

# أساسيات الآلية العامة

التفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة

دكتورة

سُورِيَّ عَدْلِي نَاشِدُ

مُدْرَسُ الاِقْتِصَارِ وَالْمَالِيَةِ الْعَامَّةِ

كَلْبَةُ الْمُتَقَرَّرِ - عَامَّةِي الْاِسْكَنْدَرِيَّةِ وَبِيْرُوْتِ الْعَرَبِيَّةِ

مَنْشُورَاتُ الْحَبَابِي الْبَحْثُوقِيَّةِ

أَسَانِيَاتُ  
الْمَالِيَةِ الْعَامَّةِ



# أَسَاسِيَّاتُ الْمَالِيَّةِ الْعَامَّةِ

التفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة

دكتورة

سُؤْمَرِي عَدْلِي نَاشِدُ

مُدْرِسُ الْاِقْتِصَادِ وَالْمَالِيَّةِ الْعَامَّةِ  
كَلْبَةُ الْحَقْرِ - حَامِئِي الْاِسْكَنْدرِيَّةِ وَيَسْرُوتَا الْعَرَبِيَّةِ

مَنْشُورَاتُ الْحَمَلِي الْبَحْثُوقِيَّةِ

## منشورات الحلبي الحقوقية

AL - HALABI  
LEGAL PUBLICATIONS

### جميع الحقوق محفوظة

الطبعة الأولى

© 2008

All rights reserved

ISBN 978-9953-486-39-0



9 789953 486390

لا يجوز نسخ أو استعمال أي جزء من هذا الكتاب في أي شكل من الأشكال أو بأية وسيلة من الوسائل - سواء التصويرية أم الإلكترونية أم الميكانيكية. بما في ذلك النسخ الفوتوغرافي والتسجيل على أشرطة أو سواها وحفظ المعلومات واسترجاعها - دون إذن خطي من الناشر.

إن جميع ما ورد في هذا الكتاب من أبحاث فقهية وآراء وتعليقات وقرارات قضائية وخلصاتها وكذلك مواصفات الأبحاث والخطوط المستخدمة، هي من عمل المؤلف ويتحمل وحده مسؤوليتها ولا يتحمل الناشر أية مسؤولية لهذه الجهة. كما أن الناشر غير مسؤول عن الأخطاء، المادية التي قد ترد في هذا المؤلف ولا عن الآراء المقرمة في هذا الإطار.

All rights reserved ©

AL - HALABI Legal Publications

No part of this publication may be translated, reproduced, distributed in any form or by any means, or stored in a data base or retrieval system, without the prior written permission of the publisher.

تنسيق وإخراج

MECA

P. O. BOX 113-5096 BEIRUT - LEBANON

Tel & Fax 961-1-362370, Cellular 961-3 918120

E - mail meca@cyberia.net.lb

### منشورات الحلبي الحقوقية

فرع اول

بناية الربن - شارع القنطاري

مقابل السفارة الهندية

هاتف: (961-1) 364561

هاتف خليوي: 640821 - 640544 (961-3)

فرع ثان

سويكو سكوير

هاتف: (961-1) 612632

فاكس: (961-1) 612633

ص.ب. 11/0475 بيروت - لبنان

E - mail elhalabi@terra.net.lb

www.halabilawbooks.com

## مقدمة

### (١) أهمية المالية العامة،

<sup>١</sup> غنى عن البيان أهمية المالية العامة في حياة الدول. فالمالية العامة تلعب بالنسبة للدولة نفس الدور الذي يلعبه الجهاز العصبي بالنسبة لجسم الإنسان. ولا نبالغ إذا ما قلنا أن المالية العامة هي المرآة العاكسة لحالة الاقتصاد وظروفه، وللحالة السياسية وظروفها في دولة من الدول في فترة زمنية معينة، ويكفي للتدليل على ذلك أن نقف على الدور الذي تلعبه كل من الإيرادات والنفقات، باعتبارها أحد موضوعات المالية العامة، في الكشف عن الظروف الاقتصادية والهيكل الاقتصادي والظروف السياسية والهيكل السياسي لدولة من الدول.

. أمثلة لتوضيح ذلك، ومن الأمثلة التوضيحية لذلك، إذا كانت حصيللة الضرائب في دولة من الدول مرتفعة على الرغم من ثبات سعرها، فإن ذلك يعد مؤشراً على ارتفاع الأسعار وبالتالي على وجود التضخم. كذلك إذا انخفضت حصيللة الضرائب مع بقاء سعرها دون تغير فمعنى ذلك أن اقتصاد الدولة يعاني من الكساد.

أيضاً، إذا ازدادت نفقات الاستثمار والتخطيط العمراني والتوسع في بناء المساكن، فمعنى ذلك أننا أمام اقتصاد في مرحلة النمو. أما إذا ازدادت الإعانات الاجتماعية وإعانات البطالة وغيرها من النفقات الأخرى فإننا نكون أمام اقتصاد في حالة كساد، كذلك، فإيرادات الضريبة تكشف عما إذا كان اقتصاد الدولة اقتصاداً متقدماً أم متخلفاً، فكلما كان عبء الضريبة فادحاً وكان النظام الضريبي محكماً فهذا يدل على أننا أمام دولة متقدمة اقتصادياً. أما إذا كانت حصيللة الضرائب قليلة والاستقطاعات الضريبية ضعيفة فهذا دليل على تخلف الدولة.

أضف إلى ذلك، الدور الذي تلعبه المالية العامة في تبيان الوضع السياسي والهيكل السياسي لدولة من الدول. فهناك ارتباط أكيد بين الحياة السياسية، بما يطرأ عليها من أحداث، وبين مالية الدولة. فكلما كان النظام السياسي رشيداً وكلما كانت سياسة الدولة رشيدة كلما كانت ميزانية الدولة رشيدة، بالتعبية. وذلك ليس سوى ترجمة للمقولة الشهيرة «اعطني سياسية حسنة أتشئ لك نظاماً مالياً حسناً» faites - moi de la bonne politique, je vous serai de bonnes finance. فالإيرادات العامة حساسة للأحداث السياسية التي تطبع نشاط الدولة. كذلك تتأثر النفقات العامة بتلك الأحداث. فعندما تفرض ضريبة سعرها مرتفع فإن ذلك قد يؤدي إلى زعزعة الأمن والاستقرار في الدولة مما ينشأ عنه عمليات شغب وتخريب، فتضطر الدولة، بغية إعادة النظام وتمويض الخسائر في الممتلكات والأرواح، إلى زيادة الإنفاق المتمثل في الإعانات الاجتماعية والتمويضات المختلفة، كذلك إذا كان الهيكل الإداري للدولة يأخذ باللامركزية، تزداد النفقات اللازمة لتشغيل إدارات الدولة، إما إذا كان يأخذ بالنظام المركزي فتقل هذه النفقات. والأمر كذلك بالنسبة للنظام السياسي المساند في الدولة وما إذا كان نظاماً فيدرالياً أم يأخذ شكل الدولة الموحدة أو المركزية.

وإذا كان للمالية العامة هذه الأهمية من الوجهتين الاقتصادية والسياسية، فالتساؤل يثور حول الموضوع الذي تعالجه المالية العامة والمقصود منها ومكانها في نطاق العلوم الاجتماعية الأخرى.

## (٢) موضوع علم المالية العامة،

يوجد في كل مجتمع، يخضع لسلطة عامة منظمة، حاجات تهم مجموع المواطنين ولا يمكن لكل فرد أن يقوم بإشباع حاجاته منها استقلالاً. وتسمى هذه الحاجات «الحاجات الجماعية». وأمثلتها التقليدية الدفاع والأمن والعدالة.

فالفرد بمفرده لا يقوى على أن يحقق لنفسه الأمن الخارجي، إذ أن هذا الأمن لا يمكن أن يتحقق إلا ككل لا يتجزأ لكونه يصود بالنفع على المواطنين كافة، ولا يمكن أن يحرم أي منهم من الإفادة بهذا الأمن. ولهذا يجب أن تقوم به وتسهر عليه الدولة بأجهزتها المختلفة، فالحاجات الجماعية

هي، إذًا، الحاجات التي تقوم الدولة بإشباعها نظراً لعجز كل فرد، بسبب عدم قابليتها للتجزئة، عن القيام بها بمفرده.

وتختلف الحاجات الجماعية عن الحاجات الفردية كالزواج والمأكل والملبس والمشرب.. الخ. فهذه الأخيرة يستطيع الفرد بمفرده أن يستقل بإشباع حاجاته منها، طالما يقدر على دفع ثمنها وذلك نظراً لقابليتها للتجزئة. أما إذا لم يستطع دفع ثمنها فإنه لا يحصل عليها. وفيما بين الحاجات الجماعية غير القابلة للتجزئة والحاجات الفردية القابلة للتجزئة توجد طائفة أخرى من الحاجات يستطيع كل فرد أن يشبع حاجاته منها بمفرده بصرف النظر عن إشباع الآخرين لها من عدمه. أي أنها قابلة للتجزئة ولكنها، مع ذلك ولأهميتها الاجتماعية، حاجات جديرة بأن تضطلع بها الدولة وتشبعها. ومن أمثلتها التعليم والعلاج والنقل والمواصلات. لكي تقوم الدولة بإشباع الحاجات العامة التي لا تقبل الانقسام والحاجات القابلة للانقسام ولكن لها أهمية اجتماعية قصوى، فإنها تضطر إلى استخدام بعض الأموال وأن تحصل على خدمات بعض الأشخاص وذلك لقاء مقابل للحصول على هذه الأموال والخدمات يتمثل في صورة مبالغ نقدية. هذه المبالغ النقدية هي النفقات العامة. ولكي تقوم الدولة بهذه النفقات لأبد لها من البحث عن إيرادات عامة تحصل عليها من مصادر مختلفة، وأهم هذه المصادر هو الضرائب.

على أنه لما كان من الضروري أن تدير الدولة على نهج منضبط، وواضح في القيام بنفقاتها وتحصيل إيراداتها فإنها تقرر ما ستقوم به من أنشطة ومشروعات في خلال فترة زمنية محددة، عادة ما تكون سنة، وتقدر مقدار النفقات الضرورية لتنفيذها والإيرادات المحتمل الحصول عليها لتغطيتها. وهذا التقدير للنفقات والإيرادات، عن فترة قادمة مقبلة عادة ما تكون سنة، هي ما يطلق عليه الميزانية العامة أو الموازنة العامة للدولة.

والعلم الذي يدرس النفقات والإيرادات العامة والميزانية هو «علم المالية العامة». وعلى ذلك يمكن تعريف المالية العامة بأنها «العلم الذي يدرس النفقات العامة والإيرادات العامة وتوجيهها من خلال برنامج معين يوضع لفترة محددة، بهدف تحقيق أغراض الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية».



### (٣) تأثير النظام الاقتصادي على النظام المالي

إن الإرتباط الذي لا ينفصل بين النظام الاقتصادي والنظام المالي وتأثيرهما المتبادل كل على الآخر أمر لا يحتاج إلى بيان. ففي ظل النظام الرأسمالي في بدء نشأته، والذي يقوم على المناداة بعدم تدخل الدولة على وجه الإطلاق في الحياة الاقتصادية - لكون تدخلها فيه تبيد وضياح لجزء من الموارد القومية كان يمكن أن يستغل بطريقة أكثر فاعلية لو أنه ترك للأفراد - كان من الطبيعي أن تكون كل من نفقات الدولة وإيراداتها قليلة متواضعة، كما كان على المالية العامة أن تكون معايدة بمعنى أن لا تحدث أي تغيير أو تعديل في الأوضاع والمراكز الاقتصادية القائمة. فلم يكن للضرائب مثلاً أن تستخدم في تحقيق أي أهداف اجتماعية أو اقتصادية ولم يكن للدولة أن تقترض إلا في احوال استثنائية، كظروف حرب مثلاً. ولم تكن للموازنة العامة للدولة أي أهمية اقتصادية، إذ لم تكن تعدو سوى وثيقة للموازنة الحسابية السنوية وكان تساوي الحساب الدقيق للنفقات والإيرادات قاعدة هامة جداً في المالية التقليدية تعرف بقاعدة أو مبدأ توازن الميزانية.

ولكن هذه النظرة الضيقة لدور الدولة في الحياة الاقتصادية، والذي يعرف بمبدأ الدولة الحارسة *L'Etat gendarme* بمفهومه الضيق، أو المذهب الفردي الحر، قد بدأ ينحسر خاصة بعد ظهور الأزمة الاقتصادية العالمية عام ١٩٢٩. فبدأ دور الدولة يتطور بسرعة في الحياة الاقتصادية، وغبة في إيجاد نوع من الاستقرار الاقتصادي وانتشال الاقتصاد القومي من أزمتيه، فلم يعد دورها يقتصر على الوظائف التقليدية من حفظ للأمن وإقامة العدالة... الخ، بل تعداه إلى جميع مجالات الحياة الاقتصادية وأصبح حجم تدخل الدولة ضخماً في ذاته فضلاً عن آثاره، وأصبحنا بصدد ظاهرة ما يسمى «بالدولة المتدخلة» *L'Etat interventionniste*. وغنى عن البيان ما أدى إليه هذا التطور من تزايد أهمية دراسة النفقات والإيرادات على ضوء السياسة التدخلية للدولة. إذ ازدادت أهمية القطاع العام في الدول الرأسمالية كنتيجة لسياساتها التدخلية، وأصبحت المالية العامة، في تلك الدول «عالية وظيفية».

أما الدول التي أخذت بالنظام الاشتراكي، متأثرة في ذلك بالقرارات

الماركسية والماوية، فلقد هيمنت الدولة وسيطرت سيطرة تامة على جميع أوجه النشاط الاقتصادي، وتقلص دور القطاع الخاص إلى أن اختفى تماماً. وتعرف هذه الظاهر بظاهرة «الدولة المنتجة» L'Etat Productif. ولا يخفى على الفطنة أهمية واتساع دور المالية العامة كنتيجة لذلك. إذ أن تدخل الدولة وسيطرتها على جميع أوجه النشاط الاقتصادي يقتضي الحصول على إيرادات ضخمة من مصادر مختلفة، وذلك لمواجهة النفقات العامة التي يقتضيها تدخل الدولة وسيطرتها على النظام الاقتصادي. وبالتالي أصبحت دراسة المالية تتبوأ أهمية قصوى في هذا النظم.

كما أن التطور الذي طرأ على العالم بعد انهيار النظم الاشتراكية، بسقوط الاتحاد السوفيتي عام ١٩٨٩ - وهيمنة القطب الواحد على النظام العالمي ومعاداته بسياسة العولمة بما تستتبعه من تغيرات هيكلية في النظم الاقتصادية المختلفة لتتمشى مع سياسة الاقتصاد الحر وتحقيق مبدأ حرية التجارة والمنافسة وإلغاء الحواجز الجمركية إعمالاً لاتفاقيات الجات - كل ذلك لا بد وأن يكون له انعكاس على دور المالية العامة في الوقت الآتي.

إذ بفضل سياسة التحرر الاقتصادي وسياسة الخصخصة السائدة في مختلف دول العالم الآن، نعود مرة أخرى إلى ظاهرة الدولة الحارسة في أضيق نطاق، ولا يخفى مدى تأثير ذلك على المالية العامة لأي دولة من الدول.

#### (٤) علاقة المالية العامة بغيرها من العلوم الاجتماعية،

##### (١) المالية العامة والاقتصاد،

صلة المالية العامة بالاقتصاد من الوثوق والوضوح، سواء من الناحية النظرية أو العملية، لدرجة أن كثيراً من الكتاب يتناول موضوعات المالية العامة من خلال الكتابة في الموضوعات الاقتصادية البحتة. فموضوع علم الاقتصاد، كما هو معروف، هو البحث عن أفضل الوسائل لإشباع الحاجات الإنسانية المتعددة من الموارد الطبيعية المحدودة. ومن هذا التعريف ذاته تبدو الصلة القوية بين الاقتصاد والمالية العامة التي تبحث في أفضل الوسائل لإشباع الحاجات العامة من الموارد المالية المتاحة للدولة والمحدودة عادة، وفضلاً عن التشابه بين موضوعي المالية العامة والاقتصاد، فإن كثيراً من

طرق البحث في الاثنين واحدة. فالتحليل الحدى والمرونة والنظريات النقدية والنظريات الخاصة بالدورات الاقتصادية تستخدم ايضاً في دراسة المالية العامة.

وفي العصر الحديث، ترتبط المالية العامة أوثق الارتباط بمختلف نواحي الحياة الاقتصادية وتؤثر فيها وتتأثر بها في اتجاهات تختلف باختلاف النظم السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة في الدولة.

ويبدو تأثير النظام الاقتصادي على المالية العامة واضحاً إذا نظرنا إلى بنود النفقات العامة والإيرادات العامة في دول مختلفة من حيث درجة نموها أو نظامها الاقتصادي وقارنا بين هذه البنود. فالسياسة المالية التي تصلح لبلد متقدم لا تصلح بالضرورة في بلد نام أو في طريقه للنمو والعكس صحيح. والسياسة المالية المطبقة في دولة ذات نظام اشتراكي تختلف قطعاً عن تلك المطبقة في الدول الرأسمالية. علاوة على ذلك، فإن الدراسات الاقتصادية ترشد إلى كثير من المبادئ الواجب وضعها في الاعتبار عند رسم وتطبيق النظم المالية المختلفة بما يكفل لها أداء الفرض الذي وضعت من أجله: فالدراسة الاقتصادية توضح مثلاً أنواع السلع التي يستحسن أن تفرض عليها ضريبة استهلاك إذا كان الهدف هو زيادة الحصيلة. كما توضح لنا أنواع الدخول التي تزداد عليها الضرائب أو تنخفض إذا كان الهدف التأثير بالزيادة أو بالنقص في تيار الإنفاق الفعلي أو في حجم الاستهلاك أو في حجم الادخار. كذلك تؤثر المالية العامة في سير النشاط الاقتصادي للدولة وتوجهه الوجهة التي تستهدفها بعد أن أصبحت المالية العامة الوسيلة الرئيسية لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي في حالة وجود قطاع خاص قوي.

فميزانية الدولة يمكن أن تستخدم في مكافحة آثار الدورات الاقتصادية الضارة، فترات الكساد والرخاء على السواء، هذا فضلاً عن أن أنواع الضرائب وطريقة فرضها وقدر سعرها يؤثر في اتجاه الإنتاج في المشروعات المختلفة، وفي الشكل الذي تتخذه هذه المشروعات، ويغير في مستوى الاسعار وبالتالي في حركة المبادلات الاقتصادية الداخلية والخارجية على السواء، ويساعد على تحقيق مستوى معين من العمالة يناسب حالة

الجهاز الإنتاجي للاقتصاد القومي.

وكنتيجة لهذا الارتباط الوثيق بين العلمين، زاد الاهتمام بدراسة وتحليل العامل الاقتصادي في مختلف قرارات المائة العامة، سواء كان هذا العمل سبباً لهذه القرارات أو نتيجة لها، وأصبحت دراسة المشكلات الاقتصادية لمختلف مباحث المالية العامة تمثل جزءاً مستقلاً بذاته في نطاق علم المالية، مما أدى إلى نشوء فرع جديد يدرس هذه المباحث من وجهة النظر الاقتصادية البحتة، وهو ما يطلق عليها «علم اقتصاديات المالية العامة» أو «الاقتصاد المالي» "L'économie financière". وهو العلم الذي يدرس الظاهرة المالية من زاويتها الكلية ويقوم بتحليل ما يطلق عليه العميد "Alain Barrere" التدفقات المالية Flux financiers. فهذا العلم يبحث في الآثار الخاصة بالعبء الضريبي الكلي على الاقتصاد بصفة عامة. أو في آثار النفقات العامة الاستثمارية التي تنعكس على النمو الاقتصادي، بينما علم المالية يبحث، على وجه الخصوص، في الفن المالي للعمليات المالية الفردية وفي القواعد التي يتم طبقاً لها فرض الضريبة مثلاً، كما يحدد أيضاً حق المكلفين في التظلم أو الطعن في القرارات المالية والضريبية، ويرسم قواعد الرقابة في المسائل المالية. ومع ذلك، فإن كافة هذه العمليات المالية لا يمكن فهمها ما لم توضع في جوهر الاقتصاد العام الذي يستطيع وحده أن يضي عليها مدلولاتها ومعانيها الحقيقية بشكل واضح.

وعلى هذا النحو لا يكون في الإمكان فصل المالية العامة فصلاً تاماً عن الاقتصاد، ذلك أن المعطيات الاقتصادية تلون وتكيف العمليات المالية، كما أن هذه الأخيرة تمارس تأثيرها ونفوذها على الحقل الاقتصادي.

وفي كلمة موجزة إذا كان علم الاقتصاد يمثل بصفة عامة علم الثروة فإن من الطبيعي إذاً أن تتأثر المالية العامة، وهي جزء هام من هذه الثروة، بالاقتصاد.

## (٢) المالية العامة والإحصاء:

الصلة بين المالية والإحصاء لا تخفى على أحد، إذ أن علم الإحصاء يتيح للباحثين الرؤية الصحيحة والواضحة لكافة الظواهر المالية التي يعبر عنها ويقوم بترجمتها وتجسيدها في صورة أرقام وبيانات وإحصاءات، ولا

شك أن دراسة الإحصاءات هي التي تمثل الأساس الضروري لإجراء التوقعات المالية، من تقدير النفقات المستقبلية والإيرادات المتوقعة، فضلاً عن أهميتها القصوى في تحقيق الرقابة على الأجهزة المالية المختلفة. وبعبارة أخرى، يعتبر علم الإحصاء من العلوم المساعدة لعلم المالية العامة والتي لا غنى عنها في دراسة ورسم السياسة المالية للدولة. إذ يتطلب رسم هذه السياسة توافر البيانات والمعلومات الإحصائية الخاصة بالدخل القومي، وتوزيع الثروة والدخول بين الأفراد والطبقات في المجتمع، وعدد السكان وتوزيعهم من حيث السن والمناطق الجغرافية المختلفة، وحالة ميزان المدفوعات، ومدى الإقبال على استهلاك بعض السلع والخدمات، وغير ذلك من الأمور اللازمة لتقرير السياسة المالية الواجبة الإتباع في ظروف معينة ولتحقيق أهداف محددة سلفاً.

### (٣) المالية العامة والقانون،

#### أ - المالية العامة والقانون العام،

إذا انتقلنا الآن لبحث الروابط التي تقوم بين علم المالية والقانون العام وجدنا الصلة بينهما وثيقة لدرجة كبيرة، حتى أن هذه الصلة هي التي حالت زمناً طويلاً دون أن يكون علم المالية العامة فرعاً مستقلاً وقائماً بذاته. وهي التي أدت إلى النظر إليه على أنه فرع من فروع القانون العام، يعرف في الفقه التقليدي بالتشريع المالي *La législation financière*. واستمرت هذه الصلة الوثيقة حتى نهاية القرن التاسع عشر حينما بدأت تخرج دراسات المالية العامة شيئاً فشيئاً من دائرة السيطرة المطلقة التي يمارسها القانون العام. ومع ذلك فلا تزال الروابط والصلات قوية ومتينة بين المالية العامة وبين فرعين رئيسيين من فروع القانون العام، هما القانون الدستوري والقانون الإداري.

وتظهر علاقة المالية العامة بالقانون الدستوري، أحياناً، من خلال خضوع القواعد الفنية للمالية العامة للقواعد الدستورية، وأحياناً أخرى من خلال التأثير الذي تمارسه الظواهر المالية على التوازن الدستوري؛ فإما خضوع قواعد المالية العامة للقانون الدستوري، فنجدّه واضحاً منذ أمد طويل في شتى الدساتير التي تقر المساواة بين المواطنين أمام الضرائب

والتكاليف والأعباء العامة، وضرورة إبداء موافقتهم على فرض الضريبة وعلى القواعد التي تحدد سعرها ووعاءها وربطها وتحصيلها.

كذلك فإن كافة أسس قانون الميزانية تركز تماماً على الدستور، ومن يتتبع تطور سلطات المجالس النيابية فيما يتعلق بربط الميزانية بجده، وعلى وجه الخصوص في كل من إنجلترا وفرنسا، مرتبطاً تماماً بتطور النظام الدستوري. فالميزانية كانت، وعلى طول امتداد القرن التاسع عشر على حد قول البعض، سلاح الشعوب ضد الظلم والاستبداد. وهكذا، تصبح السلطات المالية للمجالس النيابية نوعاً من الاختصاصات التي يقررها الدستور من أجل مراقبة السلطات التنفيذية. ونلاحظ حتى يومنا هذا أن الدساتير الحديثة تنص على تنظيم القواعد الفنية المالية. وإذا كانت القواعد الفنية المالية هي كافة الدول محكومة بالدستور، فإنها، أي تلك القواعد، وهي تؤدي مهمتها، تؤثر بالضرورة على التوازن بين السلطات العامة بحيث يصبح من اللازم لفهم أي نظام دستوري أن نعرف كيف تعمل المؤسسات المالية وكيف تؤدي وظيفتها. ويكفي أن نضرب مثلاً لذلك بأن توزيع السلطات بين دولة الاتحاد (الدول المركزية) والدويلات التابعة لها يقوم على أساس من الاعتبارات المالية. ومعرفة ما إذا كنا بصدد اتحاد حقيقي من عدمه أمر يتوقف على ما إذا كانت الولايات تتمتع أو لا تتمتع باستقلال مالي حقيقي. كما يتوقف على مدى حرية هذه الدويلات في تحديد نفقاتها العامة بنفسها أو انتظارها الموافقة عليها من السلطات الاتحادية.

أكثر من ذلك، يكون التوازن بين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية موجهاً ومحكوماً بتوزيع الاختصاصات المالية بينهما. ففي النظام البرلماني الإنجليزي ترجح السلطة التنفيذية وذلك بسبب سلطاتها الواسعة وسيطرتها على ميزانية الدولة. وعلى النقيض من ذلك تكون الغلبة والهيمنة في الولايات المتحدة الأمريكية للكونجرس، السلطة التشريعية، وليس للرئيس بسبب ضعف السلطات المالية لهذا الأخير.

وعلاقة المالية العامة بالقانون الإداري ليست بأقل من علاقتها بالقانون الدستوري. ومن مظاهر هذه العلاقة أن القانون الإداري يحكم

معظم قواعد الفن المالي، فوزارات المالية والاقتصاد بما تضمه من أعداد هائلة من موظفين وعمال تعد من أهم الإدارات العامة في الدولة، ومن ثم فإن تنظيمها وقواعدها اللائحية تخضع للقانون الإداري. كما أن قضاء الضرائب يعد فرعاً حيويًا وهاماً من فروع القضاء الإداري. ومما لا شك فيه أن هذا النوع من القضاء الضريبي له أصوله وقواعد الخاصة به، قد تخضع الضرائب جزئياً للقضاء العادي.

وإذا كانت الإدارات والعمليات المالية تخضع من وجوه عديدة للقانون الإداري فإن تنظيم العمليات المالية ذاتها يؤثر وبدرجة كبيرة على عمل الإدارة. فالمراقبين الماليين يتمتعون في الإدارات المالية بنفوذ كبير يتجاوز بكثير السلطات التي يخولها لهم القانون الذي يخاطبهم ويحكم حالتهم. كذلك نجد المحاسب العام يلعب دوراً خطيراً في إدارة المرافق العامة، حيث تسمح له مسئوليته المالية أن يقف في وجه أي إجراء يكون مخالفاً للتنظيمات والقواعد المالية. هذا على الرغم من كون هذا المحاسب لا يشغل في سلم الجهاز الإداري سوى أبسط الوظائف وأكثرها تواضعاً في أغلب الأحيان. كما أن قواعد الفن المالي نفسه تساهم أيضاً في إعطاء المؤسسات الإدارية صفتها وطبيعتها الحقيقية. فاللامركزية الإدارية لا تكون في صورة صادقة إلا إذا كانت السلطات المحلية لها مواردها الخاصة وتتوفر لها القدرة على ممارسة الاستقلال المالي الحقيقي. بل أن بعض الشراح يذهب إلى القول بأن الجامعات لا يمكن أن تكون مستقلة تماماً إلا إذا كانت تحصل على موارد خاصة وتتمكن من التصرف فيها كيفما تريد وعلى النحو الذي تشاء.

### ب - المالية العامة والقانون الدولي والعلاقات الدولية،

وإذا ما تعرضنا للصلة بين المالية العامة والقانون الدولي والعلاقات الدولية وجدنا أن الإلمام بهذه الجوانب الأخيرة بهم كثيراً في فهم الاتجاهات الفنية لموضوعات المالية الدولية والتي تزداد تعقيداً على مر الأيام. ومن ثم يصبح من السهل علاج الكثير من المشاكل المالية على المستوى الدولي، كذلك المتعلقة بالازدواج الضريبي الدولي والتهرب الضريبي الدولي.

## (٤) المالية العامة وعلم الاجتماع والسياسة.

أهم ما نلاحظه في هذا الخصوص أن رجال المالية العامة قد تجاوزوا البحث في الجوانب القانونية البحتة للقواعد المالية، وأصبحوا الآن يهتمون بالبحث عن تفسيرات اجتماعية وسياسية للظاهرة المالية.

فالبحوث التي تجري عن الجانب الاجتماعي للضريبة تسمح بالتعمق أكثر، وفي الأنظمة الضريبية، ورؤية الآثار التي يعكسها الهيكل الاجتماعي والسياسي للدولة على نظامه الضريبي، وكذلك فإن البحث يجري حول المظاهر والجوانب السياسية للمشاكل المالية والضريبية. وأصبح هناك اهتمام كبير بوجه لبحث موضوعات «السياسة المالية والضريبية» بحيث صارت لها قواعدها الفنية الخاصة التي توجه المختصين بهذه المشاكل. من ذلك مثلاً، قاعدة الحياد المالي والضريبي، وقاعدة العدالة الضريبية.

ولا تخفى أهمية علاقة المالية العامة بالعلوم السياسية، فالمعاملات المالية ترد في وثائق إحصائية متعددة، أهمها الموازنة العامة، يمكن الوثوق بها نسبياً لأنها أساس الرقابة على استخدام الموارد العامة. وتكون هذه المعلومات الإحصائية معطيات ثمينة بالنسبة للعلوم السياسية التي تهتم بعدم دقة وعدم انتظام الظواهر التي ندرسها. فهذه المعلومات تسمح، بتحليل موضوعي لمحتوى السياسات المختلفة، ببيان ما تنفقه الدولة على كل ميدان من الميادين التي تتدخل فيها، فهي تمكننا من تبين ما إذا كانت دولة معينة تنفق أكثر على التسليح أو التعليم أو الصحة العامة أو البحث العلمي أو التنمية الاقتصادية.. الخ. وهي تسمح لنا أيضاً بمقارنة اتجاهات هذه النفقات من فترة إلى أخرى في الدولة الواحدة، ومقارنة اتجاهاتها في الدول المختلفة في نفس الوقت. كما أنه من الممكن استخدام القروض العامة كمقياس لدرجة ثقة المواطنين في الحكومة التي تقترض. فإذا أقبل المواطنون على الائتتاب في السندات التي تطرحها الحكومة، فمعنى ذلك أنهم يتقنون بحكومتهم والعكس بالعكس. على أنه يجب أن يلاحظ أن الإقبال على الائتتاب في أوقات الحروب يكون أساسه حب الوطن وليس الثقة بالحكومة. كما تسمح معرفة مصادر تمويل حزب سياسي معين، في حالة تعدد الأحزاب، بتحديد الفئات من الشعب التي يستند إليها هذا الحزب فعلاً.



وترتبط المالية العامة بالعلوم السياسية من عدة أوجه: فاستخدام الفنون المالية ينصب في الحقيقة على مسائل هي من صميم موضوع العلوم السياسية. فهذا الموضوع هو دراسة لسلطات الدولة، والفنون المالية ليست إلا شكلاً خاصاً للسلطة التي تتمتع بها الدولة، وترتيبات أو تنظيمات معينة لهذه السلطة. وبعبارة أخرى، يتطلب تنفيذ أي قرار تتخذه الدولة إنفاق بعض المال، فقرارات الحكم لا قيمة لها على وجه الإطلاق إلا إذا كان لدى الدولة من الموارد المالية ما يمكنها من تنفيذها. وبهذا المعنى يرى البعض أن المالية العامة هي وسيلة القهر الأساسية التي تتوفر لدى الحاكمين في مواجهة المحكومين. وهما الفئتان اللتان يتكون منهما أي مجتمع مهما كان نظامه السياسي والاقتصادي والاجتماعي (١).

#### (٥) المالية العامة والمحاسبة،

يعد الارتباط وثيقاً بين المالية العامة والمحاسبة. إذ أن العديد من مسائل المالية العامة، وخاصة الضرائب تستلزم المعرفة والإلمام بأصول المراجعة وقنونها من استهلاكات وجرد واحتياطات وعمل الحسابات الختامية والميزانية العامة للدولة وتنفيذها والرقابة عليها.

وكلما زاد تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، كلما ازدادت الصلة بين المالية العامة والمحاسبة. إذ يستدعي ذلك نشر ميزانيات تجارية لمشروعات الدولة إلى جانب البيانات المالية الخاصة بها والواردة في ميزانية الدولة أو الميزانيات المستقلة، أو الميزانيات الملحقه.

#### (٦) المالية العامة والمالية الخاصة،

يختص علم المالية العامة ببحث الجانب المالي لنشاط الدولة بمختلف مرافقها العامة. أما المالية الخاصة فهي تختص ببحث هذا الجانب من نشاط الأفراد، طبيعيين كانوا أم اعتباريين، ويرى التقليديون أنه ليس هناك فرق بينهما، وأنهما يجب أن يقوموا على نفس الأسس وأن تحكمهما نفس القواعد.

(١) أنظر د. باهر عتوم - المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي - دار نهضة مصر للطبع والنشر - الطبعة الأولى ١٩٧٢ - ص ١٤ : ص ١٥ .

أما المليون الحديثون فيرون أن هناك فارقاً أساسياً بين المالية العامة والخاصة، ينتج عن اختلاف المبادئ التي تحكم كلاً منهما اختلافاً تاماً. فالمالية العامة تركز على استخدام الدولة لامتيازاتها وما تتمتع به من سلطات على الأفراد والمشروعات الخاصة ولا يملك أي شخص أن يعارضها. فالضريبة، التي تعد المورد الأساسي للدولة، هي استقطاع جبري من موارد القطاع الخاص، ولا يوجد إطلاقاً، ولا يتصور أن يوجد، ما يماثلها في مالية القطاع الخاص. أضف إلى ذلك أن الفنون المستخدمة في نوعي المالية وإن كانت تبدو متشابهة لأول وهلة إلا أن بينهما فروقاً جوهرية:

**أ - فمن حيث الإنفاق،** تستهدف المشروعات الخاصة من إنفاقها تحقيق ربح، باعتبار أن هذا هو الهدف الرئيسي من نشاط الأفراد. أما الدولة، فإنها تهدف من نشاطها تحقيق الصالح العام في المرتبة الأولى، حتى لو تعارض هذا مع هدف تحقيق أقصى ربح ممكن من هذا النشاط. بل أن الدولة قد تقوم بمشروع ما رغم أنها تعلم سلفاً أن إيراداته لن تسمح بتغطية نفقاته مما يترتب عليه خسارة، وذلك لكونه يحقق نفعاً عاماً لمصلحة المجتمع، ولتحقيق اعتبارات أخرى غير الربح قد تكون سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية.

ويترتب على اختلاف الهدف من الإنفاق بين النشاط الخاص والدولة. أن يختلف الحكم على مدى نجاح السياسة المالية لكل منهما. فمقيار نجاح النشاط الخاص هو تحقيق أقصى ربح ممكن، بينما مقيار نجاح مشروعات الدولة هو تحقيق أقصى منفعة عامة ممكنة.

**ب - من حيث الإيراد،** تحصل المشروعات الخاصة على إيراداتها بصور اختيارية، أي بالإتفاق، عن طريق بيع منتجاتها وخدماتها للدولة أو الأفراد. أما الدولة فإنها تحصل على إيراداتها بموجب ما تتمتع به من سلطات خاصة ناشئة عن حقها في السيادة، وباعتبارها سلطة سياسية، فإنها تستطيع في بعض الأحيان أن تلجأ إلى عنصر الجبر للحصول على الإيرادات كما هو الحال بالنسبة للضرائب، أو القروض الإجبارية. وإن كان هذا لا يمنع من إمكانية استخدامها للوسائل العادية التي يتبعها النشاط الخاص للحصول على إيراداتها. ويظهر ذلك بالنسبة لمشروعات الدولة

الزراعية والتجارية والصناعية التي تقيمها الدولة بجانب المشروعات الخاصة، حيث تسري عليها نفس طرق الإدارة والقواعد الفنية السارية على المشروعات الخاصة.

ج - من حيث الموازنة، يوجد فرق من حيث كيفية الوصول إلى موازنة النفقات مع الإيرادات لدى الدولة من جهة، ولدى المشروعات الخاصة من جهة أخرى.

فبينما تقوم الدولة، كما ستري، بتقدير نفقاتها أولاً اللازمة لسير المرافق العامة وتحقيق أهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية ثم في مرحلة ثانية تقوم بتقرير الأوجه التي تحصل منها على إيرادات كافية لمواجهة هذه النفقات، تقوم المشروعات الخاصة بتقدير حجم إيراداتها أولاً من دخول وأرباح، ثم تحدد أوجه إنفاق تلك الإيرادات في مرحلة ثانية.

وبالرغم من الفروق الظاهرة بين المالية العامة والخاصة، إلا أن ذلك لا يقلل من الترابط القوي بينهما. فالمالية العامة والمالية الخاصة يؤثر كل منهما في الآخر ويتأثر به.

#### (5) تقسيم الدراسة،

حتى تستطيع الدولة أن تقوم بالإنفاق للوفاء بالتزاماتها المتعددة، الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، التي تتمثل في إشباع الحاجات العامة، فإنه يجب عليها أن تعتمد كلية على مورد دائم ومستمر من الإيرادات، والدولة في هذا الصدد مثلها في ذلك مثل الشخص الطبيعي الذي يحقق، من أجل إشباع حاجاته الخاصة إيرادات معينة، سواء كانت ناتجة عن عمله أو ما يملكه من ثروة، ويقرر على أساسها وعلى حجمها مقدار ما ينفقه لإشباع حاجاته الخاصة.

ويكمن هنا جوهر التفرقة بين الشخص الطبيعي والدولة، حيث إن الأخيرة، بما لها من سلطان وسيادة وسيطرة، تحدد بداية ما تحتاج إليه من نفقات لكي تقوم بواجباتها والتزاماتها، وبناء على ذلك تحدد مصادر الإيرادات المختلفة وحجم هذه الإيرادات، وذلك في الحدود التي تفرضها العوامل التي تحد من قدرة الدولة على الإنفاق، وهي حجم الاقتصاد القومي

وبالتالي حجم الدخل القومي ومدى إتباع الدولة لسياسة إيرادية معينة (عن طريق الضرائب أو القروض الإجبارية) على النشاط الإنتاجي للأفراد خاصة في الاقتصاديات التي تقوم أساساً على النشاط الخاص (١).

هذا وإن كان عادة ما يتم بالنسبة للشخص الطبيعي، في إطار تحديده للنفقات الخاصة، أن يحدد حجم إيراداته أولاً، فإن الوضع يختلف بشأن الدولة، ويقتضي حسن إدارة مالية الدولة أن يكون هناك توازن بين الإنفاق العام والإيراد العام سواء بالنسبة لفترة السنة المالية - وفقاً للنظرية التقليدية للمالية العامة - أو بالنسبة لفترة الدورة الاقتصادية - وفقاً للنظرية الحديثة للمالية العامة. وهذه الموازنة بين التقديرات الخاصة بالإنفاق العام وتلك المتعلقة بالإيراد العام تثار بصدد تحضير ميزانية الدولة (٢).

وقد تساءل بعض الكتاب قديماً، وما زال النقاش يدور من وقت لآخر عن مدى أسبقية تقرير النفقات على الإيرادات أو العكس، ولقد تطورت الإجابة على ذلك التساؤل مع تطور الفكر المالي (٣).

### الفكر المالي التقليدي،

أعترفت المالية العامة التقليدية بأسبقية تقرير النفقات، فلدى المفكرين الكلاسيك تحدد الدولة، على عكس الأفراد، إيراداتها على ضوء نفقاتها فالذي يتعين تقريره أولاً هي النفقات العامة، ويرجع ذلك إلى أن الإيرادات العامة في الفكر الكلاسيكي قابلة للتغير نظراً للسلطة السيادية للدولة على الأفراد. حيث يمكن للدولة زيادة الإيرادات العامة بفرض الضرائب، وقد ترتب على ذلك:

- اقتضار دور الإيرادات العامة على تغطية النفقات العامة.

كما أن الميزانيات العامة، ومنها الميزانيات المصرية، أخذت يعبداً أولوية النفقات العامة ولذلك كان يتم اعتماد النفقات العامة قبل اعتماد

(١) د. محمد دويدار، دراسات في الاقتصاد المالي - الدار الجامعية، ١٩٨٥ ص ٥٤.

(٢) د. محمد دويدار - مرجع سابق، ص ٥٤.

(٣) د. محمود رياض عطية، المالية العامة، دار المعارف بمصر سنة ١٩٦٩، ص ٢، وفي نفس

المعنى د. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، سنة ١٩٧٥ ص ٤٨، ص ٥٢.

الإيرادات العامة عند مناقشة الميزانية.

- كما أن التسليم بمرونة الإيراد العام في الوقت الحالي يؤدي إلى امتداد الوسائل التمويلية المتاحة لتشمل، علاوة على فرض الضرائب والرسوم، الإصدار النقدي والاقتراض الاجباري وصور تمويلية غير عادية.

### **الفكر المالي الحديث**

مع تطور دور الدولة، وامتداده لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية، اتسع نطاق الإنفاق العام ولم يعد مقصوراً على الصور التقليدية، وبذلك ازداد حجم الإنفاق العام بصورة لم يعد من الممكن معها تصور تحديد الإيرادات العامة تبعاً للنفقات العامة.

ولذلك كان منطقياً أن تفقد قاعدة أسبقية النفقات العامة أهميتها، وأصبح كل من الإنفاق العام والإيراد العام يتحدد في ضوء الطاقة التمويلية للاقتصاد القومي وفي ضوء الأهداف المخططة والمراد تحقيقها.

وقد أصبح الوضع العام والغالب في الدراسات المالية أنه لا أسبقية لأي من العنصرين، بل إن بعض الدراسات تبدأ بعرض الموازنة أولاً<sup>(١)</sup> بما تتضمنه من إيرادات ونفقات.

وبناء على ما تقدم سوف نقسم دراستنا لأدوات السياسة المالية، التي تمكنا من معرفة النشاط المالي للدولة والآثار التي تحدثها على الاقتصاد القومي، إلى ثلاثة أقسام على النحو التالي:

**القسم الأول، نظرية النفقات العامة.**

**القسم الثاني، نظرية الإيرادات العامة.**

**القسم الثالث، ميزانية الدولة.**

---

(١) د. محمود طنطاوي الباز - محاضرات في أدوات واقتصاديات المالية العامة - سنة ١٩٨٦، ص ٤٥، ص ٤٦.

## القسم الأول نظرية النفقات العامة

ازدادت أهمية دراسة نظرية النفقات العامة (١) في الفترة الأخيرة مع توسع دور الدولة وزيادة تدخلها في الحياة الاقتصادية. وترجع أهمية النفقات العامة إلى كونها الأداة التي تستخدمها الدولة في تحقيق الأهداف التي تسعى إليها. فهي تعكس كافة جوانب الأنشطة العامة. ولذلك نرى أن نظرية النفقات العامة قد شهدت تطوراً يساير التطور الذي حدث في دور الدولة.

هفي ظل الدولة الحارسة كان دورها يقتصر على القيام بواجبات الأمن الداخلي والخارجي والفضاء وتسيير المرافق الأساسية، إذ كان دور النفقات العامة في ذلك الوقت يقتصر على تحقيق هذه الأغراض فقط، والذي انعكس على دراسات الاقتصاديين والماليين، لم يعط التقليديون أهمية كبيرة لدراسة النفقات العامة حيث كانوا يتناولونها من الناحية القانونية فحسب دون البحث في طبيعتها وأثارها في حياة المجتمع الاقتصادية والسياسية. ولذا كان حجم النفقات العامة يتحدد بالقدر اللازم للوفاء بالحاجات العامة، وكان تحصيل الإيرادات العامة بالقدر الذي يمكن من تغطية حجم النفقات اللازمة. ولذلك ففي ظل النظرية التقليدية (الكلاسيكية) كانت الدولة تقدر مبدأ توازن الميزانية، فلا تسمح بتحصيل إيرادات أو بتكليف الأفراد بأعباء مالية إلا في حدود ما يلزمها من نفقات تسيير المرافق العامة، بل وأكثر من ذلك كان ينظر إلى نفقات الدولة باعتبارها نفقات للاستهلاك العام الذي كانت تقوم به الدولة وهي بصدد تحقيق دورها الضيق في حياة الأفراد (دور الدولة الحارسة) وهو ما يقابل الاستهلاك الخاص المتمثل في الإنفاق الخاص بالأفراد لإشباع حاجاتهم الخاصة. ومن ثم فالإنفاق العام، في ذلك الوقت، كان ذا طابع حيادي لا

Public expenditure - la dépense publique.

(١)

يمس الهيكل الاقتصادي والاجتماعي داخل الدولة (١).

ويقصد بالنفقة المحايدة تلك التي لا تؤثر في الحياة الاقتصادية أو حياة المجتمع عموماً. بمعنى أنها لا تؤثر على الدولة الاقتصادية، في الإنتاج والاستهلاك والتوزيع، كما أنها تتج عن المنافسة الحرة بين الأفراد والمشروعات ولا تدخل أي تعديل على المراكز الاجتماعية للأفراد من الفئات المختلفة. ولكي تحقق النفقة هذا الدور فإنه يفترض حدوث أمرين هاميين: ضغط النفقات إلى أقصى حد ممكن، من جهة، وتقليل حجمها وتثبيتها، من جهة أخرى، ومن ثم كان دور النفقة العامة دوراً سلبياً أو كما يطلق عليها من قبل التقليديين بالنفقة المحايدة.

وقد اختلف الوضع في ظل التطور الحديث للدولة حيث لم تصبح الدولة مجرد حارسة بل تدخلت بصورة كبيرة ومنتزادة في النشاط الاقتصادي مما أدى إلى زيادة أهمية الإنفاق العام من أجل مواجهة زيادة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي مستخدمة في ذلك مختلف أدوات المالية العامة. وعليه بدأ اهتمام علماء الاقتصاد بدراسة وتحليل طبيعة النفقات العامة وتقسيماتها وحدودها وضوابط الإنفاق العام وآثاره الاقتصادية والاجتماعية. وأصبحت النفقات العامة أداة فعالة في التأثير على الهيكل الاقتصادي والاجتماعي وتحقيق التوازن المطلوب بين الأفراد.

وقد ترتب على هذا التطور في الفكر المالي والاقتصادي الخروج عن مبدأ تقديس توازن الميزانية، وأصبح من الممكن زيادة الإنفاق العام لتحقيق أهداف الدولة المتعددة، بل أصبح من الممكن حدوث عجز في الميزانية.

وبذلك فإن الفكر المالي الحديث أصبح ينظر للنفقة العامة نظرة مختلفة تماماً. فهي نفقة إيجابية، الهدف منها تحقيق آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية بجانب آثارها المالية. وقد اجتمعت النفقات العامة كأداة من أبرز أدوات تدخل الدولة فعالية وتعددت أشكال تدخلها في هذا المجال من إعانات تمنحها لأفراد أو لمشروعات معينة أو القيام بمشروعات إنتاجية

(١) د. زين العابدين ناصر علم المالية والتشريع المالي - دار النهضة العربية - سنة ١٩٧١ ص

ضخمة أو السيطرة الكاملة أو الجزئية المباشرة أو غير المباشرة على بعض قطاعات الاقتصاد القومي بقصد تنفيذ خطة اقتصادية شاملة (١).

وستناول في دراستنا النفقات العامة من حيث القواعد الفنية للإنفاق العام في الأبواب الآتية:

**الباب الأول:** تعريف النفقة العامة.

**الباب الثاني:** تقسيم النفقات العامة.

**الباب الثالث:** قواعد الإنفاق العام.

**الباب الرابع:** آثار الإنفاق العام الاقتصادية.

---

(١) د. باهر محمد عتلم، مرجع سابق، ص ٦٤.





# الباب الأول

## تعريف النفقة العامة

تعرف النفقة العامة بأنها «مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق منفعة عامة».

ووفقاً لهذا التعريف يمكن اعتبار النفقة العامة ذات عناصر ثلاثة:

- ١ - مبلغ نقدي.
  - ٢ - يقوم بإنفاقه شخص عام.
  - ٣ - الغرض منها هو تحقيق نفع عام.
- وسنتناول بالدراسة كل عنصر فيما يلي:

### العنصر الأول، النفقة العامة مبلغ نقدي:

تقوم الدولة بواجباتها في الإنفاق العام باستخدام مبلغ من النقود ثمناً لما تحتاجه من منتجات، سلع وخدمات، من أجل تسيير المرافق العامة وثنماً لرؤوس الأموال الإنتاجية التي تحتاجها للقيام بالمشروعات الاستثمارية التي تتولاها، ولنح المساعدات والإعانات المختلفة من اقتصادية واجتماعية وثقافية وغيرها.

ومما لا شك فيه أن استخدام الدولة للنقود هو أمر طبيعي وينمشى مع الوضع القائم في ظل اقتصاد نقدي تقوم فيه جميع المبادلات والمعاملات بواسطة النقود، ومن ثم تصبح النقود هي وسيلة الدولة للإنفاق شأنها في ذلك شأن الأفراد.

وبالرغم من أن الإنفاق العام قد ظل لفترة طويلة من الزمن يتم في صورة عينية - كقيام الدولة بمصادرة جزء من ممتلكات الأفراد، أو الإستيلاء جبراً على ما تحتاجه من أموال ومنتجات دون تعويض أصحابها تعويضاً عادلاً، أو إرغام الأفراد على العمل بدون أجر (السخرة) - إلا أن هذا الوضع قد اختفى بعد انتهاء مرحلة اقتصاد المقايضة، أو كما يسمى

بالتبادل العيني، وبعد أن صارت النقود هي الأداة الوحيدة في التعامل والمبادلات.

واستناداً إلى ذلك لا تعتبر الوسائل غير النقدية التي قد تتبعها الدولة، للحصول على ما تحتاجه من منتجات أو منح المساعدات، من قبيل النفقات العامة، كذلك لا تعتبر نفقات عامة المزايا العينية مثل السكن المجاني، أو النقدية كالإعفاء من الضرائب، أو الشرفية كمنح الألقاب والأوسمة التي تقدمها الدولة لبعض القائمين بخدمات عامة أو لغيرهم من الأفراد<sup>(١)</sup>، ولا يقلل من ذلك أنه في بعض الحالات الاستثنائية التي قد يتعذر على الدولة تماماً الحصول على احتياجاتها عن طريق الإنفاق النقدي، مثل أوقات الحروب والأزمات الحادة، قد تعد بعض الوسائل غير النقدية من قبيل النفقات العامة، إلا أن ذلك استثناء لا يجب التوسع فيه بأي حال من الأحوال.

والسؤال الذي يطرح نفسه هنا، لما يعد الإنفاق النقدي أفضل صور الإنفاق على الإطلاق؟

ترتكز الإجابة هنا على عدة دعائم أساسية:

(١) إن استخدام الدولة للنقود في الإنفاق يسهل ما يقتضيه النظام المالي الحديث من تقرير مبدأ الرقابة بصورها المتعددة على النفقات العامة ضماناً لحسن استخدامها بناء على الضوابط والقواعد التي تحقق مصالح الأفراد العامة. أضف إلى ذلك أن الرقابة على الإنفاق العيني يمثل صعوبة كبيرة، نظراً لصعوبة تقييم هذا النوع من الإنفاق.

(٢) أن نظام الإنفاق العيني، بما قد يستتبعه من منح بعض المزايا العينية، يؤدي إلى الإخلال بمبدأ المساواة والعدالة بين الأفراد في الاستفادة من نفقات الدولة وفي توزيع الأعباء والتكاليف العامة بين الأفراد.

(٣) أن رسوخ مبادئ الديمقراطية أدى إلى عدم إكراه الأفراد على تأدية أعمالهم عن طريق السخرة (بدون أجر) لتنافي ذلك مع حرية الإنسان وكرامته.

(١) د. عاد حشيش ود. مصطفى رشدي، مقدمة في الاقتصاد العام (المالية العامة)، دار الجامعة الجديدة للنشر، سنة ١٩٩٨، ص ١١٨.

(٤) إن الإنفاق العيني يثير العديد من المشاكل الإدارية والتنظيمية ويؤدي إلى عدم الدقة، وقد يؤدي إلى محاباة بعض الأفراد وإعطائهم مزايا عينية دون غيرهم.

ونتيجة للأسباب والركائز السالفة، فإن النفقات العامة دائماً تتم في صورة نقدية، ولا يخفى على القطنة أن الإنفاق في صورته النقدية قد أدى إلى ازدياد حجم النفقات العامة، وبالتالي ازدياد حجم الضرائب (كمصدر أساسي للإيرادات العامة) وغيرها من الأعباء العامة مع توزيع أعدل لهذه الأعباء كل بحسب مقدرة التكلفة.

### العنصر الثاني، النفقة العامة يقوم بها شخص عام،

وفقاً لهذا العنصر، لا يعتبر المبلغ النقدي الذي ينفق لأداء خدمة عامة من قبيل النفقة العامة إلا إذا صدر من شخص عام، ويقصد بالأشخاص العامة الدولة بما في ذلك الهيئات والمؤسسات العامة ذات الشخصية المعنوية، والولايات في الدول الاتحادية، أو قد تكون أشخاص عامة محلية كمجالس المحافظات والمدن والقرى في الدول الموحدة.

وعلى هذا فإن النفقات التي ينفقها أشخاص خاصة، طبيعية أو اعتبارية لا تعتبر نفقة عامة حتى ولو كانت تهدف إلى تحقيق نفع عام، مثال ذلك إذا قام شخص ببناء مستشفى ثم تبرع بها للدولة، فإن هذا الإنفاق لا يعد عاماً، ذلك أن الأموال التي قام بإنفاقها تعد أموالاً خاصة وليست عامة بالرغم من عمومية الهدف، ومن ثم يعد من قبيل الإنفاق الخاص.

ولكن هل يعني ذلك أن كافة المبالغ التي تنفقها الدولة أو الهيئات العامة تعد من قبيل النفقات العامة؟

من المتفق عليه أن كافة المبالغ التي تنفقها الدولة بصدد ممارستها لنشاطها العام وبموجب سيادتها وسلطتها الأمره تعد نفقات عامة. أما النفقات التي تنفقها الدولة بصدد ممارستها لنشاط اقتصادي مماثل للنشاط الذي يباشره الأفراد مثل المشروعات الإنتاجية فقد ثار خلاف فقهي حول طبيعتها.

وقد استند الفكر المالي (١) في سبيل تحديد طبيعة هذا الإنفاق إلى معيارين أحدهما قانوني والآخر وظيفي.

### (أ) المعيار القانوني (المعنوي) Critère organique

وهو المعيار التقليدي، ويستند على الطبيعة القانونية لشخص القائم بالإنفاق. بمعنى آخر أن نقطة الارتكاز هي شخص القائم بالإنفاق أي كانت طبيعة هذا الإنفاق. فإذا كان من أشخاص القانون العام، فإن النفقة تعد عامة أي كان الغرض منها. أما إذا كان من أشخاص القانون الخاص فإن النفقة تعد خاصة بغض النظر عما تهدف إليه من مقاصد. وعليه، فيعتبر الإنفاق عاماً إذا قام به شخص من أشخاص القانون العام كالدولة، الهيئات العامة، المؤسسات العامة بما له من سيادة وسلطة أمر، وبذلك يخرج من نطاق النفقات العامة، تلك النفقات التي يقوم بها شخص من أشخاص القانون الخاص. الاعتبارية أو الطبيعية، حتى إذا كان الغرض منها تحقيق نفع عام. مثال ذلك، إذا قام شخص ببناء مستشفى أو مدرسة وتبع ذلك التبرع بها أو إهداؤها للدولة، فالبرغم من كون الهدف هو تحقيق نفع عام إلا أن الإنفاق قد صدر من شخص خاص، والأموال خرجت من ذمة شخص خاص وليس عام، وبالتالي لا يعد الإنفاق هنا إنفاقاً عاماً.

ويستند أنصار هذا المعيار إلى اختلاف طبيعة النشاط الذي يقوم به أشخاص القانون العام عن ذلك الذي يباشره أشخاص القانون الخاص. إذ أن نشاط أشخاص القانون العام يهدف أساساً إلى تحقيق النفع العام والمصلحة العامة، ويعتمد في ذلك على سلطته الأمر والسيادية التي تتمثل في مكنة إصدار القوانين أو القرارات الإدارية. بينما يهدف أشخاص القانون الخاص إلى تحقيق مصلحة خاصة هي المرتبة الأولى، ويعتمد في سبيل تحقيق ذلك على التعاقد والتبادل.

ويعود الاختلاف بين نشاط الأشخاص العامة ونشاط الأشخاص الخاصة إلى طبيعة الدولة الحارسة، التي كان يقتصر نشاطها على القيام بالخدمات الأساسية مثل الأمن والدفاع والعدالة وبعض المرافق العامة.

(١) Maurice Duverger: "Institutions financières," Paris 1975, P.U.E. pp 44 - 49.

وبطبيعة الحال فإن هذه الخدمات تحقق نفعاً عاماً تهدف له الدولة بموجب ما تتمتع به من سلطة أمرة وسياسية على إقليمها. وفي ظل هذا الدور للدولة، ظل المعيار القانوني لتحديد طبيعة النفقة العامة مستقراً فترة طويلة، إذا أنه يجسد ويعكس الوضع السائد في تلك الفترة، ومع تطور دور الدولة وتوسعه وازدياد تدخلها في جوانب الحياة الاقتصادية تغيرت صفتها من دولة الحارس إلى دولة متدخلة ثم إلى دولة منتجة، حيث أمتد دورها ليشمل كثيراً من الأعمال التي تدخل في دائرة اختصاص نشاط الأشخاص الخاصة مثل أعمال الانتاج والتوزيع والاستثمار ... وغيرها.

ومن ثم، فإنه إذ كان المعيار القانوني قد تلائم مع اقتضار وتحديد نشاط الدولة كدولة حارس فقط، فإن هذا المعيار لم يعد يتناسب أو يكفي وحده في تحديد طبيعة النفقة العامة، ولذلك خلص بعض علماء الاقتصاد<sup>(١)</sup> إلى اقتراح معيار آخر، يتناسب مع توسع نشاط الدولة باعتبارها دولة منتجة تقوم بنفس أنشطة الأفراد ويعتمد على الطبيعة الوظيفية والاقتصادية للشخص الذي يصدر عنه النفقة العامة<sup>(٢)</sup>.

#### (ب) المعيار الوظيفي Le critère fonctionnel :

ويستند هذا المعيار أساساً على الطبيعة الوظيفية والاقتصادية للشخص القائم بالإنفاق، وليس على الطبيعة القانونية لشخص القائم به.

وبناء على ذلك، لا تعتبر جميع النفقات التي تصدر عن الأشخاص العامة نفقات عامة، بل بعد كذلك فقط تلك التي تقوم بها الدولة بموجب سلطتها الأمرة وسيادتها على إقليمها. أما النفقات التي تقوم بها الدولة أو الأشخاص العامة وتمثل نفقات الأفراد فإنها تعتبر نفقة خاصة، وعلى العكس من ذلك تعتبر النفقات التي يقوم بها الأشخاص الخاصة، التي فوضتهم الدولة في استخدام سلطاتها الأمرة، نفقات عامة بشرط أن تكون هذه النفقات العامة نتيجة استخدام سلطتها السيادية.

Maurice, op. cit., p 48.

(١)

(٢) د. السيد عبد المولى، المالية العامة المصرية، ص ٦٦ - ٦٥، لسنة ١٩٩٢، ونفس المعنى د.

زين العابدين ناصر، ص ٤١.

فإذا قاموا بهذه النفقات باعتبارهم سلطة عامة، أي مزودة بالوسائل التي يعطيها القانون الإداري لأشخاص القانون العام، فإن النفقات تعد في هذه الحالة نفقات عامة بلا جدال، أما إذا قاموا بالتصرف أو بالعمل شأنهم في ذلك الأفراد العاديين، فإن النفقة تعد نفقة خاصة.

وبناء على ما تقدم، واستناداً للمعيار الوظيفي، فإن ما يعتبر من النفقات العامة قد لا يصدر من أشخاص القانون العام بل قد يصدر عن أشخاص القانون الخاص.

وفي حقيقة الأمر إن الأخذ بهذا المعيار يعني تجاهل التطور الذي لحق بمالية الدولة، ومن شأنه أن يخرج من نطاق المالية العامة الجزء الأكبر منها، والتي تقوم بها الدولة إشباعاً للحاجات العامة التي تتزايد على نحو مستمر اثر تطور دور الدولة، على ما سلف البيان.

وبناء على ما تقدم، فإنه يجب التوسع في تعريف النفقة العامة بحيث تشمل كافة النفقات التي تقوم بها الدولة، أو مشروعاتها العامة والقومية والمحلية، بغض النظر عن الصفة السيادية أو السلطة الآمرة أو طبيعة الوظيفة التي يصدر عنها الإنفاق، لما في ذلك من مواكبة لتطور دور الدولة وتوسعه.

### **العنصر الثالث، الغرض من النفقة العامة تحقيق نفع عام،**

ينبغي أن يكون الهدف من النفقات العامة هو إشباع الحاجات العامة، ومن ثم تحقيق النفع العام أو المصلحة العامة، وبالتالي، لا تعتبر من قبيل النفقات العامة تلك النفقات التي تهدف إلى إشباع حاجة خاصة وتحقيق نفع خاص يعود على الأفراد.

وتبرير هذا العنصر يرجع إلى مبدأ العدالة والمساواة بين جميع الأفراد، إذ أن جميع الأفراد يتساوون في تحمل الأعباء العامة، كالضرائب، ومن ثم فيجب أن يتساوون كذلك في الإنتفاع بالنفقات العامة للدولة، إذ أن تحمل الأعباء العامة والنفقات العامة هما وجهان لعملة واحدة، وبذلك فليس من المتصور أن تكون النفقة لغرض نفع أو مصلحة خاصة بفئة معينة، لما في ذلك من مخالفة لمبدأ العدالة والمساواة في تحمل الأعباء العامة.

وإذا كان هذا هو المستقر والمتفق عليه بين كتاب المالية العامة، فإن الصعوبة تكمن في تقدير وتحديد الحاجة العامة بصورة موضوعية.

وواقع الأمر إن هذا التحديد يرتكز أساساً على معيار سياسي أكثر منه اقتصادي أو اجتماعي. إذ أن السلطة السياسية في الدولة هي التي تتولى عادة تقرير ما إذا كانت حاجة ما تعتبر عامة أم لا تعتبر كذلك. وهي تستند في ذلك إلى قواعد وضوابط معينة. وهي في سبيلها لتحديد طبيعة الحاجة تخضع لرقابة تشريعية وتنفيذية، وأحياناً قضائية، لضمان عدم إسائة استعمال هذا الحق، وتتمثل الرقابة التشريعية في حق المجالس النيابية في منح الإذن بالاعتماد المالي الذي تطلبه الحكومة. وتنص أحياناً بعض الدساتير على عدم جواز تقرير نفقة عامة لمنفعة فردية، أو اعتماد أنواع معينة من النفقات، كصرف إعانات لجماعات أو أحزاب سياسية أو دينية، أو قصر حق اقتراح النفقات العامة على الحكومة دون أعضاء المجلس النيابي. وتسمح أغلبية الدساتير لنواب البرلمان بالتقدم بأسئلة واستجابات للوزراء، وتحريك المسئولية السياسية ضدهم، إذا كان إنفاق الأموال العامة قد تم بهدف تحقيق المصالح الخاصة.

وتتمثل الرقابة من جانب السلطة التنفيذية فيما لها من حق إلغاء الإعتمادات التي تقررها الهيئات التشريعية المحلية في بعض البلاد إذا رأت أنها تتضمن خروجاً على مبدأ تحقيق النفقات العامة لنفع عام (١).

وأخيراً تتمثل الرقابة القضائية في حق المحاكم في رقابة دستورية قانون الميزانية (الولايات المتحدة الأمريكية). أو حقها في رقابة حسابات الحكومة (فرنسا).

---

(١) د. أحمد جامع - علم المالية العامة، مكتبة سيد عبد الله وهبة، لسنة ١٩٦٥، ص ٤٤، ٤٥.  
ونفس المعنى د. السيد عبد المولى - مرجع سابق - ص ٦٩، ٧٠.





## الباب الثاني تقسيم النفقات العامة

لم يكن تقسيم النفقات العامة (١) يشغل بال العديد من الكتاب الاقتصاديين في ظل الدولة الحارسة حيث كانت النفقات العامة محدودة ومرتبطة أساساً بتقديم خدمات معينة لا تتجاوزها الدولة، فكانت النفقات من طبيعة واحدة. إلا أنه مع تطور دور الدولة وخروجها من إطار الدولة الحارسة إلى الدولة المنتجة ازدادت أهمية تقسيم النفقات العامة نظراً لتنوع وتزايد النفقات العامة واختلاف آثارها. ومن ثم ظهرت الحاجة إلى تقسيم هذه النفقات إلى أقسام متميزة، مع ضرورة أن يكون معيار التقسيم قائماً على أسس واضحة ومنطقية.

وترجع أهمية تحديد هذه التقسيمات، إلى كونها تخدم أغراضاً متعددة. من أبرزها (٢):

- تسهيل صياغة وإعداد البرامج؛ فحيث إن حسابات الدولة تتعلق ببرامج معينة تتولى الأجهزة والوحدات العامة إدارتها، فيجب إذن ترتيب تلك الحسابات بطريقة يسهل معها صياغة وإعداد هذه البرامج.
- تحقيق الكفاءة والفعالية في تنفيذ الميزانية؛ وهذا أمر بدهي حيث إن كفاءة تنفيذ الخطة المالية للدولة (الميزانية) يتطلب ضرورة تقسيم الميزانية حتى يمكن قياس كفاءة تنفيذ كل برنامج.
- خدمة أغراض المحاسبة والمراجعة والمراقبة والاعتماد.
- تسهيل دراسة الآثار المختلفة للأنشطة العامة المختلفة ومعرفة

---

Classification of Public expenditures.

(١)

(٢) أنظر، د. محمود الباز، مرجع سابق، ص ٥٦، د. رياض الشيخ، المالية العامة، دراسة الاقتصاد العام والتخطيط المالي في الرأسمالية والاشتراكية، دار النهضة العربية، القاهرة ١٩٦٩، ص ٢٢٦ - ٢٢٨.

تطورها، حيث إن تقسيم النفقات العامة يسهل التعرف على تكلفة كل نشاط وتطورات تلك التكلفة وأهميتها النسبية بالمقارنة بالأنشطة الأخرى.

- تمكين المجلس النيابي والرأي العام من إجراء رقابة فعالة على الجانب المالي لنشاط الدولة، بتقييد الحكومة بإنفاق المبالغ التي اعتمدها البرلمان في ذات الأوجه التي قررها وليس في أوجه أخرى.

وسوف ندرس تلك التقسيمات من الواجهة الاقتصادية التي تهتمنا في هذا المجال في الفصل التالي.

## الفصل الأول

### التقسيمات العلمية والاقتصادية للنفقات العامة

يقصد بالتقسيمات العلمية والاقتصادية للنفقات العامة تلك التقسيمات التي تستند إلى معايير علمية، تظهر فيها الطبيعة الاقتصادية بوضوح شديد. وبالرغم من الصعوبات التي واجهت كتاب المالية العامة في هذا الصدد، إلا أنها تمثل أهمية كبيرة في تحديد طبيعة الإنفاق العام وآثاره وأغراضه، الأمر الذي يساعد كثيراً في إدارة الأموال العامة. أضف إلى ذلك أنه يسهل من مهمة المحللين الماليين في معرفة مقدار ما تنفقه الدولة على كل نشاط من أنشطتها، ومعرفة تطور هذا الإنفاق من فترة إلى أخرى، وما إذا كان يتجه نحو الزيادة أو النقصان. ومن ثم يحدد الاتجاهات الاقتصادية التي تتبناها الدولة في كل فترة. وأخيراً فإن لهذا التقسيم أهمية كبيرة للسلطة التشريعية والرأي العام من حيث تمكينها من إجراء رقابة فعالة على الجانب المالي لنشاط الدولة (١).

ومن أهم التقسيمات العلمية والاقتصادية التي تستند إلى معايير واضحة ودقيقة التقسيمات التالية:

### المبحث الأول

#### تقسيم النفقات العامة من حيث الأغراض المباشرة لها

تنقسم النفقات العامة وفقاً للغرض منها، أو كما يفضل تسميتها «بالتقسيم الوظيفي» أي تبعاً لاختلاف وظائف الدولة، إلى ثلاث نفقات أساسية هي:

أ - نفقات إدارية. ب - نفقات اجتماعية. ج - نفقات اقتصادية.

(١) عادل حشيش ود - مصطفى رشدي، مرجع سابق، ص ١٥١.

## أ - النفقات الإدارية،

ويقصد بها النفقات التي تتعلق بسير المراقب العامة، واللازمة لقيام الدولة. وتشتمل هذه النفقات على نفقات الدفاع والأمن والعدالة والجهاز السياسي. وهي نفقات تواجه الاحتياجات العامة في المجالات التقليدية والضرورية لحماية الأفراد داخلياً وخارجياً وتوفير العدالة فيما بينهم وتنظيم الشئون السياسية لهم.

## ب - النفقات الاجتماعية؛

وهي النفقات التي تتعلق بالأهداف والأغراض الاجتماعية للدولة والتي تتمثل في الحاجات العامة التي تؤدي إلى التنمية الاجتماعية للأفراد، وذلك عن طريق تحقيق قدر من الثقافة والتعليم والصحة للأفراد، وتحقيق قدر من التضامن الاجتماعي عن طريق مساعدة بعض الأفراد أو الفئات التي توجد في ظروف تستدعي المساندة (إعانة الأسر كبيرة العدد ذات الموارد المحدودة، منح إعانة للعاطلين...) (١).

ويشمل هذا النوع من النفقات تلك المتعلقة بالتعليم والصحة والنقل والمواصلات والإسكان، وتعتبر النفقات على قطاع التعليم أهم بنود النفقات الاجتماعية نظراً لما يرتبط بها من قياس درجة تقدم المجتمع، في كل من البلاد المتقدمة والنامية على السواء. ولذلك تخصص الدول، عادة، الجزء الأكبر من الإنفاق العام في البلاد المتقدمة على هذا القطاع بسبب ضخامة النفقات العامة على التعليم (٢) من ناحية، وعلى التأمينات الاجتماعية (٣) من ناحية أخرى.

(١) د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص ٧٩.

(٢) تشكل النفقات المصروفة على التعليم من ١.٥٪ إلى ٧٪ من الناتج المحلي الإجمالي في البلدان الصناعية، في حين أنها تمثل من ٢.٥٪ إلى ٧.٥٪ من الناتج المحلي الإجمالي في البلدان النامية، وهي عموماً تزيد عن ١٠٪ من إجمالي النفقات في الموازنة العامة للدولة. K - E Young Chu and Richard Hemming "Public Expenditure, Hand Book" p 107.

(٣) تعتبر النفقات العامة على التأمينات الاجتماعية أعلى بنود الإنفاق العام على الإطلاق في البلاد الصناعية وخاصة بريطانيا، إيطاليا، فرنسا، ألمانيا، السويد، الولايات المتحدة الأمريكية، بينما تحتل نسباً متواضعة في البلدان العربية.

World Bank "World Development Report 1992" p. 938.

## ج - النفقات الاقتصادية:

ويقصد بها تلك النفقات التي تقوم بها الدولة لتحقيق أغراض اقتصادية بصورة أساسية. ويسمى هذا النوع من النفقات بالنفقات الاستثمارية، حيث تهدف الدولة من ورائها إلى زيادة الإنتاج القومي وخلق رؤوس الأموال الجديدة.

وتشمل هذه النفقات كل ما ينفق على مشروعات الصناعة والقوى الكهربائية والري والصرف. أضف إلى ذلك كافة الإعانات الاقتصادية التي تمنحها الدولة للمشروعات العامة والخاصة.

ويمثل هذا النوع من النفقات أهمية كبيرة في الدول النامية. ويرجع ذلك إلى أن الدولة تقوم بنفسها بعمليات التكوين الرأسمالي نظراً لكونها تحتاج إلى نفقات كبيرة من جهة، ولأنها لا تحقق عائداً مباشراً، من جهة أخرى، لذا فإن القطاع الخاص لا يقوي عليها ولا يرغب في القيام بها. مثال ذلك الطرق ووسائل النقل والطاقة والري والصرف، وهي تمثل مرافق البنية الأساسية. كما أن تحويل الهياكل الاقتصادية في البلاد النامية (هيكل الإنتاج - هيكل العمالة - هيكل التجارة الخارجية.. الخ) أصبح يمثل حاجة عامة؛ فقد ساد في البلاد النامية هياكل يغلب عليها الطابع الزراعي لفترة طويلة إلا أنه مع التقدم والتطور الصناعي تحولت تلك الهياكل إلى هياكل يغلب عليها الطابع الصناعي، والدولة وحدها هي التي تقوي على القيام بمثل هذا التحويل عن طريق الاستثمار العام.

وقد استتبع هذا التحويل كبر الوحدة الإنتاجية في القطاعات الاقتصادية مما يستلزم نفقات كبيرة، من جهة، وتدبير وسائل التمويل اللازمة لقيام هذه الوحدات الإنتاجية، من جهة أخرى. وهو أمر يتطلب تدخل الدولة مباشرة نظراً لضعف مستوى الإدخار الفردي في البلاد النامية وعدم وجود أسواق مالية تضمن حاجات التمويل.

وجدير بالذكر أن النفقات الخاصة بالمرافق الاقتصادية، بسبب الاستثمارات، تمثل نسبة عالية، في البلدان النامية، تليها تلك الخاصة بالمدارس ثم التعليم فالتأمينات الاجتماعية والإسكان وأخيراً تلك المتعلقة بالصحة العامة.

ويوضح الجدول رقم (١) بيان النفقات العامة في بعض البلدان الصناعية المتقدمة وبعض البلدان النامية.

## المبحث الثاني

### تقسيم النفقات العامة بحسب

### استخدام القوة الشرائية أو نقلها

### (النفقات الحقيقية والنفقات التحويلية)

يمكن أن تقسم النفقات العامة، وفقاً لمعيار استخدام القوة الشرائية أو نقلها ومدى تأثيرها على توزيع الدخل القومي، إلى نفقات حقيقية ونفقات تحويلية.

ويقصد بالنفقات الحقيقية *real expenditure, dépenses réelles* تلك النفقات التي تقوم بها الدولة مقابل الحصول على سلع أو خدمات أو رؤوس أموال إنتاجية، كالمرنبات وأثمان المواد والتوريدات والمهمات اللازمة لسير المرافق العامة التقليدية والحديثة والنفقات الإستثمارية أو الرأسمالية.

فالإنفاق الحقيقي يتمثل في استخدام الدولة للقوة الشرائية وينتج عنها حصولها على السلع والخدمات والقوة العاملة. فالإنفاق هنا يمثل المقابل أو ثمن الشراء الذي تدفعه الدولة للحصول عليها.

فالدولة هنا تحصل على مقابل للإنفاق كما تؤدي إلى زيادة الدخل القومي زيادة مباشرة في الناتج القومي أي خلق إنتاج جديد.

أما النفقات التحويلية *transfer expenditure, dépenses de transfert* فهي تلك التي لا يترتب عليها حصول الدولة على مقابل من سلع أو خدمات أو رؤوس أموال، بل بموجبها تقوم الدولة بتحويل جزء من الدخل القومي من الطبقات الاجتماعية مرتفعة الدخل إلى الطبقات الاجتماعية الأخرى محدودة الدخل.

فالإنفاق الناقل يؤدي إلى نقل القوة الشرائية من طائفة إلى أخرى، مما يؤدي إلى زيادة القوة الشرائية لبعض الأفراد. وبمقتضى ذلك فإن النفقات التحويلية تنفقها الدولة دون اشتراط الحصول على مقابل لها في صورة سلع وخدمات من المستفيدين منها. ومن ثم فإنها لا تؤدي إلى زيادة الدخل القومي بشكل مباشر، ومن أمثلتها الإعانات والمساعدات الاقتصادية والاجتماعية المختلفة، التي تمنحها أو تقدمها الدولة للأفراد أو المشروعات، ومساهمة الدولة في نفقات التأمين الإجتماعي والمعاشات، أي أن الدولة تهدف منها إعادة توزيع الدخل ولو بصورة جزئية لمصلحة هذه الفئات.

هذا ويهمننا بصفة خاصة، ما يعد صور الإنفاق الناقل، وهي الإعانات Grants subventions، التي تمنحها الدولة للأفراد والمشروعات صراحة أو بمناسبة عملية شراء أو بيع تقوم بها هيئة عامة (١). وفي إطار الإعانات يفرق بين الإعانات الاجتماعية (النفقات التحويلية الاجتماعية) وبين الإعانات الاقتصادية (النفقات التحويلية الاقتصادية).

**الإعانات الاجتماعية** هي تلك التي تمنحها الدولة للأفراد استجابة لحاجة فردية (الفقر أو وقوع الكارثة)، أو اجتماعياً (بقصد زيادة السكان في المجتمعات التي تشجع النسل، أو للهيئات الخاصة التي تقوم بخدمات اجتماعية كالنوادي والجمعيات).

أما الثانية فهي تلك الإعانات الاقتصادية (النفقات التحويلية الاقتصادية) التي تمنح من جانب الدولة لبعض المشروعات الخاصة والعامة بفرض خفض ائمانها رغبة في زيادة الاستهلاك، أو بفرض خفض إنتاجها

---

(١) إذا قامت الدولة بشراء سلعة أو خدمة بثمن يزيد على الثمن الذي يدفع، إذا ما كانت السلعة أو الخدمة تنتج في سوق غير احتكاري، كان مقدار الزيادة ممثلاً لإعانة، كما إذا دفعت الدولة لمستخدميها أجوراً أو مرتبات تزيد على ما يحصل عليه نفس النوع من العمل في قطاع النشاط الخاص، كذلك إذا باعت الدولة سلعة أو خدمة بثمن لا يغطي نفقة الإنتاج فإن الفرق يمثل إعانة لمن يقومون بشراء السلعة أو الخدمة. انظر د. محمد دويدار، مرجع سابق، ص ٦٧.



رغبة في رفع معدلات أرباحها أو زيادة حجم إنتاجها. وقد تأخذ شكل الإعفاء من الضريبة (مثل الرسوم الجمركية أو الضريبة على أرقام الأعمال أو رسوم الدمغة) كإعانة غير مباشرة. وإن كانت في هذه الحالة الأخيرة تتعلق بجانب الإيرادات وليس بجانب الإنفاق العام.

وخلاصة القول أن الإعانات الاقتصادية تهدف إلى تحقيق أهداف اقتصادية بعثة.

ويفرق في نطاق الإعانات الاقتصادية (١)، بحسب الهدف من منح الإعانة. بين إعانات الاستغلال، وإعانات تحقيق التوازن، وإعانات التجهيز وإعانات التجارة الخارجية.

#### ١ - إعانات الاستغلال، *Les subventions d'exploitation*

وهي الإعانات التي يقصد منها الإبقاء على ثمن بعض المنتجات أقل من التكلفة بقصد تحقيق الاستقرار في الأثمان ولتفادي مخاطر التضخم. ومن أجل تحقيق ذلك، تمنح الإعانة في مرحلة معينة من مراحل دورة الإنتاج، بقصد وصول السلعة إلى يد المستهلك في المرحلة النهائية بثمن أقل من ثمن تكلفتها. ويتربط على ذلك حدوث تباين بين السعر الاقتصادي للسلعة، والسعر الاجتماعي لها (السعر المدعوم). فهي تعد إعانة غير مباشرة لمستهلكي هذه السلع ويكون مقدارها معلوماً مقدماً للمشروعات التي تلقاها.

ومن أمثلتها الإعانات التي منعت في فرنسا حتى عامي ١٩٤٨ - ١٩٤٩ بالنسبة لإنتاج الخبز واللحوم واللبن والسكر، وهي التي تمثل الموارد الغذائية الأساسية. وكذلك الإعانات التي كانت تشمل كافة المواد الغذائية في إنجلترا حتى عام ١٩٥٣. ومثالها في مصر الإعانة التي تمنح لإنتاج الخبز للإبقاء على ثمن الرغيف ثابتاً.

كذلك قد تمنح هذه الإعانات بفرض الإبقاء على ثمن المنتجات

(١) د. محمد دويدار، مرجع سابق، ص ٦٨، ٧٢.

وأنظر أيضاً د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص ٨٨، ٩٣.

منخفضاً، بقصد تمكين صناعة معينة من مقاومة سياسية الإغراق<sup>(١)</sup> Dumping، التي تواجهها في داخل السوق المحلية.

وقد تمتع هذه الإعانات لبعض المنتجين، بفرض المحافظة على مستوى معين من الدخل، فتعطى الإعانة في كل حالة يكون فيها ثمن السلعة في السوق أقل من ثمن معين. وتقوم الدولة بدفع الفرق بين ثمن السوق المنخفض، والتمن المحدد الذي تريده، هذا الفرق يعد بمثابة إعانة يحصل عليها المنتج ضمناً بذلك إلا ينخفض دخله عن حد معين<sup>(٢)</sup>.

## ٢ - إعانات تحقيق التوازن<sup>(٣)</sup> Les subvention d'équilibre

هي إعانات مباشرة، تمتع بعد تحديد نتيجة النشاط، بهدف تغطية بعض أو كل العجز الذي قد يعترض سير أحد المشروعات ذات الفائدة العامة ويعرضها للخطر. مثال ذلك الإعانة التي تمتع لشركات الملاحة أو الطيران أو السكك الحديدية.

هذه الإعانة لا يجب أن تدخل، كقاعدة عامة، في الحساب عند تحديد ثمن البيع.

حقيقة أنه يمكن القول إن الإعانة التي تعطي سنوياً وبصفة منتظمة (هيئة السكك الحديدية مثلاً) تلعب بالضرورة دوراً غير بسيط في تحديد ثمن البيع، إذ تيقن للهيئة أو للمشروع الذي يتلقى الإعانة من إمكان الاعتماد عليها

---

(١) يقصد بسياسة الإغراق بيع السلعة المنتجة في الأسواق الخارجية بثمان يقل عن نقطة إنتاجها، أو يقل عن الثمن السلع المماثلة أو البديلة في تلك الأسواق أو يقل عن الثمن الذي تباع به في السوق الداخلي. والفرض من الإغراق هو كسب الأسواق الخارجية بالقضاء على كل منافسة محتملة.

أنظر د. فؤاد مرسي، دروس في العلاقات الاقتصادية الدولية، دار الطالب بالإسكندرية، الطبعة الأولى ١٩٥٥، ص ١٠٦.

(٢) أوضح مثال لذلك ما تمنحه الدولة من إعانات للمزارعين في الولايات المتحدة الأمريكية وهولندا، وفرنسا، د. محمد دويدار هاشم (١) ص ٧٠، مرجع سابق.

(٣) وتسمى هذه الإعانات في مصر بإعانة سد العجز الذي تحصل عليها هيئة السكك الحديدية، وهيئة نقل الركاب بكل من القاهرة والإسكندرية إذ تحصل على معظم هذا الدعم.

في تغطية العجز الاجتماعي، هو الذي يمكن من الإبقاء على ثمن البيع أقل من ثمن التكلفة. أي أنها تؤثر في ثمن البيع بطريقة غير مباشرة.

كذلك قد تعطى هذه الإعانات بقرض تعكس بعض المشروعات من الانتقال من منطقة أو صناعة تعمل فيها بخسارة إلى منطقة أو صناعة أخرى تستطيع أن تحقق فيها أرباحاً. مثال ذلك الإعانات التي تمنح لمشروعات استخراج الفحم، في كل من بريطانيا وفرنسا، وللتحول إلى أنشطة اقتصادية أخرى.

### ٣ - إعانات التجهيز *Les subventions d'équipement*

تمتع الدولة هذا النوع من الإعانات لتمكين المشروع من تغطية نفقات التجهيز، أو لإضافة أصول ثابتة للتوسع في الإنتاج، أو لتعويض ما استهلك من وسائل الإنتاج.

وتتم هذه الإعانات إما عن طريق تقديم رأس المال مجاناً أو عن طريق تقديم قروض للمشروع بسعر فائدة منخفضة أو بشروط دفع ميسرة (القروض طويلة الأجل... الخ).

ويكمن دورها في تكملة مدخرات المشروع لتمكينه من تمويل الاستثمارات<sup>(١)</sup>، التي تعتبرها الدولة ضرورية من وجهة نظر الاقتصاد القومي في مجموعته وتقع في ذات الوقت في نطاق النشاط الفردي.

وهي مصر يأخذ هذا النوع غالباً صورة إنشاء المشروعات العامة، حيث تقدم الميزانية العامة للدولة كل أو معظم الاستثمارات اللازمة لتكوين رؤوس أموال المشروعات الجديدة. ونظراً لاستقلال الشخصية القانونية للمشروع، أو المؤسسة الاقتصادية التي يتبعها المشروع، فإنهما يتحملان فوائد عن المبلغ الذي قدمته الخزنة. وتحول هذه الفوائد سنوياً إلى الخزنة العامة، وذلك بالإضافة إلى جزء من الفائض الانتاجي للمشروع عند دخول هذا الأخير المرحلة الإنتاجية.

(١) أنظر في الإعانات التي تمنح للأنواع المختلفة من الاستثمارات:

A. Dumoulin, Le Support doctrinal et théorique des Subventions publiques aux investissements des entreprises, Revue de Science Financière, No 3 juillet, Septembre - 1967, p. 523 - 563.

ويعتبر كذلك من إعانات الإنشاء الإعانات التي تمنح للعائلات بقصد تشجيعهم على بناء مساكن خاصة.

والأصل العام، هو عدم قيام علاقة مباشرة بين هذا النوع من الإعانات وبين ثمن التكلفة وثمان البيع، بل هي لا تتوقف على نتيجة النشاط الذي تقوم به الوحدة التي تحصل على الإعانة، لكونها تعطى في مرحلة الإنشاء، وقبل البدء في المرحلة الإنتاجية. ولكن إذا كانت الإعانة من الفاعلية بحيث يكون من شأنها تقليل الوقت اللازم لقيام المشروع أو وصوله إلى الحجم الأمثل، فإنها يمكن أن تؤدي بطريق غير مباشر، ولكن في مرحلة لاحقة، إلى خفض نفقة الإنتاج وبالتالي إلى خفض ثمن بيع المنتجات.

#### ٤ - إعانات التجارة الخارجية،

ويتعلق هذا النوع من الإعانات بالتجارة الخارجية التي تتمثل أساساً في نمط الاستيراد والتصدير أو حجمه أو التوزيع الجغرافي له. والغرض من تقرير هذه الإعانات، هو تحقيق آثار تتعلق بالاقتصاد القومي في مجمله. وعادة ما تتم في صورة تشجيع نوع معين من الصادرات، أو تشجيع استيراد نوع معين من السلع أو الخدمات، لأنه يعتبر من السلع الإنتاجية الأساسية (مواد أولية) أو لكونه من السلع الاستهلاكية الضرورية.

وبعد أن استعرضنا الصور المختلفة للنفقات التحويلية المتمثلة في شكل إعانات اقتصادية، فيجدر بنا القول أن النفقات الحقيقية تعد نفقات منتجة على عكس النفقات التحويلية التي تعتبر نفقات غير منتجة أو نفقات موزعة. ويرتكز جوهر التفرقة بينهما على معايير ثلاثة عامة هي: المقابل - الزيادة المباشرة في الناتج القومي - واستخدام القوة الشرائية أو نقلها.

## المبحث الثالث

### تقسيم النفقات العامة من حيث دوريتها

#### (النفقات العادية أو غير العادية)

جرى العرف الاقتصادي على تقسيم النفقات من حيث تكرارها الدوري إلى نوعين: نفقات عادية ونفقات غير عادية.

**ويقصد بالنفقات العادية dépenses ordinaires** تلك التي تتكرر بصورة دورية منتظمة في ميزانية الدولة، أي كل سنة مالية، ومن أمثلتها مرتبات العاملين، وأثمان الأدوات اللازمة لسير المرافق العامة، ونفقات تحصيل الضرائب وغيرها. والمقصود بالتكرار هنا ليس تكرار كميتها أو حجمها، ولكن تكرار نوعها في كل ميزانية حتى لو اختلف مقدارها من وقت لآخر.

**أما النفقات غير العادية dépenses extraordinaires** فهي تلك التي لا تتكرر بصورة دورية منتظمة في ميزانية الدولة، ولكن تدعو الحاجة إليها. مثل نفقات مكافحه وباء طارئ أو إصلاح ما خلفته كوارث طبيعية، أو نفقات حرب.. الخ.

وإذا كان تسديد النفقات العادية يتم من إيرادات عادية، فإن النفقات غير العادية تسدد من إيرادات غير عادية كالقروض. وهنا مكن الخطر، حيث أنه قد يحدث في بعض الأحيان أن تسن السلطات المالية في الدولة استخدام النفقات غير العادية، ويظهر ذلك عادة عندما يحدث عدم توازن أو عجز في ميزانية الدولة، فتعمد إلى تجنب بعض النفقات واعتبارها غير عادية لكي يتم الوفاء بها عن طريق القروض بدلاً من الضرائب، وبذلك تظهر الميزانية متوازنة ولذلك يجب عدم التوسع في تعريف ما يعتبر غير عادي من النفقات.

أضف إلى ذلك أن القروض والإصدار النقدي التي يمكن اللجوء إليها لتغطية النفقات غير العادية لم تعد إيرادات غير عادية، بسبب ازدياد لجوء الدولة إليها في نطاق السياسة المالية، بحيث أصبحت، مع كثرة اللجوء إليها

من الإيرادات العامة العادية.

ونتيجة لذلك فإن الفكر المالي الحديث قد اتجه إلى التمييز بين نوعين من النفقات: النفقات الجارية *dépenses courantes*، وتسمى أيضاً بالنفقات التسييرية وهي تلك اللازمة لتسيير المرافق العامة وأشباع الحاجات العامة. أي أنها تواجه النفقات العادية وهي لا تسهم في زيادة رؤوس الأموال العينية للجماعة. والنفقات الرأسمالية *dépenses en capital*، وتسمى أيضاً بالنفقات الاستثمارية، وهي تلك المتعلقة بالثروة القومية. مثل نفقات إنشاء المشروعات الجديدة من مدن جديدة وطرق وسكك حديدية.. فهي تخصص لتكوين رؤوس الأموال العينية في المجتمع. ومن ثم فهي نفقات تقابل النفقات غير العادية.

ويتلافى التقسيم الجديد للنفقات الانتقادات التي يمكن أن توجه للتقسيم التقليدي للنفقات العادية وغير العادية.

## المبحث الرابع

### تقسيم النفقات العامة من حيث نطاق سريانها

#### (النفقات القومية والنفقات المحلية)

يستند تقسيم النفقات إلى قومية ومحلية إلى معيار نطاق سريان النفقة العامة، ومدى استفادة أفراد المجتمع منها.

**فالنفقات القومية** *dépenses nationales*، أو المركزية، هي تلك التي ترد في ميزانية الدولة وتتولى الحكومة الاتحادية أو المركزية القيام بها. مثل نفقة الدفاع والقضاء والأمن، فهي نفقات ذات طابع قومي.

أما **النفقات المحلية** *dépenses locales*، أو الإقليمية، فهي تلك التي تقوم بها الولايات، أو مجالس الحكم المحلي كمجالس المحافظات والمدن والقرى، وترد في ميزانية هذه الهيئات مثل توزيع الماء والكهرباء والمواصلات داخل الإقليم أو المدينة.

ومما هو جدير بالذكر أنه عادة ما تحتاج النفقات المحلية إلى رقابة مباشرة ودقيقة حيث لا يتاح للحكومة المركزية القيام بها بطريقة فعالة. وكذلك الحال بالنسبة للنفقات التي تتعلق بظروف وعادات كل إقليم أو مدينة على وجه الخصوص.

## المبحث الخامس

### تقسيم النفقات العامة من حيث أثارها الاقتصادية

تقسم النفقات العامة من حيث أثارها الاقتصادية إلى عدة تقسيمات فهناك النفقات العامة القابلة للاستهلاك الذاتي، ونفقات مولدة، ونفقات منتجة، ونفقات حكومية، وأخيراً نفقات استثمارية (١).

١) **النفقات العامة القابلة للاستهلاك الذاتي**: وهي النفقات التي تستهلك ذاتياً من المصاريف المباشرة التي يتحملها المستفيدون منها. أي لا تحمل الدولة اعباء إضافية حيث الدخل المولده عنها تستخدم لتغطية نفقاتها، ويرجع ذلك إلى أن المستفيدين منها يكونون على استعداد لدفع المقابل المادي لتلك الخدمات بنفس الطريقة التي يدفعون بها المقابل المادي للخدمات التي يقدمها القطاع الخاص والتجاري.

ومن أمثلتها وحدات الإسكان العامة وخدمات الكهرباء والماء.

٢) **النفقات العامة المولدة**: أي النفقات التي تولد مميزات اقتصادية للمجتمع فيزيداد الدخل القومي، وهي عادة قابلة للاستهلاك الذاتي. ويجوز للدولة أنه تتقاضى رسم إضافي لتعويض بعض المزايا الخاصة الناتجة عن تلك النفقات.

ومن أمثلتها نفقات الصحة العامة والتعليم العام.

---

(١) أنظر تفصيل ذلك د. السيد عطية عبد الواحد - مبادئ واقتصاديات المالية العامة - دار النهضة العربية - سنة ٢٠٠٠ - ص ١٨٦ وما بعدها.

**(٣) النفقات العامة المنتجة**، وهي النفقات التي تؤدي إلى الاضافة للدخل القومي وهي عادة ما تتعلق بالخدمات طويلة الاجل التي لا تقتصر متفعتها على الوقت الحالي بل تمتد فترات مقبلة، وهي ما تسمى بالخدمات العمرية. وعادة ما تكون هذه النفقات غير قابلة للاستهلاك الذاتي كما لا تولد مميزات اقتصادية.

ومن امثلتها النفقات الخاصة بالمباني العامة كإثنية الوزارات والحدائق العامة والمنتزهات العامة.

وبالمقابل هناك النفقات العامة غير المنتجة وهي تلك النفقات التي تقررها الدولة بصورة زائدة عن الحاجة.

ومن امثلتها تقرير نفقات زائدة لمواجهة التسليح والتي تتجاوز حدود الاحتياجات الدفاعية الطبيعية.

**(٤) النفقات العامة الحكومية**، ويقصد بها النفقات الحكومية الحالية التي من شأنها ان توفر نفقات حكومية اكبر منها في المستقبل. مثال ذلك ان تقوم الحكومة بتقديم معونات مالية للاطفال وذلك لتفادي تقديم معونات اكبر في المستقبل من اجل رعاية هؤلاء الاطفال عندما يبلغون مبلغ الرجال. والنفقات الحكومية يمكن ان تيرر بناء على عدة اعتبارات (١):

١ - انها استثمارات من شأنها ان تزيد من القدرة الاقتصادية المستقبلية.

٢ - انها تزيد حالياً من الاستمتاع الانساني.

٣ - انها توفر نفقات مستقبلية اكبر.

٤ - انها توفر فرص عمل وتعمل على انتشار القوة الشرائية.

**(٥) النفقات العامة الاستثمارية**، وهي النفقات العامة التي من شأنها ان تؤدي إلى انشاء ثروة جديدة ومن ثم حدوث انتعاش في النشاط الاقتصادي بصورة كبيرة. وتتمثل هذه النفقات في زيادة حجم الآلات والمعدات المهمة للعملية الانتاجية.

(١) د. السيد عطية عبد الواحد - مرجع سابق - ص ١٨٨.



وهناك عدة انواع للنفقات الاستثمارية يمكن تصنيفها بحسب القطاع التي تتم فيه او بحسب صفتها الانتاجية (١).

أ - النفقات الاستثمارية وفقاً للقطاع التي تتم فيه: وهي بذلك تنقسم إلى استثمارات مدنية واستثمارات عسكرية.

فالاستثمارات المدنية هي الاستثمارات التي تتم في القطاع المدني، وهي تتم عادة في المجال الاقتصادي مثل الاستثمار في مجال: الطاقة، المواصلات، الزراعة، الصناعة، وكذلك الاستثمارات التي تتم في المجالات الاجتماعية والثقافية والإدارية، فضلاً عن الاستثمارات التي تتم في مجال الاسكان والمجتمعات العمرانية الجديدة.

أما الاستثمارات العسكرية فهي تلك التي تتم في المجال العسكري، ومثالها النفقات التي تقوم بها القوات المسلحة في اغراض التسليح والمعدات والتجهيزات الحربية.

ب - النفقات الاستثمارية وفقاً لصفاتها الانتاجية: ينظر عادة للاستثمارات المدنية على أنها أكثر انتاجية من الاستثمارات العسكرية، وان كانت الاخيرة تبدو أكثر أهمية في كثير من الاحيان، أو أكثر ضرورة. ويرى البعض ان النفقات العسكرية يمكن ان يكون لها اثر انتاجي كبير وذلك من خلال القوة الدافعة التي تمنحها للبحث العلمي في المجال الحربي لاسيما وان الحروب الحديثة قد دفعت العلماء إلى احداث تطورات كبيرة في مجال العلوم، والأسلحة الحربية. وكذلك يتضح الأثر الايجابي للنفقات العسكرية عندما تتوجه لتساهم في تشييد المباني والمنشآت والمشروعات الضخمة كالمصانع الحربية والمطارات...

وفي هذا الاطار يمكن ان نفرق بين الاستثمارات التي تحقق ربح بصورة مباشرة كانشاء الطرق السريعة وبناء السدود وتطوير خدمات الاتصال. والاستثمارات التي لا تحقق ربحاً بصورة مباشرة ومنها انشاء الجامعات ومراكز الثقافة والأندية الرياضية...

(١) د. السيد عطية عبد الواحد - مرجع سابق - ص ١٩١، ص ١٩٥.

وبصورة عامة يجب على كافة الدول أن تولي اهتماماً كبيراً بالنفقات الاستثمارية وتعمل على تنميتها بكافة الصور لأنها تعتبر ركيزة أساسية للتنمية الاقتصادية.

## المبحث السادس

### تقسيم النفقات العامة من حيث طبيعتها المالية

وهذا التقسيم للنفقات العامة يتم على أساس مدى كون هذه النفقات تعود مرة أخرى للخزانة العامة من عدمه. وعلى هذا الأساس تقسم إلى نفقات نهائية ومؤقتة واحتمالية (١).

**فالنفقات العامة النهائية** هي التي تقوم الدولة بانفاقها بصورة نهائية حاسمة دون أن تتوقع أن تعود إليها مرة أخرى بذاتها، إلا أن هذا لا يمنع من امكانية عودتها بصورة غير مباشرة، ويستوي في ذلك أن تكون نفقات استثمارية أو ادارية أو غيرها من صور لنفقات العامة.

أما **النفقات العامة المؤقتة** فهي التي تخرج من خزانة الدولة مع توقع استردادها مرة أخرى، فالدولة تؤديها بصورة مؤقتة، ونظراً للطبيعة الخاصة لهذه النفقات فإنها تدرج في حسابات خاصة بالخزانة يطلق عليها عمليات الخزانة، ويتم تمويل هذه النفقات عن طريق القروض والمبالغ التي تصل مقدماً إلى الدولة ويكون قد تم الاتفاق عليها سلفاً. وبعض هذه العمليات قد تكون محلاً للرد السريع كالسلف التي تكون مغطاة بقيمتها الكلية تقريباً عن طريق عمليات التسديد.

وأخيراً **النفقات الاحتمالية أو الافتراضية** وهي النفقات التي تحتاج لها الدولة في بعض الظروف، ومن ثم تستطيع كل دولة أن تحددتها مقدماً وبصورة احتمالية. وهذه النفقات لا تقوم الدولة بانفاقها إلا إذا طرأت ظروف معينة تستلزم ضرورة انفاقها.

(١) د. السيد عطية عبد الواحد - مرجع سابق - ص ١٩٥ وما بعدها.

ومن امثلتها قيام زلزال أو اعصار أو حرب قد تؤدي إلى تدمير بعض المناطق، وهنا تجد الدولة نفسها مضطرة للانفاق لمعالجة اثار هذه الكوارث. فهي بذلك احتمالية ترد في ميزانية الدولة على سبيل الاحتمال أو الافتراض وامر تحققها غير مؤكد مرتبط بتحقق العيب لانفاؤها.

## الباب الثالث

### قواعد الإنفاق العام

أن تحديد الإنفاق العام للدولة يتم وفقاً للأسس وضوابط معينة يجب عدم تجاوزها، وذلك حتى يحقق الهدف المرجو منه وهو إشباع الحاجات العامة.

ومما هو جدير بالذكر أن تلك القواعد تتأثر بشكل كبير بالفلسفة السياسية والاقتصادية والاجتماعية للدولة. بمعنى آخر، أنه كلما تقلص دور الدولة بشأن التدخل في الأنشطة الاقتصادية المختلفة واقتريت من دور الدولة الحارسة، فإن الإنفاق العام يتحدد بالمقدر اللازم فقط للقيام بدورها المتعلق بسير المرافق العامة وبعض الأنشطة التي يعجز الأفراد عن القيام بها وهو ما أطلق عليه حياد المالية العامة أو حياد النفقة العامة. حيث لم تعد النفقة تستخدم في تحقيق أي من الأغراض الاقتصادية والاجتماعية. ولقد ساد هذا الوضع خلال القرنين الثامن عشر والتاسع عشر، وترتب على ذلك أن قل حجم الإنفاق العام للدولة.

ولقد تغير الوضع بعد تدخل الدولة بشكل كبير في الحياة الاقتصادية في بداية القرن العشرين، مما أدى إلى زيادة وتنوع النفقات العامة على نحو استتبع وجود ضوابط ومحددات للإنفاق العام لكي يحقق الغرض منه.

ولا يخفي على الفطنة أن سيادة ظاهرة الخصخصة، في الآونة الأخيرة، على المستوى العالمي لكثير من القطاعات من شأنها أن تؤدي إلى العودة مرة أخرى إلى الدولة الحارسة التي يقتصر نشاطها على القيام بالأنشطة العامة والضرورية وما يخلفه ذلك من انعكاسات على النفقات العامة:

وسنتعرض إلى دراسة ضوابط الانفاق العام وحدود هذا الإنفاق

وظاهرة تزايد النفقات العامة كل في فصل على حدة على النحو التالي:

**الفصل الأول: ضوابط الإنفاق العام.**

**الفصل الثاني: حدود الإنفاق العام.**

**الفصل الثالث: ظاهرة تزايد النفقات العامة.**

## الفصل الأول ضوابط الإنفاق العام

لكي يحقق الإنفاق العام الآثار المنشودة منه من إشباع للحاجات العامة، فإن هذا يستلزم تحقيق أمرين في غاية الأهمية: أولهما تحقيق أكبر قدر ممكن من المنفعة، وثانيهما أن يتم ذلك عن طريق أكبر قدر من الاقتصاد في النفقات، ولا بد أن ندخل في اعتبارنا ضرورة وجود أساليب وصور للرقابة المختلفة التي تضمن توجيه النفقات العامة إلى أوجه المنفعة دون إسراف أو تبذير.

وإذا تم مراعاة هذه الضوابط فإننا نكون قد وصلنا إلى الإنفاق العام الرشيد أو الحجم الأمثل اقتصادياً للإنفاق العام.

**وسندرس هذه الضوابط على التوالي:**

### ١ - ضابط المنفعة:

يقصد بضابط المنفعة أن يكون الغرض من الإنفاق العام دائماً، في ذهن القائمين به، تحقيق أكبر منفعة ممكنة. ويعتبر هذا الضابط قديماً في الفكر الاقتصادي ومحل اتفاق بين الكتاب، سواء التقليديين أو المحدثين.

وضابط المنفعة أمر منطقي، إذ لا يمكن تبرير النفقة العامة إلا بمقدار المنافع التي تترب عليها. وبذلك فإن تدخل الدولة بالإنفاق العام في مجال معين دون منفعة تعود على الأفراد من هذه النفقة يعني أن هذا الإنفاق لا مبرر له.

ويقصد بتحقيق أكبر قدر ممكن من المنفعة ألا توجه النفقة العامة للمصالح الخاصة لبعض الأفراد أو لبعض فئات المجتمع دون البعض الآخر، نظراً لما يتمتعون به من نفوذ سياسي أو اقتصادي أو اجتماعي. كما يعني أيضاً أن ينظر إلى المرافق العامة نظرة إجمالية شاملة لتقدير احتياجات كل مرفق وكل وجه من أوجه الإنفاق، في ضوء احتياجات

المرافق وأوجه الإنفاق الأخرى. كما يلزم، أيضاً، أن توزع مبالغ النفقات العامة بحيث تكون المنفعة المترتبة على النفقة الحدية في كل وجه من أوجه الإنفاق مساوية للمنفعة المترتبة على النفقة الحدية في الأوجه الأخرى، من جهة، وأن تكون المنفعة المترتبة على النفقة الحدية في كافة أوجه الإنفاق مساوية للمنفعة المترتبة على النفقة الحدية للدخل المتبقى في يد الأفراد بعد دفع التكاليف العامة، كالضرائب، من جهة أخرى، وهذا يعد تطبيقاً لقاعدة توازن المستهلك.

وفكرة المنفعة العامة وتحديدها تثير مشكلة وضع ضابط دقيق لتحديدها، خاصة إذا ما أخذنا في الاعتبار أن للنفقات آثاراً متعددة اقتصادية وغير اقتصادية، ظاهرة وغير ظاهرة، مباشرة وغير مباشرة، حاضرة ومستقبلية، مما يتمذر معه قياسها على وجه الدقة. وإن كان من الممكن الاسترشاد بعاملين في هذا الصدد:

العامل الأول- مقدار الدخل النسبي، أي نصيب كل فرد من الدخل القومي. والعامل الثاني طريقة توزيع الدخل القومي على الأفراد.

ومما هو جدير بالذكر أنه كلما زاد مقدار الدخل النسبي وقل التباين بين دخول الأفراد كلما أدى ذلك إلى تحقيق رفاهية الأفراد. وينبغي لتحقيق أقصى منفعة اجتماعية أن تتجه سياسة الدولة في الحصول على إيراداتها وفي إنفاقه نحو العمل على زيادة الدخل القومي، وتقليل التباين بين دخول الأفراد. وزيادة الدخل القومي تكون بالعمل على تحسين الإنتاج بزيادة القوي المنتجة من جهة، وتنظيم الإنتاج، من جهة أخرى. أما تقليل التباين بين دخول الأفراد فيكون ينقل القوي الشرائية من الأشخاص الذي تقل عندهم منفعتها الحدية، إلى الأشخاص الذين تزداد لديهم تلك المنفعة (أي من جانب أصحاب الدخول المرتفعة إلى أصحاب الدخول المحدودة) وتقليل التباين بين دخل نفس الأشخاص (محدودي الدخل) في الأوقات المختلفة لكي يتحقق الاستقرار للمجتمع بمختلف طبقاته.

وبصورة عامة أن الحكم على مدى توافر المنفعة العامة في النفقة العامة، يمكن أن يتم بالنظر إلى اعتبارات عملية معينة، على أن تراعى هذه الاعتبارات درجة التطور الاقتصادي التي يشهدها كل مجتمع على حدة.

## ٢ - ضابط الاقتصاد في النفقات،

يرتبط هذا العامل بعامل المنفعة. فمن البدهى أن المنفعة تزيد كلما قلت النفقات إلى أدنى حد ممكن. ولذا فيجب على القائمين بالإنفاق العام تجنب أي تبذير أو إسراف، لأن في ذلك ضياعاً لمبالغ كبيرة دون أن يترتب عليها أي منفعة. أضف إلى ذلك إلى أن الإسراف والتبذير من جانب الإدارة المالية في الدولة يؤدي إلى زعزعة الثقة فيها ويبرر محاولات المكلفين والممولين في التهرب من أداء الضريبة.

وفي عبارة موجزة يعني هذا الضابط استخدام أقل نفقة ممكنة لأداء نفس الخدمة أو الخدمات (١).

ومظاهر التبذير والإسراف المالي العام متعددة في كل دول العالم، وعلى وجه الخصوص في الدول النامية بسبب انخفاض كفاءة الرقابة السياسية بصورة خاصة. وتتمثل تلك المظاهر في دفع مرتبات وأجور الموظفين زائدين على الحاجة، التسبب في مشتريات الحكومة وتوريداتها، عدم إتباع الطرق التجارية في شراء وبيع ما تحتاج الحكومة إلى شرائه أو بيعه، استئجار المباني والسيارات بدلاً من شرائها، وغير ذلك من مظاهر الإسراف. ولهذا فإن الحاجة تدعو إلى ضبط النفقات العامة في شتى القطاعات على أسس معينة تتمثل في مراعاة الحاجات الحقيقية الفعلية، بحيث لا تتحمل الدولة نفقات عامة إلا إذا كانت ضرورية تماماً. وبالقدر اللازم، فقط، لتحقيق المنافع الجماعية العامة. هذا فضلاً عما يمكن أن تؤديه أجهزة الإعلام والرقابة المختلفة من أدوار هامة في إيجاد رقابة فعالة وحازمة على عمليات الإنفاق الحكومي بما يضمن توجيه النفقات العامة إلى الأوجه النافعة (٢).

والرقابة على الإنفاق العام يمكن أن تمارسها ثلاث جهات هي الإدارة، الهيئات السياسية وجهات أخرى مستقلة ومتخصصة. وبذلك فالرقابة تأخذ اشكالاً ثلاثة:

(١) د. محمود الباز، مرجع سابق، ص ١٢٥.

(٢) د. عادل حشيش ود. مصطفى رشدي، مرجع سابق، ص ١٥٩، ١٦٠.



١ - **الرقابة الإدارية**، وهي الرقابة التي تتولاها وزارة المالية على باقي المصالح الحكومية بواسطة المراقبين والموظفين الحسابيين العاملين في مختلف الوزارات والمصالح والهيئات. وتتحصر مهمتهم في عدم السماح بصرف أي مبلغ إلا إذا كان في وجه وارد في الميزانية العامة وفي حدود الاعتماد المقرر له. فالرقابة الإدارية هنا رقابة سابقة على الإنفاق، "Contrôle à priori".

وفي واقع الأمر، أن هذا النوع من الرقابة لا يكون ذا فاعلية بصدد ترشيح الإنفاق، إذ هي رقابة من الإدارة على نفسها وفقاً للقواعد والضوابط التي تضعها الإدارة نفسها. ومن ثم فلا تمثل أي ضغط لحجم الإنفاق العام نفسه حيث غالباً لا تميل الإدارة إلى تقييد حريتها.

٢ - **الرقابة السياسية (البرلمانية)**، وهي الرقابة التي تمارسها السلطات النيابية والتشريعية. ودور البرلمان لا يقتصر على الرقابة في تنفيذ الاعتمادات المقررة في الميزانية، بل يمتد أيضاً ليشمل حجم الإنفاق العام وتخصيصه. ويرجع ذلك إلى حق البرلمان في السؤال والاستجواب والتحقق وسحب الثقة من الوزير أو الوزارة كلها وحق طلب البيانات والوثائق عن سير التنفيذ، وحق فحص الحسابات الختامية وإقرارها وحق إقرار أو رفض الاعتمادات الإضافية. وتظهر هذه الرقابة بصورة واضحة عند اعتماد الميزانية وعند اعتماد الحساب الختامي.

وهذا النوع من الرقابة، على الرغم من أهميته. قد يكون قليل الفاعلية، خاصة في الدول النامية، حيث يلجأ البرلمان إلى مناصرة الإدارة حتى ولو كانت مخطئة.

٣ - **الرقابة المحاسبية المستقلة**، وهي التي تقوم بها أجهزة متخصصة مهمتها الأساسية الرقابة على أوجه الإنفاق العام بصورة خاصة، وتتولى التأكد من أن جميع عمليات الإنفاق قد تمت على الوجه القانوني، وفي حدود قانون الميزانية والقواعد المالية السارية. وقد تكون هذه الرقابة سابقة لعملية صرف النفقات أو لاحقة عليها. ويتولى هذا النوع من الرقابة في مصر الجهاز المركزي للمحاسبات وفي فرنسا محكمة المحاسبات "Cour des comptes".

ومما لا شك فيه أن هذا النوع من الرقابة يعتبر أكثر فاعلية نظراً لتخصص القائمين به، وتوفر إمكانيات المتابعة والتحليل والحق في الرقابة السابقة واللاحقة وحق وقف المخالفات والأخطاء المالية وإبداء الرأي في الإجراءات التي يتعين اتخاذها لتصحيح المسار.

٢١

1

..

4

..

4

## الفصل الثاني حدود الإنفاق العام

يُشير هذا الموضوع مشكلة على جانب كبير من الأهمية تتمثل في تحديد النسبة التي تستقطع من الدخل القومي لتوجيهها إلى الإنفاق العام بحيث لا يجوز للدولة أن تتخطاها. وبتعبير آخر هل هناك حدود لا يجوز تجاوزها بأي شكل من الأشكال عند تحديد النفقات العامة؟ وهل هناك حجم أمثل له؟.

لقد استقر الفكر التقليدي، لفترة من الزمن، على تحديد نسبة معينة (١٠٪ أو ١٥٪) من الدخل القومي توجه للإنفاق العام لا يجوز تجاوزها.

وحقيقة الأمر، أن هذا الفكر أصبح غير ذي جدوى في الوقت الحالي نظراً لجمود هذا الرأي، من جهة، وتجاهله للعديد من الظروف المذهبية الاقتصادية والمالية التي تميز الاقتصاد القومي لدولة معينة والتي قد تختلف من فترة لأخرى في الدولة ذاتها، من جهة أخرى.

فالعوامل المذهبية أو الأيديولوجية، السائدة في دولة معينة، تعني أنه إذا كان السائد في دولة ما الأيديولوجية الفردية *Idéologie individualiste* فإن حجم النفقات العامة وتنوعها يقل بالنسبة إلى الدخل القومي. وتبرير ذلك أن دور الدولة، في ظل هذه الأيديولوجية، يقتصر على قيامها بوظائفها التقليدية وبالأنشطة التي يعزف عنها النشاط الخاص (الدولة الحارسة). أما ما عدا ذلك من أنشطة فمتروك لحرية الأفراد.

أما في ظل الأيديولوجية التدخلية *Idéologie interventionniste* يتمثل دور الدولة في التدخل في العديد من الأنشطة الاقتصادية، التي كان من الممكن أن يقوم بها النشاط الخاص، كاستغلال بعض المشروعات الانتاجية ومحاربة الآثار الضارة للدورات الاقتصادية والعمل على ثبات قيمة النقود وتقديم الخدمات المجانية... الخ. ويترتب على ذلك زيادة حجم النفقات العامة لمواجهة الزيادة في الأنشطة التي تقوم بها الدولة بالإضافة إلى زيادة تنوعها.

وأخيراً هي ظل الأيديولوجية الجماعية *Idéologie collectiviste* حيث تقوم الدولة بمعظم الأنشطة الاقتصادية وتملك الجماعة لأدوات الإنتاج بالإضافة إلى قيامها بدورها التقليدي، فإن حجم النفقات العامة يزيد بشكل كبير وترتفع نسبتها إلى الحد الذي تكاد تتطابق فيه مع الدخل القومي ذاته، وتتعدد أنواع هذه النفقات بقدر حاجات الأفراد بالإضافة إلى حاجات الدولة ذاتها، وتظهر هذه الأيديولوجية هي ظل الدولة المنتجة أي ذات النمط الاشتراكي.

وتؤثر العوامل والظروف الاقتصادية التي يمر بها الاقتصاد القومي في حجم النفقات العامة وحدودها، حيث أن هناك علاقة حتمية بين النفقات العامة وبين المستوى العام للنشاط الاقتصادي الذي يظهر من خلال حالة العمالة والدخل القومي والمستوى العام للأسعار ومدى تأثير كل منها بمستوى الطلب الفعلي، فالإنفاق العام أصبح الآن من أهم الوسائل التي تستخدم في إحداث التوازن الاقتصادي والاجتماعي وهي التأثير على حجم الطلب الكلي الفعلي، وبالتالي على مستوى الاقتصاد العام في جملته. ومن ثم يمكن أن يتحدد حجم الإنفاق العام بالقدر الذي يحقق الاستقرار الاقتصادي القائم على توازن الإنتاج مع الطلب الكلي (الاستهلاكي والاستثماري).

ويظهر ذلك جلياً في اقتصاد الدول الرأسمالية: ففي أوقات الكساد تزداد النفقات العامة وذلك لخلق زيادة في الطلب الكلي الفعلي والوصول بالاقتصاد القومي إلى مستوى العمالة الكاملة، ويحدث العكس في أوقات الرخاء، حيث تقل النفقات العامة لتجنب الارتفاع التضخمى في الاسعار وتدهور قيمة النقود نظراً لوصول الاقتصاد القومي إلى مستوى العمالة الكاملة.

بينما في ظل اقتصاديات الدول النامية - التي تصنف بعدم مرونة الجهاز الإنتاجي بسبب عدم استجابة بعض عوامل الإنتاج للزيادة في الطلب - يتحتم ألا تزيد النفقات العامة عن حد معين، وإلا ترتب على ذلك بدء ظهور ارتفاع تضخمى في الاسعار وتدهور قيمة النقود. ويظهر هذا الارتفاع والتدهور حتى قبل وصول الاقتصاد إلى مرحلة العمالة الكاملة بالنسبة لبعض عناصر الإنتاج كالعمل غير الفنى والموارد الطبيعية المتاحة، مما

يعرض اقتصاديات هذه الدول للخطر. وبالتالي الانفاق العام وحدوده، وتستهدف هي الدول المتقدمة والمتخلفة تطبيق سياسة مالية واقتصادية معينة كل حسب درجة تقدمها (١).

أما العوامل المالية فيقصد بها أن حدود النفقات العامة لا بد وأن ترتبط بقدرة الدولة على توفير الإيرادات العامة الكافية لتغطية هذه النفقات.

وعلى الرغم من مرونة موارد الدولة وقابليتها للزيادة، إلا أن هذا لا يتم بصورة مطلقة بل يخضع لحدود معينة وإلا كانت النتائج الاقتصادية بالغة الخطورة.

زيادة الضرائب (كمصدر هام للإيرادات العامة) يخضع لدراسات واسعة، من جهة بالإضافة إلى ما يحتاج إليه من فترة زمنية يتقبل فيها المكلفون بها هذه الزيادة من جهة أخرى. وألا ترتب على ذلك آثار سلبية في غاية الخطورة (التهرب الضريبي) على مختلف النشاط الاقتصادي. كذلك الحال بالنسبة لمصادر الإيرادات الأخرى كالإصدار النقدي أو القروض.

---

(١) د. أحمد جامع، مرجع سابق ص ٧١.

وكذلك د. عادل حشيش د. مصطفى رشدي، مرجع سابق ص ١٦٤.



## الفصل الثالث

### ظاهرة تزايد النفقات العامة

من أهم الظواهر الاقتصادية التي استرعت انتباه الاقتصاديين هي ظاهرة تزايد النفقات العامة مع زيادة الدخل القومي، أي أن العلاقة بينهما علاقة طردية بحتة، بفض النظر عن درجة نمو الدولة الاقتصادي أو الفلسفة الأيديولوجية السائدة فيها.

وأول من لفت الانتباه إلى هذه الظاهرة هو الاقتصادي الألماني فاجنر A. Wagner، بعد أن قام بدراسة متعلقة بالنفقات العامة وتزايدها، ترقب عليها الاستنتاج بوجود اتجاه عام نحو ازدياد نشاط الدولة المالي مع التطور الاقتصادي للجماعة. وصاغ ذلك في قانون اقتصادي سمي باسمه مؤداه أنه كلما حقق مجتمع معين معدلاً من النمو الاقتصادي فإن ذلك يستتبع اتساع نشاط الدولة المالي وبالتالي زيادة الإنفاق العام بمعدل أكبر من الزيادة الحاصلة في نصيب الفرد من الناتج القومي.

وقد فرق فاجنر في هذا الخصوص بين وظائف ثلاثة للدولة (١):

**الأولى**، وظيفتها التقليدية المتعلقة بالدفاع والأمن، وقد ارجع تزايد النفقات العامة في ذلك إلى اتجاه الدولة إلى الأخذ بمركزية الإدارة من ناحية، وإلى التوسع في استخدام الآلات وقمع الاضطرابات الداخلية نتيجة لتعقد الحياة الاقتصادية، من ناحية أخرى. **الثانية**، المتعلقة بوظيفتها الإنتاجية. فمع تزايد التقدم الفني وإمكانية الأخذ بنظام المؤسسات، بدلاً من الشركات المساهمة، تتزايد النفقات العامة نتيجة تزايد الوظيفة الإنتاجية

---

A. T. Peacock and J. Wiesman: "Determinate of Government Expenditure in (١) Public Expenditure analysis" Edit by B.S.Sahi, Rotterdam University, Press, 1972, pp. (167 - 170).

د. عبد الهادي التجار، مبادئ الاقتصاد المالي، دار النهضة العربية، ١٩٨٨، ص ٧٢ - ٧٣.



للدولة. وأخيراً **الوظيفة الثالثة**، وتتعلق بالناحية الاجتماعية. وقد ارجع «فاجنر» تزايد النفقات العامة إلى الرغبة في القضاء على الاحتكارات الصغيرة التي تؤدي إلى عدم الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي. وعدم استفادة كافة الطوائف الاجتماعية من نتائج النمو الاقتصادي.

وبدئ ذي بدء لا بد أن نوضح أن الزيادة في النفقات العامة لا تعني زيادة المنفعة العامة المترتبة عليها بصورة حتمية، كما أنها لا تؤدي حتماً إلى زيادة التكاليف العامة على الأفراد، فقد ترجع هذه الزيادة إلى أسباب ظاهرية بمعنى زيادة في رقم النفقات العامة دون زيادة في المنفعة الحقيقية للخدمات العامة أو زيادة في عبء التكاليف العامة. وهنا نعتبر زيادة النفقات العامة زيادة ظاهرية.

أما الزيادة الحقيقية للنفقات العامة، فهي تعني حتماً زيادة المنفعة الحقيقية المترتبة على هذه النفقات وزيادة عبء التكاليف العامة بنسبة معينة. وبدل ذلك غالباً على ازدياد تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

وقد حاول الاقتصاديون تفسير هذه الظاهرة والوقوف على أسبابها سواء كانت أسباباً ظاهرياً أو أسباباً حقيقية. وسنتناول فيما يلي شرح هذه الأسباب على التوالي في المباحث الآتية:

## المبحث الأول

### الأسباب الظاهرية لتزايد النفقات العامة

ترجع الأسباب المؤدية إلى زيادة النفقات العامة إلى ثلاثة عوامل رئيسية:

- ١ - تدهور قيمة النقود.
- ٢ - اختلاف طرق المحاسبة المالية.
- ٣ - زيادة مساحة إقليم الدولة وعدد سكانها.

## ١ - تدهور قيمة النقود،

يقصد بتدهور قيمة النقود، انخفاض قوتها الشرائية مما يؤدي إلى نقص مقدار السلع والخدمات التي يمكن الحصول عليها بذات العدد من الوحدات النقدية عن المقدار الذي كان يمكن الحصول عليه من قبل. وهي الظاهرة التي يمكن أن تفسر ارتفاع أسعار السلع والخدمات.

ومن الملاحظ بصفة عامة أن قيمة النقود آخذة في الانخفاض بصورة مستمرة، وإن كانت نسبة التدهور تختلف من دولة إلى أخرى.

ويترتب على تدهور قيمة النقود زيادة النفقات العامة لمواجهة هذا التدهور. فالدولة تدفع عدداً من وحدات النقد أكبر مما كانت تدفعه من ذي قبل للحصول على نفس المقدار من السلع والخدمات. فالزيادة هنا في رقم النفقات العامة زيادة ظاهرية، إذ لا يترتب عليها أي زيادة في المنفعة الحقيقية أو زيادة في أعباء التكاليف العامة على الأفراد.

ويعد تدهور قيمة النقود السبب الأساسي للزيادة الظاهرية في النفقات العامة في العصر الحديث.

## ٢ - اختلاف طرق المحاسبة المالية (اختلاف طرق إعداد الميزانية

العامة)،

كان المتبع فيما مضى، أن تخصص بعض الإيرادات التي كانت تقوم بتحصيلها بعض الإدارات والمصالح لتغطية نفقاتها مباشرة، ومن ثم لم تكن تظهر نفقاتها أو إيراداتها في الميزانية العامة للدولة مما كان يجعل النفقات العامة الواردة في الميزانية أقل من حقيقتها.

ومع اتباع مبدأ وحدة، أو عمومية الميزانية العامة، الذي يقضي بضرورة ظهور كافة نفقات الدولة وإيراداتها - دون تخصيص - في الميزانية العامة، ظهرت نفقات عامة كانت تنفق فيما قبل ولم تكن تظهر في الميزانية. ومن ثم فإن الزيادة في النفقات العامة في هذه الحالة تعد زيادة ظاهرية اقتضتها تغيير طرق المحاسبة المالية في الميزانية الحديثة.

### ٣ - زيادة مساحة إقليم الدولة وعدد سكانها،

قد تكون الزيادة الظاهرية في النفقات العامة مردها زيادة مساحة إقليم الدولة أو عدد سكانها. ومثال ذلك قيام الدولة باحتلال دولة أخرى، أو استرداد جزء من إقليمها (١). ويترتب على هذه الزيادة، بطبيعة الحال، زيادة في حجم النفقات العامة. إلا أنها زيادة ظاهرية نظراً لعدم حدوث زيادة في النفع العام أو زيادة في الأعباء العامة الملقاة على السكان دون مقابل فعلى.

ومن الواضح أن متوسط نصيب الفرد من النفقات العامة، في هذه الحالات، إذا تأثر بالزيادة فإن الزيادة تكون حقيقية. أما إذا تزايد الإنفاق لمجرد مواجهة التوسع الكائن في مساحة الدولة أو زيادة عدد السكان، دون أن يمس السكان الأصليين فهنا تكون الزيادة في الإنفاق العام مجرد زيادة ظاهرية.

ويعد السبب الأول المتمثل في تدهور قيمة النقود من أهم أسباب الزيادة الظاهرية في النفقات العامة، خاصة بعد أن أخذت كافة اقتصاديات الدول، المتقدمة والمتخلفة على السواء، بعيداً وحدة أو عمومية الميزانية. أضيف إلى ذلك أن حدوث زيادة في مساحة الدولة أو عدد سكانها يمثل عبئاً إضافياً على الدولة الضامة، وذلك لأنها تواجه هذه الزيادة عن طريق زيادة نسبة الضرائب على المواطنين.

## المبحث الثاني

### الأسباب الحقيقية لتزايد النفقات العامة

يقصد بالزيادة الحقيقية للنفقات العامة زيادة المنفعة الحقيقية المترتبة على هذه النفقات بالإضافة إلى زيادة عبء التكاليف العامة بنسبة ما، وترتبط الزيادة هي عبء التكاليف غالباً بزيادة تدخل الدولة في الحياة

(١) مثال ذلك، الأراضي الفلسطينية المحتلة، ومنطقة الألزاس واللورين لكل من ألمانيا وفرنسا.

الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين (زيادة متوسط نصيب الفرد من الخدمات العامة).

وترجع الزيادة الحقيقية في النفقات العامة لأسباب متعددة (١) مذهبية، اقتصادية، اجتماعية، إدارية، مالية وسياسية. وسنتناول كل سبب من هذه الأسباب على التوالي.

### ١ - الأسباب المذهبية:

ويقصد بها الأسباب التي ترتبط بالتطور التاريخي لدور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، من الدولة الحارسة إلى المتدخلة.

فبعد الحرب العالمية الثانية سادت الفلسفة التدخلية، مما أدى إلى زيادة تدخل الدولة في الدول الرأسمالية، على وجه التحديد، في الحياة الاقتصادية وقيامها بالعديد من الأنشطة التي كانت تعد من قبيل النشاط الخاص، مما ترتب عليه زيادة في حجم النفقات العامة زيادة مطلقة بالنسبة إلى الدخل القومي في ذات الوقت.

ولم يكن الحال مختلفاً في الدول الاشتراكية، حيث تنتشر الأيديولوجية الجماعية وتقوم الدولة بكافة العمليات الإنتاجية مما يترتب عليه زيادة في النفقات العامة إلى درجة تطابقها مع الدخل القومي.

### ٢ - الأسباب الاقتصادية:

من أهم الأسباب الاقتصادية زيادة الدخل القومي والتوسع في المشروعات العامة، والدورة الاقتصادية والمنافسة الاقتصادية.

فزيادة الدخل القومي يمكن الدولة من زيادة ما تقتطعه منه في صورة تكاليف وأعباء عامة من ضرائب ورسوم وغيرها، بغض النظر عن تزايد وتنوع الضرائب المقررة أو ارتفاع سعرها. ومما هو جدير بالذكر أن زيادة الإيرادات يشجع الدولة على زيادة حجم نفقاتها في الأوجه المختلفة، كذلك التوسع في القيام بالمشروعات العامة الاقتصادية يؤدي إلى زيادة النفقات

(١) د. عادل حشيش، د. مصطفى رشدي، مرجع سابق، ص ١٦٦ وما بعدها.

وفي نفس المعنى د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٧٧ وما بعدها.

العامّة. والفرض من القيام بها إما الحصول على موارد للخزانة العامّة، أو التنمية الاقتصاديّة ومحرّبة الاحتكار، وبصفة عامّة توجيه النشاط الاقتصاديّ وجهة معيّنة بحسب المذهبيّة السائدة في الدولة.

ومن ناحية أخرى فإنّ الكساد، بكلّ آثاره الضارّة، يحتم على الدولة القيام بالمزيد من الإنفاق لزيادة مستوى الطلب الكليّ الفعليّ إلى الحدّ الذي يسمح بتحقيق العمالة الكاملة في حدود الطاقة الإنتاجية للاقتصاد القوميّ. وأخيراً فإنّ التنافس الاقتصاديّ الدوليّ، أيّا كانت أسبابه، يؤدي إلى زيادة النفقات العامّة إما في صورة إعانات اقتصاديّة للمشروعات الوطنيّة لتشجيعها على التصدير ومناقسة المشروعات الأجنبيّة في الأسواق الدوليّة، وإما في صورة إعانات للإنتاج لتمكين المشروعات الوطنيّة من الصمود، من حيث الجودة، في وجه المنافسة الأجنبيّة في الأسواق الوطنيّة.

### ٣ - الأسباب الاجتماعيّة،

مع زيادة عدد السكان، وتركزهم في المدن والمراكز الصناعيّة، تزايد حجم النفقات العامّة لمواجهة زيادة الطلب على الخدمات التعليميّة والصحيّة والثقافيّة أو خدمات النقل والمواصلات والمياه والغاز والكهرباء والأمن العامّ، ويرجع هذا إلى أنّ حاجات سكان المدن أكبر وأعمق من حاجات سكان الريف.

أضف إلى ذلك، زيادة نمو الوعي الاجتماعيّ، كنتيجة حتمية لانتشار التعليم ومن ثمّ ازدياد وعي الأفراد بحقوقهم، فأصبحوا يطالبون الدولة بالقيام بوظائف لم تعرفها من قبل، كتأمين الأفراد ضد البطالة والفقر والمرض والعجز والشيخوخة وغيرها. وقد ترتب على ذلك زيادة النفقات العامّة بصورة عامّة.

### ٤ - الأسباب الإداريّة،

يؤدي سوء التنظيم الإداريّ وعدم مجاراته لتطور المجتمع الاقتصاديّ والاجتماعيّ وتطور وظائف الدولة، والإسراف في عدد الموظفين وزيادتهم على حاجة العمل، والإسراف في ملحقات الوظائف العامّة (أثاث، مكاتب... الخ) إلى زيادة الإنفاق العامّ بصورة ملحوظة، بل وأكثر من ذلك

يمثل عبئاً إضافياً على موارد الدولة.

والزيادة، في هذا الصدد، وإن كانت حقيقية، إلا أنها غير منتجة إنتاجاً مباشراً، وبتمبير آخر فهي، وعلى الرغم من كونها تؤدي إلى زيادة عبء التكاليف العامة على الأفراد لا يترتب عليها زيادة في القيمة الحقيقية للنفع العام.

#### ٥ - الأسباب المالية،

تتركز هذه الأسباب في أمرين هامين: أولاً، سهولة الاقتراض في العصر الحديث، مما أدى إلى كثرة لجوء الدولة إلى القروض العامة للحصول على ما يلزمها لسداد أي عجز في إيراداتها، مما يترتب عليه زيادة حجم النفقات العامة. لأن خدمة الدين تستلزم دفع الاقساط والفوائد. ثانياً، وجود فائض في الإيرادات العامة غير مخصص لفرض معين مما يؤدي إلى تشجيع الحكومة على إنفاقه سواء في أوجه إنفاق ضرورية أو غير ضرورية، وتتجلى خطورة ذلك في الأوقات التي تحتم فيها السياسة السليمة على الحكومة العمل على خفض نفقاتها، لأنه من الصعوبة بمكان مطالبة الدولة بخفض كثير من بنود الإنفاق العام.

#### ٦ - الأسباب السياسية:

يترتب على انتشار مبادئ الديمقراطية والعدالة الاجتماعية زيادة اهتمام الدولة بالطبقات محدودة الدخل وكفالة كثير من خدماتها. أضف إلى ذلك أن النظام الحزبي يدفع الحزب الحاكم إلى التوسع في المشروعات الاجتماعية إرضاءً للناخبين وإلى الإكثار من تعيين الموظفين إرضاءً لأنصاره مما يترتب عليه زيادة في النفقات العامة.

ومن جهة أخرى تزايدت النفقات العامة بسبب اتساع حجم التمثيل الدبلوماسي لازدياد عدد الدول المستقلة، وظهور منظمات دولية متخصصة وغير متخصصة ومنظمات إقليمية متعددة. وكذلك بسبب ما تقتضيه العلاقات الدولية من واجبات ينحتم على الدول القيام بها، كتقديم المساعدات والمنح المادية والفنية للدولة الأجنبية أو لرعاياها.

وأخيراً تشغل النفقات العسكرية بنداً هاماً في التزايد المطرد للنفقات

العامة. ويرجع ذلك إلى التقدم التكنولوجي السريع في هذا المجال مما يدفع الدولة لإنفاق مبالغ طائلة لديها بأحدث الاساليب والمخترعات العسكرية بهدف حماية منشآتها ومواطنيها من خطر الغزو الخارجي.

أضف إلى ذلك ما تستلزمه الحروب من تمويلات مالية ضخمة ليس فقط أثناء الحرب، بل وأيضاً في أعقابها. كدفع التعويضات والإعانات ومعاشات لضحايا الحرب من المحاربين القدماء وأسرى الشهداء. وكذلك نفقات إعادة ترميم ما دمرته الحرب، ودفع أقساط فوائد الديون التي عقبتها الدولة أثناء الحرب لتمويل نفقاتها الحربية.

وأياً كانت الأسباب التي تؤدي إلى التزايد المطرد في النفقات العامة، فمن الضروري أن تكون الإيرادات العامة على درجة من المرونة تسمح بتغطية هذه الزيادة في النفقات.

وقبل دراسة نظرية الإيرادات العامة، ينبغي، للإنتهاء من نظرية النفقات العامة، أن ندرس الآثار الاقتصادية لهذه الأخيرة.

## الباب الرابع

### آثار النفقات العامة الاقتصادية

تبدو أهمية دراسة النفقات العامة، من الناحية الاقتصادية، في كونها تحقق أغراضاً معينة، وبالتالي يمكن استخدامها كأداة لتحقيق أهداف اقتصادية معينة. إذ متى عرف الأثر الذي يحققه إنفاق معين في ظل ظروف معينة أمكن اتخاذ هذا الإنفاق - على نحو واع - وسيلة لتحقيق الأثر إذا ما اعتبر هذا الأخير هدفاً من أهداف السياسة الاقتصادية (١).

وأهم أثر للنفقات العامة إشباعها للحاجات العامة، كما أنها تؤثر على النشاط الاقتصادي في مجموعة عن طريق تأثيرها على الإنتاج والاستهلاك القومي وإعادة توزيع الدخل القومي، وهذه الآثار تعرف بالآثار المباشرة للنفقات العامة وهناك أيضاً آثاراً غير مباشرة للنفقات العامة تنتج من خلال دورة الدخل، والذي يعرف من الناحية الاقتصادية بمبدأي المضاعف والمعجل. ويبين المضاعف أثر الإنفاق الاستثماري الإضافي على مستوى الدخل عن طريق النفقات الاستهلاكية. أما «المعجل» فيبين أثر التغيير على الاستثمار نتيجة التغيير في الطلب الاستهلاكي.

وبذلك يمكن تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين:

**الفصل الأول: الآثار الاقتصادية المباشرة للنفقات العامة.**

**الفصل الثاني: الآثار الاقتصادية غير المباشرة للنفقات العامة.**

---

(١) مثال ذلك إذا ما عرفنا أن إعانة معينة من إعانات الإنتاج يترتب على وجودها في ظل ظروف اقتصادية معينة زيادة الإنتاج في اتجاه معين، أمكن عندما نتخذ زيادة الإنتاج على هذا النحو هدفاً للسياسة الاقتصادية، اتخاذ الإعانة وسيلة لتحقيق هذا الهدف. أنظر د. محمد دويدار، مرجع سابق، ص ٩٦.





## الفصل الأول

### الأثار الاقتصادية المباشرة للنفقات العامة

وتشمل هذه الدراسة آثار النفقات العامة على حجم الإنتاج القومي، وكذلك على الاستهلاك وأخيراً آثارها على نمط توزيع الدخل القومي أو ما يسمى إعادة توزيع الدخل القومي. وسنقوم بدراسة هذه الآثار كل على حدة في مبحث مستقل.

### المبحث الأول

#### آثار النفقات العامة على الإنتاج القومي

تؤثر النفقات العامة على حجم الإنتاج والعمالة من خلال تأثيرها على حجم الطلب الكلي الفعلي، حيث تمثل النفقات العامة جزءاً هاماً من هذا الطلب، وتزداد أهميته بازدياد مظاهر تدخل الدولة في حياة الأفراد. والعلاقة بين النفقات العامة وحجم الطلب الكلي يتوقف على حجم النفقة ونوعها. وبصورة أدق، فالنفقات الحقيقية تتعلق بالطلب على السلع والخدمات بينما تتعلق النفقات التحويلية بطريقة تصرف المستفيدين منها.

ومن جهة أخرى، يرتبط أثر النفقة العامة على الإنتاج بمدى تأثير الطلب الكلي الفعلي في حجم الإنتاج والعمالة. وهذا بدوره يتوقف على مدى مرونة الجهاز الإنتاجي، أو مستوى العمالة والتشغيل في الدول المتقدمة، وعلى درجة النمو في البلاد النامية.

والواقع، أن النفقات العامة تؤثر على المقدرة الإنتاجية للاقتصاد القومي برفعها لهذه المقدرة سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة، ومن ثم يرتفع الناتج القومي والدخل القومي. ولبيان أثر النفقات العامة في رفع المقدرة الإنتاجية، يتعين علينا التفريق بين أنواع النفقات العامة.

### **فالتنفقات الإنتاجية أو الاستثمارية، تعمل على إنتاج السلع المادية**

والخدمات العامة لإشباع الحاجات الاستهلاكية للأفراد. وتعمل أيضاً على تكوين رؤوس الأموال العينية المعدة للاستثمار. وهذا الإنفاق الاستهلاكي والاستثماري يعد من النفقات المنتجة التي تؤدي إلى زيادة حجم الدخل القومي ورفع مستوى الكفاءة الإنتاجية للاقتصاد القومي.

وقد تقوم الدولة بها مباشرة من خلال قيامها بالإنتاج. أو قد تمنح الدولة بعض المشروعات العامة أو الخاصة إعانات اقتصادية التي تستهلكها الطبقات الفقيرة، أو تعويض المشروعات العامة عن خدماتها غير المادية للأفراد تمكيناً لها من الاستمرار في تحقيق المنفعة العامة من خلال النشاط الاقتصادي الذي تؤديه. ومثل ذلك أيضاً إعانات التصدير أو الإعانات التي تقدمها الدولة لبعض المشروعات أو المؤسسات العامة لتغطية العجز الذي يحدث في ميزانيتها، والإعانات التي تقدمها الحكومة لبعض الصناعات أو الفروع الإنتاجية للتوسع في الاستثمار، أو رغبة في تحويل عناصر الإنتاج (العمل أو رأس المال) إلى تلك الفروع.

### **النفقات الاجتماعية؛ تشمل النفقات التحويلية والنفقات الحقيقية**

التي تهدف إلى تحقيق بعض الأهداف الاجتماعية. ولهذا النوع من النفقات آثار مباشرة على الإنتاج سواء كان ذلك في صورة تحويلات نقدية أو تحويلات عينية. فالنفقات الاجتماعية التي تتخذ شكل تحويلات نقدية، أو إعانات، تهدف إلى تحويل جزء من القوة الشرائية لصالح بعض الأفراد. (المنطقة بالفئات محدودة الدخل). وبالتالي فلا يمكن مقدماً، معرفة مدى أثر هذا النوع من النفقات الاجتماعية على حجم الإنتاج، وذلك لعدم معرفة أنواع السلع التي تقوم هذه الفئات بالإنفاق للحصول عليها على وجه التحديد. ولكن ابتداء من تحديد هذه الفئات (ذوو الدخل المحدود) وارتفاع ميلها الحدي للاستهلاك، فإنه من المنطقي أن ينتج المقابل النقدي والإعانات النقدية للإنفاق من أجل الحصول على السلع الضرورية وبالتالي يزداد الطلب عليها بما يستتبعه ذلك من زيادة إنتاجها.

أما هي حالة إذا اتخذت النفقات الاجتماعية شكل تحويلات عينية (إعانات، أو تحويلات مباشرة)، فإنها تؤدي إلى زيادة الإنتاج بشكل ملحوظ.

إذ أنها تؤدي إلى زيادة إنتاج السلع والخدمات الاستهلاكية، مثل نفقات التعليم والصحة، التي تؤثر على رفع المستوى الاجتماعي للأفراد، وأيضاً تمكينهم من أداء نشاطهم بكفاءة أكبر. فكلما زاد ما ينفق على العمال لرفع مستواهم الفني والتعليمي والصحي والمعيشي من مختلف النواحي، كلما أثر ذلك على الطاقة الإنتاجية للعامل وبالتالي يزيد الإنتاج.

**النفقات الحربية:** تمثل النفقات الحربية أثراً فعالاً في الإنتاج القومي، وعلى وجه الخصوص كونها تمثل في العصر الحديث نسبة كبيرة من حجم الإنفاق الكلي للدول. والنفقات الحربية يمتد أثرها ليشمل الاستعداد للحرب وأعقابها. وبالتالي أثر هذه النفقات يشمل النواحي العسكرية والسياسية بصورة مباشرة والنواحي الاقتصادية بصورة غير مباشرة.

ويرى الفقه المالي التقليدي أن النفقات الحربية تعد من النفقات الاستهلاكية غير المنتجة، بينما يميل الفقه الحديث إلى التمييز بين الآثار الانكماشية والتوسعية للنفقات الحربية.

وتتمثل الآثار الانكماشية، على حجم الإنتاج القومي، في كونها تعمل على تحويل بعض عناصر الإنتاج (العمل - والموارد المادية) إلى إشباع الأغراض العسكرية أو الحربية مما يؤثر على الإنتاج العادي للأفراد بالنقصان، مما يؤدي إلى الإقلال من الاستهلاك من جهة وارتفاع أسعار عناصر الإنتاج من جهة أخرى.

أما الآثار التوسعية للنفقات الحربية، على حجم الإنتاج القومي، فتتمثل في الحالات التي ترصد فيها النفقات للصناعات الحربية وإنشاء الموانئ والمطارات والطرق، ونفقات البحث العلمي في مجالات الذرة والعلوم النووية والصاروخية، وتصدير الأسلحة كما هو الحال بالنسبة لمعظم الدول الرأسمالية المتقدمة. وتؤثر تلك النفقات بالسلب على الدول النامية التي تعتمد في إعداد جيوشها ومعداتها على الدول الخارجية، مما يؤدي إلى حدوث عجز في ميزان مدفوعاتها، بسبب اضطرار الدولة إلى صرف جزء كبير من العملات الأجنبية في أغراض التسليح من الخارج.

وتتأثر النفقات الحربية بالأوضاع الاقتصادية السائدة في الدولة؛ فعندما يصل اقتصاد الدولة إلى مرحلة العمالة الكاملة، فإن النفقات

الحربية تؤدي إلى حدوث آثار تضخمية وارتفاع في مستوى الاسعار. باعتبار أن النفقات الحربية لها أولوية على كافة النفقات الأخرى لكونها تمثل أساس الدفاع عن سيادة الدولة ضد أي غزو خارجي. أما في حالة نقص التشغيل فإن النفقات الحربية تؤدي إلى زيادة الإنتاج القومي، نتيجة للتوسع في الصناعات الحربية والفروع الإنتاجية الأخرى التي تتوقف عليها وبالتالي إلى تشغيل العمال المتعطلين والقضاء على البطالة (١).

## المبحث الثاني

### آثار النفقات العامة على الاستهلاك

تؤثر النفقات العامة على الاستهلاك بصورة مباشرة فيما يتعلق بنفقات الاستهلاك الحكومي، أو العام، من خلال ما توزعه الدولة على الأفراد في صورة مرتبات أو أجور يخصص نسبة كبيرة منها لإشباع الحاجات الاستهلاكية للأفراد. وسنتناول كل نوع من هذه النفقات على حدة.

#### أ - نفقات الاستهلاك الحكومي أو العام،

يقصد بنفقات الاستهلاك الحكومي ما تقوم به الدولة من شراء سلع أو مهمات لازمة لسير المرافق العامة. ومن أمثلتها النفقات التي تدفعها الدولة في سبيل صيانة المياني الحكومية وشراء الأجهزة والآلات والمواد الأولية اللازمة للإنتاج العام أو لأداء الوظائف العامة، والنفقات المتعلقة بالملفات والأوراق الاثاث اللازمة للمصالح الحكومية والوزارات... الخ.

ويرى بعض الشراح أن هذا النوع من النفقات يعد نوعاً من تحويل الاستهلاك من الأفراد إلى الدولة. فبدلاً من أن تعطى الدولة هؤلاء الأفراد دخلاً كبيراً تمكنهم من استهلاك هذه السلع أو الخدمات، فإنها تقوم بتقديمها إليهم، وبذلك فإن هذه النفقات التي تقوم بها الدولة لا تؤثر على

(١) د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ١٠٨، د. عادل حشيش، مرجع سابق، ص ١٢٥.  
د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ١٢٦، ١٤٥.

حجم الاستهلاك الكلي. وإن كان يظل الفرق واضحاً بين تصدى الدولة لعملية الاستهلاك دون ترك الأفراد يمارسونه، وبين مدى الحرية التي كان يتسنى لهؤلاء ممارستها في اختيار السلع والخدمات بأنفسهم.

### ب - نفقات الاستهلاك الخاصة بدخول الأفراد،

من أهم البنود الواردة في النفقات العامة هو ما يتعلق بالدخول بمختلف أشكالها من مرتبات وأجور أو معاشات التي تدفعها الدولة لموظفيها وعمالها (الحاليين والسابقين).

وبطبيعة الحال فإن الجزء الأكبر من هذه الدخول ينفق لإشباع الحاجات الاستهلاكية الخاصة من سلع وخدمات.

وتعد هذه النفقات من قبيل النفقات المنتجة لأنها تعتبر مقابل لما يؤديه هؤلاء الأفراد من أعمال وخدمات فتؤدي مباشرة إلى زيادة الإنتاج الكلي. ومن ثم فدخول الأفراد تؤدي إلى زيادة الاستهلاك الذي يؤدي بدوره إلى زيادة الإنتاج من خلال أثر المضاعف.

## المبحث الثالث

### آثار النفقات العامة على نمط توزيع الدخل القومي

يقصد بنمط توزيع الدخل القومي الكيفية التي يوزع بها بين طبقات وفئات المجتمع، ونصيب كل طبقة أو فئة منه، وكقاعدة عامة، يتحدد نمط توزيع الدخل القومي بطبيعة طريقة الإنتاج.

فبالنسبة للمجتمع الرأسمالي يقوم بالإنتاج على أساس الملكية الفردية لوسائل الإنتاج والعمل الأجير ومدى سيطرة الوحدة الإنتاجية على السوق. وبالتالي فإن هذه العوامل مجتمعة تؤثر على أسس توزيع الناتج الصافي بين الطبقات والفئات الاجتماعية المختلفة على النحو التالي:

أ - العمل وإنتاجيته، حيث تتحدد الإنتاجية على أساس أن الهدف هو تدريب العمال وتحسين إمكانياتهم الإنتاجية. ويتم ذلك من خلال التعليم

والتدريب الفني وتحسين ظروف المعيشة. فكلما ارتفع مستوى العامل التعليمي والفني وتحسنت ظروف معيشته كما زادت إنتاجيته.

**ب - الملكية الفردية لوسائل الإنتاج**، وبذلك أصبح الرأسمالي ذا قوة اقتصادية تجعله يختص بجزء من الناتج الاجتماعي الصافي، وكلما زاد ما يمتلكه من وسائل الإنتاج كلما زادت قوته وسيطرته الاقتصادية. ومن ثم يحصل على جزء أكبر من الناتج الاجتماعي الصافي بالمقارنة بغيره الأقل قوة. والعكس صحيح.

**ج - النفوذ الشخصي أو السياسي**، الذي يسمح لبعض الفئات بالحصول على دخل أكبر لا يتناسب مع عملهم أو مع ما تحت سيطرتهم من وسائل الإنتاج.

وهذه العوامل مجتمعة من شأنها أن تؤدي إلى إنعدام العدالة التوزيعية للدخل لصالح الرأسمالي الذي يمتلك وسائل إنتاج أكبر، أو يتمتع بنفوذ شخصي وسياسي أكبر. على حساب الطبقة الكادحة، ويظهر هنا دور الدولة - تحت تأثير الضغط السياسي للطبقات العاملة - في التأثير على نمط توزيع الدخل القومي بفرض التخفيف من عدم العدالة في توزيع الدخل، أي عن طريق إعادة توزيع الدخل. ويتجلى هنا تأثير النفقات العامة كوسيلة في يد الدولة تستطيع أن تستخدمها لتحقيق هذا الغرض، وذلك بزيادة القوة الشرائية لبعض الطبقات أو الفئات ذات الدخول المنخفضة.

وللتعريف على أثر الإنفاق العام على نمط الدخل القومي لابد من تحديد السياسة الإيرادية للدولة. ذلك أن ما قد تنهجه الدولة بشأن تقليل التفاوت بين الدخول (بمنح إعانة للطبقات محدودة الدخل) قد يضيع مفعوله باتباع سياسة إيرادية معينة، كفرض ضرائب مثلاً على هذه الطبقات، ولذا لابد من التنسيق بين السياسة الإنفاقية والإيرادية، وقد يكون أثر الإنفاق العام على نمط توزيع الدخل مباشراً أو غير مباشر (١).

(١) يكون أثر الإنفاق العام على نمط توزيع الدخل القومي مباشراً، بزيادة القوة الشرائية لدى بعض الأفراد عن طريق منح الإعانات النقدية، أو

(١) د. محمد دويدار، مرجع سابق، ص ١١١، ١١٢.

لدى بعض الوحدات الإنتاجية عن طريق الإعانات المباشرة.

ب) ويكون أثر الإنفاق العام على نمط توزيع الدخل القومي غير مباشر عن طريق تزويد فئات معينة ببعض السلع والخدمات بثمن أقل من ثمن تكلفتها وذلك يدفع إعانات استغلال للشروعات التي تنتج هذه السلع والخدمات. كذلك عندما يحصل بعض الأفراد على سلعة أو خدمة تؤديها الهيئات العامة بلا مقابل أو بمقابل يقل عن ثمن التكلفة.

أضف إلى ذلك، أن التأثير يكون غير مباشر من خلال رفع المستوى العام للأسعار. ويكون ذلك في حالة الإنفاق العام الذي يتم تمويله من قبل الدولة. عن طريق خلق عجز في ميزانيتها تقابله الدولة بالاقتراض من البنك وخاصة البنك المركزي الأمر الذي يؤدي إلى زيادة كمية النقود الموجودة في التداول، فإذا زادت كمية النقود بمعدل يزيد على معدل زيادة الكمية المعروضة من السلع والخدمات، وخاصة السلع الاستهلاكية، أدى ذلك إلى ارتفاع الأثمان ارتفاعاً قد يصل إلى حد التضخم نتيجة لزيادة الطلب بمعدل أكبر من معدل زيادة العرض. وعادة ما يظل ارتفاع الأثمان مدة من الزمن قبل أن يشعر به أصحاب الأجور مؤثراً في انخفاض دخولهم الحقيقية، الأمر الذي يترتب عليه أن الأجور لا تزيد إلا بعد ارتفاع الأثمان بمدة معينة. وبطبيعة الحال، فإن ارتفاع الأثمان مع بقاء الأجور - وما تمثله في نفقة الإنتاج - على حالها يعني زيادة في الربح.

وبصورة أدق فإن طريق تمويل الإنفاق العام (العجز في الميزانية) قد يؤدي إلى زيادة في النصيب النسبي للربح على حساب نصيب الأجور في الدخل القومي. الأمر الذي يعني تغييراً في نمط توزيع الدخل لصالح الفئات التي تحصل على ربح (لفترة زمنية معينة). ويؤثر أيضاً نمط توزيع الدخل القومي على نمط الإنفاق الخاص. فالفئات التي زادت دخولهم عن طريق الإنفاق العام بتغير أسلوبها في الإنفاق، أي ينقص طلبهم على بعض السلع ويزيد على بعض السلع الأخرى، أو حتى عن طريق شراء سلع لم يكونوا يشترونها في حالة بقاء دخولهم عند المستوى السابق على الاستفادة من الإنفاق العام.





## الفصل الثاني

### الأثار الاقتصادية غير المباشرة للنفقات العامة

١١

للنفقات العامة آثار اقتصادية غير مباشرة تنتج من خلال دورة الدخل، وهي ما تعرف من الناحية الاقتصادية بأثر المضاعف والمعجل (١).

ويطلق على أثر «المضاعف» الاستهلاك المولد، كما يطلق على أثر «المعجل» الاستثمار المولد، ويرتبط أثر النفقة العامة على الاستهلاك بالأثر المترتب على الإنتاج نتيجة لتفاعل كل من المضاعف والمعجل، وبمعنى أوضح فإن النفقة العامة لا تؤثر فقط على الاستهلاك بتأثير عامل «المضاعف» ولكنها تؤثر في ذات الوقت على الإنتاج بصورة غير مباشرة بتأثير عامل «المعجل». كذلك لا تؤثر النفقات على الإنتاج فقط ولكنها تؤثر في ذات الوقت على الاستهلاك بصورة غير مباشرة.

وسنعرض لأثر النفقات العامة من خلال أثرى المضاعف والمعجل على

النحو التالي:

### المبحث الأول

#### أثر المضاعف Multiplier effect

يقصد بالمضاعف، في التحليل الاقتصادي، المعامل العددي الذي يشير إلى الزيادة في الدخل القومي المنولدة عن الزيادة في الإنفاق، وأثر زيادة الإنفاق القومي على الاستهلاك.

وإذا كانت نظرية كينز اقتصرت على بيان أثر الاستثمار على الدخل

---

(١) د. عبد الهادي النجار، مرجع سابق ص ١٢٢ وما بعدها، وكذلك د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ١١٢ وما بعدها.

القومى عن طريق نظريته في المضاعف، إلا أن الفقه الاقتصادى الحديث يعيل إلى توسيع نظرية المضاعف وأثره ليشمل ليس فقط الاستثمار، بل وكذلك الاستهلاك، والإنفاق العام، والتصدير.

ولتوضيح فكرة المضاعف، فإنه عندما تزيد النفقات العامة فإن جزء منها يوزع في شكل أجور ومرتببات وأرباح وهوائد، وأثمان للمواد الأولية أو ريع على الأفراد. وهؤلاء يخصصون جزء من هذه الدخول لإنفاقه على بنود الاستهلاك المختلفة، ويقومون بادخار الباقي وفقاً للميل الحدى للاستهلاك والادخار<sup>(١)</sup>. والدخول التي تنفق على الاستهلاك تؤدي إلى خلق دخول جديدة لفئات أخرى وتقسم ما بين الاستهلاك والادخار، والدخل الذي يوجه إلى الادخار ينفق جزء منه في الاستثمار. وبذلك تستمر حلقة توزيع الدخول من خلال ما يعرف بدورة الدخل التي تتمثل في: الإنتاج - الدخل - الاستهلاك - الإنتاج مع ملاحظة أن الزيادة في الإنتاج والدخل لا تتم بنفس مقدار الزيادة في الإنفاق ولكن بنسب مضاعفة، ولذلك سمي بالمضاعف.

ولما كان أثر المضاعف ذا علاقة بالميل الحدى للاستهلاك فهو يزيد بزيادة الميل الحدى للاستهلاك وينخفض بانخفاضه.

وبطبيعة الحال، فإن الميل الحدى للاستهلاك ليس ثابتاً بل يختلف من قطاع إلى آخر ومن فئة لأخرى. ولذا تبدو أهمية تحديد الآثار المترتبة على الإنفاق العام في شتى القطاعات ومختلف الفئات.

فبالنسبة لأصحاب المرتببات والأجور والإعانات (ذوي الدخل المحدود) فالميل الحدى للاستهلاك لديهم مرتفع، وبالتالي يرتفع أثر المضاعف مع زيادة النفقات العامة الموجهة لهؤلاء. أما الرأسماليون فإنهم يتجهون إلى شراء المعدات وأدوات الإنتاج، وبالتالي فإن أثر المضاعف يكون بسيطاً بالنسبة لهم، حيث ميلهم الحدى للاستهلاك منخفض.

أضف إلى ذلك أن الأثر الذي يحدثه المضاعف يرتبط بمدى مرونة

---

(١) الميل الحدى للاستهلاك عبارة عن نسبة الزيادة في الاستهلاك إلى الزيادة في الدخل وتسمى بدالة الاستهلاك، أما الميل الحدى للإدخار فهو عبارة عن نسبة الزيادة في الإدخار إلى الزيادة في الدخل وهو يسمى بدالة الإدخار.

وتوسع الجهاز الإنتاجي. وهذا يرتبط بدوره بدرجة التقدم الاقتصادي. ففي ظل الدول المتقدمة حيث الجهاز الإنتاجي يتمتع بالمرونة والقدرة على التجاوب مع الزيادات في الاستهلاك، فالمضاعف يفتج أثره بشكل ملموس. أما في الدول النامية، وبالرغم من ارتفاع الميل الحدي للاستهلاك، يكون أثر المضاعف ضعيفاً، نظراً لعدم مرونة الجهاز الإنتاجي وانعدام قدرته على التجاوب مع الزيادة في الاستهلاك (١).

## المبحث الثاني

### أثر المعجل Accelerator effect

ينصرف اصطلاح «المعجل» في التحليل الاقتصادي إلى أثر زيادة الإنفاق أو نقصه على حجم الاستثمار. حيث أن الزيادات المتتالية في الطلب على السلع الاستهلاكية يتبعها على نحو حتمي زيادات في الاستثمار، والعلاقة بين هاتين الزياتين يعبر عنها بمبدأ المعجل.

و حقيقة الأمر، أن زيادة الدخل - كما رأينا - يترتب عليها زيادة في الطلب على السلع الاستهلاكية (أثر المضاعف)، ومع مرور الوقت فإن منتجي هذه السلع، وبعد نفاذ المخزون، يجدون أنفسهم مدفوعين إلى زيادة إنتاج تلك السلع، بفرض زيادة أرباحهم. ومن ثم يضطرون إلى زيادة طلبهم على السلع الاستثمارية من معدات وآلات لازمة لاستمرار إنتاجية السلع التي زاد الطلب عليها. ومع زيادة الاستثمار يزداد الدخل القومي. فزيادة الإنفاق العام بما تحدثه من زيادة أولية في الإنتاج القومي تسمح بإحداث زيادة في الاستثمار - بمرور الوقت - بنسبة أكبر.

ومما هو جدير بالذكر، أن هناك تفاعلاً متبادلاً بين مبدأي المضاعف والمعجل، كما أن أثر المعجل، شأنه في ذلك شأن أثر المضاعف، يختلف من قطاع صناعي إلى آخر.

(١) لمزيد من التفاصيل، انظر د. محمد دويدار، مرجع سابق، ص ١٢٥ - ١٥٢.

وأيضاً د. عبد الهادي النجار، مرجع سابق، ص ١١٢ - ١١٩.



## القسم الثاني نظرية الإيرادات العامة

Public Income, Revenu Public

١٠

تعد نظرية الإيرادات العامة من أهم النظريات التي شغلت بال العديد من المفكرين الماليين منذ أقدم العصور، بل لا نتجاوز الحقيقة إذا قلنا بأنها قد سبقت في الأهمية نظرية النفقات العامة.

فلكي نستطيع الدولة أن تؤدي دورها الاقتصادي والاجتماعي، وتقوم بالإنفاق العام، يتعين عليها أن تحدد مصادر الإيرادات العامة والتي تعد دخولاً للدولة تمكئها من تغطية نفقاتها العامة في شتى الجوانب الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

وإذا تتبعنا التطور التاريخي لنظرية الإيرادات العامة، فسنعجد أن الدولة قديماً كانت تحصل على إيراداتها في صورة عينية مستخدمة سلطاتها وسيادتها في إجبار الأفراد على الانتماء لجيوشها والقيام بالأشغال العامة عن طريق السخرة، بل وتضرض أيضاً على المزارعين والحرفيين توريد نسبة معينة من إنتاجهم إليها. وإذا كان هذا هو الحال في عصر الرق والإقطاع، فإن الوضع قد اختلف في ظل الدولة الحديثة، فمع استخدام النقود، كأداة للمبادلة ومخزن للقيم بشكل واسع، أصبحت الدولة تحصل على إيراداتها في شكل نقدي. وتتنوع مصادر الإيرادات، فبالإضافة إلى إيرادات الدولة التي تعتمد على عنصر الإجبار، ظهرت إيرادات أخرى مصدرها النشاط الاقتصادي للدولة، أي تلك الإيرادات الناتجة عن مشروعاتها الاقتصادية، ومن تنظيم النشاط الاقتصادي.

وكما سبق أن رأينا، فانتساع دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وتطورها من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة، أدى إلى اتساع وازدياد حجم النفقات العامة ونوعها. ومن ثم، وعلى نحو حتمي، اتسع نطاق الإيرادات العامة لتتمكن من تغطية النفقات العامة، وترتب على ذلك

تطور في هيكل الإيرادات العامة، وأصبحت الدولة تحصل على إيراداتها من مصادر متعددة، وذلك مثل إيراداتها من أملاكها ومشروعاتها الاقتصادية (دخل الدومين العام والخاص)، الرسوم، الضرائب، الثمن العام، القروض، الإصدار النقدي... الخ.

ومما هو جدير بالذكر، أن اتساع دور الدولة بشكل ملحوظ في العصور الحديثة قد جعل من الإيرادات العامة أداة مالية في يد الدولة للتوجيه الاقتصادي والاجتماعي، كما هو الحال بشأن النفقات العامة. فالدولة تستخدم الإيرادات العامة لتشجيع الاستثمار في مجالات معينة، وتثبيطها في مجالات أخرى. كما تستخدمها كأداة لمحاربة بعض الأزمات الاقتصادية. كالتضخم والانكماش، وإعادة توزيع الدخل... الخ. فلم يعد دور الإيرادات العامة قاصراً على تغطية النفقات بل امتد لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية معينة.

وسنقوم بدراسة نظرية الإيرادات العامة على النحو التالي:

**الباب الأول، التعريف بالإيرادات العامة وتقسيماتها المختلفة.**

**الباب الثاني: إيرادات الدولة الاقتصادية.**

**الباب الثالث: نظرية الضريبة.**

**الباب الرابع: القروض العامة.**

**الباب الخامس: الإصدار النقدي الجديد.**

# الباب الأول

## التعريف بالإيرادات العامة وتقسيماتها المختلفة

١٠

يقصد بالإيرادات العامة، كأداة مالية، مجموعة الدخول التي تحصل عليها الدولة من المصادر المختلفة من أجل تغطية نفقاتها العامة وتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي.

وقد حاول الكتاب تقسيم الإيرادات العامة إلى أقسام متعددة يضم كل منها الإيرادات المتشابهة في الخصائص.

فقد اقترح البعض تقسيم الإيرادات العامة إلى إيرادات شبيهة بإيرادات النشاط الخاص (١)، ومثالها إيرادات ممتلكات الدولة الخاصة، وإيرادات متعلقة بالنشاط العام وليس لها نظير في إيرادات الأفراد، ومثالها الرسوم والضرائب والغرامات المالية.

ويعيب هذا التقسيم أن الدولة، وهي بصدد إدارة ممتلكاتها الخاصة، تتمتع بسلطات عامة لا يتمتع بها الأفراد. وقد تستعمل الدولة هذه السلطات لتضمين أثمان مبيعاتها جزء منها يعتبر ضريبة في الواقع، ومن ثم لا يمكن القول بأن إيرادات ممتلكات الدولة تعتبر شبيهة بإيرادات نشاط الأفراد شبةً كاملاً.

وقد اتجه بعض المفكرين الماليين إلى التمييز بين مصادر الإيرادات العامة على أساس عنصر الإجبار. فهناك مصادر إيرادية تقوم على أساس عنصر الإجبار من جانب الدولة في الحصول على الإيراد استناداً إلى سيادتها، ويشمل هذا النوع:

أ - الضرائب (الرسوم)، التي تمثل أهم صورة من صور الإيرادات العامة.

ب - الغرامات المالية، التي تفرضها المحاكم وتذهب إلى خزانة الدولة

---

(١) د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٨٢ وما بعدها.



والتي تفرض لمعاقبة شخص ما بقصد منعه من تكرار القيام بعمل مشابه.

ج - التعويضات: وهي المبالغ الواجب دفعها للدولة على سبيل التعويض عن أضرار معينة لحقت بها، سواء كانت من أفراد أو هيئات خاصة في الداخل أو من دولة أجنبية ومن أمثلتها التعويضات التي تحصل عليها الدولة عن أضرار الحرب.

د - الضروض الإجبارية: وهي الضروض التي تلجأ فيها الدولة إلى إجبار الأفراد على التنازل عن جزء من دخولهم لفترة معينة، مع التزام الدولة بعد إنتهاء هذه الفترة برد هذا الجزء إلى الأفراد. وقد تعضى الدولة نفسها، بموجب سلطاتها، من دفع أي فائدة على هذا القرض، مثال ذلك، إجبار الأفراد على التنازل عن جزء من دخولهم في صورة قروض للدولة.

أما مصادر الإيرادات التي ينتضى فيها عنصر الإجبار فتشمل:

أ - الإيراد الذي تحصل عليه الدولة من ملكية خاصة بها. مثال ذلك تأجير الأراضي الزراعية التي تملكها الدولة.

ب - الإيرادات التي تحصل عليها الدولة كمقابل لسلعة أو خدمة تباعها (١).

ج - الضروض الاختيارية، التي لا تقوم على عنصر الإجبار، حيث تعرض الدولة على الأفراد اقراضها بمبالغ معينة لمواجهة بعض الإنفاق العام، ولدة معينة، تلتزم الدولة بعد انقضائها، برد قيمة القرض بالإضافة إلى فائدة معينة في مواعيد محددة.

وأخيراً فقد اتجه كثير من المالبين التقليديين إلى التفرقة بين مصادر الإيرادات على أساس مدى دورية وانتظام هذه الإيرادات التي تحصل عليها الدولة. وميزوا بين الإيرادات العادية وغير العادية، فالإيرادات العادية هي تلك التي تحصل عليها الدولة سنوياً بصورة دورية، كإيرادات ممتلكاتها الخاصة والرسوم والضرائب. ودورية الإيراد قد ترجع إلى طبيعته (إيرادات الممتلكات والمشروعات العامة) أو للنصوص التشريعية (الضرائب والرسوم). أما الإيرادات غير العادية، أو الاستثنائية، فيقصد بها تلك التي تحصل

(١) لمزيد من التفاصيل أنظر د. محمد دويدار، مرجع سابق، ص ١٥٩ وما بعدها.

عليها الدولة بصورة غير دورية وخصير منتظمة، بل تلجأ إليها الدولة من وقت لآخر، كالقروض والإصدار النقدي، ويبيع جزء من ممتلكات الدولة. وبالرغم من أن هذا التقسيم قد لعب دوراً كبيراً في الفكر المالي القديم، إلا أنه قد فقد الكثير من أهميته في العصر الحالي: فقد كان الغرض قديماً هو اللجوء إلى الموارد غير العادية في ظل الظروف غير العادية والاستثنائية كوسيلة تكميلية للإيرادات العامة. ولكن مع تطور دور الدولة وزيادة النفقات العامة واتساعها، وقصور الإيرادات العادية وحدها عن مواجهة تطور النفقات العامة أصبح اللجوء إلى ما يسمى بالإيرادات غير العادية أمراً عادياً ومتكرراً بالنسبة للدول المتقدمة والنامية على السواء. ولذلك فلم يعد لهذا التقسيم أهمية اقتصادية تذكر، وإن كان اللجوء إلى القروض العامة لا بد أن يتم في أضيق نطاق ممكن، نظراً لكونه يمثل عبئاً إضافياً على الأجيال المقبلة.

واستناداً إلى ما سبق، يتضح أن الفكر المالي لم يتفق على تقسيم محدد للإيرادات العامة، ولذلك فإننا سوف نتناولها دون التقييد بتقسيم معين.



## الباب الثاني إيرادات الدولة الاقتصادية

ويقصد بها الإيرادات التي تحصل عليها الدولة مقابل الخدمات التي تقدمها للأفراد ويحصلون على نفع منها، سواء كان نفعاً عاماً أو خاصاً. وهي بذلك تشمل دخل الدومين العام والخاص، وحصيلة الرسوم، وستأول دراسة كل مصدر في فصل مستقل على النحو التالي:

**الفصل الأول: إيرادات ممتلكات الدولة (الدومين).**

**الفصل الثاني: الرسوم.**



# الفصل الأول

## إيرادات ممتلكات الدولة

### (الدومين)

يقصد «بالدومين» - Le Domaine - كل ما تمتلكه الدولة سواء كانت ملكية عامة أو خاصة، وسواء كانت أموالاً عقارية أو منقولة. ويمكن تقسيم الدومين، وفقاً لمعيار «النفع»، إلى الدومين العام والخاص.

## المبحث الأول

### الدومين العام

ويقصد «بالدومين العام» Domane Public الأموال التي تمتلكها الدولة أو الأشخاص العامة وتكون معدة للاستعمال العام، وتحقق نفعاً عاماً، ومن ثم تخضع لأحكام القانون العام (١). ومن أمثلتها الطرق العامة، الموانئ، المطارات، الحدائق العامة، وأبنية الوزارات والمصالح العامة وغيرها من الاموال الأخرى. والأصل العام، أن استخدام هذه الممتلكات من جانب الجمهور يتم بالمجان، وإن كان من الممكن أن تفرض الدولة في حالات معينة رسوماً ضئيلة مقابل الانتفاع بها، مثل فرض بعض الرسوم على دخول الحدائق العامة أو دخول المطارات أو الموانئ، وذلك بغرض تنظيم استعمال هذه الممتلكات أو تغطية بعض النفقات العامة أو صيانتها.

ومما هو جدير بالذكر أن فرض هذه الرسوم لا يعني اعتبار «الدومين العام» مصدراً للإيرادات العامة، إذ أنه مال عام معد للاستخدام العام،

---

(١) ويقصد بذلك أنه مخصص للنفع العام فلا يجوز بيعه أو التصرف فيه، كما لا يمكن أن يكون محللاً للملك من جانب الأفراد ولو بطريق التقادم.

فالغرض منه تقديم خدمات عامة وليس الحصول على أموال للخزانة العامة. وبالتالي فهو لا يمثل مصدراً للإيرادات العامة، ومن ثم يخرج من نطاق دراستنا عند الحديث عن إيرادات ممتلكات الدولة.

## المبحث الثاني

### الدومين الخاص

ويقصد بالدومين الخاص *Domaine Privé*، الأموال التي تمتلكها الدولة ملكية خاصة ومعدة للاستعمال الخاص، وتحقق نفعاً خاصاً للفئة التي تستخدمها، ومن ثم تخضع لأحكام القانون الخاص. وبطبيعة الحال، فإن استخدام هذه الأموال يكون يعقابل ويحقق دخلاً يمثل مصدراً من مصادر الإيرادات العامة. ومن أمثلته الأراضي الزراعية التي تمتلكها الدولة وغيرها من العقارات، والمشروعات التجارية والصناعية والأوراق المالية التي تمتلكها الدولة. وهذا النوع من الإيرادات يماثل الإيرادات التي يحصل عليها الأفراد. ويتميز الدومين الخاص، بأن الغاية منه هو الحصول على إيرادات للخزانة العامة. ومما هو جدير بالذكر، أن الطابع الخاص للدومين هنا وإن كان يخضع لأحكام القانون الخاص، إلا أن هناك نصوصاً خاصة متعلقة به كحماية لهذه الممتلكات من أمثلتها عدم جواز تملكها عن طريق التقادم أو كسب أي حقوق عينية عليها بمضى المدة.

وقد اكتسبت املاك الدومين الخاص أهمية كمصدر لإيرادات الدولة منذ القدم. فقد كانت إيرادات الدومين هي المورد الأكبر للملك أو الإقطاعي في العصور الوسطى عندما كانت مالهته الخاصة مختلطة بمالية المملكة أو الإمارة. وكان دخل أراضيها الزراعية المملوكة له ملكية خاصة تساهم بالنصيب الأكبر في إيراداته. إلا أنه ترتب على إسراف الملوك في التنازل عن أجزاء من ممتلكاتهم للأمرء الإقطاعيين، ومن ثم حرمانهم من دخل هذه الممتلكات، إن نضاءت أهمية إيرادات الدومين تدريجياً وحلت محلها الإيرادات المتحصلة من الأفراد اختياراً في البداية ثم إجباراً في النهاية، أي

أنها أخذت صورة الضرائب. وقد استمر هذا الوضع في عصر ما بعد الإقطاع حتى العصر الحديث الذي شهد، ولا يزال يشهد ازدياداً في أهمية إيرادات الدومين مرة أخرى، ولكن مع اختلاف في نوع الدومين، فلم تعد ممتلكات الدولة التي تدر لها إيرادات لا بأس به هي الأراضي الزراعية، كما كان الحال فيما سبق، بل أصبحت المشروعات الصناعية والتجارية التي تمتلكها الدولة والتي يقصد منها الحصول على إيرادات للخزينة العامة (١).

ويرجع هذا التطور التاريخي لأهمية إيرادات الدومين الخاص إلى التطور الذي لحق بدور الدولة وازدياد تدخلها في النشاط الاقتصادي بصورة ملحوظة مما ساهم في ازدياد عدد المشروعات التي تمتلكها، ومن ثم ازدياد الدخل الذي يمثل أهمية نسبية كمصدر للإيرادات العامة التي تستخدمها الدولة في تغطية جزء من نفقاتها العامة المتزايدة.

ويهمنا في هذا المجال تحديد التقسيمات المختلفة للدومين الخاص والتي تأخذ أشكالاً ثلاثة:

**الفرع الأول: الدومين العقاري.**

**الفرع الثاني: الدومين الصناعي والتجاري.**

**الفرع الثالث: الدومين المالي.**

## الفرع الأول

### الدومين العقاري

يتضمن الدومين العقاري، ما تمتلكه الدولة من عقارات متعددة تتمثل في الأراضي الزراعية والغابات، ويطلق عليه الدومين الزراعي، والمناجم والمحاجر، ويطلق عليه الدومين الاستخراجي وتساهم هذه الممتلكات في تحقيق المورد المالي الذي يحققه الدومين العقاري في جملته.

فالدومين الزراعي، يتمثل في الأراضي الزراعية التي تمتلكها الدولة.

(١) د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٨٥.



وكانت تعد أهم أنواع الدومين الخاص، ولذا سمي بالدومين التقليدي. حيث كانت الدولة في عصر الإقطاع تقوم باستغلال هذه الأراضي سواء بزراعتها بنفسها أو بتأجيرها للأفراد. ولذا كانت الإيرادات التي تحصل عليها الدولة من أراضيها الزراعية ذات أهمية قصوى كمصدر من مصادر الإيرادات العامة.

وقد بدأ الدومين الزراعي يفقد أهميته بزوال عهد الإقطاع، حيث قامت حكومات الدول الأوروبية، لاعتبارات سياسية، بالتحصرف في الأراضي التي تمتلكها الدولة وبيعها للأفراد، وذلك بفرض القضاء على النفوذ الإقطاعي الذي كان سائداً ولتدبير إيراد يغطي الديون التي خلفها هذا العهد، وهذا ما حدث في فرنسا، حيث لجأت الثورة الفرنسية بتصفية معظم ممتلكات الأسرة المالكة وبيعها للشعب، رغبة في إضعاف سلطة وسيطرة الملوك على الشعوب، وبطبيعة الحال، فقد لعب التيار الفكري الرأسمالي الذي كان سائداً في ذلك الوقت دوراً هاماً، ولعل من أهم مبادئه افضلية الاستغلال الفردي على الاستغلال الحكومي في جميع المجالات وخاصة المجال الزراعي، وإن كانت الدول في الغرب ما زالت تمتلك مساحات واسعة من الأراضي ولكنها تقوم باستصلاحها وبيعها للأفراد.

ولهذه الأسباب مجتمعة فقد الدومين الزراعي أهميته كمصدر للإيرادات العامة.

أما الغابات فما زالت الدولة مالكة لها، ويرجع ذلك إلى عدة اعتبارات، فالتوسع الغابات يستلزم وجود سلطة كبيرة لإدارتها، كما أن الإشراف الاقتصادي من جانب الدولة لا يكلفها الكثير.

فتعمية الغابات لا تستلزم فنون إنتاجية معقدة، لأن أشجار الغابات، كما هو معروف، تنمو من تلقاء نفسها في أغلب الأحيان. أضف إلى ذلك أن الفترة الزمنية اللازمة لاكتمال نمو أشجار الغابات وصلاحياتها للاستغلال الاقتصادي بقطعها واستعمالها كأخشاب أطول من عمر الإنسان، ولذا فإن امتلاك الأفراد لها يعني استعجال استغلالها بقطع الأشجار، مما يؤثر على هذه الثروة الاقتصادية. ولذلك فإن الدولة وحدها هي التي تستطيع تجميد استثمارها في هذا المجال فترة طويلة من الزمن حتى تنتهي الدورة الإنتاجية.

وأخيراً الدومين الاستخراجي (المناجم والمحاجر): أن استغلال المناجم والمحاجر لا تختص به الدولة بصورة عامة في جميع الدول، بل يختلف الأمر بحسب الأيديولوجية السائدة في كل دولة. فبعض الدول تؤثر احتفاظها بالاستغلال المباشر للثروة المعدنية، باعتبار ما تمتلته تلك الثروة من دور حيوي في مختلف أوجه النشاط الصناعي. بينما يترك البعض الآخر أمر استغلالها للأفراد، إيماناً بأفضلية الاستغلال الخاص على الاستغلال الحكومي. باعتبار أن هذا المجال يحتاج إلى أحدث طرق الإنتاج الفنية. وأخيراً، فإن بعض الدول تفضل الاحتفاظ بملكية المناجم والمحاجر وترك أمر استغلالها للأفراد مع الإشراف عليهم وإلزامهم بدفع عائد للدولة طبقاً للإتفاق الذي يعقد في هذا الصدد. ويكون هدف الدولة من الإشراف حماية الثروة المعدنية من النضوب المبكر.

## الفرع الثاني

### الدومين الصناعي والتجاري

كما ذكرنا من قبل أن ترك الدولة لدورها كدولة حارسة واتجاهها إلى دور الدولة المتدخلة، قد أدى إلى زيادة تدخل الدولة في المجالات المختلفة المتعلقة بالنشاط الاقتصادي، مما ترتب عليه تملك الدولة لمراقق عامة صناعية أو تجارية تمارس من خلالها نشاطاً تجارياً أو صناعياً شبيهاً بنشاط الأفراد أو المشروعات الخاصة.

ولا يقتصر الأمر على ذلك، بل اتسع نشاط الدولة وشمل قيامها أحياناً بالتجارة والصناعة رغبة في تحقيق مصلحة الأفراد. وإذا كانت الدولة في سبيل قيامها بهذه الأنشطة تسعى إلى تحقيق الربح، فإن هذا لا يعنى تخليها عن دورها الأساسي في توفير خدمة للأفراد وتيسير استهلاكهم للسلع الضرورية حماية لهم من المشروعات الخاصة. فقد تقصد الدولة من القيام ببعض المشروعات الصناعية تحقيق أغراض تتعلق بالأمن القومي تتمثل في خدمة الجهود الحربية وضمان إنتاج أنواع معينة من الأسلحة والمعدات الحربية.

واستناداً إلى ذلك فإن الدولة قد تقوم بهذه المشروعات بقصد تحقيق اغراض اقتصادية مثل قيام الدولة بالمشروعات الصناعية اللازمة لتنمية البنية الاساسية في الاقتصاد القومي، كمشروعات الطاقة والمشروعات الصناعية الثقيلة وإنشاء محطات الكهرباء والماء. وكلها مشروعات تحتاج لرؤوس أموال ضخمة لا يقوى عليها الأفراد. أو بقصد تحقيق اغراض سياسية واجتماعية تتمثل في المشروعات الحربية والمشروعات المتعلقة بتوفير السلع الضرورية، وخاصة الغذائية للأفراد بأسعار زهيدة. وأخيراً قد يكون الغرض مالياً، مثال ذلك احتكار معظم دول العالم لتجارة الدخان والكحول والكبريت.

وقيام الدولة بهذه المشروعات. أيا كان الغرض منها، يعنى تحقيق إيرادات على جانب كبير من الأهمية، وتتمثل هذه الإيرادات في صورتين اساسيتين:

#### أ) الثمن العام، «Prix Public»

يقصد «بالثمن العام» المقابل الذي تحصل عليه الدولة بمناسبة قيامها بنشاط تجارى أو صناعى. وبذلك فهو ثمن السلع والخدمات التي تنتجها وتبيعها المشروعات العامة الصناعية والتجارية تمييزاً له عن الثمن الخاص الذي تحصل عليه المشروعات الخاصة نظير بيعها لمنتجاتها من السلع والخدمات.

وبطبيعة الحال، فإن الثمن العام يحقق إيراداً عاماً للدولة، يتمثل في الأرباح التي تحققها الدولة من بيع هذه المنتجات.

ولكن كيف يتم تحديد الثمن العام؟

لا يوجد في حقيقة الأمر، قواعد عامة موحدة يمكن الإرتكاز عليها عند تحديد أثمان ما تنتجه المشروعات العامة من سلع وخدمات. إذن يختلف الأمر بحسب نوع السوق والغرض من هذه المشروعات.

ويستدعى ذلك ضرورة التفرقة بين الحالات التي تمارس فيها الدولة نشاطها التجارى والصناعى على سبيل المنافسة بينها وبين مشروعات الأفراد، وبين الحالات التي تتمتع فيها الدولة بمركز احتكارى بشأن انواع معينة من السلع.

ففي حالة المنافسة الكاملة، فإن الدولة هنا مثلها مثل الأفراد تسعى إلى تحقيق أقصى ربح ممكن، ومن ثم فإن تحديد الثمن العام يخضع لقوى العرض والطلب. وهنا يسمى الثمن بالعام رغبة في تمييزه عن الثمن الخاص المتعلق بمشروعات وأنشطة الأفراد، حيث يسود ثمن واحد في السوق لا تملك المشروعات العامة زيادته أو إنقاصه. أما الحالات التي تتمتع فيها الدولة بمركز احتكاري بالنسبة لبيع أنواع معينة من السلع فهي تمثل العنصر الثاني لإبرادات الدومين الصناعي والتجاري.

### ب) الاحتكار المالي Monopole fiscal

في بعض الحالات تقوم الدولة، بموجب سلطاتها، بفرض حظر على الأفراد والمشروعات الخاصة بشأن القيام بمشروعات تجارية أو صناعية معينة وذلك بقصد تحقيق أغراض معينة. وفي هذا الصدد تتمتع الدولة بمركز احتكاري وتتفرد بتحديد ثمن السلع والمنتجات التي تحتكرها. والفرص من الاحتكار هنا يكون لتحقيق أحد أمرين:

(١) أن يكون الهدف من الاحتكار هو تقديم السلع الضرورية للاستهلاك بأسعار في مقدرة فئات الشعب المختلفة، وخاصة ذوي الدخل المحدود. ولذا تخشى الدولة اتجاه المشروعات الخاصة إلى رفع أسعارها لعلها بمدى احتياج الأفراد لها باعتبارها سلع ضرورية استهلاكية.

وفي الواقع، فإن الدولة هنا لا تسعى إلى تحقيق إيراد مالي، ولكن لحماية الأفراد وتيسير استهلاكهم للسلع الضرورية. مثال ذلك، رخيص الخبز، الماء، الكهرباء، بعض وسائل المواصلات... الخ. فالدولة هنا لا تسعى مطلقاً إلى تحقيق الربح، بل في بعض الأحيان قد يحملها خسارة (الدعم) ولكنها تهدف إلى تحقيق أغراض اجتماعية معينة.

(٢) أن يكون الهدف من الاحتكار للنشاط الصناعي أو التجاري هو الرغبة في تحقيق إيراد مالي، وهذا ما يطلق عليه بالاحتكار المالي.

ويتم ذلك بشأن السلع واسعة الانتشار، ويكون الطلب عليها غير مرن، بحيث تستطيع الدولة أن تحدد الثمن الذي تختاره لها دون أن يترقب على ذلك نقص في طلبها الكلي بنسبة أكبر وبالتالي نقص في الأرباح المحققة.

ومن أهم أمثلة هذه السلع «الدخان» كما هو الحال في فرنسا وسوريا والعراق ومصر. حيث قامت هذه الدول، وغيرها، بتحرير زراعة الدخان على الأفراد، واحتكارها لها، ومن ثم استقلالها في تحديد ثمنه، بل وأيضاً فرض ضريبة مرتفعة على المستورد منه رغبة في تحقيق إيراد مالي ضخم.

ومما هو جدير بالذكر أن الاحتكار المالي المتعلق بالدولة لا يختلف كثيراً عن الاحتكار الخاص المتعلق بالمشروعات الخاصة. ففي كلتا الحالتين يسمى المحتكر إلى التوارن لتحقيق أقصى ربح ممكن. وقد ثار الخلاف بين الكتاب حول تحديد حالة الاحتكار المالي للدولة. فهناك من يرى أن الثمن في حالة الاحتكار المالي يتحدد عند مستوى أعلى من المستوى الذي يتحدد عنده الثمن في حالة الاحتكار الخاص، وأن الفرق بينهما يمثل ضريبة مستترة أو غير مباشرة. بينما يرى البعض الآخر أن الفرق بين نفقة الإنتاج مضافاً إليها ما يمكن اعتباره ربحاً عادياً للمشروع، وبين الثمن الذي تباع به السلع التي تحتكرها الدولة، يعتبر ضريبة غير مباشرة. وأصحاب هذا الرأي يرون أن الدولة، في حالة الاحتكار المالي، تسمى إلى تحقيق إيراد عام عن طريق ممارسة الاحتكار بالنسبة لنوع معين من السلع، وأنصار هذا الرأي يبنون تحليلهم هذا على أساس وجوب اعتبار إيرادات الاحتكار المالي من بين الضرائب غير المباشرة وليس من بين إيرادات الدومين الخاص (١).

وأياً كان الأمر، فالقول بأن الاحتكار المالي للدولة يماثل الاحتكار الخاص للأفراد قد يشير إليس، إذ، في رأينا، أن الاحتكار المالي للدولة بالفهوم السالف بيانه لا يمكن أن يشمل كافة أنواع السلع الضرورية وغير الضرورية، الاستهلاكية والاستثمارية، نظراً لأنه لا يتصور أن تقوم الدولة باستغلال حاجة الأفراد لسلع ضرورية استهلاكية وتقوم برفع ثمنها من أجل تحقيق أقصى ربح ممكن، إذ أن في ذلك مخالفة للاعتبارات الاجتماعية التي يجب على الدولة مراعاتها. ولذا فإن التشابه هنا فقط في الفرض (تحقيق الربح) وليس في طبيعة السلعة.

(١) لمزيد من التفصيل انظر د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ١١٠ - ١١٦.

## الفرع الثالث

### الدومين المالي

يقصد بالدومين المالي الأسهم والسندات المملوكة للدولة والتي تحصل منها على إيراد مالي يتمثل في الأرباح والفوائد وتمثل إيراداً للخزانة العامة. ويعتبر هذا النوع من أحدث أنواع الدومين الخاص. وقد ازدادت أهميته في العصر الحديث وحدث تطور في مضمونه، فلم يعد قاصراً على حق الدولة في إصدار النقود، ولكنه اتسع ليشمل الأسهم، بصورة خاصة، التي تمثل مساهمة الدولة في المشروعات الاقتصادية المختلفة (١)، أو قيام الدولة باستثمار أموالها عن طريق شراء سندات ذات فائدة مرتفعة، وقد ساهم ذلك في إمكانية الدولة من الإشراف على القطاع الخاص، والسيطرة على بعض المشروعات ذات النفع العام من أجل توجيهها إلى تحقيق الصالح العام.

وتسعى الدولة إلى ممارسة النشاط المالي ليس فقط من أجل تحقيق إيرادات مالية ولكن أيضاً، لتحقيق أغراض سياسية أو اقتصادية معينة، فثراء الدولة لأسهم أو سندات معينة من شأنه أن يشجع الأفراد على شراء الأسهم أو السندات الخاصة بالمشروعات التي تشارك فيها الدولة مما يؤدي إلى نجاح حركة التنمية الاقتصادية التي تحتاج إليها البلاد.

وفضلاً عن هذا، فإن بعض الدول تسمح للممولين بسداد نسبة معينة من بعض الضرائب في شكل سندات محددة، مما يترتب عليه زيادة ما تمتلكه من أوراق مالية. كذلك يتمثل الدومين المالي فيما تلجأ إليه بعض الدول من إنشاء مؤسسات الاقتراض المختلفة، الاقتصادية والاجتماعية والعقارية والحرفية مما يأتي بفوائد تمثل إيرادات للدولة، هذا فضلاً عن فوائد القروض التي تمنحها الدولة للهيئات العامة المحلية والمؤسسات العامة (١).

---

(١) أي المشروعات التي تجمع بين الملكية العامة والملكية الخاصة.



## الفصل الثاني

### الرسوم - Fees - Tax

تعتبر الرسوم من مصادر الإيرادات العامة للدولة ذات الأهمية الخاصة، وتأتي في المرتبة الثانية بعد أملاك الدولة (الدومين) من حيث درجة الأهمية. وتتميز بأنها من الإيرادات التي تدخل خزانة الدولة بصفة دورية منتظمة، ومن ثم تستخدمها الدولة في تمويل نفقاتها العامة وتحقيق المنافع العامة.

ومما هو جدير بالذكر، أن الرسوم يدفعها الأفراد مقابل الخدمات الخاصة التي يحصلون عليها من المرافق العامة، أي أنها مقابل للخدمات.

ويعد الرسم من أقدم مصادر الإيرادات العامة، حيث كان يمثل في العصور الوسطى أهمية كبيرة تفوق الضرائب، ويرجع ذلك إلى عدة أسباب:

١ - أن في تلك العصور كانت العلاقة بين الدولة والأفراد أشبه ما تكون علاقة تعاقدية، حيث كانت الدولة تقدم خدمات معينة للأفراد بواسطة مرافقها الإدارية، مقابل التزام الأفراد بدفع مبلغ معين في شكل رسوم.

٢ - كان الملوك وأمراء الإقطاع يفضلون اللجوء إلى الرسوم بدلاً من الضرائب، حيث أن فرض الضرائب كان يتطلب موافقة البرلمان، بينما كانت الرسوم لا تتطلب موافقة من جانب الجهة الأخيرة ومن ثم كانت أسسر في فرضها.

إلا أن مع تطور دور الدولة وازدياد تدخلها لتحقيق الصالح العام ككل، أصبح من أهم مهام الدولة اشباع الحاجات العامة وتقديم الخدمات للأفراد بمقابل، أو بدون مقابل، خاصة للأفراد الذين لا يستطيعون دفع مقابل لهذه الخدمات، على أن يتم تمويل هذا النشاط من الاعتمادات التي تخصص لكل مرفق في الميزانية العامة. وبمرور الزمن تناقصت أهمية الرسوم، إذ لم تعد مصدراً تمويلياً هاماً لإيرادات الدولة بقدر كونها وسيلة تنظيمية لسير المرافق العامة وهي بصدد تقديم خدماتها للجمهور. أضف



إلى ذلك أن فرض الرسوم لم يعد أمراً متروكاً لمشيئة الدولة، بل أصبح فرضها يتم استناداً إلى القانون. ومن ثم يلزم الحصول على موافقة من البرلمان على فرض الرسوم كمقابل لبعض أوجه نشاط المرافق العامة.

وبالرغم من ذلك، فما زال للرسم جانب من الأهمية بالنسبة لبعض هيئات الدولة، المركزية والمحلية، حيث تعتمد عليه الدولة للحصول على معظم إيراداتها.

وسنقوم بتقسيم دراسة الرسم على النحو التالي:

**المبحث الأول: ماهية الرسم وخصائصه.**

**المبحث الثاني: تقدير الرسم.**

**المبحث الثالث: التفرقة بين الرسم وما قد يتشابه معه من بعض صور الإيرادات العامة الأخرى.**

## **المبحث الأول**

### **ماهية الرسم وخصائصه**

يمكن تعريف الرسم أنه «مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبراً إلى الدولة، أو إلى إحدى هيئاتها العامة، مقابل نفع خاص يحصل عليه الفرد بجانب نفع عام يعود على المجتمع ككل».

ومن هذا التعريف للرسم يتضح لنا أن الرسم يتميز بخصائص عامة تحدد ذاتيته وهي على النحو التالي.

#### **١ - الصفة النقدية للرسم،**

كان الرسم قديماً يحصل في صورة عينية، وفقاً للأوضاع الاقتصادية العامة القائمة في ذلك الوقت. ومع تطور مالية الدولة وبمد أن أصبحت النقود هي وسيلة التعامل الرئيسية، إن لم تكن الوحيدة، أصبح من المنطقي أن يتم دفع الرسوم في صورة نقدية، فالدولة تقوم بنفقاتها العامة في صورة نقدية، ومن ثم فإنها تحصل على إيراداتها في صورة نقدية. وبطبيعة الحال،

لا يتصور أن يتم جباية الرسم في صورة عينية، أو بالعمل لفترة زمنية معينة لصالح الإدارة العامة، بل يتم فرض الرسوم في صورة نقدية وجبايتها على نفس الصورة، كما تنص القوانين واللوائح التي تصدر في هذا الصدد.

## ٢ - صفة الإيجاب للرسم:

يدفع الرسم جبراً من جانب الأفراد الذين يتقدمون بطلب الخدمة. وقد أثار عنصر الجبر أو الإكراه بالنسبة للرسم جدلاً واسعاً بين الكتاب، على أساس أن هذا العنصر لا يظهر إلا عند طلب الخدمة، ومن ثم فإن الشخص يكون له مطلق الحرية في طلب الخدمة من عدمه فإذا طلب الخدمة فهو ملزم على نحو حتمي بدفع قيمة الرسم المقرر عليها. أما إذا امتنع عن طلبها فبطبيعة الحال لا يجبر على دفع أي رسم على الإطلاق.

وحقيقة الأمر، أن عنصر الجبر المقصود هنا، يرجع إلى كون الدولة ممثلة في هيئاتها العامة تستقل بوضع القواعد القانونية المتعلقة بالرسم، وتلك القواعد لها صفة الإلزام، تجبر الأفراد على دفعه إذا ما تقدم بطلبه لإحدى الهيئات العامة للحصول على الخدمة، إذ أن تحديد قيمة الرسوم يتم بمقتضى القواعد القانونية، معبراً عن إرادة الدولة، ولا سبيل أمام الفرد إلا الخضوع لهذه القواعد، أي لإرادة الدولة.

كما أن القول بحرية الشخص في طلب الخدمة هو أمر مسلم به، إلا أن قراره بطلبها، يعنى ظهور عنصر الإيجاب، بسبب استقلال الدولة بتحديد قيمة الرسم وطرق تحصيله دون أي اتفاق مسبق مع الشخص طالب الخدمة، ويسمى الإيجاب هنا بالإيجاب المعنوي الذي ينبع من إرادة الشخص ذاته واختياره.

بالإضافة إلى ذلك، وبموجب وظائف الدولة الأساسية، فإنه كثيراً ما يفرض على الأفراد الحصول على خدمات بموجب قواعد أمر، مع إلزامهم بدفع الرسوم المقررة على تلك الخدمات. كما في حالة التعليم الإجمالي (الالزامي) النطعم الإجمالي، استخراج البطاقات الشخصية... الخ. إذ كلها خدمات يجبر الفرد على طلبها ودفع الرسوم المقررة عليها من قبل القانون للحصول عليها ومصدر الإيجاب هنا هو القانون ولذا يسمى «الإيجاب القانوني».

وأياً كانت صور الإيجابار، معنوياً أو قانونياً كان، فإن هذه الصفة لصيقة بالرسم نظراً لكون الخدمات المقررة عليها الرسم تعد خدمات هامة وعدم طلبها من جانب الفرد تعرضه للعديد من المشاكل القانونية والاجتماعية (١).

ومن أمثلة الرسوم، الرسم المقرر لاستخراج رخصة قيادة السيارات، الحصول على جواز السفر، تأشيرة الدخول إلى البلاد أو الخروج منها، رسوم الدراسة الإلزامية وغير الإلزامية، الرسوم القضائية، رسوم الطرق والموانئ... الخ.

### ٣ - صفة المقابل للرسم،

يدفع الفرد الرسم مقابل الحصول على خدمة من الدولة أو هيئاتها العامة. وقد تكون هذه الخدمة عملاً يتولاه أحد المرافق العامة لصالح الأفراد، كالفصل في المنازعات (الرسوم القضائية)، أو توثيق العقود وشهرها (رسوم التوثيق والشهر)، أو امتيازاً خاصاً يمنح للفرد، كالحصول على رخصة قيادة أو جواز سفر أو براءة اختراع، أو استعمال الفرد لبعض المرافق العامة استعمالاً يترتب عليه في الغالب تيسير مباشرة مهنته، أو إشباع حاجاته كاستعمال الموانئ والمطارات (رسوم الموانئ)، وبعض الطرق العامة البرية والنهرية (رسوم الطرق).

### ٤ - صفة النفع،

تعثل هذه الصفة في الرسم أهمية خاصة نظراً لكونها تميزه عن أهم مصادر الإيرادات العامة، وهي الضرائب، وفقاً لما سنوضحه فيما بعد.

فطالب الخدمة يسمى من وراء ذلك إلى تحقيق منفعة خاصة تتعلق به وحده دون أن يشاركه فيها شخص آخر، وإن كان بالإضافة إلى النفع

---

(١) مثال ذلك، إذا كان التعليم الإلزامي يتوفر فيه عنصر الإيجابار، فإن التعليم غير الإلزامي وأن كان اختيارياً إلا أن عدم طلب الفرد له يمثل إعاقة له لإكمال مراحل تعليمه والحصول على شهادة تساعده في مواجهة الحياة، كذلك تسجيل الملكية العقارية وبالرغم من كونها غير إلزامية فعدم تسجيل الفرد للملكية ودفع الرسوم المقررة عليها يعرضه لمشاكل عديدة قد تؤدي إلى ضياع حقه.

الخاص، هناك نفع عام يعود على المجتمع وعلى الاقتصاد القومي في مجموعته، ويمكن توضيح ذلك بالمثل التالي، فرسوم تسجيل الملكية وإن كانت تعود بالنفع الخاص على طالب الخدمة، إلا أنها في ذات الوقت تحقق نفعاً عاماً للمجتمع بأكمله، تتمثل في استقرار المعاملات بين الأفراد من جهة، وعدم نشوب أي منازعات تتعلق بهذا الحق، من جهة أخرى، كذلك الرسوم القضائية، يلتزم بدفعها المتقاضون مقابل الحصول على خدمة مرفق القضاء، مما يترتب عليها تحقيق نفع خاص، يتمثل في حصول كل منهم على حقه وضمان عدم منازعة أحد فيه، وفي نفس الوقت يستفيد المجتمع نتيجة استقرار الحقوق وتوفير العدالة بين أفرادها، وينطبق ذات الأمر على كافة المنافع الخاصة التي تعود على الأفراد مقابل دفع الرسوم على التعليم والتطعيم واستخراج رخصة القيادة... وغيرها، والتي يقترن فيها النفع الخاص بالنفع العام الذي يعود على المجتمع من نشاط المرافق العامة للتعليم والصحة والأمن... الخ.

## المبحث الثاني

### تقدير الرسم وفرضه

#### ١ - تقدير الرسم؛

تستقل الدولة بتحديد قيمة الرسم الذي يفرض على بعض خدمات المرافق العامة، إلا أنه ليس من اليسير تحديد قواعد عامة تلتزم بها السلطة العامة (الدولة) وهي بصدد تقدير الرسم الواجب دفعه، ويمكن أن ندخل في الاعتبار عند تقدير الرسم قواعد معينة تتمثل فيما يلي:

أ - القاعدة الأولى، مراعاة التناسب بين نفقة الخدمة المؤداة وبين الرسم المقابل لها، وتستند هذه القاعدة أساساً إلى أن الغرض الأساسي من المرافق العامة هو تقديم الخدمات اللازمة للأفراد وليس تحقيق الربح، أي أن الغرض منها ليس غرضاً مالياً بحتاً، ومن ثم فلا يوجد ما يستوجب أن يكون مقابل الخدمة الممثل في الرسم أكبر من نفقة الخدمة، ومبرر هذه

القاعدة، أنه لا يتعتم أن يترتب على مباشرة هذه المرافق لنشاطها أن تزيد إيراداتها على نفقاتها.

**ب - القاعدة الثانية:** أن يكون مبلغ الرسم المقرر أقل من نفقة الخدمة المقابلة له. وليست هذه القاعدة مطلقة، بل تتعلق ببعض أنواع الخدمات، كالتعليم الجامعي والخدمات الصحية. ويرجع ذلك إلى أن طبيعة هذه الخدمات، تمثل بالإضافة إلى النفع الخاص، نفعاً عاماً يعود على المجتمع ككل. ومن فإن مقتضيات العدالة تستوجب توزيع نفقات هذه المرافق بين الأفراد المنتفعين لها (داخلي الرسوم) وبين المجتمع ككل، عن طريق فرض الرسوم بأنواعها المختلفة، أضف إلى ذلك أن تقليل مبلغ الرسوم يكون بهدف تشجيع الأفراد على طلب مثل هذه الخدمات لضرورتها من جهة. ولنفعها العام من جهة أخرى. ويتم ذلك عن طريق عدم تحصيل مبالغ كبيرة من طالبي هذه الخدمات في صورة رسوم، مما قد يمثل عائقاً في سبيل طلب الأفراد لها، كما هو الحال بالنسبة للخدمات الصحية. بل قد يصل الأمر، في كثير من الأحيان، إلى أن تقوم الدولة بتقرير الحصول على هذه الخدمات بالمجان، أي بدون دفع أي رسوم على الإطلاق. كما هو الحال بالنسبة للتعليم - خاصة ضد مرض شلل الأطفال. فالمنفعة العامة هنا تفوق المنفعة الخاصة في الأهمية. وفي حالات أخرى، تجعل الدولة طلب هذه الخدمة إلزامياً على المواطنين بتقرير عقوبة خاصة على عدم طلبها، كقيد المواليد في السجلات المدنية.

**ج - القاعدة الثالثة:** أن يكون مبلغ الرسم أكبر من نفقة الخدمة المقابلة له: ويتعلق هذا الوضع ببعض أنواع الخدمات. ويكون الفرض منها إما تحقيق إيراد مالي للخزانة العامة، كما هو الحال بالنسبة لرسوم التوثيق والشهر العقاري، إذا زادت على نفقة المرفق القائم بأداء هذه الخدمة زيادة ملموسة. وإما التقليل من إقبال الأفراد على الخدمة موضوع الرسم، كما هو الحال بالنسبة لرسوم الاستحمام في بعض الشواطئ.

وقد ثار الجدل بين شراح المالية العامة حول الزيادة في قيمة الرسم بصورة تفوق الخدمة المقابلة له. فاعتبرها البعض بمثابة ضريبة مستترة. إلا أن هذا القول يخالف الحقيقة، نظراً للاختلاف الواضح بين الرسم

والضريبة سواء في الفن المالي أو النظرية العامة للضريبة، ولذا فإن زيادة قيمة الرسم يمكن تفسيرها في ضوء السياسة المالية التي تحكم تقدير قيمتها والغرض منها، أو الأغراض السياسية أو الاجتماعية.

وبالرغم من هذه القواعد على تنوعها، فإن ذلك لا ينفي أن الغرض من تقرير الرسم هو غرض مالي يقصد الحصول على إيرادات للخزينة العامة، بالإضافة إلى تنظيم سير استخدام المرافق العامة للدولة من جانب الجمهور.

## ٢ - فرض الرسم،

وفرض الرسم يتم بالارتكاز على كونه يدفع جبراً من الأفراد إلى الدولة، ويكون للدولة، في هذا الصدد، حق الامتياز على أموال المدين، وبموجب ذلك، فإن فرض الرسوم لا يتم بالإرادة المنفردة للسلطة التنفيذية المتمثلة في الحكومة وهيئات الدولة ومرافقها العامة، بل يستلزم رقابة السلطة التشريعية عليها. ولذا فلا بد من موافقة السلطة التشريعية على فرض الرسوم، وإن كان فرضها لا يستلزم إصدار قانون بل يكفي فيه أن يتم بناء على قانون. ويقصد من ذلك، أن يصدر قانون يخول للوزير أو الإدارة فرض الرسوم المناسبة للخدمات التي تقدمها المرافق العامة، والحكمة من ذلك، تعدد أنواع الرسوم وتعدد القواعد التي تتبع في تقديرها، ولذا فإن السلطة التنفيذية تكون أقدر من غيرها من سلطات الدولة على إجراء هذا التقدير، ومن ثم تكفي القرارات الإدارية واللوائح لفرض الرسوم شريطة أن تستند هذه القرارات إلى قوانين تجيز فرضها وفي حدود هذه الإجازة، وإلا كانت هذه القرارات باطلة لعدم شرعيتها. والحكمة من فرض الرسوم بناء على قانون ترجع إلى ضرورة الرقابة التشريعية والضمان عدم إساءة استعمال الحق والتحويل دون مغالاة الإدارة.

وفرض الرسم، بهذه الصورة، يكون أيسر من فرض الضريبة التي تستلزم إصدار قانون، كما سنبين فيما بعد. وبالرغم من ذلك، فقد قلت أهمية الرسوم كمورد مالي بالنظر إلى تغير مفهوم الدولة ودورها في أداء الخدمات العامة، مما أدى إلى زيادة أهمية الضرائب كمورد سيادي ومصدر

هام لإيرادات الدولة. أضف إلى ذلك أن الرسوم تفتقد عنصرى المرونة والفرزة اللازمين لأى نظام مالى حديث. فليس من السهل الحصول على إيرادات مالية كبيرة مصدرها الرسم، كما أنه من الصعب زيادة حصيلته كلما اقتضى الأمر، بالإضافة إلى كونه يفرض دون مراعاة للظروف الاجتماعية لدافع الرسم مما يتنافى مع مبدأ العدالة الاجتماعية.

وفي الحالات المحدودة المتعلقة بإعفاء بعض الطوائف من الرسم، من ذوى الدخول المنخفضة، لا بد أن يعدد القانون الشروط العامة الواجب توفرها في الشخص حتى يتمتع بالإعفاء.

واستناداً إلى كافة هذه الاعتبارات، تضاءلت أهمية الرسم، بل اتجه التفكير المالى والاقتصادي نحو إلغائه بشأن العديد من الخدمات، كانتقال السلع داخل إقليم الدولة أو المرور فوق الكبارى. ومن جهة أخرى، تحولت العديد من الرسوم إلى ضرائب كرسوم التسجيل التي تزيد زيادة كبيرة على تكاليف مرفق التسجيل أو التوثيق، لذا فهي تعد ضرائب غير مباشرة رغم احتفاظها بالتسمية كوضع شائع.

ولا يعنى تضائل أهمية الرسوم في العصر الحديث اختفاؤها كلية. فما زالت الأنظمة المالية الحديثة تستخدم الرسوم على خدمات المرافق العامة كنوع من تنظيم استخدامها، خصوصاً بعد ظهور العديد من المبتكرات الحديثة، كالأقمار الصناعية والإنترنت وغيرها. مما جعل الدولة تفرض رسوماً على طالبي هذه الخدمات، كنوع من تحمل المستهلكين بجزء من تكاليفها بواسطة الرسوم المقروضة عليها.

## المبحث الثالث

### التفرقة بين الرسم وبعض صور الإيرادات العامة الأخرى

نظراً للخلط الشائع بين الرسم وبعض صور الإيرادات العامة الأخرى، فقد استوجب ذلك ضرورة التفرقة بينه وبين كل من الثمن العام والضرائب بصورة خاصة لتحديد ذاتية كل منهم.

## الضلع الأول

### الرسم والتمن العام

يقصد بالتمن العام ما يدفع مقابل خدمة تؤديها هيئة عامة سواء، لأهميتها وضرورة إتاحة الفرصة للانتفاع بها من جميع الأفراد أو لكونها عرضة للاحتكار وللبيع بأثمان مرتفعة إذا تركتها الهيئات العامة للمنشآت الخاصة. وبذلك يتميز الثمن العام عن الثمن الخاص الذي تحصل عليه المشروعات الخاصة عند بيع منتجاتها من سلع وخدمات.

وأوجه الشبه بين الثمن العام والرسم أنهما إيراد عام تحصل عليه الدولة وتعتمد عليه في تغطية نفقاتها. وأن دافع كل منهما يحصل على نفع خاص. كما أن هناك قدراً من التناسب بين النفع الذي يحصل عليه الفرد وقيمة تكاليف الخدمة، لكنهما يختلفان من حيث الفن المالى لكل منهما، ويمكن تحديد هذا الاختلاف على النحو التالي:

(١) بالرغم من أن كلاهما يحقق نفعاً خاصاً بجانب النفع العام، إلا أنه إذا كان النفع الخاص المتحقق أكبر من النفع العام فإن ما تحصل عليه الدولة مقابل السلعة أو أداء الخدمة هو ثمن عام. أما إذا كان النفع العام المتحقق أكبر من النفع الخاص فإن الدولة تحصل في مقابل أداء الخدمة على رسم يدفعه المستفيد من الخدمة.

ومما هو جدير بالذكر، أنه قد لا يقترن النفع الخاص في الثمن العام بأي نفع عام.



(٢) يتم فرض الرسم بناء على قانون، أي بموجب قرارات أو لوائح إدارية من جانب السلطة التنفيذية تحت رقابة السلطة التشريعية. فالسلطة العامة هي التي تستقل بتحديد قيمته وبيان كافة الأحكام القانونية المتعلقة به دون تدخل من جانب الأفراد. أما الثمن العام فيتم تحديده بقرار إداري من المشروع العام المنتج للسلع والخدمات. ويقدر بنفس طريقة تقدير الثمن الخاص أي بموجب قانوني العرض والطلب في السوق مع تدخل من جانب السلطة العامة. يستوى في ذلك أن تمارس الدولة نشاطها في ظل المنافسة الكاملة أو في ظل الاحتكار حيث يطبق قوانين كل حالة بشأن تحديد الثمن العام.

وبناء على ذلك، فمن المتصور أن يتعدد الثمن العام من حيث قيمته طبقاً لقوانين السوق السائدة وظروف الطلب والعرض، بينما تكون قيمة الرسم واحدة بالنسبة للكافة.

(٣) يتم دفع الرسم جبراً من جانب الأفراد. ويكون للدولة حق الامتياز على أموال طالب الخدمة (المدين) أما الثمن العام فهو اختياري إلا إذا كانت الدولة تتمتع بمركز احتكاري قانوني أو فعلي بالنسبة لإنتاج السلعة أو الخدمة. ولا يكون للدولة نفس الضمانات (حق الامتياز) كما هو الحال بالنسبة للرسم.

(٤) يمكن تحويل الرسم إلى ضريبة (كما سبق بيانه). أما الثمن العام فلا يمكن تحويله إلى ضريبة.

(٥) إن أهمية الرسم، كمصدر للإيرادات العامة، أخذت في التضاؤل. بينما أهمية الثمن العام تتوقف على مدى تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي. فإذا كانت دولة منتجة أو متدخلة ازدادت أهمية الثمن العام. أما إذا اقتصر دورها على كونها دولة حارسة ازدادت أهمية الرسوم وتضاءلت أهمية الثمن العام.

## الفرع الثاني الرسم والضريبة

يتشابه كل من الرسم والضريبة في عنصر الإجبار، إلا أن الاختلاف بينهما يُتمثل في أن الرسم يفرض مقابل خدمة معينة يطلبها الفرد ويحصل منها على نفع خاص يشبع حاجاته مباشرة بالإضافة إلى النفع العام الذي يعود على المجتمع ككل بصورة غير مباشرة.

أما الضريبة كأهم مصدر للإيرادات العامة. فهي تفرض بدون مقابل، مساهمة من الفرد في تغطية جانب من النفقات العامة، وترتيباً على ذلك فإن تحديد مقدار الرسم يتم عادة على أساس قيمة الخدمة التي يحصل عليها الفرد، بينما تحديد مقدار الضريبة يتم على أساس المقدرة التكاليفية أو المالية لدافع الضريبة، فهناك اختلاف واضح في طبيعة كل من الرسم والضريبة.

بالإضافة إلى أن الرسم يفرض بناء على قانون في صورة قرارات أو لوائح إدارية، أما الضريبة فلا تفرض إلا بقانون يصدر من السلطة التشريعية نظراً لخطورة هذه الأداة التمويلية.

ونظراً لأهمية الضريبة سنفرد لها الباب الثالث بصورة تفصيلية.

—

## الباب الثالث نظرية الضريبة

### مقدمة:

تعد الضرائب من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة. وقد مثلت الضريبة خلال مراحل طويلة أساس الدراسات المالية. ولا يرجع ذلك لكونها تعد مصدراً رئيسياً من مصادر الإيرادات العامة فقط، ولكن لأهمية الدور الذي تلعبه لتحقيق أغراض السياسة المالية من جهة، ولما تثيره من مشكلات فنية واقتصادية متعلقة بفرضها أو بآثارها من جهة أخرى.

ونظام الضريبة نظام قديم قدم التاريخ. فتمتد العصور الأولى، عرف الإنسان الضريبة التي كانت تحصل في صورة عينية يدفعها الفرد جبراً إلى السلطة العامة كنوع من المشاركة في تغطية النفقات العامة. وقد عرفت الإمبراطورية الرومانية نظاماً ضريبياً محكماً كانت فيه الضريبة ستوية وإجبارية. أما في عصر الإقطاع فقد كان الملك أو الأمير يعتمد في بادئ الأمر، على إيرادات أملاكه الخاصة كمورد أساسي للحصول على الإيرادات اللازمة لنفقاته الشخصية إلى جانب النفقات العامة. ومنذ القرن الثالث عشر بدأ الملوك يلجأون إلى طلب مساعدات اختيارية من رعاياهم لمواجهة زيادة النفقات، وخاصة النفقات الاستثنائية، وذلك لعدم كفاية موارد الدومين الملكي لسداد هذه النفقات. وسرعان ما تحولت المساعدات الاختيارية إلى صفة الإيجار والإلزام والدوام.

ومع التطور، اضطرت الملوك إلى دعوة ممثلي الشعب للحصول على موافقتهم على فرض الضرائب بعد ثورات سياسية مشهورة في التاريخ الإنجليزي والتاريخ الفرنسي. ومن هنا نشأ وتأكيد حق المجالس السياسية في الاختصاص بسن التشريعات الخاصة بفرض الضرائب ثم بغيرها من التشريعات الأخرى. وقد أصبح من حق الشعب الموافقة المسبقة على فرض

الضرائب، باعتبار أن ذلك يعد من المبادئ الأولية في الدول الديمقراطية (١).  
وجدير بالذكر أن اعتماد الدولة على الضريبة في العصر الحديث  
يكاد يكون اعتماداً كلياً. ولا يستثنى من ذلك إلا بعض الدول ذات الكثافة  
السكانية البسيطة والتي تتميز بثروات طبيعية تغنيها عن فرض الضرائب،  
كدول الخليج العربي المنتجة للبتروول مثلاً.

ونظراً لأهمية الضريبة، نجد أن شراح المالية العامة يخصصون جانباً  
كبيراً من بحوثهم للنظرية العامة في الضريبة، وقواعدها وأحكامها الفنية  
وآثارها والمشكلات التي تثيرها.

وابتداءً من ذلك، سنقوم بدراسة نظرية الضريبة على النحو التالي:

**الفصل الأول: ماهية الضريبة.**

**الفصل الثاني: التنظيم الفني للضريبة.**

**الفصل الثالث: ماهية القانون الضريبي.**

**الفصل الرابع: النظام الضريبي المصري بين الضريبة النوعية  
والضريبة الموحدة.**

---

(١) د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ١٠٣.

# الفصل الأول

## ماهية الضريبة

من أجل ماهية الضريبة يتعين علينا أولاً، تعريف الضريبة وبيان خصائصها الأساسية، وتوضيح الأساس القانوني للضريبة والقواعد العامة التي تحكم الضريبة، وأخيراً تحديد أغراض الضريبة، وعليه سينقسم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

**المبحث الأول:** تعريف الضريبة وبيان خصائصها.

**المبحث الثاني:** الأساس القانوني للضريبة.

**المبحث الثالث:** القواعد العامة التي تحكم الضريبة.

**المبحث الرابع:** أغراض الضريبة.

## المبحث الأول

### تعريف الضريبة وبيان خصائصها

#### (١) تعريف الضريبة:

تعرف الضريبة بأنها «فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة، أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة». وابتداءً من هذا التعريف يمكن تحديد خصائص الضريبة على النحو التالي:

#### (٢) خصائص الضريبة:

##### ١ - الضريبة فريضة مالية،

ويقصد بأن الضريبة فريضة مالية أنها استقطاع مالي من ثروة أو

دخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين. وبما أنها فريضة مالية فإن ما يتم جبايته من الأفراد يجب أن يأخذ صفة المال، سواء كان الاقتران في شكل نقدي أو عيني.

ففي النظم الاقتصادية القديمة، كانت الضريبة تفرض وتحصل في صور عينية، نظراً لأن الظروف الاقتصادية السائدة وقتئذ كانت تقوم على أساس التعامل بالصورة العينية. ويظهر ذلك جلياً في العصور الاقطاعية، حيث كان القطاع الزراعي يمثل أهم القطاعات في ذلك الوقت، وتمشياً مع تلك الظروف كانت الضرائب تحصل في صورة عينية كما أن الإنفاق العام كان يتم في صور عينية، إما عن طريق اقتطاع جزء من المحصول يلتزم الأفراد بتقديمه إلى الدولة، وإما عن طريق إلزامهم بالقيام بعمل معين (السخرة).

وإذا كان هذا هو الوضع الشائع في ذلك الوقت، تمشياً مع طبيعة الاقتصاديات العينية والمبادلات العينية وعدم انتشار استخدام النقود، فإن التوضع قد اختلف تماماً في العصور الحديثة، حيث أصبحت النقود هي وسيلة وأداة التعامل الأساسية الأكثر شيوعاً وسيطرة مما استوجب، بطبيعة الحال، أن تدفع الضرائب في شكل نقدي باعتبار أن كافة المعاملات، سواء في القطاع العام أو الخاص، تتم بصورة نقدية. وما دامت النفقات العامة تتم في صورة نقدية، فإن الإيرادات العامة، والضرائب بصورة خاصة، تحصل في صورة نقدية.

وفرض الضريبة وجبايتها بالصورة النقدية لا يعني، بحال من الأحوال، عدم إمكان جبايتها بالصورة العينية. كل ما هنالك أن هذا الأمر كان لا يتم إلا في أضيق نطاق وفي الظروف الاستثنائية البحتة، حالة الحروب مثلاً، أو في الحالات التي تكون فيها الدولة في فترة تحول من نظام الآخر، كالتحول من النظام الرأسمالي إلى الاشتراكي. ومن ثم، وتمشياً مع سياستها الاقتصادية الجديدة، فإنها ترغب في توسيع دائرة ملكيتها. ولذا فيمكن أن تحصل الدولة على جزء من الضرائب في شكل إجبار الأفراد على التنازل عن جزء من ممتلكاتهم.

وهذا الاستثناء من الأصل العام يجب عدم التوسع فيه. والأصل العام،

وفيما عدا الحالات الاستثنائية المحدودة، إن الضريبة تأخذ الشكل النقدي باعتبارها يلائم الظروف والأنظمة الاقتصادية والنظام المالي الحديث (النظام النقدي).

ويمتاز الشكل النقدي للضريبة عن الشكل العيني من عدة أوجه: أولاً، أن الدولة تتحمل تكاليف ونفقات باهظة قد تفوق قيمة الضريبة العينية وهي في سبيلها لجمع ونقل وتخزين المحاصيل بالإضافة إلى إمكانية تعرضها للتلف. وكلها أمور لا تقابلها عندما تأخذ الضريبة الشكل النقدي. ثانياً، أن الضريبة العينية تجافى فكرة العدالة، إذ هي تلزم الأفراد بتقديم جزء من المحصول أو القيام بأعمال السخرة، دون الأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية لكل فرد من حيث نفقة الإنتاج الحقيقية التي يتكلفتها كل فرد لإنتاج محصوله، وما قد يعاني منه من أعباء عائلية أو غيرها. ثالثاً، عدم ملائمة الضريبة العينية للأنظمة المالية الحديثة، كما سبق ذكره<sup>(١)</sup>.

## ٢ - الضريبة تدفع جبراً،

إن صفة الإيجاب في الضريبة ذات صبغة قانونية. بمعنى أن الإيجاب هنا إيجاب قانوني وليس معنوياً، يجد مصدره في القانون وليس في إرادة الأفراد أو الدولة.

وبناء عليه يكون الفرد مجبراً على دفع الضريبة دون أخذ رغبته أو استعداده للدفع في الاعتبار.

ويكون للدولة، في حالة امتناعه عن أدائها، حق اللجوء إلى التنفيذ الجبري للحصول على مقدار الضريبة. كما أنها تتمتع في سبيل اقتضاؤها بامتياز على أموال المدين.

وعنصر الإيجاب في الضريبة قد يثير العديد من التساؤلات حول مدى انفراد الدولة في تحديد النظام القانوني للضريبة، من حيث وعاء الضريبة وسعرها وكيفية تحصيلها، دون ما اعتبار لإرادة المكلفين بدفعها، ودون ما

---

(١) واستناداً على ذلك فإن ما يقدمه الأفراد من خدمات ذات طابع خاص كخدمات المحلفين والخدمة العسكرية لا يعتبر ضريبة بالمعنى الفني للكلمة، وإن سميت الخدمة العسكرية ضريبة الدم، تجاوزاً.



الخضوع لضوابط قانونية محددة، والمجمع عليه أن سيادة الدولة لا تعني أنها لا تلتزم بضوابط معينة يجب مراعاتها عند فرض الضريبة وتحصيلها، وإلا اعتبرت الضريبة سيفا في يد الدولة مسلطاً على رقاب المكلفين بها.

فالضريبة لا بد أن تصدر بقانون، وليس بناء على قانون، ويعد ذلك من المبادئ الدستورية الهامة. فلا تفرض الضريبة ولا تعدل ولا تلغى إلا بموافقة السلطات التشريعية المختصة.

وحينئذ يصدر قانون يحدد الأحكام المتعلقة بالضريبة. مع ضرورة التزام الدولة بأحكام هذا القانون عند فرض الضريبة أو تحصيلها، وإلا خالفت القانون واعتبر عملها غير مشروع، ويحق للأفراد التظلم منه أمام الجهة القضائية أو الإدارية المختصة. كما يلتزم الأفراد، بموجب هذا القانون، بأداء الضريبة إلزاماً دون أي مخالفة.

وواقع الأمر، أن حق السلطة التشريعية، ممثلة في المجالس النيابية، في فرض الضريبة يقصد به عدم تحكم السلطة التنفيذية إذا ترك الأمر لها دون رقابة من ممثلي الشعب. أضف إلى ذلك، أن الضريبة تفرض على قاعدة عريضة من الشعب تأسيساً على رابطة التضامن الاجتماعي بينهم وبين الدولة التابعين لها، ولذا فلا يتصور أن تفرض الضريبة بلائحة أو بقرار إداري، بل ينبغي أن تصدر بقانون.

ويوضح التطور التاريخي للنظام الضريبي في العديد من الدول، كإنجلترا وفرنسا والولايات المتحدة الأميركية، كيف أن الثورات التي قامت بها الشعوب كانت هي السبب الرئيسي لتقرير هذا المبدأ الدستوري والذي أصبح الآن مبدأ هاماً راسخاً ومنصوصاً عليه في كافة دساتير دول العالم.

### ٣ - الضريبة تدفع بصورة نهائية؛

إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو بدفع أية فوائد عنها. وبذلك تختلف الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع فوائد عن قيمة القرض.

### ٤ - الضريبة تدفع بدون مقابل؛

يقوم المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على نفع خاص يعود عليه

وحده مقابل أدائه للضريبة. ويدفع المكلّف الضريبة مساهمة منه كعضو داخل المجتمع في تحمل الأعباء والتكاليف العامة.

وغنى عن البيان أن الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة مرافقها العامة المختلفة، وأن الدولة تستخدم حصيلة الضرائب وإيراداتها الأخرى لتسيير هذه المرافق. إلا أن الفرد يتمتع بهذه الخدمات، كالدفاع والأمن والقضاء... الخ ليس باعتباره مكلّفاً بأداء الضريبة، بل لكون عضواً في الجماعة السياسية التي ينتمي إليها (المجتمع). وهذا النفع ليس حكراً عليه وحده ولكنه يعود على جميع أعضاء المجتمع.

واستناداً على ما تقدم، فإن الضريبة لا تدفع مقابل نفع خاص، كما أن تقديرها لا يتم بناء على مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة، بل يتم وفقاً للمقدرة التكليفية للفرد (١). أي مقدرة على الدفع بالنسبة لغيره من الأفراد وعلى تحمل الأعباء العامة. والدولة هي التي تحدد هذه المقدرة.

ولذا لا بد لها من مراعاة الظروف الشخصية للمكلّف عند فرض الضريبة لأنها تؤثر في مقدرة التكليفية.

وتبرير ذلك أن الضريبة تفرض على جميع الأشخاص المقيمين في الدولة، من مواطنين وأجانب باعتبارهم يتمتعون بجميع الخدمات التي تقدمها مرافق الدولة المختلفة.

ويعتبر هذا العنصر هو وجه الاختلاف بين الضريبة والرسم. كما رأينا من قبل.

### ٥ - الضريبة تمكن الدولة من تحقيق أهدافها،

تعد الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العاملة على الإطلاق، وإذا فإنها تمكن الدولة من تحقيق أهدافها. ويمثل هدف الحصيلة الهدف الدائم

---

(١) يقصد بالمقدرة التكليفية للفرد مقدرة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على المساهمة عن طريق دخولهم وثرواتهم في تحمل عبء الضريبة. ويقصد بالدخل هنا الدخل الذي يحصل عليه الفرد بعد خصم نفقات الحصول عليه ونفقات المحافظة على مصدر الدخل. أي الدخل الفردي الصافي.

لمزيد من التفصيل انظر د. محمد دويدار، مرجع سابق، ص ١٧٠، وما بعدها.

والرئيسي لأنه يوفر للدولة الموارد التي تحتاجها لمواجهة نفقاتها وزيادة أعبائها التي تحقق منافع عامة للمجتمع في مجموعه. كما أنها تحقق التوازن الاقتصادي والاجتماعي بين حقوق الخزنة العامة وحقوق الأفراد. ودورها الاساسي في تحقيق العدالة الاجتماعية وعدالة توزيع الدخل القومي وتقليل التفاوت في الدخل بين فئات المجتمع، عن طريق الضرائب التصاعدية، أمر لا يخفى على أحد. وتعتبر هذه الخصيصة مبدأً دستورياً أفرزته الثورات السياسية الكبرى، كما نص عليه إعلان حقوق الإنسان والمواطن الذي أصدرته الثورة الفرنسية عام ١٧٨٩. ولم يعد هناك حاجة في العصر الحديث على النص عليه صراحة، إذ أنه يعد من المبادئ الدستورية العامة المستقرة الواجب اتباعها بغض النظر عن وجود نص دستوري من عدمه.

## المبحث الثاني

### الأساس القانوني للضريبة

حاول فقه المالية العامة تلمس الأساس الذي يعطى للدولة الحق في فرض الضرائب والتزام الأفراد بدفعها، ويمكن رد هذه المحاولات إلى تيارين كبيرين ينتمي كل منهما إلى حقبة تاريخية معينة. أولهما نظرية العقد الاجتماعي والمنفعة، وثانيهما نظرية التضامن الاجتماعي، وسنعرض على التوالي لكل منهما:

#### أولاً: نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي،

سادت أفكار هذه النظرية خلال القرنين الثامن والتاسع عشر. فالفقه التقليدي قد حاول تأسيس حق الدولة في فرض الضريبة على أساس فكرة المنفعة التي تعود على الأفراد مقابل دفع الضريبة، وتتمثل في الانتفاع بخدمات المرافق العامة المختلفة، وبناء على ذلك فإنه لولا انتفاع الأفراد بهذه الخدمات لما كان هناك سند قانوني لغرض الضريبة والتزام الأفراد بها، ويؤسس أنصار هذه النظرية فكرة المنفعة على ارتباط الفرد بعقد

ضمثي بينه وبين الدولة يسمى بالعقد الاجتماعي Le contrat social (١).  
وأول من قال به هو الفيلسوف الفرنسي جان جاك روسو في القرن الثامن  
عشر. ويتمثل هذا العقد في كون الأفراد يتنازلون عن جزء من حرياتهم  
لحماية باقي أفراد المجتمع، كما أنهم بمقتضى عقد مالي يلتزمون بدفع  
الضرائب مقابل المنافع التي تعود عليهم من نشاط الدولة.

وقد اختلف أتصار هذه النظرية في تكييف طبيعة هذا العقد. فاعتبره  
البعض، كأدم سميث، **عقد بيع خدمات**. فالدولة تباع خدماتها للأفراد  
مقابل التزامهم بدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب. وبالرغم من  
سهولة هذا التكييف وبساطته إلا أنه يخالف الحقيقة. فمن الصعوبة بمكان  
تقدير قيمة المنفعة التي تعود على دافع الضريبة من خدمات الدولة باعتبار  
أن كثيراً من الخدمات التي تقدمها الدولة غير قابلة للانقسام أو التجزئة  
كالأمن والدفاع والتمثيل الدبلوماسي..

أضف إلى ذلك أن هذا التكييف لا يتوافق مع التزام الأجيال المستقبلية  
بدفع أقساط وفوائد الديون التي عقدتها الدولة ولم يترتب على إنفاقها أي  
نفع مباشر لتلك الأجيال.

وأخيراً فإنه لو صح هذا التكييف لألزمت الدولة الطبقات محدودة  
الدخل بدفع ضرائب تفوق مقدرتها كثمن للخدمات العامة التي تستفيد بها  
باعتبارها أكثر الطبقات استفادة من تلك الخدمات، وفي ذلك منافاة  
لاعتبارات العدالة.

وصور البعض الآخر هذا العقد الضمني على أنه **عقد شركة**.  
وأصحاب هذا التكييف اعتبروا أن الدولة شركة إنتاج كبيرة، الشركاء فيها  
هم أفراد المجتمع حيث يقوم كل منهم بأداء عمل معين وينحمل في سبيل  
ذلك نفقات خاصة، ويوجد إلى جانب النفقات الخاصة نفقات عامة يقوم

---

(١) تتلخص فكرة هذا العقد في أن الأفراد يعيشون في مجتمع وليس في عزلة وأن كل منهم  
يستفيد من مزايا تلك الحياة الجماعية، ومن ثم فإن هناك عقد ضمني بينهم يتنازل  
بمقتضاه كل فرد عن جزء من حريته وأمواله، مقابل أن يؤمن للأخرين جزء من الحرية  
والأموال في ظل حماية القانون.

بها مجلس إدارة هذه الشركة، أي الحكومة، تعود منفعتها على جميع الشركاء، أي خدمات المراقق العامة، ومن ثم يتعين على هؤلاء المساهمين المشاركة في هذه النفقات في صورة الضرائب التي تفرضها عليهم الدولة.

وهذا التكييف، وإن كان يفسر ضرورة التناسب بين مبلغ الضريبة ودخول الأفراد (نسبة مساهمة كل منهم في عقد شركة الإنتاج)، إلا أنه لا يخلو من النقد: إذ أن الدولة لا تقدم فقط مجموعة من المصالح المادية للأفراد بل وأيضاً مجموعة من المصالح المعنوية والأدبية التي يصعب تقديرها. بالإضافة إلى أن هذا التكييف يستوجب انتفاع الطبقات ذات الدخل المرتفعة بقدر من الخدمات العامة يفوق ما تتمتع به الطبقات محدودة الدخل. وهذا يناهض الحقيقة. إذ في الغالب ما تتمتع الطبقات محدودة الدخل بخدمات المراقق العامة أكثر من الطبقات مرتفعة الدخل. وأخيراً أن هذا التكييف يقوم على أساس مجرد تصور أو اعتقاد من جانب بعض الفقهاء دون أن يتأكدوا من تحققه.

ولذا فقد ذهب البعض، وعلى رأسهم مونتسكيو، إلى تكييف هذا العقد على أنه عقد تأمين. فالأفراد يدفعون الضرائب للدولة كتأمين على الجزء الباقي من أموالهم والانتفاع بها على أفضل سبيل. ومن ثم، تعد الضريبة قسط التأمين الذي يدفعه الأفراد مقابل حماية الدولة للجزء الباقي من أموالهم وأيضاً أشخاصهم.

ويمتاز هذا التكييف بإلزام الأفراد بدفع مقدار من الضرائب يتناسب مع دخولهم استناداً إلى ضرورة تناسب قسط التأمين مع محل التأمين (الشيء المؤمن عليه).

ويعيب هذا التكييف أن عقد التأمين يلزم المؤمن، أي الدولة، بتمويض المستأمن، أي المكلف، عن الأضرار التي تلحق بأمواله. وهذا ما لا تقوم به الدولة سواء في الوقت الحالي أو الماضي. أضف إلى ذلك أن هذا التكييف يقصر وظيفة الدولة على مجرد حفظ الأمن، وهو ما يتماشى مع فكرة الدولة الحارسة ولا يستقيم البتة مع فكرة الدولة المتدخلة والمنتجة.

وبناء على ما تقدم، فإن نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي، وإن كانت تبحث عن مبرر لكي تكون الضريبة متناسبة مع الدخل أو الثروة الخاضعة

لها على أساس عقدي، لا تناسب العصر الحديث بكل تطوراتها وتغييراته، لذا فقد ظهر تيار آخر يؤسس فرض الضريبة على نظرية التضامن الاجتماعي.

### ثانياً نظرية التضامن الاجتماعي La solidarité Sociale،

تقوم هذه النظرية على فكرة أساسية مؤداها أن الأفراد يسلمون بضرورة وجود الدولة، كضرورة سياسية واجتماعية، تحقق مصالحهم وتشبع حاجاتهم. ومن ثم ينشأ بين الأفراد تضامن اجتماعي بموجبه يلتزم كل فرد بأداء الضريبة المفروضة عليه، كل بحسب مقدرته التكاليفية (المالية). كي تتمكن الدولة من القيام بوظائفها المتعددة وتوفير الخدمات العامة لكافة المواطنين بلا استثناء ويفض النظر عن مدى مساهمتهم في تحمل الأعباء العامة، وأكثر من ذلك فمن الممكن استفادة بعض الأفراد بالخدمات العامة رغم عدم قيامهم بدفع الضرائب أو بدفع مبالغ زهيدة كأصحاب الدخل المحدودة، وعدم انتفاع البعض الآخر بهذه الخدمات رغم قيامهم بدفع ضرائب كالمواطنين المقيمين في الخارج.

وبالإضافة إلى ما سبق، فإن نظرية التضامن الاجتماعي تقترن بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على رعايها، ومن ثم إلزامهم وإجبارهم على أداء الضريبة. وهذا يفسر إلزام الأجانب المقيمين في الدولة، إقامة عادية أو مستمرة، بالمساهمة في الأعباء والتكاليف العامة وأداء الضريبة المفروضة عليهم.

مما سبق، يتضح أن نظرية التضامن الاجتماعي تمثل الأساس القانوني الذي تستمد منه الدولة سلطتها في فرض الضريبة على المقيمين على أرضها من وطنيين وأجانب.

## المبحث الثالث

### القواعد العامة التي تحكم الضريبة

يقصد بالقواعد العامة، التي تحكم الضريبة، مجموعة القواعد والمبادئ التي يتعين على المشرع المالي الاسترشاد بها ومراعاتها بصدد تقرير النظام الضريبي في الدولة. وهي قواعد ذات هائدة مزدوجة: فهي تحقق مصلحة المكلف، من جهة، ومصصلحة الخزانة العامة من جهة أخرى. وواقع الأمر، أن تلك القواعد تعد بمثابة دستور عام ضمني تخضع له القاعدة القانونية الضريبية، واحترام الدولة لتلك القواعد عند فرض الضريبة أمر حتمي ولا يحق لها الخروج عليها وإلا اعتبر ذلك تعسفاً من جانب الدولة في استعمال حقها في فرض الضرائب ويمثل ظلماً بيناً للأفراد المكلفين بها. ويعتبر «آدم سميث» أول من نظم تلك القواعد والمبادئ وصاغها في كتابه الأول «ثروة الأمم» وتتلخص هذه القواعد فيما يلي:

#### أولاً: قاعدة العدالة والمساواة Equality

يتركز مفهوم هذه القاعدة على التزام الدولة، عند فرض الضرائب على المكلفين بها، مراعاة تحقيق مبادئ العدالة والمساواة في توزيع الأعباء العامة بينهم.

وقد أثارت هذه القاعدة العديد من الجدل بين الكتاب الاقتصاديين، وتعرضت لتطور كبير وفقاً للتطور الاقتصادي والاجتماعي الذي حدث منذ أواخر القرن الثامن عشر.

وقد ذكر آدم سميث في كتابه «ثروة الأمم» أنه يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقاً لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به كل منهم في حماية الدولة.

وفي إطار تفسير علماء المالية لهذه العبارة، ربطوا بين تحقيق العدالة وبين الضريبة النسبية التي بمقتضاها يتحدد سعر نسبي للضريبة من دخل الفرد. ومن ثم تكون النسبة المقطوعة من وعاء الضريبة (الدخل مثلاً) دائماً واحدة، مهما كان مقدار المادة الخاضعة للضريبة. واستناداً إلى هذه الفكرة

إذا كان سعر الضريبة ١٠٪ مثلاً وكان دخل الفرد مائة جنيه فإن ما يقتطع من هذا الدخل كضريبة هو عشر جنيهات أو خمسون جنيهاً إذا كان دخله خمسمائة جنيه أو مائة جنيه إذا كان ألف جنيه وهكذا. وهذا الرأي الذي ساد فترة طويلة، وإن كان يركز على فكرة المساواة في المعاملة الضريبية بين الجميع دون تمييز أو تمييز في سعر الضريبة، لا يبرأ من النقد؛ فالضريبة النسبية تعد أشد وطأة على الطبقات محدودة الدخل من تلك مرتفعة الدخل، إذ يكون الاقتطاع بالنسبة للأولى أشد عبثاً عليها مما يضطرها إلى حرمان نفسها من إشباع بعض حاجاتها الضرورية بالنظر إلى المبلغ المتبقى لديها بعد خصم مبلغ الضريبة. ففي المثال السابق مقدار ما يقتطع من الدخل لدفع الضريبة (عشرة جنيهات لذوي الدخل المحدود) يعد مبلغاً ليس بقليل بالنسبة لضالة المبلغ الذي يتبقى له (٩٠ جنيه) لا يكفي لإشباع حاجاته الضرورية.

ومن ثم فإن الضريبة النسبية عاجزة عن تحقيق العدالة المنشودة من فرض الضريبة، بل وأيضاً لا تحقق المساواة بين المكلفين بعبء الضريبة.

ونتيجة لذلك، فقد اتجه علماء المالية في العصر الحديث إلى ترك فكرة الضريبة النسبية والاتجاه إلى الأخذ بفكرة الضريبة التصاعدية. فتفرض الضريبة بنسب تتغير بتغير قيمة الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة، فإذا كانت الدخول محدودة فإن النسبة التي تفرض تكون أقل من تلك المفروضة على ذوي الدخول المرتفعة، أي أن سعر الضريبة يتذبذب صعوداً وهبوطاً بحسب مقدار المادة الخاضعة للضريبة. مثال ذلك، إذا كان هناك ثلاثة أفراد دخل كل منهم على التوالي هو ١٠٠ جنيه و ٥٠٠ جنيه و ١٠٠٠ جنيه، فلو أخذ بنظام الضريبة التصاعدية وكان سعرها حسب هذه الشرائح الثلاث من الدخول هو ١٠٪ و ١٥٪ و ٢٠٪ فإن ما سيتم اقتطاعه هو ١٠ جنيهات من الفرد الأول و ٧٥ جنيهات من الفرد الثاني و ٢٠٠ جنيه من الفرد الثالث.

ولا شك أن الضريبة التصاعدية تحقق قدراً أعلى من العدالة والمساواة بين المكلفين بها، فهي تستند إلى «قاعدة تناقص المنفعة الحدية» التي تقضى بأنه كلما زادت الوحدات التي يستهلكها الشخص من سلعة أو خدمة ما كلما نقص مقدار النفع الذي يعود عليه من استهلاك الوحدة التالية. ولما كانت



النقود هي وسيلة الحصول على السلع والخدمات، فكلما زاد الدخل الذي يحصل عليه الشخص كلما نقص مقدار النفع الذي يعود عليه من إنفاق الوحدة الحدية (الأخيرة) من هذا الدخل. وبذلك تتحقق العدالة والمساواة بين شخصين أحدهما أقل دخلاً من الآخر باعتبار أن سعر الضريبة المفروضة على الأقل دخلاً تكون أقل من الأكبر دخلاً. وبذلك تتساوى التضحية التي يتحملها كل منهما نتيجة فرض الضريبة على دخله. بالإضافة، إلى ما تقدم، فإن الضريبة التصاعدية تحقق إعادة توزيع الدخل بين الأفراد بصورة فعالة من أجل تخفيف حدة التفاوت بين دخول الفئات الاجتماعية المختلفة.

وفي إطار العدالة والمساواة بين أفراد المجتمع في تحمل عبء الضريبة، لابد من الحديث عن مبدأين هامين هما: مبدأ عمومية الضريبة الشخصية ومبدأ عمومية الضريبة المادية.

**مبدأ العمومية الشخصية للضريبة: L'universalité personnelle،** يعقضى هذا المبدأ فإن الضريبة تفرض على كافة المواطنين الخاضعين لسيادة الدولة أو التابعين لها سياسياً أو اقتصادياً. فالتزام الأفراد بالضريبة، بموجب هذا المبدأ، لا يقتصر على مواطنين الدولة المقيمين بها بل يمتد ليطول المقيمين في الخارج، إذا كان لهم أملاك في داخل إقليم الدولة وفقاً لمبدأ التبعية السياسية (الجنسية). كما يشمل أيضاً المقيمين في إقليم الدولة من الأجانب استناداً إلى مبدأ التبعية الاقتصادية. وإذا كان هذا المبدأ عاماً فقد يرد عليه بعض الاستثناءات التي لا تفقده عموميته. مثال ذلك الإعفاءات المقررة لبعض رجال السلك الدبلوماسي بناء على اعتبارات العرف الدولي أو المجاملة الدولية، أو مبدأ المعاملة بالمثل. كذلك الإعفاءات التي ترد في القوانين الضريبية لصالح بعض الأشخاص تحقيقاً لأغراض اقتصادية أو اجتماعية معينة.

**مبدأ العمومية المادية للضريبة: L'universalité matérielle،** ويقصد به أن تفرض الضريبة على كافة الأموال والعناصر المادية سواء كانت دخلاً أو ثروات فيما عدا ما ينص القانون الضريبي على استثنائه صراحة، كالأراضي البور أو المناطق الحرة، من أجل تحقيق أغراض اقتصادية معينة.

ومن أجل تدعيم مبدأ العدالة الضريبية، فقد أخذت العديد من النظم الضريبية بنظام الضرائب الشخصية *les impôt personnels*، الذي يعقتضاه تأخذ التشريعات المالية في اعتبارها عند فرض الضريبة شخص المكلف وظروفه ومركزه المالي وحالته الاجتماعية. فلا يتم فرض الضريبة بالنظر فقط إلى المادة الخاضعة للضريبة، ولكن بالنظر إلى المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف (١)، مثال ذلك، تقرير إعفاء للحد الأدنى اللازم لمعيشة المكلف، أو تقرير إعفاءات ضريبية بسبب الأعباء العائلية أو التمييز في المعاملة الضريبية بين الدخول بحسب مصادرها، حيث يعامل الدخل الناتج عن العمل معاملة ضريبية تفضيلية عن الدخل الناتج عن رأس المال... وهذا المبدأ هو المعمول به بشأن الكثير من الضرائب وتأخذ به العديد من التشريعات الضريبية في الدول المختلفة.

أما الضرائب العينية *les impôts réels*، فإن المشرع لا ينظر إلى الظروف الشخصية للمكلف ولكنه يهتم فقط بالمادة الخاضعة للضريبة. وهذا النوع من الضرائب يقتصر فقط على الضرائب غير المباشرة بأنواعها المختلفة.

وجملة ما تقدم، أن القاعدة الضريبية يجب أن تحقق أساساً فكرة العدالة والمساواة بين المكلفين بها، كي يتحقق لهم الشعور بالأمان والثقة والاطمئنان.

---

(١) يقصد بالمقدرة التكليفية للفرد، مقدرة الأشخاص الطبيعية والمعنوية على المساهمة عن طريق دخولهم في تحمل العبء للدولة. وتوقف المقدرة التكليفية على عاملين:

- **طبيعة الدخل**، ويقصد بها أن تزيد المقدرة التكليفية للفرد كلما كان دخله أكثر استقراراً وانتظاماً. ثم فإن دخول رأس المال تكون أقوى وأكثر استقراراً بالنسبة لدخول العمل، فالدخول الناشئة عن تملك وسائل الإنتاج تعد مستقرة ومنتظمة، بينما دخول العمال فهي متقلبة، ونظراً لما يمكن أن يواجهه العامل من خطر البطالة مثلاً.
- **استخدام الدخل**، أن المقدرة التكليفية للفرد لا بد أن تحدد وفقاً لتنمط وطريقة استخدام الفرد لدخله، بحيث لا يكون الجزء المقتطع من الدخل كضريبة كبيراً فلا يستطيع الفرد أن يشبع حاجاته الضرورية والكمالية بالجزء المتبقي من دخله.

## ٢ - قاعدة اليقين، Certainty

ويقصد بها أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إبهام. والفرض من ذلك، أن يكون المكلف على علم يقيني بمدى التزامه بصورة واضحة لا لبس فيها. ومن ثم يمكنه أن يعرف مقدماً موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها وسعرها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها وغير ذلك من المسائل الفنية المتعلقة بالضريبة. بالإضافة إلى معرفته لحقوقه تجاه الإدارة المالية والدفاع عنها.

## ٣ - قاعدة الملاءمة في الدفع، Convenience of Payment

ويقصد بهذه القاعدة ضرورة تنظيم أحكام الضريبة بصورة تلاءم ظروف المكلفين بها، وتيسير دفعها وخاصة فيما يتعلق بميعاد التحصيل وطريقته وإجراءاته.

وتهدف هذه القاعدة، في حقيقة الأمر، إلى عدم تعسف الإدارة المالية في استعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات الربط والتحصيل. وتدعو اعتبارات الملاءمة أن تكون القواعد المتعلقة بكل ضريبة متفقة مع طبيعتها الذاتية والأشخاص الخاضعين لها، من أجل تجنب العديد من المشاكل التي يمكن أن تتور في حالة مخالفة هذه القاعدة.

وقد نتج عن هذه القاعدة قاعدة «الحجز عند المنبع» وذلك بصدد الضريبة على الدخل باعتبار أن الاقتران عند المنبع أكثر ملاءمة ويسر بالنسبة للمكلف والإدارة المالية في ذات الوقت.

## ٤ - قاعدة الاقتصاد في النفقات، Economy in collection

ويقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل وأيسر الطرق التي لا تكلف الإدارة المالية مبالغ كبيرة، خاصة في ظل الروتين والإجراءات المعقدة، مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها. ومراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء كبير منه في سبيل الحصول عليه.

وأخيراً، فإن كافة القواعد سالفة الذكر تدور في فلك فكريتي العدالة والمساواة الضريبية، وما هي جميعها إلا تطبيقات لها.

## المبحث الرابع أغراض الضريبة

تعرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق أغراض معينة، يأتي في مقدمتها الغرض التمويلي، باعتبارها مصدراً هاماً للإيرادات العامة بالإضافة إلى الأغراض المالية والسياسية والاقتصادية الأخرى. وقد تطورت تلك الأغراض بتطور دور الدولة.

ففي ظل المالية التقليدية، عندما كانت تسود فكرة الدولة «الحارسة» كما سلف بيانه، كان الغرض من الضريبة غرضاً مالياً بحتاً، أي تحقيق إيرادات للدولة، تستطيع أن تواجه بها نفقاته المحدودة من أجل تسيير المرافق العامة. أي أن دور الضريبة كان محايداً كدور الدولة في ذلك الوقت، بمعنى أنه لا يترتب على فرضها إحداث أي تغيير في المراكز القانونية للأفراد بشأن توزيع الدخل، أو التأثير في قراراتهم الاقتصادية المختلفة التي يجب أن تتخذ فقط وفقاً لقوى السوق.

غير أنه مع تطور دور الدولة، وزيادة أنشطتها وتدخلها في الحياة الاقتصادية بصورة فعالة، تطورت أغراض الضريبة إذ أصبحت بمثابة أداة رئيسية في يد الدولة لتحقيق أهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية. فهي تمثل أداة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية، وإن كان استخدامها لتحقيق أغراض معينة يختلف بحسب طبيعة النظام الاقتصادي، وبحسب درجة النمو الاقتصادي. إذ يختلف دورها في ظل الرأسمالية عن الاشتراكية، وفي الدول المتقدمة عن الدول النامية.

كما أن للضريبة دوراً هاماً في البلاد النامية، بصفة أساسية، في تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها إلى المشروعات التي تحقق أغراض التنمية. ولذا فهي تستخدم في تشجيع المدخرات، والتأثير على الميل للاستثمار وتوجيهه إلى الأنشطة الاقتصادية التي تمثل البنية الأساسية.

ومن أهم أهداف الضريبة في العصر الحديث بصورة عامة، الأهداف السياسية سواء فيما يتعلق بالسياسة الداخلية أو الخارجية. ففي الداخل،

تمثل الضريبة أداة في يد القوى الاجتماعية المسيطرة سياسياً في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، وهي بذلك تحقق مصلحة القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب. أما في الخارج، فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية، مثل استخدام الرسوم الجمركية (كمنح الإعفاءات والامتيازات الضريبية) لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها (رفع سعر الرسوم الجمركية) من أجل تحقيق أغراض سياسية.

أما **الأهداف الاقتصادية**، كما هو الحال بالنسبة للدول الرأسمالية، فتتمثل في تحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب أثناء فترة الإنكماش لزيادة الإنفاق، وزيادتها في فترة التضخم من أجل امتصاص القوة الشرائية. كما قد تستخدم لتشجيع نشاط اقتصادي معين، بمنحه فترة إعفاء محددة وإعفاء المواد الأولية اللازمة لهذا النشاط باعتباره نشاطاً حيوياً يحقق التنمية الاقتصادية.

وأخيراً **الأهداف الاجتماعية** التي تتمثل في استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة. مثال ذلك أن يقرر المشرع الضريبي تخفيف الأعباء الضريبية على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة. كما تستخدم الضريبة أيضاً في تطوير بعض الأنشطة الاجتماعية، كإعفاء بعض الهيئات والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية معينة (دينية أو أسرية...) من الضرائب. أو قد تساهم الضريبة في المحافظة على الصحة العامة بفرض ضرائب منخفضة السعر على سلع الاستهلاك الضروري، كالخبز، وفرض ضرائب مرتفعة السعر على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية مثل المشروبات الكحولية والسجائر.

وبالرغم من تعدد أغراض الضريبة في العصر الحديث، إلا أنه ما زال الغرض المالي لها، باعتبارها أداة تمويلية في المرتبة الأولى، له الأولوية على باقي الأغراض.

## الفصل الثاني التنظيم الفني للضرائب

يقصد بالتنظيم الفني للضرائب تحديد كافة الأوضاع والإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها، في ضوء الضوابط الاقتصادية الواجب مراعاتها، وكذلك المشكلات الفنية التي تلور في هذا الصدد ابتداء من تفكير الدولة في فرض ضريبة معينة وحتى تمام دفعها من جانب المكلف بها إلى خزانة الدولة.

وسنقسم دراستنا في هذا الفصل إلى عدة مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: وعاء الضريبة.

المبحث الثاني: سعر الضريبة.

المبحث الثالث: ربط الضريبة وتحصيلها.

المبحث الرابع: المشكلات الاقتصادية المتعلقة بالضريبة.

### المبحث الأول وعاء الضريبة

يقصد بوعاء الضريبة (❖) المادة الخاضعة للضريبة، أو محل الضريبة نفسها. وقد تكون هذه المادة أموالاً، (رأس مال، دخل) أو اشخاصاً.

وسنتناول بالدراسة موضوع وعاء الضريبة، وما يثيره من موضوعات

أخرى على النحو التالي:

**الفرع الأول:** اختيار المادة الخاضعة للضريبة.

**الفرع الثاني:** موضوع الضريبة (دراسة تفصيلية للضرائب المباشرة

وغير المباشرة).

---

Source of Taxation, L'assiete de l'impots.

(❖)

## الفرع الأول

### اختيار المادة الخاضعة للضريبة

ونعني به اختيار موضوع أو محل الضريبة. وقد يكون موضوع الضريبة مالاً، أو تصرفاً أو نشاطاً معيناً، أو حتى شخصاً. وبناء على ذلك، فقد جرى العمل في التشريعات المالية المختلفة على تقسيم الضرائب من حيث وعائها أو محلها إلى:

أولاً: الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال.

ثانياً: نظام الضريبة الموحدة، ونظام الضريبة المتعددة.

ثالثاً: الضريبة المباشرة وغير المباشرة. وسنقوم بدراسة كل تقسيم في مطلب مستقل على النحو التالي:

## المطلب الأول

### الضرائب على الأشخاص والضرائب

#### على الأموال

#### (١) الضرائب على الأشخاص،

يقصد بالضرائب على الأشخاص أن يكون الإنسان ذاته هو محل الضريبة أو وعاء الضريبة، فتفرض على الأشخاص بحكم وجودهم في إقليم الدولة بغض النظر عن امتلاكهم للثروة.

وقد عرف التاريخ المالي الضريبة على الأشخاص منذ قديم الزمان. فعرفها الرومان والعرب، حيث كانت تفرض على غير المسلمين (الذميين) (١) في البلاد الخاضعة للحكم الإسلامي، وكانت تقتصر على الذكور من

(١) وهي ما تعرف بالجزية.

البالغين. كما عرفتها مصر حتى أواخر القرن التاسع عشر وكانت تسمى بضريبة الفردة أو ضريبة الرؤوس، لكونها تفرض على الشخص باعتباره «رأساً».

وضريبة الرؤوس تأخذ شكلين أساسيين، ضريبة موحدة، أو ضريبة مدرجة؛ وقد انتشرت ضريبة الرؤوس الموحدة في المجتمعات القديمة البدائية لكونها كانت تتمشى مع الظروف الاجتماعية والاقتصادية لتلك المجتمعات، حيث كان الأفراد متقاربين من حيث الدخل والثروات، بالإضافة إلى بدائية الإدارة المالية مما يصعب عليها تقدير وعاء الضريبة، بجانب سهولة تحصيلها. ولذا كانت تفرض ضريبة بسيطة موحدة على الأفراد، فيدفع كل فرد ذات المبلغ الذي يدفعه الآخرون الخاضعين للضريبة. وكانت الحصيلة الضريبية بسيطة لأن سعرها كان دائماً منخفضاً لكي يتمكن ذوو الدخل المحدودة من دفعها.

ومع تقدم المجتمع وظهور الفوارق الاقتصادية والاجتماعية بين الأفراد ودخولهم، أصبحت الضريبة الموحدة لا تحقق العدالة المنشودة منها على الخاضعين لها، إذ أصبح الأفراد يتفاوتون في مقدرتهم التكيفية. ولذا بدأ الاتجاه نحو ضريبة الرؤوس المدرجة. حيث كان المجتمع يقسم إلى طبقات أو فئات مختلفة وفقاً لمراكزهم الاجتماعية والاقتصادية، وكل طبقة ملزمة بدفع مبلغ محدد بالذات على سبيل الضريبة يختلف عن الطبقات الأخرى، وبالرغم من أن الضريبة المدرجة تبدو أكثر عدالة من الضريبة الموحدة، إلا أنها عدالة ناقصة. فالطبقة الواحدة تدفع نفس المبلغ مع أن دخول أفراد هذه الطبقة غير متساوية فهي لا تعتمد بالمقدرة التكيفية للأشخاص.

ومن أمثلتها الضريبة التي فرضها بطرس الأكبر قيصر روسيا، حيث قام بتقسيم المجتمع إلى أربع فئات هي: الفلاحون، الحرفيون، الطبقة البرجوازية، فئات الشعب الأخرى.

كما فرضتها فرنسا على الأسر عام ١٨٦٥، حيث قسم المجتمع إلى اثنين وعشرين فئة اجتماعية، فرضت على كل فئة ضريبة خاصة. كذلك عرفتها مصر حيث صدر مرسوم عام ١٨٧٥ وبموجبه قسم الأهالي إلى



ثلاث طبقات كل طبقة تدفع مبلغاً محدداً على سبيل الضريبة (١).

وتكاد تخلو التشريعات الضريبية الحالية للعديد من الدول من ضريبة الرؤوس بنوعيتها الموحدة والمدرجة، نظراً لكونها لا تحقق العدالة بين المكلفين بها، بالإضافة لما فيها من إهدار لكرامة الإنسان وحقوقه يجعله محلاً للضريبة.

## (٢) الضرائب على الأموال،

نظراً للعيوب السالف ذكرها بشأن الضرائب على الأشخاص، فقد ساد الاتجاه نحو اختيار الأموال كأساس لفرض الضريبة. وإما أن تكون الأموال رأس مال أو دخلاً. ورأس المال، هو مجموع ما يمتلكه الأفراد من قيم استعمال في لحظة زمنية معينة (الثروة) سواء أخذت شكلاً عينيياً، كأرض أو عقار أو مبنى، أو شكل سلع إنتاجية أو سلع استهلاكية أو أوراق مالية (أسهم وسندات) أو مبلغ من النقود، والواقع فإن الثروة مفهوم أشمل وأعم من رأس المال.

أما الدخل، فهو كل ما يحصل عليه الفرد بصورة دورية منتظمة على نحو مستمر من مصدر معين. قد يتمثل في ملكيته لوسائل الإنتاج أو في عمله أو كليهما معاً. ويأخذ الدخل صورة نقدية، كمساعدة عامة، في المجتمعات الحديثة، وإن كان من الجائز الحصول على بعض أجزاء من الدخل في صورة عينية. مثل حصول العامل على جزء من أجره من السلع التي يقوم بإنتاجها. أو استبقاء المنتجون لجزء من إنتاجهم لاستهلاكهم الذاتي (كالمزارعين). ويثور التساؤل حول أيهما أكثر تعبيراً عن المقدرة التكاليفية للأشخاص، رأس المال أم الدخل؟

شهد التاريخ المالي للمجتمعات الحديثة تطوراً كبيراً في هذا الصدد يتمثل في كون الدخل يمثل أساساً لفرض الضريبة، بعد أن ظلت الثروة

---

(١) وقد تم إلغاء هذه الضريبة في مصر عام ١٨٨٠، تنفيذاً لاقتراحات لجنة التحقيقات العليا التي شكلت لفحص النظام المالي والضرائب في مصر. انظر د. رفعت المحجوب، المالية العامة، الكتاب الثاني، دار النهضة العربية سنة ١٩٧١، ص ٥٢.  
وهي نفس المعنى د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ١٤٢.

لفترة زمنية طويلة هي الأساس الأول لفرضها، خاصة في العصور الوسطى وحتى بداية القرن التاسع عشر، ومع بداية النصف الأخير من القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين، انتقل وعاء الضريبة من الثروة إلى الدخل، للأسباب التالية (١):

(١) التطور الذي لحق الاقتصاد وتحوله من الاقتصاد العيني إلى الاقتصاد النقدي، فقد ترتب على ذلك زيادة أهمية الثروة المنقولة عن الثورة العقارية، ونظراً لصعوبة تقدير تلك الأخيرة من جانب الإدارة المالية، فقد أصبح الدخل الناتج عنها محل تقييم.

(٢) القيود التي فرضت على حق الملكية، وما يتفرع عنها من حق استغلال، تمثلت في شكل تنظيم علاقات استئجار الأراضي والمباني للأغراض السكنية وغيرها مما أدى إلى تناقص أهمية الثروة العقارية.

(٣) استناداً إلى أن العمل أصبح مقياساً للقيمة، فقد تزايدت أهمية الدخل الناتج عن العمل، وأصبح هو المعيار الذي يحدد درجة يسار صاحبه. ومع ذلك فإن اختيار الدخل كتعبير عن المقدرة التكاليفية، وبالتالي كأساس لفرض الضريبة، يثير مشاكل معينة (٢):

(أ) ليست كل عناصر الدخل نقدية، فالبعض منها قد يكون عينياً، مثال ذلك الجزء من الناتج الزراعي الذي يستهلكه المنتجون وهو ما يسمى بالاستهلاك الذاتي، كذلك إقامة مالك المبنى في العقار المملوك له أو في بعض أجزائه. تلك العناصر العينية يصعب تقديرها.

(ب) بالنسبة للدخول النقدية قد يكون من الصعب الوصول إلى تقدير صحيح بالنسبة لبعضها، خاصة تلك التي لا يقوم أصحابها بإمسك دفاتر، أو تلك التي نحتمي وراء مبدأ سرية الأعمال الذي يعد من أسس نشاط المشروع الفردي.

(ج) أن التوسع في مفهوم الدخل يؤدي إلى احتوائه على عناصر

(١) د. محمد دويدار، مرجع سابق، ص ١٧٩.

(٢) د. محمد دويدار، مرجع سابق، ص ١٨٠، وفي نفس المعنى د. عبد الهادي النجار، مرجع

سابق، ص ١٦٨.

أخرى تقع بين الدخل ورأس المال، كزيادة رأس المال زيادة حقيقية بمرور الوقت، وأن كان ذلك لا يرتكز على زيادة في الطاقة الإنتاجية.

• ويفض النظر عن تلك المشاكل، فقد أصبح الدخل، بصورة أصلية، هو معيار المقدرة التكلفة التي تمثل الوعاء الأساسي للضريبة، وإن كانت الثروة ورأس المال يمكن الارتكاز عليهما في بعض الحالات الاستثنائية.

## المطلب الثاني

### نظام الضريبة الموحدة ونظام الضريبة المتعددة

إن الأخذ بنظام الضريبة الموحدة أو نظام الضريبة المتعددة من الأمور التي تتعلق بالنظام الضريبي في الدولة. فالدولة تبحث دائماً عن النظام الذي يحقق لها أكبر قدر من الإيرادات وفي ذات الوقت تلتزم بالقواعد العامة التي تحكم الضريبة، السائف بيانها، واستقاداً إلى ذلك تثار المفاضلة عند إجراء التنظيم الفني للضرائب بين الاعتماد على نظام الضريبة الموحدة أو الأخذ بنظام يقوم على فرض عدة ضرائب، تتخذ كل منها وعاءً مالياً خاصاً بها.

وقد عرف التطور المالي لنظام الضريبة، منذ القدم، خلال القرنين السابع عشر والثامن عشر، نظام الضريبة الموحدة بل ودافع عنها الكتاب الاقتصاديون في ذلك الوقت، إذ كانت الدولة تقرض ضريبة رئيسية واحدة للحصول على ما تحتاج إليه من موارد مالية.

والتأصيل التاريخي لهذه الفكرة ينبع من فكرة الضريبة الأساسية التي نادى بها «فوبان» (١) VAUBAN سنة ١٧٠٧، الذي اقترح إلغاء الضرائب التي كانت قائمة في ذلك الوقت، وإحلال ضريبة أساسية محلها أطلق عليها ضريبة العشور على الأراضي والدخول المنقولة. وقد اقترح «فوبان» أن تقرض الضريبة عينا بنسبة العشر على محصول الأرض، وبنسبة العشر

(١) أنظر د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص ٣٦٨.

أيضاً على الإيراد الصافي للأموال الأخرى غير الأرض، كالمنازل والمصانع، وكذلك على دخل العمل. وقد أوصى في ذات الوقت أن تفرض ضرائب أخرى غير مباشرة بجوار «الضريبة الأساسية» مثل الضرائب الجمركية والضرائب على الملح والمشروبات.

وقد أخذ «الطبيعيون» بفكرة الضريبة الموحدة على الأرض الزراعية، على أساس كونها المصدر الوحيد للثروات، وأن ملاك الأراضي هم الفئة الوحيدة التي تفتح إيراداتاً صافياً، ومن ثم، فمن غير المجدي أن تفرض الضريبة على دخول الطبقات الأخرى. إذ أن أي ضريبة على هذه الطبقات يعني أن الملاك الزراعيين هم الذين يتحملون عبئها في النهاية. ويرجع ذلك إلى أن فرض الضريبة على دخول الفئات الأخرى، التجار والصناع مثلاً، سيؤدي إلى رفع أسعار الخدمات التي تقدمها هذه الفئات لملاك الأراضي الزراعية بمقدار الضريبة، أي أن الضريبة في النهاية تقطع من الناتج الصافي، أي من دخل الملاك.

وقد أخذ الكاتب الأمريكي هنري جورج بفكرة الضريبة الموحدة متخذاً الربح العقاري وعاء لها، أي الزيادة في قيمة الأراضي. واستند في ذلك إلى أن التقدم الاقتصادي والتطور العمراني وزيادة عدد السكان كل ذلك أدى إلى ارتفاع قيمة الأرض، وأن ملاك تلك الأراضي يحصلون على الزيادة في القيمة الناتجة عن أسباب اجتماعية أو اقتصادية، ليس لهم دخل في تحقيقها، مما يؤدي إلى التفاوت بين دخول طبقات المجتمع. وبمرور الزمن يزيد التفاوت، مما يستلزم تدخل الدولة بفرض ضريبة موحدة على الربح العقاري، لتقليل حدة التفاوت بين الدخل من جهة ومصدراً للإيرادات من جهة أخرى.

وقد ظهرت آراء متعددة، في هذا الصدد، تأخذ بفكرة الضريبة الموحدة على مصادر أخرى كالمصانع والمناجم أو مصادر القوى المحركة التي تستخدم في أوجه النشاط الاقتصادي.

وفي الفكر المالي الحديث، نادى بعض أنصار الضريبة الموحدة بالأخذ بها على أساس معيار الدخل العام الذي يحققه الفرد خلال السنة من مصادر متعددة، لكونه أكثر تحقيقاً لفكرة العدالة والمقدرة التكبيفية للمكلف.

بالإضافة إلى أنه نظام يتصف بالبساطة والوضوح ولا يتطلب نفقات كثيرة في الإدارة والتحصيل. فإدارة مالية واحدة تكون قادرة على تحصيل الضريبة والتصدي لكافة المشكلات التي يمكن أن يثيرها هذا النظام.

وبالرغم من كافة المزايا المتقدمة، فإن أنصار نظام الضرائب المتعددة الذي يفرض على أساس تعدد الأوعية الضريبية، حيث تتعدد الضرائب، يرون أن الضريبة الموحدة أصبحت لا تتوافق مع الأوضاع الاقتصادية المعاصرة وتوسع الأنشطة الاقتصادية، فتلك الأوضاع الجديدة تتطلب التوسع في فرض الضرائب وتنوعها، لكي تستوعب كافة الثروات والدخول والأنشطة التي يمارسها الأفراد. كما أن نظام الضريبة المتعددة يفرض الضرائب بأسعار معتدلة لا يشعر الأفراد بعبئها، ومن ثم فلا يفكرون في التهرب منها.

وبالرغم من ذلك فنظام الضرائب المتعددة، وإن كان أكثر تمشيماً مع التطور الاقتصادي، إلا أن المغالاة في التعدد قد يؤدي إلى صعوبات ومشاكل عديدة بالنسبة للمكلفين بها والإدارات المالية على السواء.

ولم تسر النظم الضريبية في الدول المختلفة على منهج واحد في هذا الصدد، وإن كانت الغلبة في التطبيق المالي لدى العديد من الدول لنظام الضريبة المتعددة.

## المطلب الثالث

### الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

يعد تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة (♦) أهم تقسيمات الضرائب على الإطلاق، فهناك شبه إجماع بين الكتاب الاقتصاديين على أن الضرائب المباشرة هي ضرائب على الدخل والثروة، بينما الضرائب غير المباشرة هي ضرائب على التداول والإنفاق.

Direct taxes, Indirect taxes - L'impôt directs, L'impôt indirects. (♦)

وبالرغم من أهمية هذا التقسيم إلا أنه حتى الآن لا يوجد معيار منضبط ودقيق وجامع للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب.

وقد اقترح الفقه المالي، في هذا الصدد، عدة معايير للتفرقة بين نوعي الضرائب محل البحث، وفقاً للخصائص والسمات المشتركة بين أنواع الضرائب المباشرة من جهة، وأنواع الضرائب غير المباشرة من جهة أخرى. وتتمثل في ثلاث معايير رئيسية:

### (١) معايير التفرقة،

#### أولاً: المعيار القانوني،

يقوم هذا المعيار على أساس علاقة الإدارة المالية بالمكلف من حيث طريقة التحصيل. فإذا كانت الإدارة المالية تفرض الضريبة وتحصلها بناء على كشوف أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين بها، أي أن شخص المكلف محل اعتبار، وكان التحصيل يتم كل سنة فالضريبة هنا مباشرة، نظراً لأن العلاقة هنا مباشرة بين الإدارة المالية والمكلف دون أي وسيط.

أما إذا كانت الضريبة تفرض دون أي علاقة مباشرة بين المكلف والإدارة الضريبية، بل يتم فرضها وتحصيلها بمناسبة واقعة أو تصرف اقتصادي معين، دون ما اعتبار لشخص المكلف لعدم معرفة الإدارة الضريبة له فالضريبة هنا ضريبة غير مباشرة.

وإذا كان هذا المعيار الذي يقوم على أساس طريقة التحصيل وشخص المكلف يمكن تطبيقه كأساس للتفرقة بشأن العديد من الضرائب، إلا أنه ليس سليماً في الكثير من الأحوال: فهناك بعض أنواع الضرائب التي يتم فرضها وتحصيلها بغير طريق الجداول الاسمية أو بغير طريق الاتصال المباشر بين المكلف والإدارة. فضريبة إيرادات القيم المنقولة تفرض على التوزيعات التي تتخذ صورة أرباح أو فوائد على الأسهم والسندات، أي دون اتصال مباشر بين الإدارة والمكلف وبغير طريق الجداول الاسمية. وبالرغم من ذلك فمن المسلم به فقهاً أنها من الضرائب المباشرة.

علاوة على ذلك فإن المشرع الضريبي يستطيع أن يغير من طريقة تحصيل الضريبة، بكشوف اسمية أو بدون كشوف، مما يؤثر على وصف

الضريبية لا لسبب يتعلق بطبيعتها وإنما لأن طريقة التحصيل قد تغيرت وفقاً للمعيار القانوني.

ويترتب على ما تقدم أن هذا المعيار وحده لا يعد معياراً منضبطاً وجامعاً للتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

### ثانياً: المعيار الاقتصادي،

وفقاً لهذا المعيار تعد الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانوناً هو الذي يتحمل عبأها الضريبي بصورة نهائية، ولا يمكنه التخلص منها أو نقل عبئها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية. بينما تعتبر الضريبة غير مباشرة إذا كان المكلف القانوني يمكنه أن ينقل عبأها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية ويسمى هذا الأخير بالمكلف الفعلي.

ويستند هذا المعيار على إمكانية نقل العبء الضريبي من عدمه من شخص المكلف القانوني إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية.

ومن أمثلتها، الضريبة العامة على الإيراد، فهي ضريبة مباشرة لأن من يقوم بدفعها هو ذات الشخص المكلف بها بموجب القانون، بينما تعتبر الضرائب الجمركية ضرائب غير مباشرة لأن المستورد يدفع الضريبة ثم ينقل عبأها إلى شخص المستهلك برفع ثمن السلعة أو الخدمة بمقدار الضريبة، ومن ثم يختلف شخص من يقوم بدفع الضريبة عن شخص من يتحمل عبأها النهائي.

ومن النقد الموجه إلى هذا المعيار أن ظاهرة العبء الضريبي تخضع للعديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية المتداخلة التي لا يمكن التأكد منها سلفاً. فضلاً عن أن كل الضرائب قد يتنقل عبؤها وقد لا يتنقل. فالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، وهي من الضرائب المباشرة، الأصل يستطيع المنتج وفقاً لهذا المعيار أن ينقل عبؤها إلى شخص آخر. وبالرغم من ذلك فإن هذا المنتج يستطيع أن ينقل عبؤها إلى شخص المستهلك في أوقات الرخاء عن طريق رفع ثمن السلعة بمقدار الضريبة. وبالعكس فإن الضريبة على الإنتاج، وهي من الضرائب غير المباشرة التي يتحمل عبأها المستهلك، قد يفضل المنتج في أوقات الكساد أن يتحمل بها

دون نقلها إلى المستهلك وذلك بقصد بقاء سعر السلعة مناسباً للمستهلك ومن ثم يزيد الطلب عليها فتزيد إيراداته وأرباحه. بالإضافة إلى أنه من الممكن أن يقوم المكلف القانوني بالضريبة بنقل جزء من عبء الضريبة إلى آخر، فما هو التكييف القانوني للضريبة في هذه الحالة؟

ولهذه الاعتبارات لا يمكن الاعتماد على المعيار الاقتصادي في التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، نظراً لعدم انضباطه في كثير من الحالات.

### ثالثاً: معيار الثبات والاستقرار:

يقصد بهذا المعيار مدى ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة. فتكون الضريبة مباشرة إذا كان محل الضريبة يتميز بالثبات والاستقرار. كالضريبة العقارية أو الضريبة العامة على الإيراد أي على الثروة والدخل. أما إذا كان محلها تصرفات عرضية منقطعة فإن الضريبة تكون غير مباشرة كاستيراد أو استهلاك بعض السلع، أي على التداول والإنفاق.

ويعد هذا المعيار أكثر المعايير دقة في التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة. وبالرغم من ذلك فإن الضريبة على التركات التي تعد ضريبة مباشرة، في الأصل، فإنها وفقاً لهذا المعيار تعد ضريبة غير مباشرة. إذ أنها تدفع بمناسبة حدث عرضي وهو الوفاة، وعلى واقعة عرضية هي انتقال الملكية بالميراث وخصوصاً إذا كان سعرها منخفضاً بحيث يمكن دفعها من الدخل (١).

ولقد حاول الاقتصاديون البحث عن معايير أخرى بالإضافة إلى تلك المعايير الثلاثة. فهناك من استند إلى إمكانية التمييز بينهما على أساس المقدرة التكيفية للمكلف. فالضرائب المباشرة هي التي تقبل أن تكون محلاً لمراعاة الظروف الشخصية للمكلف، أما الضرائب غير المباشرة فهي التي لا يمكن معها مراعاة ظروف المكلف الشخصية.

واستند البعض الآخر إلى أن الضرائب المباشرة هي التي تفرض على

---

(١) لمزيد من الإيضاح، انظر د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ١٤٩، د. باهر عتلم، مرجع سابق، ص ١٢٠.



الدخل عند الحصول عليه، بينما الضرائب غير المباشرة هي التي تفرض على الدخل عند إنفاقه.

خلاصة القول، أن الفقه الضريبي والمالي لم يستقر على معيار محدد للتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة. ولذا فقد انتهى إلى أن هذا التقسيم في ذاته غير مفيد، وأنه من غير اللازم الاعتماد على معيار نظري واحد للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب. بل من الممكن اللجوء إلى معيار عملي يتلخص في اعتبار الضرائب على الثروة والدخل ضرائب مباشرة. أما الضرائب على الاستهلاك والتداول فهي ضرائب غير مباشرة مع إلحاق الضريبة على الشركات (١) بالضرائب المباشرة نظراً لأن الإدارة المالية تلجأ إلى تقدير المال الخاضع للضريبة، أي الشركة تقديراً مباشراً. وتظهر أهمية التمييز بين نوعي الضرائب، من وجهة النظر الاقتصادية، في ميدان الحسابات القومية. إذ تخصم قيمة الضرائب غير المباشرة. وتضاف قيمة الإعانات، من قيمة الناتج القومي الصافي مقدراً بثمن السوق للحصول على الدخل القومي والصافي مقدراً بنفقة عناصر الإنتاج (٢).

### (٢) تقدير الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

غنى عن البيان، أن كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة تمثلان وسيلتين متكاملتين لتتبع عناصر الثروة من دخل ورأس مال. ولا يمكن القول بأن إحداهما تفوق الأخرى في درجة الأهمية. ولذا فإن كل نظام ضريبي يجمع بينهما، وإن اختلفت نسب الجمع أو التوليف بينهما من نظام إلى آخر وفقاً للاعتبارات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية السائدة فيه.

وسنشير فيما يلي لمزايا وعيوب كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة من حيث:

#### (١) مدى ثبات الحصيلة،

ذكرنا من قبل أن الضرائب المباشرة تفرض على الثروات والدخول، وهي عناصر تتميز بالثبات والاستقرار إلى حد كبير، ومن ثم فإن حصيلتها

(١) لمزيد من التفاصيل، انظر د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ١٥٠.

(٢) انظر د. باهر عتلم، المرجع السابق، ص ١٢١ في الهامش.

الضريبية تتميز بالثبات ليكون عناصرها (الدخل والثروة) لا تتأثر كثيراً بالتغيرات الاقتصادية. وأي تغير يستلزم وقتاً كبيراً لكي تتغير هذه العناصر، ومن ثم تتغير الحصيلة.

ومع ذلك فإن فكرة الثبات النسبي للحصيلة الضريبية فيما يتعلق بالضرائب المباشرة قد فقدت أهميتها في الوقت الحاضر، خاصة أنها لا تناسب إلا بعض أنواع الدخل مثل الدخل الناتجة عن العقارات (إيجار الأراضي الزراعية والمباني السكنية)، أو الدخل الناتج عن العمل (الأجور وأرباح المهن الحرة)، أو من العمل ورأس المال (الأرباح التجارية والصناعية). إذ تكون تلك الدخل أكثر تأثراً بالتغيرات والأزمات الاقتصادية، خاصة في فترات الانكماش وما يترتب عليه من بطالة في الأيدي العاملة، وانخفاض في مستوى الإنتاج والدخل القوميين، وبالتالي فإن حصيلة الضرائب تنخفض في تلك الفترات. أي أن حصيلة هذا النوع من الضرائب على الدخل يتأثر ارتفاعاً وانخفاضاً بحسب الظروف الاقتصادية التي يتعرض لها الاقتصاد من وقت إلى آخر.

وبالرغم من ذلك، فما زالت الضرائب المباشرة تحتفظ إلى حد كبير بالثبات في الحصيلة، ليس في صورته التقليدية، فهي تحصل في مواعيد ثابتة دورية ومنتظمة يجعلها تحتفظ بصفة الثبات النسبي.

أما بصدد الضرائب غير المباشرة، التي تفرض على الاستهلاك والتداول، أي على تصرفات غير ثابتة ومستقرة، فهي تصرفات عرضية ومتقطعة قد يقوم بها الأفراد أو لا يقومون بها، ومن ثم فإن حصيلتها الضريبية لا تتمتع بالثبات النسبي.

واستناداً إلى ما تقدم، فإنه يكون من السهل التقدير المسبق لحصيلة الضرائب المباشرة أكثر من الضرائب غير المباشرة. كذلك فإن توريد حصيلة الضرائب المباشرة إلى الخزنة العامة يتطلب مرور وقت طويل لأنها تفرض على أساس سنوي في حين أن حصيلة الضرائب غير المباشرة تورد منذ بداية السنة المالية إلى الخزنة لأنها تفرض على وقائع وتصرفات متقطعة تحدث كل يوم.

## (٢) مرونة الحصيلة:

ويقصد بمرونة الحصيلة مدى إمكان زيادة الحصيلة إذا احتاجت الدولة إلى أموال إضافية في ظروف معينة.

وفيما يتعلق بالضرائب المباشرة فهي تعد أقل مرونة من الضرائب غير المباشرة. وإذا كان تلك الصفة تعتبر ميزة في ظل فترات الانكماش الاقتصادي ولأن حصيلتها الضريبية لا تنخفض كثيراً في تلك الفترات أو أن انخفاضها يكون أقل من نسبة الانخفاض الحاصل في الدخل القومي، فإنها تعد عيباً في فترات الانتعاش الاقتصادي. إذ أن حصيلتها الضريبية لا تزيد إلا بنسبة أقل من تلك الحاصلة في الدخل القومي، وهذه نتيجة طبيعية لميزة الاستقرار والثبات النسبي لحصيلة الضرائب المباشرة.

أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فإن حصيلتها الضريبية تعد أكثر مرونة، فهي ذات علاقة وثيقة بمستوى الأثمان. وتعد هذه الصفة ميزة في فترات الانتعاش الاقتصادي. حيث ترتفع الأسعار ومن ثم تزيد حصيلة الإيرادات من الضرائب غير المباشرة. ولكنها تعد عيباً في فترات الكساد الاقتصادي حيث ينخفض مستوى الناتج القومي والدخل القومي ومستوى الأثمان، ومن ثم حجم المعاملات، مما يترتب عليه انخفاض في حصيلة الضرائب غير المباشرة.

وواقع الأمر أن كلاً من الضرائب المباشرة وغير المباشرة تتكاملان مع بعضهما كمورد هام لإيرادات الدولة في فترات الإنكماش والانتعاش والأزمات الاقتصادية. فحيث تقل حصيلة إحداهما تزيد حصيلة الأخرى والعكس صحيح، كما رأينا.

## (٣) الاقتصاد في النفقات:

تتميز الضرائب المباشرة، كقاعدة عامة، بقلة نفقات تحصيلها، لأنها تفرض على عناصر ثابتة ومعروفة لدى الإدارة الضريبية (العقارات والدخول المختلفة). فلا تحتاج إلى عدد كبير من الموظفين لتقديرها كما لا تحتاج إلى إجراءات متعددة ومعقدة لحصرها وتصنيفها وتحصيلها. واستثناء من ذلك، ففي بعض الظروف، قد تزداد نفقات تحصيل الضرائب المباشرة، كالضريبة

على الدخل في الدول الصناعية المتقدمة، إذ تتطلب موظفين أكفاء قادرين على تطبيق النظم المعقدة المتقدمة كنظام التصاعد (١)، أو إذا رأت الإدارة المالية ضرورة بحث حالة كل مهول على حدة لتطبيق الاعتبارات الشخصية، أو إذا أرادت إحكام منع التهرب الضريبي (٢).

أما بصدد الضرائب غير المباشرة، فإن نفقات تحصيلها تكون أكبر، وذلك لكونها تفرض على الإنفاق، وهذا يستلزم وجود عدد كبير من الموظفين على درجة عالية من الكفاءة والمهارة، وإتباع إجراءات متعددة لمراقبة التصرفات التي تفرض على أساسها الضريبة ولتبع التهرب الضريبي.

#### (٤) الملاءمة:

تتميز الضرائب المباشرة بأنها أكثر ملاءمة من الضرائب غير المباشرة. ويرجع ذلك إلى كون الإدارة المالية تعد كسوفاً بأسماء أشخاص المكلفين بها، أي أنهم معروفين لديها، وبالتالي يمكنها معرفة الظروف الشخصية لكل منهم، وإمكانية إعفاء ذوي الدخل المنخفضة أو تخفيف العبء عنهم. فتستخدم كأداة في يد الدولة من أجل إعادة توزيع الدخل بين الأفراد، من أجل تخفيف حدة التفاوت بين الدخل، كما يكون من الممكن تقسيط مبلغ الضريبة أو تأجيل دفعها.

أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة، فشخص المكلف يكون مجهولاً للإدارة المالية، ومن فإنه غير معروف لديها. ويترتب على ذلك عدم إمكانية تطبيق شيء من الملاءمة بالنسبة إليهم.

#### (٥) الوعي الضريبي:

تتميز الضرائب المباشرة بأنها تشعر المكلفين بها بواجباتهم الضريبية. ويرجع ذلك إلى أن المكلف يدفع الضريبة في شكل توضيحية بجزء من دخله إلى الدولة، كمساهمة منه، كضرد في المجتمع، في تحمل جزء من أعبائها لمواجهة نفقاتها المتزايدة، ومن ثم، فإن ذلك يدفعه إلى الاهتمام بالمشاكل العامة ومراقبة الحكومة في تصرفاتها المالية والسياسية والاقتصادية. فيخلق

(١) د. باهر عتلم، مرجع سابق، ص ١٢٢.

(٢) د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ١٥٢.

لديه نوعاً من الوعي الضريبي لأهمية ما يساهم به في تحمل أعباء الدولة. وقد يكون لهذا الوعي جانب سلبي، يتمثل في محاولة المكلفين التخلص من عبء الضريبة بالتهرب منها، كلياً أو جزئياً، مما يؤدي إلى نقص في حصيلتها.

أما الضرائب غير المباشرة، فلكونها تفرض على الإنفاق، فإن المكلف لا يشعر بها، لأنها تدفع أساساً بواسطة المنتجين والمستوردين، ثم يقومون بنقل عبئها إلى المستهلك مباشرة، الذي يقوم بدوره بدفعها كجزء من سعر السلعة أو الخدمة، ويترتب على ذلك، عدم شعور الأفراد بواجبهم الضريبي، ومن ثم انخفاض الوعي الضريبي، خاصة أن كل ما يشعر به الفرد هو ارتفاع أسعار السلعة أو الخدمة بارتفاع سعر الضريبة المفروضة عليها.

#### (٦) النظام الاقتصادي:

تناسب الضرائب المباشرة أنظمة الدول المتقدمة، ولا تناسب كثيراً البنيان الاقتصادي للدول النامية، فانتشار ظاهرة الاستهلاك الذاتي في الدول النامية، من جهة، وعدم إمساك دفاتر منتظمة، من جهة أخرى، يجعل من الصعب الاعتماد على الضرائب المباشرة للحصول على إيرادات منتظمة وثابتة لتغطية التزايد في النفقات العامة، بالإضافة إلى أن ضعف الدخل في تلك البلاد يجعل الإعفاءات التي تمنح للدخول المحدودة كبيرة، ومن ثم تنخفض حصيلة الضرائب المباشرة في البلاد النامية.

وإذا كانت الضرائب غير المباشرة أكثر تناسباً مع الدول النامية، إلا أنها في واقع الأمر تفرض على السلع الضرورية لضمان زيادة الحصيلة الضريبية، وإذا كان هذا يؤدي إلى زيادة الحصيلة إلا أنه يعثل عبئاً إضافياً على المكلفين بها وخاصة أصحاب الدخل المحدود أكثر من أصحاب الدخل المرتفع، وبالتالي فهي لا تحقق قاعدة العدالة المنشودة منها.

#### (٧) العدالة:

استناداً إلى كافة العناصر السالفة الذكر، يمكن القول بأن الضرائب المباشرة تعد أكثر تحقيقاً للعدالة من الضرائب غير المباشرة، فالضرائب المباشرة، تفرض على الدخل أو رأس المال وهي عناصر

واضحة الدلالة على المقدرة التكليفية للمكلف. فيمكن مراعاة الظروف الشخصية للمكلف، كالأعباء العائلية ونكاليف الحصول على الدخل، وطبيعة الدخل وحجمه، وإمكانية تقرير إعفاء كامل أو جزئي له بحسب هذه المقدرة.

أما الضرائب غير المباشرة، فشخص المكلف مجهول، ومن ثم لا يمكن إدخال المقدرة التكليفية للمكلف عند تقريرها في الاعتبار، ويتساوى عبؤها بالنسبة للجميع بدون تمييز. مما قد يمثل عبئاً إضافياً لفئة كبيرة من المكلفين بها وخاصة أصحاب الدخل المحدود. وإن كان من الممكن التغلب على هذه المشكلة بفرض سعر مرتفع على السلع الكمالية وسعر متوسط على الاستهلاك الشائع وسعر منخفض على السلع الضرورية. إلا أن هذا لا يحدث من الناحية العملية، فكل دولة تسعى إلى ضمان وفرة الحصيلة دون مراعاة لتلك الظروف. ولهذا يطلق على الضرائب غير المباشرة أنها ضرائب غير ديمقراطية وغير عادلة.

واستناداً إلى ما سبق، فإنه لا يمكن القول بأفضلية نوع معين من الضرائب على الآخر، بل لكل منهما عيوبه ومزاياه، ومن ثم فإن الجمع بينهما أفضل السبل للحصول على الإيرادات اللازمة لمواجهة ظاهرة تزايد النفقات العامة.

ونظراً لأهمية هذا التقسيم للضرائب المباشرة وغير المباشرة، فسنعوم بدراستها بصورة تفصيلية في الفرع الثاني المتعلق بموضوع الضريبة. وسنعوم بدراسة نوعي الضرائب باعتبار أن كلاً منها يكمل الآخر على النحو التالي:

المطلب الأول: الضرائب المباشرة.

المطلب الثاني: الضرائب غير المباشرة.

## الفرع الثاني موضوع الضريبة

### المطلب الأول الضرائب المباشرة

وضحنا من قبل أن الضرائب المباشرة هي تلك التي تفرض إما على الدخل أو رأس المال. ولذلك سنتناول كل من هذين النوعين بالدراسة باعتبارهما موضوع الضريبة المباشرة.

#### أولاً، الضرائب على الدخل (٥)،

##### (١) ماهية الدخل،

يجدر بنا بداية أن نحدد ماهية الدخل. فالدخل في المواد المدنية هو «مبلغ من النقود، يأتي من مصدر ثابت، بصفة دورية منتظمة». وكما يتضح من هذا التعريف أنه يشمل ثلاثة عناصر أساسية هي: النقدية، الثبات، الدورية.

ويعرف بعض الاقتصاديين الدخل بأنه «الزيادة النقدية في قيمة السلع والخدمات التي يستهلكها الشخص في خلال فترة زمنية معينة، والبعض الآخر عرفه بأنه «مجموع نفقات الشخص الاستهلاكية مضافاً إليه أي تغيير في صافي ثروته في خلال فترة زمنية معينة» (١).

وأياً كان تعريف الدخل، فإن الضرائب على الدخل تحتل أهمية كبيرة في الأنظمة الضريبية الحديثة، لكونها تستوعب أوجه النشاط الاقتصادي المختلفة. ومن ثم يمكن فرضها على كافة الدخول التي تتحقق من العمل أو رأس المال. فالضريبة على الدخل تعد من أهم الوسائل التي تمكنا من تحديد المقدرة التكليفية للفرد، وبالتالي الاقتطاع من دخله ما يناسب ظروفه

---

Income taxes - impôts sur le revenu.

(٥)

(١) لزيد من التفاصيل، انظر د. باهر عتلم، ص ١٣٥ وما بعدها.

الشخصية. بالإضافة إلى أنها تمثل مصدراً ثابتاً ودائماً للإيرادات العامة للدولة، تستخدمها الدولة لتحقيق العدالة الاجتماعية وبيعها وسيلة أو أداة في يد الدولة لإعادة توزيع الدخل القومي لتقليل الفوارق بين الطبقات الاجتماعية المختلفة.

وبغض النظر عن اجتهادات الكتاب الاقتصاديين في محاولة وضع تعريف محدد ومنضبط للدخل، فإنه يمكن تحديد عناصر الدخل في ثلاثة أمور رئيسية:

**قيمة نقدية**، ويقصد بذلك أنه قيمة نقدية أو قابلة للتقدير النقدي، فالدخل لا يقتصر على الدخل النقدي التي تأخذ شكل الأجر أو المرتب أو الربح أو الفائدة. ولكن يتسع ليشمل المنفعة أو الخدمة التي يحصل عليها الفرد طالما يمكن تقديرها بالنقود. مثال ذلك المنفعة التي يحصل عليها مالك العقار من السكن فيه.

**صفة الدورية**، يقصد بهذه الصفة أن الشخص يحصل على دخله بصورة دورية منتظمة. كأجر العامل الذي يحصل عليه كل أسبوع أو كل شهر حسب الاتفاق بينه وبين صاحب العمل. فصفة الدورية تستلزم وجود فترة زمنية محددة، سواء كانت هذه الفترة أسبوعاً أو شهراً أو سنة. كذلك تشمل هذه الصفة المرتبات والإيرادات الناتجة عن الملكية العقارية أو من التجارة أو المهن الحرة أو أرباح الأسهم، حيث أن جميعها تعد من الدخل لكونها تحصل بصورة دورية ومنتظمة. واستناداً إلى ذلك، فإن أي دخل أو ربح عرضي يحصل عليه الشخص من المضاربة في البورصة، أو من بيع عقار يملكه بقيمة أكبر مما اشتراه، أو من يكتتب في نوع معين من السندات أجريت بينها قرعه وفاز فيها بالجائزة عن السند الذي يملكه، فذلك الإيرادات جميعها التي يحصل عليها الشخص، بالرغم من كونها مبلغاً من النقود أو قابلة للتقدير النقدي، لا تكتسب صفة الدخل لعدم توفر صفة الدورية والتجدد فيها.

وبلاحظ أن دورية الدخل تستوجب قيام الشخص باستغلال ثروته (العمل - ملكية عقارية...) حتى يحصل على دخل منها، وتمثل صفة الدورية نظرية أساسية في الاقتصاد كركن من أركان الدخل.



**مصدر مستمر** لا بد أن يأتي الدخل من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار النسبي. وتلازم هذه الصفة صفة الدورية. فمن الطبيعي لكي تتحقق الدورية أن يأتي الدخل من مصدر مستمر. ومثال ذلك الأرض والعقار المبني، المشروع التجاري أو الصناعي، العمل أو الوظيفة، المهن الحرة. فجميعها تعد من قبيل المصادر المستمرة أو القابلة للاستمرار بصورة نسبية.

ويمكن تقسيم الدخول وفقاً لمصدرها إلى ثلاثة أنواع رئيسية:

(١) رأس المال: سواء كان عقارياً أو منقولاً. وهذا النوع يتمتع بأكبر قدر من الثبات والاستقرار. إذ أن رأس المال كمصدر للدخل يدوم ولا يتوقف على عمر الفرد. كما أنه يمكن تجنب جزء من الدخل الناتج عنه لصيافته وحمايته من الاستهلاك لضمان بقائه واستمراره أكبر فترة ممكنة.

(٢) العمل: سواء كان عملاً ذهنياً أو يدوياً. ويتصف هذا المصدر بالدورية وإن كان لا يتمتع بنفس درجة الثبات والاستقرار التي يتمتع بها الدخل الناتج من رأس المال. وذلك لأنه يتوقف على عدة عوامل تتمثل في قدرة الفرد نفسه على الإنتاج، وعلى عمر الإنسان، ولذلك فإن الدخول الناتجة عن العمل تعامل معاملة ضريبية أقل من الدخول الناتجة عن رأس المال.

(٣) رأس المال والعمل: فقد يكون الدخل ناتجاً عن اشتراك كل من رأس المال والعمل. كما هو الحال بالنسبة للأرباح التجارية والصناعية وهي تتصف بدرجة متوسطة من الاستمرار، ويتم معاملتها الضريبية في منزلة وسط بين معاملة الدخل الناتج عن رأس المال والدخل الناتج عن العمل.

### **نظرية زيادة القيمة الإيجابية في ذمة المكلف (١)**

ويتحدد الدخل وفقاً لهذه النظرية بمقدار الزيادة الإيجابية التي تطرا على ذمة الشخص الطبيعي أو المعنوي، خلال فترة معينة من الزمن. فما يحصل عليه الفرد، خلال فترة معينة، من نقود أو منافع وخدمات، يمكن تقويمها بالنقود، يعتبر دخلاً سواء تم ذلك بصور دورية منتظمة أو بصورة عرضية بعثة. وهنا تكمن نقطة الخلاف بين هذه النظرية والنظرية السالفة

(١) انظر د. زين العابدين ناهر - مرجع سابق، ص ٣١١ وما بعدها.

التي تركز على صفة «الدورية» كركن من أركان الدخل.

ووفقاً لهذه النظرية فإن كل زيادة تظراً على ذمة الشخص تعد من قبيل الدخل. أي أن الاموال الموروثة والهبات والوصايا وجوائز اليانصيب، تعتبر جميعها من الدخل لأنها تؤدي إلى الزيادة الإيجابية في ذمة الشخص.

ووجه الانتقاد لهذه النظرية يكمن في كونها قد وسعت من فكرة الدخل للدرجة التي يمكن فيها أن تشمل رأس المال. فواقع الأمر أنه إذا طرأت زيادة إيجابية في ذمة الشخص لها طبيعة رأس المال، لا يمكن اعتبار هذه الزيادة من قبيل الدخل. فأنصار هذه النظرية قد جانبهم الصواب في اعتبار الإرث والوصية والهبة والزيادة في قيمة رأس المال من قبيل الدخل، نظراً لأن هذه العناصر لها طبيعة رأس المال.

ومما هو جدير بالذكر، أن بعض التشريعات الضريبية متأثرة في ذلك بأفكار هذه النظرية، قد فرضت الضريبة على بعض الدخل العرضية مما يعتبر خروجاً على المفهوم التقليدي للدخل الذي يستلزم توفر صفة الدورية والانتظام. إلا أن هذا في الواقع، يكون بفرض ملاحقة هذه الأوعية وإخضاعها للضريبة بسبب أو لآخر وليس بفرض توسيع مفهوم الدخل.

ولذلك فإن بعض التشريعات الضريبية لا تنقيد بمفهوم محدد للدخل، ولكنها قد تضيق أو توسع منه وفقاً للأغراض التي تهدف إلى تحقيقها سواء كانت أغراضاً مالية أو اجتماعية أو اقتصادية، وهذا ما يفسر لنا أن الإدارة الضريبية قد تعفى بعض الدخل من الضريبة، كإعفاء الأعباء العائلية، لتحقيق أغراض اجتماعية، أو تعفى دخول السندات الحكومية من الضرائب على إيرادات القيم المنقولة بقصد تحقيق أغراض اقتصادية تتمثل في تشجيع الأفراد للاكتتاب بها.

وفي بعض الأحيان قد تخضع الإدارة الضريبية الدخل العرضية للضريبة، بالرغم من عدم توفر عنصر الدورية بها، وذلك بناء على نص قانوني، ومثال ذلك، ما تقضى به بعض القوانين من إخضاع كل من عمولة أو سمسة عارضة لضريبة الأرباح التجارية، أو فرض ضريبة على الإيراد الناتج من ملكية الأوراق المالية، الذي قد يتخذ شكل الجوائز أو اليانصيب أو مكافآت

السداد أو الاحتياطي الذي يوزع على المساهمين، أو أي توزيع تجريه هيئة أو شركة من تلك التي تخضع لتوزيعاتها للضريبة. ويقصد المشرع من ذلك إحكام الرقابة على هذا النوع من الدخول وضبط واستقرار المعاملات.

وبناء على ما تقدم، يمكن تعريف الدخل بأنه قيمة نقدية أو قابلة للتقدير النقدي يتحقق بصورة دورية منتظمة من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار.

ويثور التساؤل عن تحديد قيمة الدخل الخاضع للضريبة، وهل هو الدخل الإجمالي أم الدخل الصافي؟

### الدخل الإجمالي والدخل الصافي:

يقصد بالدخل الإجمالي *revenu brut* كافة القيم النقدية أو القابلة للتقدير النقدي التي يحصل عليها الشخص نتيجة استغلاله مصدراً من مصادر الثروة.

بينما يقصد بالدخل الصافي *revenu net* ذات القيم مخصوصاً منها المبالغ التي استلزمها استغلال مصدر الدخل لكي يأتي بهذه القيم.

ويمكن أن نفرق هنا بين نفقات أو تكاليف الدخل من جهة وبين استعمالات الدخل من جهة أخرى. حيث أن الأخيرة تعني الأوجه التي ينفق فيها الدخل من استهلاك أو استثمار (١).

وفي الواقع لا توجد قاعدة واحدة لكافة أنواع الضرائب التي تفرض على الدخل. فبعض منها يفرض بحسب طبيعتها على الدخل الإجمالي، كضريبة إيرادات القيم المنقولة (الأسهم والأوراق المالية) التي تفرض على كل ما يحصل عليه المكلف من توزيعات في صورة فوائد، أرباح أو جوائز... دون خصم تكاليف الدخل منها. والبعض الآخر يفرض على الدخل الصافي أي

---

(١) أن استعمالات الدخل تأخذ صوراً مختلفة ليس لها حصر - ومثالها استعمال جزء من الدخل في الاستهلاك كالتنفقات الشخصية المتعددة اللازمة للشخص وللمن يتولى إعاقته، أو في الادخار كامتناع الشخص عن استهلاك جزء من دخله، أو في الاستثمار كإجراء أوراق مالية أو عقارات، أو المساهمة في تكوين مشروعات جديدة. انظر لمزيد من التفاصيل، د. أحمد جامع، ص ١٦٤.

بعد خصم تكاليف الحصول عليه، كضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وضرائب المهن الحرة.

ويقصد بتكاليف الدخل كل ما ينفقه الشخص من أجل الحصول على دخله، وهي تختلف بحسب طبيعة الدخل ذاته أو نوعه أو ظروفه الخاصة، وغنى عن البيان، أنه عادة ما يكون موضوع تكاليف الدخل محلاً للنزاع بين الإدارة الضريبية وشخص المكلف. فالإدارة الضريبية تجد من مصلحتها تقليل حجم النفقات حتى يتم فرض الضريبة على حجم أكبر من الوعاء، بينما يرى المكلف أن يزيد من حجم النفقات الواجبة الخصم من الدخل الإجمالي لتحديد أقل صافي دخل يخضع للضريبة.

وفي بعض الأحيان يتدخل القانون<sup>(١)</sup> لتحديد ماهية التكاليف التي تخصم، والنسب التي يجري الخصم طبقاً لها، وشروط إجراء الخصم وإلى غير ذلك، وقد يقرر القانون مبدأ الخصم ويشير إلى أمثلة للمبالغ التي تخصم، تاركاً المجال لإعمال القياس عليها وخصم أي مبلغ شبيه يكون تكليفاً على الأفراد.

وقد استقر الفقه والقضاء على تحديد بنود تكاليف الدخل الواجب خصمها من الدخل الإجمالي على النحو التالي:

**نفقات الاستغلال:** وتمثل تلك النفقات، بالنسبة لمشروع ما، في ثمن المواد الأولية وأجور العمال وإيجار العقارات التي يشغلها المشروع والآلات والأدوات وفوائد القروض المتعلقة بمباشرة نشاط هذا المشروع ومصروفات الدعاية والإعلان... الخ، بمعنى أنها كافة النفقات اللازمة لتسيير المشروع.

**نفقات الصيانة:** أي كل نفقات لها علاقة بإصلاح أو استبدال الأجزاء التالفة في الآلات والمباني والمعدات، على أن يكون ذلك ناتجاً عن الاستعمال العادي لها، ونفقات الكشف الدوري على المباني والمعدات.

**نفقات الاستهلاك:** وهي المبالغ التي يقطعها المشروع من أرباحه بصورة ثابتة كل فترة زمنية معينة، عادة ما تكون سنة، كمقابل لما يطرأ على الأصول الإنتاجية من قدم أو عطل أو استهلاك، نتيجة للاستهلاك العادي.

(١) د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ٢١٥.

وتلك النفقات يستخدمها المشروع لكي يتمكن من إحلال أصول ثابتة جديدة محل الأصول القديمة التي قد استهلكت بفعل الزمن. ويطلق على هذا النوع من الاستهلاك، الاستهلاك الصناعي. وهو يختلف عن الاستهلاك المالي (١) والذي لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم من الأرباح الإجمالية.

هل الضرائب التي يدفعها المكلف تعد تكلفة على الدخل أم استعمالاً له؟

من المتفق عليه، في هذا الصدد، أن الضرائب التي تتعلق بقيام الشخص بنشاطه الذي ينتج عنه دخل تعد تكلفة على الدخل. فهذه الضرائب تخصم من الدخل الإجمالي، بمعنى آخر أن دفع هذه الضرائب يعد أمراً لازماً للحصول على الدخل. مثال ذلك الضريبة الجمركية التي تدفع على السلع المستوردة، وضرائب الدمغة. أما الضرائب المفروضة على الدخل ذاته فإنها تعد استعمالاً للدخل لكونها غير لازمة للحصول عليه، ومن ثم فهي لا تعتبر تكلفة واجبة الخصم من الدخل الإجمالي قبل فرض الضريبة عليه. فهي لا تقرر إلا بعد الحصول عليه فعلاً.

## (٢) أنواع الضرائب على الدخل،

تنقسم الضرائب على الدخل إلى ضرائب تفرض على فروع الدخل، وهي ما يطلق عليها الضريبة النوعية على فروع الدخل، أو تفرض ضريبة واحدة على مجموع الدخل الذي يحققه الفرد من مصادر متعددة وهي ما يطلق عليها الضريبة العامة على الدخل.

والجدير بالذكر، أن المشرع الضريبي لا يأخذ بمبدأ واحد في هذا الصدد. فقد يوسع من مفهوم الدخل أو يضيق منه بحسب الأغراض التي يريد تحقيقها. وبذلك فإن الضريبة على الدخل تفرض وفقاً لعدة مظاهر تتمثل فيما يلي:

### ١ - الضرائب النوعية على فروع الدخل:

تفرض الضرائب النوعية على فروع الدخل المختلفة، على أساس

(١) يقصد بالاستهلاك المالي، قيام المشروع خلال حياته بسداد قيمة رأسماله وغيره من الديون إلى أصحابه.

لمزيد من التفاصيل انظر د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ١٦٤.

مصدر كل دخل. وفي هذا النوع تتعدد الأوعية الضريبية التي تفرض على أساسها الضريبة.

فالشخص الواحد من الممكن أن يقوم بعدة أنشطة، وبالتالي تتعدد الضرائب المفروضة عليه بحسب مصدر كل دخل. فتفرض ضريبة على الدخل الناتج من رأس المال العقاري (ملكية العقارات)، أو الدخل الناتج من رأس المال المنقول (ملكية الأوراق المالية)، أو الدخل الناتج عن العمل (الأجور والمرتبات، المهن الحرة)، أو الدخل الناتج عن العمل ورأس المال (الأرباح التجارية والصناعية).

ويمتاز هذا النظام بتنوع أحكام الضريبة المطبقة بحسب مصدر كل دخل وطبيعته، من حيث أسلوب تقديره وتحصيله أو سعر الضريبة ذاتها.

ويؤخذ على هذا النظام أنه قد يكلف الدولة الكثير من النفقات، وأن حصيلته عادة ما تكون قليلة. بالإضافة إلى عدم إمكان تطبيق نظام الضريبة التصاعدية لعدم إتساع حجم الأوعية الضريبية، فضلاً عن عدم إمكان تطبيق فكرة شخصية الضريبة ومراعاة ظروف الممول الشخصية أو مقدرته التكاليفية.

## ٢ - الضريبة العامة على الدخل؛

ويقصد بها الضريبة التي تفرض على مجموع الدخل المتحقق للمكلف من مصادر متعددة. فيتم النظر إلى الممول بصورة شاملة وإلى إجمالي دخله المتحقق من أنشطته المختلفة ومصادر ملكيته المتعددة دون تمييز بينها. وبالتالي يمكن معرفة مقدرته التكاليفية وحالته المالية التي لا يمكن التعرف عليها باتباع نظام الضرائب النوعية على فروع الدخل.

واستناداً إلى ذلك، فلو كان الشخص يمتلك قطعة من الأرض، ويمارس نشاطاً تجارياً ويمتلك أوراقاً مالية، فإن الضريبة تفرض على إجمالي الدخل الذي يحققه من تلك المصادر المختلفة.

ويتميز هذا النظام بأنه أقدر على تحقيق فكرة العدالة الضريبية. فيساوي بين الممولين المتساويين في المقدرة المالية، بغض النظر عما إذا كان

الدخل من مصدر واحد أو من مصادر متعددة (١). كذلك فإنه يتميز بالبساطة وقلة النفقات نظراً لعدم تعدد عمليات الربط والتحصيل، وإن كان يتطلب في الإدارة المالية قدراً كبيراً من الكفاءة الفنية والإدارية والمحاسبية. فضلاً عن ذلك يمكن إدخال الظروف الشخصية للمكلف في الاعتبار التي تستوجب النظر إلى إجمالي الدخل الذي يحققه، ومن ثم مراعاة الحد الأدنى اللازم للمعيشة والإعفاء للأعباء العائلية. وأخيراً فإن هذا النظام يمكن الدولة من تطبيق نظام الضريبة التصاعدية بصورة أدق مما يساهم في إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الفئات محدودة الدخل.

ويؤخذ على هذا النظام، أنه يستلزم درجة عالية من الوعي الضريبي للأفراد المكلفين به، ذلك أن فرض ضريبة واحدة على الدخل يعني أن يكون عبئها ثقیلاً عليهم، مما قد يدفعهم إما إلى إخفاء جزء من إيراداتهم أو التهرب من دفعها، وهذا يؤثر بالسلب على إجمالي الحصيلة الضريبية.

وجدير بالذكر أن الضريبة العامة على الدخل تفرض على دخل الأسرة بأكملها (زوج وزوجة وأولاد) بالنسبة للدول التي تأخذ بمبدأ وحدة الذمة المالية للزوجين مثل فرنسا. أما بالنسبة للدول التي تأخذ بمبدأ إستئلال الذمة المالية فإن الضريبة العامة على الدخل تفرض على دخل كل فرد على حدة (الزوج والزوجة) مثل مصر والولايات المتحدة الأمريكية.

وبناء على ما تقدم، فإن لكل نظام مما سلف بيانه مميزات وعيوبه، ولذا فإن أغلب التشريعات الضريبية تأخذ بنظام الجمع بين الضرائب النوعية على فروع الدخل والضريبة العامة على الدخل، بمعنى أن كل نوع من أنواع الدخل له ضريبة نوعية خاصة به تتوافق مع طبيعته، بالإضافة إلى فرض ضريبة واحدة على كافة الدخول المنحققة من كافة المصادر مرة أخرى كوعاء واحد لضريبة مكملة، هي الضريبة العامة على الدخل. وبذلك

---

(١) مثال توضيحي: فني حالة وجود اثني من الممولين أحدهما يستمد دخله من مصدر واحد وقدره ألف جنيه، وآخر يستمد من أربعة مصادر يعطي كل منها ٢٥٠ جنيهاً يبدو هذا الأخير من صغار الممولين بالنسبة لنظام الضرائب على فروع الدخل، بينما يبدو الأثنان متساويان في القدرة المالية، وفقاً لنظام الضريبة العامة على الدخل.

يمكن للدولة أن تجمع فيه مزايا كل من الضرائب النوعية والضريبة العامة على الدخل وخاصة فيما يتعلق بالمقدرة التكليفية للممول وظروفه الشخصية.

### ٣ - أساليب تحديد وعاء الضريبة:

إن تحديد وعاء الضريبة يشمل أسلوبين أساسيين:

(١) التحديد الكيفي لوعاء الضريبة.

(٢) التحديد الكمي لوعاء الضريبة.

#### ١ - التحديد الكيفي لوعاء الضريبة (المادة الخاضعة للضريبة):

إن الاتجاه الحديث في المالية العامة هو الاعتداد بالظروف الشخصية للمكلف عند فرض الضريبة. وهذا يتطلب التفرقة بين عينية الضريبة وشخصية الضريبة.

**عينية الضريبة la realite de l'impôt:** ويعني ذلك أن الضريبة تفرض على الدخل بغض النظر عن شخصية المكلف أو ظروفه العائلية أو الاجتماعية. فإذا فرضت ضريبة على الإيراد الناتج عن ملكية الأرض الزراعية، فإنها تعد ضريبة عينية إذا كانت واحدة بالنسبة لجميع الملاك بغض النظر عن ظروفهم الخاصة. فلا فرق بين من يملك فدانا واحداً أو أكثر.

ولا تتطلب عينية الضريبة جهداً كبيراً من جانب الإدارة المالية بشأن تحديدها، كما لا تحتاج إلى إدارة على جانب كبير من الكفاءة. فهي تتميز ببساطتها وسهولة تطبيقها. وتمتاز بأن حصيلتها غزيرة فهي لا تدخل في حسابها الظروف الشخصية والعائلية للمكلف، كما أنها لا تقرر أي إعفاءات. وبالرغم مما تقدم، فإن عينية الضريبة لا تتلاءم مع مبدأ العدالة الضريبية الذي يستوجب مراعاة المقدرة التكليفية للمكلف. كما أنها غير مرنة فلا يمكن إحداث تغيير في حصيلتها بسهولة.

#### **شخصية الضريبة la personnalité de l'impôt:** ومعناه أن الضريبة

التي تفرض على الدخل تأخذ في الاعتبار المركز الشخصي والظروف الشخصية للمكلف، فعند تحديد المقدرة التكليفية للشخص، لا يقتصر الأمر



على تحديد مقدار الدخل الذي يحصل عليه، ولكن لابد من الأخذ في الاعتبار عدة ظروف شخصية تتعلق بذات المكلف نفسه تتمثل في:

(١) المركز الإجتماعي والعائلي للمكلف: يستلزم ذلك استبعاد جزء من الدخل من إطار فرض الضريبة، وهو ذاك الجزء المخصص لإشباع الحاجات الضرورية للفرد، وهو ما يطلق عليه بحد الكفاف. ويختلف هذا الحد من مجتمع إلى آخر، وفي داخل المجتمع من وقت إلى آخر. بالإضافة إلى خصم ما هو لازم للقيام بالاعباء العائلية، وتتخذ بعض الدول من ذلك سلاحاً إما لتشجيع النسل أو لفرض عقوبة لفيرة المتزوجين. ويكون ذلك عادة بالنسبة للدول التي تعاني نقصاً في الزيادة السكانية، أو سلاحاً لتحديد النعمل في الدول النامية التي تعاني من الزيادة السكانية.

(٢) مصدر الدخل: إن شخصية الضريبة تأخذ في اعتبارها مصدر دخل المكلف. فالدخل الناتج عن العمل يعامل معاملة مختلفة عن ذلك الناجم عن رأس المال، ويرجع ذلك إلى أن الدخل الناتج عن العمل قد يتعرض لظروف متعلقة بشخص العامل نفسه كالمرض أو العجز أو الوفاة. بالإضافة إلى اختلاف مدة استثمار كل منهما، فالدخل المتولد من رأس المال يبقى مدة أطول من الدخل المتولد عن العمل. وهذا يستوجب معاملة كل منهما معاملة ضريبية مختلفة وفقاً لظروف كل منهما.

(٣) المركز المالي: إن شخصية الضريبة، لكونها تعند بالمركز المالي للمكلف، تميز في المعاملة بين الدخول المختلفة. من حيث أحجامها وشرائحها بحيث تخضع كل منها لسعر خاص يرتفع كلما ازداد مقدار الدخل (الضريبة التصاعدية) ويقل بانخفاض الدخل وذلك كي تتحقق المساواة في التضحية بين كافة المكلفين.

## ٢ - التحديد الكمي لوعاء الضريبة،

يتوقف حجم الحصيلة الضريبية على طريقة تحديد الوعاء الضريبي، أو تقدير قيمة الدخل الخاضع للضريبة. وهناك طرق مختلفة لتقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتتمثل في استخدام عدة أسس:

## (١) طريقة المظاهر الخارجية (٥)

تقوم هذه الطريقة على أساس أن الإدارة المالية تعتمد في تحديد وعاء الضريبة على بعض المظاهر الخارجية، التي تتعلق بالمكلف والتي يكون من السهل على الإدارة المالية تقديرها. مثال ذلك، تقدير دخل المكلف على أساس القيمة الإيجارية لمنزله أو عدد النوافذ والأبواب أو عدد العمال أو الآلات المستخدمة وعدد السيارات التي يمتلكها... وغيرها من المظاهر الأخرى.

وقد كانت هذه الطريقة مستخدمة في التشريع الضريبي الفرنسي في القرن التاسع عشر وحتى عام ١٩٢٥، حيث كانت تفرض الضريبة على الدخل على أساس مظاهر خارجية معينة تتمثل في عدد الأبواب ونوافذ منزل المكلف، استناداً إلى أن منزل المكلف الغني أكثر أبواباً ونوافذاً من منزل المكلف الفقير.

ويبدو واضحاً، أن هذه الطريقة تتسم بالبساطة وقلة النفقات كما لا تلزم المكلف بتقديم أي مستندات. إلا أنها طريقة غير منضبطة بشأن تحديد وعاء الضريبة، ولا تناسب المجتمعات الحديثة والمتقدمة. ولذلك فلا يمكن الاستناد عليها لتقدير وعاء الضريبة. فهناك بعض الدخول التي لا توجد بها أي مظاهر خارجية تدل عليها (١)، أو أن تكون المظاهر مخالفة للحقيقة. كما أن هذه الطريقة لا تعدد بالظروف الشخصية للمكلف، بل قد يحقق المكلف خسارة معينة كل سنة، ومع ذلك يلتزم بدفع الضريبة على أساس المظاهر الخارجية التي لا تختلف بالطبع خلال هذه السنة، نظراً للثبات النسبي للمظاهر الخارجية. أي أن هذه الطريقة لا تحقق العدالة الضريبية.

ولذلك فإن هذه الطريقة لا تطبق إلا في النادر وبصورة تكميلية للتأكد من صحة التقدير.

Méthode de signes extérieurs.

(٥)

(١) دخل القيم المنقولة وخوائد الديون والودائع والتأمينات.

## (٢) طريقة التقدير الجزافي (٥)

ترتكز هذه الطريقة على أساس تحديد دخل المكلفين تحديداً جزافياً، استناداً إلى بعض القرائن: مثل القيمة الإيجارية إذ تعد قرينة لتحديد دخل صاحب العقار، ورقم المبيعات تعد قرينة لمعرفة ربح التاجر، وعدد ساعات عمل الطبيب تعد قرينة على دخله، كذلك الحال بالنسبة لأصحاب المهن الحرة.

وإما أن يضع القانون تلك القرائن، وتسمى بالجزاف القانوني، حيث تحدد الإدارة المالية وعاء الضريبة بصورة جزافية، بالاستناد إلى قرائن معينة ينص عليها المشرع. مثال ذلك: أن يعتبر دخل المزارع مساوياً للقيمة الإيجارية للأرض الزراعية التي يستغلها أو لمثليها أو لثلاثة أمثالها حسب نص القانون.

وإما أن تحدد هذه القرائن بصورة اتفاقيه بين الإدارة المالية والمكلف، وغالباً ما يتم ذلك عن طريق مناقشة المكلف والاتفاق معه على رقم معين يعثل مقدار دخله، وتسمى هذه الطريقة بالجزاف الإتفاقي.

وتتشابه طريقة التقدير الجزافي مع طريقة المظاهر الخارجية، حيث أن كلاً منهما لا تعتمد على الحقائق في تقدير الوعاء الضريبي، ومن ثم فإنهما يفقدان الدقة والانضباط بشأن تحديد المادة الخاضعة للضريبة. وإن كانت طريقة التقدير الجزافي تعد أكثر دقة لكونها تعتمد على قرائن موضوعية تعبر بصورة أصدق عن مقدار الدخل الحقيقي.

ويلجأ المشرع الضريبي إلى استخدام تلك الطريقة هي بعض الحالات ويقصرها على حالات خاصة، مثل المكلفين الذين لا يملكون دفاتر حسابية منتظمة وأمينه، وفي حالة ما إذا كانت تلك الدفاتر تخالف الواقع. ويرجع ذلك القصر إلى أنها لا تؤدي إلى فرض الضريبة على الدخل الحقيقي، بالإضافة إلى إمكانية تطرف الإدارة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة.

Methode forfaitaire.

(٥)

### (٣) طريقة التقدير المباشر (٥)

تمثل تلك الطريقة، لتقدير المادة الخاضعة للضريبة، تحديداً أكثر انضباطاً ودقة من الطرق سالفة الذكر، إذ أنها تستند مباشرة إلى معرفة المادة الخاضعة للضريبة. وتتم هذه المعرفة بصورتين: إما بالإقرار وإما عن طريق التقدير المباشر بواسطة الإدارة الضريبية:

(١) الإقرار، ويشمل الإقرار بصورتين، إقرار المكلف وإقرار الغير:

أ - إقرار المكلف، *la déclaration contrôlée*، مؤدي هذه الطريقة أن يقوم المكلف بنفسه بتقديم إقرار في موعد يحدده القانون، ويتضمن هذا الإقرار عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة. مع افتراض حسن النية وأمانة المكلف، باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو يقيني.

ولضمان دقة وصحة الإقرار، فإن الإدارة تحتفظ لنفسها بالحق في رقابة الإقرار وتعديله إذا بني على غش أو خطأ (١). فقد يلجأ المكلف إلى تقليل حجم دخله لكي تفرض ضريبة على مبلغ أقل من دخله الحقيقي، فيكون للإدارة الحق في أن تلجأ إلى طريقة المظاهر الخارجية أو التقدير الجزافي للوصول إلى حقيقة الدخل الخاضع للضريبة. وقد تفرض بعض التشريعات جزاءات جنائية أو مالية في حالة تعمد التهرب من الضريبة عن طريق تقديم إقرارات غير صحيحة.

وتتميز هذه الطريقة بتحقيق العدالة الضريبية: فهي من جهة تؤدي إلى تقدير المادة الخاضعة للضريبة تقديراً منضبطاً، ومن ثم فإن ربط الضريبة يتناسب مع الدخل الحقيقي للمكلف. ومن جهة أخرى يمكن مراعاة الظروف الشخصية للمكلف والأعباء التي يتكفل بها. بالإضافة إلى إمكانية تطبيق مبدأ تصاعدية الضريبة، فتزداد الحصيلة الضريبية بنفس نسبة زيادة الدخل.

ومن الانتقادات التي وجهت لهذه الطريقة تدخل الإدارة الضريبية في

Méthode de la Constation Directe.

(٥)

(١) د. محمد دويدار، مرجع سابق ص ١٩٣.

شئون المكلفين والإطلاع على أسرارهم للتأكد من صحة عناصر الإقرار. كما أنها تتطلب إدارة ضريبية على جانب كبير من الكفاءة والوعي لأحكام الرقابة على المكلفين منعاً من تهريبهم من دفع الضريبة.

وبالرغم من ذلك، فإن هذه الطريقة تمثل أفضل الطرق لتقدير المادة الخاضعة للضريبة. وقد تبينها العديد من التشريعات الضريبية.

#### ب - إقرار الغير، *la déclaration par les tiers*، بموجب هذه

الطريقة يلتزم شخص آخر، غير المكلف بالضريبة، بتقديم الإقرار إلى الإدارة الضريبية. ويشترط أن تكون هناك علاقة قانونية تربط بين المكلف وشخص الغير. مثال ذلك: أن يكون الغير مديناً (١) للمكلف بمبالغ تعد ضمن الدخل الخاضع للضريبة، كصاحب العمل الذي يقدم إقراراً إلى الإدارة المالية بالمبالغ المستحقة لديه للعاملين عنده والخاضعة للضريبة على المرتبات. وغالباً ما يتم حجز هذه المبالغ وتوريدها للإدارة المالية قبل أن يحصل عليها العامل. وتعرف هذه الطريقة بالحجز عند المنبع (٢).

ومما هو واضح أن هذه الطريقة تعد أكثر ملاءمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة، خاصة أن الغير ليس له مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب من الضريبة، بل العكس هو الصحيح. فصاحب العمل يكون مجبراً على تقديم إقرار صحيح ومطابق للواقع ليتجنب الجزاءات التي يمكن أن توقع عليه في حالة المخالفة. بالإضافة إلى أن مبلغ الضريبة يخصم من وعائه الضريبي باعتباره أحد بنود التكاليف الواجبة الخصم من الدخل الإجمالي.

وواقع الأمر، أنه وإن كان يبدو أن الغير هو الذي يلتزم بدفع قيمة الضريبة، فالحقيقة أن المكلف قانوناً هو الذي يتحمل الضريبة إذ أنها تقتطع من دخله مباشرة، أما الغير فيقتصر دوره على حجز الضريبة وتوريدها إلى الإدارة الضريبية.

وتطبق هذه الطريقة بشأن تحديد وعاء الكثير من الضرائب،

(١) مزيد من التفاصيل، انظر د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ١٧٩ وما بعدها.

(٢) *Stoppage à la source. Deduction of tax at the source.*

كالضريبة على المرتبات والضريبة على إيرادات القيم المنقولة، والضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات، والضريبة على دخل الملكية العقارية (في العلاقة بين المالك والمستأجر).

وإزاء سميزات تلك الطريقة، فقد أخذت بها العديد من التشريعات الضريبية المختلفة لضمان دقة تقدير المادة الخاضعة للضريبة.

## ٢) التقدير بواسطة الإدارة الضريبية:

يخول القانون للإدارة الضريبية حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون أن تتقيد بقرائن أو مظاهر معينة ومحددة. ولذا تسمى هذه الطريقة بالتقدير أو التفتيش الإداري.

ويكون للإدارة حرية واسعة في الالتجاء إلى كافة الأدلة للوصول إلى تحديد منضبط لوعاء الضريبة. ومن هذه الأدلة مناقشة المكلف أو فحص دفاتره. وعادة ما تلجأ الإدارة الضريبية إلى طريقة التقدير المباشر في حالة تخلف المكلف أو امتناعه عن تقديم الإقرار الضريبي، أو إذا كان الإقرار غير مطابق للواقع أو ينطوي على خطأ أو غش.

وقد أعطى القانون للمكلف حق الطعن في صحة التقدير وفقاً لقواعد الطعن المقررة. ومن حقه إثبات عدم تمكنه من تقديم الإقرار لظروف طارئة أو لسبب قوة قاهرة.

## ثانياً الضرائب على رأس المال:

تمثل الضرائب على رأس المال النوع الثاني من الضرائب المباشرة. وسنستعرض فيما يلي المقصود برأس المال ثم تحدد أنواع الضرائب التي تفرض عليه.

### (١) ماهية رأس المال:

بداية لا بد أن نحدد تعريفاً لرأس المال *la capital*. فيعرف «بأنه مجموع ما يمتلكه الشخص من أموال عقارية أو منقولة في لحظة زمنية معينة، سواء كانت منتجة لدخل أو غير منتجة». فتقدير رأس المال يتم في لحظة زمنية معينة.

ويمكن التمييز بين عدة أنواع من رأس المال: رؤوس الأموال العقارية (الأراضي، المنازل) ورؤوس الأموال المنقولة (الديون والأوراق المالية كالأسهم والسندات والحقوق الذهنية). كما يوجد رؤوس أموال منتجة (العقارات المبنية) ورؤوس أموال غير منتجة (التحف، المجوهرات والأراضي المعدة للبناء):

ومما هو جدير بالذكر، أنه يشترط أن يكون وعاء الضريبة رأس المال أو الثروة ذاتها وليس الدخل الناتج عن رأس المال أو الثروة. ولا يشترط أن تكون الضريبة على رأس المال شاملة، بمعنى أن تفرض على كل رأس المال وليس على جزء منه. ولذلك فإن الزيادة في قيمة رأس المال تعد من الضرائب على رأس المال بالرغم من كونها تفرض على جزء منه لأنه يمثل الزيادة المتحققة في قيمته أي أن رأس المال ذاته هو وعاء الضريبة.

وتفضل المالية التقليدية نظام ضرائب الدخل على ضرائب رأس المال، نظراً لأن الأول يتوفر فيه عنصر الدورية والتجدد بينما في حالة رأس المال فهو ثابت وغير متجدد وإن كان قابلاً للزيادة أو النقصان. وباعتبار، أيضاً، أن الضرائب على رأس المال تهدد بالقضاء على أصل رؤوس الأموال بمرور الزمن. وفي المالية الحديثة احتلت الضرائب على رأس المال أهمية كبيرة نتيجة لتعددتها وتنوعها.

## (٢) أنواع الضرائب على رأس المال،

تنقسم الضرائب على رأس المال استناداً إلى دوريتها إلى نوعين أساسيين:

الضرائب على رأس المال التي تدفع من الدخل وهي ضرائب دورية متجددة، تفرض بنص القانون فيكون سعرها منخفضاً بحيث لا يستطيع المكلف أن يدفعها دون أن يضطر إلى اقتطاع جزء من رأسماله لأداء الضريبة. وأما النوع الثاني فهو الضرائب العرضية على رأس المال وهي التي ينتفي فيها عنصر الدورية والتجدد. وتفرض بناء على نص القانون كما أن سعرها يكون مرتفعاً بالصورة التي يضطر فيها المكلف إلى التصرف في جزء من رأس المال ليتمكن من دفعها، بالإضافة إلى أنها تدفع مرة واحدة في مناسبة معينة.

وسنقوم بدراسة كل نوع على حدة:

### أ - الضريبة على رأس المال التي تدفع من الدخل،

بادئ ذي بدء، نوضح أن وعاء هذه الضريبة يكون رأس المال ذاته بالرغم من أن دفعها يتم من الدخل الناتج منه. ويتم تحديد رأس المال بموجب القانون. وعادة ما يكون سعرها منخفضاً حتى لا يؤثر على كيان رأس المال ذاته ووجوده وفي نفس الوقت لضمان دوريتها وتجديدها. وعادة ما يكون سعرها 1% أو 2% من قيمة رأس المال. وهي تختلف عن الضريبة على الدخل حتى إذا تساوى المبلغ الذي يدفعه المكلف في حالة فرض ضريبة على رأس المال بسعر منخفض مع فرض ضريبة على الدخل بسعر مرتفع. مثال ذلك، إذا كان شخص يمتلك 10,000 جنيه ويأتي بدخل قدره ألف جنيه، وكانت سعر الضريبة على رأس المال 1%، أي مائة جنيه، وسعرها على الدخل 10% أي مائة جنيه أيضاً، فبالرغم من أن الحصيلة الضريبية الناجمة عنهما متساوية، إلا أن هناك العديد من الاختلافات سواء في معاملة العناصر الخاضعة للضريبة، أو في الآثار المترتبة على دفع كل منها. خاصة وأن هناك بعض عناصر الثروة لا تتج أي دخل، ومن ثم لا يمكن فرض ضريبة الدخل عليها، مثل أراضي البناء، التحف، المجوهرات.

وقد تكون الضريبة على رأس المال التي تدفع من الدخل وحيدة تفرض من جانب الدولة وتسمى بالضريبة الواحدة، أو قد تكون إحدى الضرائب التي يقررها التشريع الضريبي وتسمى بالضريبة التكميلية.

والضريبة الواحدة على رأس المال تتميز بأنها نصيب الأموال والثروات التي لا تصل إليها الضرائب على الدخل (التحف والمجوهرات) بالإضافة إلى أن فرض ضريبة عليها يدفع أصحابها إما بالتصرف فيها إلى الغير ليقوم باستغلالها أو يقوم بتحويلها إلى أموال منتجة، وفي كلتا الحالتين تمثل فائدة للاقتصاد القومي. كما أنها تتميز بسهولة الوصول إلى وعائها الضريبي ومن ثم تحقق العدالة المنشودة من فرضها.

ومن أهم الانتقادات التي وجهت إلى الضريبة الواحدة أنها عادة ما تكون ذات سعر مرتفع، كما أنها تؤدي إلى عدم مشاركة الدخل الناتجة عن العمل، وهي كثيرة، في وعاء الضريبة، مما يؤثر بالسلب على الحصيلة الضريبية.



وإزاء تلك الاعتبارات، فإن الضريبة التكميلية على رأس المال يمكن أن تتلافى العيوب والانتقادات الموجهة للضريبة الواحدة على رأس المال. فهي تفرض على رأس المال بالإضافة إلى الضريبة على الدخل. وبذلك فهي تحقق مزايا متعددة. إذ تصل إلى عناصر من رأس المال لاتصل إليها ضرائب الدخل، كما أنها تميز بين الدخل الناتج عن العمل والدخل الناتج من رأس المال. وأخيراً، تمثل نوعاً من الرقابة على إقرارات المكلف، فيكون من السهل على الإدارة الضريبية إجراء مقارنة بين إقرارات الثروة وإقرارات الدخل للتأكد من صحة العناصر والبيانات الواردة بها.

ونظراً لتلك المزايا فالسائد في التطبيق العملي هو الأخذ بنظام الضريبة التكميلية على رأس المال في العديد من التشريعات الضريبية.

### ب - الضرائب العرضية على رأس المال،

وهي الضرائب التي تقطنع جزء من رأس المال، وتفتقد إلى عنصر التجدد والدورية، ولذلك فهي غير متكررة بل تفرض مرة واحدة لمناسبة معينة. ويمكن أن تقسم إلى ثلاثة أنواع رئيسية:

(١) الضريبة الاستثنائية على رأس المال.

(٢) الضريبة على زيادة القيمة.

(٣) الضريبة على الشركات.

### ١ - الضريبة الاستثنائية على رأس المال (٥)،

تفرض هذه الضريبة على رأس المال بصورة استثنائية، في حالات الحروب والأزمات، ما يضطر الدولة، لمواجهة الزيادة في النفقات، إلى فرض ضريبة مرتفعة السعر على رؤوس الأموال للحصول على ما تحتاج إليه من إيرادات.

وعادة ما تفضل الدولة هذه الطريقة عن غيرها من الطرق (١) للاعتبارات الآتية: إنه في ظل تلك الظروف الاستثنائية يكون أمام الدولة

(٥) Le prelevement sur le Capital en temps de crise.

(١) د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ٢٤٦.

ثلاثة خيارات: (١) أن تفرض ضرائب عادية جديدة أو ترفع من أسعار الضرائب القائمة فعلاً. وربما لا يكون اتباع هذا الحل سهلاً بسبب التمزق الذي يحدث للاقتصاد الداخلي والاضطراب الذي يصيب الأفراد بسبب الحرب، والذي يؤدي إلى نوع من الخلل الذي يطرأ على حالة التوزيع القائمة بين الأفراد. (٢) وقد تفكر الدولة في الاقتراض ولا تجد سبيلاً إليه إزاء تحملها سلفاً بقروض سابقة، مما يضطر الدولة إلى الإلتجاء إلى الإصدار النقدي الجديد. إلا أنها قد تخشى ما قد يؤدي إليه من تضخم ورفع لمستوى الأسعار. وهما مشكلتان يعاني منهما دائماً الاقتصاد القومي في فترات الحروب، ويكون من اللازم اتباع السياسة المالية التي تساعد على الحد منهما، أو العمل على تلافيهما، وإزاء هذا الوضع لا تجد الدولة مناصاً من (٣) فرض ضريبة استثنائية على رؤوس الأموال لتتمكن بواسطتها من الحصول على القدر الذي يلزمها من إيرادات، ويساعد على التغلب على مشكلات الحرب، ويمكن الدولة من التخلص من عبء ديونها العامة.

وتفرض الضريبة الاستثنائية بسعر مرتفع، بحيث لا يمكن الوفاء بها من دخل رأس المال، ولكن لا بد أن يقتطع جزء أو نسبة كبيرة من الثروة أو رأس المال.

وتتميز هذه الضريبة بفزارة حصيلاتها الضريبية في وقت قصير، لا يتأثر للدولة بالنسبة لأي ضريبة أخرى. كما أنها عادة ما تصيب الثروات ورؤوس الأموال التي كونها الأفراد خلال فترة الحرب. ومن ثم فإنها تحقق العدالة باقتطاع جزء كبير من هذه الثروات لاستخدامه في مواجهة ثقل الأعباء التي تتحمل بها الدولة في مثل تلك الظروف.

كما أنها تساهم في إعادة توزيع الدخل وفقاً لمقتضيات العدالة الاجتماعية، والحد من التفاوت بين الدخول وخاصة بالنسبة للفئات التي يطلق عليها أثرياء الحرب.

وأخيراً، تمثل أداة لامتصاص القوة الشرائية المتراكمة التي تؤدي إلى زيادة التضخم خاصة في فترات زيادة الطلب عن العرض، ومن ثم فإنها تؤدي إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي.

وبالرغم من تلك المزايا، إلا أن نطاق تطبيق هذه الضريبة ضيق جداً، ويرتبط فقط بالظروف الاستثنائية الطارئة. ويرجع ذلك إلى الانتقادات التي توجه إليها والتي تلخص فيما يلي:

♦ إن ارتفاع سعر الضريبة يدفع المكلفين بها إلى محاولة التخلص من عبئها عن طريق إخفاء عناصر الثروة أو رأس المال، أو تهريبها خارج البلاد، خاصة بالنسب للثروة المنقولة (الأوراق المالية والثروة النقدية...). وبالرغم من أن الدولة تحاول أن تحكم الرقابة على عناصر الثروة، كإحكام الرقابة على النقد، وإخضاع السندات لشروط معينة لتحصيل عائدها، إلا أن محاولات المكلفين للتهرب من الضريبة تظل مستمرة.

♦ إن فرض الضريبة الاستثنائية على رأس المال قد يؤدي إلى أضرار بالغة بالاقتصاد القومي، لأن جبايتها يتطلب محاولة التصرف في جزء من رأس المال، أي إلى تجزئته، ويترتب على ذلك الحد من قدرته على القيام بالعمليات الإنتاجية.

♦ إنها غير عادلة، حيث أنها تعاقب المدخر والمستثمر، وتميز بطريقة غير مباشرة من ينفق أمواله على الاستهلاك.

وبالرغم من ذلك، فإن اللجوء إلى هذا النوع من الضرائب لا يكون إلا بصورة استثنائية بحته وفي ظروف عارضة ولذلك لا يجب التوسع فيها. لذا فإن لجوء الدولة إليها يكون في أضيق حدود وفقاً لتقاعده أن الضرورات تبرح المحظورات.

## ٢ - الضريبة على زيادة القيمة (♦)،

وهي تمثل إحدى ضرائب رأس المال، التي تفرض على أي زيادة تحدث في قيمة رأس المال سواء كان عقاراً أو منقولاً، ولا يكون لإرادة المالك دخل فيها. مثال ذلك ارتفاع أسعار الأراضي بسبب الزحف العمراني إلى مناطق جديدة، أو قيام الدولة بأعمال المنفعة العامة كشق الطرق وإدخال المياه والكهرباء.

وتعد الضريبة على زيادة القيمة ضريبة على رأس المال، حيث تتخذ رأس المال أو الثروة وعاء لها وليس ما حدث من زيادة هي قيمتها، فالدولة

عندما تفرض ضريبة عليها تقصد تحقيق إيرادات مالية من جهة بالإضافة للأهداف الاقتصادية والاجتماعية من جهة أخرى.

وتنقسم هذه الضريبة إلى نوعين:

### أ - الضريبة على الزيادة في القيمة العقارية:

وهي الضريبة التي تفرض على كل زيادة في القيمة فيما يتعلق بالعقارات (الأراضي الزراعية، الأراضي المبنية...) بشرط ألا يكون لإرادة المالك دخل فيها، ولكنها راجعة لظروف تتعلق بالمجتمع. كالتقدم واتساع المرافق العامة والخدمات العامة التي تقدمها الدولة تمشياً مع السياسة التدخلية للدولة في الحياة الاقتصادية.

ومن أهم مبررات فرض هذه الضريبة، أن الزيادة تحدث لأسباب راجعة للمجتمع ذاته وليس لنشاط الفرد، ومن ثم يكون من المتطقي حصول الدولة على جزء من هذه الزيادة في شكل ضريبة. بالإضافة إلى أنها تحد من المضاربات على قيمة العقارات التي قد يستغلها مالك العقار لزيادة قيمته. كما أنها تساهم في الحد من التفاوت بين الدخل خاصة أن هذا التفاوت قد تم بغير إرادة المكلف أو نشاطه.

وقد وجه لهذه الضريبة العديد من الانتقادات، تتمثل في صعوبة وضع حد للتفرقة بين الزيادة في القيمة الناشئة عن تدخل المالك والزيادة الناشئة عن المجتمع وبغير إرادة المالك ونشاطه، كما أن تلك الزيادة قد تكون طارئة وليس دائمة مما يؤدي إلى تناقص الزيادة أو تلاشيها بعد زوال السبب. ومن المتصور أيضاً أن تكون الزيادة في القيمة زيادة ظاهرية وليس حقيقة، نتيجة تدهور قيمة النقود أو قوتها الشرائية، فليس المقصود في الحالة الأخيرة أن تفرض ضريبة على الزيادة الصورية.

وإزاء هذه الاعتبارات، فإن الدولة لا تفرض هذه الضريبة إلا بصورة ثانوية دون الاعتماد عليها كضريبة أساسية، وغالباً ما تكون هذه الضريبة محلية ومقصورة على الزيادة المتعلقة بأعمال المنفعة العامة في منطقة

---

(١) لمزيد من التفصيل، انظر: د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ١٩٥، د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ٢٥٥.

معينة. مثال ذلك، ما نص عليه القانون المصري رقم ٢٢٢ لسنة ١٩٥٥ (١) الخاص بفرض مقابل تحسين على العقارات التي يطرأ عليها تحسين بسبب أعمال المنفعة العامة. فإن حصيلة هذا المقابل، أو الإتاوة كما يسميها البعض، يعتبر مورداً من موارد المجالس المحلية التي تقع في دوائرها مناطق التحسين ويطلق عليها مقابل التحسين أو الإتاوة.

ومن الطرق التي استخدمت لفرض ضريبة زيادة القيمة العقارية ان يتم تحصيلها عند انتقال الملكية العقارية من المالك الأصلي إلى المالك الجديد، على أن يتم تحديد قيمتها بالفرق بين ثمن الشراء و ثمن البيع مع إجراء خصم للمبالغ التي أنفقها المالك الأصلي على سبيل التحسين أو الإصلاح. وقد جرى استخدام هذه الطريقة في ألمانيا سنة ١٩١١ وألغيت نهائياً سنة ١٩٤٤.

وقد اتبع القانون الإنجليزي، الصادر في ٢٩ ابريل ١٩١٠، طريقة التقدير الدوري بواسطة الإدارة الضريبية. حيث تقوم الإدارة بتقدير دوري لقيمة العقارات وفرض الضريبة على كل زيادة في القيمة تحدث للعقار زيادة عن آخر قيمة قدرتها الإدارة. ولكن نظراً لصعوبة إجراء هذا التقدير وما يتكلفه من نفقات فقد صدر قانون بإلغاء هذه الضريبة ١٩٥٢.

### ب - الضريبة على الزيادة في القيمة المنقولة،

تتم الزيادة في قيمة الأموال المنقولة لظروف خارجة عن إرادة المكلف بصورة محدودة للغاية، كالزيادة التي تحدث في الأوراق المالية من أسهم وسندات لأسباب اقتصادية، ولرغبة الدولة في تحقيق أغراض معينة، أو بسبب المضاربة عليها في البورصة وهو وضع شائع في العالم.

وتمثل مبررات فرض هذه الضريبة ذات مبررات فرض الضريبة على الزيادة في القيمة المنقولة، وخاصة للحد من المضاربة في البورصة وما يترتب عليها من آثار اقتصادية على جانب كبير من الخطورة، ليس فقط على مستوى الاقتصاد الداخلي ولكن على مستوى الاقتصاد الدولي.

ويوجه لهذا النوع من الضريبة نفس الانتقادات الموجهة إلى الضريبة على الزيادة في القيمة العقارية. ولذلك فإن تطبيقها العملي يتم في أضيق نطاق ممكن.

### ٣ - الضريبة على التركات،

تعتبر الضريبة على التركات من ضرائب رأس المال لأن وعاء هذه الضريبة شركة المتوفي، كما أنها تفرض في لحظة زمنية معينة عند حدوث واقعة الوفاة وانتقال هذه التركة إلى الورثة.

وقد عرفت هذه الضريبة في النظم القانونية منذ القدم، ففي مصر، عرفها المصريون القدماء منذ عهد الفراعنة، وقد تضاءلت أهميتها في المصور الوسطى حيث تحولت إلى مجرد رسم يدفعه الورثة إلى السيد الإقطاعي مقابل موافقته على نقل أموال المورث إليهم. وقد عادت أهميتها مرة أخرى في القرن الماضي واستمرت حتى وقتنا الحالي.

وتبدو أهمية الضريبة على التركات، في الوقت الحالي، في أنها تؤسس على رابطة التضامن بين الفرد والمجتمع، فالفرد لكي يتمكن من تكوين ثروته فإنه في حاجة إلى الحماية والأمان والخدمات التي يقدمها له المجتمع، فمن البدهي، أن تشاركه الدولة التي ساهمت في تكوين هذه الثروة، اقتسام عناصر التركة مع ورثته عن طريق فرض ضريبة على التركات. بالإضافة إلى أنها تقلل من تركيز الثروات وتخفف من حدة التفاوت في توزيع الثروات وتحقق بذلك العدالة الاجتماعية.

ويمثل الهدف المالي التي تسعى إليه الدولة أهم مبررات فرض هذه الضريبة، خاصة أنها ضريبة تصاعدية، وتكمن سهولة فرض هذه الضريبة أنها تحصل من الورثة في الوقت الذي تنتقل فيه التركة إليهم، وبالتالي تزداد مقدرتهم الاقتصادية على الوفاء بها دون أي معاملة أو تدمير من قبلهم، وذلك بعكس ضرائب رأس المال الأخرى.

ومن الانتقادات التي وجهت إلى هذه الضريبة، أنها تقلل من رغبة المكلف في الإدخار والاستثمار، نظراً إلى إحساسه بأن نسبة هامة من أمواله سوف تؤول إلى الخزانة العامة وحرمان ورثته منها. ويمكن الرد على ذلك بأن هذا قد يدفعه إلى العمل أكثر وزيادة استثماراته ومدخراته لكي يترك شركة لا تتأثر كثيراً بإقتطاع جزء منها في صورة ضريبة.

ومن الانتقادات أيضاً التي وجهت إلى ضريبة الشركات، إن الورثة قد يضطرون إلى التصرف في جزء من الشركة لسداد دين الضريبة، مما قد يؤدي إلى إنتقاص رأس المال القومي، ويمكن الرد على ذلك، أيضاً، بأن التصرف في جزء من رأس المال سيؤول إلى أفراد آخرين ولن يضيع هباء، ومن أخطر الانتقادات التي يمكن أن توجه إليها، محاولة المكلف التهرب منها، عن طريق التصرف في أمواله إما بالهبة أو الوصية حال حياته، أو إلى تحويل استثماراته إلى مكنتزات بسهل إخفاؤها، (كالمجوهرات والتحف الثمينة). ويحاول المشرع أن يحد من هذا التهرب، بامتداد سريان الضريبة على الأموال التي تنتقل بالميراث وكذلك الأموال التي تنتقل بطريق الوصية والهبة والتصرفات التي يقوم بها المورث قبل وفاته بفترة محددة لصالح بعض ورثته.

ورغم هذه الانتقادات فما زالت الضريبة على الشركات تمثل أهم الضرائب على رأس المال في التشريعات الضريبية المختلفة.

وتنقسم الضريبة على الشركات إلى ثلاثة أنواع رئيسية:

أ) الضريبة على مجموع الشركة؛ وهي التي تفرض على صافي عناصر الشركة قبل توزيعها على الورثة أي بعد سداد كافة الديون، وهذا النوع يحقق إيرادات كبيرة لإمكانية تطبيق مبدأ تصاعدية الضريبة عليها، إذ لا تأخذ في الاعتبار شخصية كل وارث على حدة، بالإضافة إلى سهولة جبايتها.

ب - الضريبة على نصيب كل وارث؛ تفرض الضريبة بعد توزيع الأنصبة على الورثة، سواء انتقلت إليه الأموال بسبب الوفاة أو قبل الوفاة عن طريق الوصية أو الهبة أو غيرها من التصرفات الأخرى.

وتجد هذه الضريبة ما يبررها في أن الوارث هو الذي يدفع الضريبة وليس المورث، وبالتالي فمن المنطقي أن يتكون وعاء الضريبة من نصيبه في الشركة، لأن هذا النصيب يمثل مقدار الزيادة في مقدرته الاقتصادية، بالإضافة إلى إمكانية مراعاة الظروف الشخصية المتعلقة بشخص الوارث، مما يحقق العدالة الضريبية.

ج - الضريبة المزدوجة على الشركات: إزاء الانتقادات والمزايا الموجهة لكل نوع من الضريبة على الشركات، فقد يعيل بعض فقهاء المالية العامة إلى الجمع بين الضريبتين. باعتبار أن الضريبة على مجموع الشركة تمثل ما يجب أن يدفع للمجتمع على أساس فكرة التضامن، والضريبة على نصيب الوارث تلائم فكرة زيادة قوة الوارث الاقتصادية.

وقد أخذ المشرع الضريبي المصري بنظام الضريبة المزدوجة في القانون رقم ٤٢ لسنة ١٩٤٤ على فرض رسم أيلولة على الشركات (على أنصبة الورثة)، كما قضى المرسوم بقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٥٢ بفرض ضريبة على الشركات في مجموعها. هذا وقد تم إلغاء هذه الضريبة بعدة قوانين كان آخرها القانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٩٨ الذي قضى بعدم دستوريته.

## المطلب الثاني

### الضرائب غير المباشرة

يطلق على الضرائب غير المباشرة (١) ضرائب الإنفاق، لكونها تفرض على الدخل بمناسبة إنفاقه. لذا فهي تصيب الدخل بطريقة غير مباشرة. فالضرائب غير المباشرة تتعلق بتقدير الدخل بصورة غير مباشرة. بالنظر إلى وقائع وتصرفات معينة يقوم بها الفرد بصدد إنفاقه أو تداوله لدخله.

ومما هو جدير بالذكر، أن الضرائب غير المباشرة تحتل مكانة بارزة في الأنظمة الضريبية المختلفة، لفزارة الحصيلة الضريبية الناتجة عنها، بالإضافة إلى سهولة جبايتها. كما أنها تتناسب مع فكرة العدالة الضريبية. فكل فرد يتفق دخله بالصورة الملائمة له وفي حدود احتياجاته وقدراته، ولذلك فمن غير المتصور أن تفرض عليه ضريبة على الإنفاق غير ملائمة

Les impôt indirects.

(٤)



لمقدار ما ينفقه من دخله.

وتنفق كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة في الهدف، وإن اختلفتا في الوسيلة. فتفرض الضرائب المباشرة على الدخل عند الحصول عليه بصورة مباشرة، بينما تفرض الضرائب غير المباشرة على الدخل عند استخدامه أو إنفاقه برفع أثمان السلع والخدمات التي ينفق عليها، أي أن الاقتطاع يتم بصورة غير مباشرة.

ويمكن أن تقسم الضرائب غير المباشرة إلى نوعين رئيسيين:

١ - الضرائب على الاستهلاك.

٢ - الضرائب على التداول.

### أولاً: الضرائب على الاستهلاك،

تفرض الضريبة هنا بصدد واقعة الاستهلاك أو إنفاق الفرد لدخله، وهي ضريبة متنوعة ومتعددة. ويمكن القول، أن الضرائب على الاستهلاك تفرض بمناسبة استعمال الفرد لدخله للحصول على السلع والخدمات التي يحتاج إليها.

وتتعدد الضرائب على الاستهلاك وفقاً لطبيعة الأنظمة الضريبية، إذ أن الأمر يتوقف دائماً على مدى حاجة الدولة إلى المال، فضلاً عن أهمية تحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية من فرض الضريبة على الاستهلاك.

وبصورة عامة، يمكن تقسيم الضرائب على الاستهلاك إلى نوعين

رئيسيين:

١ - الضرائب النوعية على الاستهلاك.

٢ - الضرائب العامة على الاستهلاك.

### ١ - الضرائب النوعية على الاستهلاك،

ويقصد بها الضرائب التي تفرض على استهلاك أنواع معينة من السلع والخدمات. فالدولة تقوم بفرض ضريبة غير مباشرة على قيام الفرد بشراء بعض أنواع السلع والخدمات، إما بهدف تحقيق أغراض مالية معينة تتمثل في الحصول على مورد غزير تعتمد عليه في تغطية نفقاتها المتزايدة،

أو بهدف تحقيق أغراض اجتماعية تتمثل في تجنب استهلاك سلع معينة كالمواد الكحولية والسجائر، أو لتحقيق أهداف اقتصادية تتمثل في تشجيع استهلاك سلع معينة (تشجيع المنتجات الوطنية) أو العزوف عن استهلاك سلع معينة.

وأياً كان الهدف الذي تسعى الدولة لتحقيقه من فرض ضرائب نوعية على الاستهلاك، فإن النظام الضريبي يقوم بتحديد أنواع السلع والخدمات التي يمكن فرض ضرائب الاستهلاك عليها. مع مراعاة اعتبارين (١): **الأول**، الاعتبار المالي، الذي يقضي بفرض الضريبة على السلع كثيرة الاستهلاك ضماناً لوفرة الحصيلة. **والثاني**، الاعتبار الإنساني أو اعتبار العدالة، الذي يقضي باستبعاد السلع الضرورية التي تستهلكها الطبقات محدودة الدخل عن فرض ضرائب الاستهلاك.

ومثال الضرائب النوعية على الاستهلاك، الضريبة على استهلاك البنزين، السكر، البن، دخول الملاهي والسينما...

ويثير فرض هذا النوع من الضرائب نوعين من المشاكل، تتعلق أولهما باختيار السلعة الخاضعة للضريبة، وثانيهما بأسلوب تحصيلها.

#### أولاً: اختيار السلعة الخاضعة للضريبة:

يلتزم المشرع الضريبي، بصدد اختيار وتحديد السلع الخاضعة للضريبة، بالتوفيق بين اعتباري الحصيلة والعدالة، كما سبق إيضاحه، ولذلك فهو يقسم السلع الاستهلاكية إلى ثلاثة أنواع رئيسية:

١ - السلع الضرورية: وهي السلع التي تستهلكها كافة طبقات المجتمع دون تمييز بينها، ولا يستطيع أي شخص الاستغناء عنها لإشباع حاجاته الأساسية. وتتميز بأن ليس لها بديل في الإشباع، مثال ذلك: المواد الغذائية والأدوية.

ومما هو جدير بالذكر، أن هذا النوع من السلع، بالرغم من كونه يتميز بعمومية الاستهلاك لكافة طبقات المجتمع، إلا أن الطبقات محدودة الدخل تخصص جزء كبيراً من دخلها للحصول عليه. بل ولا نبالغ إذ ما

(١) د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٢٠٧.

قررنا، بأنه قد يصل الأمر إلى إنفاق الدخل بأكمله للحصول عليها. أما الطبقات الغنية فبالرغم من شرائها لهذا النوع من السلع، إلا أنها تخصص جزء بسيطاً من دخلها للحصول عليها. ولذا فإن الطلب على السلع الاستهلاكية يعد طلباً غير مرن، فمهما ارتفعت أثمان هذه السلع فإن هذا لا يؤثر على حجم الطلب الكلي عليها، بل إن ارتفاع الثمن قد يؤدي إلى زيادة الطلب عليها (١)، خاصة بالنسبة للطبقات الفقيرة.

وبالنظر إلى الاعتبار المالي وهدف الحصيد، فإن هذا النوع من السلع يعد مجالاً خصياً لفرض الضرائب على استهلاكها، لكونها تحقق مصدراً وثيراً للحصيد الضريبية.

أما بالنظر إلى الاعتبار الإنساني وهدف العدالة، فإن فرض الضريبة على هذا النوع من السلع يعد منافياً لتحقيق العدالة الاجتماعية، ويرجع ذلك إلى أن هذه الضرائب تفرض على الأفراد جميعاً، الفقراء منهم والأغنياء على السواء، بما يناسب استهلاكهم لهذا النوع الضروري من السلع. إلا أن عبء الضريبة التي تتحملها الطبقات الفقيرة يكون ثقيلاً عليها، بعكس الحال بالنسبة للطبقات الغنية التي لا تكاد تشعر بهذا العبء مطلقاً، مما يجعل الضريبة عليها ضريبة غير عادلة. إذ أنها تتناسب عكسياً مع مقدار الدخل، فهي ضئيلة بالنسبة للدخول المرتفعة وضخمة بالنسبة للدخول المحدودة.

ونتيجة للاعتبارات السابقة، فإن الاتجاه السائد يتعتل في عدم فرض ضريبة على السلع الاستهلاكية الضرورية، بل تتجه الدول إلى دعم هذه السلع حتى يمكن بيعها بسعر أقل من ثمن تكلفتها من أجل تحقيق أهداف العدالة الاجتماعية.

---

(١) أن الطبقات الفقيرة تخصص جزء كبير من دخلها للحصول على السلع الضرورية والباقي تخصصه لشراء السلع الكمالية الأخرى. فإذا ارتفعت أثمان السلع الضرورية، فإن هذا لا يؤدي إلى قلة الطلب عليها بل بالعكس فإن الطلب عليها سيزيد (الخبز مثلاً) وسيخصص الجزء من الدخل الذي كان سينفق على السلع الكمالية لشراء السلع الضرورية التي لا يمكن الاستغناء عنها ولا يوجد بديل عنها. وهذا يفسر أن الطلب على السلع الضرورية طلب غير مرن وفي بعض الأحيان يعد طلب عديم المرونة.

**ب - السلع الكمالية:** ويقصد بها السلع التي لا تشبع حاجات أساسية للأفراد، ويكون الغرض من شرائها هو الرفاهية.

وتتميز هذه السلع بخصوصية استهلاكها، بمعنى أن فئات معينة من المجتمع هي التي تختص باستهلاكها، وهي الفئات مرتفعة الدخل التي تكون لديها القدرة على دفع مبالغ كبيرة للحصول عليها، كما تتميز بأن الطلب عليها مرن، بمعنى أنه كلما ارتفعت أثمانها كلما قل الطلب عليها والعكس صحيح.

ومن أمثلة هذا النوع من السلع، السيارات، الأجهزة الكهربائية والإلكترونية، الروائح العطرية النادرة والمستوردة... وغيرها من سلع التكنولوجيا الحديثة.

ولذا فإن فرض الضريبة على السلع الكمالية يحقق اعتبار العدالة على الوجه الأمثل، لكون الطبقات الغنية وحدها هي التي تتحمل عبأها دون غيرها من طبقات المجتمع الأخرى، إلا أن هذه الضرائب لا تحقق هدف الحصيلة نظراً لعدم غزارة إيراداتها. ويرجع ذلك إلى الكميات التي تستهلك منها غير كبيرة، كما أن الزيادة في أسعارها بصورة كبيرة سيؤدي إلى تقليل الطلب عليها بنسبة أكبر ومن ثم تخفض إيراداتها الكلية وتقل حصيلتها الضريبية.

وبناء على ما تقدم، فإن فرض الضريبة على السلع الكمالية وإن كان يحقق اعتبار العدالة إلا أنه لا يحقق اعتبار الحصيلة.

وفي الواقع، أن معيار التفرقة بين السلع الضرورية والسلع الكمالية غير دقيق أو واضح، ويختلف من مكان إلى مكان ومن زمان إلى آخر. أي أن التفرقة بينهما أمر نسبي. فالأدوات الكهربائية، مثلاً، إذا كانت تعتبر في الدول المتخلفة من السلع الكمالية، لا تعد كذلك في الدول المتقدمة، كذلك فبعض السلع كانت تعد في الماضي من السلع الكمالية مثل الهاتف والتليفزيون، ونتيجة لانتشار الوعي وارتفاع مستوى المعيشة والتقدم التكنولوجي فقد باتت من السلع الضرورية التي لا يخلو بيت منها في الدولة المتخلفة والمتقدمة على السواء.

**ج - السلع شائعة الاستعمال،** ويقصد بها السلع عمومية الاستهلاك دون أن تكون ضرورية أو كمالية، أي أن فئة عريضة من المجتمع تستهلكها إلا أنها لاتصل إلى درجة السلع الضرورية. مثال ذلك: اشاي والسكر والبن والسجائر وخدمات السينما والمسرح... وغيرها. وكما هو واضح فيمكن أن يطلق عليها سلع التعمود.

وتتميز هذه السلع ايضاً بعدم مرونة الطلب عليها. فزيادة اسعارها بنسبة معينة لا يؤثر على حجم الطلب عليها بنفس النسبة، بل قد يقل الطلب عليها بنسبة أقل نظراً إلى تحكم العادة في غالبية الأفراد الذين يستهلكونها، وبالتالي فإن حجم الإيرادات الكلية يميل إلى الثبات والاستقرار. وتمثل هذه السلع مجالاً خصياً لفرض ضريبة على استهلاكها، لكونها تحقق اعتبار الحصيلة. وإن كان يمكن انتقادها لكونها تمس دخول الطبقات الفقيرة ومحدودة الدخل بنسبة أكبر من دخول الأغنياء. إلا أن درجة النقد، في هذا المجال، تكون أقل حدة من السلع الضرورية، لكونها لا تعد بالنسبة لهذه الطبقات بنفس درجة الضرورة والإلحاح في إشباع الحاجات الذي نراه في السلع الضرورية.

وخلاصة القول، أن الدولة تتأثر، وهي بصدد اختيار السلع التي تفرض عليها ضرائب الاستهلاك، بوضعها الاقتصادي والمالي، والموارد المتاحة لها من مصادر الإيرادات الأخرى. فإذا كانت الحالة الاقتصادية متدهورة، وكانت مصادر الإيرادات قليلة، فإن الغلبة تكون للاعتبار المالي وتفرض الدولة الضرائب على جميع أنواع السلع حتى الضرورية منها. أما إذا كانت الحالة الاقتصادية منتعشة، وكانت مصادر الإيرادات غزيرة، فإن الأولوية تكون للاعتبار الإنساني والعدالة وتفرض الدولة الضريبة على السلع الكمالية وحدها.

## ٢ - أسلوب تحصيل الضريبة:

قد يتم تحصيل الضريبة النوعية على الاستهلاك في آخر مرحلة، أي عند بيعها إلى المستهلك. مثل ضريبة الملاهي حيث تضاف قيمة الضريبة على سمر التذكرة، فيدفع المستهلك ثمن التذكرة متضمناً قيمة الضريبة باعتبارهما كلاً لا يتجزأ. أو قد يتم تحصيل الضريبة في مرحلة سابقة على

البيع وتسمى هنا ضريبة الإنتاج، حيث يتم تحصيلها في مرحلة إنتاج السلعة أو عند عبور السلعة لحدود الدولة خروجاً أو دخولاً وتسمى بالضرائب الجمركية.

وستتناول كل من ضريبة الإنتاج والضرائب الجمركية بالدراسة، باعتبار أن النوع الأول، الذي يتعلق بفرض الضريبة في آخر مرحلة للسلعة أي عند بيعها، لا يثير العديد من المشاكل.

### أ - ضريبة الإنتاج؛ Taxes à la Production

بعد أن يحدد المشرع الضريبي السلع التي يفرض عليها ضريبة استهلاك، فإنه يقوم بتحديد المرحلة التي تحصل عندها الضريبة، وهي صدد ضريبة الإنتاج، فهي تفرض في المرحلة الأولى من إنتاج السلعة. ومثال ذلك، الضريبة التي تفرض على السجائر تحصل أساساً من المزارع الذي ينتج الدخان، أو من المصانع التي تنتج السجائر، أو عند دخولها كمادة خام إلى المصانع أو عند خروجها وهي تامة الصنع.

وأيضاً كانت المرحلة التي تفرض وتحصل فيها الضريبة، فإن المنتج هو الذي يقوم بدفع الضريبة، ويضيف مقدارها إلى ثمن السلعة، أي أن المستهلك هو الذي يتحمل عبأها في النهاية. ولذلك فإنه يكون من الأنسب أن تفرض ضرائب الإنتاج على آخر مرحلة من مراحل إنتاج السلعة حتى لا يتحمل عبؤها أكثر من منتج، خاصة أن المستهلك هو الذي يتحملها في نهاية المطاف.

وغالباً، ما يقوم المشرع الضريبي بفرض ضريبة الإنتاج على السلع التي تنتج بكميات كبيرة وهي أماكن محدودة، أي السلع التي تتميز بتركز إنتاجها، وذلك لكي يضمن غزارة الحصيلة الضريبية، من جهة، والاقتصاد في نفقات تحصيلها، من جهة أخرى.

ومن أمثلة ضريبة الإنتاج، الضريبة على البنزين والسكر والكحوليات والأسمنت.. وغيرها، وتعد ضريبة الإنتاج ضريبة عينية غير مباشرة، وهي قاصرة على بعض أنواع السلع دون غيرها. وهذا يتطلب من المشرع اختيار السلع التي تحقق هدف الحصيلة ولا تتنافى، في نفس الوقت، مع اعتبارات

العدالة والاعتبارات الأخرى، وهي تعد ضريبة عينية لكونها لا تراعى ظروف الممول الشخصية الذي يتحمل عبؤها، وأن كانت الدولة تراعى في تحديد سعرها طبيعة السلعة الخاضعة لها ومدى استهلاكها (١).

هذا ويطلق على ضريبة الإنتاج رسوم الإنتاج، وهي تسمية خاطئة نظراً لعدم وجود منفعة خاصة أو مقابل خاص يؤدي لدفع الفريضة لكي يطلق عليها اصطلاح الرسم، وإن كان شيوع استخدامها يرجع رلى ما درج عليه الأفراد من الخلط بين الرسم والضريبة. وبهنا أن نؤكد، في هذا المجال، أنها تعد ضريبة بالمفهوم القانوني والعلمي المنضبط.

### ب - الضرائب الجمركية (♦) Custom Duties - Droits de

، Douane

تعد الضرائب الجمركية أهم أنواع الضرائب غير المباشرة على الإطلاق، وخاصة الضرائب على استهلاك سلع معينة. ويرجع ذلك إلى غزارة الحصيلة الضريبية بسبب ضخامة حركة التجارة الدولية على المستوى العالمي.

وتقوم الدولة بفرض الضرائب الجمركية على حركة السلع دخولاً وخروجاً من وإلى إقليمها. ولذا فإنها تقسم إلى نوعين أساسيين: ضرائب الاستيراد، وتفرض بمناسبة دخول السلع الأجنبية إلى داخل حدود الدولة. وضرائب التصدير، وتفرض بمناسبة خروج السلع الوطنية خارج حدود الدولة.

وتفرض الضرائب الجمركية على حركة السلع بقصد تحقيق عدة أهداف، يأتي في مقدمتها الهدف المالي. مثال ذلك الضريبة على استيراد السيارات والدخان نظراً لغزارة الحصيلة الضريبية مما يساعد الدولة على

---

(١) د - عبد الكريم صادق بركات، د - يونس أحمد البطريق، المالية العامة الدار المصرية الحديثة سنة ١٩٨١ ص ١١٦.

(♦) جرت العادة على استخدام لفظ الرسوم الجمركية، على الضرائب الجمركية على نحو خاطئ لأنها ضرائب غير مباشرة بالمعنى الفني والقانوني لها، واستخدام لفظ الرسوم ما هو إلا خطأ شاع استعماله.

مواجهة ظاهرة تزايد نفقاتها العامة.

كما قد تهدف إلى تحقيق أغراض اقتصادية تتمثل في حماية الصناعات الوطنية، فتفرض الدولة ضريبة جمركية مرتفعة على سلع معينة بقصد رفع ثمنها في الداخل، أو عدم استيرادها على الإطلاق لحماية للسلع الوطنية المماثلة لها. كذلك قد تفرض الدولة ضريبة على تصدير المواد الأولية والخام رغبة في الإبقاء عليها، كلياً أو جزئياً، داخل حدود الدولة لاستخدامها في الصناعات الوطنية. وأخيراً قد تهدف إلى تحقيق أغراض اجتماعية وصحية معينة، مثل فرض ضريبة جمركية على المشروبات الكحولية.

وعما هو جدير بالذكر، أن الضرائب الجمركية، نوعاً وسعراً وحصيلة<sup>(١)</sup>، تعكس الأوضاع الاقتصادية المختلفة للدولة، وكذلك طبيعة بنيانها الاقتصادي. وتشكل الضرائب الجمركية نسبة عالية من مجموع حصيلة الضرائب في البلاد النامية، نظراً لارتفاع نسبة التجارة الخارجية لهذه البلاد في دخلها القومي، أي نسبة كل من الصادرات والواردات إلى الدخل القومي. وترتفع النسبة كلما كان حجم البلد صغيراً وكلما كان اقتصادها أكثر تخلفاً. كذلك يفسر ارتفاع نسبة الضرائب الجمركية بارتفاع الميل إلى استهلاك السلع المستوردة في البلاد النامية، مما يدفع بحكومات هذه الدول إلى فرض ضريبة جمركية مرتفعة على استيراد هذه السلع.

وبصورة عامة، تفرض الضرائب الجمركية على السلع المستوردة أو المصدرة، إما على أساس فرض نسبة مئوية معينة من قيمة السلعة وتسمى هنا **بالضريبة القيمية**، أو على أساس تحديد مبلغ معين على كل وحدة من وحدات السلعة سواء كانت هذه الوحدة وحدة قياس أو وزن أو حجم أو عدد. وتسمى هنا **بالضريبة النوعية**. ومثال الأخيرة أن تفرض ضريبة استيراد قدرها جنيه على كل متر قماش أو كيلو جرام من الدخان.

ولكل نوع من هذه الضرائب مزايا وعيوب: فالضرائب القيمية تتميز بالبساطة والوضوح وارتفاع حصيلتها بارتفاع قيمة السلعة ذاتها وانخفاضها

(١) د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص ٣٩٩.



بانخفاض قيمة السلعة. وهذا يحقق لها درجة عالية من المرونة في التطبيق، لأن سعرها يتناسب مع سعر السلعة حتى إذا كانت من نفس النوع (١). ويؤخذ على هذه الضريبة، أنها تتطلب نفقات عالية لتقدير قيمة السلعة على وجه الدقة مما قد يستوجب الاستعانة بخبراء ومثمنين لتقدير سعرها، خاصة وأن نسبة من العملاء قد يقدمون فواتير غير حقيقية عن قيمة وسعر السلعة المستوردة رغبة في التهرب الجزئي من الضريبة.

أما الضرائب النوعية، فتتميز بالبساطة وسهولة تحصيلها لأن سعرها يكون ثابتاً لا يتغير بتغير نوعية السلعة، وإن كان يؤخذ عليها أنها غير عادلة، إذ يكون عبؤها أثقل على الأصناف الرخيصة من الأصناف الغالية. ولذلك عادة ما يتم تقسيم كل نوع من السلع إلى عدة أقسام حسب اختلاف نوعها وجودتها، على أن تفرض على كل قسم ضريبة معينة تختلف عن الأقسام الأخرى. وأهم نقد يمكن أن يوجه إليها هو ثبات حصيلتها الضريبية رغم تغير قيمة السلعة الخاضعة لها، مما يستوجب إعادة النظر في مقدارها من وقت إلى آخر وتغييرها بتغير قيمة السلع وخاصة في أوقات التضخم وانخفاض قيمة النقود (٢).

وإزاء ما تقدم، فعادة ما تلجأ الدول إلى الجمع بين نظامي الضريبة القيمة والضريبة النوعية عند تحديد سعر الضريبة الجمركية للاستفادة من مزايا كل منهما وتلافي عيوبهما.

وبالإضافة إلى التقسيم السالف الذكر، فإن الضريبة الجمركية يمكن أن تقسم إلى **الضرائب المستقلة** والتي تضعها الدولة بإرادتها المنفردة، و**الضرائب الاتفاقية** التي تضعها الدولة بالاتفاق مع الدول الأخرى بموجب اتفاقية دولية.

كذلك يمكن أن نفرق بين **الضريبة الواحدة** التي تفرض على السلع بغض النظر عن البلد الواردة منها، و**الضريبة المزدوجة** التي تجمع بين

(١) فالضريبة على أجهزة التلفزيون مثلاً، لا تكون واحدة ولكنها تختلف بحسب سعره ودرجة تقدمه وجودته وهذا ينفق أكثر مع مقتضيات العدالة.

(٢) د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٢١٥.

الضريبة المستقلة والاتفاقية حيث تفرض على السلعة الواحدة ضريبة تضعها الدولة بإرادتها، وضريبة أخرى تفرض بموجب اتفاقية دولية ولا تطبق إلا على السلع الواردة من البلاد التي عقدت معها هذه الاتفاقية.

وأخيراً يمكن أن تقسم الضريبة الجمركية، وفقاً للغرض منها، إلى **الضريبة الجمركية ذات الغرض المالي**، الذي يكون الهدف منها الحصيلة الضريبة في المقام الأول، و**الضريبة الجمركية ذات الغرض الجمالي**، الذي يكون الهدف منها حماية بعض الأنشطة الاقتصادية والصناعات الوطنية كما أوضحنا من قبل.

### **مبدأ عمومية الضريبة الجمركية:**

الأصل العام أن الضريبة الجمركية تتصف بالعمومية، بمعنى أنها تطبق على كافة السلع الخاضعة لها والتي تعبر حدود الدولة.

إلا أنه خروجاً على هذا الأصل، قد يقرر المشرع الضريبي بعض الاستثناءات على مبدأ العمومية بهدف تحقيق أغراض معينة. وعادة ما تتعلق هذه الاستثناءات بالضرائب على الواردات وتشمل نظام التجارة العابرة، ونظام رد الضريبة، ونظام الإعفاء المؤقت، وأخيراً نظام المناطق الحرة.

### **الاستثناءات على مبدأ عمومية الضريبة الجمركية،**

#### **نظام التجارة العابرة Transit،**

ويقصد بها السلع التي تعبر أرض الدولة، ليس بفرض الدخول إليها، ولكن بقصد الوصول إلى دولة أخرى. ويرجع إعفاء هذه السلع من الضريبة الجمركية إلى كونها لا تنافس السلع الوطنية، من جهة، بالإضافة إلى الفوائد الاقتصادية والعائد المادي الذي يعود على الدولة التي تمر بها. خاصة فيما يتعلق بالتأمين عليها ونقلها، من جهة أخرى. كما أن من شأنها أن تنشط حركة النقل الداخلي والبحري مما يجعل من الدولة مركزاً لتسوية المعاملات التجارية. وكل ذلك يؤثر بالإيجاب على الحالة الاقتصادية للدولة.

#### **نظام رد الضريبة «الدروباك» Drawback،**

يقتضي هذا النظام قيام مستورد سلع معينة، خاصة المواد الأولية، بدفع الضريبة الجمركية المفروضة على هذه السلع على أن يكون من حقه

أن يسترد قيمة هذه الضريبة إذا قام، خلال فترة زمنية معينة يحددها القانون، بإعادة تصديرها كما هي أو بعد تصنيعها.

والغرض من هذا الاستثناء، هو تشجيع حركة التصنيع والتجميع وتشغيل العمالة والمهارات الفنية، كما أنها لا تنافس السلع الوطنية حيث يعاد تصنيعها وتصديرها إلى الخارج بالإضافة إلى العائد الذي تحصل عليه الدولة من النقد الأجنبي، مما يساهم في تدعيم اقتصادها خاصة بالنسبة للبلاد النامية.

### نظام الإعفاء المؤقت Admission Temporaire

يستلزم هذا النظام أن يتم دخول السلع أو البضائع المستوردة إلى داخل إقليم الدولة دون دفع أي ضريبة جمركية عليها، على أن يتم إعادة تصديرها خلال مدة معينة يحددها القانون، فإذا لم يتم تصديرها خلال تلك المدة أصبحت الضريبة الجمركية واجبة الأداء، ويبدو هذا النظام قريباً من نظام رد الضريبة، والحكمة واحدة في كلا النظامين، وهو إتاحة الفرصة لاستيراد المواد الأولية والسلع الوسيطة لتصنيعها وإعادة تصديرها مرة أخرى.

### نظام المناطق الحرة، Zones Franches

تلجأ العديد من الدول، بقصد تشجيع الاستثمارات الأجنبية، إلى إنشاء مناطق حرة داخل أراضيها، وتعتبر هذه المناطق، بالرغم من كونها تقع داخل إقليم الدولة، واقعة خارج حدودها من الناحية الجمركية. وبالتالي فإن استيراد السلع إلى هذه المناطق وتداولها يتم بحرية كاملة دون أي قيود جمركية عليها حيث تتمتع بمزايا وحوافز ضريبية عالية (١).

ومما هو جدير بالذكر أن السلع الأجنبية المستوردة داخل المناطق الحرة يمكن إعادة تصنيعها وتصديرها إلى الخارج بعد ذلك، وهي تعد غير قابلة للتداول داخل إقليم الدولة بنفس شروط الإعفاءات الجمركية، وبالتالي، فإذا اتجهت هذه السلع إلى داخل الدولة فإنها تخضع للضريبة

(١) راجع في هذا الشأن: د. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهريب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، سنة ١٩٩٩، ص ١٩٠.

الجمركية كأي سلعة أجنبية.

والغرض من إنشاء المناطق الحرة، هو تشجيع الاستثمارات الأجنبية داخل هذه المنطقة، مما يتيح الفرصة لتشغيل العمالة، وتنشيط حركة التجارة وجلب العملات الأجنبية وإقامة المنشآت التجارية والصناعية. أي أنها في النهاية تؤدي إلى تنشيط الاقتصاد الداخلي، خاصة وأن السلع المستوردة لن تستهلك في الداخل، ومن ثم فهي لن تناقص السلع الوطنية.

## ٢ - الضرائب العامة على الاستهلاك،

تفرض الضرائب العامة على الاستهلاك على مجموع السلع والخدمات التي يستهلكها الفرد. فتبدو كأنها ضريبة مفروضة على مجموع الإنفاق الاستهلاكي للفرد، وتتميز هذه الضريبة بأنها عينية حيث أنها لا تنظر إلى شخص المستهلك.

وغنى عن البيان، أن فرض الضريبة العامة على الاستهلاك لا يعني إلغاء الضرائب النوعية، السالف ذكرها، إذ من المتصور أن تفرض كل منهما جنباً إلى جنب.

وتتخذ الضريبة على الاستهلاك صوراً متعددة أهمها (١):

١ - الضريبة على المبيعات؛ وهي تلك الضريبة التي تفرض على المستهلك عند شرائه للسلعة أو الخدمة ويطلق عليها ضريبة البيع بالتجزئة.

ب - الضريبة على المشتريات؛ وهي الضريبة التي تفرض على السلعة والخدمة في مرحلة وصولها إلى المستهلك، أي مرحلة تجارة الجملة. ويتم دفعها مرة واحدة عند بيع السلعة من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة، الذي بدوره ينقل عيؤها إلى تاجر تجزئة آخر، وهكذا حتى يتحمل بها المستهلك النهائي.

ج - الضريبة على رقم الأعمال؛ وهي الضريبة التي تفرض في كل مرة من مرات انتقال السلعة بين مرحلة الإنتاج ومرحلة الاستهلاك. ويكون فرض الضريبة هنا على ثمن السلعة مضافاً إليه ربح البائع ومقدار

---

(١) راجع في هذا الشأن: د. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية. دار المطبوعات الجامعية. سنة ١٩٩٩، ص ١٩٠.

الضرائب التي دفعت في كل مرة من مرات انتقال السلعة حتى وصولها إلى يد المستهلك. ومن ثم فإن حجم وعاء هذه الضريبة يكبر أو يتسع في كل مرة من مرات انتقال السلعة. مما يدعو إلى ضرورة فرضها بسعر منخفض يتناسب مع عدد مرات الانتقال التي تفرض بمناسبة الضريبة، حتى لا يكون عبئها شديداً على المستهلك الذي يتحملها بصفة نهائية.

وتمتاز الضرائب العامة على الاستهلاك بفكرة حصيلتها الضريبية لكونها تفرض على جميع سلع وخدمات الاستهلاك، مع إمكانية إعفاء ما هو ضروري منها كالمواد الغذائية والخدمات الطبية... وغيرها. إلى جانب إمكانية تطبيق سعر مرتفع على بعض السلع الكمالية. كذلك إمكانية استخدامها للحد من الاستهلاك ومعالجة التضخم ولتحقيق التوازن في ميزان المدفوعات، وتشجيع الصادرات، فالمستهلك لا يشعر بعبئها لأن سعرها عادة ما يكون ضئيلاً بالمقارنة بثمن السلعة فهو يدفعها من خلال ثمن هذه الأخيرة.

وبعبء الضرائب العامة على الاستهلاك أنها تؤدي إلى رفع مستوى الأسعار. مما يمثل عبئاً على الأفراد خاصة أصحاب الدخل المحدود، وهو ما يخالف اعتبارات العدالة. أضف إلى ذلك، أنها تلزم التجار والمنتجين بإسكان الدفاتر والحسابات الخاصة بالسلع التي ينتجونها أو يتاجرون فيها مما يمثل مضايقات إدارية لهم. ومن الانتقادات التي توجه لهذه الضريبة، أيضاً، أنها تفرق في المعاملة بين المشروعات الكبيرة والصغيرة (٢) لصالح الأولى، حيث تدفع المشروعات الكبيرة الضريبة على رقم الأعمال مرة واحدة أو مرتين بسبب إتمام جميع عمليات الإنتاج المتعلقة بالسلعة في داخلها، ومن ثم فلا يتم تداول السلع بالنسبة لها كثيراً مما لا يؤدي إلى تكرار دفع الضريبة. أما بالنسبة للمشروعات الصغيرة فهي تضطر لشراء السلعة في آخر مرحلة من مراحل إنتاجها أو تداولها بعد أن تكون قد اجتازت مراحل كثيرة بين مشروعات مختلفة تحملت بالضريبة أكثر من مرة. خلال انتقالها

(١) لمزيد من التفاصيل انظر د. زين العابدين ناصر - مرجع سابق - ٢٨٢ وما بعدها.

(٢) لمزيد من الإيضاح. انظر د. زين العابدين ناصر - مرجع سابق - ص ٢٨١. ود. أحمد جامع. مرجع سابق، ص ٢١٨.

من مرحلة إلى أخرى، مما يمثل عبئاً إضافياً على أصحاب المشروعات الصغيرة وإجبارهم على بيع السلعة بثمن مرتفع.

ومهما تكن الانتقادات التي وجهت إلى هذا النوع من الضرائب، فإن الضرورات الاقتصادية والمالية هي التي تدعو الدول إلى فرضها.

### ثانياً، الضرائب على التداول،

بعد أن يحصل الفرد على دخله، فإنه قد يقوم باستهلاك جزء منه في شراء ما يحتاج إليه من سلع أو خدمات، وهذا الجزء من الدخل هو الذي يفرض عليه الضريبة على الاستهلاك سالفة الذكر. أما الجزء الباقي من الدخل فإما أن يدخره أو يقوم باستثماره في شكل شراء أصول جديدة، عقارية أو منقولة، أو يقوم بالتصرف بالبيع في الأموال الموجودة لديه إلى شخص آخر، وفي كلتا الحالتين فإن المشرع الضريبي يفرض ضريبة على تداول وانتقال الأموال بين الأفراد ويطلق عليها الضرائب على التداول.

ومن أمثلة الضرائب على التداول، ضريبة الدمغة والضريبة على التسجيل ويطلق عليهما بصورة خاطئة رسوم. وهو لفظ شائع اعتاد الناس على استخدامه بدون قصد، فهي لا تعد رسوماً لأنها لا تدفع مقابل حصول الفرد على منفعة أو خدمة خاصة له، بل تفرض على واقعة تداول الأموال. وليس لها صلة بالمقابل الذي تقدمه الدولة عند إثبات انتقال الملكية أو تنظيم التصرفات القانونية من الناحية الإدارية. وفي الواقع، أن سعر هذه الضرائب أقرب إلى الاعتدال، وإن كان هذا لا يغير من التكييف الفني لها أو طبيعتها القانونية كضريبة بالمفهوم الفني والقانوني.

ونظراً لأهمية كل من ضريبة الدمغة والضريبة على التسجيل فسنعرض لهما على النحو التالي:

#### ١ - ضريبة الدمغة:

تفرض هذه الضريبة على عملية تداول الأموال وانتقالها من شخص إلى آخر، ويتم ذلك عن طريق تحرير مستندات كالمقود أو الشيكات أو الكمبيالات أو الفواتير أو السندات الإذنية. وينظم القانون طريقة تحصيل هذه الضريبة، أما بلصق طوابع دمغة على تلك المحررات، أو عن طريق دمج

المحرر نفسه بواسطة ختم الإدارة المختصة بذلك، كما هو الحال بالنسبة للشبكات.

ومما هو جدير بالذكر، أن استخدام ضريبة الدمغة في الدول النامية، على وجه خاص، يتم بصورة واسعة كوسيلة لتحقيق الإيرادات المالية. فالمشرع الضريبي في تلك الدول يتوسع في فرض ضرائب الدمغة، ليس فقط بالنسبة لعمليات تداول الأموال، وإنما بشأن تقديم أي مخاطبات لبعض الجهات والمؤسسات الحكومية، وهو الأمر الذي نعاني منه كثيراً في مصر.

#### ب - الضريبة على التسجيل:

ويطلق عليها، مجازاً، رسوم التوثيق أو التسجيل. فالضريبة هنا تستحق عند إثبات واقعة انتقال الملكية من شخص لآخر، أو عند توثيق عقد الملكية. فالضريبة على التسجيل تدفع عند توثيق التصرفات الناقلة للملكية لإثبات حق من انتقلت إليه، وغنى عن البيان، أن سعر الضريبة هنا غير ثابت، بل يختلف باختلاف قيمة المال موضوع التوثيق أو التسجيل. وتتميز هذه الضريبة بأنها تحقق اعتبارات العدالة لأنها تتناسب مع قيمة المال موضوع الضريبة، كما أنها تحقق اعتبارات الملاءمة حيث يتم تحصيلها عند تداول الأموال فيكون الشخص أكثر قدرة على الدفع في هذا الوقت على نحو خاص. كما أنها تمنح للمالك حجة إثبات للملكية في مواجهة الجميع، فمن مصلحة الشخص أن يوفي بها دون أن يتضرر أو يحاول التهرب منها.

ورغم هذا، فيجب على المشرع ألا يغالي في سعر هذه الضريبة، حتى لا يترتب عليها عرقلة تداول رؤوس الأموال وتعطيل جزء هام من النشاط الاقتصادي في الدولة.

## المبحث الثاني

### سعر الضريبة

يقصد بسعر الضريبة العلاقة أو النسبة بين مبلغ الضريبة والمادة الخاضعة لها.

وقد عرف النظام الضريبي، على مر التاريخ، صوراً متعددة لسعر الضريبة. فإما أن تكون الضريبة توزيعية أو قياسية (تحديدية)، وإما أن تكون الضريبة نسبية أو تصاعدية، وسنعرض لكل صورة على النحو التالي:

## الفرع الأول

### الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية

يقصد **بالضريبة التوزيعية** (\*) تلك التي لا يحدد المشرع سعرها مقدماً، ولكنه يقوم بتحديد حصيلتها الإجمالية، وفي مرحلة تالية يقوم بتوزيع هذه الحصيلة على الأفراد - مستعيناً بالأجهزة الإدارية في المناطق المختلفة (المحافظات، مجالس المدن، مجالس القرى) - بحسب ما يملكه كل فرد من المادة الخاضعة للضريبة، وحينئذ يمكن معرفة سعر الضريبة.

ولتوضيح ذلك، نفترض أن الدولة تحتاج إلى مبلغ عشرة ملايين جنيه كضريبة على دخل العقارات المبيئة في الدولة. فيقوم المشرع، مستعيناً بالأجهزة الإدارية المختصة في أنحاء الجمهورية، بتوزيع هذا المبلغ على المحافظات والمدن والقرى بنسب معينة، ثم يتم توزيع المبلغ الخاص بكل محافظة، مثلاً، على الأفراد المقيمين فيها والخاضعين لهذه الضريبة. وهنا فقط، في هذه المرحلة يتم معرفة سعر الضريبة، الذي يعد النسبة بين مقدار الضريبة الذي يدفعه الفرد وبين مقدار المادة الخاضعة للضريبة (وعاء

L'impôt de répartition.

(\*)



(الضريبة) التي يملكها الفرد.

وقد كانت الضرائب التوزيعية منتشرة في الماضي لعدة اعتبارات لعل أهمها هو عدم حاجتها لإدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة لتقوم بدورها في تقدير المادة الخاضعة للضريبة في مرحلة أولى. بل كانت تكفي بتحديد حصيلة الضريبة تاركة أمر توزيعها بين المكلفين للسلطات المحلية.

وبالرغم من انحسار دور الضرائب التوزيعية في الوقت الحالي، لدرجة اختفائها تماماً، إلا أنه يمكن تحديد مزايا هذه الضرائب وعيوبها كما يلي:

تمتاز الضرائب التوزيعية بقدره الدولة على تقدير حصيلتها منها مقدماً. كما أنها تضمن تحقيق هذه الحصيلة: وتفسير ذلك أن المكلفين بالضريبة التوزيعية يلتزمون بدفعها بالتضامن (١). فإذا لم يقدّم بعضهم بسداد حصته منها التزم الباقون بهذا السداد. مما يترتب مصلحة شخصية ومباشرة لكل مكلف بها في عدم تهرب أحد من المكلفين الآخرين من دفع الضريبة. إذ أن ذلك يعني زيادة العبء على الباقين. ومن ثم، فإن كل مكلف يمارس نوعاً من الرقابة على غيره مما يقلل من حالات التهرب الضريبي إلى حد كبير. كما تشارك الدولة مجالس الحكم المحلي في توزيع مبلغ الضريبة الواجب تحصيله، مما يؤدي إلى نشر نوع من اللامركزية المالية.

إلا أنه يعاب عليها أنها ضريبة غير عادلة. لأنها توزع على المكلفين على أساس نسبة معينة أو ثابتة من المادة الخاضعة للضريبة وليس على أساس المقدرة التكليفية لكل منهم. وقد يترتب على ذلك أن يدفع أحد المكلفين ضريبة أكثر من الآخر لجرد اختلاف محل إقامة كل منهما، بالرغم من تساوي المقدرة التكليفية لكلاهما أو تساوي دخلهما.

كما أنها تتصف بعدم المرونة. حيث تحدد الدولة ابتداء الحصيلة المطلوبة، فيكون من غير المتصور إمكان إدخال تعديلات عليها بالزيادة أو النقصان لسايرة أي تغيرات اقتصادية. بالإضافة إلى أن نظام الضرائب

(١) أنظر، د. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، ص ٢٠٠ وكذلك، د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ١٢٦.

التوزيعية غير شامل، فلا يتصور تطبيقه إلا بالنسبة للضرائب المباشرة. إذ يكون شخص المكلف معروفاً مقدماً، وبالتالي يمكن حصر المكلفين على نحو ثابت. وعليه فلا يتصور تطبيقه على الضرائب غير المباشرة. وأخيراً، فإن الضرائب التوزيعية تعبر بصورة محددة عن عجز الأجهزة الضريبية في الدولة (١) من حيث معرفة الأشخاص الخاضعين لها، وتحديد قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتطبيق الاسعار الضريبية المختلفة، واتخاذ إجراءات الربط والتحصيل.

وإزاء تلك العيوب، فقد عدلت الدول في العصر الحديث عن الأخذ بالضرائب التوزيعية واتجهت إلى نظام الضرائب القياسية.

**ويقصد بالضريبة القياسية (٢)،** أو كما يفضل تسميتها بالضريبة التحديدية، تلك التي يحدد المشرع سعرها مقدماً دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية بصورة محددة، تاركاً أمر تحديدها للظروف الاقتصادية.

ويتم تحديد الضريبة القياسية بفرض سعر معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة، إما في صورة نسبة مئوية على إجمالي، وعاء الضريبة؛ وإما في صورة مبلغ معين يتم تحصيله عن كل وحدة من وحدات المادة الخاضعة للضريبة (٢). وبذلك فإن المكلف بها يعلم مقدماً مقدار الضريبة الواجب دفعها.

وتمتاز الضريبة القياسية بأنها ضريبة عادلة، حيث يكون العبء الضريبي على أساس المقدرة التكاليفية لكل مكلف بغض النظر عن محل إقامته. كما أنها تراعى الظروف الشخصية المتعلقة بكل مكلف، ومن ثم يمكن مراعاة ظروفه العائلية بمنحه إعفاء للأعباء العائلية أو لمحدودية دخله. وبذلك يختلف سعرها من مكلف لآخر حسب ظروفه، ويترتب على ذلك اختلاف السعر الإسمي للضريبة عن سعرها الحقيقي وفقاً لظروف كل مكلف على حدة.

(١) انظر - د - زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ١٨٢.

L'impôt de quotité.

(٢)

(٢) مثال ذلك، أن تفرض ضريبة مقدارها عشرة قروش على كل متر قماش، أو على كل كيلو جرام من أي سلعة.

بالإضافة إلى ما تقدم، فإن الضريبة القياسية تتمتع بالمرونة إلى حد كبير، فمن الممكن رفع سعر الضريبة أو خفضه بحسب التغيرات والتطورات الاقتصادية التي قد تطرأ على دخول المكلفين أو ثرواتهم، أو سلوكياتهم الاستهلاكية والانفاقية. كذلك فإن الضرائب القياسية تتميز بالشمول، فهي تناسب الضرائب المباشرة وغير المباشرة على السواء، وأخيراً فإنها تعبر عن مدى كفاءة الأجهزة الضريبية والمالية في الدولة والعاملين فيها.

وبالرغم مما تقدم، فيؤخذ عليها عدم وجود مصلحة شخصية مباشرة لكل مكلف في عدم تهرب الآخرين من دفعها، حيث لا يمارس المكلفون بالضريبة القياسية رقابة على الغير، ويمكن الرد على ذلك، أن أي نظام، مهما كانت درجة دقته وإحكامه، لا يمكن أن يكون بمنأى عن النقد، وهذا النقد يمكن تلافيه بنشر الوعي الضريبي بين الأفراد والوصول بهم إلى درجة الإحساس بالالتزام الضريبي كواجب اجتماعي واقتصادي يعود على الجميع بالتقدم والرفق، وباعتبار التهرب الضريبي جريمة مخلة بالشرف والاعتبار كما هو الشأن في الولايات المتحدة الأمريكية.

## الفرع الثاني

### الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية

من الشائع، عملياً، أن يأخذ المشرع إما بالضريبة النسبية (١) أو الضريبة التصاعدية (٢).

ويقصد **بالضريبة النسبية**، النسبة المئوية الثابتة التي تفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بتغير قيمتها، وخير مثال عليها الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على إيرادات القيم المنقولة. فتفرض كل منها بسعر ثابت يتراوح ما بين ١٥٪ إلى ٢٠٪ ولا يتغير السعر

L'impôt Proportionnel. (١)

L'impôt Progressif. (٢)

بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتزداد الحصيلة الضريبية في الضريبة النسبية بنفس نسبة الزيادة في قيمة المادة الخاضعة لها.

**أما الضريبة التصاعدية،** فتفرض بأسعار مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة للضريبة، بحيث يرتفع سعر الضريبة بارتفاع قيمة المادة الخاضعة لها والعكس صحيح. أي تزداد الحصيلة الضريبية التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها. ومن المتصور أن يقسم المشرع وعاء هذه الضريبة إلى عدة شرائح، على أن تطبق على كل شريحة سعر خاص بها وفقاً للأسلوب الفني المتبع في تطبيق السعر التصاعدي.

وقد فصل المليون التقليديون الضريبة النسبية على الضريبة التصاعدية باعتبار أن الأولى تحقق المساواة في المعاملة المالية بين المكلفين بها. غير أن المساواة هنا مجرد مساواة حسابية وليست مساواة حقيقية بالنسبة للأعباء العامة، كما أنها تتسم بالبساطة والسهولة. سواء بالنسبة لإدارة الضريبة أو المكلف بها. بالإضافة إلى أن الضريبة النسبية تعتبر في نظر التقليديين ثمناً للخدمة العامة، وهذا يعني أن يكون الثمن الذي يدفع في الخدمة ثابتاً بصرف النظر عن شخص طالب الخدمة أو كميتها. إلا أنه في واقع الأمر، تلك الحجة لا سند لها في الوقت الحالي، لكون الضريبة مساهمة اجتماعية لكافة وفقاً لمبدأ التضامن الاجتماعي. كما تعد الضريبة النسبية غير عادلة، حيث أنها تتجاهل الظروف الشخصية للمكلف بها، فتتمثل عبئاً ثقيلاً على أصحاب الدخل البسيطة وعبئاً خفيفاً قد لا يشعر به أصحاب الدخل المرتفعة. وأخيراً فإن حصيلتها قليلة.

وأمام هذه الاعتبارات فقد اتجهت التشريعات الضريبية الحديثة إلى الأخذ بالضريبة التصاعدية، وحصر الضريبة النسبية في أضيق نطاق ممكن.

وقد برر المليون المحدثون الأخذ بالضريبة التصاعدية، بكونها تراعى مبادئ العدالة والظروف الشخصية لكل مكلف. كما أنها وسيلة فعالة لتقليل التفاوت بين دخول الأفراد، ورفع مستوى الطبقات الفقيرة.

وتستخدم الضرائب التصاعدية لمعالجة الأزمات الاقتصادية (١) وخاصة في فترات الانكماش. فالضريبة التصاعدية تعيد توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات ذات الدخل المنخفضة، أي في صالح الطبقات ذات الميل المرتفع للاستهلاك، مما يؤدي إلى ارتفاع الاستهلاك القومي. وبالتالي الطلب الفعلي ومستوى التشغيل القومي. وأخيراً، فقد استند الكثير من الكتاب الماليين إلى مبدأ المنفعة الحدية المتناقصة لتبرير الأخذ بالضريبة التصاعدية. على أساس أنه كلما زاد حجم الثروة كلما تناقصت المنفعة الحدية لها. أي أن التضحية الحدية للإنفاق تتناقص مع ازدياد حجم الثروة. ومن ثم، فإذا كان سعر الضريبة ثابتاً على كافة المكلفين. بغض النظر عن حجم ثرواتهم أو دخولهم، فإن هذا يعني أن عبء الضريبة يكون أكبر على أصحاب الدخل المنخفضة منها على أصحاب الدخل المرتفعة، وذلك لارتفاع المنفعة الحدية للنقود بالنسبة للطبقات الفقيرة عن الطبقات الغنية. ولذلك فإن الضريبة التصاعدية هي وحدها، التي يمكن أن تحقق المساواة في الأعباء بالنسبة لطبقات المجتمع ككل.

أساليب التصاعد الضريبية:

يمكن تحقيق التصاعد بصور مختلفة أهمها:

١ - التصاعد الإجمالي (بالطبقات):

بمعنى أن يقسم المكلفين إلى طبقات وفقاً لمستوى دخولهم، مثلاً، ويطبق على كل طبقة سعر ضريبة واحد يتزايد من طبقة لأخرى. أي أن السعر يكون تناسبياً لكل طبقة من هذه الطبقات بالنظر إلى إجمالي دخل المكلف. مثال ذلك:

إجمالي المائة جنيه الأولى من الدخل	(الطبقة الأولى)		
٥٪ على الدخل من	١٠١ إلى ٣٠٠	(الطبقة الثانية)	١٠ جنيه
٨٪ على الدخل من	٢٠١ إلى ٦٠٠	(الطبقة الثالثة)	٢٤ جنيه
١٢٪ على الدخل من	٦٠١ إلى ١٠٠٠	(الطبقة الرابعة)	٤٨ جنيه

(١) أنظر د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص ٤١٧.

وليزيد من التفصيل د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٣٠٤.

٢ - التصاعد بالشرائح (بالأجزاء): يقسم دخل المكلف إلى عدة شرائح أو أجزاء، بحيث يفرض على كل شريحة ضريبة بسعر معين، ويرتفع السعر بارتفاع الشرائح إلى أعلى. وفي هذا الأسلوب لا ينظر إلى الدخل الإجمالي، بل يقسم الدخل إلى شرائح، كل شريحة تعامل معاملة خاصة، وفي النهاية يخضع الدخل لعدة أسعار وفقاً لما يحتويه من شرائح. مثال ذلك:

إخفاء المائة جنيه الأولى من الدخل	(الشريحة الأولى)	
٢٪	على الشريحة الثانية من	١٠١ إلى ٢٠٠ جنيه
٤٪	على الشريحة الثالثة من	٢٠١ إلى ٣٠٠ جنيه
٦٪	على الشريحة الرابعة من	٣٠١ إلى ٤٠٠ جنيه

فإذا كان دخل المكلف ٢٥٠ جنيه، فإن المائة جنيه الأولى تعفى من الضريبة، وتفرض ضريبة مقدارها ٢٪ على المائة الثانية أي بمقدار ٢ جنيه، و٤٪ على المائة الثالثة أي بمقدار ٤ جنيه، و٦٪ على الخمسين جنيه أي بمقدار ٣ جنيه، فإن مجموع الضريبة المستحقة هنا ٩ جنيهات.

ويعتبر أسلوب التصاعد بالشرائح أكثر الأساليب تطبيقاً من الناحية العملية.

٣ - التصاعد التنازلي (الضريبة التنازلية): ويقصد به أن تبدأ بسعر ضريبة مرتفع، مع تخفيضه بنسبة للدخول المنخفضة. بمعنى أن تفرض الضريبة بسعر ١٠٪ على الدخل التي تزيد على ألف جنيه، و٥٪ بالنسبة للدخول التي لا تزيد على ٥٠٠ جنيه، فهنا يحدث تصاعد للضريبة، إلا أنه تصاعد ضئيل بقصد تخفيف العبء عن أصحاب الدخل المحدودة.

٤ - التصاعد بتقرير الإعفاءات أو الخصم من وعاء الضريبة: ويقصد به أن يقوم المشرع الضريبي يفرض الضريبة بسعر محدد سواء بنسبة مئوية أو سعر ثابت من مقدار المادة الخاضعة للضريبة، ثم يقرر إعفاء لأسباب معينة أهمها: الحد الأدنى اللازم لمعيشة المكلف بالنسبة لجميع الطبقات، وفرض سعر نسبي على باقي الدخل. مما يحقق تصاعداً ولكن بصورة ضمنية، وبصورة غير مباشرة، فكلما زاد مقدار الدخل كلما قل حجم الإعفاء بالنسبة لإجمالي الدخل وبالتالي يزيد سعر الضريبة.

وواقع الأمر أن التصاعد، بتقرير الإعفاءات، يؤدي إلى اختلاف السعر الإسمي للضريبة عن السعر الفعلي، إلا إذا كان مقدار الدخل مرتفعاً فإنه في هذه الحالة يتقارب السعر الفعلي من السعر الإسمي للضريبة.

أما التصاعد، عن طريق الخصم من وعاء الضريبة، فهو يتحقق بصورة واضحة بالنسبة للخصم المقرر للأعباء العائلية، حيث يترتب على هذا الخصم حدوث نوع من التنازل في سعر الضريبة، لدرجة يمكن معها إعفاء الدخول الصغيرة من الضريبة جزئياً أو كلياً.

## المبحث الثالث

### إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها

## الفرع الأول

### ماهية ربط الضريبة وتحصيلها

#### ١ - ربط الضريبة:

يقصد بربط الضريبة تحديد دين الضريبة، أي تحديد المبلغ الذي يتعين على المكلف دفعه. ولكي تحدد الإدارة الضريبية دين الضريبة يجب عليها أولاً أن تتحقق من أن كافة شروط فرض الضريبة تنطبق على شخص هذا المكلف بالتحديد، وتمثل هذه الشروط في تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، حصر المادة الخاضعة للضريبة وتحديد مقدارها وقيمتها، والنظر فيما إذا كانت هذه المادة تخضع لأي إعفاءات أو خصومات، بناء على ما يقرره المشرع في هذا الصدد. ثم بعد إتمام كافة المراحل السابقة، يتم تحديد سعر الضريبة على ما تبقى من المادة الخاضعة للضريبة. وهنا فقط يتم ربط الضريبة، وتصبح واجبة التحصيل، ويكون من حق المكلف الطعن بالطرق التي يحددها القانون، في قرار الربط. ويمنح الطاعن حق تأجيل دفع الضريبة لحين الفصل في طعنه.

## ٢ - تحصيل الضريبة:

نعني بتحصيل الضريبة (❖) مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزنة العامة وفقاً للقواعد القانونية، والضريبة المطبقة في هذا الصدد.

وفي هذه المرحلة فقط تصبح العلاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية وشخص المكلف، وقد تغلّ المشرع الضريبي بوضع القواعد التي تضمن تحصيل دين الضريبة دون حدوث أي عقبات تمنع الدولة من الحصول على حقها، سواء من جانب الإدارة الضريبية المختصة أو من جانب المكلف نفسه.

وإذا كان تحصيل دين الضريبة في الوقت الحالي يتم بمعرفة موظفي الدولة، إلا أن الأمر لم يكن كذلك في الماضي. فكان تحصيل عدد كبير من الضرائب يتم عن طريق نظام الالتزام (١). وبمقتضى هذا النظام كان يتعهد فرد أو هيئة بدفع مقدار الضريبة مقدماً للدولة، ثم يتولى عملية التحصيل فيما بعد لحسابه الخاص، بمساعدة السلطات الإدارية له في هذا الشأن. وقد عرفت مصر نظام الالتزام في تحصيل الضرائب، حتى تم إلغاؤه في منتصف القرن التاسع عشر. وقد ألغى هذا النظام لعيوبه الكثيرة، التي تتلخص في أن الخزنة العامة لا تحصل على كل المبالغ من المكلفين، وإنما تحصل فقط على المبلغ الذي يدفعه لها الملتزم (الفرد أو الهيئة). بالإضافة إلى أن الدولة كانت تعطي للملتزم سلطات واسعة، في هذا الصدد، وكثيراً ما كان يسيئ استعمالها ويتحكم في الأفراد. ولهذا عدلت كافة الدول عن هذا الأسلوب، وأصبحت تحصل الضرائب عن طريق الإدارات الضريبية والمالية المختصة.

وجدير بالذكر، أن الأصل العام أن تحصل الضريبة في صورة نقدية أو ما يقوم مقامها من شيكات أو حوالات بريدية... أو غيرها. أما الصورة العينية، فقد انحسرت تماماً، وإن كان لم يتم إلغاؤها، فمن المتصور أن يتم

Recouvrement de l'impôt.

(❖)

(١) انظر، د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص ٤٢٠.

وكذلك د. عبد الكريم صادق، د. يونس البطريق، مرجع سابق، ص ١٢٠.



تحصيل دين الضريبة في صورة عينية كم هو الحال بالنسبة للمجتمعات الزراعية، إلا أن هذا استثناء من الأصل العام يجب عدم التوسع فيه أو القياس عليه.

وقد نصت بعض التشريعات الضريبية على جواز قبول السندات الحكومية، أو التي تضمنها الحكومة، وفاء لبعض الضرائب، ويكون الفرض من ذلك، تثبيت أسعار هذه السندات بالإضافة إلى الترعيب في الاكتتاب فيها، على أن يتم تحديد حد أقصى لما يجوز الوفاء به من دين الضريبة في صورة سندات حكومية، حماية للسيولة النقدية ورغبة في استهلاك الدين العام قبل موعده، هذا ولا يعد ذلك استثناء من الأصل العام، لأن تلك السندات تقترب من النقود وتتمتع بدرجة عالية من السيولة، ويمكن تحويلها في أي وقت إلى نقود دون خسارة في قيمتها (١).

وسنعرض فيما يلي إلى القواعد المتعلقة بتحصيل الضريبة.

## الفرع الثاني

### قواعد تحصيل الضريبة

يقصد بقواعد تحصيل الضريبة القواعد القانونية التي حددها المشرع الضريبي لجباية الضريبة والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

**المطلب الأول، الواقعة المنشئة للضريبة.**

**المطلب الثاني، طرق تحصيل الضريبة.**

**المطلب الثالث، ضمانات تحصيل الضريبة.**

---

(١) لمزيد من التفاصيل، انظر د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٢٥٤.

وكذلك د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ٣٤٢.

## المطلب الأول

### الواقعة المنشئة للضريبة

يحدد كل قانون الواقعة المنشئة للضريبة، والتي تعني الواقعة أو التصرف الموجب لحصول الدولة على الضريبة من المكلف بها. ويحدد القانون مجموعة القواعد التي تسري في حالة كل مكلف إذا ما توفرت بالنسبة له شروط خضوعه للضريبة.

وفيما يتعلق بالضرائب المباشرة، نجد أن الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، مثلاً (١)، تتمثل الواقعة المنشئة لها في توزيع إيراد القيم الخاضعة للضريبة أي وضعه تحت تصرف مستحقيه، أما في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فهي تحقق الربح في نهاية السنة المالية للمنشأة. وفي الضريبة على المرتبات والأجور، فإن الواقعة المنشئة لها هي حصول الفرد على المرتب أو الأجر، وهي الضريبة على أرباح المهن غير التجارية تعتبر انتهاء السنة الميلادية بتحقيق أرباح هو الواقعة المنشئة للضريبة. وفي الضريبة العامة على الإيراد تكون الواقعة المنشئة هي انتهاء السنة الميلادية بتحقيق الإيرادات التي ينص عليها قانون هذه الضريبة.

أما في الضرائب غير المباشرة، فيعتبر اجتياز السلعة للحدود الإقليمية للدولة هي الواقعة المنشئة للضريبة على الاستيراد أو التصدير، كما يعتبر إنتاج السلعة هو الواقعة المنشئة للضريبة على الإنتاج، وانتقال السلعة من مرحلة إلى أخرى من مراحل إنتاجها أو تداولها هو الواقعة المنشئة للضريبة على رقم الأعمال. ويعتبر توثيق العقد الناقل للتصرف القانوني بنقل الملكية هو الواقعة المنشئة للضريبة على انتقال الملكية (رسوم التوثيق أو التسجيل)، وبالنسبة إلى ضريبة الدمغة فإن كتابة المحررات المفروضة عليها الضريبة هي الواقعة المنشئة لهذه الضريبة.

وتمثل تحديد الواقعة المنشئة للضريبة أهمية كبيرة لتحديد شخص المكلف الذي ينشأ في ذمته دين الضريبة. كما يؤثر كذلك في تحديد سعر

(١) انظر. د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٢٥٠.

الضريبة، وما إذا كان قد طرأ عليه تغير سواء بالزيادة أو النقصان بعد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة. إذ أن المكلف يلتزم بدفع سعر الضريبة وفقاً لما هو قوائم وقت تحقق الواقعة المنشئة لها، بغض النظر عن صدور أي قانون جديد يقضي برفع السعر أو بخفضه.

ويجب اتباع هذه القاعدة، حتى في حالة إلغاء الضريبة كلياً أو جزئياً. فيجب الاستمرار في تحصيل الضريبة بالنسبة للحالات التي تمت فيها الواقعة المنشئة لها قبل الإلغاء، إلا إذا نص القانون الجديد صراحة بإلغاء الضريبة بأثر رجعي.

وقد أخذ المشرع المصري وأحكام القضاء، بهذه القاعدة المتعلقة بشأن تحصيل الضريبة منذ تحقق الواقعة المنشئة لها.

## المطلب الثاني

### طرق تحصيل الضريبة

يتم تحصيل الضريبة بعدة طرق أهمها:

(١) الأصل العام، أن يلتزم المكلف بها بدفعها إلى الإدارة الضريبية من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأدائها في محل إقامته، وهذه الطريقة تعد أكثر شيوعاً، وتسمى بطريقة التوريد المباشر.

(٢) قد يتم دفع الضريبة بمعرفة شخص آخر غير المكلف بها، وبعد ذلك استثناء من الأصل العام، وتسري هذه الطريقة بصورة عامة في الضرائب غير المباشرة. وأن كان من المتصور تطبيقها بشأن عدد محدود من الضرائب المباشرة. ومضمونها أن يكلف المشرع شخصاً آخر (المكلف القانوني) غير المكلف الفعلي بدفع مبلغ الضريبة إلى الخزينة العامة، على أن يقوم بتحصيلها فيما بعد من المكلف الفعلي.

ويُلجأ المشرع إلى هذه الطريقة، بالنسبة للضرائب على الدخل وتسمى «بالحجز عند المنبع» *Retenue a la source*. ومقتضاها أن يقوم رب العمل

(المكلف القانوني) الذي يدفع الدخل إلى المكلف بخصم قيمة الضريبة من الدخل قبل توزيعه، بحيث يستلم المكلف الفعلي دخلاً صافياً خالياً من الضريبة. أي أن تحصيل الضريبة هنا يتم عند تولد الدخل وليس عند استلامه. وتطبق هذه الضريبة عادة على ضرائب كسب العمل (الأجور والمرتببات والمهايا) والضريبة على إيرادات القيم المنقولة.

كذلك قد يلجأ المشرع إليها بالنسبة للضرائب على الإنتاج والاستهلاك، كما سلف ذكره، فالضريبة تحصل من المنتج أو التاجر أو المستورد الذي يقوم بتحصيلها بدوره من المستهلك عن طريق رفع ثمن السلعة بمقدار الضريبة.

وأخيراً بالنسبة لضرائب الدمغة، فيتم تحصيلها عن طريق وضع طوابع الدمغة على المحررات القانونية، ويقوم المكلف بنفسه بهذه العملية حيث يقوم بدفع قيمة هذه الطوابع، ويقوم بأعوها بتوريد حصيلتها إلى مصلحة الضرائب.

وغنى عن البيان، عدم جواز إجراء المقاصة بالنسبة لدين الضريبة مع أي دين للمكلف على الحكومة. ويرجع ذلك إلى أن الضريبة تعد من الموارد السيادية التي تمس كيان الدولة، ولذلك فإنه من الأصح أن يكون لها كيان خاص بعيداً عن العلاقات التي يمكن أن تنشأ بين الدولة والأفراد. بالإضافة إلى أن مصلحة الدولة تقتضي حصولها على كافة الإيرادات المقررة في الميزانية لتتمكن من الوفاء بالتزاماتها ونفقاتها العامة. وأخيراً، فإن إجراء المقاصة يستلزم إجراءات طويلة ومعقدة مما يؤدي إلى عدم استقرار المراكز المالية لكل من المكلفين والدولة.

وفيما يتعلق بميعاد التحصيل، فإن القانون يحدد ميعاداً لتحصيل كل ضريبة، مراعيًا في ذلك مصلحة الخزنة العامة، من جهة، ومصلحة المكلفين، من جهة أخرى، من حيث الملائمة وإمكانية تقسيط مبلغ الضريبة، فبالنسبة للضرائب المباشرة، يحدد المشرع لها فترة معينة من السنة تحصل فيها. كما هو الحال بالنسبة للضرائب على أرباح المهن غير التجارية والضريبة العامة على الإيراد حيث تحصل في الأشهر الثلاثة الأولى من السنة الميلادية عن إيرادات السنة السابقة. أما الضريبة على المرتببات

والأجور فهي تحصل بصورة شهرية. وضريبة الأرباح التجارية والصناعية تدفع سنوياً مرة واحدة خلال الأشهر الثلاثة التالية لانتهاى السنة المالية للمكلف.

أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة، فإن حصيلتها توزع على مدار العام، وليس لها وقت محدد.

## المطلب الثالث

### ضمانات تحصيل الضريبة

لضمان حصول الدولة على مستحققاتها من الضرائب، فقد كفل القانون للخزانة العامة العديد من الضمانات، وأهم هذه الضمانات:

١ - تقرير حق امتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى، حيث يستوفي دين الضريبة قبل غيرها من الديون الأخرى، ويكون للخزانة العامة حق التتبع للحصول على المبالغ المستحقة ضماناً للتحصيل.

٢ - تقرير حق إصدار أمر بالحجز الإداري على الأموال ضد المكلفين الذين يتأخرون عن سداد دين الضريبة. ويعتبر الحجز هنا حجزاً تحفيظاً ولا يجوز التصرف في هذه الأموال إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من المدير العام لمصلحة الضرائب.

٣ - منع المشرع الموظفين المختصين في مصلحة الضرائب حق الإطلاع على الوثائق والأوراق والدفاتر الموجودة لدى المكلف أو الغير، من أجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة. بل ويجوز للنيابة العامة أن تطلعهم على ملفات أي دعوى مدنية أو جنائية تساعدهم في تحديد مبلغ الدين. وقد وضع المشرع الجزاءات على من يمرقل استخدام هذا الحق سواء بالامتناع أو الإلتلاف قبل انقضاء مدة التقادم التي يسقط بعدها حق الحكومة.

٤ - تقرير قاعدة «الدفع ثم الاسترداد»، وهي قاعدة مقررة في التشريع الضريبي، حيث يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة ثم يستطيع

أن يظمن في فرضها أساساً أو في مقدارها أو حتى استردادها. والفرض من ذلك استقرار المعاملات الضريبية، ومراعاة مصلحة الخزنة العامة، ولكي لا يستغل المكلفون حقهم في الظمن ويتأخرون في دفع دين الضريبة.

٥ - تعد كافة وسائل مكافحة التهرب الداخلي في نفس الوقت ضمانات لتحصيل الضريبة.

## المبحث الرابع

### الآثار الاقتصادية المتعلقة بالضريبة

تنقسم الآثار الاقتصادية للضريبة إلى نوعين سنقوم بدراستهما على النحو التالي:

الفرع الأول، الآثار غير المباشرة للضرائب.

الفرع الثاني، الآثار المباشرة للضرائب.

## الفرع الأول

### الآثار الاقتصادية غير المباشرة للضرائب

يقصد بالآثار الاقتصادية غير المباشرة، المتعلقة بالضريبة، المشكلات المتعلقة بتقل العبء الضريبي التي تتمثل في استقرار الضريبة وانتشارها والتخلص من العبء الضريبي كلياً أو جزئياً.

وسنعرض لتلك المشكلات على التوالي:

#### (١) استقرار الضريبة:

يتمثل استقرار الضريبة في تحديد شخص من يتحمل بالعبء الحقيقي لها، فإذا تحمل المكلف القانوني (١) نهائياً بقيمة الضريبة، فإن

(١) هو من يحدده المشرع كمكلف ملزم بأداء دين الضريبة للخزنة العامة.

هذه الظاهرة تسمى بالاستقرار المباشر للضريبة، ولا تثير هذه الظاهرة صعوبة لأنها تنقص من الدخل الحقيقي الصافي لمن يدفعها. أما إذا تمكن المكلف القانوني من نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر، فإن هذه الظاهرة تسمى بالاستقرار غير المباشر للضريبة، وهذه الظاهرة تثير العديد من الصعوبات.

فالاستقرار غير المباشر للضريبة يعني أن المشرع، وفقاً لقواعد محددة، قد حدد شخص المكلف الذي يتعين عليه أن يتحمل بدين الضريبة. فهناك علاقة قانونية بين المكلف بدفع الضريبة والخزانة العامة. إلا أن العبء النهائي للضريبة، في هذا الصدد، يتحدد بواسطة الظروف الاقتصادية المتغيرة، التي تمكن من نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر غير المكلف القانوني، بشرط أن تربطه به علاقة اقتصادية، وهذا الأخير قد يتمكن من نقل عبء الضريبة إلى ثالث وهكذا. ففي هذه الحالة (١) يكون تحمل عبء الضريبة غير مباشر، فيظل المكلف القانوني يدفع الضريبة للخزانة العامة وفقاً للعلاقة القانونية بينهما ولكن في النهاية يتحملها شخص آخر هو المكلف الفعلي، عن طريق العلاقة الاقتصادية بينه وبين المكلف القانوني.

إلا أن عملية نقل العبء الضريبي بهذه الصورة لا تستمر إلى ما لا نهاية، ولكن تنتهي باستقرار فعلي لها محققة ظاهرة انتشار الضريبة.

#### (٢) انتشار الضريبة:

يتأثر دخل المكلف النهائي بعبء الضريبة بالنقصان بمقدار ما دفعه من دين الضريبة، وذلك يؤثر بصورة حتمية على إنفاقه على الاستهلاك، وبالتالي تتناقص دخول من يزودونه بالسلع الاستهلاكية. ويؤدي ذلك بالتبعية إلى إقلال إنفاقهم على الاستهلاك، وهذا يمثل نقصان في دخول من يزودونهم بالسلع الاستهلاكية. وهكذا تنتشر الضريبة بين المكلفين وتؤثر بصورة مباشرة على حجم استهلاكهم، إلا أن انتشار الضريبة لا يستمر إلى ما لا نهاية، ولكن عادة ما تتدخل ظروف وعوامل معينة لتخفف من حدة

(١) انظر د. محمد دويدار، مرجع سابق ص ٢٢٦.

الانتشار وتؤدي إلى القضاء على فاعليته.

وبذلك يمكن تحديد الفرق بين ظاهرة نقل عبء الضريبة (استقرارها) وبين انتشارها فيما يلي (١):

(١) إن نقل عبء الضريبة (استقرارها) يجعل من غير الضروري أن ينقص المكلف القانوني استهلاكه الخاص، بينما يضع انتشار الضريبة على الفرد، الذي تستقر عنده، حداً لاستهلاكه ينعكس بدوره على أصحاب المشروعات التي يشتري منها السلع الاستهلاكية.

(٢) إن نقل عبء الضريبة يكون ممكناً بالنسبة لبعض الضرائب فقط. أما ظاهرة انتشار الضريبة فتشمل كافة أنواع الضرائب، لأنه لا بد أن يترتب على كل ضريبة بعض الانكماش في الاستهلاك الخاص. إلا أن هذا الأثر قد لا يمتد إلى كافة السلع الاستهلاكية، كما أنه لا يصيب كل السلع بنفس الدرجة. فآثر الضريبة يتوقف على استهلاك الفرد للسلع المختلفة. وعلى مرونة الطلب على كل سلعة يشتريها، واستهلاك السلع ذات الطلب غير المرن لا يتأثر بالضريبة. بينما استهلاك السلع ذات الطلب المرن يتأثر بدرجات متفاوتة وفقاً لدرجة مرونة كل سلعة.

(٣) التخلص من عبء الضريبة:

تمثل الضريبة عبئاً على المكلف بها، يدفعه إلى محاولة التخلص منها إما بنقل عبئها إلى شخص آخر أو التخلص من عبئها بصورة جزئية أو كلية.

والذي يدفع الفرد إلى محاولة التخلص من عبئها هو عدم وجود مقابل خاص يعود عليه مباشرة منها. كما أن إحساسه بثقل عبئها، بصورة خاصة، عندما يكون محملاً بالعديد من الضرائب أو عندما تكون أسعارها مرتفعة، تجعله يسعى بكل الطرق إلى محاولة التخلص منها.

والتخلص من عبء الضريبة يتم في صورتين:

(١) التخلص مشروع لا يخالف القانون ويسمى «بتجنيب الضريبة».

(١) انظر د. محمد دويدار، مرجع سابق، ص ٢٢٨.



(٢) تخلص غير مشروع ويحدث بالمخالفة لأحكام القانون ويسمى «بالتهرب الضريبي».

#### (١) تجنب الضريبة: Tax Avoidance:

يقصد بالتجنب (١) الضريبي أن تفرض الضريبة على تصرف معين، كالبيع أو الشراء لكل المكلف، رغبة منه في عدم دفع الضريبة. يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشئة لها. فتصرفه يكون سلبياً، إذ لا يقوم بواقعة البيع أو الشراء (٢). فالتجنب الضريبي يعني إذن التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون، حيث يستخدم المكلف حقاً من حقوقه الدستورية باعتبار أن حرته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مكفولة دستورياً، ومن ثم لا يسأل المكلف عن تصرفه السلبى نظراً لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه.

كذلك قد يتجنب المكلف الضريبة عن طريق الاستفادة من ثغرات القانون. مثال ذلك، حينما لا يخضع قانون الضريبة على الشركات الهبات لهذه الضريبة، فيقوم الشخص في حياته بتوزيع ثروته على الورثة عن طريق الهبة. لكي يتجنب الخضوع لضريبة الشركات، فهذا الشخص لم يخالف القانون، ولكنه استفاد من الثغرات الموجودة فيه، وبالرغم من أنه قد يكون سيئ النية، إلا أنه لا يمكن توقيع أي عقوبة عليه، ولا يكون أمام المشرع إلا محاولة سد هذه الثغرات.

#### (٢) التهرب الضريبي L'evasion Fiscale:

يقصد بالتهرب الضريبي القانوني (٣) بمعنى أن الممارسات التي تتم في هذه الصدد تخرج عن إطار القانون وحدوده، أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة.

---

(١) LEVINE Pierre, La Lutte contre L'evasion fiscale de caractère international en l'absence et en presence de conventions internationales, Thèse. Paris I, 1986 p.

13.

(٢) انظر، د. سوزي عدلي، مرجع سابق، ص ٢٩.

(٣) د. سوزي عدلي، مرجع سابق، ص ١٨.

فالتهرب الضريبي، بهذا المعنى، يفترض تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالفعل، إلا أن المكلف يتهرب من دفعها كلياً أو جزئياً بالاستفادة من الإعفاءات الضريبية وتغرات القانون والنقص الذي يعترى نصوصه، وبذلك يتجلى جوهر التفرقة بين ظاهرة التهرب الضريبي والتجنب الضريبي السالف ذكرها.

وقد يتحول التهرب الضريبي إلى غش ضريبي *La Fraude fiscale* أو ما يسمى بالتهرب الضريبي غير المشروع. فالغش الضريبي يعد تصرفاً غير مشروع. ويمثل عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون وإرادة المشرع، باستخدام طرق احتيالية (تدليسية) من جانب المكلف بقصد التخلص من عبء الضريبة، ومن صور الغش الضريبي (١) الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي. أو تعمد الكذب في مضمون هذا الإقرار، أو تقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي أو حقيقة المركز المالي للمكلف، أو التمسك بمحتوى دفاتر حسابية صورية في مواجهة مصلحة الضرائب، أو إخفاء وعاء الضريبة إخفاءً مادياً، كما هو الحال بشأن السلع المهربة من الخارج أو من المناطق الحرة.

ويكمن جوهر التفرقة بين التهرب الضريبي والغش في أن التهرب تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي، إلا أنه يسلك في سبيل ذلك سبلاً مشروعة. فالمكلف هنا يمارس حقاً من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفاً مشروعاً بائنسية له، وبالتالي فلا يوقع عليه أي عقوبة أو جزاء، فالتهرب الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي (سوء النية) دون العنصر المادي (الحيل التدليسية).

أما الغش الضريبي فتتجه فيه إرادة المكلف نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي، ولكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرقاً غير مشروعة تصل به إلى حد التدليس والاحتيال، ومن ثم يستوجب سلوكه مؤاخذته قانوناً. فالغش الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي والعنصر المادي. ولذلك يتعين عدم الخلط بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، فالأول يمثل

(١) انظر، د. سوزي عدلي، مرجع سابق ص ٢٦ وما بعدها.

العام والثاني الخاص (١) فالغش الضريبي يمثل حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي هي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون.

ويؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سيئة من ناحية مالية الدولة وعدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها تجاه الأفراد. إذ أنه يفوت على الدولة جزءاً هاماً من حصيلة الضرائب. كما أنه قد يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة، ولذلك فإن الدولة تعمل جاهدة على مكافحة هذه الظاهرة سواء في المجال الداخلي أو الخارجي.

## الفرع الثاني

### الآثار الاقتصادية المباشرة للضرائب

تتسبب الآثار الاقتصادية المباشرة للضرائب بعد استقرار عبء الضريبة على مكلف معين. واختلفت الآراء بشأن تحديد هذه الآثار على وجه الدقة: فقد ذهب بعض الاقتصاديين إلى القول بأنه، بالرغم من أن عبء الضريبة قد يكون ثقیلاً على المكلف بها، فإن هذا قد يدفع الأفراد إلى زيادة الإنتاج بكافة السبل المتاحة، لتعويض الجزء المقتطع من دخولهم كضريبة، أما البعض الآخر فيرى أن مقدار المبلغ المقتطع من دخل المكلف هو الذي يحدد أثر الضريبة في نشاط الأفراد وإنتاجهم من حيث الكم والكيف.

وواقع الأمر، أن آثار الضرائب المباشرة على نمط الاستهلاك والإنتاج والادخار، وغيرها من السلوكيات الاقتصادية، يتحدد بأمرين (٢): أولهما مقدار مبلغ الضريبة المستحقة، وثانيهما، الأوجه التي تستخدم فيها الدولة حصيلة الضرائب.

وبناء على ما تقدم سنتناول فيما يلي تأثير الضرائب على الاستهلاك والادخار، والإنتاج والتوزيع، وأخيراً على الأثمان.

(١) د. محمد دويدار، مرجع سابق، ص ٢٢٩.

(٢) انظر د. عادل حشيش، د. مصطفى رشدي شيحة، مرجع سابق، ص ٢٢٨.

## ١ - أثر الضريبة في الاستهلاك:

تؤثر الضرائب بصورة مباشرة على مقدار دخل المكلفين بها بالنقصان، ويتحدد ذلك بحسب سعر الضريبة. فكلما كان السعر مرتفعاً كلما كان تأثيره على مقدار الدخل أكبر والعكس صحيح. ويترتب على ذلك، أن يتأثر حجم ما يستهلكونه من سلع وخدمات من خلال أثره، أي سعر الضريبة، على مستوى الأثمان، فالمكلفون، وخاصة ذوو الدخل المحدودة والمتوسطة، يقل دخلهم مما يدفعهم إلى التضحية ببعض السلع والخدمات، وخاصة الكمالية منها، وبالتالي يقل الطلب عليها. وتميل أثمانها نحو الانخفاض. إلا أن هذا القول ليس صحيحاً بصورة مطلقة، إذ أن درجة مرونة الطلب على هذه السلع هو الذي يحدد إمكانية تأثرها بالضريبة. فالسلع ذات الطلب المرن (السلع الكمالية) يتأثر استهلاكها بالضريبة بصورة أكبر من السلع ذات الطلب غير المرن (السلع الضرورية كالأدوية والمواد الغذائية). كما أن حجم الدخل يحدد درجة التأثير بالضريبة، فالدخل المرتفع (الطبقات الغنية) لا يتأثر كثيراً بالضريبة، ومن ثم لا يقلل من استهلاك هذه الطبقات. لأنهم عادة، يدفعون الضريبة من مدخراتهم. أما الدخل المنخفض (الطبقات الفقيرة أو المتوسطة) فإنه يتأثر بالضريبة بصورة واضحة، إذ يقلل من استهلاك هذه الطبقات وخاصة بالنسبة للسلع ذات الطلب المرن.

ومن جهة أخرى، يتوقف أثر الضريبة في الاستهلاك على خطة الدولة في استخدام الحصيلة الضريبية<sup>(١)</sup>. فإذا جمعت الدولة حصيلة الضريبة فإن الاستهلاك يتجه نحو النقصان، أما إذا استخدمت الدولة هذه الحصيلة في طلب بعض السلع والخدمات، فإن نقص الاستهلاك من جانب الأفراد نتيجة فرض الضريبة، يعوضه زيادة الاستهلاك الذي يحدثه إتفاق الدولة.

## (٢) أثر الضريبة في الإدخار:

يتكون الادخار القومي<sup>(٢)</sup> في الاقتصاديات الرأسمالية، على وجه التحديد، من الادخار الخاص الذي يقوم به الأفراد، والادخار العام الذي

(١) أنظر: د. عادل حشيش، د. مصطفى رشدي، مرجع سابق، ص ٢٢٨.

(٢) د. محمد دويدار، مرجع سابق، ص ٢٢٠.

تقوم به الدولة. فلكي تقوم الدولة بالاستثمارات، فإنها تلجأ عادة إلى الضريبة لتمويل هذه الاستثمارات. ويمكن القول أن أثر الضريبة في الادخار العام (الدولة) يكون أثراً إيجابياً إلا أن أثر الضريبة على الادخار الخاص لا يكون كذلك في الغالب من الحالات.

وتعتبر فكرة أن الضريبة تخفض من مدخرات الأفراد، وبالتالي من التراكم الرأسمالي ومن ثم الإبطاء في التقدم الاقتصادي، فكرة قديمة قدم النظرية الضريبية ذاتها (١).

فكما رأينا، أن فرض الضريبة يؤثر في دخول الأفراد بالتقصان، وبالتالي تقليل إنفاقهم على الاستهلاك مما يؤثر سلبياً على مستوى مدخراتهم، إلا أن تأثير الضريبة في حجم المدخرات لا يكون واحداً بالنسبة للدخول المختلفة، فالضريبة تؤدي بالأفراد (٢) إلى إعادة توزيع دخولهم المتاحة بين الاستهلاك والإدخار وفقاً لمرونة كل منها، وكذلك إعادة توزيع الإنفاق على الاستهلاك لمصلحة الإنفاقات الضرورية وعلى حساب الإنفاقات غير الضرورية، كما رأينا من قبل.

ولما كان الإنفاق يتميز في علاقته بالادخار بانعدام المرونة نسبياً، فإن الادخار يكون أول ضحايا الضريبة ويتعمل العيب الأكبر لتقص الدخل نتيجة لفرض الضريبة أو رفع سعر الضريبة التي كانت موجودة من قبل، أي أن أثر الضريبة في الإدخار الخاص يكون سلبياً.

ويختلف أثر الضريبة في الادخار بحسب نوع الضرائب (٣):

فالضرائب التي تصيب مصادر الادخار، والضرائب على رأس المال، والضرائب على الأرباح، مثل الضريبة على الشركات والضريبة على زيادة القيمة... وغيرها، أي الضرائب المباشرة عموماً، تضر بالادخار بصورة أكبر من الضرائب غير المباشرة، خاصة إذا تعلقت بالفئات ذات الدخل المرتفعة، التي تخصص جزء كبيراً من دخلها للادخار.

(١) انظر، د. باهر عتلم، مرجع سابق، ص ٢٥٢.

(٢) انظر، د. محمد دويدار، مرجع سابق، ص ٢٢١.

(٣) د. محمد دويدار، مرجع سابق، ص ٢٢٢.

وتدفع الضريبة المرتفعة على أرباح المشروع بأصحابها: أولاً، إلى المبالغة فيما يسمح لهم القانون بخصمه عند تقرير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، كالمصروفات العامة، الأمر الذي يؤدي إلى تقليل حصيلة الضريبة. ولا يفيد الادخار الخاص، على الأقل، بنفس القدر، إذ المبالغة في تقدير المصروفات عادة ما تؤدي إلى زيادة بعض الدخول التي تخصص بصفة عامة للاستهلاك وليس للادخار. كما أن ارتفاع سعر الضريبة يدفع بالمشروعات، ثانياً، إلى التهرب من الضريبة باستخدام الطرق المشروعة وغير المشروعة، مما يفقد الدولة حصيلة ضريبية على جانب كبير من الأهمية.

- الضرائب التي تؤدي بطريق غير مباشر إلى تشجيع المدخرات، ويحدث ذلك نتيجة تأثيرها على نمط الاستهلاك بالانخفاض. وتمثل هذه الطائفة الضرائب غير المباشرة المتعلقة بالإنفاق، والضرائب على السلع الاستهلاكية، والرسوم الجمركية. ويمكن الحصول على هذه النتيجة باستخدام السعر التنافسي لتحديد مقدار الضريبة أو عن طريق منح إعفاءات ضريبية كلية أو جزئية للمدخرات، أو للاستثمارات الجديدة.

### ٢ - اثر الضريبة في الإنتاج:

كما رأينا من قبل أن الضريبة تؤثر في الاستهلاك بالسلب خاصة لأصحاب الدخول المحدودة والمتوسطة. وهذا بدوره يؤثر في الإنتاج بالنقصان. كذلك يتأثر الإنتاج نتيجة تأثير الضرائب في عرض وطلب رؤوس الأموال الانتاجية.

فعرض رؤوس الأموال الانتاجية يتوقف على الادخار ثم الاستثمار. وكما رأينا من قبل فإن الضرائب تؤدي إلى نقص الادخار وقلة رؤوس الأموال خاصة بالنسبة للضرائب المباشرة. لأن عبأها يقع على دخل الطبقات الغنية بصورة أكبر. أما الطلب على رؤوس الأموال الانتاجية، فإنه يتأثر بمقدار الربح المتحقق. فإذا كان فرض الضريبة يؤدي إلى قلة الربح، فبطبيعة الحال يقل الطلب عليها، أما إذا زاد الربح فإن الطلب يزيد عليها.

كذلك فإن فرض الضريبة قد يؤدي إلى انتقال عناصر الإنتاج إلى فروع الإنتاج الأخرى الأقل في العبء الضريبي، مما يؤثر على إجمالي النشاط الاقتصادي.

#### ٤ - أثر الضريبة في التوزيع:

قد يترتب على الضريبة أن يعاد توزيع الدخل والثروات بصورة غير عادلة، لصالح الطبقات الغنية على حساب الطبقات الفقيرة. ويحدث هذا بالنسبة للضرائب غير المباشرة، باعتبارها أشد عبثاً على الطبقات الفقيرة. أما الضرائب المباشرة، فهي تؤثر على الطبقات الغنية ومستوى الادخار، كما أوضحنا من قبل.

ومما هو جدير بالذكر، أن الطريقة التي تستخدم بها الدولة الحصيلة الضريبية تؤثر على نعد التوزيع. فإذا انضقت الدولة هذه الحصيلة في صورة نفقات تحويلية أو ناقلة، بمعنى تحويل الدخل من طبقات اجتماعية معينة إلى طبقات أخرى دون أي زيادة في الدخل، بحيث تستفيد منها الطبقات الفقيرة، فإن هذا يؤدي إلى تقليل التفاوت بين الدخل.

#### ٥ - أثر الضريبة على الأثمان:

يترتب على أن الضريبة تقطع جزء من دخول الأفراد أن يقل الطلب على سلع وخدمات معينة من جانب هؤلاء الأفراد وبالتالي يؤدي ذلك إلى انخفاض أثمان هذه السلع، بشرط ألا تدخل الدولة في سداد قروض خارجية مثلاً، أو تكوين احتياطي معين. فإن تيار الإنفاق النقدي يقل وبالتالي يقل الطلب وتنخفض الأثمان وخاصة في فترات التضخم (١). أما في فترات الانكماش، حيث تلجأ الدولة إلى تقليل الاقتطاع الضريبي من دخول الأفراد، رغبة منها في تشجيع الإنفاق، مما يؤدي إلى حدوث حالة من الانتعاش وزيادة في الطلب الكلي الفعال.

أما إذا استخدمت الدولة تلك الحصيلة في مجال التداول كإجراء شراء سلع وخدمات أو دفع مرتبات العاملين، أو مبالغ مستحقة للموردين أو المقاولين، فإن هؤلاء يستخدمون هذه المبالغ في زيادة الطلب على السلع والخدمات مما يؤدي إلى عدم انخفاض الأثمان.

ومما هو جدير بالذكر أن أثر كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة على الأثمان ليس واحداً. فكل ضريبة لها تأثيرها في ثمن السلعة أو الخدمة التي تفرض عليها وفقاً لظروف فرضها.

(١) د. عبد الهادي النجار، مرجع سابق، ص ٢٢٥.

## الفصل الثالث سمات القانون الضريبي

### مقدمة:

الضريبة «فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة مساهمة منه في التكاليف والاعباء العامة بصفة نهائية، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة على أساس من الانتماء والشرعية» (١).

فطبقاً لهذا التعريف تعد الضريبة مصدراً هاماً وسيادياً لايرادات الدولة التي تحتاجها لسد النفقات العامة اللازمة لتنمية المجتمع واشباع حاجاته الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والدفاعية والثقافية... الخ. (٢).

وقانون الضريبة، الذي يعد فرعاً من فروع القانون العام لكونه يوفق بين المصلحة العامة واستخدام السلطة والقهر، من جهة، وحماية حقوق ومصالح الأفراد من جهة أخرى، ينشئ التزاماً على عاتق المكلف بدفع مبلغ الضريبة متى تحققت الواقعة التي يتعين توفرها لنشوء هذا الالتزام وهي

---

(١) د. مصطفى رشدي شححة - التشريع الضريبي والمالي - سنة ١٩٩٧ - دار المعرفة الجامعية - الطبعة الثانية - ص ٤، عن المحكمة الدستورية العليا.

وهذا التعريف ليس سوى ترديداً لما جرى عليه قضاء المحكمة الدستورية العليا من أنه «من المقرر أن الضريبة فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً من المكلفين بإدائها اسهاماً من جهتهم في اعبائهم وتكاليفها العامة، وهم يدفعونها لها بصفة نهائية ودون أن يعود عليهم نفع خاص من وراء التحمل بها، فلا تقابلها خدمة محددة بذاتها، يكون الشخص العام قد بذلها من أجلهم، وعاد عليهم مردودها، ومن ثم كان فرضها مرتبطاً بمقدرتها التكليفية. ولا شأن لها بما آل اليهم من فائدة بمناسبةها والا كان خطأً بينها وبين الرسم، قضية رقم ٢٢ لسنة ١٦ق - دستورية - جلسة ١٩٩٦/٢/٢.

(٢) د. سوزي عدلي ناشد - مرجع سابق - ص ١١.



الواقعة المنشئة للضريبة.

ونظراً لأهمية وخطورة الضرائب، كمصدر هام للإيرادات العامة، فقد احاطتها الدساتير بحماية خاصة. وبالرغم من أن لكل دولة نظاماً وقانوناً ضريبياً خاصاً بها فهناك خصائص عامة للقانون الضريبي تسري على جميع الضرائب العامة على اختلاف أنواعها.

وعليه سنحدد هذه الخصائص على النحو التالي:

**المبحث الأول، مبدأ قانونية الضريبة.**

**المبحث الثاني، ذاتية القانون الضريبي.**

**المبحث الثالث، مصادر القانون الضريبي.**

**المبحث الرابع، تفسير القانون الضريبي.**

**المبحث الخامس، تطبيق القانون الضريبي.**

**المبحث السادس، أهداف القانون الضريبي.**

## **المبحث الأول**

### **مبدأ قانونية الضريبة**

#### **١ - التطور التاريخي للمبدأ،**

القاعدة هي أنه «لا ضريبة إلا بقانون» وهي قاعدة تأخذ بها أغلب دساتير العالم. فالضريبة لا يمكن أن تفرض إلا بقانون صادر من السلطة التشريعية باعتبارها ممثلة لارادة الشعب. ومن ثم فالضريبة التي تفرض من جانب السلطة التنفيذية وحدها، في صورة قرار اداري أو لائحة تنظيمية أو غيرها، تعد غير شرعية. فالمشروع وحده له حق فرض أي ضريبة جديدة بل وتعديل ضريبة قائمة أو إلغاؤها. ويسمى هذا المبدأ «بمبدأ قانونية الضريبة».

وهذا ما تنص عليه المادة (١١٩) من الدستور المصري لسنة ١٩٧١ (١) والتي تقرر بأن «إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغاؤها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون».

ويرجع رسوخ هذا المبدأ في أغلب دساتير الدول إلى اعتبارات سياسية واقتصادية معينة، وقد شهد، هذا المبدأ، صراعاً تاريخياً طويلاً حتى استقر على هذا الحال خاصة في إنجلترا وفرنسا.

ففي إنجلترا (٢) كان الاصل هو اطلاق سلطة الملك في فرض أي ضرائب اضافية على الشعب دون الحاجة إلى موافقة المكلفين بها. وكان البرلمان وقفاً على طبقة النبلاء والاشراف وهي «طبقة اللوردات»، اما الطبقة الكادحة من عامة الشعب فلم يكن لها حق التمثيل في البرلمان، ومع زيادة النفقات، لبذخ واسراف الاسرة المالكة وطبقة اللوردات، نشأت الحاجة إلى ضرورة زيادة الإيرادات بأي وسيلة. مما دفع الملك إلى مطالبة الاغنياء للمشاركة في نفقات الدولة ولكنهم علقوا قبولهم على شرط اشتراكهم في البرلمان. ومن هنا كانت نشأة مجلس العموم الذي ازداد شأنه تدريجياً حتى فاق في اهميته مجلس اللوردات خاصة بصدد فرض ضرائب جديدة. فنقطة البداية تمثلت، إذا، في تطور نظام الحكم الانجليزي الوسيط نحو النظام البرلمان وسيادة فكرة انه ينبغي لفرض الضريبة الحصول على موافقة ممثلي المكلفين بأدائها، أو بتعبير آخر ضرورة الحصول على رضاء المكلفين بها. وذلك من اجل المحافظة على حقوق وحرية المواطنين من جهة، وللحد من

---

(١) كما نصت على نفس الحكم المادة ١٧ من الاعلان الدستوري للجمهورية الليبية بقولها: «انه لا يجوز فرض الضرائب أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون. ولا يجوز اعضاء من اداء الضرائب في غير الأحوال المبينة في القانون». وهي ذات الاحكام الواردة في المادتين ٨١-٨٢ من الدستور اللبناني «فرض الضريبة بقانون، وانه لا يجوز تعديل ضريبة أو إلغاؤها إلا بقانون».

(٢) لمزيد من التفاصيل انظر د. دولا علي ومحمد طه بدوي - اصول القانون الضريبي - سنة ١٩٥٤، دار المعارف بالاسكندرية، ص ٣١؛ ص ٤٥. د. عادل حشيش - ضرائب الدخل في التشريع الضريبي المصري - سنة ٢٠٠٢ - دار الجامعة الجديدة - ص ٢٢ وما بعدها.

سلطة الملك في فرض أي ضرائب إضافية على الشعب دون موافقة المكلفين بها من جهة أخرى.

ومن أجل تفادي تحايل الملوك على هذه القاعدة اعلنت وثيقة «اعلان الحقوق» سنة ١٩٢٨ والتي نصت صراحة على عدم شرعية أي ضريبة مباشرة تفرض بغير تصريح البرلمان، وبالتالي حرمت أي جباية نقدية لحساب التاج إلا في الحدود التي يقرها البرلمان.

وفي فرنسا تأكد مبدأ رضا المكلفين بالضريبة (١) في وثيقة «اعلان حقوق الانسان والمواطن» التي اعلنتها الثورة الفرنسية في ٢٧ اغسطس سنة ١٧٨٩ والتي اصبحت جزء من الدستور الفرنسي الصادر سنة ١٧٩١ حيث نص على أن «للمواطنين الحق في أن يقرروا لأنفسهم أو بواسطة ممثليهم الضريبة العامة وأن يوافقوا على فرضها بحرية وان يراقبوا انفاق حصيلتها وان يحددوا قدرها ووعاها وكيفية تحصيلها ومدتها».

وترتب على ذلك ان الضرائب لا تفرض إلا بقانون صادر من السلطة التشريعية. بل وقد وصل التشدد إلى منع السلطة التنفيذية من وضع لوائح خاصة بتنفيذ قوانين الضرائب وتفسيرها.

ومع مرور الوقت ولسهولة التطبيق العملي تم ادخال بعض التيسير والمرونة والاستثناء على قاعدة قانونية الضريبة في فرنسا: فقد اعطى القانون الفرنسي للسلطة التنفيذية الحق في اصدار التعريفات الجمركية وتنفيذها بمجرد ايداع مشروع القانون امام البرلمان وقبل الحصول على موافقته. والحكمة من ذلك ما تتطلبه هذه النوعية من الضرائب من سرعة في التنفيذ والتحصيل دون انتظار مناقشة البرلمان لها لفترة طويلة مما قد يؤدي إلى ضياع ايراد هام على الدولة.

(١) ساد مبدأ رضا المكلفين بالضريبة حتى نهاية القرن ١٤ ولكن مع تطور نظام الحكم الملكي المطلق اخذ هذا المبدأ في الاتكماش تدريجياً حتى تولى هنري الرابع العرش حيث انهار هذا المبدأ تماماً وقد ايد هذا الانهيار كثير من الفلاسفة والفقهاء وقرروا حق الملك في فرض الضرائب قياساً على ما كان للامبراطور من سلطات في عهد الرومان. وظل الحال كذلك حتى قامت الثورة الفرنسية وانعشت هذا المبدأ من جديد واصبح له السيادة.

ومع زيادة تدخل الدولة في شؤون الحياة المختلفة وهدم الملكية الخاصة لأهميتها أصبح الاستثناء على مبدأ قانونية الضريبة، السالف بيانها، أصلاً عاماً وأصبح التوسع فيه هو المبدأ، ولذلك تعددت القوانين التي تفوض السلطة التنفيذية في شؤون الضرائب. وبالرغم من أن الدستور الفرنسي سنة ١٩٤٦ قد حدد صراحة عدم جواز تفويض السلطة التشريعية لاختصاصها، إلا أن ذلك لم يحل دون استمرار صدور مراسيم يضراب بناء على تفويض من السلطة التشريعية كنوع من التيسير والمرونة والسرعة. ثم جاء الدستور الفرنسي سنة ١٩٥٨ وأجاز التفويض في السلطة بشروط محددة وظروف خاصة. وقد استخدمت هذه التفويضات، التي تصدر إلى السلطة التنفيذية، في تمكين الحكومة من الحصول على ترخيص من البرلمان - لتنفيذ برنامجها - لأجل إصدار مراسيم وإجراءات خلال مدة محددة مما يدخلها أصلاً في اختصاص القانون. وبطبيعة الحال فإن هذه المراسيم تعرض بعد ذلك على البرلمان ويحول ما لها من اثر إذا لم يقرها هذا الأخير.

أما في مصر فلم يختلف الأمر كثيراً عن إنجلترا وفرنسا: فقبل ظهور الحياة النيابية في مصر في عهد الخديوي اسماعيل كان الحكم فردياً، وكان للحاكم سلطة مطلقة في فرض أي ضرائب جديدة دون موافقة الشعب أو من يمثله، مما أثقل كاهل الشعب خاصة مع تدهور الظروف الاقتصادية في تلك الآونة وزيادة نفقات الدولة بصورة واضحة ودفعه للقيام بالعديد من الثورات الشعبية بسبب المبالاة في فرض الضرائب، وظل الحال على هذا المنوال حتى تم تشكيل لجنة للإصلاح الضريبي سنة ١٨٧٦ أوصت بعدم فرض ضريبة إلا بقانون منشور. وقد حاول الخديوي اسماعيل عدم تطبيق ما أوصت به هذه اللجنة لما فيه من تعطيل لمصالحه الخاصة، مما أدى إلى عقد جمعية وطنية من العلماء والاعيان والنواب والاحرار في ١٨٧٩ طالبت بتعديل مجلس شورى النواب (السلطة التشريعية). وعلى أثر ذلك قامت الحكومة بوضع لائحة اساسية للمجلس تخوله سلطات واسعة وتحرم على الحكومة فرض أي ضريبة إلا بموافقة.

وقد نص دستور ١٨٨٢ في المادة (٢٠) منه على عدم جواز فرض أي ضرائب جديدة أياً كان شكلها إلا بقانون يصدق عليه مجلس النواب، كذلك نص دستور سنة ١٩٢٢ في المادة (١٣٤) منه على أنه «لا يجوز إنشاء ضريبة ولا تعديلها أو الغاؤها إلا بقانون، ولا يجوز تكليف الاهالي بشيء من الاموال أو الرسوم، إلا في حدود القانون»، كما نصت المادة (١٣٥) منه على أنه «لا يجوز اعفاء احد من الضريبة إلا في الاحوال المبينة في القانون».

وينص دستور ١٩٧١ في المادة (١١٩) منه على أن «انشاء الضرائب العامة وتعديلها أو الغاؤها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الاحوال المبينة في القانون، ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون».

وبذلك فقد تم ارساء مبدأ قانونية الضريبة كمبدأ دستوري لا يجوز مخالفته بأي حال من الأحوال، واصبح التشريع الضريبي يتمتع بما يتمتع به التشريع عامة من خصائص إلا وهو: أن سلطة انشاء الضرائب أو تعديلها أو الغاؤها من اختصاص السلطة التشريعية وحلت قاعدة «لا ضريبة إلا بقانون» محل قاعدة «لا ضريبة من غير رضا المكلفين بها».

ويتضح من نص المادة (١١٩) من دستور ١٩٧١ أن المشرع قد فرق بين نوعين من الضرائب وعامل كلا منهما معاملة مختلفة: فهناك الضرائب العامة من جهة والضرائب المحلية والرسوم من جهة أخرى. وقد نص صراحة أن الضرائب العامة لا يجوز انشاؤها أو تعديلها أو الغاؤها إلا بقانون صادر من السلطة التشريعية فقط، أما الضرائب المحلية والرسوم فيكفي أن تصدر في حدود القانون، وبتعبير آخر يكفي أن تصدر من جهة غير السلطة التشريعية كأن تصدر في صورة قرار وزاري أو قرارات المجالس المحلية، ما دامت تصدر في حدود القانون. وقد وضع القانون الحدود التي يجوز فيها لغير السلطة التشريعية فرض الضرائب المحلية والرسوم حتى لا تبالغ السلطة التنفيذية في تحديدها، ويقصد بالضرائب العامة تلك التي تقررها الدولة وتسري على جميع السكان، أما الضرائب

المحلية (١) فهي التي تقررها الهيئات المحلية وفقاً لقوانينها الخاصة بذلك، فهي تلك الضرائب التي تكون حصيلتها مخصصة للهيئات المحلية ويكون فرضها ابتداءً قاصراً على الحدود الإقليمية للوحدة المحلية وبمناسبة مباشرة الاختصاصات المحددة للإدارة المحلية (المواد ١٦١ - ١٦٢ من دستور ١٩٧١). أما الرسوم (٢) فهي مبالغ نقدية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إلى إحدى هيئاتها العامة. مقابل نفع خاص يحصل عليه الفرد بجانب نفع عام يعود على المجتمع ككل، مثال ذلك رسوم تسجيل الملكية ورسوم استخراج رخصة القيادة ورسوم الموائى والطرق والرسوم القضائية.. وغيرها.

ويتضح من هذا التعريف أن الرسم يختلف عن الضريبة في كون الأول يقصد به ابتداءً تحقيق نفع خاص لطائب الخدمة فقط دون أن يشاركه فيها شخص آخر، وإن كان بالإضافة إلى النفع الخاص هناك نفع عام يعود على المجتمع وعلى الاقتصاد القومي في مجموعه. مثال ذلك، رسوم تسجيل الملكية فهي تحقق للمالك حماية قانونية في مواجهة الغير وفي ذات الوقت تحقق نفعاً عاماً للمجتمع يتمثل في استقرار المعاملات وعدم نشوب أي منازعات تتعلق بهذا الحق. أما الضريبة فهي تهدف أساساً لتحقيق المصلحة العامة والنفع العام بغض النظر عن كونها تحقق بطريق غير مباشر مصلحة خاصة أو نفعاً خاصاً.

وبذلك تتضح الحكمة في كون السلطة التشريعية وحدها هي السلطة المختصة بفرض الضرائب أو تعديلها أو إلغاؤها. أما الضرائب المحلية والرسوم فيكفي أن تصدر في حدود القانون، باعتبار أن السلطة التنفيذية

(١) قد حدد قانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٦٠ أن يخصص حصيلة ضريبتى الاطيان والمباني لخدمة الهيئات، ومن ثم فقد اضيفت حصيلتهما إلى الموارد المحلية، فهل يمكن القول أن هاتين الضريبتين قد أصبحتا من الضرائب المحلية؟ في واقع الأمر أن هذه الضرائب تفرض على إيرادات الملكية العقارية في مصر بصفة عامة. وإذا كان حصيلتها قد خصصت للهيئات المحلية فهذا تصرف في الحق بعد ثبوته.

انظر د. مصطفى رشدي شيبه - مرجع سابق - ١٩٩٨ - ص ٥٢.

(٢) لمزيد من التفاصيل - انظر د. سوزي عدلي ناشد - الوجيز في المالية العامة - سنة ٢٠٠٠ - دار الجامعة الجديدة للنشر - ص ١٠٢ وما بعدها.

تكون اقدر من غيرها من سلطات الدولة على اجراء تقدير الضرائب المحلية والرسوم شريطة ان تستند هذه القرارات إلى قوانين تجيز فرضها وفي حدود هذه الاجازة، والا تعد باطلا.

وجدير بالذكر أن فرض الضرائب المحلية والرسوم لا يتم بالارادة المنضرة للسلطة التنفيذية المتمثلة في الحكومة وهيئات الدولة ومرافقها العامة، بل تستلزم رقابة السلطة التشريعية عليها. ولذا فلا يد من موافقة السلطة التشريعية عليها والا اعتبرت باطلا لعدم شرعيتها.

## ٢ - فحوى المبدأ والحكمة منه:

استناداً على ما تقدم لا بد أن تفرض الضريبة بقانون (١)، وليس بناء على قانون، وبعد ذلك من المبادئ الدستورية الهامة، فلا تفرض الضريبة ولا تعدل ولا تلغى إلا بموافقة السلطات التشريعية المختصة، وحينئذ يصدر قانون يحدد الاحكام المتعلقة بالضريبة، مع ضرورة التزام الدولة بأحكام هذا القانون عند فرض الضريبة أو تحصيلها، والا خالفت القانون واعتبر عملها غير مشروع، ويحق للأفراد التظلم منه امام الجهة القضائية أو الادارية المختصة، كما يلتزم الافراد، بموجب هذا القانون، بأداء الضريبة التزاماً دون أي مخالفة.

وواقع الأمر، أن حق السلطة التشريعية، ممثلة في المجالس النيابية، في فرض الضريبة يقصد به عدم تحكم السلطة التنفيذية إذا ترك الامر لها دون رقابة من ممثلين الشعب، اضافة إلى ذلك، أن الضريبة تفرض على قاعدة عريضة من الشعب تأسيساً على رابطة التضامن الاجتماعي بينهم وبين الدولة التابعين لها، ولذا فلا يتصور أن تفرض الضريبة بلائحة أو بقرار اداري، بل ينبغي أن تصدر بقانون.

ويوضح التطور التاريخي للنظام الضريبي في العديد من الدول، كما أوضحنا من قبل، أن الثورات التي قامت بها الشعوب كانت هي السبب الرئيسي لتقرير هذا المبدأ الدستوري، والذي أصبح مبدأ هاماً راسخاً ومنصوصاً عليه في كافة دساتير دول العالم.

(١) د. سوزي عدلي ناشد - مرجع سابق - سنة ٢٠٠٠ - ص ١٦٨.

واستناداً إلى نص المادة (١١٩) من دستور ١٩٧١ نجد أن المشرع قد قصر تطبيق هذا المبدأ على الضرائب العامة وحدها، مما يستلزم تحديد الخصائص والشروط الواجب توافرها في الضريبة العامة، لكي يخرج من نطاقها بعض مما قد يوصف بأنه من الضرائب، ويكون مخالفاً للدستور، ويمثل عدماً حتى ولو صدر بقانون.

وقد حددت المحكمة الدستورية العليا شروط وخصائص الضريبة العامة التي يجب أن تخضع لمبدأ قانونية الضريبة في حكم شهير لها (١)، حيث حصرت المحكمة هذه الخصائص فيما يلي: (٢).

١ - أن فرضها يخضع لمبدأ «السيادة الإقليمية للدولة»، أي يحق للدولة أن تخضع المخاطبين بها لها على امتداد النطاق الإقليمي للدولة. وعلى أساس المساواة والعدل بعقمتى ما لها من سيادة.

٢ - أن فرضها سوف يترتب آثاراً اقتصادية خطيرة على العلاقات الإنتاجية والتوزيعية في المجتمع حيث أنه مرتبط بالسياسة الضريبية وتفرض بمناسبة تطبيقها.

٣ - أنها تخضع في فرضها أو تعديلها أو الاعفاء منها أو الغائها للسلطة التشريعية الممثلة للشعب، وهي التي تنظم أوضاعها الشكلية والموضوعية.

٤ - أنها تخضع للدولة وتدمج في الحصيلة مع الإيرادات الأخرى لتأمين وظائفها من خلال الانفاق العام وضوابطه.

٥ - أن الهدف منها النفع العام، وهو شرط في تكوينها وانفاقها، حتى ولو لم يتحقق نفع خاص لدافعها من فرد أو جماعة.

---

(١) قضية رقم ١٩ لسنة ١٥ دستورية - جلسة ١٩٩٥/٤/٩ الجريدة الرسمية عدد ١٦ في

١٩٩٥/٥/٢٠ ص ٩٦٨ وما بعدها: قضية الدولة ضد نقابة المهن العلمية.

للتعليق على هذه القضية انظر د. مصطفى رشدي شيبه - مرجع سابق - ص ٦٥ - ص

٧٠.

(٢) د. مصطفى رشدي شيبه - مرجع سابق - ص ٦٤ وما بعدها.



### ٣ - امكانية التفويض

قد أدى التطبيق العملي والدقيق لمبدأ قانونية الضريبة إلى حدوث محاولات لادخال بعض المرونة عليه عن طريق امكانية تفويض السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية (الحكومة) باصدار قرارات لها قوة القانون. فما هي نتائج هذه المحاولات؟

اجاز الدستور الفرنسي سنة ١٩٥٨ امكانية تفويض السلطة التنفيذية باصدار مراسيم بضرائب بشروط معينة وهي حالات محددة وخلال مدة محددة. على أن تعرض هذه المراسيم على البرلمان فيما بعد لتكتسب الصفة الشرعية. فاذا لم يقرها يزول ما لها من آثار قانونية.

وكذلك الحال في إنجلترا حيث ترك أمر فرض التمريرة الجمركية، على وجه الخصوص، للحكومة نظراً لما تتطلبه هذه الضريبة من سرعة وسرية من ناحية، وتعقيدات فنية قد لا تتاح للبرلمان الفرصة لمناقشتها بصورة مفيدة من جهة أخرى.

أما في مصر فقد ظل الحال غير مستقر بشأن امكانية تفويض السلطة التنفيذية في فرض الضرائب، وان كان دستور سنة ١٩٣٠ قد نهج نفس منهج فرنسا وإنجلترا بشأن اصدار التمريرة الجمركية بمقتضى القانون رقم ٢ لسنة ١٩٢٠ لنفس الحكمة السالف بيانها. إلا أن هذا لا يعني أنه يترك للحكومة أمر فرض ضرائب جديدة (١) بموجب مراسيم بقوانين.

وقد جاء دستور ١٩٧١ واجاز التفويض التشريعي، بصوة عامة بما في ذلك المسائل الضريبية، بضوابط وقيود محددة في حالتين:

**الحالة الأولى:** تنص المادة (١٠٨) منه على أنه: «الرئيس الجمهورية عند الضرورة وفي الأحوال الاستثنائية وبناء على التفويض من مجلس الشعب بأغلبية ثلثي أعضائه أن يصدر قرارات لها قوة القانون ويجب أن يكون التفويض لمدة محددة، وأن تبين فيه موضوعات هذه القرارات والاسس التي تقوم عليها، ويجب عرض هذه القرارات على مجلس الشعب

(١) فني عام ١٩٢٨ رفض البرلمان تفويض الحكومة بشأن اصدار مراسيم بقوانين لفرض ضرائب جديدة.

في أول جلسة بعد انتهاء مدة التفويض، فإذا لم تعرض عليه أو عرضت ولم يوافق المجلس عليها زال ما كان لها من قوة القانون».

ويتبين من نص المادة (١٠٨) أن الدستور قد اعطى البرلمان الحق في تفويض الحكومة (١) (ممثلة في رئيس الجمهورية)، ولكنه في ذات الوقت حصر امكانية التفويض التشريعي في اضييق نطاق ممكن، لتحقيق الحكمة من ذلك، بالنص صراحة على قيود وشروط محددة تتمثل فيما يلي:

١ - أن نص المادة قد حدد بصورة قاطعة أن التفويض لا يكون إلا لرئيس الجمهورية فقط دون غيره من اعضاء الحكومة كالوزراء أو المحافظين أو غيرهم، وفي ذلك توضيح لخطورة التفويض في كونه قاصراً على رئيس الجمهورية (شرط شخصي).

٢ - ان التفويض لا يتم إلا في حالات الضرورة وفي الاحوال الاستثنائية فقط، حيث يتعذر عرض القانون على السلطة التشريعية (مجلس الشعب) بسبب دقة الموضوعات التي يتناولها أو سريتها أو تأثيرها على الاقتصاد القومي أو الامن القومي، اما في الظروف العادية فلا يجوز لمجلس الشعب تفويض رئيس الجمهورية في اتخاذ قرارات لها قوة القانون.

٣ - ضرورة أن يتم التفويض بصورة لاحقة على حالة الضرورة أو الحالة الاستثنائية بشرط موافقة ثلثي اعضاء المجلس، على الاقل، على التفويض، فهنا لا بد أن يكون التفويض لاحقاً وليس سابقاً على الحالة.

٤ - أن يكون التفويض مؤقتاً بمدة معينة محدودة، بحيث يعود بعدها إلى المجلس اختصاصه الاصيل في تشريع القوانين (شرط زمني).

٥ - أن يحدد في التفويض الموضوعات التي يتناولها التفويض على سبيل الحصر والاسس التي تقوم عليها، وذلك حتى لا يتوسع في الموضوعات الخاصة بالتفويض، (شرط موضوعي).

٦ - بعد صدور قرارات لها قوة القانون من رئيس الجمهورية يتعين

---

(١) انظر في تفصيل ذلك د. محسن خليل، القانون الدستوري والديساتير المصرية، سنة ١٩٩٦، دار الجامعة الجديدة للنشر، ص ٤١١ وما بعدها.

عرض هذه القرارات على مجلس الشعب، وذلك في أول جلسة بعد انتهاء مدة التفويض حتى تكسب قوتها القانونية. فإذا لم تعرض هذه القرارات على مجلس الشعب زال ما لها من قوة القانون فيما يتعلق بالمستقبل فقط دون أثر رجعي. كذلك الحال إذا تم عرض هذه القرارات على مجلس الشعب ولم يوافق عليها زال ما كان لها من قوة القانون في المستقبل فقط. وذلك لأن هذه القرارات بقوانين قد صدرت بناء على تفويض من مجلس الشعب وفي حدود الدستور، وبناء على ذلك لا يجوز تجريدها من قوتها القانونية بأثر رجعي والا نكون قد خالفنا الدستور.

**الحالة الثانية:** تنص المادة (١٤٧) من الدستور على أنه «إذا حدث في غيبة مجلس الشعب ما يوجب الإسراع في اتخاذ تدابير لا تحتمل التأخير جاز لرئيس الجمهورية أن يصدر في شأنها قرارات تكون لها قوة القانون، ويجب عرض هذه القرارات على مجلس الشعب خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ صدورها إذا كان المجلس قائماً. وتعرض في أول اجتماع له في حالة الحل أو وقف جلساته، فإذا لم تعرض زال بأثر رجعي ما كان لها من قوة القانون دون حاجة إلى إصدار قرار بذلك، وإذا عرضت ولم يقرها المجلس زال بأثر رجعي ما كان لها من قوة القانون، إلا إذا رأى المجلس اعتماد نفاذها في الفترة السابقة أو تسوية وما ترتب على آثارها بوجه آخر».

وقد حدد الدستور شروطاً محددة في هذه الحالة (١)، أيضاً، تتمثل فيما يلي:

١ - أن يتم التفويض التشريعي في فترة غيبة مجلس الشعب أو بسبب حل المجلس أو عطائه السنوية أو في حالة وقف جلسات المجلس لخلاف بينه وبين الحكومة (وهنا يعرض الأمر للاستفتاء الشعبي).

٢ - أن يحدث ما يوجب الإسراع في اتخاذ إجراءات وتدابير لا تحتمل التأخير وهي ما تسمى بحالة الضرورة. وهذه الحالات متروك أمر تقديرها لرئيس الجمهورية ولكنه يمارس هذا التقدير تحت رقابة البرلمان والمحكمة الدستورية العليا.

(١) د. محسن حليل - مرجع سابق - ص ١١٤.

٢ - أن يكون لرئيس الجمهورية فقط حق إصدار قرارات لها قوة القانون.

٤ - إذا كان المجلس قائماً (لم يحل) يتم عرض هذه القرارات عليه خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ صدورها. أما إذا كان المجلس في حالة حل أو وقف جلساته فإنها تعرض عليه في أول اجتماع له.

فإذا لم تعرض عليه زال ما لها من قوة القانون بأثر رجعي دون حاجة لإصدار قرار بذلك. أما إذا عرضت وأقرها المجلس يثبت ما لها من قوة القانون. أما إذا لم يقرها، فالأصل أن يزول ما لها من قوة القانون بأثر رجعي إلا إذا رأى المجلس أن المصلحة تقتضي زوال ما كان لها من قوة القانون في المستقبل فقط دون أثر رجعي.

وجدير بالذكر أن العبرة في الحالتين السالفتين بضرورة إقرار مجلس الشعب للقرارات الصادرة من رئيس الجمهورية، فالدستور هنا قد كفل للسلطة التشريعية رقابة صارمة على القرارات الصادرة سواء في حالة التفويض التشريعي أو غيبة مجلس الشعب.

#### ٤ - اللوائح التنفيذية:

وغنى عن البيان أنه بخلاف فرض الضريبة أو تعديلها أو الغائها، فإن السلطة التنفيذية تملك وبمقتضى الدستور سلطة إصدار اللوائح التنفيذية للقوانين، فتنص المادة (١٤٤) من الدستور على أنه: «يصدر رئيس الجمهورية اللوائح اللازمة لتنفيذ القوانين بما ليس فيه تعديل أو تعطيل لها أو إعفاء من تنفيذها، وله أن يفوض غيره في إصدارها ويجوز أن يعين القانون من يصدر القرارات اللازمة لتنفيذها».

وينطبق نفس الحكم على المسائل الضريبية، فمن حق رئيس الجمهورية أو من يفوضه إصدار اللوائح التنفيذية لقوانين الضرائب بشرط أن تتفق مع طبيعة القانون الضريبي. فاللوائح التنفيذية يجب أن تقتصر على تفسير وتنفيذ القوانين الضريبية دون أن يتضمن ذلك فرض ضرائب جديدة أو تعديل ضرائب قائمة بالفعل أو الغائها. وبتعبير آخر، ينبغي أن تعسر فكرة اللوائح التنفيذية لقوانين الضرائب تفسيراً متفقاً مع القانون

الضريبي. فإذا كان من غير المقبول أن تتضمن هذه اللوائح فرض ضرائب جديدة أو تعديلها أو الغائها، فإنه يجب تفسير ذلك في ضوء طبيعة القوانين الضريبية وعدم التشدد في اتجاه أو آخر. وإذا كان من غير المقبول إخضاع وعاء جديد غير خاضع للضريبة أصلاً، تحت ستار اللوائح التنفيذية، فإنه من الممكن أن تتضمن هذه اللوائح الشروط<sup>(١)</sup> التي تحدد الاحوال التي يخضع فيها هذا الوعاء للضريبة المفروضة بالقانون إذا لم يتضمن القانون كافة الشروط التفصيلية، بشرط أن يفسر معنى تنفيذ القانون الضريبي في ضوء كل ضريبة على حدة.

وبناء على ما تقدم فإنه ليس من الضروري أن تحدد جميع عناصر الضريبة في القانون. يكفي أن يحدد القانون العناصر الأساسية<sup>(٢)</sup> التي تمثل بيان الضريبة، والتي يحرص الدستور والمشرع على إبرازها وتحديدها ضماناً لحقوق الأفراد وتحديداً للالتزامات المالية، ويظعن بعدم دستورتيتها إذا لم تصدر بقانون. أما العناصر الثانوية، والتي تتعلق بتطبيق الضريبة وبعض التفسيرات والاجراءات التكميلية والتي لا تؤثر في الاسس الموضوعية والشكلية للضريبة، فيكتفي في تحديدها بلوائح أو قرارات ادارية. وهي مثلها مثل العناصر الأساسية قد تكون محلاً لعدم الدستورية إذا خالفت أي قاعدة دستورية. وكذلك أيضاً قد تكون محلاً لعدم المشروعية إذا خالفت نصاً من نصوص القانون الذي تقوم بتنفيذه.

ويقصد بالعناصر الأساسية للضريبة كل ما يتعلق ببيان الضريبة من انشاء للضريبة العامة أو تعديلها أو الغائها. أما العناصر الثانوية فيقصد بها العناصر التفسيرية والاجرائية والتكميلية للضريبة.

خلاصة ما تقدم، أن المبدأ الدستوري بقانونية الضريبة يقتضي عدم

---

(١) بناء على ذلك لا توجد مخالفة دستورية إذا أحال القانون لقرارات وزارية لبيان قوائم السلع التي تخضع لاختلاف الرسوم الجمركية، فهذه من الامور التي يستحيل فيها على البرلمان أن يبدي رأياً يحقق فيه الغرض من الضمان الدستوري بضرورة صدور الضرائب في شكل القانون، د. عادل حشيش - مرجع سابق - ص ١٧ وكذلك أيضاً د. مصطفى رشدي شيعه - مرجع سابق - ص ٥٩.

(٢) انظر د. مصطفى رشدي شيعه - مرجع سابق - ص ٧١ وما بعدها.

امكانية فرض الضرائب أو تعديلها أو الاعفاء منها إلا بقانون، وذلك للاهمية الخاصة والتميزة للقانون الضريبي من حيث كونه يرتبط بحقوق الافراد وحررياتهم وتحملهم لاعباء مالية، من جهة، ومن أجل ابعاد أي شبهة أو شكوك بشأن امكانية اصداره بقرارات من السلطة التنفيذية من جهة أخرى. أما فيما يتعلق بتفسيره أو تفيذه، أو إذا اقتضى القانون لوائح تنفيذية لامكانية تطبيقه، فلا يجب أن تتضمن هذه اللوائح احكاماً تخالف أو تتعارض مع القانون الذي تقوم بتفيذه، كما يجب إلا تضيف اليه احكاماً جديدة، أو تعدله أو تعطله أو تعفى أحداً من تطبيقه.

#### ٥ - مبدأ سنوية الضريبة:

يتصل بمبدأ قانونية الضريبة مبدأ سنوية الضريبة والذي يقضي بأن الضريبة لا تحصل كل سنة إلا بأذن خاص من البرلمان. فقانون الضريبة لا يعمل به إلا لمدة سنة. فقد نص الدستور الفرنسي على هذا المبدأ حيث إن موافقة البرلمان على الميزانية تتضمن في نفس الوقت الأذن بإنشاء دين الضريبة هي ذمة المكلف إلى جانب الترخيص للحكومة بتحصيل الضرائب خلال السنة.

وواقع الامر أن الدستور المصري لم ينص على هذا المبدأ، ومن ثم فإن فرض الضرائب وتحصيلها يستند إلى قانون الضريبة ذاته (١) دون حاجة إلى الاستناد إلى قانون الميزانية. وذلك لأن إذا كانت الميزانية بمثابة إجازة صادرة من البرلمان للحكومة، فإن هذه الإجازة قاصرة فقط على ما يتعلق بالانفاق. أما تحصيل الإيرادات الضريبية فسنده ليس قانون الميزانية بل قوانين الضرائب. وقد يقصد بمبدأ سنوية الضريبة استقلال السنوات الضريبية، بمعنى أن الضريبة تفرض على الإيرادات المتحققة في كل سنة على حدة.

#### ٦ - قواعد القانون الضريبي تتعلق بالنظام العام،

يترتب على مبدأ قانونية الضريبة أن القواعد الضريبية قواعد أمره تتعلق بالنظام العام. فالقانون هو الذي يحددها، فلا يجوز الاتفاق على ما يخالفها سواء فيما بين المكلفين أو بين المكلف والدولة. ومن ثم لا يستطيع

(١) د. عادل حشيش - مرجع سابق - ص ١٧.

أي مكلف بالضريبة أن ينقل عبئها إلى الغير بموجب اتفاق معه والا اعتبر ذلك تهريباً من دفع الضريبة. فقواعد القانون الضريبي يحددها المشرع وليس ارادة الافراد.

وينطبق ذلك ليس فقط على القواعد الموضوعية بل وايضاً على القواعد الاجرائية لأنها ترتبط بحريات الافراد وحقوقهم من جهة، ومصالح المجتمع من جهة أخرى. مثال ذلك: مواعيد تقديم الاقرارات الضريبية، مواعيد الطعن، وقواعد الربط الحكمي... وغيرها.

## المبحث الثاني

### ذاتية القانون الضريبي

تعددت الاتجاهات الفقهية والقانونية في تحديد مدى استقلالية وذاتية القانون الضريبي. فهناك اتجاه فقهي يرى أن القانون الضريبي يمثل استثناء من القواعد العامة التي تنظم المعاملات المالية التي يتناولها كل من القانون المدني والقانون التجاري. وهناك اتجاه آخر يؤكد أن القانون الضريبي هو فرع من فروع القانون العام، ولكنه غير مستقل عن القوانين الاخرى بل هو جزء من القانون الاداري، أو فرع من فروع القانون العام، باعتبار أن ذلك الاخير ينظم العلاقة بين الدولة والافراد. وفي هذا الصدد فالقانون الضريبي، أيضاً، ينظم العلاقة بين الدولة والافراد فيما يتعلق بالشئون الضريبية.

ومع ذلك فقد استقر الفقه على أن القانون الضريبي يتمتع باستقلال وذاتية خاصة تميزه عن القانون الاداري، نظراً لاختلاف طبيعة القواعد الخاصة لكل منهما، وكذلك عن القانون المدني، ومن ثم فلا محل للقول بأن القانون الضريبي يعتبر استثناء من القواعد العامة للمعاملات المالية التي ينظمها بوجه خاص القانون المدني، حيث تغلب على قواعد هذا الاخير اعتبارات المصلحة الخاصة، كما أنه ليس جزء من القانون الاداري، الذي تغلب عليه اعتبارات المصلحة العامة.

فالقانون الضريبي، كما ذكرنا من قبل، يحاول أن يقوم بالتوفيق والموازنة بين المصلحة العامة وحماية حقوق الدولة من جهة، والمصلحة الخاصة وحماية حقوق الافراد من جهة اخرى. وهذا ما يشار اليه احياناً بمبدأ **استقلال القانون المالي والضريبي**، الامر الذي يقتضي تضمينه لافكار وقواعد مستقلة تختلف عن الافكار والقواعد السائدة في فروع القانون الاخرى وخاصة القانون المدني.

وغنى عن البيان أن فكرة استقلال القانون الضريبي ليست فكرة دستورية مستقرة يأخذ بها المشرع، أو فكرة فرضها القضاء، ولكنها، كما رأينا، فكرة طورها الفقه (١).

ولا نعني بذاتية واستقلال القانون الضريبي أن قواعده ومبادئه مستقلة تماماً عن فروع القانون الاخرى. ففي الغالب يشير القانون الضريبي إلى نفس المبادئ السائدة في فروع القوانين الاخرى، وخاصة القانون المدني والتجاري.

ومع ذلك فالقانون الضريبي يتضمن العديد من المبادئ الخاصة به خاصة أنه يهتم بالوقائع اكثر من النوايا، والآثار اكثر من المشروعات والخطط، والنتائج اكثر من الاسباب (٢).

ويثور التساؤل في حالة عدم معالجة المشرع الضريبي لموضوع أو مسألة معينة أو سكوته عنها، فهل يجوز، في هذه الحالة، الرجوع إلى المبادئ والقواعد العامة في القانون المدني أو التجاري أو أي من فروع القانون الأخرى؟

يرى البعض انه في حالة عدم معالجة المشرع الضريبي لمسألة معينة

---

(١) انظر د. مصطفى رشدي شيبه - المرجع السابق - سنة ١٩٩٨ - ص ١٢، وكذلك د. عادل حشيش - التشريع الضريبي المصري - مؤسسة الثقافة الجامعية - سنة ١٩٨٤، ص ٣٠، د. مجدي محمود شهاب، دراسات في التشريع الضريبي المصري - دار المطبوعات الجامعية - سنة ١٩٩٤ - ص ٢١.

(٢) مثال ذلك: المحاسبة الضريبية للمشروعات التي تباشر نشاطاً غير مشروع، القمار مثلاً، أو التي لا تتوافر فيها الشروط القانونية.



أو سكوته عنها فإنه يجب الرجوع إلى القواعد العامة في القوانين الأخرى. مثال ذلك تفنيش ممكن المكلف يخضع لقواعد قانون الإجراءات الجنائية.

بينما ذهب انصار مبدأ الاستقلالية وذاتية القانون الضريبي إلى أن الرجوع إلى مبادئ القوانين الأخرى لا يتم إلا في أضيق نطاق ممكن، مع ضرورة النظر إلى كل حالة أو موضوع على حده بحيث لا يتم الرجوع إلى القواعد العامة إلا بالقدر الذي تتفق فيه مع طبيعة القانون الضريبي، وإلا فلا مقر من الاجتهاد من أجل حل النزاع الضريبي.

وجدير بالذكر، أن استقلالية القانون الضريبي وذاتيته لا تمنع وجود صلات وثيقة بينه وبين فروع القانون الأخرى. فكثير ما تتضمن هذه الفروع أصولاً للقانون الضريبي أو قواعد ينقيد بها هذا القانون. مثال ذلك: القانون الدستوري الذي يتضمن قاعدة مشروعية وقانونية الضريبة، التي تنص على أن «لا ضريبة إلا بقانون»، والقانون الجنائي الذي يكفل تنفيذ قوانين الضرائب ولوائحها وينص في بعض الأحيان على الجزاءات والعقوبات في حالات معينة مثل حالات التهرب الضريبي. كما أن القانون الدولي، العام والخاص، يثير الكثير من المسائل المتعلقة بالأزواج الضريبي الدولي والتنازع في الاختصاص (١)... الخ.

## المبحث الثالث

### مصادر القانون الضريبي

تتمثل مصادر القانون، وفقاً للنظرية العامة للقانون في التشريع، العرف، مبادئ الشريعة الإسلامية، مبادئ القانون الطبيعي وقواعد العدالة. والقانون الضريبي كغيره من القوانين الأخرى يستمد أحكامه من هذه المصادر.

فالتشريع هو المصدر الأساسي والرئيسي للقانون الضريبي، فالتشريع

(١) انظر د. مجدي محمود شهاب - مرجع سابق - ص ٢٢.

يتميز بالدقة والوضوح، وذلك يتفق مع خطورة القانون الضريبي فيما يتعلق بتمتع الدولة بحق الجبر والاكراه في جباية الضريبة وحماية حقوق الافراد وحررياتهم، ولم يكن الوضع كذلك دائماً، حيث إن الاحكام الضريبية ظلت لفترة طويلة تجد مصدرها الاساسي في ارادة الحكام وبعض منها وجدت مصدرها في مبادئ الشريعة الاسلامية مثل الزكاة والجزية. ولكن مع استقرار مبدأ قانونية الضريبة، الذي اضحى مبدأ دستورياً، كما سلف بيانه، اصبح التشريع هو المصدر الاساسي لاحكام الضريبة. إلا أن تعدد التشريعات الضريبية بشكل كبير افقد القانون المكتوب ميزة الوضوح والدقة: فكثرة القوانين الضريبية وتعدد التعديلات وتلاحقها ادى إلى صعوبة وتداخل الاحكام الضريبية السائدة في وقت معين.

وقد حاولت العديد من الدول تقنين التشريعات الضريبية، بحيث تجمع احكام القانون الضريبي كلها في تقنين واحد كما هو الحال بالنسبة للقانون المدني أو التجاري. إلا أن أغلب هذه المحاولات قد باءت بالفشل (١) وذلك لأنه إذا كان مقبولاً تقنين الأحكام المنظمة للعلاقات المدنية والتجارية التي تتميز بالاستقرار والثبات إلى حد كبير، فالأمر على عكس ذلك في حالة الضريبة، حيث أن احكامها لصيقة بالظروف الاقتصادية والاجتماعية التي هي في تطور مستمر، وعن ثم فتقنين الاحكام الضريبية يعني إصابتها بالجمود والتخلف. وإذا كان هذا القول يجعل الاحكام الضريبية في تطور مستمر. إلا أن تعدد التشريعات الضريبية وتعديلاتها المتلاحقة لا يخلو من اضرار على حساب الاستقرار الاقتصادي. فالافراد لا يعرفون مراكزهم الضريبية على وجه التحديد، كما أن تعدد التشريعات الضريبية يؤدي إلى انعدام الروح والفلسفة التي تحكم القانون الضريبي. اضافة إلى ذلك أن التشريعات المتعددة والمتلاحقة قد تصدر بسرعة ودون تأني مما يستتبع التعديل تلو الاخر بخلاف وضع التقنين الذي يتطلب دراسات متأنية وعميقة.

---

(١) استطاعت الولايات المتحدة الأمريكية تنفيذ ذلك ذلك حيث صدر التقنين الضريبي سنة ١٩٥٤. وكذلك التقنين الضريبي الفرنسي.

ومن أجل الوصول إلى حل وسط بين التقنين وتعهد التشريعات الضريبية فإنه يكون من الأفضل وضع أحكام عامة بالنسبة للمسائل المشتركة بين جميع أنواع الضرائب، كالتقادم واجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية. أما ما جاوز ذلك فيوضع لكل ضريبة قواعدها الخاصة.

وقد تحقق ذلك بالفعل مع صدور القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ حيث قام المشرع بتجميع التشريعات المتعلقة بالضرائب على دخل الاشخاص الطبيعيين والفصل بينها وبين ارباح شركات الاموال كخطوة نحو الاتجاه إلى الضريبة الموحدة. ثم جاء القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٢ بشأن الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين والغى الضرائب النوعية وخصص الكتاب الثاني منه للضريبة على ارباح شركات الاموال.

وجدير بالذكر ان مبدأ قانونية الضريبة جعل امكانية الرجوع إلى مصادر القانون الأخرى من عرف ومبادئ الشريعة الاسلامية ومبادئ التقنون الطبيعي وقواعد العدالة من الامور الصعبة والمحدودة، ويمكن أن تفرق هنا بين أمرين:

**الأول:** أن مسألة فرض الضريبة أو تعديلها أو إلغاؤها أو الاعفاء منها لا يمكن أن يتم إلا بقانون. أي لا بد من الرجوع إلى تشريع مكتوب وصالح من السلطة التشريعية في هذا الصدد والا نكون قد خالفنا مبدأ دستورياً، كما سلف ايضاحه.

**الثاني:** فيما عدا هذه الامور فإنه لا مانع من تطبيق القواعد العامة في مصادر القانون. فالقانون الضريبي نفسه يحيل في بعض الاحوال إلى قواعد مستمدة من مصادر اخرى مثل العرف. مثال ذلك: المادة (٢/٢٩) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٢٩ التي كانت تقضي بأن يخصم من الربح الخاضع للضريبة الاستهلاكات التي حصلت في دائرة ما يجري عليه العمل عادة طبقاً لعرف وطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل.

## المبحث الرابع تفسير القانون الضريبي

يقصد بتفسير القانون تفسير القاعدة القانونية (١). ومن الطبيعي أن تكون القاعدة موجودة قبل أن تعرض مشكلة تفسيرها. ووجود القاعدة مرتبط بوجود سبب منشئ لها، أي بوجود مصدر لها. ولذلك فإن مصادر القانون هي التي تحدد القواعد القانونية موضوع التفسير.

وتفسير القاعدة القانونية قد يتم بإحدى الطرق الآتية: **التفسير التشريعي**، وهو التفسير الذي يقوم به المشرع نفسه باعتبار أنه أقدر على تفسير القانون ما دام هو الذي يسنه، وقد يعهد المشرع إلى هيئة خاصة سلطة إصدار تفسيرات تشريعية. وبالفعل قام المشرع المصري بإنشاء محكمة أطلق عليها اسم المحكمة العليا بمقتضى القانون رقم ٨١ لسنة ١٩٦٩ وجعل من اختصاصها تفسير النصوص القانونية التي تستدعي ذلك بسبب طبيعتها أو أهميتها ضماناً لوحدة التطبيق القضائي. وقد أنشئ دستور ١٩٧١ المحكمة الدستورية العليا لتحل محل المحكمة العليا. وجعلها تختص بتفسير النصوص التشريعية تفسيراً ملزماً. وترتب على ذلك أن المشرع المصري لا يلجأ إلى إصدار تفسيرات تشريعية لاختصاص المحكمة الدستورية العليا بذلك.

**التفسير القضائي**، وهو قيام القاضي أثناء تطبيق القانون بتفسير القاعدة القانونية. فتفسير القانون هو من صميم عمل القضاة. وبطبيعة الحال لا يمكن تطبيق القانون قبل تفسيره. وفي كثير من الأحيان إذا لم يجد القاضي حلاً للنزاع المعروض أمامه في مصادر القانون الوضعي وهي التشريع، العرف، والقضاء، فإنه يخلق هذا الحل عن طريق الرجوع إلى جوهر القانون وهو القانون الطبيعي أو العدل، وقد يؤدي هذا الحل إذا تواترت أحكام القضاء على الأخذ بمثله في المنازعات المشابهة إلى إنشاء

---

(٢) انظر بالتفصيل - د. سمير تانغو - النظرية العامة للقانون - سنة ١٩٩٩ - منشأة المعارف  
بالاسكندرية - ص ٧٢٨ - ص ٧٤٨.

قاعدة قانونية قضائية، وهذه ما تعرف بالسوابق القضائية. اضم إلى ذلك أن تفسير القاضي للقاعدة القانونية لا يقتصر فقط على تفسير التشريع وحده، بل يتخطى ذلك إلى تفسير العرف والقضاء، فمهمة القاضي هي الحكم بالعدل في كل نزاع يعرض عليه ولا يستطيع أن يتصل من ذلك بحجة النقص في التشريع، أو النقص في القانون في كل مصادره.

وأخيراً **التفسير الفقهي**، فالفقه هو المؤلفات والشروح التي يكتبها اساتذة القانون والقضاة والمحامون وغيرهم من المشتغلين بالقانون. والفقه يهتم بتفسير القانون في مصادره المختلفة، التشريع والقضاء والعرف. ولعل أهم ما يقوم به الفقه، في هذا الشأن، هو رد الاحكام التفصيلية إلى أصولها العامة، وتنسيق المبادئ القانونية في طوائف ونظريات، بحيث يمكن في النهاية معرفة احكام القانون في سهولة ويسر. ولا يقتصر دور الفقه على مجرد التجميع والتنسيق والتحليل، بل كثيراً ما يوجه الفقه انتقادات إلى التشريع، أو إلى القضاء. وهي انتقادات قد تؤدي إلى تعديل في موقف المشرع، أو إلى رجوع في احكام القضاء.

والفقه يشبه القضاء، من حيث انهما اقرب إلى الواقع من المشرع، ولذلك فهما يتعاونان معاً: الأول في تفسير القانون فقط، أما الثاني ففي تفسير القانون وتطبيقه، بل وخلقه احياناً.

وجدير بالذكر ان هناك عدة مدارس لتفسير القانون (١) هي في ذات الوقت مدارس في مصادر القانون واشهر هذه المدارس هي:

١ - مدرسة الشرح على المتون *L'école de l'exégèse*: تركز هذه المدرسة في تفسير القانون على أن التشريع هو المصدر الوحيد للقانون. ومن ثم فتفسير القانون يتلخص فقط في تفسير التشريع، أي في تفسير ارادة المشرع.

وبذلك فإن هذه المدرسة حصرت دائرة تفسير القانون في حدود تفسير التشريع وحده دون مصادر القانون الاخرى. وبالرغم من ذلك فما زال شراح القانون، في بعض الاحيان، يستخدمونها في التفسير.

(١) انظر بالتفصيل د. سمير تناغو - مرجع سابق - ص ٢٤٩ - ص ٢٦٧.

٢ - المدرسة التاريخية L'école historique: والفكرة الرئيسية لهذه المدرسة أن المصدر الوحيد للقانون هو ضمير الشعب أو روح الأمة. أما التشريع فهو لا يعدو أن يكون تعبيراً عن هذه الروح، وليس عملاً ارادياً منشئاً صادراً عن المشرع. ومن ثم فإن تفسير التشريع لا ينبغي أن يكون تفسيراً لأرادة المشرع، بل يجب أن يستقل التشريع عن المشرع، ويعيش حياته المستقلة في الجماعة ذاتها، ويخضع في تفسيره لكل التطورات التي تحدث داخل هذه الجماعة.

وقد اهتمت المدرسة التاريخية بالعرف بصورة تفوق التشريع باعتباره اقرب إلى ضمير الشعب من التشريع وهذه الطريقة التي يتبعها القضاء في كثير من الأحيان، عندما يخلق قاعدة قانونية جديدة تحت شعار تفسيرها، استجابة للظروف المتغيرة في المجتمع.

٣ - مدرسة البحث العلمي الحر I.a libre recherche scientifique:  
ويقوم فكر هذه المدرسة على أساس نقص في التشريع وتعدد مصادر القانون. ويمكن تلخيص أفكار هذه المدرسة على أساس أن تفسير التشريع بالمعنى الحقيقي لكلمة تفسير، هو تفسير إرادة المشرع كما هي دون أي تحوير فيها أو تعديل. فالتشريع عمل ارادي يشبه التصرف القانوني الرسمي الذي تحمل عباراته كل مضمون الإرادة التي صدر عنها. ولذلك ينبغي أن يقتصر التفسير على محاولة التعرف على هذه الإرادة وليس اصلاحها أو التطور بها أو اخضاعها لاية ظروف اجتماعية أو أية أفكار مسبقة. فإذا لم يؤد النص تفسيراً حقيقياً يقوم على احترام إرادة المشرع على انطباقه على النزاع المعروض، فيجب التسليم حينئذ بعدم انطباق هذا النص، وبضرورة البحث عن قاعدة قانونية أخرى في مصدر آخر من مصادر القانون الوضعي كالعرف مثلاً. فإذا لم توجد قاعدة قانونية يمكن تطبيقها في أي مصدر من مصادر القانون الوضعي، ففي هذه الحالة يجب الاعتراف بالنقص في مصادر القانون الوضعي، ويجب اعطاء الحرية للقاضي حتى يؤدي واجبه في أن يحكم بالعدل بين الناس أي يقوم ببحث علمي حر، يرجع فيه إلى جوهر القانون، أي إلى الحقائق التاريخية والطبيعية والعقلية والمثالية. ليتوصل عن طريقها إلى الحل العادل للنزاع المعروض امامه. وفي هذه الحالة فإن القاضي يكون قد تخطى مرحلة التفسير واستنفذ كل وسائله، وانتقل إلى

مرحلة الخلق. والمقصود بخلق الحل العادل عن طريق البحث العلمي الحر هو أن القاضي يصدر قراره بمراعاة نفس الاعتبارات التي كان سيراعيها المشرع لو أنه أراد الفصل في النزاع. فالقاضي لا يخلق قاعدة قانونية، ولكنه يخلق حلاً فردياً للنزاع المعروض أمامه فحسب.

ويأخذ المشرع المصري، والقضاء والفقهاء كذلك، بمدرسة الشرح على المتون في تفسير نصوص التشريع بحسب لفظها أو بحسب فحواها. فالمشرع المصري يعتبر التشريع هو المصدر الأصلي الوحيد للقانون، أما باقي المصادر الأخرى، كالعرف مثلاً، من المصادر الاحتياطية.

وقد تأثر المشرع المصري، والقضاء والفقهاء، بمدرسة البحث العلمي الحر حيث أخذ بعبء تعدد مصادر القانون بل واعطى للقضاء المصري حق خلق قواعد القانون تحت ستار تفسير نصوص التشريع، وهو بذلك يتابع فقه المدرسة التاريخية.

وبناء على ما تقدم، فإذا كانت مصادر القانون الوضعي في مصر هي التشريع والعرف والقضاء، وأنه إذا لم يوجد حكم للنزاع المعروض أمام القاضي في أي من هذه المصادر، فإن القاضي يخلق الحل العادل لهذا النزاع عن طريق الاستهداء بما يستهدي به المشرع نفسه وفي وضع نصوص التشريع أي مبادئ الشريعة الإسلامية، ومبادئ العدالة والقانون الطبيعي.

وإذا كان الحال كذلك بالنسبة لتفسير القواعد القانونية بصورة عامة فهل ينطبق نفس الأمر على القانون الضريبي؟

لا يختلف الفقهاء على ضرورة تفسير القانون الضريبي تفسيراً ضيقاً على أساس مبادئ مدرسة الشرح على المتون، وهذا ما خلصنا إليه بالفعل عند دراسة ميدان قانونية الضريبة وأنه لا ضريبة إلا بقانون. فالتشريع هو المصدر الوحيد للضريبة. ومن ثم فلا يتم اللجوء إلى مصدر آخر إلا في أضيق نطاق ممكن وبناء على نص تشريعي يجيز ذلك صراحة، وذلك في المسائل الضريبية التي لا تتضمن إنشاءً أو تعديلاً أو إلغاءً أو إعفاءً من أداء الضريبة. فيجب أن تفسر نصوص التشريع تفسيراً لفظياً، فإذا لم يتوصل اللفظ إلى معنى النص، فينبغي استخلاص هذا المعنى من مضمون النص.

ويرى أنصار مدرسة التفسير العلمي الحر، كذلك، أن القانون الضريبي وأيضاً القانون الجنائي يجب استثنائهم في مجال التفسير وأن

تفسيرهم يجب أن يتم بصورة ضيقة استناداً إلى مبدأ قانونية الضريبة ومن ثم فالقاضي لا يستطيع انشاء الضريبة أو الغائها مثلاً. أضف إلى ذلك أن الضريبة تمثل قيداً على حقوق الافراد ولذلك فيجب عدم التوسع في منح السلطة العامة تدخلاً في اموالهم.

ولقد رفض الفقه الحديث (١) اعتبار القانون الضريبي ذا صفة استثنائية. فالقانون الضريبي يمثل نظاماً مستقراً في كافة الدول وفي كل زمان بل هو أحد مقومات الدولة لأنه يتعلق بأحد العناصر الأساسية لتمويل نشاطها. كما أنه لا يمثل، بالضرورة، امتداعاً على حقوق الافراد بل هو اساس قيام الدولة بخدماتها وحماية حقوقهم.

فالاتجاه الحديث يرى أن القانون الضريبي كغيره من القوانين يخضع للقواعد العامة في التفسير. وان مبدأ قانونية الضريبة يمثل قيداً على مصادر القانون الضريبي وليس على تفسيره. ومن ثم فتفسير القانون الضريبي يتم بالرجوع إلى نفس القواعد المطبقة في تفسير القوانين الأخرى، مع مراعاة المبدأ الدستوري الخاص بقانونية الضريبة.

ويجمع الفقه على جواز التفسير عن طريق الاستعانة بعناصر خارجة عن النص (٢) إذا كانت صيغة النص على وضوحها لا تعبر تعبيراً صادقاً عن فكرة المشرع أو كانت هذه الصيغة لا تؤدي بنفسها معنى واضحاً كاملاً. وعندئذ يجوز اللجوء إلى الاعمال التحضيرية أو إلى العرف أو المصادر التاريخية أو حكمة التشريع لفهم عبارات النص وتحديد قصد الشارع منها وهذا هو موقف القضاء المصري.

وتتردد احكام القضاء المصري بين الاخذ بالتفسير الضيق والتفسير الواسع لقواعد القانون الضريبي، وكذلك ايضاً امكانية القياس في صدد القانون الضريبي.

خلاصة القول أن تفسير قواعد القانون الضريبي في مصر اقرب إلى مدرسة الشرح على المتون.

(١) د. عادل حشيش - مرجع سابق - ص ١٩.

(٢) د. مجدي شهاب - مرجع سابق - ص ٤٠ - د. دولار علي ومحمد طه بدوي - مرجع سابق - ص ١١٨.



## المبحث الخامس تطبيق القانون الضريبي

### مبدأ السيادة الضريبية ومبدأ الأثر المباشر

ينطبق القانون الضريبي كغيره من القوانين الأخرى، وفقاً للقواعد العامة، في نطاق مكاني وزماني محدد. ويثير هذا التطبيق العديد من المشاكل، فمن حيث المكان يخضع «لمبدأ السيادة الضريبية»، أما من حيث الزمان فيخضع «لمبدأ الأثر المباشر». وسنتناول كل على حدة:

### المطلب الأول

#### تطبيق القانون الضريبي من حيث المكان مبدأ السيادة الضريبية.

يطبق القانون الضريبي لدولة ما على إقليم هذه الدولة دون أن يتعداه إلى أقاليم الدول الأخرى. ويرجع ذلك في واقع الأمر إلى مبدأ سياسي يتمثل في «مبدأ سيادة الدولة *La Souveraineté étatique*»<sup>(١)</sup>، حيث يعبر عن السلطة المطلقة للدولة في اتخاذ ما تشاء من قرارات على إقليمها وأن هذه السيادة دائماً ما تكون مطلقة وغير محددة<sup>(٢)</sup>. فسلطة فرض الضرائب تعد من خصوصيات السيادة المعترف بها لكل دولة. فالتشريع الضريبي، وفقاً لهذا المبدأ، يسري على كل المقيمين في إقليم الدولة سواء

(١) د. سوزي عدلي ناشد - مرجع سابق - سنة ١٩٩٩، ص ٤١ - ص ٤٦.

(٢) Bernard Plagnet - Droit Fiscal International - Litec 1986 - pl.

وهي نفس المعنى - Dalloz - Louis Cartou - Droit Fiscal International et Européen - deuxième édition - 1986 - p 13.

وكذلك - Bernard Castagnede et Salmaon Toledano, Fiscalité Internationale de l'en- reprise, Presses Universitaires de France, Février 1987, p. 29.

كانوا من رعاياها أو رعايا دول اخرى. وقد اخذت النظم الضريبية للدول المختلفة بأكثر من معيار في هذا الصدد، ويمكن حصر هذه المعايير في ثلاثة هي: معيار التبعية السياسية، ومعيار التبعية الاجتماعية، ومعيار التبعية الاقتصادية. وسنقفل هذه المعايير، كل على حدة، ثم نوضح مدى استخدام القانون الضريبي لها عند تطبيقه.

- معيار التبعية السياسية (الجنسية): المقصود بالتبعية السياسية الرابطة التي تربط الفرد بالدولة من الناحية السياسة والقانونية. وتسمى هذه الرابطة بالجنسية *La nationalité*. فالجنسية تقرر حقوقاً وتضرب واجبات على الافراد، وأهم هذه الواجبات هي المشاركة أو المساهمة في النفقات العامة والاعباء والتكاليف المالية والتي يأتي في مقدمتها اداء الضريبة. كما انها تعطي للدولة الحق في أن تضرب الضرائب على جميع مواطنيها، إعمالاً لمبدأ المساواة بين المواطنين امام التكاليف العامة، وذلك بغض النظر عن موقع اموالهم أو مكان مزاولة نشاطهم. ومن ثم يكون من حقها أن تتعقب اموالهم اينما تكون، وتلاحق نشاطهم اينما يزاول، أي حتى ولو كان على اقليم دولة اخرى اجنبية (١).

وقد يقال أن هذا المعيار من شأنه أن يؤدي إلى مخالفة قاعدة اقليمية القانون، ومن ثم مبدأ السيادة، إذ أن تطبيق القانون خارج اقليم الدولة على مواطنيها فيه انتهاك لسيادة الدولة الأجنبية التي يقيمون على اقليمها. غير انه يمكن الرد على ذلك استناداً إلى أن الدولة تعطى لرعاياها، وفقاً لمبدأ التبعية السياسية، حقوقاً متميزة في الخارج وتبسط عليهم حمايتها في الداخل والخارج، فيكون من حقها إذن ان تلزمهم بالمساهمة في تحمل جزء من الاعباء المالية.

أما مسألة انتهاك سيادة الدولة الأجنبية التي يقيم فيها رعايا الدولة فيمكن حلها بموجب المعاهدات والاتفاقيات الدولية.

---

(١) د. زكريا بيومي - اقليمية الضريبة على الارباح التجارية والصناعية - رسالة دكتوراه سنة ١٩٦٩ - ص ١٦.

وفي نفس المعنى د. مصطفى رشدي شبحه - مرجع سابق - سنة ١٩٩٧ - ص ٢١٩.

- معيار التبعية الاجتماعية (الإقامة)، ويقصد بالتبعية الاجتماعية الإقامة في الدولة، سواء على نحو دائم أو عرضي. فالإقامة تعطى للفرد معيزات تمكنه من ممارسة أوجه النشاط الحياتي المختلفة والانتفاع بالخدمات العامة في دولة الإقامة على نحو يصبح معه مندمجاً كلياً أو جزئياً في مجموع مواطني هذه الدولة. ومن ثم، فمن الطبيعي أن يتحمل جزء من الأعباء الجماعية، مع الأخذ في الاعتبار تناسب الأعباء مع المزايا التي يحصل عليها (١).

ووفقاً لمعيار التبعية الاجتماعية، إذن، تفرض الضريبة على كل المقيمين في إقليم الدولة سواء من المواطنين أو الأجانب على أساس من الانتفاع بخدمات الدولة (التعليم - الصحة - القضاء....). مع مراعاة اختلاف المعاملة بالنسبة للأجانب حسب مدة إقامتهم، فمن يقيم بصورة دائمة يختلف عن من يأتي بصورة عارضة أو مؤقتة. بالإضافة إلى ضرورة تناسب الأعباء الضريبية مع ما يحصل عليه من خدمات ومزايا.

وجدير بالذكر أن هذا المعيار يرتبط بمعيار التبعية الاقتصادية.

- معيار التبعية الاقتصادية (النشاط الاقتصادي): يقصد بالتبعية الاقتصادية العلاقة التي تنشأ بين الدولة والفرد على أساس مشاركة ومساهمة هذا الأخير في الحياة الاقتصادية للدولة (٢).

ومفاد هذا المعيار أن المكلف الذي يعيش في مجال مكاني معين ويتنفع بالخدمات التي تقدمها الدولة ويمارس نشاطه الاقتصادي داخل حدودها يكون من حق الدولة عليه أن تحمله بالضريبة على الإيرادات والأرباح الناتجة عن نشاطه، والذي تحقق في هذه الدولة، وتلزمه بالمشاركة في الأعباء المالية القومية حتى ولو كان لا يحمل جنسية هذه الدولة. وقد أخذ المشرع المصري بمبدأ اقليمي الضريبة على أساس معيار التبعية الاقتصادية (البلد مصدر الدخل)، على نحو ما سوف نراه بالتفصيل.

(١) Gilbert Tixer - Guy Gest - Jean Kerogues - Droit Fiscal International - (LITEC) (١) p. 7.

(٢) د. زكريا بيومي - مرجع سابق - ص ١٢.

ويعرف نطاق تطبيق القانون الضريبي من حيث المكان «بمبدأ اقليمية الضريبة» "La Territorialité Fiscale".

والواقع أن لفظ السيادة يستخدم في المجال السياسي والتنظيم القانوني، حيث يعبر عن السلطة المطلقة والكاملة التي لا تمارسها إلا الدولة ذاتها، وأما في المجال الضريبي فيستعمل اصطلاح «السيادة الضريبية» "La Souveraineté Fiscale" أو اقليمية الضريبة باعتبار أنه يبين أن السلطة في هذا المجال لا تخضع لأي سلطة عليا (١). وان السيادة الضريبية، مثل السيادة السياسية، لا بد وان تكون محدودة من الناحية الجغرافية، ولذلك تسمى «بإقليمية الضريبة».

ويقصد بالسيادة الضريبية السلطة التي من حقها فرض الضريبة وتحصيلها، وهي سلطة مطلقة لا تخضع لأي تدخل من خارج الدولة. فالدولة تمارس السلطة الضريبية المطلقة داخل اقليمها، ولا يوجد أي حدود على سيادتها الضريبية (٢). لكنها، في ذات الوقت، لا تستطيع ممارسة أي سلطة ضريبية خارج اقليمها.

ويتضح من ذلك أن للسلطة الضريبية جانبين: جانب ايجابي هو سلطة فرض الضريبة بصورة مطلقة داخل اقليم الدولة، وآخر سلبي هو عدم ممارسة أي سلطة ضريبية خارج اقليم الدولة. فالسيادة الضريبية تخص اقليم دولة معينة يكون لها سلطة التصرف بوضع نظام ضريبي وفرض تطبيقه (٣).

وتطبيق القانون الضريبي من حيث المكان، مثله مثل كافة قوانين الدولة الاخرى، يخضع لمعايير التبعية السياسية والاجتماعية والاقتصادية السابق ذكرها. غير أن هذا التطبيق لا يستأثر به أحد هذه المعايير بمفرده، بل تتزاحم هذه المعايير جميعها بالنسبة لهذا التطبيق، وإن تفاوتت أهميتها، بعضها بالنسبة للبعض الآخر، في بعض الاحيان.

Louis Cartou - op. cit, - p 13. (١)

Bernard Plagent - op. cit, - p. 1. (٢)

Louis Cartou - op. cit, - p 15. (٣)

فلا يمكن الأخذ بمعيار التبعية السياسية بمفرده كأساس لفرض الضريبة، والا كيف نفهم فرض الضريبة على الأجانب المقيمين في الدولة ويمارسون نشاطاً اقتصادياً على إقليمها. ففي هذه الحالة يظهر معيار التبعية الاقتصادية والاجتماعية كأساس لفرض الضريبة بينما يتوارى معيار التبعية السياسية. كذلك، أيضاً، في حالة فرض الضريبة على رعايا الدولة المقيمين في الخارج فهنا يظهر معيار التبعية السياسية بينما يتوارى معيار التبعية الاقتصادية والاجتماعية.

والوضع الغالب في مجال تطبيق القوانين الضريبية هو الأخذ باعتبارات التبعية الاقتصادية والاجتماعية بصورة تفوق اعتبارات التبعية السياسية، ويظهر ذلك جلياً بالنسبة للأجانب، حيث يتحد المعياران الاقتصادي والاجتماعي ويصبحان تقريباً شيئاً واحداً، بحيث يصبح الاجنبي تابعاً حقيقياً للدولة، أي دولة الاستقبال أو البلد المضيف Pays D'accueil، أي الدولة التي يقيم فيها، من وجهة النظر الاقتصادية والاجتماعية.

فالاجنبي عندما ينتج ويستهلك الموارد الاساسية في الدولة، فإنه بذلك لا يشارك في الحياة السياسية ولكن في الحياة الاقتصادية والاجتماعية في الدولة التي يقيم فيها حيث أمواله ومصالحه (1). وبناء على فكرة العدالة الضريبية فإن من يساهم في النشاط الاقتصادي للمجتمع ويحصل على العديد من المزايا عند ممارسة نشاطه، يصبح لزاماً عليه أن يشارك في تحمل جزء من الاعباء المالية لهذا المجتمع.

وغنى عن البيان أن القاضي يلتزم بتطبيق القانون الضريبي الوطني على كافة المنازعات التي تعرض عليه بصدده، وهنا يثور التساؤل في حالة ما إذا كانت المنازعة الضريبية ذات عنصر اجنبي، حول ما إذا كان القاضي الوطني يستطيع تطبيق القانون الضريبي الاجنبي، خاصة إذا كانت قواعد

G. Tixier, G. Gest. J. Kerogues - op. cit- p 7.

(1)

الاسناد (١) تقضي بتطبيق هذا القانون.

في واقع الامر، أكد الفقه التقليدي (٢) - في مجال القانون الدولي الخاص - أن التنازع لا يتصور إلا في اطار القانون الخاص. فمجال اعمال قواعد الاسناد أو قواعد التنازع يتحدد بالعلاقات الخاصة من جهة، وبالعنصر الاجنبي في العلاقات التي تتزاحم القوانين لحكمها من جهة أخرى. أما فروع القانون العام فهي لا تثير مشكلة التنازع اصلاً، وإنما قد تثير فقط مشكلة تحديد نطاق تطبيق القانون من حيث المكان.

ففيما يتعلق بالقانون الضريبي، وهو فرع من فروع القانون العام، الاصل هو أن القاضي تنحصر مهمته في تحديد نطاق قانون دولته من حيث المكان. فإذا كان ينطبق القانون الضريبي الوطني على المنازعة التزم القاضي بتطبيقه، أما إذا لم يكن القانون الوطني هو الواجب التطبيق على المنازعة الضريبية فإن القاضي لا يملك أن يبين قانون الدولة الاجنبي الواجب تطبيقه (٣). بتعبير آخر، قد يتصدى القاضي لمركز قانوني معين ليحدد مدى خضوعه لاحكام الضريبة في بلده، فإذا كان خاضعاً لها فإن القانون الضريبي في دولة القاضي ينطبق. أما إذا لم يكن المركز القانوني محل البحث مما يخضع لولاية قانون القاضي، فإن القاضي لا يستطيع ان يحدد القانون الضريبي الاجنبي الذي يكون صاحب الولاية في تحصيل الضريبة.

(١) يقصد بقواعد الاسناد أو قواعد تنازع القوانين «القواعد التي ترشد القاضي إلى القانون الواجب التطبيق على المراكز القانونية ذات العنصر الاجنبي». فهي قواعد يضعها المشرع الوطني لاختيار أكثر القوانين المتزاحمة ملاءمة لحكم العلاقة الخاصة المتضمنة عنصراً اجنبياً، وأكثرها ابقاء بمقتضيات العدالة من وجهة نظره، فهي تهدف اذن إلى وضع أكثر الحلول مناسبة، ومن وجهة نظر المشرع الوطني، لحكم العلاقات الخاصة الدولية.

لمزيد من التفاصيل انظر د. هشام صادق «دروس في القانون الدولي الخاص - الكتاب

الثاني - سنة ٢٠٠٠ - دار المطبوعات الجامعية - ص ٥ - ص ١٧.

(٢) د. هشام صادق - مرجع سابق - ص ٢٢ - ص ٢٥.

(٣) وهذا بخلاف المراكز التي يحكمها القانون الخاص، فلا يكفي أن يقرر القاضي أن النزاع لا يخضع للقانون الوطني، وإنما يجب عليه أن يحدد القانون الاجنبي المختص بمقتضى قاعدة الاسناد ويقوم بتطبيقه على النزاع.

ورغم تأكيد الفقه التقليدي لهذا الاتجاه، إلا أن جانباً من هذا الفقه لم يستطع أن ينكر اضطرار القاضي إلى الرجوع إلى قواعد القانون العام الأجنبية في بعض الأحيان، وبصفة تبعية، ذلك أن تصدى القاضي للفصل في مسألة القانون الخاص المطروحة أمامه قد يقتضي الرجوع إلى قواعد القانون العام.

ويترتب على المبادئ التي تبناها التشريعات الضريبية للدول المختلفة فيما يتعلق بسرطانها المكاني ظهور مشكلة الأزواج الضريبي (La Double Imposition)، التي يمكن تعريفها بأنها «فرض الضريبة على ذات الشخص، المكلف، أكثر من مرة، على نفس المادة الخاضعة للضريبة وعن نفس المدفوع».

ويعتبر مشكلة الأزواج الضريبي الدولي الذي يتحقق بالنسبة لدولتين أو أكثر من أكثر المشاكل الدولية خطورة، فكل دولة، بصدد سننها لتشريعها الضريبي، نادراً ما تبحث في النظم أو التشريعات الضريبية المطبقة في الدول الأخرى لمنع الأزواج الضريبي وذلك نتيجة لمبدأ السيادة الضريبية. ويشكل الأزواج الضريبي الدولي عقبة خطيرة أمام نمو العلاقات الاقتصادية الدولية وحرية انتقال رؤوس الأموال من دولة لأخرى.

وإزاء هذه الآثار الخطيرة، يبذل المجتمع الدولي جهوداً متعددة للتخفيف من حدة هذه الآثار عن طريق إبرام العديد من المعاهدات الثنائية أو الجماعية، بالإضافة إلى احتواء التشريعات الوطنية على النصوص التي تواجه هذه المشكلة وتحد من آثارها.

وهي هذا الصدد قامت مصر بعقد العديد من اتفاقيات منع الأزواج الضريبي إلى جانب إدراج بعض الحلول في التشريع الضريبي المصري للحد من مشاكل وآثار الأزواج المحتمل.

وبالرغم من أن مبدأ السيادة الضريبية أو مبدأ الإقليمية الضريبية يجعل تطبيق القانون الضريبي الوطني امر واجباً داخل حدود إقليم الدولة، فقد تأخذ الدولة، في بعض الأحيان، بتطبيقات تقضي بعدم سرطان القانون

(٢) لمزيد من التفاصيل في هذا الموضوع، انظر: د. سوزي عدلي ناشد - الوجيز في المالية العامة - مرجع سابق - ص ٢٢٥ - ص ٢٢٧.

الضريبي سواء في مجموعه أو في جزء منه على مناطق معينة في اقليم الدولة، كما هو الحال بالنسبة للمناطق الحرة (١). حيث تعتبر هذه المناطق، بالرغم من كونها تقع داخل اقليم الدولة، واقعة خارج حدودها من الناحية الضريبية. وبالتالي فإن استيراد السلع إلى هذه المناطق وتداولها يتم بحرية كاملة دون أي قيود جمركية عليها.

كذلك قد تبرم الدولة معاهدات واتفاقيات مع دول أخرى تمنحها بمقتضاها إعفاءات ضريبية. ويحدث هذا عادة بالنسبة إلى الهيئات الدبلوماسية والقنصلية.

وينبغي لفت الانتباه إلى امكانية اختلاف الاقليم الضريبي، حيث مباشرة السيادة الضريبية، عن الاقليم السياسي. فهناك بعض الاقاليم التي تخضع للسيادة السياسية ويكون لها مع ذلك سيادة ضريبية خاصة بها ونظام ضريبي خاص بها (٢). وتوجد اقاليم تابعة من الناحية العيساسية والضريبية،

(١) قد خصص قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ الفصل الثالث منه للمناطق الحرة، ونصت المادة (٢٩) منه على تقسيم المناطق الحرة إلى اربعة انواع على النحو التالي:

١ - المناطق الحرة العامة وهي المناطق التي يتم انشاؤها في داخل الدوائر الجمركية أو داخل البلاد.

٢ - المناطق الحرة الخاصة وهي التي تقتصر على مشروع واحد إذا اقتضت طبيعته ذلك لأغراض صناعية أو للتخزين أو لأية عمليات أخرى للاستفادة في المناطق الحرة وما تقرره من مزايا وإعفاءات.

٣ - المناطق الحرة التي تشمل مدينة بأكملها.

٤ - تحويل أحد المشروعات القائمة داخل البلاد إلى منطقة حرة خاصة بشرط توافر الضوابط الآتية: أن يكون المشروع قد زاول النشاط بالفعل، إلا تقل صادراته عن نصف إنتاجه - أن يستوفي الإشتراطات الخاصة بالمباني والأسوار والأمن التي تحددها لوائح ونظم إدارة للمناطق الحرة.

لمزيد من التفاصيل انظر د. سوزي عدني نشد - مرجع سابق - سنة ١٩٩٩ - ص ١٩١، ص ٢٠٦. وكذلك د. السيد عبد المولى - تشريعات الاستثمار - كتاب الاهرام الاقتصادي - العدد ٣٠ أغسطس سنة ١٩٩٠.

Territoire d'Outre Mer (TOM)

(٢) مثال ذلك اقليم ما وراء البحار



ولكنها تعامل معاملة متميزة من الناحية الضريبية كان لا تخضع لبعض الضرائب أو يقرر لها مميزات خاصة (١). وأخيراً في بعض الأحيان قد تتجاوز السيادة الضريبية الحدود الإقليمية للسيادة السياسية، مثال ذلك إمارة موناكو Monaco التي تتبع أو تخضع للسيادة الضريبية الفرنسية ولكنها مستقلة عن فرنسا من الناحية السياسية.

## المطلب الثاني

### تطبيق القانون الضريبي من حيث الزمان مبدأ الأثر المباشر،

يخضع القانون الضريبي للقواعد العامة بشأن نطاق تطبيقه من حيث الزمان، فهو يلتزم بمبدأ الأثر المباشر وعدم رجعية القوانين الضريبية إلا بنص صريح في القانون. فينص دستور ١٩٧١ في المادة (١٨٨) منه على أنه «تنشر القوانين في الجريدة الرسمية خلال أسبوعين من يوم إصدارها، ويعمل بها بعد شهر من اليوم التالي لتاريخ نشرها، إلا إذا حددت لذلك يوماً آخر».

ويتضح من هذا النص أن الدستور قد حرص على تأكيد الأثر المباشر للقانون، فالقانون لا يعمل به بعد صدوره إلا إذا تم نشره خلال أسبوعين في الجريدة الرسمية ومرور شهر على النشر ما لم يحدد ميعاد خلاف ذلك.

فمبدأ «الأثر المباشر للقانون» (٢) يعني أن القانون الجديد يسري بأثر مباشر على أجزاء أو عناصر تكوين أو انقضاء المراكز الجارية التي لم تتم في ظل القانون القديم بل تمت في ظل القانون الجديد. كما يسري كذلك بأثر مباشر على الآثار الجديدة للمراكز الجارية التي تقررت بعد العمل به.

Departement d'Outre Mer (DOM)

(١) مثال ذلك

(٢) انظر بالتفصيل د. سمير قناغو - مرجع سابق - ص ٧٠١ وما بعدها.

أما مبدأ عدم سريان القانون الجديد بأثر رجعي (١)، فيعني أن أحكام القانون الجديد لا تسري على المراكز القانونية التي نشأت في ظل القانون القديم، ويرجع ذلك إلى سببين: الأول يتعلق بالعدل والثاني يتعلق بالنظام والاستقرار. فالأفراد يتصرفون على أساس القانون القائم، وهو القانون الذي يعرفونه أو الذي يستطيعون معرفته. أما القانون الذي سيصدر في المستقبل فلا يمكن لهم العلم به مقدماً. فإذا صدر هذا القانون وانطبق عليهم بأثر رجعي، فمعنى ذلك أن الأفراد يخضعون لقانون يستحيل عليهم العلم به. وهو ما يتعارض مع أبسط مبادئ العدل. أضف إلى ذلك أن مبدأ عدم رجعية القوانين يعتبر ضماناً لا غنى عنه للاستقرار في المجتمع. فلن يكون هناك استقرار أو ضمان إذا كان أصحاب الشأن يستطيعون ابطال المراكز القانونية التي نشأت وتكونت في الماضي، واستبدال غيرها بها مع كل قانون جديد يصدر.

ويجيز دستور ١٩٧١ الأثر الرجعي في القوانين، فيما عدا المواد الجنائية، بنص خاص في القانون. إذ تنص المادة (١٨٧) منه على أنه «لا تسري أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها ولا يترتب عليها أثراً فيما وقع قبلها. ومع ذلك يجوز في غير المواد الجنائية النص في القانون على خلاف ذلك بأغلبية أعضاء مجلس الشعب».

وبذلك فالدستور قد أجاز الأثر الرجعي لكافة القوانين، بما فيها القانون الضريبي (٢)، فيما عدا القانون الجنائي. إلا أن هذا لا يعني التوسع في الاستثناء، فلا يجب اللجوء إليه إلا في أضيق نطاق ممكن وعندما تقتضي الضرورة ذلك.

(١) انظر بالتفصيل د. سمير تاقو - مرجع سابق - ص ٦٥٥ وما بعدها.

(٢) يرى الأستاذ الدكتور مصطفى رشدي شبحه أن العرف الدستوري وبعض النصوص الأخرى قد تمنع اجازة الأثر الرجعي للقانون الضريبي بصفة خاصة. باعتبار أن قوانين الضرائب تعس حقوق الأفراد وحررياتهم الاقتصادية التي اقامتها جميع الدساتير ومواثيق حقوق الإنسان العالمية والمنظمة مصر إليها. وقد استند في هذا الرأي إلى نصوص المواد (٢٢)، (٧)، (٤٠) من الدستور.

انظر بالتفصيل د. مصطفى رشدي شبحه - مرجع سابق - ١٩٩٨، ص ١٢٧ - ص ١٢٥.

وقد استقر قضاء التقض على أن رخصة تطبيق القانون الجديد بأثر رجعي قاصرة فقط على القوانين التي يصدرها البرلمان. ومن ثم فالضرائب والرسوم المفروضة من جهات أخرى، أي بناء على قانون، كالضرائب المحلية فلا يجوز فيها تقرير الأثر الرجعي. ويرجع هذا التحديد إلى ما اشترطه الدستور بشأن رجعية القوانين الصادرة من مجلس الشعب من ضرورة موافقة أغلبية أعضاء مجلس الشعب على إمكانية تطبيق القانون بأثر رجعي، وفي ذلك رقابة فعالة على هذا الاستثناء.

كما أن المحكمة الدستورية العليا أدركت خطورة تقرير رجعية النصوص الضريبية، لما يسببه ذلك من عدم استقرار الأوضاع الاقتصادية وانتظام المعاملات كذلك عملت المحكمة في أحكامها المتكررة على التضييق من نطاق الرجعية، بأن لجأت متعلقة بقواعد دستورية أخرى متعلقة بالمعاقبة أو المساواة أو المصلحة المشروعة لرفض رجعية النصوص الضريبية التشريعية في كثير من الأحيان (١).

خلاصة القول أن القانون الضريبي ينطبق بصورة فورية ومباشرة وفقاً لمبدأ الأثر المباشر للقوانين. إلا أنه من الجائز أن يطبق بأثر رجعي إذا تم النص على ذلك صراحة وبموافقة أغلبية موصوفة من أعضاء مجلس الشعب، مع الأخذ في الاعتبار عدم التوسع في هذا الاستثناء لاستقرار المعاملات وتحقيق العدل.

---

(١) محكمة دستورية عليا - طمن رقم ٢٢ لسنة ١٤ ق - دستورية طسة ٩٢/١/٢ - جريدة رسمية - عدد ٢ في ٩٣/١/٢١.

وانظر في التعليق على هذا الحكم - د. مصطفى رشدي شيبه - مرجع سابق - ص ١٢٨ - ص ١٤٢.

## المبحث السادس اهداف القانون الضريبي

تفرض الضريبة على الافراد من أجل تحقيق اغراض معينة (١) يأتي في مقدمتها الغرض التمويلي، أو كما يطلق عليه بفرض الحصيلة، باعتبارها مصدراً هاماً للإيرادات العامة بالإضافة إلى الاغراض المالية والسياسية والاقتصادية الاخرى. وقد تطورت هذه الاغراض بتطور دور الدولة.

ففي ظل المالية التقليدية، حيث كانت تسود فكرة الدولة الحارسة (٢)، كان الغرض من الضريبة غرضاً مالياً بحتاً. أي تحقيق إيرادات للدولة تستطيع أن تواجه بها نفقاتها المحدودة من أجل تسيير المرافق العامة. أي أن دور الضريبة كان محايداً كدور الدولة في ذلك الوقت. بمعنى انه لا يترتب على فرضها أحداث أي تغيير في المراكز القانونية للأفراد بشأن توزيع الدخل، أو التأثير في قراراتهم الاقتصادية المختلفة التي يجب أن تتخذ فقط وفقاً لقوى السوق.

غير انه مع تطور دور الدولة، وزيادة انشطتها وتدخلها في الحياة الاقتصادية بصورة فعالة، تطورت اغراض الضريبة اذا أصبحت بمثابة اداة رئيسية في يد الدولة لتحقيق اهدافها السياسية والاقتصادية، وان كان استخدامها لتحقيق اغراض معينة يختلف بحسب طبيعة النظام الاقتصادي، وبحسب درجة النمو الاقتصادي. إذ يختلف دورها في ظل الرأسمالية عن الاشتراكية، وفي الدول المتقدمة عن الدول النامية.

كما أن للضريبة دوراً هاماً في البلاد النامية، يصفة اساسية، في تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها إلى المشروعات التي تحقق اغراض

(١) انظر د. موزي عدلي ناشد، التوجيه في المالية العامة - مرجع سابق - ص ١٣٠ - ١٣٢.

(٢) يقصد بالدولة الحارسة تلك التي يقتصر دورها على القيام بواجبات الامن الداخلي والخارجي والقضاء وتسيير المرافق الاساسية. ومن ثم كان دور الدولة في النشاط الاقتصادي محدوداً للغاية. وبطبيعة الحال فكان فرض الضريبة مرتبطاً بنفقات الدولة المحدودة للقيام بهذا الواجبات.

التممية. ولذا فهي تستخدم في تشجيع المدخرات، والتأثير على الميل للاستثمار وتوجيهه إلى الأنشطة الاقتصادية التي تمثل البنية الأساسية.

ومن أهم الأهداف التي يسعى القانون الضريبي إلى تحقيقها في العصر الحديث الأهداف السياسية سواء فيما يتعلق بالسياسة الداخلية أو الخارجية.

ففي الداخل، تمثل الضريبة أداة في يد القوى الاجتماعية المسيطرة سياسياً في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، وهي بذلك تحقق مصلحة القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب. أما في الخارج، فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية، مثل استخدام الرسوم الجمركية (كمنح الإعفاءات والامتيازات الضريبية) لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها (رفع سعر الرسوم الجمركية) من أجل تحقيق أغراض سياسة.

أما الأهداف الاقتصادية، كما هو الحال في الدول الرأسمالية، فتتمثل في تحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب أثناء فترة الانكماش لزيادة الانفاق، وزيادتها في فترة التضخم من أجل امتصاص القوة الشرائية. كما قد تستخدم لتشجيع نشاط اقتصادي معين، بمنحه فترة إعفاء محدودة وإعفاء المواد الأولية اللازمة لهذا النشاط، باعتباره نشاطاً حيوياً يحقق التنمية الاقتصادية.

وأخيراً الأهداف الاجتماعية التي تتمثل في استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة. مثال ذلك أن يقرر المشرع الضريبي تخفيف الأعباء الضريبية على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة. كما تستخدم الضريبة أيضاً في تطوير بعض الأنشطة الاجتماعية، كإعفاء بعض الهيئات والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية معينة (دينية أو اسرية...) من الضرائب. أو قد تساهم الضريبة في المحافظة على الصحة العامة بفرض ضرائب منخفضة السعر على سلع الاستهلاك الضروري، كالخبز. وفرض ضرائب مرتفعة السعر على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية مثل المشروبات الكحولية والسجائر.

وبالرغم من تعدد أغراض الضريبة، على النحو السالف بيانه، إلا أنه ما زال هدف الحصيلة هو الهدف الدائم والأساسي عند فرض الضريبة.

فالدولة تحمل الافراد عبثاً مالياً اضافياً يساعدها في تغطية نفقاتها المتزايدة والمتعددة.

وقد ثار الجدل بشأن هذا الغرض عن مدى جواز فرض الضريبة على الانشطة غير المشروعة (١).

وفي واقع الأمر أن القانون الضريبي، بطبيعة الحال، يخاطب فقط الانشطة المشروعة اما فيما يتعلق بممارسة أنشطة غير مشروعة ومن ثم الارباح المتولدة عنها فهي تخضع لقانون العقوبات وقوانين الكسب غير المشروع، خاصة أن الحكم بمشروعية النشاط من عدمه لا يتم إلا بحكم قضائي، فلا يمكن لمصلحة الضرائب أو غيرها أن تقرر النشاط أو الفعل المؤثم ولا يمكن أن تقرر قيام هذا النشاط على مجرد الشبهات أو التقارير الامنية أو الاحكام القديمة.

وبتعبير آخر أن الضريبة تفرض على كافة الايرادات والارباح المتحققة من ممارسة أي نشاط اقتصادي، باعتبار أن ذلك يمس حقوق الدولة والخزينة، طالما لم يصدر حكم يؤثم هذا النشاط، أما الحكم على مدى مشروعية النشاط من عدمه فتخرج من نطاق اختصاص القانون الضريبي ويترك أمر تقديرها لقانون العقوبات. فإذا كان النشاط محكوماً عليه ابتداء بعدم المشروعة فإنه، بطبيعة الحال، لا تفرض عليه الضريبة لأن الضريبة لا تفرض إلا على الانشطة المشروعة.

---

(١) انظر بالتفصيل، د. مصطفى رشدي شيعه - مرجع سابق - ص ٤٠ - ص ٤٩.



# الفصل الرابع

## النظام الضريبي

### بين الضريبة النوعية والضريبة الموحدة

من الامور الهامة، التي تشغل اهتمام المشرع الضريبي بصدد فرض ضريبة ما، هو اختيار الشكل المناسب الذي تفرض به هذه الضريبة.

وفي مجال الضرائب على الدخل تدور المفاضلة بين نظام الضرائب على فروع الدخل حسب مصادره، الضرائب النوعية، ونظام الضريبة على الدخل في مجموعة باعتباره وحدة واحدة، الضرائب الموحدة.

ولكي نحدد أيهما أكثر تحقيقاً للعدالة الاجتماعية والضريبة فإنه يتعين علينا أولاً أن نحدد خصائص ومميزات كل منهما لكي نخلص إلى تحديد أيهما أفضل من الآخر. ثم نحدد، ثانياً، الاتجاه العام للنظام الضريبي المصري في تطوراته المختلفة.

وعليه سنقسم الدراسة في هذا الفصل على النحو التالي:

**المبحث الأول:** خصائص الضرائب النوعية والضرائب الموحدة.

**المبحث الثاني:** موقف المشرع المصري من نظام الضرائب النوعية والضرائب الموحدة.

**المبحث الثالث:** النظم المختلفة لتطبيق الضريبة الموحدة.

**المبحث الرابع:** السمات العامة لنظام الضريبة الموحدة على الدخل.



## المبحث الأول

### خصائص الضرائب النوعية والضرائب الموحدة

## المطلب الأول

### نظام الضرائب النوعية على الدخل

يقصد بنظام الضرائب النوعية على الدخل العام أن يتم توزيع أو تقسيم دخل المكلف، إذا كان ذلك متاحاً، إلى عدة أقسام بحسب مصدر الدخل، ثم تفرض ضريبة مستقلة على كل قسم بمفرده بحسب القواعد والأسعار الخاصة به. على أن يكون لكل ضريبة سعر خاص وإجراءات ربط وتحصيل وطرق طعن خاصة بها. فبالرغم من أن شخص المكلف واحد بشأن كل الضرائب المفروضة عليه إلا أنه قد يباشر عدة أنشطة بتولد عن كل منها دخل، فوفقاً لنظام الضريبة النوعية يطبق على كل دخل ضريبة معينة بحسب النشاط الذي يمارسه.

ولتوضيح ذلك، نفترض أن محامياً يعمل في الشؤون القانونية بمصلحة حكومية ويحصل على دخل مقابل ذلك يتمثل في الراتب، ويعارض مهنة المحاماة في مكتب خاص به مثلاً، ومن ثم يحصل على اتعاب مقابل هذا النشاط تعد أرباحاً. وفي ذات الوقت يمتلك مشروعاً تجارياً صغيراً يدر عليه ربحاً. فوفقاً لاحكام الضريبة النوعية فإن هذا الشخص يحصل على عدة دخول من مصادر مختلفة، أي أن هناك عدة أوعية ضريبية، ومن ثم فإنه يخضع لثلاث ضرائب على الدخل مختلفة هي ضريبة كسب العمل (الرواتب)، ضريبة المهن لحررة (الأتعاب) وأخيراً ضريبة على الأرباح التجارية والصناعية (الأرباح). كل ضريبة منها لها سعر خاص وأقرار ضريبي مستقل واعفاءات وإجراءات ربط وتحصيل خاصة بها.

فما هي إذن مميزات وعيوب نظام الضرائب النوعية على الدخل؟

١ - مميزات نظام الضرائب النوعية على الدخل:

١ - يتيح نظام الضرائب النوعية على الدخل للإدارة الضريبية

امكانية التمييز في المعاملة بحسب مصدر الدخل. ويقصد بذلك انه كلما كان مصدر الدخل اكثر استقراراً وثباتاً، كما هو الشأن بالنسبة للعمل، كلما امكن للادارة الضريبية فرض ضريبة بسعر مخفض، مثال ذلك الضريبة على كسب العمل. اما إذا كان مصدر الدخل العمل ورأس المال، أي أن المصدر اقل ثباتاً وانتظاماً فان هذا يخول للادارة الضريبية فرض ضريبة بسعر معتدل يتناسب مع ظروف هذه الحالة، مثال ذلك ضريبة المهن الحرة. اما إذا كان مصدر الدخل رأس مال فقط فرضت ضريبة بسعر مرتفع كالضريبة على الارباح التجارية والصناعية.

٢ - يتيح نظام الضرائب النوعية للادارة الضريبية اتباع طرق متعددة في تقدير المادة الخاضعة للضريبة ومن ثم تقرير الاعفاءات والوقت الملائم لتحصيل كل ضريبة بحيث تحقق الملاءمة لكل من المكلف والادارة الضريبية. ففيما يتعلق بالدخول الناتجة عن العمل، يقرر المشرع حدوداً للاعفاء للاعباء العائلية تتناسب مع الدخل. كما أن أفضل طريقة لتقدير هذه الدخل هو الاقرار الضريبي الذي يقدمه صاحب العمل للادارة الضريبية. وانسب طريقة لتحصيل الضريبة على كسب العمل طريقة الحجز عند المنبع، إذ يلتزم صاحب العمل باحتجاز مبلغ الضريبة ويوردها إلى مصلحة الضرائب مباشرة مما يحقق السهولة واليسر في الاجراءات بالنسبة للمكلف والادارة الضريبية على السواء.

اما بالنسبة للدخول الناتجة عن العمل ورأس المال أو رأس المال فقط فإن طريقة الاقرار المباشر من جانب المكلف نفسه هي أفضل طريقة. وانسب طريقة للتحصيل هي طريقة التحصيل المباشر كما هو الحال بالنسبة لضريبة المهن الحرة وضريبة المهن التجارية والصناعية.

اذن، فلكل مصدر من مصادر الدخل طريقة واجراءات متميزة خاصة به تتناسب مع طبيعته ووقت الحصول عليه.

## ٢ - عيوب نظام الضرائب النوعية على الدخل،

١ - إن نظام الضرائب النوعية لا يراعي المقدرة التكليفية للمكلف ولا يأخذ في اعتباره ظروفه الاجتماعية والاقتصادية، وبالتالي لا يحقق العدالة

الضريبية المنشودة. إذ أن المشرع ينظر إلى كل مصدر من مصادر الدخل على حدة كما لو كان الدخل منفصلاً تماماً عن شخص المكلف. فتحديد المقدرة التكبيفية للمكلف لا يتم إلا بالأخذ في الاعتبار ظروف المكلف في مجموعها وبالتالي تنسب إلى مجموع دخله حتى لا يقع الظلم على المكلف أو الإدارة الضريبية.

٢ - إن نظام الضرائب النوعية لا يحقق وفرة في الحصيلة الضريبية. إذ أن المشرع ينظر إلى مصدر كل دخل على حدة، وبالتالي يقرر اسعاراً منخفضة نسبياً على كل وعاء ضريبي. بالإضافة إلى تقرير عدة إعفاءات بحسب كل وعاء. وذلك من شأنه أن يؤدي إلى نقص في الحصيلة الضريبية المتوقعة بالنسبة لأجمالي الدخل المتحقق.

٣ - يحتاج نظام الضرائب النوعية على الدخل إلى نفقات وجهد كبيرين من أجل تحصيل كل ضريبة على حدة. إذ يحدث تكرار لاجراءات الحصر والتقدير والربط والتحصيل والمحاسبة بشأن كل ضريبة على حدة. الأمر الذي يتطلب وقتاً وجهداً ونفقات كبيرة في سبيل تحقيق ذلك سواء بالنسبة للإدارة الضريبية أو شخص المكلف.

## المطلب الثاني

### نظام الضرائب الموحدة على الدخل

يقصد بنظام الضرائب الموحدة على الدخل ذلك النظام الذي يفرض ضريبة على الدخل على أن يتمثل وعاؤها في المجموع الكلي لدخول المكلف من مصادر الأنشطة المختلفة. إذ ينظر إلى عناصر دخل كل مكلف كما لو كانت وحدة واحدة بصرف النظر عن مصادرها.

ففي المثال السالف بيانه، فالمكلف هنا شخص واحد هو المحامي، الذي يمارس أكثر من نشاط في ذات الوقت وعن ثم يحصل على أكثر من دخل من مصادر مختلفة، وبموجب نظام الضريبة الموحدة على الدخل يتم تجميع كافة دخول المكلف ووضعها في وعاء واحد تفرض عليه ضريبة

واحدة على اجمالي دخله ويخضع لنفس الاحكام وذات الاسعار والشرائح التصاعدية ويقدم بشأنها اقراراً ضريبياً واحداً يجري على اساسه المحاسبة الضريبية للمكلف الخاضع للضريبة.

فنظام الضريبة الموحدة على الدخل، بهذا المفهوم، يؤسس على تجميع كافة الأنشطة والدخول المتولدة عنها، واخضاعها لنظام ضريبي واحد يحاسب فيه الممول سنوياً وبسعر موحد مهما كانت نوعية النشاط الاقتصادي الذي تولد عنه الدخل الخاضع للضريبة.

### ١ - مميزات نظام الضريبة الموحدة على الدخل:

١ - يتميز نظام الضريبة الموحدة بالبساطة والدقة في التقدير والالتزام سواء بالنسبة للفرد المكلف أو بالنسبة للإدارة الضريبية، فهي لا تحتاج إلى اجراءات ادارية متكررة، فهناك توحيد في اجراءات الحصر والتقدير وتقديم الاقرارات والربط والتحصيل مما يوفر الجهد والنفقات على السلطات الضريبية والمكلف ويحقق قاعدة الاقتصاد في النفقات. أضف إلى ذلك أن حساب الضريبة الموحدة يتم بطريقة سهلة إذ لا يوجد إلا جدول واحد للأسعار، في حين أن الضرائب النوعية تتضمن كل واحدة منها جدولاً خاصاً وباسعار خاصة بها، يتلاءم مع مصدر وعاء تلك الضريبة.

أضف إلى ذلك أن الزام المكلف بتقديم اقرار ضريبي واحد لمأمورية واحدة ومحاسبته بمعرفة مأمور واحد كل ذلك يقلل من فرص التهرب الضريبي.

٢ - إن الضريبة الموحدة على الدخل تحقق حصيلة ضريبية كبيرة إذ انها تفرض على وعاء واحد هو الدخل في مجموعه، ولذلك فالمكلف يستفيد من اعفاء واحد للحد الأدنى اللازم للمعيشة والاعباء العائلية، فتعدد الاعفاءات (١) ينقص العناصر الخاضعة للضريبة بدرجة اكبر من نقص الوعاء الناتج عن اعفاء واحد في ظل الضريبة على الدخل العام.

(١) عادل الحيايدي - الضريبة على الدخل العام - دراسة مقارنة - سنة ١٩٦٨ - مطابع مؤسسة الاهرام - ص ١٢٥.

٢ - يحقق نظام الضريبة الموحدة على الدخل اعتبارات العدالة الضريبية بصورة كبيرة عند فرض الضرائب. فالمشرع الضريبي يأخذ في اعتباره الظروف الشخصية للمكلف، من حيث مراعاة الحد الأدنى اللازم لمعيشته وابعائه العائلية والديون التي تثقل كاهله، وبالتالي تحديد المقدرة التكاليفية له بالنسبة لظروف المكلف في مجموعها. وهو ما يصعب تحقيقه في حالة الضرائب النوعية.

أضف إلى ذلك انها تعطي صورة حقيقية عن المركز المالي للمكلف نتيجة للنظر إلى دخله الكلي وليس إلى مصدر كل دخل على حدة. ومن ثم يمكن تحديد العبء الذي يستطيع كل مكلف أن يتحمله، وهو ما يقتضيه مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي باعتباره الهدف الاساسي للضريبة الموحدة. فمبدأ العدالة الضريبية يستلزم أن يتحمل كل فرد جزءاً عادلاً من الاعباء العامة للدولة، ولا يتحقق ذلك إلا بفرض الضريبة على الفائض الاقتصادي<sup>(١)</sup>، أي ما يفرض من دخول الافراد بعد اشباع حاجاتهم الضرورية.

## ٢ - عيوب نظام الضريبة الموحدة على الدخل،

١ - يتلائم نظام الضريبة الموحدة على الدخل مع الانظمة الضريبية المتقدمة اكثر من الانظمة الضريبية النامية أو الحديثة. ويرجع ذلك إلى انها

---

(١) يلزم للتعرف على الطاقة الضريبية للمكلف على نحو واضح أن يؤخذ في الاعتبار لدى تحديد صافي دخله الكلي الذي تسري عليه الضريبة ما يكون قد دفعه خلال كل سنة ضريبية من قوائد القروض والديون وانفضات الملتزم بها قانوناً أو المحكوم بها للفسير والتبرعات والاعانات واقساط التأمين على حياته وحياة أسرته، وذلك في الحدود التي ينص عليها القانون بالنسبة لكل مبلغ من تلك المبالغ، وعلى شرط إلا يكون قد تم خصم شيء منها من الايرادات التي يشتمل عليها الوعاء المجمع للضريبة. وجدير بالذكر أن قانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قد نص على ذلك في المادة (٩٩) منه. اما قانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٢ فقد جاء حالياً من هذا النص مما يستوجب على المشرع أن يصدر تشريع باضافة مادة إلى هذا القانون تنص على خصم تلك المبالغ من الدخل الكلي. لتحديد المبلغ الذي تسري عليه الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين.

انظر محمد مرسي فهمي - الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية - سنة ١٩٩٩ - ص ٢٢.

تحتاج إلى إدارة ضريبية على درجة عالية من الخبرة والمهارة حتى تتمكن من محاسبة المكلف عن إجمالي دخله دون أن يتمكن من إخفاء جزء من نشاطه. اضافة إلى ذلك أن هذا النظام يتطلب، كذلك، وعياً ضريبياً لجمهور المكلفين وتقديرهم لواجباتهم تجاه الدولة. وهذا كله يساعد على محاولات التهرب الضريبي ومن ثم ضياع حصيلة ضريبية هامة على الدولة.

ويمكن الرد على هذا الانتقاد بأن الدولة تستطيع أن تأخذ بطريقة الاقرار المباشر من جانب المكلف مع الاحتفاظ لنفسها بحق اتخاذ الاجراءات والتدابير اللازمة للتأكد من صحة ما ورد في الاقرار وتقرير جزاءات في حالة المخالفة أو تقديم اقرار غير مطابق للواقع، واحكام الرقابة على مصلحة الضرائب حتى يتم الربط والتحصيل على اسس واقعية فكل ذلك من شأنه أن يقلل من فرص التهرب الضريبي.

اضف إلى ذلك أن الاتجاه العام في الانظمة الضريبية الحديثة نحو الاخذ بنظام الضريبة الموحدة على الدخل تحقيقاً للعدالة وتبسيطاً لاجراءات تقدير وتحصيل الضريبة.

٢ - إن هذا النظام لا يحقق للدولة قدرة التمييز في المعاملة بين الانواع المختلفة للدخول. فهي لا تستطيع أن تميز الدخول الناتجة عن العمل، مثلاً بفرض اسعار منخفضة عليها أو تقرير اعفاءات معينة لها، وذلك لأن جميع عناصر الدخل تكون وحدة واحدة.

ويمكن الرد على ذلك بأن الدولة إذا ارتأت التمييز في المعاملة بين الانواع المختلفة لعناصر الدخل، فإنها تتمكن من ذلك بسهولة لا عن طريق فرض اسعار مختلفة، بل باتباع نظام آخر يتلخص في تقسم الدخل إلى عدة أقسام (١) حسبها إذا كان مصدر الدخل العمل أو رأس المال أو كليهما معاً، واعفاء كميات متفاوتة من هذه الاقسام من الخضوع للضريبة. وهذا النظام بالرغم من أنه لا يميز في المعاملة بين الدخول حسب مصادرها من حيث سعر الضريبة، إلا أن كل نوع من انواع الدخول يعامل كما لو كان يخضع لسعر مختلف عن الانواع الاخرى. فإذا ما رفع سعر الضريبة أو خفض انعكس ذلك تلقائياً على العناصر المختلفة التي تكون

(١) عادل الحياوي - مرجع سابق - ص ١٣٠.

الدخل العام. ويمكن تطبيق نفس الطريقة على الاعفاءات، وذلك بقصد زيادة أو تخفيض الاعباء الضريبية بالنسبة لبعض اقسام الدخل مقارنة بالاقسام الاخرى.

خلاصة القول: انه بالمقارنة بين نظامي الضريبة النوعية والضريبة الموحدة نجد أن نظام الضريبة الموحدة هو أكثر ملاءمة مع اعتبارات العدالة الضريبية والتطورات والتحولات الاخيرة نحو اقتصاديات السوق. وان اغلب الاتجاهات المعاصرة (١) والمؤسسات الدولية (صندوق النقد الدولي) تتصح بالاخذ بنظام الضريبة الموحدة. بغض النظر عن مدى كفاءة الجهاز الاداري للضريبة، وبعد أن استبانت المشاكل الاقتصادية والمالية والاجتماعية الناتجة عن تطبيق نظام الضرائب النوعية.

## المبحث الثاني

### موقف المشرع الضريبي المصري من نظام

#### الضرائب النوعية والضرائب الموحدة

تمتد جذور النظام الضريبي المصري إلى أقدم العصور ابتداء من العصر الفرعوني والاسلامي (٢) وحتى العصر العثماني. وقد تميز هذا الأخير بظهور الامتيازات الاجنبية. وبموجب هذا النظام فقدت مصر

(١) د. مصطفى رشدي شيهه - مرجع سابق - سنة ١٩٩٨ - ص ١١٩.

(٢) عرفت مصر في العصر الفرعوني نظام الضرائب المباشرة وغير المباشرة، حيث فرضت ضرائب مباشرة على الرؤوس وعلى دخل الثروة العقارية والمنقولة، وضريبة الشركات. اما في مجال الضرائب غير المباشرة فقد فرضت رسوم جمركية. وكان يعفى من الضرائب الكهنة والموظفون وملاك المعابد.

وفي العصر الاسلامي عرفت مصر الضريبة على الرؤوس (الجزية) والضريبة على الدخل من الثروة العقارية.

لمزيد من التفاصيل انظر د. السيد عبد المولى - الضرائب على الدخل - سنة ١٩٨٣ - دار الفكر العربي - ص ٤ - ص ٨.

سلطتها وسيادتها التشريعية في فرض الضرائب فلم يتبق من الضرائب المباشرة إلا ضريبتا الاطيان الزراعية والعقارات المبنية. اما الضرائب على ايرادات الثروة المنقولة، فلم تستطع مصر فرضها على الاجانب المقيمين على ارضها بسبب الامتيازات الاجنبية.

وعلى أثر إلغاء نظام الامتيازات الاجنبية بمقتضى معاهدة مونترو سنة ١٩٢٧ استردت مصر سلطتها وسيادتها التشريعية في فرض القوانين. ويمكن التمييز بين أربع مراحل رئيسية مر بها النظام الضريبي على دخل الاشخاص الطبيعيين في مصر:

**المرحلة الأولى:** ما بين صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٢٩ والقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩:

فضل المشرع المصري اعتبارات العدالة الضريبية على اعتبارات الحصيلة الضريبية منذ اصدار أول قانون ضريبي بعد إلغاء الامتيازات الاجنبية وهو القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٢٩ بفرض ضرائب على رؤوس الاموال المنقولة وعلى الارباح التجارية والصناعية وكسب العمل. وتفرض هذه الضرائب على جميع المقيمين داخل الاراضي المصرية من المصريين والاجانب، وبسبب المساويى العديدة الناجمة عن تطبيق نظام الضرائب النوعية، خاصة فيما يتعلق بالحصيلة وعدم العدالة، اصدر المشرع القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ بشأن فرض ضريبة عامة على الايراد، وهي ضريبة تكميلية تهدف إلى تلافى عيوب الضرائب النوعية. وبذلك دخل المشرع في نطاق مرحلة جديدة من التنظيم الضريبي، هي مرحلة النظام المزدوج للضرائب (١) على الدخل. إذ تقسم الدخل بحسب مصادرها، ويفرض على كل دخل ضريبة نوعية كما هو الحال في النظام النوعي، ثم تجمع هذه الدخل وتفرض عليها ضريبة تكميلية على الايراد الصافي كما هو الحال في النظام الموحد.

**المرحلة الثانية:** ما بين صدور قانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ والقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨:

(١) د. مصطفى رشدي شيعه - مرجع سابق - سنة ١٩٩٨ - ص ١٤٨.



حاول المشرع أن يعالج أوجه القصور في القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٢٩ فأصدر القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ الذي أزال اللبس والغموض في نصوص قانون سنة ١٩٢٩ واعادة التوازن بين الاعباء الضريبية المفروضة على الإيرادات النوعية.

وفي سنة ١٩٧٨ صدر القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ بشأن تحقيق العدالة الضريبية. وقد شمل هذا القانون العديد من التعديلات الضريبية الهامة التي تتمثل في (١):

- تقنين اعفاء الودائع بالبنوك وصناديق التوفير بالبريد والبنوك من الخضوع لضريبة القيمة المنقولة.

- سريان ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على الأرباح الناتجة من الصفقة الواحدة.

- إخضاع المصرف الواحد في المقارنات المبنية أو الأراضي الداخلة في كردون المدينة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية باسم مجازي هو ضريبة التصرفات المقارنة مع سريان هذه الضريبة بأثر رجعي اعتباراً من أول سنة ١٩٧٤.

- إخضاع بعض أوجه الاستغلال الزراعي بأنواعه لأول مرة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ولكن بطريقة بسيطة.

- السماح بخصم المخصصات ضمن التكاليف اللازمة لتحقيق صافي الأرباح الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وذلك وفقاً للشروط والأوضاع المحددة في القانون.

- السماح لأول مرة بخصم ٢٠٪ من تكلفة الآلات الجديدة كاستهلاك اضافي تشجيعاً للمنشآت على شراء آلات ومعدات جديدة.

- الزام المكلف الذي يزيد إيراده السنوي على ١٢٠٠ جنيه بتقديم اقرار ثروة كوسيلة لمكافحة التهرب من الضرائب.

- اعتبار جريمة التهرب من الضرائب جريمة مخلة بالشرف والامانة.

(١) د. مجدي شهاب - مرجع سابق - ص ٧٤.

مع حرمان مرتكبيها من نولى ائوظائف والمفانصب العامة، وتفقدته الثقة والاعتبار.

- تقرير احالة الجرائم الضريبية الى النيابة العامة بقرار من وزير المالية أو من ينيبه والا ترفع الدعوى الجنائية إلا بناء على طلب منه.

**المرحلة الثالثة:** ما بين صدور القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وقبل قانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ (النظام المزدوج).

تعددت الاصلاحات والتعديلات الضريبية مما أدى الى التعارض بين احكام القوانين الضريبية المتعددة فتعذر، على كل من الادارة الضريبية والممولين، الامام بكافة هذه التعديلات. ونظراً للشكوى العامة من أوجه القصور العديدة التي عرفها النظام الضريبي في تلك الفترة، صدر في سبتمبر سنة ١٩٨١ القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ باصدار قانون الضرائب على الدخل لاغياً بذلك جميع القوانين السابقة عليه بفرض الضرائب النوعية على ايرادات الثروة المنقولة وكذلك الضريبة العامة على الايرادات، اضيف إلى ذلك الغائه كافة الضرائب الاخرى الملحقة والمفروضة بالاضافة إلى الضرائب الاصلية على ايرادات الثروة المنقولة.

وجدير بالذكر أن قانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ كان بمثابة خطوة انتقالية هامة نحو الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين باعتباره النظام الامثل لتحقيق العدالة الاجتماعية مع احتفاظ هذا القانون بنظام الضرائب النوعية المقترن بالضريبة العامة على الدخل (النظام المزدوج). وقد ورد في هذا القانون العديد من النصوص التي تحقق التيسير على الممولين برفع حد الاعفاء للاعباء العائلية وترحيل الخسائر للضريبة على ارباح المهن غير التجارية لمدة خمس سنوات بدلاً من ثلاث سنوات. واستحدث مبدأ الضريبة التصاعدية على الارباح التجارية والصناعية باعتباره يتوافق مع المقدرة التكاليفية للمكلف بحيث يساهم كل مكلف بنصيب عادل في تحمل الاعباء العامة للدولة. وقد تمثلت أهم اهداف هذا القانون (١) في تحقيق العدالة

---

(١) د. العبيد عبد المولى - مرجع سابق - ص ٢٥ - ص ٢٩، ود. مجدي شهاب - مرجع سابق - ص ٧٥ - ص ٧٩.

الضريبية، تخفيض اسعار الضرائب لتشجيع الحافظ على الادخار والاستثمار والحد من التهرب الضريبي. هذا وقد ادخل على هذا القانون بعض التعديلات بمقتضى القانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣.

وغنى عن البيان ان قانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قد تضمن كتابين: الكتاب الأول ويتناول الضرائب على دخول الاشخاص الطبيعيين وما يلحق بها، والكتاب الثاني ويتناول الضريبة على ارباح شركات الاموال.

وقد الزم المكلف الذي يخضع لعدة ضرائب نوعية بتقديم اقرار ضريبي واحد بارباحه وايراداته، من مختلف المصادر، إلى مصلحة الضرائب.

**المرحلة الرابعة:** الانتقال إلى نظام الضريبة الموحدة بصدر القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٢.

في نهاية سنة ١٩٩٢ اصدر المشرع قانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٢ والذي بمقتضاه اخذ النظام الضريبي المصري بنظام الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين.

ويمثل هذا القانون تعديلاً لاحكام قانون الضرائب على الدخل الصادر سنة ١٩٨١، وينقسم هذا القانون إلى ثلاثة كتب اساسية:

**الكتاب الأول،** يتضمن الضرائب على دخول الاشخاص الطبيعيين وما يلحق بها. واسباس فرض الضريبة في اطار هذا الكتاب هو دخل الشخص الطبيعي من المصادر المختلفة.

**الكتاب الثاني،** يتضمن الضريبة على ارباح شركات الاموال. وبذلك يكون المشرع قد ميز في المعاملة الضريبية بين دخل الاشخاص الطبيعيين وارباح شركات الاموال تأكيداً منه على تبني نظام الضريبة الموحدة.

**الكتاب الثالث،** يتضمن الاحكام العامة التي تسري على جميع الضرائب المنصوص عليها في الكتابين الأول والثاني، وغيرها من الاحكام المتعلقة بالجوانب الاجرائية لفرض وجباية الضريبة.

خلاصة ما تقدم أن مصر. كغيرها من دول العالم، قد مرت بثلاث مراحل بشأن نظامها الضريبي: الضرائب النوعية ثم الضرائب المزدوجة، واخيراً الاخذ بنظام الضريبة الموحدة الذي يعد اكثر النظم الضريبية تقدماً

حيث يحقق العدالة الاجتماعية والضريبية ويعد من التهرب الضريبي. وجدير بالبيان أن مصر كان لها السبق في الأخذ بنظام الضريبة الموحدة حتى قبل أن يتبناها المشرع في فرنسا (١) التي استقيتا من تشريعها الضريبي الغالبية العظمى من أحكام نظامنا الضريبي النوعي والضريبة العامة على الدخل منذ عام ١٩٣٩.

ويتعين علينا قبل أن نحدد خصائص الضريبة الموحدة على الدخل أن نحدد النظم المختلفة التي يتحدد على أساسها تطبيق الضريبة الموحدة.

## المبحث الثالث

### النظم المختلفة لتطبيق الضريبة الموحدة

تعتمد دول العالم في تطبيقها للضريبة الموحدة على أحد النظم التالية(٢):

١ - نظام يعتمد على تقسيم الدخل الكلي إلى عدة اوعية، وهذا ما أخذت به فرنسا، حيث تسري الضريبة بسعر تصاعدي بشرائح تتراوح ما بين ٥% إلى ٦٠% على الأشخاص الطبيعيين المقيمين في فرنسا بصرف النظر عن جنسيتهم وذلك على جميع دخولهم (من فرنسا أو خارجها). كما تسري على الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين في فرنسا وذلك بالنسبة لدخولهم التي تتحقق داخل فرنسا.

ويتكون وعاء هذه الضريبة من مجموع اوعية الإيرادات التالية:

- الإيرادات العقارية.
- الأرباح التجارية والصناعية.
- أرباح الاستغلال الزراعي.

(١) د. مصطفى رشدي شيبه - التشريع الضريبي المصري - سنة ٢٠٠٠ - دار الجامعة الجديدة للنشر - ص ١٢٥.

(٢) مصطفى رشدي شيبه - مرجع سابق - سنة ٢٠٠٠ - ص ١٢٥ - ص ١٢٧.

- ارباح المهن غير التجارية.

- ارباح رؤوس الاموال المنقولة.

- المرتبات والاجور.

٢ - نظام يعتمد على تقسيم الدخل الكلي إلى جداول تبعاً لمصادر الإيراد، وهذا ما اخذت به إنجلترا، حيث يتحدد صافي الإيراد في كل جدول على اساس احكام خاصة مستقلة به. وبمقتضى هذا النظام تفرض ضريبة موحدة على دخول الافراد عن سنة متداخلة تبدأ في ٦ ابريل، وتنتهي في ٥ أبريل من العام التالي بأسعار تصاعدية تتراوح ما بين ٣٠٪ إلى ٦٠٪ عن السنة المالية.

وتسري هذه الضريبة على جميع الدخول الناتجة في إنجلترا، بصرف النظر عن جنسية أو محل اقامة صاحبها. وقد قسم المشرع البريطاني وعاء هذه الضريبة إلى ستة جداول رئيسية على حسب مصادر الدخل.

٣ - نظام يعتمد على اخضاع صافي الدخل الكلي بعد خصم مصاريف الحصول عليه وكافة المصروفات الشخصية والاعباء العائلية للضريبة دفعة واحدة وذلك دون تفرقة بين مصادر الدخل، وهذا ما اخذت به امريكا. وفي ظل هذا النظام تفرض الضريبة بسعر تصاعدي بشرائح تتراوح ما بين ١٤٪ إلى ٧٠٪ وتسري على الاشخاص الطبيعيين في امريكا بصرف النظر عن جنسيتهم وسواء تحقق الدخل داخل امريكا أو خارجها، حيث يتحدد وعاء الضريبة عن طريق:

(أ) تحديد اجمالي الدخل بدون خصم اية مصروفات متعلقة به ويتكون اجمالي الدخل من الدخل الترمويضي. اجمالي دخل الاعمال، الايجارات، حقوق الاختراع، الفائدة، التوزيعات، المكاسب الناتجة عن أي عمليات بيع أو مبادلات للممتلكات.

(ب) تحديد اجمالي الدخل المعدل: وهو اجمالي الدخل مخصوماً منه النفقات المرتبطة بالتجارة أو الاعمال التي يزاؤها المكلف والنفقات الشخصية له.

(ج) تحديد الدخل الخاضع للضريبة: وذلك بعد خصم الاعفاء

الشخصي والاعضاء العائلي والذين تحددهما الدولة.

- وتطبق اسعار تصاعدية بالشرائح لحساب الضريبة المستحقة على الدخل الخاضع لها، ويتم تحصيل الضريبة في أمريكا:

- إما بالحجز من المنبع ويطبق عادة على المرتبات والاجور والفوائد وارباح الاسهم الموزعة.

- أو على اساس التقدير الذاتي.

وجدير بالذكر ان الضريبة الموحدة على الدخل في مصر قد اخذت

بالنظام الاول الذي يقوم على اساس تقسيم الدخل الكلي إلى عدة اوعية.

## المبحث الرابع

### السمات العامة للضريبة الموحدة

#### على الدخل

وفقاً لاحكام القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٢ بتعديل بعض احكام قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ اخذ المشرع الضريبي المصري بنظام الضرائب الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين وتميز هذه الضريبة بعدة سمات وخصائص تميزها عن غيرها من الضرائب الاخرى، وسنتناول فيما يلي هذه السمات على النحو التالي:

**المطلب الأول:** الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين شبه موحدة أو تجميعية.

**المطلب الثاني:** الضريبة الموحدة على الدخل ضريبة مباشرة.

**المطلب الثالث:** الضريبة الموحدة ضريبة القانون العام.

**المطلب الرابع:** الضريبة الموحدة ضريبة شخصية وعينية.

**المطلب الخامس:** الضريبة الموحدة تفرض على رأس المال أو العمل أو

كليهما.

**المطلب السادس:** الضريبة الموحدة واعتبارات العدالة.

## المطلب الأول

### الضريبة الموحدة على الدخل

#### - شبه موحدة أو تجميعية -

تفترض الضريبة الموحدة على الدخل تجميع إيرادات ودخول المكلف من الأنشطة الاقتصادية التي يباشرها ووضعها في وعاء ضريبي واحد بحيث تخضع لمعاملة ضريبية واحدة من حيث الأحكام والاجراءات الضريبية ومن حيث الاسعار دون تفرقة تذكر بين مصادر الدخل المختلفة إلا في اضيق نطاق ممكن. فيجوز للمشرع الضريبي اعطاء بعض الامتيازات أو معاملة خاصة لبعض فروع الدخل المختلفة تحقيقاً لاعتبارات العدالة دون أن ينتقص ذلك من وصف الضريبة بأنها موحدة.

ويتطبيق ذلك القول على قانون الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٢ يتضح لنا أن المشرع قام بتجميع مصادر الدخل المختلفة في وعاء احد وفقاً لنص المادة الثانية من احكام القانون (١) وجعلها تشمل الضريبة على إيرادات رؤوس الاموال المنقولة، الضريبة على الارباح التجارية والصناعية، الضريبة على المرتبات، الضريبة على المهن غير التجارية والضريبة على الثروة العقارية. إلا أنه قد وضع احكاماً خاصة لبعض انواع هذه الضرائب.

فبالنسبة للضريبة على إيرادات رؤوس الاموال المنقولة فهي تخضع لسعر خاص يختلف عن باقي الضرائب على الدخل، إذ حدد لها المشرع سعراً نسبياً ثابتاً قدره (٢٢٪)، وفقاً لنص المادة (٩) من القانون، وتجبي عن

---

(١) تنص المادة الثانية على أن تستبدل بعبارة الضريبة على إيرادات رؤوس الاموال المنقولة والضريبة على الارباح التجارية والصناعية، والضريبة على المرتبات والضريبة على المهن غير التجارية، والضريبة العامة على الدخل، وإنما وردت بقوانين اخرى غير قانون الضرائب على الدخل المشار اليه عبارة الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين أو الضريبة على ارباح شركات الاموال.

طريق الحجز عند المنبع ولا يتم ادراجها في الاقرار الضريبي للمكلف، ومن ثم فهي تخرج من الناحية الفعلية من نطاق احكام هذا القانون.

كذلك الحال بالنسبة لايرادات كسب العمل (المرتبات والاجور وما في حكمها) اذ حدد لها المشرع اسعاراً خاصة بها. فقد حدد المشرع سعر الضريبة بمقدار (٢٠٪) حتى (٥٠,٠٠٠ جنيه سنوياً) و(٢٢٪) فيما زاد عن ذلك رغبة منه في تخفيف العبء الضريبي عن الدخل التي تجد مصدرها الرئيسي في العمل، وتجبي كذلك عن طريق الحجز عند المنبع، كما لا يلتزم المكلف بادراجها في الاقرار الضريبي الخاص به.

وبذلك فالتوحيد هنا قد تم بين ثلاثة انواع من الدخل هي: الايرادات الناتجة عن نشاط تجاري وصناعي، والمهن غير التجارية، والثروة العقارية من الاراضي الزراعية والعقارية المبنية. حيث تخضع هذه الايرادات فقط لنفس الاحكام والاسعار والشرائح التصاعدية، وهي وحدها التي يلتزم المكلف بادراجها في اقراره الضريبي الذي على اساسه يتم محاسبته ضريبياً.

ويترتب على ذلك القول أن الضريبة الموحدة هي ضريبة مركبة ومتعددة، فقد انقسمت من حيث المعاملة الضريبية لايرادات الدخل الخاضعة لها إلى أكثر من تنظيم.

وقد كان هذا التمييز موضع انتقاد من جانب الفقه المالي الحديث الذي يمنع التفرقة بين اسعار الضريبة. «بل أنه في البلاد النامية (١) تحتم احتياجات التنمية تشجيع القطاعات الانتاجية والمشروعات الصناعية، ويستلزم هذا الأمر توحيد الاسعار وتطبيق حسابات التكلفة والعائد والاقبال من الاعفاءات، على أن يتحقق بدلاً من ذلك تقرير اسعار مناسبة وزيادة الشرائح والتدرج تحقيقاً لمبدأ العدالة الاجتماعية، فبدلاً من تخفيض الاسعار على كسب العمل يتم زيادة حد الاعفاء الضريبي بالنسبة لاصحاب هذه الدخل بما يتفق مع ظروف الحياة الاقتصادية.

(١) د. مصطفى رشدي شيعه - مرجع سابق - سنة ١٩٩٨ - ص ١٥٦.



وبناء على ما تقدم، فإن الضريبة الموحدة موضوع دراستنا ليست بالضريبة الموحدة الكاملة وفقاً للتعريف الصحيح لها، بل هي ضريبة تجمع بين الضريبة النوعية فيما يخص إيرادات القيم المنقولة وكسب العمل، والضريبة الموحدة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي، والمهن غير التجارية والثروة العقارية. ولذلك فهي في واقع الأمر تمثل ضريبة تجميعية لمصادر الدخل المختلفة وليست ضريبة موحدة بالمفهوم الدقيق لها.

## المطلب الثاني

### الضريبة الموحدة على الدخل ضريبة مباشرة

يقصد بالضرائب المباشرة (١) تلك التي تفرض على الدخل والثروة بمناسبة الحصول عليه وليس انفاقه، ويكون شخص المكلف محل اعتبار إذا تكون العلاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية والمكلف من حيث طريقة التحصيل، ومن ثم فهي تراعى الظروف الشخصية للمكلف كذلك فإن الضريبة تعد مباشرة إذا كان المكلف بها قانوناً هو الذي يتحمل عبئها الضريبي بصورة نهائية ولا يمكنه التخلص منها أو نقل عبئها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية. كما أن محل الضريبة المباشرة يتميز بالثبات والاستقرار.

واستناداً إلى تلك الخصائص التي تميز الضرائب المباشرة يمكن القول بأن الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين يتوفر فيها نفس تلك السمات، فهي تفرض على الأشخاص الطبيعيين بمناسبة حصولهم على الدخل من مصادر الأنشطة الاقتصادية المختلفة التي يمارسونها وتدخل في وعاء هذه الضريبة - إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، إيرادات النشاط التجاري والصناعي، إيرادات المهن غير التجارية، إيرادات النشاط التجاري والصناعي، إيرادات المهن غير التجارية، إيرادات كسب العمل وإيرادات الثروة

(١) للمزيد من التفاصيل انظر د. سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، المالية العامة، ص ١٤١ - ص ١٥١.

العقارية - ولا يخرج من نطاقها إلا أرباح شركات الاموال، باعتبار أن تلك الاخيرة لها ذمة مالية مستقلة عن ذمم المساهمين فيها. كذلك فالمكلف القانوني بها هو الذي يتحمل عبئها بصورة نهائية (١) لأنها غالباً ما يتم تحصيلها بطريقة الحجز عند المنيع ومن ثم فهو لا يتمكن، في الغالب، من نقل عبئها إلى الغير. كما أنها، أخيراً تتميز بأنها تفرض على دخل دوري متجدد يتميز بالاستقرار والثبات النسبي.

وغنى عن البيان أن هذه الضريبة تفرض فقط على الاشخاص الطبيعيين وحدهم الذين يمتلكون قِيماً منقولة أو ثروة عقارية ويزاولون نشاطاً تجارياً أو صناعياً، واصحاب المهن الحرة واصحاب الشركات في شركات الاشخاص، أو يمارسون عملاً تابعاً.

## المطلب الثالث

### الضريبة الموحدة ضريبة القانون العام

وفقاً لاحكام القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٢ حاول المشرع الضريبي أن يجمع الإيرادات الناتجة عن مصادر الأنشطة الاقتصادية التي يقوم بها الشخص الطبيعي. ولكن مع التطور الاقتصادي قد تظهر أنشطة اقتصادية حديثة يتولد عنها إيرادات لا تخضع لأي تنظيم ضريبي ومن ثم فلا يلتزم اصحابها بتحمل أي عبء ضريبي. ولذلك وجب على المشرع من أجل ضمان اخضاع كافة الأنشطة الاقتصادية الحالية والمتوقعة في المستقبل أن يبحث عن وسيلة أو طريقة لاختضاع جميع هذه الأنشطة للضريبة، الحالية

(١) قد يستطيع المكلف القانوني بأداء الضريبة نقل هذا العبء، في بعض الاحيان، فيما يتعلق بالنشاط التجاري والصناعي والمهن غير التجارية في الحالات التي تتوفر فيها الشروط المطلوبة لتحقيق هذا النقل في واقع الحياة الاقتصادية، وبذلك لا يصبح هذا المكلف هو دافع الضريبة ويكون المكلف هو الشخص الذي دفعها (كلياً أو جزئياً) متضمنة في ثمن السلعة أو الخدمة بحسب الأحوال. انظر د. عادل حشيش - مرجع سابق - ص ٢٧ هامش رقم ٢.

والمستقبل، تطبيقاً للمبدأ الدستوري بشأن المساواة بين جميع الافراد في تحمل التكاليف والاعباء العامة. وقد تمثلت هذه الوسيلة فيما يسمى «بضريبة القانون العام» وهي تعني باختصار الحاق اي نشاط لا ضريبة له باحكام ضريبة القانون العام.

وقد استقر العمل في ظل نظام الضريبة النوعية على أن يختار المشرع احدى الضرائب النوعية، وغالباً ما تكون الضريبة الاعلى سعراً أو الأقل في الاعفاءات الضريبية، ويلحق بها الدخل الناتج عن النشاط الاقتصادي الذي لا يخضع لإحدى الضرائب النوعية الاخرى وتصبح هذه الضريبة «ضريبة القانون العام»، ويتعبير آخر تصبح الضريبة النوعية التي اختارها المشرع والحق بها النشاط الجديد هي الضريبة التي يخضع لاحكامها واسعارها هذا النشاط. فهي ضريبة النشاط الذي ليس له ضريبة. وبذلك يطبق المشرع قاعدة قانونية الضريبة «لا ضريبة إلا بقانون» وفي ذات الوقت يحقق المساواة بين الافراد في المساهمة في تحمل جزء من الاعباء الضريبية طالما انهم يمارسون نشاطاً يتولد عنه دخل.

وقد نص المشرع صراحة في ظل القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ في المادة (٢/٧٢) منه بسريان الضريبة على ارباح المهن الحرة والمهن غير التجارية على كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة نوعية اخرى. ولكن ما هو الوضع بالنسبة للقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٢

في واقع الامر حرص المشرع في ظل نظم الضريبة الموحدة على ان تشمل الضريبة الموحدة كافة ايرادات الاشخاص الطبيعيين الناتجة عن أنشطة اقتصادية يمارسونها بالفعل. وقد نص القانون صراحة في المادة الخامسة منه على تحديد وعاء هذه الضريبة على سبيل الحصر في:

- ١ - ايرادات رؤوس الاموال المنقولة.
- ٢ - ايرادات النشاط التجاري والصناعي.
- ٣ - المرقبات وما في حكمها.
- ٤ - ايرادات المهن غير التجارية.
- ٥ - ايرادات الثروة العقارية.

فهو هذا التحديد الحصري لوعاء الضريبة يعني أن ظهور أنشطة جديدة لا تندرج تحت أي نشاط من هذه الأنشطة لا يخضع لاحكام الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين؛ خاصة أن هذا التحديد يمثل قيلاً على امكانية ادراج أي نشاط جديد ضمن هذه الإيرادات والا يعد ذلك مخالفة لمبدأ قانونية الضريبة وهي مخالفة دستورية.

في واقع الامر لم يغفل المشرع الضريبي المصري هذا الامر خاصة مع التطورات المتلاحقة والسريعة للأنشطة الاقتصادية والاجتماعية. فقد نص صراحة في المادة (٦٦) من احكام هذا القانون فيما يتعلق بإيراد المهن غير التجارية على أنه «تسري الضريبة على صافي ارباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة، ويكون العنصر الاساسي فيها العمل إذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط في مصر». ثم اضاف بعد هذا تحديد المقصود بالمهن غير التجارية «يطبق حكم هذه المادة على أية إيرادات ناتجة عن أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليها في المادة (٥) من هذا القانون».

وبذلك فظن المشرع لأهمية النص في القانون صراحة على أن تكون الضريبة على المهن الحرة والمهن غير التجارية هي ضريبة النشاط الذي لا ضريبة له أي لا يندرج ضمن وعاء هذه الضريبة. وبذلك فقد حسم المشرع الأمر واعتبر أن ضريبة المهن الحرة وغير التجارية هي ضريبة القانون العام.

## المطلب الرابع

### الضريبة الموحدة ضريبة شخصية وضريبة عينية

يقصد بشخصية الضريبة<sup>(١)</sup> *la personnalité de l'impôt* أن الضريبة عندما تفرض على الدخل أو مصادر الإيرادات المتنوعة تراعى في ذات الوقت المركز الشخصي والظروف الشخصية للمكلف بها، استناداً إلى اعتبارات عدة تتعلق بالمركز الاجتماعي والعائلي للمكلف، مصدر الدخل حيث يعامل الدخل الناتج عن العمل معاملة متميزة عن الدخل الناتج عن رأس المال. وأخيراً المركز المالي للمكلف بحيث تفرض ضريبة بسعر يرتفع كلما ازداد الدخل (الضريبة التصاعدية) ويقل بانخفاض الدخل لكي تتحقق المساواة في التضحية بين كافة المكلفين.

وبذلك فشخصية الضريبة معناها مراعاة شخص المكلف وظروفه عند فرض الضريبة من حيث السعر أو الاعفاء الضريبي أو طريقة الحساب أو خصم بعض التكاليف أو غيرها من الصور الأخرى بما يحقق اعتبارات العدالة الاجتماعية.

أما عينية الضريبة *La réalité de l'impôt* فتعني فرض الضريبة على الدخل دون ما نظر إلى شخص المكلف أو ظروفه العائلية أو الاجتماعية أو طبيعة الإيراد الخاضع للضريبة. فلا يعفى أي جزء من هذا الإيراد لاعتبارات شخصية، فهي لا تقرر أي سعر خاص أو إعفاء معين لاعتبارات شخصية، وفي ذلك تعارض مع اعتبارات العدالة الضريبية.

وبتطبيق ذلك على الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين يمكن القول بأنها تجمع بين الصفة الشخصية والعينية للضريبة، ويتضح ذلك جلياً فيما يتعلق بالضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة. إذ نجد أن المشرع قرر سعراً نسبياً ثابتاً قدره (٢٢٪) على هذا الإيراد دون أن يراعى أي ظروف شخصية أو اجتماعية تتعلق بالمكلف صاحب هذا الإيراد.

(١) لمزيد من التفاصيل في هذا الصدد، انظر د. سوزي عدلي ناشد - مرجع سابق - المالية العامة - ص ١٦٢ - وص ١٦٢.

كما لم يقرر أي إعفاء في هذا الصدد. بل استثنى هذا النوع من الإيرادات من الخضوع للإعفاءات الضريبية فيما يتعلق بالإعفاء للعائلة. فهو، إذن، فيما يتعلق بالضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة أخذ بالصفة العينية للضريبة. ويتضح ذلك جلياً من نص المادة (٨٨) في الفصل الخاص بالإعفاء من الضريبة إذ قرر المشرع في الفقرة الأخيرة منها... وإذا كان من بين إيرادات الممول مرتبات وما في حكمها فيخصم الإعفاء المقرر للعائلة من المرتبات وما في حكمها أولاً ثم يستكمل حد الإعفاء من الإيرادات الأخرى المنصوص عليها في البنود ٢، ٤، ٥ من المادة (٥) من هذا القانون» ويقصد بهذه البنود إيرادات النشاط التجاري والصناعي وإيرادات المهن غير التجارية وإيرادات الثروة العقارية.

كما يتضح أيضاً من نص هذه المادة أن المشرع قد أخذ بمبدأ شخصية الضريبة فيما يتعلق بإيرادات كسب العمل، أي المرتبات وما في حكمها، إذ أخذ المشرع في اعتباره ظروف المكلف الشخصية بصدد الدخل الناتج عن العمل فقرر خصم الإعفاء للعائلة من دخله أولاً. ثم يستوفي باقي الإعفاء من باقي مصادر الإيراد الأخرى فيما عدا الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة.

وبناء على ما تقدم ميز المشرع في المعاملة الضريبية، سواء من حيث الأسعار أو الإعفاءات الضريبية، بحسب مصدر الدخل<sup>(١)</sup>، فالدخل الناتج

(١) يرى جانب من الفقه الضريبي أن الضريبة الموحدة تجمع بين الصفة الشخصية والعينية وهذا يجافي اعتبارات العدالة الاجتماعية ومبدأ المساواة. ولا يقدح في ذلك القول بأن هذه الضريبة مفروضة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة هي نتاج بحث لرأس المال النقدي مما يمكن معاملته معاملة ضريبية أكثر تشدداً من عناصر الإنتاج الأخرى التي يمتزج فيها رأس المال بالعمل (الأرباح التجارية والصناعية) أو تلك التي تعتمد أساساً على العمل التابع (المرتبات والأجور) أو العمل المستقل (المهن الحرة أو غير التجارية) بالنظر إلى طبيعة كل عنصر وما يفتله من دخل، والفترة الزمنية التي يبقى فيها منتجاً للدخل وغير ذلك من الحجج الأخرى. ذلك أن إيرادات رؤوس الأموال المنقولة ما هي إلا محصلة جهد وعمل سابق مبذول في ائتمائها. وإن توظيفها ليس آمناً في كل الأحوال بل يتحمل صاحبها قدر من المخاطرة في التوظيف، ويزداد هذا القدر مع تزايد عدم الاستقرار والكساد والازمات الاقتصادية. ويرى هذا الجانب من الفقه أنه من الأجدر على المشرع المصري أن =

عن العمل يعامل معاملة متميزة تماماً عن الدخل الناتج عن رأس المال. باعتبار أن هذا الأخير يبقى مدة أطول ويتميز بالثبات النسبي بالمقارنة بالدخل الناتج عن العمل نظراً لما قد يتعرض له شخص العامل من مرض أو عجز أو وفاة.

خلاصة القول أن الضريبة الموحدة تعتبر اقرب إلى كونها شخصية حيث تفرض على دخل الأشخاص الطبيعيين فقط دون الأشخاص الاعتباريين أو المعنويين، كما أنها تراعى حالة المكلف الاجتماعية وابعائه العائلية. أضف إلى ذلك أنها تسري على صافي الأيراد بعد خصم التكاليف والخسائر عن السنة السابقة من مختلف مصادر الدخل المنصوص عليها، تقريباً، على نحو ما سوف نراه عند تفصيل الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة.

## المطلب الخامس

### ضريبة تفرض على رأس المال أو العمل أو كليهما معاً

تفرض الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين بموجب القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٢ الناتج عن رأس المال (إيرادات رؤوس الأموال المنقولة والأرباح التجارية والصناعية، وإيرادات الثروة العقارية).

وكذلك تفرض على الإيرادات الناتجة عن العمل (ضريبة كسب العمل) والإيرادات الناشئة عن رأس المال والعمل معاً (إيرادات المهن غير التجارية).

وبذلك حاول المشرع الضريبي أن تشمل الضريبة الموحدة جميع

---

= يحاسب الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة على أساس الإيرادات الصافية للمكلف مهما كان حجم تكلفة الحصول على هذه الإيرادات محدوداً مع ضرورة أن يشترط المشرع لتمتع الأشخاص الخاضعين للضريبة الحالية بهذه الميزة أن يوظف الممول مدخراته في أوجه تخدم الأولويات المفروضة بخطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، أو تلبية احتياجات حيوية للسكان، انظر - د. عادل حشيش - مرجع سابق - ص ١٠ و ص ١١.

مصادر الدخل المختلفة دون أن يقصرها على مصدر دون آخر لضمان عدم اقلات أي مصدر من مصادر الدخل من الخضوع للضريبة.

وتطبيقاً «لمبدأ وحدة الضريبة» فلا يجب أن يخضع المكلف لأكثر من ضريبة حتى لا يحدث ازدواج ضريبي. ومع ذلك نجد أن النظام الضريبي المصري يخضع إيرادات الثروة العقارية لضريبتين: الأولى خاصة بضريبة الاطيان المقررة بموجب القانون ١١٢ لسنة ١٩٢٩ وتعديلاته الضريبية المفروضة على العقارات المبنية المنظمة وفقاً لأحكام القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ وتعديلاته. والثانية هي الضريبة الموحدة.

اضف إلى ذلك أن المشرع قد فرق في المعاملة بشأن ربط الضريبة. فهناك إيرادات تربط الضريبة عليها على أساس الاقرار، وهي إيرادات النشاط التجاري، إيرادات المهن غير التجارية، وإيرادات الثروة العقارية. أما فيما يتعلق بإيرادات رؤوس الاموال المنقولة والمرتببات وما في حكمها فقد اعفاها المشرع من تقديم الاقرار. ويتضح ذلك من نص المادة (٩١) من القانون في الفصل الثالث الخاص بالاقراءات والدخائر اذ نص على أن «... على الممول أن يقدم اقراراً مبنياً به الايرادات والتكاليف وصافي الارباح والخسائر عن السنة السابقة من مختلف مصادر الدخل المنصوص عليها في البنود (٢)، (٤)، (٥) من المادة (٥) من هذا القانون وفقاً لأحكامه: اذ يتعلق البند (٢) بإيرادات النشاط التجاري والصناعي، والبند (٤) بإيرادات المهن غير التجارية والبند (٥) بإيرادات الثروة العقارية. ويقوم المكلف هنا بتوريد قيمة الضريبة إلى مصلحة الضرائب من واقع الاقرار وفقاً للإجراءات والمواعيد المحددة.

أما فيما يتعلق بالضريبة على المرتبات وما في حكمها والضريبة على إيرادات رؤوس الاموال المنقولة فلا يتلزم المكلف بتقديم الاقرار بشأنها إذ انها تحجز مباشرة عند المنبع.

وبناء على ما تقدم، فبالرغم من أن المشرع الضريبي قد شمل في المعاملة الضريبية مصادر الدخل المختلفة (العمل ورأس المال)، إلا انه قد ميز في المعاملة الضريبية بشأن الربط بالنسبة لكل إيراد من الايرادات التي يحتويها وعاء الضريبة الموحدة على الدخل بغض النظر عن مصادر الدخل المختلفة.



## المطلب السادس

### الضريبة الموحدة واعتبارات العدالة

#### (عدالة جزئية)

الاصول العام أن المشرع الضريبي عند فرض ضريبة معينة يسعى إلى تحقيق اعتبارات العدالة والمساواة في توزيع العبء الضريبي بين المساهمين في تحمل التكاليف والاعباء العامة، بشرط أن يكون هناك تناسب بين ما يدفعه الفرد من ضرائب وبين مقدرته التكلفة الحقيقية، وأن تتناسب هذه الاعباء بين ما يدفعه فرد وفرد آخر في نفس الظروف الاقتصادية (١).

والضريبة الموحدة تحقق هذه الغاية بصورة افضل من الضرائب النوعية، خاصة وان المشرع الضريبي المصري قد أخذ بطريقة تجميع اجمالي الدخل الفردي من كافة المصادر ليتمسنى له الوقوف على المقدرة التكلفة للمكلف، اضافة إلى ذلك تمتعه بنفس الامتيازات وخضوعه لقواعد تصاعدية الضريبة، فهو بذلك حقق عدالة ضريبة رأسية وافقية (٢).

- العدالة الرأسية للعبء الضريبي: حيث تتضمن معاملة ضريبة مختلفة للأفراد ذوي الاوضاع المالية المختلفة ويتحقق ذلك بتطبيق الاسعار التصاعدية على مجموعة الدخل.

- العدالة الافقية للعبء الضريبي: حيث يعامل الافراد ذوي الاوضاع المالية المتساوية معاملة متساوية ايضاً، ويتحقق ذلك بالنظر إلى تطبيق اعفاء واحد فيما يتعلق بالاعباء العائلية والاجتماعية، لان تعدد الاعفاءات (كما هو الحال في الضرائب النوعية) يخل بهذا المبدأ، وبذلك يصبح وعاء الضريبة مثلاً للوضع الاجتماعي، وسيكون هناك اعفاء واحد يراعى حالة المكلف.

وجدير بالذكر أن قانون الضريبة الموحدة رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، وان

(١) د. مصطفى رشدي شيعه - مرجع سابق - سنة ١٩٩٨ - ص ١٥٨.

(٢) د. مصطفى رشدي شيعه ود. عادل حشيش ود. مجدي شهاب - مرجع سابق - سنة ٢٠٠٠ - ص ١٢٩.

كان يبدو أنه يحقق العدالة بصورة كاملة وفقاً للاعتبارات السالف بيانها، إلا أنه بنظرة فاحصة على محتويات هذا القانون نجد أن المشرع وان قرر ضريبة تصاعدية على اصحاب الاوضاع المالية المتميزة (العدالة الرأسية) إلا أنه لم يعمم ذلك على مصادر الدخل المختلفة. فقد فرض ضريبة على ايرادات رؤوس الاموال المنقولة بسعر نسبي ثابت لا يتغير قدره ٢٢٪ دون أن يحقق تصاعد للضريبة بحسب الأيراد المتحقق. فالمساواة في سعر الضريبة بين جميع المكلفين بها دون تمييز أو تغيير في سعر الضريبة لا يحقق العدالة الضريبية الكاملة بالمفهوم السالف بيانه. كما أن المشرع الضريبي كذلك اخضع ايرادات كسب العمل لقواعد تصاعدية أقل من مصادر الايرادات الاخرى. وهي ذلك مخالفة للعدالة الافقية للمعبء الضريبي. اضافة إلى ذلك أن المشرع اخضع ايرادات الثروة العقارية لاكثر من عبء ضريبي، على نحو ما سلف بيانه، وهو ما يعني التفرقة بين اوجه النشاط الاقتصادي المختلفة ويتنافى مع اعتبارات العدالة.

خلاصة القول أن المشرع حاول ان يحقق العدالة الضريبية وفي ذات الوقت يقرر اوضاعاً خاصة ببعض مصادر الدخل المختلفة مما يجعل منها عدالة جزئية أو ناقصة.

## مبحث مستقل

### الازدواج الضريبي

#### La Double Imposition

تعرف مشكلة الازدواج الضريبي لدى العديد من شرح المالية العامة، بمشكلة تعدد فرض الضريبة على المكلف، ففي الازدواج الضريبي يدفع المكلف الضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة، لأكثر من إدارة ضريبية. وقد يحدث الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي أو على المستوى الدولي. ونظراً لخطورة هذه المشكلة، فإنها نالت وما زالت تنال عناية كبيرة من رجال المالية العامة والقانون والاقتصاد، وذلك نظراً للنتائج الخطرة المترتبة عليها من الناحية الاقتصادية. فبالنسبة للمجال الداخلي، كثيراً ما يتدخل المشرع بسن القوانين بصورة دقيقة ومحكمة لتفادي حدوث هذه الظاهرة. أما في المجال الدولي، فإن الإتفاقيات والمعاهدات الدولية تنظم كيفية محاربة هذه المشكلة على المستوى الدولي.

ومما هو جدير بالذكر، أنه لا يوجد تعريف منضبط ومتفق عليه بين شراح المالية العامة لوصف هذه الظاهرة، إلا أنه يمكن تعريف الازدواج الضريبي بصفة عامة بأنه «فرض الضريبة على نفس الشخص، المكلف، أكثر من مرة، على نفس المادة الخاضعة للضريبة وعن نفس المدة».

وعلى ضوء التعريف السابق يمكن تحديد الشروط الواجب توافرها لتحقيق ظاهرة الازدواج الضريبي على النحو التالي:

#### ( ١ ) شروط الازدواج الضريبي:

تتمثل هذه الشروط، استناداً إلى ما سبق، في: وحدة الشخص المكلف بالضريبة، وحدة الضريبة المفروضة، وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة، وحدة المدة المفروضة عنها الضريبة، وسنستعرض تلك الشروط فيما يلي:

#### أولاً: وحدة الشخص المكلف بالضريبة:

يشترط نقيام ظاهرة الازدواج الضريبي أن يكون شخص المكلف نفسه

هو الذي يتحمل نفس الضريبة أكثر من مرة. وبالرغم من أن الأمر يبدو بسيطاً بالنسبة للشخص الطبيعي، إلا أن الآراء قد اختلفت في تكييف الأزواج الضريبي من عدمه بالنسبة للأشخاص الاعتبارية، وخاصة الشركات، لكونها أشخاصاً معنوية ذات شخصية قانونية مستقلة عن شخصية الشركاء والمساهمين فيها، ويمكن تلخيص كافة الآراء، التي قيلت في هذا الصدد، في نظرتين، نظرة قانونية ونظرة اقتصادية.

ففيما يتعلق بأرباح الشركات المساهمة مثلاً، فإنها تخضع لضريبتين: أولهما ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وهي التي تفرض على أرباح الشركة إجمالاً وقبل توزيعها على المساهمين أي أنها تفرض بمناسبة تحقق الربح، وثانيهما ضريبة إيراد القيم المنقولة، وهي التي تفرض على الأرباح بعد توزيعها على المساهمين، أي أنها تفرض بمناسبة توزيع الأرباح على المساهمين. فهل في هذه الحالة نكون أمام أزواج ضريبي أم لا؟

من وجهة النظر القانونية، لا يتوفر شرط وحدة الشخص المكلف بالضريبة، لانفصال شخصية الشركة عن شخصية المساهمين فيها، ومن ثم لا يوجد أزواج الضريبي.

أما من وجهة النظر الاقتصادية<sup>(١)</sup>، فهي لا تقف عند التنظيم القانوني، بشأن انفصال الشخصية القانونية لكل منهما، بل تتعداه إلى حقيقة من يتحمل العبء الضريبي، فمن الناحية الواقعية والمنطقية، فإن شخص المساهم هو الذي يتحمل عبء الضريبتين في النهاية، ومن ثم فإنه يوجد أزواج ضريبي، ويسمى الأزواج في هذه الحالة بالأزواج الاقتصادي ويقابله الأزواج القانوني الذي يستلزم وحدة الشخص المكلف بالضريبة من الناحية القانونية.

#### ثانياً: وحدة الضريبة المفروضة:

يقصد بوحدة الضريبة المفروضة، لقيام ظاهرة الأزواج الضريبي، أن يدفع المكلف نفس الضريبة، مع توافر الشروط الأخرى، أكثر من مرة. أو أن يدفع ضريبتين متشابهتين أو من نفس النوع أو الطبيعة. وقد ثار الخلاف

(١) د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٢١١.

حول المقصود بالمشابهة في الضرائب.

نقرر، ابتداءً، أن الفقه المالي والضريبي لم يصل إلى قواعد عامة تحكم المقصود بتشابه الضرائب، أو الضرائب من نفس النوع. وإن كانت بعض الدول قد تنبعت إلى ذلك، فأدرجت في تشريعاتها الضريبية بياناً لما يعتبر من الضرائب متشابهاً لتتلافى أي خلاف في هذا الصدد. كما تلجأ الاتفاقات الدولية الخاصة بمنع ازدواج الضريبي إلى تحديد ما يعتبر من الضرائب المتشابهة.

ومما هو جدير بالذكر، أن تحديد الضرائب المتشابهة يخضع لوجهتي نظر قانونية واقتصادية. فمن وجهة النظر القانونية، التي تعتمد بالتنظيم الفني والقانوني للضريبة، فإن الضرائب المتشابهة أو التي من نفس النوع لا تمثل ازدواجاً ضريبياً، باعتبار أن كلا منهما مختلف عن الآخر من حيث التنظيم الفني والقانوني. أما من وجهة النظر الاقتصادية، التي تعتمد بالنتيجة النهائية، فإن الضرائب المتشابهة أو من نفس النوع تمثل ازدواجاً ضريبياً، باعتبار أن الضرائب المتشابهة تمثل عيباً على نفس المادة الخاضعة للضريبة.

ولتوضيح ذلك، نفترض أن هناك ضريبتين متشابهتين تفرضان على الدخل، أحدهما تفرض عليه مباشرة، وهي الضريبة على الدخل والأخرى تفرض على رأس المال، ولكن سعرها منخفض فيقوم المكلف بدفع الأخيرة من دخله دون المساس بأصل رأس المال. فمن وجهة النظر القانونية، لا يوجد ازدواج ضريبي، باعتبار أن كليهما يختلفان من حيث التنظيم الفني والقانوني، فأولهما ضريبة على الدخل والأخرى ضريبة على رأس المال، يفرض النظر عن الوفاء بهما من نفس الوعاء، أي الدخل، أما وجهة النظر الاقتصادية، فإنه يوجد ازدواج ضريبي، باعتبار أن تحصيل الضريبة قد تم من نفس الوعاء، أي الدخل فهما يمثلان عيباً على الدخل، وذلك وفقاً للنتيجة النهائية المترتبة عليهما.

ولا ينبغي الخلط بين ازدواج الضرائب والجمع بينها، فكما رأينا من قبل، أن أغلب النظم الضريبية تأخذ بنظام تعدد الضرائب بالمقارنة بنظام الضريبة الواحدة، إلا أنها لا تشكل ازدواجاً ضريبياً، ذلك أن التعدد هنا

يقصد به أنها ضرائب مختلفة (١) تفرض على نفس الوعاء. ومن ثم فلا يوجد ازدواج قانوني أو اقتصادي في هذا الشأن.

كما يجب أن نفرق بين ازدواج الضرائب وتكرارها. فقيام الشخص بنفس الواقعة الموجبة لفرض الضريبة أكثر مرة على نفس المادة الخاضعة للضريبة، يلزمه أن يدفع الضريبة المستحقة في كل مرة، ولا يمكن القول هنا بوجود ازدواج ضريبي قانوني أو اقتصادي لأن الواقعة المنشئة للضريبة (٢) قد تكررت أكثر من مرة، مما يتعين معه تكرار الضريبة المفروضة عليها.

### ثالثاً: وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة:

يتعين، بالإضافة إلى الشروط السابقة، كي يتحقق الازدواج الضريبي أن يكون وعاء الضريبة أو المال الخاضع لها محلاً للضريبة أكثر من مرة واحدة. أي أن تكون المادة أو موضوع الضريبة ومحلها واحداً. أما إذا فرضت الضريبة في كل مرة على مال مختلف، فلا تكون أمام ظاهرة الازدواج الضريبي، بالرغم من وحدة الشخص المكلف بدفع الضريبة.

ومن أمثلة ذلك، أن يدفع المكلف ضريبة عن دخله الناتج عن الثروة العقارية. كما يدفع ضريبة عن دخله كموظف، وكذلك عن دخله من مهنة حرة، فبالرغم من كونه يدفع الضريبة ثلاث مرات من دخله. إلا أن شروط وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة غير متوفرة. ففي كل مرة يختلف وعاء الضريبة، أحدهما الثروة العقارية والآخر عمله كموظف وأخيراً عمله في مهنة حرة. ولذلك فلا يمكن القول هنا بوجود ازدواج ضريبي. أما إذا فرضت دولة ضريبة على الأرباح التي يحققها الشخص في داخل البلد وخارجها عن مدة معينة، وقامت دولة أخرى بفرض نفس الضريبة على

(١) مثال ذلك، أن يدفع مزارع يملك أرضاً يقوم بزراعتها ضريبة على ملكيته العقارية الزراعية، وأخرى على أرباحه من الاستغلال الزراعي، وثالثة ضريبة دمغة على عمليات البيع والشراء... فلا يمكن القول هنا بوجود ازدواج ضريبي لأن كل ضريبة مختلفة عن الأخرى من حيث التنظيم الفني والقانوني ومن حيث طبيعتها والنتيجة المترتبة عليها.

(٢) مثال ذلك أن تفرض ضريبة جمركية على مستورد معين في البلد الذي استورد منه السلعة وفي بلد آخر اقتضى الحال أن تمر السلعة فيها ثم في دولته عند دخول السلعة فيها، أنظر في المثاليين د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٢٢٤.

الرياح الناتج عن نشاطه في داخل إقليمها. فإن هذا الشخص يكون قد تعرض لازدواج ضريبي، لأنه يخضع لنفس الضريبة عن نفس المادة المفروضة عليها الضريبة (الأرباح) وعن نفس المدة بالرغم من اختلاف الإدارة الضريبية في كل حالة.

#### رابعاً: وحدة المدة المفروضة عنها الضريبة:

يشترط، أخيراً، لتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي، وحدة المدة التي تفرض عنها الضريبة أكثر من مرة. أما إذا فرضت الضريبة على دخل المكلف في سنة معينة، ثم فرضت مرة أخرى على دخله ولكن في سنة تالية فإننا لا نكون بصدد ظاهرة الازدواج الضريبي لاختلاف المدة المفروضة عنها الضريبة.

هذا ويعتبر شرط وحدة المدة شرطاً مستقلاً، في مواجهة شرط وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة، حيث أن اختلاف المدة لا يؤدي إلى اختلاف المادة الخاضعة للضريبة خاصة بالنسبة للضرائب على رأس المال.

هذا ويرجع انتشار ظاهرة الازدواج (١) الضريبي على الصعيدين الداخلي والدولي إلى عدة أسباب أهمها:

١ - زيادة أعباء الدولة المالية قد تدفع إلى التوسع في فرض الضريبة أكثر من مرة دون مراعاة للازدواج الضريبي، رغبة في زيادة الحصيلة الضريبية.

٢ - رغبة الدولة في إخفاء الارتفاع في أسعار الضرائب عن طريق تقسيم السعر المطلوب بين ضريبتين من النوع نفسه، كما كان الحال بالنسبة لضريبة الدفاع والأمن القومي في التشريع الضريبي المصري قبل تعديله بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون الضريبة على الدخل.

٣ - انتشار المشروعات الاقتصادية التي تعارس نشاطها في أكثر من دولة، وانتشار الشركات المساهمة التي يتم التعامل فيما تصدره من أسهم وسندات في مختلف الدول.

(١) انظر: د. عبد الهادي النجار، مرجع سابق، ص ٢١٤، ٢١٥.

٤ - اتساع الأخذ بالضرائب الشخصية التي تلاحق المكلف، للوصول إلى فرض الضريبة على دخله كله، أياً كان مصدره لتحديد مقدرته التكليفية.

٥ - اختلاف المراكز المالية للدول وسياستها نحو استثمار الأموال الأجنبية وإعفاؤها من الضرائب، أو المحافظة على أموال رعاياها ورغبتها في بقائها محلية. ومن ثم تخضع أموال رعاياها في الخارج للضرائب كما يلي:

أ - بالنسبة للدول الدائنة: فإذا رغبت هذه الدول في تشجيع استثمار أموالها في الخارج فإنها تفرض الضريبة عليها على أساس الإقامة وتعفى أموال رعاياها في الخارج تشجيعاً لهم على الاستثمار الخارجي.

ب - بالنسبة للدول المدينة: تفرض هذه الدول الضريبة على أساس مصدر الدخل لتخضع الاستثمار الأجنبي للضريبة، بشرط ألا تغالي في ذلك وخاصة إذا كانت تحتاج إلى الاستثمارات حتى لا تنتقل إلى الخارج.

٦ - سهولة انتقال رؤوس الأموال والأيدي العاملة بين الدول المختلفة.

## (٢) أنواع الأزواج الضريبي:

إما أن يحدث الأزواج الضريبي في داخل إقليم الدولة، أو يحدث في الخارج بين دولتين أو أكثر، واستناداً إلى ذلك يمكن تقسيم الأزواج من حيث نطاقه إلى أزواج داخلي وأزواج دولي.

كما قد يحدث الأزواج بصورة مقصودة من جانب المشرع أو السلطات المالية، أو يحدث بصورة عفوية غير مقصودة، واستناداً إلى ذلك يمكن تقسيم الأزواج من حيث قصد المشرع إلى أزواج مقصود وأزواج غير مقصود.

وسنتناول فيما يلي بحث كل نوع على حدة:

### أ - الأزواج الداخلي والأزواج الدولي:

يقصد بالأزواج الداخلي أن تتحقق شروطه داخل إقليم الدولة الواحدة، أياً كان شكل هذه الدولة. وتطبق كل من السلطات المالية التابعة لها قانون الضريبة على نفس الشخص وعلى نفس الوعاء وعن نفس المدة.



وفي الازدواج الداخلي، لا يشترط تعدد السلطات المالية التي تقوم بفرض الضريبة. فإما أن تكون السلطة الضريبية واحدة، أي مركزية، فتفرض ضريبتين أو أكثر على نفس المادة ونفس الشخص لأي سبب من الأسباب. أو قد تتعدد السلطات الضريبية، كما هو الحال بالنسبة للدول الاتحادية (الولايات المتحدة الأمريكية)، حيث من الجائز أن تفرض الحكومة المركزية ضريبة معينة، ثم تقوم إحدى الولايات بفرض نفس الضريبة، مع توافق الشروط الأخرى. فيحدث الازدواج بفرض الضريبتين. كذلك الحال بالنسبة للدول الموحدة البسيطة، فقد تقوم الحكومة المركزية بفرض ضريبة معينة، ثم تقوم إحدى السلطات المحلية بمجلس المحافظة مثلاً بفرض نفس الضريبة مرة أخرى، وبذلك فالازدواج الضريبي هنا مرتبط بتعدد السلطات المالية.

أما الازدواج الدولي، فيقصد به تحقق شروطه بالنسبة لدولتين أو أكثر، بحيث تقوم السلطات المالية التابعة لدولتين أو أكثر بتطبيق تشريعاتها الضريبية على نفس الشخص ونفس الوعاء وعن نفس المدة. وظاهرة الازدواج الضريبي الدولي قد انتشرت في الآونة الأخيرة بسبب نمو التجارة الدولية و تنقلات رؤوس الأموال بين الدول.

فيعد أن كان لكل دولة نظامها الاقتصادي الخاص، بكل سلبياته وإيجابياته، تغير الوضع وليحل الانفتاح الاقتصادي محل الاقتصاد المغلق، وليصبح العالم كوحدة اقتصادية وكسوق واسع المدى<sup>(١)</sup>.

وعادة، ما يحدث الازدواج الدولي نتيجة مبدأ السيادة الضريبية لما "Souverainete Fiscale" الذي يعني السلطات المطلقة للدولة في اتخاذ القرار على إقليمها، وأن هذه السيادة دائماً ما تكون مطلقة وغير محدودة<sup>(٢)</sup>. فسلطة فرض الضرائب من خصوصيات السيادة المعترف بها

(١) انظر د. سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص ٥٢.

(٢) Bernard PLAGNET - Droit Fiscal International - 1986 - p. 1.

Bernard CASTAGNEDE. et Salmon TOLEDANO - Fiscalité internationale de l'entreprise, Presses Universitaires de France, Février 1987, p. 29 et S.

Louis CARTOU - Droit fiscal international et Européen - Dalloz - 1986 - p. 13.

لكل دولة، دون النظر إلى باقي التشريعات الضريبية المقارنة. فكل دولة تتخذ المعيار المناسب لها، الشعبية السياسية أو الاجتماعية أو الاقتصادية (١)، الذي يحقق لها الغرض الذي تسعى إليه. كما أن الدولة، بصدد سنها لتشريعها الضريبي، نادراً ما تبحث في النظم أو التشريعات الضريبية الأخرى المطبقة في الدول الأخرى لمنع الازدواج الضريبي.

ومثال للازدواج الضريبي الدولي ما يتعلق بضريبة الأرباح التجارية والصناعية. فقد يكون لمنشأة ما فروع في دول أخرى، فتقوم الدولة الموجود بها كل فرع من هذه الفروع بفرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على أرباح هذا الفرع، وفي ذات الوقت الذي تقوم فيه الدولة الموجود بها المركز الرئيسي لهذه المنشأة بفرض الضريبة نفسها على مجموع أرباح هذه المنشأة. كذلك فيما يتعلق بالضريبة على إيراد القيم المنقولة (الأسهم والسندات). فقد يقيم شخص في دولة ما، ويمتلك أسهم وسندات صدرت في دولة أخرى، فتقوم الدولة الأولى، بصفتها دولة الموطن، بفرض ضريبة على إيراد هذه القيم المنقولة، كما تقوم الدولة الثانية، بصفتها دولة مصدر الدخل، بفرض هذه الضريبة أيضاً على الدخل نفسه، وهكذا يتحقق الازدواج الضريبي (٢).

### ب - الازدواج المقصود والازدواج غير المقصود

قد يهدف المشرع الضريبي إلى تحقيق الازدواج الضريبي، وهو الوضع الغالب في هذا الصدد. رغبة في تحقيق أهداف معينة لتحقيق عدة أهداف تتركز في زيادة الحصيلة الضريبية. وفي واقع الأمر، يسلك المشرع هذه الطريقة إما لكي يغطي عجزاً طارئاً في ميزانية الدولة، أو لتفطية زيادة النفقات بصورة كبيرة، أو الرغبة في عدم مواجهة الأفراد برفع سعر الضريبة بما قد يترتب عليه من استياء عام من جانبهم، أو الرغبة في التمييز في المعاملة المالية بين الدخول المختلفة بحسب مصدرها، كأن تفرض

(١) لزيد من التفاصيل في هذا الصدد: انظر د. سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص ٤١ وما بعده.

(٢) لزيد من الأمثلة، انظر د. رفعت الحبوب، مرجع سابق، ص ٢١٢.

ضريبة إضافية بسعر منخفض على رأس المال بحيث تؤدي من الدخل بالإضافة إلى الضريبة العامة على الدخل، بقصد معاملة أصحاب رؤوس الأموال معاملة أشد. وإلى غير ذلك من الأهداف الأخرى. وإذا كان الازدواج الضريبي الداخلي عادة ما يكون مقصوداً من جانب المشرع فإن هذا لا يمنع من تحقق الازدواج الداخلي بصورة غير مقصودة. ويحدث ذلك عند تعدد الضرائب المتشابهة أو من نفس النوع، كما رأينا من قبل. ويكون هنا الازدواج الضريبي اقتصادياً وليس قانونياً. مثال ذلك أن يتمكن المكلف القانوني بأداء الضريبة، من نقل عبئها إلى الغير الذي يكون قد سبق له أداء نفس الضريبة.

إما الازدواج الضريبي الدولي فنادر ما يكون مقصوداً، ويرجع ذلك إلى مبدأ السيادة الضريبية السابق ذكره، واستقلال كل دولة بسن تشريعاتها الضريبية دون النظر إلى تشريعات الدول الأخرى. ومن ثم فإن الأسس التي تعتمد عليها كل دولة تختلف عن الأخرى. وهي الحالات القليلة التي يكون فيها الازدواج الدولي مقصوداً<sup>(١)</sup>، فإن الهدف منه يكون تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية. فقد تعتمد الدولة أن تفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال التي تستثمر في الخارج، وهي تعلم أن ضريبة أخرى تفرض في الدولة التي تستثمر فيها هذه الأموال، وذلك سعياً إلى الحد من هجرة رؤوس الأموال الوطنية إلى الخارج. أو قد تفرض الدولة ضريبة على إيراد رأس المال الأجنبي المستثمر في أرضها. مع علمها أن ضريبة أخرى تفرض في دولة موطن الاستثمارات، وذلك رغبة في الحد من تدفق رؤوس الأموال الأجنبية واستثمارها في داخل البلاد.

### (٣) وسائل مكافحة الازدواج الضريبي:

يحقق الازدواج الضريبي على المستويين، الداخلي والدولي، آثاراً ضارة على الاقتصاد القومي بصورة عامة. إذ يمثل عبئاً إضافياً على عاتق المكلف ليستغرق إلى جانب العبء الأصلي الجزء الأكبر من الأرباح المحققة، مما

(١) انظر د. زين العابدين ناصر. مرجع سابق، ص ٣٠٩.

وهي نفس المعنى. د. أحمد جامع. مرجع سابق، ص ٢٢١.

يعتبر مبدأ العدالة الضريبية السالف ذكره، وهذا قد يدفع المكلف إلى استخدام كافة السبل المشروعة وغير المشروعة للتهرب من أداء الضريبة. وقد قدم الواقع العلمي ما يثبت صحة هذا القول. مثال ذلك حالة رجل الأعمال الذي يباشر نشاطه خارج إقليم الدولة التي يقيم فيها، فتطالبه السلطات المالية في الدولتين بدفع ضرائب على أرباح قدرها ١٠٢٪ من هذه الأرباح، أي أنها استغرقت كافة أرباحه المتحققة، وغيرها من الحالات المشابهة.

أضف إلى ذلك، أن الازدواج الضريبي الدولي يشكل عقبة خطيرة أمام انتقال رؤوس الأموال من دولة إلى أخرى، مما يسبب عائقاً أمام نمو العلاقات الاقتصادية الدولية.

وإزاء كافة الآثار الخطيرة السالف ذكرها، فقد حاولت الدول. بصددها مكافحة الازدواج الضريبي الداخلي، تنظيم تشريعاتها الداخلية وأحكام الرقابة على سننها ووضع قواعد خاصة تهدف إلى منع حدوث هذه الظاهرة. أما بالنسبة للازدواج الدولي، فإن مكافحته تتم إما بواسطة التشريعات الوطنية، أو الاتفاقات الدولية. فقد تلجأ بعض الدول إلى النص في تشريعاتها الوطنية على إعفاء بعض رؤوس الأموال الأجنبية المستثمرة في أراضيها من الضريبة، رغبة في تشجيع هذه الأموال للاستثمار فيها. أما الاتفاقات الدولية، فقد تتم بإبرام مجموعة كبيرة من المعاهدات الثنائية أو الجماعية لمنع الازدواج الدولي بشرط المعاملة بالمثل. وقد اتسع نطاق هذه المعاهدات مع اتساع نطاق المعاملات الدولية وخاصة بعد الحرب العالمية الأولى.

وعادة ما تأخذ هذه المعاهدات الدولية بعدة مبادئ تهدف إلى توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة وتتلخص (١) فيما يلي:

١ - أن يكون فرض الضرائب على الدخول العقارية لدولة موقع

العقار.

---

(١) أنظر د. رفعت المحجوب، مرجع سابق - ص ٢١٧.

وكذلك نفس المعنى، د. عبد الهادي النجار، مرجع سابق - ص ٢١٧؛ ص ٢١٨.

٢ - أن يكون فرض الضرائب على أرباح الأسهم وفوائد السندات للدولة المصدرة لها، أي للدولة المدينة، وأن كانت بعض المعاهدات قد قررت هذا الحق للدولة الدائنة، التي يقيم فيها صاحب هذه الأسهم والسندات.

٣ - أن يكون فرض الضرائب على فوائد الديون العادية لدولة موطن الدائن.

٤ - أن يكون فرض الضرائب على أرباح المشروعات للدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي للمشروع.

٥ - أن يكون فرض الضرائب على كسب العمل للدولة التي يتم فيها العمل، وذلك باستثناء المرتبات التي تدفعها الدولة فيكون لهذه الدولة الحق في فرض الضرائب عليها.

٦ - أن يكون فرض الضرائب على الدخل العام لدولة موطن المكلف سواء كانت مستمدة منها أو من دولة أخرى.

٧ - أن يكون فرض الضرائب على الشركات، في الدولة الكائن بها المال مع إعفائه من الضريبة في البلد الآخر.

## الباب الرابع القروض العامة

يعتبر القرض العام (❖) من مصادر الإيرادات العامة للدولة، وهو من الإيرادات الائتمانية. فقد تحتاج الدولة إلى تغطية نفقاتها المتزايدة، بعد أن تكون قد استنفدت كافة إيراداتها العادية، فتلجأ إلى اقتراض المبالغ التي تحتاجها لتستكمل بها إيراداتها العادية المتحصلة من الدومين والرسوم والضرائب.

والقروض العامة، تعد مورداً من موارد الدولة التي ينتهي بصدها صفة الدورية والانتظام. بل وتعد من وجهة نظر الفكر التقليدي مورداً غير عادي تلجأ إليه الدولة بصورة استثنائية بحثة، من أجل تغطية نفقات غير عادية.

وتلجأ الدولة عادة إلى القروض العامة في حالتين أساسيتين (١):

١ - في حالة وصول الضرائب إلى الحجم الأمثل، بمعنى أن المقدرة التكلفة القومية (٢)، أو ما تعرف بالطاقة الضريبية القومية، قد استنفدت، فلا تستطيع الدولة أن تفرض المزيد من الضرائب، وإلا ترتب على ذلك آثار اقتصادية بالغة الخطورة تتمثل في تدهور النشاط الاقتصادي ومستوى المعيشة.

٢ - وفي حالة عدم وصول الضرائب إلى الحجم الأمثل، أي قبل استنفاد المقدرة التكلفة القومية، ولكن فرض المزيد من الضرائب يستتبعه ردود عنيفة، واستياء عام من جانب المكلفين بها. إذ الضرائب، من هذه

(❖) Public Loan (or debt), Emprunt (au dette) Publique.

(١) لمزيد من الإيضاح، انظر، د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٤٤٩، وكذلك د. عادل حشيش ود. مصطفى رشدي شبيحة مرجع سابق ص ٢٢١.

(٢) التي تعرف بمقدرة الدخل القومي على تحمل الضرائب.

الزاوية لها حدود من طبيعة اقتصادية ومن طبيعة نفسية، تضع قيوداً على قدره الدولة في الالتجاء إليها.

ومعنى ذلك، أن القرض بشكل وسيلة فعالة في يد الدولة لتجميع المدخرات التي لا تستطيع الضريبة الحصول عليها. وأنه يشكل وسيلة لتوزيع العبء المالي العام بين المقرضين والمكلفين.

وتعد القروض العامة ليس فقط أداة تمويلية بل وكذلك أداة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية في كثير من الأحيان. ولذا فإنه ينبغي على الدولة استخدامها بحذر شديد، لخدمة الأغراض الاقتصادية للدولة، نظراً لثقل عبئها على الاقتصاد القومي.

وسنقسم دراستنا للقروض العامة إلى ثلاثة فصول على النحو التالي:

**الفصل الأول، ماهية القروض العامة وتقسيماتها المختلفة.**

**الفصل الثاني، التنظيم الفني للقروض العامة.**

**الفصل الثالث، الآثار الاقتصادية للقروض العامة.**

# الفصل الأول

## ماهية القروض العامة وتقسيماتها المختلفة

### المبحث الأول

#### ماهية القروض العامة

يمكن تعريف القروض العامة بأنها «المبالغ التي تحصل عليها الدولة من الغير، مع التعهد بردها اليه مرة أخرى عند حلول ميعاد استحقاقها وبدفع فوائد عنها».

ومن تحليل هذا التعريف يمكن أن نكتشف أوجه التشابه والاختلاف بين كل من القرض والضريبة باعتبارهما من مصادر الإيرادات العامة للدولة، فالدولة في القرض العام تحصل على مبالغ من الغير، الذي قد يكون أشخاص طبيعية أو معنوية كالبنوك والهيئات الخاصة أو العامة أو الدولية، أو قد يكون من الدول الأخرى. والدولة هنا تلتزم برد هذا المبلغ بل ويستحق عليه فائدة متفق عليها بداية.

ويمكن إيجار **أوجه التشابه** بين كل من القرض والضريبة على النحو التالي:

- أن القرض العام يعتبر مورداً من موارد الدولة، وهو بذلك يتشابه مع الضريبة التي هي من أهم الموارد العامة على الإطلاق، كما أوضحنا من قبل.

- أن الأشخاص، الطبيعية أو الاعتبارية، هم الذين يتحملون عبء كل منهما، ولا صعوبة في الأمر بالنسبة إلى الضرائب. أما بالنسبة للقرض فيتحملة دافع الضرائب في نهاية المطاف، وتفسير ذلك أن الدولة عندما تقترض تقوم بدرج قيمة القرض في جانب الإيرادات بالموازنة العامة، وعندما تتنوى الدولة الوفاء به تقوم بتسجيله في جانب النفقات



بالموازنة. وعندما تضعه في جانب النفقات فلا بد للدولة من البحث عن مورد تحصل منه على إيراد يغطي هذه النفقات. وهذا المورد ليس سوى فرض ضريبة جديدة أو رفع سعر ضريبة قائمة بالفعل، مما يعني في التحليل الأخير أن الذي يتحمل عبء القروض العامة في النهاية هم دافعوا الضرائب.

- إن كل من القرض العام والضريبة يستلزم صدور قانون بهما.

### أما أوجه الاختلاف فهي:

- إن الضريبة تدفع بصورة نهائية، إذ لا تلتزم الدولة بردها للأفراد، كما لا تلتزم بدفع فوائد عنها. أما القرض العام فإن الدولة تلتزم برده مع فوائده طبقاً للنظام القانوني المنظم لإصدار القرض.

- إن الضريبة تدفع جبراً بموجب السلطة السيادية للدولة، ولذلك فإن الضريبة تعد من الموارد السيادية للدولة، أما القرض فالأصل العام أنه يدفع بصورة اختيارية من جانب المقرض، رغبة منه في استثمار أمواله وتغذية موارد الدولة، ويعد القرض الاجباري صورة استثنائية عن الأصل العام.

- إن حصيلة الضريبة لا توجه إلى الإنفاق في مجال معين، استناداً إلى مبدأ عدم جواز تخصيص الإيرادات العامة، أما حصيلة القرض العام فإنها تخصص للإنفاق على وجه معين. يحدده القانون، وفقاً للظروف التي تتطلب عقد القرض. فقد يعقد القرض لسد العجز الطارئ في ميزانية الدولة، أو لتمويل شراء أسلحة ومعدات حربية، أو للقيام بمشروع إنتاجي قومي مثل إنشاء مترو الأنفاق.

## المبحث الثاني

### تقسيمات القروض العامة

يمكن تقسيم القروض العامة استناداً إلى عدة معايير: فمن حيث حرية الاكتتاب في القرض يمكن تقسيمها إلى قروض اختيارية وإجبارية، ومن حيث نطاقها إلى قروض داخلية وخارجية، ومن حيث مدتها إلى قروض مؤبدة وقروض مؤقتة. وسنعرض لتلك التقسيمات على التفصيل التالي:

#### (١) القروض الاختيارية والقروض الإلزامية (❖)

الأصل العام، أن القرض يكون اختيارياً، إذ يكون للأفراد حرية الاكتتاب في القرض من عدمه، وفقاً لظروفهم المالية والاقتصادية، وبالمقارنة بين الفائدة التي يحصلون عليها من سندات القرض، وتلك التي يحصلون عليها من فرص الاستثمار الأخرى. ومن ثم فإنهم يقررون الاكتتاب من عدمه في ضوء مصلحتهم الخاصة في المقام الأول، فالدولة، في هذا الصدد، لا تستخدم سلطتها السيادية في عقد القرض.

إلا أن خروجاً على هذا الأصل، قد تضطر الدولة إلى عقد القروض الإلزامية، حيث تمارس سلطاتها السيادية بشأنها، فلا يكون للأفراد حرية الاكتتاب في القرض من عدمه، بل يجبرون عليه، وفقاً للأحكام التي يقررها القانون. ومما هو جدير بالذكر، أن القرض قد يبدأ اختيارياً وينتهي إجبارياً، كما في حالة قيام الدولة بتأجيل ميعاد سداد القرض بإرادتها المنفردة، دون الحصول على موافقة المكتتبين فيه.

وتلجأ الدولة إلى القروض الإلزامية في حالات معينة:

(١) حالات ضعف ثقة الأفراد في الدولة (١)، بحيث لو تركت

---

(❖) Emprunt Volontaire et Emprunt Forcé.

(١) مثال ذلك، ما لجأت إليه إيطاليا عام ١٩٢٦ من عقد قرض إجباري يلزم الملاك العقاريون بالاكتتاب فيه بنسبة ٥% من قيمة عقاراتهم سواء كانت عقارات زراعية أو مبنية أو مصانع، وتحسب هذه النسبة على الأساس المعمول به فيما يتعلق بالضرائب العقارية.

القروض اختيارية لعزف الأفراد عن الاكتتاب فيها. ويكون هذا عادة في فترات عدم الاستقرار الاقتصادي أو الأزمات، حيث يشعر الأفراد بعدم الطمأنينة تجاه الدولة وقدرتها على الوفاء بالقروض أو الفوائد المستحقة عليه. ولذلك فلا تجد الدولة مفضراً امامها سوى فرض القروض الإجبارية لضمان الحصول على المبلغ التي تحتاج إليه.

(٢) في حالات التضخم (١) حيث يرتفع مستوى الأسعار، نتيجة تدهور قيمة النقود، وعدم قدرتها على شراء ما يحتاجه الفرد من سلع وخدمات، ولذلك فإن الدولة لا تجد مفضراً من عقد القروض الإجبارية. من أجل امتصاص أكبر قدر من النقود السائلة، للحد من آثار التضخم الضارة على الاقتصاد القومي.

ومن نافذة القول، أن عقد القرض الإجباري يتم بدون تقرير أي فوائد عليه. ومن هنا نتبين مدى خطورة القروض الإجبارية وآثارها السيئة في كثير من الأحيان على المقرضين، ولذلك فإن اللجوء إليها يتم في أضيق نطاق ممكن وفي حالات الضرورة القصوى. وقد تفضل الدولة، في كثير من الأحيان، اللجوء إلى الإصدار النقدي الجديد بدلاً من عقد القروض الإجبارية.

(١) مثال ذلك، خلال الحرب العالمية الثانية لحأت دول كثيرة مثل فرنسا وانجلترا وألمانيا إلى إلزام اصحاب المشروعات بإيداع الزيادة في قيمة أصول المشروع عند التصرف فيها، وكذلك أقساط استهلاك الآلات والمعدات لدى الخزانة العامة. على أن نرد إليهم بعد انتهاء الحرب، بل ولجأت أيضاً إلى تجميد جزء من أجور العمال في يد الدولة يرد إليهم عقب إنتهاء الحرب، وقد استهدفت الدولة من هذه الاتجاهات الأخيرة، الحد من الطلب على السلع والخدمات نظراً لظروف الحرب التي تقل فيها كمية العرض من هذه السلع أو الخدمات.

كما لجأت فرنسا إلى القروض الاجبارية في نهاية القرن الثامن عشر وفي بداية القرن التاسع عشر. عندما فرضت في سنة ١٧٩٢، ١٧٩٥، ١٨١٥ القروض الإجبارية على الأغنياء. وكذلك فعلت هولندا واليونان وإيطاليا وألمانيا عقب الحرب العالمية الأولى. لمزيد من التفاصيل أنظر د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٢٦٧. وهي نفس المعنى د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ٢٦٢ في الهامش.

## (٢) القروض الداخلية والقروض الخارجية (❖)

يطلق على القروض الداخلية، القروض الوطنية، حيث يكتب فيها من جانب الوطنيين أو المقيمين على إقليم الدولة. سواء كانوا أشخاصاً طبيعية أم اعتبارية. فالسوق الداخلي هو الذي يغطي هذا القرض.

وبناء على ذلك، فإن القروض الداخلية تستلزم توافر المدخرات الوطنية الكافية لتغطية مبلغ القرض. كما يشترط أن يكون حجم الفائض من هذه المدخرات أكبر من حاجة السوق الداخلي للاستثمارات الخاصة، فمن المعروف، اقتصادياً، أن الشخص يفضل عادة استثمار أمواله ومدخراته في المشروعات الخاصة، ولذلك فإنه لن يلجأ إلى استثمار مدخراته في شكل الاكتتاب في القروض العامة إلا إذا كان هناك فائض في مدخراته عن حاجة الاستثمارات الخاصة.

وكما أوضحنا من قبل فإن القروض الداخلية غالباً ما تستخدم في تحقيق أغراض قومية، مثل تغطية نفقات حرب أو تمويل مشروعات التعمير والبناء نتيجة ما دمرته الكوارث الطبيعية، الزلازل والبراكين، أو الوفاء بدين خارجي على الدولة. وفي مثل هذه الحالات لا يحقق القرض أي مزايا للمكتتبين فيه، نظراً لأن الدولة قد تقرر دفع فوائد بسيطة عنه أو تقرر عدم دفع أي فوائد على الإطلاق.

وإذا كانت المدخرات القومية غير كافية لتغطية مبلغ القروض، كما في حالات الحروب والأزمات الاقتصادية، فإن الدولة تلجأ إلى المدخرات الأجنبية أي القروض الخارجية.

**والقروض الخارجية** هي التي يكتب فيها الأشخاص، الطبيعية والاعتبارية، المقيمون خارج إقليم الدولة. فالسوق الخارجي هو الذي يغطي هذا القرض.

وكما تلجأ الدولة للقروض الخارجية بسبب عدم كفاية المدخرات الوطنية، فإنها قد تلجأ إليها من أجل الحصول على العملات الأجنبية لتغطية العجز في ميزان مدفوعاتها.

وفي القروض الخارجية، تتجه الدولة إلى المدخرات الأجنبية في دولة أخرى. ولذلك فإن الدولة المقترضة تلتزم بتقديم العديد من الضمانات والمزايا إلى المقرضين فيما يخص سداد القرض والفوائد المستحقة عليه. وفي الغالب من الأحيان، قد يتم تحويل القرض الخارجي إلى قرض داخلي (١) قبل حلول أجله، وذلك بعد أن تتحسن ظروفها الاقتصادية، فيقوم رعايا الدولة بشراء سندات القروض من الدائنين المقيمين في الخارج. كما قد يتم تحويل القروض الداخلية إلى قروض خارجية عن طريق بيع سندات القروض إلى أشخاص مقيمين في الخارج.

ويختلف القرض الداخلي عن القرض الخارجي من عدة أوجه:

(١) لا يمثل القرض الداخلي أي زيادة على إجمالي الثروة القومية إذ لا يعدو أن يكون مجرد إعادة لتوزيع جزء من الثروة لصالح الدولة، فهو ينقل جزء من هذه الثروة من جانب المكتتبين إلى جانب الدولة.

أما القرض الخارجي فإنه يحقق زيادة فعلية في إجمالي الثروة القومية، فهو ينقل جزء من الثروة الخارجية إلى الثروة القومية.

ويترتب على هذا الاختلاف أن القرض الداخلي لا يؤدي إلى زيادة في القوة الشرائية المتداولة في الداخل، ويمثل عائقاً أمام الاستثمارات الخاصة ومنافساً للقروض الخاصة. ويقتصر دوره على إعادة توزيع القوة الشرائية بين فئات المجتمع المختلفة، مما يترتب عليه أيضاً إعادة توزيع الدخل القومي. أما القروض الخارجية فإنه يؤدي إلى زيادة في القوة الشرائية المتداولة، كما أنه لا يعوق الاستثمارات الخاصة ولا يعد منافساً للقروض الخاصة.

وأخيراً، فإن عبء سداد القرض الداخلي وهوائده يقع على عاتق الأفراد المقيمين في الدولة دون أن يؤثر على حجم الثروة القومية، فهو ينقل جزء منها من الدولة إلى المكتتبين في داخل الدولة. أما القرض الخارجي

---

(١) مثال ذلك، ما حدث في مصر سنة ١٩٤٢، عندما قامت بعملية تبديل الدين الأجنبي إلى دين وطني بتخفيض سعره، كما قامت بنحويل الدين الموحد والدين المختار إلى سندات قروض طويلة الأجل ٣٠٣٥.

فإن عبء سداده وفوائده رغم وقوعه على عاتق الأفراد المقيمين في الدولة، يؤثر على حجم الثروة القومية بالنقصان حيث ينقل جزء منها من داخل الدولة إلى خارجها في دولة أخرى.

(٢) أن القرض الداخلي لا يؤثر على سعر الصرف أو ميزان المدفوعات، لكونه يتم بالعملة الوطنية. أما القرض الخارجي فلكونه يتم بالعملة الأجنبية، فإنه يؤثر على الاقتصاد القومي بصورة عامة، كما في حالة وجود عجز في ميزان المدفوعات للدولة المقترضة، أو في حالة قلة رصيد الدولة المقترضة من العملات الأجنبية، مما يساعد على في دفع عجلة التنمية الاقتصادية فيها.

(٣) يحمل القرض الداخلي الاقتصاد القومي عبء الإدخار الذي يمثله، أي عبء الحرمان من الاستهلاك، مما يمثل عبئاً إضافياً على الجيل الحاضر. أما القرض الخارجي فإنه يعنى الجيل الحاضر من عبء هذا الإدخار.

(٤) يختلف القرض الداخلي عن القرض الخارجي، في كون هذا الأخير قد يؤدي إلى عواقب سياسية خطيرة. فمن الجائز أن تتدخل الدولة الأجنبية المقترضة في الشؤون الداخلية للدولة المقترضة، الاقتصادية والسياسية، وبصورة خاصة عندما تكون الدولة المقترضة ضعيفة ولم تراع القواعد المالية السليمة في عقد القرض، وبالتالي لم تقم بالوفاء بالتزاماتها المترتبة عليه. مما قد يسمح للدولة المقترضة (الأجنبية) بالتحكم الاقتصادي وفرض السيطرة على الدولة المقترضة. وتعد القروض التي عقدها الخديوي إسماعيل في أواخر القرن التاسع عشر خير مثال على ذلك، إذ أدت هذه القروض في نهاية المطاف إلى فرض السيطرة الأجنبية على مصر انتهت باحتلالها من قبل إنجلترا.

### (٣) القروض المؤبدة والقروض المؤقتة:

يقصد بالقروض المؤبدة تلك التي لا تحدد الدولة ميعاداً للوفاء بها، مع التزامها بدفع الفوائد المستحقة عليها طوال فترة القرض إلى أن يتم الوفاء به.

وواقع الأمر، أن هذه الصفة، الثابتة، هي حق للدولة فقط دون المكتتبين، فيكون للدولة بمقتضاها وبإرادتها المنفردة تحديد تاريخ الوفاء، دون أن يكون للمكتتب حق مطالبتها باسترداد قيمة القرض.

أما القروض المؤقتة فهي تلك التي تحدد الدولة ميعاداً معيناً للوفاء بها وتلتزم به أمام المكتتبين في القرض.

وإذا كانت القروض المؤبدة تتميز بأن الدولة يكون لها مطلق الحرية في تحديد الوقت الأكثر ملائمة لظروفها الإقتصادية والمالية للوفاء به كأن تنتظر إلى أن يحدث فائض في ميزانيتها، إلا أنه يعاب عليها أن الدولة قد تستخدم هذه الحرية بصورة تضر بالإقتصاد القومي. فمن الناحية الواقعية، ستحاول الدولة دائماً تأجيل دفع مبلغ القرض باستخدام هذه الرخصة، مما يترتب عليه تراكم الديون عليها وتزايد أعباء الفوائد المدفوعة عنها وهو ما يؤثر في النهاية على الإقتصاد القومي بالسلب.

أما القروض المؤقتة، فتتميز بأن الدولة تلتزم بالوفاء بدين القرض في ميعاده، حتى لو لم يكن هذا الميعاد ملائماً لظروفها الإقتصادية والمالية. وهو ما يخلصها من هذا العبء في ميعاده، فتزداد ثقة الأفراد المكتتبين في الدولة، ويمكنها ذلك من عقد قروض أخرى بصورة متتالية.

هذا ويمكن تقسيم القروض المؤقتة من حيث الأجل إلى:

#### 1 - القروض قصيرة الأجل:

وتعرف هذه القروض بالقروض السائرة أو العائمة أو الكافية. وتصدر الدولة هذه القروض لمدة لا تتجاوز السنتين، من أجل الوفاء باحتياجاتها المؤقتة خلال السنة المالية. وتسمى السندات التي تصدر بها هذه القروض بأذونات الخزنة. وغالباً ما تلجأ الدولة إلى إصدار أذونات الخزنة لمواجهة العجز الموسمي<sup>(١)</sup> في الميزانية، وهو العجز الذي يحدث نتيجة تأخر الحصول على بعض الإيرادات المقررة في الميزانية وخاصة الضرائب. فتضطر الدولة إلى إصدار أذونات الخزنة لمدة عدة أشهر، وتقدمها للبنك المركزي أو البنوك التجارية مقابل الحصول على قيمتها. وفي هذه الحالة

(١) لمزيد من التفاصيل انظر د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ٤٥٨.

تؤدي أذون الخزانة إلى زيادة الكمية النقدية المطروحة في التداول، إما عن طريق الإصدار الجديد الذي يقوم به البنك المركزي، أو عن طريق توسع البنوك التجارية في منح الائتمان، أي في خلق الأوراق المالية. وبالإضافة إلى ذلك، فقد يقدم الجمهور على شراء هذه الأذون، والتي عادة ما تكون قابلة للخصم لدى البنوك. وعند ورود حصيلة الإيرادات المنتظرة تقوم الدولة بسداد قيمة هذه الأذون للمكتتبين فيها.

### ب - القروض متوسطة وطويلة الأجل،

يقصد بالقروض متوسطة وطويلة الأجل تلك القروض التي تعقد لمدة تزيد على سنتين وتقل عن عشرين عاماً. ويطلق على هذين النوعين «القروض المثبتة».

وتعقد الدولة أياً من هذين النوعين لتغطية عجز دائم أو طويل الأجل في الميزانية العامة، بحيث لا تكفي الإيرادات العادية الخاصة بالسنة المالية لتغطيته. والوفاء بهذا القرض يتم إما في ميعاد معين تحدده الدولة من تاريخ الإصدار، وإما في خلال فترة ممتدة بين تاريخين.

ومثال الحالة الأولى أن تقرض الدولة مبلغاً قدره ١٠٠ مليون جنيه على أن تقوم بسداده بعد عام من تاريخ عقد القرض. أما الحالة الثانية فتلتزم الدولة نفسها بالوفاء بالقرض فيما بين عام ١٩٩٩ وعام ٢٠٠٥ مثلاً. ويبدو أن ميعاد الوفاء الأخير أكثر ملاءمة لسداد مبلغ القرض إذ يسمح هذا الميعاد للدولة بالوفاء بالقرض تدريجياً مما يؤدي إلى تخفيف عبء القرض قبل حلول أجله النهائي.

ومما هو جدير بالذكر أن الدول لا تتقيد بمراعاة تلك التقسيمات العلمية عند تسمية القروض التي تصدرها بالنظر إلى أجلها. فقد سمى القرض الوطني بمبلغ خمسة ملايين جنيه بسعر فائدة ٢,٢٥٪ في عام ١٩٤٢ قرصاً قصير الأجل مع أن مدته كانت سبع سنوات (١).

(١) أنظر، د. أحمد جامع، مرجع سابق ص ٢٧١.



1  
2

## الفصل الثاني التنظيم الفني للقروض العامة

تستلزم القروض العامة، منذ إصدارها إلى الوفاء بها، عدة إجراءات قانونية وتنظيمات فنية تتصل بعملية إصدار القرض وشروطها وأساليبها وانقضائها. وهذا ما يعرف بالتنظيم الفني للقروض العامة.

وسنعرض لهذه التنظيمات في المبحثين التاليين:

**المبحث الأول: إصدار القرض العام.**

**المبحث الثاني: انقضاء القرض العام.**

### المبحث الأول

#### إصدار القرض العام

يقصد بإصدار القرض العام «العملية التي بمقتضاها تحصل الدولة على المبالغ المكتتب بها عن طريق طرح سندات، يقوم الأفراد بالاكتتاب فيها وفقاً للشروط التي ينص عليها قانون إصدار القرض العام».

ونظراً لأهمية إصدار القرض العام، فإنه يستوجب صدور قانون به من السلطة التشريعية هي الدولة، ويرجع ذلك إلى أن خدمة هذه القروض من دفع الفوائد والوفاء بقيمتها يتم من حصيلة الضرائب، كما أوضحنا من قبل. وبما أن الضريبة تفرض بقانون فإن القرض يجب هو الآخر أن يصدر بقانون، إلا أن قانون إصدار القرض العام هو مجرد قانون شكلي إذ لا ينضمّن أي قواعد أمرّة للقائمين في الدولة، شأنه في ذلك شأن قانون الميزانية، بل كل ما يتضمّنه مجرد مواظقة السلطة التشريعية على قيام الدولة بإصدار قرض عام بمبلغ معين وطبقاً لشروط معينة، وعلى أساس منح مجموعة من الضمانات والمزايا للمكتتبين فيه تشجيعاً لهم على الاكتتاب

في سندات القرض. أما ما يتعلق بالأوضاع القانونية، مثل طريقة الإصدار وسعر الفائدة فإنه يترك للدولة أمر تحديده وفقاً لظروفها. وإذا كان هذا ينطبق على القروض الاختيارية فإن الوضع يختلف تماماً في القروض الاجبارية. إذ يشترط لإصدارها أن يعدد القانون كافة الأوضاع والشروط القانونية المتعلقة بإصدارها.

وقد تار الجدل الفقهي بشأن تحديد التكييف القانوني لعملية إصدار القرض. فجاناب من الفقه يرى أنه يعد عقداً من عقود القانون العام يترتب عليه مراكز قانونية لكل من الدولة والأفراد المكتتبين فيه. ويرر أصحاب هذا الرأي قولهم على أساس أنه، بالرغم من أن الدولة تستقل وحدها بتحديد الشروط المتعلقة بالقرض، إلا أن للأفراد حرية مطلقة بشأن الاكتتاب فيه من عدمه، وذلك فيما يتعلق بالقروض الاختيارية. ويترتب على هذا التكييف أن الدولة يجب عليها أن تلتزم بشروط العقد والأوضاع التي قررتها من البداية، كما أنها لا تملك المساس بهذه الشروط أو تغييرها بإرادتها المنفردة، بل يجب أن تحصل على موافقة المكتتبين فيه، وذلك حماية لهم من أي ضرر قد يلحق بهم من جراء هذا التغيير.

ويرر جانب آخر أن إصدار القرض العام يعد من أعمال السيادة. ويررون هذا الرأي على أساس أن الدولة، عند قيامها بإصدار القرض تهدف إلى تحقيق مصلحة عامة في المجالات السياسية أو الحربية أو الإقتصادية أو الإجتماعية. وهذا الرأي في واقع الأمر يفسر لنا حق الدولة في التدخل وتغيير شروط القرض بإرادتها المنفردة باعتباره عملاً من أعمال السيادة.

ورغم ما قد ينطوي عليه الرأي الأخير من منطوق، إلا أنه يؤدي إلى هدم الثقة في الدولة ومن ثم إضعاف إنتمائها. إذ سيعزف الأفراد عن الاكتتاب في القروض العامة التي تصدرها مستقبلاً خشية استخدامها لسلطانها السيادية في مواجهتهم، مما قد يضر بمصلحتهم الخاصة.

ولذلك فإنه من الأفضل الأخذ بالرأي الأول، الذي يكيف إصدار القرض على أنه علاقة عقدية بين الدولة والأفراد، يلتزم كل منهما بإحترام بنوده وشروطه.

ولكي نحدد مقدار القرض وأنواع سنداته وسعر الفائدة فإن هذا يستلزم أن نحدد شروط القرض العام.

### شروط القرض العام:

يمكن أن نطلق على هذه الشروط نظام الإصدار، الذي يحدد:

#### ( ١ ) قيمة القرض العام:

ويقصد به المبلغ الذي يصدر به. وقيمة هذا المبلغ إما أن تكون محددة منذ البداية، وهو ما يسمى بالقرض محدد القيمة، وإما أن تكون غير محددة وهو ما يعرف بالقرض غير محدد القيمة.

فالقرض المحدد القيمة هو المبلغ الذي تحدده الدولة مقدماً، وتقوم بإصدار سندات بقيمته. ويتوقف الاكتتاب عند بلوغ هذا المبلغ. وفي حالة زيادة المبلغ المكتتب به عن المبلغ المحدد سلفاً، فإن الدولة تتدخل بتخفيض القيمة التي طلب كل فرد الاكتتاب بها، وقد يتم هذا التخفيض إما عن طريق تخفيض القيمة الاسمية للسند بإتباع طريقة حسابية واحدة تسري على كافة المكتتبين في سندات القرض، أو عن طريق مراعاة مصلحة صغار المكتتبين، بعدم تخفيض قيمة الاكتتابات التي تقل عن مبلغ معين. وبذلك فإن التخفيض يتم بالنسبة للاكتتابات مرتفعة القيمة.

أما القرض غير محدد القيمة فقد تدعو الدولة الأفراد إلى الاكتتاب في مبلغ غير محدد المقدار، على أن تقوم الدولة بتحديد تاريخ معين ينتهي الاكتتاب بنهايته. وبذلك فإن مقدار القرض يتحدد بحلول هذا التاريخ. وغالباً ما تلجأ الدولة إلى القرض غير محدد القيمة، في الحالات التي تحتاج فيها إلى الحصول على مبالغ كبيرة لتغطية أزمة أو كارثة معينة، مثل أوقات الحروب أو الكوارث.

#### ( ٢ ) أنواع سندات القرض:

قد تأخذ القروض العامة شكل سلفيات (١) أو تسهيلات مالية تقدمها

---

(١) أنظر د. عبد الهادي النجار، مرجع سابق ص ٢٩٢. وفي نفس المعنى، د. زين العابدين ناصر ص ٢٦٩.

البنوك الوطنية أو الأجنبية أو الهيئات الدولية للدولة. كما قد تأخذ شكل  
سندات حكومية تصدرها الدولة وتطرحها في عملية الاكتتاب العام.

وتأخذ هذه السندات أشكالاً ثلاثة:

أ - السندات الإسمية: وهي تلك السندات التي يقيد اسم مالئها في  
سجل خاص للدين، يحفظ في إدارة القروض العامة بوزارة المالية وتسلم إليه  
شهادة باسمه تثبت حقه تجاه الدولة. وتعد تلك الشهادات نفسها هي  
السندات الإسمية.

ويترتب على ذلك، أن انتقال ملكيتها يتطلب تعديل البيانات الواردة في  
الشهادة والسجل، وإحلال اسم المالك الجديد محل اسم المالك القديم وبدون  
هذه الإجراءات فلا يمتد بنقل ملكيتها قبل الدولة باعتبارها المدين بقيمة  
السند.

ومما هو جدير بالذكر أن فوائد هذه السندات لا تدفع إلا للاسم  
الثابت فيها، أو من ينوب عنه قانوناً. وهي بذلك تمثل حماية لمالكها ضد  
خطر الضياع أو السرقة. وإن كانت يعاب عليها ببطء تداولها.

ب - السندات لحاملها: فهي تلك السندات التي لا يقيد اسم مالئها  
في سجل خاص، بل القاعدة أن حائز السند مالئها.

ويترتب على ذلك، أن انتقال ملكيتها يتم بمجرد نقلها من شخص إلى  
آخر بالمناولة اليدوية، دون حاجة لإجراء أي قيد أو أي إجراء قانوني معين.  
وعادة ما تلحق بهذه السندات قسائم أو كوبونات قابلة للانفصال عن السند  
الأصلي، يعبر كل منها عن الفائدة المستحقة في تاريخ معين، وتدفع الفوائد  
عن طريق تقديم القسيمة أو الكوبون المحدد فيه التاريخ المقرر لكل فائدة  
في موعده، بغض النظر عن شخصية حامله أو حائزه، باعتبار أن الحيازة  
هي المنقول سند الملكية.

وتمتاز السندات لحاملها بسهولة تداولها دون أي إجراءات شكلية أو  
قانونية.

إلا أنه يعاب عليها، الخطر الذي قد يلحق بمالكها في حالة الضياع  
أو السرقة.

ج - السندات المختلطة؛ وتأخذ هذه السندات شكلاً وسطاً بين السندات الإسمية والسندات لحاملها. فهي تقترب من السندات الإسمية في ضرورة قيد اسم المكتتب فيها في سجل خاص، ولا تنتقل ملكيتها إلا بعد تغيير البيانات الواردة في السجل، وتقترب من السندات لحاملها بالنسبة لتحصيل الفوائد، فدفعها يتم لحاملها بعد تقديم الكوبونات، بغض النظر عن شخصية هذا الحامل.

وهذا النوع يجمع بين مزايا وعيوب كل من السندات الإسمية ولحاملها السالف توضيحها.

### ٣) اختيار طريقة الاكتتاب،

يمكن للدولة أن تلجأ إلى عدة طرق فنية مختلفة في سبيل الاكتتاب في السندات الحكومية، ويمكن أن نحدد هذه الطرق على النحو التالي (١):

١) الاكتتاب العام المباشر؛ وتتمثل هذه الطريقة في قيام الدولة بطرح سندات حكومية مباشرة إلى الجمهور للاكتتاب فيها، مع تحديد ميعاد بداية الاكتتاب ونهايته، والشروط والمزايا التي تمنح للمكتتبين.

وتتميز هذه الطريقة بأنها توفر على الدولة مبالغ العمولة التي يتقاضاها الوسطاء، كالبنوك مثلاً، كما أنها تضمن رقابة فعالة على عملية الإصدار، ويترتب على ذلك منع استئثار كبار الرأسماليين بسندات القرض.

ويشترط لنجاح هذه الطريقة، أن يتوفر لدى الجمهور الثقة الكافية في مالية الدولة. ومع ذلك فإن لهذه الطريقة مخاطرها، أهمها مخاطر عدم تغطية القرض، مما يضعف الثقة في الدولة، ولذلك فعادة ما تفضل الدولة طريقة الاكتتاب عن طريق البنوك أو البيع في البورصة.

٢) الاكتتاب عن طريق البنوك؛ وفي هذه الحالة تلعب البنوك دور الوسيط في تغطية القرض، عن طريق قيام الدولة ببيع سنداتنا إلى البنوك مقابل عمولة تحصل عليها، تتمثل في الفرق بين المبلغ الاسمي للقرض

(١) د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٤٥٢: ٤٥٤.

وفي نفس المعنى د. زين العابدين نصار. مرجع سابق، ص ٢٧١: ٢٧٣.

والمبلغ الذي تدفعه للدولة عند شراء السندات، وتقوم البنوك ببيعها إلى الأفراد الراغبين في الاكتتاب، على أن تحتفظ لديها بالسندات التي لم تتمكن من تصريفها في السوق.

وتلجأ الدولة في بيع سندات القرض للبنوك، إلى طريق الممارسة أو المزايعة، فيتم بيع القرض لمن يرسو عليه المزاد أو للبنك الذي يقدم أفضل الشروط.

وتتميز هذه الطريقة، أن الدولة تضمن تصريف جميع السندات، وحصولها على حصيلة القرض على وجه السرعة. وإن كان يعاب عليها حرمان الدولة من مبلغ هام يتمثل في الفرق بين المبلغ الاسمي للقرض والمبلغ الذي تدفعه البنوك فعلاً للدولة ثعناً للسندات المباعة والذي يمثل في حقيقة الأمر فائدة القرض.

٣) البيع في البورصة: تلجأ الدولة إلى بيع السندات في بورصة الأوراق المالية، في حالة إذا كان المبلغ المطلوب اقتراضه محدوداً، وكانت الدولة في غير حاجة سريعة أو عاجلة إليه.

وتواجه هذه الطريقة مخاطر تتمثل في حالة طرح السندات الحكومية في البورصة دفعة واحدة، مما قد يؤدي إلى عدم وجود طلب كاف لشراء هذه السندات وبالتالي إلى انخفاض ثمنها، مما يضر بالمركز المالي للدولة. بالإضافة إلى أن انخفاض سعرها يعني ارتفاع سعر الفائدة. وهو ما يشكل عبئاً مالياً إضافياً على الدولة. ولذلك فإنه من الأفضل أن يجري طرح السندات في البورصة بصورة تدريجية وعدم طرحها دفعة واحدة.

## المبحث الثاني إنقضاء القرض العام

يتم انقضاء القرض العام برد قيمته إلى المكتتبين فيه، وتطبق على القروض العامة قاعدة وجوب التخلص من الديون بالوفاء بها طالما كان ذلك ممكناً.

وقد يتم تخفيف الدين العام إما بالوفاء به، أو بتخفيض سعر الفائدة المقررة عليه. ويمكن إجمال طرق انقضاء الدين العام في أربع طرق رئيسية: الوفاء، التثبيت، التبديل وأخيراً الاستهلاك.

(١) الوفاء: يقصد بالوفاء رد قيمة القرض بأكمله إلى المكتتبين فيه. ولا يتصور انقضاء القرض بواسطة الوفاء به إلا بالنسبة للقروض المحددة المبلغ، لكي تتمكن الدولة من تدبير سدادها من مواردها العادية. ولذلك فمن غير المتصور الوفاء بالقروض الضخمة، حيث يكون من الصعب على الدولة سدادها دفعة واحدة، بل يتم إستهلاكها على عدة سنوات.

(٢) التثبيت: ويقصد به قيام الدولة بتحويل القرض قصير الأجل، عندما يحل أجله، إلى قرض متوسط الأجل أو طويل الأجل.

ويتم التثبيت عن طريق إصدار قرض متوسط الأجل أو طويل الأجل بنفس مبلغ القرض القصير الأجل، مع السماح لحملة سندات الأخير بالإكتتاب في القرض الجديد عن طريق تقديم أذونات الخزنة التي يملكونها، وعندئذ فإنه يتم تثبيت القرض قصير الأجل في الحدود التي يقبل فيها أصحاب السندات الأكتتاب في القرض الجديد.

وإذا لم يرغب حاملو السندات قصيرة الأجل، الأكتتاب في القرض الجديد، فإن الدولة تكون ملزمة برد قيمة القرض.

وقد يكون التثبيت اختيارياً أو إجبارياً؛ ويكون اختيارياً عندما يكون لحاملي أذون الخزنة الاختيار، بين الحصول على قيمة القرض وبين تحويلها إلى قروض متوسطة أو طويلة الأجل. وعادة ما تقدم الدولة للمقرضين القدامى المزايا التي تعوضهم عن استرداد قيمة القرض، مثال ذلك أن ترفع



سعر الفائدة عند إجراء التثبيت.

ويكون التثبيت إجبارياً إذا ألزمت الدولة حاملي اذون الخزانة على الاكتتاب بسنداتهم في القرض الجديد متوسط أو طويل الأجل. ويكون ذلك، عادة، في حالة عدم قدرة الدولة على رد قيمة القرض عند حلول أجله. ويترتب على ذلك ضعف الثقة في مالية الدولة مما يضر باثتمانها العام. ولذلك فلا تلجأ الدولة إلى التثبيت الإجباري إلا في حالات الضرورة القصوى.

(٣) التبدل: يقصد بتحويل أو تبديل (♦) القرض العام إحتلال قرض جديد بسعر فائدة منخفض محل قرض قديم بسعر فائدة مرتفع. وهذا التجديد في الدين، يترتب عليه تخفيف عبء خدمة الدين على الخزانة العامة. ويتميز تبديل الدين بأنه يوفر الوقت والجهد والمال.

#### (١) شروط التبدل (١):

١ - أن تتوفر ثقة المقرضين في الدولة، فإذا لم تتوافر هذه الثقة فإنهم سيختارون رد القرض دون تجديده.

٢ - أن تكون الفائدة المقترحة للقرض مساوية على الأقل للفائدة الجارية في السوق أو أعلى منها قليلاً، وإلا فإن المقرضين سيفضلون إقراضها للغير بسعر الفائدة الجاري في السوق.

٣ - ألا تكون المدة المقترحة للقرض الجديد طويلة. وعادة ما تلجأ الدولة ضماناً لنجاح عملية التبدل إلى تقرير بعض المزايا، ومنها إعفاء القرض الجديد من الضرائب، أو منح مكافأة مالية لمن يقبل التبدل، أو تحديد مدة قصيرة لرد القرض إذا كان القرض الأصلي غير محدد المدة، أو رفع سعر الفائدة عن السعر الجاري في السوق ولو قليلاً.

#### (٢) صور التبدل:

قد يكون التبدل إجبارياً Conversion Obligatoire إذا قامت الدولة

Conversion.

(♦)

(١) أنظر د. عبد الهادي النجار، مرجع سابق ص ٢٩٧.

بتخفيض سعر الفائدة دون موافقة الدائنين. وهذا التبديل يضر بالسمعة المالية للدولة ويضعف الثقة فيها.

وقد يكون التبديل اختيارياً Conversion Facultative بأن تعلن الدولة رغبتها في تخفيض سعر الفائدة، ويكون لحاملي إذونات الخزانة حرية الاختيار أما أن يقبلوا تخفيض الفائدة وتبديل القرض، أو أن يسترد قيمة القرض الأصلي.

هذا ويأخذ التبديل أشكالاً متعددة أهمها التبديل على التكافؤ، التبديل مع دفع الفرق، وأخيراً التبديل دون التكافؤ<sup>(١)</sup>.

#### (٤) استهلاك القرض العام:

يقصد باستهلاك القرض العام (❖) رد قيمته بصورة تدرجية إلى المكتتبين فيه. ويترتب على ذلك إيقاف الفائدة المضررة عليه، أي تخفيض العبء المالي على الخزانة العامة.

ويعد الاستهلاك أكثر الطرق الفنية شيوعاً لإنقضاء القروض العامة، وخاصة القروض متوسطة وطويلة الأجل، ويتم الاستهلاك بصورة تدرجية خلال فترة معينة، حتى إذا انتهت هذه الفترة تكون الدولة قد أكملت سداد القرض.

وقد يكون الاستهلاك إجبارياً بالنسبة للدولة أو اختيارياً<sup>(٢)</sup> بالنسبة

لها:

١ - ويكون الاستهلاك إجبارياً بالنسبة للقروض المؤقتة التي تحدد لها الدولة ميعاداً تلتزم فيه بسدادها. ويتم الاستهلاك التدريجي في هذه الحالة بعدة صور: منها الاستهلاك العام على أقساط سنوية محددة، وفي هذه الحالة تدفع الدولة سنوياً لحاملي السندات جميعهم قسطاً يتضمن الفائدة السنوية، وجزءاً من أصل القرض. وقد يتم الاستهلاك بالقرعة، ويتم ذلك عن طريق إخراج بعض السندات سنوياً بطريق القرعة على أن تسدد

(١) انظر في ذلك تفصيلاً، د. عبد الهادي النجار، مرجع سابق ص ٢٩٨ - ص ٢٩٩.

Amortissement.

(❖)

(٢) انظر لمزيد من التفصيل د. رفعت المحجوب، مرجع سابق ص ٤٧٠ - ص ٤٧٢.

لحامليها قيمتها الاسمية بالكامل.

٢ - ويكون الاستهلاك إختيارياً، عندما يكون للدولة الحق في أن تقوم بسداد القرض في الوقت الذي تراه ملائماً. ويطبق ذلك عادة بالنسبة للقروض المؤبدة، إذ لا تكون الدولة ملزمة برد القرض في أجل معين، بل يكون لها وبارادتها المنفردة، أن تحدد أجل هذا الرد. كما يتوافر لها هذا الحق بصورة جزئية في حالة القروض ذات الأجلين. فقد تلزم الدولة، بالنسبة للقروض طويلة الأجل، برد القرض في أجل معين، ولكنها تحتفظ لنفسها بحق الرد في تاريخ سابق عليه. وتعد هذه الطريقة وسطاً بين الاستهلاك الاجباري المحدد الأجل والاستهلاك الاختياري غير محدد الأجل.

ويكون للدولة، عادة، الحق في استهلاك سنداتهما في الوقت الذي تريده قبل حلول هذا الأجل، وذلك عن طريق شرائها للسندات في بورصة الأوراق المالية. وقد تضمن هذه الطريقة للدولة أن تقوم بعملية السداد بأقل من القيمة الاسمية.

وهنا يكون من المفيد أن تنتهز الدولة فرصة انخفاض قيمة السندات الجارية، فتدخل مشترياً في البورصة، كما يكون من المفيد أيضاً أن تشتري الدولة السندات على فترات لا دفعة واحدة، حتى لا تؤدي إلى ارتفاع أسعارها، مما يشكل عبئاً مالياً على ميزانيتها.

## الفصل الثالث

### الآثار الاقتصادية للقروض العامة

للقروض العامة آثاراً واسعة ومتباينة على النشاط الاقتصادي والتوازن الاقتصادي في مجموعه. فتعد أداة من أدوات المالية العامة، تغيرت النظرة إليها مع تغير دور الدولة من الدولة الحارسة إلى المتدخلة إلى المنتجة، فلم تعد مصدراً استثنائياً من مصادر الإيرادات العامة، فأصبحت الدولة تستعين بها لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية، وإن كان ما زال يتعين اللجوء إليها في أضيق نطاق ممكن وفي حدود ما يمكن أن تحدثه من آثار مواتية على الاقتصاد القومي.

وواقع الامر، أن آثار القروض العامة تتداخل مع آثار الضرائب العامة، نظراً لكون الأولى تعد ضرائب مؤجلة، كم رأينا، حيث تقوم الدولة بالاقتراض في مرحلة أولى لعدم توافر الظروف المناسبة لفرض المزيد من الضرائب، ثم تأتي وفي مرحلة ثانية، وخاصة عند استهلاك القرض العام، وتفرض ضرائب جديدة يستخدم عائدها في تسديد أصل القرض وفوائده.

وتعتمد آثار القروض العامة إلى المتغيرات الرئيسية في الاقتصاد القومي، فتؤثر على مستوى الإنفاق العام ومن ثم فهي تساهم في التوسع في الإنفاق العام والاستثمار العام على حساب الإنفاق والاستثمار الخاص، مما يؤثر بالتالي على مستوى الدخل القومي.

كما أنها تؤثر في الكمية النقدية المتداولة، وفي الميل للاستهلاك والادخار. أضف إلى ذلك أنها تؤثر بصورة كبيرة على توزيع العبء المالي بين الأجيال المختلفة.

واستناداً إلى ما تقدم يمكن تلخيص آثار القروض العامة على النحو التالي:

#### (١) أثر القروض على الاستهلاك والادخار،

تؤثر القروض العامة على الاستهلاك والادخار من خلال ما تؤدي إليه

من إعادة توزيع الدخل القومي. وعادة ما يتم هذا التوزيع لصالح الميل للإدخار على حساب الاستهلاك، فالقروض تمنح العديد من المزايا والضمانات والتسهيلات لصغار المدخرين، من أجل تشجيعهم على الادخار والاكتتاب في سندات القروض العامة. ومن وجهة نظر صغار المدخرين، يكون توظيف مدخراتهم في السندات الحكومية أكثر سهولة وأمناً وأقل خطراً من توظيفها في السندات الخاصة. مما يؤدي إلى رفع الميل للإدخار وانخفاض الميل للاستهلاك، وبمعنى آخر، فإن الأفراد عادة ما يفضلون الاكتتاب في سندات القروض العامة من مدخراتهم المعدة للاستثمار، على أساس كم المزايا والضمانات التي توفرهم على زيادة الادخار، على حساب الاستهلاك.

ومما هو جدير بالذكر، أن انخفاض الاستهلاك في فترة الانكماش يكون ذا آثار خطيرة على الاقتصاد القومي، إذ يؤدي إلى مزيد من الكساد وعدم قدرة الاقتصاد على الخروج من هذه الأزمة. أما في حالة التضخم فإن انخفاض الميل للاستهلاك يترتب عليه حدوث نوع من التوازن والاستقرار الاقتصادي بمرور الزمن.

ويفرق البعض، في هذا الصدد، بين القروض الادخارية والتضخمية. فالقروض الادخارية من شأنها زيادة الادخار وتقليل الاستهلاك، لأنها تؤدي إلى سحب قوة شرائية من قطاع الأعمال غير المصرفي والقطاع العائلي. أما القروض التضخمية - فبالرغم من كونها نوعاً من الادخار الاجباري الذي تهدف منه الدولة إلى امتصاص القوة الشرائية الزائدة عن حاجة السوق وعودة الاستقرار والتوازن الاقتصادي - إلا أنها قد تؤدي إلى إضعاف الميل للإدخار في الزمن الطويل وتخفيض قيمة النقود مما يترتب عليه زيادة في الاستهلاك العام والخاص.

## (٢) أثر القروض على الاستثمار،

يترتب على عقد القروض، وما يستتبعه من دفع فوائد منتظمة وأصل الدين إلى المقرضين، انخفاض الأرباح المتوقعة، ومن ثم انخفاض الكفاية الحدية لرأس المال، وبالتالي انخفاض الميل للاستثمار. أضف إلى ذلك، أن التوسع في القروض العامة يجعل الدولة ترفع من سعر الفائدة كوسيلة

جذب للأفراد للاكتتاب في سندات القروض العامة. وارتفاع سعر الفائدة يؤثر بالسلب في الميل للاستثمار الخاص، فالأفراد المكتتبون في القروض العامة يسحبون أموالهم من الاستثمارات الخاصة. مما يمثل ضرراً بالغاً بالاستثمارات الخاصة.

أضف إلى ذلك أن القروض يكون لها تأثير كبير على التوازن الاقتصادي. وخاصة فيما يتعلق بإنفاق حصيله هذه القروض في مجالات التنمية المختلفة. وهل هي نفقات استهلاكية، كانت أم نفقات استثمارية حيث تساهم في تكوين رأس المال القومي ورفع القدرة الإنتاجية القومية.

### (٣) أثر القروض على زيادة كمية النقود،

تقترب القروض التي تقدمها البنوك إلى الدولة بزيادة كمية النقود المطروحة في التداول، ويترتب على ذلك، أنه في حالة وصول الاقتصاد إلى مرحلة التشغيل الكامل فإنها تحدث آثاراً تضخمية بالغة الخطورة، ويشكل هذا النوع من القروض نسبة كبيرة من مجموع القروض العامة. فاككتاب البنوك في (١) القروض العامة يتم عادة عن طريق خلق كمية جديدة من النقود، يتم ذلك على النحو التالي:

(أ) حينما يقوم البنك التجاري بالاككتاب في القروض العامة فإنه يفعل ذلك عن طريق التعاون مع البنك المركزي في إصدار نقود جديدة.

(ب) تؤدي إعادة خصم أذون الخزانة لدى البنك المركزي إلى زيادة الكمية النقدية.

(ج) عادة ما تقوم البنوك التجارية التي تكتتب في السندات الحكومية بخلق ودائع ائتمانية جديدة مقابل ما يدخل محفظتها المالية من هذه السندات. ومعنى ذلك أن السندات الحكومية، وخاصة أذون الخزانة، تدخل في حسابات نسبة السيولة المصرفية التي تحدد حجم الودائع، وتؤدي بالتالي إلى زيادة الودائع الائتمانية.

(د) قد يحدث أن تترك الدولة المبالغ التي اقترضتها من البنوك التجارية لدى هذه البنوك على سبيل الوديعة، على أن تقوم باستخدامها في

(١) أنظر د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٤٧٩ - ٤٨٠.

الوفاء بالتزاماتها. وفي هذه الحالة يكون النظام المصرفي ككل قد اکتب في القروض العامة بنقود كتابية إضافية.

ومما سبق يتضح لنا أن زيادة الكمية النقدية على النحو السالف ذكره، مع فرض بقاء الأشياء الأخرى على حالها، قد تحول دون ما تؤدي إليه القروض العامة عادة من ارتفاع الفوائد على القروض الخاصة، وهو ما يضر بالاستثمار الخاص.

#### (٤) أثر القروض في توزيع العبء المالي العام

يوزع القرض العبء المالي له بين المقرضين والمكلفين بالضرائب. كما أنه يرتب نوعين من الأعباء: عبء على الخزنة العامة للدولة أي التزامات الخزنة تجاه المقرضين وتمثل في دفع فوائد القرض، ورد أصله والامتيازات التي تقدمها الدولة للمكاتبين في القرض العام ويسمى هذا العبء «بالعبء المالي للقرض». أما النوع الثاني فهو عبء على الاقتصاد القومي، أي مدى ثقل القرض على الحياة الاقتصادية بكل جوانبها منذ لحظة الإصدار حتى السداد. ويعرف هذا العبء «بالعبء الاقتصادي للقرض»، فالقرض هنا لا يلقي فقط عبئاً اقتصادياً على الاقتصاد القومي، بل يوزعه على الفئات المختلفة والأجيال المختلفة، مما يؤثر على الإنتاجية القومية والرفاهية الاقتصادية (أي على مدى ما يحققه الدخل القومي من منفعة جماعية) فالعبء الاقتصادي للقروض يرتبط أساساً بالأفراد الذين يتحملون هذا العبء، ولا يمثل القرض عبئاً اقتصادياً إلا إذا كانت أضراره تفوق منافعه.

والسؤال الذي يطرح نفسه، في هذا الصدد، هل يمثل القرض عبئاً عاماً حقيقياً على الجيل الذي اکتب فيه أم يمتد هذا العبء إلى الأجيال المستقبلية؟<sup>٩٥</sup>

للإجابة على هذا التساؤل يجب علينا أولاً أن نحدد ما يلي:

١ - إن القرض، في مرحلة أولى، يؤدي إلى الحد من الالتجاء إلى الضرائب، وذلك يعني تخفيف العبء عن المكلفين الحاليين، وخاصة أصحاب الدخل المحدود، ومن ثم تتحسن أحوالهم المالية وتزيد مدخراتهم ويزيد ميلهم إلى الاستثمار.

٢ - في مرحلة ثانية، تقوم الدولة بدفع الأفراد إلى الاكتتاب في القرض العام، عن طريق اقتطاع جزء من مدخراتهم وتحويلها إلى الدولة، وهو ما يعني حرمان المقرضين من مدخراتهم، أي جزء من الوسائل النقدية التي يستخدمونها في شراء السلع والخدمات، التي يستخدمونها في الإضياع. ويمثل ذلك تضحية مؤقتة، هي مدة القرض، مقابل ما يحصلون عليه من فوائد القرض وأصله والمميزات الأخرى.

٣ - وفي مرحلة ثالثة، تضطر الدولة إلى فرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار الضرائب القائمة، لكي تتمكن من دفع فوائد القروض والمزايا الممنوحة للمكتتبين فيه بالإضافة إلى أصل القرض، مما يعني إلقاء أعباء ضريبية جديدة على المكلفين في المستقبل، وهذا ما دفع الفقه المالي التقليدي إلى تسمية القروض «بالضرائب المؤجلة».

ونخلص من ذلك، إلى أن القرض العام يعيد توزيع العبء المالي، بداية، بين المكلفين والمقرضين، بالنسبة للجيل الحالي للاكتتاب، فيخفف العبء عن المكلفين ويزيد العبء على المقرضين بمقدار حرمانهم من بعض مدخراتهم. أي أن العبء العام يتحمله الجيل الحاضر وهو عبء اقتصادي، ثم في مرحلة ثانية ينتقل العبء المالي من المكلفين الحاليين إلى المكلفين في الأجيال القادمة عن طريق فرض ضرائب جديدة، وهي ظاهرة نقل العبء المالي بين الأجيال.

هذا وقد اختلف الفقه المالي بشأن تحديد من يتحمل العبء الاقتصادي للقروض العامة: فيرى أصحاب النظرية التقليدية أن القرض، باعتباره تضحية مؤقتة من جانب المقرضين لبعض مدخراتهم مقابل ما يحصلون عليه من فوائد ومزايا أخرى ولا يلقي العبء على الجيل الحاضر، إنما يمتد أثره إلى الأجيال القادمة. فالمكلفين وحدهم هم الذين يتحملون في النهاية هذا العبء. ولذا فإنهم يعتبرون القرض «سحب الإيرادات العامة المستقبلية».

ويخلص التقليديون إلى أن القرض يعنى الجيل الحاضر للاكتتاب من عبء النفقات العامة التي يقوم بها، ويلقي في ذات الوقت هذا العبء على الأجيال القادمة. وقد بنى الفكر التقليدي نظريته على أساس أن القرض مورد غير عادي لا يتم اللجوء إليه إلا لتغطية نفقات غير عادية.



أما أصحاب النظرية الحديثة، فيرون أن القرض يمثل عبء فقط على الجيل الحاضر دون أن يمتد إلى الأجيال القادمة.

وواقع الأمر أن كل من النظرية التقليدية والحديثة قد حصرت العبء المالي في جيل محدد. فنجد النظرية التقليدية تنفي التضحية التي يتحملها المقرضون بحرمانهم من بعض مدخراتهم وامتناعهم عن الاستهلاك فتصبح الأجيال المستقبلية وحدها هي المتحملة بهذا العبء.

بينما يرى أنصار النظرية الحديثة أن عبء القرض يتحملة فقط المقرضون دون الأجيال المقبلة. غافلين أن أصل القرض وفوائد ومزاياه يتحملة الأجيال القادمة الممثلة في المكلفين بدفع الضرائب.

وخلاصة القول: أن العبء المالي للقرض يتحملة الجيل الحالي المتمثل في المقرضين وتضحياتهم، والأجيال المستقبلية الممثلة في المكلفين بدفع الضرائب المفروضة عليهم.

وأخيراً ينبغي أن نوضح أن توزيع العبء العام بين الأجيال المتلاحقة، الجيل الحالي والأجيال القادمة، يتوقف على طبيعة النفقات العامة التي تخصص القروض لتغطيتها، أي على الغرض من هذه النفقات ويمكن أن نلخصها في عدة أمور (١):

(١) أن القروض التي تستخدم في تغطية النفقات الاستهلاكية أو في توزيع نفقات تحويلية، تنتهي إلى الاستهلاك ولا تحمل الجيل الحاضر تضحية ما، أنه لا يحرم من الإشباع وبالتالي فهي لا تشكل بالتسبة له عبئاً عاماً حقيقياً وإنما العبء يكون على الأجيال المستقبلية.

(٢) أن القروض التي تستخدم في تغطية نفقات استثمارية تعطى دخلاً يكفي لدفع فوائد القرض ولسداد أصله، لا تحمل الجيل القادم عبئاً عاماً لأنها لا تستلزم زيادة الأعباء المالية عليه. مع ملاحظة أنها تحمل الجيل الحالي عبئاً حقيقياً.

(١) أنظر، د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٤٨٠ - ٤٩٥.

وفي نفس المعنى، د. محمود عبد الفضيل، مرجع سابق، ص ١١٥ - ١١٦.

(٣) أن القروض التي تستخدم في تغطية نفقات استثمارية ترفع من الإنتاجية القومية ومن الدخل القومي لا تكون ذات عبء عام كبير على الجيل القادم الذي سيستفيد من آثارها، إلا أنها تمثل عبئاً عاماً على الجيل الحالي ما دمنا لا نضمن أن الأعباء الضريبية اللازمة لخدمتها لا تؤدي إلى سوء توزيع الدخل القومي.



## الباب الخامس الإصدار النقدي الجديد

قد تضطر الدولة في بعض الأحيان، لمواجهة نفقاتها المتزايدة وعجز الميزانية، إلى اللجوء لطريقة الإصدار النقدي، وذلك حينما لا تستطيع أن تواجه في نفقاتها استناداً إلى مصادر الإيرادات العادية، الرسوم والضرائب أو مصادر الإيرادات الائتمانية، القروض. فتقوم الدولة بإصدار كمية جديدة من النقود وطرحها في التداول. ويعرف ذلك بالتضخم المالي، أو التمويل عن طريق التضخم.

ويؤدي الإصدار النقدي الجديد إلى انخفاض قيمة النقود مما يشكل عبئاً إضافياً على دخول وثروات الأفراد.

ويقصد بالتضخم زيادة وسائل الدفع ومن ثم زيادة الطلب الكلي على سلع الاستهلاك، وبصورة لا يستجيب لها العرض الكلي لهذه السلع مما يؤدي إلى ارتفاع الأثمان وانخفاض قيمة النقود.

فالتضخم، بالمعنى الاقتصادي، يعني أن زيادة كمية النقود المطروحة للتداول تدفع الأفراد إلى زيادة الطلب على السلع، وخاصة الاستهلاكية، دون وجود إنتاج كاف لتغطية هذه الزيادة، وبالتالي يقل العرض وترتفع أثمان السلع، ومن ثم تصبح تلك النقود غير قادرة على شراء ما يلزم أصحابها لسد احتياجاتهم. وهو ما يعرف اقتصادياً بانخفاض وندهور قيمة النقود.

ويختلف رد فعل التضخم بحسب ما إذا كانت الدولة متقدمة أو نامية. ففي الدول المتقدمة عندما يصل الاقتصاد إلى مرحلة التشغيل الكامل، أي عدم وجود أي قوة إنتاجية معطلة، فلا يمكن للجهاز الإنتاجي أن يتابع الزيادة في الطلب الكلي على سلع الاستهلاك، مما يؤدي إلى حدوث التضخم.

أما في الدولة النامية، وبالرغم من عدم وصول الاقتصاد إلى مرحلة التشغيل الكامل، فإن جهازها الإنتاجي لا يتمتع بأي مرونة مما يحول دون

زيادة الانتاج لمواجهة الزيادة في الطلب الكلي على سلع الاستهلاك، أي إلى حدوث التضخم.

وهناك مبرران (١) للالتجاء إلى وسيلة الإصدار النقدي الجديد:

**الأول:** أنه يعتبر حافظاً على الاستثمار. ذلك أن الإصدار الجديد يؤدي إلى ضعف القوة الشرائية للنقود وبالتالي ارتفاع الأثمان، مما يؤدي إلى زيادة الأرباح والتوسع في الاستثمار القائم وظهور فرص جديدة للاستثمار. كما إنه يؤدي إلى توزيع الدخل لصالح أصحاب الدخل المرتفعة على حساب أصحاب الدخل المحدودة، مما يعني زيادة الإدخار على حساب الاستهلاك. ويعد هذا المبرر غير فعال، بل قد يكون خطراً. فالواقع أن الذي يعوق الاستثمار هو عدم وجود طلب كاف، وعدم التنسيق بين الصناعات القائمة بالفضل. ولا يؤثر الإصدار النقدي (التضخم) على هذين العاملين. أضف إلى ذلك أنه ليس صحيحاً أن إعادة توزيع الدخل يتم لصالح الدخل المرتفعة مما يترتب عليه زيادة الإدخار. ففي فترات التضخم لا يشوق الإدخار على الدخل فحسب، بل يؤدي المناخ التضخمي إلى نقص حجم المدخرات، فالزيادة في الدخل المرتفعة لا تؤدي إلى زيادة المدخرات، ولكن إلى زيادة استهلاك السلع الكمالية المستوردة. مما يترتب عليه زيادة في اختلال ميزان المدفوعات، حيث أن زيادة استهلاك السلع الكمالية لا يحقق أي حافز للتنمية الاقتصادية.

**الثاني:** إن الإصدار النقدي يعتبر وسيلة ضرورية لتمويل الاستثمار العام والحصول على الوسائل اللازمة لبرامج التنمية. ففعاليتها تكمن فيما يسمح به من تحويل للموارد لتحقيق أهداف التنمية. ففي هذه الحالة يؤدي الإصدار النقدي إلى تكوين إدخار إجباري لتمويل مشروعات إنتاجية لها أثر هام على معدلات التنمية الاقتصادية. فالتضخم يسمح للدولة بالحصول على موارد عينية وتخصيصها للاستخدامات الأكثر فائدة للتنمية الاقتصادية. إلا أن هذا الأثر لا يمكن أن يكون دائماً، فهو يرتبط بمدى قبول أو تحلل الطبقات الاجتماعية التي تعتبر ضحية للتضخم نتيجة انخفاض نصيبها من

(١) انظر د. باهر عتم، مرجع ذلك من ٢٠٨: ٢١٠.

النتائج القومي. أي أنه ينتج أثره في الفترة التي لا تشعر فيها هذه الفئات بعبء التضخم عليها. أما إذا انتبعت لهذا الأثر وطالبت برفع دخولها لمواجهة الزيادة في تكاليف المعيشة، فإن الإصدار الجديد يفقد أثره هذا. ومن الوسائل المتبعة في هذا الصدد، للمحافظة على أثر الإصدار النقدي، وسائل الرقابة المتعددة التي تفرض على الأثمن وعلى الأجور وعلى تخصيص الموارد. ولهذا يجب أن تؤخذ هذه النتائج في الاعتبار عند اللجوء إلى الإصدار النقدي لتمويل التنمية. وإن كان اللجوء إلى هذا الأثر يكون في أضيق الحدود أيضاً.

ونخلص مما تقدم إلى مدى خطورة العبء الاقتصادي الذي يترتب على الإصدار النقدي الجديد، وعدم عدالته في توزيع العبء بين مختلف الفئات الاجتماعية. وتكمن خطورة هذه الوسيلة في سهولة الالتجاء إليها في حالة عجز الدولة عن اللجوء إلى طرق التمويل الأخرى، مما يؤدي إلى اختلال التوازن الاقتصادي والنقدي. ومثال ذلك، ما حدث في فرنسا (١) عندما قامت حكومة الثورة فيما بين ١٧٨٩ و ١٧٩٥ بإصدار كميات نقدية كبيرة مما أدى إلى انخفاض قيمة النقود في سنة ١٧٩٦ إلى نصف ما كانت عليه من قبل ذلك.

وقد تار الخلاف في الفقه المالي بشأن استخدام وسيلة الإصدار النقدي: فالفكر التقليدي يرى أنه في حالة وصول الاقتصاد إلى مرحلة التشغيل الكامل، أي عدم مرونة الجهاز الإنتاجي، فإنه يكون من غير الملائم الالتجاء إلى الإصدار الجديد، أي إلى التضخم كوسيلة لتمويل أعباء النفقات العامة للدولة، لتفادي الآثار التضخمية الضارة التي تحدث لهذا الاقتصاد.

أما الفكر الكينزي، الذي يهدف إلى معالجة البطالة والكساد، فهو يرى إمكانية الالتجاء إلى الإصدار النقدي لتغطية عجز الميزانية، في حالة عدم وصول الاقتصاد إلى مرحلة التشغيل الكامل، أي أن الجهاز الإنتاجي يكون أكثر مرونة. ولكن يكون من الضروري عند وصول الاقتصاد إلى مرحلة التشغيل الكامل، التوقف عن الإصدار النقدي على الفور حتى لا يؤدي إلى تضخم جديد وهكذا.

(١) د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٥١٢.

واستناداً إلى ذلك، يصبح الالتجاء إلى الإصدار النقدي أمراً غير مناسب لتمويل عجز الميزانية في الدول النامية لعدم مرونة جهازها الإنتاجي، مما قد يؤدي إلى حدوث التضخم بآثاره السيئة. وهي آثار تؤدي إلى الإضرار بالتنمية الاقتصادية، وخاصة عن طريق رفع تكاليف التنمية، وإحداث عجز في ميزان المدفوعات.

فبالجوء إلى طريقة الإصدار النقدي (التضخم المالي) يجب أن يتم في أضيق نطاق ممكن وبحذر شديد لتلافي الآثار السيئة التي تنتج عنها.

# القسم الثالث

## الميزانية

### La Budget - The Budget

#### مقدمة:

#### تعريف الميزانية:

تهدف الموازنة العامة للدولة إلى تقدير النفقات الضرورية، لإشباع الحاجات العامة، والإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات عن فترة مقبلة هي في العادة مدة سنة.

فالميزانية هي، إذن، نظرة توقعية لنفقات وإيرادات الدولة عن مدة مقبلة تخضع لإجازة من السلطة المختصة. ومن هذا التعريف، يتضح أن الميزانية تتضمن عنصرين أساسيين: الأول التوقع، والثاني: الإقرار أو الإجازة.

#### العنصر الأول، الميزانية نظرة توقعية مستقبلية:

تعتبر الميزانية سجلاً لما تتوقع السلطة التنفيذية أن تنفقه وتحصله من مبالغ خلال مدة زمنية محددة تقدر عادة بسنة واحدة. وتعكس الميزانية، بما تتضمنه من نفقات وإيرادات المبالغ المرصودة لكل منهما، برنامج عمل الحكومة في الفترة المستقبلية على الصعيد السياسي والاقتصادية والاجتماعية. فإذا ما قررت الحكومة مثلاً زيادة الاعتمادات المخصصة للدفاع في الميزانية، فإن ذلك يعكس سياسة حكومية إزاء ما قد تتعرض له الدولة من تهديدات خارجية. وإذا ما تقلصت النفقات التي ترصدها الحكومة في الميزانية لصالح المشروعات القومية التي تقوم بها، فإن ذلك يعكس سياسة اقتصادية معينة تتوي الحكومة إتباعها في الفترة المقبلة، وهي الإنسحاب تدريجياً عن النشاط الاقتصادي وتركه لمجال المبادرات الخاصة (سياسة الخصخصة). وزيادة الاعتمادات الخاصة بالتكافل



الاجتماعي في الميزانية، يعني اتجاه الحكومة إلى إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات محدودة الدخل وهكذا....

#### الميزانية والحساب الختامي:

والميزانية، باعتبارها نظرة توفيقية لفترة مستقبلية، تختلف بذلك عن الحساب الختامي للموازنة *Compte finale*. فبينما تحتوي الميزانية على تقديرات للنفقات والإيرادات تتعلق بفترة مقبلة قد تتحقق أو لا تتحقق، فإن الحساب الختامي للموازنة عبارة عن بيان للنفقات والإيرادات التي أنفقت وحصلت فعلاً عن فترة سابقة، وبعبارة موجزة، إذا كانت الميزانية نظرة توفيقية إلى فترة قادمة فإن الحساب الختامي للموازنة هو نظره تسجيلية عن مدة ماضية.

#### العنصر الثاني: الميزانية تتطلب الإقرار أو الإجازة من السلطة

##### المختصة:

تختص السلطة التشريعية باعتماد الميزانية، أي بالموافقة على نظرة الحكومة التوقعية للنفقات والإيرادات عن عام مقبل. فلا تستطيع الحكومة أن تقوم بتنفيذ الميزانية إلا إذا تم إجازتها من قبل السلطة التشريعية، وفي حدود هذه الإجازة. وحق السلطة التشريعية في إجازة الميزانية مر بتطور طويل حتى أصبح من المبادئ الدستورية المستقرة في النظم السياسية المعاصرة.

ويعد هذا الحق من أقوى الحقوق التي تتمتع بها السلطة التشريعية، إذ بواسطته تستطيع هذه الأخيرة مراقبة أعمال الحكومة في جميع المجالات. بل وتستطيع السلطة التشريعية، في الدول الديمقراطية، إسقاط الحكومات عن طريق رفض الموافقة على الميزانيات المقدمة منها، مما يؤدي في نهاية المطاف إلى إجبار هذه الأخيرة على الاستقالة، أو إلى حل السلطة التشريعية ذاتها.

وجدير بالذكر، إن الذي يخضع لإجازة أو إقرار السلطة التشريعية، بالمعنى الفني للكلمة، هو تقديرات أو نظرة الحكومة التوقعية للنفقات العامة وحدها دون تقديراتها التوقعية للإيرادات العامة، ذلك أن إجازة السلطة

التشريعية للنفقات يعطي الحكومة الخيار في أن تقوم بها أو لا تقوم.  
أما إجازة أو موافقة هذه السلطة على تقديرات الإيرادات فلا يتضمن  
أو لا يترك أي خيار أمام الحكومة في تحصيلها من عدمه، إذ أنها واجبة  
التحصيل طبقاً لنصوص القوانين التي تقررها، كقوانين الضرائب مثلاً.  
وقد تحاول الحكومة أن تضمن الميزانية أوجه جديدة للإيرادات،  
كضرائب جديدة مثلاً، بحيث تعتبر إجازة السلطة التشريعية للميزانية  
موافقة صادرة منها في نفس الوقت على فرض هذه الضرائب الجديدة.  
وهذا ما يعرف في الواقع العملي، بملحقات الميزانية - Adjonctions Budge-  
taires. وتسلك الحكومة هذا الطريق بقصد تسهيل الحصول على موافقة  
السلطة التشريعية على فرض الضرائب. ولكن ملحقات الميزانية، وإن كانت  
تفيد الحكومة في الحصول على موافقة سهلة على فرض ضرائب جديدة، لا  
تتفق مع ما يجب من إتاحة الوقت الكافي لمناقشة مبدأ فرض الضرائب الجديدة، لا  
أسبابه ونتائجه. هذا فضلاً عن أن تشريعات الضرائب، بما لها من  
خطورة وأهمية وديمومة، لا بد وأن تصدر في شكل قوانين مستقلة يسهل  
الرجوع إليها، وليس في شكل ملحق بإحدى الميزانيات التي تتسم بطابع  
التأقيد كقاعدة عامة.

#### الميزانية العامة والميزانية الخاصة:

وعنصر الإجازة هو الذي يفرق الميزانية العامة، أي ميزانية الدولة،  
عن الميزانية الخاصة، أي ميزانية المشروع الخاص. فبينما يتحد الاثنان في  
أن كليهما يعد نظرة توقعية للمبالغ المنتظر تحصيلها خلال فترة زمنية  
مقبلة، تتحدد في الغالب بعام واحد، فإنهما يفترقان من حيث إن الأولى  
نظرة توقعية عامة، بينما الثانية نظرة توقعية خاصة، هذا فضلاً عن أن  
الميزانية العامة تتضمن عنصر إجازة السلطة التشريعية، على النحو الذي  
رأيناه، بينما لا تتطلب الميزانية الخاصة مثل هذه الإجازة.

#### الميزانية والمحاسبة القومية (الميزانية القومية والحسابات القومية):

اجتماع العنصرين، سائفاً الذكر، أي التوقع والإجازة، هو الذي يفرق  
بين ميزانية الدولة والميزانية القومية Le Budget nationale: إذ تهتم الدول

المتقدمة هي الوقت الحاضر بإعداد ما يسمى بالميزانية القومية أو الاقتصادية Budget national ou économique. وهي عبارة عن التقديرات الكمية المتوقعة للنشاط الاقتصادي في مجموعه، أي في القطاعين العام والخاص وفي علاقاته الداخلية والخارجية خلال فترة مقبلة. وذلك من خلال التوقعات الخاصة بحجم الدخل القومي في هذه الفترة، وتكوينه، وتداوله. بمعنى آخر، إذا كانت ميزانية الدولة تعكس مختلف أوجه نشاط الدولة وحدها كشخص اعتباري عن فترة مقبلة، فإن الميزانية القومية تعكس مختلف هذه الأوجه في الأمة (١) كلها، بما فيها الدولة، عن نفس هذه الفترة. وتتميز الميزانية القومية عن ميزانية الدولة بأنها توقع فحسب، أما ميزانية الدولة فهي توقع وإجازة في نفس الوقت.

وعلى ذلك لا يمكن أن تحل الميزانية القومية محل ميزانية الدولة، شأنها في ذلك شأن ميزانية الدولة التي لا يمكن أن تحل محل ميزانية أي مشروع خاص. فدور الميزانية القومية يقتصر، إذن على كونه مجموعة البيانات الأساسية التي يمكن على هديها إعداد ميزانية الدولة. فهي الموجه للحكومة عند إعدادها لسياستها الاقتصادية، بصفة عامة، وميزانية الدولة بصفة خاصة. إذ يجب أن تأخذ البيانات المشار إليها في الاعتبار حتى تكون لدى الحكومة فكرة صحيحة وواضحة عن النشاط الاقتصادي القومي في مجموعه، ومدى التأثير الذي يمكن لهذا القرار أو ذلك، من القرارات التي تتخذها الحكومة، أن يعكسه على النشاط الاقتصادي.

ويرتبط بالميزانية القومية ما يسمى بالحسابات القومية أو حسابات الدخل القومي Les comptes de la nation. فصلة الحساب القومي بالميزانية القومية تشبه تماماً صلة الحساب الختامي بميزانية الدولة. بمعنى أن الحساب القومي عبارة عن سجل لكافة أوجه النشاط الاقتصادي للأمة عن فترة ماضية، وذلك من خلال العمليات التي تمت فعلاً والخاصة بحجم الدخل القومي في هذه الفترة وتكوينه وتداوله وتوزيعه. أما الميزانية القومية فهي، وعلى ما سلف البيان، نظرة توقعية عن مدة مستقبلية للتقديرات الكمية المتوقعة للنشاط الاقتصادي في مجموعه. وطبقاً للنظام الدولي

(١) سنطلق لفظ الأمة للدلالة على إجمالي أنشطة الدولة والقطاع العام والقطاع الخاص.

لحسابات القومية الذي قرره الأمم المتحدة. فإن هذه الحسابات تشتمل على مجموعات أربع من الحسابات هي: المجموعة الأولى، حساب المشروعات، ويشمل العمليات التي أجريت بواسطة المشروعات والتنظيمات المنتجة لسلع وخدمات مخصصة للبيع بأثمان تتناسب مع نفقة إنتاجها بالإضافة إلى حساب المشروعات العامة والمرافق العامة الصناعية والتجارية. وتمثل هذه المجموعة حساب «عمليات الإنتاج».

**المجموعة الثانية: حسابات الأفراد،** وتتضمن عمليات الأفراد والهيئات الخاصة التي لا تستهدف تحقيق الربح كالجمعيات والنوادي الرياضية والثقافية والاتحادات والتنظيمات القومية غير الحكومية، وتمثل هذه المجموعة حساب «عمليات الاستهلاك». **المجموعة الثالثة: حساب القطاع العام.** ويشمل حسابات الدولة باعتبارها شخصاً اعتبارياً والهيئات العامة والمرافق العامة المستقلة غير الصناعية والتجارية. **المجموعة الرابعة: حساب الخارج،** ويشمل عمليات الاستيراد والتصدير والاستثمارات الأجنبية والتمويلات الدولية. وتأخذ كل مجموعة من هذه الحسابات صورة جدول ينقسم إلى جانبين، يخصص أحدهما للنفقات وتدرج فيه عمليات الشراء التي يقوم بها المشروع والضرائب والأشتراكات والمرتببات التي يدفعها، والاستثمارات التي يقيمها والادخار الذي يقرره وغير ذلك من أوجه النفقات، أما الجانب الآخر فيرصد للإيرادات ويشتمل على عمليات البيع التي يقوم بها والمرتببات والإيرادات الأخرى التي يحصل عليها وغير ذلك من أوجه الإيرادات المختلفة.

وتأخذ الدول، بصفة عامة، بهذا التنظيم الدولي للحسابات القومية مع إدخال بعض التعديلات الطفيفة عليه بما يتناسب مع الظروف الخاصة بكل اقتصاد وطني على حدة.

ومما تقدم جميعه، يتضح بجلاء مدى أهمية العلاقة بين الميزانية القومية والحساب القومي والميزانية العامة للدولة. فالحسابات القومية يمكن على أساسها باعتبارها سجلاً لما تم أوجه نشاط اقتصادي للأمة عن مدة سابقة، إعداد التوقعات المتعلقة بما سيكون عليه النشاط الاقتصادي للأمة في مجموعه عن فترة مقبلة (أي إعداد الميزانية القومية). والميزانية القومية

باعتبارها تقديراً كمياً متوقعاً للنشاط الاقتصادي في مجموعه تعتبر موجهاً  
ترتكز عليه الحكومة عند إعدادها لميزانية الدولة.

### **تقسيم:**

وسنقصر دراستنا للميزانية العامة على ميزانية الدولة وحدها دون  
غيرها من الميزانيات العامة، كما سنركز على الجانب الفني للميزانية،  
فنعرض على التوالي للمراحل المختلفة التي يمر بها إعداد الميزانية (تحضير  
الميزانية)، ثم لاعتماد الميزانية، وأخيراً لتنفيذها. ومن ثم فسوف نقسم هذا  
القسم إلى الأبواب الثلاثة التالية:

**الباب الأول:** في إعداد وتحضير الميزانية.

**الباب الثاني:** في اعتماد الميزانية.

**الباب الثالث:** في تنفيذ الميزانية.

# الباب الأول

## إعداد الميزانية

### مقدمة،

يمر تحضير الميزانية وإعدادها بخطوات وإجراءات معينة تلزم السلطة التنفيذية نفسها بها. ولكنها عند اتخاذ هذه الخطوات تراعى مجموعة من المبادئ والقواعد التي يقررها علم المالية العامة التقليدي وهي بصدد إعداد هذه الميزانية، وعليه سوف نقسم هذا الباب إلى الفصلين التاليين:

**الفصل الأول:** المبادئ العامة التي تحكم تحضير الميزانية.

**الفصل الثاني:** إجراءات تحضير وإعداد الميزانية.



# الفصل الأول

## المبادئ العامة التي تحكم تحضير الميزانية

يتعين على السلطة التنفيذية، وهي بصدد تحضير الميزانية، أن تضع في اعتبارها عدد من المبادئ العامة التي تحكم الميزانية والتي صارت من البديهيات في علم المالية العامة. وتتمثل هذه المبادئ في الأمور الأربعة التالية:

- مبدأ سنوية الميزانية.
- مبدأ وحدة الميزانية.
- مبدأ عمومية الميزانية.
- مبدأ توازن الميزانية.

وسنفرد لكل مبدأ من هذه المبادئ الأربعة مبحثاً مستقلاً على النحو التالي:

- المبحث الأول:** في مبدأ سنوية الميزانية.
- المبحث الثاني:** في مبدأ وحدة الميزانية.
- المبحث الثالث:** في مبدأ عمومية الميزانية.
- المبحث الرابع:** في مبدأ توازن الميزانية.



## المبحث الأول

### مبدأ سنوية الميزانية

#### L'annualité budgétaire

يقصد بهذا المبدأ أن يحدث توقع وإجازة لنفقات وإيرادات الدولة بصفة دورية، منتظمة كل عام، ويعني هذا المبدأ أيضاً أن الميزانية يجب أن تقرر باعتماد سنوي من السلطة التشريعية. ويرجع هذا المبدأ إلى اعتبارات سياسية ومالية معينة: أما الاعتبارات السياسية فتتمثل في أن مبدأ سنوية الميزانية يكفل دوام رقابة السلطة التشريعية على أعمال السلطة التنفيذية التي تجد نفسها مضطرة إلى الرجوع إليها والحصول على موافقتها بصفة دورية كل عام. ثم إن المناقشة السنوية لميزانية الدولة تجعل السلطة التشريعية تقف على تفاصيل نشاط السلطة التنفيذية ورقابته ورسم حدوده، فكلما قصرت المدة التي يتعين بعدها على الحكومة الرجوع إلى السلطة التشريعية للحصول على موافقتها على نفقات وإيرادات الدولة، كلما ازداد دور السلطة التشريعية ورقابتها على أعمال السلطة التنفيذية بصفة دورية وعلى فترات متقاربة.

أما الاعتبارات المالية فتتمثل في أن فترة السنة هي الفترة التي تمارس في نطاقها أغلب الأنشطة الاقتصادية، كما أنها تضمن دقة تقدير إيرادات الدولة ونفقاتها، بصفة خاصة، على أساس اتجاهاتها في الماضي القريب (السنة المالية المنتهية)، وذلك لصعوبة تقدير هذه الإيرادات والنفقات في فترة أطول، وما قد يقترن بذلك من أخطاء، فتقدير النفقات، عندما تكون مدة الميزانية أطول من سنة، سيكون صعباً نظراً لاحتمال تغير الأسعار والأجور بصورة محسوسة خلال هذه الفترة اللازمة لتنفيذ الموازنة، كما أن تقدير الإيرادات لن يكون، بدوره، أقل صعوبة نظراً لاحتمال تغير العوامل الاقتصادية التي تؤثر في الدخل القومي، ومن ثم في حصيلة الضرائب والإيرادات بصورة عامة. فالتنبؤ بتطور هذه العوامل في المستقبل القريب، الذي يتمثل في مدة سنة، سيكون في العادة سهلاً وميسوراً، وذلك بالاستعانة بدراسة هذا التطور واتجاهاته في الماضي القريب، غير أنه

سيصبح أمراً شاقاً وعسيراً متى وضعت الميزانية لتستمر لمدة أكثر من سنة. كما أن فترة السنة تضم فصول السنة الأربعة التي تتوزع عليها مظاهر النشاط الاقتصادي وما تقتضيه من نفقات وإيرادات. فلو كانت الميزانية لمدة تقل عن سنة، فإن ذلك سيؤدي إلى بعض الاختلال في موارد الدولة ونفقاتها. ويكفي أن نسوق المثال التالي لتوضيح ما تقدم. إذا أعدت الميزانية لمدة تقل عن السنة فإن ذلك سيؤدي، وعلى سبيل القطع، إلى إهمال ظاهرة موسمية بعض الإيرادات والنفقات العامة، مما يؤدي إلى التهديد بإعداد ميزانيات لا تعبر عن حقيقة الوضع الاقتصادي الإجمالي في الدولة. فلو تصورنا مثلاً أن النفقات تتركز في شهور الشتاء، باعتبارها أكثر فترات السنة نشاطاً، وأن الإيرادات تتركز في شهور الصيف، باعتبارها فترة تحصيل الضرائب الأساسية في الدولة. فإن أي ميزانية تعد لمدة تقل عن السنة لا يمكن موازنة نفقاتها بإيراداتها. إذ ستبدو نارة محققة لفائض في الإيرادات، ونارة أخرى لعجز فيها. هذا فضلاً عن أن فترة السنة تجنب الوقت الطويل المبذول في إعداد الميزانية، فيما لو تقرر أن تكون لمدة أقل من ذلك، وما ينطوي عليه هذا الإعداد من تعطيل وإرهاق لكل من السلطتين التنفيذية والتشريعية.

لكل هذه الاعتبارات، يؤكد الفكر المالي التقليدي على ضرورة احترام مبدأ سنوية الموازنة، باعتباره يمثل ضماناً لتحضير الميزانية على ضوء تقديرات محددة، ومن ثم واقعية، إلى جانب مراعاته لظاهرة موسمية بعض النفقات والإيرادات، إضافة إلى كفاءته لرقابة فعالة ودورية على فترات قصيرة من جانب السلطة التشريعية للإنفاق الحكومي.

### **بداية السنة المالية، L'année financière**

وتختلف بداية السنة المالية من دولة إلى أخرى، فبعض الدول تجعل بداية السنة المالية لميزانية الدولة في أول يناير، والبعض الآخر، كمصر، يجعلها في أول يوليو على أن تنتهي في آخر يونيو من السنة التالية، المهم أن تراعى كل دولة، عند تحديد بداية السنة المالية لميزانيتها العامة، أن يأتي هذا التحديد متناسباً مع أحوالها الإدارية والتشريعية والاقتصادية، من جهة، وألا تطول الفترة بين تحضير الميزانية وبدء تنفيذها حتى لا تتغير الظروف

والأحوال تغيراً من شأنه عدم تحقق توقعات الميزانية، من جهة أخرى.

وجدير بالذكر أن تطور دولة الدولة وقيامها بأنشطة اقتصادية كثيرة استتبع. في بعض الأحوال، الخروج على مبدأ سنوية الميزانية في صورة الاعتمادات التي تتعدى نطاق سنة واحدة وتلك التي تعتبر تنفيذاً لخطة اقتصادية. ومثال ذلك، مشروعات التنمية والتمير والارتباطات طويلة الأجل خصوصاً في ميدان التجارة الخارجية، ويتعين أن تتم دراسة مثل هذه المشروعات بعناية فائقة وتحديد ما تتطلبه من إنفاق بدقة وتوزيعه على السنوات اللازمة لاتمامها في إطار الميزانية السنوية. فإذا لم تتم هذه الدراسة فقد يتضح بعد البدء في المشروع أنه لا يحقق أفضل استخدام للموارد المتاحة أو أقصى إشباع ممكن، وأن هناك استخدامات أخرى أكثر كفاءة للموارد التي يستخدمها هذا المشروع. وواضح ما في هذا من إساءة للاستخدام موارد المجتمع النادرة. ولهذا فلا بد من الأخذ بأسلوب التخطيط الاقتصادي عندما تقوم الدولة بمشروعات طويلة الأجل.

ويلاحظ أن بعض الدول قد حاولت أن تخرج على مبدأ السنوية، وأن تحل محله ميزانية الدورات التي تهدف إلى تحقيق التوازن الاقتصادي في خلال فترة طويلة على أساس تعاقب فترات الرواج والكساد. ولكن لصعوبة تقدير النفقات والإيرادات في الأجل الطويل، لم تنجح هذه المحاولات ولا تزال الغالبية العظمى من الدول تأخذ بمبدأ السنوية.

وإذا كانت قاعدة سنوية الميزانية تعنى أيضاً أن تلتزم الحكومة بإنفاق مبالغ النفقات المدرجة بالميزانية وتحصيل الإيرادات الواردة فيها خلال فترة تنفيذها، أي خلال السنة المالية، فإنه لا صعوبة في الأمر في الحالات التي تحدث فيها تصرفات موجبة للنفقات وللدفع الفعلي لها خلال السنة المالية. وكذلك لا صعوبة في الحالات التي تمت فيها الوقائع المنشئة للإيرادات وحدث تحصيلها بالفعل خلال السنة المالية. فمثل هذه النفقات والإيرادات تضاف إلى حساب السنة المالية. كذلك لا صعوبة في الأمر في حالة النفقات التي لم تتم التصرفات الموجبة لها، وبالتالي لم يحدث دفع فعلي لها خلال السنة المالية، أو في حالة الإيرادات التي لم تتم الوقائع المنشئة لها، ومن ثم لم يتم تحصيلها خلال السنة نفسها، فمثل هذه النفقات والإيرادات

لا تضاف إلى حساب هذه السنة.

لكن الصعوبة تكمن عندما يحدث أن ينشأ التزام على عاتق الحكومة بدفع مبلغ معين خلال السنة المالية للميزانية، ويجري الدفع الفعلي لهذا المبلغ بعد انتهاء السنة المشار إليها، أو عندما ينشأ حق للحكومة في تحصيل مبلغ مالي خلال هذه السنة ولا يتحقق التحصيل الفعلي له إلا بعد هذه السنة.

ويختلف حل هذه المشكلة باختلاف الشريعات المالية للدول، وهناك طريقتان لإجراء حساب السنة المالية: حساب الخزنة وحساب التسوية.

#### أولاً: طريقة حساب الخزنة: *Système de la gestion*

ووفقاً لهذه الطريقة يعد حساب السنة المالية الختامي على أساس النفقات التي صرفت بالفعل والإيرادات التي حصلت بالفعل خلال السنة المالية، بغض النظر عن تاريخ نشأة التزام الدولة بالدفع أو تاريخ نشأة حقها في التحصيل، فطبقاً لهذه الطريقة ينظر إلى الميزانية، باعتبارها حساب الخزنة، حيث تكون وجهة النظر المالية، هي الفألية، وتسجل المبالغ التي دفعتها الخزنة وتلك التي حصلت عليها فعلاً خلال السنة المالية لهذه الميزانية.

وعليه إذا انتهت السنة المالية دون دفع مبلغ ما من الاعتمادات فإنه يلغى حتى ولو كان التزام الحكومة بإنفاقه قد نشأ خلالها، ويتعين فتح اعتماد جديد بالمبلغ المذكور في ميزانية السنة التالية، كما أن النفقات التي نشأ الالتزام بها خلال السنة المالية لا تقيد في حساب هذه السنة طالما أنها دفعت بالفعل بعد انتهائها، بل يتعين قيده في حساب السنة المالية التي دفع خلالها، ويجري نفس الحكم على الإيرادات التي استحققت خلال السنة المالية ولكنها حصلت بالفعل بعد انتهائها.

وميزة هذه الطريقة أنها تؤدي إلى سرعة إقفال حساب السنة المالية بمجرد انتهائها، بحيث يمكن في اليوم التالي لهذا الانتهاء الوقوف بدقة على النفقات التي دفعت والإيرادات التي حصلت بالفعل، لكنها لا تخلو، مع ذلك، من عيوب لعل أهمها ما يلي: أولاً، أنها تمكن الحكومة من إظهار مركزها المالي على خلاف الحقيقة، وذلك باستعجال تحصيل الإيرادات قرب انتهاء

السنة المالية والإبطاء في دفع الالتزامات. وثانياً، ان الإدارات الحكومية المختلفة قد تميل عند اقتراب انتهاء السنة المالية إلى الإسراف في إنفاق الاعتمادات المخصصة لها دون مقتضى، أو دون وجود ما يستدعي ذلك، رغبة في الاستفادة منها قبل انتهاء السنة المالية وإلغاء ما تبقى منها دون صرف، ولا يخفي على أحد ما ينطوي عليه هذا المييب من إهدار للمال العام في غير ما خصص له.

### ثانياً: طريقة التسوية: *Système de l'exercice*

وبمقتضى هذه الطريقة يعد حساب السنة المالية الختامي على أساس المبالغ التي التزمت الحكومة بإنفاقها، حتى ولو لم يتم هذا الإنفاق بالفعل خلال السنة المالية المذكورة، وعلى أساس المبالغ التي نشأ حقها في تحصيلها خلال السنة المالية حتى ولو لم تحصل بالفعل. فهذه الطريقة تنظر إلى الميزانية من وجهة نظر قانونية، على خلاف الطريقة السابقة، حيث تصور المركز المالي للدولة بدقة لا من حيث المبالغ التي دفعتها الدولة أو حصلتها بالفعل ولكن من حيث الالتزامات والحقوق التي نشأت على الدولة أو لصالحها خلال السنة المالية، بغض النظر عن تاريخ الدفع أو التحصيل الفعلي.

ويؤدي الأخذ بهذه الطريقة إلى ضرورة وجود فترة إضافية تضاف إلى السنة المالية بقصد تسوية الالتزامات التي نشأت خلال السنة المالية للميزانية ولم تقم الدولة أتمامها بالوفاء بها، وكذلك تسوية الحقوق التي لم يتم تحصيلها خلال ذات السنة. ويطلق على السنة المالية وفترةها الإضافية (مدة التسوية).

وتحديد هذه المدة الإضافية متروك للقانون المالي للدولة، فقد يحددها بمدة معينة كبضعة أشهر مثلاً، وقد يتركها دون تحديد مما يترتب عليه عدم إقفال حسابات السنة المالية إلا بعد تسوية كافة الالتزامات والحقوق التي نشأت خلالها.

وميزة هذه الطريقة انها تصور المركز المالي للدولة تصويراً سليماً، ولا تعطى الفرصة للحكومة لإظهاره على غير حقيقته، كما تعتاز كذلك بمدد دفع الإدارات الحكومية إلى الإسراف في إنفاق إعتماداتها قرب انتهاء السنة

المالية بغير مقتضي، ومع ذلك فعيب هذه الطريقة أنها تترك حسابات السنة المالية دون إقفال لمدة طويلة بعد انتهائها مما يؤدي إلى تدخّل حسابات السنوات المالية المختلفة بعضها مع البعض الآخر، وتتبع مصر طريقة حساب الخزانة ولا تتبع طريقة التسوية.

## المبحث الثاني

### مبدأ وحدة الميزانية

#### L'unité budgétaire

يقصد بمبدأ وحدة الميزانية أن تدرج جميع نفقات الدولة وجميع إيراداتها في وثيقة واحدة حتى يسهل معرفة مركزها المالي، وحتى تتمكن أجهزة الرقابة المختلفة من مراقبة تصرفات الدولة المالية ومطابقتها للأهداف المحددة والاعتمادات الواردة في الموازنة كما وافقت عليها السلطة التشريعية.

ويجب عدم الخلط بين الميزانية ذات الوثائق المتعددة، وبين الميزانيات المتعددة، فقد تكون الميزانية موحدة ومع ذلك تقدم في وثائق متعددة وليست في وثيقة واحدة، كما هو الحال في إنجلترا، ولا يعتبر ذلك خروجاً على قاعدة وحدة الميزانية العامة للدولة، أما الميزانيات المتعددة فيؤخذ بها بالنسبة لبعض الوحدات الاقتصادية حتى تمكنها من أن تتمتع بالاستقلال المالي في مواجهة الميزانية العامة لأداء وظائفها على أكمل وجه. وأمثلة ذلك، الميزانيات المستقلة لبعض وحدات القطاع العام، وتميل بعض الحكومات إلى الخروج على مبدأ وحدة الميزانية بإنشاء ميزانيات مستقلة تماماً عن ميزانية الدولة لبعض أوجه النشاط الاقتصادي بهدف تقادى الرقابة التشريعية.

ويترنّب على تطبيق مبدأ وحدة الميزانية نتيجة هامة تتمثل في «قاعدة عدم تخصيص الإيرادات»، ونستلزم هذه القاعدة عدم تخصيص إيراد معين لمواجهة مصروف معين. بل تجمع كل الإيرادات دون تخصيص في قائمة واحدة تقابلها قائمة المصروفات التي تدرج بها كل النفقات، بمعنى

آخر، ينبغي أن تخصص جميع موارد الدولة لتمويل جميع الأنشطة التي تقوم بها. والإخلال بهذه القاعدة ربما يؤدي إلى ظهور قانص أو عجز للعمليات المختلفة التي تتطوي عليها الميزانية، مما يعني المساس بوحدتها وما يؤدي إليه ذلك من تبيد في الموارد أو قصور الميزانية عن تحقيق أهدافها. ومن النيسير أن تصور ما يمكن أن يؤدي إليه الإخلال بقاعدة عدم تخصيص الإيرادات. فبعض المرافق يمكن أن تحقق فائضاً ضخماً مما يذهبها إلى الإسراف والتبذير، في حين أن مرافق أخرى يمكن أن تعاني من عجز الموارد المتاحة لها، أضف إلى ذلك أنه في تخصيص الإيرادات خروجاً واضحاً على فكرة الدولة ذاتها وقيامها باقتطاع جزء من الموارد القومية لإعادة توزيعه أو إعادة تخصيصه لإشباع الحاجات الجماعية.

ويستند مبدأ وحدة الميزانية إلى اعتبارين أساسيين: أولهما مالي، وثانيهما سياسي، أما **الاعتبار المالي** فيتضمن في أن مبدز وحدة الميزانية من شأنه تحقيق الوضوح والنظام في عرض ميزانية الدولة مما يؤدي إلى تسهيل مهمة الباحثين والماليين في معرفة ما إذا كانت الميزانية متوازنة من عدمه، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، فإنه يساعد على عرض المركز المالي للدولة دون أي محاولة لإخفاء حقيقته.

أما عرض الميزانية في شكل حسابات متعددة، أي في شكل ميزانيات متعددة، فمن شأنه أن يجعل من الصعب أخذ فكرة عامة شاملة عن حالة النفقات والإيرادات العامة، مما يشجع على سوء التصرف في الأموال العامة.

أما **الاعتبار السياسي** فيتجسد في أن وحدة الميزانية تساعد السلطة التشريعية في مباشرة رقابتها على النفقات والإيرادات العامة. وهذا ما لا يتبعه عرض الميزانية في شكل حسابات متعددة.

فلكي تتمكن السلطة التشريعية وهي بصدد ممارسة رقابتها، من المفاضلة بين أوجه الإنفاق العامة المختلفة يتعين أن تعرض عليها كافة هذه الأوجه في وقت واحد. وإلا فإن الحكومة، إذا ما عرضت الميزانية بصورة مجزئة في حسابات متعددة، يكون بمقدورها الحصول بسهولة على موافقة السلطة التشريعية على أوجه الإنفاق غير الضرورية، أولاً، ثم تعرض عليها

بعد ذلك الأوجه الضرورية والتي تضطر السلطة التشريعية إلى الموافقة عليها لضرورتها، وقد لا تكون هناك إيرادات كافية متبقية لمواجهةها، مما قد يجعل هذه السلطة على فرض أعباء مالية جديدة لمواجهة هذه النفقات الضرورية.

### الاستثناءات التي ترد على مبدأ وحدة الميزانية،

فرغم ما ينطوي عليه مبدأ وحدة الميزانية من فوائد فإن هناك بعض الاستثناءات التي ترد عليه تبرزها المالية الحديثة للدولة. ويمكن حصر هذه الاستثناءات في أمور أربعة على النحو التالي: الحسابات الخاصة للخزانة، الميزانيات غير العادية، الميزانيات الملحقة، والميزانيات المستقلة. وسنعرض تباعاً لهذه الاستثناءات، كل على حدة، في فقرة مستقلة.

### أولاً، الحسابات الخاصة، Les comptes spéciaux

ويقصد بها الإطار الذي يسجل دخول أموال إلى خزانة الدولة، بمناسبة بعض العمليات الخاصة التي تقوم بها، ولا تعتبر إيرادات عامة، وتسجل خروج أموال منها لا تعتبر نفقات عامة. مثال ذلك، التأمين الذي يتلزم بدفعه المقاولون المتعاقدون مع الحكومة ضماناً لتنفيذ مشروع معين لا يعتبر إيراداً عاماً رغم أنه يدخل خزانة الدولة. إذ أن هذه الأخيرة ستقوم برده إليهم عندما ينتهون من تنفيذ أعمالهم على النحو المتفق عليه. وعندما يتم رد هذه الأموال إليهم فإن ذلك لا يعتبر من قبيل النفقة العامة رغم أن هناك خروجاً للأموال من خزانة الدولة.

من المنطقي في هذه الحالة ألا تدرج مثل هذه الأموال في ميزانية الدولة، بل ينبغي أن ترصد لها حسابات خاصة تفضل من تلقاء ذاتها عندما تخرج من خزانة الدولة الأموال التي سبق أن دخلتها. وهذه الحسابات الخاصة، بهذا التصوير، لا تعد استثناء من مبدأ وحدة الميزانية بل على العكس فإنها تؤدي إلى إظهار المركز المالي للدولة على حقيقته دون إضافة مبالغ إلى إيراداتها أو إلى نفقاتها لا تعتبر في الحقيقة إيرادات أو نفقات عامة.

لكن قد تسئ الحكومة استخدام هذا الإطار، أي الحسابات الخاصة، على نحو يجعلها تشكل، في التحليل الأخير، استثناء فعلياً من مبدأ وحدة



الميزانية. ويحدث هذا إذا وضعت الحكومة في حساب خاص مبالغ هي في حقيقتها نفقة عامة اعتماداً على أنها ستتكن من استرداد هذه المبالغ مرة أخرى من وجه معين من أوجه الإيرادات. كما لو قدمت الحكومة قروضاً إلى بعض المؤسسات العامة وقامت بإدراجها في حساب خاص بها استناداً إلى أنها ستسد فيما بعد، أو كما لو قامت بإدراج مبالغ معينة لشراء سلعة ما في حساب خاص اعتماداً على أنها ستسد فيما بعد عند بيع هذه السلعة. ووجه الخطورة في هذه الحالات تتجلى عندما لا يتم تسديد كافة هذه المبالغ، كلها أو بعضها، مما يدفع الحكومة إلى فرض أعباء مالية جديدة على المواطنين لمواجهة هذه النفقات.

وهكذا يرى أن الحسابات الخاصة للخزانة يمكن أن تؤدي إلى إهدار الاعتبار المالي. باعتباره أحد العناصر التي يستند إليها مبدأ وحدة الميزانية. فضلاً عما قد تؤدي إليه من هدم للاعتبار الثاني، الذي يقوم عليه المبدأ المذكور، وهو الاعتبار السياسي وذلك عندما لا تلتزم الحكومة بمرض الحسابات الخاصة للخزانة على السلطة التشريعية إذ يمكنها ذلك من تجنب كل الرقابة على أوجه الإنفاق العام التي تتضمنها تلك الحسابات.

وفي مصر تطبق طريقة الحسابات الخاصة للخزانة فيما يتعلق بتمويل عملية شراء القطن كل عام، إذ تقرض الحكومة عن طريق إصدار أذونات الخزانة وتستخدم حصيلة القرض في شراء المحصول، ثم تعود وتسده من حصيلة بيع هذا المحصول.

### **ثانياً، الميزانيات غير العادية، Les budgets extraordinaires**

ذكرنا أن مبدأ وحدة الميزانية يهدف إلى إعطاء صورة صادقة عن المركز المالي للدولة فيما يتعلق بإيراداتها ونفقاتها عن سنة مالية معينة، لكن اتباع هذا المبدأ قد لا يجدي في إعطاء هذه الصورة الصادقة في بعض الحالات: مثال ذلك، اضطرار الدولة إلى إنفاق مبالغ كبيرة لأغراض وقتية أو استثنائية، كتعمير ما خربته الحروب أو القيام باستثمار ضخمة على نحو ما يحدث الآن في إقليم توشكي، إذ يترتب على اتباع مبدأ وحدة الميزانية وإدراج هذه النفقات غير العادية إلى جانب النفقات العادية، إن تتضخم الميزانية بشكل يوحي بازدياد نشاط الدولة لدرجة كبيرة مقارنةً بنشاطها في

السنوات السابقة وهو ما لا يطابق الواقع. لذلك يفضل وضع ميزانية خاصة لهذه النفقات غير العادية، يطلق عليها اسم الميزانية غير العادية، مما يسمح بمقارنة حالة الدولة في السنوات المختلفة مقارنة صحيحة بالرجوع إلى أرقام الميزانيات العادية وحدها.

ولكن قد تسئ الدولة استخدام هذه الوسيلة الفنية، أي الميزانيات غير العادية، وذلك بنقل بعض بنود النفقات، التي تعتبر في حقيقتها نفقات عادية، من ميزانية الدولة إلى ميزانية غير عادية تنشئ لهذا الغرض، مع الالتجاء إلى فرض ضرائب استثنائية أو عقد قروض لتغطيتها، وتستطيع الحكومة بهذه الطريقة إظهار ميزانية الدولة في صورة متوازنة مع أنها في الحقيقة تتضمن عجزاً بمقدار النفقات الواردة في الميزانية غير العادية، أضف إلى ذلك أنه، وحتى ولو لم تسئ الدولة استخدام الميزانيات غير العادية، يلاحظ أن نفقات الحروب تكاد تكون في العصر الحديث من النفقات العادية، كما أن الاستثمارات الحكومية الضخمة تعتبر كذلك نظراً لأنها لا تمثل نفقات استثنائية بل نفقات غير منتظمة وتكاد تكون دورية، وأخيراً فإنه من الصعوبة بمكان وضع معيار لما يعد عادياً أو غير عادي من النفقات حتى يمكن رصد ميزانية خاصة للنفقات غير العادية.

لذلك فإن الاتجاه الحديث في المالية العامة هو التقليل بقدر الإمكان من الميزانيات غير العادية والاستعاضة عنها بإجراء تقسيم في الميزانية بين النفقات الدورية والخاصة بتسيير المرافق العامة العادية والنفقات الاستثمارية والخاصة بالمشروعات الإنتاجية الكبرى. ولقد عرفت مصر الميزانيات غير العادية على طول تاريخها، ويكفي تصفح كتب المالية العامة للتحقق من صحة ذلك.

### ثالثاً، الميزانيات الملحقة: Les budgets annexes

وهي ميزانيات يستدعيها حسن سير بعض المرافق العامة القائمة بنشاط صناعي أو تجاري، حيث توضع لهذه المرافق ميزانيات مستقلة تشمل على إيراداتها وتلحق بميزانية الدولة. وفي هذه الحالة لا يعدو الأمر أن يكون سوى إعطاء الشخصية المالية المستقلة للمرفق العام وليس الشخصية الاعتبارية المستقلة.

ويرجع السبب في رصد ميزانيات مستقلة إلى مثل هذه المرافق إلى الرغبة في تطبيق القواعد المتعلقة بالنشاط الخاص عليها بدلاً من القواعد الحكومية التي تنسم بالتعقيد والجمود، وكذلك إلى الرغبة في معرفة مدى أرباحية المرفق بمقارنة نفقاته بإيراداته. إلا أنه يلاحظ أنه يمكن تحقيق معظم هذه الاعتبارات دون حاجة إلى إنشاء ميزانية ملحقه والخروج على مبدأ وحدة الميزانية، ويتحقق ذلك بإنشاء ملحق بالميزانية فقط خاص بنفقات وإيرادات المرفق، أو بإصدار لائحة خاصة بالمرفق تتضمن القواعد والنظم التي يسير عليها بما يحقق تحرير من الروتين الحكومي.

ومن القواعد المقررة بالميزانيات الملحقه أنه يسري عليها ما يسري على الميزانية العامة للدولة خاصة بالنسبة لاعتماد السلطة التشريعية لها. بمعنى أن الميزانيات الملحقه، وإن كانت لا تحقق الاعتبار المالي الذي يستد إليه مبدأ وحدة الميزانية، تحقق الاعتبار السياسي الذي يقوم عليه هذا المبدأ والمتمثل في رقابة السلطة التشريعية عليها إلى حد ما.

#### **رابعاً الميزانيات المستقلة، Les budgets autonomes**

وهي الميزانيات الخاصة بالمرافق العامة التي تتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة. إذ من المعروف أن الاستقلال في الشخصية يستتبع الاستقلال في الميزانية، مما يعني في نهاية المطاف أن يكون لهذه المرافق ميزانية خاصة بها مستقلة عن ميزانية الدولة دون حاجة إلى نص صريح على ذلك.

وفي فرنسا تشكل الميزانيات المستقلة استثناء من مبدأ وحدة الميزانية يترتب عليه إهدار الاعتبارين الأساسيين اللذين يركز عليهما المبدأ سالف الذكر. وهذا واضح جلي بالنسبة إلى الاعتبار المالي حيث تتساوى الميزانية المستقلة مع الميزانية الملحقه في هذا الشأن. أما بالنسبة إلى إهدار الاعتبار السياسي فيرجع إلى أن الميزانية المستقلة، على عكس الميزانية الملحقه، لا يتم أخذ موافقة البرلمان عليها بل يختص مجلس إدارة المرفق باعتمادها.

## المبحث الثالث مبدأ عمومية الميزانية L'universalité budgétaire

يستلزم تحصيل الإيرادات العامة القيام ببعض النفقات. كما أن كثيراً من وحدات القطاع العام تتمتع بإيرادات ضخمة ولهذا توجد طريقتان لإدراج الإيرادات والنفقات في الميزانية العامة: **الطريقة الأولى**؛ وتسمى بطريقة الناتج الصافي، ومؤداها إجراء مقاصة بين إيرادات كل وحدة ونفقاتها بحيث لا يظهر في الميزانية إلا نتيجة المقاصة، أي صافي الإيرادات أو صافي النفقات. **الطريقة الثانية**، وتسمى بطريقة الموازنة الشاملة، وضحواها أن تدرج في الميزانية كل نفقة وكل إيراد مهما كان مقداره ودون إجراء أي مقاصة بينهما. والطريقة الثانية. وهي المتبعة كمبدأ، أي مبدأ العمومية والشمول، وذلك لاعتبارات معينة بعضاً سياسياً والآخر مالياً، أما الاعتبارات السياسية؛ فتتحصل في إتاحة الفرصة للسلطة التشريعية لمراقبة سير الإدارة الحكومية فيما يتعلق بنفقاتها الخاصة اللازمة لتسييرها. ذلك أن إتباع طريقة الناتج الصافي يحجب عن السلطة المذكورة كل ما يتعلق بتفاصيل نفقات المرافق العامة ولا يظهر سوى رصيد هذه المرافق في الميزانية دائماً كان هذا الرصيد أو مديناً. أما الاعتبارات المالية؛ فتتمثل في محاربة الإسراف في الإنفاق الحكومي، حيث إن إتباع طريقة الناتج الصافي أو الميزانية الصافية من شأنها أن تتيح للمرفق الذي يحقق إيرادات تربو على نفقاته أن يسرف في هذه النفقات بدون مقتضى، اعتماداً على أنه لن يظهر في ميزانيته إلا فائض الإيرادات على النفقات وعلى أنه لن يجد رقابة من السلطة التشريعية على بنود نفقاته.

وعليه فمبدأ عمومية الميزانية يعني أن تظهر في وثيقة الميزانية كافة تقديرات النفقات وكافة تقديرات الإيرادات دون أي مقاصة بين الاثنين. وهذا المبدأ يكمل مبدأ وحدة الميزانية، فإذا كان مبدأ وحدة الميزانية يهدف إلى إعداد وثيقة واحدة لميزانية الدولة ويمثل الإطار الخارجي للميزانية، فإن مبدأ العمومية يهدف إلى ملأ هذا الإطار عن طريق التسجيل التفصيلي لكل

تقدير بنفقة ولكل تقدير بإيراد دون إجراء مقاصة بين التقديرين، أي أن مبدأ عمومية الميزانية يمثل المضمون الداخلي لمبدأ وحدة الميزانية باعتبار أن هذا الأخير، وعلى ما سلف البيان، هو الإطار الخارجي للميزانية.

ورغم ما يحققه مبدأ عمومية الميزانية من فوائد، إلا أنه تعرض لنقد مرير من جانب البعض، ويمكن إيجاز هذا النقد في أمور ثلاثة: **الأمر الأول:** أن مبدأ عمومية الميزانية من شأنه إضعاف الحافز لدى القائمين بإدارة المرفق العام على ضغط نفقاتهم أو زيادة إيراداتهم باتباع طرق الإدارة الحديثة لاسيما وأن أي فائض يحققه المرفق سيذهب إلى ميزانية الدولة ولن يوجه لمكافحة العاملين به، أو تحسين ظروف عملهم. **الأمر الثاني:** أن هذا المبدأ لا يشجع على استخدام الأساليب التجارية في إدارة المرفق العام. **الأمر الثالث:** أن اتباع مبدأ العمومية من شأنه التأثير على مرونة العمل الحكومي وكفاءته وجودة أداءه.

... غير أن هذه الانتقادات ليست بمنأى عن الرد عليها: ففيما يتعلق بالانتقاد الأول فهو انتقاد غير صائب، إذ فيه خلط بين مبدأ عمومية الميزانية وقاعدة عدم تخصيص الإيرادات في الميزانية. فمبدأ العمومية يقتصر فقط على إلزام الحكومة بسرد كافة التقديرات للإيرادات والنفقات العامة على نحو مفصل في وثيقة الميزانية دون إجراء أي مقاصة بينهما. ومن ثم فإن الأخذ به لا يعني، في قليل أو كثير، ضرورة توجيه إيرادات المرفق العام إلى وجه أو آخر من أوجه الإنفاق (مكافحة العاملين أو تحسين ظروف عملهم). أما الانتقاد الثاني فهو، على فرض صحته، ليس على درجة كبيرة من الأهمية، وذلك راجع إلى أن العادة جرت في الآونة الأخيرة على تسجيل نفقات وإيرادات معظم المرافق ذات الأنشطة التجارية والصناعية في ميزانيات خاصة تلحق بالميزانية العامة للدولة. ولا يخفى على أحد أن الميزانيات الملحقة لا تظهر تفاصيلها في الموازنة العامة، بل يكتفي بذكر رصيدها فقط في جانب الإيرادات، إن كان هناك فائض، وفي جانب النفقات، إن كان هناك عجز، وعليه فلا يثير مبدأ عمومية الميزانية بالنسبة لهذه المرافق أي مشاكل في الواقع العملي، أما الانتقاد الثالث فمردود عليه بأن مبدأ عمومية لا شأن له بكفاءة العمل الحكومي وجودة أداءه. إذ لا نعرف كيف يؤثر ذكر الحكومة لجميع أوجه الإنفاق ومصادر الإيراد، على نحو تفصيلي في وثيقة

الميزانية، على مرونة العمل الحكومي وكيفيته.

ومع ذلك، فإن التشديد في تطبيق مبدأ عمومية الميزانية قد يؤدي في بعض الأحوال إلى بعض المشاكل العملية. ولعل خير مثال على ذلك ما حدث في فرنسا حينما فتح اكتاب لإقامة تمثال لأحد وزراء البحرية، فقررت وزارة البحرية أن يكون اكتابها في شكل حصة عميتية عبارة عن سبائك البرونز الناتجة من صهر مدافعها القديمة، بدلاً من طلب اعتمادات لهذا الغرض. ولقد نعت محكمة المحاسبات على هذه الطريقة عدم احترامها لمبدأ عمومية الميزانية، إذ كان يتحتم عليها، احتراماً لهذا المبدأ، أن تقوم ببيع سبائك البرونز المشار إليها وقيد ثمنها في الإيرادات ثم المساهمة في الاكتاب عن طريق الحصول على اعتماد بذلك من الوزارة.

فمن هذا المثال يتضح أن التشدد في تطبيق مبدأ العمومية، وتطبيقه على نحو حرفي، من شأنه أن يلزم الحكومة بالتصرف على نحو غير متطقي، وأن يؤدي إلى التعقيد والوقوع في برائن الروتين المعطل لتنفيذ المشاريع التي ترمع الحكومة القيام بها. ولكن من اليسير مواجهة أمثال هذه المواقف من خلال تبسيط مفهوم مبدأ العمومية والتركيز على جوهره. فالمبدأ المذكور يهدف في الأساس إلى إحكام الرقابة على كيفية استخدام الموارد العامة ومحاربة الإسراف والتبذير. ومن ثم فإن احترام هذا المبدأ ينبغي ألا يتجاوز حدود الهدف من وجوده، أي تحقيق الرقابة المذكورة. ولا يوجد ما يدعو إلى تطبيقه بصورة جامدة طالما أن الهدف الذي وجد، المبدأ المشار إليه، من أجل تحقيقه لم يغب عن الأنظار.

ونعتقد أنه من المناسب التخفيف من غلواء مبدأ عمومية الميزانية، بالنظر لتضخم حجم الموازنات العامة في العصر الحالي. فلا يوجد ثم ما يدعو إلى اشتراط العمومية على إطلاقها فيما يتعلق بعرض بيانات المشروع النهائي لميزانية الدولة حتى لا يبدو هذا المشروع شديد التعقيد ويستغلق على الفهم.

ويرى البعض (١) أنه من الملائم، لتحقيق ذلك، اشتراط العمومية على

(١) انظر، د. مجدي شهاب، الاقتصاد المالي، دار الجامعة الجديدة للنشر، سنة ١٩٩٩، ص

إطلاقها فيما يتعلق بتحضير مشروعات موازنات المرافق العامة المختلفة المعروضة على وزارة الخزانة والمالية. أما مشروع الميزانية العامة للدولة فيمكن عرضه بصورة موجزة كي يتمكن المطالع له من الوقوف بيسر على الخطوط العريضة لسياسة الحكومة حتى ولو اقتضى ذلك الإخلال بقاعدة العمومية في حدود مقبولة. طالما أن هذا الإخلال ليس من شأنه تفويت الهدف من المبدأ، إلا وهو إحكام الرقابة على نفقات الحكومة وإيراداتها.

وإذا كان مبدأ عمومية الميزانية يرمي إلى إحكام رقابة السلطة التشريعية على النشاط المالي للحكومة بإجازتها لتفاصيل إيرادات ونفقات المرافق العامة، فهناك قاعدتان إلى جانبه تستهدفان تحقيق نفس الغرض وهما: قاعدة عدم تخصيص الإيرادات، وقاعدة تخصيص الاعتمادات.

### **القاعدة الأولى: عدم تخصيص الإيرادات،**

#### **La non - affect action des recettes**

وتعنى هذه القاعدة ألا يخصص إيراد معين من الإيرادات العامة للإنفاق منه على وجه معين من أوجه النفقات. فلا يجوز مثلاً أن تخصص حصيلة الضريبة الإضافية على وقود السيارات لإصلاح وصيانة الطرق، أو تخصص حصيلة الرسوم الإضافية على صحف الدعاوى والأوراق القضائية لإنشاء دور المحاكم وإصلاحها وتأسيسها... الخ. وإنما ينبغي وفقاً لهذه القاعدة أن يتم تحصيل جميع الإيرادات، أياً كان نوعها وأياً كانت الوحدة التي تقوم بتحصيلها، لحساب الخزانة العامة دون تخصيص حتى تتاح الفرصة لاستخدام إجمالي الإيرادات العامة وتوزيعها على كافة أوجه الإنفاق دون التقيد بتوزيع محدد.

هذا فضلاً عن أن الإخلال بهذه القاعدة، أي تخصيص حصيلة إيراد معين لوجه معين من أوجه الإنفاق، قد يؤدي إلى أحد وضعين أحدهما مر: **الوضع الأول**، أن تكون حصيلة الإيراد أكثر من اللازم فيدفع هذا الوحدة الحكومية إلى الإسراف في الإنفاق دون ما ضرورة تبرر ذلك. **والوضع الثاني** أن تكون الحصيلة أقل من اللازم فتؤدي إلى عدم تنفيذ الأعمال أو تنفيذها بدرجة منخفضة من الجودة مما ينعكس بدوره على العمر الاقتصادي للمشروع. أضف إلى ذلك أن الإخلال بالقاعدة سألفة الذكر من

شأنه تهديد التضامن والسلام الاجتماعي بين أفراد المجتمع. إذ أن المطالبة بتخصيص حصيلة ضريبة معينة للإنفاق منها على وجه معين، من شأنه أن يدفع كل طائفة من المواطنين إلى المطالبة بتخصيص حصيلة الضرائب المفروضة عليها للإنفاق منها على أعمال تعود نفعها عليهم وحدهم مما يخرج الضريبة عن تعريفها المستقر عليه ويجعلها مقابلاً للمنفعة. وأخيراً فإن الخروج على هذا المبدأ من شأنه تشجيع المكلفين على التهرب من أداء الضريبة، إذا ما ارتأوا أن وجه الإنفاق المخصص له هذه الضريبة لا يمثل بالنسبة لهم أي أهمية أو لن يعود عليهم بأي نفع مباشر.

### القاعدة الثانية: قاعدة تخصيص الاعتمادات،

#### La spécialité des crédits

وتعني هذه القاعدة، وهي الأكثر أهمية، أن اعتماد السلطة التشريعية للنفقات لا يجوز أن يكون إجمالياً بل يجب أن يخصص مبلغ معين لكل وجه من أوجه الإنفاق العام. فلا يجوز أن يكون إعداد واعتماد النفقات كمبلغ إجمالي يترك للحكومة أمر توزيعه على أوجه الإنفاق المختلفة وفق مشيئتها. والأضاعت الحكمة من رسم البرامج والسياسات لتوجيه الموارد الاقتصادية للمجتمع نحو استخداماتها المثلى، ولتعذر على السلطة التشريعية مراقبة الإنفاق الحكومي في تفصيلاته وتقييم الأداء.

ورغم ما تحققه هذه القاعدة من مزايا، إلا أن التطبيق الحرفي لها من شأنه أن يؤدي إلى نتائج غير مقبولة؛ فيترتب، من ناحية، على وجوب موافقة السلطة التشريعية على المبلغ المخصص لكل وجه من أوجه الإنفاق بالتفصيل أو يتضخم حجم الميزانية إلى درجة مبالغ فيها، وإن تلتزم السلطة التشريعية بإجراء عدد هائل من التصويت يتناسب مع تفصيل كل وجه من وجوه الإنفاق الحكومي في كل إدارة حكومية على حدة مما يؤدي إلى إثقال كاهل هذه السلطة بتفاصيل غير ضرورية.

وتسلب، من ناحية أخرى، الإجازة المفردة في التفصيل لأوجه الإنفاق العام، من الحكومة كل مرونة لازمة لإدارة المرافق العامة وتضطرها إلى الرجوع إلى السلطة التشريعية في كل مرة ترى فيها ملاءمة تغيير الاعتمادات التفصيلية، التي سبق لها إقرارها، مما يتعارض مع حسن سير المرافق العامة وإطرادها.



لذلك فإن الكياسة المالية تقتضي مراعاة قاعدة تخصيص الاعتمادات والاستفادة من مزاياها مع توفير المرونة اللازمة لحركة الإدارات الحكومية. ويتحقق ذلك بأن تقسم النفقات العامة بالنسبة لكل وحدة حكومية إلى أقسام رئيسية تمثل وحدات التخصيص ويتم اعتمادها من السلطة التشريعية، بحيث لا يجوز للسلطة التنفيذية مجاوزة المبالغ المخصصة لكل من هذه الوحدات إلا بعد الرجوع إلى السلطة التشريعية والحصول على موافقتها، وهي نفس الوقت تسمح للحكومة بأن تتعدى المبالغ المخصصة لئلا يتقرب مبالغ متوضرة في بند معين لا يحتاجها إلى بند آخر داخل نفس الوحدة دون ما حاجة إلى الرجوع إلى السلطة التشريعية في هذا الشأن. وهكذا يتم التوفيق بين الاعتبارات السياسية المتمثلة في إحكام رقابة السلطة التشريعية على أوجه الإنفاق الحكومي وبين الاعتبارات الفنية المتمثلة في توفير المرونة اللازمة لحركة الإدارات الحكومية.

## المبحث الرابع

### مبدأ توازن الميزانية

#### L'équilibre budgétaire

توازن الميزانية له مفهومان: مفهوم تقليدي ومفهوم حديث. وذلك على النحو التالي:

#### المفهوم التقليدي لمبدأ توازن الميزانية:

يعني هذا المبدأ، في المفهوم التقليدي، تساوي جملة نفقات الدولة مع إيراداتها المستمدة من المصادر العادية دون زيادة أو نقصان. فالمبدأ، من هنا المفهوم، ينظر إليه إذن نظرة حسابية بحتة. وهذا المفهوم كان يطبق على موازنة الدولة نفس المبادئ التي تنطبق على موازنة الأفراد والمشروعات الخاصة. وذلك خشية حدوث عجز يتجه بطبيعته إلى التزايد إذا تمت تغطيته عن طريق الاقتراض، أو إلى حدوث تضخم إذا ما تم تغطية العجز عن طريق الإصدار النقدي، أو حدوث فائض يدفع إلى الإسراف والتبذير.

وبعبارة أخرى، كان عجز الميزانية يبدو في نظر المفهوم التقليدي هي المالية العامة بمثابة الخطر الرئيسي، ويعد أخطر بكثير من هائض الميزانية. ذلك أن وجود عجز يعني، في التحليل الأخير، النجاء الدولة إلى مواجهة هذا العجز وتغطيته إما عن طريق الاقتراض أو الإصدار النقدي. ولما كانت العمالة الكاملة هي الغرض الأساسي في النظرية الاقتصادية التقليدية، فإنه يترتب على تغطية العجز بالإصدار النقدي حدوث زيادة في وسائل الدفع دون أن تقابلها زيادة في السلع والخدمات مما يؤدي إلى ارتفاع في الأسعار والدخول في الحلقة الجهنمية للتضخم والتي تتدهور فيها القيمة الحقيقية للنقود وتتناكل. وتميل هذه الحلقة التضخمية إلى الاتساع نتيجة اضطراب الحكومة مرة أخرى إلى إصدار أوراق نقدية جديدة تؤدي بدورها إلى زيادة الأسعار وانهيار قيمة النقود... وهكذا.

ومن ناحية أخرى فإن تغطية العجز عن طريق الائتاج إلى القروض، من شأنه أن يؤدي إلى تناقص الأموال الموجودة في يد الأفراد والتي كانت ستوجه في الغالب إلى الاستثمار، مما يؤدي إلى نقص رؤوس الأموال الإنتاجية في الاقتصاد القومي نقصاً لا يعوضه قيام الحكومة بإتفاق حصيلة القروض في سد العجز، أي في إتفاق غير استثماري في الغالب. وطالما تناقصت الأموال التي كانت ستوجه إلى الاستثمار، فإن ذلك يعني تناقص فرص العمل أمام أفراد المجتمع مما يؤدي إلى زيادة البطالة. أضف إلى ذلك، أن سد العجز عن طريق الاقتراض من شأنه تحميل الأجيال القادمة بأعباء إضافية تتمثل في خدمة الدين العام وعدم استفادتها بالأموال المقترضة.

#### المفهوم الحديث لبدا توازن الميزانية:

أما النظرية الحديثة في المالية العامة فلم تعد تنظر إلى العجز في الميزانية على أنه كارثة مالية محققة وذلك في ضوء التطورات المالية الاقتصادية التي تميز القرن الحالي. ولكن ليس معنى ذلك أن الفكر المالي المعاصر يستبعد فكرة التوازن، كل ما هنالك أنه يميل إلى أن يستبدل بفكرة التوازن المالي البحت (المحاسبي) فكرة أوسع منها هي فكرة التوازن الاقتصادي العام حتى ولو أدى هذا إلى حدوث عجز مؤقت في الموازنة.

هذا الاستبدال هو ما يطلق عليه بنظرية العجز المؤقت والمنظم *déficit systematique*. وتحصل هذه النظرية في أنه في فترات الركود والكساد تنتشر البطالة، وهذه البطالة هي في الحقيقة العجز الحقيقي الذي يتعرض له الاقتصاد وليس العجز بمفهومه المحاسبي. كما يقول أصحاب المفهوم التقليدي، وتخفيض هذا العجز الحقيقي يستلزم زيادة حجم الاستثمارات. ونظراً لحالة الركود القائمة لا يقوم الأفراد أو المشروعات الخاصة بهذه الاستثمارات. ولهذا يتعين على الدولة، من ناحية، أن تزيد من استثماراتها لتنشيط الحالة الاقتصادية. وذلك عن طريق زيادة الطلب الكلي بمنح إعانات للمتعطلين وزيادة الاستثمارات اللازمة لمواجهة الزيادة في الطلب. كما يتعين عليها، من ناحية أخرى، أن تخفض من حجم الاستقطاعات العامة (تخفيض سعر الضريبة أو عدم فرض ضرائب جديدة)، حتى تزيد الموارد المالية في أيدي الأفراد وتقلل الأعباء الملقاة على عاتق المشروعات الخاصة. هذه الإجراءات بشقيها، أي زيادة الطلب الكلي وتخفيض الاستقطاعات العامة، يؤدي إلى حدوث عجز في الموازنة، ولكنه عجز مقصود أو منظم لأنه سيؤدي بعد فترة إلى عودة التوازن الاقتصادي وبالتالي التوازن المالي: فالإجراءات سالفة الذكر بشقيها (زيادة الطلب الكلي وخفض الضرائب) ستقضي على حالة البطالة وتؤدي إلى تنشيط الحياة الاقتصادية فتزيد حصيلة الضرائب وتتوقف الإعانات التي تمنح للعاطلين أو المشروعات، على أنه ينبغي لتحقيق ما تقدم أن يلاحظ أن التوسع في الإنفاق العام يجب ألا يتمدى حجم البطالة الموجودة وإلا أدى ذلك إلى حدوث تضخم، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى، تفترض سياسة العجز المنظم فرص عمل منتجة وانتشار البطالة بالرغم من هذا، كما أنها تفترض وجود رؤوس أموال غير مستخدمة، فإذا لم تتحقق هذه الشروط فإن الالتجاء إلى العجز المنظم يؤدي إلى التضخم.

وبعبارة أخرى تلخص نظرية العجز المنظم في أنه يتعين على الدولة في حالة الكساد، أي عندما يكون الاقتصاد القومي دون حالة العمالة الكاملة، أن تعمل ما من شأنه زيادة الطلب الكلي الفعلي حتى تنتعش الحياة الاقتصادية مرة أخرى، وتزداد العمالة إلى الحد الذي تصل فيه إلى تشغيل

كل الطاقة الإنتاجية للاقتصاد القومي، أي مرحلة المعاملة الكاملة. وتتوصل الدولة إلى زيادة الطلب الكلي الفعلي، في حالة الكساد، بواسطة عجز الميزانية أي إنفاق مبالغ تزيد على الإيرادات المحصلة، ذلك أنه في أوقات الكساد تقل حصيلة الضرائب لقلة الأرباح ونقص الدخول، وتشير نظرية العجز المنظم على الدولة بوجود تخفيض هذه الضرائب مما يزيد من القوة الشرائية للأفراد والمشروعات ومن ثم الطلب الخاص الفعلي. كما تشير عليها في نفس الوقت بوجود زيادة إنفاقها على المشروعات الاقتصادية والاجتماعية مما يزيد من الطلب العام، وبوجود منح مساعدات وإعانات للمشروعات حتى تستطيع معاودة نشاطها ومواجهة الزيادة في الطلب الفعلي الخاص والعام.

وبهذه الطريقة يمكن للاقتصاد القومي أن يخرج من حالة الركود التي يعانيها، وتزيد المعاملة إلى الحد الذي يشتغل فيه الجهاز الإنتاجي للدولة بكل طاقته، أي تصل المعاملة إلى الحد الكامل.

ووسيلة الدولة إلى تمويل عجز الميزانية هي أساساً الإصدار النقدي، وتشير نظرية العجز المنظم بوجود عدم الخوف من التضخم في هذه الحالة بالذات، لأنه تضخم نافع ومفيد طالماً أن الاقتصاد القومي دون حالة المعاملة الكاملة. مما يعني وجود طاقة إنتاجية معطلة لا ينتظر لتشفيلها سوى حدوث طلب على منتجاتها وهذا ما يكفله عجز الميزانية على النحو المشار إليه.

وعندما تعود حالة المعاملة الكاملة إلى الاقتصاد القومي، أو حالة التوازن الاقتصادي، فإن هذا كفيل وحده بإعادة ميزانية الدولة إلى توازنها الحاسبي: فمن جهة، تؤدي زيادة الإنتاج القومي إلى زيادة الضرائب على أرباح المشروعات ودخول الأفراد. ومن جهة أخرى تكف الدولة عن منح إعانات للعاطلين ومساعدات للمشروعات، وهذا وكفيلان بزيادة إيرادات الدولة وفي ذات الوقت بتقليل نفقاتها مما يؤدي في النهاية إلى تحقيق توازن الميزانية.

ومن هذا العرض المختصر لنظرية العجز المنظم يتبين بوضوح أنها لا نعدو أن تكون رسماً للفن المالي الواجب إتباعه لتنفيذ آراء كثيرة فيما يتعلق

بمعالجة حالة الركود الاقتصادي. ويمكن أن نستخلص من هذه النظرية الأمور الآتية:

١ - نظرية «العجز المنظم»، وإن كانت تبدو بصورة سطحية مخالفة لبدأ توازن الميزانية، هي في حقيقة الأمر خطوة سابقة للوصول إلى التوازن في الميزانية، إذ أن التضحية بصورة مؤقتة بهذا التوازن يهدف إلى إخراج الاقتصاد القومي من حالة الكساد التي يعاني منها على النحو السالف ذكره.

٢ - أن العجز في الميزانية هو عجز مؤقت وليس دائماً، وينتهي بمجرد وصول الاقتصاد إلى حالة التوازن الاقتصادي وتحقيق العمالة الكاملة. إذ أن القول بأن نظرية العجز المنظم تدعو إلى العجز الدائم مما يؤدي في النهاية إلى مخالفتها لبدأ توازن الميزانية وهو الأمر الذي يخالف ما نهدف إليه.

٣ - أن العجز في الميزانية، التضخم المقصود، لا يجب أن يتجاوز الحد اللازم لتحقيق العمالة الكاملة وألا تحول التضخم من نافع إلى ضار. إذ أنه يؤدي إلى ارتفاع الأسعار، من جهة، وتدهور في قيمة النقود، من جهة أخرى، فيؤثر بالسلب على الطاقة الإنتاجية المستقلة.

٤ - يجب على الدولة أن تتيقظ بشأن الكف عن الإصدار النقدي، وهو الأداة التي تستخدمها الدولة للوصول إلى مرحلة التوازن، عندما يصل الاقتصاد القومي إلى مرحلة العمالة الكاملة. إذ أن الاستمرار فيه من شأنه أن يؤدي إلى ارتفاع الأسعار وانهيار قيمة النقود، بدلاً من زيادة الإنتاج لمواجهة الزيادة في الطلب على السلع والخدمات، ويرجع ذلك إلى أن الجهاز الإنتاجي يعمل بكل طاقته دون وجود أي طاقة معطلة.

٥ - أن نظرية العجز المنظم والتحليل الكينزي (١) في هذا الخصوص لا ينطبقان إلا على الدول المتقدمة اقتصادياً. إذ تؤثر النفقات العامة في هذه الدول، في أوقات الكساد، تأثيراً مباشراً بالزيادة في الدخل القومي النقدي وكذلك على الدخل القومي الحقيقي. ذلك أن الجهاز الإنتاجي في هذه الدول يتميز بعدم وجود عوائق تمنع من زيادة السلع والخدمات، إذ توجد به

(١) انظر، د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٣٥٦: ٣٥٧.

موارد طبيعية معدة للاستغلال، عمل فني، ورؤوس أموال إنتاجية عاطلة عن العمل، تعاني من انخفاض مستوى الطلب الفعلي عن الحد اللازم لتحقيق العمالة الكاملة. ومن ثم يستجيب الجهاز الانتاجي للزيادة في الطلب الكلي الفعلي، بإنتاج كمية أكبر من السلع والخدمات، وبهذا يترتب على زيادة الطلب زيادة في الدخل القومي النقدي بالإضافة إلى الزيادة في الدخل القومي الحقيقي، ولا يحدث ارتفاع تضخمي في الأسعار وتحتفظ النقود بقيمتها، أي بقوتها الشرائية. أي أن نظرية العجز المنظم تكون ذا فاعلية في ميزانيات هذه الدول من أجل الوصول إلى مرحلة التوازن.

أما بالنسبة للدول النامية فإنها تعاني من عدة مشاكل تتمثل في: أن الجهاز الإنتاجي يتميز بوجود عوائق تمنع من زيادة إنتاج السلع والخدمات، كما أن عناصر الإنتاج الأساسية تعاني من النقص أو حتى الانعدام كرؤوس الأموال الإنتاجية والعمل الفني في كثير من القطاعات الحيوية للاقتصاد القومي. أضف إلى ذلك معاناة هذه الدول من عدم مرونة عناصر الإنتاج بصورة عامة بسبب عدم توفرها أو صعوبة وصولها إلى المكانة المطلوبة. ولكل هذه المشاكل فإن الجهاز الإنتاجي في هذه الدول لا يستجيب للزيادة في الطلب الكلي الفعلي وذلك بالرغم من ارتفاع الميل الحدي للاستهلاك ومن ثم معامل المضاعف فيها، ولا يترتب على الزيادة في الطلب زيادة في إنتاج السلع والخدمات. وبهذا يكاد ينحصر أثر زيادة الطلب على زيادة الدخل القومي النقدي، لا الحقيقي، وحدوث ارتفاع تضخمي في الأسعار وتدهور في قيمة النقود. فالمضاعف في هذه الحالة لا يضاعف الدخل القومي الحقيقي بقدر ما يضاعف الأسعار أو الدخل القومي النقدي.

1

## الفصل الثاني

### إجراءات تحضير وإعداد الميزانية

تستلزم دراسة إجراءات تحضير وإعداد الميزانية أن نقسم هذا الفصل إلى المباحث الثلاث الآتية:

**المبحث الأول، السلطة المختصة بتحضير الميزانية.**

**المبحث الثاني، الإجراءات الفنية المتبعة بصدد تحضير الميزانية.**

**المبحث الثالث، الأساليب المتبعة لتقدير النفقات والإيرادات الواردة في الميزانية.**

### المبحث الأول

#### السلطة المختصة بتحضير الميزانية

تلعب السلطة التنفيذية الدور الأساسي في هذه المرحلة، ويرجع ذلك إلى عدة اعتبارات (١) **الاعتبار الأول**، الموازنة تعبر عن البرنامج والخطط الحكومية في المجالات المختلفة. **الاعتبار الثاني**، أن السلطة التنفيذية تتولى إدارة وحدات القطاع العام. ومن ثم فهي وحدها التي تعلم ما تتطلبه هذه الإدارة من نفقات. **الاعتبار الثالث**، أن هذه السلطة تعد أكثر السلطات معرفة بالمقدرة المالية للاقتصاد القومي. وذلك بفضل الأجهزة الإحصائية المختلفة التي تشرف عليها والتي توفر لها البيانات والتقديرات الضرورية في هذا الصدد. وأخيراً **الاعتبار الرابع**، أن السلطة التنفيذية تعتبر في وضع أفضل من السلطة التشريعية فيما يتعلق بتحديد الحاجات العامة والأولويات الاجتماعية لعدم خضوعها للاعتبارات المحلية والإقليمية

(١) انظر، د. باهر عتلم، مرجع سابق، ص ٢٠٠.



التي تؤثر على أعضاء المجالس الممثلة للشعب.

فالسطة التنفيذية تتولى مهام تحضير الميزانية بينما تتركز مهام السطة التشريعية في مرحلة نالية تخص اعتماد الميزانية.

فالسطة التنفيذية هي أقدر من السطة التشريعية على تقدير أوجه الإنفاق التي يحتاجها كل مرفق من مرافق الدولة بقروعه المختلفة، وكذلك أيضاً بشأن تقدير أوجه الإيرادات المختلفة والمبالغ التي تحصل من كل مصدر من مصادر الإيرادات العامة. كما أن السطة التنفيذية هي التي يعول عليها في تنفيذ الميزانية. ومن ثم فإنه من المنطقي أن يعهد إليها بإعداد وتحضير الميزانية على نحو ملائم للظروف الاقتصادية التي تمر بها كل دولة، ويكون من المؤكد أنها ستقوم بهذه المهمة بكل دقة وعناية. وأخيراً، فإن الميزانية تعبر عن النشاط المالي للدولة خلال فترة مقبلة. ولذا فإنه يجب أن يسود الإنسجام والتوافق بين أجزاء وينود وتقسيمات الميزانية المختلفة. ولا يمكن أن يتحقق ذلك لو ترك الأمر للسطة التشريعية. فأعضاء هذه السطة الأخيرة يحاولون. غالباً، بكافة السبل الممكنة كسب رضا ناخبهم عن طريق إعداد ميزانية شعبية لا يراعي فيها القواعد الفنية، من جهة، ولا توازن الإيرادات مع النفقات، من جهة أخرى. مما يؤدي في النهاية إلى إخراج ميزانية غير متناسقة، ولا تعبر عن الواقع الفعلي لخطط وبرامج الحكومة المستقبلية، وبالرغم من ذلك، فإنه من المتوقع أن تطالب السطة التشريعية السطة التنفيذية بمراعاة بعض الاعتبارات في عملية إعداد وتحضير الميزانية. كأن تلزمها باحترام الخطة الاقتصادية العامة للدولة التي سبق له الاقتراح عليها بالموافقة. وهي في هذا الصدد يتوقف دورها عند حد التوجهات العامة دون الدخول في تفاصيل الإعداد والتحضير للميزانية.

وإذا كان من المتفق عليه بين الدول المختلفة أن السطة المختصة بتحضير وإعداد الميزانية هي السطة التنفيذية، إلا أنه من غير المتفق عليه تحديد شخص المسؤول الذي يقوم بهذه المهمة وحدود سلطاته. وعلى سبيل المثال فإن وزير المالية الإنجليزي يعد المسئول الأول عن إعداد الموازنة ويتمتع بسلطات واسعة في هذا الصدد. فتقدر النفقات بمعرفة كل وزير ثم تبلغ

إلى وزير المالية الذي يكون له سلطة إعادتها إلى الوزراء مرة أخرى إذا ارتأى ضرورة إدخال تعديلات معينة عليها. فإذا لم يوافق هؤلاء على إجراء هذه التعديلات فإنه يكون من حقه منفرداً إجراء تلك التعديلات. وعلى العكس من ذلك فإن وزير المالية الأمريكي لا يكون له مثل هذه السلطات فدوره كدور باقي الوزراء، إذ أن رئيس الدولة بنفسه يقوم بالإشراف على عملية إعداد وتحضير الميزانية، والفصل في الخلافات بين الوزراء حول توزيع الموارد العامة على مختلف المرافق العامة، وهو ما يطلق عليه «بنظام الحكم الرئاسي». فرئيس الدولة هو الذي يعد رئيس السلطة التنفيذية ويعتبر باقي الوزراء مساعدين له، وهو يتولى تحضير الميزانية عن طريق «مكتب الميزانية»، دون أن يترك أمر تحضيرها إلى وزراء المالية الأمريكية. أما في فرنسا ومصر، فإن وزير المالية يتولى إعداد الميزانية بصورة عامة دون أن ينفرد مستقلاً بها. فإذا أراد إدخال أي تعديلات في الميزانية دون موافقة الوزير المختص عليها، فإنه لا يملك إجراء هذا التعديل، بل يتم عرض هذا الاقتراح بالتعديل على رئيس الوزراء الذي يحيل الأمر بدوره إلى مجلس الوزراء للفصل في هذا الخلاف. فهذه الدول، فرنسا ومصر، لا تأخذ بالتوسع أو التضييق في سلطات وزير المالية، بل تحدد سلطاته بما يحقق منفعة الدولة.

ويلاحظ بوجه عام، أنه كلما اتجهت الدولة إلى توجيه اقتصادها وأخذت بمبدأ التخطيط في هذا الصدد، كلما تضاءلت أهمية الدور الذي يلعبه وزير المالية في عملية الإعداد.

## المبحث الثاني

### الإجراءات الفنية المتبعة بصدد تحضير الميزانية

لقد جرى العمل على أن وزير المالية، باعتباره ممثلاً للسلطة التنفيذية، يقوم بمطالبة كافة الوزارات والمصالح بإرسال تقديراتهم لإيراداتها ونفقاتها عن السنة المالية المقبلة في موعد يحدده، لكي يتسنى له الوقت اللازم لإعداد مشروع ميزانية الدولة في الوقت المناسب.

وبمعنى آخر، أن هذه المرحلة تبدأ عادة من الوحدات الحكومية الصغيرة. حيث تتولى كل مصلحة أو هيئة أو مؤسسة عامة إعداد تقديراتها بشأن ما تحتاج إليه من نفقات، وما تتوقع الحصول عليه من إيرادات خلال السنة المالية الجديدة المطلوب إعداد ميزانيتها. وتقوم كافة الهيئات في الدولة بإرسال هذه التقديرات إلى الوزارة التابعة لها، وتقوم الأخيرة بمراجعتها وتنقيحها. ويكون من سلطتها إجراء التعديلات الجوهرية التي تراها ملائمة، ثم تقوم بإدراجها في مشروع واحد متكامل لميزانية الدولة، حيث يرفع مع البيان المالي إلى السلطة التشريعية لفحصه واعتماده.

وبعد أن تصل كافة تقديرات الوزارات المختلفة والهيئات التابعة للدولة إلى وزارة المالية، تقوم هذه الأخيرة بإضافة تقديرات نفقاتها أي نفقات وزارة المالية، وتقدير إيرادات الدولة التي تحصلها المصالح التابعة لها. وتتولى إدارة الميزانية (١) بالوزارة جمع كافة التقديرات المشار إليها وتسويقها بعد أن تتصل بالوزارات المختلفة إذا اقتضى الأمر، ويكون مشروع الميزانية الذي يرسل إلى اللجنة المالية بالوزارة مرفقاً به مذكرة تفسيرية. وتعد اللجنة المالية في الوزارة مشروع الميزانية، ويتم عرضه على مجلس الوزراء، الذي يتولى عرضه بعد ذلك على السلطة التشريعية في الموعد المنصوص عليه في الدستور.

ويتضح مما سبق، أن عملية إعداد الموازنة يتم على نحو روتيني (٢)، مثل كافة الأعمال الحكومية. فكل إدارة من إدارات الدولة تستعد قبل نهاية

(١) أنظر، د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٢٥٩.

(٢) أنظر، د. مجدي شهاب، مرجع سابق، ص ٢٤٤.

السنة المالية لتحديد احتياجاتها من النفقات والإيرادات عن السنة المقبلة. وبمجرد أن يتم تحديد اعتماداتها من أموال الدولة، تسرع هذه الإدارات بإنفاقها مراعية القواعد القانونية للإنفاق فقط، مما يجعل الموازنة العامة تبدو كما لو كانت مجموعة من التصريحات لكبار موظفي الدولة بإنفاق الموارد العامة، في حين تقتضي النظرة السليمة لها اعتبارها مجموعة من الالتزامات المتعلقة بتنفيذ مهام محددة تهدف لتعظيم النفع العام وتحقيق أهداف اقتصادية محددة.

وإزاء كاف الاعتبارات المتقدمة، فقد بدأت الدول، وخاصة المتقدمة، نحو الاتجاه إلى الأساليب الحديثة بشأن إعداد وتحضير الموازنة العامة. بحيث تعبر بصورة حقيقية عن تقديرات الدولة فيما يتعلق بالنفقات والإيرادات الخاصة بسنة مقبلة، ومن ثم توضح الاتجاهات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية لكل دولة.

ولعل التجربة الأمريكية، في هذا الصدد، خير مثال على ذلك. فقد قام الكونجرس الأمريكي بتشكيل لجنة خاصة هي لجنة «هوفر» في سنة ١٩٥٠ لدراسة السبل الحديثة لإعداد الموازنة العامة. وقد انتهت تلك الدراسة إلى ضرورة تقسيم الموازنة إدارياً (التقسيم الإداري)، وكذلك وفقاً لوظائف الدولة (التقسيم الوظيفي). وقد دعت هذه اللجنة إلى ضرورة تسجيل مختلف الأعباء المالية التي تتحملها الدولة في الموازنة العامة، أي ضرورة تحديد أوجه الإنفاق المختلفة للأموال العامة، وذلك كي تعبر بصورة واقعية عن الوضع المالي الحقيقي للدولة. ويمثل ذلك دعوة صريحة للتخلي عن النظرة التقليدية للموازنة العامة، باعتبارها سجلاً لنفقات وإيرادات الدولة، واعتناق نظرة حديثة بحيث تصبح الموازنة العامة أداة لترشيده استخدام الدولة للأموال العامة. وقد أخذت العديد من الدول بهذين التقسيمين بصدد إعداد ميزانيتها العامة.

ويتمثل التقسيم الإداري، وهو الأسلوب التقليدي، لإعداد وتحضير الميزانية العامة، في تقسيم وتصنيف وتبويب النفقات والإيرادات وفقاً للوحدات الحكومية في الدولة. (الوزارات - المصالح - الهيئات - الإدارات....) ويحقق هذا التقسيم عدة مزايا: فكل وحدة تساهم في تحضير

وأعداد ميزانية الدولة من خلال قيامها بتحديد حجم النفقات المستقبلية وإيراداتها المتوقعة خلال السنة المالية المقبلة. إذ تعد كل وحدة من وحدات الدولة هي الأقدر على تحديد حجم نفقاتها وإيراداتها. كما أن التقسيم الإداري يمكن السلطة التشريعية من مناقشة واعتماد ومراقبة الموازنة بسهولة عن طريق دراسة الوضع المالي لكل وحدة حكومية على حدة. ولذا فلا تكاد دولة واحدة لا تستخدم هذا التقسيم في ميزانيتها العامة.

إلا أنه يعاب على هذا التقسيم أنه غير كاف، لأنه لا يعكس مطلقاً درجة كفاءة أي وحدة من وحدات الدولة بالمقارنة مع غيرها من الوحدات. كما أنه لا يسمح بمتابعة النشاط الحكومي ودراسة تطور توزيع الموارد العامة، على مختلف وظائف الدولة، بصورة تسمح بتقسيم هذا النشاط بأسلوب اقتصادي.

ولذلك، فقد أثرت الأساليب الحديثة أن تأخذ بأسلوب التقسيم الوظيفي (1) Function Classification جنباً إلى جنب مع التقسيم الإداري Administrative Classification، السالف ذكره، ويقوم هذا التقسيم على أساس تصنيف النفقات العامة وتبويبها في مجموعات متجانسة، تخصص كل مجموعة لوظيفة معينة من وظائف الدولة. فالعيار المتبع في هذا التقسيم هو نوع الوظيفة أو الخدمة التي ينفق المال العام من أجلها. بغض النظر عن الوحدة أو الجهاز الحكومي الذي يقوم بالإنفاق أو طبيعة الأشياء المختصة بهذه النفقات.

فمثلاً يدرج ضمن بند الصحة جميع النفقات المخصصة للصحة المدرسية بالرغم من تبعية الأخيرة لوزارة التربية والتعليم.

واستخدام نوع الوظيفة التي تؤديها الحكومة كعيار للتقسيم يستلزم توزيع الكثير من بنود النفقات العامة الثابتة التي لا تمثل في حد ذاتها وظيفة مستقلة (2) على مختلف الوظائف الرئيسية المستخدمة في التقسيم،

(1) د. حامد دراز، مبادئ الاقتصاد العام، سنة 1989، ص 506.

(2) مثل نفقات رئاسة الجمهورية، الديوان العام للحكومة، مجلس الشعب، الجهاز المركزي للمحاسبات، الجهاز المركزي للتمهنة والإحصاء، الجهاز المركزي للتخطيط والإدارة.... الخ.

ويخرج عن ذلك بعض النفقات التي يفضل بقاءها في بند مستقل لكونها لا تحقق وظيفة معينة، مثال ذلك نفقات خدمة الدين العام، فبالإضافة إلى صعوبة توزيع خدمة الدين العام على الوظائف المختلفة فإن لها من الأهمية الخاصة ما يبرر بقاءها في بند واضح ومتميز.

وإذا كان استخدام التقسيم الوظيفي يهتم أساساً بجانب النفقات العامة، إلا أن أي تقسيم للميزانية العامة للدولة لا بد أن يتضمن جانب الإيرادات العامة حتى تكتمل الفائدة، إلا أنه ووفقاً لقاعدة عدم تخصيص الإيرادات، السالف توضيحها، فإن الإيرادات العامة في الميزانية لا يمكن تقسيمها تقسيماً وظيفياً، وإلا تكون مخالفة لقاعدة هامة من القواعد التي تحكم إعداد وتحضير الميزانية العامة للدولة، وإزاء ذلك، فإنه يكفي بتقسيم<sup>(١)</sup> جانب الإيرادات العامة تقسيماً يتمشى مع الغرض الأساسي للتقسيم الوظيفي، ألا وهو نشر بيانات الميزانية العامة بطريقة واضحة ومختصرة تسهل على غير المتخصصين إدراك كنهها وتفهم مضمونها والوقوف على مدى أهمية دور الحكومة والقطاع العام في الاقتصاد القومي.

ومما هو جدير بالذكر، أن للتقسيم الوظيفي أهمية كبيرة في إعداد وتحضير ميزانية الدولة، إذ يحقق العديد من المزايا: فإن تقسيم وتصنيف وتبويب النفقات العامة في مجموعات متجانسة، تخصص كل منها لوظيفة معينة من وظائف الدولة، يجعل من اليسير على الشخص العادي، غير المتخصص، الوصول إلى كل ما يخص النشاط الحكومي واتجاهات الدولة الاقتصادية، خاصة بالنسبة لحجم القطاع العام ودرجة أهميته في الاقتصاد القومي. كما يسمح هذا التقسيم بإجراء المقارنة فيما يتعلق بالنفقات العامة وكيفية توزيعها على وظائف الدولة واتجاهات هذا التوزيع، وأخيراً، فبواسطته يمكن تحليل النشاط الحكومي، والوقوف على التغيرات التي تحدث في طبيعة هذا النشاط ونطاقه من عام لآخر.

وقد أخذت النظريات الحديثة بشأن أساليب إعداد وتحضير الميزانية

(١) أنظر، د. حامد دراز، مرجع سابق، ص ٥٠٧ وما بعدها.

بالعديد من الأساليب الحديثة (١) والتي تتمثل في:

**أولاً، ميزانية الأداء،** التي تعني، بصورة مختصرة، إعادة تقسيم جانب النفقات العامة للميزانية بحيث يظهر كل ما تنجزه الدولة من أعمال وليس ما تشتريه الدولة من سلع وخدمات، ومن ثم فإن القائمين على إعداد ميزانية الأداء لا يهتمون في المقام الأول، بتحديد عناصر الإنتاج المستخدمة في كل وحدة حكومية (أجور عمال مواد البناء مثلاً)، بل يهتمون بتحديد المنتج النهائي من استخدام هذه العوامل (إنشاء مستشفى جامعي، بناء مدرسة...) فإستخدام الأموال العامة، وفقاً لهذا الأسلوب، يتم بقصد تحقيق أهداف إنتاجية محددة.

**ثانياً، ميزانية التخطيط والبرمجة،** ويقوم هذا الأسلوب على أساس النظر إلى احتياجات المجتمع ووسائل إشباعها، بصورة شاملة ومتكاملة. وتهدف طريقة الإعداد هذه إلى تحقيق الاستخدام الأمثل والرشيد للموارد العامة بأفضل صورة ممكنة. إذ يفترض فيمن يضطلعون بإعداد الميزانية معرفة كافة البدائل الممكنة للإتفاق العام، والقيام بالمقارنة بين تكلفة ومنفعة كل بديل والآخر لكي يتمكنوا من تحقيق هدف الرشادة الاقتصادية للموارد العامة. ويقوم هذا الأسلوب على عناصر ثلاثة هي: التخطيط، والبرمجة، والموازنة.

إذ يمثل **التخطيط،** الأهداف التي تسعى الحكومة إلى تحقيقها في المدى الطويل. أما **البرمجة،** فهي تتعلق بالبدائل المختلفة الكفيلة بتحقيق هذه الأهداف المحددة مع تقدير العبء المالي لكل بديل، والأساليب الأكثر ملائمة لتحقيق هذه الأهداف، لكي تصل في نهاية المطاف إلى وضع برامج متكاملة بالأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، وأساليب تنفيذ كل منها وكيفية تمويل هذا التنفيذ. وأخيراً **الموازنة،** التي هي عبارة عن ترجمة الشرائح السنوية من البرامج في صورة اعتدادات مالية سنوية مع مراعاة حدود التمويل المالي في المدى القصير، أي أنها تقوم بالتوفيق بين اعتبارات المدى

---

(١) لمزيد من التفاصيل انظر، د. حامد دراز، مرجع سابق، ص ٥٢٥ - ٥١٩ وكذلك في نفس المعنى، د. محدي شهاب، مرجع سابق، ص ٣١٧ - ٣٦٥.

القصير (الموارد المالية المتاحة فوراً) وخطط المدى الطويل.

**ثالثاً: الإدارة بالأهداف:** التي تتطلب أن يتم تخصيص اعتمادات الميزانية وفقاً للأهداف الفرعية التي تسعى كل إدارة أو مصلحة حكومية لتحقيقها. أي أن ذلك يستوجب أن يقوم كل مرفق بتحديد أهدافه أولاً، ثم يقوم رئيس كل قسم أو إدارة في المرفق بتحديد أهدافه الفرعية التي يعتزم تحقيقها خلال العام المالي القادم. ثم يتم تحديد الاعتمادات المطلوبة وفقاً لهذه الأهداف الفرعية. على أن تدور عمليات التنفيذ والمتابعة والتعديل على مدار العام في إطار هذه الأهداف الفرعية ومدى تحقيقها والعقبات والمشاكل التي تعترض تحقيقها.

**رابعاً: الميزانية ذات الأساس الصفرى Zero Base - Budget** وهي تبدأ بضرورة أن يتم تحليل البيانات ودراسة جدوى وتقييم كافة الأنشطة والبرامج سنوياً، على اعتبار أنها أنشطة وبرامج جديدة غير مرتبطة باعتمادات سابقة. وهي تؤدي إما إلى تطوير وتحسين البرامج أو النشاط وزيادة الاعتمادات اللازمة له، أو إبقاء الاعتمادات السابقة كما هي أو تخفيضها أو إلغاء النشاط أو البرنامج نفسه إذا ثبت عدم جدواه، وبغض النظر عن المرحلة التي وصل إليها تنفيذ هذا البرنامج.

## المبحث الثالث

### الأساليب المتبعة لتقدير النفقات

#### والإيرادات الواردة في الميزانية

تختلف الطرق والأساليب المتبعة لتقدير كل من النفقات والإيرادات العامة الواردة في الميزانية. وإن كان الهدف الذي تسعى إليه السلطة التنفيذية المختصة بإعداد وتحضير الميزانية هو أن تكون تقديراتها مطابقة للواقع بقدر الإمكان، لكي تتمكن من تنفيذ السياسة المالية المقررة للدولة دون حدوث أي اضطرابات متعلقة بزيادة النفقات ونقص الإيرادات عما هو متوقع.



ويمكن تقدير النفقات والإيرادات في الميزانية بعدة طرق:

### أولاً، تقدير النفقات،

يتم عادة تقدير النفقات دون صعوبات فنية كثيرة. إذ أن كل مرفق يحدد نفقاته المستقبلية على أساس حجم نفقاته السابقة مضافاً إليها ما سيقوم به المرفق من نفقات خاصة بالاستثمارات أو الإنشاءات خلال السنة المالية المقبلة.

ويتم تقدير النفقات أو ما يعرف بالاعتمادات باستخدام عدة طرق:

#### (١) الاعتمادات التحديدية والاعتمادات التقديرية:

ويقصد بالاعتمادات التحديدية *Les Credits Limitatifs*. تلك التي تمثل الأرقام الواردة بها الحد الأقصى لما تستطيع الحكومة إنفاقه دون الرجوع إلى السلطة التشريعية. وتعد هذه الطريقة هي الأساس في اعتمادات النفقات، وتطبق بالنسبة للمرافق القائمة بالفعل والتي يكون لها خبرة في تقدير نفقاتها المستقبلية، مما يعني عدم تجاوزها للاعتمادات المخصصة لتغطية هذه النفقات.

أما الاعتمادات التقديرية *Les Credits Evaluatifs*. ويقصد بها النفقات التي يتم تحديدها على وجه التقريب. وهي تطبق عادة على المرافق الجديدة التي لم يعرف نفقاتها على وجه التحديد. ويجوز للحكومة أن تتجاوز مبلغ الاعتماد التقديري دون الرجوع إلى السلطة التشريعية، على أن يتم عرض الأمر عليها فيما بعد للحصول على موافقتها، أي أن موافقة السلطة التشريعية عليها تعد موافقة شكلية.

#### (٢) اعتمادات البرامج:

وهذه الطريقة لتقدير النفقات تتعلق بالمشروعات التي يتطلب تنفيذها فترة طويلة. ويتم تنفيذ هذه البرامج بطريقتين: إما عن طريق أن يتم تحديد مبلغ النفقات بصورة تقديرية، ويتم إدراجه في ميزانية السنة الأولى على أن يتم إدراج، في ميزانية كل سنة من السنوات اللاحقة، الجزء الذي ينتظر دفعه فعلاً من النفقات. وتسمى هذه الطريقة **بطريقة اعتمادات الارتباط**. أما الطريقة الثانية، فهي تتلخص في أن يتم إعداد قانون خاص

مستقل عن الميزانية يسمى بقانون البرنامج توافق عليه السلطة التشريعية. وبموجب هذا القانون يوضع برنامج مالي على أن يتم تنفيذه على عدة سنوات ويوافق على الاعتمادات اللازمة له، ويقسم هذا القانون ذاته البرامج على عدة سنوات ويقرر لكل جزء منها الاعتمادات الخاصة بها. وتسمى هذه الطريقة بطريقة اعتمادات البرامج.

### ثانياً، تقدير الإيرادات،

يشير تقدير الإيرادات العامة صعوبات فنية، إذ أنه يرتبط أساساً بالتوقع فيما يتعلق بالظروف والمتغيرات الاقتصادية التي قد تطرأ على الاقتصاد القومي من أجل تحديد مصادر الإيرادات المختلفة، وخاصة الضرائب، في السنة المالية المقبلة.

ويتم تقدير الإيرادات العامة باستخدام عدة طرق:

#### (١) التقدير الآلي:

تمثل هذه الطريقة في تقدير الإيرادات المقبلة على أساس آلي لا يترك للقائمين بتحضير الميزانية أي سلطة تقديرية فيما يتعلق بتقدير الإيرادات المتوقع الحصول عليها.

وتستند هذه الطريقة أساساً على «قاعدة السنة قبل الأخيرة». إذ يتم تقدير الإيرادات على أساس الاسترشاد بنتائج آخر ميزانية نفذت أثناء تحضير مشروع الميزانية الجديدة. وقد أضيفت قاعدة أخرى إليها هي «قاعدة الزيادات» التي بموجبها يتم إضافة نسبة مئوية على آخر ميزانية نفذت، تحدد على أساس متوسط الزيادة التي حدثت في الإيرادات العامة خلال الخمس سنوات السابقة. وتتميز هذه الطريقة بأن تحديد حجم الإيرادات والنفقات يتم بصورة تحفظية.

إلا أنه يعاب على هذه الطريقة أن الحياة الاقتصادية لا تسير في اتجاه ثابت. فغالباً ما تتأرجح بين الكساد والانتعاش من فترة إلى أخرى. كما أن انتشار التضخم وارتفاع الأسعار وانخفاض القوة الشرائية هي كثير من البلاد في العصر الحديث يجعل من الصعب استخدام هذه الطريقة في تحديد حجم الإيرادات.

## (٢) التقدير المباشر:

تستند هذه الطريقة أساساً على التوقع أو التنبؤ باتجاهات كل مصدر من مصادر الإيرادات العامة على حدة، وتقدير حصيلته المتوقعة بناء على هذه الدراسة مباشرة.

فتطلب السلطة المختصة من كل مشروع في القطاع العام أن يتوقع حجم مبيعاته وإيراداته العامة للسنة المالية المقبلة، على أن يكون لكل وزارة أو هيئة حكومية تقدير ما تتوقع الحصول عليه من إيرادات في شكل رسوم أو ضرائب عن نفس السنة المالية موضوع الميزانية الجديدة.

وواقع الأمر، أن هذا التوقع يرتبط بصورة وثيقة بمستوى وحجم النشاط الاقتصادي (١) في الدولة. ففي فترات الرخاء والانتعاش تزداد الدخول والثروات والمبيعات والأرباح والاستهلاك والواردات والصادرات... الخ. أي أن حركة الأنشطة الاقتصادية عموماً تكون في حالة انتعاش ورواج. ويرتبط على ذلك بطبيعة الحال زيادة في الحصيلة الإيرادية بصورة قد تفوق الحصيلة المتوقعة. أما في فترات الكساد فتصاب الأنشطة الاقتصادية في مجموعها بحالة من الخمول، مما يرتبط عليه قلة الحصيلة الإيرادية وزيادة حجم النفقات عن حجم الإيرادات، مما يمثل صعوبة على لجان تقدير الإيرادات، إذ أن ذلك يتطلب دراسة وتحليل للتقلبات الاقتصادية الطارئة على الاقتصاد القومي.

وإذا كانت طريقة التقدير المباشر تمثل أفضل الطرق لتقدير الإيرادات، فإن اللجان المتخصصة يجب عليها الاسترشاد بعدة أمور لكي تصل إلى تقديرات قريبة جداً من الواقع، تتمثل في مبلغ الإيرادات الفعلية السابق تحصيلها ومستوى النشاط الاقتصادي المتوقع والتغيرات المنتظرة في التشريع الضريبي (باعتباره أهم مصادر الإيرادات العامة على الإطلاق)... الخ مع مراعاة عدم المغالاة في التقدير حتى يكون أقرب ما يكون إلى الواقع.

---

(١) انظر، د. عادل حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار المعرفة الجامعية سنة ١٩٩٧، ص ٣٠١.

# الباب الثاني اعتماد الميزانية

## مقدمة،

لا يعتبر مشروع الميزانية العامة موازنة تلتزم الحكومة بتنفيذها إلا بعد اعتماده من السلطة المختصة طبقاً للنظام السياسي لكل دولة. والسبب الرئيسي في ذلك، أن الميزانية العامة تمثل تدفقات مالية يترتب عليها إعادة توزيع الدخل القومي الحقيقي بين الطبقات والفئات والأفراد، وبالتالي تحرص الدول المختلفة على ضرورة اعتماد السلطة الممثلة للشعب، أي السلطة التشريعية، لمشروع الموازنة حتى يصبح قابلاً للتنفيذ (١). والسلطة المختصة باعتماد الميزانية هي المجلس التشريعي. ويتم اعتماد الموازنة داخله بإجراءات معينة تختلف باختلاف دستور كل دولة. وعليه سوف نقسم هذا الباب على النحو التالي:

### الفصل الأول: السلطة المختصة باعتماد الميزانية.

### الفصل الثاني: أداة اعتماد الميزانية.

---

(١) د. محمود عبد الفضيل، د. محمد رضا العدل، مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية، سنة ١٩٨٢، ص ١٢٦.



## الفصل الأول

### السلطة المختصة باعتماد الميزانية

السلطة المختصة باعتماد وإجازة الميزانية هي السلطة التشريعية. فهذا الاعتماد شرط أساسي لا غنى عنه لوضع الميزانية موضع التنفيذ وذلك طبقاً للقاعدة المشهورة «أسبقية الاعتماد على التنفيذ».

وقد نشأ حق السلطة التشريعية في اعتماد الموازنة وإقرارها من حقها في الموافقة على الضرائب *No taxation without representation*، وعلى مراقبة موارد الدولة عامة. إذ من الواضح أن هذا الحق، أي الحق في فرض الضرائب، يغدو قليل القيمة إذا لم يعترف للسلطة التشريعية بحق آخر مقابل له هو الحق في الموافقة على النفقات، وهذا أمر بدهي، إذ لا فائدة ترجى من مراقبة الإيرادات طالما أن الحكومة ستستأثر بسلطة إنفاقها كيفما يحلو لها.

ولقد قررت الدساتير المصرية المتعاقبة هذا الحق، أي اعتماد الميزانية، للسلطة التشريعية إذ تنص المادة ١١٥ من الدستور الدائم لعام ١٩٧١ على أنه «يجب عرض مشروع الموازنة العامة على مجلس الشعب قبل شهرين على الأقل من بدء السنة المالية ولا تعتبر نافذة إلا بموافقة عليها». ولما كان من المتصور عملاً، ألا يضرغ مجلس الشعب من مناقشة الموازنة الجديدة واعتمادها قبل بداية السنة المالية الجديدة المعمول عنها مشروع الميزانية، فقد أباح الفقرة الثانية من المادة ١١٥ المذكورة للحكومة مد العمل بالموازنة القديمة لحين اعتماد الموازنة الجديدة.

ويمر اعتماد الموازنة داخل المجلس التشريعي بثلاث مراحل على النحو

التالي:

١ - مرحلة المناقشة العامة: حيث يعرض مشروع الموازنة العامة للمناقشة العامة في البرلمان. وهذه المناقشة تنصب، غالباً على كليات الميزانية العامة وارتباطها بالأهداف القومية كما يراها أعضاء المجلس.

ب - مرحلة المناقشة التفصيلية المتخصصة: وتضطلع به لجنة متخصصة متفرعة عن المجلس النيابي (تسمى في مصر بلجنة الخطة والموازنة وهي تتكون من عدد محدود من الأعضاء). ولها أن تستعين بما تراه من خبراء استشاريين من خارج المجلس. وتقوم اللجنة بمناقشة مشروع الميزانية في جوانبها التفصيلية ثم تقدم بعد ذلك تقريرها إلى المجلس.

ج - مرحلة المناقشة النهائية: حيث يناقش المجلس مجتمعاً تقرير اللجنة. ثم يصير التصويت على الموازنة العامة بأبوابها وفروعها وفقاً للدستور والقوانين المعمول بها في هذا الشأن.

وبطبيعة الحال، تتوقف كفاءة السلطة التشريعية في فحصها لمشروع الموازنة العامة على اعتبارات متعددة منها- توفر قدر وافي من الإحاطة بمختلف جوانب النشاط الحكومي ومكونات ميزانية الدولة. فضلاً عن توفر المعلومات المالية والاقتصادية لدى المجلس وورودها إليه في الوقت المناسب. مدى نضج المؤسسات السياسية والاقتصادية والنقابية. إذ كلما كانت هذه المؤسسات ناضجة توفرت للسلطة التشريعية قوة سياسية يمكن أن ترفع تأثير تلك السلطة في اعتماد وإقرار البرامج الاقتصادية والمالية، وعلى العكس كلما كانت هذه المؤسسات غير ناضجة كلما كانت السلطة التشريعية ضعيفة، وكان تأثير السلطة التنفيذية أقوى.

ويثور التساؤل حول حق المجلس التشريعي في إجراء التعديلات على مشروع الميزانية. من المتفق عليه أن المجلس التشريعي لا يحق له إجراء تعديلات جزئية على مشروع الموازنة، ذلك لأن هذه الأخيرة تمثل بناءً متكاملًا يهدف إلى تحقيق سياسة الحكومة في مختلف الميادين السياسية والاقتصادية والاجتماعية. ومن المتصور أن تؤدي تلك التعديلات إلى الأخلال بهذا التكامل، أضف إلى ذلك الخشية من سعي بعض النواب، فيما لو أعطى للمجلس حق تعديل الميزانية، لطلب تعديلات معينة بهدف تغليب المصالح الحزبية والعصبيات الانتخابية وليس بهدف تحقيق الصالح العام. لذلك فالمستقر عليه أنه لا يجوز لنواب الشعب إجراء أي تعديل على مشروع الموازنة العامة.

ولقد نصت على ذلك صراحة المقررة الثالثة من المادة ١١٥ من

الدستور الدائم لجمهورية مصر العربية بقولها «لا يجوز لمجلس الشعب أن يعدل مشروع الموازنة إلا بموافقة الحكومة».

ومؤدى ما تقدم، أن المجلس النيابي ينحصر حقه في الموافقة على مشروع الموازنة في جملة أو رفضه برمته. وفي الحالة الأخيرة ينبغي على الحكومة سحب مشروعها للميزانية العامة وتقديم استقالتها. ذلك أن رفض المجلس التشريعي لهذا المشروع ينطوي في حقيقته على رفض لسياسات الحكومة مما يعنى في التحليل الأخير سحب الثقة منها. اللهم إلا إذا تم حل المجلس النيابي وإجراء انتخابات نيابية جديدة.





## الفصل الثاني أداة اعتماد الميزانية

إذا وافق المجلس التشريعي على مشروع الموازنة العامة، فإنه يقوم بإصدارها بمقتضى قانون يطلق عليه «قانون ربط الموازنة»، وهو قانون يحدد الرقم الإجمالي لكل من النفقات العامة والإيرادات العامة، ويرفق به جدولان: يتضمن الأول بياناً تفصيلياً للنفقات، والثاني بياناً تفصيلياً للإيرادات.

ولقد ناز الخلاف حول ما إذا كان قانون ربط الميزانية يعد قانوناً بالمعنى الفني الدقيق للكلمة، خاصة وأنه لا يقرر قواعد عامة مجردة وإنما يقرر فحسب اعتماد المجلس النيابي لمبالغ الإيرادات والنفقات الواردة في الميزانية، ودون ما دخول في تفاصيل النقاش حول هذا الموضوع فإن قانون ربط الميزانية يعد قانوناً بالمعنى العضوي (لكونه صادراً من السلطة المختصة بالتشريع). ولقد أكدت محكمة القضاء الإداري هذا المعنى في حكم قديم وشهير لها صادر في ٢٧ أبريل عام ١٩٥٢، إذ قضت «أن قانون ربط الميزانية لا يتضمن عادة قواعد عامة ومجردة وإنما هو تحديد للإيرادات من مصادرها وتوزيع لها على مصاريفها العامة بما يكفل سير مرافق الدولة في فترة محددة من الزمن هي في الغالب عام واحد، وهذا العمل بطبيعته تنفيذي إداري ولكن لأهميته ولتحمل أفراد الأمة أعباءه وأثره، تقرر أن يصدر عن السلطة التشريعية التي تمثل إرادة الأمة في أفرادها نواباً وشيوخاً، ولما كانت أغلب أعمال السلطة التشريعية تصدر في شكل قوانين، كانت الميزانية تربط هي الأخرى بقانون (١)».

وجدير بالملاحظة أن اعتماد المجلس النيابي للإيرادات يختلف في طبيعته عن اعتماده للنفقات: فاعتماده للإيرادات يعد بمثابة إجازة منه للحكومة بتحصيلها، ومن ثم فإن الحكومة لا تلتزم فحسب بتحصيل المبالغ

(١) مجموعة مجلس الدولة، س ٧. ج ٢، صفحة ١٠٠.

المستحقة لها في حدود رقم الإيرادات الإجمالي الوارد بقانون الميزانية، بل يحق لها كذلك أن تتعدى هذا الرقم دون الحصول على إذن مسبق من المجلس النيابي بذلك، إذا الخطأ في تقدير الإيرادات لا يستوجب بوجه عام تدخل ما من المجلس النيابي للتوفيق بين الإيرادات المقدرة والإيرادات الفعلية.

ويختلف الوضع عن ذلك كلية في خصوص اعتماد المجلس النيابي للنفقات العامة، إذ أن هذا الاعتماد يعد إجازة وتخصيصاً لأوجه إنفاقها، بمعنى أن هذا الاعتماد يتم تفصيلاً بحيث يعتمد كل باب على حدة ولا يجوز للحكومة تجاوز الرقم المحدد لكل نوع منها ولا نقل مبلغ من اعتماد مخصص لباب معين إلى اعتماد مخصص لباب آخر إلا بموافقة مسبقة من المجلس المذكور احتراماً لقاعدة تخصيص الاعتمادات.

ولقد نصت على ذلك صراحة المادة ١١٦ من الدستور حيث استلزمت موافقة مجلس الشعب على نقل أي مبلغ من باب إلى آخر من أبواب الموازنة، وكذلك على كل مصروف غير وارد بها أو زائد في تقديراتها وأن يصدر لذلك قانون.

وقد تدعو الحاجة الحكومة إلى طلب اعتماد نفقات معينة بخلاف تلك الواردة في الميزانية العامة، وذلك بعد الانتهاء من اعتماد تلك الأخيرة وأثناء تنفيذها، وقد يكون السبب في طلب الاعتماد الإضافي مآتين للحكومة من عدم كفاية المبالغ المرصودة في الميزانية، وقد يكون السبب نشأة وجه جديد للإنفاق لم يرد في تقديرات الميزانية ويحتاج إلى نفقات لمواجهة، ويتعين ضرورة موافقة المجلس النيابي على هذه الاعتمادات الإضافية.

ومما لا شك فيه أن الإكثار من طلب الاعتمادات الإضافية يعد دليلاً على عدم دقة تقديرات النفقات في الميزانية، وأن العمل الحكومي لا يرتكز على أساس من التخطيط السليم، هذا فضلاً عن أن طلب هذه الاعتمادات يؤدي إلى الأخلال بتوازن الميزانية، خاصة وأنه لا يذكر في طلب الاعتماد الإضافي مورد الإيراد الجديد الذي يمكن استخدام حصيلته في تغطية المبالغ الصادر بها الاعتمادات الإضافية.

## الباب الثالث تنفيذ الميزانية

تعد مرحلة تنفيذ الميزانية العامة، وهي أهم المراحل وأكثرها خطورة، المرحلة الأخيرة من مراحل الميزانية. ويقصد بها وضع بنودها المختلفة موضع التنفيذ. وتختص بها السلطة التنفيذية، وتشرف على هذا التنفيذ وزارة المالية التي تعتبر أهم أجزاء الجهاز الإداري للدولة.

وبمعنى آخر، فإن هذه المرحلة تمثل انتقال الموازنة العامة من التطبيق النظري إلى حيز التطبيق العملي الملموس. فتتولى الحكومة، ممثلة في وزارة المالية، تحصيل وجباية الإيرادات الواردة والمقدرة في الميزانية، كما تتولى الإنفاق على الأوجه المدرجة في الميزانية.

ولضمان تنفيذ الميزانية في الأوجه المحددة لها، فقد اقتضى الأمر إيجاد وسائل مختلفة لمراقبة الميزانية للتأكد من مراعاة واحترام المكلفين بالتنفيذ كافة القواعد المالية أثناء ممارستهم لوظائفهم.

وبناء على ذلك سنقسم دراستنا لهذا الباب إلى فصلين:

**الفصل الأول:** عمليات تحصيل الإيرادات والنفقات.

**الفصل الثاني:** الرقابة على تنفيذ الميزانية.



## الفصل الأول

### عمليات تحصيل الإيرادات والنفقات

تتولى وزارة المالية، باعتبارها عضواً من أعضاء السلطة التنفيذية، مهمة تنفيذ الميزانية، عن طريق تجميع إيرادات الدولة من مختلف مصادرها وإيداعها في خزانتها العامة أو في البنك المركزي وفقاً لنظام حسابات الحكومة المعمول به، كما يتم الإنفاق في الحدود الواردة في اعتمادات الميزانية. ويتم تسجيل إيرادات الدولة في خزانة الدولة أو البنك المركزي وتسحب منها النفقات التي تلتزم بدفعها.

ومن هنا فإن عمليات تنفيذ الميزانية تتمثل في أمرين: عمليات تحصيل الإيرادات، وعمليات النفقات.

#### (١) عمليات تحصيل الإيرادات،

كما ذكرنا من قبل، تختلف القيمة القانونية لإجازة السلطة التشريعية للإيرادات الواردة في الميزانية عن قيمتها فيما يتعلق بالنفقات. فإجازتها للنفقات تعني مجرد الترخيص للحكومة بالإنفاق في حدود المبالغ التي تم اعتمادها. أما إجازتها للإيرادات فهي تنشئ التزاماً على عاتق الحكومة بضرورة تحصيل كافة المبالغ الواردة في الإيرادات، بحيث لا تملك هذه عدم تحصيل جزء منها، وألا تكون قد ارتكبت خطأ تحاسب عليه أمام السلطة التشريعية (١).

ويتم تحصيل الإيرادات العامة بواسطة موظفين مختصين في وزارة المالية مباشرة أو تابعين لجهات حكومية تتبع وزارة المالية.

وتراعى عدة قواعد عامة (٢) في عمليات تحصيل الإيرادات العامة

تتمثل في:

(١) أنظر، د. عادل حشيش- مرجع سابق، ص ٣٠٦.

وكذلك في نفس المعنى، د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٢٨١.

(٢) أنظر، د. مجدي شهاب، مرجع سابق، ص ٢٧٤.

(١) أن يتم تحصيل الإيرادات في مواعيد معينة وطريقة معينة وفقاً لنص القانون.

(٢) أنه يجب تحصيل مستحقات الدولة فور نشوء حقوقها لدى الغير، وقد كفل المشروع حق الدولة في تحصيل إيراداتها في أسرع وقت ممكن، بإعطاء الحكومة حق امتياز على أموال المدين عن سائر الدائنين. كما أعطاهم الحق في إجراء الحجز الإداري لتحصيل ديونها، كما ميز حق الدولة في تحصيل دين الضريبة بتقريره أن المنازعة في دين الضريبة لا يوقف دفعها، فيتم الدفع أولاً ثم التظلم فيما بعد.

(٣) لضمان دقة وسلامة التحصيل، فإنه من المقرر، ووفقاً للقواعد التنظيمية، الفصل في عمليات التحصيل بين الموظفين المختصين بتحديد مقدار الضريبة، والآخرين المختصين بجبايتها.

#### (٢) عمليات النفقات،

أن إجازة السلطة التشريعية لاعتمادات النفقات لا يعني التزام الدولة بإنفاق كافة مبالغ الاعتمادات، ولكنه يعني الإجازة والترخيص للدولة بأن تقوم بنفقاتها العامة في حدود هذه المبالغ دون أن تتعداها بأي حال من الأحوال، إلا بعد الحصول على موافقة صريحة، وفقاً للإجراءات السالف بيانها، من السلطة التشريعية المختصة بذلك. وبمعنى آخر، فإن الدولة تكون غير ملزمة بإنفاق كافة المبالغ المعتمدة، بل تستطيع دائماً عدم إنفاق هذه المبالغ كلها أو بعضها إذا لم تدع الحاجة إلى ذلك.

ولضمان عدم إساءة استعمال أموال الدولة، والتأكد من إنفاقها على نحو ملائم، فقد نظم القانون عمليات صرف الأموال العامة على أربع خطوات هي:

#### (١) الارتباط بالنفقة:

وينشأ الارتباط بالنفقة نتيجة قيام السلطة الإدارية باتخاذ قرار لتحقيق عمل معين يستلزم إنفاقاً من جانب الدولة، مثال ذلك، القرار الصادر بتعيين موظف عام أو بالقيام ببعض أعمال المنفعة العامة، مثل إنشاء طرق أو كباري... الخ. ومثل هذا القرار، الذي يترتب عليه ضرورة حدوث

واقعة الإنفاق، لا يكون الفرض منه مجرد زيادة أعباء الدولة ولكن لتحقيق أهداف معينة تتمثل، كما رأينا في الأمثلة السالفة، في الاستعانة بموظف جديد، أو إنشاء طريق جديد.. أي أنها تهدف إلى تحقيق المنفعة العامة، فالارتباط بالنفقة هنا يعتبر إرادي.

كما قد ينشأ الارتباط بالنفقة نتيجة واقعة معينة يترتب عليها التزام الدولة بإنفاق مبلغ ما، مثال ذلك، أن تتسبب سيارة حكومية في إصابة مواطن، مما يضطر الدولة إلى دفع مبلغ تعويض. فالواقعة هنا مادية وغير إرادية. وفي كلتا الحالتين فإن الارتباط بالنفقة يعني القيام بعمل من شأنه أن يجعل الدولة مدينة.

#### (٢) تحديد النفقة:

بعد أن يتم الارتباط بالنفقة، تأتي الخطوة الثانية المتعلقة بتحديد مبلغ النفقة الواجب على الدولة دفعها. فيتم تقدير المبلغ المستحق للدائن وخصمه من الاعتماد المقرر في الميزانية، مع ضرورة التأكد من أن شخص الدائن غير مدين للدولة بشئ حتى يمكن إجراء المقاصة بين الدينين.

ومن التواعد المالية المقررة أن يكون الدفع بعد انتهاء الأعمال. إذ يتعين على دائن الدولة أن ينهي أعماله أولاً التي تسببت في دائنته، قبل أن تدفع له الدولة المبالغ المدينة بها نتيجة هذه الأعمال. حتى يتسنى لها تحديد مبلغ الدين على نحو فعلي.

#### (٣) الأمر بالدفع:

بعد أن يتم تحديد مبلغ النفقة أو الدين، يصدر قرار من الجهة الإدارية المختصة يتضمن أمراً بدفع مبلغ النفقة. ويصدر هذا القرار عادة من وزير المالية أو من ينوب عنه.

#### (٤) الصرف:

ويقصد به أن يتم دفع المبلغ المحدد في الأمر عن طريق موظف تابع لوزارة المالية. ومن المقرر أن يقوم بعملية الصرف موظف غير الذي يصدر عنه أمر الدفع منعاً للتلاعب. وغالباً ما يتم هذا في صورة إذن على البنك المركزي الذي تحتفظ فيه الدولة بحساباتها.



وجدير بالذكر أن الخطوات الثلاث الأولى تتعلق بالاختصاص الإداري المتعلق بالجهة الإدارية، أما الخطوة الأخيرة فإنها تتعلق بالاختصاص الحسابي المتعلق بوزارة المالية. وهذا الفصل بين الاختصاصين الإداري والحسابي من شأنه أن يحقق الضمانات الكافية ضد ارتكاب أي مخالفة مالية.

وبعد أن استعرضنا عمليات تحصيل الإيرادات وعمليات النفقات، فالسؤال الذي يطرح نفسه ماذا يحدث في حالة عدم مطابقة الموازنة للواقع؟ وبعبارة أخرى كيفية مواجهة الاختلافات بين الأرقام التقديرية والأرقام الفعلية للنفقات والإيرادات العامة؟

بالنسبة للنفقات، كما رأينا من قبل، فإن القاعدة المتبعة بالنسبة للنفقات العامة هي: قاعدة تخصيص الاعتمادات. بمعنى أن الاعتماد المخصص لنفقة معينة لا يجوز استخدامه لنفقة أخرى إلا بعد إجازة السلطة التشريعية لذلك. ومن ثم فإنه في حالة مخالفة تقديرات النفقات للواقع، فلا يمكن التعديل في التوازن المعتمد للنفقات سواء بالزيادة أو النقصان إلا بموافقة السلطة التشريعية المختصة بذلك. وتختلف الإجراءات المتبعة للحصول على اعتماد من السلطة التشريعية بتعديل جانب من النفقات العامة من دولة إلى أخرى. فقد يسمح للسلطة التنفيذية، كما رأينا، أن تنقل من بند إلى آخر داخل نفس الباب دون موافقة سابقة من السلطة التشريعية. كما قد يخصص في ميزانية كل وزارة مبلغ من المال بصفة احتياطية للسحب منه في حالة نقص النفقات المقدرة عن المصروفات المحققة. على أن تضيف إليه الوزارة إذا ما زادت النفقات التقديرية عن الفعلية. وقد تأخذ الدولة بنظام الميزانيات المعدلة، ومضمونه إذ ما تبينت السلطة التنفيذية ضرورة تجاوز الأرقام الفعلية عن الأرقام التقديرية، فلا تتقدم بطلب الاعتمادات الإضافية، ولكن عليها أن تتقدم للسلطة التشريعية بميزانية كاملة مصححة للميزانية الأولى لمناقشتها واعتمادها (١).

أما الإيرادات، فإن مخالفة تقديرات إيرادات الدولة للأرقام الفعلية،

(١) أنظر، د. عادل حشيش، مرجع سابق، ص ٢٠٧.

لا يشير العديد من المشاكل فيما إذا تعلق بخطأ في تقدير حصيللة كل نوع من أنواع الإيرادات المختلفة، إذ من المتصور أن تعوض أخطاء التقدير بعضها البعض. فالأخطاء بالزيادة تعوض الأخطاء بالنقص، دون أن يؤثر ذلك على تنفيذ الميزانية العامة وفقاً للقاعدة المتبعة بالنسبة للإيرادات العامة وهي «قاعدة عدم تخصيص الإيرادات». أما إذا تعلق الخطأ في التقدير بالحصيللة الإجمالية للإيرادات العامة، وكان الخطأ بالزيادة فإنه يتم التصرف في الزيادة الإجمالية وفقاً للنظم والقوانين المعمول بها في كل دولة على حدة، وتثور المشكلة في حالة الخطأ في تقدير الحصيللة الإجمالية للإيرادات العامة بالنقصان، إذ تضطر الدولة في هذه الحالة إلى اللجوء لمصادر غير عادية لسد العجز في الإيرادات، مثل الاقتراض أو الإصدار النقدي.



## الفصل الثاني الرقابة على تنفيذ الميزانية

تعد هذه المرحلة هي المرحلة الأخيرة التي تمر بها الميزانية العامة للدولة، وتسمى مرحلة مراجعة تنفيذ الموازنة. والهدف منها هو التأكد من أن تنفيذ الموازنة قد تم على الوجه المحدد للسياسة التي وضعتها السلطة التنفيذية وأجازتها السلطة التشريعية.

وبمعنى آخر، أن كل عملية مالية يقوم بها أي مشروع تستلزم وجود رقابة مالية من نوع معين. فمن باب أولى، تكون الحاجة إلى المراقبة على تنفيذ الموازنة العامة أكثر ضرورة وحيوية، وذلك بسبب: كبر حجم عملياتها، وما ترتبط به هذه العمليات من آثار توزيعية للدخل القومي الحقيقي بين الأفراد والفضات والطبقات، وأخيراً ما تسهم به هذه الموازنة في التطور العام. الاجتماعي والاقتصادي والسياسي للمجتمع (١).

وبناء على ذلك، فإن الهدف الأساسي من الرقابة على تنفيذ الموازنة هو ضمان تحقيقها لأقصى قدر من المنافع للمجتمع في حدود السياسة العامة للدولة.

وتأخذ الرقابة على تنفيذ الميزانية عدة صور مختلفة، وهي الرقابة الإدارية والرقابة التشريعية والرقابة المستقلة.

وسندرس تلك الصور في المباحث الثلاثة الآتية:

**المبحث الأول، الرقابة الإدارية.**

**المبحث الثاني، الرقابة التشريعية.**

**المبحث الثالث، الرقابة المستقلة.**

---

(١) انظر، د. محمود عبد الفضيل، مرجع سابق، ص ١٢٨.

## المبحث الأول

### الرقابة الإدارية

#### Contrôle Administratif

تتولى وزارة المالية الرقابة الإدارية على تنفيذ الميزانية، حيث يقوم الرؤساء من موظفي الحكومة بمراقبة مرؤوسيههم. وكذلك مراقبة موظفي وزارة المالية عن طريق السكرتيرين الماليين ومديري الحسابات على عمليات المصروفات التي يأمر بدفعها الوزراء المختصون أو من ينوبون عنهم.

والرقابة الإدارية لتنفيذ الميزانية في مصر تتم عن طريق وزارة المالية. حيث تخصص لهذا الغرض موظفين تابعين لها يقومون بعملهم في الوزارات والمصالح المختلفة. ومنهم يتكون القسم المالي للوزارة ويشمل المراقب المالي ومدير الحسابات ووكلاءها في الوزارة. وتتم الرقابة الإدارية، من الناحية العملية، في طريقتين أساسيتين:

أ - الرقابة الموضوعية: وتعني انتقال الرئيس إلى مكان عمل المرؤوس ليتأكد من مباشرته لعمله على نحو دقيق. ومثالها أن ينتقل مدير المالية العامة إلى مكاتب رؤساء المصالح، ورئيس المصلحة إلى مكاتب رؤساء الدوائر، ورئيس الدائرة إلى مكاتب سائر الموظفين التابعين له هكذا.

ب - الرقابة على أساس المستندات: وهنا لا ينتقل الرئيس إلى محل عمل مرؤوسيه، ولكن يقوم بفحص أعمالهم من خلال التقارير والوثائق والمستندات. وتبدو هذه الطريقة أيسر في التطبيق من الناحية العملية من الطريقة السالفة، الرقابة الموضوعية. إذ أن انتقال الرئيس إلى مكان عمل مرؤوسيه قد يؤدي، وخاصة في الدول النامية، إلى انضباط العمل ودقته بصورة مؤقتة، مما قد يؤثر بالسلب على سير العمل ولا يحقق الرقابة الفعالة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة. ولذا فإن أغلب الدول تأخذ بالطريقة الثانية، الرقابة على أساس المستندات.

وتنقسم الرقابة الإدارية من حيث توقيتها، إلى رقابة قبل تنفيذ الميزانية وأخرى لاحقة لتنفيذ الميزانية.

## ١ - الرقابة السابقة:

تمثل الجزء الأكبر والأهم من الرقابة الإدارية، ويكون مهمتها عدم صرف أي مبلغ إلا إذا كان مطابقاً لقواعد المالية المعمول بها سواء كانت قواعد الميزانية أو القواعد المقررة في اللوائح الإدارية المختلفة.

وقد نص قانون الموازنة العامة على وجوب امتناع مديري الحسابات ورؤسائها ووكلائهم عن التأشير على كل أمر بصرف مبلغ إذا لم يكن هناك اعتماد أصلاً، أو إذا طلب الخصم على اعتماد غير مخصص لهذا الصرف، وإذا ترتب على تنفيذ الصرف تجاوز الاعتمادات المخصصة في باب معين من أبواب الميزانية أو نقل اعتماد من باب إلى آخر. كما نص أيضاً هذا القانون على أنه يتعين على المسؤولين الماليين بالجهاز الإداري للحكومة ووحدات الحكم المحلي والوحدات الاقتصادية إخطار وزارة المالية والجهاز المركزي للمحاسبات بأي مخالفة مالية.

## ٢ - الرقابة اللاحقة على تنفيذ الميزانية:

ويقصد بها الرقابة الإدارية اللاحقة على الحسابات. وتتلخص في إعداد حسابات شهرية وربع سنوية وسنوية، ويقوم المراقب المالي في كل وزارة أو مصلحة، بمناسبة إعدادها، بفحصها للتأكد من سلامة المركز المالي للوزارة أو المصلحة وبمراجعة دفاتر الحسابات المختلفة. ويضع عن كل هذا تقريراً يرسله مع الحسابات إلى إدارة الميزانية في وزارة المالية، وتشمل أيضاً بجانب الرقابة على الحسابات، الرقابة على الخزنة وعلى المخازن للتأكد من عدم حدوث اختلاسات أو مخالفات مالية (١).

ومما هو جدير بالذكر أن الرقابة الإدارية، أياً كان نوعها لا تعدو أن تكون رقابة من الإدارة على نفسها. أي أنها رقابة ذاتية أو داخلية، طبقاً للقواعد التي تضعها السلطة التنفيذية. ولذا فإنها لا تعد كافية للتأكد من حسن التصرف في الأموال العامة، إذا كشفت التطبيقات العملية أن مراقبة الإدارة لنفسها قد أدى إلى العديد من مظاهر التسيب والإسراف بل والانحراف المالي، والتي كان مصدرها الأساسي يكمن في انعدام الإشراف والرقابة على السلطة التنفيذية في قيامها بتنفيذ الميزانية. ولذا فإن الرقابة الإدارية على تنفيذ الميزانية العامة لم تعد ذات أهمية في هذا الشأن.

(١) د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٣٨٥.

## المبحث الثاني الرقابة التشريعية Contrôle Legislatif

تتولى المجالس النيابية في الدول الديمقراطية مباشرة الرقابة التشريعية على تنفيذ الميزانية العامة للدولة. فإذا كانت تلك المجالس هي التي تقوم باعتماد ميزانية الدولة، فإنه من الطبيعي أن يمنح لها حق الرقابة على تنفيذها للتأكد من سلامة وصحة تنفيذها على النحو الذي اعتمدها وإجازتها به.

وتتمثل تلك الرقابة، التي يطلق عليها كذلك الرقابة السياسية، في مطالبة المجالس النيابية للحكومة بتقديم الإيضاحات والمعلومات التي تساهم في التأكد من سير العمليات الخاصة بالنفقات والإيرادات العامة، سواء تم ذلك في صورة أسئلة شفوية أو خطية أو حتى بالاستجابات. كذلك فمن حق اللجان المالية التابعة للمجالس النيابية أن تستدعي ممثلي السلطة التنفيذية، عند الضرورة، للاستماع إليهم فيما يخص مالية الدولة العامة، أو ماليتهم الخاصة. كما قد تتمثل الرقابة التشريعية عن طريق مناقشة الحساب الختامي عن السنة المالية السابقة.

وعلى هذا فإن الرقابة التشريعية على الموازنة العامة تتمثل في مرحلتين: المرحلة المعاصرة لتنفيذ الميزانية، والمرحلة اللاحقة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

### ١ - المرحلة المعاصرة لتنفيذ الميزانية:

وتختص بالرقابة التشريعية لجنة الشؤون المالية في المجالس النيابية، وهي «لجنة الخطة والموازنة» التي لها أن تطلب البيانات والمستندات والوثائق اللازمة عن تنفيذ الموازنة العامة أثناء السنة المالية، فإذا تبين وجود أي مخالفة للقواعد المالية الخاصة بتنفيذ الميزانية، فإنه يكون من حقها تقديم أسئلة واستجابات إلى الوزراء المختصين عن كيفية تنفيذ

الميزانية، بل وأيضاً تحريك المسؤولية السياسية ضد كل من يثبت في حقه ارتكاب مخالفة للقواعد المالية المتعلقة بسير وتنفيذ الميزانية. أضف إلى ذلك، أن السلطة التشريعية تتمكن من إجراء الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة عندما تلجأ الحكومة إلى المجالس النيابية، طالبة فتح اعتمادات إضافية. إذ تقوم الحكومة بالضرورة بتقديم معلومات كافية إليها عن حالة تنفيذ الميزانية وتبرير طلبها بفتح هذه الاعتمادات ومناقشة الحكومة في سياستها المالية.

## ٢ - المرحلة اللاحقة على تنفيذ الميزانية:

تتعلق تلك المرحلة بعرض الحساب الختامي (١) عن السنة المالية المنتهية لمناقشته واعتماده ثم إصداره إما في شكل قانون أو في شكل قرار من رئيس الدولة. فالمجالس النيابية، كما رأينا، تقوم باعتماد للميزانية بعد تنفيذها مما يستتبع ذلك، منطقياً، أن تعرض عليها نفس الميزانية بعد تنفيذها للتأكد من تطبيقها على نحو اعتمادها لها، فتقوم بالإطلاع على النتائج الفعلية للحساب المالي للدولة عن السنة المالية لهذه الميزانية ومدى مطابقتها للميزانية في الصورة التي اعتمدها سواء بالنسبة للنفقات المعتمدة أو حصيلة الإيرادات (٢).

ويشمل اعتماد المجلس النيابي للحساب الختامي اعتماد المبالغ التي أنفقت والتي حصلت بالفعل، واعتماده لإضافة ما قد يتحقق من فائض الإيرادات عن النفقات للاحتياطي العام أو تغطية مقدار العجز الناتج عن تجاوز النفقات للإيرادات عن طريق السحب من هذا الاحتياطي واعتماده.

فإذا تبين للسلطة التشريعية سلامة الموقف المالي للحكومة فإنها تقوم باعتماد هذا الحساب، أما إذا تبين لها حدوث أي مخالفات مالية جسيمة

---

(١) الحساب الختامي، هو الوثيقة التي تبين مبالغ النفقات ومبالغ الإيرادات التي أنفقت فعلاً بعد انتهاء السنة المالية.

(٢) انظر، د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٢٨٧.



في تنفيذ الميزانية فيحق لها تحريك المسئولية السياسية ضد الوزراء المخالفين، وذلك عن طريق سحب الثقة من الوزير، وقد يصل الأمر إلى سحب الثقة من الحكومة بأكملها.

وتكون الرقابة أكثر فاعلية إذا تمكنت السلطة التشريعية من مناقشة الحساب الختامي مبكراً بعد انتهاء السنة المالية مباشرة، إذ ليس بخفي أن تغير الوزارات والوزراء قد يجعل منها مجرد رقابة شكلية أكثر منها موضوعية (١). وتأكيداً لذلك فقد نصت المادة ١١٨ من الدستور الدائم المصري لسنة ١٩٧١ على وجوب عرض الحساب الختامي لميزانية الدولة على مجلس الشعب في مدة لا تزيد على سنة واحدة من تاريخ انتهاء السنة المالية.

وبالرغم من فاعلية الرقابة التشريعية، فيعاب عليها أن أعضاء السلطة التشريعية لا يكون لديهم الوقت الكافي والخبرة الفنية والمحاسبية الكافية لمناقشة الحساب الختامي الذي قد يصل إلى آلاف الصفحات والأرقام لمناقشة تفصيلية. أضف إلى ذلك الأعباء والمهام السياسية الخطيرة التي يثقل بها أعضاء السلطة التشريعية، مما يجعل الرقابة التشريعية غير كافية بمفردها على تتبع سير ومراقبة حسن تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

---

(١) انظر د. مجدي شهاب، مرجع سابق، ص ٢٨٠.

## المبحث الثالث الرقابة المستقلة

تعتبر هذه الرقابة أكثر أنواع الرقابة فاعلية، ويقصد بها الرقابة على تنفيذ الميزانية العاملة للدولة عن طريق هيئة مستقلة عن كل من الإدارة والسلطة التشريعية تفحص مهمتها في رقابة تنفيذ الميزانية والتأكد من أن عمليات النفقات والإيرادات قد تمت على النحو الصادرة به إجازة السلطة التشريعية وطبقاً للقواعد المالية المقررة في الدولة.

وبمعنى آخر تتولى هذه الرقابة هيئة فنية خاصة، تقوم بفحص تفاصيل تنفيذ الميزانية ومراجعة حسابات الحكومة ومستندات التحصيل والصرف ومحاولة كشف ما تتضمنه من مخالفات ووضع تقرير شامل عن ذلك. وبناء عليه تستطيع السلطة التشريعية فحص الحساب الختامي فحصاً جدياً تحاسب على أساسه الحكومة عن كافة المخالفات المالية.

وتختلف هذه الهيئة التي تقوم بالرقابة المستقلة من دولة لأخرى. ففي فرنسا، تتولى الرقابة على تنفيذ الميزانية هيئة قضائية مستقلة هي محكمة الحسابات *La Cour des Comptes*، وهي محكمة إدارية منظمة تنظيمياً قضائياً، وتتولى مهمة الحكم على كافة الحسابات العامة ما عدا الحسابات التي يعطي المشروع اختصاص النظر فيها إلى جهات أخرى. وتتكون هذه المحكمة من عدة دوائر يرأس كل منها مستشار، ويعمل بها عدد من المحاسبين يتولون تحضير التقارير المحاسبية والفنية التي تطلبها منهم المحكمة. ويمثل الحكومة بها نائب عام ومحامون عامون.

ويتمثل عمل هذه المحكمة في أمرين (١):

أولاً: بعد قيام المحاسبين بتقديم حسابات الوزارات والمصالح المختلفة إلى المحكمة، فإنها تقوم بتوزيع تلك الحسابات على دوائرها للقيام بفحصها

---

(١) لمزيد من التفاصيل، انظر د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٢٩١ - ٢٩٢.

ومراجعتها للتأكد من سلامتها وعدم خروجها على إجازة السلطة التشريعية للميزانية أو مخالفتها للقواعد المالية المعمول بها. فإذا قضت بسلامة تلك الحسابات فإنها تصدر حكمها ببراءة ذمة المحاسب. أما إذا لم تكن الحسابات سليمة فإن هذا لا يخرج عن أحد أمرين: الأول، أن تكون بالحسابات زيادة في الإيرادات أو نقص في النفقات السابق تقديرها، وهناتصدر المحكمة حكمها بأن الحسابات في حالة فائض أي ببراءة المحاسب. الثاني، أن تكون بالحسابات عجز نتيجة قلة الإيرادات أو زيادة في النفقات السابق اعتمادها، وفي هذه الحالة تصدر المحكمة حكمها بأن الحسابات في حالة عجز أي بإدانة المحاسب، ويلتزم برد مبالغ العجز إلى خزانة الدولة ويمكن التنفيذ على أمواله حبراً دون أي إجراء واقف لهذا التنفيذ. ويكون للمحاسب حق الطعن في حكم المحكمة عن طريق التماس إعادة النظر أو عن طريق النقض. وإذا أثبت أنه غير مسئول عنه فإنه يتم إخلاء مسؤوليته عن هذا العجز. كما في حالة الصرف على أساس أوراق مزورة مثلاً.

وهنا تكون رقابة المحكمة على الحسابات ذاتها، وليس على المحاسبين، ومن هذا تستمد تسميتها بمحكمة الحسابات. كما أن اختصاص المحكمة مقصور على أعمال المحاسبين وليس لها أية سلطة على أعمال رجال الإدارة (الوزراء - الموظفين التابعين لهم).

**ثانياً:** أن المحكمة باعتبارها هيئة فينة تقوم بوضع تقرير سنوي يتضمن ما اكتشفته من مخالفات صادرة من الوزارات أو الموظفين التابعين لهم أثناء ممارستها لعملها. وتقدمه إلى رئيس الدولة الذي يأمر بدوره توزيعها على أعضاء السلطة التشريعية حتى يتمكنوا بناء عليه من مناقشة الحساب الختامي للدولة بصورة فعلية. بالإضافة إلى ذلك تقوم محكمة المحاسبات أيضاً بكل ما تطلبه منها السلطة التشريعية من تحريات وبحوث متعلقة بمسائل الإيرادات والنفقات العامة.

أما في إنجلترا، فإن الهيئة المستقلة التي تتولى رقابة تنفيذ الميزانية هي لجنة الحسابات العامة، التي تقوم بمراقبة ومراجعة

الحسابات العامة للحكومة، ويتولى رئاسة هذه اللجنة أحد زعماء المعارضة ممن يتمتعون بدرجة واسعة في الشؤون المالية والمحاسبية، وتستعين هذه اللجنة بموظف في درجة وزير يسمى «المراقب المحاسب العام»، ويتمتع هذا المراقب بالاستقلال عن السلطة التنفيذية التي لا تستطيع إنقاص أو زيادة مرتبه لأنه مدرج في نفقات الاعتمادات الدائمة، كما أنه غير قابل للعزل إلا بناء على قرار من مجلس العموم ولا يمكن سؤاله إلا أمام هذا المجلس.

ورقابة المراقب المحاسب العام لتنفيذ الميزانية رقابة سابقة على الصرف ورقابة لاحقة عليها، تتمثل الرقابة السابقة على الصرف في أن جميع أوامر الصرف التي يصدرها الوزراء لتغطية نفقات الوزارة يجب أن ترسل إليه أولاً ليقوم بفحص طلبات الإذن بالصرف ومدى مطابقتها لاعتماد الميزانية، وللقواعد المالية المعمول بها. فإذا وجدها مطابقة للقانون وافق عليها وأصدر الإذن بالصرف. أما الرقابة اللاحقة على الصرف، فتتمثل في أن المراقب المحاسب العام يتبعه موظفون يعملون في مختلف الوزارات والمصالح الحكومية. تنحصر مهمتهم في مراجعة الحسابات وخاصة تفاصيل عمليات الانفاق والتحقق من سلامتها ومراعاتها للإجازة التشريعية والقواعد المالية المقررة، ويلتزم المراقب بتقديم تقرير دوري للجنة الحسابات العامة عن كيفية سير وتنفيذ الموازنة العامة ومدى مطابقتها للقواعد المالية والقانونية المتعلقة بهذا التنفيذ.

أما في مصر، فإن الهيئة المستقلة التي تتولى الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة في مصر هي «الجهاز المركزي للمحاسبات»، وقد أنشأ هذا الجهاز بالقانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٦٤ ليحل محل ديوان المحاسبات. ويعتبر الجهاز المركزي للمحاسبات هيئة مستقلة تتبع مجلس الشعب بموجب القانون رقم ٣١ لسنة ١٩٧٥، ويتكون هذا الجهاز من رئيس ونائب له يتم تعيينهما بقرار من رئيس الجمهورية وعدد من الوكلاء والأعضاء الفنيين وعدد من العاملين غير الفنيين من مختلف الفئات. ولا يجوز لرئيس هذا الجهاز القيام بأي عمل آخر له مرتب أو مكافأة من خزانة الدولة أو من

جهة أخرى، كما لا يجوز مباشرة أي مهنة أخرى أو شراء أي شيء من أموال الدولة.

وتتمثل أهداف هذا الجهاز في تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية لمسئوليتها الانتاجية في مجال الخدمات والأعمال، وتمتد اختصاصات الجهاز إلى الوحدات التي يتألف منها الجهاز الإداري للدولة والهيئات والمؤسسات العامة.

وتنقسم الرقابة التي يمارسها الجهاز على هذه الجهات إلى رقابة مالية ومحاسبية ورقابة ضريبة (١).

#### (١) الرقابة المالية والمحاسبية:

ويقصد بها قيام الجهاز المركزي للمحاسبات بمراقبة الإيرادات والنفقات التي تتضمنها حسابات الدولة، للتأكد من تنفيذها بصورة سليمة دون ارتكاب أي مخالفات للقواعد المالية، ومراجعة حسابات المعاشات والتأمينات الاجتماعية وفحص القرارات المتعلقة بشئون العاملين ومراجعة حسابات التسوية والسلف والقروض والتسهيلات الائتمانية والرقابة على المخازن ومراجعة الحسابات الختامية للشركات ومنتشآت القطاع العام وفحص سجلات ودفاتر ومستندات التحصيل والصرف وكشف حوادث الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية وبحث أسبابها ووسائل تلافئها مستقبلاً، وبمراجعة تقارير مراقبي الحسابات والشركات التي تدخل في اختصاصه، ويختص الجهاز بفحص ومراجعة كل حساب أو عمل آخر يعهد إليه بفحصه أو مراجعته من رئيس الجمهورية أو مجلس الشعب أو رئيس الوزراء ويبلغ رئيس الجهاز ملاحظاته إلى الجهة طالبة البحث.

ويكون للجهاز المركزي للمحاسبات في سبيل تأدية مهمته أن يفحص السجلات والحسابات والمستندات المؤيدة لها وأي مستند أو سجل أو أوراق

(١) انظر، د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٢٩٤، ٢٩٧.

وفي نفس المعنى د. مجدي شهاب، مرجع سابق، ص ٢٨٤.

أخرى يرى لزومها للقيام باختصاصاته على الوجه الأكمل، كما يحق له معاينة وتفطيش الأعمال للتأكد من أن المصروفات صرفت في الوجه المقررة فيه من جهة، ولتقييم نتائجها من جهة أخرى.

#### (ب) الرقابة الفنية:

يكون للجهاز المركزي للمحاسبات أن يقيم تصرفات المشرفين على الهيئات العامة وشركاتها فيما يتعلق بأعمال الإدارة والتنظيم. إذ من الجائز أن تكون هذه التصرفات سليمة من الناحية المالية والمحاسبية ولكنها معيبة من الناحية الفنية، لكونها تراعى تنظيم العمل بأسلوب اقتصادي مقبول، مما يستلزم مراجعته لحسابات تكاليف أعمال هذه الجهات ومراجعة نتائج أعمالها وتحديد العائد منها، وتقويم هذا العائد اقتصادياً في ضوء ما سبق تحديده في الخطة الاقتصادية العامة. أي أن من مهام الجهاز المركزي متابعة تنفيذ الميزانية العامة من الناحية المالية والحسابية وكذلك الناحية الفنية، حتى يتأكد من أن نتائج الإنفاق تتفق مع النتائج المرجوة له دون تبذير أو إسراف، ويقوم الجهاز بوضع تقارير ربع سنوية إلى جانب تقارير سنوية عن نتائج أعماله ومسئوليته.

ويتضح مما سبق أن اختصاصات وأعمال الجهاز المركزي للمحاسبات تتعلق بالرقابة اللاحقة على تنفيذ الميزانية وليست رقابة سابقة عليه.

#### الخلاصة:

استناداً إلى كافة أنواع الرقابة السالفة الذكر، الإدارية والتشريعية والمستقلة، يمكن القول بأن وزارة المالية المصرية هي التي تقوم عادة بالرقابة السابقة على الصرف بينما يقوم الجهاز المركزي للمحاسبات بالرقابة اللاحقة على الصرف وكلاهما مهم من الناحية الواقعية. إلا أن لكل منهما مزاياه وعيوبه التي يمكن تلخيصها على النحو التالي (١) :

(١) انظر، د. عبد الهادي النجار، مرجع سابق، ص ٢٧٠، ٢٧١.

### مزايا الرقابة السابقة على الصرف

(١) يمنع هذا النوع من الرقابة التصرفات التي قد تقوم بها السلطة التنفيذية، والتي تتسم بعدم المشروعية الأمر الذي يؤدي إلى تضييق سلطة القانون.

(٢) إنها تقلل من حجم المسؤولية على رجال الإدارة، إذ أنها تستند إلى قرار هيئة الرقابة قبل إجراء أي تصرف في المستقبل.

(٣) إنها تحقق اقتصاداً في النفقات العامة، فهي تهدف إلى رفض كافة النفقات غير المشروعة خاصة مع إطراد التوسع في النفقات العامة.

### عيوبها:

(١) أنها تعطي لوزارة المالية نفوذاً كبيراً على باقي وزارات الدولة بحيث تراقب تصرفاتها وتلقى ما تراه غير مشروع، وذلك يخالف المفهوم السليم للنظام الإداري، إذا أن وزارة المالية لا تعدو أن تكون كغيرها من الوزارات.

(٢) قد يترتب عليها تأخير تنفيذ أعمال الإدارة بسبب عدم مرونة من يقومون بهذه الرقابة.

(٣) أنها قد تقيد الرقابة اللاحقة بالنتائج التي توصلت إليها.

### مزايا الرقابة اللاحقة على الصرف

(١) أن هذه الرقابة تتم بعد تنفيذ بنود الميزانية العامة، مما يعني أن الملاحظات من جانب الهيئة المختصة تتم على أساس الواقع وليس التقدير.

(٢) أنها تتعلق بالواقع ومن ثم فإنها تكون أقدر على اقتراح الإصلاحات في المستقبل.

(٣) أن الرقابة اللاحقة على الصرف يمكن أن تراقب تحقيق الأهداف المطلوبة من خلال العمليات المالية، وهو ما يسمح بتطبيق الأساليب الحديثة لتحضير الميزانية العامة، كميزانية الأداء، وتخطيط وبرمجة الميزانية بصورة

تكفي لترشيد الإنفاق العام.

### **عيوبها،**

- (١) أنها تتم بعد تنفيذ الميزانية، ومن ثم فإنها لا تسمح بإصلاح العيوب والمخالفات. أي أنها لا تتمكن من الحفاظ على المال العام.
- (٢) عادة ما تتأثر الرقابة اللاحقة بما وصلت إليه الرقابة السابقة على الصرف من ملاحظات مما قد يجعلها غير فعالة في بعض الأحيان.





# الفهرس

الموضوع	الصفحة
مقدمة .....	٥
(١) أهمية المالية العامة .....	٥
(٢) موضوع علم المالية العامة .....	٦
(٣) تأثير النظام الاقتصادي على النظام المالي .....	٨
(٤) علاقة المالية العامة بغيرها من العلوم الاجتماعية .....	٩
(٥) تقسيم الدراسة .....	١٨
القسم الأول، نظرية النفقات العام .....	٢١
الباب الأول، تعريف النفقة العامة .....	٢٥
الباب الثاني: تقسيم النفقات العامة .....	٢٢
الفصل الأول، التقسيمات العلمية والاقتصادية للنفقات العامة .....	٢٥
المبحث الأول: تقسيم النفقات العامة من حيث الأغراض المباشرة لها .....	٢٥
المبحث الثاني، من حيث استخدام القوة الشرائية .....	٢٨
المبحث الثالث: من حيث دوريتها .....	٤٤

المبحث الرابع، من حيث نطاق سريانها .....	٤٥
المبحث الخامس، من حيث آثارها الاقتصادية.....	٤٦
المبحث السادس، من حيث طبيعتها المالية.....	٤٩
الباب الثالث، قواعد الإنفاق العام.....	٥١
الفصل الأول، ضوابط الإنفاق العام .....	٥٢
الفصل الثاني، حدود الإنفاق العام.....	٥٩
الفصل الثالث، ظاهرة تزايد النفقات العامة.....	٦٢
المبحث الأول، الأسباب الظاهرية لتزايد النفقات العامة ...	٦٤
المبحث الثاني، الأسباب الحقيقية لتزايد النفقات العامة....	٦٦
الباب الرابع، آثار النفقات العامة الاقتصادية .....	٧١
الفصل الأول، الآثار الاقتصادية المباشرة للنفقات العامة .....	٧٢
المبحث الأول، آثار النفقات العامة على الانتاج القومي .....	٧٢
المبحث الثاني، آثار النفقات العامة على الاستهلاك.....	٧٦
المبحث الثالث، آثار النفقات العامة على نمط توزيع	
الدخل القومي.....	٧٧
الفصل الثاني، الآثار الاقتصادية غير المباشرة للنفقات	
العامة .....	٨١
المبحث الأول، أثر المضاعف .....	٨١
المبحث الثاني، أثر المعجل.....	٨٢
القسم الثاني، نظرية الإيرادات العامة .....	٨٥
الباب الأول، التعريف بالإيرادات العامة وتقسيماتها المختلفة .....	٨٧
الباب الثاني، إيرادات الدولة الاقتصادية.....	٩١

٩٣	الفصل الأول: إيرادات ممتلكات الدولة (الدومين)
٩٣	المبحث الأول: الدومين العام
٩٤	المبحث الثاني: الدومين الخاص
٩٥	الفرع الأول: الدومين العقاري
٩٧	الفرع الثاني: الدومين الصناعي والتجاري
١٠١	الفرع الثالث: الدومين المالي
١٠٣	الفصل الثاني: الرسوم
١٠٤	المبحث الأول: ماهية الرسم وخصائصه
١٠٧	المبحث الثاني: تقدير الرسم وفرضه
	المبحث الثالث: التفرقة بين الرسم وبعض صور
١١١	الإيرادات العامة الأخرى
١١١	الفرع الأول: الرسم والتمن العام
١١٣	الفرع الثاني: الرسم والضريبة
١١٥	الباب الثالث: نظرية الضريبة
١١٧	الفصل الأول: ماهية الضريبة
١١٧	المبحث الأول: تعريف الضريبة وبيان خصائصها
١٢٢	المبحث الثاني: الأساس القانوني للضريبة
١٢٦	المبحث الثالث: القواعد العامة التي تحكم الضريبة
١٢١	المبحث الرابع: أغراض الضريبة
١٢٢	الفصل الثاني: التنظيم الفني للضرائب
١٣٣	المبحث الأول: وعاء الضريبة
١٣٤	الفرع الأول: إختيار المادة الخاضعة للضريبة

المطلب الأول، الضرائب على الأشخاص والضرائب على	
الأموال.....	١٣٤
المطلب الثاني، نظام الضريبة الموحدة ونظام الضريبة	
المتعددة.....	١٣٨
المطلب الثالث، الضرائب المباشرة والضرائب غير	
المباشرة.....	١٤٠
الفرع الثاني، موضوع الضريبة.....	١٥٠
المطلب الأول، الضرائب المباشرة.....	١٥٠
أولاً، الضرائب على الدخل.....	١٥٠
ثانياً، الضرائب على رأس المال.....	١٦٥
المطلب الثاني، الضرائب غير المباشرة.....	١٧٥
أولاً، الضرائب على الاستهلاك.....	١٧٦
ثانياً، الضرائب على التداول.....	١٨٩
المبحث الثاني، سعر الضريبة.....	١٩١
الفرع الأول، الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية.....	١٩١
الفرع الثاني، الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية.....	١٩٤
المبحث الثالث، إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها.....	١٩٨
الفرع الأول، ماهية ربط الضريبة وتحصيلها.....	١٩٨
الفرع الثاني، قواعد تحصيل الضريبة.....	٢٠٠
المطلب الأول، الواقعة المنشئة للضريبة.....	٢٠١
المطلب الثاني، طرق تحصيل الضريبة.....	٢٠٢
المطلب الثالث، ضمانات تحصيل الضريبة.....	٢٠٤

٢٠٥	المبحث الرابع: الآثار الاقتصادية المتعلقة بالضريبة
٢٠٥	الفرع الأول: الآثار الاقتصادية غير المباشرة
٢٠٥	(١) استقرار الضريبة
٢٠٦	(٢) انتشار الضريبة
٢٠٧	(٣) التخلص من عبء الضريبة
٢١٠	الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية المباشرة
٢١١	(١) أثر الضريبة في الاستهلاك
٢١١	(٢) أثر الضريبة في الادخار
٢١٣	(٣) أثر الضريبة في الانتاج
٢١٤	(٤) أثر الضريبة في التوزيع
٢١٤	(٥) أثر الضريبة على الأثمان
٢١٥	الفصل الثالث: سمات القانون الضريبي
٢١٦	المبحث الأول: مبدأ قانونية الضريبة
٢٢٠	المبحث الثاني: ذاتية القانون الضريبي
٢٢٢	المبحث الثالث: مصادر القانون الضريبي
٢٢٥	المبحث الرابع: تفسير القانون الضريبي
٢٤٠	المبحث الخامس: تطبيق القانون الضريبي
٢٥١	المبحث السادس: أهداف القانون الضريبي
	الفصل الرابع: النظام الضريبي المصري بين الضريبة
٢٥٥	النوعية والضريبة الموحدة
	المبحث الأول: خصائص الضرائب النوعية والضرائب
٢٥٦	الموحدة

٢٦٢	المبحث الثاني، موقف المشرع الضريبي المصري من نظام الضرائب النوعية والضرائب الموحدة .....
٢٦٧	المبحث الثالث، النظم المختلفة لتطبيق الضريبة الموحدة .....
٢٦٩	المبحث الرابع، السمات العامة للضريبة الموحدة على الدخل .....
٢٨١	مبحث مستقل، الازدواج الضريبي .....
٢٨١	(١) شروط الازدواج الضريبي .....
٢٨٧	(٢) أنواع الازدواج الضريبي .....
٢٩٠	(٣) وسائل مكافحة الازدواج الضريبي .....
٢٩٢	الباب الرابع، القروض العامة .....
٢٩٥	الفصل الأول، ماهية القروض العامة وتقسيماتها المختلفة .....
٢٩٥	المبحث الأول، ماهية القروض العامة .....
٢٩٧	المبحث الثاني، تقسيمات القروض العامة .....
٢٩٧	(١) القروض الإختيارية والقروض الإجبارية .....
٢٩٩	(٢) القروض الداخلية والقروض الخارجية .....
٣٠١	(٣) القروض المؤبدة والقروض المؤقتة .....
٣٠٥	الفصل الثاني، التنظيم الفني للقروض العامة .....
٣٠٥	المبحث الأول، إصدار القروض العام .....
٣٠٧	(١) قيمة القرض العام .....
٣٠٧	(٢) أنواع سندات القرض .....
٣٠٩	(٣) اختيار طريقة الاكتتاب .....
٣١١	المبحث الثاني، انقضاء القرض العام .....

٢١١	(١) الوفاء.....
٢١١	(٢) التثبيت.....
٢١٢	(٣) التبديل.....
٢١٣	(٤) إستهلاك القرض العام.....
٢١٥	<b>الفصل الثالث: الآثار الاقتصادية للقروض العامة</b> .....
٢١٥	(١) أثر القروض على الاستهلاك والقروض.....
٢١٦	(٢) أثر القروض على الاستثمار.....
٢١٧	(٣) أثر القروض على زيادة كمية النقود.....
٢١٨	(٤) أثر القروض في توزيع العبء المالي العام.....
٢٢٢	<b>الباب الخامس: الاصدار النقدي الجديد</b> .....
٢٢٧	<b>القسم الثالث: الميزانية</b> .....
٢٢٢	<b>الباب الأول: إعداد الميزانية</b> .....
٢٢٥	<b>الفصل الأول: المبادئ العامة التي تحكم تحضير الميزانية</b> .....
٢٢٦	<b>المبحث الأول: مبدأ سنوية الميزانية</b> .....
٢٢٩	<b>أولاً: طريقة حساب الخزنة</b> .....
٢٤٠	<b>ثانياً: طريقة التسوية</b> .....
٢٤١	<b>المبحث الثاني: مبدأ وحدة الميزانية</b> .....
٢٤٢	<b>أولاً: الحسابات الخاصة</b> .....
٢٤٤	<b>ثانياً: الميزانيات غير العادية</b> .....
٢٤٥	<b>ثالثاً: الميزانيات الملحقه</b> .....
٢٤٦	<b>رابعاً: الميزانيات المستقلة</b> .....
٢٤٧	<b>المبحث الثالث: مبدأ عمومية الميزانية</b> .....
٢٥٠	<b>القاعدة الأولى: عدم تخصيص الإيرادات</b> .....
٢٥١	<b>القاعدة الثانية: قاعدة تخصيص الاعتمادات</b> .....



٢٥٢	المبحث الرابع، مبدأ توازن الميزانية .....
٢٥٤	نظرية العجز المؤقت والمنظم .....
٢٥٩	الفصل الثاني، إجراءات تحضير وإعداد الميزانية .....
٢٥٩	المبحث الأول، السلطة المختصة بتحضير الميزانية .....
٢٥٩	المبحث الثاني، الإجراءات الفنية المتبعة بصدد تحضير الميزانية .....
٢٦٢	المبحث الثالث، الأساليب المتبعة لتقدير النفقات والإيرادات الواردة في الميزانية .....
٢٦٧	أولاً، تقدير النفقات .....
٢٦٨	ثانياً، تقدير الإيرادات .....
٢٦٩	الباب الثاني، اعتماد الميزانية .....
٢٧١	الفصل الأول، السلطة المختصة باعتماد الميزانية .....
٢٧٢	الفصل الثاني، أداة اعتماد الميزانية .....
٢٧٧	الباب الثالث، تنفيذ الميزانية .....
٢٧٩	الفصل الأول، السلطة المختصة باعتماد الميزانية .....
٢٨١	(١) عمليات تحصيل الإيرادات .....
٢٨١	(٢) عمليات النفقات .....
٢٨٢	الفصل الثاني، الرقابة على تنفيذ الميزانية .....
٢٨٧	المبحث الأول، الرقابة الإدارية .....
٢٨٨	المبحث الثاني، الرقابة التشريعية .....
٢٩٠	المبحث الثالث، الرقابة المستقلة .....
٢٩٢	الفهرس .....
٤٠١	.....

## منشورات الحلبي الحقوقية

فرع أول: بناية الزين - شارع القنطاري - مقابل السفارة الهندية  
هاتف: 364561 (+961-1)

هاتف خليوي: 640821 - 640544 (+961-3)

فرع ثان: سوديكو سكوير

هاتف: 612632 (+961-1) - فاكس 612633 (+961-1)

ص.ب. 11/0475 بيروت - لبنان

E-mail: elhalabi@terra.net.lb

www.halabilawbooks.com

ISBN 9953-486-39-0



789953 486390