



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الحقوق

قسم القانون العام

النظام المالي للمؤسسات العامة

دراسة مقارنة

دراسة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم الإدارية والمالية

إعداد الطالبة

حسن أحمد عدنان عرابي

إشراف الدكتورة

رنا علي حيدر

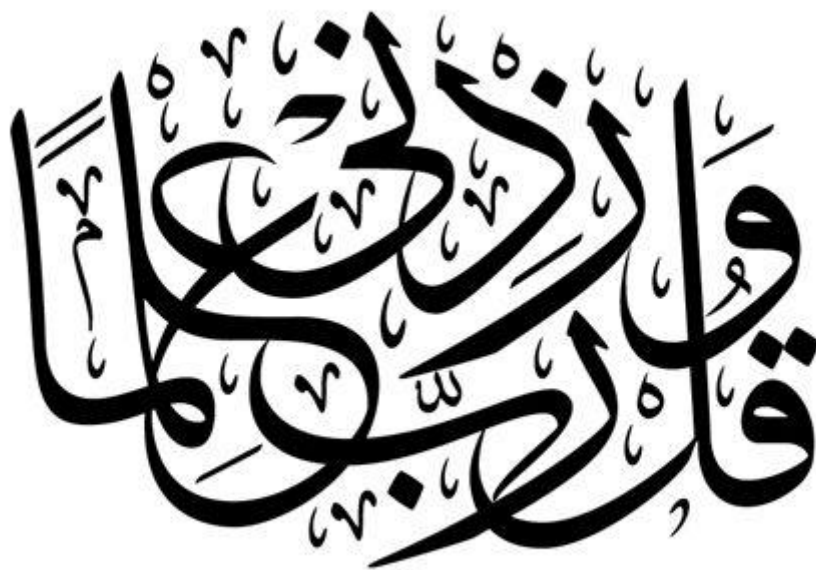
المدرس في كلية الحقوق الثالثة

دمشق 2024

لجنة الحكم على الرسالة السادة الأساتذة

الدكتور جميل صابوني	الأستاذ في قسم القانون العام	عضواً
	في كلية الحقوق جامعة دمشق	
الدكتور محمود الصرّان	الأستاذ المساعد في قسم القانون العام	عضواً
	في كلية الحقوق جامعة دمشق	
الدكتورة رنا علي حيدر	المدرس في كلية الحقوق الثالثة	عضواً مشرفاً

بسم الله الرحمن الرحيم



صدق الله العظيم

سورة طه - الآية (114)

الإهداء

إلى روح والدي الطاهرة التي ما زال عبقها يكلوني بالرعاية..

إلى من كان لي الدافع... والرفيق.. والهدف..

والدي طيب الله ثراه

إلى رمز الحنان والتضحية.. إلى من كانت دعواها سرّ نجاحي..

أمي الغالية

إلى أروع من جسّد الحب بكل معانيه... فكان لي السند والعطاء...

قدم لي الكثير في صورٍ من صبر... وأمل... ومحبة..

لن أقول شكراً... بل سأعيش الشكر دائماً معك...

زوجي الغالي

إلى أولئك الذين شاركتهم أيامي وأفراحي... إلى المحبة التي لا تنضب...

أخوتي الأعزاء

إلى سندي وقوّتي... وملأذي بعد الله... إلى من أرى التفاؤل في أعينهم...

والسعادة في ضحكاتهم... إلى أعظم إنجازاتي...

أولادي

المهندس أنيس

والمهندس أحمد

وتيم

كلمة شكر

الحمد لله حمداً مباركاً وأفضل الصلاة وأتم التسليم على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين..

وكما يقول عليه الصلاة والسلام: (لا يشكر الله من لا يشكر الناس)..

فامثالاً لهدى النبي عليه الصلاة والسلام واعتزافاً بالفضل والجميل، فإنني أتوجه بخالص الشكر وعظيم الامتنان والتقدير إلى أستاذتي الفاضلة، الدكتورة رنا علي حيدر المدرسة في كلية الحقوق الثالثة، التي كرمّتي بإشرافها على هذا البحث، فأعطتني الكثير من وقتها وقدمت لي النصائح والإرشادات التي بعثت الروح في هذا البحث، فكانت مثلاً للنبل والعطاء والقدوة الحسنة، فليسادتها كل الاحترام والتقدير، كما أنني أتوجه بخالص الشكر والتقدير، وعظيم عرفاني للدكتور جميل صابوني الأستاذ في قسم القانون العام، والذي شرفني في الاشتراك في لجنة الحكم وتحمل عناء قراءة هذا البحث، وعلى جميع الجهود التي قام بها في متابعتي وتقديم النصح والتوجيه لي، حيث لم يبخل عليّ بوافر علمه، فأغنى رسالتي بتوجيهاته القيّمة، فله مني أسمى آيات الاحترام والتقدير، وكذلك أتوجه بالشكر الجزيل وعظيم عرفاني للدكتور محمود الصرّان الأستاذ المساعد في قسم القانون العام الذي كرمني بالاشتراك في لجنة الحكم، وتحمل عناء قراءة هذا البحث، فليسادته كل التقدير والاحترام وجزاه الله عني خير الجزاء..

كما أتوجه بالشكر وعظيم العرفان إلى الدكتورة منى إدلبي التي شرفتني بالإشراف على رسالتي في مراحلها الأولى، فلها مني كل الشكر والامتنان..

كما أتوجه بالشكر والعرفان إلى كافة الأساتذة في قسم القانون العام وإلى إدارة كلية الحقوق متمثلةً بعميدها الدكتور سنان عمار والدكتور تميم ميكائيل نائب العميد للشؤون العلمية والدكتور فادي الشماط نائب العميد للشؤون الإدارية، الذين كانوا ومازالوا النور الذي نهتدي به إلى طريق العلم والحق والفضيلة...

فهرس المحتويات

هـ	فهرس المحتويات
ح	الملخص
1	مقدمة
3	إشكالية البحث:
3	أهمية البحث:
4	هدف البحث:
4	منهج البحث:
4	الدراسات السابقة:
5	صعوبات البحث:
6	مخطط البحث
7	الفصل الأول الطبيعة القانونية للمؤسسات العامة وخصوصية موازنتها
9	المبحث الأول مفهوم المؤسسات العامة
10	المطلب الأول ماهية المؤسسات العامة
10	الفرع الأول التعريف بالمؤسسات العامة وتمييزها عن الأنشطة المشابهة لها
22	الفرع الثاني المبادئ العامة التي تحكم سير المؤسسات العامة
29	المطلب الثاني التنظيم الإداري للمؤسسات العامة
29	الفرع الأول إنشاء المؤسسات العامة وإلغائها

33.....	الفرع الثاني إدارة المؤسسات العامة
40.....	المبحث الثاني موازنة المؤسسات العامة
41.....	المطلب الأول مالية المؤسسات العامة
41.....	الفرع الأول مصادر تمويل المؤسسات العامة ونفقاتها
46.....	الفرع الثاني الطبيعة القانونية لأموال المؤسسات العامة
53.....	المطلب الثاني الاسلوب المتبع في إعداد موازنة المؤسسات العامة
53.....	الفرع الأول ربط موازنة المؤسسات العامة بالموازنة العامة للدولة
58.....	الفرع الثاني دورة حياة موازنة المؤسسات العامة
72	الفصل الثاني النظام الضريبي للمؤسسات العامة ونزاعاتها
74.....	المبحث الأول المعاملة الضريبية للمؤسسات العامة
75.....	المطلب الأول ماهية الضريبة المفروضة على المؤسسات العامة
75.....	الفرع الأول تعريف الضريبة المفروضة على المؤسسات العامة
80.....	الفرع الثاني النطاق الزمني والمكاني للضريبة على المؤسسات العامة
86.....	المطلب الثاني التنظيم الفني للضريبة على المؤسسات العامة
86.....	الفرع الأول الأساس القانوني للضريبة على المؤسسات العامة
88.....	الفرع الثاني وعاء الضريبة على المؤسسات العامة
92.....	الفرع الثالث معدل الضريبة على المؤسسات العامة
93.....	الفرع الرابع تحقق الضريبة على المؤسسات العامة
101	المبحث الثاني القضاء المختص في نظر النزاعات التي تكون المؤسسة العامة طرفاً فيها

المطلب الأول النزاعات الضريبية للمؤسسات العامة	102
الفرع الأول نظر النزاع الضريبي للمؤسسات العامة أمام لجان الطعن الضريبية	102
الفرع الثاني نظر النزاع الضريبي للمؤسسات العامة أمام القضاء	111
المطلب الثاني القضاء المختص في نظر نزاعات المؤسسة العامة الناشئة عن نشاطها	118
الفرع الأول المركز القانوني لعمال المؤسسة العامة	118
الفرع الثاني المركز القانوني لغير العاملين في المؤسسة العامة	120
الخاتمة	126
أولاً - النتائج:	126
ثانياً - المقترحات:	128
قائمة المراجع	130
Abstract	I

الملخص

تعد المؤسسات العامة وسيلة من وسائل الدولة في إدارة المرافق العامة الاقتصادية، عن طريق منظمة عامة تمنح الشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي، وتخضع في الوقت ذاته للرقابة المالية من جانب الدولة.

وتقوم هذه المؤسسة على أساس وجود مرفق عام أي أن النشاط الذي تقوم به ينطبق عليه أحكام المرفق العام، وتتوافر فيه شروطه، وتتمتع المؤسسة العامة بالشخصية الاعتبارية، وهذا من شأنه أن يحقق لها الاستقلال المالي والإداري والفني، فلها ذمة مالية مستقلة، وهذا يستتبع أن يكون لها موازنة مستقلة تأخذ طابع الموازنة التجارية، وتمسك حساباتها وفق أسس المحاسبة التجارية، كما تستقل المؤسسات العامة في إدارتها حيث يضاع بهذه المهمة مجلس إدارة بصفته سلطة تقريرية ومدير عام بصفته المشرف على تنفيذ قرارات مجلس الإدارة.

كما وتخضع المؤسسات العامة لنظام قانوني مزدوج فهي تخضع لأحكام القانون العام في تنظيمها وسيرها، بينما يخضع نشاطها لأحكام القانون الخاص، وذلك نظراً للطبيعة الاقتصادية لهذا النشاط، وبالتالي ينعقد الاختصاص في نزاعاتها لكل من القضاء العادي والإداري.

ولقد عرضنا في هذا البحث النظام المالي للمؤسسات العامة، وجميع الجوانب التي من شأنها أن تؤثر في الأداء المالي لها من حيث التنظيم الإداري لها، وموازنتها، إضافة إلى النظام الضريبي للمؤسسات العامة وصولاً إلى نزاعاتها، والقضاء المختص في حلها، ومدى تأثير هذه الجوانب في الأداء المالي للمؤسسة العامة.

الكلمات المفتاحية: المؤسسة العامة، مرافق اقتصادية، الشخصية الاعتبارية، الموازنة المستقلة، النظام الضريبي، نزاعات المؤسسة العامة.

مقدمة

تحتل نظرية المرفق العام مكاناً بارزاً في القانون الإداري، وذلك لأن المرافق العامة تعد أداة مهمة لإشباع الحاجات العامة.

فبدايةً كانت فكرة المرفق العام مقتصرة على الخدمات التقليدية التي تقدمها الإدارة، ولكن مع تطور مفهوم الدولة الحامية إلى الدولة الراعية والمتدخلة، اتسعت دائرة نشاطها ووظائفها، وانعكس ذلك في الأنشطة التي تقوم بها المرافق العامة، فأصبحت تقوم بالعديد من الأنشطة التي قد تتداخل في حقيقتها مع أنشطة القانون الخاص، والتي تشمل النشاطات التجارية والصناعية المختلفة، حيث لم تشكل سابقاً مثل هذه الأعمال مرافق عامة، وإنما كانت تترك للمبادرات الفردية فقط، لأن نشاط الأفراد أكثر تلبية لمقتضيات الحياة التجارية والصناعية من القطاع العام، ولكن ما إن انتهت الحرب العالمية الأولى حتى بدأت الدول تتدخل في مختلف المجالات التي كانت مقتصرة على الأفراد، وذلك في سبيل معالجة نتائج الحرب وإعادة البناء.

ونتيجة لذلك، ظهر نموذج جديد من المرافق العامة، هو المرافق العامة الاقتصادية التي تعمل بشروط مماثلة للشروط المعمول بها في نطاق القانون الخاص، حيث أقامت الدولة والأجهزة التابعة لها مثل هذه المرافق العامة سعياً منها إلى تأمين أفضل مستوى معيشي لأفراد المجتمع، فأصبحت المرافق العامة الاقتصادية تمثل طابع الدولة الحديث القائم على التدخل في مختلف جوانب الحياة.

وقد زاد انتشار هذا النوع من المرافق بشكل ملحوظ في مختلف دول العالم، فلجأت الدول إلى إنشائه بقصد تنمية الموارد العامة وتغطية نفقات الدولة المتزايدة، بالإضافة إلى توفير فرص عمل جديدة، وكان مثالها مرافق النقل بأنواعها، والهاتف والكهرباء والمياه والاتصالات وغيرها الكثير، وباتت هذه المرافق تشكل البنية الأساسية لأي دولة حديثة تسعى للتحديث والنمو، فأى إصلاح اقتصادي تقوم به الدولة يقابله زيادة في عدد المرافق الاقتصادية التي تتم إدارتها بأساليب مختلفة ومتنوعة.

وتمتلك الدولة حق وحرية اختيار الطريقة التي تراها مناسبة لإدارة المرفق، ويأتي هذا الحق من سيادتها على أرضها، فالضابط الوحيد لحرية الاختيار المعطاة للدولة هو حدود المرفق العام نفسه وطبيعته، وقد أكد مجلس شورى الدولة الفرنسي على هذا المبدأ (مبدأ الاختيار الحر).

وكانت الدولة في الماضي تقوم بإدارة المرافق الإدارية والاقتصادية بشكل مركزي، فتوجد إدارات مركزية تتولى إدارة الخدمات الإدارية وتنظيم النشاطات الاقتصادية والإشراف عليها، ولكن نظراً لازدياد الأعباء التي تنهض بها الدولة، ظهرت الحاجة إلى منح الشخصية الاعتبارية لبعض المرافق العامة كي تكون إدارتها مستقلة عن السلطة المركزية مع بقائها تحت إشرافها، وظهر بذلك أسلوب المؤسسة العامة كأحد أساليب إدارة المرافق العامة الاقتصادية.

وتعد طريقة المؤسسة العامة إحدى الطرق المباشرة لإدارة المرافق العامة الاقتصادية، فالمؤسسة العامة ما هي إلا شخص عام إداري ينشأ لتحقيق غرض محدد ويتمتع بالاستقلال الإداري والمالي حيث يكون له حسابات مستقلة وميزانية مستقلة، وله سلطة ذاتية في مباشرة اختصاصاته أي له صلاحيات واختصاصات أصلية يمارسها بعيداً عن توجيهات السلطة الإدارية المركزية ويتحمل مسؤولية ممارسة هذه الصلاحيات.

إلا أن هذا الاستقلال يجب أن لا يُفهم على إطلاقه حيث يكون مقيداً بقيدين، الأول يتمثل في قيد التخصص بحيث يجب أن لا تخرج المؤسسة العامة عن حدود الهدف الذي أنشئت من أجله وفي سبيل تحقيقه، والثاني يتمثل في سلطة الإدارة المركزية في رقابة المؤسسة العامة من أجل ضمان التزامها بتحقيق السياسة العامة وعدم الخروج عنها وذلك تبعاً لما نصّ عليه صك أحداثها.

وتتمتع المؤسسة العامة بالشخصية المعنوية المستقلة وهذا من شأنه أن يؤكد كيانها ويثبت وجودها القانوني ويمنحها استقلالاً إدارياً ومالياً وفنياً، ويترتب على ذلك أن يكون لها ذمة مالية مستقلة عن مالية الدولة حيث تستقل بإيراداتها ومصروفاتها ولها حق التقاضي والتعاقد وتتحمل نتيجة أعمالها الضارة كما لها أن تقبل الهبات والوصايا والتبرعات على ألا تخالف الغرض أو الهدف الذي أحدثت من أجله.

وكنتيجة للذمة المالية المستقلة للمؤسسة العامة كان لا بد من إحاطة نظامها المالي بمجموعة من القواعد التي تضمن حسن استثمار أموال المؤسسة العامة بالشكل الذي يحقق الهدف الذي أوجدت من أجله من حيث تحقيق النفع العام والمصلحة العامة على الوجه الأمثل وتنمية الاقتصاد الوطني ورفد الدولة بموارد متجددة كون الأخيرة تمارس نشاطاً ذو طبيعة اقتصادية يستوجب تحقيق المردودية المالية بكفاءة وفعالية.

إشكالية البحث:

لما كانت المؤسسات العامة ما هي إلا واجهة للمرافق العامة الاقتصادية أنشأتها الدولة بهدف المشاركة في تنمية الاقتصاد الوطني بفعل دمج الدولة عبر هذه المرافق في الحياة الاقتصادية، ولتساهم بدورها في تحقيق المنفعة العامة بصورة أساسية ورفد الدولة بأرباحها كنتيجة حتمية ولازمة مترتبة على طبيعتها كمرافق عامة اقتصادية، وهنا تبرز إشكالية مفادها:

- مدى إمكانية تحقيق ربح للمؤسسات العامة لتضمن استمرارها والارتقاء بالخدمة المقدمة مما يجعل منها فاعلاً اقتصادياً في الدولة؟

وتتفرع عن الإشكالية الرئيسية إشكاليات فرعية وهي كالآتي:

1. هل يخدم النظام الإداري للمؤسسات العامة دورها الاقتصادي بشكل يمكنها من رفد الاقتصاد الوطني

بموارد جديدة؟

2. ما مدى تأثير النظام الضريبي لتلك المؤسسات على نشاطها الاقتصادي؟

3. هل النظام القانوني للمؤسسات العامة من حيث خضوعها لنظام قانوني مزدوج ودخول منازعاتها في

ولاية كل من القضاء العادي والإداري من شأنه أن يسهم في تعزيز الدور الاقتصادي لها؟

أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث في تقديم دراسة تسلط الضوء على المؤسسات العامة كأحد أساليب إدارة المرافق

الاقتصادية وبيان مدى انسجام الآلية التي تعمل وفقها سواء إدارياً أو مالياً أو فنياً في النهوض بالمؤسسات العامة

كمرفق عام اقتصادي وتحقيق الأهداف الاقتصادية المرجوة منها، وإشباع الحاجات العامة على الوجه الأمثل.

هدف البحث:

يهدف البحث إلى دراسة مدى توافق النظام المالي للمؤسسات العامة ودورها الاقتصادي في رفد الدولة بموارد جديدة، حيث سيتضمن البحث بدايةً التعريف بالمؤسسات العامة والمبادئ العامة التي تحكمها، وتسليط الضوء على الأسلوب المتبع في إدارة هذه المؤسسات ومدى الاستقلال الإداري الممنوح لها، ومن ثم بيان الآلية التي يتم وفقاً إعداد موازنة المؤسسات العامة وبيان مدى الاستقلال المالي الذي تتمتع به في ذلك، وصولاً إلى دراسة النظام الضريبي للمؤسسات العامة، وتوافقه مع الدور الاقتصادي المناط بها، وبيان القضاء المختص في نزاعات المؤسسة العامة من حيث القضاء العادي والقضاء الإداري سواءً مع عمالها أو المنتفعين أو المتعاقدين، ومدى تأثيره على أدائها المالي.

منهج البحث:

سيتم اعتماد المنهجين الآتيين:

1. المنهج التحليلي (كمنهج أساسي): حيث سيتم تحليل ما تم جمعه من معلومات وبيانات وما يتم التوصل إليه من نتائج بهدف الوصول إلى العلاقة بين المتغيرات المختلفة وفهمها.
2. المنهج المقارن (كمنهج ثانوي): وذلك في تناول موضوعات البحث المختلفة، وذلك من خلال الاطلاع على التجارب القانونية المختلفة في سوريا والأنظمة القانونية الأخرى لإظهار نقاط الاتفاق والاختلاف فيما بينها.

الدراسات السابقة:

- سعد العلوش، (1967). نظرية المؤسسة العامة، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة.
- علي مفيد دربولي، (2019). إعادة الهيكلة المالية للمؤسسات العامة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة دمشق.
- محمد الصغير بعلي، (1991). النظام القانوني للمؤسسة العمومية الاقتصادية في التشريع الجزائري، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر.

- محمد علاء السروجي، (2019). مدى فعالية النظام القانوني للمرافق العامة الاقتصادية، رسالة

ماجستير، كلية الحقوق، جامعة دمشق.

- محمد ياسر بطيخ، (2013). دراسة قانونية لحوكمة المرافق العامة الاقتصادية في سوريا، كلية

الحقوق، جامعة حلب.

صعوبات البحث:

1. قلة الدراسات المتخصصة في هذا الموضوع وخصوصاً من حيث تناول النظام المالي للمؤسسة

العامة على وجه الخصوص سواءً من حيث الآلية المتبعة في إعداد موازنتها أو الدراسات التي تناولت نطاقها

الضريبي من حيث ماهية الضريبة المفروضة على تلك المؤسسات وكذلك آلية التكليف، وحل نزاعاتها الضريبية

واقتصار الأبحاث والدراسات المقدمة عن المؤسسة العامة على نظامها القانوني بشكل عام.

2. كثرة التعديلات التي تناولت قانون ضريبة الدخل في سوريا إضافة إلى صعوبة الوصول إلى نية

المشرع الحقيقية في بعض نصوصه نظراً لصياغتها اللغوية.

3. صعوبة الحصول على المراجع من البلدان العربية المجاورة لعدم القدرة على السفر لجلب المراجع

بسبب الظروف القاهرة التي تمر بها البلاد.

مخطط البحث

مقدمة

الفصل الأول

الطبيعة القانونية للمؤسسات العامة وخصوصية موازنتها

المبحث الأول: مفهوم المؤسسات العامة.

المطلب الأول: ماهية المؤسسات العامة.

المطلب الثاني: التنظيم الإداري للمؤسسات العامة.

المبحث الثاني: موازنة المؤسسات العامة.

المطلب الأول: مالية المؤسسات العامة.

المطلب الثاني: الأسلوب المتبع في إعداد موازنة المؤسسات العامة.

الفصل الثاني

النظام الضريبي للمؤسسات العامة ونزاعاتها

المبحث الأول: المعاملة الضريبية للمؤسسات العامة.

المطلب الأول: ماهية الضريبة المفروضة على المؤسسات العامة.

المطلب الثاني: التنظيم الفني لضريبة المؤسسات العامة.

المبحث الثاني: القضاء المختص في نظر النزاعات التي تكون المؤسسة العامة طرفاً فيها.

المطلب الأول: النزاعات الضريبية للمؤسسات العامة.

المطلب الثاني: القضاء المختص في نظر نزاعات المؤسسة العامة الناشئة عن نشاطها.

خاتمة.

الفصل الأول

الطبيعة القانونية للمؤسسات العامة

وخصوصية موازنتها

تمهيد وتقسيم:

كثيراً ما تلجأ الدول إلى إسناد بعض الأنشطة الداخلة في اختصاصها إلى بعض المنظمات المستقلة الخارجة عن الهيكل التنظيمي التقليدي للحكومة بما يضمنه من وزارات ومصالح حكومية تابعة لتلك الوزارات وبشكل خاص عندما تكون بصدد إدارة مرافق عامة اقتصادية حيث تبين أن إدارة هذه المرافق بالطريقة المباشرة لا يكفل لها النجاح في تحقيق أهدافها لذلك مُنحت الشخصية المعنوية لكي تتمكن من إدارة شؤونها وفقاً للأساليب المتبعة في إدارة المشروعات الحرة المماثلة وتحقيق قدر كبير من الاستقلال الذي يساعدها على تحقيق أهدافها وبهذا نشأت المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي (المؤسسات الصناعية والتجارية والزراعية) أو ما يطلق عليه باللامركزية المصلحية أو اللامركزية المرفقية التي تمتعت بالاستقلال المالي والإداري والحرية في تسيير شؤونها بالأسلوب الأمثل المناسب لطبيعة عملها ولظروفها الخاصة إلا أن هذا الاستقلال ليس مطلقاً إنما أخضع لرقابة السلطة المركزية وإشرافها.

ولذلك كان لا بد من إحاطة المؤسسات العامة بمجموعة من القواعد القانونية التي تتناول نظامها القانوني والمالي والإداري حيث تحقق لها قدرًا من المرونة من أجل قيامها بالهدف الذي أنشئت من أجله مساهمةً بذلك في تنمية الاقتصاد الوطني.

وسنتناول في هذا الفصل بداية مفهوم المؤسسات العامة (مبحث أول)، ومن ثم سنتطرق إلى موازنة المؤسسات العامة (مبحث ثانٍ).

المبحث الأول: مفهوم المؤسسات العامة.

المبحث الثاني: موازنة المؤسسات العامة.

المبحث الأول

مفهوم المؤسسات العامة

تقوم المؤسسة العامة في حدود نشاطها بالمشاركة في تنمية الاقتصاد الوطني وتحقيق أهداف خطة التنمية.

وتخضع المؤسسات العامة في إطار تنظيمها وممارستها لنشاطها لمجموعة من القواعد التي ترسم طريقة أدائها للهدف المنشود منها إضافة إلى خضوعها إلى مبادئ عامة تحكمها بوصفها مرفقاً عاماً.

ولذلك كان لا بد لنا بداية من التعريف بالمؤسسات العامة بتسليط الضوء على ماهيتها (مطلب أول) ومن ثم بيان نظامها الداخلي الذي يتم وفقه إدارة هذا المرفق (مطلب ثان)

المطلب الأول: ماهية المؤسسات العامة.

المطلب الثاني: التنظيم الإداري للمؤسسات العامة.

المطلب الأول

ماهية المؤسسات العامة

سنتناول في هذا المطلب بدايةً التعريف بالمؤسسات العامة فقهاً وقانوناً، وتمييزها عن الأنشطة المشابهة

لها، ومن ثم بيان المبادئ العامة التي تحكمها بوصفها مرفقاً عاماً.

وسوف نقسم هذا المطلب إلى:

الفرع الأول: التعريف بالمؤسسات العامة وتمييزها عن الأنشطة المشابهة لها.

الفرع الثاني: المبادئ العامة التي تحكم سير المؤسسات العامة.

الفرع الأول

التعريف بالمؤسسات العامة وتمييزها عن الأنشطة المشابهة لها

لقد تناول فقهاء القانون تعريف المؤسسة العامة كل من منظاره ومن منطلق المذهب العلمي الذي ينتمي

إليه فتعددت التعاريف والأوصاف وتتنوع لدرجة أنه أصبح من الصعوبة بمكان، أن يعطى اليوم لها تعريف موحد أو متفق عليه.

فالعميد "هوزيو" مثلاً يعرف المؤسسة العامة بأنها "مرفق عام متخصص لخدمات معينة وتتمتع

بالشخصية المعنوية".

والفقيه "دولاند" يصفها بأنها "شخص معنوي من أشخاص القانون العام وهي تخصص وارداتها لتلبية

الاحتياجات الخاصة للأفراد بصرف النظر عن حجم نشاطها وما إذا كان محصوراً أم لا بمقاطعة أو بلدية معينة

أو مجموع البلديات".

والعميد "فيديل" بدوره يعرف عنها بأنها "مرفق عام يتمتع بالشخصية المعنوية وهي نوع خاص من

اللامركزية يُعرف باللامركزية المرفقية، أي أنها بالإضافة إلى تمتعها بالشخصية المعنوية، تدير مرفقاً عاماً

وبالتالي فهي شخص من أشخاص القانون العام وتتمتع بالاستقلال المالي" إلا أنه يعود فيستدرك في ذلك قائلاً

هذا التعريف ليس دقيقاً كفاية، لأنه يوجد مؤسسات عامة لا تدير مرفقاً عاماً من ذلك مثلاً إدارة الدولة لأموالها الخاصة إضافة إلى أن هناك مرافق عامة قد تدار من قبل أشخاص القانون الخاص عن طريق الامتياز⁽¹⁾.

أما عميد كلية الحقوق في Lille الأستاذ Paul Duez فاعتبر أن المؤسسة العامة تتميز بعنصرين أساسيين: أحدهما أنها مرفق عام جرى فصله عن مجموع المرافق العامة للدولة أو (الهيئات المحلية)، وذلك لإعطائه نوعاً من الاستقلال في الإدارة، والعنصر الآخر هو منح المرفق العام شخصية معنوية لضمان ذلك الاستقلال، مع كل ما يترتب على ذلك من نتائج من تخصص، ومن موازنة خاصة، ومن ذمة مالية، وعمال يعملون باسمها⁽²⁾.

وقد تناول الفقه العربي موضوع المؤسسات العامة فتعددت التعاريف التي وُضعت في هذا الإطار. فقد عرفها الدكتور سليمان الطماوي وفقاً للتعريف الكلاسيكي أنها عبارة عن مرفق عام يدار عن طريق منظمة عامة، وتتمتع بالشخصية المعنوية⁽³⁾.

كما عرفها الدكتور إبراهيم عبد العزيز شيا بأنها "شخص من أشخاص القانون العام يعهد إليه بإدارة مرفق عام معين أو مجموعة من المرافق ذات الأنشطة المتجانسة فالمؤسسة العامة لا تخرج عن كونها مرفقاً عاماً يمنحه المشرع الشخصية المعنوية لتستقل في إدارته عن الجهة الإدارية التي تتبعها"⁽⁴⁾.

كما عُرِفَتْ بأنها وسيلة من وسائل إدارة المرافق العامة، عن طريق منظمة عامة تمنح الشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي وتخضع في نفس الوقت للرقابة المالية من جانب الدولة⁽⁵⁾.

(1) الخوري، يوسف سعد الله، (1999)، مجموعة القانون الإداري، إدارة المرافق العامة المؤسسات العامة عقود الامتياز، الجزء الثاني، بيروت، لبنان، المنشورات الحقوقية، ص20.

(2) Duez, Paul, (1952), Traité de droit administratif, Dalloz, p.195.

(3) الطماوي، محمد سليمان، (1988)، الوجيز في القانون الإداري، القاهرة: مصر، دار الفكر العربي، ص316.

(4) شيا، إبراهيم عبد العزيز، (1997)، الوسيط في مبادئ وأحكام القانون الإداري، بيروت: لبنان، الدار الجامعية للطباعة والنشر، ص763.

(5) طلبة، عبد الله، والحسين، محمد، ونوح، مهدي، (2019)، المدخل إلى القانون الإداري، دمشق: سوريا، منشورات جامعة دمشق، ص96.

وفي ذات الإطار فقد عمدت التشريعات العربية إلى وضع تعاريف للمؤسسات العامة كل من الزاوية التي تنظر من خلالها إلى مثل هذه المؤسسات العامة حيث يعرفها المشرع اللبناني في المادة الثانية من المرسوم رقم 4517 تاريخ 1972/12/13 أنه:

"تعتبر مؤسسات عامة بمقتضى أحكام هذا المرسوم المؤسسات العامة التي تولي مرفقاً عاماً وتتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والإداري"⁽¹⁾.

وتناول المشرع السوري تعريف المؤسسات العامة في مادته الأولى من القانون رقم 2/ لعام 2005 الخاص بالمؤسسات العامة والشركات العامة و المنشآت العامة موضحاً بذلك النقاط الأساسية التي تقوم عليها والتي تميزها عن غيرها من الأنشطة المشابهة لها حيث جاء في نصها:

(المؤسسة العامة هي شخص اعتباري عام يتمتع بالاستقلال المالي والإداري ويشارك في تنمية الاقتصاد الوطني ويمارس عملاً ذا طابع اقتصادي بنشاطه المباشر أو بالإشراف على عدد من الشركات العامة والمنشآت العامة ذات الأغراض المتماثلة أو المتكاملة والتنسيق فيما بينها)⁽²⁾.

وبالمقارنة بين تعريف المشرع السوري للمؤسسة العامة أعلاه وتعريفها في المرسوم التشريعي رقم 20/ لعام 1994 الملغى تظهر لنا أن هذا التعريف اعتبر أن المؤسسة العامة تشارك في تنمية الاقتصاد الوطني بينما المرسوم رقم 20/ اعتبرها تشارك في تنمية الاقتصاد القومي الاشتراكي فعبارة الاقتصاد الوطني لها مدلول عن اقتصاد القطاعين العام والخاص وأن المؤسسة العامة تشارك في هذا الاقتصاد ككل⁽³⁾.

ومما سبق يمكن القول بأن المؤسسات العامة تقوم على مجموعة من العناصر ألا وهي:

أولاً: تقوم المؤسسة العامة على أساس وجود مرفق عام، أي أن النشاط الذي تقوم به ينطبق عليه الأحكام الرئيسية التي تنطبق على المرفق العام، ومن ثم يجب أن تتوافر فيه شروط وصفات المرفق العام.

(1) المغربي، محمود عبد المجيد، القانون الإداري النظم القانونية للمؤسسات العامة في لبنان، الجزء الثاني، طرابلس: لبنان، المؤسسة المدنية للكتاب، ص40.

(2) المادة رقم (1) فقرة أ، القانون رقم (2) الخاص بالمؤسسات والشركات والمنشآت العامة الصادر بتاريخ 2005/1/9م.

(3) شباط، يوسف، والصفي، عبد الرحيم، (2011)، المرافق العامة، دمشق: سوريا، منشورات جامعة دمشق، ص118.

ثانياً: أنها هيئة أو منظمة عامة، أي أنها جزء من إدارة الدولة، ووسيلة لمباشرة السلطة الإدارية لإدارة المرافق العامة.

ثالثاً: إن هذه المنظمة أو الهيئة تتمتع بالشخصية الاعتبارية وتعود أهمية منح المؤسسة مثل هذه الشخصية أن ذلك يحقق لها الاستقلال، فلا استقلال لها إذا كانت هذه المنظمة جزءاً من شخصية الدولة ولا شخصية ذاتية لها⁽¹⁾.

ونستطيع أن نستخلص من هذه العناصر عدة نتائج هامة:

أولاً: أن هذه الطريقة من طرق إدارة المرافق العامة تعتبر من طرق الإدارة المباشرة، نظراً لأن إدارة المرفق تتم عن طريق إحدى المنظمات العامة. لذلك فإن الأصل هو أن تعتبر شخصاً من أشخاص القانون العام والقرارات الصادرة عنها قرارات إدارية، وأن تعتبر موظفيها موظفين عموميين وأموالها أموالاً عامة.

ثانياً: أن هذه الطريقة رغم ذلك تدرّس كطريقة مستقلة من طرق إدارة المرافق العامة، وذلك لأنها تختلف عن طريقة الإدارة المباشرة (الاستغلال المباشر) من حيث أن المنظمة التي تقوم بالنشاط تمنح لها الشخصية المعنوية المستقلة لكي تحقق لها قدر كبير من الاستقلال في إدارة شؤونها، مما يساعدها على تحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها، بكل ما تستتبعه ذلك من تمتعها بالذمة المالية المستقلة، والشخصية القانونية التي تكفل رفع الدعاوي القضائية منها أو عليها، وتمتعها بالحق في قبول التبرعات والهبات والوصايا في حدود التخصص الذي أنشئت من أجله، وتحملها المسؤولية عن أفعالها الضارة بالغير وخضوع موظفيها لنظم قانونية مستقلة ولوائح خاصة بهم، ووجود مجالس على قمة المرفق تتولى إدارته وتسير شؤونه والتعبير عن إرادته.

ثالثاً: إن الاستقلال الذي تتمتع به الهيئات العامة والمؤسسات العامة يتقيد بقيد التخصص، بمعنى أنها قد أنشئت لممارسة تخصص معين بغرض تحقيق أهداف معينة ولا تملك الخروج عن التخصص إلى غيره من

(1) طلبة، عبد الله، والحسين، محمد، ونوح، مهند، (2019)، المدخل إلى القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص 97.

التخصصات كما لا تملك حق قبول تبرعات أو هبات أو وصايا مشروطة بشرط تخصيصها للإنفاق على أغراض أخرى تخرج عن حدود تخصص الهيئة والمؤسسة⁽¹⁾.

وهذا ما أكدته المادة رقم (3) من القانون رقم 2/ لعام 2005 الخاص بالمؤسسات والشركات والمنشآت العامة بحيث تم تحديد الغرض الذي أحدثت المؤسسة من أجله في صك إحداثها وجاء في نصها:

"يحدد صك إحداث المؤسسة العامة أو الشركة العامة أو المنشأة العامة بشكل خاص ما يلي:

أ. اسمها ومركزها.

ب. الغرض الذي أحدثت من أجله.

ج. رأس مالها والعناصر المكونة له.

د. جهة ارتباطها.⁽²⁾

على أن القضاء الإداري قد أعطى التخصص معنى واسعاً وأجاز للمرفق الذي يتولى إدارة مرفق لصناعة أجهزة معينة أن يدير محلات لبيع هذه الأجهزة، ولكنه حرّم على مرافق توزيع الغاز والكهرباء أن تتجر في الأجهزة التي تشتغل بالغاز أو الكهرباء.

وعلى كل حال فإن قيد التخصص يختلف من نوع إلى آخر من أنواع المرافق العامة فهو قيد ضيق بالنسبة للمرافق الإدارية، وهو قيد واسع بالنسبة للمرافق الصناعية والتجارية، يسمح بالمرونة اللازمة لهذه المرافق⁽³⁾.

(1) نجم، أحمد حافظ، (1981)، القانون الإداري، دراسة قانونية لتنظيم ونشاط الإدارة العامة، ط:1، مصر: القاهرة، دار الفكر العربي، ص33 وما بعدها.

(2) المادة رقم (3) من القانون رقم 2/ لعام 2005م الخاص بالمؤسسات والشركات والمنشآت العامة.

(3) حلمي، محمود، (1968)، نشاط الإدارة، ط:1، مصر: القاهرة، دار الفكر العربي، ص84.

كما أن هذا الاستقلال يتقيد من جهة أخرى بقيد الخضوع إلى الرقابة الإدارية للحكومة المركزية في العاصمة التي تملك حق مراقبة الهيئة العامة أو المؤسسة العامة في ممارستها لأنشطتها المختلفة. بهدف التحقق من عدم خروجها عن الأغراض التي أنشئت من أجلها⁽¹⁾.

وهذا ما نصت عليه المادة (3) من القانون رقم 2/ لعام 2005م حيث أكدت على وجوب تحديد جهة ارتباط بالمؤسسة في صك إنشائها حيث ترتبط هذه المؤسسات بإحدى الوزارات بحسب طبيعة نشاطها وتقوم الوزارات بدورها بالرقابة الإدارية عليها.

وفي معرض التعريف عن المؤسسات العامة كان لا بد من تمييز المؤسسات العامة عن الأنشطة المشابهة لها من هيئات عامة ومؤسسات خاصة ذات نفع عام حيث نعرض بداية ماهية هذه الأنشطة ومن ثم الوسائل التي يمكن اعتمادها للتمييز بينها وبين المؤسسة العامة باعتبارها تدير مرفقاً عاماً اقتصادياً.

أولاً- التمييز بين المؤسسات العامة والهيئات العامة:

وتعرف الهيئة العامة بأنها مرفق إداري عام يقوم على أداء خدمة عامة أو مصلحة عامة يتمتع بالشخصية الاعتبارية وله موازنة مستقلة تعد على غرار الموازنة العامة وتلحق بها.

ومن هذا التعريف يتبين لنا العناصر المحددة للهيئة العامة:

1- الهيئة العامة: مرفق عام يتمتع بامتيازات المرافق العامة، فله الأولوية في حال التعارض مع مصلحة خاصة، وتُستخدم فيه امتيازات السلطة العامة.

2- الهيئة العامة تقوم على أداء خدمة عامة إدارية، مثل الهيئة العامة للإذاعة والتلفزيون، ومديرية الجمارك العامة، والمديرية العامة للأرصاء الجوية.

3- تتمتع الهيئة العامة بالشخصية الاعتبارية، فلها أن تجري العقود وتستطيع إقامة الدعاوى وقبول الوصايا والهبات وكل ما من شأنه مساعدتها في تحقيق الغرض الذي أنشئت من أجله.

(1) نجم، أحمد حافظ، (1981)، القانون الإداري دراسة قانونية لتنظيم ونشاط الإدارة العامة، مرجع سبق ذكره، ص 303.

4- للهيئة العامة ميزانية مستقلة تتبع فيها قواعد المحاسبة العامة وتعد على نمط الموازنة العامة للدولة، لكن الدولة تتحمل ما يقع فيها من خسائر ويعود الفائض إلى الموازنة العامة للدولة، فأموالها أموالاً عامة بخلاف المؤسسة العامة التي تعد أموالها من الأموال الخاصة للدولة كونها تمارس نشاطاً اقتصادياً⁽¹⁾.

ويرعى القانون الإداري الهيئات العامة سواء فيما يتعلق بإنشائها أو تنظيمها أو ممارسة نشاطها، فتخضع الهيئة العامة لقاعدة إنشاء المرافق العامة التقليدية التي تنص على أن يقوم المشرع بإحداثها لأن في إحداثها تقييداً للحريات العامة، وبالتالي لا بد أن يكون لهذا التقييد سند قانوني (مبدأ المشروععية القانونية) وهذا ما أخذ فيه المشرع السوري في المادة 2/ من النظام الأساسي الموحد للعاملين في الدولة الصادر بالقانون رقم 50/ لعام 2004 على أنه: "يتم إحداث الجهات العامة ذات الطابع الإداري بقانون" ولا تخرج الهيئة العامة من حيث ماهيتها عن كونها جهة عامة ذات طابع إداري لذلك فإن إحداثها يتم بموجب قانون أو مرسوم تشريعي، وكذلك فإن إلغاؤها يتم بالأداة نفسها عملاً بمبدأ الاختصاص المتوازي أو ما يسمى قاعدة توازي الأشكال⁽²⁾.

وتعتبر كلاً من الهيئات العامة والمؤسسات العامة تجسداً لفكرة اللامركزية المرفقية أو المصلحية إلا أن هناك مجموعة من نقاط الاختلاف بينهما نجلها بما يلي:

1) الهيئات العامة مرافق عامة إدارية تمارس خدمات عامة إدارية أما المؤسسة العامة فهي مرافق عامة اقتصادية تمارس نشاطاً اقتصادياً (تجاري- صناعي) وتمارس المؤسسة العامة نشاطها إما بشكل مباشر من خلال ما تنشئه من شركات أو عن طريق الاقتصاد المختلط.

2) لكل من المؤسسة العامة والهيئة العامة موازنة مالية مستقلة عن موازنة الدولة، إلا أنهما مختلفان من حيث أن الموازنة المالية للمؤسسة العامة تأخذ طابع الموازنة التجارية حيث تؤول أرباحها لها وتتحمل هي خسائرها، أما الموازنة المالية للهيئة العامة فتلحق بالموازنة العامة للدولة، بحيث يؤول للدولة ما تحققه من أرباح كما تتحمل الدولة ما يلحق الهيئة العامة من خسائر.

(1) شباط، يوسف، والصفي، عبد الرحيم، (2011)، المرافق العامة، مرجع سبق ذكره، ص 99 وما بعدها.

(2) نحيلي، سعيد، (2013)، القانون الإداري، المبادئ العامة، الجزء الأول، حمص: سوريا، منشورات جامعة البعث، ص 227.

(3) ومن أوجه الاختلاف بين المؤسسة العامة والهيئة العامة نذكر أن الهيئات العامة تخضع في نظامها الإداري والمالي والقانوني لقواعد القانون العام حصراً، بينما تخضع المؤسسة العامة إلى نظام قانوني مزدوج، فهي تخضع في تنظيمها (نظامها الإداري) إلى قواعد القانون العام أما فيما يتعلق بنشاطها فهي تخضع من حيث المبدأ لقواعد القانون الخاص، لكن هذا لا يمنع أن تخضع نفسها بمشيئتها لقواعد القانون العام.

(4) الأصل في المنازعات التي تنشأ بين الهيئات العامة والغير أنها تدخل في اختصاص القضاء الإداري (في البلاد التي تأخذ بنظام القضاء المزدوج (كفرنسا وألمانيا ومصر وسوريا) بينما تخضع المنازعات التي تنشأ بين المؤسسات العامة والغير للقضاء العادي إلا إذا استخدمت أساليب القانون العام، فينعتقد الاختصاص عندئذٍ للقضاء الإداري.

(5) فيما يتعلق بالجهاز العامل في المؤسسة فقد تطور قضاء مجلس الدولة الفرنسي بهذا الشأن، فبعد أن كان يعتبر أعضاء جهاز العمل في المؤسسات العامة خارج عداد الموظفين بحيث لا ينطبق عليهم هذا الوصف، فإنه أصبح يفرق بين الذين يشغلون وظائف رئيسية وتشمل هذه الفئة رئيس وأعضاء مجلس الإدارة والمدير ورئيس المحاسبة العامة، وهؤلاء يخضعون للقانون الإداري وللقضاء الإداري، وبين المستخدمين والعمال فهؤلاء تدخل منازعاتهم في نطاق القانون الخاص ويطبق عليهم قانون العمل والقانون المدني، أما العاملون في الهيئات العامة فهم جميعاً موظفون عموميون يخضعون في علاقاتهم مع الهيئة العامة للنظرية النظامية اللائحية لا التعاقدية⁽¹⁾.

أما العاملون في كل من الهيئات العامة والمؤسسات العامة في سورية يطبق عليهم قانون واحد منذ عام 1986 ويخضعون للنظرية النظامية فقد زالت هذه التفرقة⁽²⁾.

(1) الهندي، إبراهيم، والحسن، عيسى، ونحيلي، سعيد، (2004)، المرافق العامة، مرجع سبق ذكره، ص 182 وما بعدها.

(2) شباط، يوسف، والصفي، عبد الرحيم، (2011)، المرافق العامة، مرجع سبق ذكره، ص 207.

وقد نصت المادة 38 من القانون رقم 2/ لعام 2005 الخاص بالمؤسسات والشركات والمنشآت العامة على أنه "يخضع العاملون في المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة إلى أحكام القانون الأساسي للعاملين في الدولة"⁽¹⁾.

وكذلك فقد نصت المادة 13/ من قانون الهيئات العامة رقم 32 لعام 1957 على أنه "تسري على موظفي الهيئات العامة أحكام قانون الوظائف العامة فيما لم يرد بشأنه نص خاص في القرار الصادر بإنشاء الهيئة أو اللوائح التي يضعها مجلس الإدارة"⁽²⁾.

(6) وأما فيما يتعلق بمدى الرقابة المركزية التي تمارس على كل من الأشخاص العامة المذكورة فإنها تكون أكثر اتساعاً على الهيئات العامة منه على المؤسسات العامة لأن هذه الأخيرة تمارس بدورها رقابة على الشركات التابعة لها⁽³⁾.

ومما سبق، يمكن القول بأنه على الرغم من اشتراك كل من الهيئات العامة والمؤسسات العامة في مجموعة من الأحكام إلا أنه هناك مجموعة من الاختلافات لا يمكن إغفالها ولعل أهمها خضوع الهيئات العامة بشكل تام لقواعد القانون العام وذلك نظراً لحساسية هذه المرافق وكون النشاط التي تقوم به من صميم عمل الدولة إضافة إلى مدى الرقابة في كل من الهيئات العامة والمؤسسات العامة فهو يبدو جلياً في الهيئات العامة كون المؤسسات العامة تعد بحد ذاتها أداة رقابة على كل من الشركات والمنشآت التابعة لها.

ثانياً- التمييز بين المؤسسات العامة والمؤسسات الخاصة ذات النفع العام:

لا بد بداية من التأكيد على أن المؤسسات الخاصة ذات النفع العام ليست مؤسسات عامة بل تختلف عنها، فهي مؤسسات خاصة أنشأها أفراد بأنفسهم وبمبادرتهم وبأهداف يرون هم تحقيقها. لكن هذه المؤسسات تقوم في بعض الأحيان بتأدية خدمات عامة للأفراد، أي تهدف إلى تحقيق نفع عام، لذلك تبادر الدولة كسلطة

(1) المادة 38/ من القانون رقم 2/ الخاص بالمؤسسات والشركات والمنشآت العامة لعام 2005.

(2) المادة رقم 13/ من قانون الهيئات العامة رقم 32 لعام 1957 والمعدل بالمرسوم التشريعي رقم 18 لعام 1974م.

(3) الهندي، إبراهيم، والحسن، عبيسي، ونحيلي، سعيد، (2004م)، المرافق العامة، مرجع سبق ذكره، ص183 وما بعدها.

عامة إلى الاعتراف لها بصفة المنفعة العامة، وتقدم لها بعض المساعدات المالية والمنح لتمكين من تحقيق النفع العام الذي تهدف إليه بصورة أكثر فعالية.

ويؤدي اعتراف الدولة بصفة النفع العام إلى ازدياد اهتمام الجمهور بأعمالها ويتسع إقباله للتبرع لها، مقابل ذلك تمارس الدولة اتجاهها رقابة يختلف مداها بحسب أهمية المؤسسة وبحجم المساعدات المالية التي تقدمها.

وهذه المؤسسات لا تدير مرفقاً عاماً، لذلك تخضع في نشاطها لقواعد القانون الخاص ولقضاء المحاكم العادية، وذلك بعكس المؤسسات العامة التي تدير مرفقاً عاماً وتعد من الأشخاص الاعتبارية العامة وتخضع للقانون العام والقضاء الإداري.

كما أن المؤسسة ذات النفع العام لا تتمتع بأي امتيازات من امتيازات السلطة العامة التي تتمتع بها المؤسسة العامة فالعقود التي تبرمها المؤسسة ذات النفع العام هي عقود عادية خاصة، كما تقرر مسؤولية المؤسسات ذات النفع العام وفقاً لقواعد المسؤولية في القانون الخاص، وجهاز العاملين فيها رؤساء وأفراد يعاملون كسائر العاملين في أي مؤسسة خاصة، كما أن الأشغال التي تقوم بها لا تعد أشغالاً عامة، ولا تتمتع المؤسسة ذات النفع العام بامتياز نزع الملكية للمنفعة العامة (الاستملاك)، كما أن أموال هذه المؤسسة لا تأخذ صفة الأموال العامة، بل تعد أموالاً خاصة يمارس عليها التنفيذ الجبري والحجز الاحتياطي كما أن قراراتها لا تعد قرارات إدارية نهائية يمكن الطعن بها بالإلغاء بسبب مخالفتها لمبدأ المشروعية وذلك لفقدان عنصر السلطة العامة كعنصر أساسي من عناصر القرار الإداري⁽¹⁾.

وهكذا تجد أنه هناك اختلافات جوهرية بين كل من المؤسسة العامة والمؤسسات الخاصة ذات النفع العام ولذلك كان التمييز بينهما على مكانة عالية من الأهمية وفي الحقيقة ليس هناك صعوبة للتمييز بين النوعين إذا ما قام المشرع بتحديد صفة المؤسسة وذلك من خلال قانون إنشاءها في هذه الحالة يتقيد القاضي بالوصف التشريعي.

(1) نحيلي، سعيد، القانون الإداري/ المبادئ العامة، مرجع سبق ذكره، ص 252 وما بعدها.

غير أن المشرع قد يُغفل ذلك ويترك الأمر للفقهاء والقضاء من أجل تحديد نوع المؤسسة التي يدور الخلاف حول طبيعتها. وقد تعددت المعايير واختلفت وجهات النظر بشأن ذلك، ومع ذلك قام القضاء الفرنسي بتطوير المعايير التي يمكن الاستئناس بها للتمييز بين النوعين من المؤسسات ومن أهم هذه المعايير:

1- معيار المبادرة إلى إنشاء المؤسسة:

فتكون المؤسسة عامة إذا بادرت السلطة العامة بإنشائها في حين تكون المبادرة بإنشاء المؤسسة ذات النفع العام من قبل الأفراد أنفسهم⁽¹⁾.

2- معيار وجود ميزات السلطة العامة أو عدم وجودها:

طبقاً لهذا المعيار تصبح المؤسسة عامة عندما يمنحها المشرع إحدى ميزات السلطة العامة كفرض الرسوم وحق المصادرة أو عندما يعد المشرع أموالها أموالاً عامة، وإلا فتعد مؤسسة ذات نفع عام، غير أن هذا المفهوم صار غير مجدٍ لأن الحقوق الإدارية الحديثة بدأت تمنح هذه الميزات لبعض المؤسسات ذات النفع العام، كمنح صلاحية المصادرة إلى مؤسسة ذات نفع عام كما هو الحال بالنسبة للجمعية الوطنية للتعاون الاجتماعي في فرنسا، وهدفها التعويض عن المواطنين عند تعرضهم لبعض الحوادث (قرار مجلس الدولة الفرنسي في القضية المؤرخة في 1937/12/24م)⁽²⁾.

3- معيار القواعد المتعلقة بتنظيم عملها:

رأي بعض الفقهاء ومنهم الفقيه الفرنسي L. Rolland أنه من الأفضل التطلع إلى مجموعة القواعد والأحكام التي ترعى تنظيم المؤسسة فينظر بداية إلى نص إنشائها، وهيكلتها الإدارية، وكيفية اتخاذ القرارات النافذة فيها ومن له الكلمة الفصل في جعلها قابلة للتنفيذ، فالأمر لا يعود إلى جانب واحد، وإنما يعود إلى مجموعة عناصر للاهتمام في النهاية إلى الصفة القانونية للجهة العليا في تسيير عمل المؤسسة، فإذا كانت ذات صفة عامة اعتبرت مؤسسة عامة وإلا فهي مؤسسة ذات نفع عام.

(1) الهندي، إبراهيم، والحسن، عيسى، ونحيلي، سعيد، (2004) المرافق العامة، مرجع سبق ذكره، ص198.

(2) شباط، يوسف، والصفدي، عبد الرحيم، المرافق العامة، مرجع سبق ذكره، ص150.

وعلى الرغم من أن هذا المعيار قد لاقى قبولاً من عدد من الفقهاء ومن أنه اعتمد نظرة شاملة للإحاطة بالمسألة المطروحة، فإنه لم يسلم من النقد فهو بعيد عن الدقة المطلوبة للتوصل إلى التمييز بين أنواع المؤسسات العامة والخاصة ذات النفع العام⁽¹⁾.

4- معيار طبيعة النشاط (الغرض من المؤسسة):

فإذا كانت المؤسسة تسعى إلى تحقيق خدمة عامة تعتبر مؤسسة عامة وإذا سعت إلى تحقيق منافع شخصية تعد مؤسسة خاصة وعلى الرغم من أهمية هذا المعيار فلا يمكن الاعتماد عليه لا سيما وأن المؤسسات الخاصة تهدف إلى تحقيق منفعة عامة⁽²⁾.

5- معيار تصديق حسابات المؤسسة:

وكان الأستاذ "كونوا Connois" قد اقترح معيار واحد واضح جداً مستمد من طريقة التصديق على حسابات المؤسسة:

فإذا كانت هذه الحسابات تخضع بحسب رأيه لتصديق سلطة عامة معينة (أي سلطة الوصاية)، فإن المؤسسة تكون عندئذٍ مؤسسة عامة وإلا فإنها تكون مؤسسة ذات نفع عام⁽³⁾.

6- معيار المصادر المالية للمؤسسة:

فإذا كان العبء في التمويل يعود إلى السلطات العامة المركزية منها أو المحلية اعتبرت المؤسسة عندئذٍ مؤسسة عامة، أما إذا كان مصدر أموال المؤسسة النشاط الفردي تكون المؤسسة خاصة.

7- معيار الرقابة التي تمارس على المؤسسة:

فعندما تكون الرقابة شاملة (للمشروعية والملائمة) وشديدة تكون المؤسسة عامة وعلى العكس تكون المؤسسة خاصة إذا كانت رقابة السلطة المركزية عليها متراخية ومحدودة والتي تقتصر على الترخيص الذي

⁽¹⁾ دربولي، علي مفيد، (2019)، إعادة الهيكلة المالية للمؤسسات العامة، رسالة ماجستير، قسم القانون العام، كلية الحقوق، دمشق: سوريا، ص48.

⁽²⁾ الهندي، إبراهيم، والحسن، عيسى، ونحيلي، سعيد، المرافق العامة، مرجع سبق ذكره، ص199.

⁽³⁾ شباط، يوسف، والصفي، عبد الرحيم، المرافق العامة، مرجع سبق ذكره،

تمنحه السلطة لتأسيس المؤسسة الخاصة أو تدخل الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش في حال حصول المؤسسة على قروض وتسهيلات من الدولة.

8- معيار أسلوب إدارة المؤسسة:

إذا كان رأس المؤسسة إدارة عامة فنحن بصدد مؤسسة عامة وإلا فتكون المؤسسة خاصة إذا كانت تُدار من هيئة خاصة إلا أن هذا المعيار يحتاج بدوره لوضع حدود فاصلة بين نوعي الإدارة: متى تكون بصدد إدارة عامة ومتى تكون بصدد إدارة خاصة؟ فهذا الموضوع بدوره يعتبر موضع اختلاف عند الفقهاء نظراً لوجود نقاط تشابه بين النوعين من الإدارة⁽¹⁾.

وتأسيساً على ما سبق نجد عدم إمكانية الأخذ بأحد هذه المعايير لوحده دون غيره من المعايير الأخرى لتمييز المؤسسات العامة عن المؤسسات الخاصة ذات النفع العام فهذه المعايير جميعها تعد مجموعة من القرائن تكشف عن إرادة المشروع الحقيقية، إلا إذا كان هناك نص صريح يحدد ماهية المؤسسة.

الفرع الثاني

المبادئ العامة التي تحكم سير المؤسسات العامة

يخضع سير المرافق العامة على اختلاف أنواعها وتباين أشكالها وطرق إدارتها، وتنوع أغراضها، لجملة مبادئ أساسية وهي مبادئ تقرضها المصلحة العامة، والاعتبارات العملية المختلفة، وتتسجم مع منطق عمل هذه المرافق ذاتها وهي كالتالي:

أولاً- مبدأ دوام سير المرافق العامة: وينبع هذا المبدأ من طبيعة المرفق العام ذاتها إذ أن الحاجة الجماعية التي ينشأ المرفق العام لإشباعها لا تعد مشبعة، إذا تم ذلك الإشباع على نحو وقتي أو متقطع وبلا انتظام، لذلك لا بد أن يكون أداء الخدمة التي أنشئ المرفق العام في سبيل إشباعها دائماً ومنتظماً، لأن الأفراد - متى ما أنشأ المرفق العام - إنما يرتبون حياتهم على أساس وجوده، مفترضين استمرار سيره، فالطالب والموظف والعامل الذي رتب حياته على أساس وجود مرفق النقل، والأفراد الذين اعتمدوا في حياتهم على مرافق الماء

(1) الهندي، إبراهيم، وعبسي، الحسن، ونحيلي، سعيد، المرافق العامة، مرجع سبق ذكره، ص 199 وما بعدها.

والكهرباء، سوف يصيبهم أبلغ الضرر إذا توقفت مثل هذه المرافق عن أداء خدماتها فجأة. وإن مبدأ دوام سير المرافق العامة يعد مبدأ أساسياً حتى ذهب جانب من الفقه الفرنسي إلى القول إن هذا المبدأ يشكل جوهر المرفق العام، لذلك فإن القضاء الدستوري الفرنسي اعتبره من قبيل المبادئ الدستورية، على أساس ارتباط دوام سير المرافق العامة بديمومة وجود الدولة ذاتها.

واستناداً إلى ما تقدم، فإن هذا المبدأ إنما يقضي بأن كل ما من شأنه إيقاف أو تعطيل سير المرفق العام يجب أن يستبعد ويمنع بشدة وإن كل ما من شأنه تدعيم دوام سير المرفق العام بانتظام واطراد يجب أن يهتم القانون الإداري بتشجيعه وتقويته، لذلك كان لا بد من الآتي:

1- تم تحريم إضراب الموظفين العاملين في المرافق العامة: والإضراب هو في حقيقته أن يترك عمال المرافق العامة عملهم وقيامهم بواجبات وظيفتهم مع تمسكهم بمزاياها، لذلك فهو من أهم الأمور التي تعوق سير المرافق العامة بانتظام واطراد⁽¹⁾.

وفي الجمهورية العربية السورية حظر المشرع على العاملين في الدولة ترك العمل أو التوقف عنه أو التحريض على ذلك حيث نصت المادة 64/فقرة 3/ز/و/ح/ من نظام العاملين الأساسي في الدولة الصادر بالقانون رقم (50) لعام 2004 مع مراعاة أحكام كل من قانون العقوبات وقانون العقوبات الاقتصادية والقوانين النافذة الأخرى على ما يلي:

((يحظر على العامل أن يشترك في تنظيم أية اجتماعات داخل مكان العمل يتعارض مع أحكام القوانين والأنظمة النافذة أو أن يترك العمل أو يتوقف عنه أو يعطله بقصد الإخلال بالنظام العام أو توقيف أو تعطيل الإنتاج أو أن يحرض العاملين على ذلك))⁽²⁾.

2- تم تنظيم استقالة الموظفين العاملين: حيث تعد الاستقالة أحد أسباب انتهاء خدمة الموظف، وهي تعني رغبة الموظف في ترك الخدمة نهائياً بإرادته الحرة قبل انتهاء المدة القانونية المحددة لها، وهي بذلك تختلف عن

(1) نوح، مهند، المرافق والمؤسسات العامة، المؤسسة القانونية المتخصصة، المجلد السابع، ص 69.

(2) المادة رقم 64 من القانون رقم 50 لعام 2004 المتضمن نظام العاملين الأساسي في الدولة.

الإضراب المتجسد في التوقف عن العمل مع التمسك بالوظيفة، وفي الحقيقة إن القاعدة العامة هي عدم إجبار أحد على تقاد وظيفة ما، وكذلك عدم إجباره على البقاء في الوظيفة رغماً عن إرادته، إلا أنه إذا كانت الاعتبارات الإنسانية تقتضي احترام رغبة الموظف في ترك العمل، إلا أن طبيعة عمل الموظف وعلاقته بالإدارة، لا بد أن تنعكس في هذا المجال ببعض القيود التي توفق بين المصلحة العامة والمصلحة الخاصة. وتتجلى أبرز القيود التي توردتها التشريعات عادة على الاستقالة في أن الرابطة الوظيفية لا تنقطع بين الإدارة والموظف بمجرد إعلان هذا الأخير عن رغبته في ذلك، إنما من تاريخ قبول الإدارة لهذه الاستقالة صراحةً أو ضمناً وعليه فإنه يقع على عاتق الموظف أن يستمر في أداء عمله على أتم وجه في الفترة الفاصلة بين الاستقالة وقبولها.

3- تم تبرير نظرية الموظفين الفعليين: والموظف الفعلي هو الذي يقوم ببعض الأعمال الوظيفية من دون أن يصدر قرار بتعيينه، أو صدر وكان معيباً، وكان مقتضى الأصل العام أن تعطل أعماله لصدورها عن شخص غير مختص أو مغتصب للسلطة، إلا أن القضاء يعد تصرفاته سليمة في بعض الأحيان ضماناً لاستمرار سير المرفق العام بانتظام وإطراد، وحماية للجمهور الذي يتعامل مع الإدارة، ولا تمكنه الظروف من معرفة حقيقة الموظف الذي يتعامل معه⁽¹⁾.

4- تطبيق نظرية الظروف الطارئة على عقود المرافق العامة: يمكن تحديد نظرية الظروف الطارئة وفقاً للفقهاء والقضاء الإداري أنه إذا طرأت أثناء تنفيذ العقد الإداري ظروف طبيعة كحدوث فيضانات أو زلازل أو ظروف اقتصادية كارتفاع الأسعار بصورة غير مألوفة أو ظروف إدارية كتخفيض قيمة العملة الوطنية وكانت هذه الظروف غير متوقعة عند إبرام العقد وألحقت بالمتعاقدين مع الإدارة خسائر فادحة ترتب عليها قلب اقتصاديات العقد رأساً على عقب، فإن من حق المتعاقد أن يطلب من الإدارة أن تعوضه جزئياً عن تلك الخسائر على سبيل المساهمة والتعاون في تأمين استمرار سير المرفق العام بانتظام واضطراد. وقد تركزت نظرية الظروف الطارئة في مصر وسوريا بنصوص تشريعية كما أخذ بها القضاء الإداري في البلدين.

(1) نوح، مهند، المرافق والمؤسسات العامة، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد السابع، ص 70-71.

5-تحرير الحجز على أموال المرافق العامة: تحتاج المرافق العامة إلى أموال ضخمة من أجل ممارسة نشاطها وتأدية خدماتها على الوجه الأمثل بشكل مستمر ومنتظم ويقتضي مبدأ استمرار سير المرافق العامة بانتظام عدم جواز حجز أموال المرافق العامة سواء كانت تدار بطريقة مباشرة (الإدارة المباشرة والمؤسسات العامة والهيئات العامة) أم بطريقة غير مباشرة (امتياز المرافق العامة) لأن الحجز على أموال تلك المرافق سيؤدي إلى خلل خطير في سيرها وتقديم خدماتها للمنتفعين لأن المال عصب المرافق العامة.

وقد قرر المشرع المصري قاعدة عدم جواز الحجز على أموال المرافق العامة، وفي سوريا قرر المشرع صراحةً وبقواعد آمرة عدم جواز الحجز على أموال المرافق العامة سواء كانت أموالاً عامة أم أموالاً خاصة.

ثانياً - مبدأ المساواة أمام المرافق العامة: يعتبر مبدأ المساواة من المبادئ العامة التي أكدت عليها إعلانات حقوق الإنسان وكشفت عنها أحكام مجلس الدولة الفرنسي وتضمنتها مختلف دساتير الدول المعاصرة فقد نص الدستور السوري على أن ((المواطنون متساوون أمام القانون في الحقوق والواجبات)).

ومن البديهي أن يتفرع عن هذا المبدأ مبدأ المساواة أمام المرافق العامة على اعتبار أن إنشاء المرافق العامة وتنظيمها يجري بالقوانين واللوائح التي تضع قواعد مجردة تطبق على جميع الأفراد دون تحيز أو تفریق⁽¹⁾. ولا يتنافى مع مبدأ المساواة وضع شروط للانتفاع بخدماتها كدفع رسوم أو اشتراط شهادة معينة طالما أن تلك الشروط عامة غير شخصية وبالتالي فالمساواة تكون للأشخاص الموجودين في مراكز قانونية متماثلة وبناءً على ذلك فقد قرر مجلس الدولة الفرنسي في حكم صادر بتاريخ 1996/7/26 أن اختلاف تعرفة توزيع المياه بين المستفيدين من خدماته لا يعد خرقاً لمبدأ المساواة لأن الاختلاف في التعرفة يبرره اختلاف كلفة تمديد شبكة المياه بالنسبة لكل قسم من أقسام المقاطعة واختلاف شروط الاستثمار.

وتطبيقاً لمبدأ المساواة أمام المرافق العامة فقد ألزمت المادة 636/ من القانون المدني السوري ملتزم المرافق العامة بتحقيق المساواة التامة بين عملائه سواء في الخدمات أم في تقاضي الأجور.

(1) الهندي، إبراهيم، والحسن، عبيسي، ونحيلي، سعيد، (2004)، المرافق العامة، حلب: سوريا، منشورات جامعة حلب، ص111 وما بعدها.

وقد أجازت المادة نفسها لكل من تضرر من خرق مبدأ المساواة أن يطالب ملتزم المرافق العامة بالتعويض عن الضرر الذي لحقه.

ومن الجدير بالذكر أن القضاء الإداري في الدول التي تأخذ به يراقب احترام المرفق العام لمبدأ مساواة المنتفعين بخدماته⁽¹⁾.

ثالثاً - قابلية المرفق العام للتغيير والتبديل: ويقصد بهذا المبدأ تمكين المرافق العامة من تحقيق المنفعة التي أنشئ من أجلها على أفضل وجه، ومواجهة الظروف المتغيرة التي تحيط بنشاط المرفق، فإذا تغيرت الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي نشأ المرفق في ظلها ونُظِمَ ابتداءً على أساسها، أو ظهر للإدارة خلال ممارسة المرفق لنشاطه أنه يستحسن تغيير طريقة الإدارة لزيادة كفاءته، فإنها تملك ذلك، وتتمتع بسلطة تقديرية في هذا المجال.

ويترتب على ذلك أنه ليس لأحد أن يحتج في مواجهة الإدارة، عندما تُعمل سلطاتها التقديرية في تغيير القواعد المنظمة للمرفق، بوجود حق مكتسب له، إلا أنه من ناحية أخرى يتوجب على الإدارة عند إعمال سلطاتها التقديرية في هذا المجال، أن تتقيد بدواعي المصلحة العامة، وبعدم التعسف في استعمال السلطة⁽²⁾.

وبالرغم من خضوع المؤسسات العامة لمجموعة من المبادئ العامة التي تحكمها بوصفها مرفقاً عاماً، إلا أن إدارة المرافق العامة بأسلوب المؤسسات العامة يحقق لها العديد من المزايا يتلخص أهمها فيما يلي:

1- التخفيف من الأعباء الملقاة على عاتق الحكومة المركزية، عن طريق إسناد جانب من مسؤولياتها المتعددة إلى بعض المرافق العامة، لكي تتولى ممارستها على سبيل الاستقلال، على أن تتفرغ الحكومة المركزية للمهام الأكثر خطورة والتي تنسم بالطابع القومي الذي يتنافى مع توزيعها على هيئات اللامركزية المرفقية.

⁽¹⁾ بطيخ، محمد ياسر عبد الرؤوف، (2013)، دراسة قانونية لحوكمة المرافق العامة الاقتصادية في سوريا، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، حلب:

سوريا، ص 51-52.

⁽²⁾ طلبة، عبد الله، والحسين، محمد، ونوح، مهند، (2019)، المدخل إلى القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص 92-93.

2- إتاحة الفرصة لإسناد الأنشطة المختلفة للدولة إلى مرافق عامة تمارسها على سبيل التخصص، عن طريق مجموعة الخبراء والفنيين الذين يُزودهم المرفق، والذين يتمتعون بقدر كبير من الخبرة والدراسة والتخصص في المجال الذي يتخصص فيه المرفق العام، مما يؤدي إلى إنجاز تلك الأنشطة بأفضل صورة ممكنة وبأسلوب متطور باستمرار يلبي الاحتياجات المختلفة والمتجددة للجماهير.

3- يؤدي ما يتمتع به ذلك النوع من المرافق العامة من الاستقلال إلى إعطائها قدراً كبيراً من حرية الحركة في مزاوله نشاطها، والتخلص من قيود المغالاة في الروتين الحكومي وإجراءاته المعقدة الطويلة، وحرية اتخاذ القرار المناسب دون توقف على إجازة الوزير المختص، وهو ما يتيح لتلك المرافق تسيير أنشطتها بالقدر اللازم من المرونة، فضلاً عن التطوير المستمر لتلك الأنشطة.

4- إبعاد المؤسسات العامة عن التيارات السياسية المتغيرة وأهواء الحزب الحاكم وذلك بفضل استقلالها عن الحكومة المركزية فيما تتخذه من قرارات. بعكس الحال فيما لو كانت تلك المرافق خاضعة خضوعاً كاملاً للوزير المختص، فتكون قراراتها صادرة عن الوزير وبالتالي تكون متأثرة بالميول السياسية والأهواء الحزبية لذلك الوزير والحكومة بصفة عامة.

وتخضع المؤسسات العامة للرقابة الإدارية للحكومة المركزية، إلا أن تلك الرقابة لا تخرج عن كونها رقابة غير مباشرة للتحقق من عدم انحراف المرفق عن تحقيق أهدافه الرئيسية ولا تصل إلى حد التأثير السياسي في القرارات الصادرة عنه.

5- تحقيق ديمقراطية الإدارة عن طريق تكوين صف ثانٍ من كبار القادة الإداريين بعد الوزراء، وهم رؤساء المؤسسات العامة وأعضاء مجالس إدارتها، الذين يتمتعون بالسلطة التقديرية في تسيير أمور مؤسساتهم، وهو ما يؤدي إلى تكوين جيل من الخبرات القيادية التي يمكن إمداد الجهاز الإداري للدولة بها، مما يعتبر مكسباً كبيراً لذلك الجهاز بلا شك.

أما المساوئ التي يمكن أن تؤخذ على ذلك الأسلوب من أساليب إدارة المرافق العامة فمن أهمها أن منح تلك المرافق قدراً كبيراً من الاستقلال قد يدفعها إلى إساءة استخدام سلطتها خارج الغرض الأساسي الذي أنشئت

من أجله. فضلاً عن وجود عدة هيئات عامة تمارس أنشطة متقاربة بصورة مستقلة عن بعضها البعض قد يؤدي إلى التضارب في سياستها والتناقض في قراراتها بما يتعارض مع الصالح العام، وبما يؤدي إلى إنفاق الأموال العامة في أنشطة متكررة بلا مبرر⁽¹⁾.

ولهذا يجب أن تُنظم الرقابة الإدارية على هذه المرافق العامة بحيث يمكن التوفيق بين مراعاة المصلحة العامة من ناحية، والاستقلال الضروري لهذه المؤسسات من ناحية أخرى⁽²⁾.

واستناداً إلى ما سبق فإن المؤسسات العامة بالرغم من خضوعها للمبادئ العامة التي تخضع لها كافة المرافق العامة إلا أنها تتمتع بخصوصية وعناصر تمكنها من القيام بدورها الاقتصادي المناط بها إضافة إلى أن هذا الأسلوب من أساليب إدارة المرافق العامة يتمتع بمجموعة من الإيجابيات التي تعطيه حرية أكبر في إدارة هذه المرافق ليساهم في تنمية الاقتصاد الوطني.

(1) نجم، أحمد حافظ، (1981)، القانون الإداري دراسة قانونية لتنظيم ونشاط الإدارة العامة، مرجع سبق ذكره، ص304 وما بعدها.

(2) الطماوي، محمد سليمان، (1988)، الوجيز في القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص319.

المطلب الثاني

التنظيم الإداري للمؤسسات العامة

تلجأ معظم الدول إلى اتباع أسلوب المؤسسة العامة كأحد طرق إدارة المرافق العامة حتى أنها أصبحت من أكثر الطرق شيوعاً في الوقت الحالي وهي ما يمثل اللامركزية المصلحية أو المرفقية.

ولما كانت المؤسسات العامة ما هي إلا مرفق عام يدار عن طريق إحدى المنظمات العامة أو هو نشاط إداري تتوفر فيه صفات المرفق العام وتتولاه منظمة عامة تتمتع في ممارسة نشاطها بالاستقلال عن السلطات المركزية عن طريق منحها الشخصية المعنوية المستقلة.

فلذلك كان لا بد من إحاطة المؤسسات العامة بمجموعة من القواعد التي تحكم إنشاءها وإلغائها بالإضافة إلى الآلية التي سوف يتم وفقها إدارتها وسنتناول دراسة هذا المطلب في وفق الآتي:

الفرع الأول: إنشاء المؤسسات العامة وإلغائها.

الفرع الثاني: إدارة المؤسسات العامة

الفرع الأول

إنشاء المؤسسات العامة وإلغائها

تقوم الدولة بإنشاء المرافق العامة من أجل إشباع حاجات جماعية عامة عندما لا تستطيع المشروعات الخاصة إشباعها على الوجه الأكمل أو تعجز عن تحقيقها أو لا ترغب بأدائها لأنها لا تحقق لها الربح الوفير بحيث تدخلت الدولة في النشاط الاقتصادي بسبب العديد من العوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي ظهرت في العصر الحديث ونافست بذلك الأفراد في ميدان النشاط الاقتصادي بإنشاء المرافق العامة بمختلف أنواعها⁽¹⁾.

ففي فرنسا ركز الدستور الفرنسي الحالي الصادر في العام 1958 وذلك في المادة 34 منه التي قضت صراحةً بأنه يتم إنشاء أو استحداث فئات جديدة من المؤسسات العامة بقانون ما لم يكن ممكناً إدخالها ضمن فئة

(1) الهندي، إبراهيم، والحسن، عيسى، ونحيلي، سعيد، المرافق العامة، مرجع سبق ذكره، ص 57.

معينة من المؤسسات الموجودة قبلاً، فعند ذلك يكون إنشاؤها من اختصاص السلطة الإجرائية وتتم بعمل إداري وفقاً لقواعد الاختصاص التي تنص عليها ويحددها القانون نفسه (كأن يصدر بمرسوم يُتخذ في مجلس الوزراء أو مرسوم عادي)⁽¹⁾.

وفي لبنان تنشأ المؤسسات العامة بمرسوم يتخذ في مجلس الوزراء وتلغى بذات الأداة حيث نصت على ذلك الفقرة الأولى من المادة الثالثة من المرسوم رقم 4517 لعام 1975 الخاص بنظام المؤسسات العامة والمصالح المستقلة على أن "تنشأ المؤسسات العامة وتدمج وتلغى بمرسوم يُتخذ في مجلس الوزراء"⁽²⁾.

وفي مصر بعد أن كان إنشاء المؤسسات العامة قبل العام 1957 يتم بقانون أصبح بعد هذا التاريخ يتم بقرار جمهوري وذلك عملاً بأحكام المادة الأولى من القانون /32/ لعام 1957 المتضمن قانون المؤسسات العامة والتي نصت على ما يلي:

"للمؤسسات العامة شخصية اعتبارية ويكون إنشاؤها بقرار من رئيس الجمهورية وفقاً للأحكام المنصوص عليها في هذا القانون"⁽³⁾.

وفي ذات السياق يتم إحداث المؤسسات العامة والشركة العامة والمنشأة العامة في سوريا بمرسوم دون التقيد بالأصول والإجراءات المنصوص عليها في قانون التجارة (المادة 2/أ من القانون رقم 2 لعام 2005م) وهذا يتفق مع المادة 2 من النظام الأساسي للعاملين في الدولة الصادر بالقانون رقم 50 لعام 2004 التي جعلت إحداث الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي بمرسوم وتعد المؤسسة العامة بالطابع جهة عامة ذات طابع اقتصادي⁽⁴⁾.

وتجدر الإشارة بأن المادة (3) من القانون رقم (2) لعام 2005 نصت على ما يلي: ((يحدد صك إحداث المؤسسة العامة أو الشركة العامة أو المنشأة العامة بشكل خاص، ما يلي:

(1) الخوري، يوسف سعد الله، مجموعة القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص 79 وما بعدها.

(2) شبحا، إبراهيم عبد العزيز، الوسيط في مبادئ وأحكام القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص 765.

(3) الخوري، يوسف سعد الله، مجموعة القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص 84.

(4) نحيلي، سعيد، القانون الإداري/ المبادئ العامة، مرجع سبق ذكره، ص 247.

أ- اسمها، ومركزها.

ب- الغرض الذي أحدثت من أجله.

ج- رأس مالها، والعناصر المكونة لها.

د- جهة ارتباطها.⁽¹⁾

وتأسيساً على ما سبق يمكن القول بأن المشرع في العديد من الدول قد منح السلطة التنفيذية حق إنشاء المؤسسات العامة كونها تمتلك الدراية والعلم بالأمور الاقتصادية التي تحكم نشاطها وما تتطلبه من السرعة لمواكبة التغيرات والتطورات الاقتصادية.

وعلى صعيد مقابل، تلجأ الدولة في حالات معينة إلى إلغاء المؤسسة العامة، ويقصد بذلك وضع حد لنشاط المرفق وتصفيته نهائياً وإنهاء وجوده، إما لأنه فقد أسباب وجوده أو انتهى تحقيق الهدف الذي أنشئ من أجله أو أصبحت الضرورات العملية أو المصلحة العامة تحتم وقف نشاطه، بحيث يصبح بقاءه عبئاً مالياً على الدولة لا طائل من ورائه مما يحتم إنهاء وجوده، ومن المسلم به قانوناً أن أداة إلغاء المرفق هي ذاتها أداة إنشائه أو أداة أعلى منها وفق مبدأ توازي الاختصاصات، فالمرفق العام الذي ينشأ بقانون لا يجوز إلغاؤه إلا بقانون والمرفق العام الذي ينشأ بقرار إداري يجوز إلغاؤه إما بقرار إداري وإما بقانون⁽²⁾.

وقد يحصل إلغاء المؤسسة العامة بأحد الطرق الثلاثة:

1- إما بإلغاء النشاط المرفقي العام الموكل إليها، فيزول الغرض أو الهدف الذي أنشئت لأجله وتنتفي بالتالي الحاجة إليها.

2- وإما بسلخ عنصر الشخصية المعنوية عنها وفي هذه الحالة يبقى المرفق العام المعني قائماً بكل أوجه نشاطه، ولكنه يصبح مندمجاً وذائباً في شخصية الدولة المعنوية بهذا النشاط، فتتولى هي إدارته مباشرة.

3- وإما بدمجها في مؤسسة عامة أخرى تقوم بنشاط قريب من نشاطها أو مماثل له.

(1) المادة رقم (3) من القانون رقم (2) لعام 2005 الخاص بالمؤسسات والشركات والمنشآت العامة.

(2) د. أحمد حافظ نجم، القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص 283 وما بعدها.

وأياً كان السبب الذي أدى إلى إلغاء المؤسسة العامة فإن نتيجة هذا الإلغاء تنعكس حتماً على مصير ممتلكاتها وأموالها المنقولة وغير المنقولة، فتبرز الحاجة إلى معرفة الجهة التي يجب أن تتحول وتؤول إليها.

أ- فإذا نتج إلغاء المؤسسة عن سحب شخصيتها المعنوية فإنه من الطبيعي أن تؤول أموالها وممتلكاتها إلى الدولة أو البلدية.

ب- أما إذا نتج الإلغاء عن الاستغناء عن النشاط المرفقي العام الموكل إلى المؤسسة العامة موضوع البحث فإن مصير أموالها وممتلكاتها رهن ما يقضي به النص الذي يلغها.

ج- أما الإلغاء بطريقة الدمج فيؤدي حتماً إلى تحويل الأموال والممتلكات إلى المؤسسة العامة الجديدة⁽¹⁾.

ومثلما لا يجوز إنشاء المرفق العام إلا تحقيقاً لمنفعة عامة فإنه لا يجوز إلغاؤه أيضاً إلا تحقيقاً لمصلحة عامة، فإذا ما تقرر إلغاؤه فإنه لا يجوز للأفراد أو للعاملين أو المتعاملين معه الاعتراض على ذلك بدعوى الاحتجاج بوجود حق مكتسب لهم يقتضي استمرار ذلك المرفق، فإن إنشاء المرافق العامة أو إلغاؤها هما محض سلطة تقديرية للدولة تترخص في تقديرها وفق ما تقتضي به المصلحة العامة، وحسب ظروف كل حالة على حدى، وتتصرف فيها بمطلق حريتها واختيارها حسبما يترأى لها وفقاً لقدراتها المادية وإمكاناتها الفنية وتقديرها لمدى أهمية المرفق، وهو ما استقرت عليه أحكام القضاء الإداري⁽²⁾.

ولما كانت المؤسسات العامة تلغى بذات الأداة التي أنشئت بها ففي مصر تلغى المؤسسة العامة بقرار من رئيس الجمهورية.

حيث نصت المادة (10) من القانون رقم (60) لعام 1971 الخاص بالمؤسسات العامة وشركات القطاع العام على أنه "يكون اندماج المؤسسات العامة وإلغاؤها بقرار من رئيس الجمهورية"⁽³⁾.

(1) الخوري، يوسف سعد الله، مجموعة القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص 172 وما بعدها.

(2) نجم، أحمد حافظ، القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص 284.

(3) المادة رقم (10) من القانون رقم (60) لعام 1971 وهو قانون المؤسسات العامة وشركات القطاع العام في مصر.

وفي لبنان فقد نصت المادة الثالثة من المرسوم 4517 على أنه "تلغى المؤسسة العامة أو تدمج بمرسوم يتخذ في مجلس الوزراء"⁽¹⁾.

وكذلك هو الأمر في سوريا حيث نصت المادة (5) من القانون رقم 2/ لعام 2005م على أنه "يتم دمج المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة وإلغاؤها وتغيير جهة ارتباطها بصك مماثل لصك إحداثها، ويعين الصك الصادر بهذا الشأن كيفية ذلك والنتائج المترتبة عليه"⁽²⁾.

وتأسيساً على ما سبق فإن للسلطة التي تُنشئ المؤسسة العامة الحق في إلغائها وهذا لا يحجب هذا الحق عن السلطة التشريعية في حال مُنح للسلطة التنفيذية وفقاً للقاعدة الفقهية "أن من يملك الأكثر يملك الأقل" ويمكن القول بأن المشرع السوري قد أصاب عندما منح السلطة التنفيذية حق إنشاء وإلغاء المؤسسات العامة كونها على دراية أكبر بالواقع الاقتصادي وما تتطلبه عجلة الاقتصاد من السرعة لمواكبة التغيرات والمستجدات الاقتصادية.

الفرع الثاني

إدارة المؤسسات العامة

من حيث المبدأ إن إيجاد إطار تنظيمي و قانوني فعال من شأنه مساعدة المرافق العامة الاقتصادية على القيام بأنشطتها بصورة تماثل شركات القطاع الخاص و تؤهلها لتتنافس معها .

وقد أحدث القانون رقم 2/ لعام 2005 تغييرات في إدارة المؤسسة كان أبرزها ما يتعلق برئيس مجلس الإدارة حيث لم يبق المدير العام⁽³⁾، حيث أصبح المدير العام وفق القانون السالف الذكر عضواً ونائباً لرئيس مجلس إدارتها.

(1) الخوري، يوسف سعد الله، مجموعة القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص171.

(2) المادة رقم (5) من القانون رقم 2 لعام 2005 الخاص بالمؤسسات والشركات والمنشآت العامة.

(3) شباط، يوسف، الصفدي، عبد الرحيم، (2011)، المرافق العامة، مرجع سبق ذكره، ص123.

وتدار المؤسسة العامة عن طريق سلطتين إحداهما تتولى التقرير والأخرى تتولى التنفيذ ويمثل سلطة التقرير مجلس إدارة المؤسسة في حين يقوم على سلطة التنفيذ مدير عام يعمل على تنفيذ قرارات مجلس الإدارة والإشراف على المؤسسة العامة وتطويرها.

وستتناول فيما يلي كل من سلطتي المؤسسة العامة على النحو الآتي:

أولاً- مجلس إدارة المؤسسة (السلطة التقديرية):

وتناولت المادة رقم (10) من القانون رقم 2/ الصادر في 2005 الخاص بالمؤسسات والشركات والمنشآت العامة تعريف مجلس الإدارة على النحو الآتي:

((مجلس الإدارة هو السلطة المختصة برسم السياسة التي تدير عليها المؤسسة العامة لتحقيق الغرض الذي قامت من أجله وتتمتع بالصلاحيات في إدارة المؤسسة وتسيير أعمالها ويعتبر مسؤولاً مسؤولية كاملة عن إقرار الخطط وحسن تنفيذها والإدارة الاقتصادية للمؤسسة وتحقيق الربحية الاقتصادية لها، وفق سياسة الدولة وخططها العامة وأحكام هذا القانون وقانون التجارة السوري، وبصورة خاصة عن حسن تنفيذ خطط الإنتاج والاستثمار والتصدير والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بهدف تحقيق ربحية مناسبة لرأس المال المستثمر))⁽¹⁾.

ويتألف مجلس إدارة المؤسسة العامة من تسعة أعضاء بمن فيهم الرئيس على النحو الآتي:

- رئيس مجلس الإدارة	رئيساً
- المدير العام	عضواً ونائباً للرئيس
- معاون مدير عام	عضواً
- أحد المديرين في المؤسسة يسميه الوزير	عضواً
- ثلاثة من غير العاملين في المؤسسة العامة يسميهم الوزير، اثنان منهم على الأقل من العاملين في الدولة	أعضاء
- ممثلان عن العمال من الفئة الأولى أو الثانية (في حال عدم توافر الفئة الأولى) من ذوي الكفاءة يسميهما المكتب التنفيذي للاتحاد العام لنقابات العمال	عضوين
- ممثل عن التنظيم الفلاحي يسميه المكتب التنفيذي للاتحاد العام للفلاحين وذلك بالنسبة للمؤسسات التي لها علاقة بالقطاع الزراعي	عضواً

(1) المادة رقم 10 من القانون رقم (2) لعام 2005م الخاص بالمؤسسات والشركات والمنشآت العامة.

وفي حال وجود ممثل عن التنظيم الفلاحي يكتفي بالنسبة لتمثيل غير العاملين في المؤسسة بعضوين بدلاً عن ثلاثة أحدهما من العاملين في الدولة⁽¹⁾.

ويجوز بقرار من رئيس مجلس الوزراء وبناءً على اقتراح الوزير المختص زيادة أو تخفيض عدد أعضاء مجالس الإدارة وهذا ما نصت عليه المادة رقم (49) من القانون رقم 2/ لعام 2005م حيث جاء في مادتها: "يجوز بقرار من رئيس مجلس الوزراء وبناءً على اقتراح الوزير المختص زيادة أو تخفيض عدد أعضاء مجالس الإدارة أو اللجان الإدارية - حسب الحال - وفق مقتضيات وطبيعة نشاط وعمل المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة المشمولة والمحدثة وفقاً لأحكام هذا القانون⁽²⁾."

ويتم تعيين رئيس مجلس إدارة المؤسسة العامة بمرسوم وهذا ما نصت عليه المادة رقم (7) فقرة (أ) من القانون رقم (2) لعام 2005:

"يسمى بمرسوم رئيس لمجلس إدارة المؤسسة العامة من غير العاملين فيها في ضوء مؤهلات يتمتع بها ويُحدد فيها أجره"⁽³⁾.

اجتماعات مجلس الإدارة:

وأما عن اجتماعات مجلس الإدارة فإنه يجتمع مرة على الأقل في الشهر وله أن يجتمع عند الضرورة بدعوة من رئيسه أو بطلب من غالبية أعضائه ويدعى لحضور اجتماعات مجلس الإدارة مدير عام الشركة العامة أو المنشأة العامة المرتبطة بالمؤسسة عند بحث الأمور المتعلقة بشركته أو منشأته وذلك دون أن يكون له حق التصويت. ولا تعتبر اجتماعات مجلس الإدارة قانونية إلا بحضور غالبية أعضاء المجلس من بينهم الرئيس وينوب نائب رئيس مجلس الإدارة عن رئيس المجلس في حال غيابه وكما ذكر سابقاً أن نائب رئيس مجلس الإدارة هو المدير العام للمؤسسة وتنفذ قرارات مجلس الإدارة في المؤسسة العامة بأغلبية الأصوات وفي حال

(1) شباط، يوسف، والصفدي، عبد الرحيم، (2011)، المرافق العامة، مرجع سبق ذكره، ص124.

(2) المادة رقم 49 من القانون رقم 2/ لعام 2005م الخاص بالمؤسسات والشركات والمنشآت العامة.

(3) المادة رقم 7/ فقرة (أ) من القانون (2) لعام 2005م الخاص بالمؤسسات والشركات والمنشآت العامة.

تساوي الأصوات يرجح جانب رئيس مجلس الإدارة، ويستثنى من ذلك ما نصت عليه المادة رقم 11/ من القانون رقم 2/ لعام 2005 حيث يشترط بها أغلبية ثلثي الأعضاء لاتخاذ القرار ولدى قراءة المادة 11/ تبين أن تلك المسائل الواردة فيها هي:

1- إقرار الخطة السنوية للمؤسسة العامة وإقرار الخطة السنوية الموحدة للمؤسسة العامة وشركاتها ومنشآتها العامة ضمن إطار الخطة الخمسية للدولة، والميزانية الختامية السنوية لهذه الجهات.

2- إيراد ذمة أعضاء مجالس إدارتها ولجانها الإدارية.

3- تنطبق هذه المادة على الشركات والمنشآت التي تتبع للوزير مباشرة.

4- يدخل في مضمون هذه المادة اقتراح زيادة رأس مال تلك الجهات العامة أو إنقاصه.

5- إنشاء وحدات اقتصادية ودمجها وتجزئتها وإلغاؤها.

6- اقتراح المساهمة في رؤوس أموال المؤسسات و الشركات العامة ويصدر قرار الموافقة عن رئيس مجلس الوزراء في ضوء دراسة تعدها وزارة المالية لهذه الغاية.

وفي هذه الحالات ينعقد مجلس الإدارة برئاسة الوزير المختص⁽¹⁾، كما يحق لمجلس الإدارة دعوة من يراه

مناسباً لحضور جلساته دون أن يكون له حق التصويت وهذا ما نصت عليه المادة رقم 10/ من القانون رقم 2/ لعام 2005م⁽²⁾.

ولعل اشتراط انعقاد مجلس الإدارة برئاسة الوزير في المسائل السالف ذكرها من شأنه أن يشنت

مسؤولية المجلس فكيف للوزير مساءلة المجلس عن ضعف خطته السنوية و الوزير بنفسه كان قد ترأس جلسة إقرارها.

(1) شباط، يوسف، والصفي، عبد الرحيم، (2011)، المرافق العامة، مرجع سبق ذكره، ص 124 وما بعدها.

(2) المادة رقم 10/ من القانون 2/ لعام 2005م الخاص بالمؤسسات والشركات والمنشآت العامة.

مهام مجلس الإدارة:

ومن أهم اختصاصات مجلس إدارة المؤسسة العامة نذكر:

- 1- رسم السياسة التي تسير عليها المؤسسة وأنظمة التخزين والتوزيع والإعلان ورفعها للجهات المختصة لإصدارها.
- 2- وضع معايير ومعدلات لأداء المؤسسة والشركات العامة والمنشآت التابعة لها.
- 3- وضع الخطط التفصيلية والبرامج التنفيذية للمؤسسة العامة.
- 4- التنسيق بين الشركات العامة والمنشآت العامة التابعة لها وحل ما ينشأ بينها من خلافات.
- 5- دراسة التقارير ربع سنوية و سنوية وغيرها المقدمة من قبل المدير العام للمؤسسة العامة أو الشركة العامة أو المنشأة العامة إلى المجلس حول تنفيذ الخطط وعن الوضع المالي لهذه الجهات⁽¹⁾.

ثانياً- المدير العام (السلطة التنفيذية):

يتم تعيين المدير العام في المؤسسة العامة بمرسوم ويمارس الصلاحيات التالية:

- 1- تنفيذ قرارات مجلس الإدارة.
- 2- إدارة المؤسسة العامة وتطوير أساليب العمل فيها وتدعيم أجهزتها.
- 3- ممارسة حق التعيين وفق الأحكام الواردة بهذا الشأن في القوانين والأنظمة.
- 4- ترفيع ونقل وندب العاملين في المؤسسة العامة في حدود القوانين والأنظمة النافذة وحسب ما رُصد لها من اعتمادات في الموازنة.
- 5- تفويض معاون المدير العام والمديرين ببعض الاختصاصات.
- 6- الإشراف على أعمال الشركات العامة والمنشآت العامة التابعة للمؤسسة العامة ورقابتها.

(1) نحيلي، سعيد، (2013)، القانون الإداري/ المبادئ العامة، مرجع سبق ذكره، ص252 وما بعدها.

7- منح المكافآت التشجيعية في حدود الاعتمادات المرصدة وفرض العقوبات بالنسبة للعاملين فيها في حدود القوانين والأنظمة النافذة⁽¹⁾.

8- ويتمتع المدير العام للمؤسسة العامة في حدود القوانين والأنظمة النافذة بالصلاحيات في إدارة شؤون المؤسسة العامة ويكون مسؤولاً أمام مجلس الإدارة وأمام الوزير عن حسن سير العمل فيها.

9- المدير العام هو عاقد النفقة فيها وله أن يعطي تفويضاً لمن يعتمده بذلك ضمن الحدود والشروط التي يعدها.

10- يمثل المدير العام مؤسسته العامة وله أن يوكل من يعتمده بذلك⁽²⁾.

والجدير بالذكر أن المدير العام يتمتع بصلاحيات واسعة، وهذا ينطبق بشكل كبير على المؤسسات العامة التي تتمتع بامتياز الإدارة بالأهداف ويكون المدير العام مسؤولاً أمام الوزير الذي تخضع له المؤسسة وصائياً عن حسن سير العمل فيها⁽³⁾.

حيث يعتمد نظام الإدارة بالأهداف على استبدال آلية توجيه الأوامر من قبل السلطة الرقابية إلى المؤسسة العامة بآلية أخرى تتجلى في أن تقوم السلطة الوصائية بتحديد الأهداف بوضوح أمام المؤسسة العامة كما تضع أمامها ما هو المطلوب تحقيقه وفق برنامج عمل واضح و يُترك لها الحرية في العمل لتحقيق الأهداف المسؤولة عنها ومن خلال ذلك نستنتج أن نظام الإدارة بالأهداف يحدد أهداف المنظمة بشكل مسبق على أن يترك لهذه المنظمة مساحة واسعة من حرية اختيار الوسائل الكفيلة و الملائمة لتحقيق تلك الأهداف⁽⁴⁾.

وفي ذات السياق، نلاحظ أن المشرع اللبناني لم يُظهر أي اتجاه نحو اعتماد دمج السلطتين التقريرية والتنفيذية في الشريعة العامة للمؤسسات العامة حيث أن جميع المؤسسات العامة في لبنان تشبه في تنظيمها الإداري تركيب البلديات بصورة عامة حيث الإدارة فيها موزعة بين سلطتين متميزتين تهيمنان على شؤونها

(1) الهندي، إبراهيم، والحسن، عيسى، ونحيلي، سعيد، (2004) المرافق العامة، مرجع سبق ذكره، ص193.

(2) شباط، يوسف، والصفيدي، عبد الرحيم، (2011)، المرافق العامة، مرجع سبق ذكره، ص130 وما بعدها.

(3) نحيلي، سعيد، (2013)، القانون الإداري/ المبادئ العامة، مرجع سبق ذكره، ص249.

(4) الهندي، إبراهيم، و الحسن، عيسى، و نحيلي، سعيد، (2004) المرافق العامة، مرجع سبق ذكره، ص 201.

وتصرف أمورها: السلطة التقديرية ويتولاها مجلس إدارة المؤسسة العامة والسلطة التنفيذية ويضطلع بها مدير عام أو مدير المؤسسة العامة⁽¹⁾.

وتأسيساً على ما سبق نلاحظ بأن إدارة المؤسسة العامة يضطلع بها سلطتان أساسيتان تكمل إحداها الأخرى حيث يتولى مجلس الإدارة سلطة التخطيط والتقرير ويتولى بدوره المدير العام تنفيذ سياسة المؤسسة وفق الخطط الموضوعة من أجل الاستثمار الأمثل لمواردها .

وتتمتع المؤسسة العامة في إدارتها بقدر من الاستقلال الإداري ، لكن هذا الاستقلال ليس مطلقاً و يبدو ذلك جلياً عندما يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة في مناصبهم بشكل مسبق و هو ما يستبعد إمكانية انتخابهم كما هو الحال في القطاع الخاص وذلك من شأنه أن يضعف استقلاليتهم إلى أدنى مستوى إن لم يلغها بالمرّة .

ولعل خلق نوع من التوازن في الاستقلال الممنوح للمؤسسة من شأنه أن يوفر بيئة مناسبة و ظروف تجعل المؤسسة أقدر على إدارة أعمالها و ممارسة صلاحيتها لتحقيق أهدافها.

(1) المغربي، محمود عبد المجيد، النظم القانونية للمؤسسات العامة في لبنان، مرجع سبق ذكره، ص55.

المبحث الثاني

موازنة المؤسسات العامة

بعد أن استقرت الدول سياسياً، شرعت إلى إعادة هيكلتها من الناحية الإدارية، بما يتفق مع الازدياد الضخم لحجم وظائفها الإدارية فلا مجال لوجود الدولة التقليدية في ظل التوجهات الاستراتيجية الجديدة (نقص الموارد وعجوزات الموازنة - ازدياد متطلبات الانسان)، إذ فرضت هذه التوجهات الاستراتيجية الجديدة على معظم الدول تغييراً في خياراتها الإدارية بالشكل الذي يخدم طموحات سكانها وبالشكل الذي يجعل منها دولاً تحاكي أساليب الإدارة الحديثة للمرافق العامة خصوصاً عندما باتت تباشر نشاطاً اقتصادياً من جنس النشاط الذي يباشره أشخاص القانون الخاص مدفوعة بمجموعة من الأهداف لعل أبرزها خلق موارد من خلال استثمار أملاكها العامة والخاصة وتأمين الرفاه الاجتماعي للمواطنين بيد أن دخول الدول إلى ساحة النشاط الاقتصادي فرض عليها أن تختار من الأساليب الحديثة في إدارة هذا النشاط ما يساعدها على ضمان الاستمرارية وتجنب العجوزات المالية فكان من ضمن الخيارات المطروحة المؤسسة العامة كأحد أساليب إدارة المرافق العامة الاقتصادية للدولة.

ولما كان الهدف من اتخاذ أسلوب المؤسسات العامة لإدارة المرافق العامة الاقتصادية هو تدخل الدولة في الميدان الاقتصادي وتحقيق الريعية الاقتصادية، كان لابد من إحاطة المؤسسات العامة بمجموعة من القواعد التي تحكم نظامها المالي من أجل تحقيق المردودية المالية والمشاركة في تنمية الاقتصاد الوطني.

وسنتناول في هذا المبحث بداية دراسة مالية المؤسسات العامة (مطلب أول) ومن ثم الأسلوب المتبع في

إعداد موازنة المؤسسات العامة (مطلب ثان).

المطلب الأول: مالية المؤسسات العامة

المطلب الثاني: الأسلوب المتبع في إعداد موازنة المؤسسات العامة

المطلب الأول

مالية المؤسسات العامة

لضمان حسن سير المؤسسة العامة بات من الضروري توفير عناصر بشرية وأخرى مالية إذ تشمل هذه الأخيرة مصادر التمويل المتاحة لها وذلك لإمدادها بالأموال اللازمة في أوقات الحاجة من أجل تغطية الاحتياجات التمويلية لها بوصفها فاعلاً اقتصادياً يعمل على توفير حاجات المجتمع. وستتناول فيما يلي مصادر تمويل المؤسسات العامة ونفقاتها إضافة إلى دراسة طبيعة أموال المؤسسات العامة والحماية المقررة لها .

الفرع الأول

مصادر تمويل المؤسسات العامة ونفقاتها

تتجسد مالية المؤسسة العامة في إيراداتها ونفقاتها ورأس مالها المستقل. وقد بين القانون رقم 2/ لعام 2005م الخاص بالمؤسسات والشركات والمنشآت العامة في مادته الثالثة ما يلي:

يحدد صك إحداث المؤسسة العامة أو الشركة العامة أو المنشأة العامة بشكل خاص: رأس مالها والعناصر المكونة له (1).

وجاءت المادة 15/ من القانون آنف الذكر لتبين مكونات رأس مال المؤسسة العامة وفق الآتي:

يتكون رأس مال المؤسسة العامة من :

1. أنصبة الدولة في رؤوس أموال الشركات العامة والمنشآت العامة التابعة لها.
2. الأموال التي تخصصها الدولة لها (أي الحكومة).
3. قيمة الموجودات الثابتة فيها والاستثمارات الخاصة بها (أي العقارات والأصول الثابتة).
4. العناصر الأخرى التي يحددها مرسوم إحداثها أو قرار زيادة رأس مالها (2).

(1) المادة رقم 3/ من القانون رقم (2) لعام 2005م الخاص بالمؤسسات والشركات والمنشآت العامة.

(2) المادة رقم 15/ من القانون رقم 2/ لعام 2005م الخاص بالمؤسسات والشركات والمنشآت العامة.

في حين أن موارد المؤسسات العامة تتكون من :

1. صافي أرباح الشركات والمنشآت العامة التابعة لها.
2. الاحتياطي وأقساط استهلاكات الموجودات الثابتة للمؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة التابعة لها.
3. القروض والتسهيلات الائتمانية.
4. ما تخصصه الدولة من الاعتمادات .
5. الموارد الخاصة نتيجة نشاط المؤسسة العامة أو مقابل الأعمال والخدمات التي تؤديها المؤسسة للغير⁽¹⁾.

وتمول المرافق العامة الاقتصادية - بصورة أساسية - من أرباحها التي تجنيها من ممارسة نشاطها وهي مستقلة إدارياً ومالياً.

فمثلاً نجد في الموازنة العامة للدولة للسنة المالية 2012 أنه لم يتم تحديد اعتماد مالي للمرافق العامة الاقتصادية، بل تم النص بجانب كل منها أنها تمويل ذاتي ومنها على سبيل المثال:

❖ المؤسسة العامة لتكرير النفط والمشتقات النفطية.

❖ المؤسسة العامة لحلج وتسويق الأقطان⁽²⁾.

وفي الموازنة العامة للدولة للسنة المالية 2018 لم يتم تحديد اعتماد مالي للمرافق العامة الاقتصادية (المؤسسات العامة) بل تم النص على أنها "تمويل ذاتي وبقروض" حيث نصت الفقرة ب من المادة 11/ من القانون رقم 43 لعام 2017 القاضي بتحديد اعتمادات الموازنة العامة للدولة لعام 2018 على ما يأتي:

"تقوم الجهات ذات الطابع الاقتصادي والانشائي بتمويل مشاريعها الاستثمارية المرصودة اعتماداتها في الباب الثالث من الموازنة العامة للدولة ذاتياً وبقروض" وأجازت الفقرة د/ من ذات المادة للجهات العامة ذات

(1) نحيلي، سعيد، (2013)، القانون الإداري / المبادئ العامة، مرجع سابق ذكره، ص249.

(2) - بطيخ، محمد ياسر عبد الرؤوف، دراسة قانونية لحوكمة المرافق العامة الاقتصادية في سوريا، رسالة ماجستير، مرجع سابق ذكره، ص44.

الطابع الاقتصادي والانشائي ، الاقتراض من المصارف العامة لتمويل مشاريعها الاستثمارية، وحظرت المادة 11/ استخدام الأموال المحددة وفق أحكامها سابقة الذكر إلا للغاية المخصصة لها ⁽¹⁾.

أما أوجه الانفاق فقد حدد المشرع آلية استخدام موارد المؤسسة العامة على الشكل الآتي:

1. تمويل خططها الاستثمارية، وتغطية نفقاتها وما تستلزمه طبيعة المهام الموكلة إليها. (نفقات استثمارية).

2. يرصد في موازنة المؤسسة العامة والشركة العامة والمنشأة العامة الخاضعة لأحكام القانون رقم 2/ لعام 2005 المتعلق بالمؤسسات والشركات والمنشآت العامة اعتماد يصرف على النشاطات الثقافية والاجتماعية العامة للمؤسسة العامة والشركة العامة والمنشأة العامة. وتحدد بقرار من الوزير المختص بالاتفاق مع الاتحاد العام لنقابات العمال، وبناء على اقتراح مجلس إدارة المؤسسة العامة أسس صرف هذا الاعتماد ⁽²⁾.
أما الفائض من مالية المؤسسة فيذهب إلى صندوق الدين العام، أي لا يدخل في الخزينة العامة للدولة ⁽³⁾.

ولقد حدد المشرع أسس تمويل المؤسسة لكل من أصولها طويلة الأجل والأصول المتداولة في المادة 15/ من المرسوم رقم 489 لعام 2007م على النحو الآتي:

أولاً- تمويل الأصول طويلة الأجل ضمن الخطة الاستثمارية من:

أ. رأس المال المحدد بصك الاحداث أو بقرار زيادة رأس المال.

ب. الاحتياطات والأرباح المحتجزة.

ت. مخصصات اهتلاك الأصول طويلة الأجل.

ث. الأموال المحولة للمؤسسة العامة أو الشركة العامة أو المنشأة العامة تنفيذاً للاعتمادات المرصدة.

⁽¹⁾ دربولي، علي مفيد، (2019)، إعادة الهيكلة المالية للمؤسسة العامة، مرجع سابق ذكره، ص42.

⁽²⁾ المادة 17 من القانون رقم 2/ لعام 2005 الخاص بالمؤسسات والشركات والمنشآت العامة.

⁽³⁾ التركاوي، عمار، ونحيلي سعيد، (2019)، القانون الإداري (المبادئ العامة)، دمشق: سوريا، كلية الحقوق: جامعة دمشق، ص354.

ج. القروض طويلة الأجل والتسهيلات الائتمانية.

ح. المصادر الأخرى.

ثانياً- تمويل الأصول المتداولة ضمن إطار الخطة السنوية من:

أ. الفائض من مصادر التمويل المذكورة في الفقرة أولاً من المادة.

ب. القروض والتسهيلات الائتمانية قصيرة الأجل.

ت. التسهيلات المصرفية والحسابات الدائنة قصيرة الأجل.

د. مبيعات السلع أو الخدمات⁽¹⁾.

مما سبق نجد أن القروض والتسهيلات الائتمانية تعتبر أحد مصادر التمويل التي تعتمد عليها المؤسسات العامة في الغالب ولعل هذا الأسلوب في التمويل يزيد من تعقيد الوضع المالي للمؤسسة وخصوصاً عندما تعاني المؤسسة من العجز مما يؤدي إلى إلحاق الضرر بالأموال العامة لعدم السداد في المواعيد المحددة وتراكم ديون المؤسسة وبدوره يؤدي إلى زيادة تعقيد الوضع المالي للمؤسسة العامة.

كما تجدر الإشارة إلى أنه لا يجوز للمؤسسة العامة أو الشركة العامة أو المنشأة العامة استخدام الأموال المخصصة لغرض معين إلا في الوجه المحدد له وهذا ما نصت عليه المادة 18 من المرسوم /489/ لعام 2007⁽²⁾.

وتعمل الدولة على تقديم الدعم المالي للمؤسسات العامة ويظهر ذلك في القانون رقم 2/ لعام 2005م

بعده صور أبرزها:

1. تعمل المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة التابعة لها بضمانة الدولة ويقصد بذلك

أن هذه المؤسسات ليست ملزمة بتقديم التأمينات الأولية أو النهائية إذ تم إرساء المناقصة عليها لتنفيذ عقد لصالح جهة عامة في الدولة.

⁽¹⁾ المادة 15/ من المرسوم 489 لعام 2007 الخاص بالنظام المالي الأساسي للمؤسسات العامة.

⁽²⁾ المادة 18/ من المرسوم 489 لعام 2007 المتضمن النظام المالي للمؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة ذات الطابع

2. إعفاء العقود التي تبرمها المؤسسة العامة مهما كانت قيمتها من تصديق مجلس الدولة.

3. إعفاء المؤسسة العامة وشركاتها العامة ومنشأتها العامة من تقديم الكفالات والضمانات عند اشتراكها

في مناقصة تعلن عنها جهة عامة ما.

4. تعفى المؤسسة العامة من تقديم الكفالات القضائية في الحالات التي يفرض عليها القانون هذا

الالتزام⁽¹⁾.

إضافة إلى ما سبق فقد نص القانون /2/ لعام 2005م الآن في المادّة رقم /18/ فقرة ج على

ما يلي:

للمؤسسة العامة حق الاستملاك لإقامة الشركات العامة والمنشآت العامة والوحدات الاقتصادية أو

توسيعها وفقاً لأحكام قانون الاستملاك⁽²⁾.

مما سبق يمكن القول بأن المؤسسات العامة تسعى إلى تحقيق تمويل مناسب لها إما عن طريق

تمويلها داخلياً وهو ما يسمى بالتمويل الذاتي أو عن طريق اللجوء إلى التمويل الخارجي عن طريق القروض

أو ما تخصصه لها الدولة في اعتمادات في الموازنة ويتوقف هذا الأخير مع حجم التمويل الداخلي واحتياجات

المؤسسة المالية أي أنه مكمل للتمويل الداخلي لتغطية المتطلبات المالية.

غير أن تلك القروض يمكن أن تصبح مكلفة جداً إذا لم تحسن المؤسسة استخدامها إذ أنها ربما تزيد

الوضع الاقتصادي للمؤسسة سوءاً بما تحمله من تراكم للفوائد في حال العجز من السداد.

ولعل اللجوء إلى التمويل الداخلي للمؤسسة يمكن أن يحقق لها قدراً أكبر من الاستقلالية عن

المؤسسات المالية إضافة إلى كونه مصدراً لتكوين رأس المال الطبيعي للمؤسسة دون تحميلها أعباء إضافية

(فوائد) كما أن الاستخدام العقلاني لمصادر التمويل الداخلي ودراسة مجالات استثماره سوف يرتقي بالمؤسسة

العامة لتحقيق الأهداف الاقتصادية التي وجدت من أجلها.

(1) التركاوي، عمار، ونحيلي، سعيد، (2019)، القانون الإداري (المبادئ العامة)، مرجع سبق ذكره، ص358 وما بعدها.

(2) المادّة /18/ من القانون رقم /2/ لعام 2005م الخاص بالمؤسسات والشركات والمنشآت العامة.

الفرع الثاني

الطبيعة القانونية لأموال المؤسسات العامة

للدولة ولغيرها من الأشخاص الإدارية أموال عقارية وأخرى منقولة وهذه الاموال قسمان: أموال خاصة وهي أموال تملكها الدولة أو غيرها من الأشخاص الإدارية وتستغلها وتتصرف فيها وفقاً للأحكام التي تخضع لها ملكية الأفراد وهي أحكام القانون المدني وتقتصر وظيفة هذه الأموال في يد الدولة أو غيرها من الأشخاص الإدارية على تزويدها بما تنتجه من غلات وثمار بمعنى أن انتفاع الدولة بهذه الأموال يقتصر على استغلالها مالياً بالطرق القانونية المختلفة سواء عن طريق تأجيرها للأفراد أو استغلالها بالطريق المباشر.

وأموال عامة تخصص لخدمة المرافق العامة أو لخدمة الجمهور وهذه الأموال لا تخضع لأحكام القانون المدني لأنها بحكم تخصيصها لخدمة المرافق العامة لا يمكن تحقيق الأغراض المقصودة منها إذا بقيت خاضعة لأحكام هذا القانون ولهذا تقررت لها أحكام قانونية خاصة ونظام قانوني خاص يختلفان عن الأحكام والنظام المقررين للأموال الخاصة في القانون المدني⁽¹⁾.

وتعتبر أموال المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة التابعة لها من أموال الدولة الخاصة إلا ما خصص منها لمنفعة عامة بقانون، ومعنى ذلك انطباق قواعد القانون الخاص من حيث اكتساب الملكية ونقلها إذا لم يكن هناك قواعد خاصة بالمؤسسات و لكن هذا في حال عدم تخصيص أموال المؤسسة العامة لمنفعة عامة بقانون⁽²⁾.

حيث نصت المادة 90 من القانون المدني على ما يلي:

"تعتبر أموالاً عامة العقارات - والمنقولات التي للدولة أو الأشخاص الاعتبارية العامة، والتي تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى قانون أو مرسوم أو قرار من الوزير المختص".

كما نصت المادة 91 من القانون نفسه على ما يلي:

(1) مهنا، محمد فؤاد، (1961)، الوجيز في القانون الإداري المرافق العامة، الاسكندرية: مصر، مؤسسة المصنوعات الحديثة، ص371 وما بعدها.

(2) شباط، يوسف، الصفدي، عبد الرحيم، (2011)، المرافق العامة، مرجع سبق ذكره، ص132.

"تقعد الأموال العامة صفتها بانتهاء تخصيصها للمنفعة العامة، وينتهي التخصيص بمقتضى قانون أو مرسوم أو بقرار من الوزير المختص أو بالفعل أو بانتهاء الغرض الذي من أجله خصصت تلك الأموال للمنفعة العامة".

ونستنتج من مضمون هاتين المادتين أن المشرع قد تبنى معيار التخصيص للمنفعة العامة ولما كانت الصفة العامة ترتبط بتخصيصه للمنفعة العامة فإن بقاء هذه الصفة يدور مع التخصيص وجوداً وانعداماً⁽¹⁾. وإن مجرد اسباغ صفة العمومية على مال من أموال الإدارة العامة يقتضي إخضاعه لقواعد خاصة تختلف عما تخضع إليه أموال الأفراد وكذلك احاطته بحماية قانونية خاصة لا يتمتع بها المال الخاص للأفراد . وتقسم هذه الحماية حماية مدنية وأخرى جنائية :

أولاً- الحماية المدنية للمال العام:

تكفلت الفقرة الثانية من المادة 90 من القانون المدني السوري بحماية الأموال العامة فنصت على أن هذه الأموال لا يجوز التصرف فيها أو الحجز عليها أو تملكها بالنقادم وبذلك يخرج المال العام من نطاق التعامل القانوني المعترف به للملكية الفردية.

وسنتناول هذه الأوجه الثلاث للحماية المدنية على التوالي:

1. عدم جواز التصرف في المال العام: لا يجوز التصرف في المال العام وبالتالي يتمتع على الشخص الإداري القيام بأي تصرف من شأنه إخراج هذا المال من دائرة تخصيصه للمنفعة العامة كالبيع والرهن والهبة وغير ذلك من التصرفات التي تتعارض مع التخصيص⁽²⁾.

(1) نوح، مهند، (2018)، القانون الإداري 1، سوريا، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، ص97.

(2) طلبة، عبد الله، والحسين، محمد، مهند، نوح، (2019)، المدخل إلى القانون الإداري، مرجع سابق، ص250 وما بعدها.

ونكون بصدد هذه القاعدة عندما تكون أموال المؤسسة العامة قد خصصت لمنفعة عامة فلا يجوز التصرف فيها في حين أن أموالها الخاصة تكون محلاً لجميع التصرفات الواردة في القانون الخاص (بيع - إيجار) وغيرها⁽¹⁾.

ويظهر ذلك جلياً عندما اعتبر المشرع السوري كل من المؤسسة العامة والشركة العامة والمنشأة العامة تاجراً في علاقاتها مع الغير وتمارس جميع النشاطات المترتبة على ذلك⁽²⁾، فلها في سبيل ذلك الحرية في إبرام عقود التسويق والتصدير وعقود استثمار أموالها الخاصة وتأجيرها.

2. عدم جواز الحجز على المال العام: إذا كانت الأموال العامة لا يجوز التصرف فيها فإنه من المنطقي كذلك عدم قبول الحجز عليها، والذي قد يلجأ إليه الأفراد للمطالبة بحقوقهم في مواجهة الإدارة، ذلك لأن الحجز سوف يؤدي إلى بيع المال العام جبراً، وحيث أنه يتمتع ببيع هذا المال اختياراً فإنه لا يمكن من باب أولى السماح بانتزاعه من الشخص الإداري عن طريق الحجز عليه⁽³⁾.

في حين أن الأموال الخاصة للمؤسسات العامة لا فرق بينها وبين الأموال الخاصة للأفراد ما لم يخصصها المشرع بحماية خاصة (كأن يمنع الحجز على الأموال الخاصة للمؤسسات العامة) كونها تعمل بضمانة الدولة ومن ثم تنتفي الحكمة من طلب الحجز عليها⁽⁴⁾.

3. عدم جوار اكتساب ملكية المال العام بالتقادم: لا يجوز تملك المال العام بالتقادم، أي بوضع اليد عليه فترة من الزمن، ودون شك فإن هذه القاعدة تهدف إلى حماية المال العام من اعتداءات الأفراد الذين يمكن أن يقوموا باغتصاب أجزاء من المال يضعون عليها أيديهم خفية لمدة طويلة دون أن تشعر الإدارة بذلك، ويترتب

(1) التركاوي، عمار، ونحيلي، سعيد، (2019)، القانون الإداري المبادئ العامة، مرجع سبق ذكره، ص 256.

(2) المادة 2/2/ بقرة ب/ من القانون رقم 2/ لعام 2005 الخاص بالمؤسسات والمنشآت العامة.

(3) طلبة، عبد الله، والحسين، محمد، ونوح، مهني، (2019)، المدخل إلى القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص 351.

(4) التركاوي، عمار، ونحيلي، سعيد، (2019)، القانون الإداري المبادئ العامة، مرجع سبق ذكره، ص 356.

على هذه القاعدة عدم انتقال المال العام إلى الأفراد مهما كانت مدة وضع أيديهم على هذا المال، وللشخص الإداري أن يسترد المال العام من أيدي حائزيه دون أن يكون لهؤلاء الحق في استعمال دعاوي وضع اليد⁽¹⁾.

كما أنه لا يجوز لغير الإدارة الاحتجاج بمبدأ عدم اكتساب ملكية الأموال العامة بالتقادم، لأن هذا المبدأ إنما شرع لمصلحة الإدارة.

وهي هذا السياق نصت المادة /90/ من القانون المدني السوري على عدم جواز تملك الأموال العامة بالتقادم. ويبدو أن المشرع سحب ذلك إلى أموال الدولة الخاصة، حيث نص القانون المدني في المادة /625/ على أن "لا يسري التقادم على الحقوق..... التي هي تحت إدارة أملاك الدولة" إذ أن عبارة أملاك الدولة تفيد أملاك الدولة العامة والخاصة وربما عنى المشرع في هذا الموقع أملاك الدولة الخاصة، لأن عدم جواز تملك الأموال العامة بالتقادم منصوص عليه في الفقرة 2/ من المادة /90/ وينطبق ذلك إذاً على أموال المؤسسات العامة والتي تعد أموالاً خاصة، ما لم تخصص لمنفعة عامة⁽²⁾.

ثانياً- الحماية الجنائية للمال العام:

لم يكتف المشرع بوضع قيود مدنية لحماية المال العام بل قرر حمايته من الناحية الجزائية حيث عدّ الاعتداء على الأموال العامة جريمة اقتصادية تضر بالاقتصاد الوطني والمثال على ذلك المادة /716/ من قانون العقوبات السوري التي تنص على أن: "كل من هدم أو خرب قصداً الأبنية والأنصاب التذكارية والتماثيل وغيرها من المنشآت المعدة لمنفعة الجمهور يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى ثلاث سنوات أو بالغرامة من مئة إلى خمسمئة ليرة سورية"⁽³⁾.

والنصوص التي تقرر هذا النوع من الحماية في الجمهورية العربية السورية توجد أساساً في قانون العقوبات الاقتصادي والذي تعاقب المادة /10/ منه بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين، كل من يتسبب بإلحاق

(1) نوح، مهند، (2018)، القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص99.

(2) شباط، يوسف، والصفي، عبد الرحيم، (2011)، المرافق العامة، مرجع سبق ذكره، ص218.

(3) الهندي، إبراهيم، والحسن، عيسى، ونحيلي، سعيد، (2004)، المرافق العامة، مرجع سبق ذكره، ص219.

الضرر بالأموال العامة، نتيجة عدم المحافظة عليها أو إهمالها، كما تعاقب المادة ذاتها بالأشغال الشاقة من خمس إلى خمس عشرة سنة كل من قام بسرقة أو باختلاس الأموال العامة أو اساءة الائتمان عليها.... الخ⁽¹⁾.

وعاقبت المادة 352 من قانون العقوبات كل موظف يمنح إعفاء من الضرائب والرسوم والغرامات وسواها من العوائد على المال العام، ومن غير أن يجيز له القانون ذلك بعقوبة الحبس سنة على الأقل وبغرامة أدناها ضعف ما أعفى من الضرائب.

وفي جرم السرقة العادية نجد أن قانون العقوبات حدد عقوبتها بالحبس مع الشغل من شهر إلى سنة والغرامة حتى مائتي ليرة وقد ورد ذلك في المادة /634/ الفقرة /1/ منه، بينما نجد أن قانون العقوبات العسكرية يرفع الحد الأدنى والحد الأقصى لعقوبة تلك الجريمة إذا وقعت على أموال الجيش، فقد حددت المادة 133 من قانون العقوبات العسكرية العقوبة من سنة إلى ثلاث سنوات لكل من يسرق أموال أو أعتدة أو أشياء الجيش، وأموال الجيش من الأموال المخصصة لغرض الدفاع. هذا يوضح أنه كلما ازدادت أهمية المال العام بسط وزاد المشرع حمايته⁽²⁾.

وحفاظاً على أملاك الدولة الخاصة من الاعتداءات والعبث فقد شملها القانون السوري بالحماية الجزائية التي تنعم بها الأموال العامة حيث تشدد العقوبات الجزائية على الجرائم الجزائية التي تقع على هذه الأموال (سرقة، اختلاس، إساءة أمانة، هدر، تخريب،...) ⁽³⁾.

وإذا ما تطرقنا إلى طبيعة أموال المؤسسات العامة في القانون الفرنسي فقد حاولت لجنة تنقيح القانون المدني الفرنسي أن تحدد الطبيعة القانونية للأموال المخصصة لإدارة المرافق العامة الصناعية والتجارية فنصت في المشروع أن "أموال المجموعات الإدارية والمؤسسات العامة المخصصة لمرافق عام ذي طابع صناعي

⁽¹⁾ طلبه، عبد الله، والحسين، محمد، ونوح ومهند، (2019)، المدخل إلى القانون الإداري، مرجع سبق ذكره، ص253.

⁽²⁾ شباط، يوسف، والصفدي، عبد الرحيم، (2011)، المرافق العامة، مرجع سبق ذكره، ص220.

⁽³⁾ التركاوي، عمار، ونحيلي، سعيد، (2019)، القانون الإداري المبادئ العامة، مرجع سبق ذكره، ص256.

وتجاري لا تعتبر -ما لم يرد نص مخالف- جزءاً من الدومين العام" ومفاد ذلك أن اللجنة اعتبرت هذه الأموال أموالاً خاصة ما لم يرد نص قانوني يقرر خلاف ذلك أي اعتبارها أموالاً عامة (1).

وكذلك المشرع المصري حيث نص قانون المؤسسات العامة الذي أصدر بالقانون 32 لسنة 1957

ما يلي:

"تعتبر أموال المؤسسات العامة أموالاً عامة ويستثنى من ذلك أموال المؤسسات العامة التي تبشر نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو زراعياً أو مالياً فإنها تعتبر أصلاً أموالاً خاصة إلا إذا نص على خلاف ذلك في القرار الصادر بإنشائها أو إذا كانت هذه الأموال قد خصصت لمنفعة عامة بالفعل (2).

ويلاحظ أن الحماية الجنائية في مصر تنصرف إلى كافة أموال الدولة العامة والخاصة (3).

غير أن الحماية المدنية لأموال الدولة الخاصة تقتصر على عدم جواز تملكها بالتقادم لأنه يجوز للدولة -دون الأفراد- التصرف فيها كما يجوز لدائني الدولة الحجز عليها (4).

ومما سبق يمكن القول بأن المشرع السوري اعتبر أموال المؤسسات العامة من أموال الدولة الخاصة وكنتيجة حتمية لاعتبارها تاجراً في علاقاتها مع الغير كان لها حرية التصرف في أموالها بما يحقق الريعية الاقتصادية إلا أنه تبنى قاعدة عدم جواز الحجز على أموال المؤسسات العامة لأن الأخيرة تعمل بضمانة الدولة والقاعدة العامة تفترض ملأه الدولة وقابليتها لتنفيذ التزاماتها وتسديد ديونها دون ضغط أو اكراه، غير أن ذلك يستلزم التدخل من جانب المشرع لكي يرسم للدائن طريقاً لاستيفاء دينه بشكل لا يتعارض مع كرامة الدولة وهيبتها.

(1) شحيا، ابراهيم عبد العزيز، (1995)، الوسيط في أموال الدولة العامة والخاصة، الاسكندرية: مصر، دار المطبوعات الجامعية، ص120 وما بعدها.

(2) مهنا، محمد فؤاد، (1961)، الوجيز في القانون الاداري، سبق ذكره ص107.

(3) الحلو، ماجد راغب، (2000)، القانون الاداري، الاسكندرية: مصر، دار المطبوعات الجامعية، ص197.

(4) الحلو، ماجد راغب، (2000)، القانون الاداري، مرجع سلف ذكره، ص195.

كما أنه تبنى قاعدة عدم جواز تملك أموال المؤسسات العامة بالتقادم وأحاط أموال تلك المؤسسات بحماية جنائية تحاكي الحماية الجنائية لأموال الدولة العامة، كل ذلك من شأنه أن يؤمن لتلك المؤسسات بيئة مناسبة وظروف تستطيع من خلالها ممارسة نشاطها الاقتصادي وتقديمها خدمات عامة على الوجه الأمثل واشباع حاجات عامة للجمهور، إضافةً إلى الدور المناط به، وهو رفد الدولة بموارد إضافية جديدة.

المطلب الثاني

الاسلوب المتبع في إعداد موازنة المؤسسات العامة

تتمتع المؤسسات العامة بكونها مرافق عامة اقتصادية قد منحت الشخصية الاعتبارية بمجموعة من الخصائص ولعل أبرزها: موازنتها المستقلة ودمتها المالية المستقلة.

وسنتناول في هذا المطلب الآلية التي يتم بها ربط موازنة المؤسسات العامة بالموازنة العامة للدولة (فرع أول)، ومن ثم نستعرض دورة حياة موازنة المؤسسات العامة (فرع ثاني).

الفرع الأول: ربط موازنة المؤسسات العامة بالموازنة العامة للدولة.

الفرع الثاني: دورة حياة موازنة المؤسسات العامة.

الفرع الأول

ربط موازنة المؤسسات العامة بالموازنة العامة للدولة

تحاكي الأحكام المالية للمؤسسات العامة القانون المالي الأساسي الذي يحدد بدوره الآلية التي تتم وفقها الموازنة العامة للدولة مع وجود بعض التعديلات بما يلاءم طبيعة المؤسسات العامة.

ويعرف القانون المالي الأساسي في المادة رقم (1) الموازنة العامة للدولة على النحو الآتي:

"الموازنة العامة للدولة: هي الخطة المالية الأساسية السنوية لتنفيذ الخطة الاقتصادية وذلك بما يحقق

أهداف الخطة ويتفق مع بنيانها العام والتفصيلي"⁽¹⁾.

وتعددت تعريفات الموازنة بتعدد المدارس وتنوعت في التشريعات الوضعية باختلاف الدول ونظمها

السياسية والاقتصادية وفق نظرة كل منها إلى الموازنة، فمنهم من عرفها بأنها القانون الذي تخمن فيه واردات الدولة ونفقاتها ضمن مدة محددة آنية ويؤذن بها.

(1) المادة رقم 1/ على المرسوم التشريعي رقم 54/ لعام 2006 المتضمن القانون المالي الأساسي .

وعرفها القانون البلجيكي بأنها تتألف من بيان الدخل والخرج الذي سينفذ في الخدمة العامة ضمن الدورة المالية (1).

أما المشرع الفرنسي فقد ركز على النواحي القانونية في تعريف الموازنة حيث عرفها بأنها: "الموازنة صك يصدر سنوياً من السلطة التشريعية يقدر نفقات الدولة وإيراداتها، ويجيز الصرف والجباية بما يؤمن سير المصالح الإدارية وتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية (2).

وعرفها الدكتور عصام بشور على النحو الآتي: "الموازنة خطة مالية تصدر سنوياً، بصك تشريعي، يقدر ويجيز النفقات والإيرادات اللازمة لتحقيق أهداف الدولة"

ونجد أن هذا التعريف قد عمل على بيان مفهومها وإظهار طبيعتها وبنيتها، دون أن يعيق ذلك تطورها وفق تطور العقيدة الاقتصادية والسياسية للدولة وطبقاً لنمو الحياة الاجتماعية فيها (3).

ولقد وضع علم المالية مبادئ أساسية تقوم عليها الموازنة العامة للدولة تكفل قيامها بالدور الذي يُبنى

عليه مفهومها وهي على النحو الآتي:

1. مبدأ سنوية الموازنة.
2. مبدأ وحدة الموازنة.
3. مبدأ شمول الموازنة.
4. مبدأ شيوع الموازنة.
5. مبدأ تخصيص اعتمادات النفقة.

وسنتناول من هذه المبادئ ما يحاكي موازنة المؤسسات العامة وما تعد هذه الموازنة استثناء له وذلك

على النحو الآتي:

(1) شباط، يوسف، (2010)، المالية العامة والتشريع المالي (الموازنة العامة)، ج:2، دمشق: سوريا، منشورات جامعة دمشق، ص110.

(2) دربولي، علي مفيد، (2019)، إعادة الهيكلة المالية للجوء مؤسسات العامة، مرجع سبق ذكره، ص102.

(3) بشور، عصام، (1985)، المالية العامة والتشريع المالي، دمشق سوريا، مطبعة جامعة دمشق، ص405.

أولاً: مبدأ سنوية الموازنة: تحدد هذه القاعدة المدة التي توضع لأجلها الموازنة وتنفذ خلالها وبأن تكون هذه المدة المحددة الآتية سنة واحدة، أي أن تحضر السلطة التنفيذية الموازنة لمدة سنة واحدة وأن تقرها السلطة التشريعية لمدة سنة واحدة، وأن تكون الأرقام التقديرية الواردة في صك الموازنة قابلة للتنفيذ خلال السنة المعينة⁽¹⁾.

والأخذ بمبدأ سنوية الموازنة لا يعني أن تتوافق السنة المالية مع السنة المدنية، إنما يتضمن أن تكون مدة الموازنة اثني عشر شهراً ولكن هذا لا يمنع أن يكون هناك تطابق بينهما.

وذهبت بعض الدول مثل الاتحاد السوفييتي وفرنسا وبلجيكا ورومانيا ودول أمريكا اللاتينية إلى عد بدء السنة الميلادية مع بداية السنة المالية.

وهذا ما ذهب إليه المشرع السوري حيث أكد القانون المالي الأساسي عندما نصت الفقرة (أ) من المادة الخامسة منه بأن تُوضع الموازنة العامة، وتعد نافذة لمدة سنة واحدة تبدأ في الأول من كانون الثاني من كل عام وتنتهي في غاية كانون الأول منه⁽²⁾.

وكذلك هو الأمر بالنسبة إلى موازنة المؤسسات العامة حيث نصت المادة رقم 2/ من المرسوم التشريعي 489 لعام 2007 المتضمن النظام المالي الأساسي للمؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة على الآتي : "السنة المالية للمؤسسة العامة والشركة العامة والمنشأة العامة هي السنة المالية للدولة، ويجوز بقرار من وزير المالية تحديد موعداً آخر لبدء ونهاية السنة المالية لهذه الجهات العامة والتي تستدعي طبيعة فعاليتها ذلك"⁽³⁾.

ثانياً - مبدأ وحدة الموازنة: ويقصد بوحدة الموازنة أن ندرج جميع نفقات الدولة وإيراداتها في وثيقة موازنة واحدة⁽⁴⁾.

(1) شباط، يوسف، (2010)، المالية العامة والتشريع (الموازنة العامة)، مرجع سبق ذكره، ص 181.

(2) شباط، يوسف، (2010)، المالية العامة والتشريع المالي (الموازنة العامة)، المرجع السابق، ص 186.

(3) المادة رقم 2/ من المرسوم التشريعي 489 لعام 2007 المتضمن النظام المالي الأساسي لمؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة.

(4) الجنابي، طاهر، علم المالية والتشريع المالي، بغداد: العراق، ص 110.

وعلى الرغم من أهمية هذا المبدأ فهناك استثناءات ترد عليه منها الموازنة المستقلة للمؤسسات العامة، وتعرف الموازنات المستقلة بأنها موازنات المرافق والمشروعات العامة ذات النشاط الاقتصادي التي تتمتع بالشخصية المعنوية، إذ يُمنح الاستقلال لتمكينها من قيامها بوظائفها وهذا يتطلب أن يكون لها موازنة مستقلة عن موازنة الدولة خاصة بها دونما حاجة إلى نص تشريعي يقرر ذلك، وإن استقلال المرفق أو المشروع العام بموازنة مستقلة لا يعني أنه يسعى بمفرده لتحقيق توازن موازنته أو احتكار موارده، حيث عندما تكون نتيجة النشاط الذي يقوم به عجزاً فإن الدولة تبادر بمنحه إعانة من موازنة الدولة ⁽¹⁾.

ثالثاً - مبدأ شمول الموازنة: يراد من هذا المبدأ أن تشمل موازنة الدولة العامة النفقات والإيرادات كافة مهما اختلفت أنواعها، وتعددت مصادرها، حيث لا يجوز مبدأ الشمول أي اقتطاع أو تقاص أو إغفال بين النفقات والإيرادات.

ولكن على الصعيد المقابل لا تزال في موازنات معظم الدول، حتى العديد منها آثار لقاعدة الصوافي القديمة تشكل استثناءات واضحة من مبدأ الشمول.

ويعرف مبدأ الصوافي : على أنه المبدأ الذي يسمح بأن يسجل ضمن الموازنة العامة للدولة الرصيد الحاصل ما بين الإيرادات العامة والنفقات العامة، بحيث يذكر في الموازنة العامة للدولة صافي حساب كل مرفق أو جهة عامة في الدولة ، بعد اجراء التقاص ما بين نفقات ذلك المرفق وإيراداته، أي يدرج صافي حساب كل عمل يقوم به ذلك المرفق أو الجهة العامة ⁽²⁾.

وتعد الموازنات المستقلة للمؤسسات العامة أحد استثناءات مبدأ شمول الموازنة حيث ترتبط بالموازنة العامة للدولة بواسطة الفائض أي تدرج فوائضها فقط في موازنة الدولة العامة في حال حققت أرباحاً في جدول الإيرادات أما إذا تعرضت لخسائر فيتم تقديم إعانات لموازنتها من الموازنة العامة للدولة وتدرج في جدول النفقات.

(1) الجنابي، طاهر، علم المالية والتشريع المالي، مرجع سبق ذكره، ص 112.

(2) الصابوني، جميل، مبدأ شمول الموازنة والصوافي، الموسوعة القانونية المخصصة، المجلد السابع، ص 313.

وهذا ما نصت عليه المادة رقم 3/ من القانون المالي الأساسي رقم 54 لعام 2006 حيث حددت

طبيعة موازنة المؤسسات العامة وآلية ربطها بالموازنة العامة للدولة :

"تكون للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي ولمديريات الأوقاف وللوحدات الإدارية المحلية موازنات

منفصلة عن الموازنة العامة للدولة وترتبط هذه الموازنة بالموازنة العامة وفقاً للأسس الآتية:

1. يظهر في الموازنة العامة فائض موازنة كل من الجهات المشار إليها أعلاه.

2. تخصص في الموازنة العامة للدولة اعتمادات للمشاريع الاستثمارية للجهات العامة ذات الطابع

الاقتصادي وذلك ضمن الحدود الواردة في الخطة الاقتصادية⁽¹⁾.

ومما تقدم نجد أن موازنة المؤسسات العامة هي موازنات مستقلة عن الموازنات العامة للدولة بحيث

ترتبط معها بواسطة حساب الفائض.

وقد يخصص للمؤسسات العام في الموازنة العامة للدولة اعتمادات من أجل مشاريعها الاستثمارية أو

تعمل الدولة على منحها إعانات من موازنة الدولة.

إلا أنه من الضروري إيجاد مصادر تمويل ذاتية عبر تنظيم نشاطها الاقتصادي وفعاليتها بحيث

تستثمر أموالها وتمول من أرباحها التي تجنيها عن ممارسة نشاطها، لأن الدولة قد لا تحدد في الموازنة

العامة اعتمادات للمرافق العامة الاقتصادية بل تنص أن تمويلها ذاتي أو تمويلها ذاتي وبقروض وبالتالي لا بد

من إيجاد حلول تقوم على أساس الانتاجية واستغلال الموارد الذاتية المتوفرة.

⁽¹⁾ المادة رقم 3/ من المرسوم التشريعي رقم 54/ لعام 2006 المتضمن القانون المالي الأساسي

الفرع الثاني

دورة حياة موازنة المؤسسات العامة

يقصد بدورة حياة موازنة المؤسسات العامة العمليات والأنشطة المكونة لموازنة المؤسسات العامة أي جميع المراحل التي تمر بها من إعدادها إلى إقرارها ومن ثم تنفيذها وصولاً إلى الرقابة على التنفيذ.

أولاً: إعداد الموازنة العامة وتنظيمها: تضع المؤسسة العامة أو الشركة العامة أو المنشأة العامة تنفيذاً لخطتها السنوية المنصوص عنها في الفقرة الخامسة من المادتين (10-25) من القانون رقم 2/ لعام 2005 موازنتها التقديرية السنوية وذلك بما تنسجم فيه هذه الموازنة مع أهداف الخطة الخمسية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة⁽¹⁾.

وتتضمن الخطة السنوية للمؤسسات العامة والشركات العامة والمنشأة العامة ما يلي:

أ. الخطة الاستثمارية.

ب. الخطة الانتاجية.

ج. الخطة التجارية.

د. خطة اليد العاملة.

هـ. خطة التكاليف والريعية.

و. الموازنة التقديرية⁽²⁾.

وتعد السنة المالية للمؤسسات العامة هي السنة المالية للدولة ويقضي هذا بأن توضع موازنة المؤسسات العامة وتعد نافذة لمدة سنة واحدة، تبدأ في أول كانون الثاني من كل عام وينتهي في نهاية كانون الأول منه. وهذا ما نصت عليه المادة 2/ من المرسوم التشريعي 489 المتضمن النظام المالي الأساسي للمؤسسات العامة: "السنة المالية للمؤسسة العامة والشركة العامة والمنشأة العامة هي السنة المالية للدولة ويجوز

⁽¹⁾ المادة رقم 1/ من المرسوم التشريعي 489 المتضمن النظام المالي الأساسي للمؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة.

⁽²⁾ المادة رقم 10/ من القانون رقم 2 لعام 2005 الخاص بالمؤسسات العامة والشركات والمنشآت العامة.

بقرار من وزير المالية تحديد موعد آخر لبدء ونهاية السنة المالية لهذه الجهات والتي تستدعي طبيعة فعاليتها ذلك".

وإذا بدأت السنة المالية ولم تصدر الموازنة التقديرية للمؤسسة العامة أو الشركة العامة أو المنشأة العامة يعمل بمضمون الموازنة التقديرية للسنة المالية السابقة لهذه الجهات (1).

ويتوجب على المؤسسة العامة أو الشركة العامة أو المنشأة العامة إنجاز مشروع موازنتها التقديرية بموافقة مجلس الإدارة أو اللجنة الإدارية - حسب الحال - ضمن موعد يحدد ببلاغ إعداد الموازنة العامة للدولة الذي يصدر سنوياً (2).

وغالباً ما يحدد بلاغ إعداد الموازنة العامة للدولة قبل بدء السنة المالية بأربعة شهور على الأقل لتجد وزارة المالية الوقت الكافي لمناقشة المشروعات المختلفة والتنسيق بينها وإعداد المشروع الموحد للموازنة العامة الجديدة (3).

كما يتوجب على الشركة العامة أو المنشأة العامة التابعة لمؤسسة عامة إنجاز مشروع موازنتها التقديرية بموافقة اللجنة الإدارية ورفعها إلى المؤسسة العامة والتي تقوم بدورها بدراسة مشاريع الموازنات التقديرية للشركات العامة والمنشآت العامة التابعة وأجراء التعديلات اللازمة عليها بعد مناقشتها معها وتنظم المؤسسة العامة بالاستناد إلى مشروع خطتها ومشروع الخطط للشركات العامة والمنشآت العامة التابعة لها مشروع موازنة تقديرية وترفعها إلى مجلس إدارة المؤسسة العامة قبل فترة كافية من الموعد المحدد لمناقشتها في وزارة المالية وذلك لاستكمال اجراءات اقرارها (4).

(1) المادة رقم 2/ 6/ من المرسوم التشريعي 489 المتضمن النظام المالي الأساسي للمؤسسات العامة .

(2) المادة رقم 4/ من المرسوم التشريعي 489 المتضمن النظام المالي الأساسي لمؤسسات العامة ص333.

(3) العكام، محمد خير، (2018)، المالية العامة /1/، سوريا، منشورات الجامعة الافتراضية.

(4) المادة 4/ من المرسوم التشريعي 489/ المتضمن النظام المالي الأساسي للمؤسسة العامة.

وقد أوكل النظام المالي للمؤسسات العامة مهمة إعداد الموازنة التقديرية للمؤسسة العامة إلى مديرية الشؤون المالية في المؤسسة العامة حيث نصت المادة /46/ من المرسوم التشريعي 489 لعام 2007 على ما يلي :

يجب تضمين النظام الداخلي للمؤسسة العامة أو الشركة العامة أو المنشأة العامة تحديداً لواجبات مديرية الشؤون المالية على الأخص ما يلي:

إعداد الموازنات التقديرية والاشراف على تنفيذها ورفع التقارير للمدير العام في المواعيد المحددة ⁽¹⁾.
ويتولى المدير المالي في المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة مهمة محاسب الإدارة ويسمى من قبل وزير المالية، ويكون المدير المالي مسؤولاً أمام المدير العام، أما في فروع هذه المؤسسات فإن المدير العام يسمي أحد العاملين في الفروع مسؤولاً مالياً بناءً على اقتراح المدير المالي ويكون مسؤولاً أمام مدير الفرع. ⁽²⁾

ولعلّ تعيين المدير المالي من قبل وزير المالية يوفر له القدر الكبير من الاستقلال في عمله حيث يعد المدير المالي أحد أهم أعمدة الرقابة الداخلية على أموال الدولة كونه ممثلاً لوزير المالية في المؤسسة العامة. وتبويب الموازنة التقديرية والخطة الاستثمارية بشكل يتناسب مع دليل الحسابات في النظام المحاسبي الصادر أصولاً على مستوى الحساب العام والمساعد والفرعي وفقاً لطبيعة الحساب.

حيث تضع كلاً من المؤسسة العامة والشركة العامة والمنشأة العامة موازنة تقديرية للسنة المقبلة تتضمن أوجه الاستخدامات (النفقات) والموارد الناجمة عن ممارسة فعاليتها .

تشمل هذه الموازنة جدولين يبين تفاضلهما الفائض أو العجز الناجم عن ممارسة فعاليتها وفقاً لدليل الحسابات المنصوص عليه في النظام المحاسبي ⁽³⁾.

(1) المادة /46/ من المرسوم /489/ المتضمن النظام المالي الاساسي للمؤسسات العامة .

(2) العكام، محمد خير، (2018)، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص326.

(3) المادة /8 و10/ من المرسوم التشريعي 489 المتضمن النظام المالي الأساسي للمؤسسات العامة.

وبعد أن تتم اعداد مشروع الموازنة التقديرية من قبل مديرية الشؤون المالية في المؤسسة تقوم بدورها برفعها إلى مجلس الإدارة.

ويعد كل وزير خطة استثمارية مجمعة للمؤسسات العامة وشركاتها ومنشآتها العامة التابعة والشركات والمنشآت العامة المرتبطة به ويرسلها إلى وزارة المالية التي تقوم بمناقشتها ضمن برنامج محدد مع تلك الجهات، وفي حال اجراء أي تعديل عليها خلال إعداد وإقرار الموازنة العامة للدولة تعتبر تلك الخطة ومشتملاتها معدلة حكماً بما يتفق وذلك التعديل⁽¹⁾.

وهنا يمكن القول بأن الاستقلالية التي تتمتع بها المؤسسات العامة ليست مطلقة بل هي مقيدة بموافقة الوزير المختص إضافة إلى صلاحية وزير المالية في إجراء التعديل على الموازنة التقديرية واعتبارها هي الموازنة النافذة للسنة المالية المقبلة دون أي صلاحية للمؤسسة العامة في الاعتراض على هذا التعديل.

ثانياً- إقرار وتنفيذ الموازنة العامة للمؤسسات العامة: تبلغ المؤسسات العامة والشركات العامة بخلاصة موازنتها التقديرية بعد صدور قانون الموازنة العامة للدولة للسنة المالية المعينة وفي ضوء ما يرد فيه من نصوص للعمل بموجبها .

وتعتبر أرقام الموازنة التقديرية الصادرة أصولاً في مجال الاستخدام حداً أقصى لا يجوز تجاوزه إلا وفق الأصول المنصوص عليها في هذا النظام وفي مجال الموارد حداً أدنى يجب السعي لتجاوزه⁽²⁾.

وبعد أن يتم إقرار الموازنة تدخل موازنة المؤسسة العامة في مرحلة التنفيذ، ويقصد بفترة تنفيذ الموازنة الفترة التي تبدأ من تبليغ جهات التنفيذ بموازنتها التي تم التصديق عليها وتنتهي بقبل هذه الجهات لحساب اليوم الأخير من السنة المالية وإعداد الحساب الختامي لعملية التنفيذ للسنة المنتهية⁽³⁾.

(1) المادة 5/ من المرسوم 489 المتضمن النظام المالي الأساسي للمؤسسات العامة.

(2) المادة رقم 6-7 من المرسوم التشريعي 489 المتضمن النظام المالي الأساسي للمؤسسات العامة.

(3) الجنابي، طاهر، علم المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سبق ذكره، ص 120.

وتتعلق عملية تنفيذ موازنة المؤسسات العامة بأمرين هما تنفيذ النفقات العامة وتنفيذ الإيرادات العامة ولذلك فإن تطبيق مبدأ الفصل بين الوظيفة الإدارية والمحاسبية يجد مكاناً في الجهتين معاً (تنفيذ النفقات وتنفيذ الإيرادات).

ويمر تنفيذ النفقات بثلاث مراحل إدارية وهي (عقد النفقة - تصفياتها - الأمر بدفعها) ومرحلة محاسبية وهي (دفع النفقة) ⁽¹⁾.

1. عقد النفقة :

ولقد عرف المرسوم التشريعي 489 المتضمن النظام المالي الأساسي للمؤسسات العامة عقد النفقة على النحو التالي :

"عقد النفقة هو الواقعة التي تنشئ الالتزام في ذمة المؤسسة العامة أو الشركة العامة أو المنشأة العامة". ويعتبر المدير العام للمؤسسة العامة أو الشركة العامة أو المنشأة العامة هو عاقد النفقة فيها، وله أن يعطي تفويضاً لمن يعتمد به ذلك ضمن الحدود والشروط التي يحددها ⁽²⁾.

ويتم عقد النفقة ضمن الشروط التالية :

1. أن تعقد من قبل السلطة المختصة.
2. أن يكون عقد النفقة مطابقاً من حيث الشكل والموضوع لأحكام القوانين والأنظمة.
3. أن تعقد النفقة ضمن حدود الاعتمادات في الموازنة التقديرية والموازنة الاستثمارية.
4. أن يؤشر صك عقد النفقة من المدير المالي أو المسؤول المالي بما يفيد قانونية النفقة وتوفر الاعتماد

اللازم.

⁽¹⁾ العكام، محمد خير، (2018)، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص358.

⁽²⁾ المادة 41 من القانون رقم (2) لعام 2005 الخاص بالمؤسسات والشركات والمنشآت العامة.

وفي حال رفض المدير المالي أو المسؤول المالي التأشير على عقد النفقة لأسباب تتعلق بالشروط المنصوص عليها آنفاً في هذا النظام يعرض الموضوع على وزير المالية للبت فيه ⁽¹⁾.

2. تصفية النفقة:

يعرّف المرسوم التشريعي 489 المتضمن النظام المالي الأساسي للمؤسسات العامة تصفية النفقة على النحو الآتي:

"تصفية النفقة هي ثبوت الدين في ذمة المؤسسة العامة أو الشركة العامة أو المنشأة العامة وتحديد مقدارها على أن لا يكون ساقطاً بالتقادم أو بأي سبب قانوني آخر".

وتصفى وتصرف النفقات بموجب أوامر صرف توقع من قبل أمر التصفية والصرف ⁽²⁾.

3. الأمر بصرف النفقة (الأمر بالدفع):

وهو أمر خطي يوجهه أمر الصرف إلى المحاسب بدفع مبلغ الدين المحدد ومقداره وماهيته من الاعتمادات المحددة في الموازنة إلى صاحب الحق ويتوجب أن يحتوي الأمر بالدفع الذي يتخذ شكل مذكرة دفع أو حوالة على جميع الأوراق الثبوتية والوثائق التي تسمح للمحاسب من التأكد من قانونية النفقة ونظاميتها ⁽³⁾. ويعتبر المدير العام للمؤسسة أو الشركة أو المنشأة العامة أمراً للتصفية والصرف وله أن يفوض أحد العاملين فيها بصلاحيته جزئياً أو كلياً .

وينظم أمر التصفية والصرف من قبل مديرية الشؤون المالية في المؤسسة العامة أو الشركة العامة أو المنشأة العامة.

⁽¹⁾ المادة 22-28 من المرسوم التشريعي 489 المتضمن النظام المالي الأساسي للمؤسسات العامة .

⁽²⁾ المادة 29 من المرسوم التشريعي /489/ المتضمن النظام المالي الأساسي للمؤسسات العامة.

⁽³⁾ شباط، يوسف، (2010)، المالية العامة والتشريع المالي (الموازنة العامة)، مرجع سبق ذكره، ص324.

حيث يقوم المدقق المختص بمديرية الشؤون المالية بتدقيق أوامر الصرف من الناحية القانونية والمالية ويؤشر عليها بما يفيد صحة انسجامها مع أحكام القوانين والأنظمة ويوقع أمر التصفية والصرف من قبل المدير المالي أو المسؤول المالي.

وفي حال الخلاف بين أمر التصفية والصرف والمدقق حول مدى توفر شروط عقد النفقة أو عدمه يعرض الموضوع على الوزير المختص للبت فيه على مسؤوليته على أن يقدم إلى رئاسة مجلس الوزراء تقريراً معللاً بقبول النفقة⁽¹⁾.

4. تأدية النفقة:

وهي المرحلة التنفيذية للنفقة والمتمثلة بمرحلة دفع النفقة (صرف النفقة) ويقصد فيها الدفع الفعلي للمبلغ الصادر فيه أمر الصرف إلى صاحب الحق ويختص بصرف النفقة المدير المالي في المؤسسة العامة. ويتمتع المدير المالي في هذه المرحلة بصفتين:

- فهو مراقب : لا يصرف النفقة إلا إذا تأكد وتحرى عن صحة عقد النفقة وتصفيتها وأمر صرفها.
 - وأمين صندوق : يدفع النفقة بعد التأكد من الأوراق الثبوتية وأن المبلغ لا يطالب به شخص آخر⁽²⁾.
- ثالثاً- الرقابة على تنفيذ موازنة المؤسسات العامة: تناول المرسوم التشريعي رقم 54/ لعام 2006 المتضمن النظام المالي الأساسي الآلية التي تتم وفقها عملية الرقابة على موازنة المؤسسات العامة حيث جاء في نصه:

" تتولى وزارة المالية الرقابة على تنفيذ النفقات والإيرادات العامة عن طريق محاسبي الإدارات الذين يمثلون وزير المالية في جميع وزارات الدولة وإداراتها ومؤسساتها العامة وهيئاتها المحلية ويرتبطون بأمري الصرف مباشرة ويقومون بالتأشير على التصرفات المتضمنة عقد نفقة قبل إصدارها بما يفيد قانونيتها وتوفر الاعتماد وملائمته وعلى أوامر الصرف قبل دفعها كما يقومون بمراقبة استعمال الاعتمادات وبتوريد المبالغ المترتبة قانوناً

(1) المادة 30-31-32 من المرسوم التشريعي 489 المتضمن النظام المالي الأساسي للمؤسسات العامة.

(2) العكام، محمد خير، (2018)، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 361.

للخزينة العامة وبالتصديق على الحسابات العامة العائدة للوزارات أو الإدارات أو المؤسسات العامة التي يعملون فيها قبل إرسالها إلى السلطات المنصوص عليها في المادة /31/ وبتزويد وزارة المالية بجميع البيانات والاحصائيات التي تساعد الوزارة على متابعة تنفيذ النفقات والايادات العامة في جميع أجهزة القطاع العام⁽¹⁾.

وقد أوضحت المادة /31/ من المرسوم التشريعي 54 لعام 2006 المتضمن النظام المالي الأساسي

الجهات التي تتولى الرقابة على حسابات المؤسسة العامة وميزانياتها الختامية وجاء في نصها:

" تعد الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي حساباتها وميزانياتها الختامية وتبلغها إلى مديرية شؤون

المؤسسات في وزارة المالية وإلى الجهاز المركزي للرقابة المالية خلال ثلاثة أشهر من انتهاء السنة المالية وفقاً

للقواعد المنصوص عليها في النظام المالي لهذه الجهات"⁽²⁾.

ومما تقدم يبرز لنا الدور الرقابي الذي تمارسه وزارة المالية سواءً عن طريق المدراء الماليين الذين

يمثلونها في المؤسسات العامة وعن طريق إداراتها المركزية المؤلفة من عدد من المديريات وتتولى من خلالها

الإشراف على الأعمال التي يقوم بها المدراء الماليين في المؤسسة.

وبدورها تقوم مديرية شؤون المؤسسات في وزارة المالية بالرقابة المالية على المؤسسات العامة من خلال

دراسة الميزانيات والحسابات الختامية للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي بهدف تحديد مبالغ الفوائض

الاقتصادية الفعلية بما يخدم:

أ. قيام صندوق الدين العام بإجراء التحصيل لتمويل المشاريع الاستثمارية.

ب. تحديد الوضع المالي للجهة العامة ذات الطابع الاقتصادي ومتابعته سنوياً، وتحديد مساهمة القطاع

العام الاقتصادي في الناتج المحلي على مستوى الاقتصاد الوطني وموارد الموازنة العامة.

(1) المادة رقم (28) من المرسوم التشريعي رقم 54 لعام 2006 المتضمن النظام المالي الأساسي.

(2) المادة رقم (31) من المرسوم التشريعي رقم 54 لعام 2006 المتضمن النظام المالي الأساسي.

ج. إعداد التقارير المتضمنة دراسة وتحليل الوضع المالي للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي وتحديد عائد الاستثمار لها من واقع ميزانيتها وحساباتها الختامية وخططها المالية وإعداد البيانات والاحصاءات المتعلقة بالأوضاع المالية والاقتصادية لتلك الجهات.

كما تقوم في ابداء الرأي بالتقارير المحالة إليها من قبل الأجهزة الرقابية والمتعلقة بالجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي .

أي ان دور هذه المديرية ينحصر في تحديد الوضع المالي للجهات العامة الاقتصادية من خلال الرقابة اللاحقة على حساباتها وميزانيتها⁽¹⁾.

وبالإضافة إلى الدور الرقابي لوزارة المالية تخضع المؤسسات العامة في سورية إلى رقابة الجهاز المركزي للرقابة المالية ورقابة الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش وهذان الجهازان مرتبطان حالياً برئيس مجلس الوزراء⁽²⁾.

ومن هنا تبرز أهمية تنظيم الحسابات الختامية للمؤسسات العامة بما يكفل للجهات آنفة الذكر ممارسة دورها الرقابي والوقوف على الوضع المالي للمؤسسات العامة وسنستعرض في ما يلي أسس التنظيم المحاسبي لموازنة المؤسسات العامة وحساباتها الختامية وقوائمها المالية:

1. التنظيم المحاسبي لموازنة المؤسسات العامة:

من حيث المبدأ تمسك حسابات المؤسسات العامة وفق أسس المحاسبة التجارية والصناعية وتنظم موازنتها على هذا الأساس، وهذا ما نصت عليه المادة رقم 18/ من القانون رقم 2/ لعام 2005 الخاص بالمؤسسات والشركات والمنشآت العامة⁽³⁾

⁽¹⁾ محرزي، مي، والعموري، محمد رسول، (2014)، الرقابة المالية، دمشق: سوريا، منشورات جامعة دمشق، ص 97.

⁽²⁾ الأحمد، نجم، وإسماعيل، أحمد، (2020) المدخل إلى القانون الإداري، دمشق: سورية، منشورات جامعة دمشق، ص 425.

⁽³⁾ المادة رقم 18/ من القانون رقم 2/ لعام 2005 الخاص بالمؤسسات والشركات والمنشآت العامة.

ولقد نصت المادة رقم (1) من المرسوم رقم /490/ لعام 2007 المتضمن النظام المحاسبي للمؤسسات العامة على أن "يطبق النظام المحاسبي المرفق على المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت الخاضعة لأحكام القانون رقم /2/ لعام 2005 باستثناء المصارف العامة والمؤسسة العامة السورية للتأمين والمؤسسة العامة للتأمين والمعاشات والمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية" (1).

وتعتمد في المحاسبة إحدى الطريقتين:

الطريقة الأولى: تقوم على أساس الاستحقاق وبمقتضاها يتم تسجيل العمليات المالية في حساب المصروفات والإيرادات في السنة المالية التي حصلت فيها بصرف النظر عن تاريخ التدفقات المالية النقدية المتأتية عنها، فالإيرادات تسجل بتاريخ تحققها بصرف النظر عن واقعة التحصيل الفعلي وتسجل المصروفات بتاريخ ترتبها بصرف النظر عن تاريخ دفعها الفعلي.

الطريقة الثانية: تقوم على الأساس النقدي وبمقتضاها يتم تسجيل المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية في حسابات السنة التي حصلت فيها عمليات القبض والدفع بصرف النظر عن السنة التي تحققت فيها الإيرادات أو السنة التي توجبت فيها المصروفات.

وبالرجوع إلى التصميم العام لحسابات المؤسسات العامة في النظام المحاسبي الصادر بالمرسوم رقم

/490/ لعام 2007 يتبين أنه قد دمج بين الطريقتين وفق المادة الثانية منه حيث نصت على أنه :

"تُنظم محاسبة الجهات المشمولة بأحكام هذا النظام وفقاً للطريقة التي تتفق وطبيعتها أو تنظيمها واستناداً إلى قواعد المحاسبة المزدوجة".

ويقضي القيد المزدوج بتسجيل جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة مهما كانت طبيعتها في طرفين (مدین ودائن) بشرط تساوي المبالغ المسجلة في الطرف المدين مع تلك المسجلة في الطرف الدائن، فالمؤسسة ما

(1) المادة رقم (1) من المرسوم 490 لعام 2007 المتضمن النظام المحاسبي للمؤسسات العامة.

هي إلا تضافر مجموعة من الوسائل المادية والمالية في شكل متناغم بهدف تحقيق الربح، هذه الوسائل التي تعتبر استخدامات أو حقوق المؤسسة بينما مصادر تلك الوسائل تعتبر التزامات على عاتقها⁽¹⁾.

وتلزم كل مؤسسة عامة أو شركة عامة أو منشأة عامة بفتح حساب مصرفي أو أكثر حسب مقتضيات العمل تجري عن طريقه جميع مقبوضاتها ومدفوعات.

ويتم تحريك حسابات المؤسسة العامة أو الشركة العامة أو المنشأة العامة المقترحة لدى المصارف المعتمدة والسحب منها سواء عن طريق الشيكات المسطرة أو التحويلات المصرفية أو عن طريق فتح الاعتمادات المستندية الداخلية أو الخارجية بتوقيعي آمر التصفية والصرف والمدير المالي مجتمعين أو من ينوب عنهما بشكل نظامي.

حيث يتم تسديد الالتزامات والمدفوعات بين الجهات المشمولة بأحكام هذا النظام وغيرها من جهات القطاع العام بالتحويلات المصرفية أو الشيكات المسطرة.

في حين أنه يمكن للمؤسسات العامة و الشركات العامة والمنشآت العامة في علاقاتها مع غير الجهات العامة استيفاء حقوقها أو أداء التزاماتها بوسائل الدفع المعتادة⁽²⁾.

2. الحسابات الختامية للمؤسسات العامة: تناولت المادة (31) من المرسوم التشريعي 54 المتضمن

النظام المالي الأساسي حسابات المؤسسة العامة وميزانياتها الختامية فجاء في نصها "تعد الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي حساباتها وميزانياتها الختامية وتبلغها إلى مديرية شؤون المؤسسات في وزارة المالية وإلى الجهاز المركزي للرقابة المالية خلال ثلاثة أشهر من انتهاء السنة المالية وفقاً للقواعد المنصوص عليها في النظام المالي لهذه الجهات"⁽³⁾.

وتتمثل هذه الحسابات الختامية في :

⁽¹⁾ دربولي، علي مفيد، (2019)، إعادة الهيكلة المالية للمؤسسات العامة، مرجع سبق ذكره، ص 117 وما بعدها.

⁽²⁾ المادة /16-17-19-21/ من المرسوم التشريعي 489 المتضمن النظام المالي الأساسي للمؤسسات العامة .

⁽³⁾ المادة رقم (31) من المرسوم التشريعي رقم 54 المتضمن القانون المالي الأساسي.

أ- حساب الأرباح والخسائر: وتنظم قائمة الأرباح والخسائر وفق الأسس التي يقدمها النظام المحاسبي للمؤسسات العامة في المادة 3/ من المرسوم 490 المتضمن النظام المحاسبي للمؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة وفق مجموعات متجانسة بحيث تفي باحتياجات المؤسسة المالية فتصنف إلى :

- حقل الاستخدامات (الخسائر).

- حقل الإيرادات (الأرباح).

ب- الميزانية الختامية: وهي بيان مالي ختامي يُصار إلى إعداده في نهاية السنة المالية للمؤسسة العامة، وهي تتضمن أصول المؤسسة وخصومها، أي موجوداتها والالتزامات المترتبة عليها ويظهر من الميزانية الوضع المالي للمؤسسة العامة، ومن هنا بات يطلق عليها وفق معايير المحاسبة اسم بيان المركز المالي. إذ تعتبر الموازنة الخاصة بالمؤسسة العامة بياناً بتقدير النفقات والإيرادات عن السنة المقبلة في حين أن الميزانية الختامية هي بيان مالي بما استقر عليه الوضع المالي للمؤسسة بعد انصرام الدورة المالية على عملها⁽¹⁾. وتفيد الحسابات الختامية سواء الميزانية الختامية أو حساب الأرباح والخسائر في توضيح المركز المالي للمؤسسة من حيث الربح أو الخسارة.

3. القوائم المالية: كما تلتزم المؤسسات العامة في نهاية الفترة المالية بإعداد القوائم المالية التالية وذلك بعد مراعاة تطبيق ما تقضي به أحكام النظام المحاسبي الأساسي و المعايير المحاسبية وما استقر عليه العرف المحاسبي، كما تلتزم المؤسسة العامة بأن ترفق مع القوائم المالية الايضاحات المتممة لها متضمنة كافة البيانات التي أوجبت المعايير المحاسبية الإفصاح عنها وتعتبر هذه الايضاحات جزء لا يتجزأ من هذه القوائم وتقرأ معها وتتمثل تلك القوائم المالية فيما يلي:

1. قائمة التشغيل والانتاج.

2. قائمة الدخل .

3. قائمة توزيع الأرباح.

(1) دربولي، علي مفيد، (2019)، إعادة الهيكلة المالية للمؤسسات العامة، مرجع سبق ذكره، ص118 وما بعدها.

4. قائمة المركز المالي.

5. قائمة النفقات النقدية.

كما تلتزم المؤسسة المشرفة بالإضافة الى إعداد القوائم السابقة بإعداد القوائم المالية المجمعة لشركات التابعة لها.

ويتوجب على المؤسسات العامة إعداد القوائم المالية الآنف ذكرها في موعد أقصاه نهاية الشهر الثالث الذي يلي نهاية الدورة المالية وتعتمد بصورة مبدئية من قبل مجلس الادارة قبل ارسالها للجهات المختصة وهو ما نصت عليه المادة (7) من المرسوم رقم 490 لعام 2007 المتضمن النظام المحاسبي للمؤسسات العامة⁽¹⁾.

وتحدد عند انتهاء السنة المالية حصة المالك (صندوق الدين العام) الفعلية من فائض الموازنة وذلك في ضوء النتائج التي تظهرها الميزانية الختامية والقوائم المالية للمؤسسة العامة والشركة العامة والمنشأة العامة بكتاب يصدر عن مديرية شؤون المؤسسات في وزارة المالية ويعدل ويثبت في ضوء قرار القبول الذي يصدر عن الجهاز المركزي للرقابة المالية⁽²⁾.

وممّا تقدّم يمكن القول بأن مهمة الحسابات الختامية تتمثل في تلخيص نتائج أعمال المؤسسة من حيث مدى الأرباح والخسائر في حين أن القوائم المالية تعمل على توضيح الوضع المالي الكلي للمؤسسة وليس مجرد تلخيص لمدى ربحها او خسائرها حيث أنها تتضمن جميع الانشطة المالية التي قامت بها المؤسسة في السنة المالية.

تناولنا في هذا الفصل بداية التعريف بالمؤسسات العامة وبيان مفهومها وماهيتها والمبادئ العامة التي تحكمها بوصفها مرفقاً عاماً مروراً بتمييزها عن الانشطة المشابهة لها لما في ذلك من أهمية في تحديد القواعد التي تحكمها، ثم تطرقنا إلى التنظيم الإداري لهذه المؤسسات والأجهزة التي تقوم بأعبائها وإدارتها ومدى توافق نظامها الإداري والنظام المالي لها.

(1) المادة (7) من المرسوم 490 لعام 2007 المتضمن النظام المحاسبي للمؤسسات العامة.

(2) المادة 53/ من المرسوم التشريعي 489 لعام 2007 المتضمن نظام المالي الاساسي للمؤسسات العامة.

كما تم تسليط الضوء على موازنة المؤسسات العامة حيث عرضنا بداية مالية هذه المؤسسات من حيث نفقاتها وإيراداتها ومصادر تمويلها وصولاً إلى القواعد القانونية التي تحكم أموال المؤسسات العامة وبيان مدى الحماية التي تحظى بها ثم تناولنا الأسلوب المتبع في إعداد موازنة المؤسسات العامة ومدى الاستقلالية التي تتمتع بها في إعداد موازنتها وما له من تأثير في قراراتها المالية.

ويمكن القول بأن منح المؤسسات العامة قدراً من الاستقلال في اتخاذ قراراتها المالية من شأنه أن يحسن الأداء المالي ويرفع كفاءته شرط أن يتزامن منح هذا الاستقلال مع تحديد الأهداف المطلوب من المؤسسة تحقيقها، فبدلاً من توجيه الأوامر من السلطة الرقابية يمنح لها حرية اختيار الوسائل الكفيلة بتحقيق هذه الأهداف، وبما يتناسب مع هدفها الرئيس وهو تحقيق الربح ورفد الدولة بموارد مالية جديدة.

الفصل الثاني

النظام الضريبي للمؤسسات العامة ونزاعاتها

تمهيد وتقسيم:

منذ أن وجد الإنسان ضمن مجتمع، وجدت معه الضريبة، واختلف دورها من فترة إلى أخرى، إلا أنها وفقاً للمفهوم المعاصر للضريبة أخذت تحتل دوراً بارزاً في توجيه النشاطات الاقتصادية في المجتمعات المعاصرة، وهي من أهم مصادر موارد الدولة.

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

هذا وقد تباينت التشريعات في مدى تناول المؤسسات العامة بالضريبة حسب وجهة نظر كل منها إلا أن المشرع السوري قد أخضع المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة للضريبة شأنها بذلك شأن مؤسسات وشركات القطاع الخاص كنتيجة لكونها تتمتع بالاستقلال المالي وتمارس بدورها عمليات الاستثمار التي تستهدف الربح.

وسنتناول في هذا الفصل بداية المعاملة الضريبية للمؤسسات العامة وما مدى تأثيره في دورها الاقتصادي، ومن ثم نتطرق إلى القضاء المختص في النزاعات التي تكون المؤسسة العامة طرفاً فيها سواء من حيث النزاعات الضريبية للمؤسسات العامة أو النزاعات الناشئة عن نشاط المؤسسة من خلال المبحثين التاليين.

المبحث الأول: المعاملة الضريبية للمؤسسات العامة.

المبحث الثاني: القضاء المختص في نظر النزاعات التي تكون المؤسسة العامة طرفاً فيها.

المبحث الأول

المعاملة الضريبية للمؤسسات العامة

أخذ المشرع السوري بالضرائب النوعية على الدخل، وهي كما يعرفها الفقه المالي بأنها "الضرائب التي تفرض على الدخول تبعاً لمصدرها أو بمعنى آخر هي الضرائب التي تتنوع بتنوع مصادر الدخل ويكون لكل منها خصائصها المميزة لها وتفرض بمعزل عن غيرها".

ويقسم الدخل إلى أنواع مختلفة وتفرض ضريبة مستقلة على دخل أو إيراد كل فرع من فروع هذه المصادر المختلفة فنفرد بين دخول العمل ورأس المال والدخول المختلطة (عمل + رأس مال) وتقسم بدورها إلى عدد من الأنواع حسب تقدير المشرع لصلاحيتها للإخضاع مستتباً ذلك تعدد الضرائب النوعية التي تصيب إيرادات هذه المصادر⁽¹⁾.

وتخضع مؤسسات القطاع العام وشركاته لضريبة الدخل وذلك بالنظر إلى شكلها القانوني، وهي تشمل على المؤسسات والشركات والمنشآت العامة على اختلاف أنواعها التي تتمتع باستقلال مالي، فالمشرع الضريبي لم يرقم بالتفريق بين مؤسسات القطاع العام وشركاته، ومؤسسات القطاع الخاص وشركاته من حيث الخضوع للضريبة، وسنتناول في هذا المبحث بدايةً ماهية الضريبة المفروضة على المؤسسات العامة (مطلب أول)، ومن ثم نتطرق إلى التنظيم الفني للضريبة على المؤسسات العامة ومدى توافقها مع الدور الاقتصادي لها (مطلب ثاني).

المطلب الأول: ماهية الضريبة المفروضة على المؤسسات العامة.

المطلب الثاني: التنظيم الفني للضريبة على المؤسسات العامة.

(1) الحلاق، محمد، (2018)، التشريع الضريبي، دمشق: سوريا، منشورات جامعة دمشق، ص 147.

المطلب الأول

ماهية الضريبة المفروضة على المؤسسات العامة

لما كانت المؤسسات العامة ما هي إلا مرافق اقتصادية تمارس نشاطاً اقتصادي يستهدف الربح وتحقيق موارد مالية جديدة ترفد الدولة، مما استتبع إخضاعها للضريبة المفروضة على الدخل، وسنتناول في هذا المطلب تعريف الضريبة المفروضة على المؤسسات العامة وبيان خصائصها وشروط سريانها ومن ثم نستعرض النطاق المكاني والزمني للضريبة على المؤسسات العامة.

الفرع الأول

تعريف الضريبة المفروضة على المؤسسات العامة

تخضع المرافق العامة الاقتصادية في سورية والتي تدار بأسلوب المؤسسة العامة للضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية.

حيث حددت المادة الثانية من القانون رقم 24/ لعام 2003 الخاص بالضريبة على الدخل الأشخاص المكلفين بضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، فئة مكلفي الأرباح الحقيقية على النحو الآتي: "تتناول الضريبة المكلفين الآتي بيانهم عن أرباحهم الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وسائر الأعمال التجارية وإن كانت عارضة ومصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى ولا لضريبة ريع العقارات والعرضات:

- مؤسسات القطاع العام وشركاته ومنشآته على اختلاف أنواعها⁽¹⁾.

وفي ذات السياق فقد أخضع المشرع الفرنسي المؤسسات العامة للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، وذلك بمقتضى المادة ذات الرقم 1654/ من القانون الضريبي العام وتكون بذلك شأنها شأن المشروعات الخاصة المماثلة لها وكان خضوعها للضريبة نتيجة لقيامها بأعمال تجارية مثلها مثل المشروعات

(1) المادة الثانية من القانون رقم 24/ لعام 2003 الخاص بضريبة الدخل.

الخاصة وذلك بعكس المؤسسات العامة الإدارية (الهيئات العامة) فهي لا تخضع لتلك الضريبة بسبب طبيعة النشاط الذي تمارسه⁽¹⁾.

في حين عمدت بعض التشريعات إلى إعفاء المؤسسات العامة من الضريبة بشكل دائم وبعضها اعتمد الإعفاءات الدائمة المشروطة وهي إعفاءات غير مطلقة بل هي مقيدة بتحقيق بعض الشروط التي فرضها المشرع حتى إذا تخلفت هذه الشروط سقطت الإعفاءات وخضعت هذه النشاطات للضريبة.

حيث عمد المشرع اللبناني إلى منح المؤسسات العامة والمصالح المستقلة ذات الطابع الصناعي إعفاءات دائمة ومشروطة من الضريبة ولقد فسرت مفاهيم تلك المصالح بموجب المرسوم الاشتراعي رقم 58/ تاريخ 1967/8/5 على أنها مؤسسات عامة ومصالح مستقلة ذات طابع صناعي أو تجاري ولكي تعفى هذه المؤسسات العامة من الضريبة يجب توفر الشروط التالية:

1. أن تكون مؤسسات عامة أو مصالح مستقلة.
 2. أن تكون ذات طابع صناعي أو تجاري.
 3. أن لا تنافس المؤسسات الخاصة تحقيقاً لتكافؤ الفرص بين القطاعين العام والخاص⁽²⁾.
- وعلى صعيد مقابل، منحت بعض التشريعات المؤسسات العامة إعفاءات غير مشروطة حيث منح المشرع الأردني المؤسسات العامة إعفاءً من الضريبة فنصت المادة الرابعة من القانون 34/ لسنة 2014 الخاص بضريبة الدخل الأردنية على الآتي: "يعفى من الضريبة:
- دخل المؤسسات الرسمية العامة والمؤسسات العامة والبلديات من داخل المملكة ويستثنى من هذا الإعفاء ربح أي نشاط استثماري أو فائض الإيراد السنوي الذي يقرر مجلس الوزراء بناء على تنسيب الوزير إخضاعه للضريبة"⁽³⁾.

(1) السروجي، محمد علاء، (2019)، مدى فعالية النظام القانوني للمرافق العامة الاقتصادية، رسالة ماجستير، دمشق: سوريا، كلية الحقوق، جامعة دمشق، ص198.

(2) فرحات، فوزي، (1997)، المالية العامة التشريع الضريبي العام، ط:1، بيروت: لبنان، منشورات بحسون الثقافية، ص162.

(3) القانون 34/ لسنة 2014 الخاص بضريبة الدخل في الاردن.

وكما أشرنا سابقاً حيث تخضع المؤسسات العامة في سوريا إلى الضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة مكلفي الأرباح الحقيقية وهي ضريبة مباشرة تصيب الأرباح التي يشترك في إنتاجها رأس المال والعمل معاً، فهي تتناول حصيلة هذا الجهد المشترك القائم على الجهد البشري، وطاقة رأس المال، وذلك دون التوقف عند نسبة كل من العنصرين المذكورين في تحقيق الربح⁽¹⁾.

ولكل ضريبة سمات وخصائص تميزها عن غيرها من الضرائب الأخرى، وتتميز ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، بالخصائص الرئيسية التالية:

أولاً - ضريبة مركبة ومتعددة حيث تتضمن تنظيمياً لأكثر من نوع من الضرائب:

1. الضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية: وهذه الأرباح تنتج عن تفاعل عنصري العمل، ورأس المال معاً.

2. الضريبة على أرباح المهن والحرف غير التجارية: وهذه تنتج عن عنصر العمل أساساً، وإن استخدم عنصر رأس المال مع العمل فإن دوره يكون ثانوياً في تحقيق الأرباح.

3. الأرباح العارضة: وهي العمليات والصفقات التجارية العارضة التي يقوم بها الممارس لمهنة ما، والخاضع لضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية إذ تضاف أرباح العملية التجارية العارضة إلى نتائج مهنته الأساسية بحيث تخضع أرباح تلك العملية للضريبة على الأرباح الحقيقية على ألا تكون هذه الأرباح خاضعة لضريبة دخل أخرى ولا لضريبة ريع العقارات والعرضات.

4. مصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل ولا لضريبة ريع العقارات والعرضات.

ثانياً - تتوافر فيها الخاصة الشخصية للضريبة: والتي تعني مراعاة شخصية المكلف وظروفه عند تقدير الضريبة سواء من حيث السعر أو الإعفاء الضريبي أو طريقة الحساب أو خصم بعض التكاليف.

وقد عمد المشرع السوري إلى تحديد الأعباء التي تنزل من الدخل الإجمالي للمؤسسة العامة وصولاً لتحديد الدخل الصافي الذي تفرض عليه الضريبة.

(1) الحلاق، محمد، (2018)، التشريع الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 149.

ثالثاً - ضريبة القانون العام: بما أن المشرع السوري قد أخذ بنظام الضرائب النوعية، فإنه قد يترتب على ذلك مشكلة خطيرة تتعلق بالدخول المتولدة عن أنشطة اقتصادية جديدة، فهل نترك هذه الدخول دون الخضوع لتنظيم ضريبي؟

في هذه الحالة، يتدخل المشرع عادة في ظل الضرائب النوعية ويختار إحدى هذه الضرائب ويخضع لها هذه الأنشطة التي لا تخضع لأي ضريبة أخرى، وهي ما يطلق عليه "ضريبة القانون العام" أي نص ضريبي قانوني يتم ويسري على أي دخل غير خاضع لضريبة خاصة به.

وبالتالي، يحقق المشرع مبدأ قانونية الضريبة "أي لا ضريبة إلا بقانون"، ومصدره الدستوري نص المادة 18/ من الدستور السوري "لا يجوز إحداث ضريبة أو تعديلها أو إلغائها إلا بقانون".

ولقد عدّ بعضهم أن عبارة "مصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى ولا لضريبة ريع العقارات والعرضات" الواردة في الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية هو المستند للقول بأنها ضريبة القانون العام باعتبار أنها تشمل في فرضها الدخول غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى⁽¹⁾.

ولا يكفي أن يتحقق الربح لكي تُفرض الضريبة إنما يشترط إلى جانب ذلك أن تتوافر شروط معينة في المؤسسة العامة لكي تخضع أرباحها لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، وهذه الشروط هي:

أولاً - احتراف المؤسسة العامة للنشاط التجاري والصناعي (الممارسة): حيث يشترط لسريان الضريبة أن تكون ناتجة عن احتراف المؤسسة العامة للنشاط، ويعني الاحتراف ممارسة النشاط بصفة معتادة، أي بصفة مستمرة ومنظمة، فقد نصت المادة 12/ من القانون التجاري السوري "ولا يعد تاجراً من قام بمعاملة تجارية عرضاً...". والمادة 1/ من القانون التجاري الفرنسي تعرف التجار بأنهم: "يمارسون الأعمال والمهن بصورة معتادة".

إن يشترط أن تكون المؤسسة العامة قد اتخذت من المهن أو الحرف عملاً معتاداً له يزاوله لحسابه وبصورة مستمرة سعياً وراء الربح. ومن ثم فإن العمليات العارضة لا تخضع للضريبة.

(1) الحلاق، محمد، (2018)، التشريع الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 150 وما بعدها.

ثانياً - توفر نية الكسب: إن أحد الشروط الأساسية لفرض الضريبة هو توافر نية الكسب عند المؤسسة العامة، فإذا انتفت هذه النية لا مجال لسريان الضريبة.

ثالثاً - اشتغال المؤسسة العامة لنفسها: لا بدّ لفرض الضريبة من ممارسة المؤسسة العامة النشاط الصناعي أو التجاري لحسابها الخاص وتحت مسؤوليتها، فإذا مارس المكلف النشاط لحساب شخص آخر وتحت إمرته ومسؤوليته عُدّ أجيراً ويخضع لضريبة الرواتب والأجور⁽¹⁾.

ولدى تناولنا مدى توافر تلك الشروط في المؤسسات العامة ومدى صحة إخضاعها لهذه الضريبة نلاحظ ما يلي:

من المحقق أن المؤسسات العامة تحترف العمل الذي تقوم به وتمارسه على سبيل الاعتياد والتكرار ولكن هل يمكن القول بتوافر نية الكسب لدى المؤسسة العامة كشرط أساسي لفرض الضريبة؟ حيث الغاية الأساسية من المؤسسات العامة هي تحقيق المنفعة العامة بصورة أساسية، ومن ثم تحقيق الربح كنتيجة حتمية ولازمة على طبيعة نشاط هذه المؤسسات.

إضافة إلى ما سبق، هل تتمتع المؤسسات العامة بالقدر الكافي من الاستقلال المالي والإداري حيث يمكن القول بأنها تمارس نشاطها على سبيل الاستقلال لا التبعية؟

وبالتالي لا بد من منح المؤسسات العامة الاستقلال المالي والإداري الذي يجعل منها صاحبة القرار في تسيير وإدارة شؤونها تحت رقابة وإشراف السلطة المركزية بما يحقق زيادة في جودة الخدمة المقدمة وبالتالي تحقيق مردودية أكبر، وحينها يمكن القول بخضوع المؤسسات العامة لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.

(1) المهاني، محمد خالد، والعدي، إبراهيم، وكريم، شوقي عفيف، (2017)، المحاسبة الضريبية، دمشق: سوريا، منشورات جامعة دمشق،

الفرع الثاني

النطاق الزماني والمكاني للضريبة على المؤسسات العامة

إن خضوع المؤسسات العامة لضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية استوجب خضوعها لشروط مكانية وزمانية حددها المشرع الضريبي وسنتناول تبيانها تباعاً.

أولاً - النطاق الزماني للضريبة على المؤسسات العامة:

إن من أهم خصائص ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية كونها ضريبة سنوية تسري على الإيرادات المحققة عن سنة كاملة، فهي تختلف عن ضريبة الرواتب والأجور التي تجنى شهرياً، ولعل هذا المبدأ مرتبط بعلم المحاسبة، إذ يجري تقسيم حياة المشروع إلى فترات متساوية كل منها سنة واحدة، إذ أنه لا يمكن معرفة الربح الحقيقي للمشروع إلا في نهاية نشاطه عند التصفية ولما كان من غير المعقول أن ينتظر صاحبه مدة طويلة وهو لا يعرف نتيجة أعماله، فقد اتفق على تصوير البيانات المالية في نهاية كل سنة لمعرفة نتيجة الأعمال ومن ثم تستحق الضريبة بحسب ما تكون النتيجة⁽¹⁾.

وكثيرة هي النصوص التي تشير صراحةً ودلالةً إلى أن المشرع اختار مدة السنة كسنة ضريبية حيث نصت المادة رقم 5/ من القانون رقم 24/ لعام 2003 الخاص بضريبة الدخل على ما يلي:

"تطرح الضريبة على أساس الربح الصافي المتحقق خلال سنة الأعمال وتحسب السنة من 1 كانون الثاني إلى 31 كانون الأول"⁽²⁾.

حيث أن الأرباح التي تتخذ وعاءً للضريبة هي الأرباح التي تتحقق خلال سنة الأعمال والتي حدد المشرع بدايتها ونهايتها كقاعدة من 1 كانون الثاني وحتى 31 كانون الأول، وعليه فلا يكفي أن تحقق المؤسسة العامة ربحاً عن عملية أو صفقة حتى تسري عليها الضريبة بل يجب معرفة نتيجة كافة الأعمال في نهاية السنة

(1) المهائني، محمد خالد، والعدي، إبراهيم، وكريم، شوقي عفيف، (2017)، المحاسبة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 95.

(2) المادة رقم 5/ من القانون رقم 24/ لعام 2003 الخاص بضريبة الدخل.

المالية وما إذا كانت قد حققت ربحاً أم لا، إلا أنه يوجد لهذه القاعدة استثناء يتعلق ببداية السنة حيث يمكن بقرار من وزير المالية اعتبار بدء سنة التكلفة غير 1 كانون الثاني إذا كانت طبيعة المنشأة أو المكلف تبرر ذلك⁽¹⁾.

وفي ذات السياق، فقد اعتمد المشرع الضريبي اللبناني مبدأ سنوية الأرباح كما أخذ بمبدأ سنوية التكلفة بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، ويظهر ذلك من خلال قراءة النصوص الضريبية حيث نصت المادة السادسة من المرسوم الاشتراعي 59/144 على ما يلي: "تفرض الضريبة على الربح الصافي الحاصل في السنة التي سبقت سنة التكلفة، وإن انقطع مصدر الربح خلال سنة التكلفة أو قبلها". والسنة المعتمدة هي السنة الميلادية وتبدأ في أول كانون الثاني، وتنتهي في آخر كانون الأول من نفس العام، بيد أنه يحق للمؤسسات بموافقة وزير المالية اعتماد سنة مالية خاصة شرط أن لا تقل أو تزيد عن اثني عشر شهراً.

ومبدأ سنوية الضريبة معتمد كذلك في مصر، حيث اعتمدت السنة التقويمية، غير أنه سُمح للمكلف باعتماد سنة تجارية دون أن يحتاج إلى موافقة مصلحة الضرائب.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية تفرض الضريبة على أساس السنة كما يمكن للمكلف اعتماد سنة مختلفة عن السنة التقويمية، بحيث تكون الفترة المحددة اثني عشر شهراً⁽²⁾.

ويتصل بمبدأ سنوية الضريبة مبدأ آخر يطلق عليه اسم مبدأ استقلال السنوات الضريبية القاضي بحد كل سنة مالية وحدة منفصلة عن السنة السابقة والسنة اللاحقة، وذلك يعني أن تكون الأرباح التي تنتسب إلى سنة مالية محددة، هي الأرباح التي تتحقق خلالها، وألا تحمل هذه السنة أي شيء من الخسارة إلا ما يتعلق منها بالعمليات الجارية التي تتم فيه، ولقد ترتب على استقلال السنوات المالية العديد من الأمور منها:

1. إن السنة المالية للمؤسسة العامة وحدة منفصلة عن السنوات الأخرى، لها ربحها وخسارتها، فيعد

ربحاً ما يتحقق خلالها، وخسارة عليها الخسارة التي وقعت فيها.

(1) الحلاق، محمد، (2018)، التشريع الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 153.

(2) فرحات، فوزت، (1997)، المالية العامة التشريع الضريبي العام، ط: 1، بيروت: لبنان، منشورات بحسون الثقافية، دار المنال، ص 110 وما

2. لا يمكن الاعتماد على الضرائب التي فرضت في السنوات السابقة للقول إن بعض التقديرات الجديدة

مغالى فيها.

3. إن اعتماد نتائج المؤسسة العامة عن سنة سابقة ليس معناه وجوب اعتمادها عن السنوات اللاحقة.

4. يجب انتظار انتهاء السنة المالية للمؤسسة العامة لمعرفة ما إذا كانت قد حققت ربحاً أو خسارة، ولا

يصح ادعاء تحقيق الربح قبل انتهاء السنة المالية⁽¹⁾.

ولقد أشرنا سابقاً إلى الحالات التي تكون فيها المؤسسة في حالة ربح ولم يتعرض إلى الحالات التي

تتكبد فيها المؤسسة العامة خسارة، فالمؤسسة كما تحقق ربحاً من الممكن أن تكون فعاليتها في نهاية الفترة الزمنية خسارة.

فأغلب التشريعات الضريبية نظرت إلى حالة الخسارة التي تقع فيها المؤسسة نظرة واقعية، وبما أن

الضريبة تُفرض على المكلف لأنه حقق ربحاً في سنة من السنوات، فمن المفروض أن يؤخذ في الحسبان الخسارة التي تقع في سنة من السنوات.

لذلك، فإن الخسارة تخصم من أرباح السنة التالية، وإذا لم يكف الربح لتغطية الخسارة بأكملها، نُقل الباقي

للسنوات الثانية والثالثة والرابعة حسب التشريع الضريبي النافذ.

إن تدوير الخسارة يشكل خروجاً عن مبدأ سنوية الضريبة الذي سبق شرحه، والذي يقضي بأن كل سنة

مستقلة عن الأخرى لها إيراداتها وعليها نفقاتها، ولكن المشرع سمح بترحيل الخسارة من منطلق العدالة، إذ لا

يجوز احتساب ضريبة لأرباح المحققة في إحدى السنوات، وعدم حسم خسائر السنوات السابقة، ومن منطلق

تضامن السنوات المالية المتتالية حيث يعد المشروع وحدة اقتصادية، يمشي أحياناً ويكبو أحياناً، لذلك لا يمكن أن

تعبّر محاسبتها السنوية إلا عن صورة آنية لوضعها في لحظة محددة بما فيها من ربح أو خسارة.

ولم يشذ المشرع الضريبي السوري عن هذا المبدأ فمن جهة تمسك في فرض الضريبة على المؤسسات

العامة، بمبدأ استقلال السنوات، ومن جهة أخرى، لم يتجاهل أن حياة كل مشروع تمثل وحدة متماسكة في الزمن

(1) المهاني، محمد خالد، والعدي، إبراهيم، وكريم، شوقي غفيف، (2017)، المحاسبة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 95 وما بعدها.

لا يمكن تجزئتها إلى أجزاء ومعاملة كل جزء منها معاملة مستقلة عن الأجزاء الأخرى، لذلك أقر مبدأ قبول ترحيل الخسائر التي تقع في سنة من السنوات إلى السنوات التالية⁽¹⁾.

وهذا ما نصت عليه المادة /12/ من القانون رقم /24/ لعام 2003 الخاص بضريبة الدخل، حيث جاء في نصها: "إذا وقع عجز في إحدى السنين يمكن اعتباره عبئاً على السنة التالية وتنزيله من الربح المحقق خلال هذه السنة وإذا لم يكف هذا الربح لتغطية العجز بكامله يطرح الباقي من الأرباح التي تتحقق خلال السنة الثانية التي تلي سنة وقوع العجز، وإذا بقي شيء أيضاً يمكن نقله إلى السنة الثالثة، وهكذا دواليك حتى السنة الخامسة التي تلي سنة وقوع العجز"⁽²⁾.

وكذلك المشرع الضريبي اللبناني أخذ بمبدأ قبول تنزيل الخسائر حيث نصت المادة /16/ من المرسوم الاشتراعي 59/144 على ما يلي: "إذا وقع عجز في سنة معينة اعتبر هذا العجز من أعباء السنة التالية، ونزل من الربح الحقيقي الذي يكون قد حصل خلال السنة المذكورة، وإذا لم يكف هذا الربح لتغطية العجز بكامله، نزل العجز من أرباح السنة الثانية، وإذا بقي منه شيء نزل من أرباح السنة الثالثة، ولا يمكن نقل هذا العجز أو رصيده إلى بعد السنة الثالثة التي تلي سنة وقوعه"⁽³⁾.

ويمكن القول: بأن المشرع الضريبي عندما تبنى مبدأ قبول ترحيل الخسائر فإنه بذلك قد أعطى مهلة للمؤسسة العامة، وذلك كون النشاط الاقتصادي الذي تمارسه ما هو إلا حلقة متصلة ومتراصة تمتد لفترة معينة، وخاصة في مجالات الإنتاج، والصناعة، كما أن ذلك يؤدي إلى تمكينها في هذه الفترة من معالجة أوضاعها ومشاكلها الاقتصادية والعمل على تصحيحها.

وإذا ما تناولنا المدى الزمني لترحيل الخسائر حيث أنه وفقاً للمادة /12/ من القانون رقم /24/ لعام 2003 فإنه يمكن اعتبار العجز الذي يقع في إحدى السنين عبئاً على السنة التالية وتنزيله من الربح المتحقق

(1) المهائني، محمد خالد، والعدي، إبراهيم، وكريم، شوقي عفيف، (2017)، المحاسبة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 231.

(2) المادة رقم /12/ من القانون رقم /24/ لعام 2003 الخاص بضريبة الدخل.

(3) فرحات، فوزت، (1997)، المالية العامة التشريع الضريبي العام، مرجع سبق ذكره، ص 113.

خلالها فإذا لم يكفي لتغطية العجز بكامله يطرح من السنة الثانية التي تلي وقوع العجز، وهكذا حتى السنة الخامسة التي تلي سنة وقوع العجز.

مثال: حققت منشأة عجزاً قدره (500) ألف ليرة سورية سنة 1999⁽¹⁾:

السنة	الأرباح	العجز	رصيد العجز	الأرباح الخاضعة للضريبة
1999	-	500 ألف	-	-
2000 (1)	70000		430000	-
2001 (2)	230000		200000	-
2002 (3)	50000		150000	-
2003 (4)	25000		125000	-
2004 (5)	115000		10000	-
2005 (6)	100000		-	100000

ثانياً - النطاق المكاني للضريبة على المؤسسات العامة:

من المتعارف عليه إن تأدية أية ضريبة يرتكز على أحد المعايير الثلاث التالية:

1. معيار التبعية السياسية: الذي يقوم على فرض الضريبة على أرباح كل شخص ينتمي إلى دولة معينة ويتمتع بجنسيتها، أيّاً كان موطنه أو إقامته أو مكان استثمار أمواله.
2. معيار الإقامة: الذي يقضي بفرض الضريبة على أرباح المقيم مهما كانت جنسيته، وسواء كانت الأرباح قد تحققت في داخل البلاد أم خارجها.
3. معيار التبعية الاقتصادية: وهو يعني أن المكلف الذي يعيش في إقليم الدولة، وينتفع بخدمات المرافق والحماية التي تؤديها هذه الدولة في سبيل ممارسة نشاطه الاقتصادي داخل حدودها، أن يشارك في تحمل جزء من الأعباء المالية لهذه الدولة، وذلك بدفع قسم من أرباحه لقاء هذه الخدمات حتى ولو كان لا يحمل جنسيتها⁽²⁾.

(1) الحلاق، محمد، (2018)، التشريع الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 157.

(2) فرحات، فوزي، (1997)، المالية العامة والتشريع الضريبي العام، مرجع سبق ذكره، ص 115.

ولقد اعتمد المشرع السوري المعيار الاقتصادي في فرض الضريبة حيث جاء في نص المادة /3/ من القانون رقم /24/ لعام 2003 الخاص بضريبة الدخل النص صراحة على ذلك:

"تفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في الجمهورية العربية السورية، وذلك في محل ممارسة العمل بتاريخ 1 كانون الثاني من سنة التكليف، وإذا كان للمكلف أكثر من فرع واحد تطرح الضريبة في المركز الرئيسي على أرباح جميع الفروع سواء كانت حساباتها وأعمالها موحدة أم مستقلة.."(1).

وكذلك المشرع اللبناني اتخذ من معيار التبعية الاقتصادية شرطاً لخضوع الأرباح والإيرادات الخاصة بالمهن الصناعية والتجارية وغير التجارية للضريبة وهذا ما لحظته المادة /3/ من المرسوم الاشتراعي 59/144 والتي جاء فيها بأن الضريبة "تفرض باسم الأشخاص الحقيقيين والمعنويين المقيمين في الأراضي اللبنانية أو في الخارج على مجموع الأرباح التي يحققونها في لبنان" ونستنتج من هذا النص أن لبنان يأخذ بالمعيار القائم على النشاط، فيعتبر الربح محققاً فيه إذا كان النشاط أو العمل الذي أنتج الربح مبذولاً في لبنان(2).

ومما تقدم، نلاحظ بأن المشرع السوري قد أخضع المؤسسات العامة في سوريا لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ما دام دخلها بشكل طبيعي يتحقق داخل الدولة، وينجم عن نشاطها الاقتصادي داخلها مستفيدة من الحماية والفرص التي تعمل الدولة على تأمينها لها لمزاولة هذا النشاط داخل حدود أراضيها.

وبناءً على ذلك، فإن حق الدولة أن تشارك المؤسسة العامة في إيراداتها من مزاولة هذا النشاط إسهاماً من المؤسسة العامة في أعباء الدولة ونفقاتها.

(1) المادة رقم /3/ من القانون رقم /24/ لعام 2003، الخاص بضريبة الدخل.

(2) فرحات، فوزي، (1997)، المالية العامة والتشريع الضريبي العام، مرجع سبق ذكره، ص 115.

المطلب الثاني

التنظيم الفني للضريبة على المؤسسات العامة

عندما تقوم الدولة بفرض ضريبة فإنها تقوم بالتنظيم الفني لهذه الضريبة ويقصد بالتنظيم الفني تحديد الأوضاع والإجراءات الفنية المتعلقة بتحقيق وجباية الضريبة من خلال تبيان مطرح هذه الضريبة، ومعدلها، وتحديد طرق تحققها، وجبايتها، وكل ما يتعلق بفرضها، وعلى ذلك سنتناول في هذا المطلب بداية الأساس القانوني للضريبة على المؤسسات العامة، ومن ثم بيان مطرح هذه الضريبة ومعدلها وصولاً إلى تحقق الضريبة ووجبايتها.

الفرع الأول: الأساس القانوني للضريبة على المؤسسات العامة.

الفرع الثاني: وعاء الضريبة على المؤسسات العامة.

الفرع الثالث: معدل الضريبة على المؤسسات العامة.

الفرع الرابع: تحقق الضريبة على المؤسسات العامة.

الفرع الأول

الأساس القانوني للضريبة على المؤسسات العامة

إن الأساس القانوني للضريبة عموماً كان مثار جدل بين نظريات كثيرة انتشرت في القرن التاسع عشر منها: من قال إن فرض الضريبة يستند إلى العلاقة التعاقدية بين الدولة والفرد، ومنهم من اعتبر فرض الضريبة واجباً وطنياً (نظرية التضامن) لذلك سندرس هذه النظريات وفق الآتي:

أولاً - النظرية التعاقدية للضريبة:

اعتبر أصحاب هذه النظرية الضريبة علاقة تعاقدية بين الدولة والفرد، وفسروا ذلك على النحو التالي: الفرد يدفع الضريبة لأنه يحصل على شيء بالمقابل فيكون أساس فرض الضريبة عقداً ضمناً بين الأفراد والدولة، ويتم الاتفاق على أحكامه بين الدولة والأفراد، بواسطة ممثلي الشعب، أو السلطة التشريعية، ولكن ليس هذا هو التفسير الوحيد للعقد، بعضهم اعتبروا الضريبة (عقد بيع) يتنازع من الدولة بجزء من ماله الخدمات

المقدمة له من الدولة، ومنهم اعتبر الضريبة (عقد إيجار) فالدولة تقدم خدمات وتُعد المرافق للأفراد، والأفراد تدفع لها الضريبة مقابل هذه الخدمات، وآخرون نظروا إلى الضريبة على أنها (عقد تأمين) دافع الضريبة عندما يدفعها يؤمن بقسط من ماله باقيه، وهناك من قال على أن الضريبة (عقد مقايضة) بين مال المكلف والمصلحة التي يحصل عليها من الدولة وآخرون قالوا (الضريبة عقد شراكة) معتبرين الدولة شركة تقدم خدماتها العامة للأفراد وتتقاضى مقابل ذلك حصتها من أرباح هذه الشركة.

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

ثانياً - نظرية التضامن الاجتماعي:

اعتبر أصحاب هذه النظرية، الضريبة عبارة عن تضامن الجماعة الاجتماعية الخاضعة لسلطة سياسية واحدة، وهم بذلك يستمدون فكرتهم من التطور التاريخي للضريبة، حيث كانت الضريبة عبارة عن تضامن شخصي من الجماعات السياسية، كالعشيرة والقبيلة، ثم أصبحت هبة مالية يدفعها الأفراد إلى الحاكم لمساعدته على تنفيذ بعض المشروعات كالحروب، ومن ثم من أجل تغطية بعض النفقات العامة، لتصبح الضريبة مشاركة أو مساعدة.

وأخيراً، أصبحت الضريبة فريضة يدفعها الأفراد كواجب اجتماعي تضامني، فالضريبة هي إحدى الطرائق لتوزيع الأعباء المالية التي يتطلبها التضامن الاجتماعي للأفراد.

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

والدولة في الأساس ضرورة اجتماعية تهدف إلى تحقيق غايات مادية ومعنوية، وهذه الغايات تتطلب إيرادات مالية لتحقيقها، لذلك كان لا بد للدولة بأن تلجأ إلى الأشخاص التابعين لها سياسياً أو أولئك القاطنين فوق أرضها أو المستفيدين من الحماية التي تؤمنها الدولة لهم، ونتيجة لذلك، فإن الضريبة هي إحدى وسائل التضامن الجماعي المنظم للنهوض بأعباء النفقات العامة⁽¹⁾.

الفرع الثاني

وعاء الضريبة على المؤسسات العامة

يقصد بوعاء الضريبة المادة الخاضعة لها، والتي كانت تفرض على الأشخاص وتسمى (بالضرائب على الأشخاص) أو الجزية، وتفرض بسعر موحد.

وإن كان هذا النوع من الضرائب قد تلاشى وضمحل وحل محلها ضريبة تفرض بأسعار مختلفة، تتدرج تبعاً للمركز المالي والاجتماعي للمكلف، وتسمى بالضرائب على الأموال وهي التي يكون محلها مالا من ثروة أو دخل.

وبذلك تكون المادة الخاضعة للضريبة ليست أشخاصاً وإنما أموال المكلف، فيتم اقتطاع الضريبة إما بشكل مباشر يطلق عليها (الضرائب المباشرة) أو بشكل غير مباشر، وتفرض على وقائع وتصرفات الأفراد لأموالهم ويطلق عليها الشراح تسمية (الضرائب غير المباشرة)⁽²⁾.

(1) المهاني، محمد خالد، والخطيب، خالد شحادة، (2013)، المالية العامة، دمشق: سوريا، منشورات جامعة دمشق، ص 209 وما بعدها.

(2) القيسي، أعاد حمود، (2015)، المالية العامة والتشريع الضريبي، عمان، الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ص 130.

ويتمثل وعاء ضريبة المؤسسات العامة أو مطرحها في الربح التجاري والصناعي، وغير التجاري الصافي، حيث تنص المادة 5/ من القانون 2003/24 على ما يلي: "تطرح الضريبة على أساس الربح الصافي المتحقق خلال سنة الأعمال، وتحسب السنة من 1 كانون الثاني إلى 31 كانون الأول"⁽¹⁾.

ولتحديد مطرح هذه الضريبة بشكل دقيق، علينا معرفة الشروط التي يجب توافرها في أرباح المؤسسة العامة حتى تفرض بحقها الضريبة، والتي كثيراً ما تكون المنازعة الضريبية مستندة إلى أساسها، فيجب أن تتوفر في هذه الأرباح ما يلي:

أولاً - الربح الصافي والذي يتكون من مجموع نتائج أعمال المؤسسة العامة الخاضعة لهذه الضريبة، على اختلاف أنواعها، والمقصود بهذه الأرباح الاستثمارية الصافية الناشئة عن ممارسة المهنة والأرباح الرأسمالية الناشئة عن التصرف بأحد الأصول الثابتة في المنشأة وغير المعدة في الأصل للبيع، كذلك الأرباح العارضة الناشئة عن أعمال لا تدخل في نشاط المؤسسة العامة الأساسي، وهذه الأرباح كلها بعد أن تُنزل منها الأعباء التي يقتضيها ممارسة محل التكليف.

ثانياً - الأرباح التي تفرض بحقها الضريبة هي الأرباح السنوية وليست أرباح عمليات فردية. ثالثاً - أن تكون هذه الأرباح ناشئة عن ممارسة مهنة تجارية، أو غير تجارية أو صناعية داخل سوريا، أي أن يكون الربح ناشئاً عن اجتماع العمل مع الرأسمال.

رابعاً - أن يتصف عمل المؤسسة العامة بالاستمرارية أو الاعتياد.

خامساً - أن يتم لحساب المؤسسة العامة وبشكل مستقل بقصد تحقيق الربح⁽²⁾

وعليه، فإنه متى توفرت هذه الشروط في إيرادات المؤسسة العامة، يمكن القول بخضوعها لضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، غير أنه بغية الوصول إلى الربح الصافي للمؤسسة العامة لابد من خصم التكاليف والأعباء التي تتكبدها المؤسسة العامة في سبيل تحقيق الربح.

(1) المادة رقم 5/ من القانون رقم 24/ لعام 2003 الخاص بضريبة الدخل.

(2) الحلاق، محمد، (2018)، التشريع الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 248 وما بعدها.

ولقد تناولت المادة رقم 7/ من القانون رقم 24/ لعام 2003 الخاص بضريبة الدخل والأعباء والنفقات

القابلة للتزليل على سبيل المثال لا الحصر على النحو الآتي:

1. بدلات إيجار المحلات المعدة لممارسة العمل، أو قيمتها التأجيرية (إذا كانت ملكاً للمكلف) على

اساس البدلات أو القيم المستند إليها في طرح ضريبة ريع العقارات المبنية.

2. الرواتب والأجور والحوافز التي تدفع للمستخدمين والعمال بدلاً عن خدماتهم.

3. المدفوع لقاء حصة رب العمل في التأمينات الاجتماعية.

4. المخصص المدخر لدفع تعويض التسريح أو مكافأة نهاية الخدمة أو تعويضات الطوارئ وفقاً لقانون

العمل.

5. الاستهلاكات المقبولة بصورة عامة تبعاً للقواعد الفنية في كل نوع من أنواع الصناعة والتجارة، والمهن

والحرف، ما عدا استهلاك العقارات وكذلك المخصصات التي تمثل عبئاً حقيقياً ومحدداً.

6. الضرائب والرسوم المترتبة في الجمهورية العربية السورية على المكلف والمدفوعة خلال السنة التي

تحققت بها الأرباح ما عدا ضريبة الأرباح الصافية المفروضة بموجب هذا الباب.

7. تعد من النفقات التي يمكن تنزيلها من الأرباح غير الصافية التبرعات المدفوعة من قبل المكلفين

مقابل وصولات رسمية لجهات عامة أو خاصة معترف بها رسمياً بأنها ذات نفع عام شريطة أن تكون الجهات

المتبرعة والمتبرع لها تمسكان قيوداً ودفاتر نظامية مقبولة من قبل دوائر ضريبة الدخل، وبما لا يتجاوز (3)

بالمئة من الأرباح الصافية.

8. تُعد من النفقات التي يمكن تنزيلها من الأرباح غير الصافية المصروفات والنفقات الشخصية الموثقة

ذات الصلة المباشرة بالعمل الصناعي وتحدد تلك المصروفات والنفقات بقرار يصدر عن مجلس الوزراء بناء على

اقتراح وزير المالية⁽¹⁾.

(1) المادة رقم 7/ من القانون رقم 24/ لعام 2003 الخاص بضريبة الدخل.

كما ويجب أن تتوافر مجموعة من الشروط في نفقات المؤسسة العامة لتنزيلها عن الأرباح الإجمالية وهي على النحو الآتي:

أولاً - أن تقتصر على ما هو ضروري لاستغلال المؤسسة العامة أو استثمارها، وبالتالي فإن المصاريف التي تدفع للقهوة التي تقدم للعملاء وكذلك الإعلانات المقدمة للعمال والهدايا، هي كلها تعد استعمالاً للربح لا تكليفاً عليه، وبالتالي لا يجوز تنزيلها.

ثانياً - أن تكون النفقات على عاتق المؤسسة العامة بالفعل، بحيث تكون المؤسسة العامة ملزمة بها عرفاً، أو اتفاقاً، أو قانوناً فمثلاً المصروفات التي تصرف لجنابة أحد العاملين فيها تعد من التبرعات لأنه لم يجرِ العرف على دفعها في حين أن النفقات القضائية التي تتكبدها المؤسسة العامة بسبب الخصومات التي تكون فيها طرفاً، وتتصل بمقتضيات العمل تنزل على ما استقر عليه الاجتهاد القضائي من أرباح السنة التي صدر فيها الحكم.

ثالثاً - ألا تؤدي إلى زيادة موجودات المؤسسة العامة أو إضافة زيادة رأسمالية على موجوداتها، فالمبالغ المنفقة لإزالة المنافسين لا تعد من الأعباء القابلة للتنزيل، لأن من شأنها أن تؤدي بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلى زيادة زبائن المنشأة.

رابعاً - أن تكون هذه النفقات مؤيدة بوثائق ثبوتية حتى تؤخذ في الحسبان وعليه متى توافرت هذه الشروط في النفقات يمكن حينها تنزيلها من الأرباح الإجمالية الخاضعة للضريبة، ولو افترضنا أن ما حصلت عليه المؤسسة العامة من الأرباح كلها قد استغرقتها الأعباء القابلة للتنزيل فلا تكلف بأي ضريبة⁽¹⁾.

كما وتناولت المادة /8/ من القانون رقم /24/ لعام 2003 الخاص بضريبة الدخل الأعباء والنفقات غير

القابلة للتنزيل وهو تنطوي بصورة خاصة على الآتي:

أ. النفقات الرأسمالية التي تؤدي إلى زيادة قيمة الموجودات الثابتة.

(1) الحلاق، محمد، (2018)، التشريع الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 251 وما بعدها.

- ب. النفقات الشخصية أو المبالغ التي يحسبها رب العمل أو شريكه أجرة له عن إدارة العمل.
- ج. المبالغ التي يحسبها الشركاء في شركة التضامن أو الشركاء المسؤولين بدون حد في شركات التوصية البسيطة أجرة لهم عن إدارة العمل⁽¹⁾.

الفرع الثالث

معدل الضريبة على المؤسسات العامة

يُعرف معدل الضريبة (سعر الضريبة) على أنه نسبة مئوية أو ألفية من مطرح الضريبة ويمكن أن تكون نسبة الضريبة مبلغاً مقطوعاً تحدده الدوائر المالية، وفقاً لمجموعة من المعايير بحسب مطرح الضريبة.

إن تحديد معدل الضريبة مرتبط بالأساس بنوع الضريبة ونوع مطرح الضريبة، فيمكن أن تفرض ضريبة بمعدل واحد، وبصرف النظر عن قيمة المادة المفروضة عليها الضريبة، كما يمكن أن يرتفع معدل الضريبة مع ارتفاع قيمة المادة المفروضة عليها، ولكن في كلتا الحالتين فإن معدل الضريبة هو نسبة مئوية من مطرح الضريبة، فإذا كانت هذه النسبة ثابتة بصرف النظر عن قيمة مطرح الضريبة يطلق عليها (ضريبة نسبية) أما إذا زادت هذه النسبة مع تزايد مطرح الضريبة فهي (ضريبة تصاعدية)⁽²⁾.

ولقد عالج المشرع السوري المعدلات التي تفرض بها الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة مكلفي الأرباح الحقيقية ضمن أسلوبيين رئيسيين، يتضمن الأول منها فرض الضريبة بمعدلات تصاعدية سنوية، بينما يتضمن الثاني فرضها بمعدل نسبي من الربح الصافي السنوي.

وتخضع أرباح المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة إلى ضريبة نسبية بمعدل ثابت حيث جاء في المادة 4/ من المرسوم التشريعي 51/ لعام 2006 ما يلي:

"تخضع أرباح جهات القطاع العام الاقتصادي وأرباح الشركة السورية للنفط وأرباح الشركة السورية للغاز لمعدل وحيد قدره (28%) بما فيها جميع الإضافات"⁽³⁾.

(1) المادة رقم 8/ من القانون رقم 24/ لعام 2003 الخاص بضريبة الدخل.

(2) المهاني، محمد خالد، والخطيب، خالد شحادة، (2013)، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 240.

(3) المادة 4/ من المرسوم التشريعي رقم 51/ لعام 2006.

وإذا تطرقنا إلى الآلية التي تم وفقها حساب ضريبة المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة نورد المثال الآتي:

حققت شركة الغزل والنسيج (شركة قطاع عام) أرباحاً صافية من نشاطها لعام 2013 مبلغ (25.000.000) ل.س ومركزها دمشق.

لتحديد مقدار الضريبة:

$$25.000.000 \times 28\% = 7000.000 \text{ ل.س}$$

$$7000.000 \times 10\% = 700.000 \text{ ل.س مساهمة في إعادة الإعمار.}$$

$$7000.000 \times 10\% = 700.000 \text{ ل.س مساهمة إدارة محلية.}$$

$$\text{الضريبة المتوجبة: } 8.400.000 \text{ ل.س}^{(1)}.$$

ومما تقدم نلاحظ بأن المشرع السوري اعتمد المعدلات الضريبية النسبية في ضريبة المؤسسات العامة كون المعدلات النسبية تعد أحد الاتجاهات الحديثة في السياسة الضريبية بما تحمله من التبسيط الضريبي، وعدم التعقيد، وبالتالي، وضوح الضريبة وسهولة الحساب والتحصيل على الإدارة الضريبية والمؤسسة العامة.

الفرع الرابع

تحقق الضريبة على المؤسسات العامة

يقصد بتحقيق الضريبة مجموعة الإجراءات التطبيقية المكتبية المؤدية إلى تنظيم جداول التكاليف وطرحها على ذمة المكلفين للتحصيل طبقاً للقواعد المقررة، وذلك بموجب أحكام القوانين والتشريعات والتعليمات النافذة، وهذا يعني أن هناك مجموعة من الإجراءات الإدارية، وهذه الإجراءات قد تطول وقد تقصر حسب الحال ولكنها لابد أن تمر عبر ثلاث مراحل.

المرحلة الأولى: تحديد الوعاء الضريبي.

المرحلة الثانية: تصفية الضريبة.

المرحلة الثالثة: تحصيل الضريبة أو جبايتها.

(1) نقلاً عن مديرية شؤون المؤسسات العامة في وزارة المالية.

أولاً - تحديد الوعاء الضريبي للمؤسسات العامة:

تقوم الدوائر المالية باستخدام أكثر من طريقة في تحديد الوعاء الضريبي عموماً وللمؤسسات العامة خصوصاً، ومن أكثر الطرق استخداماً: قيام الدوائر المالية نفسها بتحديد وعاء الضريبة أو قيام المكلف نفسه بتحديد وعاء الضريبة.

أ. قيام الدوائر المالية بتحديد وعاء الضريبة: حيث أن فرض الضريبة يتضمن البحث وتحديد الوعاء الضريبي، وهذه العملية هي الأكثر دقة، وتتطلب العديد من عمليات المراقبة من قبل الدوائر المالية من أجل الكشف عن المادة الخاضعة للضريبة، ومن أجل الوصول إلى هذه الغاية هناك الأساليب التالية:

1. أسلوب التقدير المباشر: وبموجب هذا الأسلوب تنفرد الدوائر المالية بالتقدير، وهذا التقدير قد يكون حراً وقد يكون مقيداً، والتقدير الحر للإدارة غير مقيد بأية قاعدة معينة مسبقاً أما التقدير المقيد لا يتم كيفاً للدوائر المالية ملزمة باتباع قواعد معينة نص عليها القانون.

2. التقدير على أساس المظاهر الخارجية: وتقوم هذه الطريقة على أساس تحديد إيرادات المكلف انطلاقاً من عدد من المظاهر الخارجية مثل: القيمة التأجيرية للعقار الذي يزاول به المكلف نشاطه، أو عدد العاملين في المنشأة أو موقع العقار، أو نوع التجارة التي يمارسها المكلف.

وقد طبقت هذه الطريقة في كثير من الدول، فرنسا مثلاً طبقت ضريبة التمتع المفروضة على أرباح الاستثمار الصناعي والتجاري معتمدة على عدد من المؤشرات الخارجية للمكلف مثل: طبيعة التجارة والصناعة، موقع العمل، عدد العاملين بالنشاط الاقتصادي.

3. أسلوب التقدير المقطوع (التقدير الجزافي): حيث تقوم الدوائر المالية حسب هذه الطريقة بتقدير وعاء الضريبة بشكل إجمالي وتقريبي، مستعينة بذلك بعدد من القرائن، مثلاً تم تقدير الأرباح التجارية على أساس رقم الأعمال، وإن كان غالباً ما يتم تحديد وعاء الضريبة من خلال معطيات عامة دون البحث والتدقيق في حقيقة الدخل المتحقق وتفصيلاته.

ب. قيام المكلف نفسه بتحديد وعاء الضريبة: يقدم المكلف وفق هذه الطريقة تصريحاً عن نتائج أعماله كما هو مبين في دفاتره ومستنداته، غير أن البيانات التي ترد بتصريح المكلف ليست نهائية، فالإدارة المالية تملك الحق بأن تدخل عليها التعديلات التي تجدها ضرورية للوصول إلى الربح الحقيقي.

وتعد هذه الطريقة من أفضل الطرق المطبقة لمعرفة إيراد المكلف، وخاصة إذا كانت حسابات المكلف منتظمة في دفاتر ومؤيدة بمستندات سليمة وهذه الطريقة هي الأكثر انتشاراً في التشريعات الضريبية المعاصرة حيث يلزم المكلف بتقديم تصريح ضريبي عن مقدار الدخل المتحقق.

والمطبق حالياً في أغلب التشريعات الضريبية المعاصرة، هو تطبيق الطريقتين معاً، ولكن بعض الدول تفضل إحداها على الأخرى، وهذا يرتبط بطبيعة الضريبة وطبيعة النشاط الاقتصادي ومستوى الوعي الضريبي ومدى قدرة وتنظيم الإدارة الضريبية⁽¹⁾.

هذا وقد ألزم المشرع السوري المؤسسة العامة باعتبارها من المكلفين الخاضعين لضريبة الأرباح الحقيقية بتقديم بيان يذكر فيها الأرباح التي حققتها في السنة المنصرمة لتكون مطراً للضريبة في سنة تقديم البيان، وهذا البيان هو الأساس في فرض الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، بل هو الأساس لتحديد وعاء الضريبة.

حيث نصت المادة /2/ من المرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006 على ما يلي: "يترتب على المكلفين أن يقدموا إلى الدوائر المالية بياناً خطياً بنتائج أعمالهم الصافية من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة في الآجال الآتية:

- لغاية 31 أيار من كل سنة بالنسبة إلى الشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة، والمؤسسات والشركات والمنشآت العامة، ومكلفي قسم كبار المكلفين⁽²⁾".

(1) المهاني، محمد خالد، والخطيب، خالد شحادة، (2013)، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 250 وما بعدها.

(2) المادة رقم /2/ من المرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006.

ولقد حددت المادة /14/ من القانون رقم /24/ لعام 2003 الوثائق الواجب تقديمها مع البيان حيث

نصت على ما يلي:

"على المكلفين أن يقدموا مع البيان صورة عن كل من حساب التشغيل (بالنسبة للمنشآت الصناعية) وحساب المتاجرة، وحساب الأرباح والخسائر، وصورة عن الميزانية، وجدولاً بالمبالغ المأخوذة من الأرباح باسم الاستهلاك، مع بيان هذه الاستهلاكات بصورة مفصلة"⁽¹⁾.

وللدوائر المالية الحق بتعديل النتائج الواردة في البيان من خلال مناقشتها للمصاريف الواردة تفصيلاً به إذا وجدت أن بعضها يخالف الأعباء والنفقات القابلة للتزليل من الأرباح الإجمالية وفقاً لأحكام المادة /8/ من القانون رقم /24/ لعام 2003، ثم يجري حساب الضريبة على أساس الميزانية الختامية للمؤسسة أو الشركة الصادر بشأنها قرار قبول من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية، كما هي أو بعد تعديلات الدوائر المالية"⁽²⁾.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن التدقيق والمراجعة المستندية للمؤسسات العامة يتم من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية حيث نصت الفقرة /ب/ من المادة /24/ من القانون رقم /24/ لعام 2003 على ما يلي:

"يخضع البيان المقدم من مؤسسات وشركات القطاع العام للتدقيق المكتبي في الدوائر المالية، وتقرض الضريبة على أساس الأرباح المصرح به بعد تدقيقها، ويجري حساب الضريبة بصورة نهائية على أساس الميزانية الختامية للمؤسسة، أو الشركة الصادر بشأنها قرار قبول من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية"⁽³⁾.

كما وقد تناول القانون رقم /24/ لعام 2003 حالة تخلف المؤسسة العامة عن تقديم بيانها الضريبي وما

يترتب على ذلك حيث نصت المادة /18/ على ما يلي:

"1- إذا لم يقدم المكلف الخاضع للضريبة ضمن المهلة المحددة - البيان المنصوص عليه في المواد /13- 15- 23/ منه يُبلغ إنذاراً بالامتنال لأحكام القانون، فإن لم يمتثل لذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ

(1) المادة /14/ من القانون رقم /24/ لعام 2003 الخاص بضريبة الدخل.

(2) المهاني، محمد خالد، والعدي، إبراهيم، وكريم، شوقي عفيف، (2017)، المحاسبة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص388.

(3) المادة رقم /24/ من القانون رقم /24/ لعام 2003 الخاص بضريبة الدخل.

تبليغه الإنذار المذكور، تضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة قدرها 20 بالمئة منها لعدم تقديم البيان تخفض إلى 10 بالمئة إذا امتثل المكلف للإنذار أو تقدم بالبيان بعد المدة القانونية قبل تبليغه الإنذار.

2- إذا لم يبرز المكلف القيود المحاسبية المنصوص عليها في المادة /6/ من هذا القانون أو رفض تقديم المستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد /14- 15- 23/ منه يبلغ إنذار بالامتثال لاحكام القانون، فإن لم يمتثل لذلك خلال /15/ يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار المذكور على أن يتم إثبات الامتثال بكتاب خطي يسجل لدى الدوائر المالية خلال المهلة المحددة يُشعر به استعداده لإبراز القيود.

تقدر الدوائر المالية أرباحه مباشرة وفقاً لفعالياته ونشاطه، والمعلومات الأخرى المتوافرة لدى الدوائر المالية وبصورة لا تقل عن ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح كلف بها خلال السنوات الخمس الأخيرة، وفي هذه الحالة يتم تغريم المكلف بغرامة تعادل 50 بالمئة من الضريبة المقررة عن سنة التكاليف، ولا يجوز الاعتماد في تطبيق هذه الفقرة على تكليف تم أساساً على ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح⁽¹⁾.

إضافة إلى ما سبق، فقد تناول المشرع السوري حالة دمج وتصفية المؤسسة العامة وبين الآلية التي تتم وفقها طرح الضريبة في الحالة السالفة الذكر حيث نصت المادة رقم /15/ من القانون رقم /24/ لعام 2003 على ما يلي:

"إذا أجرى المكلفون تصفية الكل أو الجزء من مؤسساتهم أو تنازلوا عنها للغير أو دمجوها مع غيرها فتطرح على المصفين أو المتنازلين أو المندمجين فوراً الضريبة المتوجبة بالنسبة إلى الأرباح التي لم تكلف بالضريبة بعد.

ويجري التكاليف على أساس الربح الصافي المتحقق كما هو مبين في المواد /5- 7- 8- 9- 10- 11- 12/ عن المدة الواقعة بين اليوم الأخير من مدة التكاليف السابقة واليوم الذي أصبح فيه التنازل أو التصفية قطعياً.

(1) المادة رقم /18/ من القانون رقم /24/ لعام 2003 الخاص بضريبة الدخل.

ويترتب على المكلفين أن يقدموا بياناً بذلك إلى الدوائر المالية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التصفية أو التنازل وأن يتقيدوا خلال المدة نفسها بالواجبات المنصوص عليها في المادتين/ 13 - 14/ وأن يبينوا أيضاً هوية كل من المتنازل له وعنوانه في حالة التنازل للغير".⁽¹⁾

في حين قد تناولت المادة /23/ حالة دمج المؤسسات العامة حيث جاء في نصها: "في حال دمج أو انتقال المؤسسة أو الشركة أو المنشأة مع أو لاسم الغير سواء كان هذا الدمج أو الانتقال إجبارياً أم اختيارياً، مجانياً أو يبدل يصبح الخلف مسؤولاً بالتضامن على ما آل إليه مع السلف عن تأدية الضريبة المترتبة على هذا الأخير"⁽²⁾.

ثانياً - تصفية الضريبة على المؤسسات العامة:

والمقصود بتصفية الضريبة هو حساب قيمتها المستحقة للخزانة العامة، وذلك بعد تحديد وتقدير عناصر وعاء الضريبة حيث يتم حساب قيمة الضريبة الواجبة الدفع لدوائر المالية وهذا الحساب غالباً ما يتم من قبل الدوائر المالية⁽³⁾.

حيث أنه عند قبول الدوائر المالية بيان المؤسسة العامة دون تعديل تحدد الضريبة على أساس الأرباح المصرح بها وإلا فتطرح الضريبة على أساس التعديلات التي ترى الدوائر المالية لزوم إدخالها على البيان بحسب نتائج التحقيق والمقصود بهذا أنه على الدوائر المالية بعد أن يتقدم المكلف ببيان أعماله أن تتحقق من صحة البيان، فإذا وجدته بعد تدقيقها له على القيود والمستندات والمعلومات المتوفرة لديها أنه يبين تماماً حقيقة أعمال المؤسسة العامة، ولا يوجد مسوغ لتعديله، عندها تحدد الضريبة وفق الأسس والنتائج المصرح بها، أما إذا وجدت نتيجة تحقيقاتها أن البيان يجب تعديله فعلى هذه الدوائر أن تطرح الضريبة على أساس التعديلات التي توصلت إليها بحسب نتائج التحقيق⁽⁴⁾.

(1) المادة /15/ من القانون رقم /24/ لعام 2003 الخاص بضريبة الدخل.

(2) المادة /23/ من القانون رقم /24/ لعام 2003 الخاص بضريبة الدخل.

(3) المهيايني، محمد خالد، والخطيب، خالد شحادة، (2013)، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص255.

(4) المهيايني، محمد خالد، والعدي، إبراهيم، وكريم، شوقي عفيف، (2017)، المحاسبة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص288.

ثالثاً - جباية الضريبة على المؤسسات العامة وتحصيلها:

تتبع الإدارة الضريبية طرقاً مختلفة لتحصيل الضرائب بحيث يختار لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة التي تحقق كلاً من الاقتصاد في نفقات الجباية والملائمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة دونما تعسف أو تقييد في إجراءاتها الإدارية، بحيث تحد ما أمكن من حساسية المكلف تجاه الضريبة.

وتأتي مرحلة الجباية بعد تصفية الضريبة وتحديد مقدارها بصورة دقيقة أي انتهاء مرحلة تحققها⁽¹⁾. وحرصاً من الدوائر المالية على حقها في تحصيل الضرائب، فقد ألزمت المؤسسات العامة بدفع قيمة الضريبة وذلك بالاستناد إلى بيانها المقدم، وتعد المبالغ المدفوعة أساساً لإجراء تحقيقات الأرباح المصرح بها وهو ما يدعى (بالتكليف الأولي). فالتكليف الأولي هو التكليف الذي يجري بموجبه طرح الضريبة بالاستناد إلى تصريح المكلف في بيانه من دون تعديل أو بناء على تعديلات طفيفة تجري آنياً عند تقديم البيان، وهو الأساس في عمليات التحقق الخاصة بذلك التكليف، ويقترن بجدول تحقق أولي تثبت بموجبه الضريبة على أساس هذا التصريح⁽²⁾.

وهذا ما نصت عليه المادة رقم 14/ من القانون رقم 24/ لعام 2003 في الفقرة د/ حيث جاء في

مادتها:

"على المكلفين أن يدفعوا إلى الخزينة خلال ثلاثين يوماً تلي تاريخ انتهاء مهلة تقديم البيان المبحوث عنه في المادة 13/ من هذا القانون الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح بها في البيان وتحسب المبالغ المدفوعة بمقتضى هذه المادة من أصل الضريبة التي تقرها اللجان الضريبية المختصة"⁽³⁾.

(1) العكام، محمد خير، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 194.

(2) المهاني، محمد خالد، والعدي، إبراهيم، وكريم، شوقي عفيف، (2017)، المحاسبة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 389.

(3) المادة رقم 14/ من القانون رقم 24/ لعام 2003 الخاص بضريبة الدخل.

وبعد أن تناولنا في هذا المبحث المعاملة الضريبية للمؤسسات العامة حيث قد تطرقنا بداية إلى بيان ماهيتها ونطاقها من حيث الزمان والمكان ثم تناولنا تنظيمها الفني من حيث تحديد مطرح الضريبة ومعدلاتها وصولاً إلى تحققها.

يمكن القول بأن المشرع السوري قد اتجه إلى فرض ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية على المؤسسات العامة انطلاقاً من كونها مرفقاً اقتصادياً يتمتع بالشخصية المعنوية والذمة المالية المستقلة، ويمارس نشاطاً من جنس النشاط الذي تمارسه مؤسسات القطاع الخاص، وشركاته، فكان لا بد من إخضاع كلاً من مؤسسات القطاع العام والخاص للضريبة بغية تحقيق تكافؤ الفرص بين القطاعين.

إلا أنه وفي ظل الظروف الاقتصادية التي تمر بها سوريا وما تحمله معها من أعباء على كاهل المؤسسات العامة ألا يمكن القول بضرورة اتجاه المشرع السوري نحو إعفاء المؤسسات العامة من الضريبة ولو بصورة مؤقتة لحين تجاوز هذه الأزمات وبشكل يمكنها من زيادة تمويلها، وبالتالي العمل بإنتاجية أكبر ما يسهم في تحقيق المنفعة العامة كهدف أساسي ويزيد من أرباحها، والتي هي بدورها أرباح ترفد الدولة بموارد جديدة.

المبحث الثاني

القضاء المختص في نظر النزاعات التي تكون المؤسسة العامة طرفاً فيها

تشمل ضرائب الدخل في سورية أربع فئات، وفق ما حددها قانون ضريبة الدخل رقم 24/ لعام 2023 حيث تشكل الدخل الخاضعة فيها لضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية عموماً، وفئة الأرباح الحقيقية خصوصاً، سبباً للنزاع الضريبي في أغلب الحالات، ولذلك وضع المشرع الضريبي آليات يتم وفقها التكليف والاعتراض أمام لجان مختصة، وكذلك الآلية المتبعة في الطعن أمام القضاء.

إضافةً إلى ما سبق، تخضع المؤسسة العامة لنظام قانوني مزدوج فهي من جهة تخضع لأحكام القانون الخاص، ومن جهة أخرى تستفيد من امتيازات القانون العام، فتخضع لأحكام القانون العام، وينجم عن هذه الازدواجية أن المنازعات التي تنشأ بين المؤسسة العامة والغير قد تكون مدينة وتدخل في اختصاص القضاء العادي، وقد تكون إدارية عندما تستخدم وسائل السلطة العامة، وتدخل في اختصاص القضاء الإداري.

وسنتناول في هذا المبحث بداية النزاعات الضريبية للمؤسسات العامة في (مطلب أول)، ومن ثم نتطرق

إلى القضاء المختص في نظر نزاعات المؤسسة العامة الناشئة عن نشاطها في (مطلب ثاني).

المطلب الأول: النزاعات الضريبية للمؤسسات العامة.

المطلب الثاني: القضاء المختص في نظر نزاعات المؤسسة العامة الناشئة عن نشاطها.

المطلب الأول

النزاعات الضريبية للمؤسسات العامة

إن التشريعات المتعددة التي استهدفت ضرائب الدخل في العالم عموماً وفي سوريا خصوصاً، كانت وما تزال سبباً في حدوث نزاعات بين المكلف والإدارة الضريبية، وذلك في مختلف مراحل الاستقطاع الضريبي ابتداءً من تقدير الدخل محل الضريبة، وانتهاءً بتحصيل الضريبة، وهذه النزاعات ألزمت المشرع بوجوب وضع قواعد للتقليل منها قدر الإمكان وحلها عند وجودها.

وسنتناول في هذا المطلب النزاعات الضريبية للمؤسسات العامة بوصفها مكلفاً بضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، حيث سنتطرق بدايةً إلى النزاع الضريبي للمؤسسة العامة أمام لجان الطعن الضريبية، ومن ثم نتناول النزاع الضريبي للمؤسسات العامة أمام القضاء.

الفرع الأول: نظر النزاع الضريبي للمؤسسات العامة أمام لجان الطعن الضريبية.

الفرع الثاني: نظر النزاع الضريبي للمؤسسات العامة أمام القضاء.

الفرع الأول

نظر النزاع الضريبي للمؤسسات العامة أمام لجان الطعن الضريبية

إن دراسة طرق حل النزاعات الضريبية أمام لجان الطعن يتطلب معرفة المراحل التي يتم وفقها تكليف المؤسسة العامة بضريبة الأرباح الحقيقية وصولاً إلى طرق الاعتراض أمام اللجان المختصة.

أولاً - تكليف المؤسسات العامة بضريبة الأرباح الحقيقية:

يخضع لهذه الضريبة أصحاب الفعاليات التجارية والصناعية الكبيرة والمتوسطة، (وعلى كل مكلف أن يمسك الدفاتر والقيود الحسابية المنتظمة والكاملة التي تمكن من إظهار أرباحه الحقيقية)، فالوثائق والمستندات التي تمكّلها المؤسسات العامة تشكل ركيزة التكليف، وهي ملتزمة (بتقديم بيان بأرباحها الصافية السنوية إلى الدوائر خلال آجال معينة).

وعلة مبدأ التكليف على أساس بيان المؤسسة العامة تكمن في أن أدري الناس بحقيقة ما كسب من ربح

المؤسسة العامة نفسها وتتطلب إجراءات تكليف المؤسسات العامة وفق المراحل التالية:

1. التكليف الأولي: ويتمثل في عملية التدقيق المكتبي التي يقوم بها مراقب الدخل لبيان المكلف، حيث

يتم التأكد من مطابقة البيان للوثائق المرفقة به ومن صحة العمليات الحسابية الواردة فيه ثم تحسب الضريبة

ويصدر أمرٌ تحققٍ بمبلغها، وننوه إلى أن البيان في هذه المرحلة يبقى ملكاً للمكلف وليس لمراقب الدخل سلطة

التعديل أو التغيير فيه بل يكفي منه بنصح المكلف في حال وجود مخالفات، فإن لم يمثل هذا الأخير يقوم

مراقب الدخل بتسطير حاشية في البيان ينوه بها إلى الواقعة⁽¹⁾.

2. التكليف المؤقت: وهو التكليف الذي تصدره الدوائر المالية متضمناً طرح الضريبة المفروضة على

المكلف بالاستناد إلى الأرباح الصافية التي صرح بها في بيانه، من دون تعديل، أو على أساس التعديلات التي

رأت لزوم إدخالها على البيان حسب نتائج التحقيقات التي يقوم بها المراقبون المختصون، أو أنها تطرح مباشرة

وبشكل جزافي، وتعد التكاليف الصادرة على هذا النحو قابلة للطعن والتعديل من قبل اللجان المختصة.

وكما هو واضح من التعريف، فإن طرح الضريبة يتم بالدرجة الأولى بالاستناد إلى الأرباح التي صرحت

بها المؤسسة العامة في بيانها، وإن صحة البيان الضريبي لا تعفي الدوائر المالية من تنظيم تقرير مفصل يبين

الأسباب المختلفة التي حملتها على قبول الأرباح الواردة في تصريح المؤسسة العامة أساساً لطرح الضريبة، وعلى

أن تبين أن القيود الحسابية المبرزة كاملة ومنظمة ومؤيدة بالوثائق الثبوتية، وأن معدل الأرباح المصرح بها

يتناسب مع فعالية المؤسسة العامة، ومن الممكن جداً أن تقوم الدوائر المالية بتعديل الأرباح المصرح عنها من

قبل المؤسسة العامة، عندما تجد أن المؤسسة العامة تخفي جزءاً من إيراداتها، أو وجود أرباح يجب إضافتها إلى

وعاء الضريبة نتيجة الاختلاف في تفسير الأحكام القانونية كحساب بعض النفقات والأعباء غير ضرورية في

ممارسة المهنة أو الحرفة.

(1) شباط، يوسف، (2003)، المالية العامة والتشريع المالي، الجزء الأول دمشق: سوريا، منشورات جامعة دمشق، ص312.

وإن طرائق التدقيق تختلف باختلاف نوع النشاط، فالأمر إذاً متروك لفتنة مراقب الدخل، ودرايته وتجربته العملية، وخبرته القانونية⁽¹⁾.

إن الخطوة الأولى في التكليف المؤقت تتم بزيارة مراقب الدخل لمحل عمل المكلف حيث يقوم بتدقيق مستندي لقيود المكلف ويطابق ما ورد في بيان المكلف مع ما هو مذكور في دفاتره والتأكد من صحته، وذلك بطلب كل الوثائق التي تساعد على ذلك، ثم ينظم تقريراً بإنجاز مهمة التدقيق، ويحال هذا التقرير إلى موظف آخر يتمتع بخبرة وإطلاع واسعين، وهو يقوم عادة بتدقيق التقارير المنظمة حول مهنة واحدة، أو مهن متقاربة وذلك ابتغاء الوصول إلى التكليف الذي يلامس واقع المكلف ما أمكن مع مستوى تكاليف أقرانه من المكلفين⁽²⁾.

ونحن بدورنا نرى بأن زيادة مراقب الدخل لمحل عمل المكلف كخطوة أولى في التكليف المؤقت تنتمي عندما نكون بصدد طرح التكليف المؤقت بالنسبة إلى المؤسسات العامة، حيث أن التدقيق والمراجعة المستندية لمنشآت القطاع العام، يتم من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية، وهذا ما نصت عليه المادة 24/ من القانون رقم 24/ لعام 2003:

(يخضع البيان المقدم من مؤسسات القطاع العام للتدقيق المكتبي في الدوائر المالية، وتفرض الضريبة على أساس الأرباح المصرح بها بعد تدقيقها، ويجري حساب الضريبة بصورة نهائية على أساس الميزانية الختامية للمؤسسة أو الشركة الصادر بشأنها قرار قبول من الجهاز المركزي للرقابة المالية).

ويتبين من النص المذكور أن البيان المقدم من منشآت القطاع العام يخضع فقط في الدوائر المالية إلى تدقيق لا يعدو كونه مراجعة حسابية لما يُقدم من بيانات ووثائق ومن ثم فإن مفهوم المراجعة المستندية غائب نظراً إلى تولي هذه المهمة جهاز آخر من أجهزة الدولة وهو الجهاز المركزي للرقابة المالية.

(1) المهائني، محمد خالد، والعدي، إبراهيم، وكريم، شوق عفيف، (2017)، المحاسبة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 391 وما بعدها.

(2) شباط، يوسف، (2003)، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 313.

فالدوائر المالية لا تقوم بالتدقيق المكتبي، لأن النص القانوني يمنع على هذه الدوائر حقها في الاطلاع، وطلب الوثائق والثبوتيات⁽¹⁾.

هذا وبصدور التكليف المؤقت يُعطي المكلف مهلة (30) ثلاثين يوماً لبيان اعتراضه إلى الدوائر المالية المحلية.

ثانياً - الاعتراض أمام اللجان الضريبية:

اختلفت الدول في ضرورة إعطاء الإدارة الضريبية اختصاصاً في النظر في النزاع الضريبي في المرحلة التي تسبق عرضه على القضاء اختلافاً كبيراً فمنها من رفضت قيام الإدارة الضريبية بهذا الدور، لاعتقادها بعدم حياد اللجان الإدارية التي تُشكل لهذا الغرض، وعدم إمكانية توفير الضمانات اللازمة للمكلف عند النظر في تلك النزاعات أمام هذه اللجان، وفُضِّلَت اللجوء إلى القضاء مباشرة، ومن هذه الدول بلجيكا واليونان.

وهناك دول أخرى على العكس من الاتجاه السابق، جعلت المرحلة الإدارية للنظر في النزاع الضريبي شرطاً للنظر في النزاع في مرحلته القضائية، ومن ثم لا يصح النظر في النزاع الضريبي قضائياً قبل البحث في التظلم المقدم من المكلف أمام اللجان الضريبية، كما هو الحال في فرنسا واليمن ولبنان.

ولكن أغلب الدول اتخذت موقفاً وسطياً بين الموقفين السابقين، إذ سمحت للمكلف بتقديم تظلم إلى لجان الطعن الضريبي من دون أن تجعل ذلك شرطاً لازماً للنظر في النزاع أمام المرجع القضائي المختص، ذلك كي تقسح المجال للتقريب بين وجهتي نظر المكلف والإدارة الضريبية فيما يتعلق بموضوع النزاع، مما قد يؤدي إلى انتهاء هذا النزاع في وقت مبكر، من دون اللجوء إلى القضاء بإجراءاته المكلفة والمعقدة والطويلة، وفي ذلك مصلحة للمكلف في توفير المال والوقت من أجل تحديد مركزه الضريبي والتعجيل في استقرار أوضاعه المالية، كما فيه مصلحة للإدارة الضريبية ذاتها مما يؤدي إلى سرعة تحصيل الضرائب وقلة تكلفتها، كما يخفف عن القضاء عبئاً ثقیلاً⁽²⁾.

(1) المهائني، محمد خالد، والعدي، إبراهيم، وكريم، شوقي عفيف، (2017)، المحاسبة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 243 وما بعدها.

(2) العكام، محمد خير، تسوية النزاعات الضريبية بالطرق الإدارية، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع، ص 500.

وبدايةً علينا التعريف بتلك اللجان على النحو الآتي:

1- لجنة الطعن الضريبية:

وتعتبر هذه اللجنة هي المرجع الأول الذي يوكل إليه مهمة النظر في جميع الخلافات التي تحصل بين المؤسسة والإدارة الضريبية والتي قد تبدأ منذ صدور التكاليف المؤقت الذي تعده الدوائر المالية بعد تدقيق أعمال المؤسسة العامة السنوية وتنظيم تقرير بنتائج حساب الأرباح المصرح بها في البيان، وتبلغ المؤسسة العامة إخطاراً فردياً يعتبر بمثابة تكليف مؤقت يتضمن مفردات الضريبة.

وتعطى المؤسسة العامة مهلة (30) يوماً لبيان اعتراضها إلى الدوائر المالية المحلية (لجنة الطعن) على التكاليف المؤقت بالضريبة وتبدأ هذه المهلة من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغها إخباراً خطياً فردياً بقرار التكاليف المؤقت بالضريبة أما إذا لم تعترض المؤسسة العامة على التكاليف المؤقت فإنه ينقلب قطعياً بحقها، وفي حال اعتراضها يجب أن تبين تقديرات الدخل التي تقبل بها، وتقدم الوثائق التي تثبت ادعاءها خلال مدة خمسة عشر يوماً من تاريخ انقضاء مهلة تقديم الاعتراض.

أما إذا انتهت المهلة المنصوص عليها أعلاه، تعرض التكاليف المؤقتة غير المعترض عليها على لجنة الإدارة المالية المؤلفة من مدير المالية ورئيس قسم الدخل ومقرر يسمى بقرار من وزير المالية ويكون لهذه اللجنة زيادة تقدير الدخل أو تثبيته وبالتالي زيادة الضريبة عليه أو تثبيتها، إلا أنه في حالة زيادتها يكون للمؤسسة العامة صاحبة المصلحة الاعتراض على القرار المتخذ أمام لجنة إعادة النظر (اللجنة الاستئنافية) وإن لم تعترض أمام لجنة الطعن⁽¹⁾.

ويتألف هذه اللجنة في مركز كل محافظة من:

- مدير المالية أو رئيسها أو من ينوب عنه في حال غيابه (رئيساً).

(1) شاهين، فائز شعبان، (2018)، طرق الطعن في تقدير دخل المكلفين بضريبة الدخل، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة دمشق، دمشق:

- ممثل من إحدى الإدارات أو المؤسسات أو الهيئات العامة أو مؤسسات وشركات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف يختاره وزير المالية من قائمة تصدر كل سنة بالاتفاق مع الجهات ذات العلاقة (عضواً).

- خبير يختاره وزير المالية من قائمة الخبراء التي تعدها وزارة المالية سنوياً بالاتفاق مع النقابات المختصة أو غرف الصناعة والتجارة (عضواً).

ويكون مراقب الدخل المختص مقررًا في اللجنة ولا يشترك في التصويت⁽¹⁾، وتتمثل وظائف لجنة الطعن الضريبية بالآتي:

أ. تدقيق ودراسة جميع التكاليف المؤقتة المعترض عليها، ولها بناءً على طلب المكلف المعترض حق إجراء الخبرة الفعلية إذا لزم الأمر، وذلك بواسطة أحد الخبراء والمحلفين.

ب. إجراء التحقيقات اللازمة بواسطة أحد أعضائها أو أحد الخبراء المحلفين.

ج. اتخاذ القرار بتثبيت التكليف أو تعديله، استناداً إلى نصوص القانون، وما استقر عليه رأي الهيئة العامة للجان إعادة النظر.

د. رد الاعتراضات المقدمة بعد انقضاء مهلة الثلاثين يوماً المحددة قانوناً لتقديمها.

وتجدر الإشارة إلى أن قرار لجنة الطعن يتضمن أمراً إلى الدوائر المالية بتحقيق الضريبة المترتبة على دخل المؤسسة العامة وفقاً للقرار المذكور، وعليه يصبح من حق الدوائر المالية تحصيل مقدار هذه الضريبة وفقاً للأصول والقوانين، وبالمقابل فإنه يحق للمؤسسة العامة والإدارة الضريبية الاعتراض على قرار لجنة الطعن أمام لجنة إعادة النظر في وزارة المالية، إلا أن هذا الاعتراض لا يوقف تحصيل الضريبة كما هو الحال عند الطعن أمام لجنة الطعن⁽²⁾.

(1) المهاني، محمد خالد، والعدي، إبراهيم، وكريم، شوقي عفيف، (2007)، المحاسبة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص394.

(2) شاهين، فائز شعبان، (2018)، طرق الطعن في تقدير دخل المكلفين بضريبة الدخل، مرجع سبق ذكره، ص107.

2- لجنة إعادة النظر:

تعد لجنة إعادة النظر المرجع الأخير في فض النزاعات الضريبية إدارياً وتتخذ قراراتها الصفة القطعية، حيث لا يحق للمكلف بعد ذلك اللجوء إلى القضاء إلا في حالات حددها القانون على سبيل الحصر، فقد نصت المادة 35/ من القانون رقم 24/ لعام 2003 على أنه: (تحكم لجنة إعادة النظر في الطلبات بقرارات معللة قطعية وللمكلف الحق بطلب التصحيح والطعن المبحوث عنهما في المادتين 37 و40/ من هذا القانون ضمن الشروط المحددة فيهما)⁽¹⁾.

ويعطى المكلفون الذين ردت لجنة الطعن اعتراضهم أو طرأ تعديل على تكليفهم المؤقت مهلة 30 يوماً لطلب إعادة النظر في تكليفهم، وللدوائر المالية أن تمارس هذا الحق بالنسبة لقرارات لجنة الطعن ويترتب عليها أن تعلم المكلف بذلك⁽²⁾.

وتتألف هذه اللجنة من:

- معاون وزير المالية لشؤون الإيرادات (رئيساً).
- قاضي بدرجة مستشار استئناف يسميه وزير العدل (عضواً).
- أحد المديرين في الإدارة المركزية (عضواً).
- ممثل عن إحدى جهات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف يسميه وزير المالية بالاتفاق مع الجهات ذات العلاقة لا تقل درجته عن معاون مدير (عضواً).
- خبير يختاره وزير المالية من قائمة الخبراء (عضواً).

⁽¹⁾ المهاني، محمد خالد، والعدي، إبراهيم، وكريم، شوقي عفيف، (2017)، المحاسبة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 397.

⁽²⁾ شباط، يوسف، (2003)، المالية العامة والتشريع العامة، مرجع سبق ذكره، ص 315.

يكون للجنة مقرر من ذوي الخبرة في ضريبة الدخل يسميه وزير المالية ولا يشترك في التصويت، وعند النظر في تكاليف القطاع العام والمشارك يمثّلها في تلك اللجنة موظف ذو صلة بموضوع التكليف ويمكن تشكيل أكثر من لجنة إذا لزم الأمر⁽¹⁾.

تتظر اللجنة في المنازعات المتعلقة بمقدار التكليف المفروض، والأساس القانوني الذي يقوم عليه التكليف من حيث مدى التزام المكلف بدفع الضريبة، وهل هو معفى منها أم لا، هل هناك تنزيلات منها، أو أن التزامه بدفعها قد انقضى بمرور الزمن وغير ذلك من المسائل القانونية.

كما أنه ليس لهذه اللجنة أن تقدر الأرباح على الوجه الذي تراه مناسباً متجاوزة في ذلك الحد الذي أقرته لجنة الفرض، حيث يؤدي ذلك إلى اضطراب المكلف إلى قبول تقدير هذه اللجنة وإن كان ظالماً خوفاً من زيادته. وفي حال توصلت هذه اللجنة لقناعة معينة فإنها تتخذ قرارها بذلك، وتجدر الإشارة إلى أن القانون لم يقيد حرية اللجنة بمدة معينة، أي أن الاعتراض يمكن أن يبقى عشر سنوات أمامها، وهو لم يفعل شيئاً بحجة أن ذلك يعطيها حرية في الحصول على الإثباتات المؤيدة لقرارها⁽²⁾.

وتصدر لجنة إعادة النظر أحكامها بموجب قرارات معللة وشاملة لكافة النقاط المثارة في طلب الاعتراض، وتعتبر قراراتها قطعية ونهائية وغير قابلة للمراجعة بأي طريقة إدارية، ويبلغ هذا القرار إلى المكلف أصولاً والدوائر المالية التي ربطت التكليف، وتعمل الأخيرة بدورها إلى تنفيذها إما بإصدار أمر تحقق الضريبة الزائدة، وإما بإصدار التنزيل بالفرق وفقاً لما تقررره اللجنة⁽³⁾.

وعلى الرغم من أن قرار لجنة إعادة النظر يصدر نهائياً وقطعياً إلا أن هناك حالات نص عليها قانون الدخل رقم 24/ لعام 2003 حيث سمح بموجبها لكل من المكلف والإدارة الضريبية بتقديم طلب تصحيح القرار الصادر عن تلك اللجان حيث نصت المادة رقم 37/ من القانون رقم 24/ لعام 2003 على ما يلي:

(1) العكام، محمد خير، تسوية النزاعات الضريبية بالطرق الإدارية، الموسوعة القانونية المخصصة، المجلد الرابع، ص 500.

(2) الحلاق، محمد، (2018)، التشريع الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 243 وما بعدها.

(3) شاهين، فائز شعبان، (2018)، طرق الطعن في تقدير دخل المكلفين بـضريبة الدخل، مرجع سبق ذكره، ص 115.

(يجوز للدوائر المالية والمكلف تقديم طلب التصحيح في إحدى الحالات التالية:

- 1- إذا كان القرار مبنياً على وثائق مزورة.
- 2- إذا حكم على أحد الطرفين لعدم تقديمه مستنداً قاطعاً كان في حوزة خصمه.
- 3- إذا لم تراعى في التحقيق والحكم الأصول المعينة في هذا القانون.
- 4- إذا لم تثبت لجنة إعادة النظر في أحد الأسباب القانونية التي بيّنها خطأً أحد الطرفين.
- 5- إذا تضمن قرار لجنة إعادة النظر خطأً مادياً يؤثر في الحكم.

ويجب أن يقدم طلب التصحيح خلال ستة أشهر في الحالة الأولى، وخلال ثلاثين يوماً في الحالات

الأخرى تبدأ المهلة في اليوم التالي لتاريخ تبليغ المكلف القرار المطلوب تصحيحه⁽¹⁾.

وبعد أن استعرضنا الآلية التي يتم وفقها اعتراض المؤسسات العامة أمام اللجان الضريبية، وتطرقنا إلى تشكيل هذه اللجان نلاحظ أن هذه اللجان غير مستقلة في تشكيلها عن وزارة المالية، وذلك من شأنه أن يضعف حيادية هذه اللجنة، كما أن ذلك لا يؤدي إلى بناء علاقة متوازنة بين المؤسسة العامة والإدارة الضريبية، ولا يحقق الغاية من إنشائها، أي تحقيق العدالة في التكليف، وحماية المؤسسة العامة من تعسف الإدارة الضريبية في استخدام سلطاتها والتقليل من الدعاوى القضائية لإنهاء النزاع الضريبي وبناء الثقة المتبادلة وحسن النية والتعاون البناء بينها وبين المؤسسة العامة.

إضافةً إلى ما سبق، فإن عدم تحديد مدة الفصل في النزاع أمام لجنة إعادة النظر يشكل نقطة سلبية في عملها خصوصاً أن الاعتراض أمامها لا يوقف تحصيل التكاليف المقررة وهذا من شأنه أن يضر بحقوق المؤسسة العامة.

⁽¹⁾ المادة رقم 37/ من القانون رقم 24/ لعام 2003 الخاص بضريبة الدخل.

الفرع الثاني

نظر النزاع الضريبي للمؤسسات العامة أمام القضاء

يمتاز موضوع الدعوى الضريبية بأهمية كبيرة على الصعيد العملي، فقد نشأت منازعات بصدد تطبيق قانون الضرائب تتعلق بربط الضريبة على المكلف، ومدى اتساقها مع القواعد القانونية، والأساس القانوني للتكليف، وهذه المنازعات يمكن حلها بالطرق الإدارية أمام لجان نص عليها القانون، وكذلك يمكن حلها عن طريق القضاء.

وقد أجاز المشرع للمؤسسات العامة بوصفها مكلفاً بضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية أن تسلك طريق القضاء بغية تسوية نزاعاتها الضريبية، وسنتطرق بدايةً إلى مفهوم الدعوى الضريبية من حيث تعريف المنازعة الضريبية والأساس القانوني للتكليف وصولاً إلى القضاء المختص في نظر النزاعات الضريبية.

أولاً - مفهوم الدعوى الضريبية:

تعد المنازعة الضريبية أساساً لهذه الدعوى، لذا لا بد بداية من تعريف المنازعة الضريبية ومن ثم مناقشة الأساس القانوني للتكليف.

1- تعريف المنازعة الضريبية:

يعرف الأستاذ زكريا بيومي المنازعة الضريبية بأنها: تلك المنازعات التي تُتّزع في صحة أو شرعية ربط الضريبة ومهمة القاضي البحث هل كانت الضريبة محل النزاع قد ربطت وفقاً للقانون واللوائح أم لم تربط وفقاً لها، وفي حال تبين عدم صحة الضريبة أو شرعيتها فإنه يحكم برفعها كلياً أو جزئياً⁽¹⁾.

فالملك قد يطعن في العناصر الواقعية التي اعتمدتها الإدارة الضريبية كأساس لتحديد الضريبة، وهنا يطالب بإسقاط جزئي لمبلغها، ونكون هنا أمام نزاع في الوقائع.

وقد يطعن في مبدأ خضوعه للضريبة من أساسها فيطلب إسقاطها كلياً ونكون أمام نزاع قانوني.

(1) بيومي، زكريا، (1990)، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، القاهرة: مصر، مطبعة جامعة القاهرة، ص 7.

كما تقوم المنازعة الضريبية بسبب امتناع المكلف عن تسديد ما فرضته عليه الإدارة الضريبية أو في حال تهريبه من دفع الضريبة بإحدى الوسائل ومنها الغش الضريبي⁽¹⁾.

2- الأساس القانوني للتكليف:

ويقصد بالأساس القانوني للتكليف الواقعة المنشئة للضريبة التي تتحقق بتحققها الصفة القانونية للضريبة وبكلمة أخرى تتحقق مشروعية أو صحة التكليف، "فالواقعة المنشئة هي الشروط التي لا بد من توافرها ليتولد دين الإدارة الضريبية في ذمة المكلف".

فالحديث عن الأساس القانوني للتكليف يستدعي استعراض المطرح الضريبي والتتريلات والإعفاءات من الضرائب، وسقوط الضريبة بالتقادم.

فالمطرح الضريبي يختلف باختلاف نوع الضريبة حيث أن المطرح الضريبي في ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية يتمثل في الأرباح التي يحققها المكلف نتيجة ممارسته لمهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية، ويتألف الربح الصافي من أرباح الاستثمار الصافية والزيادة الرأسمالية والأرباح العارضة. ومن جهة أخرى، يمنح المشرع عدة إعفاءات لأهداف اجتماعية أو اقتصادية يجب تنزيلها من المطرح الإجمالي الخاضع للضريبة.

أما الأعباء القابلة للتتريز فهناك شروط عامة يجب توافرها في تلك الأعباء كي تكون قابلة للتتريز من الأرباح الإجمالية الخاضعة للضريبة، وقد تناولنا هذه الشروط عند دراسة الأعباء القابلة للتتريز في موضع سابق. أما تقادم الضريبة، فكما هو معلوم يجب أن يكون فرض الضريبة على المكلف وجبايتها مبنيين على أساس قانوني، أي يجب أن يكون المكلف ملزماً بأدائها وغير معفى لأي سبب، ومن ضمن الأسباب التي تزعزع هذا الأساس تقادم الضريبة، أي مرور الزمن الذي حدده القانون لسقوط الحق في المطالبة في الدين وعدم سماع الدعوى التي تحميه.

ويمكن قطع مدة التقادم بمباشرة عمليات التحصيل أو بعرض الأمر على لجان التظلم.

(1) إدلبي، منى، (2011)، الدعوى الضريبية في سوريا، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (27)، العدد (3)، ص 31.

ففي مصر تنص المادة /91/ من قانون الضرائب على الدخل رقم /91/ لسنة 2005 أن تقادم حقوق مأمورية الضرائب قبل المكلف الملتزم بالضريبة هي خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار، وتزداد هذه المدة إلى ست سنوات إذا كان المكلف متهرباً من أداء الضريبة.

أما حقوق المكلف في طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة فمدة تقادمها خمس سنوات من تاريخ نشوء الحق في الاسترداد⁽¹⁾.

أما في سوريا، فتتضمن المادة /27/ من القانون المالي الأساسي في سوريا الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /54/ لعام 2006 على أنه: (لا تسقط حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها إلا بعد خمسة عشر عاماً من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة موجبة الدفع).

أما عن حق المكلف في استرداد المبالغ الزائدة أو مستحقته في ذمة الخزينة العامة، فقد نصت المادة /24/ من القانون المالي الأساسي في سوريا على أنه: (تسقط وتتلاشى نهائياً لمصلحة الخزينة العامة جميع الديون التي لا يُطلب تسديدها قبل انتهاء السنة الرابعة التي تلي السنة المالية العائدة لها تلك الديون)⁽²⁾.

ويميز الفقه والاجتهاد في مرور الزمن المسقط بين مهل التقادم وما يسمونه بمهل السقوط، وأساس هذا التمييز اختلاف في الأحكام القانونية التي تخضع لها مهل التقادم عن نظيرتها التي تخضع لها مهل السقوط. فمهل التقادم يعترضها الوقف والانقطاع إن توافرت أسبابها القانونية كما لا يجوز للمحكمة أن تثير ميعاد التقادم من تلقاء نفسها، بل لا بد أن يتمسك به صاحب المصلحة من الخصوم.

أما مهل السقوط، فلا يعترضها من حيث المبدأ وقف ولا انقطاع، ويجوز للمحكمة أن تثيرها من تلقاء نفسها ولو لم يتمسك صاحب الشأن من الخصوم بمهلة السقوط.

(1) إدلبي، منى، تسوية النزاعات الضريبية بالطرق القضائية، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع، ص 508.

(2) المادة رقم 27 و 24/ من القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم رقم /54/ لعام 2006.

ولا خلاف بين الشراح أن تحديد الطبيعة القانونية للمدة وهل هي مهلة سقوط أم مهلة تقادم ينبغي الرجوع فيه بالدرجة الأولى إلى النص ذاته الذي قرر المدة⁽¹⁾.

وبالرجوع إلى القانون المالي الأساسي رقم /54/ لعام 2006 نلاحظ بأن المشرع السوري قد تبنى مهلاً لسقوط ديون الدولة أطول بكثير من المدة التي تسقط فيها حقوق الأفراد على خلاف المشرع المصري، الذي ساوى بين مدد تقادم حقوق الدولة وحقوق المكلف، ولعلّ علّة ذلك تنبع من حق الدولة في حماية أموالها والحفاظ عليها.

ثانياً - القضاء المختص في نظر النزاعات الضريبية:

تتدرج الدعوى الضريبية ضمن وصف الدعوى الإدارية التي تمثل المعيار العام لاختصاص القضاء الإداري، ويعرف الأستاذ "أسمان" النزاع الإداري بأنه: النزاع الذي ينشأ بين شخص من أشخاص القانون العام وبين أشخاص القانون الخاص، أو بين أشخاص القانون العام أنفسهم ويستهدف إعادة الطعن في عمل صادر من جهة إدارية بقصد إلغائه أو التعويض عن ضرر ناشئ منه ويعود النظر فيها في الأصل إلى القضاء الإداري، إلا أن بعض النزاعات مع الإدارة يدخل النظر فيها في اختصاص المحاكم العادية عندما تتخلّى الدولة في علاقتها تلك عن امتيازاتها كسلطة عامة وتتصرف كالأفراد العاديين، ولكن جميع الدعوى الضريبية إدارية الطابع بحسبان أن قواعد فرض وتحصيل الضريبة تسمح للإدارة الضريبية باستخدام امتيازات السلطة العامة.

أما عن اختصاص النظر في النزاعات الضريبية على وجه الخصوص فهناك بعض الدول أناطت مهمة النظر في هذه النزاعات بالقضاء العادي كبريطانيا وفي دول أخرى كفرنسا فقد تم توزيع الاختصاص بين القضاء العادي والإداري، إذ اختص القضاء الإداري في فض النزاعات المتعلقة بالضرائب المباشرة أما النزاعات ذات الصلة بالضرائب غير المباشرة فينظرها القضاء العادي.

(1) البيات، محمد حاتم، أبو العيال، أيمن، (2012)، النظرية العامة للالتزام - أحكام الالتزام، دمشق: سوريا، منشورات جامعة دمشق، ص 545.

وبعض الدول عينت محاكم ضريبية متخصصة للنظر في مثل هذه النزاعات تتشكل من أعضاء متخصصين في الضرائب، ويمكن أن يتقرر لها إجراءات خاصة بخلاف الإجراءات التي تتبع أمام القضاء، ومن هذه الدول ألمانيا واليمن⁽¹⁾.

وفي سوريا، فقد تعاقبت القوانين التي بينت القضاء صاحب الاختصاص في الدعاوى الضريبية بدءاً من الفترة السابقة لصدور قانون مجلس الدولة رقم 55/ لعام 1959، حيث كانت المنازعات الضريبية تصنف إلى قسمين: منازعات مالية متعلقة بالضرائب غير المباشرة وتنتظر فيها المحاكم العادية، ومنازعات مالية متعلقة بالضرائب والرسوم المباشرة ويختص بها القضاء الإداري.

وبصدور قانون مجلس الدولة رقم 55/ لعام 1959 نص في مادته الثانية على اختصاص مجلس الدول بالفصل في الطعون في القرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم، وبذلك واستناداً إلى هذا النص يختص مجلس الدولة بالفصل في منازعات الضرائب والرسوم أيّاً كان نوعها، سواءً أكانت مباشرة أم غير مباشرة.

ولكن رغم هذا الاختصاص الذي أقره القانون رقم 55/ لعام 1959 لمجلس الدولة إلا أنه لم يطبق عملياً، وذلك لتعليق هذا الاختصاص على صدور قانون إجراءات خاصة بالقسم القضائي لمجلس الدولة، والمتضمن تنظيم النظر في المنازعات⁽²⁾.

وبعد صدور القانون رقم 1/ لعام 1992 أصبح مجلس الدولة يختص بجميع المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم ولكن وفق شرطين:

- أن يكون قد صدر بشأنها قرار نهائي من الجهات الإدارية أي أن يصدر عن لجنة إعادة النظر مبرماً.

(1) إدلبي، منى، تسوية النزاعات الضريبية بالطرق القضائية، مرجع سبق ذكره، ص 508.

(2) الحلاق، محمد، (2018)، التشريع الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 266 وما بعدها.

- أن يكون النزاع بشأن الأساس القانوني للتكليف أي المستند القانوني الذي قام عليه ربط الضريبة وليس حول مبلغ الضريبة⁽¹⁾.

وهذا ما تناولته المادة رقم 40/ من القانون رقم 24/ لعام 2003 حيث جاء في نصها: (أ- يجوز الطعن وخلال ثلاثين يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ المكلف بقرارات لجان إعادة النظر من قبل المكلفين أو وزير المالية أمام القضاء المختص.

ب- يحدد الحالات التي يجوز الطعن بها أمام القضاء المختص في الآتي:

- في الأساس القانوني للتكليف من حيث الخضوع للتكليف الضريبي أو عدم الخضوع.
- في حال تضمين قرار لجنة إعادة النظر زيادة أو تخفيضاً لأرباح التكليف بنسبة تزيد أو تنقص عن (25%) مما هو محدد من قبل لجان الفرض ولجان الإدارة المحلية)⁽²⁾.

إضافة إلى ما سبق فإن مجلس الدولة لم يتطلب تقديم أي تظلم قبل رفع الدعوى المتعلقة بالنزاع الضريبي، وهذا يعني أن اللجوء إلى الاعتراض على التكليف أمام لجان الطعن وإعادة النظر ليس شرطاً لتقديم الدعوى الضريبية، ويمكن للمكلف تقديم دعوى مباشرة أمام القضاء الإداري للطعن في التكليف الضريبي، على الرغم من أن المشرع سمح للمكلف بالاعتراض على تكليفه الضريبي إدارياً أمام لجان الطعن ولجان إعادة النظر قبل رفع الدعوى الضريبية في قوانين فرض الضرائب أيّاً كان نوعها⁽³⁾.

ومما سبق نلاحظ بأن المشرع قد أجاز تسوية النزاعات الضريبية سواءً عن طريق الاعتراض الإداري بدايةً، ومن ثم اللجوء إلى القضاء في حالات حددها على سبيل الحصر أو رفع الدعوى الضريبية مباشرة أمام القضاء دون المرور بالتظلم الإداري.

(1) شاهين، فائز شعبان، (2018)، طرق الطعن في تقدير دخل المكلفين بضريبة الدخل، مرجع سبق ذكره، ص126.

(2) المادة رقم 40/ من القانون رقم 24/ لعام 2003 الخاص بضريبة الدخل.

(3) إدلي، منى، تسوية النزاعات الضريبية بالطرق القضائية، مراجع سبق ذكره، ص508.

ومع صدور قانون مجلس الدولة رقم /32/ لعام 2019 الذي وسع بدوره من الدعوى الضريبية لتشمل الأساس القانوني للتكليف ومقدار الضريبة بعد أن كانت الدعوى الضريبة تتناول الأساس القانوني للتكليف دون مقدار الضريبة حيث جاء في نص المادة رقم /14/ ما يلي:

(تختص محكمة القضاء الإداري بالفصل في المسائل التالية:

المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم والتكاليف العامة سواءً تعلق النزاع بالأساس القانوني للتكليف أو

بمقدار الضريبة)⁽¹⁾.

⁽¹⁾ المادة /14/ من قانون مجلس الدولة رقم /32/ لعام 2019.

المطلب الثاني

القضاء المختص في نظر نزاعات المؤسسة العامة الناشئة عن نشاطها

بغية تحديد القضاء المختص في نزاعات المؤسسة العامة الناشئة عن نشاطها لا بد لنا بداية في البحث في الأحكام التي تخضع لها علاقات المؤسسات العامة بعمالها والغير، وأن نتعرف على مركزهم القانوني بالنسبة للمؤسسة العامة، ومن خلال تحديد مركزهم القانوني نستطيع أن نصل إلى تحديد طبيعة العلاقة التي تربطهم بالمؤسسة وبالتالي نصل إلى القانون والقواعد التي تحكم تلك العلاقة والقضاء المختص في حل نزاعاتها.

وبما أن العنصر البشري يشكل تكويناً أساسياً في المؤسسة العامة سنتناول بدايةً المركز القانوني للعاملين في المؤسسة العامة، ومن ثم نتطرق إلى المركز القانوني لغير العاملين في المؤسسة العامة سواء المنتفعين من خدماتها أو المتعاقدين معها وصولاً إلى تحديد مسؤولية المؤسسة العامة عن الأضرار غير التعاقدية.

الفرع الأول: المركز القانوني لعمال المؤسسة العامة.

الفرع الثاني: المركز القانوني لغير العاملين في المؤسسة العامة.

الفرع الأول

المركز القانوني لعمال المؤسسة العامة

فيما يتعلق بالجهاز العامل في المؤسسة العامة، فقد تطور مجلس الدولة الفرنسي بهذا الشأن وبعد أن كان يعدّ أعضاء جهاز العمل في المؤسسات العامة خارج عداد الموظفين بحيث لا ينطبق عليهم هذا الوصف فإنه أصبح يفرق بين الذين يشغلون وظائف رئيسية وتشمل هذه الفئة رئيس وأعضاء مجلس الإدارة والمدير العام ورئيس المحاسبة العامة، وهؤلاء يخضعون للقانون الإداري، وللقضاء الإداري، وبين المستخدمين والعمال فهؤلاء تدخل منازعاتهم في نطاق القانون الخاص، ويطبق عليهم قانون العمل والقانون المدني⁽¹⁾.

(1) نحيلي، سعيد، (2013)، القانون الإداري المبادئ العامة، مرجع سبق ذكره، ص 238.

وفي مصر فقد يدار المرفق العام الاقتصادي من خلال مؤسسة عامة مستثناة من الخضوع لأحكام القانون /11/ لسنة 1975 والخاص بإلغاء المؤسسات العامة، كمؤسسة مصر للطيران ويعد العاملون بهذه المرافق من الموظفين العموميين الذين تربطهم بالجهات علاقة لائحية تنظيمية وليس تعاقدية⁽¹⁾.

في حين أن للمشرع السوري تناول المركز القانوني للعاملين في المؤسسات العامة، حيث جاء في المادة رقم /38/ من القانون رقم /2/ لعام 2005 ما يلي:

(يخضع العاملون في المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة إلى أحكام القانون الأساسي للعاملين في الدولة)⁽²⁾.

أي أنهم يعدون موظفين عموميين ومن ثم يخضعون للقانون العام وتدخل منازعاتهم في اختصاص القضاء الإداري.

وحرصاً من المشرع على تأمين الموظفين في وظائفهم وبث روح الطمأنينة في نفوسهم حتى يتمكنوا من القيام بالأعباء الموكلة إليهم، وتوطيداً لما يتمتعون به من سلطات دون مراعاة غير أحكام القانون، وتحقيقاً الحماية الواجبة للموظفين ذهبت أحكام المادة الثامنة من القانون رقم /55/ لعام 1955 على أن يختص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون غيره بالفصل في المسائل الآتية، ويكون له فيها ولاية القضاء كاملة:

- المنازعات الخاصة بالمرتبات والمعاشات والمكافآت.
- الطلبات التي يقدمها ذوو الشأن بالطعن في القرارات الإدارية النهائية الصادرة بالتعيين في الوظائف العامة أو الترقية أو بمنح علاوات.

- الطلبات التي يقدمها الموظفون العموميون بإلغاء القرارات النهائية للسلطات التأديبية.

(1) السروجي، محمد علاء، (2019)، مدى فعالية النظام القانوني للمرافق العامة الاقتصادي، مرجع سبق ذكره، ص 218.

(2) المادة رقم /38/ من القانون رقم /2/ لعام 2005 الخاص بالمؤسسات والشركات والمنشآت العامة.

- الطلبات التي يقدمها الموظفون العموميون بإلغاء القرارات الإدارية الصادرة بإحالتهم إلى المعاش أو الاستيداع أو فصلهم عن غير الطريق التأديبي باستثناء المراسيم والقرارات التي تصدر استناداً لأحكام المادة /85/ من قانون الموظفين الأساسيين⁽¹⁾.

ومما تقدم نلاحظ بأن المشرع السوري قد عدّ العاملين في المؤسسات العامة من الموظفين العموميين بالرغم من طبيعة العمل الذي تمارسه المؤسسة العامة، والذي له صفة العمل التجاري والصناعي، ومرد ذلك إلى ارتباط هؤلاء الموظفين لجهة عامة ذات طابع اقتصادي، وبالتالي فالعبرة هنا لطبيعة الشخص المسؤول عن المرفق العام، وليس لطبيعة النشاط حيث أن المؤسسة العامة تعد وسيلة من وسائل الدولة في إدارة المرافق العامة الاقتصادية.

الفرع الثاني

المركز القانوني لغير العاملين في المؤسسة العامة

وفي معرض الحديث عن المركز القانوني لغير العاملين في المؤسسات العامة، لا بد بدايةً من بيان المركز القانوني للمنتفعين من خدمات المؤسسة العامة، ومن ثم بيان المركز القانوني للمتقاعدين معها.

أولاً - المركز القانوني للمنتفعين من المؤسسة العامة:

يعد الشخص منتفعاً من المؤسسة العامة إذا ما دخل في علاقة عقدية مع المؤسسة العامة للاستفادة من الخدمات التي تقدمها، فالمشترك في مرفق الكهرباء يعد منتفعاً من المرفق، ويدفع رسوماً لقاء هذه الخدمة وفقاً للعقد القائم بينهما.

ففي فرنسا، فإن العلاقة التي تربط المؤسسة العامة بالمنتفعين علاقة عقدية والمقصود من ذلك أن العقود التي تبرم بين المنتفع والمؤسسة العامة تخضع للقانون الخاص حتى لو تضمنت شروطاً استثنائية.

⁽¹⁾ طلبة، عبد الله، (2021)، القانون الإداري الرقابة القضائية على أعمال الإدارة، دمشق: سوريا، منشورات جامعة دمشق، ص 137.

فالمركز القانوني للمنتفع من المؤسسات العامة يشابه مركز العميل بالنسبة إلى المشروعات الخاصة، وهذا ما أشار إليه مجلس الدولة الفرنسي مثلاً في أحد أحكامه فأشار أن "الدولة عندما تقوم بإدارة مرفق ذي صبغة صناعية أو تجارية فإنها توجد بالنسبة للمنتفعين في نفس مركز المشروعات الخاصة".

في مصر، فقد استقر القضاء المصري أن العلاقة بين المرافق العامة الاقتصادية والمنتفعين ينظمها القانون الخاص، وهذا ما أكدته المحكمة الدستورية العليا في حكم صادر عنها في 1974/6/29 بالدعوى رقم 1/ للسنة الخامسة قضائية دستوري فورد في متن القرار أن (... العلاقة بين المرافق العامة الاقتصادية وبين المنتفعين بها علاقة عقدية تخضع لأحكام القانون الخاص...) بهذا الحكم جزم القضاء المصري بأن أي علاقة تنشأ ما بين المرفق العام الاقتصادي أيّاً كان شكل إدارته (كالمؤسسة العامة أو الالتزام...)، والمنتفعين منه فإن هذه العلاقات والعقود تخضع للقانون الخاص⁽¹⁾.

وفي سوريا فقد نصت المادة الثانية فقرة ب/ من القانون رقم 2/ لعام 2005 على ما يلي: (تعتبر كل من المؤسسة العامة والشركة العامة والمنشأة العامة تاجراً في علاقاتها مع الغير وتمارس جميع النشاطات المترتبة على ذلك)⁽²⁾.

وبما أن المؤسسة العامة تعد تاجراً في علاقاتها الغير فإن العقود التي تبرمها مع المنتفعين من خدماتها تخضع لأحكام القانون الخاص، وبالتالي تدخل منازعاتها في اختصاص القضاء العادي. وقد أكدت محكمة النقض السورية على ذلك في إحدى قراراتها فنصت على أن (الاجتهاد القضائي مستقر على أن النزاع بشأن إلغاء الاشتراك بالهاتف وطلب إعادة وصل الاتصال الهاتفي وإبطال هذا العقد معقود النظر فيه لولاية القضاء العادي بحسبان أن العقد المبرم مع المؤسسة العامة للمواصلات السلكية واللاسلكية من العقود المدنية).

(1) السروجي، محمد علاء، (2019)، مدى فعالية النظام القانوني للمرافق العامة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 225.

(2) المادة 2/ من القانون رقم 2/ لعام 2005 الخاص بالمؤسسات والشركات والمنشآت العامة.

وكان هذا القرار قبل تحويل الشكل القانوني للمؤسسة العامة للاتصالات إلى شركة مساهمة مغفلة مملوكة للدولة، ولكن يمكننا أن نستنتج من هذا القرار أن يكون المشترك هنا (المنتفع) في مركز قانوني خاص، وبالتالي المنتفعون من المؤسسات العامة في مركز قانوني خاص⁽¹⁾.

وعلى صعيد مقابل، وبالرغم من خضوع العلاقة بين المنتفع والمؤسسة العامة لأحكام القانون الخاص إلا أن ذلك لا يحجب عن المؤسسة العامة حقها في تعديل عقودها بإرادة منفردة، كون ذلك يندرج ضمن المبادئ الأساسية التي تحكم المؤسسة العامة بوصفها مرفقاً عاماً، وهو حق الإدارة في تعديل نظام المرفق وفقاً لمقتضيات المصلحة العامة، وهذا ما نلاحظه في التعديل الذي طرأ على أسعار الطاقة الكهربائية المنزلية والتجارية والصناعية والزراعية في سوريا الذي أقرها مجلس الوزراء، وعزى ذلك إلى أن الزيادة جاءت في إطار سياسة عقلنة الدعم وإيصاله إلى مستحقيه والحد من مظاهر الهدر وترشيد استخدام الثروات الوطنية⁽²⁾.

ونحن بدورنا نرى بأن المركز القانوني للمنتفعين من خدمات المؤسسة العامة مركزاً قانوني خاص وتقتضي القاعدة العامة أن العلاقة بينهم هي علاقة تعاقدية، وبالتالي يختص القضاء العادي في المنازعات التي قد تنشأ بين المنتفع والمؤسسة العامة بغض النظر عما إذا احتوت هذه العقود شروطاً استثنائية غير مألوفة، ومن دون أن يؤثر ذلك على حق الإدارة بتعديل العقد بإرادتها المنفردة، وهذا ما سارت عليه كل من فرنسا وسوريا، وعلة ذلك، هو طبيعة النشاط الذي تمارسه المؤسسة العامة القائم على أسس تجارية.

ثانياً - المركز القانوني للمتعاقد مع المؤسسة العامة:

في حالة إدارة المرافق العامة الاقتصادية من أشخاص القانون العام والمعبر عنها في هذه الدراسة بالمؤسسات العامة، فإن عقودها تعد عقوداً عادية، وتخضع لولاية القضاء العادي إلا في حالتين: أولاً - إذا كانت عقوداً إدارية بالنص، وهي عقود الالتزام والأشغال العامة والتوريد، وذلك وفقاً لنص

المادة رقم 10/ من قانون مجلس الدولة رقم 55/ لعام 1955 وتعديلاته.

(1) السروجي، محمد علاء، (2019)، مدى فعالية النظام القانوني للمرافق العامة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 230.

(2) نقلاً عن الموقع الإلكتروني الرسمي للوكالة العربية للأنباء (سانا):

ثانياً – إذا كانت عقوداً إدارية بالوصف: بأن تتوافر فيها شروط العقد الإداري، وهو أن يبرمه شخص اعتباري من أشخاص القانون العام بقصد تسيير مرفق عام وتظهر فيه نية الإدارة في الأخذ بأحكام القانون العام، بأن يتضمن شروطاً استثنائية غير مألوفة في القانون الخاص⁽¹⁾.

وتناول مجلس الدولة السوري ذلك في العديد من أحكامه وعلى سبيل المثال:

(يتضح من الرجوع إلى العقد محل النزاع المتضمن بيع الشركة المدعى عليها الشركة السورية للنفط مليون طن من النفط الخام السوري أن العقد المذكور لا يتضمن أي شرط من الشروط غير المألوفة في العقود العادية، وإنما أبرم وفقاً للأصول التجارية على اعتبار أنه يتعلق بتسويق المنتجات البترولية، وإن عدم ورود أي شرط استثنائي في العقد المذكور ينفي عنه صفة العقد الإداري، وبالتالي فإن الفصل في النزاع الناشئ عنه يخرج عن ولاية القضاء الإداري ويستوجب إعلان عدم اختصاص هذه المحكمة بالنظر في الدعوى)⁽²⁾.

نجد من هذا الحكم المذكور أن العقد الإداري الذي أبرمته الشركة السورية للنفط لم تجتمع فيه الشروط اللازمة للعقد الإداري كاملة، إذ اجتمع فيه شرطان فقط حيث أبرمه شخص اعتباري من أشخاص القانون العام، بقصد تسيير مرفق عام، فيما تختلف عنه اشتراط شروط غير مألوفة في العقود العادية، وبالتالي لم يحز صفة العقد الإداري، ويخضع الفصل فيه لولاية القضاء العادي.

ونجد في حكم آخر أن المحكمة الإدارية العليا قد تبين لها إكمال شروط العقد الإداري فقررت اختصاصها بالفصل في النزاع الناشئ عنه، فقد قررت ما يلي:

(1) دربولي، علي مفيد، (2019)، إعادة الهيكلة المالية للمؤسسات العامة، مرجع سبق ذكره، ص72.
(2) المهاني، مصباح نوري، (2004)، مبادئ القضاء الإداري اجتهادات المحكمة الإدارية العليا في أربعين عاماً 1959-2000م، دمشق: سوريا،

مؤسسة النوري، ج(1)، ص317.

المبدأ رقم /865/ الطعن رقم 1980/243/168 والطعن رقم 1980/263/171.

(إن العقد الذي أبرمته شركة استثمار صوامع الحبوب لتصنيع وتوريد الأكياس والذي يتضمن شروطاً استثنائية غير مألوفة في أحكام القانون الخاص يعد عقداً إدارياً طالما أن الشركة المذكورة تقوم على إدارة مرفق عام، ويختص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري في النظر في المنازعات الناشئة عنه)⁽¹⁾.

كما أكدت المحكمة الإدارية العليا مرات عديدة على أن المرافق العامة الاقتصادية وإن كانت تمارس عملاً تجارياً وتكتسب صفة التاجر، ولكن لا يعني ذلك أنها تخضع في جميع عقودها لولاية القضاء العادي متى ما توافرت في تلك العقود شروط العقد الإداري، وهو ما قرره في الحكم التالي:

(إن كون الشركة العامة لتنفيذ المشاريع الصناعية تمارس عملاً تجارياً لا ينزع عن القضاء الإداري اختصاصه النظر في النزاعات التي تنشأ حول العقود التي تبرمها متى توافرت في هذه العقود مقومات العقد الإداري)⁽²⁾.

ومما سبق نجد بأن المشرع السوري قد أخضع المتعاقدين مع المؤسسة العامة لنظام قانوني مزدوج بحسب ماهية العقد المبرم، بحيث تعد عقودها عقوداً عادية وتخضع لأحكام القانون الخاص وولاية القضاء العادي إلا أنها متى تضمنت شروطاً استثنائية خضعت لأحكام القانون العام وانعقد الاختصاص في نزاعاتها للقضاء الإداري على خلاف عقود المنتفعين من خدمات المؤسسة العامة، حيث أخضع المشرع السوري عقودها لأحكام القانون الخاص حتى لو تضمنت شروطاً استثنائية.

ونحن بدورنا نرى بأن تخضع جميع عقود المؤسسات العامة سواء مع المتعاقدين أو المنتفعين لأحكام القانون الخاص وذلك بسبب طبيعة النشاطات الصناعية والتجارية لهذه المؤسسات والذي يستتبع معاملتها

(1) المهاني، مصباح نوري، (2004)، مبادئ القضاء الإداري اجتهادات المحكمة الإدارية العليا في أربعين عاماً 1959-2000م، مرجع سبق ذكره، ص301.

المبدأ رقم 824/ الطعن رقم 144/47 /1985.

(2) المهاني، مصباح نوري، (2004)، مبادئ القضاء الإداري اجتهادات المحكمة الإدارية العليا في أربعين عاماً 1959-2000م، المرجع السابق، ص301.

المبدأ رقم 825/ الطعن رقم 462/168 /1986.

معاملة التاجر في جميع علاقاتها مع الغير، مما يمنحها السرعة والمرونة الكافية التي تتطلبها التعاملات التجارية وذلك من شأنه أن يحقق المردودية والربحية المرجوة منها.

وتجدر الإشارة أنه في نطاق العلاقات غير التعاقدية بين المؤسسة العامة والغير فإن المسؤولية غير التعاقدية للمؤسسات العامة بسبب الأضرار التي تحدثها للأفراد، يطبق القانون العام بصدد الخطأ المرفقي والقانون الخاص بصدد الخطأ الشخصي، وهذا المبدأ هو الذي يطبق في قطرنا العربي السوري على عكس ما هو عليه الحال في فرنسا حيث تتسع هنا دائرة القانون الخاص وينعقد الاختصاص للقضاء العادي⁽¹⁾.

وبهذا نكون قد أتممنا عملية البحث في النظام المالي للمؤسسات العامة، محاولين تسليط الضوء على معظم النقاط التي تتناول الجوانب المالية للمؤسسات العامة، إضافة إلى جميع الجوانب التي من شأنها أن تؤثر في الأداء المالي للمؤسسات العامة، والإجابة على معظم الاستفسارات المطروحة بشأن نظامها المالي، لننتقل إلى خاتمة طرح فيها ما توصلنا إليه من نتائج وبعض الحلول للإشكاليات المطروحة في البحث على شكل مقترحات.

(1) نحيلي، سعيد، (2013)، القانون الإداري / المبادئ العامة، مرجع سبق ذكره، ص 250.

الخاتمة

بعد الانتهاء بحمد الله وتوفيقه من عرض موضوع الدراسة والنظام المالي للمؤسسة نعرض فيما يلي أهم النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة، مع بعض المقترحات التي من شأنها أن تسهم في دعم النظام المالي للمؤسسات العامة وتطويره، والتي سوف نعرضها على النحو الآتي:

أولاً - النتائج:

1. تعد المؤسسات العامة وسيلة من وسائل إدارة المرافق العامة الاقتصادية عن طريق منظمة عامة تُمنح الشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي، وتخضع في الوقت نفسه لسلطة رقابية، وتعتمد الحكومة المركزية إلى أسلوب المؤسسات العامة، وذلك بهدف تخفيف الأعباء الملقاة عليها عن طريق تكوين صف من كبار القادة الإداريين بعد الوزراء، وهم مدرء المؤسسات العامة وأعضاء مجالس إدارتها.
 2. تخضع المؤسسات العامة بوصفها مرفقاً عاماً اقتصادياً، للمبادئ العامة التي يخضع لها المرفق العام كما ينطبق عليها القانون الخاص بها.
 3. يتم إنشاء المؤسسات العامة وإلغائها بمرسوم تنفيذي يصدر عن السلطة التنفيذية كون الأخيرة على دراية أكبر بالواقع الاقتصادية ومتطلبات الحياة الاقتصادية، لكن هذا لا يحجب الحق في إنشاء وإلغاء المؤسسات العامة عن السلطة التشريعية وفقاً للقاعدة الفقهية "من يملك الأكثر يملك الأقل".
 4. إن ما يميز أسلوب المؤسسة العامة هو تمتعه باستقلال مالي وإداري يضمن له المرونة والحرية والسرعة في اتخاذ القرارات، والتخلص من الروتين الحكومي وإجراءاته المعقدة الطويلة لأن طبيعة نشاطها الاقتصادي يتطلب مواكبة التطورات الاقتصادية لتستطيع بذلك منافسة القطاع الخاص.
- إلا أن الواقع العملي أثبت أن الاستقلال المالي والإداري الذي مُنح للمؤسسات العامة مكبلاً بموافقات روتينية تسلسلية وهذا من شأنه أن يؤثر في أدائها، ويضعف استقلالها إذا لم يلغ بالمرة.
- كما ويبدو ذلك جلياً في تعيين أعضاء مجلس الإدارة في مناصبهم بشكل مسبق وذلك من شأنه أن يضعف استقلالياتهم أي أدنى مستوى إن لم يلغها.

5. يضطلع بإدارة المؤسسات العامة سلطتان أساسيتان تكمل إحداها الأخرى حيث يتولى مجلس الإدارة

سلطة التقرير والتخطيط ويتولى بدوره المدير العام تنفيذ سياسة المؤسسة وفق الخطط المرسومة لها.

6. تعتبر أموال المؤسسات العامة من أموال الدولة الخاصة إلا ما خصص منها لمنفعة عامة بقانون،

ومفاد ذلك أن أموال المؤسسات العامة متى خصصت لمنفعة عامة فهي تحظى بحماية مدنية وجزائية خاصة لا

يتمتع بها المال الخاص للأفراد حيث أن أموال المؤسسات العامة لا يجوز التصرف فيها أو الحجز عليها أو

تملكها بالتقادم.

غير أن المشرع السوري سحب هذه الحماية إلى الأموال الخاصة للمؤسسات العامة سواء أكانت حماية

مدنية أو جزائية إلا أنه منحها حرية التصرف في أموالها الخاصة وذلك نظراً لطبيعة النشاط الاقتصادي والذي

تمارسه والذي يستتبع أن تكون أموالها الخاصة محلاً لجميع التصرفات الواردة في القانون الخاص.

7. تنظم المؤسسات العامة موازنتها وفق أسس المحاسبة التجارية والصناعية وتمسك حساباتها وفق هذه

الأسس وتعد موازنة المؤسسات العامة من الموازنات المستقلة عن الموازنة العامة للدولة، وترتبط معها بواسطة

حساب الفائض.

8. تخضع المؤسسات العامة للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية شأنها في ذلك

شأن مؤسسات القطاع الخاص، وذلك نظراً لطبيعة النشاط الذي تمارسه ولخلق نوع من تكافؤ الفرص بين

القطاعين العام والخاص، كما وتخضع المؤسسات العامة لأسس التكاليف بضريبة الأرباح الصناعية والتجارية

وغير التجارية، شأنها بذلك شأن أي مكلف وتتبع الأصول المتبعة في حل النزاعات الضريبية سواءً بالطرق

الإدارية أمام لجان الطعن الضريبية أو عن طريق اللجوء إلى القضاء.

9. تخضع المؤسسات العامة لنظام قانوني مزدوج حيث يطبق القانون العام عندما نكون بصدد تنظيم

وسير المؤسسات العامة في حين يخضع نشاطها لقواعد القانون الخاص وهذا يستتبع أن تدخل نزاعاتها في ولاية

القضاء العادي أو الإداري بحسب الحال.

10. تخضع علاقة المؤسسة العامة مع المنتفعين من خدماتها للقانون الخاص ولكن لا يمكن القول بأن مركز المنتفع من خدمات المؤسسة العامة هو ذاته مركز العميل في المشروعات الخاصة لأن المنتفع من خدمات المؤسسة العامة بالرغم من خضوعه للقانون الخاص إلا أنه يمثل للتعديلات كافة التي قد تجربها الإدارة على الخدمة التي يؤديها المرفق وبشكل فوري، وعلة ذلك أن الخدمة التي تؤديها المؤسسة العامة خدمة عامة في حين أن الخدمة التي يؤديها المشروع الخاص لعملائه تعد خدمة خاصة، وهذا مرده إلى قابلية المؤسسة العامة للتغيير والتعديل كمبدأ عام يحكم المرفق العام الاقتصادي متى اقتضت المصلحة العامة ذلك.

ثانياً – المقترحات:

1. إيجاد إطار تنظيمي وقانوني واضح يؤمن للمؤسسات العامة المرونة والسرعة ويمنحها الاستقلال اللازم في اتخاذ قراراتها، والقيام بأنشطتها بصورة تماثل القطاع الخاص وتؤهّلها للتنافس معه.
2. منح المؤسسات العامة قدراً أكبر من الاستقلال الإداري، بأن يتم انتخاب أعضاء مجلس إدارتها كما هو الحال في القطاع الخاص، لأن هذا من شأنه أن يُكسب أعضاء مجالس الإدارة قدراً أكبر من الاستقلال في إدارة المؤسسة.
3. أن يترافق مع الاستقلال الإداري الممنوح للمؤسسة العامة اعتماد نظام الإدارة بالأهداف القائم على استبدال آلية توجيه الأوامر من قبل السلطة الرقابية إلى المؤسسة العامة بآلية تتجلى بتحديد الأهداف المطلوب تحقيقها وفق برنامج عمل واضح وتترك الحرية لتحقيق هذه الأهداف المسؤولة عنها وفق اختيار الوسائل الكفيلة بذلك.
4. توجه المؤسسات العامة في تمويلها إلى حلول تقوم على أساس الإنتاجية واستغلال الموارد الذاتية المتوافرة من أجل تغطية نفقاتها وعدم الاعتماد على الاقتراض من المؤسسات المالية، لأن هذه القروض قد تصبح مكلفة جداً إذا لم تحسن المؤسسة استخدامها إذ أنها ربما تزيد الوضع الاقتصادي للمؤسسة سوءاً بما قد تحمله من تراكم الفوائد في حال العجز عن السداد.

5. تبني المشرع قاعدة عدم جواز الحجز على أموال المؤسسات العامة سواء العامة منها أم الخاصة كونها تعمل بضمانة الدولة والقاعدة العامة تفترض ملاءة الدولة وقابليتها لتنفيذ التزاماتها، لكن هذا يستلزم التدخل من جانب المشرع لكي يرسم للدائن طريقاً لاستيفاء ديونه دون أن يتعارض ذلك مع كرامة الدولة وهيبتها.

6. التوجه في ظل الظروف الاقتصادية الحرجة التي تمر بها البلاد إلى إعفاء المؤسسات العامة من الضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية ولو بصورة مؤقتة لحين تجاوز الأزمات وبشكل يمكنها من زيادة تمويلها، وبالتالي العمل بإنتاجية أكبر مما يسهم في تحقيق المصلحة العامة بشكل أساسي ورفد الدولة بأرباح وموارد جديدة.

7. تتمتع المؤسسة باستقلال مالي ولكنه محدود للغاية، لذلك من الواجب إعطاء المؤسسة قدرًا أكبر من الاستقلال المالي وخاصة فيما يتعلق بصلاحيات وزير المالية في إجراء التعديل على الموازنة التقديرية للمؤسسة العامة واعتبارها نافذة دون أي صلاحية لها في الاعتراض على هذا التعديل.

8. تحرير المؤسسات العامة من قيود ووسائل القانون العام ولا سيما فيما يتعلق بالأموال المالية، وذلك نظراً إلى طبيعة النشاط الذي تقوم به وبما أنها تعد تاجراً في علاقتها مع الغير، فإن علاقتها مع جميع المنتفعين والمتعاقدين من أشخاص القانون الخاص، وبغض النظر عن طبيعة العقد وعما يحتويه من شروط استثنائية، فإنه يجب أن تخضع جميعها للقانون الخاص حصراً لأن ذلك يتوافق مع طبيعة نشاط المرفق وصفة تاجر..

وأخيراً.. أرجو من الله عزّ وعلا أن أكون قد وفقت في إنجاز هذا البحث، وأن يشكل لبنة في صرح

البحث العلمي..

والله ولي التوفيق...

تم بعونه تعالى

قائمة المراجع

الكتب والمؤلفات العامة:

1. الأحمّد، نجم، وإسماعيل، أحمد. (2020). المدخل إلى القانون الإداري، دمشق: سوريا. منشورات جامعة دمشق.
2. البيات، محمد حاتم، أبو العيال، أيمن، (2012) النظرية العامة للالتزام، أحكام الالتزام، دمشق: سوريا، منشورات جامعة دمشق.
3. التركاوي، عمار، ونحيلي، سعيد. (2019). القانون الإداري (المبادئ العامة). دمشق: سوريا، كلية الحقوق، منشورات جامعة دمشق.
4. الجنابي، طاهر. علم المالية العامة والتشريع المالي. بغداد: العراق بدون ذكر دار نشر.
5. الحلاق، محمد. (2018). التشريع الضريبي. دمشق: سوريا. منشورات جامعة دمشق.
6. الحلو، ماجد راغب. (2000). القانون الإداري، الإسكندرية: مصر، دار المطبوعات الجامعية.
7. الخوري، يوسف سعد الله. (1999). مجموعة القانون الإداري، إدارة المرافق العامة والمؤسسات العامة وعقود الامتياز، الجزء الثاني. بيروت: لبنان، المنشورات الحقوقية.
8. الطماوي، محمد سليمان، (1988). الوجيز في القانون الإداري. القاهرة: مصر، دار الفكر العربي.
9. العكام، محمد خير، (2018). المالية العامة (1). دمشق: سوريا، منشورات الجامعة الافتراضية.
10. القيسي، أعاد حمود، (2015). المالية العامة والتشريع الضريبي، عمان: الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع.
11. المغربي، محمود عبد المجيد، القانون الإداري النظم القانونية للمؤسسات العامة في لبنان، الجزء الثاني، طرابلس: لبنان، المؤسسة الحديثة للكتاب.
12. المهاني، محمد خالد، والعدي، إبراهيم، وكريم، شوقي عفيف، (2017). المحاسبة الضريبية. دمشق: سوريا، منشورات جامعة دمشق.

13. المهاني، محمد خالد، والخطيب، خالد شحادة، (2013). المالية العامة، دمشق: سوريا، منشورات جامعة دمشق.
14. الهندي، إبراهيم، وعبسي، الحسن، ونحيلي، سعيد، (2004). المرافق العامة، حلب: سوريا، منشورات جامعة حلب.
15. بشور، عصام، (1985). المالية العامة والتشريع المالي. دمشق: سوريا، مطبعة جامعة دمشق.
16. بيومي، زكريا، (1990). المنازعات الضرورية في ربط وتحصيل الضريبة، القاهرة: مصر، مطبعة جامعة القاهرة.
17. حلمي، محمود، (1968). نشاط الإدارة، ط:1، مصر: القاهرة، دار الفكر العربي.
18. شباط، يوسف، (2010). المالية العامة والتشريع المالي (الموازنة العامة)، الجزء الثاني، دمشق: سوريا، منشورات جامعة دمشق.
19. شباط، يوسف، (2010). المالية العامة، الجزء الأول، دمشق: سوريا، منشورات جامعة دمشق.
20. شباط، يوسف، والصفدي، عبد الرحيم، (2011). المرافق العامة، دمشق: سوريا، منشورات جامعة دمشق.
21. شيحا، إبراهيم عبد العزيز، (1997). الوسيط في مبادئ وأحكام القانون الإداري، بيروت: لبنان، الدار الجامعية للطباعة والنشر.
22. شيحا، إبراهيم عبد العزيز، (1995). الوسيط في أموال الدولة العامة والخاصة، الإسكندرية: مصر، دار المطبوعات الجامعية.
23. طلبية، عبد الله، والحسين، محمد، ونوح، مهند، (2019). المدخل إلى القانون الإداري، دمشق: سوريا، منشورات جامعة دمشق.
24. طلبية، عبد الله، (2021). القانون الإداري الرقابة القضائية على أعمال الإدارة، دمشق: سوريا، منشورات جامعة دمشق.

25. فرحات، فوزت، (1997). المالية العامة التشريع الضريبي العام، بيروت: لبنان، مؤسسة بحشون للنشر والتوزيع.

26. محرز، مي، والعموري، محمد رسول، (2014). الرقابة المالية. دمشق: سوريا، منشورات جامعة دمشق.

27. مهنا، محمد فؤاد، (1961). الوجيز في القانون الإداري المرافق العامة، الإسكندرية: مصر، مؤسسة المطبوعات الحديثة.

28. نجم، أحمد حافظ، (1981). القانون الإداري (دراسة قانونية لتنظيم ونشاط الإدارة العامة)، ط: 1، القاهرة: مصر، دار الفكر العربي.

29. نحيلي، سعيد، (2013). القانون الإداري، المبادئ العامة، الجزء الأول، حمص: سوريا، منشورات جامعة دمشق.

30. نوح، مهند، (2018). القانون الإداري (1)، دمشق: سوريا، منشورات الجامعة الافتراضية السورية.
الرسائل العلمية:

1. السروجي، محمد علاء، (2019). مدى فعالية النظام القانوني للمرافق العامة الاقتصادية. رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة دمشق، دمشق: سوريا.

2. بطيخ، محمد ياسر، (2013). دراسة قانونية لحوكمة المرافق العامة الاقتصادية في سوريا، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة حلب، حلب: سوريا.

3. دربولي، علي مفيد، (2019). إعادة الهيكلة المالية للمؤسسات العامة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة دمشق، دمشق: سوريا.

4. شاهين، فائز شعبان، (2018). طرق الطعن في نقد فرض المكلفين بضريبة الدخل، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة دمشق، دمشق: سوريا.

المقالات والموسوعات القانونية:

1. إدلبي، منى، (2011). الدعوى الضريبية في سوريا. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (27)، العدد (3)، ص31.
2. إدلبي، منى، تسوية النزاعات الضريبية بالطرق القضائية، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع، ص508.
3. الصابوني، جميل، مبدأ شمول الموازنة والصوافي، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد السابع، ص313.
4. العكام، محمد خير، تسوية النزاعات الضريبية بالطرق الإدارية، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع، ص500.
5. نوح، مهند، المرافق والمؤسسات العامة، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد السابع، ص69.

التشريعات والقوانين:

1. القانون رقم 2/ لعام 2005 الخاص بالمؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة.
2. القانون رقم 50/ لعام 2004 المتضمن النظام الأساسي للعاملين في الدولة.
3. قانون الهيئات العامة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 32/ لعام 1957.
4. المرسوم التشريعي رقم 489/ لعام 2007 المتضمن النظام المالي الأساسي للمؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة.
5. المرسوم التشريعي رقم 490/ لعام 2007 المتضمن النظام المحاسبي للمؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة.
6. قانون ضريبة الدخل رقم 24/ الصادر في سوريا عام 2003.
7. قانون ضريبة الدخل رقم 34/ الصادر في الأردن عام 2014.
8. المرسوم التشريعي رقم 51/ لعام 2006 الصادر في سوريا.

9. قانون مجلس الدولة رقم /32/ لعام 2019 الصادر في سوريا.

10. القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /54/ لعام 2006.

الأحكام والاجتهادات القضائية:

1. المهاني، مصباح النوري، (2004). مبادئ القضاء الإداري - اجتهادات المحكمة الإدارية العليا

في أربعين عاماً 1959-2000م، الجزء (1)، طبعة (1)، دمشق: سوريا، مؤسسة النوري.

المواقع الإلكترونية:

1. الموقع الإلكتروني الرسمي للوكالة العربية للأنباء (سانا):

www.sana.sy.

المراجع الأجنبية:

1. Duez, Paul, (1952), traité de droit administratif, Dalloz.

Abstract

Public Establishments are one of the State's means of administering economic public facilities, through a public organization that grants legal personality and financial independence, while being subject to financial control by the State.

This Establishment is based on the existence of a public facility, that is, its activity applies to the provisions of the general annex. legal personality, which would achieve financial, administrative and technical independence, It has an independent financial balance, and this entails having an independent balance sheet that takes on the nature of the commercial balance sheet, Its accounts are maintained on the basis of commercial accounting, and public Establishments are independent in their management. This function is carried out by a Board of Directors as a reporting authority and a Director-General as the supervisor of the implementation of the Board's decisions.

Public Establishments are also subject to a dual legal system, which is governed by general law in their organization and functioning, while their activity is governed by private law, in view of the economic nature of this activity, and thus their jurisdiction over both ordinary and administrative litigation.

We have presented in this research the financial system of public Establishments, all aspects that may affect their financial performance in terms of administrative management, their balance, as well as the tax system of public

Establishments up to their disputes, the competent judiciary and the extent to which these aspects affect the financial performance of public Establishments.

Keywords: Public Enterprise, Economic Facilities, Legal Personality, Independent Budget, Tax System, Public Enterprise Disputes.

Syrian Arab Republic

Damascus University

Faculty of Law

Department of Public Law



Financial System of the Public Establishment

"Comparative Study"

Thesis Submitted to obtain A Master's Degree

in Administration and Financial Sciences

Presented By

Hesen Ahmad Adnan Orabi

Supervised By

Dr. Rana Haidar

1445-2024