

مبادئ علم المالية العامة والتشريع الضريبي

أعداد

أ.د / عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي أ.د / هشام مصطفى محمد الجمل
أستاذ الاقتصاد والمالية العامة المتفرغ أستاذ الاقتصاد والمالية العامة
وعميد كلية الشريعة والقانون بطنطا - سابقاً ورئيس قسم القانون العام
بكلية الشريعة والقانون بطنطا

٢٠٢٦/٢٠٢٥

مقدمة

علم المالية العامة

الحمد لله الذي له العزة والجبروت وبيده الملك
والملكوت وله الأسماء الحسنى والنعوت العالم فلا
يعزب عنه ما تظهره النجوى أو يخفيه السكوت القادر
فلا يعجزه شيء في السماوات والأرض ولا يفوت أنشأنا
من الأرض نسماً واستعمرنا فيها أجيالاً وأمماً ويسر لنا
منها أرزاقاً وقسماً تكتنفنا الأرحام والبيوت ويكفلنا
الرزق والقوت وتجلينا الأيام والوقوت وتعتورنا الآجال
التي خُط علينا كتابها الموقوت وله البقاء والثبوت
وهو الحي الذي لا يموت والصلاة والسلام على سيدنا
ومولانا محمد النبي الأمي العربي المكتوب في التوراة
والإنجيل وعلى آله وأصحابه الذين لهم في محبته
واتباعه الأثر البعيد صلى الله عليه وعليهم ما اتصل
بالإسلام جده المبخوت وانقطع بالكفر حبله المبتوت
وسلم كثيراً...

نعني بمقدمة علم المالية العامة : مجموعة المعلومات الأساسية التي تتكون منها المعارف التي تلقي الضوء على المفهوم العلمي لموضوع المالية العامة والتي يهتم القارئ أن يلم بها ليتمكن من فهم هذا العلم .

وتتضمن مقدمة علم المالية العامة ، خمسة عناصر أساسية هي :

تطور الفكر المالي كأساس لتطور أصول ومصادر وموضوع وأهداف علم المالية العامة .

علاقة المالية العامة بالسياسة المالية .

التمييز بين المالية العامة (مالية الدولة) ومالية الفرد .

علاقة علم المالية العامة بغيره من العلوم الإنسانية .

وضع تعريف لعلم المالية العامة وتحليل عناصر هذا التعريف لعلنا بذلك نصل إلى طبيعة هذا العلم وموضوعه وأهدافه .

أولاً : تطور الفكر المالي :

في العصور القديمة لم يكن هناك فصل بين مالية السيد أو الأمير أو الملك وبين مالية الدولة، فكان الملك ينفق على الدولة كما ينفق على أفراد أسرته وحاشيته . ولعل نمو الوعي القومي قد أدى إلى فصل مالية الدولة عن مالية الحاكم فعندما لجأ الأخير إلى فرض الضرائب طالبت الجماهير بوضع قواعد منظمة لمالية الدولة وضرورة موافقة الشعب على فرض الضرائب وعلى طريقة إنفاق حصيلتها أيضاً .

ولم يكن إنفاق الدولة في العصور القديمة .. نقداً .. لدفع أجور المتعاملين بها أو لشراء ما تحتاجه من سلع وخدمات بل كانت تستخدم الأفراد في القيام بالمشروعات العامة عن طريق السخرة أو تحصيل مرتبات موظفيها من الجمهور مباشرة .

وعلى أية حال فإن استعراض تاريخ الفكر المالي يوضح أن المالية العامة مرت بمرحلتين متميزتين تماماً وإن كانتا متداخلتين تبعاً لتطور النظم الاقتصادية والاجتماعية كما يتبين أيضاً أن هاتين المرحلتين أثرتا على موضوع علم المالية العامة وعلى أهدافه .

المرحلة الأولى .. المالية العامة المحايدة أو التقليدية :

ترجع أصول هذه المرحلة ومصادرها إلى الفكر المالي التقليدي ، حيث يعتمد هذا الفكر على المذهب الحر الذي يؤمن بالفرد وبالمجهود الخاص ، ويتفوقهما المطلق ، ويرى ضرورة تحديد أوجه نشاط الدولة في أضيق نطاق ممكن ، وقصرها ، كلما أمكن ذلك ، على توفير الأمن الداخلي والدفاع الخارجي والعدالة والدبلوماسية . أي توفير الحماية والحيلولة دون استخدام العنف والقوة ، لمنع الغش والسرقة ، وضمان احترام العقود وتنفيذها وتنظيم دخول المشروعات إلى حلبة النشاط الاقتصادي والخروج منها (فكرة الدولة الحارسة) ومظهر هذه الأفكار في الميدان الاقتصادي والاجتماعي هو أنه يجب على الدولة أن تمتنع ، كلما أمكن ذلك ، عن التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وأن تترك الأفراد يعملون في ظل نظام المنافسة وقوانين السوق، وترك الحرية للأفراد كفيل في نهاية الأمر بتحقيق الصالح العام ، إذ أنه في ظل نظام الحرية الاقتصادية هناك من القوى ما يجعل النشاط الفردي الصادر عن

المصالح الشخصية منسقا ومنسجماً مع المصلحة العامة ، وهو ما يعني رفع شعار " دعه يعمل " " دعه يمر " .

وليس معنى ذلك أن الدولة كانت بلا دور . بل إن آدم سميث رجل الاقتصاد الأول وفيلسوف المنافسة الكاملة والحرية الاقتصادية حدده بثلاثة مجالات رئيسية تلخص ما سبق:-

(أ) حماية المجتمع من كل عنف أو عدوان خارجي ، وتحقيقاً لذلك يتعين على الدولة القيام بخدمات الأمن الخارجي .

(ب) تحقيق الاستقرار الداخلي عن طريق القيام بخدمات الأمن في الداخل تقوم بها أجهزة الشرطة والقضاء وما يشابهها (جوهر هذه الوظيفة في تفكير آدم سميث هو حماية الملكية الفردية ضد أي عدوان داخلي) .

(ج) القيام بالأشغال العامة ، أي بالمشروعات التي تمد الاقتصاد القومي بالخدمات الأساسية للإنتاج ، كأعمال الري والطرق والكباري والمواصلات والمواني ... الخ ، والتي يعد وجودها ضرورياً من وجهة المجتمع بأكمله وإن لم تكن تدر ربحاً مباشراً الأمر الذي يدفع المشروع الفردي – الذي ينتج بقصد تحقيق الربح- إلى الإحجام عن القيام بها ، قياساً على ذلك المشروعات التي تقوم بأداء خدمات توريد المياه والغاز والكهرباء ، كما تقوم الدولة كذلك بأداء خدمات التعليم والثقافة العامة والصحة العامة .

في ضوء ما سبق كان غرض المالية العامة هو فقط تهيئة الموارد المالية اللازمة لتغطية نفقات الإدارات المشار إليها ، والمهم هو ألا يكون لهذه المالية العامة إلا أدنى تأثير ممكن على مالية الأفراد ونشاطهم ، وألا تسعى الدولة من وراء إدارتها لماليتها (المالية العامة) إلى تحقيق أي غرض اجتماعي أو اقتصادي : فليس للدولة أن تسعى بواسطة ماليتها العامة إلى تحقيق التوازن الاقتصادي على سبيل المثال ، إذ أن هذا التوازن يتحقق تلقائياً طبقاً لتعليمات النظرية الاقتصادية التقليدية .

لذلك كانت المالية العامة المثلى هي التي تتميز بانخفاض ما تنطوي عليه من أعباء مالية يتحملها أفراد المجتمع في صورة ضرائب تمثل الجانب الأكبر من موارد الدولة ، وكانت ميزانية الدولة مجرد أداة لتحقيق التوازن بين نفقات الدولة وإيراداتها ، دون إحداث فائض أو عجز .

ويقال عادة في التعبير عن هذه الأفكار أن المالية العامة يجب أن تكون (محايدة) بمعنى أنه يجب ألا تسعى إلى تحقيق أي غرض اقتصادي أو اجتماعي ، وألا تهدف إلى غير قيام الدولة بوظائفها المحصورة سالف الذكر .

ولذلك تناول علم المالية العامة في مفهومه التقليدي دراسة الوسائل التي تمكن الدولة من تحقيق واستخدام الموارد العامة اللازمة لتغطية النفقات العامة بتوزيع ما تنطوي عليه هذه الموارد من عبء عام توزيعاً عادلاً على أفراد المجتمع ، بحيث يمكن اعتبار علم المالية العامة – في إطار مفهومه التقليدي – علماً إدارياً له صلة وثيقة بالقانون وعلاقة ضعيفة بالاقتصاد .

وهكذا يعرف التقليديون علم المالية العامة بأنه : العلم الذي يدرس الوسائل التي

تحصل بها الدولة على الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة وذلك بتوزيع العبء الناتج عن ذلك على الأفراد.

ومن هنا يمكن القول أن مالية الدولة لا بد أن تؤثر في الحياة الاقتصادية أردنا أو لم نرد .
المرحلة الثانية : المالية العامة الوظيفية أو المعوضة :

شهدت العشرينات والثلاثينات من القرن العشرين ، وتحت تأثير الأزمات الاقتصادية وانتشار البطالة ، تطور دور مالية الدولة . والانتقال من " الدولة الحارسة " إلى " الدولة المتدخلة " . وبذلك اتسع نطاق نشاط الدولة وأصبحت مسئولة عن التوازن الاقتصادي والتوازن الاجتماعي معاً ، هذا مع احترام حقوق الملكية الفردية وترك عملية الإنتاج بصفة أساسية للنشاط الخاص ، على أن تقوم الدولة بالتدخل الذي يلزم لإقامة هذا التوازن .

وقد اقتضى تطور دور الدولة على الصورة السابقة تطور المبادئ المالية والسياسة المالية تحت تأثير الأفكار الكينزية . فحينما أصبحت الدولة مسئولة عن التوازن الاقتصادي والتوازن الاجتماعي تطورت نظرية النفقات العامة ونظرية الميزانية العامة تطوراً يتفق مع هذا الدور الحديث ، فلم يصبح الغرض من النفقات العامة مقصوراً على الوظائف التقليدية ، بل أصبح يشمل ، بالإضافة إلى ذلك ، التأثير في حجم الدخل القومي، وفي كيفية توزيعه بين الطبقات المختلفة ، بما يضمن تحقيق توازن التشغيل الكامل من خلال سياسات إدارة الطلب الكلي Demand Management Policies.

ومن ثم أصبح الإنفاق الحكومي (بشقيه الجاري والاستثماري) أداة هامة من أدوات تحقيق التوازن والاستقرار الاقتصادي والاجتماعي ، وقد أدى ذلك بدوره إلى الخروج على مبدأ " توازن الميزانية " وأصبح مبرراً للدولة أن تلجأ لسياسة عجز الميزانية وأن تلجأ للاقتراض والإصدار الجديد بغرض تمويل النفقات العادية وغير العادية .

وهكذا لم تعد الضرائب وسيلة لتمويل الإنفاق العام عن طريق تحويل الإيرادات المالية من القطاع الخاص إلى القطاع العام ، بل أصبحت أداة فعالة في يد الدولة تستخدمها لتحقيق أغراض شتى مثل حماية المنتجات الوطنية عن طريق فرض ضرائب جمركية على الواردات الأجنبية أو إعادة توزيع الدخل والثروات بصورة عادلة باستخدام الضريبة التصاعدية على الدخل لتقريب الفوارق بين الطبقات . كما أصبحت الضريبة أيضاً أداة فعالة للتحكم في حجم الإنفاق الكلي للمجتمع وبالتالي معدل النشاط الاقتصادي في الدولة .

ولم تعد القروض العامة تهدف إلى تمويل الخزانة العامة فقط ، وإنما تهدف أيضاً إلى إحداث تغيرات اقتصادية في حالة ارتفاع الأسعار نتيجة زيادة كمية النقود المتداولة تطرح الحكومة سندات قرض عام يكتتب فيها المواطنون فتمتص بذلك جزءاً له اعتباره من كمية النقود المتداولة في السوق مما يؤدي إلى انخفاض الأسعار .

وأيضاً لم تعد الموازنة العامة مجرد وثيقة حسابية تتضمن تقديرات الإيرادات والنفقات لسنة مقبلة ، بل أصبحت لها أثارها الاقتصادية بهدف تحقيق التنمية

الاقتصادية حتى ولو تطلب الأمر التوضيح في سبيل ذلك بتوازن الموازنة .
مما سبق يمكن القول إذن بأن علم المالية العامة لم يعد هو " العلم الذي يدرس الوسائل التي تحصل بها الدولة على الأموال اللازمة لتغطية نفقاتها " وإنما أصبح هو العلم الذي يدرس نشاط الهيئات العامة عند استعمالها للشئون المالية : نفقات ، ضرائب ، رسوم ، قروض عامة ، إصدار نقدي ، ميزانية ... الخ. وترمي هذه الدراسة إلى استخلاص القواعد والمبادئ التي يمكن أن توحى للدولة بسياساتها المالية ، وهكذا ندرك مدى التوسع الذي طرأ على نطاق المالية العامة ، فعلم المالية العامة الحديث وإن كان يحتفظ بفكرة تغطية النفقات العامة عن طريق توزيع عبئها على المواطنين ، إلا أنه يضيف إليها فكرة أخرى ، هي فكرة استعمال الوسائل المالية لتحقيق تدخل الدولة في تنظيم وتوجيه النشاط الاجتماعي والاقتصادي للجماعة.

مما سبق يتضح أن علم المالية العامة سواء في مرحلة الفكر التقليدي المحايد أو مرحلة الفكر الوظيفي الحديث يدرس نفس الوسائل والأدوات ، إلا أن التقليديين ينظرون إلى هذه الوسائل باعتبارها أدوات من أجل تغطية الإنفاق العام فحسب ، بينما يرى المحدثون أنه فضلاً على ذلك يجب استخدام هذه الأدوات لتحقيق تدخل الدولة من أجل التخطيط الشامل في مختلف المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية .
ثانياً : علاقة المالية العامة بالسياسة المالية :

من المعروف أن السياسة المالية هي إحدى أهم السياسات الاقتصادية الكلية وسياسات الاستقرار الاقتصادي ، وواحدة من مفاتيح السيطرة المركزية التي تستخدم لتحقيق التوازن الاقتصادي.

وتعرف السياسة المالية بأنها مجموعة السياسات والقرارات الاقتصادية التي تجد في الموازنة العامة للدولة – إيرادات ونفقات – وسيلة للتأثير على مستويات الإنتاج والدخل والعمالة والأسعار وتلأفي النتائج غير المرغوب فيها. وتتكون السياسة المالية من مجموع القرارات المالية اللازمة لإشباع الحاجات العامة والقرارات اللازمة لتحديد الموارد التي تكفل إشباع هذه الحاجات ، وتهدف هذه القرارات إلى تحديد الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة وإلى التأثير في الاقتصاد القومي. وتستخدم الدولة في سعيها لتحقيق هذه الأهداف كافة الوسائل والأدوات المتاحة بدءاً من استخدام سلطاتها السيادية في سن القوانين واللوائح والتشريعات المختلفة كما تستخدم أسلحة السياسة المالية (الضرائب ، النفقات ، والقروض العامة) .

ويرجع التمييز بين المالية العامة Public Finance ، والسياسة المالية Fiscal Policy إلى التجربة التي مرت بها الدول الغربية والنظام الرأسمالي في الثلاثينيات من هذا القرن في مكافحتها للكساد العالمي ونتيجة لأفكار كينز ، وإن كان الواقع يشير إلى عدم وجود حدود فاصلة قاطعة بين المالية العامة والسياسة المالية أو السياسة النقدية أو السياسة الاقتصادية للحكومة بوجه عام ، فلقد كانت السياسة المالية في الماضي مرادفة لمالية الدولة ومن ثم كانت السياسة المالية تهتم أيضاً بالنفقات العامة والإيرادات العامة، إلا أنه بعد الأزمة العالمية سنة ١٩٢٩ التي بلورت كل عيوب الفكر التقليدي فعدلت فروضه تعديلاً جوهرياً ، اتخذت السياسة المالية مفهوماً آخر أوسع

فأصبح يقصد بها نشاط الحكومة من أجل إنعاش النشاط الاقتصادي القومي وتحقيق الاستقرار الاقتصادي.

وتتحدد عادةً السياسة المالية بالأهداف التي تسعى إلى تحقيقها السياسة الاقتصادية، فالسياسة المالية يجب أن تكون متكاملة مع عناصر السياسة الاقتصادية الأخرى ، وتتضمن السياسة المالية تكييفاً كمياً بحجم الإنفاق العام والإيرادات العامة ، بالإضافة إلى التكييف النوعي لأوجه هذا الإنفاق ومصادر هذه الإيرادات بغرض تحقيق أهداف معينة وفي مقدمتها النهوض بالاقتصاد القومي ، وتحقيق التشغيل الكامل ، الاستقرار الاقتصادي ، تحقيق العدالة الاجتماعية ، إتاحة الفرص المتكافئة لجهود المواطنين بالتقريب بين فئات المجتمع والتقليل من التفاوت بين الأفراد في توزيع الدخل والثروات.

هذا ويختلف دور السياسة المالية في الدول المتقدمة عنه في الدول النامية ، ففي الدول المتقدمة إلى جانب دور السياسة المالية في تحقيق النمو الاقتصادي فإنها تهدف إلى تحقيق مستوى عال من الاستقرار الاقتصادي سواء من حيث العملة أو الأسعار . أما في الدول النامية فإن السياسة المالية تهدف أساساً لتمويل برامج التنمية الاقتصادية وتمويل الموازنة العامة للدولة .

وكما يختلف دور السياسة المالية في الدول المتقدمة عنها في الدول النامية يختلف أيضاً في الدول الرأسمالية عنه في الدول الاشتراكية ، ففي الدول الرأسمالية تهدف السياسة المالية إلى تحقيق استقرار مستوى العملة والدخل (إلا أن هذا الدور وإن كان هاماً إلا أنه ليس إيجابياً ذلك لأن مهمة الدولة تقتصر على مساندة الاستثمار الخاص ودعمه وسد أي ثغرة – انكماشية أو تضخمية – قد تطرأ على مستوى الدخل) . أما في الدول الاشتراكية فإن دور السياسة المالية يبدو أكثر إيجابية وحيوية ذلك لأن العنصر المؤثر في موازنة الاقتصاد القومي في تلك الدول هو الاستثمار العام لا الاستثمار الخاص ، ومن ثم تبرز أهمية إنفاق وإيرادات القطاع العام في التنمية الاقتصادية وتحقيق الاستقرار وعدالة توزيع الدخل والثروات وغير ذلك من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

ثالثاً : المالية العامة ومالية الفرد :

لا نقصد من وراء المقابلة بين مالية الدولة والمالية الخاصة أن نبين أهمية كل منهما ولا مدى تأثيرها في الاقتصاد القومي . وكل ما نرمي إليه هو بيان أوجه الشبه وأوجه الاختلاف بينهما من حيث الوسائل التي تلجأ إليها كل منهما والأغراض التي تهدف إلى تحقيقها .

(أ) **التنظيم ..** قيل بأن الدولة تختلف اختلافاً بيناً عن الأفراد في أن الدولة تحدد أوجه إنفاقها المختلفة ومن ثم نفقاتها ، وبعد ذلك تبحث عن تدبير الإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات ، أي أن الدولة تقوم بتدبير إيراداتها على أساس ما تقرره من نفقات . في حين يقدر الفرد والهيئات الخاصة إيراداتهم أو يحصلون على دخولهم أولاً ثم يرتبون بعد ذلك أوجه إنفاقهم على ضوء هذه الدخل وهم مقيدون بها .

(ب) **الوسائل ..** يبدو الخلاف أكثر وضوحاً فيما يتعلق بالوسائل التي يلجأ إليها كل

من النشاط العام والنشاط الخاص وهما بسبيل تدبيرهما لشئونهما المالية ، فالفرد والهيئات الخاصة عادةً ما يلجآن إلى التعاقد كوسيلة لتنظيم شئونهما المالية ، أضف إلى ذلك أنه في الغالب لا يتمتع النشاط الفردي بسلطة الجبر والإكراه .

أما الدولة فعادةً ما تلجأ في هذه الخصوص إلى استخدام ما لها من سلطة الأمر والنهي والجبر التي تتفرع عن حقها في السيادة ، ويتمثل ذلك أساساً في حق الدولة – الذي لا ينافيها فيه أحد – في الالتجاء إلى الضرائب للحصول على ما تحتاج إليه من إيرادات .

صحيح أن الدولة عادةً ما تحصل على موافقة ممثلي الشعب قبل فرض ضريبة ما، إلا أن دافع الضريبة ليس له الخيار في دفعها متى توافرت شروطها . حقيقة أن الشخص يستطيع أن يتمتع عن مزاوله النشاط الذي يدر إيراداً يخضع للضريبة أو عن شراء السلع التي أخضع المشرع استعمالها للضرائب ، إلا أن مجال اختياره في هذا الخصوص يكاد يكون معدوماً .

ولكن يلاحظ .. أولاً : أنه في بعض الأحيان قد يتمتع النشاط الخاص بقوة اقتصادية تمكنه من فرض سعره أو سلعته على السوق ويظهر ذلك في الحالات التي يتمتع فيها هذا النشاط باحتكار قانوني أو فعلي .

ثانياً : أن الدولة قد تتنازل في بعض الأحيان عن استعمال حقها في السيادة وتخضع نشاطها لأحكام القانون الخاص – الذي يقوم على المساواة بين المتعاملين – ويظهر ذلك في إدارة الدولة لأملكها العقارية ومشروعاتها التجارية والصناعية .

(ج) الهدف .. يظهر الخلاف واضحاً أيضاً فيما يتعلق بالأغراض التي يسعى إلى تحقيقها كل من النشاط العام والنشاط الخاص وهما بصدد مباشرتهما لنشاطهما المالي ، فالأفراد والهيئات الخاصة يسعون أساساً من وراء مباشرتهم لأي نشاط إلى تحقيق منفعتهم الشخصية . أما الدولة فهي لا تنفق إلا بالنظر إلى تحقيق الصالح العام ، دون أن يكون الربح رانداً لتصرفاتها .

وإذا كانت الدولة لا تسعى في الأساس من خلال مباشرتها لنشاطها المالي إلى تحقيق الربح فإن الواقع يشير إلى أنه لا يوجد ما يمنع ذلك ، فقد تسعى الدولة في بعض الأحيان وراء تحقيق أقصى قدر من الربح شأنها في ذلك شأن النشاط الخاص وهو ما يظهر عند قيام الدولة ببعض المشروعات ذات الطابع الاقتصادي .

ومن هذا المنطلق لا يجوز الحكم على نتائج النشاط العام في ضوء نفس القواعد التي تحكم النشاط الخاص ، وعليه فإنه عند الحكم على نتائج كل منهما يجب أن نسترشد بمعايير مختلفة ، فإذا كان الفرد لا يهتم إلا بأثر تصرفاته على مشاكله الخاصة، وكان الحكم على حالته المالية يتم من خلال ميزانيته ، فإن الأمر يختلف عن ذلك فيما يخص المالية العامة ، فنجاح أو فشل السياسة العامة لا يمكن أن يقدر خلال صفحات الميزانية العامة ، بل يجب أن يحدد على أساس أثر النفقات العامة والضرائب والقروض على الدخل القومي وعلى كيفية توزيعه ، فالسياسة المالية للدولة لا يمكن أن تقدر في ضوء الأسس التي يعتمد عليها في تقدير سياسة المشروع الخاص ، بل يجب أن تقدر في ضوء آثارها في الاقتصاد القومي.

ورغم ما بين المالية العامة ومالية الفرد من فروق فإن هناك ترابطاً وطيداً بينهما فمالية الدولة تؤثر بقدر له اعتباره على النشاط الخاص فنفقاتها تدخل في تيار الإنفاق الكلي ، وهي تقتطع الضرائب من الدخل والثروات الخاصة وتقترض ما تحتاجه من مال من مدخرات الأفراد ، وفي جميع الأحوال فإن كلاً من مالية الدولة ومالية الفرد جزء من اقتصاد قومي واحد .

رابعاً : علاقة علم المالية العامة بغيره من العلوم الأخرى :

المالية العامة علم من العلوم الاجتماعية ، لأنه ظهر وتطور وتوافق مع وجود الأفراد والجماعات المنظمة والمجتمعات في تطورها ، وخضوعها إلى سلطة عامة ، يناط بها إشباع الحاجات الجماعية العامة ، وتقديم مجموعة من الخدمات الأساسية والضرورية لمعيشة ورفاهية المجتمع ، ومن الطبيعي أن يرتبط هذا العلم الاجتماعي بصلات وثيقة ، مع العلوم الاجتماعية الأخرى ، التي يعمل إلى جانبها ضمن مجتمع واقتصاد واحد ، وهو ما يمكن إيضاحه من خلال النقاط التالية :

١- العلاقة بين علم المالية العامة والاقتصاد :-

إن العلاقة بين علم المالية العامة وعلم الاقتصاد قديمة ومترابطة ، ومن المعروف أن علم الاقتصاد ظهر لأدراة المشكلة الاقتصادية ، وهي مشكلة الندرة والبحث في كيفية إشباع الحاجات الإنسانية ، ومن خلال الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة . ويهدف علم المالية العامة إلى إشباع الحاجات العامة من خلال دراسة الإيرادات العامة ذات الحجم المحدود ، والبحث عن الاستخدام السليم لهذه الإيرادات العامة المحدودة ، في تقديم أفضل الخدمات وأكثرها أهمية لجميع أفراد المجتمع . فالعلاقة بين المالية العامة والاقتصاد ، هي علاقة الخاص بالعام ، أو علاقة الجزء بالكل ، فهي علاقة تبادلية ، يؤثر كل منهما في الآخر . وتتأكد هذه العلاقة ، إذا ما عرفنا أن العلاقات المالية التي تنشأ بمناسبة قيام الدولة بنشاطها ، تعكس في الواقع علاقات اقتصادية .

فالظاهرة المالية هي في حقيقة الأمر ظاهرة اقتصادية ، وذلك لأن المتغيرات المالية، وهي الإيرادات العامة والنفقات العامة ، ليست إلا متغيرات (كميات) اقتصادية تؤثر في الاقتصاد القومي وتتأثر به ، وهو ما يعني قيام علاقة تبادلية بين المتغيرات الاقتصادية والمتغيرات المالية ، ويترتب على ذلك نتيجتان هامتان:

الأولى .. ضرورة خضوع التحليل المالي للتحليل الاقتصادي فالسياسة المالية يجب أن تتحدد ، مثل أي سياسة أخرى ، بما يترتب عليها من آثار ، وهو ما يجب معه إخضاع السياسة المالية للتحليل الاقتصادي ، والاعتماد عليه في دراسة آثار المتغيرات المالية (الكميات) وفي ضبطها ، وتحديد نطاقها وغرضها .

ويتفرع عن ذلك النتائج التالية :

- ١- أن يحدد التحليل الاقتصادي حجم المتغيرات المالية ، وغرض السياسة المالية ، في ضوء الوضع الاقتصادي مقدراً بمستوى الطلب الفعلي .
- ٢- أن يقدم التحليل الاقتصادي – للنظرية المالية والسياسة المالية – أدوات التحليل التي يمكن الاعتماد عليها ، واستخدامها ، سواء في مجال الرفاهية ، أم في مجال التشغيل والدخل القومي .

الثانية .. أن تشكل السياسة المالية والسياسة الاقتصادية معاً وحدة واحدة ، وألا يقوم بينهما أي تعارض ، وأن يقوم بينهما وحدة الهدف .

٢ - العلاقة بين علم المالية العامة والعلوم السياسية :-

علم السياسة هو العلم الذي يدرس الظاهرة السياسية التي هي ظاهرة السلطة ، وكلمة سلطة في معناها العام هي الحق في التوجيه الذي يصحبه الإلزام بالخضوع وهي علاقة بين الحاكم والمحكوم تعطي الأول حق إصدار الأمر السياسي وتكره الثاني على أن يخضع لهذا الأمر السياسي وينفذه .

وعلى أية حال فإن السلطة ظاهرة قانونية واجتماعية واقتصادية وسياسية في آن واحد ، ويرتبط النظام المالي للدولة بنظامها السياسي ارتباطاً وثيقاً ، فهو يتأثر به ويؤثر فيه ، فالنظام السياسي يؤثر في المالية العامة ويضفي عليها طابعه ، وكذلك تتأثر المالية العامة بالنظام السياسي وتعكس اتجاهاته ، وتعد في الوقت نفسه ، أداة من الأدوات التي يستخدمها النظام السياسي لتحقيق أهدافه ، فالإيرادات العامة والنفقات العامة تختلف كماً ونوعاً تبعاً لاختلاف النظام السياسي القائم في الدولة .

فالشكل السياسي للدولة يؤثر على نظامها المالي . فالإيرادات العامة وكذلك النفقات تختلف بحسب ما إذا كانت الدولة رأسمالية أو اشتراكية ، وبحسب ما إذا كانت الدولة بسيطة أو مركبة ، ديمقراطية أو دكتاتورية ، مستقلة أو خاضعة لسيطرة غيرها، وتعتبر الميزانية العامة الصورة أو المرآة لاتجاهات الحكم في إدارة البلاد.

على سبيل المثال نجد في الدول الآخذة بالحرية تضيق النفقات العامة وتقتصر على ما هو ضروري للمحافظة على كيان الدولة ، وتمثل الضرائب غير المباشرة والرسوم نسبة في الإيرادات أكبر من الضرائب المباشرة . أما في الدول الآخذة بالتدخل فيزيد حجم النفقات العامة وكذلك يتوسع في الضرائب المباشرة . وفي الدول الديمقراطية غالباً ما تلعب المالية المحلية دوراً كبيراً ، على عكس الدول الدكتاتورية حيث يغلب الاتجاه نحو تركيز المالية العامة في أيدي السلطات المركزية .

وكما تؤثر السياسة في مالية الدولة تؤثر الأخيرة في علم السياسة . فمن المعروف أن كثيراً من الاصطلاحات والنظم السياسية ترجع في الأصل إلى أسباب مالية . ففي القرون الوسطى كان الملوك في فرنسا يدعون ممثلي الشعب، وكذلك كان يدعي البرلمان في إنجلترا ، لمساعدة الملوك في إيجاد الإيرادات اللازمة لتغطية النفقات العامة ، ومن هنا نشأ حق الشعب في ضرورة موافقته على فرض الضرائب وهو أساس النظام النيابي الحاضر ، ومن ثم يمكن القول أن التنظيمات الديمقراطية الحديثة إنما نشأت تحت تأثير العوامل المالية ، كما يشير التاريخ السياسي أيضاً إلى الحكومات التي أسقطتها الهيئات النيابية لإتباعها سياسة غير رشيدة في الإنفاق العام . ولقد نشب كثير من الثورات بسبب سوء توزيع الأعباء الضريبية بين طبقات المجتمع ، كما أن كثيراً من الثورات لجأت إلى السياسة المالية لتدعيم سلطاتها وتحقيق ما تنادي به من مبادئ وتغييرات جذرية .

أضف إلى ما سبق أن المالية العامة لها أثرها في السياسة الخارجية حيث تؤدي القروض والمساعدات المالية والتسهيلات الائتمانية التي تقدمها بعض الدول إلى

غيرها دوراً له اعتباره في توثيق عرى الصداقة والود والتضامن بينهما ، وأخيراً فقد يترتب على اختلال النظام المالي أن تفقد الدولة استقلالها ، كما حدث لمصر في نهاية القرن التاسع عشر .

٣- العلاقة بين علم المالية العامة والقانون :-

إن العلاقة بين المالية العامة والقانون واضحة وقوية . فالقانون هو الأداة التنظيمية الأساسية ، التي يلجأ إليها المشرع لوضع القواعد الملزمة التي يجب السير على هداها ، في مختلف الميادين ومنها ميدان المالية العامة ، فالقانون يحول الجوانب النظرية للمالية العامة كالنفقات العامة والضرائب إلى قواعد قانونية قابلة للتطبيق ، ودراسة النظام المالي لأية دولة يتطلب الاعتماد إلى حد ما على التشريع المالي فيها ، ويطلق تعبير التشريع المالي على مجموعة القوانين والقواعد والأحكام التي تتبعها الدولة في إدارة شئونها المالية والمتعلقة بالإيرادات والنفقات والموازنة العامة .

وللمالية العامة صلة بكل فروع القانون ، العام منها والخاص ، إلا أن صلتها بالقانون الدستوري والقانون الإداري تبدو أوثق من غيرها ، فالقانون الدستوري يتضمن العديد من النصوص والقواعد المنظمة لشئون مالية الدولة كالضرائب والقروض العامة والموازنة العامة ويرجع ذلك كما سبق وأوضحنا في دراسة علاقة علم السياسة بمالية الدولة إلى الارتباط الزمني بين الوظيفة المالية للدولة ونشأة المجالس النيابية حتى أصبحت الوظيفة المالية من أهم اختصاصات وسلطات المجالس النيابية لأنها هي التي تقرر فرض الضرائب وتوافق على عقد القروض فضلاً على اعتماد الموازنة والرقابة على تنفيذها .

أما العلاقة بالقانون الإداري فتظهر في أن هذا القانون الأخير يضم القواعد المنظمة للمصالح والمرافق العامة التي تتولى الدولة تسييرها ومن ثم الإنفاق عليها ، وكذلك في أن قواعده المنظمة للإدارة في مجموعها تسري على الإدارات المالية بطبيعة الحال .

٤- العلاقة بين علم المالية العامة والإحصاء :-

يقصد بعلم الإحصاء الأسلوب العلمي الضروري لتقصي حقائق الظواهر ، واستخلاص النتائج منها . ويتضمن النظرية اللازمة للقياس واتخاذ القرار في الميادين الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والعسكرية كافة . ولم تعد الدراسات الاقتصادية والاجتماعية ، تكتفي بمجرد دراسة الظواهر ، وتحديد الأسباب واستخلاص النتائج ، واتخاذ القرارات بطريقة سطحية مجردة بعيدة عن أسلوب الإقناع والتقدير والقياس بل لقد أصبح الاتجاه العام في مثل هذه الدراسات ، هو استخدام طرق القياس الكمية ووسائل الإقناع الإحصائية ، وذلك لتحديد الخصائص وإبراز التوجهات العامة ، في الظواهر الاقتصادية والاجتماعية وتحليل العلاقات المتبادلة بين الظواهر على أساس موضوعي غير متحيز .

والإحصاءات المالية هي التي يستعين بها الباحث في الظواهر المالية ، للتحقق من مسائل كثيرة ، تدخل في نطاق النشاط المالي للدولة ، مثل مستوى الدخل القومي ، وكيفية توزيعه ، وعدد السكان ، وتوزيعهم على المناطق الجغرافية المختلفة ،

الزراعة، الصناعة .. الخ وطبيعة تكوين الهرم السكاني . وكذلك النفقات العامة ، وتوزيعها على البنود المختلفة ، وتطورها وعلاقتها بالدخل القومي ، ونصيب الفرد من الدخل ، وكذلك الحال فيما يتعلق بالإيرادات العامة وبنائها ، والضرائب بشكل خاص، حيث يستعين الباحث بعلم الإحصاء في تحديد معدل الضريبة المناسب ، والوعاء الضريبي وحصيلة الضرائب المتوقعة ، وتطورها ونسبتها إلى الدخل القومي ، وتحديد الطاقة القومية ، والطاقة الضريبية الشخصية والقومية.

وهكذا نخلص إلى أن علم المالية العامة ، وقد حققت أبحاثه مستوى عالياً من التجريد والتعميم والتنظيم . علم مستقل بذاته ، تربطه مع العلوم الاقتصادية والاجتماعية الأخرى علاقات وثيقة ، يستعين بها على شرح نظرياته والبرهان عليها.

خامساً .. تعريف علم المالية العامة :

كما سبق وأسلمنا .. تحتاج الدولة إلى الإنفاق كي تتمكن من القيام بالواجبات الملقة على عاتقها . فقد حصل تطور كبير في مفهوم الواجبات التي يجب على الدولة القيام بها، فبينما كانت مهام الدولة حتى القرن التاسع عشر تقتصر على توطيد الأمن الداخلي ورد الاعتداء الخارجي وإقامة القضاء بين الناس أصبحت اليوم تشمل أكثر النواحي الاقتصادية والاجتماعية والثقافية .

فمن مهام الدولة اليوم القيام بالمشاريع العمرانية الكبرى والعمل على تحسين شروط معيشة السكان ، وحماية الاقتصاد الوطني ، والعمل على زيادة الثروة الوطنية، ونشر العلم ، وحفظ الصحة العامة وتأمين مياه الشرب الصالحة ... الخ . وهكذا أخذت حاجة الدول إلى المال تزداد ازدياداً كبيراً كلما اتسعت مهامها .

لكن كيف تؤمن الدولة احتياجاتها من المال ، وكيف تحصل عليه ، وكيف تنفقه ، ووفقاً لأية قواعد ، ومن يسمح بجبايته وإنفاقه ، ومن يراقبهما ؟

كل هذه الأمور يدرسها علم المالية العامة والتشريع المالي . لذا تعرف المالية العامة بأنها العلم الذي يبحث في نشاط الدولة عندما تستخدم الوسائل المالية من نفقات ورسوم وضرائب وقروض ، ووسائل نقدية وميزانية .. الخ ، لتحقيق أهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية وغيرها . أو العلم .. الذي يدرس الإيرادات العامة والنفقات العامة بكل وسائلها ، وتوجيهها واستخدامها لتحقيق أهداف اقتصادية وسياسية تتماشى مع فلسفة الدولة .

وعلى الرغم من التباين الواضح بين علم المالية العامة والتشريع المالي ، فإن العلاقة بينهما وثيقة جداً ، فالتشريع المالي يمثل الجانب التطبيقي لعلم المالية العامة ، إذ عندما يحدد العلم الحقائق المحددة بشأن الظواهر المالية أمام الهيئات العامة ، فإنها تختار ما تراه مناسباً وتصيغه في شكل تشريع مالي . وبناءً على ذلك يمكن تعريف التشريع المالي بأنه :-

مجموعة القوانين والأنظمة المالية التي تتبناها الدولة بهدف تنظيم وتطبيق الإنفاق والإيراد والموازنة بينهما .

إذن التشريع المالي يهدف إلى ترجمة الأفكار والآراء لقواعد قانونية وتطبيقها عن طريق الإدارة ومرافقها في شكل تعليمات ولوائح الغرض منها حماية إيرادات الدولة وتنظيم شئون الإنفاق .

وينتمي التشريع المالي إلى القانون العام فهو أحد فروع له من الضمانات والامتيازات ما لفرعيه الآخرين ، وهما الدستوري والإداري .
ويستمد التشريع المالي أحكامه من ثلاثة مصادر هي :-

- ١- النصوص التي يتضمنها الدستور .
 - ٢- التشريعات المالية ذاتها .
 - ٣- القواعد المستقرة في القانون الإداري .
- نطاق علم المالية العامة :**

يعمل الإنسان دائماً على إشباع حاجاته المتعددة ، المتجددة والمتزايدة ، والالانهاية، وتنقسم هذه الحاجات من حيث إشباعها إلى : حاجات فردية ، وحاجات جماعية ، ويتم إشباع الحاجات الفردية عن طريق النشاط الخاص ومن أمثلة ذلك الغذاء ، الكساء ، الدواء ، والمسكن .. الخ ، أما الحاجات الجماعية فتتولى الهيئات العامة أمر إشباعها . تعرف الحاجات العامة التي تقوم الهيئات العامة بإشباعها بالحاجات العامة أو الجماعية ، سواء تعلق الأمر بتلك التي لا يمكن أن يقوم بأدائها وقضائها غير الهيئات العامة ، أو تلك التي يمكن ترك أمر إشباعها إلى الأفراد ، غير أن الهيئات العامة تتدخل لإشباعها وذلك لسبب أو لآخر ، والحاجات العامة بهذا المعنى ، تختلف من دولة إلى أخرى ، وفي آن واحد قد تختلف في الدولة الواحدة من عصر إلى آخر بناءً على اختلاف فلسفتها وسياساتها الاقتصادية والاجتماعية .

ويمثل مجموعة الحاجات العامة التي يتطلب من الدولة إشباعها محور النشاط المالي والاقتصادي للدولة ، ويتمثل هذا النشاط في قيام الدولة بالنفقات العامة ، ويستدعي ذلك حصول الدولة على إيرادات عامة بالقدر الكافي لتغطية هذه النفقات .
ويقتضي مقابلة النفقات العامة بالإيرادات العامة من الدولة أن تضع خطة (برنامج) محددة تتضمنها وثيقة اصطلاح على تسميتها بالميزانية العامة ، أو الموازنة العامة ، تتضمن تقدير تفصيلي لإيرادات ونفقات الدولة لفترة مقبلة ، وهي عادةً سنة .
وهكذا تشكل النفقات العامة ، الإيرادات العامة ، الميزانية العامة الموضوعات الأساسية لعلم المالية العامة .

غير أن لنشاط الدولة من حيث كونها وحدة اقتصادية تمارس وظائفها باستخدام جزء من الموارد الإنتاجية المتاحة ، وإنفاق وتحصيل مبالغ من الدخل القومي ، آثار هامة على حجم وتكوين الناتج القومي ، وعلى الطريقة التي يوزع بها هذا الناتج على مختلف الأفراد والفئات الاجتماعية في الدولة ، مما يستوجب معرفة هذه الآثار ودراستها وتحليلها ، لذا خصص جانب كبير من علم المالية العامة لدراسة هذه الوجوه .
ولما كانت النفقات العامة والإيرادات العامة والميزانية العامة تكون العناصر الثلاثة الرئيسية لمحور النشاط الاقتصادي والمالي للدولة ، وتمثل في آن واحد الأدوات الرئيسية لرسم وتنفيذ السياسة المالية للدولة ، سوف نتناول دراسة النظام المالي للدولة في ثلاثة أقسام :

- القسم الأول .. النفقات العامة .
- القسم الثاني .. الإيرادات العامة .
- القسم الثالث .. الموازنة العامة .

القسم الأول النفقات العامة

" العدوان على الناس في أموالهم ذاهب بآمالهم
في تحصيلها واكتسابها ، وإذا ذهبت آمالهم في
اكتسابها وتحصيلها انقبضت أيديهم عن السعي في ذلك
، فإذا كان الاعتداء كثيراً عاماً في جميع أبواب
المعاش كان القعود عن الكسب كذلك لذهابه بالآمال
جملةً "

مقدمة ابن خلدون

القسم الأول

النفقات العامة

مع التطور الحديث لم تصبح الدولة مجرد حارسة للأفراد كما كانت ، وإنما أخذت تتدخل بشكل متزايد في النشاط الاقتصادي القومي وفي الحياة الاجتماعية ، فزادت أهمية الإنفاق العام لمواجهة أوجه التدخل المتعددة التي صار لزاماً على الدولة إشباع حاجات الأفراد من شأنها ، كما أصبحت النفقات العامة أداة فعالة في التأثير على الهيكل الاقتصادي والاجتماعي وتحقيق التوازن المطلوب بين الأفراد ، ولقد أدت هذه التطورات إلى خروج الميزانية العامة على منطوق التوازن الذي كان سائداً في الفكر التقليدي وأمكن زيادة الإنفاق العام لتحقيق كافة الأغراض المتقدمة على الرغم من احتمال وجود عجز في الميزانية ، ولقد أظهرت التجارب والتطبيقات المالية الحديثة فكرة إحداث عجز منظم في الميزانية لتحقيق التوازن الاقتصادي ومحاربة الآثار الضارة للدورات الاقتصادية .

وهكذا أصبح الإنفاق العام يشكل أداة هامة ورئيسية للسياسة العامة إذ يؤثر هذا الإنفاق بقوة على :

- عملية تخصيص الموارد المتاحة للمجتمع .
 - توزيع الدخل والثروة القومية ، ومن ثم القوة الاقتصادية والسياسية في المجتمع .
 - مستوى الأسعار والتشغيل في الاقتصاد .
- وانطلاقاً من المفاهيم الحديثة للنفقات العامة نتناول دراستها من خلال الأبواب الآتية :-**

- **الباب الأول : مضمون النفقات العامة .**
- **الباب الثاني : تقسيمات النفقات العامة .**
- **الباب الثالث : حجم النفقات العامة .**

الباب الأول

مضمون النفقات العامة

تتعدد أنواع النفقات العامة ، وتتزايد مع اتساع نطاق تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية ، فهناك مرتبات الموظفين ، والمبالغ التي تدفع لمقاولي الأشغال العامة ، وتكاليف إنتاج وحدات القطاع العام ، والإعانات التي تعطى للإنتاج والتصدير ، والإعانات الاجتماعية ، يضاف إلى ذلك حاجة المواطنين إلى الأمن الخارجي والداخلي وخدمات القضاء والصحة والتعليم والمواصلات وغيرها .

وبما أن النفقات العامة لا تكون كلاً متجانساً ، بل يختلف بعضها عن البعض الآخر سواء من حيث الطبيعة أو من حيث الآثار الاقتصادية والاجتماعية فإن الأمر يستوجب التمييز بين الأنواع المختلفة للنفقات العامة وعلى ذلك سنقسم هذا الباب إلى ثلاثة فصول على النحو التالي :

- **الفصل الأول : النفقة العامة وعناصرها**
- **الفصل الثاني : تطور دور النفقات العامة**
- **الفصل الثالث : تقسيمات النفقات العامة**

الفصل الأول

ماهية النفقة العامة

هناك ثلاثة عناصر رئيسية تحدد النفقة العامة وباسترجاع ما كتبه علماء المالية العامة نجد التعريفات الآتية :-

- **النفقة العامة :** مبلغ نقدي يخرج من الذمة المالية للدولة أو أحد تنظيماتها بقصد إشباع حاجات عامة .
 - **النفقة العامة :** مبلغ نقدي يصرف من قبل أحد أشخاص القانون العام عندما يستعمل سلطاته وامتيازاته إشباعاً لحاجة عامة وتحقيقاً لتدخل الدولة في المجال الاجتماعي والاقتصادي .
 - **النفقة العامة :** مبلغ نقدي يدفع بواسطة خزانة عامة لإشباع حاجة عامة .
 - **النفقة العامة :** مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد أداء خدمة ذات نفع عام .
- تلك التعريفات للنفقة العامة تشير إلى عناصرها الثلاثة :-

- أولاً : النفقة مبلغ نقدي .
 - ثانياً : صادرة عن الدولة أو أحد الأشخاص العامة .
 - ثالثاً : أن يقصد بها إشباع حاجة عامة ، وتحقيق نفع عام .
- العنصر الأول : النفقة العامة مبلغ نقدي :**

تكون النفقة العامة في شكل مبلغ مالي أو نقدي حيث تقوم الدولة بدورها في الإنفاق العام باستخدام مبلغ نقدي ثمناً لما تحتاجه من منتجات السلع والخدمات بغرض تسيير المرافق العامة وثنماً لرؤوس الأموال الإنتاجية التي تحتاجها للقيام بالمشاريع الاستثمارية التي تتولاها ولمنح المساعدات والإعانات الاقتصادية منها والاجتماعية والثقافية وغيرها .

مما لا شك فيه أن استخدام الدولة للنقود هو أمر طبيعي ويتمشى مع الوضع القائم في ظل اقتصاد نقدي تقوم عليه جميع المبادلات والمعاملات ومن ثم تصبح النقود هي وسيلة الدول للإنفاق شأنها في ذلك شأن بقية الأفراد .

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

واستناداً على ذلك لا نعتبر الوسائل غير النقدية التي تقوم الدولة بدفعها للحصول على ما تحتاجه من منتجات أو منح المساعدات من باب النفقات العامة ، كما لا تعتبر نفقات عامة المزايا العينية مثل السكن المجاني ، أو النقدية كالإعفاء من الضرائب أو الشرفية كمنح الأوسمة والألقاب التي تقدمها الدول لبعض القائمين بخدمات عامة أو لغيرهم من الأفراد ، ولا يقلل من ذلك أنه وفي بعض الأحيان الاستثنائية التي قد يتعذر على الدولة تماماً الحصول على احتياجاتها عن طريق الإنفاق النقدي مثل أوقات

الحرب والأزمات الحادة ، قد تعد بعض الوسائل غير النقدية من قبيل النفقات العامة إلا أن ذلك استثناء لا يجب تعميمه .

ويعتبر الإنفاق النقدي من أفضل طرق الإنفاق العام التي تقوم به الدولة وهذا راجع لعدة أسباب يمكن إيجازها فيما يلي :

- إن استعمال الدولة للنقود في عملية الإنفاق يسهل ما يتطلبه النظام المالي الحديث من ترسيخ مبدأ الرقابة بصورها المتعددة على النفقات العامة ضماناً لحسن استخدامها وفقاً للأحكام والقواعد التي تحقق إشباع حاجات الأفراد العامة أضف إلى ذلك أن الرقابة على الإنفاق العيني يشكل صعوبة كبيرة نظراً لصعوبة تقييم هذا النوع من الإنفاق.

- إن نظام الإنفاق العيني بما قد يتبعه 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 .

- إن انتشار المبادئ الديمقراطية أدى إلى عدم إكراه الأفراد على تأدية أعمالهم عن طريق العمل بدون أجر لتعارض ذلك مع حرية الإنسان وكرامته .

- إن الإنفاق العيني يثير العديد من المشاكل الإدارية والتنظيمية ويؤدي إلى سوء في التدقيق وقد يؤدي إلى الانحياز نحو بعض الأفراد وإعطائهم مزايا عينية دون غيرهم.

ونتيجة للأسباب والعوامل السالف ذكرها فإن النفقات العامة دائماً تأخذ شكلاً نقدياً . ومما لا يخفى على أحد أن الإنفاق العام في صورته النقدية قد أدى إلى ازدياد حجم النفقات العامة ، وبالتالي ازدياد حجم الضرائب – كمصدر أساسي للإيرادات العامة – وغيرها من الأعباء العامة مع توزيع يتم بعدالة نسبية لهذه الأعباء كل حسب قدرته التكليفية .

العنصر الثاني :- النفقة العامة صادرة عن الدولة أو أحد الأشخاص العامة:

تعتبر نفقة عامة تلك النفقات التي تقوم بها الدولة بصفتها السيادية بالإضافة إلى النفقات التي تقوم بها مؤسساتها في المجال الاقتصادي ، وعلى العكس لا تعتبر نفقة عامة التي يقوم بها الأفراد أو المشروعات الخاصة حتى ولو كان المقصود بها تحقيق نفع عام ، **على سبيل المثال** قيام شخص بتأسيس شركة أو بناء مصنع أو مستشفى ثم تبرع بما سبق للدولة فإن هذا الإنفاق لا يعد إنفاقاً عاماً وهذا راجع إلى أن الأموال التي قام بإنفاقها هي في الأصل أموال خاصة وليست عامة ، وبالرغم من عمومية الهدف إلا أن هذا الإنفاق يظل في إطار الإنفاق الخاص .

ولكن هل يعني ذلك أن كافة المبالغ النقدية التي تنفقها الدولة تعتبر نفقات عامة ؟ من المتفق عليه أن كافة المبالغ المالية التي تنفقها الدولة بمناسبة ممارستها وقيامها بأنشطتها ومهامها العامة وبموجب ما تتمتع به من سيادة وسلطة أمرة تعد نفقات عامة ، أما النفقات التي تنفقها الدولة أثناء قيامها بنشاط اقتصادي مماثل للنشاط الذي يباشره الأفراد مثل المشاريع الإنتاجية فقد ثار خلاف نظري حول طبيعتها ، واعتمد الفكر المالي في سبيل التفرقة بين النفقة العامة والنفقة الخاصة على معيارين،

معيار قانوني وآخر وظيفي :-

المعيار القانوني (المعنوي) :

طبقاً لهذا المعيار فإن الذي يعطي للنفقة طابعها العام إنما هو الوضع القانوني للمنفق ، فالنفقات العامة هي التي تقوم بها الأشخاص المعنوية العامة أي أشخاص القانون العام ، وهي الدولة ، والهيئات المحلية ، والمؤسسات العامة . وبذلك لا تعتبر نفقات عامة تلك النفقات التي يقوم بها شخص من أشخاص القانون الخاص المعنوية أو الطبيعية حتى وإن كان الغرض منها تحقيق منفعة عامة . **على سبيل المثال** – كما سبق وذكرنا – لو قام شخص ما ببناء مدرسة وتبرع بها للدولة ، فبالرغم من كون الهدف هو تحقيق النفع العام إلا أن الإنفاق قد صدر من شخص خاص، والأموال خرجت من ذمة شخص خاص وليس عام وبالتالي لا يعد هذا الإنفاق إنفاقاً عاماً .

ويستند أنصار هذا المعيار إلى اختلاف طبيعة نشاط أشخاص القانون العام عن طبيعة نشاط أشخاص القانون الخاص ، فنشاط الأشخاص العامة يهدف إلى تحقيق المصلحة العامة ، ويعتمد في ذلك على سلطة الجبر ، بينما تهدف الأشخاص الخاصة إلى تحقيق المصلحة الخاصة ، وتعتمد في ذلك على التعاقد ، وواضح أن هذا المعيار يرتبط بتصور الفكر التقليدي لدور الدولة في المجتمع ، وكونها (دولة حارسة) تنحصر مهمتها في القيام بالوظائف التقليدية .

ومع تطور طبيعة الدولة من (الدولة الحارسة) إلى الدولة المتدخلة ثم إلى (الدولة المنتجة) ، لم يعد مقصوراً على تلك الوظائف المحدودة ، بل اتسعت دائرة تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية خاصة بعد الحرب العالمية الأولى والثانية حيث ولجت إلى مرافق عديدة كانت متروكة للأفراد من قبل ، مثل مرفق النقل والمواصلات والمرافق الصناعية والتجارية وأصبحت الدولة تمارس نشاطاً شبيهاً بنشاط الأفراد ، هذا بالإضافة إلى أن كثيراً من الدول سمحت بإنشاء مشروعات ذات طبيعة مختلطة ، مثل شركات الاقتصاد المختلط والمشروعات الخاصة ذات النفع العام، بل ومنحت الدولة هذه المشروعات بعضاً من سلطاتها الأمرة مما قربها من أشخاص القانون الخاص .

ومن ثم فإنه إذا كان المعيار القانوني قد توافق مع فكرة اعتبار نشاط الدولة كدولة حارسة فقط فإن هذا المعيار لم يعد يتلاءم وحده في تحديد طبيعة النفقة العامة من الخاصة اتجه بعض شراح المالية إلى اقتراح معيار آخر يتناسب مع توسع الدولة باعتبارها منتجة تقوم بنفس أنشطة الأفراد ويعتمد على الوجهة الوظيفية والاقتصادية للشخص الذي تصدر عنه النفقة .

المعيار الوظيفي :

يعتمد هذا المعيار ، في التفرقة بين النفقات العامة والنفقات الخاصة على طبيعة الوظيفة التي تصدر عنها النفقة لا على الطبيعة القانونية للشخص القائم بالإنفاق . وتبعاً لهذا المعيار تعتبر من النفقات العامة فقط النفقات التي تجريها الدولة أثناء مباشرتها لسلطاتها الأمرة ، أما النفقات التي تقوم بها الدولة في ظروف مماثلة

للظروف التي ينفق فيها الأفراد ، فإنها تعتبر نفقات خاصة ، وذلك كنفقات المشروعات التجارية والصناعية التي تملكها الدولة ، ومن ناحية أخرى ، تعتبر نفقات عامة تلك التي تقوم بها الأشخاص الخاصة أو المختلطة التي فوضتها الدولة بعض سلطاتها الأمرة .

وبناءً على ما تقدم واستناداً للمعيار الوظيفي نستنتج أن النفقات العامة قد لا تصدر من طرف أشخاص القانون العام فقط بل قد تصدر كذلك من أشخاص القانون الخاص.

والواقع يشير إلى أن المعيارين السابقين لا يفيان بالغرض من تعريف النفقات العامة ، فالغرض الأساسي من التعريف هو قياس مدى مساهمة الهيئات العامة في الحياة الاقتصادية وتقدير آثار ذلك تقديراً سليماً .

فالمعيار الأول ، القانوني ، يضيق كثيراً من نطاق هذه النفقات ، نظراً لارتباطه بالفكر التقليدي الذي يحصر دور الدولة في إطار محدود ، لذلك قصر النفقات العامة على تلك النفقات التي تقوم بها الدولة بهدف تمويل وظائفها العادية المحدودة (الدفاع – الأمن – القضاء) – والتعريف الوظيفي- هو الآخر – يضيق من نطاق النفقات العامة ، بل ويبعد كثيراً عن فحوى هذه النفقات ، فالمشروعات الخاصة ، حتى ولو مارست بعض صور السلطة الأمرة ، لا يمكن اعتبار نفقاتها من قبيل النفقات العامة ، كما أن تطبيق هذه الفكرة يمكن أن يخرج من نطاق النفقات العامة كثيراً مما تقوم به الدولة من مشتريات لتسيير مرافقها التي تستخدم سلطة الأمر في تحقيق وظائفها ، كمرفق الجيش والبوليس والقضاء ، ذلك أن مثل هذه المشتريات تتم في كثير من الدول عن طريق التعاقد ، وهذا ما لا يقبله منطق .

لهذا فنحن نميل إلى ما ذهب إليه البعض في هذا الخصوص بضرورة الأخذ بتعريف واسع للنفقة العامة بحيث تشمل نفقات أشخاص القانون العام ، بالإضافة إلى نفقات المرافق العامة الاقتصادية – القطاع العام – لا سيما وأن هذه المشروعات قد اتسع نطاقها وتمثل الاتجاهات الحديثة في دور الدولة في التدخل لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية .

وفي ضوء ما سبق يمكن تعريف النفقات العامة ، بأنها : تلك النفقات التي تقوم بها الدولة وكافة الهيئات العامة القومية والهيئات العامة المحلية والمؤسسات العامة والمشروعات العامة ، دون النظر إلى الصفة السيادية أو السلطة الأمرة التي يصدر عنها الإنفاق .

العنصر الثالث .. أن يقصد بها إشباع حاجة عامة وتحقيق النفع العام :

لا يكفي أن يتحقق الركنان السابقان حتى نكون أمام نفقة عامة ، بل يجب أن يؤدي الإنفاق العام إلى تحقيق منفعة عامة ، أي أنه من الضروري أن تستخدم النفقة العامة من أجل إشباع حاجة عامة ، ويجد هذا الركن مبرره في أمرين اثنين :

الأول : أن المبرر الوحيد للنفقات العامة هو وجود حاجات عامة ، فتتولى الدولة أو الهيئات والمؤسسات العامة إشباعها نيابةً عن الأفراد ، لذلك يجب أن يكون الهدف من النفقة العامة هو تحقيق نفع عام يتمثل في إشباع حاجة عامة .

الثاني : إذا كان الإنفاق يهدف إلى تحقيق منفعة خاصة لبعض الفئات أو بعض الأفراد ، فإنه يخرج عن إطار النفقات العامة ، لأنه يتعارض مع مبدأ المساواة بين المواطنين في تحمل الأعباء العامة ، لأن مساواة الأفراد في تحمل عبء الضريبة لا يكفي لتحقيق مبدأ المساواة ، بل إن هذا يعني تخفيف العبء على بعض الأفراد ، أو بعض الفئات على حساب بقية الأفراد أو بقية الفئات الأخرى .

ولكن ما مفهوم المنفعة العامة ؟ في واقع الأمر فإن مفهوم المنفعة العامة قد اختلف مع تطور الفكر المالي . فالفكر التقليدي كان يرى أن تحقيق المنفعة العامة يتم من خلال قيام الدولة بوظائفها التقليدية المحدودة ، في الجيش والأمن الداخلي والقضاء وبعض المرافق العامة ، إلا أن تطور الفكر المالي ، واتساع دور الدولة ، أدّى إلى اتساع مضمون المنفعة العامة ليضم النفقة المخصصة للأغراض الاقتصادية والاجتماعية ، إضافة إلى الأغراض المالية التقليدية ، وبذلك تتحقق المنفعة العامة ، لأنها تسهم في تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي .

ومن الملاحظ أن فكرة المنفعة العامة ، قد أثارت كثيراً من الجدل بين كتاب المالية العامة والاقتصاد ، حول التوصل إلى معيار دقيق لقياس المنفعة العامة ، وقد بذلت محاولات عديدة في سبيل التوصل إلى مثل هذا المعيار يمكن أن نذكر منها :
أ- تتحقق المنفعة العامة القصوى ، عندما تتساوى التضحية الحدية التي يتحملها الأفراد في سبيل تمويل النفقات العامة ، مع المنفعة الحدية لدخولهم المتبقية بعد اقتطاع جزء من هذه الدخول لتمويل النفقات العامة .

ب- تتحقق المنفعة العامة القصوى ، عندما تتساوى المنافع الحدية لجميع النفقات العامة في أوجه استخداماتها المختلفة .

ج - تتحقق المنفعة العامة القصوى ، عندما يتم توزيع النفقات العامة على أوجه الاستخدامات المختلفة بحيث يتحقق أكبر قدر من الدخل القومي الحقيقي .
ومع ذلك : فقد وجهت انتقادات كثيرة إلى هذه المعايير وغيرها ، بحيث يمكن القول أنه لا يوجد معيار دقيق لقياس المنفعة العامة ، بل يمكن القول إن فكرة المنفعة العامة تختلف من دولة إلى أخرى ، ومن نظام اقتصادي إلى آخر ، ومن مرحلة إلى أخرى في الدولة الواحدة .

لذلك : فمن المتفق عليه بين الاقتصاديين ، أن تقرير المنفعة العامة أمر يجب أن يترك للسلطات السياسية ، ويخضع هذا التقرير إلى رقابة تشريعية أو أحياناً إلى رقابة قضائية .

الفصل الثاني

تطور دور النفقات العامة

لقد ارتبط تطور دور النفقات العامة بتطور علم المالية العامة ، حيث تغير دورها من الحيادية كما تؤكد عليه النظرية الكلاسيكية إلى الدور المتدخل الإيجابي الذي ظهر في النظرية الحديثة ، ذلك أن التقليديين كانوا ينظرون إلى هذه النفقات باعتبارها نوعاً من الاستهلاك ومن ثم تدمير للثروة القومية. أما النظرية الحديثة فتتظر إليها على أنها مجرد نقل للدخل والثروات من يد إلى أخرى دون أن تكون بطبيعتها مهددة أو مضيعة للثروة ، هذا من جهة ، ومن جهة أخرى ، قصر التقليديون أغراض النفقات العامة على تسيير المرافق العامة التقليدية ، ومن ثم نادوا بحياد النفقات العامة، أما المحدثون فيذهبون إلى إمكان استخدام هذه النفقات لتحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية.

أولاً .. النفقات العامة في النظرية الكلاسيكية (الفكر المالي التقليدي) :

يتلخص موقف الفكر المالي التقليدي من النفقات العامة في نقطتين :

١ - النفقات العامة تحطيم للثروة القومية:

لم تشغل النفقات العامة مكانة مهمة في مؤلفات كتاب المالية الكلاسيك مقارنةً بتلك التي شغلتها الإيرادات العامة ، فمعظم الكتاب الكلاسيك الذين عالجوا النفقات العامة ، كان قد عالجوها من الناحية الفنية والسياسية ، دون الاهتمام بطبيعتها وآثارها الاقتصادية ، إلا أن الأحداث الاقتصادية والاجتماعية كالحرب العالمية الأولى وبصورة خاصة الأزمة الاقتصادية العامة ، أظهرت أهمية دراسة طبيعة النفقات العامة وآثارها الاقتصادية والاجتماعية .

فقد كان علماء المالية الكلاسيك ، ينظرون إلى النفقات العامة بعين الريبة والشك، وشعارهم هو الاقتصاد في الإنفاق ، ويدعون الدولة إلى التوفير بقدر المستطاع ، وأنهم اعتبروا الدولة مستهلك للثروة ، لأنه حين تنفق الدولة تعدم ذلك الجزء المتقطع من الثروة القومية .

وأن الأساس العلمي الذي يقوم عليه المفهوم الكلاسيكي ، من أن الدولة مستهلك للنفقات العامة ، ناتج من نظرية الدولة القائمة على المذهب الحر، فالدولة بموجب هذه النظرية يجب أن تحصر أعمالها في الوظائف العسكرية والأمنية والتشريعية ، وأن تمتنع عن التدخل في الميدان الاقتصادي وذلك على اعتبار أن العمل الفردي أكثر كفاءة وإنتاجاً من عمل الدولة عن طريق تدخلها في الميدان الاقتصادي ، فتدخل الدولة في الميدان الاقتصادي بدلاً من أن يولد ثروة يؤدي إلى استهلاك الثروة القومية، وبالنتيجة يؤدي إلى إفقار المجتمع لأنها تنقص من مجموع الثروة التي يتقاسمها الأفراد ، فالنفقات العامة في نظر علماء المالية الكلاسيكية ، لا تضيف شيئاً إلى الدخل القومي ، بل بالعكس تقتطع جزءاً منه ، وهذا يعني أن الدولة تستهلك نفقاتها، ومن ثم يجب أن تكون في أضيق الحدود .

٢ - حياد النفقات العامة :

النفقة المحايدة هي تلك التي لا تؤثر في الحياة الاقتصادية أو في حياة المجتمع عموماً بمعنى أنها لا تؤثر على الدورة الاقتصادية في الإنتاج والاستهلاك والتوزيع كما تنتج عن المنافسة الحرة بين الأفراد وبين المشروعات ، كما أنها لا تدخل أي تعديل على المراكز الاجتماعية للأفراد والفئات المختلفة ، ولهذا حرمت النظرية التقليدية أي تدخل للدولة في الميدانين الاقتصادي والاجتماعي لأن كل تدخل للدولة يعرقل انطباق القوانين الاقتصادية الطبيعية التي تحقق التوازن التلقائي ، فقيام الدولة مثلاً بفرض ضرائب مرتفعة على أصحاب الدخل الكبيرة لمنح إعانات لذوي الدخل المحدودة يترتب عليه من ناحية خفض حجم المدخرات وبالتالي حجم الاستثمارات ، من ناحية أخرى يؤدي توزيع هذه الإعانات إلى رفع القوة الشرائية لمحدودي الدخل مما قد يتسبب في ارتفاع الأثمان والإخلال بالتوازن التلقائي . إلا أن تحقيق الحياد المطلق للنفقات العامة بالمعنى المشار إليه يكاد يكون أمراً مستحيلاً من الناحية العملية الواقعية .

فلو نظرنا مثلاً إلى النفقات الحربية ، وهي من النفقات التي يجمع التقليديون على ضرورتها ، والتي تبدو أنها محايدة بطبيعتها ، نجد أن أي تخفيض أو أية زيادة لهذه النفقات له تأثير كبير على الحياة الاقتصادية ، وقرار الدولة بزيادة عدد المجندين يؤدي إلى سحب جزء من العمال من عملية الإنتاج مما يؤدي إلى خفضه ، وعلى العكس من ذلك فإن قرارها بتسريح جزء من المجندين يؤدي إلى زيادة عرض اليد العاملة مما قد يخشى معه ظهور البطالة ، وكذلك لو زادت الحكومة من طلبها على الأسلحة وغيرها من التجهيزات العسكرية فإن ذلك يؤدي بالمصانع المنتجة لهذه السلع إلى استخدام مزيد من العمال قد يضطر معه إلى سحبهم من قطاعات أخرى مما قد يؤدي إلى ارتفاع الأجور وانخفاض إنتاج السلع الاستهلاكية . وأمام تلك الحقيقة التي لا يمكن تجاهلها قرر التقليديون ضرورة خفض حجم النفقات العامة وتثبيتها ، وعلى هذا الأساس يعتبر ثبات النفقة العامة أحد عوامل حيادها .

ثانياً .. النفقات العامة في النظرية الحديثة :

يستند المفهوم الحديث للنفقات العامة على فكرتين أساسيتين .

الأولى : أن الدولة عبارة عن أداة لإعادة التوزيع .

الثانية : عدم قبول الفكرة القائلة بأن العمل الفردي أكثر إنتاجاً وتوقفاً من عمل الدولة ، ومن ثم يمكن استخدام النفقة العامة من أجل تحقيق أغراض أخرى غير مجرد تسيير المرافق العامة أغراض سياسية واجتماعية واقتصادية .

• النفقة العامة هي مجرد إعادة توزيع :

تعتبر النفقات العامة بأنواعها المختلفة (نفقات إنتاج ، ونفقات استهلاك .. الخ) في الفكر المالي الحديث ، عبارة عن توزيع للدخل والثروات وتحويل للقوة الشرائية من مجموعة إلى أخرى داخل المجتمع . فعلماء المالية المحدثين ، على عكس القدامى يرون في الدولة مجموعة من الأفراد يعملون وينفقون ويستهلكون كغيرهم من الأفراد (موظفين ومتعهدين .. الخ) فالدولة لا يمكن أن تكون مستهلك ، لأن الدولة ما هي إلا

عبارة عن شخصية حكومية لا تستهلك ولا تنفق وإنما موظفو الدولة وغيرهم هم الذين يستهلكون وينفقون بواسطة المبالغ التي تدفعها لهم الدولة ، والتي حصلت عليها باقتطاعها من دخول وثروة الأفراد عن طريق دفع الرواتب إلى الموظفين والأجور إلى العمال أو تدفع ثمن السلع المختلفة المقدمة من قبل الموردين ، فالمبالغ المقتطعة من دخل وثروة الأفراد تعيد الدولة توزيعها إلى الأفراد ثانية عن طريق الإنفاق العام، ولكن لا يوجد علاقة شخصية ومباشرة بين الذي يدفع والذي يستلم ، فالدولة عبارة عن مضخة تمتص جزءاً من الدخل القومي لتعيده ثانية إلى تيار الدخل القومي عن طريق الإنفاق العام .

ومن ثم فهذه المبالغ التي تنفقها الدولة لا تضيع ولا تختفي وإنما تعود إلى التداول والظهور في صورة إنفاقات الأشخاص المكونين لها ، ويتوقف الأثر النهائي لهذه النفقات على كيفية استخدام المستفيدين منها لها.

أما فيما يتعلق بتفسير عدم اعتبار الدولة مستهلكاً لجموع المبالغ التي اقتطعت من دخل وثروة الأفراد ، لأنها ستعاد إلى تيار الدخل القومي بشكل إنفاق عام ، ومع ذلك فإن علماء المال التقليديين يرون أن الإنفاق العام هذا يؤدي إلى خسارة مادية ناتجة عن الفرق بين تدخل الدولة غير المنتج والعمل الخاص المنتج وهذا يفسر أن جزءاً من النفقات العامة المستخدمة من قبل الدولة ستخفض ، ويبدو أن الوهم الذي وقع فيه هؤلاء العلماء في اعتبار (الدولة مستهلكاً) يكمن في تحديد (ماهية الإنتاجية) فإذا اقتصر استخدام هذا اللفظ على إنتاج السلع المادية ، فإن كثيراً من النشاط الحكومي يبدو ولا شك أقل إنتاجية من كثير من أوجه النشاط الفردي ، إذ أن النسبة الغالبة من النشاط الحكومي تمثل في توليد خدمات غير مادية كالأمن الداخلي والدفاع الخارجي والقضاء والتربية والتعليم والرعاية .. الخ .

وواضح أن الاقتصاد الحديث لا يقرن صفة الإنتاجية بالمادية فجميع أوجه النشاط التي تبذل لإشباع حاجات المجتمع المادية وغير المادية إنما تعتبر منتجة ، فالمدرس أو المحامي أو الطبيب لا يقل إنتاجية عن البناء أو النجار أو الصانع ، فالإنتاج ليس توليداً للسلع فقط ، إنما هو توليد منفعة سواء كان ذلك بإنتاج السلع أو الخدمات مادية كانت أو غير مادية .

كما أن الحكم على أوجه النشاط الحكومي بأنها غير منتجة لا لشيء سوى أنها تدر للفرد نفعاً مادياً مباشراً يكون بعيداً عن الصواب ، فالعبرة ليست بما يصيب الفرد من نفع مادي مباشر إنما العبرة دائماً بما يحققه النشاط الحكومي من منافع اجتماعية مباشرة ، وفضلاً عما تقدم يمكن القول أن المدرسة التقليدية كانت تصف الإنفاق العام بأنه استهلاك للثروة يرجع أيضاً إلى تخوف هذه المدرسة من أن الازدياد في الإنفاق العام قد يؤدي بدوره إلى زيادة الاستقطاعات الضريبية من دخل وثروة الأفراد ولربما إلى إحداث تغيرات في بقية النظام المالي للدولة والتي تلحق الضرر في الطبقة البرجوازية .

في ضوء ما تقدم يتضح أن إعطاء هذه الصفة المطلقة للعمل الخاص بأنه أكثر إنتاجاً وتقوفاً من تدخل الدولة قائم على أساس غير صحيح فهناك كثير من الحالات

التي يؤدي فيها استخدام الدولة لموارد المجتمع إلى وفر في استغلال هذه الموارد ومضاعفة الإشباع الجماعي وزيادة في الدخل القومي ، فإذا قارنا بين النفقات التي تستخدمها الدولة في مشاريع منتجة كبناء السدود لتوليد الطاقة الكهربائية أو استصلاح الأراضي الزراعية ، وبين الأفراد الذين يكتزون أموالهم في البنوك الأجنبية ، فمما لا شك فيه أن المبالغ المنفقة من قبل الدولة في هذه المشاريع الإنتاجية ستزيد من القوة الإنتاجية للمجتمع ، أي أنها أكثر إنتاجاً من المبالغ المودعة من قبل بعض الأفراد في تلك البنوك.

كما أن هناك خدمات تقوم بها الدولة تفيد معظم أو جميع المواطنين فالإنفاق على التعليم يفيد الطلاب المتعلمين ، كما يفيد الهيكل الاجتماعي بأسره ، لأنه يساعد على تطور المجتمع ثقافياً ، ويساهم في تحقيق التطور الاقتصادي للمجتمع .

٢- النفقة العامة أداة من أدوات السياسة المالية :

أدى تعدد الأزمات الاقتصادية والسياسية التي واجهتها المجتمعات الرأسمالية منذ بداية القرن العشرين ، وظهور المبادئ الاشتراكية ، ووضعها موضع التنفيذ منذ الثورة البلشفية في روسيا ١٩١٧ ، إلى تخلي الدولة عن حيادها التقليدي ولجؤها إلى التدخل في الحياة الاقتصادية بقصد تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي ، الذي عجز قانون السوق للنظام الفردي الحر عن تحقيقه تلقائياً فقامت الدولة الرأسمالية بالكثير من أوجه النشاط الاقتصادي ، وخرجت من نطاق الدولة الحارسة إلى نطاق الدولة المتدخلة ، وبخاصة بعد انتشار الفكر الكينزي .

ولم يعد دور الدولة الرأسمالية المعاصرة قاصراً على مجرد الاحتفاظ بالتوازن الاقتصادي علاجاً للأزمات ، وإنما تحقيقاً لزيادة معدل نمو الاقتصاد القومي ، وهذا مما أدى إلى زيادة حجم النفقات العامة ، وتعددها من ناحية ، وتغير مفهومها وطبيعتها دورها من ناحية أخرى ، وأصبحت النفقات العامة أداة رئيسية لتدخل الدولة ، في جميع المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. ولما رأى المليون استحالة تحقيق حياد النفقات العامة ، والجهاز المالي في مجموعه ، وجدوا أنه من الضروري تنظيم استخدام هذه النفقات في ضوء الأغراض المختلفة التي تسعى الدولة إلى تحقيقها .

وفي ظل الدول الاشتراكية أو المنتجة التي تتحمل مسؤولية النشاط الاقتصادي في مجموعه ، نتيجة لسيطرتها الفعلية على وسائل الإنتاج ، ازداد حجم النفقات العامة ، وبخاصة الاقتصادية والاجتماعية ، وذلك لاتساع نطاق نشاط الدولة الذي يهدف إلى توزيع موارد الإنتاج بين مختلف الاستخدامات وتنسيق أوجه النشاط الاقتصادي ، بما يحقق التوازن بين الإنتاج والاستهلاك وفقاً لخطة قومية شاملة ، تملك الدولة سلطات مطلقة في تنفيذها .

وفي الدول النامية ، تتحمل مسؤولية إحداث التغيرات الهيكلية اللازمة لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، بإقامة المشروعات اللازمة لتقديم الخدمات الأساسية لعملية التحول الاقتصادي ، والتي يطلق عليها مشروعات البنية التحتية الاقتصادية والاجتماعية ، ولا شك أن نجاح الدولة في سياستها الاقتصادية يعتمد على مدى زيادة حجم النفقات العامة من ناحية ، ومدى ما تتميز به من إيجابية وإنتاجية وكفاءة في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية من ناحية أخرى .

الفصل الثالث

تقسيمات النفقات العامة

أدى تطور دور الدولة المعاصرة التي تخلت عن سياستها الحيادية التقليدية واتبعت سياسة من شأنها التدخل للتأثير على جميع مظاهر الحياة الاجتماعية والاقتصادية والسياسية ، إلى تعدد أوجه نشاطها بما يتطلبه من ازدياد حجم نفقاتها وتنوعها ، ولذلك اهتمت الدراسات المالية الحديثة بتحليل طبيعة هذه النفقات العامة وتقسيمها بحسب موضوع كل منها وآثاره ، بالإضافة إلى الاهتمام التقليدي بحجمها^(٢).

فقد كانت النفقات العامة في إطار مفهومها التقليدي ذات طبيعة واحدة، نتيجة لوحدة أهدافها التي تنحصر في مجرد تسيير الجهاز الإداري للدولة، الذي لم يكن له من عمل سوى تحقيق الوظائف الأساسية التقليدية للدولة، ولذلك كان تقسيمها يتم على أساس تحديد أنصبه كل الوزارات والإدارات العامة منها ، ورغم استمرار أهمية هذا التقسيم الإداري للنفقات العامة في مجال إعداد الموازنة العامة للدولة والحصول على ترخيص السلطة التشريعية بالإنفاق وتحديد نطاقه ، فإن سياسة التدخل التي تنتهجها الدولة المعاصرة عن طريق نشاطها المالي - وهو نشاط ذو طبيعة اقتصادية يشكل وبقيّة أوجه النشاط الاقتصادي وحدة متكاملة يؤثر عليها ويتأثر بها - ، فضلاً عن خضوعه لأساليب التحليل الاقتصادي ، قد أدت إلى تقسيم النفقات العامة وفقاً لأسس اقتصادية تمكن من تتبع الآثار المباشرة لكل منها^(٣).

ولقد أسهب علماء المالية العامة في وضع تقسيمات متعددة للنفقات العامة يركز كل منها على وجهة نظر معينة في تفضيل تقسيم دون آخر . وبالرغم من أن هذه التقسيمات قد يتداخل بعضها مع البعض الآخر ، إلا أنها تمثل أهمية كبيرة في استظهار طبيعة الإنفاق العام وآثاره وأغراضه ، الأمر الذي يساعد كثيراً على إدارة الأموال العامة ، فضلاً عن أنه ييسر للمحللين الماليين معرفة مقدار ما يكلفه كل نوع من أنواع نشاط الدولة على حدة ، ومن ثم تتبع هذه النفقات من فترة إلى أخرى ، وأخيراً تمكن السلطة التشريعية والرأي العام من إجراء رقابة فعالة على الجانب المالي لنشاط الدولة.

مما تقدم نقسم هذا الفصل إلى مبحثين نتناول في الأول منهم التقسيمات غير الاقتصادية للنفقات العامة ، ونخصص الثاني : للتقسيمات الاقتصادية للنفقات العامة.

المبحث الأول

التقسيمات غير الاقتصادية للنفقات العامة

إن التقسيمات المستندة إلى معايير غير اقتصادية تستخدم في كثير من دول العالم وذلك مراعاةً لبعض الاعتبارات الواقعية أو العملية ، وخاصةً الاعتبارات الإدارية الوظيفية والسياسية والتي تدعو غالباً إلى عدم الالتزام بالتقسيم الاقتصادي للنفقة وصياغة أنواع النفقات الخاصة بالدولة من خلال تقسيمات أخرى تنمى مع الظروف الخاصة بها ، ويمكن تقسيم النفقات العامة وفقاً للتقسيمات العلمية غير الاقتصادية إلى ..

أولاً .. التقسيم الإداري للنفقات العامة

مع أن التقسيمات الإدارية للنفقات العامة تعد أقدم التقسيمات الوضعية، فإنها ما تزال تحتل مكانة مهمة في مجال إعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة، إذ يجري توزيع النفقات العامة وفقاً لهذا التقسيم على أساس الجهة التي تقوم بالإنفاق ، أي وفقاً للوحدات الإدارية التي أعطيت حق التصرف في الأموال العامة مثل الوزارات ، والهيئات والمصالح المختلفة ، بحيث يتحدد لكل منها جزء معين من الموارد العامة تستطيع على ضوئه أن ترسم سياستها الإنفاقية. فضلاً عن ذلك فإن هذا التقسيم يتيح للمطلع على الميزانية تبين اتجاهات السياسة الحكومية عن طريق دراسة حجم النفقات المخصص لكل مصلحة من مصالح الدولة وإجراء المقارنات اللازمة في هذا الشأن.

وقد كان التقسيم الإداري على درجة كبيرة من الأهمية عندما كان حجم الإنفاق ضئيلاً وكان الجهاز الإداري للدولة محدوداً ، إلا أنه مع تطور بنیان هذا الجهاز واتساع نطاقه ، أصبح هذا التقسيم يثير بعض المشاكل الفنية ، فالجهاز الإداري للدولة يتعرض للتغيرات من وقت لآخر ، حيث قد يؤدي تشكيل حكومة جديدة إلى تغيير بالنسبة لبعض الوزارات القائمة أو الهيئات العامة الموجودة مما يؤدي إلى تغيير في البنيان الإداري للدولة – نشأة وزارة أو وزارات جديدة أو اندماج وزارتين أو أكثر في وزارة واحدة ، انتقال تبعية بعض الهيئات والمشروعات من جهاز لآخر من الأجهزة العامة – بما يترتب عليه صعوبة متابعة تطور حجم الإنفاق العام المخصص لمختلف مصالح الدولة .

ويأخذ البعض على التقسيم الإداري صفته الإدارية البحتة وعدم اهتمامه بتجميع النفقات حسب موضوعها ، مما أدى إلى صعوبة معرفة المقدار الكلي لكل نوع من النفقات ، حيث أن النوع الواحد منها يوجد موزعاً بين الوزارات والمصالح المختلفة، وقد يصعب استخلاصه من بين إعمادات كل وزارة .

ونظراً لعدم توافق هذا التقسيم مع توسع واجبات الدولة وتعددتها ، فقد ظهرت الحاجة إلى تقسيم آخر يتناسب مع وظائف الدولة المتعددة .

ثانياً .. التقسيم الوظيفي للنفقات العامة

ترتبط التقسيمات الوظيفية للنفقات العامة بالمفاهيم الحديثة للمالية العامة ، حيث أن النفقات العامة من خلال هذا التقسيم لم تعد أداة لتمويل الجهاز الإداري للدولة فحسب ، وإنما كأداة لتنفيذ سياسات الدولة المختلفة في مجال السياسة والاقتصاد والاجتماع .. الخ ، أي أن هناك أهدافاً متعددة تسعى الدولة إلى تحقيقها ، وبالتالي أصبح من الضروري أن يجري تقسيم النفقات العامة على أساس وظائف الدولة التي تضطلع بها، وليس وفقاً للوحدات الإدارية التي أعطيت حق التصرف في الأموال كالوزارات ، وقد أخذ به لأول مرة في الولايات المتحدة حيث اقترحت لجنة هوفر Hoover ثم اتبعته بعد ذلك دول أخرى منها : هولندا ، وفرنسا ابتداءً من ١٩٥٨م.

وبناءً عليه يتم تقسيم النفقات العامة وفقاً للوظائف الرئيسية في الدولة ويبلغ عددها ثماني وظائف – الإدارة العامة والسلطات العامة ، القضاء والأمن ، العلاقات الخارجية، الدفاع الوطني ، التعليم والثقافة ، النشاط الاجتماعي (الصحة ، العمل ، .. الخ) ، النشاط الاقتصادي (الزراعة ، الصناعة ، التجارة ، الشؤون المالية ، .. الخ)، الإسكان – يضاف إلى هذه الأنواع النفقات غير الوظيفية (الدين العام) ، والنفقات غير المصنفة (المعاشات) .

فالتقسيم الوظيفي يسمح بتبيين الأهمية النسبية لكل وظيفة من الوظائف الرئيسية للدولة ، وما أنفق على هذه الوظيفة وعائد هذا الإنفاق ، ويعرف هذا (بتحليل النفقة والعائد) .

وتنقسم النفقات العامة – بناءً على ما سبق – إلى نفقات إدارية ونفقات اجتماعية ونفقات اقتصادية .. الخ .

١- النفقات الإدارية :

هي المتعلقة بسير المرافق العامة اللازمة لقيام الدولة واستمرارها وتتمثل في : الدفاع والأمن والعدالة والتمثيل الدبلوماسي ، ومن الواضح أن أهم هذه النفقات وأضخمها هي نفقات الدفاع القومي.

٢- النفقات الاجتماعية :

هي تلك المتعلقة بإشباع الحاجات العامة المؤدية إلى التنمية الاجتماعية لأفراد المجتمع ، ويدخل فيها نفقات الثقافة والتعليم والصحة والتأمينات الاجتماعية والإعانات الاجتماعية والإسكان ، وترتفع الأهمية النسبية لهذه النفقات في الدول المتقدمة بسبب ارتفاع نفقات التعليم والتأمين الاجتماعي فيها.

• النفقات الاقتصادية:

هي النفقات التي تستهدف تحقيق أهداف اقتصادية مثل الاستثمارات الخاصة بتكوين شبكة البنية الأساسية ، والنقل والمواصلات ، والري والصرف الصحي، والإعلانات الاقتصادية للمشروعات "العامة والخاصة" وجميعها تستهدف تزويد الاقتصاد القومي بخدمات أساسية لازمة لزيادة الإنتاج القومي .

وهذا النوع من النفقات له أهمية نسبية في الدول النامية بسبب عملية التنمية الاقتصادية ذات التكاليف الضخمة .

٤ - النفقات الأخرى :

وتشمل فوائد الدين العام ، والتحويلات ، والمساعدات الأجنبية ، والإعانات التي تقدم لبعض الهيئات .

ويتميز التقسيم الوظيفي للنفقات العامة بأنه :

- يسهل على المواطن العادي فهم بيانات الموازنة العامة ، حيث تعرض في شكل بيانات سهلة ومختصرة .
- يساعد على قياس التغيرات العامة في طبيعة النشاط الحكومي ونطاقه من عام إلى آخر .
- عرض الإنفاق العام الخاص بوظيفة معينة بصورة مجمعة بغض النظر عن الجهات التي تقوم به .
- لا يتأثر بالتغيير في البنيان الإداري للدولة .

ثالثاً .. تقسيم النفقات العامة إلى : نفقات قومية (مركزية) ، ونفقات إقليمية (محلية)

إن تقسيم النفقات العامة إلى نفقات قومية ونفقات محلية يعتمد على معيار نطاق سريان النفقات العامة ، ومدى استفادة أفراد المجتمع كافة أو سكان إقليم معين داخل الدولة من النفقة العامة .

فالنفقة العامة تكون قومية أو مركزية إذا وردت في ميزانية الدولة وتتولى الحكومة المركزية القيام بها مثل نفقة الدفاع والعدالة والأمن ومن ثم يتحمل عبئها جميع المواطنين مقابل أن تعود بالنفع على جميع أفراد المجتمع . ومثالها يكون عادةً في الدولة المركبة أو الدولة الاتحادية (الولايات المتحدة الأمريكية ، ألمانيا الاتحادية) .

أما النفقات المحلية أو الإقليمية هي النفقات التي تقوم بها الولايات أو ما يسمى بمجالس الحكم المحلي كمجالس الولايات والمدن والقرى والتي ترد في ميزانيات هذه الهيئات ، وتخدم بالأساس احتياجات هيئة معينة مثل الإنفاق على توصيل مياه الشرب والكهرباء للإقليم .

وتختلف اتجاهات الدول اختلافاً بيناً فيما يتعلق بتوزيع المرافق المختلفة وبالتالي النفقات العامة بين الدولة والهيئات المحلية ، كما تختلف هذه الاتجاهات في ذات الدولة من زمن إلى آخر ، ويرجع هذا الاختلاف إلى الظروف التاريخية والسياسية والاجتماعية والاقتصادية والجغرافية الخاصة بكل دولة في زمن معين ، ورغم اختلاف ظروف وأصول كل بلد ، فإنه توجد اعتبارات عامة يحسن مراعاتها في توزيع المرافق والاختصاصات بين الحكومة المركزية والسلطات المالية ، وبالتالي في توزيع النفقات بين قومية ومحلية .

فالمرافق التي تهتم الأمة في مجموعها باعتبارها كياناً واحداً يجب أن تتولاها السلطة المركزية باعتبارها أقدر من الهيئات المحلية على تقدير صالح الأمة في مجموعها وعلى تعبئة الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة لتسييرها من جهة أخرى ، ومثال هذا: مرافق الدفاع والقضاء والتمثيل الخارجي ، كذلك يحسن أن تتولى الحكومة

المركزية إدارة المرافق التي تسير على أسلوب واحد لا يتغير بتغيير الأقاليم أو المدن كمرفق الشرطة ، أما الهيئات المحلية فيعهد إليها بالمرافق التي تهم الأقاليم أو المدينة خاصة ومباشرة ، كتوزيع الماء والكهرباء والمواصلات داخل الإقليم أو المدينة ، كذلك يعهد إليها بالمرافق التي تحتاج إلى رقابة دقيقة ومستمرة ومباشرة إذ لا يتاح للحكومة المركزية أن تتولى هذه الرقابة بطريقة فعالة بالنسبة إلى كافة الهيئات المحلية ، كذلك يعهد إلى هذه الهيئات بالمرافق التي يحسن أن تدار بالنظر على ظروف وعادات كل إقليم أو مدينة على حدة مما قد يستدعي تغيير طريقة الإدارة من إقليم إلى آخر .

والتقرير بما تقدم من اعتبارات لا يمنع من أنه يمكن توزيع مرافق معينة في بعض الحالات بين الحكومة المركزية والهيئات المحلية إذا وجدت اعتبارات تجعل من المستحسن إشراف كل من الحكومة وهذه الهيئات عليها في نفس الوقت وذلك كمرفق التعليم .

رابعاً .. تقسيم النفقات العامة إلى نفقات عادية ونفقات غير عادية

معيار هذا التقسيم هو دورية النفقة ، فالنفقة العادية تتصف بالدورية بمعنى أنها تتكرر سنوياً بانتظام في الموازنة العامة كالأجور والمرتبات التي تدفع إلى العاملين في الدولة وأثمان المشتريات اللازمة لتسيير مرافق الدولة ، وقد يتغير حجم هذه النفقات من عام إلى آخر .

أما النفقات غير العادية فلا تتكرر دورياً وبصفة منتظمة كل عام لأنها نفقات استثنائية بطبيعتها كنفقات الحروب وشق الترع والمصارف وإنشاء السدود والسكك الحديدية .

وأهم مبررات هذا التصنيف :

■ تمول النفقات العادية من الإيرادات العادية وأهمها الضرائب لأنه لا يجوز الاعتماد على إيرادات استثنائية لتمويل نفقات متكررة سنوياً ، أما النفقات غير العادية فتمول بإيرادات غير عادية إذا لم تكف الإيرادات العادية للموازنة بتمويلها ، كنفقات الحروب حيث يمكن إبرام قرض عام لهذا الغرض . ويرجع ذلك إلى اختلاف آثار كل من النفقات العادية وغير العادية فالأخيرة – في الغالب – تفيد الأجيال القادمة ومن ثم يجب عليها أن تشارك في تحمل عبء هذه النفقات وذلك بتمويلها بالقروض إذ يسد القرض على أقساط سنوية تضاف إليها الفوائد ، وعلى عاتق الأجيال القادمة تدبير المال اللازم لذلك .

■ يجوز إنشاء موازنة غير عادية منفصلة عن الموازنة العادية خاصة بالنفقات غير العادية مادامت تمول بإيرادات غير عادية .

وهناك عدة معايير وضعها الفكر المالي للتفرقة بين النفقات العادية وغير العادية لعل أهمها :

● معيار الدورية والانتظام :

اعتمد الفكر المالي في التفرقة بين النفقات العادية والنفقات غير العادية على مدى انتظام ودورية النفقة ، أي على المدة التي تتم فيها النفقة ، وعليه تكون النفقة عادية إذا تكررت كل سنة بصفة منتظمة في ميزانية الدولة ، كمرتبات الموظفين ، وتكاليف

صيانة المباني والأجهزة العامة ، ونفقات التعليم والصحة العامة ، ونفقات تحصيل الضرائب، وغيرها من النفقات التي تظهر بصفة دورية منتظمة في الميزانية، ولا يعني هذا أن كمية أو حجم هذه النفقات يجب ألا يتغير من ميزانية إلى أخرى حتى توصف بالعادية ، بل يكفي أن تتكرر بنوعها في كل ميزانية حتى ولو اختلف مقدارها من وقت لآخر حتى تعتبر نفقات عادية .

أما النفقات غير العادية فهي تلك النفقات التي لا تتكرر كل سنة بصفة منتظمة في الميزانية ، بل تدعو إلى الحاجة إليها في فترات متباعدة تزيد عن السنة أي تأتي بصفة استثنائية لمواجهة ظروف اقتصادية أو اجتماعية و سياسية معينة في وقت محدد وكمثال على ذلك النفقات الحربية ، ونفقات إصلاح ما أفسدته الكوارث الطبيعية كالزلازل والفيضانات ونفقات إنشاء السدود والخزانات ومد خطوط السكك الحديدية وتجديد الطرق وتأسيس الأساطيل التجارية وغيرها ، ولذلك تسمى النفقات غير العادية أيضاً بالنفقات الاستثنائية .

ولهذا التقسيم فائدته وخطره ، **وتتمثل فائدته** في التكرار الدوري للنفقات العادية مما يمكن الحكومة من تقديرها تقديراً يكون قريباً من الصحة ، وتدبير الأموال اللازمة لسدادها من الإيرادات العادية وأهمها الضرائب ، أما النفقات غير العادية وباعتبارها تحدث بصفة عرضية واستثنائية فإن سدادها يكون عادةً من إيرادات غير عادية كالقروض والإصدار النقدي الجديد ، **أما خطره فيكمن** في لجوء الحكومة كلما تحقق عجز في الميزانية إلى عقد قروض عامة بدعوى إجراء نفقات غير عادية عندما لا تكفي لتغطيتها مواردها العادية وتخصيص ميزانية غير عادية لذلك .

● معيار المدة التي تنتج فيها النفقة آثارها :

يعتمد هذا المعيار في التمييز بين النفقات العادية وغير العادية على المدة التي تستمر خلالها آثار النفقة العامة . وطبقاً لهذا المعيار يمكن **تعريف النفقة العادية بأنها:** هي النفقة التي تحقق آثارها بأكملها خلال السنة المالية التي أنفقت فيها ، ومن ثم يجب أن تتكرر سنوياً بصفة دورية ومنتظمة ، **ومن أمثلة ذلك** الأجور والمرتبات ، والمعاشات ، وفوائد الدين العام .

أما النفقات غير العادية .. فيقصد بها تلك النفقات التي لا تتكرر بصفة دورية والتي لا تظهر في الغالب إلا من وقت لآخر وتتجاوز آثارها حدود الفترة المالية العادية (السنة) ، **ومثالها** نفقات إقامة مشروعات البنية الأساسية ، ونفقات إنشاء المشروعات الإنتاجية العامة .

وفي داخل هذه النفقات غير العادية يفرق فاجنر Wagner بين نوعين :

النوع الأول : نفقات تتخذ أساساً لاستخدام يستمر مدة طويلة أي تلك التي تؤدي إلى إقامة رأس مال ثابت بحيث يترتب عليها ، في المدة المالية التالية انخفاض في الإنفاق، وزيادة في مقدرة الدولة الإنتاجية . **ومن أمثلة ذلك** الإنشاءات التي تقيمها الدولة، أو النفقات التي يتطلبها إدخال بعض النظم ، كنظام السجل العيني أو إصلاح النظام القضائي .. الخ .

النوع الثاني : نفقات عارضة تتم في فترات مالية متباعدة لمقابلة صعوبات غير

عادية تعترض مؤقتاً تحقيق أغراض الدولة ، إلا أنه لا يترتب على الإنفاق في مثل هذه الظروف إنشاء رؤوس أموال ثابتة للدولة، على العكس من ذلك قد تؤدي - في كثير من الأحيان - إلى خسائر ضخمة للاقتصاد القومي في مجموعه ، ومن أمثلة ذلك نفقات الحرب ، ونفقات إخماد الاضطرابات الداخلية ، ويعبر عن هذا النوع الثاني من النفقات غير العادية ، بالنفقات غير العادية بالمعنى الضيق. وينظر فاجنر إلى مثل هذه النفقات على أنها خسارة في رأس المال ، فلا يصح إذن أن تغطي إلا في فترات مالية متتابعة ، ذلك أنها لا تتكرر بصفة دورية .

وتجد هذه التفرقة أهميتها في أنها تبرر للأجيال القادمة تحملها للقروض العامة المخصصة لتغطية النفقات التي تمتد آثارها لمدة تالية لتلك التي أنفقت فيها .

٣- معيار إنتاجية النفقة:

يرجع هذا المعيار إلى مذهب النظرية التقليدية في تطبيق قواعد المالية الخاصة على المالية العامة . فقواعد المالية الخاصة لا تبرر الالتجاء إلى القروض إلا إذا أعطت إيرادات تكفي لدفع فائدتها ولردها، وعلى ذلك فإن منطق الاقتصاد الخاص يجعل من الدخل الذي يترتب على النفقات العامة مبرراً للالتجاء إلى القروض ومحدداً لنطاقها . وتطبيقاً لهذا المعيار ، تنحصر دائرة النفقات غير العادية في نطاق تلك النفقات التي تعطي دخلاً ، ومع التسليم بسلامة معيار " توليد الدخل " من الناحية المالية ، إلا أن الفكر المالي قد خرج عليه لضيقه ، ونظراً لعدم ملاءمته لحقيقة دور الدولة ، وأخذ هذا الفكر بمعيار أكثر اتساعاً، وهو معيار " الإنتاجية " ، فالنفقات " المنتجة " هي النفقات غير العادية، والنفقات " غير المنتجة " هي النفقات العادية ، ولا شك أن نطاق النفقات المنتجة أكثر اتساعاً من نطاق النفقات التي تدر دخلاً ، ذلك أن بعض النفقات الاستثمارية والتي تسهم في زيادة الناتج القومي ، قد لا تعطي دخلاً للدولة ، مثل نفقات التعليم والمستشفيات والطرق ، ونظراً لعدم الوضوح الذي قد يحيط بفكرة الإنتاجية فقد حاول الفقه أن يحدد هذه الفكرة ومن ثم ينتج عنها تحديد لفكرة النفقات المنتجة ، وبالتالي نجد لفكرة النفقات المنتجة معنيين : أولهما يعتمد على فكرة المساهمة في الناتج القومي ، وثانيهما ، يعتمد على فكرة زيادة المقدرة الإنتاجية للاقتصاد القومي .

المعنى الأول : وهو ما ذهب إليه الفكر المالي التقليدي من أن النفقات المنتجة هي تلك النفقات التي تساهم في إنتاج الأموال المادية دون الخدمات الشخصية ، أما الفكر المالي الحديث فيرى أن النفقات المنتجة تتسع لتشمل النفقات التي تساهم في إنتاج الخدمات الشخصية إلى جانب النفقات التي تساهم في إنتاج الأموال المادية .

المعنى الثاني : نجد أن النفقات المنتجة هي تلك التي تؤدي إلى زيادة المقدرة الإنتاجية للاقتصاد القومي أي تلك النفقات التي تؤدي في الحاضر أو في المستقبل إلى رفع مستوى الإنتاج ، وبهذا المعنى تشمل النفقات المنتجة الاستثمارات العامة ، والنفقات المخصصة لإعادة الإنشاء والتعمير ، والنفقات المخصصة للبحث العلمي ، وبعض الإعانات الاقتصادية التي تخصص لدعم بعض الصناعات ، أما النفقات الحربية ونفقات الإدارة العامة فإنها تعد مجرد نفقات استهلاكية غير منتجة ، لأنها لا تزيد من المقدرة الإنتاجية للاقتصاد القومي ، وواضح أن هذا المعنى الثاني يوسع من

نطاق النفقات المنتجة بحيث تشمل النفقات الحقيقية ، بالإضافة إلى بعض النفقات التمويلية التي لا تؤدي مباشرة إلى زيادة الناتج القومي ، وإنما تؤدي إلى زيادة المقدرة الإنتاجية العامة.

ولكن من الملاحظ أن الرأي قد يختلف بالنسبة لبعض النفقات بسبب عدم الاتفاق على معنى واحد للإنتاجية ، بل أن الصعوبة تزداد إذا ما أدخلنا في الاعتبار الآثار غير المباشرة للنفقات العامة على الإنتاج ، حيث ينتهي الأمر إلى اعتبار أغلب النفقات العامة، إن لم يكن كلها ، نفقات منتجة ، ومن ناحية أخرى ، قد تتحول بعض النفقات المنتجة بحسب طبيعتها إلى نفقات عادية أو غير منتجة ، كالإعانات الاقتصادية التي تؤدي إلى زيادة الإنتاج القومي (الإعانات التي تمنح من أجل شراء السلع التي لا تصادف طلباً في السوق) ومن هنا تتضح صعوبة التفرقة بين ما يعتبر من النفقات العامة منتجاً وما لا يعتبر كذلك.

وفي ضوء الانتقادات سالفة الذكر التي وجهت إلى تقسيم النفقات العامة إلى عادية وغير عادية قيل بتقسيم جديد يستند إلى حد ما إلى التقسيم الأول . حيث اقترح جانب من الفقه تقسيم النفقات إلى نفقات جارية (تسييرية) ونفقات استثمارية (رأسمالية):-

النفقات الجارية (التسييرية) :

تتمثل فيما تقوم به الدولة من إنفاق عام يستهدف تسيير إدارتها والحصول على ما تحتاجه من سلع لإشباع الحاجات الجارية ، أي أنها النفقات العادية أو الدورية المنتظمة التي تتكرر في الميزانية سنوياً ، ومثالها الاعتمادات التي تخصص لدفع أجور ومرتببات الموظفين والعمال ، أو الاعتمادات التي تنفق على صيانة المباني والمنشآت العامة وحفظها .

فهذه النفقات تتميز بأنها لا تترك شيئاً يبقى من ورائها ، فهي مجرد نفقات تسمح للتنظيم أن يمارس عمله ثم ينتهي الأمر بعد ذلك بالنسبة لمداولة النفقة أو مفهومها.

النفقات الاستثمارية (الرأسمالية) :

تتمثل في النفقات الاستثمارية التي تخصصها الدولة للحصول على المعدات الرأسمالية اللازمة لزيادة الإنتاج السلعي (مشروعات إنتاجية) أو لزيادة الخدمات العامة (كمشروعات المدارس والمستشفيات) .

كان هذا النوع مقتصرأ على الأفراد والمشروعات الخاصة لكنه الآن يشمل الدولة أيضاً ، وبالتالي ليس فقط للمحافظة على الأموال العامة ولكن أيضاً لتحسينها أو الزيادة منها ، أي المساهمة في التكوين الرأسمالي ، إن طبيعة النفقات الاستثمارية تختلف تماماً عن طبيعة نفقات التشغيل فالأولى تزيد من رأس مال الشخص الذي يقوم بها أي لا تؤدي إلى تدمير جزء من الثروة القومية لكنها تمهد لوجود أنواع جديدة من الثروة القومية .

والنفقات الاستثمارية لا تتبع بالضرورة خلق ثروات جديدة مثل بعض المنشآت الثابتة التي تتعرض للتلف والهلاك التدريجي ويجب أن يكون لها أقساط إهلاك تغطي بنفقات من نوع نفقات التشغيل .

وإذا كانت نفقات التشغيل في الغالب الأعم غير منتجة لأنها ضرورية لحياة

الشخص الذي يقوم بها دون أن تضيف لذمته المالية شيئاً ، لكن بعضها يكون منتجاً مثل دفع رواتب مهندسين زراعيين فمن خلال عملهم يزدون من إنتاجية قطاع الزراعة ، وبصفة عامة يمكن القول أن المرتبات والعلاوات تزيد من إنتاجية الاقتصاد القومي في مجموعه بما تدخله عليه من تحسين على الكفاءة الإنتاجية للأجهزة الإدارية ، في حين نجد أن نفقات رأس المال غالباً ما تكون منتجة سواء بطريقة مباشرة (تمهيد طرق ، أو بناء سد) أو بطريقة غير مباشرة (كمستشفى أو مدرسة) لكن بعض أنواعها لا يمكن أن يعتبر إنتاجياً مثل الإنفاق العسكري .

ويفيد التمييز بين النفقات العامة الجارية والرأسمالية في عدة نواح أهمها:

- (أ) **من حيث التمويل :** إذ تلجأ الدولة عادةً إلى الاعتماد على الإيرادات العادية لتمويل النفقات الجارية ، وعلى القرض العام لتمويل النفقات الرأسمالية .
- (ب) **من حيث ترشيد الإنفاق :** سواء بالنسبة للدول التي تتبع خطة انكماشية أو تواجه إحدى الأزمات الاقتصادية التي تتطلب تدخل لإنعاش الاقتصاد القومي ، فتلجأ الدولة إلى ضغط النفقات الجارية والتوسع في النفقات الرأسمالية .
- (ج) **من حيث إظهار دور القطاع العام :** حيث يكون من الضروري تمييز العمليات الرأسمالية ومعرفة حجم الاستثمارات العامة ، وهذا التقسيم يعد وسيلة ربط القطاع العام بباقي قطاعات الاقتصاد القومي .
- (د) **بالنسبة لاعتماد الميزانية وتحقيق الرقابة والإشراف :** من الملاحظ أن معظم العمليات الجارية تتعلق بالبنود أو الخدمات التي تمت الموافقة عليها واعتمدت منذ عدة سنوات ومنذ ذلك الحين وهي تتكرر كل سنة وبصفة مستمرة ، أما في حالة العمليات الرأسمالية فهي غير متكررة ، بمعنى أن كل عملية إنفاق رأسمالية تمثل إشباعاً لخدمة جديدة أو توسع في مدى إشباع خدمة قائمة ، ولذا يتعين التدقيق في فحصها واعتمادها بواسطة السلطة التشريعية.

المبحث الثاني

التقسيمات الاقتصادية للنفقات العامة

هذه التقسيمات تعرض للنفقات العامة من حيث أثرها على الدخل القومي، أو من خلال طبيعة العملية الاقتصادية التي يتم بشأنها الإنفاق ، وأخيراً بالنظر إلى علاقة هذه النفقات باقتصاد السوق .

أولاً : تقسيم النفقات العامة من حيث أثرها الاقتصادي على الدخل القومي (النفقات الحقيقية والتحويلية) :

هذه التفرقة خاصة بالمالية العامة ، وهي تقوم على أساس تحليل طبيعة النفقات التي تقوم بها الدولة ، ونتناولها على النحو التالي :

١- **النفقات العامة الحقيقية أو الفعلية :** تلك النفقات التي تقوم بها الدولة مقابل الحصول على سلع وخدمات أو رؤوس أموال إنتاجية ، وذلك كالمرتبات وأثمان التوريد والمهمات اللازمة ، وهي بهذا تؤدي إلى حصول الدولة على مقابل للإنفاق (عمل أو خدمة أو سلعة) وتخلق نتيجة لذلك بنداً جديداً في الدخل القومي (يتمثل في زيادته)، وهذا النوع من النفقات يؤدي إلى حرمان القطاع الخاص من هذه السلع والخدمات ، فتشغيل عدد من العمال لصالح الدولة أو شراء هذه الأخيرة لسلع معينة يؤدي إلى سحب هؤلاء العمال أو هذه السلع من تحت تصرف القطاع الخاص لصالح القطاع العام ، هذه النفقات التي تسمى بالحقيقية كانت خلال فترة طويلة ، هي النوع الوحيد تقريباً من النفقات.

٢- **النفقات العامة التحويلية أو الناقلة :** ظهرت ، في المالية العامة الحديثة، طائفة جديدة من النفقات لها طبيعة مختلفة هي النفقات التحويلية ، ويراد بها النفقات التي لا يترتب عليها حصول الدولة على سلع وخدمات ورؤوس أموال، بل تحويل جزء من الدخل القومي عن طريق الدولة من بعض الفئات الاجتماعية كبيرة الدخل إلى بعض الفئات الأخرى محدودة الدخل ، **ويعني ذلك :** أن هذه النفقات تكثفي بتحويل القوة الشرائية بين الأفراد أو الجماعات مع ترك مجموع الدخل ثابتاً حيث تجري الدولة هذه التحويلات دون مقابل ، كما وأن المدفوعات التي تقوم بها السلطات العامة في الدولة في هذا الشأن لا تتضمن أي استهلاك عاجل للموارد الحقيقية ، ولكن مجرد تحويل للقوة الشرائية ، **ومثال ذلك ،** المساعدات والإعانات الاجتماعية والاقتصادية المختلفة التي تمنحها أو تقدمها الدولة للأفراد والمؤسسات، فالدولة تستهدف من هذه النفقات إعادة توزيع الدخل ، ولو بصورة جزئية لمصلحة هذه الفئات ، وهي تفضل أن يتحمل الأفراد عبء هذه النفقات عن طريق الضرائب طبقاً للسياسة الضريبية التي تقرها.

وهذا النوع من الإنفاق نادر في المالية الخاصة ويتخذ شكل الهبات ، وهو نادر أيضاً في المالية التقليدية ، ولكن للدولة في المالية الحديثة ، وظيفة اجتماعية معترف بها، ولهذا فمن المقبول حالياً أن توجد نفقات عامة بدون مقابل كما هو الحال بالنسبة للإعانات الاجتماعية المختلفة ، وقد وصل التطور إلى فكرة أن الدولة تستطيع أن تغير من البنيان الاجتماعي بأن تقتطع من دخول مرتفعي الدخل لتعيد توزيع ما اقتطعته على

محدودي الدخل .

ومن الواضح أن الطبيعة الاقتصادية للنفقات العامة الحقيقية مختلفة تماماً عن طبيعة النفقات التحويلية ، لأن هذه الأخيرة لا تسحب شيئاً من القطاع الخاص بل تقتصر على أن تنقل جزءاً من القوة الشرائية من فئات اجتماعية إلى فئات اجتماعية أخرى أو تضيف إلى القوة الشرائية لبعض هذه الفئات، ولهذا تعتبر هذه النفقات نفقات تضخمية، وذلك في الحدود التي لا توجد فيها استقطاعات مقابلة من فئات معينة لتمويلها.

ويمكن التفرقة بين هذين النوعين من خلال معايير ثلاثة :

الأول .. معيار المقابل المباشر :

يقوم هذا المعيار في التفرقة بين النفقات الحقيقية والنفقات التحويلية على أساس ما إذا كانت النفقة تتم بمقابل أم بلا مقابل . بحيث تصبح النفقة العامة حقيقية متى كانت تستهدف حصول الدولة على سلع وخدمات مقابل ما أنفقته ، ومثالها (رواتب وأجور العاملين في الدولة ، أثمان التوريدات ، المهمات اللازمة لسير المرافق العامة ، والنفقات الرأسمالية والاستثمارية) فهذا النوع من النفقات تنتظر الدولة من وراء إنفاقها الحصول على خدمات ومنافع مباشرة لا غنى عنها للجهاز الحكومي.

أما إذا كانت النفقة العامة لا تعود على الدولة بأي مقابل من السلع والخدمات فإنها تكون نفقة تحويلية ، إذ يحصل على مقابل النفقة العامة التحويلية أفراد المجتمع ، فهي لا تعود أن تكون مجرد نقل للقوة الشرائية من بعض الأفراد إلى البعض الآخر ، ومن أمثلة ذلك (الإعانات التي تمنح في حالة كثرة عدد أفراد الأسرة ، إعانات الضمان الاجتماعي عند الكوارث، وفي حالة الشيخوخة ، إعانات البطالة .. الخ ، وكذلك الإعانات التي تمنح لبعض الصناعات أو لبعض القطاعات) وتسمح النفقات التحويلية بتنفيذ ما اصطلاح على تسميته بسياسة الدخول .

الثاني .. معيار الزيادة المباشرة في الناتج القومي :

بناءً على هذا المعيار تعتبر النفقة العامة حقيقية متى أدت مباشرة إلى زيادة الناتج القومي ، ولذلك تسمى بالنفقات المنتجة حيث يوجه الإنفاق العام لشراء عوامل الإنتاج وتشغيلها بما يحقق زيادة الناتج القومي ، ومن ثم فهذه النفقات تمثل دخلاً حقيقياً حصل عليها أصحابها في مقابل ما قدموه للدولة من عمل أو سلع أو خدمات .

أما النفقات التحويلية فإنها لا تؤدي إلى زيادة مباشرة في الإنتاج ، حيث أنها موجهة للاستفادة العامة لأفراد المجتمع " مدفوعات تبرعية " دون مقابل " الدعم ، المعاشات ، إعانة البطالة ، المرض " أو أنها موجهة لشراء حقوق الملكية الخاصة المملوكة لأشخاص القانون الخاص " شراء سنداتهم في الدين العام ، شراء ما يملكون من أسهم أو عقارات "، فهذه النفقات لا تمثل في ذاتها عنصراً من عناصر الدخل القومي ، وإنما تعمل على إعادة توزيع هذا الدخل توزيعاً قد يؤدي - بطريق غير مباشر - إلى التأثير في حجمه ، فالنفقات التحويلية ترد على دخول موجودة من قبل ، ولا تؤدي إلى خلق إنتاج جديد.

الثالث .. معيار القائم بالاستهلاك المباشر للموارد العينية :-

هذا المعيار عضوي، ينظر إلى شخص من يستهلك الموارد العينية وعوامل الإنتاج. فإذا كان المستهلك هو الدولة " الأشخاص الاعتبارية العامة " فإن النفقة تكون حقيقية . أما إذا كان المستفيد (المستهلك) من الإنفاق العام هو الفرد أو الأشخاص الاعتبارية الخاصة فإنها تكون نفقة تحويلية ، حقيقة أن استهلاك الدولة لهذه الموارد عند الإنفاق العام ينتهي إلى أعضاء الجماعة في آخر الأمر ، حيث أنهم المستفيدون من زيادة الإنتاج، إلا أن المقصود – في هذا المعيار – هو الاستفادة المباشرة وليس غير المباشرة .

ومن يتعمق النظر في هذه المعايير الثلاثة يلاحظ أن الاختلاف بينها شكلي فحسب، ولكنها من حيث الجوهر تكاد تكون متقاربة إن لم تكن واحدة.

أنواع النفقات التحويلية :

النفقات العامة التحويلية قد تكون نفقات اجتماعية أو اقتصادية أو مالية. ومن الواضح أن مرد هذا التقسيم هو الغرض من النفقة التحويلية ، ونبين هذه الأنواع على النحو التالي :

١ - النفقات التحويلية الاجتماعية :-

هي التي تستهدف تحسين أحوال المعيشة بالنسبة لبعض فئات المجتمع . وتقديم الخدمات الاجتماعية دون مقابل، ولتحقيق أغراض التكافل الاجتماعي، ومثلها ، النفقات التي تقدم إلى العاطلين والعاجزين ومخصصات غلاء المعيشة ، وغيرها من النفقات كنفقات الإعانات التي تقدم لأصحاب الأسر كبيرة العدد ، أو بعض المنتجين لتمكينهم من بيع منتجاتهم للمستهلكين بأسعار منخفضة (كالخبز والسكر) حيث تتحمل الدولة جزءاً من ثمن السلعة أو الخدمة .

٢ - النفقات التحويلية المالية :

تكون النفقات التحويلية مالية متى استخدمت في النشاط المالي للدولة ، ومنها رواتب التقاعد التي تقدمها الدولة لموظفيها بعد انتهاء خدمتهم ، والتي تزيد عن القدر الذي يمكن أن يضيف عليها طابع النفقات الحقيقية التي تقدمها الدولة مقابل ما قدمه لها من خدمات ، وأيضاً مثل سداد الديون العامة (استهلاكها) أو شراء سندات المتداولة.

• النفقات التحويلية الاقتصادية :

هي النفقة التي تستهدف تحقيق نمو متوازن بين القطاعات المكونة للاقتصاد القومي، ومنها الإعانات التي تمنحها الدولة لبعض المشروعات الإنتاجية ، لتضمن لها تحقيق مستوى معين من الدخل ، أو التي تمنحها الدولة لبعض منتجي السلع الضرورية ، للحد من ارتفاع مستوى أسعارها ، بحيث تعد هذه الإعانات المباشرة للمنتجين بمثابة إعانات غير مباشرة للمستهلكين ، كالإعانات التي تقدمها بعض الدول لمنتجي محصول معين بهدف زيادة إنتاجه ، ثم توفيره في الأسواق بأسعار مناسبة ومستقرة، ومنها أيضاً " الإعانات الإنشائية " التي تحصل عليها بعض المشروعات لاستكمال تجهيزها الرأسمالي، أو التوسع فيه ،

أو استبدال ما تلف منها، بسبب الكوارث الطبيعية أو الحروب، وتتخذ هذه الإعانات إما شكلاً مباشراً، يتمثل في مساعدة الدولة لهذه المشروعات في الحصول على مستلزمات إنتاجها بدون مقابل ، أو بشكل غير مباشر ، يتمثل في قيام الدولة بمساعدة هذه المشروعات في الحصول على قروض بشروط ميسرة، من خلال دعم الحكومة للبنوك ، ومن هذه الإعانات الاقتصادية ، إعانات الاستيراد التي تمنحها الدولة بهدف تمكين المشاريع من استيراد بعض الأجهزة الضرورية لعملية الإنتاج.

وأمام كثرة الأغراض المرجوة من النفقات التحويلية الاقتصادية جرى العرف المالي على التمييز بينها طبقاً للغرض من منح الإعانة.

أ - **إعانات الاستغلال** : هي الإعانات التي تمنحها الدولة في مرحلة معينة من مراحل الدورة الإنتاجية إما بقصد الإبقاء على ثمن بعض المنتجات أقل من ثمن التكلفة الفعلية لها ، وإما بقصد التعويض عن خدمات استثنائية تفرض الدولة على مشروعات معينة القيام بها ، ضماناً لإمكان استمرار المنتجين في إنتاجها وطرحها في الأسواق بتكاليف الإنتاج أو بأقل منها .

ب - **إعانات تحقيق التوازن** : هي إعانات مباشرة تمنح بعد تحديد نتيجة نشاط المشروع ، بهدف تغطية كل أو بعض العجز الذي قد يحدث في ميزانية بعض المشروعات (العامة أو الخاصة) ذات المنفعة العامة مما يؤدي إلى تعرض هذه المشروعات لخطر التوقف عن مزاولة نشاطها .

ج - **إعانات الإنشاء** : هي تلك المنح أو الإعانات التي تمنحها الدولة لبعض المشروعات بغرض تمكينها من تغطية نفقات إنشائها ، أو إقامة أصول ثابتة للتوسع في الإنتاج ، أو تعويض ما دمر من وسائل الإنتاج .

د - **إعانات التجارة الخارجية** : كافة الإعانات التي تمنحها الدولة بغرض التأثير على التجارة الخارجية للبلد ، سواء من حيث الحجم أو من حيث نمط الصادرات والواردات ، أو من حيث التوزيع الجغرافي لها ، وهو ما يؤدي في النهاية إلى تحقيق آثار إيجابية بالنسبة للاقتصاد القومي في مجموعه ، إما عن طريق تشجيع نوع معين من الصادرات لفترة تطول أو تقصر حسب طبيعة القطاع المنتج وظروف إنتاج السلعة، أو عن طريق تشجيع استيراد نوع معين من المنتجات كالسلع الإنتاجية الأساسية ، أو السلع الاستهلاكية الضرورية .

ثانياً .. **تقسيم النفقات العامة إلى نفقات إيجابية ومحايدة..**

تنقسم النفقات العامة من الناحية السياسية إلى نفقات محايدة ونفقات فعالة أو إيجابية، نتناولها فيما يلي :

١ - **النفقات العامة المحايدة** :

وهي النفقات العامة التي لا تؤثر بصورة مباشرة على الحياة العامة الاقتصادية والاجتماعية ، وهي النفقات الرئيسية وفقاً للمفهوم التقليدي للمالية العامة الذي كان ينكر على الدولة حق التدخل في الحياة الاقتصادية بصفة خاصة ، ويحول دون أن يكون لنفقاتها العامة أي تأثير اقتصادي ، أو الحد منه بقدر الإمكان لضمان حرية النشاط

الفردى، ومن ثم فهي لا تؤدي إلى أي زيادة في الناتج القومي ، ولا تؤدي كذلك إلى أي اقتطاع من هذا الناتج ، وإنما ينحصر أثرها في مجرد نقل أو تحويل جزء من القوة الشرائية من أيدي بعض الأفراد أو الطبقات إلى أفراد أو طبقات أخرى داخل إطار الاقتصاد القومي ، ويطلق على هذا النوع من النفقات (الناقلة ، أو التحويلية ، أو التوزيعية) ومثالها فوائد الدين العام الداخلي .

٢ - النفقات العامة الفعالة أو الإيجابية :

وهي النفقات التي تقوم بها الدولة في سبيل إنتاج السلع والخدمات التي تعود بفائدة على المجتمع ، ولهذا فإنها تساهم في زيادة الناتج القومي وهي تنقسم بحسب طبيعة أهدافها إلى :

- **سياسية** : كما في حالة النفقات السرية التي تستعين بها الحكومة للتأثير على الحياة السياسية في الداخل والخارج (إعانات لبعض الأحزاب المؤيدة أو لبعض الصحف أو لبعض الدول الأجنبية) .
- **اجتماعية** : كنفقات التعليم والصحة وكل ما من شأنه تحسين ظروف المعيشة .
- **اقتصادية** : تهدف إلى تحقيق سياسة التدخل التي تتبعها الدولة في المجال الاقتصادي .

ثالثاً .. تقسيم النفقات العامة وفقاً لعلاقتها باقتصاد السوق :

- يفترض هذا التقسيم أن الاقتصاد الرأسمالي يقوم أساساً على النشاط الفردي ويعمل تلقائياً من خلال " آلية السوق " وتقوم فيه الدولة بدور هام من الناحية الاقتصادية (الدولة الرأسمالية المتدخلة والموجهة) ، إلا أن هذا الدور وإن كان يؤثر في سير الاقتصاد القومي في مجموعه فإن نتيجته تتوقف في النهاية على العمل التلقائي لقوى السوق المتمثلة أساساً في حركات العرض والطلب والتفاعلات الخاصة بينهما ، من وجهة النظر هذه يفرق بعض علماء المالية بين أنواع النفقات العامة كما يلي :
- نفقات لا علاقة لها باقتصاد السوق (النفقات اللازمة لوجود الدولة وحفظ كيانه) .
 - نفقات معتبرة كشرط لوجود اقتصاد السوق وتمثل بالنسبة له جزءاً من نفقة الإنتاج (كذلك اللازمة للحفاظ على النظام العام ، والمتعلقة بالخدمات الإدارية للمشروع الخاص والتي تحصل مقابل مدفوعات تمثل جزءاً من نفقة إنتاجه) .
 - نفقات تكمل اقتصاد السوق وتهدف إلى إشباع حاجات يشبعها كذلك النشاط الفردي ، ولكن تقوم الدولة بخدمات لإشباعها نظراً لما لها من أهمية اجتماعية خاصة ، (الإنفاق على التعليم والصحة ، وما في حكمها) .
 - نفقات لا تمثل تدخلاً في اقتصاد السوق كالإنفاق على إنتاج الدولة لسلع مادية وإنفاق بقصد توجيه النشاط الاقتصادي للأفراد ، أو المشروعات الخاصة .

الباب الثاني

حجم النفقات العامة

إن النفقات العامة هي الوسيلة الرئيسية التي تتمكن الدولة بواسطتها من إشباع الحاجات العامة في مختلف المجالات وبات ذلك واضحاً عند تناولنا للتقسيمات المختلفة للنفقات العامة والتي أخذت أشكال شتى تبعاً لأغراضها ، فهناك النفقات الحربية والنفقات التنظيمية ، والجارية والاستثمارية والصحية والتعليمية والاجتماعية .. الخ ، وهو ما يعني أن النفقات العامة تنتج آثار متعددة في مختلف الميادين ، فهي إضافة إلى كونها تهدف إلى إشباع الحاجات الجماعية وتقديم الخدمات العامة المتنوعة ، فإنها أيضاً وفي نطاق الاقتصاد القومي تحدث تأثيراً في مختلف الكميات الاقتصادية الكلية مثل الدخل القومي ومكوناته والمستوى العام للأسعار وتوزيع الدخل القومي ، ومن ثم تأثيرها في التوازن الاقتصادي العام .

ورغم هذا الدور الهام للإنفاق العام ، إلا أن الدولة ليست مطلقة الحق في إجراء هذا الإنفاق دون ضوابط أو قيود ، فلا بد من وجود قواعد منظمة وضوابط حاكمة لسلوك الدولة بمختلف مرافقها ومشروعاتها الداخلة في نطاق الاقتصاد القومي ، وهي بصدد إجراء نفقاتها العامة ، كما أن هناك عوامل متعددة وظروف متنوعة تؤثر في حجم هذه النفقات ، أضف إلى ما سبق أن تطور مسؤولية الدولة عن وظائفها أدى إلى ظاهرة تزايد النفقات العامة. ونتيجة لهذا التطور في شكل ومضمون وحجم النفقات العامة سنة بعد أخرى، انشغل علماء المالية بدراسة العوامل التي تحدد حجم الإنفاق العام ، وأسباب ظاهرة ازدياد النفقات العامة ، ووضع ضوابط لهذا الإنفاق .

ومن ثم سوف نقسم هذا الباب إلى الفصول الثلاثة الآتية :

- الفصل الأول : العوامل التي تحدد حجم الإنفاق العام .
- الفصل الثاني : ظاهرة تزايد النفقات العامة .
- الفصل الثالث : ضوابط الإنفاق العام .

الفصل الأول

العوامل التي تعدد حجم الإنفاق العام

يمثل الإنفاق العام في العديد من البلدان ما بين ٥ % إلى ٦٠ % من الطلب الكلي المتداول في الاقتصاد القومي ، ولا يقل بأي حال من الأحوال عن ٣٠ % في معظم بلدان العالم ، ومن ثم ، أي تغيير في الإنفاق العام يصبح مسألة حاكمية في تحديد مسار النمو الاقتصادي ويختلف هذا الأثر بالتغير في مكونات الإنفاق العام.

هذا وقد ربطت النظرية المالية التقليدية ، بين الدخل القومي وحجم النفقات العامة ، وحدد بعض كتابها نسبة تتراوح ما بين (٥ % إلى ٢٥ %) من الدخل القومي كحجم للإنفاق العام ، ولا شك أن النظرية المالية التقليدية قد ركزت على تحديد الحجم الكلي للإنفاق العام ، ولم تهتم بتحديد حجم كل نوع من أنواعه ، وهذا ما يتفق مع منطق الفكر الاقتصادي التقليدي ، والفروض الأساسية التي يقوم عليها ، وبخاصة ما افترضته تلك النظرية ، من أن الإنفاق العام ذو طبيعة استهلاكية ، ومن ثم يجب أن يقتصر على أضيق الحدود ، إضافة إلى حياد النفقة العامة .

ورغم التأكيد على ضرورة قيام علاقة بين حجم النفقات العامة والدخل القومي ، فإن الفكر المالي التقليدي ، قد وقع في خطأ منهجي ، عندما حدد تلك النسبة من الدخل القومي ، وطالب الدولة بالالتزام بها وعدم تجاوزها . ذلك لأن تحديد معدل أو نسبة جامدة من الدخل للإنفاق العام معناه التعامل مع اقتصاد ساكن عديم الحركة ، فضلاً عن إغفال لمسألة أساسية هي طبيعة النفقات العامة ، وكيف أن مقدارها يختلف باختلاف الهدف منها وباختلاف آثارها ، والظروف الاقتصادية والاجتماعية في مختلف الدول .

إذن مما لا شك فيه أن حجم النفقات العامة في أي دولة تقرره مجموعة من الاعتبارات الموضوعية ، ذات علاقة وطيدة بالدولة ذاتها ، ولهذا فإن تحديد نسبة معينة من الدخل القومي للنفقات العامة ، يعد أمراً غير منطقي ، ولا ينسجم مع الواقع العملي ، بدلالة أن نسبة ما أو حجماً ما للنفقات العامة المناسب لدولة معينة ، قد لا يصلح لدولة أخرى بحكم الاختلاف في الهيكل الاقتصادي والاجتماعي والفلسفة السياسية لكل منهما ، إضافة إلى عدم صلاحية ذلك للدولة ذاتها بين فترة وأخرى من مراحل تطورها ، لهذا يصبح من الضروري الإقرار بأن حجم النفقات العامة في دولة معينة وفي فترة محددة ، تحكمه مجموعة من العوامل ، وهي تقوم من حيث مضمونها في جميع الدول ، وإن أدت إلى اختلاف حجم النفقات العامة من دولة إلى أخرى وهي:

أولاً : العوامل المذهبية (دور الدولة) :

إن غاية النفقات العامة هي إشباع الحاجات العامة التي تتطور باستمرار مع تطور الوظائف التي تدخل ضمن اختصاصات الدولة ، ولهذا فإن دور الدولة يحدد حجم النفقات العامة ، إذ لا يتقرر الإنفاق العام إلا بإشباع حاجة عامة فيدخل إشباعها في نطاق وظائف الدولة ، فالنفقات العامة تعكس إذن حقيقة النظام الاقتصادي والسياسي ، فهي تعكس في حجمها وفي أنواعها وفي أغراضها الحرية والتدخل والاشتراكية ، وهي

مراحل التطور التي مرت بها الدولة خلال الفترة ما بين القرن الثامن عشر والقرن العشرين على الشكل التالي :-

أ - **الدولة الحارسة** : يتحدد الدور الذي تقوم به الدولة في القرنين الثامن عشر والتاسع عشر في المحافظة على الفكر الاقتصادي والسياسي الذي كان سائداً ، والذي كان يؤمن بالنظام الطبيعي ، والحرية الاقتصادية وبقدرتها على تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي ، فاقترنت وظائف الدولة على المحافظة على هذا النظام وديمومة استمراره من خلال القيام بأعمال الدفاع الخارجي والمحافظة على الأمن الداخلي والعدالة، ومن هنا كانت تسمية الدولة بالدولة الحارسة ، وانعكس هذا الدور على طبيعة السياسة المالية ، لتكوين سياسة محايدة مقتصرة على الأغراض المالية لتغطية النفقات العامة ، دون أن يكون لها تأثير في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية ، وقد نتج عن هذا الدور للدولة نتيجتان :

- انخفاض حجم النفقات العامة ، وكذلك انخفاض نسبتها إلى الدخل القومي حيث تراوحت ما بين (١٠ % و ١٥ %) لأن هذه النفقات تعتبر نفقات استهلاكية ، يجب أن تضغط إلى أضيق الحدود .

- قلة أنواع هذه النفقات العامة ، وذلك نتيجة لتحديد الوظائف التي تستطيع الدولة أن تقوم بها ، انسجماً مع طبيعة الواجبات الملقاة على عاتقها ، وضيق نطاق النفقات العامة ودون أن تكون أداة من أدوات السياسة الاقتصادية والمالية ، ودون أن تكون أداة لإعادة توزيع الدخل القومي بين الطبقات المختلفة.

ب - **الدولة المتدخلة** : في أوائل القرن العشرين ، وتحت تأثير الأزمات الاقتصادية المتكررة ، وما سببته من اضطرابات اجتماعية ، أثبتت الوقائع عجز النظام الطبيعي ، والحرية الاقتصادية عن ضمان استمرار الفلسفة الفردية ، فتطور دور الدولة، وبدأت تخرج عن حياها التقليدي ، وأصبحت مسئولة عن التوازن الاقتصادي والاجتماعي ، وكان منطقياً أن تنعكس هذه التغيرات الاقتصادية والاجتماعية في المالية العامة للدولة بشكل عام ، وفي جانب النفقات العامة خاصة لتنسجم مع الدور الجديد للدولة من خلال ما يلي :

١- **تنوع النفقات العامة** ، طبقاً لتنوع وظائف الدولة ، فقد أصبحت الدولة مسئولة عن التوازن الاقتصادي والاجتماعي ، إضافة إلى وظائفها التقليدية ، فاتسع مجال النفقات العامة الاقتصادية ، الإعانات الاقتصادية ونفقات البطالة، والنفقات العامة الاجتماعية ، مثل النفقات العامة لإعادة توزيع الدخل القومي، فأصبحت النفقات العامة أداة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية والاجتماعية .

٢- **ازدياد حجم النفقات العامة** ، وزيادة معدله إلى الدخل القومي ، وهكذا زادت نسبة الإنفاق العام حتى بلغت في بعض الدول الأوروبية (٤٠ %) من الدخل القومي.

ج - **الدولة المنتجة (الاشتراكية)** : في العقد الثاني من القرن العشرين قامت الثورة في روسيا عام ١٩١٧ وبرزت الأفكار والمبادئ الاشتراكية ، ووجدت تطبيقاً لها في إطار الدولة الاشتراكية التي تقوم على الملكية الجماعية لوسائل الإنتاج ، وأصبحت الدولة مسئولة بشكل كبير عن الإنتاج وعن توزيعه أيضاً ، وظهر ما

أطلق عليه الدولة المنتجة وانعكس هذا التغيير في دور الدولة على المالية العامة عموماً والنفقات العامة على وجه الخصوص ، فاتسع نطاق النفقات العامة بشكل كبير ، وأصبح حجمها كما ضخماً متنوعاً عدداً ، يغطي مجالات اقتصادية واجتماعية لم تكن معروفة من قبل في ظل الأنماط السابقة لدور الدولة ، وهكذا ، تعاظمت أهمية النفقات العامة وشكلت نسبة هامة جداً من الدخل القومي ، تكاد تستحوذ على كامل الدخل القومي ، في المراحل المتقدمة لهذا الدور.

د - وإضافةً إلى العوامل المذهبية السابقة يلاحظ أيضاً طبيعة البنيان الاقتصادي (أي درجة التقدم والتخلف الاقتصادي) تؤثر في حجم الإنفاق العام حيث يتزايد هذا الحجم في الدول النامية أو المتخلفة ، وذلك نظراً لاتساع نطاق الخدمات المتنوعة التي تقدمها الدولة وارتفاع مستوى أعلى من التحويلات لأغراض الضمان الاجتماعي والرفاهية.

نخلص مما سبق أن الدور الذي تمارسه الدولة ، يعتبر عاملاً حيوياً في تحديد حجم النفقات العامة ، يتحدد هذا الحجم عند مستويات منخفضة في ظل دور محدد للدولة ، ويزداد هذا الحجم كلما اتسع نطاق الدور الذي تقوم به الدولة ، الذي يعكس الفلسفة السياسية التي تؤمن بها الدولة نفسها ، إذ لا يمكن تصور وجود تدخل في ظل دور محدود للدولة ، وبذلك يمكن التعبير عن دور الدولة كعامل مؤثر في حجم النفقات العامة، بالعوامل السياسية أو الاعتبارات المذهبية أساساً ، دون إنكار الدور الهام الذي تلعبه العوامل الاقتصادية في تحديد حجم النفقات العامة .

ثانياً : العوامل الاقتصادية (الطلب الفعلي) :

تشكل الحالة التي يكون عليها مستوى النشاط الاقتصادي حداً يجب أن يؤخذ في الحسبان عند تحديد حجم النفقات العامة ، ويمكننا القول : أن هناك أثراً متبادلاً بين مستوى النشاط الاقتصادي وحجم النفقات العامة ، وهو ما يتضح من إدراك العلاقة بين حجم النفقات العامة وحالة النشاط الاقتصادي من خلال تطور العلاقة بين النفقات العامة والطلب الفعلي ، وكما يتضح من النظر إلى البنيان الاقتصادي ، وفيما إذا كانت الدولة متقدمة أو نامية ، فالطلب الفعلي يتكون من كل من الطلب الحكومي والطلب الخاص على سلع وخدمات الاستهلاك والاستثمار ، ويأتي الطلب الحكومي من النفقات العامة ، وبذلك تعتبر النفقات العامة أحد مكونات الطلب الفعلي ، وتبرز أهميتها في رسم السياسة الاقتصادية ورسم السياسة المالية ، وبمعنى آخر سيكون بإمكان النفقات العامة أن تؤثر بشكل ملموس في مستوى الطلب الفعلي .

ففي حالة الركود : التي تتمثل في انخفاض مستوى الطلب الفعلي في الاقتصاد عن المستوى الذي يحقق التشغيل الكامل ، فإن الأمر يتطلب دفع مستوى الطلب الفعلي إلى المستوى الذي يقضي على البطالة ، ويحقق التشغيل الكامل ، وذلك بزيادة حجم النفقات العامة إلى المستوى الذي يرفع الطلب الفعلي في الاقتصاد إلى المستوى الذي يحقق التشغيل الكامل ، مع الأخذ بعين الاعتبار ، فيما إذا كان الاقتصاد متقدماً أو نامياً .

وفي حالة التضخم : التي يمكن ترجمتها في أبسط حالاتها ، بارتفاع مستوى الطلب الفعلي ، عن حجم العرض من السلع والخدمات والذي يترجم عادةً بارتفاع

الأسعار ، فإن الأمر يتطلب تخفيض الطلب الفعلي ، أي تخفيض النفقات العامة ، إلى المستوى الذي يتوافق مع حجم العرض الكلي ، ويعالج الضغوط التضخمية ويقللها بما يضمن تحقيق الاستقرار الاقتصادي .

هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى فإن طبيعة البنين الاقتصادي ، وهي تشير إلى درجة التقدم التي يتصف بها الاقتصاد ، توضح العلاقة الطردية التي تربط بين مستوى النشاط الاقتصادي وحجم النفقات العامة .

فالدول المتقدمة .. ذات البنين الاقتصادي المتقدم ، تستطيع أن تنفق مبالغ ضخمة من النفقات العامة ، وذلك لارتفاع دخلها القومي ، واتساع نطاق الحاجات العامة التي تستطيع إشباعها ، وتعديل سياستها المالية والنفقات العامة وفق التغيرات الاقتصادية الدورية التي يمر بها الاقتصاد القومي ، في الوقت الذي تكون فيه النفقات العامة منخفضة في الدول النامية ذات البنين الاقتصادي المتخلف لضالة حجم الدخل القومي ، وضيق نطاق الحاجات العامة التي تستطيع الدولة إشباعها في تلك الدول .

بيد أنه يمكننا أن نلاحظ العكس تماماً ، إذا ما نظرنا إلى النفقات العامة بمعيار الأهمية النسبية التي تمثلها النفقات العامة من إجمالي الدخل القومي ، فالنفقات العامة في الدول النامية ، ذات البنين الاقتصادي المتخلف ، تشكل أهمية نسبية مرتفعة من الدخل القومي ، مقارنةً بالدول المتقدمة ذات البنين الاقتصادي المتقدم ، وذلك نظراً للدور الهام والكبير الذي تقوم به الدولة لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، حيث لا يمكن تصور تحقيق تنمية اقتصادية واجتماعية حقيقية في غياب الدولة ، وهذا ما يتضح من استعراض الخطط الاقتصادية و الإنفاقية والاستثمارية التي ترسمها الدول النامية في سعيها لتحقيق أهدافها التنموية.

ثالثاً .. أثر العوامل المالية (تأثير الإيرادات العامة) :

من أهم ما يميز المالية العامة في الفكر المالي المعاصر عن المالية الخاصة والعامة في ظل الفكر التقليدي ما تتمتع به النفقات العامة بقدر كبير من المرونة ويرجع ذلك إلى أن الدولة تتمتع بقدرة أكبر من الأفراد على الحصول على الإيرادات العامة اللازمة لتغطية النفقات العامة ، لما لها من حق السيادة والسلطة في فرض الضرائب والرسوم وإصدار النقود ، ويهيئ لها قدرة كبيرة على الاقتراض الداخلي والخارجي .

ومع ذلك فإن هذا المبدأ وإن كان صحيحاً من الناحية النظرية البحتة ، إلا أنه من الناحية العملية يتحدد حجم النفقات العامة للدولة بناءً على قدرتها المالية في الحصول على الإيرادات التي تكفل تغطية هذه النفقات ، وعلى ذلك تضع الإيرادات العامة التي يمكن للدولة الحصول عليها حداً أقصى لحجم النفقات العامة ، إذ لا يمكن في المدى الطويل تجاوز هذا الحد بزيادة النفقات على الإيرادات .

وعلى الرغم من تمتع الدولة بمقدار أكبر مما يتمتع به الأفراد في تدبير الإيرادات وزيادتها فإن لهذه الزيادة حدوداً تختلف باختلاف نوع الإيراد المحصل. كما أن الدولة لا تستطيع المغالاة في تقدير الإنفاق العام اعتماداً على سلطاتها العامة المرتكزة على الجبر والإكراه في الحصول على الإيرادات العامة ، فهناك حدود تحد من قدرة الدولة

من ناحية الطاقة المالية القومية والتي تتمثل فيما يعرف بالمقدرة المالية للدخل القومي، أي قدرته على تحمل العبء المالي الذي يستلزمه نشاط الدولة بمختلف صوره (الضرائب والرسوم وشبه الضرائب ، والقروض العامة والإصدار النقدي الجديد والإعانات الاقتصادية والاجتماعية) دون إحداث أية ضغوط اقتصادية واجتماعية وسياسية ، تضر بمستوى معيشة الأفراد ودون الإضرار بالمقدرة الإنتاجية القومية . وتتوقف المقدرة المالية القومية على عدة اعتبارات اقتصادية واجتماعية وسياسية ونقدية ، أهمها :

- حجم الناتج القومي الصافي ، وكيفية توزيعه بين الفئات الاجتماعية المختلفة .
- اعتبارات المحافظة على مستوى معيشة الأفراد في المجتمع .
- مدى اتساع دور كل النشاط الخاص والنشاط العام في الحياة الاقتصادية، وهو ما يتعلق بطبيعة دور الدولة .
- اعتبارات ضرورة المحافظة على قيمة النقود .

نخلص من ذلك : أن المقدرة المالية القومية ، يمكن أن تتغير تحت تأثير هذه الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والنقدية . فإذا ما أردنا أن نزيد من قدرة الدولة على الحصول على الإيرادات العامة من دخل قومي ثابت، فإننا يجب أن نقبل تغييراً في بعض الاعتبارات السابقة ، وينتج عن ذلك أن قدرة النظام الاشتراكي على الحصول على الإيرادات العامة من دخل معين أكبر من قدرة النظام الرأسمالي ، وذلك نظراً لاحترام النظام الرأسمالي التفاوت في الدخل والثروات ، بصفته أساساً اجتماعياً هاماً وبصفته مصدراً للتراكم الرأسمالي.

الفصل الثاني

ظاهرة ترايد النفقات العامة

إن ظاهرة اتجاه النفقات العامة إلى الزيادة والتنوع عاماً بعد عام أصبحت من الظواهر المعروفة بالنسبة لمالية الدولة وبمختلف الدول وذلك نتيجة تطور دور الدولة وازدياد درجة تدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية ، وقد خلص الاقتصاديون اعتماداً على استقراء الإحصاءات في مختلف الدول إلى أن جعلوا هذه الظاهرة قانوناً عاماً من قوانين التطور الاقتصادي والاجتماعي .

والواقع أنه قد ازداد حجم النفقات العامة بشكل ملحوظ وسريع بعد الحرب العالمية الأولى وبصورة أخص بعد الحرب العالمية الثانية ، وتجدر الإشارة إلى أن حجم الدخل القومي هو الآخر قد زاد في مختلف الدول ، إلا أن نسبة الزيادة في الإنفاق العام تجاوزت بكثير نسبة الزيادة في الدخل القومي ، نتيجة التحول الصناعي وتعدد الحاجات العامة التي على الدول تحملها .

ففي مصر بلغت قيمة النفقات العامة عام ١٩٥١ - ١٩٥٢ أكثر من ٢٢٣ مليون جنيه بنسبة ٢٧,٣% من الناتج المحلي الإجمالي وارتفعت قيمتها إلى أكثر من ٥١١ مليون جنيه في عام ١٩٥٩ - ١٩٦٠ بنسبة ٣٩,١% من الدخل القومي ، وقد أدى التزام الحكومة ابتداءً من عام ١٩٦٠ - ١٩٦١ بتنفيذ خطة عامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية إلى زيادة النفقات العامة إلى حوالي ٧٠٠ مليون جنيه بنسبة ٥١,٣% من الدخل القومي واستمرت هذه الزيادة بعد التحول الاشتراكي منذ يوليو ١٩٦١ فبلغت النفقات العامة في عام ١٩٦١ - ١٩٦٢ أكثر من ٧٧٩ مليون جنيه بنسبة ٥٥,٢% من الدخل القومي ، وكذلك الحال في السنوات التالية.

ولقد بلغت النفقات عام ٢٠٢٠م = ١,٤٣٤ بليون وأربع وثلاثون ملياراً .

وعام ٢٠٢١م = ١,٥٧٨ بليون وخمسمائة وثمان وسبعون ملياراً

وعام ٢٠٢٢م = ١,٨١٢ بليون وثمان مائة واثنني عشرة ملياراً

وعام ٢٠٢٣م = ٢,٠٧٠ اثنان بليون وسبعون ملياراً

لعل أبرز الاتجاهات في دراسة تطور الإنفاق العام وتحديد مسبباته على المدى الطويل هو الاتجاه التاريخي الذي ظهر في النصف الثاني من القرن التاسع عشر في وسط أوروبا ، وأدى إلى قيام الاقتصادي الألماني " أدولف فاجنر " بدراسة التطور الاقتصادي والمالي للدول المختلفة للتعرف على علاقة زيادة النفقات العامة بنمو الدخل القومي ، فمن رأي فاجنر أن النشاط الحكومي يزداد كمّاً ويتعدد نوعاً بمعدل أكبر من معدل زيادة السكان ، بحيث لا يقتصر الأمر على زيادة مطلقة في حجم النفقات لعامة ، بل تتطوي هذه الزيادة على ارتفاع مطّرد في نسبة النفقات العامة إلى الدخل القومي نتيجة للتحول الصناعي ، وما ينطوي عليه من ارتفاع لمستوى المعيشة وتعدد الحاجات العامة التي يتعين على الدولة أن تتحمل مسؤولية إشباعها .

ورغم ما قد يوجه من نقد لقانون فاجنر ، فقد أبرز هذا القانون ظاهرة ازدياد النفقات العامة باعتبارها ظاهرة عامة ومستمرة ، وإن تباينت أسبابها ومدى أهمية

عواملها من مجتمع لآخر .

ويرجع البعض تعدد الاتجاهات في تحديد أهم أسباب زيادة النفقات العامة إلى أسباب اجتماعية وتاريخية وسياسية واقتصادية ، والبعض الآخر يجمع العوامل التي أدت إلى تنوعها في اتساع نطاق الحروب وتطور كل من الفلسفة والأوضاع السياسية والاجتماعية والاقتصادية وانتشار النزعات الاشتراكية . وعموماً يمكن تقسيم أسباب ازدياد النفقات العامة إلى أسباب حقيقية ترجع إلى ارتفاع القيمة الحقيقية للنفقات العامة ، وأخرى ظاهرة ترجع عادةً إلى ارتفاع تكلفة إشباع الحاجات العامة .

أولاً .. الأسباب الحقيقية لازدياد النفقات العامة

قلنا أن الزيادة الحقيقية للنفقات العامة تعني زيادة المنفعة الحقيقية المترتبة على هذه النفقات . وأن هناك توسعاً في حجم السلع والخدمات العامة التي تقدمها الدولة للمجتمع أو تحسين مستوى الخدمات العامة القائمة ، كما تشير إلى ازدياد تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين . وهذا النوع من النفقات في ازدياد مطرد في شتى بلدان العالم وترجع الزيادة إلى أسباب متعددة تختلف باختلاف مستوى التطور في كل دولة من الدول . وهي أسباب اقتصادية واجتماعية وسياسية وإدارية ومالية بالإضافة إلى أسباب أخرى .

• الأسباب الاقتصادية :

أ- زيادة الدخل القومي .. تساعد الزيادة في معدلات الدخل القومي على زيادة النفقات العامة حيث أن زيادة الدخل التي يحصل عليها أصحاب عناصر الإنتاج والتي من مجموعها يتكون الدخل القومي تمكن الدولة من أن تحصل على نسبة معينة من هذه الدخل عن طريق الضرائب والرسوم وغيرها لتتمكن الدولة من خلالها من مقابلة نفقاتها المتزايدة وهذا يعني أن هناك علاقة طردية بين الدخل القومي والنفقات العامة .

ب- تطور الدور الاقتصادي للدولة : أدى تعدد الأزمات الاقتصادية والسياسية التي واجهتها الأنظمة الرأسمالية وانتشار المبادئ الاشتراكية ونجاح الثورة الشيوعية في روسيا إلى تخلي الدولة عن حيادها التقليدي ، الذي فرضه عليها نظام الاقتصاد الحر ، وجعل نشاطها محصوراً في أداء وظائفها التقليدية التي حددها مفهوم الدولة الحارسة ، فالتجأت الدولة إلى إتباع سياسة جديدة قائمة على التدخل في الحياة الاقتصادية بقصد تحقيق التوازن الذي عجز قانون السوق عن تحقيقه تلقائياً ، فقامت الدولة الرأسمالية بالكثير من أوجه النشاط ذات الطابع الاقتصادي التي أضفت عليها طابع الدولة المتدخلة ، وذلك في إطار الكيان التقليدي للمجتمع الرأسمالي للحد من عيوبه ، مما أدى إلى زيادة حجم النفقات العامة وتعددتها ، فيؤدي التوسع في إقامة المشروعات العامة الاقتصادية إلى زيادة النفقات العامة ، وتسعى الدولة من خلال قيامها بهذه المشروعات (الحصول على موارد للخزينة ، التعجيل بالتنمية الاقتصادية ، محاربة الاحتكار) ، كما أن محاربة الكساد وآثاره الضارة يحتم على الدولة القيام بالمزيد من الإنفاق بهدف زيادة مستوى الطلب الكلي الفعلي إلى المستوى الذي يسمح بتحقيق التشغيل الكامل وذلك في حدود الطاقة الإنتاجية للاقتصاد الوطني ، وأخيراً فإن التنافس الاقتصادي

الدولي مهما كانت أسبابه يؤدي إلى زيادة النفقات العامة ، سواء في صورة إعانات اقتصادية للمشروعات الوطنية لتشجيعها على التصدير ومنافسة المشروعات الأجنبية في الأسواق الدولية، أو في صورة إعانات لتمكين المشروعات الوطنية من الصمود والوقوف في وجه المنافسة الأجنبية في الأسواق الوطنية .

• الأسباب الاجتماعية :

أ- **زيادة عدد السكان** .. أدت زيادة عدد السكان إلى زيادة حقيقية – بعكس ما يعتقد البعض من أنها من بين الأسباب الظاهرية لزيادة النفقات العامة – في النفقات العامة نظراً لارتفاع نسبة زيادة السكان لدى الطبقات الفقيرة عنها في الطبقات القادرة ، وللرغبة المستمرة في رفع مستوى الخدمات العامة لتلبية الحاجات المتزايدة للسكان وخاصة في المناطق التي يرتفع فيها معدل زيادتهم.

ولا تؤدي زيادة السكان إلى زيادة حجم النفقات العامة فحسب بل تؤدي إلى تعديل هيكلها . إذ يؤثر الهيكل السكاني والتوزيع الجغرافي لهم على هيكل النفقات العامة على وضع يعدل من أهمية كل نوع من هذه النفقات في كل مرحلة من مراحل تطور المجتمع، كما تزداد نسبياً النفقات العامة في المجتمعات الحضرية عن المجتمعات الريفية ، نتيجة لما يتطلبه اتساع حجم المدن من ناحية وطبيعة الحياة فيها من ناحية أخرى من ارتفاع تكاليف أداء الخدمات العامة ، بالإضافة إلى ما تتطلبه الحياة الحضرية من خدمات إضافية لا تحتاجها الحياة الريفية .

كما يمكن أن تؤدي زيادة عدد السكان إلى تغيير الهيكل السكاني في المجتمع ، فتزداد نسبة الشيوخ والأطفال في المجتمع ، مما يتطلب زيادة في النفقات العامة في أوجه معينة مثل المستشفيات وعلاج الأطفال ، والتعليم والمدارس الخاصة بحضانة الأطفال ، ودور رعاية الأمومة والطفولة ، وكذلك فتح ملاجئ ودور نقاهة للشيوخ إلى غير ذلك من هذه المتطلبات الاجتماعية التي تزيد من حجم النفقات العامة .

ب- **تطور الوعي الاجتماعي** : فبعد أن كان الفكر التقليدي يطالب بعدم تدخل الدولة في مجال الخدمة الاجتماعية – أو أن يكون في أضيق نطاق – والتمسك بالموقف الحيادي الذي تتخذه الدولة خلال تفاعل القوى الاجتماعية المختلفة في المجتمع ، أدى الفكر الحديث إلى تقدم الوعي الاجتماعي – خاصة مع انتشار التعليم - ، وتأكيد مبدأ التضامن الاجتماعي الحديث والتقدم الاقتصادي ، وطالب هذا الفكر الحديث الدولة بالعمل على إبراز حقوق الطبقة العاملة والفقيرة والتي تكبدت أعباء مراحل التصنيع والتقدم الاقتصادي، وطالب هذا الفكر الحديث الدولة بالعمل على تحقيق التوازن الاجتماعي الذي اختل نتيجة لسيطرة الطبقة الموسرة على الطبقة الفقيرة وحرمانها من أسباب الحياة الضرورية والحد من التفاوت الكبير بين مستويات الدخل في المجتمع ، وما من شك أن هذا الوعي الاجتماعي الجديد قد أدى إلى زيادة في المسؤوليات الاجتماعية للدولة المعاصرة وأدى بالتالي إلى زيادة حجم نفقاتها.

من هنا فقد أضحت تحسين الحالة الاجتماعية وتوسيع الخدمات الصحية والتعليمية إلى كافة المواطنين مسؤولية أساسية للحكومات ، ولذلك نص الإعلان العالمي لحقوق الإنسان الصادر عن الأمم المتحدة على حق كل شخص في مستوى من المعيشة كاف

للمحافظة على الصحة والرفاهية له ولأسرته ، وحصوله على الخدمات الأساسية من التغذية والملبس والسكن والعناية الطبية، **على سبيل المثال** تشير الحسابات الختامية للموازنة العامة المصرية إلى أن الإنفاق على الصحة في مصر ارتفع من ٦,٤ مليار جنيه في موازنة عام ٢٠٠٠ - ٢٠٠١ إلى ٧,٢ مليار في عام ٢٠٠٤ - ٢٠٠٥ ثم إلى ١٥,٨ مليار عام ٢٠٠٨ - ٢٠٠٩، وفيما يتعلق بالتعليم فإن الإنفاق العام على التعليم قد ارتفع من ١٩,٧ مليار جنيه لعام ٢٠٠١ - ٢٠٠٢ إلى ٢٥,٨ مليار عام ٢٠٠٤ - ٢٠٠٥ وإلى ٣٩,٩ مليار عام ٢٠٠٨ - ٢٠٠٩.

وفي عام ٢٠١١ ارتفعت إلى ٢٠ مليار جنيه وفقاً للحساب الختامي للموازنة ٢٠١٠ - ٢٠١١م ، وفي عام ٢٠٢٠م ٧٣ مليار جنيه ، وفي عام ٢٠٢١ بزيادة قدرها ٢٨% عن العام السابق .

وفي عام ٢٠٢٢م = ١٠٨ مليار جنيه بزيادة ١٦% ، وفي عام ٢٠٢٣م = ١٢٨ مليار جنيه بزيادة ١٨% عن العام السابق .

٣- الأسباب الإدارية :

أ- **البطالة المقنعة** : من الملاحظ أن الإدارة الحكومية وأجهزتها لا تحقق من التقدم والرقى والارتفاع بمستوى أدائها ما يتناسب والزيادة المطردة في وظائف الدولة ، إلا من خلال إنشاء العديد من الوزارات والإدارات الجديدة والتجاء الدولة إلى إدارة وحدات القطاع العام والكثير من مشروعات المرافق العامة ، وكان من نتائج ذلك ازدياد عدد موظفيها وارتفاع تكاليف تسييرها وهي من الأسباب البارزة لازدياد النفقات العامة ، وهذه الظاهرة هي التي قام عليها قانون " باركنسون " بزيادة عدد الموظفين بمعدل يزيد كثيراً عن معدل زيادة العمل ، نتيجة التجاء المديرين إلى زيادة عدد موظفي إدارتهم دون أن تستدعي حاجة العمل ذلك الأمر الذي أدى إلى تدهور إنتاجية الإدارة الحكومية وتعدد وتعقيد إجراءاتها ، فضلاً عن التبذير والإسراف الذي تتميز به هذه الإدارة التي كثيراً ما تضعف كفاءة أجهزة الرقابة عليها .

والجدير بالذكر أن ظاهرة زيادة عدد الموظفين في الإدارات العامة دون أن تستدعي حاجة العمل ذلك هي من أهم خصائص الإدارة في الدول المتخلفة ، وهو ما يطلق عليه ظاهرة البطالة المقنعة التي تتمثل في وجود زيادة في حجم المشتغلين بالفعل عن حاجة الإنتاج إلى الحد الذي يصبح فيه إنتاجية جزء من هذه العمالة مساوية للصفر.

ب- **سوء التنظيم الإداري** : مما لا شك فيه أن سوء التنظيم الإداري وعدم مواكبته لتطور المجتمع الاقتصادي والاجتماعي والعلمي ، والإسراف في ملحقات الوظائف العامة فالمعدات المكتبية والكمبيوترات والآلات الحاسبة الالكترونية والأثاث والسيارات .. الخ ، يؤدي إلى زيادة الإنفاق الحكومي ، وهذه الزيادة في النفقات العامة حقيقية لأنها تؤدي إلى زيادة عبء التكاليف العامة على المواطنين بمعدل أعلى من زيادة الخدمات العامة ، لأنها تمثل زيادة غير منتجة إنتاجاً مباشراً لأنه لا يترتب عليها زيادة في القيمة الحقيقية للنفع العام ، وهي في حقيقتها أقرب إلى النفقات التحويلية منها إلى النفقات الفعلية (الحقيقية).

٤- الأسباب المالية :

أ- سهولة الاقتراض العام : لم يعد القرض العام بمثابة مصدر غير عادي للإيرادات العامة لا تلجأ إليه الدولة - وفقاً للمبادئ التقليدية للمالية العامة - إلا في ظروف استثنائية تدفع الدولة إلى القيام بنفقات غير عادية تعجز الموارد العادية عن تغطيتها ، بحيث يحق لها الالتجاء إلى مثل هذا المصدر للحصول على ما يكفي لتغطية نفقاتها ، وقد كانت الدولة تواجه كثيراً من الصعوبات في سبيل الاقتراض من المؤسسات المالية التي كانت تفرض شروطاً قاسية تنطوي على تكليف الدولة بأعباء ضخمة لا تتناسب وما قد يعود على المجتمع من منافع ومزايا يحققها الإنفاق العام غير المنتج .

وقد تضاءلت هذه الصعوبات في الوقت الحالي نتيجة التجاء الدولة إلى إصدار سندات ذات فئات مختلفة تشجيعاً للأفراد على الاكتتاب فيها وتغطية قيمة قروضها بشروط مناسبة ، وخاصةً إذا ما لجأت الدولة إلى منح المكتتبين بعض المزايا كإعفاء الفوائد من الضرائب وعدم قابلية السندات للحجز وتقرير مكافآت للسداد واليانصيب وطرح السندات للتداول . فضلاً عن التجاء الدولة إلى البنوك وشركات التأمين التي تخضع لرقابة الدولة أو لسيطرتها بقصد تغطية القروض التي لم تتم تغطيتها عن طريق الاكتتاب العام ، كما قد تلجأ الدولة في بعض الحالات إلى أسلوب الاقتراض الإجباري إذا لم يكف أسلوب الاقتراض الاختياري بتزويدها بالأموال اللازمة لتغطية نفقاتها المتزايدة.

وقد أدت سهولة الاقتراض العام وتوسع الدولة فيه وخاصةً لتمويل النفقات الحربية إلى تضخم الدين العام ، وبالتالي زيادة النفقات العامة اللازمة لخدمته واستهلاكه .

ب- وجود فائض في الإيرادات العامة : قد تلجأ الدولة - في إطار مفهوم المالية التعويضية - إلى زيادة إيراداتها عن القدر اللازم لتغطية نفقاتها وإحداث فائض في موازنتها ، وخاصةً في فترات التضخم بقصد الحد من الزيادة المطردة في القوة الشرائية التي يعجز النشاط الإنتاجي عن استيعابها مما يؤدي إلى رفع مستوى الأسعار، لكن في الأحوال العادية يتعين على الدولة ألا تحقق من الإيرادات ما يزيد عن حاجة نشاطها وإلا أدت وفرة هذه الإيرادات العامة إلى قيام الإدارات الحكومية بعدم الالتزام بالقواعد السليمة للإنفاق العام ، سواء بالتبذير أو باستحداث أوجه جديدة للإنفاق قد يصعب التراجع عنها ، إذا ما طرأت ظروف تدعو الدولة إلى تخفيض حجم الإنفاق العام، وذلك فضلاً عما ينطوي عليه التوسع الذي لا مبرر له في الإيرادات العامة من زيادة في الأعباء العامة قد تتعدى حدود الطاقة المالية للمجتمع.

٥- الأسباب السياسية :

أ- انتشار المبادئ والنظم الديمقراطية : نتيجة لتطور الفكر السياسي وانهيار فكرة عدم مسؤولية الدولة عن تصرفاتها قبل أفراد المجتمع الذين يتوفر لهم قضاء إداري يمكنهم من مقاضاتها إلى اتساع نشاط الدولة وتعدد وظائفها ، على وضع أدى إلى زيادة النفقات العامة لتزويد المجتمع بالخدمات الأساسية التي تحتاج إليها الطبقات الفقيرة ، ولتمكين وحدات الإدارة المحلية من الاضطلاع بمسؤولياتها وفقاً لمبدأ

المشاركة الديمقراطية في إدارة المجتمع وقد نتج عن ذلك زيادة الإنفاق العام على الشؤون العامة ذات الطابع السياسي وعلى المجالس النيابية .
يضاف إلى ذلك تعدد الأحزاب السياسية واتجاه كل منها خلال فترة توليه الحكم إلى زيادة النفقات العامة ، لكسب رضا أنصاره ولتنفيذ برنامجه الانتخابي الذي يتصف غالباً بالسخاء .

أخيراً مدى انتشار القيم الأخلاقية بين رجال الحكم وموظفي الدولة القائمين على أمورها ، إذ تزداد النفقات العامة بصورة ملحوظة في المجتمعات التي تنتشر فيها الرشوة واستغلال النفوذ للأموال الطائلة التي تضيع على الدولة من جراء حوادث الاختلاس والحرق المتكرر والتزوير ، دون أن يعود إنفاقها على المجتمع بأي فائدة أو منفعة .

ب- انتشار النزعات الاشتراكية : أدى انتشار النزعات الاشتراكية في الكثير من الدول إلى زيادة النفقات العامة ، إذ أصبحت الدولة مسئولة عن تحقيق التوازن الاجتماعي والاقتصادي على صورة واسعة ، كما أصبحت مسئولة عن القيام بالإنتاج وعن استغلال الموارد القومية ، وبذلك أصبحت الدولة منتجة للثروة بالإضافة إلى كونها مستهلكة وموزعة لها ، وقد أدى هذا إلى تدخل الدولة بصورة واسعة في الحياة الاقتصادية بهدف السيطرة على مسار الاقتصاد القومي ، وقد انتشر هذا التدخل بصورة ملحوظة في الدول المتخلفة اقتصادياً نظراً لصعوبة المشاكل التي تواجهها والتي تتطلب تدخلاً من جانب الدولة بهدف إعادة تشكيل الهيكل الاقتصادي وتعبئة كل الموارد القومية بغية خلق الظروف الملائمة لعملية التنمية الاقتصادية.

ج- ازدياد نفقات التمثيل الخارجي : اتساع نطاق العلاقات الدولية وانتشار البعثات الدبلوماسية في جميع أنحاء العالم ، وتعدد المؤتمرات والمنظمات الدولية التي تشترك فيها الدول المعاصرة مما يؤدي إلى ازدياد حجم نفقاتها العامة .

يضاف إلى ذلك توسع الدول في تقديم الإعانات والقروض للدول الأجنبية كأسلوب لتدعيم العلاقات الدولية سواء بمساعدتها في تنفيذ خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية أو في مواجهة أزمة اقتصادية أو سياسية أو تعويضها عن كارثة طبيعية حلت بها ، أو بقصد تأييد ومساندة اتجاه سياسي معين أو مقاومة اتجاه سياسي أو مذهب معارض .

د- تزايد النفقات العسكرية : وهي لا تقل أهمية عن الأسباب السابقة الذكر، إن لم تكن أهمها جميعاً في وقتنا الحاضر بالنظر إلى اتساع نطاق الحروب والاستعداد لها وما يترتب على ذلك من تزايد الإنفاق العسكري في الدولة ، ولا يقتصر الأمر في أوقات الحروب فقط ، بل يزداد هذا الإنفاق حتى في فترات السلم ، وهو ما تؤكد الظروف الراهنة الناجمة عن التوتر العالمي في كافة دول العالم ، وتتفاوت الزيادة في النفقات العامة اللازمة للحرب بين مختلف الدول حسب ظروف كل دولة ومركزها السياسي والاقتصادي وسط جوانب الصراع الدولي ، ويمكن التأكد من ظاهرة التزايد المستمر في النفقات الحربية وذلك بالرجوع إلى تطور هذه النفقات في الميزانيات العامة لبعض الدول.

وقد بلغ الإنفاق العسكري العالمي عام ٢٠٢٣م ٢٤٤٣ مليار دولار بزيادة حوالى

٧% عن عام ٢٠٠٩ ، ويشكل ما نسبته ٢.٣% من الناتج الإجمالي المحلي العالمي. ومن جهة أخرى تزداد النفقات العامة على وجوه معينة بعد انتهاء الحرب كدفع تعويضات وإعانات ومعاشات لضحايا الحرب من قدماء المحاربين وأسر الشهداء بالإضافة إلى نفقات إعادة البناء وتعمير ما دمرته الحرب في الجهاز الإنتاجي للاقتصاد الوطني ، إلى جانب دفع أقساط وفوائد الديون التي عقدتها الدولة أثناء الحرب لتمويل نفقاتها الحربية .

ثانياً .. الأسباب الظاهرية لتزايد الإنفاق العام :

تنطوي الزيادة الظاهرية في حجم النفقات العامة على جمود (أو عدم زيادة) متوسط نصيب الفرد من النفقات العامة رغم زيادتها المستمرة ، وترجع الأسباب المؤدية إلى زيادة النفقات العامة بهذا المعنى إلى تدهور قيمة النقود، وطريقة إعداد الميزانية والحسابات العامة ، وتغير مساحة إقليم الدولة .

• تدهور قيمة النقود (ارتفاع المستوى العام للأسعار) :

إن تدهور قيمة النقود أي انخفاض قدرتها الشرائية يؤدي إلى نقص كمية السلع والخدمات التي يمكن الحصول عليها بواسطة عدد معين من الوحدات النقدية مقارنة بالكمية التي كان يمكن الحصول عليها قبل هذا التدهور ، ويترجم تدهور قيمة النقود في ارتفاع المستوى العام للأسعار .

ويعني تدهور قيمة النقود أن الزيادة في النفقات العامة تكون ظاهرة في جزء منها، أي لا ينتج عنها زيادة في القيمة الحقيقية للنفع المتحقق من هذه النفقات أو بمعنى آخر إن الزيادة في النفقات العامة قد تعود إلى ارتفاع الأسعار لا إلى الزيادة في كمية السلع والخدمات التي اشترتها أو أنتجتها النفقات العامة. ويعد تدهور قيمة النقود هو السبب الرئيسي في الزيادة الظاهرية في النفقات العامة في العصر الحديث .

٢- اختلاف الفن المالي :

وهو يتعلق بإعداد الميزانية والحسابات العامة ، فقد ترجع الزيادة في النفقات العامة إلى الاختلاف في الفن المالي وإلى اختلاف طرق قيد الحسابات المالية ، فمن المبادئ الفنية المعروفة في إعداد الميزانية العامة للدولة ، الأخذ بفكرة الميزانية الصافية أو الإجمالية ، وتقوم فكرة الميزانية الصافية على ظاهرة تخصيص الإيرادات العامة ، ومؤدى ذلك أن يسمح لبعض الهيئات والمؤسسات العامة مثلاً أن تجري مقاصة بين إيراداتها ونفقاتها ، بحيث تكون لها سلطة طرح نفقاتها من الإيرادات التي تقوم بتحصيلها، وبالتالي فإنه لا يظهر في الميزانية العامة للدولة إلا فائض الإيرادات على النفقات .

أما فكرة الميزانية الإجمالية فهي تقوم على أن كل النفقات العامة التي تنفقها المرافق والهيئات العامة تظهر في ميزانية الدولة التي تضم كافة النفقات والإيرادات العامة ، وعليه فإن الأخذ بمبدأ الميزانية الإجمالية في سنة معينة ، حيث تظهر كافة النفقات العامة للدولة إلى وجود قدر من الزيادة في حجم الإنفاق العام في هذه السنة مقارنة بالنسبة السابقة وتعتبر هذه الزيادة بالطبع زيادة ظاهرية بسبب تغيير القواعد المحاسبية للميزانية لا زيادة حقيقية في النفقات العامة .

ومن ذلك أيضاً مد الفترة الزمنية التي تحدد بداية وانتهاء السنة المالية على نحو يؤدي إلى زيادة أرقام النفقات العامة نتيجة لانصرافها إلى فترة زمنية أطول من سابقتها دون أن ينطوي ذلك على زيادة حقيقية في قيمة النفقات ، كما حدث بالنسبة للموازنة العامة المصرية للسنة المالية ١٩٧١ / ١٩٧٢ التي صدر بشأنها القانون رقم ٣١ لعام ١٩٧٢ بمناسبة قيام الاتحاد الثلاثي بين مصر وسوريا وليبيا والذي قضى بمد العمل بها لمدة ستة أشهر ، بحيث أصبحت هذه الموازنة العامة تغطي ثمانية عشر شهراً وذلك للتنسيق بين موازنات دول الاتحاد.

كما يؤدي أيضاً تعديل مضمون النفقات العامة بصورة تسمح باتساعه ليشمل بعض العناصر التي لم يكن يتضمنها من قبل إلى زيادة ظاهرية في حجم النفقات العامة ، ومن ذلك إدراج قيمة المصروفات الاستثمارية لجميع الشركات التابعة للمؤسسات العامة في مصر سواء أكانت ملكيتها العامة كاملة أو جزئية ضمن أرقام النفقات العامة في موازنة عام ١٩٦٢ / ١٩٦٣ وذلك إلى جانب إلغاء الموازنات المستقلة والملحقة في هذا العام ، ضمها إلى الموازنة العامة للدولة .

كما يؤدي تعدد الموازنات العامة وتداخل عناصرها إلى تكرار حساب بعض هذه العناصر بصورة تؤدي إلى إحداث زيادة ظاهرية في أرقام النفقات العامة .

٣- زيادة مساحة الدولة :

تؤدي زيادة مساحة الأقاليم التابعة للدولة (وكذلك زيادة عدد السكان) إلى تحقيق زيادة ظاهرية في النفقات العامة تبرزها عدم زيادة نصيب الفرد منها رغم ازدياد أرقامها، واتجاه النفقات العامة إلى التزايد في هذه الحالات يكون راجعاً إلى التوسع في الخدمات العامة التي كانت تحققها الدولة من قبل ، وإنما بسبب اتساع نطاق الحاجة إلى نفس أنواع الخدمات في المساحات الجديدة التي أضيفت لإقليم الدولة ، أو لمواجهة حاجات السكان المتزايدين من تلك الخدمات والمنافع العامة ، مما يؤدي إلى زيادة الإنفاق العام.

الفصل الثالث

ضوابط الإنفاق العام

رغم الدور الهام الذي يلعبه الإنفاق العام ، إلا أن الدولة ليست مطلقة الحق في إجراء هذا الإنفاق دون ضوابط أو قيود ، فلا بد من وجود قواعد منظمة وضوابط حاكمة لسلوك الدولة بمختلف مرافقها ومشروعاتها الداخلة في نطاق الاقتصاد القومي ، وهي بصدد إجراء نفقاتها العامة .

ويقصد بهذه الضوابط : القواعد أو المبادئ التي يجب على مختلف الوحدات المكونة للاقتصاد العام احترامها والالتزام بها ومراعاتها لدى قيامها بالإنفاق العام ، وذلك حتى يتحقق لمالية الدولة سلامتها ، وللنفقات العامة مبررات إجرائها ، ويمكن إجمال هذه المبادئ في ثلاثة وهي :

- ١ - ضابط المنفعة .
- ٢ - ضابط الاقتصاد في الإنفاق العام .
- ٣ - ضابط الالتزام بالإجراءات القانونية الواجبة لإجراء النفقة .

أولاً .. ضابط المنفعة (تعظيم النفع العام)

إن قصد تحقيق النفع العام يعتبر أحد العناصر الهامة والشروط الضرورية في مفهوم النفقة العامة وتحقيق هذا النص يستلزم أمرين هما : قصد الإنفاق العام في مجال إشباع الحاجات العامة ، وتحقيق العدالة والمساواة بين جميع الأفراد في الاستفادة من نتائج الإنفاق العام .

والواقع إن توافر ذلك لا يكفي للقول بتوافر كافة مقتضيات النفع العام ، إن توفير شروط تعظيم النفع العام يستلزم إضافة لما تقدم أن يتم توزيع النفقات العامة على جميع المرافق العامة على أساس نظرة إجمالية وشاملة لحاجات المجتمع ، بحيث تعطي الأولوية في التوزيع طبقاً للأهمية النسبية للخدمة التي يقدمها المرفق ، أي طبقاً لأهمية الحاجة التي تتولى المرافق العامة إشباعها ومن ناحية أخرى حتى يمكن للإنفاق العام أن يكون مبرراً ، فإنه يجب أن يحقق أكبر قدر ممكن من المنفعة القصوى للمجتمع .

وقد اقتضى تحقيق هذا الشرط أن يبحث الفكر الاقتصادي والمالي عن معيار يمكن الاستناد عليه والاطمئنان إلى مؤشرات قياسية للمنفعة القصوى وفي هذا المجال يمكن التمييز بين معيارين أحدهما يتجه إلى الأخذ بفكرة المنفعة الحدية وهو الاتجاه الشخصي أو المعيار الشخصي ، وثانيهما يتجه إلى الأخذ بفكرة الزيادة التي تحدث في الدخل القومي وهو المعيار الموضوعي .

- المعيار الشخصي :

ذهب القائلون بهذا المعيار إلى إمكانية تطبيق مبدأ تعظيم المنفعة الكلية ، وطبقاً لهذا المبدأ المؤسس على فكرة قانون تناقص المنفعة الحدية يستطيع الشخص أن يعظم منفعته الكلية إذا استطاع إنفاق دخله المحدود بحيث تتساوى جميع المنافع الحدية التي يحصل عليها نتيجة إنفاقه وحدة نقدية واحدة على جميع السلع والخدمات ؛ و قياساً على

ذلك بالنسبة للدولة يقتضي تحقيق أكبر قدر ممكن من المنفعة أن توزع مبالغ النفقات العامة بحيث تكون المنفعة المترتبة على النفقة الحدية في كل وجه من وجوه الإنفاق مساوية للمنفعة المترتبة على النفقة الحدية للدخل المتبقي في يد الأفراد بعد دفع التكاليف العامة كالقروض والضرائب .

وطبقاً لهذا المعيار أيضاً يجب أن تكون المنفعة التي تعود على المجتمع من أي زيادة ولو صغيرة في الإنفاق العام مساوية للخسارة التي يتحملها الأفراد نتيجة أي زيادة في الضرائب المفروضة عليهم أو الزيادة في الإيرادات العامة الناتجة عن أي مصدر آخر من مصادر الإيرادات العامة ، وبعبارة أخرى يجب أن تتعادل المنفعة الاجتماعية الحدية مع التضحية الاجتماعية الحدية .

ورغم المنطق الذي يتسم به هذا التحليل من الناحية النظرية إلا أنه تعرض إلى العديد من المآخذ .

- المعيار الموضوعي :

مقتضى هذا المعيار أن تقاس المنفعة المترتبة على الإنفاق من خلال ما يؤدي إليه هذا الإنفاق من زيادة في الدخل القومي ومن ثم فإن الإنفاق العام يعتبر مبرراً إذا ترتب على إجرائه إحداث أقصى زيادة ممكنة في الدخل القومي ذلك أن المنفعة الجماعية ترتفع بارتفاع هذا الدخل وتتنخفض بانخفاضه ، وتتحقق الزيادة في الدخل القومي كنتيجة للإنفاق العام من خلال التأثير الإيجابي على الإنتاجية بطريقة مباشرة (إذا ما ترتب على الإنفاق العام دفع القوى الإنتاجية في الاقتصاد القومي والمحافظة عليها أو زيادة الناتج الاجتماعي عن طريق التأثير على الاستهلاك والاستثمار الخاص) ويلاحظ هنا التأثير غير المباشر للإنفاق العام على الدخل القومي يعتمد على ما يعرف (بالمضاعف المزدوج) حيث تؤدي الزيادة الأولية في الإنفاق إلى زيادة الاستهلاك المولد والاستثمار المولد.

ثانياً .. ضابط الاقتصاد في الإنفاق العام

يقصد بهذا الضابط تجنب الإسراف والتسيب المالي عند إجراء الإنفاق العام مع تعظيم إنتاجية هذا الإنفاق .

والواقع أن هناك علاقة وثيقة بين هذا الضابط من ناحية وضابط تعظيم المنفعة من ناحية أخرى ، ومن البديهي أن المنفعة الجماعية القصوى المترتبة على النفقة لا تتصور إلا إذا كان تحققها ناتجاً عن استخدام أقل نفقة ممكنة . ولهذا فإنه يتعين على كافة المرافق والمشروعات العامة في الدولة مراعاة مبدأ الاقتصاد في إنفاقها .

ومن الأهمية بمكان أن نشير هنا إلى أن مراعاة هذا المبدأ لا يعني تقليل النفقة العامة إلى أقل حد ممكن (الحد الأدنى للإنفاق) ، كما أنه لا يعني أيضاً وهذا الأمر منطقي زيادة النفقة إلى أقصى حد ممكن ولكنه يعني إنفاق كل ما هو ضروري أيّاً كان حجم هذا الإنفاق وذلك من أجل الحصول على أفضل النتائج الممكنة ، وعليه يجب أن يكون الإنفاق العام بحكمة وحساب أي بلا إفراط أو تقريط .

مما سبق يتضح أنه يجب على السلطات القائمة على الإنفاق أن تتجنب تبذير الأموال العامة ، فيجب على الدولة ألا تنفق مبلغاً إلا لمبرر ، وعليها أن تسيّر المرافق

بأقل التكاليف ، وتظهر أهمية هذه القاعدة إذا لاحظنا أن القائمين على الإنفاق العام يتصرفون في أموال لا تخصهم ، وإلى أنهم يتصرفون في مبالغ ضخمة قد تغري على البذخ والتبذير.

وتحقيق هذا الوفر في التكاليف يتطلب اتخاذ الاحتياطات اللازمة لضمان حصول الدولة على احتياجاتها بأقل التكاليف ، وهذا ما يفسر لنا شدة الإجراءات المتعلقة بعملية الإنفاق العام ، وترتبط هذه المشكلة بمشكلة الرقابة على الإنفاق العام في مجموعها .

وتأخذ الرقابة على عمليات الإنفاق الحكومي أشكالاً ثلاثة :

١- رقابة إدارية وتتولاها وزارة المالية عن طريق موظفيها الموجودين في مختلف الوزارات والهيئات العامة ومهمتهم عدم السماح بصرف أي مبلغ إلا إذا كان في وجه وارد في الميزانية وفي حدود الاعتماد المقرر له .

٢- رقابة محاسبية مستقلة ، وتتولى التأكد من أن جميع عمليات الإنفاق قد تمت على الوجه القانوني وفي حدود قانون الميزانية والقواعد المالية السارية .

٣- رقابة برلمانية ، وتتولاها الهيئة التشريعية بما لها من حق السؤال والتحقيق البرلماني والاستجواب الذي قد ينتهي بسحب الثقة من الوزير أو من الوزارة كلها .

ثالثاً .. ضابط الالتزام بالإجراءات القانونية الواجبة لإنفاق النفقة

يمثل هذا الضابط استكمالاً ضرورياً للضابطين السابقين ، إذ أن التحقق من توافر المنفعة القصوى كنتيجة للإنفاق العام بحكمة ودون إسراف أو تبذير ، يمكن أن يتم من خلال تقنين كل ما يتعلق بالنشاط المالي للدولة والذي يتمثل في احترامها لكافة الإجراءات القانونية التي تنص عليها التشريعات واللوائح عند إجراء الإنفاق العام .

فالقوانين المالية في الدولة تنظم كل ما يتعلق بإجراء النفقات العامة ، وذلك من خلال تحديد السلطة التي تأذن بالصرف والخطوات واجبة التطبيق والإجراءات واجبة الإتياع لكل خطوة منها ، كما أن الرقابة المالية بأنواعها المختلفة تشرف على التطبيق الصحيح لهذه الإجراءات بحيث لا يصرف أي مبلغ إلا إذا كان وارداً في الميزانية وفي حدود الاعتماد المقرر له وطبقاً للقواعد القانونية السارية .

القسم الثاني الإيرادات العامة

" تفقد أمر الخراج بما يصلح أهله ، ففي
صلاحه صلاحهم وصلاح لمن سواهم ، ولا
صلاح لمن سواهم إلا بهم لأن الناس كلهم عيالٌ
على الخراج وأهله ، وليكن نظرك في عمارة
الأرض أبلغ من نظرك في استجلاب الخراج ،
لأن ذلك لا يدرك إلا بالعمارة ، ومن طلب
الخراج بغير عمارة أخرج البلاد وأهلك العباد
ولم يستقم أمره إلا قليلاً "

من رسالة الإمام علي إلى الأشتري،،،

القسم الثاني

الإيرادات العامة

تتنوع مصادر الإيرادات العامة التي يمكن أن تستخدمها الدولة لتغطية أعباء برامج الإنفاق العام اشتمل هذا القسم على أربعة أبواب :

- الباب الأول : إيرادات أملاك الدولة والإيرادات الإدارية .
- الباب الثاني : الضرائب .
- الباب الثالث: القروض العامة .
- الباب الرابع : الإصدار النقدي الجديد (التمويل التضخمي) .

الباب الأول

إيرادات أملاك الدولة والإيرادات الإدارية

يقتضي قيام الدولة بوظائفها تملكها مجموعة من الأموال التي تتراوح بين المباني والطرق والأراضي الزراعية والمشروعات الصناعية والتجارية والثروات الطبيعية المختلفة وهذه الأموال يطلق عليها اصطلاح الدومين ، كما أن الدولة تستطيع أن تحصل على أموال مقابل خدمات تقدمها وهذه الأموال تسمى بالإيرادات الإدارية وعلى هذا الأساس نقسم هذا الباب إلى فصلين :

الفصل الأول : إيرادات أملاك الدولة (إيرادات الدومين) .

الفصل الثاني : الإيرادات الإدارية .

الفصل الأول

إيرادات أملاك الدولة

(إيرادات الدومين)

إن إحدى وظائف الدولة هي تدبير الموارد المالية اللازمة لتغطية نفقاتها العامة المتزايدة من سنة إلى أخرى وكذلك تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي من جراء هذه العملية ومن أهم المصادر التي تتحصل الدولة من ورائها على إيرادات عامة هي إيرادات الدومين ويطلق عليها كذلك " إيرادات ممتلكات الدولة " .

والدومين مصطلح معرب ويقصد به ممتلكات الدولة " أي الأموال العقارية والمنقولة التي تملكها الدولة والمؤسسات والهيئات العامة ملكية عامة أو خاصة .

وقد تطور محتوى وأهمية دخل الدومين باختلاف الزمن واختلاف الأوضاع الاقتصادية والسياسية فقد كان دخل الدومين في أوروبا في عصر الإقطاع يشكل مصدراً أساسياً للإيرادات العامة ، ثم في العصور الوسطى وأوائل العصر الحديث نجد أن الدومين يتكون من الأراضي الزراعية والغابات وأن دخله كان يمثل جانباً هاماً من الإيرادات الكلية للدولة ، ثم تناقصت أهمية الدومين الزراعي وإيراداته بالنسبة للإيرادات الضريبية حتى مطلع القرن العشرين .

ثم تطورت صورة أخرى من الدومين هي الدومين الصناعي والتجاري والمالي ، وأخذت أهميتها تزداد في تغذية الإيرادات العامة تبعاً لازدياد تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية واضطلاعها بجانب كبير بالنشاط الإنتاجي حتى أصبحت تشكل جزءاً هاماً من الإيرادات العامة وإن بقيت الضرائب المصدر الأول في تكوين هذه الإيرادات ، لا سيما في الاقتصادات الرأسمالية، أما الاقتصادات الاشتراكية فإن دائرة دومين الدولة تغطي كل أو معظم فروع الإنتاج الزراعي والصناعي والمالي ، وتسهم إيراداته بالجانب الأكبر من الإيرادات العامة .

ومهما يكن من أمر فإن نوع ملكية الدولة للأموال العامة المكونة للدومين يجعلنا نصنف الدومين إلى نوعين:-

الأول : الدومين العام : يقصد به كافة الأموال التي تملكها الدولة أو إحدى المؤسسات العامة أو أي شخص من أشخاص القانون العام والتي تخضع لأحكام القانون العام ، وتكون مخصصة للمنفعة العامة ، ومن أمثلة الدومين العام : كافة المرافق العامة ذات الطابع الإداري ، الشوارع ، الموانئ والحدائق العامة والشواطئ والجسور والأرصفة ، الترع ، الأنهار ، الكباري، المتاحف العامة ، والأصل العام أن استخدام هذه الممتلكات من جانب الجمهور يتم بالمجان ، وإن كان من الممكن أن تفرض الدولة في حالات معينة رسوماً ضئيلة مقابل الانتفاع بها ، مثل فرض بعض الرسوم على دخول الحدائق العامة أو دخول المطارات أو الموانئ أو زيارة المتاحف العامة ، وذلك بغرض تنظيم انتفاع الأفراد بهذه الأموال أو رغبة في تغطية بعض نفقات إنشائها وصيانتها.

ومما هو جدير بالذكر أن فرض هذه الرسوم لا يعني اعتبار الدومين العام مصدراً للإيرادات العامة ، إذ أنه مال معد للاستخدام العام فالغرض منه تقديم خدمات عامة وليس الحصول على أموال للخزانة العامة ، وبالتالي فهو لا يمثل مصدراً للإيرادات العامة .

الثاني : الدومين الخاص : يقصد به الأموال التي تملكها الدولة ملكية خاصة ومعدة للاستعمال الخاص ، وتحقق نفعاً عاماً للفئة التي تستخدمها ومن ثم تخضع لأحكام القانون الخاص ، وأهم ما يميز 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 دوماً خاصية متعلقة به كحماية لهذه الممتلكات من أمثلتها عدم جواز تملكها عن طريق التقادم أو كسب أي حقوق عينية عليها بمضي المدة . وقد اكتسبت أملاك الدومين الخاص أهمية كمصدر لإيرادات الدولة منذ القدم ، حيث كانت إيرادات الدومين هي المورد الأكبر للملك أو الإقطاعي في العصور الوسطى ، عندما كان هناك خلط بين ماليته الخاصة ومالية المملكة أو الإمارة ، ومساهمة الأراضي المملوكة له ملكية خاصة بالنصيب الأكبر في إيراداته ، ومع إسراف الملوك وتنازلهم عن أجزاء من ممتلكاتهم الخاصة تلاشت أهمية الدومين تدريجياً وحلت محلها الإيرادات المحصلة من الأفراد اختياريًا في البداية ثم إجبارياً في النهاية في صورة ضرائب وفي العصر الحديث ازدادت أهمية إيرادات الدومين مرة أخرى فلم تعد ممتلكات الدولة من الأراضي هي التي تدر لها إيراداً لا بأس به بل أصبحت المشروعات الصناعية والتجارية التي تملكها الدولة والتي يقصد منها الحصول على إيرادات عامة .

أقسام الدومين الخاص :

يقسم الدومين الخاص إلى ثلاثة أقسام تبعاً لطبيعة الأموال التي يتكون منها، وهي: الدومين العقاري ، والدومين الصناعي والتجاري ، والدومين المالي .

أولاً : الدومين العقاري :

تملك الدولة أموالاً عقارية تدر عليها أرباحاً تدخل خزينتها وتعتبر الإيرادات

العامة، وتشمل هذه الإيرادات بصورة خاصة الإيرادات الناشئة عن ملكية الدولة للأراضي وللأبنية والغابات والمناجم .

أ - أراضي الدولة : كانت الأراضي تعتبر في العصور الماضية أهم مصدر لدخل الحكومات ، وظل الدومين العقاري محتفظاً بأهميته حتى القرن السابع عشر ، ولكن مع زوال عهد الإقطاع بدأت الحكومات في التخلص من أراضيها الزراعية عن طريق بيعها للأفراد ، فلقد قامت الدول الأوروبية بالتصرف في الأراضي وبيعها للأفراد لأسباب سياسية واقتصادية ، فقد باعت فرنسا عام ١٨٥٣ منطقة اللويزيانا إلى الولايات المتحدة الأمريكية بسبب حاجة فرنسا إلى المال في ذلك الحين ، وباعت روسيا في ١٨٦٨ منطقة الآسكا إلى الولايات المتحدة الأمريكية ، ولقد تخلت بعض الدول عن أراضيها على نطاق واسع كما حدث في كل من كندا وأستراليا وبعض دول أمريكا اللاتينية وذلك عندما وجدت حكومات تلك الدول أنها أراضي مترامية الأطراف لا تقدر على استثمارها وفي مصر تمتلك الحكومة مساحات واسعة من الأراضي الزراعية وهي لا تقتصر على تملك المزارع النموذجية أو حقول التجارب ، ومع ذلك فمن الملاحظ أن الاتجاه هو التوسع في توزيع الدولة لأراضيها على صغار المزارعين.

أما المباني فتمتلك الدولة العديد من المباني الإدارية لتسيير مرافق الدولة، كما تتجه الدولة حديثاً إلى إقامة المساكن لذوي الدخل المحدود وذلك بسبب ارتفاع تكلفة إنشاء المباني ، وأيضاً بسبب الزيادة السريعة في عدد السكان ، والهجرة الداخلية من الريف إلى المدن ، مما أدى إلى تفاقم أزمة المساكن وانتشار الأحياء العشوائية ، وفي مصر شجعت الحكومة على إقامة جمعيات تعاونية للبناء وحثت البنوك على إقراض الجمعيات وصغار الملاك لبناء شقق ومباني لمتوسطي الدخل ، كما أنها توسعت في إنشاء المساكن لذوي الدخل المنخفض والمتوسط لتساهم في التخفيف من أزمة المسكن ، وتحصل الدولة على إيجارات منخفضة من المستأجرين وبذلك فهي لا تبغي من إنشاء هذه المباني الحصول على إيرادات بل تتكلف مبالغ كبيرة لصالح الطبقات الفقيرة إذ لا تكفي الإيرادات المحصلة من الإيجارات لتغطية نفقات إقامة هذه المباني، وحتى في تاريخنا العربي والإسلامي وأثناء الفتوحات طلب الخليفة عمر بن الخطاب من ملاك الأراضي المفتوحة البقاء فيها مقابل دفع ضريبة العشر وهذا نوع من التخلي عن ملكية الدولة عن الأراضي المفتوحة للأفراد مقابل استثمارها ودفع ضريبة عنها . والواقع أنه لا يمكن الاعتماد على إيرادات العقارات والأراضي المملوكة للدولة كإيراد أساسي للميزانية العامة في العصور الحديثة ، ذلك أن اطراد الزيادة في النفقات العامة يستلزم الاعتماد على إيرادات غزيرة ومرنة ، ولا تتوافر هاتان الصفتان في الإيرادات الناتجة عن عقارات الدولة.

ب- الغابات : يبقى للدول الدور المهم في استغلال الغابات نظراً لما تتطلب من نفقات ضخمة لغرس الأشجار وصيانتها ولا تكون منتجة إلا في المدة الطويلة ويرجع اهتمام الدول بالغابات إلى الفوائد الكبرى التي تحققها فهي تعمل على إعاقه السيول ومنع انتشار الأتربة وتؤثر على الأحوال المناخية هذا بالإضافة إلى ما تنتجه من الأخشاب .

ج- المناجم والمحاجر (الدومين الاستخراجي) : إن استغلال المناجم والمحاجر لا تخلص به الدولة بصورة عامة في جميع الدول بل يختلف الأمر بحسب الأيديولوجية السائدة في كل دولة وغالباً ما تأخذ صورة اشتراك مع الفرد في استغلال المناجم ، ورغم ذلك تميل دول كثيرة في الوقت الحاضر إلى استغلال المناجم بنفسها لما لهذه الثروات الطبيعية من صلة وثيقة بالاقتصاد القومي ، وقد أدى انتشار حركة تأميم الصناعات الأساسية إلى تأميم الفحم والحديد في كثير من الدول .

ثانياً : الدومين المالي :

وهو أحدث أنواع الدومين الخاص ظهوراً ويقصد بالدومين المالي محفظة الدولة من الأوراق المالية كالأسهم والسندات المملوكة لها والتي تحصل منها على أرباح وفوائد تمثل إيراداً مالياً يدخل ضمن دخل أملاك الدولة ، ولقد ازدادت أهمية الدومين المالي في الوقت الحاضر بالإضافة إلى حدوث تطور في مضمونه ، فلم يعد قاصراً على الإيرادات الناتجة عن حق الدولة في إصدار النقود بل أصبح يتضمن أساساً الأسهم التي تمثل مساهمة الدولة في مشروعات ذات الاقتصاد المختلف (التي تجمع بين الملكية العامة والملكية الخاصة) كما تسيطر الدولة على بعض المشروعات ذات النفع العام حتى تتمكن من توجيهها إلى ما يحقق الصالح العام .

وقد يوجه النقد إلى توجه الدولة لاستثمار أموالها في شراء الأسهم والسندات نظراً للتقلبات الاقتصادية الكبيرة التي تتعرض لها سوق الأوراق المالية في بعض الأحيان مما يؤثر على إيراد الدولة ويصبح غير ثابت أو مضمون ، إلا أن الدولة قد تجد نفسها مدفوعة إلى ممارسة مثل هذا النشاط المالي لتحقيق هدف سياسي أو مصلحة اقتصادية يكون من شأنه اطمئنان الأفراد إلى شراء الأسهم والسندات الخاصة بالمشروعات التي تشارك فيها مما ينتج عليه إنجاح حركة التنمية الاقتصادية التي تحتاج إليها البلاد هذا فضلاً عن فوائد القروض التي تمنحها الدولة إلى الهيئات العامة المحلية وللمؤسسات والمشروعات العامة .

ثالثاً : الدومين الصناعي والتجاري :

يضم هذا الدومين مختلف المشروعات الصناعية والتجارية التي تقوم بها الدولة مثلها مثل الأفراد ، وتدر أغلب هذه المشروعات بإيرادات مالية تعتبر مصدراً من مصادر الإيرادات العامة وقد ازدادت أهمية الدومين الصناعي والتجاري في الدول الرأسمالية تحت تأثير المذهب التدخلية والذي انتشر بعد الحرب العالمية الأولى وخاصة بعد أزمة النشاط الرأسمالي في الثلاثينات في القرن الماضي ، والذي اقتضى تدخل الدولة في حياة المجتمعات الاقتصادية والاجتماعية بعد أن كانت تحجم عن ذلك من قبل تحت تأثير المذهب الحر .

ويرجع اتساع تدخل الدولة أساساً إلى الأيديولوجية السائدة فيها ومدى تجسيدها للنشاط الاقتصادي الفردي ، كما يرجع إلى المقارنة بين مزايا الاستغلال الفردي مع فرض الضرائب على أرباحه وبين مزايا الاستغلال الحكومي والحصول على كل أرباحه مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف الأخرى بطبيعة الحال .
إن إقامة الدولة للمشروعات الصناعية والتجارية قد يكون بهدف تحقيق أغراض

مالية تتمثل في الحصول على إيرادات للخزانة العامة ، أو قد تستهدف الدولة من وراء ذلك تحقيق أغراض اجتماعية تتمثل في توفير خدمة عامة للمواطنين كالخدمات الصحية والتعليمية وخاصةً لفئات معينة بالإضافة إلى خدمة توريد المياه والكهرباء وأخيراً قد تستهدف الدولة من بعض المشروعات الصناعية تحقيق أهداف لها علاقة بالأمن القومي تتمثل في خدمة المجهود الحربي وضمان إنتاج أنواع معينة من الأسلحة والمعدات الحربية.

وقد أثار الانتشار الكبير للمشروعات الصناعية والتجارية العامة مشكلة متعلقة بكيفية تحديد أثمان ما تنتجه هذه المشروعات من سلع وخدمات ، وخاصةً في حالة احتكارها للسوق أو سيطرتها على جانب كبير منه ، الأمر الذي يدعونا للتعرض إلى القواعد المتبعة في تحديد الأثمان العامة .

قواعد تحديد الأثمان العامة :

يطلق مصطلح " الثمن العام " على ثمن السلع والخدمات التي تنتجها وتبيعها المشروعات العامة الصناعية والتجارية تمييزاً عن الثمن " الخاص " الذي يمثل ثمن منتجات المشروعات الخاصة.

ويتحدد الثمن العام في تنظيم يسمح بالتنافس بين المشروعات الخاصة والمشروعات العامة ، طبقاً لقوانين العرض والطلب في نظام المنافسة .

ولكن قد ينظم الإنتاج العام على أساس احتكاري فتمنع الدولة رؤوس الأموال الخاصة من دخول بعض الميادين لتقصرها على مشروعاتها (احتكار عام قانوني) أو تؤدي ظروف الإنتاج إلى احتكارها الفعلي للسوق (احتكار عام فعلي) ، وفي هذه الحالات يمكن أن تتعدد أساليب تحديد الأثمان العامة تبعاً لتعدد الأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها من احتكارها السوق .

١- في حالة المنافسة بين مشروعات الدولة ومشروعات الأفراد العاديين، فإن ثمن السلعة أو الخدمة يتحدد طبقاً لقوى العرض والطلب في ظل قوانين المنافسة الكاملة ، ويسود ثمن واحد في السوق لا تملك المشروعات العامة زيادته ، وإلا لجأ طالب السلعة أو الخدمة إلى المشروعات الخاصة .

٢- في حالة الاحتكار ، فإن الدولة تحظر على الأفراد أو المشروعات الخاصة القيام بالنشاط التجاري والصناعي الذي تمارسه مشروعاتها الصناعية والتجارية ، وقد يكون الغرض من احتكار الدولة أحد أمرين .

الأول : رغبة الدولة في توفير بعض السلع والخدمات الضرورية (مثل المياه ، الكهرباء ، الخبز ، الكساء الشعبي ، المواصلات ، الخدمات الصحية والتعليمية) ، وكقاعدة عامة فإن أثمان هذه المنتجات لا تتجاوز قيمة التكلفة الفعلية لإنتاجها باعتبارها من السلع أو الخدمات الضرورية اللازمة للفئات الاجتماعية محدودة الدخل ، بل قد تتحدد أثمان هذه السلع والخدمات عند مستوى يقل عن نفقة إنتاجها ، وفي هذه الحالة يحقق المشروع العام خسارة يمكن تغطيتها عن طريق الميزانية العامة وبالذات عن طريق الضرائب.

الثاني : قد ترغب الدولة من احتكار النشاط الصناعي أو التجاري تحقيق إيراد

مالي، ويطلق على الاحتكار في هذه الحالة اصطلاح " الاحتكار المالي " ، وقد اختلفت الآراء فيما يتعلق بتحديد الثمن في حالة الاحتكار.

- يرى البعض : أن الثمن العام في حالة الاحتكار المالي لا يختلف عن الثمن الذي يتحدد في حالة الاحتكار الخاص حيث يتحدد الثمن طبقاً للقواعد العامة التي تحكم تحديد الثمن في سوق الاحتكار ، إذ يسعى المحتكر إلى الوصول إلى حالة التوازن التي تتيح له الحصول على أكبر قدر ممكن من الأرباح وفقاً لظروف إنتاج السلعة والطلب عليها.

- **بينما يرى البعض الآخر:** أن الثمن العام في حالة الاحتكار المالي يتحدد عند مستوى أعلى من المستوى الذي يتحدد عنده الثمن في حالة الاحتكار الخاص وأن الفرق بين الثمنين ما هو إلا ضريبة مستترة أو غير مباشرة .

الفصل الثاني

الإيرادات الإدارية

نعني بها ما تحصله الدولة من أموال مقابل خدمات تقدمها ، هذه الخدمات قد تكون إلزامية لا خيار للمنتفع بين الدفع أو الامتناع عنه ، وعلى كلٍ فإنه من الناحية النظرية لا بد أن يدفع المنتفع مقابلاً ولكن بشرط أن تكون حصيلته هذه المبالغ كافية لتغطية نفقات تلك المرافق العامة التي تقدم هذه الخدمات القابلة للتجزئة . وتشمل الإيرادات الإدارية ، الرسوم ، والإتاوات ، والغرامات ، والرخص، نتناول شرحها فيما يلي :

المبحث الأول : الرسوم

إلى جانب قيام الدولة بتلك الخدمات العامة التي لا تخضع لمبدأ الاستبعاد والتي لا سبيل إلى تمويل نفقاتها إلا عن طريق الضرائب ، تقوم الدولة بتوفير بعض الخدمات التي يمكن تقسيمها إلى وحدات مختلفة والتي يعود من أدائها نفع عام غالب للمجتمع ككل وفي نفس الوقت نفع خاص مباشر على بعض أفراد المجتمع الذين يمكن تحديدهم وتقدير قيمة المنفعة الخاصة التي عادت على كل منهم من جراء هذه الخدمة ، ومن أمثلة ذلك خدمات الشهر العقاري والتراخيص بمزاولة بعض المهن والأعمال وخدمات القضاء والتعليم... الخ.

ففي إجراءات تسجيل الملكية – على سبيل المثال- خدمات محددة تقدمها الدولة لأفراد معينة قصرت لهم بها حقوق الملكية ، غير أن هذه الخدمة الخاصة تحتوي أيضاً على منفعة عامة أهم هي تأمين المعاملات المدنية وهكذا في باقي الأمثلة والنماذج حيث

يتوافر في الرسم منفعة خاصة لدافعه " متلقي الخدمة " إلا أن المنفعة العامة تفوق المنفعة الخاصة.

وتستعين الدولة بحصيلة الرسوم لتأدية مثل هذا النوع من الخدمات التي تغلب فيه المنفعة العامة على المنفعة الخاصة ولكن يسهل في نفس الوقت تحديد المنفعة الخاصة والتعرف على المنتفع بها .

أولاً : تعريف الرسم :

يعرف " الرسم " بأنه مبلغ من النقود يدفعه الفرد جبراً إلى الدولة أو أحد الأشخاص العامة الأخرى ، مقابل انتفاعه بخدمة خاصة تؤديها له ، ويقترن النفع الخاص الذي يعود على الفرد بالنفع العام الذي يعود على المجتمع كله.

خصائص الرسم:

يتبين من هذا التعريف بأن خصائص الرسم ثلاث وهي :

١ - الصفة النقدية :

الرسم مبلغ من النقود يدفعه المواطن مقابل الحصول على خدمة خاصة من نشاط إحدى إدارات أو هيئات الدولة وطبيعي أن يدفع الرسم بالنقود مسaireً للأوضاع الاقتصادية العامة التي تقوم على استخدام النقود في التعامل والمبادلات وتقييم الأشياء،

وكما أن الدولة تنفق نقوداً في سبيل تحقيق أغراضها العامة ، فإنها تحصل على معظم إيراداتها بالنقود وتجري موازناتها على أساس التقديرات النقدية لجانبي الإيراد والنفقة .

٢- صفة الإيجار :

أي أن على طالب الخدمة دفع المبلغ المستحق عليه مقابل حصوله على هذه الخدمة، وأن عنصر الإيجار في الرسم إما أن يكون أولاً ذا صفة قانونية وهو " الإيجار القانوني" ، أي التزام الفرد بمقتضى القانون مضطراً لطلب الخدمة والحصول عليها وأداء الرسم عنها ، ولا حرية له في عدم دفع الرسم بل يكون الإيجار القانوني إلى أقصى مداه عندما يكون الفرد مخاطباً بقاعدة قانونية أمرة تلزمه بالحصول على الخدمة الخاصة من جانب بعض الهيئات العامة ، ويكون تحديد قيمة الرسم بمقتضى هذه القواعد القانونية، معبراً عن إرادة الدولة ، ولا سبيل أمام المواطن إلا أن يخضع لنصوص تلك الإرادة ، لهذا غالباً ما يتم تثبيت هذا النوع من الرسوم بقانون وبموافقة السلطة التشريعية وبشكل يشبه الضريبة ، بل تكون في مستوى موازي لها من حيث القوة القانونية كرسوم التعليم الإيجاري ، ورسوم استخراج بطاقة الأحوال المدنية ، والتطعيم الإيجاري .

ويلاحظ أن هناك خلافاً بين الدول حول الأدلة القانونية التي يتم اعتمادها في فرض الرسوم ، ففي فرنسا : لا يتم فرض الرسم إلا بقانون ، وفي مصر : يتم فرض الرسم بناءً على القانون .

وإما أن يكون ثانياً فيه " إيجار معنوي " والذي يلتزم فيه الفرد بدفع الرسم فقط في حالة إذا ما أراد وقرر الانتفاع بالخدمة ، أي لا يلتزم الفرد بمقتضى القانون بطلب الخدمة، وإنما يكون مخيراً وبمحض إرادته في طلب الخدمة ، ولكن متى قرر طلب الخدمة والانتفاع بها التزم وطبقاً للقانون بأداء الرسم المقرر عنها ، ومثال ذلك التطعيم الاختياري وتسجيل الملكية العقارية في مكاتب الشهر العقاري .

ويرى البعض : أنه في حالة الإيجار المعنوي فإن الفرد لا يتمتع بحريته في طلب الخدمة أو تركها فهناك من الخدمات ما هو ضروري للشخص ويشعر بنوع من الإيجار في أداء الرسم للحصول على الخدمة ، وخير مثال على ذلك رسوم التسجيل العقاري ، فإذا لم يدفع الشخص الرسم عنها تعرض لمشاكل قد تنتهي بضياع حقه إذا لم يسجل العقار باسمه ، وعلى ضوء ذلك فإن عنصر الإيجار متوافر في كافة الخدمات لكن درجة هذا الإيجار تختلف من خدمة إلى أخرى .

٣- المقابل في الرسم :

الرسم يدفعه الشخص مقابل الخدمة الخاصة التي يحصل عليها من إحدى هيئات الدولة ، وقد تأخذ هذه الخدمة عملاً تتولاه الدولة لمصلحة الفرد ، ومثاله الفصل في المنازعات (الرسوم القضائية) أو توثيق العقود أو التسجيل العقاري (رسوم الشهر والتوثيق) ، وقد تأخذ هذه الخدمة امتيازاً خاصاً يحصل الفرد بموجبه على مركز قانوني يمتاز عن المركز القانوني الذي يحدده القانون العام كالتراخيص بالصيد أو التصريح بإشغال الطريق.

ورغم أن الفرد يحصل على نفع خاص جراء قيامه بدفع الرسم إلا أن هذا النفع

عادةً ما يقترن بنفع عام يعود على المجتمع كله من تنظيم العلاقة بين الأفراد أو بينهم وبين الإدارة ، حيث أن الرسوم تدفع مقابل خدمات خاصة تؤديها المرافق العامة ، وهذه المرافق تستهدف تحقيق النفع العام ، فالرسوم القضائية يدفعها المتقاضون مقابل الحصول على خدمة مرفق القضاء ، الذي يترتب عليه تحقيق نفع خاص يتمثل في حصول كلٍ منهم على حقه وضمان عدم منازعة أحد فيه بعد ذلك .

وفي نفس الوقت يوجد نفع عام يعود على المجتمع نتيجة استقرار الحقوق فيه وتوفير العدالة لأفرادهم والرسوم التي تدفع لتسجيل الملكية العقارية تحقق نفعاً خاصاً للفرد يتمثل في الحفاظ على حقوقه ، كما أنها تحقق نفعاً عاماً يتمثل في استقرار الملكية في المجتمع والحد من المنازعات التي تثور بشأنها، وكذلك الأمر بالنسبة إلى خدمات مرفق التعليم والصحة وغيرها من خدمات المرافق العامة.

ويترتب على كون الرسم مقابل خدمة خاصة عدة نتائج أهمها :

أ - أن سعر الرسم لا يختلف باختلاف مركز الفرد المالي ، بخلاف الحال في الضرائب، لأن الرسم يُدفع مقابل فائدة خاصة ، أما في حالة الضريبة فلا توجد علاقة بين ما يدفعه الفرد منها وبين ما يستفيدة شخصياً من الخدمات العامة .

ب- أنه إذا تُرك القانون الذي يقرر الرسم تحديد سعره للسلطة الإدارية فلا يجوز لها أن تحدد سعراً أعلى مما تستلزمه تكاليف أداء الخدمة .

ج- أن المستفيد من الخدمة هو الذي يتحمل الرسم أو يدفعه ، فإذا صدر قانون يفرض رسماً نظير قيام البلديات بمهام النظافة ، فإن المستأجر هو الذي يجب أن يتحمل الرسم وليس المالك ، لأن المستأجر هو الذي يستفيد من الخدمة .

ثانياً : أنواع الرسوم وتقديرها :

تختلف أنواع الرسوم في تشريع مالي لدولة ما عنه في دولة أخرى ، ويظهر هذا الاختلاف في الرسوم بحسب طبيعة الخدمة ، وبحسب الجهة مانحة الخدمة ، وبذلك تكون أمام عدة أنواع من الرسوم ، ومن أهمها :

أ - الرسوم القضائية والتوثيقية :

هي الرسوم التي يدفعها الأفراد عند طلب خدمة من مرفق قضائي أو من مكاتب الشهر والتوثيق فعندما يقوم الفرد برفع دعوى قضائية للفصل فيها في محكمة بدائرة عليه أن يدفع الرسوم المستحقة ، ونفس الشيء إذا أراد أن يطعن في الأحكام القضائية والقرارات ، والرسوم في هذه الحالة تدفع إما بشكل رسم مقطوع أو قد تستوفي بنسبة مئوية من قيمة الدعوى ، أو قد يدفع الرسم لتوثيق العقد ، أو إثبات شهادة أو تاريخ ولادة، أو كرسوم التنفيذ التي تستوفي من المدين والتي قد تكون نسبة مئوية من قيمة الدين أو بمبلغ مقطوع من قيمة المعاملة .

ب- الرسوم الإدارية :

هي الرسوم المفروضة مقابل تقديم الخدمات الإدارية التي تقدمها بعض الهيئات والمرافق العامة كرسوم البلدية ورسوم الصحة ورسوم البريد والبرق وغيرها.

ج- الرسوم الامتيازية :

هي الرسوم التي يتحملها الأفراد عند الانتفاع بشكل خاص بخدمات معينة

يمتازون بها عن الغير كرسوم منح رخصة حمل السلاح أو رخصة قيادة سيارة أو رسوم الحصول على جواز سفر .

إن الرسم يخضع في الواقع لاعتبارات متعددة تتعلق بعمل المرفق وأهميته وبطبيعة الخدمة التي يقدمها ويؤديها للأفراد ، فالقاعدة أن سعر الرسم يجب ألا يتجاوز تكاليف الخدمة بمعنى آخر يجب أن تتحدد قيمة الرسم عند مستوى تغطية نفقات وتكاليف هذه الخدمة ، فلا بد من توازن بين أهمية وطبيعة الخدمة وبين سعر الرسم الذي يسري على الأفراد كافة فيجب أن يخضع الرسم لنمط ثابت وعام محدد ولا يترك أمر تقديره إلى مشيئة الإدارة وتعسفها ، أي يجب أن يصدر الرسم وفقاً للقانون .

وأيضاً قد يتحدد الرسم لتحقيق هدف مالي تسعى إليه الدولة ، كما هو الحال في الرسوم التي يرجح فيها كفة النفع الخاص ، فتكون قيمة الرسوم في هذه الحالة قيمة تكاليف الخدمة ، ويظهر هذا النوع من الرسوم في تقديم بعض الخدمات ذات النفع الخاص للأفراد ، كالرسوم التي تفرض على منح رخص لممارسة بيع المشروبات الكحولية ، وغيرها من الرسوم التي يرجح فيها كفة النفع الخاص على النفع العام .

وقد يتم تقدير الرسم بناءً على رغبة الدولة في تحقيق الصالح العام ورجحانه على كفة النفع الخاص ، ويتمثل هذا النوع من الرسوم في الخدمات الضرورية والأساسية التي تقدمها بعض المرافق التي لا تستهدف منها تحقيق إيراد مالي للدولة ، وغالباً ما نجد أن الرسم في مثل هذه الحالة لا يمثل إلا قيمة رمزية إذا ما قورن بتكاليف الخدمة الخاصة التي يحصل عليها الفرد ، ويظهر هذا النوع من الرسوم في خدمات الصحة والتعليم .

إن تقدير الرسم يتوقف على رغبة الدولة في استخدامه كوسيلة للحصول على إيرادات مالية ، أو كوسيلة لتحقيق أهداف اجتماعية معينة كأن ترغب الدولة في تقليص استخدام خدمة معينة أو الحد منها فترفع من رسومها على المستفيدين من هذه الخدمات، ويظهر ذلك في الرسوم المفروضة على المشروبات الكحولية الضارة بالصحة وغيرها ، أما إذا أرادت تقديم خدمات للمواطنين وتحقيق مصلحة عامة فتعتمد الدولة إلى فرض رسوم رمزية كما هو الحال في الخدمات الضرورية كالتعليم وغيرها .

ثالثاً : التكليف القانوني للرسم :

الأصل أن فرض الرسم يتم بمقتضى قانون توافق عليه السلطة التشريعية وذلك لإضفاء صفة الإلزام والإجبار في الرسم ، وبذلك فإن الرسم يتساوى مع الضريبة في العنصر الإلزامي عندما يفرض قواعد قانونية أمرة تجبر الفرد على دفع قيمة الرسم عندما يتقدم بطلبه إلى إحدى الهيئات الحكومية .

وفي حالات معينة قد لا يتطلب إصدار بعض الرسوم وفرضها إصدار قانون وإنما يكفي أن يصدر قانون يفوض الوزير المختص كوزير المالية أو الإدارة المعنية صلاحية فرض الرسم – يفرض الرسم هنا بناءً على قانون – فتكون الإدارة في مثل هذه الحالة أقدر في تقدير قيمة الرسم وتنظيمه ، وأعلم في تحديد قيمة الرسم المطلوب مقابل الخدمة الخاصة ، وغالباً ما ينظم هذا النوع من الرسوم بلوائح أو قرارات إدارية

تفوض الإدارات ذات العلاقة في إصدار الرسم وتحويل للقيام بذلك من السلطة التشريعية ، وهذا ما يحدث في الرسوم المستعجلة والآنية والتي تتطلب تعديلات بين الحين والآخر دون إشغال السلطة التشريعية ، وخلاصة ما سبق : أن الرسم يمكن أن يصدر بقانون أو بناءً على قانون وإلا فإن فرضه يكون باطلاً من الناحية الدستورية.

وقد أدى عدم وجود ميزات خارجية واضحة بين الرسم والضريبة إلى حدوث لبس رغم أن هناك فروقاً جوهرية بينهما ، فقد تشابه الضريبة مع الرسم في أسلوب الجباية كوضع طابع دمغة ، كذلك عدم دقة المشرع في اختيار المصطلحات المالية كأن يطلق اسم رسوم على بعض الضرائب مثل رسوم الأيلولة على التركات ، ورسوم الدمغة والرسوم الجمركية ورسوم الإنتاج ، وهذه كلها في الحقيقة ضرائب رغم تسميتها رسوماً.

رابعاً : الفرق بين الرسم والضريبة :

ورغم أن كليهما يعتبر من قبيل مصادر التمويل العامة إلا أن ثمة اختلافات جوهرية بين الضريبة والرسم ، وتتحدد مواطن الاختلاف في كل من مصدر الالتزام ، ومدى تحقق نفع للممول ، والجهة المختصة بالحصول ، وطبيعة الإلزام ، والأهمية النسبية لكل منهما .

١- **من حيث مصدر الالتزام بالدفع :** يمثل القانون مصدر الالتزام بالضريبة ، إذ لا تقرر الضريبة أو تعدل أو تلغى إلا بقانون صادر من السلطة التشريعية ، فيما يقتصر دور السلطة التنفيذية على التنفيذ ، في حين لا يتطلب فرض الرسم إصدار تشريع فيجوز أن يصدر بلائحة أو قرار وزاري بناءً على قانون يخول الجهة المختصة إصدارها .

٢- **من حيث الإلزام :** فإن الضريبة هي فريضة إجبارية بمقتضى القانون يلتزم المكلفون بأدائها ، فيما يرتبط عنصر الإلزام في حالة الرسم بطلب الخدمة ، فإذا طلب الفرد الخدمة أصبح ملزماً بأداء الرسم وإذا لم يطلب الخدمة فليس عليه ثمة إجبار لدفع الرسم ، فسادد الرسم مرهون بإرادة الفرد في اختيار الخدمة موضوع الرسوم .

٣- **من حيث جهة التحصيل :** فيتم تحصيل الضريبة عن طريق الإدارة الضريبية التي تتبع وزارة المالية ، فيما يتم تحصيل الرسم عن طريق الوحدات الإدارية الحكومية المختلفة ويكون التحصيل غالباً لصالح الخزنة العامة ، ما لم يتم تخصيص الحصيلة لمصلحة الوحدة مقدمة الخدمة بموجب قانون .

٤- **من حيث المقابل :** الرسم فريضة إجبارية تقررها الدولة ويدفعها الفرد نظير خدمة خاصة تسديدها الدولة إليه ويستفيد منها دافع الرسم بطريق مباشر وهي تنطوي في نفس الوقت على النفع العام ، أما أساس الضريبة هو نصيب الممول في التكاليف وبقدر يساره تكون حصته من الضريبة مهما كان النفع الذي يعود عليه من نشاط الدولة ضئيلاً أو كبيراً ، فالأصل في الضريبة أن تفرض وتدفع بدون أي مقابل .

٥- **من حيث الأهمية والهدف :** تشكل الضرائب أعلى وزن نسبي على الإطلاق بين مصادر التمويل التي تشكل هيكل التمويل الحكومي كما تزداد أهميتها بشكل مطرد ، في حين لا تمثل الرسوم وزناً يعتد به في هيكل التمويل الحكومي .

كما يختلف الرسم عن الضريبة في أن الأول يهدف غالباً لتحقيق الغرض المالي (الحصيلة) التي تساعد على تقديم الخدمة ، أما الضريبة فقد تفرص لتحقيق أهداف غير مالية ، بل تسعى لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية معينة .

خامساً : المقارنة بين الرسم والتمن العام :

بعد أن تم توضيح مفهوم الرسم ومن قبله التمن العام عند دراسة إيرادات الدولة المتحققة من أملاكها (الدومين) ، يتطلب الأمر التعرف على أوجه التشابه والاختلاف بينهما من أجل تحديد أهمية كل منهما .

أولاً : أوجه التشابه بين الرسم والتمن العام :

١- يتشابه الرسم مع التمن العام من حيث المنفعة ، حيث أن كلاهما يدفع بقصد الحصول على منفعة معينة (خدمة أو سلعة) ، وأن كلاهما يتحدد على أساس أن يكون مساوياً للخدمة أو السلعة أو أكبر منها أو أقل منها، وأن الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية تدفع الدولة لأن يكون الرسم أو التمن العام أكثر أو أقل من قيمة الخدمة أو السلعة .

٢- يتشابه الرسم مع التمن العام من حيث مقداره ، فكل منهما يكون مساوياً لتكاليف الخدمة أو السلعة أو أكبر أو أقل منهما ، وذلك لأن الأسباب التي تدفع الدولة إلى فرض الرسم هي ذاتها التي تدفعها إلى تحديد ثمن منتجات الدومين بصورة أكبر أو أقل من نفقة إنتاجها .

٣- يتشابه الرسم مع التمن العام من حيث وجود الضريبة المستترة ، حيث أن كلاهما يتضمن هذه الضريبة في حالة زيادة قيمة الرسم أو التمن العام عن تكاليف الخدمة أو السلعة المستهلكة .

ثانياً : أوجه الاختلاف بين الرسم والتمن العام :

١- يختلف الرسم عن التمن العام من حيث طريقة تحديد قيمته ، حيث تتحدد قيمة الرسم بقانون أو بناءً على قانون في حين تتحدد قيمة التمن العام بقرار إداري من الهيئة العامة التي تتولى إدارة المشروع الصناعي أو التجاري ، وهي لذلك تملك حق تعديل مقدار التمن بقرار آخر تبعاً لظروف العرض والطلب والاعتبارات الاجتماعية والاقتصادية ، وعليه فإن قيمة الرسم ستكون واحدة لجميع المستفيدين من الخدمة ، أي لا يمكن زيادتها أو تخفيضها لأنها تتحدد بإرادة الدولة المقررة بقانون ، في حين أن مقدار التمن العام يمكن زيادته أو تخفيضه لفئة معينة دون أخرى وفقاً للظروف الاقتصادية التي يمر بها المشروع العام وطريقة إدارته ، كما هو الحال في حالة بيع الدولة لمنتجاتها عن طريق المزايدة .

٢- يختلف الرسم عن التمن العام من حيث مقدار المنفعة الخاصة ، حيث أن دافع الرسم يحصل على خدمة تحقق له نفعاً خاصاً إلى جانب النفع العام الذي يعود على المجتمع بأسره ، أما في حالة التمن العام فإن النفع الخاص يعود على دافع التمن ، ومن هنا يتضح أن الرسم يدفع مقابل خدمة إدارية تقدمها هيئة عامة ذات صفة إدارية ، أما التمن العام فيدفع مقابل سلعة أو خدمة تجارية تقدمها هيئة عامة ذات صفة تجارية أو صناعية .

- ٣- يختلف الرسم عن الثمن العام من حيث مجال سلطة تحديده حيث أن مقدار الرسم يتحدد بإرادة الدولة وبقانون أو بناءً على قانون ، أي أنه يتحدد بدون تدخل الأفراد، بينما يتحدد مقدار الثمن العام وفقاً لقوانين العرض والطلب في حالة المنافسة الكاملة بين المشروعات ، أو قد تحتكر الدولة تحديده، وهنا يقترب تحديد الثمن العام من الرسم ، وهو ما يضعف من التفرقة بينهما .
- ٤- يختلف الرسم عن الثمن العام من حيث الإلزام ، حيث أن الرسم يدفع جبراً وتتمتع الدولة في تحصيله بحق امتياز على أموال المدين ، أما في حالة الثمن العام فإنه يدفع اختياريّاً ولا تتمتع الدولة بحق مقاضاة الأفراد أمام المحاكم بحق امتياز على أموال المشتري .
- ٥- يختلف الرسم عن الثمن العام من حيث أهميته ، حيث تتحدد أهمية الرسم كمصدر من مصادر الإيرادات العامة للدولة مقارنةً بالثمن العام الذي أخذت أهميته تتزايد كمصدر لإيرادات الدولة وذلك لانتشار استخدامه بسبب زيادة تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية .

المبحث الثاني الإتاوات

تقوم الدولة بتنفيذ الكثير من الأعمال ذات النفع العام مثل شق الترع وإقامة الكباري وتقسيم المدن وإنشاء الشوارع والميادين ، ويترتب على تنفيذ هذه المشروعات نفع عام يعود على جميع أفراد المجتمع وإلى جانب ذلك نفع خاص يعود على فريق معين من أفراد المجتمع ، فإذا ما قامت الدولة بإنشاء شارع جديد أو توصيل المياه والمجاري والكهرباء إلى ضاحية حديثة أو مد خطوط المترو والأتوبيسات إلى ضاحية غير مستغلة فسيؤدي ذلك حتماً إلى نفع عام يتمثل في تعمير هذه المناطق وتحسين أحوال الصحة والأمن بها.

ولكن هذه الأعمال العامة من شأنها أن تضفي على الأراضي الواقعة في هذه المنطقة قيمة لم تكن تتمتع بها من قبل ، فإذا ما أراد ملاك الأراضي أو العقارات المبنية في هذه الضاحية بيعها فلا شك أنهم سيحصلون على أسعار مرتفعة لممتلكاتهم نتيجة لهذه التحسينات التي أضيفت إلى المنطقة ، ولما كانت هذه الأعمال العامة التي قامت الدولة بتنفيذها هي السبب المباشر لهذه الزيادة الرأسمالية في قيمة العقارات ، فإنه من الطبيعي أن تحصل الدولة على مقابل لهذه المنافع التي أدتها لطبقة الملاك العقاريين ، وهذا المقابل هو ما يسميه علماء المالية العامة " إتاوة " أو " مقابل التحسين " ، وهنا نعرف الإتاوة، ونبين الفرق بينهما وكل من الرسم والضريبة ، وذلك على النحو التالي:

أولاً : تعريف الإتاوة :

مما سبق يمكن تعريف الإتاوة بأنها المبالغ التي تحددها السلطة العامة وتجبها بصفة إجبارية من بعض الأفراد مقابل زيادة القيمة الرأسمالية لممتلكاتهم ، والتي تحققت نتيجة الأعمال والمشروعات العامة التي قامت بها الدولة ، وإن كانت تستهدف بها في المقام الأول تحقيق المنفعة العامة .

وعلى ذلك يشترط في الإتاوة من حيث أنها استعمال السلطة الجبائية شرطان :
الأول : توفر النفع العام في الأشغال العمومية التي تفرض الإتاوة للمساعدة في تنفيذها .

الثاني : أن تكون المنفعة الخاصة التي تعود على أصحاب العقارات من هذه الأشغال قابلة للقياس والتقدير حتى يمكن توزيع عبء تكاليفها بين المنتفعين توزيعاً عادلاً .

وقد يبدو للقارئ سهولة الخلط بين الرسم والإتاوة باعتبار أن كلا منهما مقابل لخدمة أو عمل عام عاد على الفرد بمنفعة خاصة وفي نفس الوقت عاد على المجتمع بمنفعة عامة تفوق تلك المنفعة الخاصة ، إلا أن نظرة فاحصة للأمر تكشف عن الكثير من الاختلافات بين الرسم والإتاوة .

ثانياً : الفرق بين الرسم والإتاوة :

- ١- أن الرسم يدفع نظير خدمة عامة في حين أن الإتاوة تدفع نظير عمل عام .
- ٢- أن الإتاوة تفرض على طبقة ملاك العقارات فقط في حين أن الرسوم تفرض على أي فرد من أفراد المجتمع متى طلب الانتفاع بالخدمة المرسومة .

٣- أن الرسم يدفع بصفة دورية متكررة في كل مرة ينتفع فيها الفرد بالخدمة العامة في حين أن الإتاوة تفرض مرة واحدة ، ولا يعني ذلك ضرورة تحصيل الإتاوة مرة واحدة ، فقد ترى الدولة تحصيل الإتاوة على أقساط تخفيفاً من وقعها .

٤- أن درجة الإكراه في حالة الإتاوة تفوق حالة الرسم ، فالفرد لا يقوم بأي إجراء من جانبه حتى تستحق عليه الإتاوة ، في حين أنه في حالة الرسم لابد وأن يطلب الخدمة باختياره فإذا لم يطلب الخدمة وامتنع عن الانتفاع بها استطاع أن يتجنب دفع الرسم في حين أنه في حالة الإتاوة لا يخير الفرد قبل القيام بتنفيذ الأعمال العامة ولا يستطيع تجنب الانتفاع بها وبالتالي لا يستطيع أن يتجنب دفع الإتاوة .

٥- أن الحد الأقصى للإتاوة هو مقدار المنفعة الخاصة التي عادت على مالك العقار نتيجة قيام الدولة بعمل عام ، أي مقدار الزيادة الرأسمالية في قيمة العقار ، في حين أن الرسم يتحدد وفقاً لنسبة المنفعة الخاصة إلى المنفعة العامة في الخدمة المؤداة .

ثالثاً : الفرق بين الضريبة والإتاوة :

الإتاوة وإن كانت استعمالاً لسلطة الجباية ، أي أنها فريضة إلزامية من الدولة على الفرد ، إلا أنها ليست ضريبة بالمعنى المالي بل أن هناك فروقاً جوهرية بينهما أهمها :

١- لا تسري - في بعض الأحوال - الأحكام التشريعية الخاصة بالضرائب كالإعفاء منها على الإتاوة .

٢- لا يرتبط فرض الإتاوة بالقيود الدستورية في فرض الضرائب ، ذلك لأن الإتاوة تختلف عن الضريبة في أساسها ، فأساس الضريبة هو التكاليف العامة التي توزع على الممولين بنسبة يساهم بها كل فرد إلى مقدار النفع الذي يعود على كل فرد على حدة ، أما أساس الإتاوة فهو مقدار النفع الخاص الذي يعود على دافعها والذي يقاس عليه مقدار الإتاوة ، وبعبارة أخرى فإن الإتاوة يقابلها نفع خاص ممكن قياسه أما الضريبة فلا يقابلها نفع خاص ، وإذا وجد بالفعل فإنه ينشأ عرضاً عن انتفاع الفرد بالمرافق العامة التي تؤديها الدولة .

٣- قد تفرض الضريبة على الملكية أو على الدخل أو على الإنفاق أو على أي معيار آخر للياسر ، وقد تكون تصاعدية تزداد نسبتها بزيادة درجة اليسار أما الإتاوة فهي خاصة بطبيعة الملاك العقاريين ولا تكون تصاعدية ، بل تتناسب مع مقدار المنفعة الخاصة .

٤- الإتاوة مجالها محدود بالشئون والإصلاحات العينية ، أما الضرائب فلا حد لمجالها من هذه الجهة .

٥- تهدف الضرائب إلى تمويل الإنفاق العام الجاري الذي يتجدد ويتكرر على الدوام فضلاً عن سداد أقساط الدين العام ، أما الإتاوة فتهدف الحصول على جزء من النفقات التأسيسية التي تضيف إلى رأس مال الدولة الثابت .

المبحث الثالث

الغرامات

الغرامة عقوبة مالية رادعة تفرض على مرتكبي المخالفات القانونية ، فالأصل في الغرامة إذن هو توقيع الجزاء دون النظر إلى حصيلتها كمورد من الموارد ، وكلما حالف المشرع التوفيق في فرض وتطبيق الغرامات الرادعة على مرتكبي المخالفات القانونية قلت عدد المخالفات المرتكبة خلال السنة وقلت حصيلتها المالية ، ومن ناحية أخرى فإن ازدياد حصيلة الغرامات المالية واتخاذها صفة التكرار والدورية لدليل على فشل المشرع في فرض الغرامات الرادعة ، حتى أن بعض العلماء يميل إلى اعتبار المبالغ المفروضة في هذه الحالة ضريبة وليست غرامة.

ومن ذلك يتضح أن نظام الغرامات الناجح يتميز بعدة خصائص يصعب معها الاعتماد عليه في تمويل النفقات العامة ، فحصيلة الغرامات غير ثابتة ويصعب التنبؤ بها نظراً لارتباطها بالمخالفات القانونية وجوداً وعدماً ، وحصيلة الغرامات عادةً ضئيلة وتزداد ضآلتها كلما ازداد قانون العقوبات قرباً من تحقيق الهدف من وجوده .

المبحث الرابع

الرخص

تشتترط الدولة لمزاولة الأفراد بعض المهن أو تأجير بعض العقارات لأغراض معينة أو تشييد عقار الحصول على تراخيص من السلطات المختصة، ومنح الترخيص أو الإذن هو خدمة تؤديها الدولة ، تحصل مقابلها على مبلغ من المال " رخصة " ، وإذا كان كل من الرسم والرخصة مقابل خدمة إلا أن هناك فروقاً هامة بينهما فالرخصة لا تؤدي إلا إذا كانت الدولة تباشر رقابة معينة وإشرافاً خاصاً ، فضلاً على أن أساس تحديد الرسم يختلف عن أساس تحديد الرخصة .

الباب الثاني

الضرائب

تمثل الضرائب أهم مصادر التمويل التي تستخدمها الحكومة لتمويل برامجها الإنفاقية ، حيث تشكل أعلى وزن نسبي في هيكل التمويل الحكومي لمعظم دول العالم ، وبدون وجود ضرائب لا تستطيع أي حكومة تنفيذ برامجها، إذ لن يكون في مقدورها إشباع الحاجات الاجتماعية كالدفاع والأمن والعدالة والحاجات المستحقة كالتعليم والصحة، وبدون وجود ضرائب أيضاً لن تستطيع الحكومة تحقيق أهدافها فيما يتعلق باعتبارات العدالة في توزيع الدخل ، والكفاءة ، والاستقرار الاقتصادي .

وبخلاف معظم التمويلات بين الأفراد التي تتم بشكل طوعي ، فإن عملية فرض الضرائب ، باعتبارها آلية لتمويل الموارد من الاستخدام الخاص إلى الاستخدام العام يجب أن تكون إجبارية نتيجة لأن تمويل توفير السلع والخدمات التي تشبع الحاجات الاجتماعية يتعذر من خلال الموارد التلقائية بسبب مشكلة المستفيد المجاني ، حيث لا يكون لدى الأفراد أي حافز في المشاركة في التمويل .

والضريبة في عصرنا الحديث لا يمكن أن تستقطع دون أن تنثير انعكاسات أو نتائج على الاستهلاك والادخار والإنتاج والاستثمار وهذا التأثير يختلف بالطبع باختلاف التكوين السياسي والاقتصادي للدولة بالإضافة إلى مراحل النمو الذي وصلت إليه ، بعبارة أخرى أصبح للضريبة مفهوم عصري يقوم على اعتبارها إحدى الوسائل المالية التي تمكن الدولة من التدخل في النشاطات الاقتصادية والإنتاجية ، وتوجيه هذه النشاطات الوجهة السليمة .

وسوف نتناول دراسة الضريبة في أربعة فصول :

- الفصل الأول : مفهوم وطبيعة الضريبة .
- الفصل الثاني : التنظيم الفني للضرائب .
- الفصل الثالث : بعض المشاكل الفنية والاقتصادية التي تثار بمناسبة فرض الضرائب .

الفصل الأول

مفهوم وطبيعة الضريبة

إن فكرة الضريبة التي تبدو واضحة المعالم اليوم لم تكن كذلك في الماضي فقد تطورت طبيعة الضريبة وتباينت أهدافها كثيراً خلال العصور مع تطور النظم السياسية والظروف الاقتصادية السائدة في المجتمع .
ونتناول في هذا الفصل ، التعريف بالضريبة ، أثر التطور الاقتصادي في مفهوم الضريبة ، أهداف الضريبة ، أساس فرض الضريبة ، وأخيراً القواعد الأساسية للضريبة، وذلك من خلال المباحث الآتية :

المبحث الأول

تعريف الضريبة وعناصرها

الضريبة هي : اقتطاع مالي جبري نهائي من ثروة الأشخاص ، تفرضه وتقوم به الدولة ، دون مقابل محدد لدفعها ، بقصد تحقيق النفع العام.
من واقع التعريف السابق ، يمكن استخلاص عناصر الضريبة ، وهي :

١- **الضريبة اقتطاع مالي من ثروة الأشخاص :**

تفرض الضريبة وتجبى في العصور الحديثة نقداً ، وذلك على خلاف ما كان عليه الوضع في النظم الاقتصادية القديمة ، فلقد كانت الضريبة ، حينها ، تجبى عيناً إذ كان دور النقود محدوداً ، فكانت تحصل في صورة قدر من المحاصيل الزراعية ، أو عدد من ساعات العمل يلتزم الأفراد بتقديمه للدولة أو لمشروعاتها " نظام السخرة " .
ولا شك أن نظام الضرائب العينية لا يتلاءم مع احتياجات الاقتصاديات الحديثة المتقدمة ، فالضريبة النقدية تعطي للدولة حرية أكبر في مباشرة نشاطها ، وفي اختيار موظفيها ، كما أمكن للدولة باعتمادها على الضرائب النقدية في تمويل مشترياتها من سلع وخدمات ، أن تتفادى الالتجاء – من أجل تحقيق الوظائف العامة وخاصة الوظائف المرتبطة بمباشرة سلطة الأمر والنهي – إلى أصحاب الثروات ، لذلك قيل أنه لولا الضريبة النقدية لما أمكن الخروج من النظام الإقطاعي وهكذا أصبحت الضريبة العينية غير ملائمة للتطبيق في الوقت الحاضر لأسباب منها :

- **من الناحية العملية :** أصبحت الدولة تتدخل في النشاط وتقوم ببعض المشروعات بنفسها ، ومن ثم فعلى الدولة تمويل الإنفاق على هذه المشروعات، وطالما أن المجتمع يتعامل بالنقود ، فإن تحصيل الدولة للضريبة عيناً لن يمكنها من الإنفاق على مشروعاتها، وسيعوق قيامها بها.

- **من حيث كلفة التحصيل :** فإن التحصيل العيني للضريبة سيكلف الدولة نفقات مرتفعة لجمع الأشياء العينية محل الضريبة ونقلها وتخزينها ، فضلاً عن احتمال تلفها وفقد جزء منها ، بالإضافة إلى نفقات بناء أماكن التخزين ، وأجور القائمين على تلك المخازن وصيانتها .

- **من حيث المبادئ الديمقراطية :** عدم اتفاق مبدأ الإكراه على تأدية الخدمات العامة (السخرة) مع كرامة الإنسان وأدميته .

- **من حيث طبيعة الأنشطة :** يصعب فرض هذه الضرائب على كثير من الأنشطة، إذ أن طبيعة كثير من الضرائب ، كتلك المفروضة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة أو على كسب العمل أو على الأرباح التجارية والصناعية أو على أرباح المهن الحرة ، تجافي الطريقة العينية في تحصيلها.

- **من حيث العدالة :** فإن الضريبة العينية تعتبر غير عادلة لأنها لا تفرق بين تكاليف الإنتاج من فرد لآخر ومن منطقة لأخرى بالنسبة للمحاصيل ، كما لا تفرق بين قدرة الأشخاص على العمل بالنسبة للضريبة العينية الممثلة في تقديم عمل للدولة .

وقد ترد على نظام الضرائب النقدية استثناءات بسيطة تدفع فيها الضرائب عيناً . وهذا الاقتطاع المالي يتم من ثروة الأشخاص ليؤول للخرانة العامة للدولة ، ومفهوم الأشخاص هنا يمتد ليشمل الأفراد ، والأشخاص الخاصة ، كما يمكن أن يشمل الأشخاص الاعتبارية العامة التي قد تفرض عليها الضريبة ، وإن كان دور وأثر الضريبة بالنسبة للأشخاص العامة هو بالدرجة الأولى دور رقابي لتقييم الأداء ، حيث أن ما تدفعه يعتبر أصلاً مملوكاً للدولة بمفهومها الواسع " منها وإليها " .

٢- الضريبة تفرض وتجبى جبراً :

تفرض الدولة الضريبة بمقتضى ما لها من سيادة ، ومعنى ذلك أن السلطة العامة هي التي تنفرد بوضع النظام القانوني للضريبة ، فهي التي تحدد وعائها، وتعين سعرها، وتبين طرف تحصيلها ، وهي التي تقرر كل ذلك وحدها دون أي اتفاق مع الممولين كل على حدة .

ومن ثم يكون الالتزام بأداء الضريبة واجباً على جميع المكلفين بأدائها مادامت توافرت لديهم الشروط التي حددها قانون الضريبة ، على نحو يجعل التهرب من أدائها جريمة تستوجب العقاب ، كما أن الضريبة المستحقة تعد ديناً ممتازاً للدولة لها الحجز على أموال المكلف وإتباع الأساليب الجبرية لتحصيل قيمة الضريبة .

ولا يتنافى عنصر الجبر مع ضرورة حصول الدولة على موافقة ممثلي الشعب على فرض الضرائب في الدول الديمقراطية الحديثة ، ولذلك تحرص دساتير الدول على النص على أن إنشاء الضرائب أو تعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بقانون ، تأكيداً لرقابة السلطة التشريعية الممثلة لجماهير الشعب وبالتالي لجماعة المكلفين بالضرائب .

٣- الضريبة تدفع بصفة نهائية :

معنى أن الاقتطاع نهائي ، إنما ينصرف إلى أن دافع الضريبة لا يحق له استرداد قيمة الضريبة المدفوعة ، وليس له أن يتقاضى أية فوائد عليها إذ أن ما دفعه للدولة تحت هذا المسمى يؤول نهائياً إلى خزانة العامة وتنقطع صلة دافعه به .

وليس معنى ذلك أن الفرد إذا دفع مثلاً مبلغاً بالزيادة عما هو مستحق عليه كضريبة لا يستطيع استرداده ، فالمقصود بالنهائية ، نهائية مبلغ الضريبة ، المستحق قانوناً دون أن ينصرف إلى ما زاد على ذلك ، وإلا كان متعارضاً مع الشرعية والعدالة

٤- الضريبة ليس لها مقابل معين :

الضريبة على عكس الرسم ليس لها مقابل معين يحصل عليه دافعها من الدولة ، إذ الأصل فيها أن تسدد منها تكاليف الخدمات العامة غير القابلة للتجزئة كالأمن والدفاع ،

التي لا يعرف ما يعود على كل فرد منها ، ولذلك فإن ما يفرض من الضريبة على المكلف لا يراعى فيه ما يناله من نفع ، وإنما يتوقف مقدار الضريبة على أساس المقدرة التكاليفية للممول وحدها ، والدولة هي التي تحدد المقدرة التكاليفية ، التي تفرض على أساسها الضريبة ، ومن ثم فلا توجد هناك علاقة بين مقدار النفع الخاص ، الذي يعود على الفرد ومقدار الضريبة المدفوعة ، وليس هناك ضمان للمكلف من إساءة استعمال المال العام، الذي حصل منه ، إلا ما يقدمه نظام الدولة المالي من ضمانات دستورية.

٥- هدف الضريبة تحقيق منفعة عامة :

لقد قصر التقليديون مضمون المنفعة العامة على تغطية النفقات التقليدية (الدفاع ، الأمن ، العدالة) وعلى ذلك فالضريبة محايدة هدفها جمع المال دون تدخل في آلية السوق، وعلى عدم التأثير في البنيان الاقتصادي والاجتماعي ، غير أن التطور الذي حدث في مفهوم النفقة العامة قد جعل الضريبة تؤثر في البنيان الاقتصادي والاجتماعي، حيث تستخدم الدولة الضريبة إلى جانب غرضها الرئيسي ، وهو تمويل الإنفاق العام ، إلى تحقيق أغراض أخرى غير مالية (اقتصادية واجتماعية) ، كأن تفرض الدولة ضريبة جمركية ، بقصد حماية المنتجات الوطنية ، أو للحد من استيراد بعض السلع ، وتفرض ضريبة إنتاج عالية على سلع معينة للحد من انتشارها ، بسبب أثارها السيئة على الصحة العامة مثلاً ، وتضع أسعاراً تصاعدية مرتفعة للضرائب على التراكات والدخول ، بقصد الحد من الثروات الكبيرة أو للعمل على تقليل التفاوت في الدخل ، ومن جهة أخرى يساعد الإعفاء من الضريبة مع غيره من الوسائل الأخرى في تشجيع بعض أنواع الأنشطة المفيدة من الناحية الاجتماعية .

باختصار أصبحت الضريبة في الفكر المالي الحديث سلاحاً هاماً وأداة من أدوات التدخل يمكن استخدامها لحماية المنتجات الوطنية ، أو تشجيع الادخار والحد من الاستهلاك ، أو مكافحة التضخم أو الانكماش الاقتصادي ، أو تقليل التفاوت في الدخل والثروات ، أو محاربة أنواع الاستهلاك الضار ، أو تشجيع رؤوس الأموال الأجنبية أو تحجيم وجودها ، أو إعادة توزيع الأعباء القومية بين أبناء المجتمع بما يحقق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي .

المبحث الثاني أثر التطور الاقتصادي في مفهوم الضريبة

إن الشيء الأكيد هو وجود قواسم مشتركة للنظم الضريبية المطبقة في البلدان المتطورة ، والبلدان النامية ، وبمقابل القواسم المشتركة يوجد تباعد في التطبيق وفي توجيه السياسة المالية ، نبينه فيما يلي :

١ - مفهوم الضريبة في البلدان المتطورة:

إن الضريبة تحتل مكانة متميزة في اقتصادات البلدان المتطورة وحكومات هذه الدول تستخدمها كأداة فعالة في تنفيذ السياسات المالية والاجتماعية وهذا الأمر منسجم مع العوامل الاقتصادية المناسبة ، حيث يوجد جهاز إنتاجي متطور ، ومستوى الدخل الفردية المرتفعة ، لذلك فإن الإيرادات الضريبية كبيرة فمثلاً نسبة الإيرادات الضريبية في تكوين الدخل القومي ، تصل في بلدان الاتحاد الأوروبي ما بين ٣٥ % إلى ٥٠ % في الفترة ما بين (٢٠٠٥ - ٢٠١٠) فالضريبة وسيلة مفضلة لتدخل الحكومة في آلية السوق فهي تعدل مخصصات الدخل ومصادره ، وتؤثر في أسعار المواد ومكونات الإنتاج وفي توزيع الأنشطة الاقتصادية حسب المناطق .

وكلما زاد الدخل الفردي أو القومي زادت نسبة الضريبة بزيادة مستوى الدخل .

• سمات الضرائب في الدول الرأسمالية :

- القسم الأكبر من الدخل القومي يأتي من الصناعة والتجارة والمعروف أن مردودات هذه القطاعات أكبر إنتاجية من مردودات القطاع الزراعي .
- اليد العاملة في هذه البلدان أكثر إنتاجية بكونها متخصصة ومهياً بشكل جيد للإنتاج بالإضافة إلى توزيعها التقني والفني حسب المهن ، أضف إلى ذلك ، فإن متوسط الدخل الفردي لهذه الطبقة مرتفع نسبياً مما يشكل شريحة ضريبية جيدة ، ذات مردود عال وبالتالي أن القدرة التكاليفية مرتفعة مما يؤدي إلى إيرادات ضريبية عالية.
- الإدارة الضريبية مكونة ومهياً لمواجهة متطلبات مجتمع متطور حيث الدراسات العلمية والأجهزة الحديثة ، والكادر المدرب وأجهزة الاستعلامات الواسعة والمنظمة بالإضافة إلى الإحصائيات واستخدام مبتكرات العصر في خدمة الإدارة المالية.
- أجهزة الدولة كافة في البلدان المتطورة تعطي دفعاً لإقامة نظام ضريبي متطور فالتنسيق الجيد والسريع بين هذه الأجهزة والإدارة الضريبية يساعد على نجاح النظام الضريبي في إعطاء أفضل الإيرادات المالية .

٢ - مفهوم الضريبة في البلدان النامية :

في البلدان النامية يوجد أولويات للبناء الاقتصادي ، كبناء الخدمات الأساسية للشعب من صحة وتعليم وطرق وجسور ، أو ما يسمى بالبنية التحتية ولهذا تم الاعتقاد بأن على الضريبة أن تلعب دور الممول في إقامة وإنشاء البنية التحتية للاقتصاد الوطني ، ولكن واقع الحال أثبت أن دور الضريبة في أغلب البلدان النامية مازال ثانوياً ومحدوداً جداً في تزويد الخزانة العامة بالمال اللازم للتنمية، وفي تأثيره في السياسة الاقتصادية والاجتماعية لهذه الدول .

سمات ضرائب البلدان النامية ما يلي: - ضعف الحصيلة الضريبية :

إن هذه الظاهرة هي نتاج مجموعة عوامل موجودة في بنية الاقتصاد النامي، الدخل الفردي ضعيف إلى حد يجعل الاقتطاع الضريبي محدوداً والأنشطة الاقتصادية مازالت تقليدية وإن كانت حديثة ، فهي بحاجة إلى تشجيع وإلى إعفاءات ضريبية فالقطاع الزراعي مازال هو عصب الاقتصاد القومي والدخول هي هذا القطاع ضعيفة الإنتاجية وحتى إيرادات القطاع الزراعي معفاة من الضرائب.

- عدم التوازن في النظم الضريبية المطبقة :

من الملاحظ أن النظم الضريبية في البلدان النامية ، تتسم بعدم التوازن بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة حيث تمثل الضرائب غير المباشرة في متوسطها إلى ما يقارب من (٦٠ - ٧٠ %) من مجموع إيرادات ضرائب الدولة.

- عدم الانسجام في التشريع الضريبي :

إن التشريعات الضريبية ، المعمول بها في أغلب البلدان النامية ما هي إلا نسخة مشوهة في أغلب الأحيان من التشريعات الضريبية المطبقة في الدول الرأسمالية ، والتي تختلف نسجها الاقتصادية كليةً عن نسج ومكونات اقتصادات الدول النامية ، لذلك ينصح دائماً أن تتخلى الدول النامية ، عن تشريعات مالية مستوردة وعلى هذه الدول إقامة تشريعها الضريبي في ضوء معطيات وظروف اقتصادها ومجتمعها .

- العجز في الإدارة الضريبية :

إن ظاهرة العجز الإداري تشمل جميع الإدارات الحكومية في البلدان النامية وبخاصة البلدان التي مازالت عاجزة عن تكوين كوادر متقدمة في مجال الضرائب إما لنقص الإمكانيات وإما لأن الإدارة الضريبية المعاصرة بحاجة إلى ثقافات متطورة في حسابات وأجهزة معقدة ، مازالت البلدان النامية غير قادرة على إعدادها ووضعها موضع الخدمة، فهذا العجز الإداري يؤثر بالتأكيد في الإيرادات الضريبية للدولة .

نستنتج مما سبق أن انحسار دور الضريبة في البلدان النامية يرجع إلى عوامل تخرج أحياناً عن إرادة تلك الدول ، فانخفاض الإيرادات الضريبية انعكاس لمستوى الدخل القومي ومتوسط نصيب الفرد منه ، بحيث لا يكفي الدخل على المستوى القومي والمستوى الفردي لمتطلبات الإشباع الخاص ولمتطلبات الإشباع العام معاً وهذا يقود بالتأكيد إلى انخفاض القدرة التكاليفية القومية .

وهكذا تدخل النظم الضريبية في البلدان النامية بحلقة مفرغة متداخلة ولكن عندما تأخذ البلدان النامية في تحقيق مرحلة من النمو الاقتصادي والاجتماعي عندئذ تبدأ بالضرورة في تغيير نظمها الضريبية ، عندما يتم اتساع السوق المحلية عن طريق الإنتاج والاستهلاك ، وتهتم هذه الدول برفع مستوى الدخل الفردية وإعطاء مكانة هامة إلى تكوين المدخرات والاستثمارات في هذه المرحلة عندها يقوم نظام ضريبي يستند إلى ضريبتين أساسيتين هما ، الضريبة على الدخل والضريبة على الإنفاق .

المبحث الثالث أهداف الضريبة

من المؤكد أن للضريبة أغراضاً وأهدافاً متعددة ومتشعبة ، من الناحية التاريخية كان للضريبة إلى بداية القرن العشرين هدف وحيد هو الهدف المالي وبالتالي استخدمت السلطات العامة الضريبة للحصول على الإيرادات المالية لتغطية النفقات العامة .

وكان على الإيرادات الضريبية في ذلك الوقت ، أن تبقى في أدنى حد لها حتى أن المفهوم التقليدي للضريبة يعتمد على الفكرة القائلة بأن الضريبة " شر لابد منه " وبالتالي نادى هؤلاء بضرورة بقاء الضريبة على الحياد فلا تستخدم لأغراض اقتصادية واجتماعية ، غير أن مبدأ حياد الضريبة قد اختفى شيئاً فشيئاً، وحل محله مبدأ " الضريبة التدخلية " حيث اعتبرت للضريبة أهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية بالإضافة إلى أهدافها المالية.

١- الأهداف المالية للضريبة : الهدف المالي للضريبة من أحد الأهداف الرئيسية والهامة لأي ضريبة ، فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزانة الدولة ، أحد غايات السلطات الحكومية ، ومن هنا نشأت قاعدة " وفرة حصيلة الضرائب " أي اتساع وعاء الضريبة بحيث يكون شاملاً لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد قدر الإمكان في نفقات الجباية حيث يكون الإيراد الضريبي مرتفعاً ، وهذا ما نلاحظه في البلدان المتطورة ، حيث ترتفع نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج القومي الإجمالي ، فالأمر مرتبط بالواقع بمستوى التطور الاقتصادي.

٢- الأهداف الاجتماعية للضريبة : كثيرة ومتنوعة هي الأهداف الاجتماعية للضريبة ، وخصوصاً بعد ظهور مفهوم العدالة الاجتماعية ، وبروز الاتجاهات الحديثة لتوزيع عادل للدخل والحد من استغلال الطبقات العاملة بالإضافة إلى ظهور مفاهيم توزيع العبء الضريبي في المجتمع حسب مستوى الدخل .

فالضريبة العصرية ، وسيلة لإعادة توزيع الدخل والثروات والدور الاجتماعي للضريبة ، نادى به كل من جان جاك روسو في كتابه " العقد الاجتماعي " وألح عليه حتى الأديب الفرنسي فولتير ، والمفكر الاشتراكي كارل ماركس ، أشار إلى أهمية استعمال الضرائب لإعادة توزيع الدخل القومي بشكل عادل .

وفي عصرنا الحالي تستخدم الضريبة كوسيلة هامة في تحقيق مجموعة من الغايات الاجتماعية ، ومن أهم هذه الغايات :

- أ - منع تكتل الثروات في أيدي عدد قليل من أفراد المجتمع ، ويتم ذلك بطرق متعددة منها فرض ضريبة على الثروات كما هو مطبق في فرنسا وألمانيا ، وفرض ضرائب مرتفعة على السلع الكمالية ، وعن طريق التصاعد في معدل الضريبة .
- ب- توجيه سياسة النسل ، فالدولة الراغبة بتشجيع النسل كبلدان أوروبا والبلدان الاسكندنافية ، تستخدم الضرائب في الإكثار من عدد السكان وذلك عن طريق تقسيم الضريبة على الدخل إلى أجزاء متساوية بقدر عدد أفراد الأسرة ، ومعاملة كل جزء مستقل سواء من حيث التصاعد أو من حيث الإعفاء ، أو في إعفاء بعض

الدخول الفردية الناشئة عن العمل من الضريبة بنسبة متصاعدة مع عدد الأولاد ضمن حدود معينة ، بالمقابل ، الدول الراغبة بتحديد النسل تقوم برفع معدل الضرائب على الدخل والمعدل يزداد بازدياد عدد أفراد الأسرة ، أو لا تعفي قوانين الضرائب الحد الأدنى للمعيشة من الضريبة كما هو في كل من الهند والصين .

ج- معالجة أزمة الإسكان ، يمكن استخدام الضريبة كوسيلة لحل مشكلة السكن وذلك بإعفاء رأس المال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترة محدودة مثلاً أو تسمح بالاستهلاك السريع للأدوات والتجهيزات المستخدمة في قطاع الإسكان ، فألمانيا بعد الحرب العالمية الثانية ، فرضت ضريبة إضافية على العقارات القديمة وخصصت ثلاثة أرباع إيراداتها لإنشاء مساكن جديدة رخيصة الأجر ، وفرضت فرنسا ضريبة مماثلة حيث فرضت على المساكن غير المشغولة شغلاً كاملاً مثل هذا الأمر دفع أصحاب هذه العقارات إلى تأجيرها أو إشغالها تفادياً من أداء ضريبة عالية .

د- معالجة بعض الظواهر الاجتماعية السيئة ، فهناك الكثير من الظواهر المنتشرة في المجتمع وتسئ إلى الصحة العامة ، وصحة الأفراد ، ومن هذه الظواهر التبغ (الدخان) والكحول ، يمكن للسلطات العامة محاربة هذه الآفات المضرة عن طريق الضرائب وذلك بفرض ضرائب مرتفعة على صنعها وبيعها.

٣- الأهداف الاقتصادية : الأهداف الاقتصادية من أهم أهداف الضريبة في عصرنا الحالي ، فالضريبة لا تستقطع دون أن ترتب أثراً على الاستهلاك والإنتاج والادخار والاستثمار لذلك تستخدم الحكومات الضريبة لتوجيه سياستها الاقتصادية ولحل الأزمات التي تتعرض لها بتشجيع فروع الإنتاج الضرورية ومعالجة الكساد والركود ومحاربة التكتل والتمركز في بعض القطاعات الإنتاجية ، وذلك على النحو التالي :

أ – استخدام الضريبة لتشجيع بعض الأنشطة الإنتاجية :

كثيرة تلك الدول التي استخدمت الضريبة كوسيلة لتشجيع قطاعات اقتصادية مثل السياحة أو الصناعة أو الزراعة ، فقامت بإعفاء تلك الأنشطة من أي ضرائب إما بشكل دائم ، أو مؤقت ، ولقد لجأ إلى هذا الأسلوب الكثير من حكومات البلدان النامية لتشجيع الاستثمار الصناعي أو السياحي في بلادها ، أو بعض البلدان المتطورة عندما ترغب في جذب رأس مال أجنبي لديها فتعفيه من الضرائب مثل سنغافورة ، وسويسرا .

ب – استخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي :

الدورات الاقتصادية من رخاء وركود سمة من سمات النظام الاقتصادي المعاصر ومثل هذه الدورات لها تأثير سيئ على الاقتصاد الوطني ولذلك يمكن اللجوء إلى الضريبة أو على الأقل بعض أنواع من الضرائب لمعالجة فترات الركود والانكماش ، حيث يقل الشراء والاستهلاك وتتكسد المنتجات ، تقوم الحكومات بزيادة القوة الشرائية لدى أفراد الشعب من ذوي الدخل المتدنية ، وذلك بتخفيض معدل ضريبة الدخل في أجزائها الأولى ورفع الإعفاء الضريبي وزيادة الإعفاءات العائلية ، وتخفيض معدلات

الضرائب غير المباشرة وخصوصاً تلك المتعلقة بالحاجات الأساسية للمواطنين كالخبز والحليب ومشتقاته .

وحتى في فترة الازدهار يمكن استخدام الضريبة كوسيلة اقتصادية وذلك بتقليل الإنفاق الحكومي ورفع الضرائب على الدخل وعلى السلع لتخفيض القوة الشرائية عند الأفراد وكبح الإنفاق الخاص ، وتخفيض الضرائب على رأس المال والادخار لتعطي دفعا للمشاريع الإنتاجية من أجل زيادة وانخفاض الأسعار وهذه الإجراءات يجب أن تكون ضمن سياسة اقتصادية متكاملة وليست إجراءات ضريبية منعزلة .

ج - استخدام الضريبة لمنع التركيز في المشاريع الاقتصادية :

الاتجاه إلى التركيز الاقتصادي من سمات هذا العصر وخصوصاً في النظم الرأسمالية، وما ظهور الشركات متعددة الجنسية إلا مظهر من مظاهر التركيز الاقتصادي، ويمكن استخدام الضريبة كوسيلة لمحاربة مثل هذا التركيز ، وذلك يتم عن طريق فرض ضرائب خاصة على اندماج الشركات التي تتجه نحو التركيز ، و فرض ضرائب خاصة على كل مرحلة من مراحل الإنتاج في الشركات المتجهة نحو التكتل ، مما يزيد من تكلفة السلعة المنتجة ، ويحد بالتالي من ظاهرة التركيز والتكتل في النشاط الاقتصادي .

د - استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار والادخار :

ويتم ذلك عندما تعفي الدولة عائدات سندات التنمية التي تصدرها من أي ضرائب لتشجيع شراء مثل هذه السندات ، أو تخفيض الضريبة على الودائع في صناديق الادخار أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني .

المبحث الرابع أساس فرض الضريبة

للدولة حق فرض الضرائب ، وهذا الحق لا ينازعها فيه أحد ، ولكن الخلاف يبدأ عند البحث عن أساس هذا الحق .

ويمكن تصنيف الآراء الفقهية في هذا الصدد إلى اتجاهين:

الاتجاه الأول : الضريبة عقد مالي

يرى أصحاب هذا الاتجاه أن الفرد يدفع الضريبة للسلطة العامة في مقابل المنفعة أو المنافع التي يحصل عليها من وجودها ، أي في نظير تمتعه بخدمات المرافق العامة كالبوليس والدفاع والقضاء والتعليم ... الخ ، فالضريبة هي ثمن للأمان الذي تقدمه الدولة للأفراد ، وبصفة عامة للخدمات التي تؤديها لهم.

ويرون أن الممول يدفع الضريبة نتيجة لعقد مبادلة انعقد ضمناً بين الأفراد والدولة على غرار العقد الاجتماعي الذي نشأت الدولة نتيجة له ، فكما تنازل الأفراد الذين كانوا يعيشون منفردين في العصور الفطرية ، كل منهم ، عن جزء من حريته وأمواله للجماعة الناشئة طبقاً لعقد اجتماعي ضمني بينهم ، كذلك فإن هناك عقداً مالياً بين الدولة والأفراد وهو أيضاً عقد ضمني ، يلتزم الأفراد بمقتضاه أن يدفعوا للدولة الضريبة مقابل المنافع التي يحصلون عليها والمزايا التي يتمتعون بها نتيجة وجود الدولة والهيئات العامة الأخرى.

وفي داخل هذا الاتجاه ، تفرعت الآراء حول تكييف طبيعة هذا العقد المالي ما بين كونه عقداً لتوريد الخدمات ، أو كونه عقد تأمين ، أو عقد شركة إنتاج ، ومرد هذا التفرع في الرأي الاختلاف في تحديد المقابل الذي يحصل عليه دافع الضريبة ، وذلك على التفصيل الآتي :

(أ) العقد عقد توريد خدمات :

يتزعم هذا الاتجاه " آدم سميث " ويذهب إلى أن العقد مفاده قيام الأفراد بدفع الضريبة كمقابل لما تقدمه لهم الدولة من خدمات ، فالضريبة لديهم ليست إلا "ثمناً" للمنافع التي تقدمها الدولة لدافع الضريبة .

ويترتب على ذلك التكييف ما يلي :

- تتساوى الضريبة مع ما يحصل عليه الممول من منفعة .
- تناسب الضريبة مع هذه المنفعة التي تقاس بمقدار ما حصل عليه الممول من دخل ، وهو ما يرتب تزايد المنفعة مع تزايد الدخل ، ومن ثم ضرورة زيادة الضريبة مع زيادة الدخل .

- التوسع في فرض الرسوم ، وتضييق فرض الضرائب ، بحيث تفرض الرسوم على المستفيد مباشرة من المرافق العامة " وتمول حصيلة الرسوم هذه المرافق ، كأن يمول مرفق التعليم من المصروفات الدراسية " ويقتصر فرض الضرائب لتغطية النفقات العامة التي لا تقبل منافعها الانقسام " الدفاع والأمن مثلاً " .

ويعيب هذا الرأي عدم واقعيته من جهة وقصوره من جهة أخرى ، فهو غير واقعي لأن تحقيق التناسب بين مبلغ الضريبة التي يدفعها كل ممول والمنافع التي يحصل

عليها، قد يكون مستحيلاً من الناحية العملية ، فهناك بعض المنافع التي لا يمكن قياس نصيب كل فرد منها بحال من الأحوال – منافع البوليس والدفاع .. الخ – وحتى إذا أمكن تقدير النفع الذي يحصل عليه كل ممول من خدمات الدولة فإن هذه الفكرة تؤدي إلى مظالم كبيرة ، فالطبقة الفقيرة هي التي تستفيد عادةً أكبر الفائدة من الخدمات المباشرة التي تؤديها الدولة، ويوجب منطق النظرية تحميل الفقراء القسط الأكبر من أعباء النفقات العامة ، وهي نتيجة من الصعب قبولها .

أما قصور هذا الرأي ، فيظهر من خلال عجزه عن تفسير سداد الضرائب الحالية لقروض عقدها أجيال سابقة ، حيث لا يستفيد دافع هذه الضريبة من تلك القروض في كل الأحوال .

(ب) العقد عقد تأمين :

يذهب الفريق الثاني – وعلى رأسه " مونتسكيو " – إلى أن هناك عقد تأمين ضمنى بين الدولة والأفراد بموجبه يدفع الأفراد جزءاً من أموالهم للتأمين على الجزء الباقي والانتفاع به بصورة أفضل ، فالدولة هي المؤمن لديه ، والفرد هو المؤمن ، والضريبة هي قسط التأمين .

ومن الطبيعي – عند هذا الفريق – أن يتناسب قسط التأمين " الضريبة " مع قيمة الشيء محل التأمين ، لذلك تتناسب الضريبة مع الأموال " رأس المال والدخل " ، ومن ثم يجب أن تفرض الضريبة على الممولين تبعاً لدرجة ثرائهم وليس تبعاً لدرجة انتفاعهم من وجود المنظمات العامة كما يفهم من الفكرة السابقة .

وينحصر النقد الموجه لهذا التكييف في :

- أنه يقصر وظيفة الدولة على المحافظة على الأمن الداخلي والخارجي وهو ما لم يقل به إلا غلاة المذهب الحر ، والدولة في العصر الحديث تتدخل في جميع أوجه حياة الجماعة .

- أن مقتضى تكييف الضريبة كقسط تأمين ، إلزام الدولة (المؤمن لديه) بأن تعوض الممولين عن الأضرار التي تلحق بأموالهم لسبب أو لآخر ، وهذا ما لم تقم به دولة من الدول حتى الآن ، فالدولة تحمي الأفراد ولكنها لا تعوضهم، وإن عاقبت المتسبب في الضرر .

(ج) العقد عقد شركة إنتاج خدمات :

يذهب الفريق الثالث " متيير ، ودوق دي بروجلي " أن الضريبة ليست إلا حصة اشتراك ، وينظران إلى الجماعة على أنها شركة من شركات الإنتاج ، شركة تتكون من جميع أفراد الجماعة اتحدوا للحصول على بعض المنافع العامة اللازمة لإنتاج كلٍ منهم كالأمن ، والقضاء ، والطرق .. الخ ، وتمثل الدولة مجلس إدارة الشركة ، ويقوم كل منتج بدفع مبلغ من المال إلى الدولة هو حصته في النفقات التي تتحملها لتقديم الخدمات اللازمة للمنتجين جميعاً ، هذا المبلغ هو الضريبة ، فنفقة إنتاج كل منتج تتكون من عنصرين هما النفقات الخاصة التي ينفقها على مشروعه ، وحصته في النفقات العامة متمثلة في الضرائب التي يدفعها ، ومن ثم يجب أن تكون حصة كل عضو في النفقات العامة ، أي الضريبة ، متناسبة مع رأس ماله المنتج ، لذلك يرون

فرض الضريبة على رأس المال وليس على الدخل.

وقد اعترض على هذا الرأي بما يلي :

- لو صح هذا الرأي لاستلزم انتفاع الأغنياء بالخدمات العامة أكثر من انتفاع الفقراء، وهذا على خلاف ما يحدث في كل الدول الحديثة ، حيث يستفيد الفقراء من الخدمات العامة أكثر من الأغنياء .

- أنه ينظر إلى وظيفة الدولة نظرة مادية أساساً ، حقيقة أن مجرد وجود الدولة له تأثير طيب على الإنتاج ، ولكن الدولة تمثل مجموعة مشتركة من المصالح المادية ومن المصالح المعنوية والأدبية ، والدولة الحديثة تخصص جزءاً كبيراً من نفقاتها العامة لرعاية المصالح الأدبية وللمحافظة عليها .

والواقع أن النظرية التعاقدية للضريبة ، ما هي إلا نتاج النظرية الفردية في تفسير الدولة ، تلك النظرية التي نادى بها كل من مونتسكيو وأدم سميث ، وأن التطورات التي حدثت في كل العالم مع بداية القرن العشرين ، جعل من النظرية التعاقدية للضريبة تقدم تفسيراً يناسب فترة معينة قد انقضت وحالياً تفرض الضريبة بلا مقابل فالمكلف الذي يدفع الضريبة ، لا يحصل على نفع خاص به بل يدفع الضريبة لكونه عضواً في الجماعة السياسية ، ولما كانت الدولة ضرورة اجتماعية وسياسية ويجب أن تقوم بتحقيق غايات مادية ومعنوية للأفراد وهذه الغايات تتطلب الإنفاق ، كان للدولة الحق في أن تطالب رعاياها والقاطنين فيها بالمساهمة بعبء الإنفاق العام .

الاتجاه الثاني : نظرية التضامن الاجتماعي

مع انحسار فكرة الأساس التعاقدي ، كأساس لفرض الضريبة ، اتجه فريق من الكتاب إلى أن الأساس القانوني للضريبة إنما يكمن في فكرة التضامن القومي الذي يعد أساس الجماعة ، فالدولة كإفراز تاريخي وكضرورة اجتماعية، مسئولة عن إشباع الحاجات العامة ، وعن تحقيق التضامن الاجتماعي داخل المجتمع ، سواء بين الجيل الحالي أم بين مختلف الأجيال ، وحتى تلبي احتياجات تمويل هذا الإشباع ، فهي تفرض الضرائب على أفراد المجتمع ، بما لها من سيادة وسلطة عليهم وتحقيقاً للتضامن الاجتماعي ، أما الأفراد فهم ملتزمون بالمساهمة في أعباء الدولة تأكيداً وتطبيقاً لفكرة التضامن القومي ، ومن ثم فإن الضريبة هي توزيع للأعباء العامة التي اقتضاها التضامن القومي بين أفراد الجماعة.

وهكذا فنظرية التضامن الاجتماعي هي الأكثر مطابقة للواقع لأن الضريبة لا تقوم على أساس عقد بين الدولة والفرد بل تقوم على أساس ما للدولة من سلطة مبعثها التضامن الاجتماعي والرغبة في الحياة المشتركة .

فعلى كل فرد أن يدفع هذه الضرائب مساهمة منه في النفقات العامة ، وعلى أعضاء الجماعة أن يتضامنوا لتوفير الأموال اللازمة للدولة حتى تقوم بوظائفها الضرورية للجماعة ، وعلى كل فرد أن يدفع الضرائب تبعاً لمقدرته التكاليفية ، بغض النظر عن المضار أو المنافع التي تعود عليه شخصياً من التنظيم الإداري أو الاقتصادي أو الاجتماعي الذي تقوم عليه .

ويتميز هذا التحليل بأن :

- الضريبة عمل من أعمال السيادة ، وليست تعاقدًا مع الأفراد ، ومن ثم فالدولة لها تحديد الضرائب وفرضها ورسم تنظيمها الفني بل وتحصيلها جبراً .
- إن فكرة التضامن القومي ، لا تربط بين الضريبة والمنفعة التي حصل عليها الممول ، كأساس لتحديد قيمة الضريبة ، وإنما العبرة في ذلك مقدرة الممول على المساهمة في الأعباء العامة .
- إن فكرة التضامن الاجتماعي ، تستلزم بالضرورة عمومية الضريبة أي خضوع كل أفراد الجماعة لها " حتى وإن أعفى غير القادرين على دفعها " بما في ذلك أبناء الوطن الذين يقيمون في الخارج ، والأجانب الذين يقيمون داخل الوطن أو توجد أموالهم فيه .
- إن التضامن الاجتماعي يجيز التزام الجيل الحاضر بسداد قروض الأجيال السابقة بحصيلة ضرائبه ، لأن التضامن القومي يمتد ليشمل التضامن بين الأجيال .
- وبعد أن عرضنا لاتجاهات تحديد الأساس القانوني لفرض الضريبة ، وعرفنا أنها تتحدد في فكرة العقد المالي ، وفكرة التضامن الاجتماعي ، فإن استكمال العرض يستوجب علينا الإشارة إلى أن هاتين الفكرتين كانتا الأساس لتوزيع العبء الضريبي بين الأفراد في المجتمع ، تأسيساً على أنهما أساس فرض الضريبة قانوناً .
- فلقد كانت فكرة العقد المالي هي الأساس في توزيع العبء الضريبي على الأفراد وفقاً لنظرية " المنفعة الحدية المتساوية " ، إذ تكون الضريبة عادلة – وفقاً لهذه النظرية – متى كانت المنفعة الحدية التي يحصل عليها الممول من الخدمات العامة تساوي المنفعة الحدية التي كان سيحصل عليها الممول من الخدمات الخاصة فيما لو لم تقتطع الضريبة من دخله هذا الجزء ، أي أن المنفعة الحدية للاستخدام الخاص للدخل تساوي المنفعة الحدية للاستخدام العام للدخل ، فهي نظرية تربط بين التضحية الحدية للاقتطاع الضريبي و " المنفعة الحدية " للإنفاق العام ، ولذلك فعليها مراعاة التفضيلات الفردية " معيار شخصي " .
- أما توزيع العبء الضريبي على الأفراد وفقاً لفكرة التضامن الاجتماعي ، فقد اعتمد على نظرية " التضحية الحدية المتساوية " وهي تختلف عن النظرية السابقة في أنها لا تنظر إلى ما يحصل عليه الممول من منفعة – إذ كانت مراعاة المنفعة ناتجة عن اعتماد فكرة العقد المالي على الثمن – دائماً تنظر هذه النظرية إلى التسوية بين كل الممولين في وحدات المنفعة التي اقتطعتها الضريبة بما يضمن " أقل تضحية جماعية ممكنة " .

المبحث الخامس القواعد الأساسية للضريبة

يقصد بالقواعد العامة التي تحكم فرض الضرائب ، تلك القواعد والأسس ، التي يتعين على المشرع المالي الأخذ بها عند فرض الضريبة ، ويمكن اعتبار هذه المجموعة من القواعد بمثابة الدستور العام الضمني ، الذي تخضع له قاعدة قانون الضريبة ، حيث يخفف من حدتها ويجعلها مقبولة ومستساغة لدى الأفراد، بينما يعتبر الإخلال بها مدعاة للقول بظلم الدولة للأفراد ، وتعسفها في استعمال حقها في فرض الضرائب عليهم .

فمما لا شك فيه أن الضريبة تمثل استثناء يتعين عدم التوسع فيه ، لأنه يرد على الحرية الاقتصادية للأفراد ، ومن ثم فإن أي تقييد لهذه الحرية – نتيجة للمصلحة – المشتركة في المجتمع – يتعين أن يكون في حدود تحقيق هذه المصلحة العامة فحسب ومن أجلها فقط .

فالضريبة ، في العصر الحديث ، من أهم الموارد المالية للدولة ، وهي في نفس الوقت أكبر الأعباء المالية على أفراد المجتمع ، ولذلك فإنه من الضروري إقامة التوازن بين الاعتبارات المالية والاقتصادية والاجتماعية من جهة ، وبين اعتبارات العدالة من جهة أخرى ، وبمعنى آخر يتعين التوفيق بين صالح الدولة وحقوق الأفراد ومصلحتهم.

وهذه القواعد تشكل الأساس التقليدي للضريبة حتى أن بعضهم قد عبر عنها بأنها " إعلان حقوق المكلفين " وواضع هذه القواعد الاقتصادي الانجليزي آدم سميث في كتابه الشهير " ثروة الأمم " وجوهر هذه القواعد ما يلي :

١ - قاعدة العدالة :

عدالة الضريبة هي القاعدة الأولى لسلامتها ، وجاء في كتاب آدم سميث ثروة الأمم أنه " يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان ، أي بنسبة الدخل الذي يتمتعون به تحت حماية الدولة " ، فأدم سميث كان يفهم من قاعدة العدالة وجوب مساهمة كل فرد من أفراد الدولة في النفقات العامة تبعاً لمقدرته، وكان يرى أن خير مقياس لمعرفة قدرة المكلف هو مقدار دخله ، ولذلك كان يرى فرض الضريبة على الدخل لا على رأس المال ، كما كان يرى إعفاء الفقراء والمعدمين من دفع الضريبة.

وقد اختلف العلماء في تحديد المقدرة النسبية للممولين فعلى سبيل المثال نجد آدم سميث يحددها بما يتمتعون به من دخل بحيث تتناسب مساهمة أعضاء الجماعة في الأعباء العامة مع دخولهم ، وأن الضريبة النسبية وحدها هي التي تحقق العدالة ، بينما يرى " ساي " عكس ذلك فالضريبة النسبية – في رأيه – أكثر عبئاً على الفقير ومن ثم فالضريبة التصاعدية وحدها هي التي تحقق العدالة فهي تسمح بأن يسهم الممولين في الأعباء العامة تبعاً لمقدرتهم التكاليفية، وكذلك تقتضي العدالة تقرير إعفاءات مالية لمواجهة الاعتبارات الشخصية كما تقتضي أيضاً اختلاف أسعار الضرائب تبعاً لنوع الدخل الخاضع للضريبة وقوته ، وبعبارة أخرى فإن العدالة في الفكر المالي الحديث

تقتضي معاملة جميع الممولين المتساوين في المراكز المالية والحالة الاجتماعية معاملة ضريبية واحدة وأن تختلف باختلاف المراكز المالية للممولين وحالاتهم الاجتماعية .

٢ - قاعدة اليقين :

يقتضي ذلك أن تحدد الضريبة للممول بوضوح ليكون عالماً بمبلغ الضريبة وموعد الجباية وطريقة التحصيل ذلك لأن عدم تحديد هذه الأمور بوضوح يؤدي إلى تحكم عمال الجباية ، ويرتبط بالوضوح حق صياغة تشريعات الضرائب ليتضح للممول بسهولة ما له من حقوق وما في ذمته من التزامات ، وهذا يستوجب أن تكون التشريعات واضحة ، جلية لا لبس فيها ولا غموض ولا إبهام، بحيث يفهمها الناس دون مشقة وبحيث تمنع أو تحد من المنازعات بين مصلحة الضرائب والممولين ، أو تمنع أو تحد من التهرب الضريبي.

واليقين مرتبط باستقرار نظام الضريبة وثباته فيجب أن تكون التعديلات التي تدخل على نظام الضريبة وعلى أحكامها محدودة وعلى فترات متباعدة ، لأن كثرة التعديلات التي تطرأ على أحكام الضريبة تضايق الممول وتضر بالنشاط الاقتصادي ، لأن الممول إذا ما اعتاد دفع ضريبة معينة وألف أحكامها فإنه على يقين من أمرها ولذا قيل " كل ضريبة قديمة طيبة وكل ضريبة جديدة سيئة " ويقول آدم سميث " أن عدم العدالة الشديد أقل سوءاً من القليل من عدم اليقين " .

٣ - قاعدة الملاءمة:

وتقتضي هذه القاعدة بأن يتم تنظيم أحكام الضريبة على نحو يتلاءم مع ظروف الممولين الشخصية ، وعلى الأخص فيما يتعلق بميعاد التحصيل وطريقته وإجراءاته وغير ذلك من الأمور التي تيسر العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية . ومراعاة لهذه القاعدة فإن الوقت الذي يحصل فيه الممول على دخله يكون أنسب الأوقات لتحصيل الضريبة ، لا قبل ذلك ولا بعده ، فالضريبة على المرتبات والأجور مثلاً يجب أن تستحق في الميعاد الذي يحصل فيه الموظف على المرتب ، والضريبة على الاستغلال الزراعي يجب تحصيلها بعد تمام جني المحصول وبيعه وهكذا . ومن ناحية أخرى ، فإن قاعدة الملاءمة تعني وجوب تحصيل الضريبة بأسلوب مناسب يسمح على قدر الإمكان بتخفيف شعور الممول بثقل الضريبة ، كما يجب على السلطات الضريبية أن تمتنع عن التدخل بصورة مبالغ فيها في الشؤون الخاصة للممول.

٤ - قاعدة الاقتصاد :

ترتبط هذه القاعدة بالغرض المالي للضريبة من جهة ، وبقاعدة العدالة من جهة أخرى ، وإذا كانت الضريبة تستهدف - من بين أغراضها - توفير التمويل اللازم للدولة، فمن المنطقي ألا تضيع حصيلة الضريبة كنفقات في تحصيلها ، إذ تصبح في هذه الحالة عديمة الجدوى ، ولعل ذلك كان أحد أسباب العدول عن الضرائب السيئة ذات تكلفة الجباية المرتفعة ، فلا خير في ضريبة تتكلف جبايتها الجزء الأكبر من حصيلتها .

ومراعاة مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل هو الذي يضمن للضرائب فعاليتها

كمورد هام تعتمد عليه الدولة ، دون أن تضيع جزءاً كبيراً منه في سبيل الحصول عليه، ويكون من الواجب إذن أن تعمل الدولة على ضغط نفقات تحصيل الضرائب إلى أقل قدر ممكن .

كذلك حقوق الأفراد المتعلقة - نتيجة لما دفعوه من ضرائب - بحقوقهم في الاستفادة مما تقدمه الدولة من خدمات لأقصى درجة ، تفرض على الدولة ألا تبدد حصيلة ما دفعوه في جباية الضريبة ، فعلى الدولة رفع كفاءة جهاز التحصيل الضريبي والاختيار بين الأساليب المختلفة للتحصيل كي تضمن أن يكون الفرق بين ما دفعه الممولون وبين ما دخل الخزنة العامة أقل ما يمكن ، خاصة وأن البديل عند عدم كفاية الموارد العامة للتمويل هو فرض ضرائب جديدة أو اللجوء للقروض العامة أو الإصدار الجديد ، وجميعها تمثل عبئاً على الأفراد .

أخيراً فإن المخطط المالي يهتم تحقيق وفرة الحصيلة ، فإذا ما وضح له أن ضريبة ما أصبحت حصيلتها ضئيلة وقاصرة عن بلوغ الأهداف المنشودة منها تعين له أن يلغيها .

ويجب أن نشير في النهاية إلى أنه إذا كان من السهل علينا وضع هذه القواعد على شكل دستور إلا أنه ليس من اليسير وضعها موضع التطبيق العملي، مثال ذلك قاعدة العدالة ، أكثر من ذلك فإن التطبيق العملي لهذه القواعد قد يؤدي إلى تعارض بينهما فعلى سبيل المثال نجد أن الدول النامية تضطر لضمان وفرة الحصيلة أن تعتمد بنسبة كبيرة على الضرائب غير المباشرة رغم أن الضرائب المباشرة تفضلها من حيث العدالة .

كما أن عدم التعاون بين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية قد يحول دون مرونة النظام الضريبي لمواجهة الحاجة إلى حصيلة متزايدة ويميل أغلب الاقتصاديين إلى استخدام الموازنة العامة أداة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي مما يؤدي إلى عجز في الموازنة في أوقات الكساد وذلك لأن الاتجاه العام الذي لازال يسيطر على الرأي العام والصحافة هو الاهتمام في المقام الأول بتوازن الموازنة سنوياً أي وفرة الحصيلة .

الفصل الثاني

التنظيم الفني للضرائب

يقصد بالجانب الفني للاستقطاع الضريبي مجموعة العمليات التي تمكن من إنشاء الضريبة وتحصيلها ، فإن دراسة هذا الجانب الفني تتطلب ضرورة التعرض للمراحل المختلفة لإنشاء الضريبة من تحديد للوعاء إلى الربط بالتحصيل .

بناءً على ذلك نتناول دراسة التنظيم الفني للضرائب من خلال المباحث الآتية :
المبحث الأول : وعاء الضريبة .

المبحث الثاني : أنواع الضرائب (مباشرة وغير مباشرة)

المبحث الثالث : أساليب ربط الضريبة .

المبحث الرابع : تحصيل الضريبة

المبحث الأول

وعاء الضريبة

يقصد بوعاء الضريبة ، الموضوع أو المحل أو المادة التي تفرض عليها الضريبة وتعتمد الدولة الحديثة لا على عنصر واحد للإخضاع الضريبي ، بل على عناصر متعددة ومتنوعة يمكن تحديد مدلولها والتمييز بينها على النحو التالي :

أولاً : الضريبة الوحيدة والضرائب النوعية :

يقصد بالضريبة الواحدة ، أن تكفي الدولة بتقرير ضريبة واحدة تسعى من خلالها إلى تحقيق كافة أهداف سياستها الضريبية ، وكما هو واضح في مسماها ، يتم وفقاً لهذا النظام تسخير أحد الأوعية كالدخل أو الإنفاق أو رأس المال لتكون محلاً للضريبة الواحدة، وقد يصاحب هذا النظام وجود ضرائب أخرى ولكنها محدودة القيمة ولا تشكل أي أهمية قياساً بالضريبة الأساسية.

وتاريخياً توجد العديد من الأمثلة لنظام الضريبة الوحيدة ، فقد دعا كل من بودان وفوبان بفرض ضريبة رئيسية بجانب ضرائب أخرى ثانوية على الملح والأسماك والجمارك ، وذهب الطبيعيون إلى ضرورة إلغاء كافة الضرائب والاكتفاء بفرض ضريبة واحدة على الناتج الزراعي الصافي.

كما نادى هنري جورج خلال القرن التاسع عشر استناداً إلى نظرية ريكاردو بفرض ضريبة وحيدة على الربح العقاري باعتبار أنها دخول ريعية لم تنشأ من خلق منافع ، وكان يهدف من وراء ذلك استخدام هذه الضريبة لإعادة توزيع الدخل لصالح العناصر المنتجة التي تخلق منافع حقيقية ، كما نادى رجل الصناعة الفرنسي شيليه عام ١٩٥٦ بفرض ضريبة وحيدة على المصادر المختلفة للطاقة كالكهرباء والبترو ، التي يحتاج إليها الإنتاج ، على اعتبار أن فرضها يؤدي إلى توزيع عبئها على جميع أفراد المجتمع عن طريق إدماج قيمتها في أسعار المنتجات ، دون أن يتحمل المنتجون وحدهم هذا العبء ، كما نادى كل من هوبز ، ومن بعده ميلر ، وبيجو ، ومومبرت ، بفرض ضريبة على الإنفاق الشخصي باعتباره يمثل مؤشراً حقيقياً على القدرة في

تحمل الأعباء الضريبية .

ورغم ما قد تتميز به هذه الضريبة - من وجهة نظر مؤيديها - من البساطة وسهولة التحصيل ، كما أنها أكثر ملائمة للممول من حيث تحقيقها لشرطي اليقين والملاءمة ، فضلاً عن صعوبة التهرب منها ، فقد واجهت هذه النظرية سلسلة متصلة من أوجه النقد:

- ١- عدم الاتفاق على اختيار أساس محدد لفرض الضريبة ، لصعوبة الإجماع حول الوعاء الذي يلبي اعتبارات العدالة .
 - ٢- لا يؤدي هذا النظام إلى تحقيق حصيلة كافية لمواجهة زيادة الأعباء والنفقات العامة ، بل أن هناك مخاطر تمويلية قد تواجه الحكومة عند تبنيها لهذا النظام في الحالات التي تتراجع فيها قيمة الأساس المتخذ لتحقيق الأهداف الاقتصادية .
 - ٣- لا تتصف هذه الضريبة بالمرونة ، ولا يمكن من خلالها تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المختلفة التي تسعى الضرائب لتحقيقها .
 - ٤- لا يستطيع نظام الضريبة الواحدة أن يحقق العدالة بين فئات المجتمع إذا توافر لبعض هذه الفئات مصادر دخول وثروة لا تخضع للضريبة .
 - ٥- يتصف العبء الضريبي في ظل الضريبة الواحدة بضخامته مقارنةً بالعبء الضريبي في ظل الضرائب المتعددة ، وتأسيساً على ذلك تكون حوافز التهرب في ظل الضريبة الواحدة أقوى ، مما يؤدي إلى تزايد تكلفة مكافحة التهرب ومن ثم ارتفاع نفقات الجباية ، كما أنه في ظل هذه الضريبة إذا نجح الممول في التهرب فهذا يعني عدم تحمله أي عبء ضريبي على الإطلاق .
- وقد عبر بودان عن ذلك بقوله " يمكن القول على وجه التقريب أن تعدد الضرائب يؤدي إلى قيام كل ضريبة بتصحيح عيوب الضرائب الأخرى وأن الممول الذي يتمكن من التهرب من إحداها يقع بصفة مؤكدة تحت طائلة ضريبة أخرى .
- ونتيجة لما تقدم والذي ثبت منه أن عيوب الضريبة الواحدة تفوق مميزات لجأت الدول إلى الاستعانة بنظام الضرائب المتعددة في تنظيم الاستقطاع الضريبي فيها ، بحيث نختار من بينها ما يتناسب واقتصادها القومي ، وما يحقق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية .

ففي نظام الضرائب المتعددة يتم فرض أكثر من ضريبة أساسية واحدة على أنواع متعددة من الدخول والأموال ، وكلما زادت حاجة الدولة إلى المال ، تزداد أنواع الضرائب المفروضة ، وهذا النظام يختلف تطبيقه باختلاف الدول ودرجة التطور الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للدولة ، وللضرائب المتعددة مجموعة من المميزات منها :

- ١- الضرائب المتعددة أكثر مراعاة لحالة المكلف النفسية ، لأن المكلف يدفع الضريبة على أكثر من وعاء ضريبي دون أن يشعر بدفعها وبخاصةً تلك التي يدفعها من ثمن السلع والخدمات .
- ٢- الضرائب المتعددة ، تحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، ففي نظام الضريبة الوحيدة إذا ما تم تهرب ضريبي ستكون النتيجة سيئة على الإيرادات المالية للدولة ،

أما في نظام الضرائب المتعددة هناك بعض الضرائب غير قابلة للتهرب بسهولة مثل ضريبة الرواتب والأجور .

٣- نظام الضرائب المتعددة ، يتسم بالمرونة ، ويناسب المفهوم العصري للضريبة هذا المفهوم الذي جعل الضريبة تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المتنوعة والمتغيرة .

فمساوئ الضريبة الوحيدة ، ومحاسن الضرائب المتعددة ، دفعت أكثر الدول إلى تبني الضرائب المتعددة وهذه الضرائب إما مفروضة على الدخل أو على الأشخاص أو على رأس المال أو على الإنفاق ، ولكل دولة مجموعة من الضرائب تختلف باختلاف تكوينها السياسي والاقتصادي والاجتماعي.

ثانياً : الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال :

من الأهمية بمكان الإشارة إلى أن الأشخاص هم الملتزمون دائماً بدفع الضريبة في كافة أنواع الضرائب ، ولكن الحديث الضريبة على الأشخاص يتناول موضوع الضريبة وليس الملتزم بها .

يقصد بالضريبة على الأشخاص ، تلك الضريبة المفروضة على الأشخاص بحكم وجودهم على إقليم الدولة ، وبصرف النظر عن دخولهم أو ثرواتهم أو نشاطهم أو إنفاقهم، فهي تتخذ من الشخص ذاته أساساً لفرض الضريبة ، إذ أنها تتأسس على الوجود الإنساني ، ولذلك سميت بضريبة " الرأس أو الفرده " وبدأت ضريبة الفرده بسيطة حيث كانت واحدة بالنسبة للأفراد ولكن حين بدأ التفاوت الكبير في الثروات بين الأفراد أصبحت الفرده تدريجية بحيث تقسم المواطنين إلى طبقات حسب مراكزهم المالية ويدفع كل فرد الضريبة المقررة على الطبقة التي ينتمي إليها .

وقد عرفت مصر ضريبة الفرده البسيطة في عهد عمرو بن العاص حيث فرض على كل رجل قادر على العمل ضريبة قدرها ديناراً واحداً ، ثم جاء المرسوم الصادر سنة ١٨٧٥ بضريبة الفرده المدرجة حيث قسم المواطنين إلى ثلاث طبقات ، الأولى تدفع ٤٥ قرشاً والثانية ٤٠ قرشاً والثالثة ١٥ قرشاً ، وقد ألغيت هذه الضريبة عام ١٨٨٠ .

وهناك ميزتان أساسيتان لضرائب الأشخاص :

- **أما الأولى :** فهي لا تكلف السلطات المالية مشقة البحث عن العنصر الخاضع للضريبة وذلك لعدم وضوح أوعية الضرائب الأخرى في الجماعات القديمة حيث لم تكن السلطات المالية بقادرة على تقدير الموارد العينية ، التي تفرض عليها الضرائب ، لاتساع نطاق الاقتصاد المعيشي وضيق نطاق المعاملات النقدية .
- **الثانية :** وفرة الحصيلة لأن الجميع يخضعون للضريبة وفقاً لمبدأ العمومية المطلقة.

أما عيوب هذه الضريبة فتنتهي إلى أنها في حالة الفرده البسيطة تتأدى الضريبة من كل الممولين دون النظر إلى تفاوت دخولهم أو ثرواتهم ، ومن ثم فهي تصطدم بمبدأ القدرة على الدفع ، كما أنها تصيب الفقراء وبالتالي لا تستطيع السلطات المالية رفع فئاتها مما يؤدي إلى ضالة الحصيلة ، أخيراً قد يقسم المجتمع الخاضع للضريبة

إلى طبقات قليلة العدد ومع هذا يظل انعدام العدالة قائماً بسبب التفاوت بين دخول كل طبقة .

ومهما يكن من أمر فقد عدلت مختلف الدول عن نظام الضرائب على الأشخاص لعدم عدالته وأصبحت الأموال هي الوعاء الذي تفرض عليه الضريبة وموضوعها الدخل أو الثروة أو الاستهلاك أو التداول وهي الضرائب التي تقوم عليها النظم الضريبية الحديثة ، حيث يتلافى هذا النوع من الضرائب مساوئ الضرائب على الأشخاص ، حيث يمكن أن تراعى اعتبارات الإدارة والكفاءة إذا أحسن تنظيمها فنياً ، كما أنها أكثر مرونة تجاه التغيرات الاقتصادية وأخيراً فهي أداة فاعلة يمكن أن تساعد الحكومة في تحقيق أهدافها .

ثالثاً: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة :

تقسيم الضرائب على الأموال إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة تقسيم تقليدي شاع استخدامه في مؤلفات المالية العامة والتشريع الضريبي لعصور طويلة ومع هذا لم يفقد بريقه حتى الآن باعتباره التقسيم الذي يثير حوله أكثر المناقشات المالية والاقتصادية ، والذي تثار بمناسبته أكبر مجموعة من القواعد الخاصة بالتنظيم الفني للضريبة .

وتتجلى أهمية هذا التقسيم في أنه يلعب دوراً حيوياً في تحليل آثار الضرائب على البنيان الاقتصادي ، كما تظهر أهميته كذلك من ناحية اختيار نوع البنيان الضريبي الذي يلائم البنيان الاقتصادي.

وتقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة يثير ثلاثة مسائل رئيسية :

- ١ - تعريف ومزايا وعيوب كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة .
- ٢ - معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة .
- ٣ - أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة .

١ - تعريف ومزايا وعيوب الضرائب المباشرة وغير المباشرة

الضرائب المباشرة : هي كل ما يفرض مباشرة على عناصر ثروة ما (دخل / رأس مال) تتصف بالثبات والاستقرار ، وتوجد تحت يد الممول ، ويصعب نقل عبئها ، وتنصب سنوياً على المركز المالي للممول ، وغالباً يتم تحصيلها بناءً على أورايد وقوائم أسمية ، يوضح فيها اسم الممول ومقدار الضريبة المفروضة عليه . فالضريبة المباشرة ، إذن ، تفرض على واقعة تملك الثروة ، فتصيب المال أو الدخل الذي تقتطع منه بلا موارد أو التواء .

من أهم مزاياها :

أ- تتميز الضرائب المباشرة بأن حصيلتها ثابتة نسبياً ، ومرد ذلك أنها مفروضة على وعاء يتسم بالثبات والاستقرار النسبي ، وثبات الحصيلة النسبي يعني ضمان عدم اهتزازها إبان الأزمات الاقتصادية وهو ما يجنب الدولة الكثير من المشاكل في تلك الآونة ، ويتفرع عن الثبات النسبي للضريبة دوريتها وانتظامها ، وهو ما يمكن الدولة من تنفيذ خططها في الميعاد .

ب- تتميز هذه الضرائب بسهولة جبايتها نظراً لثبات مادتها ، ولكون الخاضع للضريبة

معروفاً مسبقاً للإدارة الضريبية إلى حد كبير ، وبترتب على ذلك انخفاض احتمالات التهرب من جهة ، وإمكانية تطبيق قاعدة الملاءمة (اختيار طريقة أداء الضريبة ، وشروط الأداء ، ومواعيده وفقاً لاحتياجاتها ، وبمراعاة ظروف الممول بما في ذلك تقسيط دين الضريبة عليه ... الخ) من جهة أخرى.

ج - إن الضرائب المباشرة أكثر عدالة من الضرائب غير المباشرة ، إذ أن الضرائب المباشرة وحدها هي التي يمكن من خلالها مراعاة المقدرة التكليفية للأفراد على دفع الضريبة " الظروف الشخصية للممول كالأعباء العائلية ، وتكاليف الحصول على الثروة، ومصادرها ، وحجمها ... الخ " وذلك أيضاً من خلال التفرقة في أسعار الضريبة " التصاعد الضريبي " .

د- يشعر الممول بوطأتها ، مما يجعله يتابع الدولة في كيفية إنفاقها .

هـ - تتميز بالوضوح ، حيث يعرف كل ممول على وجه التحديد مقدار ما يدفعه.

و - سهولة تقديرها ، وبالتالي يعتمد عليها في تقديرات إيرادات الموازنة .

ومن أهم عيوبها :

أ - عدم المرونة الكافية ، وعدم إمكان التحكم في حصيلتها (بالزيادة أو النقصان)، حيث تمثل ميزة الثبات النسبي لحصيلة الضرائب المباشرة عند التقلبات الاقتصادية عيباً لهذا النوع من الضرائب عند الانتعاش الاقتصادي ، إذ لا تزيد هذه الحصيلة رغم زيادة الدخل القومي ، لذلك توصف بعدم المرونة النسبية بالمقارنة بالضرائب غير المباشرة .

ب - كذلك فإن الثبات النسبي لحصيلة هذه الضرائب وقت الأزمات الاقتصادية، إنما يخل باعتبارات العدالة ، لأن ثبوت العبء الضريبي رغم الأزمة الاقتصادية يعني زيادته في الحقيقة نسبياً .

ج- ارتفاع نفقات جبايتها نسبياً ، نظراً لأن تحصيلها يستوجب وجود جهاز إداري ضخم يقوم على ذلك ، بعكس الضرائب غير المباشرة .

د - إن مراعاة المقدرة التكليفية للممول سوف تسفر عن تعقد وطول إجراءات الربط والتحصيل ، مما يؤخر تحصيل الكثير منها .

هـ - شعور الممول بوطأتها ومن ثم كراهيته لها ولا سيما في حالة ارتفاع سعرها مما يشجعه على محاولة التهرب منها ، حيث تدفع دفعة واحدة سنوياً ، وهو ما يجعلها معنوياً أثقل عبئاً من الضرائب غير المباشرة التي تدفع مع السلعة عند كل شراء لها على سبيل المثال .

الضرائب غير المباشرة :

الضرائب غير المباشرة هي كل ما يفرض على دخل لا يتسم بالثبات ولا بالاستقرار ولا يوجد تحت يد الممول ، إنما تتبع الضريبة غير المباشرة رأس المال عند تداوله أو الدخل عند إنفاقه ، أي من خلال المظاهر الخارجية لوجود الثروة أو الدخل .

وبمعنى آخر : هي كل ما يفرض أثناء تداول السلع والخدمات في مراحل الإنفاق المختلفة ، ومن الممكن نقل عبئها ، ودافع الضريبة هو الذي يتحملها (الضرائب

الجمركية ، ضريبة المبيعات) ، ويتوقف النقل على درجة مرونة عرض وطلب السلعة محل الضريبة ، ونوع العنصر الخاضع لها ، مدى انعدام أو توافر المنافسة ، وغالباً تفرض على وقائع خاصة أو أعمال عرضية متقطعة (كالاستهلاك والتداول ، والإنتاج والاستعمال) .

ويتم تحصيل الضرائب غير المباشرة دون الحاجة إلى إصدار قوائم ودون البحث في حالة الممول الشخصية ، وإنما يتم تحصيلها عند حدوث وقائع معينة كإنتاج السلعة أو استيرادها أو بيعها للمستهلك .

من أهم مزاياها :

أ - إلى جانب ميزتها المالية من وفرة الحصيلة .. الخ ، فإن لها وظيفة اقتصادية ، وهي تحقيق التوازن بين العرض والطلب لكل فرع من فروع الإنتاج من خلال خفض أو زيادة سعرها .

ب- سهولة في تحمل أعبائها نظراً لعدم الشعور بوطأتها ، وذلك لأنها تختفي في ثمن السلعة المفروضة عليها ، الأمر الذي يحد من محاولة التهرب منها.

ج- طالما أن الضرائب غير المباشرة مفروضة على تداول الثروة وإنفاقها وهو الأمر الذي يتكرر على مدار العام عدة مرات ، وطالما أن الضريبة تستأدي وتحصل فور التداول أو الإنفاق وتورد إلى الخزانة العامة فإن ذلك كله يعني استمرار الحصيلة ، وبمعنى آخر فإن الخزانة العامة لديها مصدراً متكرراً لتمويل إنفاقها العام ، دون انتظار لنهاية العام مثل الضرائب المباشرة .

د - تتميز الضرائب غير المباشرة بسهولة تحصيلها ، وانخفاض نفقات جبايتها، فهي لا تحتاج إلى جهاز إداري كبير لأنها تفرض عادةً على السلع وهي تحت يد المنتج أو التاجر أو المستورد وعدد هؤلاء محدد بما يسمح بتحقيق رقابة سهلة وفعالة دون نفقات كبيرة ، لذلك نجد الكثير من الدول النامية تعتمد عليها في الدرجة الأولى .

هـ - تتميز بالمرونة أي قدرتها على الاستجابة السريعة لرفع سعرها وخفضه تبعاً للظروف الاقتصادية السائدة في الدولة في فترة معينة ، كما أن حصيلتها قد تزداد على الرغم من عدم رفع سعرها وذلك في فترات الرخاء الاقتصادي حيث تكثر المعاملات ويزداد الإنفاق والاستهلاك.

و- نقل عبء الضريبة غير المباشرة لا تكون له آثار سيئة ، حيث يتم نقل العبء في الضرائب غير المباشرة بطريقة منتظمة ويعلمها صانع السياسة المالية.

ي - إن التصاعد في الضرائب غير المباشرة يؤدي إلى تقليل الاستهلاك وليس الإدخار.

ومن أهم عيوبها :

أ - عدم عدالتها : فهي لا تتناسب مع المقدرة التكاليفية للممول ، بمعنى أنها لا تقيم أية علاقة بين دخل الممول أو رأس ماله وبين ما يدفعه من ضرائب .

ومع ذلك يلاحظ ، أن تطور الفنون المالية في العصر الحديث قد سمح بالتقليل إلى حد كبير من عدم عدالة هذه الضرائب ، ومن أهم وسائل ذلك : إعفاء السلع الضرورية من الضرائب أو على الأقل خفض أسعار الضريبة بالنسبة لها ، وزيادة سعر الضريبة

- على السلع الكمالية والترفيهية .. الخ .
- ب- انخفاض حصيلة الضرائب غير المباشرة في فترات الكساد ، وهي الفترات التي تزيد فيها حاجة الدولة إلى مزيد من الأموال لمواجهة المسؤوليات المتزايدة .
- ج - تستلزم العديد من الإجراءات والشكليات لإيجاد رقابة على الاستهلاك وتداول الثروة مما يؤدي إلى عرقلة حركة إنتاج السلع وتداولها .
- د - لا تثير الضرائب غير المباشرة اهتمام الممولين بالشئون العامة وبأمور الجماعة، نظراً لأن الممول يدفعها في صورة جزء من الثمن فلا يشعر بها.
- هـ - أنها تؤدي إلى اقتطاع جزء من دخول الأفراد ، وخاصة الفقراء ، وهم أكثر الطبقات ميلاً للاستهلاك ، ويؤدي نقص الاستهلاك إلى نقص الطلب الفعلي، وبالتالي نقص الإنتاج وانتشار البطالة وانخفاض الدخل القومي ومن ثم انخفاض مستوى المعيشة .
- و- الضرائب غير المباشرة تؤدي إلى رفع الأسعار ، ومن ثم تضعف من قدرة السلعة الوطنية على المنافسة في السوق الدولية.

٢- معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة

أحد التصنيفات الهامة - كما سبق وبيننا - هو الذي يقسم الضرائب إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة وتنشأ صعوبة حول تحديد معيار محدد للتفرقة والتمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ، وتباينت آراء مفكري المالية العامة حول ثلاثة معايير يمكن استخدامها أحدها للتمييز بين هذين النوعين :

المعيار الإداري :

طبقاً لهذا المعيار يتم التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة استناداً إلى أحد الجوانب المتصلة بالتنظيم الفني للضريبة وهو أسلوب التحصيل ، إذ تعتبر الضريبة مباشرة إذا كانت عملية تحصيلها تتم وفقاً لكشوف أسمية توضح بيانات تتعلق باسم الممول ومبلغ الضريبة والمادة الخاضعة لها (كشوف الورد) ، ومن ثم تنشأ علاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية والممول ، فإذا تم التحصيل بمقتضى أسلوب آخر مغاير لهذا الأسلوب ، أي بناءً على حدوث الواقعة المنشئة قانوناً لهذه الضريبة (مثل اجتياز السلع لحدود الدولة) فإن الضريبة المفروضة تعتبر وفقاً للمعيار الإداري ضريبة غير مباشرة.

وهكذا فإن الإدارة في حالة الضرائب المباشرة تعرف أسماء المكلفين وأوضاعهم المالية والعائلية وموضوع الضريبة وبالتالي يسهل عليها وضع الكشف الاسمي بداية كل عام مالي باعتبار أن الضرائب المباشرة تتكرر كل عام وتتخذ فيها السنة السابقة أساساً للتكليف بالضريبة عن السنة الحالية ، أما الضرائب غير المباشرة فلا تستطيع الإدارة وضع جداول تكليف أو كشف اسم لأنها لا تعرف مسبقاً أسماء المكلفين والمبالغ التي تطلبها كضرائب ، ذلك لأنه في الضرائب غير المباشرة تنشأ الضريبة بمجرد حدوث الواقعة المنشئة للضريبة ، كأن تستحق الضريبة الجمركية عند دخول السلعة إلى البلاد حيث يجري التحقق والتحصيل في وقت واحد.

وهذا معيار خاطئ ومعيب : أما كونه خاطئاً فلأن الكثير من الضرائب التي يسلم

الجميع بأنها ضريبة مباشرة تصبح وفقاً لهذا المعيار من الضرائب غير المباشرة والعكس بالعكس ، فالضرائب على إيرادات القيم المنقولة والضرائب على المهاييا والأجور والمرتبات تحصل عن طريق الحجز من المنبع ولا يتطلب الأمر إصدار ورد اسمي للمكلف بها ، فهل يغير هذا من طبيعتها لتصبح وفقاً لهذا المعيار ضريبة غير مباشرة ؟ والضرائب على بعض أنواع السلع تحصل عن طريق إصدار ورد باسم منتجها ، فهل يغير هذا من طبيعتها لتصبح وفقاً لهذا المعيار ضريبة مباشرة ؟.

وأما كون هذا المعيار معيياً فلأنه يؤدي إلى تغيير نوع الضريبة كلما تغيرت طريقة تحصيلها لسبب ما ، فقد عدل المشرع بالقانون رقم ٧٨ لسنة ١٩٧٣ في مصر نظام تحصيل الضريبة من بعض الممولين الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على أرباح المهن غير التجارية متجهاً إلى الاعتماد بصورة أكبر على طريقة الحجز من المنبع ، فهل يؤدي هذا التعديل إلى تغيير تصنيف هذه الضرائب لتصبح وفقاً لهذا المعيار ضرائب غير مباشرة.

المعيار الاقتصادي (معيار نقل العبء الضريبي) :

عند صدور القانون الضريبي ، ينص على الملزم بأداء الضريبة " المكلف قانوناً بالضريبة " ، ويقع على هذا المكلف قانوناً بالضريبة عبؤها ، بيد أن ذلك لا يصدق دائماً فقد يتمكن من نقل عبئها إلى شخص آخر " الممول الفعلي للضريبة " وتحديد من استقر عليه العبء الضريبي بصفة نهائية يسمى " راجعية الضريبة " .

ولقد مال اتجاه في الفقه المالي إلى اتخاذ راجعية الضريبة " تحديد من يستقر عليه العبء الضريبي بصفة نهائية " معياراً للفرقة بين نوعي الضرائب المباشرة وغير المباشرة .

فالضريبة المباشرة هي تلك الضريبة التي يتحمل عبئها نفس الشخص الذي قام بدفعها لخزانة الدولة ، أي أنها الضريبة التي لا يستطيع دافعها نقل عبئها لشخص آخر ، أما الضريبة غير المباشرة فهي الضريبة التي يستطيع دافعها نقل عبئها إلى شخص آخر ، أي يقتصر دور دافعها على دور محصل الضريبة ممن يتحمل عبئها الفعلي وتوريدها إلى خزانة الدولة .

وهذا المعيار يعيبه عدم الوضوح وعدم الدقة فضلاً عن كونه ينتهي لنتائج تخالف المستقر عليه في الفكر المالي.

- إن مسألة نقل العبء الضريبي ، وتحديد على من يستقر نهائياً ، مسألة معقدة للغاية وتخضع لاعتبارات اقتصادية عدة " مثل مرونة وظروف العرض والطلب " ، وهو ما يجعل من التحديد المسبق لراجعية الضريبة أمراً غير ممكن ، وبالتالي يصبح التصنيف المسبق لنوع الضريبة أيضاً غير ممكن.

بل إن تغير هذه الاعتبارات الاقتصادية من فترة لأخرى في المجتمع ، أو اختلافها في مجتمع عن الآخر ، سوف يسفر عن كون الضريبة في وقت ما مباشرة ، وفي وقت آخر غير مباشرة ، كما أنه قد يسفر عن كون الضريبة في بلد ما من نوع منهما ، وفي البلد الآخر من النوع الثاني ، وهي كلها أمور غير مقبولة علمياً .

- هذا المعيار يشوبه القصور لأنه غير صالح لتحديد نوع الضريبة في حالة النقل

الجزئي لعبئها – أي عندما يتحمل المكلف قانوناً بها جزءاً من العبء ، وينقل الجزء الآخر لغيره – فهل تعد الضريبة هنا مباشرة أم غير مباشرة.

- أن هذا المعيار سيعتبر مثلاً الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية من الضرائب غير المباشرة إذا تمكن الممول من نقل عبئها إلى غيره ، في حين أن المستقر عليه فقهيّاً أنها من الضرائب المباشرة .

- قد يغيب في صياغة التشريع التحديد الواضح للمكلف قانوناً بالضريبة ، المكلف الفعلي بها ، كما قد يسفر العمل عن عدم تحديد كلٍ منهما ، وهو ما يؤثر على تحديد طبيعة الضريبة لعدم إمكانية تطبيق معيار الرابعية .

المعيار المالي (معيار استمرارية الوعاء) :

يرى الكاتب الفرنسي " فوفيل " ١٨٨٣ أن الضريبة تكون مباشرة متى فرضت على وعاء يتميز بالثبات والاستمرار أو الدوام مثل التملك والمهنة ، ومتى كانت عناصر وعاء الضريبة كذلك فسوف يسهل على الإدارة الضريبية تتبعها ، وكذلك فقد رأي أن عناصر الوعاء الضريبي إن لم تتسم بذلك – بأن كانت عرضية أو متقطعة – فتكون من الضرائب غير المباشرة.

فالملاحظ أن هذا المعيار يركز على طبيعة المادة الخاضعة للضريبة وفقاً لخاصيتي الثبات والاستمرار ، فالضريبة توصف بأنها مباشرة إذا فرضت على مادة تتسم بالثبات والتحقق الدوري المستمر مثل الدخل من العمل ، أو الدخل المستمد من مهنة التجارة أو الصناعة ، أو الدخل المحقق عن رأس المال أو الثروة ، فيما تعتبر الضريبة غير مباشرة إذا كان فرضها مرتبطاً بأحداث أو وقائع متفرقة كاستهلاك سلعة أو خدمة معينة أو عمليات تصدير السلع أو استيرادها وكذلك عمليات التداول ونقل الملكية .

ويرى البعض أن هذا المعيار من أكثر المعايير وضوحاً وشمولاً وأقربها إلى الدقة العلمية ، وإن كانت أقلها انتشاراً .

ورغم ذلك ، لاحظ البعض أن هذا المعيار لا يخلو من بعض نقاط ضعف ، لأنه لا يبين لنا بجلاء وفي جميع الأحوال إلى أي نوع من هذين النوعين تنتمي بعض الضرائب ، فضريبة التركات مثلاً ، هل نعتبرها ضريبة غير مباشرة على أساس أنها تفرض بمناسبة واقعة عرضية هي انتقال الثروة من المورث إلى الورثة ، أم نعتبرها ، كما هو مسلم به ، ضريبة مباشرة على رأس المال ، وعاءها هو ثروة المورث المنتقلة إلى الورثة ؟.

بصفة عامة يمكن القول بأن الفكر المالي اهتم بوضع معيار للتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، إزاء ما صادف المجتمع من توسع في أشكال وأنواع الضرائب تبعاً لتوسع احتياجاته – ومن ثم التوسع في الإنفاق العام – ولكن في الوقت الحالي يمكن القول بأن تصنيف الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة أصبح مستقراً عليه في الفكر المالي الحديث إلى حد كبير – كواقع عملي – بحيث تصبح عملية البحث عن معيار للتفرقة بين النوعين غير ذات أهمية إلا في إطار البحث النظري والتأصيل العلمي .

المبحث الثاني

أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة

سبق وبيننا اختلاف الطريقة التي تتوصل بها الضريبة إلى إصابة الثروة ، دخلاً كانت أو رأس مال ، فإما أن تصيبها بطريقة مباشرة بمعنى أن تفرض الضريبة على تملك الثروة تحت يد الممول أي على وجود رأس المال أو على نشأة الدخل وهذه هي الضريبة المباشرة ، أو بطريق غير مباشرة فتتبع الثروة في استعمالاتها وتداولها ومظاهرها الخارجية فتفرض الضريبة على التصرفات وعلى المعاملات وعلى انتقال الثروة ، فهي إذن الضريبة غير المباشرة .

وسنبحث فيما يلي الضرائب التي تندرج تحت هذين النوعين من الضرائب على نحو ما استقر عليه الفكر والتطبيق في معظم دول العالم في العصر الحديث .

أنواع الضرائب المباشرة

تنقسم الضرائب المباشرة بحسب طبيعة المادة الخاضعة لها ومدى تجدها إلى ضرائب على الدخل وضرائب على رأس المال .

أولاً: الضرائب على الدخل

ضرائب الدخل هي الضرائب التي تتخذ من الدخل أساساً لها ، أي أن الدخل هو الوعاء الذي تقرر عليه الضريبة ، وتعتبر الضرائب على الدخل أوسع أنواع الضرائب انتشاراً بالنظر إلى اعتبار الدخل على أنه المصدر الطبيعي المتجدد للضريبة باعتبارها فريضة متكررة ، كما أنه العنصر الاقتصادي الذي تقع عليه كافة الضرائب إلا في بعض الاستثناءات ، فضلاً على أنه من خلال الدخل تتحدد القدرات الإنفاقية للأفراد ، وبالدخل أيضاً تتشكل الثروة ، وإلى جانب ما تقدم يعتبر الدخل هو المعيار الأكثر قبولاً للتعبير عن قدرة الممول على الدفع أي على مقدرته التكاليفية وطاقته في تحمل عبء الضرائب ، وأخيراً، فقد وجدت للضرائب على الدخل من المميزات ما يجعلها أداة طيعة من أدوات السياسة المالية لتحقيق أهداف المجتمع.

لكل ما سبق لم يكن غريباً أن تحظى ضرائب الدخل بقبول واسع نظرياً وعملياً بحيث أضحت تشكل أحد المكونات الهامة في النظم الضريبية الحديثة ، إلى جانب كونها أحد الأدوات الفاعلة للسياسة المالية التي يمكن أن تستخدمها الحكومة في تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية ، غير أن ضرائب الدخل تكتسب أهمية أكبر في الدول المتقدمة حيث ترتفع أهميتها النسبية بالهياكل الضريبية لهذه الدول قياساً بأهميتها في الهياكل الضريبية للدول النامية.

ويثير تنظيم ضرائب الدخل من الناحية الفنية عدة مسائل أهمها :

المسألة الأولى : مفهوم الدخل الخاضع للضريبة .

المسألة الثانية : هل تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي أم على الدخل الصافي .

المسألة الثالثة : هل يكتفي المشرع بفرض ضريبة واحدة على مجموع الدخل أم يمكن فرض ضرائب متنوعة على فروع الدخل المختلفة .

المسألة الأولى : مفهوم الدخل

رغم التاريخ الطويل والإقبال الجماعي على فرض ضرائب الدخل فإن أي من التشريعات الضريبية لم تقدم لنا تحديداً قاطعاً لمفهوم الدخل ، بل لجأت أغلب الدول عن قصد إلى التغاضي عن وضع تعريف محدد للدخل والاكتفاء بالنص على مكونات الوعاء الضريبي تاركة الباب مفتوحاً أمام أي من التعديلات التي قد ترى الدولة ضرورتها في أي وقت .

وهذا لا يعني عدم وجود أساس علمي يؤصل كيفية تحديده ، فالدولة حينما تضع الأحكام الخاصة بتحديد الدخل الضريبي ضمن منظومة تشريعاتها ، فلا بد أن تستند على أساس أو نظرية يبنى عليها هذا التحديد ، وواقعياً توجد نظريتان لتعريف الدخل تهتدي الدول بإحداها أو كليهما عند تحديد مفهوم الدخل الضريبي في تشريعاتها الضريبية ، لذلك يوجد نظرياً مفهومان للدخل أولهما المفهوم التقليدي ، والذي يضيق من فكرة الدخل وتتنبأه نظرية المصدر ، والثاني المفهوم الواسع ويبني على نظرية الإثراء .

نظرية المصدر (المنبع) :

ترجع أصول هذه النظرية إلى الفكر المالي الكلاسيكي ، وبناءً على هذه النظرية يعرف الدخل بأنه " كل مال نقدي أو قابل للتقويم بالنقد يحصل عليه الفرد بصفة دورية ومنتظمة خلال فترة زمنية معينة من مصدر يتمتع بدرجة معينة من الثبات والاستقرار ويوضع تحت تصرف الممول ، يستفاد من هذا التعريف أن ثمة شروط يتعين توافرها مجتمعة في الدخل الخاضع للضريبة وفقاً لنظرية المصدر هي :

(١) أن يمثل الدخل قيمة نقدية أو قابلة للتقويم النقدي :

فالدخل عبارة عن الأموال والخدمات التي يحصل عليها الفرد بشكل دوري، فالمرتبات والأجور والمعاشات وأرباح الأسهم وفوائد السندات وإيجارات العقارات والأرباح التجارية والصناعية ، أي كل ما يحصل عليه الفرد من أرباح وفوائد وريع وأجور ، سواء في شكل نقد أو سلع وخدمات قابلة للتقويم بالنقد ، تعتبر دخلاً يخضع للضريبة ، فلا يدخل في مفهوم الدخل إذن المنافع والخدمات التي يحصل عليها الممول ولكن يتعذر تقدير قيمتها النقدية ، مثال ذلك ما توفره ربة البيت من حنان ورعاية لزوجها وأولادها ، الراحة التي تعود على الفرد من استخدام سيارته ، المنافع التي تعود على هواة الموسيقى من سماعهم لمقطوعاتهم المفضلة ، وهكذا ، بينما يعد دخلاً خاضعاً للضريبة كافة ما يحصل عليه الفرد من مزايا عينية طالما كانت قابلة للتقويم النقدي مثال ذلك ، السكن المجاني والسيارة الخاصة ، والوجبات المجانية التي قد يحصل عليها بعض العاملين كمزايا عينية إلى جانب مرتباتهم، المنفعة التي يحصل عليها مالك العقار من السكنى فيه بنفسه ، ... الخ .

(٢) أن يتحقق الدخل بصفة دورية ومنتظمة :

ينصرف شرط الدورية هنا إلى ضرورة تحقق الدخل بصورة منتظمة وبصفة دورية ومتكررة ، خلال فترات زمنية متقاربة ، وليس بصفة عرضية ، فالأجور والمرتبات ، والأرباح التي تحققها المشروعات ، وعوائد الأسهم والسندات وإيجار

العقارات ، تحقق شرط الدورية وتبعاً لذلك تعتبر من قبيل الدخل وفقاً للتعريف السابق.

بينما لا يدخل في معنى الدخل الضريبي الدخل العرضية ، فما يحصل عليه الممول من صفقة واحدة في البورصة ، أو قيامه عرضاً بشراء عقار بثمن معين ثم بيعه بمبلغ أكبر ، وكذلك ما يحصل عليه من أرباح مراهنات أو جوائز يانصيب أو مكافآت سداد أو تعويض عما لحقه من ضرر نتيجة حادث ما ، أو السمسة والعمولة وكافة الأرباح العارضة ، فكل هذه الإيرادات لا تتكرر بانتظام ومن ثم لا تعتبر دخلاً . ولا يشترط أن يحصل الشخص على نفس مقدار الدخل كل عام ، فلا يشترط مثلاً أن يحصل العامل على نفس الأجر كل عام ولا أن يحقق التاجر أو الصانع نفس الربح كل سنة وهكذا ، فقد يزيد مقدار الدخل أو ينقص في عام عنه في عام آخر ، كما لا يشترط أن يحصل الشخص فعلاً بصفة دورية على الإيراد حتى يعتبر دخلاً ، وإنما يكفي أن يكون من طبيعة الإيراد أن يتجدد دورياً ، سواء تجدد فعلاً أم لم يتجدد ، فإيجار المنزل يعتبر دخلاً بالنسبة لصاحب المنزل حتى ولو ظل المنزل خالياً لا يدر أي إيراد لمدة طويلة.

(٣) ثبات واستمرار مصدر الدخل :

إذ يعتبر هذا الثبات هو الأساس في تحديد الدورية والانتظام ، فلن يتسم الدخل بالدورية والتجدد إلا إذا كان نابعاً من مصدر دائم وثابت ، ومقتضى هذا الشرط أن تكون تلك القيمة ناتجة من مصدر قابل للبقاء ، ولا تعني القابلية للبقاء هنا بقاء المصدر بصفة دائمة أو مطلق إنما يكفي قابليته للبقاء أو حتى احتمال بقاءه لإنتاج هذه القيمة أكثر من مرة واحدة وتأسيساً على ذلك تعتبر عناصر العمل والأراضي الزراعية ، والعقارات ، والأسهم والسندات ، والشركات ، والمكاتب المهنية من مصادر الدخل التي تتصف بقابلية البقاء ومن ثم بالثبات والاستقرار.

ومصادر الدخل هي العمل أو رأس المال أو المزيج من العمل ورأس المال " الدخل المختلط " ، ولا شك في اختلاف درجة ثبات الدخل تبعاً لاختلاف مصدره ، فالدخل المتأتية من رأس المال هي أكثر الدخل ثباتاً ودواماً ، بعكس الدخل النابعة من العمل فهي أقل الدخل ثباتاً ، وتتردد الدخل المختلطة بينهما تبعاً لدرجة المزج بين رأس المال والعمل ونسبة كل منهما إلى الآخر كمصدر للدخل .

وهذا الاختلاف في درجة ثبات الدخل يستتبع اختلاف المعاملة الضريبية بين الدخل المختلفة تبعاً لمصدرها ، إذ يتعين أن تكون المعاملة الضريبية لدخل العمل أخف منها للدخل المختلط ، وهذا الأخير بدوره يعامل ضريبياً أخف من معاملة دخل رأس المال ، فالضريبة تتزايد في اتجاه طردي مع تزايد درجة ثبات مصدر الدخل ، لأن درجة ثبات مصدر الدخل تحدد - لأكثر درجة - المقدرة التكاليفية للممول .

(٤) أن يوضع الدخل تحت تصرف الممول :

فلا يكفي أن يكون الدخل المحتمل الحصول عليه بل لابد وأن يتحقق الدخل فعلاً حتى يصبح خاضعاً للضريبة ، ويجب التفرقة بين تحقق الدخل وبين حصول الممول عليه وتسلمه له ، فالعبرة هنا بوضع الدخل تحت تصرف الممول حتى ولو لم يتسلمه

فعلاً إذ يكفي أن يكون في استطاعته أن يتسلمه فوراً إذا رغب في ذلك ، فيكفي مثلاً أن يضع رب العمل استحقاق العامل باسمه في خزانة الشركة ليخضع للضريبة حتى ولو امتنع العامل عن استلامه ، ويكفي أن تعلن الشركات المساهمة عن موعد ومكان صرف أرباح الأسهم لتصبح هذه التوزيعات خاضعة للضريبة حتى ولو لم يتسلمها المساهم فعلاً.

(٥) المدة :

فالدخل هو المال الذي يحصل عليه الشخص في خلال مدة معينة ، تتحدد عادةً بسنة ، وتتفق فكرة سنوية الدخل مع كل من سنوية الضريبة وسنوية الميزانية ، والأصح أن يقال أن تقدير الدخل على أساس سنوي هو الذي أدى إلى الأخذ بسنوية الضريبة وسنوية الميزانية.

نظرية الإثراء " زيادة القيمة الإيجابية للذمة المالية "

تركز هذه النظرية على النظر إلى الذمة المالية للممول خلال مدة معينة "سنة مثلاً" وتقييم ما طرأ على هذه الذمة من تغيير لتحديد الخسوع الضريبي، فالذمة المالية للشخص تتكون من جانب إيجابي " ما له " ومن جانب سلبي " ما عليه " ، فإذا ما طرأت زيادة في الجانب الإيجابي لذمة الممول خلال سنة ، فإن هذه الزيادة تعرف ضريبياً بالدخل الخاضع للضريبة وبناءً على ما سبق تعرف هذه النظرية الدخل الضريبي بأنه :

" الزيادة في القيمة الإيجابية لذمة الممول خلال مدة معينة " أياً كان مصدر هذه الزيادة وبصرف النظر عن كون هذه الزيادة من طبيعة دورية متجددة أو من طبيعة غير دورية أو متجددة وسواء كانت هذه الزيادة ناجمة عن النشاط العادي لمصدر الدخل، أو عن طريق بيعه أو عن طريق نموه وتبعاً لذلك يمكن القول أن هذه النظرية تأخذ في حساباتها كافة عناصر الأرباح الدورية والإيرادات العرضية ، والمكاسب الرأسمالية.

وتأسيساً على أن الدخل يتحدد وفقاً لنظرية الإثراء بقيمة الزيادة في ثروة الممول وقدرته الاقتصادية بين تاريخين ، فإن هذا يتطلب ضرورة حصر ثروة الممول في بداية الفترة وفي نهايتها واعتبار كل زيادة طرأت على ثروة الممول بمثابة دخل ، وتواجه الإدارة الضريبية التي تتبنى هذا المفهوم للدخل صعوبات جمة تتعلق أهمها بصعوبات حصر ثروة الممول وتتبع حركاتها بين تاريخين ، وكذلك بأسس تقدير عناصر الثروة ، واحتمالات التهرب الضريبي على أوسع مدى وخاصة في الدول النامية التي يقل فيها الوعي الضريبي للممولين .

ولا شك أن هذه الصعوبات وغيرها تعد من أهم الأسباب الرئيسية في عدم اعتناق التشريعات الضريبية للمفهوم الحرفي لنظرية الإثراء في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، فالتشريعات الضريبية المعاصرة تعتنق مزيجاً متفاوت النسب من نظريتي المصدر والإثراء في تحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة، مسترشدة في تكوين هذا المزيج بمدى مساهمته في تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، وبالإمكانات العلمية المتاحة لدى جهازها الضريبي.

المسألة الثانية : الدخل الإجمالي والدخل الصافي

تقتضي العدالة ألا يخضع للضريبة إلا صافي ما حصل عليه الممول من ثروة ، لأن إخضاع إجمالي ما حصل عليه الممول للضريبة يعني دفع الممول لضريبة عن جزء لم يتحقق من الثروة " وهو ما يساوي التكاليف التي استوجبها الحصول عليها ، وهي بالطبع جزء من قيمة الثروة " .

ومراعاة المقدرة التكاليفية للممول تقتضي توفير المقدرة المالية للممول كي يحافظ على ثروته وينميها ، بمعنى أن الاقتطاع الضريبي يجب ألا يعدم الممول هذه المقدرة ، بل يجب أن يترك له جزءاً من الثروة يعادل ما قد يتحمله من تكاليف للحصول عليها في الفترة المقبلة .

وعادةً ما يحدد المشرع الضريبي التكاليف واجبة الخصم من الدخل الإجمالي لغرض فرض الضريبة على الدخل الصافي فقط ، فالمشرع وحده يملك الحق في تحديد التكاليف التي يجب خصمها من الوعاء والنسب التي يجرى على أساسها ، وشروط وإجراءات الخصم .

الأمثلة للتكاليف واجبة الخصم :

(أ) نفقات الاستغلال :

هي النفقات اللازمة لإنتاج السلعة أو الخدمة ، فمثلاً تشمل نفقات الاستغلال بالنسبة للنشاط التجاري أو الصناعي ، ثمن المواد الأولية ، وأجور العمال ومرتبات الموظفين، وثمن الوقود وباقي تكاليف القوى المحركة ، وأقساط التأمين ، فوائد القروض المتصلة بمباشرة النشاط الخاضع للضريبة ، إيجار العقارات ، والآلات والأدوات المرتبطة بالمشروع ونحو ذلك من نفقات التشغيل الجاري .

(ب) نفقات الصيانة :

وهي النفقات اللازمة لصيانة مصدر الدخل حتى يستمر في إنتاج الدخل أطول مدة ممكنة ، وتتطلب هذه الصيانة إنفاق مبالغ معينة في صورة إصلاحات أو قطع غيار أو ترميمات .. الخ ، وتختلف هذه المصاريف باختلاف طبيعة مصدر الدخل ولكنها أيضاً فكرة عامة يجب أن يسمح بتطبيقها بالنسبة لكافة مصادر الدخل ، عملاً كانت أم رأس مال أم مصدرأ مختلطاً يجمع بين العمل ورأس المال .

(ج) مقابل الاستهلاك :

وهو ما يسمى بالاستهلاك الصناعي ، فمصدر الدخل لا بد من تجديده من آن لآخر، فرأس المال الثابت ، من آلات ومبان يتلف تدريجياً نتيجة مساهمته في العمليات الإنتاجية، بحيث يصبح غير صالح للاستعمال بعد فترة معينة مما يجعل تجديده أمراً ضرورياً ، للاستمرار في الحصول على الدخل .

وبطبيعة الحال لن ينتظر المشروع حتى نهاية مدة صلاحية الآلات لكي يبدأ في تجديدها ، وعليه أن يتبع طريقة استهلاك رؤوس الأموال الثابتة ، ويكون ذلك بتوزيع قيمة الآلات وغيرها من الأصول على عدد معين من السنين (العمر الافتراضي لهذه الأصول) ويخصم في كل سنة من الدخل الإجمالي جزءاً من تلك القيمة لتعويض تدهورها السنوي.

وأخيراً فإن الواقع الملموس والمبني على فكرة العدالة يشير إلى أن فكرة الاستهلاك يجب ألا تقتصر على رأس المال دون غيره من مصادر الدخل ، وبالتحديد يجب أن تمتد إلى مصدر العمل ، فالإنسان تضعف قدرته على العمل ، ومن ثم على الكسب مع تقدمه في العمر ، ولذلك يجب أن نسمح له بخصم مبلغ يمكنه من تكوين رصيد يستخدمه بعد اعتزاله العمل لسبب أو لآخر .

هذا ، ويلاحظ أن التكاليف هي التي تخصم من الدخل الإجمالي لتحديد الدخل الصافي الخاضع للضريبة ، أما استعمالات الدخل فلا تعتبر من قبيل المبالغ التي يسمح بخصمها .

وتدق التفرقة – أحياناً بين تكاليف الدخل واستعمالاته ويمكن القول بصفة عامة أن الغاية من الحصول على الدخل هي استعماله في وجوه الاستعمالات المختلفة ، سواء كان ذلك عن طريق الاستهلاك أو الادخار ، وهذه الاستعمالات لا تخصم من الدخل لأن ما يخضع للضريبة هو الدخل بعد خصم التكاليف فقط بصرف النظر عن استعمالاته ، وإلا أدى خصم الاستعمالات إلى إلغاء الدخل الذي تفرض عليه الضريبة إلغاءً كلياً مما لا يتفق وطبيعة الأشياء .

ولا تثير كثير من أوجه الإنفاق أي خلاف في اعتبارها استعمالات الدخل أو من تكاليفه : فأجور العمال وأثمان المواد الأولية ، والطاقة المحركة ، وإيجارات الأرض والمباني ، واستهلاكات رأس المال ، وأقساط وفوائد الديون اللازمة للإنتاج تعتبر جميعها من التكاليف ، بينما يعتبر ما ينفقه رب العمل على رحلته للراحة ، والمأكل والمشرب ، والاستثمار ، والادخار ، وشراء العقارات والمجوهرات ، وغيرها من استعمالات الدخل .

ويمكن القول " كقاعدة عامة " للتفرقة بين تكاليف الدخل واستعمالاته ، أنه إذا كانت النفقة لازمة وضرورية للحصول على الدخل اعتبرت تكليفاً عليه ، أما إذا كانت النفقة تحقق غاية لصاحب الدخل بحيث لا تنقطع بانقطاع العمل أو ترك المهنة ، اعتبرت استعمالاً للدخل ، فالاستعمال هو الغاية من الدخل ، والتكاليف هي الوسيلة إليه .

المسألة الثالثة : أنواع الضرائب على الدخل

تفرض الضرائب على الدخل بأسلوبين رئيسيين : أسلوب الضريبة على مجموع الدخل ، وأسلوب الضرائب النوعية على الدخل ، وفي كلا الأسلوبين قد تطبق الضريبة على جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين ، أو قد تقتصر هذه الضرائب على الأشخاص الطبيعيين وتخضع دخول الأشخاص المعنويين لمعاملة ضريبية مستقلة .

١ - الضرائب النوعية على الدخل :

هو النظام الذي تتعدد فيه المعاملة الضريبية للدخول بتعدد مصادرها ، إذ توجد معاملة ضريبية خاصة للدخل المتأتي من رأس المال " مثل الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة ، والضريبة على دخل الأراضي الزراعية ، والضريبة على دخل العقارات المبنية ، وتوجد معاملة ضريبية أخرى للدخل المتأتي من العمل " مثل الضريبة على المرتبات " ، كما توجد معاملة ضريبية ثالثة للدخل المختلط المتأتي من

العمل ورأس المال معاً مع غلبة عنصر رأس المال " الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية " ، وأخيراً توجد معاملة ضريبية رابعة للدخل المختلط الذي يغلب على مصدره عنصر العمل عن عنصر رأس المال " الضريبة على أرباح المهن غير التجارية " .

وكما هو واضح ، فإن أساس تقسيم الضرائب النوعية على الدخل ، إنما مرده مصادر هذا الدخل ، إذ أن هذا المصدر هو الذي يحدد المعاملة الضريبية للدخل . وتأسيساً على أن التعدد والتنوع في المعاملة الضريبية لأنواع الدخول المختلفة سيفضي حتماً إلى تنوع وتعدد وتمايز في طرق ربط وتحصيل الضريبة ، فإن ذلك قد يعكس درجة معينة من التعقيد على هذا النظام يختلف مداها باختلاف عدد الضرائب المطبقة ومن ثم أساليب الربط والتحصيل المصاحبة لها ، ويصير عدد ونوع الضرائب المنتقاة مرهوناً بالأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تهدف الدولة تحقيقها والتي تختلف بطبيعة الحال من دولة إلى أخرى .

ويتيح هذا الأسلوب تنوع الأحكام والإجراءات بما يلائم طبيعة كل نوع من أنواع الدخول وظروف المكافئين المالية والثقافية ، فتستخدم أساليب مختلفة في تحديد الوعاء وطرق ومواعيد مختلفة في التحصيل وإجراءات مختلفة في الطعن وفض المنازعات . ومن الطبيعي أن تختلف هذه التقسيمات لأنواع الدخول ، وبالتالي يختلف عدد الضرائب النوعية المفروضة من دولة لأخرى ، ويتم تحديد هذا العدد وفقاً لقدرتها على تحقيق أهداف المجتمع والإمكانيات العملية المتاحة في كل دولة على حدة .

ويمتاز هذا الأسلوب بما يلي:

- قدرته على تنوع المعاملة الضريبية لكل نوع من أنواع الدخول بما يجعله أداة ملائمة لتحقيق الكثير من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، فيمكن تشجيع أي نشاط مرغوب فيه بمعاملته معاملة ضريبية هينة وتنشيط أي نشاط غير مرغوب فيه بمعاملته معاملة ضريبية قاسية .

- إمكانية الحد من التهرب الضريبي ، فتهرب الممول من دفع إحدى الضرائب النوعية على الدخل لا يؤدي إلى تهربه من دفع الضرائب على الأنواع الأخرى من دخله .

- اختلاف طرق ومواعيد التحصيل يجعل هذه الضرائب أخف وقعاً وأكثر ملاءمة للممول .

- إمكانية استخدام العديد من الأساليب الإدارية والفنية والتي تتفق والإمكانيات العلمية المتاحة في كل دولة يجعل الضرائب النوعية أكثر ملاءمة للدول المتخلفة والنامية .

ووجه إليه العديد من الانتقادات منها:

- كثرة الإجراءات ، حيث يقدم المكلف أكثر من إقرار ويتعرض لأكثر من فحص وتدقيق ، ويخطر بأكثر من تعديل ، وهذا له انعكاسات سلبية لدى المكلف مما يدفعه نحو التهرب .

- قد يؤدي إلى الازدواج الضريبي بفرض أكثر من ضريبة على عنصر واحد من عناصر الدخل ، كما لو فرضت ضريبة على الأرباح التجارية لشركة باعتبارها شخصاً قانونياً مستقلاً ، ثم تفرض ضريبة أخرى على الأرباح الموزعة على

المساهمين .

- زيادة نفقات الجبائية ، نظراً لتعدد الضرائب وتعدد جهات تنفيذها .
- صعوبة تحقيق العدالة ، فهي بحكم طبيعتها تعجز عن أن تتناول مركز الممول في مجموعه ، وبالتالي يستحيل عليها معاملة الممولين المتماثلين معاملة ضريبية متماثلة ، فالممول الذي يحصل على دخل ألف دينار سنوياً من مصدر واحد يعامل معاملة ضريبية مختلفة تماماً عن الممول الذي يماثله ويتشابه معه في كافة الظروف الاجتماعية ويحصل على دخل قدره ألف دينار سنوياً أيضاً ولكن من أربعة مصادر مختلفة .

٢ - الضريبة الموحدة على الدخل :

وفقاً لهذا الأسلوب تفرض ضريبة واحدة على مجموع الدخل الصافي للممول ، فيقوم الممول بتقديم إقرار ضريبي واحد إلى الإدارة الضريبية يحتوي على كافة أنواع الدخول التي حصل عليها الممول أثناء العام من ممتلكاته العقارية والمنقولة ، ومن مرتبات ومكافآت وتعويضات ومنح ، ومن أرباح وفوائد ، ثم يستبعد من هذا الدخل الإجمالي التكاليف والخصومات التي سمح بها القانون ليصل بذلك إلى تحديد الدخل الصافي الخاضع للضريبة .

والأصل في الضريبة الموحدة على الدخل ألا تميز بين الدخول أياً كان مصدرها وأياً كانت طبيعتها مع وحدة السعر المطبق وتوحيد أحكام تحديد الوعاء وإجراءات الربط والتحويل .

وتجدر الإشارة إلى أن مضمون الضريبة الموحدة على الدخل يختلف عن محتوى الضريبة الوحيدة التي سبق وعرضنا لها ، فالضريبة الوحيدة تفرض على مادة واحدة من الأموال سواء كانت هذه الأموال دخلاً أم إنفاقاً أم ثروة ، فيما تفرض الضريبة الموحدة على إجمالي الدخول المستمدة من الأموال المنقولة وغير المنقولة .

ويمتاز هذا الأسلوب بما يلي :

- يعطي صورة واضحة عن إجمالي دخل الممول وحالته المالية وأعبائه العائلية ، الأمر الذي يسمح بـ :

أ- منح الممول الإعفاءات والتخفيضات وبتطبيق الأسعار التصاعدية التي تتلاءم مع هذه الحالة الإجمالية .

ب- توحيد المعاملة المالية لجميع الممولين المتشابهين في ظروفهم المالية والعائلية .

- يعتبر أكثر ملاءمة لكل من الممول والإدارة الضريبية في الدول المتقدمة فهو :

أ- أكثر يسراً على الممول حيث يقدم إقراراً واحداً لجهة واحدة بدلاً من تعدد الإقرارات لجهات مختلفة تبعاً لكل نوع من أنواع الدخول .

ب- أكثر يسراً للإدارة الضريبية حيث تبحث إقرارات الممولين مرة واحدة وتطبق عليهم إجراءات ربط وتحصيل وطعن واحدة .

ج- كل ما سبق يؤدي إلى توفير الوقت والجهد والاقتصاد في نفقات التحصيل .

هذا ولم يسلم هذا الأسلوب من النقد فهو :

- يرفع من احتمالات التهرب الضريبي ، لأن الممول إذا تمكن من التهرب من سداد

الضريبة فهذا يعني نجاحه في عدم تحمل أي عبء ضريبي على مختلف أنواع دخله .
- يقوم نظام الضريبة الموحدة على عدم التمييز بين مصادر الدخل المختلفة، وقد لا يساعد غياب التنويع في المعاملة الضريبية الحكومة في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية .

- يستلزم هذا الأسلوب درجة عالية من الوعي الضريبي لدى المواطنين ودرجة مناسبة من الثقافة والتعليم تمكن الممول من تقديم إقراره الضريبي بصورة شاملة وصحيحة ، كما يتطلب أيضاً جهازاً ضريبياً على مستوى عال من الكفاءة الإدارية .

ثانياً : الضرائب على رأس المال (الثروة)

ذكرنا فيما مضى أن الضرائب المباشرة تنقسم إلى ضرائب على الدخل وضرائب على رأس المال (الثروة) ، وقد انتهينا من دراسة واستعراض الضرائب على الدخل، وفيما يلي ندرس الضرائب على رأس المال والتي تتخذ من رأس المال أو الثروة وعاء لها .

ويمكن تعريف رأس المال بأنه ، مجموع الأصول المنقولة وغير المنقولة ، المادية وغير المادية النقدية أو القابلة للتقويم النقدي التي يمتلكها الفرد في لحظة معينة سواء كانت تدر دخلاً نقدياً أو عينياً أو لا تدر دخلاً نتيجة لعدم استغلالها .

وتأسيساً على ما تقدم فإن رأس المال يشتمل على :

- كل الأصول التي يمتلكها الممول في لحظة معينة .
- هذه الأصول قد تكون غير منقولة كالأراضي والعقارات أو منقولة كالألات والمعدات ، والنقدية ، والأصول المالية كالأسهم والسندات ، والمعادن النفيسة .
- هذه الأصول قد تكون مستغلة أو غير مستغلة كالأراضي الفضاء ، تدر دخلاً أو لا تدر دخلاً كاللوحات الفنية .
- قد تكون هذه الأصول مادية أو معنوية كشهرة المحل وبراءة الاختراع وحقوق التأليف .

على أية حال : ذكرنا فيما سبق ، أن الدخل يجب أن يمثل الوعاء الرئيسي للهيكل الضريبي في المجتمع ، أما رأس المال فيجب أن يكون مجرد وعاء تكميلي منعاً لتآكله بما يعوق الإنتاج .

والضرائب على رأس المال قد تكون مباشرة ، أي تقع على ما نملكه ، كما قد تكون غير مباشرة إذا ما تعلق بتداول رأس المال ، وتداول رأس المال قد يدخل في عداد إنفاق الدخل .

والضرائب على رأس المال قد تكون عامة أي تفرض على كل أنواع رأس المال ، كما قد تكون نوعية أي تفرض على نوع معين من رأس المال ، والضرائب العامة على رأس المال هي الضريبة الاستثنائية على رأس المال ، والضريبة السنوية على الثروة ، والضرائب على التراكات ، أما الضرائب النوعية على رأس المال فهي مثل الضريبة على الزيادة في قيمة رأس المال ، والضرائب على تسجيل التصرفات القانونية ، والضرائب العقارية .

١ - الضرائب العامة على رأس المال :

أ- الضريبة الاستثنائية على رأس المال :

تلجأ بعض الدول إلى فرض ضريبة استثنائية على رأس المال بهدف الحصول على موارد غير عادية أو بهدف مصادرة أجزاء من ثروات الأفراد رغبة في إصلاح هيكل توزيع الثروات في المجتمع ، فنظراً لما تحتاجه الدولة من نفقات طائلة غير عادية قبل وبعد وأثناء الحروب ، ونظراً لعجز موارد الدولة العادية عن الوفاء بهذه الاحتياجات ، فقد تجد الدولة نفسها مضطرة لفرض هذه الضريبة بأسعار مرتفعة بحيث يتعذر معها دفع الضريبة المستحقة من الدخل ، وبالتالي تؤدي إلى اقتطاع أجزاء من ثروات الأفراد.

وقد تجد الدولة أن الحرب كانت سبباً في إثراء بعض ذوي النفوس الضعيفة إثراءً فاحشاً ولما كان ترك الأمر بهذه الصورة غالباً ما يثير الرأي العام ولا يستقيم مع المنطق، لذلك فإن الدولة عادةً ما تلجأ في ظل هذه الظروف إلى فرض ضريبة استثنائية على الثروة بهدف مصادرة هذه الثروات التي غنمها أغنياء الحرب بدون وجه حق ، وقد فرضت هذه الضرائب في أغلب الدول عقب الحرب العالمية وعرفت باسم الضرائب الاستثنائية على أرباح الحروب أو ضرائب الاغتناء.

٢ - الضرائب النوعية على رأس المال :

تفرض هذه الضرائب على نوع معين من رأس المال ، وليس كل ما يمتلكه الممول من ثروة ورؤوس أموال ، ويمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الضرائب المفروضة على الأصول الرأسمالية .

أ - الضريبة على الزيادة في قيمة رأس المال :

تشمل هذه الضريبة ما يطرأ من زيادة في قيمة رأس المال سواء أكان عقاراً أم منقولاً، وإن كان قد جرى العمل على فرضها على العقارات فحسب ، ويشترط أن تكون هذه الزيادة راجعة لظروف المجتمع مثل ما تقوم به الدولة من أعمال عامة كشق الطرق وإعادة تخطيط المدن ، ومثل ظروف المجتمع الاقتصادية التي ترفع أثمان الأراضي والعقارات بفعل المضاربة عليها ، أو زيادة السكان بما يؤدي لزيادة الطلب على العقارات ورفع أثمانها ، أو الحروب، والتنمية الاقتصادية ... أما الزيادة في قيمة رأس المال الناتجة عن عمل صاحبه فلا تخضع لهذه الضريبة كأن يقوم ببناء طابق جديد على منزل يملكه .

وقد تفرض هذه الضريبة على الزيادة في قيمة العقار التي تحدث خلال مدة معينة من الزمن ، فيكون لها طابع الدورية ، وهو النظام المأخوذ به في التشريع الانجليزي ، كما قد تفرض بمناسبة التصرف في العقار - مثلما هو الحال في التشريع الألماني - وتقدر الزيادة - في هذه الحالة - بالفرق بين ثمن الشراء و ثمن البيع ، وتتميز هذه الحالة بقدرة المالك على أداء الضريبة حيث يكون قد تقاضى ثمن البيع ، بمعنى أن الزيادة قد تحولت إلى دخل في يده .

وقد تنثير هذه الضريبة مشكلة تقدير قيمة الزيادة في رأس المال خاصة وأن بعض هذه الزيادة قد يكون راجعاً للتدهور في قيمة النقود ، كما تنثير مشكلة حساب الزيادة

الراجعة إلى فعل المالك والتي لا تدخل في نطاق هذه الضريبة ، والواقع أنها جميعاً مشاكل محاسبية ليس من العسير التغلب عليها .

ب- الضريبة على التصرفات القانونية :

تشترط أغلب الدول ضرورة تسجيل التصرف القانوني في رأس المال كشرط لانتقال الملكية ، خصوصاً بالنسبة للعقارات ، ولذلك تقوم بفرض الضرائب على التصرفات القانونية وعلى تداول الأموال ، أي العقود والمعاملات ، ومثال هذه الضرائب ضرائب الدمغة وضرائب الشهر والتوثيق والمعروفة " برسوم الشهر والتوثيق " رغم كونها ضريبة .

وتعتبر هذه الضرائب ضرائب على إنفاق الدخل ، لأن شراء رأس المال يتم عن طريق المدخرات المتراكمة التي هي أصلاً دخول متراكمة ، ولقد اعتبر الفكر المالي التقليدي أنها ضرائب معوقة للإنتاج ولحركة رؤوس الأموال ، إلا أن الدولة وقد أصبحت بتدخلها تستثمر من أجل الإنتاج قد جعلت نقد الفكر الكلاسيكي لا وجه له . وتكتفي بعض الدول بضريبة الدمغة " الانجلوسكسون " إلا أن أغلب الدول – ومنها مصر – تأخذ بتطبيقات مختلفة لضرائب الشهر والتوثيق والتسجيل إلى جانب ضريبة الدمغة .

ج - الضرائب العقارية :

تعد هذه الضرائب ، من الضرائب النوعية التي تفرض على الثروة السابق التعرض لها بالدراسة ، إذ تقتصر على العقارات كوعاء لها سواء كانت مبان أو أرضاً زراعية أو أراضي معدة للبناء .

ويعرف هذا النوع من الضرائب بعض الدول المتقدمة " ألمانيا والدنمارك والولايات المتحدة " كما تعرفها بعض الدول النامية " مثل الهند " .

ويمكن لسعر هذه الضريبة – متى كان مرتفعاً – أن يلعب دوراً في إعادة توزيع الدخل والثروة داخل المجتمع ، كما يمكن فيما لو كان معتدلاً أن يوفر حصيلته مناسبة للخزانة العامة تسد النقص في الضرائب على الدخل .

وهي في كل الأحوال قد تكون سبباً في عزوف الأفراد عن المضاربة في العقارات وتوجيههم للاستثمار في مجالات أخرى .

أنواع الضرائب غير المباشرة

سبق وأن ذكرنا أن الضرائب تنقسم إلى نوعين : ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة ، وقلنا إن الضرائب المباشرة هي التي تفرض على أوعية تتميز بالثبات والاستقرار النسبي ، كالدخل ورأس المال ، وأن الضرائب غير المباشرة تفرض على وقائع وتصرفات عارضة لا تتمتع بالثبات أو الاستقرار ، كالإنفاق والتداول .

وقد انتهينا فيما سبق من شرح أوعية الضرائب المباشرة وسوف نحاول جاهدين وضع شرح مبسط لأوعية الضرائب غير المباشرة .

ويمكن تقسيم الضرائب غير المباشرة بصفة عامة إلى ضرائب على الإنفاق، وضرائب على التداول وهذه الأخيرة سبق وأن تناولناها بالشرح من خلال دراسة الضرائب النوعية على رأس المال .

الضرائب على الإنفاق " الاستهلاك "

الضرائب على الإنفاق هي تلك الضرائب التي تفرض على استثمارات الدخل أو أوجه إنفاقه في الحصول على السلع والخدمات الاستهلاكية المختلفة ، ويجب التأكيد على أن المقصود هنا هو الإنفاق " غير الاستثماري " أو هو الإنفاق على السلع والخدمات الاستهلاكية ، ذلك لأن الإنفاق الاستثماري عادةً ما يعامل معاملة خاصة تبعده في كثير من النظم الضريبية عن متناول الضريبة، ولذلك فكثيراً ما يفضل البعض تسمية هذا النوع من الضرائب باسم الضرائب على الاستهلاك ، أو الضرائب على السلع ، ولما كانت هذه الضرائب قد تصيب السلع حال إنتاجها أو حال تداولها بين البائعين والمشتريين لذلك فقد فرضت هذه الضرائب أيضاً تحت مسميات مختلفة مثل الضرائب على المبيعات ، الضريبة على المشتريات ، الضريبة على الاستعمال ، الضرائب على الإنتاج المحلي ، ولكن من الواضح أن اصطلاح الضرائب على الإنفاق (غير الاستثماري) أشمل وأوضح للمادة الخاضعة للضريبة.

ورغم المثالب التي وجهت لهذا النوع من الضرائب والتي سبق ذكرها إلا أن تطبيقها يكتسب تأييداً واضحاً بالنظر إلى اعتبارين أساسيين :

- يتمثل الأول في كونها مشجعة للادخار ومثبطة للاستهلاك حيث يرتبط فرضها بالتصرفات الاستهلاكية للممولين ومن ثم فهي أكثر قدرة من ضرائب الدخل على تركيز رأس المال .

- فيما يتمثل الاعتبار الثاني في تميز بعض أنواعها خصوصاً الضريبة العامة على المبيعات والضريبة على القيمة المضافة بحياديتهما النسبية مقارنةً بضرائب الدخل ، وتتصف الضريبة بالحياد إذا لم تغير القرارات الخاصة بالأفراد ومن ثم لم تشوه من تخصيص الموارد ، فإخضاع جميع بنود الإنفاق الاستهلاكي لضريبة عامة موحدة لن يغير من الأسعار النسبية للسلع والخدمات وبالتالي لن يؤثر على قرارات الأفراد الاستهلاكية .

ولما كان إنفاق الفرد للحصول على السلع والخدمات قد ينصرف إلى شراء السلع والخدمات المنتجة محلياً أو المستوردة من الخارج أو الاثنين معاً ، فإن الضرائب على الإنفاق تنقسم بدورها إلى ثلاثة أنواع رئيسية : الضرائب على السلع والخدمات المنتجة محلياً ، الضرائب على السلع والخدمات المستوردة ، الضريبة العامة على الإنفاق الشخصي ، ونظراً لأن صعوبات تطبيق هذه الأخيرة لا تقتصر فقط على الدول النامية، بل يمتد ليشمل كافة الدول ، الأمر جعل هذه الصعوبات تكون سبباً رئيسياً في عدم الأخذ بهذه الضريبة في أي دولة، ومن ثم لن نتعرض لها بالشرح .

١- الضرائب على الإنتاج المحلي

قد تفرض ضرائب الإنفاق على الإنتاج المحلي ، على سلعة أو خدمة واحدة، وقد تفرض على عدد مختار من السلع والخدمات ، وقد تفرض على كافة السلع والخدمات، وسواء فرضت الضريبة على سلعة واحدة أو على كافة أنواع السلع والخدمات فإنها قد تأخذ إحدى الصور الثلاث الآتية :

أ- الضريبة على مرحلة واحدة :

تمر السلعة أو الخدمة بمراحل عدة حتى تتبلور في صورتها الصالحة للاستهلاك النهائي ، هذه المراحل قد تكون إنتاجية أو توزيعية أو استهلاكية ، وفي ظل هذا الأسلوب تفرض الضريبة على السلعة في مرحلة واحدة فقط من هذه المراحل ، فقد تفرض الضريبة على السلعة عند خروجها من آخر مراحلها الإنتاجية حيث تصبح سلعة تامة الصنع ، أو قد تفرض عند مرحلة مرورها من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة ، أو قد تفرض على السلعة عند استهلاكها فعلاً.

ومن الواضح أن أهم ما يثار في هذا الصدد هو مشكلة اختيار المرحلة التي تفرض عليها الضريبة ، فبعض السلع يتم بيعها عن طريق صغار التجار أو الباعة المتجولين وفرض الضريبة على مرحلة شراء هذه السلع يترك مجالاً واسعاً للتهرب ويثير الكثير من الصعوبات لدى الإدارة الضريبية ويزيد من نفقات الجباية ويقلل من حصيله الضريبية، وفرض الضريبة على مرحلة الإنتاج قد تؤدي إلى الكثير من المضايقات لطبقة المنتجين بغية إحكام الرقابة على حجم الإنتاج ومنع التهرب بل أن الإدارة الضريبية قد لا تقتصر على الإشراف على مرحلة الإنتاج فتتبعها لتتبع السلعة في مراحل توزيعها للتأكد من أن الضريبة قد أدت على كافة الوحدات المنتجة ، ولا يخفى ما لهذه الإجراءات من أثر على نفقات الجباية من جهة وعلى المنتجين من جهة أخرى. أياً كان الأمر وتبعاً للمرحلة التي تقرر فيها الضريبة يمكن تقسيم ضريبة المبيعات ذات المرحلة الواحدة إلى الأنواع التالية:

- الضريبة على مبيعات المنتجين :

تفرض هذه الضريبة على إحدى مراحل الإنتاج ، وبالتالي فهي ضريبة عامة على الإنتاج تفرض قبل دخول السلعة إلى سلسلة التوزيع ، وبالتالي فهي تؤثر بشكل مباشر على القرارات المتعلقة بالإنتاج ، وتنساب من خلال قنوات التوزيع فتؤثر أيضاً على القرارات المتعلقة بالاستهلاك، ونظراً لتعدد مراحل الإنتاج فإن ذلك يثير مشكلة تخير مرحلة الإنتاج التي تفرض عندها الضريبة ، فهل تفرض الضريبة في مرحلة شراء مدخلات الإنتاج ، أم تفرض في أثناء مرحلة تنفيذ الإنتاج .

- الضريبة على مبيعات الجملة :

تفرض الضريبة وفقاً لهذا النوع في مرحلة البيع بالجملة ، أي على مبيعات السلعة من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة ، وتحصل الضريبة من تاجر الجملة الذي يقوم تبعاً لذلك بنقل عبئها إلى تاجر التجزئة ، الذي ينقلها بدوره إلى المستهلك النهائي .

- الضريبة على مبيعات التجزئة :

تفرض الضريبة على مبيعات التجزئة وتحصل من البائعين على مستوى البيع بالتجزئة وبالتالي يتحملها المستهلك النهائي حيث تضاف هذه الضريبة إلى سعر البيع ، وتبعاً لذلك يمكن أن ينظر إلى تاجر التجزئة كما لو أنه وسيط بين الإدارة الضريبية والمستهلكين في عملية تحصيل الضريبة .

ب- الضريبة التراكمية على كافة المراحل :

تسري الضريبة في هذه الحالة على كل مرحلة من مراحل إنتاج وتوزيع واستهلاك

السلعة ، فتفرض ضريبة على قيمة السلعة عند توريدها للمصنع كمادة أولية ثم تفرض ضريبة عليها مرة أخرى وهي سلعة نصف مصنعة ، ثم مرة ثالثة عند انتقالها كسلعة تامة الصنع إلى تاجر الجملة ، ومرة رابعة عند انتقالها من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة ، وأخيراً عند بيعها من تاجر التجزئة إلى المستهلك ، وهكذا يتكرر فرض الضريبة على القيمة الإجمالية للسلعة أو الخدمة الواحدة بعدد المراحل التي تجتازها ، وتعد " الضريبة على رقم الأعمال " خير مثال لهذا النوع من الضرائب.

الضريبة على رقم الأعمال :

هي ضريبة مبيعات متعددة المراحل تفرض على السلع والخدمات في جميع مراحل الإنتاج والتوزيع ، ويكون وعاء الضريبة هو القيمة الكلية للمبيعات "رقم الأعمال" في نهاية كل مرحلة من مراحل إنتاج وتوزيع واستهلاك المنتج، وفي جميع المراحل السابقة لا يسمح بخضم الضريبة المسددة في المراحل السابقة ، وهكذا يتكرر فرض الضريبة على القيمة الإجمالية للسلعة الواحدة بعدد مراحل الإنتاج والتوزيع التي تمر بها، وبالتالي فهي تسري على مجموع المبالغ التي يحصل عليها المكلف من كافة الصفقات التي تتم خلال الفترة المالية.

ولأنها ضريبة ذات طبيعة تراكمية ونظراً لغياب آلية الخصم ، تقرر عادةً هذه الضريبة بأسعار مخفضة نسبياً ، وقد تقرر بسعر عام واحد لجميع السلع ومراحل الإنتاج المختلفة ، أو تقرر بأسعار تختلف حسب السلعة أو المرحلة ، ويتحدد السعر الفعال للضريبة على المنتجات المختلفة بعدد مراحل الإنتاج مما يدفع بالمنتجين إلى محاولات الاندماج الرأسي اختصاراً لعدد المراحل الإنتاجية وبالتالي تقليل الضرائب المستحقة وتخفيض سعر الضريبة ، ولكن هذا الاندماج الرأسي من جهة أخرى سوف يؤدي إلى إضعاف روح المنافسة نتيجة لظهور المنشآت الكبيرة والشركات الاحتكارية.

ولتوضيح الكيفية التي تقرر بها الضريبة على رقم الأعمال نعطي المثال الرقمي الآتي للنظر إلى سلعة الملابس الجاهزة ، التي يخضع إنتاجها لست مراحل إنتاجية وتوزيعية هي :

- ١- مرحلة شراء الألياف .
 - ٢- مرحلة تحويل الألياف إلى غزل .
 - ٣- مرحلة تحويل الغزل إلى أقمشة .
 - ٤- مرحلة القص والتفصيل .
 - ٥- مرحلة التعبئة .
 - ٦- مرحلة التوزيع .
- ومن المفترض أن تنفذ كل مرحلة يتم عن طريق طرف مختلف ومستقل ، ولنفرض أن سعر الضريبة ١٠% من القيمة الإجمالية للسلعة في كل مرحلة ، وأن عبء الضريبة ينقل بالكامل للأمام ، ويتم احتساب الضريبة وفقاً لما هو موضح بالجدول التالي :

| احتساب الضريبة على رقم الأعمال على سلعة الملابس | | | | | |
|--|-------------------------|----------------|-------|------------------------------|--------------|
| رقم المرحلة | القيمة في بداية المرحلة | تكاليف الانتاج | الربح | قيمة السلعة في نهاية المرحلة | قيمة الضريبة |
| ١ | | | | ٢٠٠ | ٢٠ |
| ٢ | ٢٢٠ | ٥٠ | ٣٠ | ٣٠٠ | ٣٠ |
| ٣ | ٣٣٠ | ٦٠ | ٣٠ | ٤٢٠ | ٤٢ |
| ٤ | ٤٦٢ | ٦٨ | ٤٠ | ٥٧٠ | ٥٧ |
| ٥ | ٦٢٧ | ٣٣ | ٢٠ | ٦٨٠ | ٦٨ |
| ٦ | ٧٤٨ | ٢٧ | ٢٥ | ٨٠٠ | ٨٠ |
| القيمة التراكمية للضريبة | | | | | ٢٩٧ |
| سعر البيع للمستهلك = القيمة الكلية للسلعة + قيمة الضريبة في المرحلة الأخيرة (٨٠٠ + ٨ = ٨٨٠ جنيه) | | | | | |

وكما هو مبين في الجدول فإن المستهلك النهائي يقوم بشراء المنتج بسعر ٨٨٠ دينار، وقد ضمن السعر إجمالي الضريبة المستحقة في جميع مراحل الإنتاج وقدرها ٢٩٧ دينار، الأمر الذي يعني تراكم الضرائب المقررة في المراحل الست لإنتاج وتوزيع المنتج النهائي (الملابس) على المستهلك .

ج- الضريبة على القيمة المضافة:

تعرف الضريبة على القيمة المضافة بأنها ضريبة عامة على المبيعات تفرض على القيمة التي يضيفها النشاط للمنتجات الوسيطة عند كل مرحلة إنتاجية . والضريبة على القيمة المضافة هي الصورة المتطورة للضريبة العامة على المبيعات، ويختلف تحديدها عن تحديد الضريبة على المبيعات ، فالضريبة على المبيعات يتم تحديدها على أساس قيمة السلعة أو الخدمة عند البيع ، أي كانت المرحلة التي تمر بها السلعة ، أي سواء كانت السلعة في مرحلة الإنتاج أو في مرحلة البيع بالجملة ، أو في مرحلة البيع بالتجزئة ، وذلك على خلاف الضريبة على القيمة المضافة التي يتم تحديدها على أساس القدر المضاف من قيمة السلعة في كل مرحلة .

وتتشابه الضريبة على القيمة المضافة مع الضريبة التراكمية على كافة المراحل من حيث أن كل منهما يسري على السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع والاستهلاك ، كما يتشابهها في إمكانية فرضهما بسعر موحد على جميع المراحل وجميع السلع والخدمات ، أو بأسعار تختلف وفقاً لنوع السلعة أو الخدمة أو تبعاً للمرحلة الإنتاجية ، إلا أن الضريبة هنا لا تفرض على القيمة الإجمالية للسلعة في كل مرحلة وإنما تفرض على القيمة التي أضيفت على السلعة في هذه المرحلة .

والأصل أن تخضع للضريبة جميع السلع إلا ما أعفي بنص خاص ، بينما يختلف الوضع بالنسبة للخدمات ، حيث تختلف درجة شمولية الضريبة للخدمات من دولة لأخرى، وثمة مدخلات لإخضاع الخدمات للضريبة على القيمة المضافة ، ويسمى المدخل الأول بالمدخل المتكامل ويتم بموجبه إخضاع كافة الخدمات عدا تلك التي تعفى

بمقتضى نص خاص ، فيما يطلق على المدخل الثاني المدخل الانتقائي ويتم بموجبه إخضاع خدمات معينة تذكر حصرياً في جداول معدة لهذا الغرض ، فيما تخرج الخدمات غير المدرجة بهذه الجداول من دائرة الإخضاع للضريبة على القيمة المضافة.

أنواع الضريبة على القيمة المضافة :

يتم تصنيف الضريبة على القيمة المضافة تبعاً لشمولية ونطاق الوعاء الخاضع لها، والطريقة التي يتم بها معالجة إنفاق المنشآت والمشروعات على السلع والخدمات الرأسمالية إلى :

- ضريبة القيمة المضافة على الناتج الإجمالي :

يتمثل وعاء الضريبة وفقاً لهذا النمط من الضريبة في الناتج الإجمالي ، ويتسم الوعاء في تلك الحالة بالشمولية واتساع نطاقه ، إذ لا يسمح بأي خصم من القاعدة الضريبية ، وتبعاً لذلك لا يخصم كل من الإنفاق المبدئي على السلع الرأسمالية وأعباء الاستهلاك من وعاء الضريبة .

ويتميز هذا النوع من الضريبة باتساع قاعدته ومن ثم وفرة الحصيلة ، غير أنه يمارس أثراً سيئاً على التكوين الرأسمالي بالنظر إلى كونه يدخل الإنفاق الاستثماري الإجمالي ضمن وعاء الضريبة ، فالسلع الرأسمالية وفقاً لهذا النمط من الضريبة تخضع للضريبة مرتين الأولى عند شرائها ، والثانية عند إدخالها كأحد مدخلات تصنيع المنتج الخاضع للضريبة.

- ضريبة القيمة المضافة على الدخل المحلي :

لا تسمح هذه الطريقة بخصم تكاليف شراء السلع الرأسمالية في عام شرائها بيد أنها تجيز خصم أعباء الاستهلاك السنوية من وعاء الضريبة . ووفقاً لهذا النوع من الضريبة على القيمة المضافة ، لم يزل الاستثمار الصافي (الاستثمار الجديد - الاستهلاك) خاضعاً للضريبة الأمر الذي قد يشوه من قرارات اختيار أساليب الإنتاج .

- ضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك :

يسمح بمقتضى هذا النوع من الضريبة على القيمة المضافة بخصم جميع عناصر التكلفة الرأسمالية في سنة شراء السلع الرأسمالية ، ويكون وعاء الضريبة في تلك الحالة مماثلاً لوعاء الضريبة العامة على الاستهلاك الكلي.

وتعتبر ضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك الكلي هي الأكثر شيوعاً في التطبيق مقارنةً بالنوعين الآخرين ، وفي ظل هذه الضريبة يستبعد الإنفاق الاستثماري من وعاء الضريبة وينحصر الوعاء فقط في الإنفاق الاستهلاكي ، وتأسيساً على ذلك يتلافى هذا النوع الآثار السلبية التي يمكن أن تمارس على التكوين الرأسمالي ، ومن ثم تعتبر أكثر حيادية من الأنواع الأخرى بالنظر إلى كونها لا تؤدي إلى تشويه قرارات الإنتاج ، وفي مواجهة ذلك يعاب على ضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك ضيق قاعدتها الضريبية ومن ثم انخفاض حصيلتها قياساً بالنوعين الآخرين ، الأمر الذي قد يؤدي إلى فرضها بأسعار مرتفعة نسبياً مما قد يضر بالعديد من المستهلكين ، وقد دفع

هذا بعض الدول التي تطبق هذا النوع من الضريبة إلى توسيع قاعدة الضريبة لتتضمن السلع الرأسمالية.

ولتوضيح كيفية احتساب الضريبة على القيمة المضافة ، قد يكون من المناسب الاستعانة ببيانات المثال السابق الخاص بصناعة الملابس لتحقيق ذلك مستخدمين طريقة الخصم ومفترضين أيضاً أن الضريبة تقرر بسعر ثابت قدره ١٠% على جميع مراحل إنتاج وتوزيع السلعة ، ويوضح الجدول التالي طريقة الحساب .

| رقم المرحلة | قيمة السلعة في بداية المرحلة | القيمة في نهاية المرحلة | القيمة المضافة في المرحلة | قيمة الضريبة |
|-------------|------------------------------|-------------------------|---------------------------|--------------|
| ١ | | ٢٠٠ | ٢٠٠ | ٢٠ |
| ٢ | ٢٢٠ | ٣٠٠ | ٨٠ | ٨ |
| ٣ | ٣٠٨ | ٣٩٨ | ٩٠ | ٩ |
| ٤ | ٤٠٧ | ٥١٢ | ١٠٥ | ١٠.٥ |
| ٥ | ٥٢٢.٥ | ٥٧٥.٥ | ٥٣ | ٥.٣ |
| ٦ | ٥٨٠.٨ | ٦٤٢.٨ | ٦٢ | ٦.٢ |

$\text{سعر البيع للمستهلك} = 642.8 + 6.2 = 649.0$

ونظراً لما تتمتع به الضريبة على القيمة المضافة من معالجة ما تؤدي إليه الضريبة التراكمية على رقم الأعمال من تغيرات كبيرة في أثمان السلع ، فقد اتسع نطاق الأخذ بها في البلاد المتقدمة ، وخاصةً دول الاتحاد الأوروبي ، حتى أصبحت هذه الضريبة تشكل نسبة مرتفعة من مجموع الضرائب ، كما أخذ بها أيضاً في بعض دول أمريكا اللاتينية وأمريكا الشمالية .

والضريبة على القيمة المضافة باعتبارها ضريبة مبيعات متعددة المراحل وتطبق مبدأ الخصم أو الائتمان الضريبي لها مزايا عدة كما يشوبها أيضاً بعض العيوب .

المزايا :

- توفر الضريبة على القيمة المضافة آلية ذاتية لمكافحة التهرب الضريبي ، فإذا فشل أحد المشروعات في دفع دين الضريبة في مرحلة ما فسوف يصبح بمثابة دين ضريبي على المنتج في المرحلة التالية .
- تقرر الضريبة على الصادرات بسعر صفر الأمر الذي يرفع من القدرة التنافسية لمنتجات الدول التي تطبق ذلك في الأسواق الخارجية .
- نظراً لأن الضريبة على القيمة المضافة لا تفرض على المدخلات المستخدمة في الإنتاج فإنها لا تشوه القرارات الخاصة باختيار المدخلات على العكس من الضريبة على رقم الأعمال التي يتكرر فرضها على المدخلات بعدد مراحل الإنتاج والتوزيع .
- لا تفرق هذه الضريبة بين المنتجات المحلية ، والمنتجات المستوردة ، وبالتالي لا تمارس آثاراً سلبية على تخصيص الموارد كتلك التي تمارسها الضرائب على التجارة الخارجية (الجمركية) .
- لا تولد هذه الضريبة دوافع للاندماج الرأسي ، لكونها تفرض على القيمة المضافة

- بغض النظر عن عدد مراحل الإنتاج ، وبالتالي فهي لا ترتب أي آثار تمييزية بين المنشآت المتكاملة والمنشآت غير المتكاملة .
- تتميز بوفرة الحصيلة نظراً لاتساع قاعدتها الضريبية التي تشمل جميع السلع والخدمات النهائية ، إلى حد أنها باتت تشكل نسبة يعتد بها من الحصيلة الضريبية الكلية في بلدان التطبيق .
 - تتصف الضريبة على القيمة المضافة بتوزيعها للعبء الضريبي بشكل عادل بين مراحل الإنتاج والتوزيع المختلفة بما يتناسب والقيمة التي تضيفها كل مرحلة للسلعة .
 - تشجع الضريبة على القيمة المضافة ذات النمط الاستهلاكي على الاستثمار حيث لا تسري على الإنفاق الرأسمالي من ناحية ، كما أن إخضاعها للإنفاق الاستهلاكي قد يخفض من الاستهلاك ويرفع من الادخار ويحرر من ثم موارد إضافية يمكن استثمارها ومن ثم رفع مستوى التكوين الرأسمالي في الاقتصاد الكلي .

العيوب :

- الارتفاع النسبي لتكاليف إدارتها وتكاليف الامتثال لها ، بالمقارنة بالأنواع الأخرى من الضرائب .
- صعوبة تطبيقها في الدول النامية لما يتطلبه تطبيقها من مقومات يصعب توافرها، فتطبيق هذه الضريبة يتطلب ، إمساك دفاتر وسجلات منتظمة ، وتوافر درجة من الوعي الضريبي وتوافر إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة للتعامل مع هذا النظام ، صغر حجم المنشآت ، تنامي الأنشطة غير الرسمية .. الخ ، كل ذلك وغيره يمثل صعوبات أمام تطبيق هذه الضريبة في الدول النامية .
- في حالة عدم تطبيقها على الإنفاق الاستثماري ، تصبح الوحدات الإنتاجية التي توظف أساليب تكنولوجية مكثفة الاستخدام لرأس المال في وضع أفضل ، مقارنة بالوحدات الإنتاجية التي تستخدم تكنولوجية مكثفة الاستخدام لعنصر العمل .
- في الحالات التي لا يوجد فيها إعفاءات أو أسعار منخفضة على السلع الضرورية فإن ضريبة القيمة المضافة لا تلبى متطلبات العدالة حيث أن مقدار عبئها الضريبي يتوقف على إنفاق الممول لا على دخله ، كما أنها تمثل نسبة أكبر من دخول الأفراد ذوي الدخل المنخفض بما يعني أنها لا تراعي المقدرة التكاليفية للممولين .

٢- الضرائب على السلع والخدمات المستوردة

من الواضح أن هذه الصور الثلاث السابقة لفرض الضرائب على الإنفاق إنما كانت تعني بفرض الضريبة على السلع والخدمات المنتجة والمتداولة داخل الدولة ، ولكن أوجه الإنفاق على السلع والخدمات لا تقف عند هذا الحد وإنما تتعداه لتشمل الإنفاق على السلع والخدمات المستوردة من خارج حدود الدولة ، لذلك فقد كان من الطبيعي أن تمتد صور الضرائب على الإنفاق لتشمل فرض الضرائب على السلع والخدمات عند اجتيازها الدائرة الجمركية سواء عند دخولها إلى أو خروجها من البلاد، ويطلق على هذا النوع من الضرائب اسم الضرائب الجمركية .

الضريبة الجمركية:

هي إحدى أنواع الضرائب على الإنفاق ، وهي ضريبة غير مباشرة وعينية تفرض

على السلع عند استيرادها أو تصديرها بغض النظر عن شخص المكلف. وتعتبر الضرائب الجمركية من أقدم الضرائب التي عرفتها المجتمعات الإنسانية ، فقد عرفت مصر منذ عهد الفراعنة ، وكان أول من فرضها في الدولة الإسلامية عمر بن الخطاب حيث عرفت باسم المكوس أو عشور التجارة ، وهذه الضريبة تعكس طبيعة البنيان الاقتصادي للدولة وأوضاعها الاقتصادية المختلفة ، فعلى سبيل المثال ترتفع حصيللة الضرائب الجمركية في الدول الآخذة في النمو ، بالنسبة لإجمالي الحصيللة الضريبية ، نظراً لارتفاع نسبة التجارة الخارجية إلى الدخل القومي في هذه الدول ، ولسهولة تحصيل هذه الضرائب ، ولصعوبة التهرب منها ، ولانخفاض حصيللة الضرائب على الدخل فيها ، لانخفاض متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي ، بعكس الحال في الدول المتقدمة .

ويمكن تقسيم الضرائب الجمركية إلى ضرائب على الواردات وضرائب على الصادرات وتفرض الضريبة على الواردات عند عبورها الحدود الجمركية إلى داخل الدولة ، والقاعدة العامة هي إخضاع جميع الواردات للضريبة الجمركية ما لم يتم إعفاؤها بنص خاص .

أما الضرائب على الصادرات فهي أقل شيوعاً من الضرائب على الواردات ويرجع ذلك إلى أنها ترتبط في النهاية بمركز السلعة المصدرة في الأسواق الخارجية ، ولا تلجأ الدولة إلى فرض ضريبة على صادراتها إلا إذا كانت تتمتع بمركز احتكاري أو شبه احتكاري في السوق العالمية حتى تستطيع أن تفرض أسعارها على المشتري الأجنبي ، أضف إلى ما سبق قيام الدولة بفرض ضريبة على الصادرات عند عدم كفاية الإنتاج المحلي في تلبية الطلب المحلي من سلع معينة فتلجأ الحكومة لفرض الضريبة لتخفيض الكمية المصدرة وتحويلها لتلبية الطلب المحلي .

وإلى جانب الهدف الذي تقرر من أجله الضريبة على الصادرات ، تمارس هذه الضريبة آثاراً عدة على كل من الاستهلاك المحلي ، والفوائض المتاحة للمصدرين والمستهلكين ، والكفاءة ، والحصيللة.

وفي أغلب الدول لا تمثل حصيللة الضرائب على الصادرات شيئاً يذكر نظراً لاهتمام الدول برفع حجم صادراتها ، لتوفير العملات الحرة وإصلاح الخلل في الميزان التجاري، لذلك تلغي هذه الضريبة على الصادرات أو تجعلها في أضيق الحدود ، ومن ثم فإن الضرائب على الواردات تصبح هي الشق الفعال في الضرائب الجمركية .

ويطلق على أسعار الضرائب الجمركية اسم " التعريفية الجمركية " ، وتنقسم التعريفات الجمركية إلى عدة أقسام وفقاً لطريقة وضعها أو مدى وحدتها أو بالنظر إلى غرضها أو سعرها .

فمن حيث طريقة وضعها :

نجد التعريفية الجمركية المنفردة ، وهي التي تصدرها الدولة بإرادتها المنفردة ، على ضوء أحكام الدستور في الدولة ويمكن أن تقوم بإلغاء أو تعديل هذه التعريفية تبعاً للظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة ، والتعريفية الجمركية الاتفاقية ،

وهي التي تتضمن اتفاقاً بين الدولة ودولة أخرى أو أكثر يتضمن المعاملة الضريبية الجمركية للعلاقات التجارية - الصادر والوارد - فيما بين أطراف الاتفاق ، وغالباً ما تتضمن التعريفات الجمركية الاتفاقية " شرط الدولة الأكثر رعاية " ومفاده استفادة أطراف الاتفاق من أية معاملة جمركية متميزة وأية تسهيلات أفضل تكون قد منحت أو ستمنح للدخول الأخرى ، ولا يمكن إلغاؤها أو تعديلها إلا باتفاق جديد .

ومن حيث وحدة التعريفات الجمركية :

تنقسم التعريفات الجمركية إلى تعريفات جمركية موحدة تسري على سلع كل الدول ، وتعريفات جمركية مميزة أو مزدوجة لمعاملة السلع القادمة أو المصدرة إلى دول بذاتها، وغالباً ما تكون التعريفات المزدوجة نتيجة لتعريفات اتفاقية أو لأغراض حماية الإنتاج المحلي .

- وهناك التعريفات الجمركية العادية وهي التي تطبق في الظروف العادية ، والتعريفات الجمركية الاستثنائية التي تطبق في الظروف غير العادية أو الاستثنائية ، وذلك في حالة ما إذا قررت دولة ما إعلان الحرب الجمركية على الدولة ، أو في حالة الأزمات الاقتصادية .

من حيث غرض التعريفات الجمركية :

تستخدم الدولة الضرائب الجمركية على الواردات لتحقيق أهداف معينة فقد يكون الهدف مالي أو إيرادي بحت لتحقيق حصيلة ضريبية وقد يكون الهدف اقتصادي كتشجيع ودعم الصناعة الوطنية ، وأخيراً قد يكون الهدف اجتماعي أو سياسي كمنع استيراد سلع معينة لاعتبارات سياسية أو اجتماعية.

- تعريفات جمركية ذات غرض مالي بحت (الضرائب الإيرادية) :

الغرض الأساسي للتعريفات الجمركية المالية هو هدف إيرادي بحت ، وتصمم هذه التعريفات أساساً بهدف تحقيق حصيلة ضريبية ، ولتحقيق هذا الهدف يتعين اختيار كل من سعر الضريبة والسلعة موضوع الضريبة التي تحقق هذا الهدف ، وتمثل السلع التي تتميز بشيوع استهلاكها دون أن ترقى لمرتبة السلع الضرورية مادة جيدة للضريبة الإيرادية ، إذ يمكن إخضاعها للتعريفات الجمركية لتحقيق حصيلة مالية دون الإخلال بمقتضيات العدالة الاجتماعية .

ولكي تحقق التعريفات الجمركية المالية هدفها يجب أن تقرر على سلع تنصف بانخفاض مرونة الطلب السعرية ، ذلك أن فرض أي ضريبة سلبية يؤدي إلى رفع أسعارها ، فإذا كان الطلب على هذه السلع مرناً فسيكون رد فعل المستهلكين الطبيعي هو تخفيض الاستهلاك ومن ثم تنخفض الواردات من هذه السلع ومن ثم حصيلة الضريبة ، أما إذا فرضت الضريبة على سلع تنصف بانخفاض مرونة الطلب عليها ، فمؤدى ذلك ارتفاع أسعار السلع دون أن تتأثر الكميات المطلوبة ومن ثم الكميات المستوردة من هذه السلع بشكل كبير ، وتكون المحصلة النهائية هي زيادة في حصيلة الضريبة على هذه الواردات .

- تعريفات جمركية مائعة :

في هذه الحالة تفرض التعريفات الجمركية بأسعار مرتفعة جداً بحيث تؤدي إلى منع

دخول السلعة نهائياً إلى البلاد ، وتسمى في هذه الحالة بالضرائب المانعة ، وقد يكون الباعث على فرض الضرائب المانعة تحقيق أهداف سياسية كما في حالة فرض الضرائب المانعة على السلع القادمة من بلاد معينة ، وقد يكون المنع لأسباب اجتماعية كما في حالة فرض تعريفية جمركية مرتفعة على المشروبات الكحولية ، أو لأسباب اقتصادية ، وفي حالة الضريبة المانعة لا يوجد استيراد للسلعة موضوع المنع ومن ثم لا توجد أي حصة متوقعة وإن وجدت فهي قليلة .

وفرض الضريبة المانعة بأسعار مرتفعة تمنع من دخول السلعة المستهدفة من الضريبة ، قد يؤدي إلى ارتفاع الأسعار مما يؤثر بالسلب على رفاة المستهلكين في صورة انخفاض مقدار الفائض المتاح لهم ومن شأن ارتفاع الأسعار أن يولد حوافز قوية للمنتجين المحليين على تحويل جزء من مواردهم لإنتاج السلع محل الحظر إذا لم يكن هناك ما يحول اجتماعياً من إنتاجها محلياً ، الأمر الذي يؤدي إلى سوء تخصيص الموارد الاقتصادية.

وتأسيساً على ما تقدم فإن فرض الضريبة الجمركية المانعة يعد أمراً غير مرغوب فيه من وجهة النظر الاقتصادية ووجهة نظر حرية التجارة الدولية ، إذ قد تعمد الكثير من الدول التي استهدفت الضريبة المانعة منتجاتها إلى اتخاذ تدابير انتقامية على منتجات الدولة الفارضة للضريبة المانعة فتقرر ضرائب مرتفعة على منتجاتها ، كما أن فرض هذا النوع من الضريبة الجمركية يتناقض مع مبادئ حرية التجارة السائدة في وقتنا الحالي والتي ترفع لواء تنفيذها منظمة التجارة العالمية في إطار مبادئ الجات ، ومن ثم فإن اللجوء إلى تقرير تعريفية جمركية مانعة يجب أن يكون في أضيق الحدود ولأسباب أمنية أو صحية أو أخلاقية .

- تعريفية جمركية ذات غرض حمائي (الضرائب الحامية) :

قد تقرر الدولة حماية المجتمع اقتصادياً عن طريق منع دخول السلع والخدمات التي يخشى منافستها لمنتجات الصناعات الوطنية على أساس من اختلاف درجة الجودة في الإنتاج وبشرط أن يكون إنتاج هذه الصناعات الوطنية قادراً على إشباع احتياجات السوق المحلية عند مستوى الأسعار السائدة.

فإذا ما كانت الصناعات الوطنية الناشئة لم تستكمل مقوماتها بعد ، وبالتالي لا يمكنها إشباع احتياجات السوق المحلية بالكامل ، فإن الضريبة الجمركية قد تفرض على هذه السلع بحيث تحمي الإنتاج المحلي وتسمح باستيراد كمية محدودة فقط تكفي لتكملة احتياجات السوق المحلية ، وثمة اعتبارات يجب أن تؤخذ في الحسبان:

- يجب التفرقة بين معدل الحماية الاسمي ومعدل الحماية الفعال ، ففي حين يتمثل معدل الحماية الاسمي في معدل الضريبة الجمركية المفروض على المنتج المستورد المماثل للمنتج المراد حمايته ، فإن معدل الحماية الفعال يعتبر بمثابة مقياس للأثر الكلي لهيكل التعريفية الجمركية على القيمة المضافة لكل وحدة من المنتج المحلي موضوع الحماية في الحالات التي يتم فيها استيراد المواد الخام .

وبمعنى آخر فإن المعدل الاسمي للحماية هو المعدل الظاهر والمقرر بواسطة الدولة على المنتج النهائي ، أما المعدل الفعال فهو المعدل الذي يحمي فعلياً نسبة

المدخلات المحلية ، والتي كلما صغرت نسبتها في ظل وجود نفس المعدل الاسمي ، دل ذلك على زيادة المعدل الفعلي الذي يحمي هذه النسبة من المدخلات .

- حينما تستخدم الحكومة الضريبة الجمركية لحماية منتجاتها المحلية فإن ذلك يتم استناداً إلى المنافسة غير المتكافئة بين السلع المحلية ونظيراتها المستوردة ، حيث تتميز الأخيرة بكونها أكثر جودة وأقل تكلفة ، ويعزي ذلك إلى أسباب عدة تتعلق بتطور أساليب الإنتاج المستخدمة في تصنيع السلع المستوردة ، بجانب ارتفاع إنتاجية عوامل الإنتاج المستخدمة في تصنيعها .

- ينبغي أن تكون سياسة الحماية التي تنتهجها الدولة مؤقتة ، إذ أن هذه السياسة تهدف أساساً إلى حماية الصناعات الناشئة من المنافسة في المراحل الأولى لهذه الصناعات حتى تستكمل مقومات نجاحها ، فإذا تحقق ذلك وانخفضت التكلفة الحدية للإنتاج صار من المتعين رفع الحماية لتتنافس المنتجات المحلية مع نظيرتها الأجنبية في الأسواق المحلية ، ولا شك أن هذا التنافس سيكون في صالح المستهلكين ، إذ أن وجود المنافسة يرفع من جودة وكفاءة المنتجات ويحد من ارتفاع مستويات أسعارها .

من حيث سعرها تنقسم إلى :

- **الضريبة النوعية :** وفقاً لهذا النوع من الضريبة الجمركية ، تفرض الضريبة بمبلغ ثابت على كل وحدة من وحدات السلعة المستوردة ، دون النظر لقيمة السلعة ، وفي هذه الحالة يكون وعاء الضريبة حجم السلعة أو عدد وحداتها أو وزنها ، أو طولها، وليس قيمة السلعة .

- **الضريبة القيمة :** وتكون في صورة نسبة مئوية معينة من قيمة السلعة وهي تختلف باختلاف نوع السلعة ومستويات الطلب عليها كما تختلف باختلاف الغرض من فرض الضريبة ، فعلى سبيل المثال تفرض بنسب منخفضة على السلع الغذائية ومستلزمات الإنتاج التي ليس لها مثيل محلي ، وبنسب مرتفعة على السلع الكمالية .

الاستثناءات الواردة على مبدأ عمومية الضرائب الجمركية :

الأصل العام في الضريبة الجمركية هو سريانها على كافة السلع العابرة لحدود الدولة أي عمومية الضريبة إلا أن هذا الأصل وردت عليه عدة استثناءات بهدف التخفيف من حدة القيود الجمركية المفروضة على التجارة الخارجية ، وتؤدي هذه الاستثناءات إلى أن السلع تعبر حدود الدولة وتقوم بتسديد الرسوم الجمركية المستحقة عليها على أن يسمح للمستورد لهذه السلع أن يسترد ما سبق أن دفعه من ضريبة وفق شروط محددة بالقانون مثل نظام رد الرسوم ، ومن هذه الاستثناءات :

- التجارة العابرة (الترانزيت) :

طبقاً لهذا النظام يسمح النظام الضريبي في الدولة بدخول السلع إلى الحدود الجمركية للدولة مع إعفائها من الضرائب الجمركية المقررة نظراً لكونها مجرد سلع عابرة لحدود الدولة في طريقها إلى دولة أخرى دون أن تتداول في داخل البلاد . وقد يكون نظام التجارة العابرة مباشراً إذ اتخذ صورة نقل السلعة من سفينة إلى أخرى .

وقد يكون غير مباشر في حالة إيداع السلعة في المخازن المعدة لذلك بالدائرة

الجمركية حتى يتم تصديرها للخارج .
والهدف من عدم فرض الضرائب على السلع العابرة هو تحقيق انتعاش اقتصادي داخلي نتيجة لتنشيط حركة النقل الداخلي والنقل البحري وتشغيل الأيدي العاملة الوطنية في هذه المجالات ، هذا بالإضافة إلى أن هذه السلع لن تدخل السوق المحلي وبالتالي فإن إعفاءها من الضرائب الجمركية لن يؤثر على سوق ورواج السلع الوطنية المثيلة لها ، وأخيراً تقتضي ضرورة منع الازدواج الضريبي عدم إخضاعها للضرائب الجمركية المعمول بها في البلد الذي تمر به، مما يسمح بتسهيل عملية استهلاكها بأثمان معتدلة في البلاد المستوردة لها.

- الإعفاء المؤقت :

طبقاً لهذا النظام يسمح بدخول السلع وخاصةً المواد الأولية والوسيلة اللازمة للتصنيع المحلي حدود الدولة ، دون دفع الضرائب الجمركية المقررة عليها بشرط أن يعاد تصدير تلك السلع بعد تصنيعها ، وذلك خلال المدة التي ينص عليها القانون ، فإذا انقضت هذه المدة دون إعادة تصديرها تكون الضريبة الجمركية مستحقة الأداء .
والهدف من هذا النظام هو تشجيع بعض أنواع النشاط الوطني التي تعتمد على الخارج سواء بالنسبة للمواد الأولية التي تحتاج إليها أو بالنسبة لتسويق منتجاتها .
حيث أن فرض ضريبة جمركية على هذه السلع يرفع من تكلفة المنتجات التي تدخل في صناعتها مع ما في ذلك من صعوبة تسويقها في الخارج ، بالإضافة إلى ما يؤدي إليه تشجيع التصدير ، فهي ملزمة بأن يعاد تصديرها خلال مدة معينة وبالتالي فهي لن تنافس الإنتاج المحلي .

- رد الضريبة (الدروباك) :

تقوم الدولة طبقاً لهذا النظام بتحصيل الضرائب المقررة عند دخول السلعة إلى الإقليم ثم تقوم برد ما حصلته من ضرائب عند إعادة تصدير السلعة بعد تصنيعها .
ويهدف هذا النظام إلى تشجيع الصناعة المحلية وبصفة خاصة الصناعات التجميعية والدقيقة بتسهيل حصولها على ما يلزمها من مواد أجنبية بأسعار مناسبة وأيضاً تحقيق انتعاش اقتصادي داخل الدولة .

وعلى ضوء ما سبق يتضح أن الرسوم ترد في الحالات الآتية :

تصدير المنتجات التي دخلت في صناعتها المواد المستوردة وذلك طبقاً للشروط والأوضاع التي يحددها القانون في هذا الشأن .

وإعادة تصدير البضائع الأجنبية المستوردة يتم في حالتين :

- حالة البضائع المستوردة التي لا يكون لها مثل من المنتجات المحلية أو يمكن بسهولة تمييزها عن هذه المنتجات .

- وحالة إعادة تصدير المعدات والمهمات والبضائع التي سبق استيرادها ورفض قبولها نهائياً لأي سبب من الأسباب .

وفي الحالتين السابقتين يلزم إعادة التصدير خلال سنة من تاريخ دفع الضريبة ، وأيضاً ترد الرسوم في حالة إعادة استيراد المنتجات المحلية وترد الضرائب الجمركية السابق تحصيلها عند التصدير عن البضائع والمواد المحلية إذا أعيد استيرادها من

الخارج أو سحبها من المنطقة الحرة وذلك بالشروط والأوضاع التي يصدر بها قرار من وزير المالية .

ويتم تصدير المنتجات المحلية ، حيث ترد ضريبة الإنتاج السابق تحصيلها على الصناعات المحلية التي تصدر للخارج والهدف من ذلك هو حماية صناعة التصدير المحلية حيث أنه ليس من المقبول أن تكون هذه الصناعات في مركز أسوأ من الصناعة الوطنية التي تستخدم مواد مستوردة فتعفى الأخيرة أو ترد لها الضريبة الجمركية وغيرها من ضرائب الاستهلاك أو المبيعات في حالة سبق دفعها بينما تسري الضريبة على صناعات التصدير الوطنية .

- الإفراج المؤقت :

تحصل الضرائب الجمركية قبل خروج السلع والبضائع من الجمارك كقاعدة عامة ولكن المشرع قد أجاز في بعض التشريعات الجمركية الإفراج مؤقتاً عن البضائع قبل تحصيل الرسوم الجمركية المستحقة عليها ويكون ذلك في حالات محدودة ، كأن تكون السلع محل الضريبة ملك الدولة أو أحد الأشخاص العامة أو تكون ملك الأجانب المقيمين بغرض استعمالهم الشخصي أثناء الإقامة وذلك بشرط المعاملة بالمثل . ويهدف هذا النظام إلى تسهيل سرعة خروج البضائع من الجمارك وتسوية الرسوم عليها فيما بعد ، أو تسهيل عملية إقامة الأجانب داخل البلاد مع ما يلزمهم في أداء أعمالهم.

- المناطق الحرة :

تعتبر المنطقة الحرة جزءاً يخضع لسيادة الدولة إلا ما تعتبره الدولة خارجاً عن حدودها من الناحية الجمركية ، ولذلك يسمح بدخول السلع إلى هذه المنطقة دون أن يدفع عنها ضريبة جمركية على أن يعاد تصديرها إلى الخارج بعد أن يدخل عليها بعض التعديل أو التصنيع ، وعلى ذلك تتداول هذه السلعة الأجنبية فيها دون دفع الرسوم فإذا ما دخلت إلى أراضي الدولة استحققت عليها الضريبة . والهدف من هذا النظام هو تشجيع قيام الصناعات المختلفة داخل هذه المنطقة لتنشيطها اقتصادياً عن طريق تشجيع الأيدي العاملة وتنشيط حركة الملاحة البحرية ، هذا بالإضافة إلى أن هذه المنطقة تعتبر عنصر جذب للعملات الأجنبية التي تتطلبها عملية التنمية الاقتصادية في الداخل .

- الإيداع أو المستودعات :

يقصد بالمستودعات المخازن التي تقبل فيها البضائع الواردة دون دفع الضرائب عنها لمدد يحددها القانون ، وقد يكون المستودع مملوكاً للدولة أو للأفراد ، ووفقاً لهذا النظام تبقى البضائع المستوردة في بعض المخازن دون دفع الضريبة الجمركية عليها وذلك حتى يقرر صاحبها مصيرها النهائي ، فإما تسحب للاستهلاك فتخضع عند ذلك للضريبة ، وإما يعاد تصديرها وبالتالي لا تسري عليها رسوم الوارد .

المبحث الثالث أساليب ربط الضريبة

استعرضنا في الجزء الأخير من المبحث السابق الخطوط العريضة لأهم أنواع الضرائب ورأينا أن المادة الخاضعة للضريبة قد تكون إحدى صور الثروة أو الدخل أو الإنفاق ، وبيننا الأساليب المختلفة التي يمكن أن تلجأ إليها الدولة في فرض هذه الضرائب، ولكن تحديد وعاء الضريبة وحده لا يكفي لتنفيذها فلا بد من التعرف إلى جانب ذلك على الأساليب المختلفة لتقدير قيمة هذا الوعاء الضريبي وطرق تحديد مقدار الضريبة الذي يجب على الممول دفعه ، وهذا ما اصطلح على تسميته بأساليب ربط الضريبة .

وبتوافر هذه المعلومات الأساسية يتوافر لدى المشرع الضريبي الخلفية الفنية لاختيار نوع الضريبة وأسلوب تنظيمها الفني الذي يتمشى مع الأسس العلمية لرسم السياسة الضريبية تحقيقاً لأهداف المجتمع ، لذلك نتابع في هذه النقطة استكمال جوانب هذه الخلفية الفنية فنستعرض أساليب ربط الضريبة من خلال النقطتين الآتيتين :

أولاً : تقدير وعاء الضريبة .

ثانياً : تقدير دين الضريبة .

أولاً : تقدير وعاء الضريبة :

اتضح مما سبق أن الضريبة تتخذ في الوقت الحاضر الأموال وعاءً لها ومن ثم يلزم حصر وتقدير الأموال الخاضعة للضريبة ، إلا أن المشكلة التي تفرض نفسها هنا هي كيفية التوصل إلى عملية الحصر والتقدير الدقيق لدخل الممول ، وتتضح أهمية هذه المشكلة إذا ما تذكرنا أن أي مغالاة في تقدير الدخل سوف تؤدي إلى الإضرار بالممول وسرعان ما ينعكس ذلك على تصرفات الممول وقراراته الاقتصادية ، بما قد يتنافى والغرض من فرض الضريبة ويناقض أهداف المجتمع ، ومن جهة أخرى فإن أي تقصير في تقدير الدخل الخاضع للضريبة سوف يؤدي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية والإضرار بمصالح المجتمع ، ولما كانت درجة الوعي الضريبي ونسبة الأمية ومدى إمساك وانتظام الدفاتر المحاسبية وكفاءة الأجهزة الإدارية وعادات وتقاليد الأفراد تختلف من دولة لأخرى ، لذلك كان لابد وأن تتعدد أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة لتناسب مع مستوى هذه المتغيرات وتتلاءم مع الإمكانيات العلمية المتاحة .

ويمكن التمييز بين أسلوبين لتقدير وعاء الضريبة : التقدير بواسطة الإدارة الضريبية، والتقدير بواسطة الأفراد .

١ - التقدير بواسطة الإدارة :

في هذه الحالة تتولى الإدارة بنفسها تقدير المادة الخاضعة للضريبة وهي تتبع في ذلك إحدى أساليب ثلاثة ، وهي : أسلوب المظاهر الخارجية ، أسلوب التقدير الجزافي، أسلوب التقدير الإداري المباشر .

أ - أسلوب المظاهر الخارجية :

تقوم هذه الطريقة على أساس أن الإدارة الضريبية تعتمد في تحديد وعاء الضريبة

على بعض العلامات والمظاهر الخارجية التي تتعلق بالمكلف بالضريبة والتي يكون من السهل على الإدارة الضريبية تقديرها .

فهذه العلامات والمظاهر يحددها القانون لتقدير دخل المكلف باعتبارها كاشفة عن مقدار هذا الدخل وأهم هذه المظاهر على سبيل المثال : تقدير دخل المكلف بالضريبة على أساس القيمة الإيجارية لمنزله ، عدد أبواب المنزل ونوافذه ، استخدام سيارة ، أجرة المكان الذي يباشر فيه المهنة أو الذي يسكن فيه الممول ، عدد العمال وعدد الآلات المستخدمة .

ففي فرنسا : ابتداءً من عهد الثورة حتى عام ١٩٢٥ كانت توجد ضريبة على الدخل مفروضة على أساس مظاهر خارجية معينة هي عدد الأبواب والنوافذ باعتبار أن منزل الممول الغني أكثر أبواباً ونوافذ من منزل الممول الفقير .

واستخدمت مصر : هذا الأسلوب للتقدير ، ومنها ما قرره التشريع المصري فيما يتعلق بالضريبة على أرباح المهن الحرة فقد قررت المادة (٧٣) من القانون (١٤) لسنة ١٩٣٩ أن " تحتسب الضريبة على مجموع القيمة الإيجارية للمكان أو الأمكنة التي تشغلها المهنة والقيمة الإيجارية للمسكن الخاص لصاحب المهنة ، ويكون سعرها (٧.٥ %) من هذا المجموع ، فإذا كان صاحب المهنة يشغل مكاناً واحداً لمهنته وسكنه احتسبت الضريبة باعتبار (١٠ %) من القيمة الإيجارية ، واستمرت في استخدام هذا الأسلوب حتى عدلت عنه بصدور القانون رقم (١٤٦) لسنة ١٩٥٠ والذي جعل سريان الضريبة على الأرباح الفعلية التي يحققها أصحاب المهن الحرة .

مميزات هذه الطريقة :

- تمتاز طريقة المظاهر الخارجية بالسهولة والبساطة بالنسبة للإدارة المالية والوضوح وقلة النفقات حيث لا تلزم المكلف بالضريبة تقديم أية وثائق لإدارة الضرائب إذ لا يستدعي ربط الضريبة أكثر من ملاحظة المظاهر والعلامات الخارجية التي حددها القانون دون حاجة إلى التحري عن حقيقة دخل الممول .

- كما تمتاز بالمحافظة على أسرار الممول وعدم تدخل موظفي الإدارة الضريبية في شؤنه من جهة وضمان عدم تعسف الإدارة في تقديرها لدخله من جهة أخرى .

- انخفاض احتمالات التهرب الضريبي وفقاً لهذا الأسلوب خاصة إذا ما أحسن اختيار المظاهر الخارجية التي يعتمد عليها في التقدير .

أما عيوب هذه الطريقة فتتمثل في :

- طريقة غير منضبطة بشأن تحديد وعاء الضريبة ولا تناسب المجتمعات الحديثة والمتقدمة ، فلا يمكن الاعتماد عليها في تقدير بعض الدخول وذلك نظراً لعدم وجود مظاهر خارجية تدل عليها مثل دخل الأوراق المالية ، ودخل العمل المأجور أو أن تكون تلك المظاهر مخالفة للحقيقة .

- لا تراعي الظروف الشخصية للممول فمن المؤكد أن هذه الظروف الشخصية وبالتالي الأعباء المالية يمكن أن تختلف من ممول إلى آخر وذلك على الرغم من وحدة المظاهر الخارجية من ممول إلى آخر تبعاً للظروف الشخصية لكل منهم ، وهذا يعني أن طريقة تقدير وعاء الضريبة بالاعتماد على العلامات والمظاهر الخارجية

تتناهى مع مبدأ شخصية الضريبة ، ولا تحقق العدالة الضريبية .

- كثيراً ما تتغير الدخول وهي وعاء الضريبة بالارتفاع أو بالانخفاض دون أن تتغير المظاهر الخارجية ذلك أن المظاهر الخارجية تتمتع بثبات نسبي بالقياس إلى الدخول ومعنى ذلك أن المظاهر الخارجية لا تكون صادقة الدلالة في التعبير عن المقدرة التكاليفية للممول ، وعليه فقد يحقق الممول خسارة معينة كل سنة ومع ذلك يلتزم بدفع الضريبة على أساس المظاهر الخارجية التي لا تختلف بالطبع خلال هذه السنة نظراً للثبات النسبي للمظاهر الخارجية مما يلحق بالمكلف بالضريبة الضرر ويتنافى مع قواعد العدالة الضريبية .

- هذا الأسلوب لا يؤدي إلى تغيير الضريبة المستحقة على الممول مع تغير دخله ، فلا يعقل أن يقوم الممول بفتح نافذة جديدة في منزله كلما ازداد دخله .

- أخيراً الاعتماد على طريقة المظاهر الخارجية يحول دون أن تعكس الضرائب حقيقة التطورات الاقتصادية ، فالضريبة تظل ثابتة على الرغم من التقلبات الاقتصادية وتعاقب الدورات التجارية ، ومن ثم لا تتسم حصيلة هذه الضريبة بالمرونة التلقائية .

ونظراً لعيوب هذه الطريقة فقد عدلت عنها التشريعات الضريبية في العصر ، وأصبحت الإدارة الضريبية لا تلجأ إليها إلا نادراً فلا تطبق في بعض الدول النامية إلا بصورة تكميلية للتأكد من صحة التقدير فيمكن الالتجاء إليها كأداة للرقابة على الإقرارات التي يقدمها الممولون عن الأموال الخاضعة للضريبة .

ب - أسلوب التقدير الجزافي :

هو إجراء يتم بواسطة تحديد مقدار الأساس الخاضع للضريبة بصفة تقريبية وبغض النظر عن حجم المادة المعنية بها ، فتبقى الضريبة قائمة عليه لمدة طويلة نسبياً وقد تلجأ إلى تصحيحه (الأساس) إذا ما تغيرت المعطيات التي بني عليها .

ومن أمثلة المؤشرات : القيمة الإيجارية ، إذ تعد مؤشراً أو دليلاً لتحديد دخل صاحب العقار ، ورقم الأعمال ، يعد دليلاً لمعرفة ربح التاجر ، وعدد ساعات عمل الطبيب يعد دليلاً على دخله ونفس الشيء بالنسبة لأصحاب المهن الحرة .

هذا وإما أن يضع القانون تلك الدلائل فتسمى التقدير الجزافي القانوني ، وإما أن تحدد هذه القرائن بصورة اتفاقية بين الإدارة الضريبية والمكلف فتسمى التقدير الجزافي الاتفاقي .

التقدير الجزافي القانوني :

عملاً بهذه الطريقة يحدد المشرع مسبقاً المادة الخاضعة للضريبة (الدخل) وذلك بناءً على قرينة ثم يتم بعد ذلك إبراز - بصفة تقريبية واستناداً إلى عناصر معروفة - أساسها الواجب إخضاعه ، حيث نجد أن الإدارة الضريبية تحدد وعاء الضريبة بصورة جزافية بالاستناد إلى قرائن معينة ينص عليها المشرع مثل : أن يعتبر دخل الفلاح مساوياً للقيمة الإيجارية للأرض الزراعية التي يستغلها .

وتتشابه هذه الطريقة مع طريقة المظاهر الخارجية من حيث الوصول إلى تقدير تقريبي فقط للدخل الخاضع للضريبة ، كما أنه لا يصح أن يستخدم التقدير الجزافي إلا إذا تعذر على المكلف بالضريبة تقديم إقرار صحيح أو دفاتر منتظمة ولم تكن لدى

الإدارة الوسائل الكافية لتقدير المال بدقة ، أما فيما عدا ذلك فيفضل عدم التوسع في هذه الطريقة لأنها قائمة على أساس تقريبي ولا تتناول المقدرة الحقيقية للمكلف وهي تتضمن عادةً نسبة الخطأ وقد تلحق أضراراً بالخزينة العامة شأنها في ذلك شأن طريقة المظاهر الخارجية كما وضحناها سابقاً ، فهي لا تحتاج إلى كثير من الرقابة .
ويعاب عليها : أنها لا تسمح للمكلف بإثبات حقيقة دخله أو ثروته التي قدرت تقديراً جزافياً إذ التقدير الجزافي يعتبر نسبياً وبعيداً في بعض الأحيان عن الحقيقة والعدالة .

فكلتا الطريقتين تفتقدان للدقة والانضباط بشأن تحديد المادة الخاضعة للضريبة وإن كانت طريقة التقدير الجزافي أكثر دقة من طريقة المظاهر الخارجية حيث تعتمد على قرائن موضوعية تعبر بصورة أدق عن مقدار الدخل الحقيقي .
وتتمثل أوجه التفرقة بينهما في :

أن طريقة التقدير الجزافي تنصرف إلى الاعتماد في تقدير وعاء الضريبة على عدة قرائن داخلية حيث أن الضريبة لا تفرض على القرائن ذاتها بل تفرض على الوعاء الذي يعتمد في استخلاصه على هذه القرائن ، مثال ذلك أن كل مقدار معين من قصب السكر ينتج كمية معينة من السكر وعلى ذلك يعتمد - تبعاً لطريقة التقدير الجزافي - في تقدير وعاء الضريبة على إنتاج السكر على الكمية المستخدمة في الإنتاج من قصب السكر ، في حين نجد طريقة المظاهر الخارجية تنصرف بالاعتماد على المظاهر الخارجية التي تشكل بذاتها وعاء الضريبة .
وتستعمل هذه الطريقة بشكل أساسي ، لحساب الربح ورقم الأعمال للمؤسسات الصغيرة ومعظم أنواع الاستغلال الزراعي .
والواقع أن الإدارة الضريبية هي التي تحدد المكلفين الذين يستفيدون من هذه الطريقة سواء بحسب طبيعة نشاطهم المهني أو حسب رقم الأعمال المحقق .

التقدير الجزافي الاتفاقي :

يتم في هذه الحالة تحديد الأساس الخاضع للضريبة عن طريق اتفاق بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة فهنا المشرع لا يحدد القرائن التي تلتزم الإدارة الضريبية بتأسيس تقديرها عليها بل ترك حرية إجراء هذا التقدير عن طريق مناقشة الممول أو الاتفاق معه على رقم معين يمثل مقدار دخله .

وعليه فالاتفاق هو الحوار الذي يدور بين (الإدارة والمكلف) للوصول في نهاية الأمر بعد الأخذ والرد إلى اتفاق حول هذا الأساس وكيفية تحديده ، ويبقى هذا التقييم الجزافي قائماً لمدة غالباً ما تكون سنتين قابلتين للتجديد ضمناً إلا في حالة الفسخ الصريح من إحدى الطرفين ، ويلاحظ أنه بواسطة هذه الطريقة يتم ربط وتحصيل الضريبة دون أي مشاكل سواء بالنسبة للإدارة أو المكلف بالضريبة .

هذا ولازالت طريقة التقدير الجزافي مستخدمة في كثير من الدول نظراً لسهولة النسبية وقلة تكاليف الجباية وصعوبة قيام الممول بإمسك دفاتر محاسبية منتظمة لبعض الأنشطة ، كذلك فإن هذا الأسلوب يصلح في بعض الأنشطة التي يغلب على القائمين بها صفة الأمية أو ينخفض لديهم درجة الوعي الضريبي ، كما تستخدم أيضاً

هذه الطريقة في بعض الحالات كأسلوب جزائي لامتناع الممول عن تقديم الإقرار .

ج - أسلوب التقدير الإداري المباشر :

في هذه الطريقة يعهد المشرع لإدارة الضرائب أن تقوم وحدها دون استشارة المكلف بالضريبة عن طريق موظفيها بتقدير وعاء الضريبة بناءً على مختلف المعلومات التي تحصل عليها دون أن تتقيد بقرائن أو مظاهر معينة .
وواضح أن هذه الطريقة تعطي الإدارة المالية حرية واسعة في التقدير ، بحيث تلجأ إلى كافة الأدلة للوصول إلى تحديد حقيقي للوعاء الضريبي ، ومن بين هذه الأدلة فحص دفاتر المكلف بالضريبة أو مناقشة المكلف نفسه .

وتجد طريقة التقدير الإداري تطبيقها الأساسي في تقدير دخل الملكية العقارية والأراضي الزراعية ، والأبنية السكنية ، لأن مصدر الدخل هنا أموال ظاهرة لا يمكن إخفاؤها من جهة ومن السهولة نسبياً معرفة ما تعطيه سنوياً من دخل من جهة أخرى .
إلا أن المشرع قد يلجأ إلى هذه الطريقة أيضاً ، بالنسبة إلى ضرائب أخرى ، كجزء على امتناع الممول عن تقديم إقراره في الموعد المحدد أو عدم تقديم الدفاتر والمستندات التي نص عليها القانون ، ومثال ذلك ما قرره المشرع المصري في المادة (٤٥) من القانون رقم (١٤) لسنة ١٩٣٩ من أنه إذا امتنعت الشركة الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية عن تقديم الإقرار أو المستندات أو البيانات المطلوبة منها واللازمة لمعرفة أرباحها فإن مصلحة الضرائب هي التي تقوم بنفسها بتقدير الأرباح وربط الضريبة وفقاً لهذا التقدير .

كذلك ضريبة المهن الحرة ، والضريبة العامة على الدخل ، تقوم الإدارة الضريبية بتقدير الأرباح أو الإيراد الخاضع للضريبة وتكون واجبة الأداء فوراً ، وللممول أن يطعن على هذا التقدير إذا شاء طبقاً لقواعد الطعن المقررة أمام الجهات المختصة .
ويلاحظ أن القانون اشترط امتناع الممول عن تقديم الإقرار حتى يجوز للإدارة القيام بتقدير إيراده تقديراً مباشراً ، كما نلاحظ أن المشرع أعطى للإدارة حق إجراء تقدير إداري أيضاً في حالة تقديم الممول لإقراره في الميعاد ثم أخطرت الإدارة الضريبية بإجراء تعديل أو تصحيح فيه وعدم قيامه بالرد عليها في الوقت المحدد .
والجدير بالذكر أن إعطاء المصلحة حق تقدير دخل الممول في هذه الحالات لا يعني معاقبته بالمغالاة في هذا التقدير إذ لا يعدو هذا أن يكون طريقة من طرق تقدير الدخل ، ومن ثم يجب أن تعتمد المصلحة في تقديرها على أسس حقيقية موضوعية إذا توافرت لها ، وإلا فعلى القياس والمظاهر الخارجية الدالة على حقيقة دخل الممول .

وينبغي عدم التوسع في اللجوء إلى هذه الطريقة خاصة عند غياب الضمانات والتي قد تدفع الإدارة إلى إساءة استعمال حريتها في التقدير ، ولذا فإن أغلب التشريعات تقصر الالتجاء إلى هذه الطريقة على بعض الحالات المحددة ، كتخلف المكلف عن تقديم الإقرار المطلوب منه خلال المدة التي حددها القانون .

وتتميز طريقة التقدير الإداري بأنها أقرب إلى تقدير الدخل تقديراً حقيقياً من طريقتي المظاهر الخارجية والتقدير الجزافي وأنه يمكن استعمالها لتقدير كافة أنواع الدخول سواء كانت ظاهرة أم مستترة .

وقد يعاب على هذه الطريقة باحتمال تعسف الإدارة الضريبية في تقدير المادة الخاضعة للضريبة بحسن نية أو بسوء نية ، وربما تنحاز الإدارة إلى جانب الخزينة العامة .

٢ - التقدير بواسطة الأفراد :

تعمل هذه الطريقة على تقدير المادة الخاضعة للضريبة تحديداً أكثر انضباطاً ودقة، إذ أنها تستند مباشرة إلى معرفة المادة الخاضعة للضريبة وذلك عن طريق إقرار المكلف بها بنفسه أو عن طريق إقرار يقدمه الغير .

أ- إقرار الممول :

تنص التشريعات الضريبية على أن المكلف هو المعني أولاً والقادر على تقدير قيمة ما يملك من المال وما يحصل عليه من دخل ، لذلك أوجب المشرع على المكلف بالضريبة الإقرار بممتلكاته في موعد يحدده القانون يتضمن التصريح بعناصر ثروته أو دخله مع افتراض حسن النية وأمانة المكلف بالضريبة باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله .

فالإدارة الضريبية تطالب المكلفين بالضريبة بتقديم إقرار عن نتيجة أعمالهم وبصفة عامة تبيان العناصر الخاضعة للضريبة في الأجل المحددة قانوناً بعد تحقق الحدث المنشئ للضريبة ، فالمكلف بالضريبة هو الذي يحدد بنفسه وفق القواعد المعمول بها قانوناً الأسس الخاضعة للضريبة ، وينحصر دور الإدارة في مراقبة مدى احترامه للقواعد المنصوص عليها في التشريع الضريبي ، وكذلك التأكد من صحة المبالغ المقر بها .

والملاحظ أن إقرار الممول يختلف حسب درجة الوعي الضريبي من مكلف لآخر ولذلك لا تكتفي التشريعات الضريبية بإقرارات الممولين فتستعين في تحديد الوعاء الضريبي باستعمال قرائن وأدلة مكملة وهي ما يقتضي توافر إدارة ضريبية على مستوى عال من الكفاءة والخبرة حتى يمكنها مراجعة هذه الإقرارات والتأكد من سلامة دفاتر ومستندات الممول والتحقق من صحة البيانات الواردة بها ، كما يقتضي منح مندوبي الإدارة الضريبية كافة السلطات والصلاحيات التي تمكنهم من أداء هذه الواجبات على الوجه الأكمل ، والنص على توقيع العقوبات الرادعة لمن يقدم بيانات غير صحيحة أو يرتكب طرماً احتيالية للتهرب من الضريبة ، مع حفظ حق الممول في عدم إفشاء أسرارته لغير مندوبي الإدارة والتنظيم من إجراءات الإدارة الضريبية أمام جهة محايدة (السلطة القضائية) وإثبات صحة بياناته .

ب - الإقرارات المقدمة من الغير :

وتبعاً لهذه الطريقة يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة عن طريق الاعتماد على الإقرارات المقدمة من أشخاص آخرين غير الممول عن بعض إيرادات الممول .

كما يمكن اعتبار الإقرار من الغير هو إجراء من شأنه تمكين الإدارة الضريبية من فحص المعلومات الواردة في إقرار الممول بمقارنتها مع المعلومات المتحصل عليها من طرف الغير ، والتي تأتي كشهادات على ما قام به المكلفين بالضريبة من عمليات مختلفة، حيث تلجأ الإدارة الضريبية إلى إقرار الغير وتحديد الوعاء الضريبي ، حيث

يلزم المشرع الغير بتقديم إقرارات وإبلاغ مصلحة الضرائب عن قيمة الإيجار الذي يدفعه للمالك ، ويطلب من رب العمل أن يبلغ عن الأجور والمرتبات التي يدفعها لكافة العاملين لديه ، ويطلب من الشركات أن تقدم إقراراً عن قيمة الأرباح والفوائد الموزعة، ويكلف الناشر بالتبليغ عما يدفعه من حقوق التأليف .
والأصل في ذلك أن يكون هذا الغير مديناً للمكلف بمبالغ تعتبر من ضمن الدخل الخاضع للضريبة .

وأهم ما يميز هذه الطريقة هو صحة البيانات الواردة بهذه الإقرارات حيث لا يكون لمقدم الإقرار عادةً أي مصلحة في التهرب أو تبليغ بيانات غير حقيقية، إلا أنه من الواضح صعوبة الاعتماد عليها كلية لتقدير وعاء الضريبة ، فهي بطبيعتها صالحة فقط للإبلاغ عن بعض أنواع الإيرادات دون غيرها ، فأرباح المشروعات الفردية وأرباح المهن الحرة وأرباح الاستغلال الزراعي والتركات أمثلة واضحة لبعض الأوعية الضريبية التي لا يمكن تقديرها اعتماداً على إقرارات الغير .
ومع ذلك فقد يصلح هذا الأسلوب كوسيلة للحصول على قرائن صادقة تساعد على زيادة الدقة في أسلوب التقدير الجزافي أو كوسيلة لمراجعة إقرارات الممولين ومطابقة ما جاء بها من بيانات للتأكد من صحتها .

ثانياً : تقدير دين الضريبة (سعر الضريبة) :

إن ربط الضريبة ليس مجرد القيام بعملية حسابية عادية ، بل يقتضي – بالإضافة إلى اختيار طريقة معينة من بين طريقتين يمكن إتباعهما في حساب القيمة الضريبية ، تمييز كل منهما نوعاً من الضرائب ، سواء التوزيعية منها أو القياسية – التعرف على عناصر التشخيص المختلفة ، كإعفاء الحد الأدنى لنفقات المعيشة والأعباء العائلية والتفاوت في أسعار الضرائب ، وتواجه المشرع في اختياره لسعر الضريبة عدة مسائل ، أهمها : هل يأخذ بنظام الضرائب العينية أم بنظام الضرائب الشخصية ؟ ، هل يأخذ بنظام الضرائب التوزيعية أم بنظام الضرائب التحديدية ؟ وإذا أخذ بنظام الضرائب التحديدية ، فهل يفرض الضريبة بسعر نسبي أم تصاعدي ؟ ، وأخيراً هل هناك حدود قصوى لسعر الضريبة أم أن المشرع له مطلق الحرية في تحديد هذا السعر ؟ .

وسوف نستعرض الإجابة على الأسئلة السابقة في النقاط الآتية :

- ١- الضرائب العينية والضرائب الشخصية .
- ٢- الضرائب التوزيعية والضرائب القياسية .
- ٣- الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية .
- ٤- حدود الطاقة الضريبية .

١- الضرائب العينية والضرائب الشخصية :

تقوم التفرقة بين الضرائب العينية والضرائب الشخصية على مدى الأخذ في الاعتبار لظروف الممول الشخصية والمالية والاجتماعية ونحن بصدد تحديد العبء الضريبي المفروض عليه .

* الضرائب العينية :

تقرض على الدخل بعينه دون النظر إلى صاحب الدخل (الممول) من حيث مركزه الشخصي أو العائلي أو الاجتماعي ، فهي لا تراعي ظروف المكلف بالضريبة ومن ثم ينصب اهتمامها في المقام الأول والأخير على المال موضوع الضريبة ، وتتميز هذه الضريبة بـ :

- عدم التعسف مع المكلف عند تقدير الضريبة حيث تركز الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة .
- لا تسمح بإعفاءات اجتماعية .
- تستخدم معدلات نسبية ثابتة .
- لا يطلب من الممول تقديم معلومات شخصية حيث لا حاجة لمعرفة ظروفه الاجتماعية .
- تقرض على الدخل الناتج من استثمار رأس المال (أرباح الشركات) .

ومن عيوبها :

- أنها غير عادلة لأنها لا تراعي ظروف المكلف ومقدرته التكاليفية .
- عدم مرونتها فالمشرع يحجم عن تغيير السعر .
- حصيلتها الضريبية قد تكون قليلة .

* الضرائب الشخصية :

تقرض على دخل المكلف بعد أخذ ظروفه الشخصية والعائلية في الاعتبار وبذلك تحقق مبدأ المساواة والأهداف الاجتماعية للضريبة ، فالمقدرة التكاليفية للممول والتي تعني قدرته على تحمل عبء الضرائب لا تتوقف فقط على حجم الثروة التي يمتلكها ، بل تشمل كذلك ما يحيط بالممول من اعتبارات شخصية ومالية واجتماعية ، والعدالة تقتضي من المشرع في توزيعه للأعباء العامة على المكلفين ، ألا يكتفي بالنظر إلى ما يملكه كل منهم من ثروة تخضع للضريبة نظرة موضوعية جامدة ، وإنما يجب عليه أيضاً أن ينظر إلى الظروف الشخصية لكل منهم ، المالية والاجتماعية ، لأن تلك الظروف تؤثر على مقدرة كل منهم في تحمل هذه الأعباء وهو ما يطلق عليه (مبدأ شخصية الضريبة) .

وتتميز هذه الضريبة بما يلي :

- تسمح بإعفاءات معينة لمقابلة نفقات عائلية للممول فهي تعتبر عادلة للممولين .
- تستخدم معدلات تصاعدية لتقليص الفجوات بين الدخل وتعتبر أكثر مرونة بسبب قدرة الدولة على تعديل معدلاتها لتحقيق أهدافها .
- تسمح بخصم بعض النفقات التي تحملها المكلف للحصول على الدخل مثل الإيجار ونفقات العلاج الصحي .
- تستخدم معدلات مختلفة للضريبة على الدخل الناتج من العمل عن الدخل الناتج من رأس المال .
- تتطلب تقديم المعلومات الشخصية عن الوضع الاجتماعي للمكلف للاستفادة من التخفيضات .

ومن عيوبها :

- مطالبة المكلف بالإقرارات والتبليغات وخلافه وهذا قد يؤدي لإرهاق المكلف .
- تتطلب هذه الضريبة إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة والدراسة .
والحقيقة أن الاختيار بين عينية الضريبة وشخصيتها أمر يرتبط بفلسفة الدولة السياسية والاقتصادية والاجتماعية من جهة ، وبطبيعة المادة المفروضة عليها الضريبة من جهة أخرى ، وبطبيعة التباين والظروف الاقتصادية والاجتماعية من جهة

ثالثة .

أما الاعتبارات الواجب مراعاتها لتحقيق شخصية الضريبة فإن أهمها (مصدر الثروة وتكاليفها واستخدامها) ، وهي تفصيلاً الأعباء الشخصية والعائلية " الأعباء الاجتماعية " وأعباء مزاوله المهنة " الأعباء المهنية " والمركز المالي للممول " محصلة ذمته المالية - الأعباء المالية " ومصدر الدخل " العمل أو رأس المال " واستعمال الدخل " الاستهلاك ، الادخار ، الاستثمار ، أي الاعتبارات الاقتصادية " ويمكن وضعها في عدة نقاط : تمثل جميعها مظاهر شخصية الضريبة :

- مراعاة الأعباء العائلية .
- إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة .
- التمييز بين الدخل من حيث المعاملة الضريبية تبعاً لمصادرها .
- خصم أعباء الديون .
- التصاعد في سعر الضريبة .

وكقاعدة عامة يمكن القول بأن الضرائب غير المباشرة تكون غالباً ضرائب عينية نظراً لطبيعتها الفنية ، حيث لا يكون الممول معروفاً للإدارة الضريبية ، ولا يوجد بالضرورة اتصال مباشر بينهما ، بعكس الضرائب المباشرة حيث يكون هذا الممول معروفاً وحيث يتوافر الاتصال المباشر مع الإدارة الضريبية ، ومن ثم يمكن مراعاة ظروفه الخاصة من خلال الأخذ بالتشخيص في هذه الضرائب .

٢- الضرائب التوزيعية والضرائب القياسية :

* الضرائب التوزيعية :

يقصد بالضريبة التوزيعية تلك الضريبة التي تحدد حصيلتها الإجمالية من الأفراد سلفاً ثم يتم توزيع هذه الحصيلة عليهم ، ومؤدى ما تقدم أن سعر الضريبة وفقاً لهذا النظام لا يتحدد إلا بعد تقدير الوعاء ومعرفة نصيب كل فرد منه ، ونسبة هذا النصيب إلى القيمة الكلية لوعاء الضريبة سواء كان دخلاً أو ثروة .

ويقوم المشرع الضريبي وفقاً لهذا النظام بتحديد الحصيلة المطلوبة ، ثم يقوم بتوزيعها وفقاً لأسس معينة على الأقاليم والمحافظة المختلفة ، حيث يوزع نصيب كل محافظة على المناطق المختلفة بكل محافظة أو إقليم ، وأخيراً تقوم كل منطقة بتوزيع نصيبها على سكانها تبعاً لما يحوزه كل منهم من المادة الخاضعة للضريبة ، عندئذ يمكن فقط التعرف على سعر الضريبة من خلال تقدير العلاقة بين قيمة الضريبة المستحقة على الممول وقيمة المادة الخاضعة للضريبة .

وتتميز الضرائب التوزيعية بعدد من الخصائص :

- فحصيلتها ثابتة مهما تغيرت الظروف الاقتصادية من كساد ورواج ومهما تقلبت قدرات الممولين الاقتصادية .
- معرفة الحصيلة مقدماً للخزانة العامة بل هي مضمونة يقيناً وعلى وجه التأكيد .
- لا تتأثر حصيلة هذه الضريبة بعجز بعض الأفراد أو امتناعهم عن الدفع أو بتهرب البعض الآخر ، ذلك أن نصيب هؤلاء جميعاً يتحملة الباقون ، وهذا يجعل لكل ممول مصلحة شخصية في الرقابة على غيره من الممولين لأن تهرب أحدهم معناه زيادة العبء الضريبي عليه .

ويؤخذ عليها^(١):

- إنها أبعد ما تكون عن العدالة الضريبية لأنها لا تراعي المقدرة التكاليفية للممول كما أن توزيع مقدار الضريبة بين الأفراد غالباً ما يتم بطريقة غير عادلة، فكثير ما تحابي لجان التوزيع المحلية أفراد الطبقات الغنية حيث يكون أقوى أعضاء اللجنة نفوذاً من هذه الطبقات ، فضلاً عن احتمال عدم عدالة توزيع الضريبة على الأقاليم نتيجة اختلاف الأقاليم في ظروفها .
- اختلاف العبء الضريبي من فرد لآخر لا لشيء إلا لوجود كلٍ منهم في محافظة أو قرية مختلفة .
- عدم مراعاة مبادئ فرض الضريبة وخاصة مبدأ اليقين .
- تتصف بعدم المرونة تجاه التغيرات الاقتصادية مما يجعل منها أداة غير فاعلة لتحقيق أهداف المجتمع .

والضرائب التوزيعية كانت معروفة قديماً ، فقد عرفتها مصر قبل محمد علي باسم " نظام الالتزام " ، كما اتبعت مصر صورة أخرى من صور تطبيق هذا الأسلوب في تحديد دين ضريبة الأطنان الزراعية الصادرة في سنة ١٨٩٩ ، فلقد حدد المشرع مقدار الحصيلة الضريبية المطلوبة بمبلغ ٤.٧٨٠ مليون دينار ثم قدرت القيمة الإيجارية للأطنان الزراعية في مصر في ذلك الوقت فوجدت ١٦.٦٩٠ مليون دينار وباستخراج النسبة بين حصيلة الضريبة المطلوبة وبين قيمة الوعاء الضريبي وجدت ٢٨.٦٤% ففرضت الضريبة بهذا السعر .

* الضرائب القياسية (التحديدية) :

هي الضريبة التي يحدد فيها المشرع سعر الضريبة ابتداءً دون أن يحدد حصيلتها ، ولكن لا يمنع ذلك من أن تقوم الإدارة المالية في بداية كل سنة بتقدير حصيلة الضريبة على وجه التقريب ، ويتوقف حجم الحصيلة على سعر الضريبة وعلى الظروف الاقتصادية في المجتمع .

وتمتاز الضرائب القياسية بعدالتها ، وبزيادة حصيلتها عند تحسن الظروف الاقتصادية نظراً لاتساع وعائها دون حاجة إلى تدخل من جانب الدولة .

وتجدر الإشارة إلى أن نظام الضرائب القياسية يحتاج إلى تنظيم إداري وفني دقيق حتى يمكن تحديد المادة الخاضعة للضريبة ، تحديداً دقيقاً ، بما يثيره ذلك من إشكالات فنية معقدة ، لا تتور بمناسبة الضرائب التوزيعية .

وقد تفرض الضرائب القياسية بسعر ثابت لا يتغير بتغير المادة الخاضعة للضريبة (وتسمى الضريبة النسبية) ، وقد تفرض الضريبة بأسعار تتزايد مع تزايد الوعاء الضريبي (وتسمى الضريبة التصاعدية) .

٣ - الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية :

الضريبة قد تفرض بسعر واحد بصرف النظر عن تغير المادة الخاضعة لها، وهذه هي الضريبة النسبية ، كما يمكن أن تفرض بأسعار مختلفة ، بحيث يزيد السعر بازدياد المادة الخاضعة لها ، وهذه هي الضريبة التصاعدية .

وقد ثار نقاش طويل حول مدى عدالة كل من الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية، وعندما قام آدم سميث بصياغة قواعد الضريبة الأربعة (العدالة ، واليقين ، والملاءمة ، والاقتصاد في نفقات الجباية) كان يعني بالعدالة أن يشترك كل مواطن في نفقات الدولة تبعاً لمقدرته أي بنسبة دخله الذي يتمتع به ، وهو ما يعني أن الضريبة النسبية كانت عنوان العدالة كما يراها آدم سميث.

ويرى أنصار الضريبة النسبية أنها تتميز ببساطتها وسهولة تطبيقها وأنها تتضمن معاملة متساوية بين الممولين ، وتناسب ما يدفعه الفرد مع ما يعود عليه من نفع باعتبار أن الضريبة تعد ثمناً للخدمة العامة ، كما أنها تخلو من عيوب الضرائب التصاعدية والتي تؤدي إلى عرقلة الإنتاج وهروب رؤوس الأموال إلى الخارج وانخفاض الميل للدخار والميل للاستثمار ، بل وقد تؤدي في رأيهم، إلى مصادرة معظم الدخل والثروات لصالح الدولة .

والواقع أن الضريبة النسبية لا تحقق العدالة إلا ظاهرياً ، فالعدالة لا تتحقق بمساواة غير المتساويين ، والضريبة لا تعد ثمناً لخدمة عامة وإنما تجد أساسها، في الفكر المالي المعاصر ، في مبدأ التضامن الاجتماعي ، هذا بالإضافة إلى أن العبء النسبي للضريبة يكون أقل بالنسبة للممولين ذوي الدخل العالية ويكون أكبر بالنسبة لذوي الدخل الضعيفة .

على أي حال ، فقد اتسع نطاق الأخذ بالضريبة التصاعدية ، وتم تطبيق مبدأ التصاعد في أغلب ، إن لم يكن كل ، النظم الضريبية المعاصرة ، وقد اتجهت مصر إلى تطبيق الضريبة التصاعدية استناداً إلى بعض الحقائق المستمدة من واقع الحياة الاقتصادية ، فقد ثبت أن هذه الضريبة تنتج مقداراً أكبر من الحصيلة، وذلك عن طريق تفرقتها بين الدخل البسيطة التي تخضع لسعر ضريبي معين والدخل العالية التي يفرض عليها سعر ضريبي أكبر ، كما لوحظ أن تطبيق الضريبة التصاعدية يحد من التفاوت في توزيع الدخل والثروات بالمجتمع .

وهناك شبه إجماع على تأييد تصاعدية الضريبة وذلك على أساس أن الضرائب يتعين فرضها طبقاً لمبدأ المقدرة على الدفع ، وهذا المبدأ المفترض صحته يتواءم مع التصاعدية أكثر منه مع نسبية الضريبة ، فالتصاعد في سعر الضريبة يأخذ في الحسبان مبدأ تناقص المنفعة الحدية للنقود مع ارتفاع الدخل ، وعلى ذلك ينبغي أن يكون سعر الضريبة الذي يطبق على الوحدات الأولى من الدخل بسيطاً حيث تكون منفعة تلك الوحدات كبيرة، ثم يرتفع السعر إذا ما زاد عدد وحدات الدخل ، حيث تقل

منفعتها تدريجياً ، ومن ثم فإن تحقيق العدالة بين شخصين أحدهما أقل دخلاً من الآخر يقتضي زيادة مبلغ الضريبة الذي يقتطع من الشخص الأكثر دخلاً بالنسبة للشخص الأقل دخلاً ، حتى تتحقق المساواة في التضحية التي يتحملها كل منهما . وبالنظر إلى كل الاعتبارات المتقدمة انتهى النقاش لصالح الضرائب التصاعدية ومن ثم اتسع نطاق الأخذ بها حيث يندر أن نجد نظاماً ضريبياً يخلو من تطبيقها بشكل أو بآخر .

الأساليب الفنية للتصاعد الضريبي :

يمكن تحقيق التصاعد الضريبي من الناحية العملية بعدة طرق وأساليب مختلفة ، ويفاضل المشرع بين هذه الأساليب المختلفة على أساس نوع الضريبة وطبيعة الوعاء الخاضع والأهداف التي يرمي النظام الضريبي إلى تحقيقها ، وتختلف الأساليب المطبقة عملاً من دولة إلى أخرى وكذلك بالنسبة للدولة الواحدة قد تختلف هذه الأساليب من فترة زمنية إلى أخرى حسب التغير في الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي تمر بها ، ومن أهم هذه الأساليب :

أ - التصاعد بالطبقات (الإجمالي) :

يقوم أسلوب التصاعد بالطبقات على تقسيم المادة الخاضعة للضريبة إلى طبقات مرتبة تصاعدياً ، حيث تخضع كل طبقة لسعر ضريبي يتزايد قيمته مع الانتقال من طبقة لأخرى ، مع ملاحظة أن المشرع قد يقرر إعفاء الطبقة الأولى من دفع الضريبة ، ويوضح المثال التالي جدول أسعار مؤسس على نظام التصاعد بالطبقات لضريبة على الدخل :

| | | | | | |
|----------------|---------|-------|-----|------------|---------|
| الطبقة الأولى | من | صفر | حتى | ٢٠٠٠ جنيه | معفاة |
| الطبقة الثانية | من | ٢٠٠١ | حتى | ١٠٠٠٠ جنيه | بسر ١٠% |
| الطبقة الثالثة | من | ١٠٠٠١ | حتى | ٢٠٠٠٠ جنيه | بسر ١٥% |
| الطبقة الرابعة | من | ٢٠٠٠١ | حتى | ٣٠٠٠٠ جنيه | بسر ٢٠% |
| الطبقة الخامسة | من | ٣٠٠٠١ | حتى | ٥٠٠٠٠ جنيه | بسر ٢٥% |
| الطبقة السادسة | أكبر من | | | ٥٠٠٠٠ جنيه | بسر ٣٠% |

وفقاً لنظام التصاعد بالطبقات يدفع الممول الضريبة وفقاً للطبقة الخاصة به على حدة ، فإذا كان قيمة الوعاء ١٥٠٠ جنيه فإن الممول يعفى من الضريبة حيث يقع دخله في إطار الطبقة الأولى المعفاة ، أما إذا كان دخله ١٢٠٠٠ جنيه فيخضع للضريبة بسعر ١٥% حيث يقع في إطار الطبقة الثالثة ، أما إذا كان دخله ٧٠٠٠٠ جنيه فيخضع للضريبة بسعر ٣٠% ، وهكذا .

ويتسم هذا الأسلوب بالبساطة والسهولة إلا أنه يعاب عليه بعدم العدالة لأن الاختلافات الحدية البسيطة في قيمة الوعاء الضريبي قد تنقل الممول لطبقة ضريبية أعلى ومن ثم يطبق عليه سعر أعلى ، ويتحمل تبعاً لذلك عبء ضريبي أكبر ، فالممول الذي يحصل على دخل ١٠٠٠٠ جنيه يقع في الطبقة الثانية التي تخضع للضريبة بسعر ١٠% أي أن مبلغ الضريبة المستحق عليه ١٠٠٠ جنيه ، فإذا ارتفع دخل هذا الممول

ولو بجنيه واحد ليصبح ١٠٠٠١ جنيه فإنه يدخل في الطبقة الثالثة التي تخضع لسعر قدره ١٥% ومن ثم يصبح مبلغ الضريبة المستحق عليه ١٥.١٥ جنيه أي أن زيادة في دخل الممول بمقدار دينار واحد ترتب عليها زيادة الضريبة المفروضة عليه بمقدار ١٥.٥٠٠ جنيه .

ب - التصاعد بالشرائح :

في ظل هذا الأسلوب يتم تقسيم دخل كل ممول على حدة إلى عدة أقسام أو شرائح ثم تفرض الضريبة بنسب مختلفة تتزايد كلما انتقلنا من شريحة لأخرى ، ومثال ذلك أن تفرض الضريبة على الدخل على النحو التالي :

| الشريحة الأولى | من | صفر جنيه | إلى | ٢٠٠٠ جنيه | معفاة |
|-----------------|-----------|------------|-----|------------|----------|
| الشريحة الثانية | من | ٢٠٠٠ جنيه | إلى | ١٠٠٠٠ جنيه | بسعر ١٠% |
| الشريحة الثالثة | من | ١٠٠٠٠ جنيه | إلى | ٢٠٠٠٠ جنيه | بسعر ١٥% |
| الشريحة الرابعة | من | ٢٠٠٠٠ جنيه | إلى | ٣٠٠٠٠ جنيه | بسعر ٢٠% |
| الشريحة الخامسة | من | ٣٠٠٠٠ جنيه | إلى | ٥٠٠٠٠ جنيه | بسعر ٢٥% |
| الشريحة السادسة | ما زاد عن | | | ٥٠٠٠٠ جنيه | بسعر ٣٠% |

وهكذا فإن الضريبة المستحقة على الوعاء الضريبي الذي قيمته ٤٠٠٠٠ دينار تكون كالتالي :

$$\begin{aligned} \text{قيمة الضريبة} &= (٢٠٠٠ \times \text{صفر}) + (١٠٠٠٠ \times ١٠\%) + (٢٠٠٠٠ \times ١٥\%) \\ &+ (٨٠٠٠ \times ٢٠\%) = ٥٦٠٠ \text{ جنيه} \\ &= (١٠٠٠) + (٣٠٠٠) + (١٦٠٠) = ٥٦٠٠ \text{ جنيه} \end{aligned}$$

في حين لو تم حساب الضريبة وفقاً لجدول أسعار تصاعدية بالطبقات فإن :

$$\text{قيمة الضريبة} = ٤٠٠٠٠ \times ٢٥\% = ١٠٠٠٠ \text{ جنيه} .$$

ومؤدى ما تقدم أنه في ظل أسلوب التصاعد بالشرائح يتحمل الممول عبء ضريبي أقل على نفس الوعاء في ظل نظام التصاعد بالشرائح مقارنةً بالعبء الذي يتحمله في ظل نظام التصاعد بالطبقات .

وفي ظل نظام الضريبة التصاعدية بالشرائح يزداد المعدل المتوسط للضريبة مع زيادة الوعاء الضريبي ، فيما يرتفع السعر الحدي للضريبة مع ارتفاع مستوى الشريحة وإن ظل ثابتاً على مستوى الشريحة الواحدة ، وفي جميع الأحوال يكون السعر الحدي للضريبة أعلى من السعر المتوسط لها سواء على مستوى الشريحة أو بين الشرائح ، ويكون السعر الحدي هو الأكثر تأثيراً في تغيير السلوك الاقتصادي للعناصر الخاضعة للضريبة .

ويتجنب أسلوب التصاعد بالشرائح العيب الموجود في أسلوب التصاعد بالطبقات وأهمها الانتقال المفاجئ في أسعار الضريبة من طبقة لأخرى ، كما يتميز بانخفاض العبء الضريبي النسبي الذي يرتبه مقارنةً بنظام التصاعد بالطبقات غير أنه في مواجهة ذلك يرى البعض أن الاعتماد على نظام التصاعد بالطبقات يصبح أكثر فاعلية في مجال الحد من التفاوت في توزيع الدخل مقارنةً بأسلوب التصاعد بالشرائح ، كما

أن مشكلة حدود الشرائح تظل قائمة أيضاً .
ومع هذا يبقى أسلوب التصاعد بالشرائح هو الأكثر تطبيقاً من الناحية العملية ، لأنه أكثر تحقيقاً للعدالة .

ج - التصاعد عن طريق التنازل في سعر الضريبة :

وفي هذه الحالة يفرض المشرع الضريبة بسعر نسبي عام تخضع له المادة المكونة لوعاء الضريبة ، ثم يخفض هذا السعر النسبي بالنسبة لبعض الوحدات الأولى منها .
ومثال ذلك أن تفرض الضريبة بسعر ١٠% ، ثم يخفض السعر بالنسبة للدخل التي لا تزيد على ٢٠٠ جنيه إلى ٣% وهكذا ، ولا تختلف النتيجة في هذه الحالة عن الحالة السابقة ، غاية ما في الأمر أن المشرع بدلاً من أن يبدأ بفرض الضريبة بسعر منخفض ثم يرفعه كلما زاد حجم الوعاء ، فإنه يقوم بفرضها بسعر مرتفع نسبياً ثم يخفضه بالنسبة للدخل المنخفضة ، إلا أن النتيجة واحدة في الحالتين ، حيث يزيد عبء الضريبة على أصحاب الدخل الكبيرة بالنسبة لأصحاب الدخل الصغيرة .

د - التصاعد عن طريق الخصم من وعاء الضريبة :

ويتحقق التصاعد في هذه الحالة إذا قام المشرع بفرض الضريبة بسعر نسبي ثابت ، ثم يقوم بإجراء خصم من المادة الخاضعة للضريبة ، بحيث لا يطبق هذا السعر النسبي الموحد على كل وعاء الضريبة ، وإنما على جزء منه فقط ، وبتزايد مقدار هذا الجزء كلما تزايد حجم الوعاء الضريبي .

ومثال ذلك أن تفرض ضريبة على الدخل بسعر نسبي قدره ١٠% ، مع تحديد أن الجزء من الدخل الخاضع للضريبة هو :

٢٠% من الألف جنيه الأولى من الدخل .

٣٠% من الألف جنيه الثانية من الدخل .

٤٠% من الألف جنيه الثالثة من الدخل .

٥٠% من الألف جنيه الرابعة من الدخل .

..... وهكذا .

وعلى ذلك إذا حقق شخص دخلاً قدره ٣٠٠٠ جنيه فإن الضريبة ستفرض عليه على النحو التالي :

بالنسبة للألف الأولى = ١٠٠٠ × = ٢٠ جنيه .

بالنسبة للألف الثانية = ١٠٠٠ × = ٣٠ جنيه .

بالنسبة للألف الثالثة = ١٠٠٠ × = ٤٠ جنيه .

ومن ثم ، فإن هذا الشخص يدفع ضريبة = ٩٠ جنيه .

وكما هو واضح في المثال السابق ، فإن سعر الضريبة ثابت لا يتغير وهو (١٠%) لكن جزءاً من الدخل هو الذي يخضع للضريبة ، وبترتب على ذلك أن يتزايد مبلغ الضريبة بتزايد الدخل ، وإن بقي سعرها الاسمي ثابتاً دون تغيير .

- الضريبة التنازلية:

تعرف الضريبة التنازلية بأنها تلك الضريبة التي ينخفض في ظلها معدل الضريبة

مع تزايد قيمة الوعاء الضريبي ، وفي ظل الضريبة التنازلية ينخفض المعدل المتوسط للضريبة مع زيادة قيمة المادة الخاضعة للضريبة .

وفي ظل هيكل أسعار الضريبة التنازلية عن طريق الشرائح يكون المعدل الحدي للضريبة دائماً أقل من المعدل المتوسط لها بالنسبة لجميع الشرائح فوق الشريحة الأدنى، وتقضي الضريبة التنازلية إلى معدلات ضريبية متوسطة أقل مع تزايد مستوى الوعاء ، فيما يتناقص السعر الحدي أيضاً ولكن يظل ثابتاً داخل الشريحة ، وفي ظل الضريبة التنازلية باستخدام الطبقات ، يتساوى المعدل المتوسط للضريبة مع المعدل الحدي لها داخل كل طبقة ويظلان ثابتان بداخلها ، وينخفض الاثنان معاً بالانتقال لطبقة أعلى من قيمة الوعاء ، ويأخذ كل من المعدل المتوسط للضريبة التنازلية والمعدل الحدي لها شكل معاكس لشكلهما في ظل الضريبة التصاعدية ، حيث ينحدران من أعلى إلى أسفل (بما يعكس تناقص المعدلات مع تزايد قيمة الوعاء الضريبي) ، مع مراعاة أنه في ظل نظام الضريبة التنازلية بالشرائح يكون منحني المعدل المتوسط للضريبة دائماً أعلى من منحني المعدل الحدي للضريبة .

وتبرر الضريبة التنازلية بأن الممولين الأكثر إنتاجية ينبغي مكافأتهم على كفاءتهم بتقرير أسعار ضريبية أقل كلما زاد إنتاجهم ومن ثم مكاسبهم .

غير أنه في مواجهة هذا التبرير يقف فريق آخر يعارض بشدة فرض الضريبة التنازلية باعتبار أنها تتناقض مع أحد مبادئ الضريبة المستقرة وهو مبدأ القدرة على الدفع ، حيث تتصف بعدم العدالة وربما تزيد من حدة التفاوت في توزيع الدخل والثروات ، ومع ذلك وفي حالات عديدة فإن هيكل الأسعار التنازلية ربما يفضي إلى تحمل بعض فئات الدخل المرتفع أعباء ضريبية مطلقة أعلى مما تتحمله فئات الدخل المنخفض .

ومع تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة وتحديد أسعار الضريبة ، يمكن تطبيق الأسعار على الوعاء المقدر وصولاً لتحديد دين الضريبة أو الضريبة الواجبة الأداء. وبذلك نصل إلى الخطوط الأخيرة من التنظيم الفني للضريبة وهي تحصيل الضريبة ، الأمر الذي سيكون محلاً للدراسة في الجزء القادم بعد التعرض لحدود الطاقة الضريبية.

المبحث الرابع تحصيل الضريبة

عندما تصل الضريبة إلى مرحلة التحصيل فإنها تصل بذلك إلى آخر مراحلها وأخطرها ، فلا جدال في أن كافة المراحل السابقة إنما كانت تمهد وتهدف إلى هذه المرحلة النهائية ، ولو أخفقت الإدارة الضريبية في تحصيل الضريبة لمثلت كافة المراحل السابقة جهداً ضائعاً ونفقات عابثة لا طائل من ورائها ، ناهيك عما قد يترتب على ذلك من ارتباك في تنفيذ خطط الميزانية العامة ، فلا غرابة إذن في أن يعني العلماء والمنفذون بطرق تحصيل الضريبة وأن يسعوا إلى البحث عن أفضل الأساليب التي يمكن إتباعها.

ولا شك أن هناك العديد من الاعتبارات والمتغيرات التي لا بد من أخذها في الحسبان عند اختيار أسلوب التحصيل لكل ضريبة على حدة ، فالخزانة العامة يعينها الحصول على الأموال اللازمة لتنفيذ إعمادات الميزانية في الوقت المناسب دون إبطاء، ومن ثم تبذل أقصى جهدها لكي يتم التحصيل فور استحقاق دين الضريبة ، وهي تسعى في الوقت ذاته إلى مكافحة التهرب الضريبي وتقليل حجم المتأخرات ، فتعمل على تحصيل الضريبة فور حصول الممول على الدخل أو الربح وقبل أن يتم التصرف فيه ويصعب عليه تسديد مقدار الضريبة ، وقد تسعى الإدارة الضريبية إلى تقليل نفقات الجباية أو تحقيق قواعد الملاءمة أو إلى تخفيف العبء النفسي على الممول وعدم إشعاره بثقل عملية الدفع ، فتلجأ إلى احتجاز قيمة الضريبة أو الجزء الأكبر منها قبل أن يحصل الممول على الإيراد ، أو تلجأ إلى تقسيط عملية تسديد الضريبة على عدة أقساط متباعدة ، أو تدمجها في أسعار السلع والخدمات التي يداولها ، ومع اختلاف نوع الضريبة يختلف أسلوب التحصيل الذي يمكن إتباعه ، فما يصلح لتحصيل الضريبة النقدية قد لا يصلح لتحصيل الضريبة العينية.

وفي بعض الأحيان يمكن تحصيل بعض أنواع الضرائب فوراً ، وقد يقتضي الأمر في ظل بعض أنواع الضرائب الأخرى الانتظار بعض الوقت حتى يمكن معرفة المركز المالي الحقيقي للممول ، كانتظار انتهاء السنة المالية للمنشأة لتحصيل ضريبة الأرباح التجارية ، أو كانتظار انتهاء السنة المالية للممول لتحصيل ضريبة الإيراد العام وتطبيق النصوص الخاصة بالإعفاءات والأسعار التصاعدية ، كذلك فإن اختلاف درجة التقدم الاقتصادي ، ونسبة الأمية ، ودرجة الوعي الضريبي ، ومستوى كفاءة الإدارة الضريبية، من دولة لأخرى يؤدي إلى اختلاف أساليب التحصيل الصالحة في كل حالة.

ولقد كان من الطبيعي إذن أن تتعدد أساليب التحصيل لتتلاءم مع كل هذه الاعتبارات المتباينة وتلك المحددات المختلفة ، فعلى سبيل المثال قديماً كان تحصيل الضريبة يتم بنظام الالتزام ، الذي بمقتضاه يلتزم أحد الأفراد بدفع الضريبة على أن يقوم هو بتحصيلها بعد ذلك لحسابه بمساعدة سلطات الدولة .

ولكن تم العدول عن هذا النظام لعيوبه ، إذ كانت الدولة لا تحصل إلا على ما يدفعه لها الملتزم فحسب ، وبذلك كانت تتنازل له عن جزء من إيراداتها العامة ، كما أنه

اقترن بتعسف من الملتزم وإساءة لاستعمال سلطاته مما يشكل مساساً بحريات الممولين، وأصبح التحصيل حالياً يتم بواسطة موظفي الإدارة الضريبية التابعين للدولة ذاتها وفيما يلي نعرض بإيجاز لأهم الأساليب الحديثة والمتبعة في تحصيل دين الضريبة ، لعل أهمها ما يلي :

- أسلوب الوفاء المباشر .
- أسلوب الأقساط المقدمة .
- أسلوب الحجز من المنبع .

أولاً : أسلوب الوفاء المباشر :

وفق هذا الأسلوب يقوم الممول مباشرةً بتوريد مبلغ الضريبة إلى الإدارة الضريبية المختصة ، حيث يجب على الممول أن يحمل مبلغ الضريبة المستحقة عليه إلى الإدارة الضريبية المختصة في المواعيد المقررة ، وطبقاً للإجراءات الواجب إتباعها في هذا الشأن، إذ أن دين الضرائب واجب الأداء في مقر الإدارة الضريبية المختصة دون حاجة إلى المطالبة به في مقر الممول ، وهذه الطريقة هي الأكثر انتشاراً في العالم حالياً .

ويمكن أن يتم سداد دين الضريبة وفقاً لهذا الأسلوب بصور عدة :

- فقد يتم سداد الضريبة المستحقة على مرة واحدة دون تقسيط .
- وقد يسمح بسداد الضريبة على أقساط وذلك حسب ما هو محدد في التشريعات واللوائح الضريبية ، فقد يكون تقسيط دين الضريبة ملزماً بنص القانون فلا خيار للممول أو للإدارة الضريبية فيه وقد يكون إتفاقياً .
- وأخيراً قد يتم التوريد المباشر للضريبة عن طريق قيام الممول بشراء طوابع يقوم بلصقها على المحررات الرسمية وفاء للضريبة المستحقة عليه كما هو الحال في ضريبة الدمغة .

ثانياً : أسلوب الأقساط المقدمة :

في ظل هذا الأسلوب يكون لدى الممول من الخبرة ما يمكنه من تقدير قيمة الضريبة التي ستستحق عليه في نهاية العام بطريقة تقريبية ، ويكون لدى الممول من بعد النظر ما يجعله يقوم بتوريد بعض المبالغ في صورة أقساط دورية (شهرياً أو كل ثلاثة شهور) مقدماً تحت حساب الضريبة ، ثم تتولى الإدارة الضريبية في نهاية العام اتخاذ إجراءات الربط وتحديد دين الضريبة ، ثم تقوم بعمل تسوية على أساس ما تم دفعه من أقساط أثناء السنة ، فتطالبه بدفع ما تبقى عليه أو ترد له ما زاد عن قيمة الضريبة ، وقد ترى بعض التشريعات ، خاصة في الدول المتخلفة والنامية والتي ينخفض فيها درجة الوعي الضريبي ، عدم ترك حرية الاختيار للممول في إتباع هذا الأسلوب ، فتتص على ضرورة تسديد الضريبة على أقساط مقدمة يتولى التشريع تحديد طريقة احتساب عددها ومقدارها ومواعيد دفعها .

وقد تلجأ بعض الدول إلى إصدار سندات أو شهادات ضريبية بقيم نقدية مختلفة تعرض للبيع على مدار السنة ، ويقبل الممولون (سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين) على شرائها اختياريّاً بكميات وفي أوقات يحددها كل ممول على حدة

حسب رغبته ، وفي نهاية العام عندما يتم تحديد دين الضريبة المستحقة ، يقوم الممول بتقديم هذه الشهادات التي قام بشرائها على مدار السنة إلى الإدارة الضريبية وفاءً لدين الضريبة وتسوية حسابه على هذا الأساس ، كما تقوم بعض الدول بتشجيعاً للممولين على شراء هذه الشهادات بإصدارها بقيمة أقل من قيمتها الاسمية ، وعلى أن يتم تسويتها في حسابات الضريبة بقيمتها الاسمية .

وقد تلجأ بعض الدول بإصدار طوابع ضريبية بفئات نقدية ضئيلة تعرض للبيع في مكاتب البريد على مدار السنة ، ويقوم الممول بشراء هذه الطوابع اختياريًا بكميات وفي أوقات يحددها كل ممول على حسب رغبته ويقوم بالصاقها في دفاتر خاصة ، ثم يقوم الممول بتقديم الدفاتر المكتملة إلى الإدارة الضريبية في نهاية العام تسديدًا عما يستحق عليه من ضرائب .

وتتميز الأساليب السابقة بأنها تخفف من وقع الضريبة على الممول وتجعل أداءها أمراً سهلاً ميسوراً بعكس الحال لو انتظرنا الممول حتى نهاية العام فيتراكم عليه مقدار الضريبة المستحقة ، وقد يتعذر عليه دفعه في ذلك الوقت فيلجأ إلى كافة الوسائل للتحايل والتهرب .

كما أن هذا الأسلوب يضمن للخزانة العامة إيرادات مستمرة على مدار السنة بما يتناسب مع احتياجات الدولة للأموال بعكس الحال لو تركزت كافة إيرادات الضريبة في نهاية السنة المالية .

ثالثاً : أسلوب الحجز من المنبع:

وفقاً لهذا الأسلوب يلزم القانون جهة معينة أو شخصاً معيناً خلاف الممول بتحصيل الضريبة من الممول وتوريدها رأساً إلى خزانة الدولة ، ولا يمكن إتباع هذا الأسلوب بطبيعة الحال في جميع أنواع الضرائب بل لابد وأن يكون بين هذا الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وبين الممول علاقة ما يترتب عليها أن يصبح الممول دائناً لهذا الشخص .

فعلى سبيل المثال : عندما تعلن الشركة المساهمة عن توزيع أرباح الأسهم يصبح المساهمون دائنين للشركة بهذه الأرباح الموزعة وممولين للضريبة على إيرادات القيم المنقولة في نفس الوقت ، ومن هنا تستطيع الشركة المساهمة استقطاع قيمة الضريبة المستحقة من الممولين (حجزها من المنبع) وتسليم المساهمين الأرباح الصافية بعد خصم الضريبة ثم توريد الحصيلة الضريبية للدولة .

وعندما يحين موعد دفع المرتبات والمهايا لموظفي إحدى الهيئات أو الشركات ، يصبح الموظفون دائنين للهيئة بهذه المبالغ وممولين للضريبة على المرتبات والمهايا في نفس الوقت ، ومن هنا تستطيع تلك الهيئة استقطاع قيمة الضريبة المستحقة من الممولين (حجزها من المنبع) وتسليم الموظفين مرتباتهم وأجورهم الصافية بعد خصم الضريبة ثم توريد حصيلة الضريبة للدولة .

ويتميز هذا الأسلوب بالآتي :

- سهولة وسرعة التحصيل واستحالة التهرب منه حيث تحصل الضريبة قبل حصول الممول نفسه على المادة الخاضعة للضريبة .

- لا يشعر الممول بوقع الضريبة وفي أغلب الأحيان يجهل مقدارها .
- انخفاض نفقات الجباية في ظل هذا الأسلوب خاصة وأن الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها للخزانة العامة لا يتقاضى في الغالب أي أجر نظير ذلك .
- وأخيراً فإن أسلوب الحجز من المنبع – شأنه في ذلك شأن أسلوب الأقساط المقدمة – يضمن تدفق الإيرادات للخزانة بصفة مستمرة على مدار السنة .

ويعاب على أسلوب الحجز من المنبع ما يلي :

- عدم إشعاره للممول بوقع الضريبة مما يجعله لا يكثرث بمتابعة ومراقبة النشاط الحكومي ، فتضعف فيه بعض صفات المواطن الصالح .
- اعتماده على شخص من غير موظفي الإدارة الضريبية قد لا يتوافر فيه الإلمام التام بأحكام القانون الضريبي والكفاءة اللازمة لتطبيقه فيغفل أو يخطئ في تطبيق أو تفسير بعض البنود مما يفوت على الخزانة بعض إيراداتها أو يثقل العبء على بعض الممولين .
- وأمام مزايا أسلوب الحجز من المنبع سאלفة الذكر لم تجد كثير من الدول بداً من الأخذ به واستخدامه في تحصيل ضرائبها والتوسع في تطبيقه كلما سنحت لها الفرصة .

الفصل الثالث

المشاكل الفنية والاقتصادية التي تثار بمناسبة فرض الضرائب

عادةً ما يثير فرض الضريبة عدداً من الظواهر الهامة التي ترتبط بتوزيع عبء الضريبة على المكلفين ومن أهم هذه الظواهر والمشكلات ظاهرة الازدواج الضريبي وظاهرة التهرب الضريبي ، وسوف نتناول كلاهما في مبحث مستقل .

المبحث الأول

الازدواج الضريبي

أدى انصراف النظم الضريبية المعاصرة عن إتباع أسلوب الضريبة الوحيدة واعتمادها لأسلوب الضرائب المتعددة - القائم على تعدد كل من صور الإخضاع الضريبي التي تتناول عناصر متباينة ، والسلطات المالية داخل الدولة الواحدة وفي خارجها - إلى انتشار ظاهرة الازدواج الضريبي، أو (التعدد الضريبي) كما يسميه البعض .

وينعكس الازدواج الضريبي سلباً على النشاط الاقتصادي نظراً لتقليل حوافز الأفراد على الرغبة في العمل والإنتاج ، وما تؤدي إليه هذه الظاهرة من عرقلة لإنتاج رؤوس الأموال واليد العاملة والمبادلات التجارية والعلاقات الاقتصادية الدولية ، مما يضر بمصالح كل البلدان المتقدمة والنامية على حد سواء .

وتستلزم دراسة ظاهرة الازدواج الضريبي التعرف أولاً على كيفية تحديد نطاق الضريبة ، إذ أن ظاهرة الازدواج ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالغموض الذي يحيط بتحديد النطاق الإقليمي للضريبة وتنازع سلطات الدول المختلفة ، بل السلطات الموجودة داخل الدولة الواحدة أحياناً ، حق فرض الضرائب على الأموال الخاضعة لسلطانها ، لذلك سوف نعرض وبإيجاز لتحديد نطاق الضريبة ، ثم نتناول تعريف الازدواج ، شروطه ، أنواعه ، أسبابه ، آثاره ، ووسائل تجنبه .

وسوف نتولى دراسة الازدواج الضريبي في النقاط التالية :

أولاً : تعريف الازدواج الضريبي وشروطه .

ثانياً : أنواع الازدواج الضريبي .

ثالثاً : أسباب الازدواج الضريبي .

رابعاً : آثار الازدواج الضريبي .

خامساً : وسائل تجنب الازدواج الضريبي .

أولاً : تعريف الازدواج الضريبي وشروطه

الحقيقة أنه لا يوجد ثمة اتفاق حول تعريف محدد للازدواج الضريبي ، وبرغم ذلك فهو ينصرف إلى " خضوع نفس الشخص لنفس الضريبة أو لضريبة مشابهة من نفس العنصر وعن نفس المدة أو الواقعة بواسطة أكثر من سلطة مالية واحدة " .

ويشترط لتحقيق الازدواج الضريبي توافر الشروط الآتية :

١- وحدة الشخص الخاضع للضريبة :

ينصرف هذا الشرط إلى أن التعدد الضريبي قد أدى إلى خضوع الشخص ذاته لأكثر من ضريبة عن ذات الوعاء الضريبي ، بحيث أنه لو كان الوعاء الضريبي واحداً في الضريبتين ولكن اختلف المكلف بكل منهما، فمن الطبيعي ألا يكون هناك ثمة ازدواج ضريبي ، وعلى الجانب الآخر لو كان المكلف بكل ضريبة منهما هو ذات الشخص ولكن اختلف الوعاء في تلك الضريبة عن الأخرى فلا محل للقول بوجود ازدواج ضريبي .

ويدعو ذلك إلى التمييز بين الازدواج الضريبي القانوني الذي يتطلب وحدة الشخصية القانونية للمكلف بدفع الضريبة وبين الازدواج الضريبي الاقتصادي القائم على الوحدة الاقتصادية لدافع الضريبة.

ففي حالة فرض الضريبة على أرباح إحدى شركات المساهمة باعتبارها شخصاً معنوياً متميزاً عن شخصية مساهميها ثم فرض الضريبة على توزيعات هذه الشركات لمساهميها ، لا تتوافر ظاهرة الازدواج الضريبي من الناحية القانونية - رغم وحدة المال الخاضع للضريبة وهي أرباح الشركة - إذ أن المكلف بدفع الضريبة على الأرباح هو الشركة بينما المكلفين بدفع الضريبة على التوزيعات هم المساهمين ، وفي ذات الوقت تتوافر ظاهرة الازدواج الضريبي من الناحية الاقتصادية نظراً لتحمل المساهمين عبء الضريبتين عند تحقيق أرباح الشركات وعند توزيعها.

٢- وحدة الواقعة المنشئة للضريبة :

حتى نكون أمام حالة ازدواج ضريبي ، يفترض أن تكون الضريبتان قد فرضتا على نفس الوعاء ، أي أن تخضع ذات المادة للضريبة أكثر من مرة، كأن يفرض على ذات الدخل ضريبتان " أو أكثر " .

أما إذا اختلف العنصر الخاضع للضريبة أو لهاتين الضريبتين فلا تتوافر ظاهرة الازدواج الضريبي ، كما في حالة خضوع شخص معين في نفس الوقت للضريبة مرة عن أرباحه من التجارة وأخرى عن أرباحه من المهن الحرة .

٣- وحدة الضرائب المفروضة :

كما يشترط أيضاً لتكون أمام حالة ازدواج ضريبي ، أن تكون الضرائب المفروضة على نفس الشخص واحدة أو ذات طبيعة واحدة ، بمعنى أن يدفع المكلف ذات الضريبة، أو ضريبة من نفس النوع أو الطبيعة ، أكثر من مرة عن نفس المال ونفس المدة .

وعلى ذلك يؤدي اختلاف الضرائب في الطبيعة أو النوع إلى عدم وجود ازدواج ضريبي سواء من الناحية الفعلية (ازدواج اقتصادي) أو من الناحية القانونية (ازدواج قانوني) ، فعندما يقوم شخص بدفع ضريبة على دخله الناتج من ملكيته لعقار ، وضريبة أخرى على دخله المستمد من نشاط تجاري أو صناعي يقوم به ، وضريبة ثالثة على الدخل أو الإيراد الذي يحصل عليه نتيجة تملكه لأسهم أو سندات ، فإن هذا الشخص لا يعتبر متعرضاً لازدواج ضريبي، وذلك لاختلاف الضرائب المفروضة

عليه في النوع والطبيعة ، فضلاً عن اختلافها الواضح بصدد الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة في كل حالة.

ولا يثور خلاف حول تحقق الازدواج الضريبي إذا كانت الضريبة المفروضة هي ذاتها التي سبق للمكلف الخضوع لها ، ومثال ذلك أن يمتلك أحد المصريين عقاراً في فرنسا ، وتقوم مصر بفرض ضريبة على دخل هذا العقار استناداً إلى مبدأ التبعية السياسية (الجنسية المصرية) ، وتقوم فرنسا بفرض ضريبة مماثلة استناداً إلى مبدأ التبعية الاقتصادية (موقع المال) .

على أنه قد يحدث أن يدفع المكلف ضريبتين متشابهتين على نفس المال ، فعلى سبيل المثال قد يحمل الدخل ضريبتين ، أحدهما تفرض عليه مباشرة ، وهذه هي ضريبة الدخل ، والأخرى تفرض على رأس المال ، ولكن نظراً لانخفاض معدلها ، يتم الوفاء بها من الدخل دون المساس برأس المال ، بيد أن بعض فقهاء المالية ينفون مثل هذا الازدواج ، ذلك لأن الضريبتين مختلفتان من حيث التنظيم الفني والقانوني ، فالأولى ضريبة دخل ، والثانية ضريبة على رأس المال ، ولا يغير من طبيعتها أن الوفاء بها يتم في النهاية من الدخل ، وهناك من فقهاء المالية من يؤكد حالة الازدواج هنا لأن الضريبة لا تعدو أن تكون في الحقيقة ، وبصرف النظر عن اسمها وعن كيفية تنظيمها ، عبئاً على الدخل .

ونظراً لصعوبة تحديد الضرائب المتشابهة فقد لجأت الاتفاقيات الدولية الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي إلى تحديد الضرائب التي تعد من نوع واحد.

٤- وحدة المدة الزمنية المفروض عنها الضريبة :

أخيراً يشترط لتحقيق الازدواج الضريبي وحدة المدة أو الفترة الزمنية التي تفرض عنها الضريبة أكثر من مرة ، فإذا دفع نفس الشخص أكثر من ضريبة على نفس الوعاء ولكن عن فترات زمنية مختلفة فلا نكون أمام ازدواج ضريبي ، فإذا فرض وأن قام المكلف بأداء الضريبة عن دخله لعام ٢٠١٠ لدولة معينة ثم قام هذا المكلف بأداء نفس الضريبة لدولة أخرى عن دخله لعام ٢٠١١ فلا يعد ذلك من قبيل الازدواج الضريبي لعدم وحدة الفترة الزمنية التي تدفع عنها نفس الضريبة ، وأيضاً لدفع الممول ضريبة دخله من المهن الحرة لعام ٢٠١٠ وقام بدفع نفس الضريبة مرة أخرى عن أرباحه المتحققة في عام ٢٠١١ فلا يعد ذلك ازدواجاً ضريبياً ، ويذهب بعض فقهاء المالية إلى أن شرط وحدة المدة ليس شرطاً مستقلاً لأن اختلاف المدة يؤدي حتماً إلى اختلاف المال الخاضع للضريبة ، وبالتالي يختلف شرط وحدة المال أو المادة الخاضعة للضريبة ، فعلى سبيل المثال نجد أن فرض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية في سنة ٢٠٠٩ وفرضها مرة ثانية في ٢٠١٠ ومرة ثالثة في ٢٠١١ لا يعد ازدواجاً ضريبياً ، لاختلاف المال الخاضع للضريبة ، فالأرباح المتحققة في عام ٢٠٠٩ غير الأرباح المتحققة في ٢٠١٠ وهكذا .

غير أن جانباً من الفقه يرى أن ذلك وإن صح في مجال الدخل - حيث يؤدي اختلاف المدة إلى اختلاف المال موضوع الضريبة - فإنه لا يصح في مجال رأس المال ، حيث لا يؤدي دائماً اختلاف المدة إلى اختلاف المال موضوع الضريبة ، لذلك فإن شرط وحدة المدة يظل محتفظاً باستقلاله في مواجهة شرط وحدة المال.

ثانياً : أنواع الازدواج الضريبي

تتعدد أنواع الازدواج الضريبي بتعدد تقسيماته ، حيث ينظر كل تقسيم لهذا الازدواج من زاوية معينة ، فالازدواج الضريبي ينقسم من حيث نطاقه إلى ازدواج داخلي وازدواج خارجي ، كما ينقسم من حيث طبيعته إلى ازدواج قانوني وازدواج اقتصادي ، أخيراً ينقسم من حيث قصد المشرع إلى ازدواج مقصودٍ أو غير مقصود .

١- الازدواج الداخلي والازدواج الخارجي :

يقصد بالازدواج الداخلي ، الازدواج الذي تتحقق كل شروطه داخل الدولة الواحدة، وهو ينشأ إذا قامت أكثر من سلطة مالية تابعة لدولة واحدة بفرض الضريبة على نفس الشخص وبالنسبة لنفس الوعاء أو المادة عن نفس المدة الزمنية أو الواقعة المنشئة للضريبة .

ومثال الازدواج الداخلي ، أن تقوم السلطات المحلية بفرض ضريبة على نفس الوعاء والأشخاص الذين فرضت عليهم السلطة المركزية ذات الضريبة بنفس الواقعة المنشئة لها ، وكذلك متى قامت السلطة المركزية بفرض ذات الضريبة بمسميات مختلفة .

أما الازدواج الدولي فهو الازدواج الذي تتحقق فيه شروط الازدواج في دولتين أو أكثر ، فهو ينشأ عندما تفرض دولتان أو أكثر ذات الضريبة على نفس الوعاء ويلزم بها ذات الشخص .

والازدواج الدولي ينتج عن استقلال كل دولة بتحديد اختصاصها الضريبي دون التقيد بالدول الأخرى ، بمعنى آخر يحدث نتيجة اختلاف معايير خضوع الأشخاص للضريبة من دولة إلى أخرى ، فعلى سبيل المثال، أن يتوفى شخص يحمل الجنسية الأمريكية تاركاً أموالاً في فرنسا وورثته يقيمون في مصر هنا تقوم السلطات المالية في أمريكا بفرض ضريبة التركات باعتبارها الدولة التي ينتمي إليها المورث (الجنسية) وتقوم السلطات المالية في فرنسا بفرض ذات الضريبة باعتبارها الدولة التي يوجد أموال التركة (موقع المال) وتقوم السلطات المالية في مصر بفرض نفس الضريبة باعتبارها موطن الورثة (الإقامة) .

والواقع يشير إلى شيوع الازدواج الضريبي الدولي بدرجة كبيرة نتيجة لزيادة حركة رؤوس الأموال والعمالة بين الدول ، ونمو التجارة العالمية ، وانتشار الشركات متعددة الجنسية .

٢- الازدواج القانوني والازدواج الاقتصادي :

يكون الازدواج قانونياً متى كان القانون هو سبب حدوثه ، بحيث نجد أن التشريع الضريبي لضريبتين أو أكثر قد تضمنت نصوصه وحدة الوعاء ووحدة المكلف بالضريبتين قانوناً ، ووحدة الواقعة المنشئة للضريبتين .

وغالبا ما يكون الازدواج القانوني مقصوداً من المشرع لتحقيق بعض الأهداف ، كأن يفرض ضريبة تكميلية على الدخل التي تتجاوز حداً معيناً رغم سبق خضوعها لضريبة نوعية إذ يهدف المشرع من ذلك إلى الحد من التفاوت بين الدخل والثروات بتشديد المعاملة على الدخل الكبيرة ، واقتطاع جزء منها يعود إلى أصحاب الدخل

المحدودة في صورة مشروعات وخدمات ، ومن الطبيعي أن المشرع كي يضمن تحقيق هدفه عليه أن يضع الضمانات والإجراءات اللازمة لمنع نقل العبء الضريبي لأي من الضريبتين إلى الغير ، وإلا كان تحقيق هذا الهدف أمراً مشكوكاً فيه لأكبر حد .
أما الأزواج الاقتصادي فيعني ما تسفر عنه الأوضاع والظروف الاقتصادية من ازدواج ضريبي ، ومن ثم فهو يشمل حالة الأزواج القانوني التي يسفر التطبيق الفعلي عن عدم تحمل ذات المكلف قانوناً بالضريبتين وإنما تحملها شخص غيره ، إذا تم نقل عبء الضريبة إلى شخص واحد آخر يكون هو الممول الفعلي لها ، فهي إذن حالة وجود ازدواج ضريبي بالنسبة للممول الفعلي وليس المكلف قانوناً بالضريبتين .

كذلك يشمل الأزواج الضريبي حالة عدم وجود ازدواج ضريبي قانوني أصلاً ، ولكن النشاط الاقتصادي قد أسفر – من الناحية العملية – عن تحمل أحد الأشخاص لعبء ضريبتين عن ذات الوعاء ، وأخيراً فإن الأزواج الاقتصادي يشمل أيضاً حالة توافر بعض شروط الأزواج الضريبي دون البعض الآخر .

ومثال الحالة الأولى للأزواج الاقتصادي – وجود ازدواج قانوني ولكن تم نقل العبء لشخص آخر – أن يتمكن المكلف القانوني بالضريبة التكميلية على الدخل الذي سبق خضوعه لضريبة نوعية من نقل عبء الضريبتين إلى شخص آخر من الناحية الفعلية ، كأن يكون تاجراً وحمل قيمة الضريبتين على قيمة السلعة عند بيعها لأحد المشترين .

وبالنسبة للحالة الثانية – عدم وجود ازدواج قانوني ولكن يوجد ازدواج فعلي – فمثالها حالة الوارث الخاضع لضريبة الأيلولة مع سبق خضوع التركة لضريبة التركات ، وكذا صاحب السهم الخاضع للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة مع سبق خضوع هذه الإيرادات للضريبة على أرباح شركات الأموال .
وكذلك المستهلك الخاضع لضريبة الاستهلاك عن السلع المستوردة عند تحمله للضريبة الجمركية المفروضة عليها أيضاً – رغم أن المكلف بها قانوناً هو المستورد الذي تمكن من أن ينقل عبئها إلى هذا المستهلك .

أما الحالة الأخيرة من أحوال الأزواج الضريبي الاقتصادي – توافر بعض شروط الأزواج دون البعض الآخر – فهي تتضمن صورة وحدة الوعاء ووحدة المكلف قانوناً بالضريبتين ولكن تختلف الواقعة المنشئة لكل منها ، مثل حالة صاحب السهم والوارث لو افترضنا جدلاً أن حقوقهما تمتد منذ البداية إلى أرباح الشركة والتركة قبل التوزيع .

٣- الأزواج المقصود وغير المقصود :

الأزواج المقصود هو ما قصد المشرع حدوثه تحقيقاً لأغراضه ، لذلك فهو دائماً ازدواج قانوني ، وغالباً ما يكون هذا الأزواج داخلياً ، إذ أن المشرع لا يمكن أن يمتد قصده وسلطاته إلى خارج حدود دولته ليفرض ضريبتين مزدوجتين ، ولكن لا يوجد ما يمنع من أن يكون الأزواج المقصود دولياً ، ويتحقق الأزواج الدولي المقصود في حالة إذا ما انصرفت إرادة دولتين – بالاتفاق بينهما – على ذلك ، كما يمكن أن يتحقق متى كانت المعاملة الضريبية في الخارج تحت نظر المشرع عند تقرير المعاملة

الضريبية في الداخل ، ومثال هذه الحالة إخضاع إيرادات رؤوس الأموال المنقولة المتأتية من الخارج للضريبة في الداخل متى كانت مستحقة لوطني رغم سبق خضوع هذه الإيرادات لذات الضريبة ولكن في الدولة التي تحققت فيها ، وبدايةً فإن الازدواج الدولي المقصود يستهدف تحقيق بعض الأغراض الاقتصادية أو الاجتماعية ، ففي المثال المطروح قصد المشرع الحد من حركة انتقال رؤوس الأموال إلى الخارج .
أما الازدواج غير المقصود فهو ما لم يقصد المشرع إحداثه وإنما نجم عن الظروف والأوضاع الاقتصادية الداخلية أو الخارجية ، وهو غالباً ازدواج اقتصادي .

ثالثاً : أسباب حدوث الازدواج الضريبي

مع انتشار ظاهرة الازدواج الضريبي ، كان لابد من البحث عن أسباب ذلك ، ويمكن أن نوجز هذه الأسباب في الآتي :

- ١- الاتجاه إلى تقريب الفوارق بين الطبقات بفرض ضريبة أخرى على ذوي الدخل والثروات المرتفعة .
- ٢- محاولة التسوية في القوة الاقتصادية بين مصادر الثروة (العمل ، رأس المال ، العمل ورأس المال) .
- ٣- مواجهة الأعباء المالية المتزايدة للدولة ، مما يدفعها للتوسع في فرض الضرائب إلى حد فرض الضريبة الواحدة أكثر من مرة .
- ٤- إخفاء ارتفاع سعر الضريبة بفرض ضريبتين ، بدلاً من واحدة ، وتقسيم السعر بينهما .
- ٥- انتشار المشروعات الدولية متعددة الجنسية ، وامتداد تداول الأوراق المالية لشركات الأموال إلى خارج حدود الدولة .
- ٦- زيادة معدلات انتقال رؤوس الأموال والأيدي العاملة بين الدول المختلفة .
- ٧- تضخم حجم الدخل الدولية – الواردة من الخارج – وتأثيراتها الاقتصادية والاجتماعية في الداخل مما يستوجب إعادة إخضاعها للضريبة في الداخل رغم سبق خضوعها لمثيلتها في الخارج .

رابعاً : آثار الازدواج الضريبي

تترتب على الازدواج ، سواء الداخلي أم الدولي ، آثار سيئة ، فبالنسبة إلى الازدواج الضريبي الداخلي نجد أنه يتنافى مع العدالة الضريبية لأنه يؤدي إلى الإخلال بتوزيع العبء الضريبي توزيعاً عادلاً بين الممولين ومن ثم يقوم بعض الممولين بدفع الضريبة أكثر من مرة عن نفس المال ، مما يترتب عليه إضعاف الحافز على العمل والإنتاج وعرقلة النشاط الاقتصادي ، بالإضافة لذلك فإن الازدواج الضريبي الداخلي ، بما يؤدي إليه من زيادة العبء الضريبي على بعض الممولين ، وخاصة إذا زادت الضرائب عن الحد المقبول ، قد يدفعهم إلى التهرب من دفع الضريبة ، وهو ما يؤدي إلى نقص حصيلة الضرائب وهي أهم مصدر للإيرادات تعتمد عليه الدولة الحديثة في القيام بمهامها وتحقيق الأهداف التي تنشدها .
لكن لابد من الاعتراف بأن الازدواج الضريبي لا يولد آثاراً سيئة دائماً ، فلقد ذكرنا

أن المشرع - عندما يكون الازدواج مقصوداً - قد يهدف من إحداثه تحقيق أغراض مالية واقتصادية واجتماعية عادةً ما تكون ذات عائد إيجابي وليس سلبياً .
وتبدو الآثار الضارة للازدواج الضريبي بالنسبة للازدواج الدولي على وجه الخصوص ، حيث يمثل الازدواج الضريبي الدولي عقبة أساسية أمام العلاقات الاقتصادية الدولية وحرية حركة التجارة الدولية ، فهو يعوق انتقال العمال والاستثمارات على المستوى الدولي مما يؤثر سلبياً على توزيع الموارد الإنتاجية في العالم ، فضلاً عن أنه يؤدي إلى توزيع عبء الضريبة توزيعاً غير عادل بين الممولين الذين يحققون دخولاً وأرباحاً في خارج بلدهم ، والممولين الذين يقتصر نشاطهم داخل حدود دولتهم .

ومع هذا تعتمد بعض الدول إلى إحداث الازدواج الضريبي الدولي بقصد تحقيق بعض الأهداف السياسية والاقتصادية ، ومنها إضافة إلى ما سبق ذكره:
- الحد من استيراد رؤوس الأموال الأجنبية وذلك إما لكفاية الأموال الوطنية أو للحيلولة دون استثمار تلك الأموال الأجنبية في مشروعات قد ترى الحكومة أنه يتعين تمويلها برؤوس أموال وطنية .
- منع هجرة رؤوس الأموال الوطنية ، لشدة الحاجة إليها في تمويل المشروعات الوطنية .
- تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل في فرض الضرائب على بعض رعايا الدول الأجنبية .

خامساً : وسائل تجنب الازدواج الضريبي

مما لا شك فيه أن الازدواج الضريبي المقصود يستهدف تحقيق آثار معينة- سواء كان داخلياً أم خارجياً ، وسواء كان قانونياً أو اقتصادياً - ولذلك فإنه لا يوجد ثمة مبرر للبحث عن تلافيه ، وإنما يدور البحث بشأنه حول تقييم الآثار المستهدفة منه ، ومدى جدواها ، وترتيب أهميتها وخاصةً فيما يتعلق بمقارنة الآثار المرجوة من الازدواج الضريبي ، بآثاره المحققة فعلاً بما فيها زيادة العبء الضريبي المترتب على وجود هذا الازدواج ، وجميع هذه الأمور يبت فيها في كل مجتمع على حدة نظراً لكونها نسبية تختلف باختلاف المكان والزمان .

وبناءً عليه فإن بحث تلافي الازدواج الضريبي إنما ينصرف إلى غير المقصود منه فحسب ، ولما كان الازدواج القانوني الداخلي مقصوداً في الغالب ، لذلك ففي السطور القادمة سوف نتناول الازدواج الاقتصادي - الداخلي منه والخارجي - باعتباره غير مقصود في أغلب الأحوال ، وكذا الازدواج القانوني الدولي إذ أن الأحوال النادرة للازدواج القانوني الداخلي غير المقصود ، إنما يمكن تلافيه من خلال التنسيق بين القوانين الضريبية فحسب .

(١) تلافي الازدواج الاقتصادي غير المقصود :

يمكن القول بأن الازدواج الاقتصادي الداخلي غير المقصود لا يرجع إلى الظروف والأوضاع الاقتصادية بقدر ما يرجع إلى التشريع الضريبي ذاته .
وتفسير ذلك أن الضريبة لا تفرض إلا بقانون ، والمشرع مطالب قبل إصدار أي

تشريع - خاصةً التشريع الضريبي - ألا تقتصر الدراسات السابقة له على الجوانب القانونية فحسب ، وإنما يتعين عليه أن يقرن هذه الدراسات القانونية بالدراسات الاقتصادية أيضاً ، وخصوصاً - عند اختياره المادة التي تفرض عليها الضريبة ، وتحديد المكلف بها قانوناً - مسألة مدى إمكانية انتقال العبء الضريبي ، وعلى من سيستقر هذا العبء بصفة نهائية (الممول الفعلي - راجعية الضريبة) ، إذ أن دراسة هذا الجانب ستمكنه - بالتالي - من اكتشاف الازدواج الاقتصادي قبل وقوعه ، ومحاولة تلافيه إن لم يرى له وجهاً، ومن الطبيعي أن ذلك يقتصر فحسب على الظروف الاقتصادية السائدة ، وعلى التنبؤات المستقبلية المحتملة عادةً وفقاً للسير العادي للظروف الاقتصادية، وعليه أيضاً التدخل من جديد في أحوال الظروف الطارئة وفي أوقات الأزمات الاقتصادية غير المتوقعة .

(٢) تلافي الازدواج الضريبي الدولي :

يحدث الازدواج الضريبي الدولي دائماً نتيجة لعدم التنسيق الضريبي بين الدول المختلفة ، رغم أهمية هذا التنسيق خاصةً بين الدول التي تربطها ببعضها البعض علاقات تجارية دولية ونشاطات اقتصادية متبادلة ، والواقع من الأمر أن تلافي الازدواج الضريبي الدولي تقابله صعوبات عديدة نظراً لانعدام السلطة العليا التي تستطيع إلزام الدول بذلك ، ومن ثم فإن كل دولة تضع تشريعها الضريبي الذي يتناسب مع ظروفها واحتياجاتها بصرف النظر عن ظروف واحتياجات الدول الأخرى .

ويصدق ذلك على الازدواج الضريبي الدولي - القانوني والاقتصادي - غير المقصود ، لأن هذا الازدواج لو كان مقصوداً فإن مفاده سبق التنسيق بين الدولتين لتقريره .

ولا شك في أنه إزاء احترام كل دولة لسيادة وسلطات الدول الأخرى على أقاليمها ، فإن الباب المفتوح لحل مشاكل الازدواج الضريبي غير المقصود بنوعيه - القانوني والاقتصادي - إنما ينحصر في التنسيق بين الدول من خلال المعاهدات الثنائية والمعاهدات الدولية متعددة الأطراف .

وغالباً ما تقتصر فرص التنسيق على الأحوال التي ترتبط فيها الدول - أطراف هذه المعاهدات والاتفاقيات - بعلاقات خاصة سواء كانت اقتصادية أو سياسية ، كدول الاتحاد الأوروبي ، مثلاً ، إذ فشلت كل محاولات عقد معاهدات عامة تشمل كل الدول في هذا الخصوص .

واستعراض بعض الاتفاقيات الخاصة بتلافي الازدواج الضريبي ، قد أسفر عن عدة مبادئ ، نذكر منها ما يلي^(١) :

- دخل العقارات يخضع للضريبة في دولة موقع العقار فحسب .
- فوائد الديون العادية تخضع للضريبة في دولة موطن الدائن .
- أرباح المشروعات تخضع للضريبة في الدولة التي تم فيها العمل ، عدا ما تدفعه الدولة من مرتبات وأجور فلها حق إخضاعه للضريبة فيها بصرف النظر عن

- المكان الذي يتم فيه العمل .
- الدخل العام يخضع للضريبة في دولة موطن الممول .
 - أرباح الأوراق المالية تخضع للضريبة في الدولة المصدرة لها ، وإن كانت بعض المعاهدات قد ذهبت إلى خضوعها للضريبة في دولة الدائن بها (موطن صاحب السهم أو السند) .
- وفضلاً عن التنسيق بين الدول كثيراً ما يلجأ المشرع الوطني – من أجل التخفيف من وقع الازدواج الدولي – إلى النص على خصم الضرائب الأجنبية التي قد يكون الممول دفعها في الخارج من الوعاء الخاضع للضريبة في الدخل، وإن اختلفت التطبيقات التشريعية من حيث الفن الضريبي في هذا الخصم .

المبحث الثاني التهرب الضريبي

مفهوم التهرب الضريبي :

لا أحد ينكر أن الدولة ومن أجل تحصيل الإيرادات العامة بطريقة مستمرة تضمن لها سيادتها ، تلجأ إلى سن التشريعات الضريبية ، وإن كانت تضمن للمكلف بالضريبة كافة حقوقه ، إلا أنه وفي المقابل يحاول دوماً تجاوز هذه القوانين ويفكر باستمرار في الطرق والوسائل المختلفة لذلك .

فرغم أن الضريبة هي فعل إخضاع فإن التهرب الضريبي يترجم رد الفعل المعتاد للمكلف بالضريبة الذي يظن أنه أخضع لزيادة .

وبالنظر في علم المالية العامة نجد عشرات التعاريف ، منها :

- " تخلص المكلف من دفع الضريبة الواجبة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى الغير".
- " كل تصرف مادي ، كل العمليات الحسابية وكل المحاولات والترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو غيره من أجل التخلص من الضريبة " .
- والإجماع على أن التهرب هو " تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة ، دون نقل عبئها إلى غيره ، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها".

فالتهرب يتمثل إذن بعدم إقرار المكلف بواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال عدم تقديم البيانات اللازمة طبقاً للقوانين أو تقديم بيانات مضللة وغير كاملة للإدارة المالية ، وبتخفيض الإيرادات الضريبية بطرق مختلفة في مثل هذه الحالات هناك رغبة أو نية في التخلص من الضريبة وهناك رغبة في حرمان الدولة من إيراداتها المالية .

أشكال التهرب الضريبي :

لتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة ، وعلى هذا الأساس نميز بين شكلين للتهرب الضريبي هما:

- تهرب ضريبي بدون انتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي.
- تهرب ضريبي بانتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالغش الضريبي.

١ - التجنب الضريبي (التهرب المشروع) :

وسيلة شرعية يمكن للمكلف من خلالها استغلال بعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها ، وقد عرفه البعض بأنه "محاولة التخلص من الضريبة في حدود القانون " ، أو هو " فن تجنب الوقوع في مجال جاذبية القانون " .

في حين عرفه الآخر بأنه " التخلص من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي القائم " .

والتجنب ظاهرة سليمة أقرتها غالبية الدول فقهاً وقضاءً ، ففي مصر اعترف القضاء بحق المكلف في التمسك بما قد يكون في قانون الضرائب من نقص يستفيد منه المكلف الحاذق حسن النية ، وهو يستند إلى قاعدة قديمة تعطي المكلف حق تنظيم ثروته بحيث يدفع أقل ضريبة ، أي استفادة المكلف من هذه الثغرات القانونية التي لا تعد مخالفة مادام يتحرك في إطار قانوني كما عبر عنه A. Margirez ، " لكن هذا النوع من التهرب مهما اتصف بالشرعية فإنه يدل على ضعف في التحضر وغياب الضمير الاجتماعي " .

ويتحقق التهرب المشروع للشخص عن طريق التجنب بالامتناع عن العمل أو التصرف الموجب للضريبة وبالامتناع عن الواقعة المنشئة للضريبة ، وذلك كامتناع الشخص كلياً أو جزئياً عن استهلاك السلعة أو الخدمة التي تخضع لضريبة الاستهلاك، كأن يعلم الفرد أن هناك رسوم استهلاك السجائر سيتحملها لو اشترى هذه السلعة فيمتنع الفرد عن استهلاكها ليتجنب بذلك دفع الضريبة غير المباشرة على استهلاكها ، أو أن يمتنع الشخص عن استيراد أو تصدير السلعة التي تفرض عليها الرسوم الجمركية أو امتناعه عن توجيه أمواله أو نشاطه إلى فروع النشاط التي تصيبها الضريبة ويوجه نشاطه وأمواله إلى فروع النشاط التي لا تصيبها أية ضريبة أو التي تتمتع بمعاملة ضريبية خاصة، ومثال ذلك الضريبة على التركات حينما يقدم التشريع الضريبي على فرض الضريبة على التركات بينما يتساهل في إخضاع الهبات لهذه الضريبة عندما يقوم المعني بالأمر بتقسيم أمواله على ورثته رغم أنه مازال على قيد الحياة على شكل هبات حتى لا تخضع أمواله لضريبة التركات ، فنجد أن هناك نوعاً من التحايل يستعمله الخاضعون بطريقة مشروعة .

وقد تكون مثل هذه النتائج مقصودة ، فقد يسعى المشرع من وراء التمييز في المعاملة الضريبية بين أوجه النشاط المختلفة إلى اجتذاب الأفراد نحو نشاط معين سعياً وراء تحقيق بعض الأغراض الاقتصادية والاجتماعية ، ويتحقق أيضاً هذا النوع من التهرب للشخص بالاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص في استنباط طرق التحايل مستندين في ذلك إلى خلل أو ثغرة في النصوص القانونية، فبسبب عدم دقة النصوص أو عدم إحكام صياغتها أو عدم مواجهتها للحالات كافة قد يتمكن الشخص من تحويل النصوص أو تفسيرها لصالحه دون أن يخالفها ، فقانون ضريبة الدخل الذي لا يخضع له إلا التوزيعات المباشرة قد يدفع الشركات إلى توزيع أرباح غير مباشرة ومستترة ، أو أن تنقسم الشركة إلى عدة شركات فرعية تنتهرب من الضريبة المفروضة ، أو أن تزيد الشركة من نفقاتها العامة بتخفيضها للدخل الخاضع للضريبة ، أو بعدم الالتزام بنسب الاستهلاك أو عدم تقديم الإقرار الضريبي في الوقت المحدد .

ويدخل في نطاق التهرب ما يلجأ إليه بعضهم دون مخالفة القانون من نقل مقر نشاطهم أو أموالهم من الدول التابعين لها سياسياً إلى دول أخرى أجنبية تكون فيها المعاملة الضريبية أخف وطأة عليهم.

٢- التهرب غير المشروع:

هو مخالفة المكلف للأحكام القانونية بوسائل الغش والاحتيايل للتخلص من دفع

الضريبة ، فوسائل التهرب غير المشروع هي مخالفات يعاقب عليها القانون، وفي أغلب الأحيان تكون هذه المخالفة صريحة ومقصودة وتتضمن نية المكلف في التهرب من الضريبة وقد تكون في أحيان أخرى نتيجة لعدم إدراك المكلف لمسئوليته أو لجهله بالقانون ، ويصعب تحديد الطرق التي يتبعها المكلف في سبيل ذلك.

وينجلي هذا النوع في الطريقتين الآتيتين :

الأولى : في حالة تحديد وعاء الضريبة ، إذا قدم المكلف بالضريبة إقرار غير صحيح لتقدر الضريبة على أساسه .

ومن صور التهرب عند تحديد وعاء الضريبة والتكليف بها الإخفاء المادي للسلع المستوردة أو المنتجة أو المباعة والخاضعة للضرائب الجمركية أو لضرائب الاستهلاك أو تقدير هذه السلع بأقل من قيمتها الحقيقية بتقديم فواتير مغايرة للحقيقة ، أو تهريب السلع المصنوعة في الخارج إلى داخل الحدود الإقليمية للدولة دون أن تمر بالمراكز الخاضعة لدفع الضريبة الجمركية عنها .

- الامتناع عن تقديم البيانات التي يلزم القانون بتقديمها في نطاق ضرائب الدخل وضرائب رأس المال ، أو تقديم بيانات غير صحيحة أو غير كاملة وإخفاء بعض المظاهر الخارجية فيما يتعلق بالضرائب التي تفرض على أساسها، وإخفاء بعض عناصر التركة فيما يتعلق بضريبة التركات وتغيير الوصف القانوني وإجراء استهلاكات لأصول لا أساس لها ، أو المبالغة في تقدير الاستهلاكات المسموح بها والمبالغة على غير الحقيقة في تكاليف الدخل والقيام بإجراء احتياطات صورية .. الخ . وفي بعض الأحيان لا يقوم المكلف بالتزاماته القانونية عن إهمال أو جهل ، وهو ما يسميه بعضهم بالغش غير الإرادي ، فالمكلف الذي ينسى تقديم الإقرار أو يهمل في ذلك يجب أن يعامل معاملة الممتنع عن تقديم الإقرار ، لأنه تصعب التفرقة بين المخالفة الإدارية المقصودة والمخالفة غير الإرادية .

الثانية : في حالة تحصيل الضريبة ، حيث يخفض المكلف أمواله حتى يتعذر على المصالح الضريبية أن تحصل على مبلغ الضريبة .

ويتحقق ذلك للمكلف بإخفاء الأموال أو محل الإقامة ليتعذر على الإدارة المالية أن تحصل أموالها ، وقد يقوم المكلف ببيع ممتلكاته لغيره بيعاً صورياً أو حقيقياً مع إخفاء حقيقة هذا المبلغ عن الإدارة المالية وكذلك لو أنشأ عقوداً صورية أو فتح إتمادات بالبنوك بأسماء وهمية أو نقل أمواله إلى الخارج ، ... إلى غير ذلك من التصرفات التي تتضح فيها النية السيئة للمكلف .

ولا شك أن مثل هذه التصرفات يترتب عليها نقص في حصيلة الخزينة مما ينجم عنه خفض إيرادات الدولة فضلاً عن عدم تحقيق العدالة التي ينشدها المشرع في توزيع العبء المالي ويسبب ذلك تعطيل جانب من مشروعات الدولة ، أما فيما يتعلق بالتهرب الدولي (والمقصود به هروب رؤوس الأموال خارج الدولة) فسوف تكون له خطورته حينما يؤثر في حجم الادخار والاستثمارات ، وفي هذا مساس بالاقتصاد القومي .

الباب الثالث

القروض العامة

تلجأ الدولة حين تواجه نفقات لا تستطيع تغطيتها من مواردها العادية التي أهمها الضرائب إلى موارد غير عادية ، ومن أهمها القروض العامة والإصدار النقدي ، إن اعتماد الدولة على القروض العامة لتمويل نفقاتها يتم في حالتين :

الأولى : عندما تصل الضرائب إلى حدها الأقصى ، بحيث أن التوسع فيها سوف يؤثر سلباً على النشاط الاقتصادي ومستوى المعيشة للفرد .

الثانية : عندما يكون للضرائب ردود فعل اجتماعية عنيفة وهذا يعني أن للضرائب حدوداً اقتصادية وحدوداً اجتماعية تقيد قدرة الدولة على استخدامها عندئذ تصبح القروض وسيلة فعالة بيد الدولة لتجميع المدخرات التي لا يمكن التوصل إليها عن طريق الضرائب وتعبئتها في صورة تكفل تحقيق أفضل استخدام لها .

وبالتالي فإن عبء تمويل النشاط العام يصبح موزعاً بين المقرضين والمكلفين بدلاً من قصره على فئة مكلفي الضرائب فقط ، وعند ذلك لا تقتصر أهمية القروض العامة على أنها مورد غير منتظم لتمويل النفقات العامة ، وإنما هي أداة فعالة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية .

ونحن نتحدث عن القروض العامة نتناول المقصود بالقرض العام وطبيعته ، وأنواع القروض العامة وخصائصها ، ثم التنظيم الفني للقروض العامة ، وأخيراً الآثار الاقتصادية للقروض العامة ، وذلك في أربعة فصول على النحو التالي :

- **الفصل الأول :** المقصود بالقرض العام وطبيعته .
- **الفصل الثاني :** أنواع القروض العامة وخصائصها .
- **الفصل الثالث :** التنظيم الفني للقروض العامة .
- **الفصل الرابع :** الآثار الاقتصادية للقروض العامة .

الفصل الأول

المقصود بالقرض العام وطبيعته

أولاً : المقصود بالقرض العام :

القرض العام هو : " مبلغ نقدي تستدينه الدولة أو إحدى هيئاتها العامة من الغير سواء أكان هذا الغير في عداد الأفراد أم البنوك أو الهيئات الخاصة أو الدولية ، أم كان من الدول الأخرى ، مع التعهد برد المبلغ المقترض وبدفع فائدة عنه طيلة مدة القرض ، وذلك طبقاً لإذن يصدر من البرلمان أو من يخوله ذلك ، يتضمن مقدار القرض وفائدته ومدته وكيفية تسديده .

وبالرغم من كون كل من القرض العام والضريبة يمثل مصدراً رئيسياً للتمويل الحكومي وأن كل منهما يصدر بموافقة السلطة التشريعية ، إلا أنه ثمة اختلافات جوهرية بين القروض العامة والضريبة ، لعل أهمها :

١- تدفع الضريبة بصفة نهائية دون أي التزام لاحق على الدولة فيما تلتزم الدولة برد قيمة القرض العام .

٢- تدفع الضريبة بلا مقابل مباشر يعود على المكلف ، فيما يترتب على القروض العامة منافع تعود على المقرضين ممثلة في قيمة الفوائد على القروض .

٣- تخصص حصيلة القرض غالباً لتمويل أوجه استخدام معينة يتم تحديدها في عقد القرض ، فيما لا يمكن تخصيص حصيلة الضرائب لأوجه إنفاق معينة عملاً بقاعدة (عدم جواز تخصيص الإيرادات) .

٤- يتوافر في الضريبة عنصر الإلزام والإلزام بالسداد بينما الأصل في القروض العامة أن تكون اختيارية ، حيث يتم الاكتتاب في سندات القرض من قبل الدائنين دون إجبار أو إكراه إلا في حالة القروض الإجبارية التي تعتبر استثناء من أصل .

٥- يمكن أن يتم إعادة سداد القروض للدائنين من خلال حصيلة الضريبة ، فيما لا يمكن استخدام حصيلة القروض العامة في رد الضرائب باعتبار أن الضرائب تدفع بصفة نهائية دون أي التزام بردها .

٦- تمثل الضرائب إيراداً نهائياً للموازنة العامة للدولة ، فيما تدخل القروض عند الحصول عليها ضمن مصادر التمويل الحكومي بيد أنها تدخل ضمن مدفوعات الدولة عند إعادة سدادها .

٧- لا ترتب الضرائب الحالية ثمة أعباء على الأجيال القادمة فيما يرى البعض أن العبء الفعلي لسداد القروض العامة تتحمله الأجيال المقبلة ، غير أن البعض يدفع بعدم صحة ذلك باعتبار أن القروض العامة يفترض أنها ستوجه لتنفيذ مشروعات يتوقع أن يستفيد من ثمارها الأجيال القادمة .

ثانياً : طبيعة القرض العام :

١ - طبيعة القرض العام من الوجهة القانونية:

من الصفات البارزة للقرض العام أنه تعاقدية ، أي يتم برضا الطرفين حيث تتبادل إرادة شخص عام مقترض (الدولة أو إحدى هيئاتها) من ناحية ، والمقرضين من

ناحية أخرى ، فيرتبط الإيجاب الصادر من الدولة بواسطة الجهة المختصة وغالباً ما يكون وزير ماليتها بالقبول الصادر من المقرضين ، وتنشأ عن ذلك حقوق والتزامات مالية متقابلة في جانب كل من المقرض والمقترض بحيث يلتزم الأول بتسليم مبلغ معين من المال بينما يلتزم الآخر بدفع الفوائد ورد أصل الدين بعد أجل محدد . ويرى جانب من الفقه أن القرض العام لا يكون ذا طبيعة عقدية ، وإنما هو يمثل عملاً من أعمال السيادة ، لأن الدولة تقصد منه تحقيق مصلحة عامة ، في مجال من المجالات السياسية أو الحربية أو الاقتصادية أو الاجتماعية.

إلا أن غالبية الفقه يتفقون على أن القرض عقداً من عقود القانون العام يخضع لجميع القواعد والأحكام التي تسري على تلك العقود ، فهو عقد ملزم لطرفيه يرتب حقوقاً للدائن (المقرض) والتزامات على المدين (المقترض) لا يجوز المساس بها في الظروف العادية .

وتتطلب المبادئ الدستورية العامة في معظم الدول ضرورة موافقة ممثل الشعب على إصدار القروض العامة ، حيث تتم موافقة المجالس النيابية على هذا الإصدار بقانون ، وهو قانون إجرائي من ناحية الشكل وليس من ناحية الموضوع ، أي أنه لا يخلق قواعد قانونية مجردة ، والقانون الذي يصدر بالقرض العام شأنه في ذلك شأن القانون الذي يصدر بربط الموازنة ، فهو لا يتضمن قواعد أمرة كما هو الحال في سائر القوانين الأخرى ، وإنما كل ما يتضمنه هذا القانون هو مجرد موافقة السلطة التشريعية على قيام الحكومة بإصدار قرض عام بمبلغ معين وطبقاً للشروط والأوضاع القانونية الأخرى للقرض ، كطريقة الإصدار ذاتها وسعر الفائدة ، إلى غير ذلك من التفاصيل التي يكون أمرها متروكاً للحكومة تقررهما على النحو الذي تراه ملائماً .

ومن أهم الأسباب التي تدعو إلى اقتران القرض العام بقانون (موافقة السلطة التشريعية) هي ما يلي :

– أن اشتراط حصول الحكومة على إذن من السلطة التشريعية لإصدار القرض أمر تقتضيه طبيعة الرقابة على الإيرادات العامة التي تحصل عليها الدولة وكيفية إنفاقها، فهذا الحق الذي تملكه السلطة التشريعية لإجازة القرض نتيجة منطقية لحقها في فرض الضرائب .

– أن عملية القرض العام تتيح للسلطة التشريعية والرأي العام الوقوف على مبررات القرض ، ومحاولات استخدامه مما يزيد من ثقة أصحاب الأموال في الائتمان العام إضافة إلى أن مناقشة القرض تعد وسيلة مناسبة للإعلان عنه، ثم لتحفيز الأفراد أو المؤسسات على الاكتتاب فيه ، الأمر الذي يؤدي إلى نجاحه.

٢- الطبيعة الاقتصادية للقرض العام :

إن الطبيعة الاقتصادية للقروض العامة في فكر المالية العامة التقليدية تختلف عنها في فكر المالية العامة الحديثة ، وذلك على النحو التالي :

- القروض في الفكر التقليدي :

يرى الفكر التقليدي أن القروض العامة والإصدار النقدي الجديد إيرادات غير عادية لا يتعين على الدولة اللجوء إليها إلا في الأحوال الاستثنائية التي تعجز فيها

الإيرادات العادية للدولة (الضرائب) عن تغطية ما تواجهه الدولة من نفقات غير عادية .

ويستند الفكر التقليدي في ذلك من خلال اعتقاده من أن التوازن الاقتصادي يتحقق تلقائياً ، ومن ثم فلا حاجة لتدخل الدولة عن طريق القروض وإن تدخلت فإن ذلك يؤدي إلى عدم استقرار التوازن ، كذلك يعتقد الفكر أن النفقات العامة ما هي إلا نفقات استهلاكية تقود إلى تحطيم القيمة الإنتاجية للاقتصاد القومي ، من حيث أن الدولة لا تلجأ إلى الاقتراض إلا في حالة عجز مواردها العادية عن تغطية نفقاتها المتزايدة ، وأن لجوء الدولة إلى الاقتراض يؤدي إلى تخفيض المدخرات الفردية التي هي مصدر تمويل الاستثمارات الإنتاجية وهذا سيؤدي إلى تنافس الأفراد للحصول على المدخرات، ومن ثم ارتفاع أسعار الفائدة عليها، كما أن الفكر التقليدي يذهب إلى أن القروض ما هي إلا وسيلة سريعة للحصول على الإيرادات ، ولكنها تنقلب في المستقبل إلى عبء يثقل كاهل الموازنة العامة والذي يتمثل في سداد أصل القروض والفوائد المترتبة عليه وحتى تتمكن الدولة من تدبير هذه الالتزامات المالية تلجأ ثانية إلى الضرائب والرسوم وبالتالي فإن القروض ما هي إلا ضرائب مؤجلة لأن الدولة تحصل عليها في الحال ، ثم توزع أعباءها على عدة سنوات قادمة بصورة ضرائب ورسوم ، وبهذا فإن الأجيال القادمة تتحمل عبئها من دون أن تستفيد منها ، لذلك لا يسمح التقليديون بالقروض إلا في حالة استفادة الأجيال اللاحقة من منافع النفقات العامة التي استخدمت حصيلة القروض في تمويلها .

- القروض في الفكر الحديث :

لقد اختلف الفكر الحديث عن الفكر التقليدي في موقفه من القروض من حيث أنه لم يعارض لجوء الدولة إلى الاقتراض متى استدعت ذلك الظروف المالية والاقتصادية للدولة ، وبذلك فإنه رفض تلك المسوغات التي جاء بها الفكر التقليدي لأسباب أهمها :
- أن التوازن التلقائي الذي أكد عليه التقليديون ، قد اثبت الواقع الفعلي عدم صحته ، وعليه فإن الأمر يقتضي من الدولة أن تتدخل من خلال أدواتها المالية كالقروض لتحقيق ذلك التوازن .

- أن اعتقاد التقليديين بأن القروض تؤثر سلباً في تكوين القيمة الإنتاجية للاقتصاد القومي لأن القروض تستقطع جزءاً من مدخرات الأفراد التي هي مصدر تمويل الاستثمارات الإنتاجية سيؤدي إلى ارتفاع أسعار الفائدة نتيجة لمنافسة الدولة للأفراد في الحصول على رؤوس الأموال ، وهذا لا يمكن القبول به لأن تجربة الدول الرأسمالية المتقدمة أثبتت أنه في فترات الكساد لا تتحدد المشكلة في نقص الادخار وإنما في عدم وجود فرص للاستثمار وهو ما يسبب نقص في الطلب الكلي اللازم لامتصاص المعروض من السلع عند مستوى الاستخدام المطلوب ، ومن ثم فإن القروض وهي إحدى الوسائل المهمة التي تؤدي إلى امتصاص المدخرات الفردية الفائضة عن الحاجة للاستثمار أي أنها لا تعمل على إنقاص الأخير وإنما يمكن عن طريق الاقتراض زيادة النفقات العامة ، ثم زيادة الطلب الكلي الفعال .
- أن الدولة يمكنها وهي تملك زمام السياسة النقدية أن تتحكم في كمية عرض النقود ،

ومن ثم التأثير في أسعار الفائدة وتعمل على إنقاصه في حالة زيادته ، كذلك اعتقد التقليديون بأن القروض لا تمثل إيراداً حقيقياً ، وإنما هي ضريبة مؤجلة وهذا أيضاً غير صحيح لأن الدولة عندما تلجأ إلى القروض وتستخدمها في تمويل النفقات الاستثمارية الإنتاجية وليس في النفقات الاستهلاكية غير الرشيدة تؤدي إلى توسع الإنتاج وإلى زيادة الاستخدام ثم إلى زيادة الدخل القومي الذي يؤدي إلى زيادة الطاقة الضريبية .

- أن القروض لا تؤدي إلى إلقاء العبء على الأجيال المستقبلية ، بل يوزع بين الجيلين الحاضر والمستقبل، فالأجيال الحاضرة تتحمل عبء القروض في شكل اقتطاع من دخولها وثرواتها ، والأجيال المستقبلية تتحمل أصل القروض وفوائده ، غير أنها تستفيد من ناحية أخرى عندما يتم استخدامها لتوسع الاستثمارات الإنتاجية .

الفصل الثاني

أنواع القروض العامة وخصائصها

يمكن تقسيم القروض العامة إلى عدة أنواع تبعاً للمعيار الذي تستند إليه في التقسيم، فمن ناحية حرية المكنتب يمكن تقسيمها إلى قروض اختيارية وقروض إجبارية ، ومن ناحية مصدر الأموال المكناني يمكن تقسيمها إلى قروض داخلية وقروض خارجية ، وأخيراً من ناحية أجل هذه القروض يمكن تقسيمها إلى قروض قصيرة الأجل ، وقروض متوسطة الأجل ، وقروض طويلة الأجل .

أولاً : من حيث حرية المقرض في عقد القرض

١ - القروض الاختيارية :

تكون القروض اختيارية ، إذا تركت للأفراد والمؤسسات المالية حرية الاكتتاب في سندات القرض ، أو عدم الاكتتاب فيها ، وهم يقدررون ذلك بناءً على ما لديهم من مدخرات وما تمنحه الدولة من مزايا للمقرضين تجعل الاكتتاب في قروض الدولة أفضل من توظيف المدخرات في وجوه الاستثمارات الأخرى ، والأصل في القروض العامة أن تكون اختيارية ، لأن القرض في طبيعته القانونية ، عمل تعاقدية يتحقق من توافق إرادتين (المقرض والمقرض) .

كما أن الأصل في تبديل القروض أن تكون اختيارية ، فتقوم الدولة بطرح قرض جديد وتترك للمكنتب في القرض القديم حرية الاختيار بين استبدال سندات القرض الجديد أو المطالبة برد قيمة سندات إذا كان أجل القرض قد حان أو الإبقاء على سندات القرض القديم حتى يحين أجله ، ولئن كان تحقيق هذه الفرص أمام المقرض ضماناً أكيداً لحيثه ولعدم الإخلال بالعقد الذي هو شريعة المتعاقدين إلا أن أغلب الكتاب حرصاً على الصالح العام يؤيد حق الدولة في تبديل القروض ولا يترك لحاملي السندات إلا حرية الاختيار بين استبدال سنداتهم أو المطالبة بقيمتها، وفي مصر لا يثور مثل هذا الخلاف نظراً لأن القانون المدني يفسر الشك في مصلحة المدين فيمنح المدين الحق في رد أصل الدين بعد مرور فترة معينة عقب إعلان الدائن بذلك .

٢ - القروض الإجبارية :

ثمة أسباب تدفع الدولة إلى سلوك سبيل القرض الإجباري فتفرض الاكتتاب في سندات القرض على بعض المواطنين أو المؤسسات المالية ، دون رغبة منهم ، كأن يتم تحويل القروض الاختيارية إلى قروض إجبارية ، أو دفع استحقاقات بعض المواطنين أو مؤسسات معينة في شكل سندات حكومية بدلاً من دفع تلك الاستحقاقات نقداً أو عند تحول بعض القروض قصيرة الأجل إلى قروض طويلة الأجل بشروط تحكمية ودون الحصول على موافقة الجهة التي تم منها الاقتراض .

ونظراً لما للقرض الإجبارية من آثار نفسية واقتصادية سيئة ، لذلك فإن الحكومات نادراً ما تلجأ إليها إلا إذا دعت لذلك ظروف استثنائية ، فإذا ما اضطرت الدولة للالتجاء إلى القروض الإجبارية فإنها غالباً ما تفضل القروض الإجبارية المستترة ، كما هو الحال عندما تقوم الدولة بسداد ديونها بسندات حكومية ، أو في حالة

تنشيت الدين .

وليس من الضروري أن تكون الدولة في حاجة إلى إيرادات عامة لتمويل إنفاقها العام عندما تلجأ للقرض الإجباري ، فقد تستهدف أيضاً منها تحقيق بعض الآثار الاقتصادية والمالية الأخرى ، مثل امتصاص القوة الشرائية لدى الأفراد والمشروعات في حالة التضخم كعلاج له بالحد من الاستهلاك النهائي ، بشرط أن يرد القرض عند انتهاء هذه الحالة .

ثانياً : من ناحية المصدر المكاني للقرض :

١ - القروض الداخلية :

هي القروض التي تحصل عليها الدولة من مواطنيها أو من المؤسسات المالية المحلية أو حتى من الأجانب الذين يقيمون في حدود تلك الدولة وتشمل هذه القروض الأذونات المختلفة على الخزنة العامة ، وربما السندات الضريبية في بعض الأحيان التي تمكن حاملها أن يستفيد منها في تسديد بعض الضرائب المفروضة عليه مع حصوله على قيمة الفوائد التي تمنحها الدولة على مكنتب هذه الاذونات . وتستطيع الدولة التحكم في شروط القروض المحلية من حيث مدة القرض وكيفية سداه والفائدة التي تعود على المكنتب في مثل هذا القرض ، وتراعي الدولة عادةً في ذلك تقديم أفضل الشروط والضمانات الممكنة من أجل زيادة إقبال المواطنين على الاكتتاب في ذلك القرض .

وللقروض الداخلية مزايا عدة ، فللدولة هنا حرية كبيرة في تحديد شروط القرض ومنح الامتيازات وتوزيعها لتشجيع أكبر عدد من المكنتبين أو لتشجيع فئة معينة بالذات للاكتتاب في القرض ، كذلك فإن معرفة دقيقة للأوضاع الداخلية يمكنها من استغلال كافة الاعتبارات الدينية والسياسية والاجتماعية والاقتصادية في إنجاح القرض . إلا أنه مما يقلل من مزايا القروض الداخلية عدم كفاية المدخرات الوطنية وانخفاض الميل الحدي للادخار خاصةً في الدول النامية .

٢ - القروض الخارجية :

هي التي تحصل عليها الدولة من الحكومات الأجنبية أو المؤسسات المالية العالمية، ومن أهم الأسباب التي تدفع الدولة إلى الاقتراض من الخارج هو عدم كفاية رأس المال الوطني من تغطية أعباء الدولة المالية وبخاصةً في فترات الكساد ، ولمواجهة الاحتياجات المالية للمشروعات الإنتاجية الكبرى وكذلك حاجة الدولة إلى العملات الأجنبية للقيام بالمشروعات التي لا يمكن تمويلها بالعملة الوطنية ، أو لسد العجز في ميزان المدفوعات ، أو غير ذلك من الأغراض المماثلة .

وتتميز هذه القروض أيضاً بمرونة شروطها كطول آجالها وانخفاض أسعار فائدها إلى الصفر أحياناً وقبول الوفاء كلياً أو جزئياً بالعملة أو بالسلع الوطنية وتأجيل سداد الأقساط في حالات الضرورة .

وقد يتحول القرض الخارجي إلى قرض داخلي حينما تقوم الدولة - عند تحسن وضع الادخار القومي - بسداد القرض الخارجي من خلال قرض داخلي جديد .

وتتركز أهم الفروق بين القرضين الداخلي والخارجي فيما يلي :

أ - يؤدي القرض الوطني إلى عدم زيادة القوة الشرائية في المجتمع وإنما مجرد انتقالها من فئة لأخرى أي إلى إعادة توزيعها ، بما يؤدي لإعادة توزيع الدخل القومي ، بينما يؤدي القرض الخارجي إلى زيادة القوة الشرائية داخل المجتمع ، ولذلك لا يعوق الاستثمارات الخاصة وإنما يفيدها بعكس القرض الوطني .

ب - يوفر القرض الوطني للدولة احتياجاتها من النقد المحلي ، بعكس القرض الخارجي فإنه يوفر لها احتياجاتها من النقد الأجنبي الذي يعالج خلل ميزان المدفوعات ويسهم في دفع عجلة التنمية ، ومع ذلك يمكن للقرض الوطني أن يحقق ذات الأثر حينما تطرح السندات للاكتتاب بالنقد الأجنبي في الداخل ، وإن كان ذلك سيؤثر على النشاط الخاص ، وهو ما لا يحدث في القرض الخارجي .

ج - يسفر القرض الوطني عن عبء مبني على الاقتصاد القومي يتمثل في حرمان الجيل الحاضر من الاستهلاك المعادل لقيمة القرض ، حيث تقتطع هذه القيمة من الادخار القومي المقطوع بدوره من الاستهلاك ، وهو ما لا يوجد في القرض الخارجي ، الذي يتميز بأنه يضيف موارد حقيقية جديدة للاقتصاد القومي .

د - رغم العبء العيني للقرض الوطني إلا أنه لا يلقي بكل عبئه النقدي على الاقتصاد القومي " سداد القرض وفوائده " لأن المجتمع هنا مدين لنفسه ، في حين أن القرض الخارجي يلقي بعبئه النقدي كله على المجتمع ، لأن المجتمع هنا مدين لغيره ، مما يؤثر على الاقتصاد القومي عامةً وعلى ميزان المدفوعات خاصةً .

إذ أن سداد القرض الخارجي " أقساطه وفوائده " يتطلب زيادة الصادرات من السلع والخدمات مما يحرم الاستهلاك الداخلي منها ، ويقلل الادخار العيني في المجتمع ، ويحرم الدولة من النقد الأجنبي المتأتي من هذه الصادرات والذي يمكن توجيهه لاستيراد مستلزمات التنمية الاقتصادية غير المتوافرة في الداخل .

هـ - القروض الخارجية - خصوصاً الدولية منها - تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على حرية الدولة المدينة في سياستها الخارجية خاصةً إذا كانت مشروطة - وهي غالباً كذلك - أو إذا كانت لسد احتياجات الاستهلاك الضرورية في الداخل كمقابل عن واردات عينية " كالمح مئلاً " ، في حين أن القرض الوطني يخلو من هذه المخاطر ، وهو ما يؤكد على أهمية الادخار القومي في سداد قروض الدولة الخارجية ، وتلبية احتياجاتها المالية سواء بالنقد المحلي أم بالنقد الأجنبي .

ثالثاً : من ناحية طول مدة القرض :

١ - القروض المؤبدة :

هي القروض التي لا تكون الدولة ملتزمة برد قيمتها خلال مدة معينة ، فالدولة لها حرية اختيار الوقت المناسب لسداد القرض دون أن يكون للداننين حق الاعتراض أو طلب استمرار القرض والحصول على فوائده ، فتستطيع الدولة أن تتحين فرصة وجود فائض في الميزانية لتستخدمه في الوفاء بالقرض أو بجزء منه ، كما تستطيع أن تتخذ أكثر الطرق ملائمة للتخلص من القرض ، ففي حالة ارتفاع سعر الفائدة في السوق ، ومن ثم انخفاض سعر سندات القرض المؤبد ، تلجأ الدولة إلى شراء ما تستطيع من هذه السندات بسعر أقل من سعر الإصدار ، وبهذا تتخلص من جزء من

الدين ، وفي حالة انخفاض سعر الفائدة ، ومن ثم ارتفاع سعر سندات القرض ، تلجأ الدولة إلى إصدار قرض جديد بفائدة اقل وتستخدم حصيلته في الوفاء بالقرض المؤبد - وتسمى هذه العملية " تبديل الدين " - وتتمثل خطورة القروض المؤبدة في أنها لا تلزم الدولة بالسداد في أجل معين ، مما يغري الحكومات المتعاقبة على عدم الوفاء به ، وتكون النتيجة أن تتراكم الديون وتزداد أعباء الفوائد المدفوعة عنها ، وهو ما قد تتجم عنه في النهاية آثار بالغة الخطورة.

٢ - القروض المؤقتة:

هي القروض محددة المدة وهي إما :

- **قروض قصيرة الأجل :** ويطلق عليها الدين السائر أو الطافي أو العائم ، وهي القروض التي تعقدها الدولة لمدة لا تتجاوز السنتين لمواجهة حاجاتها المالية الناتجة عن عدم توازن الإيرادات والنفقات بشكل مؤقت ، وأهم شكل لهذه القروض يتمثل في أدونات الخزنة ، وهي نوع من السندات التي تصدرها الدولة لمدة قصيرة قد لا تتجاوز عدة أشهر وذلك لمواجهة العجز الموسمي في الميزانية الذي يحدث كنتيجة لتأخر حصيلة بعض الإيرادات العامة ، وعلى الأخص حصيلة الضرائب المباشرة .

فمن أجل تغطية هذا العجز ، تقوم الحكومة بإصدار هذه الأدون وتقديمها للبنك المركزي أو للبنوك التجارية ، أو للجمهور مقابل الحصول على قيمتها ، وعند ورود حصيلة الإيرادات المنتظرة تقوم الحكومة بسداد قيمة هذه الأدونات للمكتتبين فيها .

- **قروض متوسطة الأجل وقروض طويلة الأجل (القروض المثبتة) :** تلجأ إليها الدولة لتمويل مشروعات التنمية الاقتصادية أو لتمويل نفقات الدفاع والحروب ، أو لعلاج العجز الجوهري في الموازنة العامة ، وهو العجز الذي لا يتسم بطابع موسمي يمكن تفاديه خلال السنة المالية .

والقروض المتوسطة والطويلة الأجل هي تلك القروض التي تعقدها الحكومة لمدة تزيد على السنتين ، ولا يوجد فاصل دقيق بين القروض المتوسطة والقروض طويلة الأجل ، وفي الغالب تكون القروض المتوسطة ما بين سنتين وعشر سنوات ، أما القروض طويلة المدة فهي التي تزيد على عشر سنوات .

الفصل الثالث

التنظيم الفني للقروض العامة

تتطلب دراسة التنظيم الفني للقروض العامة البحث في جملة من المسائل الأساسية المتعلقة بالجوانب الفنية للقروض العامة ، ولعل أهمها هو إصدار القروض العامة ، ثم انقضاء الأعباء المالية للقروض العامة أو التخفيف منها ، وذلك على النحو التالي :

المبحث الأول

إصدار القرض العام

يقصد بعملية إصدار القرض تلك العملية التي تحصل الدولة عن طريقها على حصيلة القرض فتطرحه على وجه العموم طالبة من الأفراد الاكتتاب به طبقاً للشروط والأوضاع التي ينص عليها قانون إصداره ، وإصدار القرض العام يتطلب نظراً لخطورته وأهميته ضرورة إصداره بقانون يحمل موافقة السلطة التشريعية عليه ، فقد نصت العديد من الدساتير على عدم جواز إصدار القروض العامة إلا بقانون ، لكنه وإن صدر بقانون فإنه ليس قانوناً من الناحية الموضوعية ولا يعدو أن يكون قانوناً شكلياً لأنه لا يحتوي على قواعد أمر ، وما يتضمنه هذا القانون هو موافقة البرلمان على تولي الحكومة إصدار قرض عام بمبلغ محدد وطبقاً لشروط جوهرية معينة تتضمن مقدار القرض وفائدته وأجل سداذه ، أما ما يتعلق بالتنظيم الفني والأوضاع القانونية كطريقة الإصدار ومواعيدها والنواحي المتعلقة بأدائه واستهلاكه فأمرها متروك للحكومة تقرر وفقاً لاعتبارات المصلحة العامة ومقتضياتها ، في حين أن جانباً آخر من الفقه اعتبر القرض العام " رغم صدور قانون بموافقة البرلمان على إصداره عقداً من عقود القانون العام تسري عليه جميع الالتزامات التي تحكم هذه العقود وتنشأ عنه حقوق والالتزامات مالية لكل من الدولة والمقرضين ، كالالتزام المقرضين بتقديم المبالغ وفوائدها إليهم طبقاً لشروط القرض " .

وعليه فإن القرض متى أجاز بقانون إلا أنه يترك للحكومة طريقة تحديد أساليب إصداره وتفاصيله وشروطه وتنظيم الأحكام الخاصة به والنواحي المتصلة بأدائه واستهلاكه .

ولاشتراط إصدار القرض بقانون من قبل السلطة التشريعية أهمية بالغة من الناحيتين السياسية والاقتصادية تتمثل بـ :

- إن تصويت البرلمان ومناقشته لمبررات القرض ونواحي إنفاذه يتيح الفرصة أمام السلطة التشريعية الممثلة للمكتتبين لمناقشة آثاره السياسية والاقتصادية والاجتماعية ، مما يؤكد على مبدأ الرقابة الشعبية على أعمال السلطة التنفيذية ويسوغ مدى حاجة الدولة إلى النفقات المزمع الاقتراض لأجلها مما يعزز الثقة لدى أصحاب المال في الائتمان العام ويكون خير وسيلة للإعلان عنه بكل وسائل الدعاية والمساعدة على نجاحه .

- باعتبار القرض مورداً عادياً لتغطية نفقات الدولة ولكون هذه الإيرادات والنفقات يصدق عليها بقانون ، وهو قانون الموازنة العامة ، كما أن المبالغ المتأتية من هذه

الديون يجب أن تؤدي إلى الخزانة المالية وأن تدخل ضمن موازنة الدولة مما يتيح الفرصة أمام السلطة التشريعية لفرض رقابتها الفعالة والمحافظة على صلاحياتها التشريعية في مجال المال العام للحد من إطلاق يد الحكومة أو اللجوء إلى الاقتراض في كل مرة يرفض فيها البرلمان الموافقة على فرض ضرائب جديدة ، وكذلك وسيلة للحد من إسراف السلطة التنفيذية حال مناقشة البرلمان للنفقات المغطاة بالاقتراض .

١ - قيمة القرض :

قد يصدر القرض العام بقيمة محددة (مبلغ معين) وقد تكون قيمته غير محدودة ، ويكون القرض محدد القيمة ، إذا حددت الدولة المبلغ الذي يصدر به مقدماً وتصدر السندات في حدود هذا المبلغ ، حيث يقلل باب الاكتتاب فيه بمجرد تغطيته ، ويحدث ذلك غالباً عندما يكون هدف الدولة من القرض هو تغطية نفقات معينة ، أو سحب جزء من عرض النقد (العملة في التداول + الودائع الجارية) للحد من ارتفاع مستوى الأسعار ، وقد يكون كلا الهدفين معاً ويكون القرض غير محدد القيمة ، عندما لا تحدد الدولة قيمته ، وإنما تحدد مدة معينة تقبل جميع الاكتتابات التي تقدم خلالها ويحدث ذلك في حالة ما إذا كانت الدولة بحاجة إلى أموال كثيرة ، أو إذا خشيت ألا يغطي مبلغ القرض إذا هي حددته، فيتأثر الائتمان العام والثقة بالدولة ، إضافةً إلى أن المنطق الاقتصادي يفرض أحياناً حالة عدم تحديد مبلغ القرض فعندما تهدف الدولة مثلاً من جراء عملية الاقتراض لتقليل عرض النقد ومتى ما تم تحقيق هذا الهدف فإنها تستطيع إيقاف عملية الاكتتاب بسندات القرض .

٢ - شكل سندات القرض :

يكتتب المواطنون والمؤسسات بالقروض العامة من خلال اقتناء سندات القرض ويمكن التمييز بين الأنواع الآتية من السندات .

أ - السندات الاسمية :

وهي السندات التي تحمل أسماء أصحابها وتسجل هذه الأسماء في سجل الدين العام، ولا تنقل ملكية هذه السندات إلا بتغيير البيانات المدونة في سجل الدين ولا تعطي فائدة السند إلا لصاحب السند نفسه ، أو من ينوب عنه قانوناً ، وتمتاز هذه السندات بحماية حقوق أصحابها من خطر الضياع أو السرقة أو التلف ، ولكن يعاب عليها بأنها غير مرنة في تداولها إذ تحتاج إلى إجراءات ووقت عند نقل ملكيتها .

ب - السندات لحاملها :

وهي السندات التي لا تحمل أسماء أصحابها ، ومن ثم فهي لا تكون مسجلة في سجل الدين العام ، وبالتالي فإن حائز هذه السندات هو مالکها ، أي أن ملكيتها تنتقل دون الحاجة إلى إجراء أي قيد وتدفع فوائد هذه السندات إلى أي شخص يتقدم بالكوبونات الملحقة بها والتي تمثل الفوائد المستحقة وتاريخ سدادها ... وبهذا فإن السندات لحاملها تتميز بسهولة تداولها إلا أنها لا تحمي حقوق أصحابها الشرعيين من خطر الضياع أو السرقة لأن حاملها هو مالکها الشرعي.

ج - السندات المختلطة :

وهي السندات الاسمية والسندات لحاملها ، فتكون اسمية بالنسبة إلى المبلغ المكتتب

فيه ، فتسجل أسماء أصحابها في سجل الدين العام ، ولا تنتقل ملكيتها إلا بعد تغيير البيانات المدونة في هذا السجل ، وتكون لحاملها بالنسبة إلى تحصيل الفوائد ، إذ يلحق بالسند كوبونات ، تسجل فيه الفوائد وتاريخ استحقاقها، وتدفع هذه الفوائد إلى كل من يتقدم بالكوبونات ، أي أن الكوبونات لحاملها .

٣ - طرق إصدار القرض العام :

يمكن أن تلجأ الدولة في سبيل إصدار القرض العام إلى عدة طرق ، تختلف باختلاف الظروف والأحوال ، ويمكن التمييز بين أربع طرق أساسية تلجأ إليها الدولة لإجراء عملية الاكتتاب في سندات القرض عند إصدارها وهي :

أ - الاكتتاب العام :

ويتمثل هذا الأسلوب بقيام الدولة مباشرةً بطلب الجمهور سواء الأفراد أو الهيئات داخل حدود إقليمها للاكتتاب بسندات الدين العام مباشرةً ومن دون وساطة البنوك معتمدة في ذلك على ما تمتلكه الدولة من وسائل إعلام مختلفة .

والدولة إذ تلجأ إلى اتباع طريقة الاكتتاب العام ، فإنها تنطلق أساساً من قناعتها بثقة مواطنيها بها ، وبمقدرتها المالية على سداد قيمة هذه السندات في الوقت المحدد لها ، والدولة قد تطرح سندات القرض للاكتتاب العام دفعة واحدة أو على عدة دفعات ، وبحسب تقديراتها لمدى إقبال مواطنيها على الاكتتاب .

وتتميز هذه الطريقة بأنها توفر للدولة العمولة التي تتقاضاها المصارف عندما تتولى هي تصريف سندات القرض ، كما أنها تمكن الدولة من الإشراف على عملية الإصدار ، فتمنع المضاربة على سندات القرض ولكن يعاب عليها، من أنها قد تؤدي إلى زعزعة الثقة في مركز الدولة المالي ويكون ذلك في حالة عدم تمكن الدولة من الوصول إلى المبلغ الذي حددته بالقرض بسبب عدم إقبال المواطنين على شراء سندات القرض .

ب - الاكتتاب المصرفي :

تحدد الدولة بادئ الأمر مبلغ القرض وسعر الفائدة والأجل الذي ستقوم فيه بسداد أصل الدين ، ثم تتصل ببنك أو أكثر ليقدم لها قيمة القرض مقابل حصوله على صلاحية أو حرية في التصرف بالاكتتاب ، وهذا العمل من قبل البنك يأخذ إحدى

صورتين :

الأولى : دور المصرف يكون وسيطاً مالياً حيث يتلقى اكتتابات الجمهور في السندات العامة لحساب الدولة لقاء عمولة ميسرة .

الثانية : قيام المصرف بشراء السندات العامة لحسابه الخاص بأقل من قيمتها الاسمية، ومن ثم ، يعيد بيعها للجمهور بقيمتها الاسمية مع الاحتفاظ لنفسه بما قد لا يستطيع تصريفه منها ، وبذلك يتحمل مخاطر العملية ويكسب الفرق بين القيمة الاسمية للسندات المشتراة ، وثمان إعادة بيعها للجمهور وما تدفعه فيها الدولة ، وتشبه هذه العملية عملية إعادة خصم الأوراق التجارية بين الجمهور والبنك وأسلوبها شبيه بأسلوب جباية الضرائب عن طريق الملتزم ، وتتميز طريقة الإصدار المصرفي بسرعة حصول الدولة على مبلغ القرض وتجنبها كثيراً من التعقيدات الإجرائية ، كما

يؤدي إلى تدعيم ثقة الأفراد بالمكانة المالية للدولة ، وما يعيب هذه الطريقة أن المصارف لا تقوم بدورها كوسيط في العملية بالمجان، وإنما نظير حصولها على فائدة تمثل خسارة الدولة مبلغاً كبيراً نسبياً يذهب إلى هذه المصارف مقابل قيامها بعملية الاكتتاب أو تحمل مخاطرها .

ج - الإصدار بالبورصة :

ويقصد به الاكتتاب عن طريق سوق الأوراق المالية ، وبهذا الأسلوب تقوم الدولة في هذا النوع من الإصدار ببيع سندات القرض في سوق الأوراق المالية بالطريقة نفسها التي يقوم فيها الأشخاص ببيع أسهمهم وسنداتهم ، غير أنه يفترض فيها البيع على شكل دفعات صغيرة بالسعر المحدد في السوق حتى لا ينخفض سعرها ، **وتتصف هذه الطريقة** بالبساطة والسهولة واختصار كلفة العمولة ، وتلجأ الدولة إلى هذا الأسلوب عندما يكون مبلغ القرض بسيطاً أو عندما تقوم بتجزئة القرض إلى أجزاء تعرضها في السوق لتتمكن من المحافظة على قيمة القرض للاكتتاب به من قبل الأفراد، **ومن عيوب هذه الطريقة** أن هذا الأسلوب يصح أصلاً لعرض قليل من الأسهم والسندات ، ويتضح ذلك بأن الدولة إذا قامت بعرض مجموعات كبيرة من سندات دفعات واحدة فإن ذلك سيؤدي إلى انخفاض أسعار هذه السندات وفقاً لقاعدة العرض والطلب إضافة إلى أن طرحها لسندات الاكتتاب مرة واحدة يفوت عليها فرصة الحصول على قيمة القرض بالحال وإنما عليها الانتظار طويلاً ريثما تتم عملية بيع جميع السندات .

د - الاكتتاب بالمزايدة أو المناقصة :

يتم ذلك بقيام الدولة بعرض سندات الاكتتاب بالقرض للجمهور والمصارف والمؤسسات والشركات وغيرها على دفعات عندما لا تكون في حاجة سريعة لقيمة القرض ، بعدها تدعو المكتتبين لتقديم عروضهم للحصول على هذه السندات بأسعار لا تقل عن الحد الأدنى الذي تقرره الدولة لثمن السند بحيث يحصل عليه من يدفع سعراً أعلى وينجح هذا الأسلوب عندما يكون سعر الإصدار أدنى من سعر السند الحقيقي ، ومثاله أن تحدد الدولة سعر الإصدار الأدنى بـ ٩٥ جنيهاً للسند الحقيقي ، الذي قيمته ١٠٠ جنيه ، ويتم الاكتتاب بما يزيد عن الحد الأدنى فإذا زادت المبالغ المكتتب بها عن مبلغ القرض قبلت الاكتتابات المتضمنة أعلى سعر ، ثم التي تليها حتى تتم عملية تغطية القرض ، وقد استخدمت هذه الطريقة كل من الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا عام ١٩٦٣ في إصدار سندات الخزينة ، وكما تأخذ هذه الطريقة أسلوب المزايدة فإنها أيضاً تأخذ شكل المناقصة على سعر الفائدة ، وذلك بأن تحدد الحكومة سعراً أعلى للفائدة كأن يكون ٥% وتدعو المكتتبين لتقديم عروضهم للحصول على سندات بأقل من سعر فائدة المصرف وليكن ٢.٨% أو ٢.٧% أو ٢.٥% وهكذا بحيث إذا تم الاكتتاب تعطى الأولوية بالاكتتاب للمكتب المتقدم بأقل سعر ثم الذي يليه وهكذا حتى تتم عملية تغطية كامل قيمة القرض ، وغالباً ما يتم الاكتتاب بهذا الأسلوب في سندات أدونات الخزينة ، ذلك لأنها دين قصير الأجل يستحق السداد بعد ثلاثة أشهر من إصداره .

٤ - المزايا والضمانات المالية لسندات القرض :

تتميز سندات القروض العامة بكونها تقدم منفعة إجمالية غير مباشرة لكافة المواطنين إذ أن اقتراض الدولة من مواطنيها ، عن طريق إصدار سندات القرض ، واكتتاب الجمهور والمؤسسات بها ، غالباً ، ما يكون الهدف الأساسي منه تغطية نفقات عامة تعود بالفائدة على المجتمع بكامله .

إضافة إلى هذه المزايا العامة ، فإن هناك جملة من المزايا المباشرة يوفرها الاكتتاب بسندات القرض ، والدولة إذ تقدم هذه المزايا إنما تدفعها الرغبة في تسويق أكبر كمية ممكنة من سندات القرض لا سيما إذا كان القرض كبيراً أو غير محدد ، ويمكن إجمال هذه المزايا التي قد تستخدمها الدولة بقصد تحفيز الجمهور والمؤسسات على الاكتتاب بسندات القرض وهي كما يلي:

أ - الفائدة :

من أهم هذه المميزات وأكثرها استخداماً هو منح القرض فائدة تعادل نسبة من قيمة السند سنوياً ، حيث تدفع الدولة للمقرضين فائدة سنوية تحددها عند إصدار سندات القرض لقاء تنازلهم عن سيولة مبلغ سندات القرض لمدة من الزمن .

ويتعين أن يكون سعر الفائدة معادلاً لسعر الفائدة السائد في السوق ، لأن انخفاض هذا السعر عن سعر الفائدة الجاري يؤدي إلى عزوف الأفراد عن الاكتتاب في القرض، ما لم تكن هناك دوافع أو مزايا مالية أخرى تدفع الجمهور أو المؤسسات إلى اقتناء هذه السندات ، كما أن ارتفاعه عن سعر السوق يحمل الخزانة العامة أعباء كبيرة ويؤثر على الاستثمار الخاص حيث يجذب منه المدخرات .

وبشكل عام فإن المنطق الاقتصادي يملئ على الدولة اختيار سعر فائدة يحقق الاكتتاب بالسندات ، وبالتالي حصولها على الأموال اللازمة لها من جهة ومتطلبات التوازن واستقرار الاقتصاد القومي من جهة أخرى .

ب- إعفاء السندات من الضريبة :

من المزايا التي تمنحها الدولة أحياناً لتشجيع الأفراد والمؤسسات على الاكتتاب إعفاء سندات القرض أو فوائدها أو كليهما معاً من كافة أنواع الضرائب الحالية ، أو ربما أيضاً التي سوف تفرض في المستقبل ، وفي جميع الأحوال فإن ذلك الإعفاء يعتبر بمثابة رفع لسعر الفائدة الحقيقي ، خاصة إذا أعفيت الفوائد ذاتها من الخضوع للضرائب ، ومن ناحية ثانية فقد تقرر الدولة إمكان استخدام سندات القرض العام في سداد بعض أنواع الضرائب .

ويرى الكثير من كتاب المالية العامة أن إعفاء سندات القروض من الضريبة يتنافى ومبدأ عمومية الضريبة والعدالة الضريبية ، إذ أن هذا الإجراء ينطوي على عدم تحميل حملة السندات نصيبهم في الأعباء العامة ، كما أن هذه الميزة قد تستخدم كوسيلة للتهرب من دفع الضرائب ، وذلك عن طريق استعارة بعض الأفراد للسندات (السندات لحاملها) من الغير الذين لا يستفيدون من هذه الميزة وإبرازها للسلطات الضريبية على أنها ملك لهم .

ج - المزايا القانونية :

كأن تمنح الدولة بعض الامتيازات القانونية لسندات القرض العام ، مثل عدم قابليتها للحجز عليها ، أو عدم سقوطها بالتقادم ، أو منح أفضلية للمكتتب الحالي في أي اكتتاب مقبل ، ومن هذه الامتيازات أيضاً منح حامل السند الحق في التمتع بأي مزايا أفضل يتمتع بها أي قرض جديد " السند الأكثر رعاية " .

د - جوائز اليانصيب :

قد تتضمن سندات القرض العام جوائز اليانصيب تشجيعاً للأفراد على الاكتتاب ، حيث تمنح الدولة جوائز مالية لبعض أصحاب السندات التي تفوز بالقرعة في أوقات الاستهلاك ، مثال ذلك أن يختار سنوياً أو كل ستة أشهر سند واحد أو عدد معين من السندات بطريقة القرعة وتعطى جوائز محددة لأصحابها .

والفرق بين جوائز اليانصيب ومكافأة السداد أن الأخيرة تدفع عند الوفاء بقيمة السند الاسمية زيادة على هذه القيمة ، أما جائزة اليانصيب فهي تدفع بعد إجراء القرعة أثناء أوقات استهلاك القرض ، كما أن مكافأة السداد قيمتها أقل من جائزة اليانصيب لأن الأولى تمنح لكل السندات بعكس الثانية ، فتمنح لبعضها فقط .

هـ - مكافأة السداد :

ومن صور المزايا أيضاً جعل الاكتتاب في السندات بقيمة أقل من سعر التعادل ، وسعر التعادل هو القيمة الثابتة في السند كقيمة رسمية تتعهد الدولة بردها ، وتنصرف هذه الميزة إلى منح الأفراد خصماً في قيمة السند عند الاكتتاب فيه على أن ترد الدولة كامل القيمة الثابتة في السند عند حلول أجله ، فمثلاً إذا كانت قيمة السند الاسمية (١٠٠) جنيه وأصدرته الدولة بقيمة أقل قدرها (٨٠) جنيه ، أي أن المكتتب يدفع (٨٠) جنيه عند الاكتتاب ، ويتسلم (١٠٠) جنيه عند استحقاقه ، أي أنه يحصل على فرق مقداره (٢٠) جنيه ، ويطلق على هذا الفرق مكافأة التسديد ، وتلجأ الدولة إلى هذا الأسلوب عندما ترغب في أداء سعر فائدة منخفض على القرض ، أو إغراء الجمهور والمؤسسات على الاكتتاب في سندات القرض ، ولكن يؤخذ على هذه الطريقة أنها تزيد من العبء المالي على الخزنة العامة عند سداد القرض .

و - الضمانات ضد التقلبات النقدية :

أهم ما يحرص عليه الأفراد هو الحفاظ على قيمة رأس مالهم عند إقراضه للدولة ، وكذلك الأمر فيما بين الدول في القروض الخارجية ، إذ أن التدهور في قيمة النقود يؤدي إلى تدهور القيمة الحقيقية لرأس المال ، ويزيد هذا التدهور كلما زادت مدة القرض وسادها التضخم ، وما لم يضمن المقرض حصوله على الأقل على القيمة الحقيقية لرأس ماله مضافاً لها معدلات الربح العادية في السوق ، فإنه سوف يتردد بالتأكد في الإقراض ، لذلك تلجأ الدولة المقترضة إلى ربط قيمة القرض الحقيقية بقيمة عملة أجنبية تتسم بالثبات النسبي ، أو بقيمة مال عيني ترتفع بارتفاع الأثمان (الذهب مثلاً) أو بربط القيمة الاسمية لسندات القرض بالمستوى العام للأثمان بحيث ترتفع القيمة الاسمية عند سدادها بنفس نسبة ارتفاع الأثمان ، وهو ما يغطي التدهور في القيمة الحقيقية للقرض ، وتسمى هذه الطريقة (السلم المتحرك) .

س - بيع السندات بالتقسيط :

قد تقرر الدولة بيع سندات القرض العام بالتقسيط ، أي أنها تسمح للمكتتبين بدفع المبالغ التي اكتتبوا فيها على دفعات متعددة ، ولا شك أن هذا الأسلوب يشجع صغار المدخرين على الاكتتاب في السندات العامة ، ويساعد على تكوين المدخرات ، علاوة على ذلك فإن الدولة بإتباعها لهذا الأسلوب تتمكن من توزيع حصيلة القرض على فترة زمنية معينة تبعاً لحاجتها إلى الأموال .

المبحث الثاني انقضاء القروض العامة

يرتّب عقد القرض العام أعباءً مالية على الدولة بوصفها الشخص المقترض وتلتزم الدولة وفقاً لبنود العقد بسداد قيمة القرض ودفع الفوائد المترتبة عليه ، وينتهي العبء المالي للقرض العام بعدة طرق أهمها :

١ - الوفاء بالقرض العام :

يقصد بالوفاء رد قيمة القرض بأكمله إلى المكتتبين فيه ، وذلك في تاريخ استحقاقه، ولا يتصور انقضاء القرض العام بواسطة الوفاء إلا بالنسبة للقروض محددة المبلغ وقصيرة الأجل ، لكي تتمكن الدولة من تدبير سدادها من مواردها العادية ، أما القروض طويلة ومتوسطة الأجل فإن الدولة لا تفي بها دفعة واحدة ، بالنظر إلى كبر حجمها ، وإنما تلجأ إلى استهلاكها على عدة سنوات .

والدولة حين تقوم بسداد مبلغ القرض متى حل ميعاد الوفاء به ، مثل هذا الإجراء من قبل الدولة في تسديد ديونها في الوقت المحدد يدعم مركزها المالي والاقتصادي ويشجع الأفراد والمؤسسات والدول على الاكتتاب في قروضها مستقبلاً ، أما إذا استخدمت الدولة طريقة معينة للوفاء بقروضها لم ترد في عقد القرض وأدى استخدامها إلى ضرر بالحقوق المالية لحاملي السندات (مثل تسديد القرض قبل مواعده) فإن ائتمان الدولة سوف يكون في وضع ضعيف بالنسبة للجمهور بشكل عام والمكتتبين بسندات القروض بشكل خاص ، إضافة إلى أن الدولة سوف تواجه صعوبات كبيرة في تصريف سندات قروضها الجديدة مستقبلاً .

٢ - إنكار القرض العام :

قد تقدم الدولة على إنكار القرض العام بإعلانها الامتناع عن سداد أصل الدين وفوائده، وهذا الامتناع قد يكون مؤقتاً أو نهائياً وقد يكون كلياً أو جزئياً.

ويمثل إنكار القرض طريقة غير عادية للتخلص من عبء القرض ويترتب عليها

ما يلي :

- أن هذا الإجراء ينافي العدالة ، خاصة وأنه يؤدي إلى إساءة إعادة توزيع الدخل القومي خاصة إذا كان جزء كبير من المكتتبين في القرض من صغار المدخرين .
- فقدان ثقة المقرضين في الدولة ومن ثم القضاء على فرصتها في عقد قروض جديدة .
- إنكار القروض الأجنبية يهز الثقة المالية في الدولة ويسبب إلى سمعتها الائتمانية .
- إنكار القروض الأجنبية قد يترتب عليه نتائج سياسية سيئة تتمثل في (المقاطعة ، الحصار الاقتصادي ، التدخل العسكري) .

وإنكار القرض العام لا يكون دائماً بسبب عدم قدرة الدولة على الوفاء بأعباء الدين العام ، بل يمكن أيضاً أن تكون له أسباب أخرى ، كأن ترفع الدولة عن نفسها ما وقع عليها من إجحاف واستغلال عند عقد هذه القروض "خصوصاً في القروض الخارجية"، إلا أن الطريق الأسلم لرفع هذا الغبن يمكن أن يتم اتفاقياً مع الدول الدانئة من خلال طلبات إعادة الجدولة لتلك الديون لتخفيض سعر الفائدة ، والتنازل عن جزء

من أصل الدين أو الفوائد ، وإطالة فترة السماح السابقة على البدء في سداد أقساط القرض وفوائده .

وقد يكون إنكار الدين العام الداخلي بقصد تحقيق إعادة توزيع الثروات في المجتمع وتقريب الفوارق بين الطبقات ، متى كان المكتتبون في القرض من الطبقات الغنية ، وهو ما يجعل إنكار الدين شبيهاً بالمصادرة .

وقد يأخذ إنكار الدين العام صورة الإنكار الكلي للدين أو الإنكار لجزء منه وهو أخف وقعاً من الإنكار الكلي للدين العام ، وكذلك فقد يكون إنكار الدين العام صراحةً بإعلان الدولة المدينة لذلك ، وقد يكون ضمناً بامتناعها عن سداد فوائد وأصل القرض .

٣ - التنازل عن الدين الناتج عن القرض :

يقصد به أن يتنازل الدائنون عن ديونهم الناتجة عن القرض العام على الدولة ، وذلك لإظهار مساندتهم لها فيما تمر به من ظروف سياسية أو اقتصادية، حيث غالباً ما يحصل هذا التنازل عن الدين أثناء الأزمات الكبرى كالحروب أو الكوارث الطبيعية أو نتيجة لتغير نظام الحكم .

ومن الأمثلة التاريخية للتنازل عن الديون الناشئة عن القرض العام ، هو ما قام به المواطنون الإيطاليون من تسليم لسنداتهم إلى حكومة موسوليني عام ١٩٢٨ والذي قام بحرق تلك السندات بمناسبة الذكرى السادسة لتأسيس الحكم الفاشي في إيطاليا .

وقامت الولايات المتحدة الأمريكية بإلغاء الديون العسكرية المستحقة على مصر عندما أعلن مجلس الشيوخ الأمريكي في التاسع عشر من أكتوبر عام ١٩٩٢ موافقته على إلغاء تلك الديون والبالغة نحو (٧.٢) مليار دولار ، كما قرر الرئيس الفرنسي فرانسوا ميتران في مايو ١٩٨٩ شطب الديون المستحقة لفرنسا على (٣٥) دولة الأكثر فقراً في العالم ، وقد بلغت قيمة هذه الديون (٣٥.٢) مليار دولار أمريكي .

المبحث الثالث

التخفيف من عبء القروض العامة

إن الوفاء بالقرض العام يشكل سبيلاً لانقضائه مرة واحدة والتخلص من عبئه ، كما أن استهلاكه بصورة تدريجية يشكل السبيل نفسه على مدار حياة القروض ، ومع ذلك تلجأ الدولة إلى إتباع أساليب أخرى تهدف منها إلى التخفيف من الأعباء المالية للقرض العام بالتخلص من القرض بعقد قرض آخر جديد ، كما هو في حالي التثبيت والتبديل ، أو عن طريق استهلاك القرض العام.

١ - تثبيت القرض العام :

يقصد بتثبيت القرض العام قيام الدولة بتحويل قرضها العام من قرض سائر أو قصير الأجل عند ميعاد استحقاقه إلى قرض متوسط أو طويل الأجل على سبيل التأييد أو التوقيت ، وذلك بإصدار قرض جديد بمبلغ القرض نفسه وأجل جديد مختلف .

ويأخذ التثبيت أحد أسلوبين :

- **التثبيت الإجباري :** حيث تفرضه الدولة بإرادتها المنفردة ، وذلك بإجبار الدائنين على قبول القرض الجديد بدلاً من القرض القديم ، وهذا الأسلوب شكل من أشكال الامتناع عن التسديد وإخلال بشروط العقد ، وهذا الأسلوب يضعف الثقة في مالية الدولة ويضر بالانتماء العام كما لا يصح اللجوء إليه في دولة القانون .

- **التثبيت الاختياري :** تتم هذه العملية عن طريق قيام الدولة بإصدار قرض متوسط أو طويل الأجل بنفس قيمة القرض قصير الأجل ، مع السماح لحملة سندات هذا القرض الأخير بالاكنتاب في القرض الجديد بذات الاذونات التي يملكونها ، وفي هذه الحالة يتم تثبيت القرض في الحدود التي يقل فيها أصحاب سندات القرض القديم الاكنتاب في القرض الجديد ، وتستخدم الدولة المبالغ التي دفعها المكتتبون الجدد في سداد سندات القرض القديم التي لم يكتتب أصحابها في القرض الجديد . ويتوقف نجاح التثبيت على معدل فائدة القرض الجديد المثبت الذي طرحت سندات العامة للاكنتاب به ، ويعيب هذا الأسلوب أنه مكلف للخزانة العامة .

٢ - تبديل القرض العام :

كثيراً ما تلجأ الدول إلى عقد قروض عامة بفائدة مرتفعة في أوقات الأزمات، ثم تتغير بعد ذلك الظروف الاقتصادية والسياسية وتتخلص الدولة من متاعبها الوقتية ، وينخفض سعر الفائدة في السوق وتجد الدولة الفرصة سانحة لتخفيف أعباء الميزانية بعملية تبديل القرض العام .

ويقصد بتبديل القرض العام إحلال قرض عام جديد منخفض الفائدة محل قرض عام قديم مرتفع الفائدة ، وذلك بعمليتين متلازمتين ومرتبطتين بعضهما البعض ، الأولى هي تسديد القرض القديم ذي الفائدة المرتفعة ، والثانية إصدار قرض جديد بمعدل فائدة أقل ، هادفة من ذلك إلى وضع شروط أكثر ملاءمة للمدين تتمثل في تخفيض سعر الفائدة ، ومن ثم تخفيض عبء الدين العام ، مثال ذلك أن تستبدل الدولة قرصاً سعر فائدته (٤%) بقرض آخر سعر فائدته (٥%) .

ومن المعروف أن التبديل يسري على الديون المثبتة مؤبدة أو مؤقتة لأجل متوسط أو طويل ، أما القروض قصيرة الأجل ، فيسري عليها التثبيت لا التبديل.

أنواع التبديل :

أ - التبديل الاختياري :

عندما تقوم الدولة بطرح قرض جديد بفائدة منخفضة لتسديد القرض ذي الفائدة المرتفعة تخير حملة سندات الأخير بين أمرين ، إما تخفيض سعر الفائدة، وإما تسديد الدين بقيمته الاسمية ، ويتم التبديل إذا اختار الدائن تخفيض الفائدة ضمن مدة زمنية غالباً ما تكون بين أسبوع وشهر.

ولا شك في أن ذلك من سلطة الدولة في القرض غير محدد المدة ، أما القرض المؤقت فلا شك أن الأمر يحمل في طياته إكراهاً معنوياً للمقرضين بين استرداد أصل قرضهم قبل أوانه وحرمانهم من الفائدة المرتفعة طوال المدة الباقية له ، وبين قبول القرض الجديد بفائدة منخفضة ، وواضح أن كلا الأمرين يتضمن خسارة للمقرض ، ويفقد الثقة في القدرة المالية للدولة ، وهو ما يترتب عليه إحجام أصحاب المدخرات عن شراء سنداتهما مستقبلاً .

ب - التبديل الإجباري :

في هذه الصورة تلجأ الدولة إلى إجبار حاملي سندات القرض القديم ذي الفائدة المرتفعة على قبول سندات القرض الجديد المنخفض الفائدة دون اعتبار لرأي الدائنين ، وذلك بما لها من حق السيادة ، وما من شك أن هذا الإجراء الذي يتعارض ونصوص عقد القرض يتعين على الدولة ألا تلجأ إليه لما يشكله من تأثير ضار بالثقة بها وبمركزها المالي ، كما أن التبديل الإجباري للدين العام مع ذات المقرضين يعني إنقاص حقوقهم في القرض الأول ، حيث تخفض الفائدة التي كانوا يحصلون عليها ، وهو ما يدخل في عداد الإنكار الجزئي للدين.

ج - التبديل المستمر :

ويكون ذلك عندما تقرر الدولة تخفيض فائدة القرض بطريقة غير ظاهرة كقرض ضريبية على فوائد القرض أو تخفيض قيمة عملتها النقدية ، مما يؤدي إلى تخفيض القيمة الحقيقية للفوائد .

ويشترط لنجاح عملية التبديل من الوجهة المالية توفر شروط منها :

أ - انخفاض سعر الفائدة في السوق وقت التبديل عما كانت عليه وقت عقد القرض القديم كأن يكون السعر السائد عند عقد القرض (٥%) وأصبح (٣%) .

ب - توفر الثقة في الدولة ووجود المال الكافي في السوق وقيام الظروف السياسية الملائمة حتى يقبل الجمهور على الاكتتاب في القرض الجديد .

ج - عدم مغالاة الدولة في تخفيض سعر فائدة القرض الجديد إذ ينصح الكتاب لنجاح سياسة التبديل ، أن يكون السعر الجديد أقل من القديم وأكبر من سعر الفائدة السائد في السوق ، فإذا كان سعر الفائدة في سندات القرض هو (٥%) وأصبح (٣%) في سوق الأوراق المالية ، فإن سعر الفائدة في حالة التبديل يمكن أن يكون (٤%) مثلاً، وتبرير هذا الإجراء ، أن الجمهور يجد فيه حافزاً يحمله على الاحتفاظ بسندات

القرض والرضاء بسياسة التبديل ، ما دام أن سندات القرض لا زالت تعطي فائدة تزيد عن الفائدة التي تعطيتها وسائل الادخار الأخرى .

٣ - استهلاك القرض العام :

يقصد به قيام الدولة بالتخلص تدريجياً من عبء القرض الأصلي مع فوائده، أو هو سداد قيمته تدريجياً على دفعات إلى حاملي سندات خلال فترة معينة وفقاً لما تقضي به شروط إصداره ، وبذلك يكون الاستهلاك شكلاً من أشكال التخفيف من أعباء القروض العامة عند السداد ، إذ أن الدولة بهذا الإجراء تخفض به رأس مال القرض ومن ثم فوائده.

وكما ذكرنا بعض القروض يكون محدد المدة وبعضها يكون مفتوحاً ، ولذلك فإن استهلاك القروض محددة المدة يكون إجبارياً على الدولة عند حلول أجل انتهاء القرض، بعكس القروض المفتوحة المدة فإن استهلاكها يكون اختياريّاً للدولة لأنها غير ملزمة بالسداد في أجل معين .

واستهلاك الدين العام يتم تدريجياً لكل السندات أو تدريجياً لبعض السندات ، والاستهلاك التدريجي لكل السندات يعني قيام الدولة بدفع جزء من أصل الدين (قسط) على مراحل دورية محددة إلى حين استهلاك القرض تماماً ، ويتم ذلك لحاملي هذه السندات في آن واحد .

ويعيب هذا الأسلوب أنه لا يمكن أصحاب السندات من الحفاظ على رؤوس أموالهم المستثمرة في السندات أو من حسن استخدامها بعد انتهاء مدة القرض ، بل وقد تدفعهم هذه الطريقة إلى زيادة الميل للاستهلاك على حساب الادخار والاستثمار . أما الاستهلاك التدريجي لبعض السندات فهو استهلاك كلي لبعض السندات التي تسفر عنها القرعة التي تجرى لهذا الغرض .

أ - أساليب استهلاك القرض العام :

يمكن التمييز بين ثلاثة أساليب لاستهلاك القرض العام :

الأول : الاستهلاك على أقساط سنوية محددة :

وهي أكثر طرق الاستهلاك شيوعاً وخصوصاً في مجال القروض العامة الطويلة الأجل ، حيث تخصص الدولة في كل سنة لحملة السندات قسطاً معيناً لسداد القرض، بحيث يشتمل هذا القسط على الفوائد المترتبة على جميع السندات غير المستهلكة مضافاً إليها جزء من رأس مال الدين ، ومثاله كما لو كانت المدة المحددة لاستهلاك القرض عشر سنوات ، فإن الدولة تسدد قيمة كل سند مع فوائده عشرة أقساط سنوية متساوية يحتوي كل قسط منها على جزء من أصل الدين والفوائد ، بحيث يكون في السنوات الأولى الجزء الذي يمثل الفوائد أكبر نسبياً ، ثم يأخذ بالتناقص كلما قرب أجل السداد ، وذلك لقيام الدولة بالوفاء بجزء من رأس مال القرض على مدار سنوات الاستهلاك حتى يتم السداد التام .

ويؤخذ على هذه الطريقة أنها تضر بصغار حملة السندات ، لأنها لا تمكنهم من المحافظة على رؤوس أموالهم وتشجعهم على إنفاق كل ما يدفع لهم لعدم تمييزهم بين ما يعد دخلاً وما يعد جزءاً من رأس المال ، وبذلك يبددون مدخراتهم ويميلون نحو

الاستهلاك بدلاً من الادخار ، فضلاً عن أنهم قد قاموا بترتيب أوضاعهم المالية على أساس استثمار هذه المبالغ وليس إنفاقها ، كما أنها لا تمكن الدائن من الحصول على رأس ماله دفعة واحدة ، تمكنه من إعادة استخدامه على الوجه الذي يراه مناسباً للاستفادة منه.

الثاني : الاستهلاك بطريق القرعة :

وذلك بأن تسدد الدولة كل سنة عدداً من السندات بطريقة القرعة ، وتردها إلى أصحابها بقيمتها الاسمية ، ويتم ذلك إما سناً سناً وإما على أساس أرقام السندات الفردية أو الزوجية ، وإما على أساس اختيار المجموعات ، ومثاله لو كانت القيمة الاسمية للدين مليون دينار موزعة على مائة ألف سند بطريق القرعة وترد قيمتها إلى أصحابها بالقيمة الاسمية ، وتتفق هذه الطريقة مع طريقة الاستهلاك السنوي في أن كليهما تخفف من إجمالي عبء الدين العام ووفاء له بقيمته الاسمية ، ويختلفان بأن الاستهلاك بطريق القرعة يؤدي إلى سداد القيمة الكاملة لعدد معين من تلك السندات كل سنة على خلاف الاستهلاك السنوي القائم على رد نسبة معينة من قيمة جميع السندات .
وما يعيب هذه الطريقة عنصر المفاجأة التي تحل بالدائنين الذين ترد إليهم قيمة سنداتهم الاسمية في وقت ربما لا يجدون فرصة مواتية لإعادة استثمار قيمتها ، فضلاً عن الضرر الذي قد يلحق بالدائنين حملة السندات إذا كان سعرها في سوق الأوراق المالية قد ارتفع فوق سعر التكافؤ ، عندئذ ترد إليهم بقيمتها الاسمية ، وبخلاف ذلك تكون هذه الطريقة مفيدة وفي صالح الدائن إذا كانت قيمة السندات في السوق المالية منخفضة ، فيمكن استردادها بقيمتها الاسمية عند الاكتتاب وإعادة توظيفها بشراء سندات جديدة من السوق المالي بأقل من قيمتها الاسمية ويربح الفرق بينهما .

الثالث : الاستهلاك عن طريق شراء السندات من السوق المالي :

عندما ترى الدولة أن سعر السندات في سوق الأوراق المالية قد بدأ بالانخفاض وسيقل انخفاضها من قيمتها الاسمية ، وأن لديها فائض نقدي ، فإنها تتدخل بشراء سندات الدين مباشرة من السوق المالي وتقوم بإتلافها رابحة الفرق بين القيمة الاسمية للسندات التي تكون مدينة بها بحسب الأصل وسعر السداد المنخفض ، وبذلك يكون في الإمكان تغطية شراء سندات أخرى بقيمة هذا الفرق .

ويفضل أن تتم عملية الشراء على فترات لا دفعة واحدة لأن إقبالها على شراء السندات من السوق المالي مرة واحدة سيؤدي حتماً إلى ارتفاع سعرها وفقاً لقاعدة العرض والطلب وانعكاسات كل منها على الآخر ، في حين أنه إذا كانت قيمة السندات في السوق المالية أعلى من قيمتها الاسمية فإنه ليس من مصلحتها أن تقبل على شراء هذه السندات لأن ذلك يكلفها عبئاً مالياً إضافياً هي في غنى عنه وفي إمكانها استخدام وسيلة أخرى كالاستهلاك السنوي أو الاستهلاك بالقرعة .

ب - تمويل استهلاك القروض العامة :

إن استهلاك القروض العامة يستلزم وجود أموال تستخدمها الدولة في استهلاك السندات ، ولذا تعمل الدولة على تدبير الموارد اللازمة لاستهلاك القرض ، ويمكن للدولة أن تلجأ إلى أكثر من وسيلة لضمان توفير التمويل اللازم لاستهلاك القروض

العامة .

- ١ - تتم عملية الاستهلاك من خلال وفورات الميزانية ، مثل فائض حصيلة الضرائب عن النفقات العامة ، ولذلك يعتبر القرض العام ضريبة مؤجلة .
 - ٢ - يمكن تغطية هذا الاستهلاك بتخصيص حصيلة بعض الضرائب والإيرادات العامة الأخرى لخدمة الدين العام .
 - ٣ - يمكن للدولة أن تلجأ لتغطية استهلاك القروض التي عقدت لمواجهة حالات طارئة " كالحروب مثلاً " إلى فرض ضرائب استثنائية على رأس المال .
 - ٤ - يمكن أيضاً أن يستهلك القرض ويغطى بقرض جديد أو أن يمد أجل القرض القصير ليصبح قرضاً طويلاً .
 - ٥ - يمكن أن تلجأ الدولة للإصدار النقدي الجديد لتغطية القروض الوطنية عند استهلاكها ، وإن كان هذا الأسلوب يؤدي إلى التضخم لأنه يسفر عن تدهور قيمة النقود .
 - ٦ - يمكن للدولة استهلاك القرض بطريق الفائدة المركبة (نظرية بريس)، مقتضى هذه النظرية أن تنشئ الدولة صندوقاً للاستهلاك يتمتع بذاتية مستقلة تمدد الدولة بمبلغ أصلي يعد كرأس مال وبمبلغ تزوده به الخزينة مهما كانت ظروفها المادية تمكن الصندوق من القيام بشراء سندات الدين العام دون أن يقوم بإعدامها وأن يحتفظ بها ويتقاضى الفوائد المترتبة عليها من الدولة ليعيد استخدام حصيلة هذه الفوائد في شراء سندات أخرى باستمرار ، ويظل باستمرار يباشر هذه الطريقة فتزداد الفائدة ومن ثم يزداد المال بحيث يسمح باستهلاك كامل الدين .
- وواضح أن هذه الطريقة تعتمد على الأثر التراكمي الكبير للفائدة المركبة، ولكن يؤخذ عليها :**
- أن نزول الدولة إلى السوق لشراء السندات يؤدي إلى ارتفاع أثمانها ومن ثم زيادة العبء على الميزانية العامة .
 - استحالة استمرار الدولة سنوياً في دفع المبلغ المخصص للاستهلاك ، بسبب وجود عجز طارئ على الميزانية لا تتمكن معه الدولة من تخصيص المبلغ السنوي المقرر للصندوق .
 - أن إحجام الصندوق عن إعدام السندات وتوافر رصيد نقدي لديه لشراء السندات الحكومية يغري الدولة على التصرف بهذا الرصيد إذا اشتدت حاجتها إلى الأموال ، كما أن شراء السندات الحكومية وعدم إعدامها لغايات استيفاء الفائدة عنها لا يؤدي إلى تخفيف الأعباء المالية الحقيقية ، وذلك لأنه لم يكسب من هذه العملية شيئاً .

القسم الثالث

الموازنة العامة للدولة

إن الموازنة التي ينحصر همها في إعطاء الدولة
خبزها كفاية عامها ، لا تعتبر موازنة مالية راقية إلا
بقدر ما يعتبر شعراً كل كلام موزون ومقفى .

القسم الثالث

الموازنة العامة للدولة

في النظام البرلماني الديمقراطي ، تكاد الموازنة العامة تكون أبرز المسؤوليات المنوطة بالدولة عامة ، وبمجلس الشعب بشكل خاص ؛ فالموازنة ترسم السياسة العامة للدولة ، وتعكس توجهاتها الاقتصادية والإنمائية وشراكة المواطنين كافة في معرفة واجبههم الضريبي أو حقهم في الخدمات .

وقد تبدو الموازنات للكثيرين عنواناً لموضوع رقمي وجاف تصطف فيه البيانات وتتوزع الاعتمادات ، وتتوازن أو تتفاوت فيها النفقات والواردات ، وتتوالى ضمنها الجداول ، وتتسلل إلى حلبتها بعض المواد الضريبية ، وبعض التعديلات في الرسوم . لكن ما ترمز إليه الموازنة العامة في كل دولة وما تدل عليه أو تترجمه فهو أوسع وأعمق بكثير ، أنه يتناول مضمون السياسات المعتمدة من قبل الحكومات المتعاقبة على الحكم ، بل هي مرآة الحكم بذاته ، في فلسفته المالية وتوجهاته الاقتصادية وقواعده الضريبية ، وخياراته الاجتماعية والتربوية والصحية ، ومناخاته القطاعية زراعياً وصناعياً وخدمائياً ، وحتى في درجة اهتماماته الأمنية والعسكرية ، كما تعكس المناقشات والمداخلات المناخ السياسي الذي يسود الدولة على مدى عقود طويلة .

والموازنة العامة في مفهومها الحديث ليست بيانات مالية وحسابات أو مجرد أرقام صامتة أو ساكنة ، كما أنه لا تقتصر على تقدير إيرادات الدولة ونفقاتها ، وإجازة التحصيل والإنفاق عن سنة مقبلة تتعادل نفقاتها وإيراداتها بصورة دقيقة، بل أصبحت الموازنة تعبر عن مجمل النشاط الاقتصادي للدولة ، وعن سياستها الاجتماعية والاقتصادية والمالية والإنتاجية والتربوية والإنمائية ، وهي تستخدم كوسيلة للتأثير بواسطة القوانين والأدوات المالية المتعددة على تحقيق عملية التطوير والتغيير المستقبلي للبلاد ، ولا سيما من الناحيتين الاقتصادية والمالية ، وهي كذلك تسهم بتحديد الدور الذي يضطلع به القطاع العام ، وحدوده، ومداه ، والأدوار التي يتولاها القطاع الخاص ، ومدى الحوافز الممنوحة له للقيام بذلك الدور ، وهي لذلك تعبر بصدق عما اعتمدته الحكومة ووافق عليه مجلس الشعب من أولويات لجهة الإنفاق ، وما تم التوافق عليه من مصادر إيرادات نتيجة السياسات الضريبية المعتمدة من قبل كل من الحكومة ومجلس الشعب ، إلى جانب ذلك فإن الموازنة تمثل الأداة التي تسهم الدولة من خلالها في تحول نحو المواكبة للتغيرات الحاصلة في المجتمع والاقتصاد ، وذلك من خلال الاستثمارات والبرامج المعتمدة ، وهي في ذلك تسهم في تحريك الدورة الاقتصادية ودفع وتعزيز النشاط الاقتصادي العام ، وتحفيز القطاع الخاص على الإنتاج والمبادرة والاضطلاع بدور متنامي الأهمية .

وتعبر الموازنة أيضاً عن الواقع المالي والاقتصادي للدولة ، في ظرف معين وفي زمن معين ، وهي تعكس أوضاع البلاد المالية والاقتصادية وتبين القدرات والإمكانات المتاحة ، والحاجات ، وتفتح آفاقاً للمستقبل من خلال البرامج والمشاريع التي تلحظها لكي يتم العمل على تحقيقها لإطلاق عجلة البلاد الاقتصادية ، والارتقاء بمستوى

المعيشة وتأمين الرفاه الاجتماعي والإنساني .
فالموازنة العامة ، بهذا المفهوم وبقدر ما تفصح عن الواقع فهي في الوقت نفسه أداة تغيير وتطوير ، وتشكل إطلاقة على المستقبل ، وتتجسد فيها حاجات الدولة وأمني الناس وتطلعاتهم ، وعلى هذا الأساس ترتبط الموازنة العامة بالرؤية الاقتصادية والإنمائية الشاملة للدولة .
ولا شك أن دراسة الموازنة العامة تثير جوانب متعددة ، قانونية واقتصادية ومالية وسياسية واجتماعية ، ومن هذا المدخل يمكن تناول الموازنة العامة للدولة من خلال الفصول التالية :

- الباب الأول : طبيعة وماهية الموازنة العامة وتطورها .
- الباب الثاني : قواعد إعداد الموازنة العامة .
- الباب الثالث : دورة الموازنة العامة .

الباب الأول

طبيعة وأهمية الموازنة العامة وتطورها

مع توسع مفهوم ودور الدولة في المجتمع وانتقاله من الدور المحايد إلى التدخل في كافة الفعاليات الاقتصادية والاجتماعية ، تغير مفهوم الموازنة العامة للدولة ، فأصبح يأخذ اتجاهاً وأبعاداً جديدة تعبر بشكل رئيسي عن طبيعة الهياكل الاقتصادية والاجتماعية والسياسة المالية والنقدية ، سواء أكان ذلك في اقتصادات الدول الاشتراكية أم الرأسمالية وكذلك المختلطة .

وتتضح طبيعة الموازنة العامة من خلال عدة مداخل ، فهي وثيقة سياسية تبرز فلسفة الدولة في شتى الميادين ، وأداة فعالة لتنفيذ سياستها الاقتصادية ، وهي مجموعة جداول لأرقام حسابية ، تتعلق بالاعتمادات المخصصة والإيرادات المتوقعة الحصول عليها ، تتطلب إجازة برلمانية دورية تفرضها قواعد دستورية ، وهي أداة لتوزيع المسؤوليات على السلطات العامة التنفيذية والتشريعية في ظل شكل نظام الحكم السائد . وسوف نقسم هذا الباب إلى فصول أربعة : الفصل الأول : في تاريخ وتطور الموازنة العامة ، الفصل الثاني : في تعريف الموازنة العامة ، الفصل الثالث : في طبيعة وأهمية الموازنة العامة ، الفصل الرابع : في تمييز الموازنة العامة عن غيرها من الظواهر المشابهة .

الفصل الأول

تاريخ وتطور الموازنة العامة

جاء التنظيم المالي لدى الفينيقيين مزيجاً من وسائل مختلفة ، يؤمن بواسطتها جمع الواردات ودفع ما يترتب على خزينة الدولة من متوجبات ، من ذلك نظام الاقطاعات التي يستثمرها أشخاص لقاء ما يؤدونه للدولة من خدمات الجمرک ، والهدايا العادية والاستثنائية ، والمدفوعات العينية ، والغرامات والضرائب المختلفة

أما النظام المالي لدى بلاد الفرس ، فقد شهد تطوراً مهماً ، وكانت الواردات تقوم إلى جانب الهدايا والغرامات وغيرها من الطرق الاستثنائية على أساسين رئيسيين : ضريبة الرؤوس ، والضريبة العقارية ، مما يفرض على الدولة تنظيم إحصاءات تؤمن لها إيرادات غير رمزية .

يعتقد أن الرومان هم أول من نظم الموازنة تاريخياً ، حيث كانت توضع لمدة خمس سنوات في عصر الإمبراطورية الرومانية (من عام ٢٩ ق . م إلى عام ٣٩٥ م) حيث كان هناك نظام ضرائبي منظم ، وتبعاً لفكرة الدولة عند الرومان كانت تعتبر الضريبة عملاً من أعمال السلطة العامة ، وكان ممثلو السلطة العامة هم الذين يقدرونها ويحصلونها طبقاً لإجراءات محددة سلفاً ، ومع انهيار الإمبراطورية الرومانية بدأ الملوك الذين حلوا محل الإمبراطورية يفقدون من سلطانهم في فرض الضرائب بشكل مستمر ، وانتهت هذه الفكرة بانتهاء الإمبراطورية الرومانية .

لكن الموازنة بمفهومها الحديث هي من وضع انجلترا ، كان الملك يغطي نفقات المملكة بما قدرت عليه أملاك التاج الخاصة ، وكانت له الحرية في الإنفاق كما يرغب وكان يفرض على الشعب ضرائب استثنائية .

اضطر الملك شارل الأول في عام ١٦٢٨ أن يصدر وثيقة الحقوق *Petition of Rights* حيث جاء فيها ضرورة موافقة النواب على ما يفرض من ضرائب ، وامتنع الملك عن جباية أي مورد كان قبل الحصول على موافقة البرلمان .

واستطاع البرلمان الانجليزي في القرن السابع عشر أن ينتزع من الملك جميع الصلاحيات المتعلقة بفرض الضرائب وجبايتها وإنفاقها ، وبعدها انطلقت الفكرة إلى سائر الدول وأولها كانت فرنسا ، حيث كان التاج يستقل في فرض الضرائب ، وفي عام ١٧٨٩ اجتمعت الجمعية الوطنية وقررت عدم قانونية كل ضريبة لم تأذن هي بجبايتها، وبدأت الموازنة تأخذ شكلها الحالي في فرنسا بعد الثورة الكبرى .

وأصبحت السلطة التشريعية تأذن بالجباية والإنفاق ولا يعطى هذا الإذن لأكثر من سنة ، وعلى ما يبدو أن كلمة موازنة قد ظهرت للمرة الأولى مطلع القرن التاسع عشر، ويرقى التعريف القانوني بها إلى قانون فرنسي صدر عام ١٨٦٢ .

ويمكن تلمس تطور مفهوم الموازنة من خلال التعديلات التي طرأت على التعريف الذي أعطي لها في النصوص القانونية والتنظيمية المتعاقبة في فرنسا ، التعريف الأول للموازنة في فرنسا نجده في المادة الخامسة من المرسوم الصادر في ٣١ مايو ١٨٦٢ والذي نص : أن الموازنة هي الصك الذي تقدر وتجاز فيه الإيرادات والنفقات السنوية

للدولة وللمصالح الخاضعة لنفس القواعد .
ولقد اعتبر البعض أن هذا التعريف يجعل مفهوم الموازنة يقوم على أسس ثلاثة ،
الصفة المحاسبية ، سنوية المدة ، والتوازن بين النفقات والإيرادات ، وفي العام ١٩٥٩
صدر في ٢ يناير القانون الجديد المتعلق بالموازنة وينص على ما يلي :
- أن القانون المالي كل سنة يقدر ويجيز جميع إيرادات ونفقات الدولة عن سنة مالية .
- أن القوانين المالية تحدد طبيعة وتوزيع إيرادات ونفقات الدولة بما يحقق التوازن
الاقتصادي والمالي .

ومن خلال هذا التعديل الذي أعطي للموازنة برزت العلاقة العميقة بين نشاط
الدولة المالي ونشاط الإدارات والمؤسسات العامة والخاصة ، حيث أصبحت الموازنة
الأداة التي تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية بما يكفل التوازن العام في
البلاد على الصعيدين الاقتصادي والاجتماعي .

الموازنة العامة عند العرب :

- " كانت الخزينة في بدء ظهور الإسلام عبارة عن الصدقات والزكوات التي كانت
تتجمع لدى الرسول صلى الله عليه وسلم ينفقها في وجوه المصلحة العامة .
- أما الغنائم فكانت تعود لبيت المال ، وتوزع على المسلمين بعد إخراج خمسها للنبي
وأهل بيته ، وفي عهد الخلفاء الراشدين توسعت موارد الخزينة بعد فرض
الخراج والعشر والصدقات والجزية والمكوس ، وأصبح كثير من الضياع
والأراضي ملكاً لبيت المال يستثمرها لحسابه الخاص ، وكانت هذه الموارد على
جسامتها تنفق جميعها بدون أن يخزن منها شيء " .
- " وعندما امتدت الفتوحات العربية في عهد الأمويين والعباسيين وانتظمت شؤون
الإدارة ، ازدادت موارد الدولة بصورة عظيمة كما ازدادت نفقاتها .
- ويمكن تقسيم هذه الموارد والنفقات كما جاء في كتاب الخراج لأبي يوسف إلى ثلاثة
خزائن : خزينة الأخماس ، وخزينة الخراج ، وخزينة الصدقات " .
- " خزينة الأخماس تتألف من خمس الغنائم والأفياء ، ولما تولى الخلافة عمر بن
الخطاب رد الأخماس إلى بيت المال ، وعين الرواتب لمستحقيها من أهل البيت
ومن القائمين بخدمة الخليفة " .
- " أما خزينة الخراج ، فهي تتألف من الخراج والجزية والعشور من غير المسلمين
وهي بيت مال الدولة الأساسي ، وتصرف أموالها في المصالح العامة بحسب ما
يرى الإمام " .
- " وتتألف خزينة الصدقات من الزكاة التي يعطيها المسلمون على الأنعام والنقود ،
وأموال التجارة وحاصلات أرضهم العشرية ، وهي تصرف في ثمانية وجوه
للفقراء والمساكين والعاملين عليها ، والمؤلفة قلوبهم ، وفي الرقاب ، والغارمين،
وفي سبيل الله وابن السبيل " .

وكان للخزينة حساب خاص يدون فيه رقم الخارج والداخل ، تبعاً للقاعدة التي
وضعها عمر ، وكانت الأموال تجبى في عهد الخلفاء الراشدين بواسطة العمال الذين
كانوا ينفقون منها ما يحتاجون إليه ، ثم يرفعون الباقي إلى الخليفة، ثم أصبحت الجباية

في عهد الأمويين تجرى بطريقة التقبيل (التلزييم) ، أما وجوه الإنفاق فلم تكن مقيدة بأصول قانونية معينة ، إذ كان الخليفة يتصرف بأموال خزينته ، والعامل بأموال ولايته، دون أن يكون هذا أو ذلك مقيداً بقانون أو موازنة .

" وبالنتيجة يظهر أن العرب وإن كانوا قد بلغوا شأناً عالياً في طرح الضرائب والمكوس وتفننوا في طريق جبايتها وجمعوا أموالاً ضخمة ، غير أنهم لم ينظموا موازنة بالمعنى الذي نفهمه ، ولم يجرؤوا على قاعدة وأصول ثابتة ، بل كانت هذه القواعد تتبدل بين سنة وسنة وخليفة وآخر ، بإلغاء الوظائف وإحداث غيرها ، وتخصيص الرواتب وإبطال غيرها بلا قيد ولا شرط ، كما أنهم لم يعرفوا قواعد الموازنة الحديثة كقاعدة الشمول، وعدم التخصيص ، وقاعدة الوحدة الخ

الفصل الثاني

تعريف الموازنة العامة

الموازنة لا تشكل حدثاً بحد ذاتها بل هي عملية تمتد على عدة مراحل وعلى فترات مختلفة ، وتشمل هذه المراحل التخطيط والإعداد والدراسة ، والإقرار في مجلس النواب ، والتنفيذ والمراقبة بما في ذلك التدقيق .

الموازنة في الشكل أداة حياة الدولة طوال عام كامل ، ولكنها أساساً مرحلة سنوية من خطة مالية اقتصادية تتوخى الانطلاق إلى أبعد والتوجه إلى أفضل .

إذن للموازنة أهداف تختلف عن الميزانية ، فإذا كان هدف الميزانية تحقيق الأرباح فإن للموازنة أهدافاً تعمل الدولة على تحقيقها ، ومن أهدافها :

- تحصيل الأموال والضرائب والرسوم من المكلفين وتخصيصها لإدارة شؤون الدولة وأفراد المجتمع ، كما أنها تعمل على تنويع الفوارق بين طبقات المجتمع الواحد ووضع الخطط والبرامج للاستفادة من المال العام .

- متابعة الأداء الوظيفي في كافة إدارات الدولة .

- مراقبة تنفيذ الموازنة .

- التقيد بأحكام القوانين المالية الخ .

فالموازنة العامة برنامج عمل متفق عليه فيه تقدير للإنفاق العام للدولة ومواردها لفترة لاحقة ، تلتزم به الدولة وتكون مسئولة عن تنفيذه ، فهي تمثل الوثيقة الأساسية لدراسة المالية العامة لأي دولة من الدول ، إذ أنها تشمل بنود الإنفاق العام ، وكيفية توزيع موارد الدولة على مختلف الخدمات التي تقدمها لمواطنيها ، بالإضافة إلى أنها تبين لنا كيفية حصول الدولة على مختلف الإيرادات العامة التي تمول بها هذا الإنفاق .

وإذا كانت الموازنة بيان تقديري لنفقات أو إيرادات الدولة عن مدة مستقبلية تقاس عادةً بسنة ، وتتطلب إجازة من السلطة التشريعية ، إلا أنها أداة رئيسية من أدوات السياسة المالية تعمل على تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للحكومة .

يمكننا من خلال هذه المقدمة البسيطة أن نعرف الموازنة العامة للدولة بأنها :

" برنامج عمل مالي يتبلور في شكل وثيقة معتمدة من السلطة التشريعية وينطوي على تقديرات مفصلة لكل من النفقات العامة والإيرادات العامة لسنة قادمة ، وهي الأداة الرئيسية التي تستخدمها السياسة المالية لتحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية " .

ويكشف هذا التعريف عن الجوانب التالية :

١- أن الموازنة العامة للدولة تعتبر برنامج عمل مالي للسلطة التنفيذية الممثلة في الحكومة ، وبالتالي يعكس دور هذه الحكومة في النشاط الاقتصادي .

٢- أن هذا البرنامج يعبر عن ما تلتزم الحكومة بتحقيقه وتنفيذه خلال سنة قادمة .

٣- أن الموازنة العامة تظل مجرد مشروعاً حتى يتم اعتمادها من السلطة التشريعية وتصبح وثيقة معتمدة .

٤- أن برنامج الموازنة العامة ، ينطوي على تقديرات مفصلة لكل من النفقات

والإيرادات العامة مبنية على أسس وقواعد محددة .
٥- أن الموازنة تمثل الأداة الرئيسية للسياسة المالية .
٦- أن الموازنة العامة تعمل على تحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية ، أي أهداف المجتمع الذي تنفذ فيه .
وترى الأدبيات المالية أنه " يجب أن ينظر للموازنة العامة كوثيقة تحوي كلمات وأرقاماً وتقترح نفقات لأغراض وبنود معينة أو كسلوك مقصود ، أو تنبؤ لتحقيق أهداف وسياسات معينة ، أو كسلسلة من الأهداف كل لها تكاليف محددة ، أو كجهاز وأداة للاختيار من بين بدائل الإنفاق أو كخطة أو كعقد بين البرلمان والسلطة التنفيذية أو كمجموعة للالتزامات متبادلة ورقابة متبادلة " .
وهكذا أصبحت الموازنة العامة بهذه التطورات جزءاً من برنامج أوسع ، يعكس مجمل النشاط الاقتصادي والمالي للدولة ، واستخدمت الموازنة كأداة من أدوات التوجيه الاقتصادي والمالي والاجتماعي لتحقيق التنمية الاقتصادية والعدالة الاجتماعية .
مما سبق يتضح أن الموازنة العامة من حيث تحديدها الفني تقوم على العناصر التالية:

الموازنة العامة توقع :

تتضمن الموازنة العامة تقديراً احتمالياً لنفقات الدولة وإيراداتها أي ما ينتظر أن تنفقه السلطة التنفيذية وما يتوقع أن تحصله من إيرادات خلال فترة لاحقة ، ومدى الدقة في التقديرات يشكل عاملاً مهماً لكسب الثقة في أعمال الحكومة من قبل المجتمع والسلطة التشريعية ، فهناك نفقات يسهل تقديرها بدقة على افتراض استمراريتها كأن تكون على شكل التزامات على الحكومة مثل رواتب الموظفين ، كما أن هناك أنواعاً أخرى يصعب تقديرها حيث يعتمد التقدير على عوامل يصعب السيطرة عليها مثل النفقات الاستثمارية، أما تقديرات الإيرادات العامة بالرغم من أنها تتوقف على القوانين الضريبية إلا أنها تتأثر بالنشاط الاقتصادي للفترة اللاحقة ، لهذا عند تقدير كل من الإيرادات والنفقات العامة لا بد من وضع تقديرات للوضع الاقتصادي والاجتماعي المتوقع أن يكون خلال نفس الفترة ، وطالما أن الموازنة العامة هي تنبؤ وتقدير فتجدر الإشارة إلى أن مسار العمل المالي لا يمكن رسمه مقدماً بشكل تام ، لذلك يجب السماح بوجود مرونة كافية لكي تساعد على التكيف مع الاحتمالات غير المتوقعة .

وعلى هذا النحو تنطوي الموازنة العامة للدولة على عملية مستمرة ذات طابع اقتصادي تتضمن تيارات متدفقة من الأنشطة الاقتصادية يعتبر فيها الحاضر امتداداً للماضي ، ويعد فيها المستقبل استمراراً للحاضر ، فعلى الرغم من انصراف تقديرات الموازنة العامة إلى فترة زمنية مقبلة ، فإن هذه التقديرات في حقيقة الأمر تبرز كل من منجزات السياسة المالية للدولة التي تحققت خلال سنوات سابقة ، ومستهدفات هذه السياسة خلال سنوات مقبلة .

وهكذا وبعد نزاع سياسي وتاريخي طويل بين السلطتين التنفيذية والتشريعية حول إعداد الموازنة استقر الأمر على أن تعد السلطة التنفيذية الموازنة وأن تعتمد السلطة التشريعية .

ولكن السؤال الذي يتبادر إلى الذهن الآن هو : لماذا أسند إعداد مشروع الموازنة العامة إلى السلطة التنفيذية ؟

الإجابة تلخص في :

- ١- الموازنة هي التعبير المالي عن سياسة الحكومة وخططها وبرامجها الإنفاقية والمالية على نواحي النشاط المختلفة في المجتمع اقتصادية كانت أو اجتماعية .
- ٢- السلطة التنفيذية أقدر من السلطة التشريعية على تقدير النفقات اللازمة لتسيير الجهاز الإداري للدولة الذي تشرف عليه ، كما أنها أقدر أيضاً على تقدير الحصيلة المنتظر جبايتها من الإيرادات العامة لما لديها من معلومات فنية وبيانات إحصائية عن مقدرة الممولين والأحوال الاقتصادية في الدولة ، وبمعنى آخر أن السلطة التنفيذية خبيرة بأعباء الدولة وبإمكاناتها لأنها هي التي تدير أجهزة الحكم ولأنها تملك الوسائل والأجهزة التي تمكنها من الإشراف المباشر على جميع مرافق الدولة ومعرفة حقيقة الحاجات العامة أو كيفية تغطيتها ، ذلك لأن الموازنة ليست في واقع الأمر سوى برنامج سياسي للحكم والإدارة .
- ٣- أن عملية الموازنة أصبحت عملية معقدة وفنية وعلمية خاصة وقد أخذ نشاط الحكومة يتسع وتدخلها في الاقتصاد يزداد وبالأخص في الدول ذات النهج الاشتراكي، مما يتعذر معه على السلطة التشريعية ملاحقة الأساليب الفنية اللازمة لإعداد الموازنة .
- ٤- تقع مسئولية تنفيذ الموازنة وتحقيق البرنامج الذي ترسمه الحكومة على السلطة التنفيذية ومن ثم فمن الطبيعي أن تكون هي صاحبة المصلحة في بذل الجهود للعناية بتحضير الموازنة ، بمعنى أن السلطة التنفيذية هي التي تنفذ الموازنة من جهتي تحصيل الإيرادات وإنفاق الاعتمادات ، ومن ثم فمن المنطقي أن تختص هي بإعداد الموازنة ذلك أن المفصل بين مسئولية الإعداد ومسئولية التنفيذ له محاذير عديدة ، فلو كانت السلطة التشريعية هي التي تعد الموازنة والحكومة تنفذها لكان بوسع الحكومة - في حالة وجود خطأ في التقدير أو خلل في سير الأعمال الإدارية - أن تنهرب من المسئولية وتلقيها على عاتق السلطة التشريعية ، في حين أن الجمع بين اختصاص الإعداد والتنفيذ في يد السلطة التنفيذية يجعلها تبذل جهوداً كبيرة ليأتي الإعداد صحيحاً ومتجاوباً مع الحاجات الحقيقية إلى أقصى حد ممكن .
- ٥- إذا منحت السلطة التشريعية حق إعداد الموازنة العامة للدولة أو تدخلها فيه لأدى ذلك إلى تفضيل النواب لمصالحهم وأهوائهم الانتخابية على المصلحة العامة ، فالنواب يتسابقون لرصد الاعتمادات لدوائهم إرضاءً للناخبين وللحصول على تأييدهم مما يؤدي إلى تضخم النفقات العامة وبالتالي زيادة العبء الضريبي على المواطنين ذلك لأن التجارب قد أثبتت أن السلطة التشريعية ليست حريصة على تدبير المال العام اللازم للإنفاق قدر حرصها على إرضاء الناخبين مما يعرض البلاد لكوارث اقتصادية .

ومن هنا استقرت تجارب الأمم على ترك المبادرة في إعداد مشروع الموازنة للحكومة وتقدمها إلى البرلمان في قالب فنية ومتناسقة دخلاً وخرجاً لينظرها البرلمان،

وتكون له الكلمة العليا ، فيقوم بتعديل المشروع المقدم من الحكومة أو يقره أو حتى يرفضه تماماً بوصف الموازنة أهم اختصاصات البرلمان وباعتباره ممثلاً للشعب صاحب المصلحة الحقيقية في الموازنة .

الموازنة العامة إجازة :

تعد الموازنة العامة بمثابة خطة عمل الحكومة لفترة لاحقة ، غير أنها تبقى في شكل مشروع أو اقتراح بموازنة غير قابلة للتنفيذ إلا بعد قبولها من طرف الشعب عن طريق ممثليه في المؤسسات الدستورية ، أي أن الموازنة العامة تصدر بموافقة السلطة التشريعية واعتمادها .

ويقصد باعتماد السلطة التشريعية للموازنة العامة هو الموافقة على توقعات الحكومة بالنسبة للنفقات والإيرادات العامة لسنة قادمة كما تتضمن خاصية الاعتماد أيضاً منح السلطة التنفيذية الإذن المسبق بالإنفاق وتحصيل الإيرادات، وبالتالي الموازنة العامة لا تعتبر نهائية إلا بعد اعتمادها من السلطة التشريعية ، وبعدها يعود الأمر إلى السلطة التنفيذية مرة أخرى تقوم بتنفيذ بنود الموازنة العامة بالإنفاق والتحصيل في الحدود التي صدرت بها إجازة هذه السلطة قصد تحقيق أهداف المجتمع . إن ضرورة اعتماد السلطة التشريعية للموازنة العامة أي موافقتها على سياسات وبرنامج الحكومة قبل تنفيذها دورياً ، يهدف إلى متابعة السلطة التشريعية لما اعتمدته سابقاً مع سلامة التنفيذ سعياً لتحقيق أهداف المجتمع المسئولة عنه .

ويلاحظ أن موافقة السلطة التشريعية تنصرف بصفة أساسية إلى النفقات العامة ، ذلك أن موافقة ممثلي الشعب على النفقات العامة ، تعطي الحق للحكومة القيام بعملية الإنفاق حسبما هو محدد في الموازنة العامة ، أما اعتماد السلطة التشريعية للإيرادات العامة فلا يعطي الحكومة حق الاختيار بتحصيل أو عدم تحصيل الإيرادات العامة ، حيث أن الإيرادات العامة واجبة التحصيل ، استناداً إلى القوانين التي تفرضها ، والوقائع التي توجبها مثل الضرائب ، ومباشرة الدولة لنشاطها الصناعي والتجاري.

وإذا كان الأصل أن السلطة التشريعية هي صاحبة الاختصاص الأصيل في قبول أو رفض مشروع الموازنة العامة ، فهل يجوز للسلطة التشريعية أن تعدل مشروع الموازنة العامة ؟ أجابت المادة (١٢٤) من دستور ٢٠١٤م المعدل عام ٢٠١٩م ، وكذلك الدساتير السابقة على ذلك ، حيث نصت على أنه لا يجوز لمجلس الشعب أن يعدل مشروع الموازنة العامة إلا بموافقة الحكومة ، وقيل في تبرير ذلك أن الموازنة العامة تعتبر عملاً متكاملاً ، ومن ثم فإن التعديلات التي قد يجريها مجلس الشعب تخل بالتناسق الموجود بين أجزاء الموازنة ، كما أن التعديلات التي يدخلها المجلس على مشروع الموازنة دون رغبة الحكومة قد تؤدي إلى عدم تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية ، فضلاً عن الإخلال بمشروع الخطة الاقتصادية والمالية ، فالخطة المالية تعتبر وحدة متكاملة يتعين على المجلس أن يقبلها بأكملها أو يرفضها بأكملها ، ومن ناحية أخرى فإنه عندما يتم اعتماد البرلمان للموازنة العامة فإن الحكومة لا تملك بدورها إدخال تعديلات على الموازنة العامة إلا بموافقة .

الموازنة العامة خطة مالية لسنة قادمة :

تعتبر الموازنة العامة من الناحية الاقتصادية والمالية بمثابة خطة مالية تعد في ضوء تفضيل اقتصادي ، يعبر عن الاختيارات السياسية والاقتصادية للدولة ويضمن تخصيص موارد معينة في استخدامات محددة على النحو الذي يكفل تحقيق أقصى إشباع ممكن للحاجات العامة ، خلال فترة زمنية قادمة هي السنة وهي بذلك لا تختلف عن أية خطة اقتصادية تقوم على وضع تقديرات لكل من الإيرادات العامة والنفقات العامة ، الأمر الذي يضيف عليها كذلك خصائص قانونية وإدارية وسياسية تنعكس بشكل واضح فيما تتطلبه من إجراءات وما تقوم عليه تقديراتها من قواعد وأسس .

فالموازنة العامة ليست بياناً عما أنجزته الدولة من أعمال وليست أرقاماً مستمدة من دفاتر وحسابات الحكومة ، ولكنها خطة عمل تعترزم الحكومة تنفيذها في العام القادم وهي لذلك تبنى على دراسات مستفيضة ، تقوم بها السلطة التنفيذية ، وتضع نصب عينيها إمكانيات التغير واتجاهاته وتركز للواقع وتلتزم بحدود القدرة على التنفيذ .

وفي الظروف العادية استقر الوضع في كل دول العالم على اعتبار السنة هي الفترة الطبيعية لإعداد الموازنة العامة للدولة ، ويرجع ذلك لأسباب عديدة منها ، أن فترة السنة هي فترة مناسبة للتنبؤ والتقدير ، حيث إن طول الفترة عن ذلك يصعب عملية التنبؤ ويجعل التقديرات غير دقيقة ويزيد من احتمالات الخطأ ، ومن ناحية أخرى إذا قلت عن ذلك فإن مقدار الوقت والجهد والتكلفة تحول دون جعلها فترة أقصر من السنة ، بالإضافة إلى أن فترة السنة هي فترة أصبحت تتناسب مع نظام الحسابات الاقتصادية القومية الذي وضع من جانب الأمم المتحدة ، فكل الإحصاءات الدولية الخاصة بالمتغيرات الاقتصادية أصبحت لمدة سنة ، بل والسنة هي الفترة التي تتخذ منها كافة المشروعات العامة والخاصة لتكون حد طبيعي لإعداد ميزانياتها واحتساب نتائج أعمالها وتحديد أرباحها ، ويضاف إلى ذلك أن فترة السنة كافية لتنظيم سياسات الحكومة ومناقشتها⁽¹⁾ ، وهذا لا يعني أن تبدأ السنة المالية للدولة في تاريخ محدد بذاته فلكل دولة أن تحدد بداية ونهاية عامها المالي ، بما يتناسب مع ظروفها السياسية والاقتصادية وإمكاناتها الإدارية والمعملية .

الموازنة العامة أداة توجيه :

تطور دور الموازنة العامة واتبعت في ذلك تطور دور الدولة في المجتمع الحديث، ففي المالية الحديثة تطور دور الدولة وزاد نشاطها الاقتصادي والاجتماعي، فأصبحت متدخلة في جميع المجالات الاقتصادية والاجتماعية ، وبما أن الموازنة العامة تعكس برامج الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ازدادت أهميتها فأصبحت هي الأداة الرئيسية في يد الحكومة لتحقيق أهدافها في مختلف المجالات ، كما تعتبر الإطار المنظم لأدوات السياسة المالية وما تسعى إلى تحقيقه من أهداف ، حيث تعتبر الموازنة بمثابة توجيه للسياسات العامة للدولة قصد تحقيق ما تنشئ إليه من أهداف .

أخيراً يمكن القول أن الموازنة العامة للدولة أداة تخطيط للمستقبل ، حيث تعكس الأهداف المرجو تحقيقها ، مع إبراز السياسات العامة لتحقيق هذه الأهداف ، فيمكن للحكومة بواسطة الموازنة العامة توجيه الأوضاع والسياسات الاقتصادية إلى المسار الصحيح .

الفصل الثالث

تمييز الموازنة العامة عن غيرها من الظواهر المشابهة

يرتبط مفهوم الموازنة العامة للدولة ببعض المفاهيم الأخرى ، وهذه العلاقة تحتاج إلى إيضاح فلا بد من إظهار أوجه الشبه والاختلاف بين الموازنة العامة وبعض الوثائق المالية والمحاسبية التي قد تختلط بها مثل الحساب الختامي والموازنة النقدية وموازنة الاقتصاد القومي الخ .

أولاً : الموازنة العامة والحساب الختامي :

الحساب الختامي للدولة : هو حساب يتضمن كافة مبالغ الاستخدامات الفعلية والإيرادات الفعلية عن السنة المالية المنتهية وما يترتب عليها من فائض أو عجز نقدي، ويعد أحد القوائم المالية الهامة التي تقوم الحكومة بإعدادها .

ويتم إعداد الحساب الختامي الذي هو تقرير سنوي يعكس عمليات تنفيذ الموازنة العامة وفقاً لما تقضي به اللوائح والأنظمة والتعليمات المالية ، وليظهر ما للدولة من حقوق وما عليها من التزامات ، فإذا كان الفرق بين إيرادات الدولة ونفقاتها موجباً تكون الدولة قد حققت وفراً (زيادة في الأصول) ويكون عند ذلك رصيد الحساب الختامي دائماً، وعلى العكس تكون الدولة قد حققت عجزاً في الأصول إذا كان الفرق بين الإيرادات والنفقات سالباً وبذلك يكون الحساب الختامي مديناً .

وهكذا يعبر الحساب الختامي عن الإيرادات الفعلية والنفقات الفعلية للدولة عن السنة المنصرمة ، أي بيان لحسابات الموازنة العامة ونتيجة تنفيذها عن السنة المالية المعنية وفق الأسس والمعايير المعتمدة .

في حين أن مفهوم الموازنة العامة ينصرف إلى البرنامج أو الخطة السنوية للدولة عن سنة مالية مقبلة تتضمن الإيرادات المقدرة المنتظر تحصيلها وكذلك النفقات المقدرة المرخص بالصرف في حدودها من أجل تحقيق أهداف هذه الخطة .

وهنا نبين أوجه شبه واختلاف بينهما :

أوجه الشبه :

١ - يتم إعداد الحساب الختامي والموازنة عن سنة مالية تبدأ وتنتهي بالنسبة لكل منهما في نفس الوقت .

٢ - يتم إعداد كل منهما من قبل وزارة المالية باعتبارها السلطة المركزية .

٣ - يتم عرض كل منهما على السلطة التشريعية لأغراض الرقابة وتقييم أداء السلطة التنفيذية .

٤ - يتم استخدام تصنيف موحد للحسابات لكل من حسابات الحساب الختامي وحسابات الموازنة العامة .

أوجه الاختلاف :

١ - أرقام الموازنة العامة للدولة هي أرقام تقديرية أما أرقام الحساب الختامي فهي أرقام فعلية .

٢ - يتم إعداد الموازنة العامة عن سنة مالية قادمة في حين أن إعداد الحساب الختامي عن سنة مالية منقضية .

٣ - يتم إصدار الموازنة العامة بموجب قانون في حين لا يتطلب إصدار الحساب الختامي ذلك .

ويفيد الحساب الختامي للموازنة العامة في العديد من الجوانب :

- إن الحساب الختامي يمكن من إجراء مقارنات بين الأرقام الفعلية والأرقام المقدرة لكل من النفقات العامة والإيرادات العامة ، وبالتالي يمكن من معرفة صحة تقديرات الموازنة العامة ومطابقتها بالواقع وبالتالي فهو وسيلة لتحسين طرق التقدير والتنبؤ وتقليل احتمالات الخطأ في الموازنة القادمة .
- قد يكشف الحساب الختامي عن التجاوزات المبالغ فيها لبعض التقديرات ، حيث يمكن مراجعتها وأخذها في الاعتبار إذا كان هناك تخطيط مالي طويل الأجل .
- يعتبر الحساب الختامي للدولة وسيلة للمراجعة للتأكد من التزام الحكومة بتنفيذ ما اعتمدته السلطة التشريعية من نفقات عامة .
- الحساب الختامي يعتبر أداة فعالة للمتابعة والتعرف على ما تم تنفيذه من برامج وسياسات وبالتالي فهو أداة للرقابة وتقييم الأداء والوقوف على درجة الكفاءة والإنتاجية في القطاع الحكومي .
- يعتبر الحساب الختامي أسلوباً لاكتشاف الانحرافات ودراساتها تمهيداً لوضع الطرق اللازمة لعلاجها .

ثانياً : الموازنة العامة للدولة والموازنة التخطيطية على مستوى الوحدة الاقتصادية:

تعرف الموازنة التخطيطية بأنها ترجمة مالية وكمية ونقدية للأهداف التي ترغب المؤسسة في تحقيقها مستقبلاً خلال فترات مقبلة ، فهي تعد تعبير رقمي عن خطط وبرامج المؤسسة تضمن تحقيق جميع العمليات والنتائج المتوقعة مستقبلاً ، وتتمثل تلك الأهداف في تحقيق عائد مناسب على رأس المال وخفض التكاليف وتحقيق نسبة ربح معينة وتقديم الخدمات بجودة مرتفعة وتحقيق كمية الإنتاج المناسبة وأخيراً رفع الكفاءة الإنتاجية ، ومن ثم تعد بمثابة خطة تفصيلية شاملة تعد وتعتمد وتوزع قبل بدء تنفيذ مختلف العمليات ، وتتخذ كأداة تخطيطية رقابية ، وأهم ما يميزها شمولها للموازنات الفرعية كموازنة المبيعات وموازنة الإنتاج وموازنة الطاقة ، وبذلك فهي تختلف عن الموازنة العامة للدولة ، التي تشمل على استخدامات وموارد الوحدات الإدارية الحكومية.

وأهم ما يفرق بين الموازنتين ، أن تقديرات الموازنة التخطيطية يبدأ بالإيرادات أولاً، ثم إيرادات المبيعات ، وفي ضوء ذلك ، يتم تقدير المصروفات المختلفة ، سواء للإيرادات الإنتاجية أو الإيرادات الخدمية ، أما الموازنة العامة للدولة فتبدأ بتقدير النفقات، وعلى ضوءها تقدر الإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات ، فضلاً عن أن الموازنة العامة تتضمن عنصر الاعتماد (التصديق من السلطة التشريعية ، بينما لا تحتاج الموازنة التخطيطية إلى مثل هذا الاعتماد) .

ورغم ذلك فإن أوجه الاختلاف لا تنفي ضرورة وجود اتصال مستمر بين الباحثين والمهتمين في مجال الموازنة العامة للدولة والموازنات التخطيطية للمشروعات حيث أن التطور في إحدهما يؤثر بالضرورة على الآخر ، كما حدث في الثلاثينات من القرن

العشرين بعد إفلاس الكثير من المشروعات في ظل الكساد العالمي الكبير ، والذي دفع أصحاب المشروعات إلى استخدام نفس الفكرة المتبعة في الموازنة العامة للدولة في مجال المشروع ، وبالتالي ظهرت فكرة الموازنة التقديرية أو الموازنة التخطيطية ، حيث تعبر عن خطة العمل أو برنامج العمل المعتمد التي يقوم المشروع أو الشركة أو المنشأة بتنفيذها في الفترة القادمة لتحقيق الأهداف المطلوبة ، وهكذا حدث نوع من التأثير والتأثر في مجال علاقة الموازنة العامة للدولة بالموازنة التخطيطية حيث بدأت الأساليب الكمية المتبعة في الأخيرة تؤثر أيضاً في مجال الموازنة العامة للدولة .

ثالثاً : الموازنة العامة للدولة وموازنة الاقتصاد القومي :

تعرف موازنة الاقتصاد القومي بأنها التقديرات الكمية المتوقعة للنشاط الاقتصادي الكلي (الناتج القومي ، الاستهلاك ، الاستثمار ، الصادرات ، الواردات ... الخ) لبلد معين بقطاعيه العام والخاص وعلاقاته الداخلية والخارجية خلال مدة قادمة هي سنة في الغالب ، أي أنها تضم تقديرات النفقات والإيرادات المتوقعة للأمة كلها حكومة وأفراد خلال مدة قادمة .

في حين أن الموازنة العامة هي عبارة عن تقدير النفقات والإيرادات المتوقعة للحكومة فقط ولمدة قادمة ، إضافة إلى ذلك فإن الموازنة الاقتصادية تحتوي على بيانات أساسية يمكن أن تستفيد منها الموازنة العامة وذلك لاحتوائها على عنصرين :

- النفقات القومية (الكلية) التي تمثل مجموع الأموال والخدمات المتوقع أن تستهلكها أو تدخرها الأمة .
- الإيرادات القومية ، التي تمثل النشاط الاقتصادي بمختلف أنواعه وبالتالي فإن الموازنة الاقتصادية تعتبر أشمل من الموازنة العامة .
- الموازنة الاقتصادية تتضمن التوقع فقط في حين أن الموازنة العامة تتضمن التوقع والإجازة على ما تحتويه من تقديرات .

رابعاً : الموازنة العامة للدولة والموازنة النقدية :

تعرف الموازنة النقدية بأنها " بيان يتضمن تقديراً لموارد المجتمع من النقد الأجنبي وأوجه استخدامات هذه الموارد ، خلال فترة مقبلة ، غالباً ما تكون سنة " ، وهي تعمل من أجل السيطرة على النقدية وكيفية استغلال الفائض ومعالجة النقص فيها ، وهي في المعتاد تحتوي على :

- النقدية المستلمة : الرصيد الافتتاحي للنقدية ، والنقدية المستلمة من الزبائن وأية مبالغ مستلمة أخرى .
- التوزيعات النقدية : وهي المبالغ المصروفة وأين يتم صرفها والغرض المصروفة من أجله .

- النقدية الزائدة أو العجز : وهي الفرق بين النقدية المستلمة والنقدية المصروفة .

- التمويل النقدي : وهي تحديد مصادر التمويل الخارجي وكيفية الحصول عليها .
- وتتفق الموازنة العامة والموازنة النقدية في أن كليهما تتضمن تقديرات ، وليس أرقاماً فعلية ، وعلى الرغم من ذلك ، فهناك اختلافات بينهما ، أهمها أن أرقام الموازنة العامة تكون بالعملة المحلية ، بينما تكون أرقام الموازنة النقدية بالعملة الأجنبية ،

وتختص الموازنة العامة بالنشاط الحكومي فقط (حكومة مركزية ، حكم محلي ، هيئات عامة ، قطاع عام) ، بينما تختص الموازنة النقدية بالنشاط الحكومي ، ونشاط القطاع الخاص .

والارتباط الوثيق بين الموازنة العامة للدولة والموازنة النقدية ، يتمثل في أن جزءاً من نفقات الجهاز الحكومي والقطاع العام يجب أن يكون متوفراً بالعملات الأجنبية .

خامساً : الموازنة العامة للدولة والميزانية العمومية للمنشآت :

يطلق البعض لفظ الميزانية العامة على الموازنة العامة للدولة وهو خطأ شائع ولا تشابه على الإطلاق بينهما – كما سبق وأوضحنا – فالموازنة العامة تتضمن تقديراً لأرقام الإيرادات العامة والنفقات العامة ، لفترة قادمة هي سنة عادةً ، ولا تأخذ الموازنة العامة الصفة القانونية والإلزامية للتنفيذ إلا بعد موافقة السلطة التشريعية عليها وتصدر أول السنة ، أما ميزانية المشروع الصناعي والتجاري العام والخاص ، فهي تتضمن أرقام فعلية حقيقية عن فترة سابقة هي سنة تبين المركز المالي للمشروع وما يمتلكه المشروع من أصول وما له من حقوق (ديون) وما عليه من التزامات وخصوم في لحظة معينة ، هي لحظة إعداد الميزانية ، ولا تعرض على السلطة التشريعية لإقرارها وإن كانت تعرض على الهيئة العامة للمساهمين .

إذ الفرق الأساسي بين الموازنة العامة والميزانية العمومية هي أن الأولى توضع سابقاً وتنبؤ لما سوف تقوم به الدولة ومصادر الأموال التي ستغطي عملها ، أما الميزانية العمومية فإنها تصف وبدقة ما حصل فعلاً في السنة السابقة مبينة الوضع الحالي للمشروع وما يمتلك وما عليه من التزامات .

الباب الثاني

قواعد إعداد الموازنة العامة

تمر الموازنة العامة باعتبارها أداة لقيام الدولة بدورها الاقتصادي والاجتماعي بعدة مراحل ، تبدأ بمرحلة التحضير التي تحكمها أسس معينة ، والتي تولدت نتيجة للصراعات بين السلطة التشريعية والتنفيذية (بين الملوك والأمراء وممثلي الشعب) ، هذه الأسس تعد بمثابة القواعد الحاكمة لإعداد الموازنة العامة والتي أثبتت التجارب عبر تطور النشاط الاقتصادي أنها تفيد السلطة التنفيذية وتجنبها الخطأ وتضعها دائماً في وضع يبعث على الثقة في أعمالها وتوجهاتها .

وإلى جانب ذلك يأتي إتباع تلك القواعد من منطلق أن تكون الموازنة العامة معبرة تعبيراً صادقاً عن النشاط المالي للدولة وتكون في صورة واضحة بحيث تسهل على السلطة التشريعية تفهمها ومن ثم إمكان فرض الرقابة على تنفيذها .

وقد ارتبطت هذه القواعد الحاكمة بالمفهوم الكلاسيكي (التقليدي) للموازنة العامة الذي كان سائداً في القرن التاسع عشر والقرن العشرين ، إلا أنه مع تطور مفهوم المالية العامة ، فقد تطورت المبادئ الحاكمة للموازنة العامة وأصبح لها العديد من الاستثناءات.

في ضوء ما سبق ، نبين فيما يلي القواعد الأساسية لإعداد الموازنة العامة للدولة كل في فصلٍ مستقل على النحو التالي :

• **الفصل الأول : قاعدة وحدة الموازنة .**

• **الفصل الثاني : قاعدة سنوية الموازنة .**

• **الفصل الثالث : قاعدة عمومية الموازنة .**

• **الفصل الرابع : قاعدة توازن الموازنة .**

هذا ولا يحتاج الأمر إلى التأكيد أن الدراسة هنا تركز على القواعد المتعارف عليها في الفكر المالي ، والبواعث التي كانت وراء الأخذ بكل قاعدة من هذه القواعد والمتغيرات التي حدثت نتيجة لتطور الفكر المالي والظروف التي أملاها الواقع المالي والاقتصادي التي كانت تحتم الخروج عن بعض تلك القواعد .

الفصل الأول

قاعدة وحدة الموازنة العامة

تعني قاعدة وحدة الموازنة وجوب أن يكون هناك مستند واحد أو وثيقة واحدة تبين النفقات والإيرادات العامة خلال العام المقبل ، ولا يعني هذا أن تقدم الميزانية إلى البرلمان في ورقة واحدة أو حتى في مجلد واحد ، إذ أنها تشتمل على تقسيمات وتقريعات عديدة ، إنما المقصود أن تكون هناك وثيقة واحدة مهما تعددت أجزاؤها تتضمن كافة الأرقام المتعلقة بنشاط الدولة المالي في العام المقبل ، ويتحقق هذا إذا اشتملت هذه الوثيقة على التوقعات المتعلقة بنفقات وإيرادات الدولة جميعاً مضمومة معاً ومقدمة في وقت لاحق إلى البرلمان وهو السلطة المختصة باعتماد الميزانية .

ويلاحظ أن الدول " الأنجلوسكسونية " تحترم القاعدة الخاصة بوحدة الموازنة العامة، بينما خرجت عليه بالكثير من الاستثناءات بعض دول أوروبا وبصفة خاصة فرنسا والسويد .

وهذه القاعدة يقصد بها تحقيق أهداف إدارية ومالية وسياسية أهمها :

- ١ - **من الناحية الإدارية :** فوحدة الموازنة تعتبر نتيجة طبيعية لوحدة الجهاز الإداري للحكومة ووحدة الموارد التي يستعين بها لتغطية إنفاقه ومن ثم فإنه من المنطقي وضع موازنة واحدة تنسق بين خطط إنفاق الأجهزة والمنظمات المختلفة للحكومة بحيث يمكن الانتقال بمرور الحكومة المحدودة على أفضل وجه .
- ٢ - **من الناحية المالية :** تحقق وحدة الموازنة الوضوح والنظام في عرض ميزانية الدولة مما يسهل مهمة الباحثين والماليين في معرفة ما إذا كانت الميزانية متوازنة أم لا من جهة ، ويساعد على عرض المركز المالي للدولة دون أية محاولات لإخفاء حقيقته من جهة أخرى ، أما عرض الميزانية في وثائق متعددة أو حسابات متعددة أي في شكل ميزانيات متعددة فإنه يجعل من العسير تكوين فكرة عامة شاملة عن حالة النفقات والإيرادات العامة مما يساعد على سوء التصرف في الأموال العامة .
- ٣ - **من الناحية السياسية :** تؤدي وحدة الموازنة إلى منع إخفاء إساءة التصرف في الأموال العامة بالتبذير والإسراف مما يمكن تغطيته عن طريق موازنات متعددة لا تعطي صورة واضحة للحالة المالية ، ومن ثم لا تتمكن السلطة التشريعية من مباشرة مسؤولياتها الكاملة في الرقابة المالية ، ذلك لأن تجزئة الموازنة العامة وعرضها على السلطة التشريعية في صورة موازنات متعددة يساعد السلطة التنفيذية على حمل السلطة التشريعية على الموافقة على أوجه الإنفاق التي تريدها والتي ما كانت توافق عليها - السلطة التشريعية - لو عرضت عليها جملة واحدة ، لأن السلطة التشريعية سوف تتمكن في هذه الحالة من المفاضلة بين وجوه الإنفاق وإعطاء الأولوية لما تراه حيويًا من المشروعات واستبعاد ما لا ضرورة له ، أما تجزئة النفقات إلى عدة موازنات فإنها تساعد السلطة التنفيذية على عرض النفقات غير الضرورية أولاً فتقرها السلطة التشريعية معتقدة أن إمكانات الدولة وطاقتها تشجع الإنفاق .

وهكذا فإن وحدة الموازنة تؤدي إلى وحدة السياسة المالية وترتب الحاجات العامة والأولويات الاجتماعية بصورة تحقق أقصى قدر من المنفعة العامة ذلك لأن مبدأ تخصيص إيراد عام معين لخدمة غرض معين يحدث اضطراباً في النظام المالي ويضر بترتيب الحاجات العامة وتفضيل خدمة على أخرى دون وجه ضرورة ، فقد تحقق بعض الإدارات والمصالح فائضاً في الإيراد بينما نجد بعض الإدارات والمصالح الأخرى التي قد لا تقل أهمية تعاني من نقص المواد المتاحة .

وقاعدة وحدة الموازنة تعد من القواعد الأساسية في المالية العامة التقليدية ، ومع التسليم بأهمية ما ذكر من فوائد تستند إليها قاعدة وحدة الموازنة فإنه من المشاهد أن المالية الحديثة أصبحت تسمح بإيراد استثناءات كثيرة عليها وهذا يعني أنه من الصعب تقديس هذه القاعدة ، فقد توجد ضرورات موضوعية تدعو للخروج الجبري على هذه القاعدة ، ومن الاستثناءات التي ترد عليها ما يلي :

١ - الموازنات غير العادية :

من المسلم به أن الموازنة العادية تتضمن النفقات العادية للدولة التي تمول عادةً عن طريق الإيرادات العادية ، أما الموازنات غير العادية فتوضع لأغراض مؤقتة أو استثنائية وتمول بموارد استثنائية بحيث لو أدرجت النفقات والإيرادات في الموازنة العادية للدولة لأدت إلى عدم صحة المقارنات التي يمكن أن تعدها بين موازنات الأعوام المختلفة ، ومن ثم فإن الأمر قد يستلزم أن تخصص موازنة منفصلة للنفقات غير العادية للوقوف على حقيقة الوضع المالي للدولة .

فالموازنة غير العادية تعدها الدولة عندما تواجه بعض الظروف الاستثنائية التي تتطلب تخصيص اعتمادات غير عادية ، وتضم هذه الموازنة النفقات غير العادية التي تمول عن طريق الاحتياطي العام أو القروض أو أية مصادر أخرى غير عادية . وقد تستهدف هذه الموازنة زيادة الإنتاجية بما يزيد من رأس المال القومي أو يعمل على خلق رأس مال قومي جديد ، أو قد تستهدف أحياناً مواجهة نفقات استثنائية طارئة كإعادة تعمير ما أفسدته الحرب أو الانتقال من اقتصاد الحرب إلى اقتصاد السلم أو مكافحة وباء أو إزالة آثار بعض الكوارث القومية ، أو إقامة مشروعات صناعية ضخمة كالسدود .

ولكن قد تسيء الحكومة استخدام الموازنات غير العادية ، وذلك بنقل بعض بنود النفقات التي في حقيقتها عادية من موازنة الدولة وإنشاء موازنة غير عادية لها مع الالتجاء إلى فرض ضرائب استثنائية أو عقد قروض لتغطيتها حيث تستطيع الحكومة بهذا إظهار موازنة الدولة في صورة متوازنة ، مع أنها في الواقع تتضمن عجزاً بمقدار النفقات الواردة في الموازنة غير العادية .

كما أن التفرقة بين النفقات العادية والنفقات غير العادية - أساس فكرة الموازنة غير العادية - أصبحت لا محل في الوقت الحاضر ، فلم يعد هناك حد فاصل دقيق بين ما يعد نفقة عادية وما يعد نفقة غير عادية بعد أن دلت التجارب أن النفقات غير العادية أصبحت تتكرر كل سنة لدرجة أنها أصبحت عادية ، على سبيل المثال لم تعد نفقات الحروب نفقات غير عادية لأن الحروب والاستعداد لها لم يعد أمراً استثنائياً ، كما أن

نفقات المشروعات الإنتاجية لم تعد استثنائية نتيجة الزيادة المطردة لدور الدولة في الحياة الاقتصادية ، وأصبح الاتجاه الحديث في المالية المقارنة هو التقليل من تلك الميزانيات والاستعاضة عنها بإجراء تقسيم في الميزانية بين النفقات الدورية الخاصة بتسيير المرافق العامة العادية ، والنفقات الاستثمارية والخاصة بالمشروعات الإنتاجية الكبرى .

٢ - الموازنات الملحقّة :

يقصد بالموازنات الملحقّة ، تلك الموازنات المنفصلة عن الموازنة العامة للدولة والتي تشمل النفقات والإيرادات لبعض المصالح العامة ، التي لا تعد من الناحية القانونية منفصلة عن الدولة ، وتمارس نشاطاً تجارياً أو صناعياً ، ولا تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة ، وتلحق هذه الميزانيات بميزانية الدولة وتعرض على البرلمان لاعتمادها .

وفي هذه الحالة لا يتعدى الأمر إلى إعطاء المرافق الشخصية الاعتبارية المستقلة، بل يقتصر فقط على إعطائها الشخصية المالية المتميزة .

فقد ترى الدولة أن بعض المصالح أو الهيئات العامة لا يجوز أن تنقيد في نظمها ولوائحها المالية والإدارية باللوائح الحكومية بل يجب أن تمنح قسطاً من الاستقلال والمرونة نظراً لطبيعة الخدمات العامة والأعمال التي تباشرها ، وحتى تبتعد عن تدخل الحكومة في شؤونها ، ومن ثم يصدر قانون خاص يربطها أو يشتمل قانون ربط الموازنة على قسم خاص بها ، وقد تنشر الموازنات الملحقّة مع الموازنة العامة للدولة في وثيقة واحدة أو في وثائق منفصلة عن وثيقة موازنة الدولة .

وعلى كل فإن هناك ثلاثة اعتبارات رئيسية تدعو إلى تقرير موازنة منفصلة وملحقّة لبعض المصالح والهيئات العامة هي :

- الرغبة في معرفة مدى ربحية بعض المرافق مثل المرافق التجارية والصناعية بحيث يكون من المقيد مقارنة إيراداتها بنفقاتها للحكم على حسن إدارتها وهو ما لا يتحقق إذا كانت ميزانية هذه المرافق مختلطة بالموازنة العامة للدولة .

- حرص الدولة أحياناً على أن تغطي بعض المرافق نفقاتها من إيراداتها بحيث تكفي نفسها بنفسها ، وللتحقق من الوصول إلى ذلك يعد لهذه المرافق ميزانية منفصلة للتأكد من ذلك .

- أخيراً ربما يرجع السبب في ذلك إلى الرغبة في تطبيق القواعد المتعلقة بالنشاط الخاص على المرفق بدلاً من القواعد الحكومية ، أي الرغبة في تحريرها من التقيد بالإجراءات المالية الحكومية .

على أية حال فإن الموازنة الملحقّة تتميز بخاصيتين أساسيتين :

الأولى : تسري عليها جميع الأحكام والقواعد المقررة بالنسبة إلى الموازنة العامة من حيث اعتمادها من السلطة التشريعية وبدء السنة المالية للموازنة العامة للدولة وتاريخ انتهاء العمل بها ، ويمتد اختصاص وزارة المالية إلى الإشراف على إعدادها باعتبارها متممة للموازنة العامة ، كما ينطبق عليها أحكام الرقابة المفروضة على تنفيذ الموازنة العامة .

الثانية : يظهر رصيد الموازنات الملحقه - دائماً كان أم مديناً - في الموازنة العامة للدولة وإن كانت الموازنة العامة للدولة لا تشتمل على جميع أبواب الإيرادات والنفقات الخاصة بالموازنات الملحقه ، كما لا تتضمن جملة الإيرادات وجملة النفقات ، بل تتضمن فقط قيمة الزيادة الصافية للإيرادات والنفقات المدرجة بها .

٣ - الموازنات المستقلة :

هي موازنات المرافق والمشروعات العامة والتي تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة عن شخصية الدولة والتي تسمى عادةً " مؤسسات عامة " ، ويترتب على ذلك أن هذه المؤسسات لها ذمة مالية مستقلة عن مالية الدولة بحيث تستقل بإيراداتها ونفقاتها فتحفظ لنفسها بفائض الإيراد وتحمل ما يحل بها من عجز ، ويترتب على ذلك أن تكون لها موازنة مستقلة كنتيجة حتمية لتمتعها بالشخصية المعنوية المستقلة .

ويرجع السبب في نشأة الموازنات المستقلة إلى اتساع نشاط الدولة وإدارتها لكثير من قطاعات النشاط الاقتصادي وخروجها عن وظائفها التقليدية ، وأصبحت تتطلب نمطاً يختلف عن النمط الذي تدار به المصالح الحكومية نظراً لطبيعة النشاط الذي يقتضي حرية وسرعة التصرف ، ومن ثم فإنه يمكن القول أن الموازنة المستقلة هي موازنة الجهة التي ينص القانون على ألا تنقيد بالقواعد المالية الحكومية وإنما تخضع لقواعد المحاسبة التجارية بمعنى أنها تعتمد في نشاطها على التمويل الذاتي .

ومن الواضح أن هناك اعتبارات متعددة وراء منح بعض المرافق العامة والوحدات الاقتصادية الشخصية المعنوية المستقلة ، ومن ثم حقها في إعداد موازنات مستقلة أهمها :

- **الاعتبارات الاقتصادية :** حيث يساعد هذا الاستقلال المرافق والوحدات الاقتصادية ذات الصلة التجارية أو الصناعية على التحرر من الإجراءات الحكومية ، ويمكنها من إدارة شئونها بروح تجارية ، كما أن هذا الاستقلال يؤدي إلى احتفاظ تلك الجهات بمواردها مما يساعدها على التقدم وتحسين الأساليب المستخدمة وأداء خدماتها بصورة أفضل ، وأخيراً فإن هذا الاستقلال يحول دون اعتماد هذه المرافق والوحدات الاقتصادية على الإيرادات العامة للدولة ، وبذلك تستطيع أن تتخلص من الأعباء المالية لهذه الجهات .

- **الاعتبارات السياسية :** ذلك لأن منح الشخصية المعنوية المستقلة للمرافق والوحدات الاقتصادية العامة يبعدها عن المؤثرات السياسية ، لأن هذه المؤسسات العامة لا تخضع للرقابة الرئاسية للوزير المختص ، وإنما تخضع فقط للرقابة العليا الوصائية ، وتكون هذه الرقابة عادةً لاحقة لأداء تلك المؤسسات ، ولذا فإن هذا الاستقلال يحميها من التأثير بالتيارات السياسية .

- **الاعتبارات المالية :** فمن الملاحظ أن الاستقلال الذي تتمتع به المؤسسات العامة ، مقيد بتخصيصها في تحقيق أغراض معينة ، ولذا نجد أن قوانين إنشاء المؤسسات العامة تنص عادةً على الأغراض التي تكون للمؤسسة دون غيرها ، وهذا التخصيص يشجع الأفراد على تقديم مساهماتهم المالية في تلك المؤسسات لعلمهم أن أموالهم ستبقى مخصصة للغرض الذي يسعون إليه دون غيره ، ومن ثم يكون بعيداً عن أن

يختلط بالإيرادات العامة ، ولذا تحرص الحكومات على منح الشخصية المعنوية لتلك المؤسسات وتفرّد موازنة مستقلة له .

ومن ناحية أخرى تحرص الدولة على منح الشخصية المعنوية ، وبالتالي الموازنة المستقلة للمصالح القائمة على تدبير أموال مالية فردية تصرف لأصحابها في أوقات معينة أو بناءً على طلبهم حتى تضمن الدولة ألا تختلط هذه الموارد بالإيرادات العامة للدولة فتصرف من مصارفها ثم تتحمل الدولة أعباء جسيمة عند وجوب صرفها ، مثال ذلك صناديق البريد والتوفير ، أو صناديق المعاشات ، حتى تتمكن من الاحتفاظ باستقطاعات المعاشات واستثمارها لمواجهة أعباء المعاشات المستحقة .

- **الاعتبارات القانونية :** فقد يرجع السبب في منح الشخصية الاعتبارية والموازنة المستقلة إلى أسباب قانونية ، كوجود نص في اتفاقية دولية كالاتفاقيات الخاصة بمنح معونة أجنبية لغرض محدد مع اشتراط تمتع الإدارة التي تمنح هذه المعونة بالشخصية المعنوية ، حتى لا تنفق المعونة على أغراض أخرى ، أو كأن ترتبط الدولة مع المتبرعين لأغراض معينة بأن تمنح الشخصية المعنوية لإحدى المؤسسات التي تبرعوا لها ضماناً لعدم اختلاط مواردها بموارد الدولة .

والواضح من تلك الاعتبارات والأبعاد المختلفة للموازنة المستقلة أنها لا تخضع للقواعد العامة لموازنة الدولة ، إلا إذا نص على ذلك صراحة وعلى أساس تغطية إيراداتها نفقاتها فإن بقي فائض احتفظت به لنفسها ، وإن حققت عجزاً يقع عليها عبء تدبير تمويله ، في شكل قرض ، أو طلب إعانة من الدولة أو استخدام الاحتياطي الذي لديها ، ونتيجة لعدم إدراج الفائض أو العجز الذي يظهر في الموازنات المستقلة في الموازنة العامة أنها لا تعرض على السلطة التشريعية أصلاً ، وبالتالي لا يناقشها ولا يعتمدها ، وإنما يناقشها ويعتمدها مجلس إدارة المرفق الخاص به بعيداً عن رقابة السلطة التشريعية ، ولذا تمثل الموازنات المستقلة استثناءً حقيقياً من مبدأ وحدة الموازنة لا من الناحية المالية فقط ، وإنما من الناحية السياسية أيضاً .

وقد عرفت مصر هذا النوع من الموازنات ، نظراً لإعطاء الشخصية الاعتبارية المستقلة لكثير من المرافق العامة ، مثل الجامعات ، ووزارة الأوقاف ، والجامع الأزهر ، والمعاهد الدينية ، السكك الحديدية ، والمطابع الأميرية .. وغيرها ، حيث نصت المادة (٢/٣) من القانون (٥٣) لسنة ١٩٧٣ والمعدل بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٧٩ على أن الموازنة العامة للدولة لا تشمل موازنات الهيئات العامة الاقتصادية وصناديق التمويل ذات الطابع الاقتصادي التي يصدر بتحديد قرار من وزير المالية إلى مجلس الوزراء لإحالتها إلى مجلس الشعب لاعتمادها .

ويبدو أن التشريع المالي المصري لم يأخذ بفكرة استقلال موازنات هذه المرافق على إطلاقها ، حيث أوجب القانون ضرورة عرض مشروع الموازنة المستقلة على وزارة المالية التي تتولى تقديمه إلى السلطة التشريعية في الموعد الذي حدده الدستور ، كذلك أوجب موافقة وزارة المالية على إصدار اللوائح المالية المتعلقة بتنفيذ الموازنة المستقلة ، وأخيراً حرم على الهيئات العامة التي تتقاضى إعانات من الموازنة العامة أن ترحل أية مبالغ من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى إلا بعد موافقة وزارة المالية .

٤ - الحسابات الخاصة على الخزانة :

هي حسابات خاصة للخزانة تسجل فيها الأموال التي تدخل الخزانة العامة ولكنها لا تدرج في الموازنة العامة ، ذلك لأنه قد تدخل إلى الخزانة العامة أموال لا تعد إيرادات كما تخرج منها أموال لا تعد مصروفات ، ومن أمثلة ذلك التأمينات التي يدفعها المقاولون للحكومة حين يسند إليهم تنفيذ بعض المشروعات ، وذلك لضمان تنفيذها طبقاً للمواصفات وفي المواعيد المقررة ، فهذه المبالغ لا تعتبر إيرادات عامة ولو أنها تدخل الخزانة العامة للدولة إذ أنها سترد ثانية إلى المقاولين بعد تنفيذ التعاقدات، وفي المقابل لا يعتبر رد هذه القيمة إليهم مرة ثانية بعد تنفيذ التعاقدات من قبيل النفقات العامة فمن الطبيعي إذن ألا تدرج هذه المبالغ في موازنة الدولة حتى لا تتضخم أرقام الإيرادات والنفقات تضخماً مفتعلاً لا يعبر عن الحقيقة .

ومن الواضح أن الحسابات الخاصة على الخزانة بصورتها هذه تبدو أمراً متمشياً مع المنطق المالي تماماً ، ولا تشكل خروجاً على مبدأ وحدة الموازنة ، فهي تهدف لإظهار الموازنة على حقيقتها دون إضافات خادعة في جانبي النفقات والإيرادات العامة .

ولكن قد تسيء الحكومة استخدام هذه الوسيلة الفنية في بعض الأحوال بصورة تؤدي إلى أن تشكل هذه الحسابات استثناءً فعلياً من قاعدة وحدة الميزانية ، فقد تلجأ الحكومة إلى فتح العديد من الحسابات الخاصة وتدرج فيها مبالغ ضخمة من النفقات استناداً إلى رد هذه المبالغ فيما بعد ، في الوقت الذي تعلم فيه الحكومة أن هذه المبالغ لن ترد فقد تمنح الحكومة بعض القروض لدولة أو هيئة أجنبية بقصد تحقيق أهداف سياسية دون أن يكون في نية الحكومة المطالبة برد هذه القروض ، ومن هنا نكون أمام استثناء حقيقي من مبدأ الوحدة ، حيث نكون أمام نفقات فعلية لم تدرج في ميزانية الدولة ولم تعرض على السلطة التشريعية لمناقشتها وإقرارها ، وبذلك تفلت من الرقابة البرلمانية ، بل أنه حتى ولو عرضت هذه الحسابات على البرلمان فإنه يكتفي بالموافقة على مبدأها دون الدخول في التفاصيل على اعتبار أنها توازن نفسها بنفسها .

الفصل الثاني

قاعدة سنوية الموازنة

تتطوي قاعدة السنوية على أن يسري العمل بالموازنة العامة للدولة لمدة سنة ، وقد تم تحدد هذه المدة على أساس صلاحيتها لسلامة إعداد تقديرات الموازنة ، فهي تمثل دورة كاملة بحيث لو أعدت الموازنة العامة لمدة أطول كسنتين أو ثلاث سنوات مثلاً لتعذر إعداد تقديرات سليمة لنفقات وإيرادات الدولة نتيجة ما قد يطرأ على الأسعار والحياة الاقتصادية من تقلبات تتباين اتجاهاتها ، كما أنه لو أعدت الموازنة العامة لمدة أقل من سنة لاختلفت أحجام الإيرادات من موازنة لأخرى ، وهذا يعني أن الموازنة يجب أن تقرر باعتماد سنوي من السلطة التشريعية .

وقد استقرت هذه القاعدة في الفكر المالي وفي قواعد الموازنة في مختلف الدول كنتيجة لشيوع مبدأ ضرورة الموافقة على فرض الضرائب بصورة دورية لتغطية النفقات العامة ، وإن كانت هذه القاعدة تحترم بشكل صارم في ظل المالية الكلاسيكية لأن الحياة المالية للدولة كلها كانت تدور في نطاق السنوية .

والملاحظ أن هناك مجموعتين من الاعتبارات تحتّم أعمال قاعدة السنوية ، الأولى: تجعل من الضروري ألا يزيد نطاق الموازنة العامة عن سنة وهي :

- إطالة مدة الموازنة أكثر من سنة يضعف رقابة السلطة التشريعية والتي يجب أن تكون دورية ، فاتخاذ السنة نطاقاً زمنياً لتطبيق الموازنة يضمن رقابة دورية وفعالة على الإنفاق العام أي رجوع السلطة التنفيذية إلى السلطة التشريعية كل عام لإقرار الموازنة .

- ضمان الدقة في وضع التقديرات ، لأنه لو وضعت الموازنة لمدة سنتين أو ثلاث سنوات مثلاً لكان من المتعذر التنبؤ بما ستكون عليه النفقات والإيرادات طوال هذه المدة، وخاصةً حين تكثر تقلبات الأسعار ، كما يصعب تقدير العوامل التي تؤثر في حصيلة الضرائب المورد الرئيسي لتمويل الإنفاق العام .

- فعالية التخطيط الاقتصادي ، وعلى وجه الخصوص في الدول التي تتبع نظام التخطيط الشامل ، ويساعد تحديد الموازنة بسنة على ربطها بالخطة المالية السنوية والمرتبطة بدورها بالخطة العينية السنوية ، ويؤدي ذلك إلى تحقيق الأهداف الموضوعية بتنسيق فعال وبكفاءة أفضل من الانفصال بين الاثنين .

أما المجموعة الثانية من الاعتبارات فتجعل من الضروري ألا يقل نطاق تطبيق الموازنة العامة عن سنة وأهمها :

- تخفيف العبء الإداري والاقتصادي الذي تفرضه عملية إعداد الموازنة ، لأنه لو أقصرت فترة إعداد الموازنة عن سنة لأدى ذلك إلى تعطيل النشاط الحكومي فتحضير الموازنة وإعدادها يتطلب جهداً من السلطتين التنفيذية والتشريعية مما يحسن معه عدم إعدادها واعتمادها أكثر من مرة واحدة في السنة الواحدة ، ومن ثم يقل العبء المالي والإداري الذي يتطلبه إعداد الموازنة .

- تحقيق التوازن بين مجموع الموارد ومجموع النفقات ، فإذا كانت فترة إعداد

الموازنة لأقل من سنة لاختلفت الإيرادات في كل موازنة عنها في الموازنة السابقة لاختلاف المواسم والمحصولات الزراعية ، ذلك لأن فترة العام تتلاءم مع تقديرات الإيرادات العامة المستمرة من الضرائب المباشرة التي تقوم على أساس الدخل السنوي، كما تتلاءم مع النفقات العامة التي تختلف باختلاف فصول السنة الأربعة ، وذلك لأن بعض الظواهر المالية يخضع لظاهرة الموسمية (السياحة ، الزراعة) واختلاف المواسم يعكس الآثار الموسمية على الموازنة التي تعد لأقل من سنة مما قد يستحيل معه تحقيق التوازن بين مجموع الموارد ومجموع النفقات .

إن مدة السنة تتيح الفرصة للنظرة الشاملة والمتكاملة لكافة الظواهر والأنشطة المالية التي تقوم بها الدولة ، بالإضافة إلى أنها تعطي الفرصة لإيجاد تنسيق بين الموازنة العامة والحسابات العامة والخاصة الأخرى وخاصة حساب الدخل القومي التي تعد وثيقة الصلة بحسابات الموازنة العامة ، بالإضافة إلى وجود أثر متبادل بين الموازنة وكافة أوجه النشاط الاقتصادي الأخرى .

هذا وقد أخذت أغلب الدساتير بمبدأ سنوية الموازنة ، حيث أخذ الدستور المصري الصادر في ١٩٧١ في المادة ١١٥ منه بمبدأ سنوية الموازنة العامة وترك للقانون مهمة تحديد موعد بدء السنة المالية .

وجدير بالذكر ، أن قاعدة السنوية التي تتطوي على استمرار السنة المالية لمدة اثني عشر شهراً ، لا تشترط الالتزام بمسايرتها للسنة الميلادية ، بحيث تختار كل دولة بداية السنة المالية فيها بما يتفق وظروفها الاقتصادية والسياسية وإمكانياتها الإدارية والعملية، ولكل دولة أن تغير وتعديل في ميعاد بدء سنتها المالية كلما اقتضت ظروفها ذلك .

فتبدأ السنة المالية في بعض الدول في أول أبريل مثل بريطانيا والسويد واليابان والدنمارك ، وتبدأ في أول يوليو في الولايات المتحدة الأمريكية وإيطاليا ، وتبدأ في أول يناير في كل من فرنسا وألمانيا وبلجيكا .

وقد بدأت السنة المالية في مصر عندما أنشئت الموازنة العامة سنة ١٨٨٠ في أول يناير لتنتهي في آخر ديسمبر ، ثم تغيرت بداية السنة المالية عدة مرات ، ففي سنة ١٩١٤ كانت بداية السنة المالية أول أبريل ، ثم في سنة ١٩٢٦ كانت السنة المالية أول يونيو ، ثم في سنة ١٩٢٧ كانت بداية السنة المالية أول مايو ، ثم في سنة ١٩٤٨ كانت أول مارس ، ثم في سنة ١٩٥١ أصبحت بداية السنة المالية أول يوليو ، ثم تغيرت في سنة ١٩٧٣ لتكون بداية السنة المالية في أول يناير ، ثم أصبحت بداية السنة المالية في أول يوليو وتنتهي في ٣٠ يونيو بموجب القانون رقم (١٠٤) لسنة ١٩٨٠ .

مشاكل تطبيق مبدأ السنوية :

عند تطبيق مبدأ السنوية تنتج مشكلة العلاقة ما بين الاعتمادات السنوية المقررة في الموازنة والحجم الزمني اللازم لتنفيذها ، فكيف يتم تسجيل الإيرادات والنفقات في سنة الموازنة في حالة تأخر بعضها والدخول في السنة الجديدة ، على سبيل المثال قد تلزم الحكومة نفسها بدفع مبلغ معين في السنة المالية الحالية ، ويتم الدفع بعد انتهاء السنة المالية ، وقد يكون للدولة حق تحصيل مبلغ مالي ، ولكن التحصيل الفعلي يتم بعد

انتهاء السنة المالية ، فكيف يتم إعداد الحسابات المالية للدولة ؟ أو بمعنى آخر كيف يتم إعداد الحساب الختامي للدولة في حالة ما إذا وقعت مثل هذه الحالات ؟
أولاً : طريقة حساب التسوية (الالتزامات والحقوق) :

حسب هذه الطريقة يرصد في الحساب الختامي للدولة جميع الإيرادات العامة التي حُصلت وجميع النفقات العامة التي أنفقت خلال السنة المالية بغض النظر عن تاريخ التحصيل الفعلي للإيرادات العامة والدفع الفعلي للنفقات العامة ، حتى لو تم التحصيل والدفع بعد انقضاء السنة المالية .

فطريقة التسوية يغلب عليها وجهة النظر القانونية ، حيث تصور المركز المالي للدولة ، لا من حيث المبالغ التي دفعت والتي حصلت فعلاً ، ولكن من حيث الالتزامات والحقوق التي نشأت على الدولة أو لصالحها خلال السنة المالية بغض النظر عن تاريخ الدفع أو التحصيل الفعلي ، ويستتبع الأخذ بهذه الطريقة أن تكون هناك فترة إضافية تضاف إلى السنة المالية يتم خلالها تسوية الالتزامات التي نشأت في ذمة الدولة أثناء هذه السنة ، وذلك بدفع مبالغ هذه الالتزامات ، وكذلك تسوية الحقوق ، ويطلق على السنة المالية وفترتها الإضافية (مدة التسوية) .

وتمتاز طريقة حساب التسوية ، بأنها تعطي فكرة صحيحة وبيانا كاملاً عن العمليات المالية للحكومة ، ومن ثم إظهار الصورة الحقيقية لموارد الدولة ونفقاتها خلال السنة المالية ، مما يسمح لكل من يطلع على الميزانية أن يعرف حقيقة مركزها المالي .

كما تمتاز بعدم دفع الإدارات والمصالح الحكومية إلى الإسراف في إنفاق اعتماداتها قرب انتهاء السنة المالية .

أخيراً فإن هذه الطريقة تراعي اتصال العمل الحكومي وتتلافى تمزيق أوصاله بين سنوات مالية متعددة ، فهي تؤدي إلى تتبع كل عمل على حدة منذ بدايته حتى نهايته مما يسمح بمعرفة تطوراتهِ وتقييمه على أساس سليم .

إلا أن هناك عيباً جوهرياً يشوب طريقة حساب التسوية يتمثل في كونه يسبب نوعاً من الارتباك في الحسابات الحكومية ، ويؤدي إلى تداخل حسابات السنوات المالية بعضها مع بعض وعدم إقفال حسابات السنة المالية لمدة طويلة بعد انتهائها .

وفي مصر اعتنق المشرع نظاماً مختلفاً لقيد الحسابات المالية ، حيث اتبع الأساس النقدي كقاعدة عامة في إعداد الموازنة العامة ، أما بالنسبة للموازنة المستقلة فقد اتبع المشرع بشأنها نظام الاستحقاق حيث نصت المادة (١٢) من القانون رقم (١١) لسنة ١٩٧٩ على أنه " يتبع في إعداد الموازنة العامة للدولة النظام النقدي بحيث يعتبر استخداماً كل مبلغ يتم صرفه خلال السنة المالية ، ويعتبر مورداً كل مبلغ يتم تحصيله خلال السنة المالية ، ويتبع نظام الاستحقاق في إعداد موازنات الهيئات العامة الاقتصادية وصناديق التمويل ذات الطابع الاقتصادي (الموازنات المستقلة) " .

ثانياً : طريقة حساب الخزانة :

حسب هذه الطريقة يتم تدوين جميع المبالغ المالية التي تم تحصيلها وجميع المبالغ التي تم إنفاقها فعلاً خلال السنة المالية للموازنة العامة ، ويتم استبعاد جميع الاعتمادات

المالية التي لم تستعمل ، ويعاد فتحها خلال السنة المالية للموازنة العامة الجديدة ، وذلك حسب ما تقتضيه المصلحة العامة ، بمعنى قد يتم إلغاؤها والاستغناء عنها في السنة المالية الجديدة .

فهذه الطريقة تنظر إلى الميزانية ، وإلى الحساب الختامي عنها ، على أنها حساب لحركة الخزنة من مدفوعات ومقبوضات نقدية ، حيث تكون وجهة النظر المالية هي الغالبة وتسجل المبالغ التي دفعتها الخزنة وتلك التي حصلت عليها فعلاً خلال السنة المالية لهذه الميزانية ، وعلى ذلك فإن لم يتم تحصيله بالفعل يرحل إلى ميزانية السنة القادمة ، وما لم ينفق بالفعل من الاعتمادات المخصصة فإنه يلغى ويتعين فتح اعتماد جديد به في ميزانية السنة المالية التالية .

يتميز هذا النظام بسهولة وبساطته في التطبيق ، كما أنه يعين على سرعة إقفال حسابات السنة المالية بمجرد انتهائها ، وفي هذا ما يدعم قدرة البرلمان على مراقبة الحكومة بدقة من خلال مناقشة أرقام هذا الحساب وما يتضمنه من حقائق .

ولكن يشوب الأخذ بطريقة حساب الخزنة عيوب منها :

- عدم تمثيه مع مبدأ استقلال الفترات المالية أو المحاسبية ، ومع المبادئ العلمية للمحاسبة عند إعداد الحساب الختامي للدولة .
- يصعب في ظلّه عقد المقارنات الزمانية بين الموازنات الخاصة بهذه السنوات .
- يصعب معه قياس تكلفة الخدمات الحكومية .
- أنه قد يساعد على الإسراف والتبذير لأن الإدارات الحكومية قد تميل قرب انتهاء السنة المالية إلى الإسراف في إنفاق الاعتمادات المخصصة لها وذلك قبل حلول آخر السنة المالية .

الاستثناءات على قاعدة سنوية الموازنة :

على الرغم من أن قاعدة السنوية التي تلتزم بها جميع الدول إلا أن اتساع نطاق دور الدولة في النشاط الاقتصادي وتزايد تدخلها فيه ، أدى إلى خروج بعض الدول عن هذه القاعدة ، فتطور وظيفة الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة ثم إلى الدولة المنتجة ، واستخدام الموازنة العامة أداة للتأثير على الجوانب الاقتصادية والاجتماعية لتحقيق العديد من الأهداف عبر هذا التطور ، كل ذلك أدى إلى الخروج عن قاعدة سنوية الموازنة ، ولكن لم يؤد إلى إلغائها كلياً ، ومن هنا ترد على قاعدة سنوية الموازنة عدة استثناءات أهمها :

أولاً : موازنة الدورة الاقتصادية :

تعرف الاقتصادات الرأسمالية تقلبات اقتصادية في صورة فترات رخاء يعقبها فترات كساد ، ففي فترات الرخاء يزيد الطلب الكلي الفعلي ويعمل الجهاز الإنتاجي بكامل طاقته وتختفي البطالة ، وفي فترات الكساد يقل الطلب الكلي الفعلي ولا يعمل الجهاز الإنتاجي بكامل طاقته وتزداد البطالة وينخفض كل من الناتج والدخل القومي ، ويطلق على كل فترة رخاء مع فترة الكساد التي تعقبها اسم الدورة الاقتصادية وهي تستمر عادة فترة تتراوح ما بين ٧ - ١٠ سنوات في المتوسط .

وأمام تعاقب الدورات الاقتصادية فقد نادى بعض الاقتصاديين ، بعمل ميزانية عامة تستمر طوال فترة الدورة الاقتصادية ، ويتحقق ذلك بأن تقوم الدولة عن طريق الموازنة العامة ، بالتأثير في النشاط الاقتصادي والقيام بدور عكسي للدور الذي تلعبه

عوامل التضخم وعوامل الانكماش من خلال التأثير على مستوى الطلب الفعلي وذلك بهدف علاج الآثار الضارة للدورة الاقتصادية .

ففي أوقات الرخاء ، حيث يزيد الطلب الفعلي وترتفع الأسعار مهددة بإحداث تضخم نقدي ، يتعين على الدولة أن تقوم بالتدخل للتقليل من هذا الطلب إلى الحد الذي يضمن فقط تشغيل الطاقة الإنتاجية وذلك منعاً لظهور تضخم ، ويتم ذلك عن طريق إتباع الدولة سياسة مؤداها تقليل الإنفاق العام وزيادة الإيرادات العامة مما يؤدي إلى زيادة الإيرادات على النفقات ومن ثم تكوين احتياطي يوضع في صندوق خاص .

وفي أوقات الكساد ، حيث ينخفض الطلب الكلي الفعلي ويتعطل جزء من الجهاز الإنتاجي وتنخفض الأسعار مهددة بإحداث بطالة واسعة ، يتعين على الدولة أن تتبع سياسة تؤدي إلى زيادة الطلب الفعلي وخلق فرص للعمالة ، وذلك عن طريق زيادة الإنفاق العام مع تخفيض الضرائب على الأفراد والمشروعات ومنح إعانات للمشروعات لمساعدتها على الاستمرار في نشاطها ، وتؤدي هذه السياسة بطبيعة الحال إلى زيادة نفقات الدولة عن إيراداتها ، وتواجه الدولة هذا العجز بالجوء إلى الاحتياطي الذي كونه في أوقات الرخاء ، وإلى عقد القروض العامة التي تستطيع تسديدها بسهولة عندما يحل الرخاء من جديد .

وتجدر الإشارة إلى أنه على ما يبدو ، لم يحدث أن طبقت هذه الفكرة إلا في السويد في سنة ١٩٣٧ وبالتالي أصبحت الموازنة جزءاً من موازنة أعم هي موازنة الدورة الاقتصادية ، ويرجع عدم انتشار الأخذ بهذه الطريقة إلى أن الاقتصادات الرأسمالية لم تعد تعرف بعد الأزمة الكبرى لسنة ١٩٢٩ ، تقلبات عنيفة كالتى كانت تعرفها من قبل ، هذا فضلاً عن أنه يمكن اتخاذ الإجراءات الكفيلة بالحفاظ على مستوى النشاط الاقتصادي داخل نطاق الميزانية السنوية .

ثانياً : موازنة البرامج الاقتصادية والاجتماعية :

من المسلم به أن المشروعات الاستثمارية الضخمة يتم تنفيذها على مدى عدة سنوات نظراً للمراحل العديدة والمختلفة التي تمر بها تلك المشروعات من تخطيط وتحضير لمقومات البناء والحصول على التراخيص الإدارية المختلفة حتى تصل إلى وضعها موضع التنفيذ .

فإذا لم يتم الانتهاء من بناء المشروع الاستثماري بنهاية العام المالي ، فلا تكون الالتزامات المالية محلاً للدفع النهائي أو السداد الكامل ، ومع ذلك ، فإن الأشخاص العامة قد تكون قد ارتبطت بالفعل بالالتزامات في مواجهة المقاولين والمهندسين ولا يمكن تجاهل تلك التعهدات ، ومن أجل الحفاظ على الارتباط المالي الذي قطعت الإدارة على نفسها في مواجهة المتعاقدين معها والحفاظ في نفس الوقت على مبدأ سنوية الموازنة فقد أصبح من الضروري إدخال بعض التعديلات أو الترتيبات على هذا المبدأ التقليدي كما أراده التقليديون .

ولوضع حلول لمواجهة مشكلة الخروج على قاعدة سنوية الموازنة في الفرض السابق فإن حكومات الدول تنتهج في هذا الشأن أحد حلين لمواجهة مشكلة تمويل المشروعات التي يستغرق تنفيذها سنوات عديدة ، يتمثل الأول : في أن تعرض هذه المشروعات على السلطة التشريعية في صورة برامج تعتمد بأكملها .

ويتمثل الثاني : في تطبيق نظام برمجة الموازنة .

١ - اعتماد البرامج الحكومية طويلة الأجل :

في هذه الطريقة تقوم الحكومة بتقديم مشروعاتها الضخمة والتي يحتاج تنفيذها لسنوات عديدة إلى البرلمان في صورة برامج محددة ، وتطلب منه اعتماد مجموع إجمالي النفقات التي يحتاجها تنفيذ مثل هذه المشروعات ، وهناك طريقتان لاعتماد هذه البرامج هما :

أ - **طريقة الاعتماد بالارتباط :** وفيه يتم إدراج النفقات الكلية للمشروع في موازنة السنة الأولى ، ولكن في صور اعتمادات تقديرية ، مما يتيح ويترك الفرصة للحكومة في حق تقدير نفقات المشروع من الوجهة القانونية والارتباط بها مع القائمين على تنفيذه ، وذلك دون دفعه كلية ، إذ يتم فقط ، دفع جزء من تكاليف المشروع يوازي نفقة الجزء المتوقع تنفيذه من خلال السنة المالية الأولى ، ثم يدرج في موازنة كل سنة من السنوات اللاحقة تكاليف الجزء المنتظر تنفيذه في كل منها .

ويؤخذ على هذه الطريقة من الناحية النظرية أنها تؤدي إلى إدراج اعتمادات في الميزانية - الاعتمادات التقديرية سألغة الذكر - دون أن تقابلها إيرادات كافية لتغطيتها استناداً إلى أنها لن تنفق فعلاً خلال السنة التي تقيد فيها ، وقد يغري هذا بالإسراف في مقدار هذه الاعتمادات وبالتالي زيادة العبء على الميزانيات القادمة .

ب - **طريقة القانون ببرنامج :** في هذه الطريقة يوافق البرلمان على قانون خاص مستقل عن الموازنة يعتمد فيه برنامجاً مالياً محدداً يستغرق عدة سنوات ، مع توزيع المبالغ المعتمدة على سنوات التنفيذ المختلفة ، ويتم فيما بعد إدراج كل مبلغ منها في الموازنة السنوية الموافقة له .

وبمعنى آخر فإنه يتم تنفيذ المشروعات التي يتضمنها البرنامج على مراحل سنوية ، ويخصص لكل منها اعتماد مالي ، ولا يكون للحكومة أن ترتبط بمرحلة إلا بعد الانتهاء من المرحلة السابقة ، ويمتاز هذا الأسلوب بأنه أكثر مرونة ، حيث يتيح للحكومة تنظيم نشاطها والقيام بمشروعاتها دون التقيد بقاعدة السنوية .

٢ - موازنة البرامج :

يمثل أسلوب برمجة الموازنة العامة واحداً من أحدث أساليب تحضير الموازنة ، ووفقاً لهذا الأسلوب يجري النظر لميزانية الدولة باعتبارها الخطوط التنفيذية الأخيرة من خطوات تخطيط العمل الحكومي ، فالحكومة تحدد لعملها أهدافاً دقيقة ثم تبدأ في إعداد خطة عملها للسنوات المقبلة على نحو يضمن لها تحقيق هذه الأهداف ، وتأخذ بعد ذلك في صب هذه الخطة في مجموعة متكاملة من البرامج التي تقترحها على البرلمان ، ومتى حصلت على موافقته المبدئية عليها فإن تحضير الميزانية السنوية يقتصر بعد ذلك على إدراج الشرائح السنوية لهذه البرامج في ميزانية كل عام ثم تقديمها للبرلمان ثانية للحصول على موافقته النهائية على تنفيذها .

ومن هذا يتضح أن برمجة الموازنة تعني إعداد ميزانية الدولة في ضوء مجموعة من البرامج طويلة المدى تتضمن بالتفصيل مشروعات الحكومة المختلفة ، وعلى ذلك تمثل موازنة البرنامج تطويراً لمفهوم الميزانية ، بحيث تنحصر النظرة السنوية الضيقة للعمل الحكومي وتحل محلها نظرة أكثر شمولاً لنشاط الدولة في الحاضر والمستقبل .

الفصل الثالث

قاعدة عمومية الموازنة

تقتضي هذه القاعدة تسجيل كل الإيرادات العامة والنفقات العامة في وثيقة الموازنة دون إجراء أية مقاصة بينهما ، معنى ذلك أن يتم تسجيل كل تقدير بنفقة وكل تقدير بإيراد دون إجراء أية مقاصة بين نفقات وإيرادات أحد المرافق لإظهار صافي القيمة ، ويعني الالتزام بمبدأ عمومية الموازنة الأخذ بالميزانية الإجمالية حيث تظهر كافة تقديرات نفقات المرافق وكافة تقديرات إيراداته ، وبعبارة أخرى فإن الموازنة العامة يجب أن تشمل جميع أوجه النشاط للحكومة مهما كان صغيراً أو كبيراً .

ويستند الأخذ بمبدأ عمومية الموازنة وتفضيله على مبدأ الموازنة الصافية إلى:

- تأكيد رقابة البرلمان على كافة النفقات ، وعدم السماح بإخفاء أي نوع منها وراء التستر خلف الإيرادات المحصلة بإظهار النفقات بغير حجمها الحقيقي من جانب ومما يمكن هذه المرافق من تجاوز حجم النفقات التي أجازها البرلمان من جانب آخر .
- أن تطبيق هذا المبدأ يضمن حسن إدارة الأموال ومحاربة الإسراف ، فإظهار الإيرادات الصافية فقط يغري الإدارات على التوسع في نواحي إنفاقية اعتماداً على أنها بمنأى عن الرقابة في استخدامها لهذه الأموال .

وعلى الرغم من مزايا قاعدة العمومية إلا أن البعض ينتقدها على أساس أنها :

- لا تشجع على الاقتصاد في الإنفاق ، وضغط تكاليف الإدارة حيث أن كل توفير لهذه الأموال يعود إلى موازنة الدولة ولا يعود إلى المرفق .
- تضعف الحافز لدى القائمين على إدارة المرافق العامة على ضغط نفقاتهم أو زيادة إيراداتهم باتباع الطرق الحديثة في الإدارة التي توفر في النفقات أو تزيد في الإيرادات.

- لا تساعد على استعمال الأساليب التجارية الحديثة في إدارة المرافق العامة . وإزاء الانتقادات السابقة فقد دفع التطور في المالية العامة إلى تحقيق بعض المرونة في التطبيق وتقرير بعض الاستثناءات عليه بالنسبة لبعض المرافق ذات الطبيعة الصناعية والتجارية بهدف حسن الإدارة ، كإعطاء إدارة المرفق إمكانية استخدام بعض المواد الأولية المتوفرة لديها في نواح معينة ، كاستخدام الأخشاب الجافة في تدفئة القصور الأثرية في الغابات التي تحيط بها بدلاً من بيعها وإضافتها إلى موازنة الدولة ثم المطالبة بفتح اعتمادات للتدفئة .

ويرتبط بمبدأ عمومية الموازنة الذي يقضي بشمول الميزانية لكافة الإيرادات والنفقات بقصد إحكام الرقابة على الأموال العامة واستخدامها قاعدتان أخريتان تستهدفان نفس الغاية وهما : قاعدة عدم تخصيص الإيرادات ، وقاعدة تخصيص الاعتمادات .

أولاً : قاعدة عدم تخصيص الإيرادات :

تستلزم هذه القاعدة عدم تخصيص إيراد معين لمواجهة نفقة معينة ، بل تجمع كل الإيرادات دون تخصيص في قائمة واحدة تقابلها قائمة النفقات التي تدرج بها كل النفقات، أي تواجه جميع النفقات العامة بجميع الإيرادات العامة .

وعلى ذلك نجد أنه بينما يهدف مبدأ عمومية الموازنة إلى إدراج كافة بنود الإيرادات العامة وكافة بنود النفقات العامة في الموازنة دون إجراء أية مقاصة بينهما ، فإن قاعدة عدم تخصيص الإيرادات تمنع توجيه إيراد معين لنفقة معينة . وبمعنى آخر فإن قاعدة عمومية الميزانية تمنع من إجراء المقاصة الحسابية بين النفقات والإيرادات ، بينما تمنع قاعدة عدم تخصيص الإيرادات وجود رابطة قانونية بين هذه النفقات والإيرادات .

مبررات قاعدة عدم تخصيص الإيرادات :

- يرجع تقرير قاعدة عدم التخصيص إلى عدة مزايا هامة ، لعل من أهمها :
 - إن إتباع قاعدة عدم التخصيص يؤدي إلى إحكام رقابة السلطة التشريعية على مختلف أوجه النفقات العامة والإيرادات العامة .
 - في حالة تخصيص إيراد معين للإنفاق على أداء خدمة معينة ، فإن ذلك قد يؤدي إلى عدم تقديم هذه الخدمة على وجه مرضي في حالة زيادة النفقات عن الإيرادات ، ومن ناحية أخرى قد تؤدي إلى الإسراف في حالة زيادة الإيرادات عن النفقات .
 - يؤدي إتباع هذه القاعدة على أكبر إشباع ممكن للحاجات العامة ، حيث يتم توزيع إجمالي الإيرادات العامة على النفقات العامة المختلفة تبعاً لدرجة إلحاح كل منها وبما يمكن في النهاية من الحصول على أكبر إشباع ممكن للحاجات العامة للمجتمع .
 - يؤدي إتباع هذه القاعدة إلى الحد من مطالب الفئات السياسية والاجتماعية المختلفة التي تمثل مجموعة ضغط حيث تحاول دائماً تخصيص حصيلة إيراد معين لمواجهة إنفاق معين يعود بالنفع عليها وليسمح لأعضائها بالحصول على مزايا ومكاسب معينة .
 - إن الإخلال بهذه القاعدة ربما يؤدي إلى ظهور فائض أو عجز للعمليات المختلفة التي تنطوي عليها الموازنة ، مما يعني المساس بكمال وشمول الموازنة العامة .
 - يؤدي إعمال هذه القاعدة إلى عدم المبالغة من جانب المصالح العامة ، فيما يتعلق بتقدير نفقاتها إذا ما خصص لها موارد معينة ، وهو ما يؤدي بطريقة آلية إلى ترشيد الإنفاق العام .

على أنه يرد على قاعدة عدم تخصيص الإيراد بعض الاستثناءات أهمها :

- في حالة إصدار قرض لمواجهة نفقة معينة غير عادية ، فإنه من الطبيعي أن يخصص مبلغ القرض لمواجهة هذه النفقة حتى ولو لم يصدر قرار صريح من السلطة التشريعية .
- في الدولة التي يكون مركزها الائتماني ضعيف ، يصعب عليها الحصول على قروض وخاصة من الخارج ، إلا إذا قدمت ضمانات لدفع أقساط القرض ونفقات خدمات الدين العام للمقترضين ، وهذا ما يدفع مثل هذه الدول إلى الخروج على مبدأ عدم تخصيص الإيرادات ، ومن ثم تخصيص الإيرادات اللازمة للوفاء بفوائد وأصل الدين العام ، وهذا ما حدث في مصر في الماضي إذا كانت تخصص ضريبة الأتيطان في كافة المديرية ماعدا مديرية قنا لخدمة صندوق الدين .
- أحياناً ينص المشرع صراحةً على تخصيص إيرادات معينة لمواجهة نفقات خاصة بمرافق معينة وهي تلك المرافق التي تتمتع بشخصية معنوية مستقلة ، بل قد ينص المشرع على تخصيص إيرادات معينة لمواجهة نفقات مرافق لا تتمتع بالاستقلال ،

مثال ذلك تخصيص المشرع الفرنسي رسم للتدريب المهني ، الذي يفرض على كل من ممولي الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية للتوسع في فتح المدارس المهنية والحرفية وتشغيل معامل الأبحاث والعمل على التوسع فيها .

ثانياً : قاعدة تخصيص الاعتمادات :

يراد بهذه القاعدة : أن اعتماد المجالس النيابية للنفقات لا يجوز أن يكون إجمالياً بل يجب أن يخصص مبلغ معين لكل وجه من أوجه الإنفاق العام ، وهذا يعني أن إجازة البرلمان للنفقات تتم بطريقة تفصيلية يبين فيها تخصيص مبالغ محددة لكل وجه من أوجه الإنفاق ، فلا يجوز أن يكون اعتماد البرلمان للنفقات كمبلغ إجمالي تتولى الحكومة توزيعه .

ذلك أنه مع ازدياد تفصيل تخصيص الاعتمادات لأوجه محددة تزداد سلطة البرلمان في مراقبة النشاط المالي وتنكمش في نفس الوقت حرية الحكومات في الحركة إلا في حدود الإطار المفصل الذي أجازها البرلمان مما يجبرها على التقيد في الإنفاق على الأوجه المختلفة في حدود المبالغ التي أجازها البرلمان ككل ، وعدم تجاوزها إلا بعد الحصول على إذن منه بذلك .

إلا أن الإفراط في تطبيق هذه القاعدة قد يؤدي إلى المغالاة في تخصيص الاعتمادات مما يؤدي إلى القضاء على المرونة اللازم توافرها لحسن سير العمل في الإدارات الحكومية ، وإلى تضخم حجم الموازنة بصورة مبالغ فيها ، وإلى إقبال كاهل السلطة التشريعية بتفاصيل غير ضرورية ، مما يؤدي إلى إحداث نتائج عكسية لأهداف تخصيص الاعتمادات خاصة مع توسع النشاط الحكومي وتزايد النفقات العامة .

وهذا ما جرى عليه العمل في مصر ، إذ يتم تخصيص النفقات (الاعتمادات) عن طريق تقسيم الاستخدامات العامة (النفقات العامة) إلى أربعة أبواب هي : الأجور ، المصروفات الجارية ، الاستخدامات الرأسمالية ، التحويلات الرأسمالية ، وفي داخل كل باب يتم تقسيم النفقات العامة إلى عدة مجموعات وكل مجموعة إلى عدة بنود ، وكل بند إلى عدة أنواع ، وتنطبق قاعدة تخصيص الاعتمادات على الأبواب دون غيرها من التقسيمات ، بمعنى أنه لا يجوز للحكومة أن تتجاوز الاعتمادات المخصصة لكل باب ، ولا يجوز لها نقل أي مبلغ من باب إلى آخر إلا بموافقة السلطة التشريعية ، ويعني ذلك أن للحكومة أن تقوم بتوزيع المبلغ المخصص لكل باب على بنوده المختلفة دون حاجة إلى الرجوع للبرلمان في هذا الشأن .

وهذا ما أكدته المادة ١١٦ من الدستور المصري لسنة ١٩٧١ على أنه " تجب موافقة مجلس الشعب على نقل أي مبلغ من باب إلى آخر من أبواب الموازنة العامة ، وكذلك عن كل مصروف غير وارد بها أو زائد في تقديراتها ، وتصدر بقانون " .

وأكد المشرع المصري في قانون الموازنة العامة نفس المعنى السابق حيث نصت المادة (٢٤) على أنه : " لا يجوز تجاوز الاعتمادات في أي باب من أبواب الموازنة أو استحداث نفقات غير واردة بالموازنة إلا بعد الرجوع إلى وزارة المالية والاقتصاد والتجارة الخارجية وموافقة مجلس الشعب وصدر القانون الخاص بذلك ، ويجوز إجراء النقل داخل اعتمادات الباب الواحد طبقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية والتأشيرات الملحقة بالموازنة العامة وقانون الخطة العامة للدولة " .

الفصل الرابع

قاعدة توازن الموازنة

ترجع جذور هذه القاعدة إلى الفكر المالي التقليدي الذي يرى أن المواطنين يفصحون عن تفضيلاتهم بالنسبة لنشاط السلطات العامة - في حالة توافر ديمقراطية التصويت السياسي - عن طريق التصويت على كل من الإيرادات والنفقات معاً وفي نفس الوقت ، وأنه يتحتم أن يتعادل الجانبان ويتوازنا .
ونعني بتوازن الموازنة ألا تزيد النفقات العامة على الإيرادات العامة ، مما يؤدي إلى عدم تحقيق الميزانية لفائض أو لعجز .

والملاحظ أن هناك شرطين أساسيين لتحقيق توازن الموازنة هما :

- ألا يكون التوازن مفتعلاً أو ظاهرياً وذلك بالإنقاص من تقدير النفقات على أمل الالتجاء إلى فتح اعتمادات إضافية تؤخذ فيما بعد من المال الاحتياطي .
- ألا يكون تحقيق التوازن الحسابي على حساب التوازن الاقتصادي في الدولة بأن تعتمد الحكومة إلى حذف بعض المشروعات الحيوية المنتجة للوصول إلى توازن الموازنة.

وقد شهد مبدأ توازن الموازنة تطوراً في الفكر والواقع المالي والاقتصادي ، ترافق مع تطور مفهوم الموازنة العامة ، ومع تطور دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية ، الأمر الذي يوضح أن تتابع الأحداث وتوسع الدولة في نشاطها استتبع تطور مبدأ توازن الموازنة ، وتغيير النظرة إليه ، ولم يعد توازن الموازنة في ظل الفكر الحديث يتمتع بنفس الأهمية والقدسية التي أسبغها عليه الفكر التقليدي ، وأصبح مفهوم توازن الموازنة لا ينصرف إلى مجرد توازن حسابي بين كم من النفقات وكم من الإيرادات بل ينظر إليه بطريقة أعمق من خلال ما تمارسه الموازنة العامة بجانبها الإيرادات العامة والنفقات العامة ، من آثار في النشاط الاقتصادي ، وسوف نعرض لمبدأ توازن الموازنة العامة في الفكر المالي التقليدي والفكر المالي الحديث .

أولاً : توازن الموازنة في الفكر المالي التقليدي :

ينصرف مبدأ توازن الموازنة ، حسب مفهوم الفكر المالي التقليدي ، إلى تساوي جانبي الموازنة العامة ، أي تساوي النفقات العامة العادية (الناتجة عن القيام بالوظائف التقليدية) مع الإيرادات العامة العادية (الضرائب والرسوم وإيرادات أملاك الدولة) وبشكل دوري ومنتظم .

ويعتبر مبدأ توازن الموازنة السنوي ، في ظل الفكر التقليدي غاية يجب تحقيقها في جميع الظروف والأحوال ، فالتوازن يؤخذ به كمؤشر على حسن إدارة الأموال العامة بطريقة واضحة ، وقيد على توسع الدولة لنشاطها ، وعلى زيادة العبء على الأفراد ، وضمان لاستمرار التوازن والثقة سفي مالية الدولة ، والحفاظ على الاستقرار الاقتصادي والمالي ، كما يعبر هذا المبدأ عن الفكر الاقتصادي التقليدي الذي وافق النظام الاقتصادي الحر ، والذي يعتمد ويطالب الدولة بعدم التدخل في الشؤون الاقتصادية والاكتفاء بقيامها بالوظائف التقليدية الأساسية ، اللازمة لازدهار النشاط

الخاص ، وأن تستخدم الإيرادات العادية (الضريبة) لتغطية النفقات العامة هذه ، ومن وجهة نظر الفكر التقليدي فإن التجاء الدولة إلى الضرائب لتغطية النفقات العامة ، وما يكتنف تقريرها من صعوبات ، مع احترام الدولة لمبدأ توازن الموازنة ، يضع القيود أمام توسع الدولة في نشاطها خاصة وأن الفكر التقليدي ينظر إلى نفقات الدولة على أنها نفقات استهلاكية لا يجوز التوسع فيها وإلا أدى ذلك إلى نقص في الإنتاج .

وقد ترتب على هذا المبدأ في الفكر المالي التقليدي ، نتيجتان ، الأولى هي أنه لا يمكن للدولة أن تلجأ الإيرادات العامة غير العادية (القروض والإصدار النقدي) لتغطية النفقات العامة العادية ، والنتيجة الثانية ، لا يجوز للدولة أن تزيد نفقاتها العامة العادية ، أي أنه لا يجوز أن يكون هناك عجز في الموازنة العامة .

ومن أهم الحجج التي ساقها الفكر التقليدي لتبرير التوازن الحسابي للموازنة :

- حالة تحقيق فائض في الموازنة ربما يؤدي إلى مطالبة السلطة التشريعية بزيادة النفقات العامة لأغراض غالباً ما تكون سياسية ، فضلاً عن أن تحقيق الفائض يدل على تعسف الحكومة في فرض الضرائب وما يؤدي إليه ذلك من عرقلة النشاط الاقتصادي نتيجة لزيادة الإيرادات العامة ، وهي تمثل اقتطاعاً من دخول الأفراد مما يترتب عليه حدوث نقص في الطلب الكلي وبالتالي انكماش في الاقتصاد القومي .
- حالة تحقيق عجز في الموازنة ، ربما يضطر الدولة للالتجاء إلى مصادر غير عادية لتغطيته كالإقتراض والإصدار النقدي ، وهو ما يمارس أثراً بالغة الخطورة على الاقتصاد القومي بسبب ما يؤدي إليه من تضخم وانخفاض لقيمة النقود .
- فإذا لم تغط الدولة نفقاتها بواسطة إيرادات ضريبية ، فإنها سوف تكون مضطرة للاقتراض وهذه القروض تعتبر ضريبة مؤجلة تتحملها الأجيال المقبلة نيابة عن الجيل الذي عقد القرض ، مما يؤدي إلى تحميل هذه الأجيال بأعباء إضافية تتمثل في خدمة الدين العام لقروض لم تستفد هي منها .
- وإذا لم تستطع الدولة تغطية نفقاتها بواسطة إيراداتها ، وإذا لم تستطع الدولة الاقتراض فإنها ستلجأ لطبع المزيد من النقود (الإصدار النقدي) ولا شك أن عرض هذه النقود للتداول يضاعف من وسائل الدفع دون زيادة مقابلة في حجم السلع القابلة للاستهلاك ومحصلة ذلك ستكون التضخم .
- إن الموازنة المتوازنة توفر مرشداً لتحويل الموارد من القطاع الخاص إلى القطاع العام ، لذلك وبسبب كل المبررات السابقة كان التوازن المطلق للموازنة هو المفضل لدى الاقتصاديين الكلاسيك .

ثانياً : توازن الموازنة في الفكر المالي الحديث :

سيطر الفكر المالي الحديث ، بعد أن عرفت الاقتصادات الرأسمالية أزمات وتقلبات اقتصادية عنيفة ، وهو ما أظهر عدم صحة فروض النظرية التقليدية الخاصة بالتوازن التلقائي ، وقد نادى كينز بتدخل الدولة عن طريق زيادة إنفاقها العام بغرض تنشيط الطلب الفعال ، وبالتالي العمل على إعادة التوازن الاقتصادي ، ومن هنا عرفت الدول الرأسمالية العجز في الموازنات العامة للكثير منها ، وأصبح عجز الموازنة

العامّة ليس شراً من الناحية الاقتصادية ، بل هو أحياناً أمراً ضرورياً ومقصوداً لتحقيق التوسع الاقتصادي في فترات الأزمات ، ويمكن أن تواجه الدولة الزيادة التي تحدث في الإنفاق العام عن طريق القروض العامّة والإصدار النقدي الجديد .

إن محور التمييز بين النظرة التقليدية ، والنظرة الحديثة للموازنة ، يتركز في أن النظرة التقليدية تنظر إلى المشاكل المالية من عجز أو فائض ، أو تضخم بمعزل عن الحياة الاقتصادية للمجتمع ، بينما يركز الفكر الحديث على إدماجها سوياً ، محاولاً إظهار ما بينهما من ترابط وتأثير متبادل ، ومن ثم فقد أولى الفكر المالي الحديث اهتمامه بالتوازن الاقتصادي العام وإن أدى ذلك إلى التضحية بالتوازن التقليدي للميزانية ، أي التوازن الحسابي بين إيرادات الدولة ونفقاتها .

فقد رفض كينز قانون ساي للأسواق ، وهو أحد معتقدات الكلاسيك ، وأشار إلى عدم وجود نظام أو آلية تستند إلى اليد الخفية التي يؤمن بها الكلاسيك ، كما أقر بواقعية البطالة الإجبارية ، ومن ثم الخطأ بافتراض التشغيل الكامل الذي وضعه الكلاسيك كأساس للتحليل وأن الأسعار والأجور لا تتسم بالمرونة التي افترضها الكلاسيك ، ولهذا اقترح كينز تدخل الدولة لتحقيق التشغيل الكامل وإيجاد التوازن للدخل القومي من خلال السياسات المالية والسياسات النقدية .

نادى كينز بتدخل الدولة لإعادة التوازن الاقتصادي وتفعيل السياسة المالية وعدم توازن الموازنة العامّة وذلك من أجل استعادة هذا التوازن ، وبهذا فإن كينز قد أباح عدم الالتزام بمبدأ توازن الموازنة ، وإن عجز الموازنة يكون مرغوباً فيه طالما يؤدي إلى مستوى التشغيل الكامل ، عند حدوث خلل في التوازن بين الطلب والعرض ويتعرض الاقتصاد لحدوث البطالة ، فإنه يمكن القضاء على هذه البطالة وإحلال التوازن الاقتصادي العام من خلال التمويل بالعجز (عجز الموازنة) ، من خلال زيادة الإنفاق العام بالمقدار الذي يتطلبه تحقيق الاستقرار وأيضاً عندما يتعرض الاقتصاد للتضخم فإنه بالإمكان القضاء عليه من خلال تحقيق فائض بالإيرادات العامّة من خلال زيادة الضرائب وتخفيض الإنفاق العام بالمقدار الذي يتطلبه تحقيق الاستقرار ، وهكذا يؤمن الفكر الكينزي بفاعلية الموازنة العامّة وعدم حياد السياسة المالية ، وبإمكانية إحداث عجز الموازنة العامّة أي عدم توازن الموازنة العامّة في سبيل تحقيق التوازن العام للاقتصاد الوطني .

مما سبق يتضح أن توازن الموازنة لم يعد هدفاً في حد ذاته ، وإنما أداة من أدوات تحقيق التوازن الاقتصادي القومي ، ومن ثم فإن هذه الأداة ينبغي أن تستخدم على النحو الملائم لتحقيق هذا الهدف الهام ، أي أن الحكومات ينبغي ألا تخشى من تطويعها بصورة أو بأخرى - من خلال إمكانية تحقيق عجز أو فائض في الميزانية - لتحقيق استقرار الأسعار والعمالة الكاملة للقوى الإنتاجية .

فمالية الدولة لا يمكن النظر إليها بمعزل عن وجوه النشاط الاقتصادي القومي ، والميزانية ليست منعزلة عن الحياة الاقتصادية ، بل إنها عنصر من عناصر الوضع الاقتصادي تتأثر به وتؤثر فيه بدورها ، فهي نتاج هذا الوضع من جهة ، كما أنها تساهم في تحديده من جهة أخرى .

إلا أنه على الرغم من الخروج على قاعدة توازن الميزانية فإن هذه القاعدة ما تزال هدفاً تعمل معظم الحكومات على تحقيقه ويحظى باهتمام الرأي العام ، ويرجع حرص الحكومات على هذه القاعدة إلى أسباب اقتصادية وسياسية تتلخص في أن الحاجة لم تعد ملحة للخروج على هذه القاعدة واستخدام عجز الموازنة لمواجهة الكساد ، بل على العكس فقد عانت دول كثيرة من التخوف من التضخم ، كما تحققت العمالة في عدد آخر منها خلال سنوات متعددة مع توازن الميزانية باعتباره أداة تحد من توسع الدولة في نشاطها وتحول دون تزايد معدل نفقاتها وما يؤدي إليه من تزايد الأعباء العامة على المواطنين ، بالإضافة إلى اعتبار مبدأ توازن الموازنة بمثابة ضمان ضد إساءة الحكومات استخدام الأموال العامة والإخلال باستقرار الأسعار وبالتالي التوازن النقدي، فضلاً عما يحققه من حسن إدارة هذه الأموال والرقابة عليها .

الباب الثالث

دورة الموازنة العامة

إن تطور مفهوم الموازنة العامة جعل من الموازنة العامة المرآة التي تعكس مختلف السياسات الاقتصادية والاجتماعية والمالية للدولة ، وتمثل تلك السياسات السبل التي تسلكها الدولة لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والمالية ، وتقع على عاتق السلطة التشريعية باعتبارها ممثلة لأفراد المجتمع ، مسؤولية التحقق من صحة وسلامة هذه السياسات ومراقبة تنفيذها ، ومن هنا كانت للموازنة العامة أهميتها ووظيفتها كحلقة أساسية من حلقات الوصل بين مسؤوليات السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية ، ويطلق الاقتصاديون الماليون لفظ دورة الموازنة العامة على المراحل الزمنية المتعاقبة والمتداخلة التي تمر بها الموازنة العامة ، تحقيقاً للمسؤوليات المشتركة بين السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية .

وتمر عمليات الموازنة العامة في دورة مستمرة تتضمن مراحل يتداخل فيها كل من الماضي والمستقبل بالحاضر ، خلال السنة المالية ، وإذا ما توافرت هذه المراحل بمسمياتها وتعاقبها الزمني ، في جميع أنظمة الموازنات العامة في مختلف الدول ، فإن توزيع المسؤوليات والسلطات المتعلقة بكل مرحلة من المراحل تختلف من دولة إلى أخرى ، ويتوقف هذا التوزيع للمسؤوليات ونظام الموازنة العامة في كل دولة على النظام السياسي السائد ، ونوع الدستور القائم ، وطريقة الحكم محلي أو مركزي أو اتحادي المعمول بها ، فقد ترك الإعداد والتنفيذ للسلطة التنفيذية ، بينما انفردت السلطة التشريعية، ممثلة بالمجلس النيابي ، بحقها في الإجازة والاعتماد ، وشاركت في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة ، تحت ضغط الأوضاع المالية والاقتصادية ، وانعكاساتها الفنية على الموازنة العامة .

وتعد دراسة الموازنة العامة للدولة دراسة في الاقتصاد التطبيقي لأن موضوعها توجيه الإيرادات وتوزيعها بين مختلف الحاجات والأهداف العامة وبالتالي فمجال هذه الدراسة ونطاقها هو نشاط الدولة في مختلف المجالات ، ولما كانت الموازنة عملية مستمرة فالصفقات والعمليات الاقتصادية التي تتم فيها هي تيار مستمر بين الأنشطة ونتيجة لهذا التيار المستمر فإن العمليات الاقتصادية التي تمت في الماضي لها اتصال وثيق بما سيحدث في المستقبل ومن ثم تعكس العلاقة بين ما تحقق فعلاً وما يستهدف تحقيقه في المستقبل ولذا فمن الطبيعي أن تكون دراسة دورة الموازنة العامة دراسة ديناميكية لعلاقات اقتصادية بين أنشطة تنتمي إلى فترات زمنية مختلفة .

في ضوء ما سبق نتناول في هذا الباب الاتجاهات الرئيسية في إعداد الموازنة العامة ثم دورة الموازنة العامة بمراحلها المختلفة ، وذلك من خلال الفصول التالية :

- الفصل الأول : الاتجاهات الرئيسية في إعداد الموازنة العامة .
- الفصل الثاني : مرحلة إعداد وتحضير الموازنة العامة .
- الفصل الثالث : مرحلة الاعتماد .
- الفصل الرابع : مرحلة التنفيذ .
- الفصل الخامس : مرحلة الرقابة .

الفصل الأول

الاتجاهات الرئيسية في إعداد الموازنة العامة

هناك اتجاهات ثلاثة رئيسية في إعداد الموازنة العامة لكل منها مميزات واستخدامات نعرضها كالتالي :

١ - **الاتجاه الرقابي** : يعتبر الموازنة العامة مجرد أداة للرقابة المركزية على الإنفاق العام ومن ثم فإن التصنيف التفصيلي لأوجه الإنفاق هو المدخل الأساسي للرقابة حيث يتركز الاهتمام بربط الأجهزة الإدارية بالحد الأقصى الذي حددته السلطة التشريعية أو حدده قرار رئيس السلطة التنفيذية بحيث تكاد تكون المخرجات بمثابة قيمة محددة ومعروفة ومن ثم فمن الضروري نتيجة لذلك أن تستخدم الموازنة للرقابة على المدخلات.

ووفق الاتجاه الرقابي تصنف النفقات العامة على أساس الوحدات التنظيمية وأوجه النشاط أو الخدمات والأغراض المختلفة ، ويعطي هذا التصنيف الفرصة لأن يكون للشعب نظرة كاملة وشاملة عن أوجه الإنفاق العام فكل نوع من النفقات العامة يمثل قيداً على الحرية الإدارية ، ويركز هذا الاتجاه أيضاً على إجراءات التبليغ التي تستخدم للرقابة على صحة الإنفاق من مال الدولة ، كما يركز أيضاً على الحدود التي تفرض على إنفاق الأجهزة الحكومية على الأفراد أو على الاستثمارات وغيرها ، ولا يعطي الاتجاه الرقابي اهتماماً للتخطيط وإعداد البرامج كأساس يحكم هيكل الموازنة العامة .

٢ - **الاتجاه الإداري** : يرى هذا الاتجاه أن الموازنة العامة هي ضمان الأداء الفعال للأعمال ولأوجه النشاط المحددة وقد تطور هذا الاتجاه فيما يسمى الآن موازنة الأداء ، ويركز هذا الاتجاه على توجيه وتطوير وتنظيم الأداة الحكومية ولذا فإنه يقضي بتدعيم جهاز الموازنة العامة بخبراء في الإدارة العامة ولا يعتمد فقط على المحاسبين والمراجعين كما في الاتجاه الرقابي .

ويهدف الاتجاه الإداري إلى تحقيق التطور الإداري وبرامج قياس العمل ومن ثم فإنه يركز في إعداد الموازنة على العمل المبذول وعلى أوجه نشاط المنظمات الحكومية وعلى الخدمات الحكومية في مجالاتها المختلفة ، وإلى جانب ذلك يهتم الاتجاه الإداري بالربط بين الإنفاق العام وبين حالة الاقتصاد القومي وعلى استخدام الموازنة كأداة للتنسيق بين أوجه النشاط العام ومن هذا المفهوم يصبح جهاز الموازنة العامة مساعد الإدارة التي تقود النشاط الحكومي والتي تأخذ على عاتقها عبء تنمية الأداة التنفيذية ووضع إجراءات تنفيذ الموازنة .

وفي ظل هذا الاتجاه فإن جهاز الموازنة العامة مسئول عن إبلاغ رئيس السلطة التنفيذية وأيضاً السلطة التشريعية بمدى تطور وتقديم مستوى الأداء في المنظمات الإدارية المختلفة على ضوء العمل المقترح أدائه والعمل الذي يؤدي والعمل الذي تم أدائه فعلاً ، وذلك لضمان التنسيق بين مختلف برامج العمل للوحدات الإدارية والتأكد من أن الاعتمادات المالية التي أجازتها السلطة التشريعية أنفقت على أكمل وجه اقتصادي وأنه ليس هناك تداخل أو ازدواج في الجهود .

والملاحظ أن الاتجاه الإداري - كممثل الاتجاه الرقابي - لا يعطي الاهتمام الكافي للتخطيط الإداري ووضع البرامج في إعداد الموازنة . وكانت لجنة هوفر في الولايات المتحدة الأمريكية قد أوصت سنة ١٩٤٩ بتعديل تصنيف الموازنة بما يساير الاتجاه الإداري للموازنة العامة بحيث يعتمد التصنيف على أساس المهام أو الوظائف والأنشطة والمشروعات ، وأطلق على هذا النظام " موازنة الأداء " ، ثم أطلق عليه بعد ذلك موازنة البرنامج للتعبير عن المفهوم نفسه ثم ظهر بعد ذلك نظام التخطيط والبرمجة والموازنة وعلى كل فإن موازنة الأداء تركز على الاتجاه الإداري ذلك لأنها تهدف إلى معاونة رجال الإدارة في تقييم مدى كفاءة العمل الذي تؤديه الموازنة على أساس الوظائف أو المهام ثم تحديد المعايير لقياس أداء الأنشطة المعنية .

٣ - الاتجاه التخطيطي : ويرجع التحول من الاتجاه الإداري إلى الاتجاه التخطيطي إلى عدة أسباب أهمها : أن التحليل الاقتصادي على المستوى القومي ومستوى الوحدة كان له أثره في تشكيل السياسة المالية وفي قواعد ومبادئ مالية الدولة ، كما أن التطورات التكنولوجية والفنية الحديثة المتعلقة بجمع البيانات ، واتخاذ القرارات أثرت بدرجة لها اعتبارها في استخدام التحليل الموضوعي لمالية الدولة فضلاً عن التقارب التدريجي بين التخطيط والموازنة .

ويعتمد الاتجاه التخطيطي على النظر إلى أن العناصر الثلاثة : الرقابة والإدارة والتخطيط تكمل بعضها البعض في نظام الموازنة . ووفق الاتجاه التخطيطي فإن الموازنة العامة أداة أساسية للتخطيط لأنه يركز على ما سيكون لا على ما تم فعلاً ، على الأهداف والبدائل والتقديرات والتنبؤات ووضع الخطط والبرامج ، ومن ثم فإن مهمة خبير الموازنة هنا هي التحليل وليس مجرد الفحص .

ويربط الاتجاه التخطيطي بطريقة علمية ومنطقية بين الاعتمادات المنصرفة وبين تحقيق الأهداف المخططة ، وهكذا تعطى الأولوية لوظيفة التخطيط على وظيفة الرقابة على الصرف .

وعلى أية حال فإن الاتجاه التخطيطي يقصد به تقرير أهداف المشروعات والتغييرات في هذه الأهداف وتحديد ماهية السياسات الحكومية التي تحكم تدبير الإيرادات والتنسيق بينها واستخداماتها وتقييم مسارات العمل البديلة وربط ذلك كله بعمليات الاختيار سبين عدد من أوجه الإنفاق وتحديد المعايير التي تتبع في تقييم طلبات الوحدات الإدارية المختلفة من الاعتمادات وأي البرامج يجب وضعها أو إلغاؤها أو ضغطها أو تأجيلها .

ويحقق الاتجاه التخطيطي في إعداد الموازنة عدة أهداف أهمها :

- يحدد لكل جهة حكومية برنامج يركز على نتائج (مخرجات) معينة مستهدفة التحقيق وتعرض تحت هذا البرنامج كل البيانات عن جميع أوجه النشاط والعمليات في شكل تقسيمات مصنفة تعكس أهداف الجهة .
- يتم التحليل في ضوء التكلفة والعائد للبدائل الممكنة لتنفيذ هذا البرنامج ويختار البديل الأنسب لتحقيق الهدف .

- ترجمة القرارات الخاصة بالبرامج في شكل خطط لفترات قصيرة الأجل نسبياً - عادة ما تكون سنة - إلا أنه يجب أن نشير إلى أن فائدة هذا النظام تعتمد إلى حد كبير على توافر المقدرة التحليلية والفحص المنظم لمختلف البرامج واختيار الوسائل الأكثر اقتصاداً لتحقيق أهداف هذه البرامج .

ومهما يكن من أمر فإن جهاز الموازنة في ظل الاتجاه الإداري تتركز جهوده في مرحلة الإعداد في حين أنه في الاتجاه التخطيطي ستركز الجهود على المرحلة السابقة على مرحلة الإعداد وهي مرحلة تحديد السياسات العامة ، كما أن طول الفترة التي تعد لها موازنة البرامج والخطط إنما تعني توزيع الإنفاق الاستثماري على عدد من السنين بحيث تعتبر كل سنة مالية بمثابة شريحة من شرائح الخطة .

ومهما كان نظام الموازنة أولياً فإنه يخدم أغراضاً ثلاثة هي التخطيط والإدارة والرقابة ولا يمكن الفصل بين هذه الأهداف إلا نظرياً وبغرض التحليل فقط ، وتشير مراحل تطور الموازنة إلى أن الجانبين الرقابي والإداري للموازنة تغلبا على الجانب التخطيطي وأصبح لهما الأولوية .

ولا تحظى الجوانب الثلاثة بنفس الأهمية في مراحل الموازنة المختلفة بل غالباً ما يطغى جانب على آخر ، كما أن الافتقار إلى نظم الرقابة الداخلية الفعالة ألقى عبء الرقابة على كاهل السلطات المركزية على حساب التخطيط الذي يعد المسؤولية الأولى لتلك السلطات .

الفصل الثاني

مرحلة إعداد وتحضير الموازنة العامة

تشمل الموازنة العامة للدولة جميع أنشطة الدولة من سياسية وإدارية واقتصادية واجتماعية ، كما أن الموازنة العامة تمس مباشرة جميع إدارات الدولة ، ولذا فإن الموازنة عمل جماعي لا ينفرد به جهاز إداري دون غيره أياً كانت كفاءته العلمية ، وإذا أردنا أن تكون الموازنة العامة صحيحة تعكس حقيقة الحاجات العامة وجب أن يسهم في إعدادها كل أصحاب العلاقة دون استثناء .

وعليه فإن إعداد الموازنة يمر منذ بدئها حتى يوم إحالة مشروع الموازنة إلى السلطة التشريعية بعدة خطوات تتمثل في :

دور الوزارات المختصة : تعد الوزارات موازنتها قبل بدء السنة المالية بعدة أشهر ليكون هناك وقت كاف لبحثها وتناقشها وزارة الخزانة وتدخل عليها ما تراه من التعديلات ، ويفصل مجلس الوزراء فيما ينشأ من خلافات قبل إحالتها إلى المجلس النيابي للتصديق .

عادةً ما يبدأ عمل الوزارات بناءً على منشور وزير الخزانة أو رئيس مجلس الوزراء يذكر فيه الوزارات بضرورة الإسراع بإعداد موازنة السنة التالية دون تأخر احتراماً للمدة التي يحددها الدستور ، وكثيراً ما يتضمن هذا المنشور أحكاماً تتعلق بالقواعد الفنية لإعداد الموازنة ، ويبلغ كل وزير هذا المنشور إلى مختلف المصالح التابعة له طالباً منها الالتزام بمضمونه وإعداد موازنة كل منها في مدد معينة ، وتضع مصلحة أو هيئة جداول نفقاتها استناداً إلى حاجتها الراهنة وما تتوقع من حاجات للسنة المقبلة وترفق بالجدول المستندات والوثائق التي تثبت حاجتها إلى النفقات الواردة فيها وترسلها إلى الوزير المختص .

ثم يدرس الوزير المختص موازنة وزارته على ضوء السياسة التي ينوي انتهاجها في السنة التالية ، وله أن يوافق على طلبات الاعتماد الواردة من المصالح والهيئات التابعة له أو يعدلها زيادةً أو نقصاً ، ثم يرسل موازنة وزارته إلى إدارة الموازنة بوزارة المالية مشفوعة بالمستندات وبقرار يشرح فيه ويقارن الفرق بين موازنة السنة الجارية والموازنة الجديدة وأسباب ذلك ، وذلك في الموعد الذي يحدده الدستور أو القانون .

دور وزارة المالية (الخزانة) :

- تعد موازنة نفقاتها كسائر الوزارات الأخرى وتودعها إدارة الموازنة لديها .
- تتلقى جميع مشروعات الموازنات وتتولى توحيدها .
- تضع تقديرات الإيرادات للسنة المالية الجديدة وهي تمتاز بذلك عن جميع الوزارات التي تعد تقديرات نفقاتها فقط .
- تراجع وزارة المالية (إدارة الموازنة) طلبات الاعتمادات التي وردت في مشروعات الموازنات المختلفة وتدرس الوثائق والمستندات المرفقة بها ، وتناقش المصالح والهيئات المختصة في صحتها وضرورتها ، وغالباً ما تجاوز طلبات الاعتمادات إمكانات الإيرادات مما يحمل إدارة الموازنة بوزارة الخزانة إلى الدخول

في مباحثات صعبة وطويلة مع الهيئات والمصالح لإقناعها بتخفيض بعض الاعتمادات المطلوبة أو إلغاء البعض الآخر أو تأجيل ما يمكن منها إلى موازنات السنوات المقبلة وذلك بهدف تحقيق التوازن بين النفقات والإيرادات .

- بعد أن تنتهي إدارة الموازنة بوزارة الخزانة من دراسة مشروع الموازنة وتوجيهه ترفعه إلى وزير الخزانة مرفقاً بتقرير مطول عن أرقام كل من النفقات والإيرادات، وغالباً ما يكون التوازن بينهما مفقوداً مما يضطر وزير الخزانة إلى عقد اجتماعات مع زملائه لإقناعهم بتعديل بعض طلباتهم وإرجائها إلى المستقبل أو تنفيذها على مراحل حرصاً على سلامة الأوضاع المالية ، وتجنباً لفرض ضرائب جديدة أو اللجوء إلى القروض .

- تعد وزارة الخزانة مشروع الموازنة في صيغته النهائية وتعرضه على مجلس الوزراء مرفقاً بتقرير مفصل يفسر الحالة الاقتصادية والمالية للدولة لإحالة إلى السلطة التشريعية .

دور مجلس الوزراء :

- يضع مجلس الوزراء أولاً السياسة العامة للموازنة واتجاهاتها العامة كأن يقرر إعطاء الأولوية لأحد وجوه الإنفاق دون الآخر كتعزيز التسليح أو الإنفاق لتحقيق غايات اقتصادية أو اجتماعية ، ... الخ .

- يفصل في الخلافات الناشئة بين وزير الخزانة وزملائه الوزراء إذ كثيراً ما يرفض بعض الوزراء قبول وجهة نظر وزير الخزانة ويتمسكون بالاعتمادات التي يطلبونها ليتمكنوا من تنفيذ بعض المشروعات .

- يرافق مجلس الوزراء على مشروع الموازنة كما ورد من وزارة الخزانة أو بعد أن يدخل عليه بعض التعديلات ثم يحيله إلى السلطة التشريعية لاتخاذ إجراءات اعتماده.

السلطة المختصة بإعداد الموازنة :

من المتعارف عليه أن السلطة التنفيذية هي الجهة المسؤولة عن إعداد الموازنة للدولة، وهذا لا يعني البتة أن مجلس الوزراء هو الذي يقوم بهذه المهمة ، رغم أنه يناقشها ويصادق عليها قبل إحالتها إلى السلطة التشريعية ، وهناك عدد كبير من الدول قد أناط هذه المهمة بوزير المالية أو وزير الخزانة ، لا سيما وأن أجهزة الموازنة وأعني الجهاز البشري الفني ، مرتبط بوزير المالية أو وزير الخزانة ، وأن هذا الجهاز هو الأقدر على التنفيذ والمراقبة ، وتأمين الاعتمادات اللازمة ، إلا أن هذه السلطة المعطاة لوزير المالية قد لا تعطى كاملة ، فقد ذهبت بريطانيا بإعطاء وزير الخزانة السلطات الواسعة لجهة تخفيض أو زيادة اعتمادات ، في حين أن فرنسا قد قيدت سلطات وزير الخزانة ، بحيث أنه لا يستطيع إجراء التخفيضات لأية وزارة دون الرجوع إلى الوزير المختص ، وفي حال الخلاف يُرفع الأمر إلى رئيس الوزراء للتوفيق بين الوزيرين ، وفي حال عدم الاستطاعة يرفع الأمر إلى مجلس الوزراء .

في حين أن نظام الحكم في الولايات المتحدة رئاسي ، ورئيس الجمهورية هو رئيس السلطة التنفيذية ، فيتولى عملية إعداد الموازنة ، مكتب يسمى مكتب الموازنة ،

ويتألف من هيئة تابعة إلى الرئيس مباشرة وليس لوزير الخزانة .
ومهما يكن من أمر ، وفي جميع الحالات فإن إعداد الموازنة هو من مسؤولية السلطة التنفيذية ، كون هذه السلطة هي التي تحدد السياسة الاقتصادية للدولة ، وهي التي تضع الخطط والبرامج وهي المسؤولة عن تنفيذ الموازنة ، ومن أدقها أيضاً ، وذلك لأن نتائج هذا الإعداد ومدى فعاليته ، تؤثر في جميع مراحل الموازنة اللاحقة ، وبالتالي لها أثرها على الاقتصاد الوطني .

طرق تقدير النفقات والإيرادات :

إن إعداد الموازنة العامة هو عبارة عن تقدير النفقات المنتظر صرفها والإيرادات المتوقع جبايتها في العام المقبل ومحاولة التوفيق بينهما في ضوء الظروف الاقتصادية السائدة ، وهناك بعض القواعد العامة التي يجب مراعاتها عند التقدير حتى يأتي أقرب ما يكون للواقع :

- اتخاذ أرقام الحساب الختامي الأخير أساساً للتقدير ، لأنه كلما قربت السنة التي نعتد على وقائعها قلت فرصة الخطأ في التقدير ، كما أن أرقام النفقات التي صرفت فعلاً والإيرادات التي حصلت فعلاً هي حقائق يجب الاعتماد عليها ، على أن يؤخذ في الحسبان الظروف الحاضرة والمتوقعة ومدى اختلافها عن الظروف الماضية مما ينعكس أثره على المستقبل .

- اقتراب وقت التقدير مع بداية التنفيذ ، بمعنى أنه لا يصح أن تنقضي فترة طويلة بين وقت تقدير الإيرادات والنفقات وبين بداية السنة المالية حتى التقديرات مبنية على الظروف القائمة وقت التنفيذ .

- الابتعاد عن التفاؤل ، ذلك لأن التفاؤل يدفع إلى المغالاة في تقدير الإيرادات وتخفيض المبالغ المخصصة للنفقات فيأتي توازن الموازنة صورياً لا يلبث أن ينهار بمجرد وضع الموازنة موضع التنفيذ .

والى جانب هذه القواعد العامة توجد قواعد خاصة بتقدير كل من النفقات والإيرادات نوضحها فيما يلي :

١ - تقدير النفقات العامة :

لا تثير تقدير النفقات العامة مشاكل كبيرة ، ولا يوجد طرق متعددة لتقدير النفقات العامة ، بل يتم التقدير عادةً ببسر وسهولة ، ويتم الاعتماد في تقدير النفقات العامة على طريقة واحدة هي طريقة التقدير المباشر ويتم التقدير بموجب هذه الطريقة وفقاً للحاجة المستقبلية المعروفة من قبل العاملين في مختلف الوزارات والهيئات العامة ولا تسبب هذه الطريقة صعوبات فنية .

ومن المتعارف عليه أنه لا يجوز للسلطة التنفيذية أن تتجاوز الاعتمادات الواردة في الموازنة العامة ، وإذا ما كان هناك ضرورة لهذا التجاوز ، فيجب على السلطة التنفيذية أن تحصل على موافقة مسبقة من السلطة التشريعية ، ويطلق على هذا النوع من الاعتمادات " الاعتمادات التحديدية " مثل مرتبات العاملين في الدولة .

وهناك نوع آخر من الاعتمادات يطلق عليه في بعض الدول " الاعتمادات التقديرية " مثل ما هو عليه الحال في فرنسا حيث يتم تقدير بعض النفقات العامة على

وجه التقريب كالمرافق العامة الجديدة ومبالغ المعاشات ، ويجوز للحكومة تجاوز هذه الاعتمادات الموضوعة في الموازنة العامة إذا دعت الحاجة إلى ذلك ، شريطة أن يعرض هذا الأمر على السلطة التشريعية ، في وقت لاحق ، للموافقة على هذا التجاوز، وإن كانت هذه الموافقة صورية في الغالب الأعم .

ولا يأخذ المشرع المصري أو البحريني بهذه التفرقة بين الاعتمادات التحديدية والاعتمادات التقديرية فكل الاعتمادات عندهم تحديدية ، ومن ثم لا يجوز للحكومة أن تتجاوزها إلا بعد الحصول على إذن من البرلمان .

٢ - تقدير الإيرادات العامة :

على العكس من تقدير النفقات العامة فإن تقدير الإيرادات العامة يثير بعض الصعوبات نتيجة ارتباطها بمستوى النشاط الاقتصادي خلال العام القادم ، وضرورة إجراء دراسة للتنبؤ بما سيطرأ عليه من تغيرات ، سواء بالزيادة أو بالنقصان ، حتى يمكن تقدير الإيرادات العامة تقديراً أقرب ما يكون إلى الواقع ، ومن ثم يمكننا أن نميز ثلاث طرق لتقدير الإيرادات العامة :

أ - قاعدة السنة قبل الأخيرة :

هذه الطريقة تعتمد في تقدير الإيرادات العامة ، على حسابات السنة قبل الأخيرة ، وبموجب هذه الطريقة يتم تقدير الإيرادات العامة للسنة المالية المقبلة ، بالاعتماد على الإيرادات التي تحقق فعلاً في السنة قبل الأخيرة ، التي عرفت نتائجها من خلال مناقشة حسابها الختامي ، ومثال ذلك أن يتم الاعتماد على بيانات ونتائج عام ٢٠٠٩ عند تحضير والإعداد لموازنة عام ٢٠١٢ ، مع إدخال بعض التعديلات التي تدعو إليها التغيرات المتوقعة في الظروف المالية .

تتميز هذه الطريقة بالبساطة ولا تتطلب جهوداً كبيرة وتسمى بالطريقة الآلية ، وقد كان ينظر إلى هذه الطريقة قديماً على أنها طريقة تنسم بالحذر والتعقل من جانب وتضع قيوداً على حرية وزير المالية في التقدير ، وتقلل من الضغوط والأخطار التي قد يقع فيها من جانب آخر .

ويؤخذ على هذه الطريقة أنها تغفل العلاقة الوثيقة بين الإيرادات العامة والأوضاع الاقتصادية المتغيرة والمتقلبة ، مثل حالات التضخم والكساد ، وهو ما يؤدي إلى عدم دقة تقدير الإيرادات العامة .

فالأوضاع الاقتصادية تتغير وبسرعة وما لم تتوافق السياسة المالية للدولة معها للتأثير عليها ، يكون لذلك الأثر السيئ ، ليس في الإيرادات العامة فقط ، بل يتعدى ذلك ليشمل الوضع الاقتصادي بأكمله .

ب - طريقة الزيادات السنوية :

ومؤدى هذه الطريقة أن تضاف إلى تقديرات السنة المالية قبل الأخيرة نسبة مئوية تقدر بمتوسط الزيادة التي حدثت في الإيرادات العامة خلال فترة سابقة (ثلاث أو خمس سنوات مثلاً) تمثل الزيادة المطردة في الدخل القومي . ويعاب على هذه الطريقة أنه لا يمكن إتباعها إلا في سنوات الازدهار حيث تزداد الإيرادات العامة خلال الفترة بمعدل متزايد وبصورة مؤكدة .

ج - طريقة التقدير المباشر :

وهذه الطريقة قوامها دراسة اتجاهات كل مصدر من مصادر الإيرادات العامة ، وتقدير حصيلته مباشرة بناءً على هذه الدراسة ، فتقوم مصلحة الضرائب والجهات المختصة بتحصيل الضرائب بتقدير أوعية الضرائب المختلفة والحصيلة المتوقعة الحصول عليها في السنة المالية المقبلة ، كما تقوم كل وزارة أو هيئة عامة أو مصلحة حكومية بتقدير ما تتوقع تحصيله من رسوم كما يقوم كل مشروع أو شركة في القطاع العام ، بتقدير حجم مبيعاته وإيراداته للعام المقبل .

وهذا الأسلوب الحديث في التقدير تسير عليه معظم الدول ومنها مصر ، ويكون هذا الأسلوب سليماً إذا قام على أساسين أولهما : عدم المغالاة في التقدير ، وثانيهما : الاهتمام بأرقام الإيرادات الفعلية المحققة في السنة أو السنوات الأخيرة مع مراعاة تعديلها وفقاً للظروف الاقتصادية السائدة وما طرأ على التشريعات الضريبية من تغير ، وتتميز هذه الطريقة بأنها تعطي القائمين على إعداد الموازنة حرية التقدير .

مشروع قانون الموازنة :

تتضمن مشروعات قانون الموازنة غالباً نصوصاً قانونية وبيانات بالنفقات والإيرادات ومذكرة تفسيرية أو خطاب الموازنة ، ونوردها باختصار على النحو التالي :

- **نصوص قانونية :** لم تحدد العلوم المالية ما هي النصوص التي يجب أن يتضمنها مشروع قانون الموازنة ، بل تركت ذلك الأمر إلى التشريع المالي ، إلا أنه يمكن القول بصفة عامة أن النصوص القانونية التي جرت العادة على تضمينها مشروع قانون الموازنة هي ، نصوص قانونية أساسية لا بد منها لكل موازنة تتناول تقدير الإيرادات والنفقات وفتح الاعتمادات والإذن بالجباية ، ثم نصوص خاصة تتعلق بتنفيذ الموازنة ، وأخيراً نصوص قانونية مختلفة جرت بعض الدول على إدخالها في قانون الموازنة بهدف البت فيها بالسرعة المنشودة وذلك لعدم إمكان التأخير طويلاً في التصديق على الموازنة .

- **بيانات النفقات والإيرادات :** تتكون الموازنة من عدد هائل من الصفحات ولا تمثل النصوص القانونية مهما اتسع نطاقها سوى جزء يسير لا يزيد عن بضع صفحات وتشتأثر جداول الإيرادات والنفقات بأغلبية حجم الموازنة وتتكون جداول الموازنة من :

أ - **جداول إجمالية :** تتضمن بياناً بالتقديرات الإجمالية للإيرادات والنفقات وغالباً ما يتكون كل منها من صفحة واحدة تقريباً لكل من الموازنة العامة والموازنات الملحقة وموازنة التنمية .

ب - **جداول تفصيلية :** ويشمل جدول الإيرادات التفصيلي المبالغ المرتقبة لكل نوع من أنواع الإيرادات موزعة على الأبواب والفصول والبنود ، أما الجداول التفصيلية للنفقات فتدون فيها النفقات موزعة على الأبواب والفصول والبنود وأحياناً الفقرات .

ج - **بيان الموازنة :** يحتاج كل مشروع قانون تتقدم به السلطة التنفيذية إلى السلطة التشريعية إلى بيان يشرح الأسباب الداعية إلى وضعه ومحتوياته والنتائج المنتظرة منه ، كذلك الحال بالنسبة إلى قانون الموازنة العامة ، وهذا البيان يسمى أحياناً خطاب الموازنة ، ولما كان مشروع قانون الموازنة أضخم وأهم

عمل تقوم به السلطة التنفيذية فلا بد من يولي بينها اهتماماً خاصاً ، ولذا فقد تطور مفهوم هذا البيان من مجرد أسباب بسيطة إلى بيان هام وأساسي يتضمن مجملًا لسياسة الدولة في جميع المجالات ، ولا سيما دراسات اقتصادية ومالية واجتماعية مدعمة بالإحصاءات والاستنتاجات ، وتتناول هذه الدراسات الوضع الراهن وما سيحدث خلال العام المقبل .

إعداد الموازنة في جمهورية مصر العربية:

تعد الموازنة العامة للدولة على أساس التقسيم الإداري للأجهزة والوحدات والتصنيف الوظيفي لأوجه نشاط الدولة مع مراعاة التحليل على أساس البرامج والمشروعات والأعمال .

ويتبع في إعداد الموازنة العامة للدولة قاعدة الاستحقاق ، ومع ذلك يراعي عند تحقيق التوازن المالي للجهاز الإداري للحكومة الإيرادات المقدر تحصيلها، وبصودور القانون (١١) لسنة ١٩٧٣ أصبحت القاعدة العامة في إعداد الموازنة العامة ، هي قاعدة النظام النقدي بدلاً من نظام الاستحقاق ، مع اتباع هذا النظام الأخير في إعداد الموازنات المستقلة.

ويصدر وزير المالية والاقتصاد والتجارة الخارجية كل سنة منشوراً لكافة الأجهزة والجهات المعنية بالدولة بصفة عامة والمختصين بالموازنة بصفة خاصة ، يتضمن هذا المنشور القواعد التي تتبعها الجهات عند إعداد مشروع موازنتها ، وذلك في ضوء الأهداف المخططة المطلوب تحقيقها وفقاً للسياسة العامة للدولة .

ولقد طلب أعضاء مجلس الشعب ولجنة الخطة والموازنة من وزارة المالية في السنوات السابقة ضرورة أن يكون مشروع الموازنة العامة للدولة قبل شهرين على الأقل من بدء السنة المالية حتى يمكن دراسة المشروع ومناقشته مناقشة هادئة متكاملة مع جميع لجان المجلس.

على ضوء المطلب السابق طلبت وزارة المالية من جميع الجهات والأجهزة المختلفة من وحدات الجهاز الإداري للدولة ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة الخدمية والهيئات الاقتصادية وهيئات وشركات القطاع العام وصناديق التمويل ذات الطابع العام والخاص (عند إعداد مشروع الموازنة) المسارعة بتشكيل اللجان المتخصصة (بكل جهة من الجهات الموضحة عليه) بإعداد مشروع الموازنة المتعلقة بها وإرسالها إلى وزارة المالية في موعد غايته نوفمبر من كل عام.

وتلتزم كل جهة بتقديم مشروع موازنتها إلى وزارة المالية قبل بدء السنة المالية بأربعة أشهر على الأقل .

وتتولى وزارة المالية إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة بعد دراسة مشروعات الموازنات المقدمة من الجهات المختلفة وبعد استشارة البنك المركزي ، بهدف التنسيق بين كل من السياسات المالية والسياسات النقدية والإنمائية بما يحقق أهداف الخطة السنوية المقررة ويتفق مع السياسة العامة للدولة ، وتلتزم جميع الجهات بتقديم كافة البيانات والمعلومات والإيضاحات التي تطلبها وزارة المالية والبنك المركزي والأجهزة المختصة فيما يتعلق بإعداد مشروع الموازنة ، ولمندوبي الوزارة والجهات المختصة حق الإطلاع على الدراسات والأبحاث والمعلومات اللازمة لإعداد مشروع الموازنة العامة للدولة

الفصل الثالث

مرحلة اعتماد الموازنة العامة

يبدأ دور جديد في مراحل حياة الموازنة العامة فور انتهاء السلطة التنفيذية من إعدادها ، هذا الدور الجديد هو اعتمادها أو إجازتها أو التصديق عليها أو إقرارها من جانب السلطة التشريعية ، وبذلك يتحول مشروع الموازنة العامة من مجرد اعتمادات مقترحة إلى موازنة واجبة التنفيذ .

أولاً : السلطة المختصة باعتماد الموازنة :

تتفرد السلطة التشريعية بحق اعتماد (إقرار) الموازنة ، باعتبار أنها جهة الاختصاص التي تتولى مراجعة الحكومة في جميع أعمالها ، سواء تكونت السلطة التشريعية من مجلس واحد ، أو أكثر ، حسب النظام السياسي والإداري المتبع . ويمكن القول بأن إقرار حق السلطة التشريعية في الموافقة على فرض الضرائب وإقرار حقها في الاعتماد المسبق لنفقات الدولة هما المناسبتان الهامتان التي أفرزت حق الشعب في مراقبة سلوكيات الحكام وتصرفاتهم المالية .

ومن الملاحظ أن الأخذ بمبدأ الاعتماد المسبق لتقديرات النفقات العامة لم يكن وليد صدفة ، ولم يكن كذلك نتيجة تنظيم إداري أو مالي عابر ، بل نتيجة تطور وصراع طويل مر به نظام الحكم في الدولة وأثراً بارزاً من آثار نظرية الحقوق والحريات وهيمنة الأفكار السياسية الحديثة التي أحدثت انقلاباً جذرياً في مفهوم الدولة غدت فصلت بين شخص الحاكم وحق السلطة ، واعترفت بحق المحكومين وحريتهم في اختيار الحكام وفي تقييد سلطاتهم وتحديد اختصاصاتهم مسبقاً وجعل ممارستها خاضعة لرقابة المحكومين .

وتتلخص هذه الأفكار الحديثة في مبادئ ثلاثة هي : مبدأ السيادة الشعبية ، مبدأ فصل السلطات ، ثم مبدأ سيادة القانون .

ولقد كان لهذه المبادئ التي تمخض عنها الصراع الطويل بين الحكام والمحكومين الفضل الأول في تمكين الشعوب من مشاركة حكوماتها مباشرة أو بواسطة المجالس النيابية في توجيه دفة الحكم وتنظيمه ورقابته ولا سيما من الناحية المالية بحيث لم يعد بإمكان الحكام ممارسة السلطات المالية من فرض الضرائب والرسوم وغيرها من الأعباء العامة إلا بعد موافقة تلك المجالس الممثلة للشعوب ، كما أنه لم يعد في مقدور الحكام أيضاً إنفاق الأموال إلا ضمن الأهداف والحدود والقواعد القانونية التي ترسمها وتضعها لهم وتقرها هذه المجالس الشعبية مسبقاً .

وتبعاً للتطور السياسي ، فقد بدأ إقرار حق السلطة التشريعية في اعتماد الموازنة بإقرار حقها في الموافقة على فرض الضرائب والتي تكون حصيلتها الجانب الأكبر من الإيرادات ، ثم اتضح بعد ذلك أن حق السلطة التشريعية في الموافقة على فرض الضرائب يستتبعه وجوب اعتماد النفقات حتى يتسنى لها الإشراف على كيفية إنفاق الإيرادات والأسباب المبررة لفرض الضرائب ، ثم انتهى الأمر إلى أن أصبح حق السلطة التشريعية في اعتماد النفقات والإيرادات يتم دورياً ولفترة محددة ، ومن ثم

اكتملت الرقابة التشريعية على مالية الدولة ، ولكي تكون رقابة السلطة التشريعية فعالة يجب أن تخصص الاعتمادات بحيث لا يكون للسلطة التنفيذية حق إنفاقها في غير ما خصصت له دون الرجوع إلى السلطة التشريعية كما يجب على السلطة التنفيذية ألا تتجاوز حدود الاعتمادات المقررة إلا بعد استئذان السلطة التشريعية .

وحتى لا يصبح دور السلطة التشريعية شكلياً فيجب أن يسبق اعتماد الموازنة على تنفيذها حتى لا توضع السلطة التشريعية أمام الأمر الواقع .

وهكذا أصبح من المقرر في معظم دول العالم الاعتماد المسبق لتقديرات النفقات العامة من السلطة التشريعية وإلزام السلطة التنفيذية بالبقاء ضمن حدود تلك التقديرات وقد أدى ذلك إلى ظهور الموازنة العامة السنوية للدولة التي تقرها السلطة التشريعية وتنفذها الحكومة ، هذه الموازنة اعتبرت أداة للرقابة الديمقراطية على السلطة التنفيذية وتعبير عن السلطة النهائية التي تتمتع بها المجالس النيابية .

ثانياً : وظائف السلطة التشريعية في مرحلة اعتماد الموازنة :

في مرحلة اعتماد الموازنة العامة تنحصر وظائف السلطة التشريعية في ثلاث وظائف :

الوظيفة الأولى : فحص ومناقشة واعتماد أرقام الموازنة وهي مهمة تقليدية ترجع إلى بداية تقرير حق هذه السلطة في الموافقة على فرض الضرائب ثم فحص واعتماد النفقة ، ويلاحظ أن هناك اتجاهاً متزايداً لتقييد حق السلطة التشريعية في اقتراح نفقات جديدة أو ضرائب جديدة أو زيادة الضرائب الحالية ، وقصر مرحلة إعداد الموازنة على السلطة التنفيذية فقط ، إلى جانب ذلك كثرت المشروعات الحكومية طويلة الأجل واقتربت معظم الدول بحدود ما يسمى بالطاقة الضريبية ، فضلاً عن تبلور حدود مجالات النشاط الاقتصادي للسلطة العامة في معظم الدول مما حد من اقتراحات السلطة التشريعية .

الوظيفة الثانية : فحص طبيعة أعمال السلطة التنفيذية ومستوى الكفاية في نشاطها، ففي الدول التي تأخذ بالتصنيف الاقتصادي للموازنة والذي يعتمد على التفرقة بين العمليات الجارية والرأسمالية وعلى معدلات التكاليف ومعدلات الأداء مما يساعد على تقليل الحاجة إلى فحص السلطة التشريعية للأرقام التفصيلية لاعتمادات الموازنة وبالتالي سرعة اعتمادها ، ويعتبر ذلك تدعيماً لاختصاصات السلطة التشريعية في اعتماد الموازنة خاصة إذا كانت تعتمد في مهمة الإشراف في فحص طبيعة أعمال السلطة التنفيذية ومستوى كفاءة استخدام الإيرادات في القطاع العام على هيئة مستقلة .

الوظيفة الثالثة : هي وضع السياسات العامة وتوجيه تنفيذها ، ففي الدول التي تأخذ بأسلوب التخطيط الشامل لا تقتصر الخطة العامة للاقتصاد القومي بقطاعيه العام والخاص على السنة المالية موضع الفحص والاعتماد ، ومن هذه الحقيقة تزايدت أهمية اختصاص السلطة التشريعية في وضع السياسة العامة أو المشاركة فيها ومراجعة سير تنفيذها وتوجيه هذا التنفيذ ، ومن ثم أضحت السلطة التشريعية تهتم بالتوجيه أكثر من اهتمامها بالإشراف فقط مما أدى إلى التفاهم والثقة المتبادلة بين السلطتين التشريعية والتنفيذية .

ثالثاً : المدة المتاحة للسلطة التشريعية لإقرار الموازنة :

تختلف مدة المرحلة التشريعية من بلد إلى آخر ، يخصص الكونجرس في الولايات المتحدة ثمانية أشهر أو أكثر لاعتماد الموازنة بينما لا تتمتع برلمانات أخرى بأكثر من شهر ، وتستغرق مراقبة الموازنة وقتاً طويلاً ، وبالتالي يمكن الاستنتاج أنه كلما خصص البرلمان وقتاً لدراسة مشروع الموازنة ، ازداد حجمه وتأثيره ، ويستشف من المقارنة الدولية أن البرلمانات الوطنية تخصص من ثلاثة إلى أربعة أشهر لفحص موازنة الدولة السنوية فحصاً مجدياً ، وبشكل عام ، من الأفضل أن ترفع الموازنة قبل بداية السنة المالية بفترة طويلة ليتم إقرارها في الوقت المرجو ، وتقيد التجربة الدولية بضرورة أن يتمتع البرلمان بمهلة ثلاثة أو أربعة أشهر إذا أراد أن يقر الموازنة استناداً إلى تحليل ومراقبة مجديين ، وليست المهلة الشرط الوحيد ، فلا بد أن ترفع الموازنة قبل انطلاق السنة المالية المعنية بحيث يتمكن البرلمان من اتخاذ قرارات مناسبة ومجدية .

والسؤال الذي يتبادر إلى الذهن الآن هو : ماذا يحدث لو طالت مناقشة السلطة التشريعية لمشروع الموازنة وبدأت السنة المالية قبل اعتماد الموازنة ؟ كيف تضمن سير الإدارة الحكومية ونشاط السلطات العامة واستمرار تنفيذ مشروعاتها مع عدم الإخلال بقاعدة أسبقية الاعتماد على التنفيذ ؟

تتبع في هذه الحالة أسلوب الموازنات المؤقتة وتستخدم أساليب عديدة في تقريرها قد تختلف من دولة إلى أخرى وأهم هذه الأساليب :

١ - العمل بالموازنات القديمة : قد يقرر النظام المالي في بعض الدول أنه إذا لم يصدر القانون بالموازنة العامة الجديدة في بدء السنة المالية يعمل بالموازنة القديمة حتى يصدر القانون بالموازنة الجديدة ، ولا يعد ذلك اعتبار الموازنة الجديدة امتداداً للسنة المالية القديمة وإحاقاً ينفق أو يحصل في هذه المدة بحسابها المالي بل يخصم ما ينفق حتى صدور الموازنة الجديدة من الاعتمادات الواردة بها للسنة المالية الجديدة ويضاف ما حصل من إيرادات إلى حسابها أيضاً ، ذلك لأن الموازنة الجديدة تعتمد للعام المالي كله وليس فقط للشهور الباقية .

٢ - الموازنات الشهرية : ويتلخص هذا الأسلوب في أن تعتمد السلطة التشريعية موازنة أو عدة موازنات شهرية مؤقتة للنفقات والإيرادات وتعد كل موازنة جزءاً من اثني عشرة جزءاً من موازنة العام المالي الجديد وذلك لحين انتهاء السلطة التشريعية من اعتماد الموازنة السنوية الجديدة وهو الأسلوب المتبع في فرنسا .

٣ - الاعتمادات الجزئية : وتقضي هذه الطريقة التي تتبعها إنجلترا بأنه إذا بدأت السنة المالية ولم تعتمد الموازنة ، فقبل أول أبريل وخلال مناقشة مجلس العموم للموازنة يوافق المجلس على اعتمادات جزئية للحربية والبحرية والمصالح المدنية حتى تعتمد موازنة النفقات .

رابعاً : حق السلطة التشريعية في تعديل تقديرات الموازنة :

يعتبر الحق المقرر للسلطة التشريعية في إجراء تعديل على مشروع الموازنة العامة أمراً طبيعياً ، وإن لم يكن كذلك ، كان اعتماد السلطة التشريعية لمشروع

الموازنة العامة غير ذي معنى .
فلا شك أنه يحق للسلطة التشريعية إبداء الملاحظات على جميع أبواب وبنود مشروع الموازنة العامة ، كما يحق لها تعديل الاعتمادات المقدرة بالزيادة أو بالنقص في مشروع الموازنة العامة .

وتلجأ بعض الدول إلى توسيع صلاحيات السلطة التشريعية باعتبارها صاحبة السلطة ، في التحقق من سياسة الحكومة والسماح لها بتحصيل إيرادات محددة والقيام بنفقات معينة ، ولكن يقتضي حسب سير الأوضاع من ناحية أخرى ، وضع القيود على هذه السلطة حتى لا تؤدي المناورات السياسية إلى الإخلال بالبرامج الحكومية ، سواء بالخضوع للضغوط التي تدفع إلى التوسع في النفقات العامة ، أو تلك التي تؤدي إلى الحد من الإيرادات العامة ، فالموازنة العامة تمثل أداة لتحقيق برنامج اجتماعي اقتصادي سياسي متكامل ترتبط بالخطة الاقتصادية الشاملة .

لذلك فإن إطلاق حرية السلطة التشريعية ، في إجراء التعديلات على التقديرات الواردة في مشروع الموازنة العامة ، قد يكون من شأنه المساس بالمصلحة العامة ، لذلك فإن الأمر يقتضي تقييد صلاحيات السلطة التشريعية في التعديلات وضرورة الحصول على موافقة الحكومة ، على المقترحات التي تطلبها السلطة التشريعية .
وفي حالة إذا ما أصرت السلطة التشريعية على إجراء التعديلات ولم توافق الحكومة عليها فإن من سلطة البرلمان ألا يوافق على مشروع الموازنة العامة ، الأمر الذي يؤدي إلى استقالة (أو حل) الحكومة ، أو أن يصدر رئيس الجمهورية قراراً بحل البرلمان ويدعو إلى انتخابات تشريعية جديدة .

خامساً : طريقة اعتماد السلطة التشريعية للموازنة :

في الدول التي تأخذ بنظام المجلسين نجد أن المجلس الأكثر شعبية يتغلب على المجلس الآخر كأن تكون له الأولوية في مناقشة الموازنة وإقرارها قبل المجلس الآخر ومن ثم يتسع له وقت البحث والدراسة ، ويعرض مشروع الموازنة عادةً على " لجنة مالية " في السلطة التشريعية لدراسته جملةً وتفصيلاً ، ولهذه اللجنة حق استدعاء من تراه من الوزراء أو الموظفين الذين أعدوا الموازنة لمناقشتهم فيها ثم تقدم هذه اللجنة تقريراً تضمنه وجهة نظرها إلى المجلس وتوضح فيه ما تراه من تعديلات على المشروع ، ويعد هذا التقرير أساس مناقشة السلطة التشريعية للموازنة ، وعادة تتم المناقشة على الوجه التالي :

- مناقشة عامة تنصب على سياسة الحكومة والموازنة في جملتها .
 - مناقشة تفصيلية لكل باب من أبواب الموازنة ويؤخذ التصويت على كل باب أو قسم على حدة بعد الانتهاء من مناقشته .
 - إقرار الموازنة العامة جملة واحدة .
- ثم على أثر ذلك تصدر الموازنة غالباً في صورة قانون لتبدأ مرحلة جديدة من مراحل حياتها وهي مرحلة التنفيذ .

سادساً : اعتماد الموازنة العامة في جمهورية مصر العربية :

يعرض وزير المالية مشروع الموازنة العامة على مجلس الوزراء ويحيله رئيس

الجمهورية إلى مجلس الشعب في الميعاد المحدد في الدستور ، وذلك قبل شهرين على الأقل من بدء السنة المالية ولا تعتبر نافذة إلا بموافقة عليها .

يعرض رئيس مجلس الوزراء على مجلس الشعب البيان المالي عن مشروع الموازنة العامة للدولة ويتضمن هذا البيان ما يلي :

أولاً : الأهداف الأساسية لمشروع الموازنة من حيث :

- ١ - السيطرة على عجز الموازنة العامة للدولة .
- ٢ - توفير المتطلبات الأساسية للمواطنين .
- ٣ - تشغيل الشباب والخريجين .
- ٤ - الاهتمام بالإنتاج المحلي وترشيد الاستيراد وتشجيع التصدير .
- ٥ - إدارة الدين العام إدارة حكيمة للسيطرة عليه .
- ٦ - رفع كفاءة إدارة المخزون الحكومي ومركزية الشراء .
- ٧ - زيادة كفاءة الاستثمارات .
- ٨ - تحقيق الرقابة المالية والانضباط المالي .

ثانياً : تقديرات مشروع الموازنة العامة وأسس هذا التقدير .

ثالثاً : النتائج العامة لمشروع الموازنة العامة للدولة وإجراءات تحقيق التوازن المالي.

رابعاً : موازنة الخزنة العامة :

تقضي المادة الخامسة من القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ في فقرتها الثالثة بما يلي :

- تعد موازنة للخزنة العامة يتم فيها عرض نتائج التمويل للموازنات والالتزامات الخاصة بالخزنة العامة أو أي إجراءات تتعلق بتحقيق التوازن المالي للموازنة العامة للدولة ، كما يعرض البيان الخاص بصافي الإنفاق العام .

- بعد ذلك يحال المشروع إلى لجنة الخطة والموازنة بمجلس الشعب لتقوم بدراسة المشروع وإعداد تقرير مفصل عنه للعرض على المجلس .

- عندما تتسلم لجنة الخطة والموازنة مشروع الموازنة تخطر جميع لجان المجلس والتي يصل عددها إلى ١٨ لجنة منها مثلاً لجنة الزراعة والري ، لجنة الصحة ، لجنة الشؤون الاقتصادية ، لجنة الدفاع والأمن القومي ، لجنة التعليم والبحث العلمي ، لجنة القوى العاملة ، لجنة الاقتراحات والشكاوى ، لجنة الثقافة ، ... الخ.

ويعتبر رؤساء هذه اللجان وممثلو أحزاب المعارضة والمستقلون بالمجلس أعضاء بلجنة الخطة والموازنة أثناء عرض مشروع الموازنة ويُعلمون بمواعيد عقد جلسات اللجنة حتى يتسنى لهم حضور هذه المناقشات وطرح ما يرونه من ملاحظات .

تطلب لجنة الخطة والموازنة من جميع لجان المجلس دراسة مشروع الموازنة العامة للدولة مع السادة الوزراء المختصين كل في اختصاصه وإعداد التقارير اللازمة لمناقشتها بلجنة الخطة والموازنة .

تقوم لجنة الخطة والموازنة بعد ذلك بدعوة السادة الوزراء كل في وزارته وأيضاً أعضاء اللجنة التي تقابلها في المجلس لدراسة مشروع الموازنة .

تستمر لجنة الخطة والموازنة في دراسة مشروع الموازنة وذلك بعقد العديد من

الجلسات التي تمتد إلى منتصف الليل إلى أن تنتهي من الدراسة .
تقوم اللجنة بعد ذلك بإعداد التقرير الخاص بالموازنة لعرضه على المجلس ، وفي السنوات الماضية كانت تنتهي دراسات اللجنة مع اللجان المختلفة بالمجلس بمشاركة الوزراء إلى زيادة الاعتمادات الواردة ضمن الموازنة العامة للدولة خصوصاً في جانب الاستخدامات (المصروفات) وتعرض الأمر على الحكومة في حضور السيد رئيس الوزراء حيث لا يجوز لمجلس الشعب أن يعدل مشروع الموازنة إلا بعد موافقة الحكومة ، وينتهي الأمر إلى تقرير الزيادة التي تقترحها اللجنة .

بعد ذلك يرسل تقرير لجنة الخطة والموازنة إلى المجلس الذي يقوم بدوره بتحديد موعد لمناقشة التقرير .

تتم مناقشة مشروع الموازنة العامة للدولة بالمجلس بشرط أن يشارك أكبر عدد من الأعضاء وقد يصل إلى ما يقرب من ٣٠٠ عضو يمثلون الأغلبية والمعارضة والمستقلين في حضور الحكومة .

ويتم التصويت على مشروع الموازنة باباً باباً وتصدر بقانون ولا يجوز لمجلس الشعب أن يعدل مشروع الموازنة إلا بموافقة الحكومة ، وإذا لم يتم اعتماد الموازنة الجديدة قبل السنة المالية عمل بالموازنة القديمة إلى حين اعتمادها على أن يتم الصرف في حدود ١ / ١٢ شهرياً .

لا يجوز للسلطة التنفيذية عقد قروض أو الارتباط بمشروعات غير واردة في الخطة أو في الموازنة العامة للدولة يترتب عليها إنفاق مبالغ من خزانة الدولة في فترة مقبلة إلا بموافقة مجلس الشعب ، وفي غير هذه الأحوال تكون التصرفات التي من شأنها ترتيب التزام على الموازنة لسنة أو لسنوات مقبلة طبقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية .

الفصل الرابع

مرحلة تنفيذ الموازنة العامة

يقصد بتنفيذ الموازنة إجراء تحصيل الإيرادات ودفع النفقات التي أدرجت في هذه الموازنة بعد اعتمادها من قبل السلطات المختصة .

وبعد إقرار الموازنة والمصادقة عليها وصدر قانون خاص بها تصبح الحكومة ملزمة بتنفيذ الموازنة وتعد هذه المرحلة من أدق مراحل الموازنة وأكثرها أهمية ، لذلك لابد من جهاز إداري مالي منظم يتولى تنفيذها بجانبها ، تحصيل الإيرادات وصرف النفقات ، أو من حيث ضبط القيود الحسابية للجباية والصرف بشكل يضمن حقوق الخزينة والمواطن ، وتبدأ هذه المرحلة من تبليغ جهات التنفيذ بموازنتها التي تم التصديق عليها وتنتهي بقل هذه الجهات لحسابات اليوم الأخير من السنة المالية وإعداد الحساب الختامي لها .

إن تنفيذ الموازنة يعد فاتحة لمرحلة جديدة تدخل بها طور التطبيق العملي وتقع مهمة التنفيذ بصورة عامة على الحكومة إذ تقوم الوزارات والمصالح والهيئات بتنفيذ البرامج والمشروعات التي اعتمدها البرلمان ، ويجب عند التنفيذ مراعاة الكفاية الفنية وانخفاض التكاليف ، فتنفيذ الموازنة لا يقتصر على تحصيل الإيرادات ودفع المصروفات وإنما تدخل فيه متابعة آثار هذه العمليات في الاقتصاد القومي مع مراقبة اتجاهاتها نحو تحقيق الأهداف الاقتصادية المرجوة ، لتتمكن الدولة من تعديل سياستها الإنفاقية والإيرادات كلما دعت الحاجة إلى ذلك .

وفي أغلب دول العالم يكون وزير المالية هو الأمر بالصرف وهو المسئول عن جميع العمليات المتعلقة بتنفيذ الموازنة ، فكل الإيرادات أياً كان مصدرها تؤول إلى خزينة الدولة من أجل تغطية نفقات الإدارات الحكومية طبقاً لأوجه الصرف المتنوعة .
وهناك أهداف رئيسية يجب على السلطة التنفيذية أن تراعيها عند تنفيذ الموازنة:

- ١ - المحافظة على نية المشرع كما تعكسها أرقام الموازنة وتقرير المجلس التشريعي ولجان فحص الموازنة ومحاضر مناقشتها مع ممثلي السلطة التنفيذية ، وذلك يتطلب بالضرورة وضوح نية المشرع ، كما إذا أقدم على تخفيض الاعتمادات دون تحديد موضع هذا التخفيض .
- ٢ - مراعاة الحدود المالية التي تفرضها أرقام الموازنة وذلك بالحد من التجاوزات وبالذات التجاوزات الناجمة عن سوء التخطيط والتبذير والإسراف في الإنفاق ، على أنه من الملاحظ أنه لا يمكن لوم السلطة التنفيذية على التجاوزات الناجمة عن تخفيض السلطة التشريعية لاعتمادات النفقات دون مبرر رغم إصرار السلطة التنفيذية على عدم قبول ذلك الخفض ، كذلك التجاوزات التي تنشأ عن ظروف طارئة كالحوادث والحروب والتضخم غير المتوقع .
- ٣ - مرونة التنفيذ لمواجهة الظروف المتغيرة وذلك يتطلب بالضرورة هجر القواعد الجامدة في تنفيذ الموازنة العامة مثل ضرورة صرف ما سمح به من اعتمادات

أو ضرورة تحقيق توازن جانبي الموازنة ، ولا شك أن هذه المرونة تتوقف إلى حد كبير على طريقة إجازة الاعتمادات وإدراجها بالموازنة بواسطة السلطة التشريعية، ذلك لأن وجود الاعتمادات الموحدة أو اعتمادات الطوارئ مثلاً وحق نقل الاعتمادات داخل جهة التنفيذ الواحدة أو بين الجهات المختلفة يسهل تحقيق مرونة التنفيذ ، وتعكس في الوقت نفسه ثقة السلطة التشريعية في حسن تصرف السلطة التنفيذية في هذه الاعتمادات .

والحقيقة أن سلطة نقل الاعتمادات تعد من أهم المسائل في تنفيذ الموازنة وتختلف هذه السلطة من دولة إلى أخرى باختلاف النظام السياسي الذي يسود الجماعة وتبعاً للإطار الأساسي لنظام الحكم وتبعاً لمستوى الموازنة باعتبارها سلطة مركزية أو محلية، فبعض السلطات التشريعية تتمسك بحقها في الموافقة على نقل الاعتمادات بين الأقسام والأبواب والبنود وبعضها يفوض السلطة التنفيذية هذا الحق أو بعضه .

الاعتماد الإضافي :

يقصد بالاعتماد الإضافي ، الزيادة المعتمدة من السلطة التشريعية عن الاعتمادات الواردة في الموازنة العامة ، وإذا كانت هذه الزيادة لم تعتمد من السلطات التشريعية فتعتبر مشروع اعتماد إضافي .

ويمكن التمييز بين نوعين من الاعتمادات الإضافية :

- **الاعتمادات التكميلية :** وهي التي تعمل على تكملة الاعتمادات الواردة في الموازنة، وتبين من التنفيذ أنها قاصرة عن حد الكفاية .

- **الاعتمادات غير العادية :** وهي التي تهدف إلى مواجهة خدمات أو أعباء جديدة لم تكن متوقعة عند إعداد الموازنة ، كأن يحل بالبلاد كارثة معينة كزلزال أو سيول . وعلى كل فإن الاعتمادات الإضافية أياً كانت تغير من صورة الموازنة ، وتعد معيبة من ناحية الانضباط المالي وذلك للأسباب الآتية :

أ - أنه يفترض عدم توخي الدقة من جانب السلطة التنفيذية التي تتولى تقدير الإيرادات، أو من جانب السلطة التشريعية إذا كانت أقدمت على خفض تقديرات السلطة التنفيذية في مشروع الموازنة .

ب - يؤدي إلى اضطراب في حسابات الجهة طالبة الاعتماد الإضافي وتضخم أرقام حسابات التسوية وتعذر إقفال وتقديم الحسابات أو تقديمها منقوصة لحين صدور الترخيص بالتجاوز وإجراء التسوية بمعرفة وزارة الخزانة .

ج - أنه يزيد من أعباء مراقبة الحساب الختامي والإدارة العامة للموازنة إلى جانب ما يصاحب ذلك من عدم إحكام الرقابة المالية على الارتباطات وعلى تنفيذ الموازنة من جانب جهات الرقابة وبخاصة السلطة التشريعية لتعذر إقفال الحساب الختامي للدولة .

د - أن الاعتماد الإضافي يعد خروجاً على مبدأ وحدة الموازنة ، كما أنه يخل بالتنسيق بين الإيرادات والاستخدامات .

وتلجأ الدول إلى أساليب شتى للحد من الاعتمادات الإضافية كأن تدرج بند للنفقات غير المنظورة قاصرة على الحالات الطارئة بشرط رقابة السلطة التشريعية على ما

يخصم من هذا البند لتجنب الإسراف .
هذا وتختلف الاعتمادات الإضافية عن النقل بين الاعتمادات المصرح باستخدام وفورها لتغطية نقص في اعتمادات أخرى دون عرض على السلطة التشريعية كجواز النقل من نوع إلى نوع داخل البند الواحد ومن بند إلى بند داخل الباب الواحد ومن باب إلى نفس الباب في الموازنة .

غير أن النقل بين الاعتمادات لا يكون بصورة مطلقة فقد يحظر هذا النقل بتأشير في الموازنة العامة لأهداف معينة ، منها ضغط الإنفاق العام أو عدم استخدام وفر إنفاق إنتاجي لتغطية إنفاق غير إنتاجي أو لأن هذا الاعتماد يمثل موارد لجهة أخرى ، ومن أمثلة ذلك ، حظر استخدام وفور اعتمادات الموارد الأولية للتشغيل لتغطية النقص في اعتمادات المياه .

وبما أن المناقشة بين الاعتمادات تتم خلال السنة ، فلا بد أن يكون الوفر الذي يقدر في اعتماد ما لاستخدامه في تغطية اعتماد آخر وفراً حقيقياً ، وإلا أدى في نهاية الأمر إلى إنفاق يمثل تجاوزاً بالزيادة عن الاعتمادات المقدرة لأنه حقيقة غير مغطى من وفر اعتماد آخر مما يعتبر مخالفة دستورية ولا يجوز تغطية الزيادة في الإنفاق عن طريق حسابات التسوية ، ولا عن طريق الصرف من متحصلات موارد سنوات سابقة ، فهذه تجاوزات مستترة تمثل مخالفات دستورية .

وعليه فإن التجاوز في الاعتمادات إما أن يظهر في الحساب الختامي ، من خلال مقارنة المنصرف الفعلي بالمبالغ المعتمدة بالموازنة ، ويتم هذا التجاوز بالطريق القانوني، وبموافقة السلطة التشريعية ، وإما أن يكون مستتراً لا يظهر أثره في الحساب الختامي رغم وقوعه فعلاً وذلك لتعمد الجهة إلى إخفائه بشتى الطرق والوسائل .

أخيراً فإن الاعتماد الإضافي يأخذ نفس خطوات الموازنة العامة من إعداد وعرض على السلطة التشريعية ، ومناقشته واعتماده ، ويصدر بقانون أسوة بالموازنة .

ويتضمن تنفيذ الموازنة ثلاث عمليات رئيسية :

أولاً : تحصيل الإيرادات العامة :

إن القاعدة في عمليات التحصيل تقضي بأنه لا تجوز جباية أي إيراد غير مأذون بتحصيله في قانون الموازنة ، لذلك فإن من واجب الحكومة تحصيل جميع الضرائب والرسوم التي تقرها السلطة التشريعية ، وهناك أساليب للتحصيل طبقاً لظروف كل جهة حكومية إلا أن هذه الأساليب مهما اختلفت في نظمها وإجراءاتها من إدارة إلى أخرى ، فهي تخضع لمبدأ واحد تتبعه جميع الوزارات والدوائر ويتلخص هذا المبدأ في أمرين هامين :

١ - العمل على تحصيل ما يحق للدائرة من أموال صدرت بشأنها قوانين وقرارات توجب تحصيلها .

٢ - ضرورة وصول هذه التحصيلات كاملة إلى الخزنة العامة للدولة .
ولتحقيق هذا المبدأ فإن كل وزارة تضع من النظم والإجراءات ما يضمن سلامة هذه الأموال ويمنع أي عبث بها خلال المراحل التي تمر بها إيرادات الدولة سواء في التحصيل أم التوريد أو التسوية .

وتختلف أساليب الجباية من دولة إلى دولة أخرى باختلاف تشريعاتها وأحياناً تختلف داخل الدولة الواحدة بسبب تنوع الضرائب ، فقيمة الإيرادات التقريبية تبين ما يتوقع تحصيله خلال السنة القادمة ، فحق الحكومة في تحصيل الإيرادات يستند إلى قوانين ، وقواعد تشريعية كالقواعد التي تفرض الضرائب والرسوم وكذلك القوانين الخاصة بتنظيم القطاع العام ، وبما أن الضرائب هي أهم أنواع الإيرادات فإننا سنتطرق إلى كيفية تنفيذ الضرائب المباشرة وغير المباشرة كالآتي :

١ - **كيفية تنفيذ الضرائب المباشرة** : يتم تنفيذ هذا النوع من الضرائب عن طريق البحث والتفتيش عن المواد الخاضعة للضرائب وتحديد ما وفرض المعدل الضريبي وتحديد الشخص المكلف بأدائها وبالتالي إيداع حاصل الضريبة لدى دوائر الجباية .

٢ - **كيفية تنفيذ الضرائب غير المباشرة** : لا يحتاج تنفيذ الضرائب غير المباشرة إلى تعيين جباة يتولون عملية التحقق والبحث عن المواد الخاضعة وتحديد المعدل الضريبي والأشخاص المكلفين ثم إيداعها كما هو الحال في تنفيذ الضرائب المباشرة ، بل إن تنفيذ الضرائب غير المباشرة يحصل بشكل أوتوماتيكي ، لأن المكلفين أنفسهم يدفعون الضريبة فور تحقيقها وفقاً لما تقتضيه طبيعة هذا النوع من الضرائب .

ثانياً : تنفيذ النفقات العامة :

إن مصادقة السلطة التشريعية على النفقات الواردة في الموازنة لا يعني التزام الحكومة بإنفاق جميع هذه الاعتمادات وإنما الترخيص لها بأن تقوم بإنفاق العام في حدود هذه المبالغ على البنود المقررة وعدم تجاوزها قبل موافقة السلطة التشريعية على ذلك وهذا يعني أن الحكومة تستطيع دائماً عدم إنفاق هذه المبالغ كلها أو بعضها إذا لم يكن هناك ما يستوجب ذلك ، ولهذا نجد أن مجموعة من الإجراءات تتمثل في خطوات تمر بها عملية الصرف تحقق هدف المحافظة على أموال الدولة ومنع سوء استخدامها من خلال الرقابة على تنفيذ الموازنة .

تبدأ هذه الخطوات بالارتباط بالنفقة وتحديد ما بالأمر بدفع مبلغها وأخيراً صرفها ، وسنتطرق إلى كل خطوة من هذه الخطوات في أربع نقاط مترابطة كالآتي :

١ - **الارتباط بالنفقة** : يبرز هذا الارتباط إذا اتخذت السلطة التنفيذية قراراً يتضمن إنفاقاً من جانب الدولة أو نتيجة واقعة معينة يترتب عليها التزام الدولة بإنفاق مبلغ معين من المال ، ومثال الأول القرار الصادر بتنفيذ بعض الأعمال المتعلقة بالمنفعة العامة ، أما الثاني فمثاله التزام الدولة بدفع تعويض عن خطأ معين مسؤولة عنه كأن يسقط جسر ويسبب أضراراً لمن فوقه أو تحته ، وفي هذه الحالة ينشأ الارتباط بالنفقة نتيجة هذه الواقعة المادية إلا أن هذا الارتباط غير إرادي في حين كان الأول إرادياً .

٢ - **عملية تحديد النفقة** : أما الخطوة الثانية فتأتي من خلال تحقيق أو تسوية النفقة وعملية تحديدها وذلك بإصدار قرار تحديد مبلغ تلزم الدولة بدفعه نتيجة النفقة التي سبق الارتباط بها ويستلزم مثل هذا القرار التأكد من أنه لم يسبق أن دفع المبلغ من قبل فعلاً وأن الدائن غير مدين للدولة بشيء حيث يمكن عندئذ إجراء المقاصة بين الدينين .

٣ - **الأمر بدفع النفقة** : يبرز بالأمر بالدفع في صورة قرار يصدر عن الإدارة المختصة وتضمن أمراً بدفع النفقة التي تم الارتباط بها من قبل الإدارة وتم تحديدها ،

وغالباً ما يكون تحديد النفقة والأمر بصرفها بقرار واحد .
٤ - **عملية صرف النفقة :** ويقصد بها الدفع الفعلي للمبلغ الذي صدر به أمر الدفع إلى ذوي العلاقة أي الدائن وغالباً ما يأخذ صورة شيك مسحوب على البنك المركزي الذي تحفظ حسابات الدولة فيه .

نجد مما تقدم أن الأمر بالدفع وعملية الارتباط بالنفقة وتحديدها يقع ضمن اختصاص الجهة الإدارية التي تتولى عملية النفقة ، وقد يكون الشخص هو الوزير أو من يخوله .

ثالثاً : عمليات الخزانة :

الخزانة العامة هي همزة الوصل بين الجباية والصرف ، تتبع وزارة المالية ، فيها تتجمع الإيرادات العامة ومنها تخرج النفقات العامة ، فهي تقوم بمهمتين معاً ، **الأولى :** تنصرف إلى تحصيل الإيرادات وصرف النفقات لحساب الدولة ، وتنحصر المهمة **الثانية :** في التوفيق بين عمليات الجباية وعمليات الصرف ، بحيث لا يتجاوز ما يجب أن تدفعه الخزانة المبالغ الموجودة حقيقة في الخزانة العامة .

ومن المعروف أن التوازن بين الإيرادات والنفقات ، لا يتحقق في كل وقت على مدار السنة ، فقد يحدث وتتأخر جباية الإيرادات ، وخاصة الناجمة عن الضرائب المباشرة التي تفرض بعد الحصول على الأرباح ، وتحصل في العام التالي ، أو يظهر عجز في تحصيل الإيرادات ، في الوقت الذي تكون فيه الدولة مضطرة للاستمرار في صرف النفقات العامة ، أو قد يحصل ويكون هناك فائض أو رصيد إيجابي في الخزانة . أما في حالة وجود فائض في الخزانة العامة ، فإن هذا الفائض يحول إلى المال الاحتياطي ، أما وجود عجز في الخزانة ، فإنه يجب على الحكومة أن تقوم بسد هذا العجز المؤقت بإحدى الوسائل التالية :

- إصدار أذونات على الخزانة العامة قصيرة الأجل لمدة لا تتجاوز السنة في أبعد تقدير .
- الاقتراض من البنك المركزي وذلك بفتح حساب جاري للحكومة يكون رصيده مديناً وقد يضطر البنك المركزي تحت إلحاح الحكومة أو تحت ضغط الظروف الاقتصادية والمالية أن يلجأ إلى إصدار نقود ورقية جديدة ، وهو ما يسمى بالإصدار النقدي الجديد، رغم ما يمكن أن ينجم عنه من تضخم وارتفاع في الأسعار ، وظهور الآثار السيئة للتضخم .

- اللجوء إلى المال الاحتياطي ، الذي يتكون من فائض الإيرادات العامة ، التي تم تحصيلها فعلاً أو ينتج عن عدم صرف كامل الاعتمادات المقررة في الموازنة العامة .
تنفيذ الموازنة العامة في جمهورية مصر العربية :

يعتبر صدور قانون اعتماد الموازنة العامة للدولة ترخيصاً لكل جهة في حدود اختصاصها باستخدام الاعتمادات المقررة لها في الأغراض المخصصة من أجلها اعتباراً من أول السنة المالية ، وتكون هذه الجهات مسئولة عن اتخاذ الإجراءات اللازمة لتنفيذ موازنتها وتحقيق الأهداف المحددة لها .

ويكون للتأثيرات الملحقة بالموازنة العامة للدولة قوة القانون .
لا يعفي وجود اعتماد في جداول استخدامات الموازنة من الالتزام بأحكام القوانين

واللوائح المعمول بها سواء كان ذلك متعلقاً بتنظيم السلطات المالية والنظام المحاسبي وما يتطلبه تنفيذ الموازنة من إجراءات .

لا يجوز تجاوز اعتمادات أي باب من الأبواب المختلفة أو استحداث نفقات غير واردة بالموازنة إلا بعد الرجوع إلى وزارة المالية وموافقة مجلس الشعب وصدور القانون الخاص بذلك .

ويجوز إجراء النقل داخل اعتمادات الباب الواحد طبقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية ، والتأشيرات الملحقة بالموازنة العامة ، وقانون الخطة العامة للدولة .

وعلى كل من الجهاز الإداري للحكومة ووحدات الحكم المحلي والهيئات والمؤسسات العامة والوحدات التابعة لها ، تقديم بيانات إلى وزارة المالية ووزارة التخطيط والجهاز المركزي للمحاسبات مشفوعة ببيان أسباب عدم تنفيذ ما خطط بموازنتها وذلك بالكيفية ووفقاً للشروط والأوضاع والمواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية .

على الوزارات والمصالح والهيئات والمؤسسات وأية وحدات أخرى أن تأخذ رأي وزارة المالية في مشروعات القوانين والقرارات التي من شأنها ترتيب أعباء مالية على الخزانة العامة وذلك قبل التقدم بهذه المشروعات إلى الجهات المختصة .

ويكون تنفيذ الفتاوى التي لها صفة العمومية ويترتب عليها أعباء مالية غير مدرجة بالموازنة بعد تدبير الاعتماد المالي اللازم .

الفصل الخامس

الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة

لقد شهدت المالية العامة تطوراً كبيراً في السنوات الأخيرة وبصفة خاصة موازنة الدولة ، التي اتخذت أشكالاً حديثة ، ويرجع تطور أشكال الموازنة العامة المستخدمة في كثير من الدول إلى تطور دور الدولة وتدخلها في كثير من النواحي الاقتصادية والاجتماعية ، فالموازنة العامة تمثل المرآة التي تعكس دور الدولة ومدى تدخلها في النشاط الاقتصادي ، وبما أن هذا الدور قد تطور بتطور الفكر المالي على مر العصور فكان لازماً أن يتبع هذا التطور تطور مماثل في شكل الموازنة وبالتالي في أشكال الرقابة عليها ، وذلك أنه يوجد ثمة ارتباط وثيق بين عملية الرقابة وعملية الموازنة والتخطيط وأن أي إصلاح في عملية الرقابة يجب أن يسبقه أو يرافقه إصلاح وتطوير في نظام الموازنة المستخدم في ذلك البلد .

والرقابة على تنفيذ الموازنة العامة تهدف إلى المحافظة على المال عموماً ، كما أنها تستهدف أيضاً تحقيق الأغراض الآتية بصفة خاصة :

- ضمان تحقيق التوازن السليم للإنفاق الحكومي في علاقته مع الإنفاق الخاص ، وهو ما يعني تحقيق التوازن الاجتماعي ، حيث تقع الرقابة على القرارات السياسية للحكومة فيما يتعلق بخططها في الإنفاق ، ومدى ما يحققه هذا الإنفاق من إقامة نوع من التوازن الاقتصادي والاجتماعي في الدولة ، والذي تخضع الحكومة فيه لرقابة المجالس البرلمانية أثناء مناقشة الميزانية العامة للدولة والتصويت عليها وإقرارها .

- تحقيق الكفاءة الاقتصادية من وراء الإنفاق ، بمعنى توزيع الموارد بين الاتجاهات البديلة للإنفاق في سياق الموارد المتاحة ، وهذا ينطبق على كافة قطاعات الإنفاق الحكومي مثل الإنفاق على الصحة ، والمواصلات ، كما ينطبق على الاختيارات المختلفة داخل كل فئة من فئات الإنفاق ، على سبيل المثال إنشاء مدرسة في المدينة (أ) أو المدينة (ب) .

- الوقاية ضد التبذير بالمعنى الضيق ، بحيث يتم إنجاز أي هدف من أهداف الإنفاق بأقل تكلفة ممكنة ، ومن ثم استبعاد النفقات غير الضرورية ، وفي الوقت ذاته تمكين الحكومة من الحصول على ما تحتاجه بمقابل يعادل ثمن الخدمة أو المشتريات من المقاولين الخارجيين .

- تهدف الرقابة إلى منع الغش والفساد والإنفاق بالمخالفة للقواعد والقوانين المالية المعمول بها .

والناظر إلى الأهداف السابقة يجد أنها من ناحية تكمل بعضها البعض ، ومن ناحية أخرى يمثل بعضها أهدافاً نشأت مع نشأة الموازنة العامة عموماً ، والبعض الآخر يمثل أهدافاً حديثة نشأت مع نشأة الموازنات الحديثة كموازنة البرامج والأداء ... الخ .

ويمكن التمييز بين أشكال متنوعة للرقابة على تنفيذ الموازنة العامة ، حسب الزاوية التي ننظر منها إلى الرقابة ، فبالنظر إلى الجهة التي تتولى مهمة الرقابة توجد (رقابة داخلية ، وأخرى خارجية) ، ومن حيث التوقيت الزمني للرقابة توجد (رقابة

سابقة ، رقابة معاصرة ، وأخرى لاحقة) ، ومن حيث نوعية الرقابة توجد (رقابة حسابية ، وأخرى تقييمية) .

أولاً : من حيث نوعية الرقابة :

حيث تنقسم الرقابة إلى رقابة محاسبية وأخرى اقتصادية أو تقييمية .

١ - الرقابة المحاسبية :

يطلق عليها كذلك اسم الرقابة الشكلية ، وتتضمن مراقبة الدفاتر الحسابية بالإضافة إلى كل المستندات الثبوتية المتعلقة بالصرف والتحصيل ، كما تهدف هذه المراقبة إلى التأكد من صحة تطبيق القوانين واللوائح المالية كالتحقق من تطابق الصرف للاعتمادات الممنوحة لكل من بنود الموازنة ، وفي حالة التجاوز لابد من التأكد من الحصول على ترخيص سابق من الجهة المختصة .

وتعد الرقابة المحاسبية أقدم أساليب الرقابة المستخدمة على الإطلاق ، حيث نشأت مع بداية ظهور حق الشعب في اعتماد الموازنة ، ومراجعة حسابات تنفيذها واعتماد الحساب الختامي لهذا التنفيذ ، ولقد تطور هذا النوع من الرقابة مع تطور مبادئ الموازنة وتبويبها وتطور المفاهيم الحسابية ، وهذا النوع من الرقابة قد يمارس قبل الصرف ، كما قد يمارس بعد الصرف .

وإن كانت الرقابة المحاسبية لا تبحث في سلامة الأداء وتحقيق النفقات العامة للأهداف التي حددت لها ، إلا أنها تهدف إلى :

- مدى تطابق الصرف للاعتمادات الممنوحة لكل بند من بنود الميزانية ، وأن جميع التجاوزات قد تمت بعد الحصول على ترخيص سابق من الجهة المختصة .
- أن الإيرادات العامة التي فرضها القانون قد تم ربطها وتحصيلها ، وأن الأموال المحصلة قد أودعت بخزانة الدولة وأضيفت إلى أنواعها الصحيحة في الحسابات .
- أن جميع العمليات المالية قد تمت بمستندات ونماذج صحيحة ومعتمدة ، ممن له سلطة اعتمادها وفقاً للقوانين واللوائح والتعليمات المعمول بها في الدولة ، وأنها مثبتة في الدفاتر إثباتاً صحيحاً وفقاً للنظام المحاسبي المتبع .
- بذل أقصى الجهد لاكتشاف الأخطاء الفنية والغش والتزوير والمخالفات المالية .

٢ - الرقابة التقييمية " الاقتصادية " :

يقصد بالمراقبة التقييمية أو كما تسمى بالمراقبة الاقتصادية أو الموضوعية ، تقييم النشاط الحكومي للتعرف على مدى تحقيق أهداف الموازنة ومن ثم مدى تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية عامة والسياسة المالية خاصة ، وللقيام بهذه المراقبة يستدعي الأمر وضع معايير تتخذ أساساً للتقييم .

ويتمثل مضمون هذا النوع من المراقبة في مراجعة حسابات التكاليف والأعمال ومقارنتها بالتكاليف النمطية ، ومراجعة نتائج الأعمال والعائد منها مقارنة بما كان مستهدفاً .

مما سبق يتضح أن فعالية هذا النوع من المراقبة تكون حالة استخدام موازنة الأداء ، أي تترجم الأعمال الحكومية إلى وحدات عمل صغيرة ومحددة مع قياس تكلفتها التقديرية .

وتأخذ الرقابة التقييمية عدة صور :

أ - **الرقابة على التكاليف** : رقابة التكاليف من أنواع الرقابة المهمة في المشروعات القومية كونها تختص بجانب مهم من نشاط المشروع وهو الكلفة للنشاط بجميع عناصرها والتي تعتبر المحرك الأساسي للنشاط ، ومن ثم فإن حسن استخدام الموارد المالية والمادية الممثلة بالتكاليف في المشروع وبصورة عقلانية وموضوعية وحسب الخطط الموضوعية مسبقاً دليل أولي على نجاح المشروع القومي في تحقيق أهدافه ، وهو ما يتحقق من خلال نظام رقابة فاعل وكفاء على جميع عناصر التكاليف . ويرجع السبب في تقرير هذا النوع من الرقابة إلى المشاكل العديدة التي كانت تصادف تنفيذ المشروعات القومية التي يستغرق تنفيذها وقتاً طويلاً ، إما بسبب قلة النفقات أو بسبب عدم دقة التكاليف المعدة لها ، أو ارتفاع الأسعار وبالتالي ارتفاع التكاليف وتوقف هذه المشروعات .

وتعد الولايات المتحدة الأمريكية وإنجلترا من أوائل الدول التي أخذت بنظام تخطيط النفقة والرقابة على التكاليف .

ب - **الرقابة على الأداء** : لا تقتصر الرقابة التقييمية عند حد رقابة تكاليف البرامج والمشروعات بل تتعداه إلى قياس المنافع التي عادت على أفراد المجتمع وعلى الاقتصاد القومي من قيام الدولة بهذه البرامج والمشروعات ، ومن ثم فهي تضع التكلفة والعائد في مقارنة موضوعية يمكن عن طريقها تقييم إنتاجية وحدات الاقتصاد العام . وبما أن الرقابة التقييمية هي في حقيقتها رقابة على أداء المنظمات والأجهزة الإدارية في أداء عملها ، فإن قياس الأداء في الوقت المناسب يساعد على اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب أيضاً ولضمان التفاعل المستمر بين التخطيط والرقابة وتوفير التغذية العكسية للعملية التخطيطية فإن دورية الرقابة يجب أن تكون أكثر من دورية التخطيط ، فعلى سبيل المثال ، فإن الخطة السنوية يلزمها رقابة شهرية بينما الخطة الشهرية يلزمها رقابة يومية ، لكن هذه الدورية قد تتغير في بعض الأحوال الاستثنائية لظروف طارئة ، واستناداً إلى ذلك يجب أن تكون المؤسسة على درجة عالية من المرونة للتعامل مع مختلف الظروف ، ومن خلال الرقابة على الأداء يمكن تلافي الكثير من الأخطاء والانحرافات في مسار التخطيط قبل اعتبارها نتائج نهائية .

وتمر الرقابة على الأداء بعدة مراحل أهمها ، وضع معايير الأداء ، قياس الأداء ، تحليل ومعالجة البيانات ، أخيراً اقتراح وتنفيذ الحلول .

ج - **الرقابة على الكفاءة والفعالية** : هذا النوع من الرقابة يهتم بتحديد العلاقة ما بين النتائج المستهدفة والنتائج الفعلية للمشروعات والبرامج والنشاطات الأخرى ، أي أنها تهتم بتحديد كم هو مستوى النجاح الذي بلغته المخرجات من السلع والخدمات أو النتائج الأخرى في تحقيق أهداف السياسة وغايات العمليات والنتائج المستهدفة الأخرى .

د - **الرقابة على الكفاءة والفعالية** : تهتم الرقابة على الكفاءة بمراقبة العلاقات ما بين المخرجات من السلع والخدمات (أو غيرها من النتائج الأخرى) والموارد التي استخدمت من أجل نتائجها ، كما تهتم بتحديد ما هو مدى تحقق الحد الأقصى من

المخرج بالنسبة لمدخل معين أو ما هو مدى استخدام الحد الأدنى من المدخل للوصول إلى تحقيق مخرج معين .

في حين تهتم رقابة الفاعلية بتحديد العلاقة ما بين النتائج المستهدفة والنتائج الفعلية للمشروعات والبرامج والنشاطات الأخرى ، أي أنها تهتم بتحديد كم هو مستوى النجاح الذي بلغته المخرجات من السلع والخدمات أو النتائج الأخرى في تحقيق أهداف السياسة وغايات العمليات والنتائج المستهدفة الأخرى .

ثانياً : من حيث التوقيت الزمني لعملية الرقابة :

تنقسم الرقابة إلى رقابة سابقة على التنفيذ ورقابة لاحقة على التنفيذ وأخرى معاصرة له .

١ - الرقابة السابقة على التنفيذ :

تمثل الرقابة المسبقة على الصرف - إذ لا توجد رقابة سابقة على الإيرادات - نوعاً من رقابة المشروعات والملاءمة على المعاملات والتصرفات المالية وذلك قبل إصدار القرار الخاص بالتصرف المالي أو قبل تنفيذه وقبل إبرام العقد أو قبل تنفيذه وذلك للحيلولة دون الوقوع في المخالفات والأخطاء المختلفة بقدر الإمكان من جهة ، وقبل ترتب الالتزام على الجهة المصدرة للتصرف أو المبرمة للعقد من جهة أخرى .

وعليه تستلزم هذه الرقابة حصول الجهة الإدارية مسبقاً ، على إذن بالصرف من هيئة الرقابة ، حتى تتمكن من الصرف ، وعلى هيئة الرقابة التأكد من أن المبالغ المطلوب الإذن بها سوف تتفق في الأغراض التي قررتها الميزانية ، وأنه ليس مخالفاً للقوانين والتعليمات وأنه في حدود الاعتماد المفتوح له في الميزانية ، بل وفي حدود الرصيد المتبقي غير المرتبط به ، حتى لا يحدث تجاوز يحمل الدولة التزامات لم تكن مقدرة .

والرقابة السابقة على الصرف قد تمارسها أجهزة الرقابة الداخلية ، وقد تمارسها أجهزة الرقابة الخارجية ، فقد تتولى وزارة المالية هذه الرقابة ، حيث تخصص لهذا الغرض موظفين تابعين لها ، لكنهم يقومون بعملهم الرقابي في الوزارات والمصالح المختلفة ومنهم يكون القسم المالي ، أو المسؤولين الماليين للوزارة ، ويشمل المراقب المالي ومديري الحسابات ووكلائها ، كما قد يتولى هذه الرقابة أجهزة الرقابة المالية العليا في بعض الدول كإنجلترا وإيطاليا وبلجيكا .

٢ - الرقابة المعاصرة للتنفيذ :

هي الرقابة التي تتم مصاحبة للتنفيذ ومزامنة له ، بحيث تؤدي إلى اكتشاف الخطأ أو الانحراف خلال فترة قصيرة من حدوثه وتساهم بذلك في تداركه ومعالجته وعدم استمراره ، وتأخذ هذه الرقابة في التطبيق العملي ، شكل التفتيش ومتابعة تنفيذ العمليات المالية كالتفتيش على سير العمليات ومتابعة تنفيذ العقود من النواحي القانونية والمالية والمادية ، فهي باختصار تتمثل في مختلف عمليات المتابعة التي تجريها الجهات المختصة بذلك ، على ما تقوم به الحكومة من نشاط مالي يتعلق بالنفقات والإيرادات العامة الواردة بالموازنة .

وتأخذ الرقابة المعاصرة للتنفيذ عدة صور :

- الإشراف والتوجيه وتصحيح الأخطاء ، والتدقيق في إجراء المعاملات وفقاً للأنظمة والأصول المرعية ، من جانب الأقسام والوحدات التنفيذية والرؤساء التنفيذيين .
- مراقبة الوحدات الإدارية لصرف المخصصات المالية المتعلقة بها والتي أقرتها وثيقة الموازنة من قبل أقسام الموازنة والتخطيط والمحاسبة ، كما قد تأخذ صورة مراقبة الصرف وفقاً لمراحل الأداء حسب الخطة الموضوعية .
- التنسيق بين الوحدات الإدارية المختلفة كالمديريات في ذات الوزارة الواحدة ، وتقديم التقارير الدورية لجهاز الموازنة المركزي ، ومتابعة إصدار الأنظمة والتعليمات الداخلية على ضوء توجيهات الأجهزة المركزية .
- قيام وحدات التخطيط اللامركزية المنتشرة في الوزارات والدوائر التنفيذية بفحص وتحليل الأرقام والبيانات الواردة من مواقع العمل ، وعمل المقارنات بالخطط السنوية الموضوعية ، من أجل الحكم على مدى التنفيذ والوقوف على مجالات الضعف والقصور وأسباب التأخير في الإنجاز وتلافيها في الوقت المناسب .
- رقابة مكانية تمارس داخل الموقع وفي إطار جولات تفتيشية مفاجئة على الهيئات والإدارات الخاضعة للرقابة .
- حق أعضاء اللجان المالية في البرلمان متابعة تنفيذ الميزانية من خلال الحصول على المعلومات وحق الأعضاء في توجيه الأسئلة الكتابية أو الشفهية التي تتعلق بأقسام الموازنة ومدى التزامها بما جاء في وثيقة الموازنة .

٣ - الرقابة اللاحقة على التنفيذ :

هي الرقابة التي تتم بعد تنفيذ العمليات المالية وتعتبر بذلك الأسلوب الأساسي الذي تمارس بموجبه الرقابة المالية الخارجية وذلك أياً كان شكل النظام الرقابي الذي يتخذه جهاز الرقابة سواء أكان قضائياً أو إدارياً ، ويمكن هذا الأسلوب من كشف الأخطاء والمخالفات وجوانب التبذير والانحراف عن تحقيق الأهداف وتحديد مسؤولية الموظفين وإلقاء ضوء واضح على مسؤولية موظفي الجهات الخاضعة للرقابة ، كما يساعد على التعويض عن الأضرار ، والحيلولة دون إعادة ارتكاب الأخطاء والمخالفات والانحرافات ، وذلك بالصورة التي يمكن فيها لهذه الرقابة أن تتناول العملية المالية من جميع جوانبها .

ويمارس الرقابة اللاحقة أكثر من جهة رقابية ، منها من يمارس الرقابة بطريقة غير مباشرة مثل أجهزة التخطيط ، والموازنة والمالية ، ومنها من يمارسها بطريقة أساسية ومباشرة كدواوين المحاسبات والسلطة التشريعية .

فالرقابة في هذه المرحلة هي في الأصل من اختصاص السلطة التشريعية ، ولكن بسبب تعقيد المعاملات المالية وعدم وجود الجهاز المتخصص لدى السلطة التشريعية ، فإنه يعهد عادةً إلى جهاز مستقل يسمى ديوان المحاسبة يتولى عملية الرقابة والمراجعة ويعرض نتائج مراقبته في صورة تقرير يقدم إلى الحكومة والسلطة التشريعية ، ويمارس هذا النوع من الرقابة في مصر بواسطة الجهاز المركزي للمحاسبات ، والسلطة التشريعية ممثلة في مجلس الشعب المصري .

وتتمثل صور الرقابة اللاحقة على التنفيذ في :

- المراجعة المحاسبية والمستندية لجميع العمليات المالية لكشف المخالفات المالية التي ارتكبت .
- التقارير والبيانات الشهرية أو الفصلية التي ترفعها وحدات التخطيط والموازنة عن مدى تقدم سير العمل في الوحدات التنفيذية ومقارنة الإنجاز المحقق بما هو وارد في الخطة .
- التفقيش المالي الذي تمارسه وزارة المالية على الوحدات التنفيذية .
- التأكد من قيام السلطة التنفيذية من تحصيل كافة الإيرادات المنصوص عليها في الميزانية وأنها قد وردت إلى الخزنة العامة في المواعيد المقررة .
- مناقشة الحساب الختامي من قبل البرلمان ، والتثبت من أن الأرقام الواردة تتطابق مع تلك التي سبق له وأن رخص بها .

ثالثاً : من حيث الجهة التي تتولى الرقابة :

حيث تنقسم الرقابة إلى رقابة داخلية ورقابة خارجية :

١ - **الرقابة الداخلية** : تتم من داخل الوزارات والمصالح الحكومية ذاتها ، حيث يتولى بعض موظفي الحكومة مراقبة موظفي الحكومة الآخرين ، حيث ترفع هذه الجهات إلى الجهة الإدارية العليا تقارير الرقابة مشفوعة ببيانات ومعلومات مفيدة وبناءة بشأن مدى مشروعية وسلامة إدارة الأموال العامة ودقة الحسابات في تلك الجهة .

ويمكن لوحدة الرقابة المالية الداخلية أن تحقق النجاح المطلوب منها بالقدر الذي تتمتع به من الاستقلال عن سلطة الجهة التي تعمل فيها وبالقدر الذي تمنح فيه من الاختصاصات الواسعة ، وبالقدر الذي يتم فيه التنسيق بينهما وبين الرقابة المالية الخارجية التي تفحص أعمال تلك الجهة ، من أجل ذلك فقد تضمن القانون المالي في بعض الدول نصاً صريحاً يجعل هذا المراقب مسؤولاً أمام وزير الخزنة الذي يمثل السلطة الرئاسية بالنسبة إليه دون أية سلطة أخرى ولا حتى سلطة الوزير الذي يتولى مراقب عقد النفقة التأشير على تصرفاته كما أن وزير الخزنة وحده هو الذي يقترح تعيينه .

والرقابة الداخلية إما أن تكون رقابة موضوعية قد تعني انتقال الرئيس الإداري إلى موقع عمل المرؤوس ليحقق في أعماله ، وإما رقابة على أساس المستندات ، تعني فحص الرئيس لأعمال مرؤوسيه من خلال التقارير والوثائق التي يرسلونها إليه .

ويرى البعض أن الرقابة الداخلية سواء أكانت رقابة للجهة الإدارية نفسها أو لوزارة المالية هي رقابة من السلطة التنفيذية على نفسها ، ولهذا لم تعد كافية في الوقت الحاضر للتأكد من حسن استخدام الأموال العامة ، وترك الإدارة تراقب نفسها بنفسها لم يعد أمراً مقبولاً بعد انتشار التسبب والانحراف في استخدام المال العام .

٢ - **الرقابة الخارجية** : يقصد بها تلك الرقابة التي تقوم بها جهة (هيئة) عليا مستقلة وغير خاضعة للسلطة التنفيذية ، أي مستقلة عن الجهات الخاضعة للرقابة والتي تكون عادةً من الهيئات التي يتصل عملها بالمال العام وفي إطار ما يحدده القانون من اختصاص تلك الهيئة العليا ، بحيث تتحقق هذه الهيئة مما إذا كان التنفيذ - في الجهات

الخاضعة لرقابتها - مطابقاً للتوجيه الصادر من السلطات العليا التي تملك مساءلة تلك الجهات من جوانب المشروعية والملائمة والدقة الحسابية والكفاءة والفعالية والاقتصاد، وتقوم بفحص العمليات المالية في تلك الجهات وتحليل البيانات والتفتيش وكشف المخالفات والانحرافات والتحقيق فيها وفرض المسؤولية والمطالبة باتخاذ الإجراءات التصحيحية وباسترداد الأموال الضائعة ورفع تقارير بنتيجة ذلك إلى السلطات العليا في الدولة أو غيرها من السلطات المشرفة على تلك الجهات الخاضعة للرقابة المالية . وتنقسم الرقابة الخارجية من حيث السلطات التي تمارسها وما تتمتع به من اختصاصات إلى رقابة مستقلة ، ورقابة تشريعية .

أ - الرقابة المستقلة :

تعتبر هذه الرقابة أكثر أنواع الرقابة فاعلية وتتولى هذه الرقابة هيئة مستقلة عن كل من الإدارة والسلطة التشريعية وتنحصر مهمتها في رقابة تنفيذ الموازنة والتأكد من أن عمليات النفقات والإيرادات قد تمت على النحو الصادر به إجازة السلطة التشريعية وطبقاً للقواعد المالية المقررة في الدولة وذلك عن طريق مراجعة حسابات الحكومة ومستندات التحصيل والصرف ومحاولة كشف ما تتضمنه من مخالفات ووضع تقرير شامل عن ذلك.

وقد اختلف تطبيق الرقابة الخارجية - الرقابة عن طريق هيئة خاصة مستقلة - واختلفت تسمية وصلاحيات الهيئة التي تقوم بالرقابة من بلد إلى آخر .

- **ففي إنجلترا :** يباشر الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة ، موظف رفيع المستوى يسمى " المراقب أو المحاسب العام " يعينه الملك في مرتبة وزير ، ويتمتع في عمله باستقلال تام ، وهو غير قابل للعزل إلا بناءً على اتهام بموجب تقرير خطي من السلطة التشريعية ، ويسند إليه مهمتان تتركز الأولى في عملية الرقابة قبل الصرف ، وتنصرف الثانية إلى التدقيق والمراجعة بعد الصرف ، ويرفع المراقب العام تقريره ، إلى مجلس العموم البريطاني .

- **في فرنسا :** تتولى عملية الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة ، هيئة قضائية مستقلة، تسمى محكمة المحاسبات ، وهي محكمة إدارية منظمة قضائياً تقوم هذه المحكمة بمهمة مزدوجة قضائية وإدارية مالية ، تتركز المهمة القضائية في فحص حسابات المحاسبين والحكم عليها ، أما المهمة الإدارية المالية فتتلخص في رفع تقرير سنوي إلى رئيس الجمهورية ، توضح فيه رأياً في تصرفات أمري الصرف ، وإظهار المخالفات والأخطاء التي ارتكبوها خلال تنفيذ الموازنة العامة .

- **في مصر :** واعتباراً من عام ١٩٦٤ أصبح يقوم بالرقابة على تنفيذ الموازنة العامة الجهاز المركزي للمحاسبات ، وهو يمارس رقابة لاحقة ورقابة مرافقة ويمكن إيجاز أهم اختصاصاته في :

- مراقبة حسابات مختلف أجهزة الدولة في ناحيتي الإيرادات والمصروفات عن طريق المراجعة والتفتيش على مستندات وسجلات ودفاتر المتحصلات والمصروفات .
- مراجعة حسابات المعاشات والمكافآت وصرفيات التأمين والضمان الاجتماعي

والإعانات .

- مراجعة القرارات الخاصة بالتعيين والترقية والعلاوات والبدلات .
- مراجعة حسابات التسوية من أمانات وعهد وحسابات تجارية والتثبت من صحة العمليات الخاصة بها .
- مراجعة السلف والقروض والتسهيلات الائتمانية التي عقدتها الدولة .
- بحث حال المخازن وفحص دفاترها وسجلاتها .

ب - الرقابة التشريعية :

تتمثل هذه الرقابة في حق السلطة التشريعية - البرلمان - في مراقبة أعمال السلطة التنفيذية 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 الاستجواب .

وتأخذ الرقابة التشريعية سواء أكانت سابقة أو معاصرة للتنفيذ صور متعددة أهمها :

- الترخيص الصادر من البرلمان باستخدام الاعتمادات الواردة في الميزانية .
- حق لجنة الشؤون المالية بالمجلس النيابي في طلب البيانات والوثائق اللازمة عن سير تنفيذ الموازنة أثناء السنة المالية .
- حق أعضاء المجلس في تقديم أسئلة واستجوابات الوزراء عن كيفية تنفيذ الميزانية، وقد ينتهي الأمر بتحريك المسؤولية السياسية ضد الوزير في حالة ارتكاب مخالفة للقواعد المالية الخاصة بتنفيذ الميزانية .
- عدم جواز نقل أي مبلغ من باب إلى آخر من أبواب الموازنة إلا بموافقة السلطة التشريعية .
- تناح للمجلس فرصة الوقوف على حالة الميزانية وتنفيذها عندما تلجأ الحكومة إليه طالبة فتح اعتمادات إضافية ، إذ تقوم هذه بالضرورة بتقديم معلومات كافية إليه عن حالة تنفيذ الميزانية ، وتبرير طلبها بفتح هذه الاعتمادات .
- لا يجوز للحكومة عقد قرض أو الارتباط بمشروع يترتب عليه إنفاق مبالغ من خزانة الدولة إلا بعد موافقة مجلس الشعب .
- من حق المجلس أن يطلب من الجهاز المركزي للمحاسبات القيام بفحص ومراجعة ما يرى من الحسابات أو الأعمال الأخرى وتبليغ ملاحظاته إليه ، وبهذا يستطيع مجلس الشعب الوقوف على كيفية تنفيذ الموازنة في أي وقت يشاء .
- أما الرقابة البرلمانية اللاحقة لتنفيذ الموازنة العامة فتتمثل في عرض الحساب الختامي عن السنة المالية المنقضية لمناقشته واعتماده .

القسم الرابع
التشريع الضريبي المصري وفقا للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م
وتعديلاته المختلفة

إعداد وتأليف

د . هشام مصطفى محمد الجمل

أستاذ الاقتصاد والمالية والعمامة المساعد

ورئيس قسم القانون العام بكلية الشريعة والقانون بطنطا

مقدمة

تعد الضريبة أحد الإيرادات المهمة لتمويل الموازنة العامة للدولة، التي تستطيع من خلالها تحقيق سير المرافق العامة وانتظام خدماتها، ومظهر من مظاهر سيادتها، وهي من الاختصاصات التي تنفرد بها الدولة، وأيضاً تعد أداة من أدوات السياسة الاقتصادية لما تمثله من أهمية قصوى للحد من المشاكل الاقتصادية، وتحقيق الاستقرار الاقتصادي، والتغلب على مشاكلها الاقتصادية، كالحد من مشكلة التضخم والخروج من مشاكل الكساد والبطالة.

ونظراً لأن الضريبة تؤخذ من أموال الفرد (الممول) والذي يحصل عليها بالتعب والجهد، لزم أن تكون الضريبة عادلة وذات يقين ومحددة، وبحيث لا يفاجأ الممول بالضريبة ولا يتعرف عليها إلا لحظة خضوعه لها ومحاسبته عليها، لذا فإنه من المبادئ المتعارف عليها أنه لا ضريبة إلا بنص تشريعي، وذلك حتى تعرض أحكامها على ممثلي الشعب ليقولوا رأيهم فيها فتصدر معبرة عن مقدرة الممول التكاليفية وطاقته المالية.

لكل هذا فلا بد من توجيه أموال الضريبة واستخدامها في الأوجه التي تعود بأكبر المنافع على الفرد والمجتمع، كما أنها تلعب دوراً هاماً في تقريب الفوارق بين الدخل في طبقات المجتمع وإعادة توزيع الدخل القومي لصالح الفئات الفقيرة وغير القادرة.

التطور التشريعي للنظام الضريبي المصري

لقد مر التشريع الضريبي المصري بمراحل عديدة، وتطور تطوراً كبيراً، ونظراً لأن الضريبة في مصر كما في غيرها من الدول تعد أداة من الأدوات التي تستطيع من خلالها الدولة تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية وغيرها التي تحقق بها النفع العام وتلبية الحاجات العامة.

لذا فإن هذا يستدعي تحديد وعاءها وهو منبعها الذي تغترف منه لا سيما وأن النظام الضريبي المصري قد مر بثلاثة مراحل من التطور نشير إليها فيما يلي :

المرحلة الأولى: تبدأ من عام ١٩٣٧ إلى عام ١٩٧٨ بإلغاء الامتيازات الأجنبية وفقاً لمعاهد مونترو عام ١٩٣٧ صدر القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩.

ووفقاً له وللقوانين المعدلة والمكملة له أخذت مصر بنظام الضرائب النوعية على الدخل كالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على كسب العمل (المرتبات) وضريبة المهن الحرة والمهن غير التجارية.

ثم صدر القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ وبمقتضاه تم الأخذ في مصر بنظام الضريبة العامة على الإيراد ، ثم صدر القانون رقم ٢٤٤ لسنة ١٩٥١ الخاص برسم الدمغة ، وكان من خصائص هذه الفترة ما يلي :

أ- الضريبة أداة لتمويل الخزنة العامة :

من الملاحظ أن الضريبة خلال هذه الفترة السالف الإشارة إليها كانت أداة لتمويل خزنة الدولة العامة دون أن يكون لها هدف اجتماعي أو اقتصادي .

ب_ عدم اتساع نطاق الضرائب :

نظراً للقيود التي نتجت عن الامتيازات الأجنبية و التي كان الأجانب في مصر بمقتضاها يرفضون الخضوع لأية ضريبة فقد أدى هذا إلى ضيق نطاق الضريبة وظهر ذلك واضحاً من خلال الاعتماد علي الضريبة المباشرة كضريبة أموال الأطنان وعوائد الأملاك .

المرحلة الثانية: من عام ١٩٧٨ إلى ١٩٨١ يعد من أهم القوانين التي صدرت في هذه الفترة القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ ، والمعروف باسم قانون العدالة الضريبية وذلك لما أدخله من تعديلات عل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ و كان هذا القانون نتاجاً للعديد من الدراسات التي نادت بالتحول إلى نظام الضريبة الموحدة بدلاً من نظام الضرائب النوعية ونظراً لأن هذا القانون أغفل العديد من الأنشطة و لم يخضعها للضريبة مثل أرباح الاستغلال الزراعي، ودخول السماسرة والمضاربين إلخ لذا صدر القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ متضمناً إلزام جميع ممولي ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وضريبة المهن غير التجارية بتقديم إقرار للثورة لإمكان ربط الضريبة على الحرفيين ، كما أبقى القانون على نظام الضرائب النوعية على فروع الدخل المكمل بالضريبة العامة على الإيراد كما وحد القانون كذلك بين الضريبة على القيم المنقولة والضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات في ضريبة واحدة هي "الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة " كما صدر القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المشار إليه مقررأ في الكتاب الثاني منه الضريبة على أرباح شركات الأموال تمهيداً للانتقال إلى نظام الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين .

المرحلة الثالثة: تبدأ من عام ١٩٩٣ وقد صدر خلال هذه الفترة القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ و هو يعد تعديلاً للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ مقررأ الانتقال إلى نظام الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وذلك من خلال خمسة مصادر للإيراد كما يلي :

- إيرادات رؤوس الأموال المنقولة
- إيرادات النشاط التجاري والصناعي
- إيرادات المرتبات وما في حكمها
- إيرادات المهن غير التجارية
- إيرادات الثروة العقارية

مع بقاء نظام الضريبة على أرباح شركات الأموال الذي كان مقررأ بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ثم صدر القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل في مصر .

المرحلة الرابعة: القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الصادر في ٩ يونيه ٢٠٠٥م، وقام هذا القانون على فلسفة أن الإصلاح الضريبي الكفاء يساعد على تواجد مناخ جيد للاستثمار وتحقيق أكبر قدر ممكن من العدالة والتنمية الاجتماعية، وتوفير الموارد اللازمة لتمويل الخزنة العامة للدولة ومن ثم تمويل النفقات العامة وتلبية الحاجات

العامة.

وقد تم ذلك من خلال عدة محاور أساسية هي:

• **المحور الأول:** تعديل التشريع الضريبي بحيث يصاغ وفق فلسفة علمية حديثة تتماشى مع المبادئ العصرية وتصبح الصياغة أكثر مرونة وكفاءة وبسر.

• **المحور الثاني:** بناء فلسفة جديدة تقوم على الثقة المتبادلة بين الممول والمصلحة.

• **المحور الثالث:** توفير المزيد من العدالة الضريبية بمفهومها لرأسي والأفقي وهو ما حرص عليه المشرع من تطبيق مبدأ التصاعد في أسعار الضريبة ومراعاة الأعباء العائلية والشخصية.

• **المحور الرابع:** تطوير الإدارة الضريبية ذاتها وميكنة عمليات الحصر والفحص والدفع والمراجعة ومدها بكافة التطورات التكنولوجية وتحقيق الربط الآلي بين المصلحة وكافة قطاعات المجتمع.

• **المحور الخامس:** التوازن بين الأهداف العامة للسياسة الضريبية (الاقتصادية والاجتماعية والمالية) ومدها بكافة التطورات التكنولوجية وتحقيق الربط الآلي بين المصلحة وكافة القطاعات الأخرى في المجتمع.

وأصبح نظام الضرائب على الدخل في مصر يأخذ الشكل التالي:

الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

• المرتبات وما في حكمها.

• النشاط التجاري والصناعي.

• نشاط المهن الحرة وغير التجارية.

• الثروة العقارية.

الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية:

• شركات الأشخاص.

• شركات الأموال.

• الجمعيات التعاونية.

• الهيئات العامة.

• البنوك والشركات الأجنبية.

• الوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية.

وسوف تقتصر دراستنا هذه على تناول بعض من أنواع الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين إضافة إلى الضريبة على القيمة المضافة وذلك من خلال الأبواب التالية:

الباب الأول: الأحكام العامة الواردة بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م.

الباب الثاني: نطاق سريان الضريبة وسعرها على دخل الأشخاص الطبيعيين

الباب الثالث: الضريبة على المرتبات وما في حكمها.

الباب الرابع: إيرادات النشاط التجاري والصناعي.

الباب الخامس: نشاط المهن الحرة وغير التجارية.

الباب السادس: الضريبة على القيمة المضافة.

الباب الأول

الأحكام العامة

سوف نتناول هذا الباب من خلال خمسة فصول على النحو التالي :

الفصل الأول

المصطلحات الواردة في القانون

مادة (١)

في تطبيق أحكام هذا القانون يقصد بالألفاظ والعبارات التالية المعنى المبين أمام كل منها :

- الضريبة: الضريبة على الدخل.
- الوزير: وزير المالية.
- رئيس المصلحة: رئيس مصلحة الضرائب العامة.
- المصلحة: مصلحة الضرائب العامة.
- الممول: الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون.
- شركات الأموال: شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة.
- شركات الأشخاص: شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة.
- شركة الواقع: عدل هذا البند بالقانون رقم ٣٠ لسنة ٢٠٢٣م الشركة التي تقوم أو تستمر بين أشخاص طبيعيين دون استيفاء إجراءات الانعقاد أو الشهر، ولا تعد شركة واقع المنشأة الفردية التي آلت بالميراث على أن يقدم عنها إقرار واحد متضمناً حصة كل وارث فيها.
- المشروع: الكيان الاقتصادي الذي يزاول النشاط الأصلي في مصر أو المنشأة الدائمة في مصر التابعة لكيان اقتصادي في الخارج.
- الشخص المرتبط: عدل هذا البند بالقانون رقم ٣٠ لسنة ٢٠٢٣م كل شخص يرتبط بممول بعلاقة تؤثر في تحديد وعاء الضريبة بشكل مباشر أو غير مباشر سواء من خلال الإدارة أو السيطرة أو الملكية، وبوجه عام يكون الشخصان مرتبطين إذا كانت العلاقة بينهما تصل إلى حد إمكانية قيام أحدهما أو كليهما بالتصرف وفقاً لتوجيهات، أو طلبات، أو اقتراحات، أو إرادة الشخص الآخر، أو شخص ثالث.
- ويعامل الأشخاص التالي ذكرهم بوصفهم أشخاصاً مرتبطين:
 - الزوج والزوجة والأصول والفروع.
 - شركة الأشخاص والشركاء المتضامنون والموصون فيها.
 - شركة الأموال والشخص الذي يملك فيها بشكل مباشر أو غير مباشر

٥٠% على الأقل من حقوق التصويت أو الإدارة في الشركة، أو من حقوق توزيع الأرباح، أو من حقوق رأس المال.

- أي شركتين أو أكثر يملك شخص آخر ٥٠% على الأقل من حقوق التصويت أو الإدارة في الشركة، أو من حقوق توزيع الأرباح، أو من حقوق رأس المال في الشركتين أو أكثر.

وعند تطبيق البنود ٢ أو ٣ أو ٤ من الفقرة السابقة، فإن الحيازة التي تنسب إلى شخص ما من قبل شخص مرتبط لا يجوز أن تنسب إلى شخص آخر مرتبط. ولا يعتبر شخصان مرتبطين لمجرد أن أحدهما يعد عاملاً أو عميلاً لدى الشخص الآخر أو أن كليهما يعد عاملاً أو عميلاً لدى شخص ثالث، ما لم يؤثر هذا الارتباط في تحديد وعاء الضريبة بشكل مباشر أو غير مباشر.

- السعر المحايد: السعر الذي يتم التعامل بمقتضاه بين شخصين غير مرتبطين أو أكثر، ويتحدد وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل.
- الإتاوات: المبالغ المدفوعة أياً كان نوعها مقابل استعمال أو الحق في استعمال حقوق النشر الخاصة بعمل أدبي أو فني أو علمي بما في ذلك أفلام السينما، وأي براءة اختراع أو علامة تجارية أو تصميم أو نموذج أو خطة أو تركيبة أو عملية سرية أو مقابل استعمال أو الحق في استعمال معدات صناعية أو تجارية أو علمية أو معلومات متعلقة بالخبرة الصناعية أو التجارية أو العلمية.
- الشركات المدنية: الشركات غير التجارية التي تنشأ وفقاً لأحكام القانون المدني أو أي قانون آخر.

وإذا آلت منشأة فردية بالميراث لوارث أو أكثر، يعامل كل منهم ضريبياً معاملة الممول الفرد المنصوص عليها في القانون.

كما يعد تأجير المعدات في تطبيق حكم المادة (١) من القانون، في حكم استعمالها أو الحق في استعمالها. وتشمل الإتاوات جميع المبالغ التي تدفع مقابل تأجير المعدات الصناعية أو التجارية أو العلمية.

ومع ذلك إذا كان المؤجر يباشر نشاطه من خلال فرع مسجل فإنه يحاسب لأغراض الضريبة باعتباره منشأة دائمة.

الفصل الثاني : الإقامة

مادة (٢): في تطبيق أحكام هذا القانون يكون الشخص الطبيعي مقيماً في مصر في أي من الأحوال الآتية:

- ١- إذا كان له موطن دائم في مصر.
- ٢- المقيم في مصر مدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال إثني عشر شهراً.
- ٣- المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية.

ويكون الشخص الاعتباري مقيماً في مصر في أي من الأحوال الآتية:

- ١- إذا كان قد تأسس وفقاً للقانون المصري.
- ٢- إذا كان مركز إدارته الرئيسي أو الفعلي في مصر.
- ٣- إذا كان شركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من ٥٠% من رأسمالها.

وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون قواعد تحديد الموطن الدائم ومركز الإدارة

الفعلي.

أولاً: الشخص الطبيعي:

يتبين من نص المادة (٢) أن المقصود بالشخص الطبيعي الوارد فيها هو (الإنسان)، وإنه يكون مقيماً في مصر وبالتالي يكون مخاطباً بأحكام القانون إذا توافرت في حقه حالة من حالات الإقامة التي عدتها المادة سالفة الذكر، وهي حالات محددة على سبيل

الحصر لا على سبيل المثال.

كما يلاحظ أن المشرع قد استند إلى في خضوع الشخص للضريبة إلى معيار (التبعية الاجتماعية) كمعيار أساسي، ويقصد بهذا المعيار اتخاذ الشخص من إقليم الدولة محلاً لإقامته مما يجعله يشعر بالولاء الاجتماعي لهذه الدولة بغض النظر عن جنسيته.

ونعني بالإقامة هنا الإقامة العادية، وليست الإقامة الطارئة، كإقامة السائح التي لا تتجاوز أياماً معدودة، أو التاجر الذي يعقد صفقة تجارية، وأن يتوفر في تلك الإقامة ركنين أساسيين، الركن المادي وهو الذي يعتمد على الوجود الطبيعي للشخص الأجنبي على إقليم الدولة، والركن المعنوي وهو الذي يعتمد على وجود نية الإقامة.

وعلى ذلك يعد كل شخص طبيعي يقيم في مصر بغض النظر عن جنسيته خاضع للضريبة إذا توافرت في حقه أية حالة من الحالات التي نص عليها القانون وهي:

• إذا كان له موطن دائم في مصر.

واتخاذ الشخص لدولة ما محلاً لإقامته الأساسية له من القرائن ما يؤكد، وبالرجوع إلى اللائحة التنفيذية للقانون والتي أحالت إليها المادة (٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في شأن تحديد الموطن الدائم نجد أن المادة رقم (٣) من اللائحة التنفيذية للقانون تبين أن الشخص الطبيعي يكون له موطن دائم في مصر في أي من الحالتين الآتيتين:

• إذا تواجد في مصر معظم أوقات السنة سواء في مكان مملوك له أو مستأجر

أو بأية صفة كانت.

- إذا كان للممول محل تجاري أو مكتب مهني أو مصنع أو غير ذلك من أماكن العمل التي يزاول فيها الشخص الطبيعي نشاطه في مصر.
- المقيم في مصر مدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال إثني عشر شهراً.

وهذا الشرط من جانب المشرع تحكيمي، لأن الشخص المقيم في مصر قد يحصل على دخل كبير قد يخضع للضريبة ولكنه لا يخضع لعدم اكتمال المدة المنصوص عليها في هذا الشرط، والعكس.

- المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية.

وهذا الشرط يوسع من مبدأ التبعية، فاشتراط أن يكون الشخص مصرياً (تبعية سياسية) وأن يحصل على دخله من خزانة مصرية (تبعية اقتصادية).

ثانياً: الشخص الاعتباري:

تنص الفقرة الثانية من المادة (٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، لكي يعد الشخص الاعتباري مقيماً في مصر ومن ثم يكون مخاطباً بأحكامه، لا بد من توافر أياً من الحالات التالية:

- ١- إذا كان قد تأسس وفقاً للقانون المصري.
- ٢- إذا كان مركز إدارته الرئيسي أو الفعلي في مصر.
- ٣- إذا كان شركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من ٥٠% من رأسمالها.

وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون قواعد تحديد الموطن الدائم ومركز الإدارة الفعلي.

ويلاحظ أن المشرع في بيان الحالات التي يعد فيها الشخص الاعتباري مقيماً في مصر قد استند إلى المعايير الثلاثة المعروفة في شأن تحديد خضوع الشخص للضريبة، وهي معايير التبعية السياسية، والاجتماعية، والاقتصادية.

ويقصد بمعيار التبعية السياسية ارتباط الشخص سياسياً بالدولة بأن يحمل جنسيتها ومن ثم فهو مطالب بالخضوع لقوانينها ومنها القانون الضريبي، أما بالنسبة للتبعية الاقتصادية فيقصد بها وجود رابطة بين المال الخاضع للضريبة والنشاط الاقتصادي في الدولة سواء تحقق هذا المال في الدولة كأرباح أو غيرها، أو تم استهلاكه فيها كالسلع والخدمات، أما التبعية الاجتماعية فقد تم تناولها من قبل.

أما بالنسبة للقواعد التي أحالها المشرع في تحديد الموطن الدائم ومركز الإدارة الفعلي إلى اللائحة التنفيذية للقانون فقد بينت اللائحة في المادة (٣) على أن تكون مصر مركزاً للإدارة الفعلي للشخص الاعتباري إذا تحققت في شأنه حالتان على الأقل من الحالات الآتية:

- إذا كانت هي المقر الذي تتخذ فيه قرارات الإدارة اليومية.
- إذا كانت هي المقر الذي تتعقد به اجتماعات مجلس الإدارة أو المديرين.

- إذا كانت هي المقر الذي يقيم فيه ٥٠% على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين.
 - إذا كانت هي المقر الذي يقيم فيه الشركاء أو المساهمون الذين تزيد حصصهم على نصف رأس المال أو حقوق التصويت.
- وفي جميع الأحوال لا يعد الشخص الاعتباري مقيماً في مصر استناداً لوجود مركز إدارة فعلي إذا تبين لمصلحة الضرائب أن الشخص الاعتباري اتخذ هذا المركز بقصد الالتزامات الضريبية. كـ
- ما اعتبر القانون أن الشركة غير المصرية والتي تمارس نشاطها في الخارج تعد في حكم المقيمة في مصر ومن ثم تخاطب بأحكام القانون الضريبي المصري إذا كانت الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة تمتلك فيها نسبة تزيد عن ٥٠% من رأس مالها، وترجع الحكمة في ذلك أن الدولة - بهذه النسبة - تعد الجهة المهيمنة على الشركة ومن ثم يوجد ارتباط بين رأس المال المستثمر في الخارج وبين الدولة المصرية.

الفصل الثالث

الدخول الخاضعة للضريبة من مصدر في مصر

- تنص المادة (٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م على أن يشمل الدخل المحقق من مصدر في مصر ما يأتي:
- (أ) الدخل من الخدمات التي تؤدي في مصر بما في ذلك المرتبات وما في حكمها.
- (ب) عدل هذا البند بالقانون رقم ٣٠ لسنة ٢٠٢٣ الدخل الذي يتحمله رب عمل مقيم في مصر، ولو أدى العمل في الخارج.
- (ج) الدخل الذي يحصل عليه الرياضي أو الفنان من النشاط الذي يقوم به في مصر.
- (د) الدخل من الأعمال التي يؤديها غير المقيم من خلال منشأة دائمة في مصر.
- (هـ) الدخل من التصرفات في المنقولات التي تخص منشأة دائمة في مصر.
- (و) الدخل من الاستغلال والتصرف في العقارات وما في حكمها الكائنة بمصر وما يلحق بها من عقارات بالتخصيص.
- (ز) التوزيعات على أسهم شركة أموال مقيمة في مصر.
- (ح) حصص الأرباح التي تدفعها شركة أشخاص مقيمة في مصر.
- (ط) العائد الذي تدفعه الحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو أي شخص مقيم في مصر والعائد الذي يتم سداؤه من منشأة دائمة في مصر ولو كان مالها غير مقيم فيها.
- (ي) عدل هذا البند بالقانون رقم ٣٠ لسنة ٢٠٢٣ مبالغ الإيجار ورسوم الترخيص والإتاوات التي يتحملها شخص مقيم في مصر أو التي تدفع من منشأة دائمة في مصر ولو كان مالها غير مقيم فيها.
- (ك) الدخل من أي نشاط آخر يتم القيام به في مصر.
- ويلاحظ من النص السابق أن المشرع قد حدد أنواعاً مختلفة من الدخول التي تم تحقيقها من مصادر في مصر، وقد يعتقد البعض أنها محددة على سبيل الحصر، ولكن المشرع في الفقرة الأخيرة قد بين أنها مذكورة على سبيل المثال نظراً لاستحداث أنشطة قد لا توجد عند صدور القانون الحالي.

الفصل الرابع

المنشأة الدائمة

تنص المادة مادة (٤) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدلة بالقانون رقم ٣٠ لسنة ٢٠٢٣ على أنه يقصد بالمنشأة الدائمة في تطبيق أحكام هذا القانون كل مكان ثابت للأعمال يتم من خلاله تنفيذ كل أو بعض أعمال المشروعات الخاصة بشخص غير مقيم في مصر، وتشمل على الأخص:

- (أ) محل الإدارة.
 - (ب) الفرع.
 - (ج) المكتب.
 - (د) المصنع.
 - (هـ) ورشة العمل.
 - (و) المنجم، أو حقل البترول أو بئر الغاز، أو المحجر، أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية بما في ذلك الأخشاب أو أي إنتاج آخر من الغابات.
 - (ز) المزرعة أو الغراس.
 - (ح) المباني والمرافق والمخازن المستخدمة كمنافذ للبيع.
 - (ط) موقع البناء أو الإنشاء، أو مشروع التركيب أو التجميع، أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بها، وذلك في حال استمرار الموقع أو المشروع أو الأنشطة في مصر لمدة أو لمدد تزيد في مجموعها على تسعين يوماً خلال أي فترة مدتها اثنا عشر شهراً.
- ويعد في حكم المنشأة الدائمة ما يلي:**

- أي أنشطة يتم تنفيذها في مصر فيما يتعلق باستكشاف أو استخراج أو استغلال موارد طبيعية، بما في ذلك استخدام معدات جهرية أو تركيبها، وذلك لمدة أو لمدد تزيد في مجموعها على تسعين يوماً خلال أي فترة مدتها اثنا عشر شهراً.
- تأدية الخدمات، بما في ذلك الخدمات الاستشارية التي يقدمها مشروع عن طريق موظفين أو أفراد آخرين ممن يستعين بهم المشروع لهذا الغرض، وذلك في حال استمرار تأدية الخدمة لذات المشروع أو لمشروع مرتبط به في مصر لمدة أو لمدد تزيد في مجموعها على تسعين يوماً خلال أي فترة مدتها اثنا عشر شهراً.
- مشروع التأمين التابع لإحدى الدول، فيما عدا ما يتعلق بإعادة التأمين، وذلك حال قيامه بتحصيل أقساط في مصر أو قام بتأمين مخاطر كائنة بها من خلال شخص بخلاف الوكيل ذي الصفة المستقلة.
- إذا قام شخص نيابة عن مشروع في دولة أخرى بممارسة عمل في مصر، كوكيل مستقل ويعمل للمشروع في حدود عمله المعتاد، ومع ذلك إذا كان هذا الشخص يعمل حصرياً أو شبه حصري بالنيابة عن مشروع واحد أو أكثر يكون مرتبطاً به ارتباطاً وثيقاً، فإنه لا يعتبر وكيلاً مستقلاً بمفهوم هذه الفقرة فيما يتعلق بأي مشروع من هذا القبيل.
- الشخص الذي يعمل لحساب مشروع تابع متى كانت له سلطة إبرام العقود باسم

المشروع واعتمادها ما لم تقتصر أوجه نشاطه على شراء السلع أو البضائع للمشروع، وكذلك إذا كان هذا الشخص يبرم عادة العقود ، أو يقوم بشكل معتاد بالدور الرئيسي لإبرام العقود التي يتم إبرامها بشكل متكرر دون تعديل جوهري من قبل المشروع وكانت هذه العقود:

- باسم المشروع.
- لنقل ملكية، أو لمنح الحق في استخدام الممتلكات التي يملكها المشروع أو التي له حق استخدامها.

• لتوفير الخدمات التي يقدمها المشروع.

(و) المشروعات أو الأنشطة التي تتجاوز مدتها تسعين يوماً إذا:

- ١- مارس مشروع لشركة غير مقيمة أنشطة في مصر في مكان ما يشكل موقع بناء، أو مشروع إنشاء، أو تركيب، أو مشروع معين آخر مذكور في الفقرة الأولى من هذه المادة، أو ينفذ أنشطة إشرافية أو استشارية ذات علاقة بهذا المكان.
 - ٢- تم تنفيذ الأنشطة المتصلة في مصر في نفس موقع البناء، أو مشروع الإنشاء، أو التركيب، أو أي مكان آخر مذكور في الفقرة الأولى من هذه المادة تنطبق على الأنشطة الإشرافية أو الاستشارية ذات الصلة، أثناء فترات زمنية مختلفة، بواسطة مشروع أو أكثر من المشروعات المرتبطة ارتباطاً وثيقاً بالمشروع.
- وتضاف تلك الفترات الزمنية المختلفة للفترة الزمنية الكلية والتي في أثناءها يقوم المشروع المذكور أولاً بممارسة أنشطته في موقع البناء ، أو مشروع الإنشاء، أو التركيب، أو أي مكان آخر مشار إليه في الفقرة الأولى من هذه المادة.

ولا تعد منشأة دائمة كل ما يأتي:

- الانتفاع بالتسهيلات فقط بغرض تخزين أو عرض السلع أو البضائع المملوكة للمشروع .
- الاحتفاظ بمخزون من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع فقط بغرض التخزين أو العرض.
- الاحتفاظ بمخزون من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع فقط بغرض تشغيلها بواسطة مشروع آخر.
- استعمال مكان ثابت للعمل فقط بغرض شراء سلع أو بضائع أو تجميع معلومات للمشروع.
- (هـ) استعمال مكان ثابت للعمل فقط بغرض القيام بأي نشاط آخر ذي صفة تمهيدية أو مساعدة للمشروع، وقد بينت اللائحة التنفيذية ذلك في المادة (٤) بأنه كل نشاط لا يساهم في تحقيق دخل يخضع للضريبة في مصر.
- استعمال مكان ثابت للعمل فقط للجمع بين أنشطة من الأنشطة المنصوص عليها في البنود (أ، ب، ج، د، هـ) من هذه المادة، بشرط أن يكون النشاط الكلي للمكان الثابت للعمل الناتج من مجموع هذه الأنشطة ذا صفة تمهيدية أو مساعدة.

- شركة مقيمة في دولة أخرى تحت سيطرة شركة مقيمة في مصر، أو تزاول نشاطاً في تلك الدولة الأخرى.

كما لا تعد منشأة دائمة الأنشطة المنصوص عليها في هذه المادة إذا تم القيام بها بواسطة الشخص الذي يعمل لحساب مشروع تابع ولا يقوم بأي دور في إبرام العقود. ولا ينطبق حكم هذه المادة على أي مكان ثابت للعمل يستخدمه أو يحتفظ به مشروع أو مشروع مرتبط ارتباطاً وثيقاً يزاول أنشطة تجارية في نفس المكان أو في مكان آخر داخل مصر.

- يشكل ذلك المكان أو أي مكان آخر منشأة دائمة للمشروع أو للمشروع المرتبط ارتباطاً وثيقاً بموجب أحكام هذه المادة.
- النشاط الإجمالي الناتج عن مجموعة الأنشطة التي يقوم بها المشروعان في نفس المكان أو من قبل نفس المشروع أو المشروعات المرتبطة ارتباطاً وثيقاً في المكانين، ليست ذات طبيعة تمهيدية أو مساعدة، شريطة أن تشكل الأنشطة التي تقوم بها المشروعان في نفس المكان، أو من قبل نفس المشروع أو المشروعات المرتبطة ارتباطاً وثيقاً في المكانين، هي وظائف تكميلية تشكل جزءاً من عملية تجارية متماسكة.

ويعد الشخص مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بمشروع بناء على جميع الحقائق والظروف ذات الصلة أو السيطرة على الآخر أو في حال خضوع كليهما لسيطرة نفس الأشخاص أو المشروعات، وعلى أية حال يعتبر شخص مرتبطاً ارتباطاً وثيقاً بمشروع في حال امتلاك أحدهما بشكل مباشر أو غير مباشر أكثر من ٥٠% من إجمالي الأسهم أو حقوق التصويت أو حقوق الملكية.

الفصل الخامس

الفترة الضريبية

أولاً: المقصود بالفترة الضريبية:

تنص المادة (٥) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م ، على أن " الفترة الضريبية هي السنة المالية التي تبدأ من أول يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر من كل عام أو أي فترة مدتها اثنا عشر شهراً تتخذ أساساً لحساب الضريبة " .

يتبين من نص المادة السابقة أن الفترة الضريبية مدتها سنة مالية كاملة أي اثنا عشر شهراً، سواء كانت هذه الفترة هي السنة الميلادية أو أي فترة أخرى بشرط أن لا تقل عن اثنا عشر شهراً، لأن الفترة الضريبية تعد وحدة واحدة بنفقاتها وإيراداتها بأرباحها وخسائرها، ومن ثم لا يجوز للممول ولا للإدارة الضريبية الاحتجاج أو التمسك بأرباح فترة أو فترات معينة سابقة على تلك الفترة محل المحاسبة أو حتى لاحقة عليها إذا ما تأخر الربط الضريبي .

ثانياً: الاستثناءات الواردة على الفترة الضريبية:

كما تنص المادة (٥) الفقرة الثانية من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م على أنه " ويجوز حساب الضريبة عن فترة تقل أو تزيد على اثني عشر شهراً، وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون إجراءات المحاسبة عن هذه الفترة " .

ومعنى ذلك أن القانون يجيز للإدارة الضريبية محاسبة الممول عن فترة قد تقل أو تزيد عن اثنا عشر شهراً، وقد حددت المادة (٦) من اللائحة التنفيذية هذه الاستثناءات وذلك في الحالات التالية:

• **بداية مزاوله النشاط** خلال السنة الميلادية بالنسبة للأشخاص الطبيعيين باعتبار أن السنة الميلادية الكاملة هي الفترة الضريبية لهؤلاء الأشخاص، ففي هذه الحالة يجوز محاسبة الممول عن فترة ضريبية أقل من سنة تبدأ من تاريخ بداية النشاط حتى نهاية السنة الميلادية التالية لسنة بدأ النشاط.

• **بدء إمساك الممول دفاتر وحسابات منتظمة خلال الفترة الضريبية**، إذ في هذه الحالة يحاسب الممول عن الفترة السابقة على بدء إمساك الحسابات والدفاتر المنتظمة وعادة قد تكون أقل من سنة، أما الفترة التالية لبدء إمساك الدفاتر والحسابات المنتظمة فإما أن يحاسب عليها مستقلاً وإما أن تضم للسنة التالية فتكون أكثر من سنة.

• **تغيير الشخص الاعتباري لسنته المالية** وفي هذه الحالة يحاسب عن فترة أقل من سنة من بداية السنة المالية السابقة حتى السنة المالية الجديدة.

• **توقف المنشأة كلياً عن العمل أو تصفية الشركة**، وقد أشارت المادة (٥) من القانون إلى تلك الحالة، وهنا يحاسب الممول عن الفترة من بداية السنة المالية وحتى تاريخ التوقف أو التصفية، فإذا كانت قبل نهاية السنة المالية فإن المنشأة يتم محاسبتها عن فترة أقل من سنة. والمقصود بالتوقف هنا التوقف الكلي والتام والتصفية النهائية التي لا عمل بعدها ومن ثم فالتوقف الجزئي لبعض أوجه النشاط أو توقف بعض

الفروع عن العمل وكذلك التوقف المؤقت والتوقف الموسمي لا يعد توقفاً كلياً عن النشاط.

● **وفاة الممول** وهذا ما نصت عليه المادة (٥) من القانون والمادة (٦) من اللائحة التنفيذية عندما تتوقف المنشأة عن العمل لوفاة الممول وعدم وجود ورثة يستمرون في مزاولة النشاط، باستثناء نشاط المهن الحرة لأنه ذا طبيعة شخصية ترتبط بشخص الممول وتنتهي بوفاته، وفي هذه الحالة يتم محاسبة الممول عن فترة ضريبية أقل من سنة تبدأ من بداية السنة الضريبية وتنتهي بوفاة الممول.

● **انقطاع إقامة الممول في مصر**، وهذا أيضاً ما نصت عليه المادة (٥) من القانون والمادة (٦) من اللائحة التنفيذية إذ يعد انقطاع إقامة الممول توقفاً عن العمل بشكل نهائي لانتقاله للإقامة بالخارج، مما يترتب عليه إنهاء النشاط أو التصرف في المنشأة، أما إذا استمرت المنشأة في النشاط رغم انقطاع إقامة الممول فإنها تعد منشأة دائمة ويطبق عليها القانون الضريبي المصري، وعلى ذلك إذا انقطعت إقامة الممول في مصر وإنهاء نشاطه فتتم محاسبته ضريبياً عن فترة ضريبية أقل من سنة، من بداية السنة الضريبية وحتى تاريخ الانقطاع، ويقصد بالانقطاع هنا الانقطاع التام بحيث لا ينوي بعدها العودة مرة أخرى للإقامة.

كما نصت اللائحة التنفيذية أنه يجوز للممول أن يقوم بتغيير موعد فترته الضريبية إذا ما تقدم بطلب لمصلحة الضرائب يطلب فيه تغيير موعد فترته الضريبية وذلك بالشروط الآتية:

- أن يكون من لأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادتين (٤٧) و(٤٨) من القانون.
- أن يكون لديه دفاتر وحسابات منتظمة.
- وجود أسباب جوهريّة لتغيير الفترة الضريبية منها:
- طلب الشركة التابعة أو الفرع الأجنبي تعديل سنته المالية بما يتفق مع السنة المالية للشركة القابضة أو المركز الرئيسي.
- تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري.
- أن تكون مدة الفترة الضريبية اثني عشر شهراً.

ثالثاً: استحقاق الضريبة:

تنص الفقرة الثالثة من المادة (٥) من القانون أن الضريبة تستحق وتصبح ديناً في ذمة الممول اعتباراً من اليوم التالي لانتهاء الفترة الضريبية، ومن ثم تكون واجبة الأداء اعتباراً من ذلك اليوم، وذلك إذا ما ترتب على انتهاء السنة الضريبية تحقيق أرباح تخضع للضريبة، كما تستحق الضريبة بوفاة الممول أو بانقطاع إقامته في مصر بتوقيفه توقفاً كلياً عن مزاولة النشاط.

الباب الثاني

نطاق سريان الضريبة وسعرها

أتناول في هذا الباب نطاق سريان الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين ثم سعر الضريبة والإعفاء منها وذلك في فصلين على النحو التالي:

- الفصل الأول : نطاق سريان الضريبة.
- الفصل الثاني : سعر الضريبة والإعفاء منها.

الفصل الأول

نطاق سريان الضريبة

يقصد بنطاق سريان الضريبة ذلك الإطار الذي يحدد الأشخاص الخاضعين للضريبة (الممولين) والإيرادات التي تجبى منها الضريبة (الوعاء) والفترة الزمنية التي يتحقق من خلالها هذا الوعاء، والمكان والإقليم الذي ينتج فيه هذا الإيراد ومن ثم يطبق عليه القانون الضريبي، ومن ثم فنطاق الضريبة يشمل النطاق الشخصي والنطاق الموضوعي والنطاق الزمني والنطاق المكاني .

أولاً: النطاق الشخصي لسريان الضريبة:

تنص المادة (٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م المعدلة بالقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤م على أن: " تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر أو خارجها إذا كانت مصر مركزاً لنشاطهم التجاري أو الصناعي أو المهني كما تسري الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر".

كما تنص المادة (٢): في تطبيق أحكام هذا القانون يكون الشخص الطبيعي مقيماً في مصر في أي من الأحوال الآتية:

- ١- إذا كان له موطن دائم في مصر.
- ٢- المقيم في مصر مدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال إثني عشر شهراً.

• المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية.

وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون قواعد تحديد الموطن الدائم وبالرجوع إلى اللائحة التنفيذية للقانون والتي أحالت إليها المادة (٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في شأن تحديد الموطن الدائم نجد أن المادة رقم (٣) من اللائحة التنفيذية للقانون تبين أن الشخص الطبيعي يكون له موطن دائم في مصر في أي من الحالتين الآتيتين:

- إذا تواجد في مصر معظم أوقات السنة سواء في مكان مملوك له أو مستأجر أو بأية صفة كانت.

- إذا كان للممول محل تجاري أو مكتب مهني أو مصنع أو غير ذلك من أماكن العمل التي يزاول فيها الشخص الطبيعي نشاطه في مصر.
- المقيم في مصر مدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال إثني عشر شهراً.

ويتضح من هذين المادتين أن المشرع قد قام بتحديد النطاقين الشخص والمكاني لسريان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين :

- فالضريبة تسرى على دخل الأشخاص الطبيعيين لأنها ضريبة ذات صبغة شخصية، وإذا كان المشرع الضريبي لم يحدد لنا المقصود بالشخص الطبيعي فإنه يجب الرجوع إلى القواعد المقررة في القانون المدني بهذا الشأن، وهي تسري على مجموع صافي ما يحققه الشخص الطبيعي من كافة المصادر دون تمييز بين الدخول.

- وفيما يتعلق بالنطاق المكاني لسريان الضريبة نجد أن المادتين قد حددتا هذا النطاق وهو تحقيق هذه الأرباح في مصر أو خارج مصر بالنسبة للمقيم وداخل مصر بالنسبة لغير المقيم.

ثانياً: النطاق المالي (الموضوعي) لسريان الضريبة:

يقصد بالنطاق الموضوعي للضريبة تحدي الدخل المتحقق في مصر وكذلك تحديد المصادر أو المهن والأنشطة المنتجة لهذا الدخل، وقد تناولت المادة الثالثة من هذا القانون مجموع الدخول المتحققة من مصدر في مصر والتي تخضع للضريبة، أما عن الإيرادات فقد بينت المادة السادسة هذه الإيرادات بقولها ويتكون مجموع صافي الدخل من المصادر الآتية :

- المرتبات وما في حكمها.
- النشاط التجاري والصناعي.
- النشاط المني أو غير التجاري.
- الثروة العقارية.

ثالثاً: النطاق الزمني لسريان الضريبة:

يقصد بهذا النطاق الفترة الزمنية التي تفرض فيها الضريبة على الإيرادات أو الدخول المتحققة خلال هذه الفترة، وقد حددت المادة الخامسة من هذا القانون على هذه الفترة بقولها "الفترة الضريبية هي السنة المالية التي تبدأ من أول يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر من كل عام أو أي فترة مدتها اثنا عشر شهراً تتخذ أساساً لحساب الضريبة " وقد سبق بيان ذلك تفصيلاً.

الفصل الثاني

سعر الضريبة والإعفاء منها

يقصد بسعر الضريبة: النسبة المئوية التي يجب أن يؤديها كل مكلف عن المادة الخاضعة للضريبة، أو النسبة بين مقدار الضريبة والقدر من المادة المكونة لوعائها، أو هو المبلغ من المال الذي يجب على الممول أن يدفعه عن كل وحدة من موضوع الضريبة، وتختلف الأنظمة في فرض سعر الضريبة فقد يكون نسبة من الدخل أو الربح سواء تصاعدية أو تنازلية وذلك في الضرائب الشخصية، وقد يكون في شكل مبلغ ثابت في الضرائب النوعية.

وقد بينت المادة (٨) من القانون وفقاً لآخر تعديل بالقانون رقم ٧ لسنة ٢٠٢٤م يكون سعر الضريبة على النحو التالي:

| سعر الضريبة | صافي الدخل الذي لم يتجاوز جنيه | صافي الدخل الذي يتجاوز ٦٠٠,٠٠٠ جنيه ولم يتجاوز ٧٠٠,٠٠٠ جنيه | صافي الدخل الذي يتجاوز ٧٠٠,٠٠٠ جنيه ولم يتجاوز ٨٠٠,٠٠٠ جنيه | صافي الدخل الذي يتجاوز ٨٠٠,٠٠٠ جنيه ولم يتجاوز ٩٠٠,٠٠٠ جنيه | صافي الدخل الذي يتجاوز ٩٠٠,٠٠٠ جنيه ولم يتجاوز ١,٢٠٠,٠٠٠ جنيه | صافي الدخل أكثر من مليون ومائتي ألف جنيه ١,٢٠٠,٠٠٠ جنيه |
|-------------|---|---|---|---|---|---|
| ٠,٠٠% | من ١ جنيه إلى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه | - | - | - | - | - |
| ١٠% | أكثر من ٤٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٥٥٠,٠٠٠ جنيه | - | - | - | - | - |
| ١٥% | أكثر من ٥٥٠,٠٠٠ جنيه إلى ٧٠٠,٠٠٠ جنيه | - | من ١ جنيه إلى ٧٠٠,٠٠٠ جنيه | - | - | - |
| ٢٠% | أكثر من ٧٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٢,٠٠٠,٠٠٠ جنيه | أكثر من ٧٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٢,٠٠٠,٠٠٠ جنيه | أكثر من ٧٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٢,٠٠٠,٠٠٠ جنيه | من ١ جنيه إلى ٢,٠٠٠,٠٠٠ جنيه | - | - |
| ٢٢,٥% | أكثر من ٢,٠٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٤,٠٠٠,٠٠٠ جنيه | أكثر من ٢,٠٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٤,٠٠٠,٠٠٠ جنيه | أكثر من ٢,٠٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٤,٠٠٠,٠٠٠ جنيه | أكثر من ٢,٠٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٤,٠٠٠,٠٠٠ جنيه | من ١ جنيه إلى ٤,٠٠٠,٠٠٠ جنيه | - |
| ٢٥% | ما زاد على ٤,٠٠٠,٠٠٠ جنيه | ما زاد على ٤,٠٠٠,٠٠٠ جنيه | ما زاد على ٤,٠٠٠,٠٠٠ جنيه | ما زاد على ٤,٠٠٠,٠٠٠ جنيه | ما زاد على ٤,٠٠٠,٠٠٠ جنيه | من ١ جنيه إلى ١,٢٠٠,٠٠٠ جنيه |
| ٢٧,٥% | - | - | - | - | - | ما زاد على ١,٢٠٠,٠٠٠ جنيه |

ويتم تقريب مجموع الدخل السنوي عند حساب الضريبة لأقرب عشرة جنيهاً أقل. كما نصت المادة (١٣/بند ١) المعدلة بالقانون رقم ٧ لسنة ٢٠٢٤م، على أنه: مع عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية الأخرى المقررة بقوانين خاصة يعفى من الضريبة : ١- مبلغ ٢٠٠٠٠ جنية إعفاء شخصياً سنوياً للممول.

وقد ألغى المشرع المادة (١١) بالقانون رقم ٣٠ لسنة ٢٠٢٣م بعد تعديلها بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣م والتي كانت تنص على أن "تسرى الضريبة على المبالغ التي يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية وذلك بسعر ١٠% بغير أي تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أي خصم آخر".

وفي جميع الأحوال يتم حجز الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر طبقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية.

كما نصت المادة (٤٢) المستبدلة بالقانون رقم ١٥٨ لسنة ٢٠١٨م، على أن : تفرض ضريبة بسعر ٢,٥% وبغير أي تخفيض على إجمالي الإيرادات الناتجة عن التصرف في العقارات المبنية أو الراضي داخل كردون المدن سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء كان التصرف شاملاً العقار كله أو جزءاً منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك وسواء كانت إقامة المنشآت على أرض مملوكة للممول أو للغير.

ويلاحظ من النصوص السابقة أن المشرع قد أخذ بنظام الضرائب التصاعديّة ونظام الشرائح وذلك في الضرائب الشخصية كما أخذ بنظام الضرائب النسبية بسعر ثابت كما في الضرائب النوعية (كالضرائب العقارية) ، ورفع حد الإعفاء الشخصي للممول إلى مبلغ ٢٠٠٠٠ جنية ، ومن ثم تفرض الضريبة على ما زاد على هذا المبلغ طبقاً لكل شريحة من الدخل كما ورد بالقانون رقم ٧ لسنة ٢٠٢٤م.

الباب الثالث

الضريبة على المرتبات وما في حكمها

تناول المشرع الأحكام الخاصة بالضريبة على المرتبات في الباب الثاني من الكتاب الأول من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م في المواد من ٩ إلى ١٦ متناولاً فيها الإيرادات الخاضعة للضريبة، كيفية تحديد هذه الإيرادات وشروط سريانها، ثم الإعفاءات الواردة على هذه الضريبة، وكيفية تحصيل هذه الضريبة، وفيما يلي أتناول هذه الأحكام مبيناً مفهوم الضريبة على المرتبات وأهم خصائصها على النحو التالي:

الفصل الأول

ماهية ضريبة المرتبات والإيرادات الخاضعة لها

أتناول في هذا الفصل مفهوم ضريبة المرتبات وأهم الإيرادات الخاضعة لهذه الضريبة من خلال نصوص القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وذلك على النحو التالي:

المبحث الأول: مفهوم ضريبة المرتبات

المبحث الثاني: الإيرادات الخاضعة للضريبة

المبحث الأول

مفهوم الضريبة على المرتبات

تعرف الضريبة على المرتبات بأنها: ضريبة مباشرة، نوعية، تفرض على دخل الأشخاص الطبيعيين، وهي ضريبة عينية، تأخذ ببعض مظاهر الشخصية، كما تتميز بأنها ضريبة سنوية السعر، نسبية الاستحقاق، شهرية التحصيل، تسرى على الإيراد الفعلي وتحصل عن طريق الحجز من المنبع، وتفرض بناء على معياري التبعية الاجتماعية والاقتصادية ومن خصائصها ما يلي:

أولاً: أنها ضريبة مباشرة نوعية تفرض على دخل الأشخاص الطبيعيين:

تعتبر الضريبة على المرتبات ضريبة مباشرة، لأنها تصيب لدى الممول عناصر تتميز بالانتظام والاستقرار النسبي، كما أنه يتحمل عبئها بصفة نهائية، ومن ثم لا يستطيع التخلص منها أو نقل عبئها إلى شخص آخر، كما أنها تعتبر ضريبة نوعية لأنها مفروضة على نوع معين من الإيراد، هو نتاج العمل لدى الغير.

ثانياً: أنها ضريبة عينية بحسب الأصل وشخصية بحسب مصدر الإيراد :

تجمع الضريبة على المرتبات بين مظاهر عينية الضريبة وشخصية الضريبة، وترجع هذه العينية إلى كونها ضريبة نوعية تنصب على نوع معين من المال الخاضع دون الأخذ في الاعتبار بما قد يحصل عليه الممول من دخول أخرى، ومع ذلك فقد أضفى عليها المشرع بعض الصفات الشخصية، حيث قرر لها بعض الإعفاءات، كإعفاء الحد الأدنى للمعيشة والأعباء العائلية، كما جعل سعرها تصاعدياً.

ثالثاً: أنها تفرض على الدخل الإجمالي:

تسري هذه الضريبة على الإيراد الإجمالي الذي يحصل عليه الموظف من عمله، دون خصم أي نوع من المصاريف التي قد يتحملها في سبيل الذهاب إلى العمل سواء كانت

مصاريف انتقال، أو مصاريف استعمال أو استهلاك أي أدوات قد يستخدمها العامل، أو أقساط تأمين ضد الحوادث قد تؤثر في مقدرته على العمل.

رابعاً: أنها ضريبة سنوية السعر (الربط)، نسبية الاستحقاق، شهرية التحصيل:

يتم حساب الممول عن ضريبة المراتب على أساس الإيراد السنوي الذي يحصل عليه، غير أنها ضريبة نسبية الاستحقاق أي أنها تستحق عن كل إيراد يدخل في نطاق تطبيقها عن أي مدة من السنة وذلك بنسبة هذه المدة بعد تحويل هذا الإيراد إلى إيراد سنوي، أما تحصيلها فيتم على أقساط شهرية طبقاً لقاعدة الملائمة في الدفع التي نادى بها آدم سميث ضمن القواعد العامة لفرض الضرائب.

خامساً: أنها ضريبة تحجز من المنبع:

من الخصائص المميزة لضريبة المراتب أنها ضريبة تجبي من المصدر أو تحجز من المنبع، وذلك لحكم كثيرة منها أنها تعد تطبيقاً لقاعدة الاقتصاد في نفقات تحصيل الضريبة، كما أنها تحد من ظاهرة التهرب الضريبي، ومن هنا ألزم المشرع أصحاب الأعمال والملتزمين بالإيرادات بحجز الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب بصفة دورية.

ومن الجدير بالذكر هنا أن الغير في هذه الحالة يعد مسؤولاً عن الضريبة لا ملتزماً بها فالملتزم هو الممول، حيث يوجد فرق كبير بين الالتزام بالضريبة والمسئولية عنها، الأمر الذي يترتب عليه وجود ممول قانوني هو الجهة المسؤولة عن التحصيل، وآخر فعلي وهو الشخص الذي تم اقتطاع مبلغ الضريبة من مرتبه.

المبحث الثاني

الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات

تنص المادة (٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن " تسرى الضريبة على المرتبات وما في حكمها على النحو الآتي:

١- كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية، وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات، وسواء كانت عن أعمال أدت في مصر أو في الخارج ودفع مقابلها من مصدر في مصر، بما في ذلك الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة في الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها.

٢- ما يستحق للممول من مصدر أجنبي عن أعمال أدت في مصر.

٣- مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين.

٤- مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال مقابل عملهم الإداري.

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون أسس تقدير قيمة المزايا العينية

وقد ألغى المشرع المادة (١١) بالقانون رقم ٣٠ لسنة ٢٠٢٣م بعد تعديلها بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣م

والتي كانت تنص على أن " تسرى الضريبة على المبالغ التي يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية وذلك بسعر ١٠% بغير أي تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أي خصم آخر".

وباستعراض المادتين السابقتين نلاحظ أن الإيرادات الخاضعة لهذه الضريبة قد اتجه المشرع فيها إلى تطبيق فكرة الشمولية رغبة منه في توسيع وعاء الضريبة على كل ما يستحقه الممول ويحصل عليه من الغير سواء كان هذا العمل دائماً أم غير دائم وسواء أدى العمل في مصر أو في خارج مصر وحصل صاحبه على مقابلته من خزانة مصر، وسواء كان الممول مقيماً و غير مقيم وأدى عمله على أرض مصرية، أياً كان مسمى أو صورة أو سبب هذا الإيراد، ولذلك فسوف أتناول هذه الإيرادات بشيء من التفصيل على النحو التالي:

أولاً: كل ما يستحق للممول من عمله لدى الغير:

يشترط لسريان هذه الضريبة قيام علاقة التبعية بين الذي يعمل والذي يتم العمل لحسابه، فإذا لم تتوفر هذه العلاقة بأن كان يتمتع من يقوم بالعمل بالاستقلال فلا تسري عليه هذه الضريبة، وتحقق هذه التبعية بأي صورة من الصور بأن كانت هذه العلاقة عن طريق العقد أو كان بغير عقد وسواء أدى هذا العمل بصورة دورية ومستمرة أو بصورة طارئة وغير دورية، وأياً كان حساب الطريقة أو المدة التي يحسب بها المرتب أو الأجر (شهر -أسبوع- يوم- ساعة) أو كان نسبة مئوية من الأرباح، أو مبلغ ثابت، أو كان مزية من المزايا النقدية أو العينية، وأياً كان مسمى هذا المرتب أو الأجر، وسواء كان العمل المؤدى في داخل مصر أو في خارجها ما دام قد دفع

- مقابلها من خزانة مصرية، ومن هذه المسميات ما يلي:
- **المرتّب:** المبلغ الذي يدفع كل شهر للموظف مقابل عمل يغلب عليه الجهد العقلي، او خدمة أدت للغير وتمت تحت إشرافه.
 - **الماهية:** كل ما يدفع بصفة دورية للعمال أو المستخدمين في منشآت القطاع الخاص أو قطاع الأعمال العام مقابل عمل حقيقي، وغالباً ما يستخدم اللفظين كمترادفين.
 - **الأجر:** هو ما يدفع للعمال مقابل أعمالهم اليدوية في فترات متقاربة كيوم أو أسبوع، وهذا ما يميزها عن المرتب أو الماهية.
 - **المكافأة:** المبالغ الإضافية التي تدفع للعاملين علاوة على المرتب أو الأجر الأصلي مقابل أعمال إضافية أو ذات طبيعة خاصة، كمكافآت الساعات الإضافية وغيرها.
 - **الحوافز:** ويقصد بها كل ما يدفع للعامل بهدف زيادة الإنتاج أو تحسينه.
 - **العمولات:** ويقصد بها المبالغ التي يتقاضاها العامل كنسبة مئوية من الإيرادات أو من ثمن المبيعات وتحسب على أساس الأجر، كالمبالغ التي يتقاضاها موظفو الفنادق والملاهي وموزعي السلع.
 - **المنح:** يقصد بالمنحة كل مبلغ يحصل عليه العامل من جهة عمله في مناسبات معينة أو لأمانته أو لكفاءته أو ما شابه ذلك، سواء كان بصفة دورية أو غير دورية.
 - **الأجور الإضافية:** كل مبلغ يحصل عليه العامل من جهة عمله زيادة على مرتبه الأصلي مقابل أعمال تزيد على عمله الأصلي أو مقابل التميز في العمل أو التشجيع عليه.
 - **البدلات:** يقصد بها المبالغ التي يحصل عليها العامل من عمله الأصلي أو المنتدب إليه زيادة على مرتبه الأصلي، وتتعلق بعمله، كبذل طبيعة العمل التي تصرف للعمال في الأعمال الشاقة أو ذات المخاطر.
 - **الحصص والأنصبة في الأرباح:** يقصد بالحصص تلك المبالغ التي تدفعها المنشأة أو الشركة للعاملين بها على أساس نسبة معينة من الأرباح كأجر عن عملهم. أما **الأنصبة:** فهي ما يتقاضاه العامل من مبالغ مقابل خدمات يؤديها للشركة أو المنشأة التي تربطه بها علاقة عمل وتبعية.
- كما قد يقصد بكليهما ذلك الجزء من الأرباح والتي يحصل عليها العامل من عمله نظير هذا العمل، سواء تم الدفع في شكل حصة من الأرباح أو في شكل نصيب بما يمثل نسبة مئوية من هذا الربح وأياً كانت طريقة التوزيع.
- **المزايا النقدية والعينية:**
- المقصود بالمزية كل مبلغ أو شيء مادي أو خدمة يحصل عليها العامل من رب العمل نتيجة عمله لدي وبمناسبته، وهي عادة ما تكون زيادة على المرتب كما أنها عادة ما توزع في مناسبات معينة، وتوزع إما في شكل نقدي أو شكل عيني كإعطاء العامل بعض السلع التي شارك في إنتاجها كالملابس أو غيرها.
- ويتم تقدير قيمة المزية العينية على أساس سعرها في السوق وقت تسلمها وتضاف

قيمتها إلى المرتب وتخضع معه للضريبة، وقد أشارت المادة (٩) من القانون إلى أن تحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون أسس تقدير قيمة المزايا العينية .

ثانياً: كل ما يستحق للممول من مصدر أجنبي عن أعمال أديت في مصر:

يأخذ المشرع في هذا البند بمبدأ التبعية الاقتصادية (مكان أداء العمل المنتج للدخل) فكل ما يستحقه الممول (بصرف النظر عن إقامته أو جنسيته) عن أعمال أديت في مصر أو عن خدمات قدمت له، يكون خاضعاً للضريبة حتى ولو كان الدافع لهذا الدخل متمثلاً في الهيئات أو المنشآت الأجنبية، ما دامت المبالغ المستحقة قد دفعت من مصدر أجنبي عن أعمال أديت في مصر، وعلى ذلك يخضع للضريبة :

- مرتب الموظف الأجنبي في سفينة مصرية لأنه يعتبر مقيماً على أرض مصرية، كما أن عمله قد أدى على أرض مصرية.

- الإيرادات المرتبة لمدى الحياة التي يتقاضاها شخص مقيم في الخارج عن خدمات أديت في مصر.

- الأجر الذي يستحق لأجنبي في الخارج عن عمليات عارضة أداها في مصر أثناء إقامته بها.

- الإيرادات التي يحصل عليها الفنيون الأجانب الموفدون من قبل بعض الشركات أو الهيئات الخاصة الأجنبية في الخارج لأداء عمل مؤقت في مصر، وهذه الإيرادات تخضع للضريبة حتى ولو كانت مقيدة لحساب هؤلاء الفنيون أو دفعت لهم في الخارج.

ثالثاً: مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين:

يتم تعيين رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام بواسطة السلطة التنفيذية الأعلى يتم على أساس الكفاءة والإخلاص وليس على أساس تملك نصيب معين في رأس مال الشركة، وعلى ذلك يعد من يقوم بهذا العمل أجيراً بالشركة، ومن ثم فإن ما يحصل عليه من مقابل أو دخل يعد راتباً أو مكافأة يدخل في إطار مفهوم المرتبات والأجور التي تخضع لضريبة المرتبات.

رابعاً: مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال مقابل عملهم الإداري:

كما أخضع القانون كل ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال مقابل عملهم الإداري من مرتبات ومكافآت خاضعة للضريبة مقابل قيامهم بالعمل الإداري الفعلي، ويقصد بشركات الأموال التي نص عليها القانون شركات المساهمة والتوصية بالأسهم وذات المسؤولية المحدودة.

الفصل الثاني

تحديد وعاء الضريبة

تحديد وعاء الضريبة:

تنص المادة ١٠ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م على أن: "تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة عن كل جزء من السنة تم الحصول فيه على أي إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته إلى سنة وعلى أساس الإيراد الشهري بعد تحويله إلى إيراد سنوي.

وفى حالة حدوث تغيير في الإيراد الخاضع للضريبة يعدل حساب هذا الإيراد من تاريخ التغيير على أساس الإيراد الجديد أو الإيراد القديم أيهما أقل بعد تحويله إلى إيراد سنوي. ويتم في كل سنة إجراء تسوية وفقاً للإجراءات والقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

ويتم توزيع متجمد المرتبات والأجور وما في حكمها مما يصرف دفعة واحدة في سنة ما على سنوات الاستحقاق عدا مقابل الإجازات ، ويعاد حساب الإيراد الداخل في وعاء الضريبة عن كل سنة، وتسوى الضريبة المستحقة على هذا الأساس".

وطبقاً لهذا النص يتم حساب الضريبة على النحو التالي:

- تحديد الإيراد الإجمالي السنوي للممول.
- خصم ٢٠٠٠٠ (عشرون ألف جنيه) إعفاءً شخصياً سنوياً للممول المنصوص عليه في المادة ١٣ والمستبدل بالقانون رقم ٧ لسنة ٢٠٢٤ .
- خصم جميع اشتراكات التأمين الاجتماعي وغيرها مما يستقطع وفقاً لأحكام قوانين التأمين الاجتماعي أو أية نظم بديلة.
- خصم اشتراكات صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥، وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر، وأية أقساط تأمين لاستحقاق معاش، بشرط ألا تزيد جملة ما يعفى للممول على ١٥% من صافي الإيراد أو عشرة آلاف جنيه أيهما أقل، ولا يجوز تكرار إعفاء ذات الاشتراكات والأقساط المنصوص عليها في هذين البندين ضمن أي دخل آخر منصوص عليه في المادة ٦ من هذا القانون، طبقاً للتعديل الذي نص عليه القانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ م.
- خصم الشريحة المعفاة ٤٠٠٠٠ جنيه طبقاً لآخر تعديل من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠٢٤ م.
- المبلغ المتبقي بعد الخصومات السابقة يمثل الوعاء السنوي الخاضع للضريبة، ومن ثم تطبيق عليه أسعار وشرائح الضريبة طبقاً لما قرره المادة ٨ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمستبدل بالقانون ٧ لسنة ٢٠٢٤ م والذي نص في مادته

الأولى على أن يستبدل بنص المادة ٨ من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النص التالي: يكون سعر الضريبة على النحو التالي:

| سعر الضريبة | صافي الدخل الذي لم يتجاوز ٦٠٠,٠٠٠ جنيه | صافي الدخل الذي يتجاوز ٦٠٠,٠٠٠ جنيه ولم يتجاوز ٧٠٠,٠٠٠ جنيه | صافي الدخل الذي يتجاوز ٧٠٠,٠٠٠ جنيه ولم يتجاوز ٨٠٠,٠٠٠ جنيه | صافي الدخل الذي يتجاوز ٨٠٠,٠٠٠ جنيه ولم يتجاوز ٩٠٠,٠٠٠ جنيه | صافي الدخل الذي يتجاوز ٩٠٠,٠٠٠ جنيه ولم يتجاوز ١,٢٠٠,٠٠٠ جنيه | صافي الدخل أكثر من مليون ومائتي ألف جنيه ١,٢٠٠,٠٠٠ جنيه |
|-------------|--|---|---|---|---|---|
| ٠,٠٠ % | من ١ جنيه إلى ٤٠,٠٠٠ جنيه | - | - | - | - | - |
| ١٠ % | أكثر من ٤٠,٠٠٠ جنيه إلى ٥٥,٠٠٠ جنيه | من ١ جنيه إلى ٥٥,٠٠٠ جنيه | - | - | - | - |
| ١٥ % | أكثر من ٥٥,٠٠٠ جنيه إلى ٧٠,٠٠٠ جنيه | أكثر من ٥٥,٠٠٠ جنيه إلى ٧٠,٠٠٠ جنيه | من ١ جنيه إلى ٧٠,٠٠٠ جنيه | - | - | - |
| ٢٠ % | أكثر من ٧٠,٠٠٠ جنيه إلى ٢٠٠,٠٠٠ جنيه | أكثر من ٧٠,٠٠٠ جنيه إلى ٢٠٠,٠٠٠ جنيه | من ١ جنيه إلى ٢٠٠,٠٠٠ جنيه | - | - | - |
| ٢٢,٥ % | أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه | أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه | من ١ جنيه إلى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه | من ١ جنيه إلى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه | - | - |
| ٢٥ % | ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه | ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه | ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه | ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه | ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه | من ١ جنيه إلى ١,٢٠٠,٠٠٠ جنيه |
| ٢٧,٥ % | - | - | - | - | - | ما زاد على ١,٢٠٠,٠٠٠ جنيه |

ويتم تقريب مجموع الدخل السنوي عند حساب الضريبة لأقرب عشرة جنيهاً أقل. وقد ألغى المشرع المادة (١١) بالقانون رقم ٣٠ لسنة ٢٠٢٣م بعد تعديلها بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣م والتي كانت تنص على أن "استثناءً من أحكام المادة ٨ من هذا قانون الضريبة على الدخل، تسرى الضريبة على المبالغ التي يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية وذلك بسعر ١٠% بغير أي تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أي خصم آخر".

وفي جميع الأحوال يتم حجز الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر طبقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية.

وقد نصت اللائحة التنفيذية من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في المادة (٢١) على ما يلي :
"على أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع إيرادات المرتبات وما في حكمها أن يوردوا ما تم خصمه تحت حساب الضريبة، بعد حسابها طبقاً للسعر المحدد بالمادتين (٨) و (١١) من القانون. وعلى الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة الالتزام بتطبيق أحكام المواد من (١١) إلى (١٥) والمواد من (١٨) إلى (٢٠) من هذه اللائحة وتقديم النماذج الواردة بها."

شروط سريان الضريبة:

يشترط لسريان هذه الضريبة عدة شروط يجب توافرها وفقاً للقانون، منها ما يتعلق بالمول، ومنها ما يتعلق بنوع العمل المنتج للدخل، ومتى تتحقق الواقعة المنشئة لهذه الضريبة.

• أما ما يتعلق بالمول:

فيجب كما نص المشرع أن يكون شخصاً طبيعياً وليس شخصاً معنوياً، وقد بينا أن المقصود بالشخص الطبيعي هو الإنسان الطبيعي الذي تتحقق حياته بالميلاد وتنتهي بالوفاة، وله ذمة مالية مستقلة.

• أما ما يتعلق بنوع العمل المنتج للدخل:

فيجب أن يكون الممول الذي يخضع لهذه الضريبة تابعاً لرب العمل وليس مستقلاً بذاته، أي لا بد أن تتوافر علاقة التبعية، وسواء كانت هذه العلاقة بعقد عمل، أو كانت بناءً على النظم والقوانين المنظمة لذلك، وسواء كان هذه الإيراد مستمر بصفة دورية أو غير دورية، وأياً كان مسمى هذا الإيراد أو الدخل.

• تحقق الواقعة المنشئة للضريبة:

تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة عند تحقق الشروط التي اشترطها القانون لاستحقاق الضريبة، كوجود ربح صاف تفرض عليه الضريبة، كما تتحقق الواقعة المنشئة عند وضع الإيرادات الخاضعة لها تحت تصرف الممول، ولو لم يقبضه بالفعل، وليس استحقاق الممول لهذه الإيرادات على نحو ما هو مقرر في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

وضريبة المرتبات من الضرائب التي يتم حجزها من المنبع (أي قبل تحقق حيازة المال أو الراتب) ومن هنا فإن الواقعة المنشئة لاستحقاق الضريبة هو وضع المرتب تحت تصرف الممول وليس القبض الفعلي له وتطبيقاً لذلك نلاحظ ما يلي:

- إذا توفي الموظف أثناء الشهر فاستحال وضع المرتب تحت تصرفه من الناحية المادية، فهنا تسري الضريبة على المرتب عن الفترة السابقة لتاريخ الوفاة.
- فروق المرتبات أو الأجور التي يحصل عليها الممول عن فترات سابقة تعتبر إيرادات في السنة التي يتم فيها الصرف أو التي يتم وضع هذه الفروق تحت يد المستفيد، ويطبق السعر في تلك السنة .

الفصل الثالث

الإيرادات غير الخاضعة والمعفاة من ضريبة المرتبات

نصت المادة ١٢ من القانون على عدم الخضوع للضريبة بينما نصت المادة ١٣ على إعفاء بعض الإيرادات من الضريبة، فما الفرق بين عدم الخضوع والإعفاء.

الفرق بين عدم الخضوع والإعفاء :

يرجع الفرق بين الإعفاء وعدم الخضوع إلى أن الإيراد الذي لا يخضع للضريبة لم يطالب به القانون صاحبه بالضريبة أصلاً منذ البداية ومن ثم فليس للمشرع أن يرجع فيها إلا بإصدار تشريع جديد ومن أمثلة عدم الخضوع المعاشات ومكافآت نهاية الخدمة.

أما الإيرادات المعفاة فهي إيرادات وفقاً للأصل خاضعة للقانون والضريبة ، ولكن لاعتبارات اجتماعية أو اقتصادية أو غيرها أعفاها القانون من الخضوع للضريبة، ومن ثم يستطيع رفع الإعفاء عنها وإخضاعها للضريبة إذا رأى المشرع ذلك.

أولاً: الإيرادات غير الخاضعة للضريبة:

نصت المادة (١٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م على أن: " لا تخضع للضريبة:

- ١- المعاشات.
 - ٢- مكافآت نهاية الخدمة".
- **المعاشات:** وهي عبارة عن مرتب مخفض يصرف للموظف عند تركه العمل، ولزوجته وأولاده بعد وفاته أو غيرهم من المستفيدين حسب اللوائح والقوانين.

• مكافآت نهاية الخدمة:

يُقصد بمكافأة نهاية الخدمة، في تطبيق حكم البند [٢] من المادة (١٢) من القانون، المكافأة التي تحددها النظم المطبقة في الجهة أو الشركة أو المنشأة بمناسبة انتهاء خدمة العامل، وفي حالة عدم وجود هذه النظم أو وجودها وعدم تنظيمها لهذه المكافأة تُحدد مكافأة نهاية الخدمة وفقاً لأحكام قانون العمل (اللائحة التنفيذية للقانون الصادرة بقرار وزير المالية رقم (٩٩١) لسنة ٢٠٠٥م، والصادرة في ٢٧/١٢/٢٠٠٥).

وقد نص القانون على عدم خضوع هذه المكافآت من قبيل رأس المال وليست من قبيل الإيراد، ويرجع هذا التكييف إلى فتوى الجمعية العمومية لمجلس الدولة، التي ذهبت إلى أن هذه المكافآت ليست لها صفة الدورية التي تتصف بها جميع المبالغ المعتبرة كمكافآت وما في حكمها، كما أنها لا تعدو أن تكون دفعة رأسمالية تدفع للموظف أو المستخدم عند تركه العمل، وليس باعتبارها مكاملة لمرتبه أو أجره، بل هي بمثابة تعويض عنه، ولا تفقد هذه المكافأة تلك الصفة على أساس حسابها بعدد الشهور.

ثانياً : الإيرادات المعفاة من الخضوع للضريبة :

ورد بتحديد هذه الإيرادات نص المادة ١٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م مع ما ورد عليها من تعديلات على النحو التالي:

"مع عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية الأخرى المقررة بقوانين خاصة يعفى من الضريبة:

- ١- مبلغ ٢٠٠٠ جنيه إعفاءً شخصياً سنوياً للممول. (مستبدلة علي هذا النحو بالقانون رقم ٧ لسنة ٢٠٢٤ والمنشور بالجريدة الرسمية العدد ٧ مكرر (أ) في ٢١ فبراير ٢٠٢٤م)
- ٢- اشتراكات التأمين الاجتماعي وغيرها مما يستقطع وفقاً لأحكام قوانين التأمين الاجتماعي أو أية نظم بديلة عنها.
- ٣- اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥.
- ٤- أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر، وأية أقساط تأمين لاستحقاق معاش.
- ٥- المزايا العينية الجماعية التالية:
(أ) الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين.
(ب) النقل الجماعي للعاملين أو ما يقابله من تكلفة .
(ج) الرعاية الصحية.
(د) الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل.
(هـ) المسكن الذي يتيح رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل.
- ٦- حصة العاملين من الأرباح التي يتقرر توزيعها طبقاً للقانون.
- ما يحصل عليه أعضاء السلكيين الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الأجانب وذلك في نطاق عملهم الرسمي بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة.
- ويشترط بالنسبة للبندين ٣ و ٤ بشرط ألا تزيد جملة ما يعفى للممول على ١٥% من صافى الإيراد أو عشرة آلاف جنيه أيهما أقل، ولا يجوز تكرار إعفاء ذات الاشتراكات والأقساط المنصوص عليها في هذين البندين ضمن أي دخل آخر منصوص عليه في المادة ٦ من هذا القانون، (تم استبدال هذا البند من المادة بالقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤م والمنشور بالجريدة الرسمية العدد ٢٦ مكرر (أ) في ٣٠ يونيو ٢٠١٤م).
- وبناءً على ذلك قضت الجمعية العمومية لمجلس الدولة بأنه لا تخضع لضريبة الأجر والمرتببات مصروفات العلاج الطبي وتصاريح الركوب المجاني التي تمنح لموظفي مؤسسة النقل العام لمدينة القاهرة لعدم اعتبار هذه المزايا من قبيل الإيراد لأنها تنفق لمصلحة العمل وما تقتضيه من مطالب.

الفصل الرابع

تحصيل الضريبة

يقصد بتحصيل الضريبة: قيام الإدارة الضريبية المختصة بتحصيل حق الخزانة العامة من الضرائب المقررة قانوناً وفي مواعيدها المحددة، أو التزام الممولين بسداد الضرائب المستحقة عليهم للإدارة الضريبية بالطرق وفي المواعيد التي يحددها القانون.

نصت المواد ١٤-١٥-١٦ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م على طريقة التحصيل وعلى الملتزمين بتقديم الإقرارات الضريبية وذلك على النحو التالي:

أولاً: طريقة التحصيل:

يأخذ المشرع كقاعدة عامة بطريقة الحجز عند المنبع في تحصيل الضريبة على المرتبات والأجور، حيث تنص المادة ١٤ على ما يأتي:

"على أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة بما في ذلك الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة أن يحجزوا مما يكون عليهم دفعه من المبالغ المنصوص عليها في المادة ٩ من هذا القانون مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، ويتعين عليهم أن يوردوا إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر ما تم حجزه من الدفعات في الشهر السابق.

وعلى أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيراد سداد ما يستحق من فروق الضريبة وذلك كله دون الإخلال بحقوقهم في الرجوع على الممول بما هو مدين به.

كما نصت المادة ١٦ من القانون على أن "إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد الخاضع للضريبة غير مقيم في مصر أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة، يكون الالتزام بتوريد الضريبة على عاتق مستحق الإيراد الخاضع للضريبة طبقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون".

وقد ورد في اللائحة التنفيذية في المادة ٢٣ ما يلي: تكون المأمورية المختصة بالنسبة إلى مستحق الإيراد المنصوص عليه في المادة (١٦) من القانون، هي مأمورية ضرائب شركات المساهمة بالقاهرة أو الإسكندرية بحسب الأحوال، إذا كان مستحق الإيراد غير مقيم، وعليه أن يقدم إلى المأمورية المذكورة بياناً بقيمة المبالغ التي حصل عليها والضريبة المستحقة قبل انقطاع إقامته. وإذا كان مستحق الإيراد مقيماً، تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها محل إقامته، وعليه أن يقدم إلى هذه المأمورية في أول يناير من كل عام بياناً شاملاً إجمالي المبالغ التي حصل عليها خلال السنة السابقة. وفي جميع الأحوال، يجب تقديم البيان المشار إليه مع الضريبة المستحقة على النموذج رقم (٥ مرتبات).

ثانياً: تقديم الإقرار الضريبي:

نصت المادة ١٥ من هذا القانون على ما يأتي: "يلتزم المسئول عن حجز الضريبة وتوريدها طبقاً للمادة ١٤ من هذا القانون بالآتي:

- ١ - تقديم إقرار ربع سنوي إلى مأمورية الضرائب المختصة في يناير وابريل ويوليو وأكتوبر من كل عام على النموذج المعد لذلك.
- ٢ - إعطاء العامل بناءً على طلبه كشفاً يبين فيه اسمه ثلاثياً ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة.
- وتبين اللائحة التنفيذية قواعد وإجراءات تنفيذ أحكام هذه المادة.
- وقد ورد في اللائحة التنفيذية في المادة ٢٢ ما يلي :
- "يكون تقديم الإقرار الربع سنوي ، المنصوص عليه في المادة (١٥) من القانون على النموذج رقم (٤ مرتبات) ويجب أن يبين في هذا النموذج:
- ١ - عدد العاملين
- ٢ - إجمالي المرتبات وما في حكمها المنصرفة خلال الثلاثة أشهر السابقة.
- ٣ - المبالغ المستقطعة تحت حساب الضريبة والمبالغ المسددة عن ذات المدة وصورة من إيصالات السداد.
- التعديلات التي طرأت على العاملين بالزيادة أو النقص بالعدد .
- كما يجب إخطار مأمورية الضرائب السابق إرسال الإقرارات المنصوص عليها في البند [١] من المادة (١٥) من القانون بأية تعديلات تطرأ عليها وذلك في الإقرار الربع سنوي التالي. ويعطى العامل بناءً على طلبه كشفاً مبيناً فيه اسمه ثلاثياً ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة.
- وقد أعفى القانون - من باب التيسير على العاملين وجهات عملهم وتبسيط الإجراءات الضريبية- الممول من تقديم الإقرار الضريبي في حالات نصت عليها المادة ٨٢ من القانون على ما يلي:
- " يعفى الممول من تقديم الإقرار في الحالات الآتية:
- ١ - إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها.
- ٢ - إذا اقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافى دخله منها المبلغ المحدد في الشريحة المعفاة في المادة (٨) من قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته.
- ٣ - إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافى دخله منهما المبلغ المحدد في الشريحة المعفاة في المادة ٨ من قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته.
- تم تعديل البندين (٢) ، (٣) من المادة (٨٢) بهذا النحو بنص المادة الثانية من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ والمنشور في الجريدة الرسمية العدد رقم ٢٠ مكرر الصادر بتاريخ ٢٠١٣-٠٥-١٨).

الباب الرابع

إيرادات النشاط التجاري والصناعي

وسوف نتناول دراسته من خلال الفصول التالية :

الفصل الأول

ماهية الضريبة وخصائصها وشروط سريانها

وذلك من خلال مبحثين :

المبحث الأول

تعريف الضريبة وخصائصها

أولاً : تعريف الضريبة:

تعرف الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بأنها ضريبة مباشرة نوعية على الإيراد الفعلي الصافي للمنشآت التجارية والصناعية، وعلى الدخل الناتج من مساهمة رأس المال والعمل معاً، وعلى أرباح الحرف، وبعض أنواع النشاط الاقتصادي ذي الطابع المدني، وهي ضريبة نصف شخصية سنوية، تأخذ بمبدأ الاستحقاق، ويتم ربطها على أساس الإقرار وتحصل مباشرة بتوريد قيمتها إلى مصلحة الضرائب المختصة .

ثانياً: خصائص الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية :

• أنها ضريبة نوعية مباشرة تفرض على الدخل الناتج من مساهمة رأس المال

والعمل:

تتميز هذه الضريبة بأنها ضريبة نوعية تفرض على نوع معين من الدخل وهو الدخل الناتج عن تضافر عنصري العمل ورأس المال والذي يتمثل في صافي أرباح أصحاب المهن والمنشآت التجارية والصناعية، كما تتميز هذه الضريبة بأنها تسري على الدخل المختلط الناتج عن امتزاج عنصري العمل ورأس المال، كما أن هذه الضريبة تسري على الدخل بمعناه الواسع فهي تفرض على أرباح الاستغلال العادية وكذا العارضة كتلك التي تنتج عن بيع أصل من أصول المنشأة، كما يلاحظ أن المشرع خرج على هذه الميزة على سبيل الاستثناء بأن أخضع للضريبة إيرادات ناتجة عن عنصر العمل وحده مثل السمسرة والعمولة.

• **إنها ضريبة تجمع بين صفتي الشخصية والعينية:**

فهي ضريبة عينية لأنها نوعية لا تفرض إلا على نوع معين من الدخل دون نظر إلى إجمالي ما يحصل عليه الممول من الدخول الأخرى، ومع ذلك أدخل المشرع المصري على هذه الضريبة بعض عناصر الشخصية، بأن جعلها تسري على الدخل الصافي بعد خصم نفقات الحصول عليها، كما أعفى حداً معيناً كالأعباء للمعيشة وحداً مقابل الأعباء العائلية.

• أنها ضريبة سنوية:

لا تسري ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على أرباح كل عملية على حدة، ولا على الربح بمجرد تحققه، ولكنها تسري على نتيجة العمليات التي يقوم بها الممول أثناء سنة كاملة متكاملة كقاعدة عامة ، ذلك أن الضريبة مفروضة على الأرباح الصافية، وقد تحقق بعض العمليات ربحاً وتحقق الأخرى خسارة، ومن هنا اختار المشرع أن تكون هذه الفترة سنة كما نص على ذلك في المادة ١٧ من هذا القانون " تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في البنود ١ و ٢ و ٤ من المادة ٢٥ من هذا القانون، والأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول وكذلك أرباح التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم."

ومع ذلك فإن هناك حالات استثنائية خرج فيها المشرع على مبدأ السنوية فأجاز ربط الضريبة على أساس مدة أقل من السنة، كما في حالة توقف المنشأة أو التنازل عنها وحالة بدء النشاط حتى نهاية السنة المالية وحالة السمسرة والعمولة العارضة وحالة الأرباح التي تنتج عن صفقة واحدة، أو أكبر من السنة كما في حالة الخسارة حيث تخصم بحد أقصى خمس سنوات.

• أنها ضريبة تأخذ بمبدأ الاستحقاق:

بمعنى أنها تسري على الربح الصافي في نهاية السنة الضريبية ولو لم يقبض فعلاً، فلا يشترط أن يكون الإيراد قد وضع تحت تصرف الممول بل يكفي أن يكون مستحقاً له، وأن يكون المدين به قادراً على الدفع، وذلك يرجع إلى أن الأعمال التجارية أساسها الثقة بين المتعاملين، والديون التجارية تعد في حكم المقبوضة.

• أنها تربط على أساس الإقرار وتحصل بتوريد قيمتها لمصلحة الضرائب:

نصت المادة ٨٢ من هذا القانون على أن " يلتزم كل ممول بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقراراً ضريبياً سنوياً على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، مصحوباً بالمستندات التي تحددها اللائحة." كما يقوم الممول بتوريد الضريبة إلى المأمورية المختصة.

المبحث الثاني شروط سريان الضريبة

يشترط لسريان الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تحقق عدة شروط هي:

- مباشرة المهنة على وجه الاستقلال.
- احتراف الشخص للنشاط المولد للربح.
- توافر الكسب لدى الممول.
- توافر التبعية الاقتصادية أو الاجتماعية.

وسأتناول هذه الشروط بشيء من التفصيل على النحو التالي:

• **مباشرة المهنة على وجه الاستقلال:** يقصد بشرط الاستقلال اللازم توافره لسريان الضريبة، أن يمارس الممول نشاطه المولد للربح لحسابه الخاص، سواء كان يعمل بمفرده أو كان مشاركاً لغيره، وعلى ذلك إذا فإذا كان الممول يباشر النشاط المولد للدخل لحساب غيره، فإن الدخل الناتج عن هذا النشاط لا يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وإنما يخضع للضريبة على كسب العمل (الضريبة على المرتبات)، وكذلك الدخل المتولد عن المشاركة في الأرباح والخسائر، مع انتفاء علاقة التبعية.

ويستفاد هذا الشرط من نصوص القانون في المادة ١٩ التي تنص في البند ٢ والبند ٧ على ما يلي "تسرى الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي بما فيها: أرباح أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة، الأرباح التي يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف سواء نتج الربح عن بيع العقار كله أو مجزأ إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك".

• **احتراف الشخص للنشاط المولد للربح:** يقصد بالاحتراف مزاوله عمل ما بصفة معتادة، أي مستمرة ومنظمة واتخاذها وسيلة للرزق بحيث يصبح هذا العمل مهنة وحرمة للقائم به.

ويجب لتوفر هذا الشرط أن يعتاد الشخص القيام بالأعمال المذكورة والاعتقاد يتطلب تكرار هذه العمليات، إلا أنه ليس من الضروري، حتى يكون هناك اعتياد، أن يتكرر القيام بالعملية تكراراً كثيراً في كل الأحوال، إذ لكل مهنة طبيعتها الخاصة، فمن المهن ما لا يلزم التكرار الكثير، كما أن منها ما يكفي فيه القيام بعمليات متباعدة الآجال إلى حد ما إذا ما كان لهذه العمليات القليلة من الأهمية ما يكفي للتعويض عن ندرتها، بل أنه قد يكفي في توافر الاعتياد القيام بعملية منفردة، وذلك إذا ما استغرق تنفيذ هذه العملية مدة طويلة نسبياً كما في حالة تنفيذ أحد عقود التوريد.

كما أن التكرار لا يشترط خلال ذات السنة المالية للممول استناداً إلى مبدأ استقلال السنوات، كما لا يشترط لتوافر ركن الاعتياد أن يكون للممول محل خاص يزاول فيه مهنته، ولا أن يكون الشخص تاجراً في عرف القانون التجاري، فالمهم مزاوله العمل بصفة مستمرة ومتكررة متخذاً من ذلك مهنة له ووسيلة للكسب والارتزاق.

• **توافر الكسب لدى الممول:** يجمع الكتاب على اشتراط نية الكسب لدى الممول، أي نية الحصول على ربح، حتى تسري الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، أما إذا كان الشخص يقوم بعمل من الأعمال بهدف تحقيق غرض اجتماعي أو ثقافي أو ديني أي بغير غرض الكسب فإنه لا يخضع للضريبة.

وقد يثور تساؤل إذا كانت بعض الجماعات التي لا تسعى إلى الكسب لتحقيق أغراض اجتماعية أو ثقافية أو دينية، وخرجت عن حدود نشاطها، وباشرت نشاطاً له طبيعة تجارية أو صناعية، فإن الأرباح التي حققتها تخضع للضريبة حتى ولو استخدمتها في خدمة أغراضها الاجتماعية أو الثقافية أو الدينية.

• **توافر رابطة التبعية الاقتصادية أو الاجتماعية:** نصت المادة (٤٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، على أن: "تقرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أيا كان غرضها. وتسرى الضريبة على:

١- الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر بالنسبة إلى جميع الأرباح التي تحققها سواء من مصر أو خارجها، عدا جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع.

٢- الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة بالنسبة إلى الأرباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر.

ويتضح من هذا النص أن المشرع في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد أخذ بمبدأ التبعية الاقتصادية بالنسبة للمنشآت التجارية والصناعية وأخضع الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر للضريبة سواء تحققت الأرباح داخل مصر أم خارجها، وأيضاً الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة في مصر بالنسبة إلى الأرباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر، وهذا ما نصت عليه المادة (٤) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المستبدلة بالقانون رقم ٣٠ لسنة ٢٠٢٣ على أنه يقصد بالمنشأة الدائمة في تطبيق أحكام هذا القانون كل مكان ثابت للأعمال يتم من خلاله تنفيذ كل أو بعض أعمال المشروعات الخاصة بشخص غير مقيم في مصر، وتشمل على الأخص: محل الإدارة، الفرع، المكتب، المصنع، ورشة العمل، المنجم الخ

الفصل الثاني

تحديد المهن والمنشآت والأنشطة الخاضعة للضريبة

حدد المشرع الإيرادات الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية في المواد (١٧)، (١٩)، (٢٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م وتتمثل في الآتي:

- أرباح المنشآت التجارية أو الصناعية ومنشآت المناجم والمحاجر والبتروول.
- أرباح أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة.
- الأرباح التي تتحقق من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة.
- الأرباح التي تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها السماسرة ٤- الأرباح التي تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها السماسرة أو الوكلاء بالعمولة وبصفة عامة كل ربح يحققه أي شخص يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أي نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة.
- الأرباح الناتجة عن تأجير محل تجاري أو صناعي سواء شمل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية وكذلك الأرباح الناتجة عن تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية، عدا الجرارات الزراعية وماكينات الري وملحقاتها والآلات والمعدات المستخدمة في الزراعة.
- أرباح نشاط النقل بأنواعه المختلفة.
- الأرباح التي يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف سواء نتج الربح عن بيع العقار كله أو مجزأ إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك.
- الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم الأراضي للتصرف فيها أو البناء عليها.
- أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي، ومشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آليا وحظائر تربية الدواب، وحظائر تربية المواشي وتسمينها فيما جاوز عشرين رأسا ومشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية.
- الأرباح الرأسمالية وأرباح التصفية.
- صافي الربح في العقود طويلة الأجل:

ويمكن تناول هذه الإيرادات بشيء من التفصيل على النحو التالي:

• أرباح المنشآت التجارية أو الصناعية ومنشآت المناجم والمحاجر والبتروول:

تنص المادة (١٩) على أن " تسرى الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي بما فيها: أرباح المنشآت التجارية أو الصناعية ومنشآت المناجم والمحاجر والبتروول". تعتبر أرباح المهن والمنشآت التجارية من أهم الإيرادات التي تخضع للضريبة، وأن مختلف الأرباح التي تعددها البنود والمواد التالية لا تخرج عن كونها تطبيقات للإيراد الناتج عن النشاط التجاري والصناعي، ومع هذه الأهمية لم يحدد المشرع الضريبي

المصري متى تعتبر المهنة تجارية أو صناعية حتى يخضع إيرادها للضريبة وقد كان هذا سبباً في اختلاف الفقه والقضاء حول هذا المدلول.

• المهن والمنشآت التجارية والصناعية:

تعددت الآراء حول المقصود بالمهن والمنشآت التي تسري عليها الضريبة ، فذهب رأي إلى أن المهنة أو المنشأة تعتبر تجارية إذا رجعنا في تحديد المقصود بالمهن والمنشآت التجارية والصناعية إلى القانون التجاري في المادة الثانية منه، وذهب رأي آخر إلى أنه يسترشد في ذلك بنصوص القانون التجاري في تحديد المهن الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ولا يقتصر على ما ورد في القانون فقط، بل يمتد ليشمل أرباح المهن والأنشطة التي يمكن قياسها على ما ورد فيها، ويرجع ذلك إلى أن القانون الضريبي قد نص على إخضاع أرباح مهن معينة للضريبة رغم عدم ورودها في القانون التجاري، وبالتالي المهن التي وردت في القانون التجاري ليست على سبيل الحصر وإنما على سبيل المثال، كما أن تطور المجتمعات من شأنه توسيع دائرة هذه الأعمال.

وعلى ذلك فإنني أرى أن المهن التجارية التي تخضع أرباحها للضريبة إنما هي المهن التي تحترف الأعمال التجارية، ولكنها ليست المقصورة على الأعمال التي وردت في المادة الثانية من القانون التجاري فقط وإنما كافة الأعمال التي تعتبر كذلك ولو لم ينص عليها في هذه المادة، ذلك أن الفقه والقضاء قد استقرا على أن الأعمال الواردة في المادة ٢ تجاري لم ترد على سبيل الحصر وإنما على سبيل المثال، أما في خصوص الأعمال الصناعية فتفسر على أنها المهن التي تتناول تحويل مادة ما من مادة أولية إلى مادة مصنعة، أو مادة وسيطة تدخل في تصنيع مادة أخرى.

• منشآت المناجم والمحاجر والبتروك:

نصت المادة ١٩ على خضوع منشآت المناجم والمحاجر والبتروك للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، والواقع أن المشرع لم يكن بحاجة للنص صراحة على خضوع أرباح المناجم والمحاجر والبتروك للضريبة، لأنها تدخل ضمن مدلول عبارة المهن التجارية والصناعية، ولعل الحكمة من ذلك ما قد يدعيه البعض من أنها أعمال مدنية ومن ثم لا تخضع للضريبة على أساس أنها أعمال ليست مسبقة بشراء وتتعلق باستغلال مال ثابت وليس منقولاً، كما أنها تحقق أرباحاً طائلة من مباشرة هذه الأنشطة.

• أرباح أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة:

لم يحدد المشرع المقصود بالحرف ، ولكن من المتفق عليه أنه يقصد بها طائفة الصناع المستقلين كالتجارين والحداين وحائكي الملابس والأحذية.... الخ، وهذه الطائفة تعتمد على عملها اليدوي بالاستعانة ببعض رؤوس الأموال البسيطة، وقد يعتمدون على عملهم فقط، كما قد يعتمد هؤلاء في عملهم على المواد الأولية التي يقدمها لهم عملاؤهم، ويخضعون للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بصفتهم هذه لا بصفتهم أصحاب حرف، فهم أقرب إلى العمال منهم من أصحاب الأعمال، ولكنهم ليسوا عمالاً بالمعنى الدقيق، فهم في مركز وسط بين العمال وأصحاب الأعمال، لأنهم

مستقلون في تنفيذ أعمالهم، كما أنهم ليسوا منظمين، لأنهم يعملون بأنفسهم، أو بالاستعانة بعدد قليل من الصبية والأعوان.

• أرباح الصفقة الواحدة:

نصت المادة ١٩ / ٣ من القانون ٩١ على أن: "تسرى الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي بما فيها: الأرباح التي تتحقق من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة، وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون القواعد الخاصة لما يعتبر صفقة واحدة في تطبيق أحكام هذا البند.

وقد بينت اللائحة التنفيذية في المادة (٢٥) : تعد صفقة واحدة ، في تطبيق حكم البند [٣] من المادة (١٩) من القانون، كل شراء يجريه ممول مقيم بغرض البيع لأصول منقولة غير مشتراة للاستعمال الشخصي ، بشرط أن تكون الصفقة بغرض تجاري أو صناعي، وأن يتم البيع خلال فترة اثني عشر شهراً من تاريخ الشراء .

ومن الملاحظ هنا أن المشرع قد خرج على شرط من الشروط التي اشترطها للخضوع للضريبة وهي مزاولة المهنة على سبيل الاحتراف والاستمرار، وأخضع من يقوم بإبرام صفقة واحدة يخضع إيرادها للضريبة، وذلك لأن الواقع العملي قد يفرز ما يستوجب ذلك، واشترط بعض الشروط لتطبيق ذلك كما ورد في اللائحة التنفيذية وهي:

- أن يكون الشراء بغرض البيع لأصول منقولة غير مشتراة للاستعمال الشخصي .

- أن تكون الصفقة بغرض تجاري أو صناعي،

- أن يتم البيع خلال فترة اثني عشر شهراً من تاريخ الشراء .

• أرباح نشاط الوساطة:

وفقاً لنص المادة ١٩/٤ من القانون ٩١ على أن تسري الضريبة على الأرباح التي تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها السماسرة أو الوكلاء بالعمولة وبصفة عامة كل ربح يحققه أي شخص يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أي نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة.

كما نص في المادة (٥٧) من القانون ٩١ على أن " تخضع للضريبة المبالغ التي تدفعها المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية لأي شخص طبيعي على سبيل العمولة أو السمسرة متى كانت غير متصلة بمباشرة مهنته. ويلتزم دافع العمولة أو السمسرة بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة التي يتبعها خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي للشهر الذي دفعت فيه العمولة أو السمسرة طبقاً للسعر المنصوص عليه في المادة ٥٦ من هذا القانون دون خصم أي تكاليف.

يتضح من خلال المادتين السابقتين أن المشرع قد أخضع أعمال الوساطة والسمسرة لضريبة إيرادات النشاط التجاري والصناعي من ناحية، ثم الأرباح الناتجة عن السمسرة والعمولة العارضتين من ناحية أخرى.

• الأرباح الناتجة عن أعمال الوساطة بصفة عامة:

تخضع هذه الأرباح للضريبة بنص المادة ١٩ فقرة ٤، ويلاحظ أن المشرع لم يكن في حاجة إلى مثل هذا النص نظراً لأن أعمال الوساطة تعد من قبيل الأعمال التجارية، ويشترط لخضوع أرباح الوساطة والسمسرة للضريبة الشروط التالية:

- أن تتحقق أرباح السمسرة والوساطة على عملية بيع أو شراء أو تأجير للعقارات أو أي نوع من أنواع السلع والخدمات أو القيم المنقولة.
- أن يكون قائماً بهذا العمل على سبيل الحرفة والمهنة.
- لا بد وأن يكون السمسار أو الوسيط قد قان بهذا العمل على وجه الاستقلال وليس تابعاً لغيره وإلا خضع إيراده لضريبة المرتبات باعتباره عاملاً تربطه علاقة تبعية برب العمل.

• الأرباح الناتجة عن السمسرة والعمولة العارضتين:

نصت المادة ٥٧ من القانون على خضوع المبالغ التي تدفع على سبيل العمولة أو السمسرة ولو كان دفعه عن عمل عارض لا يتصل بمباشرة المهنة للضريبة، واتجاه المشرع لذلك يفيد أنه لا يشترط امتهان واحتراف الشخص الذي يتلقى السمسرة أو العمولة مهنة السمسار أو الوكيل بالعمولة وإلا خضعت هذه الأرباح لنص المادة ١٩ من القانون.

والهدف من إخضاع السمسرة والعمولة العارضتين هو أن كثيراً من الأفراد يعيشون من التوسط في البيع والشراء والتأجير دون أن يكون لهم مكتب، فلا يسهل لذلك إقامة الدليل على أنهم يباشرون هذا العمل كمهنة. ولذلك وضع المشرع من التنظيم الخاص والخروج عن المبادئ العامة ما يواجه به هذا الوضع على النحو التالي:

• تفرض الضريبة على المبلغ الإجمالي للسمسرة والعمولة العارضتين دون أي تخفيض.

تحصل الضريبة على مبالغ العمولة أو السمسرة العارضتين عن طريق الحجز عند المنبع، فقد نصت المادة ٥٧ من القانون في فقرتها الثانية على أن " ويلتزم دافع العمولة أو السمسرة بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة التي يتبعها خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي للشهر الذي دفعت فيه العمولة أو السمسرة طبقاً للسعر المنصوص عليه في المادة ٥٦ من هذا القانون دون خصم أي تكاليف "

• الضريبة على مبالغ السمسرة والعمولة العارضة ضريبة غير سنوية.

• أرباح تأجير المحلات التجارية أو الصناعية أو الآلات:

وفقاً للمادة ١٩/٥ من القانون ٩١ تسري الضريبة على الأرباح الناتجة عن تأجير محل تجارى أو صناعي سواء شمل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية وكذلك الأرباح الناتجة عن تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية، عدا الجرار الزراعية وماكينات الري وملحقاتها والآلات والمعدات المستخدمة في الزراعة.

وعلى ذلك يشترط لخضوع الربح للضريبة أن يكون المكان المؤجر محتوياً على عناصر مادية كالأثاث والعدد والآلات أو عناصر معنوية كشهرة المحل والعلامة التجارية، فإن لم يكن كذلك وتم إيجار المحل شاغراً فلا محل لسريان الضريبة على النشاط التجاري والصناعي حيث نكون بصدد وعاء إيرادات الثروة العقارية. كما نص المشرع على خضوع الأرباح الناتجة عن تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية، وقد بينت اللائحة التنفيذية في المادة ٢٦ على أن تشمل الآلات الميكانيكية والكهربائية، المنصوص عليها في البند [٥] من المادة (١٩) من القانون، الآلات الإلكترونية والرقمية وغيرها. إلا أن المشرع استثنى الجرارات الزراعية وماكينات الري وملحقاتها والآلات والمعدات المستخدمة في الزراعة وذلك لتشجيع التنمية الزراعية.

● **أرباح نشاط النقل بأنواعه المختلفة:**

يعد هذا الإيراد من الإيرادات الجديدة التي جاء بها القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، ومن ثم فإن الأرباح التي تحققها شركات النقل سواء كانت عامة أو خاصة نقل بري أو بحري أو جوي فإن النص يشمل به باعتباره نشاطاً تجارياً، وقد نص في المادة (٦٩) من القانون ٩١ المستبدلة بالمادة ١٠ من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد التي نصت على أن "تلتزم أقسام المرور بالامتناع عن تجديد أو نقل رخصة تسيير مركبات الأجرة أو النقل المملوكة لأي شخص من أشخاص القطاع الخاص إلا بعد تقديم ما يفيد سداد الضريبة واجبة الأداء على النموذج المعد لهذا الغرض".

● **أرباح تشييد أو شراء العقارات بقصد البيع:**

نصت المادة ٧/١٩ من القانون ٩١ على أن "تسري الضريبة على الأرباح التي يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف سواء نتج الربح عن بيع العقار كله أو مجزأً إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك".

هذه الفقرة تنظم التعامل في العقارات سواء من حيث تشييدها أو شراءها بقصد البيع، وللسريان هذه الضريبة على هذين التصرفين لابد من توافر الشروط التالية:

- أن يكون هناك عقار تم تشييده أو شراؤه، ومن ثم لو باع شخص عقاراً لم يسبق شراؤه أو تشييده فإن الضريبة لا تسري عليه طبقاً لهذا النص، كما هو الحال للعقار الموهوب أو المورث أو الموصى به.
- أن يتم التشييد أو الشراء بقصد ونية البيع، لأن هذا الشرط يضيف على العملية هدف المضاربة، لأن التشييد أو الشراء إذا كان بهدف الاستعمال لأغراض خاصة، ثم باع الشخص العقار فلا يكون الشرط متوافراً.

- أن يكون هذا التصرف على وجه الاحتراف، أي لابد من امتهان هذا العمل والاعتقاد عليه، فلو كان هذا التصرف لمرة واحدة فلا يعد هذا من قبيل الاحتراف ومن ثم لا ينطبق عليه نص المادة.
- يخضع هذا التصرف للضريبة سواء تم بيع العقار كله أو جزء منه، كمن باع شقة أو غرفة أو ما شابه ذلك، دون النظر إلى الغرض الذي بيع من أجله العقار أو سواء للسكنى أو ممارسة الأعمال التجارية أو الإدارية فيه
- أن يتم تشييد أو شراء العقار لحساب الشخص البائع، والأولى ألا يشترط المشرع هذا الشرط لأنه يفتح باباً من أبواب التلاعب والصورية في التصرفات، فمن الممكن أن يشتري شخص العقار لحساب غيره ثم يقوم ببيعه على أن يكون التصرف بينه وبين من اشترى باسمه صورياً.

• أرباح تقسيم الأراضي للتصرف فيها أو البناء عليها:

- أخضع المشرع في المادة ٨/١٩ الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم الأراضي للتصرف فيها أو البناء عليها.

ويلاحظ على هذا النص أن المشرع نص على أن عمليات التقسيم يمكن أن ترد على أية أراضي (سواء كانت معدة للبناء أو لم تكن كذلك) بشرط أن يتم التصرف فيها، كما أن لفظ التصرف ورد مطلقاً، وهو ما يعني شموله لكل تصرف ناقل للملكية سواء بعوض كالبيع وغيره أو بغير عوض كال ميراث أو الهبة أو غيرها، كما أن صياغة النص تفيد ضرورة توافر نية التصرف في الأراضي عند تقسيمها وكذلك ضرورة توافر نية البناء عليها عند تقسيمها، وأخيراً يلاحظ أن الاحتراف ليس شرطاً ضرورياً لسريان الضريبة إذ أنه متوفر ضمناً في عمليات البيع والشراء والتقسيم وغيرها.

• أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي، ومشروعات تربية الدواجن، والدواب والمواشي، والثروة السمكية:

طبقاً لنص المادة (٩/١٩) على أن تسري الضريبة على "أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي، ومشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آلياً وحظائر تربية الدواب، وحظائر تربية المواشي وتسمينها فيما جاوز عشرين رأساً ومشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية.

ويلاحظ من النص السابق أن الأنشطة الخاضعة للضريبة تشمل:

- أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي.
- أرباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آلياً.
- أرباح حظائر تربية الدواب وحظائر تربية المواشي وتسمينها فيما جاوز عشرين رأساً.
- أرباح مشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية.

وفيما يلي أتناول بالشرح هذه الإيرادات على النحو التالي:

أما الإيراد الأول وهو أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي، فيلاحظ أن النص قد جاء بلفظ "أو" التي تفيد المغايرة بين نشاطي الاستصلاح والاستزراع على

أن كل منهما نشاط مستقل يمكن أن يخضع للضريبة بمفرده، وهذا سلوك حميد للمشرع الذي كان يربط النشاطين بمعنى أن من يستصلح لابد أن يستزرع، كما أنه نص على أن الذي يقوم بذلك المنشآت فو قام به فرد عادي فلا يخضع لتلك الضريبة. أما الإيراد الثاني وهو أرباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آلياً، فلا بد وفقاً لهذا النص أن من يقوم باستغلال حظائر تربية الدواجن وتفرخها آلياً مشروع وليس فرد عادي، فلو قام شخص بتربية الدواجن في بيته لا يخضع لهذه الضريبة، كما أن المشروع الذي يقوم بالتفريخ آلياً لا يشترط أن يقوم بالتربية لأن النص جاء بلفظ (أو) فلو حقق كل نشاط ربحاً مستقلاً (التفريخ الآلي أو التربية) فإنه يخضع للضريبة.

أما الإيراد الثالث وهو أرباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواب وحظائر تربية المواشي وتسمينها فيما جاوز عشرين رأساً، فإنه يلاحظ أن المشرع لم يخضع هذه المشروعات للضريبة إلا إذا اتخذت الطابع التجاري الواضح، الذي يتجاوز مجرد خدمة زراعة صاحبها، ولذا جاء النص على تربية الدواب والمواشي التي يزيد عددها عن عشرون رأساً هي التي تخضع للضريبة، وهذا من قبيل التشجيع من المشرع لتربية المواشي نظراً لأنها مصدر اللحوم الرئيسي في الدولة، وكذلك عند امتحان المشروعات القائمة على هذا النشاط إذا كان العدد أكبر من ذلك فإن هذا يعد طابعاً تجارياً ومن ثم تخضع للضريبة.

أما الإيراد الرابع وهو أرباح مشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية، فمن الملاحظ أن المشرع لم يأت بحرف (أو) كما كان الحال في معالجته لمشروعات تربية الدواجن أو تفريخها آلياً، وكذلك في مشروعات استصلاح أو استزراع الأراضي مما يعني خضوع أرباح مشروعات المزارع والمصائد معاً، فالمزارع فقط لا تخضع للضريبة والمصائد فقط لا تخضع للضريبة، وإن كان الواقع يؤكد أن من يقوم بالاستزراع هو من يقوم بالصيد.

• الأرباح الرأسمالية وأرباح التصفية:

يقصد بالأرباح الرأسمالية هي تلك الأرباح التي حققها الممول نتيجة التصرف في الأصول الرأسمالية أو التعويض عنها أو إعادة تقييمها وكذلك أرباح التصفية خلال الفترة الضريبية.

وقد جاء النص في هذا القانون على إخضاع هذه الأرباح للضريبة في المادتين (١٧) و(٢٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، حيث تنص المادة (١٧) من القانون ٩١ "تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في البنود ١ و ٢ و ٤ من المادة ٢٥ من هذا القانون، والأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول وكذلك أرباح التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم"

كما تنص المادة (٢٠) من ذات القانون على أنه "لا تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة عن إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية عند تقديمها كحصة عينية نظير الإسهام في رأسمال شركة مساهمة، وذلك بشرط أن تكون الأسهم المقابلة للحصة العينية اسمية وألا يتم التصرف فيها قبل مضي خمس سنوات".

من خلال هذين النصين يتضح أن القانون يقرر سريان الضريبة في حالتين، ثم يعود ويقرر عدم الخضوع للضريبة في هاتين الحالتين في فرض معين، وأخيراً يطبق نفس الحكم وهو عدم الخضوع للضريبة على حالة إعادة تقييم أصول المنشأة وذلك على النحو التالي:

• سريان الضريبة على الأرباح الناتجة من بيع الأصول الرأسمالية:

تسري الضريبة إذا ما حققت المنشأة ربحاً نتيجة بيع بعض أصولها الرأسمالية ، وهي الأصول التي نص عليها القانون في البند (١،٢،٤) من المادة ٢٥ من هذا القانون، وهي عبارة عن المباني والتجهيزات والسفن والطائرات، والأصول المعنوية بما في ذلك شهرة النشاط، وكذلك الأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى للمنشأة غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك، كما تسري الضريبة على الأرباح التي تحققها المنشأة من التعويضات التي تدفع نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول وكذلك أرباح التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم، ويلاحظ أن الضريبة تسرى على الأرباح المحققة فعلاً، أما الزيادة في قيمة الأصول الدفترية عند إعادة تقدير الأصول فلا تسرى عليها الضريبة.

• عدم سريان الضريبة في حالة إعادة تقييم أصول المنشأة:

لا يخضع الربح الرأسمالي الذي حققته المنشأة في حالة الأرباح الناتجة عن إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية وذلك بالشروط الآتية:

- أن تتم إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية دون سواها من المنشآت الأخرى.
- أن يكون الغرض من التقييم هو تقديمها كحصة عينية نظير الإسهام في رأس مال شركة مساهمة، وذلك لتشجيع الأفراد على إنشاء الشركات المساهمة والتوسع في نشاطها، لضمان استغلال أكثر كفاءة للنشاط الاقتصادي، وتحقيق المصالح الاقتصادية والقومية.
- كما يشترط أيضاً أن تكون الأسهم المقابلة للحصة العينية اسمية.
- كما يشترط كذلك ألا يتم تصرف مقدمي الحصص العينية في الأسهم (المقدمة مقابل الحصص) لمدة خمس سنوات، وترجع الحكمة من ذلك إلى التأكد من جدية التصرف وأنه لا ينطوي على أي محاولة للتهرب الضريبي.

• صافي الربح في العقود طويلة الأجل:

يقصد بالعقد طويل الأجل : " عقد التصنيع أو التجهيز أو الإنشاء أو أداء الخدمات المرتبطة بها والذي تنفذه المنشأة لحساب الغير على أساس قيمة محددة ويستغرق تنفيذه أكثر من فترة ضريبية " فإذا كانت المنشأة مرتبطة بعقود طويلة الأجل تقوم بتنفيذها

فإن الربح الصافي يتحدد طبقاً لنص المادة (٢١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م كالآتي:
"يتحدد صافي الربح الضريبي للمنشأة عن جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الأجل ،
على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية
وتحدد نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد على أساس التكلفة الفعلية للأعمال التي تم
تنفيذها حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد .
ويحدد الربح المقدر للعقد بالفرق بين قيمته والتكاليف المقدرة له .

ويحدد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية بنسبة من الربح المقدر وفقاً
للفقرة السابقة تعادل نسبة ما تم تنفيذه خلال الفترة الضريبية وعلى أن يتم تسوية ربح
العقد في نهاية الفترة الضريبية التي انتهى فيها تنفيذه على أساس إيراداته الفعلية
مخصوصاً منها التكاليف الفعلية بعد استئزال ما سبق تقديره من أرباح .
فإذا اختتم حساب الفترة الضريبية التي انتهى خلالها تنفيذ العقد بخسارة، تخصم
هذه الخسارة من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها
وبما لا يجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة . ويتم إعادة حساب الضريبة على هذا
الأساس ويسترد الممول ما سدده بالزيادة منها .
فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود المشار إليها في الفقرة
السابقة، يتم ترحيل باقي الخسائر إلى السنوات التالية طبقاً لأحكام المادة ٢٩ من هذا
القانون " .

وقد نصت المادة ٢٩ من القانون ٩١ على ما يلي: " إذا ختم حساب إحدى السنوات
بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح السنة التالية، فإذا تبقى بعد ذلك جزء من
الخسارة نقل سنوياً إلى السنوات التالية حتى السنة الخامسة، ولا يجوز بعد ذلك نقل
شيء من الخسارة إلى حساب سنة أخرى" .
وقد بينت اللائحة التنفيذية في المادة (٢٧) طريقة تحديد الربح الصافي للعقود طويلة
الأجل وذلك كالآتي:

يتحدد صافي الربح الخاضع للضريبة، طبقاً للمادة (٢١) من القانون، على جميع ما
ترتبط به المنشأة من عقود طويلة الأجل وذلك وفقاً للخطوات الآتية:

- يتم تحديد نسبة الإنجاز على أساس التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة حتى نهاية
الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد ،على أن يُراعى إعادة
حساب هذه النسبة عند تغيير هذه التكاليف .
- يتم تحديد إجمالي الأرباح المقدرة للعقد على أساس الفرق بين قيمة العقد
والتكاليف المقدرة له، على أن يُراعى إعادة احتساب إجمالي الأرباح المقدرة عند
تغيير قيمة العقد .
- يتم تحديد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية على أساس إجمالي
الأرباح المقدرة للعقد بالكامل مضروبة في نسبة الإنجاز المحددة بالبند [١] .
وفي نهاية العقد يتم تحديد صافي الربح أو الخسارة الفعلية للعقد على أساس التكاليف
الفعلية مطروحة من الإيرادات الفعلية .

فإذا اختتم حساب العقد في الفترة الضريبية التي انتهى خلالها تنفيذه بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أولاً فإذا لم تكف أرباح الفترة يخصم رصيد الخسارة من الفترات الضريبية السابقة المحددة لتنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز الأرباح المقدرة والمصرح عنها خلال تلك الفترات الضريبية السابقة ولكل عقد على حده. وتتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس، ويسترد الممول ما سبق أن سدده بالزيادة منها فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الأرباح المقدرة خلال الفترة أو الفترات الضريبية السابقة للعقد، يتم ترحيل باقي الخسائر إلى السنوات التالية إعمالاً لحكم المادة (٢٩) من القانون.

الفصل الثالث

تحديد صافي الربح الخاضع لضريبة النشاط التجاري والصناعي

تناول المشرع في المواد من ٢٢ وحتى ٣٠ تحديد أهم الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة فنص في المادة ٢٢ على أن: " يتحدد صافي الأرباح التجارية والصناعية الخاضع للضريبة على أساس إجمالي الربح بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح .

لكي يتم تحديد التكاليف واجبة الخصم من إجمالي الربح لابد من توافر الشروط التالية التي نصت عليها المادة ٢٢ من القانون المستبدل البند ٢ منها بالقانون رقم ٣٠ لسنة ٢٠٢٣ على أن:

ويشترط في التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتي:

١- أن تكون مرتبطة بالنشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة ولازمة لمزاولة هذا النشاط.

٢- أن تكون حقيقية ومؤيدة بفواتير أو إيصالات إلكترونية اعتباراً من يوليو ٢٠٢٣ بالنسبة للفواتير الإلكترونية، ويناير ٢٠٢٥ بالنسبة للإيصالات الإلكترونية، ويجوز للوزير مد المهلتين لفترة لا تزيد على سنة وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات، ويجوز للوزير استثناء بعض التكاليف والمصروفات من استلزام إثباتها بفاتورة إلكترونية أو الإيصال الإلكتروني، وقد بينت اللائحة التنفيذية ذلك في المادة (٢٨) بقولها: " يقصد بالتكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات، في تطبيق أحكام البند [٢] من المادة (٢٢) من القانون، التكاليف والمصروفات التي يتعذر في الغالب نظراً لطبيعتها إثباتها بمستندات خارجية، وتتوافر بالنسبة لها أدون صرف داخلية أو بيانات أسعار، ومنها:

- مصروفات الانتقال الداخلية.
- مصروفات البوفيه للضيافة الداخلية لعملاء المنشأة.
- مصروفات النظافة.
- الدمغات العادية والنقابية اللازمة لتسيير أعمال المنشأة.
- مصروفات الصيانة العادية.
- الجرائد والمجلات اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية إذا كانت تستلزمها طبيعة المهنة أو النشاط

ويشترط ألا تزيد المصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات، بما في ذلك الإكراميات، على ٧% من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات. وتنقسم التكاليف والمصروفات إلى تكاليف واجبة الخصم وتكاليف ومصروفات لا يجوز خصمها وذلك على النحو التالي :

أنواع التكاليف والمصروفات واجبة الخصم :

نصت المادة ٢٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن " يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على الأخص، ما يأتي:

أولاً: عوائد القروض المستخدمة في النشاط أياً كانت قيمتها، وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة، أو المعفاة منها قانوناً، ومضمون هذا النوع أن المنشأة قد تلجأ إلى الحصول على قروض لضمان استمرار نشاطها، فتقوم في مقابل ذلك بدفع عوائد عن هذه القروض، فهل تخصم هذه العوائد من التكاليف؟

الحقيقة أنه لا بد من وضع ضوابط نستطيع من خلالها أن نحدد هل القرض الذي تم الحصول عليه لمصلحة المنشأة أم لا، ومن هذه الضوابط، أن يكون القرض مرتبط بنشاط المنشأة ولم يكن لمصلحة شخصية لأصاحب المنشأة، وأن يتم خصم العوائد المدنية بعد خصم العوائد الدائنة أي التي تستحق لصالح المنشأة لدى الغير، وأن تكون هذه العوائد غير خاضعة للضريبة أو معفاة منها قانوناً، وقد بينت اللائحة التنفيذية المقصود بالعوائد الدائنة في المادة (٢٩) منها بقولها: " يقصد بالعوائد الدائنة ، في تطبيق حكم البند [١] من المادة (٢٣) من القانون ، كل ما يحصل عليه الممول من مبالغ مقابل الاستثمار في القروض والسلفيات والديون أياً كان نوعها والسندات وأذون الخزنة والودائع والتأمينات النقدية، وتخصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها من العوائد المدنية للقروض المستخدمة في النشاط."

وعند خصم العوائد بينت اللائحة التنفيذية النسبة التي يتم خصمها في المادة (٣١) بقولها : يتم احتساب العائد المسدد على القروض ، المنصوص عليها في البند [٤] من المادة (٢٤) من القانون ، على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي في أول يناير أو أول يوم عمل في بداية السنة الميلادية".

ثانياً: الإهلاكات لأصول المنشأة، والمنصوص عليها في المادة ٢٥ من هذا القانون: يقصد بالإهلاكات المبالغ التي تخصص لمقابلة النقص التدريجي في قيمة الأصول الرأسمالية، حيث إن هذه الأصول تتعرض للهلاك نتيجة الاستعمال ومضي الوقت، والقاعدة أن هذا النقص التدريجي في قيمة الأصول يرد على ما هو مادي أو صناعي أو تجاري (كالمباني-الألات-الأثاث -التركيبياتالخ) أما الأراضي فإنها ليست محلاً للاستهلاك لأنها لا تقنى .

وحتى يمكن خصم الإهلاكات من وعاء الضريبة لا بد من وضع عدة ضوابط منها ما يلي:

- أن تكون الاستهلاكات حقيقية أي مقابل نقص حقيقي طرأ على الأصول.
 - أن تكون الأصول المستهلكة مرتبطة بالمنشأة الخاضع لنشاطها للضريبة.
 - أن يكون الاستهلاك معدلاً لقيمة ما طرأ من نقص على الأصول.
- وفيما يتعلق بتحديد قيمة النقص الذي يطرأ على الأصول، نجد المادة (٢٥) من القانون قد نصت على النسب المئوية التي يجب خصمها من قيمة الأصول حسب نوعها وطبيعتها، وقد نصت تلك المادة على ما يلي: " يكون حساب الإهلاكات لأصول المنشأة على النحو الآتي:

- ٥% من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء أي من المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات وذلك عن كل فترة ضريبية.
- ١٠% من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أي من الأصول المعنوية التي يتم شراؤها، بما في ذلك شهرة النشاط وذلك عن كل فترة ضريبية.
- **يتم إهلاك الفئتين التاليتين من أصول المنشأة طبقاً لنظام أساس الإهلاك بالنسب المبينة قرين كل منها:**

(أ) الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات نسبة ٥٠% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية.

(ب) جميع أصول النشاط الأخرى نسبة ٢٥% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية.

- لا يحسب إهلاك للأرض والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى للمنشأة غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك.

ومن الملاحظ أن هذا النظام والذي يتسم بالدقة والسهولة معاً قد تلافى كافة المشكلات الراهنة الناجمة عن وجود أسس مختلفة ومتفرقة لتحديد إهلاكات أصول المنشأة، وتأكيداً لمزيد من الدقة والوضوح جاءت المادة (٢٦) من القانون لتتنص على أنه: " يقصد بأساس الإهلاك في تطبيق أحكام المادة ٢٥ من هذا القانون القيمة الدفترية للأصول كما هي مدرجة في الميزانية الافتتاحية للفترة الضريبية، ويزيد هذا الأساس بما يوازى تكلفة الأصول المستخدمة وتكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء وذلك خلال الفترة الضريبية، ويقال الأساس بما يوازى قيمة الإهلاك السنوي وقيمة بيع الأصول التي تم التصرف فيها وبقية التعويض الذي تم الحصول عليه نتيجة فقدانها أو هلاكها خلال الفترة الضريبية. فإذا كان أساس الإهلاك بالسالب، تضاف قيمة التصرف في الأصل أو التعويض عنه إلى الأرباح التجارية والصناعية للممول ، أما إذا لم يجاوز أساس الإهلاك عشرة آلاف جنيه، يعد أساس الإهلاك بالكامل من التكاليف واجبة الخصم.

وإضافة إلى خصم قيمة الاستهلاك جاءت المادة (٢٧) من القانون لتقرر "خصم نسبة ٣٠% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة، وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول. ويتم حساب أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادة ٢٥ من هذا القانون عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة الـ ٣٠% المذكورة. ويشترط لتطبيق أحكام الفقرتين السابقتين أن يكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة".

وفيما يتعلق بالتاريخ الذي يبدأ منه قيمة الاستهلاك فقد حسمت مصلحة الضرائب ذلك بتوجيه النظر إلى أنه يجوز حساب الإهلاك قبل الاستعمال الفعلي للأصول، مع اعتبار أن هذه مسألة موضوعية تبحث فيها كل حالة على حدة مع تطبيق ما جرى عليه العمل والعرف.

ثالثاً: الرسوم والضرائب التي تتحملها المنشأة عدا الضريبة التي يؤديها الممول طبقاً لهذا القانون:

تعتبر الضرائب والرسوم التي تدفعها المنشأة من التكاليف واجبة الخصم طبقاً لما نصت عليه المادة ٢٣/٣ عدا ما يدفعه الممول من ضرائب طبقاً لهذا القانون، وحتى يتم خصم هذه الضرائب والرسوم من التكاليف واجبة الخصم، يجب أن تكون مرتبطة بنشاط المنشأة ولازمة له ولا تستطيع المنشأة أن تحصل على الإيراد إلا بدفعها، ومن أمثلة ذلك الضريبة الجمركية التي تدفعها المنشأة على المواد الأولية التي لا بد منها لاستمرار عمليات الانتاج والضريبة العقارية وغير ذلك. ويلاحظ أن هذا الخصم لا ينسحب على الضريبة على النشاط التجاري والصناعي، لكون هذه الضريبة ليست تكليفاً على الدخل وإنما مجرد استعمال ومساهمة في هذا الدخل.

رابعاً: أقساط التأمين الاجتماعي:

تعد أقساط التأمين الاجتماعي التي يدفعها صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه، والتي يتم أدائها للهيئة القومية للتأمين الاجتماعي من التكاليف واجبة الخصم وفقاً لما نص عليه القانون، وذلك لأن هذه الأقساط يتم دفعها بسبب مباشرة المنشأة لنشاطها التجاري أو الصناعي، وهي تخصم من الأرباح أي كان مقدارها وقد وضع لها المشرع بعض الشروط حتى يتم خصمها من هذه الشروط:

- أن يكون التأمين تأمينا اجتماعياً على العاملين أو صاحب المنشأة.
- أن يتم أداء هذه الأقساط للهيئة القومية للتأمين الاجتماعي والمعاشات.

خامساً: ما يستقطع لحساب الصناديق الخاصة:

وفقاً للفقرة الخامسة من المادة ٢٣ فإن "المبالغ التي تستقطعها المنشآت سنوياً من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها سواء أكانت منشأة طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥، أم القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاص البديلة، أم كانت منشأة طبقاً لنظام له لائحة أو شروط خاصة وذلك بما لا يجاوز ٢٠% من مجموع مرتبات وأجور العاملين بها بشرط أن يكون للنظام الذي ترتبط بتنفيذه المنشآت لائحة أو شروط خاصة منصوصاً فيها على أن ما تؤديه المنشآت طبقاً لهذا النظام يقابل مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش، وأن تكون أموال هذا النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص.

ويفهم من نص المادة أن المشرع قد اشترط بعض الشروط حتى يتم خصم هذه الأموال الخاصة بحساب صناديق التوفير أو الادخار أو المعاش من التكاليف واجبة الخصم بالشروط التالية:

- أن تكون الصناديق الخاصة بالتوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها منشأة طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥، أم القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاص البديلة، أم كانت منشأة طبقاً لنظام له لائحة أو شروط خاصة.
- ألا يتجاوز نسبة الخصم ٢٠% من مجموع مرتبات وأجور العاملين

• أن يكون للنظام الذي ترتبط بتنفيذه المنشآت لائحة أو شروط خاصة منصوصا فيها على أن ما تؤديه المنشآت طبقا لهذا النظام يقابل مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش.

• أن تكون أموال هذا النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص.

وقد بينت اللائحة التنفيذية متى تعتبر الأموال منفصلة ومستقلة عن أموال المنشأة بقولها في المادة (٣٠): "يشترط لاعتبار أموال النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة، في تطبيق حكم البند [٥] من المادة (٢٣) من القانون، ما يأتي:

- أن يكون لدى النظام أو الصندوق حساب خاص بالبنوك مستقلاً عن حسابات المنشأة.
- أن يتم استثمار أمواله لحسابه الخاص.
- أن تكون له دفاتر وحسابات مستقلة عن حسابات المنشأة.

سادساً: أقساط التأمين عن العجز أو الوفاة:

تعد أقساط التأمين التي يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد، من التكاليف واجبة الخصم، التي نص عليها المشرع في الفقرة الخامسة من هذه المادة ولكنه اشترط ألا تتجاوز قيمة الأقساط ٣٠٠٠ جنيه في السنة.

سابعاً: التبرعات:

يقصد بالتبرعات: المبالغ التي تدفعها المنشأة إلى الحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو إلى الجمعيات والمؤسسات الأهلية أو دور العلم أو المستشفيات بدون الحصول على أي مقابل، وقد قسمها المشرع إلى قسمين:

• التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة أيا كان مقدارها.

تعد التبرعات التي تدفعها المنشأة إلى الحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو غيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة من التكاليف واجبة الخصم أيا كان مقدار هذه التبرعات ، وترجع الحكمة في ذلك إلى أن هذه الأموال ستذهب في كل الأحوال إلى الخزنة العامة، وسيحقق بها النفع العام.

• التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية:

كما نصت الفقرة الثامنة من المادة ٢٣ على خصم التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية ، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية، وذلك بما لا يجاوز ١٠% من الربح السنوي الصافي للممول وذلك بشروط منها :

- أن تكون هذه الجمعيات والمؤسسات أهلية ومصرية ومشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها.
- أن تكون دور العلم والمستشفيات خاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية.
- ألا يجاوز قيمة التبرع الذي يتم خصمه نسبة ١٠% من الربح السنوي الصافي للممول.

ثامناً: الجزاءات المالية والتعويضات التي تستحق على الممول نتيجة مسؤوليته العقدية:

إذا تعرض الممول أو أحد تابعية إلى توقيع جزاء عليه أو دفع غرامة أو مخالفة أو تعويض للغير أو غير ذلك من الجزاءات، فإن القانون لا يسمح بخصم هذه الجزاءات أو التعويضات من التكاليف واجبة الخصم إذا كانت هذه الجزاءات والتعويضات قد حدثت نتيجة لمسؤوليته العقدية في إطار نشاط المنشأة أو مهنة الممول أو حرفته، فلو تخلف هذا الشرط بأن كان الجزاء أو التعويض نتيجة مسؤولية جنائية أو مخالفة للوائح والقوانين فإنه لا يسمح بخصمها من التكاليف.

تاسعاً: الديون المعدومة:

يقصد بالديون المعدومة: هي التي قام الممول باستبعادها من دفاتر وحسابات المنشأة إما لعجزه عن استيفاؤها أو لقيام مانع قهري يحول بينه وبين استيفاؤها.

وقد ورد النص على إعفاء الديون المعدومة من التكاليف واجبة الخصم وذلك في المادة (٢٨) من القانون حيث تنص على أن: "يسمح بخصم الديون المعدومة التي قام الممول باستبعادها من دفاتر المنشأة وحساباتها إذا ما تقدم بتقرير من أحد المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين يفيد توافر الشروط الآتية:

- أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة.
- أن يكون الدين مرتبطاً بنشاط المنشأة.
- أن يكون قد سبق إدراج المبلغ المقابل للدين ضمن حسابات المنشأة.
- أن تكون المنشأة قد اتخذت إجراءات جادة لاستيفاء الدين ولم تتمكن من تحصيله بعد ١٨ شهراً من تاريخ استحقاقه.

ويعتبر من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين ما يلي:

- أ - الحصول على أمر أداء في الحالات التي يجوز فيها ذلك.
- صدور حكم من محكمة أول درجة بإلزام المدين بأداء قيمة الدين.
- ج - المطالبة بالدين في إجراءات تنفيذ حكم بإفلاس المدين أو إبرامه صلحاً واقياً من الإفلاس.

وإذا تم تحصيل الدين أو جزء منه وجب إدراج ما تم تحصيله ضمن إيرادات المنشأة في السنة التي تم التحصيل فيها.

كما نصت اللائحة التنفيذية من هذا القانون في المادة (٣٦) على أن "يعد من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين، في تطبيق حكم البند [٤] من المادة (٢٨) من القانون، إجراء المدين صلحاً قضائياً واقياً من الإفلاس بناءً على طلب المدين لقاضي التقليسة مع جماعة الدائنين بشرط موافقة الدائنين الحائزين على ثلثي قيمة الديون، ويتم الصلح الوافي من الإفلاس وفقاً لأحكام قانون التجارة الصادر بالقانون ١٧ لسنة ١٩٩٩".

ما لا يجوز خصمه من التكاليف والمصروفات

نصت المادة (٢٤) من هذا القانون على أن هناك تصرفات مالية وتكاليف لا يجوز خصمها من التكاليف والمصروفات، وقد عددها المشرع بقوله: "لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتي:

أولاً: الاحتياطات والمخصصات على اختلاف أنواعها:

لم يسمح القانون الحالي بخصم المخصصات والاحتياطات أيّاً كان نوعها من التكاليف والمصروفات التي يتم خصمها من الضريبة، على عكس القانون السابق رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وهذا يعد مسلك طيب من المشرع، لأن أصحاب المنشآت كانوا ينصرفون إلى ضرورة توفية هذه البنود للتمتع بالإعفاء الضريبي على حساب توجيه أموالهم للحصول على المواد الأولية والعدد والآلات.

ثانياً: ما يقضى به على الممول من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكابه أو ارتكاب أحد تابعيه جنائية أو جنحة عمدية:

قد يتعرض الممول إلى عقوبات مالية أو غرامات إذا ارتكب هو أو أحد تابعيه جنائية أو جنحة أو مخالفة ومن ثم لم يسمح القانون بخصم هذه العقوبات أو الغرامات من التكاليف والمصروفات وذلك لما يأتي:

- لانفصال المجال الذي استحققت عنه الغرامة أو العقوبة المالية عن المجال الذي نحن بصددده وهو نشاط المنشأة.

- لو تم خصم هذه الغرامات والعقوبات لكان هذا تشجيعاً على مخالفة القوانين واللوائح.

- يكون المخالف للقانون في وضع أفضل حالاً من الملتزم حيث تزيد نسب الخصم لمن لم يلتزم بالقوانين واللوائح.

ثالثاً: الضريبة على الدخل المستحقة طبقاً لهذا القانون:

ويعد هذا تكراراً لما سبق الإشارة إليه في الفقرة الثالثة من المادة ٢٣ من هذا القانون، حيث لم يسمح القانون بخصم الضريبة لمستحقة وفقاً لهذا القانون.

رابعاً: العائد المسدد على قروض فيما يجاوز مثلي سعر الانتماء والخصم المعلن لدى البنك المركزي في بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية.

سبق وأن أوضحنا أن القانون لا يسمح بخصم العائد الذي تستدينه المنشأة من الدخل الإجمالي للمنشأة إذا تجاوز سعر الانتماء والخصم المعلن لدى البنك المركزي في أول يناير أو أول يوم عمل في بداية السنة الميلادية في الفترة الضريبية، إلا أنه عاد هنا واشترط ألا يتجاوز عائد القرض مثلي سعر الانتماء والخصم المعلن لدى البنك المركزي، وألا يعتد بمعدل العائد إلا في بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية.

خامساً: عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها:

كذلك من الإيرادات التي لا يجيز القانون خصمها من التكاليف على الدخل إذا تم دفع العائد لشخص طبيعي ليس مطالباً بالضريبة أو معفي منها.

٦. تكلفة التمويل والاستثمار المتعلقة بالإيرادات المعفاة من الضريبة قانوناً ، وتحدد اللائحة التنفيذية طريقة احتساب هذه التكلفة (مستحدثة على هذا النحو بنص المادة الثالثة من مواد إصدار القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ والمنشور في الجريدة الرسمية العدد رقم ٢٠ مكرر الصادر بتاريخ ١٨ / ٠٥ / ٢٠١٣) .

الفصل الرابع

الإيرادات المعفاة من الخضوع لهذه الضريبة

نص القانون في المادة ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في المادة رقم (٣١) على عدة إيرادات معفاة من الخضوع لأحكام الضريبة على الدخل من النشاط التجاري والصناعي ومنها ما يلي:

أولاً: منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي:

طبقاً لنص المادة (٣١) البند الأول: "يعفى من الضريبة: أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي وذلك لمدة عشر سنوات اعتباراً من تاريخ بدء مزاولة النشاط". ويهدف المشرع من تقرير هذا الإعفاء إلى تشجيع عمليات استصلاح الأراضي أو استزراعها من أجل تنمية الإنتاج في القطاع الزراعي لما لهذا القطاع من أهمية اقتصادية واجتماعية لا يمكن إنكارها.

وقد فصل المشرع في النص بين النشاطين بلفظ "أو"، وذلك لأن النشاط الأول غالباً ما يسبق النشاط الثاني، وقد تختلف المنشأة التي تمارس الاستصلاح عن المنشأة التي تمارس الاستزراع لذا ورد النص على إعفاء كلا النشاطين والإعفاء خلال المدة المقررة وهي عشر سنين، وفيما يتعلق بالتاريخ الذي يبدأ منه الإعفاء، فقد حدده النص اعتباراً من تاريخ بدء مزاولة النشاط.

ثانياً: أرباح منشآت الإنتاج الداجني وتربية النحل والمواشي وغيرها:

وقد ورد النص على هذا الإعفاء في المادة (٣١) البند الثاني والذي نص على أن: "يعفى من الضريبة: أرباح منشآت الإنتاج الداجني وتربية النحل وحظائر تربية المواشي وتسمينها، ومشروعات مصايد ومزارع الأسماك، وأرباح مشروعات مراكب الصيد، وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط".

وقد نصت اللائحة التنفيذية من هذا القانون في المادة (٤١) على أن:

يراعى ما يلي عند تطبيق حكم المادة (٣١) من القانون:

١ - يشمل الإعفاء المقرر لحظائر تربية المواشي وتسمينها ما تنتجه هذه المواشي من ألبان بشرط عدم مزاولة نشاط تجارة الألبان ومنتجاتها بصفة مستقلة.

٢ - يسرى الإعفاء المقرر لمشروعات مراكب الصيد على الأرباح الناتجة عن المشروع لمدة عشر سنوات من تاريخ بداية النشاط، ويقصد بالمشروع مزاولة نشاط الصيد سواء بمركب واحد أو أكثر مملوك أو مستأجر. ويقتصر هذا الإعفاء على الأرباح الناتجة عن نشاط الصيد.

٣ - يسرى الإعفاء المقرر لمنشآت تربية النحل على المنشآت التي لم تمض على بدء مزاولتها النشاط قبل تاريخ العمل بالقانون مدة عشر سنوات، وذلك في حدود ما تبقى من هذه المدة، أما المنشآت التي تبدأ في مزاولة النشاط بعد تاريخ العمل بالقانون فتمتع بكامل مدة الإعفاء.

ويلاحظ أن تقرير هذا الإعفاء الهدف منه تشجيع المشروعات التي تساعد في تحقيق الأمن الغذائي في مصر، وهذا الإعفاء هو إعفاء مؤقت لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء ومزاولة النشاط، وبعد ذلك يخضع المشروع للضريبة.
رابعاً: ناتج الاستثمارات في الأوراق المالية:

طبقاً لما ورد في البند الثالث من المادة (٣١) من هذا القانون نص على أنه: "يعفى من الضريبة: ناتج تعامل الأشخاص الطبيعيين عن استثماراتهم في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم جواز خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية".

والهدف من هذا الإعفاء هو تشجيع الاستثمار وتنمية سوق الأوراق المالية، ولكن يلاحظ أن النص قد ورد فيما يتعلق بالنتائج المتحقق للأشخاص الطبيعيين بصرف النظر عن جنسياتهم، مع عدم جواز خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية حتى يراعى الاختيار الجيد في حيازة وتسويق الأوراق المالية.

رابعاً: عوائد القيم المنقولة:

كذلك أعفت المادة (٣١) في البند الرابع ونصت على أن: "يعفى من الضريبة: ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون من:

- عوائد السندات وصكوك التمويل على اختلاف أنواعها المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية التي تصدرها الدولة أو شركات الأموال.
- التوزيعات على أسهم رأس مال شركات المساهمة والتوصية بالأسهم
- التوزيعات على حصص رأس المال في الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات الأشخاص وحصص الشركاء غير المساهمين في شركات التوصية بالأسهم.

• التوزيعات على صكوك الاستثمار التي تصدرها صناديق الاستثمار.

مع ملاحظة أن الإعفاء يقتصر على الأشخاص الطبيعيين فقط، وأن القيم المنقولة المعفية في هذا البند هي (السندات- صكوك التمويل- الأسهم- حصص رأس المال- صكوك الاستثمار)، وأن ما يتم إنتاجه ويعفى من الضريبة هو العوائد، التوزيعات بشرط أن يكون مقيداً في سوق الأوراق المالية وأن تكون الدولة هي المصدرة لهذه الأوراق.

خامساً: عوائد التوفير وشهادات الاستثمار:

من الإيرادات التي نصت على إعفائها المادة ٣١ في بندها الخامس ما يلي: "يعفى من الضريبة: العوائد التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون عن الودائع وحسابات التوفير بالبنوك المسجلة في جمهورية مصر العربية، وشهادات الاستثمار والادخار والإيداع التي تصدرها تلك البنوك، وعن الودائع وحسابات التوفير في صناديق البريد، وعن الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يصدرها البنك المركزي.

والهدف من هذا الإعفاء الدائم هو تشجيع الأشخاص على الادخار من أجل الاستثمار ورفع معدلات تكوين رؤوس الأموال الإنتاجية في المجتمع.

سادساً: أرباح المشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية:

الأرباح التي تتحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية في حدود نسبة هذا التمويل إلى رأس المال المستثمر، وبعد أقصى ما يعادل ٥٠% من الربح السنوي، وبما لا يجاوز خمسين ألف جنيه وذلك لمدة خمس سنوات ابتداءً من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال. وذلك بشرط إمساك دفاتر وحسابات منتظمة. (مستبدلة علي هذا النحو بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ والمنشور في الجريدة الرسمية العدد رقم ٢٠ مكرر الصادر بتاريخ ٢٠١٣/٠٥/١٨)

الباب الخامس

إيرادات المهن غير التجارية

تناولنا دراسة هذا الباب من خلال أربعة فصول على النحو التالي :

الفصل الأول

خصائص الضريبة على أرباح المهن غير التجارية

تعد الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ضريبة مباشرة نوعية، تفرض على الإيراد الفعلي الصافي للمهن غير التجارية، كما تسري على إيراد كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى، وهي ضريبة عينية بحسب الأصل شخصية بحسب مصدر الإيراد، فضلاً عن كونها ضريبة سنوية وتأخذ بمبدأ الإقليمية. وعلى ذلك تتميز بالخصائص التالية :

• أنها ضريبة مباشرة نوعية:

تعد الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ضريبة مباشرة بالتطبيق لمعاري الرجعية وثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة، كما أنها ضريبة نوعية لأنها لا تصيب إلا نوع معين من الإيراد وهو ذلك الناتج عن ممارسة الممول لعمل ما على وجه الاستقلال، حتى ولو اختلط العمل برأس المال، طالما كان العمل هو العنصر الأساسي في الربح.

• أنها تفرض على الإيراد الفعلي الصافي للمهن الحرة غير التجارية:

تفرض الضريبة على الأرباح الصافية بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة، وهي في ذلك تشبه ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، ولكنها تختلف عنها في أن ضريبة المهن الحرة تسري على الدخل المقبوض فعلاً، ولا يكفي استحقاق الدخل فقط ولو لم يقبض كما هو الحال في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

• أنها تفرض على إيراد كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة نوعية أخرى:

يعبر عن هذا بأن ضريبة المهن الحرة هي ضريبة القانون العام، وعلى ذلك إذا لم يكن هناك نص صريح على إعفاء إيراد معين من الضريبة، وكان هذا الإيراد لا يخضع لضريبة نوعية أخرى فإنه يخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية.

• أنها عينية بحسب الأصل وتأخذ ببعض الاعتبارات الشخصية:

فالأصل أن تكون ضريبة المهن غير التجارية عينية خالصة باعتبارها ضريبة نوعية على فرع من فروع الدخل، ولكن المشرع راعى فيها بعض الاعتبارات الشخصية مراعاة لظروف الممول، فقرر إعفاء حد أدنى لازم للمعيشة، وقرر إجراء تخفيضات في مقابل الأعباء العائلية، كما قرر خصم التكاليف التي تنفق في سبيل الحصول على الدخل، وفرض الضريبة بسعر تصاعدي فضلاً عن بعض الإعفاءات لبعض العاملين في النقابات المهنية المختلفة عند بداية ممارسة المهنة ولفترة محددة.

● أنها ضريبة سنوية :

تسرى ضريبة المهن غير التجارية على الأرباح الصافية التي يحققها الممول خلال سنة ميلادية، وقد نصت على ذلك المادة ٣٣ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بقولها: "تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة سنوياً على أساس صافي الإيرادات، خلال السنة السابقة"، وهي وإن كانت سنوية إلا أن حسابها يكون نسبياً في الحالات التي تستحق فيها عن جزء من السنة.

● أنها ضريبة إقليمية :

تفرض هذه الضريبة على الأرباح التي تتحقق من مزاوله المهنة أو النشاط في مصر، وقد نصت المادة ٣٢ من القانون ٩١ على أن: "تفرض الضريبة على: صافي إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسي فيها العمل، إذا كانت ناتجة عن مزاوله المهنة أو النشاط في مصر".

الفصل الثاني

الإيرادات الخاضعة للضريبة وشروط الخضوع

- نصت المادة (٣٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على ما يأتي: "تفرض الضريبة على:
- صافي إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسي فيها العمل، إذا كانت ناتجة عن مزاوله المهنة أو النشاط في مصر.
 - الدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم.
 - أية إيرادات ناتجة عن أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليه في المادة ٦ من هذا القانون.
- نستخلص من هذا النص الشروط والمهن التي أخضعها القانون لضريبة المهن غير التجارية ونتناولها على الوجه الآتي :

المبحث الأول

المهن الخاضعة للضريبة

تسري الضريبة على المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية، كمت تسري على الدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم، كما تسري على أية إيرادات ناتجة عن أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليه في المادة ٦ من هذا القانون.

أولاً: المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية:

تعد التفرقة بين المهن الحرة والمهن غير التجارية ليست من السهولة بمكان، ولذلك لم يتفق الفقه على تعريف جامع مانع لهما، كما لم يتضمن القانون مثل هذا التعريف، وإنما استعمل المشرع كلا من العبارتين مكان الأخرى، فهما كلمتان مترادفتان للتعبير عن مزاوله الممول لمهنة يتوافر فيها العمل والكفاءة والاستقلال وتحقيق الكسب، وعلى ذلك استقرت محكمة النقض على أن تعريف المهن غير التجارية هو: "يقصد بالمهن غير التجارية أنها هي المهن التي يباشرها الممولون بصفة مستقلة والتي يكون العنصر الأساسي فيها العمل ويقوم على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون ولا يمنع من اعتبارها كذلك أن يكون الربح فيها مختلطاً ونتيجة استثمار رأس المال والعمل متى كان العمل مصدره الأول والغالب".

أما المهنة الحرة فهي تعني العمل الذي يستلزم القيام به توافر المهارة الذهنية البحتة لدى صاحبه. أو تعني العمل اليدوي الذي تكون المهارة الذهنية هي الغالبة عليه، وذلك تمييزاً عن العمل الذي يتناول إنتاج السلع أو بيعها، وعلى أساس هذا الوصف قيل أن الشركة لا يمكن أن تمارس مهنة ما.

ولما كان نص المادة ٣٢ لم يحدد -على سبيل الحصر أو المثال- المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية، فقد نصت المادة ٧٠ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن: "تلتزم الجهات المنصوص عليها في المادة ٥٩ من هذا القانون أن تخصم تحت حساب

الضريبة ٥% من كل مبلغ يزيد على مائة جنيه تدفعه إلى أصحاب المهن غير التجارية التي يصدر بتحديدھا قرار من الوزير.

وقد أصدرت وزارة المالية القرار الوزاري رقم ٥٣١ لسنة ٢٠٠٥ م ، بتحديد المهن غير التجارية في تطبيق حكم المادة ٧٠ من قانون الضريبة على الدخل المشار إليه هي: (المحاماة – الطب – الهندسة) بما في ذلك الهندسة الزراعية (الصحافة – تأليف المصنفات العلمية والأدبية بما في ذلك إلقاء الأحاديث الفنية والعلمية والأدبية – المحاسبة والمراجعة – الخبرة بما في ذلك مهنة الخبير المثلث – الترجمة – القراءة والتلاوات الدينية – الرسم والنحت والخط – الغناء والعزف والتلحين والرقص والتمثيل والإخراج والتصوير السينمائي وتأليف المصنفات الفنية وغيرها من المهن السينمائية والتلفزيونية والإذاعية والمسرحية – عرض الأزياء – التلخيص الجمركي – القبانة – النسخ على الآلة الكاتبة والكمبيوتر وغيرها بالقطعة لمن يباشر هذا النشاط بنفسه).

ثانياً: دخل أصحاب حقوق الملكية الفكرية:

يعتبر ما ورد في البند الثاني من المادة ٣٢ نصاً مستحدثاً لم يوجد له مثل إلا في هذا القانون، حيث قرر المشرع سريان الضريبة على الدخل الناتج عن التصرف في حقوق الملكية الفكرية للأعمال الأدبية نتيجة لبيعهم هذه الحقوق أو استغلالها من الغير على أي وجه من وجوه الاستغلال.

ثالثاً: أرباح كل مهنة أو نشاط غير منصوص عليها في المادة (٦) من هذا القانون:

استقر التشريع الضريبي المصري وكذلك قضاء محكمة النقض على أن النشاط الذي يزاوله الممول على سبيل الاستقلال ويقصد تحقيق ربح مالي ولا يخضع لضريبة نوعية، فإنه يخضع لضريبة المهن غير التجارية بصرف النظر عن توافر عنصر الاعتياد أو الاحتراف في ممارسة هذا النشاط، وذلك على أساس أن هذه الضريبة هي ضريبة القانون العام، أي أنها تسري على أرباح كل مهنة أو نشاط لا تخضع إيراداته لضريبة أخرى.

وقد اتبع المشرع الضريبي في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ذات النهج، حيث قرر في البند الثالث من المادة ٣٢ سريان الضريبة على أية إيرادات ناتجة عن أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليه في المادة ٦ وبذلك اعتبر القانون أن إيرادات المهن الحرة أو غير التجارية هي إيرادات القانون العام، حتى لا يفلت أي إيراد من نطاق سريان الضريبة. وفي تفسير عبارة " كل مهنة أو نشاط " ذهبت محكمة النقض إلى أنه " لا وجه للقول بأن المهنة والنشاط مترادفان، لأن المشرع منزه عن إيراد المترادفات، والواقع انهما متغيران إذ أن المهنة تستوجب الانقطاع والاحتراف بنية الكسب، بينما النشاط لا يعني الاحتراف أو التكرار بل يكفي فيه بذل الجهد لفترة قد تطول يعقبها انتاج يدر على صاحبه ربحاً لا يخضع لضريبة أخرى، فيتعين إخضاعه لضريبة المهن غير التجارية باعتباره المظهر المادي لمزاولة النشاط وإن لم يرق إلى حد الامتحان أو الاحتراف، كما لا يلزم أن يكون قصد الربح متوافراً عند بدء مزاولة النشاط، ويكفي أن يكون هذا القصد هو أحد الدوافع التي دعت إليه". وقد أكدت محكمة النقض على هذا التفسير بقولها وكلمتا " المهنة " و " النشاط " وصفان متغيران ردد الشارع بينهما بلفظ " أو " .

المبحث الثاني شروط الخضوع للضريبة

لا يكفي لسريان الضريبة على المهن غير التجارية أن نكون بصدد مهنة حرة أو غير تجارية ، وإنما يشترط لسريان الضريبة الشروط الآتية التي نص عليها المشرع في المادة ٣٢ حتى يخضع الإيراد للضريبة:

- مزاوله المهن بصفة فعلية.
- مزاوله المهنة بصفة مستقلة.
- قصد تحقيق الربح.
- ممارسة المهنة في مصر.
- احتراف المهنة

ونستعرض فيما يأتي هذه الشروط بشيء من التفصيل:

أولاً: مزاوله المهنة بصفة فعلية:

يشترط لاستحقاق الضريبة مزاوله المهنة فعلياً، أي يقوم الممول بالعمل اللازم لهذه المزاولة، فإذا لم يكن هناك مزاوله فعلية لمهنة ما لم تسري الضريبة حتى ولو كان لصاحب هذه المهنة الحق في مزاولتها، فالشخص الحاصل على ليسانس الحقوق والمقيد بجدول غير المشتغلين أو غير المقيد لا تسري عليه الضريبة، كما لا تسري الضريبة في حالة انقطاع صاحب المهنة عن مزاولتها لفترة طويلة بسبب السفر أو المرض أو ترك المهنة للتفرغ، أما إذا كان الانقطاع لفترة صغيرة لا يتوفر فيه صفة الاستمرار كقضاء فترة الصيف في قرية سياحية أو الاستجمام فإن هذا لا يعد انقطاعاً عن مزاوله المهنة.

ثانياً: مزاوله المهنة بصفة مستقلة:

نصت المادة (٣٢) في البند الأول صراحة على هذا الشرط بقولها " تفرض الضريبة على: صافي إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة"، وبعد الاستقلال في مزاوله المهنة هو المعيار الذي يفرق بين الخضوع للضريبة على أرباح المهن التجارية وغير التجارية وبين الخضوع لضريبة المرتبات التي تشترط قيام علاقة التبعية بين الأجير ورب العمل.

ويلاحظ أن هناك شخص قد يحصل على إيرادين مختلفين، أحدهما نتيجة عمله بصفة مستقلة، والآخر نتيجة الارتباط بعقد عمل، فيخضع الإيراد الأول للضريبة على المهن الحرة بينما يخضع الإيراد الثاني للضريبة على المرتبات والأجور، ومثال ذلك عضو هيئة التدريس بكلية الطب والذي يمارس مهنته أيضاً في عيادته الخاصة، فهو يخضع لضريبة المرتبات عن مرتبه الذي يتقاضاه من الجامعة، ويخضع لضريبة المهن الحرة عن إيراده من عيادته الخاصة، ونفس الأمر كذلك للأستاذ بكلية الحقوق والذي يمارس مهنة المحاماة.

ثالثاً: قصد تحقيق الربح:

لكي يخضع الممول للضريبة على المهن الحرة لابد من توافر نية الكسب، وقصد تحقيق الربح، ومن ثم إذا انتفت هذه النية كأن يكون غرض الشخص مجرد الهواية أو عمل الخير أو نشر العلم والمعرفة فلا يخضع الشخص للضريبة حتى ولو حقق بعض الإيرادات، وقد قضت محكمة النقض بأنه "يشترط حتى يخضع الممول للضريبة على أرباح المهن غير التجارية أن يهدف إلى تحقيق الربح، وإذا خلص الحكم المطعون فيه إلى أن الهيئة المطعون عليها (هيئة اللويدز) لم تكن ترمي إلى الربح في سنوات النزاع وإنها لذلك لا تخضع للضريبة على أرباح المهن غي التجارية، فإن النعي بمخالفة القانون على غير أساس".

وتطبيقاً لذلك إذا خصص أحد الأطباء أياماً معينة ليعالج فيها الفقراء بالمجان، أو تولى محامي الدفاع في قضية بالمجان، مثلما حدث في قضية طابا المصرية، فلا تسري عليه الضريبة حتى ولو كان الغرض من العمل اكتساب الشهرة.

رابعاً: ممارسة المهنة في مصر:

هذا الشرط في نص عليه القانون صراحة في المادة ٣٢ حيث يقرر أن: "تفرض الضريبة على: صافى إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسي فيها العمل، إذا كانت ناتجة عن مزاوله المهنة أو النشاط في مصر". ونستخلص من هذا النص أن الضريبة تسري على كل من زوال النشاط أو المهنة في مصر أياً كانت جنسيته أو محل إقامته، وتسري على الأرباح إذا كانت الأرباح ناتجة عن مزاوله المهنة في الخارج وكان المركز الرئيسي أو الدائم لمباشرة الممول للمهنة في مصر.

وتطبيقاً لذلك تسري الضريبة على أرباح المحاسب المقيم في مصر والتي تنتج عن قيامه بعمل محاسبي لإحدى المنشآت الموجودة في الخارج طالما أن مكتبه الرئيسي موجود في مصر، وكذلك تسري الضريبة على ما يتقاضاه الطبيب المقيم في الخارج (مصرياً أو أجنبياً) عن عملية جراحية أو تقديم مشورة طبية في مصر.

خامساً: احتراف المهنة:

يجب لكي تسري الضريبة أن تتكرر العمليات اللازمة لمزاولة المهنة أو النشاط، وهذا يتطلب أن يمارس الشخص المهنة بصفة مستمرة وعلى وجه الاعتياد ومتخذاً من هذا الاحتراف مصدراً للرزق والكسب.

وعلى ذلك فقد يزاول الممول عمله مرة واحدة ومع ذلك يتوافر فيه شرط الاحتراف للمهنة، وقد ذهبت مصلحة الضرائب إلى أن العبرة في خضوع المؤلف للضريبة هي بتوافر ركن الامتihan، ويتوافر ركن الاعتياد وبالتالي الامتihan بتكرار عملية التأليف، أما الأعمال العارضة فلا تخضع للضريبة.

الفصل الثالث

تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة

نظمت المواد من ٣٣ إلى ٣٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وعاء الضريبة مبينة طبيعة هذا الوعاء ومكوناته، والفترة الضريبية التي يتم على أساسها حساب الضريبة، وبيان أهم التكاليف الواجبة الخصم من الإيرادات الإجمالية، وحكم التبرعات المدفوعة ومتى تخصم، وما هي شروط التي اشترطها القانون لخصم هذه التكاليف والمصروفات.

أولاً: بيان طبيعة وعاء الضريبة ومكوناته:

نص في المادة (٣٣) على تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة على النحو التالي:

- تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة سنوياً.
- أن يكون التحديد على أساس صافي الإيرادات، خلال السنة السابقة.
- أن يشمل الإيراد عائدات التصرف في أية أصول مهنية.
- كما يشمل الإيراد عائدات نقل الخبرات أو التنازل عن مكاتب مزاوله المهنة كلياً أو جزئياً.
- كذلك يشمل الإيراد أية مبالغ محصلة نتيجة لإغلاق المكتب.

ثانياً: التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات الإجمالية المحققة:

كذلك نصت المادة (٣٣) في فقرتها الثانية على أن: يكون تحديد صافي الإيرادات على أساس الإيراد الناتج عن العمليات المختلفة طبقاً لأحكام هذا القانون بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة بما فيها إهلاكات الأصول وذلك كله وفق أصول محاسبية مبسطة يصدر بها قرار من الوزير .

ويعد من التكاليف واجبة الخصم ما يلي :

- ١- رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاوله المهنة .
- ٢- الضرائب التي يؤديها الممول بمناسبة مباشرة المهنة عدا الضريبة التي يؤديها وفقاً لأحكام هذا القانون .
- ٣- المبالغ التي يؤديها الممول إلى نقابته وفقاً لنظامها الخاص بالمعاشات.
- أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته ومصلحة زوجته وأولاده القصر.

وفي تطبيق أحكام البندين ٣ و ٤ يشترط ألا تزيد جملة ما يُعفى للممول على نسبة (١٥%) من صافي الإيراد الخاضع للضريبة أو مبلغ (١٠,٠٠٠) جنيه سنوياً، أيهما أقل. (هذه الفقرة مستبدلة بالقانون رقم ٣٠ لسنة ٢٠٢٣م، المنشور بالجريدة الرسمية العدد ٢٤ (تابع) في ١٥ يونيه ٢٠٢٣م. ولا يجوز تكرار ذات الخصم من أي دخل آخر منصوص عليه في المادة ٦ من هذا القانون.

وفي جميع الأحوال يكون اعتماد هذه التكاليف من واقع الإيصالات الصادرة عن الجهات المختصة.

ثالثاً: مدى جواز خصم التبرعات:

أما عن مدى جواز خصم التبرعات التي يتبرع بها الممول للحكومة أو المؤسسات والجمعيات الأهلية فقد نصت المادة (٣٤) من هذا القانون على ما يلي: " يخصم من صافي الإيرادات المنصوص عليها في المادة ٣٢ من هذا القانون التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة أو التي تؤول إليها بما لا يجاوز صافي الإيراد السنوي، وكذلك التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة ولمؤسسات البحث العلمي المصرية ، وذلك بما لا يجاوز ١٠% من صافي الإيراد السنوي.

ولا يجوز خصم ذات التبرعات من أي إيراد آخر من الإيرادات المنصوص عليها في المادة ٦ من هذا القانون.

وهنا نجد أن المشرع قد فرق بين نوعين من التبرعات هما:

• التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة أيا كان مقدارها.

تعد التبرعات التي تدفعها المنشأة إلى الحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو غيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة من التكاليف واجبة الخصم أيا كان مقدار هذه التبرعات ، وترجع الحكمة في ذلك إلى أن هذه الأموال ستذهب في كل الأحوال إلى الخزانة العامة، وسيحقق بها النفع العام.

• التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية:

التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية ، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية، وذلك بما لا يجاوز ١٠% من الربح السنوي الصافي للممول وذلك بشروط منها :

- أن تكون هذه الجمعيات والمؤسسات أهلية ومصرية ومشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها.
- أن تكون دور العلم والمستشفيات خاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية.
- ألا يجاوز قيمة التبرع الذي يتم خصمه نسبة ١٠% من الربح السنوي الصافي للممول.

رابعاً: ضوابط خصم التكاليف والمصروفات:

وضع القانون من الضوابط والقيود التي على أساسها يتم خصم التكاليف والمصروفات وذلك في المادة (٣٥) من القانون بقولها: " يخصم من إجمالي إيراد الممول جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد من واقع الحسابات المنتظمة المؤيدة بالمستندات بما في ذلك التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات وطبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، ويكون الخصم بنسبة ١٠% "

في حالة عدم إمساك دفاتر منتظمة، وفي تطبيق أحكام هذا الباب يسرى حكم المادة ٢٩ من هذا القانون إذا كان الممول ممسكاً لدفاتر منتظمة .
وقد نص في اللائحة التنفيذية في المادة (٤٥) على أن : يشترط لخصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيرادات، في تطبيق حكم المادة (٣٥) من القانون، ما يأتي:

- أن يكون الممول ممسكاً دفاتر وحسابات منتظمة.
 - أن تكون التكاليف والمصروفات لازمة لمزاولة المهنة أو النشاط، وأن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات.
- وفي المادة (٤٦) من اللائحة التنفيذية على أن : " يسرى في شأن تحديد المقصود بالتكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات المشار إليها في المادة (٣٥) من القانون حكم المادة (٢٨) من هذه اللائحة . وفي حالة عدم إمساك الممول دفاتر منتظمة تخضع نسبة ١٠% من إجمالي الإيرادات مقابل جميع التكاليف .

الفصل الرابع

الإيرادات المعفاة من الخضوع للضريبة

وفقاً لنص المادة (٣٦) من القانون فإن هناك مجموعة من الإيرادات أعفاها القانون من الخضوع للضريبة وهي كالتالي:
تعفى من الضريبة:

- ١-
البند رقم ١ تم إلغاؤه بنص المادة ١٢ من القانون رقم ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ والذي صدر بتاريخ ٢٠٠٨/٥/٥.
- ٢- إيرادات تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والأدبية، عدا ما يكون ناتجاً عن بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه في صورة مرئية أو صوتية.
- ٣- إيرادات أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم عن مؤلفاتهم ومصنفاتهم التي تطبع أصلاً لتوزيعها على الطلاب وفقاً للنظم والأسعار التي تضعها الجامعات والمعاهد.
- ٤- إيرادات أعضاء نقابة الفنانين التشكيليين من إنتاج مصنفات فنون التصوير والنحت والحفر.
- ٥- صافى إيرادات أصحاب المهن الحرة المقيد كـأعضاء عاملين في نقابات مهنية في مجال تخصصهم، وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهن الحرة وبحد أقصى خمسون ألف جنيه سنوياً، ولا يلزمون بالضريبة إلا اعتباراً من أول الشهر التالي لانقضاء مدة الإعفاء سائلة الذكر مضافاً إليها مدة التمرين التي يتطلبها قانون مزاولة المهنة وفترات أداء الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط إذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة، وتخفيض المدة المقررة للإعفاء إلى سنة واحدة لمن يزاول المهنة لأول مرة إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عاماً. (مستبدلة علي هذا النحو بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ والمنشور في الجريدة الرسمية العدد رقم ٢٠ مكرر الصادر بتاريخ ٢٠١٣ / ٠٥ / ١٨).

الباب السادس

قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦

تناولنا دراسة هذا الباب من خلال ستة فصول على النحو التالي :

الفصل الأول

التعاريف

يقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات التالية المعنى المبين قرين كل منها :

- **الوزير** : وزير المالية .
- **رئيس المصلحة** : رئيس مصلحة الضرائب المصرية.
- **المصلحة** : مصلحة الضرائب المصرية .
- **المكلف** : الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري خاصاً كان أو عاماً المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجاً، أو تاجراً، أو مؤدياً لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في هذا القانون ، وكل مستورد ، أو مصدر ، أو وكيل توزيع، لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملاته ، وكذلك كل منتج أو مؤد أو مستورد لسلعة أو لخدمة منصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون مهما كان حجم معاملاته .
- **المسجل** : المكلف الذي تم تسجيله لدى المصلحة وفقاً لأحكام هذا القانون .
- **الشخص المرتبط** : كل شخص يرتبط بشخص آخر بعلاقة تؤثر في تحديد وعاء الضريبة بما في ذلك :
 - ١- الزوج والزوجة والأصول والفروع.
 - ٢- شركة الأموال والشخص الذي يملك فيها بشكل مباشر أو غير مباشر (٥٠ %) على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو من حقوق التصويت.
 - ٣- شركة الأشخاص والشركاء المتضامنون والموصون فيها.
 - ٤- أي شركتين أو أكثر يملك شخص آخر (٥٠ %) على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو حقوق التصويت في كل منها .
 - ٥- رب العمل والعمال التابعون له الذين تربطهم به علاقة عمل .
- **مورد الخدمة** : كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة.
- **المستورد** : كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم باستيراد سلع أو خدمات خاضعة للضريبة أيّاً كان الغرض من الاستيراد .
- **المقيم** : الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يعد مقيماً في مصر وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل .

- **المنشأة الدائمة :** المقر الذى يتم من خلاله ممارسة النشاط ، ومنها :
محل الإدارة الفرع ، المكتب ، المصنع ، أو ورشة العمل . المنجم ، أو حقل
البتترول أو بئر الغاز، أو المحجر، أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية،
موقع البناء أو مشروع الإنشاء أو التركيب . ويكون الشخص الذى له منشأة
دائمة في مصر من المخاطبين بأحكام هذا القانون .
- **الضريبة :** الضريبة على القيمة المضافة .
- **الضريبة الإضافية :** ضريبة بواقع (١.٥ %) من قيمة الضريبة أو ضريبة
الجدول غير المدفوعة أو بما فيها الضريبة الناتجة عن تعديل الإقرار وذلك عن
كل شهر أو جزء منه اعتباراً من نهاية الفترة المحددة للسداد حتى تاريخ السداد .
- **الضريبة على المدخلات :** الضريبة التي تحملها المكلف عند شراء أو استيراد السلع
بما فيها الآلات و المعدات والخدمات ، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة ،
المتعلقة ببيع سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة .
- **ضريبة الجدول :** ضريبة تفرض بنسب خاصة أو بقيم محددة على بيع أو استيراد
السلع والخدمات المحلية أو المستوردة المنصوص عليها في الجدول المرافق لهذا
القانون وذلك بخلاف الضريبة المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة (٢) من
هذا القانون ما لم ينص الجدول على خلاف ذلك .
- **السلعة :** كل شيء مادي أيا كانت طبيعته أو مصدره أو الغرض منه بما في ذلك
الطاقة الكهربائية، سواء كان محلياً أو مستورداً، ويسترشد في تحديد مسمى السلعة بما
يرد بشأنها بملاحظات ونصوص البنود المبينة بالأقسام والفصول الواردة بجدول
التعريف الجمركية المعمول بها.
- **الخدمة :** كل ما ليس سلعة، سواء كان محلياً أو مستورداً.
- **السلع والخدمات المعفاة :** السلع والخدمات التي تتضمنها قائمة الإعفاءات المرافقة
لهذا القانون.
- **البيع :** انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع ولو كان مستورداً إلى
المشتري، ويعد بيعاً في حكم هذا القانون ما يلي أيها أسبق :
- إصدار الفاتورة .
- تسليم السلعة أو تأدية الخدمة .
- أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء كان كله أو بعضه ، أو بالأجل أو غير ذلك
من أشكال أداء الثمن وفقاً لشروط الدفع المختلفة.
- **الفاتورة الضريبية :** الفاتورة التي تعد وفقاً للنموذج الذى يصدر به قرار من الوزير
أو من يفوضه
- **الشهر :** الشهر الميلادي.
- **الفترة الضريبية :** فترة شهر تنتهى في آخر يوم من الشهر الميلادي الذى يقدم عنه
المسجل إقراره الضريبي الشهري .
- **السنة المالية :** اثنا عشر شهراً تبدأ مع بداية السنة المالية للمكلف وتنتهى بانتهائها .

- **الاستهلاك الشخصي:** استعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض غير متعلقة بالنشاط
- **الاستخدام الخاص :** استعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض متعلقة بالنشاط ، ولا يعد انتقال السلعة من مرحلة إنتاج لأخرى داخل المنشأة وخارجها استخداماً خاصاً.
- **المسجل غير المقيم:** الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي لا يعتبر مقيماً في مصر ويعد ملزماً بالتسجيل بضريبة القيمة المضافة واحتسابها عند إتمام عمليات بيع السلع وعند تقديم الخدمات المستوردة للعملاء غير المسجلين في مصر.
(هذه الفقرة الأخيرة مضافة بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ المنشورة بالجريدة الرسمية- العدد ٣ مكرر(هـ) في ٢٦ يناير ٢٠٢٢)
- **نظام تسجيل الموردين المبسط:** نظام يسمح بتسجيل الموردين من غير المقيمين على نحو مبسط تحدده اللائحة التنفيذية.
(هذه الفقرة الأخيرة مضافة بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ المنشورة بالجريدة الرسمية- العدد ٣ مكرر(هـ) في ٢٦ يناير ٢٠٢٢)
- **نظام التكاليف العكسي:** نظام يلتزم بمقتضاه المنتفع بالسلعة أو الخدمة بأداء الضريبة مباشرة إلى المصلحة بدلاً من الالتزام الواقع على مورد السلعة أو مقدم الخدمة غير المقيم، وذلك في الأحوال المقررة في هذا القانون.
(هذه الفقرة الأخيرة مضافة بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ المنشورة بالجريدة الرسمية- العدد ٣ مكرر(هـ) في ٢٦ يناير ٢٠٢٢)

الفصل الثاني

الضريبة على القيمة المضافة

ويتضح ذلك من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول

فرض الضريبة واستحقاقها

تفرض الضريبة على السلع والخدمات بما في ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون ، سواء كانت محلية أو مستوردة ، في كافة مراحل تداولها ، إلا ما أستثنى بنص خاص.

سعر الضريبة: يكون السعر العام للضريبة على السلع والخدمات (١٣%) عن العام المالي ٢٠١٦ / ٢٠١٧ ، و (١٤ %) اعتباراً من العام المالي ٢٠١٧ / ٢٠١٨ ، [على أن يخصص نسبة (١%) من الضريبة للإنفاق على برامج العدالة الاجتماعية] ، واستثناء مما تقدم يكون سعر الضريبة على الآلات و المعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة (٥%) وذلك عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب .

ويكون سعر الضريبة (صفر) على السلع و الخدمات التي يتم تصديرها طبقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية.

التزامات المكلف: يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة والإقرار عنها وتوريدها للمصلحة في المواعيد المنصوص عليها في هذا القانون .

الواقعة المنشئة للضريبة: تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين في كافة مراحل تداولها وفقاً لأحكام هذا القانون وأياً كانت وسيلة بيعها أو أدائها أو تداولها بما في ذلك الوسائل الإلكترونية .

وتستحق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة ، أياً كان الغرض من استيرادها ، بما في ذلك ما يكون للاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص ، في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية ، كما تستحق في كافة مراحل تداولها داخل البلاد بعد الإفراج عنها ، وتطبق في شأن السلع المستوردة القواعد المتعلقة بالأنظمة الجمركية الخاصة ، وذلك فيما لم يرد بشأنه نص خاص في هذا القانون .

وتستحق الضريبة بالنسبة للخدمات المستوردة بتحقيق واقعة تأدية الخدمة إلى متلقيها في مصر ، أياً كانت الوسيلة التي تؤدي بها .

ولا تستحق الضريبة على السلع العابرة ، بشرط أن يتم النقل تحت رقابة مصلحة الجمارك وفقاً للقواعد المقررة بقانون الجمارك .

ويعتبر في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة بغرض الاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية .

ولا تكون الضريبة على السلع المستوردة مستحقة التحصيل عند الإفراج من الجمارك إذا ثبت أنه تم تحصيل هذه الضريبة بمعرفة المسجل غير المقيم.

(هذه الفقرة الأخيرة مضافة بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ المنشورة بالجريدة الرسمية- العدد ٣ مكرر(هـ) في ٢٦ يناير ٢٠٢٢)

تخضع للضريبة بسعر (صفر) السلع أو الخدمات التي تصدرها مشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة والمناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة إلى خارج البلاد.

(هذه الفقرة مستبدله بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ المنشورة بالجريدة الرسمية- العدد ٣ مكرر(هـ) في ٢٦ يناير ٢٠٢٢)

كما تخضع للضريبة بسعر (صفر) السلع أو الخدمات الواردة لهذه المشروعات اللازمة لمزاولة النشاط المرخص به داخل المناطق والمدن والأسواق الحرة والمناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة عدا سيارات الركوب.

(هذه الفقرة مستبدله بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ المنشورة بالجريدة الرسمية- العدد ٣ مكرر(هـ) في ٢٦ يناير ٢٠٢٢) .

سلع المناطق الحرة: مع عدم الإخلال بما تنص عليه الفقرة الثانية من المادة (٦) من هذا القانون ، تستحق الضريبة على ما يرد من سلع أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون إلى المناطق والمدن والأسواق الحرة، والمناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة لاستهلاكها المحلي داخل هذه الأماكن .

ويعتبر الاستيراد بغرض الاتجار داخل المناطق الحرة التي تشمل مدينة بأكملها في حكم الاستهلاك المحلي .

كما تستحق الضريبة على ما يستورد من سلع أو خدمات خاضعة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون من المناطق والمدن و الأسواق الحرة والمناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة إلى السوق المحلية داخل البلاد .

وتعامل الخدمات والسلع المصنعة في مشروعات المناطق والمدن الحرة والمناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة معاملة السلع المستوردة من الخارج عند سحبها للاستهلاك أو الاستعمال المحلي .

وتحدد اللائحة التنفيذية الحدود والقواعد المنظمة للأحكام المنصوص عليها في هذه المادة والمادة (٦) من هذا القانون

(هذه المادة مستبدله بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ المنشورة بالجريدة الرسمية- العدد ٣ مكرر(هـ) في ٢٦ يناير ٢٠٢٢) .

التوقف عن ممارسة النشاط: في حالة التوقف عن ممارسة نشاط يتعلق بسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة وضريبة الجدول أو تصفيته تستحق الضريبة على السلع التي في حوزة المسجل وقت التصرف فيها ، إلا إذا كان الخلف مسجلاً أو قام بتسجيل نفسه طبقاً لأحكام هذا القانون .

السلع المهربة: مع عدم الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون تخضع المبيعات المهربة والمبيعات التي تتم بالمخالفة للقواعد المقررة قانوناً لفئات الضريبة النافذة في تاريخ وقوع الجريمة أو المخالفة ، فإذا تعذر تحديده خضعت هذه المبيعات لفئات الضريبة النافذة وقت الضبط أو اكتشاف المخالفة .

المبحث الثاني القيمة

القيمة الواجب الإقرار عنها:

• تكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساساً لربط الضريبة بالنسبة لبيع السلع أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة ولو كانت مستوردة ، هي القيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها بأية صورة من صور أداء الثمن وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر .

• تتضمن القيمة الواجب الإقرار عنها وفقاً لأحكام الفقرة (١) من هذه المادة ، المبالغ الآتية :

(أ) المبالغ التي يتم تحصيلها من المشتري أو متلقى الخدمة تحت أي مسمى طالما كانت بمناسبة بيع السلع أو أداء الخدمات .

(ب) جميع المصاريف العرضية كتكاليف العمولة ، والتغليف ، والتستيف ، والنقل ، والتأمين ، المفروضة من قبل البائع على المشتري أو المستورد .

• في حالة بيع سلعة أو خدمة محلية أو مستوردة بين أشخاص مرتبطين يجب ألا تقل قيمة البيع عن السعر الذي يتم التعامل به بين شخصين غير مرتبطين وفقاً لقوي السوق وظروف التعامل .

• في حالة البيع بالمقايضة تكون قيمة السلعة المتخذة أساساً لربط الضريبة هي سعرها وفقاً لقوي السوق وظروف التعامل .

• تتحدد القيمة الواجب الإقرار عنها بالنسبة للسلع أو الخدمات المستخدمة في أغراض خاصة على أساس إجمالي التكلفة ، وتحدد هذه القيمة بالنسبة إلى السلع أو الخدمات للاستهلاك الشخصي بالسعر وفقاً لقوي السوق وظروف التعامل .

• تتضمن القيمة بالنسبة لمبيعات التقسيط المتخذة أساساً لربط الضريبة فوائد البيع بالتقسيط فيما يزيد على سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في تاريخ البيع ، وتحدد اللائحة التنفيذية قواعد وإجراءات البيع بالتقسيط .

• مع مراعاة حكم البند (٨) من هذه المادة تقدر قيمة من الخارج في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بالقيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية بما فيها الخدمات المرتبطة بالسلعة المستوردة مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة ، على ألا تقل القيمة الواجب الإقرار عنها عند بيعها في السوق المحلي عن القيمة المتخذة أساساً لربط الضريبة عند الإفراج الجمركي ما لم تكن هناك أسباب تجارية تبرر القيمة المخفضة، وتحدد اللائحة التنفيذية الأسباب التي تعد تجارية.

• يكون وعاء الضريبة للسلع والخدمات المستوردة من المناطق والمدن الحرة كامل قيمة السلعة شاملاً قيمة المكونات الأجنبية والمحلية والضريبة الجمركية المحصلة عليها وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة .

- تكون القيمة التي تتخذ أساساً لربط الضريبة على بيع المشغولات البلاتينية والذهبية والفضية والأحجار الكريمة بقيمة التشغيل (المصنعية) ويكون وعاء الضريبة عند الإفراج الجمركي على المشغولات المستوردة هو قيمة المصنعية التي تحددها مصلحة الجمارك مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة ، وتحدد اللائحة التنفيذية ما يعتبر من الأحجار الكريمة وقواعد حساب قيمة التشغيل (المصنعية) .

- تكون القيمة التي تتخذ أساساً لربط الضريبة بالنسبة لمبيعات السلع والخدمات الواردة بالجدول المرافق لهذا القانون على النحو الآتي :

أولاً : بالنسبة لمبيعات السلع والخدمات المحلية :

القيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها بأية صورة من صور أداء الثمن وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر مضافاً إليها ضريبة الجدول .

ثانياً : بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة :

- السلع المستوردة : القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة ، وضريبة الجدول .

- الخدمات المستوردة : القيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها بأية صورة من صور أداء الثمن وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر مضافاً إليها ضريبة الجدول .

- تكون القيمة التي تتخذ أساساً لربط الضريبة على السلع الجديدة التي يشتريها المكلف ثم يقوم ببيعها بعد استعمالها محلياً لمدة لا تقل عن سنتين بواقع (٣٠%) من القيمة البيعية، مع عدم إعمال أحكام الخصم المنصوص عليها في المادة (٢٢) من هذا القانون عند البيع .

- للوزير بالاتفاق مع الوزير المختص أن يصدر قوائم بقيم بعض السلع أو الخدمات أو وضع أسس محاسبية تتخذ أساساً لربط الضريبة .

إضافة قيمة الضريبة:

تضاف قيمة الضريبة إلى سعر السلع أو الخدمات بما في ذلك السلع والخدمات المسعرة جبرياً والمحددة الربح .

وتعدل أسعار العقود المبرمة بين مكلفين أو بين أطراف أحدها مكلف والسارية وقت فرض الضريبة وضريبة الجدول أو عند تعديل فئاتها بذات قيمة عبء الضريبة أو تعديلها ، وتحدد اللائحة التنفيذية قواعد تطبيق الفقرة الثانية من هذه المادة .

المبحث الثالث

الفواتير والإقرارات والإخطارات والدفاتر والسجلات

الالتزام بتحرير الفاتورة الضريبية:

يلتزم المسجل بأن يحرر فاتورة ضريبية عند بيع السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة، على أن تتضمن اسم المشتري ورقم تسجيله إن كان مسجلاً، وتحدد اللائحة التنفيذية البيانات التي تتضمنها الفواتير والإقرارات التي تكفل انتظامها وتيسير مراقبتها، ومراجعتها.

وللوزير وضع نظم مبسطة لأغراض ربط الضريبة وضريبة الجداول للمنشآت التي يتعذر عليها إصدار فواتير ضريبية عند كل عملية بيع .

كما يجوز للوزير أو من يفوضه في بعض الحالات إلزام المسجل عدم إصدار أية فواتير عن سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة وضريبة الجداول مالم تكن الفواتير معتمدة من المصلحة .

الالتزام بإمساك الدفاتر والسجلات:

يلتزم المسجل بإمساك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يدوياً أو إلكترونياً يسجل فيها أولاً بأول العمليات التي يقوم بها ، ويجب أن يحتفظ بهذه السجلات والدفاتر والمستندات بما فيها صور الفواتير لمدة خمس سنوات تالية لانتهاى السنة المالية التي أجرى فيها القيد بهذه السجلات والدفاتر.

وتحدد اللائحة التنفيذية الحدود والقواعد والإجراءات والسجلات والدفاتر التي يلتزم المسجل بإمساكها يدوياً أو إلكترونياً ، والبيانات التي يتعين إثباتها فيها والمستندات التي يجب الاحتفاظ بها.

الالتزام بتقديم الإقرار:

على كل مسجل أن يقدم للمصلحة إقراراً شهرياً عن الضريبة وضريبة الجداول المستحقة أو إحداها بحسب الأحوال وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الشهرين التاليين لانتهاى الفترة الضريبية على أن يقدم إقرار شهر أبريل وتؤدى الضريبة وضريبة الجداول عنه في موعد غايته اليوم الخامس عشر من شهر يونيو . كما يلتزم المسجل بتقديم هذا الإقرار ولو لم يكن قد حقق بيعاً أو أدى خدمات خاضعة للضريبة خلال الفترة الضريبية .

وإذا لم يقدم المسجل الإقرار في الميعاد المنصوص عليه في هذه المادة يكون للمصلحة الحق في تقدير الضريبة عن الفترة الضريبية مع بيان الأسس التي استندت إليها في التقدير، وذلك كله دون الإخلال بالمساءلة الجنائية.

يكون للمصلحة الحق في تقدير الضريبة عن الفترة الضريبية التي لم يقدم المسجل عنها الإقرار مع بيان الأسس التي استندت إليها في التقدير.

(تم إضافة الفقرة الأخيرة بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ المنشور بالجريدة الرسمية- العدد ٣ مكرر(هـ) في ٢٦ يناير ٢٠٢٢م)

حق المصلحة في تعديل الإقرار:

على المصلحة تعديل الإقرار الذى يقدمه المسجل إذا تبين لها أن قيمة الضريبة الواجب الإقرار عنها تختلف عما ورد بهذا الإقرار عن أية فترة ضريبية ، وذلك خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية وفقاً لحكم المادة (١٤) من هذا القانون .

وإذا قامت المصلحة بتعديل الإقرار بعد مضي السنوات الثلاث الأولى من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديمه لا يجوز لها حساب الضريبة الإضافية عن الفترة التالية لانتهاء مدة السنوات الثلاث المشار إليها وحتى تاريخ إخطار المسجل بهذا التعديل .

وتخطر المصلحة المسجل بالتعديل والأسس التي استندت عليها على النموذج المعد لهذا الغرض بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأية وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني أو بأية وسيلة كتابية يتحقق بها العلم اليقيني .

ولصاحب الشأن في جميع الأحوال ، الطعن في تقدير المصلحة وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في هذا القانون .

المبحث الرابع التسجيل

حد التسجيل:

على كل شخص طبيعي أو اعتباري يبيع سلعة أو يؤدي خدمة خاضعة للضريبة بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال الاثني عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون مبلغ خمسمائة ألف جنيه ، أن يتقدم إلى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بلوغ رقم مبيعاته حد التسجيل ، وأما من تبلغ قيمة مبيعاته هذا المبلغ بعد تاريخ العمل بهذا القانون في أية سنة مالية أو جزء منها فعليه أن يتقدم للمصلحة لتسجيل اسمه على النحو المشار إليه ، ولا يسرى الالتزام بالتسجيل على الشخص الطبيعي الذي لا يباشر نشاط بيع سلعة أو أداء خدمة إذا بلغت مبيعاته الحد المشار إليه .

وعلى كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بقصد الإتجار أو مصدر أو وكيل توزيع أن يسجل نفسه لدى المصلحة مهما كان حجم معاملاته. ويتعين على المصلحة إخطار المكلف بالتسجيل خلال الأربعة عشر يوماً التالية لتاريخ طلب التسجيل، وتسرى عليه أحكام هذا القانون من تاريخ التسجيل. وفي حالة عدم تقدم المكلف للمصلحة للتسجيل يعد مسجلاً بحكم القانون، وتسرى عليه أحكامه من تاريخ بلوغ قيمة مبيعاته من السلع أو الخدمات حد التسجيل ، مع عدم الإخلال بأحكام المادة (٦٨) من هذا القانون. ويجوز بقرار من الوزير تعديل حد التسجيل المشار إليه .

الالتزام بتعيين ممثل أو وكيل للمكلف:

على كل شخص غير مقيم وغير مسجل بالمصلحة ، يقوم ببيع سلع أو أداء خدمات خاضعة للضريبة لشخص غير مسجل داخل البلاد ولا يمارس نشاطاً من خلال منشأة دائمة في مصر ، التقدم بطلب للتسجيل بموجب نظام تسجيل الموردين المبسط الذي تحدده اللائحة التنفيذية.

ويجب على الأشخاص الاعتباريين الذين لا يبيعون سلعاً أو لا يقدمون خدمات خاضعة للضريبة ولكنهم يخضعون للالتزام بحساب الضريبة على الخدمات المستوردة وفقاً للفقرة الثانية من المادة (٣٢) من هذا القانون التقدم بطلب للمصلحة من أجل التسجيل لأغراض نظام التكاليف العكسي.

وتسري أحكام هذه المادة خلال مدة ستة أشهر من تاريخ العمل بنظام تسجيل الموردين المبسط المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة وبسري على السلع خلال مدة لا تتجاوز عامين من تاريخ العمل بهذا النظام.

التسجيل الاختياري:

يجوز للشخص الطبيعي أو المعنوي الذي لم يبلغ حد التسجيل أن يتقدم إلى المصلحة لتسجيل اسمه وبياناته طبقاً للشروط والأوضاع والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية ، ويعتبر في حالة التسجيل من المكلفين المخاطبين بأحكام هذا القانون .

قيد طلبات التسجيل:

تمسك المصلحة سجلاً تقيد به بيانات طلبات التسجيل بعد مراجعتها والتحقق من صحتها وتسلم لكل مسجل شهادة بذلك .
وتحدد اللائحة التنفيذية الاشتراطات والقواعد والإجراءات الخاصة بشهادات التسجيل والبيانات التي تتضمنها .

إخطار المصلحة بتغيير البيانات:

يلتزم كل مسجل بإخطار المصلحة كتابة بأية تغييرات تحدث على البيانات السابق تقديمها بطلب التسجيل وذلك خلال واحد وعشرون يوماً من حدوث تلك التغييرات .

إلغاء التسجيل:

يجوز لرئيس المصلحة أن يلغى التسجيل في الحالات وبالشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية .

المبحث الخامس خصم الضريبة و الإعفاء منها و ردها

خصم الضريبة:

للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته بما فيها الضريبة السابق تحميلها على السلع والخدمات المباعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقاً للحدود والشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية .

ويسرى حكم الفقرة الأولى من هذه المادة على :

١ . مبيعات السلع والخدمات الموردة إلى الجهات المشار إليها في المادة الثامنة من مواد الإصدار والمادة (٢٣) من هذا القانون .

٢ . مبيعات السلع والخدمات الممولة بمنح صدر قانون بإعفائها من الضريبة . ويكون الخصم في حدود المستحق من الضريبة ، ويرحل ما لم يتم خصمه إلى الفترات الضريبية التالية حتى يتم الخصم بالكامل .

ولا يسرى الخصم المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة على ما يأتي :-

- ضريبة الجدول ، سواء على سلع أو خدمات خاضعة بذاتها أم كمدخلات في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة ، وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا القانون .

- ضريبة المدخلات المدرجة ضمن التكلفة .

- السلع والخدمات المعفاة .

- حالات تسجيل الموردين المبسط الواردة في الفقرة الأولى من المادة (١٧) من هذا القانون.

(هذه المادة مستبدلة بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ المنشورة بالجريدة الرسمية- العدد ٣ مكرر(هـ) في ٢٦ يناير ٢٠٢٢) .

الإعفاءات الدبلوماسية:

يعفي من الضريبة وبشرط المعاملة بالمثل وفي حدود هذه المعاملة ووفقاً لبيانات وزارة الخارجية :

- ما يشتري أو يستورد للاستعمال الشخصي لأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي الأجانب العاملين غير الفخريين المعيّنين في الجداول التي تصدرها وزارة الخارجية ، وكذلك ما يشتري أو يستورد للاستعمال الشخصي لأزواجهم وأولادهم القصر.

- ما يشتري أو يستورد للسفارات والمفوضيات والقنصليات غير الفخرية للاستعمال الرسمي عدا المواد الغذائية والمشروبات الروحية والأدخنة. ويحدد عدد السيارات التي يتناولها الإعفاء طبقاً للبنيين ١ ، ٢ بسيارة واحدة للاستعمال الشخصي وخمس سيارات للاستعمال الرسمي للسفارة أو المفوضية

وسيارتين للاستعمال الرسمي للقنصلية ، ويجوز للوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية زيادة هذا العدد.

- ما يستورد للاستعمال الشخصي بشرط المعاينة من أمتعة شخصية وأثاث وأدوات منزلية وكذلك سيارة واحدة مستعملة لكل موظف أجنبي من العاملين في البعثات الدبلوماسية أو القنصلية الذين لا يستفيدون من الإعفاء المقرر في البند (١) من هذه الفقرة بشرط أن يتم الورود خلال ستة أشهر من وصول المستفيد من الإعفاء ، ويجوز للوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية مد هذا الأجل.
- وتمنح الإعفاءات المشار إليها في هذه المادة بعد اعتماد طلبات الإعفاء من رئيس البعثة الدبلوماسية أو القنصلية حسب الأحوال والتصديق على ذلك من وزارة الخارجية.

حظر التصرف في السلع المفعاة:

يحظر التصرف في الأشياء التي أعفيت طبقاً لأحكام المادة (٢٣) من هذا القانون في غير الأغراض التي أعفيت من أجلها خلال السنوات الخمس التالية للإعفاء قبل إخطار المصلحة و سداد الضريبة المستحقة وفقاً لحالة هذه الأشياء وقيمتها وفئة الضريبة السارية في تاريخ السداد ما لم يقض نظام المعاملة بالمثل بغير ذلك. وتحدد اللائحة التنفيذية القواعد والإجراءات المنظمة لذلك.

إعفاءات بقصد المجاملة:

يجوز بقرار من الوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية إعفاء ما يستورد للاستعمال الشخصي لبعض ذوى المكانة من الأجانب بقصد المجاملة الدولية.

إعفاءات أخرى:

يعفي من الضريبة في الحدود وبالشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية ما يأتي :

- العينات التي تستهلك في أغراض التحليل بالمعامل الحكومية.
 - الأشياء والمتعلقات الشخصية المجردة من أية صفة تجارية كالنياشين والميداليات والجوائز الرياضية والعلمية .
 - المهمات التي ترد من الخارج دون قيمة بدل تالف أو ناقص عن رسائل سبق توريدها أو رفض قبولها وحصلت الضريبة عليها كاملة في حينها ، بشرط أن تتحقق مصلحة الجمارك من ذلك .
 - الأمتعة الشخصية الخاصة بالقادمين من الخارج .
 - الأشياء التي تم سداد الضريبة عليها وصدرت للخارج ثم أعيد استيرادها بذاتها بشرط أن تتحقق مصلحة الجمارك من ذلك.
- ويجوز بقرار من الوزير بالاتفاق مع الوزير المختص إعفاء بعض السلع والخدمات من الضريبة في الحالتين الآتيتين :
- الهبات والتبرعات والهدايا للجهاز الإداري للدولة أو وحدات الإدارة المحلية أو الهيئات العامة.

- ما يستورد للأغراض العلمية أو التعليمية أو الثقافية بواسطة المعاهد العلمية والتعليمية ومعاهد البحث العلمي.
- (هذه المادة مستبدله بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ المنشورة بالجريدة الرسمية- العدد ٣ مكرر(هـ) في ٢٦ يناير ٢٠٢٢) .

اعفاء السلع اللازمة للدفاع والأمن القومي:

تعفي من الضريبة كافة السلع والمعدات والأجهزة والخدمات المعنية في هذا القانون اللازمة لأغراض التسليح للدفاع والأمن القومي وكذلك الخامات ومستلزمات الإنتاج والأجزاء الداخلة في تصنيعها.

كما يعلق أداء الضريبة المستحقة على الآلات والمعدات الواردة من الخارج أو المشتراة من السوق المحلية للمصانع والوحدات الإنتاجية لاستخدامها في الانتاج الصناعي، وذلك لمدة سنة من تاريخ الإفراج عنها أو الشراء من السوق المحلية بحسب الأحوال، ويجوز لأسباب مبررة تقبلها المصلحة استخدام هذه الآلات والمعدات في الانتاج الصناعي خلال هذه المدة أعفيت من الضريبة المشار إليها، وفي هذه الحالة يحظر التصرف فيها في غير الأغراض التي أعفيت من أجلها خلال السنوات الخمس التالية للإعفاء قبل إخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة وفقاً لحالتها وقيمتها وفئة الضريبة السارية في تاريخ السداد.

وإذا انقضت المدة المشار إليها في الفقرة الأولى من هذه المادة دون استخدام هذه الآلات والمعدات في الانتاج الصناعي أصبحت الضريبة ولضريبة الإضافية واجبة الأداء من تاريخ الإفراج الجمركي عن الآلات والمعدات أو شرائها من السوق المحلية، بحسب الأحوال، وحتى السداد.

وتحدد اللائحة التنفيذية القواعد والإجراءات المنظمة لذلك.

- (هذه الفقرة الأخيرة أضيفت برقم (٢٨ مكرر) بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ المنشورة بالجريدة الرسمية- العدد ٣ مكرر(هـ) في ٢٦ يناير ٢٠٢٢) .
- مع مراعاة حكم المادة الثامنة من قانون الإصدار لا تسرى الإعفاءات الضريبية المنصوص عليها في القوانين والقرارات الأخرى على هذه الضريبة ما لم ينص على الإعفاء منها صراحة.

رد الضريبة:

ترد الضريبة طبقاً للشروط والإجراءات وفي الحدود التي تبينها اللائحة التنفيذية، خلال خمسة وأربعين من تاريخ تقديم الطلب مؤيداً بالمستندات في الحالات الآتية :

- الضريبة السابق سدادها أو تحميلها على السلع والخدمات التي يتم تصديرها، سواء صدرت بحالتها أو أدخلت في سلع أو خدمات أخرى ، بما لا يجاوز الرصيد الدائن للسلع والخدمات التي يسري بشأنها الخصم الضريبي، بشرط توريد قيمة الصادرات إلى أحد البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي وفقاً للضوابط التي يحددها، أو وفقاً لأي من طرق السداد أو التسويات الأخرى التي

تحددها اللائحة التنفيذية وذلك كله بشرط ألا تقل قيمة الصادرات عن قيمة مدخلاتها .

- الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ .
 - الرصيد الدائن الذي مر عليه أكثر من ست فترات ضريبية متتالية .
 - الضريبة السابق سدادها على الأتوبيسات و سيارات الركوب، إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة .
 - الضريبة التي يتحملها شخص غير مقيم مسجل بموجب نظام تسجيل الموردين المبسط لأغراض تأدية نشاطه داخل البلاد.
- وفي جميع الأحوال يجب أن يكون من بين المستندات الدالة على أحقية المكلف في خصم الضريبة أو ردها شهادة موقعة من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين تفيد ذلك ما لم يكن سداد الضريبة مثبتاً بالنظام الإلكتروني بالمصلحة.
- ويحق لمغادري البلاد من الزائرين الأجانب لمصر لمدة لا تزيد على ثلاثة أشهر استرداد الضريبة السابق سدادها للبائع المسجل عن مشترياته لسلع خاضعة للضريبة بشرط ألا تقل قيمة مشترياته بالفاتورة الواحدة عن ألف وخمسمائة جنيه وعلى أن يتم خروج مشترياته من البلاد بصحبته أو بأي وسيلة أخرى، وتحدد اللائحة التنفيذية ضوابط تطبيق هذه المادة.
- (هذه المادة مستبدله بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ المنشورة بالجريدة الرسمية- العدد ٣ مكرر(هـ) في ٢٦ يناير ٢٠٢٢) .

المبحث السادس تحصيل الضريبة

أداء الضريبة :

تلتزم الوزارات والمصالح والجهات الحكومية ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بتوريد ضريبة الجداول المستحقة عليها للمصلحة مباشرة، وذلك خلال عشرة أيام من تاريخ استحقاقها، كما تلتزم هذه الجهات بتوريد نسبة (٢٠%) من قيمة الضريبة على القيمة المضافة المستحقة عليها للمصلحة مباشرة خلال المدة المشار إليها، وذلك تحت حساب الضريبة ، وفي هذه الحالة لا يجوز للمصلحة مطالبة المكلف بتحصيل ما تم توريده، وذلك كله طبقاً لما تبينه اللائحة التنفيذية.

وتؤدى الضريبة على السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك وفقاً للإجراءات المقررة لسداد الضريبة الجمركية ، ولا يجوز الإفراج النهائي عن هذه السلع قبل سداد الضريبة المستحقة بالكامل، ما لم يثبت أن المسجل غير المقيم قام بتحصيل الضريبة عن السلعة المستوردة التي يتم الإفراج عنها من الجمارك.

ومع عدم الإخلال بحكم المادة (٢٨ مكرراً) من هذا القانون، يجوز لرئيس المصلحة أو من يفوضه الإفراج المؤقت لمدة ثلاثة أشهر عن الرسائل الواردة للعملية الإنتاجية أو ممارسة النشاط، وذلك وفقاً للضمانات التي تراها مصلحة الجمارك مناسبة لحين موافاة صاحب الشأن المصلحة بالمستندات اللازمة لبحث مدى التمتع بالإعفاء خلال المدة المذكورة أو سداد الضريبة المستحقة وكذا الضريبة الإضافية التي تحسب اعتباراً من تاريخ الإفراج عن هذه الرسائل.

(هذه المادة مستبدله بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ المنشورة بالجريدة الرسمية- العدد ٣ مكرر(هـ) في ٢٦ يناير ٢٠٢٢) .

أداء الضريبة بالنسبة لغير المسجل:

إذا قام شخص غير مقيم وغير مسجل بالمصلحة ببيع خدمة داخل البلاد لمسجل غير لازمة لمزاولة نشاطه أو لجهة حكومية أو هيئة عامة أو اقتصادية أو أية جهة أخرى ، يلتزم المستفيد من الخدمة بحساب الضريبة المستحقة عليها وسدادها للمصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البيع ما لم يكن الشخص غير المقيم مسجلاً بموجب نظام تسجيل الموردين المبسط.

ويجب على الأشخاص الاعتباريين الذين يخضعون لنظام التكاليف العكسي الوارد بالفقرة الثانية من المادة (١٧) من هذا القانون ويقومون باستيراد الخدمات حساب الضريبة المستحقة على تلك الخدمات وسدادها للمصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ توريد الخدمة ما لم يكن الشخص غير المقيم وغير المسجل والذي يقوم بتقديم الخدمة مسجلاً بموجب نظام تسجيل الموردين المبسط.

(هذه المادة مستبدله بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ المنشورة بالجريدة الرسمية- العدد ٣ مكرر(هـ) في ٢٦ يناير ٢٠٢٢) .
الواقعة المنشئة للضريبة:

يعتبر إصدار الفاتورة من مؤدى الخدمة هو الواقعة المنشئة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون بالنسبة للخدمات ذات الطبيعة المستمرة، وتحدد اللائحة التنفيذية ماهية هذه الخدمات .

يتبع في تحصيل الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة بمقتضى هذا القانون أحكام القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ في شأن الحجز الإداري والأحكام والإجراءات المنصوص عليها في هذا القانون.

وتسرى أحكام الفقرة الأولى من هذه المادة على الشركات والمنشآت ، أياً كان النظام القانوني المنشأة وفقاً له .

المقاصة في أداء الضريبة:

تقع المقاصة بقوة القانون بين ما هو مستحق للمسجل لدى المصلحة وما يكون مستحقاً عليه وواجب الأداء بموجب أي قانون ضريبي تطبقه المصلحة أو أي من المصالح الإيرادية التابعة لوزارة المالية .

الفصل الثالث

ضريبة الجدول

الضريبة على سلع الجدول المرفق بالقانون:

تقرض ضريبة الجدول على بيع أو أداء أو استيراد السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق، ويكون سعر ضريبة الجدول وفقا للنسب أو القيم المحددة قرين السلع والخدمات المنصوص عليها فيه، وذلك بالإضافة للضريبة المنصوص عليها في المادة (٢) من هذا القانون.

ويكون سعر ضريبة الجدول (صفر) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها، وذلك طبقا للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية.

ولا تقرض ضريبة الجدول مرة أخرى إلا إذا حدث تغيير في حالة السلعة، ولا يعد تغييراً في حالة السلعة عملية التعبئة أو إعادة التعبئة أو التكرير أو التنقية أو الطحن، مع عدم الإخلال باستحقاق الضريبة على السلع والخدمات الواردة بالجدول المرافق، وذلك كله ما لم ينص في الجدول على خلاف ذلك.

تسوية الضريبة السابق سدادها:

للمسجل الحق في تسوية الضريبة السابق سدادها على أجزاء الآلات والمعدات وقطع الغيار المستخدمة في إنتاج سلع وخدمات خاضعة لضريبة الجدول فقط من قيمة ضريبة الجدول في حدود المستحق منها حتي يتم استنفادها.

وللمسجل الحق في تسوية ضريبة الجدول السابق سدادها على مردودات مبيعاته من ضريبة الجدول المستحقة وفقا للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية.

الواقعة المنشئة لضريبة سلع الجدول:

تستحق ضريبة الجدول على السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق لمرة واحدة عند تحقق واقعة بيعها أو أدائها لأول مرة أو استيرادها ، وذلك دون الإخلال باستحقاق الضريبة المنصوص عليها في الباب الثاني من هذا القانون . ويسري حكم الفقرة الأولى من هذه المادة على السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق عند التصرف فيها في صورة سلع وخدمات مجانية أو عروض ترويجية، وتتحدد القيمة في هذه الحالة وفقا لقوي السوق وظروف التعامل وتبين اللائحة التنفيذية ماهية العروض الترويجية .

القيمة الواجب الإقرار عنها:

تكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ اساسا لربط ضريبة الجدول بالنسبة للسلع او الخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق على النحو الآتي :

(أ) بالنسبة للسلع والخدمات المحلية :

القيمة المدفوعة فعلا او الواجب دفعها بأية صورة من صور اداء الثمن وفقا للمجريات الطبيعية للأمور .

(ب) بالنسبة للسلع أو الخدمات المستوردة :
القيمة التي تتخذ أساسا لربط الضريبة الجمركية مضافا اليها الضريبة الجمركية
وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة .
وذلك كله مالم ينص في الجدول المرافق على خلاف ذلك .

الالتزام بتقديم بيان بالرصيد من السلع والخدمات:
في حالة إخضاع سلعة أو خدمة لضريبة الجدول أو زيادة الفئة المفروضة عليها ،
يلتزم المستوردون وتجار الجملة ونصف الجملة والتجزئة والموزعون بتقديم بيان الى
المصلحة بالرصيد الموجود لديهم من هذه السلع او الخدمات في اليوم السابق لسريان
ضريبة الجدول الجديدة او المزیدة . ويكون تقديم هذا البيان خلال خمسة عشر يوما من
هذا التاريخ ، وتستحق ضريبة الجدول الجديدة او المزیدة في تاريخ تقديم هذا البيان ،
ويجب أداء ضريبة الجدول المستحقة على هذه السلع والخدمات خلال المدة التي
يحددها رئيس المصلحة على ألا تتجاوز ستة اشهر من تاريخ استحقاقها .
التسجيل لدى المصلحة:

على كل منتج أو مؤدي أو مستورد لسلعة أو لخدمة من السلع أو الخدمات
المنصوص عليها بالجدول المرافق لهذا القانون أن يسجل نفسه لدى المصلحة مهما
كان حجم مبيعاته أو إنتاجه طبقا للقواعد والاحكام التي تحددها اللائحة التنفيذية .
الحصول على الترخيص بالإنتاج:

لا يجوز إنشاء أو تشغيل أي مصنع أو معمل لإنتاج أية سلعة أو تأدية أية خدمة
من السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون ، الا بعد
الحصول على ترخيص بذلك من الجهة الادارية المختصة طبقا للشروط والاولاوضاع
التي يقررها الوزير المختص بالاتفاق مع الوزير .

وعلى كل منتج لسلعة أو مؤدي لخدمة من هذه السلع أو الخدمات إخطار المصلحة
بتوقف العمل بالمصنع أو المعمل أو المقر الذي يتم من خلاله ممارسة النشاط لأي
سبب كان ، سواء توقف كلي أو جزئي ، وعليه كذلك إخطار المصلحة فور انتهاء فترة
التوقف ، وذلك كله على النحو الذي يصدر به قرار من رئيس المصلحة .
تسري احكام هذا القانون على السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول
المرافق ، وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا الباب والجدول المرافق .

الفصل الرابع

الأحكام العامة والرقابة وإجراءات الطعن

ويتضح ذلك من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول : أحكام عامة

حظر استعمال السلع المعفاة في أغراض أخرى:

مع عدم الإخلال بما ورد في شأنه نص خاص في هذا القانون ، يحظر التصرف في أي من السلع المعفاة من الضريبة وضريبة الجداول أو استعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من أجله خلال السنوات الخمس التالية للإعفاء إلا بعد إخطار المصلحة وسداد الضرائب المستحقة وفقاً لقيمتها وفئة الضريبة السارية في تاريخ التصرف . ويسري الحظر المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة على الآلات والمعدات السابق رد الضريبة عليها وفقاً لأحكام البند (٤) من المادة (٣٠) من هذا القانون . وفي جميع الأحوال، يجب ألا تتجاوز قيمة الضريبة المستحقة قيمة الضريبة السابق الإعفاء منها أو ردها .

الاستعانة بالخبراء لتحليل العينات:

للمصلحة عند الاقتضاء أخذ عينات من بعض السلع للتحليل وأن تستعين بمن تراه من الخبراء .

ولصاحب الشأن أن يطلب إعادة التحليل على حسابه ، ويصدر قرار من الوزير يحدد فيه طرق وإجراءات أخذ العينات .

تحصيل قيمة المطبوعات:

تحدد اللائحة التنفيذية المبالغ التي تحصلها المصلحة ثمناً للمطبوعات وطوابع البندول والعلامات المميزة أو مقابل وضع أختام أو مصاريق التحليل أو مقابل الخدمات التي يقوم بها موظفو المصلحة وكذلك أجور العمل الذي يقومون به لحساب ذوى الشأن في غير أوقات العمل الرسمية . ولا تدخل هذه المبالغ في نطاق الإعفاء أو رد الضريبة أو ضريبة الجداول المشار إليهما في هذا القانون .

حق التصرف في السلع المضبوطة والمهربة:

دون الإخلال بأحكام قانون الجمارك ، للمصلحة حق التصرف في المضبوطات وأدوات التهريب ووسائل النقل التي يحكم بمصادرتها ، وذلك وفقاً للقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية .

ويجوز للمصلحة بأمر قضائي أن تتصرف قبل صدور الحكم في المضبوطات القابلة للتلف أو النقصان أو الفقد كما يكون لها الحق في إعدام السلع المحظور تداولها أو الضارة بالصحة العامة أو التي يخشى من طرحها للبيع على أمن وسلامة المواطنين وذلك بعد استطلاع رأي الجهات الفنية المختصة .

عدم تقدير الضريبة دون وجود مستندات:

في جميع الأحوال لا يجوز للمصلحة إجراء تقدير الضريبة أو ضريبة

الجدول أو تعديل الإقرار المقدم من المسجل إلا بناء على بيانات أو مستندات متاحة لديها وخلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية ، وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان المسجل متهرباً من أداء الضريبة .

وتنقطع المدة بأي سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليها في القانون المدني أو بالإخطار بربط الضريبة أو التنبيه على المسجل بأدائها أو بالإحالة إلى لجان الطعن. تسري بالنسبة للسلع المستوردة الخاضعة للضريبة والتي لم يتم الإفراج عنها من الجمارك أحكام المخالفات والتهرب المنصوص عليها في قانون الجمارك

إسقاط الديون: يجوز إسقاط الديون المستحقة للمصلحة على المسجل وذلك في الأحوال التالية :

- إذا قضى نهائياً بإفلاسه وأُفقلت التفليسة.
 - إذا غادر البلاد لمدة عشر سنوات بغير أن يترك أموالاً.
 - إذا ثبت عدم وجود مال كافٍ يمكن التنفيذ عليه لدى المدين .
 - إذا توفي عن غير تركة .
- وتختص بالإسقاط لجان يصدر بتشكيلها قرار من الوزير أو من يفوضه وتعتمد توصياتها بقرار من رئيس المصلحة ويجوز سحب قرار الإسقاط إذا تبين أنه قام على سبب غير صحيح .

وتحدد اللائحة التنفيذية قواعد تشكيل هذه اللجان .
يؤدي المكلف للمصلحة مبلغاً يعادل (١%) من قيمة الضريبة وضريبة الجدول المستحقة بما لا يقل عن ألف جنيه ولا يزيد عن عشرة آلاف جنيه وذلك بالإضافة إلى الضريبة وضريبة الجدول والضريبة الإضافية المستحقة إذا خالف الأحكام والإجراءات أو النظم المنصوص عليها في هذا القانون دون أن تكون المخالفة عملاً من أعمال التهرب المنصوص عليها فيه.

وتعد مخالفة لأحكام القانون الحالات الآتية:

- ظهر عجز أو زيادة في السلع المودعة في المناطق والأسواق الحرة بالمخالفة لأحكام قانون الجمارك.
- عدم إخطار المصلحة بالتغيرات التي حدثت على البيانات الواردة بطلب التسجيل خلال الموعد المحدد.
- مخالفة الأحكام أو الإجراءات أو النظم المنصوص عليها في هذا القانون. ويضاعف مبلغ المخالفة في حالة ارتكاب أي من الأفعال المشار إليها خلال ثلاث سنوات.

(هذه الفقرة الأخيرة أضيفت برقم (٥٠ مكرر) بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ المنشورة بالجريدة الرسمية- العدد ٣ مكرر(هـ) في ٢٦ يناير ٢٠٢٢) .

امتياز دين الضريبة : يكون للضريبة وضريبة الجدول والضريبة الإضافية وغيرها من المبالغ الأخرى المستحقة للمصلحة بمقتضى هذا القانون امتياز على جميع أموال المدينين بها أو المكلفين بتحصيلها وتوريدها إلى المصلحة بحكم القانون وذلك بالأولوية على كافة الديون الأخرى عدا المصاريف القضائية .

المبحث الثاني : الرقابة

الرقابة على الدفاتر والسجلات:

تحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون نظم الرقابة اللازمة علي دفاتر ومستندات المسجلين، ونظم الحسابات الآلية وأجهزة البيع الإلكتروني التي يستخدمها المسجلون في مباشرة نشاط بيع سلعة أو أداء أو استيراد خدمة خاضعة للضريبة أو ضريبة الجدول ، بهدف التحقق من التزام المسجل بحسابهما وفقا لأحكام هذا القانون . وللوزير أو من يفوضه تقرير الأحكام والقواعد الإجرائية اللازمة لتطبيق أحكام هذا القانون بما يتماشى وطبيعة نشاط بعض المسجلين .

استخدام الوسائل الإلكترونية:

للوزير وضع نظام أو أكثر يمكن المصلحة من الحصول إلكترونيا علي الاقرارات الضريبية وصور أو بيانات الفواتير الضريبية المصدرة من المسجل أو إليه ، وعلي المسجل الالتزام بإخطار المصلحة بصور الفواتير أو بياناتها وقسائم تحصيل ماكينات تسجيل النقدية وفقا لهذا النظام عند طلبها . كما يجوز للوزير أو من يفوضه إلزام المنشآت أو بعضها استخدام ماكينات تسجيل المتحصلات النقدية التي توضح قيمة المبيعات أو التوريدات والضريبة المستحقة عليها .

عدم الاعتداد بالمعاملات التي تهدف لتجنب الضريبة:

لا يعتد بأية معاملة يكون الغرض الرئيسي من إتمامها أو أحد أغراضها الرئيسية تجنب الالتزام بالضريبة أو ضريبة الجدول أو تأجيله أو تخفيض عبء الضريبة ويعتبر في تطبيق هذه المادة تجنباً للضريبة :

● التصرفات التي تتم بين الأشخاص المرتبطين في بيع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة وضريبة الجدول ويكون الهدف منها عدم بلوغ أحدهم أو جميعهم حد التسجيل المقرر قانونا.

● إنشاء شركات أو تقسيمها أو تجزئة المعاملات لأغراض ضريبية .
ويترتب على اعتبار المعاملة تجنباً للضريبة أحقية المصلحة في إلزام المكلف بالتسجيل أو أداء الضريبة على أساس القيمة الحقيقية وفقا لظروف السوق وقوى التعامل .
وذلك كله دون الإخلال بحق المكلف في إثبات أن المعاملة تمت لغير أغراض التجنب الضريبي .

وتشكل لجنة أو أكثر برئاسة رئيس المصلحة أو من يفوضه وعضوية اثنين من العاملين بها بوظيفة مدير عام على الأقل وتختص بنظر حالات التجنب ويكون قرارها ملزما للمأمورية المختصة .

المبحث الثالث : إجراءات الطعن

حجية الإخطار:

يكون للإخطار المرسل بكتاب موصي عليه مصحوبا بعلم الوصول ، أو بأي وسيلة إلكترونية لها الحجية في الإثبات وفقا لقانون التوقيع الإلكتروني الصادر بالقانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ يصدر بتحديد قرار من الوزير ، ذات الأثر المترتب على الإعلان الذي يتم بالطرق القانونية ، بما في ذلك إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز .

ويكون الإخطار صحيحا قانونا سواء تسلمه المسجل من المأمورية المختصة أو من لجنة الطعن المختصة أو تسلمه بمحل المنشأة أو بمحل إقامته المختار.

وفي حالة غلق المنشأة أو غياب المسجل وتعدر إخط هذه الفقرة الأخيرة أضيفت برقم (٢٨ مكرر) بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ المنشورة بالجريدة الرسمية- العدد ٣ مكرر(هـ) في ٢٦ يناير ٢٠٢٢). إره بإحدى الطرق المشار إليها وكذلك في حالة رفض المسجل تسلم الإخطار يثبت ذلك بموجب محضر يحضره أحد موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية ، وينشر ذلك في لوحة المأمورية أو لجنة الطعن المختصة، بحسب الأحوال ، مع لصق صورة منه على مقر المنشأة .

وإذا ارتد الإخطار مؤشرا عليه بما يفيد عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان المسجل ، يتم إعلانه في مواجهة النيابة العامة بعد إجراء التحريات اللازمة ويعتبر النشر على الوجه السابق والإعلان في مواجهة النيابة العامة إجراء قاطعا للتقدم .

ويكون للمسجل في الحالات المنصوص عليها في الفقرتين الثالثة والرابعة من هذه المادة أن يطعن في قرار المصلحة بربط الضريبة أو في قرار لجنة الطعن بحسب الأحوال وذلك خلال ستين يوما من تاريخ توقيع الحجز عليه والا أصبح قرار المصلحة يربط الضريبة أو قرار اللجنة نهائيا “

الإخطار بتعديل أو تقدير الضريبة:

في الحالات التي يتم فيها تعديل أو تقدير الضريبة من المصلحة يتم إخطار المسجل بذلك بخطاب موصي عليه مصحوبا بعلم الوصول أو بأي وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات وفقا لقانون التوقيع الإلكتروني أو بأي وسيلة كتابية يتحقق بها العلم اليقيني بذلك التعديل أو التقدير.

ويكون للمسجل الطعن على ذلك التعديل أو التقدير خلال ثلاثين يوما من تاريخ علمه بهذا التعديل أو التقدير.

ويكون الطعن المقدم من المسجل على تعديل أو تقدير الضريبة بصحيفة من ثلاث صور يودعها المأمورية المختصة وتسلم إحداها للمسجل مؤشرا عليها من المأمورية بتاريخ إيداعها وتثبت المأمورية في دفتر خاص بيانات الطعن وملخصا بأوجه الخلاف التي تتضمنها.

وتقوم المصلحة بالبت في ذلك الطعن بواسطة لجان داخلية يصدر بتشكيلها وتحديد مقارها ونطاق اختصاصها قرار من رئيس المصلحة ، وذلك خلال ستين يوما من تاريخ تقديم الطعن .

فإذا تم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف تصبح الضريبة نهائية. وإذا لم يتم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف تقوم المأمورية بإخطار المسجل بذلك ، وعليها إحالة أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة خلال ثلاثين يوما من تاريخ البت في هذه الأوجه على أن تقوم بإخطار المسجل بالإحالة بكتاب موصي عليه مصحوبا بعلم الوصول فإذا انقضت مدة الثلاثين يوما دون قيام المأمورية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة ، كان للمسجل أن يعرض الأمر كتابة على رئيس هذه اللجنة مباشرة أو بكتاب موصي عليه مصحوبا بعلم الوصول خلال خمسة عشر يوما من تاريخ انتهاء المدة المحددة سالفاً، وعلي رئيس اللجنة خلال خمسة عشر يوما من تاريخ عرض الأمر عليه أو وصول كتاب المسجل إليه أن يحدد جلسة لنظر النزاع ويأمر بضم ملف المسجل .

ويجوز اتخاذ أي من الإجراءات المنصوص عليها في هذه المادة بأي وسيلة إلكترونية يحددها الوزير.

ويعتبر تعديل أو تقدير الضريبة من قبل المصلحة نهائيا إذا لم يقدم الطعن خلال المواعيد المشار إليها .

وتنظم اللائحة التنفيذية قواعد تشكيل اللجان الداخلية وإجراءات العمل فيها وإثبات الإتفاقات التي تتم أمامها .

تشكيل لجان الطعن:

تشكل لجان الطعن بقرار من الوزير أو من يفوضه من رئيس من غير العاملين بالمصلحة ، وعضوية إثنين من موظفي المصلحة يختارهما الوزير أو من يفوضه ، واثنين من ذوي الخبرة ممن ترشحهم نقابة التجاريين من بين المحاسبين المقيدين في جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة.

وللوزير أو من يفوضه تعيين أعضاء احتياطيين لموظفي المصلحة باللجان في المدن التي بها لجنة واحدة ، ويعتبر الأعضاء الأصليون أعضاء احتياطيين بالنسبة إلى اللجان الأخرى في المدن التي بها أكثر من لجنة ، ويكون ندبهم بدلا من الأعضاء الأصليين الذين يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية أو أقدم أعضائها عند غيابه

ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحا إلا إذا حضرها رئيسها وثلاثة من أعضائها على الأقل ، ويتولى أمانة سر اللجنة موظف تندبه المصلحة.

وتكون لجان الطعن دائمة وتابعة مباشرة للوزير، ويصدر قرار منه أو من يفوضه بتحديد موارها، وبيان اختصاصها المكاني ، ومكافآت أعضائها

اختصاصات لجان الطعن:

تختص لجان الطعن بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين المسجلين والمصلحة في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في هذا القانون . وتخطر اللجنة كلاً من المسجل والمصلحة بميعاد جلسة نظر الطعن قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل وذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول ، ولها أن تطلب من كل من المصلحة والمسجل تقديم ما تراه ضرورياً من البيانات والأوراق ، وعلى المسجل الحضور أمام اللجنة بنفسه أو بوكيل عنه ، وإلا فصلت اللجنة في الطعن في ضوء المستندات المقدمة . وتصدر اللجنة قرارها في حدود تقدير المصلحة وطلبات المسجل ، ويعدل ربط الضريبة وفقاً لقرار اللجنة فإذا لم تكن الضريبة قد حصلت فيكون تحصيلها بمقتضى هذا القرار .

سرية جلسات الطعن:

تكون جلسات لجان الطعن سرية ، وتصدر قراراتها مسببة بأغلبية أصوات الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يرجح الجانب الذي منه الرئيس ، ويوقع على القرارات كلاً من الرئيس وأمين السر خلال خمسة عشر يوماً على الأكثر من تاريخ صدورها . وتلتزم اللجنة بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي ، ويعلن كل من المسجل والمصلحة بالقرار الذي تصدره اللجنة بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول ، وتكون الضريبة واجبة الأداء من واقع قرار لجنة الطعن ، ولا يمنع الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة المختصة من تحصيل الضريبة .

الطعن في قرارات اللجان:

لكل من المصلحة والمسجل الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة المختصة خلال ستين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار . يجوز للمحكمة أن تنتظر الدعاوى التي ترفع من المسجل أو عليه في جلسة سرية ، ويكون الحكم فيها دائماً على وجه السرعة . تطبق أحكام وإجراءات التحكيم المنصوص عليها في قانون الجمارك بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة التي تخضع لرقابة مصلحة الجمارك .

المبحث الرابع موظفو المصلحة وواجباتهم

صفة الضبطية القضائية:

لموظفي المصلحة الذين يصدر بتحديد وظائفهم قرار من وزير العدل بالاتفاق مع الوزير صفة مأموري الضبط القضائي فيما يتعلق بتطبيق احكام هذا القانون والقرارات المنفذة له .

ولهم في سبيل ذلك بإذن كتابي من رئيس المصلحة أو من ينييه ، معاينة المعامل والمصانع والمخازن والمحال والمنشآت وغيرها مما يباشر نشاطاً في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة ، ويجوز في حالات الضبط الإستعانة برجال السلطات الاخرى إذا تطلب الأمر ذلك .

الحق في الاطلاع على الأوراق والمستندات:

لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية ، الحق في الاطلاع على الأوراق والمستندات والدفاتر والسجلات والفواتير والوثائق أياً كان نوعها المتعلقة بتطبيق احكام هذا القانون وضبطها عند توافر دلائل على وجود مخالفة لأحكامه .

ولهم بإذن كتابي من رئيس المصلحة أو من ينييه اخذ عينات محددة من السلع للتحليل أو الفحص .

ويلتزم كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في تقدير أو ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون أو في الفصل فيما يتعلق بها من منازعات بمراعاة سرية المهنة .

ولا يجوز لأي من العاملين بالمصلحة ممن لا يتصل عملهم بتقدير أو ربط أو تحصيل الضريبة اعطاء أي بيانات أو اطلاع الغير على أية ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا في الأحوال المصرح بها قانوناً .

ولا يجوز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناءً على طلب كتابي من المسجل أو بناءً على نص في أي قانون آخر .

ولا يعتبر إفشاء للسرية إعطاء بيانات للخلف المشار اليه في المادة (٨) من هذا القانون أو تبادل المعلومات والبيانات بين المصالح الايرادية التابعة لوزارة المالية وفقاً للتنظيم الذي يصدر به قراراً من الوزير .

في غير حالات التلبس بالجريمة ، لا يجوز إتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق في الجرائم التي تقع من موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية أثناء تأدية عملهم أو بسببه إلا بناءً على طلب كتابي من الوزير أو من يفوضه .

وفي جميع الأحوال لا يجوز رفع الدعوى الجنائية عليهم إلا بعد الحصول على هذا الطلب .

الفصل الخامس الجرائم والعقوبات

الغرامة:

يعاقب بغرامة لا تقل عن خمسمائة جنيه ولا تجاوز خمسة آلاف جنيه فضلا عن الضريبة وضريبة الجدول والضريبة الإضافية المستحقة كل من خالف الأحكام والإجراءات أو النظم المنصوص عليها في هذا القانون ولائحته التنفيذية دون أن يكون عملا من أعمال التهرب المنصوص عليها فيه .

وتعد مخالفة لأحكام هذا القانون الحالات الآتية:

- التأخر في تقديم الاقرار وأداء الضريبة وضريبة الجدول عن المدة المحددة في المادة (١٥) من القانون بما لا يجاوز ٦٠ يوما .
- تقديم بيانات خاطئة عن المبيعات من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة إذا ظهرت فيها زيادة عما ورد بالإقرار .
- ظهور عجز أو زيادة في السلع المودعة في المناطق والأسواق الحرة بالمخالفة لأحكام قانون الجمارك .
- عدم إخطار المصلحة بالتغييرات التي حدثت على البيانات الواردة بطلب التسجيل خلال الموعد المحدد .
- عدم تمكين موظفي المصلحة من القيام بواجباتهم أو ممارسة اختصاصاتهم في الرقابة والتفتيش والمعاينة والمراجعة وطلب المستندات أو الاطلاع عليها .
- وتضاعف العقوبة في حالة ارتكاب أي من الأفعال المشار إليها خلال ثلاث سنوات.

الحبس:

مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد منصوص عليها في أي قانون آخر، يعاقب على التهرب من الضريبة وضريبة الجدول بالسجن مدة لا تقل عن ثلاث سنوات ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين .

ويجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل و الأدوات والمواد التي استعملت في التهريب ، وذلك فيما عدا السفن والطائرات مالم تكن اعدت أو أجرت فعلا بمعرفة مالكيها لهذا الغرض .

ويحكم على الفاعلين متضامنين بالضريبة أو ضريبة الجدول أو كليهما بحسب الأحوال والضريبة الإضافية .

وتضاعف العقوبة المنصوص عليها بالفقرة الأولى من هذه المادة في حالة تكرار الجريمة خلال ثلاث سنوات .

وتنظر قضايا التهرب عند إحالتها إلى المحاكم على وجه الاستعجال .

وفي جميع الأحوال تعد جريمة التهرب من الضريبة وضريبة الجدول من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة .

مع عدم الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون أو أي قانون آخر في حال عدم قيام المسجل غير المقيم بالوفاء بأي من الالتزامات التي يقررها هذا القانون، للوزير أن يطلب من النيابة العامة الأمر بمنع أو تقييد النفاذ إلى السوق المصرية إلى أن يقوم المسجل بالوفاء بهذا الالتزام زما يترتب عليه من آثار، وعلى الجهات المختصة تنفيذ هذا الأمر فور صدوره.

(هذه الفقرة الأخيرة أضيفت برقم (٦٧ مكرر) بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ المنشورة بالجريدة الرسمية- العدد ٣ مكرر(هـ) في ٢٦ يناير ٢٠٢٢).

صور التهرب من ضريبة القيمة المضافة: يعد تهربا من الضريبة وضريبة الجدول يعاقب عليه بالعقوبة المنصوص عليها في المادة (٦٧) من هذا القانون ، ما يأتي :

١. عدم التقدم للمصلحة للتسجيل في المواعيد المحددة .
٢. بيع السلعة أو أداء الخدمة أو استيراد أي منهما دون الإقرار عنها و سداد الضريبة وضريبة الجدول المستحقة .
٣. خصم الضريبة أو ضريبة الجدول كليا أو جزئيا دون وجه حق بالمخالفة لأحكام وحدود الخصم .
٤. استرداد الضريبة أو ضريبة الجدول كلها أو بعضها دون وجه حق مع العلم بذلك .
٥. تقديم مستندات أو سجلات مزورة أو مصطنعة للتخلص من سداد الضريبة وضريبة الجدول كلها أو بعضها .
٦. عدم إصدار المسجل فواتير عن مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة وضريبة الجدول .
٧. إنقضاء ستين يوما على انتهاء المواعيد المحددة لسداد الضريبة وضريبة الجدول دون الإقرار عنها و سدادها .
٨. إصدار غير المسجل لفواتير محملة بالضريبة وضريبة الجدول .
٩. عدم الالتزام بالقواعد والإجراءات والضوابط التي تكفل إنتظام إصدار الفواتير وفقا لأحكام المادة (١٢) من هذا القانون .
١٠. اصطناع فواتير للغير دون أن تكون صادرة عن عمليات بيع حقيقية، وتقع المسؤولية بالتضامن بين مصدر الفاتورة المصطنعة والمستفيد منها .
١١. عدم إمساك المسجل سجلات أو دفاتر محاسبية منتظمة وفقا لأحكام المادة (١٣) من هذا القانون .
١٢. حيازة السلع الخاضعة للضريبة بقصد الاتجار مع العلم بأنها مهربة .
١٣. عدم تقديم إقرار ضريبي نهائي ، وتسديد كامل الضريبة المستحقة بموجب هذا القانون خلال ستة أشهر من تاريخ إلغاء التسجيل .
١٤. عدم الالتزام بأحكام المادة (٤٠) أو المادة (٤٢) من هذا القانون .
١٥. وضع علامات أو اختتام مصطنعة للتخلص من سداد ضريبة الجدول كلها أو بعضا .
١٦. قيام المنتج أو الموزع أو التاجر ببيع سلع الجدول التي يكون وعاء الضريبة وضريبة الجدول عليها هو سعر بيع المستهلك بسعر أعلى من السعر الذي تم

احتساب الضريبة عليه ، سواء السعر المعلن من المنتجين أو المستوردين لتلك السلع أو الوارد بالقوائم السعرية المحددة بمعرفة الوزير ، وذلك كله دون سداد الضريبة المستحقة على الزيادة في السعر .

١٧. حيازة سلع الجدول بقصد الاتجار دون أن يكون ملصقا عليها العلامة المميزة ” البندول ” والتي يصدر قرار من الوزير بوضع هذه العلامة عليها .
١٨. التصرف في السلع المعفاة من الضريبة وضريبة الجدول أو استعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من أجله خلال فترة الحظر دون اخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة .

١٩. عدم الالتزام بأحكام المادة الرابعة أو المادة الخامسة من مواد الإصدار .
مصادرة سلع الجدول: مع عدم الاخلال بالأحكام المنصوص عليها بالمادة (٦٧) من هذا القانون ، يحكم بمصادرة السلع الواردة بالجدول المرافق لهذا القانون موضوع التهرب ، فإذا لم تضبط حكم بما يعادل قيمتها ، ويجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل والادوات والمواد التي استعملت في التهرب وذلك عدا السفن والطائرات مالم تكن أعدت خصيصا أو أجرت فعلا لهذا الغرض .

المسئولية عند تهرب الأشخاص الاعتبارية: في حالة وقوع أي فعل من أفعال التهرب من الضريبة من أحد الأشخاص الاعتبارية يكون المسئول عنه الشريك المسئول أو المدير أو عضو مجلس الإدارة المنتدب أو رئيس مجلس الإدارة ممن يتولون الإدارة الفعلية على حسب الأحوال .

يعاقب بالوقف عن ممارسة المهنة لمدة عام وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين خالف الالتزام المنصوص عليه في الفقرة الأخيرة من المادة (٣٠) من هذا القانون وفي حالة العود تضاعف العقوبة الأصلية .

طلب الوزير برفع الدعوى الجنائية: لا يجوز رفع الدعوى الجنائية أو اتخاذ أية إجراءات في جرائم التهرب وغيرها من الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون إلا بناءً على طلب من الوزير أو من يفوضه .

ويجوز للوزير أو من يفوضه التصالح في الجرائم المشار إليها وذلك قبل صدور حكم بات في الدعوى مقابل سداد الضريبة أو ضريبة الجدول المستحقة أو كليهما ، حسب الأحوال ، والضريبة الإضافية ، وذلك بالإضافة إلى تعويض لا يجاوز نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليه في المادة (٦٦) إذا كان التصالح في جريمة من الجرائم المنصوص عليها بها ، وتعويض يعادل نصف الضريبة أو ضريبة الجدول أو كليهما بحسب الأحوال إذا كان التصالح في جريمة من جرائم التهرب ، إما إذا كان التصالح في الجريمة المنصوص عليها في المادة (٧١) من هذا القانون فيحدد التعويض بما لا يجاوز نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها بها .
ويترتب مباشرة على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية وإلغاء ما ترتب على قيامها من آثار بما في ذلك العقوبة المقضي بها .

الفصل السادس

أحكام ختامية

للووزير بعد العرض على رئيس مجلس الوزراء وضع نظام أو أكثر لإثابة العاملين بالمصلحة في ضوء معدلات أدائهم وحجم ومستوى إنجازهم في العمل .
كما يجوز للوزير بعد موافقة رئيس مجلس الوزراء تقرير نظام حوافز لتشجيع التعامل بالفواتير الضريبية على أن يتضمن هذا النظام المجالات والشروط والقواعد اللازمة لتنفيذه وذلك بما لا يجاوز (١ %) من الضريبة المحصلة سنوياً وتحدد اللائحة التنفيذية القواعد المنظمة لذلك .

قائمة السلع والخدمات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة

- ألبان الأطفال، وألبان ومنتجات صناعة الألبان، والمنتجات المتحصل عليها من اللبن بواسطة استبدال عنصر أو أكثر من عناصره الطبيعية.
- محضرات أغذية الأطفال.
- البيض عدا المبستر منه.
- الشاي والسكر والبن.
- منتجات المطاحن فيما عدا الدقيق الفاخر المستورد أو المخمر المستورد من الخارج.
- الخبز بجميع أنواعه.
- المكرونة، عدا المكرونة التي يدخل في صناعتها السيمولينا.
- الحيوانات والطيور الحية أو المذبوحة الطازجة أو المبردة أو المجمدة.
- محضرات وأصناف محفوظة أو مصنعة أو مجهزة من اللحوم.
- الأسماك والكائنات المائية الطازجة أو المبردة أو المجمدة.
- محضرات وأصناف محفوظة أو مصنعة أو مجهزة من الأسماك والرنجة المدخنة فيما عدا الكافيار وأبداله وباقي أنواع الأسماك المدخنة.
- المنتجات الزراعية التي تباع بحالتها الطبيعية بما فيها البذور والتقاوي الشتلات.
- الحلوة الطحينية، والطحينة، والعسل الأسود، وعسل النحل.
- الخضر والفواكه المصنعة محلياً عدا العصائر ومركزاتها
- البقول والحبوب وملح الطعام والتوابل المصنعة وخدمات النولون على ما يستورد منها.
- المأكولات التي تصنع أو تباع للمستهلك النهائي مباشرة من خلال المطاعم والمحال غير السياحية التي تتوافر فيها الاشتراطات التي يصدر بتحديد قرار من وزير المالية.
- خدمات الصرف الصحي، تنقية أو تحلية أو توزيع المياه عدا المياه المعبأة.
- البترول الخام.
- الغاز الطبيعي وغاز البوتلين (البوتاجاز).

- المواد الطبيعية بما فيها منتجات المناجم والمحاجر بحالتها الطبيعية.
- الذهب الخام والفضة الخام.
- إنتاج أو نقل أو بيع أو توزيع التيار الكهربائي.
- بقايا ونفايات صناعة الأغذية ونفايات الورق
- أغذية محضرة للحيوانات والطيور والأسماك (محضرات وإضافات ومركبات الأعلاف) فيما عدا ما يستخدم لتغذية القطط والكلاب وأسماء الزينة.
- الباجاس وعجائن الورق وورق صحف وورق طباعة وكتابة.
- الكراسات والكشاكيل، والكتب، والمذكرات التعليمية، والصحف والمجلات.
- الطابع البريدية والمالية.
- بيع وتأجير الأراضي الفضاء والأراضي الزراعية والمباني والوحدات السكنية وغير السكنية.
- النقود الورقية والمعدنية المتداولة، والعملات التذكارية والأقراص الخام المعدة لسكها.
- سفن أعالي البحار الواردة قرين البنود المبينة فيما يلي بالتعريف الجمركية المنسقة.

| مسلسل | بند التعريف | | | |
|-------|-------------|----|----|----|
| ١ | ٨٩ | ٠١ | ١٠ | ١٠ |
| ٢ | ٨٩ | ٠١ | ٢٠ | ١٠ |
| ٣ | ٨٩ | ٠١ | ٣٠ | ١٠ |
| ٤ | ٨٩ | ٠١ | ٩٠ | ١٠ |
| ٥ | ٨٩ | ٠٢ | ٠٠ | ٣٠ |

- الطائرات المدنية، ومحركاتها، وأجزاءها، ومكوناتها، وقطع غيارها، والمعدات اللازمة لاستخدامها، وكذلك الخدمات التي تقدم لهذه الطائرات داخل الدائرة الجمركية، سواء كانت هي أو محركاتها أو أجزاءها، ومكوناتها، وقطع غيارها، ومعدات الخدمات التي تقدم لها، مستوردة أو محلية، وذلك طبقاً للأحكام والقواعد الواردة باتفاق التجارة في الطائرات المدنية الصادر بشأنها قرار رئيس الجمهورية رقم ٤١٤ لسنة ١٩٨٣.

ويتجاوز عن ضريبة القيمة المضافة المستحقة عن خدمات تأجير أو استئجار الطائرات المدنية المنصوص عليها في الفقرة السابقة التي لم يتم تحصيلها قبل تاريخ العمل بهذا القانون.

- مقاعد ذات عجل وأجزاؤها وقطعها المنفصلة، وأعضاء الجسم الصناعية وأجزاؤها، وأجهزة تسجيل السمع للسمع وأجزاؤها، وغيرها من الأجهزة التي تلبس أو تحمل أو تزرع في الجسم لتعويض نقص أو عجز أو عاهة وأجزاؤها ولوازمها، وأجهزة الغسيل الكلوي وأجزاؤها ولوازمها بما فيها مرشحات الكلى الصناعية، وحضانات الأطفال، والأمصال واللقاحات والدم ومشتقاته وأكياس جمع الدم ووسائل تنظيم الأسرة.
- العمليات المصرفية التي يقتصر مباشرتها قانوناً على البنوك دون غيرها.
- بيع وشراء العملة بشركات الصرافة والبنوك.
- خدمات صندوق توفير البريد المصرفية.
- الخدمات المالية غير المصرفية الخاضعة لإشراف ورقابة الهيئة العامة للرقابة المالية.
- خدمات التأمين وإعادة التأمين.
- خدمات التعليم والتدريب والبحث العلمي.
- الخدمات الصحية فيما عدا عمليات التجميل والتخسيس لغير الأغراض الطبية.
- خدمات النقل البري للأشخاص بما في ذلك النقل الذي يتم بواسطة سيارات الأجرة عدا خدمات النقل السياحي والنقل المكيف بين المحافظات وتأجير السيارات الملاكي.
- النقل المائي غير السياحي للأشخاص، والنقل الجوي للأشخاص.
- الخدمات التي تؤدي لإنشاء وصيانة دور العبادة، والخدمات المجانية التي تؤديها دور العبادة.
- الخدمات المجانية التي يتم بثها من خلال الإذاعة والتلفزيون أو أي وسيلة أخرى.
- خدمات الإنترنت الأرضي (تعفى لمدة عام من تاريخ العمل بقانون الضريبة على القيمة المضافة).
- الخدمات المكتبية التي تقدمها المكتبات العامة أو التابعة للمنشآت التعليمية أو المراكز البحثية أو الثقافية بكافة أنواعها.
- خدمات المتاحف التي يصدر بها قرار من الوزير بناءً على توصية من الوزير المختص.
- الفنون التشكيلية، وأعمال التأليف والنشر الأدبي والفني بأنواعه.
- خدمات وكالات الأنباء.
- خدمات استزراع واستنبات ورعاية الأرض والمحاصيل، وعمليات الحصاد وتوريد العمالة الزراعية.
- اشتراكات النقابات والهيئات الخاضعة لقانون الهيئات الرياضية بما فيها النوادي الرياضية ومراكز الشباب التي تشرف عليها وزارة الشباب والرياضة، وكذا اشتراكات الجمعيات الأهلية والاجتماعية التي تشرف عليها وزارة التضامن الاجتماعي.

- خدمات تجهيز ونقل ودفن الموتى.
- ألغى هذا البند بالمادة رقم (٦) بالقانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ المنشورة بالجريدة الرسمية - العدد ٣ مكرر (هـ) في ٢٦ يناير ٢٠٢٢ .
- النفايات المتحصل عليها من تدوير القمامة.
- الأجهزة الناطقة للمكفوفين والأجهزة التي تعمل بطريقة برايل للمكفوفين والبرمجيات والوسائل التعليمية الخاصة بالمكفوفين.

(أ) الأدوية

(ب) المواد الداخلة في إنتاج الأدوية بناء على قرار يصدر من هيئة الدواء المصرية.

- الخدمات التعليمية التي يقوم بها الأقسام والمدارس والمعاهد والكليات والجامعات التي تقوم بتدريس مناهج ذات طبيعة خاصة (الدولية).
- الإعلانات التي تصدر بقصد الإعلام بأوامر السلطة العامة، أو لتنبيه الجمهور إلى تنفيذ القوانين واللوائح، أو للتوعية بصفة عامة، بما في ذلك الإعلانات الصادرة من إدارات السياحة والاستعلامات الحكومية.
- الإعلانات الخاصة بالتبرعات للعلاج والرعاية الطبية بالمستشفيات الأهلية غير الهادفة للربح والمعاهد الحكومية.
- إعلانات البيوع الجبرية.
- إعلانات الخاصة بالانتخابات.
- إعلان طالب الحصول على العمل.
- إعلانات الخاصة بتنظيم العمل بالمنشآت.
- إعلانات الخاصة بالمفقودين والمفقودات.

وتخضع الخدمات الإعلانية لضريبة القيمة المضافة بسعر (١٤%) .

(هذا البند مستبدل بالمادة رقم (٣) والفقرة الأخيرة أضيفت بالمادة رقم (٥) من القانون رقم ٣ لسنة ٢٠٢٢ المنشورة بالجريدة الرسمية- العدد ٣ مكرر (هـ) في ٢٦ يناير ٢٠٢٢) .

٥٨- الخدمات التي تؤديها هيئة قناة السويس للسفن العابرة بما فيها مقابل العبور، ويتجاوز عن الضريبة المستحقة عن هذه الخدمات التي لم يتم تحصيلها قبل تاريخ العمل بهذا القانون.

فهرس الموضوعات

| | |
|-----|---|
| ٢ | مقدمة : علم المالية العامة |
| ١٤ | القسم الأول : النفقات العامة |
| ١٦ | الباب الأول : مضمون النفقات العامة |
| ١٧ | الفصل الأول : ماهية النفقة العامة |
| ٢٢ | الفصل الثاني : تطور دور النفقات العامة |
| ٢٦ | الفصل الثالث : تقسيمات النفقات العامة |
| ٢٧ | المبحث الأول : التقسيمات غير الاقتصادية للنفقات العامة |
| ٣٥ | المبحث الثاني : التقسيمات الاقتصادية للنفقات العامة |
| ٤٠ | الباب الثاني : حجم النفقات العامة |
| ٤١ | الفصل الأول : العوامل التي تحدد حجم الإنفاق العام |
| ٤٦ | الفصل الثاني : ظاهرة تزايد النفقات العامة |
| ٥٤ | الفصل الثالث : ضوابط الإنفاق العام |
| ٥٧ | القسم الثاني : الإيرادات العامة |
| ٥٩ | الباب الأول : إيرادات أملاك الدولة والإيرادات الإدارية |
| ٥٩ | الفصل الأول : إيرادات أملاك الدولة (إيرادات الدومين) |
| ٦٥ | الفصل الثاني : الإيرادات الإدارية |
| ٦٥ | المبحث الأول : الرسوم |
| ٧٢ | المبحث الثاني : الإتاوات |
| ٧٤ | المبحث الثالث : الغرامات |
| ٧٤ | المبحث الرابع : الرخص |
| ٧٥ | الباب الثاني : الضرائب |
| ٧٦ | الفصل الأول : مفهوم وطبيعة الضريبة |
| ٧٦ | المبحث الأول : تعريف الضريبة وعناصرها |
| ٧٩ | المبحث الثاني : أثر التطور الاقتصادي في مفهوم الضريبة |
| ٨١ | المبحث الثالث : أهداف الضريبة |
| ٨٤ | المبحث الرابع : أساس فرض الضريبة |
| ٨٨ | المبحث الخامس : القواعد الأساسية للضريبة |
| ٩١ | الفصل الثاني : التنظيم الفني للضرائب |
| ٩١ | المبحث الأول : وعاء الضريبة |
| ١٠٠ | المبحث الثاني : أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة |
| ١٢٤ | المبحث الثالث : أساليب ربط الضريبة |
| ١٣٩ | المبحث الرابع : تحصيل الضريبة |
| ١٤٣ | الفصل الثالث : المشاكل الفنية والاقتصادية التي تثار بمناسبة فرض الضرائب |
| ١٤٣ | المبحث الأول : الازدواج الضريبي |
| ١٥٢ | المبحث الثاني : التهرب الضريبي |
| ١٥٥ | الباب الثالث : القروض العامة |
| ١٥٦ | الفصل الأول : المقصود بالقرض العام وطبيعته |
| ١٦٠ | الفصل الثاني : أنواع القروض العامة وخصائصها |
| ١٦٤ | الفصل الثالث : التنظيم الفني للقروض العامة |
| ١٦٤ | المبحث الأول : إصدار القرض العام |

| | |
|-----|---|
| ١٧١ | المبحث الثاني : انقضاء القروض العامة |
| ١٧٣ | المبحث الثالث : التخفيف من عبء القروض العامة |
| ١٧٨ | القسم الثالث : الموازنة العامة للدولة |
| ١٨١ | الباب الأول : طبيعة وماهية الموازنة العامة وتطورها |
| ١٨٢ | الفصل الأول : تاريخ وتطور الموازنة العامة |
| ١٨٥ | الفصل الثاني : تعريف الموازنة العامة |
| ١٩٠ | الفصل الثالث : تمييز الموازنة العامة عن غيرها من الظواهر المشابهة |
| ١٩٤ | الباب الثاني : قواعد إعداد الموازنة العامة |
| ١٩٥ | الفصل الأول : قاعدة وحدة الموازنة العامة |
| ٢٠١ | الفصل الثاني : قاعدة سنوية الموازنة |
| ٢٠٧ | الفصل الثالث : قاعدة عمومية الموازنة |
| ٢١٠ | الفصل الرابع : قاعدة توازن الموازنة |
| ٢١٤ | الباب الثالث : دورة الموازنة العامة |
| ٢١٥ | الفصل الأول : الاتجاهات الرئيسية في إعداد الموازنة العامة |
| ٢١٨ | الفصل الثاني : مرحلة إعداد وتحضير الموازنة العامة |
| ٢٢٤ | الفصل الثالث : مرحلة اعتماد الموازنة العامة |
| ٢٣٠ | الفصل الرابع : مرحلة تنفيذ الموازنة العامة |
| ٢٣٦ | الفصل الخامس : الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة |
| | القسم الرابع : التشريع الضريبي المصري وفقا للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م |
| ٢٤٤ | وتعديلاته المختلفة |
| ٢٤٥ | مقدمة |
| ٢٤٨ | الباب الأول : الأحكام العامة |
| ٢٤٨ | الفصل الأول : المصطلحات الواردة في القانون |
| ٢٥٠ | الفصل الثاني : الإقامة |
| ٢٥٣ | الفصل الثالث : الدخول الخاضعة للضريبة من مصدر في مصر |
| ٢٥٤ | الفصل الرابع : المنشأة الدائمة |
| ٢٥٧ | الفصل الخامس : الفترة الضريبية |
| ٢٥٩ | الباب الثاني : نطاق سريان الضريبة وسعرها |
| ٢٥٩ | الفصل الأول : نطاق سريان الضريبة |
| ٢٦١ | الفصل الثاني : سعر الضريبة والإعفاء منها |
| ٢٦٣ | الباب الثالث : الضريبة على المرتبات وما في حكمها |
| ٢٦٣ | الفصل الأول : ماهية ضريبة المرتبات والإيرادات الخاضعة لها |
| ٢٦٣ | المبحث الأول : مفهوم الضريبة على المرتبات |
| ٢٦٥ | المبحث الثاني : الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات |
| ٢٦٨ | الفصل الثاني : تحديد وعاء الضريبة |
| ٢٧١ | الفصل الثالث : الإيرادات غير الخاضعة والمعفاة من ضريبة المرتبات |
| ٢٧٣ | الفصل الرابع : تحصيل الضريبة |
| ٣٢٦ | الباب الرابع : إيرادات النشاط التجاري والصناع |
| ٢٧٥ | الفصل الأول : ماهية الضريبة وخصائصها وشروط سريانها |
| ٢٧٥ | المبحث الأول : تعريف الضريبة وخصائصها |
| ٢٧٧ | المبحث الثاني : شروط سريان الضريبة |

| | |
|-----|--|
| ٢٧٩ | الفصل الثاني : تحديد المهن والمنشآت والأنشطة الخاضعة للضريبة |
| ٢٨٩ | الفصل الثالث: تحديد صافي الربح الخاضع لضريبة النشاط التجاري والصناعي |
| ٢٩٦ | الفصل الرابع : الإيرادات المعفاة من الخضوع لهذه الضريبة |
| ٢٩٨ | الباب الخامس : إيرادات المهن غير التجارية |
| ٢٩٨ | الفصل الأول : خصائص الضريبة على أرباح المهن غير التجارية |
| ٣٠٠ | الفصل الثاني : الإيرادات الخاضعة للضريبة وشروط الخضوع |
| ٣٠٠ | المبحث الأول المهن الخاضعة للضريبة |
| ٣٠٢ | المبحث الثاني شروط الخضوع للضريبة |
| ٣٠٤ | الفصل الثالث تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة |
| ٣٠٧ | الفصل الرابع الإيرادات المعفاة من الخضوع للضريبة |
| ٣٠٨ | الباب السادس: قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.. |
| ٣٠٨ | الفصل الأول : التعاريف |
| ٣١١ | الفصل الثاني: الضريبة على القيمة المضافة |
| ٣١١ | المبحث الأول : فرض الضريبة واستحقاقها |
| ٣١٣ | المبحث الثاني : القيمة |
| ٣١٥ | المبحث الثالث : الفواتير والإقرارات والإخطارات والدفاتر والسجلات |
| ٣١٧ | المبحث الرابع : التسجيل |
| ٣١٩ | المبحث الخامس : خصم الضريبة و الإعفاء منها و ردها |
| ٣٢٣ | المبحث السادس : تحصيل الضريبة |
| ٣٢٥ | الفصل الثالث : ضريبة الجدول |
| ٣٢٧ | الفصل الرابع : الأحكام العامة والرقابة وإجراءات الطعن |
| ٣٢٧ | المبحث الأول : أحكام عامة |
| ٣٢٩ | المبحث الثاني : الرقابة |
| ٣٣٠ | المبحث الثالث : إجراءات الطعن |
| ٣٣٣ | المبحث الرابع : موظفو المصلحة وواجباتهم |
| ٣٣٤ | الفصل الخامس : الجرائم والعقوبات |
| ٣٣٧ | الفصل السادس : أحكام ختامية |
| ٣٤١ | فهرس الموضوعات |