى.

المبحث الرابع

القروض العامة

إذا كان تمويل النفقات العامة يتم عن طريق الحصيلة الضريبية وغيرها من صور الإيرادات العامة، فقد تلجأ الدولة إلى القروض العامة لتمويل بعض نفقاتها وخاصة الاستثمارية منها أو النفقات الاستثنائية لمواجهة نفقات الحروب والكوارث والعجز المؤقت في الموازنة العامة.

تعدُّ القروض العامة ظاهرة اقتصادية مالية حديثة العهد ترجع في جذورها إلى ظهور الدولة وقيامها بالإنفاق العام، فبحسبانها تنظيماً مالياً هي ظاهرة حديثة وبحسبانها تصرفاً حكومياً فقد لجأت إليها قديماً، وللتعرّف على هذه الظاهرة لا بد من دراستها من كافة جوانبها النظرية والتطبيقية وفق التقسيم التالي:

المطلب الأول : تعريف القرض العام وأنواعه .

المطلب الثاني: انقضاء القرض العام .

المطلب الثالث: أثر القروض العامة في اقتصاديات الدول النامية.

المطلب الأول

تعريف القرض العام وأنواعه

للتعريف بالقروض العامة لا بد من دراسة تطور نظرية القروض العامة وتفريق هذا النوع من الإيراد عن غيره من الإيرادات، عبر التعرّف على طبيعته القانونية والاقتصادية .

الفرع الأول

تعريف القرض العام

قبل التعريف لا بد من التعرف على التطور التاريخي لنظرية القروض العامة، ومن ثم تعريفها وطبيعتها، وخصائص القرض العام .

أولاً ـ تطور نظرية القروض العامة[1]:

لم تكن القروض العامة وليدة الظروف الراهنة، بل ظهرت مع ظهور الدولة وقيامها بوظائفها التي تتطلب الإنفاق العام، وطالما أن قيام الدولة بالإنفاق العام يهدف لإشباع الحاجات العامة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فعندما لا تستطيع الدولة توفير الأموال اللازمة لإشباع هذه الحاجات من دومينها العام والخاص، كانت تلجأ عندها لفرض الضرائب والرسوم وعندما لا تكفي هذه المصادر تلجأ أيضاً إلى الاقتراض العام .

ولدى الرجوع إلى الظروف التاريخية يمكن ملاحظة أن الملوك كثيراً ما كانوا يرهنون أملاكهم ومجوهراتهم للتجار مقابل الحصول على الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة، وخاصة في أوقات الحروب أو عند تمويل الغزوات. واستناداً لذلك كانت ظاهرة القروض العامة ظاهرة استثنائية، لا تتكرر سنوياً، بل تكون لمواجهة الظروف الاستثنائية فقط، أما في الظروف الحديثة فقد أخذت ظاهرة القروض العامة فلسفة جديدة نظراً لتغير دور الدولة وتدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، فقد كانت الدولة في السابق دولة حارسة لا تُعنى بالإنتاج وتأمين الغذاء وتشجيع التصدير والتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، بل تهتم بالأمن والدفاع وإقامة العدل فقط، ومن ثم لا تحتاج لزيادة الإنفاق العام بشكل مستمر، بل في أوقات الشدة والأزمات فقط وبالتالي لا تحتاج إلى القروض العامة إلا في تلك الأوقات.

[1] – لمزيد من التفاصيل في تطور الفكر المالي بالنسبة للسياسة الائتمانية العامة انظر: د. حامد عبد المجيد دراز، د. سميرة إبراهيم أيوب ، مرجع سابق، ص275–304.

واستناداً لذلك تطورت نظرية القروض العامة وأصبحت أداة مالية اعتيادية سنوية تلجأ إليها الدول سنوياً لعدم قدرة الإيرادات الضريبية على مواجهة زيادة حجم النفقات العامة المستمر، وظهرت أفكار وآراء تؤيد لجوء الدولة للقروض العامة وأخرى تعارضها ومازال الجدل دائراً بين المؤيدين والمعارضين حتى يومنا هذا. فالاقتصاديون التقليديون يعارضون القروض العامة بحسبانها ظاهرة سنوية تلجأ إليها الدول، بينما الاقتصاديون الكينيزيون يؤيدون لجوء الدولة للقروض العامة سنوياً لأنها تؤثر إيجاباً في العرض والطلب الكليين في الاقتصاد الوطني، وقد توسع دور القروض العامة في المالية العامة للدولة واستخدمت أداة مالية للتأثير في مكونات الاقتصاد الكلي شأنها شأن الضرائب والنفقات العامة، وخاصة في الدول النامية التي تعاني من فجوة تمويلية لبناء تنميتها وتطورها الاقتصادي، وهذا ما جعل بعضها يدخل في أزمة مديونية كبيرة نتيجة استخدام هذه الأداة دون ضوابط.

ثانياً ـ مفهوم القروض العامة:

ارتبط ظهور القروض العامة بالعجز المالي أو أحياناً بالحاجة المالية المتزايدة للدولة، فأصبحت أداة مالية سنوية تستخدمها الدولة لتمويل برامجها الاقتصادية، وخاصة المشاريع الإنتاجية الكبرى، ولذلك تصدى علماء المالية العامة لهذه الظاهرة وعرفوها بتعاريف عديدة ركزت في مجملها على آلية الحصول على القروض والأهداف المتوخاة منها وطريقة تسديدها واستناداً لذلك يمكن **تعريف القروض العامة بأنها:**

"مبلغ من المال يغلب عليه الطابع النقدي تحصل عليه الأشخاص الاعتبارية العامة (الدولة) من الأفراد أو من المؤسسات الوطنية أو الأجنبية، يتضمن مقابل الوفاء ويؤدي لإشباع الحاجات المالية المتزايدة للدولة، ويساعدها على تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية".

بناء على هذا التعريف فإن القروض العامة تتميز بالخصائص التالية التي تميزها عن باقي أدوات الدولة المالية، وأهم هذه الخصائص أنها :

1ـ مبلغ من المال يغلب عليه الطابع النقدي: ويقصد بذلك أن الدولة تحدد حاجتها المالية من القروض ثم تطرح سنداتها على الاكتتاب العام لكي تجمع بعدها المبالغ التي تحتاج إليها بشكل نقدي في أغلب الأحيان، لأن الأنظمة السابقة كانت تعتمد على القروض العينية، أما بعد تطور العلاقات الاقتصادية وظهور النقود فقد أقلعت الحكومات عن القروض العينية إلى القروض النقدية.

2ـ القائم بالاقتراض العام (المدين)، هو الدولة أو من ينوب عنها من الأجهزة الحكومية: مثل وزارة المالية، بعض الوزارات المختصة، الوحدات الإدارية والمرفقية ذات الشخصية الاعتبارية، لأن جميع هذه الجهات العامة تمثل الدولة في مجال عملها، لكن هذه الجهات لا تستطيع الاقتراض إلا بعد الحصول على موافقة السلطة التنفيذية (الحكومة) والحكومة بدورها تحصل **على موافقة السلطة التشريعية** لأنها الجهة الوحيدة المكلفة بمراقبة عمل الحكومة ومحاسبتها في نهاية السنة المالية، لذلك تحتاج الحكومة بشكل مستمر إلى موافقة السلطة التشريعية على كل واقعة مالية (جباية الضرائب إنفاق ـ اقتراض).

3ـ القروض العامة هي عقود : فقد يتم الاتفاق بين المقترض (الحكومة) والمقرضين (الأفراد أو المؤسسات) بشكل مباشر على تقديم قرض بمبلغ معين وبفائدة محددة ولفترة زمنية يتم الاتفاق عليها، أو قد تطرح الدولة سندات الدين العام في سوق الأوراق المالية، وتسمح لمن يرغب بالاكتتاب عليها، ويتحدد في متن السند: المبلغ والفائدة وفترة التسديد، وتكون هذه السندات قابلة للتداول في سوق النقد، هذا ويختلف نوع القرض وتأثيره في الحياة الاقتصادية والاجتماعية تبعاً للجهة المقرضة. وهناك جدلٌ فقهي حول اعتبار القرض العام هو عقد عادي أم أنه عقد إداري، حيث يجمع غالبية الفقه الإداري والمالي على أن عقد القرض العام هو عقد إداري، لعلة توافر شروط العقد الإداري المعروفة قانوناً وفقها (عقد تكون الدولة طرفاً فيه – عقد بمناسبة تسيير مرفقٍ عام – عقد يتضمن شروطاً استثنائية غير مألوفة في عقود القانون الخاص). ومع ذلك هناك جانبٌ من الباحثين – ونحن منهم – نؤكد، وخاصةً بعد تراجع القضاء الفرنسي ذاته

تدريجياً عن نظرية العقود الإدارية، بأن عقد القرض لا يجوز تحديد طبيعته مسبقاً، وإنما يتم تحديد ماهيته القانونية من خلال انطباق شروط العقد الإداري الثلاثة عليه من عدمها. وهذا يحدث غالباً في عقود الاقتراض من أشخاص القانون الخاص الأجانب، فنادراً ما تستطيع الدولة – خاصةً ما إذا كانت نامية – أن تدرج في العقد شروطاً استثنائية غير مألوفة في القانون الخاص، بل يصل الحد أحياناً إلى فرض الدائن الأجنبي لشروطه على الدولة المقترضة .

وتجدر الإشارة أن عقد القرض العام يجب أن يستند إلى صك تشريعي: حيث تقوم الحكومة بعقد القرض وإصدار أسناد الدين العام استناداً إلى إذنٍ مسبق يصدر من قبل السلطة التشريعية، يتضمن موافقتها على الاستدانة من أجل تغذية خزينة الدولة، ويقتصر هذا الإذن عادة على تحديد المبادئ الأساسية للقرض (كتحديد مبلغ القرض، مدته، معدل فائدته)، ويترك للحكومة أمر تنظيم القرض فنياً[1].

4. يتضمن القرض العام مقابل الوفاء: أي يتحدد في عقد القرض المبلغ والفائدة وزمن السداد، وإذا كانت سندات تطرح في سوق المال يتحدد في متنها المبلغ، وتاريخ السداد، وتباع بقيمة سوقية أي تخصم الفائدة مسبقاً من قبل المشتري. أما عند السداد فإن الحكومة تسدد المبلغ الموجود في متن السند (القيمة الاسمية).

وتختلف القروض العامة عن الضرائب بأنها وسيلة مالية ليست نهائية أي يجب على الدولة ردها لأصحابها في حين تكون الضرائب وسيلة مالية نهائية وإلزامية أي لا يتوجب على الدولة إعادتها إلى أصحابها، بينما يتوجب عليها رد القروض لأصحابها ومع الفائدة أيضاً، لذا يتوجب على الدولة عندما تقترض أن تفكر في العبء المالي الناجم عن القرض، وهذا يلزمها ألا تستخدم إيرادات القروض العامة إلا في الإنفاق الاستثماري المنتج الذي يمكن أن يقدم مردوداً أكبر من فائدته في المستقبل كما تختلف عنها أيضا بأن القروض اختيارية من حيث المبدأ بينما الضرائب فهي فريضة

[1] – د. عصام بشور ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، مرجع سابق ص214.

إلزامية [1].

5ـ تستخدم الدولة القروض العامة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسة: ففي المجال الاقتصادي تقترض الدولة لتمويل برامجها الاقتصادية مثل تمويل إقامة مشاريع البنية التحتية أو إقامة مصانع عامة أو مؤسسات خدمية يحتاجها الاقتصاد الوطني لأن إقامة هذه المشاريع بكافة أنواعها سوف يشجع على زيادة الإنتاج والاستثمار الأمر الذي يؤدي لزيادة معدلات النمو الاقتصادي.

وفي المجال الاجتماعي قد تقترض الحكومة لتمويل البرامج الاجتماعية كالرعاية الصحية والتعليم والثقافة والرياضة وإقامة الجامعات والمدارس وغيرها الأمر الذي يؤدي لتحسين الظروف الاجتماعية ورفع المستوى المعيشي للسكان وخاصة محدودي الدخل منهم.

إن هذه الأهداف التي تسعى الدولة لتحقيقها إنما تهدف في نهاية المطاف لتحسين الظروف المعيشية وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية في البلاد التي تصب في خدمة المجتمع وتطوره في نهاية الأمر.

الفرع الثاني

أنواع القروض العامة

تقسم القروض العامة إلى عدة أنوع ، تبعاً لأكثر من معيار، وبناءً عليه تقسم القروض العامة إلى:

1ـ القروض الداخلية والقروض الخارجية[2]:

يكون القرض داخلياً إذا قام بالاكتتاب في سندات الدين العام أشخاص طبيعيون أو اعتباريون داخل الدولة المقترضة أو عند طرح السندات في السوق المالية الوطنية، ويكون القرض خارجياً عندما تعقد الدولة قرضاً مع دولة أجنبية أو مؤسسة مالية دولية أو عند طرح سندات الدين في الأسواق المالية الأجنبية، لكن القرض الخارجي يتطلب وجود ضمانات من

[1] – د. فوزت فرحات، مرجع سابق، ص324 وما بعد.

[2] – لمزيد من التفاصيل انظر: د. زينب حسين عوض الله ، مرجع سابق ، ص306 وما بعد.

الدولة المقترضة.

وتلجأ الدولة للقروض الخارجية عندما :

أ ـ لا تستطيع المدخرات الوطنية تغطية السندات المطروحة للاكتتاب.

ب ـ تريد الدولة إقامة مشاريع ضخمة لا تستطيع القروض المحلية تمويلها.

ج ـ تريد الدولة تمويل المستوردات أو تصحيح الاختلال في ميزان المدفوعات.

إن هذه الأسباب تدفع الدولة للاقتراض الخارجي، لكن هذه القروض تختلف في آثارها عن القروض الداخلية، ولكل نوع عدد من المزايا والسلبيات التي تميزه عن النوع الآخر نجملها فيما يلي:

أـ لا يزيد القرض الداخلي الثروة القومية لأنه يحوّل الأموال من الأفراد إلى الدولة بينما يزيد القرض الخارجي الثروة القومية (ولو مؤقتاً) لأنه ينقل الأموال من دولة مقرضة خارجية إلى داخل الدولة.

ب ـ لا يؤثر القرض الداخلي على سعر صرف العملة الوطنية، بينما يؤدي القرض الخارجي لتحسين ميزان المدفوعات عند الحصول عليه، ويتأثر سعر الصرف إيجاباً. أما عند سداد القرض فيتأثر سعر الصرف سلباً لأنه يحول القطع الأجنبي إلى الخارج.

ج ـ يؤدي القرض الداخلي إلى تحويل الاستهلاك من طبقة إلى أخرى، بينما القرض الخارجي سوف يزيد الطلب المحلي وسوف يحصل الرواج في الاقتصاد نظراً لدخول وسائل دفع جديدة.

د ـ لا يؤثر القرض الداخلي على الوضع السياسي للدولة وفي حال اضطرار الدولة للدفع وعدم توفر الأموال اللازمة تقوم بتحويله إلى قرض طويل الأجل، بينما في حال عدم سداد القرض الخارجي قد تتدخل الدولة الأجنبية في الشؤون الداخلية مما قد يؤثر في الاستقلال السياسي للدولة كما حدث لبعض الدول النامية في أواخر القرن /19/ فزيادة القروض الخارجية على مصر في نهاية القرن التاسع عشر هو السبب الرئيس لاحتلالها من قبل الانكليز، أو قد تخضع لبرامج صندوق النقد الدولي والمنظمات المالية الدولية مما يؤثر في الوضع الاقتصادي والسياسي للدولة، فقد أصبحت هذه القروض وسيلة جديدة لتدخل الدول الكبرى في التأثير في سياسات الدول

المقترضة المالية والاقتصادية لتفرض عليها القواعد التي تحسّن من وضع ماليتها العامة من أجل مساعدتها في الاستمرار في وفائها لقروضها دون النظر أحياناً لآثار ذلك في الناحية الاجتماعية والاقتصادية للدولة المقترضة[1].

2ـ القروض الاختيارية والقروض الإجبارية :

يقصد بالقرض الاختياري أن يكون الأفراد أحراراً في الاكتتاب في سندات الدين العام أما القروض الإجبارية، فتقدم عليها الدولة عندما لا تجد من يكتتب بالقروض الاختيارية فتفرض على كل مواطن مبلغاً معيناً استناداً للضريبة التي يدفعها، أو قد تؤجل دفع القروض الاختيارية فتتحول إلى قروض إجبارية، وقد تقترب القروض الإجبارية من الضرائب نظراً لوجود صفة الإجبار في الاشتراك في هذه القروض وهي غير معلومة السداد .

الأصل في القروض أنها اختيارية، ولكن السؤال الذي يطرح في هذا المجال، متى تلجأ الدولة إلى القروض الإجبارية؟

تلجأ الدولة إلى القروض الإجبارية في الحالات التالية:

أ ـ عندما تطرح الدولة سندات الدين العام ولا يشترك بها أحد، لذلك تلجأ إلى فرض قروض إجبارية بهدف تمويل نفقاتها العامة المستعجلة.

ب ـ في حالات كالتضخم قد تفرض الدولة على المواطنين قروضاً إجبارية بهدف امتصاص جزء كبير من السيولة الفائضة الأمر الذي يؤدي لنقص السيولة وتراجع الأسعار.

ج ـ عندما يحين أجل القروض الاختيارية ولا يوجد ما يكفي للسداد، تحولها الحكومة لقروض إجبارية فتمدد أجل سدادها من طرف واحد دون موافقة المقرضين.

د ـ في حالات تأميم المشروعات الصناعية أو الأراضي أو الأملاك العقارية فعند عدم توافر المال اللازم لتعويض أصحابها تعتبرها الدولة قروضاً وتسددها عند توافر المال اللازم لديها، فهي تعد في مثل هذه الحالة قروضاً إجبارية.

[1] – لمزيد من التفاصيل انظر: د. عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سابق، ص207 وما بعد.

3ـ القروض المؤبدة والقروض المؤقتة:

يكون القرض مؤبداً عندما لا تلتزم الدولة بسداده في الأوقات المتفق عليها وتصبح صفة التأجيل عنصراً من عناصر القرض، أما القرض المؤقت فهو قرض قصير الأجل يتم الاتفاق عليه مع الحكومة لمدة قصيرة عادة ما تكون أقل من سنة وتلتزم الحكومة بسداده مع الفوائد في زمن الاستحقاق، وقد تكون هذه القروض متوسطة الأجل أو طويلة الأجل.

أما القرض المؤبد فيصبح رهين قرارات الدولة بالنسبة لسداد قيمته فلا أحد يعلم متى تقوم الدولة بذلك، ولكي تحقق الحكومة مزايا خاصة عليها اختيار الفرصة المناسبة للسداد مثل وجود فوائض في الموازنة[1].

وتلجأ الدولة للقروض المؤبدة في حالات الإفلاس المالي أي عدم توفر الإيرادات اللازمة للسداد وزيادة حجم التهرب الضريبي وغير ذلك من الأسباب، الأمر الذي يدفعها للجوء إلى القروض المؤبدة والتي تحمل في طياتها الكثير من المخاطر، فإذا ازداد حجم الدين وتراكم تصبح الحكومة عاجزة عن السداد، مما يؤثر في كفاءة النظام الاقتصادي وفي مصداقية الحكومة وقراراتها، وقد تؤدي الديون المتراكمة لهروب المستثمرين وحصول الأزمات الاقتصادية والتي تنتهي بزوال هذه الأنظمة كما حصل في أمريكا اللاتينية بعد أزمة المديونية عام 1982، فالقروض العامة هي ظاهرة خطرة إن لم تحسن الدولة استخدامها وتخطيط سدادها.

المطلب الثاني

انقضاء القرض العام

أولاً ـ انقضاء القروض العامة:

يقصد بانقضاء القروض العامة حلول أجلها وقيام الحكومة بسدادها للمقرضين مع الفوائد دفعة واحدة، أو قد تقوم الحكومة بسداد القرض على دفعات، وذلك للتخفيف من الفوائد التي تترتب على القرض. إن استمرار الحكومة باستخدام الأموال المقترضة يرتب عليها فوائد مرتفعة، وقد

[1] – د. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق ، ص321.

تصل خدمة الدين في بعض الدول إلى ما يعادل الإيرادات الضريبية، لذلك من مصلحة الحكومة تسديد القروض أو إيجاد سبل جديدة لتبديل قروض قديمة بقروض جديدة أقل تكلفة من السابقة.

ويأخذ انقضاء القروض العامة عدة أشكال :[1]

1ـ تسديد القرض العام: وهو الحالة الطبيعية لانقضاء الدين العام، ويقصد فيه سداد قيمة القرض دفعة واحدة مع الفوائد.

2 ـ استهلاك القرض العام: ويكون الاستهلاك بدفع قيمة القرض على دفعات، وخاصة عندما تتوفر الأموال لدى الدولة الأمر الذي يخفف من العبء المالي على الدولة ويخلصها من تراكم الدين، لذلك تلجأ الحكومات إلى استهلاك القروض تدريجياً بدلاً من سدادها دفعة واحدة، وهذه طريقة انقضاء القروض العامة الشائعة حالياً وخاصة في القروض الضخمة، حيث تعطى الدولة فترة سماح لا تسدد من القرض أي جزء ومن ثم يتم تقسيم القرض إلى أجزاء يدفع كل منها في موعد محدد في اتفاقية القرض.

3ـ تثبيت القروض العامة: ويكون في حالات نادرة وذلك عندما لا تستطيع الدولة سداد القروض قصيرة الأجل (أذون الخزينة) فتقوم بتحويلها إلى قروض طويلة الأجل مع رفع سعر الفائدة للقرض الجديد، وفي هذه الحالة قد يكون التمويل اختيارياً أو إجبارياً حسب حالة الاقتصاد الوطني وفي كلا الحالتين يتحول القرض قصير الأجل إلى قرض طويل الأجل مع تعديل في سعر الفائدة، فتثبيت القرض يعني تأجيل دفعه عندما يحل أجله إلى موعد لاحق وذلك بإصدار قرض جديد بمبلغ القرض المستحق نفسه، والتثبيت قد يأخذ الصفة الإجبارية أحياناً وفي الغالب يكون اختيارياً.

[1] – د. زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص323 وما بعد.

4ـ تبديل القرض العام: وتحصل هذه الحالة عندما تستطيع الحكومة الحصول على قروض جديدة بأسعار فائدة أقل فتقوم بسداد القروض السابقة حتى وإن لم يحن موعد سدادها، فتكون قد استبدلت قرضاً بأسعار فائدة مرتفعة بقرض منخفض الفائدة.

5ـ الامتناع عن وفاء القروض العامة (إنكار القرض العام): يعد الامتناع عن الوفاء بالقرض هو الشكل المقابل لتسديد الدين العام واستهلاكه، ويتم عندما تعلن الدولة عن انقضاء الدين العام وعزمها على عدم الوفاء بقيمته وقيمة فوائده وهو ما يسمى أحياناً بإنكار الدين العام، وغالباً ما يتم ذلك عند تبدل الحكومات، كما حدث مثلاً عند انتصار الثورة البلشفية في الاتحاد السوفيتي السابق وأعلن لينين عدم اعتراف الاتحاد السوفيتي بالديون التي عقدتها روسيا القيصرية[1] وما يحصل حالياً في العراق عندما طلبت الحكومة العراقية بعد سقوط نظام صدام حسين من الدول المقرضة إسقاط الديون التي ترتبت على العراق من قبل النظام السابق.

المطلب الثالث

دور القروض العامة في اقتصاديات الدول النامية

انخفاض حجم الدخول في الدول النامية وزيادة حجم التهرب الضريبي يؤدي لانخفاض حجم الإيرادات العامة للدولة، ولكونها تحتاج لموارد مالية كبيرة لتمويل برامجها الاقتصادية والاجتماعية التنموية، الأمر الذي يفاقم المشكلة المالية لديها، فمن جهة تحتاج للأموال لتمويل مشاريع التنمية، ومن جهة أخرى تنخفض الإيرادات الضريبية لديها . **فما هو الحل؟**

إن زيادة عجز الموازنة العامة للدولة النامية يدفعها للبحث عن مصادر مالية للتمويل، ونظراً لانخفاض مستوى الدخول، لذلك لن تجد من يكتتب بالسندات العامة، فتلجأ للإقتراض من المصرف المركزي (الإصدار النقدي) أو للاستدانة من المؤسسات المالية الدولية أو الحكومات الأجنبية، ولكل نوع من هذه القروض مخاطره وآثاره السلبية في الاقتصاد الوطني فما هي الآلية التي تحصل عليها الدولة للقروض وما هي آثارها ؟

[1] – لمزيد من التفاصيل انظر: د. عصام بشور ، المالية العامة والتشريع الضريبي، ص233وما بعد.

أولاً ـ الاقتراض من المصرف المركزي : نظراً لانخفاض الدخول بشكل عام، وعدم وجود أسواق مالية متطورة لإصدار القروض تلجأ حكومات الدول النامية للاعتماد على المصرف المركزي في تمويل عجز الموازنة العامة، وعادة ما يطلق على هذا النوع من القروض ((التمويل بالعجز)). إن زيادة حجم الإصدار النقدي سوف يؤدي لزيادة حجم السيولة المحلية، ونظراً لعدم مرونة الجهاز الإنتاجي فلا تؤدي زيادة السيولة لزيادة الإنتاج، بل لزيادة المستوى العام للأسعار، ويحصل التضخم، وإذا ما استمرت الدولة باستخدام هذه السياسة لفترة طويلة فإننا تكون أمام تضخم جامح أو مفرط، فقد وصل معدل التضخم في دول أمريكا اللاتينية، عام 1982 حوالي 800% نتيجة الاعتماد على الإصدار النقدي في تمويل عجز الموازنة، كما حدث ذلك في سورية وإن كان في معدلات أقل في منتصف الثمانينات من القرن الماضي .

ثانياً ـ الاقتراض من الحكومات الأجنبية أو المؤسسات المالية الدولية : إن حاجة الدول النامية لاستيراد التكنولوجيا والآلات والمعدات والمعادن والمواد الأولية وغيرها، تؤدي لزيادة حجم فاتورة الاستيراد. ونظراً لعدم توافر القطع الأجنبي، لذلك تلجأ بعض الدول النامية للاستدانة، لتأمين هذا القطع، إما من المؤسسات الدولية أو حكومات الدول الأجنبية، وفي كلتا الحالتين لا تستطيع هذه القروض تمويل القاعدة الإنتاجية واستثمار الموارد الوطنية، لذلك ستقع الدولة في حالة العجز، الأمر الذي سيدفع صندوق النقد الدولي للتدخل بالشؤون الداخلية وفرض سياسات إلزامية على هذه الدول، مما يؤثر في قرارها الاقتصادي وأحياناً في قرارها السياسي، فتصبح ملزمة بتطبيق سياسات الصندوق في الليبرالية الاقتصادية وتحرير السوق وتدور في فلك الرأسمالية العالمية، فتعجز عن تحقيق التنمية الوطنية، كما يحدث الآن لعديد من الدول النامية التي تنفذ توجهات الصندوق في إصلاحها المالي والاقتصادي.

ثالثاً ـ أزمة المديونية ودور مؤسسات التمويل الدولية: لم تكن القروض الخارجية في يوم من الأيام الوسيلة المالية الأهم لمعالجة عجز الموازنة العامة، أو لتمويل المشروعات الاقتصادية الوطنية، بل كانت ومازالت وسيلة استثنائية تلجأ إليها حكومات الدول النامية في حال عدم كفاية الإيرادات

المالية المحلية لتغطية النفقات العامة أو لتمويل مشاريع القاعدة الأساسية، وتهدف الحكومات من وراء هذه الوسيلة المالية تطوير البلاد ونقلها من دول متخلفة إلى دول متقدمة.

تحصل الحكومات في الدول النامية على القروض الأجنبية بهدف تطوير اقتصادها الوطني، وإقامة قاعدة إنتاجية متطورة، لكن الدول المتقدمة (الدول المانحة) قد لا ترغب بهذه الأهداف فنراها تضع بعض الشروط التي تمنع من تحقيق الأهداف المنشودة، أو بسبب عدم استخدام هذه الدول لهذه الوسيلة بالشكل الأمثل فيصبح عبء هذه القروض أكثر من أن يتحملها اقتصاد الدولة_كما ذكرنا سابقاً_ فتقع الدول النامية بعد فترة وجيزة في شرك المديونية، ليتدخل صندوق النقد الدولي بشؤونها الداخلية ويقوم بعملية الجدولة للقروض المستحقة، فما هي المديونية وما هي جدولة الديون، وما هي آثارها الاقتصادية والاجتماعية؟

1= أزمة المديونية: هي (تزايد حصة الدين إلى الناتج المحلي الإجمالي حيث تفوق خدمة الدين حجم الصادرات الأمر الذي يدفع الدولة لعدم تسديد الديون)، أو بعبارة سهلة وواضحة: " هي عدم القدرة على السداد"

استناداً لهذا التعريف يمكن تحديد خصائص المديونية و مظاهرها كما يلي:

* عجز البلد المدين عن السداد، وذلك بسبب تزايد ديونه الخارجية بحيث تتجاوز الأقساط السنوية قيمة الصادرات.

* تراجع صادرات البلد بسبب بعض المواسم الرديئة أو بسبب الركود العالمي الأمر الذي يخفض ما كان متوقعاً للسداد.

* تدخل الدول الدائنة بالشؤون الداخلية للبلد المدين وتشكيل نوادي الديون مثل نادي روما ـ نادي باريس ـ نادي لندن، لمعالجة الأزمة المالية للدول التي تدخل في إطار هذا النادي.

* تدخل المؤسسات المالية الدولية (صندوق النقد الدولي ـ البنك الدولي للإنشاء والتعمير) لمساعدة الدول المدينة في رسم خطة مستقبلية تساعدها على تسديد الديون.

* إجبار البلد المدين على إتباع خطة تقشف من جهة، وإتباع سياسة انفتاح اقتصادي من جهة أخرى تساعده على توفير الأموال اللازمة للسداد والاستغناء عن خطة التنمية الاقتصادية الوطنية[1].

إن هذه الخصائص والصفات ظهرت عند ظهور أزمة المديونية عام 1982 عندها وقعت في هذه الأزمة العديد من الدول النامية وعلى رأسهم (البرازيل ـ الأرجنتين ـ المكسيك) وتدخل صندوق النقد الدولي لتسوية هذه الأزمة.

2= أسباب المديونية:

ظهرت أزمة المديونية عام 1982 عندما توقفت البرازيل والأرجنتين والمكسيك عن دفع ديونها الكبيرة ويرجع السبب في ظهور أزمة المديونية بشكل عام إلى ما يلي:

* ارتفاع أسعار الفائدة على القروض التي حصلت عليها الدول النامية، وخاصة إذا كانت القروض تمنح بفائدة متقلبة.

* ارتفاع أسعار النفط عام 1973 وعام 1979 إلى 400% من الأسعار السائدة الأمر الذي زاد الفاتورة النفطية للدول المستوردة.

* تدهور شروط التبادل التجاري لصالح الدول المتقدمة، فأصبحت سلع الدول النامية بأسعار متدنية، بينما ارتفعت أسعار السلع الصناعية من الدول المتقدمة إلى 500% وأحياناً 700% مقارنة مع أسعار عام 1970.

* فشل سياسة تعبئة الفائض الاقتصادي واعتماد تلك الدول على القروض الداخلية والخارجية، وإهمال تطور الإيرادات الضريبية وتطوير التشريعات المالية.

* فشل خطط التنمية الاقتصادية نتيجة الاعتماد على خطط طموحة تفوق الإمكانات الوطنية من جهة، وتنفيذها على عدة سنوات مما يفقدها أهميتها في إقامة المشاريع وتطويرها.

---

[1] – لمزيد من التفاصيل انظر: د. رمزي زكي، أزمة الديون الخارجية، رؤية من العالم الثالث، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، 1978، د. رمزي زكي ، العولمة المالية، دار المستقبل العربي، القاهرة، بيروت، ط1، 1999.

* الفساد الإداري وتهريب الأموال إلى الخارج لأن أكثر الكوادر الإدارية ارتبطت المؤسسات المالية الدولية في الحصول على القروض لكل مشروع سواء كان بحاجة للأموال أم لا؟
* غياب السياسة المالية السليمة للإقراض حيث تتقدم كل مؤسسة بطلب قرض خارجي لتمويل برامجها الأمر الذي يزيد التكلفة ويخفض المزايا التي يمكن الحصول عليها فيما لو حصلت الدولة على القروض دفعة واحدة.

إن هذه الأسباب أدت وبشكل واضح لزيادة حجم الديون وارتفاع تكاليفها ومن ثم العجز عن السداد، الأمر الذي فسح المجال للمؤسسات المالية الدولية للتدخل وتطبيق برامج إلزامية على هذه الدول فما هي آلية التدخل؟

3= تدخل المؤسسات المالية الدولية:

عندما تعجز الدول المدينة عن السداد نتيجة بعض الظروف تصبح خدمة الدين (الأقساط مع الفائدة) أكبر من الصادرات فتعلن الدولة توقفها عن الدفع الأمر الذي يدفع الحكومات لإيجاد الحلول فتستعين بالمؤسسات المالية الدولية، فيتدخل صندوق النقد الدولي لإيجاد الحلول المناسبة، وترى أكثر الأوساط الاقتصادية في أسلوب عمل الصندوق تدخلاً في الشؤون الداخلية للبلد المدين وإلزامه على التحول إلى سياسة اقتصادية جديدة (الليبرالية الاقتصادية) وزوال السياسة الوطنية التي كان يتبعها قبل الأزمة.

تتألف مساعدة الصندوق من وصفتين أساسيتين هما :

أ- التوقف عن تقديم الإعانات للفقراء ودعم الصناعة الوطنية والقطاع العام، وتعويم أسعار منتجات القطاع العام والسماح بدخول استثمارات أجنبية للمشاركة في المؤسسات الإنتاجية وإقامة مشاريع جديدة.

ب- تخفيض حجم الإنفاق العام على المجالات الخدمية والإنتاجية بهدف توفير كميات محددة من المال سوف تسدد للدول الدائنة.

إن هذه الوصفات للدول النامية عادة ما تؤدي إلى:

أ- انخفاض حجم الطلب المحلي الأمر الذي يدفع الاقتصاد الوطني باتجاه الركود.

ب- تراجع حجم الإنتاج الحقيقي وتزايد حجم الخدمات الأمر الذي يؤدي لزيادة أعداد العاطلين عن العمل.

ج- زيادة أعداد الفقراء نتيجة انخفاض الدخول وارتفاع أسعار السلع ورفع الدعم عنها لتقترب من الأسعار العالمية بينما تتراجع الدخول بالمقابل.

إن هذه الإجراءات تؤدي لتسديد الديون، لكنها تدخل الاقتصاد في حالة الركود وإعادة الفرز الاجتماعي فينقسم المجتمع إلى طبقتين طبقة الفقراء وطبقة الأغنياء، في حين يتقلص حجم الطبقة الوسطى التي كانت في السابق تقوم بتنمية الاقتصاد وتطوير التشريعات والأنظمة الإدارية.

الخاتمة

تم من خلال صفحاتنا السابقة في متن هذا الكتاب التعرف على مفهوم المالية العامة، وعناصرها وأدواتها، وتمييزها عن غيرها من العلوم الأخرى، وتمت مناقشة وبحث أداتين ماليتين رئيستين هما النفقات العامة والإيرادات العامة، لما لتلكما الأداتين من أهمية كبيرة في تحقيق الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة .

مع التركيز على أداة الإيرادات، وخاصة الضرائب والرسوم والقروض، بما لها من أهميةٍ كبيرة في بسط السياسة المالية للدولة على اقتصادها .

مع الإشارة إلى أنه تم تأجيل البحث في الأداة المالية الثالثة التي لا تقل أهمية عن النفقات والإيرادات، ألا وهي الموازنة العامة، بما لها من دور مهم في اقتصاديات الدول وتنسيق وتنظيم سياساتها المالية بل وحتى النقدية .

----- مع التمنيات بالتوفيق -----

قائمة المراجع:

أولاً : مراجع عربية

*** الكتب :

1- د. السيد عبد المولى، المالية العامة المصرية، دراسة للاقتصاد العام المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993.

2- د. عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، العام الدراسي 2005/2004.

3- د. زين العابدين ناصر ، المالية العامة والتشريع المالي ، جامعة عين شمس ، كلية الحقوق، العام الدراسي 93-1994.

4- د. حمدي العناني، اقتصاديات المالية العامة ، في ظل المشروعات الخاصة ، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة ،1987.

5- د. حامد عبد المجيد دراز، د. سميرة إبراهيم أيوب، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

6- د. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1979.

7- د. يوسف شباط، المالية العامة والتشريع المالي، الجزء الأول، جامعة دمشق، كلية الحقوق، العام الدراسي 2003/2002.

8- د .محمد خير العكام د.يوسف شباط ، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق ، قسم الدراسات القانونية، التعليم المفتوح، العام الدراسي 2006-2007.

9- د. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2000.

10- د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، الطبعة السابعة، العام الدراسي 1997-1998.

11- د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، جامعة دمشق، كلية الحقوق، الطبعة السابعة، العام الدراسي 1996/1995.

12- د. علي لطفي، أصول المالية العامة، مكتبة عين شمس، القاهرة، العام الدراسي 1998/1997.

13- د. زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 1998.

14- د. عبد الهادي النجار، مبادئ المالية العامة، مطبعة جامعة القاهرة.1977.

15- د. يونس أحمد البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1984.

16- د. فوزت فرحات، المالية العامة والاقتصاد المالي "دراسة التشريع المالي اللبناني مقارنة مع بعض التشريعات العربية والعالمية"، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان عام 2001.

17- د. رمضان صدّيق، سياسة تخفيض الإنفاق العام وفقاً لتوجيهات صندوق النقد الدولي في برامجه الإصلاحية للدول النامية دار النهضة العربية، القاهرة، 2000.

18- د. حامد عبد المجيد دراز ود. سميرة إبراهيم أيوب، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

19- د. فوزي عطوي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003.

20- H.Dalton: Principles of Public Finsnce, London, 1947.

21- د. فاطمة السويسي، المالية العامة، الموازنة والضرائب، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، لبنان، عام 2005 .

22- د. إبراهيم القاسم رحاحلة، دراسة تحليلية مقارنة بين المالية العامة في صدر الإسلام والمالية العامة الحديثة ، مكتبة مدبولي ، القاهرة، 1999.

23- د.رياض الشيخ ، المالية العامة، دراسة الاقتصاد العام والتخطيط المالي، دار النهضة العربية ، القاهرة، 1969.

24- د. محمد سعيد فرهود ، مبادئ المالية العامة ، ج1 مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية ، جامعة حلب 1990.

25- د.محمد رياض عطية ، موجز في المالية العامة ، المكتبة الاقتصادية ، دار المعارف،بمصر،1969.

26- د. محمد نجيب جادو، ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية، دراسة تطبيقية في مصر ، دار النهضة العربية ، القاهرة ،ط1، 2004.

27- د.السيد عبد المولى، الضرائب على المعاملات الدولية ، دار النهضة العربية، القاهرة 1978.

28- د. زكريا محمد البيومي، النظام الضريبي الدولي، توزيع الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية، د.ت.

29- - د. السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000.

30- د. حسن العزباوي –د. جلال بكير ، أصول المالية في الشريعة الإسلامية والنظم المعاصرة ، مطبعة المليجي ، القاهرة، د.ت.

31- د. علي كنعان، القروض العامة، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الخامس ، قيد الصدور.

32- د. رفعت المحجوب ، المالية العامة ، الكتاب الثاني ، دار النهضة العربية ، القاهرة 1971.

33- د. رمزي زكي، أزمة الديون الخارجية، رؤية من العالم الثالث، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، 1978.

34- د. محمد رسول العموري، الرقابة المالية العليا، دراسة مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ط1، 2005.

35- د. طارق الحاج ، " المالية العامة " ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، ط1 ،1999.

36- د . حسن عواضه ، " المالية العامة "، ط6، دار النهضة العربية ، بيروت، 1983

37- د. عادل أحمد حشيش ،" أصول الفن المالي في الاقتصاد العام" ، دار النهضة العربية ، بيروت ، 1974.

38- د. منير الحمش: دراسات في المالية العامة واتجاهاتها الحديثة، دمشق ، 1985.

39- د. قحطان السيوفي ، السياسات المالية في سوريا(ادواتها ودورها الاقتصادي)، وزارة الثقافة ، الهيئة العامة السورية للكتاب، دمشق 2008.

40- د. محمد خالد المهايني ، د. خالد شحادة الخطيب، المالية العامة ، مركز التعليم المفتوح، قسم المحاسبة ، جامعة دمشق، 2005/2004 .

***** رسائل :**

1- د. جميل صابوني، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات دراسة مقارنة ، رسالة دكتوراه كلية الحقوق ، جامعة عين شمس 2005.

2- د. جمال فوزي شمس ، ظاهرة التهرب الضريبي، مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 1982.

3- د. محمد خير العكام، دور السياسات الضريبية في البلاد العربية، في إنجاز السوق العربية المشتركة، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، كلية الحقوق، 2003.

***** مقالات :**

1- د. محمد خير العكام ، الضريبة ، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع، هيئة الموسوعة العربية، دمشق 2010.

2- د. مي محرزي ، المعدل الضريبي ، هيئة الموسوعة العربية ، الموسوعة القانونية المتخصصة ، المجلد الرابع ،دمشق 2010.

3- د. يوسف شباط ، تحقق الضريبة وجبايتها ، الموسوعة القانونية المتخصصة، هيئة الموسوعة العربية ،المجلد الرابع، دمشق ،2010

4- د. محمود عبد الفضيل - جيهان دياب (أبعاد ومكونات الاقتصاد الخفي وحركة الأموال السوداء في الاقتصاد المصري، 1974 – 1984، في إطار نظام متطور للحسابات القومية)، مجلة مصر المعاصرة،الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، عدد 400، السنة 76، القاهرة، 1985.

5- . جميل صابوني، التهرب الضريبي، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع، هيئة الموسوعة العربية، دمشق، 2010.

***** كتب إنكليزية :**

1- H.Dalton: Principles of Public Finsnce, London, 1947

2-Andylymer and Dora Hancock: Taxation: Policy and practice, 7th ed , Thomson learning, London, 2000-2001.

3- R.Musgrave , Classics In The Theory Of Public Finance , New .York , 1962 ,

Damascus University