

المكتبة الاقتصادية



الوجيز فى المالية العامة

النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة

دكتورة

سوزى عدلى ناشد

مدرس الاقتصاد والعلوم المالية
كلية الحقوق - جامعة الإسكندرية

2000



دار الجامعة الجديدة للنشر

٢٨ ش سوتير - الأزاريطة - الإسكندرية ت : ٤٨٦٨٠٩٩

الوجيز فى المالية العامة

التفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة

دكتورة

سوزى عدلى ناشد

مدرس الإقتصاد والعلوم المالية
كلية الحقوق - جامعة الإسكندرية

2000

دار الجامعة الجديدة للنشر

٣٨ ش. سويز - الأزبقة - الإسكندرية ت. ٩٩ ٤٨٦٨

مُتَكَلِّمًا

(١) أهمية المالية العامة :

عنى عن البيان أهمية المالية العامة فى حياة الدول. فالمالية العامة تلعب بالنسبة للدولة نفس الدور الذى يلعبه الجهاز العصبى بالنسبة لجسم الإنسان. ولا تبلغ إذا ما قلنا أن المالية العامة هى المرآة العاكسة لحالة الاقتصاد وظروفه، وللحالة السياسية وظروفها فى دولة من الدول فى فترة زمنية معينة. ويكفى للتدليل على ذلك أن نقف على الدور الذى تلعبه كل من الإيرادات والنفقات، باعتبارها أحد موضوعات المالية العامة، فى الكشف عن الظروف الاقتصادية والهيكل الاقتصادى والظروف السياسية والهيكل السياسى لدولة من الدول.

لنضرب أمثلة لتوضيح ذلك، إذا كانت حصيلة الضرائب فى دولة من الدولة مرتفعة على الرغم من ثبات سعرها، فإن ذلك يعد مؤشراً على ارتفاع الأسعار وبالتالي على وجود التضخم . كذلك إذا انخفضت حصيلة الضرائب مع بقاء سعرها دون تغير فمعنى ذلك أن اقتصاد الدولة يعانى من الكساد.

٥

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

أضف إلى ذلك، الدور الذى تلعبه المالية العامة فى تبيان الوضع

السياسى والهيكلى السياسى لدولة من الدول. فهذاك ارتباط أكيد بين الحياة السياسية، بما يطرأ عليها من أحداث، وبين مالية الدولة. فكلما كان النظام السياسى رشيداً وكلما كانت سياسة الدولة رشيدة كلما كانت ميزانية الدولة رشيدة بالتبعية. وذلك ليس سوى ترجمة للمقولة الشهيرة 'أعطني سياسية حسنة أنشئ لك نظاماً مالياً حسناً' " faites-moi de la bonne politique, je vous ferai de bonnes finance". فالإيرادات العامة حساسة للأحداث السياسية التى تطبع نشاط الدولة. كذلك تتأثر النفقات العامة بتلك الأحداث. فعندما تفرض ضريبة سعرها مرتفع فإن ذلك قد يودى إلى زعزعة الأمن والاستقرار فى الدولة مما ينشأ عنه عمليات شغب وتخريب، فتضطر الدولة، بغية إعادة النظام وتعويض الخسائر فى الممتلكات والأرواح، إلى زيادة الإنفاق المتمثل فى الإعانات الاجتماعية والتعويضات المختلفة. كذلك إذا كان الهيكل الإدارى للدولة يأخذ باللامركزية، تزداد النفقات اللازمة لتشغيل إدارات الدولة. أما إذا كان يأخذ بالنظام المركزى فتقل هذه النفقات. والأمر كذلك بالنسبة للنظام السياسى السائد فى الدولة وما إذا كان نظاماً فيدرالياً أم يأخذ شكل الدولة الموحدة أو المركزية.

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

(٢) موضوع علم المالية العامة:

يوجد فى 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.

فالفرء بمفرده لا يقوى على أن يحقق لنفسه الأمن الخارجى، إذ أن

هذا الأمن لا يمكن أن يتحقق إلا ككل لا يتجزأ لكونه يعود 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 وتسيعها. 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 لا بد لها من التفتيش 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 الارتباط الذي لا يفصل 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 المنافسة وعدم تدخل الدولة على وجه الاطلاق في الحياة الاقتصادية- لكون تدخلها فيه يبدد وضباع 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 محايدة بمعنى أن لا تحدث أي تغير 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 أحوال 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 للدولة يتطور بسرعة في الحياة الاقتصادية، رغبة في إيجاد نوع من الاستقرار الاقتصادي وانتشال الاقتصاد القومي من أزمته، 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**". وعنى 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 لسياستها التدخلية، وأصبحت المالية العامة، في تلك الدول "مالية وظيفية

أما الدول التي أخذت بالنظام الاشتراكي، متأثرة في ذلك بالتيارات الماركسية والماوية، فلقد هيمنت الدولة وسيطرت ميطرة 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 هذه النظم.

كما أن التطور الذي طرأ على العالم بعد انهيار النظم الاشتراكية، بسقوط الاتحاد السوفيتي عام ١٩٨٩ - وهيمنة القطب الواحد النظام العالمي ومناداته بسياسة العولمة بما تستتبعه من تغييرات هيكلية في النظم الاقتصادية المختلفة لتتمشي 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 الأتني.

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 البحثية. فموضوع علم الاقتصاد، كما هو معروف، هو البحث في 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 التماثل بين موضوعي المالية العامة والاقتصاد، فإن كثيراً من طرق البحث في الاثنين واحدة. فالتحليل الحدي والمرونة والنظريات النقدية والنظريات الخاصة بالدورات الاقتصادية تستخدم أيضاً في دراسة المالية العامة.

وفي العصر الحديث، ترتبط المالية العامة أوثق الارتباط بمختلف نواحي الحياة الاقتصادية وتؤثر فيها وتتأثر بها في اتجاهات تختلف باختلاف انظم 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 ترمد إلى كثير من المبادئ الواجب وضعها في الاعتبار عند رسم وتطبيق النظم المالية المختلفة بما يكفل لها أداء الغرض 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 قوى.

فميزانية الدولة يمكن أن تستخدم في مكافحة أثار الدورات الاقتصادية للضارة، 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 الأسعار وبالتالي في حركة المبادلات الاقتصادية الداخلية والخارجية على السواء، ويساعد على تحقيق مستوى معين من العمالة يناسب حالة الجهاز الإنتاجي للاقتصاد القومي.

وكنيجة لهذا الارتباط الوثيق بين العلمين، زاد الاهتمام بدراسة وتحليل العامل الاقتصادي في مختلف قرارات المالية 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 للكل 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 تطبيقها لفرض الضريبة مثلا، كما يحدد أيضا 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 يضيء عليها مدلولاتها ومعانيها الحقيقية بشكل واضح.

وعلى هذا النحو لا يكون في الإمكان فصل المالية العامة فصلا تاما 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 إذا 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 للنفقات المستقبلية والإيرادات المتوقعة، فضلا 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 والتطبيقات 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 الإلتباع 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 للقانون 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: فأما خضوع قواعد المالية العامة للقانون الدستوري، فنجدده واضحاً منذ أمد طويل في شتى الدساتير التي تقرر المساواة بين المواطنين أمام الضرائب والتكاليف والأعباء العامة، وضرورة إيداء 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 الدستور، فالميزانية كانت، وعلى طول امتداد القرن التاسع عشر على حد قول لبعض، سلاح الشعوب ضد الظلم والاستبداد. وهكذا، تصبح السلطات المالية للمجالس النيابية نوعاً من الاختصاصات التي يقرها الدستور من أجل مراقبة السلطات التنفيذية. ونلاحظ حتى يومنا هذا أن الدساتير الحديثة تنص على تنظيم القواعد الفنية المالية، وإذا كانت القواعد الفنية المالية في كافة الدولة 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 لو انتظارها الموافقة عليها من السلطات الاتحادية.

أكثر من ذلك، يكون للتوازن بين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية موجهها ومحكوماً بتوزيع الاختصاصات المالية بينهما. ففي النظام البرلماني الإنجليزي ترجع السلطة التنفيذية وذلك بسبب مملطاتها الواسعة وسيطرتها على ميزانية الدولة. وعلى النقيض من ذلك تكون للولاية 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 نضمه من أعداد
هائلة من موظفين وعمال تعد من أهم الإدارات العامة في الدولة، ومن ثم
فإن تنظيمها وقواعدها اللاتحجية تخضع للقانون الإداري. كما أن قضاء
الضرائب يعد فرعاً حيوياً وهاماً من فروع القضاء الإداري. ومما لا شك
فيه أن هذا النوع من القضاء الضريبي له أصوله وقواعده 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. فالمرافقين 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 مسنوبيته 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 صانقة إلا إذا كانت السلطات المحلية لها موارد
الخاصة وتتوفر لها القدرة على ممارسة الاستقلال المالي الحقيقي. بل إن
بعض الشراح يذهب إلى القول بأن الجامعات لا يمكن أن تكون مستقلة
تماماً إلا إذا كانت تحصل على موارد خاصة وتتمكن من التصرف فيها
كيفية 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 يسهم كثيراً في فهم

الاتجاهات الفنية لموضوعات المالية الدولية والتي تزداد تعقيدا 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 للبحث في الجوانب القانونية البحتة للقواعد المالية، وأصبحوا الآن يهتمون بالبحث عن تفسيرات اجتماعية وسياسية للظاهرة المالية.

فالبحوث التي تجرى عن الجانب الاجتماعي للضريبة تسمح بالتعمق أكثر في 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 يوجه لبحث موضوعات السياسة المالية والضريبية" بحيث صارت لها قواعدها الفنية الخاصة التي توجهه المختصين بهذه المشاكل، من ذلك مثلا، قاعدة الحياد المالي والضريبي، وقاعدة العدالة الضريبية.

ولا تخفى أهمية علاقة المالية العامة بالعلوم السياسية. فالعمليات المالية ترد في وثائق إحصائية متعددة، أهمها الموازنة العامة، يمكن الوثوق بها نسبيا لأنها أساس الرقابة على استخدام الموارد العامة. وتكون هذه المعلومات الإحصائية معطيات ثمينة بالنسبة للعلوم السياسية التي تهتم بعدم دقة وعدم انتظام الظواهر التي تدرسها. 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 للتعليم أو الصحة العامة أو البحث العلمي أو التنمية الاقتصادية.. الخ. وهي تسمح لنا أيضا 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 تقرض. فإذا أقبل المواطنون على الائتتاب في سندات 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 أشكالاً خاصة 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 اقهر 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 وفنونها من استهلاكات وجرد واحتياطات وعمل الحسابات الختامية والميزانية العامة للدولة وتنفيذها والرقابة عليها.

(١) أنظر د. باهر عتلم - المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي - دار النهضة مصر للطبع والنشر - الطبعة الأولى ١٩٧٣ - ص ١٤ : ص ١٥.

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 الملحقة.

(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.

أما العاليتون الحديثون فيرون أن هناك فارقاً أساسياً بين المالية العامة و الخاصة، 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 للفنون المستخدمة في نوعي المالية وإن كانت تبدو متشابهة لأول وهلة إلا أن بينها فروقاً جوهرية:

أ- فمن حيث الإنفاق: تستهدف المشروعات الخاصة من إنفاقها تحقيق ربح، باعتبار أن هذا هو الهدف الرئيسي من نشاط الأفراد. أما للدولة، 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 للدولة 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. فمقياس نجاح النشاط الخاص هو تحقيق أقصى ربح ممكن، بينما مقياس 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 للدولة فإنها تحصل على إيراداتها بموجب ما تتمتع به من سلطات خاصة ناشئة عن حقها في العيادة. 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 تسرى عليها عن 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 سنرى، 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 للفروق 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.

تقسيم الدراسة

حتى تستطيع الدولة أن تقوم بالإتفاق للوفاء بالتزاماتها المتعددة ، الاقتصادية والسياسية و الاجتماعية، التي تتمثل في إشباع الحاجات العامة، فإنه يجب عليها أن تعتمد كلية على مورد دائم ومستمر من الإيرادات . و الدولة 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 ، و يقرر 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 أساسا على النشاط الخاص^(١).

هذا وإن كان عادة ما يتم بالنسبة للشخص الطبيعي ، في إطار تحديده للنفقات الخاصة ، أن يحدد حجم إيراداته أولا، فإن الوضع يختلف بشأن الدولة. ويفتضي حسن إدارة مالية الدولة أن يكون هناك توازن بين الإنفاق للعام والإيراد للعام سواء بالنسبة لفترة السنة المالية - وفقا للنظرية التقليدية للمالية العامة - أو بالنسبة لفترة الدورة الاقتصادية- وفقا

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

للنظرية الحديثة للمالية العامة. وهذه الموازنة بين التقديرات الخاصة
بالإنفاق العام وتلك المتعلقة بالإيراد العام تثار بصدد تحضير ميزانية
الدولة^(١).

وقد تساعل 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^(٢).

الفكر المالي التقليدي:

اعترفت 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:

-اقتصار دور الإيرادات العامة على تغطية النفقات العامة.

كما أن الميزانيات العامة، ومنها الميزانيات المصرية، أخذت بمبدأ
أولوية النفقات العامة ولذلك كان يتم اعتماد النفقات العامة قبل اعتماد
الإيرادات العامة عند مناقشة الميزانية.

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

(١) د. محمد نويدار - مرجع سابق، ص ٥٤.

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

وفي نفس المعنى د. رفعت المحجوب، المالية العامة دار النهضة العربية،

سنة ١٩٧٥، ص ٤٨، ص ٥٣

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 للموازنة أولاً^(١) 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 البلاز محاضرات في ادوات واقتصاديات المالية العامة —

سنة ١٩٨٦، ص ٤٥: ص ٤٦.

القسم الأول نظرية النفقات العامة⁽¹⁾

ازدادت أهمية دراسة نظرية النفقات العامة في الفترة الأخيرة مع توسع دور للدولة 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.

ففي ظل الدولة الحارسة كان دورها يقتصر على القيام بواجبات الأمن الداخلي والخارجي والقضاء 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 بالتقدير اللازم للوفاء بالحاجات العامة، وكان تحصيل الإيرادات العامة بالتقدير الذي يمكن من تغطية حجم النفقات اللازمة. ولذلك ففي ظل النظرية التقليدية (الكلاسيكية) كانت الدولة تقدر مبدأ توازن الميزانية، فلا تسمح بتحصيل إيرادات أو بتكاليف 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 يقلل الاستهلاك الخاص المتمثل في الإنفاق الخاص بالأفراد لإشباع حاجاتهم الخاصة. ومن ثم فإن الإنفاق العام، في ذلك الوقت، كان ذا طابع حيادي لا

(1) Public expenditure – la dépense publique .

بمس الهيكل الاقتصادي والاجتماعى داخل الدولة^(١).

ويقصد بالنفقة المحايدة تلك التى لا تؤثر فى الحياة الاقتصادية أو حياة المجتمع عموماً. بمعنى أنها لا تؤثر على الدورة الاقتصادية، فى الإنتاج والاستهلاك والتوزيع، كما أنها تنتج عن المنافسة الحرة بين الأفراد والمشروعات ولا تدخل أى تعديل على المراكز الاجتماعية للأفراد من الفئات المختلفة. ولكى 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 فى ظل التطور الحديث للدولة حيث لم تصبح الدولة مجرد حارسة بل تدخلت بصورة كبيرة ومتزايدة فى النشاط الاقتصادي مما أدى إلى زيادة أهمية الإنفاق العام من أجل مواجهة زيادة تدخل الدولة فى النشاط الاقتصادي مستخدمة فى 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 فى التأثير على الهيكل الاقتصادي والاجتماعى وتحقيق التوازن المطلوب بين الأفراد.

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

وبذلك فإن الفكر العالى الحديث أصبح ينظر للنفقة العامة نظرة

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

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 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 للنفقات العامة.

الباب الثالث: قواعد الإنفاق العام.

الباب الرابع: آثار الإنفاق العام الاقتصادية

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

الباب الأول تعريف النفقة العامة

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

ووفقا 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 ثمنا لما تحتاجه من منتجات، سلع وخدمات، من أجل تسيير المرافق العامة وثمرنا لرؤوس الأموال الإنتاجية التي تحتاجها للقيام بالمشروعات، الاستثمارية التي تتولاها، ولتمنح المساعدات والإعانات المختلفة من اقتصادية واجتماعية وثقافية وغيرها.

ومما لا شك فيه أن استخدام الدولة للنقود هو أمر طبيعي ويتمشى 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 جبرا على ما تحتاجه من أموال ومنتجات دون تعويض

أصحابها تعويضا عادلا، 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.

واستنادا إلى ذلك لا تعتبر للوسائل 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^(١). ولا يقلل من ذلك أنه في بعض الحالات الاستثنائية التي قد
يتعذر على الدولة تماما الحصول على احتياجاتها عن طريق الإنفاق
النقدي، مثل أوقات الحروب والأزمات الحادة، قد تعد بعض الوسائل غير
النقدية من قبيل النفقات للعامة. إلا أن ذلك استثناء لا يجب للتوسع فيه بأي
حال من الأحوال.

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

مركز الإجابة هنا على عدة دعائم أساسية :

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

(١) د. عادل حشيش و د. مصطفى رشدي، مقدمة في الاقتصاد العام (المالية العامة)
دار الجامعة الجديدة للنشر، سنة ١٩٩٨، ص ١٤٨.

(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) لتتوافق ذلك مع حرية الإنسان وكرامته.

(٤) أن 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 العالقة، فإن النفقات العامة دائماً تتم في صورة نقدية، ولا يخفى على الفطنة 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 قدرته التكلفة.

العنصر الثاني: النفقة العامة يقوم بها شخص علم:

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 علم. 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 يعنى ذلك أن كافة المبالغ التي تنفقها الدولة أو الهيئات العامة تعد من قبيل النفقات العامة؟؟

من المنطوق عليه أن كافة المبالغ التي تنفقها الدولة بصدد ممارستها لنشاطها العام و بموجب سيادتها وسلطانها الأمره تعد نفقات عامة. أما النفقات التي تنفقها الدولة بصدد ممارستها لنشاط اقتصادى مماثل للنشاط الذى يباشره الأفراد مثل المشروعات الإنتاجية فقد تثار خلاف فقهي حول طبيعتها

وقد استند الفكر المالى⁽¹⁾ فى سبيل تحديد طبيعة هذا الإنفاق إلى معيارين أحدهما قانونى والآخر وظيفى .

(أ) المعيار القانونى (المعنوى) Critère organique

وهو المعيار التقليدى، ويستند على الطبيعة القانونية لشخص القائم بالإنفاق. بمعنى آخر أن نقطة الارتكاز هي شخص للقائم بالإنفاق أياً كانت طبيعة هذا الإنفاق. فإذا كان من أشخاص القانون العام، فإن النفقة تعد عامة أياً 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، للهيئات العامة، المؤسسات العامة بما له من سيادة وسلطة أمره. 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

(1) Maurice Duverger "Institutions financières," Paris 1975,

P.U.E. pp 44-49

وتتبع ذلك التبرع بها أو إهداؤها للدولة. فبالرغم من كون الهدف هو تحقيق نفع عام إلا أن الإنفاق قد صدر من شخص خاص، والأموال خرجت من نعمة 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 للقانون الخاص. إذ أن نشاط أشخاص القانون العام يهدف أساساً إلى تحقيق للنفع 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 في 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. وبطبيعة الحال فإن هذه الخدمات تحقق نفعاً عاماً تهدف له الدولة بموجب ما تتمتع به من سلطة أمر وسيادية 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 حارسة إلى دولة متدخلة ثم إلى دولة منتجة، حيث امتد دورها ليشمل كثيراً من الأعمال التي تدخل في دائرة اختصاص نشاط الأشخاص الخاصة مثل أعمال الإنتاج والتوزيع والاستثمار .. وغيرها

ومن ثم، فإنه إذ كان المعيار القانوني قد تلاعب مع اقتضار وتحديد نشاط الدولة كدولة حارسة فقط، فإن هذا المعيار لم يعد يتناسب أو يكفي

وحده في تحديد طبيعة النفقة العامة. ولذلك، خلص بعض علماء الاقتصاد^(١) 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 للعامة^(٢).

(ب) المعيار الوظيفي *Le critère fonctionnel*

ويستند هذا المعيار أساساً على الطبيعة الوظيفية والاقتصادية للشخص القائم بالإتفاق ، 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 سلطاتها السيادية .

فإذا قاموا بهذه النفقات باعتبارهم سلطة عامة ، أي مزودة بالوسائل التي يعطيها القانون الإداري لأشخاص القانون العام، فإن للنفقات تعد في هذه الحالة نفقات عامة بلا جدال. أما إذا قاموا بالنصرف أو بالعمل شأنهم في ذلك شأن 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.

المرجع السابق P.48 Maurice (١)

(٢) د. السيد عبد المولى، العالية العامة المصرية، ص ٦٦:٦٥ ، لسنة ١٩٩٣

ونفس المعنى د. زين العابدين ناصر ، ص ٤١

وفى حقيقة الأمر إن الأخذ بهذا المعيار يعنى تجاهل التطور الذى لحق بمالية الدولة، ومن شأنه أن يخرج من نطاق المالية العامة الجزء الأكبر منها، والتي تقوم بها الدولة إشباعاً للحاجات العامة التى تزايد على نحو مستمر اثر تطور دور الدولة، على ما سلف البيان.

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

العصر الثالث: الغرض من النفقة العامة تحقيق نفع عام:

ينبغى 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 التى 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 فى تحمل الأعباء العامة، كالضرائب، ومن ثم فيجب أن يتساوون كذلك فى 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 بغنة معينة، لما فى ذلك من مخالفة لمبدأ العدالة والمساواة فى تحمل الأعباء العامة.

وإذا كان هذا هو المنطق والمنطق عليه بين كتاب المالية العامة، فإن الصعوبة تكمن فى تقدير وتحديد الحاجة العامة بصورة موضوعية.

وواقع الأمر إن هذا التحديد يركز 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 إساءة استعمال هذا الحق، وتمثل الرقابة التشريعية في حق المجالس النيابية في منح الإذن بالإعتماد المالي الذي تطلبه الحكومة، وتتص 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 واستجوابات للوزراء، وتحريك المسؤولية السياسية ضدهم، إذا كان إنفاق الأموال العامة قد تم بهدف تحقيق امصالح الخاصة.

وتتمثل الرقابة من جانب السلطة التنفيذية فيما لها من حق إلغاء الإعتمادات التي تقررها الهيئات التشريعية المحلية في بعض البلاد إذا رأيت 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 حامد - علم المالية العامة، مكتبة سيد عبد الله وهبة، لسنة ١٩٦٥

ص ٤٤، ٤٥.

ونس المعنى د. السيد عبد العولي - مرجع سابق - ص ٧٠، ٦٩.

الباب الثاني تقسيم النفقات العامة^(١)

لم يكن تقسيم النفقات العامة يشغل بال العديد من الكتاب الاقتصاديين في ظل الدولة الحارسة حيث كانت النفقات العامة محدودة ومرتبطة أساسا 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 نظرا لتتبع وتزايد النفقات العامة واختلاف آثارها. ومن ثم ظهرت الحاجة إلى تقسيم هذه النفقات إلى أقسام متميزة ، مع ضرورة أن يكون معيار التقسيم قائما على أسس واضحة ومنطقية

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

نشاط وتطورات تلك التكلفة وأهميتها النسبية بالمقارنة بالأنشطة الأخرى.
-تمكين المجلس النيابي والرأي العام من إجراء رقابة فعالة على
الجانب المالي لنشاط الدولة، بتعبيد الحكومة بإنفاق المبالغ التي اعتمدها
البرلمان في ذات الأوجه التي قررها وليس في أوجه أخرى
وسوف ندرس تلك التقسيمات من الوجهة الاقتصادية التي نهمنا 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 وأثاره 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 الإتجاهات 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- النفقات الإدارية
- ب- نفقات اجتماعية
- ج- نفقات اقتصادية

ويقصد بها النفقات التي تتعلق بسير المرافق العامة، واللازمة لقيام

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

الدولة. وتتضمن 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 الشؤون 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 العامة على التعليم من ٤,٥% 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 =

جـ - 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 يقوى 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 تقوى على القيام بمثل هذا التحويل عن طريق الاستثمار العام

وقد استتبع هذا التحويل إلى كبر الوحدة الإنتاجية في القطاعات الاقتصادية مما يستلزم نفقات كبيرة، من جهة، وتدابير وسائل التمويل

٥ - الإطلاق في البلاد الصناعية وخاصة بريطانيا، إيطاليا، فرنسا، ألمانيا، السويد، الولايات المتحدة الأمريكية. بينما تحتل نسباً متواضعة في البلدان العربية.

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 بالدفاع ثم التعليم والتأمينات الاجتماعية والإسكان وأخيراً تلك المتعلقة بالصحة العامة.

ويوضح الجدول التالي بيان النفقات العامة في بعض البلدان الصناعية المتقدمة وبعض البلدان النامية

المبحث الثاني

النفقات الحقيقية والنفقات التحويلية

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

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

التفصيلات	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982		
199.0	1972	199.0	1972	199.0	1972	199.0	1972	199.0	1972	199.0	1972		
24.0	19.0	23.8	10.1	10.3	10.1	28.2	30.3	12.0	8.7	1.7	23.1	22.2	
24.8	22.0	27.9	20.8	7.4	11.1	24.8	27.0	14.7	22.2	2.7	22.2	17.7	
43.0	22.3	19.0	-	0.4	-	47.4	-	10.2	-	7.8	-	-	
29.4	24.0	10.0	10.4	8.0	11.3	48.2	27.9	19.2	17.0	0.7	8.3	12.4	
48.0	29.0	27.7	0.9	11.0	18.4	28.7	44.8	11.2	12.0	8.2	17.1	7.2	
-	-	40.3	-	8.2	-	17.8	-	2.8	-	13.4	-	12.7	
40.2	19.2	-	-	11.8	-	1.4	-	0.4	-	9.3	-	24.1	
-	-	-	29.7	-	20.7	-	8.4	-	-	19.2	-	12.3	
27.2	23.1	20.7	-	21.0	22.3	14.4	8.8	7.1	7.4	12.3	7.3	4.9	
28.0	29.0	10.7	7.7	20.4	29.9	2.3	2.7	1.2	8.7	11.3	40.7	17.0	
29.4	-	22.3	17.2	12.9	27.7	11.7	10.0	0.8	2.8	14.2	9.4	23.1	20.0
18.2	10.0	01.2	47.9	20.8	19.9	7.9	2.2	1.7	1.0	2.0	2.3	17.0	27.2
24.7	22.7	-	18.1	17.8	42.0	2.7	2.1	2.7	2.2	19.2	18.1	11.7	10.0
18.4	11.4	00.0	13.4	20.4	13.0	20.4	1.9	4.9	13.8	17.4	2.4	4.0	

ألمانيا الغربية

الولايات المتحدة

سويسرا

فرنسا

ألمانيا

إيطاليا

تايوان

صومال

السودان

المغرب

تونس

سوريا

الأرض

الهند

تركيا

الكويت

transfer expenditure, dépenses de التحويلية 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 فى 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 فى نفقات التأمين الاجتماعى والمعاشات أى أن الدولة تهدف منها إعادة توزيع الدخل ولو بصورة جزئية لمصلحة هذه الفئات.

هذا ويهتما بصفة خاصة ما يعد أهم صور الإنفاق الناقل وهي الإعانات Grants subventions، التي تمنحها للدولة للأفراد والمشروعات صراحة أو بمناسبة عملية شراء أو بيع تقوم بها هيئة عامة^(١).

وفى إطار الإعانات يفرق بين الإعانات الاجتماعية (النفقات التحويلية الاجتماعية) وبين الإعانات الاقتصادية (النفقات التحويلية الاقتصادية) : فالأولى هي تلك التي تمنحها الدولة للأفراد استجابة لحاجة

(١) إذا قامت الدولة بشراء سلعة أو خدمة بثمن يزيد على الثمن الذى يدفع إذا ما كانت للسلعة أو الخدمة تنتج فى 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 فى قطاع النشاط الخاص، كذلك إذا باعت الدولة سلعة أو خدمة بثمن لا يغطى نفقة الإنتاج فإن الفرق يمثل إعانة لمن يقومون بشراء السلعة أو الخدمة. أنظر د. محمد دويدار ، مرجع سابق ، ص ٦٧.

فردية (الفقر أو وقوع الكارثة)، أو اجتماعياً (بقصد زيادة السكان في المجتمعات التي تشجع النمل، 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 والعامه بغرض خفض أثمانها رغبة في زيادة الاستهلاك، أو بغرض خفض إنتاجها 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 بحتة.

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

١- إعانات الاستغلال : Les subventions d'exploitation :

وهي الإعانات التي يقصد منها الإبقاء على ثمن بعض المنتجات أقل من ثمن التكلفة بقصد تحقيق الاستقرار في الأثمان ولتفادي مخاطر التضخم. ومن أجل تحقيق ذلك، تُمنح الإعانة في مرحلة معينة من مراحل دورة الإنتاج، بقصد وصول السلعة إلى يد المستهلك في المرحلة النهائية بثمن أقل من ثمن تكلفتها. ويترتب على ذلك حدوث تباين بين السعر الاقتصادي للسلعة، والسعر الاجتماعي لها (السعر المدعوم). فهي تعد

(١) د. محمد نويديار، مرجع سابق، ص ٦٨، ٧٣

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

إعانة غير مباشرة لمستهلكي هذه السلع ويكون مقدارها معلوماً مقدماً للمشروعات التي تنفذها.

ومن أمثلتها الإعانات التي منحت 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 منخفضة، بقصد تمكين صناعة معينة من مقاومة سياسية الإغراق^(١) Dumping، التي تواجهها في داخل السوق المحلية. وقد تمنح هذه الإعانات لبعض المنتجين، بفرض المحافظة على مستوى معين من الدخل، فتعطي الإعانة في كل حالة يكون فيها ثمن السلعة في السوق أقل من ثمن معين. وتقوم الدولة بدفع الفرق بين ثمن السوق المنخفض، والثمن المحدد الذي تريده، هذا الفرق يعد بمثابة إعانة يحصل عليها المنتج ضامناً بذلك ألا يتخفض دخله عن حد معين^(٢).

٢- إعانات تحقيق التوازن^(٣) les Subvention d'équilibre :

هي إعانات مباشرة، ويعرضها تمنح بعد تحديد نتيجة النشاط،

(١) يقصد بسياسة الإغراق بيع السلعة المنتجة في الأسواق الخارجية بثمان يقل عن نفقة إنتاجها، أو يقل عن أثمان السلع المماثلة أو البديلة في تلك الأسواق أو يقل عن الثمن الذي تباع به في السوق الداخلي. والغرض من الإغراق هو كسب الأسواق الخارجية بالقضاء على كل منافسة محتملة
أنظر د. فؤاد مرسى بدروس 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 هامش (١) ص ٧٠، مرجع سابق.
(٣) وتسمى هذه الإعانات في مصر بإعانة مد العجز الذي تحصل عليها هيئة السكك الحديدية، وهيئة نقل الركاب بكل من القاهرة والإسكندرية إذ تحصل على معظم هذا الدعم.

بهدف تغطية بعض أو كل العجز الذي قد يعترض سير أحد المشروعات ذات العائدة العامة ويعرضها للخطر. مثال ذلك الإعانة التي تمنح 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 تعطى سنوياً وبصفة منتظمة (هبة السكك الحديدية مثلاً) تلعب بالضرورة دوراً غير بسيط في تحديد ثمن البيع، إذ يتقن للهيئة أو للمشروع الذي يتلقى الإعانة من إمكان الاعتماد عليها 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 بغرض تمكين 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'equipement

تمنح 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 إقراضه للمشروع بسعر فائدة منخفضة أو بشروط دفع ميسرة (القروض طويلة الأجل الخ).

ويكمن دورها في تكملة مدخرات المشروع لتمكينه من تمويل

الاستثمارات^(١)، التي تعتبرها الدولة ضرورية من وجهة نظر الاقتصاد القومي في مجموعه وتقع في ذات الوقت في نطاق النشاط الفردي.

وفي 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 الإنتاجي للمشروع عند دخول هذا الأخير المرحلة الإنتاجية

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

(١) أنظر في الإعانات التي تمنح لأنواع 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.

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 يتم 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

النفقات العادية أو غير العادية (النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية)

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 مكافحة وباء طاري، أو إصلاح ما خلفته كوارث

ضبيعية، أو نفقات حرب.. الخ

وإذ كان تسديد النفقات العادية يتم من إيرادات عادية، فإن النفقات غير العادية تسدد من إيرادات غير عادية كالفروض. وهذا ممكن الخطر، حيث أنه قد يحدث في بعض الأحيان أن تسيئ السلطات المالية في الدولة استخدام النفقات غير العادية، ويظهر ذلك عادة عندما يحدث عدم توازن أو عجز في ميزانية الدولة، فتعتمد إلى تجنب بعض النفقات واعتبارها غير عادية لكي يتم انوفاء بها عن طريق الفروض بدلا من الضرائب، وبذلك تظهر الميزانية متوازنة. ولذلك يجب عدم التوسع في تعريف ما يعتبر غير عادي من النفقات

أضف إلى ذلك أن الفروض 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 العالى الحديث قد اتجه إلى التمييز بين نوعين من النفقات: النفقات الجارية *dépenses courantes*، وتسمى أيضا بالنفقات التسييرية وهي تلك اللازمة لتسيير المرافق العامة وتلبيح الحاجات العامة. أي أنها تواجه النفقات العادية وهي لا تسهد في زيادة رؤوس الأموال العينية للجماعة *dépenses en capital*، وتسمى أيضا بالنفقات الاستثمارية، وهي تلك المتعلقة بالثروة القومية. مثل نفقات إنشاء المشروعات الجديدة من مدر جديدة وطرق وسكك حديدية فهي تخصص لتكوين رؤوس الأموال العينية في المجتمع ومن ثم فهي نفقات تقابل النفقات غير العادية

ويتلاقى التقسيم الجديد للنفقات الانتقادات التي يمكن أن توجه

للتقسيم التقليدي للنفقات العادية وغير العادية

المبحث الرابع

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.

أم 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.

الباب الثالث قواعد الإنفاق العام

أن تحديد الإنفاق العام للدولة يتم وفقا لأسس 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 واقتربت من دور الدولة الحارسة، فإن الإنفاق العام يتحدد بالقدر 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 أى 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 يخفى على الفطنة أن سيادة ظاهرة الخصخصة ، فى الآونة الأخيرة، على المستوى العالمى ظاهرة لكثير من القطاعات من شأنها أن تؤدى إلى العودة مرة أخرى إلى الدولة الحارسة التى يقتصر نشاطها على القيام بالأنشطة العامة والضرورية وما يخلفه ذلك من انعكاسات على النفقات العامة:

وسنّعرض إلى دراسة ضوابط الإنفاق 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 تدخل 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 تترتب 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، يتمتعون به من نفوذ سياسي أو اقتصادي أو اجتماعي. كما يعني أيضاً أن ينظر إلى المرافق العامة نظرة إجمالية شاملة لتقدير منافع كل مرافق وكل وجه من أوجه الإنفاق، في ضوء احتياجات المرافق

وأوجه الإنفاق الأخرى. كما يلزم، أيضا، 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 تطبيقا لقاعدة توازن المستهلك.

وفكرة المنفعة العامة وتحديدها بتأثير مشكلة وضع ضابط دقيق لتحديدها، خاصة إذا ما أخذنا في الاعتبار أن للنفقات آثارا متعددة اقتصادية وغير اقتصادية، ظاهرة وغير ظاهرة، مباشرة وغير مباشرة، حاضرة ومستقبلية، مما يتعذر 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. ويتبغى لتحقيق أقصى منفعة اجتماعية أن نتجه سياسة الدولة في الحصول على إيراداتها وفي إنفاقه نحو العمل على زيادة الدخل القومي، وتقليل التباين بين دخول الأفراد. وزيادة الدخل القومي تكون بالعزل على تحسين الإنتاج بزيادة القوى المنتجة، من جهة، وتنظيم الإنتاج، من جهة أخرى. أما تقليل التباين بين دخول الأفراد فيكون بنقل القوى الشرائية من الأشخاص الذين نقل عندهم منعتها الحدية، إلى الأشخاص الذين تزداد لديهم تلك المنفعة (أي من جانب أصحاب الدخل المرتفعة إلى أصحاب الدخل المحدودة) وتقليل التباين بين دخل نفس الأشخاص (محدودي الدخل) في الأوقات المختلفة لكي يحقق الاستقرار للمجتمع بمختلف طبقاته.

وبصورة عامة أن الحكم على مدى بواقر 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 أى تبذير أو إسراف، لأن فى ذلك ضياعا لمبالغ كبيرة تون أن يترتب عليها أى منفعة. أضف إلى ذلك إلى أن الإسراف والتبذير من جانب الإدارة المالية فى الدولة يؤدي إلى زعزعة الثقة فيها ويبرر محاولات المكلفين والممولين فى التهرب من أداء الضريبة.

وفى عبارة موجزة يعنى هذا الضابط استخدام أقل نفقة ممكنة لأداء نفس الخدمة أو الخدمات^(١).

ومظاهر التبذير والإسراف العالى العام متعددة فى كل دول العالم، وعلى وجه الخصوص فى الدول النامية بسبب انخفاض كفاءة الرقابة السياسية بصورة خاصة. وتتمثل تلك المظاهر فى دفع مرتبات وأجور الموظفين زائدين على الحاجة، التمييز فى مشتريات الحكومة وتوريداتها، عدم إتباع الطرق التجارية فى 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 فى شتى القطاعات على أسس معينة تتمثل فى مراعاة الحاجات الحقيقية الفعلية، بحيث لا تتحمل الدولة نفقات عامة إلا إذا كانت ضرورية تماماً، وبالتدرج اللازم فقط، لتحقيق المنافع الجماعية العامة. هذا فضلاً عما يمكن أن تؤديه أجهزة الإعلام والرقابة المختلفة من أنوار هامة فى إيجاد

(١) د محمود البار، مرجع سابق، ص ١٢٥

رقابة فعالة وحازمة على عمليات الإنفاق الحكومي بما يضمن توجيه النفقات العالمية إلى الأوجه النافعة^(١).

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

١- الرقابة الإدارية : وهي الرقابة التي تتولاها وزارة المالية على باقى المصالح الحكومية بواسطة المراقبين والموظفين الحسابيين العاملين فى مختلف للوزارات والمصالح والهيئات. وتتحصر مهمتهم فى عدم السماح بصرف أى مبلغ إلا إذا كان فى وجه ولرد فى الميزانية العامة وفى حدود الاعتماد المقرر له. فالرقابة الإدارية هنا رقابة سابقة على الإنفاق. " Contrôle à priori "

وفى واقع الأمر، أن هذا النوع من الرقابة لا يكون ذا فاعلية بصدد ترشيد الإنفاق، إذ هى رقابة من الإدارة على نفسها وفقاً للقواعد والضوابط التى تضعها الإدارة نفسها. ومن ثم فلا تمثل أى ضغط لحجم الإنفاق العام نفسه حيث غالباً لا تميل الإدارة إلى تقييد حريتها

٢- الرقابة السياسية(البرلمانية) : وهى الرقابة التى تمارسها السلطات النيابية والتشريعية. ودور البرلمان لا يقتصر على الرقابة فى تنفيذ الاعتمادات المقررة فى الميزانية ، بل يمتد أيضاً ليشمل حجم الإنفاق العام وتخصيصه . ويرجع ذلك إلى حق البرلمان فى السؤال والاستجواب والتحقيق وسحب الثقة من الوزير أو الوزيرة 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 الختامى .

(١) د. عادل حسين ود. مصطفى رشدى، مرجع سابق ، ص ١٥٩ ، ١٦٠

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 للتأكد من أن جميع عمليات الإنفاق قد تمت على الوجه القانوني، وفي حدود قاتون 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 والتطيل والحق في الرقابة السابقة واللاحقة وحق وقف المخالفات والأخطاء المالية وإيداء الرأي في الإجراءات التي يتعين اتخاذها لتصحيح المسار

الفصل الثاني حدود الإنفاق العام

يثير هذا الموضوع مشكلة على جانب كبير من الأهمية تتمثل في تحديد النسبة التي نستقطع من الدخل القومي لتوجيهها إلى الإنفاق العام بحيث لا يجوز للدولة أن تتخطاها ، وبعبارة أخرى 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 نظرا 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، المائدة في دولة معينة، تعنى أنه إذا كان المساند في دولة ما الأيديولوجية الفردية *Idéologie individualiste* فإن حجم النفقات العامة وتنوعها يقل بالنسبة إلى الدخل القومي . ويبرر ذلك أن دور الدولة، في ظل هذه الأيديولوجية، يقتصر على قيامها بوظائفها التقليدية وبالأنشطة التي يعرف عنها النشاط الخاص (الدولة الحارسية) 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 الإنتاجية ومحاربة الآثار الضارة للدورات الاقتصادية والعمل على ثبات قيمة النقود وتقديم الخدمات المجانية... الخ . ويترتب على ذلك زيادة

حجم النفقات العامة لمواجهة الزيادة فى الأنشطة التى تقوم بها الدولة
بالإضافة إلى زيادة تنوعها

وأخيرا فى ظل الأيديولوجية الجماعية *Ideologie collectiviste*

حيث تقوم الدولة بمعظم الأنشطة الاقتصادية وتملك الجماعة لأدوات
الإنتاج بالإضافة إلى قيامها بدورها التقليدى، فإن حجم النفقات العامة يزيد
بشكل كبير وترتفع نسبتها إلى الحد الذى تكاد تتطابق فيه مع الدخل
القومى ذاته ، وتتعدد أنواع هذه النفقات بقدر حاجات الأفراد بالإضافة إلى
حاجات الدولة ذاتها. وتظهر هذه الأيديولوجية فى ظل الدولة المنتجة أى
ذات النمط الاشتراكي.

وتؤثر العوامل والظروف الاقتصادية التى يمر بها الاقتصاد القومى
فى حجم النفقات العامة وحدودها. حيث أن هناك علاقة حتمية بين النفقات
العامة وبين المستوى العام للنشاط الاقتصادى الذى يظهر من خلال حالة
العمالة والدخل القومى والمستوى العام للأسعار ومدى تأثير كل منها
بمستوى الطلب الفعلى . فالإنفاق العام أصبح الآن من أهم للوسائل التى
تستخدم فى إحداث التوازن الاقتصادى والاجتماعى وفى التأثير على حجم
الطلب الكلى للفعلى، وبالتالي على مستوى الاقتصاد العام فى جملته. ومن
ثم يمكن أن يتحدد حجم الإنفاق العام بالقدر الذى يحقق الاستقرار
الاقتصادى القائم على توازن الإنتاج مع الطلب الكلى (الاستهلاكى
والاستثمارى).

ويظهر ذلك جليا فى اقتصاد الدول الرأسمالية؛ ففي أوقات الكساد
تزداد النفقات العامة وذلك لخلق زيادة فى الطلب الكلى الفعلى والوصول
بالاقتصاد القومى إلى مستوى العمالة الكاملة. ويحدث العكس فى أوقات
الرخاء، حيث تقل النفقات العامة لتجنب الارتفاع التضخمى فى الأسعار
وتدهور قيمة النقود نظرا لوصول الاقتصاد القومى إلى مستوى العمالة
الكاملة .

بينما في ظل اقتصاديات الدول النامية- التي تنصف 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 فى الأسعار وتدهور قيمة النقود. ويظهر هذا الارتفاع والتدهور حتى قبل وصول الاقتصاد إلى مرحلة العمالة الكاملة بالنسبة لبعض عناصر الإنتاج كالعامل غير الفنى والموارد الطبيعية المتاحة، مما يعرض اقتصاديات هذه الدول للخطر. وبذلك فإن الإنفاق العام وحدوده تستهدف فى الدول المتقدمة والمتخلفة تطبيق سياسة مالية واقتصادية معينة كل حسب درجة تقدمها^(١).

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

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

فزيادة 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 فى غاية الخطورة (النهرب الضريبي) على مختلف النشاط الاقتصادي. كذلك الحال بالنسبة لمصادر الإيرادات الأخرى كالإصدار النقدي أو القروض.

(١) د. أحمد جامع مرجع سابق ص ٧١،

و كذلك د. عادل حشيش د. مصطفى رشدى ، 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، بغض 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، ترتب عليها الاستنتاج بوجود اتجاه عام نحو ازدياد نشاط الدولة العالي 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 العالي 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⁽¹⁾ الأولى : وظيفتها التقليدية المتعلقة بالدفاع والأمن. وقد أرجع 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 للدولة. وأخيراً الوظيفة الثالثة : وتعلق بالناحية الاجتماعية. وقد أرجع

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

د. عبد الهادي النجار، مبادئ الاقتصاد المالي، دار النهضة العربية ١٩٨٨، ص

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.

وبادئ ذي بدء لابد أن نوضح أن الزيادة في النفقات العامة لا تعنى زيادة المنفعة للعامة 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 تعتبر زيادة النفقات العامة زيادة ظاهرية .

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

وقد حاول الاقتصاديون تفسير هذه الظاهرة والوقوف على أسبابها سواء كانت أسباباً ظاهرية أو أسباباً حقيقية . وسنتناول فيما يلي شرح هذه الأسباب على التوالي في العباث 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 أخذت 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 للنفقات العامة الواردة في الميزانية أقل من حقيقتها.

ومع اتباع مبدأ وحدة، أو عمومية الميزانية العامة، الذي يقضى بضرورة ظهور كافة نفقات الدولة وإيراداتها - دون تخصيص - في الميزانية العامة، ظهرت نفقات عامة كانت تتفق 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، بمبدأ وحدة أو عمومية الميزانية. أضف 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 في عبء التكاليف غالباً بزيادة تدخل الدولة في الحياة

(١) مثال ذلك الأراضي الفلسطينية المحتلة بمنطقة الأزس واللورين لكل من ألمانيا وفرنسا.

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

وترجع الزيادة الحقيقية فى النفقات العامة لأسباب متعددة^(١) مذهبية، اقتصادية، اجتماعية، إدارية، مالية أو سياسية . وسنتناول كل سبب من هذه الأسباب على التوالى.

١- الأسباب المذهبية :

ويقصد بها الأسباب التى ترتبط بالتطور التاريخى لدور الدولة فى الحياة الاقتصادية والاجتماعية ، من الدولة الحارسة إلى المتدخلة.

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

ولم يكن الحال مختلفا فى الدول الاشتراكية، حيث تنتشر الأيديولوجية الجماعية وتقوم الدولة بكافة العمليات الإنتاجية مما يترتب عليه زيادة فى النفقات العامة إلى درجة اقترابها من الدخل القومى.

٢ - الأسباب الاقتصادية:

من أهم الأسباب الاقتصادية زيادة الدخل القومى والتوسع فى المشروعات العامة، والنورة الاقتصادية والمنافسة الاقتصادية.

فزيادة الدخل القومى يمكن الدولة من زيادة ما تقتطعه منه فى صورة تكاليف وأعباء عامة من ضرائب ورسوم وغيرها، بغض النظر عن تزايد وتنوع الضرائب المقررة أو لارتفاع سعرها. ومما هو جدير

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

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

بالذكر، أن زيادة الإيرادات بشجع الدولة على زيادة حجم نفقاتها فى الأوجه المختلفة. كذلك التوسع فى القيام بالمشروعات العامة الاقتصادية يؤدي إلى زيادة النفقات العامة. والغرض من القيام بها إما الحصول على موارد للمخزاة العامة، أو التنمية الاقتصادية ومحاربة الاحتكار بوصفة عامة توجيه النشاط الاقتصادى وجهة معينة بحسب المذهبية السائدة فى الدولة.

ومن ناحية أخرى فإن الكماد، بكل آثاره الضارة، يحتم على الدولة القيام بالمزيد من الإنفاق لزيادة مستوى الطلب الكلى الفعلى إلى الحد الذى يسمح بتحقيق العمالة الكاملة فى حدود الطاقة الإنتاجية للاقتصاد القومى.

وأخيراً فإن التنافس الاقتصادى الدولى، أيا كانت أسبابه، يؤدي إلى زيادة النفقات العامة إما فى صورة إعانات اقتصادية للمشروعات الوطنية لتشجيعها على التصدير ومناصفة للمشروعات الأجنبية فى الأسواق الدولية، وإما فى صورة إعانات للإنتاج لتمكين المشروعات الوطنية من الصمود، من حيث الجودة، فى وجه المنافسة الأجنبية فى الأسواق الوطنية.

٣- الأسباب الاجتماعية:

مع زيادة عدد السكان، وتركزهم فى المدن والمراكز الصناعية، تزايد حجم النفقات العامة لمواجهة زيادة للطلب على الخدمات التعليمية والصحية والثقافية أو خدمات النقل والمواصلات والمياه والغاز والكهرباء والأمر العام. ويرجع هذا إلى أن حاجات سكان المدن أكبر وأعقد من حاجات سكان الريف.

أضف إلى ذلك، زيادة نمو الوعى الاجتماعى، كنتيجة حتمية لانتشار التعليم ومن ثم ازدياد وعى الأفراد بحقوقهم، فأصبحوا يطالبون الدولة بتقيام بوظائف لم تعرفها من قبل، كتأمين الأفراد ضد البطالة

والفقر والمرض والعجز والشيخوخة وغيرها. وقد ترتب على ذلك زيادة النفقات العامة بصورة عامة .

٤ - الأسباب الإدارية :

يؤدي سوء التنظيم الإداري وعدم مجارلته لتطور المجتمع الاقتصادي والاجتماعي وتطور وظائف الدولة ، والإسراف فى عدد الموظفين وزيادتهم على حاجة العمل ، والإسراف فى ملحقات الوظائف العامة (أثاث، مكاتب... الخ) إلى زيادة الإنفاق العام بصورة ملحوظة ، بل وأكثر من ذلك يمثل عبئاً إضافياً على موارد الدولة

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

٥ - الأسباب المالية:

تتركز هذه الأسباب فى أمرين هامين: أولاً ، سهولة الاقتراض فى العصر الحديث، مما أدى إلى كثرة لجوء للدولة إلى القروض العامة للحصول على ما يلزمها لسداد أى عجز فى إيراداتها ، مما يترتب عليه زيادة حجم النفقات العامة. لأن خدمة الدين تستلزم دفع الأقساط والفوائد. ثانياً، وجود فائض فى الإيرادات العامة غير مخصص لغرض معين مما يؤدي إلى تشجيع الحكومة على إنفاقه سواء فى أوجه إنفاق ضرورية أو غير ضرورية. وتتجلى خطورة ذلك فى الأوقات التى تحتّم فيها للسياسة 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 إرضاء للناخبين وإلى الإكثار من تعيين الموظفين إرضاء لأنصاره، مما يترتب عليه زيادة في النفقات العامة.

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

وأخيراً تشغل النفقات العسكرية بدأ هاماً في التزايد المطرد للنفقات العامة. ويرجع ذلك إلى التقدم التكنولوجي السريع في هذا المجال مما يدفع الدولة لإنفاق مبالغ طائلة لمدتها بأحدث الأساليب والصناعات العسكرية بهدف حماية منشأتها 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 تعمير 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 آثار 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 لتخاذ هذا الإنفاق - على نحو واع- وسيلة لتحقيق الأثر إذا ما اعتبر هذا الأخير هدفاً من أهداف للسياسة الاقتصادية^(١).

وأهم أثر للنفقات العامة إشباعها للحاجات العامة. كما أنها تؤثر على النشاط الاقتصادي في مجموعه عن طريق تأثيرها على الإنتاج والاستهلاك القومي وإعادة توزيع الدخل القومي. وهذه الآثار تعرف بالآثار المباشرة للنفقات العامة وهناك أيضاً آثار غير مباشرة للنفقات العامة تنتج من خلال نورة الدخل، والذي يعرف من الناحية الاقتصادية بمبدأي المضاعف والمعجل. ويبين للمضاعف 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 عرف، أن إعانة معينة من إعانات الإنتاج يترتب على وجودها في ظل ظروف اقتصادية معينة زيادة الإنتاج في اتجاه معين، أمكن عندما تتخذ زيادة الإنتاج على هذا النحو هدفاً للسياسة الاقتصادية، اتخاذ الإعانة وسيلة لتحقيق هذا الهدف. أنظر د. محمد نويدار، مرجع سابق، ص ٩٦.

الفصل الأول

الآثار 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. وستقوم 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، لن النفقات العامة تؤثر على المقدرّة الإنتاجية للاقتصاد القومي برفعها لهذه المقدرّة سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة، ومن ثم يرتفع الناتج القومي والدخل القومي. ولبيان أثر النفقات العامة في رفع المقدرّة الإنتاجية، يتعين علينا التفرقة بين أنواع النفقات العامة.

فالنفقات 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 لتحقيق غرض اقتصادي معين، مثال ذلك تخفيض أثمان السلع الضرورية التي تستهلكها للطبقات الفقيرة، أو تعويض المشروعات العامة عن خدماتها غير العادية 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 للحكومة 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، (المتعلقة 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 بالإنتاج للحصول عليها على وجه التحديد. ولكن ابتداءً من تحديد هذه الفئات (نوع الدخل المحدود) وارتفاع ميلها الحدي للاستهلاك، فإنه من المنطقي أن يتجه المقابل النقدي والإعانات النقدية للإنفاق من أجل الحصول على السلع الضرورية وبالتالي يزداد الطلب عليها بما يستتبعه ذلك من زيادة إنتاجها.

أما في 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 الفنى والتعليمى والصحى والمعيشى من مختلف النواحي، كلما أثر ذلك على الطاقة الإنتاجية للعامل وبالتالي يزيد الإنتاج.

النفقات الحربية: تمثل للنفقات الحربية أثراً فعالاً فى الإنتاج القومى، وعلى وجه الخصوص كونها تعمل فى العصر الحديث نسبة كبيرة من حجم الإنفاق الكلى للدول. والنفقات الحربية يمتد أثرها ليشمل الاستعداد للحرب وأعقابها. وبالتالي أثر هذه النفقات يشمل للنواحي العسكرية والسياسية بصورة مباشرة والنواحي الاقتصادية بصورة غير مباشرة .

ويرى الفقه المالى التقليدى 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 القومى، فى كونها تعمل على تحويل بعض عناصر الإنتاج (العمل - والموارد المادية) إلى إشباع الأغراض العسكرية أو الحربية مما يؤثر على الإنتاج العادى 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 القومى، فتتمثل فى الحالات التى ترصد فيها النفقات للصناعات الحربية وإنشاء الموانئ والمطارات والطرق، ونفقات البحث العلمى فى مجالات الذرة والعلوم النووية والصاروخية ، وتصدير الأسلحة كما هو الحال بالنسبة لمعظم الدول الرأسمالية. 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 المعاندة في الدولة: فعندما يصل اقتصاد الدولة إلى مرحلة العمالة الكاملة، فإن النفقات الحربية تؤدي إلى حدوث آثار تضخمية وارتفاع في مستوى الأسعار. 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 للتشغيل فإن النفقات الحربية تؤدي إلى زيادة الإنتاج القومي، نتيجة للتوسع في الصناعات الحربية والفروع الإنتاجية الأخرى التي تتوفر 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 للحكومي، أو العام، أو 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 المباني الحكومية وشراء الأجهزة والآلات والمواد الأولية اللازمة للإنتاج العام أو لأداء الوظائف العامة، والنفقات المتعلقة

(١) د. زين العابدين ناصر، ص ١٠٨، د. عادل حنيش ص ١٢٥.

د. رفعت المحجوب، ص ١٢٦، ١٤٥.

بالملفات والأوراق والأثاث 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
دخولاً كبيراً تمكنهم من استهلاك هذه السلع أو الخدمات، فإنها تقوم
بتقديمها إليهم. وبذلك فإن هذه النفقات التي تقوم بها الدولة لا تؤثر على
حجم الاستهلاك الكلي. وإن كان يظل الفرق واضحاً بين تصدى الدولة
 لعملية الاستهلاك دون ترك الأفراد يمارسونه، وبين مدى الحرية التي
كان ينسئى 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 للصفى 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 الفنى وتحسين ظروف المعيشة. فكلما ارتفع مستوى العامل التعليمى والفنى وتصنفت ظروف معيشته كلما زادت إنتاجيته.

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

ج- النفوذ الشخصى أو السياسى، الذى 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 الرأسمالى الذى يمتلك وسائل إنتاج أكبر، أو يتمتع بنفوذ شخصى وسياسى أكبر، على حساب الطبقة الكادحة. ويظهر هنا دور الدولة - تحت تأثير الضغط السياسى للطبقات العاملة - فى التأثير على نمط توزيع الدخل القومى بغرض التخفيف من عدم العدالة فى توزيع الدخل، أى عن طريق إعادة توزيع الدخل. ويتجلى هنا تأثير النفقات العامة كوسيلة فى يد الدولة تستطيع أن تستخدمها لتحقيق هذا الغرض، وذلك بزيادة القوة الشرائية لبعض الطبقات أو الفئات ذات الدخل المنخفضة.

وللتعرف على أثر الإنفاق العام على نمط الدخل القومى لابد من تحديد السياسة الإيرادية للدولة. ذلك أن ما قد تتجهه الدولة بشأن تقليل

التفاوت بين الدخول (بمنح إعانة للطبقات محدودة الدخل) قد يضيع مفعوله بانباع سياسة إيرادية معينة، كفرض ضرائب مثلاً على هذه الطبقات ولذا لابد من التنسيق بين السياسية الإنفاقية والإيرادية. وقد يكون أثر الإنفاق العام على نمط توزيع الدخل مباشراً أو غير مباشر^(١).

أ) يكون أثر الإنفاق العام على نمط توزيع الدخل القومي مباشراً ، بزيادة القوة الشرائية لدى بعض الأفراد عن طريق منح الإعانات النقدية ، أو 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 بدفع إعانات استغلال للمشروعات 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 لارتفاع 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 بعدة معينة. وبطبيعة الحال ، فإن ارتفاع الأثمان مع

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

بقاء الأجر - وما تمثله في نفقة الإنتاج - على حالها يعنى زيادة فى الربح.

وبصورة أدق فإن طريق تمويل الإنفاق العام (العجز فى الميزانية) قد يودى إلى زيادة فى النصيب النسبى للربح على حساب نصيب الأجر فى الدخل القومى. الأمر الذى يعنى تغييراً فى نمط توزيع الدخل لصالح الفئات التى تحصل على ربح (لفترة زمنية معينة). ويؤثر أيضاً نمط توزيع الدخل القومى على نمط الإنفاق الخاص، فالفئات التى زادت دخولهم عن طريق الإنفاق العام يتغير أسلوبها فى الإنفاق، أى ينقص طلبهم على بعض السلع ويزيد على بعض السلع الأخرى، أو حتى عسّن طريق شراء سلع لم يكونوا يشترونها فى حالة بقاء دخولهم عند المستوى السابق على الاستفادة من الإنفاق العام.

الفصل الثاني

الآثار الاقتصادية غير المباشرة للنفقات العامة

للفنقات 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 عامر "للمضاعف" ولكنها تؤثر في ذات الوقت على الإنتاج بصورة غير مباشرة بتأثير عامر "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 المتولدة عن الزيادة في الإنفاق، وأثر زيادة الإنفاق القومي على الاستهلاك

وإذا كانت نظرية كينز اقتصرت على بيان أثر الاستثمار على الدخل القومي عن طريق نظريته في المضاعف، إلا أن الفقه الاقتصادي الحديث يميل إلى توسيع نظرية المضاعف وأثره ليشمل ليس فقط الاستثمار، بل وكذلك الاستهلاك، والإنفاق العام، والتصدير

(١) د. عبد الهادي النجار، مرجع سابق، ص ١٢٢ وما بعدها وكذلك د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ١١٣ وما بعدها.

ولتوضيح فكرة المضاعف، فإنه عندما تزيد النفقات العامة فإن جزء منها يوزع في شكل أجور ومرتببات وأرباح وفوائد، وأثمان للمواد الأولية أو ربيع على الأفراد. وهؤلاء يخصصون جزء من هذه الدخول لإنفاقه على بنود الاستهلاك المختلفة، ويقومون بادخار الباقي وفقاً للميل الحدى للاستهلاك والادخار^(١). والدخول التي تنفق على الاستهلاك تؤدي إلى خلق دخول جديدة لفئات أخرى وتقسّم 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 (قوى 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.

(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.

أضف إلى ذلك أن الأثر الذي يحدثه المضاعف يرتبط بمدى مرونة 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 ينتج أثره بشكل ملموس. أما في الدول النامية، وبالرغم من ارتفاع الميل الحدي للاستهلاك يكون أثر المضاعف ضعيفاً، نظراً لعدم مرونة الجهاز الإنتاجي وإنعدام 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 الزيارتين يعبر عنها بمبدأ المعجل.

وحقيقة الأمر، أن زيادة للدخول - 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 العمم 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 مبدأى 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 : ١٥٣.

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

القسم الثاني نظرية الإيرادات العامة

Public Income , Revenu Public

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 تستطيع الدولة أن تؤدي دورها الاقتصادي والاجتماعي،
وتقوم بالإنتفاع العام، يتعين عليها أن تحدد مصادر الإيرادات العامة والتي
تعد دخولا للدولة تمكنها من تغطية نفقاتها العامة في شتى الجوانب
الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

وإذا تتبعنا التطور التاريخي لنظرية الإيرادات العامة ، فسنجد 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 وتفرض 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 . وتتوعدت 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 المتنخلة، أدى إلى
انتساع 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، كالنضج والانكماش، وإعادة توزيع الدخل... الخ. فلم يعد دور الإيرادات العامة قاصرا 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

يقصد بالإيرادات العامة، كإداة 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 لتضمن أمن مبيعاتها جزء منها يعتبر ضريبة في الواقع، ومن ثم لا يمكن القول بأن إيرادات ممتلكات الدولة تعتبر شبيهة بإيرادات نشاط الأفراد شبيها كاملا.

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

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

ب- الغرامات المالية، التي تفرضها المحاكم وتذهب إلى خزنة

(١) د. أحمد جامع، ص ٨٢ وما بعدها.

الدولة 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 من أضرار الحرب.

د- القروض الإجبارية: وهي القروض 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 تعفى 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 ينتفى 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 لسلمة أو خدمة تباعها^(١).

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

وأخيراً فقد اتجه كثير من الماليين التقليديين إلى التفرقة بين مصادر الإيرادات على أساس مدى دورية وانتظام هذه الإيرادات التي تحصل

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

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 عليها الدولة بصورة غير دورية وغير 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 من مواجئة تطور النفقات العامة أصبح اللجوء إلى ما يسمى بالإيرادات غير العادية أمراً عادياً ومنكرراً 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، ينضح 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، وحصيلته الرسوم. وستناول دراسة كل مصدر في فصل مستقل على النحو التالي:

الفصل الأول : إيرادات ممتلكات الدولة (للدومين)

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 أموالا عقارية أو منقولة . ويمكن تقسيم الدومين ،وفقا لمعيار " النفع" ، إلى الدومين العام والخاص .

المبحث الأول

الدومين العام

ويقصد "بالدومين العام" Domaine 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 الأموال الأخرى. والأصل العام، أن استخدام هذه الممتلكات من جانب الجمهور يتم بالمجان، وإن كان من الممكن أن تفرض للدولة في حالات معينة رسوما 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 يعنى اعتبار "الدومين العام" مصدراً للإيرادات العامة، إذ أنه مال عام معد للاستخدام العام. 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

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

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 بمقابل ويحقق دخلاً يمثل مصدراً من مصادر الإيرادات العامة . ومن أمثته الأراضي الزراعية التي تملكها الدولة وغيرها من العقارات، والمشروعات التجارية والصناعية والأوراق المالية التي تمتلكها الدولة . وهذا النوع من الإيرادات يعادل 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 أى حقوق عينية عليها بمضى المدة.

وقد اكتسبت أملاك 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 المملوكة أو الإمارة، وكان دخل أراضيها الزراعية المملوكة له ملكية خاصة تساهم بالتصيب 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 تضاعفت أهمية إيرادات الدومين تدريجياً وحلت محلها الإيرادات المتحصلة من الأفراد اختياريّاً 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 نأخذ 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، وكانت تعد أهم أنواع الدومين الخاص، ولذا سمي بالدومين التقليدي. حيث كانت الدولة في عصر الإقطاع تقوم باستغلال هذه الأراضي سواء

(١) د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٨٥.

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، بالتصرف في الأراضي التي تمتلكها الدولة وبيعها للأفراد، وذلك بغرض القضاء على النفوذ الإقطاعي الذي كان سائداً ولتدبير إيراد يغطي الديون التي خلفها هذا العهد. وهذا ما حدث في فرنسا، حيث لجأت الثورة الفرنسية بتصفيته 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 تفضلية 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. فإسراع الغابات يستلزم وجود سلطة كبيرة لإدارتها. كما أن الإشراف الاقتصادي من جانب الدولة لا يكلفها الكثير.

فتتمية 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 لإكمال نمو أشجار الغابات وصلاحيتها 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

هى التى تستطيع تجميد استثماراتها فى هذا المجال فترة طويلة من الزمن حتى تنتهى الدورة الإنتاجية .

وأخيراً الدومين الاستخراجى (المناجم والمحاجر): أن استغلال المناجم والمحاجر لا تختص به الدولة بصورة عامة فى جميع الدول، بل يختلف الأمر بحسب الأيديولوجية السائدة فى كل دولة. فبعض الدول تؤثر احتفاظها بالاستغلال المباشر للثروة المعدنية، باعتبار ما تمثله تلك الثروة من دور حيوى فى مختلف أوجه النشاط الصناعى . بينما يترك البعض الآخر أمر استغلالها للأفراد، إيماناً بأفضلية الاستغلال الخاص على الاستغلال الحكومى. 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 الذى يعقد فى هذا الصدد . ويكون هدف الدولة من الإشراف حماية الثروة المعدنية من النضوب المبكر.

الفرع الثانى

الدومين الصناعى والتجارى

كما ذكرنا من قبل أن ترك الدولة لدورها كدولة حارسة واتجاهها إلى دور الدولة المتدخل، قد أدى إلى زيادة تدخل الدولة فى المجالات المختلفة المتعلقة بالنشاط الاقتصادى، مما ترتب عليه نملك الدولة لمرافق 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 فى تحقيق مصلحة الأفراد، وإذا كانت الدولة فى سبيل قيامها بهذه الأنشطة تسعى إلى تحقيق الربح، فإن هذا لا يعنى تخليها عن دورها الأساسى فى توفير خدمة للأفراد وتيسير استهلاكهم للسلع الضرورية لحماية لهم من المشروعات الخاصة. فقد

تقصد الدولة من القيام ببعض المشروعات الصناعية تحقيق أغراض تتعلق بالأمن القومي تتمثل في خدمة المجهود الحربي و ضمان إنتاج أنواع معينة من الأسلحة والمعدات الحربية

واستناداً إلى ذلك فإن الدولة قد تقوم بهذه المشروعات بقصد تحقيق أغراض اقتصادية مثل قيام الدولة بالمشروعات الصناعية اللازمة لتنمية البنية الأساسية 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 أغراض 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 أساسيتين

أ) الثمن العام: Prix Public:

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

وبطبيعة الحال، فإن الثمن العام يحقق إيراداً عاماً للدولة، يتمثل فى الأرباح التى 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 ثمن ما تنتجه المشروعات العامة من سلع وخدمات. إذن يختلف الأمر بحسب نوع السوق والغرض من هذه المشروعات.

ويستدعي ذلك ضرورة التفرقة بين الحالات التي تمارس فيها الدولة نشاطها التجاري والصناعي على سبيل المنافسة بينها وبين مشروعات الأفراد، وبين الحالات التي تتمتع فيها الدولة بمركز احتكاري بشأن أنواع 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 للمنتج 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 لإيرادات 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. والغرض من الاحتكار هنا يكون لتحقيق أحد أمرين:

(1) أن يكون للهدف 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 لعدمها 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، رغيف 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 للصناعي أو التجاري هو الرغبة في تحقيق إيراد مالي، وهذا ما يطلق عليه بالاحتكار المالي.

ويتم ذلك بشأن السلع واسعة الانتشار، ويكون للطلب عليها غير مرن، بحيث تستطيع الدولة أن تحدد الثمن الذي تختاره لها دون أن يترتب 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، بتحريم 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 كلا الحالتين يسعى المحتكر إلى التوازن 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، تسعى 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 المالى من بين الضرائب غير المباشرة وليس من بين إيرادات الدومين الخاص^(١).

وأيا كان الأمر، فالقول بأن الاحتكار المالى للدولة يعادل الاحتكار الخاص للأفراد بيانه قد يثير اللبس، إذ، فى رأينا، أن الاحتكار المالى للدولة بالمفهوم 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 فى ذلك مخالفة للاعتبارات الاجتماعية التى يجب على الدولة مراعاتها. ولذا فإن التشابه هنا فقط فى الغرض (تحقيق الربح) وليس فى طبيعة السلعة.

الفرع الثالث

الدومين المالى

يقصد بالدومين المالى الأسهم والسندات المملوكة للدولة والتى تحصل منها على إيراد مالى يتمثل فى الأرباح والفوائد وتمثل إيرادات للخزانة العامة.

ويعتبر هذا النوع من أحدث أنواع الدومين الخاص. وقد ازدادت أهميته فى العصر الحديث وحدث تطور فى مضمونه. فلم يعد قاصراً على حق الدولة فى إصدار النقود، ولكنه اتسع ليشمل الأسهم، بصورة خاصة، التى تمثل مساهمة الدولة فى المشروعات الاقتصادية المختلفة^(٢)، أو قيام الدولة باستثمار أموالها عن طريق شراء سندات ذات فائدة مرتفعة. وقد ساهم ذلك فى إمكانية الدولة من الإشراف على القطاع

(١) لمزيد من التفاصيل أنظر د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ١٤٤، ١٤١.

(٢) أى المشروعات التى تجمع بين الملكية العامة والملكية الخاصة.

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. ف شراء 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 بمسداد 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 الائتراض المختلفة، الاقتصادية والاجتماعية والعقارية والحرفية مما يأتي بفوائد تعمل إيرادات للدولة، هذا فضلاً عن فوائد القروض التي تمنحها الدولة للهيئات العامة المحلية وللمؤسسات العامة^(١).

(١) د. عادل حشيش و د. مصطفى رشدي، مرجع سابق، ص ١٨٦

الفصل الثاني

الرسوم Tax - Fees

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 خزينة 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.

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

١- لأن 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 بدلا من الضرائب، حيث أن فرض الضرائب كان يتطلب موافقة البرلمان، بينما كانت الرسوم لا تتطلب موافقة من جانب الجهة الأخيرة ومن ثم كانت أيسر في فرضها.

إلا أنه 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 هام لإيرادات الدولة بقدر كونها وسيلة تنظيمية لسير المرافق العامة وهي بصدد تقديم خدماتها للجمهور. أضف إلى ذلك أن فرض الرسوم لم يعد أمراً متروكاً لمشينة الدولة، بل أصبح فرضها يتم استناداً إلى القانون . ومن ثم يلزم الحصول على موافقة مسبقة من البرلمان على فرض الرسوم كمقابل لبعض لوجه 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 يُعْبَه به 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 هامة تحدد ذاتيته وهي على النحو التالي:

١-الصفة النقدية للرسم:

كسائر الرسوم قديماً يحصل في صورة عينية وفقاً للأوضاع

الاقتصادية العامة القائمة في ذلك الوقت. ومع تطور مالية الدولة. وبعد 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 للحصول على خدمات بموجب قواعد أمر، مع إلزامهم بدفع الرسوم المقررة على تلك للخدمات. كما في حالة التعليم الإلزامي (الإلزامي)، التطعيم الإلزامي، استخراج البطاقات الشخصية.. الخ، إذ كلها خدمات يجبر الفرد على طلبها ودفع الرسوم المقررة عليها من قبل القانون للحصول عليها ومصدر الإلزام هنا هو القانون ولذا يسمى 'الإلزام القانوني'

وأيا كانت صور الإلزام، 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 لدخول 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 للخدمة عملاً بتولاه أحد المرافق العامة لصالح الأفراد، كالفصل في المنازعات (الرسوم القضائية)، أو توثيق العقود

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

وشهرها (رسوم التوثيق والشهر)، أو امتيازاً خاصاً بمنح 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 الموائى والمطارات (رسوم الموائى)، وبعض الطرق العامة البرية والذهرية (رسوم الطرق).

٤- صفة النفع:

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

فطالب الخدمة يسعى من وراء ذلك إلى تحقيق منفعة خاصة تتعلق به وحده دون أن يشاركه فيها شخص آخر. وإن كان بالإضافة إلى النفع الخاص، هناك نفع عام يعود على المجتمع وعلى الاقتصاد القومي في مجموعه. ويمكن توضيح ذلك بالمثال التالي، فرسوم تسجيل الملكية ولبن 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 أى 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 وضمأن عدم منازعة أحد فيه، وفي نفس نفس الوقت يستفيد المجتمع نتيجة استقرار الحقوق وتوفير العدالة بين أفراد، وينطبق ذات الأمر على كافة المنافع الخاصة التي تعود على الأفراد مقابل نفع 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 :

تستغل 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 عرضاً مالياً بحثاً، ومن ثم فلا يوجد ما يستوجب أن يكون مقابل الخدمة الممثل في الرسم أكبر من نفقة الخدمة. ومبرر هذه القاعدة، أنه لا يتحتم 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 ثم فإن مقتضيات العدالة تستوجب توزيع نفقات هذه المرافق بين الأفراد المنتفعين بها (دافعي الرسوم) وبين المجتمع ككل، عن طريق فرض الرسوم الضرائب 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 يعطل عانقاً 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، أى بدون دفع أى رسوم على الإطلاق. كما هو الحال بالنسبة للتطعيم -خاصة ضد مرض شلل الأطفال. فالمنفعة العامة هنا تفوق المنفعة الخاصة فى الأهمية. وفى حالات أخرى، تجعل الدولة طلب هذه الخدمة إلزامياً على المواطنين بتقرير عقوبة خاصة على عدم طلبها، كقيد المواليد فى السجلات المدنية.

ج- القاعدة الثالثة: أن يكون مبلغ الرسم أكبر من نفقة الخدمة المقابلة له.

ويتعلق هذا الوضع ببعض أنواع الخدمات. ويكون الغرض منها إما تحقيق إيراد مالى للخزانة العامة، كما هو الحال بالنسبة لرسوم التوثيق والشهر العقارى، 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 فى بعض الشواطئ.

وقد ثار الجدل بين شراح المالية العامة حول الزيادة فى 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 فى الفن المالى أو النظرية العامة للضريبة. ولذا فإن زيادة قيمة الرسم يمكن تفسيرها فى ضوء السياسة المالية التى تحكم تقدير قيمتها والغرض منها، أو الأعراض السياسية أو الاجتماعية

وبالرغم من هذه القواعد على تنوعها، فإن ذلك لا ينفى أن الغرض من تقرير الرسوم هو غرض مالى بقصد الحصول على إيرادات للخزانة 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 المدينين. وبموجب ذلك، فإن فرض الرسوم لا يتم بالإرادة المنفردة للسلطة التنفيذية المعتملة 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 أكثر 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 مشروعيتها والحكمة من فرض الرسوم بناء على قانون ترجع إلى ضرورة الرقابة التشريعية ولضمان عدم إساءة استعمال الحق والحيلولة من 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 للخدمات العامة، مما أدى إلى زيادة أهمية الضرائب كمورد سيادي ومصدر هام لإيرادات الدولة. أضف إلى ذلك أن الرسوم تفقد عنصرى المرونة والغزارة اللازمين لأي نظام مالي حديث. فليس من السهل الحصول على إيرادات مالية كبيرة مصدرها الرسم، كما أنه من الصعب زيادة حصيلته كلما اقتضى الأمر. بالإضافة إلى كونه يفرض نون مراعاة للظروف الاجتماعية لدافع الرسم مما يتناقى مع مبدأ العدالة الاجتماعية.

وفى الحالات المحدودة المتعلقة بإعفاء بعض الطوائف من الرسم، من نوى الدخول المنخفضة، لأبد أن يحدد القانون الشروط العامة الواجب

توفرها في الشخص حتى يتمتع بالإعفاء .

واستناداً إلى كافة هذه الاعتبارات ، تضاعفت أهمية الرسم، بل اتجه التفكير المالي والاقتصادي نحو إلغائه بشأن العديد من الخدمات، كالتقال 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 يعني تضائل أهمية الرسوم في العصر الحديث اختفاؤها كلية. فما زالت الأنظمة المالية الحديثة تستخدم للرسوم على خدمات المرافق العامة كنوع من تنظيم استخدامها، خصوصاً بعد ظهور العديد من المبتكرات الحديثة، كالأقمار الصناعية والإنترنت وغيرها.مما جعل للدولة تفرض رسوماً على طالبي هذه الخدمات ، كنوع من تحمل المستهلكين بجزء من تكاليفها بواسطة الرسوم المفروضة 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 للتفرقة بينه وبين كل من الثمن العلم والضرائب بصورة خاصة لتحديد ذاتية كل منهم.

الفرع الأول

الرسم ولثمن العام

يقصد بالثمن 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.

و أوجه الشبه بين الثمن العام والرسم وأنهما إيراد عام تحصل عليه الدولة وتعتمد عليه في تغطية نفقاتها. وأن دافع كل منهما يحصل على نفع خاص. كما أن هناك قرأً من التناوب بين النفع الذي يحصل عليه الفرد وقيمة تكاليف الخدمة لكنهما يختلفان من حيث الفن العالى 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 بأى نفع عام.

(٢) يتم فرض الرسم بناء على قانون، أى 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 بقوار إداري من المشروع العام المنتج للسلع والخدمات. ويقرر بنفس طريقة تقدير الثمن الخاص أى بموجب قانوني العرض والطلب في السوق دون 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 للثمن العام .

وبناء على ذلك، فمن المنصور أن يتعد للثمن العام من حيث قيمته طبقاً لقوانين السوق المساندة وظروف الطلب والعرض، بينما تكون قيمة الرسم واحدة بالنسبة للكافة.

(٣) يتم دفع قيمة 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 فعلى 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 الرسوم كمصدر للإيرادات العامة، أخذة 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 لزدادت أهمية الرسوم وتضاعلت أهمية الثمن العام.

الفرع الثاني

الرسم والضريبة

يتشابه كل من الرسم والضريبة في عنصر الإلزام، إلا أن الاختلاف بينهما يتمثل 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. وترتبط 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 .

وتظراً لأهمية الضريبة منفرد لها الباب الثالث بصورة تفصيلية.

الباب الثالث نظرية الضريبة

مقدمة:

تعد الضرائب من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة. وقد منّلت 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 بثأرها من جهة أخرى.

ونظام الضريبة نظام قديم قدم التاريخ. فمنذ 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 معكماً كانت فيه الضريبة سنوية 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 القرون 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، اضطر الملوك إلى دعوة ممثلي الشعب للحصول على موافقتهم على فرض الضرائب بعد ثورات سياسية مشهورة في التاريخ الإنجليزي والتاريخ الفرنسي. ومن هنا نشأ وتأكد حق المجالس السياسية في الاختصاص بمن التشريعات الخاصة بفرض الضرائب ثم غيرها من التشريعات الأخرى وقد أصبح من حق الشعب الموافقة المسنقة على فرض الضرائب، باعتبار أن ذلك يعد من المبادئ الأولية في

الدول للديمقراطية^(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 للبترول مثلاً.

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

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

الفصل الأول: ماهية الضريبة .

الفصل الثاني: التنظيم الفني للضريبة.

(١) د. أحمد جامع ، مرجع سابق ، ص ١٠٣ .

الفصل الأول ماهية الضريبة

يقسم هذا الفصل على النحو التالي :

المبحث الأول: تعريف الضريبة وبيان خصائصها.

المبحث الثاني: الأسس 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 جبرا إلى الدولة، أو إحدى الهيئات العامة المحلية ، بصورة نهائية ، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة".

وابتداء 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 الاقتطاع في شكل نقدي أو عيني

ففي النظم الاقتصادية القديمة، كانت الضريبة تفرض وتحصل في

صور عينية، نظراً لأن الظروف الاقتصادية السائدة وقتئذ الوقت كانت تقوم على أساس التعامل بالصورة العينية . ويظهر ذلك جلياً في العصور الاقتصادية ، حيث كان القطاع الزراعي يمثل أهم القطاعات في ذلك الوقت. وتمشياً مع تلك الظروف كانت الضرائب تحصل في صورة عينية كما أن الانفاق 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 الوضع 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 النظام الرأسمالي إلى الاشتراكي . ومن ثم، تمشياً 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

النقدى باعتباره يلائم الظروف والأنظمة الاقتصادية والنظام المالى الحديث (النظام النقدى).

ويمتاز الشكل النقدى للضريبة عن الشكل العينى من عدة أوجه:
أولاً، أن الدولة تتحمل تكاليف ونفقات باهظة قد تفوق قيمة الضريبة العينية وهى فى سبيلها لجمع ونقل وتخزين المحاصيل بالإضافة إلى إمكانية تعرضها للتلغ. وكلها أمور لا تقابلها عندما تأخذ الضريبة الشكل النقدى. ثانياً، أن الضريبة العينية تجافى فكرة العدالة، إذ هى تلزم الأفراد بتقديم جزء من المحصول أو القيام بأعمال السخرة، دون الأخذ فى الاعتبار للظروف الشخصية لكل فرد من حيث نفقة الإنتاج الحقيقية التى يتكلفتها كل فرد لإنتاج محصوله، وما قد يعانى منه من أعباء عائلية أو غيرها. ثالثاً، عدم ملائمة الضريبة العينية للأنظمة المالية الحديثة، كما سبق ذكره^(١).

٢- الضريبة تدفع جبراً:

إن صفة الإيجاب فى الضريبة ذات صبغة قانونية. بمعنى أن الإيجاب هنا إيجاب قانونى وليس معنوياً، يجد مصدره فى القانون وليس فى إرادة الأفراد أو للدولة .

وبناء عليه يكون الفرد مجبراً على دفع للضريبة دون أخذ رغبته أو استعدادة للدفع فى الاعتبار .

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

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

وعنصر الإلزام في الضريبة قد يثير العديد من التساؤلات حول مدى انفراد الدولة في تحديد النظام القانوني للضريبة ، من حيث وعاء للضريبة وسعرها وكيفية تحصيلها ، دون ما اعتبار لإرادة المكلفين بدفعها ، ودون ما الخضوع لضوابط قانونية محددة. والمجمع عليه أن سيادة الدولة لا تعنى أنها لا تلتزم بضوابط معينة يجب مراعاتها عند فرض الضريبة وتحصيلها ، وإلا اعتبرت الضريبة سيفا في يد الدولة مسلطا 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.

وحيثما 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، وبحق للأفراد المنتظم منه أمام الجهة القضائية أو الإدارية المختصة. كما يلتزم الأفراد، بموجب هذا القانون، بأداء الضريبة لإلزاما دون أى 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 ممثلى الشعب. أضف إلى ذلك، أن الضريبة تفرض على قاعدة عريضة من الشعب تأميسا على رابطة التضامن الاجتماعى بينهم وبين الدولة التابعين لها، ولذا فلا يتصور أن تفرض الضريبة بلائحة أو بقرار إدارى ، بل ينبغى أن تصدر بقانون.

ويوضح التطور التاريخى للنظام الضريبي في العديد من الدول، كإنجلترا وفرنسا والولايات المتحدة الأمريكية، كيف أن الثورات التى قامت بها الشعوب كانت هى السبب الرئيسى لتقرير هذا المبدأ الدستورى،والذى أصبح الآن مبدأ هاما راسخا ومنصوصا عليه فى 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 مبلغه.

٤- الضريبة تدفع بدون مقابل:

يقوم المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على نفع خاص يعود عليه وحده مقابل أدائه للضريبة. ويدفع المكلف للضريبة مساهمة منه كعضو داخل المجتمع في تحمل الأعباء والتكاليف العامة.

وغنى عن البيان أن الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدمها للدولة 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 مكلفا بأداء الضريبة، بل لكونه عضوا في الجماعة السياسية التي ينتمى إليها (المجتمع). وهذا النفع ليس حكرا عليه وحده ولكنه يعود على جميع أعضاء المجتمع.

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

(١) يقصد بالمقدرة التكاليفية للفرد مقدرة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على المساهمة عن طريق دخولهم ونزواتهم 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 أنظر د. محمد دويدار ، مرجع سابق، ص ١٧٠ ، وما بعدها.

ولذا لا بد لها من مراعاة الظروف الشخصية للمكلف 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 العامة على الإطلاق، ولذا فإنها تمكن للدولة من تحقيق أهدافها، ويمثل هدف الحصيلة الهدف الدائم 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 الخزانة 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 مبدأ دستوريا أقرته 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 لفرض الضريبة والتزام الأفراد بها.

ويؤسس أنصار هذه النظرية فكرة المنفعة على ارتباط الفرد بعقد ضمنى 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 مالى يلتزمون بدفع الضرائب مقابل المنافع التي تعود عليهم من نشاط الدولة.

(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 ضمنى بينهم يتنازل بمقتضاه كل فرد عن جزء من حريته وأمواله، مقابل أن يؤمن للآخرين جزء من الحرية والأموال في ظل حماية القانون.

وقد اختلف أنصار هذه النظرية في تكيف طبيعة هذا العقد. فاعتبره البعض، كأدم سميث، عقد يبيع خدمات. فالدولة تبيع خدماتها للأفراد مقابل التزامهم بدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب. وبالرغم من سهولة هذا التكيف 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 التكيف لا يتوافق مع التزام الأجيال المستقبلية بدفع أقساط وفوائد الديون التي عهدها الدولة ولم يترتب على إنفاقها أي نفع مباشر لتلك الأجيال.

وأخيراً فإنه لو صح هذا التكيف لألزمته الدولة الطبقات محدودة الدخل بدفع ضرائب تفوق مقررتها كنمن للخدمات العامة التي تستفيد بها باعتبارها أكثر الطبقات استفادة من تلك الخدمات، وفي ذلك مناقاة لاعتبارات العدالة.

وصور البعض الآخر هذا العقد الضمني على أنه عقد شركة. وأصحاب هذا التكيف اعتبروا أن للدولة شركة إنتاج كبيرة، الشركاء فيها هم أفراد المجتمع حيث يقوم كل منهم بأداء عمل معين ويتحمل في سبيل ذلك نفقات خاصة، ويوجد إلى جانب النفقات الخاصة نفقات عامة يقوم بها مجلس إدارة هذه الشركة، أي الحكومة، تعود منفعتها على جميع الشركاء، أي خدمات المرافق العامة، ومن ثم يتعين على هؤلاء المساهمين المشاركة في هذه النفقات في صورة الضرائب التي تفرضها عليهم الدولة.

وهذا التكيف، وإن كان يفسر ضرورة التناسب بين مبلغ الضريبة ودخول الأفراد (نسبة مساهمة كل منهم في عقد شركة الإنتاج)، إلا أنه لا يستعصى على النقد: إذ أن الدولة لا تقدم فقط مجموعة من المصالح

المادية للأفراد بل وأيضا مجموعة من المصالح المعنوية والأدبية التى يصعب تقديرها. بالإضافة إلى أن هذا التكليف يستوجب انتفاع الطبقات ذات الدخل المرتفعة بقدر من الخدمات العامة يفوق ما تتمتع به الطبقات محدودة الدخل، وهذا يناقى الحقيقة إذ فى الغالب ما تتمتع الطبقات محدودة الدخل بخدمات المرافق العامة أكثر من الطبقات مرتفعة الدخل وأخيرا أن هذا التكليف يقوم على أساس مجرد تصور أو اعتقاد من جانب بعض الفقهاء دون أن يتأكدوا من تحققه

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

ويمتاز هذا التكليف بالزام الأفراد بدفع مقدار من الضرائب يتناسب مع دخولهم استنادا إلى ضرورة تناسب قسط للتأمين مع محل للتأمين (الشئ المؤمن عليه).

ويجيب هذا التكليف أن عقد التأمين يلزم المؤمن، أى الدولة، بتعويض المستامن، أى المكلف، عن الأضرار التى تلحق بأمواله. وهذا ما لا تقوم به الدولة سواء فى الوقت الحالى أو الماضى. أضف إلى ذلك أن هذا التكليف يقصر وظيفة الدولة على مجرد حفظ الأمن، وهو ما يتمشى مع فكرة الدولة الحارسة ولا يستقيم البتة مع فكرة للدولة المتدخلية والمنتجة.

وبناء على ما تقدم، فإن نظرية المنفعة والعقد الاجتماعى، وإن كانت تبحث عن ميرر لكى تكون الضريبة متناسبة مع الدخل أو الثروة الخاضعة لها على أساس عقدى، لا تناسب للعصر الحديث بكل تطوراتهِ وتغييراته. لذا فقد ظهر تيار آخر يؤسس فرض الضريبة على نظرية

التضامن الاجتماعي.

ثانيا: 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 مقدراته التكليفية (المالية) ، كي تتمكن الدولة من القيام بوظائفها المتعددة وتوفير الخدمات العامة لكافة المواطنين بلا استثناء وبغض النظر عن مدى مساهمتهم في تحمل الأعباء العامة. وأكثر من ذلك فمن الممكن استعادة 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 رعاياها، 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 فائدة مزدوجة: فهي تحقق مصلحة المكلف، من جهة، ومصلحة الخزنة العامة من جهة أخرى. ووقع الأمر، أن تلك القواعد تعد بمثابة دستور عام ضمنى تخضع له القاعدة القانونية الضريبية. واحترام الدولة لتلك القواعد عند فرض الضريبة أمر حتمى ولا يحق لها الخروج عليها وإلا اعتبر ذلك تعسفا من جانب الدولة في استعمال حقها في فرض الضرائب ويمثل ظلما بينا للأفراد المكلفين بها.

ويعتبر ' آدم سميث' أول من نظم تلك القواعد والمبادئ وصاغها في كتابه الأول ' ثروة الأمم'. وتتلخص هذه القواعد فيما يلى:

أولاً: قاعدة العدالة والمساواة Equality:

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

وقد أثارت هذه القاعدة العديد من الجدل بين الكتاب الاقتصاديين، وتعرضت لتطور كبير وفقاً للتطور الاقتصادى والاجتماعى الذى حدث منذ أواخر القرن الثامن عشر.

وقد ذكر آدم سميث فى كتابه المشهور ' ثروة الأمم' أنه يجب أن يساهم رعايا الدولة فى النفقات الحكومية وفقاً لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أى بنسبة الدخل الذى يتمتع به كل منهم فى حماية للدولة.

وفى إطار تفسير علماء المالية لهذه العبارة، ربطوا بين تحقيق العدالة وبين الضريبة النسبية التى بمقتضاها يتحدد سعر نسبي للضريبة من دخل الفرد. ومن ثم تكون النسبة المقطعة 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 يقطع من هذا الدخل كضريبة هو عشر جنيهات أو خمسون

جنيها إذا كان دخله خمسمائة جنيه أو مائة جنيه إذا كان ألف جنيه وهكذا. وهذا للرأى الذى ساد فترة طويلة، وإن كان يركز على فكرة للمساواة فى المعاملة بين الجميع دون تمييز أو تغيير فى 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 عبئا عليها مما يضطرها إلى حرمان نفسها من إشباع بعض حاجاتها الضرورية بالنظر إلى المبلغ المتبقى لديها بعد خصم مبلغ الضريبة. ففى المثال السابق مقدار ما يقطع من الدخل لدفع الضريبة (عشرة جنيهات لنوى الدخل المحدود) يعد مبلغا ليس بقليل بالنسبة لضالة المبلغ الذى يتبقى له (٩٠ جنيه) لا يكفى لإشباع حاجاته الضرورية.

ومن ثم فإن الضريبة النسبية عاجزة عن تحقيق العدالة المنشودة من فرض الضريبة بل وأيضا لا تحقق المساواة بين المكلفين بعبء الضريبة. ونتيجة لذلك، فقد اتجه علماء المالية فى العصر الحديث إلى ترك فكرة الضريبة النسبية والاتجاه إلى الأخذ بفكرة الضريبة التصاعدية. فنقروض الضريبة بنسب تتغير بتغير قيمة الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة. فإذا كانت الدخول محدودة فإن النسبة التى تفرض تكون أقل من تلك المفروضة على نوى الدخول المرتفعة. أى أن سعر الضريبة يتذبذب صعودا وهبوطا بحسب مقدار المادة الخاضعة للضريبة. مثال ذلك، إذا كان هناك ثلاثة أفراد دخل كل منهم على التوالى 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 للفرد الأول و ٧٥ جنيهها من الفرد الثانى و ٢٠٠ جنيه من الفرد الثالث.

ولا شك أن الضريبة التصاعدية تحقق قدرا أعلى من العدالة والمساواة بين المكلفين بها. فهى تستند إلى قاعدة تناقص المنفعة الحدية التى تقضى بأنه كلما زادت الوحدات التى 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 للحدية (الأخيرة) من هذا الدخل. وبذلك يتحقق العدالة والمساواة بين شخصين أحدهما أقل دخلا من الآخر باعتبار أن سعر للضريبة المفروضة على الأقل دخلا تكون أقل من الأكبر دخلا. 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 للمادية .

L'universalité personnelle : مبدأ العمومية الشخصية للضريبة :

بمقتضى هذا المبدأ فإن الضريبة تفرض على كافة المواطنين الخاضعين لسيادة الدولة أو التابعين لها سياسيا أو اقتصاديا. فالقزام الأفراد بالضريبة، بموجب هذا المبدأ ، لا يقتصر على مواطنين للدولة المقيمين بها بل يمتد ليطول المقيمين في الخارج، إذا كان لهم أملاك في داخل إقليم الدولة وفقا لمبدأ التبعية السياسية (الجنسية) . كما يشمل أيضا المقيمين في إقليم للدولة من الأجانب استنادا إلى مبدأ التبعية الاقتصادية . وإذا كان هذا المبدأ عاما فقد يرد عليه بعض الاستثناءات التي لا تفقده عموميته. مثال ذلك الإعفاءات المقررة لبعض رجال السلك الدبلوماسي بناء على اعتبارات العرف الدولي أو المعاملة الدولية، أو مبدأ المعاملة بالمثل. كذلك الإعفاءات التي ترد في القوانين الضريبية لصالح بعض الأشخاص تحقيقا لأغراض اقتصادية أو اجتماعية معينة .

مبدأ العمومية المادية للضريبة *L'universalité matérielle* ، ويقصد به أن تفرض الضريبة على كافة الأموال والعناصر المادية سواء كانت دخولا أو ثروات فيما عدا ما ينص القانون للضريبي 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 impôts personnels* ، الذى بمقتضاه تأخذ التشريعات المالية فى اعتبارها عند فرض الضريبة شخص المكلف وظروفه ومركزه المالى وحالته الاجتماعية. فلا يتم فرض الضريبة بالنظر فقط إلى المادة الخاضعة للضريبة ولكن بالنظر إلى المقدرة التكاليفية الحقيقية للمكلف^(١). مثال ذلك ، تقرير إعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشة المكلف، أو تقرير إعفاءات ضريبية بسبب الأعباء العائلية أو للتمييز فى 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 للتشريعات الضريبية فى الدول المختلفة .

(١) يقصد بالمقدرة التكاليفية للفرد، مقدرة الأشخاص الطبيعية والمعنوية على المساهمة عن طريق دخولهم فى تحمل العبء للدولة. وتتوقف المقدرة التكاليفية على عاملين:

- طبيعة الدخل: ويقصد بها أن تزيد المقدرة التكاليفية للفرد كلما كان دخله أكثر استقرارا وانتظاما. ثم فإن دخول رأس المال تكون أقوى وأكثر استقرارا بالنسبة لدخول العمل. فالدخل الناشئة عن تملك وسائل الإنتاج تعد مستقرة ومنتظمة، بينما دخول العمال فهى متقلبة ونظرا لما يمكن أن يواجه العامل من خطر البطالة مثلا

- استخدام الدخل: أن المقدرة التكاليفية للفرد لابد أن تحدد وفقا لنمط وطريقة استخدام الفرد لدخله، بحيث لا يكون الجزء المقطوع من الدخل كضريبة كبيرا فلا يستطيع الفرد أن يشبع حاجاته الضرورية والكمالية بالجزء المتبقى من دخله.

أما الضرائب العينية *le 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.

٢- قاعدة اليقين : **Certainty** :

ويقصد بها أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إبهام. والغرض 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 تثور في حالة مخالفة هذه القاعدة.

وقد نتج عن هذه القاعدة قاعدة "الحجز عند المنبع" وذلك بصدد

الضريبة على الدخل باعتبار أن الاقتطاع 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 سائفة للذكر تدور في فلك فكرتي العدالة
والمساواة الضريبية، وما هي جميعها إلا تطبيقات لهما.

المبحث الرابع

أغراض الضريبة

تفرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق أغراض معينة، يأتى
في مقدمتها الغرض للتمويل، 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. أى تحقيق
إيرادات للدولة، تستطيع أن تواجه بها نفقاتها المحدودة من أجل تسيير
المرافق العامة. أى أن دور الضريبة كان محايداً كدور الدولة في ذلك
الوقت. بمعنى أنه لا يترتب على فرضها إحداث أى 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 دورا هاما في البلاد النامية، بصفة أساسية، فهي 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 سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، وهي بذلك تحقق مصلحة للقوى 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 نشاطا حيويا يحقق التنمية الاقتصادية.

وأخيرا الأهداف الاجتماعية التي تتمثل في استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة . مثال ذلك أن يقرر المشرع الضريبي تخفيف الأعباء للضريبة على ذوي الأعباء للعائلية الكبيرة . كما تستخدم الضريبة أيضا 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 في العصر الحديث، إلا أنه ما زال الغرض العالى لها، باعتبارها أداة تمويلية فى المرتبة الأولى، له الأولوية على باقى 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 تثار في هذا الصدد ابتداء من تفكير الدولة في فرض ضريبة معينة وحتى تمام دفعها من جانب المكلف بها إلى خزانة الدولة

وستنقسم 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 أشخاصاً.

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 Taxtion , L'assiete de l'impots

الفرع الأول

اختيار المادة الخاضعة للضريبة

وتعنى به اختيار موضوع أو محل الضريبة. وقد يكون موضوع الضريبة مالا، 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 العالى 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 البالغين . كما عرفتها مصر حتى أواخر القرن التاسع عشر وكانت تسمى بضريبة الفردة أو ضريبة الرؤوس ، لكونها تفرض على الشخص باعتباره رأساً .

(١) وهي ما تعرف بالجزية.

وضريبة الرووس تأخذ شكلين أساسيين ، ضريبة موحدة، أو ضريبة مدرجة. وقد انتشرت ضريبة الرووس الموحدة في المجتمعات القبلية البدائية لكونها كانت تتماشى 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. و كانت الحصيلة للضريبة بسيطة لأن سعرها كان دائما 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 التكاليفية. ولذا بدأ الاتجاه نحو ضريبة الرووس المدرجة. حيث كان المجتمع يقسم إلى طبقات أو فئات مختلفة وفقاً لمراكزهم الاجتماعية والاقتصادية، وكل طبقة ملزمة بدفع مبلغ محدد بالذات على سبيل للضريبة يختلف عن الطبقات الأخرى. وبالرغم من أن للضريبة 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 التكاليفية للأشخاص.

ومن أمثلتها الضريبة التي فرضها بطرس الأكبر قيصر روسيا، حيث قام بتقسيم المجتمع إلى أربع فئات هي: الفلاحون، الحرفيون، الطبقة البرجوازية، والطبقات 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 البرؤوس بنوعيتها الموحدة والمدرجة ، نظراً لكونها لا تحقق للعدالة بين المكافئين بها، بالإضافة لما فيها من إهدار لكرامة الإنسان وحقوقه بجعله محلاً للضريبة.

الضرائب على الأموال:

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

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

شهد التاريخ المالى للمجتمعات الحديثة تطوراً كبيراً فى هذا الصدد يتمثل فى كون الدخل يمثل أساساً لفرض الضريبة، بعد أن ظلت الثروة لفترة زمنية طويلة هى الأساس الأول لفرضها، خاصة فى 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 الذى لحق الاقتصاد وتحوله من الاقتصاد العينى إلى الاقتصاد النقدى. فقد ترتب على ذلك زيادة أهمية الثروة المنقولة عن الثروة العقارية. ونظراً لصعوبة تقدير تلك الأخيرة من جانب الإدارة المالية، فقد أصبح الدخل الناتج عنها محل تقييم.

(٢) القيود التى فرضت على حق الملكية، وما ينفرغ عنها من حق استغلال ، تمثلت فى شكل تنظيم علاقات استئجار الأراضى 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 الذى يحدد درجة يسار صاحبه.

ومع ذلك فإن اختيار الدخل كتعبير عن المقدرة التكاليفية، وبالتالي كأساس لفرض الضريبة، يثير مشاكل معينة^(٢)؛

(١) ليست كل عناصر الدخل نقدية. فالبعض منها قد يكون عينيًا، مثال ذلك الجزء من الناتج الزراعى الذى يستهلكه المنتجون وهو ما يسمى بالاستهلاك الذاتى، كذلك إقامة مالك المبنى فى العقار المملوك له أو فى بعض أجزائه . تلك العناصر العينية يصعب تقديرها.

(١) د. محمد دويدار ، مرجع سابق ، ص ١٧٩

(٢) د. محمد دويدار، مرجع سابق، ص ١٨٠، وفى نفس المعنى د. عبد الهادى الفجار مرجع سابق، ص ١٦٨.

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

(٣) أن التوسع فى مفهوم الدخل يؤدي إلى احتوائه على عناصر أخرى تقع بين الدخل ورأس المال، كزيادة رأس المال زيادة حقيقية بمرور الوقت ، وأن كان ذلك لا يركز على زيادة فى الطاقة الإنتاجية. وبغض النظر عن تلك المشاكل ، فقد أصبح الدخل، بصورة أصلية، هو معيار المقدر التكاليفية التي تمثل الوعاء الأساسى للضريبة، وإن كانت الثروة ورأس المال يمكن الارتكاز عليهما فى بعض الحالات الاستثنائية.

المطلب الثانى

نظام الضريبة الموحدة ونظام الضريبة المتعددة

إن الأخذ بنظام الضريبة الموحدة أو نظام الضريبة المتعددة من الأمور التي تتعلق بالنظام الضريبي فى الدولة. فالدولة تبحث دائماً عن النظام الذى يحقق لها أكبر قدر من الإيرادات وفى ذات الوقت تلتزم بالقواعد العامة التي تحكم الضريبة، المالف بيانها. واستناداً إلى ذلك تتور المفاضلة عند إجراء التنظيم الفنى 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 المالى لنظام الضريبة، منذ القدم ، خلال القرنين السابع عشر والثامن عشر، نظام الضريبة الموحدة بل ودافع عنها الكتاب الاقتصاديون فى ذلك الوقت، إذ كانت الدولة تفرض 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 ، السذي اقترح إلغاء الضرائب التي كانت قائمة في تلك الوقت، وإحلال ضريبة أساسية محلها أطلق عليها ضريبة العشور على الأراضي والدخول المنقولة. وقد اقترح 'فوبان' أن تفرض الضريبة عينا بنسبة العشر على محصول الأرض، وبنسبة العشر أيضا 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 " الطبيعويون" بفكرة الضريبة الموحدة على الأرض الزراعية ، على أساس كونها المصدر الوحيد للثروات ، وأن ملك الأراضي هم الفئة الوحيدة التي تنتج إيرادا صافيا. ومن ثم ، فمن غير المجدي أن تفرض الضريبة على دخول الطبقات الأخرى. إذ أي ضريبة على هذه الطبقات يعنى أن الملاك الزراعيين هم الذين يتحملون عبأها في النهاية. ويرجع ذلك إلى أن فرض الضريبة على دخول الفئات الأخرى، التجار والصناع مثلا، سيؤدي إلى رفع أثمان الخدمات التي تقدمها هذه الفئات لملاك الأراضي للزراعة بمقدار الضريبة، أي أن الضريبة في النهاية تقطع من الناتج الصافي ، أي من دخل الملاك.

وقد أخذ للكاتب الأمريكي هنري جورج بفكرة الضريبة الموحدة متخذاً الربيع 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 ملك 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.

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

وبمرور الزمن يزداد التفاوت ، مما يستلزم تدخل الدولة بفرض ضريبة موحدة على الربح العقاري، لتقليل حدة التفاوت بين الدخول 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 للدخل العام الذي يحققه الفرد خلال السنة من مصادر متعددة، لكونه أكثر تحقيقاً لفكرة العدالة والمقدرة التكاليفية 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. فذلك 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 معتلة لا يشعر الأفراد بعينها، ومن ثم فلا يفكرون في التهرب منها.

وبالرغم من ذلك فنظام الضرائب المتعددة، وإن كان أكثر تشبهاً 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 فسي 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 للضرائب غير المباشرة هي ضرائب على التدول والإنفاق.

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 للترقية بين نوعي الضرائب محل البحث، وفقا للخصائص والسمات المشتركة بين أنواع الضرائب المباشرة من جهة، وأنواع الضرائب غير المباشرة من جهة أخرى. وتتمثل في ثلاث معايير رئيسية :

(1) 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، نظرا لأن العلاقة هنا مباشرة بين الإدارة المالية والمكلف دون أي وسيط.

(*) Direct taxes, indirect taxes, L'impôts directs, L'impôts indirects

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

وإذا كان هذا المعيار الذى يقوم على أساس طريقة التحصيل وشخص المكلف يمكن تطبيقه كأساس للتفرقة بشأن للعديد من الضرائب، إلا أنه ليس سليماً فى الكثير من الأحوال؛ فهناك بعض أنواع الضرائب التى يتم فرضها وتحصيلها بغير طريق الجداول الإسمية أو بغير طريق الاتصال المباشر بين المكلف والإدارة، فضريبة إيرادات القِيم المنقولة تفرض على التوزيعات التى تتخذ صورة أرباح أو فوائد على الأسهم والسندات، أى دون اتصال مباشر بين الإدارة والمكلف وبغير طريق الجداول الإسمية. 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 إسمية أو بدون كشوف، مما يؤثر على وصف الضريبة لا لسبب يتعلق بطبيعتها وإنما لأن طريقة التحصيل قد تغيرت وفقاً للمعيار القانونى.

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

ثانياً: المعيار الاقتصادى:

وفقاً لهذا المعيار تعد الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانوناً هو الذى 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 القانونى يمكنه أن ينقل عبأها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية ويسمى هذا الأخير بالمكلف الفعلى.

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 التأكيد منها سلفاً. فضلاً عن أن كل الضرائب قد يتنقل عبؤها وقد لا يتنقل. فالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، وهي من الضرائب المباشرة، لا 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 لوقات الكساد أن يتحمل بها دون نقلها إلى المستهلك وذلك بقصد بقاء سعر للملحة 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 العادة الخاضعة للضريبة. فتكون الضريبة مباشرة إذا كان محل الضريبة يتميز بالثبات والاستقرار، كالضريبة العقارية أو الضريبة العامة على الإيراد أى على الثروة والدخل. أما إذا كان محلها تصرفات عرضية منقطعة فإن الضريبة تكون غير مباشرة، كاستيراد أو استهلاك بعض السلع، أى على التداول والإنفاق.

ويعد هذا المعيار أكثر المعايير دقة فى التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة. وبالرغم من ذلك فإن الضريبة على التركبات التى تعد ضريبة مباشرة، فى الأصل، فإنها وفقاً لهذا المعيار تعد ضريبة غير مباشرة. إذ أنها تدفع بمناسبة حدث عرضي وهو الوفاة، وعلى واقعة عرضية هى 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 التكاليفية للمكلف. فالضرائب المباشرة هى التى تقبل أن تكون محلاً لمراعاة الظروف الشخصية للمكلف، أما الضرائب غير المباشرة فهى التى لا يمكن معها مراعاة ظروف المكلف الشخصية.

واستند البعض الآخر إلى أن الضرائب المباشرة هى التى تفرض على الدخل عند الحصول عليه، بينما الضرائب غير المباشرة هى التى تفرض على الدخل عند إنفاقه

(١) لمزيد من الإيضاح انظر د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ١٤٩، د. باهر عليم، مرجع سابق، ص ١٣٠.

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 التركة، تقديراً مباشراً. وتظهر أهمية التمييز بين نوعي الضرائب، من وجهة النظر الاقتصادية، في ميدان الحسابات القومية. إذ تحسم 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:

عنى عن البيان، أن كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة تمثلان وسيلتين متكاملتين لتتبع عناصر الثروة من دخل ورأس ملل. 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.

ومستشير 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

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

(٢) انظر د. باهر عتلم، المرجع السابق، ص ١٣١ وفي الهامش.

والدخل، وهي عناصر تتميز بالثبات والاستقرار إلى حد كبير. ومن ثم فإن حصيلتها الضريبية تتميز بالثبات ليكون عناصرها (الدخل والثروة) لا تتأثر كثيراً بالتغيرات الاقتصادية. و أي 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 العهن 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 ومنظمة يجعلها تحتفظ بصفة الثبات النسبي.

أما بصدد الضرائب غير المباشرة، التي تفرض على الاستهلاك والتداول، أي على تصرفات غير ثابتة ومستقرة، فهي تصرفات عرضية ومنقطعة 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 الخزانة العامة يتطلب مرور وقت طويلاً

لأنها تفرض على أساس سنوي في حين أن حصيلته الضرائب غير المباشرة تورد منذ بداية السنة المالية إلى الخزينة لأنها تفرض على وقائع وتصرفات منقطعة 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 كانت تلك الصفة تعتبر ميزة في ظل فترات الانكماش الاقتصادي ولأن حصيلتها الضريبية لا تتخضع 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 .

لما 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 حصيلته 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 حصيلته 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 حصيلته إحداهما تزيد حصيلته الأخرى والعكس صحيح ، كما رأينا

(٣) الاقتصاد في النفقات:

تتميز الضرائب المباشرة، كقاعدة عامة، بقلّة 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 العالية ضرورة بحث حالة كل ممول على حدة لتطبيق الاعتبارات الشخصية، أو إذا أرادت إحكام منع للتهرب 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 أصحابها الضريبة ولمنع التهرب الضريبي.

(٤) الملاعبة :

تتميز الضرائب المباشرة بأنها أكثر ملاعبة من الضرائب غير المباشرة. ويرجع ذلك إلى كون الإدارة المالية تعد كشوفاً بأسماء أشخاص المكلفين بها، أي أنهم معروفين لديها. وبالتالي يمكنها معرفة الظروف الشخصية لكل منهم، وإمكانية إعفاء نوى للدخول المنخفضة أو تخفيف العبء عنهم. فتستخدم كأداة في يد الدولة من أجل إعادة توزيع الدخل بين

(١) د. باهر عظم، مرجع سابق، ص ١٣٣.

(٢) د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ١٥٢.

الأفراد، من أجل تخفيف حدة التفاوت بين الدخول، كما يكون من الممكن تقسيط مبلغ الضريبة أو تأجيل دفعها.

أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة، فيُخص المكلف يكون مجهولاً للإدارة المالية، ومن ثم فإنه غير معروف لديها. ويترتب على ذلك عدم إمكانية تطبيق شيء من الملازمة 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، كفرد 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 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 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 البنين الاقتصادي للدول النامية. فانتشار ظاهرة الاستهلاك الذاتي في الدول النامية، من جهة، وعدم إمساك دفاثر 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 تتخفض حصيله 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 الحصيله الضريبية وإذا كان هذا يؤدي إلى زيادة الحصيله إلا أنه يمثل عبئاً إضافياً على المكافين 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 للضرائب المباشرة تعد أكثر تحقيقاً للعدالة من الضرائب غير المباشرة.

فالضرائب المباشرة، تفرض على الدخل أو رأس المال وهي عناصر واضحة الدلالة على المقدرة التكاليفية للمكلف، فيمكن مراعاة الظروف الشخصية للمكلف، كالأعباء العائلية وتكاليف 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 التكاليفية للمكلف عند تقريرها في الاعتبار، ويتساوى عبؤها بالنسبة للجميع بدون تمييز. مما قد يمثل عبئاً إضافياً لفئة كبيرة من

المكثفين 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 نكل 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 ، فسنبوم بدراستها بصورة تفصيلية في الفرع الثاني المتعلق بموضوع الضريبة.

ولذلك سنقوم بدراسة نوعي الضرائب باعتبار أن كلاً منها يكمل الآخر على النحو التالي:

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(*)

(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 تمكننا من تحديد المقتررة التكاليفية للفرد، وبالتالي الاقتراع من دخله ما يناسب ظروفه الشخصية، بالإضافة إلى أنها تمثل مصدراً ثابتاً ودائماً للإيرادات العامة للدولة، تستخدمها الدولة لتحقيق العدالة الاجتماعية وباعتبارها 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

(*) Income taxes – impôts sur le revenu

(١) لمزيد من التفاصيل، أنظر د. باهر عثم، ص ١٢٥ وما بعدها.

قيمة نقدية: ويقصد بذلك أنه قيمة نقدية أو قابلة للتقدير النقدي. فالدخل لا يقتصر على الدخول النقدية 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 الدخول لكونها تحصل بصورة دورية ومنتظمة. واستناداً إلى ذلك، فإن أى 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، فتلك 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

ويلاحظ 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 العيني، المشروع التجاري أو الصناعي، العمل أو الوظيفة، المهن

الحررة. 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 يندوم ولا يتوقف على عمر الفرد. كما أنه يمكن تجنب جزء من الدخل الناتج عنه لصيانته وحمايته من الاستهلاك لضمان بقائه واستمراره أكبر فتر 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 الدخل الناتجة عن العمل تعامل معاملة ضريبية أقل من الدخل 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 الاستقرار، 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 تطوأت 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 بصفة عرضية بحتة. وهنا تكمن نقطة الخلاف بين هذه النظرية والنظرية

(١) أنظر د. زين العابدين ناصر - مرجع سابق، ص ٣١١ وما بعدها.

السائفة التي تركز على صفة "الدورية" كركن من أركان الدخل

ووفقاً لهذه النظرية فإن كل زيادة تظراً على ذمة الشخص تعد من قبيل الدخول، أي أن الأموال الموروثة والهبات والوصايا وجوائز اليانصيب، تعتبر جميعها من الدخول 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 الدخول. نظراً لأن هذه العناصر لها طبيعة رأس المال.

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

ولذلك فإن بعض التشريعات الضريبية لا تتقيد 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 الدخول من الضريبة، كأعفاء الأعيان العائلية، لتحقيق أغراض اجتماعية. أو تعفى دخول المنظمات الحكومية من الضرائب على إيرادات القيم المنقولة بقصد تحقيق أغراض اقتصادية تتحمل في تشجيع الأفراد للاكتتاب بها

وفي بعض الأحيان قد تخضع الإدارة الضريبية الدخول 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، فإن الدخل هو 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).

(١) أن استعمالات الدخل تأخذ صوراً مختلفة ليس لها حصر - ومثالها استعمال جزء من الدخل في الاستهلاك كالنفقات الشخصية المتعددة اللازمة للشخص وللمن -

وجدير بالذكر أنه 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 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^(١) 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 تشببه يكون تكليفاً على الأفراد.

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

١- يتولى إعاقته، أو في الادخار كامتناع الشخص عن استهلاك جزء من دخله، أو في الاستثمار كسواء أوراق مالية أو عقارات، أو المساهمة في تكوين مشروعات جديدة، انظر لمزيد من التفاصيل، د. أحمد جامع، ص ١٦٤.

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

نفقات الاستغلال: وتتمثل 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 يقتطعها 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. 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

(١) يفقد بالاستهلاك المالي، قيام المشروع خلال حياته بمداد قيمة رأسماله وغيره من الديون إلى أصحابه

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

ذاته فإنها تعد اسئعمالاً 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 مفاهيم تتمثل فيما يلي

١- الضرائب النوعية على فروع الدخل:

فرض الضرائب النوعية على فروع الدخل المختلفة، على أسس 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 (الأجر 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 ، وإن
حصيلته عادة ما تكون قليلة. بالإضافة إلى عدم إمكان تطبيق نظام
الضريبة التصاعدية لعدم اتساع حجم الأوعية الضريبية . فضلاً عن عدم
إمكان تطبيق فكرة شخصية الضريبة ومراعاة ظروف الممول الشخصية
أو مقدرته التكلفة

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 التكلفة وحالته المالية التي لا
يمكن التعرف عليها باتباع نظام الضرائب النوعية على فروع الدخل.

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

ويتميز هذا النظام بأنه أقدر على تحقيق فكرة العدالة الضريبية.
فيساوى 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 قدرأ كبيراً من الكفاءة الفنية والإدارية
والمحاسبية. فضلاً عن ذلك يمكن إدخال الظروف الشخصية للمكلف في

(١) مثال توضيحي: ففي حالة وجود اثنين من الممولين أحدهما يستمد دخله من
مصدر واحد وقدره ألف جنيه ، وآخر يستمد من أربعة مصادر يعطى كل منهما
٢٥٠ جنياً يبدو هذا الأخير من صغار الممولين بالنسبة لنظام الضرائب على
فروع الدخل، بينما يبدو الاثنان متساويان في القدرة المالية، وفقاً لنظام الضريبة
العامة على الدخل.

الاعتبار التي تستوجب النظر إلى إجمالي الدخل الذي يحققه ، ومن ثم مراعاة الحد الأدنى اللازم للمعيشة والإعفاء للأعباء العائلية. وأخير فبين 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 عبؤها ثقيلاً عليهم ، مما قد يدفعهم إما إلى إخفاء جزء من إيراداتهم أو التهرب من دفعها ، وهذا يؤثر بالنسب على إجمالي التحصيل الضريبية.

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

ونداء على ما تقدم ، فإن لكل نظام مما سبق بيانه مميزاته وعيوبه، ونذا 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 المنحقة من كافة المصادر مرة أخرى كوعاء واحد لضريبة مكملة، هي الضريبة العامة على الدخل، وبذلك يمكن للدولة أن تجمع فيه مزايا كل من الضرائب النوعية والضريبة العامة على الدخل وخاصة فيما يتعلق بالمقدرة التكبيفية لتمويل وظروفه الشخصية.

٣- أساليب تحديد وعاء الضريبة:

إن تحديد وعاء الضريبة يتم أسلوبيين أساسيين:

(١) التحديد الكيفي لوعاء الضريبة.

(٢) التحديد الكمي لوعاء الضريبة.

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

الاتجاه الحديث في عملية تسمية هو الاعتداد بالظروف الشخصية للمكلف عند فرض الضريبة، وهذا يستدعي التفرقة بين الضريبة العينية والضريبة الشخصية.

عينة الضريبة *la realité de l'impôt*؛ ويعني ذلك أن الضريبة تفرض على الشخص بعض 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 فداناً واحداً أو أكثر.

ولا تطبق الضريبة العينية جيداً كثيراً من جانب الإدارة المالية شأن تحديدها، كما لا تحتاج إلى إدارة على جانب كبير من الكفاءة. فهي تتميز ببساطتها وسهولة تطبيقها. وتمتاز أن حصيلتها غزيرة فهي لا تدخل في حسابها الظروف الشخصية والعائلية للمكلف، كما أنها لا تقرر أي إعفاءات

وبالرغم مما تقدم، فإن الضريبة العينية لا تتلاءم مع مبدأ العدالة الضريبية الذي يستوجب مراعاة المقدر التكاليفية 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 مكافئ فعند تحديد المقدرة التكلفية للشخص، لا يقتصر الأمر على تحديد مقدار الدخل الذي يحصر عليه، ولكن لابد من الأخذ في الاعتبار عدة ظروف شخصية تتعلق بذات المكلف يفه تفرس في

(١) المركز الاجتماعي والعائلي للمكلف يستلزم ذلك اشعاع جزء من الدخل من إطار فرض الضريبة، وهو ذلك الجزء المخصص لإشباع الحاجات الضرورية للفرد، وهو ما يطلق عليه بد تكافؤ، ويختلف هذا الحد من مجتمع إلى آخر، وفي داخل المجتمع من وقت إلى آخر، بالإضافة إلى خصم ما هو لازم للقيام بالتأعباء العائلية، وتتخذ بعض الدول من ذلك سندا إما لتخضع التملك أو لفرض عقوبة غير المترددين، ويكون ذلك عادة بالنسبة لتول التي تعنى نقص في الزيادة السكانية، سادحا لتحديد التمس في الدول النامية التي تعاني من الزيادة السكانية.

(٢) مصدر الدخل: إن شخصية الضريبة تأخذ في اعتبارها مصدر دخل المكلف، فالدخل الناتج عن العمل يعمر معاملة مختلفة عمن 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 المكتسب من رأس المال يبقى مدة أطول من الدخل المكتسب عن العمل وهذا يستوجب معاملة كل منهما معاملة ضريبية مختلفة وفقا لظروف كل منهما.

(٣) المركز المالي: إن شخصية الضريبة، تكونها تعكس المركز المالي للمكلف، تميز في المعاملة بين التخور المختلفة، من حيث أحجامها وشرانها بحيث تخضع كل منها لسعر خاص يرتفع كلما ازداد مقدار الدخل (الضريبة التصاعدية) ويقبل 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
مادة الخاضعة للضريبة، ونتمنى في استخدام عدة أسس:

(١) طريقة المظاهر الخارجية^(*)؛

تقوم هذه الطريقة على أساس أن الإدارة المالية تعتمد في تحديد
وإعداد الضريبة على بعض المظاهر الخارجية، التي تتعلق بالمكلف والتي
تكون من سبيل على الإدارة المالية بتقديرها. مثل ذلك، تقدير دخل
مكلف على أساس القيمة الإبحارية منزله - عدد الوافد والأبواب أو
عدد السيارات المستخدمة وعدد السيارات التي يمتلكها... وغيرها
من المظاهر الأخرى.

وقد كانت هذه الطريقة مستخدمة في التشريع المصري الفرنسي في
سنة ١٩٢٥، وحتى عام ١٩٢٥، حيث كانت تفرض الضريبة على
الدخل على أساس مظاهر خارجية معينة تتمثل في عدد الأبواب والسيارات
منزل المكلف، استناداً إلى أن منزل المكلف يعنى أكثر ثوباً وثرفاً من
منزل المكلف الفقير.

ويبدو واضحاً، أن هذه الطريقة تنم بالبساطة وقلة النفقات كما لا
تزيد المكلف بخير أي مستندات. في طريقة غير منضبطة بشأن
تعداد وعدد الضريبة، ولا تقاسب المجتمعات الحديثة والمتقدمة، وذلك
لأنها يمكن الاستناد عليها لتقدير وعده الضريبة، فينك بعض الدول التي
لا يوجد بها أي مظاهر خارجة مثل عليها، بل تكون تلك المظاهر
محاكاة لتخفية. كما أن هذه الطريقة لا تعتمد بتقديرات الشخصية للمكلف،
بل قد يحقق المكلف خسارة معينة كل سنة، ومع ذلك يتم دفع الضريبة
على أساس المظاهر الخارجية التي لا تختلف بالطبع خلال مدة السنة،

(*) Méthode de signes extérieurs.

(١) دخل بعد الخصم، وفوائد التبريد، التوديع والتأمينات.

نظراً لنشأت النسبي للمظاهر الخارجية أي أن هذه الطريقة لا تحقق العدالة الضريبية.

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

(٢) طريقة التقدير الجزافي (*):

تركز هذه الطريقة على أساس تحديد سعر المكلفين لحيد حريف، استناداً إلى بعض القرائن؛ مثل القيمة الإيجارية إذ تعد قرينة لتحديد نخس صاحب العقار، ورقم المبيعات تعد قرينة لمعرفة ربح التجار. وعند 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 يملكها أو ثلاثة أمثالي حسب نص القانون.

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

وتتسببه طريقة التقدير الجزافي مع طريقة المظاهر الخارجية. حيث أن كلا منيما لا تعتمد على الحقائق في تقدير الوعاء الضريبي، ومن ثم فإنهما يفتقدان 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.

(*)Methode forfaitaire

ويعد المشرع التصريحي إلى استخدام تلك الطريقة في بعض الحالات وينص عليها على حالات خاصة، مثل المكلفين الذين لا يمكن دفعات حسية منتظمة وأمينه، وفي حثه ما إذا كانت تلك الدفعات تخالف الواقع. ويرجع ذلك القصر إلى أنه لا يؤدي إلى فرض الضريبة على الدخل الحقيقي. بالإضافة إلى إمكانية صرف الإدارة في تقدير الدخل الخاضع لضريبة.

(٣) طريقة التقدير المباشر

تمثل تلك الطريقة، تقدير المدة الخاضعة للتصريحية، تحديداً أكثر لضبط ونقطة من الصرف سابقة الذكر، إذ أنه تستند مباشرة إلى معرفة المدة الخاضعة لضريبة، وتعد هذه معرفة بحورتين؛ إما بالقرار وإما عن طريق التقدير المباشر بواسطة الإدارة التصريحية.

(١) الإقرار؛ ويشمل الإقرار صورتين: إقرار المكلف وإقرار الغير:

أ- إقرار المكلف *la déclaration contrôlée*: بموجب هذه الطريقة أن يقوم المكلف بنفسه بتقديم إقرار في موعد يحدده القانون. ويتضمن هذا الإقرار عناصر ثلثية: دخله المدة الخاضعة لضريبة بصيغة عامة، مع افتراض حسن النية لمدة المكلف، باعتبار أنه قد سخص يعرف مقدار دخله على نحو ينفي.

ولضمان ثقة وصحة الإقرار، فإن الإدارة تحتفظ لنفسها بالحق في رفقة الإقرار وتعديله إذا سئى على غير أو خطأ أفتد بلغ الكلف إلى تغيير حجم دخله لكي تفرض ضريبة على مبلغ أقل من دخله الحقيقي، تكون -إدارة الحق في أن تلجأ إلى طريقة المظاهر الحرجية أو تقدير الجزافي للوصول إلى حقيقة الدخل الخاضع للضريبة. وقد تفرض بعض التشريعات جزاءات حثائية أو مائية في حالة تعدد التهرب من الضريبة عن طريق تقديم إقرار غير صحيحة.

(*) Methode de la Constation Directe

(١) د. محمد دويار، مرجع سبق، ص.

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 شئون المكلفين والإطلاع على أسرارهم للتأكد من صحة عناصر الإقرار. كما أنها تتطلب إدارة ضريبة على جانب كبير من الكفاءة والنوعى لأحكام الرقابة على المكلفين منعاً من تهربهم من دفع الضريبة.

وبالرغم من ذلك، فإن هذه الطريقة تمثل أفضل النسخ لتقدير المادة الخاضعة للضريبة. وقد تبنتها 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 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^(١).

ومما هو واضح أن هذه الطريقة تعد أكثر ملاءمة لتجنب المادة الخاضعة للضريبة، خاصة أن الغير ليس له مصلحة في إخفاء مقدور الدخل أو التهرب من الضريبة، بل العكس هو الصحيح. فصاحب العمل

(١) مزيد من التفاصيل، أنظر د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ١٢٩ وما بعدها.

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

يكون مجبراً على تقديم إقرار صحيح ومطابق للواقع لئلا يتجنب 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، فتحقيقة أن المكلف فعلاً هو الذي يتحمل الضريبة إذ أنه يخصص من دخله منتهمة، أما الغير فيقتصر دوره على حجز الضريبة وتوريدها إلى الإدارة الضريبية.

وتحق هذه الطريقة بشأن تحديد وعاء التخصير من الضرائب، كالضريبة على الممتلكات والضريبة على إيرادات القيد المنقولة، والضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات، والضريبة على دخل المنكبة العقارية (في العلاقة بين المالك والمستأجر).

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

٢) التقدير بواسطة الإدارة الضريبية:

يخول القانون للإدارة الضريبية حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون أن تكف بقرائن أو مظاهر معينة ومحددة ولذا سمي 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 النضع في صحة التقييم وفقاً لقواعد الضعن المقررة، ومن حقه إثبات عدم تمكنه من تقديم الإقرار بضرر طرف طارئة أو نسب قوة قاهرة.

ثانياً: الضرائب على رأس المال:

تمتّ ضرائب على رأس المال انتوع الثنائي من الضرائب المباشرة، وستتعرض فيما يلي المقصود برأس المال ثم نحدد أنواع الضرائب التي تفرض عليه.

(١) ماهية رأس المال:

بدايةً لأنّ 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 للزيادة المتحققة في قيمته أي أن رأس المال ذاته هو وعاء الضريبة.

وتفضل المالية التقليدية نظام ضرائب الدخل على ضرائب رأس المال، نظراً لأن الأول يتكرر فيه عنصر دورية والتجدد بينما في حالة رأس المال فهو ثابت وغير متجدد وإن كان قابلاً للزيادة أو النقصان. وبعبارة أخرى، أيضاً، أن الضرائب على رأس المال تُبذَر بالقضاء على أصول رؤوس الأموال بمرور الزمن. وفي المالية الحديثة احتلت الضرائب على رأس المال أهمية كبيرة نتيجة تعدده وتنوعه.

(٢) أنواع الضرائب على رأس المال:

نقسم الضرائب على رأس المال اعتماداً على دوريتها إلى نوعين أساسيين:

أ- ضرائب على رأس المال التي تُدفع من الدخل وهي ضرائب دورية متجددة، يفرض بنص القانون سعرها منخفضاً بحيث لا يتسبب المكلف أن يدفع دونه أن يضطر إلى اقتطاع جزء من رأسه بدءاً انضريبية. وأما النوع الثاني فهو الضرائب العرضية على رأس المال وهي التي ينتج فيها عنصر الدورية والتجدد. وتفرض بدءاً 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- انضريبية على رأس المال التي تدفع من الدخل:

بادئ ذي بدء، نوضح أن رعاء 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 وتجدها. وعادة ما يكون سعرها ١% أو ٢% 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 ١٠٠٠٠ جنيه ويأتي بدخل قدره ألف جنيه، وكانت سعر الضريبة على رأس المال ١%، أو مائة جنيه، وسعرها على الدخل ١٠%، أي مائة جنيه أيضاً. فترغم من أن الحصيلة الضريبية الناتجة عنهما متساوية، إلا أن هناك العديد من الاختلافات سواء في معاملة العناصر الخاضعة للضريبة، أو في الأثر المترتبة على دفع كل منها، خاصة وأن هناك بعض عناصر الثروة لا تنح أي دخل، ومن ثم لا يمكن فرض ضريبة الدخل عليها، من 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 يفرضها التشريع الضريبي وتسمى بالضريبة التكميلية.

والضريبة الواحدة على رأس المال تتميز بأنها تصيب الأموال والثروات التي لا تصب 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 كثير من الحالات كمثل فائدة للاقتصاد القومي، كما أنها تتميز بسهولة الوصول إلى وعائها الضريبي ومن ثم تحقق العدالة المتوقعة من فرضها

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

وإزاء تلك الاعتبارات، فإن الضريبة التكميلية على رأس المال يمكن أن تتلغى 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 لا تصل إليها ضرائب الدخل، كما أنه 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 لتأكد من صحة العناصر والبيانات الواردة بـ.

ونظراً لتلك المزايا فالتك 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 تقتطع 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 التركات.

١- الضريبة الاستثنائية على رأس المال: (*)

تفرض هذه الضريبة على رأس المال بصورة استثنائية، في حالات الحروب والأزمات، مما يضطر الدولة، لمواجهة الزيادة في النفقات، إلى فرض ضريبة مرتفعة السعر على رؤوس الأموال للحصول على ما تحتاج إليه من إيرادات.

(*) Le prelevement sur le Capital en temps de crise

وعادة ما تفضل دولة هذه الطريقة عن غيرها من الطرق
 للاعتبارات التالية: إنه في ظل تلك الظروف الاستثنائية يكون أمام الدولة
 ثلاثة خيارات: (١) أن تفرض ضرائب عادية جديدة أو ترفع من أسعار
 الضرائب القائمة فعلا. وربما لا يكون اتباع هذا الحل سهلا بسبب التمرد
 الذي يحدث للاقتصاد الداخلي والاضطراب الذي يصيب الأفراد بسبب
 الحرب، والذي يؤدي إلى نوع من الخلل الذي يطرأ على حالة التوريد
 القائمة بين الأفراد. (٢) وقد تفكر الدولة في الافتراض ولا تجد حيدا إليه
 إزاء تحميله سلفا بفروض سابقة، مما يضطر الدولة إلى الاتجاه إلى
 إصدار القرض الجديد. إلا أنها قد تخشى ما قد يؤدي إليه من تضخم
 ورفع لمستوى الأسعار، وهما مشكلتان يعاني منهما دائما الاقتصاد القومي
 في فترات الحروب، ويكون من اللازم اتباع السياسة المالية التي تساعد
 على الحد منهما، أو العمل على تلفيهما. وإزاء هذا الوضع لا تجد الدولة
 ماضيا من (٣) فرض ضريبة استثنائية على رؤوس الأموال لتمكيد
 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 سعر مرتفع، بحيث لا يمكن الوفاء
 بها من دخل رأس المال، ولكن لابد أن يقطع جزء أو نسبة كبيرة من
 الثروة أو رأس المال.

وتتميز هذه الضريبة بغزارة حصيتها الضريبية في وقت قصير
 يتأتى 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 كل الأعباء التي تتحمل بها الدولة في مثل تلك الظروف.

(١) د. زير الحايين ناصر، مرجع سابق، ص ٢٤٦.

كما أنها تساهم في إعادة توزيع الدخل وفقاً لمقتضيات العدالة الاجتماعية ، وانحد من التفاوت بين الدخل وخاصة بالنسبة للفئات التي يطلق عليها أثرياء الحرب.

وأخيراً تمثل أداة لامتناع القوة الشرائية المترجمة التي تؤدي إلى زيادة التضخم خاصة في فترات زيادة الطلب عن العرض ، ومن ثم فبإمكانها أن تؤدي إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي.

وبالرغم من تلك المزايا ، إلا أن نطاق تطبيق هذه السياسة ضيق جداً ، ويرتبط فقط بالظروف الاستثنائية الطارئة. ويرجع ذلك إلى الانتقادات التي توجه إليها والتي تلخص فيما يلي

* إن ارتفاع سعر الضريبة يدفع المالكين بها إلى محاولة التخلص من أصلها عن طريق إخفاء عناصر الثروة أو رأس المال، أو تهربها خارج البلاد ، خاصة بالنسبة 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 المالكين للتهرب من الضريبة تظل مستمرة.

* إن فرض الضريبة الاستثنائية على رأس المال قد يؤدي إلى أضرار بالغة بالاقتصاد القومي، لأن حدوثها 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 لقاعدة أن

الضرورات تبيح المحظورات.

٢- الضريبة على زيادة القيمة(*)

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 في 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. كالنقل واتساع المرافق العامة والخدمات العامة التي تقدمها الدولة تمثيلاً 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 المنطقي حصول الدولة على جزء من هذه الزيادة في شكل ضريبة. بالإضافة إلى أنها تحد من المضاربات على قيمة العقارات التي قد يستغلها مالك العقار

(*)L'impôt sur les plus- Values.

لزيادة قبضه، كما أنها تساهم في الحد من التفاوت بين التذوق خاصة أن هذا التفاوت قد يعبر إرادة المكلف أو نشاطه.

وقد وحه لهذه الضريبة العديد من الانتقادات، تتمر في صعوبة وضع حد لتفرقة بين الزيادة في القيمة الناشئة عن تدخل المالك والزيادة الناشئة عن المجتمع وبغير إرادة المالك ونشاطه. كما أن تلك الزيادة قد تكون ضارة وليس دائمة مما يؤدي إلى تناقص الزيادة أو تلاشيها بعد زوال سببها، ومن المنصور أيضاً أن تكون الزيادة في القيمة زيادة ظهريّة وليست حقيقيّة، نتيجة تدهور قيمة الثروة أو قوتها الشرائية، فليس من المنصور في حدثة الأخيرة أن تفرض ضريبة على الزيادة لصورية.

وإزاء هذه الاعتبارات، فإن الدولة لا تفرض هذه الضريبة إلا بصورة ثانوية دون الاعتماد عليها نظريّة أساسية، وذلك ما تكون هذه الضريبة محضة ومقصودة على الزيادة المنعقدة بأعمال المنفعة العامة في منطقة معينة، مثال ذلك، ما نص عليه القانون المصري رقم ٢٢٢ لسنة ١٩٥٥^(١) الخاص بفرض مقابل تحسين على العقارات التي يطراً عليها تحسين بسبب أعمال المنفعة العامة، في حصيلة هذا المرسوم التأكيد على أن يتم مرزداً من مرزرد المجالس المحلية التي تقع في نرها مناطق التحسين ويصنع عليها مقابل التحسين أو الإثارة.

ومن حرق التي استخدمت لفرض ضريبة زيدة قيمة العقارية أن يتم تحصيلها عند انتقال الملكية العقارية من مالك الأصلي إلى مالك الجديد، على أن يتم تحديد قيمتها بالتفرق بين ثمن الشراء وثلث ربع مع إجراء خصم مبلغ التي أنفقها المالك الأصلي على سبب التحسين أو الإصلاح. وقد جرى استخدام هذه الطريقة في ألمانيا سنة ١٩١١ وألمانيا سنة ١٩٤٤.

(١) لمزيد من التعمير، طر: د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ١٩٥، ١٩٦، زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ٢٥٥.

وقد اتبع القانون الإنجليزي، الصادر في ٢٩ أبريل ١٩١٠، طريقة التقدير الدوري بواسطة الإدارة الضريبية. حيث تقوم الإدارة بتقدير دوري لقيمة العقارات وفرض الضريبة على كل زيادة في القيمة تحدث للعقار زائدة عن آخر قيمة قدرتها الإدارة. ولكن نظراً لصعوبة إجراء هذا التقدير وما يتكلفه من نفقات فقد صدر قانون بإلغاء هذه الضريبة ١٩٥٣.

ب- الضريبة على الزيادة في القيمة المحقونة:

تم الزيادة في قيمة الأموال المحقونة لظروف خارجة عن زائدة التكلفة بصورة محدودة للغاية، كالزيادة التي تحدث في الأوراق المسيسة من أسيد وسندات لأرباح اقتصادية، ورغبة الدولة في تحقيق أغراض معينة، أو بسبب المضاربة عليها في البورصة وهو وضع شائع في العوم.

وتمثل منبررات فرض هذه الضريبة ذات منبررات فرض الضريبة على الزيادة في القيمة العقارية، 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.

وبوجه 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 تضاعفت أهميتها في العصور الوسطى حيث تحولت إلى مجرد رسم يدفعه الورثة إلى السيد

القطاعاتي مقابل موافقة على نقل أموال المورث إليهم، وقد عادت أهميتها مرة أخرى في القرن العاشر عشر حتى وقتنا الحالي.

وتبدو أهمية الضريبة في الوقت الحالي، في أنها تؤسس على رابطة التضامن بين أفراد المجتمع، والفرد لكي يتمكن من تكبير ثروته فإنه في حاجة إلى حماية وإيمان والخدمات التي يقدمها له المجتمع. فليس البدهي، أن تشارك الدولة التي ساهمت في تكوين هذه الثروة في تقسيم عناصر الشركة مع ورثة عن طريق فرض ضريبة على الشركات. بالإضافة إلى أنها تقلل من تركيز الثروات وتخفف من حدة التفاوت في توزيع الثروات وتحقق تلك العدالة الاجتماعية.

وبمجرد الهدف المالي التي تسعى إليه الدولة فهو مبررات فرض هذه الضريبة، خاصة أنها ضريبة تصاعدية، وتكمن بسهولة فرض هذه الضريبة أنها تحصل من الورثة في الوقت الذي تنتقل فيه الشركة إليهم، وبالتالي تزداد مقاديرهم الاقتصادية على الوفاء بها دون أي مفاضلة أو تكسر 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 إحصائه بأن نسبة هامة من أمواله سوف تؤوّل إلى الخزينة العامة وحرمان ورثته منها، ويمكن الرد على ذلك بأن هذا قد يدفعه إلى العمل أكثر وزيادة استثماراته ومدخراته لكي يترك شركة لا تتأثر كثيراً بانقضاء 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 إنقاص رأس المال القومي. ويمكن الرد على ذلك، أيضاً بأن التصرف في جزء من رأس المال سيؤوّل 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 يسهل إخفاؤها،
(كالمجوهرات والتحف الثمينة) ويحاول للمشرع أن يحد من هذا
التهرب، بامتداد سريان الضريبة على الأموال التي تنتقل بالتميرات وكذلك
الأموال التي تنتقل بطريق الوصية والهبّة والتصرفات التي يقوم بها
المورث قبل وفاته بفترة مدّة سالج بعض ورثته.

ورغد هذه الانتقادات فما زالت اتصريّة على التركت نعت أهم
انصران على رأس المال في التشريعات الضريبية المختلفة.

وتنقسم اتصريّة على التركت إلى ثلاثة أنواع رئيسية:

أ) الضريبة على مجموعة التركة: وهي التي تفرض على صانئ عناصر
التركة قبل توزيعها على الورثة أي بعد سداد كافة لديون. وهذا النوع
يحقق إيرادات كبيرة لإمكانية تطبيق مبدأ تصاعدية الضريبة عينا، 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 التركة، لأن هذا النصيب يمثل مقدار الزيادة في قدرته
الاقتصادية. بالإضافة إلى إمكانية مراعاة الظروف الشخصية المتعلقة
بشخص الوارث، مما يحقق العدالة الضريبية.

ج- الضريبة المزدوجة على التركت:

إزاء الانتقادات والمزايا الموجبة لكل نوع من الضريبة على
التركت، فقد يميل 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 المصري بنظام الضريبة المزدوجة في القانون رقم ٤٢ لسنة ١٩٤٤ على فرض رسم أيلولة على الشركات (على أنصبة الورثة). كما قضى المرحوم قانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٥٢ بفرض ضريبة على الشركات في مجملتها هذا وقد تم إلغاء هذه الضريبة بعدة قوانين كان آخرها القانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٩٨ الذي قضى بعبء دستوريته.

المطلب الثاني

الضرائب غير المباشرة (*)

يتعلق على الضرائب غير المباشرة ضرائب الإنفاق، تكونها تفرض على الدخل بمناسبة إنفاقه، لذا فهي تصيب الدخل بطريقة غير مباشرة

فالضرائب غير المباشرة تتعلق بتقدير الدخل بصورة غير مباشرة، بالنظر إلى وقتها وتصرفات معينة يقوم بها الفرد بصدد إنفاقه أو تداوله لدخله

ومما هو جدير بالذكر أن الضرائب غير المباشرة تحت مظلة بارزة في الأنظمة الضريبية المختلفة، لغزارة انحصلة الضريبة الناتجة عنها، بالإضافة إلى سهولة جديتها، كما أنها تتناسب مع فكرة العدالة الضريبية. فكل فرد ينفق دخله بالصورة الملائمة له وفي حدود احتياجاته وقدراته، ولذلك فمن غير المتصور أن تفرض عليه ضريبة على الإنفاق غير ملائمة لمقدار ما ينفقه من دخله.

* Les impôts indirects

وتتفق 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 يتفق عليها، أي أن الاقتطاع يتم بصورة غير مباشرة.

ويمكن أن نقسم 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 لشئيه، وهي ضريبة متنوعة ومتعددة ويمكن القول، أن الضرائب على الاستهلاك تفرض بمناسبة استعمال الفرد لشئيه 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. فثبوتة تقوم بفرض ضريبة غير مباشرة على قيام الفرد بشراء بعض أنواع السلع والخدمات ، إما بهدف تحقيق أغراض مالية معينة نسي 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.

وأما كان الهدف الذي تسعى دولة لتحقيقه من فرض ضرائب نوعية على الاستهلاك ، فإن النظم الضريبية يقوم بتحديد أنواع السلع والخدمات التي يمكن فرض ضرائب الاستهلاك عليها، مع مراعاة اعتبارين؛ الأول الاعتدال العلي، الذي يقضى بفرض الضريبة على سلع كثيرة الاستهلاك ضماناً لتوفره لخدمة والى الاعتبار الإنساني أو اعتبار العدالة ، الذي يقضى باستبعاد السلع الضرورية التي يستلحقه طبقات محدودة الدخل عن فرض ضرائب الاستهلاك.

ومثال الضرائب النوعية على الاستهلاك الضريبة على استهلاك التبغ ، السكر ، البن ، دخول المداخي والسمنما..

ويؤثر فرض هذا النوع من الضرائب نوعين من المتكامل ، تتعلق وثم باختيار السلعة الخاضعة لضريبة، وثانيهما بأسلوب تحصيلها.

أولاً: اختيار السلعة الخاضعة لضريبة:

يؤثر المبرر الضريبي، بصدد اختيار وتحديد السلع الخاضعة للضريبة، بالتوفيق بين اعتباري الحصيلة والعائد، كما سبق بيانه، وذلك فيقسم السلع الاستهلاكية إلى ثلاثة أنواع رئيسية

(١) د. أحمد جامع ، مرجع سبق، ص ٢٠١

أ- السلع الضرورية: وهي السلع التي تستهلكها كافة طبقات المجتمع دون تمييز بينها، ولا يستطيع أي شخص الاستغناء عنها لإشباع حاجته الأساسية. وتتميز بأن ليس لها بديل في الإشباع، عموماً ذلك المواد الغذائية والأدوية.

ومم هو جنير بالتكر، أن هذا النوع من السلع، بالرغد من كونه يتميز بعمومية الاستهلاك لكافة طبقات المجتمع، إلا أن الطبقات محدودة الدخل تخصص جزء كبير من دخلها للحصول عليه، بل ولا تتغنى بما قررنا، بأنه قد يصل الأمر إلى إنفاق الدخل بأكمله للحصول عليه. مما الطبقات الغنية فالرغم 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 أسعار هذه السلع فإن هذا لا يؤثر على حجم الطلب الكلي عليها، بل إن ارتفاع الثمن قد يؤدي إلى زيادة الطلب عليها، خاصة بالنسبة للطبقات الفقيرة.

ويتنظر إلى الاعتبار المالي وهدف التحصيل، فإن هذا النوع من السلع يعد مجالاً خصياً لفرض الضرائب على استهلاكها، لكونه يحقق مصدراً وفيراً لتحصيل الضريبة.

أما يتنظر 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

(١) أن الطبقات الفقيرة تخصص جزء كبير من دخلها للحصول على السلع الضرورية والباقي تخصصه لشراء السلع الكمالية الأخرى، فإذا ارتفعت أسعار 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

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. إذا أنها تتناسب عكس مع مقدار الدخل، فهي ضئيلة بالنسبة للدخول المرتفعة وضخمة بالنسبة للدخول المحدودة.

ونتيجة للاعتبارات السابقة، فإن الاتجاه السائد يتمثل في عدم فرض ضريبة على السلع الاستهلاكية الضرورية بل تنحى النول إلى دعم هذه السلع حتى يمكن بيعها بسعر أقل من ثمن تكلفتها من أجل تحقيق أهداف العدالة الاجتماعية.

ب- السلع الكمالية؛ ويقصد بـ السلع التي لا تشبع حاجات أساسية للإنسان، 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 الطبقات الغنية من، 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 السلع التكنولوجية الحديثة.

ولذا فإن فرض الضريبة على السلع الكمالية يحقق اعتبار العدالة على الوجه الأمثل، تكون الطبقات الغنية وحدها هي التي تتحمل عبئها دون غيرها من طبقات المجتمع الأخرى. إلا أن هذه الضرائب لا تحقق هدف الحصيلة نظراً لعدم عزلة إيراداتها. ويرجع ذلك إلى أن الكميات التي تستهلك منها غير كبيرة، كما أن الزيادة في أسعارها بصورة كبيرة

سيؤدي إلى تقليل الطلب عليها بنسبة أكبر ومن ثم تنخفض إيراداتها الكلية وتقل حصتها الضريبية

وبناء على ما تقدم ، فإن فرض ضريبة على السلع الكمالية وإن كان يحقق اعتبار العدالة إلا أنه لا يحقق اعتبار الحصينة

وهي واقع ، أن معيار التفرقة بين السلع الضرورية والسلع الكمالية غير دقيق أو واضح ، وبخلاف من مكان إلى مكان ومن زمان إلى آخر ، أي أن التفرقة بينهما أمر نسبي. فتألدوات 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 والتلفزيون ونتيجة لانتشار الوعي وارتفاع مستوى المعيشة والتقدم التكنولوجي فقد باتت من السلع الضرورية التي لا يخلو بيت منها في الدولة المتقدمة والمتقدمة على السواء

ج- السلع شائعة الاستعمال : ويخصد بها السلع عمومية الاستهلاك دون أن تكون ضرورية أو كمالية أي أن فئة عريضة من المجتمع تستهلكها إلا أنها لا تصل إلى درجة السلع الضرورية مثال ذلك: الشاي والسكر والبن والسجائر وخدمات السينما والمرح.. وغيرها وكما هو واضح فيمكن أن يطلق عليها سلع الترفيح.

وتتميز هذه السلع أيضاً بعدم مرونة الطلب عليها، فزيادة أسعارها 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 ،
لكنها لا تعد بالنسبة لهذه الطبقات بنفس درجة الضرورة والإلحاح فسي
إتباع الحاجات التي يراه في السلع الضرورية

وخاصة القول ، أن الدولة تتأثر. وهي بصدد اختيار السلع التي
تفرض عليها ضرائب الاستهلاك، بوضعها الاقتصادي والمالي، والموارد
ممتدة من مصادر الإيرادات الأخرى. فإذا كانت الحالة الاقتصادية
متدهورة، وكانت مصادر الإيرادات قليلة ، فإن الغلبة تكون للاعبان
المالي وتفرض الدولة الضرائب على جميع أنواع السلع حتى الضرورية
منها. أما إذا كانت الحالة الاقتصادية متعافية، وكانت مصادر الإيرادات
غزيرة، فإن الأولوية تكون للاعبان الإنساني والعائلي وتفرض الدولة
تصريية 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 المراهي حيث تضاف قيمة
الضريبة على سعر التكلفة، فيدفع المستهلك ثمن التكلفة متضمناً قيمة
تصريية باعتبارها كلاً لا يتجزأ أو قد يتم تحصيل الضريبة في مرحلة
سابقة على البيع وتسمى هذه ضريبة الإنتاج، حيث يتم تحصيلها في
مرحلة إنتاج السلعة أو عند عبور السلعة لحدود الدولة خروجاً أو دخولاً
وتسمى بالضرائب الجمركية.

وسنتناول 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. وفي

صند ضريبة الإنتاج، فهي تفرض في المرحلة الأولى من إنتاج السلعة. ومثل ذلك، الضريبة التي تفرض على السجائر تحصر أساساً من المزارع الذي ينتج الدخان، أو من المصانع التي تنتج السجائر. عند دخول كمية خام إلى المصانع أو عند خروجها وهي تامة الصنع.

وإذا كانت المرحلة التي تفرض وتحصل فيها الضريبة، فإن المنتج هو الذي يقوم بدفع الضريبة، ويضيف مقارنًا إلى ثمن السلعة، أي أن المستهلك هو الذي يتحمل عبءها 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.

وعلاوة على ذلك، ما يفرض المشرع الضريبة يفرض ضريبة الإنتاج على السلع التي تنتج بكميات كبيرة وفي 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 البترين والسكر والكحوليات والأسمدة.. وغيره. 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 تكافئ، في نفس الوقت، مع اعتبارات العدالة والاعتبارات الأخرى. وهي تعد ضريبة عينية لكونها لا تراعى ظروف الممول الشخصية التي يتحمل عبئها، وأن كانت الدولة تراعى في تحديد سعرها طبيعة السلعة الخاضعة لها ومدى استهلاكها^(١).

هذا ويطلق على ضريبة الإنتاج رسوم الإنتاج، وهي تسمية خاطئة

(١) د. عبد الكريم صادق بركات، د. يونس أحمد النزيق، المائبة العامة الصادر
المصرية الحديثة سنة ١٩٨١ ص

نظراً لعدم وجود منفعة خاصة أو مقابل خاص يؤدي لدفع الفريضة تُكسى بطنق عليها اصطلاح الرسم. وإن كان شيوع استخدامها يرجع إلى ما درج عليه الأفراد من الخلط بين الرسم والضريبة. وبهذا أن تؤكد، في هذا المجال، أنها تعد ضريبة بالمعقود القانوني والعلمي المنضبط.

ب- الضرائب الجمركية^(*) - Custom Duties - Droits de Douane:

تعدّ الضرائب الجمركية أحد أنواع الضرائب غير المباشرة على الإصتق. 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 فيجب تقسيمها 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 والذخائر نظراً لغزارة الحصيلة الضريبية مما يساعد الدولة على 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 حماية للسلع الوطنية المماثلة لها. كذلك قد تفرض الدولة ضريبة على تصدير

(*) جرت العادة على استخدام لفظ "الرسم الجمركية" على الضرائب الجمركية على نحو خاطئ لأنها ضرائب غير مباشرة بالمعنى الفني والقانوني لها، واستخدام لفظ الرسوم ما هو إلا خطأ شاع استعماله.

المواد الأولية والخام رغبة في الإبقاء عليها، كلياً أو جزئياً، داخل حدود الدولة لاستخدامها في الصناعات الوضعية. وأخيراً قد تهدف إلى تحقيق أغراض اجتماعية وصحية معينة، مثل فرض ضريبة جمركية على المشروبات الكحولية.

ومن هنا جدير بالذكر، أن الضرائب الجمركية، نوع وسعراً وحصيلة^(١)، تعكس الأوضاع الاقتصادية المختلفة للدولة، وكذلك طبيعة بنيتها الاقتصادية. وتتكون الضرائب الجمركية نسبة عالية من مجموع حصيلة الضرائب في البلاد النامية. نظر لارتفاع نسبة التجارة الخارجية في هذه البلاد في دخلها القومي، أي نسبة كل من التصارات والواردات إلى الدخل القومي. وترتفع النسبة كلما كان حجم تلك صغيراً وكثرت كثر اقتصادها أكثر تخلفاً. كذلك يفسر ارتفاع نسبة الضرائب الجمركية بارتفاع العوز 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، أما على أساس فرض نسبة مئوية معينة من قيمة السلعة وتسمى هذا بالضريبة القيمة، 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 هذا بالضريبة النوعية. ومثال الأخيرة أن تفرض ضريبة استيراد قدرها جنيه على كل متر قماش أو كيلو حرارة من الدخان، ولكل نوع من هذه الضرائب مزايا وعيوب؛ فالضرائب القيمة تتميز بالبساطة والوضوح وارتفاع حصيلتها بارتفاع قيمة السلعة ذاتها وانخفاضها بانخفاض قيمة السلعة. وهذا يحقق لها درجة عالية من المرونة في التطبيق، لأن سعرها يتناسب مع سعر السلعة حتى إذا كانت

(١) د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص ٣٩٩.

من نفس النوع^(١)، ويؤخذ على هذه الضريبة ، أنها تتطلب نفقات عالية لتقدير قيمة السلعة على وجه الدقة مما قد يستوجب الاستعانة بخبراء ومثمين 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 ، فتميز بالساطة وسهولة تحصيلها لأن سعرها يكون ثابتاً لا يتغير بتغير نوعية السلعة. وإن كان يؤخذ عليها أنها غير عدالة 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 وأهدفت يمكن أن يوجه إليها هو ثبات حصتها 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 التقييمية والضريبة النوعية عند تحديد سعر الضريبة الجمركية للاستفادة من مزايا كل منهما وتلافى عيوبهما

وبالإضافة إلى التقسيم السابق الذكر، فإن الضريبة الجمركية يمكن أن تقسم إلى الضرائب المستقلة والتي تضعها الدولة بإرادتها المنفردة، والضرائب الاتفاقية التي تضعها الدولة بالاتفاق مع الدول الأخرى بموجب اتفاقية دولية.

كذلك يمكن أن نفرق بين الضريبة الواحدة التي تفرض على السلع

(١) فالضريبة على أجهزة التلفزيون مثلاً ، لا تكون واحدة ولكنها تختلف بحسب سعرها ودرجة تقدمه وجودته وهذا يتفق أكثر مع مقتضيات العدالة

(٢) د. أحمد جامع ، مرجع سابق، ص ٢١٥

بغض النظر عن البلد الواردة منها، والضريبة المزدوجة التي تجتمع بين الضريبة المتقاة والاتفاقية حيث تفرض على السلعة الواحدة ضريبة تصعب الدولة برادتها وضريبة أخرى تفرض بموجب اتفاقية دولية ولا تطبق إلا على السلع الواردة من البلاد التي عقدت معها هذه الاتفاقية.

وأخير يمكن أن تقدم الضريبة الجمركية، وفقاً لتفرض منها، إلى الضريبة الجمركية ذات الغرض العملي التي يكون الهدف منها تحصيل الضريبة في الحقام الأول، والضريبة الجمركية ذات الغرض الحمائي، التي يكون الهدف منها حماية بعض الأنشطة الاقتصادية والتصديقات 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 وتضم نظام التجارة العابرة، ونظم رد الضريبة، ونظام الإعفاء الموقت، وأحياناً نظام المناطق الحرة.

نظام التجارة العابرة Transit

ويقصد بها السلع التي تعبر أرض الدولة، ليس بغرض التحول إليها، ولكن بقصد الوصول إلى دولة أخرى، ويرجع إعفاء هذه السلع من الضريبة الجمركية إلى كونها لا تنافس السلع الوطنية، من جهة، و الفوائد الاقتصادية والعمائد 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 لسوية

المعاملات التجارية، وكل ذلك يؤثر بالإيجاب على الحالة الاقتصادية للدولة.

نظام رد الضريبة التروباك Drawback:

يفتضى هذا النظام قيام مستورد سلع معينة، خاصة التمواك 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.

و غرض من هذا الامتياز هو تشجيع حركة التصنيع والتجميع وتشغيل العمالة والمهارات الفنية، كما أنها لا تتنافى مع السياسة حيث بعد تصنيع وتصديرها إلى الخارج، بالإضافة إلى العكس الذي تحصل عليه الدولة من النقد الأجنبي، مما يساهم في تنمية اقتصادها خاصة نسبة بلاد النامية.

نظام الإعفاء المؤقت Admission Temporaire:

يتزم هذا النظام أن يتم تحويل 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. ويندرج هذا النظام فريداً من نظم رد الضريبة والحكمة واحدة في كلا النظامين، وهو إتاحة الفرصة لاستيراد المواد الأولية والقطع الوسيطة لتصنيعها وإعادة تصديرها مرة أخرى.

نظام المناطق الحرة Zones Franches:

تتجأ 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 بحريية كاملة دون أي قيود جمركية عليه حيث تتمتع بمزايا وحوافز ضريبية عالية^(١).
ومما هو جدير بالذكر أن السلع الأجنبية المستوردة داخل المناطق الحرة يمكن عدة تصنيع وتصديرها في الخارج بعد ذلك. وهي تعاف غير قبة لتدور داخل إقليم الدولة بنفس شروط الإعفاءات الجمركية وبالتالي ، فقد نجحت هذه السلع إلى داخل الدولة فإنها تخضع لضريبة الجمركية كأي سعة أجنبية

والغرض من إنشاء المناطق الحرة، هو تشجيع الاستثمارات الأجنبية داخل هذه المنطقة، مما يتيح الفرصة لتشغيل العمالة، وتنشيط حركة التجارة وجلب التعميلات الأجنبية وإقامة المنشآت التجارية والصناعية في أي في النهاية تؤدي إلى تنشيط الاقتصاد الداخلي، خاصة وأن السلع المستوردة لن تسببت في الداخل، ومن ثم فسيف من تنافس السلع الوطنية.

٢- الضرائب العامة على الاستهلاك:

تفرض ضرائب العامة على الاستهلاك على مجموع السلع والخدمات التي يستهلكها الفرد، فتبدو كأي ضريبة مفروضة على مجموع المنتجات الاستهلاكية للفرد، وتتميز هذه الضريبة بأنها عينية حيث أنب لا تنظر إلى شخص المستهلك،

وعنى عن التين ، أن فرض الضريبة العامة على الاستهلاك لا يعنى إلغاء الضرائب النوعية، السالف ذكرها، إذ من المتصور أن تفرض كل منهما جنب إلى جنب.

وتتخذ الضريبة على الاستهلاك صوراً متعددة أهمها^(٢):

(١) جمع في هذا الشأن د. موزى على في كتابه ظاهرة النهب الضريبي الدولي ونشرها على اقتصاديات الدول النامية ، دار المطبوعات الجامعية، سنة ١٩٦٩ ص ١٩٠

أ- الضريبة على المبيعات: وهي تلك الضريبة التي تفرض على المستهلك عند شرائه للسلعة أو الخدمة. ويطلق عليها ضريبة البيع المتحرقة.

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 عبئها إلى تاجر تجزئة آخر وهكذا حتى يتم بيع المنتج النهائي.

ج- الضريبة على رقم الأعدل 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 الضرائب التي دفعت في كل مرة من مرات انتقال السلعة حتى وصولها إلى يد المستهلك. ومن ثم فإن حجم وعاء هذه الضريبة يكثر أو يتسع في كل مرة من مرات انتقال السلعة مما يدعو إلى ضرورة فرضها بسعر مخفض يتناسب مع عدد مرات الانتقال التي تفرض بمناسبة الضريبة ، حتى لا يكون عبئها ثقيلاً على المستهلك الذي يتحملها بصفة نهائية.

وتتميز الضرائب العامة على الاستهلاك بغزارة حصيلتها الضريبية لكونها تفرض على جميع السلع والخدمات الاستهلاكية ، مع إمكانية إعفاء ما هو ضروري منها كالمواد الغذائية والخدمات الطبية... وغيرهـا. إلى جانب إمكانية تطبيق سعر مرتفع على بعض السلع التكميلية كذلك إمكانية استخدامها لتخفيف 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 ممن خلال ثمن هذه الأخيرة

(١) لمزيد من التفاصيل انظر د. زين العابدين ناصر - مرجع سابق - ص ٢٨٢ وما بعدها.

ويجب الضرائب العامة على الاستهلاك لأنها تؤدي إلى رفع مستوى الأسعار ، مما يمتد عبثاً على الأفراد خاصة أصحاب الدخول المحدودة، وهو ما يخالف اعتبارات العدالة. أضف إلى ذلك، أنها تكبد التجار والمنتجين بمئات الدفاتر والحسابات الخاصة بالسلع التي ينتجونها أو يتاجرون فيها مما يمتد مضايقات إدارية لهم. ومن الانتقادات التي توجه لهذه الضريبة، أيضاً، أنها تفرق في العمدة بين المشروعات الكبيرة والصغيرة الصالح الأولى، حيث تدفع المشروعات الكبيرة الضريبة على رقم الأعمار مرة واحدة أو مرتين حسب إتمام جميع عمليات الإنتاج المتعلقة بالسلعة في داخلها، ومن ثم فلا يتم تداول السلع بالنسبة ليد 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 تحسب بالضريبة أكثر من مرة، خلال انتقالها من مرحلة إلى أخرى. مما يمتد عبثاً إضافي على أصحاب المشروعات الصغيرة وإجبارهم على بيع السلعة بثمن مرتفع

ومما تكن الانتقادات التي وجهت إلى هذا النوع من الضرائب، فإن الضرورات الاقتصادية والعالية هي التي تدعو إلى فرضه

ثانياً: الضرائب على التداول:

بعد أن يحصل الفرد على دخله، فإنه قد يقوم ببيع جزء منه في شراء ما يحتاج إليه من سلع أو خدمات. وهذا الجزء من الدخل هو الذي يفرض عليه الضريبة على الاستهلاك عدلته الذكر، أما الجزء الباقي من الدخل فإما أن يدخره أو يقوم باستثماره في شكل شراء أصول جنسية، عقارية أو منقولة، أو يقوم بالتصرف بالبيع في الأموال الموجودة لديه

(١) - د. م. رياضح . أنظر د. زين العابدين ناصر - مرجع سابق . ص ٢١٠
 ود. أحمد . د. م. مرجع سابق، ص ٢١٨.

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 عليهم بصورة خاصة رسوم، وهو لفظ شائع اعتاد الناس على استخدامه دون قصد. فهي لا تعد رسوماً لأنها لا تدفع مقابل حصول الفرد على منفعة أو خدمة خاصة له، بل تفرض على واقعة تدور في الأموال، وليس بصفة بالمقابل الذي تقدمه الدولة عند إثبات نقل الملكية أو تصيد تصرفات القانونية من الناحية الإدارية. وفي الواقع، أن سعر هذه الضرائب أقرب إلى الاعتدال، وإن كان هذا لا يعبر عن التكيف الفنى لها أو من طبيعتها القانونية كضريبة دالمفهوم الفنى والضريبي.

ونظراً لأهمية كل من ضريبة الدمغة والضريبة على التسجيل فمنعرض لهما على النحو التالي

أ- ضريبة الدمغة

تفرض هذه الضريبة على عملية تداول الأموال وانتقالها من شخص إلى آخر، ويتم ذلك عن طريق تحرير مستندات كالعقود أو الشيكات أو الكمبيالات أو الفواتير. استنادات الإنشائية وينظم القانون طريقة تحصيل هذه الضريبة، أما بنسبة ضرائب الدمغة على تلك المحررات، أو عن طريق دفع المحرر نفسه بواسطة ختم الإدارة المختصة بذلك، كما هو الحال بالنسبة للشيكات.

ومما هو جدير بالذكر، أن استخدام ضريبة الدمغة في الدول النامية، على وجه خاص، يتم بصورة واسعة كوسيلة لتحقيق الإيرادات المائية، 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 نعتى
منه كثيراً في مصر.

ب- الضريبة على التسجيل

ويطرق عنها، مجازاً ، رسوم التوثيق أو التسجيل. فتضريبة هذا
تستحق عن إثبات واقعة انتقال الملكية من شخص لآخر، أو عن توثيق
عقد الملكية. فتضريبة على التسجيل تدفع عند توثيق التصرفات الناقلة
ملكية لإثبات حق من انتقلت إليه. وغني عن البيان، أن سعر ضريبة
هذا غير ثابت، بل يختلف باختلاف قيمة المال موضوع التوثيق أو
التسجيل. وتتميز هذه الضريبة بأنها تحقق اعتبارات العدالة لأنها تتناسب
مع قيمة المثل موضوع الضريبة، كما أنها تحقق اعتبارات العدالة
حيث يتم حصيلها عن 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 به دون أن
يتضرر أو يحاول التهرب منها.

ورشد هذا ، فوجب على المشرع تغالي في سعر هذه الضريبة،
حتى 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 والمصدرة
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، وتعرض كل صورة على النحو التالي:

انفرع الأول

الضريبة التوزيعية^(*) والضريبة القياسية^(**)

يُضد بالضريبة التوزيعية تلك التي يحد المشرع عرضها مقدماً، ولكنه يقوم بتحديد حصيلة الإجمالية، وفي مرحلة ثانية يقوم بتوزيع هذه الحصيلة على الأفراد - مستعين بالأجهزة الإدارية في المناطق المختلفة (المحافظات، مجالس المدن، مجس القري) - بحسب ما يمكنه كل فرد من المادة الخاضعة للضريبة، وحيث يمكن معرفة سعر الضريبة.

وتوضيح ذلك، نفرض أن الدولة تحتاج إلى مبلغ عشرة ملايين جنيه كضريبة على دخل العقارات المبنية في الدولة. فيقوم المشرع، مستعين بالأجهزة الإدارية المختصة في أنحاء الجمهورية، بتوزيع هذا المبلغ على المحافظات والمدن والقري بنسب معينة، ثم يتم توزيع المبلغ الخاص بكل محافظة، مثلاً على الأفراد المقيمين فيها وانخاضعين لهذه الضريبة. وهنا فقط في هذه المرحلة يتم معرفة سعر الضريبة، الذي يعد نسبة بين مقدار الضريبة الذي يدفعه الفرد وبين مقدار المادة الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة) التي يملكها الفرد.

وقد كانت الضرائب التوزيعية منتشرة في الماضي لعدة اعتبارات نعل أهمها هو عدم حاجتها لإدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة لتقوم بنورها في تقدير المادة الخاضعة للضريبة في مرحلة أولى بل كانت تكفي بتحديد حصيلة الضريبة تاركة أمر توزيعها بين المكلفين للسلطات المحلية.

* L'impôt de répartition .

** L'impôt de quotité

وبالرغم من انحسار دور الضرائب التوزيعية في الوقت الحالى،
لدرجة اختفائها تماماً، إلا أنه يمكن تحديد مزايا هذه الضرائب وعيوبها
كما يلي:

تمتاز الضرائب التوزيعية بقدرة الدولة على تقدير حصصها منها
مقدماً، كما أنه تضمن تحقيق هذه الحصص، وتكسب ذلك أن المكلفين
بالضريبة التوزيعية يلتزمون بدفعها بالتضمن^(١)، فإذا لم يقدم بعضهم بذلك
حصصته منو، التزم الباقيون بهذا التناقص - بشرط مصلحة شخصية
ومباشرة لكل مكلف بها فى عدم تهرب أحد من المكلفين الآخرين من دفع
الضريبة. إذ أن ذلك يعنى زيادة العبء على الباقيين، ومن ثمة، فإن كل
مكلف يمارس نوعاً من الرقابة على غيره مما يفلت من حالات التهرب
الضريبى إلى حد كبير. كما تشرك الدولة مجالس الحكم المعنى فى 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 نسبة من المادة الخاضعة للضريبة
وليس على أساس المقدرة التكبيفية لكل منهم. وقد يترتب على ذلك أن
يدفع أحد المكلفين ضريبة أكثر من الآخر بمجرد الاختلاف محل إقامة كل
منهما، بالرغم من تساوى المقدرة التكبيفية لكلاهما أو تساوى دخلهم.

كما أنها تتصف بعدم المرونة، حيث تحدد الدولة ابتداء الحصص
المطلوبة فيكون من غير المتصور إمكان إدخال تعديلات عليها بزيادة أو
النقصان لمسايرة أى تغيرات اقتصادية. بالإضافة إلى أن نظام الضرائب
التوزيعية غير شامل، فلا يتصور تطبيقه إلا بالنسبة للضرائب المباشرة
إذ يكون شخص المكلف معروفاً مقدماً، وبالتالي يمكن حصر المكلفين

(١) أنظر، د. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، ص ٣٠٠
وكذلك، د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ١٢٦

على نحو ثابت. وعليه فلا يتصور تطبيقه على الضرائب غير المباشرة وأخيراً، فإن الضرائب التوزيعية تُعبر بصورة محددة عن عجز الأجهزة الضريبية في السولة أمن حيث معرفة الأشخاص الخاضعين لها، وتحديد قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتطبيق الأسعار الضريبية المختلفة، واتخاذ إجراءات الربط والتحصين.

وبإزاء تلك العيوب، فقد عدلت الدول في العصر الحديث عن الأخذ بالضرائب التوزيعية واتجهت إلى ضد الضرائب القياسية

ويتصد بالضريبة القياسية، أو كما يفضل تسميتها بالضريبة التحديدية، تلك هي بحد المخرج سعرها مفيد نون أن يحدد حصتها الإجمالية بصورة محددة، تترك أمر تحديدها ظروف الاقتصادية.

ويتم تحديد الضريبة القياسية بفرض سعر معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة، إما في صورة نسبة مئوية على جمالي شراء الضريبة، وإما في صورة مبلغ معين يتم تحصيله عن كل وحدة من وحدات المادة^(١) الخاضعة للضريبة. وبذلك فإن المكلف بها يعلم مقدماً مقدار الضريبة الواجب دفعه.

وتتميز الضريبة القياسية بـ ضريبة محددة، حيث يكون تعسب الضريبة على أساس المفردة الكمية لكل مكلف بغض النظر عن محس إقامته كما أنها تراعى الظروف الشخصية المتعلقة بكل مكلف، ومن ثم يمكن مراعاة ظروفه العائلية بمحة إعطاء للأعضاء العائلي حدوة بة دخله. وبذلك يختلف سعرها من مكلف لآخر حسب ظروفه، ويتناسب على ذلك لاختلاف سعر الزمسي للضريبة عن سعرها الحقيقي وفقاً لظروف كل مكلف على حدة.

(١) انظر: د. ريس العبدان ناصر، مرجع سابق، ص ١٨٢

(٢) مثل ذلك، أو ما يسمى بالضريبة ذات المفردة الفردية على كل وحدة من الوحدات، أو على كل كيلو جرام أو على كل وحدة.

بالإضافة إلى ما تقدم ، فإن الضريبة القياسية تتمتع بالمرونة إلى حد كبير. فمن الممكن رفع سعر الضريبة أو خفضه بحسب التغيرات والتصورات الاقتصادية التي قد تطرأ على دخول المكلفين أو ثرواتهم، أو سلوكياتهم الاستهلاكية والانفاقية. كذلك فإن الضرائب القياسية تتميز بالشمول، فهي تنسب الضرائب المباشرة وغير المباشرة على السواء، وأخيراً فهي تعبر عن مدى كفاءة الأجهزة الضريبية والمالية في الدولة والعملين فيها.

وبالتشدد مما تقدم ، فيؤخذ عليه عدم وجود مصلحة شخصية مباشرة لكل مكلف في عدم تهرب الآخرين من دفعها. حيث لا يمكن للمكلفون بتضريبة 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 بالنفع 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 أو بالضريبة التصاعدية.

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 تقييم

* L'impôt Proportoinnel

* L'impôt Progressif.

المنقولة. فتفرض كل منها بسعر ثابت يتراوح ما بين ١٥% إلى ٢٠% ولا يتغير السعر 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 له والعكس صحيح أي تزداد الحصيلة الضريبية التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها ومن المتصور أن يفهم المشرع وراء هذه الضريبة إلى عدة شرائح ، على أن تصبى على كل شريحة سعر خاص بها وفقا للأسلوب المعنى المتبع في تطبيق السعر التصاعدي

وقد فضل المليون الثقلينيون الضريبة النسبية على الضريبة التصاعدية باعتبار أن الأولى تحقق المساواة في المعاملة المادية بين المكلفين بها. غير أن المساواة هنا مجرد مساواة حسابية وليست مساواة حقيقية بالنسبة للأعباء العامة كما أنها تنتم بالبساطة والسهولة ، سواء بالنسبة لإدارة الضريبة أو المكلف بها، بالإضافة إلى أن الضريبة النسبية تعتبر في نظر الثقلدين ثمنا لخدمة العامة، وهذا يعني أن يكون الثمن الذي يدفع في الخدمة ثمنا بصرف النظر عن شخص طاب الخدمة أو كميته. إلا أنه في واقع الأمر ، تلك الحجة لا سند لها في الوقت الحالي . تكون الضريبة مساهمة اجتماعية للكافة وفقا لمبدأ التضامن الاجتماعي كما تعد الضريبة النسبية غير عادلة، حيث أنها تتجاهل الظروف الشخصية للمكلف بها، فتمس عبئا ثقيلًا على أصحاب الدخل البسيطة وعبئا خفيفا قد لا يشعر به أصحاب الدخل المرتفعة. وأخيرا فإن حصيلتها قليلة

وأمام هذه الاعتبارات فقد اتجهت التشريعات الضريبية الحديثة إلى الأخذ بالضريبة التصاعدية، وحصر الضريبة النسبية في أضيق نطاق ممكن

وقد يزر المليون المحدثون الأحد بالتضريبة التصاعدية ، بكونها تراعى مبادئ العدالة والظروف الشخصية لكل مكلف، كما أنها وسيلة فعالة لتقنين الفوارق بين دخول الأفراد، ورفع مستوى الطبقات الفقيرة وتستخدم الضرائب التصاعدية كمعجزة الإزمات الاقتصادية^(١) وخاصة في فترات الانكماش، فالتضريبة التصاعدية تعد توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات ذات الدخل المنخفضة، أي في صالح الطبقات ذات الدخل المرتفع للاستهلاك، مما يؤدي إلى ارتفاع الاستهلاك القومي وبالتالي تصب تفعلي ومستوى التغيير القومي وأخيراً، فقد نستد الكثير من كتب الماليين إلى مبدأ المنفعة الحدية المتناقصة بشرط الأخذ بالتضريبة التصاعدية، على أساس أنه كلما زاد حجم الثروة كلما تنقصت المنفعة الحدية لها أي أن التضحية الحدية بالإيقاق تنقص مع ازدياد حجم الثروة

ومرئ، فإذا كان سعر التضريبة ثابتاً على كافة المكلفين، بغض النظر عن حجم ثرواتهم أو دخولهم، فإن هذا يعني أن عبء التضريبة يكون أكبر على أصحاب الدخل المنخفضة منها على أصحاب الدخل المرتفعة، وذلك لارتفاع المنفعة الحدية تنقود بالنسبة للطبقات الفقيرة على الطبقات الغنية. ولذلك فإن التضريبة التصاعدية هي وحدها التي يمكن أن تحقق المساواة في الأعباء بالنسبة لطبقات المجتمع ككل

أساليب التصاعد الفنية

يمكن تحقيق التصاعد بصور مختلفة أهمها:

١- التصاعد الإجمالي (بالطبقات):

بمعنى أن يقسم المكلفين إلى طبقات وفقاً لمستوى دخولهم، مثلاً،

(١) أنظر د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص ١٧٤.

ولمزيد من التفصيل د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٣٠٤.

ويطبق على كل طبقة سعر ضريبة واحد يتزايد من طبقة لأخرى. أي أن السعر يكون تناسيباً لكل طبقة من هذه الطبقات بالنظر إلى إجمالي دخل المكلف، من ذلك :

إعفاء المائة جنيه الأولى من الدخل		(الطبقة الأولى)
٥%	على الدخل من ١ إلى ٣٠٠	(الطبقة الثانية) جبه
٨%	على الدخل من ٣٠١ إلى ٦٠٠	(الطبقة الثالثة) ٢٤
١٢%	على الدخل من ٦٠١ إلى ١٠٠٠	(الطبقة الرابعة)

٢- التصاعد بالشرائح (بالأجزاء) - يتم دخل المكلف إلى عدة شرائح أو أجزاء، بحيث يتعرض على كل شريحة ضريبة بسعر معين، ويرتفع السعر بارتفاع الشريحة إلى أعلى، وفي هذا الأسلوب لا ينظر إلى الدخل الإجمالي بل يقسم الدخل إلى شرائح، كل شريحة تعامل معاملة خاصة، في النهاية يخضع الدخل لعدة أسعار وفقاً لعدد شرائحه من شرائح مثال ذلك

إعفاء المائة جنيه الأولى من الدخل		(شريحة أولى)
٢%	على الشريحة الثانية من ١٠١ إلى ٢٠٠	
٤%	على الشريحة الثالثة من ٢٠١ إلى ٣٠٠	
٦%	على الشريحة الرابعة من ٣٠١ إلى ٤٠٠	

فإذا كان دخل المكلف ٢٤٠ جنيه، فإن المائة جنيه الأولى تعفى من الضريبة، وتعرض صريحة مقدارها ١٤٠ على ٢% على المائة الثانية أي بمقدار ٢ جنيه، و ٤% على المائة الثالثة أي بمقدار ٨ جنيه، و ٦% على المائة الرابعة أي بمقدار ١٢ جنيه، وذلك عن سجم ح الضريبة المستحقة هي ٢٠ جنيهات.

ويعتبر أسلوب التصاعد بـ شرائح أكثر الأساليب تطبيقاً من الناحية العملية.

٣- التصاعد تنازلي (الضريبة التفاضلية): ويفسد به - تبدأ بسعر ضريبة مرتفع، مع تخفيضه كلما تدرج الدخل المنخفضة بمعنى أن تفرض

الضريبة بسعر ١٠% على الدخل التي تزيد على ألف جنيه ، و ٥% بالنسبة للدخول التي لا تزيد على ٥٠٠ جنيه. فهذا يحدث تصاعد للضريبة، إلا أنه تصاعد ضئيل بقصد تخفيف العبء عن أصحاب الدخول المحدودة.

٤- التصاعد بتقرير الإعفاءات أو الخصم من وعاء الضريبة:

ويُقصد به أن يقوم المشرع الضريبي بفرض 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 بقى 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 يرتب على هذا الخصم حدوث نوع من التنازل في سعر الضريبة. فدرجة 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 حدد الإدارة الضريبة بين الضريبة يجب عليها أولاً أن تتحقق من أن كافة شروط فرض الضريبة تنطبق على شخص هذا المكلف بالتحديد. وتتضمن هذه الشروط في تحقق الواقعة المنبئة ضريبة. حصر المادة الخاضعة للضريبة وتحديد مقدارها وقيمتها، انظر فيما إذا كانت هذه المادة تخضع لأي إعفاءات أو خصومات. ينشأ متى ما يفرضه المشرع في هذا الصدد. ثم بعد إتمام كافة المراحل السابقة، يتم تحديد سعر الضريبة على ما تبقى من المادة الخاضعة للضريبة سواءً فقط يتم ربط الضريبة، وتصبح واجبة التحصيل، ويكون من حين ذلك النطق بالتصديق التي يحددها القانون، في قرار الربط، ويمتد الحدين حتى تأخير دفع الضريبة تحين الفصل في طعنه.

٢- تحصيل الضريبة: (*)

يعنى بتحصيل الضريبة مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة السلف إلى الخزنة العامة وفقاً للقواعد القانونية. والضريبة المطبقة في هذا الصدد.

وفي هذه المرحلة فقط تصبح العلاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية شخص المكلف، وقد تدخل المشرع تضريبي بوضع القواعد التي تضمن تحصيل غير الضريبة دون حدوث أي عقبات تمنع الدولة من الحصول

* Recouvrement de l'impôt.

على حفيظاً ، 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 يتعين فرد أو هيئة يدفع مقداراً ضريبياً مقدماً للدولة، ثم يخضع
عملية التحصيل فيما بعد لحسابه الخاص، بمساعدة السلطات الإدارية له
في هذا الشأن وقد عرفت مصر نظام الالتزام في تحصيل الضرائب
حتى لم يتغيره في منتصف القرن التاسع عشر وقد أُلغى هذا النظام
بعيوبه الكثيرة، التي تتلخص في أن الحرية عمدة لا تحصر على كس
المبتغى من المكلفين ، وإنما تحصر فقط على المبتغى الذي يدفعه بها
المتكتم (الفرد أو الهيئة) بالإضافة إلى أن الدولة كانت تعطي للمتكتم
سلطات واسعة ، في هذا الصدد ، وكثيراً ما كان يسيء استعمالها ويحكم
في الأفراد، وبهذا عدلت كافة الدول عن هذا الأسلوب ، وأصبحت تحصر
الضرائب عن طريق الإدارات الضريبية والمالية المختصة.

وجدير بالذكر ، أن الأصل العام في تحصيل الضريبة في صورة
نقدية أو ما يقدر مقامها من شيكات أو حوالات بريدية... أو غيرها أما
الصورة العينية ، فقد انحسرت تماماً، وإن كان لم يتم إلغاؤها، فليس
المتصور أن يتم تحصيل دين الضريبة في صورة عينية كما هو الحال
بالتسوية 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 الغرض

(١) انظر ، د. السيد عبد المولى ، مرجع سابق ، ص ٤٢٠

وكذلك د. عبد الكريم صادق ، د. يونس البصريق ، مرجع سابق ، ص ١٣٠

من ذلك ، تثبت أعمار هذه السندات بالإضافة إلى الترخيب في الاكتتاب فيها، على أن يتم تحديد حد أقصى لم يجوز توفاء به من دين الضريبة في صورة سندات حكومية، حماية لتسيولة النقبة ورغبة في استهلاك الدين العام قبل مواعده، هذا ولا يعد ذلك امتثاء من الأصل العادم، لأن تلك السندات تقترب من النفوذ وتتبع درجة عالية من السيولة، ويمكن تحوّلها في أي وقت إلى نفوذ تور خردة في قيمتها^(١)

وسنعرض فيما يلي إلى شرح متعمقة لتحصيل الضريبة

الفرع الثاني

قواعد تحصيل الضريبة

يقصد بقواعد تحصيل ضريبة القواعد القانونية التي حددها مشروع الضريبي لاجتباة انضريبه والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

المطلب الأول: الواقعة المنسنة لضريبة.

المطلب الثاني: طرق تحصيل ضريبة.

المطلب الثالث: ضمانات حصص الضريبة.

المطلب الأول

الواقعة المنسنة للضريبة

يحدد كل قانون الواقعة المنسنة لضريبة، والتي تعنى الترافعة أو التصرف الموجب لحصول الضريبة على انضريبه من المكلف بها، ويحدد القانون مجموعة القواعد التي تسري في حالة كل مكلف إذ ما توفرت بالنسبة له شروط خضوعه للضريبة

(١) لعزيد من التفاصيل انظر د. ج. حاتم، مرجع سابق، ص ٢٤١

وكتبت د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ٣٤٢.

وفيما يتعلق بالضرائب المباشرة، نجد أن الضريبة على إيرادات القيد المنقولة، مثلاً^(١)، تتمثل الواقعة المنشئة لها في توزيع يشارك للقبض الخاضعة لضريبة أي وضعه تحت تصرف مستحقيه، أما في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فهي تحقق الربح في نهاية السنة المالية المنتهية وفي الضريبة على المرتبات والأجور فإن الواقعة المنشئة لها هي حصول الفرد على المرتب أو الأجر، وفي الضريبة على أرباح المهن غير التجارية تعتبر انتهاء سنة الميلادية بتحقيق أرباح هو الواقعة المنشئة لضريبة. وفي الضريبة العامة على الأرباح تكون الواقعة المنشئة هي نهاية السنة الميلادية بتحقيق الإيرادات التي ينص عليه قانون هذه الضريبة.

أما في الضرائب غير المباشرة، فيعتبر اجتياز الساعة للحدود الإقليمية تدوئة هي الواقعة المنشئة لضريبة على الاستيراد التصدير، كما يعتبر إنتاج السلعة هو الواقعة المنشئة للضريبة على الإنتاج، وانتقل السلعة من مرحلة إلى أخرى من مراحل إنتاجها أو تداولها هو الواقعة المنشئة لضريبة على رقم الأعمال، ويعتبر توثيق العقد الذي تنصرف القانوني بقر الملكية هو الواقعة المنشئة للضريبة على انتقال الملكية (رسود التوثيق أو التسجيل)، وبالنسبة إلى ضريبة الترخيص فإن كتابة المحررات المفروضة عليها الضريبة هي الواقعة المنشئة لهذه الضريبة.

وتتمثل تحديد الواقعة المنشئة لضريبة أهمية كبيرة لتحديد شخص المكلف الذي ينشأ في ذمته دين الضريبة، كما يؤثر كذلك في تحديد سعر الضريبة، وما إذا كان قد طرأ عليه تغير سواء بزيادة أو نقصان بعد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة. إذ أن المكلف يلتزم بدفع سعر الضريبة وفقاً لما هو قائم وقت تحقق الواقعة المنشئة لها، بغض النظر عن صدور أي قانون جديد يقضى برفع السعر أو بخفضه

(١) انظر د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٢٥٠.

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 شأن 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. وتسرى هذه الطريقة بصورة عامة في الضرائب غير المباشرة. وأن كان من المتصور تطبيقها بشأن عدد محدود من الضرائب المباشرة ومصمونها 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.

ويلجأ المشرع إلى هذه الطريقة، بالنسبة للضرائب على الدخل وتسمى بالاحتجز 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 الطريقة عادة على ضرائب كسب

العرض (الأجر والمرئيات والمهيايا) والضريبة على إيرادات القيم المنقولة.
كذلك قد ينجأ المشرع إليها بالنسبة للضرائب على الإنتاج
والإستهلاك. كما علف ذكره. فالضريبة تحصل من المنتج أو التاجر أو
المستورد الذي يقوم بتحصيلها بنورده من المستهلك عن طريق رفع سعر
السعة بمقدار الضريبة

وأخبر بالنسبة لضرائب الدمغة ، فيتم تحصيلها عن صريق وضع
صواعب الدمغة على المحررات القانونية. ويقوم المكلف بنفسه بهذه العملية.
حيث يقوم بدفع قيمة هذه الصواعب ، ويقوم بتنعوها بتوريد حصيتها إلى
مصلحة الضرائب.

وعنى عن البيان ، عدم جواز إجراء المقاصة بالنسبة لدين الضريبة
مع أي دين تمكف على الحكومة. ويرجع ذلك إلى أن الضريبة تعد من
الموارد السيادية التي تمس كيان الدولة، وذلك فإنه من الأصح أن يكون
نها كيان خاص بعيدا عن العلاقات التي يمكن أن تنشأ بين الدولة
والأفراد. بالإضافة إلى أن مصلحة الدولة تقتضي حصولها على كافة
الإيرادات المقررة في الميزانية لتمكن من الوفاء بالتزاماتها ونفقاتها
العامة وأخيرا ، فإن إجراء المقاصة يستلزم إجراءات صعبة ومعقدة مما
يؤدي إلى عدم استقرار المراكز المالية لكل من المكلفين والدولة.

وفيما يتعلق بميعاد التحصيل ، فإن القانون يحدد ميعادا لتحصيل
ضريبة ، مراعيًا في ذلك مصلحة الخزنة العامة، من جهة، ومصلحة
المكلفين، من جهة أخرى، من حيث الملاحة 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
المرئيات والأجر فهي تحصل بصورة شهرية. وصرية الأرباح

تحريرية وانصاعيه تنفع سنويا مرز واحدة حلال الأشهر الثلاثة التالية
بأنهاء السنة المالية للمكلف.

أما بالنسبة لتصرائب غير المبثورة، فإن حصيتها توزع على مدار
سنة، ونيس لها وقت محدد.

المطلب الثالث

ضمانات تحصيل الضريبة

لضمان حصول الدولة على مستحقاتها من الضرائب، فقد كفل
القانون لخزينة العامة عدت من الضمانات، وأهم هذه الضمانات:

١- تقرير حق امتياز دين الضريبة على معظم الديون الأخرى، حيث
يستوفى دين الضريبة قبل غيرها من الديون الأخرى، ويكون
للخزينة العامة حق التبع للحصول على المبالغ المستحقة ضماناً
للتحصيل.

٢- تقرير حق إصدار أمر بالحبس الإداري على الأموال ضد المكفيل
الذين يتأخرون عن سداد دين الضريبة، ويعتبر حجز هذا حجزاً
تحتفظياً ولا يجوز التصرف في هذه الأموال إلا بإذن رفع الحجز
بحكم من المحكمة أو بقرار من المدير العام لمصلحة الضرائب.

٣- منح المشرع الموظفين المخصصين في مصلحة الضرائب حق الاطلاع
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 يعرقل استخدام
هذا الحق سواء بالامتناع أو الإلتفاف قبل انقضاء مدة التقادم التي
يسقط بعدها حق الحكومة.

٤- تقرير قاعدة الدفع ثم الأسترات وهي قاعدة مفردة فلي أنتشريع
الضريبي، حيث يلتزم المكلف بنفع دين الضريبة إلى الجهة
محتصة ثم يستطيع أن يضع في فرصه أساساً أو في مقدارها أو
حتى استردادها، والغرض من ذلك استقرار المعاملات الضريبية
ومراجعة مصححة الخزانة العمومية، ولكي لا يستغل المكفون حثيم في
تصعب ويتأخرون في دفع دين ضريبية

٥- بعد كفاة وسائر مكاتحة التهرب الداخلي في نفس الوقت ضمانت
تحصيل الضريبة.

المبحث الرابع

الآثار الاقتصادية المتعلقة بالضريبة

تقسم الآثار الاقتصادية للضريبة إلى نوعين:

الفرع الأول: الآثار غير المباشرة للضرائب.

الفرع الثاني: الآثار المباشرة للضرائب

الفرع الأول

الآثار الاقتصادية غير المباشرة

يقصد بالآثار الاقتصادية غير المباشرة، المتعلقة بالضريبة،
المشكلات المتعلقة بنقل العبء الضريبي التي تتم 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

تحقيقى لها. فإذا تحمل المكلف القانونى^(١) ثديب بقيمة الضريبة، فإن هذه الظاهرة تسمى بالاستقرار المباشر للضريبة. ولا تثير هذه الظاهرة صعوبة لأنيما تنقص من الدخل الحقيقى الصافى لمن يدفعها. أما إذا تمكن المكلف القانونى من نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر، فإن هذه الظاهرة تسمى بالاستقرار غير المباشر للضريبة. وهذه الظاهرة تثير تعيب من الصعوبات.

فالاستقرار غير المباشر للضريبة يعنى أن المشرع، وفقاً لقواعده محددة، قد حدد شخص المكلف الذى يتعين عليه أن يتحمل تدوين الضريبة، فهناك علاقة قانونية بين المكلف تدفع الضريبة والخزائنة العامة إلا أن عبء النهاية للضريبة، فى هذا الصدد، يتحدد بواسطة الظروف الاقتصادية المتغيرة، التى تمكن من نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر غير المكلف القانونى، بشرط أن تربطه به علاقة اقتصادية، وهذا الأخير قد يتمكن من نقل عبء الضريبة إلى ثالث وهكذا، ففى هذه الحالة^(٢) يكون تحمّل عبء الضريبة غير مباشر. فيفضل المكلف القانونى تدفع الضريبة للخزائنة العامة وفقاً للعلاقة القانونية بينهما ولكن فى النهاية يتحملها شخص آخر هو المكلف الفعلى، عن طريق العلاقة الاقتصادية بينه وبين المكلف القانونى.

إلا أن عملية نقل العبء الضريبي بهذه الصورة لا تستمر إلى ما لا نهاية، وتكون تنتهى باستقرار فعلى لها محففة ظاهرة انتشار الضريبة.

(٢) انتشار الضريبة:

يؤثر دخل المكلف النهائى بعبء الضريبة بالنقصان بمقدار ما دفعه من دين الضريبة، وذلك يؤثر بصورة حتمية على إنفاقه على الاستهلاك، وبالتالي تتناقص دخول من يزودونه بالسلع الاستهلاكية. ويسودى ذلك

(١) هو من يحدده المشرع كمكلف ملزم بأداء دين الضريبة للخزائنة العامة.

(٢) انظر د. محمد دويدار، مرجع سابق، ص ٢٢٦.

التبعية 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
يستمر إلى ما لا نهاية، ولكن عادة ما تتدخل ظروف وعوامل معينة
تخفف من حدة الانتشار وتؤدي إلى انقضاء على فعليتها.

وتلك يمكن تحديد الفرق بين ظاهرة عبء الضريبة
(مقررها) وبين انتشارها فيما يلي

(١) إن نقل عبء الضريبة (مقررها) يجمع من غير الضرورية
من ينقص المكلف القانوني الاستهلاك الخاص، بينما يضع انتشار الضريبة
على الفرد، الذي تستقر عده، حد الاستهلاك يعكس 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، بل لا بد
أن يترب على كل ضريبة بعض الإنكماش في الاستهلاك الخاص، إلا أن
هذا الإنكماش لا يمتد إلى كافة السلع الاستهلاكية، كما أنه لا يصيب كل
السلع بنفس الدرجة، فالتأثر الضريبة يتوقف على استهلاك الفرد للسلع
المختلفة، وعلى مرونة الطلب على كل سعة بشترتيبها واستهلاك السلع ذات
الطلب غير المرن لا يتأثر بالضريبة، بينما استهلاك السلع ذات الطلب
المرن يتأثر بتدرجات متفاوتة وفقاً لدرجة مرونة كل سعة.

(٣) التخلص من عبء الضريبة:

تمثل الضريبة عبئاً على المكلف بها، ينفعه إلى محاولة التخلص
منها إما بنقل عبئها إلى شخص آخر أو التخلص من عبئها بصورة جزئية
أو كلية

(١) انظر د. محمد نوبدار، مرجع سبق، ص ٢٢٨

والذي يتفح الفرد إلى محاولة التخلص من عبئها هو عدم وجود مقابل خاص يعود عليه مباشرة منها، كما أن إحداها تنقل عبئها بصورة خاصة، عندما يكون محملاً ببعض 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 يخلف أفتان ويسمى بتجنب الضريبة".

٢) التخلص غير مشروع ويحدث بالمخالفة لأحكام القانون ويسمى

بالتهرب الضريبي

(١) تجنب الضريبة: Tax Avoidance:

يقتض بتجنب^(١) الضريبي أن تفرض الضريبة على تصرف معين، كالتبيع أو الشراء، لكن المكلف، رغبة منه في عدم دفع الضريبة، يعمل على عدم تحقق الواقعة المنبثقة 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 حرمة في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مكفولة دستورياً ومن ثم لا يسأل المكلف عن تصرفه السببي نظراً لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه

كذلك قد يتجنب المكلف الضريبة عن طريق الاستفادة من ثغرات القانون، مثل ذلك، حينما لا يخضع قانون ضريبة الشركات التيبات لهذه الضريبة، فيقوم الشخص في حياته بتوزيع ثروته على الورثة عن طريق

(١) انظر 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. سوزى عدلى ، مرجع سابق، ص ٢٩.

الهيئة، 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 التهرب القانوني بمعنى أن الممارسات
التي تتم في هذه الصدد تخرج عن إطار القانون وحدوده، أي أنها كلها
ممارسات غير مشروعة

فالتهرب الضريبي، بهذا المعنى، يفترض تحقق الواقعة العنصرية
تضريبية بالفعل، إلا أن المكلف يتهرب من دفعها كليا أو جزئيا بالاستفادة
من الإعفاءات التضريبية وثغرات القانون والنقص الذي يعترض نصوصه.
وبذلك يتجنى جوهر التفرقة بين ظاهرة التهرب الضريبي والتجنب
الضريبي السالف ذكرها.

وقد يتحول التهرب الضريبي إلى غش ضريبي La Fraude
fiscale و ما يسمى بالتهرب الضريبي غير المشروع، فالتغش الضريبي
يعت تصرف غير مشروع، ويمتد عند احترام إرائي لأنه انتهت نصوص
القانون ويزاد المشرع، باستخدام طرق احتيائية (تلبسية) من جانب
المكلف بغصد التخلص من عبء الضريبة، ومن صور الغش الضريبي^(١)
الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي، أو عمد 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 المهزبة من الخارج أو من المناطق الحرة.

(١) - سوزي عدلي، مرجع سابق، ص ١٦

(٢) أنظر د. سوزي عدلي، مرجع سابق، ص ٢٦ وما بعدها.

وكم هو حوشر انفرقة من التهريب الضريبي والغش في أن التهريب تكون فيه زيادة المكلف متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي، إلا أنه يسلك في سبيل ذلك سبلا مشروعة. فالمكلف قد يمارس حقاً من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هذه مشروعة بالنسبة له. وبالتالي فلا يوقع عليه أي عقوبة أو حراء فتتبرر الضريبي بهذه الصورة بتوفر فيه العنصر المعنوي (سوء النية) دون العنصر المادي (الحيل التاليمية)

مما الغش الضريبي فتحدد فيه زيادة المكلف نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي، ولكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرقاً غير مشروعة تصل به إلى حد التلبس والاحتيال، وهو قد يستوجب مع ذلك مواخذته قانوناً فالغش الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي والعنصر المادي، ولذلك يعتبر عند الخصم في التهريب الضريبي والغش الضريبي. فالأول يمثل تعدد وتلوي يتم الخصال فالغش الضريبي يمثل حالة خاصة من حالات تهريب الضريبي هي حالة التهريب من الضريبة عن طريق التلبس القانوني.

ويؤدي التهريب الضريبي إلى آثار سلبية من ناحية مالية الدولة وعند قدرتها على الوفاء بخدماتها تحدد الأضرار إذ أنه يفوت على الدولة جزءاً هاماً من حصيلة الضرائب كما أنه قد يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة في توزيع الأثراء العامة، ولذلك فإن الدولة تعمر جاهدة على مكافحة هذه الظاهرة سواء في المجال الداخلي أو الخارجي.

انفرع الثاني

الآثار الاقتصادية المباشرة للضرائب

تنشأ الآثار الاقتصادية المباشرة للضرائب بعد استقرار عبء الضريبة على مكلف معين، واختلفت الآراء بشأن تحديد هذه الآثار على

(١) د. محمد توبدار، مرجع سابق، ص ٢٢٩

وجه النقطة فقد ذهب بعض الاقتصاديين إلى القول بأنه، بالرغم من أن عبء الضريبة قد يكون ثقيلًا 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 التكم والكيف.

وواقع الأمر، أن أثر الضرائب المباشرة على نصيب الاستهلاك والإنتاج والادخار، وغيرها من السريكات الاقتصادية، يتحدد بمزيج (1) أوليها مقدار مبلغ الضريبة المستحقة، وثانيهما الأوجه التي تستخدم فيها لدولة حصيلة الضرائب.

وبناء على ما تقدم سنتناول فيما يلي تأثير الضرائب على الاستهلاك والادخار، والإنتاج والتوزيع، وأخيرا على الأثمان.

١- أثر الضريبة في الاستهلاك:

تؤثر الضرائب بصورة مباشرة على مقدار الدخل المكفيس بها بالنقصان، ويتحدد ذلك بحسب سعر الضريبة. فكلما كان السعر مرتفعاً كلما كان تأثيره على مقدار الدخل أكبر والعكس صحيح. ويترتب عن ذلك، أن يتأثر حجم ما يستهلكونه من سلع وخدمات من خلال أثره، أي سعر الضريبة، على مستوى الأثمان، فتمكفون، وخاصة ذوي الدخول المحدودة والمتوسطة، يقل دخلهم مما يدفعون إلى التضحية ببعض السلع والخدمات، وخاصة الكمالية منها، وبالتالي يقل الطلب عليها، وتعمل 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 كالأنوية

(١) انظر د. عادل حشيش، د. مصطفى رشدي شبيحة، مرجع سابق، ص ٢٢٨.

والموارد الغذائية). كما أن حجم النخر يحدد درجة التأثير بالضريبة فالنخل المرتفع (الطبقات الغنية) لا يتأثر كثيرا بالضريبة، ومن ثم لا يقلل من استبداد هذه الطبقات. لتأثير، عادة، يدفعون الضريبة من مديرتهم. أما النخل منخفض (الطبقات الفقيرة أو المتوسطة) فإنه يتأثر بالضريبة بصورة واضحة، إذ يقلل من استبداد هذه الطبقات وخاصة بالنسبة للسلع ذات طلب المرين.

ومن جهة أخرى يتوقف أثر الضريبة في الاستهلاك على حصة الدولة في استخدام الحصيلة الضريبية^(١) فإذا حصلت الدولة حصيلة الضريبة فإن الاستهلاك يتجه نحو التوسع، أما إذا استخدمت الدولة هذه السبل في طلب بعض السلع والخدمات، فإن نقص الاستهلاك من جانب الأفراد نتيجة فرض الضريبة، يعرضه لزيادة الاستهلاك الذي يحدثه ارتفاع الدولة.

(٢) أثر الضريبة في الادخار:

يكون الادخار القومي^(٢) في الاقتصاديات الرأسمالية، على وجه التحديد، من الادخار الخاص الذي يقوم به الأفراد، والادخار العام الذي 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 أثرا إيجابيا إلا أن أثر الضريبة على الادخار الخاص لا يكون كذلك في أغلب من الحالات.

وتعتبر فكرة أن الضريبة تخفض من مديريات الأفراد، وبالتالي من التراكم الرأسمالي ومن ثم الإبطاء في التقدم الاقتصادي، فكرة قديمة قدم النظرية الضريبية ذاتها^(٣).

(١) أنظر د. عادل حنين - مصطفى رشدي، مرجع سابق، ص ٢٢٨

(٢) د. محمد بوبدار، مرجع سابق، ص ٢٢٠

(٣) أنظر د. باهر عليم، مرجع سابق، ص ٢٥٢

فكم رأينا، أن فرض الضريبة يؤثر في دخول الأفراد بالنقصان، وبسبب تقليل إنفاقهم على الاستهلاك سم يؤثر سلباً على مستوى مخزائهم، إلا أن تأثير الضريبة في حجم المخزرات لا يكون واحداً بالنسبة للدخول المختلفة. فالضريبة تؤدي بالأفراد إلى إعادة توزيع دخولهم المتاحة بين الاستهلاك والإدخار وفقاً لمرونة كل منهما. وكذلك إعادة توزيع الإنفاق على الاستهلاك مصححة الإنفاقات الضرورية وعلى حساب الإنفاقات غير الضرورية، كما رأينا من قبل.

ولما كان الإنفاق يتميز في علاقته بالإدخار بتعداد المرونة نسيباً. فإن الإدخار يكون أول ضحايا الضريبة ويتحمل العبء الأكبر لنقص الدخل نتيجة لفرض الضريبة. رافع سعر الضريبة التي كانت موجودة من قبل، أي أن أثر الضريبة في الإدخار الخاص يكون سلبياً.

ويختلف أثر الضريبة في الإدخار بحسب نوع الضرائب (٢)؛

فالضرائب التي تصيب مصادر الإدخار، والضرائب على رأس المال، والضرائب على الأرباح، مثل الضريبة على الشركات والضريبة على زيادة القيمة.. وغيرها، أي الضرائب المباشرة عموماً، تضر بالإدخار بصورة أكبر من الضرائب غير المباشرة خاصة إذا تعلقت بالنفقات ذات الدخل المرتفعة، التي تخصص جزء كبيراً من دخلها للإدخار.

وتدفع الضريبة المرتفعة على أرباح المشروع لأصحابها؛ أولاً إلى المبالغه فيما يسمح لهم القانون بخضمه عند تقرير قيمة المائدة الخاضعة للضريبة، كالمصرفات العامة، الأمر الذي يؤدي إلى تقليل حصيلة الضريبة. ولا يفيد الإدخار الخاص، على الأقل، بنفس القدر، إذ المبالغه في تقدير المصرفات عادة ما تؤدي إلى زيادة بعض الدخل التي

(١) انظر محمد دويدار، مرجع سابق، ص ٢٢١

(٢) د. محمد دويدار، مرجع سابق، ص ٢٢٢

تخصص بصفة عامة للاستهلاك وليس للاذخار. كما أن ارتفاع سعر الضريبة يدفع بالمشروعات ثانياً إلى التهرب من الضريبة باستخدام طرق المشروعة وغير المشروعة، مما يفقد الدولة حصيلة ضريبية على جانب كبير من الأهمية.

- الضرائب التي تؤدي بصريق غير مباشر إلى تشجيع المدخرات، ويحدث ذلك نتيجة تأثيرها على نمط الاستهلاك بالانخفاض. وتتمثل هذه الصنفه لضرائب غير المباشرة المتعلقة بالإنفاق، والضرائب على السلع الاستهلاكية، والرسوم الحمركية. ويمكن الحصول على هذه النتيجة باستخدام السعر التفاضلي لتحديد مقدار الضريبة أو عن طريق منح إعفاءات ضريبية كلية أو جزئية لمدخرات، أو لاستثمارات الجديدة.

٣- أثر الضريبة في الإنتاج:

كما رأينا من قبل أن الضريبة تؤثر في الاستهلاك بالسلب خاصة لأصحاب الدخل المحدودة والمتوسطة. وهذا بدوره يؤثر في الإنتاج بالنقصان كذلك يتأثر الإنتاج نتيجة تأثير الضرائب في عرض وطلب رؤوس الأموال الإنتاجية

فعرض رؤوس الأموال الإنتاجية يتوقف على الاذخار ثم الاستثمار. وكما رأينا من قبل فإن الضرائب تؤدي إلى نقص الاذخار وقلة رؤوس الأموال خاصة بالنسبة للضرائب المباشرة لأن عبأها يقع على دخل الطبقات الغنية بصورة أكبر. أما الطلب على رؤوس الأموال الإنتاجية، فإنه يتأثر بمقدار الربح المتحقق. فإذا كان فرض الضريبة يؤدي إلى قلة الربح بقطيعة 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 الإنفاق، كما أوضحنا من قبل

ومما هو جدير بالذكر، أن الطريقة التي تستخدم بها الدولة الحصيلة الضريبية تؤثر على نمط التوزيع. فإذا أنفقت 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 تقتطع جزءاً من دخول الأفراد أن يقل الطلب على سلع وخدمات معينة من جانب هؤلاء الأفراد، وبالتالي يؤدي ذلك إلى انخفاض أثمان هذه السلع، بشرط ألا تتدخل الدولة حصيلة الضريبة في مجال التداول. بمعنى أن تستخدمها الدولة في نطاق 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 تنكس في الأفعال

أما إذا استخدمت الدولة تلك الحصيلة في مجال التداول كإجراء لبيع وخدمات أو دفع مرتبات العاملين، أو مبالغ مستحقة للموردين أو المقاولين،

(١) د. عبد الهادي النجار، مرجع سابق، ص ٢٢٥.

فإن هؤلاء يستخدمون هذه المبالغ في زيادة للطلب 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.

مبحث مستقل

الازدواج الضريبي La Double Imposition

تعرف مشكلة الازدواج الضريبي، لدى العديد من شراح المالية العامة، بمشكلة تعدد فرض الضريبة على المكلف ففي الازدواج الضريبي يدفع المكلف الضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة ، لأكثر من دائرة ضريبية وقد يحدث الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي أو على المستوى الدولي.

ونظراً لخطورة هذه المشكلة ، فبينا نالت وما زالت تقاس عنابة كثيرة من رجال المالية العامة والفنور والاقتصاد، وذلك نظراً للتكاثف الخطيرة المترتبة عليها من الناحية الاقتصادية. فانسبة تحمل الداخلي ، كثيراً ما يتدخل المشرع بسن انقوائين 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 المادة

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، فمى: وحدة الشخص المكلف بالضريبة، ووحدة الضريبة المفروضة ، ووحدة المادة المفروضة عليها انضريبة، ووحدة المادة المفروضة عنها الضريبة. وسنستعرض تلك الشروط فيما يلي

أولاً: وحدة الشخص المكلف بالضريبة:

يشترط لقيام ظاهرة الأزواج الضريبي أن يكون شخص المكلف نفسه هو الذي يتحمل نفس ضريبة أكثر من مردد وبالرغم من أن الأمر يبدو بسيطاً بالنسبة لشخص طبيعي، إلا أن الآراء قد اختلفت في تكييف الأزواج الضريبي من عدمه بالنسبة للأشخاص الاعتبارية، وخاصة الشركات. لكونها أشخاص معوية ذات شخصية قانونية مستقلة عن شخصية الشركاء والمساهمين فيها، ويمكن تخصيص كافة الآراء. انتهى قيت في هذا الصدد، في صريتين، نظرة قانونية ونظرة اقتصادية.

فغيم يتعلق بربح الشركات المساهمة مثلاً. فإنها تخضع لضريبتين؛ أولهما ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وهي التي تفرض على أرباح الشركة إجمالاً وقبل توزيعها على المساهمين أي أنها تقوض بمناسبة تحقق الربح. وثانيهما ضريبة إيرادات القيم المنقولة، وهي التي تفرض على الأرباح بعد توزيعها على المساهمين. أي أنها تقرض 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 ضريبي.

أما من وجهة النظر الاقتصادية^(١)، فهي لا تقف عند التنظيم القانوني. بشأن انفصال الشخصية القانونية لكل منهما، بل تتعداه إلى حقيقة من يتحمل عبء 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

(١) د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٣١١.

الاقتصادي، ويقابله الأزواج الفئوي الذي يستلزم وحدة الشخص المكلف بالضريبة من الناحية القانونية.

ثانياً: وحدة الضريبة المفروضة:

يخصد بوحدة الضريبة المفروضة، لقيام ظاهرة الأزواج الضريبي، أن يدفع المكلف نفس الضريبة، مع توافر الشروط الأخرى، أكثر من مرة، أن يدفع ضريبتين متشابهتين أو من نفس النوع أو الضريبة. وقد اختلف حول المقصود بتشابه في الضرائب.

فقرر، ابتداءً، أن الفقه العملي والضريبي لم يصل إلى قرار عام تحكم المقصود بتشابه الضرائب، فالضرائب من نفس النوع، وإن كانت بعض دون قد انتهت إلى ذلك، فدرجت في تشريعاتها الضريبية بدلاً من يعتبر عن الضرائب متشابهة لتدفع أي خلاف في هذا الصدد، كما نتج الإتفاقات الدولية الخاصة بمنح أزواج الضريبي إلى تحديد ما يعتبر من الضرائب المتشابهة.

ومما هو جدير بالذكر، أن تحديد الضرائب المتشابهة يخضع لوجهي نظر قانونية واقتصادية. فمن وجهة النظر القانونية، التي تعنى بالتنظيم الفنى والقانونى للضريبة، فإن الضرائب المتشابهة أو التي من نفس النوع لا تمثل أزواجاً ضريبياً، باعتبار أن كلا منيم مختلف عن الآخر من حيث التنظيم الفنى والقانونى. أما من وجهة النظر الاقتصادية، التي تعنى بالنتيجة النهائية، فإن الضرائب المتشابهة أو من نفس النوع تمثل أزواجاً ضريبياً، باعتبار أن الضرائب المتشابهة تمثل عبئاً 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 الفنى والقانونى، فأولهم ضريبة على الدخل والأخرى ضريبة على رأس المال، بغض النظر عن الوفاء بهما من نفس الوعاء، أى الدخل. أما وجهة النظر الاقتصادية، فإنه يوجد ازدواج ضريبي باعتبار أن تحصيل الضريبة قد تم فى نفس الوعاء، أى الدخل فهم يمثلان عبئاً على الدخل، وذلك وفقاً للنسبة النهائية المترتبة عليهما.

ولا ينبغي الخلص بين ازدواج الضرائب والجمع بينها، فكما رأيت من قبل أن أغلب النظم الضريبية تأخذ بنصها تعدد الضرائب بالمقارنة بنصها الضريبية الواحدة إلا أنها لا تشكل ازدواجا ضريبياً ذلك أن تعدد هذا يفصد به أنه ضرائب مختلفة تفرض على نفس الوعاء ومن ثم فلا يوجد ازدواج قانونى أو اقتصادى فى هذا الشأن

كما يجب أن نفرق بين ازدواج الضرائب وتكرارها فبعد الشخص بنفس الواقعة المرجية تفرض الضريبة أكثر مرة على نفس المادة تخضعة لضريبة، يلزمه أن يدفع الضريبة المستحقة فى كل مرة، ولا يمكن القول هنا بوجود ازدواج ضريبي قانونى أو اقتصادى لأن الواقعة المنشئة للضريبة^(١) قد تكررت أكثر من مرة، مما يتعين معه تكرار الضريبة المفروضة عليها.

(١) مثال ذلك، أن يدفع مزارع يملك أرضاً يقوم بزراعتها ضريبة على ملكيته العقارية الزراعية، وأخرى على أرباحه من الاستغلال الزراعى، وثالثة ضريبة تمخض على عمليات البيع والشراء. فلا يمكن القول هنا بوجود ازدواج ضريبي لأن كل ضريبة مختلفة عن الأخرى من حيث التنظيم الفنى والقانونى ومن حيث طبيعتها والنتيجة المترتبة عليها.

(٢) مثال ذلك أن تفرض ضريبة جمركية على مستورد معين فى البلد الذى استورد منه السلعة وهى بلد آخر اقتضى الحال أن تمر السلعة فيها ثم فى دولته عند دخول السلعة فيها، أنظر فى المثالب د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٢٢٤.

ثالثاً: وحدة المعادة المفروضة عليها الضريبة:

يعين ،بالإضافة إلى الشروط السابقة ، كى يتحقق الأزواج الضريبي أن يكون وعاء الضريبة أو المال الخاضع لها محلاً لتضريبة أكثر من مرة واحدة أى أن تكون المعادة أو موضوع الضريبة ومحتوى واحد ، إذا فرضت الضريبة فى كل مرة على مال مختلف، فلا يكون أمد ظاهرة الأزواج الضريبي ، بتراعه من وحدة الشخص المكلف بدفع الضريبة.

ومن أمثلة ذلك، أن يدفع المكلف ضريبة عن دخله الناتج عن ثروة عقارية ، كما يدفع ضريبة عن دخله كموظف، وكذلك عن دخله من مهنة حرة، فسرعه من كونه يدفع الضريبة ثلاث مرات من دخله، إلا أن شروط وحدة المعادة المفروضة عليه الضريبة غير متوفرة، ففى كل مرة يختلف وعاء الضريبة، أحدهما الثروة العقارية والآخر عمه كموظف وأخير عمه فى مهنة حرة . ولذلك فلا يمكن القول هنا بوجود أزواج ضريبي، أما إذا فرضت دولة ضريبة على الأرباح التى يحققها الشخص فى داخل البلد وخارجها عن مدة معينة، وقامت دولة أخرى بفرض نفس الضريبة على الربح الناتج عن نشاطه فى داخل إقليمها، فإن هذا الشخص يكون قد تعرض لأزواج ضريبي، لأنه يخضع لنفس الضريبة عن نفس المعادة المفروضة عليها الضريبة (الأرباح) وعن نفس المدة بتراعه من اختلاف الإدارة الضريبية فى كل حالة

رابعاً وحدة المدة المفروضة عنها الضريبة

بشترط ، أخيراً ، لتحقيق ظاهرة الأزواج الضريبي، وحدة المدة التى تفرض عنها الضريبة أكثر من مرة، أما إذا فرضت الضريبة على دخل المكلف فى سنة معينة ، ثم فرضت مرة أخرى على دخله ولكن فى سنة تالية فإنا لا نكون بصدد ظاهرة الأزواج الضريبي لاختلاف المدة المفروضة عنها الضريبة.

هذا ويعتبر شرط وحدة المدة شرطاً مستقلاً، في موجبة شرط وحدة المادة المفروضة عيب الضريبة، حيث أن اختلاف المدة لا يؤدي إلى اختلاف المدة الخضعة للضريبة خاصة بالنسبة للضرائب على رأس المال.

هذا ويرجع انتشار ظاهرة الأزواج الضريبي على الصعيدين الداخلي والدولي إلى عدة أسباب أهمها:

١- زيادة أعباء الدولة نتيجة قد تدفع إلى التوسع في فرض ضريبة أكثر من مرة دون مرادة - أزواج الضريبي، رغبة في زيادة الحصيلة الضريبية.

٢- رغبة الدولة في إخفاء الارتفاع في أسعار الضرائب عن صديق مقيد السعر المظلوم بين ضريبتين من النوع نفسه، كما كان الحال بالنسبة لضريبة اندفاع والأمن القومي في التوزيع الضريبي المصري قبل تعديله بالتفويض رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بصدار قانون الضريبة على الدخل.

٣- انتشار المشروعات الاقتصادية التي تمارس نشاطها في أكثر من دولة، وانتشار الشركات المساهمة التي يتم التعمير في مصدر من أسهم وسندات في مختلف الدول.

٤- اندح الأخذ بالضرائب الشخصية التي تتلحق المكلف - للوصول إلى فرض الضريبة على دخله كنه، أيا كان مصدره لتحديد مقرته انكيفية.

٥- اختلاف المراكز المالية للدول وسياساتها نحو استثمار الأموال الأجنبية وإعفائها من الضرائب، أو المحافظة على أموال رعاياها ورغبتها

(١) انظر عبد الهادي النجار، مرجع سابق، ص ٢١٤، ٢١٥.

في بقائها محلية، ومن ثم تخضع أموال رعاياها في الخارج
لتضرائب 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 الخرجي.

ب- بالنسبة للدول المدينة تفرض هذه الدول الضريبة على أساس
مصدر الدخل لتحصص الاستثمار الأجنبي للضريبة، بشرط ألا تتغلب في
ذلك وخاصة إذا كانت تحتاج إلى الاستثمارات حتى لا تنتقل إلى الخارج،
٦- سهولة انتقال رؤوس الأموال والأيدى 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 المبعوع 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.

وستتناول فيما يلي بحث كل نوع على حدة

أ- الأزواج الداخلي والأزواج الدولي:

يقصد بالأزواج الداخلي أن تتحقق شروطه داخل إقليم الدولة
لواحدة، أيما كان شكل هذه الدولة، وتطبق كل من السلطات المالية التابعة
لها قانون الضريبة على نفس الشخص وعلى نفس الوعاء وعن نفس
العدة.

وفي الازدواج الداخلي، لا يشترط تعدد السلطات المالية التي تقوم بفرض الضريبة. فبم أن تكون السلطة الضريبية واحدة، أي مركزية، فتعرض 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 ضريبتين، كذلك الحال بالنسبة للدول الموحدة البسيطة . فقد تقوم الحكومة المركزية بفرض ضريبة معينة ، ثم تقوم إحدى السلطات المحلية بحسن 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 تريعاتها الضريبية على نفس الشخص ونفس الوعاء وعن نفس المادة. و ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي قد انتشرت في الآونة الأخيرة بسبب نمو التجارة الدولية وتقلت رؤوس الأموال بين الدول.

فبعد أن كان نكر دولة نظامها الاقتصادي الخاص، بكل سببائه وإيجابياته، تغير الوضع وتبطل الانفتاح الاقتصادي محل الاقتصاد المغلق، وليصبح العالم كوحدة اقتصادية وكسوق واسع المدى^(١).

وعادة ، ما يحدث الازدواج الدولي نتيجة مبدأ السيادة الضريبية La "Souverainete Fiscale" ، الذي يعنى السلطة المطلقة للدولة في اتخاذ القرار على إقليمها. وأن هذه السيادة دائماً ما تكون مطلقة وغير

(١) انظر د. موزى عدلى ناشد، مرجع سابق، ص ٥٣.

محدودة^(١). فسلطة فرض الضرائب من خصوصيات السيادة المعترف بها لكل دولة، دون النظر إلى باقي التشريعات الضريبية المقارنة. فكل دولة تتخذ المعيار المناسب لها، تبعية السياسة أو الاجتماعية أو الاقتصادية،^(٢) الذي يحقق لها الغرض الذي تسعى إليه. كما أن الدولة، بصدد سنن تشريعاتها الضريبية، نادراً ما تبحث في النظم أو التشريعات الضريبية الأخرى المطبقة في الدول الأخرى لمنع الأزدواج الضريبي.

ومثال للأزدواج الضريبي الدولي ما يتعلق بضريبة الأرباح التجارية والصناعية، فقد يكون منشأة ما فروع في دول أخرى، فتقوم الدولة الموجودة بها كل فرع من هذه الفروع بفرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على أرباح هذا الفرع، وفي ذات الوقت الذي تقوم فيه الدولة الموجودة بها المركز الرئيسي لهذه المنشأة بفرض الضريبة نفسها على مجموع أرباح هذه المنشأة كذلك فيما يتعلق بالضريبة على إيرادات 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 إيرادات هذه القيم المنقولة، كما تقوم الدولة الثانية، بصفتها دولة مصدر الدخل، بفرض هذه الضريبة أيضاً على الدخل نفسه، وهكذا يتحقق الأزدواج الضريبي^(٣).

(1) 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

(٢) لمزيد من التفاصيل في هذا الصدد أنظر د. سوزي عنلى ناشد، مرجع سابق، ص ٤١ وما بعده.

(٣) لمزيد من الأمثلة، أنظر، د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٣١٣.

ب- الأزدواج المقصود والأزدواج غير المقصود:

قد يهدف المشرع الضريبي إلى تحقيق الأزدواج الضريبي ، وهو موضوع 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 يعفى عجزاً صارخاً في ميزانية الدولة، أو تعصبة زيادة النفقات بصورة كبيرة أو الرغبة في عدم مواجهة الأفراد برفع سعر تصريبي بما قد يترتب عنه من أضرار عدم مسر جانبهم، أو الرغبة في التمييز في المعاملة المالية بين الدخول المختلفة بحسب مصدرها ، كأن تفرض ضريبة إضافية بسعر منخفض على رأس المال حيث تؤدي من الدخل - إضافة إلى الضريبة العامة على الدخل، بقصد معاملة أصحاب رؤوس الأموال معاملة أضعف، وإلى غير ذلك من الأهداف الأخرى. وإذا كان الأزدواج الضريبي الداخلي عادة ما يكون مقصوداً من جانب المشرع فإن هذا لا يمنع من تحقق الأزدواج الداخلي بصورة غير مقصودة، ويحدث ذلك عند تعدد الضرائب المتشابهة أو من نفس النوع، كما رأينا من قبل. ويكون هذا الأزدواج الضريبي اقتصادياً وليس قانونياً. مثل ذلك أن يتمكن المكلف القانوني بأداء الضريبة، من نقل عبئها إلى الغير الذي يكون قد سبق له أداء نفس الضريبة.

بما الأزدواج الضريبي الدولي فنادر ما يكون مقصوداً، ويرجع ذلك إلى مبدأ سيادة الضريبة 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، وفي الحالات القليلة التي يكون فيها الأزدواج الدولي مقصوداً^(١)، 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

(١) انظر د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ٣٠٩.

وفي نفس المعنى، د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٢٣١.

ضريبة أخرى تفرض في الدولة التي تستثمر فيها هذه الأموال ، وذلك
سعي إلى الحد من هجرة رؤوس الأموال الوطنية إلى الخارج أو قد
تفرض دولة ضريبة على إيرادات رأس المال الأجنبي المستثمر في
أرضه. مع علمها أن ضريبة أخرى تفرض في دولة موطن
الاستثمارات، وذلك رغبة في الحد من تنفق رؤوس الأموال الأجنبية
واستثماره في داخل البلاد.

(٣) وسائل مكافحة الازدواج الضريبي:

بحق الازدواج الضريبي على المستويين الداخلي والذوي، أشرفاً
ضرورة على الاقتصاد القومي بصورة عامة، إذ يمثل عبئاً إضافياً على
عائق لحث المستثمر إلى جانب عبء الأصلي الجزء الأكبر من
الأرباح المحققة، مما بخلاف مبدأ العدالة الضريبية السالف ذكره. وهذا قد
يدفع المكلف إلى استخدام كافة السبل المشروعة وغير المشروعة لتهرب
من أداء ضريبة، وقد قدم الواقع عملي ما يثبت صحة هذا القول، مثال
ذلك حث رجال الأعمال الذي يباشر نشاطه خارج إقليم الدولة التي يقسم
فيها، فتطلبه السلطات المالية في الدولتين بتفويض ضرائب على أرباح قدره
١٠,٣% من هذه الأرباح، أي أنه استغرقت كافة أرباحه المحققة،
وغيره من الحالات المشابهة.

أضف إلى ذلك، أن الازدواج الضريبي الدولي يشكل عبئاً خطيراً
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،
بصدد 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 تم إبرام 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 فيما يلي

- ١- أن يكون فرض الضرائب على الدخول العقارية لدولة موقع انعقاد.
- ٢- أن يكون فرض الضرائب على أرباح الأسهم وفوائد الامتيازات للدولة المصدرة لها، أي لدولة 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.

(١) أنظر، د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٢١٧

وكذلك نفس المعنى، د. عبد الهادي السجار، مرجع سابق، ص ٢١٧ : ص ٢١٨

- 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 الكائنة 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. فتتجأ إلى اقتراض المبالغ التي تحتاجها لتستكمل بها إيراداتها العادية المتخصصة من الرسوم والضرائب.

والقروض العامة، تعد مورداً من موارد الدولة التي ينبغي بصددھا صلة التورية والانتظام. بل وتعد من وجهة نظر الفكر النقدي مورداً غير عادي تتجأ إليه الدولة بصورة استثنائية بحثة، من أجل تغطية نفقات غير عادية.

وتجأ الدولة عادة إلى القروض العامة في حالتين أساسيتين^(١):

١- في حالة وصول الضرائب إلى الحجم الأمثل، بمعنى أن المقفرة التكنيفية القومية^(٢)، أو ما تعرف بالطاقة التصريفية القومية، قد استنفدت، فلا تستطيع الدولة أن تقرض 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 المقفرة التكنيفية القومية، ولكن فرض المزيد من الضرائب يستتبعه ردود فعل عنيفة، واستياء عايد من جانب المكلفين بها، إذ

(*) Public Loan (or debt) , Emprunt (au dette) Publique

(١) لمزيد من الإيضاح، أنظر، د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٤٤٩،

وكذلك د. عادل حشيش و د. مصطفى رشدي شبحه عرجع سابق ص ٢٢١

(٢) التي تعرف بمقدرة الدخل القومي على تحمل للضرائب.

الضرائب، من هذه الزاوية - بدون - من صيغة اقتصادية ومن صيغة
نفسية. نضع قِداً على فرد الدولة في المنجاء إليه.

ومعنى ذلك، أن الفرض بشكل وحيد معلة في يد الدولة لتجميع
المنخرات التي لا تُصعب الضريبة انحصار عيبه. وأنه بشكل وسيلة
توزيع العاء المالي العدم بين مفروضين والمكفنين.

وعند القروض العامة هي فقط كالتعبئة. من وكذلك أداة من
أدوات نسبة المتبة والاقتصادية في كثير من الأحيان. وتذا فإله ينبغي
على الدولة استخدامها بحذر شديد، لخدمة الأغراض الاقتصادية للدولة،
نظراً لتقر عبثها على الاقتصاد القومي.

وسنقسم دراستنا للقروض العامة إلى ثلاثة فصول على النحو التالي:

الفصل الأول ماهية القروض العامة وتقسيماتها المختلفة.

الفصل الثاني: التنظيم الخي للقروض العامة.

الفصل الثالث: الأثر الاقتصادية للقروض العامة.

الفصل الأول ماهية القروض العامة وتقسيماتها المختلفة

المبحث الأول ماهية القروض العامة

يمكن تعريف القروض العامة التي المبالغ التي تخصص عليها
الدولة من الغير، مع التعبد بردها - مرة أخرى عند حلول ميعاد
المتحقق وينفق فوائد عنها

ومن تحليل هذا التعريف يمكن - 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 كتبوك والهيئات الخاصة أو العامة أو
الدولية. أو قد يكون من الدول الأخرى. والدولة هنا تتزعم بردها هذا المبلغ
بم وبتحقيق عليه فائدة متفق عليها بداية.

ويمكن إيجاز أوجه التشابه بين كل من القرض والضريبة على
النحو التالي:

- أن القرض العام يعتبر مورداً من موارد الدولة، وهو بذلك يشابه
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 فيتحمله دافع الضرائب في نهاية المطاف. وتفسير ذلك أن الدولة
عندما تقرض تقوم بدرج قيمة القرض في جانب الإيرادات بالموازنة
العامة، وعندما تنتوي الدولة الوفاء به تقوم بتسجيله في جانب النفقات
بالموازنة. وعندما تصعبه 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 يعنى فى التحليل الأخير أن الذى يتحمل عبء القروض العامة فى النهاية هم دافعوها الضرائب

- إن كل من القرض العام والضريبة يستلزم صدور قانون بهما

أما أوجه الاختلاف فهى

- 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 فوائد صبقا لنظام القانونى المنظم لإصدار القرض.

- إن "ضريبة تدفع جبرا موجب السلطة السيادية للدولة . وتلك فى فرضية تعد من الموارد السيادية للدولة . أما القرض فالأصل العدم به يدفع بصورة اختيارية من جانب المقرض، رغبة منه فى استثمار أمواله وتعبئة موارد الدولة . ويعد القرض الإجبارى صورة استثنائية عن الأصل العدم.

- إن حصيلة انضريبة لا توجه إلى الإنفاق فى مجال معين، استنادا إلى مبدأ عدم جواز تخصيص الإيرادات العامة. أما حصيلة القرض العام فإلى تخصيص للإنفاق على وجه معين، يحدده القانون، وفقا لظروف التى تتطلب عقد القرض . فقد يعقد القرض لسد العجز الطارئ فى ميزانية الدولة، أو لتمويل شراء أسلحة ومعدات حربية، أو لتقيام بمشروع إنتاجى قومى مثل إنشاء مترو الأنفاق

المبحث الثانى

تقسيمات القروض العامة

يمكن تقسيم القروض العامة استنادا إلى عدة معايير: فمن حيث حرية الاكتتاب فى القرض يمكن تقسيمها إلى قروض اختيارية وإجبارية، ومن حيث نطاقها إلى قروض داخلية وخارجية ، ومن حيث مديتها إلى

قروض مؤبدة وقروض مؤقتة وسنعرض لتلك التقسيمات على التفصيل
التالى:

١- القروض الاختيارية والقروض الإجبارية^(١):

الأصل العام، أن القرض يكون اختياريا ، إذ يكون للأفراد حرية
الاكتتاب فى القرض من عدمه. وفقا لظروفهم المالية والاقتصادية،
وبالمقارنة بين الفائدة التى يحصلون عليها من سندات القرض، وتلك التى
يحصلون عليها من فرص الاستثمار الأخرى. ومن ثم فيتسجد بقررون
الاكتتاب من عدمه فى ضوء مصححين الخاصة فى المقام الأول. فالدولة،
فى هذا الصدد، لا تستخدم سلطتها السيادية فى عقد القرض.

لأنه خروجاً على هذا الأصل، قد تعضرت الدولة قد تضطر إلى
عقد القروض الإجبارية، حيث تمارس سلطاتها السيادية بشأنها، فلا
يكون للأفراد حرية الاكتتاب فى القرض من عدمه. بل يجبرون عليه ،
وفقا لأحكام التى يقررها القانون. ومما هو جدير بالذكر، أن القرض قد
يبدأ اختياريا وينتهى إجباريا ، كما فى حالة قيام الدولة بتأجيل ميعاد سداد
القرض بزيادتها المنعقدة، دون الحصول على موافقة المكنين فيه.

ونشأ الدولة إلى القروض الإجبارية فى حالات معينة:

(١) فى حالات ضعف ثقة الأفراد فى الدولة^(٢)، بحيث لم تترك
القروض اختيارية لعرف الأفراد عن الاكتتاب فيها. ويكون هذا عادة فى
فترات عدم الاستقرار الاقتصادى أو الأزمات، حيث يشعر الأفراد بعدم
الطمأنينة تجاه الدولة وقدرتها على الوفاء بالقرض أو الفوائد المستحقة

* Emprunt Volontaire et Emprunt Forcé

(١) مثال ذلك، ما لجأت إليه إيطاليا عام ١٩٣٦ من عقد قرض إجبارى يلتزم 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.

عليه، ولذلك فلا تجد أدولة مفرأ أمامها سوى فرض القروض الإيجارية لضمان الحصول على المبلغ التي تحتاج إليه

(٢) في حالات التضخم حيث يرتفع مستوى الأسعار، نتيجة تدهور قيمة النقود، وعدم قدرتها على شراء ما يحتاجه الفرد من سلع وخدمات. ولتلك فإن الدولة لا تجد مفرأ من عقد القروض الإيجارية، من أجل منح أكبر قدر من النقود السائلة، للحد من آثار التضخم الضارة على الاقتصاد القومي

ومن نافلة القول، أن عقد القرض الإيجاري يتم بدون تقرير أي فرائك عليه. ومن هنا يتبين مدى خطورة القروض الإيجارية وأثارها السنية في كثير من الأحيان على المقرضين، ولذلك فإن اللجوء إليها يتم في أصبغ نطاق ممكن وفي حالات الضرورة القصوى. وقد تفضلت أدولة، في كثير من الأحيان، اللجوء إلى الإصدار النقدي الجديد بدلاً من عقد القروض الإيجارية.

(١) مثل ذلك، خلال الحرب العالمة الثانية لحأت دول كثيرة مثل فرنسا وانجلترا وألمانيا إلى إلزام أصحاب المشروعات بإيداع الرابطة في قيمة أصول المشروع عند التصرف فيها، وكذلك أفساط استهلاك الآلات والمعدات لدى الخزائنة العامة. على أن فرد إليها بعد انتهاء الحرب. بل ولجأت أيضا إلى تجميد جزء من أجور العمال في يد الدولة بعد إنبء عقد انتهاء الحرب. وقد استهدفت الدولة من هذه الاتجاهات الأخيرة، الحد من الطلب على السلع والخدمات نظراً لطروف الحرب التي تقل فيها كمية العرض من هذه السلع أو الخدمات.

كما لجأت فرنسا إلى القروض الإيجارية في نهاية القرن الثامن عشر وفي بداية القرن التاسع عشر. عندما فرصت في سنة ١٧٩٣، ١٧٩٥، ١٨١٥ القروض الإيجارية على الأغنياء، وكذلك فعلت هولندا واليونان وإيطاليا وألمانيا عقب الحرب العالمية الأولى.

لمزيد التفاصيل أنظر د. أحمد جامع - مرجع سابق، ص ٢٦٧
وفي نفس المعنى د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ٣٦٢ في التهامش.

(٢) القروض الداخلية والقروض الخارجية(*):

يصنق على القروض الداخلية . القروض الوطنية ، حيث يكتب فيها من جانب الوطنيين أو المقيمين على إقليم الدولة. سواء كانوا أشخاصاً صبية أم اعتبارية. فالسوق الداخلي هو الذي يغطي هذا القرض.

وبناء على ذلك، فإن القروض - خلية تستلزم توافر المنحدرات الوطنية كافية لتغطية مبلغ القرض. كما يشترط أن يكون حجم الفوائض من هذه المنحدرات أكبر من حاجة السوق الداخلي للاستثمارات الخاصة. فمن المعروف، اقتصادياً، أن الشخص يفضل عادة استثمار أمواله ومدخراته في مشروعات الخاصة، وذلك فإنه لن يجد إلى استثمار منخراته في شكل الأكتئاب في القروض العامة إلا إذا كان هناك فائض في منخراته عن حاجة الاستثمارات الخاصة.

وكم أوضحنا من قبل فإن القروض الداخلية غالباً ما تستخدم في تحقيق أغراض قومية، مثل تغطية نفقات حرب أو تمويل مشروعات التنمية وإنشاء نتيجة ما دمرته الكوارث الطبيعية، الزلازل والبراكين، أو الوفاء بدين خارجي على الدولة. وفي مثل هذه الحالات لا يحقق القرض أي مزايا متمكنين فيه، نظراً لأن الدولة قد تقرر دفع فوائد بيضة عنه أو تقرر عدم دفع أي فوائد على الإطلاق.

وإذا كانت المنحدرات القومية غير كافية لتغطية مبلغ القروض، كما في حالات الحروب والأزمات الاقتصادية، فإن الدولة تلجأ إلى المنحدرات الأجنبية أي إلى القروض الخارجية.

والقروض الخارجية هي التي يكتب فيها الأشخاص، الطبيعية والاعتبارية، المقيمون خارج إقليم الدولة. فالسوق الخارجي هو الذي يغطي هذا القرض.

(*) Emprunt intérieur et Emprunt extérieur

وكما تلحق الدولة للقروض الخارجية بسبب عدم كفاية المدخرات الوصفية ، فإنها قد تلجأ إليها من أجل الحصول على العملات الأجنبية لتغطية العجز في ميزان مدفوعات.

وفي القروض الخارجية ، تتجه الدولة إلى المدخرات الأجنبية فسي الدولة في دولة أخرى . وذلك فإن الدولة المفترضه تتقدم بتقديم العبد من ضمانات والمزايا إلى المفترضين فيما يخص تلك القروض والفوائد المحقة عليه. وفي الغالب من الأحيان قد يتم تحويل القروض الخارجية إلى قرض داخلي أو قبل تحويل أحياناً. وذلك بعد أن تتحسن ظروفه 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 توزيع جزء من الثروة لصالح الدولة. فهو ينقل جزء من هذه الثروة من جانب المالكين 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 ومنافاً للقروض الخاصة. ويقتصر دوره على إعادة توزيع القوة الشرائية بين فئات المجتمع المختلفة، مما يترتب عليه أيضاً إعادة توزيع الدخل القومي أما القرض الخارجي فإنه يؤدي إلى زيادة في القوة

(١) مثال ذلك ، ما حدث في مصر سنة ١٩٤٣ ، عندما قامت بعملية تبديل الدين الأجنبي إلى دين وطني بتخفيض سعره ، كما قامت بتحويل الدين الموحد والدين المختار إلى سندات قروض طويلة الأجل ٣,٢٥

الشرائية المتداولة ، كما أنه لا يعوق الاستثمارات الخاصة ولا يعد منافسا للقروض الخاصة

وأخيرا ، فإن عبء سداد القرض الداخلى وفوائده يقع على عاتق الأفراد المقيمين فى الدولة دون أن يؤثر على حجم الثروة القومية ، فهو ينقل جزء منيا من الدولة إلى المكتتبين فى داخل الدولة. أما القرض الخارجى فإن عبء سداد وفوائده رعم وقوعه على عاتق الأفراد المقيمين فى الدولة، يؤثر على حجم الروة قومية بتلقصان حيث ينقل جزء منيا من داخل الدولة إلى خارجها فى دولة أخرى

(٢) أن القرض الداخلى لا يؤثر على سعر الصرف أو ميزان المدفوعات ، لكونه يتم بالعملة الوطنية أما القرض الخارجى فتكونه يتم بالعملة الأجنبية، فإنه يؤثر على الاقتصاد القومى صورة عامة. كما فى حالة وجود عجز فى ميزان المدفوعات للدولة المقترضة، أو فى حالة قلة رصيد الدولة المقترضة من العملات الأجنبية ، مما يساعد على دفع عجلة التمية الإقتصادية فيها

(٣) يحمل القرض الداخلى الاقتصاد القومى عبء الإضرار الذى يمثله، أى عبء الحرمان من الاستهلاك مما يمتد عبثا إضافيا على الجيل الحاضر أما القرض الخارجى فإنه يعفى الجيل الحاضر من عبء هذا الإضرار

(٤) يختلف القرض الداخلى عن القرض الخارجى ، فى كون هذا الأخير قد يؤدي إلى عواقب سياسية خطيرة. فمن الجائز أن تتدخل الدولة الأجنبية المقترضة فى الشؤون الداخلية للدولة المقترضة ، الإقتصادية والسياسية ، وبصورة خاصة عندما تكون الدولة المقترضة ضعيفة ولم تراع القواعد المالية السليمة فى عقد القرض ، وبالتالي لم تقم بالوفاء بالتزاماتها المترتبة عليه . مما قد يسمح للدولة المقترضة (الأجنبية) بالتحكم الإقتصادى وفرض السيطرة على الدولة المقترضة. وتعد القروض

التي عقدها الخديوي إسماعيل في أواخر القرن الماضي خير مثال على ذلك، إذ أدت هذه القروض في نهاية المطاف إلى فرض السيطرة الأجنبية على مصر انتهت باحتلالها من قبل إنجلترا.

٣- اقروض المؤبدة والقروض المؤقتة

يغصد بالاقروض المؤبدة تلك التي لا تحدد الدولة ميعادا للوفاء بها، مع التزامها بدفع الفوائد المسحقة عليها طوال فترة القرض إلى أن يتم الوفاء به.

وواقع الأمر، أن هذه الصفة، التأييد، هي حق للدولة فقط دون المكننين، فيكون للدولة بمقتضاها وعباراتها المنفردة تحديد تاريخ الوفاء، دون أن يكون للمكاتب حق مطالبة باسرداد قيمة القرض.

أما القروض المؤقتة فهي تلك التي تحدد الدولة ميعادا معيناً للوفاء بها وتلتزم به أمام المكننين في القرض.

وإذا كانت القروض المؤبدة تتميز بأن الدولة يكون لها مطلق الحرية في تحديد الوقت الأكثر ملائمة لظروفها الاقتصادية والمالية للوفاء به كن تنتظر إلى أن يحدث فائض في ميزانيتها، إلا أنه بعاب عليها أن الدولة قد تستخدم هذه الحرية بصورة تضر بالإقتصاد القومي، فمن الناحية الواقعية، ستحاوّل الدولة دائماً تجنب دفع مبلغ القرض باستخدام هذه الترخصة، مما يترتب عليه تراكم الديون عليها وتزايد أعباء الفوائد المدفوعة عنها وهو ما يؤثر في ائنياية على الإقتصاد القومي بالسلب.

أما القروض المؤقتة، فتتميز بأن الدولة تلتزم بالوفاء بدين القرض في ميعاده، حتى لو لم يكن هذا الميعاد ملائماً لظروفها الاقتصادية والمالية. وهو ما يخلصها من هذا العبء في ميعاده، فتزداد ثقة الأفراد المكننين في الدولة، ويمكنها ذلك من عقد قروض أخرى بصورة متتالية.

هذا ويمكن تقسيم القروض المؤقتة من حيث الأجل إلى

أ- القروض قصيرة الأجل

وتعرف هذه القروض بالقروض السائرة أو العائمة أو انكافية وتصدر النولة هذه القروض لمدة لا تتجاوز السنتين ، من أجل الوفاء بإحتياجاته المؤقتة خلال السنة المالية. وتسمى السندات التي تصدر بها هذه القروض بأذونات الخزينة. وغالب ما تتجأ الدولة إلى إصدار أذونات الخزينة لمواجهة العجز الموسمي^(١) في الميزانية، وهو العجز الذي يحدث نتيجة تأخر الحصول على بعض الإيرادات المقررة في الميزانية وخاصة الضرائب. فتضطر الدولة إلى إصدار أذونات الخزينة مدة عدة أشهر ، وتقديم بنك المركزي أو البنوك التجارية مقبل الحصول على قيمتها وفي هذه الحالة تؤدي أذون الخزينة إلى زيادة الكمية النقدية المضروحة 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 لمكتتبين 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 يبين تاريخين

(١) لمزيد من التفاصيل أنظر زين العابدين ناصر ، مرجع سبق ، ص ٤٥٨

ومثال الحالة الأولى أن تفترض الدولة مبلغاً قدره ١٠٠ مليون جنيه على أن تقوم بسداده بعد عام من تاريخ عقد القرض أما الحالة الثانية فتلزم الدولة نفسها بالوفاء بالقرض فيما بين عام ١٩٩٩ و عام ٢٠٠٥ مثلاً. وبينوا أن سيعاد الوفاء الأخير أكثر ملاءمة لسداد مبلغ القرض إذ يسمح هذا التمعك للدولة بالوفاء بالقرض بتريجية مما يؤدي إلى تخفيف عبء القرض قبل حلول أجله النهائي

ومما هو جدير بالذكر أن الدول لا تتقيد بمراعاة تلك التقسيمات العنمية عند تسمية القروض التي تصدرها بالنظر إلى أجلها فقد سمي القرض الوطني بمبلغ خمسة ملايين جنيه بسعر فائدة ٢,٢٥% في عام ١٩٤٢ قرصاً قصير الأجل مع أن عدته كانت سبع سنوات^(١)

(١) أنظر د. أحمد جامع، مرجع سابق ص ٢٧١

الفصل الثاني التنظيم الفني للقروض العامة

تستلزم القروض العامة، منذ إصدارها إلى الوفاء بسببها، عدة إجراءات قانونية وتنظيمات فنية تتصل بعملية إصدار القرض وشروطه وأسلوبها وانقضائها وهذا ما يعرف بالتنظيم الفني للقروض العامة وسعرض لهذه التنظيمات في البحثين التاليين

البحث الأول إصدار القرض العام

البحث الثاني انقضاء القرض العام

البحث الأول إصدار القرض العام

يقصد بإصدار القرض العام العملية التي بمقتضاها تحصر الدولة على المبالغ المكتتب بها عن طريق طرح سندات، يقوم الأفراد بالاكنتاب فيها وفقاً للشروط التي ينص عليها قانون إصدار القرض العام

ونظراً لأهمية إصدار القرض العام، فإنه يستوجب صدور قانون به من السلطة التشريعية في 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 يتضمن أي قواعد أمره للقائمين في الدولة، شأنه في ذلك شأن قانون العيزانية. بل كل ما يتضمنه مجرد موافقة 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 الاكنتاب 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 الإلزامية إذ يشترط إصدارها أن يحدد القانون كافة الأوصاف والشروط القانونية المتعلقة بإصدارها

وقد ثار الجدل الفقهي بشأن تحديد التكييف القانوني لعملية إصدار القرض فحانث من ثقفه يرى أنه يعد عفواً من عقود القانون العمد يترتب عليه مراكز قانونية لكل من الدولة والأفراد الممكتبين فيه. ويبرر أصحاب هذا الرأي فوجد على أسس أنه، بالرغم من أن الدولة تستحق وحده بتحديد الشروط المتعلقة بالقرض ، إلا أن للأفراد حرية مطلقة بشأن الإكتتاب فيه من عدمه وذلك فيما يتعلق بالقروض الاختيارية ويترتب على هذا التكييف أن الدولة يجب عليها أن تتزم بشروط العقد والأوضاع التي قررتها من البداية ، كما أنها لا تملك المساس بهذه الشروط أو تغييرها بإرادتها المنفردة ، بل يجب أن تحصل على موافقة الممكتبين فيه ، وذلك حماية لهم من أي ضرر قد يلحق بهم من جراء هذا التغيير

ويرى جانب آخر أن إصدار القرض العام يعد من أعمال السيادة. ويبررون هذا الرأي على أسس أن الدولة، عند قيامها بإصدار القرض تهدف إلى تحقيق مصلحة عامة في المجالات السياسية أو الحربية أو الاقتصادية أو الاجتماعية وهذا الرأي في واقع الأمر يفسر لنا حق الدولة في التدخل وتغيير شروط القرض بإرادتها المنفردة بإعبارها عملاً من أعمال السيادة

ورغم ما قد ينطوي عليه الرأي الأخير من من منطقي، إلا أنه يؤدي إلى هدم الثقة في الدولة ومن ثم إضعاف إيمانها. إذ سيعزف الأفراد عن الإكتتاب في القروض العامة التي تصدرها مستقبلاً خوفاً استخداماً لسلاطتها السيادية في مواجهتهم ، مما قد يضر بمصلحتهم الخاصة

ولذلك فإنه من الأفضل الأخذ بالرأى الأول ، الذي يكيف إصدار القرض على أنه علاقة عقدية بين الدولة والأفراد ، يلتزم كل منهما باحترام بنوده وشروطه

وتكي نحدد مقدار القرض وأنواع سدادته وسعر الفائدة فإين 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

فتقرض المحدد القيمة هو المبلغ الذي تحدده الدولة مقدماً، وتقوم بإصدار سندات بقيمة، ويتوقف الأكتتاب عند بلوغ هذا المبلغ. وفي حالة زيادة المبلغ المكتتب به عن المبلغ المحدد سلفاً ، فإن الدولة تتدخل بتخفيض القيمة التي طُلب كل فرد الأكتتاب بها. وقد يتم هذا التخفيض إما عن طريق تخفيض القيمة الاسمية للسند بإتباع طريقة حسابية واحدة تمرى على كافة المكتتبين في سندات القرض ، أو عن طريق مراعاة مصنحة صغار المكتتبين ، بعدم تخفيض قيمة الأكتتابات التي تقل عن مبلغ معين ، وبذلك فإن التخفيض يتم بالنسبة للأكتتابات مرتفعة القيمة

أما القرض غير محدد القيمة فقد تدعو الدولة الأفراد إلى الأكتتاب في مبلغ غير محدد المقدار ، على أن تقوم الدولة بتحديد تاريخ معين ينتهى الأكتتاب بنهايته . وبذلك فإن مقدار القرض يتحدد بحلول هذا التاريخ. وغالبا ما تلجأ الدولة إلى انقرض 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 سندات^(١) أو تسييلات مالية تقدمها البنوك الوطنية أو الأجنبية أو الهيئات الدولية للدولة كما قد تأخذ شكل سندات حكومية تصدرها الدولة وتصرحها في عملية الاكتتاب العام

وتأخذ هذه السندات أشكالاً ثلاثة

أ- السندات الإسمية وهي تلك السندات التي يقيد اسم مالكيها في سجل خاص تدين. يحفظ في إدارة القروض العامة بوزارة المالية وتسمى إليه شهادة باسمه تحت حقه تجده الدولة وتعد تلك الشهادات نفسها هي سندات الإسمية

ويتركب على ذلك، أن تنتقل ملكيتها بتصويب معين البيئات الواردة في الشهادة والسجل، وإحلال اسم السالك الجديد محل اسم المالك القديم ويكون هذه الإجراءات فلا يعت بنقل ملكيتها قبل الدولة باعتبارها المدين بقيمة السند.

ومما هو جدير بالذكر أن فوائد هذه السندات لا تدفع إلا للاسم اثبات 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 مالكيها في سجل خاص، بل القاعدة أن حائز السند مالكه

ويتركب على ذلك، أن انتقال ملكيتها يتم بمجرد نقلها من شخص إلى آخر بالمعاقلة اليدوية، دون حاجة لإجراء أي قيد أو إجراء قانوني معين وعادة ما تلحق بهذه السندات قسائم أو كوپونات قابلة للتفصال عن السند الأصلي، يعبر كل منها عن الفائدة المستحقة في تاريخ معين،

(١) أنظر د. عبد الهادي النجار، مرجع سابق ص ٢٩٢ وفي نفس المعنى، د. زين العابدين ناصر ص ٣٦٩.

وتنفع الفوائد عن طريق تقديم القسيمة أو الكوبون المحدد فيه التاريخ المقرر لكل فائدة في مواعده، بغض النظر عن شخصية حامله أو حائره ،
يعتبر أن الحيازة في المنقول سند ملكية

وتمتاز السندات لحاملها سيطرة تاولها دون أى إجراءات شكلية او
قانونية

١١٠ أنه يعاب عليها ، الخطر الذي قد يلحق بملكها في حالة اضياع
السند

جـ- السندات المختلطة : وبخلاف هذه السندات شكلا وبسطا بين
السندات الإسمية والسندات لحامل فيقترب 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 لحامل بالنسبة
تخصيص الفوائد ، فدفعها يتم لحامل بعد تقديم الكوبونات ، بغض النظر
عن شخصية هذا الحامل.

وهذا النوع يجمع بين مزايا وعيوب كل من السندات الإسمية
وحاملها السالف توضيحها

٣) اختيار طريقة الاكتتاب

يمكن للدولة أن تلجأ إلى عدة طرق فنية مختلفة في سبل الاكتتاب
في السندات الحكومية. ويمكن أن نحدد هذه الطرق على النحو التالي^(١)

١) الاكتتاب العام المباشر : وتتمثل هذه الطريقة في قيام الدولة
بضخ سندات حكومية مباشرة إلى الجمهور للاكتتاب فيها ، مع تحديد
ميعاد بداية الاكتتاب ونهايته، والشروط والمزايا التي تمنح للمكتتبين

(١) رفعت المحجوب ، مرجع سابق : ص ٤٥٣ ، ص ٤٥٤

وفي نفس المعنى د . زين العابدين ناصر ، مرجع سابق ، ص ٢٧١ ، ٢٧٢

وتتميز هذه الطريقة بأنها توفر على الدولة مبالغ العمولة التي يتقاضها الوسطاء، كالبانوك مثلا ، كما أنها تضمن رقابة فعالة على عملية الإصدار ، ويتركب على ذلك منع استئثار كبار الرأسماليين بسندات القرض

ويستمر نجاح هذه الطريقة، أن يتوفر لدى الجمهور الثقة الكافية في مزية الدولة. ومع ذلك فإن لجوء الطريقة مخاطرهم، أهمها مخاطر عدم فعالية القرض . مما يضعف الثقة في الدولة . وذلك فعادة ما تحصل الدولة صريقة الاكتتاب عن طريق البانوك أو البيع في البورصة

٢) الاكتتاب عن طريق البانوك : وفي هذه الحالة تلعب البانوك دور الوسيط في فعالية القرض ، عن طريق قيام الدولة ببيع سنداتها إلى البانوك مقابل عمولة تحصل عليها، لتمثل في الفرق بين المبلغ الاسمي للقرض والمبلغ الذي تدفعه للدولة عند شراء السندات وتقوم البانوك ببيعها إلى الأفراد الراغبين في الاكتتاب ، على أن تحتفظ لديها بالسندات التي لم تتمكن من تصريفها في السوق

وتلجأ الدولة في بيع سندات القرض للبانوك، إلى طريق الممارسة أو المرابحة. فيتم بيع القرض لمن يرسو عليه المزاك أو للبانوك 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 البانوك فعلا للدولة ثمنا 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 لقتراضه محدودا ، وكسنت 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 يجرى طرح السندات في البورصة بصورة تدريجية وعدم طرحها دفعة واحدة

المبحث الثاني انقضاء القرض العام

يتم انقضاء القرض العام برد قيمته إلى المكتنين فيه. وتتطابق 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 ، التبدل ، وأخيراً الاستهلاك

(١) الوفاء : يقصد بالوفاء رد قيمة القرض بأكمله إلى المكتنين 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 استهلاكها 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 أدوات الخزانة التي يمكنها ، وعندئذ فإنه يتم تثبيت القرض قصير الأجل في الحدود التي يقر فيها أصحاب السندات الإكتتاب في القرض الجديد

وإذا لم يرغب حاملو السندات قصيرة الأجل ، الإكتتاب في القرض الجديد ، فإن الدولة تكون ملزمة برد قيمة القرض

وقد يكون التثبيت اختيارياً أو إجبارياً ويكون اختيارياً عندما يكون لحاملي أدوات الخزانة الاختيار ، بين الحصول على قيمة القرض وبين تحويله إلى قروض متوسطة أو طويلة الأجل ، وعادة ما تقدم الدولة للمقرضين القدامى المزايا التي تعويضهم عن استرداد قيمة القرض، مثال ذلك أن ترفع سعر الفائدة عند إجراء التثبيت

ويكون التثبيت إجبارياً إذا ألزمت الدولة حاملي أدوات الخزانة على الإكتتاب 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 بائتمانها العام. ولذلك فلا تلجأ الدولة إلى التثبيت الإجباري إلا في حالات الضرورة القصوى.

(٣) التبدل: (أي يقصد بتحويل أو تبديل القرض العام إحلال 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 بتبديل الدين بأنه يوفر الوقت والجهد والعمال

* Conversion.

(١) شروط التبديل^(١)

١- أن تتوفر ثقة المقرضين في الدولة ، فإذا لم تتوفر هذه الثقة فإنهم سيختارون رد القرض دون تحديده

٢- أن تكون الفائدة المقترحة للقرض مساوية على الأقل للفائدة الجارية في سوق أو أعلى منها قليلا ، وإلا فإن المقرضين سيفضلون إقراضها للغير بسعر الفائدة الجارى في السوق

٣- أن تكون المدة المقترحة للقرض الجدد طويلة. وعادة ما تتأ الدوله ضمنا لنجاح عملية التبديل إلى تقرير بعض المزايا ، ومنها إعفاء تخرض الجديد من الضرائب أو منح مكافأة متبينة لمن يقبل تبديل ، أو تحديد مدة قصيرة لرد القرض إذا كان القرض الأصلي غير محدد المدة ، أو رفع سعر الفائدة عن السعر الجارى في سوق ولو قليلا.

(٢) صور التبديل

قد يكون التبديل إجباريا Conversion Obligatoire إذا قامَت الدولة بتخفيض سعر الفائدة دون معافاة الدائنين وهذا التبديل يضر بآئمة المالية للدولة ويضعف الثقة فيها

وقد يكون التبديل اختياريًا Conversion Facultative بأن تعلن الدولة رغبتها في تخفيض سعر الفائدة . ويكون لحملى إذونات التخراصة حرية الاختيار أما أن يقبلوا تخفيض الفائدة وتبديل القرض ، أو أن يسترد قيسة القرض الأصلي

هذا ويأخذ التبديل أشكالاً متعددة أهمها التبديل على التكافؤ ، التبديل مع دفع الفرق ، وأخيرا التبديل دون التكافؤ^(٢).

(١) أنظر د عبد الهادى النجار ، مرجع سابق ص ٢٩٧

(٢) أنظر فى ذلك تفصيلا ، د. عبد الهادى النجار ، مرجع سابق ص ٢٩٨ : ص ٢٩٩ .

٤) استهلاك القرض العام: (*)

يقصد باستهلاك القرض العام زده قيمته بصورة تدريجية إلى المكتتبين فيه، ويترتب على ذلك إيقاف الفائدة المقررة عليه ، أي تخفيض العبء المالي على الخزنة العامة

ويعد الاستهلاك أكثر الصرق 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 اكملت سداد القرض

وقد يكون الاستهلاك إجبارياً بالنسبة للدولة أو اختيارياً بالنسبة لها:

١- ويكون الاستهلاك إجبارياً بالنسبة للقروض المؤقتة التي تحت لها الدولة ميعاداً تتزم 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 لحامليها قيمتها الاسمية بالكامل.

٢- ويكون الاستهلاك اختيارياً ، عندما يكون للدولة الحق في أن تقوم بسداد القرض في الوقت الذي تراه مناسباً ، 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 تتلزم الدولة ، بالنسبة للقروض طويلة الأجل ، برد القرض في أجل معين،

*Amortissement.

(١) أنظر لمزيد من التفصيل د. رفعت المحجوب، مرجع سابق ص ٤٧٠ : ص ٤٧٢.

ولكنها تحتفظ لنفسها بحق الرد في تاريخ سابق عليه . وتعد هذه الطريقة
وسطاً بين الاستهلاك الاجباري المحدد الأجل والاستهلاك الاختياري
غير محدد الأجل

ويكون للدونة ، عادة، الحق في استهلاك سنداتها في الوقت الذي
تريده قبل حلول هذا الأجل ، وذلك عن طريق شراؤها للسندات في
بورصة الأوراق المالية . وقد تضمن هذه الطريقة للدونة 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 أثمانها ، مما يشكل عبئاً مالياً على ميزانيتها

الفصل الثالث

الآثار الاقتصادية للقروض العامة

تلقوا القروض العامة آثاراً واسعة ومتباينة على النشاط الاقتصادي والتوازن الاقتصادي في مجموعته. 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 الأمر، أن آثار القروض العامة تتداخل مع آثار الضرائب العامة. نظراً لكون الأولى تعد ضرائب مؤجلة، كما 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، وتقرض ضرائب جديدة يستخدم عائدها في تسديد أصل القرض وفوائده.

وتمتد 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 التقنية المتداولة، وفي الميل للاستهلاك والادخار. أضف إلى ذلك أنها تؤثر بصورة كبيرة على توزيع العبء المالي بين الأجيال المختلفة.

ولاستناداً 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 العميل للادخار على حساب الاستهلاك. فالقروض تمنح العديد من المزايا والصماتات والتسهيلات لصغار المدخرين، من أصل تشجيعهم على الادخار والاكتتاب في سندات القروض العامة. ومن وجهة نظر صغار المدخرين، يكون توظيف مدخراتهم في السندات الحكومية أكثر سهولة وأماناً وأقل خطراً من توظيفها في السندات الخاصة مما يؤدي إلى رفع الميل للادخار وانخفاض الميل للاستهلاك. وبمعنى آخر، فإن الأفراد عادة ما يفضون الاكتتاب في سندات القروض العامة من مدخراتهم المعدة للاستثمار، على أساس كم المزايا والصماتات 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 للقروض الاندخارية والتضخمية. فالقروض الاندخارية 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 للادخار في الزمن الطويل وتخفيض قيمة النفود مما يترتب عليه زيادة في الاستهلاك العام والخاص.

(٢) أثر القروض على الاستثمار:

يترتب على عقد القروض، وما يستتبعه من دفع فوائد منتظمة وأصر الدين إلى المقرضين، انخفاض الأرباح المتوقعة، وعن ثم انخفاض الكمية الحدية لرأس المال، وبالتالي انخفاض الميل للاستثمار. أضف إلى ذلك، أن اتوسع في القروض العامة يجعل الدولة ترفع من سعر الفائدة كوسيلة جذب للأفراد للاكتتاب في سندات القروض العامة، ويرتفع سعر الفائدة يؤثر بالسلب في الميل للاستثمار الخاص. فالأفراد المكتتبون في القروض العامة يسحبون أموالهم من الاستثمارات الخاصة، مما يمشي ضررًا يتلف بالاستثمارات الخاصة.

أضف إلى ذلك أن القروض يكون لها تأثير كبير على التوازن الاقتصادي، وخاصة فيما يتعلق بتدفق حصيلة هذه القروض في مجالات التنمية المختلفة. وهل هي نفقات استيعابية، كانت أم نفقات استثمارية حيث ساعد في تكوين رأس المال القومي ورفع المقدرة الإنتاجية القومية.

(٣) أثر القروض على زيادة كمية النقود:

تقتزن القروض التي تقدمها البنوك إلى الدولة بزيادة كمية النقود المتصاعدة في التداول. ويترتب على ذلك، أنه في حالة وصول الاقتصاد إلى مرحلة التشغيل الكامل فإنها تحدث آثار تضخمية بالتففة الخطورة. ويشكل هذا النوع من القروض نسبة كبيرة من مجموع القروض العامة. فكتاب 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 إصدار نقود جديدة.

(ب) تسودي إعادة خصم أذون الخزانة لدى البنك المركزي إلى

(١) أنظر، د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٤٧٩-٤٨٠.

زيادة الكمية النقدية.

(ج) عادة ما تقوم البنوك التجارية التي تكتب في السندات الحكومية بخلق ودائع ائتمانية جديدة مقابل ما يدخل محفظتها المالية من هذه السندات. ومعنى ذلك أن السندات الحكومية، وخاصة أدون الخزانة، تدخل في حسابات نسبة السيولة المصرفية التي تحدد حجم الودائع، وتؤدي بتأثيرها إلى زيادة الودائع الائتمانية.

(د) قد يحدث أن تترك الدولة المبلغ التي اقترضتها من البنوك التجارية لدى هذه البنوك على سبيل الوديعة، على أن تقوم باستخدامها في الوفاء بالتزاماتها. وفي هذه الحالة يكون النظام المصرفي ككل قد اكتسب في الفروض العامة بنقود كائنية إضافية.

وعما سبق، يتضح لنا أن زيادة كمية النقدية على النحو السابق ذكره، مع فرص بقاء الائتمانية الأخرى على حثيث، قد تحول دون ما تؤدي إليه الفروض العامة عادة من ارتفاع الفوائد على الفروض الخاصة، وهو ما يضر بالاستثمار الخاص.

(٤) أثر الفروض في توزيع العبء المالي العام:

يوزع القرض العبء المالي له بين المقرضين والمكفيلين بالضرائب. كما أنه يرتب نوعين من الأعباء: عبء على الخزانة العامة للدولة أي التزامات الخزانة تجاه المقرضين وتتمثل في دفع فوائد القرض، ورد أصله والامتيازات التي تقدمها للدولة للمكفيلين في الفروض العامة ويسمى هذا العبء 'بالعبء المالي للقرض'. أما النوع الثاني فهو عبء على الاقتصاد القومي، أي مدى تورق القرض على الحياة الاقتصادية بكل جوانبها منذ لحظة الإصدار حتى السداد. ويعرف هذا العبء 'بالعبء الاقتصادي للقرض'، فالقرض هنا لا يلقى 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

التخزير القومى من منفعة جماعية) فالعبء الاقتصادى للقروض يرتبط أساساً بالأفراد الذين يتحملون هذا العبء، ولا يمثل القرض عبئاً اقتصادياً إلا إذا كانت أضراره تفوق منفعه.

والسؤال الذى يطرح نفسه، فى هذا الصدد، هل يمثل القرض عبئاً عم حقيقياً على الجيل الذى نكتب فيه أم يمتد هذا العبء إلى الأجيال المستقبلية؟؟؟.

لجنة على هذا التساؤل يجب علينا أولاً أن نحدد ما يلى:

١- إن القرض، فى مرحلة أولى، يؤدي إلى الحد من الانجاء إلى تضاريف، وذلك يعنى تخفيف العبء عن المكلفين الحاليين، وخاصة أصحاب الدخول المحدودة. ومن ثم تتحسن أحوالهم المالية وتزيد مدخراتهم ويزيد ميلهم إلى الاستثمار.

٢- فى مرحلة ثانية، تقوم الدولة بدفع الأفراد إلى الاكتمال فى القروض لعدم، عن طريق اقتطاع جزء من مدخراتهم وتحويلها إلى الدولة. وهو ما يعنى حرمان المقرضين من مدخراتهم، أى جزء من الواسل التقليدية التى يستخدمونها فى شراء السلع والخدمات، التى يستخدمونها فى الإشباع. ويمثل ذلك تضحية مؤقتة، هى مدة القرض، مقابل ما يحصلون عليه من فوائد القرض وأصله والمميزان الأخرى.

٣- وفى مرحلة ثالثة، تضطر الدولة إلى فرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار الضرائب القائمة، لكي تتمكن من دفع فوائد القروض والمزايا الممنوحة للمكتملين فيه بالإضافة إلى أصل القرض. مما يعنى إلقاء أعباء ضريبية جديدة على المكلفين فى المستقبل. وهذا ما دفع الفقهاء المالى التقليدى إلى تسمية القروض "بالضرائب المؤجلة".

ونخلص من ذلك، إلى أن القرض للعام يعيد توزيع العبء المالى، بداية، بين المكلفين والمقرضين، بالنسبة للجيل الحالى للاكتمال. فيخفف العبء عن المكلفين ويزيد العبء على المقرضين بمقدار حرمانهم من

بعض منخراتهم، 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 العمدة: فيرى أصحاب النظرية التقليدية أن القروض - عند تصحيتها موقفة من جانب المقرضين تبصر منخراتهم مقابل ما يحصلون عليه من فوائد ومزايا أخرى ولا يتلقى العبء على الجير حاضر، إنما يمت أثره إلى الأجيال القادمة. فالمكلفين وحدهم هم الذين يتحملون في النهاية هذا العبء، وإذا فُتِحَ يعتبرون القرض - حسب الإيرادات العامة المستقبلية -

ويخلص التقليديون إلى أن القرض يعفى الجيل الحاضر للاكتساب من عبء النفقات العامة التي يقوم بها، وينتقل في ذات الوقت هذا العبء على الأجيال القادمة. وقد بنى الفكر التقليدي نظريته على أساس أن القرض مورد غير عادي لا يتم تجزؤه إليه إلا لتغطية نفقات غير عادية.

أما أصحاب النظرية الحديثة، فيرون أن القرض يمثل عبء فقط على الجيل الحاضر دون أن يمت إلى الأجيال القادمة.

وواقع الأمر أن كل من النظرية التقليدية والحديثة قد حصرت العبء المالي في جيل محدد. فجد النظرية التقليدية تنفي التصحية التي يتحملها المقرضون بحرمانهم من بعض منخراتهم وامتناعهم عن الاستهلاك فتصبح الأجيال المستقبلية وحدها هي المحتملة بهذا العبء.

بينما يرى أنصار النظرية الحديثة أن عبء القرض يتحمله فقط المقرضون دون الأجيال المقبلة، غافلين أن أصل القرض وفوائده ومزاياه يتحمله الأجيال القادمة الممتدة في المكلفين بدفع الضرائب.

وخلاصة القول أن العبء المالي للقروض يتحملة الجيل الحالي المتمثل في المقرضين ونصحياتهم، والأجيال المستقبلية المتمثلة 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 للقروض 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 استهلاك ولا تحمل الجيل الحاضر نصيباً مما أنه لا يحرم من الإثبات وبالتالي فهي لا تشكل بالنسبة له عبئاً عاماً حقيقياً وإنما العبء يكون على الأجيال المتتالية.

(٢) أن القروض التي تستخدم في تغطية نفقات استثمارية تعضي 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.

(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.

(١) أنظر، د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٤٨٠ - ٤٩٥.

وفي نفس المعنى، د. محمود عبد الفضيل، مرجع سابق، ص ١١٥ - ١١٦.

الباب الخامس الإصدار النقدي الجديد

قد تضطر الدولة في بعض الأحيان، لمواجهة نفقاتها المتزايدة وعجز أميزانية، إلى اللجوء لضريقة الإصدار النقدي، وذلك حينما لا تستطيع أن تواجه الزيادة في نفقاتها استناداً إلى مصادر الإيرادات العادية، الرسوم والضرائب، أو مصادر الإيرادات الائتمانية، القسروض. فتقوم الدولة بإصدار كمية جديدة من النقود وطرحها في التداول. ويعرف ذلك بالتضخم النقدي، 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، يعنى أن زيادة كمية النقود المضروحة للتداول تدفع الأفراد إلى زيادة الطلب على السلع، وخاصة الاستهلاكية، دون وجود إنتاج كاف لتغطية هذه الزيادة، وبالتالي يقر العرض وترتفع أثمان السلع، ومن ثم تصبح تلك النقود غير قادرة على شراء ما يلزم أصحابها لمد احتياجاتهم. وهو ما يعرف اقتصادياً بانخفاض وتدهور 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 الزامية : وبالرغم من عدم وصول الاقتصاد إلى مرحلة التعير الكامل، فإن جهاز هذا الإنتاجي لا يتمتع بأي مرونة مما يحول دون زيادة الإنتاج لمواجهة الزيادة في الض الكلي على سطح الاستهلاك، أي إلى حدوث التضخم.

وهذا مبرر ان اللاتجاء إلى وسيلة الإصدار النقدي الجديد الأول: أنه يعتبر حفزا 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 أنه يؤدي إلى توزيع الدخل لصالح أصحاب الدخل المرتفعة على حساب أصحاب الدخل المحدودة، مما يعني زيادة الادخار على حساب الاستهلاك. وبعد هذا المبرر غير فعال، بل قد يكون خطرا. فبالواقع أن الذي يعوق الاستثمار هو عدم وجود طلب كاف، وعدم التنسيق بين الصناعات القائمة بالفعل. ولا يؤثر الإصدار النقدي (التضخم) على هذين العاملين. أضف إلى ذلك، أنه ليس صحيحا أن إعادة توزيع الدخل يتم لصالح الدخل المرتفعة مما يترتب عليه زيادة الادخار. ففي فترات التضخم لا يتوقف الادخار 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 الكمية المستوردة، مما يترتب عليه زيادة في اخلال ميزان المدفوعات، حيث أن زيادة استهلاك السلع الكمية لا يحقق أي حافز للتنمية الاقتصادية.

الثاني: إن الإصدار النقدي يعتبر وسيلة ضرورة لتمويل الاستثمار العام والحصول على الوسائل اللازمة لبرامج التنمية. ففعاليته تكمن فيما يسمح به من تحويل للموارد لتحقيق أهداف التنمية. ففي هذه الحالة يؤدي الإصدار النقدي إلى تكوين إيداع إجباري لتمويل مشروعات إنتاجية لها

(١) أنظر، د. باهر عظم، مرجع ذلك ص ٣٠٨-٣١٠.

أثر هذه على معدلات التنمية الاقتصادية. فالنضخم 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 وتحمل الطبقات الاجتماعية التي تعتبر ضحية للنضخم نتيجة انخفاض نصيبها من الناتج القومي، أي أنه ينتج أثره في الفترة التي لا تشعر فيه هذه الفئات بعبء التضخم عليها. أما إذا انتبخت لهذا الأثر وضربت برفع دخولها لمواجهة الزيادة في تكاليف المعيشة، فإن الإصدار الجديد يخذ أثره هذا. ومن الوسائل المتبعة في هذا الصدد، للمحافظة على أثر الإصدار النقدي، وسائل الرقابة المتعددة التي تفرض على الأمان وعلى الأجور وعلى تخصيص الموارد. ولهذا يجب أن تؤخذ هذه النتائج في الاعتبار عند اللجوء إلى الإصدار النقدي لتمويل التنمية. وإن كنت اللجوء إلى هذا الأثر يكون في أضيق الحدود أيضاً.

ونخلص مما تقدم إلى مدى خطورة العبء الاقتصادي الذي يتربط على الإصدار النقدي الجديد، وعدم عدائه في توزيع العبء بين مختلف الفئات الاجتماعية. وتكمن خطورة هذه الوسيلة في سهولة الانتحاء إليها في حالة عجز الدولة عن اللجوء إلى طرق التمويل الأخرى، مما يؤدي إلى اختلال التوازن الاقتصادي والنقدي. ومثال ذلك، ما حدث في فرنسا 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 ناز الخلاف في الفقه المالي بشأن استخدام وسيلة الإصدار النقدي؛ فاتفكر التقليدي يرى أنه في حالة وصول الاقتصاد إلى مرحلة التشغيل الكامل، أي عدم مرونة الجهاز الإنتاجي، فإنه يكون من غير الملائم الانتحاء إلى الإصدار الجديد، أي إلى التضخم كوسيلة لتمويل

(١) د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٥١٢.

أعباء النفقات العامة للدولة، نفاذ الأثر التضخمية الصادرة التي تحدث لهذا الاقتصاد.

أما الفكر الكينزي، الذي يهدف إلى معالجة البطالة والكساد، فسجور يرى إمكانية الانتحاء إلى الإصدار النقدي لتغطية عجز للميزانية، 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.

واستناداً إلى ذلك، يصبح الانتحاء إلى الإصدار النقدي أمراً غير مناسب لتمويل عجز الميزانية في الدول النامية لعدم مرونة جهازها الإنتاجي، مما قد يؤدي إلى حدوث التضخم بأثاره الميئة، وهي آثار تؤدي إلى الإضرار بالتنمية الاقتصادية، وخاصة عن طريق رفع تكاليف التنمية، وإحداث عجز في ميزان المدفوعات.

فالتجرب إلى طريقة الإصدار النقدي (التضخم المالي) يجب أن يتم في أضيق نطاق ممكن وبحذر شديد لتلافي الآثار الميئة التي تنتج عنها.

القسم الثالث

الميزانية

La Budget – Budget

مقدمة

تعريف الميزانية

تهدف الموازنة العامة للدولة إلى تقدير النفقات الضرورية ، لإتباع 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 وأر تحصنه من مبالغ خلال مدة زمنية محددة تقدر عادة سنة واحدة. وتعكس الميزانية، بما تتضمنه من نفقات وإيرادات والمبالغ المرصودة لكل منهما، برنامج عمل الحكومة في الفترة المستقبلية على الصعد السياسية 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 تتقوى الحكومة إتباعها في الفترة المستقبلية، وهي الانسحاب تدريجياً من النشاط الاقتصادي وتركه لمجال المبادرات الخاصة (سياسة الخصخصة) وزيادة الاعتمادات الخاصة

بالتكافؤ الاجتماعي في الميزانية ، يعنى اتجاه الحكومة إلى إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات محدودة الدخل وهكذا...

الميزانية والحساب الختامي:

والميزانية، باعتبارها نظرة توقعية لفترة مستقبلية ، تختلف بذلك عن حساب 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 توقعية إلى فترة قادمة فإن الحساب الختامي للموازنة هو نظرة رجعية عن مدة ماضية

الخصر 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، ان الذي يحصع لإجازة أو إقرار السلطة التشريعية، بالمعنى الغنى للكلمة، هو تقديرات أو نظرة الحكومة التوقعية للنفقات العامة وحدها دون تقديراتها التوقعية للإيرادات العامة. تلك الإجازة السلطة التشريعية للنفقات يعنى الحكومة الخيار في أن تقوم بها أو لا تقوم.

مع إجازة أو موافقة هذه السلطة على تقديرات الإيرادات فلا يتضمن أو لا يترك أي خيار أمام الحكومة في تخصيص من عدمه، إذ أن واجب واجبة التحصيل طبقاً لنصوص القوانين التي تقرره، كقوانين الضرائب مثلاً.

وقد تحاول الحكومة أن تضمن الميزانية أوجه جيدة للإيرادات، كضرائب جديدة عتلاً، بحيث تعبر إجازة السلطة التشريعية ميزانية موافقة صادرة منها في نفس الوقت على فرض هذه الضرائب الجديدة، وهذا ما يعرف في الواقع العملي بمحقات الميزانية Adjonctions Budgetaires، وتسلط الحكومة هذا الصريح بقصد تسهيل الحصول على موافقة السلطة التشريعية على فرض الضرائب. ولكن محقات الميزانية، وإن كانت تفيد الحكومة في الحصول على موافقة هيئة على فرض ضرائب جديدة، لا تتفق مع ما يجب من إتاحة الوقت الكافي لمناقشة مبدأ فرض الضريبة وأسبابه ونتائجها. هذا فضلاً عن أن تشريعات الضرائب، بما لها من خطورة وأهمية وديمومة، لابد وأن تصدر في شكل قوانين مستقلة يسهل الرجوع إليها، وليس في شكل محقق بإحدى الميزانيات التي تتسم بطابع التقييد كقاعدة عامة.

الميزانية العامة والميزانية الخاصة:

وعنصر الإجازة هو الذي يفرق الميزانية العامة، أي ميزانية الدولة، عن الميزانية الخاصة، أي ميزانية المشروع الخاص. فبينما يتحدد الاثنان في أن كليهما بعد نظرة توقعية للمبالغ المنتظر إنفاقها والمنتظر تحصيلها خلال فترة زمنية مقبلة، يتحدد 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 الذى رأيناه، بينما لا تتطلب الميزانية الخاصة مثل هذه الإجازة

الميزانية والمحاسبة القومية (الميزانية القومية والحسابات القومية):

والجتماع العنصرين ، سابقاً الذكر، أى التوقع والإجازة، هو الذى يفرق بين ميزانية الدولة والميزانية القومية Le Budget nationale .
يهم الدور المتقدمة فى الوقت الحاضر بإعداد ما يسمى بالميزانية القومية أو الاقتصادية Budget national ou economique. وهى عبارة عن التقديرات الكمية المتوقعة للنشاط الاقتصادى فى مجموعته، أى فى القطاعين العام والخاص وفى علاقاته الداخلية والخارجية خلال فترة معينة. وذلك من خلال التوقعات الخاصة بحجم الدخل القومى فى هذه الفترة، وتكوينه، وتداوله، بمعنى آخر، إذا كانت ميزانية الدولة تعكس مختلف أوجه نشاط الدولة وحدها كتمخيص اعتبارى عن فترة مقبلة، فإن الميزانية القومية تعكس مختلف هذه الأوجه فى الأمة^(١) كلها، بما فيها الدولة، عن نفس هذه الفترة. وتتميز الميزانية القومية عن ميزانية الدولة بأنها توقع فحسب، أما ميزانية الدولة فهى توقع وإجازة فى نفس الوقت.

وعلى ذلك لا يمكن أن تحل الميزانية القومية محل ميزانية الدولة، شأنها فى ذلك شأن ميزانية الدولة التى لا يمكن أن تحل محل ميزانية أى مشروع خاص. فنور الميزانية القومية يقتصر، إذن، على كونه مجموعة البيانات الأساسية التى يمكن على هديها إعداد ميزانية الدولة. فهى الموجه للحكومة عند إعدادها لسياستها الاقتصادية، بصفة عامة، وميزانية الدولة بصفة خاصة. إذ يجب أن تأخذ البيانات المشار إليها فى الاعتبار حتى

(١) سنطلق لفظ الأمة للدلالة على إجمالى أنشطة الدولة والقطاع العام والقطاع الخاص.

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. فصله الحساب القومي بتميزانية القومية تشبه تماماً صلة حساب الخسائر بميزانية الدولة، بمعنى أن حساب القومي عبارة عن سجل لكافة أوجه النشاط الاقتصادي لشمة عن فترة عاضية، وذلك من خلال العمليات التي تمت فعلاً وبخاصة بحجم الدخل القومي في هذه الفترة وتكوينه وتداوله وتوزيعه. أما الميزانية القومية فهي، وعلى ما سنف آتيان. نظرة توقعية عن مدة مستقبلية للتغيرات الكمية المتوقعة للنشاط الاقتصادي في مجموعه. وصف للنظام الدولي لحسابات القومية الذي قرره الأمم المتحدة، فإن هذه الحسابات تشمل على مجموعات أربع من الحسابات هي المجموعة الأولى: حساب المشروعات، ويشمل العمليات التي أجريت بواسطة المشروعات والتنظيمات المنتجة لسع وخدمات مخصصة للبيع بأنتمز 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 كالجتماعيات 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 والمجموعة الرابعة: حساب الخارج، ويشمل عمليات الاستيراد والتصدير والاستثمارات الأجنبية والتمويلات الدولية. وتأخذ كل مجموعة من هذه

الحسابات صورة جدول ينقسم إلى جانبين، يخصص أحدهما للتدفقات وتندرج فيه عمليات الشراء التي يقوم بها المشروع والضررائب والأشتراكات والمرتببات التي يتفعلها، والاستثمارات التي يقيمها والانخراط الذي يقرره وغير ذلك من أوجه التدفقات، أما الجانب الآخر فيرصد الإيرادات 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 أخذ بعض التعديلات الطفيفة عليه بما يتناسب مع الظروف الخاصة بكل اقتصاد وطني على حدة.

ومن تقدم جميعه، يوضح بجلاء مدى أهمية العلاقة بين الميزانية القومية والحساب القومي والميزانية العامة للدولة، فالحسابات القومية يمكن على أساسها، باعتبارها جلاً لما تم من 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 موحداً تركز 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

يُمر تحضير الميزانية وإعدادها بخطوات وإجراءات معينة تُزج السلسلة التنفيذية نفسها بها، وتكون عند اتخاذ هذه الخطوات تراعى مجموعة من المبادئ والقواعد التي يقررها علم المالية العامة التنفيذي 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

يشعر على السلطة التنفيذية، وهي بصدد تحضير الميزانية، أن تضع في اعتبارها عدد من المبادئ العامة التي تحكم الميزانية والتي صارت من اليهيات في علم المالية العامة، وتتمثل هذه المبادئ في الأمور الأربعة التالية:

- مبدأ سنوية الميزانية.

- مبدأ وحدة الميزانية.

- مبدأ عمومية الميزانية.

- مبدأ توازن الميزانية.

وسنفرّد 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 نجد نفسها مضطرة إلى الرجوع إلى السيد والاحصول على موافقتها بصفة دورية كل عام. ثم إن المناقشة السنوية لميزانية الدولة تجعل السلطة التشريعية تفهم على تفصيل نشاط السلطة التنفيذية ورقابته ورسم حدوده. فكلما قصرت المدة التي يتعين بعدها على الحكومة الرجوع إلى السلطة التشريعية حصول على موافقتها على نفقات وإيرادات الدولة، كلما زاد دور السلطة التشريعية ورقابتها على أعمال السلطة التنفيذية بصفة دورية وعلى فترات متقاربة.

من الاعتبارات المالية تتمثل في أن فترة سنة هي الفترة التي تمرس في نطاقها أغلب الأنشطة الاقتصادية، كما أنها تضمن دقة تقدير إيرادات الدولة ونفقاتها، بصفة خاصة، على أساس اتجاهات في الماضي القريب (سنة لعبية المتنبية)، وذلك لصعوبة تقدير هذه الإيرادات والنفقات في فترة أصغر. وما قد يفترن بذلك من أخطاء. فتقدير النفقات، عندما تكون مدة الميزانية أطول من سنة، سيكون صعباً نظراً لاحتمال تغير الأسعار والأجور بصورة ملحوظة خلال هذه الفترة اللازمة لتنفيذ الموزية. كما أن تقدير الإيرادات لن يكون، بدوره، أقل صعوبة نظراً لأكثر تغير العوامل الاقتصادية التي تؤثر في الدخل القومي، ومن ثم في حصيلة الضرائب والإيرادات بصورة عامة. فالنتيجة بتطور هذه العوامل في المستقبل القريب، الذي يمثل 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 ميزانية لمدة نقل عن السنة فإن ذلك سيؤدي، وعلى حيل القطع، إلى إهمال ظاهرة عرسمية بعض الإيرادات والنفقات العامة، مما يؤدي إلى التمييز بإعداد ميزانية لا تعبر عن حقيقة الوضع الاقتصادي الإجمالي في الدولة، فترتبط صوراً مثل أن النفقات تتركز في شهور الشتاء، باعتبارها أكثر فترات السنة نشاطاً، وأن الإيرادات تتركز في شهور الصيف، باعتبارها فترة تخصيص الضرائب الأساسية في الدولة، فإن أي ميزانية تعد مدة نقل عن السنة لا يمكن موازنة نفقاتها بإيراداتها، إذ تبدو فترة محققة لخفض في الإيرادات وتكون خرى لعجز فيها، هذا فضلاً عن أن فترة السنة تحسب الوقت الضوئ عذول في إعداد الميزانية، فيما لو تقرر أن تكون مدة نقل من ذلك، وما ينطوي عليه هذا الإعداد من تعطيل وإهدق لكل من السلطين التنفيذية والتشريعية.

كل هذه الاعتبارات، يؤكد الفكر المالي التقليدي على ضرورة احترام مبدأ سنوية الموازنة، باعتبار ديمر ضمانته تحضير الميزانية على ضوء تقديرات محددة، ومن ثم واقعية، إلى جانب مراعاته نظاهرة موسمية بعض النفقات والإيرادات، إضافة إلى كفالته رقابية فعالة ودورية على فترات قصيرة من جانب السلطة التشريعية للالتحاق 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 نور 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 لخطوة اقتصادية. ومثال ذلك، مشروعات التنمية والتعمير 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. فبإذنا تمّ هذه الدراسة فقد يتضح بعد ذلك في المشروع أنه لا يحقق أفضل استخدام للموارد المتاحة أو أقصى إنتاج ممكن، وأن هناك استخدامات أخرى أكثر كفاءة للموارد التي يستخدمها هذا المشروع. وواضح ما في هذا من إساءة لاستخدام موارد المجتمع السدرة. ولهذا فلا بد من الأخذ بأسلوب التخطيط الاقتصادي عندما تقوم الدولة بمشروعات طويلة الأجل.

ويلاحظ أن بعض النور قد حاولت أن تخرج على مبدأ السنوية، وأن نحل محله ميزانية الدورات التي تهدف إلى تحقيق التوازن الاقتصادي في خلال فترة طويلة على أساس تعاقب فترات الارتفاع والكساد، ولكن لصعوبة تقدير النفقات والإيرادات في الأجل الطويل، لم تنجح هذه المحاولات ولا تزال الغالبية العظمى من الدول تتأخذ بمبدأ السنوية.

وإذا كانت قاعدة سنوية الميزانية تعنى أيضاً أن تلتزم الحكومة بإنفاق مبالغ النفقات المدرجة بتميزانية وتحصيل الإيرادات الواردة فيها خلال فترة تنفيذها، أي خلال السنة المالية، فإنه لا صعوبة في الأمر في الحالات التي تحدث فيها تصرفات موجبة للنفقات والدفع 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 فعلى لها خلال السنة المالية، أو في حالة الإيرادات التي لم تدفق
الوقائع المنشئة لها، ومن ثم لم يتم تحصيلها خلال السنة نفي. فمثل هذه
النفقات والإيرادات لا تضاف إلى حساب هذه السنة.

لكن الصعوبة تكمن عندما يحدث أن ينشأ التزام على عتق الحكومة
بمبلغ معين 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 التشريعات المالية تنوع. وهذه
طريقتان لإجراء حساب السنة المالية: حساب الخزائنة وحساب التسوية.

أولاً: طريقة حساب الخزائنة: *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. فطناً لهذه الطريقة ينظر إلى الميزانية باعتبارها
حساب الخزائنة، حيث تكون وجهة النظر المالية، هي الغالبة، وتسجل
المبالغ التي دفعتها الخزائنة وتلك التي حصلت عليها فعلاً خلال السنة المالية
لهذه الميزانية.

وعليه إذا انتهت السنة المالية دون دفع مبلغ ما من الإعتمادات فإنه
يلغى حتى ولو كان التزام الحكومة بإنفاقه قد نشأ خلالها، ويتمين 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 بلعل أهمها ما ينشأ أولاً، أنها تمكن الحكومة من إضمار مركزها المالي على خريف الحقيقة، وذلك باستعجال تخصيص الإيرادات قرب انتهاء السنة المالية والإبطاء في دفع الالتزامات، وثانياً، أن الإيرادات الحكومية المختلفة قد تميز عند اقتراب انتهاء السنة المالية إلى إيرادات في إنفاق الإعانات مخصصة لها دون مقتضى، أو دون وجود ما يستدعي ذلك، رغبة في الاستفادة منها قبل انتهاء السنة المالية وإلغاء ما تبقى منها دون صرف، ولا يخفى على أحد ما ينطوي عليه هذا العيب من إهدار للمال العام في غير ما خصص له.

ثانياً: طريقة التسوية: *Système de l'exercice*

ويعتضى هذه الطريقة بعد حساب السنة المالية الختامي على أساس المبالغ التي التزمت الحكومة بتدقيها، حتى ولو لم يتم هذا الإنفاق بالفعل خلال السنة المالية المذكورة، وعلى أساس المبالغ التي نشأ حقها في تخصيصها 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 حصلت بها بالفعل ولكن من حيث الالتزامات والحقوق التي نشأت على الدولة أو لصاحبها خلال السنة المالية، بغض النظر عن تاريخ الدفع أو التحصيل الفعلي.

ويؤدي الأخذ بهذه الطريقة إلى ضرورة وجود فترة إضافية تضاف إلى السنة المالية يقصد تسوية الالتزامات التي نشأت خلال السنة المالية للميزانية ولم تقم الدولة أثناءها بالتوفاء بها، وكذلك تسوية الحقوق التي لم يتم تحصيلها خلال ذات السنة. ويطلق على السنة المالية وفترتها الإضافية (مدة تسوية).

وتحديد هذه المدة الإضافية متروك لقانون المالية 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 أنها تصور المركز المالي للدولة تصويراً سليماً. ولا تعطى الفرصة للحكومة لإظهاره على غير حقيقته. كما تمتاز كذلك بعدم دفع الإدارات الحكومية إلى الإسراف في إنفاق اعتماداتها قرب انتهاء السنة المالية بغير مقتضى. ومع ذلك فعيب هذه الطريقة أنها تترك حسابات السنة المالية دون إقفال لمدة طويلة بعد انتهائها مما يؤدي إلى تداخل حسابات السنوات المالية المختلفة بعضها مع البعض الآخر. وتتبع مصر طريقة حساب الخزنة 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 المنقولة 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 تقادي الرقابة التشريعية.

ويترك على تطبيق مبدأ وحدة الميزانية نتيجة هامة تتمثل في قاعدة عدم تخصيص الإيرادات . وتستلزم هذه القاعدة عدم تخصيص إيرك معين لمواجهة مصروف معين، بل تجمع كل الإيرادات دون تخصيص في قائمة واحدة تقابل 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 فائض أو عجز للعمليات المختلفة التي تطوى عليها الميزانية ، مما يعنى التمسك بوحدها وما يؤدي إليه ذلك من تبيد في الموارد أو قصور الميزانية عن تحقيق أهدافها. ومن اليسير أن نتصور ما يمكن أن يؤدي إليه الإخلال بقاعدة عدم تخصيص الإيرادات. فبعض المرافق يمكن أن تحقق فائضاً ضخماً مما يدفعها 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 بقطاع 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 فيتمثل في أن مبدأ 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 عنقه، هذا من جهة ومن جهة أخرى، فإنه يساعد على عرض المركز المالي للدولة نون 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.

ثم الاعتبار السياسي فيتحدث في أن وحدة الميزانية تسد السلطة التشريعية في مائدة رقابتها على النفقات والإيرادات العامة. وهذا مما لا يتحده عرض الميزانية في شكل حسابات متعددة

فكي تمكن 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 مرافقة 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 يحمل هذه السلطة على فرض أعباء متبينة 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 تبررها 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

ويفصد بها الإطار الذي يسجل دخول أموال إلى خزائنة الدولة، بمقابلة بعض العمليات الخاصة التي تقوم بها، ولا تعتبر إيرادات عامة، وتسحر خروج أموال منها لا تعتبر نفقات عامة. مثال ذلك، التأمين الذي يلتزم بدفعه المقاولون المتعاقدون مع الحكومة ضماناً لتنفيذ مشروع معين لا يعتبر إيرادا عاما رغم أنه يدخل خزائنة 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 خزائنة الدولة.

من المنطقي في هذه الحالة ألا تدرج مثل هذه الأموال في ميزانية الدولة، بل ينبغي أن ترصد لها حسابات خاصة تقف من تلقاء ذاتها عندما تخرج من خزائنة 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 عامة.

لكن قد نسي 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 ستتمكن 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 ستسدد فيما بعد، أو كما لو قامت بإدراج مبالغ معينة لشراء سلعة ما في حساب خاص اعتماداً على أنها ستسدد فيما بعد عند بيع هذه السلعة، ووجه الخطورة في هذه الحالات تتجلى عندما لا يتم

تسند كافة هذه المبالغ، كلها أو بعضها، مما يدفع الحكومة إلى فرض
أعباء مالية جديدة على المواطنين لمواجهة هذه النفقات

وهكذا نرى أن الحسابات الخاصة للخزينة يمكن أن تؤدي إلى
إصدار الاعتبار المالي، باعتبار أحد العناصر التي يستند إليها مبدأ وحدة
الميزانية. فضلاً عما قد تؤدي إليه من هدم للاعتبار الثاني، الذي يقسود
عليه المبدأ المذكور، وهو الاعتبار المالي وذلك عندما لا يلتزم الحكومة
بعرض الحسابات الخاصة للخزينة على السلطة التشريعية إذ يمكن ذلك
من تجنب كل الرقابة على أوجه الإنفاق العام التي تتضمنها تلك
الحسابات.

في مصر تطبق طريقة الحسابات الخاصة للخزينة فيما يتعلق
بتمويل عملية شراء القطن كإجراء. إذ تقرض الحكومة عن طريق
إصدار أذونات الخزينة وتستخدم حصيلة القرض في شراء المحصول، ثم
تعود وسنده 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
ضخم على نحو ما يحدث الآن في إقليم توشكي. إذ يترتب عن اتباع مبدأ
وحدة الميزانية وإدراج هذه النفقات غير العادية إلى جانب النفقات العادية،
إن تتضخم الميزانية بشكل يوحى بزيادة نشاط الدولة لدرجة كبيرة مقارنة
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 تسي الدولة استخدام هذه الوسيلة الفنية، أي الميزانيات
غير العادية، وذلك بقدر بعض بحد النفقات، التي تعتبر في حقيقتها نفقات
عادية، من ميزانية الدولة إلى ميزانية غير عادية تتسبب لهذا الغرض، مع
الانتحاء إلى فرض ضرائب استثنائية أو عقد قروض لتفصيلها وتخصيص
الحكومة بهذه الطريقة إظهار ميزانية الدولة في صورة متوازنة مع التبدل
في الخطة تتضمن عجزاً بمقدار النفقات الواردة في الميزانية غير
العادية. أصب إلى ذلك أنه، وحتى ولو لم تسي 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 عادى
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 النورية والخاصة بتسيير المرافق العامة العادية والنفقات
الاستثمارية والخاصة بالمشروعات الإنتاجية الكبرى. ولقد عرفت مصر
الميزانيات غير العادية على صور تاريخها، ويكفي تصفح كتب المالية
العامة للتحقق من صحة ذلك.

ثالثاً: الميزانيات الملحقة: Les budgets annexes

وهي ميزانيات يستعينها حسن سير بعض المرافق العامة القائمة
بنشاط صناعى أو تجارى، حيث توضع لهذه المرافق ميزانيات مستقلة
تشتمل 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 بدلا من القواعد الحكومية التي تتسم بالتعقيد والجمود. وكذلك إلى الرغبة في معرفة مدى أرحية المرفق بمقارنة نفقاته بإيراداته. إلا أنه يلاحظ أنه يمكن تحقيق معظم هذه الاعتبارات دون حاجة إلى إنشاء ميزانية ملحقة والخروج على مبدأ وحدة الميزانية، ويتحقق ذلك بإتساء ملحق بالميزانية فقط خاص بنفقات وإيرادات المرفق، أو بإصدار لائحة خاصة بالمرفق تتضمن القواعد والنظم التي يسير عليها بما يحقق تحريزه من الروتين الحكومي.

ومن القواعد المفردة بالميزانيات الملحقة أنه يسرى عليها ما يسرى على الميزانية العامة للدولة خاصة بالنسبة لاعتماد السلطة التشريعية لها. بمعنى أن الميزانيات الملحقة، وإن كانت لا تحقق الاعتبار المالي الذي يستند إليه مبدأ وحدة الميزانية، تحقق الاعتبار السياسي الذي يقوم عليه هذا المبدأ والمتمثل في رقابة السلطة التشريعية عليها إلى حد ما.

رابعا العيزانيات 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 مسن مبدأ وحدة للميزانية يترتب عليه إهدار الاعتبارين الأساسيين اللذين يركز عليهما المبدأ سالف الذكر. وهذا واضح جلي بالنسبة إلى الاعتبار المالي حيث تتساوى للميزانية المستقلة مع الميزانية الملحقة في هذا الشأن، أما بالنسبة

إلى إهدار الاعتبار السيسى فيرجع إلى أن الميزانية المستقلة ، على عكس الميزانية الملحقة ، يتعد أخذ موافقة البرلمان عليها بل يختص مجلس إدارة المرفق باعتمادها .

المبحث الثالث

مبدأ عمومية الميزانية

L'universalité budgétaire

يستلزم تخصيص الإيرادات العامة التقييم ببعض النفقات. كما أن كثيرا من وحدات القطاع العام تتخضع بإيرادات ضخمة. ولهذا توجد صريقتان لإدراج الإيرادات والنفقات في الميزانية العامة: الطريقة الأولى، وتسمى بطريقة الناتج الصافي، وموادها 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 المتداخلة، وفحواها أن تدرج في الميزانية كل نفقة وكل إيراد مهما كسرت مقدار ودون إجراء أي مقاصة بينهما، والطريقة الثانية، وهي المتبعة كمنها ، أي مبدأ العمومية والشمول، وذلك لاعتبارات معينة من حيث سببها والآخر مالى. أما الاعتبارات السيسية، فتتوصل فى تحفة 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 فى ميزانية دائننا كان هذا الرصيد أو مدينا أما الاعتبارات المالية، فتتمثل فى محاربة الإمبراف فى الإنفاق الحكومى، حيث إن إتباع طريقة الناتج الصافي أو الميزانية الصافية من شأنها أن تتيح للمرفق الذى يحقق إيرادات تربو على نفقاته أن يسرف فى هذه النفقات بدون مقتضى، اعتمادا على أنه لن يظهر فى ميزانيته إلا

فائض الإيرادات على النفقات وعلى أنه لن يجد رقابة من السلطة التشريعية على بنود نفقاته.

وعليه فمبدأ عمومية الميزانية يعنى أن تظهر فى وثيقة الميزانية كافة تقديرات النفقات وكافة تقديرات الإيرادات دون أى مقاصة بين الاثنين وهذا المبدأ يكمل مبدأ وحدة الميزانية فإذا كان مبدأ وحدة الميزانية يهدف إلى إعداد وثيقة واحدة لميزانية الدولة ويمثل الإصرار الخارجى للميزانية، فإن مبدأ العمومية يهدف إلى ملأ هذا الإصرار عن طريق التسجيل التفصيلى لكل تقدير بنفقة وكل تقدير بيراد دون إجراء مقاصة بين التقديرين. أى أن مبدأ عمومية الميزانية يمثى المضمون الداخلى لمبدأ وحدة الميزانية باعتبار أن هذا الأخير، وعلى ما سلف البيان، هو إصرار الخارجى للميزانية.

ورغم ما يحققه مبدأ عمومية الميزانية من فوائد، إلا أنه تعرض لنتق مزير من جانب البعض. ويمكن إيجاز هذا النقد فى أمور ثلاثة الأمر الأول، أن مبدأ عمومية الميزانية من شأنه إضعاف الحافز لدى القائمين بإدارة المرفق العام على ضغط نفقاتهم أو زيادة إيراداتهم بالتباعد طرق الإدارة الحديثة سيما وأن أى فائض يحققه المرفق سيذهب إلى ميزانية الدولة ولن يوجه لمكافأة العاملين به، أو تحسين ظروف عملهم. الأمر الثانى، أن هذا المبدأ لا يشجع على استخدام الأرباح التجارية فى إدارة المرفق العام. الأمر الثالث، أن اتباع مبدأ العمومية من شأنه التأثير على مرونة العمل الحكومى وكفاءته وجودة أداءه.

غير أن هذه الانتقادات ليست بمنأى عن الرد عليها؛ ففىما يتعلق بالانتقاد الأول فهو لنتقاد غير صائب، إذ فيه خلط بين مبدأ عمومية الميزانية وقاعدة عدم تخصيص الإيرادات فى الميزانية. فمبدأ العمومية يقتصر فقط على إلزام الحكومة بسرد كافة التقديرات للإيرادات والنفقات العامة على نحو مفصل فى وثيقة الميزانية دون إجراء أى مقاصة بينهما. ومن ثم فإن الأخذ به لا يعنى، فى قليل أو كثير، ضرورة توجيه إيرادات

المرفوق العام إلى وجه أو خر من أوجه الإنفاق (مكافأة العاملين أو تحسين ظروف عملهم). أم الانتقال الثاني فهو، على فرض صحته ، ليس على درجة كبيرة من الأهمية، وذلك راجع إلى أن العادة جرت في الأونة الأخيرة على تسجيل نفقات وإيرادات معظم المرافق ذات الأنشطة التجارية والصناعية في ميزانيات خاصة تُحق بالميزانية العامة للدولة. ولا يخفى على أحد أن الميزانيات المنحقة لا تظهر تفاصيلها في الموازنة العامة ، بل يكفي بذكر رصيده فقط في جانب الإيرادات ، إن كان هناك فائض، وفي جانب النفقات إن كان هناك عجز، وعليه فلا يسير مبدأ عمومية الميزانية بالنسبة لهذه المرافق أي مشاكل في الواقع العملي. أما الانتقال الثالث فمردود عليه من مبدأ عمومية الميزانية لا شأن له بكفاءة العمل الحكومي وجودة أداءه. إذ لا تعرف كيف يؤثر ذكر الحكومة لجميع أوجه الإنفاق ومصادر الإيراد، على نحو تفصيلي في وثيقة الميزانية على مرونة العمل الحكومي وكيفية.

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 حصاة عينية عبارة عن سيائك البرونز الناتجة من صهر مدافعها القديمة، بدلا 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 سيائك 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 منطقي، وأن يؤدي إلى التعقيد والوقوع في برائن البروتين 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 ومحااربة الإسراف والتبذير. ومن ثم فإن احترام هذا المبدأ ينبغي ألا يتجاوز حدود النصف من وجوده، أي تحقيق الرقابة المذكورة، ولا يوجد ما يدعو إلى تطبيقه بصورة جملة طالما أن الهدف الذي وجد، المبدأ المشار إليه، من أجل تحقيقه لم يغب عن الأنظار.

ونعقد أنه من المناسب التخفيف من غموض مبدأ عمومية الميزانية، بالنظر لتضخم حجم الموازنات العامة في العصر الحديث. فلا يوجد ثمرة تدعو إلى اشتراط العمومية على إصدارها فيما يتعلق بعرضيات المشروعات النهائية لميزانية الدولة حتى لا يبدو هذا المشروع شديد التعقيد ويتعلق على القيم. ويرى البعض^(١) أنه من المناسب، لتحقيق ذلك، اشتراط العمومية على إطلاقها فيما يتعلق بتخصيص مشروعات موازنات المرافق العامة المختلفة المعروضة على وزارة الخزانة والمالية. أما مشروع الميزانية العامة للدولة فيمكن عرضه بصورة موجزة كي يتمكن المضع له من الوقوف بيسر على الخطوط العريضة لسيااسة الحكومة حتى ولو اقتضى ذلك الإخلال بقاعدة العمومية في حدود مقبولة. طالما أن هذا الإخلال ليس من شأنه تفويت النصف من المبدأ، ألا 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 تستلزمان تحقيق نفس الغرض وهما: قاعدة عدم تخصيص الإيرادات، وقاعدة تخصيص الاعتمادات.

(١) أنظر، د. مجدى شهاب، الاقتصاد المالي، دار الجامعة الجديدة للنشر، سنة

La non-affectation des recettes

وتعني 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 التدوير والأوراق انفضائية لإنشاء دور التماكيد وإنصافها وتأسيسها. الخ وإنما ينبغي وفقاً لهذه القاعدة أن يتم تخصيص جميع الإيرادات، أياً كان نوعها وأياً كانت الوحدة التي تقوم بتخصيصها، بحساب الخزينة 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 الأعمال أو تنفيذها بدرجة منخفضة من الجودة مما ينعكس بدوره على العمر الاقتصادي للمشروع. أوصف إلى ذلك أن الإخلال بالقاعدة سالفة 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 المنقتر عليه ويجعلها مقابلاً للمنفعة. وأخيراً فإن الخروج على هذا المبدأ من شأنه تشجيع المكثفين على التهرب من أداء الضريبة، إذا ما ارتأوا أن وجه الإنفاق

المخصص له هذه الضريبة لا يمثل بالنسبة لهم أى أهمية أو لمن يعود عليهم بأى نفع مباشر .

القاعدة الثانية: قاعدة تخصيص الاعتمادات:

La spécialité des crédits

وتعنى 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 إعداء واعتماد النفقات كمبلغ إجمالى يترك للحكومة أمر توزيعه على أوجه الإنفاق المختلفة وفق مشيئتها، وإلا ضاعت الحكمة من رسم البرامج والسياسات لتوجيه الموارد الاقتصادية للمجتمع نحو استخداماته المثلى. وتعذر على السلطة التشريعية مراقبة الإنفاق الحكومى فى تفصيلاته وتقييم الأداء.

ورغم ما تحققه هذه القاعدة من مزايا، إلا أن التطبيق الحرفى 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 أن يتضخم حجم الميزانية إلى درجة مبالغ فيها، وأن تلتزم السلطة التشريعية بإجراء عدد هائل من التصويت يتناسب مع تفصيل كل وجه من وجود الإنفاق الحكومى فى كل إدارة حكومية على حدة مما يؤدي إلى إقبال كاهل هذه السلطة بتفاصيل غير ضرورية

وتسلب ، من ناحية أخرى، الإجازة المفترقة فى التفصيل لأوجه الإنفاق العام، من الحكومة كل مرونة لأزمة لإدارة المرافق العامة وتضطرها إلى الرجوع إلى السلطة التشريعية فى كل مرة ترى فيها ملاءمة تغيير الاعتمادات التفصيلية، التى سبق لها إقرارها، مما يتعلوّن مع حسن سير المرافق العامة وإطرادها.

لذلك فإن الكياسة المالية تقتضى مراعاة قاعدة تخصيص الاعتمادات والاستفادة من مزاياها مع توفير المرونة اللازمة لحركة

الإدارات الحكومية، ويحتقن ذلك من تخم النفقات العامة بالنسبة لكل وحدة حكومية إلى أقسام رئيسية تمثل وحدات التخصيص ويتم اعتمادها من السلطة التشريعية، بحيث لا يجوز للمنظمة التنفيذية مجاوزة المبالغ المخصصة لكل من هذه الوحدات إلا بعد الرجوع إلى السلطة التشريعية والحصول على موافقها. وفي نفس الوقت يسمح للحكومة بأن تتعدى المبالغ المخصصة لتنفذ بر نفق مبالغ متوفرة في بند معين لا يحتاج 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 المكتبة في توفير المرونة اللازمة لحركة الإدارات الحكومية.

المبحث الرابع مبدأ توازن الميزانية L'équilibre budgétaire

توازن الميزانية له معنيان: 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 هذا المفهوم، ينظر إليه إذن نظرة حسابية بحتة. وهذا المفهوم كان يطبق على موازنة الدولة نفس المبادئ التي تنطبق على موازنة الأفراد والمؤسسات 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 في المالية العامة بمثابة الخطر الرئيسي، ويعد أخطر بكثير من فائض الميزانية. ذلك أن وجود عجز يعني، في التحليل الأخير، الاتجاه انزولي 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 الجينمية للتضخم والتي تتدهور فيها القيمة الحقيقية للنقود وتتناقص. وتعتبر هذه الحلقة التضخمية إلى الاتساع نتيجة اضطراب الحكومة مرة أخرى إلى إصدار أوراق نقدية جديدة تؤدي بنورها إلى زيادة الأسعار وانخفاض قيمة النقود.. وهكذا.

ومن ناحية أخرى فإن تغطية العجز عن طريق الاتجاه 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 بإنفاق حصيلة القروض في سد العجز، أي في إنفاق 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 المقرضة.

المفهوم الحديث لمبدأ 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 والاقتصادية التي تميز القرن الحالي. ولكن ليس معنى ذلك أن الفكر

المالي المعاصر يستبعد فكرة التوازن، كما هو الحال ذلك أنه يميل إلى أن يستبدل بفكرة التوازن المالي البحث (المحاسبي) فكرة أوسع منها هي فكرة التوازن الاقتصادي العدم حتى ولو أدى هذا إلى حدوث عجز مؤقت في الموازنة.

هذا الاستبدال هو ما يطلق عليه بنظرية العجز المؤقت والمنظم *déficit systematique*. وتتخصص 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 ونظر الحالة الركود القائمة لا يقوم الأفراد أو المشروعات الخاصة بهذه الاستثمارات، ولهذا يتعين على الدولة، من ناحية، أن تزيد من استثماراتها لتنشيط الحياة 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 المتبقية 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 مائة للذكر بشقيها (زيادة الطلب الكلي وخفض الضرائب) ستقضي على حالة البطالة وتؤدي إلى تنشيط الحياة الاقتصادية فتزيد حصيلته الضرائب وتتوقف الإعانات التي تمنح للمعطلين أو المشروعات. على أنه ينبغي لتحقيق ما تقدم أن يلاحظ أن التوسع في الإنفاق العام يجب ألا يتعدى 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 الاتجاه إلى العجز المنظم يؤدي إلى التضخم. وبعبارة أخرى تتلخص نظرية العجز المنظم في أنه يتعين على الدولة في حالة الكساد، أي عندما يكون الاقتصاد القومي دون حالة العمالة الكاملة، أن تعمل كل 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 العمالة الكاملة. وتتوصل الدولة إلى زيادة الطلب الكلي الفعلي، في حالة الكساد، بواسطة عجز الميزانية أي إنفاق مبالغ تزيد عن الإيرادات المحصلة. ذلك أنه في أوقات الكساد تقل حصينة الضرائب لقلة الأرباح ونقص الدخول. وتسير نظرية العجز المنظم على الدولة بوجوب تخفيض هذه الضرائب مما يزيد من القوة الشرائية للأفراد والمؤسسات ومن ثم الطلب الخاص الفعلي. كما تشير عليها في نفس الوقت بوجوب زيادة إنفاقها على المشروعات الاقتصادية والاجتماعية مما يزيد من الطلب العام، وبوجوب منح مساعدات وإعانات للمؤسسات حتى تستطيع معاودة نشاطها ومواجهة الزيادة في الطلب الفعلي الخاص والعم.

وبهذه الطريقة يمكن للاقتصاد القومي أن يخرج من حالة الركود التي يعانيها، وتزيد العمالة إلى الحد الذي يشغل فيه الجهاز الإنتاجي للدولة بكل طاقته، أي تصل العمالة إلى الحد الكامل.

ووسيلة الدولة إلى تمويل عجز الميزانية هي أساساً إصدار النقدي. وتسير نظرية العجز المنظم بوجوب عدم الخوف من التضخم في هذه الحالة بالذات، لأنه تضخم دافع ومفيد طالما أن الاقتصاد القومي دون حالة العمالة الكاملة. مما يعني وجود طاقة إنتاجية معطلة لا ينتظر لتشغيلها سوى حدوث طلب على منتجاتها وهذا ما يكفله عجز الميزانية على النحو المشار إليه.

وعندما تعود حالة العمالة الكاملة إلى الاقتصاد القومي، أو حالة التوازن الاقتصادي، فإن هذا كفيلٌ وحده بإعادة ميراثية الدولة إلى توازنها الحسابي: 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 وذاك كفيلان بزيادة إيرادات الدولة وفي ذات الوقت بتقليل نفقاتها مما يؤدي في النهاية إلى تحقيق توازن الميزانية.

ومن هذا العرض المختصر لنظرية العجز المنظم بين بوضوح أنها لا تعدو 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- أن نظرية العجز المنظم . وإن كانت تبدو بصورة صحيحة مخالفة لمبدأ توازن الميزانية، هي في حقيقة الأمر خطوة دقيقة 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 لمبدأ توازن الميزانية وهو الأمر الذي يخالف ما تهدف إليه.

٣- أن العجز في الميزانية، انتضخ المقصود، لا يجب أن يتجاوز الحد اللازم لتحقيق العمالة الكاملة أولاً تحول انتضخ من نافع إلى ضار. إذ أنه يؤدي إلى ارتفاع الأسعار، من جهة ويؤدي في قيمة النقود، من جهة أخرى، فيؤثر بالسلب على الطاقة الإنتاجية المستغلة.

٤- يجب على الدولة أن تثبِّط بشأن الكف عن الإصدار النقدي، وهو الأداة التي تستخدمها الدولة لتوصول إلى مرحلة التوازن، عندما يصر الاقتصاد القومي إلى مرحلة العمالة الكاملة. إذ أن الاستمرار فيه عن شأنه أن يؤدي إلى ارتفاع الأسعار وانحيار قيمة النقود، بدلاً من زيادة الإنتاج لمواجهة الزيادة في الطلب على السلع والخدمات. ويرجع ذلك إلى أن الجهاز الإنتاجي يعمل بكل طاقته دون حدود في طاقة معطلة.

٥- أن نظرية العجز المنظم والتحليل الكينزي التي هنا 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 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 الإنتاجي 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 تضخم في الأسعار وتحتفظ النقود بقيمتها، أي بقوتها الشرائية. أي أن نظرية تعجز المنظم تكون ذات فاعلية في ميزانيات هذه الدول من أجل توصول 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

(١) أنظر، د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٣٥٦، ٣٥٧

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 إمكانية المطلوبة. وكل 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 تضخمى في الأسعار وتدهور في قيمة النقود. فالمضاعف في هذه الحالة لا يضاعف الدخل القومى الحقيقى بقدر ما يضاعف الأسعار أو الدخل القومى النقدي.

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

تُعَبِّد 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 التي تؤثر على أعضاء المجالس الممثلة للشعب.

(١) أنظر، د. باهر عظم، مرجع سابق، ص ٢٠٠

فالسطة التنفيذية تتولى مهام تحضير الميزانية بينما تتركز مهام السلطة التشريعية في مرحلة تالية تخص اعتماد الميزانية.

فالسطة التنفيذية هي أكثر من السلطة التشريعية على تقدير أوجه الإنفاق التي يحتاجها كل مرفق من مرافق الدولة بفروعه المختلفة، وكذلك أيضاً بشأن تقدير أوجه الإيرادات المختلفة والمبالغ التي تحصل من كل مصدر من مصادر الإيرادات العامة. كما أن السلطة التنفيذية هي التي يعبر عنها في تنفيذ الميزانية ومن ثم فإنه من المنطقي أن يعهد إليها بعد ذلك وتحضير الميزانية على نحو ملائم للظروف الاقتصادية التي تمر بها كل دولة، ويكون من المؤكد أنها ستقوم بهذه المهمة بكل دقة وعناية. وأخيراً فإن العيزانية تعبر عن النشاط المالي للدولة خلال فترة مقبلة، وإذا فإنه يجب أن يسود الإنسجام والتوافق بين أجزاء ويندر وتقاسيمات الميزانية المختلفة. ولا يمكن أن يتحقق ذلك لو ترك الأمر للسلطة التشريعية. فأعضاء هذه السلطة الأخيرة يحاولون، غالباً، بكافة السبل الممكنة كسب رضا ناخبهم عن طريق إعداد ميزانية شعبية لا يراعى فيها القواعد الفنية، من جهة، ولا توازن الإيرادات مع النفقات، من جهة أخرى. مما يؤدي في النهاية إلى إخراج ميزانية غير متسقة، ولا تعبر عن الواقع الفعلي لخطط وبرامج الحكومة المستقبلية. وبالرغم من ذلك، فإنه من المتوقع أن تطالب السلطة التشريعية السلطة التنفيذية بمراعاة بعض الاعتبارات في عملية إعداد وتحضير الميزانية، كأن تلتزمها باحترام الخطة الاقتصادية العامة للدولة التي سبق له الاقتراح عليها بالموافقة. وهي في هذا الصدد يتوقف دورها عند حد التوجيهات العامة دون الدخول في تفاصيل الإعداد والتحضير للميزانية.

وإذا كان من المتفق عليه بين الدول المختلفة أن السلطة المختصة بتحضير وإعداد الميزانية هي السلطة التنفيذية، إلا أنه من غير المتفق عليه تحديد شخص المسئول الذي يقوم بهذه المهمة وحدود سلطاته. وعلى سبيل المثال فإن وزير المالية الإنجليزي يعد المسئول الأول عن إعداد

انموذجة 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، وتفصل في الخلافات بين الوزراء حول توزيع الموارد العامة على مختلف المرافق العامة، وهو ما يطلق عليه بنظام الحكم الرئاسي ورئيس الدولة هو الذي يعد رئيس السلطة التنفيذية ويعتبر باقي الوزراء مساعدين له، وهو ينوي 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 يمكن إجراء هذا التعديل؛ بل يتم عرض هذا الاقتراح بالتعديل على رئيس الوزراء الذي يحيل الأمر بدوره إلى مجلس الوزراء تفصل في هذا الخلاف. في هذه الدول، فرنسا ومصر، لا تأخذ بالتوسع أو التضييق في سلطات وزير المالية، بل تحدد سلطاته بما يحقق منفعة الدولة.

وبالاحض، بوجه عام، أنه كلما اتجهت الدولة إلى توجيه اقتصادها وأخذت بمبدأ التخطيط في هذا الصدد، كلما تضاعفت أهمية الدور الذي يلعبه وزير المالية في عملية الإعداد.

المبحث الثاني

الإجراءات الفنية المتبعة بصدد تحضير الميزانية

لقد جرى العمل على أن وزير المالية، باعتبار دوره ممثلاً للسلطة التنفيذية، يقوم بمطالبة كافة الوزارات والمصالح بإرسل تقديراته

إيراداتها ونفقاتها عن السنة المالية المقبلة في موعد يحدده، لكي يتسنى له وقت لازم لإعداد مشروع ميزانية للدولة 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 وتفحصها. ويكون من سلطاتها إجراء التعديلات الجوهرية التي تراها ملائمة، ثم تقوم بإدراجها في مشروع واحد متكامل لميزانية الدولة، حيث يرفع مع البيان المالي إلى السلطة التشريعية لفحصه واعتمده.

وبعد أن تصر كافة تقديرات الوزارات المختلفة والهيئات التابعة للدولة إلى وزارة المالية، تقوم هذه الأخيرة بإضافة تقديرات نفقاتها أي نفقات وزارة المالية، وبتقدير إيرادات الدولة التي تحصلها المصالح التابعة لها. وتتولى إدارة الميزانية بالوزارة جمع كافة التقديرات المشتركة إليها وتنسيقها بعد أن تنصُر بالوزارات المختلفة إذا اقتضى الأمر، ويكون مشروع الميزانية الذي يرسل إلى اللجنة المالية بالوزارة مرفقا 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^(١) مع كفاءة الأعمال الحكومية. فكل إدارة من إدارات الدولة تستعد قبل نهاية السنة المالية لتحديد احتياجاتها من النفقات والإيرادات عن السنة المقبلة،

(١) نظرياً، د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٣٥٩.

(٢) نظرياً، د. مجدى شهاب، مرجع سابق، ص ٢٤٤.

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 تقتضى النظرة السليمة نبي اعتبارها مجموعة من الإلتزامات المتعلقة بتنفيذ مهام محددة تهدف لتعظيم النفع العام وتحقيق أهداف اقتصادية محددة.

وإزاء كافة الاعتبارات المتقدمة، فقد بدأت الدول، وخاصة المتقدمة، نحو الاتجاه إلى الأثيب 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.

وتعد التجربة الأمريكية، في هذا الصدد، خير مثال على ذلك. فقد قام كونجرس الأمريكي بتشكيل لجنة خاصة هي لجنة هوفر في سنة دراسة السير الحديثة لإعداد الموازنة العامة. وقد انتهت تلك الدراسة إلى ضرورة تقسيم الموازنة إدارياً (التقسيم الإداري)، وكذلك وفقاً لوضع الدولة (التقسيم الوظيفي)، وقد دعت هذه اللجنة إلى ضرورة تحليل مختلف الأعباء المالية التي تتحملها الدولة في الموازنة العامة أي ضرورة تحديد أوجه الإنفاق المختلفة للأعوام العامة وذلك كي تعبر بصورة واقعية عن الوضع المالي الحقيقي للدولة، ويمثل ذلك دعوى صريحة تتخلى عن النظرة التقليدية للموازنة العامة باعتبارها سجلاً لنفقات وإيرادات الدولة، واعتناق نظرة حديثة بحيث تصبح الموازنة العامة أداة لترشيد استخدام الدولة للأموال العامة. وقد أخذت العديد من الدول بمنهج التقسيمين بصدد إعداد ميزانيتها العامة

ويتمس التقسيم الإداري، وهو الأسلوب التقليدي، لإعداد وتحضير الميزانية العامة، في تقسيم وتصنيف وتبويب النفقات والإيرادات وفقاً للوحدات الحكومية في الدولة. (الوزارة - المصالح - الهيئات - الإدارات..)

وبحقوق هذا التقسيم عدة مزايا: فكل وحدة تساهم في تحضير وإعداد ميزانية الدولة من خلال قيامها بتحديد حجم النفقات المستقبلية وإيراداتها المتوقعة خلال السنة المالية المقبلة. إذ تعد كل وحدة من وحدات الدولة هي الأكثر 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. ونذا فلا تكاد دولة واحدة لا تستخدم هذا التقسيم في ميزانيتها العامة.

إلا أنه يعيب 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 بتقييم هذا النشاط بأسلوب اقتصادي.

وذلك، فقد أثرت الأساليب الحديثة إن تأخذ بأساليب التقسيم الوظيفي¹ Function Classification جنباً إلى جنب مع تقسيم الإداري Administrative Classification المؤلف ذكره. ونقوم هنا التقسيم على أساس تصنيف النفقات العامة وتوزيعها في مجموعات متجانسة، تخصص كل مجموعة وظيفة معينة من وظائف الدولة. فالمعيار 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 المحسنة بهذه النفقات.

فمثلاً يدرج ضمن بند الصحة جميع النفقات المخصصة للصحة المدرسية بالرغم من تبعية الأخيرة لوزارة التربية والتعليم

استخدام نوع الوظيفة التي تؤديها الحكومة كمعيار للتقسيم يستلزم توزيع الكثير من بنود النفقات العامة الذبنة التي لا تمثل في حد ذاتها

(١) د. حامد دراز. مبادئ الاقتصاد العام، سنة ١٩٨٩، ص ٥٠٦.

وظيفة مستقلة^(١) على مختلف الوظائف الرئيسية المستخدمة في التقسيم، ويخرج عن ذلك بعض النفقات التي يفضل بقاءها في بند مستقل لكونها لا تحقق وظيفة معينة . مثال ذلك نفقات خدمة الدين العام. بالإضافة 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 لابد 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 عامة من القواعد التي تحكم إعداد وتحضير الميزانية العامة للدولة. وإزاء ذلك، فإنه يكفي بتقسيم^(٢) الجانب الإيرادات العامة تقسيماً يتمشى مع الغرض الأساسي للتقسيم الوظيفي، ألا وهو نشر بيانات الميزانية العامة بصريفة واضحة ومختصرة تسهل على غير المتخصصين إدراك كنهها وتفيد مضمونها والوقوف على مدى أهمية نور 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 اليسر على الشخص العادي، غير المتخصص، الوصول إلى كل ما يخص النشاط الحكومي واتجاهات الدولة الاقتصادية، خاصة بالنسبة لحجم القطاع العام ودرجة أهميته في

(١) مثل نفقات رئاسة الجمهورية، للديوان العام للحكومة، مجلس الشعب، الجهاز المركزي للحسابات، الجهاز المركزي للتعينة والإحصاء، الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة الخ

(٢) أنظر، د. جلمد دراز، مرجع سابق، ص ٥٠٧ وما بعدها.

الاقتصاد القومي، كما يسمح هذا التقسيم بإجراء المقارنة فيما يتعلق بالنفقات العامة وكيفية توزيعه على وظائف الدولة واتجاهات هذا التوزيع، وأخيراً، فبواسطة يمكن تحليل النشاط الحكومي، والوقوف على التغيرات التي تحدث في ضيعة هذا النشاط ونطاقه من عام لآخر.

وقد أخذت النظريات الحديثة بشأن أساليب إعداد وتحضير الميزانية بتحديد من الأساليب الحديثة التي 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. ويهدف طريقة الإعداد هذه إلى تحقيق الاستخدام الأمثل والرشيد للموارد العامة بأفضل صورة ممكنة. إذ يفترض فيمن يضطعون بإعداد الميزانية معرفة كافة البدائل الممكنة للإيفاق 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.

(١) لمزيد من التفاصيل أنظر، د. حامد دراز، مرجع سابق، ص ٥٢٥ - ٥٤٩

وكذلك في نفس المعنى، د. مجدى شهاب، مرجع سابق، ص ٣٤٧: ٣٦٥.

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 العناء المالي لكل بديل، والأساليب الأكثر ملائمة لتحقيق هذه الأهداف، لكي تحصر في نهاية المطاف إلى وضع برامج متكاملة بالأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، وأساليب تنفيذ كل منها وكيفية تحويل هذا التنفيذ وأخيرا الموازنة، التي هي عبارة عن ترجمة الشرائح السنوية من البرامج في صورة اعتمادات مالية سنوية مع مراعاة حدود التمويل المالي في المدى القصير، أي أنها تقوم بشرح بين اعتبارات المدى القصير (الموارد المتاحة فوراً) وحفظ 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 يعترض تحقيقها خلال العام المالي القادم، ثم يتم تحديد الاعتمادات المصنوبة وفقاً لهذه الأهداف الفرعية. على أن تكون عمليات التنفيذ والمتابعة والتعديل على مدار العام في إطار هذه الأهداف الفرعية ومدى تحقيقها والتعقبات والمشاكل التي تعترض تحقيقها.

وأخيراً، الميزانية ذات الأساس الصفرى **Zero Base-Budget** وهي تبدأ بضرورة أن يتم تحليل البيانات ودراسة جوانبها 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 لتوقع 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. ويحوز 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 بتمشروعات التي يتخبط تنفيذها فترة طويلة. ويتم تنفيذ هذه البرامج صريقتين: إما عن صريح أن يتم تحديد مبلغ النفقات بصورة تقديرية، ويتم إيجاه في ميزانية السنة الأولى على أن يتم إيجاه في ميزانية كل سنة من السنوات اللاحقة الجزء الذي ينتظر دفعه فعلاً من النفقات. وتسمى هذه الطريقة بطريقة اعتمادات الارتباط. أما الطريقة الثانية، فهي تتخصص في أن يتم إيجاه قانون خاص مستقل عن الميزانية يسمى بقانون البرنامج توافق عليه السلطة التشريعية. وبموجب هذا القانون يتم وضع 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:

يثير 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:

تتمثل 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. فغالب ما تتأرجح بين الكساد والانتعاش من فترة إلى أخرى. كما أن انتشار التضخم وارتفاع الأسعار وانخفاض القوة الشرائية في 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 بناءً 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 يتوقع 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. ويترتب على ذلك بطبيعة الحال زيادة في الحصيلة الإيرادية بصورة قد تفوق الحصيلة المتوقعة. أما في فترات الكساد فنصاب الأنشطة الاقتصادية في مجموعها بحالة من الخمول، مما يترتب 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 المنتظوة 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) أنظر، د. عادل حشيش، أصول الفن العالي 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 يثرئ 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 مسن 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 يفرغ مجلس الشعب من مناقشة الموازنة الجديدة واعتمادها قبل بداية السنة المالية الجديدة المعمول عنها مشروع الميزانية، فقد أبحاث الفقرة الثانية من المادة ١١٥ المذكورة للحكومة مد العمل بالموازنة القديمة لحين اعتماد الموازنة الجديدة.

ويمر اعتماد الموازنة داخل المجلس التشريعي بثلاث مراحل على

التحوي التالي:

أ- 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 العالية 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 المعتقد عليه أن المجلس التشريعي لا يحق له إجراء تعديلات جزئية على مشروع الموازنة، ذلك لأن هذه الأخيرة تمثل بناء متكامل يهدف إلى تحقيق سياسة الحكومة في مختلف الميادين

السياسية والاقتصادية والاجتماعية ومن المتصور أن تؤدي تلك التعديلات إلى الإخلال 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 الفقرة 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 جملته أو رفضه برمته. وفي الحالة الأخيرة ينبغي على الحكومة سحب مشروعها للميزانية العامة وتقديم استقالته. ذلك أن رفض المجلس التشريعي لهذا المشروع ينطوي في حقيقته على رفض سياسات 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 الإجمالى لكل من النفقات العامة والإيرادات العامة. ويرفق به جدولان: يتضمن الأول بياناً تفصيلياً للنفقات، والثانى بياناً تفصيلياً للإيرادات.

ولقد ناز الخلاف حول ما إذا كان قانون ربط الميزانية يعد قانوناً بالمعنى الضيق للكلمة، خاصة وأنه لا يقرر قواعد عامة مجردة وإنما يقرر فحسب اعتماد المجلس النيابى لمبالغ الإيرادات والنفقات الواردة فى الميزانية. ودون ما دخول فى تفاصيل النقاش حول هذا الموضوع فإن قانون ربط الميزانية يعد قانوناً بالمعنى العضوى (الكوئيه صادراً من السلطة المختصة بالتشريع). ولقد أكدت محكمة القضاء الإدارى هذا المعنى فى حكم قديم وشهير لها صادر فى ٢٧ أبريل عام ١٩٥٣ ، 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 فى فترة محددة من الزمن هى فى الغالب عام واحد، وهذا العمل بطبيعته تنفيذى إدارى ولكن لأهميته ولتحمل أفراد الأمة أعباءه وأثره ، تقرر أن يصدر عن السلطة التشريعية التى تمثل إرادة الأمة فى أفرادها نواباً وشيوخاً. ولما كانت أغلب أعمال السلطة التشريعية تصدر فى شكل قوانين ، كانت الميزانية ترتبط هى الأخرى بقانون^(١).

وجدير بالملاحظة أن اعتماد المجلس النيابى للإيرادات يختلف فى طبيعته عن اعتماده للنفقات: فاعتماده للإيرادات يعد بمثابة إجازة منه

(١) مجموعة مجلس الدولة، من ٢ ، ج ٣ ، صفحة ١٠٠ .

للحكومة بتحصيلها، ومن ثم فإن الحكومة لا تتقزم فحسب بتحصيل المبالغ المستحقة لها في حدود رقم الإيرادات الإجمالي الوارد بقانون الميزانية، بل بحق 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 ما تبين 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 يركز

على أساس من التخطيط السليم. هذا فضلاً عن أن طلب هذه الاعتمادات يؤدي إلى الإخلال بتوازن الميزانية، خاصة وأنه لا ينكر 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 وسحب 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 للسلطة التشريعية للإيرادات الواردة في الميزانية عن قيمتها فيما يتعلق بالنفقات. فأجازتها 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. علاء حشيش، مرجع سابق، ص ٣٠٦.

وكذلك في نفس المعنى، د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٣٨١.

(٢) أنظر، د. مجدى شهاب، مرجع سابق، ص ٣٧٤.

(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 يعنى التزام الدولة بإنفاق كافة مبالغ الاعتمادات، ولكنه يعنى 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 المسلفة 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 إلى ذلك الحاجة.

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 كبارى الخ. ومثل هذا القرار، الذى يترتب عليه ضرورة حدوث واقعة الإنفاق، لا يكون الغرض منه مجرد زيادة أعباء الدولة ولكن لتحقيق أهداف معينة تتمثل، كما رأينا فى الأمثلة السالفة، فى الاستعانة بموظف جديد، أو إنشاء طريق جديد.. أى أنها تهدف إلى تحقيق المنفعة العامة. فالارتباط بالنفقة هنا يعتبر إرادى..

كما قد ينشأ الارتباط بالنفقة نتيجة واقعة معينة يترتب عليها التزام الدولة بإنفاق مبلغ ما. مثال ذلك، أن تتسبب سيارة حكومية فى إصابة مواطن، مما يضطر الدولة إلى دفع مبلغ تعويض، فالواقعة هنا مادية وغير إرادية.

وفى كلتا الحالتين فإن الارتباط بالنفقة يعنى القيام بعمل من شأنه أن يجعل الدولة مدينة

(٢) تحديد النفقة:

بعد أن يتم الارتباط بالنفقة، تأتى الخطوة الثانية المتعلقة بتحديد مبلغ النفقة الواجب على الدولة دفعها. فيتم تقدير المبلغ المستحق للدائن وخصمه من الاعتماد المقرر فى الميزانية. مع ضرورة التأكد من أن شخص الدائن غير مدين للدولة بشئ حتى يمكن إجراء المقاصة بين الدينين.

ومن القواعد المالية المقررة أن يكون الدفع بعد انتهاء الأعمال. إذ يتعين على دائن الدولة أن ينهى أعماله أولاً التى تسببت فى دائنيته، قبل أن تدفع له الدولة المبالغ المدينة بها نتيجة هذه الأعمال. حتى يتسنى لها تحديد مبلغ الدين على نحو فعلى

(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 منعا للتلاعب. وغالباً ما يتم هذا في صورة إنز 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 للمتعلق 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 التوزيع المعتمد للنفقات سواء بالزيادة أو للنقصان 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 المقسدة عن العسروفات المحققة، على أن تضيف إليه الوزارة إذا ما زادت النفقات التقديرية عن الفعلية، وقد تأخذ الدولة بنظام الميزانيات المعدلة، ومضمونه إذا ما تبينت السلطة التنفيذية ضرورة تجاوز الأرقام الفعلية عن الأرقام التقديرية ، فلا تتقدم بطلب الاعتمادات إضافية ، ولكن عليها أن تتقدم للسلطة التشريعية بميزانية كاملة مصححة للميزانية الأولى لمناقشتها واعتمادها^(١).

أما الإيرادات فإن مخالفة تقديرات إيرادات الدولة للأرقام الفعلية ، لا يثير العديد من المشاكل فيما إذا تعلق بخطأ في تقدير حصيله كل نوع من أنواع الإيرادات المختلفة، إذ من المنصور 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 بالحصيله الإجمالية للإيرادات العامة، وكان الخطأ بالزيادة فإنه يتم التصرف في الزيادة الإجمالية وفقاً للنظم والقوانين المعمول بها في كل دولة على حدة. وتثور المشكله في حالة الخطأ في تقدير الحصيله الإجمالية للإيرادات العامة بالنقصان، إذ تضطر الدولة في هذه الحالة إلى اللجوء لمصادر غير عادية لمد العجز في الإيرادات، مثل الاقتراض أو الإصدار النقدي.

(١) أنظر ، د . عادل حشيش ، مرجع سابق، ص ٣٠٧ .

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 والفئات 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) أنظر، 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 مروضيهم، وكذلك مراقبة موظفي وزارة المالية عن طريق السكرتيرين الماليين ومديرى الحسابات على عمليات المصروفات التي يأمر بدفعها الوزراء المختصون أو ممن 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 وكلاءها في الوزارة. وتتم الرقابة الإدارية، من الناحية العملية، في طريقتين أساسيتين

أ- الرقابة الموضوعية: وتعنى انتقال الرئيس إلى مكان عمل المروض 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 وهكذا

ب- الرقابة على أساس المستندات: وهنا لا ينتقل الرئيس إلى محل عمل مروضيه، ولكن يقوم بفحص أعمالهم من خلال التقارير والوثائق والمستندات. وتبدو هذه الطريقة أيسر في التطبيق من الناحية العملية من الطريقة السابقة، الرقابة الموضوعية إذ أن انتقال الرئيس إلى مكان عمل مروضيه 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 أى مبلغ إلا إذا كان مطابقاً لقواعد المالية المعمول بها سواء كانت قواعد الميزانية أو القواعد المقررة فى 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 فى باب معين من أبواب الميزانية أو نقل اعتماد من باب إلى آخر. كما نص أيضاً هذا القانون على أنه يتعين على المسئولين الماليين بالجهاز الإدارى للحكومة ووحدات الحكم المحلى والوحدات الاقتصادية إخطار وزارة المالية والجهاز المركزى للمحاسبات بأى مخالفة مالية.

٢- الرقابة اللاحقة على تنفيذ الميزانية:

ويقصد بها الرقابة الإدارية اللاحقة على الحسابات. وتتلخص فى إعداد حسابات شهرية وربع سنوية وسنوية، ويقوم المراقب المالى فى كل وزارة أو مصلحة، بمناسبة إعدادها، بفحصها للتأكد من سلامة المركز المالى للوزارة أو المصلحة وبمراجعة دفاتر الحسابات المختلفة. ويضع عن كل هذا تقريراً يرسله مع الحسابات إلى إدارة الميزانية فى وزارة المالية. وتشمل أيضاً بجانب الرقابة على الحسابات، الرقابة على الخزائنة وعلى المخازن للتأكد من عدم حدوث اختلاسات أو مخالفات مالية^(١).

(١) د. أحمد جامع، مرجع سابق ص ٣٨٥.

ومما هو جدير بالذكر أن الرقابة الإدارية، أيا 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. إذ كشفت التطبيقات العملية أن مراقبة الإدارة لنفسها قد أدى إلى العديد من مظاهر التسيب والإسراف بل والاحتراف للمال، والتي كان مصدرها الأساسي يكمن في تعدد الإشراف والرقابة على السلطة التنفيذية في قيامها بتنفيذ الميزانية. ولذا فإن للرقابة الإدارية على تنفيذ الميزانية العامة لم تعد ذات أهمية في هذا الشأن.

المبحث الثاني الرقابة التشريعية

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 ممثلين السلطة التنفيذية، عند الضرورة، للاستماع إليهم فيما يخص مالية الدولة العامة، لو مالبثهم 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 للشؤون 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 وأيضا 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

(١) الحساب الختامي ، هو الوثيقة التي تبين مبالغ النفقات ومبالغ الإيرادات التي أنفقت فعلاً بعد انتهاء السنة المالية.

الميزانية ومدى مطابقتها للميزانية في الصورة التي اعتمدها سواء بالنسبة للنفقات المعتمدة أو حصيلة الإيرادات^(١)

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 في تنفيذ الميزانية فيحق لها تحريك المسؤولية 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 يخفى أن تغير الوزراء والوزارات قد يجعل منها مجرد رقابة شكلية أكثر منها موضوعية^(٢). 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 مناقشة تفصيلية، أضف إلى ذلك الأعباء والمهام السياسية الخطيرة

(١) أنظر، د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٣٨٧.

(٢) أنظر، د. محدي شهاب، مرجع سابق، ص ٣٨٠.

التي ينقل بها أعضاء السلطة التشريعية، مما يجعل الرقابة التشريعية غير كافية بمفردها على تتبع سير ومراقبة حسن تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

المبحث الثالث الرقابة المستقلة

تعتبر هذه الرقابة أكثر أنواع الرقابة فاعلية، ويقصد بها الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة عن طريق هيئة مستقلة عن كل من الإدارة والسلطة التشريعية تتحصر مهمتها في رقابة تنفيذ الميزانية والتأكد من أن عمليات النفقات والإيرادات قد تمت على النحو الصادر 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 المشرع 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 تخصها 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 ومراجعتها للتأكد من سلامتها وعدم خروجها على إجازة السلطة التشريعية للميزانية أو مخالفتها للقواعد العالية 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، وهنا تصدر المحكمة حكمها بأن الحسابات في حالة فائض أي ببراءة المحاسب. والثاني، 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 جبراً دون أي إجراء واقف لهذا التنفيذ. ويكون للمحاسب حق الطعن في حكم المحكمة عن طريق التمسك بإعادة النظر أو عن طريق النقض. وإذا أثبت أنه غير مسئول عنه فإنه يتم إخلاء مسؤوليته عن هذا العجز، كما في حالة الصرف على أسس 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 فنية 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

(١) لمزيد من التفاصيل، انظر د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٣٩١، ٣٩٣

بدوره توزيعها على أعضاء السلطة التشريعية حتى يتمكنوا بناء عليه من مناقشة الحساب الختامي للدولة بصورة فعلية . بالإضافة إلى ذلك تقوم محكمة المحاسبات أيضا بكل ما تتطلبه 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 بدراية واسعة في الشؤون المالية والمحاسبية. وتسمي 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 أولا 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 ، تتحصر مهمتهم في مراجعة الحسابات وخاصة تفاصيل عمليات الإنفاق 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 ١٢٦ لسنة ١٩٦٤ ليحل محل ديوان المحاسبات. ويعتبر الجهاز المركزي للمحاسبات هيئة مستقلة تتبع مجلس الشعب بموجب القانون رقم ٢١ 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 خزينة الدولة أو من جهة أخرى، كما لا يجوز مباشرة أي مهنة أخرى أو شراء أي شئ من أموال الدولة.

وتتمثل أهداف هذا الجهاز في تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية لمسئولياتها الإنتاجية 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 فنية^(١).

(أ) الرقابة المالية والمحاسبية:

ويقصد بها قيام الجهاز المركزي للمحاسبات بمراقبة الإيرادات والنفقات التي تتضمنها حسابات الدولة، للتأكد من تنفيذها بصورة سليمة دون ارتكاب إلى مخالفات للقواعد المالية، ومراجعة حسابات المعاشبات والتأمينات الاجتماعية وفحص القرارات المتعلقة بشئون العاملين ومراجعة حسابات التسوية والسلف والقروض والتسهيلات الائتمانية والرقابة على المخازن ومراجعة الحسابات الختامية للشركات ومنشآت القطاع العام

(١) أنظر، د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٣٩٤، ٣٩٧.
وفي نفس المعنى د. مجدى شهاب، مرجع سابق، ص ٣٨١.

وبفحص سجلات ودفاتر ومستندات التحصيل والصرف وكشف حوادث الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية وبحث أسبابها ووسائل تلافيها 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 أخرى يرى لزومها للقيام باختصاصاته على الوجه الأكمل، كما يحق له معاينة وتفتيش الأعمال للتأكد من أن المصروفات صرفت في الوجه المقررة له 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).

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 تقوية 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 اطراد التوسع في النفقات العامة.

عيوبها:

(١) أنها تعطي لوزارة المالية نفوذاً كبيراً على باقي وزارات الدولة بحيث تراقب تصرفاتها وتلغي ما تراه غير مشروع، وذلك يخالف المفهوم السليم للنظام الإداري، إذا أن وزارة المالية لا تعدو أن تكون كغيرها من الوزارات.

(١) أنظر، د. عبد الهادي النجار، مرجع سابق، ص ٣٧٠، ٣٧١.

(٢) قد يترتب عليها تأخير تنفيذ أعمال الإدارة بسبب عدم مرونة من يقومون بهذه الرقابة .

(٣) أنها قد تعيد الرقابة اللاحقة بالنتائج التي توصلت إليها.

مزايا الرقابة اللاحقة على الصرف:

(١) أن هذه الرقابة تتم بعد تنفيذ بنود الميزانية العامة، مما يعنى 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 تكفى لترشيد الإنفاق العام.

عيوبها:

(١) أنها تتم بعد تنفيذ الميزانية ، ومن ثم فإنها لا تسمح بإصلاح العيوب والمخالفات، أى أنها لا تتمكن من الحفاظ على المال العام.

(٢) عادة ما تتأخر الرقابة اللاحقة بما وصلت إليه الرقابة السابقة على الصرف من ملاحظات مما قد يجعلها غير فعالة في بعض الأحيان.

فهرس

الصفحة	الموضوع
٥	مقدمة.....
٥	(١) أهمية المالية العامة.....
٦	(٢) موضوع علم المالية العامة.....
٨	(٣) تأثير النظام الاقصادى على النظام للمالى.....
١٠	(٤) علاقة المالية العامة بغيرها من العلوم الاجتماعية.....
٢٠	(٥) تقسيم الدراسة.....
٢٣	(القسم الأول : نظرية النفقات العامة)
٢٧	الباب الأول: تعريف النفقة العامة.....
٣٥	الباب الثالث: تقسيم النفقات العامة.....
٣٧	الفصل الأول: لتقسيمات لظمية والاقتصادية للنفقات العامة.....
	المبحث الأول: تقسيم النفقات العامة من حيث الأغراض المباشرة
٣٧	لها.....
٤٠	المبحث الثاني: النفقات الحقيقية والنفقات التحويلية.....
٤٦	المبحث الثالث: لنفقات لعادية والنفقات غير لعادية.....
٤٨	المبحث الرابع: النفقات القومية والنفقات المحلية.....
٤٩	الباب الثالث: قواعد الإنفاق العام.....
٥١	الفصل الأول: ضوابط الإنفاق العام.....
٥٧	الفصل الثاني: حدود الإنفاق العام.....
٦١	الفصل الثالث: ظاهرة تزايد النفقات العامة.....
٦٢	المبحث الأول: الأسباب الظاهرية لتزايد النفقات العامة.....

الموضوع	الصفحة
المبحث الثاني: الأسباب الحقيقية لتزايد النفقات العامة.....	٦٤
الباب الرابع: أثر النفقات العامة الاقتصادية	٦٩
الفصل الأول: الآثار الاقتصادية المباشرة للنفقات العامة.....	٧١
المبحث الأول: أثر النفقات العامة على الانتاج القومي	٧١
المبحث الثاني: آثار النفقات العامة على الاستهلاك.....	٧٤
المبحث الثالث: آثار النفقات العامة على نمط توزيع الدخل القومي..	٧٥
الفصل الثاني: الآثار الاقتصادية غير المباشرة للنفقات العامة.....	٧٩
المبحث الأول: أثر المضاعف.....	٧٩
المبحث الثاني: أثر المعجل.....	٨١
(القسم الثاني: نظرية الإيرادات العامة).	٨٣
الباب الأول: التعريف بالإيرادات العامة وتقسيماتها المختلفة	٨٥
الباب الثاني: إيرادات الدولة الاقتصادية	٨٩
الفصل الأول: إيرادات ممتلكات الدولة (الدومين).....	٩١
المبحث الأول: دوميين العام.....	٩١
المبحث الثاني: دوميين الخاص.....	٩٢
الفرع الأول: دوميين العقارى.....	٩٣
الفرع الثاني: دوميين الصناعى والتجارى.....	٩٥
الفرع الثالث: دوميين المالى	٩٩
الفصل الثاني: الرسوم.....	١٠١
المبحث الأول: ماهية الرسم وخصائصه.....	١٠٢
المبحث الثاني: تقدير الرسم وفرضه.....	١٠٦
المبحث الثالث: التفرقة بين الرسم وبعض صور الإيرادات	
العامة الأخرى.....	١٠٩

الصفحة	الموضوع
١٠٩	الفرع الأول: الرسم والنمن العام.....
١١١	الفرع الثاني: الرسم والضريبة.....
١١٣	الباب الثالث: نظرية الضريبة.
١١٥	الفصل الأول: ماهية الضريبة.....
١١٥	المبحث الأول: تعريف الضريبة وبيان خصائصها.....
١٢١	المبحث الثاني: الأساس القانوني للضريبة.....
١٢٤	المبحث الثالث: القواعد العامة التي تحكم الضريبة.....
١٣٠	المبحث الرابع: أغراض الضريبة.....
١٣٣	الفصل الثاني: التنظيم الفني للضرائب.....
١٣٣	المبحث الأول: وعاء الضريبة.....
١٣٤	الفرع الأول: إختيار المادة الخاضعة للضريبة.....
١٣٤	المطلب الأول: الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال..
١٣٨	المطلب الثاني: نظام الضريبة الموحدة ونظام الضريبة المتعددة.....
١٤١	المطلب الثالث: الضرائب المباشرة وللضرائب غير المباشرة.....
١٥١	الفرع الثاني: موضوع الضريبة.....
١٥١	المطلب الأول: للضرائب المباشرة.....
١٥٢	أولاً: الضرائب على الدخل.....
١٦٩	ثانياً: الضرائب على رأس المال.....
١٨٠	المطلب الثاني: الضرائب غير المباشرة.....
١٨١	أولاً: الضرائب على الاستهلاك.....
١٩٥	ثانياً: الضرائب على التداول.....
١٩٧	المبحث الثاني: سعر الضريبة.....
١٩٨	الفرع الأول: الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية.....

الصفحة	الموضوع
٢٠١	الفرع الثاني: الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية.....
٢٠٦	المبحث الثالث: إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها.....
٢٠٦	الفرع الأول: ماهية ربط الضريبة وتحصيلها.....
٢٠٨	الفرع الثاني: قواعد تحصيل الضريبة.....
٢٠٨	المطلب الأول: للواقعة المنشئة للضريبة.....
٢١٠	المطلب الثاني: طرق تحصيل الضريبة.....
٢١٢	المطلب الثالث: ضمانات تحصيل الضريبة.....
٢١٣	المبحث الرابع: الآثار الاقتصادية المتعلقة بالضريبة.....
٢١٣	الفرع الأول: الآثار الاقتصادية غير المباشرة.....
٢١٣	(١) استقرار الضريبة.....
٢١٤	(٢) انتشار الضريبة.....
٢١٥	(٣) للتخلص من عبء الضريبة.....
٢١٨	الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية المباشرة.....
٢١٩	(١) أثر الضريبة في الاستهلاك.....
٢٢٠	(٢) أثر الضريبة في الادخار.....
٢٢٢	(٣) أثر الضريبة في الانتاج.....
٢٢٣	(٤) أثر الضريبة في التوزيع.....
٢٢٣	(٥) أثر الضريبة على الأثمان.....
٢٢٥	مبحث مستقل: الاندواج الضريبي.....
٢٢٥	(١) شروط الاندواج الضريبي.....
٢٣١	(٢) أنواع الاندواج الضريبي.....
٢٣٥	(٣) وسائل مكافحة الاندواج الضريبي.....
٢٣٩	الباب الرابع: القروض العامة.....

الصفحة	الموضوع
٢٤١	الفصل الأول: ماهية القروض العامة وتقسيماتها المختلفة.....
٢٤١	المبحث الأول: ماهية القروض العامة.....
٢٤٢	المبحث الثاني: تقسيمات القروض العامة.....
٢٤٣	(١) القروض الإختيارية والقروض الإجبارية.....
٢٤٥	(٢) القروض الداخلية والقروض الخارجية.....
٢٤٨	(٣) القروض المؤبدة والقروض المؤقتة.....
٢٥١	الفصل الثاني: التنظيم الفنى للقروض العامة.....
٢٥١	المبحث الأول: إصدار القروض العام.....
٢٥٣	(١) قيمة القرض العام.....
٢٥٤	(٢) أنواع سندات القرض.....
٢٥٥	(٣) اختيار طريقة الاكتتاب.....
٢٥٧	المبحث الثاني: انقضاء القرض العام.....
٢٥٧	(١) الوفاء.....
٢٥٨	(٢) التثبيت.....
٢٥٨	(٣) التبديل.....
٢٦٠	(٤) إستهلاك القرض العام.....
٢٦٣	الفصل الثالث: الآثار الاقتصادية للقروض العامة.....
٢٦٤	(١) أثر القروض على الاستهلاك والقروض.....
٢٦٥	(٢) أثر القروض على الاستثمار.....
٢٦٥	(٣) أثر القروض على زيادة كمية النقود.....
٢٦٦	(٤) أثر القروض فى توزيع العبء المالى العام.....
٢٧١	الباب الخامس: الإصدار النقدي الجديد.....

(القسم الثالث الميزانية)

٢٧٥	مقدمة.....
٢٨١	الباب الأول: إعداد الميزانية.....
٢٨٣	الفصل الأول: المبادئ العامة التي تحكم تحضير الميزانية.....
٢٨٣	المبحث الأول: مبدأ سنوية الميزانية.....
٢٨٧	أولاً: طريقة حساب الخزنة.....
٢٨٨	ثانياً: طريقة التسوية.....
٢٨٩	المبحث الثاني: مبدأ وحدة الميزانية.....
٢٩٢	أولاً: للحسابات الخاصة.....
٢٩٣	ثانياً: الميزانيات غير العادية
٢٩٤	ثالثاً: الميزانيات الملحقة.....
٢٩٥	رابعاً: الميزانيات المستقلة.....
٢٩٦	المبحث الثالث: مبدأ عمومية الميزانية.....
٣٠٠	القاعدة الأولى: عدم تخصيص الإيرادات.....
٣٠١	القاعدة الثانية: قاعدة تخصيص الاعتمادات
٣٠٢	المبحث الرابع: مبدأ تولزن الميزانية.....
٣٠٤	نظرية لعجز المؤقت والمنظم.....
٣٠٩	الفصل الثاني: إجراءات تحضير وإعداد الميزانية.....
٣٠٩	المبحث الأول: السلطة المختصة بتحضير الميزانية.....
٣١١	المبحث الثاني: الإجراءات الفنية المتبعة بصدد تحضير الميزانية...
	المبحث الثالث: الأساليب المتبعة لتقدير النفقات والإيرادات الواردة
٣١٨	في الميزانية.....

الصفحة	الموضوع
٣١٨	أولاً: تقدير النفقات:
٣١٩	ثانياً: تقدير الإيرادات.....
٣٢٣	الباب الثاني : اعتماد الميزانية :.....
٣٢٥	الفصل الأول: السلطة المختصة باعتماد الميزانية.....
٣٢٩	الفصل الثاني: أداة اعتماد الميزانية.....
٣٣٣	الباب الثالث: تنفيذ الميزانية
٣٣٥	الفصل الأول: السلطة المختصة باعتماد الميزانية.....
٣٣٥	(١) عمليات تحصيل الإيرادات.....
٣٣٦	(٢) عمليات النفقات.....
٣٤١	الفصل الثاني: الرقابة على تنفيذ الميزانية
٣٤٢	المبحث الأول : للرقابة الإدارية
٣٤٤	المبحث الثاني: للرقابة التشريعية.....
٣٤٧	المبحث الثالث: الرقابة المستقلة
٣٥٤	الفهرس.....

٢٠٠٠-٤١٩٣	رقم إيداع محلي
I-S-B-N	الرقم الدولي
977-328-024-1	

دار الجامعيين



لطباعة الأبحاث والتعليق

ت / ٤١٩٣ - ٩٧٧٣٢٨٠٢٤

