

الجمهورية العربية السورية

وزارة التعليم العالي

المعهد العالي للعلوم السياسية

الدكتور

ناصر عبيد الناصر

أستاذ مساعد في المعهد العالي للعلوم السياسية

جامعة دمشق
مكتبة الكتب والمطبوعات
المكتبة

المالية العامة

المقمون العلميون

د. عبد الرحيم بوادلنجي د. خلف مطر الجراد د. مصطفى العبد الله

حقوق التأليف والطبع والنشر محفوظة جامعة دمشق

منشورات جامعة دمشق

١٤١٨ - ١٤١٩ هـ
١٩٩٧ - ١٩٩٨ م

طبعة الداودي - دمشق



مدخل إلى المالية العامة

يتناول علم المالية نفقات الدولة وإيرادتها والقواعد القانونية الناظمة لها ، فالدولة هي التي توفر صرف النفقات وفقاً للقوانين والأنظمة المرعية وأي تجاوز لها يعرض مالية الدولة للانهيار ، كذلك تعنى الدولة بتحصيل الإيرادات وفق الأصول والقواعد المتعارف عليها ، وإذا ما غلت الدولة في جباية الإيرادات فقد تتعرض الحياة الاقتصادية لآثار مدمرة ، وهذا يفرض تحقيق التوازن المطلوب بين النفقات والإيرادات في إطار الموازنة العامة للدولة .

ال حاجات العامة : إن الهدف من وراء صرف النفقات العامة هو تلبية الحاجات العامة والتي تصنف من حيث اشباعها إلى قسمين : قسم يتم اشباعه من قبل النشاط الخاص ، وهو ما يعرف بال حاجات الخاصة ، وقسم يقوم باشباعه النشاط العام ، وهو ما يعرف بال حاجات العامة كالأمن والمدفوع والعدل والصحة والتعليم ... الخ . وتميز الحاجات العامة بال التالي :

- الحاجات العامة هي تلك التي تقوم السلطة العامة باشباعها عن طريق الإنفاق العام .

- الحاجات العامة هي حاجات جماعية يحس بمنفعتها معظم أفراد المجتمع .

- الحاجات العامة هي التي تشبعها الدولة بصرف النظر عن النفقه التي تحملها والمنفعة العامة التي تعود عليها .

- الحاجات العامة يضيق و يتسع مفهومها تبعاً للدور الذي تئله في حياة المجتمع فتعد حاجات عامة تلك التي تدرج في نطاق دور الدولة التقليدي ، والتي تتركز عادة على الدفاع والعدل والأمن وتوفير بعض المرافق التقليدية ، ليتسع نطاق اشباع الحاجات العامة في ظل الدولة الحديثة ، ليشمل بالإضافة إلى الوظائف التقليدية توفير الخدمات والمرافق العامة على نطاق واسع .

و مما تحدى الإشارة إليه أن النظام الرأسمالي يضيق بطيئته من الحاجات العامة التي تقوم الدولة باشباعها ، وأنه يقتطع نسبة بسيطة من الدخل القومي لتغطية بعض

ال حاجات العامة، في حين كانت الدول الاشتراكية سابقاً توسيع في الحاجات العامة التي تقوم الدولة باشباعها ، مما يملي اقطاع نسبة كبيرة من الدخل القومي لتوفير الحاجات العامة .

وما تقدم مختلف إلى أن الحاجة العامة لا يستطيع الفرد أن يشعها بنفسه لأن قدرته تقف عاجزة أمام تحقيقها من جهة، وأن الطلب على الحاجة العامة جماعي غير قابل للتجزئة من جهة ثانية وأن المجتمع بأكمله بحاجة إليها من جهة ثالثة . وال حاجات العامة غالباً ما تترك على الأمن والدفاع والعدل وعلى الصحة العامة والتعليم والمرافق والخدمات العامة .

إن الحاجات العامة آخذة بالازدياد مع إردياد تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية مما يستوجب أن تقطع الدولة جزءاً من الناتج القومي الصافي ، وجزءاً من عناصر الانتاج العينية لتفطية هذه النفقات ، أي لا بد للدولة من أن تحصل على الإيرادات العامة التي تتحدد عدة أشكال وهي : إيراد أملاك الدولة (دخل الدومن) ، والضرائب والرسوم التي تقاضاها الدولة لقاء استخدام بعض المرافق العامة والاصدار النقدي الجديد ، والقروض الداخلية والخارجية ، والاعانات الداخلية والخارجية أو التعويضات والغرامات الجنائية .

ومن النفقات العامة والإيرادات العامة تتكون الموازنة العامة وهي تنظيم مالي يقابل بين هذين النوعين من الكميات المالية ، ويحدد العلاقة بينهما ويوجهها معاً لتحقيق السياسة المالية .

ومن خلال دراسة المالية العامة تبدي لها ثلاثة عناصر مالية وهي : النفقات العامة ، والإيرادات العامة ، و العلاقة بينهما ، وهي ما تعرف بالموازنة .

لقد عرف التقليديون أمثال سميث وريكاردو علم المالية العامة بأنه العلم الذي يدرس مختلف الوسائل التي تحصل بها السلطات العامة على الإيرادات العامة الازمة لأشباع الحاجات العامة ، أي الازمة لتفطية النفقات العامة ، ومن هنا يتحدد ، في النظرية التقليدية ، نوع العلاقة بين النفقات العامة والإيرادات العامة في أن الإيرادات العامة تغطي النفقات العامة ، ويقتصر دور الموازنة على هذا الغرض المالي وحده^(١).

١ - د. رفعت الخجوب : النظم الاقتصادية ١٩٦٠-١٩٦٠ من ١٢٨ .

ونتيجة للتطور الذي طرأ على علم المالية لم يعد غرض المالية العامة هو مجرد الحصول على ايرادات لخطية النفقات العامة ، بل أصبح هذا الغرض أكثر اتساعاً ليشمل : تخطية النفقات العامة التقليدية من ناحية ، وتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي من ناحية ثانية ، واستثمار الموارد الوطنية من ناحية ثالثة : ومن المدقق أن ينعكس هذا التطور الذي حق المالية العامة على تعريف علم المالية الذي وصفه المحدثون .. بأنه العلم الذي يدرس النفقات العامة والابادات العامة وتوجيهها من أجل تحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية . وبهذا التعريف يتجاوز المحدثون نظرة التقليديين الضيق لعلم المالية العامة ، حيث أصبحت الدولة في العصر الراهن مضطرة للحصول على ايرادات تفوق تخطية النفقات العامة ، وذلك بهدف توفير احتياطي للموازنة ، أو بهدف محاربة التضخم ، أو لمواجهة أعباء غير متوقعة ، أو من أجل إعادة توزيع الثروة والدخل بما يحد من ظاهرة الاستقطاب الاجتماعي ، أو بفرض وضع عناصر الانتاج المعطلة موضع الاستثمار الأمثل ، ومع كثرة وتنوع الأهداف التي ترمي المالية العامة إلى تحقيقها ، يمكن إيجازها في ثلاثة أهداف رئيسية هي:

- ١ - الاستثمار الأمثل للموارد الاقتصادية والطاقات البشرية ، عن طريق تحويل جزء من هذه الموارد من الأفراد إلى الدولة ، أو العكس ، أي عن طريق إعادة توزيع هذه الموارد بين اشباع الحاجات الخاصة واسباع الحاجات العامة .
 - ٢ - توزيع الدخل القومي توزيعاً عادلاً بين مختلف طبقات المجتمع وشرائحه ، وذلك بفرض تحقيق العدالة الاجتماعية والحد من الفوارق الطبقية .
 - ٣ - تحقيق التوازن الاقتصادي وزيادة معدلات النمو، و بما يسهم في محاربة البطالة والركود والتضخم وصولاً إلى التوفيق الكامل لعناصر الانتاج .
- وترمي الأهداف الثلاثة آفة الذكر مجتمعة إلى تحقيق الرفاهية الاقتصادية ، وهذا هو وجه التكامل بينها ، ومع ذلك قد يحصل تناقض بين هذه الأهداف ، فقد يتعارض التوازن الاقتصادي مع العدالة الاجتماعية ، وقد يتعارض أحد هذين الم الدين مع أسلوب توزيع الدخل القومي بين الحاجات الخاصة وال الحاجات العامة ، وإذا حصل مثل.

هذا التعارض بين الأهداف الرئيسية الثلاثة يفترض بعلم المالية العامة أن يرتب أولوية هذه الأهداف بما يضمن تحقيق أكبر رفاهية اقتصادية للمجتمع .

علاقة الارتباط بين الظاهرة المالية والظاهرة الاقتصادية

إن الظاهرة المالية ليست في حقيقتها إلا ظاهرة اقتصادية ، فالنفقات والإيرادات العامة ما هي إلا كميات اقتصادية تصنف في قسمين : قسم يخص الأفراد ، وقسم يخص السلطة العامة . وهناك علاقة ارتباط وسبيبية بين الكميات المالية والكميات الاقتصادية فكل منها يؤثر ويتأثر بالآخر .

علاقة الكميات المالية بالكميات الاقتصادية هي علاقة المجزء المسيطر بالكل ، فالإيرادات العامة تتقطّع من الكميات الاقتصادية وهي الناتج القومي ، ودخول عناصر الانتاج والإنفاق القومي ، ثم إنها تعود فتندمج من جديد في الدورة الاقتصادية ، وذلك عن طريق الإنفاق العام ، الذي يشكل جزءاً من الإنفاق القومي الإجمالي ، والذي يسهم بدوره في خلق الناتج القومي ، وفي خلق دخول عناصر الانتاج . فالدورة المالية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالدورة الاقتصادية ، كونها تستمد كمياتها من هذه الأخيرة ثم إنها تعود فتلتفع إليها من جديد بهذه الكميات . وهذا يمثل دور الإيرادات والنفقات العامة في إكمال الدورة الاقتصادية أي في تحقيق التوازن بين الناتج القومي الإجمالي بسعر السوق والإنفاق القومي الإجمالي^(١) .

ترتبط على كون الظاهرة المالية ظاهرة اقتصادية تتيح تأسيسات :
أو هما : ضرورة حضور التحليل المالي للتحليل الاقتصادي . أي يجب الاعتماد على التحليل الاقتصادي في دراسة آثار الكميات المالية ، وبالتالي في تحديد نطاقها ، وغرضها فالتحليل الاقتصادي يحدد لنا غرض السياسة المالية .
وثانيهما : وحدة السياسة المالية والسياسة الاقتصادية ، بوصفهما وجهين لعملة واحدة ، ويكملا بعضهما بعضاً ، ويفترض أن لا يكون بينهما تعارض ، وما

١ - د. رفعت الحجورت - الأسس الاقتصادية لسياسة المالية - مذكرة ملحة لطلبة الدراسات العليا - جامعة

يزيد من أهمية الوحدة بينهما ، أن السياسة المالية تحمل أدلة من أهم أدوات السياسة الاقتصادية وقد تبَه التقليديون لمسألة العلاقة المتبادلة بين الظاهرة المالية والظاهرة الاقتصادية ، ولذلك لم يجهدوا أنفسهم للتفرقة بين ما هو مالي وبين ما هو اقتصادي . وأضعوا المالية العامة لقواعد الناظمة للاقتصاد الخاص « فالاقتصاد العام لم يكن في نظرهم إلا أكبر الاقتصاديات الخاصة »^(١) وهذا يعني أنهم عاملوا الدولة معاملة المشروع الخاص ، وبذلك اختلط عند التقليديين المال مع الاقتصاد .

ويتمثل هذه الموقف في كتاب آدم سميث « ثروة الأمم » ١٧٧٦ وفي كتاب ديفيد ريكاردو « مبادئ الاقتصاد السياسي والضرسية » ١٨١٧ ، كذلك في آراء « جان بالنست ساي » الذي انتقد الكتاب الذين يخضعون الثروة العامة لقواعد تناقض تلك التي تخضع لها الثروة الخاصة ، وخلافاً لهؤلاء الكتاب وجد « ساي » أنه ما دامت النفقات العامة تؤثر في كمية الثروة بالطريقة نفسها التي تؤثر فيها النفقات الخاصة ، فإن القواعد الاقتصادية نفسها يجب أن تحكم هذين النوعين من النفقات ، فالاستهلاك الخاص والاستهلاك العام من طبيعة واحدة ، وعليه لا يوجد نوعان من الاقتصاد بل يوجد نوع واحد يخضع لقواعد واحدة . وخلص « ساي » إلى أن الاستهلاك العام لا يكون ميرراً شأن الاستهلاك الخاص ، إلا في الحدود التي يقدم فيها للأمة تفعلاً مساوياً للضرر الذي يسببه ، وخلص أيضاً إلى أن الحكمة المالية تمثل في الموازنة بين الضريبة والمنفعة ، وأن كل ضريبة لا تناسب مع المنفعة تعد خطأً مالياً ، فالتنظيم والوفر في الإنفاق ، وهي مزايا في الاقتصاد الخاص أكثر لزوماً في نطاق الاقتصاد العام ، وبطبيعة الحال تشبيه « ساي » بين الاقتصاد الخاص والاقتصاد العام قد يكون ميراً عندما كانت الدولة حارسة ، وهي دولة مستهلكة بصفة أساسية .

وعليه خلص التقليديون إلى تحيتين مهمتين :

- الأولى : أن الإنفاق العام هو إنفاق استهلاكي ، الأمر الذي يعني أن التحليل التقليدي ترکز على « الدولة المستهلكة » وعلى الإنفاق الاستهلاكي .

١ - د. رفعت العجورب . المالية العامة - مطبعة جامعة القاهرة ١٩٩٠ ص ١٣ .

- الثانية : أن قاعدة « تحقيق أكبر منفعة بأقل نفقة » ، يأخذ بها الفرد والدولة على حد سواء ، ويخضعان معاً للحساب التفعي ، وعليه وجد التقليديون أن هناك نوعاً واحداً من المظواهر المالية والمظواهر الاقتصادية ، يخضع لنوع واحد من القواعد .

وقد ترتب على هذا النطاق نتائج خطيرة ، لأنه يقوم على عدم التفريق بين المالية الخاصة والمالية العامة ، علماً بأن الفوارق بينهما كثيرة جداً وتعود معظمها إلى اختلاف طبيعة الدولة ووظائفها عن طبيعة الفرد أو المشروع الخاص . فالدولة بحكم سلطتها السيادية تستطيع الحصول على الإيرادات ، من خلال فرض المضريات وأصدار التقاد ، مما ليس للفرد بدأه .

لقد ترتب على النطاق التقليدي الذي يعامل الدولة معاملة المشروع الخاص ضرورة ضغط النفقات العامة إلى أدنى حد ممكن ، وضرورة تغطية النفقات العادلة بالإيرادات العادلة ، وعدم الالحnahme إلى المروض أو إلى الأصدار الجدي لتفطية هذه النفقات العادلة ، والحكم على سلامة الوضع المالي من خلال توازن الموارنة العامة وليس من خلال مبدأ التوازن الاقتصادي العام .

وإنطلاقاً من ذلك لاحظ الاقتصادي الدنماركي « بدرسون »^(١) أن المبادئ التي تحكم المالية العامة قد استمدت من المالية الخاصة . وبطبيعة الحال يمكن أن نعثر على قواسم مشتركة بين الاقتصاد العام والاقتصاد الخاص فيما يتعلق بالاستهلاك ، إذا إن كليهما يفترض توزيع دخل معين بين أنواع مختلفة من النفقات بصورة تحقق أكبر منفعة ممكنة ، ولكن فيما يتعلق بالتشغيل والانتاج فإن الاقتصاد العام لا يمكن أن يحقق زيادة في الدخل إذا طبق قواعد المالية الخاصة فإذا كان في حالة الفرد أن تكون نفقاته أقل من دخله ، أو على الأكبر في حدود دخله ، فإن زيادة نفقات الدولة على إيرادتها تؤدي عادة إلى زيادة الدخل القومي أو إلى تحسن الوضع المالي للدولة .

وعلى الرغم من أن التقليديين آمنوا بوحدة المظواهر المالية والمظواهر الاقتصادية وبوحدة القواعد التي تحكم المالية العامة وتلك التي تحكم المالية الخاصة فقد فصلوا بين النطاق المالي وبين النطاق الاقتصادي ، وحددوا هدف النطاق المالي بتحقيق التوازن

^(١) Pedersen (A. Hansen : op. cit. , pp. 140 . - ١

المالي ، وحددوا هدف النطاق الاقتصادي بتحقيق التوازن الاقتصادي ، لأنهم كانوا يعتقدون أن الاقتصاد يتوازن تلقائياً ودونما تدخل من السياسة المالية التي قصرروا دورها على تحقيق التوازن المالي أي توازن الموازنة .

علاقة النظام المالي بالنظام الاقتصادي

يتكون كل نظام مالي من ثلاثة عناصر أساسية هي :

١- غرض النظام المالي : ويتحدد في ضوء الدور الذي تحمله الدولة في الحياة الاقتصادية.

٢- الأدوات المالية : وتشتمل النفقات العامة والإيرادات العامة بمختلف أنواعها.

٣- الفن المالي : ويعني التنظيم الفني لمختلف الأمور المالية والذي يوفق بين اعتبارات العدالة واعتبارات الحصيلة .

وتكمّل هذه العناصر بعضها بعضاً بحيث تجعل من النظام المالي مقوله ذات معنى ، والنظام المالي ليس مستقلاً بذاته ، بل هو انعكاس للنظام الاقتصادي الاجتماعي السائد ، وبالتالي بعد النظام المالي أداة مهمة من أدوات تحقيق أهداف النظام .

وعليه فإن القواعد المالية ليست قواعد مستقلة عن الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة في بلد ما ، فالنظام المالي ليس إلا جزءاً من هذا النظام وليس سوى أداة من أدواته ، وهذا لا بد أن يختلف النظام المالي تبعاً لطبيعة النظام الاقتصادي الاجتماعي السائد في بلد من البلدان ، ومن المنطق أن تتغير قواعد النظام المالي حتى داخل البلد الواحد تبعاً للمتغيرات الاقتصادية أو السياسية كون القواعد المالية ما هي إلا انعكاس للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية .

فالعناصر الثلاثة بالغة الارتباط ، وأن تأثير النظام الاقتصادي - الاجتماعي يتم في اتجاه واحد ، وفي وقت واحد ، وهذا ما نلمسه من سياق تطور الدولة وانقلابها من وظيفة الدولة «الحارسة» إلى وظيفة الدولة المتدخلة «المستجة».

الدولة والنظام المالي :

يتأثر النظام المالي وبدرجات متفاوتة بالدور الذي تحمله الدولة في حياة المجتمع ففي ظل الدولة «الحارسة» أو الدولة «المستهلكة» التي تقصر وظيفتها على الأمن والعدل والدفاع والقيام بعض الخدمات الالزمة للمجتمع ، كان النظام المالي يقتصر على الأهداف المالية حصراً ، أي يقتصر على تحصيل الإيرادات الالزمة لتعطية النفقات العامة ، وكان على المالية العامة أن تكون «محايضة» تعنى ألا تكون لها أهداف غير مالية تتعلق بالجانب الاقتصادي أو الاجتماعي . ولهذا اقتصرت النفقات العامة على ضمان سير المرافق العامة التقليدية ، واقتصر غرض الإيرادات على تعطية النفقات العامة كذلك اقتصر دور الموازنة على تحقيق التوازن بين الإيرادات العامة العادلة والنفقات العامة العادلة ، ولم تلجم الدولة إلى «عجز الموازنة» أي إلى القروض لتعطية النفقات العامة وذلك لأن هذا العجز وهو يختص لتعطية نفقات استهلاكية ، ضار بالاستثمارات ، ويؤدي إلى التضخم ، كذلك لم تلجم الدولة الحارسة إلى تكوين «احتياطي مالي» لأنه يعني الحصول على أموال تفيض عن حاجة الدولة ، مما يلحق ضرراً بالاستثمار الفردي.

أما في ظل الدولة «المتدخلة» التي عرفها القرن العشرون ، وتحية للأزمات الاقتصادية والركود والبطالة والتضخم ، تطورت وظيفة الدولة فأصبحت مسؤولة عن تحقيق التوازن الاقتصادي وتطورت معها السياسة المالية ، فلم يعد هدف النفقات العامة مقصور على الوظائف التقليدية ، بل أصبح بالإضافة إلى ذلك يشمل التأثير في حجم الدخل القومي وفي طريقة توزيعه ، ولم تعد الإيرادات العامة تقف عند حد تعطية النفقات العامة ، وإنما أخذت تسهم في تحقيق تقارب بين الدخول ، وترمی إلى عواربة التضخم ، وأخذت تسعى إلى تحقيق التوازن الاقتصادي بالإضافة إلى التوازن المالي ، كما أصبح مورراً للدولة أن تلجم إلى الاصدار الجديـد لتمويل النفقات العادلة ، أو من أجل التخفيف من عبء الديون العامة ، وبهذا تم الانتقال من «المالية المحايضة» إلى «المالية الوظيفية» .

الأدوات المالية :

يعتمد النظام المالي على مجموعة من الوسائل المالية وهي : النفقات العامة وال الإيرادات العامة بمختلف أنواعها ، وتحتختلف النظم المالية من حيث اختيار أنواع النفقات العامة ، ومن حيث اختيار الإيرادات العامة ، ومن حيث تحديد حجم ونسبة كل من النفقات العامة والإيرادات العامة .

وفي ظل الدولة الحارسة اقتصر دور الإيرادات على تغطية النفقات العامة التقليدية ، في حين في ظل الدولة المتدخلة تطورت وتتنوعت النفقات العامة حتى أصبحت الدولة تقدم بالإضافة إلى ما كانت تقوم به من نفقات تقليدية فإنها أخذت تتولى القيام بمختلف أنواع النفقات التي يقوم بها الأفراد ، وكذلك كانت الدولة الحارسة تتجه إلى الإيرادات غير العادلة (القروض ، الاصدار الجديد) لتغطية النفقات غير العادلة ، ولكن بعد أن تطورت وظيفة الدولة وتتنوعت في العصر الحديث ودخلت مرحلة «الدولة المتدخلة» أصبح بالامكان استخدام حصيلة القروض والاصدار الجديد في تغطية النفقات العادلة ، ولم تعد تكتفي كما كانت الدولة الحارسة على دخول أملاك الدولة ، بل جأت إلى القروض والاصدار الجديد لتغطية النفقات العادلة بهدف تحقيق التوازن الاقتصادي ، من خلال التوظيف الكامل لعناصر الانتاج .

كذلك لطبيعة النظام الاقتصادي المسائد ، دوره في تحديد الأهمية النسبية للإيرادات ، ففي ظل النظام الاشتراكي ، تحتل إيرادات أملاك الدولة أهمية نسبية كبيرة مقارنة بأنواع الإيرادات الأخرى حيث كانت الدولة الاشتراكية سابقاً إما أن تتجه لاقتطاع الربح الصافي بصفتها مالكة للمشاريع العامة أو أن تفرض ضريبة على الأرباح ومن ثم يتم تحويلها إلى خزينة الدولة ، وغالباً ما تتجه الدولة إلى هذا الأسلوب حفاظاً على الاستقلال المالي والإداري للمشاريع العامة .

أما بالنسبة لحجم النفقات والإيرادات العامة ، فهو يتوقف على طبيعة وظيفة الدولة ، ففي ظل «الدولة الحارسة» كانت الكميات المالية محدودة الحجم لأن وظيفة الدولة تقتصر على توفير الإيرادات اللازمة لتغطية النفقات العامة المحدودة أصلاً ، ومع الزمن بعد أن اتسعت وظيفة الدولة وأصبحت متداخلة في الحياة الاقتصادية أخذت الكميات المالية بالتزاييد ، نظراً للأسباب التالية :

- تطلب كثرة المخوب المتتالية زيادة النفقات العامة وزيادة الإيرادات العامة سواءً في صورة ضرائب أو في صورة قروض ، أو في صورة الاصدار الجديد .
- تطور وظائف الدولة وتتنوعها في العقد الرابع من القرن العشرين ، حيث أصبحت الدولة متدخلة ومسؤولة عن تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي ، وهذا التطور النوعي في وظيفة الدولة هو الذي أملأ ضرورة التوسيع في النفقات العامة وبالتالي في الإيرادات العامة .
- تطلب ظهور النظام الاشتراكي الذي عزز من وظيفة الدولة واتساع نطاقها بصورة لم يعرفها النظام الرأسمالي ، زيادة حجم الكمييات المالية بدرجة كبيرة وأدى إلى زيادة نسبتها إلى الدخل القومي بصفة غير مألوفة في الدول الرأسمالية .

الفن المالي :

ويعني تنظيم الوسائل التي يستخدمها النظام المالي في تحقيق أهدافه ، ويسمى الفن المالي إلى التوفيق بين أمرين متعارضين بين حصيلة الإيرادات والعدالة أي التوفيق بين حصيلة الخزينة وبين مصلحة المكلف الضريبي . ويعود السبب في ذلك إلى أن وفرة حصيلة الضرائب تفترض عمرمية فرض الضريبة وعدم اعفاء ذوي الدخل الحدود منها ، الأمر الذي ينقص من العدالة ، فقد يضطر المشرع المالي أن يغلب اعتبارات الحصيلة على اعتبارات العدالة ، بهدف التسريع بعملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

ويلاحظ - من حيث المبدأ - أن الفن المالي في الدول الرأسمالية يتجه نحو المحافظة على رؤوس الأموال ، وهي ملوكية في غالبيتها للأفراد ، بهدف تشجيع الاستثمار الفردي بينما يرمي الفن المالي في النظام الاشتراكي إلى تخفيف حدة الفوارق الطبقية ، والقضاء على التفاوت بين الدخول .

كذلك يتجه الفن المالي لتنظيم الضريبة في معظم الدول إلى اختيار المادة الخاضعة للتكليف ، وإلى تحديد المقدرة التكاليفية للمسؤول بالإضافة إلى تحديد معدل الضريبة . وفيما يتعلق بعطرح الضريبة ، يمكن أن يتجه الفن المالي إما إلى رأس المال أو الدخل ، ويمكن أن يختار بين فرض الضريبة على واقعة الملك رأس المال أو اكتساب الدخل وفرضها على واقعة التصرف في رأس المال أو إنفاق الدخل .

و مما يجدر ذكره أن التقليديين كانوا يفضلون الضرائب على الاستهلاك ويفضلون الضرائب على الادخار ، أي يفضلون فرض الضرائب على ذوي الدخل المحدود وذلك بهدف تشجيع الاستثمارات ، ولكن في العصر الحديث اتجه المفن المالي إلى زيادة الضرائب النسبية على الادخار ، وتفعيل العبء الضريبي على ذوي الدخل المحدود .

فضلاً عن ذلك فإن تنظيم الضريبة يمكن أن يتحقق بوسائل مختلفة ، فالضريبة على الدخل قد تفرض على الدخل العام ، وقد تفرض على فروع الدخل ، كما قد تكون ضريبة مزدوجة ، ففترض على فروع الدخل ، مع فرض ضريبة تكميلية على الدخل العام ، وكذلك قد تفرض الضريبة على رقم الأعمال ، أو على الاستهلاك ، أو على الانتاج أو على تجارة التجزئة ، أو على القيمة المضافة ، كما أن الضريبة على التركة قد تفرض على إجمالي التركة ، أو على نصيب الوارث كما قد تكون ضريبة مزدوجة تجمع بين هذين النوعين .

أما فيما يتعلق بالموازنة العامة للدولة ، يفترض أن توظف في خدمة خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، وأن تنظم بطريقة تحقق التوازن بين النفقات العامة والإيرادات العامة .

وبطبيعة الحال ما توصلناه من هذا العرض المرجو هو تعريف الدرس والمهم بال الموضوعات التي يتناولها علم المالية العامة ، والتمهيد لموضوعات علم المالية ، التي سنذكر عليها تفصيلاً في سياقتناولنا لها بين دفاتر هذا الكتاب الجامعي ، والذي توصلنا في عرضه التيسير قدر المستطاع ، والاحاطة بأخر المتغيرات التي استجددت على علم المالية العامة .

الفصل الأول

النفقات العامة

مفهوم النفقات العامة وخصائصها

النفقة العامة مبلغ نقدى تصرفه الدولة ، اشباعاً حاجة عامة ، وتحقيقاً لتدخلها في المجال الاجتماعى والاقتصادى ، ويمكن من خلال هذا التعريف أن نحدد خصائص النفقات العامة التي تتجلى بال التالي :

١ - النفقة العامة مبلغ نقدى :

كانت الدولة في ظل الاقتصاد العيني تشبع بعض الحاجات العامة عن طريق مصادر جزء من ممتلكات الأفراد ، أو أن تسخرها للقيام ببعض المشاريع العامة لقاء منحهم أملاك أو مبانى عامة ، أو أن تعم عليهم بالأنقاب والأوسمة ، أو من خلال منحهم امتياز في إدارة بعض المرافق العامة وجباية الموارد من المنتفعين من المرفق لتعويض كلفة إنشاء هذه المرافق ، والتي تعود وارداتها إلى الدولة بعد انتهاء مدة الامتياز^(١) .

وتليها الدولة في حالات الحروب والكوارث إلى الانفاق العيني كتقديم الخبام والغذاء واللباس للمتضررين ، ولكن الانفاق العيني سرعان ما يخسر تدريجياً سيطرة الاقتصاد النقدي ، وأصبحت التقادم الرسيلة الأساسية بيد الدولة لتوفير الخدمات العامة مما سهل كثيراً من عمليات الإنفاق العام من جهة ومن تحقيق العدالة بعيداً عن السخرة المتبرعة سابقاً بحق الأفراد من جهة أخرى .

١- ابراهيم، محمد فؤاد، مبادئ علم المالية العامة - الجزء الأول، مكتبة النهضة المصرية - القاهرة، ص ٢٢.

٢- النفقة العامة تصرف من قبل الدولة :

حتى تكون النفقة عامة يجب أن تخرج من ذمة الدولة أو من في حكمها من أشخاص القانون العام ، ومن أجل تمييز النفقة العامة عن النفقة الخاصة ، اعتمد الفكر المالي على معيارين ^(١) :

أولهما - المعيار القانوني : ويعني بوجوب هذا المعيار تعد النفقة عامة إذا قام بها أحد أشخاص القانون العام ، وتعد النفقة خاصة إذا قام بها أحد أشخاص القانون الخاص كالأفراد والشركات والجمعيات .. الخ ، مثلاً عندما يقوم أحد أشخاص القانون العام ببناء مدرسة تعد النفقة عامة ، أما بناء مدرسة من قبل شخص عادي فإن النفقة تكون خاصة ، حتى وإن قرر بهذه المدرسة للدولة .

وهذا يعني بأن الطبيعة القانونية للجهة التي تقوم بالاتفاق هي التي تحدد طبيعة النفقة ، فيما إذا كانت عامة أم خاصة ، ولكن بعض فقهاء المالية حلصوا إلى عدم كفاية الاعتماد على المعيار القانوني ، نظراً لأنها ينبع الأساس الذي يبني عليه ، حيث أدى انتقال الدولة من « الدولة المخالفة » إلى « الدولة المتدخلة » إلى « الدولة المتحجة » إلى تنويع نشاط الدولة ليشمل بعض الأعمال التي كانت تدرج سابقاً في ميدان نشاط الأفراد ، وهذا تم اعتماد المعيار الوظيفي بدلاً من المعيار القانوني في تحديد طبيعة النفقة.

ثانيهما - المعيار الوظيفي : ويعني بوجوب هذا المعيار يمكن التفريق بين النفقة العامة والنفقة الخاصة من خلال طبيعة الوظيفة التي تصدر عنها النفقة ، أي أن هذا المعيار يقوم على اعتبارات اقتصادية واجتماعية ، ويعتبر هذا المعيار نعده النفقة عامة عندما تمارس الدولة صلاحيتها السيادية ، أي إذا فرضت الدولة إلى أحد أشخاص القانون الخاص استخدام بعض سلطاتها الأممية فإن النفقة تعد عامة لأنها ناجحة عن استخدام الدولة لسلطتها السيادية ، وتعيناً لهذا المعيار ليس كل نفقة يقوم بها أحد أشخاص القانون العام هي نفقة عامة ، أي أن الدولة أو من في حكمها حين تقوم بصرف نفقة في الظروف نفسها التي يقوم بها الأفراد بالاتفاق فإنها تعد نفقة خاصة .

١ - د. رفعت المحجوب - المالية العامة - مصدر مسيء ذكره ص ٣٦ .

والشيء الجديد في المعيار الوظيفي بالقياس إلى المعيار القانوني أنه يبعد من دائرة النفقات العامة تلك النفقات التي تقوم بها المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت التابعة لها ، فتعد نفقة خاصة إلا ما خصص منها لنفعة عامة بقائمة وهذا ما هو معمول به في القطر العربي السوري^(١) أي أن النفقات التي تقوم بها هذه الجهات والتي تمثل النفقات التي يقوم بها الأفراد ، هي نفقات خاصة ، كذلك فإن المعيار الوظيفي يدخل في النفقات العامة أيضاً النفقات التي يقوم بها الأفراد ولها صفة لنفعة العامة ، وذلك عندما تقوم الدولة بتفويضهم بالاعتماد على سلطتها السيادية .

٣ - النفقة العامة تصرف اشباعاً حاجة عامة :

من أجل أن تكون النفقة عامة يفترض أن تحقق منفعة عامة ، وإذا كان الإنفاق العام يرمي إلى تحقيق منفعة خاصة ، فإنه لا يعد إنفاقاً عاماً ، كان يقوم موظف بالإنفاق على حاجاته الشخصية من المال العام ، وحتى إذا انفقت الدولة مبلغاً من المال لسداد حاجة خاصة ، فإنها تخرج عن أهداف النفقة العامة .

وهنا لابد من التفريق بين الحاجة الخاصة وال الحاجة العامة ، فال الحاجة الخاصة هي تلك التي يقوم الفرد بتأمينها لنفسه كالمأهدة إلى الطعام واللباس ، أما الحاجة العامة هي تلك التي لا يستطيع الفرد اشباعها بنفسه والمجتمع يأسره بحاجة إليها ، وأن الطلب عليها جماعي غير قابل للتجرئة ، على سبيل المثال الأمن والدفاع والعدل .

وبطبيعة الحال من الصعوبة يمكن تمييز الحاجات الخاصة عن الحاجات العامة بصفة مطلقة ، لأن مفهوم الحاجات يتطور ويغير تبعاً للمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية وما هو حاجة فردية اليوم قد يصبح حاجة جماعية في المستقبل ، وهناك حاجات يمكن اشباعها من قبل بعض الأفراد دون بعضهم الآخر ، وبفضل اشباعها من قبل الدولة كالحجاجة إلى التعليم والصحة والتقليل والمواصلات ... الخ.

هذا ويشان عن عدم تمييز الحاجات العامة عن الحاجات الخاصة بدقة اسامة استعمال النفقات العامة ، وهذا بخلاف العديد من الدول إلى وضع شروط تقييد صرف

١ - المادة ١٨ فقرة ب من المرسوم التشريعي رقم ١٨ لعام ١٩٧٤ .

النفقة العامة على حاجة عامة ، وذلك من خلال إقرار النفقات العامة في المجال التشريعية ومن خلال تشديد الرقابة على صرف هذه النفقات .

٤ - النفقة العامة لتحقق أهداف الدولة في المجال الاجتماعي والاقتصادي :

بعد أن تطورت وظائف الدولة وتتنوعت مهامها ، بدأت العديد من الدول تخصص بعض النفقات العامة لصرفها في المجالين الاقتصادي والاجتماعي ، وذلك عن طريق تنفيذ الدولة لبعض المشاريع الاستثمارية التي تؤدي إلى ازدهار الحياة الاقتصادية ، فالدولة في حالة المركود الاقتصادي تستخدم النفقات العامة كوسيلة لأنعاش الحياة الاقتصادية ، فترى من انفاقها ، حتى تخرج البلاد بأقل الخسائر الاقتصادية أثناء الأزمات وتختفي من الإنفاق العام في فترة الإزدهار الاقتصادي حتى تختص المتضخم وتمنع ارتفاع الأسعار .

وصرف النفقات العامة في الجانب الاجتماعي ، يسهم في إيجاد مدخل جديدة للأفراد مما يرفع من قدرتهم الشرائية فيزيد الطلب على السلع والخدمات فتنتعش الحياة الاقتصادية وتحسن المستوى المعاشي للسكان .

تبسيب النفقات العامة

يقصد بتبسيب النفقات العامة جمع النفقات المتوجهة منها ضمن زمرة منفصلة وفق طبيعتها القانونية أو وظيفتها الاجتماعية أو آثارها الاقتصادية ، ويُسَهِّل تبسيب النفقات العامة في تحقيق مايلي :^(١)

- تخليل السياسة المالية للدولة .
- رصد الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي ترمي الدولة إلى تحقيقها .
- تحديد دور الدولة في الحياة العامة وطبيعة النظام السياسي السائد فيها .
- تخليل البيانات لرصد آثار كل نوع من النفقات العامة وانعكاساتها .

التصنيف النظري للنفقات العامة :

عمد بعض فقهاء علم المالية إلى تبسيب النفقات العامة حسب نشأتها التاريخية، ولجأ آخرون إلى تبسيبها حسب الأولوية التي تزدديها المرافق العامة ، وذهب فريق ثالث

١ - د. محمد رياض عطية - موجز في المالية العامة - دار المعارف مصر ١٩٦٩ ص ٦٤ .

إلى تبريب النفقات حسب الغرض منها ، أو حسب الوظيفة التي تؤديها ، وهذا يعني أن هناك صيغ كثيرة تعتمد في تبريب النفقات العامة ، وسأحاول التركيز على الرئيسة منها :

- النفقات العادبة والنفقات الاستثنائية .
- النفقات الجارية والاستثمارية والتحويلية .
- نفقات الوزارات والإدارات العامة .
- النفقات الوظيفية .

١ - النفقات العادبة والنفقات الاستثنائية :

- **النفقات العادبة** : وهي تلك التي تتفق سنوياً أو على فترات منتظمة ، أي تتميز بالانتظام والمدورة ، مثل أجور ورواتب الموظفين وفوائد الدين العام ... الخ ، ولا يقصد بالدورية أن تكرر النفقات بالحجم نفسه ، وإنما يقصد مجرد تكرار الإنفاق ، ولما كانت النفقات العادبة تواجه حاجات مستمرة ومتكررة ، فإن بالامكان تحديدها بصفة مسبقة ، ولكن يوحّد على معيار الانتظام والمدورة أنه معيار نسيبي ومحكمي إلى حد كبير ، لأن ما هو دوري من النفقات العامة في دولة قد يعد غير دوري في دولة أخرى وبالعكس .

- **النفقات الاستثنائية** : وهي تلك التي لا تتفق سنوياً ، ولا تتمتع بالانتظام والمدورة أي أن الإنفاق العام يكون عرضياً وغير متوقع ، مثال على ذلك الحروب والمجاعات ، وهكذا فإن كل نفقة عامة متوقعة تعد نفقة عادبة وكل نفقة عامة غير متوقعة تعد نفقة استثنائية .

٢ - النفقات الجارية ، والاستثمارية والتحويلية :

- **النفقات الجارية** : وهي التي تصرف في مجالات تتطلبها استثمارية الادارة الحكومية ، كدفع رواتب الموظفين وأجور المستخدمين ، ودفع الإيجارات واللرازم ، فالغاية من النفقات الجارية الحصول على سلع أو خدمات ضرورية لتسير المصلحة العامة ، ويزداد حجم النفقات العامة طرداً بازدياد وظائف الدولة وتتنوع مهامها ، وهذا النوع من الإنفاق لا يسهم في زيادة الأصول الرأسمالية وإنما يقتصر دوره على ضمان سير الادارة العامة وعلى إشباع الحاجات الجارية حتى ولو كانت متوجهة .

- النفقات الاستثمارية : وهي تلك التي تؤدي مباشرة إلى زيادة الناتج القومي، وفي زيادة القدرات الإنتاجية للاقتصاد الوطني ، كالنفقات المخصصة للإنشاء والتعهير ... الخ .

- النفقات التحويلية : وهي النفقات التي تسهم في إعادة توزيع الدخل القومي بين مختلف طبقات وشرائح المجتمع ، وهي عادة تصرف بدون مقابل أي دون أن تحصل الدولة على خدمات أو أموال مادية ، بمعنى تتطوّر على عنصر العطاء بدون مقابل، كالاعانات الخيرية والثقافية والمساعدات الاجتماعية والاقتصادية لنوي الدخل المحدود، فالدولة تبني الأموال من فئة وتحولها لصالح فئة أخرى ، وبذلك تستخدم النفقات العامة كوسيلة لإعادة توزيع الدخل القومي دون أن تؤدي بصورة مباشرة إلى زيادته . والنفقات التحويلية على أنواع منها :

- النفقات التحويلية الإنتاجية ، وتشمل الأموال التي تخصصها الدولة لتشجيع المنتجين على إنتاج بعض السلع والخدمات المرغوبة ، حتى يتم بيعها بأسعار مقبولة تكون متداولة جميع شرائح المجتمع .

- النفقات التحويلية الاجتماعية ، وتدرج فيها التعويضات التي تمنحها الدولة لنوي الدخل المحدود ، بالإضافة إلى الاعانات التي تقدمها للنوادي الثقافية والرياضية أو الاعانات التي تقدمها الدولة للتخفيف من حدة الفوارق الاجتماعية ، بالإضافة إلى الانفاق على السياسة المكانية .

- النفقات التحويلية المالية : وتشمل أقساط استهلاك الدين العام وفوائده ، حيث تحول الدولة جزءاً من ايراداتها العامة إلى حاملي سندات الدين العام دون أن تحصل من جراء ذلك على سلعة أو خدمة بالمقابل .

وهنا لابد من التمييز بين النفقات التحويلية والنفقات الحقيقة ويقصد بالنفقات الحقيقة تلك النفقات التي تؤدي مباشرة إلى زيادة الناتج القومي ، فالنفقة تكون حقيقة إذا كانت تتم مقابل حصول الدولة على خدمات أو سلع ، مثل ذلك شراء الدولة خدمات الأطباء والمعلمين والمدرسين ، وتقوم بتقديم هذه الخدمات إلى المواطنين بلا مقابل ، وفي مثل هذه الحالة يتوافر في عنصر النفقة مقابل ، وإن كانت قد بحثت بعد

ذلك إلى توزيع هذا المقابل بالجانب ، ويرى (بيحر) أن النفقات الحقيقة هي تلك التي تخصص لشراء الخدمات الجارية المولدة عن عناصر الانتاج ، كالمؤسسات المخصصة للجيش والمدارس والجامعات ... الخ بينما النفقات التحويلية فإن مهمتها تقتصر على إعادة توزيع القوة الشرائية بين أفراد المجتمع ، أي تعيد توزيع الدخل القومي دون أن تضيف إليه شيئاً جديداً مثل الاعانات التي تقدمها الدولة للمرضى أو الجمعيات الخيرية، وبعض فقهاء المالية ميزوا النفقات^(١) التحويلية عن النفقات الحقيقة من حيث استخدامها ، فإذا استخدمت الدولة الموارد بصورة مباشرة فإن النفقة تكون حقيقة أما إذا لم تستخدم الدولة الموارد بصورة مباشرة فإن النفقة تكون تحويلية ، فعندما تدفع الدولة رواتب الموظفين تكون النفقة حقيقة ، وعندما تمنح المرضى إعانة مالية تكون النفقة تحويلية ، وفي كل الأحوال تشتمل النفقات الحقيقة على النفقات الجارية وعلى النفقات الاستثمارية .

٣ - نفقات الوزارات والأدارات العامة :

يجرى تصنيف النفقات العامة بـأسلوب المرمي للجهاز الاداري ، ويظهر هذا التصنيف نفقات كل وحدة ادارية على حدة ، وبذلك الطريقة يمكن حصر النفقات المخصصة لكل وزارة ولكل ادارة تابعة لها ، وتأخذ العديد من الدول بهذا التصنيف الذي يمكن من تقدير النفقات ، علماً أنه لاينطوي على أهمية كبيرة من النواحي الاقتصادية والاجتماعية .

٤ - النفقات الوظيفية :

ويعتمد هذا التصنيف على جمع نفقات المصالح والأدارات التي تؤدي وظائف مشابهة أو قريبة من بعضها ، رغم أنها تتبع لوزارات مختلفة ، أي أن هذا التصنيف يقسم النفقات حسب الوظيفة التي تؤديها ، وتبعاً للغاية التي ترصد من أجلها ، بحيث تجتمع ضمن قات متحانسة ، و يتميز هذا التصنيف في كونه يسهل من مهمة الباحث في دراسة آثار النفقات العامة ، ويكون الادارة بصلاحيات واسعة ، ويسهل من مهمة الرقابة على حسن الأداء والتنفيذ .

١ - د. رفعت المحجوب - المذكرة العامة - مصدر سبق ذكره ص ٢٦ .

تبسيط النفقات العامة في القطر العربي السوري

اقتصرت مهمة تصنيف النفقات العامة على تسهيل وضع الموازنة العامة للدولة بغض النظر عن أي اعتبار آخر ، ولم تعتمد معايير واحدة في تصنيف النفقات الأمر الذي أدى إلى تباين في نوعية النفقة بين موازنة وأخرى، ولكن عندما صدر القانون المالي الأساسي ، تم تبسيط النفقات العامة بأسلوب جديد ينسجم وأداء وظيفتها في إطار خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وغايتها منسق ومبدأ وحدة الموازنة، وقد جرى تبسيط النفقات العامة باعتماد أسس التبسيط الوظيفي والإداري والتوعي والإقليمي^(١).

١- التبسيط الوظيفي :

لقد عرف المرسوم التشريعي رقم ١٩٥ لعام ١٩٦٩ التبسيط الوظيفي ، على أنه التبسيط الذي يظهر النفقات العامة على أساس وظائف الدولة ، والتي تم تصنيفها في عدة قطاعات أساسية - أعطي كل قطاع رقم حساب ثابت يرمز إليه وهذه القطاعات هي : السلطات العامة والإدارة والقضاء - الأمن القومي - الثقافة والاعلام - الرعاية الاجتماعية - الاقتصاد والمال - الزراعة والري واستصلاح الأراضي - الصناعة والتعدين والطاقة والوقود - المواصلات والمرافق والأشغال العامة - نفقات غير خصصة . (انظر جدول رقم ١ في الملحق) .

٢- التبسيط الإداري :

وهو التبسيط الذي يظهر نفقات كل وحدة إدارية على حدة ، من وزارة وإدارة أو مؤسسة عامة . وبالشكل الذي يختص فيه لكل وزارة قسم مستقل ولكل إدارة أو مؤسسة عامة تابعة لها فرع مستقل . وقد اعتمد المرسوم ١٨٣١ القطاعات الوظيفية أساساً لجمع مختلف الوزارات والإدارات العامة ضمن زمرة محددة ، بغية تطبيق الترقيم العشري في التبسيط الإداري أيضاً ، فربط بذلك بين التبسيط الوظيفي والتبسيط الإداري دون مخالفة القوانين والأنظمة النافذة ، وبshire رقم الأساس إلى رقم الحساب في التبسيط الوظيفي ، يتبعه رقم القسم المخصص لوزارات الدولة ، ثم رقم الفرع المخصص للإدارات والمؤسسات التابعة لوزارة معينة (انظر جدول رقم ٢ في ملحق الكتاب والمجدول رقم ٣) .

^(١) - عصام بشور- المالية العامة والتشريع الضريبي - مطبعة الدارودي - دمشق ١٩٨٨ ص ٢٩ .

٣ - التبويب النوعي :

هر ذلك التبويب الذي يظهر نفقات كل وحدة إدارية على أساس طبيعة النفقة بحيث يظهر في هذا التبويب نفقاتها الاستثمارية وعناصر نفقاتها الجارية ، (من أجور ونفقات عامة ونفقات تحويلية) ، ومن ثم يوزع النفقات التفصيلية في كل باب إلى بنود وكل بند إلى فقرات ، وقد تم تقسيم نفقات الدولة نوعياً ، تبعاً لطبيعة النفقة والغاية منها ، إلى خمسة أرباب رئيسة ، لكل منها رقم حساب رئيسي وهي :

- الرواتب والأجور والمعويضات . ويتضمن هذا الباب جميع النفقات التي تصرفها الدولة على الموظفين والمستخدمين .

النفقات الإدارية العامة . وتشمل جميع النفقات التي يستلزمها سير العمل في الإدارة كالملازם .

- العمليات الاستثمارية . وتدرج فيها النفقات التي تؤدي إلى زيادة الأصول الأساسية .

- النفقات التحويلية . وتشمل النفقات التي تقدمها الدولة دون مقابل ، كالاعلانات .

- الديون والالتزامات الواجبة الأداء . وتشمل أعباء الدين العام و مختلف التزامات الخزينة العامة . مما يسهل في معرفة الرسم الدقيق لمديونية الدولة . (انظر جدول رقم ٤ في الملحق) .

٤ - التبويب الإقليمي :

يظهر التبويب الإقليمي نفقات الادارة المركزية ونفقات كل محافظة على حدة، ولكنه لم يطبق من الناحية العملية « انظر جدول رقم ٥ في ملحق الكتاب » .

وهكذا فإن التبويب الوظيفي والإداري والنوعي ينطوي على خصائص مميزة من أهمها :

- تم تطبيق الأسلوب العشري في التبويب الوظيفي فلكل قطاع رقم حساب ثابت لا يتغير برمز إليه ويعبر عنه . فعلى سبيل المثال أحد قطاع الاقتصاد والمال الرقم

(٥) وبدل الرقم (٥٢) على وزارة تابعة لقطاع الاقتصاد والمال وهي وزارة المالية
وبدل الرقم (٥٣) على مؤسسة عامة تابعة لوزارة المالية وهكذا .

- تم تجميع وزارات الدولة المختلفة ضمن عشر فئات فقط لتطبيق السرقيم العشري ولما كان عدد هذه الوزارات يزيد على ذلك ، كان لابد من إيجاد قاسم مشترك يجمع عدداً من وزارات الدولة ، فاختبرت القطاعات الوظيفية أساساً لذلك .

- تم اعتماد التبويض النوعي للنفقات والتبويب النوعي للأيرادات فوزعت إلى عشرة أبواب رئيسية ، تخصص الأرقام الخمسة الأولى للنفقات والأرقام الخمسة الأخيرة للأيرادات العامة .

- اعتمدت أرقام مميزة للدلالة على كل نفقة ، من حيث نوعيتها ، أو القطاع الذي تتبع له أو الادارة ذات العلاقة ، أو المحافظة العائدة لها ، وذلك بهدف مساعدة الفاتور والقيود ، واستخدامها في جميع السجلات والمراسلات (انظر جدول رقم ٣ في ملحق الكتاب) .

- تسهل أرقام الحسابات في التبويض الوظيفي والإداري والنوعي والإقليمي من إجراء المقارنة بين موازنات السنوات المختلفة .

- يسهل التبويض من الناحية الاحصائية في الحصول على رقم إجمالي واحد لكل نوع من أنواع النفقات العامة .

- يسهم التبويض في تحليل الآثار التي تتركها النفقات العامة على التوازن الاقتصادي والاجتماعية ، وبخاصة على مستوى الدخل القومي والعمالة ، وانعكاساتها على توزيع الدخل .

- يساعد التبويض في تحقيق الرقابة الفعالة على أموال الدولة ، والتحقق من حسن الأداء وسلامة التنفيذ وتقويم النتائج .

- يقدم التبويض للدارسين والباحثين المعلومات والمعلومات عن النفقات العامة ومدى تأثيرها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية .

التبويض البريطاني للنفقات العامة :

تصنف بريطانيا النفقات العامة إلى قسمين :

أولهما - النفقات ذات الاعتماد الدائم : وتشمل النفقات التي لا تتطلب موافقة البرلمان عليها في كل عام ، وإنما تقدر بقوانين تظل سارية حتى يتواءى للبرلمان تعديلها، وأهم هذه النفقات ، فوائد الدين العام ، وخصصات الملكة ، أو مرتبات رئيس مجلس العموم والقضاء ومرتب المراقب المحاسب العام .

وثانيهما - النفقات ذات الاعتماد المتعدد : وتشمل النفقات التي تعرض على البرلمان في كل عام للموافقة عليها وتشمل الجيش والمصالح المدنية ، ونفقات حياة الإيرادات العامة ، وكل قسم من هذه الأقسام مقسم إلى أقسام داعمة تحسب موضوع النفقة ، وتزيد النفقات ذات الاعتماد المتعدد على ستة أمثال إجمالي النفقات ذات الاعتماد الدائم .

حجم النفقات العامة

يظهر حجم النفقات العامة من حيث المبدأ مقدار الحاجات التي يتم اشباعها من جانب الدولة ويعكس الدور الذي تحمله الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية .

لقد ركزت الدولة الحارسة على الجوانب الكمية للنفقات العامة ، وعلى القواعد الناظمة لعملية صرفها ، بالإضافة إلى اهتمامها بالبحث من مصادر للإيرادات من أجل تنظيم النفقات العامة في حين اتجهت جهود الدولة الراعية المتدخلة لاستخدام النفقات العامة كوسيلة لتنفيذ سياستها الاقتصادية والاجتماعية، وتشع الآثار الناجمة عن صرف النفقات العامة .

وباتساع مفهوم الحاجات العامة نتيجة للتتطور والتقدم ارتفاع حجم النفقات العامة والتي تتناسب طرداً واتساع وظائف الدولة وتنوع مهماتها ، ومن أجل توحّي اللقنة في رصد ظاهرة ارتفاع النفقات لابد أن نأخذ في الحسبان قيمة النقود من جهة والزيادة التي تطرأ على الدخل القومي من جهة أخرى وقد تكون الزيادة في حجم النفقات العامة ناجمة عن تدهور قيمة العملة ، أو تكون ناجمة عن زيادة معدلات النمو الاقتصادي وهنا يجب زيادة النفقات العامة بالنسبة للدخل القومي حتى تكون تصوراً دقيقاً عن مقدار ارتفاع حجم النفقات العامة .

أسباب ازدياد حجم النفقات العامة :

هناك مجموعة من العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي تقف وراء ازدياد حجم النفقات العامة ومن بينها^(١) :

١ - الأسباب السياسية : نتيجة لتنوع وظائف الدولة ونمو مسؤولياتها ، أخذت على عاتقها تقديم بعض الخدمات الأساسية للمواطنين ، وتسلّم في تعويض الأفراد عن الأضرار التي تلحق بهم من حرارة الكوارث الطبيعية والمحروب ، بالإضافة إلى ما تتطلبه المحروب من نفقات باهضة ، الأمر الذي يؤدي إلى ازدياد حجم النفقات العامة .

٢ - الأسباب الاقتصادية : بهدف تحقيق الاستقرار الاقتصادي ومواجهة الأزمات الاقتصادية تعاظم دور الدولة على الصعيد الاقتصادي وبدرجات متقدمة تبعاً لطبيعة النظام الاقتصادي - الاجتماعي السائد ، فالدولة تزيد من معدلات الإنفاق العام في فترة الكساد الاقتصادي لتؤثر في حجم الاستثمارات وترفع من وتيرة الطلب على السلع والخدمات ويعذر عليها تخفيض حجم الإنفاق العام في مرحلة الانتعاش الاقتصادي، فتبقي النفقات العامة باتجاه الارتفاع نظراً لزيادة الإيرادات العامة .

٣ - الأسباب الاجتماعية : أخذت الدولة تحول مهمة إعادة توزيع الدخل القومي في صالح ذوي الدخل المحدود ، من خلال تثبيت الأسعار ودعم السلع التموينية الرئيسية ، وتعزز النفقات العامة الموسيلة الأساسية بيد الدولة ، لتخفيض تكاليف المعيشة وتحسين المستوى المعاشي للسكان ، وتؤدي أيضاً معدلات نمو السكان وما تتطلبه من زيادة في الخدمات التي تقدمها الدولة إلى زيادة النفقات العامة ، فضلاً عما يترتب على المجرة السكانية من الأرياف إلى المدن وطبيعة البنية السكانية (أطفال ، شيوخ) من نفقات إضافية ، كذلك تأخذ بعض الدول على عاتقها مسؤولية توفير الأمن الاجتماعي ، كالتأمين ضد المرض والبطالة والشيخوخة الأمر الذي يؤدي إلى زيادة حجم النفقات العامة .

^(١) د. عصام بشور - المالية والشريع الضريبي - مصدر سابق ص ٤٤ .

٤- الأسباب المالية : تؤثر بعض الأسباب المالية في ارتفاع حجم النفقات العامة ومنها :

- زيادة الإيرادات : نتيجة لتطور الحياة الاقتصادية تتطور معها الإيرادات ، مما يشجع الدولة على زيادة نفقاتها ، إما بهدف تحقيق التوازن بين الإيرادات والنفقات ، واما بغرض إشباع المزيد من الحاجات العامة .
- تعديل القواعد الناظمة للمحاسبة العامة ، فإذا ما انتقلت الدولة من نظام قاعدة الصوافي الذي يتضمن الفائض من النفقات بعد حسم الإيرادات التي تقابلها إلى نظام قاعدة الشمول التي تتضمن إجمالي النفقات والإيرادات والذي يتيح عنه زيادة في النفقات العامة .
- الأثر التراكمي : تتطلب النفقات الاستثمارية نفقات إضافية ، فعندما تقوم الدولة ببناء مستشفى ، فإن الإنفاق لا يقتصر على الإنشاءات وإنما يمتد لها إلى صيانة البناء والمعدات والتجهيزات ، وهذا تزداد النفقات العامة باستمرار تحت تأثير العامل التراكمي .

الأسباب المباشرة لارتفاع النفقات العامة :

يمكن تصفيف الأسباب المباشرة التي تؤدي إلى ارتفاع النفقات العامة إلى أسباب ظاهرية وأسباب حقيقة .

الأسباب الظاهرة لارتفاع النفقات العامة - وتدرج فيها :

- انخفاض قيمة لنقد ، والتي تؤدي إلى ضعف القسوة الشرائية للوحدة النقدية من جراء ارتفاع الأسعار ، وبزيادة تبعاً لذلك حجم النفقات العامة دون أن يقابلها زيادة فعلية في الخدمات التي تقدمها الدولة للمواطنين .
- تعديل طرائق المحاسبة العامة ، سواء عن طريق تعديل بدء السنة المالية أو عن طريق العمل ببداً وحدة الموارنة ، أو بالانتقال من مبدأ الصوافي إلى مبدأ شمول الموارنة ، حيث يؤدي تعديل بدء السنة المالية إلى زيادة ظاهرية غير حقيقة في النفقات العامة ، كأن يجري تعديل بدء السنة المالية من أول شهر كانون الثاني إلى شهر تموز مثلاً .

كذلك فإن تطبيق وحدة الموازنة يؤدي إلى ازدياد النفقات العامة ، حيث أصبحت الموازنة العامة تضم نفقات جميع الوزارات والإدارات العامة وتم التخلص مما عرف سابقاً بالموازنة العادية والموازنة الائتمانية والموازنات الملحقه والمستقلة ، كذلك فإن ادراج اسراادات ونفقات الهيئات العامة ذات الطابع الإداري في الموازنة العامة للدولة ، قد أدى إلى ازدياد حجم النفقات العامة ، لأنه قبل تطبيق مبدأ وحدة الموازنة ، كانت حسابات الهيئات العامة لا تدخل في الموازنة العادية للدولة إلا بقدر ما تتحقق من وفر تحوله كأباد للموازنة ، أو عجز يظهر كنفقة في موازنة الادارة المعنية .

الأسباب الحقيقة لازدياد النفقات العامة :

وتشمل الأسباب التي تؤدي إلى زيادة فعلية في النفقات العامة تقابلها زيادة في السلع والخدمات التي تقدمها الدولة للمواطنين اشبعاً لاحتاجاتهم العامة ، والأسباب الحقيقة التي تقف وراء ازدياد النفقات العامة صيفها فقهاء المالية في نوعين : أولهما - أسباب حقيقة نسبية : إذ يرافق مع ازدياد النفقات في العناصر الأخرى من خلال تحديد القيمة الحقيقة لهذا الازدياد ، أي دراسة نسبته إلى هذه العوامل ، فعلى سبيل المثال تعد زيادة النفقات الناجمة عن زيادة عدد السكان زيادة حقيقة نظرأ لما يقابلها من زيادة في السلع والخدمات التي تقدمها الدولة للمواطنين . ثالثهما - أسباب حقيقة مطلقة : ويندرج فيها - تطور الفكر السياسي - تطور الفلسفة الاجتماعية - التطور الاقتصادي - نفقات الأمن القومي .

تطور حجم النفقات العامة في القطر العربي السوري

لقد سجلت النفقات العامة في القطر العربي السوري منذ الاستقلال وحتى اليوم تزايداً مضطرباً ، فقد ارتفعت النفقات العامة من ١٠٠ مليون ل.س عام ١٩٤٦ إلى ٢١١١٢٥ مليون ل.س عام ١٩٩٧ ، وهذه الزيادة المستمرة ، تدعى في جزء منها زيادة ظاهرية نتيجة لارتفاع المستمر في الأسعار والزيادة المستمرة في الأجرور بالإضافة إلى استمرار التضخم المالي من ناحية وهناك أسباب حقيقة أخرى تتصل بتضامن تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية ، من ناحية ثانية .

وفي واقع الحال فإن ظاهرة تزايد النفقات العامة ما هي إلا انعكاس لمختلف العوامل الاقتصادية والسياسية والعسكرية التي مر بها العالم بصفة عامة والقطر العربي السوري بصفة خاصة ، كذلك تعكس التطور الطبيعي للمرافق والخدمات العامة ، وتجسد التحولات الاقتصادية والاجتماعية في القطر . بالإضافة إلى أن التزايد المستمر في النفقات العامة غالباً ما يقترن بزيادة الإيرادات العامة للدولة .

ويمكن ارجاع ظاهرة تزايد النفقات العامة في القطر العربي السوري إلى عدة أمور من بينها :

١ - **النفقات العسكرية** : دخل القطر العربي السوري في ثلاث حروب مع العدو الصهيوني الإسرائيلي في أعوام ١٩٤٨ - ١٩٦٧ - ١٩٧٣ ، بالإضافة إلى مساندة الأشقاء في مصر في حرب السويس عام ١٩٥٦ ، ومساندة الأشقاء في لبنان أثناء الاحتياج الإسرائيلي عام ١٩٨٢ ، وقد تطلب عملية تعزيز القدرات القتالية للجيش العربي السوري بذمة نفقات كبيرة . وقد تسبيط هذه المخوب من بين ما تسبيط به ارتفاع المستوى العام للأسعار ، والانخفاض المروض من المنتجات ، مما أملأ على الدولة أن تحصل المزيد من الإيرادات لتحفيض تكاليف المعيشة من خلال دعم السلع الاستهلاكية الأساسية .

٢ - **النفقات الاجتماعية** : بعد قيام ثورة الثامن من آذار عام ١٩٦٣ توسيع الدولة في الإنفاق على التواهي الاجتماعية المختلفة ، كتوفير الخدمات الصحية والثقافية والتعليمية ، كذلك توسيع في فتح المدارس والمعاهد المترسبة والجامعات ووفرت مجانية التعليم ، بالإضافة إلى التوسيع في المعاشات والتأمينات الاجتماعية .

٣ - **تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية** : لقد أخذت الدولة على عاتقها بعد قيام ثورة الثامن من آذار مهمة تحقيق التنمية الاقتصادية الشاملة والمستقلة ، حيث عززت قرارات التأمين التي صدرت في عهد الوحدة المصرية - السورية ١٩٥٨ ، بقرارات تأمين جديدة ما بين عامي ١٩٦٤ - ١٩٦٥ . وأعادت العمل بقانون الاصلاح الزراعي رقم ١٦١ لعام ١٩٥٨ ، فاتسع نطاق القطاع العام الذي استدعى بدوره التوسيع في الإنفاق العام .

٤ - تعاظم المسؤولية القومية : بعد قيام ثورة الشامن من آذار اتسع نشاط القطر العربي السوري على الصعيد العربي والدولي ، والقت المسؤولية القومية على القطر أعباء مالية جديدة تمثلت بصفة أساسية في تقديم المساعدات العينية والمالية للأشقاء في لبنان ، من أجل اخراجهم من مآسي الحرب الأهلية التي دامت خمسة عشر عاماً، وبعدها أخذ لبنان ينعم بالأمن والاستقرار بفضل المساعدات السخية ، الأدبية منها والمادية التي قدمها لهم قطرنا ، بالإضافة إلى الانفاق على المؤتمرات الدولية والإقليمية والمعربية ، وهذه الأسباب وغيرها تزايدت النفقات العامة للدولة .

٥ - ازدياد عدد السكان : تعد معدلات النمو السكاني في القطر العربي السوري من أعلى معدلات النمو في العالم ، حيث بلغت ٣٪ سنوياً ، وبلغ عدد السكان في القطر نحو ١٦٠٨٩ ألف نسمة عام ١٩٩٦ ، وعليه فقد اقترنَت زيادة عدد السكان بزيادة النفقات العامة ، أي أن معدل ما يصُبِّ الفرد من إجمالي النفقات العام يصل إلى ١٣٠٢٢ ل.س سنوياً وهكذا من سباق ما ورد يتضح لنا مايلي :

١- أن نسبة النفقات العامة إلى الدخل القومي آخذة ، كقاعدة عامة في التزايد المستمر، وذلك في معظم دول العالم وبغض النظر عن طبيعة نظمها الاقتصادية والاجتماعية أو مستوى النمو والتقدم .

٢- ترتفع نسبة النفقات العامة في فترات الحروب ، وفي فترات الاعداد لها عليها في ظروف السلم .

٣- ترتفع نسبة النفقات العامة في الدول التي تأخذ بسياسة الاقتصاد المخطط والمرجح عنها في الدول التي تأخذ بسياسة الاقتصاد الحر .

٤- ترتفع نسبة النفقات العامة في الدول المتقدمة عنها في الدول المتخلفة .

الآثار المرتبطة على النفقات العامة

تترتب على النفقات العامة مجموعة من الآثار المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، وستعرض هذه الآثار بشيء من الإيجاز .

الآثار المالية للنفقات العامة

لقد بحث كتاب المالية في المد الأمثل للاتفاق العام ، وإذا ما تجاوزتها الدولة عرضت مصالحها الاقتصادية للخطر ، والمد الأمثل للاتفاق العام تحكمه مجموعة من المعايير السياسية والمالية والاقتصادية :

١ - المعيار السياسي :

يتوقف حجم النفقات العامة على طبيعة التضامن الاقتصادي الاجتماعي المسائد في الدولة ، فالنظام الرأسمالي يرى أن كل زيادة في النفقات العامة يجب أن تقابلها زيادة في الإيرادات ، والتي تفترض زيادة العبء الضريبي على المكلفين . وعما أن الفعالية الاقتصادية تتوقف على المبادرات الفردية ، فلا بد من المحافظة على أموال الأفراد والاكتفاء بالمد الأدنى من الإيرادات العامة وبالتالي من النفقات العامة ولكن الفكر المالي الحديث يرى في زيادة النفقات العامة وسيلة لتطوير الحياة الاقتصادية وإدارة لزيادة الدخل القومي ، فلم تعد النفقية العامة « شر لا بد منه » وليس مما يمنع من أن تزداد النفقات العامة وزيادتها تتعلق بالعقيدة العباسية للدولة ، إلى درجة أن الدول الاشتراكية سابقاً كانت تطمح لتحقيق التمايز بين النفقات العامة والدخل القومي ولكن الاتحاد السوفيتي سابقاً لم يحقق ذلك حتى في ذروة تطوره .

٢ - المعيار المالي :

يتوقف الإنفاق العام على الإيرادات اللازم لتغطيته ، وحتى تتمكن الدولة من الإنفاق لا بد لها من تأمين الموارد الازمة لتغطية النفقات ، وبما أن إيرادات الدولة لها حدود لا يمكن تجاوزها فإن حجم نفقات الدولة تتحدد بحجم الإيرادات التي يمكن أن تحصل عليها . وتجلى أهمية هذا المعيار في الدول التي تطبق مبدأ توازن النفقات مع الإيرادات والتي لا يزال الفكر المالي التقليدي هو المسيطر فيها ، وفي دول أخرى كالقطر العربي السوري فإن الإيرادات لا توقف فقط عند الاقتضاءات الضريبية، حتى تتحدد النفقات بالإيرادات ، وإنما هناك إيرادات أخرى ، كإيرادات الناجمة عن ملكية الدولة واستثماراتها ، والإيرادات الاستثنائية كالقروض ، فلا تجد الدولة حرجاً من إيجاد الإيرادات الازمة لتغطية النفقات، وفي جميع الأحوال ومهما ترعت مصادر

الإيرادات لا يمكن للنفقات العامة أن تتجاوز الدخل القومي ، لأنها تقطع عملياً من هذا الدخل ، أي باختصار تحدد النفقات العامة بحدود حجم الدخل القومي .

٣ - المعيار الاقتصادي :

تفرض المصلحة الاقتصادية ضرورة عدم تجاوز النفقات العامة حدود الخدمات التي لا يمكن للمواطن الاستغناء عنها ، ولا يمكن تأمينها بدون الدولة ، والتصاعد في النفقات يشمل الأشياء الأقل ضرورة للمواطن والتي يمكن الفرد تأمينها إذا لم تقم الدولة بها ، كبناء المستشفيات والمدارس وقد يشمل التصاعد في النفقات العامة الخدمات غير الضرورية التي تؤديها الدولة والتي تدرج في إطار المذاخر والتوف ، كالاحتفالات مثلاً ... وبالمقابل كلما ازدادت النفقات العامة ازداد العبء الضريبي على المكلفين ، وأصبح الانقطاع العام يمس حاجات ضرورية ، ولذلك يعتقد بعض فقهاء المالية بأن النفقات تزداد طرداً مع الاسراف وعكساً مع المنفعة .

وهناك فريق من المختصين في علم المالية يفضل بين المنفعة التي يحصل عليها المواطن من القطاع العام والقطاع الخاص في تقديم السلع والخدمات ، فإذا كان المواطن يحصل على منفعة أكبر جراء زيادة الدولة للنفقات العامة قياساً بالقطاع الخاص ، نقول إننا لم نصل إلى الحد الذي يقف عنده حجم النفقات العامة ، لأن الزيادة في النفقه تقابلها زيادة في المنفعة والعكس صحيح ، أي إذا زادت الدولة من حجم النفقات العامة دون أن تقابلها منفعة يفضل المجوء إلى القطاع الخاص ، وبالتالي فإن ازدادة حجم النفقات العامة يجب أن يقف عند هذا الحد ، لأنه لم يتحقق المنفعة القصوى ، بل عمل على انقطاع جزء من الدخل الفردي ، كان بالإمكان استخدامه بصورة أفضل .

فالنفقات العامة لا يجوز أن تتجاوز الحد غير المرغوب به اقتصادياً ، وحدود الإنفاق العام تتوقف على الحالة الاقتصادية ، ففي فترة الازدهار يفترض تحفيظ النفقات العامة ، وبالعكس يجب زيادة في فترة الركود الاقتصادي .

والمعيار الاقتصادي يأخذ في الحسبان أيضاً مصدر الإيراد الذي بواسطته تتم تفعيلية النفقات العامة ، فإذا كانت هذه الإيرادات مقطوعة من أفراد يحسنون التصرف بها ، فإن المصلحة الاقتصادية ترجح عدم زيادة الانقطاع العام وبالتالي عدم زيادة

الإنفاق العام ، أما إذا كانت الدولة تحسن التصرف بالابراد العام ، فإن المصلحة الاقتصادية توجب زيادة الانقطاع وزيادة الإنفاق ، أي إذا أدت زيادة الانقطاع العام إلى زيادة في الدخل القومي ، فهذا يعني أنها لم نصل بعد إلى الحدود التي يجب أن يقف عندها زيادة حجم النفقات العامة ، ويأخذ بعضهم على هنا المعيار أنه نظري لأنه يصعب من الناحية العملية قياس الأثر الناجم عن الإنفاق العام .

مصادر قوبل الإنفاق العام :

قول الدولة نفقاتها العامة إما من القوة الشرائية الموجودة في أيدي الأفراد وإما من قوة شرائية جديدة ، وكل من هاتين الوسعتين آثارهما الاقتصادية فإذا مولت الدولة نفقاتها من القوة الشرائية الموجودة في أيدي الأفراد ، والتي تحصل عليها منهم بواسطة الضرائب التي تفرضها ، أو سندات القروض التي تبيعها لهم فإن النفقات العامة لن تؤثر كثيراً في حجم الائتمان والفقد والأسعار ، لأن القوة الشرائية التي تمتلكها الدولة عن طريق الضرائب والقروض العامة تعود ثانية إلى السوق بواسطة النفقات العامة . وتكون النتيجة من تلك العمليات تحويل بعض عناصر الانتاج من القطاع الخاص إلى القطاع العام ، وعندما تتعش بعض الصناعات وترتفع أسعار عناصر الانتاج المستخدمة فيها نوعاً ما ، وبالمقابل تتكشم بعض الصناعات الأخرى وتتحفظ أسعار بعض عناصر الانتاج المستعملة فيها إلى حد ما .

أما إذا مولت الدولة نفقاتها العامة من قوة شرائية جديدة ، كأن تبيع سندات القروض للبنوك التجارية ، فإنها بذلك تدفع بقوة شرائية جديدة إلى السوق فتشجع بذلك بعض عناصر الانتاج المعطلة على العمل ، فيتعش الانتاج وترتفع الأسعار .

من سياق ما ورد لا يمكن وضع حدود قاطعة للنفقات العامة ، كأن لا تتعذر تلك الدخل القومي كما ذهب بعض خبراء المالية في بريطانيا ، فإذا كانت المصلحة العامة تقتضي زيادة النفقات العامة فليكن ذلك ، وأن تكون حدود هذا الإنفاق مرنة تناسب والآثار الاقتصادية والاجتماعية التي تختلفها .

الآثار الاقتصادية للنفقات العامة

إن الأصل في النفقة العامة أن تلي الحاجات الضرورية ، وألا تشكل عبأً على المواطن من خلال الاقطاعات الضريبية ، وأن تسهم النفقات العامة بصفة غير مباشرة في تحقيق التوازن بين الانتاج والاستهلاك وبين الادخار والاستثمار .

فالنفقات العامة بخاصة الاستثمارية منها تسهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية لاسيما في الدول النامية ، كما تسهم في مواجهة الازمات الاقتصادية وفي الخروج منها بأقل الخسائر في الدول الرأسمالية ، وفي إقامة المشاريع التي لا يرغب القطاع الخاص في القيام بها لقلة الربح فيها . وتؤثر النفقات العامة في الشاطئ الاقتصادي للمجتمع من عدة نواحي من بينها:

١- تأثير النفقات العامة على الانتاج :

يؤثر الانفاق في مقدرة الأفراد على العمل وفي الادخار ، إذ يسهم في زيادة تلك القدرات ، لأن جزءاً من النفقات العامة يخصص لتعطية نفقات التعليم والرعاية الصحية ، ومن شأن مثل هذه النفقات أن ترفع من دخل الأفراد ، فتزيد مقدرتهم على الادخار ، ولكن بعض كتاب المالية حذروا من خطأ توسيع الدولة في الإنفاق العام على المعاشات والاعانات لأن مثل هذا الإنفاق يشجع بعض الناس إلى الانصراف عن العمل وعن الادخار ، ويفضّلون أن لا تقدم الدولة إعانات للأفراد إلا في الأحوال الاضطرارية كالمرض والعجز والشيخوخة ، والبطالة الاجبارية .

كذلك تؤثر النفقات العامة في نقل بعض عناصر الانتاج من فرع إنتاجي إلى فرع آخر ، فالدولة تستطيع بواسطة سياسة الإنفاق أن توجه الانتاج نحو الأنشطة المرغوب بها ، فإذا ما رغبت في زيادة الانتاج من السلع الاستهلاكية الأساسية والتقليل من انتاج السلع الكمالية ، فإن بإمكانها تحقيق هذا الهدف عن طريق تقديم إعانات لمتحجى السلع الأساسية ، وفي الوقت نفسه تفرض ضرائب على انتاج السلع الكمالية ، ومثل هذه السياسة تسهم في توجيهه بعض عناصر الانتاج نحو القطاعات الانتاجية المرغوب بها .

ويمكن للدولة أيضاً استخدام النفقات العامة في تحفيز بعض عناصر الانتاج للانفاق إلى الفروع التي تنتج السلع الرأسمالية ، بدلاً من إنتاج السلع الاستهلاكية، وبذلك تزداد الاستثمارات في القطاعات الانتاجية المرغوب بتشجيعها .

وكذلك بإمكان الدولة أن تستخدم النفقات العامة في إعادة توزيع عناصر الانتاج توزيعاً عادلاً بين مختلف مناطق البلاد ، كأن مثلاً تزيد حجم الإنفاق العام على التعليم والصحة في المناطق الفقيرة ، فيتحسين المستوى المعيشي للسكان ، فتزداد مقدرتهم على العمل وعلى الإدخار ، مما يسهم في جذب بعض عناصر الانتاج إلى تلك المنطقة .

٤- تأثير النفقات العامة في توزيع الدخل القومي :

تؤثر النفقات العامة في توزيع الدخل القومي بين مختلف طبقات وشرائح المجتمع بأسلوبين :

أولاً : في الوقت الذي يستفيد فيه أبناء المجتمع كافة من الخدمات العامة غير القابلة للتجزئة ، فإن نفقات هذه الخدمات يتحمل الجزء الأكبر منها ذوي الدخول الكبيرة .

وهذا يعني بان النفقات وسيلة ناجحة بيد الدولة لإعادة توزيع الدخل القومي في صالح الطبقة الفقيرة ، عبر الإنفاق على الخدمات العامة التي تسهم في نقل الدخل من أصحاب الدخول المرتفعة إلى ذوي الدخل المحدود .

وثانيهما : يسهم الإنفاق العام على المستشفيات والمرافق الصحية وملائحتي الایتمام والعجزة ، بالإضافة إلى إعاقة البطلالة ، في نقل الدخل من أصحاب الدخول الكبيرة إلى أصحاب الدخول الصغيرة ، لأن الفقراء يستفيدون من مثل هذه الخدمات أكثر من الأغنياء .

وحتى تسهم النفقات العامة في تحقيق مثل هذا الأثر ، يفترض أن تكون معظم الإيرادات العامة مستمدة من الضرائب المباشرة ، لاسيما التصاعدية منها لأن مساهمة الأغنياء في حصتها أكبر من مساهمة الفقراء .

٣- أثر النفقات العامة في المنافسة :

كانت الملكية الخاصة لوسائل الاتصال وما زالت وراء انقسام المجتمع إلى طبقتين متباينتين . وهما الطبقة البرجوازية التي تملك ولا تعمل والطبقة العاملة التي تعمل ولا تملك وتتعرض لاستغلال جشع من جانب الطبقة الأولى ، ويرى دعاة الفكر البرجوازي أن في خلل المنافسة المرة يستطيع الأفراد أن يتغلبوا من طبقة إلى أخرى . ومثل هذا الافتراض قد يكون ممكناً من الناحية النظرية ، ولكن يتعذر تحقيقه ويندر عملياً أن يتغلب أحد أفراد الطبقة الدنيا إلى الطبقة العليا ، لا لوجود عوائق قانونية تحول دون ذلك ، وإنما لأن تكليف الانتقال من طبقة إلى طبقة أخرى أعلى منها ، تكون مرتفعة جداً عادة .

وحتى يسود مبدأ تكافؤ الفرص في المجتمع ، يفرض بالدولة أن توسع في الانفاق على الخدمات والمرافق العامة ، لاسيما الصحة والتعليم ، لأن مجانية التعليم تتبع الفرص المواتية لأبناء الفقراء لأن يحسنوا ظروفهم المعيشية .

كذلك يمكن للدولة أن ترفع من حجم المساعدات والاعانات لبعض الصناعات الوطنية الناشئة ، حتى تقف على قدميها ، وتقوى على منافسة السلع الأجنبية الماثلة وقد تكون هذه المساعدات إما في صورة اعتمادات ترصد في موازنة الدولة وتخصص لهذا الغرض ، وإنما في صورة اعفاءات ضريبية لبعض المنتجات التي ترغب الدولة بدعمها وتطويرها .

٤- أثر النفقات العامة في الاستهلاك :

يقصد بالأثر المباشر مستوى الطلب على سلع الاستهلاك الذي يترتب مباشرة على الإنفاق العام والذي لا ينبع عن الزيادة في الاتصال ، وتأثير النفقات العامة في الاستهلاك بأسلوبين^(١)

أو هما : مشتريات الدولة للسلع والخدمات الاستهلاكية ، حيث تقوم الدولة بشراء بعض الخدمات الاستهلاكية (الصحية والعلمية ، والثقافية ... الخ) والتي يطلق عليها « الاستهلاك العام » وإنما أن هذا النوع من الاستهلاك يخلق خدمات عامة فإنه

١ - د. محمد وديع بدوي - دراسات في المالية العامة - دار المعرفة بمصر - بلا تاريخ ص ١٦٦

يسهم وبالتالي في زيادة الناتج القومي غير أن واقعه إنتاج هذه الخدمات العامة تندمج في واقعه استهلاكها ، مما يكسبها الصفة الاستهلاكية . فالدولة قد تشتري ملابس ومواد غذائية للعاملين والموظفين ، الذي يتنازلون للدولة عن جزء من دخلهم لقاء قيامها بتأمين السلع الازمة لاستهلاكهم بدلاً من أن يأخذوا كل دخولهم ويقوموا بأنفسهم بشراء هذه السلع ، أي ان الدولة بهذه الخصوص تقوم بعملية الانفاق بدلاً من الأفراد ، ولكن حلوها محل الأفراد يحررهم من حرية الاختيار وفي حالات أخرى قد لا يتنازل المستفيدون من مشتريات الدولة عن جزء من دخولهم ، ورغم ذلك تؤمنها الدولة وتوزعها بمحابا على التلاميد أو ذوي الدخل المحدود .

ثالثهما : قيام الدولة بتوزيع دخول يخصص جزء منها للاستهلاك ، ولكن تأثيرها في الاستهلاك وفي الانتاج يتوقف على الغرض الذي تخصص له هذه النفقات ، حيث تقوم الدولة بدفع أجور ومرتبات للعمال والموظفين ، كما تدفع ريعاً لمؤجريها وفائدة مقرضيها لقاء حصول الدولة على خدماتهم الشخصية ، وتعد مثل هذه الخدمات متعدة لأنها تسهم في زيادة الناتج القومي في صورة زيادة للاقتاج الكلي للخدمات ، أي أن أثر الإنفاق العام يكون مباشراً ، ولكن هناك جزءاً أيضاً من النفقات العامة يخصص للاستهلاك والذي يطلق عليه « الاستهلاك المولد » وهو أثر غير مباشر للنفقات العامة على الاستهلاك .

كذلك تقوم الدولة بتوزيع الاعانات الاجتماعية التي تسهم بدورها في زيادة الاستهلاك . مثل الاعانات التي تدفعها للعاطلين عن العمل والشيوخ ووالطفولة...الخ، ومثل هذه الدخول بطبيعة الحال تخصص للاستهلاك ، بالإضافة إلى الاعانات التي تقدمها الدولة لمنتحي بعض السلع بهدف تحفيض سعرها ، فيزداد بذلك الاستهلاك من هذه السلع . وبطبيعة الحال يمكن للدولة أيضاً أن ترفع الدخول الحقيقة للمستهلكين ، فيزداد تبعاً لذلك الاستهلاك .

وخلاصة القول إن أثر النفقات العامة في الاستهلاك يترافق على نوع النفقات التي يمكن أن تصرف مباشرة على سلم الاستهلاك ، أو قد توزع في صورة دخول نقدية يخصص جزء منها للاستهلاك ، ويتحدد أثر النفقات العامة في الاستهلاك في ضوء مجموعة من الاعتبارات والتي تمثل بـ :

- تحسين المستوى المعيشي لذوي الدخل المحدود .

- مستوى الطلب الفعلي وحجم الادخار ، والذين يتوقفان على الحالة الاقتصادية للدولة متقدمة أم متخلفة ، غنية أم فقيرة ، كذلك تتوقفان على مستوى توظيف عناصر الانتاج ، هل هي في حالة تشغيل كامل أم في حالة تشغيل جزئي ... الخ . وفي حالة الدول المتخلفة تواجه النفقات العامة التي تخصص للاستهلاك مشكلة انخفاض الادخار وعدم مردودة الانتاج لواجهة الزيادة في الاستهلاك وهذا لا بد من تحديد النفقات العامة من أن تأخذ في الحسبان امكانات الادخار وعدم مردودة العرض الكلي لسلع الاستهلاك . وفي كل الأحوال تفترض التنمية الاقتصادية زيادة مستوى الطلب على سلع الاستهلاك وزيادة النفقات العامة التي تؤدي إلى زيادة الاستهلاك بهدف تحسين المستوى المعيشي للطبيقة الفقيرة .

أما في الدول المتقدمة إذا كانت عناصر الانتاج في حالة توظيف كامل ، في مثل هذه الحالة يفترض عدم زيادة النفقات العامة ، لأن مثل هذه الزيادة تؤدي إلى التضخم . أما إذا كانت عناصر الانتاج في حالة توظيف منخفض ، فيجب زيادة النفقات العامة ، حتى يرتفع الطلب على سلع الاستهلاك وتتعشل الحياة الاقتصادية .

٥ - أثر النفقات العامة في الادخار :

تأثير النفقات العامة في الادخار بأسلوبين :

الأول : تسهم النفقات التحويلية على السلع الاستهلاكية المجانية في ارتفاع الميل للادخار وكذلك الحال بالنسبة للاعلانات التي تقدمها الدولة لذوي الدخل المحدود .
الثاني : تسهم النفقات الاستثمارية في زيادة الناتج القومي مما يؤدي إلى زيادة الادخار لأن المستفيدين يخصصون جزءاً من دعوهن لأغراض الادخار .

الآثار العامة للنفقات العسكرية

تتميز النفقات العامة للدولة من حيث المبدأ، بتزايد حجم النفقات العسكرية، والتي تعد المثال التقليدي للنفقات الاستهلاكية ، غير المنتجة ، وعلى الرغم من ذلك فإن للنفقات العسكرية آثاراً تراوح بين افادة الاقتصاد الوطني والاضرار به ويعنى

آخر، يمكن أن تحيط بين نوعين من الآثار الاقتصادية المتولدة عن النفقات العسكرية . وهي الآثار الاقتصادية السلبية والآثار الاقتصادية الإيجابية .

لقد تطلب عملية تمويل الحروب الكبيرة لاسيما تلك التي اندلعت في القرنين التاسع عشر والعشرين ، زيادة النفقات العامة ، نتيجة لزيادة الانفاق العسكري ولكن هذه النفقات تعود وتحفظ بعد انتهاء الحرب ، إلا أنها لاتتحفظ إلى المستوى الذي كانت عليه قبل الحرب ، بل تتقلل مرتقبة عنه .

فالحروب والثورات والاضطرابات السياسية تسبب بوجه عام في زيادة الانفاق العسكري ، وفي ارتفاع أسعار السلع والخدمات ، بالإضافة إلى ارتفاع النفقات الاجتماعية ، من خلال الاعتمادات التي ترصدها الدولة لمساعدة ذوي الدخل المحدود حتى يتمكنوا من مواجهة غلاء المعيشة .

وقد تضطر الدولة أثناء الحرب إلى تحويل بعض المصانع من الاتجاه المدني إلى الاتجاه العسكري ، مما يتسبب في نقص العرض من بعض السلع والخدمات فترتفع أسعارها وترتفع معها النفقات العامة .

والجدير بالذكر أن الولايات المتحدة الأمريكية تحمل مكان الصدارة في العالم من حيث الانفاق العسكري الذي يحتل المكان الثاني في الموازنة الاتحادية ، حيث بلغت ما يقارب ٢٧٪ من نفقات الموارنة ونحو ٦٥٪ من الناتج المحلي الإجمالي ويعود السبب في تزايد أرقام النفقات العسكرية للولايات المتحدة في السنوات الأخيرة إلى البرنامج العسكري الضخم الذي افتتحه الرئيس الأمريكي الأسبق رونالد ريغان وتقدر نفقات هذا البرنامج بأكثر من ١,٥ تريليون دولار^(١) .

بينما تشكل النفقات العسكرية في بريطانيا أكثر من ٣٠٪ من نفقات الموارنة وفي فرنسا نحو ٢٥٪ من إجمالي أرقام الموارنة .

وفي القطر العربي السوري تحمل النفقات العسكرية المرتبة الثانية من النفقات العامة، أي نحو ٢٦٪ من إجمالي النفقات العامة ، وبمقدار ١٠٪ من قيمة الناتج المحلي

^(١) مسائل في الاقتصاد العالمي - المؤسسة العربية للدراسات والنشر - مركز العالم الثالث للدراسات والنشر . لندن ١٩٨٢ . ص ٨٢ .

الإجمالي . وقد تم رصد نحو ٣٨٣٠٣ مليون ل.س للإنفاق العسكري في موازنة عام ١٩٩٧ ، أي نحو ٣٧,٤٪ من اعتمادات الإنفاق الجاري . وبطبيعة الحال لابد من زيادة اعتمادات الإنفاق العسكري لمواجهة الخطر الصهيوني - الاميرالي الذي يهدد الأمة العربية . وعلى الرغم من أن النفقات العسكرية تؤدي إلى زيادة النفقات العامة، فإنها تتضمن على بعض المزايا التي لفت النظر إليها آدم سميث منذ زمن بعيد ، والذي وجد أن المنافع التي تؤت على النفقات الحربية ليست موضع شك ، حيث توجه بعض الموارد الاقتصادية والطاقات البشرية لتحقيق الأهداف العسكرية فترتicip عليها آثار انكمashية وآثار توسيعية :

الآثار الانكمashية للنفقات العسكرية : تؤدي النفقات العسكرية إلى تحويل جزء من المنتجات وجزء من عناصر الانتاج من الاستخدام المدني إلى الاستخدام العسكري، مما يسهم من تخفيف الاستهلاك المدني من جهة ، وإلى تخفيف الناتج القومي نتيجة تحويل جزء من اليد العاملة من الانتاج المدني إلى الانتاج الحربي من جهة أخرى ، فضلاً عن ذلك فإن الإنفاق العسكري يؤدي إلى ارتفاع أسعار عناصر الانتاج ، فترتفع تكاليف الانتاج، فينخفض الانتاج وترتفع الأسعار وبالتالي ينخفض الاستهلاك .

الآثار التوسيعية للنفقات العسكرية : تؤثر النفقات العسكرية في الانتاج بغير أراضها ، وهذا لابد من التفريق بين نوعين من النفقات العسكرية وهما :

الأول - النفقات العسكرية الجارية : وهي تلك التي تخصص لتغطية مرتبات الجنود والضباط والعاملين في الجيش ، وتلك التي تخصص لشراء ما يلزم من المعدات والتجهيزات ، وبعد هذا النوع من النفقات العسكرية ، إنفاقاً استهلاكيًا غير منتج وإن كان نافعاً من الناحية العسكرية ، أي أن مثل هذا الإنفاق لا يسهم بشكل مباشر في زيادة الناتج القومي .

الثاني - النفقات العسكرية الانتاجية : وهي تلك التي تخصص لإقامة الصناعات الحربية ، أو لإقامة البنية التحتية الأساسية ، كالطرق والجسور والمطارات والموانئ بالإضافة إلى النفقات التي تخصص لأغراض البحث العلمي ، وهذا النوع من الإنفاق العسكري يسهم في نمو الجهاز الانتاجي ، وفي زيادة القدرات الانتاجية وبالتالي

إلى زيادة الناتج القومي ، وذلك لأن بعض الصناعات الحربية يمكن تحويلها جزئياً أو كلياً لأغراض الانتاج المدني عملاً بشعار «الجيش للحرب والاعمار» وبالاضافة إلى ذلك فإن النفقات العسكرية التي تخصص لانشاء الصناعات الحربية ولاقامة البنية التحتية وللبحث العلمي ، مثل هذا الإنفاق يتحول إلى طلب فعال على بعشر الصناعات الأساسية ، فتنتعش وتنهض ، مما يؤدي إلى زيادة الناتج القومي .

و هنا لا بد من الملاحظة بأن النفقات العسكرية إذا خصصت لاستيراد المعدات والعتاد الحربي من الخارج فانها لا تؤدي إلى زيادة الناتج القومي بل تؤدي إلى إحداث عجز في ميزان المدفوعات ؛ نتيجة لخخصيص القطع الاجنبي لاستيراد مثل هذه المعدات العسكرية وعلى العكس من ذلك أغلب النفقات العسكرية التي تخصص لانفاق في داخل البلاد ، تساعد على تحقيق النهوض الاقتصادي .

وفي كل الأحوال فإن الإنفاق العسكري في البلدان النامية غالباً ما يكون على حساب التنمية الاقتصادية على الرغم من أهميته ، لأن النفقات العسكرية في معظمها تخصص لاستيراد المعدات والعتاد من الخارج^(١) ، بينما يختلف الأمر بالنسبة للدول المتقدمة فإذا كانت الدولة المتطرفة في حالة تشغيل كامل ، فإن النفقات العسكرية تؤدي إلى تحويل جزء من اليد العاملة ، ومن عناصر الانتاج الأخرى ، من الانتاج المدني ، إلى الانتاج الحربي ، أي أن النفقات العسكرية تسهم في تخفيض الانتاج المدني ، وقد تسبب في احداث التضخم وما يرافقه من ارتفاع في الأسعار ، ولكن إذا كانت الدولة المتطرفة في حالة التشغيل الناقص ، والذي يعني وجود جزء من اليد العاملة ومن عناصر الانتاج الأخرى في حالة بطالة ، فإن النفقات العسكرية تؤدي إلى التوسيع في الصناعات الحربية ، وفي الصناعات التي تتوقف عليها ، مما يؤدي إلى زيادة الناتج القومي . ولابد هنا من الاشارة إلى التوسيع في سياسة التسلح التي تعزز بدورها الصناعة الحربية ، يساعد الدول المتقدمة في تفادى أزمات البطالة .

وللنفقات الحربية آثار شديدة على الاقتصاد الوطني ، نظراً لضخامتها من جهة ولكنها تفرض عليه فحمة من جهة أخرى ، ولكن إذا ما كانت هناك عناصر انتاج

١ - لا بد من التنويه هنا بأأن النفقات العسكرية ، بصفة عامة في البلدان النامية تؤدي إلى ضغط الانتاج المدني ، وإلى التضخم ، وذلك نظراً لمعلم مرنة الجهاز الانتاجي

معطلة عند البدء في تنفيذ البرنامج الحربي وأمكن توظيفها في الاتساح الحربي دون أن تؤثر في الاتساح والاستهلاك المدنيين في البداية ، وإذا ما مولت الدولة الاتساح الحربي من البيوك المحلية ، فإن القوة الشرائية تبقى في أيدي المدنيين ، بيد أن هذا الوضع بعد حين سرعان ما يتغير ، فترداد القوة الشرائية ، وترتفع الأسعار ويأخذ الاتساح المدني بالتوسيع، فيدخل في منافسة مع الاتساح العسكري من أجل الحصول على بعض القوى الانتاجية المعطلة ، وما أن يشتد الاتساح الحربي ، سرعان ما تحول عناصر الاتساح من اتجاه المدني إلى اتجاه العسكري ، وفي الوقت ذاته ترداد القوة الشرائية لدى المستهلكين فيزداد الطلب على السلع والخدمات . وإذا لم تتحدد الاجراءات الكفيلة بانتصاص القوة الشرائية الزائدة ، فإن التنافس يشتد بين الاتساح الحربي والاتساح المدني من أجل الحصول على المواد الأولية والأيدي العاملة ، وعندما ينفوق الاتساح الحربي على الاتساح المدني ، فترتفع الأسعار وترتفع معها تكاليف البرامج الحربية ، فيدخل بذلك التضخم . ولتطويق هذه الظاهرة لابد من اللجوء إلى إحدى الوسائل التاليتين^(١) :

الوسيلة الأولى : انتصاص القوة الشرائية الزائدة لدى المستهلكين والمتبعين المدنيين عن طريق تحديد الأسعار وفرض البطاقات التموينية ، وتخخص القوة الشرائية الزائدة إما لشراء سندات الدين العام ، أو تجمد في البيوك حتى تنتهي الحرب ، ويؤخذ على هذه الطريقة صعوبة تطبيق رقابة فعالة على القوة الشرائية الزائدة لدى المستهلكين.

الوسيلة الثانية : انتصاص القوة الشرائية الزائدة بواسطة المضارب والقرصون وهذه الوسيلة أكثر فعالية من الوسيلة الأولى من وجهة نظر الفن المالي .

وهكذا فإن الانفاق العسكري الذي قد يبلغ مئات الملايين من النقود ، لابد أن يؤثر في بنية الاقتصاد الوطني ، فيزداد نشاط المشاريع التي تسهم في الجهود الحربية بينما تخفظ بعض المشاريع الأخرى بقوتها ، أو تقيد نشاطها ، نظراً لتسرب العاملين إليها إلى المشاريع الأخرى ، ونظرأً لعدم قدرتها على تحديد مالديها من معدات

١ - محمود رياض عطية - موجز في المالية العامة.. دار المعارف، مصر عام ١٩٦٩ ص ٨١-٧٩ .

وتجهيزات كذلك يتغير توزيع العمل ، ويغير نمط الاستهلاك المدنى والادخار تماماً .

وبطبيعة الحال لا تتوقف آثار الانفاق العسكري بانتهاء الحرب حيث تبدأ عملية بناء ما دمرته الحرب ، والتي تتفاقق أيضاً باعادة تنظيم الانتاج الحربي وتحويل جانب كبير منه إلى الانتاج المدنى ، والنفقات الحربية غير العادية لائزراً وحدها في السوق المالية ، ولكن وسائل تحويلها هي التي قد تؤثر فيها ، لأن الضرائب والضرائب أنسنة الحرب تختص قدرًا كبيرًا من القوة الشرائية لدى الأفراد ، والتي كان من الممكن أن تجد سببها إلى سوق الاستثمار ، مما يضطر المشاريع لأن تحصل على رؤوس الأموال بعوائد عالية ، وقد يكون ذلك مرغوباً فيه أثناء الحرب ، لأنه يحد من توسيع الانتاج المدنى لصالح الجهد الحربي ، ولكن غير مرغوب به في أوقات السلم .

الآثار السياسية والاجتماعية للنفقات العامة

اقرنت نشأة الدولة الحديثة وانتقالها من طور «الدولة الحارسة» إلى طور «الدولة المتدخلة» إلى طور «الدولة المنتجة» - اقررت - بزيادة النفقات العامة فبعد أن تخلت الدولة عن سياسة الحياد التقليدية ، وأخذت تتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية للمسكان ، ازدادت نفقاتها العامة ، لاسيما في الميدان الاجتماعي إذ أصبحت الدولة مسؤولة عن تحقيق التوازن الاجتماعي من خلال سعيها لتحسين المستوى المعيشي لنوعي الدخل المحدود ، غير استخدام النفقات العامة كوسيلة لاعادة توزيع الدخل القومي في صالح الفقراء ، وتحقيقاً لهذا الهدف التبليغ توسيع بعض الدول في الإنفاق على الصحة العامة ، وعلى التعليم ، وعلى الخدمات الأساسية الأخرى التي تقدمها أحياناً بالجانب أو بسعر دون التكلفة . كذلك أخذت الدولة توسيع في تقديم اثباتات والاعانات النقدية في حالات المرض والعجز والشيخوخة والطفولة والبطالة ، وغالباً ما تلجأ الدولة إلى دعم بعض السلع والخدمات ، وذلك بهدف تخفيض أسعارها لتكون في متناول الشريحة العريضة من المجتمع .

إن العوامل السياسية والاجتماعية التي تقف وراء ظاهرة ارتفاع النفقات العامة كثيرة ومتعددة ومتنوعة ، والتي يمكن حصرها بالتالي :

١- انتشار المبادئ الديمقراطية : تليجأ الدول الحديثة بوجه عام إلى التوسيع في وظائفها مما ترتب عليها في زيادة النفقات العامة ، كذلك فإن النظم السياسية التي تقوم على تداول السلطة بين الأحزاب ، تضطر لإقامة مشاريع اجتماعية لتشجيع رضا الناخبين ، فالحزب الذي يتولى السلطة يسرف في تعيين أنصاره وأعوانه في وظائف الدولة ليعزز مركزه الاجتماعي ويكتفى أنصاره .

٢- تعاظم مسؤولية الدولة : فالدولة في العصر الحديث أخذت تؤدي خدمات عامة ، بما في ذلك تعويض الأفراد عن الأضرار التي قد تلحق بمتلكاتهم جراء تقييد المشاريع العامة فاي ضرر يلحق بالأفراد جراء المصلحة العامة يعد تكليفاً لا يجوز أن ينفرد به ، بل ينبغي أن يتحمله الجميع ، فيأخذ تعويضاً من الخزينة العامة ، وبذلك يتم توزيع الضرر على المكلفين .

٣- الوعي السياسي : عندما يخف الحماس الوطني يختفي الحس بالمسؤولية الرفيعة، وسرعان ما تنتشر الفوضى ويعم الفساد وتشيع الرشوة والتزوير واستغلال النفوذ في أواسط بعض العاملين في الدولة ، الأمر الذي يتسبب في هدر الأموال العامة وتقديرها ، وتبعاً لذلك تزداد النفقات العامة ، وهذا فإن التضخم السياسي ، والتشدد حيال التراقص والتمسك بالأخلاق الرفيعة كالنزاهة والأمانة ، والمحاسبة الصارمة ، كلها تحول دون هدر الأموال العامة ، وبالتالي تحول دون زيادة النفقات العامة زيادة غير مبررة .

٤- تطور العلاقات الاقتصادية السياسية الدولية : أدت الشحنة العلمية التكنولوجية وما أفرزته من انقلاب في عالم الاتصالات والمعلوماتية بالعديد من الدول إلى توسيع وتطوير وتوسيع علاقتها الاقتصادية والتجارية والسياسية مع بقية بلدان المعمورة ، وسارعت للانضمام إلى المنظمات الإقليمية والهيئات الدولية مثل هيئة الأمم المتحدة والمنظمات التابعة لها ، والجامعة العربية ... إلخ . ونتيجة لاتساع علاقات الدولة الاقتصادية والسياسية على الصعيدين الإقليمي والدولي ازدادت مساهمة الدولة في الندوات والمؤتمرات الإقليمية والدولية . وقد تليجأ بعض الدول إلى تقديم اعانت عينية أو نقدية للدول الصديقة عندما تتعرض لأزمات اقتصادية حادة أو لاضطرابات سياسية ، أو عندما تتعرض لكوارث طبيعية وقد تهدى الدولة يد العون والمساعدة لبعض

الدول لمساعدتها من أجل التسرريع بعجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، أو بهدف تكوين الأحلاف السياسية والعسكرية أو بعرض دعم الجاه السياسي معين ، أو من أجل زيادة صادرات الدولة التي تقدم المساعدة للدول الأخرى .

٥ - ازدياد عدد السكان : يؤدي ازدياد السكان إلى زيادة النفقات العامة ، لاسيما وأن نسبة الزيادة في أوساط الفقراء أعلى منها في أوساط الأغنياء ، مما يتطلب من الدولة أن تعفي ذوي الدخل المحدود من بعض الضرائب ، أو أن تخفف عليهم العبء الضريبي وبالمقابل تتفق الدولة المزيد من الأموال العامة لرفع مستوى المعيشى . كذلك تتطلب زيادة عدد السكان مقابلتها بمزيد من الخدمات العامة، وبالتالي المزيد من النفقات العامة التي تخضع عادة لقانون «النفقة النسبية المتزايدة» على حد قول المفكر الأمريكي (بلون) ^(١) أي أنه كلما زاد عدد السكان زادت النفقات العامة بنسبة أكبر من نسبة زيادتهم ، وإن كان بعض فقهاء المالية يشككون بصحة هذا القانون ، لأن الزيادة في النفقات العامة لها ، ما يقابلها ، وأن النسبة في النفقة العامة قد تكون نتيجة لسوء الأداء الحكومي أو عدم كفايته .

٦- اتساع المدن الكبيرة وتطورها : حيث يجتمع في المدن الكبيرة أعداد غفيرة من السكان ، مما يتطلب من الدولة توفير الخدمات العامة من رعاية صحية ووسائل نقل ، وتوفير الماء والكهرباء والغاز ، إنشاء الطرق والجسور والحدائق العامة.. الخ، بالإضافة إلى حماية الأمن والرقابة على المواد التموينية ومكافحة التلوث ، وهذا كلما زاد عدد السكان واتسعت رقعة المدينة ارتفع تصبغ الفرد من النفقات العامة .

٧- غزو الوعي الاجتماعي : عزز انتشار التعليم في المجتمعات الحدبية من فكرة التضامن الاجتماعي والتي أملت على الدولة القيام ببعض الوظائف الاجتماعية التي لم تكن معروفة في العصور السابقة كتأمين الأفراد ضد البطالة والمرض والعجز والشيخوخة والعزوز ، بالإضافة إلى تقديم الاعانات للفقراء واليتامى والأرامل ، وبطبيعة الحال يسهم توزيع الدخول الإضافية على الفقراء المعروفين بشدة بينهم للاستهلاك ، في زيادة الطلب الكلي الفعلي ، ويخفض من حجم الانحراف الكلي ، ويزيد من فرص الاستثمار والتشغيل .

الفصل الثاني

الإيرادات العامة

لقد أدى تطور وظائف الدولة وتتنوعها إلى تطور نظرية الإيرادات العامة من حيث الحجم والنوع على اعتبار أن الإيرادات التقليدية لم تعد تفي بمتطلبات النفقات العامة المتزايدة ، فضلاً عن أن الإيرادات العامة في العصر الحديث تعد رافعة من الروافع الاقتصادية لتجيئ الاستثمارات نحو القطاعات المرغوب بها ، ووسيلة لتطوير التضخم ، عن طريق امتصاص جزء من القوة الشرائية في السوق بالإضافة إلى إعادة توزيع الدخل القومي . بما يحد من ظاهرة الاستقطاب الاجتماعي وتطور نظرية الإيرادات العامة تطور مفهوم علم المالية نفسه فأضحت يهتم بدراسة النفقات العامة والإيرادات العامة بغرض تحقيق أهداف الدولة ، في تحسين رفاهية المجتمع .

أنواع الإيرادات العامة :

تتمثل الإيرادات العامة بـ : ١ - دخل أملاك الدولة (الدومين) . ٢ - الضرائب .
٣ - الرسوم . ٤ - الفروض . ٥ - الاصدار النقدي الجديد . ٦ - الاعانات الداخلية والأجنبية . ٧ - الغرامات الجنائية . ٨ - الغرامات والتعويضات التي تعود إلى الحرب أو إلى غيرها من الأسباب .

وقد عمد بعض فقهاء المالية إلى تصنيف النفقات العامة في ضوء طبيعتها مستخدمين أربعة معايير هي :

المعيار الأول : ويعود به اعتقاد مصدر الإيرادات العامة أساساً للتفرقة بين الإيرادات الأصلية والإيرادات المشتقة . ويقصد بال الإيرادات الأصلية تلك التي تحصل عليها الدولة من أملاكها . بينما يقصد بالإيرادات المشتقة تلك التي تحصل عليها الدولة عن طريق اقتطاع جزء من ثروة الآخرين (الأفراد) .

المعيار الثاني : ويقوم على استخدام سلطة الدولة في الحصول على الإيرادات العامة، وبمقتضاه تم تقسيم الإيرادات العامة إلى إيرادات جمجمة وإيرادات غير جمجمة ، أما الإيرادات الجمجمة فهي تلك التي تحصل عليها الدولة بطريق الاقرء وتشمل : الضرائب والغرامات والقروض الجمجمة والتعويضات الجنائية أما الإيرادات غير الجمجمة وهي تلك التي تحصل عليها الدولة بغير طريق الاقرء ، وتدرج فيها : إيرادات المشاريع العامة والرسوم والقروض الاختيارية ويؤخذ على هذا المعيار في تقسيم الإيرادات أن هناك بعض الإيرادات الناجمة عن المشاريع العامة ذات الصفة الاحتكارية، والأتاوات التي تفرضها الدولة ، مقابل التحسينات التي تحدثها في الأموال ، والاصدار النقدي الجديد والهبات الاختيارية غير مشمولة في هذا التصنيف .

المعيار الثالث : ويعتمد التشابه بين إيرادات القطاع الخاص وإيرادات القطاع العام ويقصد بإيرادات القطاع الخاص تلك التي تمثل إيرادات أشخاص القانون الخاص، كإيرادات من المشاريع العامة والقروض والاعانات ، أما إيرادات القطاع العام فهي تلك التي تعتمد على السلطة السيادية للدولة (الإيرادات السيادية) وتشمل الضرائب والرسوم والاصدار الجديد والغرامات الجنائية ، واستيلاء الدولة على الأموال التي لاوارث لها .

ويعيب على هذا التقسيم أنه لا يأخذ في الحسبان ما تتمتع به الدولة من سلطات واسعة لا يتمتع بها أشخاص القانون الخاص ، ومثل هذه السلطات الواسعة تحول دون تشبيه دخل أملاك الدولة بإيرادات أشخاص القانون الخاص .

المعيار الرابع : ويتحدد من دورية الإيرادات العامة أساساً لتقسيمهما . ويجده تصنف الإيرادات العامة إلى إيرادات عادية وإيرادات استثنائية ، فالإيرادات العامة هي تلك التي تحصل عليها الدولة بصفة منتظمة ودورية مثل : الضرائب والرسوم . أما الإيرادات الاستثنائية فهي تلك التي تحصل عليها الدولة بصفة غير منتظمة مثل : القروض والاصدار الجديد ، ولكن هذا التصنيف فقد أهميته في العصر الحديث تحت تأثير الفكر الكيزييري لأن النعمان العادلة وغير العادلة يمكن أن تولد في الدول المتقدمة آثاراً متشابهة في الطلب الفعلي من جهة وأزيد باء جلوء الدولة إلى القروض وإلى

الاصدار النقدي الجديد لتعطية النفقات العامة من جهة أخرى ، ولكن مهما يكن تبقى القروض والاصدار النقدي الجديد يشكلان مورداً تكميلياً .

ايرادات أملاك الدولة

« الدومن العام »

تدرج في أملاك الدولة الأموال المنشورة وغير المنشورة العامة منها والخاصة، فتسري على أملاك الدولة العامة أحکام القانون العام ، في حين يطبق على أملاك الدولة الخاصة أحکام القانون الخاص والذي تخضع له أيضاً ملكية الأفراد .

لقد تطورت أملاك الدولة تبعاً لتطور الأوضاع الاقتصادية والسياسية ، وفي عصر الانقطاع كانت ايرادات أملاك الدولة تشكل المصدر الأساسي لايرادات العامة وكانت أملاك الدولة تتكون من الأراضي والغابات بالإضافة إلى الاصدار النقدي الجديد . ولم تكن الدولة تلجأ إلى الضرائب إلا بصفة استثنائية وموافقة داعيها ، ولكن مع تطور الحياة ازداد اعتماد الدولة على الضرائب ، وتراجعت في الوقت نفسه الارادات من أملاك الدولة ، نظراً لانتشار المبادئ الديمقراطية ، إذ يخشى أنصار الحرية من ترك ايرادات واسعة بيد الدولة فتزداد سلطاتها ، وهي أقل قدرة من الأفراد في استغلال الثروة ، فالدولة بالنسبة لأنصار الديمقراطية البرجوازية هي (زارع سيء ، وصانع سيء وناحر فاشل)^(١) ، وتحت تأثير هذه الأفكار وغيرها تراجعت ملكية الدولة للأراضي ، ولكن بعد أن انتقلت الدولة إلى مرحلة التدخل في الحياة الاقتصادية ازدادت أملاكها وتتنوعت ، ولم تعد تقتصر على الأرضي ، بل امتدت لتشمل بعض المشاريع الصناعية والمزراعية والتجارية .

أعلاف الدولة العامة :

وتدرج فيها الأموال التي تملكها الدولة وت تخضع لأحکام القانون العام وتخصص للتفع العام مثل : الطرقات والساحات العامة ، والحدائق والحسور ... الخ ، فالدولة في معظم الحالات لا تتعاطى ثناً من الأفراد مقابل استعمالهم لهذه الأموال ، ولكن في

١ - د. رفعت المحجوب - الماليـة العامة - مصدر سابق ص ١٨٢ .

حالات استثنائية قد تفرض رسوماً رمزية لقاء الانتفاع بهذه الأموال ، كالرسوم التي تفرض على زيارة المدائق العامة والمتاحف ، وذلك بهدف الحفاظة على هذه الأماكن ، أو الرغبة في تحطيم نفقات صيانتها ، ولا يجوز بيع أملاك الدولة العامة إلا بعد تحويل صفتها إلى أموال خاصة .

أملاك الدولة الخاصة :

وهي الأموال التي تملكها الدولة ملكية خاصة والتي تخضع لأحكام القانون الخاص ويمكن للدولة بيعها وتأجيرها ، مثل فضلات الطرق العامة أو الأراضي الزراعية ، وتحد إيرادات الأموال الخاصة للدولة طريقها إلى الخزينة العامة ، وبذلك تستحصل إيراداتها بطريقة غير مباشرة في تحطيم النفقات العامة التي تحقق منفعة عامة للمجتمع . وتكون الأموال الخاصة للدولة من أربعة أقسام هي :

١ - الأموال الزراعية :

ت تكون الأموال الزراعية للدولة من الأراضي الزراعية والغابات ، وهي من أقدم المصادر التقليدية للدولة ، حيث تحصل على بعض الإيرادات من بيع المنتجات أو من ريع الأراضي الموجزة . وفي العصر الحديث تحسرت ملكية الدولة من الأراضي الزراعية نتيجة لبيعها أو تأجيرها أو تنازلها أو عدم قدرة الدولة على وضعها موضع الاستثمار الأمثل ، في حين اتسعت ملكية الدولة للغابات لأنها بحاجة إلى رؤوس أموال ضخمة ودورتها الانتاجية بطيئة مما لا يحفز الأفراد على الاستثمار فيها .

٢ - الأموال الصناعية والتجارية :

إن ملكية الدولة للمشاريع الصناعية والشركات التجارية تضيق وتنبع تبعاً لطبيعة النظام الاقتصادي - الاجتماعي المسائد . ففي ظل الدولة الحارسة اقتصرت ملكيتها للمشاريع الصناعية والتجارية على تلك التي لا يقوى الأفراد على القيام بها ، وسادت آنذاك قاعدة الدولة « زراعية وليس تاجرية » والدولة عاجزة عن إدارة المشاريع الصناعية والتجارية لأنها تتطلب الخبرة والاختصاص بالإضافة إلى عنصر المغامرة ، ولكن في العصر الحديث ازداد تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية بهدف تطويق الأزمات الاقتصادية والخروج منها بأقل الخسائر ، فأحدثت الدولة حتى في النظام

الرأسمالي تمتلك مشاريع صناعية لاسيما تلك التي تتطلب السرية ، أو تلك التي لا يقدم الأفراد عليها ، أو تلك التي تحقق منفعة عامة مثل : المياه والكهرباء والغاز والنقل ... الخ ، وذلك بهدف ضمان استمرارية الخدمة العامة وتوزيعها بأسعار مقبولة .

٣ - الأموالك المالية للدولة :

وتشمل إيرادات الدولة من الأوراق المالية كالأسهم والسنادات التي تصدرها الشركات وتشكل حصيلتها إيرادات تدخل خزينة الدولة ، ويزيد هذا النوع من الإيرادات لرغبة الدولة في الإشراف على القطاع الخاص ، وفي السيطرة على بعض المشاريع ذات النفع العام .

٤ - أملاك الدولة في القطاع المشترك :

يجمع القطاع المشترك بين الملكية الخاصة والملكية العامة ، في صورة شركات زراعية وصناعية وتجارية وسياحية مشتركة ، وقد تشرط الدولة لضمان سيطرتها على هذا القطاع أن تمتلك ٥١٪ من الأسهم وتحتفظ بحق تعيين رئيس مجلس الإدارة ، ففي القطر العربي السوري أجزاء المرسوم ١٠ لعام ١٩٨٦ والقانون (١٠) لعام ١٩٩١ ، إقامة الشركات المشتركة بين القطاعين العام والخاص ، وتشكل إيراداتها وسيلة مالية لتنطعية النفقات العامة ، أما أملاك الدولة فتجري إدارتها إما باسلوب الاستثمار البادر أو عن طريق استثمارها بواسطة مؤسسات خاصة ذات شخصية اعتبارية أو باسلوب الامتياز أو عن طريق الادارة المشتركة مع القطاع الخاص (١) .

الرسوم

كانت الرسوم في العصور الوسطى تشكل مصدراً مهماً لإيرادات الدولة ، بحيث فاقت أهميتها الضريب آنذاك لعدة أسباب :

١ - عدم استقرار فكرة الدولة بوصفها تنظيماً يعمل على خدمة المصلحة العامة ، وكانت العلاقة بين الدولة والأفراد علاقة تبادلية ، تقدم الدولة بمقتضاهما الخدمات لقاء الرسوم التي تتقاضاها من الأفراد .

١ - لمزيد من التفاصيل راجع كتاب د. عصام بشور - المالية العامة والتشريع الضريبي ص ٩٢ .

٢ - فضل الملوك الرسوم على الضرائب ، لأنها لا تحتاج موافقة عند اقرارها من السلطة التشريعية .

٣ - سهولة جباية الرسوم و تحصيلها مباشرة من قبل بعض الموظفين والقضاة الذين يقومون بالخدمات العامة .

ولكن بعد أن استقر تنظيم الدولة بوصفها بمحدد فكرة التضامن الاجتماعي وتسرير على الصالح العام ، تراجعت أهمية الرسوم إلى المؤخرة لتتصدر الضرائب قائمة الإيرادات العامة ، وعلى الرغم من تراجع الأهمية النسبية للرسوم فإنها لازالت تشكل مورداً مهماً لإيرادات السلطة المحلية .

مفهوم الرسم وخصائصه :

الرسم مبلغ نقدى يدفعه الفرد لجهة عامة ، لقاء خدمة لها صفة المنفعة العامة ، تؤديها له بناءً على طلبه ، وهذه الخدمة يستفيد منها في الوقت نفسه الفرد الذي طلبها أو الجماعة . ومن سياق هذا التعريف نستخلص مايلي :

١ - الرسم يدفع لقاء خدمة خاصة : حيث تتميز الخدمة التي يؤديها الرسم في مقابلها بأنها قابلة للتجميز ، وبانتظام الطلب عليها ، كعمل يقوم به موظف حكومي لمصلحة الفرد . مثل : توقيع عقد ، أو قيد دعوى قضائية ، أو منع حواجز سفر ، أو رخصة قيادة سيارة ... الخ ، ويفترض أن يكون المدف عن أداء هذه الخدمة تحقيق منفعة عامة ، وليس من أجل الحصول على إيراد .

و مع انتشار بمانية الخدمات العامة في العصر الحديث ، عمد المشرع إلى اعفاء ذوي الدخل المحدود من الرسوم أو تخفيضها ، مثل الرسوم القضائية والرسوم المدرسية وشدد المشرع على ضرورة الا يكون سعر الرسم الذي يترك أمر تحديده للسلطة الإدارية أعلى مما تتطلبه تكاليف أداء الخدمة ، كذلك حدد المشرع دفع الرسم بالشخص الذي يتყن من الخدمة ، فعلى سبيل المثال « رسوم التفانيات » يجب أن يتحمله المستأجر وليس المالك ، لأن المستأجر هو الذي يستفيد من الخدمة .

٢ - الرسم اختياري : يدو الرسم من حيث الشكل اختيارياً ، لأن الشخص لا يدفعه إلا إذا طلب الخدمة ، ولكن من حيث المضمون الرسم اختياري ، لأن الفرد لا يملك أي حرية سوى طلب الخدمة ، وإنما يتحقق به ضرر ، فعلى سبيل المثال عليه

أن يختار بين أن يسجل ملكية عقاره ويدفع رسم التسجيل ، وبين ألا يسجله ولا يدفع تلك الرسوم . وهو في هذه الحالة سيختار تسجيل عقاره حتى لا يضيع حقه ، وهو مضطراً لأن يدفع رسوم التعليم حتى لا يحرم نفسه من نعمة العلم ... وهكذا وعليه تعد حصيلة الرسوم من الإيرادات السيادية ، لأن الخدمة العامة التي تحقق منفعة خاصة لاستطاع أن توديها إلا الدولة أو من في حكمها .

اجازة السلطة التشريعية للرسوم :

إن عنصر الاجبار في الرسوم ليس واحداً، فأحياناً يكون الاجبار قانونياً حيث تلزم قوانين بعض الدول باتباع الذهب والمجوهرات بدمغها ، فالقانون هنا يضع الصانع أمام خيار واحد إما أن يدفع المصوغات ويدفع الرسم، حتى يتمكن من بيعها، وإما أن لا يدمغها ولا يدفع الرسم، ولكن في مثل هذه الحالة لا يستطيع بيعها، لانه يعرض نفسه للعقوبة وقد يكون عنصر الاجبار أديباً، والذي يتبع من رغبة الشخص في الاستفادة من خدمة معينة يضعها القانون تحت تصرفه. ولا يلزمه القانون بالافادة منها، إلا إذا رغب الشخص بذلك، كما هو الحال في دفع الرسوم الجامعية.

وفي الدول الدستورية لا يمكن فرض أعباء مالية جديدة على الأفراد لقاء الافادة من الخدمات العامة إلا بعد موافقة السلطة التشريعية، والقاعدة المعول بها في هذه الدول هي مجازية الخدمات العامة، ولا يجوز خالفة هذه القاعدة إلا بقانون، ولهذا لا يمكن فرض الرسم إلا بقانون أو بناءً على قانون يكتفى فيه بتقدير مبدأ الرسم، ويترك أمر تحديد سعره وشروطه للسلطة التنفيذية، والتي لا يحق لها تقرير رسم معين ما لم يخواه القانون هذا الحق ، ولا يجوز لها أن تعلق منح موافقتها إذا لم يدفع الشخص رسماً لم يقرره القانون ، كذلك لا يحق لها تغيير سعر رسم خلافاً لما قرره القانون، حتى ولو لم يعترض صاحب العلاقة.

الفرق بين الرسم والضربيّة : تختلف الضريبيّة عن الرسم في التواهي التالية :

- يدفع الرسم لقاء منفعة خاصة يفيد منها المكلّف، بينما تفرض الضريبيّة على المكلفين بوصفهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية مشتركة هي الدولة .
- يعد عنصر الاجبار في الرسم أديباً أو قانونياً يتعلق إلى حد ما بارادة المتفق، بينما في الضريبيّة فيكون اجباري بصفة مطلقة بحكم القانون، ولا أثر فيه لارادة المكلّف.

- تعد الديون المترتبة على تأخير جباية الرسوم عثابة الديون العادلة، بينما تتمتع الديون الناشئة عن تأخير تحصيل الضرائب بامتيازات ديون الخزينة ولكن بعض التشريعات منحت الديون الناجمة عن الرسوم حق امتيازات ديون الخزينة، كما عليه الحال في قانون جباية الأموال العامة في التشريع السوري، حيث تجبي الرسوم بالاستناد إلى أحكامه.^(١)

أنواع الرسوم :

صنف « فاجنر » الرسوم في أربعة أقسام حسب أهمية النفع العام وهي :

القسم الأول : رسوم القضاء ورسوم الادارة العامة، واقررخ تخفيض سعرها إلى الحد الأدنى، نظراً لأنه تقلب عليها صفة النفع العام على النفع الخاص ولأنها تندرج في صلب الوظائف الأساسية للدولة.

القسم الثاني : ويشمل الرسوم الصحية .

القسم الثالث : ويشمل رسوم التعليم .

القسم الرابع : وتدرج فيه الرسوم الاقتصادية، واقررخ " فاجنر " رفع سعرها، لأنه يغلب على هذه الرسوم صفة النفع الخاص على النفع العام.

أما " باليهين " فقد صنف الرسوم في قسمين :^(٢)

أولهما - الرسوم القضائية والقانونية ورسوم التسجيل وتوثيق العقود والزواج وقيد الرهن .. الخ .

وثانيهما - الرسوم الادارية وتندرج فيها الرسوم الأمنية المقررة لقاء النفع الخاص الذي يجنيه الأفراد نظير استخدام الدولة لسلطتها السيادية ورسوم التعليم، وعدد كبير من الرسوم الصناعية والتجارية المقررة في مقابل الخدمات التي تساعده الأفراد على مباشرة نشاطهم التجاري والصناعي .

كذلك صنف بعض كتاب المالية العامة في إيطاليا الرسوم في ثلاثة أقسام هي :

١ - القانون رقم ٣٤١ لعام ١٩٥٦ .

٢ Plehn; Public finance. P. 7f .

- الرسوم الصناعية : وتندرج فيها رسوم البريد والبرق والهاتف، وتوجه المصلحة العامة تنظيمها، ولكي تؤدي هذه الخدمات يجب ان يطلبها الأفراد ومن العدل أن يقع على عاتق من يستخدمون هذه المرافق بعض تكاليفها، عن طريق دفع رسم يجب ان يغطي جزءاً من تكاليف الخدمة، وإذا زادت عليها كانت الزيادة ضرورة غير مباشرة على استهلاك هذه الخدمة .

- الرسوم الإدارية : وتندرج فيها الرسوم على الأعمال المدنية، وتندفع إما نظير امتياز خاص تمنحه الدولة للمكلف بدفع الرسم ، كرسم رخصة حمل السلاح أو كرسم شهادة ميلاد أو شهادة زواج أو طلاق ... الخ بالإضافة إلى الرسوم المتعلقة بالشؤون الثقافية، كالرسوم المدرسية، أو رسوم دخول المتحف أو المكتبات العامة ... الخ كذلك تشمل الرسوم الاقتصادية مثل رسم شغل الأماكن العامة ورسوم الأسواق .

- الرسوم القضائية : وتشكل الرسوم القضائية مثار خلاف بين كتاب المالية، فمنهم من يعارض فرضها، بحجة أن القضاء يجب أن يكون بغير مقابل، لاسيما أن وظيفة الدولة ليست منع المنازعات فحسب ولكن فضها أيضاً، وهناك من يجزم بفرض الرسوم لأن المتقاضين يحققون من القضاء فائدة خاصة، ومن العدل أن يطالبوا بالمساهمة في نفقاته . وهناك من كتاب المالية من يبرر وجود هذه الرسوم لأنها - برأيهم - تحد من المنازعات التي تُرفع للقضاء وهذا القبول ينطبق على القضاء المدني. أما القضاء الجنائي فإنه يهم المجتمع بأسره، ونفقاته كلها تتغطى من حصيلة الضرائب .

جبائية الرسوم : تجسي الرسوم بطرقتين الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة.

الطريقة المباشرة : وتطبق عندما يطلب من المكلف المستفيد من الخدمة العامة أن يسدّد مبلغ الرسم إلى الخزينة العامة، لقاء إيصال رسمي يحصل عليه من الموظف المختص، وإذا كان التسديد للجهة نفسها التي تتولى أداء الخدمة كالرسوم الجامعية مثلاً، وتستخدم هذه الطريقة في استيفاء المبالغ الكبيرة .

الطريقة غير المباشرة : ويكون فيها التسديد للرسم غير مباشر كاستخدام الطابع الذي يلصق على طلب استخدام أو ملف بريدي. أو باستخدام أوراق ذات قيمة مالية كرسم الخروج من الأراضي السورية .

ابرادات الدولة شبه الضريبية

نتيجة لتطور وظائف الدولة وتتنوعها ، أخذت تفتقر عن مصادر جديدة لتوفير الابrادات اللازمة لغطية النفقات العامة، فأوجدت شبه الضريبية كوسيلة مالية إضافية تزيد من حصيلة الابrادات العامة .

وشبه الضريبة ماهي إلا فرضية مالية تخصص ابراداتها لأحد أشخاص القانون العام أو القانون الخاص، بغية تحقيق أهداف اقتصادية - اجتماعية محددة . واibrادات شبه الضريبة تحرر جزئياً أو كلياً من التشريع المالي، ومثلها الاشتراكات التي يدفعها رب العمل إلى مؤسسة التامينات الاجتماعية للتأمين على العاملين لديه .

الخصائص العامة لشبه الضريبة : تميز شبه الضريبة بالخصائص التالية :⁽¹⁾

١- شبه الضريبة فرضية مالية : تميز شبه الضريبة بصفة القسر والاكراه يتوجب على المكلف دفعها، وإن كان يحصل في بعض الحالات على مقابل حراء دفعها ويكون الاكراه قانونياً في أغلب الحالات. وقد تفرض شبه الضريبة في بعض الحالات بموجب قرارات وزارية. كما عليه الحال في فرنسا، حيث تفرض شبه الضريبة بموجب قرار من مجلس الدولة بناءً على اقتراح من وزير المالية. وقد ذهب بعض فقهاء المالية إلى القول أن شبه الضريبة تمس الدستور، ولاسيما عندما يسمح القانون للسلطة الإدارية بأن تحدد معدتها دون أن تضع حدًا أعلى لذلك. ولكن رغم ذلك فإن عنصر الاكراه في شبه الضريبة يبقى نظامياً أي مبنية على أساس قانون أو قرار وليس أدبياً فقط .

٢- شبه الضريبة مخصصة : يجري تخصيص ابرادات شبه الضريبة لغطية نفقات معينة، أو تخصص لصالح ادارات معينة بموجب القانون أو القرار الذي يفرضها وهي

١ - د. عصام بشور - المالية العامة والتறيع الضريبي - مصدر سابق ص ١٠٤ .

تخالف قاعدة أساسية في المالية العامة، والتي تقضي بعدم تخصيص إيرادات معين لغطالية نفقة معينة. ولا تظهر إيرادات شبه الضريبية في الموازنة العامة للدولة، بل إنما أن تسجل في موازنة الادارة المعنية إذا كان لها موازنة منفصلة عن موازنة الدولة، أو يكون لها حساب خاص خارج الموازنة .

٣- تفرض شبه الضريبة لصالح أحد أشخاص القانون العام أو الخاص: أي أن شبه الضريبة تفرض لصالح الدولة أو من في حكمها، ويفيد من حصيلة هذا المصدر، بصورة خاصة المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي أو الاجتماعي والجمعيات المهنية .

٤- تحقق شبه الضريبة أهدافاً محددة: تستخدم إيرادات شبه الضريبة لتحقيق بعض الأهداف التي يغلب عليها الطابع الاقتصادي أو الاجتماعي أو المهني، حيث تسهم في تشجيع بعض المرافق كالإضافات التي تفرض على بطاقات دخول الملاهي أو دور السينما، من أجل تحرير الصناعة السينمائية. ومن الناحية الاجتماعية تفرض إيرادات شبه الضريبة لدعم الضمان الاجتماعي، أو من أجل تطوير البنية التعليمية. ومن الناحية المهنية تسهم إيرادات شبه الضريبة في تشجيع بعض الحرف والمهن التقليدية. وقد تخصص إيراداتها لدعم النقابات المهنية مثل نقابة الأطباء والصيادلة... الخ

٥- تحرر شبه الضريبة كلياً أو جزئياً من التشريع المالي : أي أن إيرادات شبه الضريبة لا تخضع لجميع القواعد الناظمة لإيرادات الضريبة، سواءً من حيث فرضها أو تحديد مطறتها أو معدتها، أو من حيث جباية ومراقبة استعمالاتها. وهذا لا يعني أنها بدون نظام، فهناك قواعد خاصة تطبق في حالة شبه الضريبة وتنظم مختلف أمورها. وإيرادات شبه الضريبة تحرر جزئياً من قواعد التشريع المالي، على غرار الإضافات على الضرائب التي تتحقق وبمحض وفق القواعد الناظمة للضريبة الأصلية نفسها. ولكن القواعد المطبقة على صرف وانفاق إيرادات الضريبة الأصلية لا تطبق على حصيلة الإيرادات شبه الضريبية .

أما ما يميز إيرادات شبه الضريبة عن إيرادات الضرائب والرسوم الأخرى بأن الأولى تخصص إيراداتها لتحقيق أهداف متعددة يغلب عليها الطابع الاقتصادي أو

الاجتماعي أو المهيـي ، أما الثانية فتدخل إيراداتها في خزينة الدولة، وتسهم بأسلوب غير مباشر في تغطية النفقات العامة، كذلك يمكن أن تفرض شبه الضريبة مثلاً للضربيـة والرسم لصالح أحد أشخاص القانون الخاص.

ورغم أوجه الخلاف بين شبه الضريـة والضريـة والرسم، فهناك تشابه بينهما، فعنصـر الـاـكراه قائم في الحالـتين، ومشكلـاتـهما الفـنـيـة تـكـاد تكونـ وـاحـدةـ، والـقـوـاعـدـ القـانـونـيـةـ النـاظـمـةـ لـكـلـيـهـماـ تـكـادـ تكونـ مـتـقارـبةـ. وـعـلـيـهـ فإـنـ شـبـهـ الضـرـبـيـةـ لـيـسـتـ سـوـيـ وـسـيـلـةـ مـالـيـةـ لـاـخـتـلـفـ عـنـ بـقـيـةـ الـإـيرـادـاتـ إـلـاـ مـنـ حـيـثـ تـخـصـيـصـ إـيرـادـاتـهاـ.

إيرادات الدولة النقدية

قد تلجأـ الدولةـ إـلـىـ الوـسـائـلـ الـنـقـدـيـةـ لـتـغـطـيـةـ الـنـفـقـاتـ الـعـامـةـ منـ خـلـالـ الـاقـرـاضـ منـ الـبـنـكـ الـمـركـزـيـ أوـ الـمـصـارـفـ الـتـجـارـيـةـ، حيثـ يـقـومـ الـبـنـكـ الـمـركـزـيـ باـصـدارـ كـمـيـةـ جـديـدةـ منـ الـنـقـودـ الـوـرـقـيـةـ لـحـسـابـ الـدـوـلـةـ، وـالـذـيـ يـطـلـقـ عـلـيـهـ "ـاـصـدـارـ الـجـديـدـ"ـ أوـ أنـ تـقـومـ الـمـصـارـفـ الـتـجـارـيـةـ بـخـلـقـ كـمـيـةـ جـديـدةـ منـ الـنـقـودـ الـخـطـيـةـ "ـنـقـودـ الـمـوـدـائـعـ"ـ وـهـوـ ماـيـسـمـيـ بـالـتوـسـعـ فـيـ الـاـتـتـمـانـ الـمـصـرـيـ. وـعـادـةـ يـقـسـمـ الـاـصـدـارـ الـنـقـدـيـ الـجـديـدـ، وـكـلـلـكـ خـلـقـ كـمـيـةـ جـديـدةـ منـ الـنـقـودـ الـخـطـيـةـ فـيـ صـورـةـ فـرـقـوـنـ قـصـيـةـ الـأـجـلـ، مـقـابـلـ أـذـونـ خـزـينـةـ تـصـدـرـهـاـ الـدـوـلـةـ لـصـالـحـ الـبـنـكـ الـمـركـزـيـ فـيـ الـحـالـةـ الـأـوـلـيـ أوـ لـصـالـحـ الـبـنـوـكـ الـتـجـارـيـ فـيـ الـحـالـةـ الـثـانـيـةـ.

إنـ اـعـتـمـادـ الـدـوـلـةـ فـيـ تـغـطـيـةـ عـجـزـ الـمـواـزـنـةـ عـلـىـ الـاـصـدـارـ الـجـديـدـ منـ الـنـقـودـ الـوـرـقـيـةـ أوـ منـ الـنـقـودـ الـكـتـابـيـةـ، يـتـسـبـبـ بـمـاـ يـعـرـفـ "ـبـالـتـضـخمـ الـمـالـيـ"ـ الـذـيـ يـؤـدـيـ فـيـ حـالـاتـ مـعـيـنةـ إـلـىـ تـخـفيـضـ قـيـمةـ الـنـقـودـ وـارـتـقـاعـ الـأـسـعـارـ، وـبـالـتـالـيـ خـلـقـ اـدـخـارـ عـيـنـ اـجـبـارـيـ .

وـمـاـ يـمـدـرـ مـلـاحـظـتـهـ بـأنـ الـدـوـلـةـ تـلـجـأـ إـلـىـ الـاـصـدـارـ الـجـديـدـ لـسـدـ عـجـزـ الـمـواـزـنـةـ أـكـثـرـ منـ اـعـتـمـادـهـاـ عـلـىـ الـاـتـتـمـانـ الـمـصـرـيـ، عـلـىـ الرـغـمـ مـنـ أـنـ كـلـيـهـمـاـ يـؤـدـيـ إـلـىـ زـيـادـةـ الـكـمـيـةـ الـنـقـدـيـةـ فـيـ التـدـاـولـ وـأـنـ التـوـسـعـ فـيـ أـيـ مـنـهـمـاـ يـعـنـيـ التـوـسـعـ فـيـ الـآـخـرـ. لـأـنـ اـقـرـاضـ الـدـوـلـةـ مـنـ الـبـنـوـكـ الـتـجـارـيـةـ يـتـمـ عـادـةـ مـقـابـلـ أـذـونـ خـزـينـةـ تـقـوـمـ هـذـهـ الـبـنـوـكـ بـخـصـمـهـاـ لـدـىـ الـبـنـكـ الـمـركـزـيـ وـهـوـ ماـيـسـتـبـعـ فـيـاـهـ بـالـاـصـدـارـ الـجـديـدـ، وـأـنـ اـقـرـاضـ الـدـوـلـةـ مـنـ الـبـنـكـ الـمـركـزـيـ وـهـوـ يـأـخـذـ شـكـلـ الـاـصـدـارـ الـجـديـدـ، يـؤـدـيـ إـلـىـ زـيـادـةـ قـدـرـةـ الـبـنـوـكـ الـتـجـارـيـةـ عـلـىـ خـلـقـ نـقـودـ الـمـوـدـائـعـ.

وحيث تتوقف على مصادر وسائل التمويل بالاصدار الجديد وبالاتمام المصرفي ودورهما في توزيع العبء المالي العام لابد من معرفة وظيفتي هذه الوسيلة المالية وهما : وظيفة الفرض العام ووظيفة التفود.

الدلالة الاقتصادية للتضخم :

يقصد بالتضخم زيادة وسائل الدفع وبالتالي زيادة الطلب الكلي على سلع الاستهلاك زيادة لا يستحب لها العرض الكلي لهذه السلع، مما يتسبب بارتفاع الأسعار فتختفي الاستهلاك العيني لنوعي الدخول المحدود أو بطيئة الحركة، والذي يعني أن هؤلاء يقومون بادخار عيني ايجاري لصالح الدولة، وبذلك فإن الزبادة في الكمية النقدية التي تستخدمها الدولة في تغطية النفقات العامة، تقوم بشراء السلع والخدمات التي حررها ارتفاع الأسعار من استهلاك ذوي الدخل المحدود، الأمر الذي يعني أن ارتفاع الأسعار يجعل دون استهلاك ذوي الدخل المحدود جزءاً من الناتج القومي والذي يمكن أن ينعكس لتغطية النفقات العامة وتتمويل الاستثمارات.

وحتى يؤدي الاصدار الجديد عن طريق رفع الأسعار إلى الادخار العيني الاجاري الذي يستخدم في تمويل التنمية، يجب ألا ترتفع الأجرور بالمعدل نفسه الذي ترتفع به الأسعار، وهو ما يعني انخفاض الدخول الحقيقة للعاملين، وارتفاع أرباح المستثمرين مما يعكس سلباً على المستوى المعيشي لنوعي الدخل المحدود.

إن ارتفاع الطلب النقدي الكلي على السلع الاستهلاكية الذي يتسبب بالتضخم، إنما يعود إلى التوسيع في الإنفاق الحكومي الذي يملي ضرورات التوسيع في الاصدار الجديد أو في الاتتمان المصرفي ، وتوقف طبيعة الآثار المرتبطة على التضخم على مدى مرونة الجهاز الانتاجي، بحيث ترداد آثاره على الاتساع إذا كان مرناً، وتنخفض آثاره على الأسعار وبالعكس إذا كان الجهاز الانتاجي غير مرن فإن آثار التضخم تتعكس على الأسعار أكثر مما تتعكس على الاتساع .

ويؤثر التضخم بوجه عام في جميع مناحي الحياة الاقتصادية (الاستهلاك - الادخار - الاستثمار و إعادة توزيع الدخل القومي ، والتتصدير والاستيراد، وقيمة العملة وميزان المدفوعات) وذلك على النحو التالي :

١- يتسبب ارتفاع الأسعار بسبب التضخم في ارتفاع تكاليف الاتساع بوجه عام .

٢- يؤدي ارتفاع الأسعار الذي يزامن بالانخفاض قيمة العملة المحلية إلى ارتفاع أسعار الصادرات، والانخفاض حصيلتها من القطع الأجنبي، فتذهب قيمة العملة الوطنية في الخارج، الأمر الذي يؤدي في المقابل إلى زيادة نفقة التنمية الاقتصادية واهتزاز القمة بالاقتصاد الوطني .

٣- يؤدي ارتفاع الأسعار في الداخل إلى تشجيع الاستيراد وارتفاع أسعار السلع المستوردة مما يسهم في تدهور احتياطات الدولة من القطع الأجنبي . ونتيجة لانخفاض حصيلة الصادرات وارتفاع قيمة الواردات يصاب ميزان المدفوعات بالعجز، وتزداد الصعوبات التي تعرّض عملية التنمية.

٤- تسبّب موجة التضخم لا سيما إذا اكتسبت شكل ظاهرة المهرّب أمام التقدّم ، في تأكل قيمة المدخرات ، فيضعف الميل للإدخار، وبضعف الميل لشراء السنديانات ، وتشتد المضاربة على السلع العينية، كالذهب والعقارات والتحف الخ. فضلاً عن اتساع المضاربة على العملات الأجنبية، وعن احجام رؤوس الأموال الأجنبية على الاستثمارات في داخل البلاد.

٥- يعمق التضخم من ظاهرة الاستقطاب الاجتماعي، نتيجة لعدم العدالة في توزيع الثروة والدخل، فيولد آثاراً اجتماعية خطيرة، فالفقراء يزدادون فقرًا والأغنياء يزدادون ثراءً .

دور الاصدار الجديد في إعادة توزيع الدخل :

إن الاصدار النقدي الجديد الذي يتسبب بظاهرة التضخم يؤدي عن طريق رفع الأسعار وعن طريق خلق دخول جديدة إلى إعادة توزيع الدخل النقدي في صالح ذوي الدخول التي ترتفع بمعدلات أعلى من معدلات ارتفاع الأسعار، وفي غير صالح ذوي الدخول الثابتة (مالكي العقارات) وفي غير صالح ذوي الدخول المحدودة، وفي غير صالح الديندين، الأمر الذي يعني انخفاض الاستهلاك العيني لهذه الفئات، وهذا يعني بأن الاصدار الجديد يلقي بالعبء المالي العام على هذه الفئات بطريقة لا تناسب ومقدراتهم المالية، أي أن الاصدار الجديد يعيد توزيع الدخل توزيعاً سيراً، وتشكل هذه

الأثار مجتمعة "العبء الاقتصادي للأصدار الجديد" والذي يعني مدى نقل الأصدار النقدي على الاقتصاد الوطني. ويمكن تصنيف هذا العباء إلى عباء إقتصادي مباشر ويتجسد بالدور الذي يلعبه الأصدار الجديد في إعادة توزيع الدخل القومي، وإلى عباء إقتصادي غير مباشر ويتجسد بالمتغيرات التي يحدثها الأصدار الجديد في الحياة الاقتصادية عامة وفي الناتج القومي خاصة.

التمويل بالعجز :

رفضت النظرية التقليدية استخدام الوسائل النقدية (الأصدار الجديد - الائتمان المصرفي) كوسيلة لتغطية الففقات العامة، نظراً لأن العرض يخلق الطلب المساوى له، وهو ما يعني أن الطلب الكلي كافٍ دائماً، وليس في حاجة إلى ما يكمله، كما تعتقد النظرية التقليدية بأن الأصدار الجديد في حالة التوظيف الكامل لعناصر الانتاج في اقتصاد متتطور يتسبب في حصول ظاهرة التضخم التي تزور عليها آثار سلبة سبق ذكرها .

أما النظرية الحديثة (الكينزية) فإنها تستبعد إمكان كفاية الطلب الكلي لتحقيق التشغيل الكامل وتحيز إمكان اللجوء إلى استخدام الأصدار الجديد لمعالجة الكساد والبطالة وتغطية العجز في الميزانية. يهدف تحقيق التوظيف الكامل، ولاخطورة في ذلك طالما العرض الكلي يستجيب للزيادة في الطلب الكلي على السلع الاستهلاكية والناتجة عن زيادة الأصدار النقدي الجديد.

هذا يعني أنه يمكن اللجوء إلى الأصدار الجديد إذا كان الجهاز الانتاجي يتمتع بالمرنة الكافية فإذا كان الجهاز الانتاجي غير مرن فلا يجوز اللجوء إلى الأصدار الجديد، وبالعكس إذا كان الجهاز الانتاجي مرن، عندها يجوز اللجوء إلى الأصدار الجديد لتمويل عجز الموارنة ولدعم القرفة الشرائية . وعندما يصل الاقتصاد إلى مرحلة التوظيف الكامل، يجب التوقف عن الأصدار الجديد.

ومنا أن الدول النامية لا تمتلك بجهاز انتاجي مرن، فلا يجوز أن تلجأ إلى الأصدار الجديد لتمويل عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية، لأنه يتسبب بالتضخم الذي يولد آثاراً سلبة تلحق ضرراً كبيراً بعملية التنمية برمتها، لاسيما ارتفاع تكاليف التنمية، فضلاً عن أنه يلحق ضرراً بالادخار الاحتياطي، ويعيق الاستثمارات الأجنبية، ويتسرب

في حصول عجز في ميزان المدفوعات. كذلك فإن الاصدار الجديد في الدول النامية لا يغفر على الادخار الاجباري، نظراً لتحول الاقتصاد الوطني، وفي حال جلوء الدول النامية إلى الاصدار النقدي يجب أن تأخذ في الحسبان مايلي :

١- أن تكون قد قطعت شوطاً لأbas به على طريق التنمية يوفر لها مرونة في جهازها الاقتصادي .

٢- أن تخصص الاصدار الجديد لإقامة استثمارات تسهم في زيادة السلع الاستهلاكية حتى يوفر لها قدرًا من المرونة في عرض هذه السلع لقابلة الزيادة في الطلب النقدي عليها .

٣- أن يتم الاصدار الجديد على مراحل وبجرعات صغيرة .

ويعرّأنا الشروط آنفة الذكر يمكن استخدام الاصدار الجديد في شراء جزء من الحصول الأساسي أو في تحرير جزء من السلع الغذائية، على أن تقوم الدولة بتصديره ، وأن تشتري بمحصيلة الصادرات الأصول الرأسمالية، أي إن هذا الجزء من الاتساع الذي لم يستهلك محلياً والذي يقسم شراؤه بالاصدار الجديد ويجري تتصديره، فإنه يومن للبلد القطع الأجنبي اللازم لتمويل الاستثمارات، أما الاصدار الذي يخلق دحولاً جديدة لبعض الفئات دون أن يؤدي إلى زيادة التصدير، فإنه لا يفعل شيئاً سوى تغيير فئة على الادخار العيني لصالح فئة أخرى دون أن يؤدي إلى زيادة الدخل القومي.

دور الاصدار الجديد في تسوية عجز الموازنة :

قد تتعرض دولة ما لعجز مرمي في الميزانية نتيجة تأخر محصيلة الضرائب المباشرة. فتضطر إلى اصدار أدون عجزية لمدة قصيرة قد لا تتجاوز ثلاثة أشهر قابلة للتتجديد على أن يقوم البنك المركزي والمصارف التجارية بمعظمهما، وهذه الأذون قابلة للتداول وللخصم لدى البنك المركزي، وتودع في غطاء الاصدار، مما يسمح للبنك باصدار كمية نقديّة لقابلتها. وبذلك الطريقة تتمكن الدولة من مواجهة العجز المرمي في الميزانية باصدار كمية نقديّة جديدة.

من أجل الحد من ظاهرة التمويل عن طريق أذون الخزينة، يعمد المشرع المالي إلى وضع حد أعلى لأذون الخزينة أو قد يتشرط أن تحدد نسبة النفقات، وإنما تكررت هذه الظاهرة في ظل عدم مرؤنة الجهاز الاتاحي فقد تسبب بانفجار ظاهرة التضخم وما يترتب عليه من نتائج اقتصادية سيئة .

تبسيب الإيرادات العامة

لقد صنف بعض كتاب علم المالية الإيرادات العامة وفقاً لفاسم المشتركة الذي يجمع بين أنواع الزمرة الواحدة، بينما صنفت كل دولة إيراداتها العامة بصورة تبرز أهمية الإيرادات من جهة وتحسّن طبيعة النظام الاقتصادي - الاجتماعي السادس من جهة أخرى، وستعرض بشيء من الإيجاز بعض من أشكال تبسيط الإيرادات العامة :

تم تصنيف الإيرادات العامة بوجب الشهيد الفقيهي إلى :^(١)

- إيرادات دون مقابل : وتندرج فيها الهبات والوصايا والاعانات .
- إيرادات تعاقدية : مثل إيرادات الدولة من ممتلكاتها الخاصة، والتي غالباً ما تترجم عن عقد بين المواطن والدولة .

- إيرادات احبارية : ويغلب عليها طابع الالتزام كالضرائب مثلاً.

وهناك من فقهاء المالية من صنف الإيرادات العامة إلى :

- إيرادات مباشرة ومصدرها أملاك الدولة . - إيرادات تحويلية ومصدرها الضرائب . - إيرادات مستقبلية ومصدرها القروض .

ولعل أكثر التقسيمات النظرية للإيرادات شيئاً ماذهب إليه "تروتابا" والذي صنف الإيرادات على النحو التالي :^(٢)

- إيرادات أصلية وتشمل حصيلة أملاك الدولة واستثماراتها العامة والهبات والوصايا .
- إيرادات الدولة المختلفة، والتي لا يجمعها جامع ولا يوجد بينها قاسم مشترك .

١ - د. عصام بشور - المالية العامة والشريع الفضري - مصدر سبق ذكره - ص ١٠ .

٢ - trots bas. L : finances publiques : op. cir . P. 211, 216 - ٢

- ايرادات الدولة من الضرائب.

أما "لوفينرجر" فقد صنف الإيرادات العامة في أربعة أنواع هي :

- ايرادات الدولة من أملاكها الخاصة .^(١) - ايرادات من الضرائب .

- ايرادات من الرسوم . - ايرادات مختلفة .

لقد أجمل بعض فقهاء المالية أكثر التقسيمات النظرية انتشاراً لتصنيف الإيرادات العامة في ثلاثة تقسيمات :^(٢)

١- الإيرادات العادية والإيرادات الاستثنائية :

- الإيرادات العادية : وهي تلك التي تكرر خلال فترات زمنية متعاقبة، مثل ايرادات أملاك الدولة والضرائب والرسوم التي تكرر سنوياً .

- الإيرادات الاستثنائية : وتشمل الإيرادات غير المنتظمة ولا تصرف بالدورية وإنما تجبر اللجوء إليها الظروف الاقتصادية والمالية الطارئة في بعض الأحيان مثل ايرادات الدولة من القروض العامة، ولكن هذا التصنيف في الوقت الحاضر لم يعد معهولاً به، نظراً لأن عنصر الدورية لم يعد ثابتاً ومستقراً .

٢- الإيرادات الاجبارية والإيرادات الاختيارية :

- الإيرادات الاجبارية : وتشمل جميع الإيرادات العامة التي تحصلها الدولة نتيجة لاستخدامها لسلطتها السيادية، فكل ما تجبيه الدولة من ايرادات بالاعتماد على سلطتها القانونية هو ايراد اجباري، كالضرائب التي تفرضها على المكلفين بوصفهم أعضاء متضامنين مع المجتمع، والغرامات المالية التي تفرضها على المخالفين للأنظمة والقوانين المعمول بها في الدولة.

- الإيرادات الاختيارية : وتشمل جميع الإيرادات العامة التي تجبيها الدولة دون اللجوء إلى استخدام عنصر الاكراه، مثل الرسوم والقروض التي يدفعها الأفراد برضائهم للمحصول على مقابل، أو تلك التي يدفعها الأفراد للدولة دون مقابل كالtributes والهبات والوصايا بالإضافة إلى ايرادات الدولة من استثماراتها.

1 - Laufanburger, H. Budget et tresor op. cir., P. 152 , 186

2 - د. عصام بشور - المالية العامة والتشريع الضريبي - مصدر سبق ذكره - ص ١١١

ويوحـد على هـذا النوع من التصـيف، أـن هـناك بـعـض الـاـيرـادـات يـعـذر تـصـيفـها في أحـد هـذـين التـوـعنـين، كـالـاـيرـادـات النـاجـحة عن الـاصـدار الـنـقـدي مـثـلاً.

٣- الـاـيرـادـات الـاقـتصـاديـة والـاـيرـادـات السـيـادـيـة :

- الـاـيرـادـات الـاقـتصـاديـة : وتشـمل جـمـيع الـاـيرـادـات النـاجـحة عن أـمـلاـك الـدـولـة واسـتـشـمارـاتـها، أي الـاـيرـادـات الـتي تـجـبـها الـدـولـة بـصـفـتها مـالـكـة أو مـسـتـشـرـمة .

- الـاـيرـادـات السـيـادـيـة : وتشـمل جـمـيع الـاـيرـادـات الـتي تـحـصـلـها الـدـولـة نـتـيـجة لـاستـخـدـام سـلـطـتها السـيـادـيـة، كـالـاـيرـادـات من الـضـرـائب، وينـظـرـي هـذا التـصـيف عـلـى بـعـض الـعـيـوب، إـذ يـامـكـان الـدـولـة أـن تـعـتمـد اـمـتـياـزـاتـها القـانـونـيـة في الـحـصـول عـلـى الـاـيرـادـات الـاقـتصـاديـة أـيـضاً.

بـطـيـعـة الـحـال لاـيمـكـن وضع تـصـيف عام وشـامل للـاـيرـادـات العـامـة يـطـبـقـ في جـمـيع دـوـلـ الـمـعـمـورـة، فـكـلـ بـلـ يـطـبـقـ التـبـوـبـ الـذـي يـتفـقـ معـ وـاقـعـ الـاـقـتصـاديـ وـالـقـانـونـيـ.

تبـوـبـ الـاـيرـادـات العـامـة في الـقـطـر الـعـربـي السـوـرـي

لـقد قـضـتـ المـادـة (١٠) منـ القـانـون المـالـيـ الأسـاسـي^(١) بـتـبـوـبـ الـاـيرـادـات العـامـة تـبـوـبـاً وـظـيفـبـاً وـادـارـبـاً وـنوـعـبـاً وـاقـلـيمـبـاً عـلـى غـرـارـ النـفـقـات العـامـة. ثـمـ تم تـعـديـلـ المـادـة (١٠) بـعـد عـامـين، وـأـصـبـحـتـ المـادـةـ المـعـدـلةـ تـنـصـمـنـ مـاـيلـيـ : "يـتمـ تـبـوـبـ اـيرـادـاتـ الـمـواـزـنةـ تـبـوـبـاًـ نـوـعـبـاًـ وـيـجـوزـ عـنـ الـاـقـضـاءـ تـبـوـبـهاـ وـظـيفـبـاًـ وـادـارـبـاًـ وـاقـلـيمـبـاًـ يـقـرـارـ منـ وـزـيرـ الـمـالـيـ" ^(٢) وـقـمـ بـمـوـحـبـ المرـسـومـ رقمـ (١٨٣١) لـعـامـ ١٩٦٨ـ، تـبـوـبـ الـاـيرـادـاتـ العـامـةـ وـظـيفـبـاًـ عـلـى غـرـارـ النـفـقـاتـ العـامـةـ، وـبـصـلـورـ المرـسـومـ المـعـدـلـ رقمـ (١٥٩) لـعـامـ ١٩٦٩ـ، ثـمـ تـصـنـيفـ الـاـيرـادـاتـ العـامـةـ نـوـعـبـاًـ فيـ الـمـواـزـنةـ العـامـةـ إـلـىـ خـمـسـةـ أـبـوابـ هـيـ :

- الـاـيرـادـاتـ منـ الـضـرـائبـ وـالـرسـومـ . وـأـعـطـيـ لهاـ الرـقـمـ (٦).
- الـاـيرـادـاتـ النـاجـحةـ عنـ مـلـكـيـةـ الـدـولـةـ وـاسـتـشـمارـاتـهاـ العـامـةـ، وـأـعـطـيـ لهاـ الرـقـمـ (٧).
- الـاـيرـادـاتـ الـخـاصـةـ (ـخـارـجـ نـطـاقـ الـمـواـزـنةـ) وـأـعـطـيـ لهاـ الرـقـمـ (٨).

١ - المرـسـومـ التـشـريـعيـ رقمـ (٩٢) لـعـامـ ١٩٦٧ـ.

٢ - المرـسـومـ التـشـريـعيـ رقمـ (١٥٩) لـعـامـ ١٩٦٩ـ.

- الإيرادات المختلفة . وأعطي لها الرقم (٩) وهكذا
- الإيرادات الاستثنائية . وأعطي لها الرقم (٠) والسبب في ذلك هو توحيد الرقم
العشري بالنسبة للتبويب النوعي لكل من النفقات والإيرادات، وذلك بتحصيص
الأرقام الخمسة الأولى للتبويب النوعي للنفقات والأرقام الخمسة الأخيرة للتبويب
النوعي للإيرادات . وبذلك الطريقة يمكن التمييز لدى قراءة رقم الباب النوعي في دليل
الحسابات بين النفقات والإيرادات . فحساب الأرقام من ١ - ٥ هي نفقة بينما من ٦٠
هي إيراد (راجع الجدول رقم ٥ في ملحق الكتاب) .

* * *

الفصل الثالث

الضرائب

نشأة الضريبة وتطورها :

تعد الضريبة من أهم الإيرادات العامة وهي انعكاس للواقع الاقتصادي والاجتماعي، حيث تغير من حيث الحجم والمطروح والمعرض بــ لظروف الاقتصاد والسياسية التي تمر بها الدولة.

لقد طرأت تبدلات كثيرة على الضريبة في السياق التاريخي لتطور المجتمعات، حيث أعدت الشريعة الإسلامية الضريبة عملاً من الأعمال السيادية للدولة، وفي أوروبا كانت الضريبة في صورتها التقليدية بمثابة جزية يفرضها المنتصر على المهزوم، وكانت الضريبة في ظل الإمبراطورية الرومانية تمثل عملاً من أعمال السيادة تقوم به السلطة المركزية لصالح الدولة.

ومن بداية العصور الوسطى تنازل الملك عن حق فرض الضرائب لسادة الأقطاع وكان ينفق من إيرادات أملاك الدولة، ولما ازدادت نفقات الدولة في بداية القرن الثالث عشر جلب الملك إلى فرض الضرائب في صورة "مشاركة" أو "معونة" يطلبها الملك من أمراء الأقطاع أو الكنيسة في وقت الحرب لحماية الدولة. وكان الملك يحصل على الضريبة بموافقة داعييها، مما كان يبرر تسميتها بــ "بالضرائب الاعتيارية" ولم يكن يلتجأ الملك إلى طلب المعونة إلا بصفة استثنائية.

ونتيجة لكثره الحروب لم تعد إيرادات أملاك الدولة تكفي لغطية النفقات العامة، مما حمل الملك في القرن الرابع عشر للمحصول على الضرائب من الشعب وموافقة السلطات التشريعية . وبقيت الضرائب حتى القرن السادس عشر مجرد إيرادات تكميلية وغير عادلة ، ونتيجة لازدياد نفقات الدولة تحولت الضرائب منذ مطلع القرن السابع عشر من مجرد كونها إيرادات تكميلية إلى إيرادات عادلة .

مفهوم الضريبة وخصائصها

الضريبة فرضة مالية تضامنية، تقيّدها الدولة بصورة نهائية و مباشرة و تستخدمنها وسيلة لتحقيق أهدافها العامة . ومن هذا التعريف يمكن أن نستنتج الخصائص التي تتطوّي عليها الضريبة والتي تمثل بـ^(١):

١ - الضريبة فرضة مالية :

لقد كانت الضريبة في العصور الوسطى تفرض وتحبس بصفة عينية في صورة سحرة أو مخاصل غذائية ، أما الشريعة الإسلامية فكانت تُميز بين ضريبة "العشر" أي تفرض بمقدار عشر المحصول وبين ضريبة "ضعها العشر" والتي تفرض على أراضي الخراج، ويجوز للمكلف أن يدفعه عينياً أو نقدياً. وتنسق الضرائب العينية وطبيعة الاقتصاد العيني الذي لا يعرف التقادم إلا في حدود ضيقة، أما في العصر الحديث حيث انتشار التبادل النقدي فقد المحسنة الضرائب العينية، وتتجاهد تحصر في الزام الأفراد بالقيام بعض الأعمال في حالات استثنائية محدودة . وأوضحت الضرائب النقدية تشكل القاعدة العامة للضريبة كونها ملائمة للاقتصاد النقدي، فالضريبة العينية تتطوّي على عيوب كثيرة منها:

- أ - لا تتفق الضريبة العينية وعدالة التوزيع للأعباء المالية لأنها لا تأخذ في الحسبان اختلاف تكاليف الانتاج بين منتج وآخر .
- ب - تتطلب حماية الضريبة تكاليف باهظة من أجل جمع المحصل ونقله وتخزينه .
- ج - لا تنسجم الضريبة العينية مع نظام النفقات النقدية، فالدولة تقوم بالاتفاق العام نقداً مما يملي بداهة أن تكون الإيرادات نقدية.

٢ - الضريبة فرضة الزامية :

إن عملية فرض الضريبة وحمايتها تمارسها الدولة ومن في حكمها، فهي التي تتبع النظام القانوني للضريبة بغض النظر عن أيرادات المكلف . فالدولة تحدد وعاء الضريبة ومعدتها والمكلف بأداءها وكيفية تحصيلها . والضريبة تقرّها السلطة التشريعية

١ - د. عمود بدوي - دراسات في المالية العامة .. مصدر سبق ذكره - ص ٢٠٠ .

وتحتستن الضريبة إلى عنصر الاجبار، ففي حال امتناع المكلف عن دفعها، تستخدم الدولة أساليب التنفيذ القسري للحصول عليها.

٣- الضريبة تضامنية :

إن الغرض من فرض الضريبة هو تحقيق المنفعة العامة والتي حصرها التقليديون في تغطية النفقات العامة التقليدية دون أن يكون لها دور في تغير الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية العالمية، حتى يظهرروا الضريبة بأنها محايدة، علمًا بأن الضريبة لا يمكن أن تكون محايدة لسبعين : أو همها : الضريبة هي تحويل لمبلغ نقدى، وبهذا المعنى لا يمكن للضريبة أن تكون محايدة إلا إذا كانت النقود محايدة . وثانيةهما : إن حياد الضريبة يتطلب عدم تأثيرها في البنية الاقتصادية والاجتماعية وهذا ما لا يمكن تصوره من الناحية العملية. إذ لا بد أن تؤثر في الحياة الاقتصادية حتى ولو لم تهدف إلى ذلك.

أما النظرية الحديثة فإنها تستبعد حياد الضريبة للأسباب آنفة الذكر، ويعدونها وسيلة مالية بيد الدولة للتاثير في الحياة الاقتصادية على المستويات كافة : الانفاق، الاستهلاك - الادخار - الاستثمار الخ .

٤- الضريبة لا تدفع لقاء نفع خاص :

يقوم المكلف بدفع الضريبة بصفته عضواً متضامناً مع المجتمع دون أن يحصل على نفع خاص به ولكنه يستفيد من الضريبة بطريقة غير مباشرة كونه واحداً من الجماعة، وذلك عندما تقوم الدولة بالاتفاق على الخدمات والمرافق العامة.

فالملطف من حيث المبدأ لا يدفع الضريبة لقاء نفع خاص به، ولا يستطيع أن يفيد من الخدمات العامة بطريقة فردية، ومقدار ما لا يتحدد بمقدار هذا النفع الخاص ، بل يتوقف على مقدرة التكليفية، وهذا ما يميز الضريبة عن الرسم.

٥- الضريبة تقتطعها الدولة :

يمحسر فرض الضريبة واستخدامها بيد الدولة التي تشمل جميع الأشخاص الاعتباريين الذين أعطاهم القانون هذا الحق، كالسلطة المركزية والمؤسسات والهيئات التي تتمتع باستقلال مالي واداري، بالإضافة إلى وحدات الادارة المحلية والبلديات بالنسبة للضرائب الاقليمية والبلدية .

٦ - الضريبة نهائية و مباشرة :

يدفع المكلف الضريبة للدولة ومن في حكمها بصفة نهائية ولا يحق له استردادها ، أو المطالبة باستعادتها في المستقبل، وهذا ما يميز الضريبة عن الفروض العامة التي تلزم الدولة بتسديدها إلى مستحقيها عند انتهاء الفوائد المرتبة عليها في عقد الدين.

ونقطع الدولة الضريبة من المكلفين بصفة مباشرة، وهذا ما يميزها عن الموارد النقدية الأخرى التي تعذى مجزينة الدولة بالمال في بعض الأحيان، ففي حال تحفيض قيمة العملة بنسبة ٢٠٪، فإن الدولة تحصل على الإيراد يمثل الفارق بين قيمة النقد قبل التحفيض وبعده . وبذلك تقطع من مالكي الأوراق النقدية مبالغ من المال ولكن بصورة غير مباشرة. فالذي يملك مئة ليرة سورية يفقد منها ٢٠ ل.س، تدخل مجزينة الدولة، وهذا الإيراد بعد إقطاع غير مباشر، في حين الضريبة هي اقطاع مباشر.

٧ - الضريبة تحقق أهداف الدولة العامة :

نتيجة لتدخل الدول في العصر الحديث في الحياة الاقتصادية والاجتماعية أخذت تقطع قسماً من الدخول والثروات الكبيرة في صورة ضرائب لتجزئة الخزينة العامة، بالإضافة إلى التحفيز من ظاهرة الاستقطاب الاجتماعي، ومن أجل تنفيذ سياستها الاجتماعية في مجال التنمية السكانية، فضلاً عن استخدام الضريبة في تطبيق سياستها الاقتصادية، من خلال تحفيز بعض الفروع الاقتصادية بالاعفاءات الضريبية ، كذلك تستخدم إيراداتها من الضرائب في مواجهة الازمات الاقتصادية، بزيادة الإنفاق العام في حالات الركود وتحفيز العبر الضريبي، وتحفيض الإنفاق في حالة الازدهار الاقتصادي فتزيد من معدلات الضرائب، ففترض ضرائب عالية الاستهلاك، وتشجع الادخار بالاعفاءات الضريبية .

التكييف القانوني للضريبة

وجد بعض كتّاب المالية أن الضريبة ما هي إلا نتيجة للمعلاقة التعاقدية بين الدولة والفرد، منطلقيين من نظرية العقد الاجتماعي التي نادى بها فلاسفة القرنين السابع عشر والثامن عشر، ولكن تكييف الضريبة على أساس العلاقة التعاقدية يعد تكييف محاطيء

لأن هذه الفكرة مستمدة من مساوىء الحكم الاستبدادي التي سادت القرن الثامن عشر والتي جعلت كتاب ذلك العصر يصورون الضريبة على هذا النحو، حتى يضمنوا استعمال حصيلتها في صالح المكلفين، وإن كانت جبايتها باطلة لانعدام سبب العقد. وبطبيعة الحال فإن الشيء الذي يبرر فرض الضريبة هو الحاجة من جهة والتضامن الاجتماعي من جهة أخرى.

والضريرية بصفتها نظاماً قانونياً، فإن من حق المشرع تعديله في أي وقت يشاء من ناحية ، ويلزم أفراد المجتمع كافة بدفع الضريبة بصرف النظر عن آية قائدة شخصية يجنونها من ناحية ثانية وأن مساهمة كل فرد في حصيلة الضريبة تتحدد في ضوء مقدراته على تحمل الأعباء العامة ، وليس بقدر استفادته من الخدمات العامة من ناحية .

نظريّة العقد المالي :

يرى كل من : "هوبز" ، "لوك" ، "جان جاك روسو" ، "موتسكينو" ، "ميرابيو" ، "ساي" ، "برودون" ، وهم من مفكري القرنين الثامن عشر والتاسع عشر، بأن الضريبة عقد مالي بين الدولة والأفراد، تلتزم بمحبته الدولة بتوفير الخدمات العامة، ويلتزم الأفراد بدفع الضريبة للدولة لقاء الخدمة العامة التي يحصلون عليها وفي مقابلتها الأمان، وهذا يعني بأن الضريبة تأخذ شكل المبادلة ، حيث يوفر الطرف الأول في العقد المالي الأمان ويلتزم الطرف الثاني بدفع الضريبة، وبعد ذلك تمحسداً لفكرة "العقد الاجتماعي" .

وحينما ظهرت المدرسة التقليدية في أواخر القرن التاسع عشر تبنت وجهة النظر القائلة أن الضريبة لمن للخدمات العامة، وينسجم هذا الموقف مع مبدأ "الفعية" الذي نادى به "بتام"، وتم تكييف الضريبة تبعاً لما يلي :

٦- أن تكون الضريبة واحدة بالنسبة للجميع : وهو جب هذا المبدأ يجب أن يكون الثمن واحداً بالنسبة للجميع، دونما تمييز بين الأغنياء والفقراه وأن تتناسب الضريبة مع المقدرة التي يحصل عليها المكلف، والتي تقاس بمقدار دخله وثروته. وهذا عذر بعض الكتاب التقليديين الضريبة النسبية ضريبة عادلة، في حين هاجم بعض الكتاب

الضريبة التصاعدية في عهد الثورة الفرنسية بمحجة أنها ضريبة غير عادلة كونها تعين نحو الثورة .

ومع التسليم بأن الاتجاه العام كان مويداً للضريبة النسبية ومعارضاً للضريبة التصاعدية إلا أن الأخيرة قد أيدتها «مونتسكيو» الذي أعد الضريبة على الملكية في أثينا القديمة ضريبة عادلة على الرغم من أنها لم تكن تناصبية، وكذلك «ساي» أيد الضريبة النسبية من جهة وانتقدتها من جهة أخرى لأنها على حد قوله : تصدم العدالة كونها أكثر عيناً على الفقير منها على الغني^(١) ومن المنطقى - على حد قول ساي - أن يسهم الغني في الأعباء العامة ليس فقط بنسبة دخله بل بنسبة أكبر .

٤ - الضريبة تتحدد بنفقة انتاج الخدمة : يجب ألا تزيد الضريبة على نفقة الخدمة العامة، وكل زيادة على ذلك تعد اعتداء على الملكية، الأمر الذي يوجب أن تغطي الضريبة نفقة انتاج الخدمة التي تدفع مقابلها ولا يجوز اللجوء إلى الفروض لتفطير هذه النفقة. وهذا يعني بأن الضريبة تستمد شرعيتها القانونية في تقديم الخدمة وتحدد بنفقة انتاجها.

٥ - الضريبة عامة : لقد ذهب «فوبان» إلى القول «إن هناك الزاماً طبيعياً على جميع الأشخاص في مختلف الظروف بأن يساهموا في الأعباء المالية بنسبة دخولهم أو صناعتهم، وأن أي امتياز يعني من هذه المساهمة غير عادل وتعسفي »وهذا أقدمت الثورة الفرنسية على إلغاء الامتيازات التي تعفي الأغنياء من الضرائب، وأحد الكتاب بالضريبة النسبية كردة فعل على مظالم النظام الضريبي القديم .

ويلاحظ بأن الكتاب المؤيدون لنظرية " العقد المالي " قد انقسموا على انفسهم إلى ثلاثة تيارات :

التيار الأول : وبعد الضريبة «عقد توريد خدمات» ، وفي مقدمة هذا التيار «آدم سميث» الذي يرى أن الأفراد قد تعاقدوا مع الدولة لأن يدفعوا لها الضريبة مقابل ما تقدمه لهم من خدمات، ويترتب على هذا التكيف للضريبة عدة تأثيرات :

thw "traité" Economie politique, paris, 1841 . p. 514 . -1

- أن تكون الضريبة متساوية للمنفعة التي يحصل عليها المكلف .
- أن تتناسب الضريبة مع المنفعة التي يحصل عليها الممول .
- أن توسع الدولة في فرض الرسوم، وأن تقييد فرض الضرائب، أي أن تقاضي الدولة الرسوم الالزامية لتفطية النفقات العامة من الذين يفيضون مباشرة من المرافق العامة التي تخصص لها هذه النفقات، وأن يقتصر فرض الضريبة على تغطية النفقات العامة التي تحقق منفعة عامة غير قابلة للتجزئة .

ويؤخذ على هذا الاتجاه أنه يركز على مسألة التتناسب بين الضريبة والمنفعة التي يحصل عليها المكلف وهي فكرة غير عملية لأن من الصعوبة يمكن قياس المنفعة التي يحصل عليها كل فرد على حدة، فضلاً عن ذلك فإن الخدمات العامة التي تتحققها الدولة يستفيد منها الفقراء أكثر مما يدفعونه من ضرائب، وفي ذلك تحسد العدالة، كذلك فإن "عقد توريد الخدمات" لا يعكس مدى التزام الجيل الحالي بدفع ضرائب تخصص جزءاً من حصيلتها لخدمة القروض العامة التي عقدتها الأجيال السابقة والتي استنفدت كل منافعها .

التيار الثاني : ويعد الضريبة « عقد تأمين » وفي طليعتهم "موتسكيو" وبرأيه العقد المالي الذي يتلزم بمحاسبة المكلف بدفع الضريبة ما هو إلا عقد تأمين انعقد ضمناً بين الدولة والأفراد. فالمكلف بدفع الضريبة للدولة ليضمن الحماية المادلة لأمواله، أي ليؤمن أمواله ضد ما يحول دون الانتفاع بها. وهذا يعني أن تفرض الضريبة على رأس المال وعلى الدخل، وأن تتناسب الضريبة مع الأموال المؤمن عليها .

ويؤخذ على مبدأ الضريبة « عقد تأمين » أنه يحصر وظيفة الدولة بتحقيق الأمان الداخلي والأمن الخارجي، كذلك فإن عقد التأمين يتلزم المطرف الأول بأن يعرض المطرف الثاني الأضرار التي قد تلحق به، وهذا غير مطبق من الناحية العملية، فالدولة لا تلتزم بتعويض المكلف إذا مالحق به ضرراً ما ، ولكنها تلتزم بتوفير الحماية للأفراد ووعاقبة المسبب في المخالق الضرر بهم .

التيار الثالث : يرى أنصار هذا الاتجاه أن الضريبة ماهي إلا « عقد شركة انتاج خدمات » فالجامعة شركة من شركات الانتاج، حيث يشترك أفراد الجماعة في بعض المنافع العامة المشتركة الضرورية لانتاج كالأمن والمطرقات والجسور.. الخ، وتتولى

الدولة في هذه الشركة دور مجلس الادارة، ويلزمه كل منتج بدفع حصة من النفقات الازمة لتوفير مثل هذه الخدمات الضرورية للإنتاج، الأمر الذي يعني أن تفرض الضريبة على رئيس المال وليس على الدخل .

ويؤخذ على مبدأ "الضريبة عقد شركة انتاج" أنه يحصر الحياة الاجتماعية بالأمور المادية فالحياة ليست مقصورة على الإنتاج بل تشمل قضايا أخرى... وفكرة عقد شركة الإنتاج تبع من كونها ترى أن الأغنياء يستفدون من الخدمات العامة أكثر من الفقراء، وهذا الأمر غير واقعي .

نظريه التضامن المالي :

لقد كيف بعض فقهاء المالية الضريبية على أساس التضامن المالي، فالأفراد يلتزمون بدفع الضرائب بصفتهم أعضاء متضامنين مع المجتمع، فالدولة ملزمة بتوفير الحاجات العامة واسبابها ويدعوه أنها تحتاج إلى ايرادات لتحقيق اهدافها. ولهذا تفرض الضرائب على أعضاء الجماعة، بماها من سيادة عليهم ، وتحسیداً لفكرة التضامن القومي يلتزم الأفراد بدفع الضرائب للمساهمة في أعباء الدولة، ومن هذه النظرية تستنتج مايلي^(١) :

- الضريبة تحسيد لسيادة الدولة التي تقوم بفرض الضرائب على أعضاء الجماعة بما لها من سيادة عليهم .

- الضريبة شاملة، ولا تفرض على طبقة دون غيرها كما كان سائداً حتى القرن الثامن عشر . وشمولية أو عمومية الضريبة لا تعني عدم إعفاء غير القادرين على دفعها .

- الضريبة تفرض تبعاً لمقدرة المكلف على المساهمة في تحمل أعباء الدولة، أي المساهمة في واجبه التضامني، وتعرف قدرة المكلف على هذه المساهمة "بالمقدرة التكاليفية للمكلف" والتي تشكل أساساً للعدالة الضريبية

- الضريبة في ضوء تكيف النظرية التضامنية، تحسيد التزام الجيل الحالي بدفع ضرائب يستخدم جزء من حصتها في خدمة قروض عامة، عقدتها الأجيال السابقة واستندت كل منافعها .

(١) د. رفعت المحجوب - المالية - مصدر سابق ص ٢٠٢.

نظريّة العدالة الضريبيّة :

ترتكز نظريّة العدالة الضريبيّة على مبدأين : أولهما مبدأ المتفعة الحديّة المتساوية؛ وهذا المبدأ مستمد من فكرة أن الضريبة يدفعها المكلف لقاء حصوله على الخدمات العامة، فالضريبة تعد عادلة عندما تتساوى المتفعة الحديّة التي يحصل عليها المكلف من الإنفاق العام مع التضخيّة الحديّة التي يتحملها المكلف بدفع الضريبة، ولتفسير ذلك يعمد المكلف إلى توزيع دخله نتيجة فرض الضريبة إلى استعمالات خاصة وإلى استعمالات عامة، وعليه يفترض بالدولة أن تتحقق أكبر متفعة كلية ممكّنة للمكلف وللجماعة، من خلال فرض الضريبة التي تحقق التعادل بين المتفعة الحديّة للاستعمالات الخاصة مع المتفعة الحديّة للاستعمالات العامة، وهذا ما يُعرف بمبدأ "المتفعة الحديّة المتساوية" وهذا المبدأ يربط بين الإيرادات العامة والنفقات العامة لأنّه يقوم على تحقيق الموارنة بين التضخيّة الحديّة للاقتطاع الضريبي والمتفعة الحديّة للإنفاق العام، ويمكن اعتماد هذا المبدأ بالتالي لتقسيم الدخل القومي بين الاستعمالات الخاصة والاستعمالات العامة، أي في تحديد الحجم الكلي للإنفاق العام^(١).

إن تقسيم دخل المكلف بين استخداماته الخاصة واستخداماته العامة، يجب أن يخضع لسلم التفضيلات الفردية والذي يعني أن يكون معيار المتفعة الحديّة المتساوية معياراً شخصياً وفردياً ويجب أن يعتمد مبدأ "المتفعة الحديّة المتساوية" كأساس في تحديد الحجم الكلي للضرائب وتوزيعها على المكلفين، عملاً بقانون "فيزر". وثانيهما مبدأ التضخيّة الحديّة المتساوية : ويعتمد مبدأ التضخيّة الحديّة المتساوية مضامينه من نظرية "التضامن القومي" وقد أخذ كثير من الكتاب بهذه القاعدة ومن بينهم "ميبل" كمعيار لتوزيع الضريبة بين المكلفين والذي يرى "أن المساواة في الضرائب تعني المساواة في التضخيّة" ونحوه يحسب هذا المبدأ بعد الضريبة عادلة، حينما تتحمل مختلف المكلفين تضخيّات حديّة متساوية، وهو ما يعني أن تكون وحدات المتفعة الحديّة من وراء تحصيل الضريبة واحدة بالنسبة لجميع المكلفين وإذا لم تكن التضخيّة الحديّة متساوية بالنسبة لجميع المكلفين فلا بد من إعادة توزيع العبء الضريبي بين المكلفين حتى يتحقق هذا

المهد. ولكن ماهو المعيار الذي يمكن اعتماده في تحديد "التضحيه الخدية المتساوية"؛ هذا مالم يتفق عليه فقهاء علم المالية حيث يرى "ادجورن" حتى تكون التضحيه الخدية متساوية، لابد من تحديد الضريه بحيث تؤدي إلى تساوي المنافع الخدية للدخول المتباين لدى مختلف المكلفين بعد دفع الضريه^(١). كما ذهب "بيجو" إلى القول أن الضريه توفر أقل تضحيه كليلة ممكناً، وتحقق وبالتالي التضحيه الخدية المتساوية بالنسبة لجميع المكلفين، إذا وزعت بينهم بحيث تساوى بالنسبة لهم جميعاً المنفعة الخدية للنقدود التي تقطط عنها الضريه من مختلف المكلفين، فإذا كانت منفعة الوحدة الأخيرة التي يدفعها (آ) أقل من منفعة الوحدة النقدية الأخيرة التي يدفعها (ب) فإن حفظ التضحيه الكلية يتم عن طريق تحويل جزء من الضريه المفروضة على (ب) إلى (آ) وبذلك فإن توزيع الضريه يضمن أقل تضحيه كليلة ممكناً، حينما تساوى التضحيات الخدية التي يتحملها جميع أعضاء الجماعة، وإذا دفعنا، على حد تعبير "بيجو" مبدأ التضحيه الخدية المتساوية، مأحرزاً بهذا المعنى بعيداً في التطبيق فإننا نصل إلى اقطاع الزيادات في دخول جميع المكلفين عن الدخل الأدنى المفروضة عليه الضريه، بحيث ترك لهم جميعاً، بعد دفع الضريه دخول متساوية، أي تضمن التساوي بينهم في الدخول، وإذا لم تكن الزيادات المطلوبة من الضريه كافية لاستيعاب كل فوائض الدخول الأدنى، فمن المفروض أن تبدأ باقطاع فوائض الدخول العالية^(٢).

ولكن هذا التحليل الذي ينطلق من مبدأ الدخول المتساوية كشرط لتحقيق التضحيه المتساوية لا يأخذ في الحسبان ظروف المكلفين والأعباء المرتبة عليهم، والذي يتسبب في تباين المنافع الخدية للدخولهم المتساوية، الأمر الذي يعني بأن التضحيه الخدية المتساوية لاتقابلها بالضرورة دخول متساوية. وعما أن دخول المكلفين ليست متساوية، ومنافعها الخدية تتجه تماماً عكسياً مع هذه الدخول، فهذا يعني أن الضريه النسبية لاتتحمل مختلف المكلفين تضحيه خدية متساوية بل تحمل على العكس من ذلك أصحاب الدخول المنخفضة تضحيه أكثر مما تحمله لأصحاب الدخول المرتفعة، مما يستوجب بأن مبدأ التضحيه الخدية المتساوية يتطلب تطبيق الضريه التضاعدية .

١- Edge worth op cit. Brochier et tabatoni of cit pp. 251-253 .

٢- Brochier et tabatoni op cit p. 257 -

أما "فريش" فقد ذهب بدوره للقول أن تحقيق مبدأ التضييق الخديمة المتساوية يتطلب تطبيق الضريبة التصاعدية، بحيث ترتفع المتفعة الخدية للنقد المتبقي، بعد دفع الضريبة، بنسبة واحدة لجميع المكلفين^(١).

التنظيم الفني للضريبة

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة اختيار المطرح الذي تتطبق عليه الضريبة والمعدل الذي تفرض به والإجراءات والمتطلبات الالزمة لتحصيل الضريبة، أي ينصرف إلى تحديد النطاق والمطرح والمعدل وكيفية الوفاء بالضريبة . ومن أجل التوفيق بين مصلحة الدولة، ومصلحة المكلفين، يفترض بالشرع عند وضع النظام القانوني للضريبة أن يأخذ في الحسبان القواعد الأساسية للضريبة وهي :

١ - قاعدة العدالة :

يقصد آدم سميث^(٢) بقاعدة العدالة أن يسهم كل أعضاء الجماعة في أعباء الدولة بما يناسب مقدرتهم النسبية التي تحدد في ضوء ما يحصل عليه المكلفون من دخل في ظل حماية الدولة، بحيث تكون مساهمتهم في النفقات العامة تناسب وما يقتضونه من دخل وذلك لأن الخدمة التي يحصل عليها المكلف تزداد مع ارتفاع الدخل، وأن الضريبة النسبية وحدها هي التي تحقق العدالة الضريبية .

وتفترض العدالة الضريبية تقدير اعفاءات مالية لمقابلة الاعتبارات الشخصية، وتقدير بعض الخصومات الخاصة بالبيون وبالتالي الالزمة للحصول على الدخل .

٢ - قاعدة اليقين :

تقتضي هذه القاعدة أن تكون الضريبة محددة بوضوح وبالتحكيم، من حيث مبلغ الضريبة، وموعد الوفاء بها، وطريقة هذا الوفاء. وفي هذا المنحى يقول

١ - Brochier et tabatoni op cit pp. 251 - 253 .

٢ - لقد صنف آدم سميث هذه المبادئ في مؤلفه "ثروة الأمم" في أربع قواعد .. بعد أن جمعها من المزارات الضريبية لمكتاب الذين سبقوه من التجاريين ومنهم السير ولIAM بيتي وكيل قواعد في الضريبة حتى مصدرًا أساساً للتشريع الضريبي .

آدم سميت إن درجة كبيرة من عدم العدالة لا تبلغ من السوء مبلغ درجة محدودة من عدم اليقين .

٣- قاعدة الملاعنة في الدفع :

تفرض هذه القاعدة أن تكون مواعيد تحصيل الضريبة ملائمة للمكلفين تقادياً لنقل عبئها عليه . وبعد الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله من أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضرائب وقدلاحظ آدم سميت أن الضرائب على الاستهلاك، يتم دفعها في الوقت الملائم، وذلك لأن المستهلك يدفعها جزءاً جزءاً، وأضاف أن المستهلك إذا تحمل قدرأ من عدم الملائمة فإن الخطأ يرجع إليه، لأنه حر في أن يشتري السلع المفروضة عليها الضرائب أو لا يشتريها.

٤- قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية :

تشدد هذه القاعدة على ضرورة التوفير في تكاليف جباية الضرائب، وأن يتم تنظيم كل ضريبة بحيث لا يزيد ما تأخذه من المكلفين عما يدخل الخزينة العامة إلا بأقل مبلغ ممكن، وعادة ما تأخذ الضريبة من المكلفين مبلغاً يزيد كثيراً عما يدخل الخزينة العامة إذا ما تطلب تحصيلها إلى عدد كبير من الموظفين تستهلك أحورهم جزءاً كبيراً من حصيلتها، وهو ما يعني أن تشغيل هؤلاء الموظفين يشكل ضريبة اضافية على المكلفين، وفي كل الأحوال وبغض النظر عن طبيعة النظام الاقتصادي - الاجتماعي السائد يفترض التقيد بهذه القواعد الناظمة لتنظيم الضرائب ورعايتها.

تحديد مطروح الضريبة

يقصد بمطروح الضريبة المادة التي تفرض عليها الضريبة، وعملاً بهذا المفهوم لابد من المعاشرة بين عدة خيارات مطروحة تتمثل بالتالي :

الضريبة على الأشخاص والضريبة على الأموال

إن المقصود بالضرائب على الأشخاص هي تلك التي تفرض على الأفراد حكم وجودهم في الدولة، وهي ماتسمى بضريبة "الرقة" وقد تفرض هذه الضريبة على الأفراد أو على نوع معين منهم، كما قد تفرض على الأسر،

كالضريبة التي فرضتها فرنسا في عام 1695 على الرؤوس وضربي الرقبة على نوعين : الأول « ضريبة الرقبة الموحدة » : وهي تلك التي تفرض على الأفراد أو الأسر بمعدل واحد يغض النظر عن امكاناتهم الشخصية ويصرف النظر عن ثرواتهم ، وعلى الرغم من أن هذه الضريبة غير عادلة فقد شاع انتشارها في العصور القديمة ، نظراً لسهولة تحصيلها ، ولكن حصيلتها عادة تكون قليلة . والثاني : « ضريبة الرقبة المتميزة » : وتفرض بمعدلات مختلفة تبعاً لنوع الطبقات التي يجري تصنيفها وفقاً للثروة أو قباع العمل ، ومثال ذلك فرنسا التي قسمت المجتمع إلى أثرين وعشرين طبقة في عام 1695 ، وفرضت على كل طبقة ضريبة خاصة بها . كذلك طبقت هذه الضريبة في روسيا القيصرية عندما قسم بطرس الأكبر المجتمع إلى أربع طبقات وهي : الفلاحون والحرفيون والبرجوازية والطبقات الأخرى ، حيث فرضت ضريبة خاصة بكل طبقة من الطبقات الثلاث الأولى مع اعفاء الطبقات الأخرى ^(١)

الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة

- **الضريبة الواحدة :** طالب الطبيعيون في القرن الثامن عشر بفرض ضريبة واحدة على دخل الملكية الزراعية ، لأن الأرض - برأهم - تشكل المصدر الوحيد للثروة ، والزراعة هي القطاع الوحيد الذي يخلق الناتج الصافي ، ولهذا يجب أن يقتصر فرض الضريبة عليه ، لأنه لوفرضت ضريبة على التجار والمصنعين ، فإنهم بالطبع سيدفعونها ، ولكنهم سيتحمرون في نقل عبء الضريبة على المزارعين ، من خلال دفع أسعار السلع التي يبيعونها لهم ، بمقدار الضريبة التي دفعوها ، وإذا فرضت الضريبة على ملاك الأراضي سيدفعونها ، ولكنهم سيقللون عبأها على المزارعين من خلال رفع ريع الأرض ، وهذا اقترح الطبيعيون الاكتفاء بفرض ضريبة واحدة على المزارعين ، توفرها للجهد والوقت على الدولة .

كذلك نادي المفكير الأمريكي " هنري جورج " بفرض ضريبة واحدة في صورة ريع عقاري لأن الريع العقاري يعود إلى تزايد السكان ، الذي يقف وراء ارتفاع قيمة الأرضي ومن المنطق أن تصادر هذه الزيادة في قيمة الأرضي عن طريق فرض ضريبة عليها ، حتى تعود هذه الزيادة إلى من كان سبباً في وجودها وهو المجتمع .

١ - لمزيد من التفاصيل حول هذه المفاهيم يمكن الرجوع إلى كتاب " علم المالية العامة " لـ " جاك دو بول " .

وكذلك طالب بعض فقهاء المالية في الماضي بأن تفرض الضريبة على رأس المال، ومنهم من طالب بأن تفرض الضريبة فقط على الدخل ، وفريق ثالث طالب بأن تفرض الضريبة الواحدة على الانفاق العام أي على الاستهلاك، في حين رأى فريق رابع بأن تفرض الضريبة على الادخار، وهذا يعني بأن أنصار الضريبة الواحدة لم يتفقوا فيما بينهم على اختيار المطرح الذي تفرض عليه هذه الضريبة ولكنهم اتفقوا على المزايا التي تتطوّر عليها من حيث كونها سهلة، وسهلة الجباية، وهي أكثر تحقيقاً للعدالة، وتيسير النشاط الاقتصادي، ولكنها في الوقت نفسه غيرها كثيرة لأن قصر الضريبة على نوع واحد من الأنشطة الاقتصادية دون غيره يعد خروجاً على قاعدة العدالة الضريبية، فضلاً عن ذلك فإن حصيلة الضريبة الواحدة تكون عادة قليلة، ونتيجة لتزايد النفقات العامة لا بد من زيادة الإيرادات التي تفترض تعدد الضرائب .

الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

- **الضرائب المباشرة :** وتعني فرض الضريبة مباشرة عند النبع أي عندما تكون عناصر ثروة المكلف تحت يده، وقد تكون الثروة في صورة دخل أو رأس المال، وهذا يعني بأن الضريبة هنا تفرض على واقعة تملك الثروة، وتتطوّر الضرائب المباشرة على المزايا التالية :

- تمييز حصيلة الضرائب المباشرة بالثبات النسبي وبالاتظام، أي لا تتأثر بالمتقلبات الاقتصادية إلا في حدود ضيقه، نتيجة لثبات مطرح الضريبة، وحصيلة الضرائب المباشرة أكثر مقاومة للركود الاقتصادي، لأن تأثيره في الدخول يكون أقل من تأثيره في مختلف مظاهر النشاط الاقتصادي، فالاجور مثلاً تقاوم الركود أكثر من الأسعار، وذلك نتيجة تدخل الدولة ونقابات العمال. كذلك يجري تحصيل الضرائب المباشرة في مواعيد دورية ومنتظمة إلى حد كبير .

- السهولة في رفع معدلات الضرائب المباشرة عند رغبة الدولة في الحصول على إيرادات إضافية، وهذا تلخص الحكومات في حالات الازمات والحروب إلى دفع الضرائب المباشرة .

- تتوافر في الضرائب المباشرة قاعدة الملائمة، كسوق المكلفين معروفين للادارة المالية ويمكن للدولة أن تحدد طريقة الجباية وشروطها ومواعيدها الملائمة لكل فئة من المكلفين، كما يمكنها وهي تعرف المكلف الملزם أن تقسط الضريبة عليه .
- تتحقق الضريبة المباشرة امكانات تطبيق قاعدة العدالة الضريبية، بمراعاة ظروف المكلف والظروف التي تم فيها تحقيق الدخل، وذلك باعفاء الدخول الصغيرة من الضريبة ، كذلك يمكن فرض الضريبة المباشرة بمعدلات مختلفة وفقاً لمصدر الدخل . وعلى الرغم من المزايا التي تتمتع بها الضرائب المباشرة فإنها لا تخلو من العيوب ومنها :
- تفتقر الضرائب المباشرة لملرونة الكافية لأنها تستحب للاجتماع الاقتصادي ببطء فإذا كانت حصيلة هذه الضرائب لا تتحفظ في وقت الركود إلا ببطء كبير، وهو ما يبعد ميزة هذه فإنها بالمقابل لارتفاع في حالة الارتفاع إلا ببطء كبير أيضاً، مما يفترط على الخزينة فرصة الاقادة من نتاج الازدهار الاقتصادي، كذلك فإن حصيلة الضريبة المباشرة تأتي متاخرة بمعدل مرة واحدة في كل عام .
- تتطلب الضرائب المباشرة تطبيق اجراءات متعددة عند جبايتها نسراً ولا عند اعتبارات العدالة وذلك فهي تتطلب جهازاً ضريبياً ضخماً .
- تتعارض الضرائب المباشرة وقاعدة شمولية الضريبة، بينما تعفي الدولة بعض الفئات من ذوي الدخل المحدود، وعادة تفرض الضريبة المباشرة على عدد محدود من المكلفين، مما يؤدي إلى انخفاض حصيلة الضريبة.
- تعد الضرائب المباشرة ثقيلة العبء على المكلفين لأنها غالباً ما تدفع مرة واحدة في العام، مما يشجعهم على التهرب من دفعها .
- الضرائب غير المباشرة : وهي تلك التي تتبع الثروة أثناء تداولها أو استعمالها أي تتبعها في مظاهرها الخارجية، من خلال فرض الضريبة على المعاملات وعلى انتقال الثروة، وهي تتمتع أيضاً بعض المزايا من بينها :
- سهولة دفع المكلف للضرائب غير المباشرة، لأنها يدفعها دون أن يحس بها أثناء شراء السلع، وهذا يعني أن الضريبة غير المباشرة تذوب في الانفاق، ونظراً لفرضها على مطارح باللغة العدد فإن حصيلتها تكون عادة كبيرة .

- تتمتع الضرائب غير المباشرة بالمرونة، فهي تزداد تلقائياً في مرحلة الاتعاش الاقتصادي، اثر زيادة الانتاج والاستهلاك والأسعار، إلى درجة أنها تزداد بمعدلات أكبر من معدلات ارتفاع الثروة، لاسيما أن الأسعار ترتفع بمعدلات أكبر من معدلات ارتفاع الناتج المحلي، فضلاً عن ذلك تعطي الضرائب غير المباشرة حصيلتها بصفة مستمرة، أي على مدار العام ، مما يسهم في تمويل الموازنة العامة للدولة باستمرار. ولكن رغم المزايا التي تطوي عليها الضرائب غير المباشرة فإنه يوحذ عليها

ماليبي :

- في الوقت الذي تسجل فيه حصيلة الضرائب غير المباشرة ارتفاعاً ملحوظاً في مرحلة الازدهار الاقتصادي ، فإنه في مرحلة الكساد أيضاً تتحفظ هذه الضرائب لأن الأسعار تتحفظ بنسبة أكبر من انخفاض نسبة الأجرور. ومع ذلك فإن الضرائب غير المباشرة على الانتاج والاستهلاك والاستيراد والتصدير أقل تأثيراً بالأزمة من الضرائب على الدخول وبخاصة الأرباح .
- تطلب الضرائب غير المباشرة الحبطة والخذر في تقاضي الغش ، وهو ما يؤدي إلى اعاقة الانتاج .

- تشكل الضرائب غير المباشرة عبئاً على المكلف ، كونها تناسب عكساً مع مقدراته التكليفية. والأكثر من ذلك تكون حصيلة الضرائب غير المباشرة من سلع الاستهلاك العريض كبيرة جداً، وفكرة العدالة هنا تتعارض مع فكرة الحصيلة، وهذا يعني أن الضرائب غير المباشرة أشد عبئاً على الفقراء منها على الأغنياء، نظراً لأن الفقراء ينتمون نسبة لاستهلاكهم من دخولهم أكبر مما ينتمي الأغنياء. وللحذر من عدم عدالة الضرائب غير المباشرة يفترض رفع معدتها على السلع الكمالية وتخفيفها على السلع الضرورية .

إن الضرائب غير المباشرة آخذة في التزايد في الدول الصناعية المتطرفة نظراً لتوسيع في الضريبة على رقم الاعمال وفي الضريبة على القيمة المضافة . لقد جلت بعض الدول في تطبيق أنظمة مالية تجمع بين مزايا الضرائب المباشرة ومزايا الضرائب غير المباشرة، ولكن مسألة التوفيق بينهما تختلف من نظام مالي إلى آخر وهي من أعقد المسائل التي تواجهه النظام المالي .

ولكن ماهي المعايير التي يمكن بواسطتها التفريق بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة؟ لقد حدد بعض كتاب المالية ثلاثة معايير هي :

الأول : المعيار الاداري :

انطلق بعض الكتاب في التفريق بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة من بعض الاعتبارات الادارية، كالمجهة التي تقوم بتحصيل الضريبة وطريقة تحصيلها، ففي فرنسا تعد الضريبة مباشرة إذا كانت تجبي بمحاسب لواحة اسمية، تتضمن اسم المكلف والمطروح المفروضة عليه الضريبة، وتعد الضريبة غير مباشرة إذا كانت لا تجبي بمحاسب لواحة اسمية ، وكانت تجبي بمحاسب بعض الواقع أو التصرفات، كانحتاج بعض السلع أو استهلاكها وفي انكلترا تعد الضريبة مباشرة إذا تم ربطها بناءً على اتصال مباشر بين المكلف والادارة المالية، او إذا تم تحصيلها من المكلف بواسطة هيئة رسية، أما الضريبة غير المباشرة فهي تلك التي تحتاج إلى اتصال مباشر بين المكلف والادارة المالية، وكانت تقوم بتحصيلها هيئات غير رسية .

ويجب بعض فقهاء المالية للمعيار الاداري كونه يتوقف على طريقة التنظيم المالي التي تحدد المجهة التي تتولى تحصيل الضريبة، وطريقة التحصيل، وتحدد المجهة القضائية المختصة بالطعن، اي إن التشريع المالي هو الذي يحدد هذه الجهات، وهذا يعني أن المعيار الاداري لا يستند إلى طبيعة الضريبة بل إلى التشريع، وهو الذي يحدد فيما إذا كانت الضريبة مباشرة أو غير مباشرة، ولما كان التشريع يختلف من دولة إلى أخرى، فإن المعايير الادارية هي الأخرى تختلف من بلد إلى آخر، أي أن الضرائب التي تعد مباشرة في دولة قد تعد ضرائب غير مباشرة في دولة أخرى، وأحياناً حتى في إطار البلد الواحد، بعض الضرائب التي استقرت في الفكر المالي كضرائب مباشرة لا تجبي بمحاسب لواحة اسمية، وفي فرنسا مثلاً الضريبة على إيراد القيم المنقولة تتولى تحصيلها الشركات المصدرة للقيم المنقولة، وكذلك الضريبة على الدخل، يتولى أرباب العمل، وهذا يعني أنه لا يوجد اتصال مباشر بين المكلفين والادارة المالية، ولا تتول تحصيلها من المكلف هيئة عامة، وهي بمحاسب المعيار الاداري الانكليزي تعد ضرائب غير مباشرة ، وعليه فإن المعيار الاداري يستند إلى التنظيم المالي، ويختلف بعده، ولا يستند إلى طبيعة الضريبة ذاتها، وهذا لا يصلح لأن يستخدم كمعيار عملي للتمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة .

والثاني : معيار الانعكاس الضريبي :

يرى فريق من الكتاب ومن بينهم "لاريفيل" و "جسون استيوارت ميل" و "لروأبولييه"^(١) أن الضريبة تعد مباشرة إذا كان الذي يدفعها إلى الخزينة هو الذي يتحملها بصفة نهائية وتعد الضريبة غير مباشرة إذا كان الذي يدفعها إلى الخزينة لا يعلو أن يكون وسيطاً، ولا يفعل إلا أن يدفعها ثم يستردها من المكلف الحقيقي بالقاء عبئها عليه . وهنا يمكن أن نأخذ معيار الانعكاس الضريبي بمعنىين : أحدهما : الانعكاس الفعلي، ومتوجهه تكون الضريبة مباشرة إذا كان الملزوم بها قانوناً لا ينقلها فعلًا إلى غيره . وتكون الضريبة غير مباشرة إذا تمكّن الملزوم بها قانوناً من نقل عبئها فعلًا إلى غيره . والآخر : الانعكاس المقصود ، فالضريبة تعد مباشرة إذا انصرف قصد المشرع إلى عدم نقل عبئها من الملزوم بها إلى غيره، وتكون غير مباشرة إذا انصرف قصد المشرع إلى نقل عبئها من الملزوم بها إلى غيره . وبالطبع من الصعبية بمكان التعرف على هذا القصد، وحتى إذا تم تحديد قصد المشرع، فقد لا يتحقق هذا القصد من الناحية العملية أي قد لا يتطابق الانعكاس الفعلي مع ما ذهب إليه المشرع، كذلك فإن قصد المشرع قد يختلف من حالة إلى أخرى دون أن يؤثر ذلك في طبيعة الضريبة . وحتى إذا استبعينا قصد المشرع فإن عملية الانعكاس معقدة جداً يتعذر معها أحياناً معرفة ما يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية . وهذا يعني أننا لا نستطيع أن نحدد بصفة مسبقة ما إذا كانت الضريبة مباشرة أو غير مباشرة، وأحياناً قد يتحمل الملزوم قانوناً بالضريبة جزءاً منها وينقل الجزء الآخر إلى غيره، مما يثير أسئلة هل الضريبة في مثل هذه الحالة مباشرة أم غير مباشرة ولا يمكن أن تكون الاثنين معاً .

والثالث : معيار استمرار المادة المفروضة عليها الضريبة :

وحد الكاتب الفرنسي "دي فوفيل"^(٢) أن الضريبة المباشرة هي التي يكون مطرحها عناصر ثابتة كال الأرض والملكية والمهنة والتي يمكن للادارة المالية تتبعها عن طريق الضرائب الأساسية أو الدورية، أما الضرائب غير المباشرة على العكس من ذلك تفرض على وقائع خاصة وعلى تصرفات متقطعة ولا يمكن تتبعها إلا وقت حدوثها .

ALLIX P. cit p. 468 - ١

De foville : (n° "Economist français", Lev Septembre 1883 - ٢

وهناك فريق آخر من الكتاب الفرنسيين يرى أن الضريبة المباشرة هي تلك التي تفرض مباشرة على مملوك الشروة أو على استغلالها، أي تفرض على مطارح عادية ومستمرة وتطلب جداول إسمية أما الضريبة غير المباشرة فيفترض على الواقع والتصرفات العرضية ولا يمكن تتبعها إلا وقت حدوثها، ولا تتطلب جداول إسمية.

وهذا المعيار لا يخلو من العيوب وهو موضع نقد، فمثلاً الضريبة على التركات يوجب هذا المعيار تعد ضريبة غير مباشرة لأنها تفرض على انتقال الشروة بسبب الوفاة، ومع ذلك يعد بعض هؤلاء الكتاب هذه الضريبة مباشرة إذا ما فرضت بمعدل مرتفع، بوصفها تفرض على الشروة ذاتها لا على واقعة انتقالها.

الضرائب على الدخل

ذهب بعض فقهاء المالية إلى تصنيف الضرائب تبعاً لمدى استمرار مطறها وهي الضريبة على الدخل، والضريبة على رأس المال والضريبة على الانفاق، في حين حصر فريق آخر من فقهاء المالية الضرائب فقط على الضرائب المفروضة على الاستهلاك . وتبين آراء فقهاء المالية متخصصون تعريف الدخل، ويمكن حصرها في اتجاهين مختلفين : الاتجاه الأول : يُعرف الدخل على أنه كل ما يحصل عليه المكلف، بصفة دورية ومنتظمة، من سلع أو خدمات يمكن تقويمها بالتقدير، كالأرباح والفوائد والربح والأجور، واستبعد هذا التعريف ما يحصل عليه المكلف من دخل بصفة عرضية، فإذا ما حقق المكلف ربحاً عرضياً فلا يعد ذلك دخلاً، - برأي أنصار هذا الاتجاه - والمقصود بالدورية والانتظام أن يتكرر الحصول على الدخل خلال فترة زمنية معينة تقدر عادة بسنة، وتتوقف درجة ثبات الدخل واستمراره على طبيعة مصدر الدخل، فيما إذا كان مصدره العمل أم رأس المال أم كليهما وبطبيعة الحال استمرارية الدخل وثباته لابد أن يؤثر في المقدرة المالية للمكلف وتوخذه على هذا التعريف أنه يضيق من نطاق الدخل، لأنه يستبعد المكاسب والأرباح العرضية عنه . والاتجاه الثاني : يُعرف الدخل على أنه كل زيادة في القيمة الاجماعية لذمة المكلف والتي تمثل في الزيادة في حقوق المكلف عن التزاماته، أي أن كل زيادة في شروة المكلف دورية أكانت أو عرضية تعد دخلاً، وهناك من يوسع هذا التعريف ولا يشترط أن تتحول الشروة إلى تقود

حتى تصبح دخلاً ، بل يرى أن كل زيادة تطأ على قيمة الأصول الثابتة تعد دخلاً حتى ولو لم يتم بيعها .

وبعد تحديد مفهوم الدخل هل تفرض الضريبة على الدخل الاجمالي أم على الدخل الصافي ؟ فالدخل الاجمالي، هو كل ما يحصل عليه المكلف من إيراد دون خصم التكاليف اللازمة للحصول عليه، أما الدخل الصافي، فهو الدخل الاجمالي خصوصاً منه هذه التكاليف.

ويطبيعة الحالة فإن قاعدة العدالة الضريبية توجب فرض الضريبة على الدخل الصافي، ونررأ عند هذه القاعدة يشكل الدخل الصافي مطراً للضريبة وذلك بهدف الحفاظة على مصدر الدخل ونموه.

وهنا لابد من توضيح المقصود بتكليف الدخل، هو كل اتفاق يكون لازماً للحصول على الدخل . أما استعمال الدخل فيعني كل اتفاق يشكل اتفاقاً بالدخل ، ولا يكون لازماً للحصول عليه. ويمكن اللجوء إلى احدى الطريقتين في تحديد تكاليف الدخل : (الأولى) : طريقة التقدير الجزاوي : وموجبها يتم تحديد تكاليف الدخل في ضوء ما هو معروف عليه، دون اللجوء إلى حساب التكاليف الحقيقة التي تم اتفاقها فعلاً، وتميز هذه الطريقة بالبساطة، وتوفر جهد الادارة المالية، وتتجنب حالات الغش، ولانتطلب هذه الطريقة الاتساق مع المكلف. (والثانية) : طريقة التقدير الحقيقي: وموجبها يتم حساب النفقات الحقيقة التي قام المكلف باتفاقها للحصول على الدخل، مما يستوجب الاتفاق عليها مع المكلف، وتميز هذه الطريقة بأنها دقيقة وأكثر تعبيراً عن حالة المكلف. وهذا ما يجب أن يحرص عليه الفن المالي .

إن التكاليف اللازمة للحصول على الدخل تختلف تبعاً لاختلاف مصدر الدخل فما يلزم من نفقات للحصول على دخل العمل مختلف عمما يلزم فيها للحصول على دخل رأس المال، أو على دخل العمل ورأس المال معاً، وذلك نظراً لاختلاف طبيعة كل مصدر من مصادر الدخل هذه كذلك تؤثر المدة التي تستغرقها عملية الحصول على الدخل ، وكذلك نوع العمل ونوع رأس المال وطريقة التشغيل، في التكاليف صعوداً وهبوطاً .

فالدخل الأدنى للحصول على دخل العمل يتحدد بالدخل الأدنى اللازم للمعيشة والذي يعني ذلك الجزء من الدخل الواجب تركه للمكلف، حتى يتمكن من أن يعيش في المستوى الاجتماعي المتعارف عليه، وفكرة الحد الأدنى للمعيشة تجد سندتها في قاعدة العدالة، حيث ترتب على المكلف ثلاثة أعباء هي : الأعباء الشخصية والأسرية، وأعباء المهنة، والأعباء العامة (الضرائب) كما تجد سندتها في نواحي إقتصادية تمثل في الحافظة على مصدر الدخل .

أما التكاليف الازمة للحصول على الدخل من رأس المال، أو من رأس المال والعمل معاً، فتشمل ثمن المواد الأولية والطاقة، وأجور العمال، وأيجار المباني، وأقساط الديون وفوائدها، والضرائب ماعدا الضريبة على الأرباح التجارية، والضريبة على أرباح المهن غير التجارية، والمبالغ المستقطعة لحساب صناديق التوفير أو الادخار أو المعاش، وأقساط التأمينات الاجتماعية والتبرعات والاعانات، بالإضافة إلى مخصصات اهلاك رأس المال الثابت.

استعمالات الدخل :

وتشمل المبالغ التي يكون انفاقها لازماً للحصول على الدخل، ببل تشكل نوعاً من الانتفاع بالدخل كالنفقات الشخصية والأسرية. وهنا تبرز اشكالية خاصة بالضرائب التي تدفع على الدخل، هل تُعد من تكاليف الدخل أم من استعمالاته؟ وحل هذه الاشكالية إذا كان دفع الضريبة يعد شرطاً ضرورياً للحصول على الدخل، فإنها تعد تكليفاً للدخل وبالتالي يجب خصمها من الدخل الاجمالي للوصول إلى الدخل الصافي، أما إذا عدت استعمالاً للدخل فلا يصح أن تخصم.

يعد بعض الفقهاء المالية الضريبة من تكاليف الدخل بدعيٍ أنها مقابل ما توفره الدولة من حماية لمصدر الدخل، وهذا أيضاً يثير اشكالية أخرى، هل تخصم الضريبة من الدخل نفسه الذي تستحق عليه في السنة نفسها التي تدفع فيها، أم يؤجل خصم الضريبة للسنة التالية؟ ولا شك أن خصم الضريبة من الدخل في السنة التي تستحق فيها بعد تطبيقاً أكثر دلالة لفكرة تكاليف الدخل، وإن كان يصطدم بصعوبات الأخذ به في العمل، لأن تقدير الضريبة يستلزم سبق تقدير الدخل الصافي بصفته المطرح الذي تفرض عليه، وأن تقدير الدخل الصافي يستلزم بدوره سبق تقدير الضريبة التي يتلزم

خصوصها من الدخل الاجمالي للوصول إليه، مما يدخل الأدارات المالية في "حلقة مفرغة" ولذلك فإن التشريعات المالية لا تتفق موقفاً واحداً من فكرة خصم الضريبة.

هذا وتتنوع الضرائب على الدخل تبعاً لتنوع مصدره، وهو ما يعني بالضرورة اختلاف المقدرة التكليفية للممول، وهذا قد يقتصر فرض الضريبة على مطرح واحد، أو أن تفرض عدة ضرائب على مطارات مختلفة للدخل، أي يمكن فرض ضريبة واحدة على دخل المكلف ككل، أو تفرض ضريبة خاصة بكل فرع من فروع الدخل.

- الضريبة العامة على الدخل :

إن الضريبة على الدخل العام تشكل المدخل لتطبيق "مبدأ شخصية الضريبة" ومبادئ العدالة . وتسهل من تطبيق تصاعدية الضريبة، وفي التوفير من نفقات الجباية، حيث تتم عملية التحصيل بالنسبة للمكلف الواحد مرة واحدة.

- الضريبة على فروع الدخل :

يمكن ارجاع الدخل إلى ثلاثة مصادر وهي : العمل - رأس المال - العمل ورأس المال معاً، وكل مصدر من هذه المصادر يستغرق فترة زمنية مختلف عن الآخر، وهذا فإن العدالة الضريبية توجب التفريق في المعاملة الضريبية بين الدخول المختلفة تبعاً لمصدرها، وهو ما يعني اختلاف المقدرة التكليفية للممول من دخل معين تبعاً لاختلاف مصدر الدخل. فالدخول الواحدة و المختلفة المصادر لا تمثل بالنسبة لأصحابها مقدرة تكليفية واحدة، مما يوجب فرض الضرائب عليها بمعدلات مختلفة.

كذلك فإن العدالة الضريبية توجب معاملة الدخول تبعاً لطريقة استخدامها، ويمكن التوصل لها من خلال مصدر الدخل الذي قد يدلنا - في حالات كثيرة - على كيفية استخدامه، فعلى سبيل المثال الدخل الناتج عن العمل، يختص بصفة أساسية للاستهلاك، مما يعلي معاملته مالياً بطريقة أكثر يسراً من تلك التي يعامل بها الدخل الذي ينحصر جزء كبير منه للادخار. مع الاشارة إلى أن الضرائب على الدخل تنخفض الاستهلاك.

والضرائب على فروع الدخل تسهل من فرض الضرائب وتحصيلها، إما بطريقة المجز عن المبيع كما في حالة الرواتب والأجور، أو عن طريق الإقرار الذي يقدمه رب العمل. وهذا يرى العديد من فقهاء المالية أن الضرائب على فروع الدخل (الضرائب الفرعية) أكثر ملائمة من الضريبة على الدخل العام.

ولكن الضرائب على فروع الدخل لا تخلو من بعض العيوب، فقد يعنى المكلف في مجال ضريبة معينة من الحد الأدنى اللازم للمعيشة، بينما يحصل على دخل كبير من مصدر آخر لا يخضع لهذه الضريبة، وبعذر هنا أيضاً تعريف الضرائب التصاعدية، لأن فروع الدخل تكون عادة من الانخفاض، إذا ما فرضت عليها ضرائب متفرقة، بحيث لا تخصيصها النسب التصاعدية، كذلك فإن تكاليف الجباية في الضرائب على فروع الدخل تكون عادة مرتفعة، لأن الجباية تتم على عدة مرات.

ولتلقي عيوب كل من الضرائب العامة على الدخل والضرائب على فروع الدخل بحث بعض الدول إلى الدمج بين الضرائب العامة والضرائب الفرعية على الدخل للاستفادة من مزايا كل منها.

الضريبة على رأس المال

يقصد بالضريبة على رأس المال تلك التي تفرض على رأس المال المتجم، أي المستخدم في العملية الإنتاجية، والضرائب على رأس المال من حيث المبدأ تؤثر في الأرصدة المخصصة للإنتاج وهي على أنواع منها:

- الضريبة على واقعة تملك رأس المال :

إن الضريبة على واقعة تملك رأس المال تفرض في الظروف الاستثنائية، كالمغرب، وعادة ما تكون هذه الضريبة بنسبة مرتفعة، فيؤدي الوفاء بها إلى اقتطاع جزء من رأس المال، ولذلك يوحد على هذه الضريبة أنها توثر في القدرات الإنتاجية وتضعف من ميل الأفراد إلى الإدخار ومن ميلهم للاستثمار، ومع ذلك هناك أسباب قوية تدفع بالدولة لأن تفرض مثل هذه الضرائب التي قد تحفز أصحاب رؤوس الأموال إلى تسميتها، وفي حالات معينة تسهم في تخفيف حدة الفوارق الاجتماعية وفي زيادة الميل إلى الاستهلاك بسبب انخفاض الميل إلى الإدخار، ومن الضروري زيادة الميل إلى الاستهلاك من أجل رفع وتيرة الطلب الفعال الذي يحافظ على التوظيف الكامل لعناصر الانتاج.

- الضريبة على الزيادة في قيمة رأس المال :

تفرض الضريبة على الزيادة في قيمة رأس المال، سواء كانت هذه الزيادة في صورة أموال منقولة أم ملكيات عقارية ، وشريطة ألا تكون هذه الزيادة ناجمة عن عمل مالك العقار، بل ناجمة عن القيام بخدمات عامة، أو نتيجة لزيادة عدد السكان، والمضاربة، والخروب ، والتنمية الاقتصادية، وهذا من المتعلق أن يستولي المجتمع على هذه الزيادة التي طرأت على قيمة العقار.

لقد طبق المشرع الانكليزي الضريبة على العقارات، عندما تتفضي فترة من الزمن، وعندما تقدر قيمة العقارات بصفة دورية لتحديد الزيادة التي طرأت عليه خلال هذه الفترة.

أما المشرع الألماني فقد فرض الضريبة على العقارات أثناء انتقال ملكية العقار بالبيع، وتقدر الزيادة في قيمة العقار بالفرق بين ثمن البيع والشراء، غالباً ما يلجأ المشرع المالي إلى التقدير المباشر (ال حقيقي) في تحديد الزيادة التي طرأت على قيمة العقار.

وهنا لابد من التفريق بين الزيادة المراجعة لتطور المجتمع وتلك التي تعود إلى فعل المالك ، وأن تفرض الضريبة على الأولى دون الثانية. وما لا شك هناك صعوبة عملية في التفريق بينهما.

كذلك تطرأ زيادة على قيمة الأموال المنقولة كالأسهم والسنديات، فقد تعود هذه الزيادة إلى ما يوزع من جوائز أو مكافآت اليانصيب، وقد تعود إلى المضاربة وهذا تفرض الدولة ضرائب استثنائية على هذه الزيادة التي تطرأ على قيمة الأموال المنقولة على ألا تعود هذه الزيادة إلى فعل قام صاحب هذه الأموال به.

الضريبة على التراث

يقصد بالضريبة على التراث تلك التي تفرض على انتقال رأس المال من المالك إلى ورثته أو إلى الموصى لهم، وانطلاقاً من هذا المفهوم أعدد بعض فقهاء المالية هذه الضريبة غير مباشرة⁽¹⁾ . ومنهم من أعدها ضريبة مباشرة على الثروة ذاتها بمناسبة

Antonio de Viti de Marco "first principles of public finance" London, P. 357 - ١

انتقاها بالوفاة، والمبررات القانونية التي تقف وراء فرض الضريبة على التركات، هناك من يرجعها إلى الدور الذي تلعبه الدولة في حماية التركة، ومنهم من يرجعها إلى أن للدولة حقاً في التركة بصفة علاقة الرعاية التي تربطها بالورث، وفريق ثالث يعتقد بأن الأرث ليس حقاً طبيعياً، وإنما هو حق قانوني تقدر الدولة بالصورة التي تراها، وقد أرادت أن تكون شريكة في التركة، وفريق رابع ينظر إلى ضريبة التراث بوصفها ضريبة مؤجلة على الدخل حين انتقال الملكية بالوفاة، أي إذا ما ألغت ضريبة التراث لكان على المتوفى أن يدفعها في حال حياته على دخله.

لقد ذهب بعض كتّاب المالية إلى تصنيف ضريبة التراث من حيث المتوفى إلى نوعين : (الأول) الضريبة على مجموع التراثة : أي تلك التي تفرض على صافي التراثة قبل توزيعها بين الورثة، وبعد اقتطاع الديون، عملاً بالقاعدة الفقهية "الاترثة إلا بعد سداد الديون" وهذا يعدها بعض الفقهاء بأنها "ضريبة عтاميسة" أي أن المكلف المتوفى يختتم بها أعباءه المالية قبل الدولة . وتميز هذه الضريبة بسلاطنة جوازتها لأن اجراءات ربطها وتحصيلها تتم على دفعه واحدة، كذلك تتضمن للجزينة حصيلة وافرة نظراً لكونها لا تدخل في اعتباراتها الظروف الشخصية والعائلية للمورث ، فالضريبة تفرض على مجموع التراثة، ويمكن أن تكون الضريبة في مثل هذه الحالة مرتفعة .
 (الثاني) الضريبة على نصيب الموارث: وهي التي تفرض على نصيب كل وارث أو كل موصى له على حدة . ويؤخذ على هذه الضريبة، أنها تتطلب اجراءات كثيرة من الادارة المالية فتكون تكاليف ربطها وتحصيلها كبيرة وحصيلتها قليلة، لأنه عندما توزع التراثة على الورثة يكون نصيب كل وارث قليلاً ولا تطاله الضرائب المرتفعة، ولكن هذه الضريبة عادلة لأنها تميز بين الورثة تبعاً لنصيب كل منهم وتبعاً لظروفهم الشخصية والأسرية، وتبعاً لدرجة قرابتهم للمورث .

معدل الضريبة على التراثات :

تفرض الضرائب على التراثات بمعدل تصاعدي لعدة أسباب منها :

- يتوقف معدل الضريبة على قيمة التراثة، فكلما زادت هذه القيمة زادت المقدرة التكليفية للممول، والتصاعد الضريبي في حالة التراثات ضروري للحد من التفاوت بين الثروات والدخول.

- يرتبط معدل ضريبة التركات بدرجة القرابة بين الوارث والمورث، حيث تقتضي العدالة أن تختلف المعاملة المالية للورثة تبعاً لاختلاف درجة قرابتهم للمورث؛ بحيث ينخفض المعدل الذي تفرض به الضريبة على التركات كلما قربت القرابة، وبحيث يرتفع المعدل كلما ضعفت هذه القرابة. وتقدير ذلك أن الأقارب اللصيقين بالمورث مثل الفروع والأزواج والأب والأم يكونون عادة قد أسهموا في تكوين ثروة المورث إما بطريق مباشر وذلك بمساعدته على العمل، وإما بطريق غير مباشر، وذلك بهيئة جو العمل .

- يتوقف معدل الضريبة على الأباء الأسرية للموارث، حيث تفرض الضريبة بمعدل منخفض على الوارث المتزوج الذي يعول أولاداً، وبمعدل مرتفع على الوارث الذي يتحمل أعباء أقل .

- يتأثر معدل الضريبة بالفترة الزمنية الفاصلة بين تلقى المورث المتربي للتركة ووفاته إذ قد تكون التركة التي تفرض عليها الضريبة قد سبق أن انتقلت بدورها إلى المورث المتوفي عن طريق الميراث، وسيق وأن دفعت عنها الضريبة لذلك يكون من العدل أن تفرض ضريبة التركات بمعدل منخفض إذا كانت الفترة قصيرة .

تقدير الضريبة على التركات :

انفرد بعض الكتاب ومن بينهم "ريكاردو" الضريبة على التركات لأنها تحد من العلاقة الانتاجية، وتهدى من الميل للأدخار ومن الميل للاستثمار، وتحل المكفيين بغضون التوسيع في الاستهلاك. وهناك من اعترض على مذهب إليه ريكاردو لأن الدولة عندما تقطع ضرائب التركات، تخصص جزءاً من إيراداتها لأغراض الاستثمار، كذلك حين يعرف المورث بأن الضريبة ستنتقص من الثروة التي سيتركها للورثة، قد تحرره إلى زيادة مدخلاته كذلك فان الضريبة على التركات التي تسهم في رفع الاستهلاك، تؤدي عملياً إلى حل مشكلة نقص الاستهلاك والذي يؤثر في مستوى توظيف عناصر الانتاج، وهذا طالب كثيرون برفع معدلات الضرائب على التركات من أجل زيادة الميل إلى الاستهلاك، أي رفع الطلب الفعال .

الضرائب على الانفاق

تدرج في الضرائب على الانفاق : الضرائب على رأس المال والضرائب على الانتاج والاستهلاك .

- الضرائب على تداول رأس المال :

تفرض الضرائب على انتقال الملكية وهي ماتعرف أيضاً بالضرائب على التصرفات القانونية، وهي ضرائب على المدخرات، من عقود ومعاملات، ومثلها رسم التسجيل، عن طريق لصق الطوابع على المحررات المثبتة للتصرفات القانونية، ومثلها العقد والشيكات والاصحالت المثبتة لقبض مبالغ نقدية .

ويقصد برسم التسجيل الضرائب المفروضة على انتقال الملكية، وغالباً ما يستخدم تعبير "الرسوم" للدلالة عليها والتي تدفع لقاء التصرف المثبت لانتقال الملكية، ولكن هذه الرسوم في العصر الراهن تزيد على قيمة الخدمة التي تقدمها الدولة لدافعيها ، ولذلك لم تعد رسوماً بمعناها التقليدي، وإنما تحولت إلى ضريبة على انتقال رأس المال لاسيما أن التسجيل يكتسب طبيعة الزامية ولم يعد للفرد خيار في أن يلتجأ إليه أو لا يلتجأ، ويؤخذ على هذه الضرائب وبخاصة إذاً فرضت معدل مرتفع إنها تؤدي إلى إعاقة المبادرات التجارية وعرقلة النشاط الاقتصادي.

- الضرائب على الانتاج والاستهلاك : وهي على نوعين : (الأول) : ويشمل الضرائب على سلع الاستهلاك أو ما يسمى بضرائب الاستهلاك، فقد تفرض الضرائب على استعمال بعض سلع الاستهلاك، لاعلى واقعة شرائها، كالضرائب التي تفرض على استخدام السيارة والتلفزيون والراديو. (والثاني) : ويشمل الضرائب على انتاج سلع الاستهلاك أو على شرائها، والتي تشكل في حقيقتها نوعاً من الضرائب على الاستهلاك، وذلك لأن المنتج حينما يدفع الضريبة يضمنها سعر السلعة ويلقي عبئها على المستهلك ، كذلك يمكن أن نقسم الضرائب على الاستهلاك إلى الضرائب العامة على الاستهلاك وهي ما تعرف بالضرائب على رقم الأعمال ، وإلى الضرائب الخاصة على الاستهلاك ، وهي التي إما أن تفرض على كمية سلع الاستهلاك وهذه هي الضرائب الكمية وإنما أن تفرض على قيمة السلع وهذه هي الضرائب القيمية ويمكن أن نقسم الضرائب على رقم الأعمال المفروضة على الانتاج والاستهلاك والاستيراد والتصدير، وبدورها تقسم إلى نوعين : (الأول) الضريبة العامة المتتابعة "الزاكية"

على الاستهلاك : وذلك عندما تلجم الدولة إلى فرض ضريبة على مختلف المعاملات في مختلف مراحلها، الأمر الذي يعني فرض الضريبة على قيمة كل سلعة عدة مرات، وذلك بعد العمليات التي تمر بها السلعة، وهي تنتقل من المنتج إلى المستهلك، أي تتبع فرض الضريبة العامة على السلعة في مختلف مراحلها.

والضريبة في هذا النوع مثلاً تفرض على بيع المواد الأولية للمنتج، وتفرض على البيع من المنتج إلى تاجر الجملة ومنه إلى تاجر نصف الجملة وهكذا ممالي ضرورات فرض الضريبة بمعدل منخفض واعفاء بعض السلع الضرورية منها كالخبز والأدوية مثلاً. وتنطوي الضريبة العامة التابعة على عيوب منها أنها غير عادلة لأنها لاتعامل السلع المختلفة معاملة واحدة، فهي تفرض على السلع المختلفة تبعاً لعدد المبيعات التي تقع عليها، فتحدث تغيرات مهمة في الأسعار النسبية للسلع، من جهة وقد تلجم بعض المشاريع إلى احصار المراحل التي تمر بها السلعة، بفرض تقادى هذه الضريبة مما يعني انخفاض حصيلة هذه الضريبة من جهة ثانية، وتشجع على استيراد السلع التي لم تدفع الضريبة إلا مرة واحدة لتنافس تلك التي دفعتها عدة مرات من جهة ثالثة، فضلاً عن كونها تسبب في ارتفاع غلاء المعيشة، بالإضافة إلى صعوبة معرفة عبء الضريبة الذي تحمله كل سلعة، وهو ما يبعد ضرورياً عند تصدير السلعة، حيث يجري حصتها. (والثاني) الضريبة العامة الواحدة على الاستهلاك : وهنا قد تفرض الضريبة الواحدة على جميع المنتجات عند مرحلة معينة من المراحل المختلفة التي تمر بها السلعة، وهي في الطريق من المنتج إلى المستهلك، بصرف النظر عن طول الطريق بينهما فقد تفرض هذه الضريبة إما في مرحلة شراء المواد الأولية أو في مرحلة الانتاج، أو في مرحلة البيع من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة، أو في مرحلة البيع من تاجر التجزئة إلى المستهلك، مما يسهل جيابتها .

وقد تفرض هذه الضريبة على القيمة المضافة أي التي تم انتاجها واضافتها عند هذه المرحلة أي تلك التي لا تفرض على القيمة الكلية للسلعة أو الخدمة، بل على الاضافات المتتالية على قيمة الشيء، أي القيمة التي يكتسبها شيء ما في المراحل المختلفة للإنتاج، ويطبق هذا النوع من الضرائب في بلدان السوق الأوربية المشتركة وفي بعض الدول السائرة في طريق النمو، وذلك بهدف التخلص من العيوب التي تنطوي عليها "الضرائب التابعة" من جهة والاستفادة من مزايا "الضريبة العامة الموحدة" من جهة أخرى.

الضرائب النوعية على الاستهلاك :

تفرض الضرائب على الاستهلاك في حالة السلع التي تسمى انتاجها مشاريع كثيرة، في حين تفرض الضرائب على الانتاج في حالة السلع التي تسمى انتاجها مشاريع قليلة، وقد تفرض الضرائب النوعية على الاستهلاك على بعض المنتجات في واحدة من المراحل المختلفة التي تمر بها (عند شراء المواد الأولية الازمة لانتاج السلعة، أو عند مرحلة الانتاج أو عند انتقال السلعة ... الخ) .

ويمكن للضرائب النوعية على الاستهلاك أن تؤثر في حجمه بصورة أكثر فاعلية إذا ما فرضت عند مرحلة التوزيع أي عند مرحلة قريبة من المستهلك، في حين عندما تفرض عند مرحلة بعيدة عن المستهلك، فإنها تسبب في ارتفاع أسعار السلعة بدرجة أكبر، وذلك لأن الربح عن كل مرحلة من مراحل انتقال السلعة من المتشجع إلى المستهلك عادة ما يحسب على أساس نفقة الانتاج مضافة إليها الضريبة، وهو ما يؤدي إلى ارتفاع معدل الربح .

هذا وتشكل الضرائب النوعية على الاستهلاك من أهم الروافع الاقتصادية في توجيه النشاط الاقتصادي، فيكتفي أن تغير الدولة معدل الضريبة على بعض السلع لتجدد تغييرًا، يتحدد مداه تبعًا لمدرجة مرونة العرض والطلب .

ويمكن أن تفرض الضرائب النوعية على الاستهلاك بمحض نسبة معوية من سعر السلعة المفروضة عليها، كما يمكن أن تتحدد ببلغ معين يضاف إلى السعر، وقد ينجح المكلف قانوناً بدفع الضريبة من نقل عبئها كله أو بعضه إلى المستهلك، وذلك عن طريق تضمين جزء أو كل الضريبة في سعر السلعة، أي عن طريق رفع سعر السلعة بمقدار الضريبة أو بمقدار جزء منها. وبتوقف نقل عبء الضريبة هنا على مدى العلاقة بين مرونة العرض ومرونة الطلب على السلعة، فإذا فرضت الضريبة على سلعة عرضها لانهائي المرونة وطلبتها عديم المرونة، فإن المكلف القانوني يدفع الضريبة يمكن أن ينقل عبء الضريبة كله إلى غيره، وعلى العكس من ذلك قد لا ينجح وبضطر لتحمل عبء الضريبة إذا ما فرضت على سلعة عرضها عديم المرونة وطلبتها لانهائي المرونة، كذلك يتوقف الأمر في نقل عبء الضريبة على نوع السلعة وأهميتها بالنسبة للمستهلك،

بحيث يجد أن الطلب على السلع الضرورية، وعلى السلع الكمالية، طلب غير مرن، وإن الطلب على السلع نصف الكمالية طلب مرن^(١).

الرسوم الجمركية

تفرض الرسوم الجمركية على السلع عندما تدخل أو تخرج من الدولة، وعادة ما تختلف رسوم الاستيراد عن رسوم التصدير، وغالباً ما تعكس الرسوم من حيث الواقع والمعدل والمحصلة الحالة الاقتصادية في البلاد، وبخاصة البنية الاقتصادية ، ومدى مساهمة التجارة الخارجية في الدخل القومي، وإذا ما ارتفعت نسبة الرسوم الجمركية مقارنة بالضرائب فإن ذلك يرجع لعدة أمور منها:

- ارتفاع نسبة مساهمة التجارة في الدخل القومي .
- انخفاض الدخل الكلي، مما يقلل من حصيلة الضرائب ويرفع نسبة الرسوم الجمركية.
- سهولة تحصيل الرسوم الجمركية، وصرامة الرقابة على الاستيراد والتصدير، والذي يحد من ظاهرة التهرب من دفع الرسوم الجمركية.

وبالمقابل إذا ارتفعت نسبة الضرائب مقارنة بالرسوم الجمركية ، فهذا يعني: ارتفاع معدلات النمو الاقتصادي من جهة ، وتنوع النشاط الاقتصادي من جهة ثانية ، وزيادة الدخل الكلي من الصناعة والتجارة من جهة ثالثة .

أنواع التعرفة الجمركية :

تصنف التعرفات الجمركية تبعاً لطريقة فرضها، وتبعاً لوحدتها ولتعددتها، وتبعاً لعددها .

أما من حيث طريقة فرضها ، تقسم الرسوم الجمركية إلى قسمين هما :

- تعرفة جمركية مستقلة، تضعها الدولة بغض إرادتها .
- تعرفة جمركية بحسب اتفاقية مدفوعات، وهي تلك التي تضعها الدولة بالاتفاق مع دولة أخرى، وقد يتضمن الاتفاق شرط "الدولة الأولى بالرعاية" والذي

١ - د. رفت المحرقب - الاقتصاد السياسي - الجزء الثاني في التنمية والتوزيع - دار الهبة العربية ١٩٨٠ ص

يقضى بأن تفيد الدولة الموقعة على هذه الاتفاقية من أية تسهيلات جمركية تختمها الدولة التي عقدت معها الاتفاقية لدولة أخرى . كذلك يمكن أن تكون الرسوم الجمركية مفروضة بـ :

- **تعرفة جمركية واحدة** : أي أن الرسم الذي يفرض على السلع يكون واحداً بغض النظر عن بلد المنشأ.

- **تعرفة جمركية مزدوجة** : أي أن الرسم الذي يفرض على السلعة، يكون رسماً . (الأول) ، يفرض بوجوب تعرفة مستقلة تضعها الدولة بارادتها المنفردة (والثاني) وهي الرسوم التي تفرضها الدولة بوجوب "تعرفة اتفاقية" وعادة يكون معدلها أقل من الرسم الأول . كذلك يمكن التمييز بين نوعين من التعرفة الجمركية وهما :

- **التعرفة العادلة**، وهي تلك التي تطبق في الظروف العادلة.

- **التعرفة الجمركية الاحتياطية** ، وهي تلك التي تطبقها الدولة في الظروف الاستثنائية وتطبق عادة في "حالات الحروب التجارية" . أما من حيث الغرض، فيمكن التمييز بين نوعين من التعرفة الجمركية :

- **التعرفة الجمركية ذات الغرض المالي** : وهي تلك التي ترمي إلى تحقيق أهداف مالية لرفع الحصيلة، وهذا ما يتوقف على معدل الرسم وعلى طبيعة المطرح الذي يفرض عليه، وهنا لا يجوز المبالغة في فرض الرسوم الجمركية لأنها في الحصلة تتسبب بظاهرة التهريب.

- **التعرفة الجمركية الحمائية** : وهي تلك التي ترمي إلى حماية بعض الأنشطة الاقتصادية من منافسة السلع الأجنبية المماثلة، وذلك من خلال تقييد استيراد السلعة أو منع إستيرادها وقد يفرض الرسم الجمركي على الصادرات رغبة من الدولة في الحد من تصدير سلعة معينة ضرورية للسوق المحلية .

أما من حيث المعدل ، فيمكن أن يحدد معدل الرسوم الجمركية أما بنسبة مئوية من قيمة السلعة المستوردة أو المصدرة، وهذا ما يعرف "بالرسم القييمي" أو أن يحدد بقدر ثابتاً يفرض على السلعة تبعاً لنوعها، وهذا ما يعرف "بالرسم النوعي" والذي يتميز بثبات حصيلته قياساً بالرسم القييمي، وذلك لأن قيمة الصادرات

والوارادات تخضع عادةً لتغيرات أكبر من تلك التي تخضع لها كمية هذه الصادرات والوارادات، ولذلك تلحوظ بعض الدول إلى فرض رسوم نوعية على الصادرات والوارادات تقادياً للنقيبات الشديدة التي تتعرض لها حصيلة الرسم القيمية في أوقات الركود ومع ذلك فإن الرسم القيمي أكثر دلالةً على الحالة الاقتصادية من الرسم النوعي، كما أنه أكثر فائدةً للخرينة في أوقات الانتعاش الاقتصادي.

المقدرة التكليفية للممول :

يتحدد مقدار الضريبة بمحدود مقدرة المكلف على دفعها، دون الاضرار بمستوى معيشته أو وضعه الاقتصادي، وهذا يعني بأن المقدرة التكليفية هي مزيج من العناصر الاجتماعية والاقتصادية، والتي تشكل القاعدة التي يتم بموجبها توزيع الأعباء الضريبية بين المكلفين، فالتباعين في قدراتهم التكليفية توجب عدالة اختلاف معاملتهم المالية، وأعباء المكلفين تواجه الوفاء بـ: الأعباء الشخصية والعائلية . وأعباء المهنة، أي التكاليف الالزامية للحصول على الدخل . والأعباء العامة (الضرائب).

ما يملي على المشروع المالي أن يأخذ في الحسبان هذه الأعباء الثلاثة، عندما يقرر فرض الضريبة، بحيث يترك للمكلف من ثروته ما يمكنه من مواجهة أعبائه الشخصية والأسرية وما يكفي أيضاً لتفعيله لأعباته المالية والمهنية، وهذا يعني بأن المقدار الواحد من رأس المال أو الدخل لا يعني بالنسبة لمختلف المكلفين وحدة مقدراتهم التكليفية، نظراً لاختلاف ظروفهم الاجتماعية والمهنية. فالمقدرة التكليفية تتوقف على:

١- مصدر الثروة والظروف التي أحاطت بكسبها :

يرجع الدخل إما إلى العمل أو إلى رأس المال أو إلى العمل ورأس المال معاً، والمدة التي يستغرقها للحصول عليه تختلف باختلاف المصادر الثلاثة، مما يعني بالضرورة اختلاف المقدرة بين مكلف وآخر. فعلى سبيل المثال مقدرة العامل التكليفية عرضة للبطالة وللمرض وللوفاة، مما يعني توقف مصدر الدخل، الأمر الذي يوجب ترك هامش من دخله لنكرر المدخرات الالزامية لمواجهة هذه الطوارئ.

وتجدر الإشارة بمحكم إلى أن الدخول الواحدة مختلفة المصادر لا تمثل بالنسبة لأصحابها مقدرة تكليفية واحدة، وتزولاً على قاعدة العدالة أن مختلف معدل الضريبة والاعفاء منها.

٢- التكاليف الازمة للحصول على الثروة والمحافظة عليها :

تفضي العدالة الضريبية أن تخصم من الدخل الاجمال التكاليف الازمة للحصول على الدخل وهي تختلف باختلاف مصدر الدخل، ومطلوب من الدخل أن يحافظ على مصدر الثروة ، وأن يضمن ثورها ولهذا فإن المشرع المالي يخصم القيمة التي فقدتها رأس المال في العملية الانتاجية، وهي المبالغ الازمة للمحافظة على رأس المال وحده، وبالنسبة للعمل يخصم الحد الأدنى اللازم للمعيشة أي عندما تفرض الضريبة على دخل العامل يترك له الحد الأدنى اللازم لمعيشته، كذلك حرص المشرع المالي أن يحدد معدل الضريبة في المحدود التي تمكّن المكلف من تكوين المدخرات الازمة لتحديد رأس المال وتنميته.

٣- استخدام الثروة :

بحرص المشرع المالي بأن يترك للمكلف بدفع الضريبة ، وأياً كان مصدر دخله، ذلك الجزء من الدخل الازم للقيام بالأعباء الازمة لمعيشته ومعيشة أسرته، ويتحقق ذلك اما باعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة من الضرائب واما بفرض ضريبة على الدخول المخصصة للاستهلاك بمعدل منخفض .

وهناك أساليب انسانية تلي ضرورات ضمان الحد الأدنى للمعيشة تتمثل في المحافظة على حياة المكلف وحياة أسرته، وهناك اعتبارات اقتصادية تتمثل في ضرورة المحافظة على مصدر الدخل وهناك اعتبارات ادارية توجب اعفاء الدخول المنخفضة من الضريبة، بغرض التخفيف على الجهاز الضريبي، لا سيما أن حصيلتها قليلة لا تبرر نفقات جبايتها.

معدل الضريبة

يعتبر معدل الضريبة تحديد المبلغ الواجب اقتطاعه من مطرح الضريبة، وفي ضوء طريقة تحديد معدل الضريبة أو عدمه، ذهب فقهاء المالية إلى تصنيف الضرائب إلى نوعين : الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية .

أولاً : الضريبة التوزيعية :

وهي تلك التي لا يحدد المشرع معدها بصفة مسبقة واما يكتفي بتحديد حصيلتها الاجمالية، ثم يقوم بتوزيع هذه الحصيلة على مراحل بين مختلف مناطق

وإدارات البلاد، ويدورها تقوم كل منطقة بتوزيع حصتها على المكلفين تبعاً لما يملكون كل منهم من المادة الخاضعة للضريبة، وعندما يمكن أن تعرف على معدل الضريبة .

لقد شاع استخدام الضرائب التوزيعية في الماضي، عندما كان يتعذر على الادارة المالية المركزية، تقدير المادة المفروضة عليها الضريبة وغير قادرة على مواجهة المكلفين فكانت تكتفي ، والحالات هذه، بتحديد حصيلة الضريبة، تاركة توزيعها بين المكلفين للسلطات المحلية القريبة منهم ، وتميز هذه الضرائب وبالتالي :

- تخفيف العبء عن السلطات المركزية .
- تمكن الدولة من معرفة حصيلة الضرائب بصورة مسبقة .
- تمكن الدولة من ضمان تحقيق هذه الحصيلة لأن المكلفين بالضريبة للتوزيعية يتزامنون بدفعها عن طريق التضامن، بحيث إذا لم يسدد بعض المكلفين حصته منها التزم الباقون بتسديدها.
- تقليل الضرائب التوزيعية من حالات التهرب، نتيجة لالتزام المكلفين بها عن طريق التضامن، حيث يكون من مصلحة كل مكلف كشف حالات الغش، لأن تهرب بعض المكلفين من سداد حصته يجعل بعضاً آخر بهذه الحصة .
- تتحقق الضرائب التوزيعية العدالة في توزيع العبء الضريبي بين المكلفين ذلك لأن السلطات المحلية بوصفها أقرب إلى المكلفين من السلطة المركزية وأدرى من الأخيرة بقدرتهم التكليفية.

ومع ذلك فإن الضرائب التوزيعية قد لا تضمن دائماً عدالة التوزيع بين المكلفين لأن قرب السلطات المحلية من المكلفين، قد يكون سبباً للتمييز ولعدم العدالة، كذلك قد لا تتحقق العدالة الضريبية بين مختلف المناطق، لأن هذه العدالة تتطلب معرفة دقيقة بظروف كل منطقة، بالإضافة إلى أن القانون المالي في أغلب الأحيان يحدد مبلغ الضريبة التوزيعية لمدة طويلة، مما يقلل من درجة حساسيتها للمتغيرات الاقتصادية الدورية، ويقوّت على الدولة فرصة الافادة من مرحلة الانتعاش الاقتصادي، نظراً لكثرة العيوب التي تتطوّر عليها الضرائب التوزيعية مقارنة بغيرها، فقد احتفت ولم تعد لها أهمية تذكر في التشريع الضريبي، وهذا جلت محلها الضرائب التحديدية، وهي ما تعرف أيضاً بالضرائب القياسية .

ثانياً : الضريبة القياسية :

وهي تلك التي يحدد المشرع معددها بصفة مسبقة دون أن يحدد حصيلتها، تاركاً أمر هذه الحصيلة للمعدل الذي حدد، والظروف الاقتصادية، وهذا لا يعني أنه لا يستطيع تقديرها ولو بصفة تقريرية، أو لأنه لا يستطيع التحكم فيها، ذلك لأن تحديد معدل الضريبة، والمطرح الذي تفرض عليه، والظروف الاقتصادية التي تفرض فيها كلها معطيات تساعده على تقدير حصيلة الضريبة، والتتحكم فيها بطريق غير مباشر .

إن حصيلة الضريبة القياسية (التحديدية) وهي تنتصر إلى تحديد معدل الضريبة بنسبة مئوية من وعائتها، تتمتع بدرجة من المحسنة في مواجهة التغيرات الاقتصادية أكبر من تلك التي تتمتع بها حصيلة الضرائب التوزيعية . والضريبة القياسية يمكن أن تفرض بوجوب معدلين :

الأول - المعدل الواحد للضريبة : وذلك عندما يفرض المشرع الضريبة بمعدل واحد، بغض النظر عن قيمة المادة المفروضة عليها، وتسمى "الضريبة النسبية" وقد أيدوها الكتاب التقليديون نظراً للأسباب التالية:

- تستند الضريبة النسبية إلى المساواة في المعاملة بين المكلفين . وأخذ من مبدأ المساواة في العصور الماضية وسيلة لتمييز الأغنياء ، وفي بعض البلاد مثل فرنسا، قبل قيام الثورة، تم اعفاء طبقة النبلاء من الضرائب، ونسبة الضريبة لاتحقق للمكلفين إلا مساواة حسابية وعدالة ظاهرية دون أن تضمن لهم المساواة الفعلية أو العدالة الحقيقة أمام الأعباء العامة .

- تعد الضريبة من وجهة نظر التقليديين ثناً للخدمة العامة، مما يملي أن يكون هذا الشأن واحداً بالنسبة للجميع، علمًا بأن الفكر المالي المعاصر يعد الضريبة مساهمة في الأعباء العامة.

- تتميز الضريبة النسبية بسهولة وبساطة تطبيقها .

والثاني - المعدلات المتعددة للضريبة : وذلك عندما يفرض المشرع المالي معدلات مختلفة تبعاً لاختلاف قيمة المادة المفروضة عليها الضريبة، بحيث يرتفع المعدل

الذي تفرض به الضريبة مع ارتفاع قيمة المادة الخاضعة للتکلیف ، وهذه هي "الضريـة التصاعـدية" أو الضـريـة التـدرـيجـية . وقد عارضـها بعضـ الكـتابـ التقـليـديـن لأنـها - برأـهم - تـخـفـضـ المـيلـ للـادـعـارـ والمـيلـ للـاستـشـارـ . وـتـؤـدـيـ إلىـ هـرـوبـ رـؤـوسـ الأـموـالـ إـلـىـ الـخـارـجـ ، وـتـعرـقـ الـاتـتـاجـ ، وـتـشـعـ عـلـىـ التـهـربـ الضـريـبيـ فـيـ حـينـ نـاصـرـ الـخـائـونـ "الـضـريـةـ التـصـاعـديـةـ" لأنـهاـ بـرأـهمـ تـحـقـقـ مـاـيـلـيـ :

- تـحـقـقـ الضـريـةـ التـصـاعـديـةـ قـاسـدةـ العـدـالـةـ بـيـنـ الـمـكـلـفـينـ ، عـمـلاـ بـقـانـونـ "الـلـنـفـعـةـ الـخـدـيـةـ الـمـتـاقـصـةـ" لـلـنـقـودـ ، الـيـنـ تـنـاقـصـ مـعـ اـزـدـيـادـ كـمـيـةـ الـثـروـةـ الـيـ يـحـوزـهـاـ الـفـرـدـ ، وـهـوـ مـاـيـعـنـ أـنـ التـضـيـحـةـ الـخـدـيـةـ لـلـإـفـاقـ وـبـالـسـالـيـ لـلـضـريـةـ تـنـاقـصـ مـعـ اـزـدـيـادـ هـذـهـ الـثـروـةـ ، وـذـلـكـ لـأـنـ التـضـيـحـةـ الـخـدـيـةـ لـلـضـريـةـ لـاتـعـدـوـ أـنـ تـكـوـنـ سـوـىـ الـلـنـفـعـةـ الـخـدـيـةـ لـلـنـقـودـ الـمـقـطـعـةـ بـالـضـريـةـ ، وـلـمـ كـانـ الضـريـةـ تـشـكـلـ اـقـطـاعـاـ جـزـءـ مـنـ الـثـروـةـ فـإـنـ عـبـعـهـاـ لـابـدـ مـنـ أـنـ يـخـتـلـفـ بـداـهـةـ بـاـخـلـافـ أـهـمـيـةـ الـنـفـعـةـ الـخـدـيـةـ لـلـنـقـودـ الـيـ تـقـطـعـ مـنـ الـمـكـلـفـ ، وـهـوـ مـاـيـتـوقـفـ عـلـىـ مـقـدـارـ الـثـروـةـ الـيـ يـحـوزـهـاـ الـمـكـلـفـ .

وـمـعـنـىـ ذـلـكـ لـوـ فـرـضـنـاـ الضـريـةـ بـمـعـدـلـ وـاحـدـ عـلـىـ جـمـيعـ الـمـكـلـفـينـ ، وـبـصـرـفـ النـظـارـ عـنـ قـيـمـةـ مـطـرـحـ الضـريـةـ ، فـسـتـكـوـنـ الضـريـةـ أـكـثـرـ عـبـعـاـ عـلـىـ ذـوـيـ الدـخـلـ الـمـحدودـ مـنـهـاـ عـلـىـ أـصـحـابـ الدـخـولـ الـمـرـتفـعـ نـظـرـاـ لـارـتـقـاعـ الـنـفـعـةـ الـخـدـيـةـ فـيـ الـحـالـةـ الـأـوـلـيـ عـنـهـاـ فـيـ الـحـالـةـ الـثـانـيـةـ ، لـأـنـ اـقـطـاعـ ضـريـةـ بـمـعـدـلـ ١٠٪ـ ، أـشـدـ عـبـعـاـ عـلـىـ مـنـ يـتـقـاضـ دـخـلـاـ قـدـرـهـ ٤٠٠ـ دـلـ.ـسـ ، تـخـصـصـ لـاـشـبـاعـ حـاجـاتـ ضـرـورـيـةـ ، مـنـهـاـ عـلـىـ مـنـ يـتـقـاضـ دـخـلـاـ قـدـرـهـ ١٠٠ـ دـلـ.ـسـ ، تـخـصـصـ لـاـشـبـاعـ حـاجـاتـ أـقـلـ ضـرـورـيـةـ ، وـمـعـنـىـ ذـلـكـ أـنـ الـنـفـعـةـ الـخـدـيـةـ لـلـنـقـودـ تـكـوـنـ مـرـتفـعـ بـالـنـسـبـةـ لـلـمـكـلـفـ الـأـوـلـ مـقـارـنـةـ بـالـمـكـلـفـ الـثـانـيـ وـأـنـ الـعـبـءـ الـخـدـيـ

لـاـقـطـاعـهـاـ يـكـوـنـ بـالـتـالـيـ أـكـثـرـ اـرـتـقـاعـاـ بـالـنـسـبـةـ لـلـمـكـلـفـ الـأـوـلـ عـنـهـ بـالـنـسـبـةـ لـلـثـانـيـ .

فالـعـبـءـ الضـريـبيـ (٤٠٠) لـيـرـةـ سـوـرـيـةـ الـيـ اـقـطـعـتـ مـنـ الـمـكـلـفـ الـأـوـلـ أـكـبـرـ مـنـ

الـعـبـءـ الضـريـبيـ (١٠٠) لـيـرـةـ سـوـرـيـةـ الـيـ اـقـطـعـتـ مـنـ الـمـكـلـفـ الـثـانـيـ . وـهـذـاـ يـعـنـيـ بـأـنـ

الـضـريـةـ النـسـبـةـ لـاـتـحـقـقـ الـمـساـواـةـ بـيـنـ الـمـكـلـفـيـنـ فـيـ تـحـمـلـ الـأـعـبـاءـ الـعـامـةـ ، فـهـيـ لـاـتـحـقـقـ سـوـىـ

مـساـواـةـ ظـاهـرـيـةـ لـيـسـ إـلـاـ ، أـيـ بـمـجـرـدـ مـساـواـةـ حـسـابـيـةـ لـاـتـحـقـقـ الـمـساـواـةـ فـيـ التـضـيـحـةـ الـلـازـمـةـ

لـتـحـمـلـ الـأـعـبـاءـ الـعـامـةـ .

أما الضرائب التصاعدية فإنها تحقق العدالة الفعلية، مما يوجب أن يكون معدل الضريبة منخفضاً على وحدات الدخل الأولى التي ترتفع منفعتها الحدية، وأن يكون مرتفعاً على وحدات الدخل العليا التي تنخفض منفعتها الحدية، أي يفترض أن يتاسب معدل الضريبة طرداً وحجم الدخل ويتناسب عكساً مع المنفعة الحدية .

وحتى تكون الضريبة عادلة يجب أن يوزع مبلغها بين فئات المكلفين بطريقة تتساوي بالنسبة لهم جميعاً المنفعة الحدية للنقد المدفوعة للضريبة، أو المنفعة الحدية للدخول المتبقية بعد دفع الضريبة، أي أن تتساوي بالنسبة لهم جميعاً المنفعة الحدية، وهذا لن يتحقق إلا عن طريق الضريبة التصاعدية .

وبطبيعة الحال هناك صعوبات كبيرة تعرّض قياس المنفعة الحدية للنقد وبالتالي قياس الأعباء الضريبي الحدي ، نظراً لعدم توافر مقاييس موضوعي ، ومع ذلك من حيث المبدأ يزيد عبء الضريبة النسبية مع قلة حجم ثروة المكلف، ويقلل مع زيادة هذا الحجم وهو ما يعني بأن الضريبة النسبية أشد عبئاً على ذوي الدخل المحدود منه على ذوي الدخل المرتفع ، وما يعني بداهة أن تكون الضريبة التصاعدية أكثر عدالة في توزيع الأعباء العامة من الضريبة النسبية . لأن الضريبة التصاعدية برأي الكاتب الألماني "فاجتر" تحد من التفاوت في الدخول والثروات وهذا من أجل تخفيف حدة الفوارق الطبقية لابد من تطبيق الضرائب التصاعدية، بوصفها وسيلة لرفع مستوى الطبقات الفقيرة، والحد من ثراء الطبقات الغنية، وهذا يعني بأن الضرائب التصاعدية تسهم في إعادة توزيع الدخل القومي في صالح ذوي الدخل المحدود أي في صالح الطبقات ذات الميل الحدي للإستهلاك، وخاصة إذا كان الاقتصاد يعاني من الركود، الذي يوجب الخروج منه رفع الطلب الفعال من حجم الاستهلاك وخفض الميل للإدخار لدى الأغنياء، ورفع ميلهم للإستهلاك، ولذلك اقترح «كميستر» للجوء إلى فرض الضرائب التصاعدية على الدخول وعلى التوكات بغرض رفع الميل للإستهلاك، وهو ما بعد ضرورياً ، لرفع الطلب الفعلى ومحاربة البطالة .

طرق التصاعد

يتتحقق التصاعد الضريبي عن طريق التصاعد الظاهر والتصاعد المستمر⁽¹⁾ :

⁽¹⁾ د. رفعت المحجوب - المالية العامة - مصدر سابق ص ٣٤٢ .

طريقة التصاعد الظاهر :

يقصد بالتصاعد الظاهر تفاوت معدل الضريبة تبعاً لتفاوت قيمة المطرد المفروضة عليه الضريبة، وبطبيق التصاعد الظاهر يوجب عدة أساليب منها :

آ - التصاعد الإجمالي ، ويعرجبه بجري تقسيم المكلفين إلى فئات ، تبعاً لمستوى دخلهم، بحيث يوحّد دخل كل فئة كوحدة واحدة، ويعامل معاملة واحدة، أي تفرض عليه الضريبة بمعدل واحد، فعلى سبيل المثال يتم تقسيم المكلفين على النحو التالي :

- فئة لايزيد دخلها على ١٠٠٠ ل.س . بمعدل٪.١٠

- فئة لايزيد دخلها على ١٠٠٠ ل.س إلى ٢٠٠٠ ل.س . بمعدل٪.١٥

- فئة لايزيد دخلها على ٢٠٠٠ ل.س إلى ٣٠٠٠ ل.س . بمعدل٪.٢٠

- فئة لايزيد دخلها على ٣٠٠٠ ل.س إلى ٤٠٠٠ ل.س . بمعدل٪.٢٥

- فئة لايزيد دخلها على ٤٠٠٠ ل.س إلى ٥٥٠٠ ل.س . بمعدل٪.٣٠

وفي حال تطبيق أسلوب التصاعد الإجمالي بدقة، ترتب عليه شائع غريبة ، إذ في حال ارتفاع الدخل بمقدار ليرة سورية واحدة، فإنه يتقلّل من فئة إلى أخرى، فالذى يكون دخله ١٠٠٠ ل.س يدفع٪.١٠ أي ١٠٠ ل.س، وإذا ارتفع دخله بمقدار ليرة سورية واحدة فإنه سيدفع ضريبة٪.١٥ أي ١٥٠ ل.س وخمسة عشر قرشاً، وهو ما يعني انخفاض دخله بعد الاقتطاع الضريبي عمما كان عليه قبل الزيادة، ويمكن تلقي هذه النتيجة الغريبة، بتضمين القانون المالي نصاً صريحاً واضحاً يقضى بـلا يؤودي انتقال المكلف من فئة إلى فئة أخرى إلى انخفاض الدخل المتبقى له بعد تسديد الضريبة، عمما يتبقى للمكلف الذي يتنمي إلى الفئة السابقة، أي الأقل منه دخلاً .

ب - التصاعد بالشراوح : ويفتضى هذا الأسلوب بقسم دخل المكلف إلى عدة شرائح، أي إلى عدة أجزاء، على أن يفرض على كل شريحة (جزء) معدل خاص، بحيث يرتفع هذا المعدل بالنسبة للشراوح العليا عنه بالنسبة للشراوح الدنيا، وهذا يعني بأن الضريبة لا تفرض على الدخل كوحدة واحدة، بل يقسم إلى شرائح، تعامل كل منها معاملة خاصة، فعلى سبيل المثال يوزع الدخل إلى خمسة شرائح :

الشريحة الأولى - حتى ٢٠٠٠ ل.س مغفاة من الضريبة
الشريحة الثانية - أكثر من ٢٠٠٠ ل.س حتى ٤٠٠٠ ل.س تفرض عليه ضريبة
معدل ٨٪ وتزداد بواقع ١٪ عن كل ١٠٠٠ ل.س

الشريحة الثالثة - أكثر من ١٠٠٠ ل.س حتى ٥٠٠٠ ل.س تفرض عليه
ضريبة بمعدل ١٨٪ عن عشرة الآلاف الأولى
ويزداد بواقع ٢٪ عن كل ٥٠٠٠ آلاف ل.س تالية

الشريحة الرابعة - أكثر من ٥٠٠٠ ل.س حتى ٧٥٠٠٠ ل.س تفرض عليه
ضريبة بمعدل ٣٢٪ على عشرة الآلاف الأولى،
ويزداد بواقع ٥٪ عن كل ٥٠٠٠ آلاف ل.س
تالية.

الشريحة الخامسة - أكثر من ٧٥٠٠٠ ل.س تفرض عليه ضريبة بمعدل ٥٪

- التصاعد بالنزول : ومحظى هذا الأسلوب تفرض الضريبة بمعدل مرتق،
 وينخفض تدريجياً بالنسبة للدخل المنخفضة، ولتوسيع ذلك :

- فئة يزيد دخلها على ٥٠٠٠ ل.س لغاية ٤٠٠٠ ل.س
 بمعدل ٣٪
- فئة يزيد دخلها على ٤٠٠٠ ل.س لغاية ٣٠٠٠ ل.س
 بمعدل ٢٥٪
- فئة يزيد دخلها على ٣٠٠٠ ل.س لغاية ٢٠٠٠ ل.س
 بمعدل ٢٪
- فئة يزيد دخلها على ٢٠٠٠ ل.س لغاية ١٠٠٠ ل.س
 بمعدل ١٥٪
- فئة يزيد دخلها على ١٠٠٠ ل.س لغاية

وعلى الرغم من الفارق النظري بين التصاعد الاجمالي والتصاعد التنازلي، فإن النتيجة العملية هاتين الطريقتين واحدة، والفرض منها هو تخفيف الضريبة عن الدخول المنخفضة .

طريقة التصاعد المستمر :

وهي تلك الضريبة التي تكون في ظاهرها ضريبة نسبية وفي حقيقتها تكون ضريبة تصاعدية ويقصد بالتصاعد المستمر أن تفرض الضريبة بمعدل واحد. ويتحقق التصاعد هنا عن طريق التحكم بطرح الضريبة وليس عن طريق زيادة معدل الضريبة

بازدياد حجم الثروة، أي أن التصاعد المستمر يتم عن طريق التحكم بالقدرة التكليفية لدفع الضريبة من خلال^(١) :

- فرض الضريبة على نسب مختلفة من شرائح الدخل : كأن تحدد معدلاً واحداً للضريبة ولكن ١٠٪ وبعدها تقسم الدخل إلى شرائح، بحيث تخضع كل شريحة للضريبة التي تفرض معدل واحد :

٢٥٪ من الألف ل.س الأولى تفرض عليها ضريبة بمعدل ١٠٪

٣٥٪ من الألف ل.س الثانية تفرض عليها ضريبة بمعدل ١٠٪

٥٪ من الألف ل.س الثالثة تفرض عليها ضريبة بمعدل ١٠٪

٧٥٪ من الألف ل.س الرابعة تفرض عليها ضريبة بمعدل ١٠٪

على أن تخضع مزاد على ذلك كله للضريبة .. ويبدو ظاهرياً أن الضريبة فرضت بمعدل واحد وهو ١٠٪، ولكنها فيحقيقة الأمر فرضت بمعدلات مختلفة تبعاً للشرائح المختلفة وعلى التوالي ٢٥٪، ٣٥٪، ٥٪ و ٧٥٪.

- اعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة : ويعجب هذا الأسلوب، يغنى الحد الأدنى الواحد اللازم للمعيشة كل المكلفين، على أن تفرض الضريبة بمعدل واحد. ولترسيخ ذلك لنفرض أن الحد الأدنى اللازم للمعيشة ١٠٠٠ ل.س، فإن المكلف الذي يبلغ دخله ٢٠٠٠ ل.س، يدفع الضريبة فقط عن ١٠٠٠ ل.س أي أنه يدفع ١٠٠ ل.س إذا كان معدل الضريبة ١٠٪، وهي فيحقيقة الأمر ٥٪، إذا ماتسبنا هذا المبلغ إلى إجمالي الدخل وهو ٢٠٠٠ س. والمكلف الذي يبلغ دخله ٣٠٠٠ ل.س يدفع الضريبة فقط عن ٢٠٠٠ س، أي أنه يدفع ٢٠٠ ل.س، وعندما ننسب هذا المبلغ إلى الدخل كله يكون معدل الضريبة في الحقيقة ٦٪.^٣

ما تقدم يظهر لنا أن اعفاء المكلفين من الحد الأدنى للمعيشة على اختلاف دخولهم، مع فرض الضريبة عليهم بمعدل واحد، يعني من الناحية الفعلية اختلاف معدل الضريبة من مكلف إلى آخر تبعاً لاختلاف حجم الدخل، وهذا ما يطلق عليه التصاعد الناجم عن اعفاءات موحدة للمكلفين الذين مختلف دخولهم .

^(١) د. رفعت المحجوب - المالية العامة - مصدر سابق ص ٣٢٨ .

وخلاصة المقول فإن الضرائب التصاعدية مثل وسيلة تحقيق شخصية الضريبة التي توجب الملازمة بين العبء الضريبي ومقدرة المكلف على الدفع، مما يسهم في تحقيق العدالة الضريبية كذلك تعد الضرائب التصاعدية وسيلة لإعادة توزيع الدخل القومي في صالح ذوي الدخل الحدود . وأخيراً تشكل الضرائب التصاعدية وسيلة مهمة لتوجيه الحياة الاقتصادية، ولهذه الأسباب أصبحت الضرائب التصاعدية تشكل أحد أهم مرتکزات النظم المالية المعاصرة .

معايير المعدل الضريبي

إن الضرائب بوصفها إحدى أدوات السياسة المالية، تطلب لأنثارها وتحدد بأثرها، أي أن حدود الضرائب تحديد بنتائجها، وأن آثار الضرائب على الاقتصاد الوطني تحديد لها الحجم الأمثل للضرائب، أي المعدل الأمثل للإقطاع الضريبي، ويقصد بالمعدل الضريبي، النسبة بين الإقطاع الضريبي والمدخل القومي .

وعند تحديد المعدل الأمثل لابد من مراعاة استخدام الضرائب في تعطيل النفقات العامة ، وأن تتبع آثار الضرائب في مناحي الاقتصاد الوطني كافة، أثراً أثراً، لمعرفة مساهمة كل منها في تحديد العبء الضريبي . وبالتالي يجب أن نصل إلى "معيار كلي" لهذه الآثار، نعتمد عليه في تحديد العبء الضريبي.

وبطبيعة الحال أن الصبغة الكلية لآثار الضرائب بالقياس إلى فكرة الشوارن الاقتصادي الكلي يعبر عنها بفكرة المنفعة الجماعية. أي يجب أن تحدد آثار الضرائب في جملتها بما تحدثه من تغيرات كليلة في هذه المنفعة الجماعية، وأن تحدد حجم الضرائب عند المستوى الذي يضمن تحقيق أكبر منفعة جماعية ممكنة.

لقد حدد الفكر المالي نوعين من المعايير الاقتصادية للمعدل الضريبي الأمثل وهما المعيار الشخصي والمعيار الموضوعي ^(١) :

المعيار الشخصي :

استخدم عدد من الاقتصاديين الحديدين، ومنهم "فون فيizer" و"دي فيني دي ماركت" المعيار الشخصي، المستمد من نظرية القيمة، في تقدير الأعباء الضريبية .

١ - Alain Barrer " Politique financière" paris, 1) affoz 1965, P.239 ..

وبرأيهم - قيمة الأشياء تتوقف على منفعتها، وبالتالي على استعمالها، وعليه إذا استخدمت الدولة أموالاً كان يمكن للقطاع الخاص أن يستخدمها استخداماً أفضل فإنها تؤدي بذلك إلى خفض قيمتها، وإذا امتنعت الدولة عن استخدام أموال كان يمكن أن تستخدمها استخداماً أفضل من القطاع الخاص، فإنها لا تكون قد بلغت بقيمة هذه الأموال إلى أقصى حد ممكن لها، وعليه فإن المعدل الأمثل - برأي هذا الفريق من الكتاب - يتمثل في الحصول على أكبر منفعة ممكنة من الأموال، وهذا يعني بأن المعدل الضريبي يبلغ حده الأمثل ، عندما يؤدي الإنفاق العام بالاشتراك مع الإنفاق الخاص إلى تحقيق أكبر منفعة جماعية ممكنة، وهو ما يتحقق عند تساوي المنفعة الحدية للإنفاق العام مع المنفعة الحدية للإنفاق الخاص (أي الدخول المتبقية لدى الأفراد بعد الاقتطاع الضريبي) .

ويأخذ بعض فقهاء المالية على هذا المعيار أنه يعتمد في قياس المنفعة الجماعية، على المنفعة الحدية للإنفاق الخاص، وهو عنصر شخصي لا يمكن قياسه قياساً موضوعياً، وبصعوب أن يكون أساساً للضريبة .

المعيار الموضوعي :

وجد بعض فقهاء المالية أن الاقتطاع الضريبي يبلغ حده الأمثل حينما يضمن وصول الدخل القومي أعلى مستوى ممكن له، وعليه فلا يكفيون الاقتطاع الضريبي قد بلغ حده الأمثل إذا كانت أي زيادة فيه - بافتراض ثبات الشروط الأخرى - تؤدي إلى زيادة الناتج القومي، ويكون قد تعدد حده هذا إذا كانت الزيادة فيه تؤدي إلى انخفاض الناتج القومي .

وهذا يعني أن المعدل الضريبي يبلغ حده الأمثل حينما يبلغ الناتج القومي أعلى مستوى ممكن له، فدون هذا الحد الأمثل يكون الاقتطاع الضريبي أقل مما يجب ، لأنه يترك دون إشباع بعض الحاجات العامة، وفوق هذا الحد الأمثل يكون الاقتطاع الضريبي أكبر مما يجب ، لأن إشباع بعض الحاجات العامة (الإضافية) يترجم بارتفاع سلع وخدمات أقل من الانتاج الذي يؤدي إليه استخدام المبالغ الملزمة لتمويلها في النشاط الخاص

وعليه فإن الاقتطاع الضريبي يحد حده الذي يفترض ألا يتجاوزه في التغيرات التي يحدثها في الدخل القومي، الأمر الذي يوجب على السياسة المالية أن تحدد الأعباء

الضربيّة في ضوء ما تحدّثه من تغييرات في الناتج القومي إذ إن الضرائب تقصد لآثارها، وتتحدد بآثارها .

ومن سياق ما ورد شخص إلى أن المعيار الشخصي، وهو ينصرف إلى المنفعة الخالية المتساوية، يعتمد على عنصر شخصي غير قابل للقياس الموضوعي، وهو المنفعة الفردية ، ولكن في مقابل ذلك يسمح بالاحاطة بفكرة الرفاهية الجماعية بجمع عناصرها، وذلك بادخال الآثار الاجتماعية للضرائب فيها، أما المعيار الموضوعي، وهو يركز على التغييرات في الدخل القومي، يعتمد على عنصر يمكن قياسه قياساً موضوعياً، ولكنه يسقط من حسابه كثيراً من عناصر الرفاهية الجماعية، وبخاصة عنصر إعادة توزيع الدخل القومي لأسباب اجتماعية .

قياس المعدل الضريبي :

من أجل قياس المعدل الضريبي لابد من تحديد المقصود بالأعباء الضريبية وبالدخل القومي .

- تحديد الأعباء الضريبية :

تدرج في الأعباء الضريبية ضرائب الدولة والضرائب المحلية، وهناك من يضيف إليها الأعباء شبه الضريبية، بوصفها تمارس على الاقتصاد الوطني الآثار نفسها التي تمارسها عليه الأعباء الضريبية. فضلاً عن كونها تقطع أيضاً من دخول المكلفين، وتتصبّل لذلك جزءاً من المقدرة التكليفية للدولة، وتعكس بالتالي على الأسعار .

- تحديد الدخل القومي :

اعتمد الاقتصاديون في قياس المعدل الضريبي على الدخل القومي كله، وهنا لابد من التفريق بين الناتج القومي الاجمالي بسعر السوق، والذي يعني قيمة السلع والخدمات مقدرة بالأسعار التي تباع بها في السوق قبل خصم استهلاك رأس المال وبين الناتج القومي الصافي، والذي يعني الناتج القومي الاجمالي بعد خصم استهلاكات رأس المال. وإذا ما أردنا أن نصل إلى الدخل القومي (الناتج القومي الصافي بسعر عناصر الانتاج) فلابد من أن نخصم من الناتج القومي الصافي بسعر السوق الزيادة في الضرائب غير المباشرة على الإعلانات . وعليه فإن :

الناتج القومي الصافي بسعر السوق ، = الناتج القومي الاجمالي بسعر السوق - استهلاك انت رأس المال . أما الناتج القومي الصافي بسعر عناصر الانتاج = الناتج القومي الصافي بسعر السوق - الزيادة في الضرائب غير المباشرة على الاعانات أو (ضرائب غير مباشرة - اعوانات الانتاج) .

لقد تردد بعض خبراء الاقتصاد، وهم بقصد قياس المعدل الضريبي بين الناتج القومي الاجمالي بسعر السوق، وبين الناتج القومي الصافي بسعر عوامل الانتاج ، فهناك من يرى أن الاعتماد على الناتج القومي الاجمالي بسعر السوق أكثر دلالة في قياس العبء الضريبي على الاقتصاد الوطني، وبالتالي في قياس معدل الاقتطاع الضريبي، وذلك لأن هذا الاقتطاع يتم من قيمة المعاملات ومن الدخول المرتبطة عليها كما تحددها قوى السوق، أما الناتج القومي الصافي بسعر عوامل الانتاج (المدخل القومي) فلا يشكل الواقع الحقيقي الذي تستقطع منه الضرائب، كذلك فإن الاعتماد عليه في استهلاج المعدل الضريبي، من شأنه أن يضخم من هذا المعدل. ومع ذلك يظل من الملحوظ أن الاعتماد على الناتج القومي الصافي بسعر عوامل الانتاج، يمكن، على العكس من الناتج القومي الاجمالي بسعر السوق، من إجراء المقارنات الدولية ، وذلك لأن الضرائب غير المباشرة، وهي تؤدي إلى زيادة غير حقيقة، بل وتحكمية في قيمة الناتج القومي، تتوقف على سلطة الادارة المالية لاعلى الاعتبارات التي تحدد حجم الناتج القومي، وهذا يعني أن بإمكان هذه الادارة عن طريق تحديد الضرائب غير المباشرة، ان تحكم في قيمة الناتج القومي بسعر السوق، الذي هو أساس المعدل الضريبي . وأن تنسد بذلك المقارنة الدولية.

تحقق الضريبة

يقصد بتحقق الضريبة تحديد مقدار المال الخاضع للتکليف ثم حساب الضريبة وفق المعدل المنصوص عليه في القانون، وتحقق الضريبة وجبايتها هي المرحلة التنفيذية لجمع حصيلة الضريبة . ويتحقق الضريبة موظفون متخصصون يتولون تحديد مقدارها ، وحصر أسماء المكلفين ضمن جداول خاصة تعرف بجدار التحقق أو التکليف ثم يحولون هذه الجداول إلى موظفين متخصصين بعملية التحصيل والجبائية . وتعد مرحلة

التحقق من أصعب المراحل ، لاسيما إذا ماحاول المكلف إخفاء مطروح الضريبة عن الادارة المختصة، ويمكن للادارة الضريبية أن تعتمد أكثر من طريقة في تقدير مطروح الضريبة ومن بينها :^(١)

١- طريقة التقدير الاداري المباشر :

في ضوء المعلومات التي تتوافر للادارة الضريبية، يجري تقدير وعاء الضريبة بدون الاتفاق مع المكلف ، وهذه الطريقة تحول الادارة الضريبية صلاحيات واسعة في قياس وعاء الضريبة ، وهذه الطريقة تطبق في حالات استثنائية ، وعلى الأخص عندما يكتسب المكلف عن تقديم المعلومات اللازمة عن دخله . كذلك تطبق هذه الطريقة في الحالات التي لا تثير مشاكل مع المكلفين ، أو يترتب عليها تنتائج سلبية ، كتحويل الادارة الضريبية في تحديد ريع العقارات السكنية في منطقة معينة .

٢- طريقة التقدير على أساس المظاهر الخارجى :

يعتمد المشرع المالي على العلامات الفارقة والمظاهر الخارجى في تقدير وعاء الضريبة ، مثل عدد أبواب المنزل وعدد نوافذه ، وأجرة العمل الذي يمارس المكلف مهنته فيه ، والسيارة التي يستخدمها . وما يميز هذه الطريقة أنها بسيطة وسهلة ، ولا تتطلب من الادارة المالية الاطلاع على حياة المكلف وأسراره ، ولكنها أيضاً لا تخلو من بعض العيوب ، لأن هناك بعض الدخول ليس لها مظاهر خارجي يدل عليها ، كما أنها لا تراعي الظروف الشخصية للمكلف ، على الرغم من وجود المظاهر الخارجية ، وهذا يعني أن هذه الطريقة تتعارض وقاعدة "شخصية الضريبة" وتحافي العدالة الضريبية . بالإضافة إلى ذلك قد تغير الدخول صعوداً وهبوطاً دون أن تغير مظاهرها الخارجية ، كون الأخيرة تتميز بالثبات النسبي قياساً بالدخل . والمظاهر الخارجية قد لا تعكس بالضرورة واقع الحال بالنسبة للمكلف ، وما يطرأ من تحولات اقتصادية .

ونظراً لهذه العيوب بدأت هذه الطريقة تتعسر تدريجياً كوسيلة لتحديد وعاء الضريبة .

١ - د. رفعت المحجوب - المالية العامة- مصدر سابق ص ٣٠٩.

٣- طريقة التقدير الجزافي :

تعتمد هذه الطريقة القانونية التي يقيّمها المشرع في تحديد وعاء الضريبة، لاسيما بالنسبة للضرائب على الانتاج . وذلك عن طريق اقامة نسبة بين بعض العناصر التي يسهل تقديرها، والتي تستخدم في انتاج المادة الخاضعة للضريبة، وبين معدل انتاجيتها . فعلى سبيل المثال لا الحصر، إذا أردنا تقدير ضريبة على معمل لإنتاج السكر يمكن الاكتفاء بكمية المواد الأولية المستخدمة في إنتاج السكر وهي الشمندر السكري، حيث يعطى مائة كيلوغرام من الشمندر الخام سبعة كيلوغرامات من السكر، وتعد بمثابة قرينة قانونية، ففي طريقة التقدير الجزافي نجد أن الضريبة لا تفرض على القرآن ذاتها، بل تفرض على الوعاء الذي يعتمد في استخلاصه على هذه القرآن.

ويمكن اللجوء إلى طريقة التقدير الجزافي عند تحديد الدخل الصافي الذي يشكل وعاء الضريبة، من خلال تحديد التكاليف الواجب خصمها من الدخل الاجمالي للوصول إلى الدخل الصافي .

٤- طريقة الأقرارات المباشرة :

وتقوم هذه الطريقة في تحديد وعاء الضريبة بالاكتفاء بأقرار من قبل المكلف أو من الغير . ولا شك أن المكلف أعرف من غيره بعمره وطريق الضريبة، ولكنه قد يلحد إلى التهرب منها، مما يثير الشك في صحة القراءة ، ولهذا لابد من تدقيق أقرار المكلف من جانب الادارة المالية ومراقبته لتأكد من صحته، ولتجنب هذا المأخذ، قد ينحأ المشرع إلى الإقرار من قبل الغير، الذي ليس مصلحة في اضعاف الدليل الحقيقي الذي يحصل عليه المكلف القانوني ، وبخاصة في مجال الأجرور والرواتب وإيجار العقارات . وقد يتلزم الشركة المصدرة للأسهم والسنادات بتقديم أقرار عن الأرباح التي يحصل عليها مالك الأسهم والسنادات، وقد يتلزم مستأجر العقار بتقديم أقرار عن القيمة الإيجارية التي يحصل عليها مالك العقار.

وفي الحالات التي يتلزم فيها الغير بتقديم الأقرارات، يتم تحصيل الضريبة بطريقة الحجز عند المنبع . أي اقتطاع الضريبة من الدخول قبل دفعها لأصحابها ، وهي طريقة سهلة وملائمة لأنها تمنع التهرب من الضريبة.

حساب الضريبة

يقصد بحساب الضريبة تلك العملية التي تحدد المبلغ المتوجب على المكلف دفعه للادارة الضريبية . ويتضمن حساب الضريبة بعض العمليات الحسابية غير المعقدة، والتي لا تثير مشكلات فنية أو قانونية، حيث تعمد الادارة الضريبية إلى تخفيض المبالغ المسموح بها من مطற الضريبي، ومن ثم تحدد المبلغ المتوجب على المكلف دفعه بتطبيق نسبة المعدل الضريبي إلى مقدار المادة الخاضعة للتكميل . وبعد أن توافرت في العصر الحديث الحواسيب الالكترونية، أضحى من السهلة يمكن انجاز حسابات الضرائب بسرعة متناهية وبتقديرات زهيدة، تستجيب لقاعدة الاقتصاد في نفقات جبائية الضرائب، وبذلك أصبح مردود حصيلة الضرائب كبيراً . ويتوقع خبراء المالية بأن التقانات الحديثة المستخدمة في برجمة النظام الضريبي تسهم في احداث تبدلات نوعية في القواعد الناظمة للضريبة، وستصبح الادارة الضريبية أكثر مركزية نتيجة لارتفاع تكاليف الحواسيب الالكترونية وبخاصة البرامج .

وبناءً على ذلك، فإن حاسوب الضريبة وجهايتها ، عمدت معظم الدول إلى إعادة تأهيل الموظفين الضريبيين وتدریسهم . إذ يجب أن يكون الموظف المالي ملماً بوضع البرامج واستخدام الآلات الالكترونية من جهة وعلى دراية واسعة بالقوانين الناظمة للضرائب من جهة ثانية .^(١) وقد أدى استخدام الحواسيب الالكترونية على نطاق واسع إلى دفع تحقق الضريبة وتحديد مقدارها بعملية تحصيل الضريبة وجهايتها .

جبائية الضريبة

تعد جبائية الضريبة بمثابة المرحلة التنفيذية التي تسهم في جمع المبالغ المالية المترتبة على المكلفين وإيداعها في خزينة الدولة، إذ بعد تصفية الضريبة وتحديد مقدارها بصورة دقيقة تأتي مرحلة التحصيل .

وتحدد القوانين المالية أساليب الجبائية والمؤيدات القانونية للتحصيل والقادم المسقط لحق الجبائية .. انت .

Gaudemet, P.u. : *Emptunt et impot*, op. cit p. 275 - ١

دفع الضريبة :

إن الادارة الضريبية تغير بين المكلف القانوني الذي يقع على عاته من حيث المبدأ دفع الضريبة ودفع الضريبة، وذلك بهدف حسان تسديد الضريبة وملاءتها للمسكوف، كما في حالة اعسار المكلف وعدم ملائمة المالية أو في حالة الجباية بالمحجز عند المنبع .

- في حالة عدم الملاءة ومنع التهرب :

يجيز القانون التضامن بين المكلف وشخص آخر، بهدف حسان تحصيل الضريبة إذا لم يكن المكلف مليئاً أو إذا حاول التهرب من دفع الضريبة. فإذا ما أقدم المكلف القانوني مثلاً بنقل ملكية محله التجاري إلى أحد الأشخاص بصورة ظاهرية لكي يتهرب من دفع الضريبة، فإن القانون في مثل هذه الحالة، يوجب التضامن في دفع الضريبة بين المالك السابق والمالك الحالي، وتحل هذه الغلامة بوضوح في الضرائب المباشرة ، حيث يلزم القانون التكافل والتضامن في دفع الضريبة بين المكلف وكل من له علاقة بطرح الضريبة .

- في حالة الجباية بالمحجز عند المنبع :

وفق هذا الأسلوب يمكن التفريق بوضوح بين المكلف القانوني ودفع الضريبة، إذ يلزم القانون رب العمل بدفع ضريبة الدخل الناجمة عن العمل، وليس المكلف القانوني بدفع الضريبة (العامل أو الموظف) وتتضمن هذه الطريقة للادارة المالية تحصيل الضريبة بسرعة وبأقل تكلفة بالإضافة إلى كونها طريقة غير مزعجة للمكلف لأنها لا يشعر بها ولا أنها تجيء في الوقت الذي يكون فيه مليئاً من الناحية المالية .

طريقة الدفع :

يمكن جباية الضريبة بطريقة الدفع الفوري أو بطريقة الدفع المؤجل .

- **طريق الدفع الفوري :** وذلك عند حدوث الواقعية المنشئة لدفع الضريبة وبخاصة في حالة الضرائب غير المباشرة التي تتحقق وتجبي في وقت واحد، ويكون تبعاً لذلك الدفع فورياً، أي أن الادارة الضريبية تقوم بتصفيه الضريبة وجبايتها في آن واحد، كما هو الحال في الضرائب على الاستهلاك وفي الضرائب الجمركية .

- طريقة الدفع المؤجل : ويعوجبها يتم دفع الضريبة بعد فترة معينة من فرضها وحسابها، وبخاصة في حالة الضرائب المباشرة، حيث توجد فترة زمنية تفصل بين تحصيل الضريبة وتصفيتها من جهة وحياتها من جهة ثانية، نظراً للفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف التنفيذية في فرض الضريبة. إذ تطلب الضرائب المباشرة تنظيم جداول تحفظ أولاً وإعلانها ثانياً، ثم إرسال هذه الجداول للجباية ثالثاً.

ولكن القوانين تجيز أحياناً تحصيل بعض أنواع الضرائب المباشرة فوراً، كما تجيز في بعض الحالات الدفع المؤجل في جباية بعض أنواع الضرائب غير المباشرة.

أساليب الجباية

توقف أساليب جباية الضريبة على كفاية الادارة الضريبية من جهة وعلى وعي المكلف الضريبي من جهة أخرى، وتبعاً لذلك تتنوع أساليب الجباية ومنها :^(١)

- الجباية بطريقة التلزيم : أتبع أسلوب الجباية بطريقة التلزيم في العصور القديمة، حيث تلزماً الادارة الضريبية إلى الاتفاق مع أحد الأشخاص لتحصيل ايرادات الدولة من الضرائب لقاء مبلغ مقطوع يدفعه الخزينة الدولة، ولكن في العصر الحديث عدللت الدول عن هذه الطريقة لأنها غير عادلة ومهينة للمكلفين بل وظلمة، فضلاً عن أن هذه الطريقة في الجباية تخرب الدولة من ايرادات طائلة لأن المعهد هنا يستخدم الأساليب كافة لتحصيل أكبر قدر من المال لتحقيق أكبر ربح ممكن، مما يشكل عبأً على المكلفين، فضلاً عن كونه يصبح مركز قوة ضمن الدولة، وقد يشكل خطراً على توجهاتها الاقتصادية والسياسية .

- الجباية المباشرة : ويعجب هذه الطريقة بدفع المكلف الضريبة المتربعة عليه مباشرة للادارة المختصة ، وذلك بتحويل المبالغ المستحقة عن طريق المصرف لحساب الخزينة أو تعين الادارة عدداً من الموظفين كجباة يتولون تحصيل الضريبة مباشرة من المكلف لقاء إيصال رسمي .

- الجباية بالجزع عند النبع : ويعجبه يقوم شخص ثالث بدفع الضريبة نيابة عن المكلف القانوني ، لاسيما في حالة الضرائب على الدخل الناجم عن العمل ، حيث

١- د. عصام بشور - المالية العامة والتشريع الضريبي - مصدر سابق ص ١٨٠ .

تكلف الادارة الضريبية رب العمل بدفع ضريبة الرواتب والأجور عن عماله وذلك بمحسمها من رواتبهم وأجورهم عند صرفها لمستحقها، ويتحقق هذا الأسلوب ايرادات سريعة للخزينة، ويضمن أيضاً عدم تهرب المكلف من دفع الضريبة فضلاً عن أن المكلف لا يشعر ببعتها، بالإضافة إلى وفرة حصيلتها .

- الجباية باستخدام أوراق ذات قيمة مالية: تتحقق الجباية بوجوب هذه الطريقة باستخدام أوراق ذات قيمة مالية، كأن يشتري المكلف مثلاً الطوابع القانونية من الادارة أو من البائعين المرخص لهم ويلصقها على العقود والاعلانات وهذا الأسلوب يستخدم في جباية الرسوم والضرائب غير المباشرة ذات الخصيلة الضئيلة، ومن مزايا هذا الأسلوب أنه ملائم للمكلف، ويمكن من جباية الضريبة قبل تحقيقتها، إذ تحصل الادارة الضريبية عند بيع الأوراق ذات القيمة المالية وقبل استعمالها من قبل المكلف.

- الجباية بالمقاصة : يجيز القانون في بعض الحالات الاستثنائية الجباية الضريبية بالمقاصة ، فإذا كانت الخزينة العامة مدينة للمكلف حق لها المقاصة بين ما هو مستحق عليها وما هو مستحق للمكلف على الخزينة ولو اختلف سبب الدينين ، ولكن هذا الأسلوب غير مرغوب به لعدة أسباب :

أ - تمنع المقاصة الضريبية من تحقيق أغراضها، لأن ايرادات الضريبة تمكّن الدولة من تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، فإذا قبّلت بالمقاصة في دفع الضريبة تعذر تحقيق الغايات التي توّجتها من وراء فرض الضريبة .

ب - تؤدي المقاصة إلى مخالفة المبادئ العامة للموازنة، لأن مبدأ شمول الموازنة يفترض تسجيل جميع الإيرادات وجميع النفقات في هذه الوثيقة المالية دون أي مقاصة بينهما .

ج - تنتقص المقاصة من سلطة الدولة وسيادتها بوصفها تنفيذاً حيراً على أموال الدولة .

١ - د. عصام بشور المصدر سابق ص ١٨٢ .

التسديد الجبري :

يلزم المكلف بقوة القانون على دفع الضريبة، وفي حال تخلفه عن دفعها توجه له الانذارات، وإذا لم يستجيب ويدفع الضريبة، فإن القانون يجيز للادارة الضريبية أن تضع يدها على أمواله وتبيعها في المزاد العلني، ويجيز القانون السوري "الاحتجز على العين وبيع العين المحجوزة".

التسديد بالضمادات :

في حال عدم توافر أموال يحجز عليها، فإن القانون يلزم بالتضامن والتكافل بين المكلف وشخص ثالث في دفع قيمة الضريبة ، وتعود القانون ديون الخزينة من الديون الممتازة، إذ تعطى القوانين الأولية مثلاً لتسديد ضرائب السلطة المركزية على ضرائب وحدات الادارة المحلية .

* * *

الفصل الرابع

التخلص من الضريبة

يسعى المكلف في بعض الأحيان إلى تفادي دفع الضريبة جزئياً أو كلياً، وبطريق مشوّعة وغير مشروعة عن طريق تجنب دفع الضريبة، أو التهرب منها أو نقل عبئها إلى شخص ثالث .

تجنب الضريبة

يمحصل تجنب دفع الضريبة من خلال امتناع المكلف عن القيام بالواقعة المنشئة لها كالامتناع عن استعمال السلع المفروضة عليهما ضرائب الاستهلاك، أو الامتناع عن استيراد أو تصدير السلع المفروضة عليها رسوماً جمركية، أو الامتناع عن ممارسة الأنشطة الاقتصادية المفروضة عليها ضرائب مرتفعة، وقد يقصد المشرع ذلك بهدف ضغط بعض أنواع الاستهلاك أو الاستيراد أو التصدير أو الاستثمار تحقيقاً لبعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.

كذلك يمكن أن يحصل تجنب الضريبة عن طريق إفادة المكلف من التغيرات التي تطوي علىـها بعض القوانين والأنظمة الضريبية السائدة في الدولة، كأن لا يخضع التشريع المالي للهبات للضريبة، فيعمد المكلف إلى توزيع أمواله على ورثته عن طريق الهبة، تجنبـاً لدفع ضريبة التـركـات، وفي هذه الحـالة لم يـخـرقـ المـكـلـفـ نـصـ القـانـونـ ، ولـكـنهـ أـفـادـ منـ عـدـمـ معـالـجةـ القـانـونـ لـمـوـضـعـ الهـبـاتـ .

التهرب من الضريبة

التهرب من الضريبة يعني التخلص كلياً أو جزئياً من دفع الضريبة . وكلما كانت الضريبة مرتفعة كثر التهرب منها، فالمكلف الذي توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة، يمتنع عن الوفاء بها، مخالفـاً نصـاً منـ نـصـوصـ القـانـونـ، فيـ مـرـحـلةـ تـحـديـدـ وـعـاءـ

الضريبة أو أثناء تصفيتها . وذلك أما بالخفاء عنصر أو عناصر من المادة الخاضعة للتكليف، وأما بتقديم تصریح كاذب، وقد يهرب من دفع الضريبة أثناء تحصيلها بالخفاء أمواله حتى لا تتمكن الادارة الضريبية من استيفاء حقها منها .

ويتعدد التهرب من الضريبة صوراً شتى، ففي مجال الضرائب المباشرة، يعمد المكلف القانوني إلى :

- تقدير الدخل الفرض عليه الضريبة بأقل من حقيقته.
- المبالغة في تقدير التكاليف واحبة الخصم من مطرح الضريبة .
- اخفاء المظاهر الخارجية التي تدل عن مطرح الضريبة .
- اخفاء الورثة جزء من تركة المورث .

أما على مستوى الضرائب غير المباشرة فيأخذ التهرب الضريبي الصور التالية :

- اخفاء السلع المستوردة أو المصدرة أو المنتجة أو المبعة .
- الإعلان عن قيمة السلع بأقل من قيمتها الحقيقة .
- اخفاء طبيعة التصرف القانوني أكان يعلن الواهب عقد المبة على انه عقد بيع للتهرّب من دفع الضريبة على الهبات .

أشكال التهرب من الضريبة :

لابد من التمييز بين نوعين من التهرب الضريبي وهما التهرب المشروع والتهرب غير المشروع^(١) :

التهرب المشروع :

ويعني استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة دقيقة، وعدم الالتزام بدفعها، وهذا النوع للتهرب لا يعاقب عليه القانون، كأن يقوم شخص بنقل ملكيته إلى ورثته عن طريق عقد بيع خلال حياته، حتى يحصل من ضريبة التراث بعد وفاته، وغالباً ما يستعين المكلف بأهل الخبرة والاختصاص لكي يتفادى دفع الضريبة بطريقة لا يعاقب عليها القانون . وإذا ما انتشرت ظاهرة التهرب

١ - د. عصام بشرور - المآلية والتشريع الضريبي - ص ١٩٤-١٩٢.

القانوني من دفع الضريبة، تلحاً الادارة الضريبية إلى المطالبة بتعديل القوانين التي تعاني من بعض التغرات، وتشدد في تفسير القوانين الضريبية بما يمنع التهرب من دفع الضريبة.

التهرب غير المشروع :

ويعني مخالفة المكلف للأحكام القانونية باستخدامة وسائل الغش والتحايل لتفادي دفع الضريبة . وهذا النوع من التهرب الضريبي يعاقب عليه القانون ، والطراائق التي يسلكها المكلف بهذا الخصوص كثيرة ومتعددة ويصعب حصرها، بدءاً من التواطؤ مع بعض العاملين في الادارة الضريبية مروراً باخفاء مطرح الضريبة وصولاً إلى امتناعه عن تقديم بيان بدخله أو محل اقامته .

عوامل التهرب :

هناك عوامل عديدة تساعده على التهرب من دفع الضريبة من بينها العوامل

الأخلاقية والعوامل التشريعية والعوامل الإدارية :

- **العوامل الأخلاقية :** وتتمثل بضعف الوعي الضريبي عند المكلفين، ففي الوقت الذي يتحلى فيه المكلف بأخلاق حميدة في وسطه الاجتماعي، فإنه قد لا يجد حرجاً من مغبة اللجوء للغش والاحتيال للتهرب من الضريبة .

- **العوامل التشريعية :** ينطوي التشريع الضريبي على بعض التغرات فهو خلافاً للتشريعات الرضاعية، يفتقر للشمولية، ولا يتحقق دائماً التوازن المرغوب بين حصيلة الضريبة وبين المكلف بدفع الضريبة، وفي بعض الحالات يفرق بين المكلفين الضريبيين تبعاً لحالتهم المادية، وكلما زاد في التفارق بين المواطنين من حيث قدراتهم التكاليفية، كان ذلك مدعاة للتهرب من دفع الضريبة .

- **العوامل الإدارية :** وتتمثل بالقصور الذي تعاني منه اجراءات التكاليف والجزاء، فعندما تكون الاجراءات معقدة ترهق كاهل المكلف، بدفع ذلك للتهرب الضريبي .

وبطبيعة الحال تزتدي على ظاهرة التهرب من دفع الضريبة نسائج سلبية تفوت على الدولة جزءاً من حصيلة الضرائب، وتخل بمبدأ العدالة الضريبية ، وهذا تعمد الدولة

إلى مكافحة هذه الظاهرة والتصدي لها على الصعيد بين الداخلي والدولي من خلال
ما يلي:

- ١- فرض عقوبات قانونية صارمة على المكلفين الذين يمتنعون عن تقديم التصاريح أو
الذين يقدمون للدوائر الضريبية تصاريح غير دقيقة .
- ٢- تحصيل الضريبة بطريقة الحجز عند المنبع، أي عندما تكون المادة الخاضعة للتوكيل
تحت يد الغير.
- ٣- تحويل الادارة المالية بالصلاحيات الكافية التي تمكنها من الاطلاع على المستندات
الخاصة بالمكلف .
- ٤- تنمية الوعي الضريبي وتحسين العلاقة القائمة بين المكلف والأدارة الضريبية.
- ٥- اعتماد صيغة المحررين الضريبيين، ومكافأتهم مالياً.
- ٦- مصادرة السلع المستوردة بالقيمة التي يعلنها المكلف.
- ٧- عقد الاتفاقيات الدولية لمكافحة التهرب الضريبي والحد ما أمكن من هذه
الظاهرة .^١

العكاس الضريبية

يتتحقق الانعكاس الضريبي من خلال نقل عبء الضريبة من المكلف القانوني
إلى شخص آخر، فال وكلف القانوني يقتصر دوره على أداء المبالغ المستحقة عليه للمحررية
بصفة مؤقتة، ومن ثم يستعيدها من شخص ثالث. ولل انعكاس الضريبي عدة أشكال
منها:^(١)

- ١- الانعكاس البسيط والانعكاس المركب :
- الانعكاس البسيط : ويعني نقل عبء الضريبة من المكلف بدفع الضريبة إلى
الغير الذي يستقر عليه عبء الضريبة ويصبح المكلف الحقيقي، كأن يلحدأ مالك العقار
إلى رفع إيجاره بمقدار قيمة الضريبة على ربع العقارات. فيحمل المستأجر عبء الضريبة
ولا يحاول نقلها إلى شخص آخر، وبذلك يصبح هو المكلف الحقيقي.
- الانعكاس المركب: ويقوم على نقل عبء الضريبة عدة مرات من شخص
لآخر حتى يستقر في النهاية على المكلف الحقيقي. كأن يقوم تاجر الجملة بنقل عبء

١ - د. عصام بشور - المالية العامة والتشريع الضريبي - مصدر سابق - ص ١٨٥ .

الضريبة إلى تاجر التجزئة، ويقوم الأخير بنقل عبء الضريبة إلى المستهلك، والمستهلك يقوم بدوره بنقل عبء الضريبة إلى الغير وهكذا، حتى يتعدد معه تحديد المكلف الحقيقي .

٢- الانعكاس إلى الأمام والانعكاس إلى الخلف :

- الانعكاس إلى الأمام : وهو نقل عبء الضريبة بالاتجاه الشخص الذي يلي المكلف القانوني في الدورة الاقتصادية، كأن يحول المنتج عبء الضريبة إلى تاجر الجملة ... وهكذا .

- الانعكاس إلى الخلف : ويعني نقل عبء الضريبة إلى الشخص الذي يأتي في المرحلة السابقة في الدورة الاقتصادية بالنسبة للمكلف القانوني. كان يعود تاجر الجملة إلى المنتج لتخفيض أسعار السلع، على أثر فرض ضريبة على المبيعات تقع على عاتق التاجر . ويحدث الانعكاس إلى الأمام في حالة الاتصال الاقتصادي والتضخم، أما الانعكاس إلى الخلف فيكون عندما يعاني الاقتصاد من الركود، لأن المكلف لا يستطيع نقل عبء الضريبة إلى الأمام، كون الحالة الاقتصادية لا تسمح بزيادة الأسعار .

٣- الانعكاس الجزئي والانعكاس الكامل والانعكاس المزدوج :

- الانعكاس الجزئي : ويعني نقل جزء من الضريبة إلى الغير ويتحمل المكلف القانوني الجزءباقي لاسيما عندما لا تساعد الحالة الاقتصادية على نقل عبء الضريبة كله إلى الغير .

- الانعكاس الكامل : ويحصل عندما ينفع المكلف القانوني بنقل عبء الضريبة بكمائه إلى شخص آخر.

- الانعكاس المزدوج : ويتتحقق عندما يستغل المكلف القانوني زيادة الضريبة ليحقق ربحاً إضافياً، فقد لا يكتفى بنقل عبء الضريبة بكمائه إلى الغير، وإنما يزيد المبلغ الذي ينفعه إلى الغير عن المبلغ الذي دفعه كضريبة إلى خزينة الدولة.

٤- الانعكاس المقصود والانعكاس غير المقصود :

- الانعكاس المقصود : ويحصل عندما يتعد المشرع ألا يستقر عبء الضريبة على المكلف القانوني، بل يعلم مسبقاً بأن المكلف القانوني سوف يقوم بنقل عبء

الضرائب إلى الغير، كالضرائب على الاستهلاك والضرائب غير المباشرة، وهناك بعض الضرائب يعذر نقلها، حتى وإن قصد المشرع ذلك كالضريبة على التركات مثلاً... .

- الانعكاس غير المقصود : وتحقق عندما يعتقد المشرع بأن عبء الضريبة سوف يستقر على المكلف القانوني ، ولكن الأخير ينجح في نقل عبء الضريبة إلى غيره . ومن الناحية العملية لا يتوقف أحياناً نقل عبء الضريبة فقط على ارادة المشرع بل يتوقف أيضاً على عوامل أخرى اقتصادية ومالية تخرج عن قصد المشرع . فالمكلف القانوني ينجح بنقل عبء ضريبة عندما لا يريد المشرع لها أن تنتقل ، وأحياناً يفشل المكلف القانوني بنقل عبء ضريبة إلى الغير عندما يريد المشرع لها أن تنتقل .

شروط انعكاس الضريبة :

غالباً ما يسعى المكلف إلى نقل عبء الضريبة إلى غيره، عن طريق رفع سعر السلعة أو الخدمة مطروح الضريبة، بيد أنه كلما كانت الضريبة معتدلة، قل نقل عبئها، إذ يفضل المكلف تحملها على متاعب نقلها إلى الغير.

كذلك توقف عملية نقل عبء الضريبة على عمرها الزمني فكلما كانت الضريبة حديثة يصعب نقلها، نظراً لشدة المقاومة التي يديها الشخص المراد تحويله عبء الضريبة. على العكس من الضريبة القديمة التي انتقل عبئها بالتاريخ مع مرور الزمن ولم يشعر بها المكلف الفعلي .⁽¹⁾ وحتى تتحقق عملية نقل عبء الضريبة لابد من توافر شرطين :

أو هما : أن يكون مطروح الضريبة سلعة أو خدمة ينتجها المكلف القانوني بقصد مبادرتها. حيث يصعب نقل عبء الضريبة العامة على الدخل أو على رأس المال، لأنها تصيب مجموع دخل المكلف أو ثروته، ولا تصيب سلعة معينة ينتجها المكلف، أو خدمة معينة يؤديها لغيره . وعلى العكس من ذلك يسهل نقل عبء الضريبة غير المباشرة على الاستهلاك لأنها تصيب سلعاً أو خدمات يبيعها المكلف لغيره .

trotabas, L. Science et technique fiscale, Dalloz, Paris , 1960 .P. 270 - ١

كذلك فإن الضرائب المباشرة المفروضة على عناصر الانتاج (المباني - دخل العمل - دخل رأس المال - الأرباح التجارية والصناعية) يسهل نقلها لأن هذه الدخول تدرج في سعر السلع أو الخدمات التي يبيعها أو يقوم بها المكلف .
ولانيهما: أن يكون رفع سعر السلعة أو الخدمة ممكناً، وهي عملية تتوقف على آلية الأسعار في السوق .

العوامل المؤثر في الانعكاس الضريبي

تقف وراء ظاهرة الانعكاس الضريبي مجموعة من العوامل من بينها:

١ - المنافسة الكاعلة :

يعذر في ظل المنافسة الحالية تقييد قوى العرض والطلب وهذه في حالة الضريبة العامة والتي تفرض على جميع الدخول أو مجموعات الدخول المتماثلة بنسبة واحدة. غالباً ما يعذر على المكلف نقل عبئها إلى غيره، لأنه لا يجني فائدة من نقل أمواله إلى فرع آخر من فروع الانتاج، كون الضريبة عامة تشمل جميع فروع الانتاج، لذلك لا يتغير السعر، وتبقى الضريبة على عاتق المنتج. أي أن الشرط الشانى المتضمن إمكان رفع السعر غير متوافر. أما في حالة الضريبة الخاصة والتي تفرض عادة على انتاج أو أرباح صناعية معينة دون غيرها فإن في مثل هذه الحالة يسهل على المكلف نقل عبء الضريبة إلى غيره لأن بقدوره عندما ينخفض ربحه أن ينقل أمواله إلى فروع انتاج آخر لم تصيبها الضريبة ولم تقص أرباحها - بشرط أن تنتقل عناصر الانتاج بسهولة - ولكن بالمقابل عندما ينتقل من انتاج السلعة المفروضة عليها الضريبة، سرعان ما ينخفض عرضها في السوق فيرتفع سعرها، وتنتقل الضريبة كلها أو جزء منها على الأقل إلى المستهلك.

٢ - تكاليف الانتاج :

توقف عملية نقل عبء الضريبة أيضاً على نوع نفقة الانتاج، فيما إذا كانت ثابتة أو متزايدة أو متناقصة :

- في ظل نفقة الانتاج الثابتة : لا تغير نفقة انتاج الوحدة من السلعة، مهما كانت الكمية المنتجة، في حين يتحس سعرها للارتفاع، ويحيل استهلاكها وانتاجها

للتقصان، ويستقر السعر الجديد عند نفقة الانتاج الجديدة مضافةً إليها الضريبة، ولكن بما أن نفقة الانتاج الجديدة هي نفقة الانتاج القديمة لها، فإن السعر الجديد يتوجه إلى أن يكون أعلى من السعر القديم بمقدار الضريبة. أي أن فرض ضريبة على سلعة يخضع انتاجها للنفقة الثابتة يجعل السعر يتوجه إلى الزيادة بمقدار الضريبة تماماً. ولذلك فإن الضريبة تنتقل بأكملها إلى المستهلك.

- **في ظل نفقة الانتاج المتزايدة :** في هذه الحالة تزيد نفقة انتاج الوحدة من السلعة بزيادة الكمية المنتجة وتنقص بتصاصها أما سعرها فإنه يتوجه إلى الزيادة كما في الحالة السابقة ، في حين يميل الطلب عليها إلى التقصان، فينقص انتاجها. بينما يتوجه السعر إلى الاستقرار عند نفقة الانتاج الجديدة مضافةً إليها الضريبة. وبما أن نقص الانتاج يؤدي إلى نقص نفقة انتاج الوحدة من السلعة، فإن نفقة الانتاج الجديدة تكون أقل من نفقة الانتاج القديمة، ويصبح السعر الجديد أقل من السعر القديم مضافةً إليه الضريبة. وهذا يعني بأن فرض ضريبة يخضع انتاجها للنفقة المتزايدة يجعل السعر يتوجه إلى الزيادة بأقل من مقدار الضريبة، ولذلك فإن جزءاً من الضريبة فقط ينتقل إلى المستهلك، والجزء الآخر يتحمله المنتج.

- **في ظل نفقة الانتاج المتناقصة :** في هذه الحالة تنقص نفقة انتاج الوحدة من السلعة بزيادة الكمية المنتجة، وتزداد بتصاصها . أما سعرها فيتجه إلى الارتفاع ، ويعمل استهلاكها وانتاجها إلى التقصان، بينما يتوجه السعر للاستقرار عند نفقة الانتاج الجديدة الجديدة مضافةً إليها الضريبة. ولكن بما أن نقص الانتاج يؤدي إلى زيادة نفقة انتاج الوحدة من السلعة، فإن نفقة الانتاج الجديد تكون أكبر من نفقة الانتاج قبل فرض الضريبة، ولهذا يصبح السعر الجديد أعلى من السعر القديم مضافةً إليه الضريبة، أي أن فرض ضريبة على سلعة يخضع انتاجها للنفقة المتناقصة، يؤدي إلى زيادة السعر بأكثر من مقدار الضريبة، وبكلمات أخرى تنتقل الضريبة بأكملها إلى المستهلك بالإضافة إلى ارتفاع السعر.

وخلال هذه المقول نلاحظ أن الضرائب الخاصة هي التي ينتقل عبدها كلياً أو جزئياً إلى غير المكلفين، ذلك تبعاً للأحوال والظروف المختلفة. وحتى في الحالات التي ينجح فيها المتخجون في نقل الضريبة بأكملها تلحق بهم بعض الأضرار، لأن ارتفاع

الأسعار الذي يؤدي إلى نقل العباء الضريبي غالباً ما يصاحب المخاض في الاتساح الكلي، يتسبب في ابعاد المتعين الحديدين، الذين ينتهيون في أسوأ الظروف. كذلك في الوقت الذي ينفع بعض المتعين من نقل عباء الضريبة، فإن ذلك يكون على حساب فريق منهم .

٣ - في ظل الاحتكار:

يطمع المحتكر لسلعة أو لخدمة معينة دائماً لأن يكون سعرها أعلى من نفقة إنتاجها بكثير، حتى يحقق أكبر قدر من الربح الاحتكاري. وإذا ما فرضت ضريبة على هذه السلعة فإنها تنتقل كلها أو بعضها، لا سيما إذا أصبح الربح الصافي الكلي عند مستوى سعر أعلى من السعر قبل فرض الضريبة. أما إذا بقي الربح الصافي الكلي عند مستوى السعر نفسه قبل فرض الضريبة، فإنها لا تنتقل، لأن المحتكر في الحالة الأولى يسعى للحصول على أكبر ربح صافي كلي وهذا يرتفع السعر بعد فرض الضريبة، أي ينتقل عباء الضريبة إلى غيره. بينما في الحالة الثانية فليس من مصلحة المحتكر رفع السعر، وهذا هو الذي يتحمل عباء الضريبة.

وعليه إذا كانت الضريبة مبلغاً ثابتاً، أو كانت نسبة معينة من الربح الصافي فإن فرضها يؤدي إلى نقصان الربح الصافي الكبير الذي يحصل عليه المحتكر، ولكن السعر الذي يتحقق للمحتكر أكبر ربح صافي لا يتغير، وهذا لا مصلحة للمحتكر من أن ينقل عباء الضريبة كلها إلى المستهلك. بينما إذا كانت الضريبة مبلغاً يفرض على كل وحدة من الوحدات المنتجة، فإن المحتكر يحصل على أكبر ربح صافي بعد خصم الضريبة وذلك برفع سعر السلعة لأن مصلحته تتضمن ذلك ، وهذا يعني عملياً أنه نقل جزء من الضريبة إلى المستهلك .

وهكذا فإن الضريبة في حالة الاحتكار لا تنتقل إذا كانت مبلغاً ثابتاً أو نسبة معينة من الربح الكلي للمحتكر، بينما تنتقل إذا كانت مبلغاً معيناً يفرض على كل وحدة منتجة أو مبيعه ، لأن الضريبة في هذه الحالة تعد زيادة في نفقة الاتساح. والزيادة في نفقة الاتساح تؤدي إلى رفع سعر السلعة، فينخفض ربح المنتج .

٤ - الفن الضريبي:

ويعني الأصول الفنية المتبعة في تحديد مطறح الضريبة ومعدتها وطريقة تحقّقها وتحصيلها من قبل الادارة المالية، ويندرج في الفن الضريبي ما يلي :

- مطறح الضريبة : كلما كان مطறح الضريبة قريراً من الميدلات التي تحصل فيها عملية نقل العباء الضريبي، سهل نقل الضريبة إلى الغير، ولهذا فإن نقل الضرائب غير المباشرة التي تفرض على انتاج السلع وتداؤها أسهل بكثير من نقل عباء الضرائب المباشرة التي تفرض على الدخل ورأس المال والتراث . ولهذا يرى التقليديون أن عباء الضرائب المباشرة يقع على المكلفين قانوناً بأدائها في حين يقع عباء الضرائب غير المباشرة على المستهلكين، وذلك عن طريق رفع أسعار السلع الاستهلاكية. ووجد التقليديون أن الضرائب غير المباشرة تشكل جزءاً من نفقة انتاج السلع التي تفرض عليها، ولهذا ترتفع أسعار بيعها، والتي تحدّ تعبيرأً لها في نقل عباء الضرائب إلى المستهلكين، بينما الضرائب المباشرة التي تفرض على الدخل ورأس المال والتراث، فلا تؤدي إلى ارتفاع نفقة الانتاج.

ولكن المسألة ليست بسيطة كما تصورها التقليديون، فإذا ما أخذنا في الحسبان العرض والطلب، فإننا قد لا نجد فارقاً نظرياً بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة. فقد يتنتقل عباء الضرائب المباشرة إلى الغير في بعض الحالات عن طريق رفع أسعار المنتجات أو خفض أسعار عناصر الانتاج، وقد لا يتنتقل عباء الضرائب غير المباشرة إلى الغير في بعض الحالات، نظراً لمقاومة الطلب، ومع ذلك كقاعدة أساسية، يمكن القول أن عباء الضريبة يقع على المكلفين بأدائها، وذلك عن طريق تحفيض دخولهم النقدية، وأن عباء الضرائب غير المباشرة يقع بصفة أساسية، على المستهلكين، وذلك عن طريق رفع الأسعار.

- شمولية الضريبة : كلما كانت الضريبة عامة وتشمل جميع فروع الانتاج تذرّ نقل عباء الضريبة، وبالعكس كلما كانت الضريبة خاصة وتقتصر على بعض فروع الانتاج، سهلت عملية نقل عباء الضريبة . ففي الحالة الأولى لا يستطيع المنتج نقل عباء الضريبة إلى المستهلكين، فليس له مصلحة أن يتحول إلى فرع آخر من فروع الانتاج ، لأنها تخضع هي الأخرى، شأن الفرع الذي يعمل فيه للضريبة، ومثل هذا

التحول لا يضمن له ربحاً أكبر، وعدم قدرة المنتجين على التحول تفسر بالخفاض درجة مرونة العرض الكلي . أما في الحالة الثانية حيث تكون الضريبة محصورة بفرع انتاجي دون سواه، فإن المنتج الذي لا يتمكن من نقل عبء الضريبة إلى المستهلكين، قد يفكر بالانتقال إلى فرع آخر من فروع الانتاج لا يخضع لهذه الضريبة، حيث يتحقق فيه ربحاً أكبر، ويفسر ذلك بارتفاع درجة مرونة العرض والخفاض الكمية المعروضة، مما يسهل من رفع السعر، وبالتالي من نقل عبء الضريبة إلى المستهلك.

- **معدل الضريبة :** يؤثر معدل الضريبة في عملية نقل عبء الضريبي، فإذا كان مقبولاً فإن المكلفين القانوني لا يفكرون بنقل عبء الضريبة على الغير، وعلى العكس من ذلك فإنه يسعى إلى نقل عبء الضريبة إلى الغير إذا كان معدله مرتفعاً، وفي كلا الحالتين فإن الأمر يتوقف على درجة مرونة العرض والطلب. حيث تترافق مرونة العرض على قدرة المنتجين على التحكم بالكمية المعروضة من جهة وعلى قدرة عناصر الانتاج على الانتقال من فرع انتاجي إلى آخر . أما مرونة الطلب فتتوقف على توافر السلع البديلة ومدى جودتها.

الأثار المزرابة على نقل عبء الضريبة

تربّى على ظاهرة عبء الضريبة بمجموعة من الآثار التي تعكس على المكلفين وعلى الاقتصاد الوطني برمتها . ورغبة من المكلفين في تحذب عبء ، فإنهم يلجأون إلى إدخال تعديلات على تصرفاتهم الخاصة بتوزيع الدخل بين الاستهلاك والإدخار ، وتلك التي تتعلق بالاستثمار الذي يقومون به ، وبالفرض التي يقدّونها ، فالانعكاسات التي تحدثها الضريبة في تصرفات المكلفين ، وما يترتب عليها من آثار اقتصادية ، يطلق عليها « الأثر المعدل للضريبة» والذي يمكن قياسه بعدة طرائق منها⁽¹⁾:

- ١- توزيع الدخل بين عناصر الانتاج، وهذا ما يطلق عليه «التوزيع الأولي للدخل» والذي لا يؤدي فيه الضرائب إلى إعادة توزيع الدخل، وهو الوضع الذي تعيش فيه المنافع التي يحصل عليها الفرد من النعمات العامة مما يدفعه من ضرائب ، ويتمثل عبء الضريبي تبعاً لهذا المعيار في الانقطاع الضريبي من الدخول النقدية . ومن

¹ - د. محمد مبارك حمجر - «السياسات المالية والقدرة لخطط التنمية الاقتصادية .. الدار القديمة للطباعة والنشر.

الواضح أن هذا المعيار يقصر العبء الضريبي على الاقتطاع النقدي ، وسواء أتى هذا الاقتطاع من دخول المستهلكين في صورة ارتفاع الأسعار ، أي أنه يقصر البحث على من يدفع الضريبة فعلاً ، دون أن يأخذ في الحسبان التغيرات الاقتصادية التي تطرأ على القطاع الذي تفرض عليه الضريبة وانعكاساته على القطاعات الأخرى جراء ما يسمى بانتشار العبء الضريبي .

٢- تكوين الأسعار في حالة المنافسة الكاملة ، وهذا نظام سابق على فرض الضريبة وفي ظله تحدد الأسعار بنفقة الانتاج ، ويتمثل العبء الضريبي تبعاً لهذا المعيار فيما يترتب على الضرائب من ارتفاع للأسعار عن مستواها الذي يتحدد بنفقة الانتاج في ظل المنافسة الكاملة . ويكون تأثير الضريبة في الأسعار عن طريق تأثيرها في نفقة انتاج السلع المفروضة عليها ، وفي نفقة انتاج السلع المرقطة بها ، وعن طريق تأثيرها في الطلب الكلي . ومن الواضح أن هذا المعيار يوسع في مفهوم العبء الضريبي ، ليشمل التغيرات التي تحدث في المستوى العام للأسعار وبالتالي في الدخول الحقيقة ، وهي تغيرات تحدُّث عنها الضريبة خارج القطاع الذي فرضت فيه .

٣- مستوى الاشباع ، وهو الوضع السابق على تدخل الأدوات المالية وحاله تترجم إلى الواقع تقديرات الأفراد وتقسيماتهم الاختيارية ، وما يشكل «المستوى الأمثل للإشباع» .

ومن الملاحظ أن هذه المعايير الثلاثة التي تنتهي إلى أوضاع سابقة على فرض الضريبة ، والتي تشكل ما يعرف «بالمالية المحاباة» أو «بالتوازن المالي الأمثل» تشكل أوضاعاً متداخلة ومترابطة ، ويؤخذ على هذه الأوضاع المترابطة كلها أنها من طبيعة نظرية تعود إلى الاقتصاد التجاريدي ، الذي يرى أن المنافسة الكاملة قادرة على تحقيق المجم الأفضل من الرفاهية لزاماً عندما تنتقل إلى الحياة العملية فإنه ليس بالضرورة أن تؤدي الحالة السابقة على فرض الضريبة إلى تحقيق المجم الأفضل من الرفاهية .

ومهما كانت القيمة العملية لحالة «التوازن الأمثل» الذي تقيس عليه «الأثر المعدل» المترتب على الضرائب في الاقتصاد الوطني ، فإن الضرائب تؤدي إلى احداث تعديلات مختلفة في تصرفات المكلفين الخاصة باستخدام الدخل وبالانتاج ، ونرمي هذه التعديلات المختلفة إلى إخراج أكبر جزء ممكن من القوة الشرائية التي تحت يد المكلف من سيطرة الضرائب ، وتحصل مثل هذه التعديلات من خلال مايلي :

- تخفيض النشاط الانتاجي الذي فرضت عليه الضرائب ، والتوقف عن ساعات العمل الاضافية التي لا تساوي منفعتها الزيادة في الضريبة .
- اضعاف الميل للاستثمار نتيجة لانخفاض الارباح بسبب فرض الضرائب .
- الامتناع عن بعض الاستهلاكات التي فرضت عليها الضرائب .
- الامتناع عن توظيف رؤوس الاموال في بعض المبادرات التي فرضت عليها الضرائب .
- تعديل طرائق الانتاج والعلاقات القائمة بين المنتجين والمشترين .

وقد يلحد المكلفوون تخفيفاً للعبء الضريبي إلى اتخاذ بعض الاجراءات الايجابية الموعضة ، كنفل عباء الضريبة إلى الغير ، أو زيادة النشاط الانتاجي ، من أجل المحافظة على مستوى الدخل السابق على الضريبة ، الأمر الذي يعني أن الضريبة قد تمحفز المكلفين أحياناً على زيادة جهودهم الانتاجية ، وهذا ما يسمى «الضريبة الحافزة» أو «الضريبة المهماز»⁽¹⁾ .

وعليه يفترض بالسياسة المالية أن تحكم في «الأثر المعدل» المرتب على الضريبة بهدف احداث تعديلات ملائمة للأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى إليها الدولة وأن تمنع أيضاً الانحرافات غير الملائمة المرتبة على الضريبة ، وقد يستوجب ذلك تقليل بعض الاعفاءات الضريبية أو بعض التخفيضات في معدلات الضرائب ، أو أن تتحدد الدولة بعض الاجراءات المعرضة للأثر المعدل المرتب على الضريبة ، كالتوسيع في الاستثمارات العامة لمقابلة الانخفاض في الاستثمارات الخاصة الناتج عن العبء الضريبي .

هذا يعني أنه يفترض بنظريه العباء الضريبي أن تبحث عن الصيغ الضريبية المناسبة التي تحدث أقل تغيرات ممكنة بالقياس إلى الوضع الأمثل ، أي التي تسبب أقل تضحيحة كلية ممكنة . وقد فرق «بيجو» عند دراسته للتضحيحة الكلية الناتجة عن الضريبة بين نوعين من العوامل المحددة هما :

الأولى - آثار الاعلان : ويقصد بها الآثار التي تترتب على الصيغة التي يتم بها اعلان عباء الضريبة للمكلف ، والتي تمثل في تصرفات المكلفين في مجال العمل

¹ . Spur to industry -

والدخل . ذلك لأن اعلان الضريبة يدفع الناس كفالة إلى تغيير سلوكهم بفرض تغادي عبء هذه الضريبة^(١) ويكون تغيير هذا السلوك ما يتغير طريقة انفاق الدخل ، وذلك عندما يلجأ المكلفوون إلى تخفيض مشترياتهم من سلعة ما ، حينما تفرض ضريبة تصاعدية عالية على دخل العمل . ويرى (بيجو) أن استبعاد أثر اعلان الضريبة يعني أن هذه لا تحمل الناس على تغيير سلوكهم ، وهو ما يعد فرضًا غير معقول وافتراض «بيجو» أنه إذا كان دخل شخص ٢٠٠٠ ل.س ، وكان عليه أن يدفع ضريبة ٥٠٠ ل.س فإنه يكون عليه أن يغير من سلوكه ، وهذا هو «أثر الاعلان» وذكر أنتا تستبعد أثر الاعلان هذا إذا افترضنا أن هذا الشخص الذي يبلغ دخله ٢٠٠٠ ل.س قد استمر في القيام بالجهود نفسه ، وأنه يوزع دخله ليس بالطريقة التي كان يتبعها فيما لو لم تفرض عليه الضريبة ، بل بالطريقة التي يتبعها شخص يبلغ دخله ١٥٠٠ ل.س ، ولا يدفع عنه ضريبة ما^(٢) وخلص بيغو إلى أن الصيغة التي تسبب أقل تضحيه ممكنة ، من وجهة نظر اعتبارات الاعلان هي تلك التي تحمل الضريبة على كل مكلف مستقلة عن كمية العمل التي يقوم بها^(٣) واضح أن هدفه من ذلك هو الرغبة في ألا تؤدي الضريبة إلى تخفيض كمية العمل هذه .

والثانية - آثار التوزيع : وتعني الآثار المرتبطة على طريقة توزيع مبلغ الضريبة على مختلف فئات المكلفين ، والتي تحصل عادة بعد دفع الضريبة . وغالباً ما يحصل تداخل بين اعتبارات توزيع الضريبة واعتبارات اعلان الضريبة وهذا من الضرورة يمكن التوفيق بينهما ، فإذا وضعت الضرائب الملائمة في كميتها ، للتوزيع المثالي ، بطريقة ملائمة للإعلان المثالي ، لابد أن تتحقق من وجهة نظر «مبدأ أقل تضحيه» الوسائل المثالية للحصول على ايراد الضرائب .

والثالثة - آثار الدخل :

ويقصد به مجموعة الآثار التي تزب على الانقطاع الضريبي والتي تعكس ردود فعل المكلفين إزاء تخفيض دخولهم وخاصة عندما يقيدون طلبهم على السلع ، ويقدمون على إعادة توزيع دخولهم بين الاستهلاك والإدخار .

. Pigou , op. Cit. , P.55 ; 55 ; 75 ٢-١

وأثر الدخل كما عرضه «هيكس» يعبر عن رغبة المكلف في التكليف مع الموضع الجديد ، عن طريق ادخال تعديلات على خططه المتعلقة بالدخل والانتاج والاستثمار. وأثر الدخل عند «هيكس» ينصرف إلى العبء الكلي للضرائب أكثر من انصرافه إلى عبء ضريبة معينة⁽¹⁾.

والرابعة - دور قوى السوق :

يستخدم المكلف قانوناً قوى السوق لالقاء عبء الضريبة على شخص آخر ، والذي بدوره قد يسلك الطريق نفسه، حتى تستقر الضريبة على المكلف النهائي ، وبذلك الطريقة تستخدم آلية الأسعار لنقل العبء النددي المباشر للضريبة من المطرح الذي فرضت عليه إلى المطرح النهائي مما يعني بأنه ليس بالضرورة أن المكلف قانوناً بدفع الضريبة هو الذي يتحملها بصفة نهائية ، لاسيما عندما ينجح المكلف القانوني بنقل كل عبء الضريبة أو جزء منها إلى شخص آخر ، وإذا لم ينجح تستقر الضريبة عليه .

إن ظاهرة استقرار عبء الضريبة أشمل من ظاهرة « نقل عبء الضريبة » لأن الأخيرة تشمل الأولى ، كذلك تشمل توزيع العبء الضريبي بين المكلف القانوني من جهة وغير الذي يدخل معه في معاملات من جهة أخرى . وطبيعة قوى السوق هي التي تحدد في النهاية من الذي يدفع الضريبة .

وغير عملية توزيع العبء الضريبي عمر حلتين : في المرحلة الأولى : يحدد المشرع القانوني المكلف الذي يتلزم قانوناً بدفع الضريبة من خلال تحكمه بمشروع الضريبة ومعدلها . وفي المرحلة الثانية : يلجم المكلفوون إلى التهرب من الضريبة ، أو تجنبها من خلال تغيير أو تعديل تصرفاتهم الاقتصادية ، أو من خلال نقل عبئها إلى الغير باللاعب في قوى السوق ، وهنالا يقف المشرع محايداً، فقد يعتمد توزيع العبء الضريبي من خلال تحديد مشروع الضريبة . ويحدد مسبقاً المكلف الحقيقي الذي يتحمل الضريبة النهائية ، وهذا ما يسمى بالانعكاس المقصود .

¹ Rocier et Tubatonic , op , cit ; P. 242 -

ولكن كيف يمكن تحديد الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة؟ بطبيعة الحال عبء الضريبة لا يقع على الذين يدفعونها فقط ، بل يقع أيضاً على هؤلاء الذين لا يدفعونها ، لأن حدود الانعكاس لاتقف عند ظاهرة الانعكاس المباشر ، بل تمتد إلى أبعد من ذلك ، فالضريبة عندما تخفض دخل المكلف الذي تقع عليه ، تؤدي إلى تخفيض دخول هؤلاء الذين يبدونه بسلع الاستهلاك . مما يؤدي إلى تخفيض استهلاكهم هم .. وهكذا ينتشر عبء الضريبة محدثاً تخفيضاً عاماً في استهلاك كل الأفراد ، كذلك فإن نقل عبء الضريبة من البائع إلى المشتري لا يعني أن البائع لا يتحمل عبئاً ما ، على اعتبار أن ارتفاع السعر بمقدار الضريبة يؤدي إلى انخفاض حجم المبيعات ، وهكذا فإن «الأثر التوزيعي للضريبة» لا يتوقف عند القطاع الذي فرضت عليه بل يمتد ليشمل قطاعات أخرى .

ويقى السؤال قائماً ما هو المعيار الذي يمكن اعتماده في تحديد «العبء الضريبي»؟ في الواقع هناك ثلاثة معايير يمكن اللجوء إليها لمعرفة عبء الضريبي وهي :

١ - التغيرات التي تحدثها الضريبة في توزيع الدخول النقدية في القطاع الذي فرضت عليه ، سواء من خلال تخفيض دخول المكلفين قانوناً بدفع الضريبة أو عن طريق اضافة مقدار الضريبة أو جزء منه إلى أسعار السلع مما يفضي إلى تخفيض دخول المستهلكين أو من خلال تخفيض أسعار عناصر الانتاج بمقدار الضريبة مما يعطي إلى تخفيض دخول المستهلكين ، أو من خلال تخفيض أسعار عناصر الانتاج بمقدار الضريبة مما يؤدي إلى تخفيض الدخول النقدية للمستهلكين ، وهذه هي الآثار التوزيعية المباشرة للضريبة .

وبطبيعة الحال يحصر هذا المعيار انعكاس الضريبة في القطاع الذي فرضت عليه أي في من يدفع الضريبة ، دون أن يواجه انعكاسها في القطاعات الأخرى التي لم تفرض عليها الضريبة .

٢ - التغيرات التي تحدثها الضريبة في توزيع الدخول الحقيقة سواء في القطاع الذي فرضت عليه أو في القطاعات الأخرى ، وهذا هو المعيار العيني للعبء الضريبي والمذكور يتبين الأثر الذي تحدثه الضريبة على مستوى الطلب الكلي والعرض الكلي في

الاقتصاد الوطني يرمته . وهذا المعيار لا ينصرف إلى الانقطاع النقدي فحسب ، بل ينصرف إلى ما يترتب على الضريبة من عملية تغير الدخول الحقيقة بأكملها وهو ما يتعلق بنظرية التوازن الاقتصادي الكلبي .

٢- التغييرات التي تحدثها الضريبة في توزيع الأشباعات ، وهو معيار عيني ، شأنه شأن المعيار السابق ، ولكنها مختلف عنه بوصفه يستند إلى فكرة الرفاهية ، وهي فكرة أكثر اتساعاً وأصعب قياساً من فكرة الدخل الحقيقي ، وما يهم المكلف هنا ليس فقط المحافظة على الدخل الحقيقي ، بل المحافظة على مستوى الأشبع الذي كان يحصل عليه قبل فرض الضريبة . والعبء الضريبي يقتضي هذا المعيار يعني التغييرات التي تحدثها الضريبة في المستوى العام للأسعار ، وفي الأسعار النسبية للمتحاجبات ولعاصر الاتساع وفي الدخول النقدية ، وبالتالي في الدخول الحقيقة ، بالإضافة إلى تفضيلات المكلفين ، أي في مستوى الأشبع الذي يتحقق المكلف من دخله بعد فرض الضريبة ولما كان الأشبع أمراً شخصياً ، فإن من الصعوبة يمكن قياسه ، وبالتالي من غير الممكن الاعتماد على هذا المعيار في إجراء المقارنة .

و باستبعاد معيار الأشبع يبقى أمامنا معياران يمكن الاعتماد عليهما في تحديد العبء الضريبي و هما المعيار النقدي الذي ينصرف إلى الانقطاع النقدي المباشر في القطاع الذي فرضت عليه الضريبة . و المعيار العيني الذي ينصرف إلى التغييرات التي تحدثها الضريبة في توزيع الدخول الحقيقة على مستوى الاقتصاد الوطني .

* * *

الفصل الخامس

الازدواج الضريبي

يتربّب أحياناً على التنظيم الفي للضريبة ، بقصد أو غير قصد ، ازدواج ضريبي في المجال الداخلي أو في المجال الدولي مما يدفع بالدولة للعمل على تفادي هذه الظاهرة عن طريق التشريع الداخلي أو عن طريق الاتفاques الدولية والازدواج الضريبي يعني فرض ضريبيين من نوع واحد على المطرح نفسه خلال فترة زمنية واحدة ، واقتطاعها من مال مكلف واحد ، وإذا تكررت هذه الظاهرة أكثر من مرتين سميت بـ **بعض الضرائب** ، وحتى يحصل الازدواج الضريبي لابد من توافر أربعة شروط هي:

١- وحدة الضريبة :

حتى تكون أما ظاهرة الازدواج الضريبي ، يفترض أن يدفع المكلف عن المال نفسه الضريبة نفسها مرتين أو أكثر ، أو أن يدفع عنه ضريبيين من النوع نفسه ، أي ضريبيين متشابهين ، مثلًا قد يحمل الدخل ضريبيين أحدهما تفرض عليه مباشرة ، وهذه هي ضريبة الدخل ، والأخرى تفرض على رأس المال ، ولكن نظرًا لانخاض معدلها ، يتم الوفاء بها من الدخل دون المساس برأس المال ، ييد أن بعض فقهاء المالية يفسرون مثل هذا الازدواج ذلك لأن الضريبيين مختلفان ، من حيث التنظيم الفي والقانوني ، فالأولى ضريبة دخل والثانية ضريبة على رأس المال ، ولايغير من طبيعتها أن الوفاء بها يتم في النهاية من الدخل ، وهناك من فقهاء المالية من يؤكّد حالة الازدواج هنا لأن الضريبة الثانية لاتعدو أن تكون في الحقيقة ، وبصرف النظر عن اسمها وعن كيفية تنظيمها عبئًا على الدخل .

ومن الصعوبة يمكن وضع قواعد شاملة تحكم ظاهرة تشابه الضرائب ، وغالباً ما تلحّن الاتفاques الدولية الخاصة بالازدواج الضريبي إلى بيان ما يترتب في حكمها ضرائب متشابهة .

٢ - وحدة الشخص المكلف بالضريبة :

من أجل أن يكون هناك ازدواج ضريبي يشترط أن يكون الشخص نفسه هو الذي يتحمل الضريبة أكثر من مرة ، ولكن ما هو المقصود بوحدة الشخص من وجهة نظر قانونية ؟ تعني الشخص المكلف قانوناً بدفع الضريبة ، ومن وجهة نظر اقتصادية من يتحمل العبء الضريبي ، فعلى سبيل المثال الشركات المساهمة تحمل ضريبيتين الأولى عندما تكون الأموال تحت يد الشركة ، أي قبل توزيعها على المساهمين ، وهي الضريبة على أرباح الشركات ، والضريبة الثانية يسددها المساهمون أثناء توزيع الأموال عليهم ، والسؤال الذي يطرح نفسه من الذي تحمل الضريبيتين هل الشخص نفسه أم لا . أي هل هناك ازدواج ضريبي أم لا ؟ من وجهة نظر قانونية لا يوجد ازدواج ضريبي نظراً لعدم وجود وحدة الشخص المكلف بالضريبيتين ، فالضريبة الأولى تدفعها الشركة بوصفها شخصية قانونية مستقلة عن شخصية المساهمين والثانية يدفعها المساهم ، في حين من وجهة نظر اقتصادية هناك ازدواج ضريبي لأن المساهم في المصلحة هو الذي يتحمل عبء الضريبيتين ، ويسمى مثل هذا الازدواج بالازدواج الاقتصادي .

٣ - وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة :

يجب أن يكون وعاء الضريبة واحداً في المرات التي تفرض عليه الضريبة حتى تكون أمام ظاهرة الازدواج الضريبي ، أما إذا فرضت الضريبة مرة على مال، ثم فرضت مرة أخرى على مال آخر لن يكون هناك ازدواج ضريبي ، على الرغم من وجود الشخص المكلف بدفعها في المرتين ، وهنا لابد من التفريق بين وحدة المال موضوع الضريبة ووحدة الواقعية المنشطة للضريبة ، فعلى سبيل المثال مالك الأرض الزراعية قد يدفع ضريبة على واقعة التملك ، وقد يدفع ضريبة على المحصول الزراعي ، وفي مثل هذه الحالة تكون أمام واقعتين مختلفتين منشطتين للضريبة ، مما ينفي ظاهرة الازدواج الضريبي .

٤ - وحدة المادة المفروضة عنها الضريبة :

حتى تحصل ظاهرة الازدواج الضريبي لابد أن تكون المادة نفسها التي تفرض عنها الضريبة أكثر من مرة ، أما إذا فرضت الضريبة مثلاً على دخل المكلف في سنة ما ثم فرضت مرة أخرى على دخله في سنة أخرى، لن يكون هناك ازدواج ضريبي .

ويذهب بعض فقهاء المالية^(١) إلى أن شرط وحدة المدة ليس شرطاً مستقلاً لأن تخلفه يعني بالضرورة وحدة المال الخاضع للضريبة ، وهو ما ينفي بالتألي ظاهرة الازدواج الضريبي ، غير أن ذلك وإن صح في مجال الدخل ، حيث يؤدي احتلاف المدة إلى احتلاف المال ، موضوع الضريبة ، فإنه لا يصح في مجال رأس المال حيث لا يؤدي دائماً احتلاف المدة إلى احتلاف المال موضوع الضريبة ، ولذلك فإن شرط وحدة المدة يظل محتفظاً باستقلاله في مواجهة شرط وحدة المال .

أنواع الازدواج الضريبي :

عدم كتاب المالية إلى تصنيف الازدواج الضريبي على النحو التالي :

أ - من حيث نطاقه : تم تصنيفه إلى ازدواج داخلي وازدواج دولي :

- الازدواج الداخلي :

يحصل الازدواج الضريبي عندما تتوافر شروطه ضمن حدود الدولة الواحدة وذلك عندما تفرض الحكومة المركزية ضريبة معينة ، ثم تقوم السلطات المحلية مرة أخرى بفرض الضريبة نفسها على المادة نفسها . وقد يتحقق الازدواج الضريبي الداخلي دون أن تكون هناك تعددية في السلطات ، إذ قد تفرض السلطة المركزية لسبب أو لآخر ضريبيين أو أكثر على المادة نفسها وعلى الشخص نفسه .

- الازدواج الدولي :

يتتحقق الازدواج الدولي عندما تقدم دولتان أو أكثر بفرض الضريبة نفسها على الوعاء نفسه ، وتتكلف بها الشخص نفسه ، وشاع الازدواج الضريبي الدولي نتيجة لاختلاف الأسس التي تعتمد عليها الدول المختلفة في فرض الضريبة الواحدة، ومثال على ذلك ، قد يقيم شخص في سوريا ويمتلك سندات وأسهم في مصر فتقوم الادارة المالية في سوريا بصفتها دولة مصدر الدخل ، بفرض ضريبة على هذه الأسهم والسنادات ، كذلك تقوم مصر بصفتها دولة مصدر الدخل ، بفرض هذه الضريبة على الأسهم والسنادات نفسها ، وهكذا يتحقق الازدواج الضريبي . كذلك قد يحدث الازدواج

١ - د. عاطف صدقي - مبادئ المالية العامة ص ٤٥٢ .

الضريبي على التراثات وذلك عندما يكون المورث مواطناً لدولة ، ويكون الورثة مواطنين لدولة أخرى ، وتكون التركة قائمة في دولة ثالثة ، وتقوم الدول الثلاث بفرض ضريبة على التركة أو على حصة كل وارث منها ، وتبجة لاتساع العلاقات الاقتصادية الدولية اتسعت معها ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي .

ب - من حيث قصد المشرع - هناك ازدواج مقصود وازدواج غير مقصود :

- **الازدواج المقصود** : هو ذلك الذي تتجه نية المشرع إلى إحداثه ، وعادة ما يكون الازدواج الضريبي الداخلي بغرض تحقيق بعض الأهداف ، كزيادة حصيلة الضرائب لتغطية عجز مالي ، أو الرغبة في عدم مواجهة الجماهير بارتفاع معدل الضريبة ، وذلك يعزى إليها بين ضريبيتين ، أو لرغبة في التمييز بين الدخول المختلفة تبعاً لمصدرها ، وذلك بفرض ضريبة إضافية ذات معدل منخفض على رأس المال ، بحيث تؤدي من الدخل ، بالإضافة إلى الضريبة على الدخل العام . وقد يكون المدف من الازدواج المقصود التمييز في المعاملة المالية تبعاً لمستوى الدخل ، وذلك بفرض ضريبة تصاعدية إضافية على الدخل العام ، فضلاً عن الضرائب النوعية المفروضة على فروع الدخل المختلفة .

- **الازدواج غير المقصود** : هو ذلك الازدواج الذي لا تتجه نية المشرع أصلاً إلى إحداثه . وهو عادة ما يكون من النوع الاقتصادي وليس القانوني ، ويحصل عندما يتمكن المكلف قانوناً بدفع الضريبة من نقل عبئها إلى الغير الذي سبق له أن دفع ضريبة على دخله . وقد يحصل الازدواج غير المقصود على المستوى الدولي ، نظراً لعدم وجود سلطة عليا تشرف على تشريعات الدول المختلفة ، إذ أن كل دولة تفرض ضرائبها في ضوء مصالحها بغض النظر عن تشريعات الدول الأجنبية الأخرى . ولكن في حالات معينة قد يكون الازدواج الدولي مقصوداً لتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية، ومنها منع هجرة رؤوس الأموال إلى الدول الأخرى .

الأسباب التي تقف وراء الازدواج الضريبي :

تقف بمجموعة من الأسباب المالية والاقتصادية وراء ظاهرة انتشار الازدواج الضريبي على الصعيدين الداخلي والدولي ومنها :

- زيادة الإيرادات لمواجهة النفقات المالية المتزايدة، وهو ما قد يدفع بالدولة إلى فرض الضريبة الموحدة أكثر من مرة .
- التسرب على الارتفاع في معدلات الضرائب ، عن طريق تقسيم المعدل المطلوب إلى ضريبيتين من نوع واحد .
- التمييز بين المكلفين الضريبيين وذلك بفرض ضريبة إضافية على فئة منهم فضلاً عن الضريبة العامة التي تفرض عليهم جميعاً .
- انتشار الشركات متعددة الجنسيات التي غارض نشاطها في أكثر من دولة .
- سهولة التقال الأيدي العاملة ورؤوس الأموال بين أرجاء المعمورة .
- تطبيق مبدأ شخصية الضريبة وهو ما يتطلب تحديد المركز المالي للمكلف أي مقدراته التكاليفية ، بما في ذلك الدخل الذي يحققها من الخارج .

طرائق منع الازدواج الضريبي :

هناك مجموعة من الأساليب التي يمكن بوجها منع الازدواج الضريبي على الصعيدين المحلي والدولي :

- على الصعيد المحلي :
 - تنظيم القواعد التي تطبقها السلطات المالية وتنسيقها ، بما يسهم في منع الازدواج الضريبي غير المقصود .
 - إعفاء أرباح الشركات المساهمة التي يكون غرضها استثمار أموالها في الأسهم والسنادات وذلك بمقدار ما تحصل عليه من إيرادات تلك الأسهم والسنادات خلال السنة المالية ، شريطة أن تكون هذه الإيرادات قد دفعت عنها بالفعل الضريبة المترتبة الخاصة بها ، أو أن تكون معفاة منها بموجب القانون .
 - على الصعيد الدولي :
- واسع نطاق المعاهدات الثنائية لمنع الازدواج الضريبي باتساع نطاق العلاقات التجارية والاقتصادية بين الدول ، وغالباً ما ترمي هذه المعاهدات إلى توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة التي تتفق على المبادئ التالية :

- تفرض الدولة موقع العقار الضريبة على الدخول العقارية .
- تفرض الدولة المصدرة للأسهم والسنادات الضرائب على أرباحها . أي للدولة المدينة وإن كان بعض المعاهدات أحازت للدولة الدائنة أي التي يقيم فيها مالك الأسهوم والسنادات الحق في فرض الضرائب .
- يحق للدولة موطن الدائن أن تفرض الضرائب على فوائد الدين العادبة .
- يحق للدولة التي توجد فيها الادارة المركزية للشركة فرض الضرائب عليها .
- يحق للدولة التي يمارس فيها العمل أن تفرض الضرائب عليه ، وذلك باستثناء الرواتب التي تدفعها الدولة ، فيكون لهذه الدولة الحق في فرض الضرائب عليها .
- ويمكن للدولة منعاً لازدواجاً أن تخصم من الدخل الخاضع للضريبة جزء من الدخل الذي سبق خضوعه للضريبة في الدولة التي تحقق فيها هذا الجزء أو أن تخصم مبلغاً مساوياً لما دفعه المكلف من ضريبة في دولة أخرى على المادة نفسها .

استهلاك الضريبة

ويقصد باستهلاك الضريبة أن يقوم المشتري بمال معين ، له صفة الدوام ومفروضة عليه ضريبة سنوية ، بتحفيض سعر شراء هذا المال بمقدار هذه الضريبة أو بمقدار جزء منها للمرة التي يستطيع هذا المال أن يعطي دخلاً . فعلى سبيل المثال : لنفرض أن أحد الأفراد اشتري عقاراً يخضع لضريبة سنوية ، وواضح أن هذه الضريبة تخفض من ايراد هذا العقار ، ففي هذه الحالة يقوم المشتري بتحفيض سعر شراء العقار بمقدار المستحق من هذه الضريبة ، أو بمقدار جزء منه ، خلال كل المدة التي يعطي فيها المال دخلاً ، وهذا يعني أن المشتري قد استهلك مقدماً عبء الضريبة كلها أو جزئياً ، وحتى تتحقق عملية استهلاك الضريبة لابد من توافر ثلاثة شروط هي^(١) :

- ١ - أن يكون للمال المشتري له صفة الثبات والدوام ، كالعقارات والأسهم والسنادات .
- ٢ - أن تكون الضريبة المفروضة على دخل المال ضريبة سنوية متعددة ، لا مجرد ضريبة استثنائية تفرض مرة واحدة .

١ - د. رفعت المحجوب - المالية العامة - مصدر سابق ص ٣٨٠ .

٣- لا تكون الضريبة المفروضة ضريبة عامة على مختلف أنواع الأموال . بل يجب أن تكون ضريبة خاصة بنوع معين من الأموال دون غيره، لأنها إذا كانت الضريبة عامة على مختلف أنواع الأموال فإنها تؤدي إلى تخفيض دخول هذه الأموال جميعاً ، فالبائع يرفض تخفيض سعر البيع بقدر الضريبة ، والمشتري لا مصلحة له في شراء مال آخر لأنه يخضع أيضاً للضريبة نفسها.

و من الواضح أن استهلاك الضريبة مختلف عن نقل عبء الضريبة فالأخيرة لاتنطوي على خصم المبالغ المستحقة من الضريبة خلال الفترة المقابلة التي يعطى فيها رأس المال دخله ولا تتطلب استمرار المال المفروض عليه الضريبة ولاستوية هذه الضريبة، بل إن نقل عبء الضريبة يقتصر في كل مرة تدفع فيها على حدة .

تجميد الضريبة

تحصل هذه الظاهرة عندما ترتفع قيمة مال معين كالسندات الحكومية مثلاً مما كانت عليه بسبب فرض ضريبة على دخل الأموال الأخرى، مع ابقاء دخل هذا المال منها ، أو بسبب فرضها على الأموال الأخرى بمعدل أعلى من المعدل الذي فرض على هذا المال، و يؤدي ذلك إلى ارتفاع دخل هذا المال (السندات) مقارنة بالدخل الذي تحققها الأموال الأخرى التي وقع عليها عبء ضريبي أكبر. الأمر الذي يسهم في زيادة الطلب على هذا المال وبالتالي إلى ارتفاع سعره ، ويزول هذا الارتفاع في السعر إلى حاجزى هذه السندات . وهذا يعني أن حاجزى السندات قد استفادوا من هذا المبلغ الجيد الذي ارتفعت به قيمة المال الذي يملكونه نتيجة لانخفاض عبء الضريبي مقارنة بالأنواع الأخرى من الأموال ، ومن الواضح أن الأمر لا يعود إلى نقل عبء الضريبة، وإنما إلى ارتفاع قيمة المال نتيجة فرض الضريبة على الأنواع الأخرى من الأموال .

تعويض الضريبة

قد يلجأ المجتمع الذي تحمل الضريبة إلى ادخار تحسينات على انتاجه ، بهدف ضغط نفقة الانتاج ، بما يعرض الضريبة التي فرضت عليه ، وقد تؤدي إلى زيادة الربح، وهذا ما يطلق عليه « بالضريبة الخافزة » أو الأثر المعوض للضريبة ، وهنا لابد من

التفريق بين نقل عبء الضريبة وبين تعريض الضريبة ، لأن الأخيرة لات nisi استقرار عبئها على المكلف الأصلي ، بينما تعني عملية نقل عبء الضريبة أن الذي يتحمل هذا العبء شخص آخر غير المكلف الأصلي .

طرق الطعن بالضريبة

أجاز المشرع للمكلف الحق في أن يطعن بالضريبة ، ففي بعض الدول تدرج منازعات الضرائب والرسوم ضمن اختصاص القضاء العادي ، وفي دول أخرى يكون الفصل في تلك المنازعات من اختصاص القضاء الإداري وحده ، وهو الجهة الطبيعية باعتبار أن الروابط التي تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية ذات طبيعة إدارية .

المقاضاة في دين الضريبة

لابن الشخص دين الضريبة بالمقاضاة مع دين حكومي آخر ، إلا ينص صريح بمحىده القانون لأن مصلحة الدولة المالية تفترض تحصيل الضرائب بانتظام وفقاً لتقديرات الموازنة ، وأن قواعد المحاسبة العامة تعارض مع تسوية الدين بطريق المقاضاة . كذلك فإن دين الضريبة يتطلب سرعة جبايه ، لمواجهة التفقات العامة ، كما أنه لا يكفي ، لإجراء المقاضاة ، أن يكون الدينان من نوع واحد ، بل يجب أن يكونا من قوة واحدة فإذا كان أحدهما قابلاً للحجز كدين الضريبة فإنه لا يقاض في دين غير قابل للحجز كالدين المطلوب من الحكومة .

ولكن بعض كتاب المالية ، لا يرى ما يمنع من المقاضاة في دين الضريبة ، ولا في قواعد المحاسبة ما يحول دون اجرائها . مع العلم أن مجلس الدولة الفرنسي لا يسلم بمحىده المقاضاة في دين الضريبة ، بينما يحيىها القضاء في جمهورية مصر العربية ضمناً المقاضاة في ديون الضريبة سواء أكانت من نوع واحد أو من أنواع مختلفة ، وسواء أكانت عن السنة كلها ، أو عن آية سنة تالية أو سابقة عليها ، طالما توافرت شروط المقاضاة .

الآثار العامة المرتبطة على الضرائب

تشكل الضريبة من حيث المبدأ عبئاً على الأفراد عندما تقطع جزءاً من دخولهم وتحوله إلى خزينة الدولة . والسؤال الذي يطرح نفسه هل تشكل الضرائب عبئاً على

الاقتصاد الوطني؟ والاجابة على هذا السؤال تتوقف على طريقة استخدام حصيلة الضرائب ، فهي تشكل عبئاً مقدار ما ينحصر من حصيلتها لتسوية عمليات من جانب واحد في الخارج كدفع الديون والتبعيضات والاعانات ، وهي لا تشكل عبئاً إذا استخدمت حصيلتها في التداول لتغطية النفقات العامة ، وهناك بعض فقهاء المالية من يشكك بصححة ذلك ، كون الضريبة لا يمكن أن تكون محايدة ، فهي تؤثر في حجم الاستهلاك وحجم الادخار وحجم الانتاج « فالضرائب تطلب لأنثارها وتتحدد بأنثارها» على حد قول رفعت المخوب .

فالضرائب تؤثر في مناطي الحياة الاقتصادية كافة ، إما من خلال تخفيض أسعار عناصر الانتاج ، أو من خلال رفع أسعار السلع . وما يجدر ملاحظته أن الضرائب المباشرة كقاعدة تعمل على تخفيض دخول المنتجين والذي يرتب عليه تخفيض أسعار السلع ، بينما تعمل الضرائب غير المباشرة كقاعدة عامة على رفع أسعار السلع والذي يرتب عليه تخفيض دخول المستهلكين . وهذا يعني بأن الضرائب المباشرة يكون تأثيرها في الأسعار أقل من تأثير الضرائب غير المباشرة ، أي أن الآثار التضخمية للضرائب غير المباشرة أكبر من الآثار التضخمية للضرائب المباشرة . وهكذا فإن الضرائب المباشرة عندما تفرض على الانتاج ، فإنها تشكل جزءاً من نفقات هذا الانتاج ، ولذلك تؤدي إلى رفع الأسعار ، أما الضرائب على رأس المال فإنها تؤدي إلى تخفيض القيمة المضافة والعقارية ، وستعمل إلى تبديد آثار الضرائب على مستوى الدخل والاستهلاك والادخار ، ودورها في توزيع و إعادة توزيع الدخل القومي ، ومعرفة مدى تحمل الدخل القومي للأعباء الضريبية .

أثر الضرائب في الدخل :

تسهم الضرائب في تخفيض الدخول التقديمة ، وفي رفع أسعار السلع والخدمات، وهنا لابد من التفريق بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة :

- تؤدي الضرائب المباشرة ، كقاعدة عامة ، إلى تخفيض الدخول التقديمة ، الأمر الذي يتسبب في تخفيض الاستهلاك . علماً أن الضرائب التي تفرض على الدخول المرتفعة لا تؤثر كثيراً في تخفيض الاستهلاك ، في حين الضرائب التي تفرض على الدخول المنخفضة ، فإنها تؤثر كثيراً في تخفيض الدخل .

كذلك فإن انخفاض الدخول النقدية ، نتيجة لارتفاع الضرائب ، يؤدي إلى انخفاض الأدخار بسبة أكبر من نسبة انخفاض الاستهلاك . وهو ما يعني أن الأدخار أكثر مرونة من الاستهلاك بالنسبة للتغيرات الدخل وذلك لأن أسباب الأدخار لا تكتسب قوة حقيقة إلا بعد أن يحقق الفرد مستوى معيناً من الاستهلاك ، إذ أن الأدخار يقابل بصفة أساسية على العكس من الاستهلاك ، حاجات مستقبلية غير ملموسة .

وما تحدى الإشارة إليه : أن الضرائب التي تؤدي إلى تخفيض الدخول النقدية وبالتالي إلى تخفيض الاستهلاك ، تشكل إدخاراً نقدياً إجبارياً لصالح الدولة . وهذا يعني أن الضرائب تشكل أداة من أدوات الأدخار، غير أن مصدر هذا الأدخار يتوقف على كيفية استخدام الدولة لحصيلة هذه الضرائب ، بحيث تؤدي الضرائب إلى تكوين إدخار إذا ما خصصت حصيلتها لتغطية النفقات الاستثمارية لا النفقات الاستهلاكية .

- أما الضرائب غير المباشرة فإنها تؤدي ، من حيث المبدأ إلى رفع الأسعار وبالتالي إلى تحفظ دخول المستهلكين ، أي أنها تؤدي على فرض ثبات المبلغ النقدي المخصص للاستهلاك ، إلى تخفيض الاستهلاك العيني ، وهو ما يعني أن هذه الضرائب تسهم في تكوين إدخار عيني إجباري لصالح الدولة . الأمر الذي يعني أنه يمكن استخدام الضرائب للحد من استهلاك بعض السلع . كذلك فإن الضرائب غير المباشرة ، وهي تخفيض من حجم المبيعات ، تؤدي عادة إلى تخفيض الأرباح ، وبالتالي إلى تخفيض مدخلات أصحاب العمل .

أثر الضرائب على الاستهلاك وعلى الأدخار :

يتوقف الميل للإسهام على العوامل الشخصية ممثلة بسلوك الأفراد والعادات الاجتماعية وعلى العوامل الموضوعية المتمثلة في : تغيرات الدخل - تغيرات القائدة - تغيرات السياسة المالية - تغيرات الضرائب - طريقة توزيع الدخل .

إن انخفاض الدخول المترافق يؤدي إلى انخفاض الميل للأدخار وارتفاع الميل للإسهام وعليه يؤدي ارتفاع الضرائب على دخول الاستثمارات (الريع ، القائدة ، الريع) إلى انخفاض الميل للأدخار وإلى ارتفاع الميل للإسهام . وفي حال انخفاض

الضرائب يحصل العكس ، إذ يرتفع الميل للإدخار ، وينخفض الميل للاستهلاك . الأمر الذي يعني أن الضرائب وسيلة لإعادة توزيع الدخل بين الاستهلاك والإدخار .

كذلك فإن الضريبة على التركات ، تخفض من الحافر على الإدخار ، وترفع من الميل للاستهلاك ، ولذلك فإن هذه الضريبة مستخدمة في الدول الصناعية المتقدمة التي تعاني من نقص التشغيل ، بصفتها أداة من أدوات علاج هذه الظاهرة ، وهو ما طالب به (كينز) في «النظرية العامة» .

وتأثير الضرائب المفروضة على السلع الكمالية ونصف الكمالية على كمية استهلاكها ، حيث تسهم في تحفيضها ، وبالتالي إلى رفع الميل للادخار . ويتوقف هذا الأثر على مدى مرونة الطلب على هذه السلع .

فضلاً عن ذلك فإن اختلاف المعاملة الضريبية للأرباح الموزعة عن المعاملة الضريبية للأرباح غير الموزعة يتوقف على كيفية تقسيم المشاريع لأرباحها بين توزيعها على المساهمين والتخصيص للاستثمارات ، ومثل ذلك أن إدخار المبالغ المخصصة لمقابلة الاستهلاكات أو للقيام بالاستثمارات الجديدة يشجع على عدم توزيع الأرباح ، بينما يؤدي ، وعلى العكس من ذلك ، رفع الضرائب على الأرباح غير الموزعة إلى تشجيع المشاريع على توزيع الأرباح .

أثر الضرائب في الانتاج :

تأثير الضرائب في الانتاج الوطني كمًا ونوعًا ، وها أيضًا آثار انكمashية وآثار توسيعية على الانتاج .

- **الآثار الانكمashية** : إذا كان الانتاج الوطني يمر في مرحلة الانكمash ، فإن الضرائب تمارس نوعين من الآثار وهما : الأول - **الآثار المباشرة** : وهي تلك التي تمارسها الضرائب على الانتاج من خلال تأثيرها في الميل للاستثمار ، وفي قوى العمل ، وذلك عن طريق رفع نفقة الانتاج وخفض الأرباح . وهنا لا بد من التفريق بين الضرائب المباشرة التي تؤدي إلى خفض دخول المنتجين ، والضرائب غير المباشرة التي تؤدي إلى رفع أسعار المنتجات .

والثاني - الآثار غير المباشرة : وهي تلك التي تمارسها الضرائب على الانتاج من خلال تأثيرها في الاستهلاك المولود ، وهو ما يعرف «بالمضاعف» وذلك لأن الطلب على الاستهلاك يشكل أحد شقى الطلب الفعلى ، وهو المتغير المستقل الذي يحدد حجم الناتج القومي ، وحجم التشغيل ، فالضرائب - كقاعدة عامة - تؤدي إلى تخفيض الاستهلاك وهو ما يستتبع تخفيض انتاج سلع الاستهلاك ، وهذا ما يعرف «بالمضاعف السلبي» وكما يستتبع ذلك أيضاً ، وعن طريق عمل المعجل ، تخفيض انتاج سلع الاستثمار .

إن الضرائب التي تؤدي إلى تخفيض دخول المتخرين (الأرباح) تخفيضاً كبيراً، تنتسب في الخفاض الانتاج ، بل وإلى خروج المشاريع الخدية من الصناعة على المدى الطويل ، كما تؤدي إلى عدم دخول مشاريع جديدة . وتؤثر في الضرائب التصاعدية؛ وخاصة في الأرباح ، وذلك أنها تدفع بالمخالفين إلى تخفيض الانتاج حتى لا يؤول الجزء الأكبر من الشرائح العليا للدخل إلى الدولة .

كذلك لوحظ في كثير من الدول المتقدمة ، أن الضرائب العالمية على الأرباح تدفع بالمشاريع على زيادة نفقاتها ، رغبة في تخفيض أرباحها ، وبخاصة عن طريق رفع مرتبات كبار المساهمين الذين يعملون فيها ، وهو ما يؤدي إلى عرقلة الانتاج^(١) .

وكما أن ارتفاع الضرائب على فرع من فروع الانتاج بالقياس إلى الضرائب على الفروع الأخرى يؤدي ، ونظراً لاختلاف معدلات الربح ، إلى تحول عناصر الانتاج من الفرع الذي ارتفعت عليه الضرائب إلى الفروع الأخرى .

ويذلك يمكن استخدام الضرائب كوسيلة لتوجيه الاستثمار ، بما ينسق والسياسة الاقتصادية للدولة . كأن تعفي الدولة الاستثمارات التي تزيد تشجيعها من الضرائب ، كذلك يمكنها أن تفرض ضريبة عالية على الاستثمارات التي ترغب في خفضها .

وبالإضافة إلى هذا الآثر الذي تمارسه الضرائب في الانتاج عن طريق تأثيرها في الميل للاستثمار نجد أنها أيضاً تؤثر في تخفيض المدخرات ، بوصفها المصدر

. Larousse " Encyclopedie francaise " Ix, op. Cit. p. 9-48 . ١

الرئيسي لتمويل الاستثمارات . ولما كانت الضرائب على الدخول أبعد أثراً في تحفيض الادخار من الضرائب على الاستهلاك ، فقد فضل التقليديون ضرائب الاستهلاك على ضرائب الدخول .

ولكن إذا أدت للضرائب إلى رفع أسعار المنتجات ، فإنها عملياً تؤدي إلى تحفيض الاستهلاك وهو ما يدخل في دراسة الآثار غير المباشرة .

وبالإضافة إلى ذلك فإن ارتفاع الضرائب على دخول العمال وعلى سلع الاستهلاك الضرورية ، يؤدي عملياً إلى انخفاض مقدرتهم الانتاجية ، وبالتالي انخفاض الميل للعمل ولاسيما في مجال المهن الحرة وساعات العمل الإضافية . وهذا يتوجه المشرع المالي إلى إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة من الضرائب ، كما يتوجه ، في بعض الحالات إلى إعفاء سلع الاستهلاك الضرورية .

- الآثار التوسعية للضرائب :

قد تدفع الضرائب بالمتبححين والعمال إلى زيادة الانتاج وتحفيض نفقاته ، رغبة منهم في المحافظة على مستوى دخولهم قبل فرض الضرائب ، وهذا ما يطلق عليه «الضريرية الخافرة» أو «الضريرية المغوضة» وهذا يعني أن الضريرية قد لا تتشكل عيناً بل حافزاً لتشجيع الانتاج ، من خلال ضغط نفقات الانتاج ، ورفع انتاجية العمل . ورغبة من المكلف في المحافظة على دخله السابق على فرض الضريرية فإنه يسعى إلى تعويض هذه الضريرية عن طريق زيادة مجده . ومع ذلك لا يجوز المبالغة في «أثر الدخل» لأن قدرة المكلف على العمل لا تتوقف على رغبته وإرادته ، بل تتوقف أيضاً على مستوى الطلب على العمل . ويتوقف أثر الضرائب في الميل للعمل على مدى مرونة طلب الأفراد على الدخل ، فإذا كان طلبهم على الدخل غير مرن - بمعنى أنهم يرغبون في المحافظة على دخولهم السابقة على فرض الضريرية - فإنهم يلحوذون عند زيادة الضرائب على دخولهم إلى زيادة عملهم رغبة منهم في تحقيق دخل إضافي يعوض العبء الضريبي الجديد . أما إذا كان طلبهم على الدخل مرنـاً - بمعنى أنهم لا يرغبون في المحافظة على دخولهم السابقة على فرض الضريرية - فإنهم لا يلحوذون عند زيادة الضرائب على دخولهم إلى زيادة عملهم . ويكون طلب الأفراد على الدخل مرنـاً في حال عدم

قدرتهم على زيادة عملهم أو في حال ارتفاع دخلهم إلى المستوى الذي لا تؤدي معه زيادة الضرائب إلى انخفاض مستوى معيشتهم .

دور الضرائب في إعادة توزيع الدخل القومي

تسهم الضرائب في إعادة توزيع الدخل القومي ، عندما تقطع حرعاً من دخول الأفراد ، وتحوله إلى الدولة . وتستخدم سياسة الضرائب في إعادة توزيع الدخل القومي من خلال ماليسي :

- توزيع الدخل القومي بين طبقات وشريحة المجتمع :

إن الضرائب غير المباشرة ، وهي تقع على الاستهلاك ، وتؤدي إلى ارتفاع أسعار المنتجات تعد أشد عبأً على ذوي الدخل المحدود منها على ذوي الدخول المرتفعة حيث ينحصر ذوي الدخل المحدود نسبة مرتفعة من دخولهم للاستهلاك ، وهو ما يعني أن الضرائب على الاستهلاك تقطع من دخل ذوي الدخول المحدود نسبة أكبر من تلك التي تقطعها من ذوي الدخول المرتفعة . وهذا يعني أن التوسيع في فرض الضرائب غير المباشرة يعيد توزيع الدخل القومي في غير صالح ذوي الدخل المحدود.

وعلى العكس من ذلك نجد أن التوسيع في الضرائب الصاعدية على الدخول ورأس المال والوركات (وهي الضرائب المباشرة) يؤدي إلى إعادة توزيع الدخل القومي في غير صالح ذوي الدخول المرتفعة .

وهذا يعني أن المبالغة في فرض الضرائب غير المباشرة ، يسهم في قهر الذين لا يملكون لصالح الذين يملكون ، وهذا تلخص الأنظمة ذات الطابع الاشتراكي إلى التوسيع في فرض الضرائب المباشرة توحياً لتحقيق العدالة الاجتماعية ، في حين توسيع الأنظمة ذات التوجه الرأسمالي في فرض الضرائب غير المباشرة ، بمحنة تحفيز الميل للادخار اللازم للتسرريع في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، ولكن بعد أن قطعت بعض الدول الرأسمالية شوطاً كبيراً على طريق التنمية أصبحت الزيادة في المدخرات عاملأً من عوامل الكساد الاقتصادي ، وهذا غيرت الدول الصناعية المتقدمة من سياستها الضريبية في الحد من الضرائب غير المباشرة وبالتوسيع بالضرائب المباشرة الصاعدية .

- توزيع الدخل القومي بين أصحاب الدخول الثابتة وأصحاب الدخول المتغيرة :

تودي الضرائب المباشرة - كقاعدة عامة - إلى تحفيض الدخول ، ومن ثم إلى تحفيض الطلب الكلي على سلع الاستهلاك ، وبالتالي إلى انخفاض المستوى العام للأسعار. الأمر الذي يعني إعادة توزيع الدخل القومي ، في صالح ذوي الدخول النقدية الثابتة (الفوائد - ريع العقارات - المعاشات) وفي صالح ذوي الدخول المحدودة التغير (الاجور - المرتبات) ، وفي صالحدائين وفي غير صالح المنظمين وأرباب العمل ، وفي غير صالح المديدين .

وعلى العكس فإن الضرائب غير المباشرة تودي - كقاعدة عامة - إلى رفع المستوى العام للأسعار . وهو ما يعني إعادة توزيع الدخل القومي في صالح المنظمين وأرباب العمل ، وفي صالح المديدين ، وفي غير صالح ذوي الدخول النقدية الثابتة ، وذوي الدخول المحدودة التغير ، وفي غير صالحدائين وعليه فإن الضرائب المباشرة ، وهي تتجه إلى تحفيض الأسعار ، فإنها تعمل في الاتجاه الانكماشي ، بينما الضرائب غير المباشرة . وهي تتجه إلى رفع الأسعار فإنها تعمل في الاتجاه التضخمى ، لاسيما أنها توجب زيادة الكمية النقدية التي في التداول .

المقدرة التكليفية للاقتصاد الوطني

يقصد بالقدرة التكليفية للاقتصاد الوطني ، قدرة الدخل القومي على تحمل الأعباء الضريبية دون الإضرار بمستوى معيشة الأفراد ، أو بالقدرات الانتاجية ، أو بقيمة المقدور . فالدخل القومي شأنه شأن الدخل الفردي يواجه ثلاثة أنواع من الأعباء هي :

- ١- أعباء اشباع الحاجات الخاصة (الاستهلاك الخاص) .
- ٢- أعباء تمويل الاستثمارات ، أي أعباء تجديد الرأسمال الوطني وتنميته .
- ٣- أعباء اشباع الحاجات العامة ، وهي ما تعرف « بالأعباء العامة» أو «الأعباء الضريبية » .

وتتوقف المقدرة التكليفية للاقتصاد الوطني على عدة محضدات اقتصادية ونقدية وسياسية واجتماعية ، وستذكر عليها بشيء من الإيجاز .

حجم الدخل القومي :

إن مقدرة الدولة للحصول على الضرائب ، تتوقف على الدخل القومي ، بوصف الضرائب دخلاً مشتقاً من الدخل القومي ، فترتفع بارتفاع مستوى الدخل القومي ، وتحفظ بالخواصه . فقد توصل «كينز» إلى أن الجماعة تتجه كقاعدة عامة، حينما يزداد دخلها ، إلى زيادة استهلاكها بكلمة أقل ، وهو ما يعني الخصائص الميل الحدي للاستهلاك وارتفاع الميل الحدي للأدخار، مع زيادة الدخل . وانطلاقاً من هذه القاعدة نستنتج بأن المقدرة التكليفية للدولة ترتفع بمعدل أكبر من معدل ارتفاع الدخل القومي . وذلك لارتفاع الفائض الذي يمكن ان تحصل عليه الضرائب بمعدل أكبر من معدل ارتفاع الدخل القومي .

المقدرة الانتاجية للاقتصاد الوطني :

تتحدد المقدرة التكليفية للاقتصاد الوطني على تحمل الضرائب ، باعتبارات المحافظة على القدرات الانتاجية الوطنية ، ولايصح أن تضر الضرائب بالقدرات الانتاجية ، أو مستوى الدخل القومي الجاري ، ومن أجل المحافظة على القدرات الانتاجية يفترض مراعاة مايلي :

- عدم تخفيض دخول عناصر الانتاج بدرجة تضر بالقدرة على الانتاج أو بالحوافز الاقتصادية .
- عدم تخفيض الكفاية الحدية لرأس المال عقارتها بسعر الفائدة بدرجة تضر بالاستثمار.
- توفير وسائل التمويل الملزمة لتجديد المخازن الانتاجي القائم والتروس فيه .
- يجب الا تؤدي الضرائب إلى تخفيض الاستهلاك اللازم لعيشة العمال والمحافظة على صحتهم ، وخلافاً لذلك تؤدي الضرائب إلى تخفيض انتاجية العمل .
- يجب أن لا تضر الضرائب بالميل للأدخار ضرراً بالغاً .

قيمة النقود :

تؤدي الضرائب لاسيما غير المباشرة في ارتفاع الأسعار ، وبالتالي تؤثر في قيمة النقود ، والتي ترتب عليها آثار اقتصادية واجتماعية واسعة ، بينما تؤدي الضرائب

المباشرة كقاعدة عامة ، إلى خفض الدخول النقدية ، ومن ثم إلى خفض الأسعار ، ومن ثم إلى رفع قيمة النقود ، وهذا توجب اعتبارات الاحفاظ على قيمة النقود ، وخاصة في حالة التشغيل الكامل ، تفضيل الضرائب المباشرة على الضرائب غير المباشرة ، ومع ذلك فقد تدفع الضرائب على الدخول بالعمال للمطالبة بزيادة الأجر ، فيؤدي ذلك إلى زيادة التضخم .

الاعتبارات السياسية والاجتماعية :

يفترض بالدخل القومي أن يشيع كلاً من الحاجات الخاصة وال الحاجات العامة ، أي مطلب بأن ينقسم بين الأشباح الخاص والأشباح العام ، وهذا يعني أن قدرة الدخل القومي على تحمل الضرائب تتوقف على مدى اتساع نطاق الأشباح العام بالقياس إلى الأشباح الخاص ، وهو ما يتوقف بيوره على طبيعة النظام السياسي ، وبوجه عام عندما يضيق نطاق الأشباح العام و يتسع نطاق الأشباح الخاص ، يفترض ضغط الضرائب ، والعكس صحيح عندما يتسع نطاق الأشباح العام لصالح الأشباح الخاص ، يكون من الضروري أن يترك للمكلفين فائض يستخدمونه في التراكم الرأسمالي ، بينما في النظام الشتاكى حيث يتسع الأشباح العام ، ويضيق الأشباح الخاص ، يفترض أن تستولي الدولة على فائض دخل الأفراد الزائد على الحد الأدنى اللازم للمعيشة وعن قدر من الادخار اللازم لاعتبارات الحبطة الشخصية ، وذلك لأن الدولة تقوم بصفة أساسية ، بالاستثمار وبالانتاج عن طريق المدخرات العامة .

لقد ذهب فريق من الكتاب إلى ضرورة ألا تتجاوز الضرائب بنسبة معينة من الدخل القومي ، حتى لا تضر بالادخار وبالاستثمار ، ويرى أن هناك معدلاً ضريبياً لا يمكن تجاوزه . في حين يرى رفعت المحجوب أنه ليس من الصواب أن نحدد مقدماً للضرائب نسبة معينة من الدخل القومي لا يصح تجاوزها^(١) .

إن قدرة الدخل القومي على تحمل الأعباء الضريبية ، تتوقف على كيفية توزيع الدخل القومي بين مختلف طبقات وشرائح المجتمع ، وفي حال سوء توزيع الدخل القومي ، فإن ذلك يوسع من الفاصل الذي يمكن للضرائب أن تقتطعه من الدخول أي

١ - د. رفعت المحجوب ... المالية العامة - مصدر سابق - ص ٤٢١ .

يؤدي ، - بشرط فرض ضرائب تصاعدية عالية على المدخرات - إلى زيادة المقدرة التكليفية للدولة .

وعلى العكس من ذلك فإن إعادة توزيع الدخل القومي القومي في صالح ذوي الدخل المحدود لاسيما عن طريق رفع الأجرور ، وخفض الدخول الرأسمالية (الربع، الفائد، الربع) يؤدي إلى اضعاف المقدرة التكليفية للدولة ، أي إلى الحد من قدرة الدولة للحصول على الضرائب ، وذلك لأن إعادة توزيع الدخل القومي ، على هذه الصورة ، تعني الهبوط بالدخل الكبير التي تخضع للضرائب التصاعدية ، أي تعني الانخفاض بالهامش الذي يمكن للضرائب أن تقطعه من الدخول .

كذلك توقف المقدرة التكليفية للدولة ، على المقدرة التكليفية للمكلفين وبخاصة على فكرة الحد الأدنى اللازم للمعيشة ، وهو مختلف من بلد إلى آخر .

وهكذا يمكن القول أن المقدرة التكليفية للدولة ، بافتراض ثبات الدخل القومي تتغير تحت تأثير الأوضاع السياسية والاجتماعية ، وأن قدرة الدخل القومي على تحمل الأعباء الضريبية ، يمكن أن تتغير إذا ما قبلنا بتغير هذه الأوضاع .

* * *

الفصل السادس

القروض العامة

نشأة القروض العامة وتطورها :

تلحّم الدولة حين تواجه نفقات عامة لا تستطيع تغطيتها من مواردها العادلة التي أهمها الضرائب ، إلى موارد غير عادلة ، كأن تبيع جزءاً من ممتلكاتها ، أو تستعين بما لديها من أموال احتياطية ، أو تفرض ضرائب غير عادلة ، أو تعقد قرضاً أو تصدر عملة ورقية .

ولم يعد للوسائلين الأولى والثانية أهمية تذكر في العصر الحديث ، أما الوسيلة الثالثة وهي الضرائب غير العادلة ، فستجيئ بها الدولة أثناء الحروب والطوارئ وتكون إما بزيادة مؤقتة في معدل الضرائب المفروضة فعلاً ، أو بفرض ضرائب جديدة لمدة معينة تلغى بعدها ، والطريقة الأولى أفضل من الثانية نظراً للأسباب الآتية :^(١)

- يحتاج فرض ضرائب جديدة وقتاً أطول ، ويتطلب نفقات أكثر من زيادة معدل ضريبة موجودة .

- تؤدي الضرائب الجديدة إلى اختلال التوازن الاقتصادي ، في حين زيادة معدل الضرائب الموجودة التي اعتاد عليها المكلفوون بمحض ضرراً أقل في الحياة الاقتصادية .

- يتم حساب حصيلة الضرائب الناجمة عن زيادة مدهها ، بسهولة أكثر من تقدير حصيلة الضريبة الجديدة .

وفيما يتعلق بالمصدر الرابع «المال الاحتياطي» فلم يعد له شأن يذكر في العصر الحديث ، لأنه قلما يكون في موازنة الدولة فائضاً ، لأن على الدولة أن تحقق

١ - د. محمد رياض عطية - موجز في المالية العامة - دار المعارف مصر عام ١٩٦٩ ص ٣١٢

مبدأ التوازن بين نفقاتها وإيراداتها ، وإذا ما زادت إيرادتها على نفقاتها وجب عليها أن تستهلك بالفائض جانباً من دينها العام ، وإذا تكرر الفائض تعين عليها تخفيض الضرائب ، لأن الدولة لا ينبغي أن تأخذ من أموال المكلفين أكثر مما تحتاج إليه للقيام بوظائفها ، في حين ذهب بعض فقهاء المالية إلى صرورة أن تسعى الدولة للحصول على فائض في سنوات الازدهار لستعين به في انعاش الحياة الاقتصادية في سنوات الركود الاقتصادي .

والوسيلة الرابعة لمواجهة الزيادة في النفقات العامة تمثل في اصدار نقود ورقية ولكن هذه الوسيلة تعرض الاقتصاد الوطني لخطر التضخم الندبي ، ولذلك لا يجد التقليديون هذه الوسيلة ، إلا في حالة الضرورة القصوى كالحرب ، وأن تسحب النقود الزائدة من التداول بمحرد زوال السبب ، أما المحدثون من فقهاء المالية فإنهم لا يمانعون من أن تلحى الدولة إلى اصدار النقود الورقية ، للحصول على إيرادات لسد عجز الموارنة ، أو لاستخدامها كوسيلة للتدخل في تنظيم الحياة الاقتصادية ، وإن كانوا في الوقت نفسه لا ينكرن الأخطار التي تترتب على اصدار النقود الورقية بدون قيود .

والوسيلة الخامسة لتغطية النفقات الاستثنائية تتجلى باصدار القروض العامة التي تعد من أهم مصادر الإيرادات غير العادية في العصر الحاضر ، وهي في شكلها الحالي حديثة العهد ، يرجع تاريخها لأواخر القرن الثامن عشر ، وقبل ذلك كان الأمراء والملوك إذا احتاجوا إلى النقود ، جلأوا إلى الاقتراض من الأغنياء على أساس الثقة الشخصية بهم ، وكانت غالباً ما يرهون أراضيهم أو جواهر الناج لضمان ما يقتضونه ، أو يتذارعون للدانين عن تحصيل بعض الضرائب خلال مدة معينة ليسدد من حصيلتها الدين وفوائده .

مفهوم القرض العام وخصائصه المميزة :

القرض العام هو مبلغ من المال يدفعه أحد أشخاص القالون العام أو أشخاص للدولة بوجوب عقد يستند إلى صك تشعيعي ، ويتضمن مقابل الوفاء .

ومن التعريف أعلاه نستلهم خصائص القروض العامة ^(١) والتي تتجلى وبالتالي ^(٢) :

١ - د. عصام بشور . المالية العامة والتشريع الضريبي - مصدر سابق من ٢١٢ .

٩- القرض العام مبلغ من المال :

إن الصفة القانونية الغالبة على القروض العامة هي الصفة النقدية أسوة ببقية الوسائل المالية ، ومع ذلك يمكن أن يكون القرض العام بصورة عينية ، إذ يحاول المقرض ، لاسيما عندما يكون دولة أو مؤسسة صناعية ، تصريف ممتلكاته عن طريق عقد قرض يمول مشروعًا معيناً تستعمل في تنفيذه تلك المنتجات ، كما تكتسب القروض العامة الصفة العينية بوساطة التسهيلات الائتمانية .

١٠- القرض العام يدفع بصورة اختيارية :

حيث يدفع المقرض مبلغ القرض للدولة بصورة اختيارية لا أثر للأكراه فيه ، وذلك تبعاً للشروط الناظمة لأحكام العقد ، وهذه الشروط تحددها الدولة أو من في حكمها ، وعلى الطرف الثاني أن يقبل بهذه الشروط كاملة أو يرفضها .

ولكن هذه الخاصية تنتهي ، عندما تفرض الدولة القروض العامة بصفة اختيارية في حالات الحرب والكوارث الطبيعية ، وعندما تصبح القروض فريضة الزامية مؤقتة، يستعيدها المقرض مع فوائدها في المستقبل . ولكن يبقى عنصر الالتزام في الاكتتاب في القروض العامة حالة استثنائية ، والصفة اختيارية فيها هي القاعدة .

١١- القرض العام يدفعه أحد أشخاص القانون العام أو الملاص :

تلحّى الدولة إلى الاستدانته من أشخاص القانون العام أو الملاص الذين يتمتعون بجنسيتها ومن الأجانب ، وقد تلحّى أيضاً إلى الدول الأجنبية والمؤسسات المالية المحلية والأقليمية والدولية طلباً للمال .

١٢- القرض العام يدفع للدولة :

تشكل القروض العامة ايراداً من الابرادات العامة التي تحدد طريقها إلى خزينة الدولة وينحصر عقد القرض العام بالدولة ومن في حكمها ، كالسلطة المركزية ، ووحدات الادارة المحلية ، والمؤسسات والهيئات العامة التي تتمتع بشخصية اختيارية وباستقلال مالي واداري .

٥- القرض العام يتم بموجب عقد :

يتم تنظيم القرض العام بموجب عقد بين طرفين : الطرف الأول هو المقترض وهو الدولة أو من في حكمها ، والتي تعهد بتسديده مبلغ العقد بالإضافة إلى الفوائد السنوية التي تترتب عليه طوال فترة العقد . والطرف الثاني هو الدائن الذي يتعهد بإقراض مبلغ من المال إلى الطرف الأول لمدة محددة وبفائدة معينة .

٦- القرض يستند إلى صك تشريعى :

لأنقوم الحكومة باصدار سندات الدين العام ، إلا بعد أحد موافقة السلطة التشريعية ، التي تعطي موافقتها على استدانة مبلغ من المال يغذى الخزينة العامة وغالباً ما تقتصر هذه الموافقة على تحديد مبلغ القرض ومدته ومعدل فائضه ، ويترك للحكومة أمر تنظيم القرض فنياً ، والحكمة من أحد موافقة السلطة التشريعية تكمن في الحفاظة على الحقوق المالية للشعب ، وتحصين سيادة الدولة ، فكم من دول ومالك فقدت استقلالها من جراء القروض المتراكمة في ذمتها المالية تجاه الدول الأجنبية .

٧- القرض العام يتضمن مقابل الرفاء :

يدخل القرض العام خلاياً لبقية الإيرادات ، خزينة الدولة ، بصفة مؤقتة حيث تعهد الدولة للدائن باعادة مبلغ القرض مضافة إليه الفوائد السنوية التي ترتب عليه خلال فترة القرض .

مقارنة بين القرض والضريبة غير العادلة

تلجأ الدولة إلى القروض أو الضريبة غير العادلة لسداد نفقات غير عادلة ، وتفتقر المقارنة بينهما أن نبحث في أثر كل منها في توزيع عبء النفقات غير العادلة بين مختلف طبقات المجتمع وشرائحه ، وبين الجيل الحالي والأجيال المقبلة .

فالضريبة غير العادلة لكي تعطى المبلغ المطلوب تقتطع جزءاً من مال المكلف ويقع معظم عبئها على ذوي الدخول المرتفعة . أما إذا قت تغطية النفقات العامة غير العادلة بوساطة القروض ، فإن الدولة تحتاج لخدمة القرض إلى مبلغ قليل تحصل عليه من الضرائب العادلة التي تدفعها جميع طبقات المجتمع . ولهذا تفضل الطريقة الغنية القرض

على الضريبة غير العادلة لسداد النفقات غير العادلة . لأنه يسمح بنقل جزء من عبء تلك النفقات إلى ذوي الدخل المحدود ، على العكس من الضريبة .

يضاف إلى ذلك أن القرض يجعل مساهمة أفراد الطبقة الغنية في تحمل عبء النفقات العامة غير العادلة تناسب وقدراتهم المالية ، وتفق مع مصلحتهم .

أما فيما يتعلق بموضوع من يتحمل عبء النفقات العامة غير العادلة ، فإن المفكرة الشائعة بأن الجيل الحاضر ، هو الذي يتحمل عبء هذه النفقات كلها ، إذا سددت تلك النفقات بوساطة الضريبة غير العادلة ، أما إذا سددت بوساطة القرض فإن الأجيال القادمة تتحمل جزءاً من ذلك العبء لأن فوائد القرض سوف تُسدد من حصيلة الضرائب التي تدفعها الأجيال القادمة في المستقبل .

لقد دحض «ريكاردو» هذه الفكرة ، وأوضح بأن تأثير الضريبة غير العادلة لا يختلف عن تأثير القرض بالنسبة للجيل الحاضر والأجيال المقبلة . ولتوسيع وجهة نظر ريكاردو نفترض أن مكلفاً رأسمه ٥٠٠ ل.س ، وأنه يدر له دخلاً سنوياً قدره ٢٥٠ ل.س (أي بنسبة ٥٪) وأن على الدولة فاتحة غير عادلة يفترض تعطيلها إما بفرض ضريبة غير عادلة بمعدل ٢٠٪ من رأس المال ، أو تصدر قرضاً بفائدة ٥٪ ، فإذا وقع اختيار الدولة على الضرائب غير العادلة ، في هذا الحال يدفع المكلف الذي افترضناه ١٠٠٠ ل.س ، فينخفض رأسمه بعد دفع الضريبة إلى ٤٠٠٠ ل.س ويقل دخله نتيجة لذلك إلى ٢٠٠ ل.س ، وينقل إلى خلفه رأسمال قدره ٤٠٠٠ ل.س ، وهذا المبلغ يعطى لهم دخلاً قدره ٢٠٠ ل.س .

أما إذا وقع اختيار الدولة على القروض ، فإن رأسمال المكلف أعلى ، يظل ٥٠٥ ل.س ، ولكن الدولة لكي تدفع فوائد القرض تفرض ضريبة عادلة بمعدل ١٪ من رأسمال كل مكلف ، ويكون نصيب المكلف المذكور ٥ ل.س ، أي أن صافي دخله يصبح ٢٠٠ ل.س ، وفي هذه الحالة ينقل إلى خلفه رأسمال ٥٠٠٠ ل.س ودخلًا قدره ٢٥٠ ل.س خصم منه ضريبة غير عادلة ٥ ل.س ويكونباقي ٢٠٠ ل.س .

لما ورد يتضح بأن دخل المكلف المذكور ودخل خلفه من بعده أصبح ٢٠٠ ل.س سواء فرضت الدولة ضريبة غير عادلة على رأس المال ، أو أصدرت قرضاً لتغطية النفقات غير العادلة ، فالنتيجة في كلتا الحالتين واحدة .

ولكن فرضية «ريكاردو» لا تستقيم إلا إذا توافرت فيها عدة شروط^(١) وقد لاتتحقق عملياً ومن بينها :

- أ - أن يكون معدل استثمار رأس المال مساوياً معدلفائدة القرض تماماً ، ب .٪٥

ب - أن تكون الضرائب العادلة ، التي تفرض للحصول على المبالغ اللازمة لدفع فرائد القرض ضرائب مباشرة ، لأنها وحدها التي تؤثر في قيمة المادة الخاضعة للضريبة .

ج - أن يظل استهلاك المكلفين ونشاطهم الانتاجي على ما هو عليه قبل فرض الضريبة غير العادلة ، أو اصدار القرض ، ولكن الواقع غير ذلك ، لأن فرض ضريبة غير عادلة ، يدفع المكلفين إلى تخفيض استهلاكهم وزيادة نشاطهم الانتاجي ، لتعويض بعض ما فقدوه بدفع الضريبة ، وتكون النتيجة أن رأس المال الذي ينفل إلى الجيل القادم ينقص بأقل من مقدار الضريبة غير العادلة . ولهذا لا يمكن القول أن القروض أو الضريبة غير العادلة سبب بالنسبي للجيل القادم (المقبل) ، بل على العكس فإن وطأة الضرائب غير العادلة أشد على الجيل الحالي منها على الجيل المقبل .

ومن ناحية أخرى فإن الضريبة غير العادلة ، إذا تركنا جانب تأثيرها في تخفيض الاستهلاك وتنشيط الانتاج ، تحدث للدخل ورأسمال الجيل الحالي والجيل المقبل صرراً لا يمكن اصلاحه ، في حين الضرر الذي يحدده القرض يختلف أثره مع مرور الزمن ، إذ يمكن تبديل بالقرض الأصلي قرضاً آخر أقل فائدة مما يجعل عبء القرض على الجيل المقبل في النهاية ، أخف من عبء الضريبة غير العادلة .

القرض العام في المالية التقليدية :

عارض التقليديون القروض العامة لأنها - برأيهما - تؤدي إلى تخفيض رؤوس الأموال المعدة للاستثمار الخالص ، مبررين موقفهم هنا بعدة فرضيات أهمها^(٢) ثبات

١ - د. محمود رياض عطية - مرجع في المالية العامة - مصدر سابق ص ٣٦٧ .

٢ - لمزيد من التفاصيل راجع كتاب المالية العامة للدكتور عصام بشور من ٢١٥ . (مصدر سابق)

كمية التقدّم المعروضة ، عقّم الإنفاق الحكومي ، التوظيف الكامل ، وعليه رأى «آدم سميث» إن اقراض الدولة يسهم في تحفيض رؤوس الأموال المتاحة للأفراد ، وأن الدولة عندما تقوم بالاستثمار لاتكمل الاستثمار الخاص وإنما تنافسه ، وأيده «ريكاردو» لأن - برأيه - إنفاق الدولة يكون على حساب الاستثمار الخاص المتبع ، وإذا ما اضطررت الدولة إلى إنفاق غير عادي يجب أن تتجه إلى الضرائب وليس القروض ، ويُرى «ساي» بأن الدولة تتفق ما تفترضه على قضايا استهلاكية عقيمة ، في حين ينفق الأفراد ما يفترضونه في أعمال منتجة ونافعة ، أما «جون ستيلوروت ميل» فلم يعارض بخوه الدولة إلى القروض إذا كان استعمال الأفراد لما يفترضونه من أموال غير منتج ، أو كان اقراض الدولة من المدخرات الإضافية ، أو كان سبباً في زيادة المدخرات ، أو إذا أخذت المدخرات تتدفق إلى خارج الدولة .

القروض العامة في المالية الحديثة :

أجاز الكتاب المحدثون الذي تأثروا بأراء «كينز» جلوء الدولة إلى الاقتراض العام لأن الاستثمارات الفردية تتأثر بالمتغيرات العامة ، التي تنظرأ على العلاقة بين معدل القائدة وبين الكفاءة الحدية لرأس المال ، وهذا لا بد من تدخل الدول للمحافظة على مستوى الطلب الفعال ، مما يحقق التوظيف الكامل ، وهذا بعد - برأهم - تمويل المشاريع العامة عن طريق القروض متنجاً ويردي إلى زيادة الدخل القومي ، أضف إلى ذلك قد لا يقدمون على استثمار أموالهم في نواحٍ تعد حيوية بالنسبة للمجتمع ، مما يتquin على الدولة القيام بها .

وما يملي اللجوء إلى القروض العامة في عصرنا الراهن حالات الكساد التي يكون فيها الاقتصاد الوطني دون مستوى التوظيف الكامل ، فضلاً عن حالات الحرب ، أما في حالة الازدهار الاقتصادي ، يفضل الاعتماد على الضرائب ، وبخاصة إذا كان الاقتصاد الوطني قد بلغ حالة التوظيف الكامل ، ففي فترات الكساد تساعد القروض في انتصاف البطالة ، دون اللجوء إلى التضخم ، أما الالتجاء إلى الضرائب بدلأ من القروض فإنه يؤثر على الركود بسبب تأثيرها في العوامل التي تؤثر في الاستهلاك والاستثمار .

وعليه فإن أفضل وسيلة لتمويل المشاريع العامة في حالة التوظيف الكامل هي الضرائب ، لأنها تقطع من الإنفاق الفردي ما تضعه تحت تصرف الدولة ، ولا تنسحب

في حصول التضخم ، خلافاً للفروض العامة فإن المحوء إليها على نطاق واسع يتسبب بالتضخم .

وفي الدول حديثة النمر حيث تنتشر البطالة المستمرة ، يمكن الاعتماد على القروض في تمويل المشاريع العامة ، وفي تحقيق التوظيف الكامل ، كذلك يمكن أن توظف القروض في استثمارات طويلة الأجل ، حتى توزع تكاليف المشاريع على عدة أجيال بدلاً من أن يتحملها جيل واحد .

أنواع القروض العامة

في ضوء طريقة العقد ، ومبدأ الاختيار في الاقتراض ، أو المحوء إلى الضرر والالتزام ، عمدة فقهاء المالية إلى تقسيم القروض إلى :

١- القروض اختيارية :

وتم باتفاق أرادتين وبإراضي متعاقدين دون أثر للأجيال . ومن حق المكتتب في هذا النوع من القروض القبول أو الامتناع . فالدولة هي التي تضع شروط العقد ، ومن حق المكتتب أن يرفضها أو يقبلها ، وليس في ذلك أي أثر للضرر ، على غرار الحالة التي يودع فيها المواطن أمواله في أحد المصارف أو أحد صناديق الادخار بمعدل فائدة يحددها الصندوق مسبقاً ، وحتى تخسر الدولة مواطنها على الاقتراض في القروض العامة ، قد تلجأ إلى منح المكافآت المعنوية والهدايا التشجيعية ، وقد تغير في مواطنها الحس الوطني كأن تعلن أن تلك المبالغ ضرورية لإنقاذ المالية العامة ، أو للدفاع عن الوطن ، وتتميز القروض اختيارية بأن معدل فائدتها أقل من المعدل السائد في السوق ، مما يوفر على الدولة جزءاً من المبالغ ، وفرض نجاح مثل هذه القروض محدودة لأن المكتتبين يهتمون بالقروض من الناحية المالية أولاً ، في حين إذا لم تطلب الدولة مواطنها بالشخصية لدوافع وطنية ، وأخذت في الحسبان الظروف السائدة في السوق المالية ، بحيث يكون معدل الفائدة موازياً للمعدل الجاري فإن فرص نجاح هذا النوع من القروض تكون عادة أكبر .

٢- القروض الاجبارية :

. يمثل القرض الاجباري موقعاً متارحاً بين القرض العادي والضريبي ، ويعيبه ما يعيّب الضرائب غير العادلة ، دون أن تكون له مزايا ، فهو اجباري كالضريبة غير العادلة ، وتستخدم في تحديد نصيب كل مكلف في القرض العناصر ذاتها التي تستخدم في تحديد نصيبه من الضريبة غير العادلة ، يضاف إلى ذلك أنه، على العكس من الضريبة غير العادلة ، يشترط المالية العامة بابغاء الفوائد ورأس المال. فالقرض الاجباري يشترط مع الضريبة بصفة الازمام ويختلف عنها بصفة الاستداد.

فالقروض الاجبارية تفرضها الدولة على رعاياها وتحصل عليها عنوة بطرق الاكراه ، ولكنها تعهد بسداد هذا القرض مستقبلاً ، فالدولة تلجمأ إلى القروض الاجبارية في بعض الظروف الاستثنائية كالمخروب والمكوارث الطبيعية وقد تلجمأ إلى فرض القرض الاجبارية ليس بهدف تغطية النفقات العامة وإنما لامتصاص جزء من الكتلة النقدية الزائدة على حاجة التبادل ، وذلك لمعالجة التضخم وكبح جماح ارتفاع الأسعار .

وقد لا يصل الأمر بالدولة إلى حد فرض القروض ، وإنما قد تكتفي بوضع العرافقيل بوجه الائتمان الخاص ، حتى يتعجل الأفراد بسداد أموالهم للأكتاب بالقروض العامة أو أن تفرض على المؤسسات والشركات استثمار بعض أموالها في القروض العامة .

وفي كل الأحوال تفتقر القروض الاجبارية إلى الشعبية لما يرافقها من ضغط وأكراه ، وما تتركه من آثار سيئة في نفس المواطنين ، وقد تزلفن القروض الاجبارية باختفاء المواطنين لأموالهم ومتلكاتهم للتعالص من الأشواك في القرض ، فتضطر布 الأسعار ، سبباً إذا فرضت القرض على الأموال غير المنقولة كالعقارات مثلًا حيث يلجمأ أصحابها إلى بيعها للتهرب من المساهمة في القرض الاجبارية ، وهذا لاتتجأ الدولة إليها إلا في الظروف الاستثنائية القاهرة .

ويمكن أيضاً تصنيف القروض بحسب مصدرها إلى (١) :

١- د. عصام بشور - المالية العامة والتشريع الضريبي - مصدر سابق ص ٢٢٤ .

١- القروض الداخلية : حيث يكون مكان الاقتراض في هذا النوع من القروض السوق الداخلية ، وتصدرها الدولة بالعملة الوطنية ، وتقتصر عادة على المواطنين دون الأجانب ، وتطرح الدولة هذه القروض لأسباب مالية ترمي إلى تحفيظ العجز في موازنتها ، أو لأسباب اقتصادية بغية امتصاص المكملة النقدية الفائضة عن حاجة التبادل ، وحتى ينفع هذا النوع من القروض ، يفترض وجود مبالغ من المال تفيس عن حاجة السوق .

و مما يميز القروض الداخلية عن غيرها أنها تنظم وفقاً للقوانين والأنظمة النافذة في البلاد ، ولا تعرض الدولة لأية مؤشرات خارجية ، لاسيما إذا ساءت حالة الدولة المالية أو تأخرت عن وفاء القرض ، فالدولة في مثل هذه النوع من القروض تجد نفسها مطلقة اليد ، تفرض الشروط التي تريدها ، وتحكم بسوقها الداخلي في ضوء الظاهرة الاقتصادية السائدة .

فالدولة تحقق مكاسب مادية من وراء القروض الداخلية وبخاصة عندما تخفض قيمة العملة الوطنية ، كذلك يفيد المواطن من التتابع الذي تستتب على اتفاق ابرادات القروض من جانب الدولة . والتي تسعى إلى تحقيق التوازن الاقتصادي واستقرار السوق الداخلية وتحجب خاطر تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية ومنع كاساتها السلبية على الاقتصاد الوطني ، فيما لو كان القرض خارجياً .

٢- القروض الخارجية : تلجأ الدولة إلى الإقراض الخارجي عادة عندما يكون معدل الفائدة في الخارج أقل من معدلها في الداخل ، والدولة حين تقرض من الخارج توفر للاقتصاد الوطني رؤوس الأموال اللازمة لتطوره .

وتستلم الدولة القرض الخارجي في صورة سلع وخدمات، وتدفع الفوائد وأصل الدين ، عند حلول ميعاد دفعه ، في شكل سلع وخدمات غالباً .

إن سندات القرض الخارجي لا تبقى في الدولة التي أصدرتها ، بل تنتقل من دولة إلى أخرى ، ثم ترد قباعاً إلى الدولة التي أصدرتها ، إذا كانت من الدول المتسلورة اقتصادياً ، لأن الادخار يزداد فيها وتكثر الأموال المعدة للاستثمار فينخفض سعر الفائدة ، وتبحث المدخرات الجديدة عن وجوه الاستثمار التي تأتي بربح وفير ، وتحسنه

نحو سندات القرض العام ، فترتفع أسعارها في الداخل مما يغري مالكيها في الخارج بارسالها إلى الدولة لبيعها فيها .

ولكن حتى يكتب الناس في القروض الخارجية يفترض أن توفر الدولة الضمانات اللازمة للمقرضين لسداد أصل الدين والفوائد المرتبة عليها ، والتأمين ضد خاطر تدهور قيمة العملة ، وذلك من خلال التعهد بدفع أصل الدين والفوائد بعملات قابلة للتحويل كالدولار والمارك والذهب⁽¹⁾ .

وتعقد القروض الخارجية عادة مع البنوك الأجنبية الخاصة ، أو مع مؤسسات دولية كالبنك الدولي مثلاً ، وفي حالات استثنائية قد تعقد مع الحكومات كما حصل أثناء وبعد الحربين العالميين الأولى والثانية .

والقرض الخارجي قد يتحول إلى قرض داخلي ، إذا اشترى سنداته المواطنين والمؤسسات في الدولة التي أصدرته ، كذلك قد يتحول القرض الداخلي إلى قرض خارجي إذا اشترى أفراد ومؤسسات من خارج الدولة .

ويؤخذ على القروض الخارجية أنها قد تم بالسيادة الوطنية للدولة ، كالتدخل في شؤونها الداخلية ، وقد تزداد تبعيتها الاقتصادية للدولة الدائنة ، سيما إذا كانت القروض مشروطة بإبرام اتفاق عسكري مع الدولة الدائنة ، أو اتفاق الأموال المقترضة في وجود معينة لخدم أواليات التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة المقترضة ، بل تخدم مصالح الدولة الدائنة .

كذلك يمكن أن تصنف القروض العامة بحسب حلول أجل القرض واستحقاقه إلى :

١- القروض المتموجة : وهي قروض مؤقتة ، قد تحتاجها الدولة لتغطية نفقاتها قبل حلولها ما يكفي لتغطيتها من الإيرادات ، وعندما تضطر الدولة إلى إصدار ما يعرف بأذون الخزينة العادي . والقرض المؤقت ليست ثابتة بل تتغير باستمرار وتلحا بها الدولة عندما يكون معدل الفائدة وقت اصدار القرض مرتفعاً ويتطلب انخفاضه في المستقبل القريب .

١ - د. محمد مبارك حجم - السياسات المالية والتقدمة لخطط التنمية الاقتصادية - مصدر سابق .

أما السبب في حصول العجز المؤقت الذي يغطي بأذونات الخزينة العامة العادية، فيعود إلى عدم وجود تطابق زمني بين الإيرادات والنفقات . فالنفقات قد تزداد في بعض شهور السنة المالية ، كفوائد الديون العامة ، فيحصل أحياناً في بعض فترات السنة المالية ، تزداد فيها الإيرادات ، وفي فترات أخرى تزداد فيها النفقات ، وفي مثل هذه الحالة لا توجد مشكلة ، ولكن إذا سبقت الزيادة في النفقات الزيادة في الإيرادات، فإن الدولة في مثل هذه الحالة تجد نفسها في حاجة موقته إلى الأموال ، ولمواجهة هذا الموقف تصادر أذونات عادية على الخزينة ، كوسيلة تصل بين فترتين من السنة المالية ، تتميز أحدها بنقص الإيرادات ، وتتميز الأخرى بزيادتها ، وهذا فسان أذونات الخزينة العادية ، تصادرها الدولة التي تكون موازنتها متوازنة ، أي أن إجمالي إيراداتها يغطي إجمالي نفقاتها . وعليه فإن أذونات الخزينة العادية تصدر عادة لمدة ثلاثة أشهر أو أربعة أشهر أو ستة أشهر أو تسعه أشهر، وأقصى مدة لهذه الأذونات اثنا عشر شهراً أي مدة الموازنة ولا يجوز أن تتجاوزها .

وتتميز أذونات الخزينة العادية ، بالانخفاض معدل فايدتها ، وبوفرة حصيلتها ، لأن أصحاب المشاريع والمصارف ، يقبلون على اقتناها ، بهدف استثمار الأموال التي تفيس لهم بصفة موقته ، بدلاً من تركها عاطلة ، بالإضافة إلى كونها تتطوي على قدر أقل من المخسائر ، يضاف إلى ذلك تعد وسيلة طيبة لتنفيذ سياسة السوق المفتوحة، ولكن أذونات الخزينة العادية لا تخلو من بعض العيوب ، فقد تتحمل الدولة أعباء مالية إضافية ، لاسيما إذا ارتفعت معدلات الفائدة .

لقد تطورت أذونات الخزينة العادية في العصر الحديث وأخذت تستخدم للحصول على إيرادات لأغراض مختلفة في صورة فسات متوسطة وصغيرة ، بهدف تحفيز المدخرين . وقد اكتسبت تسميات مغربية ، مثل أذون الدفاع عن الوطن، أذون التحرير ، أذون الادخار ، ولا يطالب المكتتبون عند حلول ميعاد استحقاقها بملغهم ، وإنما يعيدون توظيفها في الأذون الجديدة ، في أغلب الأحيان .

وهناك نوع آخر هو «أذون الخزينة غير العادية» وتشتمل إيراداتها لتنظيم عجز حقيقي في موازنة الدولة ، أو من أجل تنفيذ بعض المشاريع الانتاجية، أو لتمويل حرب ... الخ .

وقد تحتاج الدولة للأموال لتغطية عجز حقيقي في الموارنة ، ولكنها قد تجد أن ظروف السوق المالية لاتشجع على إصدار قرض يهد الاستحقاق ، فتصدر مايسى بآذون الخزينة غير العادية الذي يتجاوز ميعاد استحقاقها مدة عام ، شريطة أن لا يتجاوز خمسة أعوام ، وإلا أصبحت سندات دين مثبت مهما كان الاسم الذي يطلق عليها .

ومصير هذا النوع من الديون في الغالب التثبيت عندما تحسن ظروف السوق المالية ، فتصدر الدولة عندئذ قرضاً طويلاً الأجل ، بمبلغ القرض المراد تثبيته ، وتدعى حملة الأذون للاكتتاب باذونهم في القرض الجديد ، كما تدعى غيرهم إلى الاكتتاب النقدي ، أما الذين لا يرغبون في تثبيت آذونهم فتسدد لهم الدولة قيمتها من الاكتتاب النقدي الجديد ، وهذا يعني بأن آذونات الخزينة غير العادية تمهد الطريق لاصدار سندات القروض الثابتة .

٤- القروض الثابتة : وتندرج فيها جميع أنواع ديون الدولة التي تخضع لإدارة الدين العام وبخاصة القروض طويلة الأجل التي تبلغ مدتها عشرين عاماً فـ أكثر والقروض المتوسطة الأجل ، وهي تلك التي تقع مدتها بين القصيرة والأجل وطويلة الأجل ، وهي ما تعرف معاً بالقروض الثابتة ، وتلحاً إليها الدولة ليس من أجل تغطية عجز مؤقت في الموارنة بل لتغطية عجز حقيقي لا يمكن تفادييه خلال السنة المالية .

وقد تحدد الدولة تاريخاً واحداً لسداد هذا القرض المثبت ، وقد تحدد تاريخين، يكون لها أن تسدد القرض في أيهما ، مما يعطي للدولة مرونة أكثر للتخفيف من أعباء القرض قبل حلول أجله النهائي .

وهناك أيضاً القروض الموبدة ، وهي التي لا تحدد الدولة موعداً لتسديدها بل تقوم بوفاء جزء منها كلما توافرت لديها الأموال الازمة لذلك ، ولا يسقط مبلغ الدين إلا بالتسديد الكامل ، ولكن قائدة الدين تدفع في مواعيدها المحددة . والدولة تقضي هذا النوع من القروض العامة لأنها لاتقوم بوفائها إلا عندما يتوافر لها المال الملائم ، مما يحفر الدولة إلى اللجوء إليها باستمرار طالما أنها غير ملزمة بالتسديد في وقت محدد . الأمر الذي جعل بعض الدول تحظر هذا النوع من القروض في دساتيرها .

اصدار القروض العامة

يطلب اصدار القرض العام موافقة سلطة الشعب عليه ، وبعد مناقشته من قبل ممثلي الشعب يصدر بقانون ، والحكومة من عرضه على ممثلي الشعب للتحقق من مدى حاجة الدولة المزمع الاقتراض لتفعيلها . فضلاً عن أن موافقة ممثلي الشعب على القرض العام يزيد من ثقة المكتتبين بالقرض ويساعد على نجاحه .

ويشارك كل من البرلمان والحكومة في عملية القرض ، حيث يتولى البرلمان تحديد مبلغ القرض ومعدل الفائدة ، ومدة القرض ، في حين تتولى الحكومة وضع القراءد الفنية الناظمة لاصدار القرض العام .

وما تحدى ملاحظته أن أذونات الخزينة العادلة التي تصدر لأجل قصير جداً، من أجل تعطية عجز مؤقت في الموارزنة ، لا تحتاج إلى أذن مسبق من ممثلي الشعب لأن المراد منها هو تفعيل النفقات العامة ، ريشما يتم تحصيل الإيرادات المتأخر جبايتها . بينما تحتاج أذونات الخزينة غير العادلة لتفعيل نفقات حقيقة ، فإنها تحتاج إلى موافقة ممثلي الشعب . وإذا ما أصدرت الحكومة قرضاً بدون موافقة ممثلي الشعب يعد باطلأ من الوجهة القانونية ، ومن مصلحة الدولة أن لا تقدم على شيء من هذا القبيل لأنه يضعف من ثقة المكتتبين ، وتهبط أسعار السندات ، وقد لاتمكن مستقبلاً من اصدار قروض عامة . ولذلك يفضل أخذ موافقة ممثلي الشعب لاجازة القرض ولو في مرحلة لاحقة .

فالقرض يكتسب الصفة القانونية ، وتسرى عليه القواعد والأحكام الناظمة للعقود الإدارية كافة . وتترتب على القروض العامة حقوق والالتزامات مادية بالنسبة للدولة والمكتتبين ولا يجوز المساس بها . فنفقات خدمة الدين العام نفقات الزامية لا يجوز لممثلي الشعب رفض الاعتمادات الملزمة لها .

والقانون الذي يجيز عقد القرض ، ما هو إلا مجرد شرط لتمكن الحكومة من الاقتراض ، ويوصف القرض عقد يتضمن الإيجاب من جانب الدولة ، والقبول من جانب المكتتبين ، لا يجوز إسقاط الالتزامات المترتبة عليه ، أو الغاء حق الدين المترتب في ذمة الدولة .

وهناك من يعتقد بأن القرض عمل من أعمال السيادة ، فقد تقصد الدولة منه تحقيق بعض الأغراض السياسية ، كتمويل حرب أو كوارث طبيعية مدمرة ، مما يسمح لها بتجاوز شروط عقد القرض . وهناك أيضاً من يرى أن القرض أحراه تشريعى ينظمه قانون ، ويجوز أن يعدله أو يلغيه قانون آخر .

شروط إصدار القرض العام

تمثل الشروط التي يفترض توافرها في عقد القرض في^(١) :

أ - مبلغ القرض : يصدر القرض في الظروف العادلة بمبلغ محدد مثلاً ٥ مليون ليرة سورية ، ويقفل الاكتتاب فيه بمجرد تغطيته ، أو بانتهاء المدة المحددة للأكتتاب ، وإذا زاد المبلغ المكتتب فيه على المبلغ المحدد تخفيف الاكتتابات بنسبة تغطية القرض .

وقد لا تحدد الحكومة مبلغ القرض ، وإنما تحدد مدة معينة تقبل فيها جميع الاكتتابات وبحصل ذلك عندما تكون الدولة بحاجة ماسة إلى الأموال الكثيرة ، أو إذا خشيت عدم امكان تغطية المبلغ الذي تحده من قبل المكتتبين ، وفي مثل هذه الحالة تقبل جميع الاكتتابات فيما كان مقدارها إذا ما قدمت في المدة المعينة .

ب - معدل الفائدة : تأخذ الدولة في الحساب عند تحديد معدل الفائدة ، حالة السوق المالية ، ومركزها المالي كدولة ، ومقدار المبلغ المطلوب ، ومدة القرض واحتمالات تغير معدل الفائدة ، والتسهيلات التي تقدمها للمقرضين . وتعين الدولة مواعيد دفع الفوائد ، وعادة تدفع في السنة على قسطين كل ستة أشهر ، حتى لا يتضرر صغار حملة السندات إذا طالت المدة عن ذلك ولاتشكل عبئاً على الموظفين القائمين بأمر القرض إذا قصرت .

ج - سعر الإصدار : إذا كانت قيمة السند الاسمية ١٠٠ ل.س ، وأصدرته الدولة بذلك القيمة ، فقيل أن القرض صدر بسعر التكافؤ ، أما إذا أصدرته بأقل من تلك القيمة ، مثلاً بـ ٨٠ ل.س ، فقيل أن القرض صدر بأقل من سعر التكافؤ ، لأن

١ - د. محمد وديع بدري - دراسات في المالية العامة - دار المعرفة - مصر .

المكتتب يدفع ٨٠٠ ل.س عند الاكتتاب ، وعند تسديد الدين يستلم ١٠٠٠ ل.س ويطلق على الفرق وهو ٢٠٠ س.م مكافأة تسديد أو جائزة تسديد ، والغرض منها تخفيف الأفراد على الاكتتاب بالقرض .

وإذا ما صدر القرض بأقل من سعر التكافؤ ، فإن معدل فائدته يكون عادة أقل من المعدل الجاري للفائدة في السوق ، وتتحقق هذه الطريقة ضرراً بالدولة حيث تصبح مدينة أكثر مما تسلمته من أموال بكثير ، ولكن المكتتبين يستفيدون منها .

ولهذا يتضح بعض خبراء المالية أن يكون اصدار سعر التكافؤ ، إذا كانت الأموال متوافرة في السوق بحيث يمكن تعطية الفرق بسهولة حتى ولو كان كبيراً ، أما في الأحوال التي تخشى فيها قلة الاقبال على الاكتتاب ، فيمكن اصدار القرض بأقل من سعر التكافؤ لاغراء المكتتبين على الاكتتاب بالقرض ^(١) .

د - شكل المستدات : قد تكون سندات الدين العام إما من فئة واحدة (١٠٠٠ ل.س) مثلاً القيمة الاسمية لكل سند ، وإما أن تكون من فئات متعددة ، بحيث تكون قيمة بعضها الاسمية (١٠٠ ل.س) ، وبعضها الآخر (٢٠٠ ل.س) .. وهكذا من الجيد إلا تكون قيمة المستدات عالية جداً ، من أجل سهولة تداولها في أسواق الأوراق المالية ولا تكون قيمتها منخفضة ، حتى لا تخل محل النقود في التداول . ويربط بكل سند عدد الأرومات ، فإذا كانت مدة الدين خمس سنوات مثلاً ، وكانت الفوائد تدفع كل ستة أشهر ، كان عدد الأرومات الملحق بالسند عشرة ، يحمل كل منها تاريخ استحقاقه ، وعندما يحمل موعد استحقاق السند تزع الأرومة الخاصة به ، وتقدم لقبض قيمتها من الخزينة العامة أو من البنك الذي تحدده الحكومة لدفع الفوائد ، غالباً ما يكون البنك المركزي .

وسندات القبض إما أن تكون اسمية ، وهي التي يدون اسم مالكيها على السند وفي سجل خاص بالدين العام ، وتسلم له شهادة للبيانات المدونة فيه ، ولا تنتقل ملكيتها إلا بعد ثبيت ذلك في سجل الدين العام ، ولا تدفع قيمة أرومتها إلا بعد توقيع مالكيها على ظهرها اشعاراً بالاستلام ، وميزة هذه المستدات أنها مضمونة من المسقة

١ - د. محمد رياض عطية - مصدر سبق ذكره ص ٣٣٦ .

والضياع والتلف ، وقد تكون المستدات لحاملاها فلا يدون عليها اسم مالكيها ، وتتقلل حيازتها هي وأرومتهها بالتسليم من يد إلى يد . وهناك أيضاً المستدات المحتاطة ، حيث يكون المستند فيها اسمياً ، أما أرومته ف تكون لحاملاها .

المزايا المالية للقروض العامة

يهدف تشجيع الناس على الاكتتاب في القروض العامة ، فقد تقدم الدولة بعض المزايا للمكتتبين من بينها^(١) :

أ - جوانز السداد : فقد تقرر الدولة جائزة سداد ، وتصدر القرض بسعر التكافؤ فإذا كانت قيمة المستند (١٠٠ ل.س) ، تتعهد الدولة بأن تدفع لحاملاه عند حلول موعد السداد (١١٠ ل.س) ، فتكون الـ (١٠ ل.س) جائزة سداد .

ب - جوانز البالصيّب : وهي جوانز تفتح لبعض مالكي المستدات بطريق القرعة ، كأن يختار عند التسديد سند من المستدات بطريق القرعة ويعطى ١٠٠ ل.س بدلاً من القيمة الاسمية ١٠٠ ل.س ، مثلاً ، أو أن يختار عدد من المستدات بطريق القرعة ، وتعطى جوانز بسيطة تتفاوت في قيمتها ، بالإضافة للفوائد التي تعطى لجميع المستدات . وقد تكون مستدات بدون فوائد ، ولكن يختار بعضها كل فترة بطريق القرعة ، وتعطى جوانز .

ج - الاعفاء من الضرائب : تغفي معظم الدول سندات قروضها إما من ضريبة معينة كضريبة القيم المتنقلة ، أو من الضرائب المعمول بها ، أو من الضرائب المستقبلية ، وتعارض هذا الاعفاء وبدل العادلة الضريبية ، لاسيما الضريبة العامة على الدخل بوصفها ضريبة تصاعدية ، ولكن هذه الاعفاء يحظر على الاكتتاب بالقرض . فإذا كان الاعفاء الضريبي منصوص عليه بتصريح العبارة بعقد القرض فلا يجوز للدولة الغاؤه من جانبها ، أما إذا كان مقرراً بتشريع خاص ، دون نص بعقد القرض ، فيحظر للدولة الغاؤه بقانون آخر لاحق . وإذا كان الاعفاء مقتضاً على الضرائب المقررة وقت اصدار القرض ، فإنه يجوز للدولة فرض ضريبة عليه في المستقبل ، بشرط أن تكون عامة وليس خاصة بمستدات الدين العام وحدها .

١ - فهيم محمود شكري - الرفادة المالية العليا - دار مجلاري - عمان الأردن .

د - قبول المستنادات في تسديد بعض الضرائب : قد تجيز بعض التشريعات قبول مستنادات القروض العامة في تسديد بعض الضرائب ، أو تسديد فسخ بعض السلع والخدمات التي يشتريها من الدولة ، وذلك بدلاً من التغود .

هـ - عدم الحجز على المستنادات : تعهد الدولة للمكتتبين في المستنادات عدم الحجز عليها أو مصادرتها ، وهذا لا يستطيع الدائن مالك المستند الحجز عليه لاستيفاء حقه من قيمة .

و - توفير الضمادات للمكتتبين في حال تدهور قيمة العملة : تلجأ الدولة إلى إخراج المكتتبين في القروض العامة إلى ربط قيمتها بقيمة أكثر ثباتاً وهي قيمة الذهب . من أجل تفادى مخاطر تضخم وتدهور قيمة التغود .

ز - توجيه المدخرات نحو القروض العامة : وذلك عندما تلجأ الدولة إلى تقيد إصدار المستنادات من جانب المؤسسات والشركات الخاصة مما يقلل من منافستها للمستنادات العامة أو أن تلزم الدولة بعض المؤسسات التابعة لها ، كصندوق توفير البريد مثلاً بالاكتتاب بالقرض العام .

طرق اصدار القروض العامة

عرفت المالية العامة أربع طرق لاصدار القروض العامة :

١- الاكتتاب العام : ويعنى به هذه الطريقة تعلن الدولة عن القرض العام ، وتحدد شروط الاكتتاب به ، وتحدد مدته ، ومعدل فائدته ، ويتقدم المكتتبون بطلب يتضمن عدد المستنادات التي يرغبون بشرائها . وقد تشرط الدولة دفع كل القيمة المكتتب بها ، أو نسبة معوية منها ، مثلاً ٢٠٪ وبعد افتتاح الاكتتاب تحصى المبالغ المكتتب فيها .

٢- الاكتتاب المصري : ويعنى بهذه الطريقة تنازل الدولة لبنك أو مجموعة من المصارف والبيوت المالية عن كل مستنادات القرض لقاء مبلغ معين ، وتخول هذه البنوك باعادة بيع المستنادات للمواطنين مباشرة بالسعر الذي تقرره هذه البنوك . وهذه الطريقة تمكّن الدولة من الحصول على المبلغ الذي تريده بالسرعة المطلوبة . ولكنها

تنازل عن القرض بسعر منخفض ، حتى تغرى البنوك على شراء السندات . وتلجأ الدولة إلى هذه الطريقة إذا ما توقعت عدم تغطية القرض ، نتيجة لاستخدام طريقة الاكتتاب العام ، وهذه الطريقة غير شائعة في الوقت الحالي .

٣- الاكتتاب بالزيادة : ويعني بحسب هذه الطريقة تعرض الدولة سندات القرض على المواطنين أو على البنوك أو المصارف ، بعد أن تحدد سعراً أدنى للقرض ، كما تعلن عن قيمة السند بـ ٩٥ ل.س للسند الذي قيمته الاسمية ١٠٠ ل.س ، ويقصدمن الذي يرغب بالشراء ، وبالسعر الذي يريد الشراء به ، على لا يقل عن ٩٥ ل.س ، وتحصص السندات بالمكتتب الذي يعطي سعراً أعلى ، ثم من يليه ، وهكذا حتى تنتهي تغطية القرض .

وقد تأخذ هذه الطريقة شكل مناقصة في معدل الفائدة ، كأن تحدد الدولة معدل الفائدة بـ ٣٪ ويتقدم من يريد الشراء بالقدر الذي يرغب بشرائه ، ويعرض معدل أقل من ٣٪ ، ولتكن ٢,٥٪ ، وتحصص الدولة أصحاب الطلبات بأقل سعر فائدة ثم الذي يليه ، حتى تحصل على المبلغ الذي تريد اقتراضه .

٤- الاصدار في البورصة : في هذه الطريقة تعرض الدولة سندات القرض في سوق الأوراق المالية ، وتباعها على دفعات صغيرة ، بالسعر الذي تحدده السوق ، وتلجأ عادة إلى هذه الطريقة عندما يكون مبلغ القرض قليلاً ، لأن عرض كميات كبيرة من السندات في السوق المالية يؤدي إلى تخفيض سعرها .

وقد تلجأ بعض الدول إلى استخدام طرائق مختلفة تجمع بين مزايا الاكتتاب العام ومزايا الاكتتاب المصري ، وتتلافق عيوب كل منها .

انقضاء القروض العامة

تنقضي القروض العامة بسداد الدولة للمبالغ المترتبة عليها لأصحابها ، أي بوفاء الدولة للالتزامات المترتبة عليها من جراء القرض . ولكن قد تقع الدولة عند استحقاق القرض بأزمة مالية خانقة تحول دون الوفاء بتعهداتها، وقد يصل بها الأمر إلى انكار الدين العام ، وقد يعمد المكتتبون إلى التنازل عن استحقاقاتهم، مساندة منهم للسلطة الحاكمة كما حصل في إيطاليا موسيليني عام ١٩٢٨ ، حيث سلم المكتتبون الحكومة

أنذاك مسندات بقيمة مليون جنيه استرليني ، قام باحرافها موسيليني مناسبة الذكرى السادسة للزحف على روما وتأسيس الحكم الفاشي^(١).

فالفرض العامة من حيث المبدأ تنقضي بأحدى الطرائق التالية :

المطريقة الأولى - الوفاء بالفرض : الوفاء وهي الرسالة الطبيعية لانقضاء الدين عند تسديده على دفعه واحدة . ويفرق فقهاء المالية بين الوفاء في حالتي القروض المؤبدة والقروض لأجل . ففي حالة القروض المؤبدة ، لا تحدد الدولة موعداً لانقضاء القرض غير أنها تستطيع الوفاء به متى تمنت من ذلك . وشرط عدم انقضاء الدين المؤبد هو لصالح الدولة وليس لصالح الدائنين . ويتم التخلص من الديون المؤبدة عملياً بطريق الاستهلاك لا بطريق الوفاء نظراً لضخامتها .

أما في حالة «القروض لأجل» فالالأصل أن يتم تسديد القرض في ميعاد استحقاقه طبقاً لشروط العقد . غير أن فقهاء المالية في فرنسا يختلفون على ما إذا كان للدولة أن تفوي به قبل حلول ميعاده ، فالبعض لا يجزئه ، لأن الأجل في هذا النوع من القروض مشروط لمصلحة المدين ومصلحة الدائن معاً ، فقد يتضرر الدائن إذ سدد الدين قبل ميعاده لأنه قد يكون كييف متعطياته المعيشية على أساس الحصول على دخل معين من فائدته مسنداته لمدة معينة . ويررون أنه إذا أرادت الدولة الاحتفاظ لنفسها بحق الوفاء قبل الموعد المحدد ، أو بتغير شروطه فيجب أن تنص على ذلك صراحة في العقد . في حين ذهب بعض الفقهاء الماليين إلى عكس ذلك وأجازوا للدولة الحق في الوفاء بالفرض قبل حلول موعده ، بدعوى أن الفرض العام وإن تربّ عليه التزامات قانونية بين الدولة ودائنيها ، غير أنه بعد عملية إعتمان تقوم بها سلطة عامة لضمان سير الإدارة الحكومية ، ولذا فهو يخضع في تنفيذه لمقتضيات المصلحة العامة ، ويمكن للدولة أن تولى تسديد القروض قبل حلول موعدها دون حاجة إلى النص على ذلك في شروط العقد .

ويجري تسديد قيمة القرض إذا كان قليلاً من أيرادات الموازنة التي يستحق الدين أثناها ، أما إذا كانت قيمة القرض كبيرة ، فإن الدولة تبدأ قبل موعد تسديده بعده

١ - د. عصام بشور - المالية العامة والتشريع الضريبي - مصدر سابق ص ٢٥٧ .

سنوات بتحصيص مبلغ في الموارنة لهذا الغرض . وما يعيّب هذه الطريقة ، أنه قد يحدث أثناء المدة التي تجمع فيها المبالغ الازمة لتسديد الدين ، وهي طويلة عادةً وقد تتجاوز العشرين عاماً ، أن تجد الدولة نفسها في حاجة إلى الأموال تجعلها تستعمل المبلغ الذي جمعته في أغراض أخرى غير تسديد الدين ، حتى إذا ما حل موعد تسديده لم تجد ما تسدده . ولذلك تنص عادة في شروط العقد ، على الموفاء بالدين تدريجياً على دفعات يتنهى آخرها بانتهاء أجل القرض ، ولكن هذا ما يعرف بالاستهلاك الذي ستعرض له لاحقاً .

الطريقة الثانية - ثبيت القرض العام : وتقوم هذه الطريقة على تحويل قرض متسموج إلى قرض ثابت متوسط الأجل أو طويل أو مؤبد ، حيث تقوم الدولة عند حلول موعد سداد القرض المتسموج ، على إصدار قرض جديد بمبلغ القرض نفسه المتوجه ليحل محله وتحقيقاً لذلك إما أن تسلم الدائنين بقبول القرض الجديد بدلاً من القرض القديم ، وعندها يكون الثبيت ايجاريأ . وإنما أن تترك لهم الخيار في الاكتتاب بالقرض الجديد بسندات القرض المراد ثبيته أو ترد لهم قيمة سنداتهم ، وعندها يكون الثبيت ايجاريأ ، وفي مثل هذه الحالة تقبل الدولة أيضاً الاكتتاب بمبالغ نقدية تمن يزيد الاكتتاب في القرض الجديد ، وتستعمل هذه المبالغ في تسديد قيمة سندات من لا يرغب بالثبيت من المكتتبين على القرض المتسموج .

فالثبيت الاجباري للقرض العام ، فيه اخلال لشروط العقد ويعد توقيضاً جزئياً عن الدفع ، ولا تتجأ إلى الدولة إلا في حالات استثنائية خارجة عن أرادتها ، أما الثبيت الاختياري فهو جائز ، وتعد عملية الثبيت تاجحة إذا احتسар الدائنوون الثبيت لا التسديد ، ويجب ألا يقل معدل الفائد عن المعدل السائد في السوق بالنسبة للقروض التي من نوعه وإلا فضل حملة السندات استداد قيمتها ، وعندها تقىيل محاولة الدولة لثبيت القرض المتسموج^(١) .

١ - محمد رياض عطية : موجز في المالية العامة - مصدر سابق ص ٣٤٨ .

الطريقة الثالثة - تبديل القروض : ويعني تبديل قرض آخر بالقرض العام يقل عنه في معدل الفائدة ، كأن يستبدل قرض عام بمعدل فائدة ٤٪ قرض آخر بمعدل فائدة ٣,٥٪ ، وهو إلا محاولة لتجديد الدين وتخفيف عبءه عن طريق تخفيض معدل الفائدة ، ولا يسري التبديل إلا على القروض الثابتة سواء أكانت طويلة الأجل أم متوسطة ، أم مؤبدة ، بينما القروض المتغيرة فيسري عليها التشبيت وليس التبديل . ويتم تبديل القروض على النحو الآتي :

آ - التبديل الإجباري : ويكون عندما تلجم الدولة إلى تخفيض معدل الفائدة بغير موافقة الدائنين ، مستخدمة حقوق السيادة ، وهو اجراء خطير وضار ، كونه يمثل انتهاكاً لشروط العقد ، وبعد توقيعاً جزئياً عن الدفع ، ولا يجوز للدولة أن تلجم إلية إلا إذا ساءت حالتها المالية .

ب - التبديل المستمر (الخلفي) : ويجعل عندما تخفيض الدولة فائدة القرض بطريقة غير معلنة ، كأن تفرض ضريبة خاصة على فوائد دين أو قرض معين ، أو أن تلجم إلى تخفيض قيمة العملة ، مما يؤدي إلى تدهور القيمة الحقيقية للفوائد ، وإن بقيت قيمتها النقدية على حالها ، والانخفاض القيمة الحقيقة للفوائد ، بعد مثابة اقطاع حزء من قيمتها ، فالدولة حين تقدم على تخفيض قيمة عملتها ، كأنها بهذا الاجراء تستبدل بقرض قرضاً آخر أقل منه من حيث القيمة ومن حيث المعدل الحقيقي للفائدة .

ج - التبديل الاختياري : ويعوجبه تخفيض الدولة معدل الفائدة على القرض الجديد بموافقة المكتتبين ، فتجبرهم إما بقبول الفائدة أو استلام قيمة المسندات بقيمتها الاسمية ، ويتم تبديل القرض إذا اختار المكتتبون الأمر الأول . وإذا كانت التسروض مؤبدة ، ليس هناك ما يمنع الدولة من تبديله في أي وقت تشاء ، لأن عدم قابلية التسديد مشروط لصالح الدولة ، وليس لصالح الدائنين ، فلها أن تتسارع عنه وتسدد الدين . أما إذا كان القرض لأجل ، فإن بعض الفقهاء لا يوافق على تسديده وبالتالي لا يوافق على تبديله ، إلا إذا كانت الدولة قد احتفظت لنفسها حين اصداره بحق الوفاء به أو استهلاك سنداته أو تبديله قبل حلول أجله ، لأن الدائن في جميع هذه الحالات يتحمل بجزء أرادته مخاطر تسديد القرض قبل حلول أجله، وليس له أن يرفض التبديل

مادام عليه أن يختار بين رد قيمة سنداته الأساسية وقبول سندات الدين الجديد المتخفض
الفائدة ، في حين يوافق بعض فقهاء المالية على تسديد قيمة القرض وبالتالي على
تبديله، حتى ولو لم تحفظ الدولة لنفسها بهذا الحق .

وتشمل عملية تبديل القروض بموجب عدة وسائل من بينها^(١) :

آ - التبديل على التكافؤ : وهو أسلوب شائع الانتشار حيث تغير الدولة حملة
السندات بين تسديد قيمتها الأساسية أو تسلم سندات من القرض بالقيمة الأساسية نفسها ،
وقد لا تخفيض الدولة معدل الفائدة دفعه واحدة ، وإنما على مرحلتين ويحصل ذلك
عندما يكون مجموع السندات التي يراد تبديلها كبيراً ، وكان الغرض تخفيض معدل
الفائدة بنسبة كبيرة . ففي هذه الحالة تخفيض الدولة معدل الفائدة على مرحلتين مثلاً
٤٪ في المرحلة الأولى و ١٪ في المرحلة الثانية.

ب - التبديل بدفع الفرق : ويرمي هذا النوع من تبديل القروض إلى حصول
الدولة على أموال إضافية ، وليس بهدف تخفيض أعباء الدين العام ، ويفترض هذا النوع
من التبديل وجود قروض أحدهما بفائدة مثلاً ٤٠٪ وسعر السند في السوق
٩٥ ل.س ، والآخر فائدته مثلاً ٣٪ وسعر السند في السوق ٧٥ ل.س ، وعندما تفرض
الدولة على المكتب أن يستبدل سندين من القرض الأول قيمتها السوقية ١٩٠ ل.س ،
ثلاثة سندات جديدة ، قيمتها السوقية ٢٢٥ ل.س ، على أن يدفع المكتب الفرق بين
قيمة ثلاثة سندات وقيمة السنددين ، وهي في مثنتها ٣٥ ل.س.

ج - التبديل دون التكافؤ : يتطلب هذا النوع من التبديل أيضاً وجود
قرضين ، أحدهما ارتفعت قيمته سنداته فوق التكافؤ ، بينما بقيت قيمة سندات الآخر
دونه ، فتلحقاً الدولة إلى استبدال سندات من القرض الأول بسندات من القرض الثاني
بحسب سعرها في السوق ، فإذا ارتفعت قيمة سندات القرض الأول بمعدل ٥٪ عن سعر
التكافؤ ، وبقيت فائدة سندات القرض الثاني تحت التكافؤ ولتكن ٧٥ ل.س بمعدل
٣٪ ، فالدولة هنا بدلأ من أن تستبدل بالقرض القديم فرضاً جديداً بمعدل ٤٪ ،
تستبدل به سندات من القرض الجديد وفائدة الحقيقة ٤٪ ، حسب قيمتها بالسوق

١ - د. محمد رياض عطية - نفس المراجع السابق ص ٣٥٢ .

أي أنه تستبدل بثلاثة سندات من القرض القديم ، قيمتها الاسمية ٣٠٠ ل.س ، أربعة سندات من القرض الجديد ، قيمتها في السوق أثناء التبديل ٣٠٠ ل.س .

ويؤخذ على هذا النوع من التبديل زيادة القيمة الاسمية للقروض بما يقارب الثلث وهناك أيضاً أشكال أخرى للتبديل ، فقد يكون التبديل عن طريق إعطاء سندات تتضمن ايراداً لدى الحياة بدلاً من السندات المراد تبديلها . وقد يكون لسند القرض الجديد معدل الفائدة نفسه الذي للقرض القديم أو معدل أقل ، وفي حال اصدار سندات تعطى ايراداً لدى الحياة ، فإن كل قسط يتضمن جزءاً من رأس المال مضافاً إليه الفائدة ، وميزة هذه الطريقة بالنسبة للدولة أن الدين ينقضى بوفاة صاحب السند .

ومن أجل تشجيع حملة السندات على قبول التبديل قد تعهد الدولة بـألا تجري تبديلاً آخر في المستقبل خلال فترة طويلة نسبياً ، مما يحظر المكتتبين على تبديل بالقرض القديم قرضاً جديداً يتضمن لهم ايراداً لفترة زمنية طويلة .

شروط نجاح تبديل القروض :

لكي تنجح عملية تبديل القروض القديمة بـقروض جديدة ، يفترض أن يفضل أصحاب السندات التبديل على التسديد ، ويفضلون التبديل في الحالات التالية^(١) :

- إذا كان سعر السندات في سوق الأوراق المالية أعلى من سعر التكافؤ، شريطة ألا يكون ارتفاع السعر عارضاً ، بل دائماً ، لأنه لو كان سعر السند الذي قيمته الاسمية ١٠٠ ل.س ، بينما قيمته في سوق الأوراق المالية ٩٥ ل.س ، وعرضت الدولة تبديل القرض أو تسديد الدين لفضل جميع حملة السندات التسديد ، لأنهم يرجون من ورائهم خمس ليرات سورية في كل سند . وقد ينجح التبديل ، عندما يرتفع سعر سندات القرض في سوق الأوراق المالية عن سعر التكافؤ ، إذا كان سعر الفائدة في السوق أقل من سعر الفائدة الاسمية لسندات القرض المراد تبديله فعلى سبيل المثال ، إذا كان معدل الفائدة على القرض المعروض تبديله هو ٥٪ وأن معدل الفائدة في السوق على القرض المائل للقرض المراد تبديله هو ٤,٥٪ ، فإن الدولة إذا عرضت أن

^(١) مطر الحسين - دراسات في المالية العامة واتجاهاتها الحديثة ١٩٨٢ - ١٩٩ .

تستبدل بالقرض قرضاً آخر معدله ٤,٥٪ ، فلابد حامل السندي مصلحة له في استرداد قيمته الإسمية ، لأنها لو استرد ١٠٠ ل.س لما استطاع توظيفها بأكثر من ٤,٥٪ وهو المعدل الجاري للفائدة ، ولذا فإنه يفضل التبديل وتتحج العمليه .

- وحتى تتحج عملية التبديل لابد من اختيار الوقت المناسب وبخاصة في مرحلة الاستقرار السياسي في الداخل والخارج ، لأن أصحاب رؤوس الأموال يفضلون الاحتفاظ بأموالهم سائلة ، بدلاً من توظيفها في استثمارات طويلة الأجل ، إذا ما توقعوا قيام حرب أو اضطرابات سياسية ، وفي مثل هذه الحالة إذا عرضت الدولة عملية التبديل سيفضل أصحاب السنديات التسديد على التبديل .

- وحتى تتحج عملية التبديل يجب أن يكون الوضع الاقتصادي مستقراً ، وألا تطرح التبديل في مرحلة الأزمات الاقتصادية ، لأن جميع الأوراق المالية بما فيها قيمة السنديات موضوع التبديل ، تعانق قيمتها ، كذلك يفضل المستثمر أن الاحتفاظ بأموالهم سائلة في فترة الأزمات الاقتصادية .

- ولكي تتحج عملية تبديل القروض ، يفترض أن تخسر الدولة الفرة التي تتوافر فيها السيولة المالية ، ويقل فيها معدل الفائدة ، لأن الدولة حين تعرض تسديد القروض أو تبديلها ، قد تتعرض لخطر تسديد جزء كبير من قيمة السنديات ، وإذا ما نظمت عملية التبديل تنظيماً دقيقاً قلت طلبات التسديد ، غير أن هناك دائماً من يطلبون التسديد ، وإذا كانت الدولة ليس لديها أموال جاهزة ، فيجب أن تتفق مع البنوك الرئيسية على أن تضع تحت تصرفها طول المدة التي تستمر فيها عملية التبديل المبالغ اللازمة لمقابلة طلبات التسديد .

- كذلك تلعب المدة اللازمة لعملية التبديل دوراً ، فينجاحها ، فكلما كانت قصيرة بين عشرة أيام وثلاثين يوماً ، كلما نجحت عملية التبديل وخلافها يستطيع حملة السنديات طلب تسديد قيمتها ، وإذا ما انتهت المدة بعد التبديل مقبولاً من كل من لم يطلب التسديد .

- ولكي تتحج عملية التبديل يجب أن تظل الشروط الضرورية للتبديل قائمة طوال تلك المدة ، ويجب ألا ينخفض سعر القرض عن سعر التكافؤ . لأنها لو انخفضت ل تعرضت عملية التبديل للفشل .

- ولا يحاج عمليه التبديل يجب ضمان تدخل البنك في منع المخاض سعر السندات المعروض تبديله عن سعر التكافؤ أثناء المدة المحددة للاختيار ، بحيث تشرئي البنك كل السندات التي تعرض للبيع حتى لا ينخفض سعرها عن التكافؤ ، ولهذا يجب أن يكون تحت تصرف البنك سيولة مالية كافية ، وهذا شرط آخر لإجراء عملية التبديل في الأوقات التي تكثر فيها الأموال المسائلة . ونظير مساعدة البنك للدولة في إنجاح عملية التبديل تتقاضى عمولة بسيطة على المبالغ التي تسلم للدولة لتسديد ، والتي تستعمل في شراء السندات لحماية سوقها .

الطريقة الرابعة - استهلاك القروض : وتعني التحرر منه نهائياً عن طريق رد قيمة سنته إلى حامليها على دفعات متتالية ، وهو يشبه التبديل لأن كليهما يؤدي إلى تخفيض عبء الدين ، ولكنه مختلف عنه في أنه يرتفب عليه تخفيض مبلغ القرض أيضاً .

واستهلاك القرض لا يعدو أن يكون وفاء به ، فلكي يمكن استهلاك القرض يجب أن يكون للدولة حق الرفاء به في الوقت الذي تعتزم فيه استهلاكه ، فإذا كان القرض مؤبداً فليس ثمة ما يمنع الدولة من استهلاكه في أي وقت تشاء وبالطريقة التي تشاء ، لأن عدم تحديد أجل الرفاء بالقرض المؤبد ، شرط لصالحها ، ولذلك تستطيع أن تتنازل عنه حينما تزيد . أما إذا كان القرض لأجل ، فبرى فقهاء المالية ، أنه ينبغي ، لكي تتمكن الدولة من استهلاكه قبل حلول أجله ، أن تكون قد احتفظت لنفسها حين اصداره بذلك الحق ، ومن بين فقهاء المالية من يجزم الاستهلاك دون حاجة إلى ذلك الشرط .

ويجب أن يجري استهلاك القرض لأجل في الموعد الذي يتضمنه عقد القرض . وقد تكتفى الدولة أحياناً بالنص على عدم جواز استهلاك القرض قبل مضي مدة معينة من تاريخ اصداره ، وعلى أن يكون الاستهلاك بعد مضي تلك المدة طبقاً للطريقة التي تراها الدولة ، ولكن صاحب السند يتضرر باستهلاكه ، إذا كان سعره في السوق أعلى من قيمته الاسمية ، وبالعكس يستفيد من استهلاك القرض إذا كانت قيمة السند في السوق أقل من قيمته الاسمية . وتنم عملية استهلاك القرض بعدة وسائل منها^(١) :

١ - د. رفعت المحجوب - المالية العامة - مصدر سبق ذكره ص ٥٠٣ .

١- الاستهلاك على أقساط سنوية : وهي وسيلة شائعة الانتشار حيث تردد الدولة لحملة المستدات كل سنة جزءاً من قيمتها ، وقد يكون ذلك عن طريق تسديد قيمة كل سند على حدة مع فوائده على أقساط سنوية متساوية ، فإذا كانت المدة المحددة لاستهلاك الدين عشر سنوات مثلاً ، سددت الدولة قيمة كل سند مع فوائده على عشرة أقساط سنوية متساوية ، ينتهي كل قسط منها على جزء من أصل القرض وفوائده ، وفي السنوات الأولى يكون الجزء الذي يمثل الفوائد أكبر نسبياً من الجزء الذي يمثل أصل القرض ، ثم يأخذ هذا في التزايد وذلك في النهاية كلما اقترب أجل القرض حتى يتم السداد .

ولكن هذا الأسلوب في استهلاك القرض قد يلحق ضرراً بصفار حملة المستدات لأنه قد يغريهم بالاتفاق كل ما يدفع من أصل القرض وفوائده ، وبذلك الطريقة يبدون رأساهم الذي استثمروه في القروض .

٢- الاستهلاك بطريقة القرعة : ووتفق هذا الأسلوب في استهلاك القرض ، تحثار الدولة كل سنة عدداً من المستدات بطريق القرعة ، وتترد لأصحابها كل قيمتها الاسمية فإذا كانت القيمة الاسمية للقرض ٥ مليون ل.س موزعة على ٥٠ ألف سند وكانت المدة المحددة للاستهلاك عشر سنوات مثلاً ، فالدولة تحثار كل سنة ٥٠ ألف سندًا بطريق القرعة ، وتترد قيمتها إلى أصحابها ، وإذا كان القرض قد صدر بسعر التكافؤ بالإضافة إلى مكافأة تسديد ، سددت الدولة المستند مع مكافأة تسديده .

٣- لاستهلاك عن طريق شراء المستدات : ويفتفي هذا الأسلوب في استهلاك القرض ، تلحاً الدولة إلى شراء المستدات من سوق الأوراق المالية ، وهي طريقة مفيدة للدولة ، إذا كان سعر المستدات في السوق أقل من قيمتها الاسمية ، ففي مثل هذه الحالة تزreo الفرق ، غير أنها لا تستطيع استهلاك عدد كبير من المستدات بواسطتها لأن اقبالها على شراء المستدات من سوق البورصة يؤدي إلى ارتفاع ثمنها ولكن من أين توفر الدولة الأموال الالزام للاستهلاك القرض ؟

إذا كان القرض لأجل فإن الدولة تنص في شروطه عند اصداره على طريقة ومواعيد تسديده ، وعندما يفترض أن تدرج في موزانتها الأموال الالزام لتسديد قيمة

السندات التي يحمل ميعاد استهلاكها أثناء السنة المالية ، غير أن الدولة لاترتبط عادة عند عقد قرض بطريقة معينة ومواعيد محددة لاستهلاكه إلا إذا كان القرض صغيراً تستطيع تسديده ، من الإيرادات العادية للموازنة .

أما إذا كان القرض كبيراً نسبياً فإنها تكتفي في الغالب بالنص على استهلاكه بعد مرور مدة معينة من اصداره كعشرين سنة مثلاً ، وفي هذه الحالة تعمد الحكومة على سداد القرض بالطريقة التي تناسبها ، كالاستهلاك بالقرعة ، أو شراء السندات من البورصة ، وتؤمن الأموال اللازمة لذلك من إيرادات غير عادية ، كالإيرادات الماجنة عن بيع بعض ممتلكاتها ، شريطة أن يتم استهلاك سندات القرض جميعها عند حلول أجل القرض .

أما بالنسبة للقرض المؤبد ، فالدولة ليست ملزمة بالوفاء في مدة معينة ، فإنها تسلك الطريقة التي تناسبها في استهلاكه ، كالاستهلاك بالقرعة أو شراء السندات من السوق المالية ، وقد تخصص لهذا الغرض مبلغاً معيناً في الموازنة ، أو تخصص له أموالاً من بيع بعض ممتلكاتها .

صندوق الاستهلاك :

يهدف توفير الموارد اللازمة لتسديد قيمة القروض لأجل أو القروض المؤبدة تؤسس الدولة أحياناً « صندوق الاستهلاك » وتغطيه بمبلغ أساسى يناسب رأس المال ، ويمثل مبلغ سنوي ، وقد تمثله بنوع معين من الإيرادات العامة ، كحصيلة الضرائب من الترکات مثلاً ، ويتحول هذا الصندوق بدوره عملية شراء سندات الدين العام من السوق المالية ، والسداد التي تشتريها إما أن تختلف أو يحتفظ بها ، فإذا احتفظ بها ، يتسلم الصندوق فوائده السنوية ، ويستعملها في شراء سندات أخرى ، وبذلك الطريقة يزداد الاستهلاك باستمرار ، غير أن الاحتفاظ بالسندات أحياناً يغرى الحكومة بالتصرف فيها بالبيع إذا اشتدت حاجتها إلى الأموال ، وبذلك تعود إلى التداول ثانية ، مما يضيع معه محروم الصندوق في استهلاك الدين العام .

الاستهلاك بطريقة المفائد المركبة : وتقوم هذه الطريقة^(١) على استثمار مبلغ ما يفائدة مرکبة يضاف عليه مرات كثيرة ، فعلى سبيل المثال لو تم تحصيص ليرة سورية واحدة سنوياً لاستهلاك دين قدره مائة ليرة سورية ، لاحتاج انقضاء الدين بالطريقة العادلة إلى مائة سنة ، بينما لو وُلِفَ هذا المبلغ السنوي بفائدة مرکبة ٥٪ لتم تسليم الدين في ٣٧ سنة ، ولو كانت الفائدة ٤٪ ، لتم تسليمه في ٤١ سنة وهكذا .

وأنتلاقاً من هذه الفكرة اقترح « ريتشارد براديس » تحصيص مبلغ سنوي لشراء سندات القرض العام ، بدلاً من اثلافيها ، والاحتفاظ بها مع اضافة فوائدها السنوية إلى المبلغ السنوي المخصص لشراء سندات القرض ، وشراء سندات أخرى بالبالغين ، وهكذا يتم شراء جميع سندات القرض العام واستهلاكه بسرعة.

توقف الدولة وامتناعها عن الدفع :

قد توقف الدولة أو تمنع عن دفع فوائد القرض أو أصله ، وقد يكون التوقف كلياً أو جزئياً ، مؤقتاً أو نهائياً . فالكلي يكون إذا توقفت الدولة أو امتنعت عن دفع فوائد الدين أو أصله ، أما الجزئي فيكون إذا أحالت الدولة بشرط عقد القرض ، كما تلحاً إلى : تخفيض أصل القرض ، تخفيض فوائده ، تجميد الأربومات ، إرغام الدائنين على قبول سندات بدلاً منها ، تخفيض العملة أو تثبيتها بأقل من قيمتها أو اصدار عملة جديدة ... الخ .

ومن بين الدول التي توقفت أو امتنعت عن الدفع خلال القرن التاسع عشر عدة مرات : إسبانيا ، البرتغال ، النمسا ، روسيا ، اليونان ، تركيا ، مصر ، بالإضافة إلى معظم بلدان أمريكا اللاتينية ، وفي القرن العشرين بعد الحرب العالمية الأولى : روسيا - ألمانيا - النمسا - اليونان - شيلي - البرازيل - كولومبيا .. الخ .

وليس لتوقف الدولة أو امتناعها عن دفع ديونها أي حزاء قانوني ، ولكن إذا كان القرض خارجياً قد تلحاً الدولة الدائنة إلى ممارسة الضغط السياسي على الدولة المدينة ، وقد تتم التسوية بطريق المفاوضات ، حيث تتنازل الدولة الدائنة عن شيء من

^(١) لمزيد من التفاصيل راجع د. محمود رياض عطية - مصدر سابق ذكره : ص ٢٥٩ .

حقوقها مساعدة للدولة المدينة ، وقلتزم الأخيرة بالوفاء بباقي التزاماتها ، بدلاً من ضياع جميع حقوقها .

انهيار العملة :

تخلص الدولة من ديونها كلياً إنما ينطوي على انتهاك عملتها الوطنية نتيجة للتضخم السريع ، كما حدث في ألمانيا بعد الحرب العالمية الأولى ، عندما انخفضت قيمة المارك إلى الصفر ، إذ نجحت الدولة من تسديد قروضها بالماركين التي لا قيمة لها ، فهي وإن كانت قد نفذت التزاماتها قبل المقرضين من الوجهة القانونية ، إلا أنها تكون قد سددت قروضها دون مقابل . ولكن انقضاض القروض بهذه الطريقة نادر الحدوث ، والحقيقة غالباً أن يقتصر الأمر على انخفاض قيمة المارك نتيجة تدهور قيمة النقود .

الآثار الاقتصادية للقروض العامة

تعد الضرائب والقروض من أهم مصادر الإيرادات العامة ، غير أن لكل منها آثاراً اقتصادية تختلف عن الآثار التي للأخرى ، ويرجع ذلك إلى أن الضرائب الجبارية ، بينما القروض اختيارية ، وأن الضرائب تقطع من ثروة المكلفين ، في حين القروض لا تؤدي إلى تخفيض ثروة المكتتبين بها . فالقروض تمر بثلاث مراحل ، وهي : مرحلة الاقتراض ومرحلة انفاق الأموال المقترضة ومرحلة تسديد الدين ، وستذكر بشيء من الإيجاز على كل مرحلة وما يتزتبا عليها من آثار اقتصادية^(١) .

المراحل الأولى - وتشمل عملية الاقتراض : حيث تتوقف الآثار الاقتصادية على مصدر الأموال المقترضة ، ذلك أن الدولة قد تفترض من الأفراد ، أو من المؤسسات المالية أو من البنوك التجارية ، أو من البنك المركزي :

- الأفراد : حيث يكتسب الأفراد في سندات القروض العامة من مدخلاتهم التي تتضمن الاستثمار ، أو من حصيلة بيع ما يمتلكونه من سندات المشاريع الخاصة ولذلك لا يتأثر استهلاكهم بالقرض كثيراً ، إلا إذا كان القرض أجبارياً .

١ .. د. محمد رياض عطية - موجز في المالية العامة - مصدر سابق ، ص ٣٦٢ .

- البيوت المالية : تكتب البيوت المالية من غير البنك التجارى (مثل شركات التأمين وبيوت الادخار) في سندات القروض العامة إما بما لديها من أموال سائلة ، أو من حصيلة ماتباعه من سندات المشاريع الخاصة .

- البنك التجارى : تستطيع البنك التجارى أن تشتري سندات عامة بما يزيد كثيراً على احتياطاتها النقدية الفائضة ، دون أن تضطر إلى تخفيض قروضها للمشاريع الخاصة ، لأن القوة الشرائية التي تستعملها في شراء السندات العامة قوة شرائية جديدة ، ولن يستمدفعة ، ويترتب على ذلك أنه ليس للأقتراض من البنك التجارى أية آثار انكماشية بل له على العكس آثار توسيعية ، مادامت لدى البنك احتياطات نقدية زائدة ، أما إذا لم يكن لدى احتياطات زائدة فإن شراءه للسندات العامة يكون على حساب القروض الأخرى ، وفي هذه الحالة تشبه الآثار الناتجة عن اكتتابه في القروض العامة ، الآثار الناتجة عن اكتتاب البيوت المالية الأخرى .

- البنك المركزي : ويكتب في سندات القرض عن طريق خلق قوة شرائية جديدة ، كما في حالة البنك التجارى التي لديها احتياطات فائضة . ويفيد البنك هذه القوة الشرائية في حساب الحكومة لديه ، وتسحب الحكومة منها ما تريده دفعه من الأموال للموردين والمقاولين وغيرهم . وهؤلاء يودعون الأموال التي يحصلون عليها في البنك التجارى التي يتعاملون معها ، فالقوة الشرائية التي تحصل عليها الدولة من البنك المركزي هي غير القوة الشرائية التي بيد الأفراد ، ولن يستمدفعة على حساب الأرصدة المخصصة لقروض المشاريع الخاصة ولذلك فإن لااقتراض الدولة من البنك المركزي آثاراً توسيعية .

وخلالص القول لتأثير القروض العامة كثيراً في حجم الاستهلاك إلا إذا انطوت السندات على مزايا كثيرة تحفز الأفراد على الادخار ، أو جلأت الدولة إلى القروض الاجبارية ، مما يضطر الأفراد إلى تخفيض استهلاكهم .

أما فيما يتعلق بالاستثمار ، فقد يؤدي تحول الطلب من الأوراق المالية للمشاريع الخاصة إلى السندات العامة ، في انخفاض أسعار الأولى ، فترتفع الفائدة عليها ، الأمر الذي يؤثر على استثمارات القطاع الخاص ، حيث تضطر من أجل الحصول على

الأموال أن تدفع فائدة بمعدل أعلى ، ولكن أيضًا باستطاعة البنك المركزي أن يتدخل للحفاظ على أسعار الأوراق المالية من التدهور ، وبالتالي ينبع من ارتفاع معدلات الفائدة عليها ، ويزيد من عرض النقود ، وذلك بتطبيق سياسة السوق المفتوحة ، مما يعني أنه ليس بالضرورة أن تؤدي القروض العامة إلى تخفيض حجم الاستثمار ، طالما يقدر النظام المصري أن يحد من ارتفاع معدلات الفائدة ، ومن الملحوظ أن السلطات العامة ، في حال وجود قروض عامة كبيرة ، لا تقبل إلى استخدام السياسات النقدية الانكماشية ، لأنها تؤدي إلى رفع معدلات الفائدة.

وإذا ما عقدنا مقارنة بين الآثار الناتجة عن إصدار القروض والآثار الناتجة عن جباية الضرائب ، لوجدنا بأن الأخيرة لها آثار انكماشية كبيرة على الاستهلاك والاستثمار ، في حين الأولى نجد أن آثارها الانكماشية ضئيلة بالنسبة للاستهلاك ، ومحدودة بالنسبة للاستثمار ، بل قد يكون لها آثار توسيعية في بعض الحالات .

المرحلة الثانية - وتشمل الفاق الأموال المقترضة : قد تلجم الدولة إلى اتفاق حصيلة القرض المحلي ، في داخل البلاد أو في خارجها وقد تنفق حصيلة القرض الخارجي في الداخل . ولاتفاق حصيلة القرض منعكسات على حملة السندات من مستهلكين ومستثمرين ، وله منعكسات على الاقتصاد الوطني برمتها .

- آثار اتفاق القرض المحلي في داخل البلاد :

تتركب على عملية اتفاق حصيلة القرض المحلي داخل البلاد ، بعض الآثار التوسيعة مقارنة باتفاق حصيلة الضرائب ، ويزداد مدى الآثار التوسيعة ، إذا كان مصدر القرض من الأموال الخدمة غير المستمرة ، أو أن يكون مصدر هذه الأموال البنك التحاري أو المصرف المركزي ، وعندها يعزز طلب الدولة على السلع والخدمات طلب الأفراد بدلاً من أي بخل محله ، فيما إذا كان مصدر القرض أموالاً مستمرة . وعندما تقوم الدولة باتفاق حصيلة القرض تتنتقل ودائع الدولة إلى الأفراد ، فترتاد بذلك حصيلة ودائع البنك ، يضاف إلى ذلك أن جزءاً من السندات التي اشتراها الأفراد يستعمل عادة للاقتراض عليه من البنك ، وبذلك يستعيد جزء السندات قسماً من القراءة الشرائية التي استعملوها في الاكتتاب على السندات عن طريق

التوسيع في الائتمان ، ويتنافس المكتتبون على القروض والدولة المقرضة على السلم والخدمات فإذا كانت بعض الموارد مغطاة ، وعدد العمال في حالة بطالة ، أثناء الفترة التي تتفق فيها الدولة حصيلة القرض ، فإن زيادة الطلب الناشئة عن بيع سندات القرض إلى البنك ، وعن القرض الذي تقدمها البنك للسندات التي اشتراها الأفراد ، قد تؤدي إلى زيادة في الانتاج ، ولا يكرون تأثير اتفاق الأموال المقترضة على الأسعار كبيرة ، أما إذا كان النشاط الاقتصادي في ذروته ، فإن زيادة الطلب تؤدي إلى ارتفاع الأسعار بعدلات عالية على نحو تضخمى .

وهكذا تؤدي زيادة أموال الودائع الناتجة عن بيع سندات القرض العامة إلى البنك التجارى ، ومن أراضي البنك التجارى لحملة السندات ، إلى توفر السيولة النقدية التي يمكن أن تسهم في حفز النشاط الاقتصادي ، أو إلى ارتفاع الأسعار على نحو تضخمى تبعاً لحالة النشاط الاقتصادي في ذلك الوقت .

- آثار اتفاق القرض الداخلى في خارج البلاد :

إذا أنفقت الدولة حصيلة القرض الداخلي خارج البلاد ، فإنها لا تنافس الأفراد والمشاريع الخاصة على السلم والخدمات في السوق المحلية ، وما لم تكون جميع السندات قد بيعت للمصارف التجارية ، وتكون هذه قد اشتراها بنقود أنشطتها ، فإن أصحاب السندات في الداخل لا يستعملون القوة الشرائية كلها ، التي أقرضوها للدولة ، أي أن بعض حملة السندات يدعونها وسيلة لاستثمار أموالهم ولا يقتربون عليها ، أما بعضاً منهم الآخر ، وهم من يريدون الاقتراض عليها ، فلا تقرضهم البنك ، إلا جزءاً من قيمة سنداتهم ، ومن ثم تقل القوة الشرائية التي في أيدي الأفراد ، وينخفض طلبهم على السوق الداخلية ، بينما لا يزيد طلب الدولة على تلك السوق ، لأنها تتفق حصيلة القرض في الخارج ، وعندها يكون أثر مثل هذا القرض أنه ينخفض من ضغط الشراء على السوق الداخلية ، مما يقلل من أثر التضخم الذي قد يشجع عن عوامل أخرى ، أو يحدث انكماساً أو يترتب عليه تراجع في النشاط الاقتصادي حسب واقع الحال .

كذلك تترتب على اتفاق حصيلة القرض الداخلي خارج البلاد ، بعض الآثار التي تتصل بالعلاقات الاقتصادية الخارجية للدولة ، حيث ينشأ عملاً تشتريه الدولة في الخارج قدر اضافي من الكمييات مسحوبة على مراكزها المالية ، يكون لها الأثر نفسه

الذى يكون لواردات تساويها في القيمة ، تضاف إلى ميزان المدفوعات للدولة التي تجري المدفوعات الخارجية ، وإذا ما بقى الظرف الأخرى على حالها ، فإن ميزان المدفوعات يصبح في غير صالح الدولة ، وإذا لم يكن هناك تبادل دولي للصرف فلنذهب ببدأ بالتدفق خارج البلاد ، أو تشطط صادرات الدولة .

- الفاق حصيلة القرض الخارجي داخل الدولة :

إذا أصدرت الدولة القرض في الخارج ، وأنفقت حصيلته في الداخل ، فإن التضخم الناتج يكون أكبر مما كان القرض داخلياً وأنفق محلياً ، لأنه لا يترتب على القرض الخارجي انتصاص آية قوة شرائية في الدولة المقترضة ، تُعوض القوة الشرائية التي حصلت عليها الدولة ، وتستعمل الدولة القوة الشرائية الإضافية لمنافسة الأفراد على السلع والخدمات ، وبما أن هؤلاء لم يتذلوا عن القوة الشرائية التي يأيديهم لشراء سندات القرض (لأنه صدر في الخارج) فلأنهم يستمرون في محاولة شراء السلع والخدمات حسب حاجاتهم الأصلية إليها ، وهذا التناقض بين الدولة والأفراد إما أن يزيد في الانتاج الداخلي ، وإما أن يرفع الأسعار إلى حد كاف ، لابعد قدر من الطلب على السوق ، يكفي لكي تستطيع الدولة سد حاجاتها . وسواء أكان الجهاز الانتاجي يعمل بكامل قوته أم بجزء منها ، فإن ظروف الأعمال الجارية هي التي ستحدد النتيجة ، فيما إذا ارتفعت الأسعار ، أو حصل توسيعاً في الانتاج .

وفي هذه الحالة تظهر أيضاً نتيجة اضافية في نطاق علاقات الدولة الاقتصادية بالخارج ، هي أن الدولة المقترضة تستطيع الحصول على حصيلة القرض الخارجي عن طريق سحب الكمييات على الودائع الأجنبية الموضوعة تحت تصرفها ، والتوجه هنا عكس نتيجة اتفاق حصيلة قرض داخلي في الخارج ، إذ يصبح ميزان المدفوعات في صالح الدولة المقترضة ويميل الذهب إلى الدولة ، كما تمثل وارداتها إلى الأزيد .

- انفاق حصيلة القرض الخارجي في خارج البلاد :

في مثل هذا الحال لا يتأثر النشاط الانتاجي الداخلي ، ولا يترتب عليه تضخم أو انكماس ، ولا تأثير الأسواق الداخلية باصدار القرض ولا باتفاق حصيلته ، ولا يكون هناك أي تأثير في الصرف الخارجي في تلك المرحلة .

آثار القرض على مالكي سنداته :

يلاحظ بأن ميل أصحاب السندات للاستهلاك يزداد، نظراً لشعورهم بأن بامكانهم انفاق نسبة أكبر من دخولهم على الاستهلاك ، ومن ثم قد يكون للقرض آثار تضخمية وبخاصة إذا شعر الأفراد بأن هناك نقصاً في السلع الاستهلاكية ، إذ من السهل عليهم تحويل سنداتهم إلى قوة شرائية سائلة واستعمالها في الشراء.

أما فيما يتعلق بالاستثمار ، فإن وجود سندات لدى المتخفين يساعدهم على توسيع مشاريعهم ، إذا إنها ذات سيولة كبيرة ، ويستطيعون الاقتراض بضمانتها ، أو بيعها بسرعة وبدون خسارة كبيرة ، كما تستطيع البنوك التجارية أن تزيد احتياطياتها من النقود ، وأن توسيع وبالتالي في اقراض المستثمرين في أي وقت ، عن طريق خصم ما لديها من السندات أو بيعها .

آثار انفاق القرض على الاقتصاد الوطني :

إذا أنفقت الدولة حصيلة القرض في مجالات غير انتاجية ، فإن آثارها تكون وخيمة على الجيل الحالي والجيل القادم ، لاسيما إذا كان الانفاق على مشاريع استهلاكية ، أو خدمة لانعطي ايراداً ، ولا تزيد من انتاجية العمل ورأس المال فإنها لا تفيد سوى طبقة أو شرائح معينة .

اما إذا أنفقت حصيلة القرض على مشاريع استثمارية ، تساهم في رفع انتاجية العمل ورأس المال ، وبالتالي في زيادة الموارد المالية للدولة ، فإن عبء القرض يخف في المستقبل ، لأن هذه المشاريع تعطي دخلاً إما بصفة مباشرة أو غير مباشرة تدفع منه الفوائد وأصل الدين ، فضلاً عن أن المشاريع الاستثمارية تسرع في معدل تراكم رأس المال وهو ما يؤدي إلى زيادة الدخل القومي .

المراحل الثالثة - وتشمل تسديد الدين : إن الآثار التي تترتب على تسديد القروض هي عكس الآثار الناتجة عن اصدارها ، فإذا كانت الأموال التي تتفقها الدولة داخلها ، ناجحة في الأصل عن قروض خارجية ، فإن تسديدها ، يتسبب في سحب جزء من القوة الشرائية للمستهلكين أو للمستثمرين في الداخل ونقلها خارج

الدولة ، أي أن جزءاً من القوة الشرائية يستبعد نهائياً من السوق الداخلي بواسطة الضرائب ، ولا يتوصل بغيره ، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى انكماس يقابل التوسيع في الأعمال أو التضخم الذي حدث نتيجة الاقتراض واتفاق المقرض .

كذلك يترتب على تسديد القرض الداخلي انكماس أقل ظهوراً ، وقد يترافق في انخفاض في الأسعار ، وانكماس في الاستثمار ، صحيح أن القوة الشرائية التي سببتها الدولة من الأفراد بواسطة الضرائب دفعت لحملة السندات التي سددت ، ولكن إذا كان حملة السندات من البنك التجاري أو المصرف المركزي ، فإن التسديد يحول استثمار البنك إلى احتياطي دون أن يؤدي إلى خلق قوة شرائية جديدة تعرّض القوة الشرائية التي أخذتها الدولة من دافعي الضرائب ، أما إذا كان حملة السندات من الأفراد أو البيوت المالية غير البنك التجارية ، فإنهم قد يستعملون الأموال المسددة للاتفاق الجاري أو الاستثمارات الجديدة التي تُعرض التأثير الانكماسي الذي تحدثه الضرائب ولكن إلى الحد الذي استعملت فيه بعض السندات للاقتراض عليها ، فإن تسديدها يضيف القليل إلى القوة الشرائية الفعلية لحملة السندات السابقات .

ويكون الانكماس أكبر كلما كانت الضرائب التي تستعمل حصيلتها في تسديد القرض من الضرائب التي يقع عبئها على ذوي الدخل المحدود لأنها تنقل القوة الشرائية من ذوي الدخل المحدود الذي يشتد عندهم الميل للاستهلاك إلى الشرائح والطبقات الغنية التي ينخفض لديها الميل للاستهلاك .

دور القروض العامة في توزيع الدخل القومي

يترتب على اتفاق الدولة لحصيلة القرض زيادة في الدخل الحقيقي للأفراد الذين يستفيدون من هذا الاتفاق ، دون أن ينخفض الدخل الحقيقي لأصحاب السندات . فإذا كان معظم الذين يحصلون على الدخول الإضافية من ذوي الدخل المحدود ، فإن اتفاق حصيلة القرض ، يؤدي إلى تحرير مستويات توزيع الدخل الحقيقي . وإذا أدت عملية اتفاق حصيلة القرض إلى زيادة القوة الشرائية بنسبة أكبر من زيادة كمية السلع والخدمات ، فإنه يؤدي إلى التضخم النقدي ، ونتيجة لذلك يتضرر ذوي الدخل المحدود إذا لم تبادر الدولة إلى زيادة كمية السلع أو تحد من الطلب بواسطة نظام البطاقات

التمويلية . كذلك تترتب على عملية دفع الفوائد نتائج على توزيع الدخل ، فإذا كانت معظم المستدات مملوكة من قبل ذوي الدخل المحدود ، وإذا كانت الفوائد تدفع من حصيلة الضرائب التصاعدية ، فإن عملية دفع الضرائب تسهم في نقل الدخل من أصحاب الدخول الكبيرة إلى ذوي الدخول الصغيرة ، أو بالعكس إذا كانت معظم المستدات مملوكة من قبل ذوي الدخول المرتفعة ، وكانت الفوائد تدفع من حصيلة الضرائب غير المباشرة أو الضرائب المباشرة النسبية ، فإن توزيع الدخل القومي يزداد سوءاً ، وبخاصة إذا أعفبت ستدات القرض من الضرائب ، إذ يزداد توزيع الفوائد نقل للدخل من ذوي الدخل المحدود إلى ذوي الدخل المرتفعة^(١) .

والسمة الغالبة على ستدات القروض العامة أنها تذكر بعد مضي فترة من الزمن بين أيدي الطبقة الغنية ، وبالتالي تذكر الفوائد بأيديهم ، وهذا يفترض أن تسد الفوائد من حصيلة الضرائب التصاعدية كما يجب عدم اعفائها من الضرائب حتى لايزداد توزيع الدخل على طبقات المجتمع سوءاً .

الآثار الاجتماعية والسياسية للقروض العامة

تحدد أهمية القروض العامة ليس فقط بتأثيرها الاقتصادية ، وإنما أيضاً بتأثيرها السياسية والاجتماعية ، وتحللي الأهمية الاجتماعية للقروض العامة من خلال :

- **توزيع الأعباء المالية بين الطبقات الاجتماعية** : تعكس آثار القروض العامة سلباً أو إيجاباً على مختلف طبقات المجتمع ، تبعاً لنوع القرض واحتاجته من جهة وتبعاً لنوع الضرائب التي تستعمل حصيلتها في تسديد الفوائد من جهة أخرى .

فالقرض العام يرتب على الأغنياء عيناً مالياً مباشرأً إذا كانت النسبة التي يدفعونها من الضرائب أقل من النسبة التي يجنونها من المستدات الحكومية ، وفي مثل هذه الحالة فإن التحويلات النقدية اللازمة لخدمة القرض تعيد توزيع الدخل القومي في صالح الأغنياء وتزيد وبالتالي من عدم عدالة توزيع هذا الدخل ، مما يتسبب في تعميق التمايز الطيفي في المجتمع . وعلى العكس من ذلك فإن القرض العام يحقق نفعاً عيناً

١ - د. محمود رياض خطبة مصدر سابق ص ٣٧٣ .

مباشراً ، إذا كانت النسبة التي يدفعها الأغنياء من هذه الضرائب أكبر من النسبة التي يجتنبها من المستدات الحكومية ، وفي مثل هذه الحالة فإن التحويلات النقدية الضرورية لخدمة القرض ، تعيد توزيع الدخل القومي في صالح الفقراء ، وتحذر وبالتالي من عدم عدالة هذا التوزيع وتخفف أيضاً من حدة التمايز الطيفي ، وبمحصلة ذلك عندما تتحقق التحويلات النقدية ففعلاً عيناً مباشراً لهم ، ولكن هذا الأمر وبعد ما يكون عن الواقع ، بسبب سوء توزيع الثروة وسوء توزيع الدخل ، فإن الأغنياء يوزعون الجزء الأكبر من المستدات الحكومية ، دون أن تطبق عليهم ضرائب تصاعدية متساوية لا يرهقهم من هذه المستدات الحكومية ، وغالباً ما تسبب القروض الداخلية إلى زيادة سوء توزيع الدخل . كذلك فإن القروض العامة تشكل عيناً عيناً على الجيل الذي يقوم بخدمة القرض ، حيث يتقلل هذا العبء من الشباب إلى المتقدمين بالسن ، ومن العناصر الإيجابية التي تتسع وتدفع الضرائب إلى العناصر السلبية التي تفرض المدخرات المتراكمة وتقبض الفوائد وهو ما لا يشجع على الانتاج .

وهكذا إذا كانت معظم المستدات بيد ذوي الدخل المحدود ، وكانت الفوائد من حصيلة الضرائب تصاعدية ، فإن ذلك يسهم في نقل الدخل من ذوي الدخول الكثيرة إلى ذوي الدخول الصغيرة ، وبالعكس إذا كانت معظم المستدات بيد ذوي الدخول الكثيرة ، وكانت الضرائب تدفع من حصيلة الضرائب غير المباشرة أو الضرائب النسبية ، فإن ذلك يسهم في نقل الدخل من ذوي الدخول الصغيرة ، إلى ذوي الدخول الكثيرة الذين غالباً ما تذكر بين أيديهم المستدات الحكومية ، مع مرور الزمن ، فيزداد توزيع الدخل القومي سوءاً ، ولنلقي ذلك بفرض بالدولة أن تسدد الفوائد المرتبة على القروض العامة ، من حصيلة الضرائب تصاعدية .

- نقل العبء المالي بين الأجيال :

تؤثر القروض في توزيع الأعباء المالية بين الأجيال المختلفة ، وتتوقف عملية من يفيد من القرض العام ، ومن يتحمل تبعاته ، على طريقة انفاق حصيلة القرض ، فإذا استخدمت لتمويل نفقات استهلاكية^(١) ، فإن الجيل الذي اكتسب بأسناد القروض هو

(١) - راجع Barrere , A: *Politique financiere* , op. cit, p. 265 .

الذى يفید من اتفاق الدولة لخصیلته ، بينما يتحمل الجيل القادم تبعات تسديد القرض ، بوصفه قرضاً غير منتج ، مما يضطر الدولة لزيادة العبء الضريبي للوفاء بالتزاماتها ، وفي مثل هذه الحال بعد القرض العام ضريبة مؤجلة يتحمل عبأها الجيل القادم .

أما إذا استخدمت حصيلة القرض العام لتمويل نفقات استثمارية ، كافية المشاريع الصناعية والزراعية ، ومشاريع البنية التحتية ... الخ ، فإن الجيل الذي أكتتب في سندات القرض ، لا يفید من حصيلة اتفاق القرض إلا بصفة جزئية تكاد لاتذكر لأن تنفيذ المشاريع الاستثمارية يستغرق فترة طويلة من الزمن ، بينما الجيل القادم هو الذي يفید من القرض ولا يتحمل تبعات تسديده ، لأن عبء القرض يختلف في المستقبل ، نظراً لأن المشاريع الاستثمارية تبدأ تدر دخلاً ، يسهم بطريق مباشر أو غير مباشر في تسديد الفوائد المرتبة على القرض بالإضافة إلى تسديد أصل الدين العام ، وهكذا بعد الجيل الذي أكتتب بالقرض بالإضافة إلى الجيل المضحي ، والجيل القادم هو الجيل المستفيد من حصيلة اتفاق القرض العام . وفي مثل هذا الحال بعد القرض العام ضريبة مؤجلة يتحمل عبأها الجيل الحالي .

ولكن المحدثين خالفوا التقليديين في رؤيتهم القرض العام بوصفه ضريبة مؤجلة ، فهم يرون أن القرض العام مصدر حقيقي من مصادر الإيرادات العامة ، وهذا يلقي على الجيل الحاضر الذي أكتتب فيه عبء النفقات العامة التي يمولها القرض دون أن ينقل هذا العبء إلى الأجيال القادمة^(١) وذلك لأن القرض يشكل اقتطاعاً لجزء من القوة الشرائية لدى المكتتبين ، وهو ما يمثل حرماناً ، وإن كان مؤقتاً لهؤلاء المفترضين . ومعنى ذلك أن الجيل الذي أكتتب في القرض العام هو الذي يتحمل تبعاته ، ويرى المحدثون بأن جيل القادم لا يتحمل أي عبء مالي حقيقي ، والذي يتحمل عبء القرض العام هو الجيل الذي أكتتب عليه ، حيث يؤدي القرض العام إلى إعادة توزيع

١ - يرى «دالتون» أن عبء القرض العام ليس شيئاً يمكن أن يلقي إلى الحلف أو إلى الأمام خلال الزمن ، أو أنه يقع كله على جيل درك غرة ، وذلك نظراً لتداعي الأجيال .

راجع كتاب الدكتور عاطف صدقى - مرجع سابق ص ٥٩٢ .

الدخل القومي توزيعاً داخلياً ، بين مختلف فئات المجتمع ، وذلك من خلال تحويل جزء من دخول المكلفين بدفع الضرائب إلى المكتتبين بالسندات الحكومية ، أي أن العبء المالي لا ينتقل من جيل إلى جيل ، وإنما يتقلّل من فئة إلى فئة أخرى ، داخل الجيل الواحد .

لقد اعترض الدكتور رفعت المحجوب على ما ذهب إليه المحدثون بأن العباء المالي للقرض يستقر على الجيل الذي أكثت فيه فقط - وبرأيه - يتحمل الجيل القادم مسؤولية خدمة القرض ، وأن الأعباء الضريبية الجديدة التي يتحملها الجيل القادم توفر بالضرورة على الميل للاستثمار والميل للأدخار . وأشار أيضاً إلى أن القرض يخفّف من الأعباء الضريبية على المكلفين من الجيل الحالي ، ولكنه في الوقت نفسه يحمل المكتتبين من هذا الجيل عبئاً اقتصادياً يتمثل بالحرمان جزئياً من الاستهلاك ، ومع ذلك فإنه يخفّف من العبء المالي على هذا الجيل ، ذلك أن عبء القرض العام أخف من عبء الضريبة ، ومن ثم ينتقل العباء المالي العام الذي وقع مؤقتاً على المكتتبين في القرض إلى المكلفين بدفع الضريبة من الجيل القادم .

الأثار السياسية للقروض العامة

تستخدم القروض العامة كأداة من أدوات السياسة الاقتصادية للدولة وهي تعد بحق من بين أهم الركائز الاقتصادية التي تمكّن الدولة من محاربة البطالة والتضخم ، بالإضافة إلى أن القروض العامة وبخاصة الأجنبية منها ، تسهم في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، إذا ما أحسنّت الدولة استخدامها في مشاريع استثمارية بجدية اقتصادية .

وتجوّه الدولة إلى القروض العامة ، واتفاق حصيلتها بما يخدم أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، في حقيقة الأمر ، يعزّز من دور الدولة ومكانتها في الحياة الاقتصادية والسياسية للمجتمع ، علمًا بأن الفكر المالي التقليدي قد عارض القروض العامة وأعدّها «شراً دائمًا»^(١) كذلك خلص السياسيون ومنهم «جلادستون» إلى أن القرض العام لا يبرره إلا ظروف الدفاع القومي الاستثنائية ، وعلى الدولة أن تعطّم

^(١) - على حد قولـ لـ «هيرم وسميث وريكاردو وسيـ

Maurice masion «Theorie economique des finances publiques , 1946 . P.15

القرض وإنما فإنه سيعظمها ، ومع هذا فإن الفكر التقليدي قد انشغل بتحديد الحالات التي يجب أن تلتحم فيها الدولة للضرائب ، وتلك التي يمكن أن تلتحم فيها للقرض ، وحذر من مغبة التوسيع بالقرض ، وشدد على ضرورة انفاق حصيلتها في الحالات الانتاجية فقط ، وقد تحفظ التقليديون على القروض العامة لأنها - برأهم - تحد من الاستثمار الخاص من جهة وتشجع الدولة على التدخل في الحياة الاقتصادية مما يتوقف من الحرية الاقتصادية .

ولكن الفكر المالي الحديث أحاز اللجوء إلى القروض العامة ، نظرًا لاتساع وظيفة الدولة الحديثة التي تتطلب التوسيع في القروض العامة باتساع مسؤولياتها ، الأمر الذي أدى إلى ارتفاع نسبة القروض العامة والالتزامات المتراكمة عليها في اعتمادات الموازنة العامة للدولة .

ويحذر الملاحة هنا بمكان أنه إذا كانت خدمة القروض العامة تشكل نسبة كبيرة من الدخل القومي فإنها تحد من قدرة الدولة على اتساع توزيع الدخل القومي وبخاصة فيما يتعلق بضغط النفقات الاجتماعية العامة ، وتلك التي تسهم في خفض نفقة الانتاج ومن عدم اعفاء المكلفين من ذوي الدخل المحدود من الضرائب .

أما جلوء الدولة النامية إلى القروض العامة فله ما يبرره لأنها (باستثناء الدول النفطية) تفتقر إلى المدخرات التي لا تتجاوز نسبتها ٥٪ ، لترتفع في الدول المتطرفة إلى ٣٠٪ من الدخل القومي ، وبالتالي فإن الميل للاستهلاك في الدول النامية مرتفع جداً، بالإضافة إلى تدني الدخل القومي ، وهذه الدول بحاجة ماسة إلى استيراد الأصول الرأسمالية الالزامـة لاحتياز التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، ولكن معظمها يعاني من شحة القطع الأجنبي ومن عجز في ميزان المدفوعات . وزيادة هذا الوضع تضطر هذه الدول للمجوء إلى القروض الأجنبية ، ولاخطورة من التجوء إليها طالما غير مشروطة بشروط سياسية ، أو بشروط اقتصادية محضة ، وما دامت الدولة تمتلك بحرية القرار السياسي والاقتصادي المستقل الذي يمكنها من تكوين جهاز انتاجي متقدم .

واعتبارات التنمية الاقتصادية والاجتماعية في الدول النامية ، تتملي عليها ضرورة انفاق حصيلة القروض في مشاريع استثمارية وليس في تغطية نفقات غير منتجة، لأن استخدام حصيلة القروض في نفقات استهلاكية ، في خلل عدم مراعاة الجهاز الانتاجي ، يؤدي إلى التضخم .

كذلك فإن الاعتماد على القروض الأجنبية بغض النظر عن قدرة الاقتصاد الوطني على استيعاب القروض العامة ، وعلى تحمل عبأها ، (والتي توقف على توفير فرص الاستثمار وعلى قدرة الاقتصاد الوطني على دفع فوائد القروض وأصل الدين) ، يزيد من مديونية الدولة وتتوقف قدرة الدولة في استخدام حصيلة القرض الأجنبي ، على حالة ميزان المدفوعات ، وعلى امكانات تحرير جزء من مشحونها بغرض تصديرها للوفاء بالتزاماتها .

وإذا ما تطرفت الدولة في التجوء إلى القروض الأجنبية ، وإذا لم تحسن استثمارها ، فقد تصل إلى مرحلة لا تستطيع الوفاء بالتزاماتها، إلى درجة يتذرع بها دفع فوائد القروض وأصل الدين فتزاد مديونيتها للدولة الأجنبية ، وعندما قد تضطر إلى التوقف أو الامتناع عن تسديد التردد ، وأحياناً حتى الفوائد المرتبطة عليه ، ومثل هذه الحالات حصلت في القرن التاسع عشر الذي تميز بكثرة الأضطرابات السياسية وكثرة الحروب الأهلية وكثرة الثورات ، والأمثلة كثيرة على امتناع الدول عن تسديد ديونها الخارجية . والأمثلة كثيرة حالياً عن بعض الدول النامية التي أزدادت مديونيتها ، وطالبت بجدولة ديونها .

الفصل السابع

الموازنة العامة للدولة

مفهوم الموازنة العامة وأهميتها :

إن الموازنة العامة للدولة هي عبارة عن بيان تقديري لنفقات الحكومة وأيراداتها خلال فترة زمنية محددة تقدر عادة بسنة ، وبهذا المعنى فإن الموازنة تشتمل على نوعين من التقديرات :

الأول : تقدير الإيرادات العامة التي تحبها الدولة من ممتلكاتها العقارية والصناعية ولأيراداتها من الضرائب والرسوم .. الخ .

الثاني : تقدير النفقات العامة التي تتولى صرفها الدولة على المرافق والخدمات العامة، وعلى المشاريع التي تديرها، أو تتولى إقامتها .

وموازنة الدولة تعد بحق أداة توجيه للموارد الاقتصادية والبشرية المتاحة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي ينشدها المجتمع ، وحتى تؤدي الدولة وظائفها خلال السنة المالية، يتبعن عليها تقدير النفقات العامة اللازمة لأداء أنشطتها المختلفة، بالإضافة إلى تقدير الإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات فضلاً عن تحديد مصادر هذه الإيرادات. وبتلك الطريقة تتمكن الدولة من مواجهة الإنفاق العام وتحصيل الإيرادات العامة خلال السنة المالية .

إن هيكل الموازنة العامة للدولة يعكس مضمون السياسة الاقتصادية ومراميها من خلال بنية النفقات العامة، ومن خلال بنية الإيرادات، فآلية توزيع النفقات العامة على أوجه الصرف كافة، ومعرفة نسبة الإيرادات العامة من الدخل القومي كل هذا يحدد السياسة المالية العامة للدولة، وعن طريق الموازنة العامة يمكن أن تحقق الدولة ما يلي :

١- توظيف الأموال النقدية المتاحة في المizar أهداف خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

٢- تحقيق التمويـل المتوازن في فروع الاقتصاد الوطني كافة .

٣- توزيع واعادة توزيع الدخل القرمي في صالح الطبقات والشـرائح العريضة من المجتمع .

الكيف القانوني للموازنة :

تعد المـوازنة العامة عملاً من أعمـال السيـادة، أي عمـلاً تشـريعـياً، ينظمـها قـانون ويمـكن أن تعدـل بـقـانون . أما عمـلـية اـعـدـادـها فـتـولـاهـ السـلـطـةـ التـنـفـيـذـيةـ فيـ مـعـظـمـ الـدـوـلـ ،ـ ثـمـ تـعـرـضـهـاـ عـلـىـ السـلـطـةـ التـشـرـيعـيةـ لـاعـتـماـدـهـاـ،ـ فـإـذـاـ وـاقـفـتـ عـلـىـهـاـ صـدـرـ بـهـاـ قـانـونـ يـعـرـفـ «ـبـقـانـونـ المـوازـنـةـ العـامـةـ»ـ أـمـاـ المـوازـنـةـ نـفـسـهـاـ،ـ فـإـنـهـاـ تـعـدـ،ـ رـغـمـ موـافـقـةـ السـلـطـةـ التـشـرـيعـيةـ عـلـيـهـاـ،ـ عـمـلاـ اـدـارـيـاـ شـكـلـاـ وـمـضـمـونـاـ،ـ وـذـلـكـ بـوـصـفـهـاـ خـطـةـ تـعـدـهـاـ السـلـطـةـ التـنـفـيـذـيةـ لـتـنـفـيـذـ النـفـقـاتـ وـالـاـيـرـادـاتـ الـعـامـةـ خـلـالـ فـتـرـةـ زـمـنـيةـ مـحـدـدةـ .ـ

أـمـاـ قـانـونـ المـوازـنـةـ العـامـةـ،ـ فـإـنـهـ يـعـدـ عـمـلاـ تـشـريعـياـ شـكـلـاـ فـقـطـ،ـ لأنـهـ صـادـرـ عنـ السـلـطـةـ التـشـرـيعـيةـ فـيـ الشـكـلـ الـذـيـ تـصـدرـ فـيـ الـقـوـانـينـ .ـ أـمـاـ منـ حـيـثـ المـصـمـونـ فـهـوـ عـمـلـ إـدـارـيـ لـيـسـ إـلـاـ،ـ لأنـهـ لـاـ يـتـضـمـنـ قـوـانـينـ جـدـيـدـةـ،ـ وـلـاـ يـعـطـيـ لـلـحـكـومـةـ أـيـةـ سـلـطـةـ،ـ فـالـإـرـادـاتـ الـتـيـ تـسـتـطـعـ الـحـكـومـةـ تـحـصـيلـهـاـ وـالـنـفـقـاتـ الـتـيـ يـوـدـنـ لـهـ بـالـقـيـامـ بـهـاـ كـلـهـاـ حـصـيلـةـ قـوـانـينـ سـابـقـةـ .ـ وـالـحـكـومـةـ لـكـيـ تـمـارـسـ حـقـوقـهـاـ هـذـهـ،ـ وـحتـىـ تـقـومـ بـتـنـفـيـذـ التـزـامـاتـهـاـ،ـ لـابـدـ لـهـ مـنـ الـحـصـولـ عـلـىـ اـجـازـةـ دـورـيـةـ سـنـوـيـةـ غالـباـ،ـ وـهـذـهـ الـاجـازـةـ يـجـبـ أـنـ تـصـدرـ عـنـ السـلـطـةـ التـشـرـيعـيةـ لـأـسـبـابـ سـيـاسـيـةـ وـدـسـتـورـيـةـ،ـ وـلـكـنـهـاـ تـنـظـلـ عـمـلاـ إـدـارـيـاـ،ـ لـذـلـكـ فـيـانـ هـذـاـ عـمـلـ يـجـبـ أـنـ يـكـوـنـ فـيـ حـدـودـ الـقـوـانـينـ السـارـيـةـ وـلـاـ يـحـمـزـ أـنـ يـتـضـمـنـ مـشـرـوعـ المـوازـنـةـ،ـ إـرـادـاتـ وـنـفـقـاتـ غـيرـ مـسـتـمـدـةـ مـنـ الـقـانـونـ الـمـعـمـولـ بـهـ .ـ

وـعـلـىـ الرـغـمـ مـنـ أـنـ المـوازـنـةـ العـامـةـ لـلـدـوـلـةـ تـصـدرـ بـقـانـونـ،ـ فـإـنـهـ فـيـ حـالـ دـمـرـاجـ أـيـ دـيـنـ عـلـىـ الدـوـلـةـ فـيـ المـوازـنـةـ لـاـ يـسـلـبـ صـاحـبـ هـذـاـ الـدـيـنـ حـقـهـ،ـ فـلـمـلـوازـنـةـ العـامـةـ بـحدـ دـيـاتـهـاـ،ـ وـبـصـرـفـ الـنـظـرـ عـنـ قـانـونـ تـحـديـدـهـاـ،ـ تـنـظـلـ عـمـلاـ إـدـارـيـاـ رـغـمـ موـافـقـةـ السـلـطـةـ التـشـرـيعـيةـ عـلـيـهـاـ،ـ وـبـطـيـعـةـ الـحـالـ الـعـمـلـ الـادـارـيـ لـاـ يـسـتـطـعـ أـنـ يـسـلـبـ حـقـاـ وـلـاـ يـبـغـيـ أـنـ يـطـبـيقـهـ القـاضـيـ إـنـ هـوـ فـعـلـ ذـلـكـ .⁽¹⁾

١- دـ.ـ عـمـدـ رـيـاضـ عـطـيـةـ -ـ الـمـوـزـنـةـ فـيـ الـلـامـيـةـ الـعـامـةـ -ـ مـصـدـرـ سـائـقـ مـنـ ٤١٥ـ .ـ

الأهمية السياسية للموازنة العامة :

إن التزام السلطة التنفيذية بالتقديم في كل عام بمشروع الموازنة العامة للسلطة التشريعية لاقرارها، يعني اخضاعها لرقابة دائمة، ورقابة السلطة التشريعية تتحلى في تعديل مشروع الموازنة أو رفضها، ويمكن القول إن السلطة السياسية تقرّر في يد الجهة التي تمتلك حق اعتماد المزانة . واعتماد المزانة من قبل السلطة التشريعية، يعزز من سلطة الشعب في الاشراف على المسائل المالية للدولة ، ومن شأنه زيادة الثقة بالوضع المالي للدولة ، ويقلل من مخاطر الانفلاس المالي للدولة .

الأهمية الاقتصادية والاجتماعية للموازنة العامة :

تستخدم المزانة العامة كأداة في إعادة توزيع الدخل القومي في صالح ذوي الدخل المحدود عن طريق الضرائب والنفقات العامة، فتستطيع الدولة بزيادة الضرائب أن تزيد ما تقطّعه من ذوي الدخول المرتفعة، وتعكسه على ذوي الدخل المحدود عن طريق النفقات العامة .

إن مهمة المزانة في عصرنا الراهن لا تقتصر على مجرد كونها ميزاناً، بل تحقق التوازن بين النفقات والإيرادات العامة فحسب، إنما أصبحت وسيلة مالية تسهم في تحقيق التوظيف الكامل في المجتمع، وتؤدي إلى حشد الموارد الاقتصادية والطاقات البشرية المعطلة وزجها في عملية التنمية، كما تعد أدلة مهمة لزيادة الدخل القومي وفي تحسين المستوى المعيشي للمواطنين .

نشأة المزانة العامة وتطورها :

بدأ حق مثلي الشعب في مناقشة الأمور المالية للدولة ، باحتجاز جبائية الضرائب ، ثم امتد النقاش إلى دراسة ميزرات فرضها، ومن ثم اشتمل على مراقبة اتفاق حصيلة الإيرادات، وبالتدريج لم يثبت هذا الحق أن شمل جميع الإيرادات وجميع النفقات ووجوب اعتمادها في كل سنة .

لقد توضعت المبادئ الرئيسية لاقرار المزانة بادي ذي بدء في انكلترا، ثم نشأت فرنسا، ومنها انتقلت تباعاً إلى دول المعمورة وتحلى هذه المبادئ وبالتالي^(١):

^(١) - مثير الحمى - دراسات في المالية العامة وإنجازاتها الحديثة - دمشق ص ٢٢٧.

آ - مبدأ اعتماد البرلمان للإيرادات العامة :

لقد كان الملوك في العصور الوسطى ينفقون على الحاجات العامة من دخل ممتلكاتهم الخاصة، حيث لا يوجد آنذاك فارق بين أموالهم ومالية الدولة، وكان من الطبيعي ألا يطالبهم الشعب بالنظر في الإيرادات، ولا في كيفية إنفاقها، ولكن بعد أن أخذ الملك يطلبون من رعاياهم الاعانات والضرائب، في حالات استثنائية مؤقتة، وأسرف بعضهم في فرض تلك الضرائب الاستثنائية، أدى ذلك إلى مطالبة ممثلي الشعب للموافقة على هذه الضرائب، فقد أصدر الملك شارل الأول في عام ١٦٢٨ وثيقة «إعلان الحقوق»، قرر فيها ضرورة موافقة النواب المكلفين على ما يفرض من ضرائب، وقد حاول الملك مراراً حرق هذا المبدأ، غير أن الملك «وليام الثالث» اضطر إلى إصدار «دستور الحقوق» عام ١٦٨٨، معطناً عدم مشروعية جباية أية أموال إلا بالقدر، وفي المواعيد، وبالكيفية التي يأذن بها البرلمان، وبهذا تأكد حق البرلمان في اعتماد الضرائب ، ولم يلست هذا الحق أن شمل الإيرادات الأخرى.

ب - مبدأ اعتماد البرلمان للنفقات العامة :

كان البرلمان يتدخل في كل مرة يطلب فيها الملك فيها تقرير ضرائب جديدة، لمناقشة الأسباب الداعية إليها، وبعد ذلك أحذوا ينقشون النفقات العامة، ولكن مبدأ اعتماد النفقات لم يجد طريقة إلى التطبيق إلا منذ عام ١٨٣٧ ، في عهد الملكة «فيكتوريا» ، حيث أصبحت الملكة ينناقش كل النفقات العامة باستثناء مخصصات العرش .

ج - مبدأ الاعتماد الدوري للإيرادات والنفقات :

لقد طبق هذا المبدأ إثر إعلان «دستور الحقوق» ، فأصبح من حق البرلمان اعتماد الإيرادات والنفقات سنويًا، ماعدا مخصصات العرش وبعض أنواع أخرى من النفقات وبعض أنواع الضرائب البسيطة ، إذ يوافق عليها البرلمان مرة واحدة في أول عهد الملك ولدة حياته، إلا إذا استدعت الظروف تعديتها. وعملاً بهذا المبدأ أقر مجلس العموم البريطاني في عام ١٩٥٢ مخصصات الملكة «إيزابيث الثانية» بـ ٤٧٥ ألف جنيه سنويًا، وكانت المعارضة (حزب العمال وكتلة) تطالب من وقت لآخر باعادة النظر في مخصصات الملكة، ولكنها لم تجد أية استجابة. وبهذا أصبحت مخصصات الملكة نافذة طوال مدة حكمها إلا إذا حد ما يقتضي تعديتها .

وقد اجتازت فرنسا المراحل ذاتها التي مرت بها إنكلترا، ولكن استغرقت وقتاً أطول، فلم يستقر حق البرلمان في إقرار الضرائب ومناقشة النفقات العامة إلا بقيام الثورة الفرنسية عام 1789، ولم تظهر الموازنة في صورتها الحالية إلا في أواخر الربع الأول من القرن التاسع عشر، حيث وضعت أهم المبادئ الأساسية للموازنة العامة للدولة.

الموازنة العامة في الفكر المالي الحديث :

كان الفكر المالي القديم يعد أن أفضل موازنة هي تلك التي تكلف أقل نفقة، بينما تغيرت هذه الفكرة جذرياً في العصر الحديث، والعكس هو الصحيح إذ يتوجب على الدولة أن تحفر الطلب الفعال، بما يسهم في تحقيق التوظيف الكامل للموارد الاقتصادية المتاحة . ويشدد الفكر المالي الحديث على ضرورة تحقيق التوازن الاقتصادي قبل التوازن الحسابي للنفقات والإيرادات في الموازنة العامة، وتركز المالية الحديثة على توازن الموازنة على أمتداد سنوات الدورة الاقتصادية وليس فقط على التوازن السنوي للموازنة .

القواعد الناظمة للموازنة العامة للدولة

لقد أحضرت المالية التقليدية الموازنة العامة بمجموعة من القواعد تمثل بـ : قاعدة سنوية الموازنة ، قاعدة وحدة الموازنة ، قاعدة شمول الموازنة ، قاعدة عدم التخصيص ، قاعدة تخصيص اعتماد النفقات ، قاعدة الموازنة الوظيفية . ويساعد هذه القواعد الناظمة للموازنة العامة ، يمكن معرفة المركز المالي للدولة بسهولة ، وكيفية ممارسة الرقابة عليها، بما يحول دون انحراف الحكومات بأمر تدبير ايرادات الدولة ونفقاتها، وفي العصر الحديث أدخلت بعض الاستثناءات على هذه القواعد بما يتماشى والمتغيرات التي طرأت على علم المالية .

١- قاعدة سنوية الموازنة

تعد الموازنة لفترة مسيقة من الزمن، تقدر عادة بعام، وفترة السنة تعد حداً طبيعياً لتكرار العمليات المالية لاحتواها على دورة الفصول كاملة. وهي تلائم النفقات العامة التي تتغافل باختلاف فصول السنة، وتتكرر كل سنة، كما تلائم الإيرادات العامة .

المستمدة من أملاك الدولة ومشاريعها، ومن دعوتها الأفراد والمشاريع الخاصة التي ترتبط غالباً بمنتهى سنة .

ولو تم إقرار الموازنة لمدة أقل من عام، على سبيل المثال ثلاثة أشهر فقط، لحصلت بعض التداعيات الضارة ، فقد تكون الإيرادات في موازنة كبيرة، وفي الموازنة التي تليها قليلة، إذا تزامن موعد الموازنة الأولى مع بداية الضريبة العامة على الدخل ، ويفضل إلا تزيد إيرادات الدولة أو نفقاتها أو تقل بدرجة كبيرة بين موازنة وأخرى، لأن ذلك يزيد من فرص اهدر أمام الحكومة، كذلك فإن عملية إعداد الموازنة ومناقشتها واقرارها تتطلب وقتاً وجهداً كبيرين، كما أن اطالة فترة المرازنة لأكثر من عام، يجعل دون تقدير النفقات والإيرادات على نحو دقيق، نظراً لطول المدة بين وقت إعداد التقديرات ووقت تحقيقها. فضلاً عن أن تحديد مدة المرازنة بسنة ، يعزز من رقابة السلطة التشريعية على التصرفات المالية للحكومة، ولو طالت الفترة عن السنة لضعف رقابة البرلمان على الحكومة، ولو قصرت فترة المرازنة عن السنة أصبحت تلك الرقابة مرهقة شديدة الوطأة .

ولهذه القاعدة بعض الاستثناءات ، حيث جأت بعض الدول مثل فرنسا في عام ١٩٣٩ إلى اعتماد موازنة مستقلة لمدة أطول إلى جانب المرازنة السنوية. وذلك بهدف تنفيذ برامج بعيدة المدى، وتوزيع المبالغ الازمة لتنفيذها على عدة سنوات، وفي إنكلترا هناك استثناء لقاعدة سنوية المرازنة ، فهناك نوع من النفقات يسمى بالنفقات الدائمة، يعتمدتها البرلمان مرة واحدة ولا ينافسها سنوياً، مثل مخصصات الملكة والأسرة المالكة، والمعاشات وفوائد الدين العام ، وكذلك هناك نوع من الإيرادات، يأخذ البرلمان بمحاسبتها مرة واحدة ولا ينافسها سنوياً، ومع ذلك يعرض وزير المالية على مجلس العموم في البيان المالي للمرازنة، قائمة كاملة بالنفقات والإيرادات .

- **بداية السنة المالية :** فتحدد طبقاً للتقاليد الإدارية والبرلمانية المعمول بها في كل دولة، مع مراعاة أن تكون الفترة التي تقتضي بين وقت إعداد المرازنة وقت تنفيذها أقصر ما يمكن. وليس بالضرورة أن تزامن السنة المالية مع السنة الميلادية وإنما يجب أن تكون مدة المرازنة إنما عشر شهراً، كذلك فإن التطابق بينهما جائز بحيث تبدأ السنة المالية مع بداية السنة الميلادية، وهناك بعض الدول تطابق بين بداية السنة المالية

وبنهاية السنة الميلادية مثل الاتحاد السوفيتي سابقاً، فرنسا، بلجيكا، رومانيا، بلدان أمريكا اللاتينية. وبعض الدول تبدأ فيها السنة المالية في بداية نيسان وتنتهي في نهاية شهر آذار مثل : بريطانيا، بولونيا، ألمانيا، .. الخ. أما في القطر العربي السوري فقد عدل التشريع السوري من بداية السنة المالية مرات عديدة قبل أن تستقر في السنوات الأخيرة على بداية شهر كانون الثاني وتنتهي في كانون الأول.

- **ختام السنة المالية** : يفترض بنهاية السنة المالية أن تغلق حساباتها لمعرفة المبالغ التي انفقت فعلاً والإيرادات التي جببت فعلاً. ولأنهاء الحساب الختامي للسنة المالية يمكن إتباع إحدى الطريقتين التاليتين :

الأولى : طريقة حساب الخزينة : وتفصي هذه الطريقة بأن يشمل الحساب الإيرادات الحقيقة والنفقات الحقيقة التي حصلت بالفعل أثناء السنة. أما الإيرادات التي تحصل بعد انتهاء السنة المالية، وكذلك النفقات التي تصرف، فإنها تتضاف لحساب السنة المالية الجديدة، التي يتم فيها التحصيل والإنفاق فعلاً، أما الاعتمادات التي لم تستعمل فتلغى وترصد في موازنة السنة الجديدة إذا كانت ثمة حاجة إليها، وعلى الرغم من سهولة هذه الطريقة وساحتها، فإنها تعطي فكرة خاطئة عن الحالة المالية الحقيقية للدولة، إذ تستطيع الحكومة أن تسرع بتحصيل الإيرادات، وتؤخر دفع النفقات حتى تحصل على نتيجة طيبة ، اضافة إلى كونها تشجع على الهدر والتبذير، حيث توسيع الأدارات والمؤسسات الحكومية في الإنفاق في آخر السنة المالية، بمحجة الاستفادة من الاعتمادات المخصصة لها حتى لا يلغى ماتبقى منها عند نهاية السنة المالية .

الثانية : طريقة حساب السنة المالية (حساب التسوية) ^(١) : وتفصي هذه الطريقة بأن يشمل الحساب الختامي جميع الإيرادات وجميع النفقات المرتبة على تصرفات أكتوبر السنة، بصرف النظر عن التاريخ الذي "حصلت أو دفعت فيه فعلاً ولذلك يطلق عليه حساب الحقوق والالتزامات . ومتماز هذه الطريقة بأنها تعطي فكرة صحيحة عن العمليات المالية التي تمت خلال السنة المالية، ولكن يوحذ عليها

^(١) - د. يرهان الدين جيل - المالية العامة - دراسة مقارنة - دار طلاس للمدارسات والترجمة والنشر ١٩٩٦ ص

أيضاً، أنها تطيل مدة تنفيذ الموازنة بعد انتهاء السنة المالية إلى أمد طويل لا ينتهي إلا بدفع جميع النفقات، وتحصل جميع الإيرادات المرتبطة بها، ولذلك تعمد بعض الدول إلى إقفال الحساب في تاريخ محدد من انتهاء السنة المالية (سبعة شهور مثلاً) وكل عملية لاتسم تسويتها أثناء هذه المدة تلحق بالسنة المالية التالية .

وفي حال اتباع أحدى هاتين الطريقتين في انتهاء السنة المالية ، فإنها تتبع أيضاً في وضع الموازنة . وباتباع الطريقة الأولى ، فإنه يدرج في الموازنة النفقات المقدرة صرفها فعلاً ، والإيرادات المستpected تحصيلها فعلاً في خلال السنة المالية، وإذا طبقت الطريقة الثانية (حساب السنة المالية) ، فيدرج في الموازنة جميع الالتزامات والحقوق المنتظر نشوؤها في أثناء السنة المالية دون مراعاة للتاريخ الذي سيتم فيه التحصيل الفعلي أو الدفع الفعلي المترتب على الحقوق والالتزامات .

أما في القطر العربي السوري فقد حدد التشريع المالي بداية السنة المالية في مطلع كانون الثاني، وتنتهي ب نهاية كانون أول من نفس العام، أي تطابق السنة المالية مع السنة الميلادية، ومنذ عام ١٩٦٨ ، طبقت في القطر طريقة حساب الخزينة (حساب القطع) بالنسبة لانهاء السنة المالية .

استثناءات قاعدة سنوية الموازنة : تتطوّي قاعدة سنوية الموازنة على بعض الاستثناءات التي تتعلّقها الحياة الاقتصادية ومنها :^(١)

آ - الاعتمادات الشهرية المؤقتة (الموازنة الإناث عشرية) : قد تتأخر الحكومة في إعداد مشروع المزانة، وقد يتاخر اقرارها من قبل السلطة التشريعية في الموعد المحدد لبدء السنة المالية، وحتى لا تتوقف الحياة المالية، تلحّا بعض الدول إلى تطبيق أسلوب الاعتمادات الشهرية، وهي بمثابة استثناء لقاعدة سنوية المزانة، ويتضمن هذا الأسلوب تحصيص الاعتمادات اللازمة لتغطية النفقات التي لا يمكن تأجيل صرفها حتى اقرار المزانة ، وذلك على أساس جزء من إثنى عشر جزءاً من مزانة السنة المالية المنصرمة وعلى حساب السنة المقبلة، كما يتضمن الأذن بجباية الضرائب وفق الأسس المقدمة

^(١) - عصام بشور - المالية العامة والتشريع الضريبي - مصدر سابق ص ٢٦٨ .

سابقاً، ويعد هذا الأسلوب أداة ناجحة لاستمرار عمل الدولة بينما تصدر الموارنة الجديدة، ولكن يجب ألا يساء استعماله ليصبح عادة مألوفة. وهناك من يعتقد بأن هذا الأسلوب يسهم في الاقتصاد بالإنفاق العام علماً بأنه إذا حصل شيء من هذا القبيل، فإن التوفير في الإنفاق سيكون على حساب الإنفاق المتبع ، بينما يستمر الإنفاق العقيم بالنسبة نفسها.

ب - الاعتمادات الإضافية : وترصد من أجل مواجهة الفترة المتبقية من نفاذ السنة المالية، نتيجة لعدم تقدير الاعتمادات بصورة مطلقة، ولذلك ترصد الاعتمادات الإضافية لمدة أقل من سنة ، وهذا يعد استثناء لقاعدة سنوية الموارنة

ج - الموارنة الدورية : وتعني توسيع الأطراف الزمني لمدة الموارنة وجعله دورة اقتصادية كاملة بدلاً من سنة واحدة ، والمغایبة من هذه الموارنة التوفيق بين سياسة توازن الموارنة وسياسة التثبيت، فيحصل التوازن في دورة اقتصادية تتراوّى خلالها فترة رحمة وفترة ركود بدل السنة الواحدة، وبطبيعة الحال تمثل الموارنة الدورية استثناء لسنوية الموارنة. ووجودها يسهم في التأثير في ظروف الحالة الاقتصادية بعما مصلحة الاقتصاد الوطني. ففي فترة الازدهار الاقتصادي تتحقق الموارنة وفرياً يسد العجز الذي يحصل خلال فترة الركود الاقتصادي .

د - الاعتمادات الدائمة : وتشمل الاعتمادات التي ترصد لأكثر من سنة والتي لا ضرورة لعرضها على السلطة التشريعية في كل سنة، توفيراً للوقت ، كما هو معروف عليه في بريطانيا، بالنسبة لنفقات الأسرة المالكة، قوانيد الدين العام، رواتب القضاة.. الخ، حيث تكون الإجازة بالصرف والجباية بالنسبة لهذه النفقات والإيرادات تمنع لمدة حكم ملكي كامل ، وبعد ذلك استثناء لمبدأ سنوية الموارنة .

ه - اعتمادات التعهد : وتشمل الاعتمادات التي ترصد لأكثر من سنة، لإنجاز المشاريع الاستثمارية التي تتطلب فترة زمنية تتجاوز فترة تنفيذ الموارنة، مما يشكل استثناء لمبدأ سنوية الموارنة .

و - الاعتمادات المدورة : يوجب مبدأ سنوية الموازنة الغاء الاعتمادات غير المستعملة كافية، وبعد تدوير اعتمادات السنة المنصرمة إلى السنة الجديدة استثناءً لمبدأ الموازنة .

٤- قاعدة وحدة الموازنة

وتقضي قاعدة وحدة الموازنة بادراج نفقات وايرادات الدولة كافة في موازنة واحدة، تسهل من معرفة المركز المالي للدولة، وذلك من خلال اجراء مقارنة بين المحملي النفقات والحملي الايرادات. وظاهر فيما إذا كان فيها عجز أو فائض، أو فيما إذا كانت متوازنة . كذلك فإن وجود موازنة واحدة للدولة يسهل كثيراً من مراقبة السلطة التشريعية ، والجهات الوصائية المعنية بتتبع سلامة تنفيذ الموازنة العامة للدولة. وتنطوي هذه القاعدة على بعض الاستثناءات من بينها :

آ- الموازنة غير العادية : وتشمل النفقات وايرادات غير العادية مثل :
نفقات مواجهة الركود الاقتصادي ، ونفقات المشاريع الاناجية الكبيرة ..
الخ وقد تسبب الميزانيات غير العادية بالهدوء والتبدير، وقد تلجأ إليها الحكومة أحياناً فتعد النفقات العادية نفقات غير عادية، تحظى بها بمصلحة القروض العامة .

ب - الميزانيات الملحقة والميزانيات المستقلة: وتدرج فيها الميزانيات المنفصلة عن الميزانية العامة للدولة، وهي تصدر ببرقية خاصة، وتقرر لبعض المرافق العامة، لتحريرها من الأنظمة والقوانين المرعية.

ومما يميز الميزانية الملحقة أنها إذا زادت ايراداتها على نفقاتها ، أو حدث العكس أدرج العجز في الميزانية العامة فائضاً أو عجزاً ، وتُقر عادة من السلطة التشريعية، ولهذا تعد الميزانية الملحقة استثناءً لقاعدة وحدة الميزانية العامة من الناحية المالية، في حين لا تعد استثناءً لوحدة الميزانية من الناحية السياسية لأنها تحتاج إلى اقرار من السلطة التشريعية .

^١ د. محمود رياض عطية - موجز في المالية العامة - مصدر سابق ص ٤٢٨ .

أما الموازنة المستقلة فلابد أن يحصل فيها من عجز أو فائض في الموازنة العامة وهي أكثر استقلالاً من الموازنة الملحقة، وهي لاتعرض على السلطة التشريعية لاقرارها وإنما تعتمد فقط من قبل مجلس ادارة المشروع المعين ، ولهذا تعد الموازنة المستقلة استثناءً حقيقياً لقاعدية وحدة الموازنة العامة .

ج - موازنات الهيئات العامة المستقلة : وتشمل وحدات الادارة المحلية - الغرف التجارية - نقابات المهن الحرة الخ .

د - حسابات خارج الموازنة : وتشمل الحسابات الخاصة التي لا تدرج في الموازنة العامة ولا تعرض على السلطة التشريعية، وكذلك لا تخضع لقواعد المحاسبة العامة وهذا تعد استثناءً لوحدة الموازنة العامة، وتألف حسابات خارج الموازنة من المبالغ التقديمة التي لا تصرف من خزينة الدولة، أو تدخل إليها بصفة نهائية ، كما هو الحال بالنسبة لكتفاليات المحاسبيين التي يدفعونها عند تعيينهم ويستردونها عند انتهاء مهمتهم، وكذلك تأمينات المنافقفات التي يضعها المعهدون وت رد لهم بعد انتهاء سببها .

لقد صنف التشريع السوري حسابات خارج موازنة إلى ثلاثة أنواع :^(١)

- السلف : وهي مبلغ من المال يتحمّه وزير المالية من أموال الخزينة لغاية ولادة وبشروط معينة ، أو تكون دائمة أو مؤقتة .

- الأمانات : وتشمل المبالغ التي تودع في الخزينة العامة لقاء إيصال رسمي يبين سبب الایداع وت رد إلى أصحابها بموجبة المرجع الذي يحدده النظام الموري عند تحقيق الغاية من هذا الایداع ولا تدخل الأمانات -من حيث المبدأ - في حساب موازنة الدولة، وهذا تعد استثناءً لقاعدية وحدة الموازنة .

- حركة التقادم : وتدرج فيها سائر العمليات المتعلقة بالمبالغ المرسلة أو المأخوذة من الادارة المركزية إلى المحافظات أو من محافظة إلى محافظة أو من منطقة إلى مركز المحافظة التابعة لها.

^١ - راجع الفصل الخامس من المرسوم رقم ١٨١١ لعام ١٩٦٩.

هـ - شبه الضريبة : لاتدخل ايراداتها في الموازنة العامة، بل تجيئ لتحقيق غايات معينة ذات أهداف اقتصادية واجتماعية في الغالب .

٣- قاعدة شمول الموازنة

وتوجب هذه القاعدة أن تشمل الموازنة النفقات والأيرادات كافة مهما اختلفت أنواعها ومصادرها. ولايميز أي اقطاع أو تقاض بين النفقات والأيرادات .

إن جماعة الأيرادات العامة تتطلب صرف بعض النفقات، كذلك قد تتحقق بعض النفقات شيئاً من الأيرادات. فالمحاكم مثلاً تكلف الدولة نفقات كبيرة، ولكنها أيضاً تدر بعض الأيرادات في صورة رسوم قضائية، الأمر الذي يلبي ادراج النفقات والأيرادات في الموازنة العامة بحسب أحدى الطريقيتين :

الطريقة الأولى : وبوجهها تجري مقاصة بين ايراد كل مرفق من المرافق وكل نفقة بحيث لايبت في الموازنة إلا نتيجة المقاصة، أي صافي الأيراد أو صافي النفقات وقدعى هذه الطريقة "طريقة الناتج الصافي" وهي طريقة سهلة وبسيطة إذ تظهر فيما إذا كان المرفق مصدر ايراد للدولة أو مصدر نفقة ، ولكن يوجد عليها أنها تقلل من رقابة السلطة التشريعية للموازنة، كونها تخفي تفاصيل النفقات والأيرادات، فضلاً عن كون هذه الطريقة تشجع على هدر وتبذير الأموال العامة .

الطريقة الثانية : وهي طريقة الموازنة الشاملة، حيث يدرج فيها كل ايراد وكل نفقة مهما صغراً، دون أية مقاصة. وهذه الطريقة تجسد مبدأ شمول الموازنة الذي يوجب عدم استبعاد أي ايراد أو أية نفقة من الموازنة مهما كان ضئيلاً. وتأخذ بهذه الطريقة جميع دول المعمورة تقريباً. وتطوي قاعدة شمول الموازنة على بعض الاستثناءات من بينها:^(١)

آ - موازنات الدول الاتحادية : حيث تعتمد الدولة الاتحادية في تغطية نفقاتها على مساهمات الدول الأعضاء، أو على حصيلة الضرائب التي تجيئ لصالحها وتدخل الخزينة المركزية، كالضرائب غير المباشرة لصالح الدولة العضو في الاتحاد. وتقوم الدولة

^(١) د. عصام بشور - مصدر سابق ، ص ٢٧٨ .

المداخلة في الاتحاد بتحصيل الضرائب غير المباشرة وترسل الرصيد إلى الدولة الاتحادية، حيث يسجل في رصيدها فائض الإيرادات عن النفقات، أي فائض المبالغ المحصلة دون ذكر نفقات الجباية، وبذلك يتم تطبيق مبدأ الصوافي، وبعد ذلك استثناءً لقاعدة شمول الموازنة ، بالنسبة للموازنة الاتحادية، بينما تسجل الدولة المدخلة في الاتحاد في موازنتها نفقات جبائية للضرائب الاتحادية ،

ب - الميزانيات الملحقة والميزانيات المستقلة : وهي ميزانيات منفصلة عن الميزانية العامة وترتبط بها عن طريق حساب الفائض، أي يثبت في الميزانية العامة رصيد حسابات الميزانيات الملحقة والمستقلة، فإذا وقعت هذه الميزانيات بعمر تتحتها الدولة اعنة تغطي الفارق بين النفقات والإيرادات، وتسجل هذه الميزانيات نفقة في الميزانية العامة وإيراداً في الميزانية الملحقة أو المستقلة: أما إذا حققت فائضاً، فإنه يسجل إيراداً في الميزانية العامة ونفقة في الميزانية الملحقة أو المستقلة، وهكذا فإن الميزانيات الملحقة أو المستقلة التي ترتبط بالميزانية العامة بموجب مبدأ الصوافي، بعد استثناءً لقاعدة شمول الميزانية .

ج - صوافي بعض أنواع الإيرادات : وتشمل النسب المئوية التي تتحتها الدولة لباقي الطوابع، والتي يتم حسابها مباشرة من ملن الطوابع، ولا تسجل هذه النفقة في الميزانية العامة، ومثلها القنصليات الفخرية، فالضرورة العملية تقضي بذلك صافي بعض أنواع الإيرادات في الميزانية العامة، مما يشكل استثناءً لقاعدة شمول الميزانية .

٤- قاعدة عدم التخصيص

إن قاعدة عدم التخصيص تقضي بعدم تخصيص إيراد معين لتفصيلية نفقة معينة والتي تفترض جمع إيرادات الدولة كافة في كتلة واحدة تدخل خزينة الدولة، دون أي تمييز في مصدرها، حتى تغطي النفقات العامة كافة، أي أن هذه القاعدة لا تنسى مثلاً تخصيص رسوم المستشفيات العامة لتفصيلية نفقاتها، ولكن هذه القاعدة استثناءات منها:

آ - الميزانيات المنفصلة عن الميزانية العامة : حيث تعد الميزانيات الخاصة استثناءً لقاعدة شمول الميزانية العامة ، لأنها تتضمن تخصيص إيراد لتفصيلية نفقة معينة أي أن إيرادات بعض المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي كما في القطر العربي السوري

لانتصه بالآيرادات العامة، بل تبقى مميزة عنها، وترتبط بالموازنة العامة بموجب مبدأ الصواني. وفي ذلك استثناء لقاعدة عدم التخصيص .

ب - أموال المساهمات : حيث يلزم القانون بعض المؤسسات العامة والبلديات بالمساهمة في نفقات بعض المرافق والخدمات الحيوية، كالأنبوبة الجامعية مثلاً، وتخصص المبالغ التي تجيئ لهذا الغرض في تغطية النفقه المعنية ، وبعد ذلك استثناء لقاعدة عدم التخصيص .

ج - الهيئات والوصايا : تخصص الدولة أو من في حكمها التبرعات والوصايا التي يقدمها الأفراد أو الإدارات العامة لإقامة مرافق ما، كإنشاء دار للعجزة مثلاً، علماً بأن التشريع السوري قد عدَّ الأموال التي تمنح للدولة في صورة هيئات ووصايا، من موارد الدولة العامة، وفي الوقت ذاته احترم ارادة التبرع، عندما سمح بصرف مبالغ دون اعتماد لها لتحقيق غاية التبرع^(١) وهذا لا تعد الهيئات والوصايا استثناء لمبدأ شمول الموازنة^(٢) ولكن إذا لم ينص عليها التشريع المالي بصربيع العبارة فتعتبر استثناء لقاعدة عدم التخصيص .

د - آيرادات بعض أنواع الكاليف العامة : قد تلجأ الدولة إلى تخصيص حصيلة بعض الضرائب والرسوم لتمويل نفقة معينة، مثل تخصيص آيرادات رسم السينما لغطية نفقة تشجيع الصناعة السينمائية في القطر العربي السوري. وبعد ذلك استثناء لقاعدة عدم التخصيص .

٥ - قاعدة تخصيص اعتمادات النفقات

وتعني الإجازة باتفاق مبلغ محدد من المال لغاية معينة لاستطيع الحكومة أن تحيد عنها، وتعزز هذه القاعدة من رقابة السلطة التشريعية على أعمال الحكومة ، ففي القطر العربي السوري يجري تخصيص النفقات العامة على أساس الباب الذي يتضمن اعتمادات لكل نوع من أنواع النفقات على أساس طبيعة النفقه، وقدر السلطة

^١ - راجع المادة ٢٠ من المرسوم ١٨١١ لعام ١٩٦٩.

^٢ - راجع المادة ٢٠ من المرسوم ١٨١١ لعام ١٩٦٩.

التشريعية اعتمادات كل باب، ومنع نقل أي مبلغ من المال من باب لأخر حتى ولو تحقق وفر في أحد الأبواب وكان الباب الآخر في حالة عجز، وتقسم نفقات كل وحدة إدارية لها قسم أو فرع مستقل إلى الأبواب الخمسة التالية :

- النفقات الناتجة عن الرواتب والأجور والتعويضات.

- النفقات الإدارية العامة .

- النفقات الاستثمارية

- النفقات التحويلية .

- النفقات الناتجة عن الديون والالتزامات المواجهة الأداء .

ولقاعدة تخصيص اعتمادات النفقات بعض الاستثناءات من بينها اعتمادات رئاسة الجمهورية وب مجلس الشعب ووزارة الدفاع التي لا يجري توزيع اعتماداتها على الأبواب الخمسة الرئيسية، كذلك توجد نفقات «غير مخصصة» إلى قسم أو فرع بل تأتي كقطاع آخر ضمن قطاعات التدريب الوظيفي للموازنة العامة .

٦- قاعدة الموازنة الوظيفية

تتضمن فكرة الموازنة الوظيفية مفهومين أساسين و مختلفين :

أو هما - تقدير موازنة الدولة على أساس المشروع: حيث تقدر اعتمادات الوزارة أو الادارة العامة على أساس كلفة المشاريع التي تقوم بتنفيذها . وثانيهما - يجري تقدير الموازنة العامة من خلال تخصيص اعتمادات على أساس كلفة ماتم تنفيذه فعلاً .

وتحتطلب فكرة الموازنة الوظيفية تصنيف النفقات العامة على أساس وظيفي .

فيجري تصنیف فعاليات الدولة إلى وظائف معينة (كالقطاع الاقتصادي ، القطاع الثقافي .. الخ) ويمكن تقسيم القطاع الرئيسي إلى قطاعات فرعية يختص كل منها بالاعتماد اللازم لها.

وبطبيعة الحال يختلف اعداد الموازنة الوظيفية اختلافاً واضحاً عن اعداد المرازنة التقليدية التي يخصص فيها لكل وزارة أو ادارة اعتمادات على أساس طبيعة النفقه ونوعها. في حين يتم اعداد المرازنة الوظيفية على أساس المشروع وضرورته وعند اقراره ترصد الاعتمادات الالازمة له. وبذلك الطريقة تصبح النفقة العامة أكثر عقلانية في قاعدة المرازنة الوظيفية .

أما عملية تحضير مشروع الموازنة العامة للدولة فتتم بأربعة مراحل هي : اعداد مشروع الموازنة - اقرار الموازنة العامة - تنفيذ الموازنة العامة - الرقابة على الموازنة العامة . وستذكر بشيء من الايجاز على كل مرحلة منها .

مرحلة اعداد مشروع الموازنة العامة للدولة

إن عملية اعداد الموازنة تعني وضع برنامج ب النفقات الدولة والابادات لفترة زمنية مقبلة تقدر عادة بسنة ويتضمن هذا البرنامج تدبير الابادات اللازمة لمواجهة النفقات ، أي أن عملية التحضير للموازنة تملئ تقدير النفقات والابادات بالاعتماد على المعطيات والحقائق، وفي مرحلة اعداد الموازنة لابد من مراعاة ما يلي :

- ١ - الاسترشاد بأحدث المعطيات السابقة الواردة في موازنات السنوات السابقة وحساباتها الختامية، لاسيما آخر حساب ختامي، لانه كلما قربت السنة التي يستدل بتائجها قل هامش الخطأ في التقدير .
- ب - عدم المبالغة في تقدير النفقات العامة، أو المبالغة في الابادات العامة، وتوعي الخليطة والخلط والدقة في تقدير كل من النفقات والابادات .

تقدير النفقات :

يطلق على المبالغ المقترحة للنفقات "اعتمادات" وتغير بعض الدول مثل فرنسا بين نوعين من الاعتمادات :

الأولى : اعتمادات محددة ، وتشمل النفقات التي يمكن تقديرها بدقة مثل رواتب الموظفين ونفقات المرافق العامة، لاسيما تلك التي استقرت تكاليفها . وتوافق السلطة التشريعية عليها في حال معرفة الغرض من النفق المطلوب رصد الاعتماد لها من جهة وبلغ الاعتماد ذاته من جهة أخرى. ولذلك بعد هذا المبلغ حدا لا يجوز تجاوزه إلا بإذن سابق من البرلمان وهذا تبلغ الحكومة في تقدير الاعتمادات المحددة.

الثانية : اعتمادات تقديرية ، وتشمل النفقات التي لا يمكن تقديرها إلا على وجه التقرير ، كنفقات الاجتماعية، والنفقات العسكرية ونفقات المرافق أو الخدمات الجديدة التي لم تستقر تكاليفها بعد . وهنا توافق السلطة التشريعية على الغرض من

^١ د. عمرو رياض عطية - مصدر سابق - ص ٤٥٩ .

النفقة فقط وليس على مبلغها. ويجوز للحكومة أن تتجاوز مبلغ الاعتماد التقديرى، على أن تطلب موافقة البرلمان عليها فيما بعد ، وعادة لايعارض الزاده لأن أحراز الاعتماد التقديرى تعنى ضمناً موافقة البرلمان على الزيادة التي تطلبها الحكومة مستقبلاً.

وفي بعض الحالات تعمد الحكومة إلى تخفيض الاعتمادات التقديرية حتى توافق السلطة التشريعية على الموازنة وقراراتها ، وبعد ذلك تطلب زيادة الاعتمادات لأن البرلمان يرفض الزيادة عندما تطلب في المستقبل . وعلى الرغم من التفرقة بين هذين النوعين من الاعتمادات فالأصل في اعتمادات المزانة أنها محددة لايجوز تجاوزها إلا بإذن مسبق من السلطة التشريعية .

وفي العصر الراهن بُرِزَ نوع حديث من الاعتمادات يعرف "باعتمادات البرامج" والتي تخصص للمشاريع التي يستغرق تنفيذها عدة سنوات. وتستخدم طريقتان لتنفيذ مثل هذه البرامج :

أولاً - طريقة "اعتمادات الارتباط" وموجبه ترصيد جميع المبالغ الازمة لتنفيذ المشروع في اعتمادات موازنة السنة الأولى، ولكن في صورة اعتمادات تقديرية وهو مايسمح بتمرير النفقات من الوجهة القانونية والارتباط بها من الوجهة الفنية، دون دفعها فعلاً، ويدرج في موازنة كل سنة من السنوات اللاحقة الجزء الذي يتضرر دفعه فعلاً من النفقات ، ويؤخذ على هذه الطريقة أنها لا تقرر الإيرادات في موازنة السنة الأولى لمواجهة هذه الاعتمادات، إذ أنها لن تدفع أثنتي ثلاثة السنة، ومن ثم يخشى الأكثار من تلك الاعتمادات التقديرية وهو مايعرض المزاينات اللاحقة لخطر عدم التوازن. وقد اعتمدت هذه الطريقة في فرنسا ثم أفلعت عنها وطبقت الطريقة الثانية .

ثانياً - طريقة "قانون البرنامج" وموجتها يقر البرلمان قانوناً خاصاً مستقلاً عن المزانة، بهدف تنفيذ برنامج مالي على عدة سنوات، ويوافق أيضاً على الاعتمادات الازمة له، حيث يوزع البرنامج لعدة سنوات ويقدر لكل جزء منه الاعتمادات الازمة. ويدرج في المزانة العامة لكل سنة الجزء من الاعتمادات الخاص بها.

تقدير الإيرادات :

توقف حصيلة الإيرادات على عدة عوامل من غير السهل توقعها، أو معرفة أثرها. فالضرائب غير المباشرة ترتبط ارتباطاً وثيقاً بحجم الاتصال والمعاملات والتي تختلف كثيراً من سنة لأخرى. وقد لا يظهر مثل هذا الارتباط بالنسبة للضرائب المباشرة، ولكنه موجود عملياً ولو أثره في حصيلتها أيضاً. وتعتمد معظم دول العمورة طريقة التقدير المباشر ل الإيرادات موازنتها، ولما كانت طريقة التقدير المباشر تعطي لميزة باعداد الموازنة الخيرية الكافية، فقد يبالغون في تقدير الإيرادات، وهذا استقرت في سياق التجربة قاعدتان تعتمدان في تقدير الإيرادات وهما :

الأولى - قاعدة السنة قبل الأخيرة : وتحوذ من أرقام الإيرادات في آخر حساب ختامي معروف، لتكون أساساً لتقديرات الموازنة الجديدة كأن تعتمد معطيات الإيرادات الفعلية لعام ١٩٩٥ لتحضير إيرادات موازنة ١٩٩٧. وختارت معطيات السنة قبل الأخيرة لأنها تكون قد أبهرت وعرفت نتائجها عند تحضير الموازنة الجديدة، وهذا لا يعني نقل أرقام موازنة السنة قبل الأخيرة إلى مشروع الموازنة الجديدة، بل يتبع تعديلها إذا اقتضت الضرورة ذلك، فإذا ما زاد معدل ضريبة معينة، يجب أحذ ذلك في الحساب عند تقدير حصيلتها، وتسمم هذه الطريقة في تحقيق توازن الموازنة عندما تمر بمرحلة التنفيذ، ذلك لأن الاتجاه الطبيعي للإيرادات في السنوات العادية هو نحو الزيادة سنّة بعد أخرى، فتقدير إيرادات مشروع الموازنة على أساس أرقام إيرادات السنة قبل الأخيرة، يؤدي لأن يكون الرقم الذي يتحقق فعلاً عند التحصيل أكبر من الرقم المقدر. ولما كانت النفقات تتوجه عند تنفيذ الموازنة إلى تجاوز الاعتمادات المقدرة، فإن الزيادة المنتظرة في الإيرادات كفيلة بمواجهة الزيادة في النفقات .

الثانية - قاعدة الزيادات : وتقوم هذه الطريقة على زيادة إيرادات السنة قبل الأخيرة بنسبة معينة مأخوذة عن السنوات السابقة، مثلاً ١٠٪^(١) وهذه الطريقة لا يمكن اتباعها إلا في سنوات الرخاء ، حيث يكاد يكون من المؤكد زيادة الإيرادات، وتطبق معظم دول العالم طريقة التقدير المباشر للإيرادات .

^(١) - اقترح هذه الطريقة ليون ساي، وطبقها في فرنسا سنة ١٨٨٢-١٨٨٥.

أولوية النفقات على الإيرادات :

تحدد الدولة إيراداتها في ضوء نفقاتها، لأن باستطاعة الدولة خلافاً للأفراد أن تغير حجم إيراداتها بزيادة الضرائب أو تخفيضها، فإيراداتها ليست محدودة كإيرادات الأفراد، وعلى العكس من ذلك نفقاتها ضرورية ولا يمكن تجاوزها ولذلك تقدر الإيرادات طبقاً للنفقات العامة .

فالتفكير المالي الحديث يعارض زيادة الإيرادات أو تخفيضها، بغض النظر عن الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية، فإذا ما غالت الدولة في زيادة الإيرادات ستضطر إلى زيادة العبء الضريبي على المكلفين ، وإذا خفضتها للحد الأدنى يتغير عليها تغطية النفقات العامة، وبالتالي فإن لزيادة النفقات العامة أو تخفيضها، هي الأخرى، آثار اقتصادية واجتماعية ، ينبغي مراعاتها .

وهذا يعني بأن المالية الحديثة لا تعرف بأولوية النفقات على الإيرادات ولا بأولوية الإيرادات على النفقات. وإنما تعرف على أولوية الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تريد الدولة تحقيقها بواسطة موازنتها .

فالإيرادات والنفقات في المالية الحديثة تخضع لهذه الأهداف، بالإضافة إلى أنها تأخذ في الحسبان علاقة الارتباط بين النفقات والإيرادات، فقد يترتب على تخفيض النفقات نقص في الإيرادات .

إن أول خطوة لاعداد مشروع الموازنة تبدأ من وزارة المالية التي تعمم على الوزارات المعنية ، بموافاتها بمقترناتها عن النفقات الالازمة لها. وتضم هذه المقترنات إلى بعضها بعضًا لتكون مجتمعة قائمة النفقات. أما قائمة الإيرادات فتتولى وزارة المالية إعدادها، لأنها هي التي تقوم بتحصيل معظم الإيرادات. وبالنهاية هاتين القائمتين، تعمد وزارة المالية إلى تحقيق التوازن بين الإيرادات والنفقات، بعد مناقشات مطولة مع الوزارات المعنية ، وبعد تحقيق التوازن في الموازنة، يضع وزير المالية بيان مشروع قانون الموازنة، والذي يتضمن سياسة الحكومة، في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، كذلك يتضمن البيان بعض التوضيحات لأسباب اختلاف تقديرات مشروع الموازنة عن أرقام موازنات الأعوام السابقة. وذلك بالتشاور مع رئيس وأعضاء مجلس الوزراء .

ويكون مشروع الموازنة العامة متوازناً عندما تكون الإيرادات متساوية للنفقات، وإذا كانت النفقات أكثر من الإيرادات حصل "عجز" وإذا كانت الإيرادات أكثر من النفقات حصل بها "فائض" .

ويجب أن يكون التوازن في الموازنة حقيقة وليس شكلاً، كأن تلتحم الحكومة إلى حذف بعض النفقات، ثم تطلب أثناء تنفيذ الموازنة اعتمادات إضافية، أو أن تلتحم إلى حذف بعض المشاريع الهامة لتحقيق التوازن في الموازنة.

والعجز الذي يحصل في الموازنة غالباً ما تسببه الأزمات الاقتصادية التي تؤدي إلى تحفيض إيرادات الدولة نتيجة نقص في حصيلة الضرائب، كذلك تسبب زيادة النفقات العسكرية في العجز الذي تقع فيه الموازنة العامة .

المالية التقليدية تشدد على ضرورة تحقيق التوازن في الموازنة العامة بحيث يكون إجمالي النفقات العامة متساوياً لإجمالي الإيرادات العامة، أي تلك التي لا تدخل فيها حصيلة القروض أو الوسائل النقدية ، الأمر الذي يعني أن تغطي حصيلة الضرائب والرسوم النفقات العامة. وفي الوقت نفسه لا تقر المالية التقليدية بوجود فائض في الموازنة لأن الفائض يغري بالتوسيع في النفقات، التي لاتثبت أن تحول إلى أعباء دائمة في المستقبل، يصعب التخلص منها. فالفائض المؤقت يتسبب في حصول عجز مزمن .

كذلك فإن لزيادة الإيرادات - برأ التقليديين - مسار اقتصادي خطير، فإذا ما ادحرتها الدولة حرمت منها الاقتصاد الوطني ، وأدت إلى تعطيل جزء من القرة الشرائية التي يفضل توتركها بين أيدي الأفراد لاستثمارها في مشروع انتاجي .

وكل ذلك يرى الماليون التقليديون أن العجز في الموازنة ينطوي على خطر مزدوج:

الأول - خطر توقف الدولة عن الدفع (الإفلاس) ، مما يضطرها إلى عقد القروض لتخطية العجز بالموازنة، فتزداد النفقات في الميزانيات التالية، لدفع فوائد القرض وأقساط استهلاكه، فيأخذ العجز بالإزدياد ، وتضطر الدولة إلى عقد قروض جديدة، وقد لا يجد من يقرضها فتضطر إلى التوقف عن دفع الفوائد وأقساط الاستهلاك وهذا ما يعني الإفلاس .

أما الخطأ الثاني : فيتمثل بخطأ التضخم، حيث تلجأ الدولة إلى طبع نقود ورقية جديدة، مما يزيد من كمية وسائل الدفع، دون أن يرافق بزيادة سلع الاستهلاك فيحدث التضخم الذي يتزامن عادة في ارتفاع الأسعار والانخفاض قيمة النقود.

ويترتب على ارتفاع الأسعار زيادة في النفقات العامة، فزيادة العجز من جديد، فتضطر الدولة إلى اصدار نقود جديدة، فيحدث تضخم جديد، فارتفاع جديد في الأسعار فزيادة في النفقات وهكذا، ولكنه يلاحظ بأن حصيلة الضرائب تزداد مع كل ارتفاع في الأسعار، بينما يظل عبء الدين كما هو، فتدخل البلاد في "حلقة مفرغة" يتعدى معها ايقاف التضخم .

ولكن الماليين التقليديين يبالغون كثيراً في المحاطر التي ينطوي عليها العجز، لأن تقطيع العجز عن طريق القروض قد لا يتسبب في حصول أعباء لا يمكن تحملها، إذا أنفقت الدولة حصيلتها في مشاريع استثمارية ، لأن الزيادة التي تطرأ على الدخل القومي الناتجة عن ذلك تفوق كثيراً زيادة الدين العام ، بفعل مضاعف الاستثمار . وعليه لا يزيد عبء حقيقي للقروض ، بل بالعكس يقل ، ومن السهولة يمكن على الدولة أن تستهلك القرض من الزيادة في حصيلة الضرائب الناجمة عن زيادة الانتاج والمدخلات.

كذلك فإن اصدار نقود جديدة لتمويل العجز في الميزانية، قد لا يتسبب بالضرورة في التضخم، إذا أحسنت الدولة استثمار الأصدار الجديد في مشاريع انتاجية، فالزيادة في الأصدار الجديد توافق بزيادة في سلع الاستهلاك، وعندها لا ترتفع الأسعار. وعليه يفترض عدم معالجة مسألة توازن الميزانية بمعزل عن الحياة الاقتصادية، تكون الميزانية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بحياة البلاد الاقتصادية، كما ترتبط حياة البلاد الاقتصادية بها ، وهذا لا يمكن تحقيق التوازن في الميزانية العامة، بمعزل عن الحياة الاقتصادية. فمثلاً إذا عانت الدولة عجزاً في ميزان التجارة الخارجية (والذى يعني فيما يعنى اختلال التوازن الاقتصادي) ما الذي يمكن أن تجنيه من وراء التوازن الحسابي للميزانية العامة؟!

ألا يكون من واجب الدولة في مثل هذه الظروف أن تزيد من نفقاتها العامة لتزيد الصادرات، أو لتساعد الاقتصاد الوطنى لتخفيض الواردات ، حتى ولو أدى الأمر

إلى حصول عجز في الموازنة العامة؟ ييد أن موقف التقليديين من مسألة تحقيق التوازن في الموازنة العامة ، مستمد من نظرتهم إلى الحرية الاقتصادية والتي تدعى إلى عدم تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية، لأن تدخلها - حسب رأيهم - ضار وسيء جسماً، ولكن في العصر الراهن لا يوجد من يعتقد بصحّة هذه الآراء^(١)

ولهذا نجد أن المالية الحديثة تنظر إلى توازن الموازنة العامة ليس من ناحية التوازن الحسابي بين ايرادات الموازنة ونفقاتها، وإنما من حيث التوازن الحقيقي للحياة الاقتصادية، والتي يرى بعض فقهاء المالية العامة الحديثة، أن تحقيق مثل هذا التوازن في حالات معينة لا يحصل إلا على حساب العجز في الموازنة، وهو ما يطلق عليه "نظريّة العجز المقصود" .

نظريّة العجز المقصود :

وضع نظرية العجز المقصود "وليام بالمرج" والمستمدة من أفكار وآراء كيمز، وفحوى هذه النظرية بأن عجز الموازنة وسيلة لانعاش الاقتصاد في حالة البطالة، والوصول إلى مرحلة العمالة الكاملة، فالعجز يساعد على تحريك الاقتصاد الرأكد. وإذا ما تحقق التوازن الاقتصادي سرعان ما يتحقق تلائياً التوازن في الموازنة العامة ، لأن التوسيع في الاستثمار والاستهلاك يؤدي إلى زيادة الانتاج، وارتفاع الدخل القومي، وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة حصيلة الضرائب من جهة، كذلك يؤدي احتفاء البطالة إلى توقف الاعانات التي تدفعها الدولة، الأمر الذي يوفر في النفقات العامة من جهة ثانية .

كذلك لا تُستهلك الزيادة في الدخول كلها، بل يُدخر جزء منها، يجري توظيفه، مما يحفز النشاط الاقتصادي ، فتحل الاستثمارات الخاصة محل الاستثمارات العامة التي كانت قد حلّت محلها أثناء فترة الركود، وهكذا تزداد ايرادات الدولة، في حين تقلّ نفقاتها، وبختفي بذلك شيئاً فشيئاً العجز في الموازنة ويعود التوازن إليها ولكن يفترض عدم المبالغة في التفاؤل بالعودة إلى حالة التوازن في الموازنة العامة ، لأن ذلك يتوقف على عدم تجاوز القوة الشرائية للحد الأقصى الذي يتطلبها الارتفاع الوطني

^١ - د. عمود رياض عطية - مصدر سابق - ص ٤٧٢.

عندما يصل إلى مستوى العمالة الكاملة من جهة، ويجب أن يتوقف العجز الموازن عندما يصل مستوى العمالة إلى حد الأقصى من جهة ثانية، وإلا ازداد خطر التضخم .

وهذا يعني لسياسة العجز المقصود حدود لا يمكن تجاوزها، وينافي الا يكون دائمًا فإذا ما عاد النشاط إلى الحياة الاقتصادية، فإن النفقات الاستثنائية العامة التي وظفت في الاستثمارات يجب انفاصتها تدريجياً. ويرى السيد "لوران بارفاج" أن توسيع الدولة في نفقاتها العامة، بعض النظر عن العجز في موازنتها، حتى تصل إلى اللحظة التي تتحقق فيها العمالة الكاملة .^(١)

كذلك فرق «كينز» بين نوعين من التضخم : الأول التضخم النافع، والذي يستخدم إذا كان الاقتصاد الوطني يعاني من بطالة في اليد العاملة، ومن روؤس أموال وآلات معطلة حيث يسهم التضخم في مثل هذا الوضع في زيادة الطلب، مما يؤدي إلى تشجيع الانتاج وبالتالي إلى استخدام العمال ورؤوس الأموال والآلات العاطلة عن العمل .

والثاني التضخم الضار ، والذي لا يجوز اللجوء إليه إذا ما بلغ الاقتصاد حد العمالة الكاملة ، أي إذا تم تحقيق الترطُّف الكامل لعناصر الانتاج، لأنه في مثل هذه الحالة يصبح التضخم ضاراً ومدمرًا .

وهذا يعني أن البطالة هي اشارة البدء في استخدام العجز المقصود ، وإذا ما الخسرت وبلغت حدتها الأدنى، يفرض تحفيض نفقات الاستثمار الاستثنائية وازالة تحفيض الضرائب . ولكن لا يجوز انتظار البطالة ثم بعدها تلحة الدولة إلى وضع وسائل مكافحتها مرض التنفيذ، بل يفترض بالدولة ما إن تظهر المؤشرات الأولية للبطالة كتباطؤ الأعمال وإنكماش حجم المعاملات ، أن تسارع بتطبيق الوسائل التي تتصح بها "نظرية العجز المقصود" ومنها زيادة القوة الشرائية وحفز الاستثمارات ، شريطة لا يكون سبب الانكماش عدم كفاية المواد الأولية، أو اليد العاملة، أو قدم الآلات وما إلى ذلك . وفي كل الأحوال يجب التضرر إلى العجز المقصود ، بأنه مجرد إجراء مؤقت، ويجب العودة إلى توازن الميزانية بمجرد أن يتحقق التوازن في الاقتصاد الوطني، وإن كانت الميزانية تستعيد توازنها تلقائياً، ورغم ذلك لا يجوز المبالغة في التفاؤل .

^١ - علماً بأن العمالة الكاملة يشعر تحقيقها على الأقل ضمن المفهوم المراهنة للاقتصاد المعاصر.

وحتى يحقق العجز المقصود الأهداف المعلقة عليه، يفترض عدم المبالغة في إحداث العجز، بحيث تتناسب الزيادة في النفقات العامة، والقدرة الشرائية الجديدة مع عناصر الانتاج العاطلة، والتي يراد بعث النشاط فيها. وهذا يفترض ألا تتجاوز القوة الشرائية التي ترتجدها الدولة امكانيات الانتاج متى عاد إلى مستوى العمالة الكاملة، وبطبيعة الحال تؤدي الاستثمارات إلى زيادة مستوى الانتاج، غير أن الانتاج لا يمكن زيادته بلا حدود، أو على الأقل لا يمكن أن تتجاوز سرعة زيادته حدًا معيناً، إذا أخذنا في الحسبان امكانيات اليد العاملة والموارد الأولية ورؤوس الأموال المتاحة في البلاد.

إن الحد الذي يفترض ألا يتتجاوزه العجز المقصود يتحدد نظرياً بقدر اليد العاملة التي لا تجد عملاً، والآلات المتوقفة، والمواد الأولية التي تتطلب من بعضها موضع الاستثمار. ويتعذر تحديد ذلك بأرقام تدل تماماً على ما يجب استخدامه من مبالغ في الاستثمار، وعلى القدر الذي يجب احدهما من قوة شرائية مناسبة لليطلالة الموجودة. وهذا يفترض أن يقترب التدخل بالحد أدنى، وكلما أخذنا في استخدام وسائل العجز المقصود، وزاده التحليل الاقتصادي دقة، وبخاصة ما يتعلق منه بالحسابات القرمية، كلما تبدد الوهم ، واكتسب المتدخل دراية وخيرة في اجراء مقارنات نافعة.

ويتعذر استخدام العجز المقصود بدون وجود موازنة عامة على درجة كبيرة من الدقة . كذلك يفترض بالدولة أن يكون لديها جهاز رقابي، على البنوك والاتساع، والتداول النقدي ، حتى تتمكن من السيطرة على العجز في الوقت المناسب.

ولابد من الاشارة إلى أن عملية اللجوء إلى العجز المقصود تتطلب على عناصر كثيرة وربما تكون مذمرة، لأنها يتطلب حربة ادارية واسعة ورقابة فعالة . وقد يسهل تطبيقه في الدول المتطرفة أكثر من الدول المتعلقة لأن الأولى يتوافق لديها جهاز انتاجي مرن ، في حين الثانية تفتقر إلى ذلك، وهذا لا يجوز الحال من الأحوال تقديم هذه الوصفة للدول النامية لأنها ستزيد الأمر سوءاً ، ولن تعافي من مشكلاتها المزمنة بل سيخلق لها "التضخم المقصود" لمزيد من المشكلات الاقتصادية التي هي يعني عنها.

اعداد الموازنة السورية :

تبعد في القطر العربي السوري الخطوات نفسها المتعارف عليها في اعداد الموازنة، حيث تتولى وزارة المالية الدور الرئيسي في اعدادها بالتعاون مع هيئة تخطيط الدولة وبقية الوزارات. فيجري تقدير النفقات العامة حسب نوعها وطبيعتها، ومن الملحوظ بأن صيغة النفقات المحددة تغلب على الأبواب الأول والرابع والخامس، التي تتضمن على التمويل ، نفقات الرواتب والأجور والتعریضات والنفقات التحويلية، ونفقات الديون والالتزامات واحدة الأداء. وينصب على اعتمادات اليسابعين الثاني والثالث (وهي النفقات الإدارية العامة والنفقات الاستثمارية) صفة التقدير والاحتمال ، لأنها تتأثر بالأحوال الاقتصادية وبصعب تقديرها بصورة دقيقة.

و يتم تحديد الاعتمادات خلال جلسات عمل مطولة بين الوزراء المعنيين ووزير المالية وبعد جدل ونقاش مطول، تقدر الاعتمادات بطريقة الحلول الوسط بين ما تطلبه الوزارة المعنية وما تقتربه وزارة المالية.

أما بالنسبة لتقدير الإيرادات فقد ترك التشريع المالي في سوريا لوزارة المالية الحرية في اتباع أفضل الطرائق ملائمة لها . حيث تقوم وزارة المالية بتقدير الإيرادات العامة على أساس ما سيتم تحصيله في السنة المعنية بمحضى القوانين النافذة، وتبني هذه التقديرات على أساس الحصول فعلاً خلال السنتين قبل الأخيرة والمرتقب تحصيله خلال السنة الأخيرة ، مع مراعاة العوامل التي تدعو إلى تعديل هذا التقدير وبيان هذه العوامل وأثرها بصورة مفصلة. وتتولى صلاحية تقدير الإيرادات في سوريا مدير يسيط الإيرادات العامة والمؤسسات ذات الطابع الاقتصادي . فتحتخص الأولي بتقدير الإيرادات الناجمة عن الضرائب والرسوم والإيرادات الناجمة عن ملكية الدولة واستثماراتها العامة، والقسم الخاص بالقطاع الإداري من الإيرادات المختلفة. كذلك تقوم مديرية المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي بتقدير الإيرادات الخاصة والإيرادات الاستثمارية والقسم الخاص بالقطاع الاقتصادي من باب الإيرادات المختلفة ، وذلك بالتعاون مع هيئة تخطيط الدولة .

مرحلة اقرار الموازنة العامة

بعد أن تنتهي وزارة المالية من إعداد مشروع الموازنة العامة ويقره مجلس الوزراء أو رئيس الجمهورية ، حسب نظام الحكم، يعرض على البرلمان لمناقشته واقراره ويبدأ بحث الموازنة في لجنة الشؤون المالية بمجلس النواب التي تتناول دراسة مشروع الموازنة جملة وتفصيلاً، وهذا أن تطلب من الوزارات المختلفة المستندات والمعلومات والمعطيات المتعلقة بمشروع الموازنة ومن حقها استدعاء الوزراء أو الموظفين الذين ساهموا في إعداد مشروع الموازنة لمناقشتهم والاستفسار عن بعض القضايا الواردة في مشروع الموازنة، وبعد ذلك تضع اللجنـة المذكورة تقريراً تعرضاً على مجلس النواب، يتضمن رأيها ومقترحاتها في تعديل مشروع الموازنة إن وجدت ضرورة لذلك.

ثم يبدأ أعضاء مجلس النواب في مناقشة مشروع الموازنة في ضوء تقرير لجنة الشؤون المالية، وتحتاج هذه المناقشة ثلاثة مراحل هي^(١):

المرحلة الأولى: وفي هذه المرحلة يناقش أعضاء المجلس سياسة الحكومة وبخاصة الخطوط العريضة لمشروع الموازنة العامة.

المرحلة الثانية : وحالها يناقش مشروع الموازنة بالتفصيل، حيث تتم مناقشة أبواب المـوازنة تباعـاً، ويقتـرـع المجلس على كل بـاب عـجرـد الـاتـهـاء من مناقشـته.

المرحلة الثالثة : وفي هذه المرحلة يصوت أعضاء المجلس على مشروع المـوازـنة باـكـملـه. وبعد اقرارـه يـصدـر قـانـون المـوازـنة العـامـة، وـالـذـي يـبيـن فـيه رقمـ النـفـقات وـرـقـمـ الـإـيـرادـات.

وفي هذه المرحلة قد يرفض البرلمان مشروع المـوازـنة باـكـملـه فيـوـدي إـما إلى استقالـة الـوزـارـة أو طـلـب حلـ مجلسـ النـوابـ والإـعلـانـ عنـ اـنتـخـابـاتـ تـشـريعـيةـ جـديـدةـ، وـلـكـنـ لاـ يـترـتـبـ عـلـىـ ذـلـكـ عـدـمـ وجـودـ مـواـزـنةـ، إـلاـ عـمـتـ الـفـوضـىـ، لأنـ الـمـصالـحـ الـاـقـتصـادـيـةـ وـالـمـالـيـةـ لـلـبـلـادـ لـاـ يـكـنـ أـنـ تـسـتـمـرـ بـدـوـنـ مـواـزـنةـ.

وفي القـطرـ الـعـربـيـ السـورـيـ يـقـرـرـ مـشـروـعـ المـواـزـنةـ العـامـةـ لـلـدـوـلـةـ منـ قـبـلـ مجلسـ الشـعـبـ، حيث نـصـتـ المـادـةـ (٧٠)ـ مـنـ الدـسـتـورـ الدـائـمـ لـلـجـمـهـورـيـةـ الـعـربـيـةـ السـورـيـةـ عـلـىـ

^١ - سـيـرـ الحـمـشـ - درـاسـاتـ فـيـ الـمـالـيـةـ الـعـامـةـ وـالـجـاهـاتـ الـخـلـدـيـةـ - دـمـشـقـ صـ ٢٥١ـ .

" يجب عرض مشروع الميزانية على مجلس الشعب قبل شهرين على الأقل من بدء السنة المالية، ولا تعتبر الميزانية نافذة إلا إذا أقرها هذا المجلس".

وتقوم لجنة الميزانية والحسابات في مجلس الشعب بدراسة مشروع الميزانية ومناقشته، ثم تقدم مشروع معدل، والجنس لا ينافق مشروع الميزانية المقدم من قبل الحكومة وإنما المشروع المقترن من قبل لجنة الميزانية والحسابات.

وبعد المداولة والنقاش، يعرض مشروع الميزانية للتصويت وبعد اقراره يكتسب صفة القانون .

مرحلة تنفيذ الميزانية العامة

بعد إقرار الميزانية من السلطة التشريعية، تعمد الجهات المختصة إلى صرف الاعتمادات المفتوحة وجباية الإيرادات المقدرة في وثيقة الميزانية. وتتولى وزارة المالية عملية تنفيذ الميزانية بوساطة المديريات التابعة لها والموظفين المعتمدين من قبلها لدى الوزارات والإدارات العامة الأخرى . ويقتضي تنفيذ الميزانية العامة ثلاثة أنواع من العمليات:

آ - عمليات تحصيل الإيرادات :

تنفذ الإيرادات العامة حسب نوع الإيراد، وتبعاً لطبيعة النظام السياسي للدولة . ولا توجد أية صعوبة في تنفيذ الإيرادات غير الضريبية، كونها تدخل خزينة الدولة بشكل رقمي. أما الإيرادات الضريبية فتنفذ تبعاً للأصول المرعية التي تختلف ما بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة :

- على مستوى الضرائب المباشرة : حيث يتطلب تنفيذ الضرائب المباشرة قيام الأجهزة المختصة في وزارة المالية بعمليات أربع وهي : (تحديد مطرح الضريبة، تصنيفها ، اصدار حداول تحقيقها، وجبايتها). وجباية الضريبة تدرج في إطار المرحلة التنفيذية، وخلالها يتم تحصيل المبالغ وادخالها خزينة الدولة، ويتولاها الحاسوب عن طريق أمين الصندوق أو الجباة. وهناك طرق كثيرة للجباية، وتنظم القوانين في كل دولة أصولها.

^١ - د. محمد رياض عطية . مصدر سابق . ص ٤٩٩ .

- على مستوى الضرائب غير المباشرة : وفيها لا تفصل الوظائف الإدارية عن الوظائف التنفيذية ، كما هو الحال بالنسبة للضرائب المباشرة . وفي الضرائب غير المباشرة تقوم إدارة ضريبية واحدة بمحاسبة العمليات السابقة ماعدا تنظيم جداول التحقق لأن الإدارة المالية المختصة لا تعرف بصورة مسبقة اسم الشخص الذي يقوم بالعمل وبالتالي لا يمكن أن تحدد مقدار الضريبة ، لأن كل ذلك يتوقف على الواقعية المشككة للضريبة والتي تختلف بدورها من مرة لأخرى . ويختلف تنفيذ الضرائب غير المباشرة تبعاً لاختلاف هذه الضرائب . ففي الضرائب الجمركية يقوم أحد الموظفين بمراقبة البضائع التي تدخل البلاد ، وآخر بمحاسبة الضريبة المترتبة عليها ، وثالث بأعمال أمين الصندوق فلكل ضريبة أصولها .

ب - عمليات صرف النفقات :

حتى تكون الدولة مدينة وتلتزم بصرف النفقات المدرجة في الموازنة العامة ، يجب أن ينشأ مركز قانوني بين دائن ومدين . وهذا تم عملية صرف النفقات بالماحل التالية :

- الارتباط أو الالتزام : ويعني قيام الدول بعمل يجعلها مدينة ، كتعيين موظفين أو شراء أوراق ، أو القيام بمشاريع عامة .

- التتحقق أو التسوية : ويعني التأكيد من وجود الالتزام ، بالبلوغ المدينة به الدولة ومن حلول ميعاد استحقاقه ، ومن أنه لم يسبق تسويته بالدفع أو المقاصلة أو بغير ذلك .

- الأمر بالدفع أو بالصرف : ويقصد به تحرير أمر من الجهة المختصة إلى الخزينة العامة بصرف المبلغ ، ويقسم الوزراء أو من ينوب عنهم من المديرين بهذه المراحل الثلاث ويجب أن يراعوا الأنظمة المالية المرعية ، لاسيما عدم استخدام اعتماد في غير ما يخص له ، وألا يتجاوز اعتماد إلا بإذن من السلطة التشريعية .

- الدفع : ويعني صرف المبلغ ، ويقسم به موظفون قانونيون تابعون لوزارة المالية ، وعليهم قبل الدفع التأكيد من أن أمر الصرف صحيح وغير مخالف للأنظمة المالية ، وأن هناك اعتماداً كافياً للصرف . وأن ما يطلب الصرف من أجله قد تم فعلًا .

إن المدف من قصل الاختصاصين الاداري والمحاسبي لتنفيذ الموازنة العامة (أي الفصل بين الأمر بالدفع ومن يقوم به) هو التقليل من هامش التلاعب والاحتلاس وتشديد رقابة وزارة المالية على عمليات الصرف.

ج - عمليات الخزينة :

تعد الخزينة بمثابة حلقة الوصل بين التحصيل والصرف، حيث تتجتمع فيها الإيرادات، وتخرج منها المبالغ اللازمة للدفع للنفقات. وتتولى الخزينة تحصيل الإيرادات وصرف النفقات من جهة والتوفيق بين عمليات التحصيل وعمليات الصرف من جهة أخرى. وأن توافر لديها المبالغ اللازمة لمقابلة أوامر الصرف في حينها. ولكن الخزينة أحياناً قد تجد نفسها مضطورة إلى دفع نفقات قبل جایة ما يقابلها من إيرادات، فتضطر في مثل هذه الحالة إلى الاقتراض لمدة لا تتجاوز السنة من البنك المركزي أو من غيره من المصارف، أو اصدار أدون على الخزينة أو سحب المبلغ من المال الاحتياطي إن وجد.

لقد تطلب عملية التوفيق بين الإيرادات والنفقات في الماضي أن تستقر الإيرادات في الخزينة العامة، لتتولى بدورها تزويد الخزانات الفرعية بالأموال اللازمة، كذلك تشرف على حركة نقل التقادم من الجهات التي تزيد فيها على الحاجة إلى حيث تدعو الحاجة إليها. أما في العصر الراهن فتحولت الخزينة إلى مجرد وسيط معنوي يتولى مهام الصيرفي. وأخذت الدولة تستعين بالبنك المركزي أو بغيره، من البنك في عمليات التحصيل والصرف، فتعهد إليه بتسلیم الإيرادات وصرف النفقات لحسابها، وتستفيد الدولة من الاستعانة بالبنك، لأنها تقاضى فوائد عن الأرصدة المائمة لحساباتها الجارية بها.

المال الاحتياطي :

في سياق تنفيذ الموازنة العامة للدولة قد يتحقق فائض في الإيرادات عن النفقات التي تم صورتها، وقد تخفظ بعض الدول بهذا الفائض في صورة "مال احتياطي" تستخدمه في السنوات التي تكون فيها النفقات أكثر من الإيرادات. وبعض فقهاء المالية لا يجدون وجود فائض في الإيرادات لأنه يشجع الدولة على المدر والتبذير من جهة

ويشكل عبئاً على المكلفين الضريبيين من جهة ثانية - وبرأيهم - لا يجوز للدولة أن تحصل من الإيرادات أكثر مما تحتاجه لتغطية النفقات العامة، ويفرض بالدولة فيما إذا تحقق لديها فائض في الإيرادات أن توجهه لاستهلاك القروض العامة. وهناك من فقهاء المالية في العصر الحديث من يجزم للدولة أن تخفي إيرادات في مرحلة الازدهار الاقتصادي أكثر من النفقات، وذلك من أجل الاستعانة بها في تشريع الاقتصاد الوطني في مرحلة الركود الاقتصادي.

الحساب الختامي :

باتهاء السنة المالية يسوى حسابها الختامي، والذي يعني حساب النفقات التي صرفت فعلاً، والإيرادات التي تم تحصيلها فعلاً أثناء السنة المنصرمة. حيث تطلب وزارة المالية من الوزارات والأدارات المختلفة، موافاتها بحسابها الختامي عن السنة المنصرمة، فإذا ما تجمعت لديها هذه الحسابات ، قامت بتدقيقها ، ومن ثم تضع مذكرة ايضاحية عن الحساب الختامي للسنة المالية المنقضية. وترسل الوزارات والأدارات المختلفة صورة عن كشوف حساباتها الختامية إلى الجهاز المركزي للرقابة المالية في المراجيد المحددة ذاتها لتقديمها إلى وزارة المالية. والذي يتقدم بدوره بقرير عن الحساب الختامي للدولة إلى السلطة التشريعية في موعد يتضمنه النظام المالي الأساسي، وأي خلافة لهذا الموعد، يعد خالفة مالية، يحاسب عليها المسؤول طبقاً للقانون

مرحلة الرقابة على الموازنة العامة

يتطلب ضمان تنفيذ الموازنة بالشكل الذي اعتمدت فيه ، وجود رقابة فعلية ، تتحقق من حسن تنفيذ الوزارات والأدارات المختلفة للموازنة. وذلك بهدف منع الحكومة من صرف الإيرادات العامة في غير وجهه الانفاق المشروعة. ولتحقيق هذه الرقابة تتبع الدولة أساليب مختلفة لضبط عملية تنفيذ الموازنة ومن بينها^(١):

آ - الرقابة الإدارية :

ويمارسها الرؤساء من العاملين في الدولة على مرؤوسיהם ، كذلك تمارس وزارة المالية هذه الرقابة على الوزارات والأدارات، بواسطة الأقسام المالية المنتشرة في هذه

^١ - متى الخمسن - دراسات في المالية العامة وإنجهاها الحديثة - دمشق (١٩٨٥) ص ٢٥٩.

الوزارات والادارات ، والتابعة لوزارات المالية وترتکز الرقابة الادارية على عمليات التحصیل وعمليات الصرف ، للتحقق من مدى مطابقة أوامر الصرف لقواعد المالية المقررة في المرازنة والمتصوص عنها في القرآنين والأنظمة المالية المرعية.

كذلك تعنى الرقابة الادارية بالارتباطات المالية التي يرتبط بها الوزراء في حدود وظائفهم، نظراً لآثارها الخطيرة، كونها ملزمة للدولة، حتى ولو يتجاوز الوزير حدود الاعتمادات المرصدة في المرازنة العامة، لأنه ليس من شأن الطرف المتعاقدين مع الدولة، متى قام بتنفيذ التزامه ، الا يكون الاعتماد المقرر كافياً لايقائه حقه ، أو لا يكون هنا اعتماداً أصلأً. مما يلزم وزارة المالية و مجلس الوزراء والسلطة التشريعية أمام أمر واقع لا مناص معه من فتح اعتماد اضافي تكون موافقة تلك الهيئات عليه موافقة شكلية. وهذا السبب عمدت بعض الدول مثل فرنسا إلى تعيين موظف من وزارة المالية في كل وزارة، ليتحقق من صحة الاجراءات، ويوقع على أوامر الصرف قبل عرضها على الوزير أو من ينوبه، وكل أمر غير موقع عليه منه لا يجوز صرفه.

ب - الرقابة التشريعية :

لا يتوقف دور البرلمان عند اقرار المرازنة العامة للدولة، بل يمتد إلى الرقابة على تنفيذها، ويتحقق من مدى مطابقة التنفيذ للاعتمادات البرلماني . وقد تتفاوت الرقابة البرلمانية مع تنفيذ المرازنة وتتوالها لجنة الشؤون المالية في البرلمان، التي تطلب من الحكومة البيانات والمستندات المتعلقة بسير تنفيذ المرازنة حلال السنة المالية أو يقوم بها البرلمان ، وله حق تعديل المرازنة بالاعتمادات الاضافية، أو نقل الاعتمادات، أو تخفيضها، وإما أن تكون الرقابة لاحقة على التنفيذ بواسطة فحص الحساب الختامي واقراره. وعندما يعرض الحساب الختامي على البرلمان، يحيله إلى لجنة الشؤون المالية فتدققه وتقدم عنه تقريراً للبرلمان، ويجري المناقشة بشأنه، ويصدر قانون باعتماده.

ويلاحظ في إنكلترا بأنه لا توجد رقابة برلمانية على المرازنة حلال تنفيذها كذلك لا يصدر قانون بالحساب الختامي للادارة المالية، ولكن بعد اقرار حسابات السنة المالية، ترسل البيانات إلى "المحاسب العام" لمراجعتها والمصادقة عليها، وينتمي تقرير يعرض على مجلس العموم، حيث يحيله إلى "لجنة المحاسبة العامة" وهي مؤلفة من

١٥ عضواً ينتخبهم المجلس من بين أعضائه، ويمثلون جميع الأحزاب ويرأسها عضو من المعارضة، وتستعين هذه اللجنة بموظفين من وزارة المالية، ويحق لها استدعاء مديرى الإدارات العامة للاستيضاح عن بعض المعلومات، ومناقشتهم في البيانات المقدمة إليهم، ثم تضع تقريراً عن أعمالها تقدمه للمجلس، ولكل عضو حق الاطلاع عليه ومناقشة ماورد به، ولكن المجلس لا يصوت عليه .

أما في فرنسا فيتحقق للبرلمان مراقبة تنفيذ الميزانية خلال السنة المالية، بواسطة لجنة الشؤون المالية، التي يحق لها طلب البيانات والمستندات المتعلقة بسير التنفيذ من الحكومة. أما الرقابة اللاحقة على التنفيذ فتتولاها الجمعية الوطنية عن طريق تدقيق الحساب الختامي واعتماده ^(١) .

جـ - رقابة الأجهزة المستقلة :

يوجد في العديد من الدول جهاز متخصص ومستقل يتولى الإشراف على تنفيذ الميزانية ففي إنجلترا يوجد موظف كبير يسمى "مراقب المحاسب العام" يقوم بمراقبة تنفيذ الميزانية، وهو مستقل عن الحكومة، ولا يمكن عزله إلا بطلب من البرلمان، ويensus له عدد من الموظفين يعملون في وزارات الدولة المختلفة حيث يقوم بفحص حسابات هذه الوزارات والتتحقق من مطابقتها للقواعد المالية المرعية . وفي فرنسا تتولى محكمة ادارية تسمى "محكمة المحاسبة" رقابة تنفيذ الميزانية وتضم هذه المحكمة عدداً من المستشارين والمحاسين . وفي مصر يتولى الجهاز المركزي للمحاسبات رقابة تنفيذ الميزانية، وهو جهاز مستقل يتبع لرئيس الجمهورية . ويقوم الجهاز بوضع تقارير ربع سنوية عن نتائج أعماله يرفعها لرئيس الجمهورية خلال شهرين من انتهاء فترة كل تقرير منها .^(٢)

الرقابة على الميزانية في القطر العربي السوري :

تتولى وزارة المالية بصورة رئيسة الرقابة على تنفيذ الميزانية في سوريا، حيث تتحقق من مدى تقييد الوزارات والأجهزة المختصة المركبة منها والمحلية بالتعليمات

^١ - د. محمد ساركوزي بغير - السياسات المالية والنقدية - لقطط التنمية الاقتصادية ص ١٦٩.

^٢ فهيمي محمود شكري - الرقابة المالية العليا - دار مجلاري - عمان ص ١٠١.

والأنظمة المالية، وهي مسؤولة عن مراقبة تنفيذ المخطط المالي. فتلتزم مع الجهات المختصة الأصول المتعلقة بقطع حسابات وأعداد التقارير بشأنها وتأمين الانسجام بينها وبين قطع حسابات الخطة الاقتصادية السنوية "وممارسة وزارة المالية على الأجهزة الحكومية رقابة مالية - اقتصادية دائمة بهدف الحفاظ على الأموال العامة، وتكشف عن الأخطاء والمخالفات المرتكبة وتعمل على محاسبة المسؤولين عنها، وتؤدي وزارة المالية دورها الرقابي عن طريق محاسبي الادارات وبعض مديريات الادارة المركزية، وبواسطة الجهاز المركزي للرقابة المالية والذي ينعم لوزير المالية مباشرة.

- **رقابة محاسب الادارة** : يمثل محاسب الادارة وزير المالية في الجهة التي يعمل بها، وهو يتولى المراقبة على تنفيذ الموارزنة سواء ما يتعلق منها بصرف النفقات أو جباية الإيرادات، ويؤشر محاسب الادارة على عقد النفقة قبل اصدارها، وعلى أوامر الصرف قبل دفعها، كما يقوم براقبة استعمال الاعتمادات وبتوريد المبالغ المقررة قانوناً للخزينة العامة، وبالصادقة على الحسابات العامة العائدة للوزارات والإدارات التي يعمل بها، ويزود محاسبي الادارة وزارة المالية بجميع البيانات والاحصاءات التي تساعدها على متابعة تنفيذ النفقات والإيرادات العامة في جميع أجهزة القطاع العام. ويمارس محاسب الادارة رقابة مشروعة تستهدف المطابقة بين تنفيذ النفقة العامة وبين القوانين والأنظمة المرعية ، وتحتحقق هذه الرقابة في صورة تأشير مسبق على عقد النفقة بقصد تبليغ الوزير المختص ووزير المالية إلى النتائج التي قد تتوتر على القرار المتخذ.

- **رقابة الادارة المركزية لوزارة المالية** : وتألف من ١٦ مديرية^(١) تشرف على أعمال المحاسبين، وترافق أوامر الصرف وتؤشر عليها. وتدقق قانونية الصكوك الخاصة للنشر في الجريدة الرسمية. فلا يكتسب التصرف الاداري الذي يقضى القانون بنشره في الجريدة الرسمية صيغة التنفيذ إلا بعد النشر. وتبدو هذه الرقابة بشكل رقابة مسبقة بالنسبة للقرارات التي تتضمن تعيين موظف لمدة أقل من سنة ، ولا تعتبر نافذة إلا من تاريخ تشرتها في الجريدة الرسمية. وتأخذ هذه الرقابة شكل رقابة لاحقة بالنسبة للقرارات التي تتضمن تعيين موظف لمدة تتجاوز السنة أو تعييناً دائمًا حيث تصبح نافذة من تاريخ تبليغها إلى صاحب العلاقة، فتأتي الرقابة بعد التنفيذ.

^(١) - لتفاصيل راجع ملاك وزارة المالية الصادر بالمرسوم رقم ٦٦٨٤ لعام ١٩٧٧.

وتبدو أخيراً صلاحية وزارة المالية فيما يتعلق بالرقابة من خلال دراسة المقترنات المتعلقة بالقاء المحرر الاحتياطي أو رفعه، واعداد القرارات اللازمة له عند الاقتضاء، وذلك مع مراعاة اختصاص الجهاز المركزي للرقابة المالية بهذا الشأن. فهي ليست بادارة ذات اختصاص مباشر في الرقابة ، ولكنها قد تضطلع ببعض جوانب موضوع الرقابة من خلال معالجتها أمور الكفالات والمحرر والدعوى بصفة عامة .

- رقابة الجهاز المركزي للرقابة المالية: والذي أحدث بموجب المرسوم التشريعي رقم ٩٣ لعام ١٩٦٧ ، ويتبع لوزير المالية، والغاية منه تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة، ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية لمسؤولياتها من الناحية المالية وتحصي بتفتيش حساباتها. ولهذا الجهاز ادارة مركبة وفروع تتبع له في المحافظات. وإذا ما أريد لهذا الجهاز أن يحقق الأهداف المعلقة عليه، يفترض أن يستقل عن وزير المالية ويعطى الاستقلال الكافي الذي يمكنه من أداء مهامه المناطة به.

- رقابة الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش: والتي أحدثت بموجب المرسوم التشريعي رقم ١٨٢ لعام ١٩٦٩ . وهي تمارس رقابة خارجية على بعض جوانب تنفيذ الموازنة، متبعه في ذلك أسلوب الرقابتين الانتقائية والتقديرية. ومن بين اختصاصاتها مراقبة تنفيذ الخطط الاقتصادية المادية والمالية من حيث المشروعية والمحاسبية والكافية والرقابة الاقتصادية. بالإضافة إلى مراقبة كفاية النفقات العامة للمحيلولة دون بعثرة أموال الدولة وممتلكات الشعب.

- رقابة السلطة التشريعية : وتخارس في القطر العربي السوري على صعيد الرقابة المرافقية لتنفيذ الموازنة من خلال البيانات والوثائق التي تقدمها الحكومة مجلس الشعب، وعلى صعيد الرقابة اللاحقة التي تتحقق من خلال التعديلات التي تطرأ على الموازنة أثناء سير التنفيذ، مثل المخالفة بين الاعتمادات، وأقرار الاعتمادات الإضافية ، وكذلك من خلال اقرار الحساب العام الاجمالي أو قطع حساب الموازنة بقانون.

الفصل الثامن

المأمم الأساسية للنظام المالي في القطر العربي السوسي

تغير الاقتصاد الدولي في العقود الأخيرة بغيرات هيكلية أساسية ، بحيث أصبحت الأسواق الدولية لسلع والخدمات ورؤوس الأموال أكثر افتتاحاً وارتباطاً ببعضها بعضًا ، لاسيما أن العالم يعيش عصر المعلوماتية والاتصالات ، وهذا الاتجاه المتزايد نحو التكامل غير المنافع الاقتصادي الدولي ، كما برزت على ساحة الاقتصاد العالمي التكتلات الاقتصادية الدولية والإقليمية وما لها من دور كبير في التجارة العالمية .

أما على مستوى الاقتصاد العربي فقد تركزت الجهدود للافادة من ميزات وخصائص الاقتصاديات العربية وما تملكه من موارد طبيعية وبشرية تؤهلها لتحقيق تنمية اقتصادية متوازنة وذلك في إطار سياسات اقتصادية تهدف إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي الداخلي والخارجي ، وتوزيع القاعدة الانتاجية .

ورغم الجهد المبذول في إطار تحقيق التكامل الاقتصادي العربي لمواجهة التحديات والتكتلات الاقتصادية الدولية بدءاً من اتفاقية السوق العربية المشتركة واتفاقية تيسير وتنمية التبادل التجاري بين الدول العربية ، فإن هذه الجهدود لازالت متواضعة ولم تحقق أهدافها ، لذلك جاء قرار مؤتمر القمة العربية الأخير المنعقد في القاهرة خلال الفترة من (٢١-٢٣) حزيران عام ١٩٩٦ بتكليف المجلس الاقتصادي والاجتماعي بالأخذ ما يلزم لإقامة منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى بهدف تعزيز المكاسب الاقتصادية للمشتريات للدول العربية ، وتم فعلاً الاتفاق على برنامج عمل وجدول زمني لإقامة هذه المنطقة يقرره المجلس الاقتصادي والاجتماعي المنعقد بدورته الأخيرة (شباط ١٩٩٧) وذلك اعتباراً من ١/١/١٩٩٨ .

لقد تركت جهود الحكومة في القطر العربي السوري على تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية الشاملة والتوازنة من خلال الاستثمار الأمثل للموارد الاقتصادية والطاقات البشرية المتاحة ، والتسرع ما أمكن من معدلات النمو رغم ضخامة الإنفاق العسكري وما يترتب عليه من أعباء على الاقتصاد الوطني ، وتحقق نتيجة تنفيذ المشاريع التنموية في مختلف القطاعات بناء قاعدة اقتصادية متينة متوازنة ومتعددة تلي الاحتياجات الأساسية لأبناء المجتمع . وعلى قاعدة التعديل الاقتصادي التي انتهجتها الحركة التصحيحية ، حصل تعاون بين القطاعات الاقتصادية (العام والخاص والمشتري) لدفع عجلة البناء والتنمية قدماً إلى الأمام ، وتحول القطر بفضلها إلى ورشة عمل ، وعممت المشاريع العمرانية ، والزراعية والصناعية والخدمة طول البلاد وعرضها .

لقد انطلقت سورية الحديثة من سياسة اقتصادية هادفة ، ترمي إلى بناء الوطن بجوانبه الحياتية المختلفة على أساس نظرية شمولية متوازنة ، لحفظ وحدة الوطن وتماسكه وترابطه، وتؤكد حقيقة إيماناً بالعمل العربي المشترك والتعاون الاقتصادي الدولي ، وتعينه العلاقات الاستثمارية والاستمرار بتطوير المناخ الاستثماري في سورية سواء باصدراً قانون تشجيع الاستثمار وتهيئة البيئة التحتية أو عن طريق السياسات الأخرى المتبعة ، مما حبّ الله بلدنا من الأمن والأمان والاستقرار وللموقع الاستراتيجي والتنوع البيئي وسيادة القانون .

وقد حققت جهود التنمية معدلات مقبولة ، إذ بلغ وسطي معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي خلال الفترة من (١٩٩٠-١٩٩٥) (%) ٧,١ بالأسعار الثابتة ومستمر جهود التنمية في تدعيم هذه الوتائر في السنوات المقبلة كما مستمرة هذه الجهود في معالجة الصعوبات والمعوقات وتهيئة جميع الوسائل والميال الازمة لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية الشاملة والتوازنة .

لقد استدعت التحولات الاقتصادية والاجتماعية التي تحققت في ظل ثورة الثامن من آذار عام ١٩٦٣ ، احداث تبدلات نوعية في شكل النظام المالي ومضمونيه ، فقد سيطرت الدولة على القطاع المصرفي ، وتحولت من أموال خاصة يديرها الأفراد إلى أموال عامة تديرها الدولة ، كذلك تحولت أموال الشركات المؤممة من أموال خاصة ،

يديرها أصحابها إلى أموال عامة تديرها الدولة ، ونتيجة التوسيع الكبير في نطاق المالية العامة على مستوى الوزارات والإدارات وعلى صعيد المؤسسات المصرفية والادخارية، وعلى صعيد الادارة المحلية ، كان لابد من اعادة النظر في النظام المالي المعول به قبل الثورة ، باتجاه مايلي :

١- تحقيق وحدة المالية والنظام المالي .

٢- تحقيق وحدة الموازنة العامة للدولة .

٣- الربط والتنسيق بين خطة الموازنة العامة والخططة الاقتصادية للدولة .

وبهدف تحقيق الاصلاح الاداري والمالي في البلاد أصدرت حكومة الثورة سلسلة من المراسيم التشريعية من بينها :

- المرسوم التشريعي رقم ٢٥ لعام ١٩٦٦ ، الناظم لأموال العمل الشعبي .

- المرسوم التشريعي رقم ٩٣ لعام ١٩٦٧ ، المتضمن القواعد العامة للنظام المالي والأساسي .

- المرسوم التشريعي رقم ١٥ لعام ١٩٧١ ، المتعلق بقانون الادارة المحلية .

- المرسوم التشريعي رقم ١٨ لعام ١٩٧٤ ، الذي يتضمن القانون الأساسي للمؤسسات العامة والشركات العامة والمؤسسات ذات الطابع الاقتصادي .

- المرسوم التشريعي رقم ٢١ لعام ١٩٧٤ الذي يتضمن نظام المحاسبة الموحد .

- المرسوم التشريعي رقم ٢٦ لعام ١٩٧٤ الذي يتضمن النظام المالي لوحدات القطاع العام الاقتصادي .

- القانون ٢٠ لعام ١٩٩١ والمتضمن تعديل النسب والشائع المنصوص عليها في المادة (١٦) من قانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (٨٥) لعام ١٩٤٩ ، بما في ذلك اضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية ، عدا المساهمة في المجهود الحربي واضافة الادارة المحلية ، وقد ألغى القانون من التكليف بالضريبة على الدخل خلال عام . وللتکلیف بنسبة تعادل ١٥٪ من الأرباح الصافية السنوية العائدة لمختلف المهن العلمية غير التجارية التي تغلب على ممارستها الجهد

الفكري وأحاز القانون طرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة والشركات الصناعية ذات المسئولية المحددة^(١).

وعلى الرغم من تعدد الأنظمة المالية ، فإنها تشكل مجتمعة المالية العامة في القطر العربي السوري ، والتي جرى تصنيفها إلى مالية مرکزية ، ومالية لامركزية بالإضافة إلى القطاع الخاص بشؤون النقد والتسليف الذي يخضع لأنظمته الخاصة ، دون أن تشمله أنظمة المالية العامة^(٢).

المالية المركزية

تدرج في المالية العامة المالية المركزية التي تتولى الإشراف عليها وتتفقدها وزارة المالية . وتعد الموازنة العامة للدولة الوسيلة الأساسية للمالية المركزية ، حيث تقوم وزارة المالية بإعداد مشروع الموازنة وفقاً للأسس والأولويات التي يحددها مجلس الوزراء ، وغايته مديرية الموازنة العامة في وزارة المالية ، جزءاً من العمل التخطيطي المالي ، وذلك من خلال إعداد الموازنة العامة ، ودراسة موازنات الوحدات المحلية ، والإشراف على تنفيذ الموازنة العامة ، كذلك تتولى إعداد مشاريع القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بالتحيط المالي والمحاسبة ، وبادارة أموال الوزارات والهيئات العامة ... الخ وتشارك مع هيئة تحطيط الدولة ، وزارة الاقتصاد والتجارة الخارجية والمصرف المركزي في إعداد خطة القطع الأجنبي .

أما مديرية الإيرادات في وزارة المالية فتتولى مهمة التخطيط للإيرادات وإعداد مشاريع قوانينها ، في حين تتولى مديرية الدخل إعداد مشاريع القوانين والأنظمة المتعلقة بالضرائب النوعية على الدخل والتركبات والوصايا والهبات وتحطيطها وتطويرها.

المالية الامركزية

ترتبط مالية المؤسسات الالامركزية بالموازنة العامة من خلال عناصر محددة من حيث نفقات وإيرادات هذه المؤسسات ، وتكون مالية المؤسسات الالامركزية من :

(١) لمزيد من التفاصيل ، راجع القانون رقم (٢٠) لعام ١٩٩١ .

(٢) مير الحميش - دراسات في المالية العامة وآجالها الحديثة - مصدر سابق ص ٢٦٩ .

٩- **مالية الادارة المحلية** : حيث نص قانون الادارة المحلية رقم ١٥ لعام ١٩٧١ على أن توضع لكل من الوحدات الادارية ذات الشخصية الاعتبارية خطة مالية سنوية تتضمن تقديرات النفقات والابادات للسنة التي وقعت من أجلها ، وتسمى الموازنة التي تنظم وفق الأسس المطبقة في وضع مشروع الموازنة العامة المحددة في القانون المالي الأساسي ، ويوجب قانون الادارة المحلية بأن تكون موازنة كل من الوحدات منفصلة عن الموازنة العامة ، ولكن ترتبط بها وفقاً للأسس المحددة في القانون المالي الأساسي بحيث يجري التقييد بالاعتمادات المحددة في الموازنة العامة للاتفاق الاستثماري في الوحدة الادارية لتنفيذ المشاريع المحددة في الخطة .

وتغطي الوحدة الادارية النفقات الجارية والنفقات الاستثمارية من الابادات المحلية وبخاصة :

- الضرائب والرسوم المحلية التي يجب أن تفرض بقانون.
- النسب والضرائب التي تضاف على الضرائب والرسوم العامة لصالح وحدات الادارة المحلية .
- الهدبات والوصايا والتبرعات .
- حصيلة الابادات من بيع وتأجير واستثمار العقارات الخاصة .
- الغرامات الناجمة عن مخالفة الأنظمة المتعلقة بالشئون المحلية .
- فائض المشاريع ذات المسابات المستقلة والمؤسسات والشركات التابعة لوحدات الادارة المحلية .
- اعانة الدولة المقررة في الموازنة العامة .
- القروض والتسهيلات الائتمانية والموارد الأخرى .

ويجري اعداد مشاريع موازنات وحدات الادارة المحلية وفقاً للأسس المتبعة في القانون المالي الأساسي ، ويراعى في اعدادها التعليمات التي تصدرها وزارة المالية، كذلك تعد موازنة الوحدة الادارية من قبل المجلس المحلي ، ويجري التصديق عليها من قبل مجلس المحافظة ويصادق على موازنات الوحدات المحلية الأخرى من قبل مجلس المحافظة ويجري التصديق عليها من قبل وزير الادارة المحلية بعد موافقة وزير المالية ، وتخضع موازنات وحدات الادارة المحلية لرقابة الجهاز المركزي لرقابة المالية .

٤- مالية العمل الشعبي : لقد أحدث العمل الشعبي عوجب المرسوم التشريعي رقم ٢٥ لعام ١٩٦٦ ، وهو برنامج خاص يرمي إلى تطوير المجتمع المحلي ، وتشرف عليه لجنة عليا مركبة برئاسة رئيس مجلس الوزراء وجان فرعية في المحافظات وتكون مولده المالية من :

- المبالغ الناجمة عن الاضافة المقررة على التبغ والتبغ .
- المبالغ الناجمة عن اقطاع عشرة قروش من سعر بيع المكح من السكر .
- المبالغ الناجمة عن التبرعات التي تحدد بقرار من اللجنة العليا .
- فوائد الحساب الجاري لدى المصرف المعتمد .
- الإيرادات من طابع العمل الشعبي .

٣- مالية المؤسسات العامة والشركات العامة والمشات : لقد حدد المرسوم التشريعي رقم ٢١ لعام ١٩٧٤ ، نظام المحاسبة الموحد ، وكذلك حدد المرسوم رقم ٢٦ لعام ١٩٧٤ النظام المالي ، حيث يلي النظام المحاسبي الموحد احتياجات الوحدات من حيث التنظيم المالي والمحاسبة المالية ، ومن حيث تحديد الخطط العامة المحاسبة التكاليف ، كذلك حدد السنة المالية والدليل المحاسبي والحسابات والقوائم الختامية بالنسبة لجميع الوحدات الاقتصادية ، وتوحيد السنة المالية بالنسبة لتلك الوحدات يسهل ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالموازنة العامة من جهة وبخطة التنمية من جهة ثانية كذلك فإن توحيد الدليل المحاسبي كوعاء رئيسي للحسابات والقوائم الختامية يؤمن الاحتياجات الذاتية للوحدة الاقتصادية من المعلومات المالية والمحاسبية ، كما يؤمن احتياجات الأجهزة الخارجية .

لقد راعى النظام المحاسبي الموحد أيضاً في نطاق الحسابات الختامية ، وجود حسابات للمعاملات الجارية بالإضافة إلى الحسابات الختامية التقليدية وهي حساب الانتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر ، بحيث يمكن الوحدة الاقتصادية من تحديد نتيجة النشاط الجاري من سنة إلى أخرى ومن وحدة اقتصادية إلى وحدة أخرى ، كما يسهل النظام المحاسبي الموحد من استخراج حركة النفقات وأعداد الموازنة القديمة بتوسيط حسابات الموازنة التي تظهر هذه المحركة بصورة مباشرة دون اللجوء إلى تمويل اضافي .

وأحكام النظام المحاسبي الموحد تسرى على جميع الوحدات الاقتصادية في القطر باستثناء المصارف وصناديق توفير البريد وشركة الضمان السورية ومؤسسة التأمين والمعاشات والتأمينات الاجتماعية ، لأنها تتفرق بأوضاع خاصة لابد من مراعاتها ، ولهذا تعمل بمحض أنظمة خاصة تناسب وفعالياتها .

لقد استهدف النظام المحاسبي الموحد في صيغته الأولى ربط حسابات المشروع بالحسابات القومية ، الأمر الذي نتج عنه تعدد الحسابات ، وجود حسابات وسيطة لموازنة النقدية ، بالإضافة إلى إخراج الحسابات الختامية المعروفة من القيد ووضعها بشكل أحصائي ، في حين أوجد النظام حساباً للعمليات الجارية ترتكز عليه القيد ، وهو الذي وضع أصلاً لحاجة الحسابات القومية .

كذلك عالج النظام المحاسبي الموحد محسبة التكاليف بشكل مختصر ، ونتج عن ذلك ازدواج القيد بسبب وجود الحسابات وسيطة ، وعدم تطبيق النظام بشكل كامل ، حيث اكتفت المنشآت بحساب العمليات الجارية دون التعرض إلى توزيع الاستخدامات على مراكز المراقبة ، فضلاً عن عجز المنشآت عن تطبيق محسبة التكاليف ، ونتيجة لهذه الصعوبات التي اعترضت مسار التطبيق ، تم إدخال بعض التعديلات من بينها :

- فصل الحسابات القومية عن حسابات المشروع ، بحيث يلبي النظام الجديد حاجة المشروع بالدرجة الأولى .
- وضع قسم خاص لبيانات الحسابات القومية تستخرج أحصائياً وتشمل : حساب العمليات الجارية ، قائمة بالموارد والاستخدامات الرأسمالية وقائمة بالانتاج والدخل ، بالإضافة لموازنة النقدية .
- إدخال الحسابات الختامية في دليل الحسابات وجعلها أساساً لاقفال الاستخدامات والموارد .
- دمج محسبة التكاليف مع الحاسبة المالية ، بالإضافة إلى تحديد الأسس العامة الموحدة لمحاسبة التكاليف .
- معالجة جميع الأمور المحاسبية التي تربط المؤسسة العامة بالشركات والمنشآت التابعة لها .. الخ .

أما النظام المالي فقد صدر بالمرسوم رقم ٢٦ لعام ١٩٧٤ ، وحدد الأسس والقواعد العامة لإدارة وتحطيم الوحدات الاقتصادية ، كذلك حدد هذا النظام مضمون الخطة السنوية لكل وحدة اقتصادية ، والتي تتفرع إلى خطوط منها : الخطة الاستثمارية - الخطة الانتاجية - الخطة التجارية - خطبة اليد العاملة - خطبة التكاليف الريعية - الموازنة التقديرية .

وبطبيعة الحال يجري الاعتماد على الخطة السنوية في إعداد الخطة المالية التي يفرض أن تكون منسجمة مع أهداف الخطة الخمسية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية . وبطبيق النظام المالي على جميع وحدات القطاع العام الاقتصادي التي تخضع لأحكام المرسوم التشريعي رقم ١٨ لعام ١٩٧٤ .

٤ - مالية الأوقاف :

تتولى وزارة الأوقاف إدارة شؤون الأوقاف الإسلامية والاشراف عليها ، وتتألف أجهزة الأوقاف من الناحية المالية من نوعين من الأجهزة :

أوهما - جهاز الادارة المركزية لوزارة الأوقاف والأجهزة التابعة له في المحافظات وهو مشمول بقواعد المالية العامة للوزارات والهيئات المركزية الأخرى في الدولة وبخاصة من حيث قواعد الارتباط بالموازنة العامة ، وفقاً لقاعدة شمول الموازنة .

ثانيهما - ويشمل الدوائر الوقية في المحافظات والمناطق والتواحي ، وتكون من المديرية أو الدوائر أو المصلحة في المحافظات ، ومن الشعب في المناطق والتواحي ، وتتمتع كل منها بالاستقلال المالي والإداري ، ويكون لها ماليتها الامر كزية الخاصة بها ، والتي ترتبط بالموازنة العامة وفقاً لقاعدة الصوافي ، بحيث تحدد لها في هذه الموازنة العامة ، بالنفقات الاستثمارية وتُحدد أيضاً الإيرادات المقابلة لها . وتتميز مالية الدوائر الوقية بالخصائص الأساسية التالية^(١) :

- توضع موازنة خاصة لكل مديرية أو دائرة أو مصلحة أو شعبة في المحافظات والمناطق والتواحي .

١ - متى الحمش - دراسات في المالية العامة وتجاهاتها الحديثة - مصدر سابق من ٢٨٥ .

- تقطّع نفقات كل وحدة من الوحدات الوقفية من ايراداتها .

يقطّع من ايرادات كل وحدة من الوحدات الوقفية بقرار يصدر من مجلس الأوقاف الأعلى مبالغ لا تتجاوز ٥٪ سنويًا باسم الحصة الاحتياطية ، تحفظ في الادارة المركبة وتصرف بقرار من وزير الأوقاف لإقامة مشاريع تعود بالفائدة على الدوائر الوقفية ، أو من أجل سد عجز في داراتها ، أو من أجل انشاء أو ترميم أو فرش الجرامع والمساجد .

- يصدر وزير الأوقاف قراراً بتجديد قواعد التنظيم وتنفيذ المرازنة في دوائر الأوقاف بعد استطلاع رأي مجلس الأوقاف الأعلى .

- شؤون النقد والتسليف

يتميز النظام النقدي في القطر العربي السوري وفقاً للتشريعات المالية المعمول بها باستقلال السلطة النقدية من جهة ووحدة هذه السلطة من جهة أخرى . ويعد مجلس النقد والتسليف هو السلطة النقدية الفنية في البلاد ، ويتولى مصرف سوريا المركزي تنفيذ سياساته ، كذلك يعتمد مجلس النقد والتسليف على الدراسات والاحصاءات التي يقدمها المصرف المركزي ، في رسم السياسة النقدية والمصرفية في البلاد ، ويتولى مجلس النقد والتسليف المهام التالية :

١- تنمية السوق النقدية والمالية وتنظيمها وفقاً لحاجات الاقتصاد الوطني .

٢- تثبيت النقد السوري وتأمين حرية تحويله إلى العملات الأخرى .

٣- توسيع امكان الاستخدام وزيادة الدخل القومي .

ومن أجل تحقيق هذه الأهداف ، يتولى مجلس النقد والتسليف :

- ادارة مصرف سوريا المركزي والصندوق النقدي .

- مراقبة مهنة المصارف وتوجيهها فعالياتها .

- اجراء جميع التحريرات والتحقيقات والدراسات اللازمة لأداء مهمته أو التي تكلفه بها السلطة التنفيذية .

- يقدم للحكومة الآراء التي يراها مناسبة حول الشؤون الداخلية في اختصاصه وتشريعه الحكومة بشأن التدابير والأمور التي لها صلة بوضع البلاد النقدي .

- ممارسة سائر الصلاحيات والمهام المحددة له في القراءتين والأنظمة.

مصرف سوريا المركزي :

عوجب قانون النقد كلف مصرف سوريا المركزي أن يكون مصرفًا للدولة والادارات والمؤسسات العامة وجميع المؤسسات المالية الحكومية ، وكذلك كلف بأن يكون العميل المالي للدولة داخل البلاد وخارجها في جميع عملياتها المصرفية وعمليات الصندوق والتسليف العائدة لها ، وبذلك يتولى المصرف القيام بأعمال أمين صندوق للدولة ويكتفى بإصدار الأسناد الوطنية العامة ، وعمليات أبداهما ، وكذلك يساهم في مفاوضات القروض والاستئراض الخارجي المتعددة ، لحساب الدولة ويشملها في المفاوضات المذكورة ، وفي مجالات التعاون الدولي .

كذلك أناط القانون بمصرف سوريا المركزي مهمة خصم السفاجة والأسناد التجارية وشرائها والتخلص منها ، ومنح القروض والسلف للأعمال التجارية والصناعية والزراعية ، ونص القانون على أن هذه الأعمال لا يمكن القيام بها إلا عن طريق المصارف . الأمر الذي يعني بأن المصرف المركزي لا يتعامل مع الأفراد إلا استثناء ، ويتعامل معهم بصفة غير مباشرة عن طريق المصارف ، وبهذه الصفة يعد المصرف المركزي مصرف المصارف ، أي أنه يمد الأفراد بالسبيولة عن طريق المصرف التي تلجأ للمصرف المركزي للحصول على السبيولة التي هي بحاجة إليها عن طريق إعادة الحسم أو القروض والسلف .

الجهاز المالي :

لقد ألت ملكية المصارف إلى الدولة في عام ١٩٦٣ ، وقد فرض قانون التأمين وزير الاقتصاد أو من يفوضه بصلاحيات الجهة الإدارية المختصة ، حيث أصدر وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية القرار المتعلق بالشخص المالي وأصبحت لمصارف العامة في القطر موزعة الاختصاصات بموجب هذا القرار على الشكل التالي :

- **المصرف التجاري السوري :** ويختص بتمويل عمليات التجارة الداخلية والخارجية وكذلك بتمويل الأشغال العامة لكل من القطاعين العام والخاص .
- **المصرف الصناعي :** ويختص بتمويل القطاع الصناعي وفق الأنظمة المرعية .

- المصرف الزراعي التعاوني : وينتقص بتمويل القطاع الزراعي .
- المصرف العقاري : وينتقص بتمويل قطاع السكن والسياحة .
- مصرف التسليف الشعبي : ويقدم التسهيلات الائتمانية إلى صغار المنتجين والحرفيين والتجار والصناع ذووي الدخل المحدود . وهذه المصارف فروع في جميع المحافظات .

كذلك تم وضع نظام مالي موحد لجميع المصارف المتخصصة قائم على أساس التخطيط ووحدة العمل والمقاييس ، كما تم وضع نظام حاسبي موحد للمصارف مع منهج حسابات ذي تبويض نوعي وتبويض وظيفي يسمح بمراقبة التسليف وتخطيشه كما وضعت أنظمة عمليات داخلية جديدة .

خصائص النظام الضريبي السوري

يتكون النظام الضريبي السوري من ضرائب مباشرة حقيقة تأخذ في الحسبان المادة الخاضعة للتكلفة فقط ، بغض النظر عن شخصية المكلف وحالته الاجتماعية وأعبائه الأسرية . وفترض هذه الضرائب النوعية على بعض رؤوس الأموال وعلى مصادر الدخل . ويحاول المشروع أن تكون الضريبة عادلة عن طريق اعفاء مبلغ من المال كحد أدنى لازم للمعيشة ، أو من خلال تطبيق المعدل التصاعدي للضريبة .

وإلى جانب الضرائب المباشرة النوعية هذه تطبق الضرائب غير المباشرة والرسوم ، التي تتحقق بمناسبة وقوع الحادثة المنشئة لها ، ويعذر فيها تحديد اسم المكلف ومقدار الضريبة بصورة مسبقة ، وتفرض على وقائع معينة بحيث يسهل نقلها من المكلف القانوني إلى الغير ، وهي تختلف ما يقارب ٦٨٪ من إجمالي الحصيلة العامة للضرائب في القطر .

العدالة الضريبية :

ينتقص أصحاب الدخل المحدود الناجم عن العمل إلى ضريبة الرواتب والأجور بينما ينتقص أصحاب الدخل غير المحدود الناجم عن العمل ورأس المال معاً، إلى ضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية ، وغير التجارية ، تحقق بإحدى

طرائق ثلاثة : أسلوب الربح الحقيقي ، وأسلوب الربح المقدر ، وأسلوب الدخل المقطوع .

ضريبة الدخل

تدرج في ضريبة الدخل العديد من الضرائب الفرعية على الأرباح الصناعية والت التجارية وغير التجارية على الرواتب والأجور والضربي على ريع العقارات . وستعرض لها بشهيء من الابيجاز .

أولاً - الضريبة على الأرباح الصناعية والت التجارية وغير التجارية

وتعود هذه الضريبة أهم الضرائب على الدخل ، إذ تشكل ١٦,١٪ من موارد الموازنة و ٧٩,٨٪ من الضرائب على الدخل ، ولم يميز المشرع الضريبي السوري في فرضه الضريبة على الأرباح الصناعية والت التجارية وغير التجارية بين الشخص الطبيعي والشخص الاعتباري ، خلافاً لأغلب التشريعات الضريبية المعاصرة التي ذهبت إلى فرض ضريبة مستقلة على الشخص الطبيعي والتي غالباً ما تكون تصاعدية ، وضريبة مستقلة على الشخص الاعتباري والتي غالباً ما تكون نسبة^(١) .

وقد أخذ المشرع الضريبي السوري بمعظمه واسع ل الرابع المخاضع للضريبة على الدخل ، إذ أحضر للضريبة على الدخل الإيرادات الناتجة عن النشاط العادي للمكلف والإيرادات الرأسمالية الناشئة عن بيع بعض الأصول الثابتة لمنشأته ، والإيرادات العرضية التي يحصل عليها .

ونجد في نظام الضريبة على الأرباح الصناعية والت التجارية وغير التجارية ضريبيتين هما : الضريبة على الأرباح الحقيقة ، والضريبة على الدخل المقطوع . أما الضريبة على الأرباح المقدرة فقد ألغاها القانون رقم ٣١ تاريخ ١١/١/١٩٨١ ، ليبدأ إلقاء من ١٩٨٢/١/١ .

الضريبة على الأرباح الحقيقة :

وهي ضريبة عينية ذات صفة شخصية ، وستوية ، تفرض على استحقاق الإيراد .

. COZIANAM: *Droit Fiscal des affaires, Paris, les cours de droit, 1980* ^(١)

- **المكلف بالضريبة** : يكلف بالضريبة على الأرباح الحقيقية كل شخص طبيعي أو اعتباري يمارس حسابه مهنة ، أو حرفة صناعية أو تجارية بهدف تحقيق الربح .

وبالاستناد إلى المادة (٢) من المرسوم التشريعي رقم ٨٥ لعام ١٩٤٩ وتعديلاتها ، والمادة (١) من المرسوم التشريعي رقم ٩٢٨ تاريخ ٢٥ نisan سنة ١٩٦٨ ، وقرارات وزارة المالية ، فإن المكلفين بهذه الضريبة هم :

- مؤسسات وشركات القطاع العام على اختلافها .

- الشركات المساهمة والشركات ذات المسئولية المحدودة مهما كان نوعها وغايتها .

- المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمؤسسات واقعة خارج سوريا والمنشآت التجارية والصناعية التي تنتسب إليها مؤسسات قائمة خارج سوريا .

- المنشآت التجارية والصناعية التي لها فرع على الأقل في غير الوحدة الإدارية التي تعمل فيها .

- تاجر الاستيراد والتصدير بالجملة أو نصف الجملة إذا كان الاستيراد والتصدير على فعالتهم .

- تاجر الجملة والوسطاء عدا السمسرة العادي والصيارة . وبعد تاجر نصف الجملة تاجراً للجملة إذا كان بيع الجملة غالباً على فعالته .

- وكلاء المعامل والوكالات الممثلة لمنشآت أجنبية .

- دور السينما من الصنف الأول حسب تصنيف الدوائر المالية لاستيفاء ضريبة الملاهي والفنادق من الدرجتين الممتازة والأولى حسب تصنيف مؤسسة السياحة

- المنشآت الصناعية .

- وبصورة عامة كل مكلف يقرر تكليفه بالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية وفق الأحكام الواردة في قانون الدخل .

ولكن ما يؤخذ على اسلوب تعداد المشرع الضريبي السوري للمكلفين بالضريبة على الأرباح الحقيقية هو إثارته متاعب كثيرة لسلامة الضريبة لتحديد المكلفين . إذ تشكل اللجان المختصة ، كلما دعت الحاجة لمعرفة نوع المنشأة والنشاط ، ورقم

الأعمال ، وموقع العمل الخ ، وكان يكفي تحديد رقم أعمال معرفة بحضور المكلف لهذه الضريبة .

- **وعاء الضريبة:** ينبع للضريبة على الأرباح الحقيقة الرابع الصافي الناشئ عن مختلف نشاطات المكلف الخاضع للضريبة على اختلاف أنواعها ، بعد أن تُنزل منها الأعباء والنفقات التي تقتضيها ممارسة هذه الأعمال أو تلازم نوع العمل . وقد حددت المادة (٧) من قانون الضريبة على الدخل الأعباء والنفقات القابلة للتغزيل ، كما حددت المادة (٨) من القانون نفسه الأعباء «غير القابلة للتغزيل» .

- **معدل الضريبة:** أحد المشرع الضريبي السوري يبدأ التصاعد بالشرايع ، وذلك لاعتبارات اجتماعية واقتصادية ، وقد عملت الشرايع أكثر من مرة ، مما أثار الكثير من التعقيبات في التطبيق لدى الدوائر المالية ، خاصة مع كثرة الاضطرافات (إضافة البلديات ، إضافة المدارس ، إضافة الدفاع المدني) . ومنذ تكاليف ١٩٧٥ حتى اليوم ما زالت تطبق المعدلات التالية (متضمنة إضافة الدفاع الوطني ، إضافة رسوم المدارس وإضافة حصة البلديات) :

معدلات الضريبة على الدخل المطبقة في سوريا^(١)

الضريبة المستحقة عن الربيع الكلي ل.س	الضريبة المستحقة عن كل شهرية	المعدل المطبق	الشرححة الخاصة للضريبة ل.س	الربع المطابع للضريبة ل.س	الشرححة
١١٠٠	١١٠٠	%٦٦	٦٠٠٠	٦٠٠٠ - ١٠٠٠	الأول
٢٧٠٠	٢٦٠٠	%٦٦	٣٠٠٠	٣٠٠٠ - ٦٠٠٠	الثانية
٤٨٠٠	٤٦٠٠	%٦٦	٣٠٠٠	٣٠٠٠ - ٢٠٠٠	الثالثة
٧٦٠٠	٧٦٠٠	%٦٦	٣٠٠٠	٤٠٠٠ - ٣٠٠٠	الرابعة
١٠٥٠٠	٩٣٠٠	%٦٦	٣٠٠٠	٥٠٠٠ - ٤٠٠٠	الخامسة
١٤١٠٠	١٣٠٠	%٦٦	٣٠٠٠	٦٠٠٠ - ٥٠٠٠	السادسة
٢٠٢٥٠	١٩٥٠	%٦٦	١٥٠٠	٧٥٠٠ - ٦٠٠٠	السابعة
٣١٧٥٠	٣١٥٠	%٦٦	٢٥٠٠	١٠٠٠ - ٧٥٠٠	الثامنة
٤٢٧٥٠	٤٢٠٠	%٦٦	٣٠٠٠	٢٠٠٠ - ١٠٠٠	النinthة
٦٩٤٧٥٠	٦٩٢٠٠	%٦٦	٢٠٠٠	٤٠٠٠ - ٢٠٠٠	العاشرة
٣٧٧٧٥٠	٣٧٣٠٠	%٦٦	٣٠٠٠	٧٠٠٠ - ٤٠٠٠	الحادية عشرة

- أما الربع الذي يزيد على ٧٠٠٠٠ فيكلف بمعدل ٦٦٪ .
إلا أن المشرع الضريبي لم يتمخلص نهائياً من الإضافات ، فلأن جانب الإضافات المنتدبة في المعدلات الضريبية الحالية ، توجد الإضافتان التاليتان :
- اضافة المجهود الحربي : وتضاف إلى الضريبة المستحقة بنسبة ٣٠٪ من أصل الضريبة.
 - اضافة الادارة المحلية : وتضاف إلى الضريبة المستحقة بنسبة تختلف من محافظة إلى أخرى ، وهي بالنسبة لمحافظة دمشق ٤٪ من أصل الضريبة .
 - الاعفاء من الضريبة : أقل المشرع ثلاثة أنواع من الاعفاءات هي : اعفاءات اجتماعية واعفاءات اقتصادية واعفاءات متعددة .

^(١) قانون الضريبة على الدخل ، وزارة المالية ، دمشق ، ١٩٨٩ ، ص ١٥ .

الاعفاءات الاجتماعية :

وهي اعفاءات الحد الأدنى اللازم للمعيشة كونها ضرورية للمكلف للمحافظة على حياته وحياة أسرته . وهذه الاعفاءات هي ٤٨٠ ليرة سورية عن زوجة واحدة فقط و ٤٨٠ ليرة سورية عن الولد الأول ، ثم يضاف عن كل ولد لاحق ٢٠ ليرة سورية ، علاوة على المبلغ الذي يصيب الولد السابق مع مراعاة ما يلي :

- لا يستفيد من هذا الاعفاء المكلف الأعزب ، أو الأرمل ، أو المطلق زوجه وليس له أولاد .

- يستفيد المكلف المتزوج وليس له أولاد عن زوجته بتنزيل ٤٨٠ ليرة سورية من أرباحه .

- يستفيد من الاعفاءات المذكورة كل شريك في شركات التضامن ، وكل شريك مسؤول بدون حد في شركة التوصية على لا تجاوز مجموع الاعفاءات ٩٠٠ ليرة سورية مهما بلغ عدد الشركاء وعدد الأشخاص الذين يستفيد المكلف منهم من الاعفاءات المذكورة ، شريطة أن تكون الشركة مسجلة في السجل التجاري ، ولكن لا يستفيد من هذه الاعفاءات الشركاء الموصون في شركات التوصية .

وثمة شروط لتنزيل الحد الأدنى المعفى هي :

الإيكون الأولاد قد أنهى الحادية والعشرين من العمر باستثناء الأولاد المصاين بعاهة دائمة تمنعهم من العمل ، والا تمارس الزوجة والأولاد عملاً خاصعاً للضررية على الدخل ، وأن يكون البنات غير متزوجات أو أن يكن مطلقات ، وأن يقدم المكلف إلى الدوائر المالية ضمن المدة القانونية بياناً مفصلاً عن أوضاع الأشخاص الذين يستفيدون منهم من اعفاء الحد الأدنى مرفقاً ببيان الوضع العائلي .

وحتى يستفيد المكلف من اعفاءات الحد الأدنى عليه القيام بالراجحات التالية :

أن يمسك قيوداً حسابية منتقطة بين أرباحه ، وأن يقدم تصريراً بأرباحه الصافية عن السنة السابقة ضمن المدة القانونية ، وأن يقدم خلاصة للأرباح والخسائر وصورة عن الميزانية وجدول الاستهلاكات بصورة مفصلة ، وأن يسدل الضرورة المستحقة على الأرباح المصرح بها للجزئية خلال ١٥ يوماً من تاريخ انتهاء الأجال المحددة بالمادة ١٣ من قانون الدخل .

الاعفاءات الاقتصادية : وهي اعفاءات معرض دمشق الدولي ، ومؤسسات النقل الجوي والبحري ، والجمعيات التعاونية والفنادق والمطاعم من المستوى الدولي والدرجتين المتازة والأولى لمدة سبع سنوات مباشرة من مباشرة العمل ، واعفاءات المدارس الخاصة، ومشافي الطب العام والخاص ضمن شروط خاصة^(١) ، بالإضافة إلى اعفاءات المنشآت الصناعية المشيدة بحدداً ولمدة ثلاث سنوات تبدأ من تاريخ بدء الاستثمار ، شريطة توافق الشرطين التاليين :

- أن تكون الصناعة من الصناعات التي تنشأ بحدداً ، وتثبت حاجة البلاد إليها .
- أن تكون الصناعة من الصناعات التي لا وجود لها في البلاد .

الاعفاءات المتنوعة : وهي اعفاءات تهدف إلى تشجيع الاستثمار الزراعي واعفاءات شركات عاملة بموجب صكوك امتياز ، ومثال هذه الاعفاءات / اعفاء شركة السبايل للإنتاج النباتي والحيواني المساهمة المغفلة ، واعفاء شركة بركة للإنتاج الزراعي والحيواني المساهمة المغفلة ، واعفاء الشركة العربية السورية لتنمية المجتمعات الزراعية المساهمة المغفلة ، وشركة نفط العراق الخدودة المؤسسة التي أحدثت محلها الشركة السورية لنقل النفط^(٢) ، والهيئة العامة للبترول^(٣) ، والخط الحديدي الحجازي^(٤) ، ومشروع سد الفرات^(٥) وغيرها .

تحقق الضريبة وجبيتها : أوجبت المادة ١٣ من قانون الضريبة على الدخل على المكلفين بضريبة الأرباح الحقيقة بأن يقدموها للدوائر المالية بياناً خطياً بقدر ربحهم المتحقق خلال السنة السابقة وذلك في الآجال التالية :

- لغاية ٣١ أيار من كل سنة للشركات المساهمة والمؤسسات ذات المسؤولية الخدودة المؤسسة.
- لغاية ٣٠ نيسان من كل سنة لسائر المكلفين .

^(١) المادة ٤ من قانون الضريبة على الدخل ، المرجع سابق الذكر .

^(٢) المادة ١ من القانون رقم ٨ تاريخ ١٢٤/١٩٧٣ .

^(٣) المادة ٢١ من القانون رقم ١٦٧ تاريخ ٢٨/٥/١٩٥٨ .

^(٤) المادة ٧ من المرسوم التشريعي رقم ٨٨ تاريخ ٧/٥/١٩٦٦ .

^(٥) المادة ١٢ من المرسوم التشريعي رقم ٩٢ تاريخ ١٤/١١/١٩٦٦ .

ويكلف المكلف بالضريبة على أساس الربع الذي صرخ به دون تعديل ، أو بناءً على تعديل بسيط ، وهو ما يسمى بالتكليف الأولي .

ثم تبدأ مرحلة التكليف المؤقت الذي تصدره الدوائر المالية متضمناً طرح الضريبة على المكلف على أساس أرباحه الصافية التي صرخ بها ، أو على أساس التعديلات التي رأت لزوم ادخالها على البيان حسب نتائج التنفيق .

ويرسل الخبراء فردي إلى المكلف بالبريد المضمون ، أو بطريقة التبليغ الإداري ، ويعطي المكلف مهلة ٣٠ يوماً لتقديم اعتراضه للدوائر المالية تبدأ من اليوم التالي لاستلام الأخبار الفردي ، وإذا لم يعرض المكلف على التكليف المؤقت يصبح التكليف بمفهوم قطعياً وغير قابل لإحدى طرائق المراجعة ، بما فيها مراجعة القضاء الإداري . وإذا اعرض المكلف على التكليف المؤقت ، ضمن المهلة القانونية الآفة المذكرة ، وجب عليه أن يبين في اعتراضه التعديلات التي يقل بها ، وأن يقدم الوثائق التي تثبت دعاهه خلال ١٥ يوماً من تاريخ انقضاء مهلة تقديم اعتراض .

وتعرض التكاليف المؤقتة غير المعتراض عليها من قبل المكلفين على مدير المالية أو رئيسها ، ورئيس الدليل لتبنيتها أو زيادتها عند الاقتضاء . أما التكاليف التي اعتراض عليها فتعرض على لجنة فرض الضريبة التي تقرها بعد تعديلها عند الاقتضاء . وينبغى المكلفوون المعترضون أو الذين عدلوا اللجنة المذكورة تكليفهم المؤقت ، إخباراً فردياً يتضمن خلاصة قرار لجنة فرض الضريبة بالبريد المضمون مع الرد بالوصول ، أو بالطريقة الإدارية^(١) .

ويعطى المكلفوون الذين ردت لجنة فرض الضريبة اعتراضهم ، أو الذين طرأ تعديل على تكليفهم المؤقت مهلة ٣٠ يوماً ، وذلك لطلب إعادة النظر في تكاليفهم ، فإن لم يقدموا الطلب المذكور خلال المهلة المذكورة يصبح التكليف بمفهوم قطعياً وغير قابل لإحدى طرائق المراجعة ، بما في ذلك مراجعة القضاء الإداري .

وتتألف لجنة إعادة النظر من :

- ١ - معاون وزير المالية رئيساً .

^(١) المادة (٣٤) من قانون الدليل ، المرجع سابق الذكر .

- ٢- قاض بدرجة مستشار يسميه وزير العدل عضواً .
- ٣- أحد مديري الادارة المركبة عضواً .
- ٤- خبير يختاره وزير المالية من قائمة الخبراء المذكورين في المادة الخامسة من المرسوم التشريعي ٩٢٨ لسنة ١٩٦٨ غير الخبير المسئ في لجان فرض الضريبة .
- ٥- عضو من وزارة الاقتصاد برتبة مدير على الأقل عند الاقتضاء . ويكون للجنة مقرر يسميه وزير المالية لايشترك بالتصويت .

ويعد قرار لجنة اعادة النظر قطعياً غير قابل للاحدى طرائق المراجعة ، بما في ذلك مراجعة القضاء الاداري ، إذ تعد اللجنة المذكورة بمثابة محكمة ادارية عليها أو محكمة النقض في القضايا الادارية . وحرصاً من الدوائر المالية على حفتها في تحصيل الضرائب فقد أقررت المكلف بدفع قيمة الضريبة استناداً للبيان المقدم لها من قبله وتعد المبالغ بمثابة أساس لاجراء تحقيقات الأرباح المصرح بها .

ضريبة الدخل المقطوع :

- وهي ضريبة عينية وسنوية دخلت التشريع الضريبي السوري منذ ١٩٥٨ .
- **المكلف بالضريبة :** يكلف بالضريبة على الدخل المقطوع كل شخص طبيعي أو اعتباري يمارس مهنة أو حرفة صناعية أو تجارية أو غير تجارية قصد تحقيق الربح ، ولا يخضع للضريبة على الأرباح الحقيقة سابقة الذكر . وبصورة عامة يخضع لضريبة الدخل المقطوع :
 - أصحاب بعض المهن والحرف غير التجارية مهما بلغت دخولهم ، وهذه المهن والحرف هي : الطب البشري ، وطب الأسنان ، الطب البيطري ، الصيدلة ، التحاليل الكيميائي ، التصوير بالأشعة والمخامنة .
 - أصحاب بعض المهن والحرف الصناعية والتجارية الذين لا تزيد أرباحهم على مبلغ ٥٠,٠٠٠ ليرة سورية في السنة مثل تجارة الموبيليا ، ومسيرة العقارات ، وصنع الأواني المعدنية .
 - أصحاب المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية الذين لا يتجاوزون رقم أعمالهم السنوي ١٠٠,٠٠٠ ليرة سورية وفقاً لبياناتهم المقدمة ، ووفقاً لتقدير لجان التصنيف .

- أصحاب المهن والحرف الذين لا تزيد قيمة مستور داتهم على ٢٠٠,٠٠٠ ليرة سورية في السنة .

- أصحاب المهن والحرف الذين لا تزيد قيمة صادراتهم على ٤٠٠ ليرة سورية في السنة .

- أصحاب المهن والحرف الصناعية الذين لا تزيد قيمة انشاءاتهم وألاتهم المستعملة في العمل الصناعي على ٣٠٠,٠٠٠ ليرة سورية بعو جب تقدير ضريبة ربيع العقارات .

- وعاء الضريبة : هو الربع الصافي السنوي للمكلف . ويعتمد في تقدير الوعاء على عاملين (الأول) هو رقم الأعمال السنوي للمكلف ، (والثاني) هو نسبة الربح الصافي، وبناء على ذلك يقدر الربح الصافي كمابلي :

الربح الصافي السنوي : رقم الأعمال السنوي المقدر × نسبة الربح الصافي .
ويقدر رقم الأعمال السنوي للمكلف من قبل بلجان التصنيف التي تستند في ذلك إلى بعض المعايير منها : موقع محل المكلف ، وعدد زبائنه ، واتساع نطاق نشاطه ، ومدة مراولة عمله ، كما تستأنس اللجنة بالمعلومات عن أمثال المكلف في المهنة أو الحرفة ، وبالقيود والمؤائق التي يقدمها لها ، ويقدر رقم الأعمال السنوي كما يلي :
رقم الأعمال السنوي = رقم العمل اليومي المقدر × عدد أيام العمل الفعلية
ويقدر رقم العمل اليومي بناء على زيارة بلجان التصنيف محل المكلف في يوم عمل .

أما تحديد نسبة الربح الصافي ، فتحدد اللجنة المركزية في وزارة المالية ، إذ تضع معدلات الأرباح الإجمالية الفعلية لكل مهنة أو حرفة ، كما تحدد نفقات المهنة ، وبذلك تستحصل اللجنة نسبة الأرباح الصافية بين حددين أدنى وأعلى لتقتيد بها مبدئياً اللجان الفرعية .

- **معدلات الضريبة :** وهي المعدلات المطبقة في الضريبة على الأرباح الحقيقة نفسها .

- **تحقق الضريبة وجياتها :** تتحقق الضريبة في أول كل سنة ، ولكن في حالة عدم اعلان ختام التصنيف العام قبل بداية سنة التكليف ، فتحقق الضريبة من أول الشهر الذي يلي اعلان ختام التصنيف .

أما المكلفوون المصنفوون بمحداً ، فتحقق الضريبة عليهم بدءاً من أول الشهر المنسلي
بلي تاريخ بداية ممارستهم العمل إذا زادت مدة هذه الممارسة عن سنتين أشهر حلال
السنة المذكورة ، وإلا فإن الضريبة تستحق في أول السنة التالية .

وإذا توقف المكلف عن ممارسة عمله يتوقف احتساب الضريبة عليه بدءاً من
أول الشهر الذي يلي تاريخ تقديم بيان التوقف عن العمل للدوائر المالية .

وتحصل الضريبة على قسطين متباينين : القسط الأول في شهر كانون الثاني ،
والقسط الثاني في شهر تموز .

وإذا تحققت الضريبة خلال النصف الأول من سنة التكليف ، فإنها تحصل على
قسطين أيضاً : القسط الأول خلال ٣٠ يوماً من تاريخ ختام التصنيف ، والقسط
الثاني في شهر تموز .

أما إذا تحققت الضريبة خلال النصف الثاني من سنة التكليف ، فتحصل الضريبة
دفعة واحدة خلال ٣٠ يوماً من تاريخ ختام التصنيف .

- الاعفاء من الضريبة : أعفى المشرع الضريبي السوري بعض الأشخاص من
أداء الضريبة على الدخل المقطوع هم :

- المكلفوون الذين لا يزيد دخلهم السنوي الصافي على ١٨٠٠ ليرة سورية .
- الأشخاص الممارسوون لمهنة التأليف ، والعرف ، والتلحين ، ونحو التمايل ،
والرسم باليد .

- الأشخاص المزاولون للأعمال الزراعية وتربية الحيوانات .
وينزل من الربيع الصافي مبلغ ١٢٠٠ ليرة سورية ، وذلك بمقتضى قرارات لجان
التصنيف المختصة .

ثانياً - ضريبة الرواتب والأجور :

ضريبة الرواتب والأجور في التشريع السوري هي ضريبة نوعية مباشرة، تفرض
على الإيراد الإجمالي الناتج عن العمل لدى الغير ، وتأخذ بعض مظاهر الشخصية ،
وتصيب المبالغ المقبوضة فعلاً .

المكلف بالضريبة :

تفرض ضريبة الرواتب والأجور على الموظفين ومديري الشركات وأعضاء مجالس ادارتها وموظفي المسابقات والمستخدمين والعمال والاجراء وبصورة عامة على كل شخص يتقاضى راتباً أو أجرأً أو تعويضاً .

- من خزينة خاصة : إذا كان مقيماً في سوريا ، أو كان المبلغ المدفوع تعويضاً عن خدمات أداها في سوريا .

- من خزينة عامة : إذا كان مقيماً في سوريا أو في الخارج .

مطرح الضريبة : تفرض ضريبة الرواتب والأجور على الدخول التي يحصل عليها شخص طبيعي مقابل عمله لحساب الغير، سواءأخذ هذا الدخل شكل راتب أو أجر أو تعويض أو أية منافع أخرى .

٢ - الأجر :

هو المكافأة التي يحصل عليها شخص طبيعي يمارس عملاً مأجوراً لدى الدولة أو القطاع الخاص ، سواء دفع الأجر نقداً أو بشكل نسبة مئوية من الأرباح الصافية ، ويدخل في مفهوم الأجر الخاضع لهذه الضريبة أحور الأطباء والمحامين والمحاسبين والفنانين الذين تربطهم علاقة استخدام أو تبعية مع صاحب العمل .

ب - التعويضات :

وهي المبالغ التي تتح للعامل مقابل ظروف العمل ، أو مشقته ، أو مكانه ، أو لقاء تكوينه المهني كالتعويض العائلي ، وتعويض غلاء المعيشة ، وتعويض المسؤولية ، وتعويض الساعات الإضافية ، وتعويض مراقبة الامتحانات ، وتعويض أعضاء مجلس الشعب وتعويض الخبراء .

ج - المنافع الأخرى :

وهي المزايا الممنوحة للعامل بصورة نقدية : كبدل السكن أو بدل الغذاء أو بدل الملابس أو الكرياتيات والمكافآت ، أو بصورة عينية : كتوفير السكن والغذاء والستور والوقود .

- **معدل الضريبة** : يحدد معدل ضريبة الرواتب والأجور (موحداً مع اضافات الدفع الوطني ورسوم حصة المدارس ، وحصة البلدية الموحدة) ، كما يلي :

٥٪ عن جزء الربح الصافي الشهري الواقع بين الحد الأدنى المعفى و ١٠٠٠ ل.س وعن كل دفعة مقطوعة .

٧,٥٪ عن جزء الربح الصافي الشهري الواقع بين ١٠٠١ - ٢٠٠٠ ل.س .

١٠٪ عن جزء الربح الصافي الشهري الواقع بين ٢٠٠١ - ٣٠٠٠ ل.س .

١٢,٥٪ عن جزء الربح الصافي الشهري الواقع بين ٣٠٠١ - ٤٠٠٠ ل.س .

١٥٪ عن جزء الربح الصافي الشهري الذي يتجاوز ٤٠٠٠ ل.س .

وينزل من الدخل الصافي حد أدنى معفى من الضريبة قدره ١٠٠ ل.س بالنسبة للمكلف الذي يتجاوز دخله الشهري ٢٠٠ ل.س و ١٥٠ ل.س بالنسبة للمكلف الذي لا يزيد دخله الشهري عن ٢٠٠ ل.س^(١) .

- **تحقيق الضريبة وجبيتها** : تنظم الدوائر المالية جداول الضريبة بالاستناد إلى القوائم المسلمة إليها من أصحاب العمل (ادارات ، شركات ، هيئات ، افراد ، مستخدمين ، مأمورين ، عمال ، مساعدين) ، وتتضمن هذه القوائم بعض المعلومات بمثابة هوية العاملين ومقدار الراتب والكافيات والأجر ، والمنافع العينية المدفوعة ، ومقدار الضريبة وأوضاع الأشخاص الذين يستفيدون بهم المكلف ، والحد الأدنى المعفى بمقتضى المادة ٤٤ من قانون الدخل .

وفي حال التكليف المباشر أو عند وجود اختلاف بين المبالغ المرتبطة على المكلف بمحاسب طرح الدوائر المالية والمبالغ المقطعة من قبل صاحب العمل يُيلّع هذا الأخير إشعاراً بالفرق بكتاب مضمون أو بطريقة التبليغ الإدارية في محل التكليف ، وعليه أن يدفع الفرق المذكور إلى الخزينة خلال ١٥ يوماً من تاريخ التبليغ .

وفيما يتعلق بموظفي الدولة والبلديات والدوائر الرسمية ومستخدميها ، فإن تصفية المبالغ الواجب احتطاعها في حدول النادية تقوم مقام التحقق ، ويتم التحصيل رأساً بأحد المبالغ المقطعة على حساباتها الخاصة حين صرف النفقة الخاضعة للضريبة .

^(١) المادة ٤٤ من قانون الضريبة على الدخل ، المرجع سابق الذكر .

وفي حال عدم الدفع في الاستحقاق يضاف حكماً إلى المبالغ المستحقة غرامة قدرها ١٠٪ منها^(٢).

- الاعفاء من الضريبة : أقر المشرع المصري السوري نوعين من الاعفاءات من ضريبة الوراتب والأجور وهما :

الحد الأدنى المعفى : أعد المشرع هذا الحد الأدنى ضرورياً للمكلف ليمت�能 المحافظة على حياته وحياة أسرته مادياً وثقافياً . وقد حدد الحد الأدنى كماليكي ١٥٠ ليرة سورية إذا كان الدخل الصافي الشهري للمكلف لا يزيد على ٢٠٠ ل.س .

١٠٠ ل.س إذا كان الدخل الصافي الشهري للمكلف يزيد على ٢٠٠ ل.س .

الأعباء العائلية :

تضاف الاعفاءات التالية إلى الحد الأدنى المعفى :

٤٠ ليرة سورية عن الولد الثالث ، ثم يضاف عن كل ولد لاحق مبلغ ١٠ الملايين سوريه، ويبدأ المكلف بالاستفادة من هذا الاعفاء متى بلغ عدد أولاده ثلاثة .

والذى يثير الاستغراب هو أن مقدار الحد الأدنى المعفى ، والذي أقر منذ سنة ١٩٦٠ ، لم يطرأ عليه أي تغيير ، رغم انخفاض القيمة الشرائية للنقد ، وتغير مستوى الرواتب والأجور . لذلك أصبح من الضروري إعادة النظر في مقدار الاعفاء المذكور ، وزيادته ليتناسب مع مستوى الأسعار ومستوى الرواتب والأجور .

أما بالنسبة للضريبة العامة على الدخل ، فقد أدخلها المشرع السوري في التفاصيل الضريبي بالقانون رقم ١٣٠ تاريخ ٢٥/٧/١٩٦١ ، إلا أنها لم يُعمل بها بعد ، إذ عُلّق تنفيذها بالمرسوم التشريعي رقم ١٤١ تاريخ ٢٦/٢/١٩٦٨ .

وقد أصبح تطبيق الضريبة العامة على الدخل ضرورياً وذلك لسببين : الأول أنها عادلة لمعدلاتها التصاعدية العالية ، وقد حدد قانون صدورها حددها الأعلى بـ ٩٪ على الدخل الذي يتجاوز مليون ليرة سورية ، والثاني أنها وفيه المصلحة للجزينة لسريان المعدلات التصاعدية العالية على إجمالي الدخل بدلاً من تشتيتها بين

^(٢) المادة ٥٥ من قانون الضريبة على الدخل ، المرجع سابق المذكرة .

أوعية ضريبة دخل مختلفة وضئيلة المقدار نسبياً إلى جانب خسارة الخزينة بسبب تكرار اعفاءات الحد الأدنى المقررة لكل وعاء .

والملاحظ هو ارتفاع معدل الضريبة العامة على الدخل في التشريع السوري ، إذ بلغ ٩٠٪ على الدخل الذي يتجاوز مليون ليرة سورية ، وهو أعلى بكثير من المعدلات المقررة في البلدان الرأسمالية المتقدمة (٧٠٪ في الولايات المتحدة و ٥٠٪ في إنكلترا) . وقد يرجع ارتفاع معدل الضريبة المذكورة إلى التخفيف من أثر نسبة المهرب الضريبي المرتفعة في سوريا بالمقارنة مع مثيلتها في البلدان المذكورة .

خصائص النفقات العامة

شهدت بنية النفقات العامة في القطر العربي السوري منذ نهاية الحرب العالمية الثانية تبدلات نوعية ، فبعد أن كانت النفقات الاقتصادية تحتل نسبة لا يعتد بها في حجم النفقات العامة ، في مرحلة ما قبل الاستقلال ، أصبحت اليوم تحمل مكان الصدارة في النفقات العامة ، بالإضافة إلى النفقات الاجتماعية والثقافية ، وستحاول عرضها بشيء من الإيجاز .

سياسة الإنفاق العام :

ترتكز السياسة المعتمدة في تحديد اعتمادات النفقات العامة على مجموعة من الأسس تتلخص بال التالي :

- آ - بالنسبة لاعتمادات الإنفاق الجاري : رواعي في اعتمادات الإنفاق الجاري ماليي :
- تحديد اعتمادات الإنفاق الجاري لمختلف وزارات الدولة وإداراتها العامة وفقاً لاحتياجاتها الفعلية .
- زيادة الاعتمادات على الموارد الذاتية .
- تلبية متطلبات الأمن الوطني والقومي .
- تحصيص الاعتمادات الملزمة لاحتياجات التعليم المتزايد بجميع مراحله .
- رفع المستوى الصحي للمواطنين والعنابة بالخدمات الصحية والطبية .
- تحسين مستوى الخدمات الثقافية والاجتماعية .

- تحديد سعر الصرف لاعتمادات الإنفاق الجاري لجهات القطاع العام الإداري التي تصرف بالقطع الأجنبي بمعدل /٣٥/ ل.س للدولار .

ب - بالنسبة لاعتمادات المشاريع الاستثمارية : روعي في اعتمادات المشاريع الاستثمارية ما يلي :

- الواقع الاقتصادي للفترة وظروف الموارد المحلية للقطع الأجنبي .

- الوضع التنفيذي للمشاريع الاستثمارية في عام ١٩٩٦ .

- التركيز في لحظ الاستثمارات على مشاريع القطاعات الأساسية ، زراعة -
ري - صناعة - نفط - كهرباء) .

- السعي لتنفيذ المشاريع الاستثمارية المملوكة بقروض وتسهيلات التمانية
خارجية .

- الاسراع في تنفيذ المشاريع الأساسية والملحة لمشاريع الغاز والكهرباء
واستصلاح الأراضي ومياه الشرب .

- الاستمرار في توفير الخدمات الأساسية المختلفة للمواطنين ، المركزية منها
والخالية .

لقد بلغت اعتمادات مشروع موازنة السنة المالية لعام ١٩٩٧ (٢١١١٢٥) مليون ليرة سورية موزعة كما يلي :

أ - اعتمادات الإنفاق الجاري ١٠٢٤٢٥

ب - اعتمادات الإنفاق الاستثماري ١٠٨٧٠٠

المجموع ٢١١١٢٥

يقابل ذلك اعتمادات التي وردت في موازنة عام ١٩٩٦ .

أ - اعتمادات الإنفاق الجاري ٩٦٥٧٧

ب - اعتمادات الإنفاق الاستثماري ٩١٤٧٣

المجموع ١٨٨٠٥

وبذلك ازدادت اعتمادات موازنة عام ١٩٩٧ بمبلغ قدره (٢٣٠٧٥) مليون ليرة سورية عن عام ١٩٩٦ بزيادة مبلغ (٥٨٤٨) مليون ليرة سورية عن عام ١٩٩٦ في اعتمادات الانفاق الجاري، وبزيادة مبلغ (١٧٢٢٧) مليون ليرة سورية في اعتمادات الانفاق الاستثماري ، وبهذا تبلغ الزيادة في موازنة عام ١٩٩٧ عن عام ١٩٩٦ (١٢,٢٧٪) من أصلها زيادة بمبلغ (١١٠١١) مليون ليرة سورية ناجمة عن تعديلات سعر الصرف الحسابي بمشروع موازنة عام ١٩٩٧ من (٣) ليرة سورية إلى (٣٥) ليرة سورية للدولار الواحد أي بنسبة قدرها (٥,٨٥٪) عن عام ١٩٩٦ وبالتالي فإن الزيادة الفعلية في اعتمادات مشروع الموازنة العامة للدولة لعام ١٩٩٧ تبلغ (١٢٠٦٤) مليون ليرة سورية عن اعتمادات عام ١٩٩٦ وبنسبة قدرها (٦,٤٢٪) .

أولاً : في اعتمادات الانفاق الجاري :

لقد روعي في تحصيص اعتمادات الانفاق الجاري مبدأ ضغط الانفاق العام وزيادة الابرادات بهدف التوازن بين الابرادات الذاتية والانفاق العام مع التركيز على تأمين متطلبات الأمن الوطني والمقومي وال التربية والتعليم وتشغيل الطاقات المتاحة لاسيما في مجال الري والمزارعة والصناعة ودعم مؤسسات المياه واعتمادات المشاري :

وفيما يلي مقارنة اعتمادات الانفاق الجاري في موازنة عام ١٩٩٧ . واعتمادات الانفاق الجاري في موازنة عام ١٩٩٦ حسب التبويب النوعي :

بملايين الليرات

النسبة الزيادة	الفرق	النسبة الاجمالية %	مشروع موازنة ١٩٩٧	إنفاق ١٩٩٦	النسبة الاجمالية %	اعتمادات ١٩٩٦	البيان
٢,٤٠+	٣٣٧+	١٥,٢٤	١٥٦٣٠	١٤٩١٩	١٥,٨٢	١٤٢٧٣	١- الرواتب والأجور ومتطلباتها
٨,٢٨١	٨٨١+	١١,٣١	١١٥٨٢	١٠٢٦٢	١١,٠٨	٩٣٩٦	٢- النفقات الإدارية
١,٧٧٤	١٠٣+	٣,٣٤	٦٢٨٦	٦١٥٥	٦,١١	٦١٨٤	النفقات التغذوية
١٨,٤٤٧	١٤١١٧	٩,٥١	٩٧٤٦	٨٢٣٠	٨,٥٢	٨٢٣٠	الديون واجهة الأداء
							المطالبات الجدلية
١,٤٣٧	١١٣+	٤٢,٣١	٢٢٩٣١	٢٢١٦٩	١٣,٩١	١٢٤٣٨	١- الرواتب والأجور ومتطلباتها
٢,٣٢١	٦٧٤	٢,٠٣	٢١٤٣	٢,٣٨	٢,١٥	٢,٧٩	٢- النفقات الإدارية
	٠٠	٠,٠٢	٢٠	٢٥	٠,٠٣	٢٢	الديون واجهة الأداء
٨,٦٦٧	٧٨٤	٠,٩٣	٩٤٥	٨٤٧	٠,٩١	٧٨٠	اعتمادات غير موزعة
							رئاسة الجمهورية وكصر الأمور
٢٠,٠٠٠	٣٦٤	٠,١٥	٦٥٦	٦٦٧	٠,١٢	٦٢٠	مجلس الشعب
٦,٤٧٣	٦٦٤٠+	٣٧,٤٠	٣٤١٠٢	٣٣٦٦٢	٣٧,٩٦	٣٦٦٦٣	وزارة الدفاع
٢٢,٣٣٧	١١٠٠٤	٣,٩١	٤٠٠٠	٣٠٠٠	٣,١١	٤٠٠٠	مساهمة الدولة بثنيت الأسعار
٦,٠٥٤	٥٨٤٨٤	١٠٠	١٠٢٤٢٥	٩٥٩٢٥	٤٠٠	٩٦٥٧٧	المجموع

وفيما يلي أهم مواطن الزيادة والنقص حسب أبواب الموازنة :

٢ - في اعتمادات الباب الأول : (الرواتب والأجور ومتطلباتها) :

بلغت اعتمادات المخصصة للرواتب والأجور ومتطلباتها في مشروع موازنة عام ١٩٩٧ مبلغ (٢٩٢٤١) مليون ليرة سورية يقابلها في عام ١٩٩٦ مبلغ (٢٨٧١١) مليون ليرة سورية أي بزيادة (٥٣٠) مليون ليرة سورية وبنسبة زيادة ١,٨٤٪ وتشكل الرواتب والأجور ومتطلباتها نسبة (٢٨,٥٥٪) من إجمالي اعتمادات الإنفاق الجاري في مشروع موازنة عام ١٩٩٧ .

ب - في اعتمادات الباب الثاني (النفقات الإدارية) :

بلغت اعتمادات النفقات الإدارية في مشروع موازنة عام ١٩٩٧ (١٣٧٢٨) مليون ليرة سورية يقابلها (١٢٧٧٥) مليون ليرة سورية في موازنة عام ١٩٩٦ أي بزيادة قدرها (٩٥٣) مليون ليرة سورية وبنسبة زيادة (٤٦٪).

ج - في اعتمادات الباب الرابع (النفقات التحويلية) :

بلغت اعتمادات النفقات التحويلية في مشروع موازنة ١٩٩٧ (٦٢٨٦) مليون ليرة سورية يقابلها في عام ١٩٩٦ (٦١٨٢) مليون ليرة سورية أي بزيادة ١٠٣ مليون ليرة سورية وبنسبة زيادة (١,٦٦٪).

د - في اعتمادات الباب الخامس (الديون والالتزامات الواجبة الأداء) :

بلغت اعتمادات هذا الباب في مشروع موازنة عام ١٩٩٧ (٩٧٦٦) مليون ليرة سورية يقابلها في عام ١٩٩٦ (٨٢٥٥) مليون ليرة سورية أي بزيادة (١٥١١) مليون ليرة سورية وتشكل اعتمادات هذا الباب نسبة (٩,٥٣٪) من إجمالي اعتمادات الإنفاق الجاري في مشروع موازنة ١٩٩٧.

وفيما يلي توزيع اعتمادات مشروع موازنة ١٩٩٧ للإنفاق الجاري حسب الوظائف الأساسية للدولة ونسبة هذه الاعتمادات لاجمالي اعتمادات الإنفاق الجاري .

المبالغ بعشرات الملايين لليرات السورية

الجهاد	عتمادات ١٩٩٦	النسبة المئوية	عتمادات ١٩٩٧	النسبة المئوية	الجهاد
وزارة النقل	٣٦٦٦٢	%٣٧,٩٦	٣٨٣٠٣	%٣٧,٤١	
قيادة قوى الأمن الداخلي	٤١٧٢	%٣٦,٣٢	٤٣٣٢	%٣٤,٧٢	
الصليم العالي والمحاكمات	٢٥٩٢	%٣٢,٢٨	٢٧٧٨	%٢١,٢٢	
للتربية والتعليم الابتدائي	١٧٥٧٥	%٢٣,٨٠	١٧٨٥٣	%٢١,٧٣	
الدين العام	١٢٩٧٤	%٢١,٤٣	١٣٤٣٦	%٢٤,٦٩	
الخدمات الصحية	٦٦٦٦	%٢٢,٣٩	٦٤٧٨	%٢٣,٢٢	
مساهمة الدولة بثمن	٣٠٠٠	%٢,١١	٤٠٠٠	%٢,٩١	
الأسعار	١٣٤٣٥	%١٢,٩١	١٤٢٧٥	%١٢,٩٣	ختلف وزارات الدولة
المجموع	٩٦٥٧٧	%١٠٠,٠٠	١٠٢٤٢٥	%١٠٠,٠٠	

ثانياً - في اعتمادات المشاريع الاستثمارية :

بلغت اعتمادات المشاريع الاستثمارية لعام ١٩٩٧ (١٠٨٣٠٠) مليون ليرة سورية موزعة إلى :

- (٨٦١٦) مليون ليرة سورية أو ما نسبته (٧٩,٥٪) من إجمالي الاعتمادات بالموارد المحلية .
- (٢١٨٤) مليون ليرة سورية أو ما نسبته (٢٠,٥٪) من إجمالي الاعتمادات بالموارد الخارجية .

وقدر روحي في تحديد هذه الاعتمادات بعطاء الأفضلية في استثمارات موازنة عام ١٩٩٧ لمشاريع (الكهرباء - الصناعة الاستخراجية والتحويلية - القفل والمواصلات) والتزكير على مشاريع الاستبدال والتجديف ومشاريع السري وأستصلاح الأرضي واعطاء الأولوية للمشاريع الزراعية وخاصة البحثية منها والانتاجية .

وفيمما يلي توزيع هذه الاعتمادات حسب القطاعات الاقتصادية :

بعض التفاصيل المهمة

القطاع	مقدار الملايين	نسبة الناتج المحلي	مقدار الناتج المحلي	نسبة الناتج المحلي	المجموع	النسبة %	النسبة %
الزراعة والزراعة	١٦١٨٠	٢١,١	٤٢٩٥	٣٩,٤	٢٢٤٧٥	٢٠,٧	٢٠,٧
الزراعة	١٤٣٢١	١٦,٣	٣٥٢١	٣٥,٩	١٧٨٩٥	١٧,٩	١٧,٩
الصناعة الاستخراجية	٨٣٩٤	٩,٧	٧٧٤	٧,٥	٨٢٠١	٤,٢	٤,٢
الصناعة التحويلية	١٢٨٤٣	١٦,٦	١٠٦٧	١,٨	٣٢٩٠٠	١٢,٦	١٢,٦
الكهرباء وغاز	١٢١٧٠	١٦,١	١٥٣٣	١٩,١	٢٧٥٠٠	٢٠,٥	٢٠,٥
الكهرباء	٧٥٥٠	٨,٧	٦٦٦٢	٥٥,٩	٢٢١٧٥	٢٠,٤	٢٠,٤
الماء	٤٦٢٠	٦,٤	٧٠٥	٣,٢	٥٣٤٥	٤,٩	٤,٩
البناء والتشيد	٩٨٠	٦,٢	-	-	٩٦٠	٠,٩	٠,٩
التجارة	٣٠٦٠	٣,٢	-	-	٣٠٦٠	٢,٨	٢,٨
التقى والمواصلات والتخزين	١٠٨٥٣	١٢,٦	٤٧٧	٢,١	١١٢٢٠	١٠,٦	١٠,٦
الإئام والتأمين والعقارات	١٢٣٠	١,٤	-	-	١٢٢٠	١,١	١,١
الخدمات	٤٠٠	٥,٥	٦٠٢	٤,٣	١٩٤٢٥	١٧,٣	١٧,٣
دعم رؤوس الأموال	٤٠٠	٥,٥	-	-	٤٠٠	٠,٤	٠,٤
المجموع العام	٨٦٥١٦	١٠٠,٠	٢٢١٨٤	١٠٠,٠	٢٢٤٧٥	١٠٠,٠	١٠٠,٠

ولابد من الاشارة إلى نقطة مهمة وهي أن نسبة اعتمادات المشاريع الاستثمارية إلى إجمالي اعتمادات مشروع الموارنة العامة للدولة لعام ١٩٩٧ بلغت (٥١,٥٪) وهي أعلى نسبة حتى الآن .

خصائص الإيرادات العامة

انطلاقت تقديرات الإيرادات الناشئة عن الضرائب والرسوم من الاعتمادات التالية:

- الاعتماد ما يمكن على الموارد المحلية لتمويل النفقات العامة .
- الاستمرار بالكشف عن المطارات الضريبية الحكومية ومتابعة عمليات مسح العقارات، وتكييفها وفق القوانين والأنظمة النافذة .
- متابعة تكليف أرباح تجارة العقارات الخاضعة لضريبة دخل الأرباح .
- متابعة تكاليف ضرائب الدخل على الأرباح الحقيقة في القطاعات الاقتصادية الخاضعة للتکلیف قانوناً .
- مراعاة معدلات التنفيذ الفعلية والمتوقعة لعام ١٩٩٦ لتقدير إيرادات ضريبة دخل الأرباح التي ستتدخل في إيرادات الموارنة العامة لعام ١٩٩٧ .
- الاستمرار بتحسين طرائق التتحقق والتجبيبة وتبسيط الاجراءات .
- اعتماد سعر الصرف الحسابي لإيرادات الشركات النفطية (أثابة الحكومة) التي تستوفى بالقطع الأجنبي بمعدل (٣٥) ل.س للدولار الأمريكي اعتباراً من ١٩٩٧/١/٢ .

تقديرات الفوائض الاقتصادية :

تم تحديد الفوائض الاقتصادية لعام ١٩٩٧ بجهات القطاع العام الاقتصادي بناءً على نتائج دراسة الخطط السنوية والموازنات التقديرية لكل من هذه الجهات عن الدورة المالية المذكورة . وقد استندت دراسة الأسس المالية والحسابية لمشاريع موازنات الجهات المذكورة على بيانات الخطط الانتاجية والتجارية والتسليفية بحسب الحال وفق طبيعة نشاط كل منها .

حجم الايرادات :

لقد قدرت الايرادات المحلية في مشروع موازنة عام ١٩٩٧ بـ (٢٠٣٥٤) مليون ليرة سورية مقابل (١٧٩٦٩) مليون ليرة سورية في موازنة عام ١٩٩٦ أي بزيادة قدرها (٢٣٤٤٥) مليون ليرة سورية وبنسبة قدرها (%) ١٣٠٥ .

أما الايرادات الخارجية فقدرها بـ (٢٢١٨٤) مليون ليرة سورية في مشروع موازنة عام ١٩٩٧ مقابل (٢٢٣٩٦) مليون ليرة سورية في موازنة عام ١٩٩٦ .
وفيما يلي تحليل موخر للإيرادات العامة في مشروع الموازنة العامة لعام ١٩٩٧

٢ - الإيرادات الجارية :

كذلك بلغت تقديرات الإيرادات الجارية المحلية في مشروع موازنة عام ١٩٩٧ (١١٣٩٧٨) مليون ليرة سورية مقابل (١٠٤٠٤٣) مليون ليرة سورية في عام ١٩٩٦ ، أي بزيادة ظاهرية بـ (٩٩٣٥) مليون ليرة سورية وقد أدى تعديل سعر الصرف الحسابي للدولار في مشروع الموازنة ١٩٩٧ إلى زيادة في إيرادات التأوة الحكومية بـ (٥٤٥٥) مليون ليرة سورية ، والاختلاف في الإيرادات المختلفة (فرق الأسعار) بـ (٨١٨٧) مليون ليرة سورية .

وقد بلغت تقديرات الضرائب والرسوم في مشروع موازنة ١٩٩٧ (٩١٣٦٠) مليون ليرة سورية مقابل (٧٣٢٣٨) مليون ليرة سورية في عام ١٩٩٦ أي بزيادة قدرها (١٨١٢٢) مليون ليرة سورية وبمعدل زيادة نسبتها (%) ٢٤,٧٤ ومن أصل هذه الزيادة بـ (٥٤٥٥) مليون ليرة سورية لقاء تعديل سعر الصرف الحسابي إلى معدل /٣٥ ليرة سورية للدولار .

والجدول التالي يبين تحليل الإيرادات الجارية لعام ١٩٩٧ :

البيان	الباب	المبلغ ملايين الليرات	المبلغ ملايين الليرات
الضرائب المباشرة	٦١	٤٢٩٨٥	
الرسوم المباشرة	٦١	٥١٥٨	
مجموع الضرائب والرسوم المباشرة		<u>٤٨١٤٣</u>	<u>٤٨١٤٣</u>
الضرائب غير المباشرة	٦٢	٣٧٢٥	
الرسوم غير المباشرة	٦٢	١٧٤٢٨	
مجموع الضرائب والرسوم غير المباشرة		<u>٢١١٥٣</u>	<u>٢١١٥٣</u>
مجموع الضرائب والرسوم (الباب السادس)	٦		٦٩٢٩٦
بدلات الخدمات وابرادات أسلانك الدولة واستثماراتها (الباب السابع)	٧		١٨٥٧٤
الإيرادات المتنوعة (الباب الثامن حتى) :	٨		٣٤٩٠
مجموع الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة			<u>٩١٣٦٠</u>

الإيرادات الاستثمارية :

بلغت تقديرات الإيرادات الاستثمارية المحلية في مشروع موازنة عام ١٩٩٧ (٤٤٨٩٢) مليون ليرة سورية ، مقابل (٣٣١٧٠) مليون ليرة سورية في موازنة عام ١٩٩٦ .

كما بلغت تقديرات الإيرادات الاستثمارية الخارجية (القروض ، والمساعدات الإنمائية) في مشروع موازنة عام ١٩٩٧ (٢٢١٨٤) مليون ليرة سورية مقابل (٢٢٣٩٦) مليون ليرة سورية في موازنة ١٩٩٦ .

ونبين فيما يلي مقارنة للأيرادات الاستثمارية لعام ١٩٩٦ - ١٩٩٧
المبالغ بعشرات الملايين السورية

البيان	مقدار ١٩٩٧	مقدار ١٩٩٦
فروض اقتصادية	٤١٨٠٤	٣٠٢٥٦
فروض البلديات (تمويل ذاتي)	٢٧١٢	٢٦١٤
أيرادات الفنادق	٣٧٦	٣٠٠
مجموع الإيرادات الاستثمارية المحلية	٤٤٨٩٢	٣٣١٧٠
فروض وتسهيلات التسمانية	٢٢١٨٤	٢٢٣٩٦
مجموع الإيرادات الاستثمارية (محلية + خارجية)	٦٧٠٧٦	٥٥٥٦٦

وفيما يلي تحليل موخر لإيرادات الاستثمارية :

- ثُمّت دراسة ومناقشة الأسس المالية والخسائر لمشاريع الموازنات التقديرية لجهات القطاع العام الاقتصادي استناداً إلى المخطط السنوية لهذه الجهات (خطة انتاجية - خطة تجارية - خطة تسليفية - خطة يد عاملة - خطة التصدير) وفي ضوء الانفاق الفعلي على العمليات التجارية لعام ١٩٩٦ وفقاً لجاهزية القبود لدى كل من هذه الجهات .

- كما تم تقدير إيرادات التمويل الذائي للبلديات بمبلغ (٢٧١٢) مليون ليرة سورية استناداً لنتائج موازنات وحدات الادارة المحلية .

- كما تم تقدير إيرادات الفنادق بمبلغ (٣٧٦) مليون ليرة سورية .

ملحق

جدول رقم (١)

التبديل الوظيفي :

تم تقسيم وظائف الدولة إلى عشرة قطاعات ، اتبع فيها الترتيب العشري ،
وأعطي لكل منها رقم حساب يرمز إليه ويغير عنه وهو ثابت لا يتغير وهذه القطاعات
هي :

رقم الحساب	اسم الحساب (القطاع)
١	السلطات العامة والادارة والقضاء .
٢	الأمن القومي
٣	الثقافة والاعلام
٤	الرعاية الاجتماعية
٥	الاقتصاد والمال
٦	الزراعة والري واستصلاح الأراضي
٧	الصناعة والتعدين والطاقة والوقود
٨	المواصلات والمرافق والأشغال العامة
٩	نفقات غير مخصصة (تشمل الاعتمادات غير الموزعة على القطاعات السابقة)

جدول رقم (٤)

التبويب الاداري : وهو التبويب الذي ينظهر نفقات كل وحدة ادارية على حدة، بالشكل الذي يخصص فيه لكل وزارة قسم مستقل ولكل إدارة أو مؤسسة عامة تابعة لها فرع مستقل .

العنوان	الرقم
فرع	قسم
	أساس
قطاع الثقافة والاعلام	٣
وزارة التعليم العالي	٣٢
مؤسسة الكتب الجامعية	٣٢٤

فيما إذا قرأتنا الحساب رقم ٣٢٤ في التبويب الاداري من اليسار إلى اليمين لكن مدلوله :

- الرقم (٣) يدل على قطاع الثقافة والاعلام .
- الرقم (٣٢) يدل على وزارة التعليم العالي التابعة لقطاع الثقافة والاعلام .
- الرقم (٣٢٤) يدل على مؤسسة الكتب الجامعية التابعة لوزارة التعليم العالي والتي هي بدورها من قطاع الثقافة والاعلام .

جدول رقم (٣)

يبين هذا الجدول التبويب الاداري لنفقات الموازنة العامة للدولة حسب القطاعات
الموظفية والوزارات التابعة لها .

رقم الحساب	القسم	اسم الحساب (العنوان)
١		السلطات العامة والادارة والقضاء
١١		رئاسة الجمهورية
١٢		مجلس الشعب
١٣		رئاسة مجلس الوزراء
١٤		وزارة الخارجية
١٥		وزارة الداخلية
١٦		وزارة الأوقاف
١٧		وزارة العدل
١٨		وزارة الادارة المحلية
٢		الأمن القومي
٢١		وزارة الدفاع
٢٢		قيادة فوجي الأمن الداخلي
٣		الثقافة والاعلام
٣١		وزارة التربية
٣٢		وزارة التعليم العالي
٣٣		وزارة الثقافة والإرشاد القومي
٣٤		وزارة الاعلام
٣٥		وزارة السياحة
٣٦		المديرية العامة لمعرض دمشق الدولي
٤		الرعاية الاجتماعية
٤١		وزارة الشؤون الاجتماعية والعمل
٤٢		وزارة الصحة
		(يتبع)

رقم الحساب	القسم	اسم الحساب (العنوان)
٥		الاقتصاد والمال
٥١		وزارة الاقتصاد والتجارة الخارجية
٥٢		وزارة المالية
٥٣		وزارة التموين والتجارة الداخلية
٥٤		هيئة تخطيط الدولة
٥٥		المكتب المركزي للإحصاء
٦		الزراعة واستصلاح الأراضي
٦١		وزارة الزراعة والاصلاح الزراعي
٦٢		المؤسسة العامة للمشاريع الكبرى
٦٣		الشركة العربية السورية لانشاءات المري
٦٤		وزارة سد الفرات
٧		الصناعة والمعدين والطاقة والوقود
٧١		وزارة الصناعة
٧٢		وزارة النفط والثروة المعدنية
٧٣		وزارة الكهرباء
٧٤		المؤسسة العامة للتتبع
٨		المواصلات والمرافق والأشغال العامة
٨١		وزارة المواصلات
٨٢		وزارة الاسكان والمرافق
٨٣		وزارة النقل
٨٤		وزارة الأشغال العامة والثروة المائية
٨٥		مديريات وشركات مرتبطة بوزارة الدفاع
٨٦		شركة الكرنك
٩		نفقات غير مخصصة
٩١		اعتمادات لوسائل النقل والانتقال
٩٢		اعتمادات غير مخصصة للمشاريع الاستثمارية
٩٣		مساهمة الدولة في تثبيت الأسعار

جدول رقم (٤)

التبسيط النوعي : وهو التبسيط الذي يظهر نفقات كل وحدة ادارية على أساس طبيعة النفقة والذي يقوم على أساس توزيع النفقات التفصيلية لكل باب إلى بنود وكل بند إلى فقرات فقسمت نفقات الدولة نوعياً ، وفق طبيعة النفقة والغاية منها ، إلى حصة أبواب رئيسية ، لكل منها رقم حساب رئيسي . وهذه الأبواب هي :

- الباب الأول - الرواتب والأجور
- الباب الثاني - النفقات الإدارية العامة
- الباب الثالث - العمليات الاستثمارية
- الباب الرابع - النفقات التحويلية
- الباب الخامس - الديون والالتزامات المواجهة الأداء .

ويقسم كل باب بدوره إلى بنود لكل منها حساب ثانوي وذلك وفق التمذج

التالي :

اسم الحساب أو عنوان النفقة	رقم الحساب الثاني	رقم الحساب الرئيسي
الرواتب والأجور والتعويضات		١
خصصات ذوي المناصب ورواتب الموظفين	١١	
أجور العمال	١٢	
الاستخدام بالتعاقد	١٣	
التعويضات المتممة للرواتب والأجور	١٤	
التعويضات الناجمة عن طبيعة العمل	١٥	
تعويضات الأعمال الإضافية	١٦	
التعويضات الأخرى	١٧	
المكافآت	١٨	
النفقات الإدارية		٢
نفقات النقل والانتقال	٢١	
نفقات الادارة الاستهلاكية	٢٢	
نفقات الصيانة	٢٣	
(تبع)		

اسم الحساب أو عنوان النفقه	رقم الحساب الثانوي	رقم الحساب الرئيسي
بدلات الایجار	٢٤	
النفقات السياسية	٢٥	
نفقات الدعاية والضيافة والمؤتمرات	٢٦	
نفقات الاعاشة والأشياء العينية	٢٧	
نفقات ادارية متعددة	٢٨	
لوازم الادارة الثابتة	٢٩	
العمليات الاستثمارية	٣٠	
الاملاكات	٣١	
الانشاءات	٣٢	
التجهيزات	٣٣	
نفقات الترميم	٣٤	
مستلزمات الانتاج	٣٥	
استثمارات متعددة	٣٦	
النفقات التحريرية	٤٠	
المساهمات في النشاط الاقتصادي	٤١	
المساهمات في النشاط الثقافي	٤٢	
المساهمات في النشاط الاجتماعي	٤٣	
المساهمات للوحدات الادارية المحلية	٤٤	
المساهمات لمدیريات الأوقاف	٤٥	
المساهمات وبدل الاشتراك في المؤسسات العربية والدولية	٤٦	
الديون والالتزامات الرأبحة الأداء	٥٠	
الالتزامات الخزينة العامة	٥١	
الرديفات	٥٢	
أقساط وفوائد المقرض والتسهيلات الائتمانية	٥٣	
الالتزامات ناشئة عن ضمان الدولة	٥٤	

جدول رقم (٥)

الش gioib الاقليمي : ويظهر بصورة مستقلة نفقات الادارة المركبة في جهاز الدولة ونفقات كل محافظة من محافظات الجمهورية ، وصدر النموذج الاقليمي وفق الجدول التالي ، ولكنه لم يطبق حتى الان :

رقم الحساب	اسم الحساب
١	الادارة المركبة
٢	محافظة دمشق
٣	محافظة حلب
٤	محافظة حمص
٥	محافظة حماة
٦	محافظة اللاذقية
٧	محافظة دير الزور
٨	محافظة ادلب
٩	محافظة الحسكة
١٠	محافظة الرقة
١١	محافظة السويداء
١٢	محافظة درعا
١٣	محافظة طرطوس
١٤	محافظة القنيطرة

جدول رقم (٦)

تبويب الإيرادات : قسمت الإيرادات في القطر إلى خمسة أبواب وهي :

- الباب السادس :** الإيرادات الناتجة عن الضرائب والرسوم
- الباب السابع :** الإيرادات الناتجة عن ملكية الدولة واستثماراتها العامة
- الباب الثامن :** الإيرادات المختلفة
- الباب التاسع :** الإيرادات الخاصة (خارج نطاق الموارنة)
- الباب العاشر :** الإيرادات الاستثنائية

نوع الإيراد	رقم الحساب الثانوي	رقم الحساب الرئيسي
الإيرادات الناتجة عن الضرائب والرسوم		٦
الضرائب التي تستهدف الدخل والانتاج	٦١	
الضرائب التي تستهدف الثروة ورأس المال	٦٢	
الضرائب التي تستهدف الإنفاق والاستهلاك	٦٣	
عداد مرور أنابيب البغول	٦٤	
رسوم وإيرادات لأغراض ثقافية واعلامية	٦٥	
رسوم وإيرادات لأغراض الرعاية الاجتماعية	٦٦	
رسوم وإيرادات لأغراض ادارية وقضائية	٦٧	
رسوم وإيرادات لأغراض اقتصادية ومالية	٦٨	
رسوم وإيرادات لأغراض الأمن القومي	٦٩	
الإيرادات الناتجة عن ملكية الدولة واستثماراتها العامة		٧
إيرادات زراعية	٧١	
إيرادات صناعية	٧٢	
إيرادات تجارية	٧٣	
إيرادات مالية	٧٤	
إيرادات الخدمات العامة	٧٥	

(يتبع)

نوع الإيرادات	رقم الحساب الثانوي	رقم الحساب المؤسسي
الإيرادات المختلفة		٨
الودائع والأمانات	٨١	
إيرادات مخففة للنفقات	٨٢	
المأجور من الاحتياطي	٨٣	
إيرادات متعددة	٨٤	
إيرادات طارئة	٨٥	
الإيرادات الخاصة		٩
فائض المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي	٩١	
الرسومات الإدارية المحلية والبلديات	٩٢	
المدوات الورقية	٩٣	
العمل الشعبي	٩٤	
الإيرادات الاستثنائية		..
فائض المسولة للمؤسسات الاستثنائية ذات الطابع الاقتصادي	١١	
القرض المدخرة الأخرى	١٢	
الموارد الخارجية	١٣	

المراجع

- د. أحمد مراد - اعداد الموارنة العامة واعتمادها في ج ٤ س - صادر عن المنظمة العربية للمعرفة الادارية .
- الندوة العلمية للايجاهات الحديثة لاعداد الموارنة العامة في الدول العربية - دمشق ١٩٧٩
- د. عصام بشور - المالية العامة والتشريع الضريبي - مطبعة الداودي - دمشق ١٩٨٨ .
- د. عاطف صدقي - مبادئ المالية العامة .
- د. عبد المنعم فوزي : النظم الضريبية - دار النهضة العربية - بيروت ١٩٧٢
- د. عبد المولى السيد - المالية العامة - دار الفكر العربي - القاهرة ١٩٧٥
- د. فهمي محمد شكري - مناكل سياسة وادارة الموارنة في الدول النامية - المنظمة العربية للعلوم الادارية .
- د. فارس الخوري - موجز في المالية العامة - مطبعة الحكومة بدمشق ١٩٢٤ .
- فهمي محمد شكري - الرقابة المالية العليا - دار بحدلاري - عمان - الأردن
- وكمال خالي - مبادئ الاقتصاد المالي - مديرية الكتب الجامعية ١٩٦٧-١٩٦٨
- د. محمود رياض عطية - موجز في المالية العامة - دار المعارف بمصر ١٩٦٩ .
- د. محمد وديع بدوي - دراست في المالية العامة - دار المعارف مصر بلا تاريخ .
- د. محمد نجيب شقير - علم المالية العامة - القاهرة - ١٩٥٧ .
- د. محمد دويدار - مبادئ المالية العامة - المكتب المركزي للمحدث للطباعة والنشر - الاسكندرية .
- د. محمود صدقي مراد - فؤاد مرسى - ميزانية النقد الأجنبي والتمويل الخارجي للتنمية - دار المعارف بمصر .
- د. محمد عبد الله العربي - علم المالية والتشريع المالي - مطبعة جامعة فؤاد الأول ١٩٤٩
- د. محمود فؤاد ابراهيم - مبادئ علم المالية العامة ج ١- مكتبة النهضة المصرية القاهرة .
- د. رفعت المحجوب - المالية العامة - مطبعة جامعة القاهرة - ١٩٩٠ .
- د. رشيد الدقر - المالية العامة - جامعة دمشق .
- د. زياد الشيخ - المالية العامة في الرأسمالية والاشراكية - دار النهضة العربية ١٩٦٥ .

- د. حسن عواضه - المالية العامة - دار الطليعة ١٩٦٧ .
- د. نور الله نور الله - المالية العامة وتشريعات الضرائب - مطبعة الائمة بدمشق ١٩٦٥ .
- برهان الدين جمل - المالية العامة دراسة مقارنة - دمشق - دار طلاس ١٩٩٢ .
- د. منير الحصني - دراسات في المالية العامة والآتجاهاتها الحديثة .
- د. محمد مبارك حجير - السياسات المالية والتقدمة لخطط التنمية الاقتصادية .



محتويات الكتاب

الصفحة

الموضوع

٣

- مدخل إلى علم المالية العامة

الفصل الأول

النفقات العامة

١٤

- مفهوم النفقات العامة

١٧

- تبويب النفقات العامة

٢٤

- حجم النفقات العامة

٢٩

- الآثار المترتبة على النفقات العامة

الفصل الثاني

الإيرادات العامة

٤٥

- مفهوم الإيرادات العامة وأنواعها

٤٧

- إيرادات أملاك الدولة

٤٩

- الرسوم

٥٤

- إيرادات الدولة شبه الضريبية

٥٦

- إيرادات الدولة النقدية

٦١

- تبويب الإيرادات العامة

الفصل الثالث

الضوابط

٦٥

- مفهوم الضريبة وخصائصها

٦٦

- التكثيف القانوني للمضريبة

٦٨

- التنظيم المالي للمضريبة

٧٥

٧٦	- تحديد مطرب الضريبة
٩٤	- الرسوم الجمركية
٩٧	... معدل الضريبة
١٠٨	- تحفظ الضريبة
١١١	... حساب الضريبة
١١١	- جباية الضريبة

الفصل الرابع

التخلص من الضريبة

١١٦	- يختبض الضريبة
١١٦	- التهرب من الضريبة
١١٦	... انعكاس الضريبة
١٢٦	- الآثار المترتبة على نقل عبء الضريبة

الفصل الخامس

الازدواج الضريبي

١٣٣	- شروط الازدواج الضريبي
١٣٣	- استهلاك الضريبة - تجميد الضريبة - تعويض الضريبة - طرائق الطعن بالضريبة
١٣٨	... الآثار العامة المترتبة على الضرائب
١٤٠	... المقدرة التكاليفية للاقتصاد الوطني
١٤٧	

الفصل السادس

القروض العامة

١٥١	- نشأة القروض العامة وتطورها
١٥١	- مفهوم القرض العام وخصائصه المميزة
١٥٢	- مقارنة بين القرض والمضريبة غير العادية
١٥٤	- أنواع القروض العامة
١٥٨	

١٦٤	- اصدارات القروض العامة
١٦٨	- طرائق اصدارات القروض العامة
١٦٩	- القضاء المفروض العامة
١٨١	- الآثار الاقتصادية للقروض العامة
١٨٧	- الآثار الاجتماعية والسياسية للقروض العامة

الفصل السابع

الموازنة العامة للدولة

١٩٣	- مفهوم الموازنة العامة وأهميتها
١٩٤	- القراءات الناظمة للموازنة العامة
١٩٧	- اعداد الموازنة العامة
٢١٧	- اقرار الموازنة العامة
٢١٨	- تنفيذ الموازنة العامة
٢١٩	- الرقابة على الموازنة العامة
٢٢٢	

الفصل الثامن

الملامح الأساسية للنظام المالي في القطر العربي السوري

٢٢٧	- خصائص النظام الضريبي السوري
٢٣٧	-- ضريبة الدخل
٢٣٨	- خصائص النفقات العامة
٢٥١	-- خصائص الابادات العامة
٢٥٧	

ملحق

٢٦١	- بيانات تتعلق بتمويل النفقات العامة
٢٦٣	- بيانات تتعلق بتمويل الابادات العامة
٢٦٨	
٢٧٠	المراجع
٢٧٣	محتويات الكتاب

