

المحاضرة الثالثة: الإيرادات العامة

الجزء الأول

تمهيد:

لكي تقوم الدولة بوظيفتها لابد أن تحصل على تمويل لإنفاقها العام أي أن تحصل على الموارد المالية اللازمة لتغطية نفقاتها العامة . وهذه الموارد هي التي يطلق عليها بالإيرادات العامة. وإذا كانت الإيرادات العامة ينحصر هدفها في ظل الفكر المالي التقليدي في تغطية النفقات العامة اللازمة لقيام الدولة بوظيفتها التقليدية . فإن الإيرادات العامة في الوقت الحاضر ترمي فضلاً عن ذلك إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية أي أنها أصبحت أداة للتوجيه الاقتصادي والاجتماعي وبعبارة أخرى أصبحت مع النفقات العامة أدواتان للسياسة المالية التي تسعى الدولة من خلالها لتحقيق أهدافها.

أولاً: تعريف الإيرادات العامة

يقصد بالإيرادات العامة كأداة مالية ، الموارد المالية التي تحصل عليها الدولة من المصادر المختلفة من أجل تغطية نفقاتها العامة وتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، وتستطيع الدولة من خلالها أداء وظائفها.

ثانياً: مصادر الإيرادات العامة

لقد تعددت أنواع الإيرادات العامة، ويمكن تصنيفها إلى قسمين رئيسيين:

- الإيرادات العامة العادية: الإيرادات العادية للميزانية هي تلك الإيرادات التي تتكرر دورياً في الميزانية وتشمل بصفة خاصة : إيرادات الدومين (أملاك الدولة) ، وحصيلة الرسوم ، وحصيلة الضرائب. غير أن ذلك لا يعني أن هذه الأنواع الثلاثة هي الموارد العادية الوحيدة للميزانية ؛ إذ تشمل الميزانية على موارد عادية أخرى تتكرر سنوياً ولكن لعدم ضخامة رقمها ولندرة ما تثيره من إشكالات ، لا تستحق أن تكون محل دراسة خاصة مثال ذلك الغرامات القضائية والجزاءات الإدارية وغيرها.
- الإيرادات العامة غير العادية: يقصد بالموارد غير العادية تلك الموارد التي لا تكرر - بطبيعتها - بطريقة منتظمة (دورياً أي سنوياً) في الميزانية. وأهم هذه الموارد هي القروض العامة التي تلجأ الدولة أحياناً إلى عقدها. ولكن إذا كانت القروض العامة التي تعقدها الدولة بطريق مباشر مع المقرضين من أفراد أو مؤسسات مالية، هي أهم الموارد غير العادية للدولة، فلا يعني ذلك أنها المورد غير العادي الوحيد، فقد تتضمن ميزانية الدولة موارد غير عادية أخرى مثال ذلك ثمن بيع بعض أملاك الدولة الخاصة أو قيمة بعض الأموال المصادرة

لأسباب استثنائية. هذا وتعتبر من الموارد غير العادية للدولة ما تلجأ إليه أحياناً من "وسائل نقدية" وتأتي في مقدمتها إصدار أوراق نقدية جديدة (أي الالتجاء إلى التضخم) أو إنقاص قيمة الوحدة النقدية بالنسبة للذهب مما يسمح بإعادة تقويم غطاء النقد الذهبي. كما تعتبر من الموارد غير العادية للدولة الإعانات التي تقدمها لها الحكومات والهيئات الأجنبية.

ثالثاً: الإيرادات العامة العادية

كما سبق القول أن الإيرادات العامة العادية هي تلك الإيرادات التي تتكرر دورياً في الميزانية، وهي بدورها تنقسم إلى:

- الإيرادات السيادية: وهي تلك الموارد المالية التي تعتمد على ما للدولة من سيادة وسلطة وتمثل في الضرائب والرسوم.

- إيرادات اقتصادية دائمة: وتمثل في دخل الدولة من أملاكها (الدومين).

وستتناول فيما يلي هذه الإيرادات بالتفصيل.

1) الإيرادات الضريبية:

تعد الضرائب من أهم موارد الدولة في العصر الحديث ، ولا تقتصر أهميتها على ما تدره من أموال على الخزينة العامة بل أن لها تأثيراً في النواحي السياسية والاقتصادية والاجتماعية للدولة . لذلك كانت الضرائب من الموضوعات الأساسية في علم المالية العامة.

تعريف الضريبة : الضريبة هي اقتطاع إجباري ونهائي يتحمله المكلف ويقوم بدفعه دون مقابل وفقاً لمقدرته على المساهمة في أعباء الدولة وبالتالي تحقيق منافع عامة.

ومن التعريف السابق نجد أن هناك أربعة أركان (عناصر) أساسية للضريبة:

❖ اقتطاع نقدي وليس عيني: الاتجاه السائد في العصر الحديث هو ان تحصل الضريبة في صورة نقدية وليست صورة عينية كما كان سائد قديماً ، فالنفقات العامة في صورة نقدية مما يجعل الضريبة لا بد وان تكون في صورة نقدية أيضاً نظراً لسهولة تحصيلها وانخفاض تكلفة تحصيلها.

❖ فريضة جبرية تصدر عن السلطة التقديرية للدولة: الضريبة فريضة جبرية بمعنى أن الخاضعين لها ليس لديهم خيار في دفعها من عدمه بل إنهم ملزمين بأدائها دون النظر الى رضاهم أو عدم رضاهم عن دفع الضريبة

وتمارس الدولة سلطتها في فرض وتحصيل الضريبة ، وتقوم الدولة بتحديد وعاء الضريبة وسعرها وأسلوب تحصيلها.

❖ الضريبة فريضة بلا مقابل خاص: فنجد أن فرض الضريبة على الممولين لا تتطلب وجود نفع خاص يعود عليهم من فرضها ، فتفرض الضريبة بناء على المقدرة التمويلية للفرد الممول وليس بناء على النفع الذي يعود عليه ، وليس معنى ذلك انه لا يحصل على منفعة من الضريبة بل انه يحصل على منفعة لكن بصفته عضوا من أعضاء المجتمع وليس بصفته دافع للضريبة.

❖ الغرض من الضريبة تحقيق أهداف عامة :نجد أن الضريبة تهدف الى تحقيق نفع عام ، وكان قديما الاعتقاد السائد ان الضرائب لها غرض مالى فقط وهو تغطية النفقات العامة ، أما بعد ظهور الفكر الكينزى وتطور المالية العامة اصبح للضرائب أهداف عامة متعددة منها اهداف اجتماعية وسياسية واقتصادية .

المبادئ العامة للضريبة:

نظرا لما قد يحصل من تعارض في المصالح بين الدولة والمكلفين ، كان لابد على المشرع أن يتبع قواعد أساسية عامة عند فرض الضريبة . وهذه القواعد أو ما تسمى بقانون الضريبة هي التي تقاس بها سلامة الضريبة ومشروعيتها . ولعلنا لا نبالغ عندما نقول إن أهمية هذه القواعد بالنسبة للضريبة لا تقل عن أهمية القواعد الأساسية بالنسبة للموازنة العامة . والواقع أن آدم سميث هو أول من حدد هذه القواعد التي تمثل العدالة واليقين والملاءمة والاقتصاد.

● قاعدة العدالة:

إن هدف النظام الضريبي في أي دولة هو تحقيق العدالة إلى جانب اعتبارات أخرى . وقد تصور البعض أن العدالة تعني وجوب تطبيق نسبية الضريبة أو ما يعرف بالضريبة النسبية . أي أن تكون نسبة الضريبة المقتطعة من وعاء الضريبة واحدة بغض النظر عن طبيعة الوعاء . إلا أن الضريبة النسبية إذا كانت تصلح للتطبيق في العصور السابقة ، فإن العصر الحديث قد أظهر عجزها عن تحقيق العدالة ، ولذلك توجه المتخصصون بالمالية العامة إلى تبني فكرة الضريبة التصاعدية لتحقيق عدالة أكثر من خلال التمييز بين المكلفين وفقا لمقدرتهم التكليفية . كما تأخذ التشريعات المالية بعين الاعتبار عندما تقرر فرض الضرائب شخصية المكلف، ومركزه المالي ، وأعباءه الاجتماعية أي بالضرائب الشخصية تحقيقا للعدالة . كما تميز هذه التشريعات من خلال سعر الضريبة المفروضة بين الدخل المتأتي من العمل ، وذلك المفروض على رأس المال والدخل المتأتي منه .

● قاعدة اليقين والوضوح:

يرى آدم سميث أن الضريبة الجيدة هي تلك الضريبة المحددة بوضوح وبلا تحكم . أي أن تكون الضريبة معلومة وواضحة للمكلف . فسعرها معروف ، وأسلوب ومواعيد جبايتها محدد بوضوح . والغرض من هذه القاعدة هو أن يكون المكلف على علم مسبق بالتزاماته الضريبية كي تكون لديه القدرة على الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة من جانب الإدارة الضريبية.

ومن أجل تحقيق ذلك يجب أن يتوافر أمران:

- أن تتسم القوانين الضريبية بالوضوح حتى يفهمها عامة الناس. وهذا الأمر له علاقة بحصيلة الضريبة ، لأن القوانين الضريبية كلما احتملت تفسيرين مختلفين اختار المكلف التفسير الذي يحقق مصلحته.
- على الدولة نشر القوانين والأنظمة الضريبية في وسائل النشر المعروفة إعمالاً لمبدأي الشفافية والعلانية .

● قاعدة الملائمة:

تعني هذه القاعدة أن كل ضريبة يجب أن تحصل في أنسب الأوقات ، وبالأسلوب الملائم للمكلف حتى نتجنب إرهاقه وحتى يتقبل التكليف الضريبي المفروض عليه بيسر وسهولة . فأنسب الأوقات لدفع الضريبة هو وقت حصول المكلف على دخله ومن هذا القبيل أن تجبي الضريبة على حاصلات الأرض بعد جني المحاصيل ، والضريبة على الأرباح بعد الحصول عليها ، وبالطريقة التي تتناسب مع المال الخاضع للضريبة مثل طريقة الحجز عند المنبع بالنسبة للرواتب والأجور .

● قاعدة الاقتصاد:

تعني هذه القاعدة الاقتصاد في كلفة جباية الضريبة، أي أن تنظم كل ضريبة بحيث لا تزيد كلفة جبايتها عما يدخل في خزينة الدولة، ويعني ذلك أن على الدولة أن تختار أسلوباً للجباية يكلفها أقل نفقة ممكنة حتى لا يتحمل المكلف تضحية في غير موضعها ، ويتضاءل الفرق بينما يدفعه وما يدخل خزينة الدولة .

أنواع الضرائب:

أخذ كثير من الكتاب معيار تحمل العبء لتقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة، والمقصود بالضريبة المباشرة هي تلك الضريبة التي يتحمل عبئاً في النهاية من يقوم بتوريدها للخزينة العامة، والضريبة غير المباشرة هي التي يستطيع من يقوم بتوريدها للخزينة نقل عبئها إلى غيره فيكون بمثابة الوسيط . ومن أمثلة الضرائب المباشرة: ضريبة الدخل، ، والضريبة على الأرباح، ومن أمثلة الضرائب غير المباشرة: الرسوم الجمركية، ضريبة الإنتاج، ضريبة الاستهلاك .

ولكل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة مميزات وعيوبه.

مزايا وعيوب الضرائب المباشرة: أما مزاياها فهي الثبات النسبي للحصيلة وانتظامها، وعدم تأثرها بالتغيرات الاقتصادية إلا في حدود يمكن تقديرها ولهذا فهي أكثر ملائمة للاعتماد عليها كمصدر أساسي للإيرادات العامة، كما أنها تتمتع بطابع الدورية. ومن كزاياها أيضاً أن هنالك علاقة مباشرة بين الدولة وبين ممولي الضرائب المباشرة، فهي على بينة من ظروفهم وتحديد مواعيد الدفع الملائمة لهم أو تقسيطها تبعاً لحالة الممول. كما أنها أي الضرائب المباشرة أقرب للعدالة لما تتمتع به مسايرة لظروف الممولين، ففيها تتقرر الإعفاءات الاجتماعية المناسبة وإعفاء غير القادرين عليها. لما كانت الضرائب المباشرة تنصب على المركز المالي للممول الذي يتميز بظاهرة الثبات النسبي.

أما عيوبها فإن الضرائب المباشرة ليست لها صفة العمومية بالنسبة لجميع أفراد المجتمع، بمعنى أنها تخص أفراد معينين معروفين لدى الجهاز الإداري للدولة وبذلك تشعر فئة دون أخرى بالارتباط الاجتماعي عن طريق المساهمة بالمال، مما يدفع هذه الفئة إلى مراقبة مصروفات الدولة دون بقية أفراد الفئات الأخرى. كما أنه قد يؤدي إحساس الممول بتحملة عبئاً مالياً يدفعه مرة واحدة في وقت معين من السنة إلى التهرب من دفع الضريبة. وتحصيل هذه الضريبة يتطلب جهاز إداري واسع متمرن، مما قد يزيد في أعباء تحصيلها.

مزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة: وتتميز بأن الممول لا يشعر بدفعها (التخدير الضريبي) لأنها تدخل ضمن ثمن شراء السلعة، فلا يستطيع الفصل بين قيمة الضريبة وثن شراء السلعة، وتتميز بطابع العمومية فلا يقصد منها أحد بعينه. كما تتميز هذه الضريبة بسرعة تحصيلها دون تعقيد للقوانين أو نشوب خلاف بين ممولها ومصصلحة الضرائب. وتتميز أيضاً بأنها مورد مباشر ومستمر على مدار السنة للخزينة العامة وليس موسمياً.

أما عيوبها فهي عدم العدالة وعدم مراعاة الظروف المالية لدافعيها، فجميع الممولين يقفون على قدم المساواة في دفعها دون اعتبار لدرجة يسرهم أو فقرهم. كما أن السلع الضرورية هي أكثر السلع ملائمة لزيادة حصيلتها، وقد تضطر الدولة في حالات الحاجة الملحة لتمويل الخزينة العامة لفرض ضرائب على هذه السلعة أو زيادة نسبتها. ومن عيوبها كذلك أن فرض الضرائب غير المباشرة يؤدي إلى ضرورة المراقبة المحكمة على المنتجين لمنعهم من التهرب منها والتحايل على أدائها، وقد تؤدي هذه الرقابة إلى عرقلة الإنتاج في حد ذاته.

معايير التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

يقترح الفقه المالي مجموعة من المعايير للتمييز والمفاضلة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ، ومن أهم هذه المعايير نذكر ما يلي:

المعيار الإداري: يعتمد المعيار الإداري على أسلوب وطريقة تحصيل الضريبة، وهو يتعلق لحد كبير بتنظيم الإدارة الجبائية، بحيث أن الضريبة المباشرة تخضع لجدول اسمية يبين فيها اسم الملزم والمادة الخاضعة للضريبة أو المبلغ الواجب تحصيله، لكونها تقوم على علاقات دائمة وأساسية بين الملزم والإدارة الضريبية.

أما الضريبة غير المباشرة فهي التي لا تجبي بهذه الطريقة لكونها تقوم على حدوث وقائع أو تصرفات عرضية ومؤقتة كما هو الأمر في الضرائب الجمركية أو ضرائب الاستهلاك، إذ تحصل عند وقائع معينة يحددها التشريع الضريبي.

معيار ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة: يتركز هذا المعيار على ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة كأساس للتفريق بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة. فتعتبر الضريبة المباشرة وفقا لهذا المعيار إذا كانت مفروضة على مادة أو عناصر لها طابع الثبات والدوام المستمرين النسبيين (كالضريبة على الدخل).

وتعتبر الضريبة غير مباشرة تلك التي تفرض على وقائع وتصرفات مؤقتة وعرضية تنسم بالتقطع، مثل TVA

وعنى ذلك أن الضريبة المباشرة هي تلك التي تفرض مباشرة على الدخل أو رأس المال، وأن الضريبة غير المباشرة هي تلك التي تفرض على إنفاق الدخل أو انتقال رأس المال، أي أن الضريبة المباشرة تفرض على ذات الثروة في حين أن الضريبة غير المباشرة تفرض على حركة وانتقال الثروة.

المعيار الاقتصادي (معيار انتقال عبء الضريبة)

يتخذ هذا المعيار من فكرة انتقال عبء الضريبة أساسا للفرقة، فالضريبة تكون مباشرة عندما يكون المكلف بها هو الذي يتحمل عبءها بصفة نهائية بحيث لا يمكن التخلص منها أو نقل عبئها إلى شخص آخر مثل الضريبة على الدخل.

بينما تكون الضريبة غير مباشرة عندما يمكن للمكلف بها نقل عبئها إلى شخص آخر كـ TVA التي يتحمل عبئها المستهلك النهائي.

الضغط الجبائي (الضغط الضريبي)

تستعمل الكثير من المصطلحات لتعريف وفهم العلاقة الموجودة بين الإيرادات الضريبية والنتائج الداخلى الإجمالي، فالبعض يطلق عليه الضغط الضريبي، والبعض الآخر مستوى الجباية، وعند آخرين معدل الاقتطاع الإجباري، والعبء الذي يحدثه الاقتطاع الضريبي على الاقتصاد الوطني.

ومهما اختلفت التسميات، فإن الضغط الضريبي يعتبر مؤشرا للتقدير الكلي للضرائب على مستوى الاقتصاد الوطني، ويعد من أهم المؤشرات الكمية المستخدمة لتقييم النظم الضريبية، ويبحث هذا المقياس عن الإمكانيات المتاحة للاقتطاعات الضريبية للوصول إلى أكبر حصيلة ممكنة دون إحداث ضرر في الاقتصاد الوطني ودون إلحاق الضرر بالأفراد، وذلك باختيار الأسعار الملائمة والبحث عن الأوعية الممكنة التي يفترض نموها مع النتائج المحققة على صعيد التنمية الاقتصادية.

وعليه يمكن تعريف الضغط الجبائي على أنه النسبة المئوية للدخل المقتطع في شكل ضرائب ورسوم على الدخل المحققة من طرف الأفراد المكلفين بالضريبة أو من طرف الدولة ذاتها، أو بعبارة أخرى هو نسبة الاقتطاع الضريبي مقارنة بالنتائج الداخلى الخام.

أنواع الضغط الضريبي:

هناك نوعين من الضغط الضريبي: الأول ضغط ضريبي فردي والثاني ضغط ضريبي إجمالي

➡ الضغط الضريبي الفردي: يملك كل فرد موارد شخصية والتي تستهدفها الدولة والجماعات المحلية بإقتطاعات في شكل ضرائب مباشرة وغير مباشرة، ويحتسب الضغط الضريبي الفردي آخذا بعين الاعتبار دخل المكلف بالضريبة ومقدار الضرائب المقتطعة. وتجدر الإشارة إلى أن الضرائب غير المباشرة لا تؤخذ بعين الاعتبار، لأنه يستحيل أن نقوم بحساب كل الضرائب التي يتحملها الفرد والتي تكون بطبيعة الحال متضمنة في أسعار السلع.

ويحسب الضغط الضريبي الفردي بالعلاقة الآتية:

$$PFI = \frac{\sum I - (I_1)}{Y} * 100$$

حيث:

PFI: الضغط الضريبي الفردي

I : إجمالي الضرائب

I_I: الضرائب غير المباشرة

Y: الدخل

الضغط الضريبي الإجمالي: في هذا الإطار نأخذ مجمل الإيرادات الضريبية المحصلة والدخل القومي خلال سنة، ويمكننا هذا المعيار من معرفة مدى قدرة النشاط الاقتصادي على تحمل الاقتطاعات الضريبية.

ويعبر عن الضغط الضريبي الإجمالي بالعلاقة الآتية:

$$PFG = \frac{\sum I}{PIB} * 100$$

حيث:

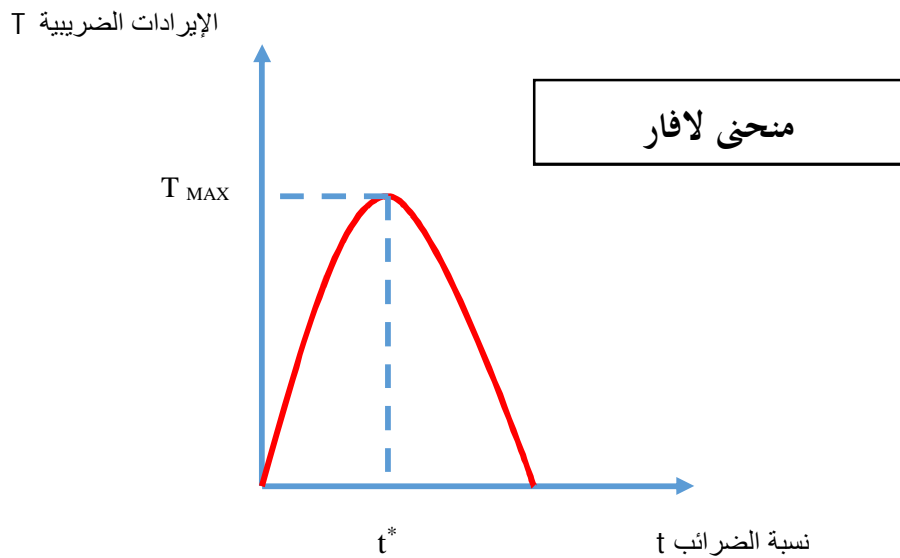
PFG: الضغط الضريبي الإجمالي

I : إجمالي الضرائب

PIB: الناتج الداخلي الخام

نظرية الضغط الضريبي لـ Laffer

ويمكن التعبير عن هذه النظرية من خلال المنحنى الموالي:



يوضح المنحنى السابق، عبارة " كثرة الضرائب تقتل الضرائب " التي قدمها الاقتصادي الأمريكي لافار وذلك من خلال منحنى سمي باسمه " منحنى لافار"، والذي يتضمن جزئين، الأول هو المنطقة الإيجابية والتي كلما ارتفعت فيها نسبة الضرائب سوف يؤدي بذلك إلى ارتفاع الإيرادات الضريبية إلى أن تصل إلى المستوى الأمثل، وإن تجاوزته، فسيكون هناك انعطاف نحو المنطقة السالبة والتي ستكون فيها علاقة عكسية بين ارتفاع نسبة الضرائب والحصيلة الضريبية، وعليه فإن ارتفاع الضغط الضريبي عن المستوى الأمثل يمكن أن يؤدي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية وبالتالي يمكن أن يؤثر على إيرادات الدولة ومن ثم ميزانيتها.

شرح بعض المصطلحات التي لها علاقة بالضريبة

- **الضريبة السلبية:** اقتطاع نقدي تدفعه الدولة للأفراد في شكل إعانات وتحويلات من أجل تحسين مستوى معيشتهم.
- **الازدواج الضريبي:** دفع ضريبتين أو أكثر من طرف نفس المكلف على نفس المادة الخاضعة للضريبة خلال نفس المدة.
- **الجنات الضريبية (الملاذ الضريبي):** هو منطقة تفرض بعض الضرائب أو لا تفرض أي ضرائب على الإطلاق أو هي دول تتمتع أنظمتها المصرفية بقوانين صارمة لتحافظ على سرية حسابات عملائها الأجانب فتساعدهم على التهرب من دفع الضرائب في بلادهم الأصلية.
- **الضريبة النسبية:** هي تلك الضرائب التي تبقى سعرها ثابت رغم تغير المادة الخاضعة للضريبة، وتتميز الضرائب النسبية بسهولة تطبيقها كما أنها تحقق نوعاً من العدالة بين المكلفين للضريبة كوحدة سعرها وكذا وضوح الرؤية بالنسبة للمكلفين، مما يحفزهم على مضاعفة نشاطهم ويساعدهم في الإدخار وتكوين رأسمال استثماري.
- **الضريبة التصاعدية:** هي تلك الضرائب التي يزداد سعرها بازدياد المادة الخاضعة للضريبة وبالتالي تزيد حصيلة الضريبة، وهذا النوع من الضرائب تستخدمه معظم التشريعات الضريبية، خاصة تلك التي تراعي العدالة والمساواة، كما أنها تؤدي إلى إعادة توزيع الدخل والثروة وعدم تركزها بيد فئة قليلة من أفراد المجتمع.