



الرقم: 004/ل ع ق م م /ك.ع. ق.ت.ع.ت/2022

الوادي في: 2022/05/05

## شهادة إدارية (اعتماد مطبوعة)

يشهد السيد رئيس اللجنة العلمية لقسم العلوم المالية والمحاسبية بأن الدكتور: دريدي بشير، قد قدم أمام

اللجنة العلمية لقسم العلوم المالية والمحاسبية مطبوعة بعنوان:

### المالية العامة

مقدمة لطلبة السنة ثانية جذع مشترك (مسار العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير)، وبعد تعين لجنة

الخبرة وبعد استلام تقارير الخبرة الإيجابية، واستيفاء المطبوعة الجوانب الشكلية والمنهجية والشروط المعتمدة في

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الشهيد حمه لخضر، تم اعتماد المطبوعة للتدريس في

المستوى والتخصص المذكور أعلاه.

رئيس اللجنة العلمية للقسم





جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي  
Université Echahid Hamma Lakhdar - El-Oued

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم مالية ومحاسبية



جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي  
Université Echahid Hamma Lakhdar - El-Oued

# محاضرات في مقياس: المالية العامة

مطبوعة موجهة لطلبة سنة ثانية علوم مالية ومحاسبية

من إعداد الدكتور: دريدي بشير

السنة الجامعية: 2022/2021

## فهرس المحتويات

فهرس المحتويات.....	2
مقدمة:.....	7

## مفهوم المالية العامة وعلاقتها بالعلوم الأخرى

أولاً: التعريف بالمالية العامة.....	9
1.المفهوم التقليدي للمالية العامة:.....	9
2.المفهوم الحديث لعلم المالية العامة:.....	10
ثانياً: العلاقة بين المالية العامة وغيرها من العلوم الاجتماعية:.....	11
1.العلاقة بين المالية العامة والقانون:.....	11
2.المالية العامة والعلوم السياسية:.....	11
3.المالية العامة والاقتصاد:.....	12

## النفقات العامة

أولاً: مفهوم النفقات العامة.....	15
1.النفقة العامة مبلغ نقدي:.....	15
2.النفقة العامة يقوم بها شخص عام:.....	15
3.النفقة العامة يقصد بها تحقيق النفع العام:.....	16
ثانياً: أنواع النفقات العامة:.....	16
1.التقسيم الإداري للنفقات العامة:.....	16
1.1 النفقات العامة الحقيقية والنفقات العامة التحويلية.....	17

- 18..... 2.1 النفقات العادية والنفقات غير العادية:
- 18..... 2.2. التقسيم السياسي للنفقات العامة:
- 19..... 1.2 النفقات المحايدة:
- 19..... 2.2 النفقات الايجابية أو الفعالة:
- 19..... 3. التقسيم الوضعي للنفقات العامة:
- 19..... 1.3 النفقات الجارية أو العادية:
- 19..... 2.3 النفقات غير الجارية أو غير العادية:
- 20..... ثالثا: أسباب تزايد النفقات العامة.
- 20..... 1. الأسباب الظاهرية لتزايد النفقات العامة:
- 20..... 1.1 انخفاض قيمة النقود:
- 21..... 2.1 تغير النظم المالية والمحاسبية:
- 21..... 3.1 اتساع اقليم الدولة:
- 21..... 2. الأسباب الحقيقية لتزايد النفقات العامة:
- 22..... 1.2 الأسباب الاقتصادية:
- 22..... 2.2 الاسباب الاجتماعية:
- 23..... 3.2 الأسباب المالية:
- 24..... 4.2 الأسباب الإدارية:
- 24..... 5.2 الأسباب السياسية:
- 26..... رابعا: ترشيد النفقات العامة:

## الإيرادات العامة

- أولاً: مفهوم الإيرادات العامة ومصادرها.....30
- ثانياً: تقسيم الإيرادات العامة.....32
1. إيرادات اجبارية أو سيادية وإيرادات اختيارية أو اقتصادية:.....32
2. الإيرادات العادية والإيرادات غير العادية:.....32
3. الإيرادات الأصلية والإيرادات المشتقة:.....32
- ثالثاً: إيرادات أملاك الدولة.....33
1. الدومين العام (أو ممتلكات الدولة العامة):.....33
2. الدومين الخاص (أو ممتلكات الدولة الخاصة):.....34
- رابعاً: الرسوم.....35
1. تعريف الرسم وبيان خصائصه:.....35
2. مقارنة بين الرسم وبعض الإيرادات الأخرى:.....36
- خامساً: القروض العامة.....38
1. ماهية القروض العامة:.....38
2. خصائص القروض العامة:.....38
3. أنواع القروض العامة:.....40
4. قواعد إصدار القروض العامة (أو نظام الإصدار):.....43
5. المزايا الأخرى التي يتضمنها عقد القرض:.....45
6. طرق إصدار القروض العامة:.....45

7. انقضاء القروض العامة:.....46
- سادسا: الضرائب.....50
1. التعريف بالضريبة وبيان خصائصها:.....51
2. الطبيعة القانونية للضريبة:.....56
3. القواعد الأساسية للضريبة:.....59
5. وعاء الضريبة:.....73
6. تقدير وعاء الضريبة:.....92
7. سعر الضريبة:.....95
8. ربط الضريبة وتحصيلها:.....100
- سابعا: المشاكل التي تواجه التنظيم الضريبي.....104
1. الازدواج الضريبي:.....104
2. التهرب الضريبي:.....107

### الميزانية العامة

- أولا: التعريف بالميزانية العامة.....114
1. التقدير:.....114
2. الاعتماد:.....114
- ثانيا: القواعد الأساسية لتحضير الميزانية العامة.....115
1. قاعدة السنوية:.....115
2. قاعدة الوحدة:.....116

3. قاعدة العمومية: 118 .....
4. قاعده عدم التخصيص: 118 .....
5. قاعدة توازن الميزانية: 119 .....
- ثالثا: اعداد الميزانية العامة واعتمادها. 119 .....
1. الجهة المختصة بإعداد الميزانية: 119 .....
2. الجهة المختصة باعتماد الميزانية: 120 .....
- رابعا: تنفيذ الميزانية العامة. 121 .....
- خامسا: الرقابة على تنفيذ الميزانية 122 .....
1. الرقابة الإدارية. 123 .....
2. الرقابة الشعبية: 124 .....
3. الرقابة القضائية: 124 .....
- سادسا: أسئلة واجابات حول محاور المطبوعة. 124 .....
1. أسئلة واجابات تتعلق بالمحور الخاص بالنفقات العامة: 124 .....
2. أسئلة واجابات تتعلق بالمحور الخاص بالإيرادات العامة: 125 .....
3. أسئلة واجابات تتعلق بالمحور الخاص بالميزانية العامة: 130 .....
- قائمة المراجع: 132 .....
- أولا: المراجع باللغة العربية: 132 .....
- ثانيا: المراجع باللغة اللاتينية: 133 .....

## مقدمة:

إن المشاكل التي تثيرها الدولة ليست فقط مشاكل نظرية كما يلاحظ عند دراسة مادة النظم السياسية. ولكنها أيضا مشاكل واقع يعاش. ولعل اهم هذه المشاكل ما تعلق بالنقود. وعليه فان دراسة النظم المالية للدولة تمثل تكملة لدراسة نظمها السياسية. بل من الناحية العملية تختلط المجموعتان بشكل يصعب معه التمييز بينهما ففكرة الديمقراطية والضريبة وفكرة البرلمان والميزانية قد نمت وتأثرت ببعضها البعض.

أن الصورة الأولى التي يضعها الأفراد للدولة هي أنها مؤسسة تقدم خدمات للمواطنين المقيمين على إقليمها. هذه الخدمات تتطلب حصول الدولة على أموال للإنفاق منها، ونظراً لان القسم الأكبر من هذه الأموال يتكون من حصيلة الضرائب فانه لوحظ وبحق انه "لا يوجد في القوانين ما يثير اهتمام المواطنين أفراداً أو جماعات أكثر من القوانين الضريبة وذلك لعلاقتها بحياتهم المعاشية، أي بمقدار ما يبقى لهم من دخول بعد احتساب الضريبة وتسديدها".

والحقيقة أن علم المالية العامة هو أحد المواضيع على الحدود بين القانون والاقتصاد والسياسة، وعلى هذا الأساس قمنا بدراسة المالية العامة موضحين كل ما يتعلق بها عبر دراسة تحليلية، وقد قمنا بتقسيم العمل إلى أربعة محاور أساسية حسب المقرر للسنة ثانياً علوم مالية ومحاسبية، والذي يهدف إلى تعريف الطالب بمختلف جوانب المالية العامة، ومصادر الإيرادات العامة للدولة، وكان المقرر كالاتي:

المحور الأول: التطور التاريخي للمالية العامة وعلاقتها بالعلوم الأخرى.

المحور الثاني: النفقات العامة.

المحور الثالث: الإيرادات العامة.

المحور الرابع: الميزانية العامة للدولة.



## مفهوم المالية العامة وعلاقتها بالعلوم الأخرى

يتعلق المحور بتناول العناصر التالية:

أولاً: مفهوم المالية العامة

ثانياً: علاقة المالية العامة بالعلوم الأخرى

## أولاً: التعريف بالمالية العامة

يمكن القول أنه من أجل ضمان سير الدولة وقيامها بأداء وظائفها، لابد من وجود نفقات: دفع رواتب للموظفين، تسيير المرافق العامة، توزيع المساعدات... الخ. فكيف ستقوم الدولة بتغطية هذه النفقات؟ وهكذا فإن اصطلاح المالية العامة يعبر عن النشاط المالي للدولة، الذي يتمثل في إنفاقها لما تحصل عليه من إيرادات بقصد إشباع الحاجات العامة للمجتمع، وإشباع الحاجات العامة يتحدد بحسب أيديولوجية المجتمع ومستوى تقدمه الاقتصادي والاجتماعي، ولهذا فإن أغلب كتاب المالية العامة يتكلمون عن اختلاف بين المفهوم التقليدي للمالية العامة ومفهومها الحديث.

## 1. المفهوم التقليدي للمالية العامة:

ساد هذا المفهوم في القرنين الماضيين أي فترة ما يسمى "بالدولة الحارسة"، وهي تلك التي كان دورها يقتصر على توفير الأمن الداخلي والدفاع الخارجي والعدالة، بالإضافة إلى القيام ببعض الأعمال العامة اللازمة للجماعة وهي ما يعرف بالمرافق العامة التقليدية، دون محاولة التأثير على النشاط الاقتصادي الذي كان قائماً على قواعد المنافسة الحرة وقانون السوق.

وقد انعكست طبيعة هذه الدولة على النظام المالي فيها، فكان على هذا النظام أن يقتصر على الأغراض المالية وحدها، أي أن يقتصر على الحصول على الإيرادات العامة اللازمة لتغطية النفقات التقليدية، وهي نفقات محدودة، أي كان على المالية العامة أن تكون محايدة، بمعنى ألا تكون لها أغراض غير مالية من شأنها التأثير على النشاط الخاص. وقد كانت الترجمة الفعلية لهذه الأفكار من وجهة نظر مالية الدولة تقتضي من جهة الحد من إيرادات الدولة، ومن جهة ثانية الحد من الإنفاق العام.

فبالضرائب يجب أن تفرض في أضيق الحدود بحيث يكون لها أقل أثر ممكن على النظام الاقتصادي، ولا ينبغي أن تهدف الدولة من وراء فرض الضرائب تحقيق أي غرض آخر سوى تغذية الخزينة العامة بالموارد اللازمة لتغطية الإنفاق العام. وبالمثل فإن الإنفاق العام ينبغي أن يكون ضيقاً إلى أقصى حد حتى لا يؤثر بصورة جوهرية ومحسوسة على هذا النظام الاقتصادي، ومن ثم فإنه يجب أن ينحصر في مجال الخدمات العامة الأساسية التي لا يتصور قيام الدولة بدونها كالأمن والدفاع والعدالة.

هذا المفهوم التقليدي للمالية العامة نجده واضحاً في بعض التعريفات التي أعطيت لها، فـ **فجاستون جيز** عرف علم المالية العامة بأنه يقوم على فكرة معينة هي أن هناك نفقات عامة يتعين تغطيتها.

أما دالتون فعرفها بأنها " دراسة كل من إيرادات ونفقات السلطات العامة وموازنة كل منها بالأخرى" أي أن علم المالية العامة يجب أن يقتصر على دراسة الوسائل التي تحصل بها الدولة على الإيرادات اللازمة لتغطية نفقاتها العامة، كما يجب أن تكون هذه الإيرادات محدودة بحيث لا تشكل عبئاً كبيراً على الاقتصاد الوطني وأن تكون هذه النفقات محدودة بحيث لا تزيد عما هو ضروري لتسيير مرافق الدولة الأساسية.

## 2. المفهوم الحديث لعلم المالية العامة:

أدى تطور دور الدولة والانتقال من فكرة الدولة الحارسة إلى فكرة الدولة المتدخلة إلى تطور مفهوم المالية العامة في الدولة، وبالتالي إلى تطور نظرية النفقات العامة، ونظرية الإيرادات العامة، ونظرية الميزانية العامة، تطوراً يتفق مع هذا الدور الحديث. فلم يعد الغرض من النفقات العامة مقصوراً على الوظائف التقليدية، بل أصبح يشمل، بالإضافة إلى ذلك، التأثير في حجم الدخل القومي، وفي كيفية توزيعه بين الطبقات المختلفة، بما يضمن ارتفاع مستوى معيشة الفئات ذات الدخل المحدودة. ولم تصبح نظرية الإيرادات العامة مقصورة على تغطية النفقات العامة، بل أصبحت تهدف، بالإضافة إلى ذلك، إلى تحقيق قدر من التقارب بين الدخل والثروات، وإلى محاربة التضخم، أو إلى تكوين احتياطي للميزانية.

ولم يصبح هدف الميزانية العامة هو ضمان التوازن المالي، بل أصبحت تهدف إلى تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، حتى ولو اقتضى الأمر الخروج على مبدأ توازن الميزانية. وبذلك أصبح مبرراً أن تلجأ الدولة إلى القروض دون التمسك بمبرراتها التقليدية، وهي تلك التي تتمثل في تغطية النفقات غير العادية. كما أصبح مبرراً أن تلجأ الدولة إلى الإصدار الجديد بغرض تمويل النفقات العادية، أو بغرض التخفيف من عبء الديون العامة.

وهكذا تم الانتقال مما يسمى بالمالية المحايدة إلى ما يسمى بالمالية الوظيفية (أي التي توظف لخدمة غايات الدولة الاقتصادية والاجتماعية)، وذلك تبعاً للانتقال من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة. وهكذا اتسع نطاق علم المالية العامة بحيث أصبح يشمل بالدراسة نشاط الدولة حينما تستخدم الأدوات المالية كالنفقات والضرائب والرسوم والقروض العامة.

والميزانية بقصد المصلحة العامة للمجتمع وهذا ما يظهر من التعريفات الكثيرة التي اعطيت لعلم

المالية العامة والتي اخترنا منها:

المالية العامة بأنها، العلم الذي يتناول النشاط المالي العام أو نشاط الدولة الذي تستعين فيه بالأدوات المالية من إيرادات ونفقات عامة بقصد تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لأفراد المجتمع. فالمالية العامة إذاً هي العلم الذي يدرس النفقات العامة والوسائل التي تملكها الدولة للحصول على الإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات وموازنتها، وأثار كل ذلك على الاقتصاد الوطني.

وهكذا فإن علم المالية العامة يهتم بدراسة المشاكل المتعلقة بتوجيه الموارد العامة وتخصيصها لإشباع الحاجات العامة للمجتمع. ومجموع الحاجات العامة التي يتعين على الدولة اشباعها، يمثل محور النشاط المالي والاقتصادي للدولة. هذا النشاط يتمثل في قيام الدولة بالنفقات العامة لشراء السلع والخدمات التي تكفل هذا الاشباع، أو لشراء عناصر الانتاج اللازمة لشراء هذه السلع والخدمات.

ويتطلب القيام بالنفقات العامة حصول الدولة على إيرادات عامة بالقدر الكافي لتغطية هذه النفقات، هذه الإيرادات العامة تأخذ اشكالا مختلفة اهمها: الضرائب، الرسوم، ايراد املاك الدولة، القروض العامة... الخ، ومقابلة النفقات العامة بالإيرادات العامة يقتضي من الدولة أن تضع برنامجا محدداً يوضع لفترة زمنية مستقبلية عادة ما تكون سنة. هذا البرنامج يسمى بالميزانية العامة.

### ثانيا: العلاقة بين المالية العامة وغيرها من العلوم الاجتماعية:

يعتبر علم المالية العامة وثيق الصلة بعدد كبير من العلوم الاجتماعية لعل أهمها القانون والعلوم السياسية والاقتصاد:

#### 1. العلاقة بين المالية العامة والقانون:

ترتبط المالية العامة بعلاقة وثيقة بالقانون، ذلك أن اغلب القواعد المالية تصب في قالب تشريعي، فكما سنرى لا تفرض الضرائب إلا بقانون، كما لا تعقد القروض إلا استناداً إلى قانون وكذلك لا يتم اعتماد الميزانية العامة للدولة إلا بقانون. وهكذا فإن لموضوعات المالية العامة جانب قانوني مهم هو الذي يكون ما يسمى بالتشريع المالي والذي يضم مجموعة القوانين واللوائح التي تعين القواعد المالية المطبقة في دولة معينة. هذه العلاقة الوثيقة جعلت الكثيرين يعتبرون المالية العامة فرعاً من فروع القانون العام، ولذلك فإن علاقتها بالقانون الدستوري والنظم السياسية من جهة وبالقانون الاداري من جهة اخرى تعتبر علاقة وثيقة.

#### 2. المالية العامة والعلوم السياسية:

تهتم العلوم السياسية بدراسة نظم الحكم وعلاقة السلطات العامة ببعضها البعض وعلاقتها بالأفراد. ولما كان علم المالية يبحث كما قلنا في كيفية تمويل نفقات الخدمات المقدمة من هذه السلطات، فإنه من

الطبيعي أن تنشأ بين العلمين روابط عديدة يضاف إلى ذلك أن للأوضاع الدستورية والادارية في بلد معين ترها في ماليتها العامة. فالنفقات والايادات العامة تختلف بحسب ما إذا كانت الدولة استبدادية أو ديمقراطية، موحدة أو مركبة، ذات نظام اداري مركزي أو لا مركزي. ذات نظام رأسمالي أو اشتراكي. فتحديد الخدمات التي تقوم الدولة بتقديمها يعتمد في الدرجة الاولى على المذهب السياسي والاقتصادي السائد فيها. كما يؤثر النظام السياسي على النظام المالي فانه يتأثر به ايضا وكثير من الاصلاحات والتطورات السياسية حصلت لأسباب وبدوافع مالية، ففي القرون الوسطى كان الملوك في بريطانيا يدعون البرلمان، وفي فرنسا يدعون ممثلي الشعب، من اجل مساعدة الملوك في ايجاد الايرادات اللازمة لتغطية النفقات العامة، وهكذا نشأ حق الشعوب في ضرورة الحصول على موافقتها في فرض الضرائب. وهكذا ساهمت المالية العامة في نشأة المؤسسات الديمقراطية الحديثة.

### 3. المالية العامة والاقتصاد:

علاقة المالية العامة بالاقتصاد هي علاقة تبادلية، فمالية الدولة تتوقف حالتها على الأوضاع الاقتصادية. فحصيلة الايرادات العامة تتوقف على الدخل القومي، فكلما زاد هذا الدخل زادت ايرادات الدولة. وبالمثل فان الاوضاع الاقتصادية كثيرا ما تتوقف على الحالة المالية، فاختلال الميزانية على سبيل المثال من شأنه التأثير على الحالة الاقتصادية وكثيراً ما يؤدي تمويل عجز الميزانية بواسطة الاصدار النقدي إلى ارتفاع مستوى الاسعار وظهور موجة تضخمية. وبالرغم من العلاقة الوثيقة بين المالية العامة والاقتصاد، فإنه توجد بعض الفروق بين نشاط الافراد ونشاط الدولة الاقتصادي أو بين ما يسمى بالمالية الخاصة والمالية العامة، ولعل هذه الفروق هي التي جعلت الدراسات المالية تتفصل عن الدراسات الاقتصادية. وأهم هذه الفروق:

**1.3** يحدد دخل الفرد مقدار نفقاته، بينما نجد أن إنفاق السلطات العامة هو الذي يحدد مقدار ما يجب أن تحصل عليه من ايرادات لتغطيتها. ويبدو هذا الفارق منطقياً فدخل الافراد محدودة بخلاف دخل الدولة. فالفرد لا يستطيع زيادة دخله الا في حدود ضيقة بينما تستطيع الدولة دائماً زيادة ايراداتها فهي تستطيع بمالها من سيادة، أن تزيد في اسعار الضرائب المفروضة أو أن تفرض ضرائب جديدة كما يمكنها أن تلجأ للقروض أو الاصدار النقدي لتمويل نفقاتها.

**2.3** تختلف المالية العامة عن المالية الخاصة من حيث الحجم والكمية. ففي الحياة الخاصة تتعلق الأمور المالية التي تأخذ اهتمام الأفراد بعشرات أو مئات الدينارات، ولا تصل هذه المبالغ إلى مئات الآلاف الا في عالم الاعمال والتجارة، اما في المالية العامة فان الارقام المعتادة هي الملايين والمليارات.

**3.3** يظهر الخلاف أكثر وضوحاً بين المالية العامة والمالية الخاصة في الوسائل التي تستعمل في تدبير الشؤون المالية. فالدولة تلجأ عادة إلى استخدام مالها من سلطة الامر والنهي والاكراه المتقرعة من حقها في السيادة، ويتمثل ذلك في حق الدولة الذي لا ينازعها فيه أحد في فرض الضرائب. أما النشاط الخاص فلا يتمتع بسلطة الجبر والاكراه، والمعتاد أن الافراد والهيئات الخاصة يلجؤون إلى التعاقد في تنظيم شؤونهم المالية.

**4.3** أخيراً فإن الفرد يسعى من خلال نشاطه الاقتصادي إلى تحقيق الربح بينما تسعى الدولة لتحقيق المنفعة القصوى للمجتمع، وهي لا تبحث عن الربح المادي، بقدر ما تسعى عن طريق مرافقها العامة إلى اشباع الحاجات الجماعية لأفراد المجتمع. وهذا الفارق يعد بدون شك أكثر الفروق دقة، إذ أن دافع الربح هو المميز الحقيقي بين نشاط الفرد ونشاط الدولة، بل هو يمثل في نظر الكثيرين الحد الفاصل بين الاقتصاد الخاص والاقتصاد العام.

ويتضح لنا من كل ما سبق، أنه رغم وجود بعض الخلافات بين كل من المالية العامة والمالية الخاصة، فإن هذا لا يعني انفصالهما التام، ولا يجعل من البديهي فصل الدراسات المالية عن الدراسات الاقتصادية

## النفقات العامة

يتعلق المحور بدراسة العناصر التالية:

أولاً: مفهوم النفقات العامة

ثانياً: أنواع النفقات العامة

ثالثاً: حجم الانفاق العام

رابعاً: آثار الانفاق العام

## أولاً: مفهوم النفقات العامة

جرى أغلب كتاب المالية العامة على تعريف النفقة العامة بأنها مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق نفع عام، ويتبين من هذا التعريف ضرورة توافر ثلاثة أركان أو عناصر لكي نكون أمام نفقة عامة: النفقة العامة مبلغ نقدي، النفقة العامة يقوم بها شخص عام، النفقة العامة يقصد بها تحقيق النفع العام

## 1. النفقة العامة مبلغ نقدي:

تقوم الدولة وغيرها من الأشخاص العامة بالإنفاق من أجل اشباع الحاجات العامة، فهي تنفق أولاً من أجل الحصول على السلع والخدمات اللازمة لتسيير المرافق العامة، وهي تنفق لشراء ما يلزمها من الأموال الانتاجية للقيام بالمشروعات الاستثمارية التي تتولاها، وهي تنفق أخيراً لمنح المساعدات والاعانات الاجتماعية وغيرها، كل هذه النفقات وغيرها يجب أن تتخذ الشكل النقدي حتى يمكن القول بوجود نفقة عامة.

## 2. النفقة العامة يقوم بها شخص عام:

اعتمد الفكر المالي في التفرقة بين النفقة العامة والنفقة الخاصة على معيارين:

## أ. المعيار القانوني:

يأخذ بهذا المعيار الماليون الذين يرون أن الذي يعطي النفقة العامة طابعها العام هو الوضع القانوني للمنفق، وما إذا كان شخصاً أو هيئة عامة. فالنفقات العامة وفقاً لهذا المعيار هي نفقات الأشخاص المعنوية العامة أي اشخاص القانون العام. والشخص العام قد يكون الدولة أو إحدى هيئاتها أو مؤسساتها العامة ذات الشخصية المعنوية، وقد يكون الولايات في الدولة الاتحادية، وقد يكون شخصاً عاماً محلياً كالبليات، وبعبارة ذلك يعتبر هذا الركن منتفياً متى صدر الإنفاق من الأفراد أو الأشخاص المعنوية الخاصة كالشركات أو الجمعيات.

## ب. المعيار الوظيفي:

وهو يعتمد كأساس للتفرقة بين النفقة العامة والنفقة الخاصة على طبيعة الوظيفة التي تدفع من أجلها النفقة وليس على أساس الطبيعة القانونية لمن يقوم بعملية الإنفاق. ووفقاً لهذا المعيار لا تعتبر كل النفقات التي تصدر عن اشخاص القانون العام نفقات عامة. بل تقتصر على تلك النفقات التي تقوم بها الدولة نتيجة لما تتمتع به من سيادة. أما النفقات التي تقوم بها الأشخاص العامة في نفس الظروف التي يعمل فيها القطاع الخاص فأنها تعتبر نفقات خاصة. وعلى العكس من ذلك تعتبر نفقات عامة تلك التي تقوم بها الأشخاص الخاصة أو المختلطة التي



منحتها الدولة حق استخدام سلطاتها الأمر. وهو ما يعني أن بعض ما يعتبر نفقات عامة تبعاً لهذا المعيار، قد لا يصدر عن جهات عامة، بل يصدر من هيئات خاصة أو مختلطة بسلطات سيادية منحها لها الدولة.

### 3. النفقة العامة يقصد بها تحقيق النفع العام:

يجب أن تستهدف النفقة العامة اشباع حاجة عامة بقصد تحقيق منفعة عامة يستفيد منها مجموع المواطنين، وليس فرداً معيناً بالذات أو فئة معينة، وبحيث لا يعد من قبيل النفقة العامة قيام الدولة أو إحدى هيئاتها العامة بإنفاق مبالغ نقدية في سبيل اشباع حاجات فردية تحقق منافع شخصية. ويقوم هذا الركن على فكرتين أساسيتين:

- ان المبرر الوحيد للنفقات العامة هو وجود حاجة عامة تتولى الدولة أو غيرها من الأشخاص العامة اشباعها نيابة عن الافراد، ومن ثم يلزم أن يكون الغرض من النفقة العامة هو تحقيق نفع عام يتمثل في اشباع حاجة عامة.

- ان مصروفات الأشخاص العامة يتم تمويلها عادة من الضرائب والرسوم، التي تحصل من المواطنين وفقاً لمبادئ معينة، يفترض مراعاتها للعدالة في توزيع الاعباء العامة (مبدأ المساواة بين المواطنين في تحمل الاعباء العامة - المساواة في تحمل عبء الضرائب).

### ثانياً: أنواع النفقات العامة

قد تعددت الأسس التي تم على أساسها تقسيم هذه الأنواع إلى أسس إدارية وسياسية واقتصادية. ولكن يلاحظ أن الدول قد لا تأخذ بهذه التقسيمات العلمية أو النظرية التي يقترحها كتاب المالية العامة وتلجأ إلى تقسيمات أخرى وضعية مراعية في ذلك مختلف الاعتبارات التاريخية والسياسية والإدارية الخاصة بها. وسنحاول فيما يلي استعراض التقسيمات التالية للنفقات العامة.

#### 1. التقسيم الإداري للنفقات العامة:

يعتبر هذا التقسيم للنفقات العامة أقدم تقسيماتها، ومع ذلك فهو لا زال يحتل مكانة هامة في مجال اعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة. يقوم هذا التقسيم على اساس الطبيعة الاقتصادية للنفقات العامة، سوار من حيث اثارها المباشرة على الدخل القومي أو من حيث دوريتها وكيفية تغطيتها. فمن حيث اثارها تقسم إلى نفقات حقيقية واخرى تحويلية، ومن حيث دوريتها إلى نفقات عادية واخرى استثنائية أو رأسمالية.

## 1.1 النفقات العامة الحقيقية والنفقات العامة التحويلية: يمكن تقسيم النفقات العامة من حيث مقابلها أو

اثارها إلى نفقات حقيقية تستنزف جزءاً من الموارد المتاحة للاقتصاد الوطني من اجل اداء الخدمات العامة، ونفقات تحويلية تقتصر على تحويل جزء من هذه الموارد من اتجاهها الاصلي بغرض تحقيق هدف محدد.

أ- **النفقات الحقيقية:** وهي تشمل كافة المصروفات التي تقوم بها الدولة مقابل الحصول على أموال انتاجية أو استهلاكية، أي تلك النفقات التي تؤدي إلى زيادة الدخل القومي بشكل مباشر. فهي إذا نفقات منتجة، ذلك لان الدولة تحصل في مقابلها على سلع وخدمات، ومثالها الاجور والمرتببات التي تدفعها الدولة.

ب- **النفقات التحويلية:** وهي تلك النفقات العامة التي لا تؤدي إلى زيادة الانتاج القومي بشكل مباشر ولكنها تؤدي إلى اعادة توزيع الدخل القومي بين افراد المجتمع وفئاته. فالدولة تقوم بإنفاقها بدون مقابل بقصد زيادة القوة الشرائية لبعض فئات المجتمع أو قطاعاته دون أن ينطوي ذلك على استهلاك جانب من انتاج المجتمع من السلع والخدمات كما هو الحال بالنسبة للنفقات الحقيقية. ومثال ذلك الاعانات الاجتماعية المقدمة للعجزة والفقراء. وتبعاً لذلك تقسم النفقات التحويلية إلى الانواع الثلاثة التالية:

- **النفقات التحويلية الاقتصادية:** وهي تلك التي تقوم بها الدولة بهدف تحقيق التوازن الاقتصادي، ومثال ذلك الاعانات التي تقدمها الدولة لبعض المشروعات الانتاجية بقصد تخفيف تكلفة انتاجها وذلك للمحافظة على اثمان منتجاتها عند مستوى منخفض، إما لإتاحة الفرصة امام ذوي الدخل المحدود لاستهلاك هذه المنتجات أو لمعاونة هذه المشروعات على منافسة المشروعات الاجنبية في السوق العالمي.
- **النفقات التحويلية الاجتماعية:** وهي النفقات التي تستهدف تحقيق التوازن الاجتماعي من خلال رفع مستوى حياة بعض افراد المجتمع وفئاته، من ذلك الاعانات أو المساعدات التي تمنحها الدولة لمحدودي الدخل لمعاونتهم على تحمل اعباء المعيشة. وكذلك الاعانات التي تمنح لأصحاب الاسر الكبيرة، أو للمتضررين من حرب أو فيضان أو جفاف أو زلزال، كما تشمل مساهمة الدولة في انظمة التأمينات الاجتماعية وصندوق الضمان الاجتماعي.
- **النفقات التحويلية المالية:** وهي النفقات التي تقوم بها الدولة بمناسبة مباشرتها لنشاطها المالي، واهم صورها فوائد الدين العام وأقساط استهلاكه السنوية. وقد زادت أهمية هذا النوع من النفقات في الآونة الأخيرة نظراً لتضخم حجم الانفاق العام في معظم الدول.

## 2.1 النفقات العادية والنفقات غير العادية:

أ- **النفقات العادية:** تلك النفقات التي تتصف بالدورية والانتظام وبالتالي تتكرر من سنة إلى أخرى، ولا يقصد بالتكرار ثبات مقدار النفقة كل سنة، فقد تتغير قيمتها بالزيادة أو النقصان، فمرتبات الموظفين تعتبر من النفقات العادية لتكرار ورودها في الميزانية كل سنة ولكن ذلك لا يعني ثبات مقدارها الذي قد يتغير زيادة أو نقصاناً من سنة إلى أخرى.

ب- **النفقات غير العادية:** هي تلك النفقات التي لا تتكرر بانتظام في ميزانية الدولة فهي تحدث على فترات متباعدة وبصورة غير منتظمة ومثلها نفقات الحروب والنفقات اللازمة لمواجهة الكوارث الطبيعية كالزلازل والفيضانات والجفاف وكذلك النفقات الاستثمارية الكبرى.

ولكن هذا التقسيم قد فقد أهميته العملية، فمن ناحية نجد أن أنواع النفقات التي كانت تعتبر في وقت من الاوقات غير عادية كالنفقات الاستثمارية قد اصبحت تتكرر سنويا وتحل بنودا ثابتة في ميزانية الدولة، وأقترح البعض الاستعاضة عن هذا التقسيم بتقسيم آخر للنفقات العامة. هذا التقسيم الجديد يميز بين نفقات العمليات الجارية ونفقات العمليات الاستثمارية.

- **النفقات الجارية:** وهي تشمل المصروفات اللازمة لتسيير المرافق العامة بصورة معتادة، أي تلك اللازمة لتأدية الادارات المختلفة لوظائفها وخدماتها. فهي إذا نفقات ادارية. ومثلها المرتبات والاجور ونفقات الصيانة، وتشبه هذه النفقات في طبيعتها النفقات العادية التي تتكرر بانتظام ودورية في الموازنات العامة، ولذلك يغلب تغطيتها من الضرائب والرسوم.

- **النفقات الاستثمارية:** وهي النفقات اللازمة لزيادة الانتاج وتوفير اسباب التنمية. أي انها تتعلق بتنمية قدرات الاجهزة العامة على اداء الخدمات التي تقدمها، ومثلها ما يصرف لبناء الموانئ والطرق، ولإنشاء السدود ومحطات الطاقة وكذلك مشاريع الاستصلاح الزراعي. ونظرا لان هذه النفقات تحل أهمية كبرى في زيادة التكوين الرأسمالي، وتوسيع الطاقة الانتاجية للدولة فانه يجوز اللجوء للقروض العامة والاصدار النقدي لتوفير التمويل اللازم لتغطيتها.

## 2. التقسيم السياسي للنفقات العامة:

تقسم النفقات العامة من حيث الغاية السياسية التي تهدف إلى تحقيقها إلى نفقات محايدة واخرى ايجابية أو

فعالة.

**1.2 النفقات المحايدة:** وهي التي لا تؤثر بصورة مباشرة على الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وهي النفقات الرئيسية وفقا للمفهوم التقليدي للمالية العامة: الدفاع، الأمن، القضاء، الذي كان ينكر على الدولة حق التدخل في الحياة الاقتصادية أو الاجتماعية، ويحول بالتالي دون أن يكون لنفقاتها العامة أي تأثير اقتصادي أو اجتماعي. ولكن هذا النوع من النفقات العامة أصبح محدودا مقارنة بأوجه الانفاق الأخرى التي أصبحت الدولة الحديثة تقوم بها نتيجة لتدخلها في مختلف مجالات الحياة وتجاوزها لفكرة حياد النفقات العامة.

**2.2 النفقات الإيجابية أو الفعالة:** وهي التي تؤثر بشكل مباشر على الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وتنقسم هذه النفقات بحسب طبيعة أهدافها إلى عدة أنواع أهمها.

- النفقات السياسية مثل المصاريف السرية التي تستعين بها الحكومات للتأثير على الحياة السياسية في الداخل أو الخارج كتقديم اعانات للأحزاب أو الصحف المؤيدة أو لحكومات حليفة أو صديقة.
- النفقات الاجتماعية كالمساعدات الاجتماعية ونفقات التعليم والصحة وكل ما من شأنه تحسين ظروف المعيشة.
- النفقات الاقتصادية وهي التي تهدف إلى تحقيق سياسة التدخل التي تتبعها الدولة في المجال الاقتصادي كتشجيع الصادرات.

### 3. التقسيم الوضعي للنفقات العامة:

لا تتقيد الدول بالأسس النظرية أو الاقتصادية لتقسيم نفقاتها وإنما تعتمد إلى تقسيمها وفقا لاعتبارات أخرى قد تكون تاريخية أو إدارية أو وطنية، ونظرا لهذه الاعتبارات فإن كل دولة تأخذ التقسيم الذي يلائمها. ونحن سنقدم هنا نماذج لبعض التقسيمات التي تأخذ بها بعض الدول الكبرى، ففي المملكة المتحدة (بريطانيا) تقسم النفقات العامة إلى قسمين رئيسيين هما:

**1.3 النفقات الجارية أو العادية:** وهي تلك التي تغطي بالإيرادات العادية كالضرائب والرسوم وأهمها: الفوائد وخدمة الدين العام - الدفاع القومي - تطبيق القانون والنظام والعدالة - التعليم ورعاية الطفولة - الصحة - الإسكان - الزراعة والغذاء - الصناعة والتجارة - النقل والمواصلات - الإعانات والتحويلات للقطاع العائلي - المعاشات والتأمين -

**2.3 النفقات غير الجارية أو غير العادية:** وهي التي يسمح للحكومة أن تلجأ للقروض العامة لتغطيتها، ويغلب على هذه النفقات الطبيعية الرأسمالية ومثالها قروض الصناعات المؤمنة، قروض تنمية المدن، دفع تعويضات الحرب، قروض للحكومات الأجنبية. وقد جرى العمل على وضع خط في الميزانية بين هذين

القسمين من النفقات، ولذلك تسمى نفقات القسم الاول بالنفقات فوق الخط، بينما تسمى نفقات القسم الثاني بالنفقات تحت الخط.

### ثالثا: أسباب تزايد النفقات العامة

تعتبر ظاهرة تزايد النفقات العامة ظاهرة عامة تسود كل دول العالم على اختلاف نظمها السياسية والاقتصادية، وكان اول من لفت النظر إلى هذه الظاهرة العامة هو الاقتصادي الالمانى ادولف فاجنر A.Wagner الذي قام بدراسة تطور نفقات الدول الاوروبية خلال القرن التاسع عشر، وانتهى إلى القول بوجود اتجاه عام نحو ازدياد اوجه نشاط الدولة مع التطور الاقتصادي للجماعة وقد صاغ هذا الاستنتاج في صورة قانون اقتصادي يعرف الآن باسم قانون فاجنر، ويتخلص هذا القانون في انه كلما حقق مجتمع من المجتمعات معدلا معيناً من النمو الاقتصادي فان ذلك يستتبع اتساع نشاط الدولة، وبالتالي زيادة الانفاق العام بمعدل اكبر من الزيادة الحاصلة في نصيب الفرد من الناتج القومي وبعبارة اخرى، فان معدل الزيادة في النفقات العامة تكون اكبر من معدل الزيادة في الناتج القومي، وقد ارجع فاجنر هذه الزيادة من جهة للتوسع في الانفاق على الوظائف الاساسية للدولة والعناية بأدائها بصورة افضل، ومن جهة اخرى لحرص الدولة على القيام بوظائف جديدة وتقديم خدمات عامة اضافية لمواطنيها، وندرس اولا دراسة الاسباب الظاهرية لتزايد الانفاق العام ونتبع ذلك بشرح الاسباب الحقيقية لتزايد.

#### 1. الاسباب الظاهرية لتزايد النفقات العامة:

المقصود بالاسباب الظاهرية لتزايد الانفاق العام تلك التي تؤدي لتضخم ارقام الانفاق العام دون أن يقابلها زيادة في حجم الخدمات العامة المقدمة للمواطنين أو تحسين في مستواها. واهم هذه الاسباب ما يلي:

##### 1.1 انخفاض قيمة النقود:

المشاهد أن قيم العملات المختلفة تميل إلى الهبوط في الامد الطويل وبصفة مستمرة. فلا شك مثلا أن القوة الشرائية الحالية لكل من الدينار والجنيه والدولار والفرنك قد انخفضت كثيرا بالقياس إلى ما كانت عليه قبل عشرين أو ثلاثين سنة من الآن. ويظهر هبوط قيمة العملة الوطنية بارتفاع مستوى الاسعار في الدولة التي تتداول فيها هذه العملة. ومما يتطلب ازدياد عدد الوحدات النقدية التي تدفع للحصول على سلعة أو خدمة معينة، ويترتب على ذلك منطقيا ارتفاع اثمان مشتريات الدولة ومرتببات ومكافآت العاملين بها مما ينجم عنه تزايد النفقات العامة حتى لو ظل حجم ومستوى الخدمات العامة المؤداة ثابتا، ومن الواضح أن هذا التزايد ظاهري اذ لا تقابله زيادة في الخدمات الحكومية.

### 2.1 تغير النظم المالية والمحاسبية:

من المعروف أن النظم المالية والمحاسبية قد تطورت تطوراً كبيراً منذ النصف الثاني من القرن التاسع عشر وقد أحدث هذا التطور زيادة ظاهرية في نفقات الدولة. فعلى سبيل المثال كانت الدول فيما مضى تلجأ إلى نظام السخرة لتنفيذ جزء كبير من الأشغال العامة كشق الطرق وبناء التحصينات وحفر آبار المياه... وغيرها ومن ثم كانت هذه الأشغال لا تحمل الميزانية العامة اية اعباء مالية. أما الآن فإن نظام السخرة قد الغي تقريباً في جميع دول العالم لمنافاته لحقوق الانسان وكرامته وترتب على ذلك أن تنفيذ مثل هذه الاعمال أصبح يتطلب تخصيص الإيرادات اللازمة مما يعني منطقياً تزايداً ظاهرياً في نفقات الدولة.

اضافة لذلك فقد ترتب على الانتقال من طريقة الميزانية الصافية إلى طريقة الميزانية الاجمالية زيادة كبيرة في حجم النفقات العامة. ذلك أن طريقة الميزانية الصافية كانت تعطي للإدارات أو الهيئات التي تحصل في نفس الوقت على إيرادات عامة الحق في خصم نفقات التحصيل وبذلك لا تورد إلى الميزانية العامة الا مبالغ صافية مما كان يؤدي إلى ظهور النفقات العامة بأقل من حقيقتها.

أما الآن فإن الميزانيات العامة تحضر باتباع طريقة الميزانية الاجمالية أو مبدأ الناتج الاجمالي الذي تقيد بمقتضاه في الميزانية العامة كل نفقات الادارات العامة وكل إيراداتها دون اجراء أي مقاصة بينها، وقد ادى ذلك بطبيعة الحال لتزايد حجم النفقات المعلنة بصورة ظاهرية.

### 3.1 اتساع اقليم الدولة:

لاشك أن اتساع اقليم الدولة عن طريق ضم مناطق جديدة لها من شأنه أن يؤدي إلى زيادة ظاهرية في مصروفاتها، ذلك انه لا يترتب على هذا الانضمام اية زيادة في الخدمات بالنسبة لسكان الاقليم الاصلي وقد تحقق هذا السبب مرات عديدة في الماضي بسبب جواز ضم الاراضي بعد الحروب أو نتيجة لعملية الاستعمار الا أن هذا السبب اصبح قليل الاهمية في الوقت الحاضر بسبب تحريم ضم الاراضي بالقوة وان بقيت له بعض التطبيقات فهي مقتصرة على حالات الوحدة الارادية بين الشعوب كالوحدة المصرية السورية سنة 1958م أو الوحدتين الالمانية واليمنية سنة 1990م.

### 2. الأسباب الحقيقية لتزايد النفقات العامة:

تنوع الاسباب الحقيقية الدافعة إلى زيادة النفقات العامة إلى اسباب اقتصادية اسباب اجتماعية اسباب مالية، اسباب ادارية واسباب سياسية.

## 1.2 الأسباب الاقتصادية: تتمثل هذه الاسباب في زيادة الدخل القومي من جهة، وفي اتساع تدخل الدولة

من جهة اخرى.

### أ- زيادة الدخل القومي:

تعتبر زيادة الدخل القومي عامل هام في الزيادة الحقيقية للنفقات العامة. ذلك انه يترتب على نمو الدخل القومي زيادة في دخول الافراد وارتفاع في مستوى معيشتهم ومن المعروف انه كلما زادت دخول الافراد قلت مقاومتهم لما تفرضه الدولة من ضرائب ورسوم، مما يسهل على الدولة اقتطاع مبالغ كبيرة من دخولهم تخصصها لتحسين خدماتها القائمة وتقديم خدمات جديدة لهم.

### ب- تزايد تدخل الدولة في المجال الاقتصادي:

كانت الدولة في ظل النظام الرأسمالي الحر الذي ساد خلال النصف الثاني من القرن الثامن عشر وطوال القرن التاسع عشر لا تتدخل في النشاط الاقتصادي وتكتفي بتسيير المرافق العامة الرئيسية كالدفاع والامن والعدالة. ولكن هذا الوضع قد تغير في القرن العشرين حينما ظهرت بوضوح مساوئ النظام الرأسمالي الحر مما ادى إلى انقضائه - وظهور السياسات التداخلية خاصة في المجال الاقتصادي وقد ادى التدخل الموسع للدولة في النشاط الاقتصادي إلى زيادة النفقات العامة بشكل كبير.

## 2.2 الاسباب الاجتماعية: وتظهر الاسباب الاجتماعية على الاخص في نمو الوعي الاجتماعي وعدد

السكان.

### أ- نمو الوعي الاجتماعي:

ليس ثمة شك في أن انتشار التعليم في عصرنا الحاضر قد ادى إلى ازدياد وعي الافراد بحقوقهم، مما دفعهم للمطالبة بتدخل الدولة لتحقيق التوازن الاجتماعي وبالتالي الحد من الفروق القائمة بين الفئات الفقيرة والفئات الغنية.

وقد تطلب تحقيق هذا الغرض اتخاذ النفقات العامة كأداة لإعادة توزيع الدخل القومي في صالح الطبقات ذات الدخل المحدود، كما تطلب ايضا التوسع في هذه النفقات فتوسعت الدولة بصفة عامة في الانفاق على الصحة والتعليم ودعم اسعار السلع الاساسية تخفيفا لأعباء الحياة على محدودي الدخل.

ومن ناحية اخرى توسعت الدولة في اعطاء الاعانات النقدية وهي ما تعرف " بالدخول التحويلية " لمواجهة حالات المرض والعجز والشيخوخة والبطالة وكذلك مساعدة اليتامى والأرامل، وقد ترتب على قيام الدولة بهذه الواجبات الاجتماعية الجديدة زيادة النفقات العامة بشكل ملحوظ.

### ب- ازدياد عدد السكان:

تؤدي زيادة السكان لزيادة الانفاق العام نتيجة توسع الدولة في خدماتها لمواجهة مطالب السكان الجدد ونظرا لان نسبة الزيادة في السكان تكون عادة اعلى في الطبقات الفقيرة منها في الطبقات الغنية فان هذه الزيادة تتطلب من الدولة تنمية خدماتها بصورة واسعة مما يؤدي إلى تزايد كبير في الانفاق العام.

ولا تتوقف زيادة النفقات الاجتماعية على الزيادة الكمية في السكان فحسب ولكنها تتوقف ايضا على التركيب السكاني. فاحتياجات الاطفال تختلف عن احتياجات الشباب، وهذه تختلف عن حاجات الشيوخ كما تختلف حاجات اهل الريف عن احتياجات اهل المدن. وتجب الاشارة هنا إلى اثار ظاهرة الهجرة من الريف إلى المدن. وبعبارة اخرى يرتبط توزيع النفقات الاجتماعية على قنواتها المختلفة من تعليم وصحة وضمانات اجتماعية بالتوزيع العمري، النوعي والجغرافي لهؤلاء السكان.

### 3.2 الأسباب المالية:

تتمثل هذه الاسباب في سهولة الاقتراض من جهة، وفي وجود فائض في الإيرادات العامة من جهة اخرى.

#### أ- سهولة الاقتراض:

اعتبرت القروض فيما مضى وسيلة استثنائية لتغطية النفقات العامة بمعنى أن الدولة لا تلجأ إليها الا في حالة وجود نفقات غير عادية كنفقات الحروب لم تستطيع الدولة تغطيتها بمواردها العادية.

كما كان الحصول على القروض العامة امراً صعباً، نظراً لاضطرار الدولة التي كانت ترغب في عقد قرض عام للخضوع للشروط التي يضعها كبار المالىين لإقراضها. وقد كانت هذه الشروط قاسية لدرجة تدفع الدولة احيانا إلى تجنب عقد القرض.

اما في الوقت الحالي فقد تضاعلت هذه الصعوبات وخاصة بسبب تقدم الاساليب الفنية لإصدار القروض العامة، مما جعل الدول تستطيع بسهولة اللجوء إلى القروض العامة. كما أن الدولة قد لا تكتفي بالاقتراض الاختياري، بل تلجأ احيانا إلى ما يسمى بالقروض الاجبارية وهي قروض داخلية تقرب القرض العام من الضريبة.



ومن الطبيعي أن تؤدي سهولة الاقتراض العام وتوسع الدولة في اللجوء اليه إلى زيادة كبيرة في حجم النفقات العامة سواء في البداية عند صرف مبالغ القرض في الاغراض المخصصة لها، أو في النهاية عندما تقوم الدولة برد مبلغ القرض ودفع الفوائد المستحقة عنه.

### ب- وجود فائض في الإيرادات:

قد يحدث نتيجة لسوء تقدير النفقات الواجب تغطيتها أن تحصل الدولة على إيرادات أكثر مما يتطلبه تغطية انفاقها مما يؤدي إلى ظهور فائض في الإيرادات. وقد يؤدي هذا الفائض إلى اغراء الدولة بالتوسع في نفقاتها العامة عن طريق تحسين مستوى خدماتها القائمة وتقديم خدمات جديدة، مع ما يتضمنه ذلك من تبذير و اسراف وتبدوا خطورة هذا الوضع متى ما اقتضت ظروف الدولة ضغط نفقاتها لاختفاء هذا الفائض فقد يكون ذلك امرا صعبا من الناحيتين السياسية والاجتماعية، فمن الناحية السياسية قد يؤدي ذلك إلى تدمير من سبق لهم الاستفادة من هذا الانفاق مع ما يتضمنه ذلك من اثار سياسية، اما من الناحية الاجتماعية فان خفض الانفاق العام يؤدي إلى خفض مستوى معيشة الافراد وخاصة ذوي الدخل المحدودة الذين يستفيدون عادة من خدمات الدولة.

### 4.2 الأسباب الإدارية:

يلاحظ أن زيادة وظائف الدولة الناتجة الخاصة عن ازدياد تدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية للأفراد، قد ادت إلى تضخم حجم الإيرادات العامة.

فقد انشئت امانات وادارات جديدة لمواجهة التوسع في نشاط الدولة وكان من نتائج ذلك ارتفاع عدد الموظفين وكذلك ارتفاع حجم الملحقات الضرورية لتسيير هذه الادارات.

كما يلاحظ أن الاسراف في عدد الموظفين وفي ملحقات الوظائف العامة من مبان واثاث وسيارات دائماً ما يؤدي لزيادة النفقات العامة زيادة غير مقبولة وفي اغلب الاحيان غير منتجة - فضلا عن الاسراف والتبذير الذي تتميز به هذه الادارات التي كثيراً ما تضعف كفاءة اجهزة الرقابة عليها. وتجب الإشارة إلى أن ظاهرة زيادة عدد الموظفين في الادارات العامة دون أن تستدعي حاجة العمل ذلك هي من اهم خصائص الادارة في الدول المتخلفة.

### 5.2 الأسباب السياسية:

تعتبر العوامل السياسية من اهم الاسباب التي تؤثر في حجم النفقات العامة وتؤدي بالتالي إلى زيادته وهذه العوامل قد تكون نتيجة لسياسة الدولة الداخلية أو لعلاقتها مع دول العالم الاخرى ومنظّماته ولذلك يمكننا أن نقسم هذه الاسباب السياسية إلى اسباب داخلية واخرى خارجية.

أ- الأسباب السياسية الداخلية: وهي التي تتعلق بالسياسة الداخلية للدولة ومنها:

• انتشار المبادئ والنظم الديمقراطية:

مما ينتج عنه سيطرة الاغلبية على الحكم وقد شجع ذلك على سن القوانين المناسبة لنصرة وحماية الطبقات الفقيرة وما تبع ذلك من زيادة في الانفاق العام. كما أن الحكومات المنتخبة تحاول دائماً ارضاء الراي العام حتى تستطيع أن تجدد فترات حكمها وهي بالتالي ملزمة بالتوسع في النفقات العامة وتوسيع مجال الخدمات التي تقدمها لأفراد الشعب يضاف إلى ذلك تقرير مبدأ مسؤولية الدولة عن نشاطاتها امام القضاء مما نتج عنه الزامها في حالات كثيرة بتعويض الاشخاص عن الاضرار التي تلحقها بهم. ومن الطبيعي أن يؤدي كل ذلك إلى زيادة الانفاق العام.

• انتشار الافكار الاشتراكية:

ادى انتشار الافكار الاشتراكية إلى قيام الدولة في كثير من الدول خاصة النامية بالتدخل في الحياة الاقتصادية والقيام بالمشاركة في العمليات الانتاجية وبذلك اصبحت الدولة في طورها الجديد منتجة للأموال بالإضافة إلى كونها مستهلكة وموزعة لها وقد ادى ذلك إلى نشأة ما يسمى بالقطاع العام واتساعه مما نتج عنه زيادة كبيرة في الانفاق العام.

ب- الأسباب السياسية الخارجية: وهي التي تتعلق بالسياسة الخارجية للدولة أي لعلاقتها مع غيرها من الدول أو المنظمات الدولية ونذكر منها:

• ازدياد النفقات الحربية:

ويمثل هذا العامل احدى الاسباب الرئيسية لتزايد النفقات العامة في العصور الحديثة فالحروب التي وقعت في القرنين التاسع عشر والعشرين ادت وبشكل كبير إلى زيادة النفقات العامة كما أن التقدم التقني السريع في مجال التسلح قد دفع بالدول إلى تخصيص مبالغ طائلة لتطوير سلاحها ومد قواتها المسلحة بالسلاح المتقدم يضاف إلى ذلك انتشار سياسة الاحلاف العسكرية وبناء القواعد العسكرية في الخارج مما نتج عنه زيادة كبيرة في الانفاق العام ومن المفيد أن نشير إلى أن قيام الحروب لا يؤدي إلى زيادة الانفاق العام اثناء فترة الحروب فقط وانما يستمر هذا التزايد حتى بعد انتهاء الحروب وانطفاء نيرانها وذلك لعدة اسباب منها:

○ قيام الدولة بتعمير ما دمرته الحرب، وكذلك تعويض منكوبي الحرب من لاجئين وايتام ومصابين... مما يتطلب القيام باستثمارات كبيرة.

○ قيام الدولة بسداد قيمة القروض التي عقدتها لتمويل الحرب اضافة إلى الفوائد والمزايا الاخرى المترتبة على مثل هذه القروض.

• **ازدياد نفقات التمثيل الخارجي:**

نظراً لكثرة دول العالم اليوم والتي يزيد عددها عن 160 دولة فان نفقات اقامة العلاقات الدبلوماسية والقنصلية بينها اصبحت كبيرة كما أن اشتراك هذه الدول في المنظمات العالمية والاقليمية العامة والمتخصصة قد زاد من حجم هذه النفقات ومقدارها.

• **متطلبات التعاون الدولي:**

تقتضي الحياة في الجماعة الدولية المعاصرة حداً أدنى من واجب التعاون الدولي فبالإضافة إلى ضرورة التعاون والتبادل الاقتصادي والتجاري فان الدول ملزمة بتقديم المساعدات المختلفة لمن يحتاج إليها في اوقات الازمات الطبيعية كالزلازل والفيضانات وكل ذلك يؤدي إلى زيادة الانفاق العام.

**رابعاً: ترشيد النفقات العامة:**

المقصود بترشيد الانفاق العام هو أن تحقق النفقات العامة الاهداف المحددة للدولة وذلك باستخدامها على أحسن وجه ممكن والحيلولة دون اساءة استعمالها أو تبذيرها في اغراض المنفعة العامة.

ونظراً لأهمية هذا الموضوع فقد اكتسى في الماضي ويكتسي الآن أهمية قصوى فالدولة بعكس الافراد تحصل على الإيرادات العامة وتقوم بإنفاقها لحساب الغير ولذلك يخشى على الموارد العامة من التبذير والاسراف. وهذا ما دفع بالكثير من المالبين التقليديين إلى القول بضرورة الحد من الانفاق العام لما يتضمنه من مخاطر شديدة وباعتباره غير منتج فأفضل النفقات أقلها وأحسن ما تستطيعه الدولة وهي تمارس نشاطها هو أن تحد من انفاقها، فالعلامة ليون ساي Leon say كان يقول: " أن الانفاق العام الامثل هو الاقل مقداراً وافضل الضرائب هي اكثرها انخفاضاً " وبالعكس ذلك يرى البعض أن الانفاق العام فيه منفعة محققة لأنه يؤدي لزيادة الانفاق الكلي ومن تم لإيجاد فرص عمل جديدة مع ما يعنيه ذلك من تعميم للرخاء.

والواقع أن كلا الرأيان على اطلاقهما خطأ فالقول بان الانفاق العام غير منتج مجافي للحقيقة لان الانفاق العام يعد منتجاً متى ما ادى لخلق خدمات نافعة.

وبالمثل فان القول بانه نافع دائماً قد يجانب الصواب لان زيادة حجم الانفاق العام قد لا تتحقق الا على حساب نقصان حجم الانفاق الخاص، أي انها تؤدي لتحويل جزء من الانفاق الكلي ومن عناصر الانتاج من

اتجاهاتها الاصلية ومن المتصور الا يكون ذلك نافعاً في جميع الاحوال خاصة لو تم إنفاق الاموال العامة في اعمال غير منتجة كالمشروعات المظهرية أو ذات الانتاجية الضعيفة.

وقد حاول بعض الكتاب وضع معايير محددة يمكن على اساسها تحديد الحجم الامثل للإنفاق العام وامام الاختلاف حول هذه المعايير وصعوبة وضعها موضع التطبيق فانه يبدو من الافضل وضع بعض الضوابط العامة التي يجب على الاجهزة العامة اتباعها والتقيدها بها حتى يمكن تحقيق أكبر منفعة اجتماعية بأقل قدر من الانفاق العام واهم هذه الضوابط ما يلي:

1. أن تكون الغاية من النفقات العامة هي تحقيق النفع العام ويقتضي ذلك عدم صرفها لتحقيق المصالح الخاصة لبعض الافراد أو المجموعات. ويتحقق الصالح العام بتحقيق الانفاق العام لأكبر قدر من الرفاهية لأكبر قدر من المواطنين.
2. تحديد اولويات للإنفاق العام بحسب الاهمية النسبية للخدمات المراد تقديمها. فتوفير مياه الشرب اولى من بناء مركبات رياضية ضخمة. وبناء مستشفى أفضل من بناء ملعب للتنس الارضي واقامة مصنع أو محطة للطاقة أفضل من استيراد ادوات ترفيهية. طبعاً لا يعني ذلك أن المركبات الرياضية أو الادوات الترفيهية عديمة الفائدة ولكنها نسبياً اقل فائدة من توفير مياه الشرب أو علاج المواطنين أو توفير النور لهم.
3. الابتعاد ما أمكن عن النفقات الغير منتجة أو التي انتاجيتها ضعيفة كالمشاريع المظهرية، والاحتفالات الضخمة المكلفة فبناء مركب رياضي يسع 100 الف متفرج في مدينة صغيرة لا يزيد سكانها عن 60 الف نسمة يعد اهدارا للمال العام.
4. ضرورة توزيع النفقات العامة توزيعاً عادلاً بين مختلف مناطق الدولة حتى تتحقق التنمية المتكاملة التي يستفيد منها جميع السكان وليس فئة خاصة أو منطقة محدودة.
5. ضرورة الاقتصاد في النفقات العامة حتى يمكن تجنب أي اسراف أو تبذير عند القيام بالإنفاق العام. ونشير هنا إلى بعض صور الاسراف والتبذير التي ترتكبها الادارات العامة خاصة في الدول النامية وهي دول فقيرة محتاجة لبناء نفسها وهذا الاسراف والتبذير يمكن تجنبه أو على الاقل الحد منه بإجراءات بسيطة.

أ- ارتفاع تكاليف تأدية الخدمات العامة مقارنة بتكاليف مثل هذه الخدمات في الدول الاخرى بالرغم من تقارب مستويات المعيشة والاجور. ويرجع ذلك خاصة إلى ارتفاع قيمة العقود المخصصة

لتنفيذ المشروعات العامة بسبب غياب الضوابط القانونية المنظمة للتعاقد أو عدم احترامها وكذلك كثرة اللجوء إلى العمولات والرشاوي دون تعرض المخالفين للعقاب.

ب- غياب التنسيق بين الإدارات العامة المختلفة والتي تقوم بتأدية خدمات تكمل بعضها البعض وهذا يرجع في الدرجة الأولى لعدم وجود خطط تنمية متكاملة أو لتجاهل هذه الخطط من قبل المسؤولين عند قيامهم بالأعمال الموكلة إليهم.

ومثال ذلك ما يحدث بعد اتمام تعبيد الطرق من قيام شركات توزيع الكهرباء أو المياه أو الهاتف من أعمال حفر لمد شبكتها مما يحمل الخزينة العامة مصاريف اضافية ويعطل السير العادي للمرافق العامة.

ت- تشغيل الإدارات العامة لموظفين وعاملين أكثر مما يلزم لتأدية الاعمال الموكلة اليها مما يتسبب في ضياع للمال العام في صورة مرتبات ومستلزمات تشعبية

" مكاتب - سيارات - مكيفات " لا تقدم للمجتمع فائدة تذكر.

ث- المبالغة في نفقات التمثيل الخارجي وفي نفقات سفر الوفود الرسمية للخارج في مهام وهمية أو قليلة الفائدة مما يعني خروج عملات صعبة قد يكون المجتمع في حاجة ماسة اليها فمثلاً يمكن الاتفاق بين دول اتحاد المغرب العربي، تمثل سفارة أحد دوله بقية الدول المغاربية خاصة في المناطق قليلة الاهمية.

6. ضرورة فرض رقابة فعالة على كل عمليات الانفاق العام وذلك بالتأكد من صرفه في المجالات المخصص لها وفي حدود القوانين واللوائح، وفي غياب كل اسراف أو تبذير أو اختلاس وما يتبع ذلك من ضرورة معاقبة المخالفين.

## الإيرادات العامة

يتعلق المحور بتناول العناصر التالية:

أولاً: مفهوم الإيرادات العامة ومصادرها

ثانياً: تقسيم الإيرادات العامة

ثالثاً: إيرادات أملاك الدولة

رابعاً: الرسوم

خامساً: القروض العامة

سادساً: الضرائب

سابعاً: المشاكل التي تواجه التنظيم الضريبي

## أولاً: مفهوم الإيرادات العامة ومصادرها

الإيرادات العامة هي مجموع المبالغ النقدية أو الأموال التي تحصل عليها الدولة وغيرها من الأشخاص العامة بغرض تغطية النفقات العامة ووضع السياسة المالية للدولة موضع التنفيذ.

فالدولة تقوم بتأدية وظائف معينة، وهي تبعا لذلك ملزمة بالإففاق العام فمن أين ستغطي الدولة هذه النفقات؟

أن الدولة تحتاج من أجل ذلك إلى أموال طائلة تستمدّها من مصادر مختلفة تبعا لنوع الخدمات التي تقدمها وللظروف الاقتصادية والسياسية السائدة في المجتمع. فتطور دور الدولة وانتقالها من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة ثم إلى الدولة المنتجة، قد أدى إلى تطور نظرية الإيرادات العامة وإلى تعدد أنواعها وأغراضها.

فاتساع دور الدولة وتعدد وظائفها وزيادة نفقاتها العامة حتم ضرورة زيادة إيراداتها. فالإيرادات العامة التقليدية كالضرائب والرسوم والاثمان العامة لم تعد كافية لتغطية كل النفقات العامة، ولذلك لجأت الدولة إلى أنواع أخرى من الإيرادات العامة كالقروض والإصدار النقدي.

كما أن الغرض الرئيسي للتقليدي للإيرادات العامة وهو تغطية النفقات العامة قد تطور لتصبح الإيرادات العامة أداة من أدوات التوجيه الاقتصادي والاجتماعي فالدولة باستخدام هذه الأداة يمكنها تشجيع نشاط اقتصادي معين أو الحد من نشاط آخر غير مرغوب فيه كما يمكنها توجيه الاستثمارات إلى قطاعات أخرى، أو محاربة التضخم أو التقليل من الفوارق بين الطبقات.

تعتمد الدولة على مصادر مختلفة للحصول على إيراداتها العامة فهي قد تلجأ إلى استخدام مالها من سلطة الجبر والإكراه للحصول على ما تحتاجه من إيرادات وهكذا تقوم الدولة بتحصيل الضرائب والرسوم والغرامات. كما أنها قد تستخدم الطريقة العقودية للحصول على موارد أخرى فتراها تحصل على ائمان لبعض الخدمات التي تقدمها أو تعقد قروضا لفترة معينة لسد حاجتها من الإيرادات. ولا تعتمد الدولة على مصدر واحد للإيرادات العامة مراعاة منها لدافعين أساسيين:

**الدافع الأول:** يتعلق بضمان مرونة إيراداتها، أي الاحتفاظ بالقدرة على زيادتها بسهولة وكلما دعت الحاجة

إلى ذلك. ومن المؤكد أن تعدد مصادر الإيرادات يعينها على تحقيق ذلك. أما إذا كانت الدولة تعتمد على مصدر واحد مثلا كفرض ضريبة واحدة على الدخل فإن الدولة ستفقد تلك المرونة، كما أن ذلك المصدر سيشكل عبئا

كبيراً على الأفراد يصعب تحمله وبالتالي تصعب زيادته دون اثاره مشاكل اقتصادية واجتماعية يستحسن للدولة تجنبها.

### الدافع الثاني:

يتعلق بنوع الخدمات التي تقدمها الدولة وضرورة تحديد الاساليب اللازمة الملائمة لكل منها لتحصيل اثمانها وتغطية تكلفتها. فالخدمات التي تؤديها الدولة متنوعة. وهي تختلف باختلاف الحاجات العامة التي تقوم الدول بإشباعها.

ويتضح أن الدولة تحصل على ثلاثة انواع من الإيرادات مقابل ما تقدمه للأفراد من خدمات:

1. ضرائب على دخول الأفراد و ثرواتهم تحصلها الدولة كمقابل للخدمات الاساسية غير القابلة للتجزئة التي تؤديها لجميع الأفراد بغير تمييز.
2. اثمان عامة عن تقديم بعض السلع والخدمات التي يغلب عليها النفع الخاص ويطلق على هذه الاثمان ايضاً إيرادات ممتلكات الدولة الخاصة أو إيرادات الدومين الخاص.
3. رسوم عامة عما تقدمه للأفراد من خدمات يغلب عليها النفع العام ولكنها تحقق لهم نفعاً خاصاً أيضاً.

وتمثل هذه الانواع الثلاثة المصادر الرئيسية للإيرادات العامة الا أن الدول قد تلجأ استثناء لموردين آخرين

على قدر كبير من الهمية هما:

1- **القروض العامة:** وهي مبالغ نقدية تستدينها الدولة أو احدى الهيئات العامة من الأفراد أو من المؤسسات الخاصة أو الهيئات العامة الوطنية أو الاجنبية أو من المؤسسات الدولية مع الالتزام بردها في خلال فترة معينة مضافاً إليها بعض المزايا.

2- **الاصدار النقدي:** قد تلجأ الدولة لتمويل نفقاتها إلى طبع ما تحتاج اليه من اوراق نقدية فالدولة بمالها من سيادة وسلطان تستطيع اصدار الاوراق النقدية لسد الفجوة بين نفقاتها وإيراداتها ولكن الدول تتجنب في الغالب اللجوء إلى هذه الطريقة بسبب النتائج التضخمية الخطيرة التي تترتب على استخدامها.

نخلص من ذلك أن اهم انواع الإيرادات العامة تتمثل في: الضرائب، الاثمان العامة أو إيرادات املاك الدولة

الرسوم، القروض العامة. الاصدار النقدي.



وبالإضافة إلى هذه الأنواع المهمة توجد بعض المصادر القليلة الأهمية للإيرادات الدولة مثل: الغرامات، الهبات والهدايا، التعويضات.

### ثانياً: تقسيم الإيرادات العامة

لقد تعددت الآراء بصدد تصنيف الإيرادات العامة، وإن اتفقت على ثنائية تقسيمها. وأهم هذه التقسيمات ما يأتي:

**1. إيرادات اجبارية أو سيادية وإيرادات اختيارية أو اقتصادية:** الإيرادات الاجبارية أو السيادية هي التي تحصل عليها الدولة وغيرها من الهيئات العامة بمالها من سلطة أمرّة وقدرة على اكراه الأفراد على دفع أموالهم جبراً، أي دون ما حاجة إلى موافقتهم ومثال هذه الإيرادات:

الضرائب، الرسوم، القروض الاجبارية، الغرامات التي تحكم بها المحاكم.

أما الإيرادات الاختيارية أو الاقتصادية فهي التي تحصل عليها الدولة باستخدام وسيلة العقد أو الاتفاق. أي أن الأفراد يقومون بدفعها بمحض رغبتهم وحر اختيارهم كإيرادات الدولة من املاكها والقروض الاختيارية. ويعيب هذا التقسيم اسقاطه ما تتمتع به الدولة من سلطة واسعة في تحديد اسعار منتجات المنشآت العامة الاحتكارية. فقد تفرض رسوماً على خدمات لا يمكن للناس الاستغناء عنها وحينئذ تعتبر إيراداتها من هذه وتلك إيرادات جبرية.

**2. الإيرادات العادية والإيرادات غير العادية:** ويقوم هذا التقسيم على اساس دورية الإيرادات ودرجة تكرارها.

فالإيرادات العادية هي تلك التي تحصل عليها الدولة بصفة منتظمة ودورية، مثل الضرائب والرسوم وإيرادات الدولة من املاكها.

أما الإيرادات غير العادية فهي تلك التي تحصل عليها الدولة بصفة غير منتظمة، ولذلك تسمى أيضاً بالإيرادات الاستثنائية ومثالها القروض العامة والاصدار النقدي الجديد.

**3. الإيرادات الأصلية والإيرادات المشتقة:** يقوم هذا التقسيم على اساس مصدر الإيرادات فالإيرادات الأصلية

هي التي تحصل عليها الدولة من املاكها، أما الإيرادات المشتقة فهي التي تستقطعها الدولة من ثروات الآخرين. وهذا النوع يضم بقية الإيرادات كالضرائب والقروض العامة والغرامات.

ومهما يكن من امر هذه التقسيمات فهي تقسيمات غامضة ومتداخلة ويشوبها كثير من النقد، ولذلك فإن كل دولة تحدد مصادر إيراداتها في ظل ظروفها الخاصة، وتشكل عملية اختيار هذه المصادر جزءا أساسيا من سياستها المالية التي تتفاعل مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع.

ونظرا لتعدد انواع الإيرادات العامة واختلاف أهميتها النسبية فأننا سنقوم باستعراض الإيرادات المهمة كدخل الدولة من املاكها (الدومين)، القروض العامة، وأخيرا الضرائب باعتبارها المصدر الرئيسي للإيرادات العامة

### ثالثا: إيرادات أملاك الدولة

يقتضي قيام الدولة بوظائفها تملكها لمجموعة متنوعة من الاموال التي تتراوح بين المباني والطرق والاراضي الزراعية والمشروعات الصناعية والتجارية، وهذه الاموال يطلق عليها عادة اصطلاح (الدومين)، تنقسم إلى نوعين رئيسيين: الدومين العام والدومين الخاص، وبعد التعرف عليهما سنعطي فكرة عن الاعتبارات المتعلقة بتحديد الثمن العام.

**1. الدومين العام (أو ممتلكات الدولة العامة):** هي مجموعة الاموال التي تملكها الدولة أو احدى الاشخاص الاعتبارية العامة ملكية عامة والمخصصة للمنفعة العامة بحكم طبيعتها أو بإرادة السلطة العامة أو بالفعل.

ومن تم يجب أن يتوفر شرطان لثبوت صفة العمومية على مال وهما:

- يجب أن تكون الاموال مملوكة للدولة أو لأحد الاشخاص الاعتباريين العامة المرفقية (الهيئات والمؤسسات العامة) أو الاقليمية (البلديات).
- يجب أن تكون هذه الاموال مخصصة للمنفعة العامة، بحكم طبيعتها بإرادة السلطة العامة أو بالفعل. وعليه فلا تثبت صفة العمومية على الاموال التي تستهدف الادارة من تملكها ما يهدف اليه الافراد، اي تلك الاموال التي يقصد من تملكها تحقيق الربح.

ومن أمثلة الاموال العامة، الطرق العامة، الجسور، المطارات، المباني الادارية، الحدائق العامة، وهذه الاموال تخضع لأحكام القانون العام، ونظرا لأهميتها فإن القانون قد حماها ونظم استعمالها، ومن اوجه الحماية التي احيطت بها الاموال العامة: عدم جواز التصرف في الاموال العامة، عدم جواز تملكها بالتقادم، عدم جواز الحجز عليها، كما أن استعمالها قد اخضعه القانون للقواعد العامة التي تحكم الانتفاع بالمرافق العامة وهي:

الحرية، المساواة، المجانية.

## 2. الدومين الخاص (أو ممتلكات الدولة الخاصة):

وهو يمثل مجموع الاموال التي تملكها الدولة وغيرها من الاشخاص العامة الاعتبارية ملكية خاصة وتخضعها لأحكام القانون الخاص، بقصد الحصول على ما تدره هذه الاموال من إيرادات، وهو تقريبا نفس الغرض الذي يستهدفه الافراد من تملكهم للأموال، ومثال هذه الاموال: الاراضي الزراعية، الغابات، المشروعات الصناعية والتجارية، وينقسم الدومين الخاص إلى عدة أنواع أهمها ما يلي:

**1.2 الدومين العقاري:** تضم ممتلكات الدولة العقارية اساساً الاراضي، الغابات، المناجم، والمحاجر، المباني أو المساكن، وقد هذا النوع أهميته إثر زوال العهد الاقطاعي، وتوسع الدولة في بيع هذا النوع من الأراضي وترك استغلالها للأفراد، كما قلت أهميته أيضاً نتيجة توسع الأنواع الأخرى التي بدأت تعطي إيرادات أفضل منه.

**2.2 الدومين الصناعي:** ويضم المشروعات الصناعية التي تمتلكها الدولة وتشكل قيمة انتاجها احد مكونات الإيرادات العامة. وقد اقترنت نشأة هذه الملكيات الصناعية باتجاه الدول في بعض مراحل النمو الرأسمالي إلى اقامة المشروعات الاساسية اللازمة للتنمية، والتي لم يقبل الافراد على اقامتها لضخامتها أو لانخفاض عائدها، وقد استمر نطاق هذه الملكيات محدوداً إلى أن اتجهت الدول إلى التوسع في سياسة التأمين، فازدادت أهمية هذه الملكيات الصناعية، واصبحت تلعب دوراً هاماً بما تحققه من إيراد ضخم للدولة في تمويل الانفاق العام وفي توجيه النشاط الاقتصادي بصفة عامة.

**2.3 الدومين التجاري:** ويعتمد اساساً على الاحتكارات المالية للدولة، التي تمكنها من تحقيق إيرادات مالية تعجز الدولة عن تحقيقها عن طريق فرض الضرائب. اذ تتمكن الدولة عن طريق احتكارها لتجارة سلعة معينة من تحديد اسعار بيع هذه السلع على نحو يزيد كثيراً عن تكلفتها.

**2.4 الدومين المالي:** يقصد بالدومين المالي أساساً الاوراق المالية كالأسهم والسندات التي تصدرها الشركات والتي تساهم فيها الدولة وتدر عليها ارباحاً وفوائد تدخل ضمن إيرادات الدولة. ويعتبر هذا النوع أحدث انواع الدومين الخاص. وقد اخذ نطاقه في الاتساع نتيجة لرغبة الدولة في الاشراف على القطاع الخاص، وفي السيطرة على بعض المشروعات الخاصة ذات النفع العام، حتى تتمكن من توجيهها لتحقيق الصالح العام. وقد ادت نشأة هذا النوع من الدومين إلى نشأة ما يعرف بشركات (الاقتصاد المختلط)، وهي التي تجمع بين الملكية العامة والملكية الخاصة.

**1. تعريف الرسم وبيان خصائصه:**

الرسم هو مبلغ من النقود يدفعه الفرد إلى الدولة، أو غيرها من الهيئات العامة، جبراً، مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له، تحقق في أن واحد نفعا خاصا لمن ينتفع بها بالإضافة لنفع آخر عام يعود على المجتمع من جراء ادائها ويبدو من هذا التعريف أن الرسم يتميز بالخصائص التالية:

**1.1 الرسم يدفع نقداً: والمقصود بذلك أن الرسم يتم دفعه في شكل نقدي. واشتراط الصورة النقدية للرسم**

جاء ليتلأم مع التطور الحديث في مالية الدولة من حيث اتخاذ نفقاتها وإيراداتها للصورة النقدية.

**2.1 الرسم يدفع جبراً: والمقصود بذلك أن الفرد يدفع مبلغ الرسم جبراً للهيئة أو الجهة العامة. التي تقدم**

له الخدمة ويظهر عنصر الجبر خاصة في استقلال الجهات العامة في وضع النظام القانوني للرسم من حيث تحديد مقداره وطريقة تحصيله وكيفية الاستفادة من الخدمة المقدمة كمقابل له.

وقد اثار هذا العنصر جدلا في الفكر المالي. وسبب ذلك أن فكرة الجبرفي الرسوم قد تكون غير واضحة كما هو الحال في الضريبة. فالفرد لا يدفع الرسوم الا بمناسبة حصوله على خدمة معينة من الدولة والاصل انه حر في طلب الخدمة أو عدم طلبها، اي أن له حرية الاختيار في طلب الخدمة وبالتالي دفع الرسم المقرر عنها، أو عدم طلبها وبالتالي عدم دفع الرسم عنها.

**3.1 يدفع الرسم مقابل انتفاع الفرد بخدمة معينة: وهذا ما يميزه عن الضريبة التي تفرض دون مقابل كما**

سنراه عن دراستنا للضريبة. وهذه الخدمة قد تكون:

- عملاً يقوم به أحد المرافق العامة لصالح الفرد، كالفصل في المنازعات أو توثيق العقود.
- امتيازاً خاصاً يمنح لفرد معين، كترخيص بحمل السلاح، أو رخصة قيادة، أو جواز سفر أو رخصة صيد.
- استعمال الفرد لبعض التسهيلات التي تقدمها المرافق العامة استعمالاً يترتب عليه في الغالب تيسير مباشرة مهنته كاستعمال الموانئ أو المطارات.
- السماح باستعمال مرفق عام استعمالاً غير عادي يكلف الدولة نفقات إضافية كرسوم مرور السيارات الشاحنة على الطرق العامة.

## 2. مقارنة بين الرسم وبعض الإيرادات الأخرى:

يخلط البعض بين الرسم وبعض الإيرادات الأخرى وذلك راجع إلى تشابه الرسم مع هذه الإيرادات ولكن مع التسليم بوجود أوجه شبه بين الرسم وبعض هذه الإيرادات، فإن فروقاً جوهرية تبقى تميز الرسم عن باقي الإيرادات الأخرى. ومصادر الإيرادات التي قد تختلط بالرسم هي: الثمن العام، الضريبة والأتاوة أو مقابل التحسين.

### 1.2 الرسم والثمن العام: يتشابه الرسم مع الثمن العام في بعض النواحي ولكنه يختلف عنه في أمور أخرى

على النحو التالي، فأوجه الشبه بين الرسم والثمن العام:

- أن كل منهما يدفع للحصول على مقابل معين أي مقابل خدمة تحقق في نفس الوقت نفعاً خاصاً للمستفيد منها ونفعاً عاماً يعود على المجتمع ككل.
- أن قواعد تقدير كل منهما متشابهة إلى حد كبير، وفي أن كلا منهما قد يكون مساوياً لتكاليف الخدمة المقدمة أو أكبر أو أقل منها وان الاعتبارات التي تدعو الدولة إلى جعل الرسم أكبر أو أقل من نفقة الخدمة هي ذاتها التي تدفع الدولة إلى جعل ثمن المنتجات من املاكها أكبر أو أقل من نفقة انتاجها.
- أن كلا منهما يتضمن ضريبة مستترة في حالة زيادتهما زيادة كبيرة عن تكلفة الخدمة أو السلعة المقابلة.

أما أوجه الخلاف بين الرسم والثمن العام:

- في حالة الرسم، الخدمة التي يحصل عليها دافع الرسم تعود عليه بنفع خاص إلى جانب النفع العام الذي يعود على المجتمع. أما في حالة الثمن العام، فإن النفع الخاص الذي يعود على دافع الثمن هو الغالب. ومن هنا قيل بان الرسم يدفع مقابل خدمة إدارية يقدمها مرفق عام له الصفة الإدارية، أما الثمن العام فيدفع مقابل سلعة أو خدمة تجارية يقدمها مرفق عام ذو صفة تجارية أو صناعية.
- تتمتع الدولة في تحديد الرسم، بسلطة الجبر دون تدخل من جانب الأفراد. في حين انها اثمان منتجاتها في ضوء ظروف المنافسة أي وفقاً لقوانين العرض والطلب في السوق. ومع ذلك فكثيراً ما تتمتع الدولة، في نطاق انتاج سلعة معينة، بمركز المحكر، وهو ما يضمن لها، في تحديد الاثمان، السلطة نفسها التي لها في تحديد الرسوم، وهو ما يضعف بالتالي من التفرقة بين الرسم واثمان منتجات مشروعات الدولة.
- يفرض الثمن العام بقرار إداري من المشروع العام المنتج للسلع والخدمات، بينما لا يفرض الرسم الا بقانون أو بناء على قانون وذلك بسبب ما يتضمنه من جبر واکراه.

- يدفع الرسم جبراً سواء اكان هذا الجبر قانوني أو معنوي وتتمتع الدولة في سبيل تحصيله بحق امتياز على اموال المدين اما الثمن العام فالأصل أن عنصر الاختيار يتوفر بالنسبة له، الا اذا كانت الدولة تتمتع بمركز احتكاري.

**2.2 الرسم والضريبة:** يتشابه الرسم مع الضريبة في بعض الخصائص ويختلف عنها في خصائص اخرى، وهذا التشابه قد جعل الخلط بينهما امراً ممكناً، بل المشرع نفسه قد يخلط بينهما. فيسمى الضرائب رسوماً والرسوم ضرائب وعلى سبيل المثال فقد جرى العمل على استعمال مصطلح الرسوم الجمركية للدلالة على الضرائب الجمركية، ورسوم الدمغة على ضرائب الدمغة فأوجه الشبه بين الرسم والضريبة:

- أن كلا منهما يتمثل في دفع مبلغ نقدي.
- أن كلا منهما يدفع جبراً.
- أن كلا منهما يدفع بشكل نهائي ولا يرد.

أما أوجه الاختلاف بين الرسم والضريبة:

- الرسم يدفع مقابل خدمة معينة تقدمها الجهات العامة للفرد، اما الضرائب فهي تدفع دون مقابل مباشر، أي أن دافعها لا يحصل على خدمة تساوي قيمة ما دفعه. بل هو يقوم بدفعها مساهمة منه في تحمل الاعباء العامة.
- تحدد قيمة الرسم في ضوء تكاليف الخدمة التي يحصل عليها الفرد، اما قيمة الضريبة فهي تحدد وفقاً لمقدرة المكلّف المالية ودون نظر لما قد يحصل عليه من خدمات عامة. ويترتب على هذا الفرق نتيجة مهمة وهي أن الرسم يجب أن يتناسب مع الخدمة التي يحصل عليها دافعه، اما اذا اتضح أن هناك عدم تناسب وان الجهة العامة تحقق فائضاً مالياً مهماً تستخدمه الدولة في تغطية نفقاتها الاخرى فان الزيادة المهمة عن قيمة الخدمة تعتبر ضريبة مستترة.
- تستهدف الضرائب الحديثة اغراضاً مختلفة مالية واقتصادية واجتماعية، اما الرسوم فالأصل فيها هو تغذية الخزينة العامة بالموارد المالية وتنظيم الانتفاع ببعض الخدمات العامة.
- تفرض الضرائب وتعديل وتلغى بقانون اما الرسوم العامة فإنها قد تفرض بقانون أو بناء على قانون أي أن المشرع قد يكتفي بوضع المبدأ العام في فرض الرسم ويترك تفاصيل دفعه وتحصيله للجهات التنفيذية.

## خامساً: القروض العامة

**1. ماهية القروض العامة:** القرض العام هو المبالغ النقدية التي تستدينها الدولة أو إحدى الهيئات العامة الأخرى من الأفراد أو من الهيئات الخاصة أو العامة الوطنية أو الأجنبية أو من المؤسسات الدولية، مع الالتزام برد المبالغ المقرضة مضافاً إليها بعض المزايا، أهمها فائدة محددة، وذلك طبقاً لشروط عقد القرض.

والسؤال الذي يثار هو: إذا كانت الدولة بما لها من سيادة وسلطان تستطيع أن تفرض ما تشاء من ضرائب، فلماذا تلجأ إذن إلى عقد القروض العامة؟

الحقيقة أن الدولة قد تتعرض أحياناً لبعض الأزمات المالية التي لا يمكنها مواجهتها بواسطة إيراداتها العادية، كما أنها قد لا ترغب في زيادة أعباء الضرائب والرسوم المفروضة على الأشخاص حتى لا تثقل عليهم. كما أنها لا تستطيع استخدام طريقة الإصدار النقدي لما لها من آثار تضخمية وعليه فإنه لم يبق أمام الدولة إلا اللجوء إلى القرض العام، ويمكن القول إن أهم الحالات التي تلجأ فيها الدولة إلى القروض العامة ما يأتي:

- 1- لمواجهة حالة غير عادية أو استثنائية كحالة الحرب، أو تعويض وإصلاح الخسائر الناتجة عنها، أو كحالة حدوث كوارث طبيعية كبرى كالزلازل أو الفيضانات أو الجفاف المستمر لعدة سنوات.
- 2- لتنفيذ المشروعات الإنتاجية الكبرى التي تعود على المجتمع بالمنفعة كمشروعات استصلاح الأراضي أو نقل المياه (النهر الصناعي العظيم مثلاً) أو تنفيذ شبكات المواصلات الكبرى.
- 3- لتعجيل التصنيع في الدول النامية عندما ترى الحكومة أن الأفراد لا يواجهون الأموال المدخرة للتوجيه السليم.

4- لتنشيط المعاملات الاقتصادية في حالة كساد الأعمال.

5- لمواجهة عجز مؤقت في إيرادات الدولة، أي عندما لا تتفق مواعيد تحصيل الإيرادات مع مواعيد إنفاقها.

**2. خصائص القروض العامة:** تتميز القروض العامة بالخصائص التالية من الناحية القانونية:

- 1.2 القرض العام مبلغ من المال والصفة النقدية هي الغالبة في العصر الحاضر على القروض العامة، ومع ذلك يبقى للقرض العام شكل عيني أكثر شيوعاً من النفقة العامة ومن الضرائب فقد يحاول المقرض وخاصة عندما يكون دولة أو مؤسسة صناعية، تصريف منتجاته عن طريق قرض يمول مشروعاً معيناً تستخدم في تنفيذه

تلك المنتجات. كان تمنح الدولة " أ " قرضا للدولة "ب" بشرط أن يمول هذا القرض منتجات صناعية تستوردها الدولة "ب" من الدولة "أ" كتنفيذ مشروع لقطارات الانفاق تموله الدولة "أ" بشرط أن تقوم بتنفيذه شركة تحمل جنسيتها وبمواد مستوردة منها.

**2.2** الاصل في القرض العام أن يكون اختياريا لا أثر للإكراه فيه فللمقرض حرية الاكتتاب في القرض وحرية رفضه ومع ذلك قد يكون القرض اجباريا في ظروف استثنائية، كما سنراه عند دراستنا لا نواع القروض العامة.

**2.3** القرض العام يمثل نوعا من الإيرادات العامة، بل انه أصبح في الوقت الحاضر أحد مصادرها الرئيسية ولذلك ينحصر عقده على اشخاص القانون العام في الدولة طبقا لشروط واجراءات محددة تضمن تحقيق الصالح العام.

**2.4** القرض العام يتم بموجب عقد بين طرفين، الطرف الاول هو المقترض وهو الدولة أو احدى اشخاص القانون العام الاخرى، التي تتعهد برد مبلغ القرض مضافا اليه الفوائد السنوية المترتبة بموجب احكام العقد طوال فترة القرض والطرف الثاني هو الدائن الذي يتعهد بإقراض مبلغ من المال إلى الطرف الاول.

وإذا كان القرض العام يمثل عقدا فانه عقد من طبيعة خاصة، عقد من عقود القانون العام، ذلك أن الدولة تحدد وحدها شروطه والمزايا التي يتضمنها وليس للمكاتب الا أن يقبل أو يرفض التعاقد جملة ودون نقاش أو تفاوض حول الشروط أو المزايا.

**2.5** القرض العام يتضمن مقابل الوفاء، والمقصود بذلك انه يدخل الخزينة العامة بصورة مؤقتة، لان الدولة تلتزم برد مبلغه مضافا عليه بعض المزايا في خلال مدة معينة وهذه الخاصية هي التي تميز القرض العام عن الضريبة التي تدفع بشكل نهائي ولا ترد إلى دافعيها كما انها تدفع بدون مقابل في حين أن القرض يتم بمقابل يضاف إلى قيمته الاصلية يتمثل في الفوائد والمزايا الاخرى التي يتضمنها عقد القرض. ويترتب على ذلك نتيجة مهمة هي أن الدولة يجب عليها ألا تستخدم القروض العامة الا في إنفاق استثماري منتج يمكن أن يقدم مردودا في المستقبل يفي برأسمال القرض وفوائده.

**2.6** القرض العام يستند إلى قانون، ومعنى ذلك أن السلطة التشريعية هي جهة الاختصاص بإصدار القروض العامة الا استنادا إلى اذن مسبق يصدر من قبل السلطة التشريعية ويتضمن موافقة الشعب أو ممثليه على استدانة مبلغ من المال لتغذية الخزينة العامة للدولة.



ويلاحظ أن هذا الاذن يقتصر في الغالب على وضع المبادئ الاساسية كتحديد مبلغ القرض ومدته ومعدل فائدته، مع ترك امر تنظيم القرض فنيا للسلطة التنفيذية [ككيفية طرح سندات القرض وقيمة كل سند].

وحكمة اشتراط صدور القرض استنادا إلى قانون ترجع للأسباب التالية:

- أ- أن القرض العام يلقي عبئا ماليا على الدولة يتمثل في رد مبلغ القرض اضافة إلى الفوائد والمزايا الاخرى. وغالبا ما يتم ذلك من حصيللة الضرائب. وما دامت الضرائب تفرض بقانون فيجب أن تصدر القروض العامة بقانون.
- ب- أن اصدار القرض بقانون يتيح للشعب أو ممثليه مناقشة السياسة المالية للدولة، وتأكيد مبدأ الرقابة الشعبية على اعمال السلطة التنفيذية مما يحد من اسرافها في استعمال القروض العامة في مشاريع غير منتجة كالمشاريع المظهرية.
- ت- أن اصدار القرض بقانون يمثل ضمانا ضد الانعكاسات التي قد يحدثها القرض من النواحي الاقتصادية والاجتماعية وخاصة السياسية فكم من دول فقدت سيادتها واستقلالها من جراء تراكم القروض في ذمتها تجاه الدول الاجنبية.
- ث- أن اصدار القرض بقانون يزيد من ثقة اصحاب الاموال في الدولة ويساعد بالتالي على نجاح القرض.

### 3. أنواع القروض العامة: تنقسم القروض العامة إلى انواع متعددة بحسب وجهة النظر اليها:

- فهي تقسم من حيث مدتها إلى قصيرة ومتوسطة وطويلة الاجل.
- ومن حيث نطاقها الاقليمي إلى قروض وطنية وقروض اجنبية.
- ومن حيث حرية الاككتاب فيها إلى قروض اختيارية وقروض اجبارية

#### 3.1 القروض القصيرة والمتوسطة والطويلة الاجل: القروض قصيرة الاجل هي التي تعقد لمدة محدودة

للعناية لا تزيد عادة عن سنة ويطلق عليها تعبير الدين السائر أو العائم وهي تعقد غالبا لمواجهة ما يسمى بالعجز النقدي وهو الذي ينشا من عدم توازن ايرادات الدولة ونفقاتها بشكل مؤقت. فهناك شهور من السنة تزداد فيها الايرادات المحصلة عن النفقات بينما تقل هذه الايرادات في فترات اخرى عن النفقات الواجب القيام بها فتضطر الدولة إلى اصدار القروض قصيرة الاجل ويتم ذلك بإصدار الدولة لسندات تشتريها المصارف والمؤسسات المالية ويطلق عليها اسم اذون الخزانة وتتراوح مدتها في الغالب بين ثلاثة أشهر وسنة. فأذون الخزانة هي حلقة وصل

بين فترتين تتميز احدهما بنقص الايرادات وتتميز الاخرى بزيادتها ويمتاز هذا النوع من القروض بانخفاض سعر الفائدة المقررة عليه لما يمتاز به من ارتفاع في درجة سيولته.

أما القروض متوسطة الاجل فهي التي تتراوح مدتها بين سنة وخمس سنوات، وهي تستخدم في الغالب لسد ما يسمى بالعجز المالي الذي قد يظهر في الميزانية نتيجة لتزايد الانفاق العام وعجز الايرادات العامة عن مواجهته.

أما القروض طويلة الاجل فهي القروض التي تزيد مدتها عن خمس سنوات وتتراوح في الغالب بين عشر وعشرين سنة أو أكثر وتلجا الدولة إلى مثل هذا النوع من القروض لتمويل المشروعات التنموية الضخمة أو لمواجهة المصاريف الناتجة عن الحروب أو الكوارث الطبيعية، ويطلق على القروض متوسطة وطويلة الاجل تعبير الدين المثبت.

ويجب الاشارة في النهاية إلى أن الدولة قد لا تحدد تاريخا لسداد القرض وفي هذه الحالة يقال اننا بصددين مؤبد. ومن الواضح أن صفة التأبيد مقررة هنا لصالح الدولة الا انها تستطيع أن تتخير انسب الاوقات لسداد القرض.

ولكن هذه الطريقة معيبة لان صفة التأبيد تجعل الافراد يعزفون عن الاكتتاب في القرض العام الا اذا كان هذا القرض اجباريا. كما أن التأبيد قد يشجع الدولة على التأخر في سداد القرض مما يزيد من اعباء الفوائد المدفوعة عنه ويجعلها تتراكم بصورة خطيرة.

### 2.3 القروض الداخلية والقروض الخارجية: يمكن تعريف القروض الداخلية أو الوطنية بانها القروض

التي تصدرها الدولة داخل حدودها الاقليمية، ويكتتب فيها المواطنون أو المقيمون على اقليم الدولة. وعادة ما يكتتب في هذه القروض بالعملة الوطنية فالطابع الداخلي للقروض العامي يتحدد بمكان اصدار القرض، فاذا تم الاصدار في السوق الوطني فان القرض يكون داخليا حتى لو اكتتب فيه بعض الاجانب. ويلاحظ أن الدول تعتمد في اصدار هذه القروض على اثاره الحس الوطني في نفوس رعاياها حتى يقبلوا المساهمة في سد العجز المالي الذي تعاني منه.

أما القروض الخارجية فهي القروض التي تصدرها الدولة خارج حدودها الاقليمية، ويكتتب فيها الافراد أو الهيئات الخاصة أو العامة الاجنبية أو حتى بعض المنظمات الدولية المتخصصة وعادة ما يتم الاكتتاب في هذه القروض بالعملة الاجنبية.

وتلجأ الدولة لعقد القروض الاجنبية عندما تكون السوق المالية الداخلية عاجزة عن توفير الاموال اللازمة لتغطية مبلغ القرض وكذلك عندما تعاني من عجز في مدفوعاتها الخارجية وتحتاج - لعملات اجنبية لسد هذا العجز. ويمكن توضيح اهم اوجه الاختلاف بين القروض الداخلية والقروض الخارجية فيما يلي:

- أ- القروض الداخلية لا تؤثر على الثروة الوطنية بالزيادة أو النقص، ولكنها تعمل على اعادة توزيع جزء منها اما القروض الخارجية فأنها تعمل عند الاكتتاب فيها إلى انتقال الثروة من الخارج إلى المجتمع الداخلي وبالتالي إلى زيادة القوة الشرائية.
- ب- لا تؤثر القروض الداخلية على ميزان المدفوعات أو على سعر صرف العملة الوطنية اما القروض الخارجية فإنها تؤدي إلى تحسن سعر الصرف وميزان المدفوعات عند اصدارها والعكس عند سدادها.
- ت- القروض الداخلية يمكن أن تكون اجبارية وان كانت في الغالب اختيارية، اما القروض الخارجية فلا يمكن تصور الاجبار فيها لأنه لا يمكن - للدولة أن تجبر غيرها من الدول أو المنظمات الدولية على اقراضها.
- ث- القروض الخارجية تؤدي في كثير من الأحيان إلى التدخل المباشر وغير المباشر في شؤون الدولة الداخلية، بل قد تؤدي في بعض الاحيان إلى فقدان الدولة لاستقلالها كما حصل لمصر وتونس في نهاية القرن التاسع عشر.

### 3.3 القروض الاختيارية والقروض الاجبارية: لاحظنا عند دراستنا لخصائص القروض العامة أن الاصل

فيها الاختيار أي أن الافراد غير مجبرين على شراء سندات القرض وانهم احرار في رفض الاكتتاب في القرض العام وهذا الاختيار هو الذي يميز القرض العام عن الضريبة فالدولة تحصل على بعض ما تحتاج اليه من ايرادات دون ما حاجة لاستخدام سلطتها في الجبر والاكراه كما أن الافراد أو الهيئات يكتتبون في القرض العام ليس لانهم ملزمهم بذلك ولكن لان المزايا التي يوفرها القرض العام أفضل بالنسبة لهم من تلك التي تنتجها اوجه الاستثمار الاخرى المتوفرة في السوق.

إلا أن هذه القاعدة قد ترد عليها بعض الاستثناءات فقد تلجأ الجولة إلى اجبار الافراد والهيئات على اقراضها

ويكون القرض في تلك الحالة إجباريا.

ومن الطبيعي أن هذه الفرضية لا يمكن تصورها الا بالنسبة للقروض الوطنية أو الداخلية، اما القروض الخارجية فلا يمكن أن تكون الا اختيارية.

والقرض الاجباري هو وسط بين الضريبة والقرض الاختياري فهو يتفق مع الضريبة في الزاميته ولكنه يختلف عنها ويتفق مع القرض الاختياري في انه بمقابل وفي أن الدولة تقوم بسداده بعد فترة معينة.

ويقترب من القروض الاجبارية ما يسمى بالقروض شبه الاجبارية وهي التي تعتمد الدولة من اجل عقدها على الدعاية واثارة النزعات القومية والوطنية التي تجعل من هذه القروض واجبا وطنيا يفرض على الافراد الاككتاب فيها. ويظهر ذلك خاصة إذا كان النظام دكتاتوريا حيث يخشى الافراد من وصفهم بالسلبية اذا لم يكتتبوا في القرض العام ففي مثل هذه الحالات لا يوجد الزام قانوني بالاككتاب في القرض العام ولكنه التزام داخلي ناتج عن الرغبة في المساهمة في ما يحتمه الواجب الوطني أو الخوف من سوء النظر اليه اذا لم يكتتب في القرض العام.

#### 4. قواعد اصدار القروض العامة (او نظام الاصدار):

يقصد بنظام الاصدار تحديد مقدار القرض وانواع سندات ومدته. وسعر الفائدة والمزايا الاخرى التي يتضمنها القرض، وكقاعدة عامة يحدد قانون القرض هذه المسائل.

#### 1.4 مبلغ القرض:

قد يكون القرض العام محدد المقدار، وقد يكون غير محدد المقدار وغالبا ما يكون مبلغ القرض محددًا بقانون اصدار القرض. وفي هذه الحالة فان الاككتاب في القرض يتوقف عند بلوغ هذا المبلغ.

اما إذا كان القرض غير محدد المقدار فان الدولة تدعو الافراد والهيئات إلى الاككتاب في القرض إلى اجل معين أي انها تحدد مدة الاككتاب دون تحديد مقدار مبلغ القرض وتكتفي بما قد تحصل عليه من مبالغ في تلك المدة المعينة وتلجا الدول إلى القروض غير محددة المقدار في الحالات التالية:

أ- إذا كانت الدولة محتاجة إلى مبالغ كبيرة جدا كما في اوقات الحروب والازمات.

ب- تخوف الدولة من عدم تغطية القرض بالكامل مما يؤدي إلى زعزعة الثقة بماليتها

ج- إذا كانت ترغب في محاربة التضخم وذلك بامتصاص جزء من القوة الشرائية للأفراد، وكان من الصعب

عليها تقدير هذا الجزء بشيء من الدقة مقدما.

## 2.4 انواع سندات القرض وفئاتها:

قد تكون سندات القرض اسمية أو سندات لحاملها أو سندات مختلطة. وتتصل بكل سند قسائم يمكن فصلها عنه بسهولة تسمى كوبونات الفوائد.

وتكون السندات اسمية حينما يبين اسم صاحبها وكذلك يبين في الكوبونات المتصلة بها. وفي تلك الحالة يقيد اسمه في سجل خاص. ويتوقف على ذلك عدم انتقال ملكية هذه السندات الا بعد اثبات عملية نقل الملكية وإبدال اسم المشتري باسم البائع في سجلات الدين بعد التحقق من شخصية كل منهما. كما أن فوائدها لا تدفع الا لصاحب السند المقيّد في السجل.

وميزة هذا النوع تتمثل في تأمين المكتتبين على اموالهم من السرقة اما السندات لحاملها فلا يدون فيها اسم صاحبها، ويتم انتقال ملكيتها بانتقال حيازتها، وتدفع فوائدها لحاملها بعد تقديم الكوبونات الخاصة بذلك.

وميزة هذا النوع هو سهولة تداول سندات القرض وما يوفره ذلك من مرونة بالنسبة لحاملها.

اخيرا قد تكون سندات القرض مختلطة - على نحو يكفل التوفيق بين مزايا النوعين السابقين. فالسند يكون اسمي بحيث لا تنتقل ملكيته الا بإجراءات معينة، بينما تكون الكوبونات المرفقة به لحاملها بحيث يمكن دفع فوائد القرض بعد تقديم الكوبونات كما هو الحال بالنسبة للسندات لحاملها.

وسندات القرض قد تكون كلها من فئة واحدة كان تكون القيمة الاسمية لكل سند هي 100 دينار مثلا أو قد تكون من فئات مختلفة فتصدر سندات ب 100 دينار واخرى ب 200 وثالثة ب 250. ... الخ.

ويمكن القول انه لا ينبغي أن تكون فئات السندات صغيرة جدا حتى لا يسهل تداولها بين الناس فتحل محل النقود الورقية، كما انه لا ينبغي أن تكون فئاتها عالية جدا فيصعب تداولها في السوق المالية.

## 3.4 مدة القرض:

ذكرنا عند دراستنا لأنواع القروض العامة انها تقسم إلى قروض قصيرة ومتوسطة وطويلة الاجل. كما أشرنا إلى انه قد لا تحدد الدولة مدة للقرض وحينما نطلق على القرض اسم القرض العام المؤبد وهو نوع ينذر لجوء الدولة اليه.

**4.4 سعر الفائدة:** يتضمن عند القرض فائدة محددة تمثل المقابل الذي يحصل عليه المكتتبين في القرض في مقابل اقراض اموالهم للدولة. ويتحدد سعر هذه الفائدة تبعا لظروف السوق المالية، وقيمة القرض ومدته، وكذلك تبعا للمزايا الاخرى التي قد تمنحها الدولة للمكتتبين في القرض العام.

#### 5. المزايا الأخرى التي يتضمنها عقد القرض:

بالإضافة إلى سعر الفائدة تلجأ الدول إلى اعطاء مزايا أخرى تهدف إلى تشجيع الأفراد واغرائهم للاكتتاب في سندات قروضها، ومن ذلك:

- أ- تقرير مكافأة سداد أو جائزة سداد والمقصود بها أن تتعهد الدولة بدفع مبلغ يزيد عن القيمة الاسمية للسند وذلك في ميعاد السداد، أو أن تبيع السند بقيمة اقل من قيمته الاسمية على أن تتعهد برد كامل القيمة الاسمية للسند. والفارق الذي يحصل عليه المكتتب هو ما يسمى بجائزة السداد.
- ب- تقرير بعض الاعفاءات الضريبية كإعفاء فوائد القرض العام من بعض أو كل الضرائب على الدخل الحاضرة أو من الضرائب التي قد تتقرر مستقبلا. مع ما في ذلك من خروج على مبدأ العدالة الضريبية، خاصة وان اغلب المستفيدين من مثل هذا الاعفاء هم الاغنياء الذين بإمكانهم الاكتتاب في القروض العامة.
- ت- تأمين المكتتبين ضد مخاطر تدهور القوة الشرائية للنقود. التي قد تنتج عن الموجات التضخمية التي تواجه الاقتصاد الوطني طيلة مدة القرض.
- ث- ولتحقيق ذلك تربط قيمة القرض بالذهب أو بعملات اجنبية تتميز باستقرار اسعارها ومثانة مركزها الدولي كالدولار أو المارك أو الين، أو بالأرقام القياسية لأسعار بعض السلع.
- ج- تقرير صلاحية سندات القروض العامة في سداد بعض الديون العامة أو في سداد بعض انواع الضرائب. وغالبا ما يتم ذلك وفقا لقيمة السندات الاسمية.
- ح- تقرير عدم جواز الحجز على سندات القروض العامة لسداد الديون المستحقة على اصحابها.
- خ- تقرير قبول السندات للاكتتاب في قروض عامة جديدة تعطى مزايا أكبر.

**5. طرق اصدار القروض العامة:** يمكن للدولة أن تلجأ ال واحدة من الطرق التالية لإصدار قروضها، كما يمكنها أن تلجأ لأكثر من اسلوب منها لإصدار قرض عام.

#### 1.5 الاكتتاب العام المباشر: وذلك بعرض سندات القرض العام مباشرة على الجمهور بواسطة المصارف

أو مكاتب البريد أو غيرها من المؤسسات المالية التي تتقاضى مبلغا محدود كعمولة مقابل القيام بهذه العملية.

ويشترط لنجاح هذه الطريقة توافر الثقة لدى الجمهور في مالية الدولة وتتميز هذه الطريقة بانها توفر للدولة العمولة الكبيرة التي يتقاضاها الوسطاء (المصارف)، وبالتالي فهي تعمل على تقليل نفقات الاصدار.

كما تؤدي إلى الرقابة على عملية الاصدار، بحيث يمكنها توزيع الاككتاب على مختلف فئات الشعب وتحول دون استئثار كبار الرأسماليين بسندات القرض. ويؤخذ على هذه الطريقة أن القرض العام قد لا تتم تغطيته بالكامل مما يؤثر تأثيراً سلباً على ثقة الافراد بالدولة.

ولذلك فان الدول لا تلجأ إلى هذه الطريقة الا في الحالات التي يكون فيها مقدار القرض صغيراً أو في الحالة التي يكون فيها متأكدة من تغطية القرض بالكامل.

### 2.5 الاككتاب عن طريق المصارف (الاككتاب غير المباشر) :

وفقاً لهذه الطريقة تقوم الدولة بطرح سندات القرض في سوق الاوراق المالية. وغالباً ما تلجأ الدولة إلى هذه الطريقة إذا كانت قيمة القرض غير كبيرة. اما إذا كان مبلغ القرض كبيراً فان الدولة لا تقوم بطرح سندات دفعه واحدة مخافة انخفاض ائمانها، وانما تقوم بطرح سندات على دفعات، وهذا من شأنه تأخير حصولها على مبلغ القرض.

وميزة هذا الاسلوب هي أن الدولة تستطيع من خلال متابعتها لتطورات الاسعار في البورصة أن تتحين الفرصة المناسبة لطرح سندات بأعلى سعر ممكن. ويلاحظ أن سعر السند وفقاً لهذه الطريقة لا يتحدد مسبقاً بمعرفة الدولة، وانما يتحدد وفقاً للأسعار في سوق الاوراق المالية.

### 6. انقضاء القروض العامة: تنقضي القروض العامة بإحدى الطرق التالية:

#### 1.6 الوفاء بدين القرض أو تسديد القرض العام:

وهو الوسيلة العادية لانقضاء الدين ذي الاجل المحدد، ويتم تسديده دفعه واحدة عند الاستحقاق.

وفي الواقع ينذر أن ينقضي الدين العام بهذه الطريقة، لان سداده دفعه واحدة يتطلب فائضاً مالياً كبيراً في الميزانية، ومن الواضح انه يصعب تحقيق ذلك، الا بفرض ضرائب مرتفعة على راس المال مع ما يتضمنه ذلك من عيوب خطيرة.

## 2.6 انكار القرض العام أو الامتناع عن الوفاء بالقرض العام:

يقصد بإنكار القرض العام، امتناع الدولة عن رد مبلغ القرض ودفع فوائده للدائنين. وهو إجراء منتقد للعدالة ولذلك فإن الدول لا تلجأ إليه إلا في حالة الرغبة في التخلص من غبن خارجي وقع عليها عند عقد قرض من القروض، أو في حالة التغيرات السياسية الكبرى الناتجة عن قيام ثورة اشتراكية ترغب في تقليص الفوارق بين الطبقات، ومن أشهر حالات انكار القروض الأجنبية ما أقدمت عليه الحكومة السوفيتية بقيادة لينين من انكار للقروض الأجنبية التي كانت قد عقدتها الحكومة القيصرية.

ويلاحظ أنه لا يوجد أي إجراء قانوني أو أي عقاب تجاه امتناع الدولة عن الوفاء بالقروض العامة الداخلية، حيث تتمتع الدولة بسلطة مطلقة في هذا المجال.

أما في القروض الخارجية، فإن انكار القروض العامة قد يؤدي إلى نتائج اقتصادية سيئة. فيما اتخذت الدول الدائنة إجراءات مقاطعة اقتصادية مع الدولة المدينة. كما أنه قد يؤدي إلى نتائج سياسية قد تصل إلى حد تدخل الدولة الدائنة عسكرياً. ولذلك فغالباً ما يسوى النزاع بتنازل كل من الدائن والمدين عن بعض طلباتهما.

وينتج عن امتناع الدولة عن الوفاء بقروضها العامة الداخلية أو الخارجية انعدام الثقة المالية بها وما يتبع ذلك من عدم تمكنها من عقد قروض جديدة في المستقبل.

## 3.6 التنازل عن الدين العام الناتج عن القرض:

ويقصد به أن يتنازل الدائنون عن مالهم من ديون ناتجة عن القرض للدولة وذلك لإظهار مساندة لهم، ويتم ذلك في الغالب أثناء الأزمات الكبرى كالحروب أو الكوارث الطبيعية، وكذلك كنتيجة لتغيير نظام الحكم من نظام اشتراكي إلى نظام يميني رأسمالي، ففي هذه الحالة يقوم الأغنياء بالتنازل عن الدين العام اعتقاداً منهم أن الحكم الجديد سيحقق لهم مكاسب مالية كبيرة قد تزيد على قيم سنداتهم. كتخفيض الضرائب، خفض الأجور، محاربة النقابات، تشجيع الاستثمار والتصدير...

ومن الأمثلة التاريخية للتنازل عن الدين العام ما قام به المواطنون الإيطاليون من تسليم لسنداتهم لحكومة موسوليني سنة 1928، الذي قام بحرقها بمناسبة الذكرى السادسة لتأسيس الحكم الفاشي في إيطاليا.



## 4.6 استهلاك القرض العام:

يقصد باستهلاك القرض العام تسديد مبلغه على دفعات متتالية. ويتم ذلك في المواعيد المحددة له وطبقا للطريقة المقررة في عقد القرض.

ويترتب على عملية الاستهلاك تناقص المبلغ الاجمالي للقرض تدريجيا وبالتالي تناقص مبالغ الفائدة التي تدفع عنه.

ويمكن للدولة اللجوء إلى أحد الاساليب التالية لإتمام عملية استهلاك قروضها:

أ- **الاستهلاك على اقساط سنوية محددة:** وذلك بان تدفع الدولة كل سنة جزءا من أصل القرض، مضافا اليه الفوائد المستحقة.

وبهذه الطريقة تقل قيمة القرض سنة بعد اخرى، وينقضي القرض نهائيا بعد دفع الدولة كل مبلغ القرض.

ويتميز هذا الاسلوب بان قيمة الفائدة التي تدفعها الدولة تتناقص سنة بعد الاخرى نظرا لتناقص المبلغ الاجمالي للقرض بعد كل قسط يتم سداه.

الا أن هذه الطريقة لا يمكن اللجوء اليها الا في حالة استهلاك القروض العامة المعقودة مع المصارف أو شركات التامين التي لا يضرها استرداد قيمة القرض على دفعات سنوية.

اما إذا كانت الدولة قد اقتضت من الافراد - وخاصة اذا كانوا من صغار المدخرين - فانه يفضل عدم اللجوء إلى هذه الطريقة، لان الافراد قد يقومون دون وعي بإنفاق كل ما يقبضونه من دفعات متتالية صغيرة مما يترتب عليه تناقض الادخار وزيادة الاستهلاك.

ب- **الاستهلاك عن طريق القرعة:**

بمقتضى هذا الاسلوب تقوم الدولة سنويا باختيار عدد معين من السندات عن طريق القرعة، بحيث يتحدد هذا العدد السنوي من السندات على اساس امكان تمام استهلاك مبلغ القرض بالكامل خلال المدة التي حددها القرض.

ويؤخذ على هذه الطريقة ما قد تحمله من مفاجآت لأصحاب السندات الذين تصيبهم عملية القرعة. فقد يفضل هؤلاء أو على الاقل قسم منهم الاحتفاظ بسنداتهم والحصول على فوائدها لحين توفر فرص استثمارية مناسبة.

### ت- الاستهلاك عن طريق شراء السندات من سوق الاوراق المالية:

ويتم هذا عادة عندما تكون اسعار السندات في السوق اقل من سعر التكافؤ " التعادل " اي متى كانت تباع بأقل من قيمتها الاسمية. ففي هذه الحالة تريح الدولة الفرق. اما إذا كانت اسعار السندات في السوق أكبر من قيمتها الاسمية، فان الدولة لا تلجا عادة إلى هذا الاسلوب وذلك لما قد يؤدي اليه من خسارة بالنسبة للدولة تتمثل في الفرق بين القيمة الاسمية للسند وقيمه في السوق.

وحتى تنجح عملية الشراء نت البورصة فانه يفضل ألا تقوم الدولة بشراء عدد كبير من السندات دفعة واحدة لما قد يؤدي اليه ذلك من ارتفاع في اثمانها.

ويلاحظ أن عقد القرض قد يتضمن النص على أكثر من اسلوب من هذه الاساليب لاستهلاك القرض.

### 5.6 تبديل القرض العام:

وهو في الحقيقة ليس اسلوبا من اساليب انقضاء القروض العامة، ولكنه طريقة يقصد بها التخفيف من اعباء القروض العامة. فتبديل القرض العام عبارة عن عملية تستهدف خفض ما تدفعه الدولة من فوائد على دين قائم مع الاحتفاظ بهذا الدين حتى يحين موعد الوفاء به، مما يعني تغييرا لشروط العقد بعد صدوره. وهو يتم عندما تنخفض اسعار الفائدة السائدة في السوق إلى حد يبدو معه السعر المقرر للقرض العام مرتفعا على نحو غير ملائم.

ويبدو واضحا أن عملية التبديل تتم لصالح الدولة اي أن غايتها تحقيق الصالح العام، ولكنها في نفس الوقت تمثل عملا تحكيميا قد يضر بمصالح الدائنين ولذلك يفضل أن تكون اختيارية.

### أ-انواع التبديل:

قد يكون تبديل القروض العامة اجباريا أو اختياريا.

**النوع الاول:** التبديل الاجباري وهو يكون عندما تخفض الدولة سعر فائدة القرض دون موافقة اصحاب السندات، اي دون منحهم حق الخيار بين قبول عملية التبديل مع ما تعنيه من خفض للفائدة، أو استرداد القيمة الاسمية لسنداتهم قبل حلول اجالها.

ويفضل أن لا تلجأ الدولة إلى مثل هذا النوع من التبديل لما فيه من ضرر قد يلحق بالثقة المالية للدولة، الامر الذي قد يؤدي إلى صعوبة حصولها على قروض في المستقبل.

**النوع الثاني: التبديل الاختياري:** وهو يكون عندما تخير الدولة الدائنين بين قبول تخفيض سعر الفائدة استرداد القيمة الاسمية لسنداتهم وهذا هو النوع الشائع للتبديل.

**ب- شروط التبديل:** حتى تتجح عملية التبديل يجب أن تتوفر مجموعة من الشروط تجعل اصحاب السندات يفضلون تبديلها بسعر الفائدة المنخفض على استرداد قيمتها الاسمية. وهذه الشروط هي:

1. أن يكون هناك انخفاضا عاما لسعر الفائدة السائد في السوق، لأنه بدون هذا الانخفاض تنتفي الحكمة من التبديل اصلا.

2. أن يكون سعر الفائدة الجديد مساويا على الاقل للسعر السائد في السوق وقت عملية التبديل، والافضل اصحاب السندات استرداد قيمة سنداتهم.

3. أن تتوافر ثقة اصحاب السندات بالدولة وسلامة مركزها المالي، والا امتنعوا عن التبديل وفضلوا عليه استرداد قيمة سنداتهم لاستثمارها في مجالات اخرى أكثر أمنا.

4. أن تتم عملية التبديل في ظروف اقتصادية وسياسية تتميز بالهدوء والاستقرار، والا فان اصحاب السندات سيفضلون استرداد اموالهم حتى يحتفظون بها سائلة على سبيل الحيلة والحذر.

ويضاف إلى ذلك منح الدائنين الذين يقبلون عملية التبديل بعض المزايا لتشجيعهم على قبول التبديل، من ذلك الاعفاءات الضريبية أو الجوائز التشجيعية.

#### سادسا: الضرائب

تعد الضرائب أهم موارد الدولة في العصر الحديث. وهي ظاهرة معقدة في مفهومها بسبب المشكلات المختلفة التي تثيرها. فهي تعمل على جباية الاموال اللازمة للدولة، وتوزيع الاعباء العامة الناتجة عن ذلك بصورة عادلة بين المكلفين.

وتؤثر بصورة مباشرة سلبية أو ايجابية في الاقتصاد الوطني، وتعد كنوع من الحقوق العامة سواء اكان ذلك في القواعد المنظمة لها ام كان في حل المشكلات التي تعترض تطبيقها فالضريبة وجوه سياسية واجتماعية من جهة، واقتصادية من جهة ثانية وقانونية من جهة ثالثة.

إن فكرة الضريبة التي تبدو واضحة المعالم اليوم لم تكن كذلك في الماضي. فقد تطورت طبيعة الضريبة وتباينت اهدافها كثيرا خلال العصور مع تطور النظم السياسية والظروف الاقتصادية السائدة في المجتمع. فقد كانت الضريبة في العهد الروماني تعد عملا من اعمال السيادة العامة، تفرضها السلطة المركزية بقصد تغطية النفقات العامة التي تتكبدها في سبيل القيام بالخدمات العامة والدفاع عن الامبراطورية.

وقد استمر دور الضريبة واهميتها في التزايد في القرون التالية بسبب توسع النشاط الاداري للدولة وتعدد وظائفها السياسية والاجتماعية والاقتصادية حتى اصبحت الضرائب في العصر الحالي اهم مورد مالي للدول.

## 1. التعريف بالضريبة وبيان خصائصها:

### 1.1 تعريف الضريبة:

لقد حاول كثير من الكتاب تعريف الضريبة، وقد جاءت اغلب هذه التعريفات متشابهة لا فيما يتعلق بأهداف الضريبة التي خضعت للتطور الذي لحق بدور الدولة وانتقالها من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة. وهكذا نجد البعض لا يرى في الضريبة الا وسيلة لتحقيق الاهداف المالية، ومنهم من ركز على الاهداف الاقتصادية والاجتماعية للضريبة، باعتبارها وسيلة تدخل.

ان هذا الاختلاف حول الاهداف هو الذي جعل الاستاذ لويس تروتايا يفضل الاقتصار على الجانب القانوني للضريبة باعتبارها "وسيلة لتوزيع الاعباء العامة بين الافراد توزيعا قانونيا وسنويا طبقا لمقدراتهم التكاليفية".

لما الاستاذ موريس ديفرجيه فيرى " انه قد تم اقتراح تعريفات كثيرة للضريبة الا أن اكثرها شهرة هو التعريف الذي اعطاه لها جاستون جيز بوصفها " اداء نقدي تفرضه السلطة على الافراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الاعباء العامة. ويرى الاستاذ ديفرجيه أن هذا التعريف يمكن قبوله الان ولكن بإدخال تعديلات بسيطة عليه. من ذلك القول بان الضريبة هي " اداء نقدي مباشر".

للتمييز بينها وبين التغيير في قيمة النقود الذي ينطوي على استقطاع غير مباشر من ثروات الافراد. وكذلك القول بان الضريبة تفرض من اجل " تغطية الاعباء العامة أو من اجل تدخل الدولة " ذلك أن بعض الضرائب الحديثة لا تستخدم من اجل تغطية النفقات العامة، كما أن غايتها الرئيسية ليست حصول الدولة على نقود وانما الحد من القوة الشرائية للأفراد.

ان تعريف جاستون جيز للضريبة والتعديلات التي ادخلها عليه الاستاذ ديفرجيه اعطتنا تعريفا متكاملا وجامعا لخصائص الضريبة ومحددا لأهدافها الرئيسية التي لا تقتصر على الهدف المالي كما وضحه الاستاذ ديفرجيه وانما تتعداه إلى اهداف اخرى اقتصادية أو اجتماعية أو غيرها من الاهداف التي تقوم الدولة بتحقيقها نتيجة لتدخلها.

وقد استعان اغلب الكتاب بهذا التعريف عند محاولاتهم تعريف الضريبة ولذلك جاءت تعريفاتهم متشابهة ومتقاربة من ذلك.

تعريف الدكتور عبد الكريم بركات للضريبة بانها: " اقتطاع نقدي جبري نهائي يتحمله الممول ويقوم بدفعه بلا مقابل وفقا لمقدرته التكلفة مساهمة في الاعباء العامة أو لتدخل السلطة لتحقيق اهداف معينة. ويعرفها الدكتور يونس احمد بطريق باعتبارها: " فريضة نقدية يتحملها المكلفون بصفة نهائية وبدون مقابل كأداة مالية تلجا اليها الدولة من اجل تحقيق اهدافها على مقتضى ايدولوجيتها".

اما الدكتور السيد عبد المولي فيعرفها بانها " اقتطاع مالي تقوم به الدولة أو باقي الهيئات العامة عن طريق الجبر من ثروات الآخرين ودون تطلب مقابل خاص من دافعها وذلك بغرض تحقيق نفع عام ".

وفي الاخير يمكننا اعطاء تعريف للضريبة نحاول أن نجعل فيه اهم خصائصها. فالضريبة هي " فريضة نقدية تقرر بقانون ويتحملها المكلفون بصفة نهائية وبدون مقابل بغرض الوفاء بمقتضيات السياسة العامة للدولة.

## 2.1 خصائص الضريبة: تتميز الضريبة عن غيرها من الإيرادات العامة بالخصائص التالية:

### أ. الضريبة فريضة نقدية:

أي أنها تدفع في الغالب في صورة نقود مسايمة للطابع النقدي في المعاملات في عصرنا الحاضر.

ولكن الامر لم يكن كذلك في الماضي، ففي العصور القديمة والوسطى كانت الضرائب تفرض وتجبر عينا وذلك لسيادة الاقتصاديات العينية القائمة على المقايضة واستعمال النقود بشكل محدود واستثنائي.

وهكذا كان الافراد يدفعون ما يستحق عليهم اما في صورة عمل بدون مقابل لصالح الحاكم أو الجماعة وهو ما يسمى بالسخرة وذلك لتنفيذ الاعمال التي تحتاجها الحياة في جماعة كبناء الحصون أو الجسور أو قصور الحكام. واما في شكل تقديم جزء من انتاجهم الزراعي أو اليدوي للدولة كدفع الخمس أو العشر أو غيره.

ومع تطور المجتمعات وانتقالها من نظم المقايضة والتبادل العيني إلى النظم النقدية التي تتخذ من النقود الوسيلة الأساسية للتبادل ظهرت عيوب الاداء العيني للضرائب. فالضرائب التي تدفع عينا تنتقد للأسباب التالية: ارتفاع كلفتها، ذلك أن الدولة تتحمل مصاريف كبيرة من أجل تحصيلها وجمعها ونقلها وتخزينها، بالإضافة إلى احتمالات جزء منها أو تدهور قيمته بحسب السنوات وهذا ما لا نجده عند الاداء النقدي للضريبة.

انعدام عدالتها، فالدولة تطلب تحصيل جزء من المحصول مثلا دون نظر إلى امكانيات المكلف وقدرته أو ظروف عمله ولذلك فأنها لا تحقق العدالة في توزيع الاعباء العامة بين المكلفين ولا تحقق مبدءا شخصية الضريبة أي قدرة الممول على الدفع.

صعوبة حسابها، خاصة بالنسبة لبعض الأنشطة كالدخل الناتج عن العمل أو عن مزاوله المهن الحرة أو استثمارات الاموال المنقولة.

عدم انسانيته، خاصة بالنسبة للسخرة التي تتنافى مع كرامة الانسان وابطس مقومات الحقوق الشخصية.

عدم ملاءمتها، خاصة وان الدولة تقوم -كما لأحضناه سابقا -بأنفاقها في شكل نقدي، لذلك يجب أن تحصل على إيراداتها وأهمها الضرائب في شكل نقدي.

وهكذا فان القاعدة العامة في العصر الحالي هي اتخاذ الضريبة الصفة النقدية. وفي الاخير يمكن القول أن ما يقدمه الافراد من خدمات اجبارية كالخدمة الالزامية أو الخدمة العسكرية، لا يعتبر ضريبة.

#### ب. الضريبة فريضة الزامية:

أي أنها ليست تبرعا اختياريا يترك امر المساهمة فيه إلى اختيار الافراد أو الاشخاص المفروضة عليهم. بل هر تدفع جبرا باعتبارها عملا من اعمال السيادة التي تتمتع بها الدولة. وباعتبارها تعبيراً عن سيادة الدولة فان هذه الاخيرة تستقل بوضع نظامها القانوني دون أن يكون ذلك محلا للاتفاق أو التفاوض مع الافراد. فالأفراد يلزمون لدفع الضرائب سواء قبلوا بذلك ام لم يقبلوا. وحتى في البلاد الديمقراطية التي تشترط موافقة الشعب أو ممثليه على ما يفرض من الضرائب. فان الفرد يطالب بأداء الضريبة ولو كان قد اقترح ضدها أو لم يوافق عليها، بل حتى لو اثبت أن حصيلتها ستوجه للأنفاق على اغراض تتنافى مع مبادئه كداعية سلام يعلم مسبقا أن جزءا كبيرا من الضرائب سيخصص لإنتاج السلاح واشعال الحروب، أو أحد حماة البيئة الذي يعرف أن جزءا من الضرائب سيخصص لبناء مفاعلات ذرية أو مركبات كيميائية قد تضر بالطبيعة. وليس في ذلك ما يتعارض مع

الفكر الديمقراطي، فخلاصة الامر أن السلطات العامة لا تستطيع الاعتماد على الإيرادات الاختيارية في تغطية نفقاتها، إذ يصعب عليها أن تقدر مقدما حجم ما سيتقدم به الافراد من هبات ومساعدات لمعاونتها على النهوض بوظائفها، لذا فانه من المحتم أن تشمل الضريبة على عنصر الاجبار حتى يتيسر للدولة ضمان تسيير مراقفها.

وتظهر صفة الاجبار في الضريبة واضحة عند الامتناع عن دفعها، أو عند محاولة التهرب من دفعها. إذ للدولة في هذه الحالات أن تلجا إلى وسائل التنفيذ الجبري للحصول على ما تستحقه من ضرائب، فلا اختيار للمكلف في تسديد ما عليه من ضرائب. وينتج عن هذا عدم باعتبار الهبات ضرائب لأنها تدفع تطوعا.

كما أن خاصية الجبر والالزام هي التي تميز الضريبة عن بعض الإيرادات الاخرى كالأثمان العامة والقروض الاختيارية.

**ت. الضريبة تدفع بشكل نهائي:** ولا ترد إلى الممول الا إذا تم دفعها بصورة غير قانونية أو نتيجة خطأ مادي أو نتيجة حكم قضائي باعتباره لم يكن ملزما بها اساسا.

وهذه الخاصية هي التي تميز الضريبة عن القرض الاجباري الذي تلتزم الدولة قانونا برد مبلغه للمقرضين بل وأحيانا بدفع فوائد عنه. ولا يجوز رد مبلغ الضريبة حتى لو اثبت دافعها انه لم يستفيد من خدمات الدولة أو أن الحكومة لم تقم بأنفاقها أو بان هناك فائض في ميزانية الدولة.

**ث. الضريبة فريضة بلا مقابل:** اي انها لا تدفع باعتبارها ثمنا أو مقابلا لخدمات معينة تؤديها الدولة لدافعي الضرائب كأفراد... وانما يدفعها الفرد باعتباره عضوا في جماعة توفر له حياة مستقرة يسودها الامن، اي انه يستفيد بشكل غير مباشر من الخدمات التي تقدمها الدولة. كما يلاحظ انه لا توجد علاقة بين ما يدفعه الفرد من ضرائب وما يحصل عليه من خدمات من اجراء انفاقها. بل من الملاحظ في كثير من الحالات أن هناك تناسبا عكسيا بين مقدار ما يدفعه الفرد من ضرائب ومقدار ما يعود عليه من خدمات، ففي معظم الدول يقع الجانب الاكبر من عبء الضرائب على اصحاب الدخل الكبيرة في حين يستفيد الفقراء وذوي الدخل المحدودة من القسط الاكبر من الخدمات التي تستنفذ حصيلة هذه الضرائب.

ويترتب على ذلك أن مقدار الضريبة لا يتوقف على ما يعود على الممول من نفع خاص، وانما على قدرته التكيفية. وكون الضريبة تفرض دون مقابل يعني ايضا أن الفرد ليس له حق المطالبة بمقابل مساو لما دفعه من ضرائب، اي بخدمات تساوي مقدار حصته من الضرائب المدفوعة.

### ج. الضريبة تهدف للوفاء بمقتضيات السياسة العامة للدولة:

اي أن الغرض الرئيسي من فرض الضرائب هو تحقيق المصلحة العامة وليس المصالح الشخصية لفرد معين أو مجموعة قليلة من الافراد. ولذلك فان البعض كالأستاذ ستاين ينكر صفة الضريبة على ما تجبیه السلطات الاوتوقراطية للمصرف على نفسها وليس لغرض تغطية النفقات العامة وقد درجت الدساتير والقوانين، خاصة بعد اعلان حقوق الانسان والمواطن الذي اصدرته الثورة الفرنسية عام 1789 على تأكيد هذا المعنى منعا لاستخدام حصيلة الضريبة في اشباع الحاجات الخاصة بالملوك، ومنعا لفرضها لهذا الغرض. ولم تعد في العصر الحديث حاجة إلى النص صراحة على اتباع هذا المبدأ اذ انه أصبح من المبادئ الدستورية العامة التي يتعين اتباعها بغض النظر عن وجود نص دستوري مكتوب يقرها وإذا كان مبدا المنفعة العامة قد استقر، حتى دون النص عليه، اساسا للضريبة الا أن الخلاف قد قام بين الاقتصاديين حول تحديد المقصود بالمنفعة العامة.

فقد قصر التقليديون مضمون المنفعة العامة، في مجال فرض الضريبة على تغطية النفقات العامة التقليدية، اي انهم قد قصروا الضريبة على الغرض المالي وحده. اما الاقتصاديون المحدثون فانهم قد وسعوا من اغراض الضريبة قد تفرض لأسباب غير مالية، اب لأغراض لا تخص تغطية النفقات العامة مباشرة. كفرضا لأسباب اجتماعية أو اقتصادية أو سياسية.

فالضريبة قد تفرض احيانا لتحقيق اهداف اجتماعية، كفرض الضرائب على السجائر أو الخمر للحد من استهلاكها، وأحيانا اخرى لغايات اقتصادية كفرض الضرائب على السلع المستوردة لتشجيع استهلاك السلع الوطنية، وأحيانا لأغراض سياسية كفرض ضرائب مرتفعة على شرائح الدخل العليا للحد من التفاوت بين الدخل أو منع الافراد من تجاوز حدود معينة من الكسب قد تؤدي إلى التدمير أو الثورة.

ح. يتم فرض الضريبة وربطها والاعتراض عليها وتحصيلها والغائها والاعفاء منها بموجب نصوص قانونية، اي انه لا يمكن فرض الضرائب الا بإصدار القوانين التي يجب أن تتبع في اصدارها الاصول الدستورية السائدة عند فرض الضريبة في بلد معين. ويترتب على هذه الخاصية نتيجة مهمة وهي حفظ حقوق المكلفين بدفع الضريبة، لان للمحاكم حق النظر فيما اذا كانت القوانين المتعلقة بفرض الضرائب وجبايتها قد صدرت حسب الاصول الدستورية المقررة لذلك حسب الوضع القانوني السائد.

فالضريبة إذا لا تفرض ولت تلغى الا بقانون يصدر بموجب الاصول الدستورية للبلاد الذي يشرعه. والقانون الضريبي يشبه بهذا المضمون القانون الجنائي. فكما انه توجد جريمة ولا عقوبة الا بنص فانه لا تفرض ضريبة ولا تلغى الا بنص في القانون. وتشكل هتان القاعدتان اليوم مبدأين دستوريين تنص عليهما اغلبية دساتير العالم.



يظهر من ذلك أن القانون الضريبي له في الدول الحديثة مصدر شكلي واحد هو التشريع إذ لا يجوز فرض ضريبة أو الغائها استناداً على مصدر آخر ولو كان شكلياً كالعرف مثلاً أو مصدراً علمياً كاستنباط الأحكام من مصادر الفقه والقضاء.

**2. الطبيعة القانونية للضريبة:** إن دراسة الطبيعة القانونية للضريبة تتطلب الإجابة على السؤال التالي:

كيف يمكن تبرير فرض الضريبة؟

أي كيف يمكن تبرير أخذ الدولة لجزء من ثروات الأفراد أو دخولهم جبراً ودون مقابل؟ أو ما هو الأساس

القانوني لفرض الضريبة؟

لقد اختلف الكتاب حول هذه المسألة اختلافاً كبيراً، وتعددت الآراء التي تحاول أن تكييف حق الدولة في فرض الضرائب. فالبعض يعتبر الضريبة عقداً بين المكلّف والدولة، يدفع الأول بموجبه مبلغاً من المال مقابل حصوله على الخدمات التي تقدّمها الدولة له. ولكن هذه النظرية التعاقدية تطورت لصالح نظرية التضامن والسيادة التي تقول أن الدولة تفرض الضرائب بما لها من سيادة وحتى تتمكن من القيام بالوظائف المنوطة بها.

وتبعاً لذلك تختلف الطبيعة القانونية للضريبة بين النظرية التعاقدية وبين نظرية التضامن والسيادة.

## 1.2 نظرية العقد المالي:

تعتبر هذه النظرية تطبيقاً لنظرية العقد الاجتماعي التي نادى بها بعض فلاسفة القرنين السابع عشر والثامن عشر أمثال لوك Lockc وهوبز Hobbes الأنجليزيان وجان جاك روسو Rousseau الفرنسي، والذين حاولوا تبرير وجود كل من الدولة والسلطة المنظمة على أساس عقد انتقل بموجبه الأفراد من الحياة البدائية أو حالة الطبيعة التي كانوا يعيشونها إلى حياة الجماعة المنظمة أو الدولة. وقد طور هذه النظرية خطيب الثورة الفرنسية ميرابو Mirabeau في عام 1766 بكتابة "نظرية الضريبة".

وأساس فرض لضريبة وفقاً لهذه النظرية هو عنصر المقابل الذي يحصل عليه دافع الضريبة من الدولة، وتبرير ذلك وجود عقد ضمني بين الفرد والدولة يتم الاتفاق على أحكامه بواسطة السلطة التشريعية. وتظهر هذه الفكرة واضحة من بعض الآراء أو التعريفات التي قال بها بعض هؤلاء الكتاب.

فهوبز يرى " أن الضرائب ليست إلا أجوراً مستحقة لهؤلاء الذين بيدهم السيف لحماية الناس في مساعهم

للرزق في شتى أنواع المهن والحرف ".

ويرى كذلك أن " الغاية من وجود الدولة هي حماية الفرد الذي له حق طبيعي بالتمتع بهذه الحماية ليعيش بسلام في المجتمع، وعلى الفرد أن يدفع ثمن هذه الحماية، وأن الضريبة ماهي الا ثمن ما يشتريه الفرد من اطمئنان وآمن".

أما لوك فيرى أن حماية الدولة للأفراد تفرض عليهم واجب دفع ثمن هذه الحماية، كما يرى أن كل فرد ملزم أن يؤدي إلى الدولة من ثرواته ما يؤمن به ما تبقى له منها.

أما العلامة مونتسيكو فيرى أن " موارد الدولة أن هي الا انصبة يؤديها المواطنون من اموالهم لقاء أن تؤمنهم الدولة على ما تبقى في ايديهم منها ولتكفل لهم حق التمتع بها."

وإذا كان هؤلاء المفكرون يبررون فرض الضريبة على اساس عقدي فانهم قد اختلفوا حول طبيعة هذا العقد وهل هو عقد ايجار أو بيع أو شركة أو تامين...

فقد وصفه بعضهم بأنه عقد ايجار أو توريد خدمات تقدم الدولة بموجبه خدماتها للمواطنين، ويدفع هؤلاء ثمنها. ووصفه مونتسيكو بعقد بيع بيتاع بموجبه الفرد من الدولة بجزء من ماله حق التمتع بالجزء الآخر.

وعده البعض عقد تامين فالضريبة ليست سوى قسط تامين يؤديه المكلف للانتفاع بالجزء الباقي من امواله.

وأن الدولة ماهي الا شركة تامين مساهمة ضخمة تضمن للأفراد المحافظة على ارواحهم واموالهم مقابل الضريبة التي هي بمثابة اقساط التامين التي يدفعها الافراد للدولة وصورة آخرون على انه عقد شركة، على اعتبار أن الجماعة التي يعيش فيها الفرد تشبه شركة مساهمة يتمثل مساهموها في افراد الجماعة ومجلس ادارتها في الحكومة، ويقتضي المنطق أن يساهم كل فرد في نفقات ادارتها بنسبة ما يملكه من أسهم.

ودون الدخول في مناقشة جوانب الصحة والخطأ في هذه الآراء فانه من الواضح انها في مجملها تجانب

الصواب للأسباب التالية:

أ- يصعب أن تقوم الخدمة العامة أو المنفعة التي يحصل عليها الفرد من الدولة بالمال ليتحقق التوازن بين الخدمة التي تؤديها الدولة والضريبة المدفوعة من المكلف. كما لا يمكن تجزئية الخدمات العامة لمعرفة ما ينتفع به كل فرد منها بصورة مستقلة.

ب- أن هذه النظرية تحصر وظائف الدولة بما قد تضمنه العقد، في حين أن الواقع يخالف ذلك، فوظائف الدولة اوسع من أن يتضمنها عقد أو أن تحصر في جانب معين من جوانب حياة الجماعة كالمحافظة على الامن أو الثروة.

ت- أن هذه النظرية لت يمكنها أن تفسر التزام الجيل الحاضر بدفع ضرائب تخصص حصيلتها أو على الأقل جزء من حصيلتها لخدمة القروض العامة التي قد تكون عقدها الاجيال السابقة، وجنت ثمارها. بمعنى أن الجيل الحاضر قد يدفع ضرائب دون أن يحصل عى شيء في مقابلها.

ث- يستفيد من خدمات الدولة اشخاص لا يدفعون الضرائب اصلا أو يدفعون جزء بسيط منها. فالعدالة الضريبية تقتضي أن توزع الاعباء العامة بين المواطنين حسب مقدرتهم على الدفع، مما يترتب عليه اعفاء بعض الاشخاص من دفع الضريبة بالرغم من استفادتهم من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة كالفقراء والعجزة. بل هم يستفيدون في اغلب الاحيان أكثر من الاغنياء.

ج- أنه لا يمكن اعتبار الضريبة نتيجة لعقد تامين، ذلك أن الدولة لا تلتزم بتعويض الافراد عن الاضرار التي قد تصيبهم في اموالهم أو ممتلكاتهم بل هي تكتفي بحماية الافراد ومعاقبة المتسببين في اضرارهم.

ومع ما يؤخذ على هذه النظرية من انتقادات فانه مما لا شك فيه انها كانت تهدف إلى الحد من سلطة الملوك والامراء في فرض الضرائب وان تجعل هذه السلطة مشروطة بموافقة ذوي الشأن من عامة ابناء الشعب.

## 2.2 نظرية التضامن الاجتماعي:

إذا كان من غير الممكن تبرير فرض الضريبة استنادا إلى النظرية العقدية، فانه يبدو ضروريا البحث عن سند اخر يبرر فرضها ويتمشى مع واقع الدولة وطبيعتها. وقد وجد فريق من الكتاب أن الاساس القانوني الذي يمكن أن يبرر فرض الضريبة هو فكرة التضامن الاجتماعي القائم بين كافة المواطنين في الدولة. فالأفراد يلتزمون بدفع الضرائب بصفقتهم اعضاء في جماعة تقوم على اساس من التضامن الوطني وهذا التضامن يقضي بوجوب مساهمة كل فرد وبحسب مقدرته التكاليفية في تحمل الاعباء العامة، وبغض النظر عن مقدار المنفعة أو المقابل الذي قد يحصل عليه.

فأنصار هذه النظرية يقولون انه لا يجب النظر إلى الضرائب من حيث المنفعة التي تعود على الافراد. ففي رأيهم أن الضريبة فريضة يجب أن يؤديها كل فرد باعتباره عضوا في المجتمع دون النظر إلى المنفعة التي تعود عليه من الخدمات العامة التي تؤديها الدولة، وبعبارة اخرى يرى أنصار هذه النظرية أن الضريبة ترتكز على

فكرة التضامن الاجتماعي Solidarite nationale ويجب على كل فرد أن يدفعها تبعاً لمقدرته على الدفع أي مقدرته على الاسهام في النفقات العامة للمجتمع.

ولما كان من غير الممكن ترك الامر إلى الافراد لتحديد مساهمتهم في تحمل الاعباء العامة، فان الدولة تقوم بما لها من سيادة وسلطان، بإلزام كل منهم بدفع نصيبه فيها بحسب مقدرته التكليفية أي قدرته المالية على الدفع.

ويترتب على كون الضريبة تستند إلى فكرة التضامن الاجتماعي والسيادة عدة نتائج مهمة نذكر منها:

- أن فرض الضريبة يمثل مظهراً من مظاهر سيادة الدولة، ويعني ذلك أن الدولة تستقل بمالها من سيادة وسلطان بسلطة فرض الضرائب وتحديد انواعها وكيفية تنظيمها الفني. فالضريبة ليست محلاً للتفاوض بين الدولة والمكلفين بدفعها، كما انها تحصل جبراً وبشكل نهائي ودون أي مقابل مباشر.
- أن الضريبة استناداً إلى فكرة التضامن الاجتماعي \_ تفرض على جميع المكلفين. وتشكل هذه النتيجة قاعدة «عمومية الضريبة» بحيث لا تعفى منها طبقة اجتماعية ما بصفتها هذه كما كان عليه الحال في القرون الماضية وحتى القرن الثامن عشر.
- أن هذه النظرية يمكن أن تبرر لنا بعض مواقف التشريعات الضريبية والتي يعجز عن تبريرها اساس المنفعة أو النظرية العقدية فالضريبة قد تفرض على اشخاص لا يستفيدون اصلاً من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة على اقليمها مثل مواطني الدولة في الخارج وذلك تطبيقاً لمبدأ السيادة. كما تفسر لنا اعفاء بعض الاشخاص من دفع الضرائب نظراً لضآلة دخولهم، رغم استفادتهم الكبيرة من الخدمات العامة وذلك تطبيقاً لمبدأ التضامن الاجتماعي.

فالأفراد يلزمون بدفع الضريبة وفقاً لمقدرتهم المالية وتشكل هذه الفكرة اساس قاعدة «عدالة الضريبة»

- أن هذه النظرية يمكن أن تفسر لنا التزام الجيل الحاضر بدفع ضرائب يستخدم جزء من حصيلتها في خدمة قروض عامة، عقدها الاجيال السابقة واستندت كل منافعها أي أن هذا الجيل قد يدفع ضرائب دون مقابل مباشر وانما على اساس من التضامن الوطني والتضامن بين اجيال الامة الواحدة.

**3. القواعد الأساسية للضريبة:** توجد مجموعة من المبادئ أو القواعد التي ينبغي أن تحكم التنظيم الضريبي،

أي أن يأخذ بها الشرع إذا ما اراد أن يصبح النظام الضريبي نظاماً سليماً وصالحاً يحاول أن يوفق بين مصلحة الجماعة ومصلحة الفرد أي بين الحصيلة اللازمة لأداء الدولة لخدماتها والعدالة اللازمة لتحقيق نوعاً من المساواة

بين المكلفين. ويعتبر ادم سميت Adam Smith اول من حاول عام 1776 وضع القواعد الاساسية التي ينبغي أن يقوم عليها النظام الضريبي وذلك في مؤلفه المشهور «ثروة الامم Wealth of nation» وهذه القواعد هي:

المساواة، اليقين، الملائمة، الاقتصاد. ولقد كان لهذه المبادئ الاربعة شأن بالغ الاهمية حين اعلانها، وشكلت تبعا لذلك الاسس التقليدية للضريبة حتى أن البعض عبر عنها بأنها «اعلان حقوق الممولين» أو انها دستور الضريبة الذي ينبغي على الحكومات أن تخضع له.

ومع أن اهميتها لا تزال قائمة ويستشهد بها اليوم، الا انها اصبحت غير كافية في عصرنا الحالي الذي يتسم بتعدد النظم الضريبية، ولذلك قام كثير من المفكرين بتتقيحها لجعلها تتماشى مع ما يجب أن تكون عليه الضريبة اليوم ونحن سنتناول بإيجاز كل قاعدة من هذه القواعد مع بعض التتقيحات التي ادخلت عليها:

**1.3 المساواة أو العدالة:** اي أن يساهم مواطني الدولة في النفقات العامة بحسب مقدرتهم النسبية. فالمساواة تتحقق عند ادم سميت إذا ما تحمل المواطنون الضريبة «بنسبة دخولهم التي يتمتعون بها تحت حماية الدولة» ومعنى ذلك أن ادم سميت كان يفضل مبدا الضريبة النسبية باعتبارها هي التي تحقق العدالة. ويفسر هذا الموقف على اساس أن الضريبة كانت تؤسس على فكرة «العقد المالي» اي أن الضريبة تدفع كثمن للخدمات العامة التي تقدمها الدولة.

غير أن تطور فكرة العدالة، قد جعل الكتاب ينخلون تدريجيا عن فكرة السعر النسبي للضريبة لصالح السعر التصاعدي اي الذي يرتفع مع ارتفاع الدخل. فالعدالة الضريبية تقتضي المساواة في التضحية بين المكلفين اي أن يخضع صاحب الدخل الكبير لضريبة ذات سعر اعلى مما يتحمله صاحب الدخل المحدود.

كما أن فكرة العدالة بمفهومها الحديث تقتضي اعفاء اصحاب الدخل المنخفضة من اداء الضريبة بالنسبة لحد الكفاف اي الحد الأدنى اللازم للمعيشة وكذلك ضرورة مراعاة الاعباء العائلية بما يتناسب ومستوى المعيشة في المجتمع. كما تتطلب العدالة اختلاف اسعار الضرائب تبعا لنوع الدخل المفروضة عليه وهل هو ناتج من العمل أو عن راس المال أو عنهما معا.

وباختصار يمكننا القول أن قاعدة العدالة أو المساواة تتضمن مبدئين هما:

- **العمومية:** ويقصد بها خضوع جميع الأشخاص والأموال للضريبة.
- **العدالة:** ضرورة مراعاة المقدرة المالية للمكلف عند فرض الضريبة.

**2.3 اليقين:** ويعني ذلك أن تكون الضريبة مفروضة طبقاً لقواعد محددة وواضحة بالنسبة للمكلف والادارة الضريبية. فيجب أن يكون سعر الضريبة ووعاؤها وميعاد سدادها وكيفية تحصيلها وكافة الإجراءات المتعلقة بها معروفة من العامة. ولا شك أن عدم وضوح هذه الامور قد يؤدي إلي تحكم الادارة الضريبية وما يستتبعه ذلك من انتهاك لقاعدة العدالة والمساواة وانتشار للمحسوبية وعموم الفساد عند تقدير وتحصيل الضرائب.

وحتى يتحقق اليقين يجب أن تتميز الضريبة بالاستقرار والثبات اي أن لا تخضع للتعديل المستمر. فالتعديلات في تشريعات الضرائب يجب أن تكون محدودة وعلى فترات متباعدة حتى لا تؤدي إلى مضايقة الممولين أو اضطراب النشاط الاقتصادي كما يجب أن يتميز التشريع الضريبي بالوضوح حتى يسهل فهمه لعامة الناس دون عناء أو التباس، وحتى تستطيع المحاكم والادارات الضريبية أن تطبقه دون اجتهاد أو تأويل.

### 3.3 الملازمة:

ويقصد بها تحصيل الضريبة في الوقت والطريقة الاكثر مناسبة لدفعها من قبل الممول وذلك حسب مصدر الدخل وظروفه وذلك يقتضي أن تختار الادارة الضريبية موعداً مناسباً للوفاء بالضريبة وان تكون اجراءات الجباية مناسبة لظروف الممول بحيث لا يكون وقع الضريبة عليه ثقيلاً بشكل يجعله عاجزاً عن الدفع أو يدفعه إلى تجنب الضريبة أو التهرب منها.

وهكذا فان الوقت الذي يحصل فيه الممولة على دخله يعتبر أحسن الاوقات ملائمة لدفع الضريبة. فالمزارع يلزم بدفع الضريبة بعد حصاد المحصول وبيعه، والتاجر يطالب بسدادها بعد انتهاء السنة التجارية لنشاطه وتحديده لصادفي هذا النشاط اما العامل أو الموظف فانه يلزم بدفع الضريبة على الاجور أو المرتبات بمجرد تحقق الدخل الموجب لها.

اما الضرائب على الاستهلاك فهي تدفع عند شراء السلعة، والمكلف في هذه الحالة حر في شراء السلعة وبالتالي دفع الضريبة المفروضة عليها أو عدم شرائها وبالتالي التخلص من دفع الضريبة.

### 4.3 الاقتصاد:

يعني به الاقتصاد في كلفة الضريبة، اي ما تتكبده الدولة وتصرفه على تقديرها وجباتها وما يبقى منها من حصيله صافية. وكذلك الاقتصاد فيما يتحمله الممولون من نفقات للوفاء بالدين الضريبي كالاستعانة بالمحاسبين أو الامساك بسجلات ودفاتر محاسبية أو تقديم اقرارات مدعمة بالمستندات الرسمية.

والمقصود بذلك أن لا تستنفذ هذه المصاريف جانبا كبيرا من حصيلة الضريبة على نحو يقلل من امكانيات الدولة في الاستفادة منها. وبمعنى آخر ينبغي أن تكون نفقات تحصيل الضريبة ضئيلة بالمقارنة بحصيلتها، فلا خير في ضريبة تتكلف جبايتها الجزء الاكبر من حصيلتها.

#### 4. أنواع الضرائب:

جرت عادة كتاب المالية العامة على تقسيم الضرائب إلى المجموعات التالية:

#### 1.4 الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال:

كانت الضرائب في المجتمعات البدائية تفرض على الأشخاص بمقدار ثابت وبدون تمييز. وكانت تسمى بالجزية أو الفردة أو الضريبة على الرؤوس. وكان هذا الوضع يتمشى مع درجة نمو تلك المجتمعات وعدم تعقدها، فالأفراد كانوا متساوون تقريبا من حيث الثروة. ولكن هذا الوضع تطور نتيجة لتغير الظروف الاقتصادية وتنامس ثروات البعض وظهور الفروق بين الافراد والاسر، مما استتبع ترك السعر الموحد المتساوي بين الافراد إلى سعر متغير بحسب الطبقة التي ينتمي اليها الفرد. ومثال ذلك الضريبة التي فرضتها فرنسا على الاسر سنة 1695. فقد تم تقسيم المجتمع الفرنسي إلى اثنين وعشرون فئة اجتماعية وفرضت الضريبة بسعر واحد على كل فئة من هذه الفئات. وكذلك الضريبة التي فرضها بطرس الاكبر قيصر روسيا، حيث تم تقسيم المجتمع إلى اربعة اقسام، الفلاحون، الحرفيون، الطبقة البرجوازية، والطبقات الاخرى. وقد فرضت ضريبة خاصة بكل طبقة من الطبقات الثلاثة الاولى مع اعفاء الطبقات الاخرى وبالرغم من بساطة هذه الضريبة وسهولة تحصيلها فإنها لم تتماشى مع المجتمعات الحديثة وفقدت بالتالي اهميتها ويمكن ارجاع ذلك للأسباب التالية:

- 1- عدم عدالتها، فهي تقوم على اساس سعر موحد بين الافراد أو بين افراد طبقة معينة متجاهلة ما قد يوجد بينهم من فروق ذهنية أو جسمية أو متعلقة بالنشاط الذي يمارسه كل منهم.
- 2- ضالة حصيلتها وعدم مرونتها لاعتمادها على الرؤوس وتجاهلها للأنشطة التي يقوم لها الافراد. خاصة إذا ما قورنت بنفقات جبايتها المرتفعة.
- 3- عدم احترامها لكرامة الانسان لتميزها بين الافراد وفقا لأوضاعهم في المجتمع أحرار، عبيد، نساء... الخ

وامام هذه العيوب وامام زيادة نفقات الدولة واتساعها نتيجة لتطور دورها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، فان الضريبة على الاشخاص لم تعد مناسبة وتم التخلي عنها في اغلب الدول، واصبحت الضرائب في العصر الحديث تتخذ من المال وعاءها.

وهكذا صارت الضرائب لا تفرض الا على المال أو الثروة ولو أن المسؤولية تقع على الشخص الذي يكون مكلفا بدفعها، وهو الذي يمتلك الثروة.

كما يلاحظ أن الضريبة لا تفرض الا على الثروة الخاصة، اي انها لا تفرض على الثروة العامة المملوكة للدولة، أو غيرها من اشخاص القانون العام الا استثناءا.

فالضريبة هي اقتطاع جزء من الثروة الخاصة وتحويله إلى ثروة عامة تحتاجها الدولة في تغطية نفقاتها. ويقضي المنطق أن الثروة إذا كانت جميعها مملوكة للدولة فلا حاجة إلى فرض الضريبة. ولذلك قيل أن الضريبة هي بنت النظام الرأسمالي. اي ذلك النظام الذي يترك الثروة بأيدي افراد المجتمع ويقتطع منها جزءا لتغطية النفقات العامة بشكل ضرائب.

وقد جرى هذا المنطق نفسه الماركسيين إلى القول بانتقاء الحاجة إلى الضريبة عندما تصل الاشتراكية مرحلة الشيوعية أو الفوضوية.

ان القول بوجود مقومات الضريبة في الانظمة الرأسمالية فقط وعدم وجودها في الانظمة الشيوعية يمكن قبوله عموما ولكن ترد عليه استثناءات كثيرة في كل من الدول الشيوعية والدول الرأسمالية وكذلك في الدول ذات النظام المزدوج (الاقتصاد المزدوج).

أ- فقد دعي وجود قسم من الثروة بيد الافراد إلى فرض الضرائب في الدول الاشتراكية الماركسية. إذ لا تزال بعض الاموال فيها مملوكة ملكية خاصة، الاجور والمرتبات، الدخل الناتج عن مزاوله بعض الحرف كالحلاقة، انتاج الملكيات الزراعية الصغيرة.

ب- اما في الدول ذات الاقتصاد المزدوج (كثير من دول العالم الثالث) فقد تفرض الضريبة فيها على المشروعات العامة المملوكة للمجتمع والتي تدار بشكل مشاريع تجارية [مصانع اسمنت -مجمعات انتاج دواجن أو ابقار -مصانع حديد. ...] وذلك من اجل ايجاد ايراد عام تغطي منه بعض نفقات الدولة أو بسبب جعل هذه المشاريع تمارس اعمالها على قدم المساواة مع المشاريع الخاصة.



ت- واخيرا نجد بعض الدول -حتى الرأسمالية منها- تستغني عن فرض الضرائب كلياً أو جزئياً، بسبب امتلاكها من الثروة العامة ما يكفي لسد نفقاتها الجارية والاستثمارية (امتلاك ثروات نفطية أو معدنية).  
والخلاصة أن الضريبة لا تفرض نظرياً إلا على الثروة الخاصة، كما أنها لا تفرض مالياً إلا إذا كانت الدولة ليست لديها من الثروة العامة ما يكفيها لسد نفقاتها العامة ووضع سياستها موضع التنفيذ.

وتفرض الضريبة على الثروة أو المال في عدة مناسبات، فقد تفرض بمناسبة الحصول على المال في حالة الضريبة المباشرة على الدخل، أو بمناسبة تملك المال كما في حالة الضريبة على الملكية العقارية، وقد تفرض بمناسبة تداول الامور أو استهلاكها كما يحصل عند فرض الضرائب غير المباشرة كالضريبة الجمركية أو الضرائب على الاستهلاك.

#### 2.4 الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة:

يقصد بنظام الضريبة الوحيدة ذلك النظام الضريبي الذي، تعتمد فيه الدولة على ضريبة واحدة للحصول على كل ما تحتاجه من المكلفين، أو على ضريبة اساسية واحدة مع وجود بعض الضرائب الاخرى قليلة الاهمية.  
اما نظام الضرائب المتعددة فهو يقوم على اساس فرض الدولة لعدد من الضرائب الاساسية والتي يكمل بعضها بعضا كفرض ضرائب على الدخل أو على تملك الاموال أو على تداولها واستهلاكها والحقيقة أن اغلب دول العالم اليوم تأخذ بنظام تعدد الضرائب ولذلك فان دراسة هذا التقسيم ترجع إلى اهميته التاريخية ولأهمية النقاش العلمي الذي دار حوله.

ويمكن القول أن فكرة الضريبة الواحدة قد ولدت عن فكرة "الضريبة الاساسية" التي نادى بها فويان Vauban عام 1707 فقد اقترح هذا المفكر فرض ضريبة العثور على الارض والدخول المنقولة بدلا من الضرائب التي كانت قائمة في ذلك الوقت والتي طالب بإلغائها وقد لاحظ فويان أن هذه الضريبة كافية لتغطية نفقات المملكة. ولكنه اقترح فرض ضرائب اخرى غير مباشرة كالضرائب الجمركية والضريبة على التبغ والضريبة على المشروبات والضريبة على الملح.... وهكذا يظهر أن فويان لم يناد بفرض ضريبة واحدة، وانما بفرض ضريبة اساسية، وبذلك مهد للقول بالضريبة الواحدة.

وقد لقي نظام الضريبة الوحيدة في الماضي أنصار كثيرين خاصة عند الطبيعيين الذين نادوا في اواخر القرن الثامن عشر بضرورة الاكتفاء بفرض ضريبة واحدة على الدخل الناتج من الملكية الزراعية ويرجع ذلك إلى اعتقادهم بان الارض هي المصدر الوحيد للثروة، وان العمل الزراعي هو وحده الذي يولد دخلا صافيا، كما اعتقد

هؤلاء الطبيعيون أن اية ضريبة اخرى اذا فرضت على غير الناتج الزراعي فإنها ستنتهي حتما بان تتحملها الزراعة، وذلك عن طريق نقل عبء هذه الضريبة إلى الملاك الزراعيين.

ولا يخفى أن العمل الزراعي ليس وحده المنتج للثروات، ولذلك فإن فرض ضريبة واحدة على هذا العمل تفقد أساسها المنطقي كما دافع عن فكرة الضريبة الواحدة الاشتراكي الأمريكي هنري جورج في كتاب نشره سنة 1879 وقال بأن الضريبة الواحدة هي التي تحقق العدالة إذا ما فرضت على الأرض فقط، لأن الأرض هي عطاء من الخالق عزو جل إلى الناس كافة وهي المصدر الوحيد الذي يغدق علينا جميعا ريعا بدون عمل.

فملاك الارض يستولون على كل المزايا المترتبة على ازدياد السكان وانتشار العمران أي على المزايا الناتجة من ارتفاع قيمة الأراضي دون عمل يقومون به وعليه يجب فرض ضريبة على ريع الأرض الحاصل من غير عمل وإعفاء دخل الأرض المأتي من العمل من أية ضريبة فهو يرى أن ما ينتجه الفرد من عرق جبينه هو ملك له ولا يحق للدولة أن تأخذ منه شيئا بل عليها أن تشجعه على الانتاج لان في زيادة انتاجه زيادة للثروة القومية أما ما ينتج من غير عمل فهو ملك لجميع افراد المجتمع.

ويرى بعض الكتاب امثال مونييه Menier أن تفرض ضريبة واحدة على رأس المال ويبرر ذلك بالقول بان رأس المال هو منتج قومي يشارك في انتاجه المجتمع ككل وليس صاحب رأس المال فقط، وعليه فيحق للدولة التي تمثل المجتمع أن تحصل على الضريبة من رأس المال فقط والا تفرضها على مصدر آخر للدخل.

ويرى آخرون أن تفرض الضريبة الواحدة على الدخل العام، ذلك أن هذا الدخل يمثل خير مقياس للمقدرة التكاليفية للمول ويمكن القول أن مثل هذه الضريبة العامة على الدخل لا تعدو، في العمل، أن تكون في حقيقتها عددا من الضرائب ذات سعر واحد على مختلف انواع الدخل.

ويرى فريق أخير فرض ضريبة واحدة على الانفاق العام، أي على الاستهلاك العام، وهو ما يعني اعفاء الادخار، وما يعني بالتالي أن تكون هذه الضريبة أشد عبئا على الفقراء، وهم يخصصون للاستهلاك نسبة مرتفعة من دخولهم، منها على الاغنياء وهم يخصصون للاستهلاك نسبة أقل من دخولهم. ولكن يؤخذ على هذه الفكرة صعوبة التطبيق، كما أنها ستشكل من الناحية العملية ضريبة متعددة على مختلف انواع الانفاق ورغم اختلاف أنصار الضريبة الواحدة حول المادة التي يمكن أن تكون وعاءا لهذه الضريبة فانهم قد اتفقوا على مجموعة من الحجج يمكن اعتبارها مزايا لهذه الضريبة.

ومن مزايا الضريبة الواحدة:

1. بساطتها إذ أن الأمر معها لا يعدو أن تقسم الاعباء العامة بين الممولين تبعاً لمقدرتهم النسبية وينتج عن ذلك سهولة تحصيلها وقلة كلفة جبايتها.
2. عدالتها وذلك لأنها تدخل في حساب الضريبة كل امكانيات المكلف، وكذلك تراعى مختلف اعبائه العائلية والشخصية والمهنية.
3. وضوحها وذلك لأنه يسهل على الممول معرفة ما سيدفعه بالضبط إذا كان الأمر يتعلق بضريبة واحدة في حين يصعب عليه ذلك إذا تعددت الضرائب.

ولكن هذه المزايا لم تكف لجعل الدول تأخذ بنظام الضريبة الواحدة، فبقت الضريبة الواحدة مجرد فكرة نظرية بعيدة عن التطبيق، واتجهت اغلب الدول إلى الاخذ بنظام الضرائب المتعددة، وقد ساعد على هذا الاتجاه العيوب التي قد تنتج من الاخذ بنظام الضريبة الواحدة والتي يمكن ايجازها في العيوب التالية:

1. قلة حصيلتها وذلك لأنها لا تصيب بطبيعتها إلا جزءاً من الثروة أو مظهراً واحداً من مظاهر النشاط الاقتصادي وقلة الحصيلة لا تتماشى وحاجة الدولة. المتزايدة إلى إيرادات كبيرة لتغطية نفقاتها المتزايدة، وهذا مبرر لأخذ الدول بنظام تعدد الضرائب.
2. عدم عدالتها ذلك أن الاقتصار في فرض الضريبة على نوع واحد من الثروة، أو نوع واحد من النشاط الاقتصادي دون الأنواع الأخرى، يعتبر تفرقة لا مبرر لها في المعاملة المالية بين مختلف الفئات والطبقات، وهو ما يعتبر خروجاً على مبدأ العدالة الضريبية، الذي يعد مبدأ أساسياً في نظرية الضريبة، فالعدالة الضريبية ترفض اعفاء بعض أنواع الثروة أو بعض أنواع النشاط الاقتصادي دون البعض الآخر.
3. عدم مراعاتها لحالة الممول النفسية، ففرض ضريبة واحدة تقتطع أكثر من 50% من دخل الكثير من الممولين مثلاً، يسبب بلا شك امتعاض الممولين ويشعرهم بثقل الضريبة ويعكس ذلك فإن نظام الضرائب المتعددة قد يجعل الفرد يدفع الكثير من الضرائب دون أن يشعر بعبئها.
4. عدم مرونتها، ذلك أنه يصعب على الدولة زيادتها دون إثارة غضب الممولين أما نظام الضرائب المتعددة فهو يوفر للدولة مرونة كافية تستغلها الدولة في رفع أسعارها أو خفضها دون إثارة أية مشاكل اجتماعية، أو اقتصادية نخلص مما تقدم أن أغلب دول العالم اليوم تعتمد على نظام الضرائب المتعددة لما يوفره من مزايا ومرونة يفتقدها نظام الضريبة الواحدة.

### 3.4 الضرائب العينية والضرائب الشخصية:

يقصد بالضريبة العينية تلك الضريبة التي تعتمد في تحديدها للمقدرة المالية للمكلف على حجم الثروة وحده، بغض النظر عن ظروف الممول الشخصية أو قدرته على الدفع كما أنها لا تهتم بمصدر الدخل سواء أكان العمل أو رأس المال، ومثالها الضريبة الجمركية التي تفرض على السلعة المستوردة بغض النظر عن المستفيد أو المستهلك لهذه السلعة، فالذي يستورد سيارة يدفع عنها ضريبة جمركية مساوية لتلك الضريبة التي يدفعها شخص آخر استورد سيارة من نفس النوع والحجم، رغم ما قد يكون بين الشخصين من اختلاف في ظروفها الشخصية أو مقدار دخلها، فقد يكون الأول غنيا وعازبا ويكون الثاني فقيرا متزوجا ويعول خمسة أولاد أما الضريبة الشخصية فهي التي تراعى عند فرضها مختلف ظروف الممول الشخصية، بمعنى أنها تراعى المقدرة المالية للمكلف وحالته الشخصية، فتأخذ في الاعتبار مثلا كيفية حصوله على الدخل وهل هو ناتج عن العمل أو عن رأس المال، وهل للممول مصدر دخل واحد أو عدة مصادر.

كما تراعى الحالة الشخصية والعائلية للممول، فهل هو متزوج أو أعزب. وإذا كان متزوجا فكم له من الأولاد، وكم يلزمه لكفالة الحد الأدنى اللازم لمعيشته ومعيشة أفراد أسرته.

ويعتبر إدخال عنصر الشخصية في الضريبة صورة من صور محاولات التشريعات الضريبية الحديثة لتحقيق العدالة العربية، حيث أن المقدرة التكاليفية للممولين تختلف باختلاف ظروفهم الشخصية.

### 4.4 الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

يعتبر هذا التقسيم للضرائب أكثر التقسيمات أهمية وانتشارا كما أن التقسيم الذي يثير حوله أكثر المناقشات المالية والاقتصادية، فالدولة قد تستقطع جزءا من ثروات الأفراد ودخولهم بشكل مباشر على نحو يسمح بتقدير المال محل الضريبة بدقة وبمراعاة مصدره ومعاملته ضريبيا بأسلوب ملائم.

وقد تقوم باستقطاع جزء من أموال المكلف بشكل غير مباشر أي تتبعها في تداولها واستعمالها أي تتبعها في مظاهرها الخارجية المتمثلة في وقائع وتصرفات محددة يقوم بها المكلف وتدل على ما يتمتع به من ثروة. هذه الطريقة في الاستقطاع تسمى بالضرائب غير المباشرة. وهذا وتثير دراسة هذا التقسيم مسألتين أساسيتين هما:

### ☒ تمييز الضرائب المباشرة والضرائب غير مباشرة:

يبدو أن أكبر المشاكل التي تواجه هذا التقسيم هي صعوبة التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، ولذلك فإن شرح المالية العامة قد حاولوا وضع معايير للتمييز بينهما، وأهم هذه المعايير: المعيار الاداري، المعيار الاقتصادي أو معيار راجعية الضريبة وأخيرا معيار مدى ثبات المادة الخاصة للضريبة.

أ. **المعيار الاداري:** وفقا لهذا المعيار تعتبر الضريبة التي يتم تحصيلها وفقا لجدول إسمية تحتوي على أسماء المكلفين بالضريبة وتبين طبيعة المادة الخاضعة للضريبة ومبالغها ومواعيد دفعها. وتعتبر الضريبة غير مباشرة إذا تمت جبايتها دون الاستناد إلى جداول إسمية أي أن الإدارة الضريبية لا تستطيع أن تتعرف على اشخاص المكلفين بها وإنما تقوم بتحصيلها بمناسبة بعض الوقائع أو التصرفات كالبيع أو الشراء.

وتطبيقا لذلك تعتبر الضريبة العقارية ضريبة مباشرة لأنها تستحصل بمقتضى قوائم إسمية، في حين تكون الضريبة الجمركية غير مباشرة نظرا لتعذر معرفة أسماء المكلفين بها مقدما.

وبالرغم من بساطة هذا المعيار ووضوحه فإنه قد تعرض للنقد وأهم الانتقادات الموجهة إليه هي:

- أنه معيار تنقصه العلمية بسبب أن تنظيم قوائم بأسماء المكلفين لا يتعلق بطبيعة الضريبة بل بالإجراءات الضريبية التي يقرها المشرع أي أن مجرد احداث تغيير في تلك الاجراءات يجعل الضريبة المباشرة ضريبة غير مباشرة أو بالعكس.
- أن الاعتماد على هذا المعيار يؤدي إلى نتائج غير صحيحة من الناحية العملية، وعلى سبيل المثال فإن تطبيقه يؤدي لاعتبار الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، أي على ارباح الأسهم والسندات ضريبة غير مباشرة لأنها لا تجبى بناء على جداول إسمية نظرا لتعذر التعرف على أسماء بعض مالكي الأوراق المالية (الأوراق لحاملها) هذا في حين يتفق كتاب المالية العامة على اعتبارها ضريبة مباشرة نظرا لأنها تفرض على دخل ذو مصدر معروف وقابل للتقدير بشكل مباشر.
- أن هذا المعيار يفرق بين ضرائب من طبيعة واحدة بحيث يجعل منها ضرائب مباشرة وبعضها الآخر ضرائب غير مباشرة، فالضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين في فرنسا تدفع بموجب قوائم إسمية في حين أن الضريبة على الشركات لا تدفع بموجب هذه القوائم، أي أن الاولى تكون مباشرة والثانية غير مباشرة علما بأن لا أحد يشك في الطبيعة الواحدة والمشاركة لهاتين الضريبتين المفروضتين على الدخل.

بناء على هذه الانتقادات جرت محاولة في فرنسا لتطوير هذا المعيار عندما اقترح الأستاذان تروتابا Totates وكوتريه Coreeme توسيعه استنادا إلى فكرة إمكانية أو استحالة وضع قوائم إسمية من قبل الإدارة الضريبية فعندما يمكن تنظيم قوائم بأسماء المكلفين فإن الضريبة تكون مباشرة حتى وإن لم تحمل فعلا عن طريق الجداول أما إذا كان من المستحيل تنظيم مثل تلك القوائم تصبح الضريبة غير مباشرة وهكذا فإن الضريبة على الشركات تعتبر مباشرة لإمكانية وضع وتنظيم قوائم بأسماء المكلفين بها، في حين تعتبر الضرائب الجمركية غير مباشرة نظرا لاستحالة تنظيم جداول بأسماء المستوردين والمصدرين مقدما.

### ب. المعيار الاقتصادي أو معيار راجعية الضريبة:

يقصد براجعية الضريبة تحديد الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية، أي من هو الشخص الذي يتحمل دفعها في النهاية.

ذلك أنه ليس من الضروري أن يكون المكلف بالضريبة هو نفسه الملتزم بدفعها، فقد تفرض الضريبة على شخص ولكنه يستطيع أن ينقل عبئها إلى شخص آخر يستقر عليه العبء بصورة نهائية يسمى متحمل الضريبة وهكذا فإن معيار راجعية الضريبة يستند إلى فكرة استقرار الضريبة على المكلف بها أو انتقالها إلى شخص آخر غيره يتحملها بصورة نهائية فتكون الضريبة مباشرة إذا دفعها المكلف واستقرت عليه، وتكون غير مباشرة عندما يدفعها المكلف بها ثم يقوم بنقلها إلى شخص ثالث (متحمل الضريبة).

ومثال النوع الأول الضريبة على الأجور والمرتببات حيث يتحملها المكلف بها ولا يستطيع تحميلها للغير ومثال النوع الثاني الضرائب الجمركية التي يستطيع المستورد أي المكلف بدفعها أن ينقلها أو يحمل بها شخص ثالث هو مشتري السلعة المستوردة أو مستهلكها ويسبب ذلك قيل بان هناك وسيط في الضرائب غير المباشرة بين الإدارة الضريبية ومتحمل الضريبة وهو المكلف الذي يتحصل مبلغها من الشخص الثالث بعد أن يكون قد دفعها للإدارة الضريبية أما في الضرائب المباشرة فليس هنالك وسيط حيث أن المكلف بها هو نفسه الذي يتحملها.

والواقع أن هذا المعيار رغم انتشاره قد تعرض للنقد لا يشوبه من غموض وعدم دقة، فنقل عبء الضريبة لا يتوقف فقط على طبيعة الضريبة المستحقة ولكنه في نفس الوقت يتوقف على عدد آخر من العوامل كاستخدامات السلعة المفروضة عليها الضريبة والظروف الاقتصادية ودرجة مرونة عرض وطلب السلعة عمل الضريبة.

فمثلا إذا فرضت السلطات المالية ضريبة انتاج على احدى السلع التي يكون الطلب عليها كثير المرونة فتكون هذه الضريبة غير مباشرة ولكن قد يحدث أن يفضل المنتج تحمل هذه الضريبة أو جزء منها حتى لا ينكمش الطلب انكماشاً كبيراً بسبب ارتفاع السعر، ففي مثل هذه الحالة إذا اخذنا بمعيار نقل عبء الضريبة تكون هذه الضريبة مباشرة لأنه لم يتم تقبل عبئها كلياً أو جزئياً

والضريبة العقارية التي تعتبر دائماً من الضرائب المباشرة قد تصبح ضريبة غير مباشرة بالنسبة لبعض المؤجرين دون البعض الآخر وذلك إذا استطاعوا نقل عبئها إلى المستأجرين وهذا النقل ممكن خاصة إذا كانت هناك أزمة سكن وطلب كثير على المساكن مهما ارتفعت قيمة ايجاراتها.

والضريبة الجمركية التي تعتبر باتفاق ضريبة غير مباشرة قد تصبح ضريبة مباشرة في حالة عدم نقل عبئها للغير وتحمل المكلف عبئها بشكل نهائي كأن يقوم المستورد باستهلاك جزء أو كل ما استورده كسيارة أو لوحات فنية الخ.

كما تدل التجربة أن ضرائب الدخل تعتبر ضرائب مباشرة يمكن نقل عبئها في كثير من الحالات فإذا عمدت السلطات العامة إلى رفع أسعار الضريبة على الارباح التجارية والصناعية (ضريبة مباشرة) فإن المنتجين يستطيعون نقل عبء هذه الضريبة إلى المستهلكين عن طريق رفع أسعار منتجاتهم، فتصبح هذه الضريبة غير مباشرة.

وخلاصة القول أن اتخاذ معيار راجعية الضريبة كمعيار للترقية بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة معيار تعوزه الدقة وأن تحديد صفة الضرائب وفقاً له ليس بالأمر اليسير، فهي قد تعتبر تارة مباشرة وتارة أخرى غير مباشرة، وهذا يدل على عدم صلاحية هذا المعيار كأساس للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب

### ت. المعيار الفني ثبات المادة الخاضعة للضريبة:

يقوم هذا المعيار على أساس ثبات واستمرار المادة الخاضعة للضريبة أو عدم ثباتها واستمرارها فتعتبر الضريبة ضريبة مباشرة إذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والاستمرار النسبيين كالملكية أو ممارسة المهنة. وتعتبر الضريبة غير مباشرة إذا فرضت على وقائع أو تصرفات خاصة أو أعمال عرضية منقطعة كالأستهلاك والانتاج والتداول.

وينتج عن ذلك أن الضرائب المباشرة هي تلك التي تفرض على الدخل أو الثروة أي أنها تفرض على مال معين بشكل مباشر بقصد الحصول على نسبة منه. كالضرائب على الأجور والمرتببات أو الضريبة العقارية في

حين تفرض الضرائب غير المباشرة على الانتاج والاستهلاك والتداول اي على مظاهر الثروة وتداولها أي على الانفاق والتصرفات.

ويتفق هذا المعيار مع المعيار الاداري إلى حد ما إذ أن الضرائب تكون مباشرة وفقا للمعيار الاداري إذا تم تحصيلها على أساس جداول اسمية ومن الطبيعي أنه لا يمكن اعداد مثل هذه الجداول إلا إذا اتسمت المادة الخاضعة للضريبة بالثبات النسبي أي أنها مباشرة وفقا لهذا المعيار أيضا، أما إذا أصابت الضريبة وقائع أو تصرفات متقطعة فإنه يتعذر وضع مثل هذه الجداول الإسمية، وتكون الضرائب غير مباشرة.

وعلى الرغم من وضوح هذا المعيار باعتباره يقوم على اساس مدى ثبات المادة الخاضعة للضريبة، إلا أنه قد تعرض للنقد باعتباره ليس محكما بدرجة كافية ولا يمكن بالتالي الاعتماد عليه لتصنيف بعض الضرائب كالضريبة على التركات، التي يمكن أن نعتبرها ضريبة مباشرة باعتبارها تفرض على الثروة أو رأس المال بشكل مباشر، كما يمكننا استنادا إلى هذا المعيار اعتبارها ضريبة غير مباشرة باعتبارها تفرض على واقعة انتقال التركة من المورث إلى الوارث وهذ الواقعة واقعة عرضية لا تتصف بالدوام أو الدورية.

ولا شك أن اعتبار نفس الضريبة ضريبة مباشرة تارة وضريبة غير مباشرة تارة أخرى لا يسهل عملية التمييز بين النوعين من الضرائب.

نخلص من كل ما سبق إلى أن هناك معايير متعددة للفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، ولكن على الرغم من تعدد المعايير، فإنها كلها عرضة للنقد ولا يمكن الاعتماد على أحدها نقط لضمان الوصول إلى نتيجة سليمة، وعلى أي حال جرت عادة علماء المالية العامة على استخدام تعبير الضرائب المباشرة للدلالة على الضرائب التي تفرض بمناسبة حصول المكلف على الدخل أو راس المال، واستخدام تعبير الضرائب غير المباشرة للدلالة على الضرائب التي تفرض بمناسبة استخدام الدخل أو راس المال كالضرائب الجمركية وضرائب الاستهلاك لو التداول.

### ☒ المفاضلة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

تقوم اغلب الانظمة الضريبية على التأليف بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ولكن ترجيح الاعتماد على نوع من هذه الضرائب دون النوع الآخر يعتمد على ظروف كل بلد ودرجة تميته كما يعتمد على المزايا التي يوفرها الاعتماد على أيا من هذين النوعين فلكل نوع مزايا وعيوبه، ويمكن القول اجمالا أن ما يعتبر مزايا لأحد النوعين يعتبر عيوباً في النوع الآخر.



أ. **مزايا وعيوب الضرائب المباشرة:** تتمتع الضرائب المباشرة بعدة مزايا أهمها:

1. إنها أقرب إلى تحقيق العدالة الاجتماعية والاقتصادية في توزيع الأعباء العامة وذلك لأنها تفرض على أساس مقدرة المكلفين على الدفع كما أن المشرع يراعى عند فرضها مختلف الاعتبارات الشخصية للمكلف كظروفه العائلية في حين تظهر الضريبة غير المباشرة وكأنها عمياء لانفرق بين الغنى أو الفقير أو بين الأعراب والمتزوج.
2. إنها تتميز بالثبات النسبي والانتظام والمقصود بذلك أنها لا تخضع بسهولة للمتقلبات الاقتصادية وذلك لأنها تفرض على مواد تتميز بالثبات وهذا ما يجعل السلطات العامة مطمئن في الاعتماد على حصيلتها لتزويد الخزنة العامة بما تحتاجه من موارد ضرورية في حين أن الضرائب غير المباشرة تعتمد على رغبة الأفراد في الاستهلاك أو الاستيراد أو غيره، وهي أكثر تأثراً بالتقلبات الاقتصادية.
3. إنها واضحة وملموسة، ومن ثم فإن المكلف بها يشعر بعبئها مما يدفعه إلى ممارسة حقوقه السياسية ومحاسبة السلطات العامة عن أوجه انفاقها، في حين تختلط قيمة الضريبة غير المباشرة بسعر السلعة ولذلك يصعب على عامة الناس معرفتها.

ومع هذه المزايا فإن الضرائب المباشرة تتعرض للنقد لما تتصف به من عيوب أهمها:

1. اتصافها بعدم المرونة أي صعوبة زيادة حصيلتها أو خفضها بسهولة طبقاً لما تقضى به الظروف الاقتصادية.
2. تعقد وطول إجراءات الربط والتحصيل بما يترتب عليه تأخر تحصيل الكثير.
3. منها، وبذلك يصعب الاعتماد عليها وحدها في تمويل النفقات العامة مما يدفع بالسلطات العامة إلى الاقتراض القصير الأجل لحين سداد هذه الضرائب مع ما يترتب ذلك من التزامات على الدولة.
4. سهولة التهرب منها، وذلك يرجع إلى شعور الممول بوطأتها ولاسيما في حالة
5. ارتفاع اسعارها ما يولد لديه كراهيتها وبالتالي التهرب منها، كما أن وجود علاقة بين الممول والإدارة الضريبية تسهل هذا التهرب وذلك بالاستعانة بشتى الوسائل كالرشوة والوساطة وغيرها.

ب. **مزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة:**

تتصف الضرائب غير المباشرة ببعض المزايا أهمها:

1. وفرة حصيلتها لكثرة عدد المكلفين بها واتساع نطاقها فهي تفرض عادة عمل السلع والخدمات الشائعة الاستعمال والتي يشتريها أو يستعملها الأفراد بكثرة ويدفعون من ثم الضرائب المفروضة عليها وبالتالي فإن الأغنياء والفقراء يدفعونها على السواء.

2. سهولة دفعها وذلك راجع إلى أن قيمتها تذوب في ثمن السلعة التي تفرض عليها، وبالتالي لا يشعر الممول بعبئها وهو يدفعها، ولا شك أن ذلك يقلل من امكانية التهرب منها.
3. إنها تغدي الخزينة العامة بمورد مستمر طيلة السنة، وهذا مفيد في تمويل النفقات العامة خاصة في بداية السنة المالية وقبل ورود حصيلة الضرائب المباشرة.
4. سهولة تحصيلها، وذلك لعدم تطلبها لإجراءات ادارية معقدة أو لخبرة محاسبية وقانونية كبيرة، ولذلك نجد أن كثيرا من الدول النامية تعتمد عليها في الدرجة الأولى.
5. مرونتها أي أنه يمكن رفع سعرها وخفضه تبعا للظروف الاقتصادية السائدة في فترة معينة في بلد ما كما أن حصيلتها قد تزداد على الرغم من عدم رفع سعرها وذلك في فترات الرخاء الاقتصادي حيث تكثر المعاملات ويزداد الانفاق والاستهلاك.

وبالرغم من المزايا السابقة، فإنه يؤخذ على الضرائب غير المباشرة عدة أمور منها:

1. عدم عدالتها، وذلك راجع إلى عدم مراعاتها للظروف الاقتصادية والاجتماعية للمكلف، مما ينتج عنه ثقل عبئها على الفقراء ومحدودي الدخل، خاصة إذا تم فرضها على السلع الأساسية والضرورية التي يستهلكها جميع أفراد المجتمع سواء أكانوا أغنياء أو فقراء.
2. عدم وضوحها، وذلك راجع إلى دمج قيمتها مع أثمان السلع والخدمات مما يجعل عامة الناس لا تشعر بها وبالتالي لا تقوم بدورها في ممارسة الرقابة على الحكومات.

هذه هي بإيجاز مزايا وعيوب كل من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة والحقيقة أن كل ميزة أو عيب منها هو محل للنقاش والنقد، ولذلك فإنه من الأفضل لأي نظام ضريبي أن يحاول الأخذ بكلا النوعين معا، أخذا في الاعتبار الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ودرجة نمو المجتمع أو تخلفه فالضرائب المباشرة تجد تطبيقاتها في الدول المتقدمة بينما تجد الضرائب غير المباشرة تطبيقاتها في الدول النامية، ولكن ذلك لا يحتم اهمال النوع الآخر من الضرائب فالمبالغة في فرض الضرائب غير المباشرة تعني قهر الذين لا يملكون لصالح الذين يملكون، بينما تعنى المبالغة في فرض الضرائب المباشرة مصادرة جزء من الثروات الكبيرة والمتوسطة، أي قهر الذين يملكون لصالح الذين لا يملكون.

## 5. وعاء الضريبة:

يقصد بوعاء الضريبة، المادة أو الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة، أو هو المال الذي يحدده القانون كمصدر لضريبة معينة، وقد لاحظنا عند دراستنا لأنواع الضرائب أن الضريبة قد تتبع الدخل أو رأس المال بشكل

مباشر وذلك بأن تفرض على واقعة الحصول على الدخل أو تملك رأس المال وتسمى في هذه الحالة بالضرائب المباشرة وإما أن تتبع الدخل أو رأس المال بشكل غير مباشر، وذلك بأن تفرض على واقعة تداول رأس المال أو انفاق الدخل، وعندها تسمى بالضريبة غير المباشرة.

ودراسة وعاء الضريبة تتطلب دراسة انواع كل من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

أي دراسة الضرائب على الدخل، والضرائب على رأس المال باعتبارها ضرائب مباشرة والضرائب على التداول وعلى الانفاق باعتبارها ضرائب غير مباشرة.

### 1.5 أنواع الضرائب المباشرة:

تنقسم الضرائب المباشرة كما سبقت الإشارة إليه إلى ضرائب على الدخل وضرائب على رأس المال، ولكن النقاش يدور حول أيهما أفضل كأساس لفرض الضريبة الدخل أم رأس المال؟

يقصد بالدخل، مجموع الموارد التي يحصل عليها الشخص بانتظام، بينما رأس المال يمثل مجموع الأموال التي يمتلكها الممول سواء كانت ناتجة عن ادخار أو هبة أو تركة أو غيره، ويعكس الدخل فإن رأس المال لا يتجدد بشكل منتظم أو على الأقل لا يتجدد في فترات متقاربة، ولذلك فإن فرض ضريبة على رأس المال تعني استفادة نهائياً.

فالضريبة تمثل اقتطاع مالي متجدد، ولذلك لا يصح أن تفرض الأعلى ثروة متجددة أي على الدخل، أما فرضها على رأس المال فيجب أن يبقى محدوداً وتكميلياً وبسعر منخفض، بحيث تظهر في النهاية كضريبة على الدخل الناتج من رأس المال وليس استقطاعاً من رأس المال نفسه.

إن هذه النتيجة تقودنا لوضع التساؤل التالي: ما هو السبب الذي يجعل المشرع يعمد لاتخاذ رأس المال وعاء لبعض الضرائب طالما أنه يهدف في النهاية لتحصيلها من الدخل الناتج منه؟

إن الإجابة على هذا السؤال تقتضي منا بيان المزايا أو الاعتبارات التي تبرر فرض الضريبة على رأس المال والتي تتمثل خاصة في النقاط التالية:

1 . أنها تحقق العدالة بين الأفراد، وتقلل من التفاوت بين الطبقات، وذلك بسبب استقطاعها لجزء من الثروات الكبيرة التي يتمتع بها كبار أصحاب رؤوس الأموال، ولذلك يرى فيها البعض أحد الوسائل الناجمة لتحقيق النظام الاشتراكي.

2. أن قياس المقدرة التكلفة للممولين تبعا لما يملكونه من رؤوس أموال يعتبر أكثر عدالة من قياسها تبعا لما يحققونه من دخول ذلك أن بعض عناصر الثروة لا تدر دخلا ومن ثم لا تخضع للضرائب على الدخول ولكنها قد تخضع للضرائب على رأس المال مثل الاراضي الفضاء.

3. ان فرض الضريبة على رؤوس الأموال يدفع بأصحابها إلى استثمارها واستغلالها، وذلك لتعويض ما اقتطعته الضريبة ولا شك أن استثمار الأموال الراكدة يعود بالنفع على الاقتصاد الوطني مما يدفع بعجلة التنمية إلى الأمام.

ولكن هذه المزايا لا يمكن أن تخفي العيوب التي تتصف بها الضريبة على رأس المال والتي جعلت الكثيرين يفضلون تركها والاكتفاء بفرض الضرائب على الدخول وأهم هذه العيوب:

1 . إنها تستنفذ الرأسمال العائلي وهو قاعدة البناء الاجتماعي للدولة، والرأسمال الاقتصادي باعتباره أساس ثروتها ولذلك فإن بعض المفكرين قد انتقد هذه الضريبة بقوة، من ذلك قول ميرابو Murabeau وإن الاستقطاعات على الناتج (الدخل) تمثل ضرائب أما الاستقطاعات من رأس المال تمثل نهية.

وزاد على ذلك كاييو Caillaue بالقول ومن شجرة الثروة الوطنية يجب تقليم الأغصان، ولكن لا يجب ابدأ المساس بالجذور te L'Arbre de la richesse adonale & faut tailler les branches, mais ac mai under aesmaee فرض الضريبة على رأس المال يؤدي إلى استهلاكه وإلى اضعاف الرغبة في الادخار وتهريب الأموال إلى الخارج.

2 . إنها لا تحقق المساواة أمام الضريبة، ذلك أن هناك عناصر من رأس المال يسهل معرفتها وفرض الضرائب بالتالي عليها كالعقارات، بينما هناك عناصر أخرى من رأس المال يصعب معرفتها لسهولة اخفائها كالمجوهرات والتحف.

3 . إنها تشجع الأفراد على الاسراف والتبذير وعلى استهلاك دخولهم مما الفائدة من التضحية بادخار جزء من الدخل إذا كان هذا الادخار سيخضع للضرائب على رأس المال، ولا شك أن اضعاف اتجاه الافراد نحو الادخار سيؤثر على امكانيات الاستثمار وبالتالي إلى تعطل حركة التنمية.

وأمام هذه العيوب فإن اغلب الدول تفرض الضرائب على الدخل، وحتى إذا قامت بفرضها على رأس المال فإنها تكون بأسعار منخفضة بحيث تمثل في حقيقتها ضريبة على الدخل الناتج من رأس المال وليس على رأس المال نفسه.

**1.1.5 الضرائب على الدخل:** لاحظنا أن الدخل باعتباره من طبيعة متجددة يمثل الوعاء الأساسي للضريبة، وإن رأس المال لا يمثل إلا وعاءا تكميليا لها، والحقيقة أن اعتبار الدخل الوعاء الأساسي للضريبة في بعض القضايا لعل أهمها:

1. تحديد معنى الدخل، فهل يعتبر دخلا ما يحصل عليه الممول بصفة منتظمة

ودورية فقط، أم يشمل أيضا كل زيادة في ثروة الممول سواء اتصفت بالدورية والانتظام أم لم تتصف؟

2. تحديد ما يخضع من هذا الدخل للضريبة، فهل تفرض الضريبة على الدخل الاجمالي للممول، أم على دخله الصافي فقط؟

3 - وأخيرا هل يكتفى المشرع بفرض ضريبة واحدة على مجموع الدخل، أم يمكن أن تفرض ضرائب متنوعة على فروع الدخل؟

☒ **تعريف الدخل:** آثار تعريف الدخل خلافا بين شراح المالية العامة فمنهم من يضيق من تعريف الدخل ويعرف الدخل بالنظر إلى مصدره ومنهم من يوسع من تعريف الدخل ليجعله شاملا لكل زيادة في المقدرة المالية للممول وهكذا تكون أمام اتجاهين أو نظريتين لتعريف الدخل هما نظرية المصدر أو المنبع ونظرية الاثراء أو الزيادة في القيمة الايجابية لذمة الممول

#### • نظرية المصدر أو المنبع: Théorie des source

تجد هذه النظرية أساسها في الفكر المالي التقليدي وهي تعرف الدخل باعتباره كل مال نقدي أو قابل التقدير بالنقود يحصل عليه الفرد بصفة دورية ومنتظمة من مصدر قابل للبقاء واستنادا الى هذا التعريف فإن الدخل يتميز بالتالي:

1 . القابلية للتقدير بالنقود، ومعنى ذلك أنه لا يشترط لكي يخضع الدخل للضريبة أن يكون مبلغا من النقود، وإنما يكفي أن يكون قابلا للتقدير بالنقود، مثل المزايا العينية التي يمنحها رب العمل للمنتجين السكن المجان،

فهذه المنافع يجب اعتبارها دخلا نظرا لإمكانية تقديرها بالنقود، وفي مقابل ذلك يجب استبعاد المنافع الشخصية التي لا تقوم بالنقود كالتمتع بالنظر إلى اللوحات الفنية المعلقة على جدران المنزل أو المكتب أو الاستماع إلى الموسيقى أو التمتع إلى النظر إلى أزهار الحديقة أو شم رائحتها.

2. الدورية والانتظام أي أن يتجدد الدخل في صورة منتظمة وبشكل دوري وبمعنى آخر فلا يراد الذي يحصل عليه الشخص بصفة عرضية لا يعتبر دخلا مثل الأيراد الحاصل من الفوز بجائزة يانصيب أو من التعويض عن حادث سيارة وكفي لتحقيق هذا الشرط أن يكون الدخل من طبيعة متجددة ومتكررة سواء تجدد فعلا أم لم يتجدد، فراتب العامل يعتبر دخلا متجددا حتى لو تعطل العامل عن العمل لفترة طويلة، وبالمثل فإن إيجار المنزل يعتبر دخلا للمالك لأنه يتجدد بصورة دورية حتى وإن خلا المنزل من المستأجرين بعض الوقت وانقطع المالك بالتالي عن تحصيل الإيجار أو الحصول على الدخل فمثل هذا الانقطاع عارض ولا يؤثر على كون الدخل قابلا بطبيعته للتجدد بصورة دورية.

3. بقاء المصدر وثباته، وهذا الشرط يمثل في الواقع نتيجة للشرط الثاني، إذ لا يتصور تجدد الدخل وانتظامه إلا إذا كان ناجما عن مصدر دائم وثابت، وتختلف صفة الدوام والثبات تبعا لمصادر الدخل المختلفة وهي: رأس المال، والعمل الانساني والمصدر المختلط.

أ- فالدخل الناتج عن رأس المال يتميز بدوام مصادره، نظرا لقدرة رأس المال على البقاء منتجا لمدة طويلة.  
ب- أما المدخل الناتج عن عمل الانسان سواء أكان هذا العمل يدويا أو عقليا فانه محدود ولا يدوم لمدة طويلة نظرا لأن حياة البشر محدودة بالإضافة إلى أن قدرة الأشخاص على العمل تصبح محدودة متى تجاوزت حدا معيناً.

ت- أما الدخل الناجم عن الصدر المختلط أي الذي يكون خليط من رأس المال والعمل فانه يقع في مركز وسط بين النوعين السابقين، ومثال هذا النوع الأخير ما يحصل عليه الطبيب من العيادة التي يقوم بإدارتها أو ما يحصل عليه المحامي من المكتب الذي يشرف عليه أو ما يحصل عليه المالك من المصنع أو الورشة التي يقوم بإدارتها.

ومن البديهي أن نميز التشريعات الضريبية بين مصادر الدخل هذه فتفرض الضريبة بسعر مرتفع عن الدخل الناتج من رأس المال، وبسعر منخفض على الدخل الناتج من العمل الانساني، وبسعر معتدل على الدخل الناتج عن المصدر المختلط أي المتولد عن تفاعل العمل مع رأس المال.

وثبات المصدر أو ديمومته لا تعنى خلوده بل هي شيء نسبي فالبناء قد ينهدم نتيجة كارثة طبيعية وقدرة العامل على العمل قد تتوقف نتيجة البطالة أو المرض، ومع ذلك يعد ايجار البناء وأجر العامل دخلاً لأن مصدر الانتاج هذا قابل بطبيعته للاستمرار في الانتاج والعطاء من جديد. ويتطلب ثبات المصدر وديمومته صيانته من التلّف واصلاحه حتى يبقى صالحاً للإنتاج فالأرض تحتاج إلى الاصلاح والحراثة والعقار يحتاج إلى صيانة... الخ

### • نظرية الاثراء أو الزيادة في القيمة الايجابية لذمة الممول:

ظهرت هذه النظرية نتيجة لانتشار الافكار الاشتراكية وما تبعها من تزايد في الاعباء العامة. وكذلك كنتيجة لتضييق نظرية المصدر من معنى الدخل وماجره ذلك من ابتعاد عن العدالة. فليس من العدل أن يعفى من الضريبة شخص حصل على ايراد ضخم من عملية عارضة بينما لا يعفى منها عامل أو موظف بسيط يحصل على أجر أو راتب منخفض لأن هذا الاجر أو الراتب يتم دفعه بشكل دوري ومنتظم. وهكذا فإن نظرية الاثراء قد جاءت لتوسع من معنى الدخل، بحيث تخضع للضريبة كل زيادة في الجانب الايجابي لذمة الممول، خلال فترة معينة، أيا كان مصدر هذه الزيادة، وسواء اتصفت هذه الزيادة بالدورية أو الانتظام أم لم تتصف بذلك وهذا يعني أن الدخل لا يقتصر على الموارد التي تأتي من مصادر الدخل المعروفة بالثبات والانتظام كرأس المال والعمل والمصدر المختلط وانما يتسع ليشمل كل ما يحصل عليه الشخص بشكل عارض، كالفوز بجائزة يانصيب أو الحصول على ارباح من عملية عارضة ككشراء أو بيع عقار أو منقول، أو الحصول على تعويض عن حادث سيارة أو حريق أو الحصول على هبة أو كنز... الخ.

ويبدو أن هذا المعنى أو التعريف الواسع للدخل أكثر تمشياً مع مقتضيات العدالة الضريبية، اذ لا معنى لاستبعاد الدخول العرضية من الخضوع للضريبة، خاصة وان حصول لأفراد عليها لم يعد بالأمر النادر، نظراً لكثرة قيامهم بأنشطة عرضية إلى جانب قيامهم بأعمالهم الاصلية واذا استعرضنا التشريعات الضريبية لمختلف الدول فإننا سنجد انها لا تأخذ بصفة مطلقة بإحدى هاتين النظريتين، بل تمزج في الغالب بينها. فقد يتوسع المشرع في مفهوم الدخل، وقد يضيق منه في احيانا اخرى. فبعض التشريعات تعتبر دخلاً خاضعاً للضريبة أي زيادة في رأس المال، بينها تفترض الانتظام والدورية في دخول اخرى. كما أن بعض التشريعات لا تكتفي بالأخذ بمفهوم ضيق للدخل بل تتوسع في منح الاعفاءات الضريبية لأسباب مختلفة اقتصادية أو شخصية أو اجتماعية...

وبعد أن حددنا معنى الدخل، يجب أن نحدد ما يخضع منه للضريبة. فهل تفرض الضريبة على الدخل

الاجمالي ام تفرض فقط على الدخل الصافي؟

### ☒ تحديد قيمة الدخل الخاضع للضريبة، (الدخل الاجمالي والدخل الصافي):

بعد أن عرفنا المقصود بالدخل يجب علينا تحديد ما يخضع من هذا الدخل للضريبة. فهل يجب أن يخضع للضريبة كل ما يحصل عليه الممول من ايراد، اي أن تفرض الضريبة على الدخل الاجمالي؟ ام أن الضريبة لا تفرض الا على الدخل الصافي، اي الدخل الاجمالي مخصوماً منه التكاليف اللازمة للحصول على هذا الدخل؟ الحقيقة أن العدالة الضريبية تقتضي أن تفرض الضريبة على الدخل الصافي فقط باعتباره أكثر دلالة في التعبير عن مقدرة الممول التكيفية، فقدرة الممول على تحمل الأعباء العامة يجب أن تتحدد بما يتبقى له من دخل بعد خصم التكاليف اللازمة للحصول عليه. فما هي هذه التكاليف وما هو موقف التشريعات الضريبية منها؟

#### • المقصود بتكاليف الدخل: يقصد بتكاليف الدخل المبالغ اللازم انفاقها للحصول على الدخل أي كل إنفاق

لا يمكن الحصول على الدخل من غير القيام به، وتختلف هذه التكاليف باختلاف مصدر الدخل، أي:

#### ✓ تكاليف الدخل من العمل: تنحصر تكاليف الدخل الناتج عن العمل الانساني فيما يعرف بالحد الأدنى

اللازم للمعيشة اي الجزء من الدخل اللازم تركه حتى يمكنه أن يعيش في المستوى المعتاد اجتماعياً ويستطيع بالتالي الاحتفاظ بعمله والاستمرار فيه. هذا اذا كان العمل يدوياً، اما اذا كان العمل عقلياً فتضاف إلى ذلك مختلف النفقات اللازمة لتعهد مصدر الدخل وتنميته بالاطلاع أو اجراء البحوث، ومانحو ذلك.

#### ✓ تكاليف الدخل الناتج من راس المال أو من المصدر المختلط (راس المال والعمل معا): يستلزم الحصول

على الدخل الناتج من راس المال أو من المصدر المختلط عدة انواع من النفقات أو التكاليف اهمها:

#### نفقات الاستغلال: وهي مستلزمات الانتاج الضرورية لتحصيل الدخل، وتشمل خاصة ما ينفق لشراء المواد

الاولية والطاقة المحركة واجور العال وغيرها من نفقات التشغيل الجاري

#### نفقات الصيانة: وهي النفقات اللازمة لبقاء مصدر الدخل ودوامه، يستثمر منتجا لأطول مدة ممكنة، من

ذلك صيانة المصنع أو اصلاحه وصيانة العقار وتجديده.

#### نفقات الاستهلاك: وهي التكاليف اللازمة لتغطية ما يطرأ على الاصول الرأسمالية المنتجة للدخل من قدم

أو استهلاك. كتعويض الآلات التي تعرضت للهلاك بسبب الاستعمال.



ومن الملاحظ أن تكاليف الدخل هذه تختلف عن استعمالات الدخل التي يقوم بها الشخص اشباعا لحاجاته الشخصية والتي لا تكون ضرورية أو لازمة لإنتاج الدخل، مثل شراء المكلف لسيارة يستعملها في شؤونه الخاصة أو القيام رحلات ليس المقصود منها العمل وإنما مجرد السياحة. ومن الواضح أن استعمالات الدخل ليست، لازمة لوجوده ولذلك يجب إخضاعها للضريبة لا يصح خصمها من الدخل الاجمالي.

### ☒ أنواع الضرائب على الدخل:

لقد لاحظنا عند دراستنا لوعاء الضريبة أن الدولة يمكن أن تلجأ إلى نظام لضريبة الواحدة أي الاكتفاء بوعاء واحد لفرض الضريبة أو أن تلجأ إلى نظام الضرائب المتعددة، أي أن تفرض عدة ضرائب على عدة اوعية ضريبية وهذا التمييز بين الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة يجد تطبيقا له في انواع الضريبة على الدخل، فالدولة قد تكتفي بفرض ضريبة واحدة عامة على مجموع لدخل، وقد تقوم بفرض ضرائب متعددة على كل فرع من فروع الدخل أي تبعاً لتعدد مصادره وهكذا تقسم الضرائب على الدخل إلى نوعين رئيسيين هما الضريبة النوعية على فروع الدخل، والضريبة العامة على الدخل.

### • الضرائب النوعية على فروع الدخل:

وفقاً لهذا النظام يقسم الدخل إلى انواع مختلفة حسب مصدره وتفرض ضريبة مستقلة على دخل كل فرع من فروع هذه المصادر المختلفة. كما يمكن باتباع هذا النظام التمييز في سعر الضريبة بين مصادر الدخل الرئيسية وهي كما سبق القول، العمل ورأس المال والمصدر المختلط، كما يمكن للمشرع أن يقسم بين الدخول الناتجة عن كل نوع من هذه المصادر. فقد تقسم دخول العمل إلى الضريبة على المرتبات والاجور والضريبة على المهن الحرة، كما قد تقسم الدخول الناتجة عن رأس المال، وتفرض ضريبة على ايراد العقارات وضريبة على ايرادات القيم المنقولة، واخيراً يمكن التمييز داخل الدخول الناتجة عن المصدر المختلط بين ضريبة على الارباح الزراعية وضريبة على الارباح التجارية... الخ.

ومن الجدير بالذكر أن تعدد هذه الضرائب النوعية يختلف من دولة إلى أخرى حسب ظروفها واوضاعها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والادارية.

### • الضريبة العامة على الدخل:

ويقصد بذلك تجميع الدخول المختلفة التي يحصل عليها الممول أياً كان مصدرها في وعاء واحد، وفرض ضريبة واحدة على هذا المجموع وهذا النظام قد يكون بديلاً عن نظام الضرائب النوعية أو مكملًا له. ويعتبر هذا

النظام من الوجهة العلمية أرقى انواع الضرائب لأنه يقوم على اساس المقدرة الحقيقية للمكاف والتي لا تظهر الا بجمع مختلف الدخول التي يحصل عليها في وعاء واحد وفرض ضريبة عامة عليها.

### • المفاضلة بين النوعين:

لقد سبقت لنا دراسة مزايا وعيوب كل من نظام الضريبة الواحدة ونظام الضرائب المتعددة ولا حاجة بنا هنا لإعادة ما كتبناه ولكن يمكننا أن نذكر باختصار مزايا كل من الضرائب النوعية على الدخل والضريبة العامة على الدخل.

### ومن مزايا الضريبة العامة على الدخل:

1. عدالتها، لأنها تتركز على مجموع دخل الشخص وهذا المجموع يمثل بحق أفضل مقياس لمقدرته المالية على الدفع.
2. بساطتها وما يتبع ذلك من اقتصاد في نفقات الجباية وتسهيل في اجراءات الربط والتحصيل.
3. تحقق مبدأ شخصية الضريبة وذلك بمراعاة الظروف الشخصية للمكلف والتخفيف عنه متى اقتضى الأمر ذلك.
4. تحقق المساواة وذلك لأنها تمكن المشرع من الاخذ بمبدأ تصاعدية الضرائب، وهذا لا يمكن تحقيقه في حالة فرض ضرائب نوعية على فروع الدخل، لأنها تكون عادة منخفضة بحيث لا تصيبها الاسعار التصاعدية.

### أما مزايا الضرائب على فروع الدخل:

1. مرونتها مما يسمح للسلطات العامة بزيادة اسعارها دون اعتراض المكلفين على ذلك لانهم لا يشعرون بعبء ما يؤديه من ضرائب نظراً لتجزئة العبء الملقى على عاتقهم وتوزيعه على اكثر من ضريبة مما يجعل دفعها اهن عليهم من دفع ضريبة واحدة جسيمة قد تدفعهم للتهرب.
2. أن فرض ضريبة خاصة على كل فرع من فروع الدخل يجعل من الممكن التمييز بين الدخول المختلفة ومعاملة كل منها ضريبيا المعاملة المناسبة له فيمكن مثلا معاملة الدخول الناتجة عن العمل معاملة تفضيلية وذلك بإخضاعها لأسعار منخفضة، وبالعكس ذلك يمكن إخضاع الدخول الناتجة عن راس المال لأسعار مرتفعة وتصاعدية.

وهكذا فإن كل نوع من هذين النوعين له مزاياه وانصاره، ومع ذلك فإن نظام الضريبة العامة على الدخل يبدو أفضل من الناحية العلمية خاصة فيما يتعلق بمراعاته للمقدرة التكاليفية الحقيقية للفرد، إلا أن تطبيقه العملي يحتاج إلى إدارة ضريبية متطورة وإلى وعى ضريبي مرتفع لدى المكلفين ولذلك فهو يلائم الدول المتقدمة. وبعبارة ذلك فإن نظام الضرائب النوعية على فروع الدخل يبدو أكثر يسراً ومرونة في التطبيق ولذلك فإنه يلائم الدول النامية، وهذا لا يمنع أن بعض الدول حاولت الجمع بين النظامين، وذلك بفرض ضرائب نوعية على فروع الدخل، وبجانبتها تفرض ضريبة عامة تكميلية على مجموع الدخل، وبذا قد تتحقق لها مزايا هاذين النظامين،

### 2.1.5 الضرائب على رأس المال:

عرفنا أهمية الدخل باعتباره الوعاء الأساسي للضريبة، وأن رأس المال ما هو إلا وعاء تكميلي قليل الأهمية ولذلك فإن أغلب الدول تفرض الضرائب على الدخل وأنها لا تفرضها إلا نادراً على رأس المال وبأسعار منخفضة كما قمنا ببيان مزايا وعيوب فرض الضريبة على رأس المال ولذلك لا حاجة بنا هنا لإعادتها.

ونظراً للأهمية المحددة للضرائب على رأس المال فإننا سنكتفي وبإيجاز بتحديد معنى رأس المال والاشارة إلى أهم أنواع الضرائب التي قد تفرض عليه.

#### ☒ تعريف رأس المال:

يقصد برأس المال من الناحية الضريبية مجموع الأموال المنقولة أو العقارية التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة والقابلة للتقدير بالنقود، سواء أكانت قدر دخلاً أو لا.

ومن أمثلة الأموال المنقولة ما يكتنزه الشخص من نقود أو ذهب وكذلك ما يستثمره من نقود وكذلك الأسهم والسندات وغيرها من الأوراق التجارية ورأس المال. بعكس الدخل، لا بد أن يقدر في خلال لحظة معينة لأنه قابل للتغير من وقت لآخر تبعاً لتغير قيمة ما يملكه الشخص.

#### ☒ أنواع الضريبة على رأس المال:

يمكن التمييز بين نوعين رئيسيين من أنواع الضرائب المفروضة على رأس المال، وذلك بناءً على ما إذا كانت الضريبة تهدف فعلاً إلى الوصول إلى رأس المال واقتطاع جزء منه، أو أنها تفرض على رأس المال ولكنها في الحقيقة تسدد من الدخل الناتج منه بحيث لا تتسبب في أي اقتطاع من رأس المال أو إنقاص منه.

- الضريبة على رأس المال التي تدفع من الدخل:

في الحقيقة تمثل هذه الضريبة ضريبة على الدخل وان كانت تقاس استناداً إلى رأس المال. ولتوضيح ذلك يمكن اعطاء المثال التالي: لنفترض أن شخصاً ما يمتلك مبلغاً قدره 20.000 دينار بدر دخلاً قدره 1000 دينار. واران المشرع أن يفرض على هذا الشخص ضريبة مقدارها 100 دينار فانه بالخيار بين حلين:

الحل الاول: فرض ضريبة مباشرة على الدخل بسعر 10%.

الحل الثاني: فرض ضريبة سنوية على رأس المال بسعر 0.5%.

النتيجة واحدة في الحالتين، أن الضريبة تدفع في الفرضين من الدخل الناتج من رأس المال.

ومع ذلك يمكن التمييز بين هذه الضريبة والضرائب على الدخل بالقول أن هذه الضريبة تتخذ من رأس المال وعاءاً لها وانها ستدفع سواء اكان رأس المال منتجاً لدخل أو لا. وأنها تحقق فائدة كبيرة هي انها تضرب الثروات المكتنزة وتشجع اصحابها على استثمارها حتى يمكنهم سداد الضرائب المفروضة على هذه الاموال من الدخول الناتجة عن استثمارها.

#### • الضريبة على رأس المال التي تقطع جزءاً منه:

وهي ما يسميها الاستاذ ديفرجيه Duverger بالضريبة الحقيقية على رأس المال ولكي نكون امام ضريبة حقيقية على رأس المال، لا يجب فقط أن يقدر المبلغ المدفوع لإدارة الضرائب بالاستناد إلى رأس المال، ولكن ايضاً بأن يكون هذا المبلغ مرتفعاً بحيث يتجاوز مقدار الدخل وبالتالي لا يستطيع المكلف سداه الا بالتصرف في جزء من رأس ماله. وهكذا فان الضريبة الحقيقية على رأس المال تتميز بارتفاع سعرها، اما اذا كان هذا السعر منخفضاً بشكل يسمح للمول بان يسددها من الدخل الناتج عن رأس المال، فهي في الحقيقة ضريبة على الدخل مقاسة بالاستناد إلى رأس المال.

ونظراً لارتفاع سعر الضريبة على رأس المال فانه يجب على المشرع أن لا يلجأ إليها الا استثناءاً مخافة أن تؤدي إلى افناء رأس المال وافلاس صاحبه وتنقسم الضرائب الحقيقية على رأس المال إلى الانواع الثلاثة التالية:

#### أ. الضريبة على زيادة القيمة:

لا تفرض هذه الضريبة على كل رأس المال، وانما على الزيادة الاستثنائية التي تحصل في قيمته لأسباب لا دخل لمالكه فيها. ومعنى ذلك أن هذه الزيادة تحصل لتغير في الظروف الاقتصادية أو الاجتماعية أو العمرانية التي يمر بها المجتمع والتي لا دخل لمالك، رأس المال فيها. ومن امثلة ذلك الزيادة في قيمة العقارات الناتجة عن

اعمال تحسين المدن أو عن ازدياد عدد السكان وزيادة الطلب، على المباني السكنية، ففي كل هذه الحالات أو غيرها يستفيد بعض الاشخاص نتيجة للزيادة الحاصلة في قيمة رؤوس اموالهم، ومن المنطقي أن يشاركهم المجتمع في الاستفادة من هذه الزيادة الحاصلة بفضل اعمال قامت بها الدولة أو الناتجة عن ظروف، لا دخل لمجهود المالك فيها.

وقد تعرضت هذه الضريبة للنقد بسبب صعوبة التمييز بين الزيادة في القيمة التي تكون ناتجة عن مجهود المالك والزيادة التي تكون ناتجة عن الظروف الاقتصادية أو الاجتماعية الخارجة عن ارادته، وكذلك باعتبار أن الزيادة في القيمة قد تكون ظاهرة فقط اي انها ناتجة عن انخفاض قيمة النقود بسبب العوامل التضخمية. وامام هذه الانتقادات وغيرها فان اغلب الدول قد ابتعدت عن تطبيق هذه الضريبة أو إلى تطبيقها في حدود ضيقة.

### ب . الضريبة الاستثنائية على رأس المال:

تتميز هذه الضريبة بانها ضريبة غير عادية، اي انها لا تفرض الا بشكل غير دوري وفي ظروف استثنائية مثل الحروب أو الكوارث الطبيعية الكبرى كالفيضانات أو الزلازل.

ففي كل هذه الظروف الاستثنائية يحدث اختلال في ميزانية الدولة بسبب النفقات الطارئة والكبيرة التي يجب القيام بها لإعادة تعميم ما دمرته الحرب أو الكوارث الطبيعية.

هذا الاختلال في ميزانية الدولة كثيراً ما يدفعها إلى الاقتراض وفرض الضرائب الاستثنائية على رأس المال لتغطية ما تقوم به من نفقات طارئة ولسداد مبالغ القروض العامة التي التجأت اليها.

وقد تعرضت هذه الضريبة للنقد الشديد خاصة بسبب ارتفاع سعرها واثار ذلك على الاقتصاد الوطني خاصة في مجال الاستثمار والادخار، ولذلك فان اغلب الدول قد ابتعدت عن فرض مثل هذه الضريبة.

### ج الضريبة على التركات:

تعتبر هذه الضريبة أكثر الضرائب على رأس المال انتشاراً وأقدمها، فقد عرفت هذه الضريبة في مصر الفرعونية وكذلك في الامبراطورية الرومانية، كما طبقت بصورة متقطعة من قبل بعض الخلفاء العباسيين

وقد اثار فرض هذه الضريبة عدة نقاشات حول مبررات فرضها وحول مدى ملاءمة تطبيقها في مجتمع اسلامي فمن حيث تبرير فرضها، يرى البعض أن حق الارث ليس حقاً طبيعياً والمأ هو امتياز يمنحه القانون للفرد ومن ثم يحق للدولة أن تقيده، وان تعتبر نفسها شريكة في كل شركة في حين ذهب رأي اخر إلى القول بأن الدولة تحصل هذه الضريبة لتعويض ما ضاع على الخزنة العامة من ضرائب تهرب المورث من دفعها اثناء حياته، بينما ذهب فريق ثالث إلى القول بأن الدولة تفرضها في مقابل الخدمات التي تؤديها لكل من المورث. وتتمثل في تنفيذ رغبته في توزيع تركته على صورة محددة وكذلك الورثة الذين تحمي الدولة حقوقهم عند تسلم اموال الشركة، اي أن الضريبة لا تعدو أن تكون رسماً يحصل مقابل خدمات خاصة تقدمها الدولة للمكلفين.

ويرى فريق آخر انه لا داعي للبحث عن تبرير خاص بفرض هذه الضريبة فما هي الا ضريبة كيفية الضرائب ومن ثم فإنها تستند إلى اساس السيادة والتضامن الذي سبقت الاشارة اليها.

أما حول مدى ملاءمة فرضها في مجتمع اسلامي، فان البعض يرى عدم ملاءمتها وتبرير ذلك أن هذه الضريبة ابتدعت للدولة التي يطبق فيها نظام الارث المسيحي بهدف تفتيت التركات، أما في البلاد الإسلامية فإن نظام التوريث كفيل بتقسيم الثروة وتوزيعها، لذا لا داعي لفرض مثل هذه الضريبة.

ويرد على ذلك البعض بالقول اننا إذا أردنا الحديث عن مدى تطابق الضرائب مع مبادئ واحكام الشريعة الاسلامية، علينا أن نبدأ اولاً بضررائب اخرى كتلك التي تفرض على الفوائد والمشروبات الروحية والمراهنات وغيرها من الأموال والتصرفات المرفوضة في الدين الاسلامي.

كما أن الغاية من هذه الضريبة ليس تفتيت الثروة وانما فرض ضريبة اضافية على الدخل التي حققها الافراد اثناء حياتهم. وبالتالي فان نظام التوريث في الاسلام لا علاقة له إطلاقاً بهذه الضريبة. كما يلاحظ أن بعض الدول العربية تأخذ بهذه الضريبة مثل سوريا ومصر والعراق.

وللضريبة على التركات ثلاثة أنواع هي:

#### النوع الأول: الضريبة على مجموع التركة قبل قسمتها

تفرض هذه الضريبة على مجموع التركة، وهي بالتالي اخر ضريبة تفرض على اموال المورث، وهي تفرض على التركة قبل توزيعها بين الورثة أو الموصي لهم، وبعد خصم ما قد يكون على المورث من ديون، وتتميز هذه

الضريبة بسهولة اجراءات ربطها وتحصيلها، كما تتميز بغزارة حصيلتها، نظرا لعدم مراعاتها للظروف الشخصية للمورث أو للوارث.

### النوع الثاني: الضريبة على نصيب كل وارث أو موصى له:

وهذه الضريبة تعتبر ضريبة على الزيادة في رأس مال الوارث أو الموصى له، ونظرا لان الوارث هو المكلف بها فانه من الطبيعي أن يراعي المشرع درجة قرابته من المورث ونصيبه من التركة، وكذلك ظروفه الشخصية مما يسمح بتتويج سعر الضريبة، وتقرير اعفاءات عائلية له، وهذا ما جعل البعض يقول بان هذه الضريبة تحقق مبدأ العدالة الضريبة أكثر من النوع الاول الخاص بالضريبة على مجموع التركة.

### النوع الثالث: الضريبة المزدوجة على التركات:

هذا ويحبذ بعض الكتاب الجمع بين الضريبتين، فالضريبة على مجموع التركة تمثل ما يجب، دفعه للمجتمع نظير حماية ومساهمة وتكوين التركة، اما الضريبة على نصيب كل وارث فهي تتلاءم مع ازدياد امكانياته الاقتصادية.

### 2.5 أنواع الضرائب غير المباشرة:

تفرض الضرائب غير المباشرة كما سبقت الاشارة اليه . على الدخل بمناسبة انفاقه أو استعماله وعلى المال بمناسبة انتقاله اي تداوله، وذلك لان هذه الوقائع تدل على ما يتمتع به المكلف من ثراء وقدرة على تحمل فرض الضريبة، والضرائب غير المباشرة متعددة ومتنوعة وتختلف من دولة إلى أخرى، ولكن يمكن اجمالاً ارجاعها إلى النوعين التاليين: الضرائب، على الاستهلاك أو الانفاق والضرائب على التداول.

### 1.2.5 الضرائب على الاستهلاك:

تستطيع الدولة أن تختار بعض السلع المحددة وتفرض عليها الضريبة بالسعر الذي يناسبها، كما تستطيع أن تفرض هذه الضريبة على كافة انواع الاستهلاك في صورة ضريبة عامة على الانفاق. اي أن الدولة يمكنها أن تفرض ضرائب نوعية على استهلاك بعض السلع أو ضريبة عامة على الاستهلاك اي على كل ما ينفقه الشخص.

### ☒ الضرائب الخاصة على استهلاك بعض السلع:

في هذه الحالة تقوم الدولة باختيار عدداً من السلع وتخضعها للضريبة، إلا أن الدولة عندما تقوم بهذا الاختيار تضطر للتوفيق بين بعض الاعتبارات أهمها:

- الاعتبار المالي الذي يتطلب أن تكون الضريبة وقيرة الحصيلة ولا يتحقق ذلك إلا بفرضها على السلع كثيرة الاستعمال.
- الاعتبار الاجتماعي واعتبارات العدالة في توزيع الاعباء العامة، والتي تقضى بعدم فرض الضريبة على السلع الضرورية أو الأساسية التي لا يمكن لذوي الدخل المحدودة الاستغناء عنها. وتقتصر فرضها على السلع الكمالية أو الترفيهية التي يقتصر استهلاكها على الاغنياء وممن يتمتعون بمقدرة مالية جيدة .
- الاعتبار الاقتصادي، والذي يأخذ اثار الضريبة المفروضة بعين الاعتبار فالدولة قد ترغب في تشجيع قطاع اقتصادي معين فتخفف من الضرائب المفروضة على السلع التي ينتجها، كما قد ترغب في الحد من استهلاك بعض السلع فتفرض ضرائب مرتفعة عليها، واخيراً فان الدولة قد ترغب في حماية منتجاتها المحلية امام المنافسة العالمية فتفرض ضرائب جمركية على استيراد بعض السلع.

وللتوفيق بين هذه الاعتبارات يمكن للدولة أن تفرض ضرائب الاستهلاك على السلع الكثيرة الاستهلاك والتي لاتصل إلى مرتبة السلع الضرورية. ولكن تحديد ما يعتبر من السلع ضروريا وما لا يعتبر ضروريا أمر صعب، بل وقد يختلف من شخص إلى اخر. ومع ذلك يمكن القول أن كل السلع المتعلقة بغذاء الانسان ورفع مستواه الصحي والتعليمي تعتبر ضرورية. بينما لا تعتبر ضرورية بعض السلع واسعة الانتشار كالتبغ والمشروبات الكحولية. وتجب الإشارة اخيراً إلى أن ارتفاع مستوى المعيشة في دولة ما قد يؤدي إلى اعتبار بعضاً من السلع ضروريا بعد أن كانت تعتبر في الماضي كمالية أو حتى ترفيهية ومثال ذلك الثلاجات، والغسالات، السيارات الصغيرة والمتوسطة، اجهزة الاذاعة المسموعة أو المرئية... الخ، ومن اهم الامثلة على الضرائب النوعية على الاستهلاك، الضرائب على الانتاج والضرائب الجمركية:

**الضرائب على الانتاج:** وهي الضرائب التي تفرض على السلع في مرحلة الانتاج. ونظراً لان هذه الضريبة قد تفرض انواع معينة من السلع وقد تفرض على انتاج كل السلع فإننا سنتعرض لدراستها عند دراستنا للضريبة العامة على الانفاق.



**الضرائب الجمركية:** هي الضرائب التي تفرض على السلع بمناسبة دخولها إلى الدولة أو خروجها منها. وإذا كانت اغلب الدول تفرض الضرائب على الواردات، فإنه من النادر أن تفرض ضرائب على الصادرات. بل أن الصادرات قد تستفيد من الدعم المالي المشجع للتصدير، وذلك بغرض تحقيق توازن الميزان التجاري للدولة أو بقصد الحصول على النقد الأجنبي الضروري لعملية التنمية. والحقيقة أن الاهداف التي ترغب الدول في تحقيقها من وراء فرض الضرائب الجمركية متنوعة ولكنها أيضاً محل نقاش، فمن اهم الاغراض التي تسعى الضرائب الجمركية إلى تحقيقها ما يلي:

**الغرض المالي:** والمقصود به حصول الخزانة العامة على موارد مالية كبيرة لتغطية نفقات الدولة.

**الغرض الاقتصادي:** والمقصود به توفير الحماية اللازمة للمنتجات المحلية كي تستطيع الوقوف امام المنافسة الأجنبية.

**الغرض الاجتماعي:** والمقصود به الحد من دخول السلع غير المرغوب فيها اجتماعياً أو اخلاقياً كالضرائب الجمركية على الخمر.

وبالرغم من أن هذه الاغراض قد تبدو منطقية الا أن البعض يرى أن الهدف المالي هو الوحيد الراجح. ذلك أن دور الضرائب الجمركية في حماية الانتاج الوطني ضد المنافسة الأجنبية دور محدود وانه من الأحسن للدولة منع دخول السلع المنافسة إلى سوقها الوطني. بالإضافة إلى أن غالبية الدول اصبحت تفرض هذه الضرائب حتى على السلع التي لا تمثل لها في السوق الداخلي، وحتى في حالة كونها ضرورية.

وإذا كان الهدف الاساسي من فرض الضرائب الجمركية هو الحصول على الموارد المالية اللازمة لتمويل الخزانة العامة فان هذا الهدف يختلف من دولة إلى اخرى. ففي الدول المتقدمة لا تمثل حصيلة هذه الضرائب الا نسبة بسيطة جدا من مجموع الضرائب المتبعة، وهذا يعني محدودية دورها.

ففي المانيا لم تزد حصيلتها عن 1% وفي فرنسا لم تزد عن 8، 0% وفي الولايات المتحدة 7، 0%.

ويرجع بعض الكتاب اسباب انخفاض اهميتها في هذه الدول، إلى درجة التنمية الاقتصادية التي وصلت اليها هذه الدول والى ارادتها في تحرير بضائعها من قيود الانتقال.

اما في الدول النامية فقد بلغت حصيلة الضرائب الجمركية اهمية كبيرة جداً، . فقد شكلت حصيلتها إلى حصيلة الضرائب الكلية نسبة 7% في البرازيل و8% في زامبيا، و10% في اليونان. علماً أن هذه الدول الاخيرة

لا تشكل الا استثناء على القاعدة، أن النسب التالية تعكس الصورة الحقيقية للضرائب الجمركية اتجاه الضرائب الأخرى: 27% في سوريا، 28% في المغرب، 52% في السودان، 56% في العراق، 63% في الاردن، 69% في السنغال، و 80% في الكونغو. وعلى أية حالة فالأصل في الضرائب الجمركية هو عموميتها اي انها تسري على جميع السلع التي تعبر الحدود الجمركية للدولة، ولكن مع ذلك قد تقرر الدول بعض الانظمة للإعفاء من هذه الضرائب، من ذلك:

- **نظام التجارة العابرة (ترانزيت TRANSIT):** وهو يعنى اعفاء السلع التي تعبر الدولة في طريقها إلى دولة اخرى. وهو نظام منطقي يجد اساسه في فكرة التعاون الدولي التي تقضى بضرورة اقامة علاقات حسن جوار بين الدول وان تستفيد الدولة من المرافق الموجودة في الدول الجارة، وخاصة بالنسبة للدول الحبيسة التي تجد نفسها مضطرة لاستعمال طرق وموانئ الدول الجارة الواقعة على البحر لتنمية تجارتها. كما أن هذا الاعفاء لا يؤدي إلى منافسة السلع المحلية لان المقصود منه هو العبور وليس الاستهلاك الداخلي كما يقدم هذا النظام عدة فوائد لدولة المرور اهمها: انه ينشط حركة النقل الداخلي وانه يمد الدولة ببعض الإيرادات الناتجة عن الرسوم المفروضة على الخدمات الضرورية لتسهيل عملية العبور. واخيرا فان فرض ضرائب جمركية على السلع العابرة يؤدي إلى ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي لان الدولة التي ستصلها البضاعة في النهاية ستفرض عليها ضرائبها الجمركية، ولذلك وجب اعفاء السلع العابرة من الضرائب الجمركية.
- **نظام استرداد الضريبة:** وهو نظام القصد منه زيادة التنمية الاقتصادية عن طريق زيادة الصادرات التي تعتمد على مواد مستوردة من الخارج. فالدولة تقوم برد الضريبة الجمركية التي دفعت على المواد المستوردة بغرض تصنيعها واعادة تصديرها ثانية إلى الخارج.
- **نظام الاعفاء المؤقت:** وهو يهدف إلى نفس الغاية التي يهدف اليها النظام السابق. وبموجب هذا النظام يتم اعفاء بعض المواد الأولية التي تستورد من الخارج بغرض تصنيعها وتصديرها ثانية للخارج خلال فترة محددة. فإذا مرت هذه الفترة ولم يتم إعادة التصدير فإن الضريبة الجمركية تصبح واجبة الدفع.
- **نظام التصدير المؤقت:** ويطبق هذا النظام على السلع المعدة للتصدير المؤقت، والتي يتعين عودتها في خلال مدة معينة وبالحالة التي كانت عليها. ومن امثلة ذلك التصدير بقصد المشاركة في المعارض الدولية أو المهرجانات الفنية أو السينمائية، وكذلك ما يحمله الأشخاص المقيمون اقامة اعتيادية في الدولة من بضائع مخصصة للاستعمال الشخصي كأجهزة التسجيل المرئي أو آلات التصوير... الخ.
- **نظام المناطق الحرة:** في هذا النظام لا تتطابق حدود الدولة السياسية مع حدودها الجمركية، بمعنى أن الدولة تخصص منطقة أو مناطق من اقليمها وتعتبرها خارجة عنها من الناحية الضريبية. بمعنى أن

السلع التي تدخل إلى هذه المنطقة لا تخضع للضرائب الجمركية المعمول بها في بقية اقليم الدولة. والحكمة من انشاء هذه المناطق هي تنمية بعض المناطق المتخلفة وتشجيع دخول رؤوس الأموال إليها أو تشجيع التبادل التجاري بين هذه المنطقة والدولة المجاورة مع ما يترتب على ذلك من اكتساب خبرات فنية وتشجيع لحركة السياحة في المناطق المجاورة لها. واخيرا فان السلع الداخلة للمنطقة الحرة غير معدة للاستهلاك المحلي في بقية اقليم الدولة، أما إذا تجاوزت هذه المنطقة ودخلت اقليم الدولة فإنها ستخضع للضرائب الجمركية المعمول بها.

### ☒ الضريبة العامة على الإنفاق:

تفرض هذه الضريبة على كل ما ينفقه الشخص في استهلاكه، اي انها تسري على كل انواع الانفاق التي قد يقوم بها الشخص وهو بصدد استخدام دخله لإشباع حاجاته الاستهلاكية وتتخذ هذه الضريبة صور مختلفة اهمها:

- قد تفرض الضريبة العامة على الإنفاق في كل مرة يتم فيها تداول السلعة من وقت انتاجها حتى وقت بيعها للمستهلك الاخير. ويكون سعرها في العادة منخفضاً حيث يتكرر فرضها كلما كانت السلعة محل تداول مما لا يحتمل معه رفع السعر.

ويؤخذ على هذه الضريبة انها تفرق في المعاملة بين المشروعات الكبيرة التي تقوم بمختلف عمليات انتاج السلعة ابتداء من تحويلها من شكلها الاول إلى شكلها النهائي المعد للاستهلاك ولا تدفع بالتالي الضريبة الا مرة واحدة، والمشروعات الصغيرة التي تضطر لتجزئيه العملية الانتاجية على مراحل متعددة وتدفع من ثم الضريبة المفروضة على السلعة في كل مرحلة على حدة ويعدد هذه المراحل. فالضريبة بهذه الصورة تجعل المشروعات الصغيرة عاجزة عن منافسة المشروعات الضخمة.

ولتفادي هذا الانتقاد فان الضريبة قد تجزأ على مراحل الانتاج المختلفة وتفرض في كل مرحلة منها على القيمة المضافة للسلعة.

وبمعنى آخر فانه يتحدد للضريبة سعر إجمالي ثم يخصم من كل منتج مقدار الضريبة التي دفعها المنتج السابق اثناء مشاركته في العملية الانتاجية.

- قد تفرض الضريبة العامة على الإنفاق مرة واحدة فقط، وذلك اما بفرضها عند انتاج السلعة وتسمى في هذه الحالة بالضريبة على الانتاج واما حين شراء المستهلك لها وتسمى في هذه الحالة بالضريبة على السلعة المباعة أو الضريبة على المشتريات.

## ✓ الضريبة على الانتاج:

تفرض هذه الضريبة على السلع في مرحلة الانتاج وذلك نظراً لسهولة جبايتها في هذه المرحلة اذ عادة ما تكون السلعة الخاضعة للضريبة مركزة في أيدي عدد محدود من المشروعات الانتاجية. مما يسمح لهذه المشروعات بدفع الضريبة إلى الخزنة العامة واطافة قيمتها إلى ثمن السلعة بحيث يقع عبئها النهائي على المستهلكين.

## ✓ الضريبة على السلعة المباعة:

وهي تفرض على السلعة بمناسبة بيعها للمستهلك. وتضاف إلى فاتورة البيع، ويدفعها المستهلك بإضافتها إلى ثمن السلعة. ويقوم البائع في هذه الحالة بتحصيل الضريبة نيابة عن الخزنة العامة ثم يورد حصيلتها بصفة دورية إلى مصلحة الضرائب حسب التوقيت الذي يحدده القانون الضريبي المنظم.

## 2.2.5 الضرائب على التداول:

تفرض هذه الضرائب على تداول رؤوس الاموال بين الناس أو على رفات قانونية معينة. ومثال ذلك ما يفرضه المشرع من ضريبة على انتقال الملكية تسمى رسوم التسجيل، وعلى الشيكات المصرفية والعقود والفواتير والكمبيالات وغيرها من المحررات، رسوم الدمغة.

وكثيراً ما يلزم القانون رجال القضاء وكافة المصالح والادارات الرسمية التابعة للدولة بعدم الاعتداد بأي محرر أو معاملة مما يخضع لهذا النوع من الضرائب الا بعد التأكد من أن الضريبة المفروضة عليه قد دفعت.

وتبرر هذه الضرائب على اساس أن إنفاق الدخل في الصور السابقة يعبر عن مقدرة مالية، ومن ثم يصلح كوعاء للضريبة التي تجبى في وقت مناسب هو وقت التداول، كما أن ضرائب التداول تجد تبريرها ايضاً، على اساس انها تدر حصيلة مهمة تساهم في زيادة الايرادات العامة. وعادة ما يطلق على هذا النوع من الضرائب رسوماً. وهي تسمية غير سليمة. ذلك أن هذه الضرائب تفرض في الانظمة الحديثة بصورة تتناسب مع الوعاء الخاضع لها، ولا علاقة لا بتكاليف الخدمة التي تؤديها الدولة كما انه لا يراعى في تحديدها مقدار المنفعة التي تعود على الفرد.

وهي ضريبة غير مباشرة تفرض بمناسبة القيام بأعمال عارضة كالتداول أو الاستهلاك أو حدوث واقعة معينة، كما انها ضريبة عينية لأنها تلحق بالمحركات والتصرفات وغيرها التي تشملها دون نظر إلى شخصية الملتزم بأدائها.

وضريبة الدمغة تعتبر احدى الموارد الضريبية وهي تمثل عنصراً أساسياً من موارد المجتمعات الاشتراكية لان تقارب الدخول في هذه المجتمعات واتساع نطاق ما تؤديه الدولة من خدمات إلى مواطنيها يدعو إلى الاعتماد على الضرائب غير المباشرة باعتبارها أدوات فعالة لتحقيق أحد الموارد.

وينبغي عند فرض هذه الضريبة التوفيق بين اعتبارين الاول وهو شمول الضريبة للمحركات والتصرفات وغيرها حتى تحقق مورداً مالياً هاماً والثاني الا تكون الضريبة مرهقة على مموليها حتى لا تؤدي إلى عرقلة وتعطيل المعاملات أو فتح باب التحايل للتهرب منها. وقد روعي في اعداد هذا القانون التوفيق بين هذين الاعتبارين ما أمكن.

وضريبة الدمغة على المحركات ثابتة في معظم الاحوال وغالباً ما يكون سعرها منخفضاً وعلى العكس من ذلك فإن ضريبة الدمغة على التصرفات والمعاملات والوقائع غالباً ما تكون نسبية السعر وان كان ذلك لا يمنع من أن تكون هذه الضريبة ثابتة السعر في بعض الاحيان تسهيلاً للمصلحة في جبايتها وللممولين في سدادها.

#### 6. تقدير وعاء الضريبة:

يقتضي تحديد مقدار الضريبة ضرورة الوصول إلى تقدير حقيقي للمادة الخاضعة للضريبة. وذلك لما لهذا التقدير من اهمية بالنسبة لحصيلة الضريبة من جهة وبالنسبة لتحقيق العدالة الضريبية من جهة اخرى. فتقدير المادة الخاضعة للضريبة يجب أن لا يكون اقل من الحقيقة فنقل حصيلة الضريبة وما يتبعها من ضرر بالمصلحة العامة، كما لا يجب أن يكون أكثر من الحقيقة لان ذلك يؤدي إلى ارهاق المكلفين وتدميرهم. أو أن يكون أكبر من الحقيقة بالنسبة للبعض وأقل من ذلك بالنسبة للآخرين فيخل بالعدالة ويخرج عن مبدأ المساواة امام الضريبة. ويتم تقدير وعاء الضريبة، إما بواسطة الادارة الضريبة وإما بواسطة الافراد.

#### 1.6 التقدير بواسطة الادارة الضريبية:

في هذه الحالة تتولى الادارة بنفسها تقدير المادة الخاضعة للضريبة، وهي تتبع في ذلك إحدى طرق ثلاث هي طريقة المظاهر الخارجية، طريقة التقدير الجزافي واخيراً طريقة التقدير الاداري المباشر.

### ☒ طريقة المظاهر الخارجية:

وفقاً لهذا الأسلوب تقدر الادارة الضريبية وعاء الضريبة على اساس قرائن أو علامات خارجية يسهل معرفتها. وهذه القرائن تخص في الغالب طرق معيشة الممول أو اسلوب عمله. من ذلك نوع المنزل الذي يسكنه وعدد المستخدمين فيه من الخدم، وعدد السيارات التي يملكها وانواعها، كذلك عدد العمال الذين يشغلهم، أو مساحة الارض الزراعية وموقعها ونوع الزراعات التي يقوم بها، ومع ذلك فان هذا الاسلوب قد تعرض للنقد للأسباب التالية:

- ✓ انه لا يمكن الاعتماد عليه في تقدير بعض اوعية الضرائب لعدم وجود مظاهر أو علامات خارجية يستدل بها عليه أو لاستطاعة الممولين اخفاء هذه المظاهر وبالتالي التهرب من الضريبة
- ✓ أن هذا الاسلوب لا يأخذ بالظروف الشخصية للمكلف بعين الاعتبار ومعنى ذلك التخلي عن مبدأ العدالة الضريبية، فوفقاً لهذا الاسلوب قد يتساوى مقدار الضريبة بالنسبة لشخصين تختلف ظروف أحدهما عن الآخر، لمجرد أن المظاهر الخارجية بالنسبة لها متساوية.

وقد اقترح البعض تلاقي هذه العيوب عن طريق تعداد المظاهر الخارجية التي يؤخذ بها لتقدير المادة الخاصة للضريبة.

ولكن الأخذ بهذا الاقتراح قد يفقد هذا الاسلوب ميزته الرئيسية وهي البساطة. وهذا ما دفع بأغلب التشريعات إلى ترك هذا الاسلوب وعدم الاعتماد عليه الا نادرا وكوسيلة لمراقبة اقرارات الممولين وضمان سلامتها.

### ☒ طريقة التقدير الجزافي:

في هذه الطريقة يقوم المشرع بتحديد المادة الخاضعة للضريبة جزافاً أي على اساس تقريبي يستند إلى قرائن قانونية. مثال ذلك قيام المشرع احيانا بتحديد الربح الذي يحصل عليه المزارع على اساس القيمة الايجارية للأرض. بحيث يعادل هذا الربح مثل هذه القيمة أو مثليها أو ثلاثة امثالها.

فالمشرع يحدد الربح على أساس قرينة معينة نظراً لتعذر تحديده بصورة دقيقة لرفض المزارعين امساك حسابات منتظمة لأعمالهم.

والواقع أن التقدير الجزافي شأنه شأن طريقة المظاهر الخارجية لا يصح أن يستخدم إلا إذا تعذر على المكلف تقديم اقرار صحيح أو دفاتر منتظمة ولم تكن لدى الادارة الوسائل الكافية لتقدير المال بدقة، أما فيها عدا ذلك فيحسن عدم التوسع في هذه الطريقة لأنها قائمة على اساس تقريبي، ولا تتناول المقدرة الحقيقية للمكلف، وما

يعنيه ذلك من مجافاتها للعدالة. كما تتضمن هذه الطريقة عادة نسبة من الخطأ، وقد تلحق ضرراً بالخزانة العامة.

### ☒ طريقة التقدير الإداري المباشر:

تلجأ الإدارة الضريبية إلى هذا الأسلوب في بعض الحالات التي يسهل فيها تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، كتقدير دخل الملكيات العقارية الذي يتميز بأنه ظاهر ويصعب إخفاؤه، ومع ذلك يستحسن عدم التوسع في اللجوء إلى هذه الطريقة خاصة في غياب الضمانات التي تمنع الإدارة من إساءة استعمال حريتها في التقدير.

### 2.6 التقدير بواسطة الأفراد:

وفقاً لهذا الأسلوب يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة إما عن طريق اقرار يقدمه الممول نفسه أو عن طريق اقرار يقدمه الغير:

### ☒ اقرار الممول:

بموجب هذا الاجراء يلزم المكلف بأداء الضريبة بتقديم اقرار إلى ادارة الضرائب يبين فيه تفاصيل دخله ومصادره ويعد هذا الأسلوب أفضل اساليب التقدير إذا تم بدقة وامانة. فالممول هو اعلم الناس بما لديه من اموال وبظروفه الشخصية وبقدرته على الدفع ولا يخفى أن نجاح هذا الأسلوب يتوقف على مدى انتشار الوعي الضريبي، ومنعاً لمحاولات التهرب من الضريبة، تتولى الإدارة الضريبة التحقق من صحة البيانات الواردة في الاقرار، وذلك عن طريق فحص ومراجعة اوراق الممول ومستنداته ودفاتره، التي يكفل القانون عادة لإدارة الضرائب حق الاطلاع عليها. كما لها أن ترفض الاقرار المقدم أو أن تقوم بتعديله إذا رأت أن البيانات الواردة به غير صحيحة.

ولضمان جدية الاقرارات الضريبية فان التشريعات الضريبية كثيراً ما تفرض عقوبات شديدة على تسجيل بيانات غير صحيحة في هذه الاقرارات بهدف التهرب الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة.

ويؤخذ على هذه الطريقة انها تؤدي إلى تدخل الإدارة في شؤون الممولين الخاصة. كما انها تحتاج إلى ادارة ضريبية ممتازة تتمتع بإمكانيات بشرية وفنية تسمح لها بمراقبة الاقرارات المقدمة والتحري عن صحة ما تتضمنه من بيانات. وبالرغم من صحة هذه الانتقادات فان طريقة الاقرار تفضل الطرق الأخرى نظراً لعدالتها ولأنها تمثل السبيل الافضل لتقدير المادة الخاضعة للضريبة.

ولذلك فان اغلب التشريعات تأخذ بها. وتطبقها على مختلف انواع الضرائب.

### ☒ اقرار الغير:

وهنا يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة لا بواسطة الممول ولكن بواسطة شخص آخر غير المكلف يسمح له وضعه بمعرفة مركز الممول وحقيقة دخله كرب العمل الذي يقدم اقرارا عن الاجور المدفوعة للعاملين، أو كالشركة التي تقدم اقراراً عن الارباح الموزعة على المساهمين، أو المستأجر الذي يبلغ عن قيمة الاجرة التي يدفعها للمالك.

وغالباً ما يلجأ المشرع في الحالات التي يلزم فيها الغير بتقديم الاقرار إلى تحصيل الضريبة عن طريق الحجز عند المنبع، اي أن الغير الملتزم بتقديم إقرار يكلف بخصم قيمة الضريبة وتوريدها إلى الخزنة العامة، وليس ثمة شك أن اسلوب الحجز عند المنبع يخفض من نفقات الجباية ويمنع التهرب الضريبي.

### 7. سعر الضريبة:

يراد بسعر الضريبة النسبة التي تؤخذ كضريبة من المال أو الدخل الخاضع لها. اي نسبة الضريبة إلى المادة الخاضعة لها. أو هو مبلغ الضريبة في علاقته بوعاء الضريبة.

ومن ثم فان حساب قيمة الضريبة المستحقة للخزينة العامة يتطلب تطبيق السعر على الوعاء الذي سبق تحديده وتقدير عناصره، وذلك بعد استبعاد ما يقرره القانون من اعفاءات واجبة الخصم، وقد يتولى المشرع تحديد هذا السعر من أول الأمر، كما قد يكون السعر غير محدد مقدماً. وهو إذا كان محدداً، فقد يكون نسبياً أو تصاعدياً أو تنازلياً. فهناك اذن مسألتان أساسيتان تتعلقان بالسعر، هما تقسيم الضرائب إلى توزيعية وقياسية من جهة ونسبية وتصاعدية من جهة أخرى.

### 1.7 الضرائب التوزيعية والضرائب القياسية:

**1.1.7 الضريبة التوزيعية:** هي الضريبة التي لا يحدد لها المشرع سعراً محدداً ينطبق على المادة الخاضعة لها، وإنما يحدد المقدار الكلي لحصيلتها، أي مجموع ما يتعين على الادارة الضريبية تحصيله من المكلفين الخاضعين لها. ثم توزع هذه الحصيلة على أقاليم الدولة، حيث تقوم لجان محلية بتحديد ما يخص كل ممول من هذه الحصيلة. وعندئذ فقط يمكن التعرف على سعر الضريبة.

وهذا النوع من الضريبة كان منتشراً في الماضي حينها كانت الادارة المالية المركزية غير قادرة على تقدير المادة المفروضة عليها الضريبة، وغير قادرة على مواجهة المكلفين بها ويحقق هذا النظام بعض المزايا لعل اهمها:



- أ- معرفة الإدارة الضريبية مقدماً لحصيلة الضرائب، وعدم خضوع هذه الحصيلة للتغير الناتج عن الظروف الاقتصادية أو الامتناع بعض المكلفين عن الدفع .
- ب- الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك بجعل كل ممول رقيقاً على الآخرين لان تهرب أحدهم معناه زيادة العبء على الباقين .
- ت- اشراك الادارات الضريبية المحلية في تقدير الضرائب مع ما يعنيه ذلك من لا مركزية مالية. ومن الواضح أن الادارات المحلية أكثر على بظروف الممولين وبالتالي اعرف بمقدراتهم على الدفع، وهذا ما يؤدي إلى تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي .
- ولكن بالرغم من هذه المزايا فان هذا النظام يتصف بمجموعة من العيوب الخطيرة التي جعلت الدول تتخلى عنه، ومن هذه العيوب:

- أ- عدم تحقيقه للعدالة وذلك لأنه لا يقوم على اساس المقدرة المالية للمكلف لذا فانه من المتصور أن يدفع شخصان مبلغين مختلفين رغم تساويها في المقدرة التكلفة وذلك لمجرد اقامتها في منطقتين مختلفتين . يضاف إلى ذلك ما قد حصل من ظلم على بعض الممولين بسبب القربى أو السلطة والنفوذ .
- ب- كما انها قد لا تحقق العدالة بين اقاليم الدولة بسبب الجهل بالظروف الاقتصادية والاجتماعية لسكان كل اقليم .
- ت- بعدم مرونته، خاصة أن المبلغ الاجمالي الذي يحدده المشرع للضريبة يظل ثابتاً لفترة طويلة مع ما يعنيه ذلك من عدم تماثيه مع التغيرات التي قد تحدث على مقدرات الافراد المالية .
- ث- عدم مراعاته لظروف الممول الشخصية وما ينتج عن ذلك من خروجه عن مبدأ العدالة الضريبية .

### 2.1.7 الضريبة القياسية:

- فهي تلك التي يحدد المشرع سعرها دون أن يحدد مقدارها الكلي. ولكن عدم تحديد مقدارها الكلي لا يمنع من معرفة هذه الحصيلة على وجه التقريب. ووضع تقديرات لها في ميزانية الدولة.
- وتتميز هذه الضريبة بمرونتها وارتفاع حصيلتها وامكان مراعاتها ظروف الممول الشخصية وتغير سعرها بتغير حجم المادة الخاضعة لها: ولذلك فان جميع الضرائب في العصر الحديث اصبحت ضرائب قياسية.
- ويلاحظ أن الضريبة يمكن أن تفرض بسعر واحد بصرف النظر عن قيمة المادة المفروضة عليها، وهذه هي الضريبة النسبية. كما يمكن أن تفرض بأسعار مختلفة تبعاً لاختلاف قيمة المادة المفروضة عليها الضريبة، بحيث يرتفع السعر الذي تفرض به الضريبة مع ارتفاع قيمة المادة المفروضة عليها وهذه هي الضريبة التصاعدية.

## 2.7 الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية:

تعتبر الضريبة نسبية حينما يكون سعرها ثابتاً لا يتغير بتغير المادة الخاضعة للضريبة، وتكون الضريبة تصاعدية إذا زاد سعرها بزيادة المادة الخاضعة للضريبة، والحقيقة أن هذا التقسيم يستند إلى الخلاف بين الكتاب حول مفهوم العدالة الضريبية.

فالقائلين بأن العدالة هي المساواة الحسابية ينادون بفكرة الضريبة النسبية، أي أن العدالة تستوجب أن يتحمل الفرد اسعارا ضريبية تساوي تلك التي يتحملها فرداً آخر.

فإذا كان دخل عمر 2000 دينار ودخل زيد 5000 دينار وكان سعر الضريبة المفروض على الأول 8% فإن العدالة تقضى بتطبيق نفس السعر على الثاني. أما القائلين بأن العدالة تعنى فرض الضريبة وفقاً للمقدرة التكلفة للمول فينادون بفكرة الضرائب التصاعدية. وهكذا فإن توزيع الاعباء الضريبية على مختلف الأشخاص يجب أن يتم وفقاً للمقدرة التكلفة لكس منهم. ولما كانت هذه المقدرة متباينة من شخص لآخر، وجب تطبيق أسعار ضريبية متباينة كذلك، بمعنى آخر كلما زادت مقدرة الشخص الاقتصادية كلما لزم زيادة أسعار الضريبة والعكس بالعكس.

ونظراً لما تحققه فكرة الضريبة التصاعدية من عدالة ومن تقليل للتفاوت الكبير في الدخل والثروات، فإن اغلب الدول تأخذ بهذا النظام. ونظام التصاعد يمكن تحقيقه بأشكال مختلفة أهمها: التصاعد بالطبقات والتصاعد بالشرائح.

### 1.2.7 التصاعد بالطبقات:

وفقاً لهذا الأسلوب يتم تقسيم المكلفين إلى عدة طبقات، حسب حجم المادة الخاضعة للضريبة، مع إخضاع كل طبقة لسعر ضريبي واحد عن كل ما تملكه من دخول. ويرتفع هذا السعر من طبقة إلى الطبقة التي تعلوها. وقد ينص المشرع على إعفاء الطبقة الأولى كما ينص على تثبيت السعر وجعله نسبياً بعد طبقة معينة.

مثال:

الضريبة %	حجم الدخل الخاضع للضريبة	طبقة المكافئين
8%	أقل من 4000 دينار	الاولى
15%	أكثر من 4000 دينار وأقل من 10.000	الثانية
20%	ما زاد عن 10.000	الثالثة

فاذا كان دخل المكلف 2000 دينار فانه سوف، يقع في الطبقة الاولى ويدفع ضريبة قدرها  $2000 \times 8\% = 160$  دينار وإذا كان دخل مكلف ثاني 5000 دينار فسيقع في الطبقة الثانية ويدفع ضريبة تساوي  $5000 \times 15\% = 750$  دينار وهكذا.

وتمتاز هذه الطريقة بسهولة تطبيقها وبغزارة حصيلتها الا انها منتقدة، طابعها التحكيمي وعدم عدالتها مما يشجع على التهرب منها ولتوضيح ذلك نعطي هذا المثال.

شخص ارتفع دخله من 4000 دينار إلى 4100 دينار فسيُدفع في الحالة الاولى  $4000 \times 8\% = 320$  دينار وسيُدفع في الحالة الثانية  $4100 \times 15\% = 615$  دينار. اي أن زيادة دخله بمقدار 100 دينار جعلته يدفع ضريبة اضافية بمقدار 295 دينار وهذه النتيجة كثيراً ما تدفع الافراد إلى عدم العمل والتهرب من الضريبة.

### 2.2.7 التصاعد بالشرائح:

وفقاً لهذا الاسلوب تقسم المادة الخاضعة للضريبة إلى شرائح يخضع كل منها لسعر معين يرتفع كلما انتقلنا إلى شريحة اعلى. وعلى هذا فان المادة الخاضعة للضريبة لا تخضع كلها لسعر واحد وانما قد تخضع لأسعار مختلفة تبعاً لتعدد الشرائح التي تتكون منها.

ولتوضيح ذلك نعطي المثال التالي:

سعر الضريبة%	الشريحة الضريبية بالدينار
5%	ال 1000 الاولى
10%	ال 1000 التالية
15%	ال 1000 التالية
20%	ال 1000 التالية
25%	ال 1000 التالية

فإذا كان دخل المكلف 500 دينار، فإنه سيدفع ضريبة مقدارها  $500 \times 5\% = 25$  دينار، أما إذا كان دخله 3000 دينار فإن هذا الدخل سيقسم إلى ثلاثة شرائح، تخضع كل منها لسعر خاص، وهكذا فإنه سيدفع ضريبة مقدارها:

الشريحة الأولى  $1000 \times 5\% = 50$  دينار

الشريحة الثانية  $1000 \times 10\% = 100$  دينار

الشريحة الثالثة  $1000 \times 15\% = 150$  دينار

مجموع ما سيدفعه:  $50 + 100 + 150$  دينار

ويمتاز هذا الأسلوب بعدالته، إذ أن الزيادة البسيطة في دخل الممول لا تحتم اخضاع كل الدخل لسعر جديد وإنما فقط الزيادة الحاصلة في الدخل، وهذا الأسلوب هو أكثر اساليب التصاعد تطبيقاً وانتشاراً إذ تأخذ به أغلب الأنظمة الضريبية المعاصرة.

## 8. ربط الضريبة وتحصيلها:

بعد الانتهاء من اختيار وعاء الضريبة وتقديره وتحديد السعر أو النسبة التي تؤخذ من هذا الوعاء كضريبة، تثار مشكلتي ربط الضريبة وتحصيلها

### 1.8 ربط الضريبة:

#### 1.1.8 التعريف بربط الضريبة:

المقصود بربط الضريبة هو تحديد مقدارها أو مبلغها الواجب على الممول دفعه لمصلحة الضرائب، أي تحديد دين الضريبة المستحق على الممول. وهذا التحديد يقتضي التأكد من الواقعة المنشئة للضريبة وتقديرها، ثم استئصال ما يسمح به القانون من إعفاءات للممول، ثم تحديد صافي المبلغ الخاضع للضريبة، وإخضاعه لسعر الضريبة الذي يقرره القانون والذي تتحدد بمقداره مسئولية الممول الضريبية. وعندئذ فقط يصبح من الممكن تحصيل الضريبة.

ويتم ربط الضريبة باسم الممول أن كان شخصاً طبيعياً في جميع الأحوال حتى ولو كان الممول ناقص الأهلية أو عديمها، لأن الضريبة فرض قانوني وليس اتفاقاً يتطلب أهلية الممول، أما إذا كان الممول شخصاً معنوياً فتربط الضريبة باسمه سواء كان شركة أو مؤسسة أو غيرها أن كانت متمتعة بالشخصية المعنوية.

وتقوم الإدارة الضريبية بتبليغ الممول بالربط، أي أن تعلنه بذلك حسبها تقضي به اصول الاعلان. والاصل أن تصبح الضريبة واجبة الاداء بمجرد اتمام عملية الربط وعلان الممول بذلك. غير أن القانون قد ينظم طرقاً محددة للاعتراض على قرار الربط أو الطعن فيه، كما قد يمنح الممول حق تأجيل دفع الضريبة لحين الفصل في طعنه.

#### 2.1.8 الإعفاءات الضريبية:

يفتضي مبدأ العدالة الضريبية أن تفرض الضريبة على جميع الأشخاص المقيمين فوق إقليم الدولة وعلى جميع الاموال أو الدخول المتحققة بها، ومع ذلك فان هناك من الاسباب ما يدفع المشرع إلى منح إعفاءات ضريبية كلية أو جزئية، أي عدم فرض الضريبة على دخل أو مال معين رغم تحقق الدخل أو تملك المال، وهذه الإعفاءات تهدف إلى تحقيق المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضرائب، والإعفاء الضريبي قد يكون مؤقتاً كالإعفاء بغرض تنشيط قطاع اقتصادي معين (زراعة . سياحة . صناعة). وقد يكون دائماً كإعفاء دخل الجمعيات الخيرية.

كذلك قد يكون الاعفاء كلياً كإعفاء دخل الاشخاص الاعتبارية العامة. أو جزئياً كإعفاء جزء من الدخل يساوي الحد الأدنى اللازم للمعيشة، وفي كل الاحوال لا يجوز تقرير الاعفاء الا اذا نص عليه القانون صراحة.

#### أ. الاعفاء لأسباب اقتصادية:

والغاية من هذا الاعفاء هي دفع عجلة التنمية خاصة في الدول التي تسعى إلى تحقيق تنميتها، وهكذا يمكن للمشروع أن يشجع قطاعاً معيناً كالزراعة أو الصناعة أو السياحة بإعفائه من الضريبة على الأقل لفترة محدودة. كما قد يشجع المشروع الافراد على الادخار والاستثمار.

#### ب. الاعفاء لأسباب دينية وخيرية وثقافية:

من ذلك اعفاء لدخل الهيئات الدينية وغيرها من الهيئات والمؤسسات والجمعيات والمعاهد والمدارس الخاصة المعترف بها من الدولة، والتي تقوم على أغراض التعليم أو البر والاحسان أو الاصلاح الاجتماعي.

#### ت. الاعفاء لأسباب سياسية:

ويستفيد من هذا الاعفاء اعضاء البعثات الدبلوماسية والقنصلية وممثلي المنظمات الدولية كالأمم المتحدة ومنظمة الوحدة الافريقية وجامعة الدول العربية وفقاً لما تقضى به أحكام القانون الدولي. وكذلك اعفاء بعض اللاجئين السياسيين أو ملوك ورؤساء الدول السابقين أو الحاليين.

#### ث. الاعفاء لأسباب اجتماعية:

كإعفاء المعاشات التقاعدية ومكافآت الضمان الاجتماعي، واعفاء المبالغ التي تؤدي إلى المستحقين في عقود التأمين على الحياة سواء عند الوفاة أو بعد مدة معينة.

#### ج. الاعفاء لأسباب تتعلق بتحقيق العدالة الضريبية:

من ذلك اعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة، وتقرير اعفاءات بسبب تزايد الاعباء العائلية:

- **اعفاء الحد الأدنى للمعيشة:** وهو يعنى اعفاء جزء من الدخل أو حتى كل الدخل إذا لم يزد عن حداً معيناً بشكل يضمن للفرد الحد الضروري للمعيشة. وهذا الاعفاء يستند إلى مبدأ المقدره على الدفع. فلا يجوز إلزام اي فرد في المجتمع بالإسهام في اعباء النفقات العامة قبل أن يكفل لنفسه ولأسرته مقومات الحياة الاساسية من سلع وخدمات.

وتختلف الدول في تحديد القدر اللازم للمعيشة بسبب اختلاف مستويات المعيشة في كل منها. ولكن الدول تحاول أن تضمن مستوى معاشي معقول وفقاً لظروفها الاقتصادية.

كما أن الحد الأدنى اللازم للمعيشة يتميز بعدم الثبات، وذلك لأن نفقات المعيشة ليست ثابتة بل هي متغيرة بحسب ارتفاع الاسعار أو انخفاضها، لذلك يجب على المشرع أن يعيد النظر في هذا الحد كلما تغيرت الظروف المعاشية.

### • الاعفاء بسبب تزايد الاعباء العائلية:

تقتضي العدالة أن يعفى جزئياً من الضريبة من لهم اعباء عائلية. فمن يعول خمسة اشخاص مثلاً لا يمكنه أن يتحمل من الضرائب ما يمكن أن يتحمله شخص واحد أعزب يحصل على نفس الدخل.

### 2.8 تحصيل الضريبة:

يقصد بتحصيل الضريبة مجموع العمليات التي ترمى إلى نقل مبلغ الضريبة من ذمة الممول إلى الخزانة العامة. أي استيفاء الدولة لدين الضريبة.

وتحصل الضرائب في الوقت الحاضر بمعرفة موظفي الدولة وفقاً لإجراءات قانونية يعلم بها الممول مسبقاً، وتمنح هذه الاجراءات الممول في العادة حق التظلم والطعن في تقدير الضريبة وربطها وتحصيلها.

وهذا الأمر لم يكن كذلك في الماضي، حيث كان يتم تحصيل عدد كبير من الضرائب عن طريق الالتزام. وبمقتضى هذا النظام تتنازل الدولة عن حق تحصيل الضرائب إلى فرد. أو شركة يسمى بالملتزم يقوم بدفع مقدار الضريبة مقدماً للدولة ثم يتولى عملية التحصيل بعدئذ لحسابه الخاص، وهذا النظام كان متبعاً في فرنسا إلى قيام الثورة الفرنسية.

ولكن يعاب على هذا النظام أن الخزانة العامة لا تحصل على كل المبالغ التي بدفعها الممولين إلى الملتزم وإنما فقط للمبلغ الذي يدفعه لها هذا الاخير وهو دائماً اقل من الحصيلة الفعلية للضرائب.

كما يعطى هذا النظام سلطات واسعة للملتزم مما ينقص من سلطان الدولة ويجعله منافساً لها في ممارسة سلطاتها، واخيراً قد يسيء الملتزم استعماله لاختصاصه ويدفعه إلى استغلال الافراد والتحكم في حياتهم من اجل تكوين الثروات الضخمة على حساب الممولين. وأمام هذه العيوب تخلت كل الدول عن هذا النظام، واعطت اختصاص تحصيل الضرائب إلى ادارات عامة تتبع امانة الخزانة كإدارة الضرائب أو ادارة الجمارك

### 1.2.8 طرق التحصيل الحديثة:

تتبع الادارة الضريبية طرقاً مختلفة لتحصيل الضرائب، فهي تنتقى لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة، التي تحقق كلا من الاقتصاد في نفقات الجباية والملاءمة في تحديد مواعيد اداء الضريبة، دون ما تعسف أو تعقيد في اجراءاتها الادارية، بحيث تحد بقدر الامكان من حساسية الممول تجاه الضريبة. وتتلخص اهم طرق تحصيل الضرائب فيما يلي:

#### أ. الدفع بمعرفة الممول مباشرة:

أي أن يقوم الممول بتوريد مبلغ الضريبة إلى المصلحة المختصة، وهذه الأكثر انتشاراً وتتم في الغالب بناء على اقرار من الممول أو بعد اتمام الربط النهائي للضريبة والذي تقوم به ادارة الضرائب.

#### ب. الحجر من المنبع:

والمقصود به أن تكلف الخزنة شخصاً آخر غير الممول يكون في مركز المدين للممول بخضم هذه الضريبة ودفعها إلى الخزنة. ويتميز هذا الاسلوب بسهولة التحصيل وانخفاض تكاليفه وكذلك بمحاربهه للتهرب الضريبي.

#### ت. الدمغة:

تستخدم هذه الطريقة خاصة في دفع الضرائب على الممول، وذلك بقيام الممول بلصق دمغة يشتريها على العقود والمحركات والمطبوعات والاعلانات، أو عن طريق استعمال اوراق مدموغة أو ختم الاوراق بالدمغة.

### 2.2.8 ضمانات التحصيل:

نظراً لما للضريبة من اهمية بالنسبة للدولة الحديثة، فان المشرع قد احاط الدين الضريبي ببعض الضمانات التي تجعله ديناً متميزاً عن الديون الأخرى، وهذه الضمانات تسمى ضمانات التحصيل نذكر منها:

- أ. **تقرير حق امتياز لدين الضريبة:** أي أن دين الضريبة دين ممتاز له الاولوية قبل غيره من الديون على اموال الممول. وحق الامتياز الضريبي يأتي في المرتبة بعد استيفاء المصروفات القضائية.
- ب. **لا يقبل دين الضريبة المقاصة:** فلو كان للممول دين على الحكومة واستحققت عليه ضريبة فانه لا يستطيع المطالبة بالمقاصة وذلك حفاظاً على مصالح الخزنة العامة وحتى لا يلجأ الممول للمماطلة في دفع الضريبة بحجة اجراء تلك المقاصة.



ت. تقرير قاعدة اساسية في مجال تحصيل الضرائب مقتضاها «ادفع ثم استرد» أي أن على الممول أن يدفع الضريبة أولا وقبل كل شيء، وإذا اراد أن يعارض في الدفع فلا يؤثر ذلك على التزامه بالدفع، ولكن إذا ظهر له حق بعد ذلك، فله أن يسترد ما دفعه بدون وجه حق.

ث. لا وجود لنظرة الميسرة في الدين الضريبي: أي لا يمهل الممول إذا لم يكن قادرا عند تحقق الضريبة عليه على دفعها وانما تفرض عليه غرامات تأخيريه، وتحصل هذه الغرامة في نفس الوقت الذي تحصل فيه الضريبة.

ج. دين الضريبة محمول لا مطلوب وذلك بعكس القاعدة العامة التي تقضى بأن يتم الوفاء في محل المدين الا في حالة الاتفاق على خلاف ذلك، فطبقا لهذه القاعدة يلزم الممول بأدائه في مقر مصلحة الضرائب دون أن يفرض على المصلحة المذكورة مطالبته في مقر عمله.

### سابعا: المشاكل التي تواجه التنظيم الضريبي

تظهر عند تطبيق تشريع ضريبي معين فجوات أو مشاكل قد تتسبب في الخروج عن مبادئ العدالة والمساواة الضريبية وخاصة فيما يتعلق بتوزيع الاعباء الضريبية توزيعاً عادلاً بين المكلفين، ونظراً لخطورة هذه الظواهر فان المشرع غالباً ما يحاول توقعها وايجاد الحلول اللازمة لعلاجها. ولعل اهم مشكلتين تواجهان المشرع في هذا الشأن هما: ظاهرة الازدواج الضريبي، والتهرب الضريبي.

#### 1. الازدواج الضريبي:

الازدواج الضريبي أو كما يسميه البعض التعدد الضريبي هو فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على الشخص ذاته وعن نفس المال في المدة ذاتها ومن هذا التعريف تظهر لنا الشروط الواجب توافرها لكي نكون أمام ظاهرة الازدواج الضريبي.

#### 1.1 شروط الازدواج الضريبي:

أ- وحدة الضريبة المفروضة: كأن يتم اخضاع المواطن الجزائري الذي يحقق دخلا من عمله في تونس لضريبة الدخل التونسية، ثم اخضاعه مرة اخرى لضريبة مماثلة عن ذات الدخل في الجزائر.

ب- وحدة الممول الخاضع للضريبة: والمقصود بذلك أن يكون الشخص نفسه هو الذي يتحمل الضريبة أكثر من مرة ونظير أهمية هذا الشرط بصفة خاصة بالنسبة للأشخاص الاعتباريين كالشركات المساهمة، فإذا فرضت ضريبة على ارباح الشركة قبل توزيعها، ثم فرضت ضريبة اخرى على

نصيب كل مساهم من الأرباح الموزعة، لا يكون هناك ازدواجاً ضريبياً بالمعنى القانون وذلك لاختلاف شخص المساهم عن شخصية الشركة.

ت- أن تكون المدة المفروضة عنها الضريبة المتكررة هي نفس المدة أما تكرار فرض ذات الضريبة عن فترات زمنية مختلفة فلا يعد ازدواجاً ضريبياً. فإذا فرض وان قام المكلف بأداء الضريبة عن دخله لعام 1990 لدولة معينة ثم قام هذا المكلف بأداء نفس الضريبة عن الدخل لدولة أخرى عن دخله لعام 1991م، فلا يعد ذلك ازدواجاً ضريبياً لعدم وحدة الفترة الزمنية التي تدفع عنها نفس الضريبة.

ث- وحدة المادة الخاضعة للضريبة: ذلك أن الأزواج الضريبي يتطلب أن يلتزم الممول بأداء أكثر من ضريبة عن نفس الوعاء في نفس الفترة الزمنية، فإذا اختلف وعاء الضريبة فلا تكتمل عناصر الأزواج الضريبي، ومثال ذلك خضوع الممول لضريبة على الأرباح التجارية وخضوعه لضريبة أخرى مثل ضريبة أرباح المهن الحرة في نفس الوقت.

## 2.1 أنواع الأزواج الضريبي:

الأزواج الضريبي اما أن يكون داخلياً أو دولياً، واما أن يكون مقصوداً وغير مقصود.

### أ- الأزواج الداخلي والأزواج الدولي:

- الأزواج الداخلي: ينشأ هذا النوع من الأزواج نتيجة لتعدد السلطات المالية أو الضريبية داخل حدود الدولة الواحدة سواء كانت دولة اتحادية، أي ازدواج بين دولة الاتحاد والدول أو الولايات المنظمة للاتحاد، أو موحدة كازدواج بين السلطة المركزية والسلطات المحلية، كأن تفرض بلدية ضريبة عقارية بالإضافة إلى الضريبة العقارية التي تفرضها السلطة المركزية. ومع أن هذه الحالة هي الغالبة في حدوث الأزواج الضريبي الداخلي، إلا انه يمكن تصوره بأن تفرض السلطة المركزية نفسها أكثر من ضريبة على نفس الوعاء ليتحملها نفس الممول.
- الأزواج الدولي: يحصل هذا النوع من الأزواج بسبب أن كل دولة بما لها من سيادة تضع نظامها الضريبي وفقاً لحاجاتها وظروفها دون ما مراعاة للتشريعات الضريبية في غيرها من الدول وهذا ما يؤدي في بعض الحالات إلى خضوع نفس الشخص لضرائب أكثر من دولة نتيجة لإقامته أو لوجود أمواله في دولة غير دولة المواطن.

فالدولة لها الحق في فرض الضرائب على الأموال الواقعة بها والدخول المحققة فوق إقليمها وعلى الأشخاص المقيمين بها من وطنيين واجانب، كما لها الحق في فرض الضرائب على رعاياها المقيمين في الخارج.

ولا يخفى أن هذا الازدواج يزيد من العبء الضريبي بسبب تعدد خضوع دخل الممول للضريبة. وقد يؤدي ذلك إلى قلة الاستثمارات الدولية وتهربها من الدولة المستقبلية لها مع ما ينشأ عن ذلك من اضرار اقتصادية واجتماعية خاصة إذا كانت هذه الدولة من الدول السائرة في طريق النمو.

وأمام غياب القواعد الدولية التي تنظم هذه الظاهرة فإنه يقع على عاتق الدولة امر علاج الازدواج الدولي، كما تفعله بالنسبة للازدواج الداخلي وهي تتبع في سبيل الوصول إلى ذلك احدى وسيلتين:

**الوسيلة الاولى:** تفادي الازدواج بواسطة التشريعات الداخلية: وذلك بإصدار التشريعات الوطنية التي تحد من امتداد اختصاصها الضريبي إلى خارج اقليمها. كأن تعفى مواطنيها المقيمين في الخارج من الضريبة العامة على الدخل إذا كانت الدولة أو الدول الاجنبية التي يقيمون بها تفرض مثل هذه الضريبة.

**الوسيلة الثانية:** تفادي الازدواج بواسطة الاتفاقات الدولية: وفقاً لهذه الوسيلة تقوم الدولة بعقد اتفاقية أو معاهدة مع الدولة أو الدول الأخرى التي لها معها علاقات واسعة (استثمار، عمل، اقامة، جوار) تهدف إلى منع الازدواج الضريبي أو على الأقل الحد منه بالنسبة لمواطني الدولتين المتعاقبتين. ويجب في هذه الحالة مراعاة مصالح الدول النامية أو الفقيرة تطبيقاً لمبادئ التعاون الدولي ووضع سياسات تمييزية تخدم التنمية في هذه الدول.

#### ب- الازدواج المقصود وغير المقصود:

فالازدواج المقصود يكون غالباً بسبب تعدد المشرع احداثه وذلك لتحقيق اغراض خاصة، كالسعي إلى زيادة الحصيلة الضريبية بسبب تزايد النفقات العامة وهنا يفرض المشرع ضرائب اضافية علاوة على الضرائب الاصلية. أو لتحقيق نوع من العدالة الضريبية وذلك بزيادة العبء الضريبي على ذوى الدخل المرتفعة، كفرض ضريبة عامة على الدخل بالإضافة إلى الضرائب النوعية على فروعه، حتى يكون هناك تناسب بين العبء الضريبي والمقدرة التكليفية للأفراد أي قدرتهم على المساهمة في الاعباء العامة.

أما الازدواج غير المقصود فيحدث نتيجة للقصور في التشريع أو لعدم التنسيق بين الادارات المالية المركزية والمحلية، ولذلك فإنه نادر الوقوع داخليا وحتى وان وجدت بعض الحالات فان وجود سلطة عليا في الدولة يجعل من الممكن علاجها بتعديل التشريعات القائمة أو بإصدار تشريعات جديدة تتفادى هذا الازدواج.

اما على المستوى الدولي فان اغلب حالات الازدواج هي من النوع غير المقصود، وذلك ناتج عن عدم وجود سلطة عليا في المجتمع الدولي تملك التنسيق بين تشريعات الدول المختلفة، وتبقى مشكلة علاجه بأيدي الدول كما سبقت الإشارة اليه. بواسطة التشريع الداخلي أو المعاهدات الدولية.

## 2. التهرب الضريبي:

تمثل الضريبة استقطاعاً إجبارياً من دخول الافراد وثرواتهم لصالح الدولة. ونظراً لما يتميز به هذا الاستقطاع من الزامية فمن المتوقع أن يلجأ بعض الافراد في المجتمع إلى التخلص جزئياً أو كلياً من دفع الضرائب المفروضة عليهم، وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي.

فالتهرب الضريبي يتمثل في سعي المكلف للتخلص الكلي أو الجزئي من التزامه القانون بدفع الضريبة المستحقة عليه مستعيناً في ذلك بمختلف الوسائل غير المشروعة قانوناً، ولذلك فإن البعض يسميه بالغش الضريبي نظراً لاعتماده على طرق احتيالية مخالفة للقوانين الضريبية المعمول بها.

ويختلف التهرب بمعناه السابق عما اصطلح على تسميته «بالتهرب المشروع» ويقصد به التخلص الشخص من اداء الضريبة المفروضة عليه نتيجة لاستفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي. مثال ذلك قيام الشخص بنقل ملكية امواله إلى ورتته عن طريق عقد خلال حياته تهرباً من خضوع هذه الاموال إلى ضريبة التركات بعد وفاته أو أن تقسم الشركة ال عدة شركات فرعية لتهرب من الضريبة التصاعديّة كشركة مقاولات عامة كبرى تقسم إلى شركة للبناء وشركة للصيانة وشركة للطرق والمهابط وشركة لأعمال المجاري وشركة لاستصلاح الاراضي.

ومن الواضح أنه بالرغم من توافر سوء النية في بعض هذه الحالات الا أن هذا التهرب يظل دائماً محتفظاً بصفته المشروعة لان الواقعة المنشئة للضريبة لم تتحقق طبقاً للقانون ومن ثم فان التزام الفرد الضريبي لم ينشأ اصلاً.

كما يختلف التهرب الضريبي عن ما يسمى بالتجنب الضريبي، والذي يتمثل في امتناع الفرد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها، كأن يرفض استيراد بعض السلع الاجنبية حتى يتجنب اداء الضريبة الجمركية التي ستفرض عليها أو يرفض استهلاك السجائر حتى يتجنب دفع الضرائب المفروضة عليها. وواضح أن التجنب امر يقره القانون فهو لا يتضمن أي مخالفة لأحكامه.

ويصعب في الواقع تحديد الطرق التي يتبعها المكلف للتهرب من الضريبة، وتختلف هذه الطرق في الضرائب المباشرة عنها في الضرائب غير المباشرة. فقد يتم التهرب بامتناع المكلف عن تقديم اقرار بدخله، أو بتقديم اقرار كاذب أو غير صحيح. كما قد يتم بإخفاء الاموال أو محل الإقامة ليتاح للمكلف الامتناع عن دفع الضريبة دون

أن تستطيع الإدارة تحصيل أموالها. والشكل الواضح للتهرب. غير المشروع هو تهريب السلع المستوردة من الخارج إلى داخل الحدود الجمركية للدولة دون أن تمر بالمراكز الخاضعة لدفع الضريبة الجمركية عليها.

والتهرب كما قد يكون داخلياً وهو الغالب، قد يكون دولياً، وذلك عندما يتم خارج حدود الدولة التي تفرض الضريبة. فالمكلف قد يلجأ لنقل أمواله إلى الخارج حتى يمكنه الإفلات من الضريبة.

ففي هذه الحالة يتعذر على الإدارة الضريبية التنفيذ عليه جبراً لاقتضاء حقوقها، ومن البديهي أن يؤدي التهرب من الضريبة إلى نتائج مالية سيئة، ذلك انه يحرم الدولة من جزء مهم من حصيلة الضرائب مع ما يرافق ذلك من نقص في الخدمات العامة ومن خروج على مبدأ العدالة الضريبية. ونظراً لهذه الآثار السيئة فان الدول تحاول البحث عن اسباب هذه الظاهرة لكي تستطيع محاربتها.

## 1.2 أسباب التهرب الضريبي:

من أهم الاسباب التي تؤدي إلى ظاهرة التهرب الضريبي مجموعة الاسباب التالية:

### أ. الأسباب الاقتصادية:

متعلقة بنوعية النشاط الغالب في مجتمع معين، فقد لوحظ انه اذا كانت المهن ذات الاجر هي الاكثر شيوعاً في دولة معينة فان ظاهرة التهرب الضريبي تكون قليلة ومحدودة الاثر، وبالعكس كلما كانت المهن الحرة، تجارة . صناعة، محاماة، عيادات طبية مهمة كلما زادت أهمية التهرب الضريبي، ففي المهن ذات الأجر يمكن للإدارة الحصول على جميع المعلومات المتعلقة بأجر المكلف من جهة عمله، كما يمكن للإدارة الاعتماد على طريقة اقتطاع الضريبة عند المنبع، ولاشك أن اتباع مثل هذه الاجراءات يقلل من حالات التهرب الضريبي، ولكن هذه الاجراءات غير ممكنة التطبيق في المهن الحرة، لذلك يكثر فيها التهرب الضريبي

### ب. الأسباب المتعلقة بالتشريعات الضريبية:

وتظهر هذه الأسباب في النقاط التالية:

- تعقد تشريعات الضرائب، وعدم وضوحها خاصة فيما يتعلق بنظام الاعفاءات الضريبية وما تملكه الإدارة الضريبية من سلطة تقديرية في ذلك وكذلك تعدد طرق تقدير الضريبة وما قد تمارسه الإدارة من تجاوزات مما يدفع الأفراد إلى التهرب من الضريبة مثلاً طريقة التقدير الجزافي.

- المغالاة في تعدد الضرائب وفي ارتفاع أسعارها: مما لا شك فيه أن تعدد الضرائب يؤدي إلى زيادة تكلفة تحصيلها بالنسبة للممول ولالإدارة، كما يترك عددا من الثغرات التي تمكن المكلفين من التهرب من الضرائب، كما أن زيادة عدد الضرائب وارتفاع أسعارها يؤديان إلى زيادة عبء الضرائب على الأفراد مما يدفعهم إلى التهرب منها. وقد يثور التساؤل عن السبب الذي يدفع الدول إلى فرض أكثر من ضريبة وإلى رفع اسعار هذه الضرائب.

يرجع سبب ذلك إلى تطور دور الدولة وانتقالها من الدولة الحارسة التي كانت تقوم بمهام قليلة ، مما يعني أن نفقاتها كانت محدودة، إلى الدولة المتدخللة التي تعددت وظائفها مما حتم زيادة نفقاتها وما تبع ذلك من ضرورة زيادة إيراداتها وخاصة الضرائب.

- كثرة تعديل تشريعات الضرائب: وما تؤدي إليه من عدم استقرار للإدارة الضريبية، وصعوبة تكيف العاملين بها مع التشريعات الجديدة، مما قد يؤدي إلى سوء التطبيق ويدفع بالتالي الأفراد إلى التهرب من الضريبة، خاصة إذا تضمنت التشريعات الجديدة فرض ضرائب جديدة أو زيادة في أسعار الضرائب السابقة.

- عدم تضمن التشريعات الضريبية لعقوبات قاسية تردع المتهربين عن دفع الضرائب، فمن لا يشعر بواجبه نحو الجماعة ويسعى للتهرب منه يمكن للقانون رده بالنص على العقوبات المناسبة والرادعة لمثله.

#### ت. الأسباب الادارية:

المتعلقة بعيوب الادارة الضريبية وهذه العيوب تمس خاصة الادارات الضريبية في الدول النامية، من ذلك:

- تعقد الاجراءات الادارية الخاصة بتقدير الضريبة وربطها وتحصيلها مما يولد روح الكراهية لدى الأفراد للضريبة، ويدفعهم للتهرب الضريبي.
- عدم توفر العناصر الفنية والادارية القادرة على تحمل مسؤوليات تطبيق أحكام القانون الضريبي، خاصة في مجالي المحاسبة الضريبية والتفتيش الضريبي.
- انخفاض مستوى التكوين المهني والأخلاقي لدى موظفي الادارات الضريبية، وافتقارهم للنزاهة والأمانة مما يتسبب في تواطئهم مع الممولين وبالتالي اهدار حقوق الخزنة العامة أي الرشوة، الوساطة.

- ضعف أجور ومرتببات العاملين في قطاع الضرائب، كنتيجة لانخفاض مستويات الأجور بصفة عامة في الدول النامية، الأمر الذي يحد من تدعيم الادارات الضريبية بالعناصر المؤهلة ذات الخبرة والكفاءة الفنية العالية، فضلا عما قد يؤدي إليه انخفاض مرتببات وأجور هؤلاء العاملين وزيادة أعباء معيشتهم من دفعهم إلى الانحراف والتقصير في الاضطلاع بمسؤولياتهم الوظيفية على الوجه الأكمل.
- نقص أو عدم توفر الأجهزة الالكترونية الحديثة اللازمة لمساعدة الادارة الضريبية في رفع مستوى خدماتها وحصر مختلف الممولين وتحديد ما يستحق عليهم من ضرائب.

### ث. الأسباب النفسية:

تلعب العوامل النفسية دوراً هاماً في التهرب من الضريبة، فالضريبة تخلق لدى المكلف بدفعها شعوراً بالضعف تجاه السلطات العامة التي تتمتع بجميع وسائل الاكراه لإجباره على دفع جزء من أمواله للدولة، فالمكلف يدفع أمواله ولا يحصل على شيء مباشرة مقابل ما دفعه، الأمر الذي يجعله يقارن بين ما يمكن أن يعمل به بذلك الجزء من أمواله عند عدم دفعه للدولة وبين ما تفعله الدولة بذلك الجزء من تمويل لنفقات كمالية أحياناً، لذلك يستاء الشخص من الضرائب ويحاول التخلص منها، خاصة في الدول ذات الأنظمة غير العادلة، حيث يشعر الأفراد أن السلطات العامة تعمل على محاباة فئة دون أخرى من المكلفين أو جهة دون أخرى من البلد مما يدفعهم إلى محاولة التهرب من الضريبة.

وبمناسبة دراسة الاسباب النفسية للتهرب من الضريبة يجوز لنا التساؤل عن موقف الأفراد من التهرب الضريبي، أي كيف ينظر الأفراد إلى التهرب من الضريبة؟

يذكر بعض الكتاب أن المتهرب من الضرائب إنما هو سارق شريف، لأنه لا يسرق إلا الدولة وهي شخص اعتباري، ويقول الاستاذ شمولدرز أن الرأي العام لا يضع التهرب الضريبي موضع السرقة بل حتى أن الادارة الضريبية لا تعتبره عملية تمس السمعة الشخصية للفرد. وفي استطلاع للرأي العام حول تكييف المتهرب من الضريبة اتضح أن 4% من الأفراد يعتبرونه بمثابة سارق و1% منهم بمثابة خائن لوطنه و18% منهم بمثابة شخص لا يحترم نظام مرور السيارات، في حين أن 3 إلى 5% من الأفراد يعتبرونه كرجل أعال يستغل الفرص للحفاظ على أمواله، بمعنى آخر أن الغالبية العظمى من الأفراد ترى أن المتهرب لا يضر بالآخرين كما هو الحال في السارق أو الخائن أو المخالف لنظام المرور.

وتشير استطلاعات أخرى إلى أن المتهم يقترف بدون شك خطأ يستوجب العقاب، غير أن أي فرد حتى وإن كان نزيها قد يوقع نفسه في هذا الخطأ عندما تتاح له فرص معينة، لهذا فإن أكثر الافراد يرفض توقيع عقوبة الحبس على المتهم وتكتفى بان يتحمل غرامة مالية.

وتشير دراسة أخرى عن الجانب النفسي للتهرب عند الفرنسيين، فتبين أن 88% من الفرنسيين يبررون موقف المتهم ولا يجدون ضرورة لمعاقبته.

## 2.2 أساليب مكافحة التهرب الضريبي:

لا نغنى بمعالجة التهرب الضريبي القضاء عليه، بل التخفيف منه، فالقضاء النهائي على التهرب الضريبي أمر شبه مستحيل، ولكن التقليل من حالات التهرب، والحد من آثارها أمر ممكن، وهو ما تسعى الدول إلى تحقيقه بمختلف الوسائل، من ذلك:

أ. تنمية الوعي الضريبي لدى المواطنين، وبيان أهمية الضرائب في تمويل عملية التنمية وما يعنيه ذلك من مستقبل جيد بالنسبة للمكلفين بالضريبة وبالنسبة لأولادهم.

ب. تحقيق العدالة عند القيام بالإتفاق العام أما إذا كانت السياسة العامة للدولة غير عادلة وتقوم على محاباة فئة دون أخرى من المكلفين أو منطقة دون أخرى من الدولة، أو تسرف في تبذير الأموال العامة، فإن المكلف، لن يجد ما يبرر شعوره بالواجب نحو وطنه وسيحاول بمختلف الطرق التخلص من دفع الضريبة، بل سيشعر بنوع من الانتصار عند نجاحه في التهرب.

ت. لا بد للقانون الضريبي كغيره من القوانين، أن ينص على عقوبات تكفل احترامه، ويجب أن تكون هذه العقوبات شديدة لأن التهرب الضريبي يمثل اعتداء على حقوق المجتمع وهو أكثر خطورة من الاعتداء على حقوق الأفراد، كما يفضل اللجوء إلى العقوبات المالية، كالغرامة أو مصادرة الأموال بدلا عن العقوبات البدنية أي السجن، لأن هذه الأخيرة قد تؤدي بالممول إلى كره الضريبة وبالتالي تعطى مردوداً عكسياً.

ث. منح موظفي الإدارة الضريبية حق الاطلاع على كافة المستندات والوثائق المتعلقة بالمكلفين والغرض من تقرير هذا الحق هو تمكين الإدارة الضريبية من التقدير السليم للضريبة، وربطها على الوجه الصحيح، وكذلك اثبات ما قد يرتكب من مخالفات بقصد التهرب من دفع الضريبة.

ج. اللجوء كلما أمكن ذلك لجباية الضريبة من المصدر أي حجزها، إذ أن هذا الحجز يعتبر من أهم الطرق الواقية دون وقوع التهرب لأنه يؤدي لخصم الضريبة من الايراد قبل وصوله لصاحبه.



- ح. تدعيم الادارات الضريبية بالأجهزة الالكترونية التي تقوم بدور كبير في إعداد التصريحات وإرسالها إلى المكلفين، وكذلك في تسجيل ما دفعه المكلفون من ضرائب ومالم يقوموا بدفعه.
- خ. إعطاء الادارة الضريبية الحق في الاستيلاء على البضائع المستوردة بالقيمة التي يصرح بها الممول، والتي قد تكون أقل كثيرا من القيمة الحقيقية للسلعة.
- د. بالنسبة للتهرب الضريبي الدولي، يمكن التقليل منه بعقد المعاهدات الدولية التي تهدف لتدعيم التعاون بين الادارات الضريبية للدول المتعاقدة بهدف تبادل ما لديها من معلومات، وتبادل المساعدات اللازمة لتحصيل الضرائب من المنهريين. يضاف إلى كل ذلك ضرورة دعم الادارات الضريبية بالكفاءات البشرية الجيدة، ورفع أجور المشتغلين بها حتى يتم ابعادهم عن الانحراف، وكذلك منح المكافأة لمن يؤدون عملهم بشكل جيد وبأمانة.

## الميزانية العامة

يتعلق المحور بتناول العناصر التالية:

أولاً: التعريف بالميزانية العامة

ثانياً: القواعد الأساسية لتحضير الميزانية العامة

ثالثاً: اعداد الميزانية العامة، أو اجراءات تحضيرها

رابعاً: تنفيذ الميزانية العامة

خامساً: الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة

بعد أن تنتهي من دراسة النفقات العامة والإيرادات العامة، يجب علينا التعرف على الوثيقة الأساسية التي يتم بموجبها مقابلة النفقات العامة بالإيرادات العامة وهي الميزانية العامة.

### أولاً: التعريف بالميزانية العامة

تتعدد تعريفات الميزانية العامة بتعدد الكتاب، وتختلف في التشريعات الوضعية باختلاف الدول ونظرة كل منها إلى الميزانية، إلا أن هذه التعريفات تتقارب وتتشابه فيها بينها لأنها تحاول إيضاح مفهوم شيء واحد هو المقابلة بين نفقات الدولة وإيراداتها.

فالميزانية العامة تقدير تفصيلي احتمالي لنفقات الدولة وإيراداتها لمدة زمنية مقبلة تكون عادة سنة يتم إعدادها من قبل السلطة التنفيذية ويتم اعتمادها من قبل السلطة التشريعية ويتضح من هذا التعريف أن الميزانية العامة تقوم على عنصرين أساسيين هما: التقدير والاعتماد

**1. التقدير:** والمقصود به أن الميزانية العامة تقوم على أساس وضع تقديرات احتمالية لنفقات الدولة وإيراداتها، ويشترط في هذا التقدير أمران:

أ. ينبغي أن تكون التقديرات تفصيلية، وموضوعية بقدر المستطاع إذ أن نجاح الميزانية يتوقف على دقة التقدير واقترابه من الواقع كما أن التقدير التفصيلي يساعد على التعرف على أهداف الميزانية وبالتالي على إمكانية اعتمادها من عدمه. فميزانية الدولة تمثل برنامج عمل الحكومة الذي يوضح سياستها. فزيادة مخصصات التعليم معناه تنمية. وتحسين مستوى التعليم. بينما يعني خفض المخصصات العسكرية انخفاضاً في درجة التوتر الدولي.

ب. أن تكون هذه التقديرات مستقبلة، أي أن توضع لفترة مقبلة من الزمن تكون عادة سنة وهذا ما يميز الميزانية العامة عن ما يسمى بالحساب الختامي، فالميزانية تتضمن تقديرات لنفقات الدولة وإيراداتها لسنة مقبلة، أما الحساب الختامي فهو يشمل النفقات والإيرادات الفعلية للسنة ذاتها بعد انقضاءها، أي أنه يبين لنا المصروفات التي انفقت فعلاً والإيرادات التي حصلت فعلاً خلال السنة المالية المنقضية ويمكننا بمقارنة أرقام الميزانية بأرقام الحساب الختامي معرفة مدى صحة التقديرات التي جاءت في الميزانية ومطابقتها للواقع.

**2. الاعتماد:** ويقصد به حق واختصاص السلطة التشريعية بالموافقة على توقعات السلطة التنفيذية من إيرادات عامة ونفقات عامة. ولذلك لا يمكن اعتبار التقديرات ميزانية قبل اعتمادها من السلطة التشريعية وإنما تعتبر مجرد مشروع ميزانية.

ونظراً لضرورة اعتماد مشروع الميزانية من قبل السلطة التشريعية، فإن الميزانية تمثل قانوناً من حيث الشكل لأنها تصدر من الجهة المختصة بإصدار القوانين في الدولة. ولكنها لا تعتبر قانوناً من حيث الموضوع، لأن القانون بهذا المعنى ينطوي على قواعد عامة ودائمة، أما الميزانية فهي لا تعدو أن تكون عملاً إدارياً خاصاً يرمى إلى تنفيذ قوانين معتمدة من قبل فهي لا تنشئ الضرائب وغيرها من إيرادات الدولة وإنما تجيز للفترة المقررة (وهي سنة في الغالب) تحصيل الإيرادات والانفاق منها على المرافق العامة التي أنشأتها قوانين سابقة والدليل على ذلك أن حياة البلاد الإدارية لا تتعطل ولا تتوقف جباية الضرائب إذا تأخر اعتماد الميزانية.

وتتفق جميع نظم الحكم الديمقراطية والغير ديمقراطية على الاهتمام بتنظيم نفقاتها وإيراداتها العامة في صورة ميزانية عامة للدولة، إذ لا يتصور مطلقاً أن تسير المصالح العامة بشكل منظم وجيد دون تنسيق كاف، بين مختلف المرافق العامة. وإذا وضعنا في الحسبان ضخامة المبالغ التي تتناولها الميزانيات العامة عادة فإن هذا التنسيق يبدو ملحاً حتى يمكن من جهة موازنة مجموع النفقات العامة بمجموع الإيرادات العامة وحتى يمكن من جهة أخرى المفاضلة بين نوعيات الانفاق المختلفة، بما يكفل اشباع أكثر الحاجات الحاحاً وتجنب أي تبذير أو اسراف من جانب القائمين على إدارة المرافق العامة.

### ثانياً: القواعد الأساسية لتحضير الميزانية العامة

يلاحظ أن الدولة على خلاف الأفراد تحصل الاموال وتنفقها لحساب الغير، وهذا مدعاة للإسراف والتبذير، ولذلك رأى علماء المالية العامة ضرورة اخضاع السلطة التنفيذية في اعمالها المتصلة بالميزانية لبعض القواعد التي اثبتت التجارب، انها ضرورية لتجنب السلطة التنفيذية الوقوع في الخطأ.

كما تهدف القواعد إلى جعل الميزانية العامة معبرة تعبيراً صادقاً عن نشاط الدولة المالي، وان تكون واضحة بشكل يجعل الفرد متوسط الثقافة قادراً على أن يلمس اهداف السياسة المالية للدولة وبحيث يمكن اخضاعها لأوجه الرقابة اللازمة عند تنفيذها. واهم هذه القواعد ما يلي:

**1. قاعدة السنوية:** المقصود بقاعدة السنوية أن يسرى العمل بميزانية الدولة لمدة سنة واحدة، وتجد هذه

القاعدة اساسها في مبررات سياسية ومالية.

فمن الناحية السياسية تعنى السنوية ضمان الرقابة المنتظمة للمالية العامة من قبل السلطة التشريعية. ولذلك فإن فكرة الميزانية السنوية قد ظهرت في نفس الوقت الذي نمت فيه سلطات المجالس النيابية، بل انها ساهمت أكثر من اي وسيلة أخرى في تشجيع هذه التنمية فالسلطة التنفيذية ملزمة سنوياً بالرجوع إلى السلطة

التشريعية لطلب الموافقة على مشروع ميزانيتها ولا شك أن ذلك يمثل ضماناً أساسية لصالح الشعب ضد ما قد ترتكبه السلطة التنفيذية من تعسف أو خطأ:

أما من الناحية المالية، فإن فترة السنة تبدو هي الأكثر ملاءمة من حيث صلاحيتها لوضع تقديرات الميزانية وضماً دقيقاً فهي تمثل دورة كاملة بحيث لو أعدت الميزانية لفترة أطول كسنتين أو ثلاث سنوات أو أكثر لتعذر إعداد التقديرات السليمة لنفقات الدولة وإيراداتها بسبب ما قد يطرأ على الأسعار والحياة الاقتصادية من تقلبات.

أما إذا أعدت الميزانية لفترة أقصر من سنة ولتكن ثلاثة شهور مثلاً، لشاعت الفوضى والاضطراب في ميزانية الدولة وذلك راجع لاختلاف تحصيل الإيرادات من فترة قصيرة إلى أخرى ففي بعض فصول السنة تكثر هذه الحصيلة وفي فصول أخرى تقل مما يجعل الموازنة بين الإيرادات والنفقات أمر صعب التحقيق في المدد التي تكون أقل من سنة.

يضاف إلى ذلك، أن أعداد الميزانية واعتمادها يتطلب جهوداً كبيرة مشتركة من كل من السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية الأمر الذي يصعب تكراره لأكثر من مرة خلال نفس السنة لكل هذه الاعتبارات استقر الرأي في غالبية الدول على اتباع قاعدة السنوية. ولكن ذلك لا يعني أن تبدأ السنة المالية مع السنة الزمنية، حيث يختلف ذلك من دولة إلى أخرى حسب ظروفها الاقتصادية والسياسية، فنجد من الدول من تجعل بداية ميزانيتها مع شهر يناير ودول أخرى تجعله مع بداية شهر إبريل ودول أخرى مع بداية شهر يوليو.

وبالرغم من أن قاعدة السنوية قاعدة تلتزم بها جميع الدول إلا أنها لم تعد قاعدة جامدة لا يجوز الخروج عليها. فبعض البرامج أو المشروعات التي تقوم بها الدولة قد تحتاج إلى فترات تزيد عن السنة، مما يتطلب موافقة السلطة التشريعية على الاعتمادات اللازمة لإقامة هذه المشروعات مرة واحدة بالرغم من أنها تنفذ في مدة غالباً ما تزيد عن السنة. والحكمة من ذلك هي توفير الأموال اللازمة لتنفيذ هذه المشروعات من البداية حتى لا يتعطل تنفيذها مع ما يعنيه ذلك من أضرار بالصالح العام.

**2. قاعدة الوحدة:** تقضى هذه القاعدة بأن تدرج جميع إيرادات الدولة ونفقاتها في وثيقة واحدة، وتستند هذه

القاعدة إلى مبررين رئيسيين أحدهما مالي والأخر سياسي.

فمن الناحية المالية تساعد هذه القاعدة على بيان المركز المالي للدولة في وضوح من خلال المقارنة بين

الإيرادات والنفقات وبالتالي تحديد حجم العجز أو الفائض في ميزانية الدولة وكيفية علاجه.

بينها يتعذر ذلك إذا كانت عناصر الميزانية موزعة على وثائق متفرقة أو ميزانيات متعددة.

أما من الناحية السياسية فإن هذه القاعدة تجعل مهمة السلطة التشريعية في اعتماد الميزانية ومراقبة تنفيذها أمر سهلاً وميسراً أما تعدد الميزانيات فإنه يجعل مهمة هذه السلطة صعبة، بل قد تصبح مجرد مهمة صورية. ومع أن وحدة الموازنة العامة تشكل تقليدياً إحدى القواعد الأساسية اللازمة لتحضير الميزانية، فإن الفكر المالي الحديث قد سمح نتيجة التطور دور الدولة المعاصرة - ببعض الاستثناءات على هذه القاعدة. من ذلك:

#### أ. الميزانية غير العادية:

ترتبط هذه الميزانية بوجود نفقات غير عادية مثل النفقات الاستشارية أو نفقات الطوارئ كتلك الناتجة عن الحروب والتي تغطي في الغالب بإيرادات غير عادية كالقروض والإصدار النقدي.

وهكذا نجد بعض الدول تقسم ميزانيتها العامة إلى موازنتين: أحدهما جارية أو تسييرية والأخرى غير عادية أو استثمارية أو ميزانية تنمية.

#### ب. الميزانيات المستقلة:

يقصد بالميزانيات المستقلة ميزانيات المشروعات العامة ذات الطابع الاقتصادي والتي يمنحها القانون الشخصية المعنوية مما يستتبع تمتعها بميزانية مستقلة خاصة بها منفصلة تماماً عن الميزانية العامة للدولة، وهذه الميزانيات تعتبر استثناءاً حقيقياً عن قاعدة وحدة الميزانية، ومن ثم فإنها لا تخضع لإجراءات اعداد واعتماد الميزانية العامة للدولة. بل يتم ذلك من قبل مجالس إدارة هذه المشروعات.

#### ت. الميزانيات الملحقة:

تعد هذه الميزانيات لبعض المرافق العامة ذات الطابع الاقتصادي والتي لا تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة، ولكن الدولة ترى منحها استقلالاً مالياً لتحريرها من القيود المالية التي قد تعرقل نشاطها.

وترتبط هذه الميزانيات بالميزانية العامة للدولة من جهتين:

- يظهر بالميزانية العامة فائض أو عجز الميزانيات الملحقة دون الإشارة إلى نفقاتها أو إيراداتها. وهذا يعني أن الميزانية العامة تستفيد من الفائض في هذه الميزانيات، ولكنها في نفس الوقت تتحمل ما يحصل فيها من عجز عن طريق تقديم الدعم والإعانة اللازمة لتغطيته.

- تخضع هذه الميزانيات لضرورة اعتماد السلطة التشريعية لها، كما تخضع لقواعد الرقابة المعمول بها وخاصة من حيث تقيدها بتواريخ بدء وانتهاء السنة المالية.

### 3. قاعدة العمومية:

يقصد بالعمومية أن تدرج في الموازنة العامة جميع الإيرادات العامة وجميع النفقات العامة مها قل شأنها، ودون اجراء أي مقاصة بين إيرادات ونفقات مصلحة ما بحجة ايجاد صافي للإيرادات أو صافي للنفقات وذلك لتأني الميزانية العامة للدولة وثيقة شاملة مفصلة لجميع النفقات والإيرادات. وتحقق هذه القاعدة ميزتين أساسيتين:

أ- فمن جهة تحد هذه القاعدة من الاسراف في الإنفاق العام، لان ادراج جميع المصروفات والإيرادات مهما كانت صغيرة في الميزانية، يمثل نوعاً من الرقابة الداخلية الفعالة عند التنفيذ، كما انه يسهل مهمة الرقابة اللاحقة.

ب- تضمن هذه القاعدة تأكيد حق السلطة التشريعية في مراقبة كل النفقات مها كان حجمها، والاطلاع على كل الإيرادات المحصلة دون الخوف من اخفاء بعضها بحجة تغطية بعض النفقات وقد أشرنا من قبل إلى أن اغلب الدول قد تركت فكرة الناتج الصافي لصالح فكرة الناتج الاجمالي لما يتضمنه من فوائد تتعلق خاصة بسهولة مراجعته وتحقيقه لترشيد الإنفاق العام.

### 4. قاعده عدم التخصيص:

يقصد بهذه القاعدة عدم تخصيص إيراد معين لتغطية إنفاق معين وانما تواجه النفقات العامة الإيرادات العامة. فطبقاً لهذه القاعدة بجميع لا يجوز مثلاً تخصيص حصيلة الضرائب الجمركية على السيارات لإنشاء الطرق أو صيانتها.

والحكمة من إقرار هذه القاعدة هي أن تخصيص إيرادات معينة لتمويل مصروفات معينة اما أن يدعو إلى الاسراف في الإنفاق في حالة زيادة الإيرادات العامة، واما إلى عدم تقديم الخدمات العامة على وجه مرضى في حالة انخفاض حصيلة الإيرادات المخصصة. كما أن تطبيق هذه القاعدة يمكن الجهات العامة من الاستخدام الامثل للإيرادات العامة وذلك بتوجيهها لإشباع الحاجات المختلفة وفقاً لأهميتها النسبية في تحقيق الصالح العام.

وبالرغم من مزايا هذه القاعدة فانه يتم في بعض الاحيان الخروج عنها. من ذلك استخدام فكرة الميزانيات غير العادية التي تعتمد اساساً على تخصيص الاموال المتحصل عليها من القروض العامة للقيام بنفقات معينة.

5. قاعدة توازن الميزانية: تقضى قاعدة التوازن بضرورة تساوى جملة الإيرادات العامة مع جملة النفقات العامة. وهذا التوازن قد يكون شكلياً أو مادياً.

أ. التوازن الشكلي: ويقصد به أن تغطي كل النفقات المزمع القيام بها بواسطة الإيرادات المزمع جبايتها سواء كانت إيرادات عادية، أو غير عادية، ولهذا فإن التوازن الشكلي يسمح بتحقيق توازن الميزانية عن طريق عقد القروض.

ب. التوازن المادي: ويقصد به أن تغطي كل النفقات العامة بواسطة الإيرادات العادية فقط. بمعنى أنه لا يجوز اللجوء إلى القروض لسد العجز في الميزانية.

ومن هنا يأتي تقسيم الميزانية إلى عادية وغير عادية الذي تتبعه بعض الدول وذلك حسب نوع الإيرادات التي تغطي النفقات المقترحة، فالقروض تخصص لتغطية المصروفات غير العادية التي تنشأ عن سد حاجات غير متكررة أو لاستثمارها في مشروعات عامة يتوقع منها أن تدر عوائد في المستقبل.

ثالثاً: اعداد الميزانية العامة واعتمادها

### 1. الجهة المختصة بإعداد الميزانية:

يعتبر اعداد الميزانية عملاً ادارياً فنياً ولذلك فإنه يسند في جميع الدول إلى السلطة التنفيذية. وفي هذا الشأن عدة مبررات اهمها:

أ. أن السلطة التنفيذية هي المسؤولة عن تحقيق اهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية، ولذلك كان من الطبيعي أن تعطى لها الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف واهمها الحق في اعداد الميزانية أي وضع التقديرات اللازمة لتنفيذ برنامجها.

ب. أن السلطة التنفيذية أقدر من السلطة التشريعية على تحضير واعداد الميزانية فهي تملك مجموعة من الاجهزة الادارية والفنية القادرة على اعداد الميزانية بشكل قريب من الواقع.

ت. أن السلطة التنفيذية أكثر قدرة على معرفة حاجات المجتمع ومشاكله وتحديد الاولويات فيما بينها وذلك بما لها من خبرة واسعة في تنفيذ ميزانيات السنوات السابقة.



ويتم اعداد مشروع الميزانية عادة من أسفل إلى أعلى، حيث تقوم كل مصلحة أو هيئة أو مؤسسة عامة بإعداد تقديرات لما يلزمها من نفقات وما تتوقع أن تحصل عليه من إيرادات خلال السنة المالية المطلوب اعداد ميزانيتها. تم ترفع هذه التقديرات إلى الادارات الأعلى منها لدراستها وتنسيقها.

وعلى ضوء هذه البيانات يقوم امين الخزانة (المالية) بالتعاون مع اللجان المختصة بإعداد مشروع الميزانية الذي يرفع بعد مناقشته من قبل السلطة التنفيذية إلى السلطة التشريعية التي تقوم بمناقشته واعتماده.

## 2. الجهة المختصة باعتماد الميزانية:

إذا كان اعداد الميزانية من اختصاص السلطة التنفيذية في جميع الدول فان اعتمادها يدخل في دائرة اختصاص السلطة التشريعية ويعتبر حق السلطة التشريعية في اعتماد الميزانية من الحقوق الرئيسية التي تتمتع بها السلطة التشريعية والتي اكتسبتها عبر تطور تاريخي طويل وصراع بين الشعب أو ممثليه وبين الملوك من جهة اخرى.

ويجب أن يتم اعتماد الميزانية قبل البدء في تنفيذها اي أن السلطة التنفيذية لا تستطيع أن تبدأ في تنفيذ مشروع الميزانية المعروض على السلطة التشريعية الا بعد موافقة هذه الأخيرة عليه.

وحتى تتمكن السلطة التشريعية من ممارسة اختصاصها كاملا. يجب على السلطة التنفيذية أن تقدم مشروع الميزانية في شكل مبسط وبأسلوب واضح حتى يتيسر لأفراد الشعب أو الاعضاء السلطة التشريعية دراسته ومناقشته مناقشة معمقة قبل اعتماده.

ولكن في الواقع، وبالرغم من الجهود التي تبذلها السلطة التنفيذية لتحقيق ذلك، فان مشروع الميزانية اصبح وثيقة على جانب كبير من التعقيد يصعب على الخبراء والمتخصصين فهمها ومعرفة اهدافها، وبعبارة أوضح لقد أصبح من الصعب على غالبية اعضاء السلطة التشريعية قراءة الميزانية العامة قراءة علمية تستكشف الاهداف التي ترمى إلى تحقيقها. ومن الواضح أن ذلك قد يؤدي إلى جعل اختصاص السلطة التشريعية في اعتماد الميزانية اختصاصاً شكلياً يقتصر على اقرار مشروع الميزانية أو اعتماده على النحو الذي اعدته السلطة التنفيذية، أو رفضه وعدم اعتماده مع ما قد يتضمنه ذلك من اضرار بالصالح العام.

وعلى إثر اعتماد السلطة التشريعية لمشروع الميزانية العامة، يصدر بها قانون يسمى قانون ربط الميزانية العامة وفي هذا القانون يتم تحديد الرقم الاجمالي لكل من الإيرادات العامة والنفقات العامة كما يرفق بهذا القانون جدولان يتضمن احدهما تفصيلات الإيرادات العامة ويتضمن الاخر تفصيلات النفقات العامة.

وقد أشرنا من قبل إلى أن قانون ربط الميزانية لا يعتبر قانوناً إلا من حيث الشكل باعتباره صادراً من السلطة التشريعية. أما من حيث الموضوع فهو لا يعدو أن يكون عملاً إدارياً فنياً.

والسؤال الذي يطرح نفسه هو ما هو الحل إذا تأخرت السلطة التشريعية في اعتماد الميزانية العامة؟

من الطبيعي أنه لا يمكن وقف عمل الدولة، فهي مؤسسة تتفق دائماً وبانتظام من أجل تسيير المرافق العامة وتحقيق الصالح العام، ولذلك كان من الضروري اللجوء إلى بعض الحلول المؤقتة التي تضمن استمرار العمل في الدولة. ولكن هذه الحلول تختلف من دولة إلى أخرى.

ففي فرنسا تفوض الحكومة بالصرف شهرياً خلال هذه الفترة بمقدار -من الميزانية السابقة أو الميزانية التي تم إعدادها ولم تعتمد بعد (أي مشروع الميزانية).

وفي ألمانيا تمنح الحكومة تفويضاً عاماً للقيام بجميع المصروفات اللازمة لتسيير الأعمال الضرورية للوفاء بالتزامات القطاع العام، وإذا كانت الإيرادات المتوفرة لا تكفي لتغطية هذه المصروفات يجوز للحكومة الحصول على بقية الإيرادات بواسطة القروض بشرط ألا تتعدى هذه القروض ربع مبلغ الميزانية السابقة.

وفي جمهورية مصر العربية والولايات المتحدة الأمريكية يعمل بالميزانية القديمة. بمعنى أنه يسمح للوزارات والمصالح بالصرف في حدود مبالغ ومعدلات الانفاق التي استخدمت في العام الماضي.

وفي بريطانيا يستخدم نظام الاعتمادات الجزئية حيث يوافق مجلس العموم على اعتمادات جزئية للصرف منها لحين الانتهاء من مناقشة الميزانية واعتمادها.

#### رابعاً: تنفيذ الميزانية العامة

يقصد بتنفيذ الميزانية العامة مجموع العمليات التي يتم بواسطتها تحصيل المبالغ الواردة في جانب الإيرادات، وإنفاق المبالغ الواردة في جانب النفقات.

ويلاحظ أن مبالغ الإيرادات الواردة في الميزانية ماهي إلا أرقام تقريبية لأنها قائمة على توقعات لما يمكن تحصيله منها. ولذلك فعند التنفيذ الفعلي للميزانية، فإن المبالغ التي يتم تحصيلها فعلاً قد تكون أكثر أو أقل من تلك الواردة في الميزانية.

ولا شك أن ذلك يتوقف على مدى جدية التقديرات، وعلى مدى تأثر الاقتصاد الهاني بالتقلبات الاقتصادية الداخلية أو الدولية.

أما بالنسبة للنفقات، فإن الاعتمادات الواردة في الميزانية تمثل الحد الأقصى لما يجوز انفاقه لكل قطاع من القطاعات، وبعبارة أخرى فإن النفقات الفعلية قد تكون أقل أو مساوية للاعتماد المخصص لكل غرض من الأغراض في الميزانية العامة. ولكن لا يجوز أن يزيد عنه إلا بعد أخذ رأي السلطة التشريعية وصدور قانون بذلك.

وتتولى السلطة التنفيذية بأجهزتها المختلفة مهمة تنفيذ الميزانية العامة وفقاً لقانون ربط الميزانية. فتقوم بتحصيل الإيرادات وانفاق الاعتمادات المقررة.

ويشير تنفيذ الميزانية العامة عدداً من المشاكل التي تتعلق خاصة بقدرة الأجهزة التنفيذية على إنجاز الأهداف المحددة في قانون الميزانية. وبمستوى الكفاءة في تنفيذ هذه الأهداف وما يتطلبه ذلك من متابعة ورقابة. ولعل من أهم الأمور التي يجب أخذها في الاعتبار عند القيام بتنفيذ الميزانية أمران:

**الأول:** ترشيد الانفاق العام على نحو يحقق أقصى وفر في نفقات تنفيذ الميزانية العامة من ناحية، ويحقق توجيه الانفاق إلى وجهته الصحيحة التي حددتها الأولويات المقررة وفقاً للسياسة المالية للدولة من ناحية أخرى. وما من شك أنه لا يمكن تحقيق ذلك إلا باختيار واتباع أفضل أساليب رفع مستوى أداء الجهاز الإداري، بما في ذلك تنظيم وإحكام الرقابة المالية.

**الثاني:** ضرورة ضمان عدالة توزيع الأعباء العامة وخاصة الضرائب. ويتحقق ذلك برفع مستوى الكفاءة في تحصيل الإيرادات العامة، ومنع التهرب الضريبي وكل ما من شأنه أن يخل بالتوزيع العادل للأعباء المالية العامة بين أفراد المجتمع.

وأخيراً فإن تنفيذ الميزانية العامة بكفاءة يتطلب وجود نظام رقابة مالية فعال يصاحب عملية التنفيذ ويمنع أي تبذير أو إسراف في صرف المال العام.

#### خامساً: الرقابة على تنفيذ الميزانية

تمثل الرقابة على تنفيذ الميزانية الوسيلة الفعالة لمراقبة كيفية تحصيل الأموال العامة وكيفية انفاقها. ولذلك فهي تمثل الضمان الحقيقي لتحقيق الصالح العام والاستغلال الأمثل للموارد المالية المتاحة للمجتمع.

وتستهدف هذه الرقابة رفع مستوى الاداء وتجنب كل تبذير أو اسراف في المال العام. وحتى تتحقق هذه الرقابة بشكل فعال يجب أن تكون القوانين واللوائح المالية واضحة، وأن تتميز بالاستقرار النسبي الذي يسهل مهمة القائمين على الرقابة.

كما تجب المسارعة بإنجاز الحساب الختامي للدولة وبمجرد انتهاء السنة المالية. وهي مهمة تحرص الدول المتقدمة على اتمامها في خلال شهور محدودة.

أما في الدول المتخلفة فإن هذه المهمة قد تستغرق السنوات الطوال مما يحد من فعالية الرقابة على تنفيذ الميزانية ويجعل من اعداد الحساب الختامي مجرد اجراء الفائدة.

ويمكن بإيجاز تقسيم اوجه الرقابة على تنفيذ، الميزانية العامة، على النحو التالي:

### 1. الرقابة الإدارية: وهي تنقسم إلى نوعين:

أ. الرقابة قبل الصرف: وهي التي يقوم بها المسئول الاعلى على الموظفين التابعين له وفقاً لمستويات المسئولية وتسلسلها حسب الهيكل الوظيفي في الادارات المختلفة. وكذلك الرقابة التي يمارسها المراقبون الماليون التابعون لأمانة الخزنة على الجهات الادارية المختلفة.

وهذا النوع من الرقابة وظيفته وقائية أي العمل على منع وقوع الاخطاء والانحرافات وهو يستند إلى قاعدة هامة هي انه لا يجوز لأية وحدة ادارية أن ترتبط بدفع أي مبلغ قبل الحصول على موافقة السلطة المختصة بالرقابة على الاتفاق.

ب. الرقابة بعد الصرف: وهذا النوع يحقق ما عجزت عن تحقيقه الرقابة قبل الصرف. وهو يتم بمراجعة جميع المستندات والوثائق الخاصة بالصرف، لكشف الاخطاء أو المخالفات التي ارتكبت ولضمان نجاح هذه الرقابة يفضل أن تمارسها اجهزة مستقلة عن السلطة التنفيذية، كما يجب أن يتوفر لهذه الاجهزة الامكانيات الفنية والكفاءات البشرية اللازمة لتحقيقها لعملها، وهذا ما تتبعه اغلب البلدان.

وفي الغالب يتسع نطاق هذه الأجهزة ليشمل علاوة على الادارات العامة جميع الهيئات والشركات والمنشآت التابعة لها وجميع الجهات التي تقوم الدولة بإعانتها أو ضمان حد ادى للريح لها.

**2. الرقابة الشعبية:**

وهي التي يمارسها الشعب أو ممثلية حسب النظام السياسي السائد في الدولة ، وذلك بمساءلة الامناء أو الوزراء على ما قاموا به من اعمال وعلى مدى مطابقة هذه الاعمال لما جاء في قانون الميزانية. كما تظهر هذه الرقابة في ضرورة اعتماد الحساب الختامي من قبل السلطة التشريعية.

**3. الرقابة القضائية:**

وهي التي تمارسها المحاكم على اختلاف درجاتها في حالة النظر في المخالفات المالية أو الادارية التي تعرض على القضاء.

**سادسا: أسئلة واجابات حول محاور المطبوعة**

يتضمن هذا الجزء عددا من الأسئلة والاجابات التي وضعت بشكل يساعد الطالب على فهم الموضوعات التي تتناولها هذه المطبوعة.

**1. أسئلة واجابات تتعلق بالمحور الخاص بالنفقات العامة:**

**س1.** عرف النفقة العامة مبينا أهم خصائصها؟

الاجابة: يجب أن تتضمن الاجابة تعريف النفقة العامة أولا، ثم بيان الخصائص التي يجب توافرها لكي تكون إمام نفقة عامة.

أولا: التعريف بالنفقة العامة: النفقة العامة. مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق نفع عام

ثانيا: خصائص النفقة العامة

من التعريف السابق تظهر لنا الخصائص التي يجب توافرها لكي نكون امام نفقة عامة وهي:

أ . النفقة العامة مبلغ نقدي، ويقنضي ذلك توضيح لماذا لا تتخذ النفقة العامة الطابع العيني

ب . النفقة العامة يقوم بها شخص عام. ويقنضي ذلك، توضيح من هو الشخص العام، وكذلك ما هي

المعايير التي وضعت للفرقة بين النفقة العامة والنفقة الخاصة. (المعيار القانوني والمعيار الوظيفي).

ج . النفقة العامة يقصد بها تحقيق النفع العام، أي انها تستهدف تحقيق منفعة عامة يستفيد منها مجموع المواطنين وليس فرداً معيناً بالذات. كذلك يجب توضيح الافكار الأساسية أو المبررات التي يقوم عليها هذا الركن كما تجب الاشارة إلى أن فكرة تحقيق النفع العام هي فكرة حديثة وان تحديد ما يعتبر نفساً عاماً يخضع للتطور المستمر وللمذهب السياسي والاقتصادي السائد في دولة ما.

س 2. تقسم النفقات العامة إلى نفقات عادية ونفقات غير عادية وضع ذلك؟

الاجابة: تقتضي الاجابة تعريف كل من النفقات العادية والنفقات غير العادية، وكذلك الاشارة إلى أهمية هذا التقسيم، وما إذا كانت هذه الاهمية لازالت قائمة حتى اليوم.

س 3 . ماهي الأسباب الحقيقية لتزايد الانفاق العام؟

الاجابة: يجب أن تتضمن الاجابة اشارة إلى هذه الأسباب وهي:

أ . الأسباب الاقتصادية؛

ب . الأسباب الاجتماعية؛

ج . الأسباب المالية؛

د . الأسباب الادارية.

ثم تفصيل كل سبب من هذه الأسباب، وكيف يؤدي إلى زيادة الانفاق العام، فمثلا عند الكلام عن الأسباب الاقتصادية تجب الاشارة إلى أنها تتمثل في سببين رئيسيين هما:

1. زيادة الدخل القومي؛

2. تزايد تدخل الدولة في المجال الاقتصادي؛

2. أسئلة واجابات تتعلق بالمحور الخاص بالإيرادات العامة:

س 1. لماذا لا تعتمد الدولة على مصدر واحد للإيرادات العامة؟

الاجابة: تقتضي الاجابة النموذجية تبيان الدوافع الأساسية التي جعلت الدول تلجأ إلى أكثر من مصدر

واحد للإيرادات العامة وهذه الدوافع تتلخص في دافعين رئيسيين هما:

الدافع الأول: ضمان الدولة لمرونة إيراداتها، أي القدرة على زيادتها بسهولة وكلما دعت الحاجة إلى ذلك؛

الدافع الثاني: يتعلق بنوعية الخدمات التي تقوم الدولة بتقديمها، وبكيفية تحصيل أثمان هذه الخدمات أو

تغطية تكاليفها.

فمن المعروف أن الخدمات التي تقوم الدولة بتقديمها تهدف أساساً إلى إشباع الحاجات العامة، وتقسم هذه الحاجات العامة عادة إلى نوعين رئيسيين هما: الحاجات القابلة للتجزئة، الحاجات غير القابلة للتجزئة.

ويلاحظ أن الدولة تغطي مصاريف الخدمات التي تهدف إلى إشباع الحاجات القابلة للتجزئة عادة في صورة رسوم أو اثمان عامة، في حين تغطي المصروفات اللازمة لإشباع الحاجات غير القابلة للتجزئة في صورة ضرائب، وبالإضافة إلى ذلك قد تستعين الدولة بمصدرين آخرين من مصادر الإيرادات العامة المهمة وهما الإصدار النقدي والقروض العامة.

**س 2.** ماهي الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند تحديد الثمن العام؟

الإجابة: الأصل أن تطبق القواعد الخاصة بتحديد الثمن الخاص على الثمن العام إلا أن هناك بعض

الاعتبارات المتعلقة بتحقيق المصلحة العامة تحد من تلك القواعد، وأهم هذه الاعتبارات:

أ. تحقيق الاستخدام الأمثل لرأس مال المشروع العام؛

ب. تحقيق معدل من الربح يضمن التمويل الذاتي للمشروع العام والتوسع في استثماراته؛

ج. تشجيع استهلاك بعض السلع أو الحد من استهلاك البعض الآخر؛

د. تحقيق الحافز على الإدارة الفعالة للمشروع العام؛

**س 3.** عرف الرسم مبيناً أهم الخصائص التي يتميز بها؟

الإجابة: تتطلب الإجابة على هذا السؤال التعرض أولاً لتعريف الرسم ثم التعرض ثانياً لأهم خصائصه

بالتفصيل.

أ. تعريف الرسم: مبلغ من النقود يدفعه الفرد إلى الدولة أو غيرها من الهيئات العامة جبراً، مقابل انتفاعه

بخدمة معينة تؤديها له، تحقق في أن واحد نفعاً خاصاً لمن ينتفع بها بالإضافة لنفع آخر عام يعود على المجتمع

من جراء ادائها.

ب . خصائص الرسم: من التعريف السابق نستخلص اهم الخصائص التي تميز الرسم، وهي:

1 . الرسم يدفع نقداً؛

2 . الرسم يدفع جبراً؛

3 . الرسم يدفع مقابل انتفاع الفرد بخدمة معينة؛

4 . الرسم يحقق نفعاً خاصاً إلى جانب، النفع العام؛

5 . يفرض الرسم بقانون أو بناء على قانون؛

ويجب أن تناقش كل خاصية من هذه الخصائص بالتفصيل.

س 4 . عرف القرض العام، مبيناً الخصائص التي تميزه، ومتى يجوز اللجوء إليه؟

الاجابة: ينبغي أن تتضمن الاجابة ما يلي:

اولاً: تعريف القرض العام: القرض العام هو المبالغ النقدية التي تستدنيها الدولة أو احدى الهيئات العامة الأخرى من الافراد أو من الهيئات الخاصة أو العامة الوطنية أو الاجنبية أو من المؤسسات الدولية، مع الالتزام برد المبالغ المقترضة مضافاً إليها بعض المزايا، اهمها فائدة محددة، وذلك طبقاً لشروط عقد القرض.

ثانياً: شرح مفصل لأهم الخصائص التي تميز القروض العامة وهي:

1 . القرض العام مبلغ من المال؛

2 . الاصل في القرض العام أن يكون اختيارياً لا أثر للإكراه فيه؛

3 . القرض العام يمثل نوعاً من الإيرادات العامة؛

4 . القرض العام يتم بموجب عقد بين طرفين؛

5 . القرض العام يتضمن مقابل الوفاء؛

6 . القرض العام يستند إلى قانون؛

ثالثاً: التعرض بالتفصيل لأهم الحالات التي تلجأ فيها الدولة للقروض العامة وهي:



1. لمواجهة حالة غير عادية أو استثنائية؛

2. لتنفيذ المشروعات الانتاجية الكبرى؛

3. لتعجيل التصنيع في الدول النامية؛

4. لتنشيط المعاملات الاقتصادية في حالة كساد الاعمال؛

س 5. ماهي طرق انقضاء القروض العامة؟

الاجابة: يجب أن تشمل الاجابة على شرح مفصل لكل طريقة من طرق انقضاء القروض العامة وهي:

1. الوفاء بدين القرض أو تسديد القرض العام؛

2. الامتناع عن الوفاء بالقرض أو انكار الدين العام؛

3. التنازل عن الدين العام الناتج عن القرض؛

4. استهلاك القرض العام، أي تسديد مبلغه على دفعات متتالية في المواعيد المقررة في عقد القرض؛

5. تبديل القرض العام: وهو في الحقيقة ليس اسلوبا من اساليب انقضاء القروض العامة، وانما طريقة

يقصد بها التخفيف من اعباء القروض العامة؛

س 6. عرف الضريبة، مبيناً أهم خصائصها؟

الاجابة: تقتضي الاجابة على هذا السؤال ما يأتي:

أولاً: اعطاء مجموعة من التعريفات للضريبة، ثم اختيار التعريف الافضل والذي يشتمل على أهم خصائص

الضريبة.

ثانياً: مناقشة خصائص الضريبة بالتفصيل، وهذه الخصائص هي:

1. الضريبة فريضة نقدية؛

2. الضريبة فريضة الزامية؛

3. الضريبة تدفع بشكل نهائي ولا ترد؛

4. الضريبة فريضة بلا مقابل؛

5. الضريبة تهدف للوفاء بمقتضيات السياسة العامة للدولة؛

6. الضريبة تفرض وتربط ويتم الاعتراض عليها وتحصيلها والغائها والاعفاء منها بموجب نصوص قانونية؛

س 7 . وضع مزايا الضريبة الواحدة، مبيناً الأسباب التي دفعت أغلبية الدول إلى عدم الأخذ بها؟

الاجابة: تتطلب الإجابة على هذا السؤال ما يأتي:

أولاً: التعرض لمزايا الضريبة الواحدة ومناقشتها بالتفصيل وهذه المزايا هي:

1. بساطتها؛

2. عدالتها؛

3. وضوحها؛

ثانياً: التعرض بالتفصيل لأهم العيوب أو الانتقادات الموجهة لنظام الضريبة الواحدة، والتي جعلت الدول

لا تأخذ به، وأهم هذه العيوب:

1. قلة حصيلتها؛

2. عدم عدالتها؛

3. عدم مراعاتها لحالة الممول النفسية؛

4. عدم مرونتها؛

س 8. كيف يمكن التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة؟

الاجابة: تعتبر مسألة التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة من أدق موضوعات المالية

العامة والتشريع الضريبي، وذلك لصعوبة ايجاد معيار واضح ومبسط يصلح للتمييز بين هذين النوعين من

الضرائب وأمام هذه الصعوبة فان شراح المالية العامة قد حاولوا وضع معايير للتمييز بينها. وتقضي الاجابة

النموذجية لهذا السؤال التعرض بالتفصيل لكل من هذه المعايير وهي:

1. المعيار الإداري؛

2. المعيار الاقتصادي أو معيار راجعية الضريبة؛

3. معيار مدى ثبات المادة الخاضعة للضريبة؛

س 9 . ماهي أهم الاسباب الدافعة إلى التهرب من دفع الضريبة؟

الاجابة: من اهم الاسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي الأسباب التالية، والتي يجب مناقشتها بالتفصيل:

1. الأسباب الاقتصادية؛

2. الأسباب المتعلقة بالتشريعات الضريبية؛

3. الأسباب الإدارية؛

4. الأسباب النفسية؛

3. أسئلة واجابات تتعلق بالمحور الخاص بالميزانية العامة:

س 1 . عرف الميزانية العامة مبيناً أهم العناصر التي تقوم عليها؟

الاجابة: تقتضي الاجابة على هذا السؤال ما يلي:

أولاً: التعريف بالميزانية العامة: وهي تقدير تفصيلي احتمالي لنفقات الدولة وايراداتها لمدة زمنية مقبلة تكون عادة سنة يتم اعدادها من قبل السلطة التنفيذية ويتم اعتمادها من قبل السلطة التشريعية.

ثانياً: العناصر التي تقوم عليها الميزانية العامة: من التعريف السابق يتضح أن الميزانية العامة تقوم على عنصرين اساسيين هما:

1. التقدير: ويقصد به أن الميزانية العامة تقوم على اساس تقديرات احتمالية مستقبلية لنفقات الدولة وايراداتها.

2. الاعتماد: ويقصد به حق السلطة التشريعية بالموافقة على توقعات السلطة التنفيذية من ايرادات عامة ونفقات عامة.

وحتى تكون الاجابة كاملة يجب تناول كلا العنصرين بالتفصيل.

س 2 . من أهم القواعد الأساسية لتحضير الميزانية العامة، توجد قاعدة السنوية وضح ذلك؟

الاجابة: تقتضي الاجابة على هذا السؤال توضيح ما المقصود بقاعدة السنوية، وماهي مبررات الأخذ بها

وكذلك مناقشة تبدأ السنة المالية، وهل يجوز الخروج على قاعدة السنوية.

س 3 . ما المقصود بكل من التوازن الشكلي والتوازن المادي للميزانية العامة؟

الاجابة: يجب أن تتضمن الاجابة التعريف بكل من التوازن الشكلي والتوازن المادي للميزانية العامة.

1. التوازن الشكلي: ويقصد به أن تغطي كل النفقات المزمع القيام بها بواسطة الإيرادات المزمع جبايتها سواء كانت إيرادات عادية أو غير عادية، ولهذا فإن التوازن الشكلي يسمح بتحقيق توازن الميزانية عن طريق عقد القروض.
2. التوازن المادي: ويقصد به أن تغطي كل النفقات العامة بواسطة الإيرادات العادية فقط بمعنى انه لا يجوز اللجوء إلى القروض لسد العجز في الميزانية.

## قائمة المراجع:

## أولاً: المراجع باللغة العربية:

1. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2000
2. حسن عواضة، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت 1981.
3. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1980
4. دراز حامد عبد المجيد، مبادئ المالية العامة الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2004.
5. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة مصر 1994
6. زين العابدين ناصر، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار النهضة العربية، مصر 1971.
7. السيد عبد المولى، التشريع الضريبي المصري، دار الفكر العربي مصر 1977.
8. السيد عبد المولى، المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، 1978
9. شريف رمسيس تكلا، الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة، دار الفكر العربي مصر 1979.
10. صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1988.
11. عاطف صدقي. مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية، 1970.
12. عاطف صدقي، محمد الرزاز، مبادئ المالية العامة، القاهرة، مصر
13. عبد الحميد محمد القاضي، مبادئ المالية العامة، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر 1976
14. عبد الفتاح عبد الرحمن، اقتصاديات المالية العامة، المطبعة الكمالية، 1988.
15. عبد الكريم صادق بركات، حامد عبد المجيد دراز، علم المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، مصر 1992.
16. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1977.
17. عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة العربية، بيروت 1973.
18. على لطفي، اقتصاديات المالية العامة، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر 1990.
19. العلي عادل، وآخرون، اقتصاديات المالية العامة، الكتاب الأول، جامعة الموصل، العراق 1988.
20. علي محمد الحسين، المدخل لدراسة المالية العامة، د.م.ج، الجزائر، 1996
21. العمر حسين، مبادئ المالية العامة، دار طيبة للنشر والتوزيع، 2000.
22. فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، د.م.ج، الجزائر، 1990

23. لطفي علي، محمد رضا العدل، اقتصاديات المالية العامة مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر 1989.
24. المحجوب رفعت، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر 1984.
25. محمد الصغير بعلي، القانون الإداري، دار العلوم، عنابة، الجزائر، 2002.
26. محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم، عنابة، الجزائر، 2002.
27. محمد رضا العدل . أسس المالية العامة. مكتبة التجارة والتعاون، القاهرة، مصر 1977.
28. محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، منشورات جامعة حلب، سوريا، 1979.
29. محمود إبراهيم الوالي، المالية العامة، د.م.ج، الجزائر، 1983 .
30. محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، دار المعارف، 1979.
31. محمود نور، أسس ومبادئ المالية العامة، المطبعة العربية الحديثة القاهرة، مصر، 1988 .
32. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، د.م.ج، الجزائر، 1999 .
33. منذر القحف، السياسات المالية، دورها وضوابطها في الاقتصاد الإسلامي، دار الفكر، دمشق، سوريا، 1998.
34. منيس أسعد عبد المالك، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة مخيمر، 1971.
35. مؤيد عبد الرحمن، الجنابي طاهر موسى، إدارة الموازنات العامة، دار زهران، عمان 2000.
36. يسري أبو العلا، المالية العامة، القاهرة، مصر، 2001
37. يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت 1985.

ثانيا: المراجع باللغة اللاتينية:

1. *Alexandre (J), droit fiscal algérien, O.P.U, Alger, 1990.*
2. *DENDENI Yahia, la pratique du système budgétaire de l'état en Algérie, O.P.U, Alger, 2002.*
3. *DERUEL (D), Buisson (J), Finances publiques, Budget et pouvoir financier, Dalloz, Paris, 2001*
4. *DURUEL (F), Finances publiques ET droit fiscal, Dalloz, Paris, 1975.*
5. *Say (J.B), traite d'économie politique, 3ème livre, 5ème ed. Paris, 1826.*
6. *BEZES, Philippe; SINÉ, Alexandre. Gouverner (par) les finances publiques. Sciences Po (Les Presses de), 2011.*
7. *SINNASSAMY, Christophe, Finances publiques, Bréal, 2019.*
8. *OLIVA, Eric, et al. Finances publiques. 2015.*

9. DAMAREY, Stéphanie. *Finances publiques. Issy-les-Moulineaux, Gualino-Jacques Magnet, Eléments de comptabilité publique, Paris, LGDJ, 2012.*
10. BOUVIER, Michel. *Les finances locales, Lgdj, 2008.*
11. SPIRE, Alexis. *Faibles et puissants face à l'impôt, Raisons d'agir, 2012.*
12. ZARKA, Jean-Claude. *Finances publiques. Gualino, une marque de Lextenso, 2019.*