السهل

في

المالية العامة

والتشريع الضريبي اليمني

تأليف

يحيى قاسم علي سهل

مدرس القانون العام

كلية الحقوق - جامعة عدن

الطبعة الأولى

2000

السهل
في المالية العامة والتشريع الضريبي اليمني

تأليف

يحي قاسم علي سهل

مدرس القانون العام

كلية الحقوق جامعة عدن

بسم الله الرحمن الرحيم

قُل أعُوذُ بِرَبِّ الفلق، مِنْ شر مَاَ خلقَّ، ومِنْ شَرّ غاسقٍ إذا وقب،

ومنْ شَرّ النَّفاثات في العُقَّد، ومِنْ شَرّ حاسدٍ إذا حَسَد.

صدق الله العظيم

إذا مات ابن آدم انقطع عمله إلا من ثلاث:

صدقة جارية أو علم ينتفع به أو ولد صالح يدعو له.

صدق رسول الله

الاهداء

إلى التي غمرتني بالحب

وأثقلتها همومِ البحث والكتابة

ومعاناة السفر والانتظار

إلى الزوجة والحبيبة انتصار

والى قناديل الدار المتلألأة

رؤى ... روض ... معاذ

المؤلف

كلمة المؤلف

عشرون عاماً ونيف انفرطت منذ تأسّست كلية الحقوق في جامعة عدن، والكتب التي أُلفت لا تتجاوز أصابع اليد الواحدة، وكان لي شرف تأليف أحد هذه الكتب (المدخل لدراسة العلوم القانونية) الذي –والحمد لله وحده– حظي باهتمام المختّصين وغير المختصّين ونفدت كل طبعته الأُولى، الأمر الذي حفزّني للتفكير بوضع سلسلة قانونية باسم (السهل) وهو اسم العائلة التي ينتهي نسبها إلى رسول الله محمد (ص) إمام الأنبياء وخاتم الرسل.

وقد بدأت هذه السلسلة بهذا الكتاب الذي بين يديكم (السهل في المالية العامة والتشريع الضريبي اليمني) وذلك لكون طلبة كليتي الحقوق والاقتصاد في جامعة عدن يعوزهم كتاب منهجي في المالية العامة والتشريع الضريبي، فضلاً عن افتقار المكتبة اليمنية لمؤلفات في المالية العامة.

وقد حاولت تغطية جلّ مفردات المالية العامة، متحاشياً إقحام الطلاب في تفاصيل وجزئيّات، أو تشتيتِ أفكارهم في تفصيلات ثانوية، وجدال فقهي دون الإخلال بجوهر البحث، مستندا إلى خبرتي العملية في تدريس هذه المادة لما يزيد على عشر سنوات في كلية الحقوق بجامعة عدن وكلية الشريعة والقانون جامعة العلوم التطبيقية فرع عدن للعام الجامعي 1998–1999م.

وفي الختام أسأل المولى عزّ وجلّ أنْ يوفّقني في مسعاي هذا فإنْ وُفقت فالحمد لله وإنْ أخفقت فيكفيني أجر الاجتهاد.

عدن

أيلول 1999م

بسم الله الرحمن الرحيم

تقـديـم

يسعدني أن أقــدم للقراء وللمختصين الكتاب الثالث للزميل يحيــى قاسم علي سهل المدرس بكلية الحقوق قســم القانون العام جامعة عــدن وعنوان هذا الكتاب هــو { السهــل في المالية العامة والتشريــع الضريبي اليمني } .

وحسب مقدمة المؤلف فأنه ينوي ان يجعل هذا الكتاب بداية لسلسة من الكتب العلمية في مجال القانون تحت أسم (السهــل) واتمنى لــه التوفيــق في طموحة العلمي هذا واعتقــد انه قادر على إنجاز السلســلة لأن مــنهج وطريقة واسلوب صياغة كتابة الأول وهو بعنوان (المدخل لدراسة العلــوم القانونية) وكتابة الثاني وهو بعنوان (ضمانات تأديب الموظــف العــام) وكتابة الثالث الذي شرفني بتقديمــه تبين وبوضوح وجود القــدرة العلميــة والشخصية عنــد الأخ / يحيــى قاسم علي سهل لإنجــاز أعمــال علميــة لأحقه في مجال تخصصه .

أن كتاب السهل في المالية العامة والتشريع الضريبي اليمني هو كتاب رصين وسهل الصياغة والفهــم ويتناول في قسمين الكثير من قضايا المالية العامة والتشريع الضريبي في إطاريه النظري والتطبيقي العام والخاص فهو في القسم الأول يدرس مواضيع نظرية عامة تتعلق بمفهوم الماليــة العامــة وعلاقتها بالعلوم الاجتماعية والقانونية والسياسية والاقتصادية . ثــم يدرس اجزاء المالية العامة مثل النفقات ، الايرادات العامة ، الرسوم ، الضرائب ، القروض العامة ، الموازنة العامة ، ويسهب المؤلف في شرح كل مصــطلح من المصطلحات الستة المتصلة بالمالية العامة .

ثـــم ينتقل إلى الخاص أي التطبيق العملي والمرتبط بموضوع التشريع الضريبي اليمني ويدرس في ثلاثة فصول خصـــائص ومصـــادر القـــانون الضريبي اليمني . وبعد تحليل المشاكل التي تواجه تطبيق التشريع الضريبي ينتهي الكتاب بتعديد منابع الضريبية في اليمن .

ان الكتاب مفيد للدارسين في كليات الحقوق والاقتصاد والإدارة ومفيد أيضاً للمشتغلين بالمحاماة في المجال التجاري ولرجال الأعمال أيضاً الـــذين هـــم في حاجة لمعرفة الشئون ذات الصلة بعملهم التجـــاري وهـــو ايضـــاً بسلاسته وسهولة عباراته مفيد لمن يريد أن يكوّن لنفسه معارف ومعلومـــات عامة في هذا المجال .

أتمنى للكاتب التوفيق في عملة العلمي الحالي واعماله العلمية القادمـــة التي سوف يفيد بها طلابه ووطنه ويرفع من سمعه جامعة عدن فـــي مجـــال التأليف والنشر وادعو كل المهتمين بموضوع الكتاب إلى اقتناء نسخة مـــن هذا الكتاب القيـّم وتزويد المؤلف بأي مقترحات أو ملاحظات تتكـــون مـــن خلال قراءة هذا الكتاب لأنها سوف تطور تجربة التـــأليف العلمـــي عنـــد الكاتب وتساعده على مواصلة السير لإنجـــاز طموحـــة بإصـــدار سلســـلة السهـــل.

واتمنى كعضو هيئة تدريس وزميـــل لكل اسرة جامعة عـــدن وكـــذا كرئيس لجامعة عـــدن في الوقت الراهن أن تزداد عدد عناويـــــن الكتـــب

والترجمات المؤلفة أو المترجمة من زملاء المهنـــة في جامعة عـــدن . وان تحتـــل هذه العناويـــن حيز أكبر مما هـــو عليه الحال فوق أرفف المكتبات اليمنية والعربية وقوائـــم إصدارات دور النشر اليمنية والعربية . أن مثـــــل هذا الأمـــر سيكون محل فخـــر واعتزاز جامعة عـــدن بهيئتها التدريســـيه وذات فائدة لمعالجة مشاكل المجتمع وكذا لتنويره وفوق هذا وذاك سيضـــل العلم المكتوب هو الصدقة الجارية للعالـــم في حياتـــه وبعـــد موتـــه .

مع جزيـــل الشكـــر والتقديـــر للأخ / يحيـــى قاسم علـــي سهـــــل الـــذي شرفني بتقديم كتابه وسمح لـــي بكتابة بعـــض الخواطـــــر فـــي صـــفحته الأولـــى .

أ . د صالح علي باصره

رئيس

جامعـة عـدن

17 / 2 / 2000 م

حقوق التأليف والطبع والنشر محفوظة للمؤلف ...

ولا يجوز إعادة طبع كل او جزء من اجزاء هذا الكتاب أو خزنه في أي نظام لخزن المعلومات و استرجاعها ، أو نقله على آيه هيئة أو باية وسيله ، سواء كانت الكترونية او شرائط ممغنطه أو ميكانيكية ، او استنساخاً ، او تسجيلاً ، أو غيرها ،

الا باذن كتابي من المؤلف .

رقم الايداع لدى المكتبة الوطنية عدن
177 / 2 / 2000 م

شكـر وتقـديـر

انتقدم بجزيل الشكر والتقدير للاستاذ د . صالح علي باصره رئيس جامعة عدن ، لدعمه المادي المعنوي ، ورعايته المخلصة التي لولاها لما رأى هذا الكتاب النور..

كمالا يفوتني أن أتقدم بوافر التقدير والعرفان للأخ / د. عثمان سالم حسين الذي لم يتوان في تقديم كافة أشكال العون والمساعدة .

وأخيراً أشكر الأخ / د. ناصر عبد القوي على تفانيه في تصميم الغلاف.

الفصل التمهيدي

المدخل إلى المالية العامة

المبحث الأول

مفهوم المالية العامة

اقتضت الحاجة الاجتماعية تنظيم الأمور المالية في المجتمعات البشرية، فظهرت بعض الأعراف المالية في التشكيلات الإنسانية البدائية، ولم تلبث ان تحولت بعد ذلك إلى قواعد مالية توارثتها وعملت على تطويرها الحضارات القديمة. في حين لم ينشأ علم المالية بشكل فقهي ولم تقنن القاعدة المالية في التشريع الوضعي بصورة متكاملة سوى في القرنين الخامس عشر والسادس عشر عند ظهور مؤسسات الدولة العصرية[1].

ويعرف علم المالية العامة بأنه العلم الذي يعنى بدراسة الاعتبارات السياسية والاقتصادية والفنية والقانونية التي يتعين على الدولة ان تراعيها وهي توجه نفقاتها وإيراداتها بقصد تحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية النابعة من مضمون فلسفتها[2].

ويعرف ايضاً بأنه "العلم الذي يبحث في جملة الوسائل المالية التي تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها"[3].

والجدير بالذكر ان المالية العامة يطلق عليها ايضاً اصطلاح التشريع المالي أو القانون المالي، وقد توسعت المالية العامة للدولة الحديثة، من خلال تنوع مصادرها واوجه إنفاقها وتغيير أساليب إعدادها،

---

[1] د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الخامسة، جامعة دمشق، 1994م 1995م، ص1.

[2] د. عبد العال الصكبان، مقدمة في علم المالية العامة في العراق، ج1، ط2، مطبعة جامعة الموصل، 1977م، ص32..

[3] انظر إبراهيم علي عبد الله وامور العجارمه، مبادئ المالية العامة، دار صفاء عمان، بدون سنة نشر، ص6. د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة جامعة دمشق، 1984-1985م، ص22.

مما أدى إلى ان تكَّون القواعد المنظمة للمالية العامة او القانون المالي، فرعاً مستقلاً، قائماً بذاته من فروع القانون العام[1]. ليس هذا، فحسب بل لقد تشعبت التشريعات المالية الأمر الذي أدى إلى بروز فروع قانونية خاصة كالتشريعات الضريبية والتي تنظم المسائل المتعلقة بالضرائب المختلفة المفروضة على الأشخاص الطبيعيين او الاعتباريين في الدولة من حيث أنواعها وسعرها وتقرير المادة الخاضعة لها وكيفية تحصيلها وغير ذلك.

ومما تقدم يتضح بان المالية العامة او القانون المالي يدور حول ميزانية الدولة بما تتضمنه من إيرادات ونفقات. وقد قسم بعض كتاب المالية العامة موضوعاتها إلى قسمين:

الأول: القواعد المتعلقة بالإدارة المالية للدولة كالقواعد الخاصة بالميزانية والقروض العامة والضرائب، وهذه القواعد تتصل بعلم الاقتصاد، واطلق عليها علم المالية او اقتصاد التشريع المالي.

الثاني: فهو الجانب التطبيقي الذي يتضمن القانون الضريبي، كونه يشمل بيان أحكام الضرائب والرسوم وغيرها. واخيراً فان المصدر الوحيد للقانون المالي هو التشريع. إذ لا يجوز فرض ضريبة او رسم او الإعفاء منهما الا بنص القانون.

المبحث الثاني

علاقة المالية العامة بالعلوم الاجتماعية الاخرى

يعد علم المالية العامة من العلوم الاجتماعية لانه يرتبط بوجود جماعة منظمة تخضع لاشراف سلطة عامة موكول إليها القيام بإشباع الحاجات الضرورية لحياة الجماعة، لذلك يتوجب عند دراسة المالية العامة الاهتمام بالعلوم الاخرى التي تؤثر وتتأثر بالمالية فلعلم المالية علاقة وثيقة بمجموعة من العلوم، كانت سبباً في نشوئه وتطوره واثرت بمعالمه الأساسية، فقد عد بعض الفقهاء ان المالية هي جزء من هذه

---

[1] راجع عبد الكاظم فارس المالكي، جبار صابر طه، المدخل لدراسة القانون، مطبعة مؤسسة المعاهد الفنية بغداد، 1986، ص139.
يحيى قاسم علي، المدخل لدراسة العلوم القانونية، ط1، كوميت للتوزيع القاهرة 1997 ص84.

العلوم[1]. ولكن أصول المالية العامة، العلمية والعملية، لم تلبث ان ترسخت، لتشكل علماً مستقلاً له كيانه التام وطبيعته الخاصة.

ان أهم العلوم التي تشكل نقطة التقاء مع علم المالية هي القانون والعلوم السياسية والعلوم الاقتصادية.

المطلب الأول

العلاقة بين المالية العامة والقانون

ان العلاقة بين المالية العامة والقانون واضحة. فالقانون هو أداة التنظيم الأساسية التي يلجأ إليها المشرع لوضع القواعد الواجب الأخذ بها في الميادين المختلفة، ومن ضمنها الميدان المالي، وعلى هذا الأساس فان اغلب القواعد المالية تصب في قالب تشريعي، فالضرائب لا تفرض إلا بقانون، كما لا تعقد القروض إلا استناداً إلى قانون، وكذلك لا يتم اعتماد الميزانية العامة للدولة إلا بقانون. وغالباً ما تنص الدساتير على هذه القواعد مثال ذلك ما تنص عليه المادة (13) من دستور الجمهورية اليمنية (إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغاؤها لا يكون إلا بقانون...) كذلك المادة (16) والتي تنص على انه (لا يجوز للسلطة التنفيذية عقد قروض او كفالتها او الارتباط بمشروع يترتب عليه إنفاق من خزانة الدولة في سنة او سنوات مقبلة إلا بموافقة مجلس النواب[2].

ومن نافلة القول ان الوظيفة المالية من أهم اختصاصات البرلمان، بل ان البعض يرى ان اساس نشوء البرلمانات هي الوظيفة المالية[3].

---

[1] يراجع في ذلك د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص10. د. عبد العزيز ياسين السقاف، نظريات المالية العامة والنظام المالي في الجمهورية العربية اليمنية، مطبعة المدني، بدون سنة نشر، ص21.

[2] راجع الدستور اليمني المعدل المواد (21،19،18،17،15،12،11).

[3] د. حسين سلوم، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، ط1، دار الفكر اللبناني، 1990م، ص18.

د. عبد الله حسين بركات، الوجيز للمالية العامة، القسم الأول، مطبوع على الآلة الكاتبة، 1991 ص7.

وهكذا فان للموضوعات المالية العامة جانب قانوني مهم هو الذي يكّون ما يسمى بالقانون المالي والذي يضم مجموعة القوانين واللوائح الذي تعيّن القواعد المالية المطبقة في دولة معينة. أي ان المالية العامة او القانون المالي ينظم الموارد العامة ومصادرها واوجه الإنفاق وطرق إعداد الميزانية، وقد كان القانون المالي يدخل ضمن القانون الإداري، باعتباره ينظم مالية الدولة، والرقابة على التنفيذ الا انه استقل واصبح فرعاً من فروع القانون العام.

المطلب الثاني

المالية العامة والعلوم السياسية

تعنى العلوم السياسية بدراسة نظم الحكم وعلاقة السلطات العامة ببعضها البعض وعلاقتها بالأفراد ولما كان علم المالية يبحث في كيفية تمويل نفقات الخدمات المقدمة من هذه السلطات، فانه من الطبيعي ان تنشأ بينهما روابط عديدة إضافة إلى ان الأوضاع الدستورية والإدارية في بلد معين تؤثر في ماليتها العامة. فالنفقات والإيرادات العامة تختلف بحسب ما إذا كانت الدولة موحدة او مركبة، ذات نظام إداري مركزي او لا مركزي...الخ. وتعد الميزانية الصورة او المرآة لاتجاهات الحكم في إدارة البلاد. كما ان تحديد الخدمات التي تقدمها الدولة يعتمد في الدرجة الأولى على طبيعة المذهب او الفلسفة السياسية والاقتصادية التي تعتنقها[1].

وللمالية العامة بدورها تأثير كبير على التنظيم السياسي فمن المعروف ان كثيراً من الإصلاحات والتطورات السياسية حصلت لاسباب وبدوافع مالية، فقد كان مثلاً أحد مطالب الثورة الفرنسية 1789م إصلاح النظام الضريبي[2] وفي القرون الوسطى كان الملوك في إنجلترا وفرنسا يدعون ممثلي الشعب بغية مساعدة الملوك في إيجاد الإيرادات اللازمة لتغطية النفقات العامة، وهكذا نشأ حق الشعوب في

---

[1] راجع د. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة،ط1، منشورات الجامعة المفتوحة طرابلس، 1991م ص12. د. حسن سلوم، مرجع سابق، ص16.

[2] انظر يحيى قاسم علي، محاضرات في التشريع المالي، مطبوعة على الآلة الكاتبة، 1991 ص21.

ضرورة الحصول على موافقتها في فرض الضرائب. ولذلك ذهب البعض في القول بأن المالية العامة ساهمت في نشأت المؤسسات الديمقراطية الحديثة[1].

المطلب الثالث

المالية العامة والاقتصاد

يقوم علم الاقتصاد بدراسة القوانين المتعلقة بالظواهر الاقتصادية أي بالعلاقات المتعلقة بإنتاج وتوزيع السلع، وتقوم بين المالية العامة والاقتصاد علاقات قوية، فمثلاً إشباع الحاجات هو الغرض النهائي لكل منهما، فالاقتصاد يهدف إلى إشباع الحاجات الإنسانية، ويترتب عليه وهو بصدد ذلك، ان يحل المشاكل الناشئة عن تعدد الحاجات وندرة الموارد، وترمي مالية الدولة إلى إشباع الحاجات العامة. ومن جهة ثانية فان النظام المالي تنعكس عليه ملامح النظام الاقتصادي وفي ذات الوقت يشكل أداة هامة لتحقيق أغراض هذا الأخير.

ان موضوع الدراسة في كل من الاقتصاد والمالية العامة يكاد يطابق الآخر. إضافة إلى ان المالية العامة قد استفادت كثيراً من النظريات الاقتصادية. من ذلك ان فكرة الضريبة التصاعدية تستند إلى نظرية المنفعة الحدية وهي نظرية اقتصادية معروفة. كما ان دراسة مرونة العرض والطلب على سلعة ما يجب ان يسبق فرض أي رسم على استهلاك السلعة. فالإلمام بمبادئ الاقتصاد يعد شرط أساسي لتفهم موضوعات المالية عامة[2].

إضافة إلى ما سبق فان العلاقة بين المالية العامة والاقتصاد هي علاقة تبادلية أي ان كل منهما يؤثر في الآخر[3]، فمالية الدولة تتوقف حالتها على الأوضاع الاقتصادية. فحصيلة الإيرادات العامة تتوقف على الدخل القومي، فكلما زاد هذا الدخل زادت إيرادات الدولة. وبالمثل فان الأوضاع الاقتصادية

---

(1) د. عصام بشور، مرجع سابق، ص16. د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق ص12.

(2) د. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت بدون سنة نشر، ص15.

(3) د. عصام بشور، مرجع سابق، ص13.

كثيراً ما تتوقف على الحالة المالية، فاختلال الميزانية مثلاً من شأنه التأثير على الحالة الاقتصادية وكثيراً ما يؤدي تمويل عجز الميزانية بواسطة الإصدار النقدي إلى ارتفاع مستوى الأسعار وظهور موجة تضخمية[1].

المبحث الثالث

المالية العامة والمالية الخاصة

على العكس من الماليين التقليديين يرى الماليون المحدثون ان هناك فروقاً بين المالية العامة والمالية الخاصة وهذه الفروق هي التي جعلت الدراسات المالية تنفصل عن الدراسات الاقتصادية. واهم هذه الفروق[2]:

1- يحدد دخل الفرد مقدار نفقاته، بينما نجد ان إنفاق السلطات العامة هو الذي يحدد مقدار ما يجب ان تحصل عليه من إيرادات لتغطيتها. ويبدو هذا الفارق منطقياً فدخول الأفراد محدودة بخلاف دخل الدولة فالفرد لا يستطيع زيادة دخله الا في حدود ضيقة بينما تستطيع الدولة دائماً زيادة إيراداتها فهي تستطيع بما لها من سيادة وسلطان ان تزيد في أسعار الضرائب المفروضة او ان تفرض ضرائب جديدة كما يمكنها ان تلجأ للقروض او الإصدار النقدي لتمويل نفقاتها.

وفي الواقع فان هذا الفارق ليس صحيحاً الا في حدود ضيقة. فالفرد يستطيع زيادة موارده بالبحث عن أعمال إضافية او بالاقتراض من الغير، كما ان الدولة لا يمكنها زيادة دخلها بغير حدود إذ لا يمكنها التمادي في فرض الضرائب الا بنسبة معقولة من الدخل القومي، بحيث لا تعرقل الإنتاج او تحد من الادخار، واخيراً فان القروض او الإصدار النقدي لها آثارها وعواقبها الاقتصادية الوخيمة.

---

[1] د. شريف رمسيس تكلا، الاسس الحديثة لعلم مالية الدولة، دار الفكر العربي 1978-1979م، ص20.

[2] راجع د. حسين سلوم، مرجع سابق، ص19. د.منصور ميلاد يونس، مرجع سابق ص14. د. عبد الله حسين بركات، مرجع سابق، ص7. د. عصام بشور، مرجع سابق ص30.

2- يتجلى الخلاف بين المالية العامة والمالية الخاصة في الوسائل التي تستعمل في تدبير الشؤون المالية فالنشاط الخاص "المشروعات الخاصة" لا يتمتع بسلطة الجبر والاكراه بل يتبع في تدبير وتنظيم شؤونه المالية طريقة التعاقد أي الاتفاق. لكن الدولة تتمتع بسلطة الجبر والإكراه التي تستمدها من حقها في السيادة كفرض الضرائب والرسوم وحق الإصدار النقدي وحق مصادرة بعض الممتلكات الخاصة في بعض الظروف الاستثنائية كالحرب...الخ.

ويجب الإشارة إلى ان الدولة في بعض الأحيان قد تتنازل عن حقها في استعمال سلطة الأمر والجبر وتخضع نشاطها إلى أحكام القانون الخاص الذي يقوم على أساس المساواة بين المتعاملين. ومن جهة اخرى فقد تكون للنشاط الخاص في بعض الأحيان قوة اقتصادية تمكنه من فرض أرادته على الجمهور ويحصل هذا عندما يتمتع النشاط الخاص باحتكار قانوني او فعلي[1].

3- تستهدف المشروعات الخاصة في إنفاقها تحقيق أقصى ربح ممكن باعتبار ان الهدف من نشاط الأفراد هو تحقيق اقصى قدر من الربح، اما الدولة فتستهدف تحقيق الصالح العام أي مصلحة المجتمع بصرف النظر عن تحقيق الربح وذلك لاعتبارات سياسية او اجتماعية او اقتصادية ترى وجوب تحقيقها للصالح العام.

وهذا الفارق يعد بدون شك اكثر الفروق دقة، إذ ان دافع الربح هو المميز الحقيقي بين نشاط الأفراد ونشاط الدولة.

ويتضح مما سبق، انه رغم وجود بعض الاختلافات بين كل من المالية العامة والمالية الخاصة فان هذا لا يعني انفصالهما التام، فالمالية العامة لها اكبر الأثر على النشاط الخاص فنفقاتها تدخل في

---

[1] د. محمد فاضل شكري، محاضرات في المالية العامة، مذكرات على الآلة الكاتبة، كلية الحقوق جامعة بنغازي، 1972-1973م ص14 نقلاً عن د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص15.

تيار الإنفاق العام، فالمالية العامة تقتطع الضرائب من الدخول والثروات الخاصة، وتقترض المبالغ التي تحتاجها من مدخرات الأفراد والهيئات الخاصة، فكلاهما يكون جزءاً من اقتصاد قومي واحد[1].

[1] د. حسين سلوم، مرجع سابق، ص22. د. عبد الله حسين بركات، مرجع سابق، ص7.

الفصل الأول

النفقات العامة

ان تطور الدولة واتساع مهامها وتعددها في العصر الحديث، يتجلى في تطور نظرية النفقات العامة، فعلى العكس من المفهوم الحيادي للنفقات العامة في الفكر المالي التقليدي ينظر الفكر المالي الحديث إلى النفقات العامة نظرة مختلفة[1].

فالنفقات العامة في الفكر المالي الحديث تعد اكثر وسائل تدخل الدولة فعالية وتعددت أشكال تدخلها في هذا المجال، وذلك تحت تأثير عدة اعتبارات أهمها:

1- اتساع نطاق النفقات العامة بحيث أصبحت تشكل نسبة هامة من الدخل القومي.

2- تعدد أغراض النفقات العامة، فلم تعد تلك الأغراض مقصورة على تمويل وظائف الدولة بل أصبحت بالإضافة إلى ذلك أداة من أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية.

3- ان أغراض الإيرادات العامة لم يعد مقصوراً على النطاق المالي وحده، أي لم يعد مقصوراً على تغطية النفقات العامة، بل امتد إلى النطاقين الاقتصادي والاجتماعي. ووفقاً لذلك لم تعد نظرية النفقات العامة المحور الوحيد لنظرية الإيرادات العامة، ولم يعد بالتالي هذا التطور المالي يسمح بالإبقاء على قاعدة أولوية النفقات العامة ولا بالإصرار على (مبدأ توازن الميزانية) كهدف في ذاته[2].

هذا، وتتضمن دراستنا للنفقات العامة الموضوعات التالية:

1- تعريف النفقات العامة.
2- تقسيمات النفقات العامة.
3- أسباب الزيادة في النفقات العامة.

المبحث الأول

---

[1] لمزيد من التفصيل انظر د. باهر محمد عتلم، المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي،ط2،المطبعة النموذجية القاهرة،بدون تاريخ نشر، ص59-64. د. باهر محمد عتلم، "اقتصاديات المالية العامة"، مطبعة مركز التعليم المفتوح، جامعة القاهرة، ص31..

[2] د. منصور ميلاد يونس،ص19-20. د. حسين سلوم، ص286.

تعريف النفقات العامة

جرى كتاب المالية العامة على تعريف النفقة العامة بنها (مبلغ نقدي ينفقه شخص من أشخاص القانون العام بقصد تحقيق نفع عام[1].

ويتبين من هذا التعريف ضرورة توافر ثلاثة عناصر او أركان للنفقة العامة:

أ- النفقة العامة مبلغ نقدي

لكي نكون بصدد نفقة عامة، فانه لا بد من استعمال مبلغ من النقود ثمناً لما تحتاجه الدولة من منتجات، سلع وخدمات، لازمة لتسيير المرافق العامة وثمناً لرؤوس الأموال الإنتاجية، التي تحتاجها للقيام بالمشروعات الاستثمارية التي تتولاها، واخيراً لمنح المساعدات والإعانات المختلفة من اقتصادية واجتماعية وثقافية وغيرها. واستخدام النقود في النفقة العامة أمر طبيعي طالما كانت المعاملات والمبادلات الاقتصادية كلها تتم في وقتنا الراهن في ظل اقتصاد نقدي، وبالتالي فالنقود هي وسيلة الدولة في الإنفاق شأنها في ذلك شأن الأفراد. وعلى ذلك لا تعتبر الوسائل غير النقدية التي قد تتبعها الدولة للحصول على ما تحتاجه من منتجات او لمنح المساعدات من قبيل النفقات العامة، مثال إرغام الأفراد على العمل سخره بدون اجر، او الاستيلاء جبراً على ما تحتاجه من أموال دون تعويض أصحابها تعويضاً عادلاً. كذلك لا تعد نفقات عامة المزايا العينية كالسكن المجاني، والنقدية كالإعفاء من الضرائب، ونظراً لانتشار المبادئ الديمقراطية في العصر الحديث لم يعد لهذه الوسائل مجال للتطبيق إضافة للصعوبات الإدارية التي تنجم عن تطبيق النفقة العينية كعدم إمكان تقديرها ومراقبة تنفيذها بصورة دقيقة[1].

---

[1] راجع د. حمزة محمد شاهر حمود الانسي،المالية العامة،الجزء الأول،النفقات العامة دار المجد،صفاء،1997م ص3. د. عادل احمد حشيش، اقتصاديات المالية العامة مؤسسة الثقافة الجامعية،الاسكندرية،1983م ص62. للوقوف على مفهوم النفقة العامة في الفكر الإسلامي راجع د. يوسف إبراهيم يوسف النفقات العامة في الإسلام دراسة مقارنة،ط2،دار الثقافة،قطر،1988م ص123-ص127.

[1] د. عادل احمد حشيش،ص62، د. عصام بشور،المالية العامة والتشريع المالي،ص80.

ب- النفقة العامة يقوم بها شخص عام

اخذ الفكر المالي في التفرقة بين النفقة العامة والنفقة الخاصة بمعيارين، الأول قانوني والثاني وظيفي.

1- المعيار القانوني

وفقاً لهذا المعيار تعد المبالغ التي يقوم الشخص العام بإنفاقها نفقات عامة سواء أنفقت على النشاط التقليدي للدولة أم أنفقت على مشروعات اقتصادية مماثلة لنشاط الأفراد[2].

والشخص العام قد يكون الدولة او إحدى هيئاتها او مؤسساتها العامة ذات الشخصية المعنوية، وقد يكون الولايات في الدولة الاتحادية، كما قد يكون شخصاً عاماً محلياً كالبلديات. وبعكس ذلك يعتبر هذا الركن منتفياً متى صدر الإنفاق من الأفراد او الأشخاص المعنوية الخاصة كالشركات او الجمعيات. حتى ولو كان هدفها تحقيق النفع العام.

ومما سلف يتضح بان النفقة تعد نفقة عامة او خاصة، وفقاً للطبيعة القانونية للجهة التي تقوم بالإنفاق.

2- المعيار الوظيفي

يعتمد هذا المعيار للتفرقة بين النفقة العامة والنفقة الخاصة على طبيعة الوظيفة التي تدفع من اجلها النفقة وليس على أساس الطبيعة القانونية كمن يقوم بعملية الإنفاق.

ووفقاً لهذا المعيار لا تعتبر كل النفقات التي تصدر عن أشخاص القانون العام نفقات عامة. بل تقتصر على تلك النفقات التي تقوم بها الدولة نتيجة لما تتمتع به من سيادة. اما النفقات التي تنفقها الدولة في نشاط مشابه لنشاط الأفراد فإنها نفقة خاصة.

---

[2] د. حمزة محمد الآنسي، مرجع سابق،ص4. د.منصور ميلاد يونس،ص22.

والجدير بالذكر ان هناك من يرى عدم صحة المعيار الوظيفي، مستنداً إلى ان الدولة الحديثة تجاوزت مفهوم الدولة التقليدي. ولذلك استقر الرأي على انه من الموفق ان نعد من قبيل النفقات العامة، كافة النفقات التي تقوم بها الدولة او مشروعاتها العامة، دون نظر إلى الصفة السيادية او السلطة الآمرة، او طبيعة الوظيفة التي صدر عنها الإنفاق[1].

ج- النفقة العامة يقصد بها تحقيق النفع العام

يجب ان تصدر النفقات العامة مستهدفة اساساً إشباع الحاجات العامة وتحقيق النفع العام. وعلى هذا الأساس لا تعد نفقات عامة، تلك النفقات التي لا تشبع حاجة عامة، ولا تعود بالنفع العام على الأفراد ويستند كتاب المالية العامة في تبريرهم لهذا الشرط على أساس ان الأفراد يتساوون جميعاً في تحمل الأعباء العامة (كالضرائب) وبالتالي ينبغي مساواتهم في الانتفاع بالنفقات العامة للدولة، بمعنى ان تكون النفقة سداداً لحاجة عامة وليست لمصلحة خاصة.

ويتفق كتاب المالية العامة على ان تقرير المنفعة العامة متروك أمره للسلطات السياسية، تماماً كتقرير الحاجات العامة. ومباشرة السلطات العامة لحقها في تقرير الحاجات العامة، يخضع لرقابة الشعب او ممثليه للتحقق من مدى توافر ركن النفع العام في كافة نفقات الدولة[2].

---

[1] راجع د. عادل احمد حشيش، ص64. منصور ميلاد يونس، ص24. حمزة محمد الآنسي، ص5.

[2] د. عادل احمد حشيش، ص64. د. منصور ميلاد يونس، ص25. د. باهر محمد تلم، ص67. د. باهر محمد عتلم اقتصاديات المالية العامة، ص38.

المبحث الثاني

التقسيمات المختلفة للنفقات العامة

تعددت التقسيمات التي وضعها الباحثون في المالية العامة[1]. كما أخذت الدول بتقسيمات مختلفة، تبعاً لحاجتها ومراعاة لظروفها التاريخية ودرجة تطورها. وفيما يلي نبحث في التقسيمات التالية للنفقات العامة.

المطلب الأول

التقسيم الإداري للنفقات العامة

يعد هذا التقسيم للنفقات العامة اقدم تقسيماتها وما زال يحتل مكانة هامة في مجال إجراءات إعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة.

وعلى ضوء هذا التقسيم تصنف النفقات العامة تبعاً للوحدات الإدارية التي تباشر النشاط العام "الوزارات". والتقسيم الإداري يعد تقسيماً اساسياً في كل موازنة عامة إذ لا بد منه لكي يستطيع رئيس كل وحدة إدارية ان يرسم سياسته الانفاقية في حدود اختصاصه وتبعاً للإمكانيات المالية المتاحة له من الموارد العامة.

وإضافة إلى ذلك يتيح التقسيم للباحثين إمكانية المقارنة بين الاعتمادات المقررة لكل جهاز من أجهزة الدولة مع الاعتمادات الممنوحة للأجهزة الاخرى وكذلك مع ما خصص له في السنوات السابقة، مما يعطي فكرة كاملة عن اتجاهات السياسية العامة للدولة.

---

[1] لمزيد من التفصيل راجع د. حسين سلوم، ص[296]. د. عادل احمد حشيش،ص[65]. د. يونس احمد بطريق،المالية العامة، ص[183]. د. عبد الله حسين بركات،ص[17]. د. عبد العزيز ياسين السقاف،ص[72]. د. باهر محمد عتلم،ص[69]. د. عصام بشور المالية العامة والتشريع المالي،ص[91]. د. منصور ميلاد يونس،ص[26].

وقد أدى التغيير المستمر في أنواع وعدد الوزارات والمصالح الحكومية إلى استحداث أساس آخر لتقسيم النفقات العامة اداريا هو التقسيم الوظيفي. وعلى أساس هذا التقسيم تضم عدد من الوزارات والمصالح الحكومية في مجموعات كقطاع الخدمات الذي يشمل وزارات (التربية والتعليم،والصحة، والأعلام، والثقافة،والشؤون الاجتماعية) وقطاع الإنتاج ويشمل وزارات (الاقتصاد،والصناعة،والاشغال،والزراعة،والكهرباء،...الخ) أي ان التقسيم الوظيفي يتم بمقتضاه تصنيف النفقات العامة وفقاً لموضوعها.

المطلب الثاني

التقسيم الاقتصادي للنفقات العامة

يعتمد التقسيم الاقتصادي للنفقات العامة على الطبيعية الاقتصادية لكل منها، سواء بالنسبة لآثارها المباشرة على الدخل القومي إلى نفقات حقيقية و اخرى تحويلية، او بالنسبة لدورياتها وكيفية تغطيتها إلى نفقات عادية او جارية وأخرى استثنائية او رأسمالية.

اولاً: النفقات العامة الحقيقية والنفقات العامة التحويلية

تقسم النفقات العامة من حيث مقابلها او آثارها إلى نفقات حقيقية او (فعلية) تستنزف جزءاً من الموارد المتاحة للاقتصاد الوطني من اجل أداء الخدمات العامة، ونفقات تحويلية (ناقلة) تقتصر على تحويل جزء من هذه الموارد من اتجاهها الأصلي بغرض تحقيق هدف محدد.

أ- النفقات الحقيقية

يقصد بالنفقات الحقيقية كافة المصروفات التي تقوم بها الدولة مقابل الحصول على سلع وخدمات او رؤوس أموال إنتاجية، ان تلك النفقات التي تؤدي إلى زيادة الدخل القومي بشكل مباشر. وهذه النفقات هي نفقات منتجة، إذ تحصل الدولة بمقتضاها على مقابل يتمثل في السلع والخدمات، ومنها مركبات واجور موظفي الدولة والنفقات اللازمة للقيام بالخدمات التعليمية والصحية والدفاعية...الخ.

ب- النفقات التحويلية

وهي تلك النفقات العامة التي لا تؤدي بطريقة مباشرة إلى زيادة الإنتاج القومي بل تؤدي إلى إعادة توزيع الدخل القومي من قطاع إلى قطاع آخر او من فئة إلى اخرى. إذ تقوم الدولة بإنفاقها بدون مقابل بقصد زيادة القوة الشرائية لبعض فئات المجتمع او قطاعاته دون ان ينطوي ذلك على استهلاك جانب من إنتاج المجتمع من السلع والخدمات كما هو الحال بالنسبة للنفقات الحقيقية ومثال ذلك الإعانات الاجتماعية التي تقدم للعجزة والفقراء، وايضاً الإعانات الاقتصادية (كإعانات الإنتاج وإعانات التصدير).

ويتضح ان النفقات التحويلية ليست الا إجراء لتحويل الدخول من طبقة او فئة اجتماعية إلى طبقة معينة او طبقات اخرى، أي ان الدولة تهدف من هذه النفقات تحقيق أهدافها الاجتماعية او الاقتصادية او المالية.

وتنقسم النفقات العامة التحويلية تبعاً لمجالات استخدامها وطبيعة أهدافها إلى:

1- النفقات التحويلية والاقتصادية

وتستهدف هذه النفقات تحقيق نمو متوازن للاقتصاد القومي ومثال ذلك الإعانات التي تقدمها الدولة لبعض المشروعات الإنتاجية بقصد تخفيض تكلفة إنتاجها وذلك للمحافظة على اثمان منتجاتها عند مستوى معين، اما لإتاحة الفرصة أمام ذوي الدخل المحدود لاستهلاك هذه المنتجات او لمساعدة هذه المشروعات على منافسة المشروعات الأجنبية في السوق العالمي، أي انها تمثل معونة لتشجيع الصادرات، وكذلك الدعم الذي يحصل عليه الفلاحين بقصد ضمان مستوى معين من الدخل لهم. وكذلك الإعانات التي تقدم لبعض المشروعات التي توفر خدمات مهمة للمجتمع، بقصد تمكينها من تغطية

العجز الذي تتكبده، مثل الإعانات التي تدفع لشركات النقل البري أو البحري او الجوي. كما تمثل الإعفاءات الضريبية التي تقدمها الدولة لبعض القطاعات الإنتاجية مثالاً آخر لهذه النفقات[1].

2- النفقات التحويلية الاجتماعية

وتستهدف هذه النفقات تحسين أحوال المعيشة بالنسبة لبعض فئات المجتمع كإعانات البطالة والشيخوخة وضحايا الحرب، وكذلك الإعانات التي تمنح لأصحاب الاسر الكبيرة العدد، كما تشمل مساهمة الدولة في أنظمة التأمينات الاجتماعية وصندوق الضمان الاجتماعي.

3- النفقات التحويلية المالية

وهي النفقات التي تقوم بها الدولة بمناسبة مباشرتها لنشاطها المالي واهم صورها فوائد الدين العام وأقساط استهلاكه السنوية. وفي الآونة الأخيرة زادت أهمية هذا النوع من النفقات بسبب تضخم حجم الإنفاق القائم في معظم الدول[2].

ثانياً: النفقات العادية والنفقات غير العادية

يقصد بالنفقات العادية تلك النفقات التي تتصف بالدورية والانتظام وبالتالي تنفق دورياً كل عام. ولا يعني إنفاقها كل عام ثبات مقدارها كل سنة، فقد تتغير قيمتها بالزيادة او النقصان. فمرتبات الموظفين تعد من النفقات العادية لتكرار ورودها في الميزانية كل سنة، ولكن ذلك لا يعني ثبات مقدارها الذي قد يتغير زيادة او نقصاناً من سنة إلى اخرى.

أما النفقات غير العادية فهي تلك النفقات التي لا تتكرر بصفة دورية والتي لا تظهر على نحو منتظم، ولكن تظهر على فترات متباعدة، ومثالها نفقات الحروب والنفقات اللازمة لمواجهة الكوارث الطبيعية كالزلازل والفيضانات. ولذا يطلق عليها النفقات الاستثنائية[3].

---

(1) د. منصور ميلاد يونس،ص30. د. يونس احمد البطريق،المالية العامة ص189.

(2) د. منصور ميلاد يونس،ص30.

(3) د. عبد الله حسين بركات،ص17

وتجدر الإشارة إلى انه لا يجوز للدولة اللجوء إلى القروض او الإصدار النقدي الا لمواجهة نفقات غير عادية.

المطلب الثالث

التقسيم السياسي للنفقات العامة

تقسم النفقات العامة من حيث الغاية السياسية التي تهدف إلى تحقيقها إلى نفقات محايدة ونفقات إيجابية او فعالة[1].

1- النفقات المحايدة

وهي تلك النفقات التي لا تؤثر بصورة مباشرة على الحياة الاقتصادية الاجتماعية، وهي النفقات الرئيسية وفقاً للمفهوم التقليدي للمالية العامة (الدفاع-الأمن-القضاء) الذي كان ينكر على الدولة حق التدخل في الحياة الاقتصادية او الاجتماعية. ويحول دون ان يكون لنفقاتها العامة أي تأثير اقتصادي او اجتماعي.

واليوم فان هذا النوع من النفقات اصبح محدوداً، إذ ان الدولة الحديثة لم يعد نشاطها مقتصراً على تلك المجالات التقليدية، بل تعداها ليطال كافة اوجه الحياة، الأمر الذي صارت معه فكرة حياد النفقات العامة اثر بعد عين.

2- النفقات الإيجابية او الفعالة

وهي التي تؤثر بشكل مباشر على الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وقد قسمت هذه النفقات بحسب طبيعة أهدافها عدة أنواع أهمها:

---

[1] د. يونس احمد البطريق،المالية العامة،مرجع سابق ص185. د. منصور ميلاد يونس ص33.

أ- النفقات السياسية مثل المصاريف السرية التي تستعين بها الحكومة للتأثير على الحياة السياسية في الداخل او الخارج كتقديم إعانات للأحزاب او الصحف المؤيدة او لحكومات حليفة او صديقة، او تقديم للجماعات المناهضة لحكومة عدوة او لحركة تحرر وطني.

ب- .بالنفقات الاجتماعية أي تلك النفقات التي تنفق في مجالات التعليم والصحة وكل ماله علاقة بتحسين ظروف المعيشة.

جـ. النفقات الاقتصادية وهي التي تهدف إلى تحقيق سياسة التدخل التي تتبعها الدولة في المجال الاقتصادي كتشجيع الصادرات.

و. بجانب هذه الأهداف السياسية والاجتماعية والاقتصادية توجد أهداف إضافية تميز انواعاً اخرى من النفقات العامة كالنفقات الثقافية والدينية[1].

المطلب الرابع

التقسيم الوضعي للنفقات العامة

يختلف تقسم النفقات العامة من دولة إلى اخرى، وذلك تبعاً لحاجات كل دولة ومراعاة لظروفها التاريخية او الإدارية، وعلى هذا الأساس فان كل دولة تأخذ بالتقسيم الذي يلائمها.

فمثلاً تقتسم النفقات في المملكة المتحدة "بريطانيا" إلى نفقات جارية او عادية ونفقات غير جارية او غير عادية. وفي الولايات المتحدة الأمريكية تقسم النفقات وظيفياً إلى تسعة أقسام هي: الدفاع الوطني-الشئون الدولية-المساعدات والخدمات الخاصة بالمحاربين القدامى-الرفاهية والصحة والتعليم-الزراعة-الثروات الطبيعية-التجارة والقوى العاملة-السلطات الحكومية-فوائد الدين العام. ثم يستمر التقسيم

[1] د. يونس احمد البطريق،مرجع سابق،ص186

داخل كطل إطار وظيفي تبعاً للسلطات الإدارية التي تقوم بالإنفاق، أي تبعاً للوزارات والمصالح المختلفة[1].

وفي الجمهورية اليمنية تقسم النفقات العامة إلى نفقات جارية ونفقات رأسمالية واستثمارية. وتحتوي النفقات الجارية على الأبواب الثلاثة الأول، وتحتوى النفقات الرأسمالية والاستثمارية على البابين الرابع والخامس.

هذا وقد قسمت الأبواب إلى عدة بنود، كما قسم كل بند إلى عدة أنواع[2]

المبحث الثالث

أسباب الزيادة في النفقات العامة

من الظواهر المالية المعروفة ان حجم النفقات العامة في ازدياد مستمر سنة بعد سنة اخرى، وذلك بغض النظر عن النظام السياسي والاقتصادي القائم او مستوى التقدم والرقي لذلك البلد[3]. ولتأكيد صحة ذلك، يكفي ان نستعرض الإحصائيات الخاصة بتطور الإنفاق العام في الجمهورية اليمينية حيث سجلت النفقات العامة زيادة مستمرة على النحو التالي[4]:

- في عام 1990 بلغت 35967 مليون ريال.
- في عام 1991 بلغت 50980 مليون ريال.
- في عام 1992 بلغت 57043 مليون ريال.
- في عام 1993 بلغت 68984 مليون ريال.
- في عام 1994 بلغت 87128 مليون ريال.

---

[1] د. منصور ميلاد يونس،ص34.

[2] لمزيد من التفصيل راجع دليل النظام المالي والمحاسبي الحكومي،وزارة المالية،الجمهورية اليمنية،فبراير ،1993م ص32–49.

[3] لمزيد من التفصيل راجع د. حمزة محمد الآنسي، ص11 وما بعدها.

[4] أخذت الإحصائيات عن كتاب د. حمزة محمد الآنسي، ص17.

- في عام 1995 بلغت 124140 مليون ريال.
- في عام 1996 بلغت 181416 مليون ريال.
- في عام 1997 بلغت 313986 مليون ريال.

وتتعدد أسباب ازدياد النفقات العامة وتتشعب ولكنها جميعاً تصدر عن قانون طبيعي واحد ثبتت صحته عبر التاريخ. فكل كائن اجتماعي يحاول ان يطور نفسه ويسعى إلى التقدم مما يؤدي إلى زيادة نشاطاته وفعالياته، وينعكس هذا على نفقاته وكذلك الدولة تزيد من حجم نفقاتها لتطوير المجتمع، فزيادة حجم النفقات هي التعبير المادي لتطور الشخصية على مستوى فردي، وعلى تطور المجتمع على مستوى الدولة[1]، وقد انشغل فقهاء المالية العامة بدراسة ظاهرة زيادة حجم الإنفاق العام ومحاولة تفسيرها، وكان أول من لفت النظر إلى هذه الظاهرة العامة هو الاقتصادي الألماني A. Wanger الذي قام بدراسة تطور نفقات الدول الأوربية خلال القرن التاسع عشر، ثم توالت وتعددت بعد ذلك الدراسات في هذا الموضوع[2] بغية البحث عن تفسير للأسباب الكامنة خلف ظاهرة ازدياد النفقات العامة.

المطلب الأول

[1] د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، ص127.
[2] لمزيد من التفصيل راجع د. حمزة محمد الآنسي، ص29-33 .
[1] د. عبد الله حسين بركات، ص12 ود, حمزة حمد الآنسي، ص34-38.

الأسباب السياسية

تعد العوامل السياسية من أهم الأسباب المؤثرة في حجم النفقات العامة وهذه العوامل قد تكون نتيجة لسياسة الدولة الداخلية او الخارجية، وتتمثل الأسباب السياسية في الآتي:

أ. انتشار المبادئ والنظم الديمقراطية

لا ريب في ان انتشار المبادئ الديمقراطية كان له دور في سيطرة الأغلبية على الحكم والتي بدورها سنت القوانين التي تحمي الطبقات الفقيرة وادى ذلك إلى زيادة في حجم الإنفاق العام. فالدولة الاشتراكية التي ولدت بداية القرن العشرون اضطلعت بمسؤولية تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، من خلال تملكها كجزء كبير من وسائل الإنتاج وكل ذلك قاد إلى اتساع نطاق النفقات الاقتصادية والاجتماعية[1].

ب. الحروب

اصبح الإنفاق العسكري يستوعب في الظروف العادية جانباً هاماً من الإنفاق العام في الدول، كما لم يعد مقبولاً تبويب النفقات العسكرية بوصفها نفقات غير عادية او نفقات طارئة، إذ اعتادت الدول عليها، أصبحت أعباؤها تتجدد دورياً.

وتشكل الحروب عبئاً مالياً ضخماً نظراً لارتفاع تكاليفها، هذا، ناهيك عن آثارها الإنسانية الفادحة، إضافة إلى الآثار السلبية على الاقتصاد القومي.

[1] د. حمزة محمد الآنسي، ص36. د. منصور ميلاد يونس، ص46.

واثر الحروب في زيادة حجم الإنفاق العام لا يقف عند انتهائها، بل يستمر بعد ذلك، فهناك الإنفاق اللازم لاعادة بناء ما خربته الحرب وإزالة آثارها كالإعانات للمنكوبين واللاجئين، والأسرى، وعائلات المجندين، والتعويضات وسداد فوائد القروض التي تلجأ الدولة إلى اقتراضها لتمويل الحرب[1].

ج. نمو العلاقات الدولية

أدت زيادة عدد الدول المستقلة، وما ترتب عليها من زيادة عدد البعثات الدبلوماسية وتعدد المؤتمرات والمنظمات الدولية التي تشترك فيها الدول إلى زيادة حجم نفقاتها العامة. كما ان استخدام المساعدات الخارجية كأسلوب لتدعيم العلاقات الدولية او كأداة من أدوات السياسة الخارجية ساهم كذلك في زيادة الإنفاق العام[2].

المطلب الثاني

الأسباب الاقتصادية

تتمثل هذه الأسباب في زيادة الدخل القومي واتساع تدخل الدولة.

أ. زيادة الدخل القومي

تعد زيادة الدخل القومي عامل هام في زيادة النفقات العامة. ذلك انه يترتب على نمو الدخل القومي زيادة في دخول الأفراد وارتفاع في مستوى معيشتهم ومن المعروف انه كلما زادت دخول الأفراد قلت مقاومتهم لما تفرضه الدولة من ضرائب ورسوم، مما يسهل على الدولة اقتطاع مبالغ كبيرة من دخولهم تخصصها لتمويل الخدمات العامة وتحسين نوعيتها[3].

ب. تعاظم دور الدولة الاقتصادي

---

[2] د. يونس احمد البطريق،المالية العامة، ص210. د. حمزة محمد الآنسي، ص38.

[3] د. منصور ميلاد يونس، ص41. د. يونس احمد البطريق،المالية العامة، ص207. د.عبد الله حسين بركات، ص13.

أفرزت الأزمات الاقتصادية التي اجتاحت العالم بعد الحرب العالمية الأولى اوضاعاً اقتصادية متدهورة انعكست على الطبقات ذات الدخل المحدود، ونتيجة لذلك تدخلت الدولة لتوجيه الاقتصاد الأمر الذي أدى إلى زيادة حجم الإنفاق العام.

وقد تمثل تدخل الدولة في توجيه الاقتصاد والتأثير في هيكليته من خلال دعم بعض القطاعات الاقتصادية بالإعانات المالية والمساعدة الفنية، واستخدام سلطتها السياسية للحد من تطور بعض القطاعات غير المرغوبة.

إضافة إلى ان الدولة أخذت على عاتقها مهمة التنمية الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي..الخ كل ذلك زاد من نفقاتها العامة[1].

المطلب الثالث

الأسباب الاجتماعية

من الأسباب التي أدت إلى زيادة الإنفاق العام النقاط التالية:

أ. نمو الوعي الاجتماعي

أدى انتشار التعليم في العصر الحديث إلى ازدياد وعي الأفراد بحقوقهم، مما دفعهم إلى مطالبة الدولة بتحقيق التوازن الاجتماعي ولا شك ان تحقيق هذا الغرض يتطلب زيادة في النفقات العامة.

وتدخل الدولة في الحياة الاجتماعية يتم عادة عن طريق التوسع في تقديم الخدمات المجانية كالصحة والثقافة والتعلم ومنح الإعانات الاجتماعية كإعانات المرض والعجز والشيخوخة والبطالة وتأهيل المعوقين ومساعدة اليتامى...الخ[2]

ب. زيادة عدد السكان

---

[1] د. عصام بشور،المالية العامة والتشريع المالي، ص130. د. باهر محمد عتلم،اقتصاديات المالية العامة، ص56–59.

[2] د. منصور ميلاد يونس، ص42. ود. حمزة محمد الآنسي، ص39.

تؤدي زيادة السكان لزيادة الإنفاق العام نتيجة توسع الدولة في خدماتها لمواجهة مطالب السكان الجدد ونظراً لان نسبة الزيادة في السكان تكون عادة أعلى في الطبقات الفقيرة منها في الطبقات الغنية وهذه الزيادة تتطلب عادة من الدولة تنمية خدماتها بصورة واسعة مما يؤدي إلى تزايد كبير في الإنفاق العام.

أضف إلى ذلك، ان نفقات حفظ الأمن والاستقرار تزداد مع زيادة عدد السكان. كما ان التوسع في الإنفاق العام يتوقف على بنية السكان من حيث الأعمار اولاً ثم على توزيعهم الجغرافي ثانياً[1].

المطلب الرابع

الأسباب المالية

ان العوامل المالية التي ساعدت على زيادة الإنفاق يمكن اختصارها كالآتي:

أ. وجود فائض في الإيرادات

قد يحدث نتيجة لسوء تقدير النفقات الواجب تغطيتها ان تحصل الدولة على إيرادات اكثر مما يتطلبه إنفاقها مما يؤدي إلى ظهور فائض في الإيرادات. وقد يؤدي هذا الفائض إلى إغراء الدولة بالتوسع في نفقاتها العامة عن طريق تحسين مستوى خدماتها القائمة وتقديم خدمات جديدة، مع ما يتضمنه ذلك من تبذير وإسراف وتبدو خطورة هذا الوضع متى ما اقتضت ظروف الدولة ضغط نفقاتها لاختفاء هذا الفائض فقد يكون ذلك امراً صعباً من الناحيتين السياسة والاجتماعية، فمن الناحية السياسية قد يؤدي ذلك إلى تذمر من سبق لهم الاستفادة من هذه النفقات مع ما يتضمنه ذلك من آثار سياسية، اما من الناحية

[1] د. ميثم صاحب عجام، "المالية العامة" دراسة تطبيقية على الاقتصاد الليبي، ط1، معهد الإنماء العربي، بيروت، 1992، ص323. د. يونس احمد البطريق،المالية العامة، ص212.

الاجتماعية فان خفض الإنفاق العام يؤدي إلى خفض مستوى معيشة الأفراد وخاصة ذوي الدخول المحدودة الذين يستفيدون عادة من خدمات الدولة[1].

ب. سهولة الاقتراض

كانت القروض سابقاً تعد وسيلة استثنائية لتغطية النفقات العامة بمعنى ان الدولة لا تلجأ إليها الا في حالة وجود نفقات غير عادية "كنفقات الحروب" والتي لم تستطع الدولة تغطيتها بمواردها العادية.

ومن جهة اخرى فان الحصول على القروض لم يكن أمر سهل بسبب الشروط القاسية التي كانت تخضع لها القروض.

اما في الوقت الحالي فقد أدت سهولة الاقتراض، إلى الإكثار من اللجوء إلى القروض بغية توفير موارد تسمح بزيادة الإنفاق العام.

وقد كان لتطور الأساليب الفنية لإصدار القروض العامة دور هام، إذ دأبت الدول في سبيل (حفز الأفراد على عمليات الاكتتاب في سندات القرض العام، إلى منحهم مجموعة من المزايا او الضمانات التي ترغبهم في الاقراض من ناحية، والاطمئنان إلى العمليات المحيطة به من ناحية اخرى.

وقد تمثلت هذه المزايا في إعفاء الفوائد من الضرائب، وكذلك مكافأة السداد حيث تقرر الدولة مكافأة للسند تدفع عند رد قيمته للدائن، وبالتالي يحصل حامل هذا السند على مبلغ يزيد على القيمة الاسمية او الرسمية للسندات المكتتب فيها وغيرها من المزايا كقبول السندات في سداد بعض الضرائب حيث تقبل الدولة سداد بعض الضرائب بواسطة سندات القرض العام على أساس قيمتها الاسمية[2].

ولا ريب في ان سهولة الاقتراض العام وتوسع الدولة في اللجوء إليه تؤدي إلى زيادة كبيرة في حجم النفقات العامة سواء في البداية عند صرف مبالغ القرض في الأغراض المخصصة له، او في النهاية عندما تقوم الدولة برد مبلغ القرض ودفع فوائده المستحقة.

---

[1] د. ميثم صاحب عجام، ص324. د. منصور ميلاد يونس ، ص44.

[2] لمزيد من التفصيل: د. حمزة محمد الآنسي، ص41–45.

المطلب الخامس

الأسباب الإدارية

ترتب على تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية اتساع وظائفها، وقد اقتضى ذلك إنشاء واستحداث وزارات وإدارات جديدة لتلبية المهام الجديدة التي أخذتها الدولة على عاتقها.

وكان من نتاج ذلك ازدياد عدد موظفيها وارتفاع تكاليف تسييرها مما أدى إلى ازدياد النفقات العامة.

إضافة إلى ان الإسراف في ملحقات الوظائف العامة من سعاه وآثاث وسيارات وغير ذلك، قد أدى إلى زيادة حجم الإنفاق العام، زيادة غير منتجة لا تؤدي إلى زيادة النفع العام في الوقت الذي تؤدي إلى زيادة الأعباء التي يتحملها المواطنون[1].

[1] د. حمزة محمد الآسي، ص45 . د. ميثم صاحب عجام، ص324. د. منصور ميلاد يونس، ص44.

الفصل الثاني

الإيرادات العامة

تعد الإيرادات العامة الوسيلة المالية التي تستطيع الدولة من خلالها تامين الأموال اللازمة لتغطية نفقاتها العامة، والقيام بالخدمات والوظائف الملقاة على عاتقها. وبمعنى آخر، الإيرادات العامة هي وسيلة الدولة في أداء دورها في التدخل لتحقيق الإشباع العام وهي الوسيلة التي تتحدد بمقتضيات الغاية منها وطبقا للاعتبارات الواقعية التي تسود الجماعة بأسرها.

وقد حصر الفكر المالي التقليدي أهداف الإيرادات العامة في تغطية النفقات العامة اللازمة لقيام الدولة بوظيفتها التقليدية، بل لقد كان الغرض الأساسي لعلم المالية تامين الإيرادات اللازمة لتغطية النفقات العامة. غير ان تطور دور الدولة قد أدى إلى ان تكون مسؤولة عن إقامة التوازن الاقتصادي والاجتماعي ومسؤولة عن استغلال الموارد المعطلة وعن جزء كبير من الإنتاج. أدى كل هذا إلى تطوير نظرية الإيرادات العامة التي أصبحت مع النفقات العامة أدوات للسياسة المالية التي تسعى الدولة من خلالها لتحقيق أهدافها.

ان اتساع دور الدولة وتعدد وظائفها وزيادة نفقاتها العامة حتم ضرورة زيادة إيراداتها. إذ ان الإيرادات العامة التقليدية كالضرائب والرسوم والاثمان العامة لم تعد كافية لتغطية كل النفقات العامة، ولذلك لجأت الدولة إلى أنواع اخرى من الإيرادات العامة كالقروض والإصدار النقدي. وغيرها من المصادر[1].

[1] راجع د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص173. د. عبد الله حسين بركات، مرجع سابق ص31.

تقسيمات الإيرادات العامة

تعددت تقسيمات فقهاء علم المالية العامة للإيرادات العامة[1]. فذهب البعض إلى تقسيمات إيرادات عادية وأخرى غير عادية نظرا لتكرارها الدوري. فأما الأولى التي تتكرر دوريا في ميزانيات الهيئات العامة كالضرائب على الدخل ...الخ

واما الثانية فهي التي ترد في الميزانيات بصفة متقطعة وغير منتظمة مثل القروض او الإصدار النقدي الجديد لان الدولة لا تلجأ إلى الإيرادات غير العادية الا في ظروف غير عادية. ويطلق على الإيرادات غير العادية أيضا اصطلاح الإيرادات الاستثنائية. وتقسم الإيرادات إلى إلزامية واختيارية. فما يتم جبايته من خلال استعمال سلطة الدولة يعد إلزامي مثل الضرائب، التي تفرضها على المكلفين بوصفهم أعضاء متضامنين في المجتمع، والغرامات المالية التي تفرضها كعقوبة على المخالفين اما الإيرادات الاختيارية فينتفي فيها الإكراه والإجبار أي ان الأفراد يدفعونها برضائهم للحصول على مقابل، كالقروض العامة وإيرادات الدولة من استثماراتها. او بدون الحصول على مقابل كالتبرعات والهبات.

ويقسم فريق ثالث الإيرادات العامة إلى إيرادات اقتصادية وإيرادات سيادية وتسمى كذلك إيرادات القانون الخاص وإيرادات القانون العام. يقصد بالإيرادات الاقتصادية تلك الأموال التي تحصل عليها الدولة بوصفها شخصا قانونيا يستطيع ان يمتلك ثروة ويباشر تقديم الخدمات مثل الحصول على بدل إيجار الأراضي التابعة للدولة، او عندما تستغل الدولة بنفسها هذه الأراضي فانها تحصل على أرباح هذا الاستغلال، كما ان الدولة تقرض دولاً اخرى وتحصل فوائد هذه القروض ...الخ

---

(1) د. ميرندا زغلول رزق، علم المالية العامة "الإيرادات العامة" ط2، أولاد عثمان للكمبيوتر، 1997م ، ص16. د.عبد العزيز ياسين السقاف، مرجع سابق، 153
د. عصام بشور المالية العامة والتشريع المالي، ص204. د. عبد الله حسين بركات، مرجع سابق، ص32

ويمكن الإشارة إلى ان البعض يقسم إيرادات الدولة بحسب مصدرها الجغرافي على مستوى المحافظة حسبما تعمله العديد من الدول. وهذا النوع من التقسيم يسمى التقسيم الجغرافي يبين مدى مساحة المناطق المختلفة في العبء العام. كما يوضح المناطق التي تتمتع بفائض (أي ان إجمالي إيرادات الدولة منها اكثر من إجمالي مصروفات الدولة فيها) وتلك التي تعاني من عجز (أي ان إجمالي إيرادات الدولة منها يقل عن إجمالي مصروفات الدولة فيها).

كما يمكن تقسيم الإيرادات العامة إلى نوعين : نوع داخلي، واخر خارجي. والإيرادات الداخلية تتمثل في الضرائب والرسوم وإيرادات أملاك الدولة ومردودات مشاريعها وغيرها. أي كل ما يدخل خزينة الدولة من الاقتصاد المحلي. واما الإيرادات الخارجية فهي التي تحصل عليها الدولة من الخارج مثل القروض والمساعدات الخارجية وفوائد ودائع الدولة (البنك المركزي) في الخارج.[1]

ونظرا للتطور الذي صاحب نشاط الدولة الحديثة، فانه لم يعد لهذه التقسيمات لمصادر الإيرادات العامة أهمية تذكر، ليس هذا فحسب، بل ان الفكر المالي الحديث لم يعد ينظر إلى القروض او الوسائل النقدية على انها طرقا غير عادية للتمويل، الأمر الذي يؤكد بأنه لا يوجد تقسيم علمي متفق عليه من كتاب علم المالية العامة[2].

وبصرف النظر عن تلك التقسيمات للإيرادات العامة، فانه يمكن الأساسي إلى وجود إيرادات ذات أهمية قليلة كالغرامات والهبات والتعويضات التي تحصل عليها الدولة وكذلك الإصدار النقدي. ولذلك فإننا سندرس أهم مصادر الإيرادات العامة على النحو التالي.

---

(1) د. عبد العزيز ياسين السقاف، مرجع سابق ، ص154

(2) د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص205 . د.ميرندا زغلول رزق، مرجع سابق، ص18.
د. عادل فليح العلي، طلال محمود كداوي، مرجع سابق، ص10

المبحث الأول

إيرادات أملاك الدولة

يقصد بأملاك الدولة الأموال التي تملكها الدولة سواء ملكية عامة وهي تلك الخاضعة لاحكام القانون العام أم ملكية خاصة وهي تلك الخاضعة لاحكام القانون الخاص وتدخل في هذه الأملاك الأراضي الزراعية والمصانع والأوراق المالية (اسهم وسندات) وسواها من الممتلكات الثابتة او المنقولة. وهذه الأموال تدر على الغالب إيرادا على الدولة نتيجة استثمارها. ولهذا السبب فالمال الخاص هو وحده الذي يعنيه علماء المالية بدخل الدولة من أملاكها كمصدر مهم من مصادر الإيرادات.

ويطلق على إيرادات أموال الدولة العامة اصطلاح "الدومين العام" اما أموالها الخاصة فيطلق عليها "الدومين الخاص"[1].

المطلب الأول

الدومين العام "او ممتلكات الدولة العامة"

هي مجموعة الأموال التي تملكها الدولة او إحدى الأشخاص الاعتبارية العامة ملكية عامة والمخصصة للمنفعة العامة بحكم طبيعتها او بإرادة السلطة العامة تحدده قواعد القانون الإداري[2]. ولثبوت صفة العمومية على المال ويجب ان يتوفر فيه شرطان هما:

1- يجب ان تكون الأموال مملوكة للدولة لإحدى الأشخاص الاعتبارية العامة المرفقية (الهيئات والمؤسسات العامة) او الإقليمية (المحافظات).

---

[1] كلمة دومين اصلها لاتين وقد شاع استعمالها لدى كتاب المالية العامة العرب. راجع د. منصور ميلاد يونس مرجع سابق، ص58 الهامش رقم ((1)).

[2] راجع في ذلك د. ماهر صالح علاوي الجبوري، القانون الإداري "دراسة مقارنة". دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 1996، ص138-140
د. محمد علي جواد، مبادئ القانون الإداري، جامعة بابل، بدون سنة نشر، ص111-113.

2- يجب ان تكون هذه الأموال مخصصة للمنفعة العامة، بحكم طبيعتها او بإرادة السلطة العامة او بالفعل. ولذلك فالأموال التي تستهدف الإدارة من تملكها ما يهدف إليه الأفراد، أي تلك الأموال التي يقصد من تملكها تحقيق الربح،لا يمكن تثبت لها صفة العمومية.

ومن أمثلة الأموال العامة، الطرق العامة، الكباري، المطارات، المباني الإدارية، الحدائق، المتاحف ...الخ

ولما كانت الأموال العامة تعم بنفعها المجتمع كله فقد حماها المشرع ونظم استعمالها[1]. ومن اوجه الحماية التي احيطت بها الأموال العامة:

أ- عدم جواز التصرف في الأموال العامة.

ب-عدم جواز تملكها بالتقادم.

ج- عدم جواز الحجز عليها.

المطلب الثاني

الدومين الخاص (او ممتلكات الدولة الخاصة)

ويقصد به الأموال التي تملكها الدولة ملكية خاصة والتي تخضع لاحكام القانون الخاص، ويدر الدومين الخاص على عكس الدومين العام إيرادا، وهذا ما سبقت الأساسي إليه، ويمكن ان يقسم الدومين الخاص إلى ثلاثة أنواع هي الدومين العقاري، الدومين الصناعي والتجاري، الدومين المالي.

الفرع الأول

الدومين العقاري

الدومين العقاري يعد اقدم أنواع الدومين الخاص ويشتمل على الأراضي الزراعية والغابات المملوكة للدولة وغيرها من الأشخاص العامة، المناجم والمحاجر، والبحيرات المستعملة كمصادر للأسماك ومجاري المياه، والأبنية السكنية التي تنشئها الدولة مساهمة منها في حل أزمة السكن ومن ثم الإيجارات

[1] انظر أستاذنا د. ماهر صالح علاوي الجبوري، مرجع سابق، ص143-145.

المتحققة عن إيجار هذه المساكن إلى المواطنين من موارد ذلك الدومين، ولا تقوم الدولة ببناء هذه المساكن بغية الحصول على إيرادات الخزانة العامة، بل لتقديم خدمة أساسية للمواطنين محدودي الدخل. وقد كان الدومين الزراعي من أهم أنواع الدومين الخاص ولذا فهذا يشكل ما يعرف بالدومين التقليدي[1].

وقد اتجهت الدول منذ القرن التاسع عشر نحو التخلي عن هذه الأملاك للأفراد تحت تأثير آراء المدرسة التقليدية القائلة بالحرية الاقتصادية وبمزايا المبادرة الفردية، لكون الأفراد أكفاء واقدر من الدولة على إدارة المشروعات الإنتاجية ولا سيما الزراعية بما يتطلبه من بذل عناية شخصية مباشرة يتعذر على السلطة العامة توفيرها.[2]

اما بالنسبة لغابات الدولة فانها تحتفظ بملكيتها لاسباب متعددة أهمها طول مدة دورتها الإنتاجية، إضافة إلزامية فوائدها الاقتصادية وتأثيرها في المناخ كتهدئة الرياح واعاقة السيول وحفظ التربة.

الفرع الثاني

الدومين الصناعي والتجاري

ويتمثل في المشروعات الصناعية والتجارية التي تمتلكها الدولة، وقد ظهر الدومين الصناعي والتجاري وازدادت أهميته في أعقاب الحرب العالمية الثانية، وبالذات بعد ظهور مساوئ وعيوب المذهب الحر، وانتصار المذاهب التدخلية للدولة، والأخذ بسياسة التأميم. وكان من نتاج ذلك،قيام الكثير من الدول بإنشاء مشاريع عامة في ميادين جديدة لم تعهد الدولة التدخل فيها ذلك في الدول الرأسمالية الصناعية اما الدول الاشتراكية فكانت المشروعات العامة هي المسيطرة على جميع مفاصل الاقتصاد القومي الرئيسية.[1]

---

[1] انظر د. عادل حشيش، اصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار المطبوعات الجامعية بدون مكان نشر او سنة نشر، ص243 وما بعدها.

[2] د. حسين سلوم، مرجع سابق، ص29.

[1] د. عبد الله حسين بركات، مرجع سابق، ص35. د. ميراندا زغلول رزق، ص33.

الفرع الثالث

الدومين المالي

ويقصد به ما تملكه الدولة من أوراق مالية كالأسهم والسندات التي تصدرها الشركات، أي يقصد به محفظة الدولة من الأوراق المالية فالأسهم تدر إذ والسندات تدر فوائد تدخل ضمن أملاك الدولة. ويعد الدومين المالي احدث أنواع الدومين الخاص، وقد زادت أهميته نتيجة لرغبة الدولة في الإشراف على القطاع الخاص وفي السيطرة على بعض المشروعات ذات النفع العام حتى تتمكن من توجيهها إلى تحقيق الصالح العام. وقد أدت نشأة هذا النوع من الدومين إلى نشأة ما يعرف بشركات (الاقتصاد المختلط)، وهي التي تجمع بين الملكية العامة والخاصة.[2]

[2] د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص70. د. عادل فليح العلي، طلال محمود كداوي، مرجع سابق، ص17.

الفصل الثالث

الرسم

يعد الرسم من اقدم أنواع موارد الدولة ظهورا[1] وقد انتشرت الرسوم في القرون الوسطى وكانت أهم موارد الدولة بعد إيرادات أملاكها الخاصة. ومرد ذلك ان فكرة الرسم التي تقوم على أساس دفع مبلغ من المال لقاء الحصول على منفعة، كانت اكثر تقبلا من الشعب واقرب إلى ذهنه في تلك العهود، من مفهوم الضريبة المبني على أساس التضامن في منظمة سياسية مشتركة[2]. وقد تلاشت أهمية الرسوم كمصدر من مصادر الإيرادات العامة في الدولة في الوقت الحاضر[3] ذلك من جانب، ومن جانب آخر فان فكرة الرسم ومسوغات وجوده لم تعد تتوافق مع دور الدولة الحديثة "المتدخلة" التي تقوم بتامين الخدمات المالية العامة لجميع الناس دون النظر إلى قدرتهم المالية، وذلك بعد ان أدى انتشار المبادئ الديمقراطية إلى جعل الخدمات العامة مجانية. إضافة إلى ان الرسوم لا تحقق فكرة العدالة، لأنها تفرض بالتساوي وبمبلغ مقطوع على جميع الناس دون تمييز بينهم بسبب الوضع الاقتصادي. وعلى وفق ذلك نجد ان حجم إيرادات الدولة العصرية من الرسوم لم يبق له سوى أهمية ضئيلة[4].

المبحث الأول

---

[1] يراجع في ذلك الإيرادات د. عبد العال الصكبان، مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق، الجزء الأول، ط2، مطابع دار الكتب، جامعة الموصل، العراق، 1976م، ص151.

[2] يراجع في ذلك الإيرادات د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة جامعة دمشق، 1984-1985، ص184.

[3] انظر د. عادل فليح العلي، طلال محمود كداوي، اقتصاديات المالية العامة، الكتاب الثاني، جامعة الموصل، العراق، 1989م، ص27.

[4] د. عصام بشور، مرجع سابق، ص185-186.

تعريف الرسم وبيان خصائصه

يعرف الرسم بأنه (مبلغ من المال تجبيه الدولة او أحد الأشخاص العامة الاخرى جبرا من الأفراد مقابل خدمة خاصة تقدمها لهم او مقابل نفع خاص عاد عليه من هذه الخدمة)[1] ويبدو من هذا التعريف ان الرسم يتسم بالخصائص التالية:

1- الرسم يدفع نقدا

والمقصود بذلك ان الرسم يتم دفعه في شكل نقدي. واشتراط الصورة النقدية للرسم جاء ليتلاءم مع التطورات الحديثة في مالية الدولة من حيث اتخاذ نفقاتها وايرادتها للصورة النقدية.

2- الرسم يدفع جبرا

والمقصود بذلك ان الفرد يدفع مبلغ الرسم جبرا للهيئة او الجهة العامة التي تقدم له الخدمة ويظهر عنصر الجبر خاصة في استقلال الجهات العامة في وضع النظام القانوني للرسم من حيث تحديد مقداره وطريقة تحصيله وكيفية الاستفادة من الخدمة المقدمة كمقابل له.

وقد اثار عنصر الإجبار جدلا بين كتاب المالية العامة. وسبب ذلك ان فكرة الجبر في الرسوم قد تكون غير واضحة كما هو الحال في الضريبة. إذ ان الفرد لا يدفع الرسوم الا بمناسبة حصوله على خدمة معينة من الدولة. والأصل انه حر في طلب خدمة او عدم طلبها، أي ان له حرية الاختيار في طلب الخدمة وبالتالي دفع الرسم المقرر عنها، او عدم طلبها وبالتالي عدم دفع الرسم عنها. ولكن ينبغي القول بأنه وان صح ان للفرد قدرا من الحرية في حالة الرسم الا ان هذه الحرية تنصرف فقط إلى طلب الخدمة او عدم طلبها، ولكن إذا ما قرر طلبها فيظهر جليا عنصر الجبر نظرا لاستقلال الدولة بتحديد قيمة الرسم وطرق تحصيله دون اتفاق مع الأفراد[1]. ولذلك ذهب البعض إلى تقسيم الرسوم من حيث

---

[1] يجمع الفقه على هذا التعريف انظر د. عادل فليح العلي، طلال محمود كداوي، مرجع سابق، ص29.

[1] انظر د. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة،ط1، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس،1991م، ص72-75.

عنصر الجبر إلى رسوم إجبارية وهي تلك التي تستند إلى إجبار المشرع للأفراد للحصول على الخدمة المفروضة عليها الرسم.

والرسوم الاختيارية وهي تلك الرسوم التي لا يجبر الأفراد على الحصول على الخدمة المفروضة عليها الرسم. وهناك رأي وسط يرى ان الرسم (الاختياري) يبدأ اختياريا حيث ان دافعه يطلب الخدمة بمحض ارادته واختياره ولكن متى طلبها تحول الاختيار في الرسم إلى إلزام[2]. وبصرف النظر عن هذا الجدل فان أساس الإكراه في الرسم يكمن في حالة الضرورة التي تلجأ الفرد إلى طلب الخدمة من المرفق العام وفقا للمبدأ القاضي بان (لا خدمة بلا رسم)[3].

3- الرسم مقابل انتفاع الفرد بخدمة معينة

وهذه هي الخاصية الأساسية للرسم، حيث يدفع الرسم مقابل خدمة خاصة او منفعة محددة، وهذا ما يميزه عن الضريبة التي تفرض دون مقابل. وهذه الخدمة قد تكون على شكل عمل يقوم به موظف عام لمصلحة المكلف كتوثيق عقود، او على شكل امتياز يمنح للمنتفع كالحصول على رخصة قيادة او جواز سفر الخ.

المبحث الثاني

تمييز الرسم عن بعض الإيرادات الأخرى

لا شك ان هناك تشابه بين الرسم وبعض الإيرادات الاخرى كالضريبة والاتاوه (مقابل التحسين). غير ان هذا التشابه لا يعني عدم وجود فروق جوهرية تميز الرسم عن غيره من الإيرادات.

1- الرسم والضريبة

يتلخص اوجه الشبه بين الرسم والضريبة في التالي:

---

[2] راجع د. عصام بشور، مرجع سابق، ص186. د. عادل فليح العلي، د. طلال محمود كداوي، مرجع سابق، ص30.

[3] د. عادل فليح العلي.د. طلال محمود كداوي، مرجع سابق، نفس الصفحة.

أ- ان كلا منهما يتمثل في دفع مبلغ مالي.
ب-ان كلا منهما يدفع جبرا.
ج- ان كلا منهما يدفع بشكل نهائي ولا يرد.

اما اوجهه الاختلاف بين الرسم والضريبة فهي[1]

أ- الرسم يحصل مقابل خدمة مؤداة في حين تحصل الضريبة دون مقابل.

ب-الغرض من الرسم تغطية نفقات تقديم الخدمة المعينة، في حين ان الضريبة تفرض لاهداف اقتصادية واجتماعية ...الخ.

ج- تحدد قيمة الرسم في ضوء تكاليف الخدمة التي يحصل عليها الفرد، اما قيمة الضريبة فهي تحدد وفقا لمقدرة المكلف المالي ودون النظر لما يحصل عليه من خدمة عامة.

د- تفرض الضرائب وتعدل وتلغى بقانون اما الرسوم العامة فانها قد تفرض بقانون او بناء على قانون أي ان المشرع قد يكتفي بوضع المبدأ العام في فرض الرسم ويترك تفاصيل دفعه وتحصيله للجهات التنفيذية[2].

2- الرسم والاتاوه (مقابل التحسين)

يقصد بالاتاوه المقابل النقدي الذي تتقاضاه الدولة او إحدى الهيئات المحلية جبرا من أصحاب العقارات التي ترتفع قيمتها نتيجة لتنفيذ أحد المشروعات العامة. كإقامة الطرق او إنشاء شارع جديد او مد شبكات الكهرباء او الهاتف ...الخ. ويتضح التشابه بين الرسم والاتاوه من حيث:

أ- ان كلا منهما يمثل فريضة إلزامية تدفع نقدا.
ب- ان كلا منهما يدفع مقابل حصول الفرد على منفعة خاصة.

اما الاختلاف بينهما فيتجلى في التالي[1]:

---

[1] انظر د. عبد العزيز ياسين السقاف، نظريات المالية العامة والنظام المالي في ج. ع. ي، مطبعة المدني، بدون سنة نشر، ص191.
[2] انظر د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص79.
[1] د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، نفس الصفحة.

أ- ان مقابل التحسين او الاتاوه لا تفرض الا على أصحاب العقارات المستفيدين من المشروعات العامة، وذلك على العكس من الرسم الذي يفرض في حالات كثيرة ومتنوعة أي ان مجال الرسم أوسع بكثير من مجال الاتاوه.

ب- ان مقابل التحسين يدفع مرة واحدة، اما الرسم فيدفع بقدر حالات طلب الخدمة التي يحصل عليها الفرد.

الفصل الرابع

الضرائب

تعد الضرائب من أهم موارد الدولة في العصر الحديث، وقد أخذت الضرائب مفهومها الحالي عبر تطور تاريخي طويل، فقد ظهرت بشكل اختياري ثم كاعانه مالية من الرعايا إلى الحاكم ومع ظهور الدولة وتعقد مهامها وتوسعها فقدت الضريبة صفتها الاختيارية وأصبحت إجبارية على الأشخاص ثم الأموال

وقد اتصف تاريخ الضريبة منذ عهد الرومان بتموجات كبيرة استقرت في نهاية القرن الثامن عشر على ضرورة موافقة ممثلي الشعب على كل ضريبة قبل فرضها[1]، أي ان الضريبة (لم تعد تفرض بقرار مرتجل يصدره الحاكم ويقبل به المحكوم، ولابد لها من قواعد واسس تنظمها، خاصة وانها تسعى للتوفيق بين مصالح أطراف ثلاثة (فالطرف الأول الذي تمسه الضريبة هو الممول أو المواطن الذي يتحمل عبئها ويهمه حجم الاستقطاع الضريبي كما تهمه مصارف الضريبة. الطرف الثاني الدولة التي تقوم بجباية الضريبة وترى فيها إيرادا يكفل لها تغطية الجانب الأكبر من احتياجاتها المالية. اما الطرف الثالث فهو المجتمع ككل والذي يرغب في ان تساهم النظم الضريبية في تحقيق أهداف المجتمع في التنمية واعادة توزيع الدخل والثروة)[2].

والضريبة في المجتمع الحديث لا يمكن ان تستقطع دون ان تثير انعكاسات أو نتائج على الإنتاج والادخار والاستثمار والاستهلاك، وهذا التأثير يختلف بالطبع باختلاف الأنظمة السياسية والاقتصادية للدول، وبمراحل النمو الذي وصلت إليه هذه الدولة أو تلك[1].

---

[1] اصدر الملك شارل الأول عام 1628م وثيقة اعلان الحقوق التي أوجبت موافقة ممثلي الشعب على كل ثم أقرت فرض هذا المبدأ بعد ثورة 1789م ثم استقر ذلك في كافة دساتر الدول.

[2] د. عبد العزيز ياسين السقاف، مرجع سابق، ص209.

[1] انظر د. خالد الخطيب، الضريبة على الدخل، زهران للنشر والتوزيع، عمان، دون سنة نشرص3.

ونظرا لأهمية الضرائب ودورها الأساسي في تمويل النفقات العامة ووضع السياسة العامة للدولة موضع التنفيذ فاننا سندرسها بشيء من التفصيل.

المبحث الأول

التعريف بالضريبة وبيان خصائصها

المطلب الأول

تعريف الضريبة

يرى الأستاذ موريس ديفرجيه (Maurice Duverger) انه (قد تم اقتراح تعريفات عديدة للضريبة الا ان اكثرها شهرة هو تعريف الأستاذ جاستون جيز (Gaston Jeze) حيث عرف الضريبة بأنها (أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة)[2].

ويرى الأستاذ ديفرجيه ان هذا التعريف يمكن قبوله مع إدخال تعديلات بسيطة عليه. من ذلك القول بان الضريبة هي (أداء نقدي مباشر). للتمييز بينها وبين التغيير في قيمة النقود الذي ينطوي على استقطاع غير مباشر من ثروات الأفراد. وأيضا القول بان الضريبة تفرض من اجل (تغطية الأعباء العامة أو من اجل تدخل الدولة) ذلك ان بعض الضرائب الحديثة لا تستخدم من اجل تغطية النفقات العامة، كما ان غايتها الرئيسية ليست حصول الدولة على نقود وانما الحد من القوة الشرائية للافراد[3].

هذا ويتضح من تعريف جيز والتعديلات التي ادخلها عليه ديفرجيه توافر أو وجود تعريف متكامل وجامع لخصائص الضريبة، لذلك جاءت كافة تعريفات الضريبة محاكاة لهذا التعريف[1]. مثل القول بان

---

[2] انظر خالد الخطيب، المرجع سابق، نفس الصفحة، ود.منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص101.

[3] د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص101.

[1] انظر د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص155. د. عصام بشور، مرجع سابق، ص218. د. يونس احمد البطريق، الدار الجامعية، 1987، ص24. د. حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، بدون سنة نشر، ص157. د. عادل فليح العلي وطلال محمود كداوي، مرجع سابق، ص39. د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص103. د. مختار ابو زريرة، المحاسبة الضريبية وفقا للتشريع الضريبي الليبي مع مقدمة في النظرية العامة للضريبة، منشورات المعهد العالي للادارة والاعمال الضريبية، طرابلس، 1985م ، ص21. د. عبد الامير شمس الدين،

الضريبة فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم الممول بادائها بلا مقابل تمكينا للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع. أو تعريفها بأنها (فريضة تضامنية، تقتطعها الدولة بصورة نهائية ومباشرة، وتستخدمها وسيلة لتحقيق أهداف عامة) كما عرفها البعض بأنها (فريضة مالية نقدية تستأديها الدولة جبرا من الأفراد بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية).

وعرفت الضريبة أيضا بأنها (فريضة نقدية يتحملها المكلفون بصورة نهائية وبدون مقابل كأداة مالية تلجا إليها الدولة من اجل تحقيق أهدافها على مقتضى أيدلوجيتها) ويذهب آخر إلى القول بأنها (فريضة نقدية تقرر بقانون ويتحملها المكلفون بصفة نهائية وبدون مقابل بغرض الوفاء بمقتضيات السياسة العامة للدولة).

ويذهب آخر إلى القول بان الضريبة في مفهومها الحديث تمثل (فريضة مالية، تستاديها الدولة أو الهيئات التابعة لها، بموجب قواعد مقررة، إجباريا وبصورة نهائية من المكلفين لتغطية النفقات العامة من غير ان يكون دفعها نظير مقابل معين). كما عرفت الضريبة بأنها (فريضة مالية مباشرة يتحملها المكلفون بصورة جبرية ونهائية وبدون مقابل في سبيل تمويل النفقات العمومية وتدخل الدولة لتحقيق أهداف عامة). ومهما يكن الاختلاف في التعاريف الا انها جميعا تتفق على عدة خصائص تقوم عليها الضريبة بوصفها العنصر الأساسي في مالية الدولة وأداتها في تحصيل جانب هام من مواردها ووسيلتها في تحقيق أهدافها مع الأخذ في الحسبان الطابع الاجتماعي للدولة[1].

المطلب الثاني

خصائص الضريبة

يتضح من التعارف السابقة ان خصائص الضريبة تتمثل في التالي:

الضرائب اسسها العلمية وتطبيقاتها العلمية دراسة مقارنة، ط1، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت،1987، ص36. المحامية رنا ابراهيم العطور، التهرب من ضريبة الدخل في الأردن، ط1، مطابع الشمس، عمان، 1993، ص16-17.

[1] انظر د. يحيى قاسم علي، محاضرات في التشريع المالي، مطبوعة على ألاستنسل، عدن، 1991م، ص13.

أ- انها فريضة جبرية

أي ان الدولة تلزم المكلف بها وتجبيها دون ان يكون له خيار في فرضها أو دفعها أو تحديد مواعيد الدفع، ولذلك تتميز عن أساليب تمويل النفقات العمومية الأخرى التي ليس لها الطابع الإلزامي وعنصر الإكراه في الضريبة قانوني يصدر عن السلطة التشريعية وهذا ما توصلت إليه الشعوب بعد نضال طويل.

وتظهر صفة الإجبار في الضريبة واضحة عند الامتناع عن دفعها، أو عند محاولة التهرب من دفعها. إذ يحق للدولة في هذه الحالات ان تلجا إلى وساءل التنفيذ الجبري للحصول على ما تستحقه من ضرائب.

ب- انها فريضة نقدية

تدفع الضريبة نقدا لا عينا أو شخصيا كما كان معمول به في الماضي، حيث كانت الضريبة تجبى عينا بتقديم جزء من السلعة، أو تؤدى بصفة شخصية بتقديم خدمة معينة كالمساهمة في بناء الطرق أو الجسور ...الخ.

ولا ريب في ان نظام الضرائب العينية لا يتلاءم مع الاحتياجات الاقتصادية الحديثة المتقدمة فالضريبة النقدية تعطي للدولة حرية اكبر في مباشرة نشاطها وفي اختيار موظفيها، كما ان الدولة باعتمادها على الضرائب النقدية تتمكن من تمويل متطلباتها من سلع وخدمات[1].

ج- انها فريضة نهائية

بمعنى ان المكلف يدفعها ون ان يحق له استعادتها الا إذا تم دفعها بصورة غير قانونية أو نتيجة خطا مادي. وهذه الخاصية هي التي تميز الضريبة عن القرض الإجباري الذي تلتزم الدولة قانونا برد

---

[1] انظر د. عبد الله حسين بركات، الوجيز في المالية العامة النظرية والتطبيق في الجمهورية اليمنية، القسم الأول، ملزمة مسحوبة على الاستنسل، 1991م، ص38.

مبلغه للمقرضين بل واحيانا دفع فوائد عنه. ولا يجوز رد مبلغ الضريبة حتى لو اثبت دافعها انه لم يستفيد من خدمات الدولة أو ان الحكومة لم تنفقها أو بان هناك فائض في ميزانية الدولة[2].

د- انها فريضة بلا مقابل

ويقصد بذلك ان المكلف الذي يدفع الضريبة لا يحصل مقابلها نفع خاص به، فهو يدفع الضريبة بصفته عضوا في الجماعة السياسية "الدولة" وليس معنى ذلك ان دافع الضريبة لا يفيد منها، بل على العكس من ذلك انه يستفيد بصفته واحدا من الجماعة، من إنفاق الموارد الضريبية على المرافق العامة.

وهذه الخاصية تؤكد بعد فكرة الضريبة عن العقد أو الثمن واقامتها على أسس من التضامن الاجتماعي وفقا للأيدلوجية السائدة في المجتمع[3].

هـ- انها فريضة في سبيل المنفعة العامة

تستخدم الدولة الضريبة كوسيلة لتحقيق الأهداف العامة وتختلف هذه الأهداف العامة باختلاف النظم السياسية التي تتبعها الدول. وهذه الخاصية تبرز دورها الاجتماعي والاقتصادي، فمثلا تستخدم الضريبة لتحقيق أغراض اجتماعية مثل تخفيف حدة الفوارق بين أصحاب الدخول المختلفة. ويمكن الإشارة في هذا الصدد إلى ان الفكر التقليدي كان يرى ان هدف الضريبة الأساسي هو تغطية النفقات العامة. وعلى ذلك فالضريبة محايدة هدفها جمع المال[1].

---

[2] راجع د. مجدي محمود شهاب، الاقتصاد المالي "نظرية مالية الدولة السياسات المالية للنظام الرأسمالي"، الدار الجامعية، 1988م، ص151.

[3] د. يونس احمد البطريق، المالية العامة، مرجع سابق، ص25. خالد الخطيب، مرجع سابق، ص4.

[1] د. عبد الله حسين بركات، مرجع سابق، ص39.

[2] انظر د. عبد الامير شمس الدين، مرجع سابق، ص8 وما بعدها. د. عصام بشور، مرجع سابق، ص222. د.يونس احمد البطريق، مرجع سابق، ص13.

المبحث الثاني

الطبيعة القانونية للضريبة

المقصود من دراسة الطبيعة القانونية للضريبة البحث عن أسس فرض هذه الوسيلة المالية، والبحث في تكييفها القانوني لإيضاح مفهومها بصورة افضل وبمعنى آخر ان دراسة الطبيعة القانونية للضريبة تتطلب الإجابة على السؤال التالي: كيف يمكن تبرير فرض الضريبة؟

أي كيف يمكن تبرير اخذ الدولة لجزء من ثروات الأفراد أو دخولهم جبرا ودون مقابل؟ أو ما هو الأساس القانوني لفرض الضريبة؟

لقد تباينت الآراء حول طبيعة الضريبة، وطبيعة العلاقة التي تربط بين الدولة والمكلفين بالضرائب، فالبعض يعتبر الضريبة عقدا بين المكلف والدولة، يدفع الأول بموجبه مبلغا من المال مقابل حصوله على الخدمات التي تقدمها الدولة له. ولكن هذه النظرية التعاقدية تطورت لصالح نظرية التضامن والسيادة التي ترجح فرض الضرائب من قبل الدولة إلى مسالة السيادة وذلك بغية تمكينها من القيام بالوظائف المنوطة بها[2].

المطلب الأول

النظرية العقدية

يعود اصل هذه النظرية إلى فكرة العقد الاجتماعي التي سادت في القرن الثامن عشر والتي يدعي فيها (روسو) "ان البشر عندما اعتزموا حياة الجماعة اعتقدوا على ان يتنازل كل فرد منهم عن قسم من حرياته الطبيعية إلى هيئة حاكمة ترعى شؤون الجماعة مستمدة سلطانها من هذا التعاقد المشترك". وقد كان من تأثير هذه النظرية ان اعتبرت الضريبة بنظر الكثيرين من العلماء صلة تعاقدية بين الدولة والفرد.

الا ان أنصار هذه الفكرة اختلفوا في التكييف القانوني لطبيعة هذا العقد فبعضهم كمونتسكيو اعتبرها (عقد بيع)، كذلك (ميرابو) الذي اعتبر الضريبة ثمن الحماية والامن وغيرها من خدمات الدولة للجماعة[1].

اما آدم سميث وهوبز فقد اعتبروا الضريبة قسطا يدفع للدولة لضمان ما تبقى من أموال، أي ان العلاقة التعاقدية تأخذ شكل عقد تامين. كما اعتبر البعض عقد شركة إنتاج، فالدولة شركة إنتاج كبرى تتكون من شركاءهم المواطنين لكل منهم عمل معين ويتحمل في سبيل هذه الأعمال نفقات خاصة. الا انه توجد إلى جانب هذه النفقات الخاصة نفقات عامة يقوم بها مجلس إدارة الشركة أي الحكومة تعود منفعتها على جميع الأفراد ومن ثم يتعين على هؤلاء الأفراد أو الشركاء المساهمة في هذه النفقات وتتمثل مساهمتهم هذه بما يدفعونه من ضرائب[2].

ومما لاشك فيه هو ان الفكرة العقدية كأساس قانوني للضريبة فكرة بعيدة عن الواقع لكونها تحصر وظائف الدولة بما قد تضمنه العقد، في حين ان الواقع يخالف ذلك، فوظائف الدولة أوسع من ان يتضمنها عقد أو ان تحصر في جانب معين من جوانب حياة الجماعة كالمحافظة على الأمن والثروة. كما ان النظرية العقدية لا تستطيع تفسير التزام الجيل الحاضر بدفع ضرائب تخصص حصيلتها أو على الأقل جزء منها لخدمة القروض العامة التي قد تكون أبرمتها الأجيال السابقة وجنت ثمارها. بمعنى ان الجيل الحاضر قد يدفع ضرائب دون ان يحصل على شيء في مقابلها.

ليس هذا فحسب بل ان هناك أشخاص لا يدفعون ضرائب ومع ذلك يستفيدون من خدمات الدولة. وفي نظرنا ان هذه الانتقادات التي توجه إلى النظرية العقدية تجد أساسها أو اصلها في الانتقادات التي وجهت إلى نظرية العقد الاجتماعي ذاتها المبنية على تصور وهمي خاطئ لمسالة نشوء الدولة[1].

---

[1] انظر د. رشيد الدقر، المالية العامة وتشريعات الضرائب، مطبعة جامعة دمشق، 1992 ، ص37.

[2] انظر د. عادل فليح العلي وطلال محمود كداوي، مرجع سابق، ص47-48.

[1] د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق ص112. د. عصام بشور، مرجع سابق، ص227 وما بعدها. د. عبد الله حسين بركات، مرجع سابق، ص49 وما بعدها.

المطلب الثاني

نظرية التضامن الاجتماعي "سيادة الدولة"

اتضح مما سبق، بأنه من الصعوبة تبرير فرض الضريبة استنادا إلى النظرية العقدية، ولذلك لزاما علينا البحث عن سند آخر يبرر فرضها ويتلاءم مع واقع الدولة وطبيعتها. يرجع الفكر الحديث الأساس القانوني الذي يمكن ان يبرر فرض الضريبة إلى فكرة التضامن الاجتماعي القائم بين كافة المواطنين في الدولة. فالأفراد يلتزمون بدفع الضرائب بصفتهم أعضاء في جماعة تقوم على أساس من التضامن الوطني وهذا التضامن يقضي بوجوب مساهمة كل فرد وبحسب مقدرته التكليفية في تحمل الأعباء العامة، وبصرف النظر عن مقدار المنفعة أو المقابل الذي قد يحصل عليه [2]وعلى وفق ما تقدم فان نظرية التضامن تنطلق من الإيمان بوجود مصلحة عامة ومشتركة بين جميع المواطنين تقوم الدولة على رعايتها وتأمينها. فلا بد للدولة إذن من إيجاد مصادر الأموال لتامين هذه المصلحة العامة وإشباع الحاجات العامة، والخلاصة هي ان حق الدولة في فرض الضرائب يستند إلى ان المجتمع الذي يستفيد من الخدمات العامة يفترض تضامن أفراده في تحمل الأعباء العامة أيضا[1].

ولما كان من غير الممكن ترك الأمر إلى الأفراد لتحديد مساهمتهم في تحمل الأعباء العامة فان الدولة تقوم بما لها من سيادة وسلطان، بإلزام كل منهم بدفع نصيبه فيها بحسب مقدرته التكليفية أي قدرته المالية على الدفع[2].

ومن هنا يمكن القول ان فكرة التضامن الاجتماعي تفسر لنا تحمل الجيل الحالي خدمة القروض العامة التي عقدتها الأجيال السابقة عن طريق دفع ضرائب يستخدم جزء من حصيلتها لخدمة القروض التي أنفقت على خدمة اقتصرت فائدتها على الأجيال السابقة[3].

---

[2] يراجع د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص113.

[1] انظر د. عصام بشور، مرجع سابق، ص229.

وفي الحقيقة ان نظرية التضامن الاجتماعي والتي يجمع عليها كتاب المالية العامة بوصفها الأساس القانوني الذي يبرر فرض ضريبة تتفق ومفهوم الدولة الحديث الذي يتجاوز مفهومها التقليدي الذي ينحصر في وظيفتي الأمن والدفاع.

المبحث الثالث

القواعد الأساسية للضريبة

يعود الفضل في وضع القواعد الأساسية للضريبة إلى كتاب آدم سميث (ثروة الأمم) الصادر سنة 1776م ولم تفقد هذه القواعد أهميتها ومكانتها بين الدراسات المعاصرة وتتلخص هذه القواعد في التالي:

1- **العدالة**

تقضي هذه القاعدة بوجوب توزيع عبء الضريبة توزيعا عادلا بين المواطنين. ويتحقق ذلك بمراعاة المقدرة التكليفية لكل منهم مع ضرورة إعفاء أصحاب الدخول المنخفضة من أداء الضريبة بالنسبة لحد الكفاف والأعباء العائلية بما يتناسب ومستوى المعيشة في المجتمع[1].

2- **اليقين**

وذلك بوجوب تنظيم جباية الضريبة وفقا لقواعد محددة وواضحة لكل من المكلف والإدارة التي تتولى الجباية سواء بالنسبة لاسس تحديد قيمتها، أو مواعيد وأساليب تحصيلها.

ولتحقيق قاعدة اليقين فانه يلزم ان تكون جميع القوانين الضريبية ولوائحها وما يتصل بها من قرارات وتعليمات في متناول المكلفين. (فوضوح الضريبة شرط لوفرة حصائلها).

---

[2] د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق نفس الصفحة.

[3] د. زكريا محمد بيومي، المالية العامة الإسلامية، دار النهضة العربية، 1979م، ص123 نقلا عن د. عبد الله حسين بركات، مرجع سابق، ص50.

[1] راجع د. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الاسكندرية، بدون سنة نشر، ص125. د. محمد فرهود، علم المالية العامة مع دراسات تطبيقية من المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، الرياض، 1403هـ، ص277.

3- **الملائمة**

ويقصد بها وجوب تنظيم أحكام الضريبة على نحو يتلاءم مع أحوال المكلفين ونفسيتهم سواء من حيث اختيار مطرحها (وعائها) وأسلوب تحديده، أو من النواحي المرتبطة بكيفية الجباية وموعدها وإجراءاتها.

ولا ريب في ان الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله يعتبر احسن الأوقات ملاءمة لدفع الضريبة. فالمزارع يلزم بدفع الضريبة بعد حصاد المحصول وبيعه، والتاجر يطالب بسدادها بعد انتهاء السنة التجارية لنشاطه وتحديده لصافي هذا النشاط اما العامل أو الموظف فانه يلزم بدفع الضريبة على الأجور والمرتبات بمجرد تحقق الدخل الموجب لها.

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

4- الاقتصاد

تعني هذه القاعدة الاقتصاد في كلفة جباية الضريبة أي ان تنظم كل ضريبة بحيث لا تزيد عما يدخل خزانة الدولة، بمعنى ان على الدولة ان تختار أسلوبا للجباية يكلفها اقل كلفة ممكنة حتى لا يتحمل المكلف تضحية في غير موضعها ويتضاءل الفرق بين ما يدفعه وما يدخل خزانة الدولة فكل زيادة في كلفة الجباية تؤدي إلى تحميل المكلف بعبء لا تقابله زيادة في الإيرادات العامة. والخلاصة هي ان قاعدة الاقتصاد تعني ان افضل الضرائب هي تلك التي تتميز بانخفاض كلفة تحصيلها وارتفاع وغزارة حصيلتها.

المبحث الرابع

أنواع الضرائب

درج كتاب المالية العامة على تقسيم الضرائب إلى المجموعات التالية[1]:

1- الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة.

2- الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال.

3- الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

4- الضرائب التوزيعية والضرائب القياسية.

5- الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية.

وسيقتصر البحث في هذا المبحث على المجموعات الأولى اما المجموعتين الأخيرتين فنبحثها عند دراسة سعر الضريبة.

المطلب الأول

الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة

نظام الضريبة الوحيدة هو النظام الذي تحدد فيه الدولة مطرحاً واحدا أو مصدرا محددا تأخذ منه ما تحتاجه من موارد مالية. اما نظام الضرائب المتعددة فهو الذي يعتمد تنويع مصادر الموارد العامة بحيث تتعدد الضرائب بتعدد هذه المصادر أي بتعدد أوعية الضرائب. وقد ظهرت فكرة الضريبة الوحيدة في القرنين السابع عشر والثامن عشر. ولا يزال لها أنصار في الوقت الحاضر وتعود فكرة الضريبة الوحيدة إلى فكرة الضريبة الرئيسية التي نادى بها (فوبان) (Vauban)1707م. كما نادى بفكرة الضريبة الوحيدة مؤلفون فرنسيون والمان وإنجليز متأثرين بما كان سائد في البلاد الأوربية من كثرة في الضرائب وتعقيد في الأنظمة المالية.

وقد قوبل نظام الضريبة الوحيدة في أواخر القرن الثامن عشر بالترحيب من قبل الطبيعيين "الفيزيوقراط" الذين نادوا بضرورة الاكتفاء بفرض ضريبة واحدة على الدخل الناتج من الملكية الزراعية

[1] ياسين السقاف، مرجع سابق، ص195

اعتقادا منهم بان الارض هي المصدر الوحيد للثروة وان العمل الزراعي هو وحده الذي يولد دخلا صافيا، ناهيك عن اية ضريبة أخرى إذا فرضت على غير الناتج الزراعي فانها ستنتهي حتما بأن تتحملها الزراعة، وذلك عن طريق نقل عبء هذه الضريبة إلى الملاك الزراعيين.

كما دافع الاقتصادي الأمريكي هنري جورج عن فكرة الضريبة الواحدة في كتابه المنشور سنة 1879م وقال (بان الضريبة الواحدة هي التي تحقق العدالة إذا ما فرضت على الأرض فقط).

كما دافع عن فكرة الضريبة الواحدة كل من (مونييه Monier) الذي قال بان تفرض ضريبة واحدة على راس المال، كما دعى (تيير Thiers) إلى فرض ضريبة وحيدة على المواد الأولية اللازمة للصناعة، وبعد الحرب العالمية الثانية طور هذه الفكرة (شيليه) 1956م فنادى بان تقتصر الضريبة الوحيدة على مصادر الطاقة كالكهرباء والبترول التي يحتاج إليها الإنتاج على اعتبار ان فرضها يؤدي إلى توزيع عبئها على جميع أفراد المجتمع عن طريق إدماج قيمتها في أسعار المنتجات، دون ان يتحمل المنتجون وحدهم هذا العبء[1].

ويتضح مما سبق اختلاف أنصار الضريبة الواحدة حول المادة التي يمكن ان تكون وعاء لهذه الضريبة الا انهم اتفقوا على مجموعة من الحجج يمكن اعتبارها مزايا لهذه الضريبة.

أولا: مزايا الضريبة الوحيدة

1- **السهولة والبساطة**

فلا يستدعي فرضها أو تحصيلها سوى عدد قليل من الموظفين ومن النفقات اللازمة لتحصيلها.

2- **الوضوح**

فالضريبة الوحيدة تسهل معرفة المكلف ومراعاة أوضاعه الشخصية كذلك يعرف المكلف ما يترتب عليه ليهيئ نفسه عندما يحين الدفع.

---

[1] د. يونس احمد البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية، 1984م، ص57. د. عصام بشور، مرجع سابق، ص232.د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص121 وما بعدها. د. عادل فليح العلي، طلال محمود كداوي، مرجع سابق، ص56 وما بعدها.

3- **وفرة الحصيلة**

نظرا لعدم الحاجة إلى نفقات كثيرة أو إجراءات عديدة.

4- **المرونة**

فالدولة تحدد معدل الضريبة بناء على معطيات تتصل بالحالة الاقتصادية وبالدخل وبالإنتاج وبصورة عامة بالمقدرة التكليفية بحيث ان أي تطور يطرأ على هذه الأوضاع يؤثر على حجم حصيلة الضريبة مما يستدعي تدخل الدولة السريع لتحديد معدل جديد يتناسب مع الأوضاع العامة وحاجة الدولة المالية.

ثانيا: عيوب الضريبة الوحيدة

يأخذ أنصار الضريبة المتعددة على نظام الضريبة الوحيدة عدة عيوب اهمها[1]:

1- ليس هناك مصدر واحد للثروة والدخل وبالتالي فان الضريبة الوحيدة لا يمكن ان تصيب الا جزءً من الثروة أو جانبا من النشاط الاقتصادي.

2- ان اختيار ضريبة واحدة يستوجب اختيار الوعاء المناسب لها وهذا الأمر كما تبين لنا، كان نقطة الخلاف بين أنصارها فمنهم من قال الأرض واخر العقار واخر راس المال واخر الطاقة.

3- ضريبة ثقيلة العبء، فهي إذ تفرض بمعدلات ومقادير مختلفة تصدم المكلف نفسيا وتحمله على التهرب من الضريبة.

4- ان الضريبة الوحيدة لن تحقق أهداف الدولة الحديثة، فالغاية من فرض الضرائب تجاوزت الناحية المالية إلى غايات اقتصادية واجتماعية وسياسية[2].

---

[1] انظر د. عبد العزيز ياسين السقاف، مرجع سابق، ص196.

[2] انظر يونس احمد البطريق، النظم الضريبية،، مرجع سابق، ص16. د. خالد الخطيب، مرجع سابق، ص7. عبد العزيز ياسين السقاف، مرجع سابق، ص196..

5- الضريبة الوحيدة لا يمكن ان تكون ذات حصيلة كبيرة مهما ارتفعت نسبة الاستقطاع.

6- عدم مرونتها، ذلك انه يصعب على الدولة زيادتها دون إثارة غضب الممولين اما نظام الضرائب المتعددة فهو يوفر للدولة مرونة كافية تستغلها الدولة في رفع أسعارها أو خفضها دون إثارة أية مشاكل اجتماعية أو اقتصادية.

ونستخلص مما تقدم ان كافة دول العالم تعتمد على نظام الضرائب المتعددة التي تصيب أنواع الدخول والثروات المختلفة بالإضافة إلى اوجه النشاطات المختلفة. بخلاف الضريبة الموحدة فان الضرائب المتعددة يمكن ان تتبلور وتتطور تمشيا مع المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، كونها تنصب على أوعية مختلفة وبنسب متفاوتة[1].

المطلب الثاني

الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال

مما لا ريب فيه ان كافة أنواع الضرائب أيا كان وعائها وإجراءات ربطها وأساليب تحصيلها سوف يدفعها في النهاية إلى شخص ما، طبيعيا كان أو معنويا. ولكن الضرائب على الأشخاص التي نعنيها هنا هي الضرائب التي تتخذ من الشخص نفسه وعاء للضريبة[2].وتدعى الضرائب على الأشخاص ضريبة الرقبة أو الفردة أو الرؤوس أو الجزية في الدولة الإسلامية وقد عرفت هذه الضرائب عند العرب والرومان والفرس وكانت عند البريطانيين موردا غزيرا لخزانة الملك[3]وطبقت ضريبة الفردة في مصر منذ عام 1875 لغاية 1880م حيث كان المجتمع يقسم إلى ثلاث طبقات وتفرض ضريبة واحدة داخل كل طبقة تطال جميع الأفراد لأشخاصهم وبصرف النظر عن أي اعتبار آخر، كما عرف لبنان ضريبة بدل الطريق التي فرضها العثمانيون بعد ان اقتبسوها في سنة 1832 عن الفرنسيين وذلك بمثابة بديل عن "قاعدة

---

(1) د. عبد العزيز ياسين السقاف، المرجع السابق، ص197.

(2) انظر د. حامد عبد المجيد دزاز، مرجع سابق، ص172. ود. عبد الله حسين بركات، مرجع سابق، ص55.

(3) انظر د. عبد الامير شمس الدين، مرجع سابق، ص70.

السخرة"[4]. وقد عرفت سوريا ضريبة بدل الطريق وضريبة الرسم الشخصي الا انها كانت تستثني المواطن السوري وكان ريعها يخصص لتمويل نفقات الجيش وقد ألغيت سنة 1948م[5].وينبغي الإشارة في هذا الصدد إلى ان اصطلاح أو مفهوم الضرائب الشخصية لا علاقة له مطلقا بمفهوم الضريبة الشخصية والضريبة العينية إذ ان لكل منهما معنى يختلف عن الاخر تمام الاختلاف. فالشخصية والعينية هما عبارة عن وصف أو نعت يسبغ على الضريبة بحسب تفاعلها أو عدم تفاعلها مع أوضاع المكلف الشخصية. فيقال عن الضريبة انها شخصية إذا كانت تراعي ظروف المكلف وأوضاعه، حتى لو كانت مادتها مالا اقتصاديا، ويقال عنها انها عينية إذا كانت لا تلتفت إلى شخص المكلف ولا تنظر الا إلى الشيء الخاضع للضريبة[1].

ولا جدال في ان الضريبة على الأشخاص لم تعد ملائمة للدولة الحديثة لعدم احترامها لكرامة الإنسان ومعاملته كسلعة ناهيك عن عدم عدالتها لعدم أخذها بعين الاعتبار تفاوت الطبقات والثروات، حيث انها تقوم على أساس سعر موحد بين الأفراد أو بين أفراد طبقة معينة[2].

ولكل ذلك استغنت جميع الدول عن الضرائب على الأشخاص واتجهت إلى فرض الضرائب حسب المقدرة التكليفية للمكلف ولا سبيل لقياس هذه المقدرة على نحو تحقيق العدالة، الا بالنظر إلى ثرواتهم في صوره دخول أو في صورة رؤوس أموال مع مراعاة الظروف الشخصية للمكلف[3].

المطلب الثالث

الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

---

[4] د. حسين سلوم، مرجع سابق ص100.

[5] انظر د. عصام بشور، مرجع سابق، ص237-238.

[1] راجع في ذلك د. حسين سلوم، مرجع سابق، ص99.

[2] د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص119. د. حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق، ص172. د. مجدي محمود شهاب، مرجع سابق، ص171-172.

[3] راجع د. عبد الله حسين بركات، مرجع سابق، ص55. د. حامد عبد المجيد دراز، المرجع السابق، ص174.

يقصد بالضرائب المباشرة ان تفرض الضريبة مباشرة على ذات وجود الثروة (الدخل أو راس المال) تحت يد الممول. فتفرض ضريبة الدخل بمناسبة تحقق هذا الدخل، وتفرض ضريبة راس المال بمناسبة وجود راس المال.

كما يقصد بالضرائب غير المباشرة ان تفرض الضريبة بصورة غير مباشرة على استعمال الثروة (الدخل أو راس المال) وليس على ذات وجود هذه الثروة. وعلى الرغم من ان هذا التقسيم للضرائب اكثر التقسيمات أهمية وانتشارا الا انه يصعب تتبع تاريخ نشاته[1]. وقد اثار هذا التقسيم كثيرا من الجدل والخلاف حول فائدته وصعوبة إيجاد معيار عام مقبول للتفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، ولذلك يميل كثير من الكتاب المعاصرين إلى الاستغناء عن هذا التقسيم، ولو انه ما زال مأخوذا به في كثير من التشريعات الضريبية[2].

المطلب الرابع

معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

سبق القول بان تقسيم الضرائب إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة، قد اثار كثيرا من الجدل والخلاف بين كتاب المالية العامة وذلك حول معايير الفصل بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، ومع ذلك حاول علماء المالية العامة وضع عدة معايير للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب وهذه المعايير هي:

1- المعيار الإداري

---

[1] هناك اعتقاد بان اصطلاح مباشرة و غير مباشرة ظهر في فرنسا في القرن السادس عشر ثم استعمله ادم سميث في انجلترا راجع في ذلك د. علي احمد سلمان، الضرائب في السودان، دار جامعة الخرطوم،ط2،1978م، ص41.

[2] انظر د. عبد الحميد عمر القاضي، اقتصاديات المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، بدون مكان وسنة نشر، ص65. د. محمد سعيد فرهود، مرجع سابق، ص293، وما بعدها. د. عادل فليح العلي وطلال محمود كداوي، مرجع سابق، ص60 وما بعدها.

هذا المعيار يأخذ في عين الاعتبار طريقة تحصيل أو جباية الضريبة أو أداتها. فالضرائب المباشرة هي التي تجبى بناء على جداول اسمية توضع بصفة دورية ويوضح فيها أسماء المكلفين ومقدار ما ينبغي عليهم دفعه من ضرائب. اما الضرائب غير المباشرة فلا تجبى بمقتضى جداول اسمية إذ انها تحصل كلما حدثت الوقائع التي تؤدي قانونا لفرضها، ومن ثم فان الإدارة الضريبية لا يمكنها التعرف مقدما على الأشخاص المكلفين بها وبالتالي فانها لا تستطيع تحصيلها بواسطة جداول اسمية[1].

ويبدوا مما سلف ان المعيار الإداري يمتاز بالسهولة والوضوح من الناحية العملية فيما يتعلق بسلطة وفرض الضرائب[2]، غير ان غالبية الشراح ترفض هذا المعيار، وترى بان التفرقة بين نوعي الضرائب يجب ان تبنى على أساس علمي وليس على أسلوب جباية كل منهما[3].ولهذا انتقد هذا المعيار حيث يقوم على اعتبارات شكلية أساسها طرق الجباية ولا يستند إلى طبيعة الضريبة إذ يترتب على الأخذ به اعتبار الضرائب ذات الخصائص الواحدة مباشرة أو غير مباشرة وفقا للطريقة التي تختار لجبايتها.

وبالإضافة إلى ذلك فان الاعتماد على هذا المعيار يؤدي لنتائج غير صحيحة من الناحية العملية، وعلى سبيل المثال فان تطبيقه يؤدي لاعتبار الضريبة على إيرادات القيم المنقولة –أي على ارباح الأسهم والسندات– ضريبة غير مباشرة لأنها لا تجبى بناء على جداول اسمية نظرا لتعذر التعرف على أسماء بعض مالكي الأوراق المالية، هذا في حين يتفق الشراح على عدها ضريبة مباشرة نظرا لأنها تفرض على دخل ذو مصدر معروف وقابل للتقدير بشكل مباشر[4].

وبناء على هذه الانتقادات جرت محاولة في فرنسا لتطوير هذا المعيار عندما اقترح كل من (تروتابا وكوترة) توسيعه استنادا إلى فكرة إمكانية أو استحالة وضع قوائم اسمية من قبل الإدارة الضريبية.

---

(1) انظر د. مجدي محمود شهاب، مرجع سابق، ص173-174. د. عاطف صدقي، د.محمد احمد الرزاز، مرجع سابق، ص137-138. د. علي احمد سلمان، مرجع سابق، ص41 وما بعدها.

(2) د.محمد سعيد فرهود، مرجع سابق، ص294.

(3) د.مجدي محمود شهاب، مرجع سابق، ص174. د. حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق، ص175.

(4) د. مجدي محمود شهاب، مرجع سابق، ص174. د. عبد المجيد محمد القاضي، مرجع سابق، ص66-67.

فعندما يمكن تنظيم قوائم بأسماء المكلفين فان الضريبة تكون مباشرة حتى وان لم تستحصل فعلا عن طريق الجداول. اما إذا كان من المستحيل تنظيم مثل تلك القوائم تصبح الضريبة غير مباشرة. وهكذا فان الضريبة على الشركات تعتبر مباشرة لامكانية تنظيم قوائم بأسماء المكلفين بها في حين تعتبر الضرائب الجمركية غير مباشرة نظرا لاستحالة تنظيم جداول بأسماء المستوردين والمصدرين مقدما[1].

2- المعيار الاقتصادي (نقل العبء الضريبي)

اتخذ فريق من العلماء (ستيوارت ميل وفاجنر وليروالييه) من نقل عبء الضريبة معيارا للتفريق بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة. وتكون الضريبة مباشرة إذا كانت تستقر على دافعها ولا يتمكن من نقلها إلى غيره، ومن ثم فانه لا يوجد وسيط بين الخزانة والمكلف. اما الضريبة غير المباشرة فهي التي لا يقوم دافعها الا بدور الوسيط بين الخزانة وبين من تستقر عليه في النهاية، أي ان دافعها سوف يستردها من غيره. ومثال النوع الأول الضريبة على الأجور والمرتبات حيث يتحملها المكلف بها ولا يستطيع تحميلها للغير، ومثال النوع الثاني الضرائب الجمركية التي يستطيع المستورد أي المكلف بدفعها ان ينقلها أو يحمل بها شخص ثالث هو مشتري السلعة المستوردة أو مستهلكها ان هذا المعيار الذي يبدو منطقيا ومقبولا ينطوي على عيوب تجعله غير صالح ليكون اساسا للتفريق بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، والواقع ان التعمق في بحثه وفي تفحص نتائج تطبيقه يدل على ان الضريبة الواحدة قد تكون بحسب ذلك المعيار ضريبة مباشرة حينا وضريبة غير مباشرة حينا آخر. كأن يستورد شخص سلعة معينة ويدفع عنها الضريبة الجمركية، فان هذه الضريبة تكون مباشرة وفقا لذلك المعيار إذا استورد الشخص

---

[1] انظر د. صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، الطبعة الأولى، الدار البيضاء، 1987، ص24.د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص127.

السلعة لاستعماله الخاص، وتكون غير مباشرة إذا باع المستورد تلك السلعة إلى الغير بعد ان يضيف الضريبة إلى ثمن البيع[2].

هذا وقد يتحمل المكلف بالضريبة بعض الضريبة وينقل بعضها الاخر إلى من يتعامل معه. فهل يعني هذا ان الضريبة تعتبر مباشرة وغير مباشرة في آن واحد.

واخيرا فان تطبيق معيار نقل عبء الضريبة يوصلنا أحيانا إلى نتائج عكس المستقر عليه في الفكر المالي. مثال ذلك ان ضريبة الأرباح التجارية قد يستطيع التاجر نقل عبئها إلى زبائنه عن طريق رفع أسعار البيع أو إلى عماله عن طريق خفض اجورهم. ومن ثم وعلى وفق هذا المعيار تعتبر ضريبة الأرباح التجارية في هذه الحالة ضريبة غير مباشرة، مع ان المسلم به في الفكر المالي اعتبارها من الضرائب المباشرة[1]. وازاء جميع تلك العيوب يمكن الجزم بان هذا المعيار هو الاخر لا يصلح اساسا للتفريق بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

3- معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة

أول من اخذ بهذا المعيار هو الأستاذ (دي فوفيل De Foville) وذلك في مقال نشر له في عام 1883م[2]، ويقضي هذا المعيار بان الضرائب المباشرة هي تلك الضرائب التي تفرض على عناصر تتميز بدرجة معينة من الثبات والتجدد والاستقرار. كالضرائب على الدخل اما الضرائب غير المباشرة فهي تلك الضرائب التي تفرض على بعض الوقائع المتقطعة أو العرضية كواقعة الإنتاج أو الاستهلاك أو التداول[3].

---

(2) د. صباح نعوش، مرجع سابق، ص25. د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص129. د. عاطف صدقي، د. محمد احمد الرزاز، مرجع سابق، ص139-141.

(1) انظر د. محمد سعيد فرهود، مرجع سابق، ص296. د. مجدي محمود شهاب، مرجع سابق، ص175.

(2) انظر د. عاطف صدقي. د. محمد احمد الرزاز، مرجع سابق، ص141.

(3) د. عادل فليح العلي، طلال محمود كداوي، مرجع سابق، ص64.

وينتج من ذلك ان هذا المعيار يؤدي إلى اعتبار الضرائب على الثروة والضرائب على الدخل، ضرائب مباشرة، والضرائب على الاستهلاك وعلى التداول ضرائب غير مباشرة[4].

وعلى الرغم من ان هذا المعيار اكثر قبولا من المعيارين السابقين[1] الا انه تعرض للنقد بوصفه ليس محكما بدرجة كافية ولا يمكن بالتالي الاعتماد عليه كتصنيف بعض الضرائب كالضريبة على التركات، لتي يمكن ان نعتبرها ضريبة مباشرة بوصفها تفرض على الثروة أو راس المال بشكل مباشر، كما يمكننا استنادا إلى هذا المعيار عدها ضريبة غير مباشرة لكونها تفرض على واقعة انتقال مال التركة من المورث إلى الوارث وهذه الواقعة واقعة عرضية لا تتصف بالدوام الدوري.

أيضا ضريبة السيارات، تعد ضريبة غير مباشرة بنظر جميع الدول، يمكن ان تعتبر بحسب هذا المعيار ضريبة مباشرة إذا نظرنا إليها كضريبة تفرض على أساس وجود السيارة وهو وضع يتسم بطابع الدوام النسبي، كما يمكن ان تعتبر ضريبة غير مباشرة إذا نظر إليها كضريبة تفرض لمناسبة واقعة معينة هي وضع السيارة في السير التي تشكل علة نشوء الحق بالضريبة[2].

ويمكن الإشارة إلى ان بعض الباحثون[3] ذهب إلى القول بمعايير أخرى للتمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة كمعيار المقدرة التكليفية (العدالة) فالضرائب المباشرة وفقا لهذا المعيار هي الضرائب التي يمكن ان تراعي فيها المقدرة التكليفية للمكلف مثل اعفاء الحد الأدنى للمعيشة ومرافق الأعباء العائلية للمكلف والتمييز في المعاملة الضريبية تبعا لمصدر الدخل وتبعا لاستعمال الدخل ...الخ وبالتالي فان الضرائب المباشرة هي الضرائب التي تفرض على الدخل وراس المال.

---

(4) د. مجدي محمود شهاب، مرجع سابق، ص176. د. عبد الله حسين بركات، مرجع سابق، ص57.

(1) د. محمد سعيد فرهود، مرجع سابق، ص197. د. مجدي محمود شهاب، مرجع سابق، ص177. د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص204.

(2) انظر د. عبد الامير شمس الدين، مرجع سابق، ص76. د. حسين سلوم، مرجع سابق، ص107.

(3) راجع د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص207. ود, محمد سعيد فرهود، مرجع سابق، ص296.

اما الضرائب غير المباشرة فهي الضرائب التي لا تقبل بطبيعتها مراعاة الظروف الشخصية والاجتماعية للمكلف. ولذلك تشمل الضرائب غير المباشرة الضرائب على التداوي والضرائب على الإنفاق.

وبصرف النظر عن الانتقادات التي وجهت لمعايير التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، فان غالبية الكتاب يذهبون إلى ان الاستغناء عن هذا التقسيم قد لا يكون ممكنا من الناحية العملية، بسبب استقرار استعمال اصطلاح الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، في التشريع والفقه والمحاسبة القومية، بحيث يرتبطان بمعنى معين في ذهن القارئ رغم عدم دقة الفواصل بينهما. يضيفون إلى ذلك دفاعا عن هذا التقسيم، ان أهميته تظهر على وجه الخصوص بسبب اختلاف الاثار الاقتصادية لكل من هذين النوعين من الضرائب، مما يبرر الاحتفاظ به، أو على الأقل، بما استقر عليه العمل من تسميات[1].

وتتجلى أهمية هذا التقسيم كون الأمم المتحدة تأخذ به على الرغم من ان عصبة الأمم المتحدة عدلت عنه في مؤلفها عن المالية العامة في السنوات 1928–1938م وذلك عندما قسمت الضرائب إلى ضرائب على الدخل والثروة وضرائب على الإنفاق والاستعمال وضرائب على الأرباح الصافية للاحتكارات المالية[2].

المطلب الخامس

المفاضلة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة

الضرائب المباشرة

تتمتع الضرائب المباشرة في نظر أنصارها بالمزايا التالية[3]:

---

[1] د. عاطف صدقي، د. محمد احمد الرزاز، مرجع سابق، ص143.

[2] د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص205. د. عادل فليح العلي، طلال محمود كداوي، مرجع سابق، ص65.

[3] راجع في ذلك د. عبد المنعم فوزي، مرجع سابق، ص139. د. صباح نعوش، مرجع سابق، ص69. د. حسن سلوم، مرجع سابق، ص130. د. ميراندا زغلول رزق، علم المالية العامة (الإيرادات العامة)، ط2، اولاد عثمان للكمبيوتر وطباعة الاوفست، 1997ن، ص135.

1- الضرائب المباشرة تعد أداة لاعادة توزيع الدخل والثروة لتحقيق العدالة الاجتماعية.

2- ثبات الحصيلة، لان العناصر التي تفرض عليها تكون إلى حد كبير ثابتة مثل الأرض والعمل، وهي تتكرر ولا تتاثر كثيرا بالأزمات الاقتصادية.

3- قلة التكاليف لأنها لاتحتاج سوى إلى عدد ضئيل من الموظفين ومراقبة تحصيلها.

4- تقود الضرائب المباشرة إلى خلق شعور سياسي لدى المواطن يتمثل بقيامه بواجبه تجاه وطنه عن طريق مشاركته المباشرة في تحمل الأعباء العامة وفي تغطية النفقات العامة المختلفة وهكذا يكون من حقه ان يراقب وينتقد ويدافع عن النشاط المالي الحكومي وبالتالي عن السياسة العامة.

5- من الناحية الاقتصادية يمكن ان تساهم الضرائب على الدخول في التنمية الاقتصادية عن طريق إعفائها لبعض الأنشطة الاقتصادية المهمة وبفرضها بشدة على أنشطة اقتصادية أخرى غير مهمة.

6- الضرائب المباشرة اكثر تحقيقا لقاعدة الملاءمة من الضرائب غير المباشرة. ذلك لان فرضها على ممولين معروفين، وتستطيع الخزانة اختيار طرق الدفع ومواعيد وشروط الدفع وذلك مرفقا لطبيعة النشاطات الاقتصادية المختلفة[1].

اما عيوب الضرائب المباشرة كما يراها خصومها فتتمثل في التالي:[2]

1- العبء الضريبي يعتبر ثقيلا بالنسبة للممول، نظرا لوجوب سدادها مرة واحدة. ويظهر هذا العبء جليا عند زيادة سعر الضريبة بحيث تبعث على التذمر فيعمد المكلفون إلى التفتيش عن مهرب للتخلص منها فتقل حصيلتها.

2- اخذ على الضرائب المباشرة كون حصيلتها تأتى متأخرة دائما فالضريبة المستحقة على دخل سنة معينة لا تورد للدولة الا بعد انتهاء هذه السنة حيث يتحدد بدقة مقدار الدخل المتخذ وعاء للضريبة

---

[1] د. عاطف صدقي و محمد احمد الرزاز، مرجع سابق، ص145. د. ميثم صاحب عجام، المالية العامة "دراسة تطبيقية على الاقتصاد الليبي، ط1، معهد الانماء الغربي، بيروت، 1992، ص137.

[2] د. ميثم صاحب عجام، المرجع السابق، ص138. د. عادل فليح العلي وطلال محمود كراوي، مرجع سابق، ص68. د. عاطف صدقي ومحمد احمد الرزاز، مرجع سابق، ص146. د. عبد الحميد محمد القاضي، مرجع سابق، ص70.

مما قد يقيد حرية الدولة في وضع وتنفيذ سياستها المالية. غير انه يرد على هذا القول بان كثيرا من الدول اليوم نظرا لتطور فن الضرائب وتحصيلها تعمد إلى تقسيط دين الضريبة.

3- تؤدي الضرائب المباشرة في حالة ارتفاع أسعارها إلى الأضرار بالحوافز المادية في الاقتصاد.

4- الضرائب المباشرة تتناقض مع مبدا عمومية أو شمولية الضرائب، وذلك لوجود إعفاءات خاصة بذوي الدخل المنخفض، وبالتالي لا يشاركون في الإنفاق العام[1].

الضرائب غير المباشرة

يفضل أنصار الضرائب غير المباشرة هذه الضرائب للمزايا التي تتمتع بها في نظرهم وهذه المزايا تتلخص في التالي:

1- سهولة دفعها وذلك يعود إلى ان قيمتها تذوب في ثمن السلعة التي تفرض عليها وبالتالي لا يشعر الممول بعبئها وهو يدفعها. ولا ريب ان ذلك يقلل من إمكانية التهرب منها.

2- سهولة تحصيلها، فهي تدفع بمناسبة استهلاك السلعة أو الاستفادة من الخدمة التي قدمتها الدولة لدافعها، ولا تستدعي كثيرا من الموظفين والإدارات والإجراءات.

3- مرونتها أي انه يمكن رفع سعرها وخفضه تبعا للظروف الاقتصادية السائدة في فترة معينة في بلد ما، كما ان حصيلتها قد تزداد على الرغم من عدم رفع سعرها وذلك في فترات الرخاء الاقتصادي حيث تكثر المعاملات ويزداد الإنفاق والاستهلاك.

4- للضرائب غير المباشرة دور اقتصادي مهم يتمثل بتقليلها للاستهلاك فيزداد الادخار وهو المحرك الأساسي للتنمية[2].

---

[1] د. حسين سلوم، مرجع سابق، ص110. د. ميثم صاحب عجام، مرجع سابق، ص138.

[2] د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص132. د. عبد الامير شمس الدين، مرجع سابق، ص79.

هذا ويأخذ خصوم الضرائب غير المباشرة عليها عدة أمور منها[1]:

1- عدم عدالتها، وذلك راجع إلى عدم مراعاتها للظروف الاقتصادية والاجتماعية للمكلف.

2- الانخفاض الكبير في حصيلتها في فترات الكساد وهي الفترات التي تزيد فيها حاجة الدولة للأموال لمواجهة المسئوليات المتزايدة.

3- انها ضرائب غير ديمقراطية لان الممول يدفعها في صورة جزء من ثمن السلعة أو الخدمة التي يحصل عليها، فهو لا يشعر بها مما يقلل من اهتمامه بالشؤون العامة.

كانت تلك مزايا وعيوب كل من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، والذي لا شك فيه ان كل منهما يكمل الآخر في واقع الأمر، فمزايا كل منهما تصحح عيوب الاخر. ولعل في ذلك ما يفسر إجماع كافة التشريعات الضريبية على المزج بينهما بدرجة أو بأخرى على نحو يلائم البنيان الاقتصادي والسياسي في الدولة وبما يضمن توفير نظام ضريبي متوازن في نهاية الأمر[2].

---

[1] د. عاطف صدقي ومحمد احمد الرزاز، مرجع سابق، ص149.

[2] د. مجدي محمود شهاب، مرجع سابق، ص180. د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص132.

المبحث الخامس

وعاء الضريبة

وعاء الضريبة او مطرح الضريبة هو المادة او الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة او هو المال الذي يحدده القانون كمصدر لضريبة معينة[1].

ويعد اختيار وعاء الضريبة من ادق واهم المراحل التي يجب ان تعنى بها الدولة في سياستها الضريبية، فالصفات الاساسية للضريبة من وفرة وعدالة وغيرهما، تتوقف على حسن اختيار وعائها، وكلما كان وعاء الضريبة واسعا مرناً كانت حصيلتها وافرة، وبقدر ما تكون الضريبة عادلة مثمرة[2].

وقد تبين لنا من دراسة انواع الضرائب ان الضريبة قد تتبع الدخل او راس المال بشكل مباشر وذلك بان تفرض على واقعة الحصول على الدخل او تملك راس المال وتسمى في هذه الحالة بالضرائب المباشرة واما ان تتبع الدخل او راس المال بشكل غير مباشر، وذلك بان تفرض على واقعه تداول راس المال او انفاق الدخل، وعندها تسمى بالضرائب غير المباشرة.

وعلى اساس ذلك، فان دراسة وعاء الضريبة تتطلب دراسة انواع كل من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

أي دراسة الضرائب على الدخل، والضرائب على راس المال بوصفها ضرائب مباشرة والضرائب على التداول وعلى الانفاق بوصفها ضرائب غير مباشرة. ثم دراسة تقدير وعاء الضريبة أي تحديد المقدار الواجب على المكلف دفعه وذلك على النحو الاتي:

1- انواع الضرائب المباشرة.
2- انواع الضرائب غير المباشرة.
3- تقدير وعاء الضريبة.

---

[1] انظر د. رشيد الدقر، مرجع سابق، ص50.

[2] د. رشيد الدقر، المرجع الساق، نفس الصفحة.

المطلب الأول

أنواع الضرائب المباشرة

تقسم الضرائب المباشرة بحسب طبيعة المادة الخاضعة لها ومدى تجددها الى ضرائب على الدخل وضرائب على راس المال.

الفرع الاول: الضرائب على الدخل

ولدت ضرائب الدخل في انجلترا عام 1799م. [1] وتعد الضرائب على الدخل اكثر الضرائب المباشرة اهمية وانتشارا وذلك نظرا لاستخدام الدخل عادة كمعيار لقياس المقدرة المالية للافراد، بالاضافة الى ان تكراره يجعله مادة صالحة للخضوع للضرائب، فالضريبة كفريضة دورية ينبغي ان تفرض على مال يتصف بالتجدد بانتظام وهو ما يتوافر عامة في الدخل[2].

ويقصد بالضرائب على الدخل، الضرائب التي تفرض على دخول المكلفين مباشرة عند تحقيقها. أي ان الواقعة المنشئة لها هي اكتساب الدخل او تحققه[3]. ويثير تنظيم ضرائب الدخل من الناحية الفنية عدة موضوعات اهمها:

اولا: تعريف الدخل

اثار تعريف الدخل خلافا بين شراح المالية العامة فمنهم من يضيق من تعريف الدخل ويعرف الدخل بالنظر الى مصدره ومنهم من يوسع من تعريف الدخل ليجعله شاملا لكل زيادة في المقدرة المالية للممول. وكان من نتاج ذلك الخلاف بروز نظريتين لتعريف الدخل هما نظرية المصدر او المنبع، ونظرية الإثراء او الزيادة في القيمة الإيجابية لذمة الممول.

---

[1] انظر د. عبد الكريم صادق بركات، د. يونس احمد البطريق، د. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، 1986، ص287.

[2] د. مجدي محمود شهاب، ص180. د. محمد سعيد فرهود، مرجع سابق، ص305.

[3] د. عاطف صدقي، د. محمد احمد الرزاز، مرجع سابق،ص151.

1- نظرية المصدر او المنبع[1]

تجد هذه النظرية اساسها في الفكر المالي التقليدي، ويعد دخلا وفقاً لهذه النظرية ما يحصل عليه المكلف بصفة دورية ومنتظمة من اموال او خدمات يمكن تقويمها بالنقود. ولكي يعد الايراد دخلا وفق هذه النظرية لابد من توافر الشروط التالية:

أ- القابلية للتقدير بالنقود: ومعنى ذلك انه لا يشترط لكي يخضع الدخل للضريبة ان يكون مبلغا من النقود، وانما يكفي ان يكون قابلا للتقدير بالنقود، مثل المزايا العينية التي يمنحها رب العمل للمنتجين كالسكن المجاني، فهذه المنافع يجب اعتبارها نظرا لامكانية تقديرها بالنقود، وفي مقابل ذلك يجب استبعاد المنافع الشخصية التي لا تقوم بالنقود كالتمتع بالنظر الى النوافير والساحات العامة وسماع الموسيقى ...الخ

ب- الدورية والانتظام: أي ان يتجدد الدخل بصورة منتظمة وبشكل دوري وبمعنى اخر فالايراد الذي يحصل عليه الشخص بصفة عريضة لا يعتبر دخلا مثل الايراد الحاصل من الفوز بجائزة يانصيب او من التعويض عن حادث سيارة ويكفي لتحقيق هذا الشرط ان يكون الدخل من طبيعة متجددة ومتكررة سواء تجدد فعلا ام لم يتجدد، فراتب العامل يعتبر دخلا متجددا حتى لو تعطل العامل عن العمل لفترة طويلة[2]. وبالمثل فان ايجار المنزل يعتبر دخلا للمالك لانه يتجدد بصورة دورية حتى وان خلا المنزل من المستأجرين بعض الوقت وانقطع المالك بالتالي عن تحصيل الايجار او الحصول على الدخل فمثل هذا الانقطاع عارض ولا يؤثر على كون الدخل قابلا بطبيعته للتجدد بصورة دورية[3].

---

[1] د. عادل فليح العلي، طلال محمود كداوي، مرجع سابق، ص110. د. عبد الله ياسين بركات، مرجع سابق، ص62. د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص136. د. محمد سعيد فرهود، د. كمال حسين ابراهيم، نظام الزكاة وضريبة الدخل. دراسة نظامية – محاسبة مقارنة، معهد الادارة العامة، الرياض، 1986م، ص21-27.

[2] د. عادل فليح العلي، طلال محمود كداوي، مرجع سابق، ص110. وللمزيد من التفاصيل راجع د. عادل الحياري، الضريبة على الدخل العام، دراسة مقارنة، مطابع مؤسسة الاهرام، 1968، ص18 وما بعدها.

[3] د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص137.

ج- بقاء المصدر وثباته: يعد هذا الشرط في الواقع نتيجة للشرط الثاني، اذ لا يتصور تجدد الدخل وانتظامه الا اذا كان ناجما عن مصدر دائم وثابت، وتختلف صفة الدوام والثبات تبعا لمصادر الدخل المختلفة وهي: راس المال، والعمل الانساني والمصدر المختلط.

ومن البديهي ان يؤثر مدى دوام او ثبات مصدر الدخل في المقدرة التكليفية للممول ومن ثم فان التشريعات الضريبية تراعي هذا الاختلاف، فتميز بين هذه الدخول المختلفة تبعا لدرجة ثباتها لذا فان الضرائب المفروضة على الدخل الناتج من راس المال تتميز بارتفاع سعرها وبندرة الاعفاءات المقررة بشانها وعلى عكس ذلك فان الدخول الناتجة عن العمل تخضع عامة لضرائب منخفضة السعر وتستفيد بالعديد من الاعفاءات المقررة لمراعاة الظروف الشخصية والعائلية للمكلف. اما الدخول الناتجة عن امتزاج راس المال بالعمل تخضع عادة لمعاملة وسط من حيث تحديد السعر (سعر الضريبة) و (او) تقرير الاعفاءات الضريبية[1].

2- نظرية الاثراء (نظرية الزيادة في القيمة الايجابية)

وتعد هذه النظرية اكثر اتساعا في تحديد الدخل من النظرية السابقة. فالدخل وفقا لنظرية الاثراء (كل زيادة في القيمة الايجابية لذمة الممول او المقدرة الاقتصادية) بين فترتين، ايا كان مصدر هذه الزيادة وبصرف النظر عما اذا كانت هذه الزيادة من طبيعية دورية منتظمة ام من طبيعية غير دورية وغير منتظمة). وفي ضوء ما سبق فان الدخل الذي يخضع للضريبة لا يقتصر على الايرادات التي تاتي من استغلال عناصر الانتاج (راس المال والعمل والمختلط) بصفة دورية فحسب، بل يشمل ايضا ما يحصل عليه الممول من دخل بصفة عارضة. ومثال الدخل العارض الذي يخضع للضريبة تبعا لهذه النظرية جوائز السندات، وارباح الاسهم، والكسب الناتج من عملية عارضة مثل شراء وبيع عقار او

[1] د. محمد سعيد فرهود، مرجع سابق، ص307. د. مجدي محمود شهاب، مرجع سابق، ص184.

منقول، كما يعد دخلا خاضعا للضريبة ايضا، وفقا لهذه النظرية، ما يحصل عليه الشخص من تركات عن مورثه.

وقد اكتسبت هذه النظرية اهتماما متزايدا خاصة بعد الحرب العالمية الثانية وقد اخذت بها العديد من التشريعات نظرا لملاءمتها لمبدأ العدالة. اذ ليس من العدالة في شيء الا يخضع الشخص الذي يحصل على دخل كبير من عملية عرضية لاية ضريبة في حين يخضع العامل البسيط الذي يحصل على دخله بصفة دورية للضريبة[1].

ثانيا: تحديد قيمة الدخل الخاضع للضريبة

ان تحديد مفهوم الدخل يمثل الخطوة الاولى في تحديد وعاء الضريبة على الدخل. اما الخطوة الثانية فتتمثل في تحديد ما يخضع من هذا الدخل للضريبة، وبالطبع يقتضي ذلك تحديد ما اذا كانت الضريبة تفرض على الدخل الاجمالي ام على الدخل الصافي.

1- الدخل الاجمالي والدخل الصافي:

يقصد بالدخل الاجمالي كافة الايرادات التي يحصل عليها الممول نتيجة نتيجة لنشاطه الاقتصادي خلال فترة معينة. اما الدخل الصافي فيقصد به الدخل الاجمالي مخصوما منه تكاليف الدخل أي المبالغ التي انفقت في سبيل الحصول على الدخل.

ومن نافل القول، ان الدخل الصافي يعد اكثر دلالة من الدخل الإجمالي على المقدرة التكليفية للممول، كما انه يتفق مع فكرة العدالة الضريبية ومن ثم فان القاعدة العامة في الأنظمة الضريبية هي فرض الضريبة على الدخل الصافي، واستثناء من هذه القاعدة، فقد توجد اعتبارات معينة تؤدي الى فرض الضريبة على الدخل الاجمالي لا على الدخل الصافي[2].

---

[1] د. عادل فليح العلي، طلال محمود كراوي، مرجع سابق، ص111.

[2] د. عبد الله حسين بركات، مرجع سابق، ص65. د. محمد سعيد فرهود، مرجع سابق، ص310.

ثانيا: تكاليف الدخل

على الرغم من اختلاف الاراء في تحديد المقصود بتكاليف الدخل، وذلك بسبب الصعوبة في تقدير هذه التكاليف بالنسبة الى بعض الدخول، الا ان ذلك لم يمنع من تعريف تكاليف الدخل بانها (المبالغ التي يستلزمها استغلال مصدر الدخل حتى ياتي بالدخل الاجمالي، أي كل انفاق لا يمكن الحصول على الدخل الاجمالي من غير القيام به)[1] ذلك من جهة، ومن جهة اخرى فان كتاب المالية العامة متفقون بان تكاليف الدخل الواجب خصمها من الدخل الاجمالي منحصر في ثلاثة عناصر هي: نفقات الاستغلال ونفقات الصيانة، ونفقات الاستهلاك.

1- نفقات الاستغلال: وهي مستلزمات الانتاج الضرورية لتحصيل الدخل، ومثال على نفقات الاستغلال ثمن المواد الاولية، وايجار العقارات التي يشغلها المشروع، واجور ورواتب العمال والمستخدمين والموظفين، واقساط التامين ومصروفات الدعاية والاعلان وغير ذلك. هذا وقد درجت الانظمة الضريبية على تحديد انواع المصروفات الواجب خصمها والشروط الواجب توافرها والحدود التي يجري فيها هذا الخصم.

2- نفقات الصيانة: وهي النفقات اللازمة لبقاء مصدر الدخل ودوامه حتى يستمر منتجا لاطول مدة ممكنة، من ذلك صيانة المصنع او اصلاحه وصيانة العقار وتجديده. وتختلف هذه النفقات باختلاف مصدر الدخل (العمل او راس المال، او المختلط).

3- نفقات الاستهلاك: وهي التكاليف اللازمة لتغطية ما يطرا على الاصول الراسمالية المنتجة للدخل من قدم او استهلاك. كتعويض الآلات التي تعرضت للهلاك بسبب الاستعمال.

ونشير في هذا السياق الى ان تكاليف الدخل تختلف عن استعمالات الدخل التي يقوم بها الشخص اشباعا لحاجاته الشخصية والتي لا تكون ضرورية او لازمة لانتاج الدخل، كشراء المكلف منزل

[1] د. احمد المزني، الزكاة والضرائب في الكويت قديما وحديثا، ط1، منشورات ذات السلاسل، الكويت، 1986، ص142.

للسكن او شراء سيارة لاستعمالها في شؤونه الخاصة وغير ذلك. ومن الواضح ان استعمالات الدخل ليست لازمة لوجوده ولذلك يجب اخضاعها للضريبة ولا يصح خصمها من الدخل الاجمالي[1].

الفرع الثاني: انواع الضرائب على الدخل

الضرائب على الدخل تختلف باختلاف الاساليب المتبعة لتحديد وعاء كل منها، فقد يكون هذا الوعاء عاما شاملا لكل ما يحققه الشخص من دخول ايا كان مصدرها وتسمى الضريبة حينئذ (بالضريبة العامة على الدخل). كما انه قد يكون خاصا بنوع محدد من الدخول. وحينئذ تسمى الضريبة (بالضريبة النوعية على فروع الدخل).

1- الضرائب النوعية على فروع الدخل[2]

ويقصد بها ان يقسم دخل الممول الى انواع مختلفة حسب مصدره وتفرض ضريبة مستقلة على دخل كل فرع من فروع هذه المصادر المختلفة.

ولما كانت مصادر الدخل هي: العمل وراس المال، وراس المال والعمل معا (المصدر المختلط) فانه يترتب على ذلك انه يمكن التمييز بين الضريبة على دخل العمل، والضريبة على دخل راس المال، والضريبة على المصدر المختلط. بل انه يمكن التمييز داخل كل نوع منها بين عدة انواع من الضرائب المفروضة. ففي نطاق دخل العمل، يميز بين الضريبة على دخل القيم المنقولة (الاسهم والسندات) والضريبة على دخل الديون العادية. واخيرا ففي نطاق دخل المصدر المختلط يفرق بين الضريبة على الارباح الزراعية والضريبة على الارباح الصناعية والضريبة على الارباح التجارية.

---

[1] راجع د. عبد الله حسين بركات، مرجع سابق، ص66-67.

[2] راجع د. مجدي محمود شهاب، مرجع سابق، ص189. د. محمد سعيد فرهود، مرجع سابق، ص318. د. عبد الله حسين بركات، مرجع سابق، ص67-86.

وتجب الاشارة الى ان تعدد هذه الضرائب النوعية يختلف من دولة الى اخرى حسب ظروفها واوضاعها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والادارية[1]

2- الضريبة العامة على الدخل

ويقوم هذا النظام على اساس تجميع الدخول المختلفة التي يحصل عليها الممول ايا كان مصدرها في وعاء واحد وفرض ضريبة عامة عليها. ويعد هذا النظام من الوجهة العلمية ارقى انواع الضرائب لانه يقوم على اساس المقدرة الحقيقية للمكلف والتي لا تظهر الا بجمع مختلف الدخول التي يحصل عليها في وعاء واحد وفرض ضريبة عامة عليها.

واول من استخدم هذا النوع من الضرائب على الدخل العام احدى الولايات الالمانية عام 1891م ثم انجلترا والولايات المتحدة وفرنسا بقانون 1959/12/28م[2]

الفرع الثالث: الضرائب على راس المال

يقصد براس المال (مجموع الاموال التي يمكن تقديرها بالنقود وتدر دخلا او قابلة لان تدر دخلا ويمتلكها الفرد في لحظة معينة)[3].

وراس المال هو الاموال المادية والاموال المعنوية، المنتجة منها والعاطلة عن كل انتاج. فالمال المادي يشمل المنقولات والعقار كالمباني والاراضي الزراعية. والمال المعنوي مثل حق ملكية الاسهم والسندات وغيرها من الاوراق التجارية.

وتتمثل الضرائب التي تفرض على راس المال في نوعين هما:

1- الضرائب التي يكون سعرها بسيطا ويمكن دفعها من الدخل.

2- الضرائب التي يكون سعرها مرتفعا وتدفع من راس المال باقتطاع جزء منه.

---

[1]. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص143.

[2] د. ميراندا زغلول رزق، مرجع سابق، ص152.

[3] د. ميراندا زغلول رزق،ص154. حسين محمد العزباوي، مبادئ الاصول العلمية للضرائب، ط1، مطبعة المليجي، 1974م، ص239.

1. الضريبة على راس المال والتي تدفع من الدخل

تفرض هذه الضريبة على راس المال ولكنها لا تؤدي الى اقتطاع جزء منه بسبب انخفاض سعرها، ويستطيع المكلف ان يدفعها من دخله دون ان يضطر الى المساس برأسماله. ولهذا يعد راس المال الاساس الذي تفرض عليه الضريبة ولكنها تدفع في الواقع من الدخل الذي يدره. فعلى سبيل المثال:

اذا فرضت ضريبة على راس المال 100,000 ريال بنسبة 8%، وكان الدخل السنوي لراس المال هذا 20,000 ريال، فان مقدار الضريبة الواجب دفعها يكون (8000) ريال.

وفي هذه الحالة يمكن ان يدفع هذا المبلغ من اصل الدخل ويبقى منه بعد ذلك مبلغا فائضا قدره (12000) ريال دون ان تمس الضريبة راس المال نفسه.

غير انه بالرغم من عدم اختلاف النتيجة، ومع انها تدفع في الحالتين من اصل الدخل فان للضريبة على راس المال التي تدفع من الدخل عدة مزايا، اهمها[1]:

1- انها تسري على جميع رؤوس الاموال المنتجة منها وغير المنتجة كالاراضي الفضاء التي لا ترد دخلا، والتي لا تخضع لضريبة الدخل كالحلي والمجوهرات واللوحات والنحوت وعربات السياحة ...الخ. وعندما تخضع هذه الاموال غير المنتجة الى الضريبة تدفع اصحابها الى بيعها وتحويلها الى اموال منتجة تعود بالنفع على الاقتصاد الوطني.

2- تظهر فائدة تلك الضرائب من نفعها للاقتصاد الوطني اوقات الكساد.

3- تنسجم واعتبارات العدالة لانها تسمح بتنويع المعاملة الضريبية تبعا لتنوع مصادر الدخل. فدخل العمل يخضع لضريبة واحدة هي ضريبة الدخل في حين يخضع دخل المال لضريبة دخل من ناحية وراس المال نفسه يخضع لضريبة اخرى

---

[1] د. ميراندا زغلول رزق، ص157. د. عادل فليح العلي وطلال محموكداوي، ص114.

وتجدر الإشارة الى ان فرض هذه الضريبة لا يخلو من صعوبات اولها المادة الخاضعة للضريبة، وما يتطلبه ذلك من وقت وجهد اداري مرتفع الكلفة.

كذلك هناك اجزاء كثيرة من الثروة من الممكن إخفاءها كالذهب والمجوهرات والنقود[1].

2. ضريبة راس المال التي تقتطع جزءا منه

وهذه الضريبة تفرض على راس المال كما في الحالة السابقة ولكنها تفرض بسعر مرتفع بحيث لا يستطيع الممول دفعها من دخله مما يضطره الى التصرف في جزء من رأسماله حتى يتمكن من سدادها. وقد اطلق الاستاذ (ديفرجيه Duverger) على هذه الضريبة تسمية (الضريبة الحقيقية) وهكذا فان الضريبة الحقيقية على راس المال تتميز بارتفاع سعرها، اما اذا كان هذا السعر منخفضا بشكل يسمح للممول بان يسددها من الدخل الناتج عن راس المال، فهي في الحقيقة ضريبة على الدخل مقاسة بالاستناد الى راس المال.

ونظرا لارتفاع سعر الضريبة على راس المال فانه يجب على المشرع ان لا يلجا اليها الا استثناء مخافة ان تؤدي الى افناء راس المال وافلاس صاحبه.

واهم انواع هذه الضرائب:

أ- الضريبة الاستثنائية على راس المال.

ب-الضريبة على التركات.

أ. الضريبة الاستثنائية على راس المال[2]

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

---

(1)· د. باهر محمد عتلم، اقتصاديات المالية العامة، ص128.

(2) ويطلق عليها البعض الضريبة على تملك راس المال. راجع د. عبد الله حسين بركات، ص71. د. ميراندا زغلول رزق، ص159. د. منصور ميلاد يونس، ص149.

وتعد هذه الضريبة استثنائية غير دورية، لانها اذا طبقت بصورة دورية فانها ستقضي على راس المال وذلك لان هذه الضريبة لا تكتفي بالاستيلاء على الدخل الناتج عن راس المال بل تتعداه لاقتطاع جزء من راس المال نفسه

وقد فرضت هذه الضريبة بعد الحرب العالمية الاولى في بعض الدول كالمانيا، بولونيا، ايطاليا والنمسا نظرا لحاجتها الماسة الى الاموال وجعل تحصيلها على اقساط سنوية، ولكنها لم تحقق النتائج المتوخاة منها. كذلك تم فرضها بعد الحرب العالمية الثانية في كل من فرنسا وبلجيكا سنة 1945م لمقابلة النفقات العامة ولاستهلاك جزء من الدين العام. اذ لا تكتفي بعض الدول بان يساهم الممولون في النفقات العامة بجزء من دخولهم بل تطلب منهم ان يساهموا بجزء من رؤوس اموالهم بصورة استثنائية ايضا.

وقد تعرضت هذه الضريبة للنقد الشديد خاصة بسبب ارتفاع سعرها واثار ذلك على الاقتصاد الوطني وبالذات في مجال الاستثمار والادخار ولذلك فان اغلب الدول قد ابتعدت عن فرض مثل هذه الضريبة[1].

ب. الضريبة على التركات.

وتعد اهم الضرائب التي تقتطع جزءا من راس المال، وقد تفرض على مجموع التركة قبل التوزيع او على حصة كل وارث او على مجموع التركة اولا ثم على حصة كل وارث وذلك بعد حسم الديون وتكاليف الوصية.

وقد عرفت هذه الضريبة في مصر الفرعونية وكذلك في الامبراطورية الرومانية، كما فرضت بصورة متقطعة من قبل بعض الخلفاء العباسيين، فقد فرضها المعتمد على الله (279هـ) ثم الغيت في ايام المعتضد (283هـ)[2].

---

[1] د. منصور ميلاد يونس، ص149.

[2] د. عبد العال الصكبان، ص331. حسين محمد العزباوي، ص244.

وقد ظهرت في الدول العربية عدة اتجاهات ترى ان الضريبة على التركات لا محل لها في النظام الجبائي الذي يتعين تطبيقه على مجتمع إسلامي خاصة وان الاسلام اقتصر على الزكاة والجزية والخراج والعشور[1].

وللضريبة على التركات ثلاث صور هي[2]:

1- الضريبة على مجموع التركة: تفرض هذه الضريبة على مجموع التركة بعد خصم الديون أي ان الضريبة تدفع من مجموع التركة قبل توزيعها. وهذا الشكل مفضل من الناحيتين المالية والادارية فمن الناحية المالية، يضمن هذا الشكل حصيلة غزيرة واكبر مما تدره الضريبة على نصيب كل وارث لان الوعاء هو التركة بمجموعها وهو اكبر من حصص الانتقال. كما انه يوجد اعفاء واحد فيها ولا يتعدد بحسب عد المنتفعين وكذلك فان سهولة ادارة الضريبة توفر الكثير من النفقات بالمدى الذي يحقق قاعدة الاقتصاد بنفقات الجباية.

ومن الناحية الادارية فهي لا تحتاج الى اجراءات ادارية معقدة، اذ يطبق سعر واحد على وعاء واحد اذ لي هناك اسعار تختلف باختلاف درجة القرابة وليس فيها اوعية تتعدد بتعدد هؤلاء المنتفعين. كما ان الادارة الضريبية ليست بحاجة الى تتبع اشكال الانتقال المختلفة ومراقبتها.

وتاخذ الولايات المتحدة بهذه الطريقة أي بفرض الضريبة على التركة قبل توزيعها على الورثة، كما ياخذ بهذه الطريقة ايضا في مصر حيث تخضع للضريبة على مجموع التركة جميع اموال المتوفي باستثناء ما اعفي صراحة كالدار المخصصة للسكن والاثاث على الا يزيد مبلغ الاعفاء ما يعادل 10% من مبلغ التركة[3].

2- الضريبة على نصيب كل وارث: تفرض هذه الضريبة بعد توزيع صافي التركة على الورثة على حصة كل وارث او موص له بعد انتقالها اليه. وعادة يتحدد سعر الضريبة في هذه الحالة بناء على اعتبارات العادلة المتعلقة بظروف الشخص، ومقدار نصيبه من التركة ودرجة قرابته من المورث وحجم اعباؤه حتى يتم تطبيق السعر الناسب. فيرتفع سعر الضريبة كلما زادت حصته من التركة وبعدت قرابته وخفت اعباؤه العائلية، وذلك لانه يتقبل زيادة الضريبة على نصيبه في التركة لعدم مساهمته بطريق مباشر او غير

---

(1) لمزيد من التفصيل: صباح نعوش، مرجع سابق، ص46. د. منصور ميلاد يونس، ص150-151.

(2) د. عادل فليح العلي وطلال محمود كداوي، مجع سابق، ص116. د. عبد الله حسين بركات، ص75. د. ميراندا زغلول رزق، ص164 وما بعدها. د. عبد الامير شمس الدين، ص88.

(3) د. صباح نعوش، ص48.

مباشر في تكوين ثروته على عكس الاقربين من ورثة المتوفي وخاصة اولاده وزوجته الذين كانوا يتمتعون بها في حياته ولهذا السبب يؤخذ في الاعتبار عدم فرض ضريبة عالية على حصصهم حتى لا تزيد نكباتهم. ويطلق على هذه الضريبة في مصر (رسم الايلولة) وفي سوريا يطلق عليها اسم (رسم الانتقال والوصايا والهبات)[1].

3- الضريبة المزدوجة على التركات: تجمع بعض التشريعات بين النوعين (الضريبة على مجموع التركة والضريبة على نصيب كل وارث). فتعتبر فرض الضريبة على مجموع التركة بانه استيفاء لحصة الدولة التي ساهمت في تكوين هذه الثروات الكبيرة. ثم تفرض الضريبة على نصيب كل وارث بسبب الزيادة التي حصلت في قدرته الاقتصادية. وبذلك تصل الى تحقيق وفرة الحصيل في الصورة الاولى واعتبارات العدالة في الصورة الثانية. وقد اخذت بهذه الطريقة انكلترا حتى سنة 1949م، ولبنان بشكل محدود[2].

اساس فرض الضريبة على التركات

هناك عدة نظريات قيلت في تبرير فرض ضريبة التركات، سنستعرضها بايجاز[3]:

1- **نظرية المنفعة:** ترى هذه النظرية ان الارث ليس حقا طبيعيا للشخص ولكنه هبة او منحة من المجتمع. ولذلك تقوم الدولة بتسليمها الى اصحابها لتضمن حصول الورثة على حقوقهم في كل التركة وفقا لرغبات المورث في مقابله تاخذه بالضريبة على جزء من التركة.

2- **نظرية مساهمة الدولة في تكوين التركة:** تذهب هذه النظرية الى القول ان الدولة قد ساهمت في تكوين التركة فقد اصبحت تقوم بخدمات كثيرة للافراد كانت تتولاه الاسرة من قبل مثل الخدمات الصحية والتعليمية. وقد ازدادت خدمات الدولة للفرد ولذا فلا اقل من ان تعامله الدولة معاملة هؤلاء الاقرباء على الاقل ويكون لها نصيب في التركة لقاء هذه الخدمات التي قدمتها للمورث في حياته فساهمت في تكوين ثروته.

3- **نظرية الضريبة المطهرة:** ضريبة التركات هي الضريبة الاخيرة الت يدفهعا المورث فهي بمثابة تطهير التركة بما بقي بها من حقوق للمجتمع اذا كان المورث تهرب من دفعها خلال حياته.

---

[1] د. صباح نعوش، ص47.

[2] د. عبد الامير شمس الدين، ص88. د. عبد الله حسين بركات، ص75.

[3] حسين محمد العزباوي، ص244. د. ميراندا زغلول رزق، ص163. د. عبد الله حسين بركات، ص76.

4- **نظرية تقريب الفوارق بين الثروات:** يرى المنادون بها ضرورة اخذ جزء من التركات بغية الحد من تكريس الثروات في ايد قليلة، لان مصلحة المجتمع تقتضي تقليل التفاوت في الثروة بين الافراد.

الفرع الرابع: الضرائب على زيادة القيمة لكل من الدخل وراس المال

تفرض هذه الضرائب على الزيادة غير الاعتيادية في الدخل او في راس المال، وهذه الزيادة راجعة الى ظروف اجتماعية او اقتصادية او سياسية لا دخل للفرد فيها. وقد اطلق عليها البعض اسم الثروة غير المكتسبة لانها ليست ثمرة اعتيادية للعمل او لراس المال وبالتالي فهي ربح لا يستحقه من يحصل عليه[1]. ولهذا يكون من العدل ان يستولي المجتمع على جزء من الزيادة التي لا ترجع الى مجهود الفرد بل الى ثروه اوجدتها الظروف. كما ان استعداد الفرد لدفع هذه الضريبة يكون كبيرا بالنسبة للضرائب الاخرى لانها تدفع من مال أتاه بغير انتظار ولم يبذل في سبيله جهدا[2].

وفي الحقيقة ان تحديد الجزء من الزيادة الذي لا يرجع الى مجهود الفرد، يشكل صعوبة كبيرة. واهم انواع الضرائب على زيادة الدخل هي الضريبة على الارباح الاستثنائية واهم انواع الضرائب على زيادة راس المال هي الضريبة على زيادة القيمة العقارية.

1- الضريبة على الارباح الاستثنائية

الارباح الاستثنائية هي تلك الارباح التي تزيد عن الارباح الاعتيادية. كالارباح الاستثنائية التي يستحصل عليها اثناء الحرب، ولذلك تلجا الدول الى فرض ضريبة خاصة على هذه الزيادة الاستثنائية في الارباح اثناء الحرب. فاذا كان البعض يضحي بحياته اثناء الحرب، فلا اقل من ان يضحي من استفاد من ظروف الحرب بجزء من ارباحه الاستثنائية.

وهناك طريقتان لتحديد الربح الاستثنائي هما:

أ- يحدد الربح الاستثنائي عادة بعد حساب متوسط الربح الاعتيادي لعدد من السنين السابق على الحرب. وما يزيد على الحرب. وما يزيد على هذا المتوسط يخضع للضريبة الاستثنائية حيث يكون هو الفرق بين الارباح غير الاعتيادية والمستوى الاعتيادي للربح قبل الحرب.

---

[1] د. فاضل شاكر الواسطي، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة دار المعارف، بغداد، 1973م، ص217 نقلا عن د. ميراندا زغلول رزق، مرجع سبق ذكره، ص167.

[2] د. ميراندا زغلول رزق، المرجع السابق، نفس الصفحة.

ب–يحدد المشرع نسبة مئوية معينة من راس المال المستغل 10% مثلا تكون معدل للربح الاعتيادي، اما ما زاد على هذه النسبة يعتبر ربحا استثنائيا يخضع للضريبة الاستثنائية وقد استخدمت هذه الطريقة للمشروعات التي تنشا اثناء الحرب[1]. وقد اخذت بهذه الضريبة انجلترا ومصر وقد الغيت في مصر بقانون رقم 60 لسنة 1950م

2– الضريبة على زيادة القيمة العقارية

لا تفرض هذه الضريبة على كل راس المال، وانما على الزيادة الاستثنائية التي تحصل في قيمته لاسباب لا دخل لمالكه فيها. ومعنى ذلك ان هذه الزيادة تحصل لتغير في الظروف الاقتصادية او الاجتماعية او العمرانية التي يمر بها المجتمع والتي لا دخل لمالك راس المال فيها. ومن امثلة ذلك الزيادة في قيمة بعض العقارات المبنية او الزراعية بسبب ازدياد عدد السكان او فتح شوارع جديدة او ميادين عامة ...الخ ففي كل هذه الحالات او غيرها يستفيد بعض الاشخاص نتيجة للزيادة الحاصلة في قيمة عقاراتهم، ومن المنطقي ان يشاركهم المجتمع في الاستفادة من هذه الزيادة الحاصلة بفضل ظروف لا دخل لهم فيها[2].

والضريبة على زيادة القيمة العقارية اما ان تاخذ طابعا دوريا فتقدر قيمة العقارات كل عدد معين من السنين كعشر سنوات مثلا لتحديد زيادة القيمة. ثم تفرض الضريبة على تلك الزيادة.

او تفرض عند التصرف في العقار سواء بانتقال ملكيته من شخص لاخر، فتفرض على القدر الزائد في قيمة العقار وهو الفرق بين ثمن البيع وثمن الشراء. او عند اعادة تخمين عناصر الاصول الثابتة في المؤسسات الصناعية والتجارية[3].

وقد تعرضت هذه الضريبة لانتقادات منها ان الزيادة في قيمة العقارات قد يكون لها طابع مؤقت ولا تلبث ان تعود الاوضاع بعدا الى حالتها الاولى. كما ان الزيادة قد تكون ظاهرية لارتفاع الاسعار وانخفاض قيمة النقود واخيرا اذا كان لابد من فرض ضريبة على الزيادة في القيمة فمن المنطقي التعويض عن النقص وهذا لا يحدث عملا.

---

[1] د. ميراندا زغلول رزق، المرجع السابق، ص168.

[2] د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص148.

[3] د. ميراندا زغلول رزق، مرجع سابق، ص170. د. عبد الامير شمس الدين، ص88. د. عبد الله بركات، ص73.

وقد ادت هذه الانتقادات الى جعل تطبيق هذه الضريبة محدوداً، كما ادت الى خفض اسعارها عند الاخذ بها. وقد ألغتها الدول التي اخذت بها في اوائل القرن العشرين مثل انجلترا و المانيا[1].

المطلب الثاني

أنواع الضرائب غير المباشرة

تفرض الضرائب غير المباشرة على الدخل بمناسبة انفاقه او استعماله وعلى المال بمناسبة انتقاله أي تداوله. والضرائب غير المباشرة هي تلك التي ينتقل فيها عبء الضريبة من المكلف بها قانونا الى شخص اخر هو الممول الفعلي لها[2]. والضرائب غير المباشرة متعددة ومتنوعة وتختلف من دولة الى اخرى ولكن يمكن اجمالا ارجاعها الى النوعين التاليين:

- الضرائب على الاستهلاك او الانفاق.
- الضرائب على التداول

الفرع الاول: الضرائب على الاستهلاك (الانفاق)

يخضع المكلف هنا للضريبة عندما يستعمل ثروته أي عندما يقوم باستهلاك السلع او خدمات، ويعد الانفاق الاستهلاكي مؤشرا يعبر بدقة عن مقدرة الممول التكليفية، لانه كلما زاد حجم الموارد التي يتمتع بها الممول كلما زادت نفقاته الاستهلاكية.

وتعد ضرائب الاستهلاك اهم الضرائب غير المباشرة، وتفرض اما في شكل ضرائب على سلع معينة، او في شكل ضريبة عامة على الانفاق.

اولاً: ضرائب خاصة على انواع معينة من السلع والخدمات

في هذه الحالة تقوم الدولة باختيار عددا من السلع وتخضعها للضريبة، الا ان الدولة عندما تقوم بهذا الاختيار تضطر للتوفيق بين ثلاثة اعتبارات.

1- الاعتبار المالي الذي يتطلب ان تكون الضريبة منتجة وفيرة الحصيلة ولا يتحقق ذلك الا بفرضها على سلع كثيرة الاستعمال.

---

[1] حسين محمد الغرباوي، مرجع سابق، ص243. د. عبد الله حسين بركات، مرجع سابق، ص74. د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص148.

[2] انظر د. احمد عبد الرحمن شرف الدين، وعاصم احمد عجيلة، محمد رفعت عبد الوهاب، التشريع الضريبي اليمني، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، 1987، ص46.

2- الاعتبار الاجتماعي أي اعتبار العدالة في توزيع الاعباء العامة، والتي تقتضي بعدم فرض الضريبة على السلع الضرورية او الاساسية التي لا يمكن لذوي الدخول المحدودة الاستغناء عنها.

3- الاعتبار الاقتصادي ويتمثل في مراعاة آثار الضريبة المفروضة، فالدولة قد ترغب في تشجيع قطاع اقتصادي معين فتخفف من الضرائب المفروضة على السلع التي ينتجها. كما قد ترغب في الحد من استهلاك بعض السلع فتفرض ضرائب مرتفعة عليها، كما تفرض ضرائب جمركية على استيراد بعض السلع حماية لمنتجاتها المحلية امام المنافسة العالمية[1].

ومن اجل التوفيق بين هذه الاعتبارات يمكن للدولة ان تفرض ضرائب الاستهلاك على السلع الكثيرة الاستهلاك والتي لا تصل الى مرتبة السلع الضرورية.

ولا شك ان التفريق بين الضروري والكمالي من السلع والخدمات مسألة نسبية وتختلف من مجتمع الى اخر ومن مستوى ثقافي معين الى مستوى اخر. كما تختلف في المجتمع الواحد من عصر الى عصر بل وقد تختلف من شخص الى اخر[2] ومهما يكن الامر فانه يمكن عد كل السلع المتعلقة بغذاء الانسان ورفع مستواه الصحي والتعليمي ضرورية، بينما لا تعد ضرورية بعض السلع واسعة الانتشار كالتبغ مثلاً.

ويتم فرض الضرائب على السلع عادة بمناسبة وقائع معينة كاجتياز الحدود (الضرائب الجمركية) او انتاجها (ضرائب الانتاج).

1- الضرائب الجمركية

الضرائب الجمركية اهم انواع الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك، وتفرض على السلع عند استيرادها ونادرا ما تفرض على الصادرات، اذ ان الصادرات قد تستفيد من الدعم المالي المشجع للتصدير، وذلك بغرض تحقيق توازن الميزان التجاري للدولة او بقصد الحصول على النقد الاجنبي الضروري لعملية التنمية.

وقد فقدت الضرائب الجمركية الكثير من اهميتها في الدول المتقدمة بسبب التنمية الاقتصادية التي شهدتها تلك الدول وادت الى تقليل الاستيراد. اما في الدول النامية فقد بلغت حصيلة الضرائب

---

[1] د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص152. د. احمد عبد الرحمن شرف الدين واخرون، مرجع سابق، ص42. د. عبد الله حسين بركات/ مرجع سابق، ص77.

[2] د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص264. د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص153.

الجمركية اهمية كبيرة جدا. فقد شكلت حصيلتها الى حصيلة الضرائب الكلية نسبة 27% في سوريا، 28% في المغرب، 52% في السودان، 56% في العراق، 63% في الاردن، 69% في السنغال و80% في الكونغو، وفي لبنان 30% وفي اليمن 50% كنسبة متوسطة. [1]

وبصرف النظر عن الجدل المثار حول اغراضها او الهدف منها فان الهدف المالي البحت هو الذي يسيطر سيطرة تامة على الحكمة من فرض الضرائب الجمركية، ولا ادل على ذلك من ان غالبية الدول (النامية خاصة) اصبحت تفرضها على السلع المستوردة حتى في حالة افتقار السوق المحلي لتلك السلع وحتى في حالة كونها من السلع الضرورية (مواد غذائية، ادوية ..)[2].

انواع الضرائب الجمركية

تنقسم الضرائب الجمركية من حيث اسلوب فرضها الى نوعين، اما ان تكون قيمية واخرى نوعية[3]

أ- الضريبة القيمية: وهي التي يتم فرضها على اساس نسبة مئوية من قيمة السلعة، كأن يقرر على المنسوجات الصوفية مثلا ضريبة 25% من قيمتها، او فرض ضريبة على الواردات من الاجهزة الكهربائية بنسبة 20% من قيمتها.

وتمتاز الضريبة القيمية بانها اكثر مرونة من الضريبة النوعية لان حصيلتها تزداد بارتفاع اثمان السلع المفروضة عليها، كما انها اكثر عدالة، غير ان نفقات جبايتها كبيرة لانها تستلزم استخدام عدد كبير من الخبراء والمثمنين لتقدير اقيام السلع المختلفة، وما ينشأ عن ذلك من منازعات بين ادارة الجمارك والمستوردين الذين يقدمون بيانات صورية تكون فيها السلع مقدرة باقل ن قيمتها الحقيقية تهربا من دفع ما يجب ان يدفعوه من ضريبة. وقد تلجأ الدول الى اخذ الضريبة عينا من السلع وتقوم ببيعها في حالة الشك في الثمن.

ب- الضريبة النوعية: هي مبلغ معين على الوحدة من السلعة او وزنها او مقاسها كأن يفرض على المتر من المنسوجات الصوفية ستون ريالا. او ان يفرض على كل كيلو غرام من البن خمسون ريالا.

وتمتاز الضريبة النوعية بسهولة جبايتها، ولكنها غير عادلة لان سعرها يكون اكثر ارتفاعا نسبيا على السلع الرخيصة منه على السلع المرتفعة الثمن. ولتلافي هذا العيب تتجه الادارات الضريبية الى

---

[1] انظر د. صباح نعوش، مرجع سابق، ص59. د. عبد الامير شمس الدين، مرجع سابق، ص92. محسن حسين صالح، السياسة الضريبية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي في الجمهورية اليمنية رسالة الماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة عدن، 1997م، ص102.

[2] د. صباح نعوش، المرجع السابق، نفس الصفحة. د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص154.

[3] د. احمد عبد الرحمن شرف الدين واخرون، مرجع سابق، ص50.

تصنيف السلع الى عدة اصناف بالنظر الى نوعها وجودتها وقيمتها وفرض الضريبة بسعر يتناسب مع كل صنف[1].

وعلى الرغم من ان الضرائب الجمركية عامة تسري على جميع السلع التي تجتاز الحدود، فان هناك ما يسمى بالنظم الجمركية الخاصة تتضمن هذه النظم معاملة خاصة لبعض السلع في ظروف معينة، على سبيل المثال:

1- نظام التجارة العابرة (ترانزيت TRANSIT) : وهو يعني اعفاء السلع التي تعبر الدولة في طريقها الى دولة اخرى. وهو نظام منطقي يجد اساسه في فكرة التعاون الدولي التي تقضي بضرورة اقامة علاقات حسن جوار بين الدول وان تستفيد الدولة من المرافق الموجودة في الدول الجارة.

والحكمة من اعفاء التجارة العابرة من الضريبة الجمركية هي تنشيط حركة النقل البحري والبري في اقليمها، واتاحة الفرصة لان تكون البلاد مركزا تتم فيه تسوية المعاملات التجارية.كما ان هذا النظام يرفد خزينة الدولة ببعض الايرادات الناتجة عن الرسوم المفروضة على الخدمات الضرورية لتسهيل عملية العبور.

اضافة الى ذلك، فان فرض ضرائب جمركية على السلع العابرة يؤدي الى ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي لان الدولة التي ستصلها البضاعة في النهاية ستفرض عليها ضرائبها الجمركية. ولذلك وجب اعفاء السلع العابرة من الضرائب الجمركية[2].

2- نظام استيراد الضريبة (الدرو باك Drawback): وهو نظام الغاية منه زيادة التنمية الاقتصادية عن طريق زيادة الصادرات التي تعتمد على مواد مستوردة من الخارج. فالدولة تقوم برد الضريبة الجمركية التي دفعت على المواد المستوردة بغرض تصنيعها واعادة تصديرها ثانية الى الخارج.

3- نظام الاعفاء المؤقت: وهو نظام يسمح باعفاء المواد الاولية المستوردة من الضريبة الجمركية بشرط ان يتم صنعها وتصديرها في مدة معينة يحددها القانون فاذا مرت هذه الفترة ولم يتم اعادة التصدير فان الضريبة الجمركية تصبح واجبة الدفع.

والفرق بين النظامين هو ان الاعفاء المؤقت يقضي بعدم تحصيل ضريبة، اما الدورباك فيقضي بردها في حالة اعادة التصدير.

---

[1] د. احمد عبد الرحمن شرف الدين واخرون، مرجع سابق، ص51. د. ميراندا زغلول رزق، مرجع سابق، ص179.

[2] د. صباح نعوش، مرجع سابق، ص62. د. ميراندا زغلول رزق، مرجع سابق، ص182.

4- نظام التصدير المؤقت: بموجب هذا النظام لا تخضع البضاعة للضريبة الجمركية ان صدرت بصورة مؤقتة الى الخارج. ومن امثلة ذلك التصدير بقصد المشاركة في المعارض الدولية او المهرجانات الفنية او السينمائية، وكذلك ما يحمله الشخص المقيم اقامة اعتيادية في الدولة من بضائع مخصصة للاستعمال الشخصي كاجهزة التسجيل وآلات التصوير ...

5- نظام المناطق الحرة: تقرر الدول اعتبار جزء من اراضيها وكانه خارج حدودها من الوجهة الجمركية، فيصبح منطقة حرة تتم فيها استيراد او صناعة السلع الاجنبية وتصديرها دون ان تخضع للضرائب الجمركية. اما في حالة خروج البضاعة من المنطقة الحرة ودخولها الى المنطقة الجمركية فان تلك البضاعة تعد اجنبية وتخضع بالتالي للضريبة الجمركية.

والغرض من انشاء المناطق الحرة هو اغراء الدول الصناعية وتشجيعها على اقامة فروع لصناعتها في هذه المنطقة التي تعطي للدولة مركزا تجاريا مرموقا بين الدول[1].

2- ضرائب الانتاج

وهي الصورة الثانية من صور الضرائب على الاستهلاك، فالضرائب الجمركية هي التي يكون وعاؤها السلع الاجنبية. اما ضرائب الانتاج فهي الضرائب التي يكون وعاؤها السلع الوطنية، حيث يقرر المشرع فرضها على السلع بمناسبة انتاجها محليا، فيلزم المنتجين بدفعها وهم بدورهم ينقلونها على عاتق المستهلكين وذلك باضافتها الى ثمن السلعة عند بيعها[2].

وتلجا الدول الى فرض هذه الضرائب لتحقيق مورد للخزانة، ولتعويض النقص الذي يحل بايراد الضرائب الجمركية نتيجة تقييد استيراد السلع الاجنبية المستوردة بقصد حماية السلع الوطنية المماثلة لها[1].

واضافة الى ذلك، تعد ضرائب الانتاج اداة لحماية المجتمع من استهلاك السلع الضارة وجعل مستوى استهلاك مثل هذه السلع عند ادنى مستوى كالضرائب المفروضة على انتاج السجائر وبمعدلات عالية مما يجعل اسعارها مرتفعة لغرض تخفيض استهلاكها.

ثانياً: الضرائب العامة على سلع وخدمات الاستهلاك

---

[1] د. صباح نعوش، مرجع سابق، ص62. د. ميراندا زغلول رزق، مرجع سابق، ص182.

[2] د. ميراندا زغلول رزق، مرجع سابق، ص182. عادل فليح العلي، طلال محمود كراوي، مرجع سابق، ص122.

[1] د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص269.

تفرض هذه الضرائب على جميع السلع والخدمات بدون تمييز، أي انها تختلف عن الضرائب الخاصة على انواع معينة من سلع وخدمات الاستهلاك السابق ذكرها. وتفرض هذه الضرائب اما بصورة منفردة او يقرر المشرع فرضها بجانب الضرائب على انواع معينة من سلع وخدمات الاستهلاك.

واهم صور الضرائب العامة على الانفاق هي الضريبة على رقم الاعمال والتي طبقت في فرنسا والمانيا حيث تفرض بمناسبة انتقال السلعة من شخص لاخر في كل مرة بين مرحلة الانتاج ومرحلة الاستهلاك حتى تصل الى المستهلك الاخير حيث يتكرر فرضها كلما تكرر انتقال السلعة عند كل بيع. فتفرض مرة عندما يبيع المنتج لتاجر الجملة وتفرض مرة ثانية عندما يبيع تاجر الجملة لتاجر المفرد وتفرض مرة ثالثة عند بيع السلعة بالمفرد. أي انها تسري في كل مرة على ثمن السلعة اضافة ربح البائع ومقدار الضريبة المدفوعة في المرة السابقة وبذلك يستمر تراكم اعباء الضريبة لعدد مرات انتقالها حتى تستقر في الاخير على عاتق المستهلك للسلعة[2].

وقد تفرض الضرائب العامة في مرحلة انتاج السلعة ويطلق عليها (ضريبة المبيعات). وهي تختلف عن ضريبة الانتاج التي تكون قاصرة على بعض السلع التي يجري تعيينها، بينما الضريبة على المبيعات تكون ضريبة عامة على جميع سلع وخدمات الاستهلاك.

وتتميز الضريبة العامة على الانفاق بغزارة حصيلتها، على الرغم من اسعارها المعتدلة وذلك لسعة الوعاء الذي يخضع لها.

وقد انتقدت هذه الضرائب لكونها من الناحية الاقتصادية تؤدي الى زيادة اسعار السلع الاستهلاكية مما يثقل كاهل المستهلك حال انتقالها اليه. والعكس اذا لم تنتقل فان المنتج يتحمل عبئها الامر الذي يرهقه في فترات الركود الاقتصادي وعلاوة على ذلك فانها أي الضريبة العامة على الانفاق منتقدة من الناحية العدالة وذلك لشدة وطأتها على الطبقات الفقيرة والمتوسطة بسبب سريانها على سلع وخدمات الاستهلاك.

واخيرا يعاب عليها من الناحية الادارية بانها قد تعرقل المعاملات لما تسببه من مضايقات للمنتجين والتجار لانها تلزمهم بتنظيم سجلات وحسابات للسلع التي ينتجونها او يتاجرون بها[1].

---

[2] د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص271. د. ميراندا زغلول رزق، مرجع سابق، ص183 وما بعدها. د. عبد الامير شمس الدين، مرجع سابق، ص89.

[1] د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص273 وما بعدها. د. ميراندا زغلول رزق، مرجع سابق، ص185.

الفرع الثاني: الضرائب على التداول

الضرائب على التداول هي تلك التي تفرض بمناسبة انتقال الاموال من شخص الى آخر. اذ ان المشرع ينتهز فرصة انتقال هذه الاموال وجريان مختلف التصرفات القانونية عليها ليفرض ضريبة التداول. فتكون واقعة البيع والشراء بسبب فرض الضريبة على التداول، وهذه هي ضريبة التسجيل[2]. كما تفرض على الشيكات المصرفية والعقود وغيرها من المحررات (ضريبة الدمغة).

وكثيرا ما يلزم القانون رجال القانون وكافة الأجهزة الادارية للدولة بعدم الاعتداد باي محرر او معاملة مما يخضع لهذا النوع من الضرائب الا بعد التأكد من ان الضريبة المفروضة عليه قد دفعت.

وتجب الاشارة الى ان معظم التشريعات المالية الاجنبية تطبق على هذا النوع من الضرائب رسوما. ولا شك ان هذه تسمية غير سليمة، ذلك ان هذه الضرائب تفرض في الانظمة الحديثة بصورة تتناسب مع الوعاء الخاضع لها، ولا علاقة لها بتكاليف الخدمة التي تؤديها الدولة كما انه لا يراعى في تحديدها مقدار المنفعة التي تعود على الفرد[3].

---

[2] د. احمد عبد الرحمن شرف الدين واخرون، مرجع سابق، ص52-53.

[3] انظر د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص158-159. د. عادل فليح العلي، طلال محمود كداوي، مرجع سابق، ص123. د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص274.

المبحث السادس

تقدير وعاء الضريبة

يقتضي تحديد مقدار الضريبة ان تكون الوسائل المتبعة في تحقيق وتحديد قيمة الضريبة مؤدية الى تعيين مادة او موضوع التكليف بصورة دقيقة لان ذلك يعد لازما لتحقيق مصلحة كل من الممول والخزانة. وهناك عدة طرق لتقدير وعاء الضريبة ويمكن ردها الى ثلاث: التقدير المباشر – التقدير غير المباشر – التقدير الاداري[1].

المطلب الاول

التقدير المباشر

تعمل طريقة التقدير المباشر على الوصول الى تحديد قيمة المادة الخاضعة للضريبة بصورة مباشرة استنادا الى قرار المكلف او اقرار الغير.

أ- **اقرار المكلف:** تقضي هذه الطريقة بان يقدم المكلف الى الدوائر المختصة تصريحا بدخله، فهو خير من يعرف حقيقته، وتقوم الادارة التثبت من صحة التصريح ولها الاستعانة بالطرق والوسائل التي تراها مناسبة وهذه الطريقة متبعة حاليا بالنسبة لاكثر الدخول، خاصة عندما تتوفر قيود ومستندات يمكن الرجوع اليها للتحقق من حصة التصاريح، وتقدير وعاء الضريبة بناء اقرار المكلف يتطلب النزاهة والكفاءة في الاجهزة الضريبية والوعي الضريبي عند المكلفين للحد من التهرب او المحاباة والغش[2].

ب- **اقرار الغير:** قد يلزم المشرع شخصا اخر غير الممول لتقديم الاقرار لتحديد وعاء الضريبة المقررة على الممول ولمراقبة اقراره. ومن امثلة ذلك إلزام رب العمل بتقديم اقرارات دورية عن الاجور والمرتبات

---

[1] د. عبد الامير شمس الدين، مرجع سابق، ص93.

[2] انظر د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص296-297.

التي يتقاضاها العمال والموظفون العاملين لديه. كذلك اقرار المستاجر عن قيمة الايجار المدفوع للمالك، او كالشركة التي تقدم اقرارا عن الارباح الموزعة على المساهمين.

وهذه الاقرارات تعبر عن الحقيقة لانه لا يوجد مصلحة للغير في تقديم اقرار مخالف، وتعد هذه الطريقة اكثر طرق تقدير وعاء الضريبة شيوعا لان من اهم مزاياها القضاء على التهرب[1].

المطلب الثاني

التقدير غير المباشر

يكون التقدير غير مباشر، عندما يستند في تحديد وعاء الضريبة الى عامل خارجي عن الادارة والمكلف وان كان في النهاية يعود للادارة ان تقرر ما تراه مناسبا.

أ- التقدير على اساس المظاهر الخارجية: يتخذ هذا الاسلوب من بعض العلامات او المظاهر الخارجية اساسا لتقدير مطرح الضريبة ولا شك ان هذا الاسلوب تقريبي يفترض ان هذه المظاهر تدل على حالة المكلف. فالمنزل الكبير والاثاث الفاخر دليل وقرينه على يسار المكلف، او عدد السيارات التي يملكها وانواعها، كذلك عدد العمال الذين يشغلهم او مساحة الارض الزراعية وموقعها ونوع الزراعة التي يقوم بها. وقد اتبعت هذه الطريقة في فرنسا بالنسبة للارباح الصناعية والتجارية وفي مصر حتى سنة 1950م بالنسبة لارباح المهن التجارية، وفي لبنان كانت تسمى ضريبة التمتع وقد أحدثت سنة 1914م وطبقت عام 1915م وبقيت سائدة حتى 1944م[2].

ولهذه الطريقة حسنات منها، انها تسهل مهمة الاجهزة الضريبية في معرفة مقدرة المكلف دون ان تصل الى تمحيص احواله تمحيصا دقيقا وصرف نفقات طائلة في سبيل ذلك كما انها تحافظ على اسرار

---

[1] د. عبد الله حسين بركات، مرجع سابق، ص87. د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص164.

[2] د. عبد الامير شمس الدين، مرجع سابق، ص94. د.رشيد الدقر، مرجع سابق، ص107.

المكلف كما انها وتقلل من حالات التهرب وعلى الرغم مما تمتاز به هذه الطريقة من البساطة والسهولة بالنسبة للمكلف والادارة الا انها تشكو من عيوب كثيرة نجملها في التالي[1]:

1- ان المظاهر الخارجية قد لا تكون كافية في التدليل على درجة يسار المكلف، كما انه لا توجد مظاهر خارجية يستدل بها على بعض الدخول، كما هو الحال بالنسبة لدخول الاوراق المالية وفوائد الديون والودائع والتأمينات.

2- انها لا تحقق العدالة فمن طبيعتها ان يتساوى مقدار الضريبة بالنسبة لشخصين تختلف ظروف احدهما عن الاخر، لمجرد ان المظاهر الخارجية بالنسبة لهم متساوية.

3- يؤخذ على طريقة المظاهر الخارجية ايضا انها تجعل الضريبة غير حساسة بالنسبة لتقلبات الحالة الاقتصادية، فتبقى حصيلتها نفسها اثناء الركود والازمات وفي فترات الازدهار والرخاء، لان مظاهر المكلف الخارجية لا تتغير بسرعة.

ونظرا لما تعرضت له هذه الطريقة من نقد فقد تخلت عنها التشريعات الحديثة ولم تعد تعتمد عليه الا كوسيلة لمراقبة اقرارات الممولين وضمان سلامتها.

ب- التقدير الجزائي او المقطوع: وفقا لهذا الاسلوب، تقوم الادارة بتقدير المادة الخاضعة للضريبة بناء على قرائن قد ينص عليها القانون او يقدمها المكلف او تختارها الادارة[2] وتشبه هذه الطريقة التقدير على اساس المظاهر الخارجية، الا ان ما يميزها هو ان القرائن بعكس المظاهر الخارجية، لها معايير قانونية او ادارية .

وقد فرضت هذه الضريبة في فرنسا على السكر المستخرج من الشمندر، وكان يعتبر ان كل مئة (كلغ) من الشمندر تعطي سبعة (كلغ) سكر. كما طبقت طريقة التقدير الجزافي على ارباح الاستغلال

---

[1] د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص280، عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص301. د. عبد الامير شمس الدين، مرجع سابق، ص94.

[2] د. عبد الكريم صادق بركات. د. حامد عبد المجيد رزاز، المالية العامة، الدار الجامعية، 1985م، ص90.

الزراعي لعدم حصول المزارعين على حسابات منتظمة. ولذا يفترض القانون ان الربح الزراعي مساوي القيمة الايجارية للاراضي المزروعة مثلا او ضعفها او ثلاثة امثالها[1].

وتمتاز هذه الطريقة بالسهولة والوضوح، وتلجا الدولة اليها تبسيطا لمهمة الادارة في اجراء التقدير او مراعاة لجانب المكلفين بالضريبة[2].

ج- التقدير الاداري: تلجا الادارة الضريبية الى هذا الاسلوب في بعض الحالات التي يسهل فيها تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، كتقدير دخل الكميات العقارية الذي يتميز بانه ظاهر ويصعب اخفاءه، ومع ذلك يستحسن عدم التوسع في اللجوء الى هذه الطريقة خاصة في غياب الضمانات التي تمنع الادارة من إساءة استعمال حريتها في التقدير.

وهذا ما جعل اغلب التشريعات تقصر الالتجاء اليها على بعض الحالات الاستثنائية المحددة كما في حالة تخلف الممول عن تقديم الاقرار المطلوب منه خلال المدة القانونية[3]. من ذلك ما نصت عليه المادة (68) من قانون ضرائب الدخل المعدل رقم 31 لسنة 1991م حيث تنص بانه (في حالة عدم تقديم المكلف الاقرار او المستندات والبيانات المنصوص عليها في هذا القانون في الموعد المحدد تقوم مصلحة الضرائب بتقدير وربط الضريبة على المكلف في ضوء المعلومات المتوفرة لديها وتقديراتها وابلاغه باخطار بالضريبة المستحقة).

---

(1) د. ميراندا زغلول رزق، مرجع سابق، ص92.

(2) د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص281.

(3) د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص162.

المبحث السابع

سعر الضريبة

سعر الضريبة هو نسبة الضريبة الى الوعاء الخاضع لها، أي انها ذلك القدر الذي تقتطعه الضريبة من المال الخاضع لها. او هو مبلغ الضريبة في علاقته بوعاء الضريبة[1].

ان حساب قيمة الضريبة المستحقة للخزانة العامة، يتطلب تطبيق السعر على الوعاء الذي سبق تحديده وتقدير عناصره، وذلك بعد استبعاد ما يقرره القانون من إعفاءات واجبة الخصم.

وقد يتولى المشرع تحديد هذا السعر من اول الامر، كما قد يكون السعر غير محدد مقدما. وهو اذا كان محددا، فقد يكون نسبيا او تصاعديا او تنازليا.

فهناك اذن مسالتان أساسيتان تتعلقان بالسعر، هما تقسيم الضرائب الى توزيعية وقياسية من جهة ونسبية وتصاعدية من جهة اخرى[2].

الضرائب التوزيعية والضرائب التحديدية

اولاً: الضريبة التوزيعية

ويقصد بالضريبة التوزيعية الضريبة التي لا يحدد المشرع سعرها مقدما وانما يحدد حصيلتها الاجمالية ثم تقوم الادارة بتوزيع مبلغها على المكلفين بنسبة ما يملكه كل منهم من المادة الخاضعة للضريبة. وبهذا الشكل لا يعرف سعر الضريبة الا بعد تمام التوزيع[3].

وقد انتشر هذا النوع من الضريبة في الماضي حينما كانت الادارة المالية المركزية لا تستطيع تقدير المادة المفروض عليها الضريبة، ولا تستطيع ايضا مواجهة المكلفين بها.

---

[1] راجع د. باهر محمد عتلم، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص141. د. صباح نعوش، مرجع سابق، ص77.

[2] د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص164.

[3] د. عبد الله حسين بركات، مرجع سابق، ص91.

والمزايا التي تتمتع بها الضريبة التوزيعية تتمثل في الاتي:

أ- معرفة الادارة الضريبية مقدما لحصيلة الضرائب وعدم خضوع هذه الحصيلة للتغيير الناتج عن الظروف الاقتصادية او لامتناع بعض المكلفين عن الدفع.

ب-الحد من ظاهرة التهرب، وذلك يجعل كل ممول رقيبا على الاخرين لان تهرب احدهم معناه زيادة العبء على الاخرين.

وعلى الرغم من هذه المزايا الا ان ما يعيبها هو عدم المساواة في توزيع العبء الضريبي لان هذا الاخير لا يوزع بالتساوي بين الاقاليم المختلفة بصرف النظر عن تفاوت الثروات والانشطة فيها. كما يعيبها ايضا ثبات الحصيلة فلا تزيد في اوقات الرخاء والرواج ولا يخف عبئها في اوقات الكساد[1].

ثانياً: الضرائب التحديدية

وهي الضريبة التي يحدد المشرع سعرها، أي النسبة المئوية التي يجب ان يؤديها كل مكلف عن المادة الخاضعة للضريبة، ولا يتعرض لتحديد مجموع حصيلتها.

وكافة الضرائب الحديثة هي ضرائب تحديدية وعادة ما تكون الضرائب غير المباشرة التي تقع على اشخاص غير معروفين بذواتهم للادارة المالية. والنسبة اما ان تكون واحدة بغض النظر عن قيمة الوعاء فتكون ضريبة نسبية، واما ان تزيد مع تزايد قيمته فتكون ضريبة تصاعدية. وليس معنى تحديد الضريبة مقدما ان المشرع لا يستطيع تحديد حصيلتها مقدما حتى بصفة تقريبية، ولكنه يترك موضوع الضريبة المفروضة والظروف الاقتصادية للتحكم فيها بطريق غير مباشر[2].

وتتميز هذه الضريبة بمرونتها وارتفاع حصيلتها وامكان مراعاتها ظروف الممول الشخصية وتغير سعرها بتغير حجم المادة الخاضعة لها.

---

[1] د. ميراندا زغلول رزق، مرجع سابق، ص101. عبد الكريم صادق بركات. د. حامد عبد المجيد دراز، ص97..

[2] د. ميراندا زغلول رزق، مرجع سابق، ص101. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص166.

الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية

1- الضريبة النسبية: يقصد بالضريبة النسبية تلك الضريبة التي يفرضها المشرع بسعر ثابت على قيمة المادة، فسعرها بالنسبة لجميع الممولين لا يتغير مهما كانت مقدرة الممول الخاضع للضريبة.

وقد ساد قديما اعتقاد بان الضرائب النسبية تعد ضرائب عادلة ولذلك انتشرت في معظم النظم المالية. وفي اواخر القرن التاسع عشر انتشر الاعتقاد بان الضرائب التصاعدية اقرب الى العدالة وادى ذلك الى انتشارها في جميع الدول[1].

وينبغي ان نشير الى ان العدالة التي تنسب للضريبة النسبية هي عدالة ظاهرية ناهيك عن ان العدالة الضريبية ليست عدالة حسابية بل يجب ان تتناسب مساهمة كل ممول في الاعباء العامة مع ما يتمتع به من موارد، فلو طبقت مثلا ضريبة نسبية سعرها 10% على دخل سنوي قدره (10000) ريال ، وعلى دخل اخر قدره (100000) ريال، فلا شك ان الـ 100 ريال في الحالة الاولى يستخدمها الممول في تغطية نفقاته الضرورية، في حين ان 10000 ريال في الحالة الثانية لا تمثل بالنسبة للممول الا انفاقا كماليا او ادخارا، وواضح انه ليس من

العدل اقتطاع جزء من النفقات الضرورية للممول ويتفق هذا مع التحليل الحدي فكما هو معروف تتناقص المنفعة الحدية للنقود كلما ازداد عدد الوحدات التي تقل منفعتها الحدية بالنسبة للممول[2].

2- الضريبة التصاعدية: الضريبة التصاعدية هي تلك الضريبة التي يزداد سعرها مع ازدياد قيمة المادة الخاضعة لها. فالمقصود بالتصاعد ان يدفع عن كل مادة خاضعة للضريبة مقدار من الضريبة يزداد

---

[1] راجع د. باهر عتلم، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص142. د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص187. د. ميراندا زغلول رزق، مرجع سابق، ص102. د. صباح نعوش، مرجع سابق، ص80.

[2] د. باهر محمد عتلم، مرجع سابق، ص142.

بزيادة تلك المادة، كأن تزيد الضريبة الى اكثر من الضعف اذا زادت المادة الخاضعة للضريبة الى الضعف[1].

وتعد الضريبة التصاعدية اكثر انتاجية من الضرائب النسبية لانها تاتي بحصيلة اكبر ويؤدي التصاعد الى عدم تركز الثروات في ايد قليلة[2].

وتقوم فكرة الضريبة التصاعدية على مبدا (تناقص المنفعة الحدية) بمعنى ان المنفعة الحدية للثروة (النقود) تتناقص مع ازدياد كمية الثروة التي يملكها الفرد وبالتالي فان التضحية الحدية للانفاق وبالتالي للضريبة تتناقص مع ازدياد هذه الثروة[3].

انواع التصاعد في معدلات الضرائب

انواع التصاعد او اشكاله عديدة اهمها التصاعد بالطبقات والتصاعد بالشرائح:

1- **التصاعد بالطبقات:** في هذا النوع من التصاعد يتم تقسيم المكلفين الى عدة طبقات، حسب حجم المادة الخاضعة للضريبة، مع اخضاع كل طبقة لسعر ضريبي واحد عن كل ما تملكه من دخول. ويرتفع هذا السعر من طبقة الى الطبقة التي تعلوها. وقد ينص المشرع على اعفاء الطبقة الاولى كما قد ينص على تثبيت السعر وجعله نسبيا بعد طبقة معينة.

مثال: الطبقة الاولى حدها الاقصى 4000 ريال ومعدل الضريبة عليها 5%، الطبقة الثانية تبدا بـ 4001 ريال وحدها الاقصى 10,000 ريال ومعدل الضريبة عليها 10%.

---

(1) لمزيد من التفصيل راجع د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص188-197. د. ميراندا زغلول رزق، مرجع سابق، ص103. د. ميثم صاحب عجام، مرجع سابق، ص149-177.

(2) د. باهر عتلم، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص143. د. صباح نعوش، مرجع سابق، ص82.

(3) د. ميراندا زغلول رزق، مرجع سابق، ص105.

فاذا كان دخل المكلف 3000 ريال فانه سوف يقع في الطبقة الاولى ويدفع ضريبة قدرها 3000×5%= 150 ريال واذا كان دخل مكلف ثاني 5000 ريال فسيقع في الطبقة الثانية ويدفع ضريبة تساوي 500×10%=500 ريال وهكذا.

وينسب للتدرج وفق الطبقات سهولته الادارية وغزارة حصيلته الا انه منتقد لان زيادة طفيفة في الوعاء تؤدي الى تطبيق سعر اعلى وتزداد الضريبة نتيجة لذلك عدة اضعاف ومقدار الزيادة في الوعاء[1]. ويمكن توضيح ذل بالمثال التالي

شخص ارتفع دخله من 4000 ريال الى 4100 ريال فسيدفع في الحالة الاولى 4000×5%= 200 ريال وسيدفع في الحالة الثانية 4100×10%= 410 أي ان زيادة دخله بمقدار 100 ريال جعلته يدفع ضريبة اضافية بمقدار 210 ريال. أي ان الزيادة في الضريبة اكثر بكثير من الزيادة في المبلغ الذي اخذت منه هذه الضريبة، وكأنها اقتطعت جزءاً منه وليس من الزيادة وهذا يدل على عدم عدالة اسلوب التصاعد بالطبقات[2].

2- **التصاعد بالشرائح:** وفقا لهذا الاسلوب تقسم المادة الخاضعة للضريبة الى شرائح يخضع كل منها لسعر معين يرتفع كلما انتقلنا الى شريحة اعلى. وعلى هذا فان المادة الخاضعة للضريبة لا تخضع كلها لسعر واحد وانما قد تخضع لاسعار مختلفة تبعا لتعدد الشرائح التي تتكون منها. وذلك على النحو التالي:

الشريحة الضريبية بالريال	سعر الضريبة	مقدار الضريبة على الشريحة فقط
3600 الاولى	%3	108

[1] د. عبد الامير شمس الدين، مرجع سابق، ص100. د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص168. د. عبد العال الصكبان، مرحع سابق، ص195.

[2] د.منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص169.

3600 الثانية	%6	216
3600 الثالثة	%9	324
3600 التالية	%12	432
3600 التالية		

المقدار الكامل للضريبة 1080 ريال.

ويمتاز اسلوب التصاعد بالشرائح او التصاعد بالاجزاء او بالاقسام كما يطلق عليه ايضا بعدالته. فالزيادة البسيطة في دخل المكلف لا تحتم اخضاع كل الدخل لسعر جديد وانما فقط الزيادة الحاصلة في الدخل. وهذا الاسلوب هو اكثر اساليب التصاعد تطبيقا وانتشارا اذ تاخذ به غالبية الانظمة الضريبية المعاصرة[1].

المبحث الثامن

ربط الضريبة وتحصيلها

بعد ان استعرضنا انواع الضرائب وتحديد اوعيتها والاساليب المختلفة التي تلجا اليها الدول في فرض هذه الضرائب، وكذلك الاساليب المتبعة لتقدير وعاء الضريبة وتحديد سعرها، نستكمل ذلك بالحديث عن ربط الضريبة وتحصيلها وذلك على النحو التالي.

ربط الضريبة

يقصد بربط الضريبة تحديد مقدارها او مبلغها الواجب على الممول دفعه لمصلحة الضرائب، أي تحديد دين الضريبة المستحق على المكلف[1].

---

[1] د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص169.

[1] د. يونس احمد البطريق، المالية العامة، مرجع سابق، ص69. د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص169. د. حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، مرجع سابق، ص226.

ويقتضي تحديد دين الضريبة التحقق من الواقعة المنشاة للضريبة وتقديرها، ومن ثم تخفيض الاعباء والمصروفات التي يسمح القانون بتنزيلها، ثم تحديد صافي المبلغ الخاضع للضريبة، وربط الضريبة او حسابها كما يطلق عليه عملية ادارية لا تثير مشاكل قانونية او اقتصادية، وتخضع لتطور كبير نتيجة استعمال الالات الالكترونية.

وتقوم الادارة الضريبية بتبليغ الممول بالربط، أي ان تعلنه بذلك وفقا لما تقضي به اصول الاعلان. والاصل ان تصبح الضريبة واجبة الاداء لمجرد اتمام عملية الربط واعلان الممول بذلك. غير ان القانون قد ينظم طرقا محددة للاعتراض على قرار الربط او الطعن فيه، كما قد يمنح المكلف حق تاجيل دفع الضريبة الى حيث الفصل في طعنه[2].

تحصيل الضريبة

التحصيل هو جباية قيمة الضريبة من المكلف وتامين ايصالها الى الخزينة العامة أي استيفاء الدولة لدين الضريبة.

وتحصل الضرائب في الوقت الحاضر بمعرفة موظفي الدولة وفقا لاجراءات قانزنية يعلم بها الممول مسبقا، وتمنح هذه الاجراءات الممول في العادة حق التظلم والطعن في تقدير الضريبة وتحصيلها.

وهذا عكس ما كان سائدا في الماضي، حيث كان يتم تحصيل عدد كبير من الضرائب عن طريق الالتزام. وبمقتضى هذا النظام تتنازل الدولة عن حق تحصيل الضرائب الى فرد او شركة يسمى بالملتزم يقوم بدفع مقدار الضريبة مقدما للدولة ثم يتولى عملية التحصيل بعدئذ لحسابه الخاص، وهذا النظام كان متبعا في فرنسا الى قيام الثورة الفرنسية وقد تخلت كل الدول عن هذا النظام لعيوبه العديدة اهمها الانتقاص من سلطان الدولة، واستغلال الملتزم للافراد[1].

---

[2] د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص170.

[1] د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص173-174.

ويمكن الاشارة الى ان المبدأ الاساسي في التحصيل هو لا يجوز تحصيل الضريبة او رسم ما الا اذا كانت قد إجازته السلطة التشريعية (أي منصوص عليها في قانون).

شروط تحصيل الضريبة

يلزم توافر عدة شروط كي يقوم الممول بدفع دين الضريبة منها[2]:

1- توافر الواقعة المنشئة للضريبة.

2- صدور قرار ربط الضريبة.

3- تحديد سعر الضريبة.

4- قيام سلطة مختصة بتحصيل الضريبة.

5- تحصيل الضرائب في المواعيد المقررة.

6- عدم جواز المقايضة في دين الضريبة

طرق التحصيل

تتبع الادارة الضريبية طرقا مختلفة لتحصيل الضرائب فتختار لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة التي تحقق كل من الاقتصاد في نفقات الجباية والملاءمة في تحديد مواعيد اداء الضريبة ومن اهم طرق التحصيل:

أ- **التوريد المباشر:** أي ان يقوم الممول بتوريد مبلغ الضريبة الى المصلحة المختصة. وهذه الطريقة هي الاكثر انتشارا وتتم في الغالب بناء على اقرار من الممول او بعد اتمام الربط النهائي للضريبة والذي تقوم به ادارة الضرائب.

ب- **الحجز من المنبع:** والمقصود به ان تكلف الخزانة شخصا اخر غير الممول يكون في مركز المدين للممول بخصم هذه الضريبة ودفعها للخزانة.

---

[2]. عبد الله حسين بركات، مرجع سابق، ص96. د. عبد الامير شمس الدين، مرجع سابق، ص104.

ج- **اسلوب الاقساط المقدمة:** قد تتبع الادارة المالية طريقة الاقساط المقدمة والتي يقوم الممول بمقتضاها بدفع اقساط دورية السنة الضريبية طبقا لاقرار يقدمه عن دخله المحتمل او حسب قيمة الضريبة المستحقة عن السنة السابقة على ان تتم التسوية النهائية للضريبة بعد ربطها وللممول ان يسترد ما قد دفعه زيادة او بدفع ما قد يقل عنها[1].

ضمانات التحصيل

نظرا لما للضريبة من اهمية فقد تضمنت التشريعات الضريبية بعض الضمانات لتحصيلها ومن هذه الضمانات:

1- التسديد الجبري: تملك الادارة الضريبية السلطة اللازمة لاجبار المكلف على دفع الضريبة. فتوجه الاخطارات المشعرة بلزوم تسديد الضريبية فاذا لم يقم المكلف بدفع الضريبة، تستطيع الادارة الضريبية بموجب السلطة المخولة لها ان تضع يدها على امواله وتبيعها بالمزاد العلني بغية استيفاء ما هو مستحق لها قبله.

2- امتياز دين الضريبة: يتمتع دين الضريبة بامتياز من الدرجة الاولى بالنسبة لبقية الديون المترتبة على المكلف بحيث يحق للدولة استيفاء الضريبة قبل أي دين اخر.

3- لا وجود لنظرة الميسرة في الدين الضريبي: أي لا يمهل الممول اذا لم يكن قادرا عند تحقق الضريبة عليه على دفعها وانما تفرض عليه غرامات تاخيرية. وهذا ما نصت عليه المادة 98 من قانون ضريبة الدخل اليمني رقم 31 لسنة 1991م. وهذا عكس القانون المدني الذي يجيز للقاضي ان يعطي للمدين مهلة.

4- استحقاق الدين الضريبي بوفاة الممول، أي ان الضريبة تستحق على الممول المتوفي اثناء السنة الضريبية ويلزم الورثة بدفعها قبل توزيع التركة بينهم.

---

[1] د. حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، مرجع سابق، ص236.

اضافة الى تلك الضمانات تنص القوانين احيانا على منع دوائر السفر من منح وثائق سفر او تجديدها الا بعد التاكد من ان طالبها قد سدد ما عليه من ضرائب وغيرها من الجزاءات الجنائية والمدنية على مخالفة احكام التشريعات الضريبية.

الفصل الخامس

القروض العامة

القروض العامة حديثة العهد يرجع تاريخها إلى أواخر القرن الثامن عشر. ونشأة القروض العامة في حياة الدولة المالية بصورة متواضعة وكانت موردا استثنائيا لا تلجأ الدولة إليه الا في الحالات الغير عادية كالحروب أو لتمويل نفقات طارئة ناشئة عن حوادث غير متوقعة كالحوادث الطبيعية. الا ان تطور وظائف الدولة وازدياد النفقات العامة وتخطيط برامج تنمية طموحة، دفع الدول إلى الاستدانة بصورة متواصلة لتنفيذ المشروعات الإنتاجية الكبرى التي تعود على المجتمع بالمنفعة كمشروعات استصلاح الأراضي أو تنفيذ شبكات المواصلات الكبرى. كذلك تلجا الدولة للاقتراض لتعجيل التصنيع كما هو الحال في الدول النامية، وذلك عندما ترى الحكومة ان الأفراد لا يوجهون الأموال المدخرة التوجيه السليم، أو لتنشيط المعاملات الاقتصادية في حالة كساد الأعمال، أو لمواجهة عجز مؤقت في إيرادات الدولة، أي عندما لا تتفق مواعيد تحصيل الإيرادات مع مواعيد انفاقها.[1]

ويقصد بالقروض العامة المبالغ النقدية التي تستدينها الدولة أو إحدى الهيئات العامة الأخرى من الأفراد أو من الهيئات الخاصة أو العامة الوطنية أو الأجنبية أو من المؤسسات الدولية مع الالتزام برد المبالغ المقترضة[2]، مضافا إليها بعض المزايا، اهمها فائدة محدودة، وذلك طبقا لشروط عقد القرض .

---

[1] راجع في ذلك د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص347. د. حسني سلوم، مرجع سابق، ص53. د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص80.

[2] د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص80. د. عبد الله حسين بركات، مرجع سابق، ص121. د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، ص349.

المبحث الأول

خصائص القروض العامة

تتميز القروض العامة من الناحية القانونية بعدة خصائص:[1]

أولا: القرض العام مبلغ من المال والصفة النقدية هي الغالبة في العصر الحاضر على القروض العامة،ومع ذلك يبقى للقرض العام شكل عيني اكثر شيوعا من النفقة العامة، ومن الضرائب فقد يحاول المقرض وخاصة عندما يكون دولة أو مؤسسة صناعية، تصريف منتجاته عن طريق قرض يمول مشروعا معينا تستخدم في تنفيذه تلك المنتجات. كان تمنح الدولة (أ) قرضا للدولة (ب) بشرط ان يمول هذا القرض منتجات صناعية تستوردها الدولة (ب) من الدولة (أ) كتنفيذ مشروع محطة توليد الطاقة الكهربائية تموله الدولة (أ) بشرط ان تقوم بتنفيذه شركة تحمل جنسيتها وبمواد مستوردة منها.

ثانيا: الأصل في القرض العام ان يكون اختياريا لا اثر للإكراه فيه فللمقرض حرية الاكتتاب في القرض وحرية رفضه ومع ذلك قد يكون القرض إجباريا في ظروف استثنائية، وسنرى ذلك عن تناولنا لأنواع القروض العامة.

ثالثا: القرض العام يمثل نوعا من الإيرادات العامة، بل انه اصبح في الوقت الحاضر أحد مصادرها الرئيسية ولذلك ينحصر عقده على أشخاص القانون العام في الدولة طبقا لشروط وإجراءات محددة تضمن تحقيق الصالح العام.

رابعا: القرض العام يتم بموجب عقد بين طرفين، الطرف الأول هو المقترض وهو الدولة أو إحدى أشخاص القانون العام الأخرى، التي تتعهد برد مبلغ القرض مضافا إليه الفوائد السنوية المترتبة بموجب

---

[1] راجع د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص81. د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، ص349.

أحكام العقد طوال فترة القرض والطرف الثاني هو الدائن الذي يتعهد بإقراض مبلغ من المال إلى الطرف الأول.

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

ويعد القرض عقدا من عقود القانون العام أو عقدا إداريا للأسباب التالية:

أ- انه يتم بين طرفين. أحدهما شخص عام.

ب-الغرض من عقده هو تسيير مرفق عام وتحقيق نفع عام.

ج- انه يتضمن شروطا استثنائية غير مألوفة في العقود العادية أو عقود القانون الخاص.

خامسا: القرض العام يتضمن مقابل الوفاء، والمقصود بذلك انه يدخل الخزينة العامة بصورة مؤقتة، لان الدولة تلتزم برد مبلغه مضافا إليه بعض المزايا في خلال مدة معينة. ويترتب على ذلك نتيجة مهمة هي ان الدولة يجب عليها ان لا تستخدم القروض العامة الا في إنفاق استثماري منتج يمكن ان يقدم مردودا في المستقبل يفي برأسمال القرض وفوائده.

وهذه الخاصية هي التي جعلت البعض يطلق على القرض العام اصطلاح "الضريبة المؤجلة" باعتبار ان الدولة ملزمة برد مبلغ القرض وفوائده بعد مدة معينة، وهي تعتمد في الغالب على حصيلة الضرائب التي تفرضها.

سادسا: القرض العام يستند إلى القانون، أي ان السلطة التشريعية هي جهة الاختصاص بإصدار القروض العامة. وانه لا يجوز للسلطة التنفيذية ان تقوم بعقد القروض العامة الا استنادا إلى إذن مسبق يصدر من قبل السلطة التشريعية ويتضمن موافقة الشعب أو ممثليه على استدانه مبلغ من المال لتغذية الخزينة العامة للدولة.

والحكمة من اشتراط صدور القرض استنادا إلى قانون ترجع للأسباب التالية:

أ- ان القرض العام يلقي عبئا ماليا على الدولة يتمثل في رد مبلغ القرض إضافة إلى الفوائد والمزايا الأخرى. وغالبا ما يتم ذلك من حصلة الضرائب. وما دامت الضرائب تفرض بقانون فيجب ان تصدر القروض العامة بقانون.

ب-ان إصدار القرض بقانون يتيح للشعب أو ممثليه مناقشة السياسة المالية للدولة وتأكيد مبدا الرقابة الشعبية على أعمال السلطة التنفيذية مما يحد من إسرافها في استعمال القروض العامة في مشاريع غير منتجة.

ج- ان إصدار القرض بقانون يمثل ضمانة ضد الانعكاسات التي قد يحدثها القرض من النواحي الاقتصادية أو الاجتماعية وخاصة السياسة، إذ ان تراكم القروض في ذمة الدولة تجاه الدول الأخرى يؤثر في سيادتها واستقلالها.

د- ان إصدار القرض بقانون يزيد من ثقة أصحاب الأموال في الدولة ويساعد بالتالي على نجاح القرض.

ونلاحظ ان دساتير أغلبية الدول تنص على هذه الخاصية من خصائص القروض العامة. مثال ذلك المادة (16) من دستور الجمهورية اليمنية المعدل 1994م حيث نص بأنه (لا يجوز للسلطة التنفيذية عقد قروض أو كفالتها أو الارتباط بمشروع يترتب عليه إنفاق من خزانة الدولة في سنة او سنوات مقبلة الا بموافقة مجلس النواب).

المقارنة بين الضريبة والقرض

لا شك في ان كل من القرض والضريبة يمثلان مصدرا من مصادر الإيراد العام غير انهما يختلفان بما يلي:[1]

[1] راجع د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص436. د. عادل فليح العلي، طلال محمود كداوي، مرجع سابق، ص230.

1- التخصيص

من خصائص الضريبة التقليدية انها مورد غير مخصص بمعنى انها لا تخصص لنوع معين من الإنفاق على عكس الحال بالنسبة للقرض العام حيث انه إيراد يخصص لانفاق معين.

2- المقابل

من خصائص الضريبة انها فريضة بلا مقابل في حين ان القرض له مقابل معين متمثلا في الفوائد المدفوعة للأشخاص المكتتبين.

3- الإرادة المنفردة

الضريبة تنشا بإرادة الدولة المنفردة على أساس فكرة التضامن الاجتماعي في حين ان القرض ينشا على أساس تعاقدي.

4- طبيعة الإيراد

الضريبة إيراد نهائي اما القرض فهو إيراد مؤقت يسدد عند حلول ميعاد السداد ولذا فبينما تؤثر الضريبة على جانب الإيراد فقط عند التحصيل يؤثر القرض على جانب الإيراد في الميزانية عند التحصيل وجانب الإنفاق في الميزانية عند السداد.

المبحث الثاني

أنواع القروض العامة

تنقسم القروض العامة إلى أنواع متعددة بحسب وجهة النظر إليها، فمن حيث نطاقها الإقليمي تقسم إلى قروض داخلية وقروض خارجية، ومن حيث حرية الاكتتاب فيها إلى قروض اختيارية وقروض إجبارية، ومن حيث مدتها تقسم إلى قروض قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل[1].

[1] راجع د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص430. د.ميثم صاحب عجام، ص468.

المطلب الأول

القروض الداخلية والقروض الخارجية

1- القروض الداخلية

وهي القروض التي تصدرها الدولة بالعملة الوطنية. ويكون مكان الاكتتاب فيها السوق الداخلية، ويكتتب فيها المواطنون أو المقيمون على إقليم الدولة. وتطرح الدولة هذه القروض لاسباب مالية عندما تقع موازنتها بعجز أو لاسباب اقتصادية كامتصاص القوة الشرائية الفائضة عند المواطنين. فالشرط الأساسي لنجاح هذه القروض وجود مبالغ من المال تفيض عن حاجة السوق.

وتتميز القروض الداخلية بعدة مزايا. منها ان الدولة تضع شروطها بحرية كبيرة من حيث تحديد اجلها وكيفية سدادها والمزايا الممنوحة للمقرضين. كما ان القروض الداخلية تعد نوعا من إعادة توزيع الدخول يتخلى فيها المكتتبين عن جزء من مدخراتهم، لتقوم الدولة بعد ذلك بإعادة توزيع هذه المبالغ عن طريق النفقات العامة.

2- القروض الخارجية

وهي القروض التي تصدرها الدولة خارج حدودها الإقليمية، ويكتتب فيها الأفراد أو الهيئات الخاصة أو العامة الأجنبية أو حتى بعض المنظمات الدولية المتخصصة وعادة ما يتم الاكتتاب في هذه القروض بالعملات الأجنبية وتلجأ الدولة لعقد القروض الأجنبية عندما تكون السوق المالية الداخلية عاجزة عن توفير الأموال اللازمة لتغطية مبلغ القرض وكذلك عندما تعاني من عجز في مدفوعاتها الخارجية وتحتاج لعملات أجنبية لسد هذا العجز أو يكون سعر الفائدة في الخارج اقل من سعرها في الداخل[1].

---

[1] د. الواثق بالله عبد المنعم، مقدمة في المالية العامة، بدون ناشر نقلا عن د. ميرندا زغلول رزق، علم المالية العامة، الإيرادات العامة، اولاد عثمان للكمبيوتر ،ط2،1997م، ص297. د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص85.

ويستلزم إصدار القرض في الخارج إعطاء ضمانات لسداد اصل الدين والفوائد وتأمينهم ضد خطر انخفاض العملة بالنص على الدفع بعملة قوية كالدولار أو الذهب.

ويحقق هذا النوع من القروض العامة فوائد عديدة إذ تتمكن الدولة بواسطة المبالغ المقترضة من ان تقوم ميزانها الحسابي وتعيد التوازن إليه. كما تستطيع بهذه الأموال ان تدعم نقدها الوطني وتؤمن المعدات والآلات من الخارج لتنفيذ خطتها الاقتصادية ومشاريعها الحيوية، ولا تنافس القطاع الخاص في جذب المدخرات الوطنية عندما تقترض من الخارج.

ويعيب القروض الخارجية ما قد تؤدي إليه أحيانا من تدخل مباشر أو غير مباشر في شؤون الدولة الداخلية، بل قد تؤدي في بعض الأحيان إلى فقدان الدولة لاستقلالها كما حصل لمصر وتونس في نهاية القرن التاسع عشر[1].

وهذا العيب يتمثل في ايامنا في الشروط القاسية التي تفرضها الدول والمصارف الغربية على بعض الدول وكذلك فيما يفرضه صندوق النقد الدولي من شروط يتعين على الدولة المقترضة الالتزام بها واتباعها في مجال سياستها الاقتصادية والمالية.

المطلب الثاني

القروض الاختيارية والقروض الإجبارية

الأصل في القرض ان يكون اختياريا، وهذا ما سبقت الإشارة إليه عند دراستنا لخصائص القروض العامة. ويتمثل هذا الاختيار في ان الأفراد غير مجبرين على شراء سندات القرض وانهم أحرار في رفض الاكتتاب في القرض العام وهذا الاختيار هو الذي يميز القرض العام عن الضريبة فالدولة تحصل على بعض ما تحتاج إليه من إيرادات دون ما حاجة لاستخدام سلطتها في الجبر

[1] د. منصور ميلاد يونس، المرجع السابق، ص86.

والإكراه كما ان الأفراد أو الهيئات يكتتبون في القرض العام ليس لانهم ملزمون بذلك ولكن لان المزايا التي يوفرها القرض العام افضل بالنسبة لهم من تلك التي تتيحها اوجه الاستثمار الأخرى المتوفرة في السوق.

الا ان هذه القاعدة قد ترد عليها بعض الاستثناءات فقد تلجا الدولة إلى إجبار الأفراد أو الهيئات على إقراضها ويكون القرض في تلك الحالة إجباريا.

ومن الطبيعي ان هذه الفرضية لا يمكن تصورها الا بالنسبة للقروض الداخلية اما القروض الخارجية فلا يمكن ان تكون الا اختيارية.

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

وتلجا معظم الدول للقروض الإجبارية في الأحوال الاستثنائية مثل مواجهة اعتداءات خارجية تزيد من حاجتها للمال، أو عندما تضعف ثقة المواطن بها فيعزف عن الاشتراك في القروض الاختيارية، أو عندما تقتضي حاجة البلاد الاقتصادية تخفيض كمية النقد المتداول[1].

المطلب الثالث

القروض القصيرة والمتوسطة والطويلة الأجل

القروض القصيرة الأجل هي التي تعقد لمدة محدودة للغاية لاتزيد عادة على سنة ويطلق عليها تعبير الدين السائر أو العائم وهي تعقد غالبا لمواجهة ما يسمى بالعجز النقدي وهو الذي ينشا من عدم توازن إيرادات الدولة ونفقاتها بشكل مؤقت[1]. فهناك شهور من السنة تزداد فيها الإيرادات المحصلة عن النفقات بينما تقل هذه الإيرادات في فترات أخرى عن النفقات الواجب القيام بها فتضطر الدولة إلى

---

[1] راجع د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص87. د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص361.
د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص221. د. ميراندا زغلول رزق، علم المالية العامة "الإيرادات العامة" ط2، 1997 ، ص298. د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص430.

[1] انظر د. عادل فليح العلي، طلال محمود كداوي، مرجع سابق، ص235.

إصدار القروض قصيرة الأجل ويتم ذلك بإصدار الدولة لسندات تشتريها المصارف والمؤسسات المالية ويطلق عليها اسم اذون الخزانة وتتراوح مدتها في الغالب بين ثلاثة اشهر وسنة. فإذن الخزانة هي حلقة الوصل بين فترتين تتميز أحدهما بنقص الإيرادات وتتميز الأخرى بزيادتها ويمتاز هذا النوع من القروض بانخفاض سعر الفائدة المقررة عليه لما يمتاز به من ارتفاع في درجة سيولته[2].

اما القروض متوسطة الأجل أو القروض المضمونة كما يطلق عليها أيضا، تمنح بضمانة شخص أو جهة ثالثة أو مقابل رهن بعض الأصول الثابتة أو المنقولة. وتكون فترتها اطول من سنتين واقل من عشر سنوات. وتستخدم هذه القروض لتمويل المشاريع ذات المردود الاقتصادي السريع نسبيا[3]. كما تستخدم أيضا لسد ما يسمى بالعجز المالي الذي قد يظهر في الموازنة نتيجة لتزايد الإنفاق العام وعجز الإيرادات العامة عن مواجهته.

اما القروض طويلة الأجل فهي القروض التي تزيد مدتها عن عشر سنوات[4] وتلجا الدولة إلى مثل هذا النوع من القروض لتمويل المشروعات التنموية الضخمة أو لمواجهة المصاريف الناتجة عن الحروب أو الكوارث الطبيعية، وتختلف القروض القصيرة الأجل عن القروض المتوسطة والطويلة الأجل في عدة نواح[5]:

1- ان سعر الفائدة عن القروض القصيرة الأجل يكون منخفضا عن سعرها بالنسبة للقروض الطويلة والمتوسطة الأجل.

---

[2] د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص84.

[3] د. ميثم صاحب عجام، مرجع سابق، ص474.

[4] مدة القروض الطويلة عند البعض خمس سنوات واخرون عشرين سنة. راجع د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص435. ومنصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص85.

[5] د. عادل فليح العلي، طلال محمود كداوي، مرجع سابق، ص236. د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص436.

2- يتحدد تاريخ واحد للوفاء بالقروض القصيرة الأجل. اما الديون المتوسطة والطويلة الأجل، فان الدولة قد تحدد تاريخين يجوز للدولة التسديد في اقربهما ويتحتم عليها التسديد في أبعدهما.

3- تجري العادة على ان المتعاملين بسندات القروض قصيرة الأجل هم بنك الإصدار والمؤسسات المالية المتخصصة، اما الجمهور فلا يقدم عليها لارتفاع مبالغ سنداتها. لكن المتعاملين بالسندات المتوسطة والطويلة الأجل هم الجمهور بالإضافة إلى بنك الإصدار والمؤسسات المالية.

4- تطلق تسمية القرض السائر على القرض قصير الأجل، لانه قرض مستحق الاداء اما القروض المتوسطة والطويلة الأجل فتطلق عليها تسمية القروض المثبتة. لكنه يلاحظ ان بامكان الدولة ان تحول قرضا سائرا إلى مثبت إذا مددت اجل الوفاء به. ويتحول القرض المثبت إلى قرض سائر كلما قرب موعد الوفاء به. كانت تلك أهم أنواع القروض غير ان البعض يورد تصنيفات أخرى للقروض مثل قروض الميزانية وقروض الخزانة كما تصنف القروض أيضا من حيث الجهة المانحة للقرض كقروض المصرف المركزي وقروض المصارف التجارية ...الخ[1]

المبحث الثالث

إصدار القروض العامة

[1] راجع د. ميثم صاحب عجام، مرجع سابق، ص476-481.

يعد القرض في الدول الدستورية الحديثة من الإجراءات المالية التي تستلزم إذن البرلمان لإصدار القرض، ويشترك كل من البرلمان والحكومة في عملية القرض، فيختص البرلمان بتقرير شروط القرض الأساسية، كمبلغ القرض، والمزايا التي تمنح للمقرضين، واجل القرض اما الحكومة فتختص بالشروط الثانوية كتحديد سعر الفائدة وشروط وتاريخ ومكان الإصدار ...الخ[1].

ويقصد بإصدار القرض العام قيام الدولة بطرح سنداته للبيع. ويتم الإصدار وفقا لمجموعة من القواعد الاقتصادية والفنية، باتباع طرق معينة تختار منها الدولة ما يناسب أوضاعها المالية والاقتصادية. ولذلك يقتضي البحث في قواعد إصدار القروض العامة وطرق اصدارها[2].

المطلب الأول

قواعد إصدار القروض العامة (أو نظام الإصدار)

يقصد بنظام الإصدار تحديد مقدار القرض وأنواع سنداته ومدته وسعر الفائدة والمزايا الأخرى التي يتضمنها القرض، وكقاعدة عامة يحدد قانون القرض هذه المسائل.

1- مبلغ القرض

قد تحدد الدولة مقدار مبلغ القرض، وقد يكون غير محدد المقدار وغالبا ما يكون مبلغ القرض محددا بقانون إصدار القرض. وفي هذه الحالة فان الاكتتاب في القرض يتوقف عند بلوغ هذا المبلغ.

اما إذا كان القرض غير محدد المقدار فان الدولة تدعو الأفراد والهيئات إلى الاكتتاب في القرض إلى اجل معين أي انها تحدد مدة الاكتتاب دون تحديد مقدار مبلغ القرض وتكتفي بما قد تحصل عليه من مبالغ في تلك المدة المعينة وتلجا الدولة إلى القروض غير محددة المقدار في الحالات الآتية[1]:

أ- إذا كانت الدولة محتاجة إلى مبالغ كبيرة جدا كما في حالة الحروب والأزمات.

---

[1] د. ميراندا زغلول رزق، مرجع سابق، ص306. د. عبد الله حسين بركات، مرجع سابق، ص121.

[2] د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص437. د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص88.

[1] د. عادل فليح العلي، طلال محمود كداوي، مرجع سابق، ص238.

ب–تخوف الدول من عدم تغطية القرض بالكامل مما يؤدي إلى زعزعة الثقة بماليتها.

ج– إذا كانت ترغب في محاربة التضخم وذلك بامتصاص جزء من القوة الشرائية للأفراد، وكان من الصعب عليها تقدير هذا الجزء بشيء من الدقة مقدما.

2– أنواع سندات القرض وكفاءتها[2]

تتخذ القروض العامة شكل سندات حكومية تصدرها الدولة وتطرحها في عملية الاكتتاب العام وقد تكون هذه السندات اسمية أو لحاملها أو مختلطة.

أ– السندات الاسمية

وهي السندات التي تحمل اسم صاحبها كما يقيد اسمه في سجل الدين العام ولا تنتقل ملكيتها الا بعد اثبات ذلك في سجل الدين العام ولا تدفع فوائدها الا لصاحبها أو من ينوب عنه قانونا بعد التوقيع على ظهرها بالقبض وتتميز بتامين صاحبها ضد مخاطر الضياع أو السرقة أو التلف اما عيوبها فهي عدم المرونة في تداولها.

ب– السندات لحاملها

وهي السندات التي لا تحمل اسم ساحبها ومن ثم فهي لا تكون مقيدة على النحو السابق ذكره ومن ثم فان ملكيتها تنتقل بالتسليم باليد تطبيقا للقاعدة القانونية المعروفة "الحيازة في المنقول سند الملكية" ولهذا فان حائز السند أو حامله هو مالكه وتعد بهذا اكثر مرونة من السندات الاسمية ويعيبها عدم حماية صاحبها ضد مخاطر الضياع أو التلف أو السرقة.

ج– السندات المختلطة

---

[2] د. عادل فليح العلي، طلال محمود كداوي، مرجع سابق، ص341. د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص89. د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص438.

وهي السندات الوسط بين كل من السندات الاسمية والسندات لحاملها فهي اسمية بالنسبة لنقل ملكيتها إذ لا تنقل الا بإجراءات مماثلة للسندات الاسمية اما فوائدها فتتم لحاملها بعد تقديم الكوبونات كما يحدث بالنسبة للسندات لحاملها دون تطلبها لإجراءات التثبيت من الشخصية.

وسندات القرض قد تكون كلها من فئة واحدة كان تكون القيمة الاسمية لكل سند هي 1000 ريال مثلا أو قد تكون من فئات مختلفة فتصدر سندات بـ 1000 ريال وأخرى بـ 2000 ريال وثالثة بـ 4000 ...الخ.

والغرض من تعدد فئات سندات القرض هو رعاية مختلف فئات المكتتبين، هذا ويفضل ان لا تكون فئات السندات المالية العامة كبيرة جدا حتى لا تعوق تداولها أو صغيرة جدا حتى لا تحل محل النقود في التداول.

3- مدة القرض

سبق القول عند تناولنا لأنواع القروض بأنها تقسم إلى قروض قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل. ويمكن ان نضيف لما سبق ان الدولة قد لا تحدد مدة للقرض ويطلق على هذا النوع من القروض "القروض المؤبدة"، وهذه القروض مؤبدة بالنسبة للمقرض، اما بالنسبة للدولة فهي غير مجبرة على سدادها ولكنها حرة في هذا السداد في أي وقت.

4- سعر الفائدة

يتضمن عقد القرض فائدة تمثل المقابل الذي يحصل عليه المكتتبين في القرض في مقابل إقراض أموالهم للدولة. ويتحدد سعر هذه الفائدة تبعا لظروف السوق المالي، وقيمة القرض ومدته، وكذلك تبعا للمزايا الأخرى التي قد تمنحها الدولة للمكتتبين.

5- المزايا الأخرى التي يتضمنها عقد القرض

بهدف تشجيع الأفراد وإغرائهم للاكتتاب في سندات قروضها فان الدولة إضافة إلى سعر الفائدة تلجا إلى إعطاء مزايا وضمانات إضافية، من ذلك.

أ- تقرير مكافئة سداد أو جائزة سداد، والمقصود بها ان تتعهد الدولة بدفع مبلغ يزيد عن القيمة الاسمية للسند وذلك في ميعاد السداد، أو ان تبيع السند بقيمة اقل من قيمته الاسمية على ان تتعهد برد كامل القيمة الاسمية للسند. والفارق الذي يحصل عليه المكتتب هو ما يسمى بجائزة السداد.

ب-جوائز اليانصيب التي يحصل عليها بعض أصحاب السندات عن طريق القرعة، كما في حالة اختيار سند بطريق القرعة وسداده بدفع قيمة تزيد كثيرا عن قيمته الاسمية وذلك في حالة السندات التي تصدر بها فائدة أو بفائدة منخفضة أو باختيار مجموعة من السندات بطريق القرعة ومنح أصحابها جوائز مختلفة بالإضافة إلى ما يحصلون عليه من فوائد ذات معدل منخفض إلى حد ما.

ج- اعفاء فوائد القرض العام من بعض أو كل الضرائب على الدخل الحاضرة أو من الضرائب التي تتقرر مستقبلا مع ما في ذلك من خروج على مبدا العدالة الضريبية، خاصة وان اغلب المستفيدين من مثل هذا الإعفاء هم الأغنياء الذين بإمكانهم الاكتتاب في القروض العامة.

د- تامين المكتتبين ضد مخاطر تدعو القوة الشرائية للنقود. التي قد تنتج عن الموجات التضخمية التي تواجه الاقتصاد الوطني طيلة مدة القرض. ولتحقيق ذلك تربط قيمة القرض بالذهب أو بعملات أجنبية تتميز باستقرار أسعارها ومتانة مركزها الدولي، أو بالأرقام القياسية لاسعار بعض السلع.

هـ- تقرير صلاحية سندات القروض العامة في سداد قيمة الضرائب.

و- تقرير عدم جواز الحجز على سندات القروض العامة لسداد الديون المستحقة على أصحابها.

ز- تقرير قبول السندات للاكتتاب في قروض عامة تعطي مزايا اكبر.

المطلب الثاني

طرق إصدار القروض العامة

تستطيع الدولة ان تختار في إصدار قروضها الطرق الأربعة الآتية للإصدار[1]:

1- الاكتتاب العام المباشر

وذلك بعرض سندات القرض العام مباشرة على الجمهور بواسطة المصارف أو مكاتب البريد أو غيرها من المؤسسات المالية التي تتقاضى مبلغا محدودا كعمولة مقابل القيام بهذه العملية. وتعد هذه الطريقة اكثر الطرق شيوعا في الوقت الحاضر حيث تتميز بتوفير نفقات الإصدار المصرفي وتمكين الدولة من الإشراف على عملية الإصدار تجنبا للمضاربة في السندات العامة وحماية صغار المكتتبين، الا انه يؤخذ على هذه الطريقة ان القرض العام قد لا تتم تغطيته بالكامل مما يؤثر تأثيرا سيئا على ثقة الأفراد بالدولة. ولذا لا تلجا الدولة إلى هذه الطريقة الا إذا وثقت من تغطية القرض، أو طرحه على عدة دفعات مع امتلاك أجهزة مالية ذات كفاءة.

2- الاكتتاب المصرفي "الاكتتاب غير المباشر"

تنصرف هذه الطريقة إلى بيع السندات للمصارف عن طريق المزايدة وترك الحرية لها لاعادة بيعها للجمهور بصفة مباشرة أو عن طريق السوق المالية والاحتفاظ بما لا تستطيع تصريفه منها نظير حصولها على الفرق بين القيمة الاسمية وقيمة شراء السند من الدولة والتي تكون في العادة اقل من القيمة الاسمية فتحصل بذلك على الفرق بين القيمتين الذي يمثل عمولتها ويعيب هذه الطريقة انها تحمل الدولة

---

[1] راجع في ذلك د. عادل فليح العلي، طلال محمود كداوي، مرجع سابق، ص242. د. ميراندا زغلول رزق، مرجع سابق، ص306. د. يونس احمد البطريق، المالية العامة، مرجع سابق، ص154.د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص91. د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص377.

عمولة مرتفعة تطلبها البنوك خاصة في الدول التي تضعف فيها ثقة الجمهور بالمركز المالي للدولة غير انها تتميز بضمان تغطية القروض وحصول الدولة سريعا على الأموال التي تريدها واستعمال هذه الطريقة نادر في الوقت الحاضر، وهي تشبه طريقة الالتزام التي كانت مستعملة في جباية الضرائب.

3- الاكتتاب في سوق الأوراق "البورصة"

في هذه الطريقة تعرض الدولة سندات القرض للبيع في سوق الأوراق المالية وتبيعها على دفعات صغيرة، بالسعر الذي تحدده السوق ولا تستعمل هذه الطريقة الا إذا كان مبلغ القرض بسيطا لان عرض كمية كبيرة من السندات للبيع دفعة واحدة يهبط بأثمانها واثمان غيرها من الأوراق المالية. وميزة هذا الأسلوب هي ان الدولة تستطيع من خلال متابعتها لتطورات الأسعار في البورصة ان تتحين الفرصة المناسبة لطرح سنداتها بأعلى سعر ممكن.

4- الاكتتاب بالمزايدة

تلجا الحكومة وفقا لهذه الطريقة إلى عرض سندات القرض العام للبيع على كل من الجمهور والبنوك والمؤسسات المالية على أساس سعر أدنى تحدده لها بحيث تدعو المكتتبين إلى تقديم عروضهم للحصول على السندات بأسعار لاتقل عن هذا السعر الأدنى، فإذا زادت كمية السندات المكتتب فيها عن الكمية المعروضة فان الحكومة تقوم بتخصيص السندات للمكتتبين الذين قدموا أعلى الأسعار، وقد تتخذ هذه الطريقة شكلا آخر بان تحدد الحكومة أعلى سعر للفائدة وتدعو المكتتبين إلى تقديم عروضهم للحصول على السندات بأقل سعر فائدة ممكن، بحيث يفضل المكتتبون الذين عرضوا اقل سعر للفائدة.

المبحث الرابع

انقضاء القروض العامة

يقصد بانقضاء القرض العام التخلص من العبء المالي فيه والذي يتمثل في الالتزامات التي تترتب في ذمة الدولة قبل المقرض وهي اصل القرض وفوائده. وتنقضي القروض العامة بوفاء الدولة بالالتزامات المترتبة عليها من جراء القرض، أي بتسديد المبالغ عليها إلى أصحابها أو باستهلاك هذه المبالغ على دفعات. ولكن الدولة قد تواجه عند استحقاق القرض أزمة مالية خطيرة تمنعها من الوفاء بتعهداتها. وقد يصل ذلك إلى عجز الدولة عن تسديد القرض فتعلن إنكار الدين العام، والتاريخ حافل بالأمثلة عن ذلك[1].

1- تسديد القرض العام

تسديد القرض العام هو وفاء الدولة لاصل الدين الذي يترتب عليها عند عقد القرض. وهو الوسيلة العادية لانقضاء الدين ذي الأجل المحدد. ويتم بدفعه دفعة واحدة عند الاستحقاق. وقد اختلف كتاب المالية العامة بشان تسديد القرض المحدد الأجل قبل حلول اجله؟ والرأي الراجح يؤيد إمكانية التسديد قبل حلول الأجل لما في ذلك من تحقيق للمصلحة العامة[2].

2- استهلاك القرض العام

---

[1] راجع د. عبد العزيز ياسين السقاف، مرجع سابق، ص303. د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص233. د. عبد العال الصكبان، مرجع سابق، ص447.

[2] انظر د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق ص93. د. عصام بشور ، المالية العامة والتشريع الضريبي ص235.

يقصد باستهلاك القرض العام تسديد مبلغه على دفعات متتالية، ويتم ذلك في المواعيد المحددة له وطبقا للطريقة المقررة في عقد القرض. ويترتب على ذلك تناقص المبالغ المدينة بها الدولة من اصل القرض وتناقص الفائدة المستحقة تبعا لذلك.

ويمكن للدولة اللجوء إلى أحد الأساليب التالية لاتمام عملية استهلاك قروضها:

أ- الاستهلاك على أقساط سنوية محددة

وذلك بان تدفع الدولة كل سنة جزءا من اصل القرض، مضافا إليه الفوائد المستحقة. وبهذه الطريقة تقل قيمة القرض سنة بعد أخرى، وينقضي القرض نهائيا بعد دفع الدولة كل مبلغ القرض.وميزة هذا الأسلوب ان قيمة الفائدة التي تدفعها الدولة تتناقص سنة بعد أخرى.

نظرا لتناقص المبلغ الإجمالي للقرض بعد كل قسط يتم سداده. الا ان هذه الطريقة لا يمكن اللجوء إليها الا في حالة استهلاك القروض العامة المعقودة مع المصارف أو شركات التامين التي لا يضرها استرداد قيمة القرض على دفعات سنوية. اما إذا كانت الدولة قد اقترضت من أفراد خاصة إذا كانوا من صغار المدخرين فانه يفضل عدم اللجوء إلى هذه الطريقة لان الأفراد قد يقومون دون وعي بانفاق كل ما يقبضونه من دفعات متتالية صغيرة مما يترتب عليه تناقص الادخار وزيادة الاستهلاك[1].

ب- الاستهلاك عن طريق القرعة

يتم هذا الأسلوب بقيام الدولة بتسديد كمية من السندات تسديدا كاملا يتم اختيارها عن طريق القرعة وتتكرر هذه العملية حتى يتم استهلاك كامل القرض. ويؤخذ على هذه الطريقة ما قد تحمله من مفاجآت لاصحاب السندات الذين تصيبهم عملية القرعة. فقد يفضل هؤلاء أو على الأقل قسم منهم الاحتفاظ بسنداتهم والحصول على فوائدها لحين توفر فرص استثمارية مناسبة.

ج- الاستهلاك عن طريق الشراء من البورصة

[1] د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص95

تلجا الدولة لهذا الأسلوب عندما تكون أسعار السندات في السوق اقل من سعر التكافؤ "التعادل" أي متى ما كانت تباع بأقل من قيمتها الاسمية. ففي هذه الحالة تربح الدولة الفرق، اما إذا كانت أسعار السندات في السوق اكبر من قيمتها الاسمية، فان الدولة لا تلجا عادة إلى هذا الأسلوب وذلك اما قد يؤدي إليه من خسارة بالنسبة للدولة تتمثل في الفرق بين القيمة الاسمية للسند وقيمته في السوق, غير ان الدولة لا تستطيع ان تشتري عدد كبير من السندات لان إقبالها على شراء السندات من البورصة يؤدي إلى ارتفاع أسعار السندات[1]. ونشير إلى ان عقد القرض قد يتضمن النص على اكثر من أسلوب من هذه الأساليب لاستهلاك القرض.

3- تبديل القروض العامة

وهو في الحقيقة ليس أسلوبا من أساليب انقضاء القروض العامة، بل طريقة يقصد بها التخفيف من أعباء القروض العامة. ان عملية تبديل القرض العام عبارة عن عملية مالية تستهدف خفض ما تدفعه الدولة من فوائد على دين القائم مع الاحتفاظ بهذا الدين حتى يحين موعد الوفاء به، مما يعني تغيرا لشروط العقد بعد صدوه. وهو يتم عندما تنخفض أسعار الفائدة السائدة في السوق إلى حد يبدو معه السعر المقرر للقرض العام مرتفعا على نحو غير ملائم.

[1] د. ميراندا زغلول رزق، مرجع سابق، ص314.د. عادل فليح العلي، طلال محمود كداوي، مرجع سابق، ص245.

أ- أنواع التبديل

تبديل القروض العامة اما ان يكون إجباريا أو اختياريا [1].

النوع الأول: التبديل الإجباري

يكون التبديل إجباريا إذا خفضت الدولة سعر الفائدة دون موافقة الدائنين بمالها من حق السيادة، وهذا الاجراء خطير ويعد انتهاكا لحرمة العقد من جانب الدولة، ويترتب عليه ضرر قد يلحق بالثقة المالية للدولة الامر الذي قد يؤدي إلى صعوبة حصولها على قروض في المستقبل.

النوع الثاني: التبديل الاختياري

يتم التبديل الاختياري بموافقة الدائنين، وذلك بترك الخيار للدائنين بين تخفيض سعر الفائدة أو استرداد القيمة الاسمية لسنداتهم. ولا بد للدولة من تهيئة الأموال اللازمة لتسديد السندات التي يختار أصحابها عدم الاشتراك بالقرض الجديد.

ب- شروط التبديل

لنجاح عملية التبديل ينبغي توافر عدة شروط لكي يختار الأفراد التبديل والذي لابد ان يكون افضل لهم من التسديد وهذه الشروط هي[2]:

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

2- ان يكون سعر الفائدة الجديد مساويا على الأقل للسعر السائد في السوق وقت عملية التبديل، والا فان أصحاب السندات سيفضلون استرداد قيمة سنداتهم.

---

[1] عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص386. د. ميرادنا زغلول رزق، مرجع سابق، ص311. د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص96.د. عادل فليح العلي، طلال محمود كداوي، مرجع سابق، ص248.

[2] انظر د. ميراندا زغلول رزق، مرجع سابق، ص312. د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص97. د. عادل فليح العلي، طلال محمود كرداي، مرجع سابق، ص249.

3- ان تتم عملية التبديل في ظروف اقتصادية وسياسية تتميز بالهدوء والاستقرار والا فان أصحاب السندات سيفضلون استرداد أموالهم للاحتفاظ بها سائلة على سبيل الحيطة والحذر.

4- منح الدائنون الذين يقبلون عملية التبديل بعض المزايا لتشجيعهم على قبول التبديل، كالإعفاءات الضريبية أو الجوائز التشجيعية.

الفصل السادس

الموازنة العامة

ظهرت فكرة الموازنة في إنجلترا بصورة تدريجية، بدأت بمطالبة البرلمان بفرض سيطرته على الملك شارل الأول، وضرورة اخذ موافقة البرلمان المسبقة على فرض الضرائب، وقد نتج عن ذلك صدور ميثاق إعلان الحقوق عام 1628م والذي أوجب الحصول على موافقة البرلمان عند فرض الضرائب، ثم تلا ذلك صدور دستور الحقوق في سنة 1688م من قبل الملك وليم الثالث. وقد ورد في الدستور المذكور حكم بعدم قانونية اية ضريبة لا تحدد السلطة التشريعية مسبقا مقدارها وكيفية جبايتها وموعدها. ثم تلا ذلك حق البرلمان في الموافقة على فرض الضرائب وجبايتها وحقه في الرقابة على جبايتها، وحقه في متابعة اوجه نفقات هذه الإيرادات، والتي اقتصرت في بداية الامر على متابعة النفقات الاستثنائية التي تجبى من اجلها الضرائب غير العادية. وامتد هذا الحق إلى مناقشة النفقات العامة بمختلف صورها. ومن هنا اخذ البرلمان يناقش أعمال الحكومة من خلال نفقاتها وإيراداتها العامة وبشكل دوري وسنوي واصبح له حق اعتماد نفقات أعمال الحكومة وإيراداتها قبل بداية كل عام، ومناقشة تنفيذ هذه النفقات والإيرادات بعد نهاية ذلك العام.

وفرنسا هي الأخرى مرت بنفس المراحل التي مر بها نشوء الموازنة في إنكلترا، وظهرت الموازنة بشكلها الواضح على اثر الثورة الفرنسية، وصدور قرارات الجمعية الوطنية التاسيسية سنة 1789م،حيث قررت عدم مشروعية فرض الضرائب الا بإذن منها من خلال إعلانها وثيقة حقوق الإنسان. ثم تلا ذلك دستور 1791م الذي منح المجلس التشريعي حق تحديد النفقات العامة. كما نص دستور سنة 1793م على انه (لا يمكن فرض ايه ضريبة الا في سبيل المصلحة العامة. ولجميع المواطنين الحق ي ان

يسهموا في فرض الضرائب ويراقبوا استعمالها ويطلبوا بيانا عنها). ونتيجة للصراع بين السلطة التشريعية وسلطة الحاكم، وخاصة بعد سقوط نابليون وعودة الملكية في سنة 1814م. تبلور مفهوم الموازنة في فرنسا[1].

اما العرب لم يعرفوا فكرة الموازنة العامة وفقا للأسلوب المتعارف عليه حديثا، رغم انهم ضلعوا في وضع القواعد المالية المتعلقة بالمكوس والجباية، كما نظموا بيت المال ودونوا نفقاتهم وإيراداتهم[2].

وفي العصر الحديث فقد صدرت أول موازنة في العراق سنة 1921م وذلك عند تأسيس الحكومة الوطنية وقد أعدت هذه الموازنة استنادا إلى أحكام قانون اصول المحاسبات العثماني الصادر سنة 1911م. وفي مصر تضمن دستور 1923م نصوص شملت إيرادات الدولة ونفقاتها وكيفية اقرار الموازنة العامة ومواعيد تقديمها إلى البرلمان وتحديد السنة المالية لها.

وفي اليمن لم تكن توجد ميزانية عامة للدولة في العهد الأمامي بل لم تكن توجد سياسة مالية[3]. وذلك عكس المستعمرة عدن والتي عرفت تنظيم الشؤون المالية كالموازنة العامة وغيرها من النظم المالية والادارية الحديث[4] وكذلك بعض السلطنات والإمارات مثل سلطنة العبدلي والفضلي والقعيطي والتي عرفت وبالذات منذ منتصف القرن العشرين بعض التنظيمات المالية والادارية ومنها

---

(1) د. فهمي محمود شكري، الموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها، ط1، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر، ص13. د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص398.

(2) راجع ان شئت د. فهمي محمود شكري، مرجع سابق، ص14. د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص401.

(3) د. عبد العزيز ياسين السقاف، مرجع سابق، ص365. محمد سعيد العطار، التخلف الاقتصادي والاجتماعي في اليمن، سلسلة العالم الثالث، المطبوعات الوطنية الجزائرية، الطبعة الأولى، نوفمبر، 1965م، ص243.

ويذهب محمد انعم غالب الإيرادات القول بوجود ميزانية منذ 1911م وهي مرحلة الميزانية ذات الفائض والمرحة الثانية مرحلة عجز الميزانية بعد سنة 1948م. راجع كتابه اليمن، دار الكاتب العربي، الطبعة الثانية، بيروت، 1966م.

ويؤكد اخرون ذلك ضمنا بقولهم بعدم وجود فرق في اليمن قبل ثورة سبتمبر 1962م بين ميزانية الدولة وميزانية الاسرة المالكة ...

راجع فلادلين أ جوساروف، ادهم سيف الملكوف ترجمة د. احمد علي سلطان، اقتصاد الجمهورية العربية اليمنية، الطبعة الأولى، مركز الدراسات والبحوث اليمني، صنعاء، 1988م، ص97.

(4) لمزيد من التفصيل راجع ان شئت د. محمد عمر الحبشي، اليمن الجنوبي سياسيا واقتصاديا واجتماعيا، ط1، دار الطليعة، بيروت، 1968م، ص436.

وضع دساتير كالدستور اللحجي السلطاني ودستور ولاية دثينة ودستور مستعمرة عدن 1962م والمعدل في 1964م[1]. اما بعد الاستقلال الوطني فقد صدرت أول موازنة عامة للدولة عام 1968م غير انها اقتصرت على النفقات الجارية حتى العام المالي 70/ 1971 ثم اضيفت إليها موازنة النفقات الاستثمارية وذلك عام 71/ 1972م أي بعد عام. وقد استمر العمل بالسنة المالية المتداخلة (التي تبدا من الأول من أبريل وتنتهي بنهاية شهر مارس) حتى عام 74-1975م وفي الفترة من أبريل حتى ديسمبر 1975م عمل بموازنة انتقالية غطت فترة تسعة اشهر بهدف مطابقة السنة المالية مع السنة الميلادية (من يناير إلى ديسمبر من نفس العام) والتي بدا العمل بها عام 1976م واستمرت حتى عام 1989م[2].

اما ما كان يعرف بالمملكة المتوكلية فكما سبق القول بانها لم تعرف أي شكل من أشكال التنظيم المالي او السياسة المالية الا بعد الثورة السبتمبرية الخالدة حيث صدرت أول موازنة لثلاثة اشهر فقط (أبريل- يونيو 1963) وبعد ذلك صدرت موازنات متلاحقة حتى عام 68-1969م وكانت جميعها مقتصرة على النفقات الجارية ناهيك عن فقرها للحد الأدنى من الأسس العلمية والمحاسبة المتعارف عليها.

هذا، وقد صدرت أول موازنة عامة متكاملة في المحافظات الشمالية سابقا في العام المالي 73/ 1974م كما صدرت أول موازنة لوحدات القطاعين العام والمختلط في العام المالي 74/ 1975م[3].

---

[1] راجع يحي قاسم علي، التطور الدستوري والقانوني لحق الانتخاب في اليمن، صحيفة 14 اكتوبر، العدد (11026) الاثنين 20 سبتمبر 1999م، ملحق خاص بالانتخابات الرئاسية الأولى، ص10-11.

[2] راجع د. احمد علي البشاري، الموازنة العامة للدولة وتطورها مع التطبيق على الجمهورية اليمنية، مجلة الثوابت، يوليو سبتمبر، العدد (17) 1999م، ص34.

[3] د. احمد علي البشاري، المرجع السابق، ص31-32.

المبحث الأول

تعريف الموازنة العامة

تعددت التعاريف الخاصة بالموازنة[1]، فقد عرفها القانون الفرنسي بانها الصيغة التشريعية التي تقدر بموجبها أعباء الدولة وواردتها، ويؤذن بها ويقررها البرلمان في قانون الموازنة الذي يعبر عن أهداف الحكومة الاقتصادية والمالية. كما عرف القانون البلجيكي الموازنة بانها (بيان الواردات والنفقات العامة خلال الدورة المالية). اما قانون المحاسبة اللبناني فعرفها بانها (صك تشريعي تقدر فيه نفقات الدولة وواردتها عن سنة مقبلة وتجاز بموجبه الجباية والإنفاق) وفي دليل المحاسبة الحكومية للأمم المحتدة عرفت الموازنة بانها (عملية سنوية ترتكز على التخطيط والتنسيق ورقابة استعمال الموارد لتحقيق الأغراض المطلوبة بكفاءة).

وعرف القانون المالي في الجمهورية اليمنية رقم 8 لسنة 1990م الموازنة العامة بانها (الجداول الشاملة لجميع الإيرادات المقدر تحصيلها وجميع النفقات المتوقع إنفاقها خلال السنة المالية).

ولم تتعدد التعريفات بالنسبة للتشريعات بل تعددت كذلك التعريفات الفقهية وان كانت جل هذه التعريفات تدور حول جوهر واحد لا خلاف عليه نذكر منها على سبيل المثال[2]:

- الميزانية العامة[3] (هي تقدير تفصيلي احتمالي لنفقات الدولة وإيراداتها لمدة زمنية مقبلة تكون عادة سنة يتم إعدادها من قبل السلطة التنفيذية ويتم اعتمادها من قبل السلطة التشريعية).

---

(1) د. فهمي محمود شكري، مرجع سابق، ص28. د. حسين سلوم، مرجع سابق، ص199. د. احمد على البشاري، مرجع سابق، ص3. د. عادل فليح العلي، طلال محمود كداوي، مرجع سابقن ص272.

(2) عصام بشور ، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص405. د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص191. د. ميثم صاحب عجام، مرجع سابق، ص399. د. عادل فليح العلي، طلال محمود كداوي، مرجع سابق، ص272.

(3) أحيانا يستخدم بعض الكتاب تعبير (الميزانية) والأفضل لدى كتاب آخرين تعبير (الموازنة) وذلك نظرا لان تعبير الميزانية مرتبط بالمشاريع للوحدات الصغيرة. بينما تعبير (الموازنة) اكثر ارتباطا بالدولة مما لهذه الموازنة من اثار اقتصادية واجتماعية ...الخ. راجع ان شئت د. احمد البشاري، ص3.

- ❖ الموازنة العامة للدولة هي (وثيقة تتضمن تقديرا لنفقات الدولة وإيراداتها لمدة محددة ومقبلة من الزمن تكون غالبا سنة واحدة، والتي يتم تقديرها في ضوء الأهداف التي ترنو إليها فلسفة الحكم).
- ❖ الموازنة العامة خطة مالية، تصدر سنويا، بصك تشريعي، يقدر ويجيز النفقات والإيرادات اللازمة لتحقيق أهداف الدولة).
- ❖ الموازنة العامة هي تقدير معتمد من السلطة التشريعية لنفقات الدولة وإيراداتها عن فترة مستقبلية، غالبا ما تكون سنة).
- ❖ الموازنة العامة هي تقدير تفصيلي لنفقات وإيرادات الدولة خلال سنة مالية مقبلة، تعده أجهزة الدولة وتعتمده السلطة التشريعية بإصدار قانون ربط الميزانية الذي يجيز لهذه الأجهزة تنفيذ ميزانية الدولة بجانبيها التحصيلي والانفاقي طبقا للبرنامج التفصيلي الذي تتضمنه).
- ❖ الموازنة العامة هي (توقع واجازة للنفقات العامة والإيرادات العامة عن مدة مستقبلية غالبا ما تكون سنة).
- ❖ الموازنة العامة هي بيان تقديري لما يجوز للحكومة إنفاقه وما ينتظر ان تجبيه من مال خلال فترة معينة من الزمن).
- ❖ الموازنة العامة هي (البيان الذي يتضمن تقديرا واجازة لمصروفات وإيرادات الدولة العامة).
- ❖ الميزانية العامة هي (الأداة المالية التي تستخدم في تحقيق الاستقرار الاقتصادي وفي تحقيق التنمية الاقتصادية بما تستلزمه الأخيرة من تعبئة للادخار وترشيد الاستهلاك ورفع في قدرة الفرد ورغبته في العمل).
- ❖ الموازنة العامة هي (التعبير المالي لبرنامج العمل المعتمد الذي تعتزم الحكومة تنفيذه في السنة القادمة تحقيقا لاهداف المجتمع)[1].

[1] د. حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق، ص21.

ويتضح من التعاريف السابقة ان الموازنة العامة تقوم على عناصر أساسية هي:

1- التقدير: ويقصد به الموازنة العامة تقوم على أساس وضع تقديرات احتمالية لنفقات الدولة وإيراداتها، ويشترط في هذا التقدير أمران:

أ- ينبغي ان تكون التقديرات تفصيلية وموضوعية بقدر المستطاع إذ ان نجاح الموازنة يتوقف على دقة التقدير واقترابه من الواقع. ناهيك عن ان التقدير التفصيلي يساعد على التعرف على أهداف الموازنة وبالتالي على إمكانية اعتمادها من عدمه.

ب-ان تكون هذه التقديرات مستقبلية، أي ان توضع لفترة مقبلة من الزمن تكون عادة سنة.

2- الاعتماد: ويقصد به حق واختصاص السلطة التشريعية بالموافقة على توقعات السلطة التنفيذية من أول عامة ونفقات عامة. وكذلك لا يمكن اعتبار التقديرات موازنة قبل اعتمادها من السلطة التشريعية، وانما تعد مجرد مشروع موازنة.

3- تحقيق أهداف الدولة: سيلاحظ المتأمل في التعاريف السابقة للموازنة العامة انها كانت تنظر للموازنة العامة من الزاوية المالية المجردة، دون ان تبرز لنا الدور الذي تقوم به الموازنة كخطة مالية ذات أهداف اقتصادية واجتماعية ولا شك بان أي تعريف للموازنة يجب ان يتواكب والنظرة الحديثة لمفهوم الموازنة وعلاقته ووظائف الدولة[2].

طابع الموازنة

سبق القول ان الموازنة في المفهوم الحديث ليست أداة مالية محايدة يقتصر دورها على تأمين النفقات التقليدية للدولة، بل هي أداة فاعلة تساهم في تحقيق سياسة الدولة الاجتماعية والاقتصادية وتنفيذ

[2] د. فهمي محمود شكري، مرجع سابق، ص29. د. حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق،ص21. د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابقن ص416.

خطط التنمية[1]. أصبحت الموازنة في الفكر الحديث أحد فروع دراسات تخطيط الاقتصاد القومي، كما انها أصبحت تدخل ضمن الدراسات السياسية المالية.

اما بخصوص الطبيعة القانونية للموازنة فقد ثار جدال بين الفقهاء، وذلك على النحو التالي[2]:

1- يرى البعض، ان الموازنة قانون شانها شان أي قانون آخر، تخضع لنفس الإجراءات المطلوبة في تشريع القوانين، أي انها تخضع لمصادقة السلطة التشريعية كما انها تشتمل على أحكام قانونية تمثل في مجموعها برنامجا كاملا لادارة شؤون الدولة، وتنظم في نفس الوقت نشاطها.

2- يذهب الاتجاه الثاني، إلى ان الموازنة تمثل عملا إداريا في بعض جوانبها، وعملا قانونيا في البعض الاخر، وذلك نتيجة لطبيعة الموازنة. فإذا نظرنا إليها من جانب النفقات العامة، فهي في هذه الحالة تمثل عملا إداريا. اما إذا نظرنا إليها من زاوية الإيرادات العامة، فهي في هذه الحالة اما انها تمثل عملا قانونيا بالنسبة لتلك الإيرادات التي تستلزم مصادقة السلطة التشريعية في فرضها وجبايتها كإيرادات الضرائب والرسوم، واما ان تمثل عملا إداريا، وذلك بالنسبة لتلك الإيرادات التي لا يتطلب تحصيلها مصادقة السلطة التشريعية كالإيرادات المتأتية من بيع او استغلال الدومين العام (املاك الدولة).

3- يرى الفريق الثالث، ان الموازنة قانونا من الناحية الشكلية، وعملا إداريا من الناحية الموضوعية. ويستند أصحاب هذا الرأي إلى فقدان المعنى الفني الدقيق للقانون بالنسبة للموازنة، لعدم اشتمالها على قواعد عامة ملزمة، وانما على تقديرات احتمالية للإيرادات والنفقات اللازمة لتسيير عجلة المرافق العامة تنفيذا للقوانين المرعية. لذا فهم يرون ان الموازنة لا تخرج عن كونها عملا إداريا، اشترط لها الدستور

---

(1) لمزيد من التفصيل د. عصام بشور، مرجع سابق، ص418-430. د. فهمي محمود شكري، مرجع سابق، ص22. د. حسين سلوم، مرجع سابق، ص227.

(2) انظر د. فهمي محمود شكري، مرجع سابق، ص25. د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص420. د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص192.

شكلية خاصة، وذلك بعرضها على البرلمان نظرا لأهميتها. وهذا الاشتراط يوفر لها الصفة الشكلية للقانون فقط.

ومن نافل القول الاتجاه الأول والذي يقرر بان الموازنة هي قانون كأي قانون آخر، هو الاتجاه الجدير بالاعتبار[1]. إذ ان الموازنة تمر بجميع الإجراءات اللازمة لتشريع القانون ذلك من حيث الشكل، أما من حيث الموضوع فان الموازنة تتضمن أحكاماً لا تختلف عن الأحكام القانونية بأي شكل من الأشكال وإضافة إلى ما سبق، فان القول بفقدان عنصر الإلزام في قواعد الموازنة فهو غير صحيح، فعدم إمكانية تجاوز حدود النفقات يعد عنصر إلزام فيها.

وبصرف النظر عن ذلك، فاننا نشير إلى ان معظم القواعد المنظمة للنفقات العامة والإيرادات هي قواعد دستورية تنص عليها معظم الدساتير الصادرة منذ بداية القرن العشرين[2].

المبحث الثاني

قواعد ومبادئ الموازنة

يقصد بمبادئ الموازنة او قواعدها كما يطلق عليها أيضا، مجموعة الأسس التي تقوم عليها الموازنة، وقد نشأت هذه المبادئ وتطورت مع مفهوم الموازنة العامة. وتهدف هذه المبادئ إلى ضرورة إخضاع السلطة التنفيذية في أعمالها المتصلة بالموازنة لبعض القواعد التي أثبتت التجارب انها ضرورية لتجنيب السلطة التنفيذية الوقوع في الخطأ، ذلك من جهة ومن جهة أخرى تؤدي إلى ضبط الموازنة وتعزيز صلاحية ممثلي الشعب، بالإضافة إلى جعل الموازنة معبرة تعبيرا صادقا عن نشاط الدولة المالي[1].

---

[1] نتفق في هذا الرأي مع رأي د. فهمي محمود شكري، انظر كتابه السابق الإشارة له، ص25.

[2] راجع المواد (11-21، 86-90) الدستور اليمني، 1994م، والمواد (114-121) من الدستور المصري، 1971م، والمواد (134-156) دستور الكويت، 1965م، والمواد (111-119)، دستور الأردن، 1952م، والدستور العراقي الفقرة ج م 43 دستور العراق، 1970م.

[1] د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص193. د. عادل فليح العلي، طلال محمود كداوي، مرجع سابق، ص279. د. حسين سلوم، مرجع سابق، ص205.

وفيما يلي نستعرض المبادئ التي استقرت في الفكر التقليدي وهي:

1- مبدأ سنوية الموازنة.

2- مبدأ وحدة الموازنة.

3- مبدأ عمومية الموازنة (مبدأ الشمول).

4- مبدأ عدم التخصيص (مبدأ الشيوع).

5- مبدأ توازن الموازنة.

مبدأ سنوية الموازنة

ويعني هذا المبدأ ان تكون المدة التي يعمل فيها بالموازنة سنة مالية واحدة بحيث ان الإجازة التي تعطيها السلطة التشريعية تنتهي بنهاية هذه السنة ويختلف تاريخ بدء السنة بين دولة ودولة[2]. فمثلا تبدأ السنة المالية في اليمن من أول يناير وتنتهي في آخر ديسمبر، وفي انجلترا واليونان تبدأ في الأول من أبريل، وتبدأ السنة المالية في معظم الدول العربية في الأول من يناير.

ويهدف مبدأ السنوية إلى تأكيد فعالية إجازة السلطة التشريعية وضمان رقابتها على مالية الدولة بصورة منتظمة. ومن الناحية المالية، فان فترة السنة تبدو هي الأكثر ملاءمة من حيث صلاحيتها لوضع تقديرات الموازنة وضعا دقيقا فهي تمثل دورة كاملة بحيث لواعدت الموازنة لفترة اطول مثلا لثلاث سنوات او اكثر لتعذر إعداد التقديرات السليمة لنفقات الدولة وإيراداتها بسبب ما قد يطرا على الأسعار والحياة الاقتصادية من تقلبات والعكس إذا أعدت الموازنة لفترة اقصر من سنة لشاعت الفوضى والاضطراب في موازنة الدولة وذلك مرده اختلاف تحصيل الإيرادات من فترة قصيرة إلى أخرى ففي بعض فصول السنة تكثر هذه الحصيلة وفي فصول أخرى تقل مما يجعل الموازنة بين الإيرادات والنفقات أمر صعب التحقيق في المدد التي تكون اقل من سنة.

---

[2] د. احمد البشاري، مرجع سابق، ص44.

إضافة إلى ذلك، ان إعداد الموازنة واعتمادها يتطلب جهودا كبيرة مشتركة من كل من السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية الامر الذي يصعب تكراره لاكثر من مرة خلال نفس السنة ولكل هذه الاعتبارات استقر الرأي في غالبية الدول على اتباع قاعدة السنة[1].

وقد أدى تعاظم وتطور وظائف الدولة واتساع نطاقها وانتقال هذه الوظائف إلى المجالات الاقتصادية والاجتماعية المتشعبة وبالذات بعد ثلاثينيات قرن العشرين، إلى الخروج عن مبدأ السنوية، فبعض البرامج والمشاريع التي تقوم بها الدولة قد تحتاج إلى فترات تزيد عن السنة، مما يتطلب موافقة السلطة التشريعية على الاعتمادات اللازمة لاقامة هذه المشروعات مرة واحدة بالرغم من انها تنفذ في مدة غالبا ما تزيد عن السنة، كما يمكن الخروج عن مبدأ السنوية في حالة الاعتمادات الإضافية الا ان هذه الاستثناءات لا تعني ان مبدأ السنوية لم يعد محتفظا بإجراءاته الخاصة ومضامينه من حيث التنفيذ المالي السنوي والمتابعة والرقابة[2].

مبدأ وحدة الموازنة

يقصد بمبدأ وحدة الموازنة هو إدراج كافة النفقات والإيرادات للدولة المتوقع إنفاقها او تحصيلها خلال دورة الموازنة في وثيقة واحدة أي في موازنة واحدة او بعبارة أخرى عدم تعدد الموازنات.

---

[1] د. يوسف ابراهيم يوسف، النفقات العامة في الإسلام، ط2، دار الثقافة، الدوحة، 1988م، ص411. د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص194.

[2] لمزيد من التفصيل عن استثناءات من مبدأ الموازنة راجع. د. فهمي محمود شكري، مرجع سابق، ص42. د. عادل فليح العلي، طلال محمود كداوي، مرجع سابق، ص282.

ويستند هذا المبدأ إلى مبررين رئيسيين أحدهما مالي والآخر سياسي، فمن الناحية المالية ييسر اتباع هذا المبدأ معرفة المركز المالي للدولة وذلك بمقارنة مجموع النفقات بمجموع الإيرادات الامر الذي يساعد الباحثين والماليين على معرفة ما إذا كانت الموازنة متوازنة او غير متوازنة، ناهيك عن تمكينهم من الإلمام بأوضاع الدولة المالية الحقيقية[1].

ومن الناحية السياسية فان هذا المبدأ يسهل مهمة السلطة التشريعية في اعتماد الموازنة ومراقبة تنفيذها، اما تعدد الموازنات يجعل مهمة هذه السلطة صعبة، بل قد تصبح مجرد مهمة صورية.

ويعد مبدا الوحدة من المبادئ الأساسية في المالية العامة التقليدية، الا ان المالية الحديثة أصبحت تسمح بإيراد استثناءات كثيرة عليها، من ذلك:

أ- الموازنة غير العادية او الاستثنائية: يقصد بالموازنة غير العادية تلك الموازنات التي توضع بصفة مؤقتة او استثنائية او في ظروف غير عادية وتمول بموارد استثنائية. وتوضع الموازنات غير العادية لمجابهة ظروف طارئة وترجع فكرة هذه الموازنة إلى التفرقة بين النفقات العادية والنفقات غير العادية كنفقات الحروب او الكوارث الطبيعية والمشروعات الاستثمارية الكبيرة.

وتجدر الإشارة إلى ان الجمهورية اليمنية أخذت بمبدأ تعدد الموازنات[1]، فإلى جانب الموازنة العامة للدولة توجد موازنات الوحدات الاقتصادية والموازنات المستقلة والملحقة (المادة 3 من القانون المالي رقم 8 لسنة 1990م).

ب- الموازنة المستقلة: ويقصد بالموازنة المستقلة موازنات المشروعات العامة ذات الطابع الاقتصادي والتي يمنحها القانون الشخصية الاعتبارية مما يستتبع تمتعها بموازنة مستقلة خاصة بها منفصلة تماما عن الموازنة العامة للدولة. والموازنة المستقلة لا تخضع لإجراءات إعداد واعتماد الموازنة العامة للدولة بمعنى انها لا تعرض على السلطة التشريعية وانما يناقشها مجلس إدارة المؤسسة.

---

[1] د. عادل احمد حشيش، اصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار المطبوعات الجامعية، ص518.

[1] أخذت معظم الدول العربية بمبدأ تعدد الموازنة مثل لبنان وليبيا وسوريا وتونس والعراق والكويت. د. فهمي محمود شكري، مرجع سابق، ص60.

ج- الموازنة الملحقة: تعد هذه الموازنة لبعض المرافق العامة ذات الطابع الاقتصادي والتي لا تتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة، ولكن الدولة ترى منحها استقلالا ماليا لتحريرها من القيود المالية التي قد تعرقل نشاطها.

وترتبط الموازنة الملحقة بموازنة الدولة بالرصيد الدائن والمدين، فإذا ما أسفرت الموازنة الملحقة عن فائض، يرحل هذا الفائض إلى موازنة الدولة وإذا ظهر عجز غطت هذا العجز الموازنة العامة. هذا ، وتخضع الموازنة الملحقة لما تخضع له الموازنة العامة من قواعد الرقابة التشريعية إذ انها تعرض على السلطة التشريعية لاعتمادها لذلك تعد الموازنة الملحقة استثناء على مبدأ وحدة الموازنة من الناحية المالية فقط دون الناحية السياسية[2].

مبدأ عمومية الموازنة

ويسمى أيضا مبدأ شمول الموازنة ويقضي هذا المبدأ بان تظهر تقديرات كافة الإيرادات والنفقات العامة تفصيليا في موازنة الدولة دون إجراء مقاصة بين الإيرادات والنفقات التي تصرف في سبيل تحصيلها، ودون إجراء أي مقاصة بين المبالغ المقدر إنفاقها وما قد تدره هذه النفقات من أول[1].

ومن نافل القول، ان تطبيق هذا المبدأ يدعم رقابة السلطة التشريعية على كافة المبالغ التي تنفقها وتحصلها الوحدات الحكومية فتستطيع بذلك من مراقبة الانفاق الحكومي ومحاربة الإسراف وتقييم الاداء والعمل على رفع الكفاءة.

وقد حرصت تشريعات الموازنة في دول العالم على تبني هذا المبدأ[2]، فقد نص على مبدأ شمول الموازنة القانون المالي اليمني رقم 8 لسنة 1990م في المادة السادسة في الفقرة (ب) على انه يجب ان تشمل الموازنات العامة:

---

[2] د. عبد الله حسين بركات، مرجع سابق، ص138. د. عادل فليح العلي، طلال محمود كداوي، مرجع سابق، ص292. د. احمد البشاري، مرجع سابق، ص6.

[1] د. حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، مرجع سابق، ص49.

1- تقديرات لكافة أنواع الإيرادات بما في ذلك جميع المساعدات والهبات العينية والنقدية والمسحوبات من القروض العينية والنقدية التي يحتمل تحصيلها او الحصول عليها خلال السنة المالية موضع التقدير.

2- تقديرات لكافة أنواع النفقات المتوقع إنفاقها خلال السنة المالية موضع التقدير بما في ذلك المخصصات لخدمة الديون او القروض المحلية والخارجية.

مبدا عدم التخصيص

يقضي مبدأ عدم التخصيص (مبدأ شيوع الموازنة) بتخصيص واردات الموازنة برمتها، ودون تمييز لتمويل كافة النفقات المقررة فيها بحيث لا يخصص مورد معين لنفقة معينة ولا يختص إيراد محدد بنفقة دون غيرها. أي ان هذا المبدأ ينصب على جانب الإيرادات بعدم تخصيص إيراد معين مقابل إنفاق معين، حتى لو تم ذلك في إطار الموازنة العامة.

وقد وجد هذا المبدأ منذ زمن بعيد وذلك لاعتبارات عديدة اهمها[1]:

أ- **الاعتبارات السياسية:** يقضي هذا المبدأ بعدم السماح للحكومة بالتحيز في تخصيص موارد للإنفاق على خدمات لصالح فئة معينة تمثل قوى سياسية او أغلبية حاكمة. او توجه الإيرادات لأغراض سياسية مختلفة كالأغراض الانتخابية وغيرها.

ب-**الاعتبارات الاجتماعية:** ان تخصيص الإيرادات قد يهدد الضمان الاجتماعي ويزيد من حدة التمييز الطبقي. إضافة إلى عدم المساواة بتلقي الخدمات العامة، كما يخالف تخصيص الإيرادات لنفقات معينة مبدأ عمومية المواد الضريبية مقابل عمومية الخدمات.

---

[2] . للوقوف على التشريعات التي أخذت بهذا المبدأ راجع. د. فهمي محمود شكري، مرجع سابق، ص48

[1] د. فهمي محمود شكري، مرجع سابق، ص51.

ج- **الاعتبارات الاقتصادية:** كانت النظرة بشان تخصيص الإيرادات لانفاق معين انه يساعد على الإسراف في الانفاق في حالة وفرة الإيرادات وضيق مجرى ومجالات الانفاق المقابل لهذه الإيرادات، مما يؤدي إلى عدم ترشيد الانفاق بالشكل المطلوب، وبالتالي قد يؤدي ذلك إلى تحمل الإيرادات الأخرى عبء تمويل الانفاق المخصص.

د- **الاعتبارات المحاسبية:** يؤدي الاخذ بمبدأ التخصيص إلى عمليات حسابية فرعية كثيرة ومعقدة، وبالتالي يؤدي إلى غموض وعدم وضوح الرؤية للحالة المالية للدولة.

مبدأ توازن الموازنة

ويعني بهذا المبدأ بصفة عامة ان تتساوى نفقات الدولة العامة مع إيراداتها العامة بحيث لا يزيد جانب النفقات على جانب الإيرادات، فيكون هناك عجز في هذا التوازن وان لا يزيد جانب الإيرادات على جانب النفقات بحيث يكون هناك فائض في هذا التوازن.

ويعد مبدأ التوازن من المبادئ المهمة عند الاقتصاديين التقليديين الذين كانوا يؤمنون بضرورة الحد من تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية. ويختلف مضمون هذا المبدأ في الفكر التقليدي عنه في الفكر الحديث[1].

فالفكر التقليدي يستلزم العمل على توازن الموازنة أي عدم اللجوء إلى القروض او إلى الإصدار النقدي او إلى فرض ضرائب جديدة. وقد جعل الماليون التقليديون من هذا المبدأ معيارا للحكم على سلامة السياسة المالية وهدفا لها. ومفهوم التوازن في الفكر التقليدي هو ان تغطي الإيرادات العامة العادية النفقات العامة العادية، وعلى هذا فإذا استخدمت القروض لتمويل نفقات عامة استثمارية تعطي إيرادا يمكن ان يغطي اصل القرض وفوائده لا نكون والحالة هذه أمام عجز في الموازنة العامة ما دامت الزيادة في النفقات عن الإيرادات قد ادت إلى خلق أموال تدر ربحا. وإذا كانت النظرية المالية التقليدية تحرم

---

(1) د. يوسف ابراهيم يوسف، مرجع سابق، ص412. د. عادل فليح العلي، طلال محمود كداوي، مرجع سابق، ص299. د. فهمي محمود شكري، مرجع سابق، ص65. د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص587 وما بعدها.

الالتجاء إلى عجز الموازنة فانها تحرم أيضا الاخذ بفكرة فائض الموازنة أي زيادة الإيرادات عن النفقات ويفسر ذلك الموقف بان تحقيق فائض في الموازنة يدفع السلطة التشريعية إلى المطالبة بزيادة النفقات العامة ذات الطابع السياسي. فضلا عن ان تحقيق فائض من شانه ان يعرقل النشاط الاقتصادي عن طريق دفعه نحو الانكماش نظرا لزيادة مستوى الإيرادات العامة وهي تمثل اقتطاعا عن مستوى النفقات العامة.

والخلاصة هي ان التوازن لدى التقليديين يستلزم وجود موازنة عامة وبدون عجز ودون فائض أي موازنة عامة تتعادل فيها حسابيا كفة الإيرادات العامة والنفقات العامة وبالنسبة للفكر المالي الحديث فان فكرة توازن الموازنة ارتبطت بتطور النظرية الاقتصادية وبالذات بعد الأزمة الاقتصادية في الثلاثينات من القرن العشرين وما نتج عنها من برهنة على عجز الفكر التقليدي القائل بتحقيق التوازن الاقتصادي التلقائي ومن ثم جاءت النظرية الكنزية مؤكدة ضرورة تدخل الدولة عن طريق زيادة نفقاتها لغرض تحفيز الطلب الفعلي وتحقيق التوازن الاقتصادي ودعوتها لتمويل تلك الزيادة عن طريق القروض العامة او الإصدار النقدي او احداث فائض الموازنة العامة في اوقات التضخم لغرض تقليص الطلب الفعلي لتحقيق التوازن عند مستوى التشغيل الكامل ويعني ذلك انه ليس المهم ان تكون الموازنة في حالة فائض او في حالة عجز او في حالة توازن بل المهم هو تحقيق التوازن الاقتصادي باستخدام الموازنة العامة وسيلة لذلك ويعني هذا أولوية التوازن الاقتصادي بالنسبة للتوازن المالي أي احلال توازن الكل محل توازن الجزء.

المبحث الثالث

إعداد الموازنة العامة واعتمادها

تمر الموازنة العامة بمراحل متعددة متعاقبة ومتوازنة فيما بينها، بحيث تشكل دورة زمنية تتداخل فيها تجارب الماضي مرورا بالحاضر وصولا إلى طموحات المستقبل. والمراحل المتكاملة لدورة الموازنة هي[1]:

1- اقرار الخطوط الأساسية لسياسة وأهداف الموازنة (وضع الأهداف).
2- مرحلة التحضير الدوري.
3- مرحلة إعداد مشروع الموازنة.
4- مرحلة التصديق والاعتماد.
5- مرحلة التنفيذ.
6- مرحلة الرقابة ومتابعة التنفيذ.
7- المرحلة الختامية وتقييم الاداء.

ومما لاشك بان وضع الأهداف والتحضير الدوري للموازنة ومرحلة الأعداد لا يمكن الفصل بينهما لذا سوف نستعرض في هذا السياق إعداد الموازنة واعتمادها كمرحلة اولى في دورة الموازنة.

اولاً: الجهة المختصة باعداد الموازنة

ان مهمة إعداد مشروع الموازنة تكون من مسؤولية السلطة التنفيذية وهذا ما هو مطبق في معظم دول العالم في الوقت الحاضر، وذلك يعود لعدة أسباب نجملها في التالي[1]:

1- ان السلطة التنفيذية هي المسؤولة عن إدارة أجهزة ومؤسسات الحكومة وهي اعلم بحاجات الانفاق.
2- ان السلطة التنفيذية لما لها من دراية والمام بمقدرة البلاد المالية والاقتصادية بفضل ممارسة أجهزتها العامة في هذا الميدان، هي اولى بتقدير حاجات نفقاتها العامة وتقدير مواردها.

---

[1] د. فهمي محمود شكري، مرجع سابق، ص73-74. د. احمد البشاري،مرجع سابق، ص12.
[1] د. حسين سلوم، مرجع سابق، ص214. د. فهمي محمود شكري، مرجع سابق، ص78.

3- ان السلطة التنفيذية هي التي تقوم بتنفيذ الموازنة، وكذلك فهي اعلم بإمكانية أجهزتها لتحمل عبء التنفيذ.

4- ان السلطة التنفيذية مسؤولة عن وضع وتنفيذ برامج أخرى ترتبط بالموازنة وبسياستها المالية والسياسة النقدية ومنهاج الاستيراد والاستثمار وغيرها مما يتطلب تنسيق وظائف هذه السياسات، وسياسة الموازنة.

5- ان السلطة التنفيذية هي المسؤولة عن رسم السياسة المالية وادارة شؤون مالية الدولة، وهي بذلك صاحبة الحق الأول في رسم سياستها المالية السنوية في إطار الموازنة العامة.

6- ان السلطة التنفيذية اقل تأثراً بآراء الناخبين ورغباتهم من السلطة التشريعية، واكثر قدرة على توزيع النفقات العامة توزيعا جغرافيا واقتصاديا بصورة تحقق العدالة الاجتماعية في توزيع الدخول والمنافع.

ويتم إعداد مشروع الموازنة عادة من اسفل إلى أعلى، حيث تقوم كل مصلحة او هيئة او مؤسسة عامة باعداد تقديرات ما يلزمها من نفقات وما تتوقع ان تحصل عليه من أول خلال السنة المالية المطلوب إعداد ميزانيتها. ثم ترفع التقديرات إلى الإدارات الأعلى منها لدراستها وتنسيقها، وهكذا إلى ان يصل إلى اللجان المتخصصة باعداد مشروع الموازنة الذي يرفع بعد مناقشته من قبل السلطة التنفيذية إلى السلطة التشريعية التي تقوم بمناقشته واعتماده.

وفي الجمهورية اليمنية نص القانون المالي رقم 8 لسنة 1990م في المادة (14) على ان تشكل في كل جهة لجنة تختص باعداد مشروع موازنتها وتلتزم في الأعداد بالأسس والقواعد الصادرة من وزير المالية، وهذه الأسس والقواعد يصدرها وزير المالية في كل عام وذلك في ضوء الإطار العام المقرر من اللجنة العليا للموازنة وبما يتفق مع أحكام القانون المالي. وقد نصت المادة (12) من القانون أيضا على ان (تشكل بقرار من رئيس مجلس الوزراء لجنة عليا للموازنة لمناقشة وتحديد الإطار العام لمشاريع

الموازنات. كما تشكل كل عام لجنة فنية للموازنات بقرار من وزير المالية وتحدد اللائحة التنفيذية طريقة تشكيل اللجنة واختصاصها).[1]

ووفقا للمادة (19) من القانون تتولى وزارة المالية تحضير الصورة النهائية لمشاريع الموازنات العامة في ضوء ما أبدته اللجنة العليا واللجنة الفنية من ملاحظات، وتقوم بعرضها على مجلس الوزراء لاقرارها. ويرفع مجلس الوزراء مشاريع الموازنات العامة إلى مجلس النواب قبل شهرين على الأقل من بداية السنة المالية ...).

ثانيا: الجهة المختصة باعتماد الموازنة

بعد إعداد مشروع الموازنة من قبل السلطة التنفيذية، تأتى المرحلة التالية وهي تقنين الموازنة العامة من قبل السلطة التشريعية أي مرحلة اعتمادها من السلطة التشريعية، ويعد حق السلطة التشريعية في اعتماد الموازنة من الحقوق الرئيسية التي تتمتع بها السلطة التشريعية (مجلس النواب) وقد اكتسبت السلطة التشريعية هذا الحق عبر تطور تاريخي طويل.

وعلى اثر اعتماد السلطة التشريعية لمشروع الموازنة يصدر بها (قانون ربط الموازنة) يجيز للحكومة تنفيذها، ويجب ان يتم ذلك قبل بداية السنة المالية، وفي حالة تأخر السلطة التشريعية في إصدار قانون ربط الموازنة وبداية السنة المالية الجديدة فالدساتير تجيز للحكومات العمل بالموازنة القديمة إلى حين اعتماد الموازنات الجديدة ضمانا لاستمرار العمل في الدولة وهذا ما نصت عليه المادة (87) من دستور الجمهورية اليمنية. والتي توجب أيضا التصديق على مشروع الموازنة باباً باباً.

المبحث الرابع

تنفيذ الموازنة العامة

[1] صدرت اللائحة التنفيذية للقانون الملي رقم 8 لسنة 1990م بقرار وزير لمالية رقم 70 لسنة 1991م.

بعد اعتماد الموازنة العامة تشرع الأجهزة المختصة بعملية تنفيذها. ويقصد بتنفيذ الموازنة إنفاق المبالغ وتحصيل الإيرادات التي أدرجت فيها بعد اعتمادها من السلطة التشريعية.

وتعد مرحلة الموازنة من المراحل الرئيسية للموازنة، وتقوم وزارة المالية عادة بإصدار تعليمات تنفيذ الموازنة التي يطلق عليها أحيانا بقواعد تنفيذ الموازنة وتشتمل هذه التعليمات على مجموعتين من القواعد هما:

أ- مجموعة قواعد تنفيذ الموازنة من الوجهة الإدارية

وتركز هذه المجموعة على أساليب تنفيذ الاعتمادات المرصودة بالموازنة، وطرق التنفيذ وتشير بعض هذه القواعد إلى الأحكام التشريعية ذات العلاقة بتنفيذ هذه الاعتمادات كما تحدد هذه القواعد الصلاحيات وتوضح السلطات المسؤولة عن تنفيذ الاعتمادات والإيرادات.

ب- مجموعة قواعد التنفيذ المحاسبي للموازنة

وتركز هذه المجموعة على بيانات سلطات وصلاحيات الصرف والقبض والإجراءات المالية المتعلقة بالمعاملات المالية الخاصة بهذا الصرف او القبض من إجراءات نقدية وأسلوب السحب على الخزينة او البنوك إلى غير ذلك من الإجراءات[1].

وينبغي القول بان تنفيذ الموازنة العامة يثير عددا من المشاكل التي تتعلق خاصة بقدرة الأجهزة التنفيذية على إنجاز الأهداف المحددة في قانون الموازنة. وبمستوى الكفاءة في تنفيذ هذه الأهداف وما يتطلبه ذلك من متابعة ورقابة. ولعل من أهم الأمور التي يجب أخذها في عين الاعتبار عند القيام بتنفيذ الموازنة أمران:

---

[1] د. فهمي محمود شكري، مرجع سابق، ص93. راجع القانون المالي اليمني المواد رقم 8 لسنة 1990م البابين الثالث والرابع المواد (21 – 55) كذلك لائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم 70 لسنة 1991م المواد (25 – 50)

الأول: ترشيد الانفاق العام على نحو يحقق أقصى وفر في نفقات الموازنة العامة من ناحية، ويحقق توجيه الانفاق إلى وجهته الصحيحة التي حددتها الأولويات المقررة وفقا للسياسة المالية للدولة من ناحية أخرى.

ودون شك انه لا يمكن تحقيق ذلك الا باختيار واتباع افضل طرق وأساليب رفع مستوى أداء الجهاز الإداري، بما في ذلك تنظيم واحكام الرقابة المالية[2].

الثاني: ضرورة ضمان عدالة توزيع الأعباء العامة وخاصة الضرائب، وستحقق ذلك برفع مستوى الكفاءة في تحصيل الإيرادات العامة، ومنع التهرب الضريبي وكل ما من شانه الإخلال بالتوزيع العادل للأعباء المالية العامة بين أفراد المجتمع[1].

المبحث الخامس

الرقابة على تنفيذ الموازنة

المقصود بالرقابة على تنفيذ الموازنة التأكد من ان الموازنة قد تم تنفيذها وفق مضمون الإجازة التي تعمل على التحقق من استخدام الاعتمادات المقررة في الأغراض التي خصصت من اجلها.

والرقابة هي أحد الوسائل لرفع مستوى الاداء وتجنب كل أنواع التبذير او الإسراف في المال العام. ولكي تكون الرقابة فاعلة يجب ان تكون القوانين واللوائح المالية واضحة، وان تتميز بالاستقرار النسبي الذي يسهل مهمة القائمين على الرقابة.كما يجب الإسراع بإنجاز الحساب الختامي للدولة وبمجرد انتهاء السنة المالية.

وتقسم الرقابة من حيث طبيعتها إلى[2]:

---

[2] د. يونس احمد البطريق، المالية العامة، مرجع سبقت الإشارة إليه، ص250.

[1] لمزيد من التفاصيل عن تنفيذ الموازنة والمراحل التي تتبع في ذلك راجع د. حسين سلوم، مرجع سابق، ص243. د. فهمي محمود شكري، مرجع سابق، ص92. د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص516. د. عادل فليح العلي، طلال محمود كداوي، مرجع سابق، ص318

- الرقابة الإدارية
- الرقابة البرلمانية
- الرقابة القضائية
- الرقابة المستقلة

1- الرقابة الإدارية: وهي الرقابة التي تجريها الإدارة بنفسها على أعمال تنفيذ الموازنة، وهي رقابة ذاتية تتولاها الإدارة على أعمالها بغية تقويمها او في سبيل حسن ادائها.

وتتولى الإدارة هذه الرقابة بطريقتين:

الأولى: تتم بواسطة الأجهزة المنفذة بذاتها وعلى أساس الرقابة التسلسلية التي لبعض هذه الأجهزة على البعض الاخر او على أساس سلطة الرقابة المقررة لبعض الأجهزة على بعضها الاخر.

الثانية: تتم بواسطة أجهزة خاصة مستقلة عن أجهزة تنفيذ الموازنة اقامتها الإدارة خصيصا لهذه الغاية.

2- الرقابة البرلمانية: لا ينحصر دور السلطة التشريعية (البرلمان) على مجرد تصديق الموازنة العامة للدولة وانما يتعدى ذلك إلى الرقابة على تنفيذها كي يتحقق في النهاية من مدى التزام السلطة التنفيذية بالاعتمادات المخصصة في الموازنة.

وتمارس الرقابة البرلمانية عن طريق حق الأعضاء في تقديم أسئلة واستجوابات إلى الوزراء المختصين بتنفيذ الموازنة. كما يمكن ان تمارس السلطة التشريعية الرقابة اللاحقة عن طريق اعتماد السلطة التشريعية للحساب الختامي للموازنة الذي يقر بقانون حيث يجوز للسلطة التشريعية مناقشة الحكومة فيما يترآى لها من خلل حدث عند تنفيذ الموازنة[1]. وقد نصت المادة 78 من القانون المالي اليمني على ذلك.

---

[2] د. عادل فليح العلي، طلال محمود كداوي، مرجع سابق، ص329. د. يونس احمد البطريق، المالية العامة، مرجع سابق، ص251. د. ميثم صاحب عجمان، مرجع سابق، ص426.

[1] راجع د. عبد الله حسين بركات، مرجع سابق، ص150. د. عادل فليح العلي، طلال محمود كداوي، مرجع سابق، ص337. د. عادل احمد حشيش، اصول الفن المالي، مرجع سابق، ص573.

3- الرقابة القضائية: وتمارسها الأجهزة القضائية وذلك في حالة النظر في المخالفات المالية او الإدارية التي تعرض على القضاء. وهذه الرقابة تتناول الأعمال المالية من حيث صحتها وانطباقها على الأحكام الراعية لها، كما تتناول الأشخاص الماليين من جهة أخرى، وذلك من حيث إبراء متولي الأعمال المالية عن أعمالهم هذه او من حيث ملاحقتهم عن التجاوزات الحاصلة فيها.

4- الرقابة المستقلة: لا تكتفي غالبية الدول بالرقابة الإدارية والرقابة التشريعية والرقابة القضائية، بل تعمل على إنشاء نظم للرقابة على تنفيذ الموازنة يتولى تطبيقها أجهزة لها أوضاعها الدستورية الخاصة. وتتميز هذه الأجهزة بالاستقلالية عن السلطة التنفيذية ضمانا لنجاح عملها نتيجة عدم خضوعها لأي تأثيرات او ضغوط، إضافة إلى حمايتها من المساس بأشخاصها او عرقلة برامجها وخططها الخ[1].

وقد أخذت اليمن بأسلوب الرقابة المستقلة التي يمارسها الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، كما أخذت بالرقابة المستقلة العديد من الدول مثل محكمة المحاسبة في فرنسا وإيطاليا وبلجيكا والجهاز المركزي للمحاسبات في مصر وديوان الرقابة المالية في العراق والكويت وديوان المحاسبة في ليبيا والأردن[2].

---

[1] د. عادل فليح العلي، طلال محمود كداوي، مرجع اسبق، ص338.

[2] دستور الأردن م119، دستور الكويت م151، دستور العراق م46، دستور اليمن م90، ليبيا القانون رقم 79 لسنة 1975م.

القسم الثاني

التشريع
الضريبي اليمني

الفصل الأول

الأحكام العامة في التشريع الضريبي

المبحث الأول

لمحة تاريخية عن التشريع الضريبي في اليمن

من الصعوبة إعطاء صورة متكاملة وواضحة عن تاريخ الضرائب في اليمن، ومع ذلك لا بأس من إبراز بعض الملامح او المفاصل الرئيسية لتطور الضرائب في اليمن.

لقد اتفق الباحثون في تاريخ اليمن القديم، على ان الممالك اليمينية كانت سباقة في سن التشريعات في العالم القديم، ومن أمثلة هذه التشريعات في اليمن القديم قانون قتبان التجاري، والذي تضمن نصوص بشأن تنظيم الضرائب في سوق شمر. ليس هذا فحسب، بل ان الحضارات اليمنية عرفت ضريبة العشر وبالتالي لم تفاجأ اليمن بزكاة العشر على الأرض الذي فرضته الدولة الإسلامية[1] إذ ان الضرائب في اليمن بعد الإسلام أخذت أصولها من مبادئ القرآن الكريم، اما من الناحية العملية فقد انحرفت الدولة وفرضت قوانين جديدة وحدثت عدة تجاوزات للشريعة الإسلام[2] وذلك تم خدمة لمصالح الحكام، ولذا فقد كانت اليمن تئن من وطأة الضرائب وأساليب تحصيلها، وهذه الأساليب كانت تعكس الطبيعة الاجتماعية للسلطات المتعاقبة على الحكم.

وبعد رحيل الأتراك وتسلم الامام يحيى مقاليد السلطة استعان ببعض الأخصائيين الأتراك في وضع نظام للماليات وجباية الضرائب بما يتمشى والشريعة الإسلامية والتي للأسف استخدمت كستار

---

[1] راجع حسن محمد الكحلاني،النظام الضرائبي وعلاقته بالجوانب الاقتصادية والسياسية في عهد ما قبل الثورة،مجلة دراسات يمنية،مركز البحوث والدراسات، صنعاء، العدد (30) اكتوبر –نوفمبر –ديسمبر،1987م، ص[138].

[2] محمد سعيد العطار، مرجع سابق، ص[139].حسن محمد الكحلاني، مرجع سابق، ص[140]. محمد منعم غالب،مرجع سابق،ص[105].

لافعال الامام والأتراك من قبله، فبالإضافة إلى ما تفرضه الشريعة الإسلام فرضت عدة ضرائب بموجب أوامر إدارية ولا أساس لها في الشريعة الإسلام[1] ولم يقتصر الامر على التعسف والجور في ابتداع الضرائب بالشكل والصورة التي تخدم مصلحة الامام، بل تجاوز ذلك، في غياب مصلحة حكومية تقوم بتحصيل الضرائب من المواطنين، وانما كانت دولة الامام بكامل أجهزتها المحصورة في يد الامام تعتبر ان وظيفتها الأولى والأخيرة هي فرض الضرائب وتحصيلها، وقد كان للنظام الضرائبي في عهد الامام آثاراً سيئة للغاية، ولا يمكن حصرها وان كان اكثرها بروزاً هو هجرة الشعب هرباً من غول الضرائب[2]. اما بالنسبة لما كان يعرف بالإمارات والسلطنات فقد عرفت الضرائب الجمركية بدليل كثرة الحواجز الجمركية، إضافة إلى الكثير من الضرائب المأخوذة من مبادئ القرآن الكريم وغيرها من الضرائب التي كانت تفرض لمصلحة الحاكم وتلبية لحاجاته، وفي أواخر الخمسينات من القرن العشرين عرفت الكثير من هذه المناطق قوانين ضريبية حديثة مثل القعيطي والفضلي والعبدلي ودثينة. اما المستعمرة عدن فقد كانت سارية فيها قوانين الضرائب النافذة في الهند كقانون ضرائب الدخل الصادر سنة 1922م ثم صدر قانون خاص بالمستعمرة عدن في 26 مايو 1937م رقم 4 لسنة 1937م بشأن ضرائب الدخل[3].

وبعد انتصار الإرادة اليمنية وميلاد جمهورية سبتمبر 1962م في صنعاء ورحيل الإنجليز من عدن في 30 نوفمبر 1967م، بدأت الدولة الوطنية مرحلة جديدة تمثلت في ميلاد الحياة الدستورية وسن القوانين والتشريعات الوطنية في كافة ميادين الحياة، وظلت هذه الوضعية الدستورية والسياسية إلى ان تم رد الاعتبار للتاريخ يوم 22 مايو 1990م وذلك بإعادة تحقيق وحدة الشعب والأرض اليمنية وبدأ يتشكل وضع سياسي ودستوري جديد أرست لبناته الأولى الجماهير اليمنية باستفتائها على دستور الجمهورية اليمنية. وقد اولى المشرع اليمني التشريعات المالية اهتمام يتناسب وأهميتها السياسية والاقتصادية

---

(1) لمزيد من التفاصيل راجع حسن محمد الكحلاني، مرجع سابق، ص140.

(2) راجع حسن محمد الكحلاني، مرجع سابق، ص145. محمد انعم غالب،مرجع سابق، ص112.

(3) لمزيد من التفصيل ان شئت راجع د. محمد عمر الحبيشي، اليمن الجنوبي سياسياً واقتصادياً واجتماعياً، الطبعة الاولى، دار الطليعة بيروت، 1968م، ص442-451.

والاجتماعية والمالية. وكان من نتاج ذلك الاهتمام صدور العديد من القوانين لتنظيم كافة الشؤون المالية للدولة الفتية ومن هذه القوانين جملة من التشريعات الضريبية، من اهمها[1]:-

القانون رقم 8 لسنة 90 بشأن القانون المالي

القانون رقم 13 لسنة 90 بشأن تحصيل الأموال العامة

القانون رقم 14 لسنة 90 بشأن الجمارك

القانون رقم 31 لسنة 91 بشأن ضرائب الدخل

القانون رقم 44 لسنة 91 بشأن الدمغة

القانون رقم 45 لسنة 91 بشأن الضريبة على المركبات

القانون رقم 43 91 بشأن الرسوم القضائية

القانون رقم 70 لسنة 91 بشأن الضرائب على الإنتاج والاستهلاك والخدمات

المبحث الثاني

الخصائص العامة للقانون الضريبي

يمثل النظام القانوني الاتجاهات المختلفة في المجتمع والتي تتغير على مر الزمن لمواجهة الاحتياجات التي يقتضيها تطور الحياة. وتتبلور هذه الاتجاهات المختلفة في نصوص قانونية معينة، فينشأ عن ذلك تعدد القوانين واختلافها وتميز كل منها عن الآخر وتمتعه بالاستقلال والذاتية.

وتتحدد ذاتية القانون او استقلاليته بالنظر إلى ثلاث وجهات: علمية وتشريعية وقاعدية[2].

فمن الوجهة العلمية يتحدد القانون بالنظر إلى الموضوع العلمي الذي يعالجه – كالقانون المدني والقانون التجاري والقانون الاداري.

---

[1] القانون رقم 44 لسنة 1991م بشأن فرض ضرائب دمغة الغاه القانون رقم 5 لسنة 1998م، والقوانين الاخرى تم تعديل بعضها. وسنأتي لذكر تلك التعديلات عند استعراض الضرائب المفروضة وفقاً لتلك القوانين كلما تطلب الامر ذلك.

[2] د. احمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة،1990م، ص5.

ومن الوجهة التشريعية يتحدد القانون بالنظر إلى البناء المادي الذي يحتويه، فيعتبر قانوناً متميزاً بذاته مجموعة النصوص التي يحتويها تقنين معين كقانون العقوبات وقانون الإجراءات الجنائية...

ومن الوجهة القاعدية يتحدد القانون بالنظر إلى المبادئ الخاصة التي تسود قواعده القانونية كالقانون المدني والقانون التجاري وقانون العقوبات.

ومن نافل القول، ان الاستقلال القانوني لكل من فروع القانون لا يعني ان النظام القانوني مفكك الا وصال لا تربط بين فروعه رابطة ما، بل ان وحدة النظام القانوني تحول دون الانفصال التام بين هذه الفروع، أي ان الاستقلال القانوني لا يخفي حقيقة واقعة وهي ان كلا من القواعد التي تتضمنها مختلف القوانين تكون جزءاً لا يتجزأ من النظام القانوني[1].

1. استقلال القانون الضريبي:

يتناول القانون الضريبي دراسة القواعد والمبادئ التي تحكم نظام الضرائب في وقت معين وفي بلد معين، وبعبارة أخرى يتناول دراسة القواعد العامة للضرائب من ناحية والقواعد التفصيلية لكل ضريبة من ناحية أخرى.

ويعد القانون الضريبي الذي ينظم جانباً من جوانب العلاقات المالية للدولة بالأفراد ذلك الجانب الذي يتمثل في حقوق الخزانة العامة وامتيازها في التنفيذ، أحد فروع القانون العام. وذلك باعتبار ان القانون العام يضم مجموعة القواعد المنظمة للعلاقات بين الأشخاص العامة او بينها وبين الافراد.

ويرتبط القانون الضريبي بفروع القانون العام، كالقانون الدستوري والقانون الاداري بعلاقات وثيقة، انعكست في انتشار قواعد القانون الاداري بصفة خاصة في كثير من أحكام القانون الضريبي.

---

[1] د. احمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة،1990م، ص7.

ويرجع تميز القانون الضريبي عن غيره من فروع القانون العام، إلى التطور الذي أصابه اولاً، وثانياً إلى الاختلاف في مركز الفرد كمكلف بالضريبة عن مركزه كمواطن خاضع للضريبة.

ان استقلال القانون الضريبي بوصفه فرع من فروع القانون العام، لا يعني مطلقاً إنكار الوشائج التي تربطه بغيره من فروع القانون العام.

فالقانون الضريبي يرتبط بفروع القانون العام الأخرى بعلاقات وثيقة، كالقانون الاداري الذي ينظم المرافق والمصالح العامة بما في ذلك القضاء الاداري الذي ينظر في الكثير من المنازعات الإدارية. كما ان القانون الاداري يعنى بالمواطنين جميعاً والمكلفين بالضريبة جزء من المواطنين في حين القانون الضريبي يعني بالممولين فقط. ومن ثم فان المحكومين بالقانون الضريبي يدخلون في دائرة المحكومين بالقانون الاداري[1].

ويرتبط القانون الضريبي بالقانون الدستوري الذي ينظم توزيع اختصاصات فرض الضرائب والرسوم بين مختلف سلطات الدولة، وبالقانون الجنائي الذي يكفل تنفيذ قوانين الضرائب ولوائحها.

ولم يقتصر القانون الضريبي في علاقته بفروع القانون العام على القانون العام الداخلي بل تعداه لفروع القانون العام الخارجي، فالقانون الدولي يتضمن العديد من المسائل ذات الصبغة الدولية، كما هو الامر فيما يتعلق بالتنازع الدولي في الاختصاص الضريبي والذي اكتسب أهمية كبيرة واختص بعناية الدول فعقدت المؤتمرات وابرمت الاتفاقيات التي تمخض عنها مجموعة القواعد لاتفاقية خاصة بالقانون الضريبي[1].

ومن المسلم به القول باستقلال القانون الضريبي عن القانون المدني، طالما قبلنا باستقلاليته عن فروع القانون العام. فالقانون الضريبي كثيراً ما يعتد من عناصر الدخل الخاضع للضريبة ما يعد من بين

---

[1] د. احمد عبد الرحمن شرف الدين وزميلاه، مرجع سابق، ص17. د. عصام بشور، د. نور الله نور الله، د. يونس البطريق، التشريع الضريبي، ط5، مطبعة جامعة دمشق، 1995-1996م، ص149.

[1] د. احمد عبد الرحمن شرف الدين وزميلاه، مرجع سابق، ص18.

عناصر رأس المال طبقاً للقانون المدني، كما يحدد مفهوماً للموطن والجنسية فيما يختص بسريان القانون الضريبي يختلف عن مفهومها في ظل القوانين الأخرى.

وتتجلى استقلالية القانون الضريبي عن القانوني المدني، في كون القواعد القانونية التي يتضمنها القانون الضريبي ينبغي تطبيقها حتى لو تعارضت واحكام القانون الخاص، اما إذا لم يتضمن القانون الضريبي القواعد الواجبة التطبيق، فانه يجب بحث كل حاله على حدة في ضوء نية الشارع الضريبي مع الرجوع إلى قواعد القانون الخاص التي تستجيب وهذه النية. كما ينبغي اتباع الإجراءات التي ينظمها القانون الضريبي بصدد تقديم الطعون امام المحاكم بالنسبة لتقدير الضرائب وكذا قواعد الحجز والتنفيذ بالنسبة للضرائب حتى لو تعارضت وما يقرره قانون المرافعات في هذا الشأن. اما بالنسبة للإجراءات التي لا يتضمنها القانون الضريبي فانه يرجع فيها إلى قانون المرافعات بوصفه القانون العام فيما يخص الإجراءات.

ونخلص مما سبق إلى ان العلاقة الوطيدة بين القانون الضريبي وفروع القانون العام والقانون الخاص، لم تفقده ذاتيته واستقلاله التي أضحت واقعاً يؤكده كل من الفقه والتشريع والقضاء في معظم الدول[2].

المبحث الثالث

مصادر القانون الضريبي

وفقاً للنظرية العامة للقانون فان مصادر القانون متعددة، ومصادر القانون في اليمن هي التشريع ومبادئ الشريعة الإسلام والعرف ومبادئ العدالة[1].

---

[2] د. عصام بشور واخرون، مرجع سابق، ص150. د. يونس احمد البطريق، د. حامد عبد المجيد دراز، د. محمد احمد عبد الله، النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية، 1987م ،ص177-179.

وخلافاً لفروع القانون الأخرى فان التشريع هو المصدر الوحيد للقانون الضريبي، فالقانون الضريبي يجد احكامه ضمن القانون المكتوب. واهم مصادر القانون الضريبي هي التشريعات الضريبية ثم بقية فروع القانون الوضعي الأخرى فيما يتضمنه من قواعد واحكام تتصل بالقانون الضريبي. ومن بين مصادر القانون الضريبي المعاهدات التي تعقد في شؤون الضرائب، ثنائية كانت هذه المعاهدات او جماعية.

والسؤال هو: هل هناك محل للمصادر الأخرى للقانون مثل مبادئ الشريعة الإسلام والعرف ومبادئ العدالة.

وللإجابة على السؤال المطروح، فاننا نرى بأنه لا محل لهذه المصادر الأخرى، آخذت ان للقانون الضريبي مصدر وحيد هو التشريع، والقول بغير ذلك، يصطدم بالقاعدة او المبدأ الدستوري المستقر منذ قرون، وهذا المبدأ هو مبدأ (لا ضريبة بدون قانون) أي قاعدة (قانونية الضريبة) ومقتضى هذه القاعدة ان فرض الضرائب وتعديلها وإلغاؤها والإعفاء منها لا يتم الا بقانون أي لا بد ان يكون مصدرها التشريع، بل التشريع من السلطة التشريعية ذاتها (مجلس النواب) وفقاً للدستور.

المبحث الرابع

تفسير القانون الضريبي

الغاية من سن القوانين هي تنظيم الروابط والعلاقات الاجتماعية التي تنشأ بين الافراد من جهة وبينهم وبين السلطة من جهة أخرى، وبعد سن القانون تبدأ وظيفة القاضي بتطبيقه على الخصومات التي

---

(1) راجع مؤلفنا، المدخل لدراسة العلوم القانونية، مرجع سابق، ص113.

ترفع إليه بغية الفصل فيها. غير ان عمل القاضي لا يكون عادة على مثل هذا القدر من السهولة، فالقواعد القانونية تتصف بالعموم والتجريد، كما يكتنفها الغموض والابهام لأنها تأتي في عبارات وجيزة ومركزه، مما يؤدي في كثير من الحالات إلى صعوبة الوقوف على معناها، سواء من حيث ما تتضمنه من شروط لاعمال حكمها او من حيث تحديد مضمون هذا الحكم ولذلك فان تطبيق القاعدة القانونية يقتضي تفسيرها اولاً، غير ان الآراء تعددت واختلفت فيما يتعلق بكيفية التفسير، وكان من نتاج ذلك بروز ثلاث مدارس في تفسير القانون[1].

وبالنسبة للقانون الضريبي يذهب البعض إلى القول بضرورة تفسيره تفسيراً ضيقاً كما هو الشأن في التفسير حسب مدرسة الشرح على المتون. وهذا هو اتجاه الكتاب التقليديين الذين كانوا يرون ان التشريع وحده هو مصدر القواعد القانونية عموماً، وان مهمة المفسر تنحصر في الاخذ بالمعنى الذي قصده الشارع عند وضعه النصوص[2].

ويبرر هذا الأسلوب في التفسير، بالقول تارة بان القانون الضريبي قانون استثنائي وهو مثل القانون الجنائي يقرر مكروهاً على الافراد، وتارة بأنه يمثل قيداً على حقوق الافراد وانه يتضمن تدخلاً تحكمياً على السلطة العامة في أموالهم. كذلك يرى الكثيرون ان الشك في قانون الضرائب، يجب ان يفسر في صالح الممول وضد صالح الخزانة[1].

ولا يمكن القول بان القانون الضريبي قانون استثنائي، والا ما الأصل الذي يعد هذا القانون استثناء عليه؟

---

[1] لمزيد من التفصيل عن خصائص القاعدة القانونية وايضاً طرق التفسير وانواعه ومدارسه،راجع مؤلفنا، المدخل لدراسة العلوم القانونية سبقت الاشارة اليه، ص24-27، ص197 وما بعدها.

[2] راجع د. حسين خلاف، الاحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية 1966م، ص84.

[1] راجع د. عادل احمد حشيش،التشريع الضريبي المصري، مؤسسة الثقافة الجامعية الاسكندرية بدون سنة نشر، ص35. د. احمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، مرجع سابق، ص20.

وعلى خلاف ما ذهب إليه التقليديون فان الكتاب المحدثون يرون بان القانون الضريبي ينبغي ان يفسر كما يفسر غيره من القوانين، وذلك مع مراعاة المبادئ التي يقوم عليها قانون الضرائب، كقاعدة لا ضريبة الا بنص، وعدم مد الضريبة إلى واقعة أخرى غير تلك التي فرضت عليها.

ويبدو لي ان القضايا التي آثارها تفسير القانون الضريبي تجد مبررها في اختلاف مصادر القانون الضريبي عن مصادر بقية فروع القانون العام والقانون الخاص.

وعلى أي حال، فان التفسير ينبغي ان يقوم على أساس موضوعي لانه وسيلة إلى غاية، وهي الكشف عن إرادة المشرع وتطبيق القانون بطريقة سليمة دون تحيز للخزانة او الجور عليها وقد أيد أنصار المذهب الحديث رأيهم بالقول "ان التقيد في التفسير لا يرجع إلى مبدأ عام يقضي بتفسير الضرائب تفسيراً ضيقاً او حرفياً. بل يرجع إلى قاعدة التفسير العادية بالبحث عن روح التشريع والتعرف على النية الحقيقية للمشرع[2]" وقد أيد القضاء المصري هذا الاتجاه، مثل ما تضمنته حيثيات حكم محكمة الاسكندرية الابتدائية نوفمبر 1950م، فالمفسر لا يملك الا ان يحمل النصوص اولاً فيما يتناوله لفظها وفحواها وان يستلهم روح المشرع ومقصده، وطبيعي ان يرجع في ذلك بداءة إلى منبع النص ومصدره التاريخي كما قضت محكمة القاهرة الابتدائية في حكم لها صدر في يونيو 1951م (وحيث انه متى كانت نصوص القانون صريحة جلية فلا محل للاجتهاد والتأويل والجري وراء حكمه التشريع بل تطبيق النص بحسب مدلوله الصريح[1]).

ونخلص من ذلك ان القضاء يطبق القانون تطبيقاً حرفياً عند وضوح النص، ويسعى إلى بيان إرادة المشرع عند غموض النص، مستعيناً بالأعمال التمهيدية والغاية التي يهدف إليها النص المبادئ العامة التي ارتكز عليها التشريع[3].

---

[2] د. احمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، مرجع سابق، ص20. د. حسين خلاف، مرجع سابق، ص90.

[1] راجع د. يونس احمد البطريق وآخرون،النظم الضريبية،مرجع سابق،ص188.

[2] راجع مؤلفنا، المدخل لدراسة العلوم القانونية، مرجع سابق، ص207.

المبحث الخامس

نطاق سريان القانون الضريبي

القانون المنظم لضريبة معينة او مجموعة من الضرائب يطبق في مكان معين وزمان معين شأنه في ذلك شأن القوانين الأخرى. ومعنى هذا ان للقانون الضريبي نطاقاً مكانياً واخر زمانياً. وهذا ما سنبينه على النحو الآتي:-

النطاق المكاني لسريان القانون الضريبي

ان قانون الضريبة، كغيره من القوانين، يكون نافذاً في إقليم الدولة التي أصدرته، والأصل ان يطبق ذلك القانون في هذا الإقليم كله، والا يتعداه إلى أقاليم الدول الأخرى، آخذت ليس لدولة ما سلطان يمكنها من انفاذ قوانينها في إقليم دولة أخرى والا كان في ذلك اعتداء على سيادة الدول الأخرى. ووفقاً لذلك ينشئ القانون الضريبي التزاماً عاماً على جميع الأشخاص المقيمين في إقليم الدولة وعلى جميع الأموال والانشطة الواقعة في هذا الإقليم وهو ما يعبر عنه بمبدأ اقليمية القانون الضريبي، بحيث يتعين على كل من الإدارة الضريبية والسلطة القضائية مراعاته في كل ما يتصل بتطبيق هذا القانون الضريبي وكل ما قد يثار بصدده من تنازع[1]

ومع ذلك فقد تأخذ بعض الدول بترتيبات وتنظيمات تقضي بعدم سريان القانون الضريبي في مجموعة او أجزاء منه على مناطق من إقليم الدولة، كما هو الحال بالنسبة للمناطق الحرة. كذلك قد تبرم الدول معاهدات مع دول أخرى تمنحها بمقتضاها إعفاءات ضريبية كما هو الحال في مجالات الهيئات الدبلوماسية والقنصلية[2].

---

[1] راجع د. عصام بشور وآخرون، التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص150. د. يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص243.
د. احمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص21.

[2] راجع المادة (26) من قانون رقم 31 لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل.

وتجدر الإشارة إلى ان قوانين الضرائب في العصر الحديث تتراوح بين الاخذ بمبادئ مختلفة يمكن ردها إلى مبدأين اساسيين[3]:-

الأول: مبدأ التبعية السياسية.
الثاني: مبدأ التبعية الاقتصادية.

ومفاد المبدأ الأول، ان تفرض الدول الضريبة على مواطنيها جميعاً، وذلك حتى إذا كانوا مقيمون في الخارج، او كانت ثرواتهم ودخولهم مستمدة من دول أخرى.

اما التبعية الاقتصادية، فمعناها ان تفرض الضريبة على الأشخاص التابعين للبلد من الناحية الاقتصادية. وتتخذ التبعية الاقتصادية مظهرين:-

الأول: أعمال مبدأ الموطن فيخضع الممول لضريبة الدولة التي يقع فيها موطنه.

الثاني: مبدأ اقليمية المصدر، وهو يرتكز الى مجرد وجود الأموال او إنتاجها او مجرد تقديم الخدمات على ارض الدولة لاخضاعها للضريبة. وتختلف الدول فيما بينها من حيث تغليبها بعض هذه المبادئ على البعض الآخر، إضافة إلى ان التشريع في أي بلد لا يقتصر على الاخذ باحد هذه المبادئ دون سواه، حيث تتعدد المبادئ التي يعتنقها كل مشرع بتعدد الضرائب التي يفرضها، بل كثيراً ما يصدر قانون الضريبة الواحدة عن اكثر من مبدأ واحد[1].

وقد اصبحت اليوم، الاولوية للتبعية الاقتصادية في تحديد الاختصاص الضريبي، على التبعية السياسية، حيث لم تعد الاخيرة تتلائم والتقدم الاقتصادي والاجتماعي في العالم، ولا سيما ان تلك العلاقة التي كانت تربط الدولة بمواطنيها، لم تعد لها نفس الاهمية التي كانت عليها من قبل، بل اصبحت للاشخاص جنسية اقتصادية عالمية، ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمصالحها وبالأقاليم التي تزاول فيها انشطتها ثم ان الاقتصار على ضابط الجنسية دون سواه لتحديد الاختصاص الضريبي يؤدي إلى مطالبه مواطني

---

[3] د. حسين خلاف، مرجع سابق، ص113. د. احمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، مرجع سابق، ص22.

[1] د. احمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، مرجع سابق، ص22.

الدولة بأداء الالتزام الضريبي عن كافة دخولهم، ولو انعدمت الصلة الاقتصادية بينهم وبينها. وذلك اتجاه نظرياً بحت لم ولن يحدث تطبيقه، آخذت يصعب على الإدارة الضريبية ان تخضع للضريبة ما هو خارج عن اقليمها، وتقوم بتحصيل الضريبة المفروضة على الوطنيين المقيمين خارج البلاد والذين فقدوا كل صلة بها[2].

المبحث السادس

النطاق الزمني لسريان القانون الضريبي

تنص المادة (103) من دستور اليمن المعدل 1994م على انه:-

"لا تسري أحكام القوانين الا على ما يقع من تاريخ العمل بها ولا يترتب اثر على ما وقع قبل اصدارها، ومع ذلك يجوز في غير المواد الضريبية والجزائية النص في القانون على خلاف ذلك، وبموافقة ثلثي اعضاء المجلس[3]".

ويتضح من النص الدستوري، بان الأصل هو عدم سريان القانون على الماضي الا إذا وجد نص صريح يقرر خلاف ذلك، باستثناء القوانين الضريبية والجزائية.

ويترتب على ذلك ان القواعد القانونية الضريبية التي يقرر لها الشارع اثراً رجعياً قواعد غير دستورية. وذلك امر طبيعي، فالدستور وان اجاز للسلطة التشريعية الخروج عن مبدأ عدم رجعية القوانين في غير القوانين الضريبية والجزائية نجده لا يجيز لها ذلك في القوانين الضريبية والجزائية.

المبحث السابع

الخصائص العامة للنظم الضريبية في الدول النامية

---

[2] د. يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص254.

[3] نصت المادة (67) من دستور العراق على استثناء القوانين الجزائية وقوانين الضرائب والرسوم المالية من مبدأ الرجعية وذلك على عكس دستورا مصر والكويت اللذان لم يستثنيا الا القوانين الجزائية فقط. انظر م187 دستور مصر والمادة (179) من دستور الكويت.

يتأثر النظام الضريبي في أي بلد بالاوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة، والحال كذلك، بالنسبة للانظمة الضريبة في الدول النامية، فالنظام الضريبي في الدول النامية يتميز بعدة خصائص تميزه على النظام الضريبي في الدول المتقدمة.

واهم الخصائص او السمات التي تميز النظم الضريبية في الدول النامية هي[1]:-

1- قلة الحصيلة الضريبية، والتي لا تتجاوز 15% من الدخل القومي بالمتوسط، بينما في الدول المتقدمة فانها تتجاوز 30% من الدخل القومي بالمتوسط.

وتعود قلة الحصيلة الضريبية للاسباب التالية:-

أ- انخفاض الدخل بسبب انخفاض الإنتاج، واقتراب دخول الافراد من الحد الادنى وخضوع نسبة كبيرة منها للاعفاءات.

ب- سيادة القطاع الزراعي والوحدات الصغيرة.

ج- محدودية القطاع الصناعي الذي تسيطر عليه الشركات الاجنبية والتي تحصل غالباً على إعفاءات ضريبية بغية تشجيع الاستثمار.

2- تتصف النظم الضريبية في الدول المتخلفة بانها غير متوازنة، حيث نجد ان الضرائب غير المباشرة هي السائدة بل ان نسبة حصيلتها تبلغ 60-80% من الحصيلة العامة للضرائب.

3- ضآلة أهمية الضرائب المباشرة (ضرائب الدخل ورأس المال) بسبب الفقر وتدني الدخول، وغياب المشاريع الاستثمارية الكبرى التي تتحمل الاقتطاع الضريبي.

4- صعوبة التحصيل واستشراء التهرب الضريبي وقلة الوعي الضريبي وانخفاض كفاءة الإدارة الضريبية لحداثتها.

---

[1] راجع د. مصطفى حسين مصطفى سلمان، المالية العامة، دار المستقبل للنشر، عمان، 90م، ص105. ابراهيم علي عبد الله، انور العجارمة،مبادئ المالية العامة، دار صفاء للطباعة والنشر،عمان، بدون سنة نشر، ص135. يحيى قاسم علي، محاضرات في التشريع المالي، عدن، 1991م، ص22.

5- تتصف الضرائب في الدول النامية ايضاً بعدم الثبات وذلك لعدم استقرار الاوضاع السياسية والاقتصادية والاجتماعية وخضوع بعض الدول لتوجيهات صندوق النقد الدولي.

الفصل الثاني

المشاكل التي تواجه التشريع الضريبي

ان تطبيق أي تشريع من التشريعات الوضعية يواجه مشاكل معينة كالقصور او عدم الإحاطة بأمور لم تكن في الحسبان عند سن التشريع، واهم مشكلتين تواجهان المشرع الضريبي هما ظاهرة الازدواج الضريبي ومشكلة التهرب من الضريبة

ونخصص هذا الفصل لتناول هاتين المشكلتين، على النحو التالي:

المبحث الأول

الازدواج الضريبي

تعريف الازدواج:

يعرف الازدواج الضريبي او التعدد الضريبي بأنه "فرض نفس الضريبة اكثر من مرة على الشخص ذاته وعن نفس المال في المدة ذاتها[1]".

وفي ضوء هذا التعريف يشترط لكي نكون بصدد ازدواج ضريبي تحقق الشروط التالية:-

الشرط الأول: وحدة الممول او المكلف: ويقصد به خضوع نفس الشخص للضريبة مرتين او اكثر. وليس هناك صعوبة فيما يتعلق بهذا الشرط بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، وتثور المشكلة بالنسبة للأشخاص الاعتباريين كالشركات فلا يوجد الازدواج من وجهة النظر القانونية إذا فرضت الضريبة على ارباح الشركة ثم على نصيب الشركاء في هذه الأرباح وذلك لاختلاف شخص المساهم عن شخصية الشركة،

---

[1] د. طاهر الجنابي، دراسات في المالية العامة، الجامعة المستنصرية، بغداد،1990م، ص185.د. حسين محمد العزباوي، مرجع سابق، ص112. د. يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص565. د. ميثم صاحب عجام، مرجع سابق، ص265. د. حسين سلوم، مرجع سابق، ص120.

ولكن الواقع ان المتحمل لها هو المساهم بالشركة أي مجموع المساهمين ولذلك يمكن القول ان هناك ازدواج اقتصادي[1].

الشرط الثاني: وحدة الضريبة المفروضة: لكي يتحقق الازدواج يشترط ان تكون الضريبتان المزدوجتان او الضرائب المتعددة التي يدفعها المكلف عن نفس المال هي نفس الضرائب. كأن تكون الضريبتان على الدخل او على رأس المال أي ان تكون من نوع واحد. كأن يتم إخضاع المواطن اليمني الذي يحقق دخلاً من عمله في الولايات المتحدة الأمريكية، لضريبة الدخل الأمريكية ثم إخضاعه مرة أخرى لضريبة مماثلة عن الدخل في اليمن.

ولا يعد ازدواج ضريبي إذا فرضت ضريبة على الدخل وضريبة على رأس المال لاختلاف احدى الضريبتين عن الأخرى.

الشرط الثالث: وحدة المادة الخاضعة للضريبة: ويتطلب الازدواج الضريبي ان يلتزم الممول بأداء اكثر من ضريبة عن نفس الوعاء في نفس الفترة الزمنية، فإذا اختلف وعاء الضريبة فلا تكتمل عناصر الازدواج الضريبي. ومثال ذلك خضوع الممول لضريبة على الأرباح التجارية وخضوعه لضريبة أخرى مثل ضريبة ارباح المهن الحرة في نفس الوقت.

الشرط الرابع: وحدة المدة التي تدفع عنها الضريبة: الشروط الثلاثة السابقة الذكر لا تكفي لوجود الازدواج الضريبي، بل يشترط كذلك ان تكون المدة التي تدفع عنها الضريبة واحدة. مثال ذلك قيام المكلف بأداء الضريبة عن دخله لعام 1995م لدولة معينة ثم قام هذا المكلف بأداء نفس الضريبة عن الدخل لدولة أخرى عن دخله لعام 1996م فلا يعد ذلك ازدواجاً ضريبياً لعدم وحدة الفترة الزمنية التي تدفع عنها نفس الضريبة.

---

[1] انظر د. احمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، مرجع سابق، ص62.

أنواع الازدواج الضريبي

قد يكون الازدواج الضريبي داخلياً او دولياً وقد يكون مقصوداً او غير مقصود وذلك على النحو الآتي:

اولاً: الازدواج الداخلي

يكون الازدواج داخلياً عندما تفرض داخل حدود الدولة ضريبة متكررة على نفس المكلف وعن مادة التكليف ذاتها أي عندما تتوافر عناصر الازدواج داخل الحدود الإقليمية للدولة.

ويحصل الازدواج الضريبي في الدولة الواحدة بفعل السلطة الواحدة او سلطتين مختلفتين داخل الدولة: سلطة مركزية وسلطة محلية.

فالسلطة الواحدة يمكن ان تفرض اكثر من ضريبة واحدة على المكلف الواحد ومادة التكليف الواحدة لمناسبة واقعة منشئه واحدة.

والسلطتان المركزية والمحلية تفرضان ايضاً، نتيجة ممارسة كل منها لحقها في فرض الضرائب على نفس الإقليم، الضريبة نفسها مرتين في حال توفر نفس العناصر كما هي الحال في الدول الاتحادية حيث تفرض الحكومة الاتحادية ضريبة معينة وتفرض حكومات الولايات نفس الضريبة، وكما هي الحال ايضاً عندما تفرض الحكومة المركزية في الدولة الموحدة ضريبة معينة ثم تلجأ الهيئات المحلية إلى فرض الضريبة ذاتها على نفس مادة التكليف[1].

ثانياً: الازدواج الدولي

ينشأ هذا النوع من الازدواج بسبب ان كل دولة بمالها من سيادة تضع نظامها الضريبي وفقاً لحاجاتها وظروفها دون مراعاة للتشريعات الضريبية في غيرها من الدول مما يؤدي احياناً إلى خضوع

[1] د. حسين سلوم، مرجع سابق، ص124. د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص334.

نفس الشخص لضرائب اكثر من دولة نتيجة لاقامته او لوجود نشاطه التجاري في دولة غير دولة الموطن.

فالدولة لها الحق في فرض الضرائب على الأموال الواقعة بها والدخول المحققة فوق إقليمها وعلى الأشخاص المقيمين بها من وطنيين أجانب، كما لها الحق في فرض الضرائب على رعاياها المقيمين في الخارج[1].

ثالثاً: الازدواج المقصود وغير المقصود

يكون الازدواج مقصوداً إذا اراده المشرع بغية تحقيق عدة أغراض مالية او اقتصادية او اجتماعية. مثل زيادة الحصيلة الضريبية لمواجهة الزيادة المستمرة في الانفاق العام مثل فرض الضرائب الإضافية (علاوة على الضرائب الأصلية) او لتحقيق نوع من العدالة الضريبية وذلك بزيادة العبء الضريبي على ذوي الدخول المرتفعة. كفرض ضريبة عامة على الدخل بالإضافة إلى الضرائب النوعية على فروعه، بغية التوصل إلى التناسب بين العبء الضريبي والمقدرة التكليفية للمكلفين[2]. مما تقدم نخلص إلى ان الازدواج المقصود يكون نتيجة تعمد المشرع أحداثه مع علمه المسبق بنتائجه وآثاره.

اما الازدواج غير المقصود فيحدث نتيجة للقصور في التشريع او لعدم توزيع الاختصاص في فرض الضريبة بصورة دقيقة واضحة بين السلطة المركزية والسلطات المحلية.

وتجدر الإشارة إلى ان الازدواج الدولي يكون غالباً غير مقصود إذ ان الدول لا تلتفت، عند سن تشريعاتها الضريبية، إلى ما تنطوي عليه تشريعات البلدان الأخرى ولا إلى ظروف هذه البلدان بل تتطلع إلى مصلحتها وظروفها فقط دون النظر إلى أي اعتبار خارجي.

ويجب التأكيد ايضاً إلى ان الازدواج الدولي قد يكون مقصوداً ولغايات متعددة مثل فرض ضريبة مرتفعة على دخل رؤوس الأموال الموظفة في الخارج وذلك للحد من توظيفها في الخارج للحاجة إليها في

---

(1) د. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص179. د. ميرندا زغلول رزق، مرجع سابق، ص198.

(2) انظر د. يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، مرجع سباق، ص570. د. ميرندا زغلول، مرجع سابق، ص195.

الداخل، وقد يكون الهدف القصاص من الدولة التي لا تعامل الرعايا الأجانب بمثل المعاملة التي يلقاها رعاياها في الدولة صاحبة ضريبة القصاص[1].

تفادي الازدواج الضريبي

من المسلم به ان للازدواج الضريبي آثاره السيئة، فمن الناحية الاجتماعية يؤدي الازدواج إلى عدم تطبيق مبدأ العدالة الضريبية وذلك بتحميل المكلف اكثر من طاقته ويجعل المساواة في التضحية مجرد شعار نظري. ومن الناحية المالية يؤدي إلى التهرب من الضريبة والقضاء على حصيلتها، اما اقتصادياً فيؤدي الازدواج إلى تهريب رؤوس الأموال الوطنية[2] ولذا تعمل الدول على منع الازدواج الضريبي بواسطة التشريع الداخلي او عن طريق الاتفاقيات الدولية.

وفي الواقع فان علاج الازدواج الضريبي اكثر سهولة من الازدواج الدولي، لان التشريع داخل الدولة، سواء أكانت دولة موحدة او دولة مركبة، كفيل بتحديد أسس ووسائل فرض الضريبة على المستوى المركزي وكذلك على المستويات المحلية، بحيث لا يكون هناك ازدواج وعلى العكس من الازدواج الداخلي فان مكافحة الازدواج الدولي تثير صعوبات عديدة اهمها غياب السلطة العليا التي تستطيع التنسيق بين تشريعات الدول بشكل يحد من الازدواج الضريبي[3].

وبغية تجاوز الصعوبات إلى تحول دون مكافحة الازدواج الدولي، كما سبقت الإشارة، فقد اتبعت الدول طريقتين لتفادي الازدواج الدولي، الطريقة الأولى ترتبط بالتشريع الداخلي والأخرى بالاتفاقيات الدولية.

فبالنسبة للتشريع الداخلي، يمكن للدولة ان تتفادى الازدواج قدر الامكان إذا ما اتخذت الحيطة اللازمة بعدم فرض الضرائب الاعلى ما يقع على اراضيها من أموال وما يتحقق داخل حدودها من ارباح،

---

(1) د. عبد الامير شمس الدين، مرجع سابق، ص52. د. حسين سلوم، مرجع سابق، ص127. د. يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص571.

(2) راجع د. ميثم صاحب عجام، مرجع سابق، ص267. د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص236.

(3) د. عبد الامير شمس الدين، مرجع سابق، ص51. د. حسين سلوم، مرجع سابق، ص0127.

او ان تقرر في حالة امتداد سلطانها الضريبي إلى الخارج ان تحسم من ضرائبها ما يدفع من ضرائب عن نفس الأموال والأرباح في الخارج.

واما في نطاق الاتفاقيات الدولية، فقد حققت وبالذات الاتفاقيات الثنائية نجاحا ملحوظا في هذا المجال، لما تتيحه من إمكانيات التفاوض بين الدول المعنية لتقريب وجهات النظر والوصول إلى حلول مقبولة تناسب طبيعة المشكلات الضريبية القائمة بينها.

وفي هذا السياق، ينبغي الإشارة للجهود التي بذلتها الهيئات والمنظمات الدولية وفي طليعتها معهد القانون الدولي وغرفة التجارة الدولية وعصبة الأمم والأمم المتحدة، ولعل ابرز هذه الجهود، تلك الدراسات التي بدأتها عصبة الأمم عندما شكلت لجنتين لبحث مشكلات الازدواج الضريبي الدولي الأولى عام 1921م من خبراء الدول المصدرة لرؤوس الأموال سميت بلجنة الخبراء الاقتصاديين، والثانية غالبية أعضائها من خبراء الدول المستوردة لرؤوس الأموال سميت بلجنة الخبراء الفنيين وذلك عام 1922م وقد تابعت عصبة الأمم اهتمامها بازدواج الضرائب أثناء الحرب العالمية الثانية فعقدت لجنة الضرائب مؤتمر سنة 1943م كما اهتمت به هيئة الأمم المتحدة[1].

[1] لمزيد من التفصيل د. ميراندا زغلول رزق، مرجع سابق، ص202. د. يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص572. د. حسين سلوم، مرجع سابق، ص127. د. ميثم صاحب عجام، مرجع سابق، ص268. د. حسين محمد العزباوي، مرجع سابق، ص131.

المبحث الثاني

التهرب الضريبي

يبدو أنني لست بحاجة إلى الحديث عن أهمية الضرائب والدور الذي تلعبه في اقتصاديات الدول، سيان المتطورة منها أم المتخلفة وان كانت في الأخيرة يتطلب منها ان تلعب دور الممول الرئيسي للعملية الاقتصادية.

ولما كان الامر كذلك، يلاحظ اليوم اهتمام متزايد من قبل الدول بدراسة الضريبة أكان ذلك من المنظور الاقتصادي أم الاجتماعي أم القانوني، ليس هذا فحسب بل اصبح التشريع الضريبي علم مستقل بذاته وان كان حديث عهد، وفي هذا المبحث نحاول التطرق إلى احدى الظواهر المتعلقة بالضريبة وهي ظاهرة (التهرب الضريبي).

1- مفهوم التهرب الضريبي

تعد ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عالمية، ولا تقتصر على بلد دون آخر، وانما يختلف مداها من دولة إلى أخرى. ولذا تهتم كافة الدول المتقدمة او المتخلفة وخاصة بعد تحول معظم دول العالم للأخذ بنظام الانفتاح الاقتصادي وآليات السوق والعودة إلى القطاع الخاص بمشكلة التهرب الضريبي لتأثيرها على الحصيلة الضريبية وبالتالي على حجم الانفاق على الخدمات العامة وبرامج التنمية فضلا عن أهميتها بالنسبة لتحقيق العدالة الاجتماعية. وبالنسبة للجمهورية اليمنية فلا يختلف عاقلان على ان التهرب الضريبي يعتبر ظاهرة مستفحلة وتشكل عائقا كبيرا بالنسبة لعملية التنمية.

لقد اختلف الباحثون حول مفهوم التهرب الضريبي حيث يعرفه أحد الباحثين بأنه: "ينطوي على الغش والالتجاء إلى وسائل غير مشروعة من شانها ضياع حق الدولة في الضريبة". ويرى باحث آخر

"بأنه: هو تلك العمليات التي يقوم بها الممول تخلصا من الضريبة مما يخالف احكام القانون والتشريعات الضريبية". ويرى باحث آخر " بأنه: كل وسيلة يلجأ إليها الممول في سبيل التخلص من عبء ضريبي يفترض وقوعه على عاتقه". وذهب البعض إلى ان التهرب الضريبي يقصد به: ان يحاول الشخص الذي تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفعها كليا او جزئيا متبعا في ذلك طرقا وأساليب مخالفة للقانون وتحمل في طياتها طابع الغش.

وبغض الطرف عن اختلاف الباحثين في تعريفهم للتهرب الضريبي فان التهرب الضريبي يرتب آثارا خطيرة من النواحي المالية والاقتصادية والاجتماعية وهذا ما يجمع عليه كافة الباحثين في التشريع الضريبي والمالية العامة، فمن الناحية المالية يؤدي التهرب الضريبي إلى الإخلال بتوازن الميزانية كون تقدير الإيرادات يدخل فيها الضرائب ويسفر عن التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية إخلال بقاعدة المنافسة فالإنتاج الذي يتهرب من الضريبة كلها او جزء منها تنخفض مصروفاته وتبعا لذلك اسعاره، ويسيطر على السوق بمنافسة غيره من المنتجات التي تعمل حكم القانون بتسديد الضريبة المفروضة عليها، اما من الناحية الاجتماعية فلا ريب بان للتهرب الضريبي آثاراً خطيرة أبرزها سريان عدوى التهرب من الضرائب من ممول إلى آخر، فضلا عن هذا فان التهرب الضريبي من شأنه ان يمس بقاعدة عدالة الضريبة ومساواة الجميع أمامها مما يترك أسوأ الأثر في نفوس الممولين.

وعليه فان تهرب الغالبية العظمى من الضرائب يؤدي إلى عجز الدولة عن تحقيق أهدافها المنشودة ناهيك عن ان التهرب من الضريبة يترتب عليه تعرض المكلف للعقوبات التي ينص عليها القانون عند اكتشاف التهرب.

2- **صور التهرب الضريبي**

يميل بعض كتاب المالية العامة إلى تقسيم التهرب الضريبي إلى تهرب مشروع وآخر غير مشروع، واخرون يفضلون تقسيمه إلى تهرب الواقع وهو يقابل التهرب غير المشروع لانه مخالف للقانون، وتهرب النية الذي يعتمد على وسائل غير مجافية للقانون وهو يقابل التهرب غير المشروع، ويطلق الكتاب الإنكليز والفرنسيون على هذه الحالة الاخيرة مصطلح "التجنب" بينما يعبر عنها الكتاب الإيطاليين بـ "ابعاد الضريبة". والتهرب المشروع يتمثل في محاولة المكلفين الاستفادة من ثغرات التشريع الضريبي للتخلص من دفع الضريبة، اما الثاني فيتمثل في تعمد مخالفة القوانين الضريبية بأي طريقة من طرق الغش المالي.

ويرى أحد الباحثين ان تجنب الضريبة يتحقق بعد قيام الممول بالعمل الذي من شأنه ان يؤدي إلى حدوث الواقعة المنشئة للضريبة، أي انه يرى ان التهرب الضريبي يقتصر فقط في التجنب غير المشروع اما تجنب الضريبة المشروع فلا يعتبر تهربا لان الممول لم يخالف القوانين واللوائح. غير ان باحثا أخر يقسم صور التهرب إلى "التجنب الضريبي" و"التهرب الضريبي" فالتجنب الضريبي يتم بإحدى الوسيلتين: الوسيلة السلبية: " وهي تتم غالبا بتحاشي الفعل او الامتناع عن التصرف الموجب للخضوع للضريبة او النشاط الخاضع لها ومن ثم لا يتحقق للممول الواقعة المنشئة للضريبة" والوسيلة الإيجابية: "وتتحقق بمحاولة الاستفادة من ثغرات في القانون للتخلص من ضريبة على أساس عدم توافر شروط الواقعة المنشئة للضريبة".

اما التهرب الضريبي فهو يتضمن مخالفة صريحة لنصوص التشريعات الضريبية القائمة، ويندرج تحت هذه الصورة كل طرق الغش المالي سواء أكان بالإخفاء أم بالتلاعب في الحسابات وسواء اتم الغش بعدم الإبلاغ أم بعدم تقديم الإقرار إلى تقديم إقرار غير صحيح أم بعدم تحديد الوعاء بتقدير المال بأقل من قيمته، أم بإخفاء الأموال المطلوب التنفيذ عليها عند التحصيل، أم بالادلاء ببيانات غير صحيحة عن حقيقة نشاطه وإيراده وذلك بقصد التهرب من اداء كل او بعض الضرائب المستحقة عليه.

ان تنويع التهرب إلى التهرب الضريبي المشروع وغير المشروع لا يتفق معه بعض الباحثين، نظرا لان اصطلاح التهرب في حد ذاته يجب الا ينصب على قانون او مشروعية او قاعدة تجعله مشروعا. ونحن نؤيد ذلك.

اما بصدد مجال التهرب الضريبي فانه يقع على الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة وهو في الاخيرة اكثر اتساعا وتنوعا كون طبيعة الضرائب المباشرة لا تساعد على التهرب الا في أضيق الحدود. ويقسم بعض الباحثون التهرب الضريبي على أساس إقليم الدولة، أي تهرب داخل الإقليم وتهرب خارج الإقليم، ولهذا التقسيم آثار غاية في الخطورة، ذلك كون التهرب الداخلي وان اضر بالخزينة بصفة مؤقتة فان مصدر الضريبة او وعائها ما يزال موجودا في إقليم الدولة ويكون جزءاً من ثروتها وهذا النوع من التهرب تملك الدولة بعض الوسائل لمكافحته.

اما التهرب الخارجي فانه يضر بثروة البلاد القومية إذ يترتب عليه خروج جزء منها إلى البلاد الأجنبية حيث تكون الظروف الضريبية في بعض الأحوال افضل للممول منها في دولته الأصلية. كما يقسم التهرب الضريبي من حيث قدره إلى تهرب كلي وتهرب جزئي.

3- أسباب التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي أسباب عديدة، كما ان أسباب التهرب تختلف من بلد إلى أتحد ومن مكلف إلى أخر، وبالنسبة إلى ضريبة معينة دون آخرى ويمكن اجمال أسباب التهرب في التالي:

أ- الأسباب التاريخية: مرت الشعوب بعهود كانت تفرض فيها الضرائب جزافا ودون مراعاة المساواة والعدالة امام الواجب الضريبي ليس هذا فحسب، بل ارتبطت أساليب تحصيل الضرائب بالعسف والغبن والاضطهاد، ناهيك عن ان عبء الضرائب كان يثقل كاهل الطبقات الفقيرة والمتوسطة في حين تعفى من الضرائب الطبقات العليا كالنبلاء والشيوخ وغيرهم علاوة على كل ما سلف قوله فحصيلة الضرائب كانت تذهب إلى خزينة الملك. ويذكر التاريخ ان العديد من الانتفاضات والثورات كان الإصلاح الضريبي من

أول أهدافها. وعلى صعيد التاريخ اليمني الحديث فقد عانى الشعب في اليمن كثيرا من جور وعسف الضرائب التي كانت تفرضها الانظمة الاستبدادية. وهكذا فالشعور بعبء الضريبة الظالم، والكره لها كان من اكبر أسباب التهرب الضريبي ثم انتقل هذا الشعور من السلف إلى الخلف تتوارثه الأجيال جيلا اثر جيل إلى يومنا هذا.

ب- الأسباب السياسية: لا مناص من القول، بان سياسة الانفاق العام تلعب دورا أساسيا في هذا الخصوص، فكلما احسن الحكام استخدام الأموال العامة كلما قل ميل أعضاء الجماعة نحو التهرب، وقد يرى البعض بان التهرب من الضرائب هو الوسيلة الوحيدة لمقاومة التلاعب بالمال العام واستخدامه في غير أغراضه الاجتماعية والاقتصادية ولا شك في خطورة وجهة النظر هذه لما فيها من مساس بفكرة النظام العام وسيادة الدولة، وتكمن خطورة هذا الموقف في ان تقدير الظلم مسألة شخصية بالدرجة الأولى، حيث لا توجد معايير موضوعية متفق عليها في هذا الشأن.

ج- الأسباب الاقتصادية: ليس جديداً القول بان الظروف الاقتصادية تؤثر في المكلف سيان أكانت الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف او الظروف الاقتصادية العامة، وهذه الظروف مجتمعة تؤثر على التهرب الضريبي وعلى نطاقه. وفيما يتعلق بالظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف فقد تكون الضرائب لا تلائم المقدرة على الدفع وان المكلف يجد نفسه يحمل عبئا من الضرائب يجعله يشعر انه من الضروري ان يتهرب من هذا العبء كي يحافظ على وجوده الاقتصادي. وبالنسبة للظروف الاقتصادية العامة كنشوء أزمة اقتصادية عقب رواج اقتصادي حيث يجد المكلف نفسه يحمل عبئا من الالتزامات "بما في ذلك الضرائب" وعجزا في موجوداته السائلة. في حالات كهذه اما ان نظام الضرائب يحتاج إلى إصلاح على أساس المقدرة على الدفع واما انه يجب إعطاء نوع من التفريج في الحالات المستحقة، وفقا لذلك، نجد ان قوانين الضرائب في بعض الدول تتضمن نصوصا يمكن بموجبها في حالات مخصوصة تخفيض الضرائب المقدرة إذا كان تحصيلها تحصيلا إجباريا يعرض وجود المكلفين الاقتصادي للخطر.

ويذهب بعض الباحثين إلى القول، بان انعدام الاستقرار الاقتصادي في الدولة يؤدي بدوره إلىزيادة حالات التهرب الضريبي، نظرا إلى انه يؤدي إلى إحساس الافراد بضعف السلطات العامة، وعدم قدرتها أخرى إلزامهم باداء واجباتهم تجاه المجتمع، علاوة على عجزها عن توفير الخدمات العامة المنوط بها ادائها.

د- أسباب التهرب التشريعية: يتصف التشريع الضريبي بخصائص تختلف عما تمتاز به التشريعات الوضعية العامة، فالقانون الضريبي غير مستقر، أي انه اكثر التشريعات تعرضا للتعديل المتواصل تبعا للسياسة المالية والوضع الاقتصادي، او اية أسباب آخرى وهذا بدوره يؤدي إلى عدم استقرار القانون الضريبي، علما ان التعديلات كثيرا ما يكون موضوعها رفع نسبة الضريبة الا ما ندر، وبالطبع فان هذه التعديلات من شانها المساعدة على التهرب من اداء الضريبة. إضافة إلى ذلك، ان تعدد وتشتت الاحكام الضريبية في القوانين مختلفة، وما تلجأ إليه الدولة من فرض ضرائب جديدة، في سبيل مواجهة تزايد أعباء الدولة، نتيجة التطور والتقدم السريع الامر الذي يمنع الإحاطة الكاملة بالاحكام الضريبية، وبالتالي فانه يؤدي إلى الخروج على احكامها.

هذا فضلا عن ارتفاع أسعار الضرائب، او المغالاة في معدل الضريبة والتفاوت في الشرائح التصاعدية، الامر الذي يدعو المكلف إلى تخفيض وعاء الضريبة، للانتقال من شريحة إلى آخرى للتهرب من الضريبة. ويمكن القول أيضا ان غموض النصوص القانونية، قد يؤدي إلى خلافات بين المكلف والإدارة الضريبية، وقد يصل إلى القضاء، يعد سببا من أسباب التهرب من الضريبة، أضف إلى ذلك الازدواج الضريبي قد يكون سببا من أسباب التهرب من الضريبة، والمقصود بالازدواج الضريبي ان (تفرض الضريبة على المكلف الواحد اكثر من مرة واحدة على المال الواحد او الوعاء الواحد). فإذا ما حدث ذلك فانه يمكن القول بأنه قد حدث ازدواج ضريبي الامر الذي يزيد من الأعباء الضريبية على المكلف، مما يدفعه إلى التهرب من سداد التزاماته الضريبية.

أضف إلى ما سلف، فان القانون الضريبي لا يحقق توازنا بين الإدارة والمكلف في بعض الاحيان، وذلك لان علاقة المكلف بالإدارة هي علاقة الضعيف بالقوي، فاعتراضاته مثلا على التقدير تقدم إلى الإدارة الضريبية التي هي نفسها الخصم والحكم في نفس الوقت.

واخيرا قد يكون للجزاء الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة دور في التهرب الضريبي حيث ان الممول يوازن بين مبلغ الضريبة المترتب عليه وبين الجزاء الذي سيتعرض له إذا تهرب من الضريبة ثم افتضح أمره، فإذا كان الجزاء اكبر عدل عن التهرب، والعكس صحيح.

هـ- أسباب التهرب الإدارية والفنية: من البديهي القول ان التنظيم السيء في الإدارات الضريبية وعجز العاملين بها عن ملاحقة الخاضعين للضريبة وربطها عليهم، وتحصيلها منهم، يؤدي بطبيعة الحال إلى تشجيع المتعاملين معها، على التهرب من واجباتهم الضريبية.

و- أسباب التهرب النفسية: تلعب العوامل النفسية دورها في التهرب من الضرائب ومن هذه العوامل الوعي الضريبي (الإدراك الكامل من قبل الافراد لمسؤولياتهم المالية ازاء المجتمع والدولة). فإذا ارتفع الوعي الضريبي ضعف الباعث على التهرب، وبالعكس كلما ضعف الوعي الضريبي، كان الباعث النفسي على التهرب من الضريبة، قويا وملموسا إضافة إلى ذلك فان سيادة الشعور بانعدام العدالة في توزيع الأعباء العامة، كثيرا ما يؤدي إلى دفع الأفراد نحو التهرب، وعدم اداء الضرائب المستحقة عليهم، ولا شك ان المساواة في الظلم عدالة، فإذا تصورنا ان المكلف يشعر في فرض الضريبة عليه واقتطاع جزء من ثروته، بنوع من الظلم فانه مما يخفف عنه وقع الامر، إحساسه بان العبء يقع عليه وعلى غيره من المكلفين.

ز- أسباب التهرب الاخلاقي: يرى عديد من الباحثين في المالية العامة بان المستوى الاخلاقي للجماعة يعد من اهم العوامل المحددة لنطاق ظاهرة التهرب الضريبي على الإطلاق. فكلما كان هذا المستوى

مرتفعا لدى أفراد الدولة، كلما تشبع هؤلاء بحب المصلحة العامة، أحسوا بواجباتهم نحو الجماعة وتقبلوا اداء الضرائب اللازمة للمحافظة على كيانها ورعاية تقدمها وتطورها الاجتماعي والاقتصادي.

4- **آثار التهرب الضريبي**

للتهرب الضريبي مساوئ عدة، وإذا كان الباحثون في المالية العامة لم يتفقوا على مفهوم واحد للتهرب الضريبي فانهم يجمعون إجماعا مانعا على ان للتهرب من الضرائب آثار ضارة بالدولة والمجتمع وذلك من الناحية المالية والاجتماعية والاقتصادية.

أ- الآثار المالية: يترتب على التهرب الضريبي الإخلال بتوازن الميزانية، من خلال حرمان الخزانة من بعض حقوقها الامر الذي يؤدي إلى إرباك سياسة الانفاق، وتعطيل المشروعات التي كان مقررا القيام بها في السنة المالية التي نقصت فيها إيرادات الموازنة. وهنا تلجا الدولة إلى سياسة التقشف وإجراءات رفع العبء الضريبي لتغطية العجز المالي، وعند عدم كفاية هذه السياسة، تضطر الحكومة إلى الاعتماد على مصادر تمويلية إضافية خاصة القروض الخارجية والإصدارات النقدية الا ان هذه الإجراءات قد تؤدي إلى أزمة جديدة تتعلق بالتسديد نتيجة الاقتراض الخارجي او إلى ارتفاع الأسعار بسبب الإصدارات النقدية، وبتفاعل هذين العاملين تتعطل عملية التنمية وتنخفض القيمة الحقيقية للدخول. كذلك هناك أضرار بمصلحة المكلفين الأمناء يتمثل في عدم عدالة توزيع أعباء الضرائب بين كافة المواطنين القادرين عليها، إذ يتحمل بعضهم العبء المقرر عليه ويتهرب البعض الاخر منهم، الامر الذي يمس بالعدالة الضريبية، ويخل بمبدأ المساواة بين المكلفين.

ب-الآثار الاقتصادية: يسفر عن التهرب الضريبي الإخلال بقاعدة حرية المنافسة، لان الإنتاج الذي يتهرب من الضريبة كلها او جزء منها تنخفض مصروفاته وتبعا لذلك اسعاره ويسيطر على السوق بمنافسة غيره من المنتجات التي تعمل حكم القانون بتسديد الضريبة المفروضة عليها. كما يؤدي التهرب من الضريبة إلى نتائج خطيرة للغاية، من حيث المساس بإنتاجية الاقتصاد القومي ...الخ

ج- الآثار الاجتماعية: من الناحية الاجتماعية يؤدي التهرب الضريبي إلى سريان العدوى أي عدوى التهرب الضريبي من مكلف إلى آخر، لا سيما عندما يشعر المكلف انه إنما يدفع الضريبة بغير وجه حق نتيجة لتهرب غيره من المكلفين، وفضلا عن هذا فان التهرب الضريبي من شانه ان يمس بقاعدة عدالة الضريبة ومساواة الجميع أمامها مما يترك أسوأ الأثر في نفوس المكلفين. ويجب الإشارة إلىان المساواة المطلقة في الضرائب لا تحقق العدالة لكن تساوي الضريبة على الأشخاص المتساويين واختلافها على الأشخاص المختلفين هو الذي يحقق العدالة.

وإذا كان التهرب الضريبي يؤدي إلى عجز الدولة عن تحقيق أهدافها فانه من زاوية قانونية يعرض المتهربين للعقوبات التي ينص عليها القانون.

5- **وسائل مكافحة التهرب الضريبي**

ليس من السهولة القضاء على التهرب الضريبي ولكن هناك إمكانية لتلافيه ومعالجة أسبابه وبالطبع تختلف المعالجة باختلاف نوع التهرب أي وسائل المكافحة والحد من التهرب الداخلي ليس هي ذاتها بالنسبة للتهرب الخارجي.

وتلجا الدول إلى عدة طرق لمكافحة التهرب الضريبي اهمها:

1- إصلاح النظام الضريبي وهذا يتطلب النظر في النظام الضريبي عامه كالجهاز الاداري والتشريعات الضريبية مثل الحد من تعدد الضرائب وسد الثغرات فيها عن طريق دقة الصياغة ومعالجة جميع الحالات وتخفيض معدلات الضرائب المرتفعة.

2- تعميق ركن العدالة في الضريبة وذلك عن طريق تدعيم مبدأ الشخصية الذي من وسائله اعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشة الممول واخذ الحالة العائلية في الحسبان ومراعاة أعبائه ...الخ.

3- زيادة الوعي الضريبي لدى المواطنين وتجسين العلاقة بين المكلفين ومصلحة الضرائب وزيادة الشعور بالمسؤولية لدى المكلفين وتوضيح اوجه الانفاق العام.

4- الاعتماد على تبليغات الغير ومنح مكافآت مالية لمن يقوم بهذا التبليغ وهذا التبليغ يفيد في مراقبة البيان المقدم من المكلف واكتشاف الغش.

5- وبالنسبة للتهرب الخارجي فان المكافحة تكون عن طريق عقد الاتفاقيات الثنائية او متعددة الأطراف تلتزم بمقتضاها كل دولة موقعة على الاتفاقية بان تنقل إلى الدول الأخرى في الاتفاقية ما لديها من معلومات تفيد في الكشف عن الحالة المالية للممول وقد عقدت مثل هذه الاتفاقيات منذ عصبة الأمم وقد ازدادت في الاتساع اليوم كذلك منع الأجانب من مغادرة البلاد قبل تصفية الضرائب المستحقة وتحصيلها ...الخ.

الفصل الثالث

النظام الضريبي في اليمن

يشير الإطار التشريعي إلى وجود فريضة الزكاة الشرعية إلى جانب الضرائب التقليدية (الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة). وتتمثل الضرائب المباشرة في ضرائب الدخل كضريبة الأرباح التجارية والصناعية و الضريبة على الاجور والمرتبات والضريبة على الدخل الصافي للمهن غير التجارية وغير الصناعية والضريبة على ريع العقارات والضريبة على الدخل من التصرفات والمبيعات العقارية. وقد فرضت هذه الأنواع من ضرائب الدخل بالقانون رقم 31 لعام 1991م.

اما الضرائب المباشرة فتضم كل من الضرائب الجمركية والضرائب على الإنتاج والاستهلاك والخدمات والرسوم القضائية.

المبحث الأول

الزكاة

دعت الشرائع السماوية قبل الإسلام إلى البر بالفقراء واخراج الزكاة، الا انه لم يكن للزكاة صيغة الجبر والإلزام، هذا إلى جانب ان الأديان السابقة على الإسلام لم تحدد مقدار ونوع المال الواجب الزكاة وشروطه، مما يؤكد انها لم تكن حقا معلوما للسائل والمحروم وانما تركت لارادة الأفراد.

وقد فرضت الزكاة على المسلمين في السنة الثانية من الهجرة وفرضيتها ثابتة بالكتاب والسنة والإجماع.

تعريف الزكاة: الزكاة لغة تعني الطهارة والنماء والبركة والصلاح[1].

[1] المعجم الوسيط، ج1-2، دار الدعوة، ص396.

فتأتي بمعنى الطهارة كقوله سبحانه وتعالى (قد افلح من زكاها) أي طهرها من الذنوب، وبمعنى النماء، زكى، وزكاءً نما وزاد.

والمتصفح لكتاب الله عز وجل يجد انه تعالى استعمل لفظ (الصدقة) مرتين بمعنى الزكاة المفروضة، وذلك قوله: (خذ من أموالهم صدقة تطهرهم وتزكيهم بها وصل عليهم ...) التوبة: (103). وقوله في نفس السورة (إنما الصدقات للفقراء والمساكين والعاملين عليها ...) التوبة 60. وورد اللفظ بمعنى يشمل الزكاة والاحسان مرة أخرى وفي نفس السورة، وذلك قوله تعالى: (ألم يعلموا ان الله هو يقبل التوبة عن عباده ويأخذ الصدقات ...)(104:9)، فيما عدا ذلك فان اللفظ ورد شاملا لعموم معنى الإحسان وانفاق المال على المحتاجين لوجه الله تعالى وهذا يتضمن الزكاة المفروضة.

اما لفظ الزكاة فقد ورد في زهاء ثلاثين آية قرآنية وكلها مخصص المعنى إذ هي معرفة، ومقصود بها الحق المقرر في مال المسلم إذا بلغ النصاب كما بينه الرسول (ص).

والزكاة أحد أركان الإسلام الخمسة، وقرنت بالصلاة في اثنين وثمانين آيه[2]. والزكاة وان كانت عبادة هي نظام حكومي، تتولى الدولة المسلمة الاشراف على تنفيذه. وينظم الزكاة في الجمهورية اليمينية القانون رقم 2 لسنة 1999م.

الخاضعون للزكاة

تجب الزكاة على كل شخص طبيعي او اعتباري. م3 من القانون. اما شروط الخضوع للزكاة وفقا للقانون فهي:

---

[2] محمود ابو السعود، فقه الزكاة المعاصر، ط2، دار القلم، الكويت، 1992م، ص11. السيد سابق، فقه السنة مجلدا، ط8، دار الكتاب العربي، 1987م، ص287.

1- ان يكون مسلما يملك داخل الجمهورية او خارجها ما تجب فيه الزكاة مع مراعاة عدم الازدواج في دفع الزكاة.

2- امتلاك النصاب الشرعي ملكا تاما ولو تغيرت صفة المال خلال الحول.

3- ان يحول الحول في الأموال التي يشترط فيها حولان الحول.

4- ان يكون المال غير متعلق بالاستعمال الشخصي.

5- ان لا يكون المال مستغرقا بدين يفقده النصاب، ويعتبر مال الشركاء مالاً واحداً لغرض تكملة النصاب، وينطبق ذلك على الشركات والشراكات والملكية الشائعة.

الأموال التي تجب فيها الزكاة (وعاء الزكاة)

ينص القانون على وجوب الزكاة في الأموال الآتية[1]:

أولا: زكاة الانعام

نصت الفقرة " أ " من المادة الرابع من القانون على ان تجب الزكاة في الانعام "الابل والبقر والغنم " ولا تجب في غيرها بالشروط آلاتية:

1- ان تبلغ النصاب.

2- ان يحول عليها الحول.

3- ان تكون سائمة[2].

4- ان لا تكون عاملة في حرث الأرض او سقي الزرع او حمل الأثقال او الركوب وهذا بالنسبة للإبل والبقر.

والنصاب الذي يوجب الزكاة في هذه الأصناف الثلاثة والمجمع عليه بين الفقهاء ونص عليه القانون ما يلي:

---

[1] راجع المادة الرابعة.

[2] راجع المادة الثانية من القانون حيث أوراق معاني الألفاظ. والسائمة هي الانعام التي تكتفي وترعى الكلاء المباح معظم أيام الحول.

1- نصاب الابل: إذا بلغت الابل خمساً وجب فيها الزكاة.

2- نصاب البقر: انه إذا بلغ البقر ثلاثين بقرة وجب فيها الزكاة.

3- نصاب الغنم: إذا بلغت أربعين وجبت الزكاة فيها.

ثانيا: زكاة الذهب والفضة

أوجبت المادة السادسة من القانون الزكاة في الفضة وما في حكمها إذا حال عليها الحول. وحددت النصاب الذهب إذا بلغ وزنه (85) جراماً من عيار الذهب. اما الفضة فنصابها إذا بلغ وزنها (595) جراماً من الفضة الصافية وما دون ذلك لا يجوز فيه الزكاة.

ولا يشترط القانون لوجوب الزكاة في الذهب والفضة ان يكونا مضروبين.

ثالثاً: زكاة النقود وما يقوم مقامها

وفقا للمادة السابعة من القانون، تجب الزكاة في أوراق النقد الوطنية والأجنبية والاسهم والحصص في الشركات والسندات والصكوك وسائر الأوراق التي تقوم مقام النقود والأموال المدخرة منها والودائع النقدية لدى المصارف بشرط الا تكون لمنشأة تجارية او صناعية سبق وان دخلت في وعائها الزكوي الخاضع للزكاة المستحقة عليها. كما يشترط لوجوب الزكاة في هذه الأموال المذكورة ان يبلغ المال النصاب المحدد وان يحول عليه الحول.

وقد حددت المادة السابعة في الفقرة (ج) نصاب الزكاة في النقود بقيمة ما وزنه (85) جراما من الذهب عيار (21) ويقدر بعملة الجمهورية.

رابعاً: زكاة عروض التجارة والصناعة

تنص المادة الثامنة من القانون على انه تجب الزكاة في العروض التجارية -بما في ذلك الأراضي والعقارات ومنافعها والزروع والثمار والانعام والدواجن- المعدة للبيع بقصد التجارة بالشروط التالية:

1- توافر النصاب.

2- مرور الحول.

3- توافر نية التجارة.

وقد اوضح القانون كيفية احتساب الزكاة في عروض التجارة وذلك بجرد التجارة وتقويم البضاعة وتضاف اليها النقود والمدخرات المخصصة للتجارة وديونها المتوقع تحصيلها ويطرح من كل ذلك الديون التي عليها والنفقات ويزكى عما تبقى. وينص القانون على ان تتولى اللائحة التنفيذية للقانون[1] تحديد عروض التجارة وما في حكمها ونطاق سريانها، واستثنى القانون من عروض التجارة آلاتها كالدكان والموازين وآله الحساب والسفينة وسيارة نقل البضاعة ونحوها مما يستخدم لعروض التجارة لا للاتجار فيه.

ونصت الفقرة (ج) من ذات المادة على ان نصاب الزكاة في عروض التجارة هو قيمة ما وزنه (85) جراما من الذهب عيار (21) بالريال اليمني كل حول.

اما الفقرة (هـ) فتنص على ان يكون ميقات زكاة عروض التجارة وما يلحق بها مرور الحول ما عدا العقارات ونحوها المعدة للتجارة فتزكي مرة واحدة عند بيعها مع اعتبار مرور الحول.

ووفقا للمادة التاسعة من القانون فان احكام زكاة عروض التجارة على كل مال صار للتجارة ويعامل معاملتها من حيث الخضوع وتحديد الوعاء الزكوي وكذا النصاب.وبالنسبة للمنتجات الصناعية فالمادة العاشرة تنص على ان تجب الزكاة في المنتجات الصناعية إذا توافرت فيها الشروط المنصوص عليها في المادة (8) أي توافر النصاب ومرور الحول وتوافر نية الصناعة.

[1] راجع المادة (49) من القانون.

وتحسب الزكاة في المنتجات الصناعية عند جردها وتقويمها آخر الحول ويضاف اليها الديون المتولدة منها المرجو تحصيلها ويطرح منها كل الديون التي عليها ويزكى عما تبقى بعد خصم التكاليف والنفقات.

خامسا: زكاة الزروع والثمار

أوجبت المادة (11) الزكاة في الزروع والثمار بأنواعها المختلفة ويكون ميقات إخراج زكاة الزروع عند طيبها او حصادها.

ووفقا للمادة (12) تجب الزكاة على مالك الأرض الزارع لها، اما لو قام بتأجيرها فتجب الزكاة على المستأجر باعتباره مالكا لوعاء الزكاة.

سادساً: زكاة المستغلات

نصت المادة (14) على ان تجب الزكاة في المستغلات من الأراضي والعمارات والسيارات والطائرات والسفن التجارية ووسائل النقل الأخرى مع خصم المدفوع من الزكاة مما تفرضه الدولة من مدفوع آخر باسم الضريبة. ونصاب زكاة المستغلات هو نصاب الذهب أي ما قيمته تعادل قيمة (85) جراما من الذهب عيار (21).

سابعاً: زكاة عسل النحل والمنتجات الحيوانية والمائية

أوجبت المادة (16) الزكاة في عسل النحل إذا بلغ نصابه (70) كيلو جراما. كما نصت المادة (17) على وجوب الزكاة في المنتجات الحيوانية المعدة للتجارة كالألبان ومشتقاتها وبيض الدجاج وحرير دودة القز وغيرها على ان تعامل هذه المنتجات معاملة عروض التجارة بعد خصم التكاليف والنفقات شريطة ان تكون معدة للتجارة. اما المادة (18) فقد نصت على ان تجب الزكاة في كل ما استخرج من البحر كالسمك واللؤلؤ والعنبر وغيره.

ثامناً: زكاة الدخل

تنص المادة (19) على ان تثبت الزكاة على دخول أصحاب الشرائح الآتية:

1- المستشفيات الخاصة.

2- المستوصفات الخاصة.

3- العيادات الخاصة.

4- الورش المصنعة.

5- مكاتب المحامين.

6- المكاتب الهندسية.

7- مكاتب المحاسبين القانونيين.

8- المدارس والمعاهد والجامعات الخاصة.

ويتم احتساب الزكاة على ما اجتمع من دخولهم في نهاية العام بعد ان تخصم التكاليف والنفقات الخاصة بها، وعلى ان تخصم الزكاة من الضريبة المطلوبة منهم مع توفر النصاب (قيمة ما وزنه (85) جراما من الذهب عيار (21) بالريال اليمني كل حول). م8 فقرة ج.

تاسعاً: زكاة الركاز والمعادن

نصت المادة (20) على وجوب الزكاة في الركاز والمعادن المستخرجة من باطن الأرض او البحر اياً كانت حالتها الطبيعية جامدة او سائلة إذا خرجت تلقائيا من باطن الأرض او عثر عليها بسهولة دون إجراءات بحث وتنقيب.

واحالت المادة (21) تحديد ماهية الركاز وأنواعه إلى اللائحة التنفيذية شريطة ان يتفق واحكام الشريعة الإسلامية نوعا ومصرفا.

عاشراً: زكاة الفطر

وفقا للمادة (22) تجب زكاة الفطر على كل مسلم ومسلمة كبيرا او صغيرا يدفعها الشخص عن نفسه وعن من يولهم ممن تلزمه نفقته ويجوز تحصيلها خلال النصف الأخير من شهر رمضان على ان يكون نهاية صرفها للفقراء قبل صلاة العيد. وتشترط المادة (23) لوجوب زكاة الفطر على الشخص المسلم ان يملك معها قوت يومه وليلته وقوت من تلزمه نفقته كذلك.

وتجدر الإشارة إلى ان زكاة الفطر زكاة للأبدان وليست زكاة للمال مثل الأنواع السالفة الذكر.

مقدار الزكاة (سعرها)

بعد ان بينا الأشخاص الخاضعين لزكاة المال وزكاة الفطر ووعائهما كما حددها القانون رقم 2 لسنة 1999م بشأن الزكاة، يبقى لنا ان نوضح المقدار او السعر الخاص بكل نوع من أنواع الأموال السابقة:

1- مقدار زكاة الانعام (الابل والبقر والغنم)

ان مقدار زكاة الانعام او ما يجب تحصيله على الانعام إذا بلغت النصاب ه مقدار (سعر) تصاعدي بالشرائح حيث يطبق على كل منهل مقدار معين يرتفع بالانتقال من شريحة إلى أخرى. وذلك وفقا لنص المادة (4) والتي أوردت ثلاثة جداول على النحو الآتي:

النصاب من الابل		المقدار الواجب فيه
من	إلى	

5	9	شاه جذع من الضان او مثنى من المعز
10	14	شاتان جذع من الضان او مثنى من المعز
15	19	ثلاث شياه جذع من الضان او مثنى من المعز
20	24	أربع شياه من جذع الضان او مثنى من المعز
25	35	بنت مخاض ذات حول أي عام
36	45	بنت لبون ذات حولين
46	60	حقة ذات الثلاثة الأحوال
61	75	جذعه ذات أربعة أحوال
76	90	بنتا لبون كل واحدة ذات حولين
91	120	حقتان كل واحدة ذات ثلاثة أحوال

النصاب من البقر		المقدار الواجب فيه
من	إلى	
30	39	تبيع ذو حول أي عام
40	59	مسنة ذات حولين
60	69	تبيعان لكل واحد منهما حول
70	79	مسنة ذات حولين وتبيع ذو حول
80	89	مسنتان كل واحدة ذات حولين
90	99	ثلاث اتبعة
100	199	مسنة مع تبيعين
120		ففيها ثلاث مسنات او أربع اتبعة

النصاب من الغنم	المقدار الواجب فيه

من	إلى	
40	120	شاه واحدة أتمت السنة او مثنى من المعز
121	200	شاتان
201	399	ثلاث شياه
400	499	أربع شياه
500	599	خمس شياه

2- مقدار زكاة الذهب والفضة[1] وزكاة النقود وما يقوم مقامها وزكاة عروض التجارة والصناعة وزكاة المستغلات وزكاة عسل النحل والمنتجات الحيوانية والمائية وزكاة الدخل ربع العشر (2,5%).

3- اما مقدار زكاة الزرع والثمار هو العشر (10%) إذا سقيت بالري الطبيعي ونصف العشر (5%) إذا سقيت بالري الصناعي[2].

4- مقدار الزكاة في الركاز والمعادن الخمس (20%)[3].

5- حدد القانون مقدار زكاة القطر (صاع) من غالب قوت اهل البلد ويجوز دفع القيمة نقدا. وتحدد المصلحة سعر الصاع حسب سعر السوق في حينه[4].

تحصيل الزكاة

[1] راجع المواد (6 فقرة ج) (7فقرة د) (8 فقرة د) (15) (18) (19) من قانون الزكاة رقم 2 لسنة 1999م.

[2] المادة (13) من القانون.

[3] المادة (20) من القانون.

[4] المادة (24) من القانون.

نصت المادة (25) في الفقرة (أ) على ان تتولى مصلحة الواجبات تحصل الزكاة وتجعلها في حساب خاص وتقوم الدولة بصرفها في مصارفها الثمانية.

ووفقا للمادة (27) تقوم المصلحة بتحصيل الزكاة في مواقيت وجوبها ويراعي في تحصيلها الرفق والترغيب وللمزكي شخصيا كان او اعتباريا توزيع 25% من مجموع الزكاة على الفقراء والمساكين وخاصة المزكي الشخصي في جيرانه واقاربه الذين لا تلزمه نفقتهم.

وللمصلحة اخذ مقدار الزكاة الواجب كله وصرفها في مصارفها إذا تبين لها ان المكلف باداء الزكاة المستحقة عليه لم يوزع ما ترك له من الزكاة على مستحقيها اما بإقراره او بنكوله عن اليمين "المادة 8").

مصارف الزكاة

مصارف الزكاة هي الجهات التي أوجب لها الإسلام نصيبا من الزكاة وجاء النص القرآني لتبيانها وذلك في قوله تعالى: "انما الصدقات للفقراء والمساكين والعاملين عليها والمؤلفة قلوبهم وفي الرقاب والغارمين وفي سبيل الله وابن السبيل) وقد نصت على مصارف الزكاة الثمانية المذكورة الفقرة (ب) من المادة (25) من القانون.

وقد أحال القانون في المادة (26) إلى اللائحة التنفيذية تحديد نسب الصرف الخاصة بكل نوع من هذه المصارف في إطار الشريعة الإسلامية مع مراعاة الوضع الخاص بزكاة الفطر بتهئية صرفها في يوم العيد ولو بالإذن لمن وجبت عليه بصرفها في يوم العيد.

وقد تضمن الباب الخامس من القانون، العقوبات على مخالفة أحكام القانون، أما الباب السادس فقد خصص للإقرارات والتظلمات والباب السابع للأحكام العامة[1].

[1] راجع قانون ضرائب الدخل رقم 31 لسنة 1991م، المواد 29-51.

المبحث الثاني

الضرائب المباشرة

سبق القول بان الضرائب المباشرة هي تلك التي تفرض مباشرة على وجود الثروة (الدخل او رأس المال) ذاتها تحت يد الممول.

وقد اخذ المشرع الضريبي اليمني في القانون رقم (31) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل بنظام الضرائب النوعية أي ان المشرع قد اخذ بمبدأ التنوع في الضرائب على الدخل على أساس التمييز بين مصادر الإيراد، فاخضع إيراد كل مصدر إلى ضريبة خاصة به حدد القانون شروط لسريانها تميزها عن غيرها، ونطاق لفرضها ...

المطلب الأول

الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

يتضمن الفصل الثاني من الباب الأول من القانون رقم 31 لسنة 1991م الاحكام المتعلقة بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. وتعد هذه الضريبة من اهم الضرائب النوعية المباشرة في اليمن سواء من ناحية مردودها بالنسبة للخزانة العامة او ما تثيره من قضايا فنية وقانونية[1].

خصائص الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

البحث في خصائص الضريبة عل الأرباح التجارية والصناعية لن يتآتي الا بإيراد تعريف لها.

وقد عرفت هذه الضريبة بانها ضريبة نوعية مباشرة تفرض على صافي ربح المكلف الناتج من تضافر عنصري العمل ورأس المال، وهي ضريبة سنوية اقليمية تأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف[3].

---

[1] د. احمد عبد الرحمن شرف الدين واخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص77.

[3] راجع د. محمد علي الربيدي، المحاسبة الضريبية (1-2)، الطبعة الأولى، ط1، مكتبة الجيل الجديد، صنعاء، 1996م، ص191.

ومن التعريف السابق يتبين لنا ان الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تتميز بالخصائص التالية[1]:

1- ضريبة مباشرة

تعد ضريبة الأرباح التجارية والصناعية من الضرائب المباشرة لكون المكلف يتحمل هذه الضريبة ولا يستطيع نقل عبئها للاخرين.

2- ضريبة تجمع بين صفتي العينية والشخصية

سبق القول بان الضريبة العينية هي تلك الضريبة التي تفرض على الدخل دون مراعاة لظروف المكلف الشخصية، فيخضع إجمالي الدخل للضريبة ولا يمنح المكلف اية إعفاءات متعلقة به لاعتبارات شخصية.

اما الضريبة الشخصية فانها تأخذ في الحسبان ظروف المكلف الشخصية كان يكون متزوجا ويعيل او ان يكون متزوجا ولا يعيل او ان يكون عازباً.

وتعد الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ضريبة عينية لأنها تفرض على الإيرادات في مرحلة قياس الربح الخاضع للضريبة دون مراعاة لظروف المكلف. وهي ضريبة شخصية عند ربط الضريبة، فيسمح المشرع للمكلف بان يخصم من الإيرادات التي تسري عليها الضريبة النفقات والأعباء التي يتكبدها في سبيل تحقيق هذه الإيرادات. راجع المادتين (52/9) من قانون ضريبة الدخل 31 لسنة 1991م.

---

[1] راجع في ذلك د. عبد الكريم صادق بركات، يونس احمد البطريق، د. حامد عبد المجيد درواز، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص538. د.محمد على الربيدي، مرجع سابق، ص191. د. احمد عبد الرحمن شرف واخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص79.

3- ضريبة تسري على نتاج رأس المال والعمل معاً

تفرض هذه الضريبة على الإيرادات الناشئة عن تضافر رأس المال والعمل معاً. بمعنى ان هذه الضريبة تقتضي تضافر هذين العنصرين معاً (العمل ورأس المال) وبذلك تختلف عن ضريبة المهن غير التجارية والتي أساسها العمل فقط.

4- ضريبة سنوية

أي انها تسري على صافي الأرباح المحققة في بحر السنة السابقة او في فترة الاثني عشر شهرا والتي اعتبرت نتيجتها اساساً لوضع آخر ميزانية.

وترتب على اتباع مبدأ سنوية الضريبة الاخذ بمبدأ استقلال السنوات المالية وان كانت هناك بعض الحالات التي تسري فيها الضريبة عن مدة اقل من ذلك، كحالات التوقف او التنازل او الوفاة او المغادرة فتؤخذ المدة الفعلية لمزاولة النشاط مادة (8) من القانون 1991/31م ومن ناحية أخرى يسمح القانون (مادة عشرة) بترحيل الخسارة التي تتحقق في سنة معينة إلى سنوات لاحقة حتى السنة الرابعة. راجع المواد (14،13،12،8،3) من القانون رقم 31 لسنة 1991م.

5- ضريبة إقليمية

ويترتب على هذه الخاصية او السمة سريان ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على الأرباح التجارية والصناعية المحققة في اليمن، بصرف النظر عن جنسية أصحابها وذلك استنادا إلى مبدأ التبعية الاقتصادية فاليمني الذي يمتلك منشأة تجارية او صناعية تعمل في الخارج لا تخضع أرباحه منها لتلك الضريبة في اليمن. والعكس صحيح، أي ان الأجنبي الذي يملك منشأة تعمل في اليمن تخضع أرباحها للضريبة في اليمن، أي ان هذه الضريبة تفرض على النشاط الذي يمارس داخل إقليم الدولة.

شروط سريان الضريبة

يتطلب لسريان ضريبة الأرباح التجارية والصناعية توافر الشروط التالية:

1- الاحتراف

ويقصد به اشتغال المكلف بصفة مستمرة ومنتظمة في نشاط معين بقصد الكسب، ولا ينطوي الاحتراف في هذا المعنى على ضرورة توافر جميع الشروط التي يتطلبها القانون التجاري في الممول (كشرط الحصول على سجل تجاري) او اتخاذه من التجارة نشاطا رئيسيا له يباشره في محل خاص ثابت او تكون أعماله متكررة ومتصلة.

ولا يمكن القول بوجود معيارا عاما للاحتراف، إذ ان شرط الاحتراف متروك لكل حالة على حدة، فيمكن ان يتخذ قرينه على الاحتراف مزاولة عمليات متفاوتة قليلة العدد، غير انها تتم في مواعيد موسمية مما يجعلها تأخذ صيغة الاعتياد، فالعبرة إذن بتوافر ركن الاعتياد وبطبيعة النشاط لا بطبيعة القائم على النشاط[1].

إضافة إلى ذلك فان المشرع الضريبي لم يشترط الاحتراف بالنسبة لعمليات السمسرة والعمولة العارضة في إخضاعها للضريبة المادة (6) من القانون رقم 31 لسنة 1991م.

2- ممارسة المهنة على وجه الاستقلال

وهذا الشرط ضروري للتفرقة بين الممول الذي عمل استقلالاً ويخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، والممول الذي يعمل من خلال علاقة تبعية (عقد عمل) ويعد ما يحصل عليه دخلا خاضعا لضريبة الاجور والمرتبات.

والاستقلال يقصد به ان يكون الممول صاحب منشأة او شريكاً فيها. وفي كل الأحوال فان تطبيق هذا الشرط في الواقع لا يخلو من صعوبات، فهناك حالات يدق فيها تحديد طبيعة المشاركة وهل هي علاقة عمل أم علاقة شراكة، غير انه يمكن الاستدلال بمختلف القرائن القانونية والواقعية.

---

[1] راجع د. محمد علي الربيدي، مرجع سابق، ص210. د. عصام بشور واخرون، التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص229. د. مصطفى رشدي شيحة، مرجع سابق، ص69-77.

ومن المقرر في هذا الصدد انه يجب فحص نصوص العقد بدقة، فان كانت صلة المكلف بالمنشأة التجارية التي يرتبط بها ليست صلة أجير بصاحب عمل وانما شريك في الربح او الخسارة او وكيل بالعمولة في تصريف المنتجات فان ما يتقاضاه من المنشأة يعتبر ربحا يخضع للضريبة، وبالعكس إذا وجدت علاقة تبعية بين صاحب الإيراد وبين المنشأة التي يعمل بها خضع النشاط للضريبة على كسب العمل[1].

3- نية الكسب

لا يكفي لسريان الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ان يزاول الشخص نشاطا معينا بصفة متكررة ومستمرة وبصفة مستقلة، بل يجب توافر نية الكسب لديه، أي ان يكون الهدف الرئيسي من العمل او النشاط هو تحقيق الربح، وعلى أساس ذلك، فانه إذا كان الهدف من ممارسة النشاط ليس تحقيق الربح اساسا فان النشاط الذي يمارسه الشخص لا يخضع للضريبة على الأرباح التجارية او الصناعية ومن أمثلة ذلك نشاط الجمعيات الخيرية والهيئات والمنظمات الدينية والاجتماعية والأندية الرياضية.

4- تحقق الربح في الجمهورية اليمنية (مبدأ الإقليمية)

سبقت الإشارة إلى ذلك عند تناولنا لخصائص الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، ومبدأ الإقليمية نابع من السيادة الاقتصادية للدولة داخل حدودها.

المنشآت والاعمال والمهن الخاضعة للضريبة

حدد المشرع في المواد 3،4،5،6 من القانون رقم (31) لسنة 1991م المنشآت والاعمال الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وذلك على النحو التالي:

---

[1] د. احمد عبد الرحمن شرف الدين واخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص104. د. محمد يحي الماضي، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في التشريع اليمني، صنعاء، 1982م، ص27.

أولا: الأعمال والمنشآت التجارية والخدمية

الأعمال التجارية وفقا لنص المادة (8) من القانون التجاري رقم 32 لسنة 1991م (هي الأعمال التي يقوم بها الشخص بقصد تحقيق الربح ولو كان غير تاجر).

وقد حددت المادة (9) من القانون الأعمال التي تعد أعمالا تجارية على النحو الآتي:

1- شراء السلع وغيرها من المنقولات المادية وغير المادية بقصد بيعها بربح سواء قصد بيعها بحالتها او بعد تحويلها وتصنيعها.

2- شراء السلع وغيرها من المنقولات المادية وغير المادية بقصد تأجيرها او استئجارها لغرض تأجيرها من الباطن.

3- البيع او التأجير من الباطن للأشياء المشتراة او المستاجرة على الوجه المبين فيما تقدم.

4- استئجار الشخص أجيرا بقصد إيجار عمله او إيجاره عمل الأجير الذي استأجره بهذا القصد.

5- أعمال التوريد.

6- شراء الشخص أرضا عقارا بقصد الربح من بيعه بحالته الأصلية او بعد تجزئة وبيع الأرض او العقار الذي اشترى بهذا القصد.

7- الأعمال التي يمكن اعتبارها مجانسة للأعمال المتقدمة لتشابه صفاتها وغاياتها.

ونصت المادة (10) على انه (تعد أعمالا تجارياً الأعمال المتعلقة بالأمور التالية، بغض النظر عن صفة القائم بها او نيته:

1- معاملات البنوك.

2- الحساب الجاري.

3- الصرف والمبادلات التجارية.

4- السمسرة والوكالة بالعمولة.

5- الكمبيالات والسندات لامر والشيكات.

6- تأسيس الشركات التجارية وبيع او شراء أسهمها او سنداتها.

7- المخازن العامة والرهون المترتبة على الأموال المودعة بها.

8- التامين بانواعه المختلفة.

9- المحلات المعدة للجمهور كالملاعب العامة ودور السينما والفنادق والمطاعم ومحلات البيع بالمزايدة.

10- توزيع الماء والكهرباء والغاز.

11- النقل براً وبحراً وجواً.

12- وكالات الأعمال ومكاتب السياحة والتصدير والاستيراد.

13- الطبع والنشر والصحافة ونقل الأخبار او الصور او الإعلانات وبيع الكتب.

14- المصانع وان كانت مقترنة باستثمار زراعي والتعهد بالانشاء (المقاولات) والتصنيع.

15- مقاولات بناء العقارات وتعديلها وترميمها وهدمها متى تعهد المقاول بتقديم المواد الأولية او بتوريد العمال.

اما المادة (11) فقد نصت على انه (يعد عملاً تجاريا جميع الأعمال المتعلقة بالملاحة البحرية وبوجه خاص):

1- إنشاء السفن وبيعها وشراؤها وإيجارها واستئجارها واصلاحها.

2- العقود المتعلقة بأجور ورواتب ربان السفينة وملاحيها وسائر المستخدمين فيها.

3- الاقراض والاستقراض البحري.

4- النقل والإرساليات البحرية وكل عملية تتعلق بها كشراء او بيع لوازمها من مهمات وأدوات وذخائر وقود وحبال واشرعة ومؤن.

5- التامين البحري بانواعه المختلفة.

نصت كذلك المادة (12) على انه (يعد عملا تجاريا جميع الأعمال المتعلقة بالملاحة الجوية وبوجه خاص):

1- إنشاء الطائرات وبيعها وشراؤها والأندية واستئجارها واصلاحها.

2- العقود المتعلقة بعقود ورواتب الملاحين وسائر المستخدمين.

3- الاقراض والاستقراض.

4- النقل والإرساليات الجوية وكل عملية تتعلق بها كشراء او بيع أدوات ومواد تموين الطائرات.

5- التامين الجوي بانواعه المختلفة.

هذا وتنص المادة (13) على ان (الأعمال المرتبطة بالمعاملات التجارية المذكورة في المواد السابقة او المسهلة لها وجميع الأعمال التي يقوم بها التاجر لحاجات تجارية تعتبر أيضا أعمالا تجارية).

ثانياً: الأعمال والمنشآت الصناعية

ينصرف النشاط الصناعي إلى طريقة تحويل المواد وانتاج السلع المادية او استخراج المواد الأولية من باطن الأرض (الصناعات الاستخراجية).

ثالثاً: المؤسسات العامة والشركات المختلطة

تنص المادة(4) من القانون رقم 31 لسنة 1991م على سريان ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على ارباح الوحدات الاقتصادية للقطاعين العام والمختلط والوحدات التابعة لها متى زاولت نشاطا خاضعا بطبيعته لاحكام الضريبة المقررة بموجب هذا القانون وفي حدود هذا النشاط.

ويتضح من ذلك ان المشرع اخضع الهيئات والمؤسسات العامة والوحدات الاقتصادية التابعة لها والشركات المختلطة للضريبة متى زاولت نشاطا خاضعا بطبيعته لاحكام الضريبة وفي حدود هذا النشاط.

وقد عرف القانون رقم 35 لسنة 1991م بشان الهيئات والمؤسسات العامة والشركات العامة، وذلك في المادة (2) على النحو التالي:

1- المؤسسة العامة: كل وحدة اقتصادية تمارس نشاطا إنتاجيا او خدمات مرتبطة بالإنتاج السلعي وتملكها الدولة ملكية كاملة.

2- الشركة المختلطة الخاصة: كل شركة يساهم فيها شخص او اكثر مع أشخاص,

3- الهيئة العامة: كل وحدة خدمية تملكها الدولة ملكية كاملة.

رابعاً: الأشخاص والشركات اياً كان نوعها وغرضها

أخضعت المادة (5) من القانون رقم 31 لسنة 1991م للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية (ارباح الأشخاص وشركات الأشخاص وشركات الأموال مهما يكن الغرض منها سواء كانت تزاول نشاطا تجاريا او صناعيا او ماليا او عقاريا.

ويتضح من المادة ان المشرع اخضع ارباح الأشخاص الذين يمارسون الحرف أي العمل الفردي او المجهود الفردي ويستقلون في نشاطهم ويعملون لحسابهم الخاص وان كانوا لا يعدون من بين التجار وفقا لاحكام القانون التجاري نتيجة لابتعادهم عن المضاربة ولاعتمادهم على العمل كعنصر أساسي في نشاطهم.

وتخضع للضريبة وفقا للمادة (5) من القانون أيضا كافة أنواع الشركات سواء كانت شركات أشخاص تقوم على الاعتبار الشخصي والثقة المتبادلة بين الشركاء مثل شركات التضامن والتوصية البسيطة او المحاصة وشركات الأموال التي تقوم على الاعتبار المالي لا الاعتبار الشخصي ولا تتقيد

بشخصية الشريك وانما بما يقدمه من مال مثل شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة.

ولا يهم في تطبيق الضريبة غرض الشركة. فالشركة قد تكون تجارية او مدنية. فإذا كان الغرض من الشركة هو القيام بالأعمال التجارية مثل الشراء لاجل البيع او عمليات البنوك او النقل او التامين او الصناعة فان الشركة تكون تجارية. اما إذا كان الغرض من الشركة هو احتراف القيام بالأعمال المدنية مثل الشراء وتقسيم العقارات او الاستقلال الزراعي فانها تكون شركة مدنية. وفي الحالتين الشركة المدنية والشركة التجارية، تنطبق الضريبة عليهما.

خامساً: الوسطاء بالعمولة والسماسرة

تنص المادة (6) من القانون على ان تشمل الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ارباح الوسطاء بالعمولة والسماسرة وكل شخص او شركة او وكالة او مكتب يشتغل بأعمال الوساطة لشراء او بيع أي نوع من البضائع او السلع والخدمات او القيم المالية. وكذلك سائر المنقولات او لشراء او بيع العقارات او المحال التجارية.

المطلب الثاني

الضريبة على الرواتب والأجور

نظم المشرع الضريبي اليمني هذه الضريبة في الفصل الثالث من الباب الأول من القانون رقم 31 لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل.

وقد قسم القانون هذا الفصل الخاص بالضريبة على الرواتب والأجور على النحو التالي:

القسم الأول نطاق فرض الضريبة

القسم الثاني الدخول التي تسري عليها الضريبة

القسم الثالث الإقرارات الضريبية

الفرع الأول

خصائص الضريبة على الرواتب والأجور

الضريبة على المرتبات والأجور (ضريبة نوعية مباشرة تفرض على إجمالي دخل المكلف الطبيعي الناتج عن العمل، وهي ضريبة شهرية التحصيل سنوية الاستحقاق تأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف)[1].

ووفقاً للتعريف السابق يمكن إبراز الخصائص التالية:

1- ضريبة نوعية مباشرة

تعد الضريبة على المرتبات والأجور ضريبة نوعية لأنها تسري على عناصر نوع معين من الدخل الذي مصدره العمل. وهي ضريبة مباشرة لان المكلف بها قانونا هو الممول الفعلي لها. وتتضمن بالثبات والدورية في التحصيل.

2- ضريبة على الدخل الإجمالي

بمعنى انها تسري على إجمالي المرتب او الاجر دون خصم اية عناصر تعد من قبيل تكاليف إنتاج الدخل كمصاريف الانتقال من محل السكن إلى محل العمل او مقابل استهلاك أدوات العمل.

3- ضريبة تفرض على الدخل الناتج من العمل

---

[1] راجع د. محمد علي الربيدي، مرجع سابق، ص101-105. د. عبد العزيز ياسين السقاف، مرجع سابق، ص200. د. احمد عبد الرحمن شرف الدين واخرون،التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص212. د. عبد الكريم صادق بركات واخرون، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص569. د. مصطفى رشدي شيحة، مرجع سابق، ص262.

ذكرنا سابقا بان مصادر الدخل هي العمل، رأس المال، العمل ورأس المال معاً. وتفرض الضريبة على الرواتب والأجور على الدخل المستمد من العمل فقط، علما ان المشرع الضريبي قد يورد بعض استثناءات على ذلك، كما هو حال المشرع اليمني الذي اخضع بعض الدخول التي مصدرها العمل كالعمولة والسمسرة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية او المشرع المصري الذي اخضع (الإيرادات المرتبة لمدى الحياة والتبرعات والإعانات التي تدفع بصفة بصفه دورية والاستحقاق في الوقف متى كان يدفع لمستحقيه بصفة دورية) للضريبة على الرواتب والأجور[1].

4- ضريبة شخصية

بمعنى انها تأخذ في الاعتبار حالة الممول الشخصية كإعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة وكذلك السماح بخصم قسط التقاعد كما انها ذات معدل تصاعدي يجعل المشاركة بالأعباء العامة يتناسب مع قدرة المكلف على الدفع[2].

5- ضريبة شهرية التحصيل

بمعنى انها تحصل شهريا إذ يتم تحويل حد الإعفاء اللازم واسعار الضريبة التي حددت على أساس سنوي إلى حد اعفاء واسعار ضريبة على أساس شهري.

6- ضريبة تحصل بأسلوب الحجز في المنبع

وهذا اما تنص عليه المادة (20) من القانون رقم 31 لسنة 1991م على انه (تستقطع الضريبة شهريا من قبل رب العمل عند اداء الدخل إلى المكلف مع مراعاة المدة التي يعود اليها الدخل على أساس الشهر الذي تم فيه اداء الخدمة). وأيضا تنص المادة (21) على انه (تستحق الضريبة اصلا على

---

[1] احمد عبد الرحمن شرف الدين واخرون، التشريع الضريبي اليمني، مرجع سابق، ص214.

[2] راجع عصام بشور واخرون، التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص279.

صاحب الدخل الخاضع لها، الا ان ارباب الأعمال هم المكلفون باستقطاعها وتوريدها إلى مصلحة الضرائب وان لم تستقطع الضريبة من صاحب الدخل).

الفرع الثاني

نطاق فرض الضريبة والدخول الخاضعة لها

اولاً: نطاق فرض الضريبة

تقضي المادة (16) من القانون رقم 31 لسنة 1991م على انه (تفرض ضريبة على دخول جميع الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين المتأتية في الجمهورية او تحصل منها (من الرواتب والأجور وما في حكمها والعلاوات والبدلات والمكافآت) المنصرفة لجميع الأشخاص نتيجة قيامهم بأية أعمال او مهام او وظائف).

ومن خلال هذا النص يتضح ان المشرع حدد نطاق الضريبة في مجموعتين:[1]

الأولى: الدخول المتأتية (المحققة) في الجمهورية.

وتشمل هذه المجموعة جميع الدخول المحققة في الجمهورية بصفة مرتبات واجور وما في حكمها بصرف النظر عن شخصية الدافع (وزارة، هيئة عامة، مؤسسة عامة، شركة مختلطة، قطاع خاص، شركة أجنبية، جهة حكومية خارجية) وكذلك بصرف النظر عن الشخص الطبيعي الذي يتحصل على هذا الدخل (يمني او أجنبي، مقيم او غير مقيم) باعتبار ان أساس فرض الضريبة في هذه الحالة هو دخل الشخص الطبيعي المحقق في الجمهورية.

الثانية: الدخول التي تحصل من الجمهورية

[1] د. محمد علي الربيدي، مرجع سابق، ص106-107.

وتشمل هذه المجموعة جميع المرتبات والأجور وما في حكمها المحققة للشخص الطبيعي عن عمله خارج الجمهورية وحصل على هذا الدخل من الجمهورية، باعتبار ان أساس فرض الضريبة في هذه الحالة هو الحصول على الدخل من الحكومة اليمنية، او المؤسسات العامة او الهيئات العامة او الشركات المختلطة او القطاع الخاص. وعلى هذا الأساس تخضع المرتبات والأجور وما في حكمها التي تصرف من الحكومة اليمنية او من المنشآت العامة او الخاصة للعاملين في الخارج للضريبة على المرتبات والأجور مقابل قيامهم بأعمال موكله لهم من قبل الحكومة او إدارة المنشآت

ثانياً: الدخول الخاضعة للضريبة

تقرر المادة (17) من القانون رقم (31) لسنة 1991م على انه (يقصد بالدخول الخاضعة للضريبة مجموع ما يحصل عليه المكلف من مرتبات واجور ومخصصات وبدلات ومكافآت وإكراميات ويضاف إلى ذلك ما قد يمنح من المنافع والمزايا النقدية والعينية ويعتبر من المنافع والمزايا الآتية دون حصر:

أ- المكافآت التشجيعية ويستثنى منها ما يصرف مقابل عمل إبداعي او اختراع ولمرة واحدة في السنة.

ب-المكافآت السنوية والإكراميات.

ج-بدلات الوظيفة او طبيعة العمل.

د- العمولة على المبيعات.

هـ- بدل حضور الجلسات وما شابه ذلك.

و- السكن العيني وبحيث لا يدخل في ذلك السكن المقدم للمكلف تمكيناً له من اداء واجبات عمله.

وفيما يلي سنعطي فكرة موجزة عن تلك الدخول الخاضعة للضريبة على الاجور والمرتبات:

اولاً: الاجور والمرتبات: وهي دخول دورية ومتجددة تدفع من صاحب العمل إلى الموظف او المستخدم او العامل لقاء عمل او خدمة تم أداؤها لحساب الغير بمقتضى رابطة استخدام.

وقد جرت العادة تسمية المرتب على الدخل الذي يحصل عليه الموظف، والذي يؤدي عملا عقليا او مهنيا او إداريا او فنيا ويدفع هذا الدخل عادة شهريا.

اما الاجور فهي التي تدفع للعمال او المستخدمين في القطاع الخاص وقد تدفع يوميا او أسبوعيا او شهريا.

ثانياً: المكافآت: ويقصد بها تلك المبالغ النقدية التي تدفع للعاملين علاوة على مرتباتهم واجورهم مقابل الأعمال او الخدمات التي يقومون بها باعتبارها مكملة لعملهم الأصلي مثل مكافآت ساعات العمل الاضافي، او المكافآت التشجيعية وغيرها من المكافآت باستثناء المكافآت المعفية من الضريبة بنص القانون مثل مكافآت ترك الخدمة ومكافآت الاستغناء ومكافآت الأعمال الإبداعية والاختراعية.

ثالثاً: الإكراميات: ويقصد بها تلك المبالغ النقدية التي تدفع للعاملين والموظفين علاوة على مرتباتهم واجورهم في بعض المناسبات ومنها اكرامية رمضان والإكراميات التي تصرف في المناسبات الوطنية.

رابعاً: المزايا النقدية والعينية: وهي مبالغ من المال النقدي او العيني يحصل عليها الموظف او المستخدم إضافة إلى الرواتب او الاجور بصفة تبعية[1]. ومن أمثلة المزايا النقدية بدل التمثيل وبدل المخاطر وبدل التطبيب وبدل الملابس وبدل السكن وبدل الانتقال وبدل طبيعة العمل، بدل غلاء المعيشة. اما المزايا العينية فتتمثل في السكن المجاني والغذاء والتذاكر المجانية والإنارة المجانية ...

التنزيلات والإعفاءات من الضريبة

1- التنزيلات

[1] لمزيد من التفصيل راجع د. محمد علي الربيدي، مرجع سابق، ص118-125.

لقد منح القانون بعض التنزيلات من الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة بغية الوصول إلى الدخل الصافي الشهري الخاضع للضريبة. وتتمثل هذه التنزيلات في التالي:

أ- المبالغ المقررة لحساب قسط التقاعد، بموجب القوانين والأنظمة المقررة[2].

ب- تعويضات نفقات الوظيفة ونفقات التمثيل وبدل المظهر او الضيافة او السفر او الانتقال وبصورة عامة كل تعويض عن نفقة تصرف بمناسبة القيام بعمل تتطلبه الخدمة. المادة (18) من القانون رقم 31 لسنة 1991م[3].

2- الإعفاءات

حددت المادة (26) من القانون سالف الذكر حالات الإعفاء من الضريبة على النحو الآتي:

أ- الدخول التي يتقاضاها سفراء او قناصل الدولة الأجنبية الممثلة في الجمهورية اليمنية ورجال السلكين السياسي والقنصلي وموظفوهم الأجانب وذلك بشرط المعاملة بالمثل. ولا يشمل الإعفاء سوى الدخل الناتج من الأعمال المتعلقة بممارسة وظائفهم المشار اليها.

ب-الدخول التي يتقاضاها خبراء منظمة الأمم المتحدة ووكالاتها المتخصصة وخبراء المعونات الأجنبية من غير اليمنيين لقاء خبراتهم المقدمة للدولة في الجمهورية اليمنية.

ج- معاشات التقاعد وتعويضات ترك الخدمة.

د- التعويضات او المخصصات لمدى الحياة التي تدفع لضحايا حوادث العمل.

---

[2] راجع ان شئت القانون رقم (25) لسنة 1991م بشأن التأمينات والمعاشات.

[3] الفقرة ج من المادة (18) أشارت المستأجرة قيمة ضريبة الدمغة باعتبارها من المبالغ التي تستبعد عند احتساب الدخل وتجدر الإشارة المستأجرة ان قانون الدمغة رقم (44) لسنة 1991م الغي بالقانون رقم (5) لسنة 1998م.

هـ- أجور اليد العاملة اليمنية في الزراعة وفي الاصطياد السمكي والخدمة المنزلية.

و- الدخل الذي يتقرر إعفاءه من الضريبة طبقا لاتفاقيات دولية مصادق عليها طبقا للدستور مع دول أخرى او هيئات او منظمات دولية مراعاة لقواعد المجاملات الدولية او لتجنب الازدواج الضريبي.

ز- دخل العمال بالأجر اليومي بموجب الأسس والمعايير التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

مراجع الكتاب

1- د. احمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990م.

2- احمد المزيني، الزكاة والضرائب في الكويت قديما وحديثا، الطبعة الاولى، منشورات ذات السلاسل، الكويت، 1986م.

3- السيد سابق، فقه السنة، المجلد الاول، الطبعة الثامنة، دار الكتاب العربي، 1987م.

4- د. باهر محمد عتلم، المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي، المطبعة النموذجية، بدون سنة نشر.

5- د. باهر محمد عتلم، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة مركز التعليم المفتوح، جامعة القاهرة، بدون سنة نشر.

6- د. حمزة محمد شاهر حمود الآنسي، المالية العامة، الجزء الاول، النفقات العامة، دار المجد، صنعاء، 1997م.

7- حسن محمد العزباوي، مبادئ الأصول العلمية للضرائب، الطبعة الاولى، مطبعة المليجي، 1974م.

8- د. حسين سَّلوم، المالية العامة (القانون المالي والضريبي–دراسة مقارنة)، الطبعة الاولى، دار الفكر اللبناني، بيروت، 1990م.

9- د. حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، بدون سنة نشر.

10- حسين خلاف، الاحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، 1966م.

11- د. حسن احمد غلاب، دراسات في النظام الضريبي وضرائب الدخل في التشريع الضريبي المصري، مكتبة عين شمس، 1988م.

12- د. حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، الطبعة الاولى، 1963م.

13- د. خالد الخطيب، الضريبة على الدخل، زهران للتوزيع والنشر، عّمان، بدون سنة نشر.

14- د. رشيد محمد الدقر، المالية العامة وتشريعات الضرائب، مطبعة جامعة دمشق، 1962م.

15- المحامية رنا ابراهيم عطور، التهرب من ضريبة الدخل في الاردن، الطبعة الاولى، مطابع الشمس، عّمان، 1993م.

16- د. شريف رمسيس تكلا، الاسس الحديثة لعلم مالية الدولة، دار الفكر العربي، 1978-1979م.

17- د. صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، الطبعة الاولى، المركز الثقافي العربي، الدار البيضاء، 1987م.

18- د. طاهر الجنابي، دراسات في المالية العامة، الجامعة المستنصرية، بغداد، 1990م.

19- د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة جامعة دمشق، 1984-1985م.

20- د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الخامسة، مطبعة جامعة دمشق، 1994-1995م.

21- د. عصام بشور، د. نور الله نور الله، د. يونس البطريق، التشريع الضريبي، الطبعة الخامسة، مطبعة جامعة دمشق، 1995-1996م.

22- د. عاطف صدقي، مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية، 1972م.

23- د. عادل احمد حشيش، اقتصاديات المالية العامة، مؤسسة الثقافة الجامعية، 1983م.

24- د. عادل احمد حشيش، اصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، بدون سنة نشر.

25- د. عادل احمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية، بدون سنة نشر.

26- د. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الاسكندرية، بدون سنة نشر.

27- د. عادل احمد الحياري، الضريبة على الدخل العام، مؤسسة الاهرام، 1968م.

28- د. عاطف صدقي، د. محمد احمد الرزاز، المالية العامة، بدون دار ومكان وسنة نشر.

29- د. عبد الكريم صادق بركات، د. يونس احمد البطريق، د. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، 1986م.

30- عبد كاظم فارس المالكي، جبار صابر طه، المدخل لدراسة القانون، مؤسسة المعاهد التقنية، بغداد، 1986م.

31- د. عبد الحميد محمد القاضي، اقتصاديات المالية العامة والنظام المالي في الاسلام، بدون مكان وسنة نشر.

32- د. عبد العال الصكبان، مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق، الجزء الاول، الطبعة الثانية، مؤسسة دار الكتب، جامعة الموصل، 1976م.

33- د. عادل فليح العلي، طلال محمود كداوي، اقتصاديات المالية العامة، الكتاب الثاني، مديرية دار الكتب، جامعة الموصل، 1989م.

34- د. عبد الامير شمس الدين، الضرائب (اسسها العلمية وتطبيقاتها العملية) دراسة مقارنة، الطبعة الاولى، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر، 1987م.

35- د. عبد الله حسين بركات، الوجيز في المالية العامة (النظرية والتطبيق في الجمهورية العربية اليمنية)، مطبوع على الآلة الكاتبة، 1991م.

36- د. عبد العزيز ياسين السقاف، نظريات المالية العامة والنظام المالي في الجمهورية العربية اليمنية، مطبعة المدني، بدون سنة نشر.

37- د. علي احمد سلمان، الضرائب في السودان، الطبعة الثانية، دار جامعة الخرطوم، 1978م.

38- د. غالب عمرو عرفات، اقتصاديات التهرب من ضريبة الدخل في الاردن، دار الكتب، بدون سنة نشر.

39- د. فاروق عبد الحليم غندور، المحاسبة الضريبية للارباح التجارية والصناعية، 1988م.

40- فهمي محمود شكري، الموازنة العامة-ماضيها وحاضرها ومستقبلها، الطبعة الاولى، المؤسسة

الجامعة للدراسات والنشر، 1990م.

41- فلادلين أ. جوساروف، ادهم م. سيف الملوكوف، ترجمة د. احمد علي سلطان، اقتصاد الجمهورية العربية اليمنية، الطبعة الاولى، مركز الدراسات والبحوث اليمني، صنعاء، 1988م.

42- د. كمال الجنزوري، دراسة تحليلية للنظام الضريبي في مصر، معهد التخطيط القومي، 1980م.

43- د. ماهر صالح علاوي الجبوري، القانون الاداري، دراسة مقارنة، دار الكتب لطباعة والنشر، جامعة الموصل، 1996م.

44- د. محمد علي جواد، مبادئ القانون الاداري، جامعة بابل، بدون سنة نشر.

45- د. محمد سعيد فرهود، علم المالية العامة مع دراسات تطبيقية من المملكة العربية السعودية، معهد الادارة العامة، الرياض، 1403هـ.

46- د. محمد سعيد فرهود، د. كمال حسين ابراهيم، نظام الزكاة وضريبة الدخل، دراسة نظامية(محاسبية مقارنة)، معهد الادارة العامة، الرياض، 1986م.

47- د. محمد سعيد عبد السلام، دراسة في مقدمة علم الضريبة، الطبعة الثانية، دار المعارف بمصر، 1968م.

48- محمد انعم غالب، اليمن، الطبعة الثانية، دار الكاتب العربي، بيروت، 1966م.

49- د. محمد علي الربيدي، المحاسبة الضريبية، 1-2، الطبعة الاولى، مكتبة الجيل الجديد، صنعاء، 1996م.

50- محمد راشد عبد المولى، تطور التشريع والقضاء في الجمهورية العربية اليمنية، وزارة الاعلام والثقافة، 1985م.

51- د. محمد عمر الحبشي، اليمن الجنوبي (سياسيا واقتصاديا واجتماعيا)، الطبعة الاولى، دار الطليعة، بيروت، 1968م.

52- محمد سعيد العطار، التخلف الاقتصادي والاجتماعي في اليمن، الطبعة الاولى، سلسلة العالم الثالث، المطبوعات الوطنية الجزائرية، نوفمبر، 1965م.

53- محمود ابو السعود، فقه الزكاة المعاصر، الطبعة الثانية، دار القلم، الكويت، 1992م.

54- د. محمد السعيد وهبة، صور التهرب الضريبي، ط1، 1966م.

55- منيس عبد الملك، اقتصاديات في المالية العامة، الطبعة الثانية، دار المعارف بمصر، 1968م.

56- د. محمد مبارك حجير، الضرائب وتطوير اقتصاديات الدول العربية، معهد البحوث والدراسات العربية، 1965-1966م.

57- د. مجدي محمود شهاب، الاقتصاد المالي "نظرية مالية الدولة-السياسات المالية للنظام الرأسمالي"، الدار الجامعية، 1988م.

58- د. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، الطبعة الاولى، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1991م.

59- د. مختار ابو زريدة، المحاسبة الضريبية وفقا للتشريع الليبي مع مقدمة في النظرية العامة للضريبة، منشورات المعهد العالي للادارة والاعمال المصرفية، طرابلس، 1985م.

60- د. ميثم صاحب عجام، المالية العامة "دراسة تطبيقية على الاقتصاد الليبي"، الطبعة الاولى، معهد الانماء العربي، بيروت، 1992م.

61- د. ميراندا زغلول رزق، علم المالية العامة "الايرادات العامة"، الطبعة الثانية، اولاد عثمان للكمبيوتر، 1977م.

62- يحي قاسم علي، محاضرات في التشريع المالي، مطبوعة على الآلة الكاتبة، عدن، 1991م.

63- يحي قاسم علي، المدخل لدراسة العلوم القانونية "نظرية القانون نظرية الحق"، الطبعة الاولى، مطبعة كوميت، القاهرة، 1997م.

64- د. يونس احمد البطريق، د. حامد عبد المجيد دراز، د. محمد احمد عبد الله، النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1978م.

65- د. يونس احمد البطريق، المالية العامة، درا النهضة العربية، 1984م.

66- د. يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، 1987م.

67- د. يوسف ابراهيم يوسف، النفقات العامة في الاسلام "دراسة مقارنة"، الطبعة الثانية، دار الثقافة، قطر، 1988م.

الرسائل الجامعية

1- محسن حسين صالح، السياسة الضريبية ودورها في التوازن الاقتصادي والاجتماعي في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، جامعة عدن، كلية الاقتصاد والادارة، 1997م.

البحوث المقالات

1- د. احمد علي البشاري، الموازنة العامة للدولة وتطورها مع التطبيق على الجمهورية اليمنية، مجلة الثوابت، يوليو سبتمبر، العدد (17)، 1999م.

2- د. صفاء محمد سرور السيد، دراسة مقارنة عن التهرب من الضرائب والزكاة، المجلة العلمية لكلية التجارة، فرع جامعة الازهر للبنات، العدد التاسع، يناير، 1992م.

3- د. توفيق صبري المرياتي، عوامل ضعف الوعي الضريبي في العراق وبعض السبل لمعالجته، مجلة البحوث الاقتصادية والادارية، السنة السابقة، العدد الثالث، تشرين الثاني، 1979م.

4- حسن محمد الكحلاني، النظام الضرائبي وعلاقته بالجوانب الاقتصادية والسياسية في عهد ما قبل الثورة، مجلة دراسات يمنية، مركز البحوث والدراسات، صنعاء، العدد (30) اكتوبر نوفمبر ديسمبر، 1987م.

الوثائق القانونية

1- دستور الجمهورية اليمنية المعدل، 1994م.

2- القانون رقم 8 اسنة 1990م بشأن القانون المالي.

3- القانون رقم 13 لسنة 1990م بشأن تحصيل الاموال العامة.

4- القانون رقم 14 لسنة 1990م بشأن الجمارك.

5- القانون رقم 31 لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل.

6- القانون رقم 43 لسنة 1991م بشأن الرسوم القضائية.

7- القانون رقم 45 لسنة 1991م بشأن الضريبة على المركبات.

8- القانون رقم 70 لسنة 1991م بشأن الضرائب على الانتاج والاستهلاك والخدمات.

9- القانون رقم (25) لسنة 1991م بشأن التامينات والمعاشات.

10- القانون التجاري رقم (32) لسنة 1991م.

الفهرس

القسم الاول
المالية العامة

الفصل التمهيدي
المدخل الى المالية العامة

المبحث الاول:	مفهوم المالية العامة	13
المبحث الثاني:	علاقة المالية العامة بالعلوم الاجتماعية الاخرى	14
	المطلب الاول العلاقة بين المالية العامة والقانون	15
	المطلب الثاني المالية العامة والعلوم السياسية	16
	المطلب الثالث المالية العامة والاقتصاد	17
المبحث الثالث:	المالية العامة والمالية الخاصة	18

الفصل الاول
النفقات العامة

		21
المبحث الاول:	تعريف النفقات العامة	22
المبحث الثاني:	التقسيمات المختلفة للنفقات العامة	25
	المطلب الاول التقسيم الاداري للنفقات العامة	25
	المطلب الثاني التقسيم الاقتصادي للنفقات العامة	26
	المطلب الثالث التقسيم السياسي للنفقات العامة	29
	المطلب الرابع التقسيم الوضعي للنفات العامة	30
المبحث الثالث:	اسباب الزيادة في النفقات العامة	31
	المطلب الاول الاسباب السياسية	33
	المطلب الثاني الاسباب الاقتصادية	34
	المطلب الثالث الاسباب الاجتماعية	35
	المطلب الرابع الاسباب المالية	36
	المطلب الخامس الاسباب الادارية	38

الفصل الثاني

الايرادات العامة 39

المبحث الاول: ايرادات املاك الدولة 42

المطلب الاول الدومين العام او (ممتلكات الدولة العامة) 42

المطلب الثاني الدومين الخاص او (ممتلكات الدولة الخاصة) 43

الفرع الاول الدومين العقاري 43

الفرع الثاني الدومين الصناعي والتجاري 44

الفرع الثالث الدومين المالي 45

الفصل الثالث

الرسم 46

المبحث الاول: تعريف الرسم وبيان خصائصه 47

المبحث الثاني: تمييز الرسم عن بعض الايرادات الاخرى 48

الفصل الرابع

الضرائب 51

المبحث الاول: التعريف بالضريبة وبيان خصائصها 52

المطلب الاول تعريف الضريبة 52

المطلب الثاني خصائص الضريبة 54

المبحث الثاني: الطبيعة القانونية للضريبة 56

المطلب الاول النظرية العقدية 57

المطلب الثاني نظرية التضامن الاجتماعي (سيادة الدولة) 58

المبحث الثالث: القواعد الاساسية للضريبة 59

المبحث الرابع: انواع الضرائب 61

المطلب الاول الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة 62

المطلب الثاني الضرائب على الاشخاص والضرائب على الاموال 65

المطلب الثالث الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة 66

المطلب الرابع معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة 67

المطلب الخامس المفاضلة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة 72

المبحث الخامس: وعاء الضريبة 76

المطلب الاول انواع الضرائب المباشرة 77

الفرع الاول الضرائب على الدخل 77

الفرع الثاني انواع الضرائب على الدخل 82
الفرع الثالث الضرائب على رأس المال 83
الفرع الرابع الضرائب على زيادة القيمة لكل من الدخل ورأس المال 89
المطلب الثاني انواع الضرائب غير المباشرة 91
الفرع الاول الضرائب على الاستهلاك (الانفاق) 91
الفرع الثاني الضرائب على التداول 97
المبحث السادس: تقدير وعاء الضريبة 98
المطلب الاول التقدير المباشر 98
المطلب الثاني التقدير غير المباشر 99
المبحث السابع: سعر الضريبة 102
المبحث الثامن: ربط الضريبة وتحصيلها 107
الفصل الخامس
القروض العامة 112
المبحث الاول: خصائص القروض العامة 113
المبحث الثاني: انواع القروض العامة 116
المطلب الاول القروض الداخلية والقروض الخارجية 117
المطلب الثاني القروض الاختيارية والقروض الاجبارية 118
المطلب الثالث القروض القصيرة والمتوسطة والطويلة الاجل 119
المبحث الثالث: اصدار القروض العامة 122
المطلب الاول قواعد اصدار القروض العامة (نظام الاصدار) 122
المطلب الثاني طرق اصدار القروض العامة 126
المبحث الرابع: انقضاء القروض العامة 128
الفصل السادس
الموازنة العامة 133
المبحث الاول: تعريف الموازنة العامة 136
المبحث الثاني: قواعد ومبادئ الموازنة 140
المبحث الثالث: اعداد الموازنة العامة واعتمادها 148
المبحث الرابع: تنفيذ الموازنة العامة 151
المبحث الخامس: الرقابة على تنفيذ الموازنة 153

القسم الثاني

التشريع الضريبي اليمني

الفصل الاول

الاحكام العامة في التشريع الضريبي

المبحث الاول: لمحة تاريخية على التشريع الضريبي في اليمن 158

المبحث الثاني: الخصائص العامة للقانون الضريبي 160

المبحث الثالث: مصادر القانون الضريبي 164

المبحث الرابع: تفسير القانون الضريبي 165

المبحث الخامس: نطاق سريان القانون الضريبي 167

المبحث السادس: النطاق الزمني لسريان القانون الضريبي 169

المبحث السابع: الخصائص العامة للنظم الضريبية في الدول النامية 170

الفصل الثاني

المشاكل التي تواجه التشريع الضريبي

المبحث الاول: الازدواج الضريبي 172

المبحث الثاني: التهرب الضريبي 178

الفصل الثالث

النظام الضريبي في اليمن 188

المبحث الاول: الزكاة 188

المبحث الثاني: الضرائب المباشرة 199

المطلب الاول الضريبة على الارباح التجارية والصناعية 199

المطلب الثاني الضريبة على الرواتب والاجور 209

الفرع الاول خصائص الضريبة على الرواتب والاجور 209

الفرع الثاني نطاق فرض الضريبة والدخول الخاضعة لها 211

مراجع الكتاب 216

الفهرس 223