



مقرر المالية العامة

السنة : الثانية

مدرس المقرر
الدكتور: احمد خلف حسين

للعام الدراسي ٢٠٢٥/٢٠٢٦م

تمهيد

سنتعرض في هذا التمهيد للأمور التالية :

٢- دور المالية العامة .

٣- تعريف علم المالية العامة وجوانبه المختلفة .

٤- المالية العامة والمالية الخاصة .

دور المالية العامة

في نطاق دراستنا لدور المالية العامة فإننا نميز بين نوعين للمالية العامة :

محايدة ومتدخلة :

١-المالية العامة المحايدة (دولة المذهب الفردي الحر) :

قامت دولة المذهب الفردي الحر على أساس أن يقتصر دور الدولة على الأمن الخارجي والاستقرار الداخلي والقيام بالأشغال العامة وعلى الدولة أن لا تتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية لأن نظام المنافسة الحرة وقوانين السوق كفيلا بتوافق المصالح الفردية مع المصلحة العامة نتيجة لوجود يد غير مرئية ومن ثم فقد ظهرت فكرة الدولة الحارسة .

وقد ترتب على هذا أن المالية العامة قد قامت على الأسس التالية : ١- مبدأ توازن الموازنة .

٢- انخفاض النفقات العامة والإيرادات العامة إلى أضيق الحدود . ٣- إن يجري تغطية النفقات العامة العادية

بالإيرادات العامة العادية وهي الضرائب وعدم تفضيل الالتجاء للقروض والإصدار النقدي الجديد .

٤- في مجال الضرائب فإنه تفضل الضرائب على الاستهلاك أكثر من الضرائب على الدخل والثروة .

سؤال : ما لمقصود بكل من الإيرادات العامة العادية والإيرادات العامة غير العادية ؟ "هام"

الإيرادات العامة العادية : هي التي تحصل بشكل دوري وثابت وهي الضرائب والرسوم .

الإيرادات العامة غير العادية : هي القروض والإصدار النقدي الجديد .

-وقد قصد من ذلك أن تكون المالية العامة مالية محايدة . بمعنى أن تهدف هذه المالية إلى مجرد تغطية الإيرادات

العامة للنفقات العامة دون تحقيق أغراض اقتصادية أو اجتماعية ومن هنا يأتي حياد التقليديين .

-ويخلص التقليديون إلى تعريف علم المالية العامة بأنه : ((العلم الذي يدرس الوسائل التي تحصل بها الدولة على الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة وذلك بتوزيع العبء الناتج عن ذلك على الأفراد))، ومن ثم فإن الفكر التقليدي يحدد علم المالية سواء في غرضه أو في وسائله دون أن يكون هناك تعارض بينهما فمن ناحية الغرض يهدف علم المالية العامة إلى تغطية النفقات العامة .

- ومن ناحية الوسائل تعمل هذه الوسائل على التوزيع المتساوي للأعباء العامة بين أفراد المجتمع بما يحقق المساواة في التضحية المطلوبة من كل منهم .

٢-المالية العامة المتدخلة :

لم يكتب للمالية العامة المحايدة البقاء والاستمرار نظراً لأنها لم تستطع اقتراح حلول فعالة للمشكلات التي استجدت في الحياة الاقتصادية ، وبسبب توالي الحروب واتساعها ، وبسبب تغير الظروف الاجتماعية والاقتصادية ، ومن ثم بسبب تغير دور الدولة من مجرد دولة (حارسة) إلى دولة (متدخلة) وقد أدى ذلك - في مجال المالية العامة - إلى ظهور (المالية الوظيفية) وفي علاقة المالية العامة في الوقت الحاضر بكل من النظام الاقتصادي والبنيان (الهيكلي) الاقتصادي نجد أنه توجد ثلاثة أنواع منها : المالية المتدخلة في النظام الرأسمالي المالية العامة الاشتراكية ، المالية العامة في البلاد المتخلفة . ونعطي فيما يلي فكرة موجزة عن كل منها :

أ-المالية المتدخلة في النظام الرأسمالي :أدت التطورات الاقتصادية والاجتماعية التي حدثت في نهاية القرن ١٩ وبداية القرن.

٢- بالإضافة إلى الأسباب الأخرى التي ذكرناها سابقاً -إلى خروج الدولة الرأسمالية عن حيادها التقليدي . وقد تدعم تدخل الدولة الرأسمالية في الحياة الاقتصادية بعد ذلك بسبب الحرب العالمية الأولى والتقلبات الاقتصادية التي يتصف بها النظام الرأسمالي والأزمة العالمية الكبرى في عام ١٩٢٩ .

وقد أدت هذه الأمور إلى ظهور مؤلف كينز (النظرية العامة في التشغيل والفائدة والنقود) في عام ١٩٣٦ وقد قامت هذه النظرية على أساس السماح للدولة بالتدخل في الحياة الاقتصادية من أجل تحقيق (التشغيل الشامل وهذا التدخل يتم عن طريق التأثير على العناصر المكونة (للطلب الفعلي) .

والطلب الفعلي = الطلب الكلي على سلع الاستهلاك + الطلب الكلي على سلع الاستثمار .

وقد ترتب على نظرية كينز أن المالية العامة في النظام الرأسمالي قد قامت على الأسس التالية :

١-الأدوات المالية تعتبر أدوات اقتصادية واجتماعية : فقد أصبحت النفقات العامة والإيرادات العامة جزءاً من الكميات الاقتصادية الكلية .

- ومن ثم فقد أصبحت الموازنة أداة للسياسة الاقتصادية من أجل تحقيق أهدافها السياسية والاجتماعية والاقتصادية .

٢-هدف المالية العامة تحقيق التوازن الاقتصادي لا التوازن المالي : لم يعد تحقيق التوازن بين النفقات العامة والإيرادات العامة في موازنة الدولة هدفاً ، بل الهدف هو رفع الطلب الفعلي أو خفضه من أجل تحقيق التشغيل الشامل والاستقرار الاقتصادي ، وفي سبيل ذلك يمكن اللجوء إلى عجز الموازنة (الإصدار النقدي الجديد) وإلى القروض العامة ومن ثم فإن هذا يستدعي وجود تعاون وثيق بين البنك المركزي والموازنة العامة .

٣-تحقيق الاستقرار الاقتصادي : يرى كينز أن تعمل الموازنة على معالجة الدورات و التقلبات الاقتصادية التي يعاني منها النظام الرأسمالي، وفي سبيل تحقيق الاستقرار الاقتصادي فإنه يجب أن يتكيف عمل الموازنة مع وضع الظروف الاقتصادية ويتم ذلك - في رأي أتباع كينز - بالأخذ بنظرية (الموازنات الدورية) وذلك بتخصيص فائض الإيرادات المتحقق في فترات الازدهار لأنفاقه في فترات الانكماش .

٤-إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة :إن فكرة إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة في المجتمعات الرأسمالية الحاضرة تجد لها مبررات سياسية واجتماعية واقتصادية وتتحصل المبررات السياسية والاجتماعية بأن الصراع الطبقي بين الفقراء والأغنياء وظهور نقابات العمال والأحزاب السياسية العمالية قد أدت إلى حصول هؤلاء الفقراء على بعض المكاسب بل واستلامهم الحكم في بعض البلاد أما المبررات الاقتصادية فتتمثل بأن المجتمعات الرأسمالية قد قطعت مرحلة التكوين والتراكم الرأسمالي ووصلت إلى مرحلة الإنتاج الوفير ، وهي محتاجة لتصرف هذا الإنتاج ، ومن أجل ذلك فإنه يجب العمل على رفع الطلب الكلي وتحقيق التشغيل الكامل ، وذلك بأن تعمل المالية العامة على إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الفقراء (أصحاب الميل المرتفع للاستهلاك) وضد صالح الأغنياء (أصحاب الميل المنخفض للاستهلاك) .

٥-كيفية ترتيب الأدوات الضريبية : بسبب ظروف البلاد المتقدمة وبنيتها (هيكلها) الاقتصادي ، فإن نظامها الضريبي يجب أن يقوم على أساس ارتفاع العبء الضريبي مقارناً بما عليه الحال في البلاد المتخلفة ويجب أن يكون مرتفع العبء نسبياً خلال فترات الانتعاش وخفيف العبء نسبياً خلال فترات الانكماش .

- كما يجب أن يقوم على أساس التصاعد سواء في الضرائب المباشرة أم في الضرائب غير المباشرة .

ب-المالية العامة الاشتراكية : عندما قامت الثورة الشيوعية في روسيا عام ١٩١٧ وجدت النظرية الاشتراكية تطبيقاً لها . وتقوم الدولة الاشتراكية على أساس تملك وسائل الإنتاج ، أي على مبدأ الملكية الجماعية . ومن ثم فإن الدولة تقوم بتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي مع قيامها بالإنتاج والتوزيع كما تحددهما الخطة العامة الاقتصادية والاجتماعية وقد أطلق على الدولة الاشتراكية تعبير (الدولة المنتجة) وقد أدى ذلك - في مجال المالية العامة - إلى ظهور (التخطيط المالي) وقد قامت المالية العامة الاشتراكية على الأسس التالية :

١-الموازنة العامة جزء من الخطة المالية : تبين الموازنة العامة إيرادات ونفقات الدولة والهيئات العامة الأخرى بينما تبين، الخطة المالية - بالإضافة إلى ما هو وارد في الموازنة العامة - إيرادات ونفقات المشروعات العامة وسبب ذلك يعود إلى اعتراف الدولة للمشروعات العامة بالاستقلال القانوني والمالي ومنحها حق التمويل الذاتي من جزء من صافي أرباحها وكل ذلك يدل أن الخطة القومية تحكم الموازنة العامة في وضعها وتنفيذها بحيث تقصد الموازنة إلى تحقيق الأهداف الواردة في الخطة ، وأن يتفق بدء وانتهاء الموازنة العامة السنوية مع بدء وانتهاء الخطة السنوية . - وأن تتغير طبيعة الموازنة العامة تتلائم مع الطبيعة الإلزامية للخطة القومية بحيث تتغير طبيعة الاعتمادات الواردة في الموازنة من (تقدير وإجازة) إلى (تقدير وأمر بالتنفيذ) .

٢- النفقات العامة : يجب أن تهدف النفقات العامة في الدولة الاشتراكية إلى تحقيق الأهداف الاستثمارية وغير الاستثمارية الواردة في الخطة .وقد استتبع هذا زيادة النفقات العامة بجميع أنواعها وزيادة نسبتها إلى الدخل القومي بالمقارنة مع الدول الرأسمالية .

٣-الإيرادات العامة (الضرائب) :

أدى الأخذ بالنظام الاشتراكي إلى زيادة أهمية الضرائب غير المباشرة (الضرائب على رقم الأعمال) وازدياد أهمية الضرائب على أرباح المشروعات العامة وانخفاض أهمية الضرائب على الدخل الفردية . وقد استخدمت هذه الضرائب لتحقيق هدفين :تمويلي وتوجيهي .

- ويقصد بالهدف التمويلي مدّ الدولة بالأموال اللازمة لها عن طريق سحب الفائض في المشروعات العامة أو في القطاع التعاوني أو في القطاع الخاص .

- ويقصد بالهدف التوجيهي سحب جزء من دخول القطاع التعاوني والخاص إذا كانت هذه الدخول مرتفعة عن حد معين بحيث لا تتلاءم مع الفكرة الاشتراكية عن توزيع الدخول ، كما قصد بالضرائب غير المباشرة العمل على تحقيق التوازن بين التيارات النقدية والتيارات العينية من ناحية ، وتحقيق بعض الأهداف السياسية والاجتماعية والاقتصادية الأخرى من ناحية ثانية .

ج-المالية العامة في البلاد المتخلفة :

تقصد المالية العامة في البلاد المتخلفة إلى القضاء على التخلف وبالتالي المساعدة في تحقيق التنمية الاقتصادية وحل مشكلاتها وإزالة عقباتها .

- ومن ثم فإن الهدف الأساسي للمالية العامة في البلاد المتخلفة هو العمل على تحقيق الادخار والاستثمار ومن ثم تكوين رأس المال وإحداث تغيير بنياني (هيكلي) في الاقتصاد المتخلف وعلى هذا فإن المالية العامة في البلاد المتخلفة يجب أن تقوم على الأسس التالية :

١-**النفقات العامة :** يجب أن تنظم النفقات العامة في البلاد المتخلفة بحيث تهدف - بالإضافة إلى تحقيق السيادة القومية وتغطية النفقات الجارية - إلى تشجيع الاستثمار عموماً سواء أكان هذا الاستثمار عاماً أم خاصاً ويتم تشجيع الاستثمار العام بأن تعمل النفقات العامة على تمويل مشروعات الخدمات الأساسية وتمويل الصناعات الأساسية التي تعتبر ضرورية للصناعات الأخرى . ويتم تشجيع الاستثمار الخاص بأن تعمل النفقات العامة على منح المشروعات الخاصة - سواء أكانت فردية أم على شكل شركات خاصة - إعانات أو مساعدات .

٢-**الإيرادات العامة (الضرائب) :**تلخص المهمة الأساسية للضرائب في البلاد المتخلفة - ضمن مفهوم المالية الوظيفية - في سحب الفائض الاقتصادي ووضعه في خدمة التنمية الاقتصادية .

- وبالتالي عدم إهداره في استهلاك تفاخري مفرط ، أو في اكتناز خائف ، أو إنفاق مكثبي أو عسكري غير منتج . وهناك ثلاث صفات تطبع النظام الضريبي في البلاد المتخلفة وهي :

أ-**الانخفاض النسبي لحصيلة الضرائب :**إذا نسبنا مجموع الاقتطاع الضريبي إلى الناتج القومي الإجمالي فإننا نجد أن هذه النسبة منخفضة في الدول المتخلفة بالمقارنة مع الدول المتقدمة وهي تبلغ ١٠-١٥ % من الناتج القومي

الإجمالي في البلاد المتخلفة ، بينما تصل إلى ٢٠-٣٠ % في البلاد المتقدمة ويرجع سبب ذلك أساساً إلى انخفاض الدخل الفردي المتوسط في هذه البلاد .

ب-انخفاض نسبة مساهمة ضرائب الدخل في الإيرادات العامة :تساهم ضرائب الدخل في الإيرادات العامة للبلاد المتخلفة بنسبة ضئيلة بالمقارنة مع الدول المتقدمة . فهي تتراوح بين ٦ % و ٣٧ % (عام ١٩٥٣) . ويرجع سبب ذلك إلى انخفاض الدخل الفردي ، وإلى اتساع نطاق القطاع الزراعي وصعوبة فرض ضريبة على الدخل الزراعي ، وإلى اتساع نطاق الاقتصاد المعيشي القائم على أساس الاستهلاك الذاتي بحيث يصعب فرض ضريبة دخل أو استهلاك على هؤلاء الأشخاص ، وإلى عدم توفر الجهاز المالي القادر على فرض وجباية الضرائب على الدخل نظراً لأنها تحتاج لكفاءة وخبرة ونزاهة وأمانة أعلى مما هي عليه في الضرائب غير المباشرة

ج-سيطرة الضرائب غير المباشرة :

تؤدي الأسباب السابقة أيضاً إلى سيادة الضرائب غير المباشرة في البلاد المتخلفة . يؤكد هذا أن الضرائب غير المباشرة - من الناحية التمويلية تستطيع أن تمد الدولة بحصيلة وفيرة نظراً لاتساع وعائها . يضاف إلى ذلك - من الناحية التوجيهية - أن الضرائب غير المباشرة تستطيع أن تساعد في الحد من الاستهلاك . والحد من الاستهلاك يعني زيادة الادخار وهذا ضروري لعملية التنمية الاقتصادية . كذلك يمكن استعمال هذه الضرائب للحد من الضغوط التضخمية ومعالجة عجز ميزان المدفوعات . و أخيراً فإنه - من الناحية الفنية - لا تحتاج الضرائب غير المباشرة إلى إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة كما هو الحال في الضرائب المباشرة . -وتأخذ الضرائب غير المباشرة في البلاد المتخلفة شكل ضرائب على الاستهلاك أو شكل ضرائب جمركية . وتأخذ الضرائب الجمركية أهمية خاصة في البلاد المتخلفة نظراً لارتباط هذه البلاد بالتجارة الخارجية حيث تصل في العديد منها إلى ٢٥ - ٥٠ % من الإيرادات العامة .

تعريف علم المالية وجوانبه المختلفة :

يمكن تعريف علم المالية العامة بأنه : (العلم الذي يتخصص في دراسة كيفية تنظيم النفقات والإيرادات والميزانية العامة بحيث تعمل على تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المستوحاة من الفلسفة التي تتبناها الدولة) .

١-إن النظام المالي يعتبر جزءاً من النظام الاقتصادي الذي يعتبر بدوره جزءاً من النظام الاجتماعي .

٢-إن الكميات المالية (النفقات العامة والإيرادات العامة) ليست سوى جزء من الكميات الاقتصادية (الناتج القومي ، الدخل القومي ، الإنفاق القومي) .

- وتقوم بينهما علاقات متبادلة . وتتضح هذه العلاقات المتبادلة في أن الإيرادات العامة تقتطع جزءاً من الكميات الاقتصادية الكلية ثم تعود النفقات العامة لتضيف إلى الكميات الاقتصادية الكلية .

٣-يترتب على ما سبق خضوع النشاط المالي إلى قواعد التحليل الاقتصادي .

- ومن ثم فإن سياسة الإنفاق العام والإيرادات العامة يجب أن تتحدد تبعاً لما يترتب عليها من آثار في النشاط الاقتصادي للمجتمع .

- وهذه الآثار لا يمكن معرفتها وتحديد مداها إلا بإتباع قواعد التحليل الاقتصادي .

-وينبغي على ذلك أن للمالية العامة علاقة بكل من السياسة والاجتماع والقانون .

المالية العامة والمالية الخاصة

ترتب على اختلاف طبيعة النشاط العام عن طبيعة النشاط الخاص أن اختلفت المالية العامة عن المالية الخاصة وقد ميّز الكتاب بينهما من ثلاث نواح :

أولاً -من ناحية الإنفاق :

يظهر الخلاف واضحاً فيما يتعلق بالأغراض التي يسعى إلى تحقيقها النشاط العام والنشاط الخاص عند مباشرتهما لنشاطهما المالي ، الأفراد والمشروعات الخاصة تستهدف من نشاطها المالي تحقيق منفعتها الشخصية أو أكبر ربح ممكن أما الدولة فتستهدف من نشاطها المالي تحقيق الصالح العام أي تحقيق صالح المجتمع حتى ولو تعارض هذا مع تحقيق أكبر ربح ممكن . ويحددو الدولة في تحقيق الصالح العام بعض الاعتبارات السياسية أو الاجتماعية أو الاقتصادية .

- ويترتب على ذلك اختلاف معيار الحكم على مدى نجاح السياسة المالية في كل من النشاط الخاص والنشاط العام ، فمعيار نجاح النشاط الخاص يتم من خلال ميزانية الفرد أو المشروع الخاص وأثر هذا النشاط في حل المشكلات الخاصة لهذا الفرد أو هذا المشروع أما معيار نجاح النشاط العام فلا يتم من خلال الموازنة العامة بل يتم من خلال أثر الكميات المالية (النفقات العامة والضرائب والقروض) على الدخل القومي وعلى كيفية توزيعه أي

أن السياسة المالية لا تقدر استناداً على الأسس التي يعتمد عليها في تقدير سياسة المشروع الخاص ، بل تقدر في ضوء آثارها على الاقتصاد القومي ، أي من خلال الموازنة القومية .

ثانياً - من ناحية الإيرادات : هناك اختلاف بين كل من النشاط العام والنشاط الخاص في الحصول على الإيرادات اللازمة لكل منهما . فالأفراد والهيئات الخاصة يلجئ غالباً إلى التعاقد - وهو ما يحمل عنصر الاختيار - للحصول على الإيرادات اللازمة لهم فيقومون ببيع منتجاتهم للدولة وللأفراد أما الدولة فإنها من أجل الحصول على الإيرادات اللازمة لها .

- غالباً ما تستعمل سلطة الجبر والإكراه التي تستمدّها من حقها في السيادة كحق الدولة في فرض الضرائب والرسوم وحقها في الإصدار النقدي الجديد وحق الاستيلاء أو حق مصادرة بعض الممتلكات الخاصة في أوقات الأزمات والحروب .

- ومع ذلك فإننا نجد في بعض الحالات أن الدولة قد تحصل على الإيرادات اللازمة لها ليس عن طريق الجبر والإكراه بل عن طريق الاختيار والتعاقد مثلها في ذلك مثل النشاط الخاص ، ويظهر ذلك في إدارة الدولة لأعمالها العقارية ومشروعاتها الزراعية والصناعية والتجارية حيث تخضعها لأحكام القانون الخاص لا العام . كما أن النشاط الخاص قد يتمتع في بعض الأحيان بقوة اقتصادية وهي تظهر في حالة تمتع هذا النشاط باحتكار قانوني أو فعلي - تمكنه من فرض إرادته أو سلطته على الجمهور .

ثالثاً-من ناحية الموازنة : تختلف طريقة موازنة النفقات والإيرادات بين كل من النشاط الخاص والنشاط العام . فالأفراد والهيئات الخاصة تقوم بتقدير إيراداتها أولاً ، ثم تعين طرق إنفاق هذه الإيرادات بحيث تكون هذه النفقات في حدود الإيرادات وعلى هذا فإن الموازنة بين النفقات والإيرادات تتم في ضوء قاعدة أولوية الإيرادات على النفقات .

-أما الدولة فإنها تعين في مرحلة أولى أوجه الإنفاق المختلفة التي يجب عليها أن تقوم بها ، ثم تقوم الدولة في ضوء هذه النفقات بتهيئة الإيرادات اللازمة لتغطيتها . وعلى هذا فإن الموازنة بين النفقات والإيرادات تتم في ضوء قاعدة أولوية النفقات على الإيرادات .

-ومع ذلك فإن الأفراد والهيئات الخاصة يمكنهم تجاوز قاعدة أولوية الإيرادات على النفقات ، كما لو قاموا بالاقتراض والإنفاق بما يجاوز دخولهم .

- ومن ناحية أخرى ، فإن الدولة ليست سلطتها مطلقة في الحصول على الإيرادات اللازمة لتغطية نفقاتها بل هناك قيود في التجائها للضرائب (الطاقة الضريبية للجماعة) وفي التجائها إلى الإصدار النقدي الجديد (التشغيل الكامل في البلاد المتقدمة ، وجود الهيكل الإنتاجي في البلاد المتخلفة) وفي التجائها إلى القروض الداخلية والخارجية (قدرة الدولة على سداد القروض وأعبائها) .

ومع ذلك فإن هذه الفروق بين المالية الخاصة والمالية العامة من ناحية الإنفاق والإيرادات والموازنة يجب أن لا تحجب ما بينهما من ترابط قوي ، فالمالية العامة تؤثر على النشاط الخاص اقتصادياً ومالياً ذلك أن نفقاتها تدخل في تيار الإنفاق الكلي ، ومن ثم فإنها تؤثر في دخل الأفراد والهيئات الخاصة كما أن إيراداتها تتم باقتطاع جزء من الدخل والثروات الخاصة وعلى ذلك فإنه توجد علاقات متبادلة كثيرة بين المالية العامة والمالية الخاصة وكلاهما يعتبر جزءاً من اقتصاد قومي واحد .

- **القسم الأول / النفقات العامة :** تعتبر النفقات العامة وسيلة إشباع الحاجات العامة ، ومن ثم فقد احتلت هذه النفقات أهمية خاصة في نطاق دراسة المالية العامة ، وقد جعلت المدرسة التقليدية النفقات العامة سبباً وحيداً يبرر حصول الدولة على الإيرادات العامة ، بمعنى أن الدولة لا تحصل على الإيرادات العامة إلا بقصد واحد هو تمويل النفقات العامة . ويضاف إلى ذلك أن المالية التقليدية قد أخذت بقاعدة أولوية النفقات العامة على الإيرادات العامة وبقاعدة توازن الموازنة بمعنى أنه لا يجوز الحصول على إيرادات تزيد عن القدر اللازم لتمويل النفقات العامة

وانطلاقاً من هذه النظرة فإننا ندرس النفقات العامة في **فصول أربعة :**

الفصل الأول : تعريف النفقة العامة . **الفصل الثاني :** هيكل النفقات العامة .

الفصل الثالث : حجم النفقات العامة . **الفصل الرابع :** الآثار الاقتصادية للنفقات العامة .

ملاحظة: كل ليرة تدخل إلى خزانة الدولة تسمى **الإيرادات العامة** وكل ليرة تخرج من خزانة الدولة تسمى **النفقات العامة** .

* **تعريف النفقة العامة :** سنقسم هذا الفصل إلى مبحثين : **الأول :** يتعرض لعناصر النفقة العامة . **الثاني :** يتعرض لضوابط النفقة العامة .

- المبحث الأول /عناصر النفقة العامة :لا بد لأي نفقة من توافر ثلاثة عناصر :١-شكل النفقة ، وفيما يتعلق بالنفقة العامة فإن هذا الإنفاق يتخذ شكل مبلغ نقدي أصلاً . ٢-صفة القائم بالإنفاق ، وفيما يتعلق بالنفقة العامة فإن القائم بها يكون شخصاً عاماً . ٣-غرض الإنفاق ، وفيما يتعلق بالنفقة العامة فإن غرضها هو تحقيق نفع عام .

-ونعرض فيما يلي شرحاً موجزاً لكل من هذه العناصر :

-**النفقة العامة مبلغ نقدي** :تقوم الدولة- من أجل إشباع الحاجات العامة - بالإنفاق في سبيل الحصول على السلع والخدمات ومنح المساعدات والإعانات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية وغيرها . ويتخذ هذا الإنفاق في الوقت الحاضر شكلاً نقدياً ذلك أن حصول الدولة على ما تحتاجه من السلع والخدمات بشكل عيني إذا كان مقبولاً في العصور القديمة كأن تعتمد الدولة إلى تسخير الناس والاستيلاء على خدماتهم دون دفع مقابل لهم ، فإن هذا الأمر لم يعد مقبولاً في الوقت الحديث وإذا كان مقبولاً في العصور القديمة أن تدفع الدولة للأفراد مقابل عينيّاً - جزئياً أو كلياً - في مقابل مشترياتها منهم ، فإن التطور قد قاد إلى حلول لإنفاق النقدي محل الإنفاق العيني . ومن ثم فقد أصبح الأصل في النفقة العامة أن تكون مبلغاً نقدياً .

_ أسباب اتخاذ النفقة العامة مبلغاً نقدياً يرجع إلى ما يلي : "هام"

١-انتقال الاقتصاد عموماً من مرحلة اقتصاد المقايضة إلى مرحلة الاقتصاد النقدي مما اقتضى أن يكون التعامل أساساً بالنقود . و لا شك أن هذا الانتقال قد تم بقصد التسهيل على المتعاملين فلو فرضنا أن الدولة قد عمدت إلى إعطاء رواتب الموظفين في شكل عيني ، فإن الموظف قد لا يجد أو يصعب عليه أن يجد من يبادل له السلعة التي أخذها من الحكومة مقابل السلع الأخرى التي يحتاج إليها . وما يقال عن الموظف يقال عن المتعاملين مع الدولة . وعلى هذا فإن الدولة لا يعقل مبدئياً - وقد أصبح الاقتصاد نقدياً - أن تعود لاقتصاد المقايضة . ومن ثم فإن التطور قد اقتضى أن تكون النفقة العامة على شكل مبلغ من النقود .

٢-تحتاج النفقة العامة - من أجل ضمان تنفيذها وتوجيهها للأهداف التي خصصت لها - إلى أنواع مختلفة من الرقابة البرلمانية والإدارية . ويصعب إجراء هذه الرقابة إذا كانت النفقة العامة على شكل عيني . ومن ثم فإن النفقة العامة إذا كانت على شكل مبلغ نقدي فإنها تسهل الرقابة عليها .

٣-تشير النفقة العامة العينية مشكلات كثيرة ، منها قضية تقديرها ومنها التهاون وعدم الدقة من قبل السلطات الحكومية ، ومنها إفساح المجال للسلطات الإدارية لمحاباة بعض الأفراد في هذه النفقة على حساب بعضهم الآخر .

٤-يفسح الأخذ بالنفقة العامة العينية المجال للإخلال بمبدأ المساواة بين الأفراد في تحمل الأعباء العامة . ذلك أن الدولة إذا فرضنا أنها حققت المساواة بين المواطنين في جباية الضرائب ، فإنها لا تلبث أن تحايي بعضهم بمنحهم مزايا عينية ، مما يعني تخفيض عبء الضرائب على هؤلاء المواطنين .

وعلى هذا فإن الأصل في الإنفاق العام أن يكون نقدياً . و مع ذلك فإن كل هذا لا يحول دون التجاء الدولة إلى الإنفاق (أو الإيراد) العام العيني حينما تضطرها ظروفها الخاصة إلى ذلك . فالدولة - وهي بصدد إشباع الحاجات العامة - قد تقرر الحصول على بعض السلع والخدمات كما هو الحال في حالات الحروب والأزمات بل وقد تجبر الأفراد على السخرة من أجل تحقيق مشروع عام .

النفقة العامة يقوم بها شخص عام

يذكر الكتاب أن هناك فكرتين فيما يتعلق بطبيعة منفق النفقات العامة : الأولى قانونية ، والثانية اقتصادية اجتماعية .

أ-الفكرة القانونية للنفقات العامة : وقد أخذ بهذه الفكرة المليون التقليديون . ومن ثم فقد فرقوا بين النفقة العامة والنفقة الخاصة تبعاً للطبيعة القانونية لمن يقوم بالإنفاق ، فالنفقة تكون خاصة إذا قام بها الأفراد والأشخاص المعنوية الخاصة كالجمعيات والشركات ، والنفقة تكون عامة إذا صدرت من الأشخاص المعنوية العامة أي من أشخاص القانون العام . وهذا الوصف يشمل الدولة ، والهيئات المحلية ، والمؤسسات العامة .

ب-الفكرة الاقتصادية والاجتماعية للنفقات العامة :وهذه الفكرة لا تعتمد في التفرقة العامة والنفقة الخاصة على الطبيعة القانونية لمن يقوم بهذه النفقة .بل على طبيعة الوظيفة التي تخصص لها النفقة وتبعاً لهذه الفكرة فإن نفقات الأشخاص العامة ، ليست كلها نفقات عامة بل جزء منها فقط وهي تلك التي تقوم بها الدولة بصفقتها صاحبة سيادة (أي تبعاً لأنها تملك سلطة الأمر والنهي) ، ومن ناحية أخرى فإن النفقات التي تقوم بها الأشخاص الخاصة أو المختلطة التي فرضتها الدولة باستخدام سلطتها الآمرة تعتبر من النفقات العامة ، وعلى هذا

مقرر :مالية عامة

، فإن النفقات العامة إما أن تصدر من الدولة بصفتها صاحبة سيادة أو من الأشخاص الخاصة أو المختلطة في حدود تفويض الدولة لها بهذه السيادة .

-والرأي السائد فيما يخص صفة الشخص القائم بالأنفاق يقول بما أن الدولة أنفقت هذه النفقات فتعتبر هذه النفقات نفقات عامة .

-وقد استقر رأي غالبية كتاب المالية العامة على الأخذ بتعريف واسع للنفقة العامة بحيث يشمل جميع نفقات القطاع العام . وهذا القطاع يشمل :-الأشخاص المعنوية العامة : الدولة ، والهيئات المحلية ، والمؤسسات العامة .

-المؤسسات والشركات الصناعية والتجارية التي تملك الدولة كل رأس مالها .

-شركات الاقتصاد المختلط إذا كانت الدولة - طبقاً للقانون - تسيطر عليها وتتحكم في إدارتها .

- النفقة العامة يقصد بها تحقيق نفع عام :

لكي تكون النفقة عامة يجب أن يقصد بها تحقيق منفعة عامة ، وهذا المبدأ مبرر بأمرين : أولهما : أن النفقة العامة يجب أن تشبع حاجة عامة ، والحاجة لا تكون عامة إلا إذا كان إشباعها يحقق منفعة عامة ، وثانيهما : أن النفقة العامة إذا حققت منفعة عامة فأن ذلك يؤدي إلى تحقيق مبدأ المساواة بين المواطنين في تحمل الأعباء العامة ، فإذا هدفت النفقة العامة تحقيق نفع خاص لبعض الأفراد دون غيرهم أو لبعض الفئات دون غيرها فأن هذا يعني تخفيف ثقل الأعباء العامة عليهم على حساب بقية الأفراد أو بقية الفئات الأخرى .

-وهنا يثور التساؤل لتحديد المقصود بالمنفعة العامة ؟ والإجابة على ذلك تفيد بأن فكرة المنفعة العامة قد تغير مضمونها مع تغير دور الدولة فالماليون التقليديون يرون تحقق المنفعة العامة إذا ما خصصت النفقة لإشباع الحاجات العامة في حدود الوظائف التقليدية للدولة .

- أما الفكر المالي الحديث فيرى أنه - مع اتساع دور الدولة - فقد اتسع مضمون المنفعة العامة ليشمل النفقة المخصصة للأغراض الاقتصادية والاجتماعية .

- فالإعانات الاقتصادية والاجتماعية المقدمة للأفراد تؤدي إلى تحقيق منفعة عامة لأنها تسهم في إقامة التوازن الاقتصادي والاجتماعي .

-وعلى هذا فإن فكرة النفع العام تختلف من بلد إلى آخر ، ومن وقت إلى آخر في نفس البلد لأنها فكرة سياسية أساساً ، والفكرة القائلة بقصر النفقات العامة على ما يحقق منها النفع العام تعتبر فكرة حديثة نسبياً ، ففي القديم نجد أن الخلط كان قائماً بين النفقات العامة ونفقات الملك الخاصة ، ثم أدى التطور السياسي والقانوني إلى الفصل بينهما ، ومع ذلك فإنه يبقى أن تقرير المنفعة العامة - كتقرير الحاجة العامة متروك أمره للسلطات السياسية . وهذا التقرير يخضع لرقابة تشريعية وأحياناً لرقابة قضائية . وتمثل الرقابة التشريعية في حق المجالس النيابية بأن تأذن -من أجل إقامة نفقة عامة - بالاعتماد المالي الذي تطلبه الحكومة . كما أن كثيراً من الدساتير تحرم اعتماد نفقة عامة من أجل منفعة فردية ، وتشترط أغلبية خاصة من أجل اعتماد بعض النفقات ، وتقتصر حق اقتراح النفقات العامة على الحكومة وليس لأعضاء المجلس النيابي ... الخ وتمثل الرقابة القضائية في بعض الدول ، بأن المحاكم منحت حق رقابة دستورية قانون الموازنة (الولايات المتحدة الأمريكية) أو حقها في رقابة حسابات الحكومة (فرنسا) .

- نخلص من دراستنا لعناصر النفقة العامة إلى تعريفها بأن النفقات العامة هي المبالغ النقدية التي تصدر عن القطاع العام بهدف تحقيق النفع العام .

المبحث الثاني / ضوابط النفقة العامة : هناك ثلاث قواعد تحكم الإنفاق العام هي : تحقيق أكبر قدر ممكن من المنافع ، والاقتصاد ، والترخيص . ونحن نعطي بعض التفصيل لكل منها .

-قاعدة تحقيق أكبر قدر ممكن من المنافع : رأينا أن أحد عناصر النفقة العامة هو أن يقصد بها تحقيق نفع عام ، ومن ثم فإن أحد ضوابط هذه النفقة تحقيق أكبر قدر ممكن من المنافع . وهذه المنفعة يجب أن يختلف مفهومها عن المفهوم الضيق للمنفعة عند الأفراد فالدولة يمكنها أن توجه أموالها في شكل إعانات اجتماعية للعاطلين عن العمل ، أو بقصد إعادة توزيع الدخل والثروات ، أو بقصد إعادة توزيع الدخل والثروات ، أو بقصد زيادة الإنتاج وتحسين جودته ، وعلى هذا فإن مبدأ المنفعة يتحقق إذا توجه الإنفاق العام إلى إشباع الحاجات العامة . ومن أجل أن تحقق الدولة بإنفاقها العام أكبر قدر ممكن من المنافع .

- فإن هذا يوجب على الدولة أن تنظر في مقدار حاجة المجتمع إلى مختلف المشاريع وأن تجري مفاضلة بينها على أساس ما تحققه كل منها من منفعة جماعية ومن ثم تقرر كمية وتوقيت الإنفاق على كل من هذه المشاريع

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

- ويتصل بموضوع تحقيق أكبر قدر ممكن من المنافع موازنة النفقات العامة بالنسبة لمختلف الطبقات الاجتماعية ومن ثم فإذا كانت الدولة تهدف إلى إعادة توزيع الدخل القومي لصالح إحدى الطبقات الاجتماعية ، فإنها يجب أن توجه نفقاتها العامة بحيث تستفيد منها تلك الطبقة على حساب غيرها من الطبقات الاجتماعية الأخرى .

- و لاشك أن المخطط هو الذي يقوم بالموازنة بين هذه الأوجه المختلفة للنفقات العامة على ضوء الأهداف الموضوعية في الخطة والمخطط - وهو يقوم بهذه الموازنة - يقرر ترتيب تنفيذ المشاريع التي تحقق له أهداف الخطة ، وتحكمه في ذلك اعتبارات كثيرة منها : كلفة كل من هذه المشاريع ، والفترة التي يحتاجها لإقامته وتشغيله ، وعدد وكفاءة العمال الذين سيشتغلون فيه ، وعائد كل من هذه المشاريع وتأثيره في الدخل والناتج القومي وفي الاستهلاك وفي إعادة التوزيع ، وحاجة كل مشروع إلى العملات الأجنبية ، وضرورة هذا المشروع للمنطقة التي سيقام فيها .

- وهذه الاعتبارات كلها تعتبر عوامل كمية قابلة للقياس بصورة تقريبية على الأقل إذا توافرت الأرقام والبيانات الإحصائية اللازمة لها .

***قاعدة الاقتصاد :** يجب على السلطات القائمة بالإنفاق العام أن تقوم بهذا الإنفاق مع تجنب التبذير فيه . ومن ثم فإنه يجب أن لا تنفق أي مبلغ إلا لمبرر ، وأن تسير في المرافق العامة بأقل التكاليف ، ذلك أن النفقات العامة مبررة فيما تحققه من منفعة اجتماعية ، و لا يتصور تحقق هذه المنفعة إذا كان الإنفاق العام تبذيراً .

ولعل أول من نادى بقاعدة الاقتصاد في الإنفاق العام هو (ساي) حيث أحضع الاستهلاك العام - مثله في ذلك مثل الاستهلاك الخاص - لمبدأ الوفرة ، وطالب بأن يكون الإنفاق في حدود ما يجب إنفاقه ، وأن تدفع الإدارة ثمن الأشياء في حدود قيمتها .

وتظهر أهمية قاعدة الاقتصاد في الإنفاق العام إذا لاحظنا أن القائمين على هذا الإنفاق - وهم يتصرفون في أموال لا تخصهم - يتصرفون في مبالغ ضخمة تغري على البذخ والتبذير .

-ومن مظاهر التبذير زيادة عدد الموظفين والمستخدمين والعمال عن الحد اللازم ، ووضوع كل من هؤلاء في غير مكانه المناسب ، والمبالغة في تقدير المبالغ اللازمة لإنشاء بعض المشروعات العامة ، والاهتمام بالزخارف في الدوائر الحكومية .

-وفي الدول المتخلفة اقتصادياً نجد أن الإنفاق العام يتجه للتبذير بفعل أثر المحاكاة أي محاكاة طرق الإنفاق السائدة في الدول المتقدمة ،وتبذير الأموال العامة يؤدي إلى إضعاف الثقة في مالية الدولة كما أنه يسمح للمتهرين من الضرائب بتبرير فكرة تهربهم في أعين الممولين .

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

وتطبيق قاعدة الاقتصاد يتطلب تعاون وتضافر جهود مختلفة . ومن هذه الجهود .

١-رقابة الرأي العام : فهذه الرقابة كفيلة بالكشف عن بعض مواطن التبذير .

٢-الرقابة الإدارية والبرلمانية :وهذه الرقابة تقوم بدور فعال في كشف التبذير ومعاينة من قام به .

٣-الجهاز الإداري الكفاء : ذلك أن الرقابة الإدارية وحدها لا تكفي ، لأنها لا تستطيع أن تضبط جهازاً إدارياً قليل الكفاءة . ولا شك أن الدول المتخلفة اقتصادياً يسود فيها وجود الأجهزة الإدارية القليلة الكفاءة .

*** قاعدة الترخيص "هام" :** تخضع النفقة - ونظراً لأنها تتضمن مبالغ كبيرة تخصص لإشباع الحاجات العامة - لأذن سابق من الجهة المختصة ، وهذا الأذن قد يختص بتقريره البرلمان (السلطة التشريعية) على النطاق المركزي ، أو الهيئات المحلية ضمن حدود اختصاصها الزماني والمكاني .

- وتعد قاعدة الترخيص مظهراً من مظاهر الاختلاف بين النفقات العامة والنفقات الخاصة ، ذلك أن النفقات العامة وحدها هي التي تخضع للأذن السابق من البرلمان أو من الهيئات المحلية المختصة . ويتم الحصول على هذا الترخيص وفقاً لإجراءات معينة سنتعرض لها في القسم الثالث من هذا الكتاب حين تعرضنا (للموازنة العامة) أما النفقات الخاصة فيكفي أن تصدر ممن يملك حق الإنفاق فيها (الفرد أو الشركة الخاصة) دون أن تحتاج لأذن سابق بها .

*نماذج أسئلة أمتحانية"هامة"

سؤال:على السلطات القائمة بالأنفاق أن تقوم بهذا الأنفاق مع تجنب التبذير فيه:مبدأ الاقتصاد في النفقات .

سؤال: يجب على الدولة قبل الأنفاق أن تجري مفاضلة بين المشاريع على أساس ماتحقق كل منها منفعة اجتماعية ومن ثم تقوم بالأنفاق:مبدأ تحقيق أكبر قدر ممكن من المنافع

سؤال: يختص البرلمان على المستوى الوطني بأصدار الأذن المسبق للنفقات العامة:مبدأ الترخيص المسبق

سؤال: على الدولة قبل الأنفاق ألا تزيد عدد الموظفين بشكل مبالغ فيه .مبدأ الاقتصاد بالنفقات

الفصل الثاني /هيكال النفقات العامة"هام"

تقسم النفقات العامة إلى أقسام مختلفة ، كما وجدت تقسيمات مختلفة لهذه النفقات بعضها علمي ، وبعضها وظيفي ، ومن ثم فإننا سنقسم هذا الفصل إلى مبحثين : الأول : التقسيمات العلمية للنفقات العامة ، والثاني : التقسيمات الوظيفية للنفقات العامة .

المبحث الأول /التقسيمات العلمية للنفقات العامة

لا تشكل النفقات العامة كلا متجانساً . ومعنى ذلك أنه يمكن تقسيم النفقات العامة إلى عدة تقسيمات مختلفة وتختلف هذه التقسيمات تبعاً للزاوية التي ينظر منها إلى النفقات العامة ، فمن حيث الطبيعة الاقتصادية ، نجد أن هناك أربعة تقسيمات للنفقات العامة وهي : ١-تقسيم النفقات العامة تبعاً لأغراضها .

٢-تقسيم النفقات العامة تبعاً لنطاق سريانها (نفقات مركزية ، ونفقات محلية)

٣-تقسيم النفقات العامة تبعاً لانتظامها ودوريتها (نفقات عادية ، ونفقات غير عادية) .

ونعطي فيما يلي تفصيلاً لكل من هذه التقسيمات على حدة .

-تقسيم النفقات العامة تبعاً لأغراضها/هام/:

يمكن تقسيم النفقات العامة تبعاً لأغراضها ، وننبه إلى أن هناك حرية كبيرة في هذا التقسيم . ذلك أنه

يمكن أن نحمل هذه الأغراض مما يعني تقسيم النفقات العامة إلى أنواع محدودة ، كما أنه يمكن أن نفصلها مما يعني

تعدد هذه الأنواع . والقضية تتوقف على الهدف من التقسيم والهدف من الدراسة .

وعموماً فإنه يمكن تقسيم النفقات العامة تبعاً لأغراضها إلى الأنواع التالية :

- ١-**النفقات الإدارية** : وهي تتضمن النفقات العامة المخصصة للجهاز الإداري . من أجل إعداده لكي يكون قادراً على أداء الخدمات العامة بصورة منتظمة . ومثال هذه النفقات رواتب الموظفين ومعاشات المتقاعدين .
- ٢-**النفقات الاقتصادية** : وهي تتضمن النفقات العامة المخصصة من أجل تحقيق الأهداف الاقتصادية . ومثال هذه النفقات تلك المخصصة من أجل إنشاء المشاريع الاقتصادية ، والإعانات والمنح الاقتصادية .
- ٣-**النفقات الاجتماعية** : وهي تتضمن النفقات العامة المخصصة من أجل تحقيق الخدمات الصحية والتعليمية والضمان الاجتماعي والرعاية العامة .
- ٤-**النفقات المالية** : وهي تتضمن النفقات العامة المخصصة من أجل أداء فوائد وأقساط الدين العام .
- ٥-**النفقات الحربية** : وهي تتضمن النفقات العامة المخصصة من أجل دعم القوات المسلحة وبرامج التسليح .

تقسيم النفقات العامة تبعاً لنطاق سريانها

يمكن تقسيم النفقات العامة تبعاً لنطاق سريانها إلى نفقات مركزية (أو وطنية) ونفقات محلية ومن أجل التفريق بينهما فقد وجدت ثلاثة معايير :

١-**معيار صالح المجتمع أو الإقليم** : فالنفقة تكون مركزية - تبعاً لهذا المعيار - إذا كانت موجهة لصالح المجتمع بكامله ومثالها نفقات الدفاع . والنفقة تكون محلية إذا كانت موجهة لصالح إقليم معين من أقاليم الدولة ومثالها نفقات إيصال الكهرباء لإحدى المحافظات .

وقد انتقد هذا المعيار من ناحية أن النفقات المركزية تعود بنفعها بالإضافة للمجتمع بكامله - إلى أقاليم الدولة كل منها على حدة . كما أن النفقات المحلية تعود بنفعها - بالإضافة لمجتمع إقليم معين - على المواطنين جميعاً

٢-**معيار من يتحمل عبء النفقات العامة** :

فالنفقة تكون - تبعاً لهذا المعيار - مركزية إذا تحمل المجتمع عبأها عن طريق الموازنة العامة للدولة . والنفقة تكون محلية إذا تحمل عبأها مجتمع إقليم معين عن طريق الموازنة المحلية للإقليم .

وقد انتقد هذا المعيار من ناحية أن كثيراً من النفقات المحلية تمّول الموازنة العامة للدولة عن طريق إعانات للموازنات المحلية . وفي هذه الحالة فإن عبء هذه النفقات يتحملها المجتمع بكامله وليس مجتمع إقليم معين .

٣-معيار الموازنة التي ترد فيها النفقة العامة :فالنفقة العامة - تبعاً لهذا المعيار - تكون مركزية إذا وردت في الموازنة العامة ، وتكون محلية إذا وردت في موازنة إقليم معين ، بصرف النظر عن الاستفادة بها وعن المتحمل عبأها .

- وقد انتقد هذا المعيار من ناحية أن النفقات العامة التي تدرج في الموازنة العامة أو في الموازنات المحلية يتوقف على اعتبارات سياسية وتاريخية مختلفة .

ومع ذلك فإن هذا المعيار الأخير يعتبر ملائماً من الناحية الإدارية لأنه يتميز بالسهولة والوضوح .

تقسيم النفقات العامة تبعاً لانتظامها ودوريتها

تقسيم النفقات العامة - تبعاً لانتظامها ودوريتها - إلى نفقات عامة عادية ونفقات عامة غير عادية والنفقات العامة العادية - هي تلك النفقات التي تنفق سنوياً بصورة دورية منتظمة . والمهم في اعتبار النفقات العامة العادية هو تكرار هذه النفقات بصورة دورية دون أن يعني ذلك تكرارها بذات الحجم . ومثال النفقات العامة العادية رواتب الموظفين ونفقات صيانة الطرق ونفقات الإدارة والعدالة وفوائد القروض .

-وعلى العكس من ذلك . فإن النفقات العامة غير العادية (أو الاستثنائية) لا تتميز بالانتظام والدورية . ومثال هذه النفقات نفقات إنشاء الخزانات والسدود ونفقات مكافحة البطالة ونفقات الإنعاش الاقتصادي .

وهذا التقسيم منتقد من حيث أساسه ، ومن حيث غرضه .

فمن حيث الأساس ، ينتقد هذا التقسيم بأنه يستند إلى معيار تحكيمي لأنه يعتمد على مجرد واقعة التكرار السنوي وهذه الواقعة تتوقف على الفترة التي ينظر من خلالها للنفقات العامة . فإذا اعتمد على فترة أكثر من سنة (خمس سنوات مثلاً) فإننا نجد أن كثيراً من النفقات العامة غير العادية تتحوّل إلى نفقات عامة عادية . وإذا اعتمد على فترة أقل من سنة فإننا نجد أن كثيراً من النفقات العامة العادية تتحوّل إلى نفقات عامة غير عادية .

ومن حيث الغرض ، ينتقد هذا التقسيم من حيث أنه يتصل بالمالية العامة التقليدية و لا يصح الالتجاء إليه في ظل المالية الحديثة . ذلك أن المالية العامة التقليدية - وقد استندت إلى المذهب الفردي الحر وإلى دور الدولة الحارسة) - اعتبرت أن النفقات العامة العادية يجب تغطيتها بالإيرادات العامة العادية ، وهي إيرادات الدومين والضرائب ، وعندما تغيرت الظروف الاقتصادية والاجتماعية بسبب قيام الحروب وظهور ظروف جديدة أدى ذلك إلى ضرورة إنفاق المزيد من الأموال العامة حتى في ظل الفلسفة الفردية الحرة ، ونظراً لأن الإيرادات العامة

العادية لم تعد كافية لتغطية كافة نفقات الدولة ،فقد جرى البحث عن إيرادات جديدة أخرى للتمويل . و قد وجد الفكر المالي التقليدي حلاً لهذه المشكلة ، وذلك بتقسيم النفقات العامة إلى نفقات عادية ونفقات غير عادية وإذا كان تمويل النفقات العادية يتم بالإيرادات العادية ، فإن تمويل النفقات غير العادية يتم بالإيرادات غير العادية وهذه الإيرادات غير العادية هي القروض والإصدار النقدي الجديد .

-لكن هذا التقسيم إلى نفقات عادية ونفقات غير عادية إذا كان صحيحاً في ظل المالية التقليدية ، فإنه يعتبر غير صحيح في ظل المالية الحديثة .

ذلك أن المالية الحديثة - وقد ظهر أن الالتجاء لأي نوع من أنواع الإيرادات العامة يتوقف على الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة في البلد - تزول فيها ضرورة هذا التقسيم .

-تقسيم النفقات العامة في الموازنة السورية :

كان القطر العربي السوري قبل عام ١٩٦٧ / يتبع مبدأ تعدد الموازنات فقد كانت توجد موازنة عامة عادية وموازنة إنمائية (وموازنات ملحقة ومستقلة)،وقد انتقد هذا المبدأ بأنه - وهو يعني وجود نفقات عامة عادية وغير عادية - لا يتناسب مع مهام الدولة الحديثة ومع تطور بنائها الاقتصادي نظراً لتجزئة النفقة ذات النوع الواحد على موازنات متعددة .

- وعندما صدر القانون المالي الأساسي (بموجب المرسوم التشريعي رقم ٩٢ تاريخ ١٩-٧-١٩٦٧ والذي أصبح نافذ المفعول منذ مطلع عام ١٩٧٠ قضى بالنسبة للنفقات العامة إتباع أربعة أنواع لتبويبها : الوظيفي والإداري والنوعي والإقليمي وذلك على الشكل التالي:"هام"

أولاً-التبويب الوظيفي : وهو يظهر نفقات الموازنة على أساس وظائف الدولة وذلك على الشكل التالي : ١- السلطات العامة والإدارة والقضاء ٢-الأمن القومي ٣-الثقافة والإعلام 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 .

ثانياً-التبويب الإداري : وهو يظهر نفقات كل وحدة إدارية على حدة من وزارة وإدارة أو قسم أو مؤسسة عامة تابعة لها ، بالشكل الذي يخصص فيه لكل وزارة قسم مستقل ولكل إدارة أو مؤسسة عامة تابعة لها فرع مستقل .

ثالثاً-التبويب النوعي : وهو يظهر نفقات كل وحدة إدارية على أساس طبيعة النفقة وذلك بالشكل الذي يظهر فيه هذا التبويب نفقاتها الاستثمارية وعناصر نفقاتها الجارية بحيث يخصص باب مستقل لكل من النفقات التالية :

١-الرواتب والأجور والتعويضات ٢-النفقات الإدارية العامة ٣-العمليات الاستثمارية ٤-النفقات التحويلية ٥-الديون والالتزامات الواجبة الأداء ثم يقسم كل باب بدوره إلى بنود وكل بند إلى فقرات

رابعاً-التبويب الإقليمي : وهو يظهر بصورة مستقلة نفقات الإدارة المركزية في جهاز الدولة ونفقات كل محافظة من محافظات القطر وفق النموذج التالي : ١-الإدارة المركزية ٢-محافظة دمشق ٣-محافظة حلب ٤-محافظة حمص ٥-محافظة حماه 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 ومع ذلك فإن التبويب الإقليمي لم يطبق حتى الآن .

-الفصل الثالث/حجم النفقات العامة :

سنقسم هذا الفصل إلى مبحثين : الأول محددات النفقات العامة والثاني : تطور النفقات العامة .

-المبحث الأول/محددات النفقات العامة : هناك بعض العوامل التي تحدد النفقات العامة وأهم هذه العوامل طبيعة دور الدولة وقدرة هذه الدولة في الحصول على الإيرادات العامة ومستوى النشاط الاقتصادي والمحافظة على قيمة النقود .

-ونعطي فيما يلي فكرة موجزة عن كل من هذه المحددات :

دور الدولة : تعكس النفقات العامة حقيقة النظام الاقتصادي والسياسي ومن ثم فإن دور الدولة يحدد حجم النفقات العامة لأن قيام الدولة بوظائفها هو الذي يستلزم هذه النفقات ومن هذه الناحية نجد أن النفقات العامة خلال القرن /١٨-٢٠/ قد مرت في المراحل التالية :

١-**الدولة الحارسة :** اقتصر وظائف الدولة في هذه المرحلة على أعمال الجيش والبوليس والقضاء وقد حددت هذه الأعمال حجم النفقات العامة وأنواعها وذلك كما يلي :

أ-**انخفاض حجم النفقات العامة نظراً لأن هذه النفقات تعتبر -** في نظراً أصحاب الفكر المالي التقليدي -
نفقات استهلاكية وهذه النفقات يجب أن تضغط إلى أضيق الحدود وذلك من أجل تنمية المدخرات ومن أجل

ذلك فإن خير الضرائب عندهم هي أخفضها سعراً وذلك حتى لا تضر بتكوين رأس المال كما أن خير الموازنات عندهم هي أقلها حجماً .

ب- نظراً لأن النفقات العامة تمّول الوظائف التقليدية للدولة فقد ترتب على ذلك قلة أنواع النفقات العامة بالقياس إلى أنواعها في الوقت الحاضر كما ترتب عليها اقتصار غرضها على هذه الوظائف دون ان تكون أداة تدخل اقتصادي واجتماعي .

٢- الدولة الرأسمالية المتدخلة : بدأت الدولة تخرج عن حيادها التقليدي في أوائل القرن العشرين تحت تأثير الأزمات وتحت تأثير الأفكار الاشتراكية وقد أصبحت الدولة مسؤولة عن التوازن الاقتصادي والاجتماعي وقد انعكس هذا في النفقات العامة على ناحيتين :أ-ازدياد حجم النفقات العامة وقد ترتب هذا على تنوع وظائف الدولة .

ب-تنوع النفقات العامة بسبب تنوع وظائف الدولة ذلك أن مسؤولية الدولة عن تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي بالإضافة لوظائفها التقليدية قد استتبع تنوع النفقات العامة وتنوع أغراضها الاقتصادية (محاربة البطالة - إعادة التعمير - تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية (إعادة توزيع الدخل القومي) .

٣-الدولة الاشتراكية :وقد ظهرت الدولة الاشتراكية في روسيا عام /١٩١٧/ ثم أخذت في الانتشار بعد ذلك وخصوصاً بعد الحرب العالمية الثانية ونظراً لتملك الدولة الاشتراكية جزءاً كبيراً من وسائل الإنتاج وقيامها بالإنتاج فقد أطلق عليها "الدولة المنتجة " وكان من نتائج ذلك اتساع نطاق النفقات العامة الاقتصادية والاجتماعية بصورة غير مألوفة من قبل .

-ونخلص من هذا إلى أن النفقات العامة تتحدد في حجمها وفي نوعها وفي غرضها تبعاً لوظائف الدولة فإذا اتسعت وتنوعت هذه الوظائف فإن النفقات العامة تتسع وتزداد أيضاً .

- قدرة الدولة في الحصول على الإيرادات العامة :تتحدد النفقات العامة بقدرة الدولة في الحصول على الإيرادات العامة سواء أكانت عادية أم غير عادية و لا شك أن الدولة تتمتع بقدرة أكبر من الفرد في الحصول على الإيرادات العامة اللازمة لتغطية نفقاتها العامة ،ذلك أنه يمكن لها - وهذا حق مقتصر عليها دون الأفراد - أن تفرض الضرائب وأن تصدر النقود كما أنها تتمتع بقدرة كبيرة على الاقتراض .

والأصل في وضع الموازنة العامة - على الأقل في نطاق الفكر المالي التقليدي - هو أن تقوم الدولة بتقدير النفقات العامة ثم تبحث عن الإيرادات العامة اللازمة لتغطيتها ومن ثم فقد قيل بقاعدة "أولوية النفقات العامة على الإيرادات العامة" ، ومع ذلك فإن هذا كله لا يعني أن قدرة الدولة في الحصول على الإيرادات العامة قدرة لا نهائية بل تتحدد هذه القدرة بما يسمى "الطاقة المالية القومية" وهذه الطاقة تعني قدرة الاقتصاد القومي (أي قدرة الدخل القومي) على تحمل الأعباء العامة بمختلف صورها (وهي الضرائب وشبه الضرائب والقروض والإصدار النقدي الجديد) دون الإضرار بمستوى معيشة الأفراد وبالمقدرة الإنتاجية القومية .

وتشكل "الطاقة الضريبية القومية" أو المقدرة التكاليفية القومية (أهم عناصر الطاقة المالية القومية، والطاقة الضريبية القومية يقصد بها مدى قدرة الدخل القومي على تحمل الأعباء الضريبية وشبه الضريبية دون الأضرار بمستوى معيشة الأفراد وبالمقدرة الإنتاجية القومية .

وتتوقف "الطاقة المالية القومية" عموماً على عدة اعتبارات منها :

١-حجم الدخل القومي : ترتفع الطاقة المالية القومية بارتفاع الدخل القومي وتنخفض بانخفاضه مما يعني وجود علاقة طردية بينهما .

٢-توزيع الدخل القومي : يرى بعض الكتّاب أن سوء توزيع الدخل القومي بين الفئات الاجتماعية المختلفة يؤدي إلى رفع الطاقة المالية القومية ونحن نرى أن هذا الرأي غير صحيح عملياً ذلك أنه - من الوجهة النظرية - إذا كان استئثار فئة اجتماعية بغالبية الدخل القومي على حساب بقية الفئات الاجتماعية يفسح المجال لفرض ضرائب تصاعدية على هذه الفئة مما يعني ارتفاع الطاقة المالية القومية إلا أنه - من الوجهة العملية - نجد أن هذه الفئة تستطيع أن تتخلص من الضرائب المفروضة عليها بالطرق الشرعية وغير الشرعية مما يعني عملياً انخفاض الطاقة المالية القومية .

٣-اعتبارات المحافظة على مستوى معيشة أفراد المجتمع.

٤-اعتبارات المحافظة على المقدرة الإنتاجية القومية وتنميتها.

٥-دور كل من النشاط الخاص والنشاط العام في الحياة الاقتصادية ذلك أن اتساع دور النشاط الخاص يحد من قدرة الدولة بالنسبة للطاقة المالية القومية لأن جزءاً كبيراً نسبياً من الدخل يجب أن يترك لمواجهة الادخار والاستثمار الخاص وعلى العكس من ذلك فإن الطاقة المالية القومية تتسع مع ازدياد دور القطاع العام .

٦-اعتبارات المحافظة على قيمة النقود وسوف نتعرض لهذه النقطة في الفقرات القادمة .

ونخلص من هذه الاعتبارات أن الطاقة المالية القومية تتغير مع تغير هذه الاعتبارات وبتفصيل أكثر فإن الطاقة المالية القومية يمكن زيادتها حتى مع افتراض وجود دخل قومي ثابت وذلك إذا تغيرت بعض الاعتبارات المحددة لهذه الطاقة وينتج عن ذلك أن الطاقة المالية القومية في النظام الاشتراكي أكبر نسبياً من الطاقة المالية القومية في النظام الرأسمالي نظراً لاحترام النظام الرأسمالي للتفاوت بين الدخل والثروات بصفته أساساً اجتماعياً لهذا النظام وبصفته مصدراً لتراكم رأس المال .

* مستوى النشاط الاقتصادي:

هناك أثر متبادل بين مستوى النشاط الاقتصادي والنفقات العامة :

-فمن ناحية أولى نجد أن مستوى النشاط الاقتصادي يؤثر على مستوى النفقات العامة بحيث توجد علاقة طردية بينهما وقد اتضحت هذه العلاقة في البلاد المتقدمة حينما أدى نمو وازدياد النشاط الاقتصادي إلى زيادة النفقات العامة كما اتضحت من انعكاس التغيرات الاقتصادية الدورية في حجم النفقات العامة .

-ومن ناحية أخرى نجد أن النفقات العامة تؤثر في مستوى النشاط الاقتصادي أي أنها تؤثر في الانتعاش والانكماش وهذا يفيد في رسم سياسة النفقات العامة ضمن السياسة المالية في ضوء مستوى النشاط الاقتصادي أي في ضوء مستوى الطلب الفعلي والطلب الفعلي يجب أن يتحدد عند المستوى الذي يحقق التشغيل الكامل في البلاد المتقدمة وعند المستوى الذي يحقق التنمية الاقتصادية في البلاد المتخلفة .

-وبالنسبة للبلاد المتقدمة فإنه يفرّق بين حالتين :

١-حالة التشغيل الكامل :

يترتب على النفقات العامة أن تسعى للحفاظ على حالة التشغيل الكامل.

٢-حالة اختلال التشغيل الكامل :

يجب على سياسة النفقات العامة أن تسعى هنا إلى إعادة الحالة إلى التشغيل الكامل . فإذا كانت حالة نقص التشغيل هي السائدة فإن سياسة النفقات العامة يجب أن تهدف إلى رفع الطلب الفعلي إلى مستوى التشغيل الكامل ومن ثم فإنه يجب زيادة هذه النفقات أما في حالة التضخم فإن سياسة النفقات العامة يجب أن تهدف إلى

خفض الطلب الفعلي وتخفيف الضغوط التضخمية وتحقيق التشغيل الكامل ومن ثم فإنه يجب خفض هذه النفقات .

-المحافظة على قيمة النقود : يترتب على أن هناك علاقة بين مستوى النفقات العامة ومستوى النشاط الاقتصادي أن تسعى هذه النفقات إلى المحافظة على قيمة النقود بمعنى أن لا تعمل هذه النفقات على خفض قيمة النقود وهذا ما يضر بأصحاب الدخول الثابتة والدائنين كما أنه يرفع تكاليف القيام بالتنمية الاقتصادية وقد يحدث هذا الأمر في كل من البلاد المتقدمة والبلاد المتخلفة وذلك كما يلي :

١-في البلاد المتقدمة : عند تحقق التشغيل الكامل فإن زيادة الإنفاق العام عن حد معين يؤدي إلى زيادة الطلب الكلي عن العرض الكلي مما يستتبع ارتفاع الأسعار وظهور الضغوط التضخمية وانخفاض القوة الشرائية للنقود وقد سادت هذه الحالة في غالبية الأوقات وفي غالبية البلاد المتقدمة فقد أدت -من ناحية أولى - النفقات العامة المتزايدة في أوقات الحروب إلى ارتفاع الأسعار ارتفاعاً كبيراً مما ترتب عليه تدهور قيمة النقود كما أدت القوة الاقتصادية والسياسية الكبيرة لنقابات العمال - من ناحية أخرى - إلى استمرار الطلب في رفع أجور العمال و لا شك أن ارتفاع الأجور يؤدي إلى ارتفاع نفقة الإنتاج ثم إلى ارتفاع أسعار السلع والخدمات ثم المطالبة برفع الأجور وهكذا ويعبر عن هذه الصورة "بالتضخم بسبب زيادة نفقة الإنتاج" أو تضخم التكاليف " وتعتبر هذه الصورة من التضخم هي الغالبة في البلاد المتقدمة .

٢-في البلاد المتخلفة : نظراً لأن الجهاز الإنتاجي في البلاد المتخلفة لا يتمتع بالمرونة بسبب غلبة الطابع الزراعي على هيكل الإنتاج مما يعني عدم قدرة هذا الجهاز على زيادة العرض الكلي عندما يزداد الطلب الكلي بسبب زيادة النفقات العامة خلال فترة قصيرة ومن ثم فإن زيادة هذه النفقات تؤدي إلى ازدياد الضغوط التضخمية وارتفاع الأسعار مما يترتب عليه تدهور قيمة النقود وتعتبر صورة التضخم الناتجة عن زيادة الطلب الكلي هي الغالبة في البلاد المتخلفة ،ونخلص من هذا إلى أن تحديد حجم النفقات العامة يجب أن يتم بحيث لا يضر بقيمة النقود سواء أكان ذلك في البلاد المتقدمة أم في البلاد المتخلفة ومن ثم فإن المحافظة على قيمة النقود تعتبر أحد المحددات الهامة لحجم النفقات العامة .

"أسئلة هامة"

سؤال :توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة في الرأسمالية الحديثة يعتبر؟ الأهداف الاجتماعية .

سؤال :رفع الطلب الكلي وتحقيق التشغيل الكامل في الرأسمالية الحديثة يعتبر؟ من الأهداف الاقتصادية .

سؤال: الفقيه أو الكاتب الذي قال بمبدأ تحقيق التشغيل الكامل؟ الفقيه كينز

سؤال: يعبر الفقيه كينز؟ عن الرأسمالية الحديثة

سؤال: في الرأسمالية التقليدية/المحايدة/ هدف الموازنة العامة؟ التوازن المالي

سؤال تكون النفقات العامة محدد حدها الأدنى ؟في لدولة الحارسه

القسم الثاني/الإيرادات العامة

تمهيد : نتعرض في هذا التمهيد لثلاثة أمور : تطور نظرية الإيرادات العامة وأنواع الإيرادات العامة ، وتطور الأهمية النسبية للإيرادات العامة .

تطور نظرية الإيرادات العامة : رأينا في القسم الأول حين بحثنا في (النفقات العامة) أن هذه النفقات تعتبر وسيلة إشباع الحاجات العامة ، ذلك أن للدولة وظائف مختلفة تقوم بها ، وهذا ما يحتم عليها القيام بالنفقات العامة ، ومن ثم فإنها بحاجة للحصول على الإيرادات العامة اللازمة لتغطية هذه النفقات ، وقد ذكرنا من قبل أن المدرسة التقليدية قد جعلت من النفقات العامة سبباً وحيداً يبرر حصول الدولة على الإيرادات العامة ، بمعنى أن الدولة لا تحصل على الإيرادات العامة إلا بقصد واحد هو تمويل النفقات العامة ، وقد ترتب على ذلك ، أن أخذ التقليديون بقاعدة أولوية النفقات العامة على الإيرادات العامة في التقدير وفي الاعتماد ، وبقاعدة توازن الموازنة ، بمعنى أنه لا يجوز الحصول على إيرادات تزيد عن القدر اللازم لتمويل النفقات العامة .

- وقد أدى تطور دور الدولة لتصبح مسؤولة عن تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي إلى تطوير نظرية الإيرادات العامة . ذلك أن ازدياد النفقات العامة نتيجة لتطور واتساع دور الدولة أدى إلى ازدياد الإيرادات العامة وتعدد أنواعها وتنوع أهدافها لذا لم تعد نظرية الإيرادات العامة ذات هدف وحيد هو تمويل النفقات العامة ، بل أصبحت أيضاً أداة للتوجيه الاقتصادي والاجتماعي . ومثال على ذلك أن الإيرادات العامة قد أصبحت تستعمل بهدف تشجيع أوجه النشاط الاقتصادي المرغوب ومنع أوجه النشاط الاقتصادي غير المرغوب كما أصبحت تستعمل كأداة لتوجيه الاستثمار ، وأداة لمحاربة التضخم ، وأداة لإعادة توزيع الدخل والثروات . ومن ثم فقد ترتب على ذلك أن تطور علم المالية بحيث لم يعد يقتصر على فكرة تغطية النفقات العامة بالإيرادات العامة ، بل

امتد ليصبح - كما ذكرنا سابقاً - (العلم الذي يتخصص في دراسة كيفية تنظيم النفقات وإيرادات والموازنة العامة بحيث تعمل على تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المستوحاة من الفلسفة التي تتبناها الدولة .

أنواع الإيرادات العامة: يمكن إجمال أنواع الإيرادات العامة في الدولة الحديثة في الأنواع التالية :

- ١- دخل أملاك الدولة (الدومين)
- ٢- الرسوم
- ٣- الضرائب
- ٤- القروض
- ٥- الإصدار النقدي الجديد
- ٦- الإعانات الداخلية والخارجية
- ٧- الغرامات الجزائية .
- ٨- التعويضات الحربية وغير الحربية .

سؤال: لا يعتبر من الإيرادات العامة: ١_الرسوم . ٢_الضرائب . ٣_القروض . ٤_الغرامة

٥-التعويضات: وقد حاول كتاب المالية العامة - وهم بصدد دراسة هذه الأنواع المختلفة للإيرادات العامة

- تقسيمها تبعاً لطبيعتها وقد اعتمدوا في ذلك على عدة معايير على الشكل التالي :

أولاً - من حيث مصدرها : تقسم الإيرادات العامة إلى إيرادات أصيلة وإيرادات مشتقة . فالإيرادات الأصيلة هي الإيرادات التي تحصل عليها الدولة من أملاكها (الدومين) والإيرادات المشتقة هي الإيرادات التي تحصل عليها الدولة عن طريق اقتطاعها لجزء من أموال الأفراد وترجع هذه التفرقة إلى الوضع الذي كانت عليه المالية العامة في العهود الإقطاعية حيث كانت تختلط المالية العامة (مالية الدولة) بالمالية الخاصة (مالية الملك أو الأمير (ومن ثم فقد كانت تعتبر إيرادات أملاك الملك أو الأمير هي الإيرادات الأصيلة ، وما عداها من الإيرادات فتعتبر إيرادات (مشتقة) .

و لا شك أن التطورات الحديثة قد أدت إلى انفصال المالية العامة عن المالية الخاصة كما أدت إلى اعتماد الدولة بشكل أساسي على الضرائب كمصدر دائم للإيرادات العامة . وكل هذا قد أدى إلى أن تفقد هذه التفرقة أهميتها .

ثانياً-من حيث مدى استعمال الدولة لسلطة الجبر والإكراه : تقسم الإيرادات العامة إلى إيرادات جبرية وإيرادات غير جبرية والإيرادات الجبرية هي الإيرادات التي تحصل عليها الدولة بالإكراه كالضرائب والقروض الجبرية والغرامات الجزائية التي تفرض على من يخالف القانون . والإيرادات غير الجبرية هي الإيرادات التي تحصل عليها الدولة عن طريق الاختيار ، كالدخول الناتجة عن الأسهم والسندات التي تملكها الدولة ، وثن منتجات المشروعات العامة غير الاحتكارية ، والرسوم والقروض الاختيارية .

وقد انتقد هذا المعيار من النواحي التالية :

١-غموض معيار سلطة الجبر والإكراه : فهل يقصد به الإكراه القانوني (القائم على ما تتمتع به الدولة من سلطان وسيادة) أم الإكراه الفعلي (القائم على حاجة الشخص للسلعة أو الخدمة التي تقدمها الهيئة العامة) .
والأخذ بأحد هذين المفهومين للإكراه دون الآخر يؤدي إلى الاختلاف فيما يعتبر إيرادات جبرية وإيرادات غير جبرية

٢-هناك بعض الإيرادات لا تدخل ضمن هذا التقسيم كإيرادات المشروعات التي تحتكرها الدولة والإصدار النقدي الجديد والهبات الاختيارية وكل هذا يؤدي إلى عدم وضوح هذا المعيار وبالتالي يفقد هذا المعيار أهميته أيضاً

ثالثاً-مدى الشبه بإيرادات القطاع الخاص :

تقسم الإيرادات العامة إلى إيرادات الاقتصاد العام وإيرادات شبيهة بإيرادات الاقتصاد الخاص .
فإيرادات الاقتصاد العام هي الإيرادات التي تحصل عليها الدولة باعتبارها شخصاً عاماً يتمتع بالحقوق السيادية (ولهذا سميت بالإيرادات السيادية) وتضم الضرائب والرسوم والإصدار النقدي الجديد والغرامات الجزائية وما يؤول إلى الدولة من أموال لا وارث لها .

- أما الإيرادات الشبيهة بإيرادات الاقتصاد الخاص فهي الإيرادات التي تحصل عليها الدولة باعتبارها شخصاً من أشخاص القانون الخاص كإيرادات المشروعات العامة والقروض والإعانات .

-وهي تقوم بتحديد أسعار منتجات المشروعات - قد تحدد هذه الأسعار بمقدار أعلى من كلفة الإنتاج بسبب ما تتمتع به من سلطة احتكارية وهذا يعني أن الدولة تحصل - في رأي البعض - على ضريبة مستترة عن طريق حصولها على الفرق بين أسعار البيع وكلفة الإنتاج ومن ثم فإن هذا يحول دون اعتبار إيرادات المشروعات العامة شبيهة بإيرادات الاقتصاد الخاص وبالتالي فإن هذا المعيار يفقد أهميته أيضاً .

رابعاً - من حيث انتظامها ودوريتها : تقسم الإيرادات العامة إلى إيرادات عادية وإيرادات غير عادية فالإيرادات العادية هي الإيرادات التي تحصل عليها بانتظام ودورية بحيث تظهر في موازنتها كل سنة وتضم هذه الإيرادات أساساً إيرادات أملاك الدولة "الدومين " والضرائب والرسوم أما الإيرادات غير العادية (أو الاستثنائية) فهي

إيرادات لا تتوافر فيها صفة الدورية والانتظام والسنوية بحيث لا تلجأ إليها الدولة إلا في ظروف غير عادية وتضم هذه الإيرادات أساساً إيرادات القروض والإصدار النقدي الجديد .

وقد سبق أن تعرضنا لتقسيم مشابه لهذا التقسيم فيما يتعلق بالنفقات العامة وخلصنا إلى انتقاده من حيث أساسه ومن حيث غرضه ويمكن أن يقال نفس الشيء هنا فالتقسيم إلى إيرادات عادية وأخرى غير عادية إذا كان صحيحاً في ظل المالية التقليدية فإنه يعتبر غير صحيح في ظل المالية الحديثة ذلك أن المالية الحديثة - وقد ظهر أن الالتجاء لأي نوع من أنواع الإيرادات العامة يتوقف على الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة في البلد - تزول فيها ضرورة هذا التقسيم ومع ذلك ففي رأينا أن هذا التقسيم الأخير للإيرادات العامة إلى عادية وغير عادية يبقى أفضل تقسيم لها ذلك أن القروض والإصدار النقدي الجديد - وهما الإيرادات غير العادية - يشكلان مورداً تكملياً بمعنى أن الدولة لا تلجأ إليهما إلا إذا كانت حصيلة الدومين والضرائب غير كافية لتغطية النفقات العامة ويصدق هذا الرأي خصوصاً في البلاد المتخلفة

-وعلى أية حال فإننا نجد أن التقسيمات الوضعية للإيرادات العامة لا تأخذ بأي من هذا التقسيمات التي ذكرناها بل يختلف هذا التقسيم من دولة إلى أخرى .

*** الفصل الأول/دخل أملاك الدولة: (دخل المشروعات العامة) : الدومين :** يقصد بالدومين الأموال التي تملكها الدولة مهما كانت طبيعتها (عقارية أو منقولة) ومهما كانت نوعية ملكية الدولة لها (عامة أو خاصة) .

أقسام الدومين : ينقسم الدومين تبعاً لنوع ملكية الدولة للأموال المكونة له إلى دومين عام و دومين خاص ونحن نفصل ذلك فيما يلي :**أولاً الدومين العام :** يقصد بالدومين العام الأموال التي تملكها الدولة أو الهيئات العامة الأخرى والتي تخضع لأحكام القانون العام ويترك للأفراد حق الانتفاع المباشر بها ودون مقابل ومثال عليها الطرق والأنهار والجسور والمدارس ومباني الوزارات والمصالح الحكومية المختلفة ، ومع ذلك فإن الدولة قد تفرض أحياناً رسوماً على الانتفاع بهذه الأموال كالرسوم التي تفرض على زيارة الحدائق العامة أو المتاحف العامة .

- وتقصد الدولة غالباً بهذه الرسوم تنظيم استعمال الأفراد للأملاك العامة ، وإن كانت قد تقصد أحياناً تغطية نفقات إنشاء هذه المرافق .

ومع ذلك كله يبقى أن الأصل والقاعدة العامة هي مجانية الانتفاع بأموال الدومين العام . ومن ثم فإنه لا يعتبر مورداً للإيرادات العامة .

ثانياً - الدومين الخاص :ويقصد به الأموال التي تملكها الدولة أو الهيئات العامة الأخرى ملكية خاصة بحيث تخضع - شأنها في ذلك شأن الأفراد - لأحكام القانون الخاص . ويدّر الدومين الخاص إيرادات عند بحثهم في الدومين كمصدر من مصادر الإيرادات العامة ،وتبعاً لنوع الأموال التي يتكون منها الدومين الخاص ، فإنه يمكن تقسيمه إلى دومين زراعي ، ودومين تجاري وصناعي ، ودومين مالي ونحن نشرح ذلك فيما يلي :

١-الدومين الزراعي : يشمل الدومين الزراعي أملاك الدولة من الأراضي الزراعية والغابات والأراضي البور . وقد كان هذا النوع من الدومين يشكل اهم أنواع الدومين الخاص، فقد كان دخل هذا الدومين يكفي لسداد الجزء الأكبر من نفقات الدولة، بل كلها احياناً. ويأتي دخل هذا النوع من الدومين من اثمان بيع المنتجات ومن الايجارات التي يدفعها المستأجرون .

ومع ذلك فإن الدومين الزراعي أخذ منذ نهاية القرن الثامن عشر يفقد أهميته نظراً لتصرف الدولة بأراضيها الزراعية لأسباب سياسية واقتصادية وإن كانت الدولة قد استمرت في استغلال الغابات ، نظراً لأنها أكثر قدرة من الافراد على هذا الاستغلال ، ولأن هذا الاستغلال يحتاج لمدة طويلة ورؤوس اموال ضخمة ينوء الافراد بحملها . أما الاراضي البور فقد استمرت الدولة في تملكها لها نظراً لما يتطلبه استصلاحها من نفقات كبيرة .

٢- الدومين الصناعي والتجاري : يشمل هذا الدومين المشروعات الصناعية والتجارية التي تملكها الدولة. وتقوم هذه المشروعات بنشاط انتاجي مثلها في ذلك مثل المشروعات الخاصة وهذه المشروعات تكون ما يطلق عليه (القطاع العام).

وقد ظهر هذا الدومين في القرن التاسع عشر على نطاق ضيق وذلك بسبب سيطرة الدولة الحارسة القائمة على المذهب الفردي الحر، ومن ثم فقد انحسر نطاقه في المرافق العامة التي لا يستطيع أو لا يرغب القطاع الخاص في القيام بها وبعض المرافق العامة الاساسية كالنقل والمياه والكهرباء.

ومع القرن العشرين وانتصار المذاهب التدخلية ، اتسع نطاق الدومين الصناعي والتجاري نتيجة إنشاء مشروعات عامة جديدة ونتيجة الأخذ بسياسة التأمين في البلاد الأوربية خاصة . أما في البلاد الاشتراكية ، فقد أصبحت المشروعات العامة هي المسيطرة على جميع قطاعات الاقتصاد القومي نتيجة أخذها بالملكية العامة لوسائل الإنتاج .

ملاحظة ١ : الخصخصة هي نقل الملكية من ملكية الدولة إلى ملكية الأفراد أي من القطاع العام إلى القطاع الخاص.

ملاحظة ٢ : التأمين هو نقل الملكية من ملكية الفر إلى ملكية الدولة أي من القطاع الخاص إلى القطاع العام.
-وعلى هذا فإن نطاق المشروعات العامة في أية دولة من الدول إنما يتوقف على النظام الاقتصادي وعلى البنية الاقتصادية . وهناك اعتبارات تدعو للأخذ بأسلوب المشروع العام .

- ولعل أهم هذه الاعتبارات هي ما يلي : أ-الاعتبارات السياسية : فكلما اتجهت الدولة للأخذ بالمذهب الاشتراكي ، كلما اتسع نطاق المشروعات العامة .

ب-الاعتبارات الاجتماعية : وتهدف الدولة في هذه الحال من المشروعات العامة توفير خدمة عامة للمواطنين كمشروعات السكك الحديدية ومشروعات الغاز والكهرباء والنقل والمياه . ذلك أن الدولة تخشى إن هي تركت احتكار هذه المشروعات للقطاع الخاص أن يعتمد هذا القطاع إلى تقليل الإنتاج ورفع أسعار منتجاته مما يثقل على المواطنين .

ج-الاعتبارات الاقتصادية : قد يعزف القطاع الخاص عن بعض المشروعات نظراً لأنها غير مربحة أو لأن ربحها يحتاج مدة طويلة أو لاستثمارات ضخمة ، ومن قبيل ذلك مشروعات الخدمات الأساسية (المواصلات والنقل والكهرباء ... الخ) التي تؤدي إلى ما يسمى بالوفورات الخارجية ومن قبيل ذلك أيضاً مشروعات الصناعات الثقيلة في المراحل الأولى للتنمية الاقتصادية . ولذلك فإن الدولة -ونظراً للأهمية الاقتصادية لهذه المشروعات - قد تقوم بنفسها بها .

د-الاعتبارات المالية : تلجأ الدولة في هذه الحال لإقامة المشروعات العامة بهدف تحقيق إيرادات كبيرة . ومن ثم فإنها تفضل الحصول على أرباح هذه المشروعات مباشرة بدلاً من تركها للمشروعات الفردية وفرض ضرائب على ما تحققه من أرباح . ومن ثم فإن المشروعات العامة تعتمد إلى الإنتاج وبيع بضائعها أو خدماتها إلى الجمهور بأسعار تسمى (الأسعار العامة) . وقد تخلع الدولة على هذه المشروعات الصفة الاحتكارية فيؤدي ذلك إلى ما يعرف (بالاحتكار المالي) وسوف نتعرض للأسعار العامة والاحتكار المالي بتفصيل مناسب بعد قليل .

هـ-**الاعتبارات العسكرية** : قد تقوم الدولة بإنشاء بعض المشروعات بسبب بعض الاعتبارات العسكرية أو التي تتعلق بالأمن القومي . وتهدف من ذلك إلى إنتاج أنواع معينة من الأسلحة والعتاد الحربي . و لا شك أن قضية السعر العام لا تثور هنا أصلاً بسبب طبيعة منتجات هذه المشروعات .

٣-**الدومين المالي** : ويقصد به ما يوجد لدى الدولة من الأسهم والسندات (ويعبر عنها عادة بالأوراق المالية) التي تصدرها الشركات والتي تدرّ على الدولة أرباحاً وفوائد تدخل ضمن دخل أملاك الدولة . وهذا النوع من الدومين هو أحدث أنواع الدومين الخاص . وهو آخذ بالاتساع في الوقت الحاضر وذلك للأسباب الآتية :-
لدعم بعض المشروعات الاقتصادية في أوقات المحنة . -لمساهمة الدولة في بعض هذه المشروعات حتى تتمكن من إدارتها وتوجيهها بما يحقق المصلحة العامة وخطة الدولة .

-تقوم الدولة أحياناً بتسليف بعض الهيئات المحلية وبعض المؤسسات العامة وتجبرها على إيداع هذه السلف (أو جميع أموالها) في بعض المصارف فتحصل من ذلك الدولة (أو الهيئة أو المؤسسة) على فوائد تدخل ضمن إيراداتها العامة .

-في البلاد المتخلفة ، تقوم الدولة - تطبيقاً لسياستها الإنمائية - بإنشاء مشروعات حكومية أو مختلطة أو بتأميم هذه المشروعات ، مما ينتظر معه أن تزيد إيرادات الدولة الناتجة عن الدومين المالي .

***الأسعار العامة**: يقصد بتعبير (الأسعار العامة) أسعار السلع والخدمات التي تنتجها وتقدمها المشروعات العامة ذات الطبيعة الاقتصادية . وهي تقابل في ذلك الأسعار الخاصة التي تمثل أسعار سلع وخدمات المشروعات الخاصة .

- ويتحدد (السعر العام) طبقاً لقوانين العرض والطلب وتبعاً لطبيعة سوق السلعة التي تنتجها المشروعات العامة (سوق منافسة أو سوق احتكار أو بينهما) وتتعدد طرق تحديد الأسعار العامة في حالة الاحتكار تبعاً للأهداف التي تقصد إلى تحقيقها وذلك على الشكل التالي :

١-**هدف تحقيق المصلحة العامة**: وتهدف الدولة في هذه الحالة من الاحتكار تحقيق المصلحة العامة كالرغبة في توفير السلعة أو الخدمة بسعر معقول مما ييسر على المواطنين الحصول عليها ، أو الرغبة في تحقيق أكبر قدر ممكن من النفع الاجتماعي للجماعة (وليس تحقيق أكبر ربح أو فائض ممكن) كمشروعات البريد أو الخطوط الحديدية

أو المياه أو الغاز أو الكهرباء.... الخ وتعمل الدولة في هذه الحالة على أن تحدد أسعار السلع أو الخدمات التي تنتجها مشروعاتها الاحتكارية بحيث تقل كثيراً عن الأسعار التي يسمح لها مركزها الاحتكاري بفرضها .

- بحيث يصل الأمر بها أحياناً إلى الاكتفاء بتغطية تكاليف الإنتاج أو أقل من ذلك ، مما يعني تحملها خسارة تعتمد الدولة إلى تغطيتها عن طريق تقديم إعانات لهذه المشروعات من الموازنة العامة .

٢-هدف تحقيق إيرادات للدولة :

وتهدف الدولة في هذه الحالة من الاحتكار تحقيق الاعتبارات المالية بحيث تعمل على تحقيق فائض من مشروعاتها، ومن ثم فإنها تعمل على تحديد أسعار السلع والخدمات التي تنتجها هذه المشروعات تطبيقاً لنظرية السعر في سوق الاحتكار بحيث تحقق أكبر قدر ممكن من الأرباح . وهذه الأسعار تزيد بطبيعة الحال عن الأسعار التي تسود في حالة المنافسة . وتعتبر الاحتكارات المالية أهم تطبيقات هذه الفكرة .

*الاحتكار المالي:

ويقصد به أن تنفرد الدولة بملكية فرع معين من فروع الإنتاج أو باستغلال هذا الفرع بقصد حصولها على موارد تفوق الموارد التي يمكن أن تحصل عليها فيما لو تركت هذا الفرع من الإنتاج للقطاع الخاص مع فرضها ضرائب على ما يحققه من دخل ومن الواضح أن السعر الذي تبيع به الدولة منتجات الاحتكار المالي تفوق تكاليف الإنتاج بكثير .

-وحتى يحقق الاحتكار المالي غرضه تختار الدولة أنواعاً معينة من السلع تقيم عليها هذا الاحتكار . وهذه السلع تكون ذات طلب غير مرن بحيث أن ارتفاع سعر هذه السلعة - ولو إلى حد كبير - لا يؤدي إلى انخفاض الطلب عليها وإلا فقد الاحتكار المالي غرضه . كما أن هذه السلع لا تكون ذات أهمية غذائية أو صحية معينة بحيث يؤدي ارتفاع سعرها إلى الأضرار بمصلحة اجتماعية كبيرة .

ولعل أهم الأمثلة على الاحتكارات المالية احتكار الدخان في فرنسا وإيطاليا والعراق وسورية واحتكار الكحول والكبريت في بعض الدول ، واحتكار (اليانصيب) في فرنسا وسورية

* الفصل الثاني/الرسوم :

في نطاق بحثنا للرسوم ، سنتعرض للفقرات التالية : الدور التاريخي للرسوم في المالية العامة، تعريف الرسم وعناصره التفرقة بين الرسم وكل من الأسعار العامة والضريبة ومقابل التحسين .

الدور التاريخي للرسوم في المالية العامة :

كانت للرسوم - في العصور الوسطى - أهمية تفوق أهمية الضرائب ويرجع سبب ذلك إلى الفكرة التي كانت سائدة وقتئذ عن وظيفة الدولة التي تقتصر على تقديم خدمات معينة إلى الأفراد مقابل التزام هؤلاء الأفراد بدفع تكاليف هذه الخدمات بشكل رسوم كما أن الملوك والأفراد الإقطاعيين كانوا يميلون إلى الرسوم لأنها لا تستدعي دعوة ممثلي الشعب للموافقة عليها كما هو حاصل بالنسبة للضرائب .

وفي العصر الحديث فقد زال هذا التكييف الخاطئ لدور الدولة القائم على أساس مجرد تقديم الخدمات العامة ليحل محله المفهوم القائم على أساس أن الدولة تنظم فوق كل التنظيمات وتعمل باسم التضامن الاجتماعي لتحقيق الصالح العام ، مما أمكن معه للأفراد الاستفادة من خدمات الدولة دون أن يكونوا مضطرين حتماً لدفع مقابل مالي إذا كانت مقدرتهم المالية لا تسمح لهم بذلك هذا من ناحية ومن ناحية أخرى ، فإن انتشار الديمقراطية أدى إلى ضرورة أخذ موافقة ممثلي الشعب (البرلمان) على فرض الضرائب وعلى فرض الرسوم معاً وكل هذا أدى إلى تساؤل الأهمية النسبية للرسوم في الإيرادات العامة بحيث اقتصر دورها على تمويل المرافق العامة التي تؤدي بعض الخدمات للجمهور والتي تعود بنفع خاص على الأفراد بجانب نفعها العام ومن ثم فإن الكثير من الرسوم التي كانت مفروضة إما أنها قد ألغيت مثل الرسوم التي كانت تفرض على انتقال السلع من مكان إلى آخر وعلى المرور فوق الجسور ، وإما أنها قد تحولت إلى ضرائب (كرسوم التسجيل) .

أما الموارد الأخرى التي حلت محل الرسوم في العصر الحديث فهي الضرائب في الدول الرأسمالية والضرائب وإيرادات الدومين في الدول الاشتراكية و لا يعني تساؤل الأهمية النسبية للرسوم في العصر الحديث اختفاؤها كلية **تعريف الرسم وعناصره** : يمكن تعريف الرسم بأنه : (مبلغ من النقود ، يدفعه الفرد إلى الدولة أو غيرها من أشخاص القانون العام ، جبراً مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له ، يترتب عليها نفع خاص له إلى جانب نفع عام) .

ونخلص من هذا التعريف إلى العناصر التي يتكون منها الرسم وهي : ١- الرسم مبلغ من النقود : ويتصل هذا العنصر بالتطور الحديث الذي حصل في مالية الدولة من حيث اتخاذ النفقات العامة والإيرادات العامة الطابع النقدي .

٢-الرسم يدفع إلى الدولة أو غيرها من أشخاص القانون العام جبراً : وقد أثار عنصر الجبر في نطاق الرسوم جدلاً في الفكر المالي . فقد رأى بعض الكتّاب أن الرسم اختياري لا إجباري . ذلك أن الشخص لا يدفع الرسم إلا إذا طلب وحصل على خدمة معينة من قبل الدولة أو غيرها من أشخاص القانون العام . و في رأيهم أن الشخص ما دام حراً في طلب ما يحتاجه من خدمات ، فإن الرسم يصبح ذا طبيعة اختيارية . ويرى فريق آخر من الكتّاب - ونحن منهم - أن الرأي السابق إذا كان يحوي بعض الحقيقة فإنه لا يحوي الحقيقة كلها . - ذلك أن الرسم ذو طبيعة إجبارية ويؤكد ذلك ما يلي :

أ-إن الدولة (أو الهيئات العامة الأخرى) تستقل بوضع النظام القانوني للرسم من حيث تحديد مقداره وطرق جبايته...الخ أي أنه لا يدفع على أساس تعاقد أو اتفاق بين الأشخاص وبين السلطة العامة . - بل تفرض الرسوم بقرار يصدر عن السلطة العامة . وقد ترتب على صفة الجبر أن الرسم لا بد أن يوافق عليه البرلمان ، أي لا بد أن يصدر الرسم بقانون أو بناء على قانون .

ب-إن الدولة قد تجبر الأفراد على تلقي خدمة معينة تؤديها لهم السلطة العامة وعلى دفع الرسم المقابل لها كالتطعيم في بعض الأمراض ، وتنظيف الشوارع والطرق واقتضاء الدولة جبراً رسوم التنظيف من هلاك العقارات المجاورة و التعليم الإلزامي إذا فرضت في مقابله رسوم خاصة ... الخ وفي هذه الأحوال يقرر المشرع عقوبات جزائية على المخالفين .

- وعموماً فإن عنصر الجبر في هذه الحال يستند إلى القانون .

ج-في حالات أخرى قد يستند الجبر إلى الواقع .

ذلك أن الأشخاص يكونون مضطرين عملاً لطلب خدمات معينة مفروض بمناسبةها رسوم والقانون في هذه الحالات لا يلزم الأشخاص بطلب هذه الخدمات ، بل أنهم ملزمون بطلبها من أجل الحفاظ على مصالحهم أو عدم حرمانهم من ميزة معينة .

تسجيل الملكية والرسوم الجامعية ورسوم الحصول على جواز سفر ...الخ .

د-إننا إذا سلمنا بوجود الاختيار في نطاق الرسوم فهو اختيار محدود بطلب الخدمة أو عدم طلبها .

فإذا قرر الفرد طلب هذه الخدمة فيظهر جلياً عنصر الجبر في الرسوم بضرورة دفع قيمتها كما حددتها السلطة العامة . نخلص من هذا أن الرسم ذو طبيعة إجبارية . وهذا العنصر يقربه من الضريبة .

٣-الرسم يفرض في مقابل انتفاع الفرد بخدمة معينة : فالرسم يرتبط دفعه بخدمة خاصة أو بنفع خاص يعود على دافعه . وتتخذ هذه الخدمة عدة صور .

- فقد يعود نفع خاص على أحد الأشخاص من مباشرة مرفق عام لنشاطه . ذلك أن الأصل في المرافق أو المصالح العامة أن تحقق بنشاطها النفع العام لا تحقيق إيرادات لهذا المرفق أو المصلحة .
ومع ذلك فإن قيام المرفق أو المصلحة العامة بنشاطه الوظيفي قد يفيد بعض الأشخاص فائدة خاصة تتميز عن هذا النفع العام ومن ثم فإن الدولة قد تفرض رسوماً على هؤلاء الأشخاص الذين حصلوا على هذه الفائدة الخاصة .

- ومثال ذلك مرفق القضاء والتعليم الجامعي .

-وقد يأخذ النفع الخاص صورة امتياز يمنح لبعض الأشخاص ومثال ذلك الترخيص بحمل السلاح ، أو الحصول على رخصة قيادة سيارة أو التصريح بشغل جزء من الطريق ... الخ .

-وأخيراً فقد يأخذ النفع الخاص صورة استفادة بعض الأفراد من النفقات العامة أكثر من غيرهم من الأفراد .
ومثال ذلك رصف بعض الطرق التي يستفيد منها أصحاب السيارات أكثر من الناس الآخرين فيفرض المشرع عليهم رسماً مقابل هذا النفع الخاص ، ويثير كون الرسم مقابل خدمة خاصة موضوع التناسب بين الرسم والخدمة المقابلة له .

- وقد اختلف الكتاب في ذلك على الشكل التالي :

أ-ذهبت غالبية كتاب المالية العامة إلى ضرورة تحقيق التناسب بين قيمة الرسم والخدمة الخاصة التي تؤدي لدافعيه وليس المقصود بالتناسب أن يتساوى الرسم الذي يدفعه كل شخص مع تكلفة الخدمة الخاصة التي تؤدي إليه ، بل المقصود أن يتساوى مجموع حصيلة الرسم مع التكاليف الكلية التي يتكبدها المرفق في سبيل الخدمات الكلية التي يقدمها .

ب-ذهب بعض كتاب المالية العامة إلى عدم ضرورة تحقيق هذا التناسب .

ذلك أن هناك بعض الخدمات التي تقدمها الدولة والتي تعتبر على جانب كبير من الأهمية بالنسبة للمواطنين ، تعتمد الدولة إلى تحديد الرسوم المقررة عليها بأقل من نفقة إنتاجها بقصد تيسير حصول المواطنين عليها ومن ثم فإن الدولة تغطي الفرق بحصيلة الضرائب .

- هذا من ناحية . ومن ناحية أخرى ، فقد تحدد الدولة الرسم بأكثر من قيمة الخدمة مما يؤدي إلى أن يحقق المرفق فائضاً يمكن للدولة أن تستخدمه في تمويل نفقاتها العامة ، ومثال ذلك رسوم التسجيل التي رفعت قيمتها بحيث لم تعد من الناحية الفنية رسوماً بل أصبحت ضرائب ، ومع ذلك كله يبقى أن الفرق الأساسي بين الضريبة والرسم هو أنه بالنسبة للضريبة لا يحصل دافعها على نفع خاص ، بينما يحصل دافع الرسم على هذا النفع الخاص .

٤- يترتب على الرسم تحقيق نفع عام إلى جانب النفع الخاص :

وهذا يعني أنه إلى جوار النفع الخاص الذي يحققه دافع الرسم من خدمة المرفق العام ، تحقق هذه الخدمة نفعاً عاماً يعود على المجتمع ككل ، ومثال ذلك رسوم التقاضي تحقق نفعاً للمتناقضين يتمثل في حصولهم على حقوقهم وتحقيق في نفس الوقت نفعاً عاماً للمجتمع يتمثل في توفير العدالة واستقرار الحقوق في هذا المجتمع .

الفرقة بين الرسم والسعر العام : يتشابه الرسم مع أسعار منتجات أملاك الدولة (السعر العام) في أن كلاهما يدفع للحصول على مقابل معين . ولكنهما يختلفان في أمور أخرى أهمها :

١- في حالة الرسم نجد أن الخدمة التي يحصل عليها دافع الرسم تعود عليه بنفع خاص إلى جانب تحقيق نفع عام يعود على المجتمع بأكمله . ومن ثم فإن الرسم يؤدي في مقابل خدمة ذات طبيعة إدارية تصدر عن مرفق من المرافق العامة ، ويترتب على ذلك أن هذا المرفق لا ينشأ بقصد تسير المصالح العامة والرسوم تدفع لأن المشرع رأى تحميل بعض تحقيق الربح بل بقصد تسير المصالح العامة . والرسوم تدفع لأن المشرع رأى تحميل بعض الأشخاص الذين يعود عليهم من نشاط المرفق نفع خاص قابل للتحديد كل أو بعض نفقات هذا المرفق .

- أما في حالة السعر العام فإن النفع الخاص الذي يعود على دافع السعر هو الغالب . ومن ثم فإن السعر العام يدفع في مقابل سلعة أو خدمة تقدمها أحد المشروعات التجارية والصناعية التي تملكها الدولة ، والتي تقصد أساساً - طبقاً لطبيعة هذه المشروعات في نظامنا الاقتصادي كقاعدة عامة - الحصول على الربح .

٢- يتحدد الرسم جبراً أي بالإرادة المنفردة للدولة . أما السعر العام فيتحدد - كقاعدة عامة لها بعض الاستثناءات - طبقاً لقوانين العرض والطلب في سوق المنافسة أو الاحتكار .

٣- يفرض الرسم بقانون أو بناء على قانون . ويعدّل بنفس الطريقة أيضاً . أما السعر العام فيحدد بقرار إداري عادي من المجلس الذي يتولى إدارة المشروع الصناعي أو التجاري ، ويعدّل هذا السعر من قبل ذات المجلس تبعاً للظروف الاقتصادية والاجتماعية ، مع ذلك فقد تصبح الفرقة بين الرسم والسعر العام دقيقة أحياناً بسبب

الاختلاف على طبيعة الهيئة التي تقدم الخدمة أو السلعة وتقدير ما إذا كان ذات طبيعة إدارية أو مشروعاً ذا طبيعة تجارية وصناعية . ومثال ذلك المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات البريدية واعتبارها من الرسوم في الوقت الحاضر بينما كانت في الماضي سعراً لهذه الخدمات .

***التفرقة بين الرسم والضريبة :** يتفق الرسم مع الضريبة في أن كلا منهما مبلغ نقدي يفرض ويجبى جبراً ، وأن حصيلة كل منهما تستخدم في تغطية النفقات العامة ، ولكن يختلف الرسم عن الضريبة في أن الرسم يدفع نظير خدمة معينة لدافعه ، بينما تعتبر الضرائب مشاركة إجبارية في النفقات العامة دون حصول دافعها على مقابل معين . ويترتب على ذلك أن الرسم يحدد بحيث لا تتجاوز حصيلته نفقات أداء الخدمة (ويصح أن تكون دونها) ، بينما نجد أن الضريبة تحدد وفق المقدرة المالية لكل من المكلفين ويترتب على هذا أيضاً أن الرسم إذا زادت قيمته عن نفقات أداء الخدمة ينقلب إلى ضريبة .

-ومع ذلك فقد يحصل التباس في التمييز بين الرسم والضريبة . وينشأ هذا الالتباس إما بسبب عدم مراعاة المشرع التناسب بين قيمة الرسم المقرر والخدمة المؤداة ، أو بسبب مراعاة المشرع عند تقريره قيمة الرسم المراكز المالية والظروف الاجتماعية لبعض فئات المجتمع ، أو بسبب عدم تحري المشرع الدقة المطلوبة في التعبيرات المالية فقد يطلق المشرع تسمية الرسوم على بعض الضرائب بالمعنى الفني للكلمة . مثال ذلك (رسم) الأيلولة على التركات ، و(رسم) الطابع ، و(الرسوم) الجمركية ، و(رسوم) الإنتاج وهي في حقيقتها ضرائب .

-التفرقة بين الرسم ومقابل التحسين (الإتاوة) : يقصد بمقابل التحسين (الإتاوة) المبلغ النقدي الذي تحصل عليه الدولة أو إحدى الهيئات المحلية جبراً من أصحاب العقارات التي ارتفعت قيمتها نتيجة لتنفيذ بعض الأشغال العامة كفتح طريق أو بناء جسر أو إنشاء حديقة ويتناسب عادة مبلغ الإتاوة مع النفع الذي حصل عليه المالك ، ويظهر من هذا أن الإتاوة والرسم يتشابهان في أن كلاهما يقوم على فكرة المقابل (أي نفع خاص لدافع الرسم أو الإتاوة وإن كلاهما يقتضي جبراً عن الأفراد ، وهذا التشابه دفع بعض الكتّاب إلى اعتبار الإتاوة نوعاً خاصاً من الرسوم .

-لكن الغالب بين الكتّاب هو التفريق بين الرسم والإتاوة من عدة وجوه فمن ناحية أولى نجد أن نطاق الإتاوة يقتصر على الحالات التي توجد فيها تحسينات محلية للعقارات ، بينما لا تجد مثل هذا التحديد بالنسبة للرسوم . ومن ناحية ثانية فإن الإتاوة تدفع - كقاعدة عامة - مرة واحدة ، على حين يتكرر دفع الرسم كلما تكرر

الحصول على الخدمة التي يدفع هذا الرسم في مقابلها ، وأخيراً فإن الإتاوة تدفعها فئة خاصة من الأشخاص هم الملاك العقاريون الذين تحسنت عقاراتهم وزادت قيمتها على أثر بعض الأشغال العامة ، على حين أن الرسم يدفعه الشخص بصفته شخصاً .

-وتثير الإتاوة مشكلة تحديد الوعاء الذي يخضع لها ، ذلك أنه إذا كان يفترض تحميل نفقات الأشغال العامة لأصحاب العقارات التي زادت قيمتها . فإنه من المتصور توزيع تلك النفقات بإحدى الطرق التالية :

١-توزيع نفقات الأشغال العامة على ملاك العقارات بالتساوي .

٢-توزيعها على أساس نسبة مساحة كل عقار منهم لمجموع مساحة عقارات المنطقة التي تفرض الإتاوة على ملاكها

٣-توزيعها على أساس نسبة قيمة كل عقار منهم لمجموع قيمة عقارات المنطق التي تفرض الإتاوة على ملاكها

٤-توزيعها على أساس الزيادة الرأسمالية التي تكون قد حدثت في قيمة العقار .

الفصل الثالث/الضرائب

تحتل دراسة الضرائب الجزء الأكبر من أبحاث ودراسات علم المالية العامة . ذلك أن الضرائب أصبحت تشغل في الزمن الحديث الأهمية النسبية الأولى بين مختلف مصادر الإيرادات العامة . ويصدق هذا الأمر في كل من النظم الرأسمالية والنظم الاشتراكية ، ففي النظم الرأسمالية ، يمتلك الأفراد - كقاعدة عامة - أدوات الإنتاج . ومن ثم فإن لجوء الدولة للضرائب يصبح ضرورة لا محيص عنها من أجل تمويل نفقاتها العامة .

-وفي النظم الاشتراكية ، فإن الدولة هي التي تملك وسائل الإنتاج وهي التي تقوم بالإنتاج بنفسها طبقاً للخطة المرسومة .

- ومن ثم فإن هذا الوضع يسمح للدولة الاشتراكية - من الناحية النظرية البحتة - الاستغناء عن الضريبة كمصدر للتمويل بسياسة التسعير في المشروعات العامة ، والاستغناء عن الضريبة كمصدر للتوجيه (للتدخل في الشؤون الاقتصادية والاجتماعية) بالقرارات العامة المباشرة التي تصدر عن المخطط . ومع ذلك فقد احتفظت النظم الاشتراكية بالضرائب كوسيلة تمويل وكوسيلة توجيه ، لاعتبارات عديدة منها أن الضرائب نظام استقرار العمل به قبل تطبيق النظام الاشتراكي وفي بداية تطبيقه ومن ثم فقد رُئي أن الأفضل هو الاستفادة من هذا النظام بدلاً من الاستغناء عنه ، وتثير الضرائب مشكلات فنية واقتصادية عند فرضها من الناحيتين النظرية والتطبيقية . ونحن

من جانبنا سنعمل على دراسة الضرائب ضمن ثلاثة مباحث :المبحث الأول : بعض المبادئ العامة في الضريبة .

المبحث الثاني : التنظيم الفني للضريبة . المبحث الثالث : الآثار الاقتصادية .

المبحث الأول/بعض المبادئ العامة في الضريبة

في نطاق بحثنا لبعض المبادئ العامة في الضريبة فإننا نتعرض للموضوعات التالية : تعريف الضريبة وعناصرها
التكييف القانوني للضريبة ، القواعد الأساسية للضريبة ، أهداف الضريبة . وسوف نخصص لكل منها مطلباً
خاصاً

المطلب الأول/تعريف الضريبة وعناصرها

يمكن تعريف الضريبة بأنها : (اقتطاع مالي ، يلزم الأشخاص بأدائه للسلطات العامة ، بصفة نهائية ، دون مقابل
معين بغرض تحقيق نفع عام) .

- ونخلص من هذا التعريف إلى العناصر التي تتألف منها الضريبة ،وهي التالية:

١-**الضريبة اقتطاع مالي** : تقتطع الضريبة من أموال الأفراد . و إذا كانت الضريبة تفرض وتجبى في العصور
الحديثة في صورة نقدية ، فإنها لم تكن كذلك في النظم الاقتصادية القديمة . فلقد كانت الضرائب في العصور
القديمة وفي العصور الوسطى تفرض وتجبى عيناً وذلك في شكل التزام الأفراد تسليم أشياء معينة أو جزء من
المحصول أو في شكل التزام الأفراد بتقديم عمل معين للدولة أو لمشروعاتها (السخرة) . وقد كانت هذه الأشكال
لفرض وجباية الضرائب تنفق وطبيعة الاقتصاديات العينية التي كانت سائدة وقتئذ وهي الاقتصاديات التي تقوم
على نظام المبادلة .

-أما في العصر الحديث ، وبعد أن سادت الاقتصاديات النقدية وانتشر استخدام النقود ، فقد أصبحت القاعدة
العامة هي أن تفرض الضرائب وتجبى في شكل نقدي ، ومن ثم فإنها لا تفرض وتجبى في شكل عيني إلا في أحوال
استثنائية هي أحوال الحروب والأزمات حيث تلزم الدولة الأفراد في هذه الظروف على القيام ببعض الأعمال جبراً
أو تلزمهم بالتنازل عن بعض ممتلكاتهم ، و لا شك أن الضرائب النقدية تعتبر أكثر ملاءمة للاقتصاد النقدي
وللنظام المالي المعاصر وقد ذكرنا من قبل حين تعرضنا لعناصر النفقة العامة الأسباب التي دعت إلى اتخاذ النفقة

العامة مبلغاً نقدياً . وهذه الأسباب هي نفسها التي تثور في تطور الضرائب من الشكل العيني إلى الشكل النقدي مما لا ضرورة لإعادته هنا .

-ويتبين من هذا ان الخدمات ذات الطابع الخاص التي يقدمها بعض الأفراد للدولة كخدمات المحلفين والخدمة العسكرية لا تعتبر ربية بالمعنى الفني للكلمة ، ومع ذلك فإن بعض الكتاب يعتبر الخدمة العسكرية ضريبة مفروضة على الوطنيين وتؤدي منهم في شكل عيني ، ولهذا فقد سميت (ضريبة الدم) .

٢-يخضع للضريبة الأشخاص الطبيعيون والأشخاص المعنويون على حد سواء : إذا كانت الضريبة تستقر انتهاء في الذمة المالية للأفراد الطبيعيين ، فإن الملتزم القانوني بدفع الضريبة قد يكون شخصاً طبيعياً وقد يكون شخصاً معنوياً . وفي نطاق الأشخاص المعنوية أيضاً ، فقد يكون الملتزم بدفع الضريبة شخصاً من أشخاص القانون الخاص (الشركات التجارية) أو من أشخاص القانون العام (مؤسسة عامة ، مشروع عام... الخ) .

٣-الضريبة إجبارية : تعتبر الضريبة إجبارية لأن فرضها وجبايتها من المكلفين يعتبران من أعمال السيادة التي تتمتع بها الدولة . ويترتب على ذلك أن تنفرد الدولة - دون اتفاق مع الممول - بوضع النظام القانوني للضريبة (وعاؤها معدلها ، المكلف بأدائها ، كيفية تحصيلها) .

-ويظهر عنصر الجبر بالنسبة لكل ممول على حدة ، ومن ثم فإن هذا العنصر لا ينافي - من الناحية الجماعية - أن الضريبة يستلزم تقريرها في البلاد البرلمانية موافقة ممثلي الشعب .

- ذلك أنها متى تقررت أصبحت إجبارية بالنسب للأفراد لمجرد انتمائهم للمجتمع السياسي الذي تقررت فيه ، وليس لأحد أن يمتنع عن أدائها بحجة أنه لا يملك حق الانتخاب أو بحجة إنه لم يصوت في جانب فرضها . ويتضح عنصر الجبر من لجوء الدولة إلى التنفيذ الجبري عند امتناع الممول عن دفع الضريبة المستحقة عليه .

وعنصر الجبر هو الذي يميز الضريبة عن الأسعار العامة التي يدفعها الفرد مقابل شراء خدمات المشروعات العامة كما أنه هو الذي يميزها عن القروض العامة الاختيارية التي يكتب فيها الأفراد بإرادتهم .

٤-الضريبة تدفع بصفة نهائية : وهذا يعني أن الممولين لا يستطيعون استرداد ما دفعوه للخزانة العامة كضرائب وهذا العنصر هو الذي يميز الضريبة عن القروض العامة حيث تلتزم الدولة برد المبلغ الذي اقترضته سواء أكان القرض اختيارياً أم إجبارياً .

٥- ليس للضريبة مقابل معين : أي أن الممول يدفع الضريبة دون أن يحصل في مقابلها على نفع خاص به . فالممول يدفع الضريبة باعتباره عضواً في الجماعة السياسية (المجتمع) التي تربطه بها روابط عديدة ، وهو ما يفرض عليه المساهمة فيما تنفقه هذه الجماعة من نفقات عامة فيما يتعلق بالخدمات العامة كالدفاع والأمن والقضاء وغيرها . و لا شك أن دافع الضريبة يستفيد - بوصفه عضواً في الجماعة السياسية أيضاً - من هذه الخدمات العامة ولكنه لا يحصل على أي نفع خاص محدد له بالذات وقد ترتب على ذلك أن فرض الضريبة وتحديد مقدارها لا يتوقف على ما يعود على الممول منها من نفع خاص ، بل يتوقف على مقدرة الممول التكبيفية ، والسلطات العامة هي التي تحدد هذه المقدرة التكبيفية التي تفرض الضريبة على أساسها ،ومن هذه الناحية تختلف الضريبة عن الرسم وعن الإتاوة اللذين تقتضيهما الدولة من بعض الأشخاص مقابل نفع خاص لهم .

٦- غرض الضريبة هو تحقيق نفع عام : إذا كانت الضريبة لا تفرضها الدولة - كما رأينا - مقابل نفع خاص لدفعها ، فإن الدولة تلتزم باستخدام حصيلة الضرائب - وعموماً حصيلة الإيرادات العامة - لتحقيق منفعة عامة وقد درجت الدساتير والقوانين على تأكيد هذا المعنى منذ القرن الثامن عشر (وخصوصاً بعد إعلان حقوق الإنسان والمواطن الذي أصدرته الثورة الفرنسية)منعاً لفرض ضرائب أو استخدام حصيلتها في إشباع الحاجات الخاصة بالملوك والأمراء ، وفي العصر الحديث فقد استقر مبدأ المنفعة العامة للضريبة وأصبح من المبادئ الدستورية العامة التي يتعين اتباعها حتى دون النص عليها .

ومع ذلك فقد قام خلاف بين الاقتصاديين حول تحديد المقصود بالمنفعة العامة . فعلى حين قصرها التقليديون على تغطية النفقات العامة التقليدية أي قصروا غرض الضريبة على الغرض المالي وحده فوصلوا بذلك إلى (حياد الضريبة) فإننا نجد المحدثين قد أضافوا إلى ذلك أنه يمكن للضريبة أن تستخدم لأغراض غير مالية كالأغراض الاجتماعية والاقتصادية .

المطلب الثالث/القواعد الأساسية للضريبة

إذا كانت الضريبة فريضة إلزامية - كما ذكرنا في التعريف - و إذا كانت تجبي تطبيقاً للتضامن الاجتماعي - كما ذكرنا في التكييف القانوني لها - فإنه أصبح من المتعين أن توضع بعض القواعد التي تنظم أحكام الضريبة في فرضها وتحصيلها وتراعيها الإدارة المالية ،ويذكر الكتاب أن آدم سميث هو أول من صاغ مجموعة متماسكة من

القواعد ، وهي العدالة واليقين والملائمة والاقتصاد ، وقد اعتبرت هذه القواعد بمثابة المبادئ الدستورية العامة في الضرائب وهي لا تزال مطبقة حتى الآن ونحن نفصل هذه القواعد فيما يلي :

أولاً -قاعدة العدالة : يقصد بقاعدة العدالة أن يساهم كل أعضاء الجماعة في تحمل الأعباء العامة تبعاً للمقدرة التكلفة لكل منهم ،ونشير إلى أن فكرة العدالة الضريبية لم تكن موضع اتفاق بين كتّاب المالية العامة فقد ذهب آدم سميث إلى أنه (يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقاً لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان ، أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به كل منهم في حماية الدولة) وهذا يعني أن آدم سميث كان يأخذ بالضريبة النسبية ويعتبرها وحدها التي تحقق العدالة الضريبية وقد أيد في ذلك معظم كتّاب القرنين ١٨ و ١٩ وهذا ينبع من تفسيرهم للتكيف القانوني للضريبة على أنه (عقد مالي) تلتزم الدولة بمقتضاه بتقديم خدمات المرافق العامة ويلتزم الأفراد مقابل ذلك بدفع الضريبة فالضريبة هي ثمن هذه الخدمات ويقتضي منطق الأثمان أن تتناسب الضريبة مع الدخل . وقد قصد بهذه النظرية في ذلك الوقت رفع الظلم الذي كان يلحقه النظام الضريبي في العهد الملكي بالشعب نظراً للإعفاءات الضريبية التي كانت تمنح للنبل ورجال الدين فإذا اخذ بالضريبة النسبية فإن ذلك يعني أن يساهم هؤلاء النبل ورجال الدين - وهم الطبقة الغنية في المجتمع - بنسبة كبيرة من الحصيلة الضريبية بدلاً من إعفائهم منها .

-أما في العصر الحديث فإن الضريبة النسبية عاجزة عن تحقيق العدالة المنشودة تطبيقاً لمبدأ انخفاض المنفعة الحدية للنقود مع ارتفاع الدخل (أو مبدأ المقدرة على الدفع) ومن هنا فقد اتجه كتّاب المالية العامة إلى الضريبة التصاعدية ، واعتبروها أكثر تحقيقاً للعدالة .

-وتقتضي قاعدة العدالة أيضاً أن تكون الضريبة عامة على جميع الأشخاص (العمومية الشخصية) وعلى كافة الأموال (العمومية المادية) و مع ذلك فإن الفكر المالي الحديث في سعيه إلى تحقيق عدالة أكبر في توزيع العبء الضريبي بين المواطنين يمنح بعض الاستثناءات من عمومية الضريبة كتقرير بعض الإعفاءات الضريبية لمقابلة الاعتبارات الشخصية واختلاف معدلات الضرائب تبعاً لمصدر الدخل المفروضة عليه .

ثانياً -قاعدة اليقين : يقصد بهذه القاعدة أن تكون الضريبة معلومة ومحددة بوضوح وبلا تحكم من حيث المطرح (الوعاء) والمعدل والتحقيق والوفاء . ويؤدي مراعاة هذه القاعدة إلى أن يعلم الممول بشكل محدد التزاماته قبل

الإدارة المالية ، ومن ثم يستطيع كل ممول الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة من قبل هذه الإدارة .

ثالثاً- قاعدة الملائمة في الدفع :وتقضي هذه القاعدة بضرورة تنظيم أحكام الضريبة على نحو يتلاءم مع أحوال المكلفين وبما ييسر عليهم دفعها و هذا يعني أن تكون مواعيد تحصيل الضريبة وطريقة التحصيل وإجراءاته ملائمة للممول تفادياً لثقل عبئها عليه ، ومن هنا فإن الوقت الذي يحصل فيه الممول على دخله يعتبر أكثر الأوقات ملائمة لتحصيل الضريبة وخصوصاً فيما يتعلق بالضريبة على كسب العمل وبالضريبة على إيراد القيم المنقولة . وتطبيقاً لقاعدة (الملائمة في الدفع) فقد نتج عنها قاعدة أخرى هي قاعدة (الحجر عند المنبع) التي تؤدي إلى تخفيف إحساس الممول بعبء الضريبة كذلك تعتبر الضرائب على الاستهلاك أكثر ملائمة للمولين عموماً من الضرائب على الدخل لأن المكلف يدفعها مجزأة وضمن ثمن السلعة أو الخدمة المفروضة عليها .

رابعاً-قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية :يقصد بهذه القاعدة أن تختار الدولة في جباية وتحصيل الضرائب الطريقة التي تكفلها أقل ما يمكن من النفقات بحيث يكون الفرق بين ما يدفعه الممولون وما يدخل خزينة الدولة أقل ما يمكن ، وهذا ما يفرض على الدولة أن تباعد عن أسباب الإسراف في تكاليف الجباية . ويقصد بتكاليف الجباية ما تنفقه الدولة على الموظفين من رواتب وأجور وما تشتريه من أدوات مهمات لازمة للإدارة المالية ، كما يقصد بتكاليف الجباية أيضاً النفقات التي يتحملها الممولون عند دفعهم الضريبة ،ومن أهم تطبيقات قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية امتناع كثير من الدول - وخصوصاً منها الدول المتخلفة - عن فرض ضريبة على الدخل الزراعي نظراً لأن فرض هذه الضريبة يكلف الدولة نفقات ضخمة .

المطلب الرابع/أهداف الضريبة

ذكرنا من قبل - في معرض بحثنا في تعريف الضريبة - أن غرض الضريبة هو تحقيق المنفعة العامة وأنه قد قام خلاف بين الاقتصاديين حول تحديد المقصود بالمنفعة العامة . فعلى حين قصرها التقليديون على تغطية النفقات العامة التقليدية أي قصرها غرض الضريبة على الغرض المالي وحده فوصلوا بذلك إلى (حياد الضريبة) فإننا نجد المحدثين قد أضافوا إلى ذلك أنه يمكن للضريبة أن تستخدم لأغراض مالية كالأغراض الاجتماعية والاقتصادية .

وعلى هذا فإن هدف الضريبة إما أن يكون مالياً أو غير مالي ، ونحن نفصل ذلك في فيما يلي :**أولاً -الغرض المالي للضريبة:**يقصد بالغرض المالي للضريبة هو مدّ الخزّانة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة . وقد ساد هذا الهدف إبان (الدولة الحارسة) .

-فقد اقتضت أغراض الضريبة في ذلك الوقت - وطبقاً لآراء الماليين التقليديين - على الغرض المالي وحده . ومن أجل تحقيق هذا الغرض ولكي تحقق الضريبة أكبر قدر ممكن من الإيرادات للدولة فإنه يجب أن تتوافر فيها أربع **صفات هي :** الإنتاجية - والثبات ، والمرونة ، والحياة ، ونعرض لكل منها باختصار: **١-الإنتاجية :** يقصد بالإنتاجية أن تأتي الضريبة بأكبر حصيلة صافية (أي بعد خصم نفقات الجباية) من الإيرادات ولكي تحقق الضريبة ذلك يجب أن تتوافر فيها القواعد الأساسية التي اشرنا إليها سابقاً و هي العدالة واليقين والملائمة في الدفع والاقتصاد في نفقات الجباية ، كما يجب أن تتوافر فيها صفة العمومية وصفة عدم الشعور بها من قبل المواطنين حتى تتفادى الدولة إثارتهم وسخطهم ، ويترتب على ذلك -عند التقليديين - أن خير الضرائب عندهم هي الضرائب غير المباشرة لأنها تحتفي في ثمن السلعة أو الخدمة و لا يتمكن الممول بدقة من تحديد المبالغ التي دفعها كضرائب .

٢-الثبات : يقصد بثبات الضريبة أن لا تتغير حصيلتها تبعاً للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية وخصوصاً في أوقات الكساد ، ذلك أن حصيلة الضريبة تزداد عادة في أوقات الرخاء بسبب ازدياد الدخل والإنتاج مما يتفق مع قاعدة إنتاجية الضريبة ، بينما نجد أن حصيلة الضريبة تقل عادة في أوقات الكساد مما يعرّض السلطات العامة لمضايقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها التي تزداد في هذه الأوقات . ولذلك نادى التقليديون بثبات الضريبة وقصدوا من ذلك خصوصاً عدم أو تقليل انخفاض حصيلتها في أوقات الكساد . وإذا كان الثبات يختلف من ضريبة إلى أخرى ، فإنه يظهر أن الضرائب المفروضة على السلع الاستهلاكية - والضرورية منها خاصة - تفصل من هذه الناحية الضرائب على الدخل ، والسبب في ذلك يرجع إلى أن حجم الاستهلاك الضروري لا ينخفض في أوقات الكساد إلا بنسبة بسيطة تقل بكثير عن نسبة انخفاض الدخل .

٣-المرونة : يقصد بالمرونة ثبات المطرح (وعاء الضريبة) مع ازدياد معدل الضريبة ومن ثم فالضريبة المرنة هي التي تزداد حصيلتها نتيجة لازدياد معدلاتها مع عدم انكماش مطرحها ، والضريبة غير المرنة هي التي يؤدي زيادة معدلها إلى انكماش مطرحها ومن ثم إلى انخفاض حصيلتها ، ويترتب على ذلك أن الضرائب على السلع الاستهلاكية

ذات الطلب غير المرن أو القليل المرونة (أو ذات العرض المرن) تحقق المرونة أكثر من الضرائب على السلع الاستهلاكية ذات الطلب المرن (أو العرض غير المرن) ، ومن ثم فإن هذا الأمر يتحقق في الضرائب على سلع الاستهلاك الضرورية التي يعتبر الطلب عليها قليل المرونة .

٤-الحياد : يقصد بحياد الضريبة - في نظر التقليديين - أن يقتصر هدفها على الغرض المالي وحده دون التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية ودون التأثير على الممولين بدفعهم إلى القيام بعمل معين أو الامتناع عن عمل معين ، ويتحقق حياد الضريبة إذا لم يكن من شأن الضريبة إحداث أي تغيير في المراكز النسبية للمولين ، أي إذا لم تؤدّ إلى حدوث تغيير في مرتبة كل منهم في سلم التوزيع ، وقد ساهم في ترسيخ فكرة حياد الضريبة عند التقليديين اعتقادهم أيضاً بحياد النقود بين الدائنين والمدينين

-ويلاحظ أن حياد الضرائب لا يمكن تحقيقه إطلاقاً ، فمن ناحية نجد أن حياد النقود الذي افترضه التقليديون لا يمكن تحقيقه حتى لو أرادت السلطات النقدية ذلك بسبب تقلب قيمتها الشرائية ، ومن ثم يترتب على ذلك أن الضرائب - وهي اقتطاع نقدي - لا يمكن أن تكون محايدة أيضاً ومن ناحية أخرى فإن تحقيق حياد الضريبة يتطلب دقة في التنظيم الضريبي لتفادي تأثير الضريبة في البنيان الاقتصادي والاجتماعي وهذا الأمر يصعب الوصول إليه عملياً إذا لم يكن مستحيلاً ذلك .

-وعلى هذا فإن الضريبة لا بد أن تؤثر في البنيان الاقتصادي والاجتماعي حتى ولو لم تقصد إلى ذلك ، فحياد غرض الضريبة لا يضمن حياد الضريبة .

ب-الأغراض الاقتصادية للضريبة : يمكن استخدام الضريبة لتحقيق بعض الاقتصادية أيضاً وأهم هذه الأغراض هي التالية : ١-محاربة الضغوط التضخمية والمحافظة على قيمة النقد الوطني :إذا زادت حدة الضغوط التضخمية نتيجة ازدياد العرض النقدي عن حجم المنتجات ، فترتفع الأسعار وتتهوّر قيمة النقد الوطني في الداخل ، كما تنقص الصادرات ويحدث عجز في ميزان المدفوعات وتتهوّر قيمة العملة الوطنية أيضاً في سوق القطع (الصرف) . وتستطيع الحكومة في مثل هذه الأوقات محاربة الضغوط التضخمية والعمل على المحافظة على قيمة النقد الوطني بأن تزيد العبء الإجمالي للضرائب لكي تقتطع بها جزءاً من دخول الأفراد فينخفض دخلهم ، مما يرغمهم على تقيد استهلاكهم وبالتالي مما ينقص من الطلب الكلي ويقلل من ظهور التضخم .

٢-توجيه عناصر الإنتاج نحو الفروع الإنتاجية التي ترغب الدولة في تطويرها :

ويكون ذلك إما بإعفاء هذه الفروع من الضرائب ، أو بفرض ضريبة أقل في هذه الفروع منها في الفروع الأخرى .

٣-تشجيع بعض أنواع المشروعات : قد ترغب الدولة بتشجيع أنواع معينة من المشروعات لاعتبارات معينة فتعفى هذه المشروعات من الضرائب كلياً أو جزئياً .

٤-حماية الصناعة الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات : ويتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج ، وإعفاء الصادرات من الضرائب كلياً أو جزئياً . وتعتبر الضرائب الجمركية من أولى الضرائب التي استخدمت لهذه الغاية .

٥-تحقيق التشغيل الشامل في البلاد الرأسمالية المتقدمة : تستخدم الضريبة في البلاد الرأسمالية المتقدمة كأداة لتحقيق التشغيل الشامل . فتطبق الضرائب بطريقة تنقص من ادخار أصحاب الدخل المرتفعة (بفرض ضرائب مرتفعة عليهم) وترفع من استهلاك الطبقات الفقيرة (بإعفائهم أو بتخفيف الضرائب عليهم) . كما تستخدم الدولة حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب الدخل المرتفعة لتمويل النفقات الحكومية مما يعمل على زيادة الاستهلاك الحكومي وبالتالي يعمل على رفع الطلب الكلي .

٦-العمل على تنفيذ الخطة في البلاد الاشتراكية : تعتبر الضرائب ، وخصوصاً منها الضرائب على رقم الأعمال ، أداة لتنفيذ الخطة الاقتصادية والاجتماعية في البلاد الاشتراكية . وهي تتعاون في ذلك مع نظام التسعير بحيث يعتبران الأداتين الرئيسيتين في هذا المجال .

٧-تحقيق التنمية في البلاد المتخلفة : تهدف الضرائب في البلاد المتخلفة إلى تحقيق التنمية الاقتصادية ومن ثم فإنها تستخدم في تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها في السبل التي تخدم أغراض التنمية . ففي كل البلاد المتخلفة تقريباً تستخدم الضرائب من أجل تشجيع الادخار ومن أجل الحدّ من الاستهلاك وتحصل الحكومة بذلك على ادخار إجباري جماعي تستخدمه في تمويل مشروعات التنمية . ونخلص من هذا كله إلى أن الأغراض التي تهدف الضريبة إلى تحقيقها تتحدد بطبيعة الدولة السياسية والاجتماعية وبمرحلة النمو التي وصلت إليها .

المبحث الثاني- التنظيم الفني للضريبة

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة تحديد الأوضاع والإجراءات الفنية المتعلقة بفرض وجباية الضريبة وينصرف هذا التنظيم الفني إلى تحديد مطرح (وعاء) الضريبة ومعدلها وكيفية اللجوء بها . ويتربط على ذلك أن التنظيم الفني

للضريبة يتأثر بطبيعة النظام السياسي والاقتصادي ويؤثر فيه كما أنه يتأثر ويؤثر على طبيعة مرحلة النمو التي وصل إليها البلد .

وسنقسم دراستنا للتنظيم الفني للضريبة إلى ثلاثة موضوعات سنخصص لكل موضوع منها مطلباً خاصاً وذلك على الشكل التالي : المطلب الأول : مطرح (وعاء) الضريبة .

المطلب الثاني : معدل (سعر) الضريبة .

المطلب الثالث : تحقق وجباية الضريبة .

المطلب الأول- مطرح (وعاء) الضريبة : يقصد بمطرح (وعاء) الضريبة العنصر أو الموضوع الذي (تطرح)

عليه الضريبة وأول عمل يقوم به المشرع عند تنظيمه للضرائب هو اختيار المطرح (الوعاء) الذي تفرض عليه هذه الضرائب ، وتقتضي دراسة مطرح (وعاء) الضريبة التعرض للمواضيع التالية : هل نأخذ بنظام الضريبة الوحيدة أم بنظام الضرائب المتعددة ، هل نأخذ بنظام الضرائب على الأشخاص أم بنظام الضرائب على الأموال ، هل نأخذ بنظام المباشرة أم بنظام الضرائب غير المباشرة ، الضرائب على الدخل ، الضرائب المباشرة أم بنظام الرائب على التداول وعلى الإنفاق ، الازدواج الضريبي ونحن نتعرض فيما يلي لهذه المواضيع مخصصين لكل منها فرعاً مستقلاً .

الفرع الأول- ضريبة وحيدة أم ضرائب متعددة : تتور مشكلة أمام النظم الضريبية من حيث وحدة الضرائب المفروضة أو تعددها ونتعرض فيما يلي لكل من هذين النظامين .

الضريبة الوحيدة : يقصد بنظام الضريبة الوحيدة أن تقتصر الضرائب التي تفرضها الدولة على ضريبة واحدة رئيسية وإلى جوارها بعض الضرائب القليلة الأهمية ، أو على ضريبة واحدة لا تفرض سواها ، وقد نادى بهذا النظام بعض كتاب المالية العامة والاقتصاد منذ القرن ١٦ .

- وتفسر نشأة هذه النظرية في ذلك الوقت بالتعقيد الكبير الذي كانت عليه أنظمة الضرائب السائدة ف أوربا عندئذ ومع ذلك فإن نظام الضريبة الوحيدة ما زال له أنصار حتى في العصر الحديث .وقد اختلفت الأنظمة التي اقترحت للضريبة الوحيدة فقد أقامها فوبان على ضريبة العشور الأساسية عام ١٧٠٧ كما أقامها الفيز يو كراط على فكرة فرض ضريبة على دخل الملاك الزراعيين باعتبار أن هؤلاء الملاك - في نظرهم - هم وحدهم الذين يستطيعون خلق ناتج صاف وقد نادى الكاتب الأمريكي هنري جورج عام ١٨٧٩ بفرض ضريبة وحيدة على الزيادة في قيمة الأراضي . كما طالب الكاتب الانكليزي ن كالدور عام ١٩٦٣ بفرض ضريبة وحيدة على

الإفناق العام أي على الاستهلاك وهو ما يعني إعفاء الادخار منها كما نادى كتّاب آخرون بفرض ضريبة وحيدة على رأس المال الثابت من أراضٍ ومناجمٍ ومبانٍ وآلاتٍ وغيرها ، ونادى غيرهم بفرض ضريبة وحيدة على مجموع الدخل بالنسبة لكل ممول .

- ونخلص من هذا المبدأ أن أنصار الضريبة الوحيدة لم يتفقوا فيما بينهم على مطرح (وعاء) هذه الضريبة ، وهذا ناتج بطبيعة الحال من عدم اتفاقهم على تحديد ما يعتبر أكثر دلالة على النشاط الاقتصادي . ومع ذلك فإنهم جميعاً يعتبرون الضريبة الوحيدة تتميز ببساطتها وسهولتها وقلة نفقات تحصيلها نظراً لأنها تتفادى تعدد المصالح الإدارية التي تقوم بالتحصيل كما هو الأمر في ظل نظام التعدد ، كذلك قالوا بأن الضريبة الوحيدة تمكن الممول من المعرفة الدقيقة لما يقع عليه من عبء مالي وأنها أكثر عدالة لأنه يسهل تدرجها بحسب المقدرة التكليفية لكل ممول وأنها لا تؤدي إلى التدخل في الأوجه المختلفة للنشاط الاقتصادي كما يحصل الأمر في حالة تعدد الضرائب فهي ضريبة اقرب للحياد .

ولكن عيوب الضريبة الوحيدة تفوق مزاياها ومن أهم هذه العيوب ما يلي : ١- إن فرض ضريبة وحيدة يثير مسألة اختيار الأموال والتصرفات التي تصلح مطرحاً (وعاء) لهذه الضريبة وهذا الاختيار ليس مسألة سهلة وعلى هذا فإن صعوبة اختيار مطرح (وعاء) واحد للضريبة الوحيدة يعتبر مبرراً للأخذ بفكرة الضرائب المتعددة .

٢- إذا حدث في ظل نظام الضريبة الوحيدة ابتعاد عن العدالة الواجبة بالنسبة لطبقة أو فئة من الممولين فإنه يصعب تصحيح هذا الظلم . وهو الأمر الذي يمكن تصحيحه في ظل نظام الضرائب المتعددة عن طريق الضرائب الأخرى .

٣- إن اعتماد الدولة على ضريبة وحيدة لسد جميع نفقاتها يجعل هذه الضريبة من الجسامة وثقل العبء بحيث تزعج الممول وتحمله على التهرب منها بكافة الطرق ، وهذا يعني أن الحكومة ستجد في جباية هذه الضريبة أشد العنت .

٤- نظراً لأن الضريبة الوحيدة لا يمكن أن تفرض إلا على جزء من الثروة أو مظهر من مظاهر النشاط الاقتصادي ، فإنها لا يمكن أن تكون ذات حصيله كبيرة ، فإذا تذكرنا ظاهرة تزايد النفقات العامة وما تستلزمه من تزايد الإيرادات العامة ، فإن ذلك يعتبر مبرراً قوياً للأخذ بنظام الضرائب المتعددة . **٥-** إن الضريبة الوحيدة لا يمكنها أن تعتبر أداة لتحقيق أغراض الدولة الاقتصادية والاجتماعية على الشكل المطلوب من السياسة المالية المعاصرة .

لهذه الأسباب كلها فضّلت الدول إتباع نظام الضرائب المتعددة .

تعدد الضرائب :ويقصد به أن تعتمد الدولة على أنواع متعددة ومختلفة من الضرائب التي يخضع لها المكلفون ، وقد ذكرنا حالاً إن عيوب الضريبة الوحيدة جعلت الدول تفضّل إتباع نظام الضرائب المتعددة . ومع ذلك فإن تفضيل نظام الضرائب المتعددة لا يعني الإفراط في عدد الضرائب المفروضة لأن هذا الإفراط يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي وغموض أحكامه ، وإلى عرقلة سير النشاط الاقتصادي ، وزيادة نفقات الجباية الخ بل يجب على الدول أن تختار ضرائبها بحيث لا يزيد عددها كثيراً بحيث تتفق مع نظامها الاقتصادي ومع بنيتها الاقتصادية .

الفرع الثاني- ضرائب على الأشخاص أم ضرائب على الأموال

تثور مشكلة أخرى أمام النظم الضريبية وهي تختار مطرح (وعاء) الضريبة فهل تفرض الضريبة على الأشخاص (وعندها يصبح مطرح الضريبة الشخص نفسه) أم تفرض على الأموال (وعندها يصبح مطرح الضريبة المال نفسه) .

الضرائب على الأشخاص

لا نقصد بالضرائب على الأشخاص أن الملتزم بدفع الضريبة للدولة هم أشخاص . ذلك أن هذا أمر بديهي إذ أنه لا يمكن أن نلزم الجمادات والحيوانات بالضريبة بل نقصد بالضرائب على الأشخاص إن يكون مطرح (وعاء) الضريبة هو وجود الشخص نفسه ولجود حياته في الدولة ومن هنا تعرف هذه الضريبة "بضريبة الرؤوس أو بالفردة " وتتخذ هذه الضريبة عادة إحدى صورتين : ضريبة الفردة البسيطة وضريبة الفردة المدرّجة .

١-ضريبة الفردة البسيطة (أو الموحدة) : وفي هذه الحال يدفع كل من الأفراد الخاضعين للضريبة مبالغ متساوية فلا يختلف ما يدفعه فرد عن الآخر وقد كانت هذه الضريبة منتشرة في المجتمعات القديمة نظراً لأنه كان يصعب على الدولة تقدير ثروة أو دخل الأفراد فلم يكن أمامها إلا فرض نفس المقدار على رأس كل منهم . ولكن مع تقدم المجتمعات البدائية ووضوح الاختلاف بين الأفراد أصبحت ضريبة الفردة الموحدة غير عادلة لأنها تفرض بنفس القدر على كل شخص ، رغم اختلاف الأشخاص في ثرواتهم ويسارهم يضاف إلى ذلك أن حصيلتها كانت منخفضة لأن معدلها كان دائماً معتدلاً حتى يتمكن الفقراء من دفعها ولتلافي ذلك كله اتجهت الدول إلى النوع الثاني من الفردة .

٢-ضريبة الفردة المدرّجة : وفي هذه الحال يقسّم المكلفون الخاضعون للضريبة إلى طبقات اجتماعية مختلفة تبعاً للثروة أو لنوع العمل وتفرض الضريبة على كل طبقة بصورة تختلف عما تفرض به على الطبقات الأخرى على أن تفرض هذه الضريبة على كل طبقة من هذه الطبقات بنفس القدر . وهذا ما يظهر أن ضريبة الفردة المدرّجة رغم أنها تعتبر أكثر عدالة من ضريبة الفردة الموحدة إلا أن عدالتها فير كاملة ذلك أن أفراد كل طبقة يدفعون نفس المبلغ مع أن دخولهم وثرواتهم قد تختلف من فرد إلى آخر رغم انتمائهم لنفس الطبقة ،وأياً كان نوع الضريبة على الأشخاص فإنها لم تعد تتلاءم مع التقدم الاجتماعي والاقتصادي والمالي للعصر الحديث الذي أدى إلى أن تفرض الضريبة تبعاً للمقدرة التكاليفية للأفراد وليس على الرؤوس . كذلك لاحظ بعض الكتّاب أن الضريبة على الأشخاص - وهي تجعل الوجود الآدمي نفسه مطروحاً للضريبة - تتجافى مع الكرامة الإنسانية لأنها تسبغ على الإنسان صفة السلعة .

- وقد كانت ضريبة الرؤوس شائعة في المجتمعات القديمة فقد طبقها الرومان والعرب كما طبقتها انكلترا وفرنسا وبروسيا القيصرية في فترات مختلفة من تاريخها المالي . وحالياً لا تطبق إلا في ولايات معينة من الولايات المتحدة الأمريكية وسويسرا بحيث يعتبر دفعها شرطاً لممارسة حق الانتخاب وقد قصد - في الحقيقة - من دفعها في الولايات المتحدة الأمريكية وضع العقوبات في سبيل تمتع الزوج بحق الانتخاب.

-الضرائب على الأموال : نخلص مما سبق أن الضرائب على الأشخاص قد زالت بصفة عامة من الدول الحديثة وأصبحت الموال هي المطروح (الوعاء) الذي تفرض عليه الرائب أي أن الضريبة انتهت في النظم المالية المعاصرة إلى أن تفرض وتختلف وتتعدد الضرائب على الأموال فمنها ما يفرض على الدخل أو على رأس المال (الضرائب المباشرة) ومنها ما يفرض على الإنفاق أو الاستهلاك أو التداول أو على بعض الوقائع كعبور البضائع للحدود الوطنية ... الخ (الضرائب غير المباشرة) ويعتبر تقسيم الضرائب على الأموال إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة أهم التقسيمات في هذا الخصوص وهو ما نتعرض له هنا .

الفرع الثالث- الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة : رأينا أن الضريبة انتهت في النظم المالية المعاصرة إلى أن تفرض على الثروة (الدخل أو رأس المال) ونذكر هنا أن الفن المالي الذي يستخدم لتحقيق ذلك يمكن أن يختلف مما يعني أن تختلف الطريقة التي تتوصل بها الضريبة تتبع الثروة (الدخل أو رأس المال) ويمكن أن يتم ذلك بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر وهو ما يعني وجود ضرائب مباشرة وغير مباشرة . ويقصد بالضرائب المباشرة أن

تفرض الضريبة مباشرة على ذات وجود الثروة (الدخل أو رأس المال) تحت يد الممول . فنفرض ضريبة الدخل بمناسبة تحقق هذا الدخل وتفرض ضريبة رأس المال بمناسبة وجود رأس المال . كما يقصد بالضرائب غير المباشرة أن تفرض الضريبة بصورة غير مباشرة على استعمال عناصر الثروة (الدخل أو رأس المال) وليس على ذات وجود هذه الثروة .

-وفي نطاق بحثنا في تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة سنتعرض للمواضيع التالية : معايير التفرقة بينها ومقارنة بينها ، ووضعها في التشريع الضريبي المقارن ، وتقدير هذا التقسيم.

معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة : حاول علماء المالية العامة إيجاد معايير للتفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ويمكن تجميع آرائهم ضمن ثلاثة معايير : معيار إداري (يتعلق بتنظيم الضريبة من الناحية الفنية) ومعيار اقتصادي (ويتعلق بظاهرة نقل عبء الضريبة) ، ومعيار مالي (يتعلق بمدى ثبات واستمرار مطرح أو وعاء الضريبة) ونحن نفصل ذلك فيما يلي :

أولاً-المعيار الإداري : يتلخص هذا المعيار في فرنسا في أن الضرائب تعتبر ضرائب مباشرة إذا كانت تجبى بمقتضى جداول اسمية يبين فيها اسم المكلف ، والمال الخاضع للضريبة وقيمة الضريبة الواجب عليه دفعها بينما تعتبر الضرائب ضرائب غير مباشرة إذا كانت تجبى بدون هذه الجداول الاسمية .

-كما يتلخص هذا المعيار في انكلترا في أن الضرائب تعتبر ضرائب مباشرة إذا كان فرضها وتحقيقها يحصلان بناء على اتصال مباشر بين المكلف والإدارة المالية (كالضريبة على الدخل العام) أو إذا قامت بجبايتها هيئة رسمية (كالضرائب السنوية على السيارات) . وفيما عدا ذلك فتعتبر ضريبة غير مباشرة .

والمعيار الإداري عموماً يتميز بالسهولة والوضوح من الناحية العملية فيما يتعلق بسلطة وطرق فرض الضرائب واختصاص وطرق الطعن فيها ولكن يعيب المعيار الإداري أنه لا يمكن الاعتماد عليه من الناحية العلمية للتفريق

بين نوعي الضرائب وذلك للأسباب التالية : ١-تختلف المعايير الإدارية من بلد إلى آخر وفي البلد الواحد من

وقت إلى آخر . ذلك أن المعايير الإدارية - وهي تعتمد على جباية الضريبة بواسطة جداول اسمية أو غير ذلك -

مسألة في يد المشرع بالنسبة لكثير من الضرائب . فهو إن شاء قرر جباية ضريبة ما بواسطة جداول اسمية فجعلها

ضريبة مباشرة وإن شاء قرر جبايتها بغير جداول اسمية فجعلها ضريبة غير مباشرة وهذا الأمر لا يمكن قبوله من

الناحية العلمية .

٢- إن الأخذ بهذا المعيار يدخل بعض الضرائب المباشرة في عداد الضرائب غير المباشرة ، ومثال ذلك الضريبة على أرباح الأسهم وفوائد السندات فهي لا تجبى في فرنسا بناء على جداول اسمية لأن معظم هذه الأوراق لحاملها ويقوم أصحاب العمل والشركات بخصم الضريبة من الربح أو الفائدة قبل توزيعها على أصحابها وتوزدها لمصلحة الضرائب ومع ذلك فإن من المسلم به حتى في فرنسا نفسها أن الضرائب على أرباح الأسهم وفوائد السندات تعتبر - مثل غيرها من ضرائب الدخل - من الضرائب المباشرة .وينطبق هذا الانتقاد أيضاً على المعيار الإداري المطبق في انكلترا .

-ونخلص من هذا كله أن المعايير الإدارية إنما تعتمد على مسائل شكلية دون أن تنفذ إلى طبيعة وجوهر الضرائب ومن ثم فإنها لا تصلح أساساً علمياً للتقسيم .

ثانياً- معيار نقل عبء الضريبة : اتخذ بعض الكتاب من نقل عبء الضريبة معياراً للتفريق بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة وتكون الضريبة مباشرة إذا كانت تستقر على دافعها و لا يتمكن من نقلها إلى غيره ومن ثم فإنه لا يوجد وسيط بين الخزانة والمكلف أما الضريبة غير المباشرة فهي التي لا يقوم دافعها إلا بدور الوسيط بين الخزانة وبين من تستقر عليه في النهاية أي أن دافعها سوف يستردها من غيره .

ويتميز هذا المعيار بأنه يستطيع أن يحدد بعض أنواع الضرائب فالضريبة على الدخل العام - تطبيقاً لهذا المعيار - تعتبر ضريبة مباشرة والضريبة الجمركية تعتبر ضريبة غير مباشرة .

ومع ذلك فإنه يمكن انتقاد هذا المعيار من الوجوه التالية : ١- إن ظاهرة نقل عبء الضريبة ظاهرة معقدة يتوقف تحققها - كما سنرى فيما بعد - على تفاعل عدة عوامل اقتصادية مثال ذلك الضريبة على الاستهلاك يتحمل عبأها المنتج الذي دفعها أو ينقله إلى المستهلك تبعاً لظروف العرض والطلب فكأن هذه الضريبة تعتبر - طبقاً لهذا المعيار - مباشرة أحياناً (إذا استقرت على دافعها) وغير مباشرة أحياناً أخرى (إذا انتقلت من دافعها إلى غيره) .

٢- إن المكلف بالضريبة قد يتحمل بعض الضريبة وينقل بعضها الآخر إلى من يتعامل معه فهل يعني هذا أن الضريبة تعتبر مباشرة وغير مباشرة في آن واحد.

٣- أن تطبيق معيار نقل عبء الضريبة يوصلنا أحياناً إلى نتائج عكس المستقر عليه في الفكر المالي . ومثال ذلك أن ضريبة الأرباح التجارية قد يستطيع التاجر نقل عبئها إلى زبائنه عن طريق رفع أسعار البيع أو إلى عماله عن

طريق خفض أجورهم . ومن ثم وبناء على هذا المعيار . تعتبر ضريبة الأرباح التجارية في هذه الحالة ضريبة غير مباشرة مع أن المسلم في الفكر المالي اعتبارها من الضرائب المباشرة.

ثالثاً-معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة :

اقترح بعض الكتاب اتخاذ مدى ثبات المادة الخاضعة للضريبة كأساس للتقسيم إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة . فالضرائب المباشرة هي التي تفرض على عناصر تتمتع بقدر معين من الثبات والاستمرار لدى المكلف ومثال ذلك تملك ثروة معينة أو ممارسة حرفة أو مهنة أما الضرائب غير المباشرة فتفرض على أفعال عرضية أو تصرفات منقطعة يقوم بها المكلف ومثال ذلك إنفاق الدخل أو تسجيل العقود أو استيراد السلع .

-ويؤدي هذا المعيار في الواقع إلى اعتبار الضرائب على الدخل أو رأس المال هي الضرائب المباشرة وإلى اعتبار الضرائب على الإنفاق أو على التداول هي الضرائب غير المباشرة .

-وهذا المعيار يعتبر أفضل من المعيارين السابقين ومع ذلك فإنه لا يخلو من نقد فهو يثير صعوبة معينة بخصوص ضريبة التركات ذلك أنه - بناء على هذا المعيار - تعتبر ضريبة التركات ضريبة غير مباشرة لأنها تفرض بمناسبة واقعة عرضية هي واقعة الوفاة وانتقال الثروة . ومع ذلك يرى بعض الكتاب أن ضريبة التركات تعتبر ضريبة مباشرة إذا كانت تفرض بمعدلات مرتفعة لأنها تعتبر في هذه الحالة ضريبة مفروضة على الثروة (رأس المال) ذاتها وليس على انتقال الثروة .

-وفي رأينا أن معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة يبقى - رغم الصعوبة السابقة - أفضل من المعيارين السابقين ويمكن استخدامه كأساس للفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة لأنه يعود إلى طبيعة المادة المفروضة عليها الضريبة .

مقارنة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة تختلف المقارنة بين هذين النوعين من الضرائب تبعاً للزاوية التي ينظر منها لهذه المقارنة ونعرض فيما يلي أهم أوجه المقارنة :

١-من ناحية إمكانية زيادة الحصيلة : تتميز الضرائب المباشرة بإمكانية زيادة حصيلتها إذا ما احتاجت الدولة إلى إيرادات إضافية كما هو الحال في أوقات الحروب والأزمات ذلك أن هذه الضرائب تفرض على عناصر واضحة لا تجد الدولة صعوبة كبيرة في الوصول إليها ويصعب على المكلفين التهرب من دفعها . وفي الحقيقة فإن هذه الميزة توجد أيضاً في بعض أنواع الضرائب غير المباشرة وهي الضرائب على السلع الضرورية أو الشائعة كالدخان والسكر إذ يمكن للدولة زيادة حصيلتها عن طريق رفع معدلها .

٢-من ناحية تحقيق العدالة : تعتبر الضرائب المباشرة أكثر تحقيقاً للعدالة من الضرائب غير المباشرة . ذلك أن الضرائب المباشرة - وهي تفرض على الدخل أو على رأس المال - تعتبر أوضح في الدلالة على المقدرة التكاليفية للممول كما أنه يمكن أن تراعى فيها الاعتبارات والظروف الشخصية للممول تبعاً لمصدر دخله وأعبائه العائلية وديونه . بينما نجد ان الضرائب غير المباشرة - وهي تفرض بنفس العبء على جميع من يقومون بالفعل أو التصرف الخاضع لها - لا تميز بين الممولين تبعاً لظروفهم الشخصية .

-وهذا يعني أن الضرائب غير المباشرة تكون اشد وطأة على ذوي الدخول الصغيرة أكثر منها على ذوي الدخول الكبيرة ، خاصة إذا فرضت على السلع الاستهلاكية الشائعة من أجل تحقيق إيراد كبير . ومع ذلك فإن الدولة تستطيع اختيار تنظيم فني للضريبة يقرب الضرائب غير المباشرة من العدالة ، وذلك بأن تعقي منها السلع الضرورية وتخففها على السلع الشائعة التي تستهلكها الطبقات الفقيرة وبأن تفرضها بمعدلات مرتفعة على السلع الكمالية التي يستهلكها أصحاب الدخول الكبيرة .

٣-من ناحية الاقتصاد في نفقات الجباية : تعتبر جباية الضرائب المباشرة أيسر وأقل تكاليفها من جباية الضرائب غير المباشرة . ذلك أن الضرائب المباشرة - وهي تفرض على الدخل أو على رأس المال - تعتبر أنها تفرض على عناصر على درجة كبيرة من الوضوح ومن ثم لا يستدعي الأمر سوى تقدير هذه العناصر وتطبيق معدل الضريبة المفروض عليها . -أما الضرائب غير المباشرة فإنها تتطلب نفقات أكبر لجبايتها ، ذلك أنها تستلزم وجود موظفين يقومون بمراقبة الوقائع والتصرفات التي تفرض الضريبة على أساسها والعمل على منع التهرب منها .

وفي الواقع فإن التهرب قد يحدث بالنسبة للضرائب المباشرة وللضرائب غير المباشرة . وإذا أرادت الدولة أحكام الرقابة على وجود المادة الخاضعة للضريبة وعلى تقدير قيمتها . فإن ذلك يعني إنفاق مبالغ ضخمة كما يعني أن صعوبة الجباية قد لا تفرق بالنسبة لنوعي الضرائب .

٤-من ناحية إشعار الأفراد بواجبهم الضريبي : تعتبر الضرائب المباشرة أكثر إشعاراً للأفراد في مساهمتهم في تحمل الأعباء الضريبية للدولة بسبب دفعها من الممولين في شكل اقتطاع جزء من دخولهم سواء أكانت مفروضة على رأس المال أم على الدخل وهذا ما يحفزهم على الاشتراك في النشاط السياسي للدولة ومراقبة الحكومة في اتجاهها للنفقات العامة . أما الضرائب غير المباشرة فيترتب عليها نتائج عكسية للنتائج التي تترتب على الضرائب المباشرة أي أنها تتميز بعدم إشعار الفرد بعبئها ، ذلك أنها تدفع أساساً من قبل المنتجين أو المستوردين ثم يتحملها المكلفون الذين يستهلكون السلعة أو الخدمة المفروضة عليها الضرائب غير المباشرة وذلك في شكل زيادة صغيرة في سعر هذه السلعة أو الخدمة .

٥-من ناحية مضايقة حركة الإنتاج والتداول : لا تتسبب الضرائب المباشرة في مضايقة حركة الإنتاج والتداول كما هو الحال في الضرائب غير المباشرة تتطلب وجود رقابة دقيقة على المنتجين الذين تفرض عليهم ضرائب الإنتاج حتى لا يقوموا بإخفاء مقدار أنتاجهم الفعلي هرباً من الضريبة.

- كما تستدعي وجود رقابة دقيقة أيضاً على عمليات تداول السلع المفروضة عليها الضريبة على رقم الأعمال وكل هذا يؤدي إلى عرقلة حركة أنتاج وتداول هذه السلع وهو ما لا يمكن حدوثه بنفس المقدار في الضرائب المباشرة .

٦-من ناحية وقت ورود الحصيلة :

تمتاز الضرائب غير المباشرة - ونظراً لأنها تفرض على وقائع وتصرفات متقطعة تحدث كل يوم من اتفاق وتداول وتصرفات - بأنها تمتد الخزانة بالإيراد بسرعة وباستمرار ومنذ بداية السنة حتى نهايتها وعلى العكس من ذلك ، فإن الضرائب المباشرة - ونظراً لأنها تفرض على أساس سنوي - يتأخر ورود حصيلتها إلى الخزانة العامة عادة .

٧-من ناحية مساهمة جميع المواطنين :

تتميز الضرائب غير المباشرة بأنها تصيب جميع المكلفين حتى ذوي الدخل المنخفضة خاصة إذا ما كانت مفروضة على السلع الاستهلاكية أما الضرائب المباشرة فلا تصيب جميع المكلفين بل يعفى منها ذوو الدخل المنخفضة .

٨-من ناحية تحقيق أغراض اجتماعية واقتصادية :إذا كان من الممكن استعمال كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة لتحقيق أغراض اجتماعية واقتصادية كاستعمال الضرائب المباشرة لتشجيع النسل أو الحد منه أو لتقليل التفاوت بين الدخل والثروات في المجتمع أو لتشجيع بعض أنواع النشاط الاقتصادي وكاستعمال الضرائب غير المباشرة للحد من استهلاك بعض السلع الضارة أو لحماية الصناعات الناشئة ، فإنه يبقى أن مجال استخدام الضرائب المباشرة لتحقيق الأغراض غير المالية أوسع من مجال استخدام الضرائب غير المباشرة .

٩-من ناحية تلاؤمها مع البنيان الاقتصادي :تلاؤم الضرائب المباشرة إلى حد كبير البنيان الاقتصادي للبلاد الرأسمالية المتقدمة ، بينما تعتبر الضرائب غير المباشرة أكثر ملاءمة للبنيان الاقتصادي في البلاد المتخلفة .

-وضع الضرائب المباشرة وغير المباشرة في التشريع الضريبي المقارن :يظهر مما سبق أن كلا من الضرائب المباشرة وغير المباشرة له مزاياه وعيوبه ، وإن كلا منهما يتلافى - إلى درجة صغيرة أو كبيرة - عيوب النوع الآخر وهذا الأمر هو الذي دعا المشرع إلى عدم الاعتماد على أحد النوعين وحده دون الآخر .

ومن ثم فإن جميع التشريعات الضريبية الحديثة تأخذ بالنوعين معاً ولكن هذا لا يعني أن هذه النظم تقسم العبء الضريبي بينهما تقسيماً متساوياً فالغالب أن تكون مساهمة أحد النوعين في الإيرادات العامة أكثر أو أقل من مساهمة الآخر . ولا يتوقف هذا التقسيم على الاعتبارات الفنية والتاريخية وحدها ، بل يتوقف أيضاً على الاعتبارات السياسية وعلى اعتبارات النظام الاقتصادي ، وعلى اعتبارات البنيان الاقتصادي .

-فمن الناحية السياسية ، وفي المجتمعات التي يوجد فيها اختلاف في الطبقات نجد أن البلاد التي تتحكم فيها طبقة أصحاب الدخل المنخفضة والمتوسطة تفضل الأخذ بالضرائب المباشرة . ذلك أن الضرائب المباشرة - وهي تعتبر أكثر تلاؤماً مع المقدرة التكلفة للمولين - تراعي جانب أصحاب الدخل المنخفضة ، أي أنها تعتبر أداة لقهر الذين يملكون لمصلحة الذين لا يملكون . بينما نجد أن البلاد التي تتحكم فيها طبقة أصحاب الدخل المرتفعة تفضل الأخذ بالضرائب غير المباشرة .

- ذلك أن الضرائب غير المباشرة - وهي لا تتناسب مع المقدرة التكلفة للمولين - تراعي جانب الأغنياء دون الفقراء ، ومن ثم فإنها تعتبر أداة لقهر الذين لا يملكون لمصلحة الذين يملكون . وهذا ما دعا بعض الكتاب إلى نعت الضرائب المباشرة وبالضرائب الديمقراطية " ونعت الضرائب غير المباشرة "بالضرائب اللاديمقراطية "

-ومن ناحية النظام الاقتصادي ، فإننا نجد أن الضرائب المباشرة - وعلى رأسها ضرائب الدخل التصاعدية - تمثل نسبة كبيرة من الإيرادات الضريبية في الدول الرأسمالية المتقدمة . أما في الدول الاشتراكية فقد انعكست طبيعة النظام الاقتصادي فيها على نظامها الضريبي مما نتج عنه تغليب الضرائب غير المباشرة .وأخيراً ، من ناحية البنيان الاقتصادي نجد أن الدول المتخلفة انعكس بنائها الاقتصادي على نظامها الضريبي فأدى إلى تغليب الضرائب غير المباشرة .

تقدير التقسيم إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة : رأينا من خلال بحثنا في معايير التفريق بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة أن كلا منها ترد عليه انتقادات ، مما يعني صعوبة إيجاد معيار عام مقبول للتقسيم . ومن ثم فقد اقترح بعض الكتاب ترك هذا التقسيم برمته . والاعتماد على التمييز بين الضرائب بحسب مطرحها (وعائها) وبناء على ذلك فإنه يمكن تقسيمها إلى ضرائب على الدخل وضرائب على رأس المال من ناحية أولى ، وإلى ضرائب على الإنفاق وضرائب على التداول من ناحية أخرى .

ومع ذلك يلاحظ أن هناك بعض الاعتبارات التي تجعل من غير الممكن من الناحية العملية الاستغناء تماماً عن اصطلاحى الضرائب المباشرة وغير المباشرة . وهذه الاعتبارات هي : ١- استعمال هذين الاصطلاحين من قبل المشرع في بعض البلاد ومن قبل كتاب المالية العامة الذين عرضوا آراءهم وحججهم من خلال هذين المصطلحين . ٢- اعتماد المؤلفات والإحصاءات الحديثة عن الدخل القومي في البلاد المختلفة على تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة ووصولها إلى نتائج بناء على هذا الأساس .

لهذا فإننا سنبقى على استعمال هذا التقسيم ، سنقصد بالضرائب المباشرة ضرائب الدخل وضرائب رأس المال ، كما سنقصد بالضرائب غير المباشرة الضرائب المفروضة على التداول والضرائب المفروضة على الإنفاق وسوف نتناول فيما يلي بحث كل من هذه الضرائب على حدة .

الفرع الرابع-الضرائب على الدخل

تعتبر الضريبة على الدخل هي النوع العادي من الضرائب في العصر الحديث . ذلك أن كتاب المالية العامة يجمعون كلهم تقريباً على أن الضريبة يجب أن تفرض - كقاعدة عامة - بحيث تدفع من الدخل . ويرجع ذلك إلى عدة اعتبارات فالضريبة - أولاً - اقتطاع مالي متجدد ومتكرر ولذلك يجب أن تفرض على مادة متجددة ومتكررة أيضاً وهي الدخل والضريبة - ثانياً- لو فرضت على رأس المال بحيث تستوفى من رأس المال نفسه ، وهو ما يعني فرضها بسعر (بمعدل) مرتفع ، فإن هذا من شأنه أن يقضي على رأس المال نفسه .

-ومن ثم فإن الضريبة تؤدي في هذه الحال إلى القضاء على المطرح (الوعاء) المفروضة عليه . كذلك - ثالثاً - بعد تطور الحياة الاقتصادية وازدياد أهمية النشاط التجاري والصناعي والمهن الحرة والعمل بحيث أصبحت لا تقل في أهميتها عن الثروة العقارية فقد أصبح ينظر إلى الدخل على أنه أكثر تعبيراً عن المقدرة التكاليفية للممول .

ويشير تنظيم ضرائب الدخل من الناحية الفنية عدة مشكلات تتعلق بالموضوعات التالية : تعريف الدخل من الوجهة الضريبية ، الدخل الإجمالي والدخل الصافي ، الضرائب على فروع الدخل والريبة على الدخل العام ، الضريبة على الدخل العادي والضريبة على الأرباح الاستثنائية . ونحن نعالج هذه الموضوعات فيما يلي :

أولاً-نظرية المنبع : طبقاً لهذه النظرية وحتى يخضع الدخل للضريبة فإنه يجب أن تتوافر ثلاثة شروط تتعلق بالتقوم النقدي ، والدورية والانتظام ودوام أو ثبات المصدر :

١- **التقويم بالنقود** : يعتبر دخلاً - طبقاً لهذه النظرية - ما يحصل عليه الشخص من النقود أو من السلع والخدمات التي يمكن تقديرها بالنقود كالمنفعة التي يحصل عليها ساكن منزل يملكه فيمكن تقدير هذه المنفعة بمقدار الإيجار الذي كان يجب أن يدفعه المالك لسكني منزل مماثل . أما الحالة التي يحصل عليها الممول والتي لا يمكن تقديرها بالنقود كخدمات ربات المنازل في منازلهن فلا تخضع للضريبة على الدخل .

٢- **الدورية والانتظام** : كذلك يجب - حتى يخضع الدخل للضريبة طبقاً لهذه النظرية - أن يحصل الممول على هذه المنافع كل مدة معينة . ومعنى ذلك استبعاد ما يحصل عليه الممول منها بصفة عرضية ، كالجوائز التي توزعها الدولة أو الشركات على أصحاب السندات والأرباح العرضية التي يحصل عليها أصحاب الأسهم والسندات نتيجة ارتفاع قيمتها عن سعر شرائها ، فهي لا تخضع للضريبة . وواضح أذن أن اشتراط عنصر الدورية والانتظام يؤدي إلى التضييق من نطاق الدخل . ومع ذلك فإننا نشير إلى أن اشتراط عنصر الدورية والانتظام لا يعني أن يحصل الشخص فعلاً على نفس مقدار الدخل كل فترة معينة . وإنما يكفي أن يكون ما يحصل عليه الممول من طبيعة متجددة ومتكررة ، سواء تجدد فعلاً أم لم يتجدد فأجرة العامل - مثلاً - تعتبر دخلاً متجداً حتى لو حصل العامل عليها مرة واحدة ثم انقطع بعدها عن العمل .

٣- **دوام أو ثبات المصدر** : ينتج عن عنصر الدورية والانتظام أن يكون المصدر أو المنبع الذي يدر الدخل على درجة من الدوام والثبات وليس معنى الدوام أن يستمر هذا المصدر إلى ما لا نهاية . بل المقصود قابلية مصدر الدخل للبقاء مدة من الزمن .

- وتختلف صفة الدوام والثبات تبعاً للمصادر المختلفة للدخل (العمل ، رأس المال ، والمختلط) يعتبر على درجة متوسطة من الثبات ومن البديهي أن يؤثر مدى دوام أو ثبات مصدر الدخل في المقدرة التكليفية للممول . ومن ثم فإن التشريعات الضريبية تراعي هذا الاختلاف فتميز في المعاملة المالية (معدل الضريبة ، وطريقة جبايتها ، والإعفاءات منها) هذه الدخول المختلفة تبعاً لدرجة ثباتها .

نخلص من هذا أن نظرية المنبع تقوم على التضييق في فكرة الدخل ، لأنها تؤدي إلى استبعاد الدخول العرضية .

ثانياً- **نظرية الزيادة الايجابية في ذمة الممول** : وتعتبر هذه النظرية أكثر اتساعاً في تحديد الدخل من النظرية السابقة فهي تعتبر دخلاً كل زيادة في القيمة الايجابية لذمة الممول (أو لمقدرته الاقتصادية) بين فترتين ، أيأ كان مصدر هذه الزيادة وبصرف النظر عما إذا كانت هذه الزيادة من طبيعة دورية ومنتظمة أم من طبيعة غير دورية وغير منتظمة وعلى هذا فإن الدخل - طبقاً لهذه النظرية - لا يقتصر على الإيرادات التي تأتي من استغلال عناصر الإنتاج (رأس المال ، والعمل ، والمختلط) بصفة دورية فحسب ، بل يشمل أيضاً ما يحصل عليه الممول من دخل بصفة عارضة . ومثال الدخل العارض الذي يخضع للضريبة تبعاً لهذه النظرية جوائز السندات ، وأرباح بيع الأسهم والكسب الناتج من عملية عارضة من شراء وبيع عقار أو منقول . كما يعتبر دخلاً أيضاً - تبعاً لهذه النظرية - ما يحصل عليه الشخص من تركات عن مورثه.

ثالثاً- **موقف التشريعات المالية في البلاد المختلفة من هاتين النظريتين** : أن التشريعات المالية في البلاد المختلفة تميل إلى الأخذ بإحدى هاتين النظريتين أو بمزيج منهما . زهي تفعل ذلك - بالإضافة لتحقيق الأغراض السياسية والاجتماعية - تحت ضغط الاحتياجات المالية . فإذا اشتدت حاجة الدولة للإيرادات العامة ، وهي لا تريد مواجهة

الممولين بفرض ضريبة على رأس المال ، فإنها تلجأ إلى توسيع معنى الدخل بالأخذ بنظرية الزيادة في القيمة الإيجابية لذمة الممول ومن ناحية أخرى ، فإن بعض الدول التي تبني نظرية المنبع قد تعفي بعض الدخول من الضريبة لاعتبارات سياسية أو أنساني أو عملية . والاتجاه حديثاً في التشريعات المالية في البلاد المختلفة هو زيادة الأخذ بنظرية الزيادة الإيجابية في ذمة الممول . والسبب في ذلك يعود للاعتبارات التالية : ١- هذه النظرية تعتبر أكثر تلاؤماً مع مبدأ العدالة من نظرية المنبع وذلك أن تطبيق نظرية المنبع يؤدي إلى نتائج غير عادلة . فالعامل الذي يحصل على دخله بصفة دورية يخضع للضريبة حتى ولو كان هذا الدخل بسيطاً ، بينما لا يخضع الشخص الذي يحصل على دخل كبير من عملية عارضة للضريبة . ٢- إن ظاهرة تزايد النفقات العامة تتطلب تزايد الإيرادات العامة .

٣- قد يتخذ المشرع الضريبي من الأخذ بالنظرية الإيجابية لذمة الممول وسيلة للوصول إلى عناصر رأسمالية بأن يفرض عليها ضريبة دخل دون فرضه عليها ضريبة رأس مال مستقلة .

الدخل الإجمالي والدخل الصافي : بعد حل المشكلة الأولى المتعلقة بتعريف الدخل الخاضع للضريبة يجب حل مشكلة أخرى تتعلق بما إذا كانت الضريبة تفرض على الدخل الإجمالي أم على الدخل الصافي . وفي مجال بحثنا في ذلك فإننا نتعرض للأمور التالية : تعريف الدخل الإجمالي والدخل الصافي ، تكاليف الدخل ، استعمالات الدخل ، وهل تعتبر الضريبة تكلفة أم استعمالاً للدخل .

أولاً-تعريف الدخل الإجمالي والدخل الصافي : يقصد بالدخل الإجمالي كافة الإيرادات التي يحصل عليها الممول نتيجة لنشاطه الاقتصادي خلال فترة معينة ، أما الدخل الصافي فيقصد به الدخل الإجمالي مخصوماً منه تكاليف الدخل .

وواضح أن الدخل الصافي يعتبر أكثر دلالة من الدخل الإجمالي على المقدرة التكليفية للممول . ذلك أن هذه المقدرة يجب تحديدها بما يتبقى للممول من الدخل بعد خصم التكاليف اللازمة للحصول عليه ، ويترتب على ذلك أن الاعتماد على الدخل الصافي يعتبر أكثر تلاؤماً مع قاعدة العدالة الضريبية ومن ثم فإن القاعدة العامة في التشريعات الضريبية هي فرض الضريبة على الدخل الصافي . واستثناء من هذه القاعدة العامة ، فقد توجد اعتبارات أخرى - كتحقيق إيرادات عامة أكثر من السابق مثلاً - تدعو المشرع إلى فرض الضريبة على الدخل الإجمالي والدخل الصافي قد يتطابقان إذا ما كانت تكاليف الحصول على الدخل معدومة أو إذا ما كانت ضئيلة .

ثانياً-تكاليف الدخل : يترتب على ما سبق ، وحتى نحدد الدخل الصافي ، أن نحدد تكاليف الدخل يقصد بهذه التكاليف المبالغ التي استلزمها استغلال مصدر الدخل حتى يأتي بالدخل الإجمالي ، أي كل إنفاق لا يمكن الحصول على الدخل الإجمالي من غير القيام به وينتج عن ذلك أن تختلف تكاليف الدخل تبعاً لطبيعة الدخل أو نوعه ، فتكاليف الدخل المتحقق من النشاط التجاري والصناعي تختلف عن المتحقق من النشاط المهني أو من الاستغلال العقاري .

وعموماً فإنه يمكن جمع تكاليف الدخل الواجب خصمها من الدخل الإجمالي ضمن ثلاثة عناصر :

١-نفقات الاستغلال : حتى يعود مصدر الدخل على صاحبه بدخل لا بد من استغلاله . ويستلزم هذا الاستغلال بعض النفقات فننفقات الاستغلال هي النفقات التي يستلزمها تسير المشروع عندما يقوم بإنتاج السلع أو الخدمات أي يستلزمها

الحصول على الدخل الخاضع للضريبة .و مثال على نفقات الاستغلال ثمن المواد الأولية والوسيلة وإيجار العقارات التي يشغلها المشروع وأجور ورواتب العمال والمستخدمين والموظفين وأقساط التأمين وتكاليف القوى المحركة وفوائد الديون التي استلزمها نشاط المشروع الخاضع للضريبة ، وثمن الوقود ومصروفات الدعاية والإعلان ... الخ ويترتب على ذلك أن تختلف نفقات الاستغلال من مهنة لأخرى رغم أن هذه النفقات ترد فيما يتعلق بكافة مصادر الدخل وعادة تحدد التشريعات الضريبية أنواع المصروفات الواجب خصمها والشروط الواجب توافرها والحدود التي يجري فيها هذا الخصم .

٢-نفقات الصيانة : لا بد من صيانة مصدر الدخل حتى يستمر في إعطاء الدخل لأطول مدة ممكنة وتستلزم هذه الصيانة بعض النفقات ومن ثم فإن نفقات الصيانة هي النفقات المتعلقة بالكشف الدوري على المباني والآلات وإصلاح واستبدال الأجزاء التالفة منها على أن يكون هذا الإصلاح أو الاستبدال ناتجاً عن الاستعمال العادي لهذه المباني والآلات ويترتب على ذلك أن نفقات الصيانة تختلف حسب طبيعة مصدر الدخل (العمل ، ورأس المال . والمختلط) .

٣-نفقات الاهتلاك : يترتب على العمليات الإنتاجية تدهور قيمة رأس المال الثابت تدريجياً بحيث يصبح غير قابل لاستعماله في العملية الإنتاجية بعد مدة معينة وعلى ذلك فإن ضرورة المحافظة على استمرار عنصر رأس المال الثابت يقتضي تخصيص مبلغ من المال مقابل اهتلاك رأس المال المبالغ النقدية التي يجب خصمها سنوياً من الدخل الإجمالي من أجل تعويض التدهور الذي أصاب رأس المال الثابت من منشآت وآلات بسبب اشتراكه في العمليات الإنتاجية ويشير موضوع اهتلاك رأس المال الثابت صعوبات نظرية وعملية كثيرة.

- وعموماً فإن مقابل اهتلاك رأس المال الثابت يعتبر شرطاً ضرورياً للحصول على دخل من العمليات الإنتاجية التي يستخدم فيها رأس المال هذا ، ومن ثم فإنه يعتبر من تكاليف الدخل ويجب خصمه من الدخل الإجمالي للحصول على الدخل الصافي .

-نخلص من هذا كله أن تكاليف الدخل الواجب خصمها من الدخل الإجمالي للوصول إلى الدخل الصافي الذي يخضع للضريبة تشمل : نفقات الاستغلال ونفقات الصيانة ونفقات الاهتلاك كما نخلص إلى أن تكاليف الدخل تختلف تبعاً لمصدر الدخل (العمل ، ورأس المال ، والمختلط) .

ومن هذه الناحية فإننا نميز بين تكاليف الدخل من العمل وبين تكاليف الدخل من رأس المال ومن المصدر المختلط وذلك على الشكل التالي :

أ-تكاليف الدخل من العمل :

وتشمل نفقات الاستغلال ونفقات الصيانة اللازمة للحصول على دخل العامل وهي تشكل ما يسمى ((بالحد الأدنى اللازم للمعيشة)) ويقصد بالحد الأدنى اللازم للمعيشة ما يلزم من الدخل لبقاء العامل في المستوى الاجتماعي المناسب له ولاستمراره في العمل .

ب-تكاليف الدخل من رأس المال ومن المصدر المختلط (العمل ورأس المال معاً) :

وتشمل هذه التكاليف مستلزمات الإنتاج وأقساط وفوائد الديون اللازمة للعملية الإنتاجية واهتلاك رأس المال الثابت

ثالثاً - استعمالات الدخل : يقصد باستعمالات الدخل تلك المبالغ التي يشكل إنفاقها نوعاً من الانتفاع بالدخل و لا تخصم استعمالات الدخل - على عكس تكاليفه - من الدخل الإجمالي ، ذلك أننا لو خصمنا هذه الاستعمالات لما بقي شيء تفرض عليه الضريبة .

-وتأخذ استعمالات الدخل صوراً عديدة فقد تأخذ صورة استهلاك للحصول على منفعة حاضرة للمكلف أو لمن يعولهم ، وقد تأخذ صورة ادخار أو استثمار للحصول على منفعة مقبلة .

-ولا يصح القول بأن ما يستثمر من الدخل لا يعتبر استعمالاً له استناداً إلى أن الدخل قد تحوّل بالاستثمار إلى رأس مال . ذلك أن هذا الاستثمار ليس إلا استعمالاً للدخل ويجب النظر إلى صفة الدخل وقت الحصول عليه وعلى هذا فإن الشركات التي تحجز جزءاً من أرباحها بقصد تكوين احتياطي تزيد به رأس مالها ، لا تغير صفة الاحتياطي باعتباره دخلاً منذ البداية ومن ثم تفرض عليه ضريبة الدخل.

-ومع ذلك فإن التفرقة بين ما يعتبر تكليفاً للدخل وما يعتبر استعمالاً له قد تصبح دقيقة في بعض الحالات ومن ثم فإن كتاب المالية العامة قد وضعوا قاعدة يمكن الاسترشاد بها في هذه التفرقة فتكاليف الدخل تعتبر "وسيلة " للحصول على الدخل بصورة مباشرة أما استعمالات الدخل فهي "الغاية : منه

وتطبيقاً لذلك فإذا ما استخدم صاحب الدخل وسائل النقل والتلفونات والملابس في العملية الإنتاجية فإنها تعتبر تكليفاً للدخل أما إذا استخدمها ف شؤونه الخاصة فإنها تعد استعمالاً للدخل .

رابعاً-هل تعتبر الضريبة تكلفة أم استعمالاً للدخل : نفرّق في هذا المجال بين نوعين من الضرائب:

أ-الضرائب التي تتصل بمباشرة المهنة (غير ضرائب الدخل) : هذه الضرائب تعتبر تكليفاً للدخل ومن ثم فإنها تخصم من الدخل الإجمالي ومثال ذلك الضرائب الجمركية التي يدفعها المشروع بالنسبة للسلع التي يستوردها وضرائب الإنتاج التي يدفعها المشروع بالنسبة للسلع التي ينتجها محلياً فهذه الضرائب تدفعها المشروعات التجارية والصناعية أولاً ثم تحصلها عادة من المستهلك ، فهي مبالغ حصلت للخزانة العامة بواسطة المشروع ومن ثم فإنه يجب خصمها من الدخل الإجمالي لتحديد الدخل الخاضع للضريبة .وتعتبر تكليفاً للدخل أيضاً الضرائب التي دفعها المشروع عن عقاراته التي يشغلها ، ورسوم الطابع التي يدفعها عن محرراته ... الخ

ب-ضريبة الدخل على الأرباح السنوية للمشروع :

اختلف الكتاب والتشريعات في طبيعة هذه الضريبة فقد اعتبرها بعضهم تكليفاً على الدخل ومن ثم فقد خصموها من الدخل الإجمالي واعتبرها بعضهم الآخر استعمالاً للدخل ومن ثم فإنها لا تخصم من هذا الدخل ونحن نؤيد الرأي الذي يعتبر ضريبة الدخل على الأرباح السنوية للمشروع استعمالاً للدخل وليست تكليفاً عليه .

الضرائب على فروع الدخل والضريبة على الدخل العام :تعرضنا فيما سبق للضريبة الوحيدة التي يقتصر فرضها على مطرَح (وعاء) واحد والضرائب المتعددة التي تفرض على عدة مطارَح (أوعية) مختلفة ويمكن أن توجد هذه التفرقة بين

الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة في نطاق الضرائب على الدخل . فقد تفرض ضرائب على فروع الدخل أو تفرض ضريبة عامة وحيدة على الدخل وتعرض فيما يلي لكل منهما ثم نتعرض للحلول التي اتبعتها التشريعات المالية المختلفة :

أولاً-الضرائب على فروع الدخل :ويقصد بها أن يقسم دخل الممول إلى فروع مختلفة حسب مصادره وأن تفرض ضريبة منفصلة على كل فرع من فروع الدخل . ولما كانت مصادر الدخل ثلاثة : العمل ، ورأس المال ، والمختلط ، فإنه يترتب على ذلك أنه يمكن التمييز بين الضريبة على دخل العمل ، والضريبة على دخل رأس المال ، والضريبة على دخل المصدر المختلط . بل أنه يمكن التمييز داخل كل نوع منها بين عدة أنواع من الضرائب المفروضة ففي نطاق العمل يميز بين الضريبة على دخل العمل الأجير والضريبة على دخل عمل المهن الحرة وفي نطاق دخل رأس المال ، يميز بين الضريبة على دخل القيم المنقولة والضريبة على دخل الديون العادية وأخيراً ففي نطاق دخل المصدر المختلط يميز بين الضريبة على الأرباح الزراعية والضريبة على الأرباح الصناعية والضريبة على الأرباح التجارية .

ولذلك يطلق على الضرائب على فروع الدخل "الضرائب النوعية على الدخل" أو "الضرائب على الدخول النوعية" واختصاراً "الضرائب النوعية" ويرى أنصار هذا النظام أن هناك اعتبارات كثيرة تدعو للأخذ به وأهم هذه الاعتبارات : ١-السماح بتنوع المعاملة المالية تبعاً لمصدر كل فرع من فروع الدخل . ذلك أن مصادر الدخل (العمل ، ورأس المال ، والمصدر المختلط) تختلف فيما بينها في مدة بقاء واستمرار هذا المصدر ومن ثم فإن العدالة والمصلحة الاقتصادية تقضيان بوجود التفرقة في المعاملة الضريبية بين الدخول المختلفة تبعاً لمصدرها وعلى هذا فإن الضريبة يجب أن تفرض بمعدل منخفض على دخل العمل وبمعدل مرتفع على دخل رؤوس الأموال ، وبمعدل متوسط على الدخول المختلطة .

٢-يتلاءم نظام الضرائب النوعية - وهو يسمح بتنوع المعاملة المالية تبعاً لمصدر الدخل - مع تحقيق الأغراض التدخلية في النشاط الاقتصادي ذلك أن فرض ضريبة بمعدل خفيف (أو الإعفاء منها) على الدخل المتولد من نشاط اقتصادي معين يعني اظهار رغبة الدولة بتشجيع الأفراد واجتذابهم إلى هذا النشاط الاقتصادي دون غيره من الأنشطة الأخرى .

٣-يمكن نظام الضرائب النوعية على فروع الدخل السلطات المالية من اختيار أكثر الطرق ملائمة في فرض الضريبة وجبايتها على كل فرع من فروع الدخل ففي بعض الدخول كالرواتب والأجور والايجارات ودخل القيم المنقولة يمكن أن تفرض الضريبة على أساس اقرار يقدمه إلى الدوائر المالية رب العمل أو المستأجر أو الهيئة المصدرة للقيم المنقولة يبين فيه مقدار الدخل الذي حصل عليه الممول (العامل ، أو المؤجر ، أو صاحب القيم المنقولة) كما يمكن أن تتم جباية هذه الضرائب بطريقة "الحجز عند المنبع" أما في بعض الدخول الأخرى كالأرباح التجارية والصناعية ودخول المهن الحرة فتفرض الضريبة على أساس الاقرار المقدم من المكلف نفسه كما تجبى الضريبة على هذه الأرباح والدخول من المكلف مباشرة . ٤-يسمح نظام الضرائب بتجزئة مبلغ الضريبة المطلوب من المكلف مما يخفف - نفسانياً على الأقل - من وقع الضريبة عليه ويجعله يقلل من محاولاته التهرب من الضريبة .

ثانياً-الضريبة على الدخل العام :ويقوم هذا النظام على أساس فرض ضريبة وحيدة على مجموع الدخل الناتج من جميع المصادر مما يعني ضم جميع الدخول التي يحصل عليها الممول الواحد في مطرح (وعاء) واحد بصرف النظر عن مصادرها .

ولذلك يطلق على هذا النظام "الضريبة العامة على الدخل أو على الإيراد" أو "الضريبة على الدخل أو على الإيراد العام" ويرى أنصار هذا النظام ان هناك اعتبارات تدعو إلى الأخذ به ونذكر فيما يلي أيضاً أهم هذه الاعتبارات :

١-تسمح الضريبة على الدخل العام - وهي تأخذ ف اعتبارها كل دخل المكلف أياً كان مصدره - بتقدير أكثر دقة للمركز المالي للمكلف أي أنها تعتبر أكثر تعبيراً عن المقدرة التكليفية للمكلف . ومن ثم فإنها تسمح للسلطات المالية بمراعاة ظروف هذا المكلف من أعباء شخصية وعائلية وديون أي أنها تعتبر المجال الطبيعي للأخذ "بمبدأ شخصية الضريبة" ولذلك فهي أكثر انسجاماً مع مبدأ العدالة من الضرائب على فروع الدخل . ٢-تسمح الضريبة العامة على الدخل بتطبيق المعدلات التصاعدية للضرائب أكثر مما عليه الحال بالنسبة للضرائب على فروع الدخل . ذلك أن الدخل المتأتي للمكلف من كل فرع من فروع الدخل قد لا يسمح بفرض ضريبة تصاعدية . بينما يكون ذلك ممكناً إذا جمعنا دخول المكلف في مطرح (وعاء) واحد . ٣-تؤدي الضريبة على الدخل العام إلى الاقتصاد في نفقات الجباية ذلك أن الجباية تتم مرة واحدة ومن جهاز مالي واحد بالنسبة للمكلف الواحد . بينما تتعدد الجباية (وقد تتعدد أجهزة الجباية) في نظام الضرائب النوعية بالنسبة للمكلف الواحد مما يؤدي إلى ارتفاع نفقات الجباية .

ثالثاً-الحلول التي اتبعتها التشريعات المالية المختلفة : يلاحظ أن التشريعات المختلفة لا تقف من الضرائب النوعية والضريبة على الدخل العام موقفاً واحداً.ففي الدول المتقدمة تميل التشريعات المالية للأخذ بالضريبة على الدخل العام ويعود ذلك أساساً إلى أن الظروف السائدة في هذه الدول (من تجاوز الدخل حداً معيناً وتوافر إدارة مالية على جانب كبير من الكفاءة) تعتبر أكثر ملائمة مع هذه الضريبة . وفعلاً تأخذ بنظام الريبة على الدخل العام كل من الولايات المتحدة الأمريكية وانكلترا وألمانيا والسويد .

-بينما تميل التشريعات المالية في البلاد المتخلفة للأخذ بالضرائب النوعية على فروع الدخل . ويعود ذلك أساساً أيضاً إلى أن الظروف السائدة في هذه الدول (من انخفاض الدخل الفردية الحقيقية وعدم وجود جهاز مالي على جانب كبير من الكفاءة بحيث يستطيع وضع ملف كامل يمكنه الإحاطة بكافة ظروف المكلف الشخصية) لا تتلاءم مع الأخذ بنظام الضريبة على الدخل العام ،ومع ذلك فإن بعض البلاد المتخلفة التي حققت قدراً معيناً من التنمية الاقتصادية وارتفاع الدخل الفردية الحقيقية وكفاءة الجهاز المالي تأخذ بالضرائب على فروع الدخل والضريبة على الدخل العام معاً . وهذا هو الوضع في مصر والوضع المقترح في سورية .

النوع الخامس -الضرائب على رأس المال

ذكرنا فيما سبق أن الضريبة على الدخل تعتبر النوع العادي من الضرائب في العصر الحديث ويطرأ على ذلك أن الضرائب على رأس المال أصبحت تكون مطرحاً (وعاءً) تكميلياً ، وإنها أقل أهمية وحصيلة من ضرائب الدخل يكون مطرحها (وعاؤها) هو الدخل نفسه ، بينما نجد الضريبة العادية على رأس المال يكون مطرحها رأس المال .

-ويمكن تعريف راس المال من الوجهة الضريبة بانه مجموع الموال العقارية والمنقولة التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة سواء اكانت هذه الاموال منتجة لدخل نقدي اوعيني او لخدمات ام غير منتجة لأي دخل. وهذا ما يعني ان الضرائب

مقرر :مالية عامة

لا تفرق بين راس المال بالمعنى الدقيق الكلمة (ويقصد به السلع الانتاجية دون الاموال الاخرى التي يحصل عليها كحيازة غير مستثمرة) وبين الثروة (وهي التي تشمل هذه الموال جميعها بلا استثناء) .

-وعلى هذا فان راس المال (اي صافي الثروة) لا يمكن تقديره الا في لحظة معينة كأول كانون الثاني مثلا . بينما نجد ان تقدير الدخل يتم خلال فترة من الزمن كالسنة مثلا .

-ولتقدير راس المال من الناحية الضريبية وفي لحظة معينة يجب جرد وتقويم اصول وخصوم المكلف في تلك اللحظة وتشمل الاصول : الاموال المادية من عقارات (اموال ثابتة)، وبضائع ونقود واسهم وسندات والديون التي للمكلف على الغير (اموال منقولة) ، واموال عضوية كشهرة المحل وبراءات الاختراع والعلامات الفارقة الخ . كما تشمل الخصوم : الديون التي للغير على المكلف . ويعتبر راس مال المكلف (او صافي ثروته) عبارة عن مقدار الزيادة في الاصول على قيمة الخصوم .

واذا نظرنا الى مدى شدة الضريبة التي تفرض على راس المال، فانه يمكننا التمييز بين نوعين منها : ١ _ الضريبة العادية على راس المال والتي تدفع من الدخل . ٢ _ الضريبة المفروضة على راس المال والتي تدفع من راس المال . فانه . وهذه يمكن التمييز داخلها بين عدة صور اهمها : أ _ الضريبة الاستثنائية على تملك راس المال . ب _ الضريبة على زيادة القيمة العقارية او المنقولة . ج _ الضريبة على التركات .

ونتعرض فيما يلي لكل نوع منها : الضريبة العادية على راس المال والتي تدفع من الدخل وهذه الضريبة تفرض على راس المال بحيث يكون هو المطرح (الوعاء) . ولكنها لا تؤدي الى اقتطاع جزء من راس المال هذا نظرا لانها غرض بمعدل معتدل بحيث يمكن للمكلف ان يسدها من دخل راس المال وليس ببيع من راس المال ذاته . -على ذلك فان هذه الضريبة تشابه الضريبة على الدخل من حيث ان كل منها يدفع من الدخل ، ولكنهما يختلفان في ان الضريبة على الدخل

-وقد يرى بعض الكتّاب سيان أن تفرض الضريبة على رأس مال الشخص أو على دخله الكلي . فإذا كان أحد المكلفين يملك منزلاً قيمته / ١٠٠٠٠٠٠ ل.س ويدّر دخلاً سنوياً (إيجاراً) مقدار / ٥٠٠٠ ل.س فسيان أن تفرض ضريبة على رأس المال (وهو المنزل نفسه) بمعدل ١ % من قيمته أو أن تفرض ضريبة على الدخل (وهو إيجار المنزل) بمعدل ٢٠ % فحصول الضريبتين واحدة وهي تساوي :

$$١٠٠٠٠٠ \times ١ = \frac{٢٠}{١٠٠} \times ٥٠٠٠ = ١٠٠٠ \text{ ل.س}$$

ومع ذلك فإن رأى هؤلاء الكتّاب لا يعبر عن الحقيقة كاملة . وذلك إن رأيهم يفترض أن الدخول تتناسب مع رأس المال (الثروات) .

- وهذا غير صحيح . فقد توجد بعض رؤوس الأموال التي لا تدرّ دخلاً نقدياً والتي لا تصل إليها ضريبة الدخل المفروضة عليها مباشرة كالتحف والمجوهرات بينما نجد أن الضريبة على رأس المال تصل إلى هذه الثروات . هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى ، نجد أن الضريبة على رأس المال لا تصل إلى الدخل الناتج عن العمل لأنه ناتجاً عن رأس المال وقد سبق أن بينا - في معرض بحثنا عن الضريبة الوحيدة أم الضرائب المتعددة - أن بعض كُتّاب المالية العامة قد نادى بفرض ضريبة وحيدة على رأس المال الثابت من أراض ومناجم ومبان وآلات وغيرها ونعرض هنا أن هؤلاء الكُتّاب يرون في فرض هذه الضريبة تحقيق عدة مزايا . وأهم هذه المزايا هي ما يلي :

١- إن فرض الضريبة على رأس المال يسمح بالوصول إلى جوانب ثروة الفرد التي لا تدرّ دخلاً وهي التي يطلق عليها (رؤوس الأموال العقيمة) .

٢- إن هذه الضريبة تحمل أصحاب رأس المال لما على محاولة استثمار (رؤوس أموالهم العقيمة) أو التصرف بها إلى من يقوم باستغلالها وتشغيلها في الإنتاج . وفي هذا فائدة واضحة للاقتصاد القومي .

٣- أن تقدير رأس المال باعتباره مطروحاً (وعاءً) للضريبة أسهل وأيسر من تقدير الدخل .

٤- تعني هذه الضريبة - وهي تفوض كضريبة وحيدة على رأس المال - إعفاء العمال من دفع الضرائب عن دخولهم زفي هذا مراعاة وحفز لهم على رفع مستواهم الاجتماعي خصوصاً وأنهم يشكلون الفئة الضعيفة في المجتمع . وهو ما يتفق مع قاعدة العدالة الضريبية .

٥- إن رأس المال أقدر وأدق من الدخل في التعبير عن المقدرة التكاليفية للممول . ذلك لأن رأس المال يمثل ثروة مكتسبة ، وهذه الثروة المكتسبة تعتبر اسلم مقياس لقياس مقدرة الممول التكاليفية .

ومع ذلك ، ففي رأي غالبية الكُتّاب - ونحن منهم - أن هذه المزايا لا تبرر قيام نظام الضرائب في أية دولة من الدول على ضريبة وحيدة على رأس المال الثابت .

- ذلك أن هذه الضريبة يعاب عليها ما يلي: ١- فهي تنطوي على كل عيوب الضريبة الوحيدة التي سبق أن تعرضنا لها . ٢- تقتصر في فرض الضريبة على رؤوس الأموال الثابتة دون رؤوس الأموال المتداولة مع أن رؤوس الأموال المتداولة تدرّ إيراداً مثل رؤوس الأموال الثابتة ومن ثم فليس من العدالة أن تحمّل رؤوس الأموال الثابتة وحدها بعبء الضريبة . ٣- يعني الاقتصار في فرض الضريبة على لرؤوس الأموال الثابتة إعفاء الدخل الناتج من العمل من الضريبة . وإذا كان من العدالة إعفاء الدخل الصغيرة الناتجة من العمل ، فليس هناك ما يبرر إعفاء الدخل الكبيرة الناتجة من العمل أيضاً أي أنه ليس من العدالة إعفاء أصحاب الرواتب والأجور الضخمة من المساهمة في تحمل الأعباء العامة بالإضافة إلى أن إعفاءهم يؤدي إلى تقليل الإيرادات العامة .

٤- يؤدي قصر فرض الضريبة على رؤوس الأموال الثابتة عملياً إلى إعاقه تكوين رؤوس الأموال وليس إلى تنميتها فهي قد تؤدي بالأفراد إلى الامتناع عن توظيف رؤوس أموالهم في العقارات وفي المشروعات الصناعية والتجارية ، ويفضلون

الاحتفاظ بها في صورة رؤوس أموال متداولة لاستعمالها في المضاربات أو تعطى لشركات التأمين في مقابل معاش تقاعدي لمدى الحياة لا يخضع للضريبة . وفي هذا ضرر واضح على المجتمع .

لكل هذه الأسباب فإن الضريبة الوحيدة على رأس المال التي تدفع من الدخل لم تطبق في أية دولة من الدول . ومع ذلك فإن بعض التشريعات المالية عمدت في بعض البلاد - إلى جوار فرض الضريبة على الدخل - إلى فرض ضريبة تكميلية على رأس المال ذات معدل خفيف نسبياً (٠.٥ % - ١ %) مما يعني أنها تدفع من دخل رأس المال وليس من رأس المال ذاته .

الضريبة المفروضة على رأس المال وتدفع منه : إن هذا النوع من الضريبة على رأس المال لا تقتصر على الاعتراف من الدخل الناتج منه بل يصل الأمر بها إلى أن تقتطع جزءاً من رأس المال نفسه ويحصل هذا نظراً لأن المشروع يفرض الضريبة هنا بمعدل مرتفع بحيث لا يفي بسدادها مجموع الدخل الناتج عن رأس المال . فيضطر الممول إلى التصرف في جزء منه حتى يتمكن من ذلك . ومن ثم فإن هذه الضريبة على عكس السابقة ، لا تترك رأس المال كما كان عليه قبل فرضها بل تؤدي إلى الانقصاص منه . ويترتب على ذلك أن فرض هذه الضريبة يؤدي إلى انعدام المطرح (الوعاء) المفروضة عليه وهذا ما يخالف القواعد المستقرة في الضريبة لذلك فإن فرض هذه الضريبة لا يكون إلا بصورة استثنائية كما هو الحال في فترات الحروب ، أو بقصد تقليل الفوارق بين الطبقات والتحويل الاشتراكي أو لتقرير حق الدولة في استرداد جزء من الزيادة الطارئة على الثروات الناتجة عن جهود المجتمع وليس عن جهود أصحابها .

وأهم أنواع ضريبة رأس المال التي تقتطع جزءاً منه هي : ١- الضريبة الاستثنائية على تملك رأس المال .

٢- الضريبة على زيادة القيمة العقارية أو المنقولة . ٣- الضريبة على التركات .

ونعالج كلا منها على حدة فيما يلي : ١- **الضريبة الاستثنائية على تملك رأس المال :** ذهب كثير من كتّاب المالية العامة إلى جواز فرض ضريبة استثنائية : على رأس المال ذات معدل مرتفع بحيث لا يستطيع المكلّف الوفاء بها من الدخل الذي يدرّه بل يضطر إلى المساس برأس المال ذاته بصورة أو بأخرى .

-وقد وجدت فكرة هذه الضريبة و لاقت قبولاً كبيراً لدى الكتّاب خلال الحرب العالمية الأولى وفي الفترة التي تلتها . وقد فرضتها بعض الدول بعد الحرب العالمية الأولى كألمانيا والنمسا وإيطاليا حيث جعل تحصيلها على أقساط سنوية ولكنها لم تحقق النتائج التي قصدت إليها كما فرضتها بعض الدول بعد الحرب العالمية الثانية (عام ١٩٤٥) كفرنسا وبلجيكا ، وقد وجد الاشتراكيون في هذه الضريبة أداة لتخفيف الاختلاف في الدخول والثروات وطالبوا بأن تكون ذات معدل تصاعدي .

أما غير الاشتراكيين فقد وافقوا على فرضها باعتبارها ضريبة استثنائية أي أنها تفرض عند وجود ظروف استثنائية غير عادية وتلغى عند انتهاء هذه الظروف . وفي رأيهم أن أهم الظروف الاستثنائية التي تبرر فرض هذه الضريبة هي في أوقات الحروب إلى التوسع في القروض العامة بسبب التوسع في النفقات العامة كما أنها تكون مضطرة بعد انتهاء

الحروب إلى سداد هذه القروض مع فوائدها . ومن ثم فإن الدولة تضطر في هذه الفترات - ونظراً لعدم كفاية حصيله الضرائب العادية - إلى فرض ضريبة استثنائية على تملك رأس المال .

-وقد ساق هؤلاء الكتاب في سبيل فرض هذه الضريبة الاستثنائية على تملك رأس المال حجة مفادها أن فرض هذه الضريبة يتفق مع قاعدة العدالة الضريبية . ذلك أنه إذا كان من حق الدولة أن تجند الأفراد في حالة الحرب ، فإنه من حقها من باب أولى أن تجبر الأغنياء على المساهمة أيضاً في تحمل أعباء هذه الحرب بالتضحية بجزء من ثرواتهم خصوصاً وإن غالبية هذه الثروات ما كانت لتوجد أو لا وجود ظروف الحرب ذاتها .

ورغم هذه المزايا الوجهية فإن الضريبة الاستثنائية على تملك رأس المال قد تعرضت لانتقادات عديدة . وأهم هذه الانتقادات : ١-إن هذه الضريبة ، وهي تؤدي إلى اقتطاع جزء من رأس المال ، تضعف من المقدرة الإنتاجية للبلد،ولكن يردّ على هذا الانتقاد بأن هذه الضريبة ليس من المؤكد أنها تهدم جزءاً من رأسمال البلد وبالتالي ليس من المؤكد أنها ستضعف من المقدرة الإنتاجية للبلد . فهذه الضريبة لا تفعل سوى مجرد نقل لرؤوس الأموال من يد إلى أخرى . ذلك أن الدولة تجبي حصيله هذه الضريبة ، ثم توزعها على أصحاب سندات القرض العام تسديداً لديونهم على الدولة .

ويتوقف مصير هذه الأموال في نهاية الأمر على ما سيفعله أصحاب هذه السندات في المبالغ التي حصلوا عليها . فإذا وجهوها للاستثمار فإن رأس المال الكلي للبلد لن ينقص عما كان عليه ، وإن كان توزيعه بين طبقات وأفراد المجتمع قد يختلف عما كان عليه قبل فرض الضريبة . أما إذا وجه أصحاب السندات المبالغ التي حصلوا عليها إلى الاستهلاك - وهذا لا يتم من قبلهم إلا عند الضرورة القصوى - فإن الانتقاد الموجه للضريبة يتحقق في هذه الحالة .

٢-إن هذه الضريبة ، وهي تفرض على رأس المال بمعدل مرتفع ، تجعل الأفراد يزهّدون في الادخار ، وهذا ما يقلل الميل للادخار ، ومن ثم يقل الميل للاستثمار .

ويردّ على هذا الانتقاد أيضاً من ناحيتين :

الأولى : أنه من غير المؤكد أن هذه الضريبة تؤدي إلى إنقاص الادخار ، ذلك أن المدخر عندما يرى ما اقتطع .

الثانية : أنه حتى إذا وافقنا جديلاً بأن هذه الضريبة تقلل من الادخار فإن تقليل الادخار أمر مرغوب فيه في البلاد الرأسمالية المتقدمة ، ذلك أن هذه البلاد تعاني من زيادة الادخار مما يؤدي إلى انخفاض الطلب الفعلي فيها ، وبالتالي فإن حل مشكلتها يكمن في العمل على إنقاص الادخار وزيادة الاستهلاك وبالتالي زيادة الطلب الفعلي حتى تصل إلى تحقيق التشغيل الشامل ، وهذا ما تساعد في عمله هذه الضريبة .

٣-إن هذه الضريبة ، وهي ذات معدل مرتفع ، تؤدي إلى تهرب أصحاب رؤوس الأموال منها ، إما بإعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية لرؤوس أموالهم أو بتهريب جزء منها إلى الخارج مما يقلل رأس المال الموجود في الداخل . ويتربط على هذا أن تكون الضريبة غير وفيرة الحصيله وغير عادلة .

ويردّ على هذا الانتقاد بأن التهرب ليس قاصراً على هذه الضريبة بل هو موجود - بشكل أو بآخر - في جميع الضرائب ، وهو يتوقف على اعتبارات كثيرة أهمها الوعي الضريبي والمستوى الأخلاقي للمواطنين وإجراءات مكافحة التهرب الضريبي والعقوبات الصارمة وتطبيق الرقابة على القطع مما ستعرض له بالتفصيل فيما بعد .

٤- إن هذه الضريبة ، وهي تفرض أن يجري الوفاء بها بالتصرف بجزء من رأس المال ذاته ، تؤدي إلى زيادة عرض العقارات والأسهم والسندات مما يترجم بتدهور أسعارها وبانتشار حركة انكماشية في البلد .

ويعتبر هذا الانتقاد أهم الانتقادات الموجهة لهذه الضريبة و لا يستطيع أنصار هذه الضريبة أن ينكروا وجاهته وإن كان بعضهم قد حاول التخفيف منه باقتراح أحد أمرين :

الأول : هو السماح للمولين بتجزئة دفع الضريبة على عدة سنوات تجنباً لزيادة عرض رؤوس أموالهم دفعة واحدة . ولكن مما يضعف من مكانة هذا الاقتراح أن الأخذ به يمنع الدولة من تحقيق الإيراد الكبير الذي تسعى للحصول عليه دفعة واحدة لتتمكن من استهلاك الدين العام المتراكم عليها .

والثاني : هو قبول الدولة لبعض العقارات أو الأسهم أو السندات لسداد هذه الضريبة ، بصورة جزئية أو كلية . ولكن مما يضعف هذا الاقتراح أيضاً أن حصول الدولة على العقارات والأسهم والسندات تسديداً لدين الضريبة قد يخلق لها إشكالات ضخمة فيما يتعلق بكيفية استغلال هذه الأموال .

والحقيقة أن تقدير الضريبة الاستثنائية على تملك رأس المال يتوقف ، في رأينا ، على اعتبارات عديدة منها : طريقة تقدير رأس المال من أجل فرض الضريبة عليه ، ومدى تطبيقها ، ومعدلها ، وطريقة تسديدها وأهميتها النسبية في حصيلة الضرائب ، والغرض من فرضها . وعموماً فإن فكرة هذه الضريبة إذا كانت مقبولة م نقبل الكتاب في أوقات الحروب والفترات التي تليها ، فإن فكرة هذه الضريبة يجب أن تقبل أيضاً في البلاد التي تمر في مرحلة التحويل الاشتراكي باعتبارها أداة لتخفيف حدة التفاوت بين الدخول والثروات تكمل بها الدولة إجراءاتها الأخرى المباشرة في هذا المجال .

٢-الضريبة على زيادة قيمة رأس المال (العقارية أو المنقولة)

وتفرض هذه الضريبة إما على زيادة القيمة العقارية أو على الزيادة في القيمة المنقولة . ونعرض فيما يلي لكل منها :

الفرع السادس- الضرائب على التداول وعلى الإنفاق

-يطلق على هذه الضرائب جميعاً - كما رأينا من قبل - الضرائب غير المباشرة . وهي تفرض على استخدام الدخل . ويرى أنصار الضرائب غير المباشرة أنه إذا كان الدخل خير مقياس للمقدرة التكليفية للمولين ، وأنه إذا كان إنفاق الشخص يتناسب مع دخله ، فإن الضرائب غير المباشرة - وهي تفرض على صور استخدام الدخل - تعتبر متناسبة مع المقدرة التكليفية للمولين وتتفق مع قاعدة العدالة الضريبية .

-وعموماً فإنه يمكننا تقسيم الضرائب غير المباشرة إلى فرعين أساسيين هما : الضرائب على التداول والضرائب على الإنفاق (أو على الاستهلاك) .

الضرائب على التداول :

تفرض ضرائب التداول في الدول الحديثة على التصرفات القانونية (التداول القانوني) ، وعلى تداول الأموال وانتقالها في التعامل (التداول المادي) . ومن أمثلتها الضرائب التي تفرض بمناسبة انتقال الملكية وخاصة ملكية العقارات من شخص إلى آخر (وتسمى رسوم التسجيل) ، والضرائب التي تفرض على تحرير المستندات والمحركات كالعقود والكمبيالات والفواتير وانتقال الشيك من شخص إلى آخر وتقديم عرائض للدولة ... الخ (وتسمى رسوم الطابع) .

-وكثيراً ما يستخدم المشرع تعبير " الرسم " للدلالة على هذه الضرائب ولعل السبب في ذلك تاريخي . فقد كانت هذه الضرائب عند نشأتها الأولى تدفع من الأفراد نظير خدمة خاصة تقدمها لهم الدولة . أما في العصر الحديث فقد أصبح فرض هذه الضرائب يتبع المطرح (الوعاء) المفروضة عليه ولم يعد يتبع الخدمة التي تؤديها الدولة أو المنفعة التي تعود على الفرد . ومن ثم فقد أصبحت ضرائب بالمعنى

الدقيق للكلمة ، وبالتالي فإن إطلاق المشرع عليها لفظ (الرسم) يعتبر غير سليم من الناحية الفنية .

-ويبرر فرض هذه الضرائب بسهولة الجباية والملائمة في الدفع ، وبغزارة الحصيللة . وتتم جباية هذه الضرائب إما بدفع مباشر لمبالغ معينة عند إجراء تصرفات معينة (كدفع رسوم تسجيل انتقال الملكية العقارية) ، وإما عن طريق طوابع تلصق بقيمة معينة على المستندات والمحركات . ويؤخذ على هذه الضرائب أن فرضها بمعدلات مرتفعة يؤدي إلى إعاقة انتشار المعاملات والتداول .

الضرائب على الإنفاق (أو الاستهلاك) :تعتبر الضرائب على الإنفاق أهم صور الضرائب غير المباشرة ، بل أنها هي المقصودة عادة عند ذكر هذا الاصطلاح الأخير . وتقسم الضرائب على الإنفاق إلى الأنواع التالية :

١-الضريبة العامة على الإنفاق ٢-الضرائب على سلع معينة ٣-الضرائب الجمركية وندرس كلا منها فيما يلي :

*الضريبة العامة على الإنفاق :

تفرض الضريبة هنا على كافة السلع والخدمات أي على مجموع ما ينفقه الشخص على السلع والخدمات الاستهلاكية . ولهذا سميت "بالضريبة العامة على الإنفاق " نظراً لأنها تتخذ من الإنفاق الاستهلاكي مطرحاً (وعاءاً) لها .

وقد طالب بعض الكتّاب - وعلى رأسهم ارفنغ فيشر ون كالدور - بتطبيق الضريبة العامة على الإنفاق كضريبة تكميلية كالدور في التقرير الذي رفعه لها لإصلاح النظام الضريبي الهندي - وقد جرى هذا التطبيق عام ١٩٥٨ .

وتتطلب هذه الضريبة أن يقوم المكلف بتقديم إقرار إلى الدوائر المالية يبيّن فيه مقدار إنفاقه السنوي على الاستهلاك . ويمكن إعفاء جزء من الإنفاق من الضريبة مقابل ضمان مستوى معيشة مقبول لأفراد الأسرة إذا كان المكلف بالضريبة متزوجاً وله أولاد . ثم يطبق معدل الضريبة بحيث يكون نسبياً أو تصاعدياً تبعاً لما تنص عليه النصوص التشريعية الضريبية كل هذه الأمور تقرّب الضريبة العامة على الإنفاق من حيث طبيعتها من الضرائب المباشرة .

ويرى أنصار هذه الضريبة أنها أكثر عدالة من الضريبة على الدخل ، ذلك أن إنفاق الفرد يعتمد على

ما يحصل عليه من دخول دورية وعرضية وعلى ثروته ومن ثم فإنها تصل إلى جميع عناصر المقدرة التكاليفية للممول يضاف إلى ذلك أن هذه الضريبة - وهي تفرض على الإنفاق الاستهلاكي فقط - تزيد الميل للادخار والميل للاستثمار لأنها لا تسري على الادخار و لا على الإنفاق الاستثماري . وأخيراً فإن هذه الضريبة تعمل على الحد من الاستهلاك مما يساعد على تخفيف حدة الضغوط التضخمية في البلاد المتخلفة .

ومع ذلك فقد تعرضت الضريبة العامة على الإنفاق للانتقاد من نواح ثلاث : إدارية واقتصادية والعدالة فمن الناحية الإدارية انتقدت هذه الضريبة بأنها تحتاج إلى إدارة ضريبية على مستوى عال من الكفاءة كما أنها تحتاج إلى وعي ضريبي كبير من قبل المكلفين .

-ومن الناحية الاقتصادية انتقدت هذه الضريبة بأنها إذا كانت قد تلائم الأحوال السائدة في البلاد المتخلفة من تشجيع للادخار وللاستثمار وحدّ للاستهلاك فإنها قد تتلاءم مع الأحوال السائدة في البلاد المتقدمة التي تعاني من زيادة الادخار ، ومن ثم فإن هذا يتطلب من السياسة الضريبية أن تعمل على تشجيع الاستهلاك وتقليل الادخار حتى يرتفع الطلب الفعلي إلى مستوى التشغيل الشامل ، بل أنها قد لا تتلاءم أيضاً مع ظروف التنمية الاقتصادية في البلاد المتخلفة ذاتها ، ذلك إن هذه الضريبة - وهي تشجع الادخار والاستثمار - قد تشجع الاتجاه إلى الاستثمارات العقيمة (كتشديد المنازل الفاخرة) وهي التي يفضل الاستثمار الخاص الاتجاه إليها في هذه البلاد ، ومن ثم فإن إعفاء مثل هذه المدخرات يتضمن توجيهاً سيئاً للنشاط الاقتصادي وأخيراً .

-فمن ناحية العدالة الضريبية انتقدت هذه الضريبة من أنها - وهي تفرض على الإنفاق الاستهلاكي - تكون شديدة العبء على ذوي الميل المرتفع للاستهلاك وهم أصحاب الدخول المنخفضة والمتوسطة وخفيفة العبء على ذوي الميل المنخفض للاستهلاك وهم أصحاب الدخول المرتفعة .

ومن أهم تطبيقات الضريبة العامة على الإنفاق الضرائب على رقم الأعمال.

***الضرائب على رقم الأعمال:** يقصد بالضرائب على رقم الأعمال تلك الضرائب التي تفرض على حجم المعاملات، ومثالها الانتاج والاستهلاك بما في ذلك المعاملات الخاصة بالاستيراد والتصدير.

والضرائب على رقم الأعمال تقسم إلى قسمين: ١-الضريبة العامة المتتابة على رقم الأعمال ٢-الضريبة العامة الواحدة على رقم الأعمال.

*** الضريبة العامة المتتابة على رقم الأعمال:** تُفرض الضريبة في هذه الحالة على حلقات متتابة لا تنتهي إلا حين تصل السلعة إلى المستهلك النهائي، فهي تُحصّل مرة عند خروج السلعة من المنتج إلى تاجر الجملة، ومرة أخرى عند انتقالها من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة، ومرة ثالثة عند انتقالها من تاجر التجزئة إلى المستهلك. وفي كل مرة تُحصّل الضريبة من البائع الذي يحملها للمشتري عن طريق رفع ثمن السلعة، لكي تستقر في آخر مرة على المستهلك النهائي للسلعة، ولذا فإن هذه الضريبة تُفرض عادةً بمعدل منخفض.

- ويُعاب على هذه الضريبة ما يلي:

- ١- إن عبء هذه الضريبة يختلف من سلعة إلى أخرى تبعاً للمراحل التي تمر بها السلعة، وهذا ما يشكّل تفرقة في المعاملة الضريبية بحيث أنه كلما زادت المراحل التي تمر بها السلعة كلما زادت الأعباء الضريبية المفروضة عليها.
- ٢- إن هذه الضريبة تؤدي إلى اندماج المشروعات رغبةً منها في اختصار المراحل التي تمر بها السلعة من أجل تفادي الضريبة، ومن ثم فإن هذا الاندماج يؤدي إلى انخفاض حصيلة هذه الضريبة.
- ٣- إن هذه الضريبة، وهي تُفرض على شكل نسبة مئوية من قيمة السلعة، توسّع من قيمة المطرح (الوعاء) الذي تفرض عليه خلال المراحل المتتابعة لفرضها، فانتقال السلعة من المنتج إلى تاجر الجملة يؤدي إلى أن يدفع المنتج الضريبة ثم تُضاف الضريبة التي دُفعت إلى نفقات السلعة، بحيث عندما تنتقل من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة تُفرض الضريبة على كل هذه النفقات بما فيها الضريبة التي دُفعت، وعند انتقالها من تاجر التجزئة إلى المستهلك تدخل الضريبة التي دفعها تاجر التجزئة ضمن النفقات وتخضع هي الأخرى للضريبة... وهكذا يحصل ارتفاع في الأسعار.

- ٤- إن هذه الضريبة تشجّع استيراد المنتجات التي لم تدفع الضريبة إلا مرة واحدة، وهذا ما يعني أن هذه المنتجات المستوردة ستنافس المنتجات المحلية المماثلة أو البديلة التي دفعت عنها الضريبة عدة مرات.
- وقد أخذت بها فرنسا عام ١٩٢٠ باسم "الضريبة على رقم الأعمال" ثم ألغتها عام ١٩٣٦، ثم أخذت بها من جديد عام ١٩٣٩ باسم "الضريبة على المعاملات" ثم عادت فألغتها عام ١٩٥٥.

* **الضريبة العامة الواحدة على رقم الأعمال:** تصيب الضريبة السلعة هنا مرة واحدة في إحدى المراحل التي تمر بها السلعة عند إنتاجها وحتى وصولها للمستهلك (إما في مرحلة شراء المواد الأولية والإنتاج، أو في مرحلة انتقال السلعة من المنتج إلى تاجر الجملة، أو في مرحلة البيع من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة، أو في مرحلة البيع من تاجر التجزئة إلى المستهلك).

وتقوم الإدارة بتحصيل الضريبة في إحدى هذه المراحل من البائع الذي نقل عبئها إلى المشتري، وعادةً تُفرض الضريبة في مرحلة الإنتاج، كما حصل في فرنسا، حيث فرضها المشرع الضريبي عام ١٩٣٦ باسم "ضريبة الإنتاج". ويمكن أن يصل المشرع الضريبي إلى نفس النتيجة السابقة ليس بفرض الضريبة في مرحلة واحدة، بل بفرضها بحيث تُحصّل في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، على أن يسمح لكل منتج يُسهم في إنتاج السلعة بخضم مقدار الضريبة التي دفعها المنتج السابق من مقدار الضريبة المستحقة عليه، وكذلك مع السماح لتاجر الجملة بخضم الضرائب التي دُفعت في مرحلة الإنتاج من الضرائب المستحقة عليه، والسماح لتاجر التجزئة بخضم الضرائب التي دُفعت في مرحلة الإنتاج وتجارة الجملة من الضرائب المستحقة عليه، وهذا يعني أن مطرح (وعاء) الضريبة لا يتكوّن في كل مرة من قيمة السلعة بكاملها وإنما "بالقيمة المضافة"، فقط أي بمقدار مساهمة المشروع في العملية الإنتاجية.

ولتفسير ذلك نعطي المثال التالي: لنفرض أن السلعة المراد انتاجها هي من المنسوجات، ومن أجل ذلك اشترى منتج قطناً خاماً بمقدار ١٠٠٠ ل.س، ثم قام بخلجه وترتب على ذلك أن القطن المخلوج أصبحت قيمته ١٢٠٠ ل.س، فإن الضريبة في هذه المرحلة لا تُفرض على قيمة القطن المخلوج بكاملها بل على القيمة المضافة التي ساهم بها المنتج في العملية الإنتاجية وهي تساوي (١٢٠٠ - ١٠٠٠ = ٢٠٠ ل.س) فقط، فإذا قام مصنع للنسيج بشراء هذا القطن المخلوج ثم صنعه على شكل منسوجات بلغت قيمتها ٢٠٠٠ ل.س، فإن الضريبة تُفرض في هذه المرحلة الثانية على القيمة المضافة التي ساهم بها مصنع النسيج في العملية الإنتاجية وهي تساوي (٢٠٠٠ - ١٢٠٠ = ٨٠٠ ل.س).

ولذلك يُطلق على هذا النوع الأخير من الضرائب لفظ "الضريبة على القيمة المضافة" وهي توضّح أنه وإن التزم كل منتج أو تاجر بدفع الضريبة، فإن الواقع أن السلعة لا تُدفع عنها الضريبة إلا مرة واحدة، لأن كل منتج أو تاجر لا يلتزم بالضريبة إلا في حدود القيمة التي أضافها للسلعة.

وقد طبّقت هذه الضريبة في فرنسا عام ١٩٥٤، كما أُخذت أساساً للضريبة العامة على الإنفاق في دول السوق الأوروبية المشتركة، حيث اعتبرت أداة من أدوات التكامل الاقتصادي لدول السوق.

وهذه الضريبة تتفادى العيوب التي تُنسب للضريبة العامة المتتابعة على رقم الأعمال، فهي لا تشجع اندماج المشروعات، وتوحد المعاملة الضريبية لكافة السلع مهما تباينت مراحل إنتاجها.

أما في البلاد الاشتراكية فتُفرض الضريبة العامة الواحدة على رقم الأعمال في مرحلة انتقال السلعة من الانتاج إلى الاستهلاك (أي في أقرب نقطة إلى الاستهلاك)، ومن ثم فإنها تُدفع من قبل منظمات التوزيع (التعاونيات) أو من قبل المشروع المنتج إذا كان يمثل مرحلة الانتاج النهائي، وعلى هذا فإن هذه الضريبة تُدفع تبعاً لمكان البيع وليس تبعاً لمكان الانتاج.

٢- الضرائب على سلع معينة: لا يفرض المشرّع في هذا النظام الضريبة على كل السلع والخدمات، بل يختار أنواعاً معينة منها يُخضعها للضريبة، وهذا يعني أن هذه الضريبة قد تُفرض على السلع (السلع المادية)، كفرض ضريبة على استهلاك البنزين أو على المواد الكحولية أو السكر أو البنّ أو الشاي، كما أنها قد تُفرض على الخدمات (السلع غير المادية) كفرض ضريبة على دخول المسرح أو السينما أو الملاهي.

ويثير التنظيم الفني للضرائب على سلع معينة ثلاث مشكلات: الأولى تتعلق باختيار السلع والخدمات التي تخضع للضريبة، والثانية تتعلق بكيفية فرض الضريبة، والثالثة تتعلق بتحصيل الضريبة، ونحن نفصّل ذلك كما يلي:

أولاً- اختيار السلع (والخدمات) التي تخضع للضريبة: يجد المشرّع نفسه - وهو بصدد فرض هذه الضرائب - أمام اعتبارين متناقضين، وقد يضطر المشرّع إلى تغليب أحدهما والتضحية بالآخر أو للتوفيق بينهما تبعاً لما يقصد تحقيقه من فرض هذه الضرائب، وهذان الاعتباران هما: اعتبار العدالة واعتبار الحصيلة.

ويقضي اعتبار العدالة بعدم إرهاب الطبقات الفقيرة بضرائب تُقتطع، بسبب زيادة ميلهم للاستهلاك، من دخولهم نسبة أكبر من تلك التي تقتطعها من دخول الطبقات الغنية، كما يقضي اعتبار الحصيلة بفرض الضريبة على السلع التي يمكن أن تُورّد للخزانة مبالغ كبيرة. ويظهر من هذا أن الاعتبارين متناقضين مبدئياً، ومع ذلك فإنه يمكن التوفيق بينهما، ولبيان ذلك نذكر أنه يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من السلع الاستهلاكية: ضرورية، وكمالية، وشائعة.

١- السلع الضرورية: وهي السلع التي لا غنى للأفراد عنها لأنها تُشبع حاجات لديهم لا يمكن تحمّل عدم إشباعها بسبب لزومها لحفظ حياتهم أو لإشباع حاجات أساسية لديهم كالحبز والأدوية والمواصلات. وتتميز هذه السلع بميزتين: الأولى أن استهلاك هذه السلع عام، فهي مطلوبة من كافة فئات المجتمع بغض النظر عن دخولهم، ويترتب على ذلك ضخامة الكميات المستهلكة.

- والثانية أن الطلب عليها غير مرّن، فارتفاع أسعار السلع الضرورية لا يؤدي إلى نقص الكميات المطلوبة منها أو لا يؤدي إلى نقصها بنفس نسبة ارتفاع السعر، ويترتب على ذلك أن فرض ضريبة على هذه السلع وارتفاع أسعارها بسبب ذلك لن يؤدي إلى أن ينقص المستهلكون كثيراً أو إطلاقاً من الكميات التي يستهلكونها منها، مما يؤدي إلى مدّ الموازنة بحصيلة كبيرة.

وينتج عن ذلك أن فرض الضرائب على السلع الضرورية يتلاءم مع اعتبار الحصيلة (الاعتبار المالي)، إلا أنه يتنافى مع اعتبار العدالة، والسبب في ذلك أن الطبقات الغنية تُنفق على هذه السلع نسبة من دخلها أقل بكثير من النسبة التي تنفقها عليها الطبقات الفقيرة، ويترتب على ذلك أن يكون العبء النسبي للضرائب المفروضة على السلع الضرورية أشد على الطبقات الفقيرة منه على الطبقات الغنية.

٢- السلع الكمالية (الترفيحية): وهي السلع التي لا تُشبع حاجات لدى الأفراد لا يمكن تحمّل عدم إشباعها، بل أن استهلاكها لا يفعل سوى أن يزيد الرفاهية والنعيم، كالسيارات الفاخرة والروائح العطرية النادرة.

وتتميز هذه السلع أيضاً بميزتين: الأولى عدم عمومية الاستهلاك، فهي مطلوبة من قِبل طبقة اجتماعية معينة هي الطبقة الغنية، ويترتب على ذلك عدم ضخامة الكميات المستهلكة من هذه السلع. والثانية أن الطلب عليها غير مرّن إلى حد كبير أيضاً وإن كانت لا تصل في هذا إلى مرتبة السلع الضرورية، فالطبقة الغنية تُنقص طلبها على السلع الكمالية بنسبة أقل من نسبة الزيادة في أسعارها.

وينتج عن ذلك أن فرض الضرائب على السلع الكمالية يتلاءم مع اعتبار العدالة، فالإنفاق على هذه السلع يدل على ارتفاع المقدرة التكليفية للممول، كما أن في عدم استهلاك الطبقات الفقيرة لها ما يعفي تلك الطبقات من تحمّل الضريبة، إلا أن هذه الضرائب لا تحقق الاعتبار المالي (اعتبار الحصيلة) ذلك أن الإنفاق على السلع الكمالية لا يمثّل إلا نسبة ضئيلة من الدخل القومي ولأن المغالاة في فرض الضرائب عليها يؤدي - إذا زاد معدلها

عن حد معين - إلى انخفاض الطلب عليها بنسبة أكبر من نسبة الزيادة في أسعارها ومن ثم تنخفض إيراداتها الكلية ولذلك تضعف حصيلة هذه الضرائب، وعلى هذا فإن الضرائب على السلع الكمالية تحقق مقتضيات العدالة وإن كانت عاجزة عن تحقيق الاعتبار المالي، ولذلك يجب ألا تغالي الدولة كثيراً في فرض الضريبة عليها. ويلاحظ أن التفرقة بين ما يُعتبر من السلع الضرورية وما يُعتبر من السلع الكمالية تفرقة نسبية بحته، تختلف من بلد إلى آخر ومن وقت إلى آخر في نفس البلد، فما قد يُعتبر من السلع كمالياً في بلد قد يُعتبر ضرورياً في بلد آخر، وما قد يُعتبر من السلع كمالياً في بلد ما في وقت معين يُعتبر ضرورياً في نفس البلد بعد فترة أخرى. فارتفاع مستوى المعيشة نتيجة للتقدم الاقتصادي قد يغيّر من صفات بعض السلع فيحوّلها من كمالية إلى ضرورة. - ويترتب على ذلك أيضاً أن سلعة واحدة قد تُعتبر كمالية بالنسبة للطبقات الفقيرة بينما تُعتبر ضرورة بالنسبة للطبقات الغنية. ومن ثم فإن التنمية الاقتصادية والتحويل الاشتراكي في بعض البلاد المختلفة - وهما يؤديان إلى ارتفاع مستوى الدخل الفردية الحقيقية وإلى المساواة في توزيع الدخل والثروات - يؤديان إلى نقل كثير من السلع من مرتبة السلع الكمالية إلى مرتبة السلع نصف الكمالية ثم إلى مرتبة السلع الضرورية.

٣- السلع الشائعة (سلع الاستهلاك الجاري): وهي السلع التي لا تُعتبر ضرورة أو كمالية، لكنها تُطلب من كافة طبقات المجتمع مهما اختلفت دخولهم كالبن والشاي والدخان وبعض المشروبات الروحية. وتتميز هذه السلع أيضاً بميزتين: الأولى هي عمومية استهلاكها من جميع أفراد المجتمع، ومن ثم تتحقق فيها ضخامة الكميات المطلوبة. والثانية هي قلة مرونة الطلب عليها، ومن ثم فإن زيادة أسعار هذه السلع بنسبة معينة لا يؤدي إلى نقص الطلب عليها إلا بنسبة أقل، وذلك بسبب تحكّم العادة في غالبية الأفراد الذين يستهلكونها، ويترتب على ذلك أن فرض الضرائب على السلع الشائعة يأتي بحصيلة كبيرة.

وترى غالبية كتّاب المالية العامة أن فرض الضرائب على هذه السلع الشائعة يوفّق بين اعتباري العدالة والحصيلة، ذلك أن رفع أسعار هذه السلع لا يضر ضرراً كبيراً بمستوى معيشة الطبقات الفقيرة، كما أنه يمكن في نفس الوقت من مد الموازنة بإيراد غزير نظراً لأن هذه السلع تعتبر من سلع الاستهلاك الجاري والطلب عليها قليل المرونة. ونشير أخيراً، فيما يتعلق باختيار السلع التي تخضع للضريبة، إلى ملاحظتين:

١- إن الدولة وهي بصدد التوفيق بين اعتباري العدالة والحصيلة أو تغليب أحدهما على الآخر، تحكمها عملياً حالتها الاقتصادية والاجتماعية والمالية ومقدار الموارد الأخرى، وعلى هذا فإذا كانت الحالة المالية للدولة سيئة، فإنها تعتمد إلى تغليب الاعتبار المالي على اعتبار العدالة، ومن ثم فإنها لا تتورع عن فرض الضرائب حتى على السلع الضرورية. أما إذا كانت الحالة المالية للدولة منتعشة، فإنها تُغلب اعتبار العدالة على اعتبار الحصيلة، ومن ثم فإنها تقتصر على فرض الضرائب على السلع الكمالية أساساً دون السلع الضرورية.

٢- إن الدولة، وهي بصدد فرض الضرائب على السلع الاستهلاكية، لا تقتصر على مراعاة الاعتبار المالي واعتبار العدالة فحسب، بل تراعي أيضاً اعتبارات أخرى بعضها اجتماعي وبعضها اقتصادي، وتتمثل الاعتبار الاجتماعية في تحقيق آثار اجتماعية معينة بواسطة هذه الضرائب كحماية الصحة والأخلاق، كما هو الحال في فرض هذه الضرائب بمعدلات مرتفعة على استهلاك المشروبات الكحولية والدخان، كما تتمثل الاعتبار الاقتصادية في تحقيق آثار اقتصادية معينة بواسطة هذه الضرائب كحماية الصناعات الوطنية كما هو الحال في فرض هذه الضرائب بمعدلات مرتفعة على استيراد سلع أجنبية مماثلة أو بديلة للسلع المحلية خاصة إذا وجدت داخل البلد صناعة ناشئة (أو صناعة وليدة) لانتاج هذه السلع.

وتشكّل الضرائب على الاستيراد جزءاً من الضرائب الجمركية، وهي التي سنتعرض لها بالتفصيل بعد قليل.

ثانياً- كيفية فرض الضريبة: إما أن تُفرض في صورة مبلغ معيّن يُضاف على سعر السلعة (ضريبة نوعية)، أو أن تُفرض بنسبة مئوية من سعر السلعة المفروضة عليها (ضريبة قيمة)، وهذه المشكلة تتعلق بغالبية الضرائب وسوف نتعرض لها بتفصيل أيضاً فيما بعد.

ثالثاً- تحصيل الضريبة: والمشكلة الأخيرة بالنسبة للضرائب على الاستهلاك هي تحديد طريقة تحصيل هذه الضرائب. فيمكن للدولة أن تفرض هذه الضرائب وتحصلها من المستهلكين مباشرةً بمناسبة شرائهم للسلعة أو الخدمة، ومثال ذلك ضريبة الملاهي التي يدفعها الشخص عند دخول المسرح أو السينما أو الملهى.

ويمكن للدولة أن تحصل هذه الضرائب في مرحلة سابقة على مرحلة بيع السلعة أو الخدمة للمستهلك، كأن تفرض على السلعة وهي تحت يد تاجر الجملة أو في مرحلة الإنتاج.

وحيثما تُفرض في مرحلة الإنتاج يُطلق عليها ضرائب الإنتاج، وإن كانت تُسمّى خطأً "رسوم الانتاج" لأنها تُعد من الناحية العلمية ضرائب لا رسوماً. مثال ذلك أن تُفرض ضريبة على السجائر أو السكر إما عند دخول هذه السلع المصانع كمواد أولية أو عند خروجها منها وهي تامة الصنع. وعموماً يقوم صاحب المصنع بدفع الضريبة ثم يرفع سعر السلعة بمقدار الضريبة حتى يتحملها المستهلك. ويحسن أن تُفرض ضرائب الإنتاج في آخر مراحل إنتاج السلعة (عند خروج السلعة من المصنع تامة الصنع) إذا كان انتاجها يحتاج إلى هذه الطريقة في التحصيل إذا كانت السلعة تُنتج بكميات كبيرة في مصانع قليلة العدد، حيث تسهل رقابة مطرّح (وعاء) الضريبة وتسهل جبايتها. وقد تُفرض الضريبة على سلعة معينة عند اجتيازها الحدود. ويُطلق عليها عندئذ (الضرائب الجمركة). وأخيراً قد تلجأ الدولة - كوسيلة لفرض الضريبة على سلع معينة - إلى طريقة الاحتكار المالي التي سبق أن تعرضنا لها من خلال بحثنا في دخل أملاك الدولة، وقد ذكرنا هناك اختلاف الكتاب في طبيعة السعر الذي تُباع به منتجات الاحتكار المالي وأن بعضاً منهم قد اعتبر الجزء من السعر الذي يزيد عن تكاليف الانتاج يعتبر ضريبة مستترة، ونذكر هنا أن هذه الضريبة تُعتبر نوعاً من الضرائب المفروضة على سلع معينة.

وللاحتكار المالي عدة صور: فقد تحتكر الدولة انتاج سلعة معينة وبيعها، وقد تحتكر الدولة بيع السلعة بالجملة، أو بالجملة والمفروق معاً.

وتلجأ الدولة إلى الاحتكار المالي عادةً إذا كانت الضريبة ذات معدل مرتفع قد يغري على التهرب منها، أو إذا كانت نفقات الجباية مرتفعة، وتمتاز طريقة الاحتكار المالي بأنها لا تُشعر المنتجين بالمضايقات الإدارية. ذلك أن الضرائب غير المباشرة إذا كانت تتميز بعدم مضايقتها المستهلكين نظراً لاندماجها في أسعار السلع المفروضة عليها، فإنها تضايق المنتجين بسبب مراقبة السلطات المالية لمصانعهم ومتاجرهم وفحص دفاترهم للوقوف على انتاجهم. أما طريقة الاحتكار المالي فإنها تتفادى هذا العيب نظراً لأنها لا تُشعر أحداً على الإطلاق بتدخل السلطات المالية.

-ولنا ملاحظة أخيرة على نظام الضرائب الاستهلاكية المفروضة على سلع معينة هو أن هذا النظام يشكّل أداة فعالة في يد الدولة تستعمله لتحقيق أغراضها الاجتماعية والاقتصادية، فيكفي أن تلجأ الدولة إلى تنويع المعدلات التي تفرض بها هذه الضرائب من سلعة إلى أخرى لتُحدث تغييراً في انتاج السلع المفروضة عليها الضرائب وفي استهلاكها، ويتوقف مدى هذا التغيير على درجة مرونة العرض ومرونة الطلب بالنسبة لهذه السلع.

الفرع السابع: *الازدواج الضريبي: تعتبر ظاهر الازدواج الضريبي من أهم الظواهر الاقتصادية الحديثة ولذلك فإنها أثارت كثيراً من المناقشات والابحاث والدراسات بين كتاب المالية والقانون والاقتصاد، كما أن عصبة الأمم المتحدة اهتمت بهذه الظاهرة اهتماماً بالغ في فترة ما بين الحربين، وقد تابعت هذا الأمر وأن كان على نطاق أضيق_ هيئة الأمم المتحدة

سؤال: عرف الازدواج الضريبي وعدد شروطه؟ أن تعريف الازدواج الضريبي ليس موضوع اتفاق بين الكتاب، ومع ذلك فإنه يمكن عموماً تعريفه على الشكل الآتي: هو فرض نفس الضريبة أكثر من مرة ، على نفس الشخص ، وبالنسبة لنفس المال، في المدة ذاتها، ونخلص من هذا التعريف انه لكي يتحقق الازدواج الضريبي فانه يجب توافر اربعة شروط هي :

١- **وحدة الضريبة المفروضة :** يجب أولاً ان نكون بصدد فرض الضريبة نفسها، أو فرض ضريبة من نفس النوع (متشابهتين) وان اختلفت تسمية كل منهما عن الأخرى . وهنا يثور التساؤل عن المقصود بالضرائب الي تعتبر من نفس النوع (المتشابهة) . ويرد على ذلك بأن اختلاف الدول في نضامها الضريبي يؤدي الى صعوبة تحديد الضرائب المتشابهة، لذلك فان الاتفاقيات الدولية الي تنظم وسائل منع الازدواج الضريبي، تحدد الضرائب التي تعتبر متشابهة في الدول الموقعة على الاتفاق.

-ومن هذه الناحية يفرق بض الكتاب بين ظاهرة الازدواج الضريبي وبين ظاهرة تعدد الضرائب أو تكرارها، فعلى حين يشترط في الازدواج ان نكون بصدد فرض ضريبتين أو أكثر من نفس النوع أو متشابهين، فإنه لا يتوافر هذا

الشرط في حالة تعدد الضرائب أو تكرارها، فالمشروع التجاري قد يدفع من دخله ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وضريبة التداول وضريبة الطابع، كما أن الضريبة العامة المتتابعة على رقم الاعمال تفرض على كل بيع يجري على السلعة، وتعتبر كل عملية بيع متميزة عن الأخرى مما يعني ان هناك « تكراراً » للضريبة وليس « ازدواجاً » .

٢- **وحدة الشخص المكلف بالضريبة :** يشترط ايضاً لتوافر الازدواج الضريبي أن يكون نفس الشخص هو الذي يتحمل الضرائب الي من نفس النوع (أو المتشابهة)، ورغم وضوح هذا الشرط فيما يتعلق بالأشخاص الطبيعيين فإنه يحتاج الى بعض الايضاح فيما يتعلق بالأشخاص المعنويين (الاعتباريين)، حيث يختلف المقصود بوحدة الشخص من الناحية القانونية عنه من الناحية الاقتصادية، ففيما يتعلق بالضريبة على ارباح الشركات المساهمة يمكن أن تفرض هذه الضريبة على ارباح هذه الشركات قبل توزيعها، ثم تفرض ضريبة أخرى على الأرباح الموزعة على المساهمين من قبل الشركة، ونجد أنه لا يوجد ازدواج ضريبي من الناحية القانونية نظراً لأن الشركة تستقل بشخصيتها المعنوية عن شخصية كل من المساهمين، بينما نجد أنه يتوافر الازدواج الضريبي من الناحية الاقتصادية لأن الذي يتحمل الضريبتين في النهاية هو المساهم نفسه.

٣- **وحدة المال الخاضع للضريبة :** وهذا يعني أنه يشترط لتوافر الازدواج الضريبي وحدة المطرح (الوعاء) الذي تفرض عليه الضرائب سواء اكان هذا المطرح دخلاً أم رأس مال . ويترتب على ذلك ايضاً أن مشروعاً ما إذا كان له عدة فروع في دول متعددة فان فرض ضريبة الأرباح التجارية

والصناعية من كل من هذه الدول على ارباح الفرع الموجود في اقليمها لا يعني قيام ازدواج ضريبي بسبب اختلاف المال الخاضع للضريبة في كل دولة عن المال الخاضع في الدولة الأخرى . ويترتب على ذلك ايضاً ضرورة توافر وحدة الواقعة المنشئة للضريبة، فاذا عبرت سلعة ما حدود ثلاث دول فإنه يترتب عليها ان تدفع الضرائب الجمركية ثلاث مرات ولا نكون، في رأي بعض الكتاب، في حالة ازدواج ضريبي بل في حالة تكرار للضريبة.

٤- **وحدة المدة المفروضة عنها الضريبة :** يجب لتحقيق الازدواج الضريبي أن تفرض الضريبة عن نفس المدة . فإذا فرضت ضريبة ما على دخل الممول عن عام ١٩٧٧ ثم فرضت نفس الضريبة على دخله عن عام ١٩٧٨، فلا يكون هناك ازدواج ضريبي لعدم توافر شرط وحدة المدة .

-فلكي يتحقق الازدواج في مثالنا هذا يجب ان يتم فرض ضريبة الدخل مرتين عن عام ١٩٧٧، أو عن عام ١٩٧٨ .

سؤال: عدد أنواع الازدواج الضريبي : جرى كتاب المالية العامة على تقسيم الازدواج الضريبي من حيث نطاقه الى ازدواج داخلي وازدواج دولي، وعلى تقسيمه من حيث قصد المشرع الى ازدواج مقصود وازدواج غير مقصود . وسندرس هذين التقسيمين على التوالي

أولاً: الازدواج الداخلي والازدواج الدولي :

١- يقصد بالازدواج الداخلي ذلك الازدواج الذي تتحقق شروطه داخل دولة واحدة، سواء أكانت اتحادية أم موحدة . ففي الدولة الاتحادية قد يحدث الازدواج الضريبي بسبب وجود سلطتين ماليتين مستقلتين لكل منهما حق فرض الضرائب احدهما تابعة للحكومة المركزية والثانية تابعة لحكومة الولاية . وفي الدولة الموحدة قد يقع الازدواج إما بسبب وجود سلطتين ماليتين مستقلتين لكل منهما حق فرض الضرائب احدهما تابعة للحكومة والثانية تابعة للحكم المحلي (كمجلس المحافظة مثلاً)، وإما بسبب لجوء نفس السلطة الى فرض ضريبتين من نوع واحد (أو متشابهتين) على نفس المترح (الوعاء) .

٢- ويكون الازدواج الضريبي دولياً إذا نشأ هذا الازدواج من فرض ضريبتين من نفس النوع (أو متشابهتين) من سلطات مالية تابعة لدولتين أو أكثر، وتعتبر هذه الظاهرة نتيجة للاستقلال التام لكل دولة بوضع تشريعها الضريبي دون مراعاة التقيد بتشريعات الدول الأخرى ، ونادراً ما تراعي البحث في التشريعات الضريبية المطبقة في الدول الأخرى بقصد منع الازدواج الضريبي بينها وبين تلك الدول .

ثانياً: الازدواج المقصود والازدواج غير المقصود :

١- يقصد بالازدواج المقصود ان المشرع تعمد وقصد احداث هذا الازدواج، وعادة ما يكون الازدواج الداخلي ازدواجاً مقصوداً . فقد يقصد المشرع في دولة ما من هذا الازدواج الى تحقيق بعض الأهداف ومنها : الحصول على إيرادات أكثر غزارة لمواجهة عجز طارئ في الموازنة، أو الرغبة في اخفاء رفع معدل الضريبة المفروضة بتوزيعها على ضريبتين أو أكثر من نفس النوع، والرغبة في التمييز في المعاملة المالية بين انواع الدخول المختلفة تبعاً لمصدرها بحيث تعامل الدخول الناتجة عن العمل معاملة أخف من الدخول الناتجة عن رأس المال، أو الحد من بعض الأنشطة الاقتصادية، أو تحقيق قدر أكبر من العدالة الضريبية ومراعاة المقدرة التكليفية بفرض ضريبة عامة على الدخل الى جانب الضرائب المفروضة على فروع الدخل .

ومع ذلك . فقد يكون الازدواج الداخلي غير مقصود، وغالباً ما يعتبر ازدواجاً غير مقصود من النوع الاقتصادي لا القانوني، وهو ينتج من نقل المكلف عبء الضريبة المفروضة عليه قانوناً الى غيره .

٢- ويكون الازدواج الضريبي غير مقصود إذا كان المشرع لم يتعمد ولم يقصد احداثه . وعادة ما يكون الازدواج الدولي غير مقصود . وهذا ناتج عما ذكرناه من استقلال كل دولة بتشريعاتها المالية عن تشريعات الدول الأخرى .

- ومع ذلك فقد يكون الازدواج الدولي مقصوداً اذا هدفت الدولة منه تحقيق بعض الأهداف . ومثال ذلك أن تفرض الدولة ضريبة على إيرادات، رؤوس الأموال التي يملكها مواطنوها في الخارج وذلك الى جانب الضريبة اللي

تفرضها الدولة الأجنبية التي تستثمر فيها رؤوس الأموال هذه، وهي تهدف من ذلك الى الحد من هجرة رؤوس الأموال الوطنية الى الخارج .

***آثار الازدواج الضريبي:** إذا كان يمكن من الناحية النظرية فرض ضريبتين أو أكثر من ذات النوع (أو متشابهتين) على نفس المطرح (الوعاء)، فإن ذلك يؤدي من الناحية العملية الى تكرار اجراءات تحقق وجباية الضريبة وبالتالي فإنه قد ينقص من حصيلة الضريبة المفروضة، كما أنه يؤدي إذا زاد عبء الضرائب المفروضة عن حد معين إلى عرقلة النشاط الاقتصادي، وتقليل حوافز الأفراد على العمل والانتاج .

يضاف الى ذلك ان الازدواج الدولي إذا أدى الى زيادة عبء الضرائب المفروضة عن حد معين يؤدي الى عرقلة انتقال العمال ورؤوس الأموال بين البلاد المختلفة ما يعني عرقلة تيار العلاقات الاقتصادية الدولية.

وهذا ما يضر بكل من البلاد المتقدمة والبلاد المتخلفة على حد سواء فالبلاد المتقدمة وهي تعاني من زيادة المدخرات بالنسبة لفرص الاستثمار لن تستطيع مدخراتها الداخلية وتوظيفها في استثمارات خارجية، والبلاد المتخلفة، وهي تعاني من ضعف مدخراتها لن تستطيع الحصول على الأموال اللازمة لتمويل تنميتها الاقتصادية والاجتماعية . وكل هذا يستدعي العمل على تلاي الازدواج الضريبي .

وسائل مكافحة الازدواج الضريبي : لا توجد صعوبة تذكر فيما يتعلق بمكافحة الازدواج الداخلي نظراً لوجود سلطة عليا تستطيع ان تفرض القواعد اللازمة لمنع هذا الازدواج، تنسق القواعد الي تلتزمها السلطات المختلفة الداخلية الي يسمح لها بفرض الضرائب (بتنسيق ما تفرضه الحكومة المركزية وحكومات الولايات من ضرائب في الدول الاتحادية، وتنسيق ما تفرضه الحكومة والهيئات المحلية من ضرائب في الدول الموحدة) .

أما بالنسبة للازدواج الدولي فتصعب مكافحته نظراً لعدم وجود هذه السلطة العليا الي تستطيع التنسيق بين تشريعات الدول المختلفة بحيث تمنع حدوث هذا الازدواج، ومن أجل تحقيق هذا الهدف فقد اتبعت طرق مختلفة وهي :

١- على نطاق كل دولة على حدة : يمكن الخلاص من الازدواج بأن تراعي كل دولة، وهي تضع أو تعدل تشريعها الضريبي، تجنب الازدواج الضريبي، كأن تعتمد الدولة إلى فرض الضريبة على الأرباح التي تتحقق من الأعمال الي تمارس داخل حدود هذه الدولة فقط، أو كأن تقرر خصم ما أدي من ضريبة في دولة اجنبية من الضريبة اللي يراد فرضها داخل اقليمها، أو أن تقرر خصم الدخل الذي سبق خضوعه الضريبة في دولة اجنبية من الدخل الخاضع للضريبة في الدولة الأخرى . وعادة لا يقدم المشرع على هذه الأمور الا اذا كانت له مصلحة محققة في تلاقي الازدواج الضريبي .

٢- **على نطاق التعاون الدولي :** يعتبر طريق الاتفاقات الدولية، وخصوصاً منها الاتفاقيات الثنائية، هو الطريق العملي لتلافي الازدواج الدولي . وتحدد هذه الاتفاقيات الأموال ومصادر الدخول الي تخضع للضريبة في كل من الدول الموقعة على الاتفاق .

وقد زاد الالتجاء الى هذه الاتفاقيات منذ الحرب العالمية الاولى نظراً لاتساع نطاق المبادلات الدولية وارتفاع حركة انتقال رأس المال بين الدول المختلفة . وقد ،تضمنت هذه الاتفاقيات عدة مبادئ يمكنها ان تعمل على تلافي الازدواج الدولي . **وأهم هذه المبادئ :**

- ١- الضرائب العقارية تفرض في دولة موقع العقار.
- ٢- الضرائب على الديون العادية تفرض في موطن الدائن.
- ٣- الضرائب على فوائد السندات وأرباح الأسهم تفرض في موطن المدين أي في الدولة الي تم فيها استثمار رأس المال.
- ٤- الضرائب على دخل العمل تفرض في الدولة التي تم فيها هذا العمل باستثناء الرواتب الي تدفعها الدولة فتفرض الضريبة عليها من قبل هذه الدولة.
- ٥- الضرائب على دخل المشروعات تفرض في دولة المركز الرئيسي للمشروع .

القروض العامة:

يقصد بالقروض العامة الأموال التي تقترضها الدولة أو إحدى الهيئات العامة الأخرى من الأفراد أو من الهيئات الخاصة الوطنية والأجنبية أو من المؤسسات الدولية نظير تعهدا برد المبالغ المفترضة وبدفع فائدة سنوية محددة وبعض المزايا الأخرى المحددة طبقاً لشروط العقد .

-وقد كان الفكر التقليدي الذي كان سائداً إبان الدولة الحارسة يرى في القروض العامة مصادر استثنائية لا يجوز الالتجاء إليها إلا في أضيق الحدود لأن هذه القروض تؤدي إلى نقص رؤوس الأموال المعدة للاستثمار الخاص . وقد تكفلت النظرية الكينزية بإظهار خطأ النظرية التقليدية وبيّنت أن القروض العامة يمكن أن تستخدم كأداة اقتصادية من أجل تنشيط الطلب الفعلي وتقليل حدة الدورات الاقتصادية وفي البلاد المتخلفة فقد تم الاعتماد على القروض العامة (وغالبيتها قروض أجنبية) من أجل تمويل استثمارات الخطة الاقتصادية والاجتماعية .

-وفي نطاق بحثنا في القروض العامة فإننا **سنعرض للموضوعات التالية :** أنواع القروض العامة ، إصدار القروض العامة ، تبديل القروض استهلاك القروض العامة : (وهذه الموضوعات الأربعة تبحث عادة ضمن التنظيم الفني للقروض العامة) ونستعرض أخيراً اقتصاديات القروض العامة وسوف نخصص لكل من هذه الموضوعات مبحثاً خاصاً .

المبحث الأول-أنواع القروض العامة: تقسم القروض العامة تقسيمات مختلفة تبعاً لوجهة النظر التي يقوم عليها

التقسيم . فمن ناحية الحرية في الاكتتاب في القرض تقسم القروض العامة إلى قروض اختيارية وقروض إجبارية . ومن

ناحية نطاق القرض تقسم القروض العامة إلى قروض داخلية وقروض خارجية . ومن ناحية توقيت القرض تقسم القروض العامة إلى قروض مؤجلة وقروض مؤقتة وأخيراً من ناحية مدة القرض تقسم القروض العامة إلى قروض قصيرة الأجل ومتوسطة الأجل وطويلة الأجل . ونتعرض فيما يلي لكل نوع من هذه التقسيمات.

القروض الاختيارية والقروض الاجبارية :

يقصد بالقرض الاختياري أن يكون الأفراد أحراراً في تقرير الاكتتاب أو عدم الاكتتاب في القرض العام أي أن الدولة تستطيع عن طريق القرض العام الاختياري الحصول على ما تحتاج إليه من أموال دون أن تستخدم سلطة الجبر في ذلك كما هو الحال بالنسبة للضريبة .

وينتج عن ذلك أن عنصر الاختيار هو الذي يميّز القرض العام الاختياري عن الضريبة .

-والقاعدة في القروض العامة أن تكون اختيارية . ومع ذلك تلجأ الدولة إلى القروض الاجبارية بحيث تجبر الأفراد والهيئات على الاكتتاب في هذه القروض والأسباب التي تدعو الدولة إلى الالتجاء إلى القروض الاجبارية هو ضعف ثقة الجمهور في المقدرة المالية للدولة أو رغبة الدولة في سحب جزء من دخول الأفراد والهيئات بقصد تخفيض الطلب الكلي عن العرض الكلي وتقليل حدة الضغوط التضخمية كما يحصل عادة في اوقات الحروب أو في فترات التنمية الاقتصادية .

-وتقترب القروض العامة الاجبارية من الضريبة من ناحية صفة الجبر والالزام في الحصول على الإيرادات العامة . ومع ذلك فإن ما يفرق بينهما هو أن القروض العامة الاجبارية ترتب للمكاتب فيها فوائد خلال مدة القرض واسترداد مبلغ الاكتتاب في نهاية مدة القرض .

القروض الداخلية والقروض الخارجية : يقصد بالقروض الداخلية القروض التي يتم اصدارها في السوق الداخلية ويكتب بها بالعملة الوطنية . كما يقصد بالقروض الخارجية القروض التي يتم اصدارها خارج اقليم الدولة ويكتب بها بالعملات الأجنبية .

وتلجأ الدولة إلى القروض الخارجية تحت تأثير عاملين : ١-عدم كفاية المدخرات المحلية من أجل تمويل المشروعات الاقتصادية والاجتماعية للدولة ، ومن ثم فإنها لا تستطيع اصدار قرض داخلي لقلة الأموال الموجودة ف السوق الداخلية .

٢-الرغبة في علاج اختلال ميزان المدفوعات . ومن ثم فإن الدولة تستطيع عن طريق القروض الخارجية أن تحصل على حاجاتها من العملات الأجنبية .

وتختلف القروض الداخلية عن القروض الخارجية من ثلاث نواح : الأولى : إن القروض الداخلية لا تزيد القوة الشرائية عند عقدها بل يقتصر أثرها على نقل هذه القوة الشرائية من الأفراد المكتتبين في القرض إلى الدولة . أي أنها تؤدي إلى تعديل التوزيع الداخلي للقوة الشرائية الكلية الموجودة في داخل البلد . أما القروض الخارجية فهي تؤدي إلى زيادة القوة الشرائية الكلية الموجودة في البلد المقترض بمقدار قيمة القرض الخارجي .

الثانية : لا يمثل القرض الداخلي أي عبء على الثروة القومية الكلية لأنه لا يعدو أن يكون ديوناً في ذمة شخص داخل الاقليم (الدولة أو إحدى الهيئات العامة الاخرى) لأشخاص آخرين مقيمين في نفس الاقليم . أما القرض الخارجي فهو يمثل عبئاً على الثروة القومية الكلية للبلد المقترض .

ذلك أنه يفرض على هذا البلد المقترض أن يقوم بسداد الفوائد واصل القرض مما يعني اقتطاع جزء من ثروة الاقليم أو دخله من أجل دفعه للمكتتبين الموجودين في الخارج .

الثالثة : يثير القرض الخارجي خطر تدخل الدول الأجنبية الدائنة في الشؤون الداخلية للدولة المدينة . وقد يكون هذا التدخل اقتصادياً أو سياسياً أو عسكرياً . ويمدنا تاريخ مصر في أواخر القرن التاسع عشر والقروض التي عقدها الخديوي اسماعيل بأفضل مثال على ذلك .

القروض المؤبدة والقروض المؤقتة : يقصد بالقروض المؤبدة (أو المستديمة) القروض التي تلتزم فيها الدولة بدفع فوائدها دون أن تحدد تاريخاً معيناً لرد قيمة القرض إلى المكتتبين ، ومن ثم فإن الدولة هي التي تحدد التاريخ الذي تقوم به بهذا الرد . أما القروض المؤقتة (أو غير المؤبدة أو القابلة للاستهلاك) هي القروض التي تحدد الدولة مقدماً أجلاً للوفاء بها ، وقد يكون هذا الأجل تاريخاً معيناً أو يكون فترة ممتدة بين تاريخين .

-وإذا كانت القروض المؤبدة تمتاز بأنها - وهي لا تلزم الحكومة بالسداد في موعد محدد تترك الحرية للحكومة في اختيار الوقت المناسب للسداد فإنه يؤخذ على هذه القروض أنها تغري الحكومات المتعاقبة على عدم السداد ، مما يؤدي إلى تراكم الديون على الدولة وازدياد اعباء الفوائد المدفوعة عنها مما يخشى معه التأثير في الكيان المالي للدولة .

أما القروض المؤقتة فيعيبها أنها تفرض على الدولة الوفاء بها في المدة المنصوص عليها في القرض سواء أكانت الدولة في ظروف مالية حسنة أم في ظروف مالية سيئة . ومع ذلك فتمتاز بأنها تؤدي إلى تقليل مديونية الدولة مما يزيد من قدرتها على الاقتراض في المستقبل .

القروض القصيرة والمتوسطة الأجل والمتوسطة الأجل والطويلة الأجل : تقسم القروض المؤقتة من حيث مدتها إلى قروض قصيرة الأجل وقروض متوسطة الأجل ، وقروض طويلة الأجل .

ويقصد بالقروض القصيرة الأجل (أو العائمة أو الطافية أو السائرة) القروض التي لا تتجاوز مدتها سنتين .

وأوضح الأمثلة عليها أذونات الخزانة وهي عبارة عن سندات قصيرة الأجل (٣ أو ٦ شهور أو سنة أو سنتين) تصدرها الخزانة العامة بغرض تغطية احتياجات النفقات العامة في فترات العجز الموسمي في الموازنة الناتج عن تأخر تحصيل بعض الضرائب وخصوصاً منها الضرائب المباشرة .

-أما القروض المتوسطة الأجل فهي القروض التي تزيد مدتها عن سنتين وتقل عن عشر سنوات . والقروض الطويلة الأجل هي التي تتجاوز مدتها عشر سنوات . و لا توجد فواصل دقيقة بين القروض المتوسطة الأجل والقروض الطويلة الأجل ويطلق عليها معاً " القروض المثبتة " وتلجأ الدولة إلى هذه القروض (المتوسطة والطويلة الأجل) لتغطية عجز لا

يمكن تغطيته خلال السنة المالية ، وينشأ هذا العجز في الغالب بسبب القيام بمشروعات استثمارية ضرورية للتنمية الاقتصادية أو بسبب ارتفاع نفقات الحروب أو الدفاع .

-ونشير إلى أن الدولة قد ترغب في عقد قرض متوسط أو طويل الأجل ولكن الظروف المالية قد لا تساعد في ذلك فتلجأ إلى إصدار قرض قصير الأجل فإذا تحسنت الظروف خلال مدة هذا القرض الأخير فإنها تصدر القرض المتوسط أو الطويل الأجل ، ويطلق على هذه العملية اسم (تثبيت الدين)

* **إصدار القروض العامة:** يُقصد بالإصدار العملية التي تحصل الدولة بها على الأموال التي يكتب بها المقرضون نظير تعهدها بدفع الفوائد ورد مبلغ القرض طبقاً لشروط عقد القرض. -وتصدر القروض عادةً بقانون، والسبب في ذلك أن خدمة هذه القروض، أي دفع فوائدها ورد أصلها، يتم في الغالب من حصيلة الضرائب، وإذا كانت الضريبة لا تُفرض إلا بقانون، فإن القرض هو الآخر يجب أن يصدر بقانون أيضاً.

- وعملية إصدار القروض العامة تتطلب معالجة أربع قضايا هي: تحديد مبلغ القرض، وتحديد شكل سندات القرض، وبيان الطريقة التي تُعرض بها سندات القرض على الاكتتاب، وأخيراً بيان مزايا هذا القرض.

١- تحديد مبلغ القرض: يفرّق فيما يتعلق بمبلغ القرض بين نوعين من القروض: القرض محدد القيمة، والقرض غير محدد القيمة: والقرض العام يكون محدد القيمة: إذا عيّنت الدولة حداً أعلى لما تريد اقتراضه، فإذا زادت المبالغ المكتتب بها عن القيمة المحددة في القرض فإن الدولة تحفّض القيمة التي طلب الاكتتاب بها كل شخص طبقاً لقواعد معينة. والقرض العام يكون غير محدد القيمة: إذا لم تعيّن الدولة حداً أعلى لما تريد اقتراضه بل تقبل كل المبالغ التي طلب الأشخاص الاكتتاب بها، وفي هذه الحالة تعتمد الدولة على تحديد مدة الاكتتاب وعندئذ يتحدد مقدار القرض بحلول تاريخ انتهاء المدة. والسبب في لجوء الدولة إلى هذه القروض هو خشيتها من تزعزع الثقة بقدرتها المالية فيما إذا طرحت للاكتتاب قرضاً محدد القيمة ولم يتم الاكتتاب به بكامل المبلغ، كما أنها تلجأ للقرض غير محدد القيمة إذا كانت حاجتها إلى المال مستمرة كما هو الحال بأوقات الحرب.

٢- شكل سندات القرض: سندات القرض إما أن تكون اسمية، أو لحاملها، أو مختلطة:

أ- السندات الاسمية: هي السندات التي يبيّن فيها اسم صاحبها، كما تقيّد الدولة أسماء المكتتبين بها في سجل خاص تدوّن فيه جميع البيانات المدرجة في السند، ولا يحتاج بنقل ملكية السندات الاسمية إلا بعد تغيير البيانات المثبتة في السجل، كما أن فوائد هذه السندات لا تُدفع إلا لأصحابها أو لمن ينوب عنهم قانوناً.

ب- السندات لحاملها: هي السندات التي لا يقيّد فيها اسم صاحبها، ويعتبر حائز السند هو مالكة، ومن ثم فإن نقل ملكية هذه السندات يتم بمجرد نقلها من يد إلى أخرى دون حاجة لأي قيد في أي سجل، ويستطيع من يحمل السند أن يقبض قيمة الفائدة عند تقديم القسائم.

ج- السندات المختلطة: وهذه السندات تكون اسمية بالنسبة للمبلغ المكتتب به وتقيّد أسماء المكتتبين في سجل خاص ولا تنتقل ملكيتها إلا بتغيير البيانات المثبتة في السجل، كما أنها تكون لحاملها بالنسبة لقبض فوائدها، حيث يتم دفع هذه الفوائد لمن يتقدم بالقسائم دون حاجة للتحقق من شخصيته.

٣- عرض سندات القرض على الاكتتاب: يتم الاكتتاب في سندات القروض العامة باتباع إحدى طرق ثلاث: الاكتتاب العام، والبيع للمصارف، والبيع في سوق الأوراق المالية. ونعطي فيما يلي تفصيلاً لكل منها:

أ- الاكتتاب العام: تقوم الدولة في هذه الطريقة بطرح سندات القرض العام على الجمهور للاكتتاب بها مباشرة. وتمتاز هذه الطريقة بأنها توفر على الدولة المبالغ التي تحصل عليها البنوك فيما إذا التجأت الدولة إليها لتصرف السندات، كما أنها تؤدي إلى فرض الدولة رقابتها على عملية إصدار القرض العام، ومن ثم فإنها تسمح للدولة -إذا أرادت - أن تعامل صغار المدخرين معاملة ممتازة. ولكن يعيب هذه الطريقة خطر عدم تغطية القرض بأكمله مما قد يضعف الثقة لدى الجمهور في مالية الدولة.

ب- البيع للمصارف: وفي هذه الطريقة تلجأ الدولة عند إصدار القرض إلى مصرف أو مجموعة مصارف من أجل شراء سندات القرض لنفسها أو بقصد عرضها على الجمهور مقابل عمولة معينة. وتمتاز هذه الطريقة بأن الدولة تحصل في الحال على قيمة القرض الذي تحتاج إليه، كما تضمن تغطية القرض بأكمله ومن ثم فلا يتعرض المركز المالي للدولة للخطر. ولكن يعيب هذه الطريقة أنها تحرم الدولة من مبلغ العمولة التي يتقاضاها المصرف أو المصارف، وقد تكون هذه العمولة كبيرة.

ج- البيع في سوق الأوراق المالية: وفي هذه الطريقة تتولى الدولة بيع سندات القرض في سوق الأوراق المالية (البورصة) على دفعات تبعاً للأسعار السائدة فيها. وتمتاز هذه الطريقة بالبساطة والسهولة من الناحية العملية، ويتمكن الدولة من انتهاز فرص ارتفاع أسعار السندات في سوق الأوراق المالية لبيع سندات القرض. ولكن يعيب هذه الطريقة أنه لا يمكن اللجوء إليها إلا في القروض العامة غير الكبيرة وفي الأحوال التي لا تكون فيها الدولة في حاجة عاجلة إلى المال، وذلك لأن طرح كمية كبيرة من السندات في فترة قصيرة يؤدي إلى انخفاض كبير في أسعارها.

رابعاً- الاعفاء من الضرائب: تشجيعاً من الدولة للمقرضين على إقراضها فإنها تلجأ لإعفاء السندات أو فوائدها أو كليهما من كل أو بعض الضرائب. وقد يقتصر الاعفاء من الضرائب المفروضة وقت صدور القرض فقط، وقد يتجاوز الاعفاء ذلك ليشمل أيضاً الاعفاء من الضرائب المفروضة في المستقبل. والاعفاء من الضرائب يعني زيادة المعدل الحقيقي للفائدة عن معدلها الاسمي. -ولكن طريقة الاعفاء معيبة من ناحيتين: الأولى هي أنها تحرم الدولة من الحصيلة الضريبية التي يمكن أن تتأتى من هذه السندات، والثانية هي أنها تتنافى مع مبدأ العدالة أو المساواة في توزيع الأعباء الضريبية على جميع المواطنين وعلى جميع الثروات والدخول.

خامساً- قبول السندات في سداد بعض الضرائب: قد تعطي الدولة، بقصد العمل على زيادة الثقة العامة في سندات القرض العام، مزية إمكانية تسديد بعض الضرائب بهذه السندات، ولكن تُنتقد هذه الطريقة بأنها تؤدي إلى التقليل من

الحصيلة النقدية للضرائب وإلى إهلاك القرض العام قبل مواعده، ولذلك فإن التشريعات الضريبية تحيط هذه الميزة ببعض القيود، كأن يقتصر استعمال السندات على تسديد نوع معين من الضرائب، أو كأن يعيّن المقدار الذي يجوز أدائه بالسندات، أو كأن يشترط مضي مدة معينة على حياة صاحب السند له حتى يجوز له استخدامه في وفاء دين الضريبة. **سادساً- عدم قابلية السندات للحجز:** قد تقرر الدولة أيضاً عدم قابلية السندات للحجز، ومن ثم فإن دائن صاحب السند لا يستطيع الحجز على السند لاستيفاء حقه من قيمته.

سابعاً- المحافظة على قيمة رأس المال المكتتب به: يخشى الأفراد في فترات التضخم وتدهور قيمة النقود من أنهم إذا أقرضوا الدولة فإنهم، وهم يستردون القيمة الاسمية لسنداتهم، يستردون نقوداً ذات قوة شرائية أقل من السابق، ولذلك تتعهد الدولة في هذه الفترات برد قيمة القرض بما يعادلها ذهباً في تاريخ الاكتتاب.

- أو بربط قيمة القرض بقيمة عملة أجنبية تتمتع بالثبات النسبي، أو بربط قيمة القرض بالأرقام القياسية للأسعار. ولكن هذه الاجراءات قد تزيد من عزوف الجمهور عن الاكتتاب في القروض العامة لأنها توحى لهم بأن الدولة عاجزة عن تخفيف حدة الضغوط التضخمية، ومن ثم تضعف في نظرهم قدرتها على التسديد. تلك هي المزايا التي تقدمها الدولة للجمهور لتشجيعهم على الاكتتاب في قروضها، وهذه المزايا تتوقف في طبيعتها وعددها ومقدارها على المركز المالي للدولة، فكلما قوي مركزها المالي كلما قلّت هذه المزايا وكلما ضعف مركزها كلما ازدادت هذه المزايا.

الموازنة العامة

نستعرض في هذه المقدمة لتعريف الموازنة العامة ، والفروق بينها وبين غيرها من المسائل .
تعريف الموازنة العامة: يمكن تعريف الموازنة "بأنها توقع وإجازة للنفقات العامة وللإيرادات العامة عن مدة مقبلة غالباً ما تكون سنة "ويظهر من هذا التعريف إن الموازنة العامة تقوم على فكرتين أساسيتين هما التوقع والإجازة . وتتناول هاتين الفكرتين فيما يلي : ١- **التوقع** : يقصد بالتوقع تقدير أرقام مبالغ النفقات العامة والإيرادات العامة لفترة مقبلة غالباً ما تكون سنة . وتشمل دلالة هذه الأرقام ناحيتها الحسابية ، كما تشمل ناحية التعبير عن البرنامج السياسي والاجتماعي والاقتصادي الذي تسعى الحكومة لتحقيقه خلال فترة تنفيذ الموازنة ذلك أن مقدار كل من الإيرادات العامة والنفقات العامة ونسبتها إلى الدخل القومي ، وأنواعها المختلفة .

- ونسبة كل نوع منها إلى الإيرادات أو النفقات العامة ، ومقارنة تغيراتها مع الفت السابقة ، كل ذلك يكشف عن سياسة الدولة في الإنتاج والتوزيع . فهو يكشف أولاً عن مدى تدخل الدولة في مجال الإنتاج ، وعما إذا كانت تترك الإنتاج للنشاط الخاص كلية أم تتدخل فيه عن طريق القطاع العام . ويكشف ثانياً عن مدى تدخل الدولة في التوزيع وهل تعمل من خلال الإيرادات العامة على زيادة العدالة والمساواة أم على زيادة التباين والاختلاف أم تبقى على حال .
٢- الإجازة : يقصد بالإجازة موافقة البرلمان باعتباره ممثلاً للشعب على توقعات الحكومة فيما يتعلق بالإيرادات العامة

والنفقات العامة . وعلى هذا فإذا كانت الحكومة هي التي تقوم بإجراء التوقعات ، فإن البرلمان (أو مجلس الشعب أو مجلس الأمة) هو الذي يختص بإجازة هذه التوقعات .

-ويعد حق البرلمان في إجازة الموازنة العامة من أقوى حقوق السلطة التشريعية إذ عن طريقه يستطيع أن يراقب أعمال السلطة التنفيذية في جميع المجالات . ويلاحظ أن الإجازة بالمعنى الفني للكلمة تنصرف إلى النفقات العامة أساساً . ذلك أن إجازة البرلمان لهذه النفقات يعطي الحكومة الحق في القيام أو عدم القيام بها . أما إجازة البرلمان للإيرادات العامة فلا يعطي الحكومة حق الخيار في تحصيلها أو عدم تحصيلها ، لن الإيرادات العامة واجبة التحصيل استناداً للقانون (كقوانين الضرائب) أو استناداً لممارسة الحكومة لنشاطها الاقتصادي (كإيرادات الدومين الصناعي والتجاري) .

-وحتى البرلمان في إجازة الموازنة العامة لن يتقرر إلا منذ فترة حديثة نسبياً وعلى أثر تطورات سياسية امة حدثت في انكلترا بثورة ١٦٨٨ وفي فرنسا بثورة ١٧٨٩ . ولم يتقرر حق البرلمان فقد بدأ بالنسبة للضرائب أولاً ، ثم بالنسبة للنفقات العامة ثانياً حيث وجد البرلمان أن حقه في إجازة الضرائب يقتضي بالضرورة مراقبته لكيفية ودواعي إنفاق حصيلة هذه الضرائب ، ثم اقتضى ذلك ضرورة تقديم الإيرادات العامة والنفقات العامة في تقدير واحد يتضمنها معاً وتكون له صفة الدورية ، فنشأت بذلك الموازنة التي تستوجب ضرورة إجازة البرلمان لما فيها من إيرادات ونفقات

التفريق بين الموازنة العامة وغيرها من الحسابات الأخرى : تختلف موازنة الدولة عن كل من : ميزانيات المنشآت ، والموازنة القومية والحسابات القوية ، وموازنة النقد الأجنبي ، والحساب الختامي .

- **ونفصل فيما يلي هذه الفروق : أولاً- الموازنة العامة وميزانية المنشآت :** تختلف موازنة الدولة عن ميزانية المنشآت الزراعية والصناعية والتجارية (سواء أكانت عامة أم خاصة) التي يهتم ببحثها علم المحاسبة . فميزانية المنشآت الزراعية والصناعية والتجارية هي عبارة عن قائمة لأصولها وخصومها في تاريخ معين نتيجة عملياتها التي تمت في فترة سابقة بغية إظهار مركزها المالي . ومن ثم فإن الموازنة العامة تختلف عن ميزانية المنشآت الزراعية والصناعية والتجارية بأنها تتعلق بفترة مقبلة (أرقام تقديرية) ، بينما تتعلق ميزانية هذه المنشآت بفترة سابقة (أرقام فعلية) .

ثانياً-الموازنة العامة والموازنة القومية والحسابات القومية : تهتم معظم الدول في الوقت الحاضر بإعداد ما يسمى بالموازنة القومية (أو الاقتصادية) وهي تتضمن تقديرات لكافة أوجه النشاط الاقتصادي ، بقطاعيه العام والخاص ، وفي علاقاته الداخلية والخارجية لبلد من البلاد خلال فترة معينة ، هي في الغالب مدة سنة . ومن هذا يظهر وجه الاختلاف بين الموازنة العامة التي تقتصر على تقدير النفقات والإيرادات المتوقعة للحكومة فقط وبين الموازنة القومية التي تضم تقدير النفقات والإيرادات المتوقعة للأمة كلها حكومة وأفراداً .

-أما الحسابات القومية (أو حسابات الدخل القومي) فهي عبارة عن تسجيل لكافة أوجه النشاط الاقتصادي للأمة عن فترة سابقة ، وذلك من خلال العمليات التي تمت فعلاً والمتعلقة بحجم الدخل القومي وتكوينه وتداوله وتوزيعه . ومن هنا يظهر وجه الاختلاف بين الموازنة العامة التي تقتصر على تقدير النفقات والإيرادات المتوقعة للحكومة لفترة

مقبلة ، وبين الحسابات القومية التي تسجل النشاط الاقتصادي للأمة بأكملها ولفترة سابقة ويطلق على العلم الذي يشمل دراسة الموازنة القومية والحسابات القومية معاً ، المحاسبة القومية .

رابعا-الموازنة العامة والحساب الختامي :يقصد بالحساب الختامي الحساب الذي يبين ما أنفقتة الدولة فعلاً من نفقات عامة وما حصلته من إيرادات عامة خلال فترة سابقة ، غالباً ما تكون سنة ومن ثم فإن الحساب الختامي يبين نتيجة تنفيذ الموازنة بعد انقضاء الفترة التي حددت لها ، ويظهر المدى الذي بلغته صحة تقديرات الموازنة العامة . و لا شك أن إعداد الموازنة العامة يتطلب الاعتماد على الحساب الختامي لعدة سنوات ماضية .

الفصل الأول-مبادئ الموازنة

أن علم المالية العامة التقليدي جرى على تعيين مبادئ عامة يجب مراعاتها عند وع الموازنة . ورغم أن بعض هذه المبادئ أخذت تفقد أهميتها نتيجة التطور الاقتصادي والمالي ، فأثما ما زالت ذات أثر وأهمية كبيرين مما يستدعي دراستها . وهذه **المبادئ العامة هي** : سنوية الموازنة ووحدة الموازنة ، وعمومية الموازنة ، وتوازن الموازنة . وسوف نتعرض فيما يلي لكل منها في مبحث خاص.

المبحث الأول-مبدأ سنوية الموازنة

-في نطاق بحثنا لمبدأ سنوية الموازنة فإننا نتعرض لمعنى المبدأ وتبريره وحسابات السنة المالية ، والاستثناءات التي ترد على هذا المبدأ .

معنى مبدأ سنوية الموازنة وتبريره :يقصد بمبدأ سنوية الموازنة أن يحدث توقع وإجازة نفقات وإيرادات الدولة بالنظر إلى سنة واحدة مقبلة.وقد تم اختيار مدة السنة لاعتبارات سياسية ولاعتبارات مالية .

-فمن الناحية السياسية ، تم اختيار مدة السنة باعتبارها مدة مناسبة لدوام رقابة البرلمان على أعمال السلطة التنفيذية . إذ لو طالت مدة الموازنة عن سنة لضعفت رقابة البرلمان للحكومة ولتصرفاتها المالية ، ولو قصرت عن سنة لأصبحت تلك الرقابة مرهقة شديدة الوطأة وقد تصبح مدعاة لتعطيل الأعمال ومن الناحية المالية ، نجد أن فترة السنة تتلاءم مع تقدير الإيرادات العامة المستمدة من الضرائب المباشرة التي يجري فرضها على أساس الدخل السنوي ، كما أنها تتلاءم مع النفقات العامة التي تختلف باختلاف فصول السنة مما يجعل السنة وحدة متكاملة . يضاف إلى ذلك أن تحضير الموازنة أو مناقشتها واعتمادها تتطلب وقتاً وجهداً كبيرين ، ليس من السهل أن تتكرر كل فترة قصيرة من الزمن . وبالعكس ، فلو كانت مدة الموازنة لأكثر من سنة لأدى ذلك إلى صعوبة وضع تقديرات دقيقة للنفقات العامة للإيرادات العامة بسبب بعد الفترة بين وقت إعداد التقديرات ووقت تحقيقها .

وتختلف الدول فيما بينها في تحديد تاريخ بداية السنة المالية .

استثناءات من مبدأ سنوية الموازنة :أدى تطور دور الدولة من (الدولة الحارسة) إلى (الدولة المتدخلة) ثم إلى (الدولة المنتجة) إلى تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وقد أدى ذلك إلى التأثير على الموازنة العامة مما استدعى الخروج على مبدأ سنوية الموازنة أحياناً دون أن يؤدي إلى إلغائه كلية ، أي أنه أدى إلى وجود بعض الاستثناءات

على هذا المبدأ . وهذه الاستثناءات أما أن يكون من شأنها الموافقة على إيرادات ونفقات لمدة أقل من سنة ، وأما أن يكون من شأنها امتداد الموازنة كلها أو بعضها لأكثر من سنة .

- ونعطي فيما يلي تفصيلاً لكل منها :

أولاً - الاستثناءات لأقل من سنة : وأهم الأمثلة على هذه الاستثناءات هي التالية :

١- نظام الموازنات الاثني عشرية : عندما لا يتمكن البرلمان من الموافقة على الموازنة الجديدة قبل بدء السنة المالية ، ولما كانت هناك نفقات لا تستطيع الحكومة تأجيلها ، فإن البرلمان يفوض الحكومة بفتح اعتمادات شهرية مؤقتة على حساب الموازنة المقبلة وريشما يقرها البرلمان . وتسمى مثل هذه الاعتمادات المؤقتة (الموازنات الاثني عشرية) .

٢- الاعتمادات الإضافية أو المؤخرة : قد يحدث أن تطرأ ظروف جديدة غير متوقعة أو يتبين أن تقدير اعتماد ما كان أقل مما هو مقدر له مما يتطلب أن تلجأ الحكومة للبرلمان لأخذ موافقته على اعتمادات إضافية تقصد بها مواجهة النقص الذي ظهر . وهذه الاعتمادات تتعلق بالمدة الباقية من السنة المالية ، ومن ثم فإنها تعتبر استثناءً من مبدأ سنوية الموازنة .

ثانياً- الاستثناءات لأكثر من سنة : وأهم الأمثلة على هذه الاستثناءات هي التالية :

١- موازنة الدورة الاقتصادية : تمر الاقتصاديات الرأسمالية بفترات رخاء وفترات كساد . ويطلق على الفترتين المتعاقبتين (رخاء وكساد) معاً تعبير (الدورة الاقتصادية ونظراً لأنه يمكن للموازنة أن تمارس تأثيراً في الحياة الاقتصادية فقد فكر بعض الاقتصاديين - وخاصة في السويد - بإعداد الموازنة العامة لفترة تستمر فترة الدورة الاقتصادية (٥ - ١٠ سنوات) بحيث تقوم الدولة من خلالها بالتدخل لمعالجة الآثار الاقتصادية الضارة للدورة الاقتصادية ويتحقق هذا عن طريق العمل على زيادة الإيرادات العامة عن النفقات العامة وتكوين احتياطي في فترة الرخاء . وفي أوقات الكساد تقوم الدولة بالتدخل عن طريق زيادة النفقات العامة الاستثمارية والاستهلاكية وبالتالي إنفاق الأموال الاحتياطية التي تقرب المسافة كونتها أثناء فترات الرخاء . من الناحية النظرية ، فقد كان لنظرية موازنة الدورة الاقتصادية في الماضي نجاح مؤقت لم يلبث أن تضاعف مع الزمن بحيث أصبحت النظرية نفسها محل نظر في الوقت الحاضر .

-ومن الناحية العملية ، فلم تجد نظرية موازنة الدورة الاقتصادية إلا تطبيقاً محدوداً في كل من بلجيكا وفنلندا وسويسرا وتطبيقاً أكثر تقدماً في السويد . وقد جرى هذا التطبيق بعد الأزمة الكبرى لعام ١٩٢٩ ووصل إلى حده الأعلى حينما وافق البرلمان السويدي في عام ١٩٣٧ على نظام الموازنة الدورية لمدة خمس سنوات . ويعود عدم انتشار تطبيق هذه النظرية إلى إن الاقتصاديات العالمية لم تعد تعرف تقلبات عنيفة كما حصل خلال فترة الثلاثينات .

٢- موازنة البرامج الاقتصادية والاجتماعية : وهذا استثناء آخر من مبدأ سنوية الموازنة ويرجع هذا الاستثناء إلى ظهور فكرة وضع البرامج اللازمة لتنفيذ الخطة الاقتصادية والاجتماعية المرسومة لعدة سنوات والتي ينتشر الأخذ بها في كافة الدول . ويتطلب تنفيذ هذه البرامج اعتماد المبالغ اللازمة لتنفيذ المشروعات المنصوص عليها في الخطة والتي يقع عبء تنفيذها على الدولة ، رغم أن هذا التنفيذ يجاوز السنة المالية ، وهو ما يتطلب إيجاد استثناء من مبدأ سنوية الموازنة . ويتم هذا الأمر بإتباع إحدى طريقتين : أما بطريقة الاعتمادات بالارتباط (ومعوجها يقيد مجموع المبالغ اللازمة لتنفيذ

البرنامج في السنة الأولى للخطوة ، مما يعني الارتباط بنفقات البرنامج ، على أن يقيد في كل موازنة سنوية المبلغ اللازم لتغطية نفقة الجزء المنفذ من البرنامج خلال هذه السنة) .

- وأما بطريقة القانون ببرنامج (وبموجبها يوافق البرلمان على قانون خاص متميز عن الموازنة يحد فيه بصفة عامة نفقات بعض المشروعات التي تتطلب ومنأ أكبر من السنة ويقرر فيه الاعتمادات اللازمة لتنفيذ البرنامج بعد توزيعها على السنوات المختلفة وفي كل سنة يدرج الجزء المخصص للإنفاق فيها في موازنة الدولة عن تلك السنة وهذا يعني أن تنفيذ المشروع يقسم على مراحل سنوية ويخصص لكل منها اعتماد مالي يتم قيده في الموازنة العامة لكل سنة من هذه السنوات) .

المبحث الثاني/مبدأ الموازنة : في نطاق بحثنا لمبدأ وحدة الموازنة فإننا نتعرض لمعنى المبدأ وتبريره ، والاستثناءات التي ترد على هذا المبدأ.

معنى المبدأ وتبريره : يقصد بمبدأ (وحدة الموازنة أن تدرج كافة النفقات العامة والإيرادات العامة في موازنة واحدة . ومن ثم فإن تطبيق هذا المبدأ يعني عدم تعدد موازنات الدولة .

ويستند مبدأ وحدة الموازنة إلى مجموعة من المزايا أهمها : ١- أن وحدة الموازنة تجعل من السهولة معرفة المركز المالي للدولة وذلك بمقارنة مجموع النفقات العامة بمجموع الإيرادات العامة لتبين إن كان في الموازنة عجز أو فائض أو متوازنة.

٢-أنها تمكننا من تحديد نسبة النفقات العامة أو الإيرادات العامة (أو نسبة بعض أنواع منها) إلى الدخل القومي لوجود الأرقام في وثيقة واحدة . بينما لو تعددت الموازنات فإن تحديد هذه النسبة يصبح صعباً نظراً لتداخل حسابات هذه الموازنات بعضها بعضاً . ومن فإن مبدأ وحدة الموازنة يسهل دراسة تأثير الموازنة في الإنتاج وفي وسائل الدفع وفي إعادة توزيع الدخل القومي وغيرها من النواحي المختلفة للحياة الاقتصادية .

٣-أنها تكفل رقابة البرلمان بصورة فعالة للموازنة . أما إذا تعددت الموازنات فإنه يصعب إجراء هذه الرقابة ، بل أن بعض هذه الموازنات قد تصبح بعيدة عن هذه الرقابة مع ما لها من أهمية في النطاق المالي.

ويلاحظ أن مبدأ وحدة الموازنة ينصرف إلى موازنة الدولة وحدها لأن هذا المبدأ يتعلق بموازنة الشخص المعنوي العام الواحد . ومن ثم فإنه لا يعتبر استثناء من هذا المبدأ وجود موازنات عامة أخرى تتعلق بالأشخاص العامة غير الدولة كموازنات المحافظات وموازنات البلديات ، لأن هذه المحافظات أو البلديات تمثل هيئات عامة لها شخصية معنوية متميزة عن شخصية الدولة . كذلك لا يتعارض مبدأ وحدة الموازنة مع عرض هذه الموازنة الواحدة في وثائق متعددة ، على أن تكون جميع هذه الوثائق متصلة بعضها بعضاً بحيث تكوّن في مجموعها موازنة واحدة للدولة .

الاستثناءات من مبدأ وحدة الموازنة : ما زال مبدأ وحدة الموازنة محترماً إلى حد كبير في الدول الانكلوسكسونية بينما خرجت عليه الكثير من الدول وأوجدت استثناءات له وتنطلق هذه الاستثناءات من مبدأ آخر هو مبدأ (تعدد الموازنات) وأهم هذه الاستثناءات أربعة : الموازنات المستقلة ، والموازنات الملحقة (والموازنات غير العادية ، وحسابات الخزينة الخاصة . ونعطي فيما يلي تفصيلاً لكل منها :أولاً-الموازنات المستقلة :قد يعطي المشرع لبعض المصالح العامة شخصية معنوية مستقلة عن شخصية الدولة . وتعرف هذه المصالح باسم (المؤسسات العامة) ويترتب على ذلك أن

تكون لهذه المؤسسات العامة مالية مستقلة أي أن تكون لها موازنة مستقلة عن موازنة الدولة . وعلى هذا فالموازنات المستقلة هي موازنات المؤسسات العامة التي تتمتع بشخصية معنوية مستقلة عن شخصية الدولة .

-وتتميز الموازنات المستقلة بما يلي :١- لا تسري عليها القواعد والأحكام التي تخضع لها موازنة الدولة إلا إذا نص على ذلك صراحة . ومن ثم فإنها لا تخضع أساساً لإشراف وزارة المالية (وهذا على عكس الموازنات الملحقه ، وقد تختلف في بدايتها ونهايتها عن بداية ونهاية السنة المالية .

٢-المفروض في الموازنات المستقلة أن تغطي نفقاتها بإيراداتها ، فإن حققت فائضاً احتفظت به لنفسها ، وإن حققت عجزاً فإنها تغطية من فائضها السابق أو بالافتراض أو بإعانة من الدولة إذا كان القانون يسمح بذلك

٣-لا تعرض الموازنات المستقلة على البرلمان أصلاً وبالتالي فلا يناقشها و لا يعتمد عليها بل يناقشها ويعتمدها مجلس إدارة المؤسسة العامة التابعة له . ومن ثم فإن الموازنات المستقلة تمثل استثناءً حقيقياً من مبدأ وحدة الموازنة ليس من الناحية المالية فحسب وإنما من الناحية السياسية أيضاً .

ثانياً-الموازنات الملحقه : يقصد بالموازنات الملحقه الموازنات المنفصلة عن موازنة الدولة والتي تشمل إيرادات ونفقات بعض المصالح العامة التي لا تتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة عن الدولة . والاعتبارات التي تدعو المشرع لتقرير الاستقلال المالي لهذه المصالح العامة عديدة منها رغبته في تحرير هذه المصالح من القيود المالية التي تفرضها الدولة في عقد وصرف نفقاتها أو رغبته في الحكم على مدى كفاءتها التجارية وتحقيقها للربح أو للخسارة ... الخ .

وتتميز الموازنات الملحقه بما يلي :١- تخضع الموازنات الملحقه ، وعلى عكس الموازنات المستقلة للقواعد والأحكام التي تخضع لها موازنة الدولة ، وتخضع لإشراف وزارة المالية .

٢-لا يظهر في موازنة الدولة سوى فائض أو عجز الموازنات الملحقه ففي حالة ما إذا كان رصيد الموازنة الملحقه دائماً (فائض) فإنه يظهر في موازنة الدولة في جانب الإيرادات ، وفي حالة ما إذا كان رصيد الموازنة الملحقه مديناً (عجز) فإنه يظهر في موازنة الدولة في جانب النفقات في شكل إعانة للمصلحة صاحبة الموازنة الملحقه .

٣-تعرض الموازنات الملحقه وتناقش وتعتمد من قبل البرلمان زمن ثم فإنها إذا كانت تعتبر استثناءً من مبدأ وحدة الموازنة من الناحية المالية ، فإنها لا تعتبر كذلك من الناحية السياسية .

وتصدر الموازنات الملحقه وتنشر إما مع الموازنة العامة أو في وثائق خاصة منفصلة عن الموازنة العامة .

ثالثاً-الموازنات غير العادية : وهي موازنات منفصلة عن الموازنة العادية للدولة توضع لبعض العمليات التي تتميز بكون نفقاتها نفقات غير عادية ، و لا يصح بالتالي سدادها من الإيرادات العادية ، ومن الأفضل إلا تدرج في الموازنة العادية ، بل تعمل لها موازنة استثنائية تشمل النفقات غير العادية من جهة والإيرادات غير العادية التي تخصص لتغطيتها - وهي قروض عامة أو إصدار نقدي جديد- من جهة أخرى . ومما يعد من النفقات غير العادية طبقاً لهذه الفكرة نفقات الحروب ونفقات التسليح ، ونفقات المشروعات الاستثمارية الكبيرة التي تقوم بها الدولة .

-وقد تعرضنا فيما سبق - في نطاق بحثنا في تقسيم النفقات العامة تبعاً لانتظامها - للنفقات العامة العادية والنفقات العامة غير العادية ورأينا أن هذا التقسيم منتقد من حيث أساسه ومن حيث غرضه . ونضيف هنا أن هناك بعض الدول أخذت بنظام الموازنات غير العادية مثل انكلترا التي أنشأت عام ١٩٣٩ موازنة غير عادية لمواجهة طوارئ الحرب .

- ومثل فرنسا التي استعملت الموازنة غير العادية خلال الحربين العالميتين لمواجهة نفقاتها وبعد الحرب العالمية الثانية لمواجهة نفقات تعمير ما خربته الحرب . وهناك اتجاه لنقصان أهمية الموازنات غير العادية بسبب التطور الذي حدث في طبيعة دور الدولة وزيادة تدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية مما استتبع فقدان التفرقة بين النفقات العادية والنفقات غير العادية كثيراً من أهميتها بالتالي استتبع فقدان أهمية التمييز بين الإيرادات العادية والإيرادات غير العادية .

- ويخشى أنصار وحدة الموازنة أن يؤد استعمال الموازنة غير العادية إلى أن تلجأ الحكومات لوصف بعض نفقاتها بأنها غير عادية لمجرد عجزها عن تحقيق توازن الموازنة ، وحتى تبرر أمام الرأي العام تمويل هذه النفقات عن طريق الاقتراض العام والصادر النقدي الجديد مما قد لا تبرره الظروف الاقتصادية ولا يسمح به التحليل الاقتصادي والمالي لهذه الظروف .

-والموازنات غير العادية تعرض على البرلمان - مثل الموازنات العادية - لتصديقها والأذن بها ، ولكنها تعرض بشكل منفصل عن الموازنة العادية وهذا ما يجعلها تشكل استثناء من مبدأ وحدة الموازنة .

رابعاً-حسابات الخزينة الخاصة: وهي حسابات تسجل فيها دخول أموال إلى خزنة الدولة لا تعتبر إيرادات عامة وخروج أموال منها لا تعتبر نفقات عامة . فهي حسابات بعيدة عن الموازنة العامة وتشرف عليها الخزنة العامة . ومثال ذلك القروض التي تقدمها الدولة للمزارعين والصناع والملاك العقاريين والتي ستردّ إلى الخزنة العامة في نفس السنة المالية . ومثال ذلك أيضاً التأمينات التي يدفعها المتعهدون للحكومة ضماناً لقيامهم بتنفيذهم للأعمال التي تعهدوا بها والت ستردّ إليهم في المدد المحددة فهذه الأموال ، وإن كانت تدخل خزنة الدولة وتخرج منها إلا أنها لا تذكر في الموازنة العامة لأنها تؤدي إلى تضخيم إيراداتها ونفقاتها دون سبب حقيقي . ولذلك تدرج هذه الأموال في حسابات خاصة تظهر في الحساب الختامي ضمن مجموعة حسابات خارج الموازنة .

-ومن ثم فإن الحسابات الخاصة للخزينة - بهذه الصورة - لا تعد استثناء من مبدأ وحدة الموازنة بل أنها - وهي تستبعد الإيرادات والنفقات التي لا تعتبر إيرادات عامة ونفقات عامة بالمعنى الدقيق - تؤدي إلى إظهار نفقات الدولة وإيراداتها على حقيقتها . ويؤخذ على حسابات الخزينة الخاصة أن البرلمان قلما يناقش نفقاتها مناقشة جدية على اعتبار أنها ستردّ إلى الخزينة بعد حين ، وإذا لم ترد أدرجت ضمن نفقات الموازنة العامة في السنة التي يتأكد فيها عدم إمكانية الرد .

وفي سورية نجد أنه بعد صدور المرسوم التشريعي رقم ٩٢ لعام ١٩٦٧ المتضمن القانون المالي الأساسي قد ألغيت جميع الاستثناءات المتعلقة بمبدأ وحدة الموازنة ولم يبق منها سوى حسابات الخزينة الخاصة من أمانات وسلف .

المبحث الثالث /مبدأ عمومية الموازنة: يقصد بمبدأ (عمومية الموازنة) أن تظهر كافة الإيرادات العامة والنفقات العامة في وثيقة الموازنة العامة دون أية مقاصة بين الاثنين وأن لا يخصص نوع بذاته من الإيرادات العامة لوجه معين من أوجه النفقات العامة .

ومن ثم فإن مبدأ عمومية الموازنة يشمل الفكرتين معاً : الأولى - عدم خصم نفقات أي مصلحة أو إدارة من إيراداتها (قاعدة شمول الموازنة) قد يستلزم تحقيق بعض الإيرادات العامة إنفاق بعض الأموال (كجباية الضرائب تتطلب دفع رواتب الجباة) ، كما قد يترتب على بعض النفقات العامة تحقيق بعض الإيرادات (كالرسوم الدراسية بالنسبة للمدارس والرسوم القضائية بالنسبة للمحاكم) ، فكيف تدرج هذه النفقات وهذه الإيرادات توجد طريقتان لهذا القيد :

الأولى : هي طريقة (الموازنة الصافية حيث تجري مقاصة بين تقديرات نفقات المصلحة وتقديرات إيراداتها بحيث يظهر في الموازنة العامة رصيد هذه المصلحة فقط ومن ثم فإن هذه الطريقة تبين ما إذا كانت المصلحة مصدر إيراد للدولة أم مصدر نفقة لها . و الثانية هي طريقة (الموازنة الإجمالية) حيث تقوم على إدراج كافة نفقات المصلحة وكافة إيراداتها في الموازنة العامة دون إجراء أي مقاصة بينهما. وتعتبر طريقة (الموازنة الإجمالية) هي السائدة الآن وهي مبررة باعتبارين أحدهما سياسي وثانيهما مالي ويتحمل الاعتبار السياسي في إتاحة الفرصة للبرلمان لمراقبة سير المصلحة أو الإدارة الحكومية عن طريق تتبع نفقات وإيرادات هذه المصلحة أو الإدارة الحكومية ، ذلك أن طريقة الموازنة الصافية تسمح للمصلحة أو الإدارة الحكومية التي تحقق إيرادات تجاوز نفقاتها أن تسرف في هذه النفقات اعتماداً على أنه لن يظهر في الموازنة العامة سوى فائض الإيرادات على النفقات وعلى أنه لن تجد رقابة من البرلمان على بنود نفقاتها .

الثانية : عدم تخصيص الإيرادات (قاعدة شيوع الموازنة) : وتعني هذه القاعدة أن لا يخصص إيراد معين لمصلحة معينة بل أن تمتزج كل الإيرادات العامة بحيث تمثل وحدة واحدة يمول بها جميع وجوه النفقات العامة حسب اعتماداتها الواردة في الموازنة العامة . أعمال قاعدة عدم تخصيص الإيرادات يؤدي إلى أحكام رقابة البرلمان على وجوه الإيرادات والنفقات العامة ، كما يؤدي إلى الحد من مطالب بعض الفئات الاجتماعية والسياسية بأن يجري تخصيص حصيلة بعض الإيرادات العامة لإنفاقها في نفقات معينة تعود بنفع مباشر عليها وأخيراً فإن تخصيص إيراد معين لمصلحة أو لإدارة معينة يؤدي إما إلى الإسراف والتبذير إذا كان هذا الإيراد أكبر من احتياجاتها ، وإما إلى عجزها عن أداء رسالتها إذا كان هذا الإيراد أقل من احتياجاتها . ومع ذلك فقد كثر الخروج على قاعدة عدم تخصيص الإيرادات ، ومن ذلك الموازنات غير العادية والمستقلة والملحقة والحسابات الخاصة للخزينة .

المبحث الرابع-مبدأ توازن الموازنة :شهد مبدأ (توازن الموازنة) تطوراً في الفكر والواقع الماليين ، وذلك نتيجة تطور دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وانتقالها من (الدولة الحارسة) إلى الدولة المتدخلة) ثم إلى (الدولة المنتجة) ومن ثم فأنا سنتعرض لمبدأ توازن الموازنة في الفكر المالي التقليدي ، و في الفكر المالي الحديث .

-مبدأ توازن الموازنة في الفكر المالي التقليدي أن تحدد النفقات العامة العادية (وهي التي تنتج عن دور الدولة التقليدي أي نفقات الأمن الخارجي والاستقرار الداخلي وبعض الأشغال العامة) بقدر يجعلها متساوية مع الإيرادات العامة العادية (الضرائب و الدومين والرسوم) بحيث لا تكون أزيد أو أقل منها .

-وقد ترتب على مبدأ توازن الموازنة في الفكر المالي التقليدي نتيجتان هامتان : الأولى : هي أنه يجب عدم الاعتماد على الإيرادات العامة غير العادية (وهي القروض العامة و الإصدار النقدي الجديد) من أجل تغطية النفقات العامة العادية

والثانية : هي أنه يجب عدم زيادة النفقات العامة العادية على الإيرادات العامة العادية أي أنه يجب عدم وجود عجز في الموازنة .
-ولكي نفهم مبدأ توازن الموازنة في الفكر المالي التقليدي يجب أن نربطه بالنظرية الاقتصادية الكلاسيكية التي ترى أن النظام الرأسمالي الحر يتجه تلقائياً نحو التشغيل الشامل وإن تغيرات أسعار الفائدة تضمن المساواة بين الادخار والاستثمار ، وتغيرات

أسعار السلع والخدمات تضمن المساواة بين الكميات المعروضة والكميات المطلوبة منها ، وتغيرات الأجور تضمن القضاء على البطالة ، وذلك كله مع ضمان المنافسة في الاقتصاد . ومن ثم فقد ترتب على إيمان الكتاب التقليديين بالنظرية الاقتصادية التقليدية تسليمهم أيضاً - في نطاق المالية العامة - بمبدأ توازن الموازنة بالمفهوم الذي أتينا على ذكره .

-ولقد ظلت الدول حريصة على تطبيق مبدأ توازن الموازنة حتى الحرب العالمية الأولى . ولكن قيام هذه الحرب والكساد الكبير الذي بدأ عام ١٩٢٩ والحرب العالمية الثانية وما أعقب الحرب من ضرورة تعمير ما خربته ، أدى إلى قلب الأمور رأساً على عقب وجعل التوازن مستحيلاً لسنوات عديدة .

مبدأ التوازن الموازنة في الفكر المالي الحديث : أدى ما سبق إلى أن الفكر المالي الحديث لم يعد ينظر إلى مبدأ توازن الموازنة نفس نظرة التقديس التي كان ينظرها إليه الفكر التقليدي . و قد سمح هذا الفكر المالي الحديث بالتضحية بمبدأ توازن الموازنة إذا كان في هذه التضحية علاج لمشكلات الاقتصاد القومي . وقد تبلور هذا الأمر فيما عرف بنظرية (العجز المنظم) . (

وقد أظهرت نظرية كينز أن البطالة في الاقتصاديات الرأسمالية قد تمتد لفترة طويلة بسبب عدم كفاية الطلب الفعلي للقطاع الخاص . ومن ثم فإن علاج هذه البطالة يتطلب تدخل الحكومة من أجل تعويض نقص الطلب الفعلي في القطاع الخاص . و يكون تدخل الحكومة في هذه الحالة عن طريق تشجيع الحكومة للإنفاق الخاص وعن طريق زيادة الحكومة للنفقات العامة . وكل هذا يؤدي إلى زيادة الطلب الكلي مما يؤدي بدوره إلى زيادة الإنتاج في المشروعات الاقتصادية مما يعني أيضاً زيادة العرض الكلي .

ولكي تحقق الحكومة أغراضها في هذه الحالة يجب عليها أن تخفف الضرائب المفروضة على الأفراد (سواء أكانت مباشرة أم غير مباشرة) وأن تزيد نفقاتها بحيث تنفق مبالغ أكبر مما حصلت عليه من إيرادات ضريبية .

- ومن هنا فإنه لا بد من حدوث عجز في الموازنة . ويمكن للدولة أن تغطي هذا العجز في الموازنة عن طريق الافتراض العام أو الإصدار النقدي الجديد . ومن ثم فإنه في فترات البطالة يجب التخلي عن مبدأ توازن الموازنة وإحداث عجز مقصود ومنظم في الموازنة . ومن الناحية التطبيقية نجد أن برنامج الرئيس الأمريكي فرانكلين روزفلت المعروف عام ١٩٣٣ وسياسة الدكتور هلمار شاخنت وزير الاقتصاد الألماني خلال الثلاثينات تعتبر تجربة ناجحة لاستخدام عجز الموازنة في سبيل زيادة الطلب الكلي الفعلي وتخليصه من الكساد والبطالة .

ونورد على نظرية العجز المنظم الملاحظات التالية : ١- أن هذه النظرية إذا كانت تضحي بتوازن الموازنة فإن هذه التضحية موقوتة بخروج الاقتصاد من حالة الكساد والبطالة ومن ثم فإنها تنتهي بمجرد عودة التوازن الاقتصادي وتحقق حالة التشغيل الكامل . ٢- أنه يجب الكف عن عجز الموازنة (وتمويله عن طريق القروض العامة و الإصدار النقدي الجديد) عندما يصل الاقتصاد إلى حالة التشغيل الكامل ، وإلا فإن الاستمرار فيه لن يؤدي - وبسبب اشتغال الجهاز الإنتاجي بكامل طاقته - إلى زيادة إنتاج السلع والخدمات بل إلى ارتفاع الأسعار وانحيار قيمة النقود .

مقرر: مالية عامة

٣- أن نظرية العجز المنظم لا تنطبق إلا على الدول المتقدمة نظراً لوجود جهاز انتاجي مرن في هذه الدول . أما في البلاد المتخلفة - ونظراً لعدم وجود جهاز إنتاجي فيها أو لعدم مرونته إذا وجد - فإن تطبيق عجز الموازنة سيؤدي إلى ارتفاع الدخل القومي النقدي لا الحقيقي وإلى ارتفاع تضخمي في الأسعار وتدهور في قيمة النقود .

حَدَّثَنَا أَبُو بَكْرِ بْنُ أَبِي شَيْبَةَ عَنْ يَحْيَى بْنِ أَبِي عَدِيٍّ عَنْ هِشَامِ بْنِ عَمْرٍو عَنْ أَبِي هُرَيْرَةَ أَنَّ رَسُولَ اللَّهِ صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ قَالَ مَنْ جَاءَ بِمَنْفَعَةٍ لِقَوْمٍ فَهُوَ شَرِيكٌ لَهُمْ فِيهَا

[illegible]