This PDF document was edited with **Icecream PDF Editor**.
Upgrade to PRO to remove watermark.

جمهورية العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

((علم المالية العامة والشريع المالي في العراق))

الاستاذ الدكتور رائد ناجي احمد
استاذ المالية العامة والقانون المالي
كلية القانون/ جامعة الفلوجة

الطبعة الثالثة
معدلة ومنقحة

٢٠١٧م

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

المقدمة

تحتل المالية العامة اهمية كبرى بالنسبة لحياة الدول ومجتمعاتها ولاريب ان هذه الاهمية تزداد كلما زاد تدخل هذه الدول في مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية،ولعل نظرة سريعة الى التطورات التي مرت بها مالية الدول لا سيما الراسمالية منها نجدها قد مرت باطوار مختلفة هي مالية محايدة ثم متدخلة ثم منتجة وكل طور تتسع فيه اهمية المالية العامة اكثر من الطور الذي سبقه، وبالتاكيد ان هذه التطورات لم تأت من فراغ بل هي استجابة للكثير من الازمات والمشاكل الاقتصادية التي شهدها العالم من كساد وتضخم سواء في وقت السلم والحرب مما استلزم من الدول ان تحدث تغييرا شاملا في انظمتها وقوانينها المالية بالشكل الذي يساهم في حل تلك الازمات او تدارك اثارها ونتائجها .وهذا ما نجده ماثلا امامنا اليوم لاسيما بعد ازمة الكساد العالمي التي بدت بوادرها وبوتيرة متسارعة في عام ٢٠٠٨ لكي تضرب قلب النظام الراسمالي المتمثل في الولايات المتحدة الامريكية واوربا فامتدت اثارها وموجاتها الارتدادية الى معظم الدول مما جعلها تفكر مليا بضرورة اتباع سياسات مالية جديدة بعضها عدت كفرا بالفلسفة الراسمالية ومنها تحويل ملكية الاموال الخاصة الى الدولة على غرار مفهوم التاميم المعروف في النظام الاشتراكي .

وفي خضم كل هذه التحولات الاقتصادية والمالية فان العراق ليس بعيدا عنها لاسيما وانه يربط شيئا فشيئا بالنظام العالمي الجديد بما يمثله من قوانين سوقية متحررة من اية قيود او حواجز فضلا عن ذلك ان اهمية المالية العامة تظهر فيه بشكل جلي لاسيما بعد احداث ٢٠٠٣ وذلك استجابة لدعوات تحويل اقتصاد العراق من اقتصاد تقوم مؤسساته على فلسفة اشتراكية الى نظام اقتصاد السوق .

وعلى العموم فانه بعد تكليفنا من قبل لجنة عمداء كليات القانون والعلوم السياسية بتاليف كتاب منهجي بالمالية العامة متضمنا للمفردات الاساسية لها آلينا على انفسنا ان نتناول في هذا المؤلف ابرز عناصر المالية العامة من نفقات وايرادات وموازنة عامة بالاضافة الى تناول النظام الضريبي في العراق بشيء من التفصيل ،و سوف نبين فيه الكثير من التطورات التي شهدها النظام المالي العراقي ونلاحق اخر التشريعات القانونية لا سيما تلك التي صدرت بعد عام ٢٠٠٣ وسنحاول قدر الامكان ان نسبغ على لغته السهولة والبساطة وان تكون مواضيعه جامعة بين الجوانب القانونية والاقتصادية .

واخيرا نسال من الله التوفيق وان ينال هذا العمل الرضا والقبول وان يكون قدم صدق على طريق التطور والارتقاء بمناهج التعليم العالي .

المؤلف

This PDF document was edited with **Icecream PDF Editor**.
Upgrade to PRO to remove watermark.

فصل تمهيدي
التعريف بالمالية العامة

سوف نتناول هذا الموضوع في مباحث ثلاثة : يبين الاول تحديد مفهوم المالية العامة وتطوره التاريخي،بينما يبحث الثاني في علاقة علم المالية العامة بالعلوم الاخرى،اما الثالث فيفصل في المالية العامة والمالية الخاصة وبالشكل الاتي :

المبحث الأول
تحديد مفهوم علم المالية العامة وتطوره التاريخي

من المعروف انه لا قيام لمالية الدولة قبل وجود الدولة ذاتها أما قبل هذا الوجود فقد كانت هناك تجمعات بشرية مختلفة وكل تجمع ينظم ماليته الخاصة على وفق ظروفه وأحواله الخاصة. وفي الحضارات القديمة كمصر الفرعونية والإمبراطورية الرومانية كانت الدولة تلجا إلى فرض الجزية على الشعوب المغلوبة وإلى عمل الأرقاء للحصول على موارد تنفق منها على مرافقها المختلفة . وفي العصور الوسطى اندمجت مالية الدولة مع مالية الحاكم او الأمير الخاصة فلم يكن يوجد تمييز بين خزانة الملك وخزانة الدولة او بين النفقات العامة اللازمة لتسيير المرافق العامة وبين النفقات الخاصة اللازمة للحاكم اوالامير ولأسرته وحاشيته . اما بالنسبة إلى الإيرادات العامة فقد كانت الدولة تستولي على الأموال التي تحتاجها قسرا دون مقابل كما كانت تستخدم الأفراد أحيانا في الأعمال العامة دون دفع الأجور لهم كما كانت تسمح في بعض الحالات للأفراد الذين يقومون بأعمال عامة بتحصيل مرتباتهم من الجمهور مباشرة ولم يكن للضريبة آنذاك شان يذكر وكانت الضريبة المفروضة تجبى عينا في اغلب الأحوال،اما أهم إيرادات الدولة فكانت مستمدة من أملاك الحاكم او الأمير التي ينفق من ريعها على نفسه وعائلته وحاشيته على السواء.[١]

على ان مالية الدولة لم تستقر على نفس الوضع الذي اتخذته منذ نشأتها وإنما تطورت بتطور الأفكار والنظم الاقتصادية فكان في بداية الأمر مالية محايدة ثم تحولت إلى مالية متدخلة [٢].

وعلى هذا الأساس اختلف مفهوم علم المالية بحسب الفلسفة التي تم تبنيها لاسيما في الدول الغربية ويمكن تفصيل ذلك بالاتي :

١- د.احمد جامع ،علم المالية العامة ،ج١،ط٢،دار النهضة العربية،القاهرة ،١٩٧٠،ص١٧.

٢ - د.محمد حلمي مراد ،مالية الدولة ، مطبعة مصر ، القاهرة ، ١٩٦٤،ص٧.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

المطلب الأول
تحديد علم المالية العامة وفق المفهوم التقليدي

ساد هذا المفهوم في القرنين الثامن عشر والتاسع عشر و بداية القرن العشرين، أي فترة ما يسمى بالدولة الحارسة أو دولة المذهب الحر وهي تلك التي كان دورها يقتصر على توفير الأمن الداخلي والدفاع الخارجي والعدالة بالإضافة إلى القيام ببعض الأعمال اللازمة للجماعة وهي ما تعرف بالمرافق العامة التقليدية دون محاولة التأثير على النشاط الاقتصادي الذي كان قائماً على مبدأ المنافسة الحرة. [١]

حيث كان النظام الاقتصادي السائد هو النظام الرأسمالي في شكله التقليدي والذي تعبر عنه العبارة المشهورة (دعه يعمل دعه يمر) وفي ظله يتعين على الدولة الامتناع عن التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية تاركة الأفراد أحراراً في معاملاتهم الاقتصادية والاجتماعية باعتبار إن كل فرد في سعيه لتحقيق مصالحه الخاصة يسعى في الوقت نفسه إلى تحقيق الصالح العام. وفي عبارة مشهورة لآدم سمث عميد الاقتصاد التقليدي فأن هذه النتيجة ،أي تحقيق الصالح العام ، إنما تتحقق بسبب وجود يد غير منظورة تدفع الأفراد إلى تحقيق الصالح العام وهم بصدد العمل على تحقيق المصالح الخاصة من حيث لا يشعرون. ونتج عن هذا إن كان الهدف الأساسي لمالية الدولة او لسياستها المالية هو الحصول على إيرادات كافية لتغطية نفقاتها وكان من الطبيعي أن تكون المالية العامة مالية محايدة لا صلة وثيقة بينها وبين مختلف نواحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية وان يكون الهدف الوحيد من فرض الضرائب وعقد القروض هو الحصول على إيرادات لمواجهة نفقات الدولة ، وان يكون توازن الميزانية (بمعنى كفاية الإيرادات العامة لتغطية النفقات العامة) هو حجر الزاوية في إدارة مالية الدولة [٢] .

وعليه يمكن تعريف علم المالية العامة وفق المنظور التقليدي بأنه العلم الذي يتناول دراسة الوسائل التي تلجأ إليها الدولة للحصول على الموارد المالية في سبيل تغطية النفقات العامة وتوزيع هذه الموارد توزيعاً عادلاً.[٣]

وعلى العموم فانه وبناء على المقدمات الاقتصادية للنظرية التقليدية وعلى طبيعة دور الدولة الحارسة فأن السياسة المالية التقليدية خضعت للتوجهات التالية:

١. يجب أن يتحدد الإنفاق في الواجبات المعهودة للدولة ،ولا جدال في ان الدولة ليست بحاجة إلى تخطي هذه الواجبات وإلا فإنها تنافس النشاط الاقتصادي للأفراد،ولا تجبي الإيرادات الا لتمويل الإنفاق وفي حدوده .

٢. ان وسيلة التمويل الوحيدة هي الضريبة ويجب إلا يصار إلى وسيلة أخرى كالقروض مثلا وإلا كان هذا خروجا من الدولة عن دورها الاساسي . وتوضيح ذلك

---

١ - د.منصور ميلاد يونس، مبادىء المالية العامة.ط١،منشورات الجامعة المفتوحة،طرابلس،١٩٩١،ص٧.
٢ - د.احمد جامع ،مصدر سابق، ١٨ .
٣ - د.احمد جامع ،مصدر سابق،ص ١٨.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

أن الالتجاء إلى القروض يعني مزاحمة الدولة للأفراد في الحصول على رؤوس الأموال الاقراضية .كما يعني قيام حالة من حالات التضخم إذا لجأت الدولة إلى الإصدار النقدي الجديد في تمويل القرض .

٣. يجب ألا تستخدم الأدوات المالية في غير تمويل النفقات العامة فالمالية العامة لا يجب أن تسعى إلى تحقيق أهداف اجتماعية أو اقتصادية ولهذا قالوا بان دور الدولة هو دور محايد.

٤. اما بالنسبة للميزانية العامة فانه نتيجة لتقليص دور الدولة كانت الميزانية الناجحة هي التي تتميز بصغر حجم النفقات والإيرادات العامة فيها .وتطبيقا لوجوب تغطية النفقات عن طريق الإيرادات العامة العادية (الضريبة) تعين على الدولة ان توازن الميزانية وان لا تلجا إلى الميزانية غير المتوازنة في الأوقات العادية لان الضريبة شر لا بد منه ، ومن ثم ينبغي أن يحصر الاستعانة بها في أضيق الحدود.[١]

المطلب الثاني
تحديد علم المالية العامة وفق المفهوم الحديث

عانت النظرية التقليدية من العيوب والهنات الكثيرة ما سبب في نبذها والانقلاب عليها ومن ابرز هذه العيوب والهنات سوء توزيع الثروات والدخول، وهذا ما أشار إليه كارل ماركس في كتابه (رأس المال) إذ أوضح إن النظام الرأسمالي يسير بطبيعته وبفعل القوى التلقائية فيه إلى تركيز الثروات بيد قلة من الأفراد . أما العيب الثاني فهو تكرار وقوع الأزمات الاقتصادية وسوء حالة العمال وانتشار البطالة [٢] ولاسيما بعد الحرب العالمية الأولى إذ ظهرت دورات الكساد بشكل متكرر واجتاحت النظام الرأسمالي وهذا الأمر دفع إلى إيجاد حلول بديلة من اجل التخلص من هذه الأزمات ومعالجة آثارها . ويمكن القول إن هذا الأمر بدأ مع الكساد قصير الأمد الذي حدث في عام ١٩٢١ والذي لفت الأنظار في الولايات المتحدة الأمريكية إلى إمكانية استخدام أدوات المالية العامة من نفقات وإيرادات للتخفيف من حدته،مما أدى إلى ظهور اقتراحات بتوقيت الإنفاق الاستهلاكي و الاستثماري للدولة على نحو يؤدي إلى تثبيت مستوى النشاط الاقتصادي العام وذلك بزيادة ذلك الإنفاق في حالة ميل هذا المستوى إلى النقصان وبإنقاصه في حالة ميله إلى الارتفاع . وفي عام ١٩٢٩ انتهى مؤتمر حكام الولايات المتحدة إلى تأييد برنامج لتخطيط مشروعات الأشغال العامة مدته ست سنوات والموافقة على إنشاء هيئة اتحادية لتثبيت العمالة للإشراف على تنفيذ هذه المشروعات . وكان الكساد الكبير ١٩٢٩- ١٩٣٣ بما

---

١ د.عبد العال الصكبان، علم المالية العامة ،ط٣ ج١، دار الجمهورية ،بغداد،١٩٦٦،ص٢٥-٦٢.

٢ - د.عبد العال الصكبان ،مصدر سابق،ص١٠-١١ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

ترتب عليه من تعطيل ملايين العمال هو العامل الأكبر الذي لفت الأنظار أكثر من أي وقت مضى إلى إمكانية استخدام مختلف عناصر المالية العامة استخداماً هادفاً في شكل سياسة محددة لمكافحة آثار الكساد والتعجيل بانتشال الاقتصاد القومي من كبوته. ولذلك ظهرت في الولايات المتحدة نظرية جديدة تسمى (المضخمة الماصة الكابسة) مؤداها أن تقوم الحكومة الاتحادية وحكومات الولايات بتنفيذ برامج تقتضي إنفاق مبالغ كبيرة وعلى نطاق واسع وتمول عن طريق الاقتراض يكون من شأنها إعطاء الدفعة الأولى للاقتصاد القومي حتى يتمكن من النهوض والسير بمفرده اعتماداً على قوته الذاتية بعد ذلك .

وهذا الأمر تحقق في ألمانيا في عهد الرايخ الثالث عام ١٩٣٣. وقد أعطى العالم كينز في كتابه (النظرية العامة للعمالة والفائدة والنقود) عام ١٩٣٦ الأسس النظرية لسياسة التدخل الحكومي التي سبق إن اعتمدتها ألمانيا والولايات المتحدة الأمريكية[١].وهكذا تم الانتقال من ما يسمى بالمالية المحايدة إلى ما يسمى بالمالية الوظيفية،أي توظف لخدمة غايات الدولة الاقتصادية والاجتماعية وذلك تبعاً للانتقال من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة في شتى المجالات الاقتصادية والاجتماعية،ولم يعد الفرد هو المحرك الوحيد للاقتصاد بل إن الدولة أصبحت عاملاً أساسياً في توجيه الاقتصاد الى الوجهة التي تتناسب مع تحقيق المصلحة العامة .

وعليه فان تعريف علم المالية العامة بمفهومه الحديث هو ذلك العلم الذي يدرس النفقات العامة والإيرادات العامة وتوجيهها بهدف تحقيق أغراض الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ،او هو العلم الذي يتناول النشاط المالي العام او نشاط الدولة الذي تستعين فيه بالأدوات المالية من إيرادات ونفقات عامة بقصد تحقيق المصالح الاقتصادية والاجتماعية لأفراد المجتمع[٢].

المبحث الثاني
العلاقة بين علم المالية ألعامة والعلوم الأخرى

ان المالية العامة تعنى بتنظيم النفقات والإيرادات الخاصة بالدولة في ميزانيتها العامة وهي تعد مظهرا من مظاهر الحياة الاجتماعية . ومن الطبيعي والمنطقي ان توجد علاقة بين هذا المظهر وغيره من مظاهر الحياة الاجتماعية من اقتصاد وسياسة وقانون ومحاسبة واحصاء . فالمالية العامة تؤثر في غيرها من المظاهر الاجتماعية كما تتأثر هي نفسها بهذه المظاهر .

---

١ - احمد جامع : مصدر سابق،ص٨-٩ .

٢ - أ د.عوض فاضل اسماعيل : محاضرات في المالية العامة ، مجموعة محاضرات القيت على طلبة الصف الثاني ، كلية الحقوق جامعة النهرين ، العام الدراسي ١٩٩٦-١٩٩٧، غير منشورة .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الفرع الأول
علاقة علم المالية العامة مع علم القانون

القانون هو الأداة التنظيمية التي يلجأ إليها المشرع لوضع القواعد القانونية الملزمة في مختلف الميادين ومنها الميدان المالي موضع التطبيق ، فتأخذ مختلف جوانب المالية العامة من نفقات وإيرادات وميزانية شكل قواعد قانونية . دستور ، قانون ، قرار تنظيمي أو لائحي وامر إداري مما يستدعي الإلمام بالفن القانوني لفهم هذه القواعد وتفسيرها بشكل سليم .

ويطلق على مجموع هذه القواعد القانونية اسم التشريع المالي ، وهو مجموعة القواعد القانونية التي تنظم شؤون الدولة المالية من نفقات عامة وإيرادات عامة وميزانية . واهم أجزاء هذا التشريع هو (تشريع الضرائب) الذي يختص بتنظيم القواعد المتعلقة بفرض الضرائب المختلفة وتحديد وعائها والاشخاص الخاضعين لها وطرق تحصيلها وجبايتها وغير ذلك.

والصلة بين كل من المالية العامة والتشريع المالي وبين فروع القانون الاخرى واضحة وقوية . فالدستور يتضمن القواعد الأساسية المنظمة لمختلف جوانب المالية العامة والتي يتعين أن توضع القوانين المالية في حدودها .

فهو ينظم النفقات العامة والشروط الأساسية لفرض الضرائب وعقد القروض وقواعد إقرار الميزانية أو اعتمادها بواسطة السلطة التشريعية وكيفية مراقبة تنفيذها.

والقانون الإداري ينظم طريق سير المرافق العامة وهذا يحتاج إلى نفقات عامة يبحثها علم المالية العامة . ومن ناحية أخرى فان المرافق المالية كالهيئة العامة للضرائب والهيئة العامة للكمارك لا تخرج عن كونها مرافق إدارية تختص بالمسائل المالية ، ومن ثم تسري على تنظيمها وتسييرها القواعد العامة للقانون الإداري .

أما تشريع الضرائب فهو قانون بالمعنى الدقيق ينظم المسائل المتعلقة بالضرائب المختلفة المفروضة على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين في الدولة من حيث أنواعها وسعرها وتقرير المادة الخاضعة لها وكيفية تحصيلها وغير ذلك . كذلك تصدر ميزانية الدولة وهي ذات مضمون مالي في شكل قانون تتبع في الموافقة عليه النصوص الدستورية العامة [١].

١ - د.عادل فليح العلي ،المالية العامة والقانون المالي والضريبي،ج(١)، ط (١)، اثراء للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٩.ص٢٥.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الفرع الثاني
علاقة علم المالية العامة بالعلوم السياسية

تتأثر المالية العامة بالنظام السياسي السائد وتؤثر فيه . ويبدو تأثير المالية العامة بالنظام السياسي كبيراً إذ أن العلوم السياسية تهتم بدراسة نظم الحكم وعلاقة السلطات ببعضهما البعض وعلاقتها بالإفراد، ولما كان علم المالية العامة يبحث في تمويل نفقات الخدمات المقدمة من هذه السلطات، فانه من الطبيعي أن تنشأ بين العلمين روابط عديدة. يضاف إلى ذلك إن للأوضاع الدستورية والإدارية في بلد معين أثرها في ماليتها العامة فالنفقات والإيرادات العامة تختلف بحسب ما أذا كانت الدولة استبدادية أو ديمقراطية ،موحدة أو مركبة،ذات نظام رأسمالي أو اشتراكي. كما ان تحديد الخدمات التي تقوم الدولة بتقديمها يعتمد في الدرجة الأولى على المذهب السياسي والاقتصادي السائد فيها [١].

ومن جانب آخر فان النظام المالي يؤثر على النظام السياسي ويظهر ذلك في أن كثيرا من الإصلاحات والتطورات السياسية حصلت لأسباب ودوافع مالية ففي القرون الوسطى دفعت الحاجة إلى المال الملوك والأمراء إلى دعوة ممثلي الشعب إلى الاجتماع في شكل مجلس نيابي إلى جانب النبلاء ورجال الدين لتدبير الموارد الضرورية لتغذية الخزانة العامة كفرض الضرائب وتحصيل القروض وغير ذلك مما ساعد على نشأة وتأكيد حق المجالس النيابية في سلطة التشريع الضريبي والموافقة على عقد القروض العامة ثم التشريع بصفة عامة لهذا يمكن اعتبار ان النظام النيابي وهو أكثر النظم السياسية المعمول بها في العصر الحديث قد نشأ عن أسباب تتصل مباشرة بالمالية العامة .

الفرع الثالث
علاقة علم المالية العامة بعلم الاقتصاد

هناك صلة قوية بين المالية العامة وعلم الاقتصاد ويمكن بيان ذلك على النحو الآتي :

فالرواج الاقتصادي المتمثل بزيادة الإنتاج والدخل والمبيعات والإرباح يؤدي إلى زيادة إيرادات الدولة .وبالعكس فأن الكساد الاقتصادي وما يترتب عليه من آثار يؤدي إلى هبوط إيرادات الدولة المتأتية من الضرائب. كذلك في أوقات التضخم والناجم بشكل خاص عن تفوق الطلب الكلي على العرض الكلي المتمثل بما هو متاح من سلع وخدمات في الاقتصاد ،فأنه في مثل هذا الحال تستطيع الدولة الاستعانة بأدوات المالية العامة لاحتواء التضخم أو الحد منه عن طريق تقليص

---

١ - د.منصور ميلاد يونس، مصدر سابق،ص ١٢.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الانفاق الحكومي والذي يؤثر في مرحلة تالية على الإنفاق الكلي أو اللجوء إلى زيادة معدلات الضرائب المباشرة.

يضاف إلى ذلك تستطيع الدولة في أوقات الكساد الاقتصادي الناجم عن هبوط مستوى او حجم الطلب الكلي في الاقتصاد استخدام الإنفاق الحكومي لرفع مستوى هذا الطلب للتأثير على حجم الإنتاج والاستخدام والدخل في الاقتصاد. كذلك يمكن استخدام أدوات المالية العامة لتشجيع الاستثمارات الخاصة وزيادة القدرات الإنتاجية للدولة عن طريق تخفيض الضرائب على إرباح الشركات الخاصة ، وأخيراً يمكن استخدام أدوات المالية العامة في توجيه الموارد نحو القطاعات التي ترغب الدولة في توسيعها فإذا أرادت الدولة زيادة إنتاج السلع الاستهلاكية الدائمة فبالإمكان استخدام الضرائب والإعانات لتحقيق هذا الغرض من خلال تخفيض الضرائب أو إلغائها على هذه المجالات أو زيادة الإعانات المقدمة.[١]

الفرع الرابع
علاقة علم المالية العامة بعلم المحاسبة

ان هذه العلاقة وثيقة الصلة ومترابطة ذلك أن دراسة الكثير من المواضيع المتعلقة بالمالية العامة يتطلب المعرفة بأصول المحاسبة والمراجعة كإعداد الموازنة العامة وتنفيذها والرقابة عليها وكذلك تقدير الضرائب والرسوم وتحصيلها وتزداد هذه العلاقة كلما ازداد تدخل الدولة في مجالات الحياة الاقتصادية والاجتماعية، اذ تقيم الدولة المشروعات المختلفة وتدخلها ضمن الموازنة العامة او تحدد لها موازنة مستقلة .هذا من جهة ومن جهة أخرى لا بد من تنظيم حسابات الدولة بمختلف أشكالها وفق الأصول المحاسبية الصحيحة ومن أهم فروع المحاسبة التي ترتبط بالمالية العامة المحاسبة الحكومية والمحاسبة الضريبية.[٢]

الفرع الخامس
علاقة علم المالية العامة بعلم الاحصاء

يعتبر علم الإحصاء من العلوم المساعدة لعلم المالية العامة والتي لا غنى عنها في دراسة ورسم السياسات المالية للدولة ، اذ يتطلب رسم هذه السياسة توافر البيانات والمعلومات الإحصائية الخاصة بالدخل القومي وتوزيع الثروة والدخول بين الأفراد والطبقات في المجتمع وعدد السكان وتوزيعهم من حيث السن والمناطق الجغرافية المختلفة وحالة ميزان المدفوعات ومدى الإقبال على استهلاك بعض السلع والخدمات وغير ذلك من الأمور اللازمة لتقدير السياسة المالية الواجبة الإتباع في

---

١ - د. احمد جامع ،مصدر سابق ،ص ١٩- ٢١.

٢- جهاد سعيد خصاونة ،المالية العامة والتشريع الضريبي و تطبيقاتها العملية وفق االتشريع الاردني ،ط١، دار وائل للطباعة والنشر ،عمان ،١٩٩٩،ص٢٠.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

ظروف معينة ولتحقيق أهداف محددة سلفا.[1] ولهذا نجد ان قانون الادارة المالية والدين العام العراقي لسنة ٢٠٠٤ قد اشار الى ضرورة ان يقوم وزير المالية عند اعداد الموازنة العامة بالتشاور مع وزير التخطيط، كون ان وزارة الاخير تملك بيانات احصائية متعلقة بالجوانب التي ذكرت اعلاه فضلا عن مسائل اخرى ذات صلة بتقديرات الموازنة العامة يمكن التعويل عليه في تحديد نفقات الدولة للسنة المقبلة او ايراداتها.

المبحث الثالث
المالية العامة والمالية الخاصة

تختلف المالية العامة عن مالية الأفراد والهيئات الخاصة بعدة نقاط أبرزها ما يلي:

اولا:من حيث الهدف

يختلف هدف المالية العامة عن هدف المالية الخاصة إذ أن الأولى تهدف إلى تحقيق الصالح العام بينما تهدف الثانية إلى تحقيق الصالح الخاص . فالأفراد يرومون من إنفاق أموالهم إلى إشباع حاجاتهم الخاصة في حين ان الدولة تهدف من إنفاق أموالها إلى إشباع الحاجات العامة لأفراد المجتمع ،كما تسعى الهيئات الخاصة التي تشرف على المشاريع الاقتصادية إلى الحصول على الكسب وتحقيق الربح في حين ان الدولة قد تقوم بمشروعاتها وتقدم خدماتها دون ان ترمي دائما إلى تحقيق الربح المادي فقد تنشئ بعض المشروعات مع علمها سلفا إنها غير مربحة من الناحية المالية ولكنها ترى ان الاعتبارات الاجتماعية او الظروف الاقتصادية او الضرورات الحربية تقتضي القيام بهذه المشروعات ،على ان ذلك لا ينفي أن ترمي الدولة أحيانا من توليها بعض المشروعات إلى الحصول على موارد مالية للخزانة العامة وفي هذه الحالة يقاس نجاحها بمدى ما تحققه من أرباح غير ان الهدف البعيد يظل هو تحقيق المنفعة العامة او اشباع الحاجات العامة اذ ان هذه الأرباح ستدخل الخزانة العامة لتغطية النفقات العامة للدولة.[2]

ثانيا:من حيث تحصيل الإيرادات :

تتمتع الدولة بسلطة الإلزام والإكراه والأمر لتحصيل إيراداتها الضريبية وغير ذلك من الإيرادات حيث تعتمد على وسائل القسر والإجبار في الحصول على أموالها، بينما المالية الخاصة تفتقر إلى هذا العنصر إذ تحصل إيراداتها عن طريق الاختيار والتعاقد وبيع منتجاتها إلا في الحالات التي يتمتع نشاطها بالاحتكار فتفرض إيرادتها على الأفراد المستهلكين.[3]

١- د.احمد جامع،مصدر سابق ،ص٢٩.
٢ - د.محمد حلمي مراد،مصدر سابق ،ص١١-١٢
٣ - د.اعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي،مكتبة دار الثقافة ،عمان ،٢٠٠٠،ص٣١.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

ثالثا:من حيث تحديد الانفاق:

يحدد دخل الفرد مقدار نفقاته بينما نجد ان إنفاق السلطات العامة هو الذي يجب ان يحدد مقدار ما يجب ان تحصل عليه من إيرادات لتغطيتها. ويبرر هذا الفارق منطقيا فدخول الأفراد محدودة بخلاف دخل الدولة، فالفرد لا يستطيع زيادة دخله الا في حدود ضيقة بينما الدولة تستطيع بما لها من سيادة وسلطان ان تزيد أسعار الضرائب المفروضة او ان تفرض ضرائب جديدة كما يمكنها أن تلجا إلى القروض او الإصدار النقدي الجديد.[١]

رابعا:من حيث المسؤولية والرقابة :

فالمالية العامة تتمتع بمسؤولية ورقابة اوسع لكونها تتعلق بأموال عامة تخص الصالح العام لهذا يكون الالتزام فيها دقيق والتصرف بأموالها ادق ،ففي حالة المخالفة عند التصرف بالمال العام فأن الموظف المخالف يتعرض لعقوبة جنائية ووظيفية وهي عقوبة اشمل واكبر مما هي عليه في المالية الخاصة التي لا تزيد عن عقوبة الإفلاس ،اما على صعيد الرقابة فأن الأموال العامة تتعرض لرقابات مختلفة هي رقابة سابقة وآنية ولاحقة ورقابة من قبل السلطة التشريعية او التنفيذية او القضائية ورقابة من جهة مستقلة وخاصة وغيرها من الرقابات التي لا نجد لها نظيرا بشكل كامل بالنسبة للأموال الخاصة.[٢]

خامسا:من حيث الموازنة :

يوجد فرق من حيث كيفية الوصول إلى موازنات نفقات وايرادات الدولة من جهة و تلكم الخاصة بالأفراد والمشروعات الخاصة من جهة أخرى.فالأفراد والمشروعات الخاصة يقومون بتقدير إيراداتهم أولا من دخول وأرباح ثم يختارون بعد هذا وجوه الإنفاق التي توجه إليها هذه الإيرادات بحيث تكون النفقات في حدود الإيرادات وبذلك تتحقق الموازنة عن طريق تبعية النفقات للإيرادات . أما الدولة فإنها تقوم أولا بتقدير النفقات التي يتعين عليها صرفها لسير المرافق العامة ثم تقوم بعد ذلك بتقرير الوجوه التي تحصل منها على إيرادات كافية لمواجهة هذه النفقات وبذلك تتحقق الموازنة عن طريق تبعية الإيرادات للنفقات ، ويساعد الدولة في إتباع هذه الطريقة لتحقيق الموازنة ما تملكه من وسائل خاصة سبقت الإشارة إليها في الحصول على إيرادات وإلى قدرتها على عقد القروض الداخلية أو الخارجية.[٣]

---

١ د.منصور ميلاد يونس ،مصدر سابق ،ص١٤.
٢ د.اعاد حمود القيسي ،مصدر سابق،ص٣٢.
١د.احمد جامع،مصدر سابق،ص٣٢.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

المبحث الرابع
المالية العامة في ظل الدولة البسيطة والدولة الاتحادية

اذا كانت المالية العامة بمفهومها الحديث تعبر عن نفقات الدولة وايراداتها التي تستهدف تحقيق اهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وغير ذلك من اهداف فان هذا الامر يتجلى بشكل صريح في قانون الموازنة العامة الذي عادة ما يضم بين جوانبه نفقات الدولة وايراداتها للسنة المقبلة.

وهنا لا بد من التفريق بين المالية العامة في ظل الدولة البسيطة وتلك المتحققة في ظل الدولة الاتحادية. فمن المعروف ان الدولة البسيطة شكل من اشكال الدولة تقوم على اساس وحدة سلطات الدولة التشريعية والتنفيذية والقضائية وهي تتبع احد نظامي الادارة اما النظام الاداري المركزي او النظام الاداري اللامركزي والذي يعد النظام الاكثر شيوعا في ظل الدول البسيطة. وما يهمنا بخصوص النظام المالي للدولة البسيطة هو ان موازنة الدولة تبقى موازنة مركزية موحدة تعد من السلطة التنفيذية المركزية وتقر من السلطة التشريعية المركزية وهي تتضمن نفقات وايرادات مختلف مؤسسات الدولة المرفقية منها (الوزارات والهيئات غير المرتبطة بوزارة) والاقليمية (المحافظات) كما ان الاخيرة تمول نفقاتها كاصل عام من الايرادات المركزية سواء من ضرائب او رسوم او قروض او غير ذلك من ايرادات تقرها السلطة التشريعية الموحدة اوتخصصها لها الا اذا نص الدستور بخلاف ذلك.

اما في ظل الدولة الاتحادية فانها تتكون من اقاليم او ولايات فدرالية قائمة على اساس ثنائية السلطات فتوجد سلطات تشريعية وتنفيذية وقضائية اتحادية ممثلة للسلطة الاتحادية والى جانبها سلطات تشريعية وتنفيذية وقضائية محلية او اقليمية في الاقاليم والولايات. لذلك سنلاحظ وجود نوعين من الموازنات المالية احداها تمثل الموازنة الاتحادية التي تتضمن نفقات وايرادات الدولة الاتحادية التي تشمل كل اقاليم الدولة واشخاصها . اما الثانية فانها موازنات محلية تمثل نفقات وايرادات الاقليم او الولاية فقط وتنطبق على الحدود الادارية للاقليم او الولاية كما ان المعني باحكامها الاشخاص التابعين للاقليم دون اولئك القاطنين في اقاليم اخرى. مع الاشارة الى ان الموازنات المحلية هذه تنطوي على نوعين من الايرادات الاولى هي تلك الممولة من الموازنة الاتحادية، والثانية هي تلك الممولة من الايرادات المحلية الخاصة بالاقليم سواء ضرائب او رسوم محلية او غير ذلك. كما ان نفقاتها تتكون من جانبين نفقات مقررة في القوانين الاتحادية واخرى مقررة في قوانين محلية مثال ذلك الموظفين الذين يتم تعيينهم على الموازنة الاتحادية واولئك الذين يتم تعيينهم على الموازنة المحلية فرواتب الفئة الاولى تتحملها السلطة الاتحادية اما

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الثانية فانها تتحملها السلطات المحلية ويمكن القياس على ذلك بالنسبة للخدمات والمشاريع القومية (الاتحادية) اوالمحلية (الاقليمية).

القسم الأول
النظرية العامة للمالية العامة

تتحدد المعالم الاساسية للمالية العامة وحسب ما افرزته الدراسات الحديثة لها بثلاث: هي النفقات العامة والايرادات العامة والموازنة العامة. وللاحاطة بهذه المعالم يستوجب الامر التفصيل بها وهذا ما سوف نعزف عليه في الابواب الثلاث الاتية بحيث نتناول في الباب الاول النفقات العامة بينما سنبحث في الباب الثاني الايرادات العامة اما الباب الاخير فاننا سنبين فيه الموازنة العامة.

الباب الاول
النفقات العامة

ترتب على التطور الذي طرا على دور الدولة من دولة حارسة الى متدخلة ان زاد تدخلها في كافة مجالات الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وبالتاكيد ان ابرز وسيلة لتدخلها هذا هي النفقات العامة وهذا ما دفع الفقه المالي الى الاهتمام بدراسة هذه النفقات من حيث تعريفها وصورها وانواعها واثارها وغير ذلك وهذا ما سوف نوضحه بالفصول الاتية:

الفصل الاول
مفهوم النفقة العامة واركانها

يكاد يجمع الكتاب في العلوم المالية والاقتصادية على تعريف واحد للنفقة العامة ألا وهو إنها مبلغ نقدي يدفع من قبل الدولة أو احد الأشخاص المعنوية العامة التابعة لها بغية تحقيق منفعة عامة. ومن خلال هذا التعريف يمكن تحديد اركان النفقة العامة بثلاث:هي انها مبلغ نقدي ، ويدفع من شخص عام، وغاية دفعة تحقيق منفعة عامة.

اولا:النفقة العامة مبلغ نقدي

تنفق الدولة وغيرها من الأشخاص المعنوية العامة مبالغ مختلفة من النقود ثمناً لما تحتاجه من منتجات (سلع وخدمات) لازمة لتسيير المرافق العامة ، وثمناً لرؤوس الأموال الإنتاجية التي تحتاجها للقيام بالمشروعات الاستثمارية التي تتولاها وأخيرا لمنح المساعدات والإعانات المختلفة من اقتصادية واجتماعية وثقافية وغيرها ولذلك نجد ان ما تنطوي عليه الموازنة العامة من نفقات هي نفقات نقدية وحتى لو تم تخصيص مواد سلعية اوعينية لفئة معينة من فئات المجتمع فانها لا تظهر في

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الموازنة الا وهي مقومة بالنقود مثال ذلك ما يتم توزيعه من قبل الحكومة على المواطنين من مواد عينية اثناء الكوارث الطبيعية او الحروب وغيرذلك .
فإنفاق مبالغ نقدية يجب أن يكون الوسيلة التي تلجأ إليها الدولة للحصول على هذه السلع والخدمات ورؤوس الأموال ودفع المنح والإعانات حتى يمكن القول بوجود نفقة عامة.
وعلى ذلك لا تعتبر الوسائل غير النقدية التي قد تتبعها الدولة للحصول على ما تحتاجه من منتجات او ما ترتأيه من منح و مساعدات من قبيل النفقات العامة .
ومثال ذلك ما كانت تلجأ آليه الدولة وغيرها من السلطات العامة إلى وقت ليس ببعيد من إلزام الأفراد على القيام بأعمال على سبيل السخرة وبدون اجر او الاستيلاء جبراً على ما تحتاجه من أموال ومنتجات دون تعويض أصحابها تعويضاً عادلاً .
كذلك لا تعتبر نفقات عامة المزايا العينية كالسكن المجاني ،والنقدية كالإعفاء من الضرائب، والشرفية كمنح الألقاب والأوسمة التي تقدمها الدولة لبعض القائمين بخدمات عامة او لغيرهم من الأفراد.[١]
وهنالك جملة من الاسباب تقف وراء اتجاه الدولة الى الصيغة النقدية في نفقاتها من بينها:
١. تحول المجتمعات من الاقتصاد العيني الى الاقتصاد النقدي فلا يعقل ان يتعامل الافراد فيما بينهم بالصيغة النقدية وتتعامل الدولة معهم بالصيغة العينية.
٢. صعوبة ممارسة الرقابة الادارية والبرلمانية على الانفاق العيني وهي رقابة لازمة من اجل تنفيذ النفقات العامة وضمان توجيهها للاغراض التي خصصت لها.
٣. يثير الانفاق العيني مشاكل ادارية متعددة منها عدم الدقة في تقديرها او محاباة الدولة لبعض الافراد باعطائهم مزايا عينية تزيد في قيمتها عن ثمن السلع والخدمات التي قدموها مقابل ذلك.[٢]

ثانيا: صدور النفقة العامة من شخص عام

يشترط في النفقة ان تصدر من شخص معنوي عام وهو إحدى الهيئات العامة الإدارية التي تتمتع بشخصية قانونية وذمة مالية مستقلة عن المكونين لها او ممثليها.[٣] وعلى اثر ذلك طرح الفقه المالي ثلاثة معايير للتمييز بين النفقات العامة والنفقات الخاصة وهي المعيار القانوني والمعيار الوظيفي ومعيار ملكية الاموال المنفقة.

١ - د . احمد جامع ، مصدر سابق، ص٢٩ .
٢- د.عادل فليح العلي ،المالية العامة والتشريع المالي الضريبي،ط١،دار الحامد ،عمان،٢٠٠٧،ص٥١.
3 - M. Duverger ,Finances publiques , P. U .F , Paris , 1956 , p. 4 .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

١- المعيار القانوني :

وهو الذي نادى به التقليديون من أصحاب الفقه المالي الذين يرون ان الذي يعطي النفقة العامة طابعها العام هو الوضع القانوني للمنفق ، وما إذا كان شخصاً عاماً أم خاصاً . فالنفقة العامة وفق هذا المعيار هي تلك التي تصدر من أشخاص القانون العام داخل الدولة . والشخص العام بهذا المعنى قد يكون الدولة أو إحدى هيئاتها أو مؤسساتها العامة ذات الشخصية المعنوية والسلطات المركزية كالوزارات والسلطات المحلية اللامركزية في المحافظات بالنسبة للدولة الموحدة أو الأقاليم والولايات في الدولة الاتحادية. وبعكس ذلك يعتبر هذا الركن منتفيا متى صدرت النفقة من الإفراد أو الأشخاص المعنوية الخاصة كالشركات أو الجمعيات أو المستشفيات الخاصة حتى ولو كان هدفها تحقيق النفع العام . [١]

وبناءً عليه فالطبيعة القانونية للجهة التي تقوم بالإنفاق هي التي تحدد طبيعة النفقة وما إذا كانت عامة ام خاصة . ويستند هذا المعيار إلى اختلاف طبيعة نشاط أشخاص القانون العام عن نشاط أشخاص القانون الخاص سواء من حيث الهدف ام الوسائل المستعملة فبينما يسعى النشاط العام لتحقيق المنفعة العامة وإشباع الحاجات العامة يسعى النشاط الخاص في الدرجة الأولى لتحقيق المصالح الخاصة وإشباع الحاجات الفردية ، هذا بالنسبة للهدف أما بالنسبة للوسائل والإجراءات فان النشاط العام يعتمد أساساً على الأوامر والقرارات الإدارية نتيجة لما تتمتع به الهيئات العامة من سلطة آمرة ، أما النشاط الخاص فان الوسيلة المعتمدة لديه هي التعاقد بالرغم من تفاوت المراكز الاقتصادية والاجتماعية لأطرافه .

وأياً كان الأمر فان هذا الاختلاف بين طبيعة النشاط العام والنشاط الخاص يرتكز بالأساس على فكرة الدولة الحارسة التي تبنتها النظم الرأسمالية ولا سيما في نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين ، حيث كانت تنادي باقتصار نشاط الدولة على بعض المرافق المحدودة والتي تتعارض طبيعتها مع إمكانية ترك ممارستها للنشاط الخاص كالأمن والدفاع والعدالة وما عدا ذلك يعهد بأمره إلى هذا النشاط الأخير . إلا انه بعد تطور دور الدولة وانتقالها من مرحلة الدولة الحارسة الى الدولة المتدخلة ثم إلى الدولة المنتجة لم يعد دور الدولة مقصوراً على تلك الدوائر الضيقة بل امتد ليشمل الكثير من الأعمال التي كانت تدخل تقليدياً في نشاط القطاع الخاص كأعمال الإنتاج والتوزيع .وهكذا بدأت الدول تمارس ذات الأعمال التي كانت في السابق حكراً على النشاط الخاص كالنقل والمواصلات والزراعة والصناعة وممارسة الأعمال المصرفية وغيرها . ومن ناحية أخرى وجدت في كثير من الدول مشروعات مختلفة ليست هي بالعامة ولا بالخاصة كشركات الاقتصاد المختلط والمشروعات الخاصة ذات النفع العام، كما أعطيت لبعض المشروعات شبه

١ - د. يونس احمد البطريق ،اقتصاديات المالية العامة ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٨٥م ،ص ٥٧ - ٥٨ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الخاصة سلطات لا تختلف من حيث طبيعتها عن السلطات التي يتمتع بها أشخاص القانون العام مما اوجد فروقاً جوهرية بين طبيعة نشاط مثل هذه المشروعات وغيرها من المشروعات الخاصة العادية وبالتالي اوجد بعض التقارب بينها وبين الأشخاص العامة . وأمام هذا التطور لاحظ بعض الكتاب عدم كفاية الاعتماد على المعيار القانوني ، وذلك نظراً لانهيار الأساس الذي بني عليه وهو القائم على اختلاف طبيعة النشاط العام عن نشاط الأشخاص الخاصة واوجدوا بدلا عن ذلك معيار آخر سموه بالمعيار الوظيفي.[١]

٢- المعيار الوظيفي

يميز هذا المعيار بين النفقة العامة والنفقة الخاصة على اساس طبيعة الوظيفة التي تدفع من اجلها النفقة وليس على اساس الطبيعة القانونية لمن يقوم بعملية الانفاق . اذ وفقا لهذا المعيار لا تعتبر كل النفقات التي تصدر عن اشخاص القانون العام نفقات عامة بل تقتصر على تلك النفقات التي تقوم بها الدولة نتيجة لما تتمتع به من سيادة أي لا تكون خاضعة في تصرفاتها الانفاقية لاحكام القانون الخاص الذي يخضع له الاشخاص الاعتياديين بل هي خاضعة لاحكام القانون العام ، اما النفقات التي تقوم بها هذه الاشخاص وتصدر عنها وفق ذات الظروف التي يعمل فيها القطاع الخاص فانها تعد نفقات خاصة. وعلى العكس من ذلك تعتبر نفقات عامة تلك التي يقوم بها اشخاص القطاع الخاص او المختلط (شركات الاقتصاد المختلط) التي منحتها الدولة حق استخدام سلطاتها الآمرة .[٢] وهو ما يعني ان بعض ما يعتبر نفقات عامة تبعاً لهذا المعيار قد لا يصدر من جهات عامة بل يصدر عن هيئات خاصة او مختلطة تتمتع بسلطات سيادية منحت لها من قبل الدولة.

ويعترض البعض على صحة هذا الرأي [٣] على اساس انه سوف يبعد عن نطاق النفقة العامة الجزء الاكبر والذي تقوم به الدولة اشباعاً للحاجات العامة التي استجدت على اثر تطور دور الدولة من دولة حارسة الى متدخلة ثم الى دولة منتجة اذ ان هذه الوظائف الجديدة التي تقوم بها الدولة على اثر تطور دورها هي اهم واكثر اثراً على حياة المجتمع الاقتصادية والاجتماعية من تلك الوظائف التقليدية التي اقتصرت عليها الدولة الحارسة ومن ثم فانه سوف يترتب على الاخذ بهذا المعيار عدم امكان قياس مدى مساهمة الدولة وغيرها من الهيئات العامة في الاقتصاد الوطني وعلى وجه الخصوص عدم امكان معرفة الدور الذي يقوم به القطاع العام في الحياة الاقتصادية للمجتمع . ولذلك فانه كثيراً من الكتاب يعتقد ضرورة الاخذ بتعريف واسع للنفقة العامة بحيث يشمل النفقات التي تقوم بها الدولة وكافة الهيئات العامة الوطنية والمحلية والمؤسسات العامة والمشروعات العامة او

---

١ - د . منصور ميلاد يونس ، مصدر سابق ، ٢٢- ٢٣ .
٢ - د . اعاد حمود القيسي ، مصدر السابق ، ص٣٧ .
٣ - د . السيد عبد المولى ، المالية العامة ، دار الفكر العربي ، ١٩٧٦، ص٥٨ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

حتى شركات الاقتصاد المختلط متى كانت الدولة هي التي تسيطر عليها وتتحكم في توجيه ادارتها طبقاً للقوانين المعمول بها[1] .

٣- معيار ملكية الاموال المنفقة

يذهب بعض الفقه الى الاخذ بمعيار ملكية الاموال المنفقة لتمييز النفقة العامة عن الخاصة وعليه فان وفق هذا المعيار تعد نفقة عامة كل النفقات التي تقوم بها الدولة وهيئاتها العامة واداراتها المحلية ومؤسساتها العامة ومشروعها الاقتصادية والخدمية طالما كانت مالكة للاموال المنفقة. أي بمعنى اخر اذا كانت الاموال مملوكة للدولة او هيئاتها او اداراتها او شركاتها ومؤسساتها فهي عامة والانفاق منها هو انفاق عام بصرف النظر عما اذا كانت الجهة القائمة بالانفاق تستخدم اساليب السلطة العامة ام لا، وتتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة ماليا واداريا عن شخصية الدولة ام لا،وما اذا كانت تستهدف تحقيق الربح شانها في ذلك شأن المشروعات الخاصة ام لا .

وعلى العموم اذا كان تطبيق هذا المعيار على الجهات التي تمتلك الدولة اصولها لا يواجه اية صعوبة فما الحكم بالنسبة للنفقات المدفوعة من شركات القطاع المختلط التي تسهم الدولة في تاسيسها الى جانب اشخاص القانون الخاص؟

يرى بعض الفقه ان التامل في الطبيعة القانونية لهذه المشروعات لا يلبث ان يتبين انها تخضع لاحكام القانون الخاص وان عدت من المنشآت ذات النفع العام ولذلك لا تعد الاموال التي تنفقها نفقات عامة. ولكن بالمقابل يرى البعض الآخر ان هذه النفقات هي نفقات عامة اذا كانت الدولة هي المسيطرة عليها او متحكمة في توجيه ادارتها طبقا للقوانين المعمول بها والعكس صحيح.[2]

ثالثا: النفقة العامة تحقق المنفعة العامة

يجب ان تستهدف النفقة العامة اشباع حاجة عامة بقصد تحقيق منفعة عامة يستفيد منها مجموع المواطنين وليس فرداً معيناً بالذات او فئة معينة ويقوم هذا الركن على سندين اساسيين :

الاول : ان المبرر الوحيد للنفقات العامة هو وجود حاجة عامة تتولى الدولة او غيرها من اشخاص القانون العام اشباعها نيابة عن الافراد ومن ثم يلزم ان يكون الغرض من النفقة العامة هو تحقيق نفع عام يتمثل في اشباع حاجة عامة .

الثاني : هو مبدأ المساواة بين المواطنين في تحمل الاعباء العامة ومنها عبء الضريبة ذلك ان مساواة الافراد في تحمل عبء الضرائب لا تكفي لتحقيق هذه المساواة اذا انفقت حصيلة الضرائب في تحقيق منافع خاصة لبعض الافراد او

---

١ - د . منصور ميلاد يونس ، مصدر السابق ، ص٢٤ .

٢ - د.عادل فليح العلي ، المالية العامة والقانون المالي والضريبي،مصدر سابق،ص٤٢.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الهيئات الاجتماعية دون غيرها لما في ذلك من تخفيف لعبء الضرائب عنهم بالنسبة الى هذا الغير.[١]

ويكاد يجمع الكتاب على ان السلطة السياسية هي التي تتولى عادة تقرير ما اذا كانت حاجة ما تعد حاجة عامة ام خاصة وذلك من خلال موافقتها او رفضها اعتماد المبالغ اللازمة لأشباع هذه الحاجة ضمن النفقات العامة . الا ان السلطة هذه قد تسيئ استعمال حقها في تقرير الحاجات العامة ومن ثم النفقات العامة لذلك تدعوا الضرورات الى وجود ضمانات ضد اساءت استعمال هذا الحق . ويمكن التفرقة في هذا الخصوص بين السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية، فبالنسبة للاولى يقوم البرلمان بتحقيق هذه الضمانات تحقيقاً كاملاً بما يملكه من الاذن بالاعتماد الذي تطلبه السلطة التنفيذية او رفضه.اما بالنسبة للسلطة التشريعية، فتتمثل هذه الضمانات في تحريم بعض الدساتير على ممثلي الامة اعتماد نفقة لمنفعة فردية او اعتماد انواع معينة من النفقات كصرف اعانات لجمعيات او احزاب سياسية او لجماعات دينية ،وكذلك ما تقرره في اشتراط اغلبية خاصة لاعتماد انواع معينة من النفقات او قصر حق اقتراح النفقات على الحكومة دون اعضاء البرلمان او عدم جواز اجراء أي تعديل في مشروع الموازنة الا بموافقة الحكومة. وهو ما نص عليه الدستور العراقي النافذ لسنة ٢٠٠٥ في المادة (٦٢/ثانيا) والذي خول السلطة التشريعية صلاحية تخفيض النفقات الواردة في مشروع الموازنة المعد من قبل السلطة التنفيذية فحسب اما زيادة هذه النفقات فلا يجوز لها ذلك وانما لها الحق فقط باقتراح هذه الزيادة على الحكومة . وفي الدول التي يجوز فيها للمحاكم رقابة دستورية القوانين سواء كانت رقابة الغاء مثل المحكمة الاتحادية العليا في العراق، او رقابة امتناع مثل المحكمة العليا في الولايات المتحدة الامريكية، فانه من حق المحاكم مراقبة دستورية قانون الموازنة.[٢] هذا علاوة على ما تكفله معظم الدساتير من تحديد لصحة النفقة العامة وذلك من خلال السماح لنواب السلطة التشريعية بالتقدم بأسئلة واستجواب الوزراء المختصين لتحريك المسؤولية السياسية ضدهم في حالة انفاقهم لأموال عامة بهدف تحقيق بعض المصالح الخاصة.[٣]

الفصل الثاني
قواعد النفقة العامة

لكي يكون الانفاق التي تقوم به الدولة او احدى الوحدات الادارية التابعة لها صحيحاً ومنطقياً لابد ان يحتكم الى مجموعة من القواعد والضوابط وهي ما يمكن بيانها بالاتي :

١ - د . احمد جامع ، مصدر السابق ، ص٤٢ .
٢ - د . احمد جامع ، المصدر السابق ، ص٤٢ – ٤٣ .
٣ - د . اعاد حمود القيسي ، المصدر السابق ، ص٣٩ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

اولا:قاعدة تحقيق المنفعة القصوى للمجتمع

ويراد بذلك ان النفقة العامة يجب ان ترمي الى تحقيق او توفير اكبرمنفعة ممكنة لاكبر عدد ممكن من افراد المجتمع وبذلك لا يجوز ان تنفق اموال الدولة لصالح فئة او جماعة او حزب او هيئة معينة الا ذا ترتب على ذلك الانفاق تحقيق نفع عام [١] .هذا من جانب ومن جانب آخر يجب ان يهدف الانفاق الحكومي الى تحقيق اقصى منفعة اجتماعية ممكنة . فالدولة كالافراد لا يجوز لها ان تنفق على امور لا يرجى منها نفع . لكن المنفعة التي تبغي الدولة تحقيقها يجب ان تفهم على نحو يختلف عن المفهوم الضيق للمنفعة عند الافراد ، اذ ان المنفعة تتحقق عند الدولة اذا انصرف الانفاق الذي تقوم به الى اشباع حاجات عامة ، ذلك لان هذه الحاجات لاتكتسب عموميتها الا اذا كان اشباعها يحقق منفعة جماعية يقرر البرلمان أنها كذلك[٢].

ثانيا:قاعدة الاقتصاد في النفقة

ويراد بهذه القاعدة ان يحترم القائمون على الانفاق سياسة ترشيد الانفاق الحكومي والاستخدام الامثل او العقلاني للنفقة العامة. ولا يعني ذلك الامتناع عن الانفاق اذا ما كانت له ضرورة في أي وجه من اوجه نشاط الدولة، بل اعتماد تحقيق افضل منفعة باقل تكلفة ممكنة . [٣] أي بمعنى آخر الابتعاد عن كل تبذير او اسراف لأن مثل هذا الامر يؤدي الى ضياع الاموال العامة في وجوه غير مجدية كان من الممكن توجيهها الى وجوه اخرى مفيدة ،او حتى تركها في يد الافراد لاستغلالها في ميادين اكثر فائدة . وفضلاً عن هذا فان التبذير يضعف الثقة في الادارة المالية للدولة ويبرر التهرب من الضريبة لدى المكلفين بدفعها . ولذلك تدعوا الحاجة الى وجود رقابة حازمة على عمليات الانفاق الحكومي تضمن توجيه النفقة العامة الى الوجوه النافعة ودون اسراف او تبذير وتأخذ هذه الرقابة اشكالاً ثلاثة هي:

١- رقابة ادارية :

وتتولاها وزارة المالية عن طريق موظفيها ومحاسبيها العاملون في مختلف الوزاراة والهيئات العامة ومهمتهم عدم السماح بصرف أي مبلغ الا اذا كان وارداً في قانون الميزانية وفي حدود الاعتماد المقرر له وهذه رقابة سابقة على الانفاق.

٢- رقابة محاسبية مستقلة :

وتقوم بها جهة مستقلة عن الحكومة حيث تتأكد من ان جميع عمليات الانفاق قد تمت على الوجه القانوني وقد تكون سابقة على الانفاق او لاحقة عليه ومثال ذلك رقابة ديوان الرقابة المالية في العراق او محكمة المحاسبات في فرنسا .

---

١ - د .عادل فليح العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي،مصدر سابق،ص٤٥.

٢ - د . عبد العال الصكبان ، مصدر سابق، ص٧٧ – ٧٨ .

٣ - د . طاهر الجنابي ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، دار الكتب للطباعة والنشر ، الموصل ، بلا سنة طبع ، ص٣١ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

٣- رقابة برلمانية :

وتمارسها السلطة التشريعية بما لها من حق السؤال والاستجواب والتحقيق البرلماني وسحب الثقة من احد الوزراء او الوزاراة بأكملها في حالة تحقق امر يخالف قواعد الانفاق المقررة قانونا .[١]

ثالثا:قاعدة الاجازة (الترخيص)

ويراد بذلك ان النفقة العامة لا يجوز صرفها من قبل الدولة او احدى الاجهزة الادارية التابعة لها الا بعد موافقة السلطة المختصة بذلك وهي السلطة التشريعية من خلال اعتماد مشروع الموازنة العامة وصدور قانون يتضمن كافة النفقات والايرادات التي يجاز للحكومة انفاقها او تحصيلها يسمى بقانون الميزانية العامة. وتتضمن القوانين المالية الخاصة بالموازنة في أي دولة كل ما يتعلق بصرف النفقات العامة واجراءاتها والسلطة المختصة بالرقابة على تنفيذ النفقة العامة وانواعها .

رابعا :العدالة في توزيع الانفاق

يقتضي تحقيق القاعدة الاولى المذكورة اعلاه وهي قاعدة المنفعة القصوى للمجتمع ان يكون هناك عدالة في توزيع المنفعة العامة ،وهو لا يتحقق الا بعد الاخذ بقاعدة التوزيع العادل للانفاق العام. وهذا يعني عدم اقتصار المنفعة العامة على طبقة او فئة معينة ذات نفوذ بالدولة او منح منطقة معينة قدرا من الانفاق يفوق ما يخصص لمناطق اخرى او الاهتمام بالعاصمة واهمال الاقاليم او المحافظات. ويجد مبدأ عدالة توزيع المنافع اساسه في فكرتين : الاولى تتمثل في ان اجهزة الدولة وجدت لمصلحة المجتمع وليس مصلحة فرد او فئة معينة ،اما الثانية فتتضمن في انه طالما ان الانفاق العام يتحمله كافة الافراد او يتحمله القادرون منهم تطبيقا لمفهوم التضامن الاجتماعي فان النفع العام المتولد من الانفاق يجب ان يعم الافراد كافة.[٢]

مع الجدير بالاشارة الى ان الدستور العراقي تضمن بشكل غير مباشر ما يشير الى تحقيق العدالة في توزيع الانفاق من خلال تاكيده في المادة (١١٢) منه على التوزيع العادل لايرادات النفط والغاز بين مختلف افراد الشعب العراقي على اساس النسبة السكانية للبلاد الا ان هذا التوزيع العادل يقتضي ابتداء اجراء احصاء سكاني دقيق للشعب العراقي وهو ما لم ير النور منذ اخر احصاء في عام ١٩٩٨ على الرغم من تضمين قوانين الموازنة التي تصدر كل سنة نص يفيد بالزام الحكومة باجراء

---

١ - د . احمد جامع ، المصدر السابق ، ص٦٧ -٦٨ .

٢ - د.عادل فليح العلي ،المالية العامة والقانون المالي والضريبي،مصدر سابق،٤٥-٤٦.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الاحصاء السكاني لكن بقى دون تنفيذ لحد الان. مما يعنى صعوبة تحقيق التوزيع العادل على المستوى الاداري للبلاد سواء تمثل باقليم ام محافظة ام قضاء ام ناحية.

الفصل الثالث
صور النفقة العامة

تتخذ النفقة العامة بشكل عام مهما تعددت اوصافها واختلفت اغراضها اربعة صور يمكن بيانها بالآتي :

المبحث الاول
الراتب وما في حكمه

ويقصد بالراتب بشكل عام المبلغ الذي تقرره الدولة ثمناً لخدمات الافراد الذين ما زالوا يعملون لديها او الذين كانوا يعملون لديها ثم بلغوا من العمر سناً لا يسمح لهم بالاستمرار بالعمل فاحيلوا على التقاعد . وثمة فئات اساسية تتقاضى من الدولة رواتب او ما في حكمها من مكافئات او مخصصات ثمنا للخدمات التي يؤدونها ويمكن تقسيم هذه الفئات الى اقسام ثلاث هي الفئة التي تتقاضى الراتب او ما في حكمه عن توليها مناصب سياسية مثل رئيس الدولة ورئيس الحكومة والوزراء او من في حكمهم واعضاء البرلمان وفئة تتقاضى الراتب عن تكليفها بمناصب ومهام ادارية وهم الموظفون الاعتياديون او الاداريون واخرى تتقاضى رواتب تقاعدية بعد الاحالة على التقاعد . ويمكن توضيح ذلك على النحو الاتي:

المطلب الاول
الراتب او ما في حكمه المدفوع لمن يتولى وظيفة سياسية

تخصص الدولة جزء من انفاقها لسداد الرواتب والمكافئات او الامتيازات لمن يتولى منصبا يغلب عليه الصفة السياسية ويكون عادة مبلغ شهري او سنوي مقطوع لا تنطبق عليه احكام الترفيع والترقية التي تنظمها قوانين الوظيفة العامة الاعتيادية ومن بين صور الانفاق هذه ما يلي:

اولا:راتب رئيس الدولة

تقرر الدول على اختلاف نظمها في العصر الحديث مرتباً لرئيس الدولة اياً كان ملكاً ام رئيساً للجمهورية ام اميراً ام امبراطوراً لكن الملاحظ ان راتب الملك يكون اكثر من راتب رئيس الجمهورية بسبب ميل الملوك الى الترف وحب المظاهر وعزوف رؤساء الجمهورية عن ذلك بحكم نشأتهم في وسط اجتماعي يختلف عن ذلك الذي نشأ فيه الملوك . ومهما يكن من امر فان الدول تختلف في عدة طرق في تحديد مرتب رئيس الدولة وذلك حسب الآتي :

أ- فمن الدول من تلجأ الى تحديد المرتب بقانون يصدر مع قانون الميزانية. ويميز هذه الطريقة استجابتها للتطورات الاقتصادية بالنسبة لمستوى المعيشة اللائق ، لكن

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

هذه الطريقة معيبة لانها تجعل من الرئيس محلاً للطعن في شخصه كما ان البرلمان والحكومة قد يتخذان من هذه الطريقة وسيلة للضغط على رئيس الدولة من اجل الوصول الى حل بالنسبة لبعض القضايا المختلف عليها بين رئيس الدولة من جهه والبرلمان والحكومة من جهه اخرى .

ب- وتلجأ بعض الدول الى تحديد راتب الرئيس عند تولية المنصب ويحسب لهذه الطريقة انها تتجنب عيوب الطريقة السابقة الا انه يؤخذ عليها عدم مرونتها بالنسبة لتطور المستوى المعاشي اللائق برئيس الدولة خصوصاً اذا طالت المدة .

جـ - وتؤخذ دول اخرى بحل يتوسط الطريقتين السابقتين وذلك بان يحدد مرتب رئيس الدولة عند توليه المنصب اول مرة مع النص على امكانية تعديله عندما تظهر ظروف تبرر ذلك . ويحسب على هذة الطريقة ان اقرار التعديل قد يكون فرصة للتأثير على قرارات الرئيس كما هو الحال بالنسبة للطريقة الاولى. [١]

وحري بالاشارة اخيرا ان الدستور العراقي النافذ لسنة ٢٠٠٥ قد نص في المادة (٧٤) على (يحدد بقانون راتب ومخصصات رئيس الجمهورية).

ثانيا: راتب رئيس الحكومة والوزراء او من في حكمهم

تقرر النظم القانونية لمختلف لدول رواتب او مخصصات لرئيس مجلس الوزراء والوزراء او من في حكمهم ممن يقع على عاتقهم ادارة الجهاز الحكومي للدولة ويكونون على قمة هرم الجهاز الاداري فيها بحيث تتناسب تلك الرواتب مع المكانة التي يحتلونها في داخل الدولة وخارجها كونهم يمثلونها في المحافل الوطنية و الدولية،[٢] ولذا نجد ان الدستور العراقي النافذ قد نص في المادة (٨٢) على (ينظم بقانون رواتب ومخصصات رئيس واعضاء مجلس الوزراء ومن هم بدرجتهم) علما ان المقصود من هم بدرجتهم هنا رؤساء الهيئات المستقلة مثل رئيس هيئة النزاهة ورئيس ديوان الرقابة المالية وغيرهم وكذلك رؤساء الهيئات غير المرتبطة بوزارة مثل رؤساء هيئة الاستثمار.

ثالثا: مكافئات اعضاء البرلمان

يجب ان تحدد مكافآت وامتيازات مناسبة لاعضاء البرلمان حتى يتمكنوا من اداء واجباتهم على اكمل درجة ، وحتى يضمن تقدم اصحاب الكفاءات لتحمل المسؤولية النيابية عن الشعب وتمثيله ، ولهذا تقرر اغلب الدول مكافآت او مرتبات لهؤلاء الاعضاء .

---

١ - د. طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص٢١- ٢٢ .

٢ - د.احمد خلف حسين الدخيل،المالية العامة من منظور قانوني، مطبعة جامعة تكريت،تكريت،٢٠١٣،ص٢١.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

والمرتب قد يحدد بقانون عادي ، او قد ينص عليه في صلب الوثيقة الدستورية . وينتقد التحديد بقانون عادي على اساس ان البرلمان قد يسيء استعمال حقه في التشريع فيقرر زيادة مكافآت اعضاءه بمناسبة او بدون مناسبة . اما الطريقة الثانية فتنتقد على اساس انها جامدة ولا تواكب التطورات الاقتصادية التي يمكن ان تحدث داخل الدولة. وبهذا تقرر دول اخرى ضرورة عدم استفادة اعضاء البرلمان القائم من أي زيادة في المرتبات عند تعديل القانون حتى تستعيد مضنة المحاباة.[١]

والمشرع الدستوري العراقي كان من انصار الرأي الاول بنصه على ان (تحدد حقوق وامتيازات رئيس مجلس النواب ونائبيه واعضاء المجلس بقانون).[٢]

ومن الجدير بالذكر اخيرا الى انه اذا ما كان الدستور العراقي قد اوجب تحديد رواتب وامتيازات ومخصصات رئيس الجمهورية ورئيس الوزراء والوزراء ورئيس مجلس النواب واعضاء مجلس النواب بقوانين خاصة كما اسلفنا فأن هذه القوانين صدرت في عام ٢٠١١[٣]. لكنها لم يحالفها التطبيق لان المحكمة الاتحادية العليا قضت في اكثر من حكم بعدم دستوريتها لعدم اتباع مجلس النواب السياقات الدستورية الصحيحة في تشريعها وجاءت في حيثيات بعض هذه الاحكام ان القوانين تلك رفعت بصيغة مشروع قانون موحد من قبل مجلس الوزراء فقام مجلس النواب وهو بصدد مناقشتها بتفريقها الى ثلاثة قوانين وتضمينها احكام غير التي كان عليها مشروع القانون وبدون موافقة الحكومة. وهو ما يخرج وفقا لراي المحكمة عن قواعد توزيع الاختصاص بين السلطتين التنفيذية و التشريعية اذ تملك الولى صلاحية اعداد مشاريع القوانين بينما تحوز الثانية مكنة اقرارها فحسب او رفضها او اعادتها الى الحكومة لتعديلها . هذا مع العلم ان الرواتب المقررة للفئات المذكور اعلاه محددة ومنذ نفاذ دستور ٢٠٠٥ وفق انظمة او تعليمات صادرة عن مجلس الوزراء وهو ما يجعل عدم دستوريتها واضحة للعيان كون الدستور اشترط تحديدها بقانون كما سبق ان اسلفنا.

المطلب الثالث

الراتب المدفوع لمن يتولى وظيفة ادارية

هذا النوع من الرواتب تقرر مقابل حصول الدولة على خدمات[٤] الافراد الذين يتم تعيينهم في الوظائف الادارية في مختلف مؤسسات الدولة وهيئاتها و يكونون على الملاك الوظيفي الدائم وتنطبق عليهم احكام القوانين الوظيفية فيما يخص بالعلاوة

---

١ - د . عبد العال الصكبان ، مصدر السابق ، ص٦٣ .

٢ - انظر م (٦٣) فقرة (اولاً) من الدستور العراقي الدائم لسنة ٢٠٠٥ النافذ .

٣ - وهي قانون رواتب ومخصصات رئيس الجمهورية رقم (٢٦) لسنة ٢٠١١ وقانون رواتب ومخصصات مجلس الوزراء رقم (٢٧) لسنة ٢٠١١ وقانون رواتب ومخصصات مجلس النواب رقم (٢٨) لسنة ٢٠١١ وجميعها منشورة في الوقائع العراقية عدد(٤٢١٤ في ٢٠١١/١٠/٢٤).

٤ - ينظر في ذلك قرار المحكمة الاتحادية العليا ٢/ اتحادية/ ٢٠١٣في ٢٠١٣/٥/٩ وقرارها ١٩/اتحادية ٢٠١٣ في ٢٠١٣/٥/٦ اشار اليهما د. علي يوسف شكري ، المحكمة الاتحادية العليا في العراق بين عهدين، ط١ ، دار الكتب والوثائق ، ٢٠١٦، ص١٣١- ١٣٧.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

والترفيع والترقية وغير ذلك من احكام ولا شك في ان هذه الفئة هي العمود الفقري لنشاط الدولة ومن ثم يجب اعطاء عناية كبيرة لما يجب ان يتقاضاه افرادها من رواتب . وهنالك عدة قواعد يجب مراعاتها عند تحديد هذه الرواتب:

١- ينبغي على الدولة ان تحدد رواتب واجور الموظفين في ضوء تكاليف المعيشة. والواقع ان انخفاض مقدار الراتب عن مستوى المعيشة يؤدي الى تشجيع الموظف على البحث عن وسائل غير مشروعة لكسب العيش كالرشوة والاختلاس من الاموال العامة .

٢- ينبغي تحديد الراتب في ضوء طبيعة العمل الذي يؤديه الموظف وبالاستناد الى المؤهلات العلمية او الفنية المتوفرة فيه . فهنالك فرق بين من يعمل مهندساً او طبيباً وبين من يعمل بصفته كاتباً على اعتبار ان الاول يحتاج الى دراسة وتخصص وخبرة بخلاف الثاني .

٣- على الدولة وهي تقوم بتحديد الرواتب ان تأخذ بنظر الاعتبار منافسة المشاريع الخاصة لها في الحصول على خدمات الموظفين الذين لهم خبرة كبيرة في بعض النواحي ولا سيما وان هذه المشاريع تحاول ان تغدق على من يعملون لديها بالمزايا النقدية والعينية وهو ما يساعد على هجرة العاملين لدى الدولة و الانتقال للعمل في القطاع الخاص .

٤- ويراعى ايضاً في تحديد الرواتب ما يحصل عليه الموظفون العاملون في الدول المجاورة لكي لاتشهد الدولة انتقال اصحاب الاختصاص والخبرة وهجرة العقول العلمية الى تلك الدول. [١]

٥- واخيراً يتعين ضرورة اصدار تشريع عام ينظم رواتب الموظفين المقررة ، ويبين كيفية زيادتها والعلاوات التي يحصلون عليها والآلية التي تحكم عملية ترقيتهم بالدرجة الوظيفية والترفيع في العلاوة مع العلم انه في العراق ينظم هذه الاحوال قانون الخدمة المدنية رقم (٢٤) لسنة ١٩٦٠ المعدل والذي مازال معمولاً به في العراق وقانون رواتب الموظفين رقم (٢٢) لسنة ٢٠٠٨النافذ .

المطلب الثالث
المرتبات التقاعدية

ويقصد بها المخصصات المالية التي تدفع شهرياً الى افراد كانوا يعملون لدى الدولة بدوائرها المختلفة ثم بلغوا سناً معيناً فأحيلوا على التقاعد سواء . ويبرر حق الموظف في هذا المرتب على اساس انه مواطن على الدولة ان ترعاه عندما يصبح عاجزاً عن العمل بعد ان قضى ردحاً كبيراً من عمره في خدمتها . ويمكن القول ان الدولة تتبع عادة احدى الطريقتين في تنظيم المرتبات التقاعدية :

١ - د . طاهر الجنابي ، مصدر السابق ، ص٢٢ -٢٣ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

١- ان تستقطع الدولة مبلغاً معيناً من مرتب الموظف الشهري اثناء خدمته وتضعه في صندوق مع بقية الاستقطاعات المحصلة من الموظفين الآخرين وتضيف الى ذلك مبلغاً معيناً من المال تمنحه للصندوق في شكل اعانة، وتقوم الهيئة المشرفة على الصندوق بتخصيص مرتب تقاعدي للموظف عند اعتزاله الخدمة بحسب درجته الوظيفية السابقة وتقوم الهيئة بتنمية موارد الصندوق عن طريق استثمار المبالغ التي تردها بصورة منتظمة عن طريق الاستقطاعات وتضيف المتحقق من الارباح الى موارد الصندوق.ويمكن ان مثل هذه الاحكام نجدها مماثلة لتلك التي تضمنها قانون التقاعد الموحد العراقي النافذ لسنة ٢٠١٤ الذي نص في المادة (١٧) منه على استقطاع نسبة (١٠%) من راتب الموظف يقابله نسبة (١٥%) يحسب على اساس راتب الموظف تتحملها الخزينة العامة للدولة ويورد كلا المبلغين الى صندوق تقاعد مرتبط بالهيئة العامة للتقاعد منحه القانون المذكور الشخصية المعنوية وحدد مصادر ايرادته في المادة (٩) منه .

٢- ان تستقطع الدولة قدراً معيناً من مرتبات الموظفين الشهرية اثناء خدماتهم وتضع هذه المبالغ في خزانة الدولة بأعتبارها نوع من انواع الايرادات العامة فعندما يحال الموظف على التقاعد تقرر له الدولة مرتباً بغض النظر عن تلك المبالغ [١]. وقد اخذ المشرع العراقي في قانون التقاعد الموحد الملغي لسنة ٢٠٠٦بهذه الطريقة حيث نص في المادة (٣/اولا) من قانون التقاعد الموحد على (يستقطع نسبة (٧%) من راتب الموظف لحساب التوقيفات التقاعدية عن مدة خدمته التقاعدية).هذا مع العلم ان سن التقاعد الالزامي بحسب قانون التقاعد لسنة ٢٠٠٦ الملغي و سنة ٢٠١٤ النافذ هو كقاعدة عامة اكمال سن ٦٣ سنة [٢].

المبحث الثاني
اثمان مشتريات الدولة

ان الصورة الثانية للنفقات العامة هي المبالغ الصادرة في شكل اثمان مشتريات الدولة من الالآت والادوات والمستلزمات اللازمة لسير العمل المخصص لاشباع الحاجات العامة فضلا عن المشاريع الاستثمارية التي تتولى الدولة القيام بها .

وفي نطاق علم المالية يمكن ان نبحث هذه المسألة في ثلاث زوايا :

اولا: السلطة التي تشرف على عملية الشراء :

ان الجهة التي تقوم بالاشراف على عملية الشراء قد تكون سلطة مركزية موحدة او سلطات لا مركزية متعددة وهذا الامر يعتمد على نوع المشتريات، فهنالك من

---

١ - د . عبد العال العكبان ، المصدر السابق ، ص٦٧ -٧٧ .

٢ -انظر تفصيل ذلك المادة(١)من قانون التقاعد الموحد (٢٧) لسنة ٢٠٠٦ الملغي والمادة (١٠) من قانون التقاعد الموحد رقم (٩) لسنة ٢٠١٤ النافذ.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الادوات والمستلزمات كالاثاث والقرطاسية وما الى ذلك يمكن ان يترك امر الحصول عليها للسلطات اللامركزية اذا ان الحصول على هذه السلع وتحديد نوعيتها لا يتطلب خبره او دراية كبيرة كما ان الحاجة اليها تكون مستعجلة عادة ولا تحتمل التأجيل لفترة طويلة وبالاضافة الى ذلك يمكن سد الحاجة من السوق المحلية بسهولة .

اما بالنسبة للمباني خصوصاً وعقود الاشغال العامة عموماً او غير ذلك من الاعمال الاستثمارية، فالاصل ان يعهد بتنظيمها والاشراف عليها الى السلطة المركزية لان هذه المسائل تحتاج خبرة خاصة يمكن توفيرها بصورة ميسرة للسلطة المركزية ويصعب توفيرها للهيئات اللامركزية المختلفة . كما ان عقود الاشغال العامة تحتاج الى دراسات واسعة ومراقبة متواصلة ومن ثم يجب ان تجمع هذه المسائل في يد سلطة واحدة تربط بين الماضي والحاضر بالنسبة لهذه العقود وما تتتضمنه من اشغال عامة. [1]علما ان هذه المسائل تعطى للاقاليم والولايات في الدول التي تتبنى النظام الفدرالي .

ثانيا: الية الحصول على احتياجات الدولة :

وهنا يتم التفاضل بين قيام الهيئات العامة بالحصول على الاحتياجات بصورة مباشرة من السوق وبين ان تعهد بذلك الى مقاولين وموردين مختصين . ويمكن القول ان الشراء المباشر من السوق منتقد لانه اسلوب مكتبي لا يدفع الموظف الى الاجادة في اتمام العمل والاشراف عليه فسيان عنده ان تكون السلعة المشتراة جيدة ام رديئة ما دام يحصل على راتبه . ولهذا فان الالتجاء الى المقاولين اجدى لانهم يستهدفون تحقيق الربح وهو ما يدفع بالمقاول الى بذل كل ما يستطيع من اجل تقليل كلفة الانتاج فيتقدم بعروض تقل عن الاموال التي تنفق من قبل الموظفين على شراء السلع ذاتها بالاضافة الى ذلك ان هؤلاء المقاولين على دراية تامة بالسوق .

ومع ذلك فأن هذا لا يعني ان الحصول على المستلزمات الحكومية بطريق المناقصة هو الحل الانسب،اذ يمكن القول ان اندفاع المقاول بالرغبة في الحصول على المقاولة قد يضطره الى الاقتصاد في تقدير النفقات اللازمة لتوريد هذه المستلزمات وذلك على حساب المصلحة العامة .لكن مع ذلك سلبيات هذه الطريقة اقل ضررا من سلبيات الطريقة الاولى (الشراء المباشر)على اساس ان الدولة تستطيع ان ترفض تقديرات المقاولين اذا شعرت فيها معالم الخداع والتحايل.

---

١ - د . طاهر الجنابي ، المصدر السابق ص٢٤ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

ومهما يكمن من امر فان المفاضلة بين هاتين الطريقتين يمكن ان تقوم في بلد يسوده النظام الاقتصادي الحر اما في البلدان الاشتراكية فان النقاش ليس له محل لان الدولة واداراتها المختلفة هي التي تتولى القيام بالنشاط الاقتصادي.[١]

ثالثا : الية التعاقد مع المقاولين والموردين :

وهنا تقوم المفاضلة بين المناقصة والممارسة ؛ فالمناقصة تعني دعوة مفتوحة للمقاولين تحت شروط معينة للتقدم بعروضهم وعطاءاتهم بخصوص عقد من عقود الاشغال العامة او توريد ادوات ومستلزمات للدولة حيث ترسو المناقصة على اقل عطاء في العادة.ويمكن القول ان المناقصة تتميز بتوفيرها بعض النفقات للدولة وبان مجال التواطؤ بين الموظف والمقاول متعذر .كذلك تتميز بانها تقي الموظفين انفسهم من شبهات الارتشاء و المحاباة.

لكن ضمان تلك المزايا ليس مؤكدا على الدوام فقد يلجا احد المقاولين الى التقدم باسعار منخفظة جدا حتى ترسو عليه المناقصة ويعتمد بعد ذلك على قدرته في رشوة الموظفين بقصد تهاونهم في مراقبة اعماله عند استعماله لمواد رديئة او مخالفة للمواد المتفق عليها عند رسو المناقصة.ولتلافي ذلك تلجا الدول الى النص على عدم التزامها باقل العطاءات سعرا.

اما نظام الممارسة فيعني اتفاق الحكومة مع احد المقاولين دون الاعلان المسبق عن موضوع العمل الحكومي في شكل مناقصة وتلجأ الدولة الى هذه الطريقة تحت ظروف واعتبارات مختلفة فقد تلمس الادارة من احد المقاولين قدرة واخلاصاً لاداء العمل المطلوب ،وقد يكون المقاول محتكرا لسوق الادوات والمستلزمات المطلوبة، او قد تبغي الدولة الاحتفاظ بالسرية لمشروع من المشاريع العامة كالمشاريع العسكرية والامنية فتتجنب الاعلان عنه ،واخيرا قد تكون الدولة امام حاجة مستعجلة لا تحتمل الانتظار الذي تتطلبه المناقصة العامة .[٢] وفي كل الاحوال تسمح هذه الطريقة بتجنب الاجراءات الادارية المعقدة والتي تواجهها عادة الجهة الادارية عند لجوئها الى طريق المناقصة[٣].

المبحث الثالث

الاعانات

---

١ - د . عبد العال الصكبان ، المصدر السابق ، ص٦٩ .

٢ - د . عبد العال الصكبان ، المصدر السابق ، ص٧٠ – ٧١ .

٣ -انظر تفصيل ذلك د.علي محمد بدير واخرون : مبادىء واحكام القانون الاداري، طبعة منقحة، العاتك لصناعة الكتاب ،القاهرة،١٩٩٣،ص٤٩٤-٤٩٥.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

والاعانات نفقات تقرر الدولة دفعها للدول او للهيئات العامة والخاصة والافراد على حد سواء دون ان تحصل منهم على مقابل لتلك الاموال . ويمكن ان نفرق هنا بين الاعانات الدولية والداخلية:

اولا:الاعانات الدولية

هي المبالغ التي تدفعها الدولة الى دول اخرى او منظمات سياسية او اجتماعية او غير ذلك موجودة خارج الدولة . وترجع مبررات تقرير هذا النوع من الانفاق اما لاسباب اجتماعية تفرضها الالتزامات دولية ذات البعد الانساني بسبب الكوارث الطبيعية او الحروب الاهلية او المجاعة التي تصيب دول اخرى. او ان تكون غاية الدولة المانحة في تقديم الاعانات لاسباب سياسية من قبيل اسناد دول تشاركها في الاتجاه السياسي او القومي كالاعانات الاقتصادية او العسكرية التي تدفعها الولايات المتحدة الامريكية الى اسرائيل او الى بعض انظمة الدول العربية التي تتوائم معها في الاتجاه السياسي كمصر والاردن وكذلك الاعانات التي كان العراق يدفعها الى منظمة التحرير الفلسطينية.[١]

ثانياً : الاعانات الداخلية :

وهي مبالغ تقرر في ميزانية الدولة العامة وتدفع الى وحدات وهيئات داخل اقليم الدولة وتقسم الى انواع هي :

أ ـ الاعانات الادارية :

تتمثل في الاموال الممنوحة من السلطة المركزية الى الهيئات العامة المتمتعة بالشخصية المعنوية والى الهيئات المحلية وذلك بقصد معاونتها في اداء الواجبات المعهودة اليها. وتتقرر هذه الاعانات لثلاثة اسباب، اما بقصد تحمل الدولة لجزء من نفقات تلك الهيئات على اساس انها تقوم باشباع الحاجات العامة ، او بغية سد العجز المالي في ميزانية هذة الهيئات ، او لانقاذ الهيئات المعانة من خسائر او كوارث طبيعية تحل بها. ومن امثلة هذه النفقات ما خصصته الدولة العراقية في موازنة ٢٠١١ من مبالغ نقدية تشغيلية لدعم الشركات والهيئات الممولة ذاتيا[٢].

ب- الاعانات الاقتصادية :

تدفع الدولة هذة الاعانات استناداً الى دورها الجديد الذي حتم عليها التدخل في الحياة الاقتصادية فهي تقدمها الى المشاريع الصناعية الوطنية للوقوف بوجة

---

١ - د . طاهر الجنابي ، المصدر السابق ، ص٢٥ .

٢- انظر المادة (٢/ اولا / ب/ ٤) من قانون موازنة ٢٠١١.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

المنافسة الاجنبية او بغية احتفاظ هذه المشاريع الصناعية ببيع منتجاتها بأسعار مناسبة ،أي ان غاية هذه الاعانات اما تشجيع الانتاج الوطني وحمايته او مكافحة ارتفاع الاسعار.

جـ الاعانات الاجتماعية :

وهي الاموال الممنوحة بغية تحقيق اهداف اجتماعية وهي اما ان توجه للافراد اوللهيئات الاجتماعية. وتشمل الاعانات المقدمة للافراد بما تقدمه الدولة من مبالغ لتأمين المواطنين ضد العجز او البطالة او اصحاب الدخول المحدودة . اما الاعانات المخصصة للهيئات الاجتماعية فيقصد بها المبالغ الممنوحة للجهات العلمية والخيرية والاجتماعية .[١]

المبحث الرابع
اقساط الدين العام وفوائده

وتتمثل بتلك المبالغ التي تخصصها الدولة في ميزانيتها من اجل تسديد الديون المستحقة عليها والفوائد المترتبة على هذه الديون. اذ من المعروف ان احدى موارد الدولة الاساسية هي القروض التي تحصل عليها من الغير سواء كانت قروضاً داخلية ام خارجية ويترتب عليها اعباء مالية متمثلة بتسديد مبالغها مع الفوائد المترتبة عليها عند حلول مواعيد السداد لذلك تخصص الدولة جزءاً من نفقاتها السنوية لتسديد الدين العام وفوائده المستحقة فتنشئ الدولة نتيجة لذلك ما يسمى بصندوق تسديد اصل الدين وفوائده[٢] .

الفصل الرابع
تقسيم النفقات العامة

قسم فقهاء المالية العامة النفقات العامة الى اقسام متعددة تبعاً لأسس مختلفة ويمكن ان نبين هنا اهم هذه التقسيمات بالنقاط الآتية :

اولا:التقسيم الدوري للنفقات العامة

تقسم النفقات العامة من حيث دوريتها الى نفقات عادية ونفقات غير عادية . فالنفقات العادية هي تلك التي تتصف بالدورية ويتكرر انفاقها في كل سنة وليس المقصود بالتكرار هنا هو ثبات المبلغ المنفق كل عام . فقد تتغير قيمة النفقة العادية كل سنة بالزيادة او النقصان. ومثال ذلك الرواتب المدفوعة لموظفي الدولة ونفقات التعليم والصحة والدفاع .[٣]

---

١ - د . عبد العال الصكبان ، المصدر السابق ، ص٧١ – ٧٦ .
٢ - اعاد حمود القيسي ، المصدر السابق ، ص٤٠ .
٣ - د.برهان الدين جمل : المالية العامة ، مكتبة الاسد ، دمشق ، ١٩٩٢ ، ص٤٦ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

اما النفقات غير العادية فهي تلك التي لا يتكرر انفاقها في موازنة الدولة بأنتظام كل سنة لان هذه النفقات تنفق في اوقات متباعدة وبصورة غير متواترة كالنفقات اللازمة لمواجهة حالات الطوارئ مثلا الفيضانات والزلازل والنفقات العسكرية اثناء الحروب .[١] هذا مع العلم ان المشرع العراقي درج في السنوات الاخيرة على ان يضمن قوانين الموازنة العامة نفقات للطوارىء تحت عنوان تخصيصات اضافية،ومثال ذلك ما ورد في المادة(٣/اولا)من قانون الموازنة الاتحادية لسنة ٢٠٠٩.[٢]

ثانيا:التقسيم الوظيفي للنفقات العامة

يذهب فية الفقهاء الى تقسيم النفقات العامة بحسب اغراضها واهدافها أي بمعنى آخر بحسب النشاطات المختلفة التي تقوم بها الدولة فيتم تبويب النفقات في مجموعات متجانسة تخصص كل مجموعة لوظيفة معينة من هذة الوظائف وكالآتي:

١- **نفقات عامة اقتصادية :** هي التي ترمي الى تحقيق اهداف اقتصادية كالاعانات والمنح المقدمة للهيئات الاقتصادية وبناء المشاريع الاقتصادية المختلفة.

٢- **النفقات الاجتماعية :** هي التي توزع على شكل مبالغ مخصصة لبعض الهيئات والجهات الاجتماعية بما فيها خدمات الضمان الاجتماعي المدفوعة للعجزة والعاطلين عن العمل واصحاب الدخول المحدودة وخدمات الرفاهية الصحية والتعليمية .

٣- **النفقات الادارية :** هي تلك النفقات التي تهدف الى تسيير المرافق العامة كرواتب الموظفين واثمان مشتريات الدولة ومستلزماتها الادارية والمبالغ المخصصة لاعداد وتدريب وتطوير الجهاز الاداري .

٤- **النفقات المالية :** كنفقات خدمة الدين العام وفوائده والاوراق المالية والسندات المالية الاخرى .

٤- **النفقات العسكرية :** وهي النفقات المخصصة لاقامة مرافق الدفاع والجيش والتسليح و تجهيز القوات المسلحة داخلياً وخارجيا .[٣]

والجدير بالذكر ان المشرع العراقي اعتمد التقسيم الوظيفي في بعض قوانين الموازنات العامة ومنها قانون موازنة ٢٠١١ الذي قسم في المادة (٢/ اولا) منه النفقات التشغيلية الى اقسام بحسب الوظيفة التي تؤديها مثل نفقات الامن والدفاع ونفقات دعم الشرائح الاجتماعية ونفقات التربية والتعليم والنفقات الزراعية وغير ذلك.

ثالثا:التقسيم الاداري للنفقة العامة

---

4 - H.Laufenburgier:Traité D´Economique et Legislation Financiers ,Ed.Sirey,1948,p 61- 62 .

٢ - منشور في جريدة الوقائع العراقية رقم (٤١١٧) في٢٠٠٩/٤/١٣.

٣- د . اعاد حمود القيسي ، المصدر السابق ، ص٤٣ - ٤٤ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

ويتم تصنيف النفقات العامة وفقاً لهذا التقسيم حسب الوحدات الادارية الحكومية التي تمارس النشاط الحكومي حيث يتم تقسيمها الى وزارات ودوائر حكومية يضاف اليها مخصصات رئاسة الدولة ومخصصات السلطة التشريعية فيتقرر لكل وزارة او دائرة قسم خاص من النفقات ثم يجري تقسيم النفقات داخل الوحدة الحكومية الى مجموعات مختلفة [١].

ويعتبر هذا التقسيم اساسياً في كل موازنه عامة اذ لا بد منه لكي يستطيع رئيس كل وحدة ادارية ان يرسم سياستة الانفاقية في حدود اختصاصه وفقاً للامكانيات المالية المتاحة له من الموارد العامة . كما يعطي هذا التقسيم للباحثين امكانية المقارنة بين الاعتمادات المقررة لكل جهاز من اجهزة الدولة مع الاعتمادات الممنوحة للاجهزة الاخرى ، وكذلك مع ما خصص في السنوات السابقة مما يعطي فكرة كاملة عن اتجاهات السياسة العامة للدولة[٢].

ويعد هذا التقسيم هو المعتمد في الدولة العراقية حاليا ويظهر بشكل جلي في قوانين الموازنة العامة، حيث تقسم النفقات بحسب مؤسسات الدولة والوزارات والمحافظات والاقاليم بالنسبة لاقليم كردستان[٣] وتوزعها بحسب نوعها الى نفقات تشغيلية وهي اللازمة لانتظام سير المرافق العامة كالمرتبات ونفقات الصيانة ونفقات السلع والمواد التي تحتاجها الوحدات الادارية المختلفة لتسيير مرافقها، ونفقات استثمارية ويقصد بها تلك المتعلقة بانشاء المشاريع الاستثمارية الجديدة من طرق وجسور وسكك حديد وسدود ومحطات كهرباء وغيرها. علما ان الجداول الملحقة بقوانين الموازنة العامة تكون على اشكال ثلاث على اقل تقدير :الاول يتعلق بالايرادات العامة ،والثاني يخص النفقات العامة ، والثالث يتعلق بالقوى العاملة في العراق يتضمن اعداد الموظفين العاملين في دوائر الدولة بحسب الجهات العاملين فيها وسلم الدرجات الوظيفي .

رابعا:التقسيم الاقليمي للنفقة العامة

ووفقاً لهذا النوع يمكن ان تقسيم النفقات العامة الى نفقات قومية واخرى محلية . ويقصد بالنفقات القومية تلك التي تتولى الحكومة الاتحادية او المركزية القيام بها والتي ترد في ميزانية الدولة ويستفيد منها كافة افراد تلك الدولة كنفقات الدفاع والامن والقضاء .. الخ.

اما النفقات المحلية فهي التي تقوم بها الولايات او المحافظات في الاقاليم ولايستفيد منها سوى مواطني تلك الولاية او المحافظة . كنفقات الماء والكهرباء الخاصة بالإقليم اوالمحافظة. ويفيد هذا التقسيم في اظهار حجم او مقدار نفقات الحكومة

---

١ - د. جهاد سعيد خصاونه ، المصدر السابق ، ص٥٨ .

٢ - د. منصور ميلاد يونس ، مصدر السابق ، ص٢٧ .

٣ - انظر نماذج قوانين الموازنات الاتحادية منذ سنة ٢٠٠٥ حتى سنة ٢٠٠٩ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الاتحادية اوالمركزية بصورة مستقلة ومقارنته بحجم او مقدار النفقات المحلية في الاقاليم او المحافظات ، كما انه يساعد في معرفة نصيب كل فرد من نفقات الحكومة المركزية او الادارات المحلية.

وعلى العموم فانه على الرغم من اختلاف ظروف واحوال كل بلد فانه توجد اعتبارات عامة يحسن مراعاتها في توزيع المرافق والاختصاصات بين الحكومة المركزية والسلطات المحلية في الاقاليم والمحافظات وبالتالي في توزيع النفقات بين قومية ومحلية.فالمرافق التي تهم الامة في مجموعها بعدها كيانا واحدا يجب ان تتولاها السلطة المركزية على اساس انها اقدر من الهيئات المحلية على تقدير صالح الامة في مجموعها من جهة وعلى تجنيد الامكانيات المادية والبشرية اللازمة لتسييرها من جهة اخرى .ومثال ذلك مرافق الدفاع والقضاء والتمثيل الخارجي .اما الهيئات المحلية فيعهد اليها بالمرافق التي تهم الاقليم او المحافظة كتوزيع الماء والكهرباء والمواصلات داخل الاقليم او المحافظة كذلك يعهد اليها بالمرافق التي تحتاج الى رقابة دقيقة مستمرة ومباشرة اذ لايحتاج للحكومة المركزية ان تتولى هذه الرقابة بطريقة فعالة بالنسبة الى كافة الهيئات المحلية.[١]

خامسا:التقسيم الاقتصادي للنفقة العامة

يذهب هذا التقسيم الى تفريع النفقات العامة الى نفقات حقيقية ونفقات تحويلية. ويقصد بالنفقات الحقيقية تلك التي يترتب على دفعها حصول الدولة على مقابل بشكل خدمات او سلع او رؤوس اموال انتاجية ، كالمرتبات واثمان مشتريات الدولة اللازمة لسير المرافق العامة والنفقات الاستثمارية .[٢] وتسمى النفقات الحقيقية بالنفقات غير الناقلة لان الدولة تحصل في مقابل ما تدفعه على مهمات وادوات وخدمات .وتقسم النفقات الحقيقية الى نفقات جارية اوتشغيلية ونفقات استثمارية على نحو ما شرحناه سابقا في تقسيم النفقات الى عادية وغير عادية .

اما النفقات التحويلية فيقصد بها تلك التي لايترتب على دفعها حصول الدولة على مقابل بشكل سلع وخدمات كما انها لا تؤدي الى زيادة مستوى الدخل القومي .فالدولة تهدف من هذه النفقات تحويل او نقل جزء من الثروة او الدخل القومي من شخص الى آخر داخل المجتمع بهدف تحقيق اهداف اقتصادية او اجتماعية كالاعانات المدفوعة لبعض المشاريع الاقتصادية بقصد تخفيض تكاليف انتاجها وبيع سلعها باسعار معقولة،او الاعانات المدفوعة الى العاطلين عن العمل والارامل والفقراء وغير ذلك من فئات اجتماعية كالتي تمنحها وزارة العمل والشؤون الاجتماعية في العراق بما يعرف برواتب الرعايا الاجتماعية.[٣]

---

١ - احمد جامع ، مصدر السابق ، ص٥٠ .

٢ - د.هشام صفوت العمري ، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية ، مطبعة عصام ، بغداد ، ١٩٨٦ ، ص٢٧ .

٣- د.شريف رمسيس تكلا ،الاسس الحديثة لعلم مالية الدولة ، دار الفكر العربي ، ١٩٧٩

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

وعلى العموم هنالك مجموعة من المعايير للتمييز بين النفقات التحويلية والنفقات الحقيقية ابرزها ما يلي[1]:

أ- معيار الزيادة في الدخل القومي :

فاذا انفقت الحكومة نفقات معينة للقيام بمشاريع صناعية او زراعية اعتبرت هذه النفقات حقيقية لانها تضيف انتاجا جديدا الى الانتاج القومي وبالتالي الدخل القومي، اما اذا انفقت الحكومة اعانات للعاطلين عن العمل مثلا اعتبرت نفقات تحويلية لانها لا تضيف شيئا جديدا الى الدخل القومي بصورة مباشرة بل عملت على اعادة توزيع هذا الدخل بين فئات المجتمع.

ب- معيار المستهلك المباشر:

ويعتمد هذا المعيار على الشخص الذي يقوم باستهلاك الموارد (السلع والخدمات) فاذا نتج عن النفقة استخدام الدولة بصورة مباشرة للسلع والخدمات كانت النفقة حقيقية كان تشتري الدولة آلات وسيارات واثاث فالدولة هنا هي التي استفادت من السلع التي اشترتها ،وكذلك عندما تدفع الدولة رواتب الى العاملين لديها تكون قد استفادت من الخدمات التي يقدمها لها هؤلاء.اما اذا ادت النفقة الى عدم استخدام الدولة للسلع والخدمات بصورة مباشرة وكان المستهلك المباشر لها هو الفرد كانت النفقة تحويلية كالاعانات الممنوحة للعجزة والعاطلين عن العمل فالدولة لم تحصل على سلع وخدمات من هؤلاء الذين استفادوا من الخدمة بصورة مباشرة وانما استفادت بصورة غير مباشرة لانها حافظت على كيان المجتمع بشكل عام.

ج- معيار المقابل

يعتمد هذا المعيار على عنصر المقابل الذي يحدد ما اذا كانت النفقة العامة تحويلية ام حقيقية،فاذا حصلت الدولة على سلعة او خدمة مقابل نفقاتها اعتبرت هذه النفقات حقيقية ،اما اذا كان العكس اعتبرت هذه النفقات تحويلية .ويعد هذا المعيار افضل المعايير وادقها واسهلها للتمييز بين النفقات اعلاه.

الفصل الخامس
ظاهرة تزايد النفقات العامة

يخبرنا التاريخ المالي ان هنالك ظاهرة مالية عامة تتمثل بالاتجاه التصاعدي للنفقة العامة في معظم دول العالم . ويعد الاقتصادي الالماني (فاكنر) اول من تصدى لهذه الظاهرة في نهاية القرن التاسع عشر على اثر دراسة موازنات الدول الاوربية وقد توصل هذا الكاتب الى استنتاج قانون عرف (بقانون فاكنر) مفاده ان نشاط الدولة يكبر ويتوسع مع زيادة معدلات النمو الاقتصادي والاجتماعي الامر الذي يتسبب في ميل النفقات العامة الى الزيادة بمعدل اكبر من الزيادة في الناتج القومي او الدخل

١ - جهاد سعيد خصاونة مصدر سابق،ص٥٦-٥٧،ود.برهان الدين جمل ،مصدر سابق،ص٤٩ وما بعدها.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

القومي . وقد ربط هذه الزيادة بحركة التصنيع اذ ان من نتائج التصنيع زيادة دخول الافراد وتوسيع حجم الطلب على الخدمات العامة مما تطلب لاشباعها تخصيص المزيد من الاموال للخدمات التعليمية والصحية والسكنية والثقافية .. الخ. ومن ناحية اخرى ادى التصنيع وما رافق ذلك من تقدم تقني الى قيام الدول بأستثمار مبالغ ضخمة لاقامة البنى والهياكل الاساسية والارتكازية وكل ذلك استدعى بالضرورة زيادة الانفاق الحكومي خاصة اذا علمنا ان النشاط الخاص يتردد في الولوج الى مثل هذه المشاريع الضخمة اما بسبب ضخامة رؤوس الاموال اللازمة لتنفيذها او ان مردودها قليل او محدود بالقياس الى رؤوس الاموال المستثمرة . [١] وعلى العموم وضع هذا الكاتب وغيره من المختصين في العلوم الاقتصادية والمالية ايديهم على مجموعة واسعة من العوامل المفسرة لظاهرة الزيادة الحقيقية للنفقات العامة وبالمقابل هناك من شخص اسباب اخرى للزيادة الظاهرية للنفقات العامة،وسوف نفصل ذلك في المبحثين الاتيين:

المبحث الاول
اسباب الزيادة الحقيقية للنفقات العامة

يراد بالزيادة الحقيقية للنفقات العامة زيادة المنفعة المترتبة على هذه النفقات بالنسبة للاشخاص الطبيعيين والمعنويين من حيث كمية الخدمات المقدمة ونوعيتها وزيادة في عبء التكاليف العامة .واهم العوامل التي تسببها هي الاتي:

اولاً :- الاسباب الاقتصادية :

تتمثل هذه الاسباب في زيادة الدخل القومي من جهة وفي اتساع تدخل الدولة من جهة اخرى وفي محاولة الدولة معالجة الكساد من جهة ثالثة .

اما بالنسبة للنقطة الاولى فتعد زيادة الدخل القومي عامل هام في الزيادة الحقيقية للنفقات العامة ذلك انه يترتب على نمو هذا الدخل زيادة في دخول الافراد وارتفاع مستوى معيشتهم وانه كلما زادت دخول الأفراد قلت مقاومتهم لما تفرضه الدولة من ضرائب ورسوم مالية مما يسهل على الدولة اقتطاع مبالغ كبيرة من دخولهم تخصصها لتحسين خدماتها القائمة اوتقديم خدمات جديدة لهم [٢] .

اما بالنسبة للنقطة الثانية فان انتقال دور الدولة من دولة حارسة الى دولة متدخلة في كافة مجالات الحياة الاقتصادية والاجتماعية ثم الى دولة منتجة دفعها الى انشاء مشاريع اقتصادية تابعة لها او دعم مشاريع تابعة للقطاع الخاص من خلال الاعانات

---

١ - د. منصور ميلاد يونس ، المصدر السابق ، ص٣٩ .

٢ - د.عصام بشور ، المالية العامة والتشريع المالي ، مطبعة جامعة دمشق ، دمشق ، ١٩٨٨ ، ص١٣٠ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الاقتصادية بغية المحافظة على الاستقرار في مستوى الاسعار وتطويق الاحتكار، كل هذا يدفع الدول الى صرف نفقات كبيرة مما يزيد في مستوى النفقات العامة .[١]
اما بالنسبة للنقطة الثالثة فان النفقات العامة تزداد في فترة الركود والكساد والذي من ابرز مظاهره انخفاض مستوى الطلب على السلع وزيادة ما معروض منها فتلجأ الدولة الى ضخ كميات كبيرة من النقود بأوجه مختلفة كزيادة في الرواتب او تقديم اعانات او غير ذلك من اجل زيادة مستوى الطلب ومعالجة ظاهرة الكساد .[٢]

ثانياً : الاسباب الاجتماعية :

وتظهر الاسباب الاجتماعية على الاخص في نمو الوعي الاجتماعي وزيادة عدد السكان:

١- نمو الوعي الاجتماعي :

ليس ثمة شك في ان انتشار التعليم في عصرنا الحاضر قد ادى الى ازدياد وعي الافراد بحقوقهم ، مما دفعهم للمطالبة بتدخل الدولة لتحقيق التوازن الاجتماعي وبالتالي الحد من الفروق القائمة بين الفئات الفقيرة والفئات الغنية وقد تطلب تحقيق هذا الغرض اتخاذ النفقات العامة كأداة لاعادة توزيع الدخل القومي في صالح الطبقات ذات الدخول المحدودة ،كما تطلب ايضاً التوسع في هذه النفقات فزادت الدولة بصفة عامة من انفاقها على الصحة والتعليم وتقديم الاعانات لمواجهة حالات المرض والشيخوخة والبطالة.. الخ.[٣]

٢- ازدياد عدد السكان :

تؤدي زيادة عدد السكان الى زيادة الانفاق العام نتيجة توسع الدولة في خدماتها لمواجهة مطالب السكان الجدد ونظراً لان نسبة الزيادة في السكان تكون اعلى في الطبقات الفقيرة منها في الطبقات الغنية فان هذه الزيادة تتطلب من الدولة تنمية خدماتها بصورة واسعة مما يؤدي الى تزايد كبير في الانفاق العام.

ثالثاً : الاسباب المالية :

تتمثل هذه الاسباب في سهولة الاقتراض من جهة وفي وجود فائض في الايرادات العامة من جهة اخرى .

١- سهولة الاقتراض :

عدت القروض في ما مضى وسيلة استثنائية لتغطية النفقات العامة بمعنى ان الدولة لا تلجأ اليها الا في حالة وجود نفقات غير عادية وهي النفقات التي لا تستطيع الدولة تغطيتها بمواردها الاعتيادية .كما كان الحصول على القروض العامة

---

١ - د . جهاد سعيد خصاونه ، مصدر سابق ، ص٤٥ .
٢ - د . طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص٤٠ .
٣ - د .اعاد حمود القيسي مصدر سابق ، ص٥٧ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

امراً صعباً نظراً لاضطرار الدولة التي ترغب في عقد قرض عام للخضوع الى شروط قاسية ومجحفة يضعها كبار المقرضين ، وقد كانت هذه الشروط تدفع الدولة احياناً الى تجنب عقد القرض . اما في الوقت الحالي فقد تضاءلت هذه الصعوبات وخاصة بسبب تقدم الاساليب الفنية لاصدار القروض العامة كالاكتتاب بالسندات مما جعل الدولة تستطيع بسهولة اللجوء الى القروض العامة . ومن الطبيعي ان تؤدي سهولة الاقتراض العام وتوسع الدولة في اللجوء اليه زيادة كبيرة في حجم النفقات العامة سواء في البداية عند صرف مبالغ القرض في الاغراض المخصصة لها ، او في النهاية عندما تقوم الدولة برد مبلغ القرض ودفع الفوائد المستحقة عنها .

٢- وجود فائض في الايرادات العامة :

قد يحدث نتيجة سوء تقدير النفقات الواجبة تغطيتها ان تحصل الدولة على ايرادات اكثر مما يتطلبه تغطية انفاقها مما يؤدي الى ظهور فائض في الايرادات العامة وقد يؤدي هذا الفائض الى اغراء الدولة بالتوسع في انفاقها عن طريق تحسين مستوى خدماتها القائمة اوتقديم خدمات جديدة .

رابعاً : الاسباب الادارية :

يلاحظ ان زيادة وظائف الدولة الناتجة خاصة عن ازدياد تدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية للافراد ، قد ادى الى تضخم حجم النفقات العامة. اذ انشئت مؤسسات وادارات جديدة لمواجهة التوسع في نشاط الدولة وكان من نتائج ذلك ارتفاع عدد الموظفين وكذلك ارتفاع حجم الملحقات الضرورية لتسيير هذه الادارات. كما يلاحظ ان الاسراف في عدد الموظفين وفي ملحقات الوظائف العامة من مبان واثاث وسيارات يؤدي دائما الى زيادة غير مقبولة في النفقات العامة وفي اغلب الاحيان غير منتجة فضلاً عن الاسراف والتبذير الذي تتميز به هذه الادارات التي كثيراً ما تضعف كفاءة اجهزت الرقابة عليها .[١]

خامساً : الاسباب السياسية :

تعتبر العوامل السياسية من اهم الاسباب التي تؤثر في حجم النفقات العامة وتؤدي بالتالي الى زيادته، وهذه العوامل قد تكون منبثقة من انتشار المبادئ الديمقراطية او ازدياد نفقات التمثيل الخارجي او تلبية متطلبات التعاون الدولي [٢].

١- انتشار المبادئ والنظم الديمقراطية :

ادى انتشار النظم والمبادئ الديمقراطية وتعدد الاحزاب الى الاندفاع نحو سن القوانين المناسبة لنصرة وحماية الطبقات الفقيرة وما يتبع ذلك من زيادة في الانفاق

---

١ - د.شريف رمسيس تكلا ،مصدر سابق ، ص٥٦ .

٢ - جهاد خصاونه ، مصدر سابق ، ص٤٧ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

العام. كما ان الحكومات المنتخبة تحاول دائماً ارضاء الراي العام حتى تستطيع ان تجدد فترات حكمها وهي بالتالي ملزمة بالتوسع في النفقات العامة وتوسيع مجال الخدمات التي تقدمها لافراد الشعب [١]. يضاف الى ذلك ان تقرير مبدأ مسؤولية الدولة عن أنشطتها وإعمالها امام القضاء نتج عنه الزامها في حالات كثيرة بتعويض الاشخاص عن الاضرار التي تلحقها بهم ، ومن الطبيعي ان يؤدي ذلك كله الى زيادة الانفاق العام .

٢- ازدياد نفقات التمثيل الخارجي :

نظراً لكثرة دول العالم المستقلة اليوم والتي ربت على ١٩٠ دولة فان نفقات اقامة العلاقات والدبلوماسية والقنصلية بينها اصبحت كبيرة ، كما ان اشتراك هذه الدول في المنظمات العالمية والاقليمية العامة والمتخصصة قد زاد من حجم النفقات ومقدارها .

٣- متطلبات التعاون الدولي :

تقتضي الحياة في الجماعة الدولية المعاصرة حداً ادنى من واجب التعاون الدولي بالاضافة الى ضرورة التعاون والتبادل الاقتصادي والتجاري ومن ثم فأن الدول ملزمة على الاقل من الناحية الانسانية بتقديم المساعدات المختلفة لمن يحتاج اليها في اوقات الازمات الطبيعية كالزلازل والفيضانات وكل ذلك يؤدي الى زيادة الانفاق العام.[٢]

سادساً : الاسباب العسكرية :

ويمثل هذا العامل احد الاسباب الرئيسية لتزايد النفقات العامة في العصور الحديثة فالحروب التي وقعت في القرنين التاسع عشر والعشرين ادت وبشكل كبير الى زيادة النفقات العامة [٣] .كما ان التقدم التقني السريع في مجال التسلح قد دفع بالدول الى تخصيص مبالغ طائلة لتطوير سلاحها ومد قواتها المسلحة بالسلاح المتقدم، يضاف الى ذلك انتشار سياسة الاحلاف العسكرية وبناء القواعد العسكرية في الخارج مما نتج عنه زيادة كبيرة في الانفاق العام .ومن المفيد ان نشير الى ان قيام الحروب لا يؤدي الى زيادة الانفاق العام اثناء فترة الحروب فقط وانما يستمر هذا التزايد حتى بعد انتهاء الحروب وانطفاء نيرانها وذلك لعدة اسباب منها :

١- قيام الدولة بتعمير ما دمرته الحرب وكذلك تعويض منكوبي الحرب من لاجئين وايتام ومصابين مما يتطلب القيام بأستثمارات كبيرة .

---

١ - د. اعاد حمود القيسي ، مصدر السابق ، ص٥٦ .

٢ - د. شريف رمسيس تكلا ، مصدر سابق ، ص٥٧ وما بعدها .

3 - M . D uverger, Op . cit , P7

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

٢- قيام الدولة بسداد قيمة القروض التي عقدتها لتمويل الحرب اضافة الى الفوائد والمزايا الاخرى المترتبة على مثل هذه القروض[١] .

المبحث الثاني
الاسباب الظاهرية للنفقات العامة

قد لا تؤدي زيادة النفقات في دولة من الدول الى زيادة في كمية الخدمات العامة المقدمة ولا في تحسين نوعية تلك الخدمات ،فهي مجرد زيادة رقمية لا تنعكس بشكل زيادة في نصيب الفرد من الخدمات المقدمة من قبل الدولة او بعبارة اخرى لا تؤدي تلك الزيادة الى زيادة كمية ونوعية في مقدار الاشباع من الحاجات العامة، اذ قد تكون اسباب تلك الزيادة تعود الى تغيير في الاساليب الفنية في اعداد الموازنة اوالى زيادة في عدد السكان تستدعي زيادة في مستوى الانفاق او الى انخفاض قيمة الوحدة النقدية بسبب التضخم .وهذه الزيادة هي التي يطلق عليها بالزيادة الظاهرية .وسوف نستعرض هنا ابرز اسبابها وعلى النحو الاتي:

اولا: انخفاض قيمة النقود:

اصبح الانخفاض في قيمة النقود مظهرا من مظاهر الحياة الاقتصادية منذ الخروج على قاعدة الذهب ومن ثم لم تفلت اية دولة منه مما حدا البعض الى القول بان التضخم ظاهرة لصيقة بالحياة الاقتصادية.ومما لا مراء فيه ان مفهوم التضخم يراد به زيادة الطلب الكلي على العرض الكلي للسلع الاستهلاكية بحيث لا يستطيع ان يواكب هذا العرض ذلك الطلب وهو ما يؤدي الى ارتفاع الاسعار وانخفاض القوة الشرائية للنقود.

ويترتب على هذه الظاهرة أي التضخم زيادة في الوحدات النقدية التي ستدفع للحصول على كمية من السلع والخدمات التي كان من الممكن الحصول عليها بمقدار اقل من الوحدات النقدية في فترة سابقة أي قبل الارتفاع الحاصل في الاسعار .ومن هنا تنشا العلاقة الطردية بين الاسعار والنفقات العامة .فارتفاع الاسعار يتطلب المزيد من الانفاق للحصول على الكمية نفسها من السلع والخدمات ويعني ذلك ان انخفاض قيمة النقود يقود الى زيادة النفقات العامة زيادة ظاهرية في جزء منها وان هذا الجزء يتوقف على مدى هذا الانخفاض .ويعني هذا بالمحصلة النهائية ان الزيادة في النفقات العامة تعود الى الارتفاع في مستوى الاسعار وليس الى الزيادة في كمية السلع والخدمات التي اشترتها او انتجتها الدولة.

ثانيا:تغير اساليب الحسابات الحكومية:

١ - د. منصور ميلاد يونس ، مصدر سابق ، ص٤٦ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

قد يؤدي التغيير في اساليب الحسابات الحكومية الى زيادة ظاهرية وغير حقيقية في النفقات العامة للدولة ،ومن ثم يتطلب الامر عند اجراء المقارنة او اجراء اي دراسة حول تلك النفقات عبر فترات زمنية معينة التاكد من ان تلك الاساليب التي اتبعت في اعداد الموازنات العامة واحدة لم تتغير.

وعلى سبيل المثال ادى التغيير في تلك الاساليب من الموازنة الصافية الى الموازنة الاجمالية الى تضخم النفقات العامة في الموازنات العامة للدولة،لان الموازنة الصافية تقوم على اساس حق كل وحدة ادارية اجراء مقاصة بين ما تحصل عليه من ايرادات وما تصرفه من نفقات ومن ثم سوف لا تحتوي موازنتها الا على المبالغ الصافية .ويعني ذلك عدم ظهور كل نفقات الدولة وايراداتها في الموزانة العامة ومن ثم تظهر تلك النفقات باقل من حجمها الحقيقي .اما الموازنة الاجمالية فتقوم على اساس ادراج كل نفقات الوحدة الادارية وايراداتها في الموازنة العامة دون اجراء أي مقاصة بين الاثنين.[١]

وعليه فان انتقال الدولة في تنظيم حساباتها من نظام الموازنة الصافية الى نظام الموازنة الاجمالية او العمومية في الوقت الحاضر ادى الى ظهور النفقات بشكل متضخم. وقد كان ذلك نتيجة لتطبيق مبدا عمومية الموازنة العامة .

ويضاف الى ذلك ان حجم النفقات العامة قد يزداد اذا اخذت الدولة بمفهوم جديد للنفقة العامة ،وقد بدا ذلك واضحا بالنسبة لحجم النفقات العامة في مصر حيث اعتبرت نفقات الشركات التابعة للمؤسسات العامة جزء من النفقات العامة في موازنة ١٩٦٢-١٩٦٣ المالية بخلاف السنوات السابقة،ولا شك في ان هذا المفهوم الجديد يتصل بتغير اساليب الحسابات الحكومية.واخيرا فان النفقات العامة تزداد نتيجة لتغير اساليب الحسابات الحكومية عند تبديل بداية السنة المالية ،اذ تضاف نفقات بقية السنة المالية السابقة الى حسابات السنة الجديدة.

وفي الحقيقية ان تغير اساليب الحسابات الحكومية يمكن عده سببا من اسباب الزيادة الظاهرية المؤقتة وليس الدائمة حيث تظهر تلك الزيادة في حسابات السنة المالية التي تاتي بعد تغير تلك الاساليب بصورة مباشرة وعليه فهو لايتكرر ولا يستمر لسنين اخرى.[٢]

ثالثا :زيادة السكان واتساع مساحة الدولة:

تؤدي الزيادة الحاصلة في السكان واتساع الدولة بانضمام اقليم او اقاليم جديدة، اتجاه النفقات العامة للدولة الى الزيادة بهدف مواجهة مطالب اعداد السكان المتزايدة والاقاليم الجديدة .وتعد هذه الزيادة في النفقات العامة زيادة ظاهرية أي زيادة رقمية فحسب لنها لا تتحقق بسبب التوسع في انواع الخدمات او تحسن نوعيتها وانما

١- د.عادل فليح العلي مصدر سابق،ص٥٨-٦٠.

٢ - د.عبد العال الصكبان ،مصدر سابق،ص١٠٢.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

لمواجهة الطلب الاضافي على تلك الخدمات من قبل الاعداد المتزايدة للسكان واحتياجات الاقاليم الجديدة مما يدفع بالدولة الى زيادة انفاقها العام.[1]

الفصل السادس
آثار النفقات العامة [2]

للنفقات التي تدفعها الدولة في المجالات المختلفة آثار مباشرة على الكثير من العوامل والمفاهيم الاقتصادية داخل الدولة فهي تؤثر على الطلب الكلي والاسعار وعلى توجية الانتاج وعلى الايرادات الضريبية واخيرا على توزيع الدخل القومي ،ويمكن ابراز بعض تلك الآثار بما يلي :

اولا:اثر النفقات العامة على الطلب الكلي:-

يراد بالطلب الكلي مجموع انفاق الوحدات الاقتصادية المختلفة من افراد ومشاريع وحكومة على مجمل السلع والخدمات النهائية المتحققة في القطر خلال فترة زمنية محددة غالباً ما تكون سنة . ويتألف الطلب الكلي من عناصر اساسية هي (الاستهلاك الخاص ، الاستثمار الخاص ، الانفاق الحكومي ، صافي الصادرات) وهذا يعني ان الانفاق الحكومي يشكل جزء او عنصر من عناصر الطلب الكلي مع بقاء الاشياء الاخرى على حالها أي ان زيادة الانفاق الحكومي تقود الى زيادة الطلب الكلي والعكس صحيح . اذ ان قيام الدولة بزيادة مشترياتها من السلع والخدمات الاستهلاكية وزيادة انفاق الحكومة على القرطاسية والاثاث والسيارات وانفاقها على الخدمات الصحية والسكن ..الخ يؤدي الى زيادة الطلب على السلع والخدمات داخل القطر . كما ان مشتريات الحكومة من السلع الرأسمالية تؤثر هي الاخرى في الطلب الكلي، يضاف الى ذلك ان قيام الدولة بتقديم المدفوعات التحويلية الى فئات معينة كالاعانات المقدمة للعجزة والعاطلين عن العمل والشيخوخة تسهم هي الاخرى في زيادة الانفاق الاستهلاكي وبالتالي زيادة الطلب الكلي بصورة غير مباشرة ذلك لان الافراد الذين يتسلمون هذه المدفوعات يعملون على انفاقها على السلع والخدمات الاستهلاكية لاشباع حاجاتهم الاساسية لا سيما وان ميلهم للاستهلاك كبير بسبب انخفاض الدخول .

ثانيا:اثر النفقات العامة على الاسعار:-

تؤدي النفقة العامة الى آثار واضحة على المستوى العام للاسعار خصوصاً عندما يكون البلد قد وصل مستويات عالية من الاستخدام للمواد الانتاجية أي عندما تكون الطاقات الانتاجية في القطر مستغلة استغلالاً تاماً وان الايدي العاملة موظفة توظيفاً كاملاً ، فالمتوقع عند زيادة النفقات العامة ان تنعكس الزيادة العامة على الاسعار

---

١ - د .جهاد سعيد خصاونة،مصدر سابق،٤٤.

٢ - انظر تفصيل ذلك لدى د.عوض فاضل اسماعيل ، مصدر سابق .ود.عادل فليح العلي ،مصدر سابق،ص٨٥-٩٥.ود.حسن عواضة،المالية العامة ،دار الطليعة ،بيروت،١٩٦٧، ٣٦٩-٣٧٩.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

اكثر من انعكاسها على الناتج القومي، ذلك لان ظروف الاستخدام الكامل تفرض قيداً على الانتاج الكلي وبالتالي على العرض الكلي من السلع والخدمات وتوصف هذه الحالة بأن الجهاز الانتاجي للقطر يتسم بعدم المرونة استجابة للزيادات في الطلب على السلع والخدمات الناجمة عن زيادة الانفاق الحكومي. وكثيراً ما تواجه الدول النامية مثل هذه الحالة فالعراق مثلاً تعرض الى ضغوط تضخمية شديدة لم تعرف من قبل منذ النصف الثاني من عهد السبعينات من القرن الماضي بسبب الزيادات الهائلة في الانفاق الحكومي وعدم مواجهة الانتاج الكلي لمثل هذه الزيادات.و بالعكس تؤدي زيادة النفقات العامة الى احداث زيادات كبيرة في انتاج السلع والخدمات عندما يكون الاقتصاد القومي دون مستوى الاستخدام الكامل ولا يعاني اختناقات كمية ونوعية مثل نقص اليد العاملة الماهرة او طرق المواصلات ووسائل النقل و في مثل هذه الحالة تكون مرونة الجهاز الانتاجي عالية وبما يكفي لانتاج السلع والخدمات استجابة الى زيادة الانفاق الحكومي أي ان زيادة هذا الاخير في مثل هذه الحالة تفرز آثار ايجابية على الانتاج الكلي اكثر مما تفرزها على الاسعار.

ثالثا:اثر النفقات العامة على توجيه الانتاج:-

تستطيع الدولة وعبر سياستها الانفاقية الى توجيه الانتاج بالاتجاه الذي يخدم اهداف السياسة الاقتصادية العامة فاذا وجدت الدولة هنالك حاجة ملحة لتنمية انتاج السلع الرأسمالية والتقليل من انتاج السلع الاستهلاكية فبأمكانها التدخل لبلوغ هذا الهدف اما من خلال قيامها بأنشاء مثل هذه المشاريع او تشجيع القطاع الخاص عبر الاعانات او الاعفاء من الضرائب لتحقيق المزيد من انتاج السلع الرأسمالية والحد من استهلاك السلع الاستهلاكية عن طريق زيادة الضرائب عليها او تقليص الاعانات وبهذه الطريقة تنتقل عناصر الانتاج (يد عاملة و رأس مال وادارة) من قطاع انتاج السلع الاستهلاكية الى قطاع انتاج السلع الرأسمالية .

رابعا:اثر النفقات العامة على الايرادات الضريبية:-

ذكرنا ان الانفاق الحكومي يؤثر على الطلب الكلي بأعتباره احد عناصر هذا الطلب مع بقاء الاشياء الاخرى على حالها وعند توفر موارد انتاجية غير مستغلة وطاقات انتاجية فائضة تؤدي الزيادة في النفقات العامة الى زيادة في الطلب ثم الانتاج ثم الاستخدام ثم الدخل القومي. وبما ان هذا الاخير يمثل عادة المادة الاولية التي تغرف منها الضرائب فان زيادة الدخل القومي تقود الى زيادة الايرادات الضريبية حتى ولو فرضنا بقاء نسب او معدلات الضرائب على حالها .

خامسا:اثر النفقات العامة على توزيع الدخل القومي

This PDF document was edited with **Icecream PDF Editor**.
Upgrade to PRO to remove watermark.

تؤثر النفقة العامة على توزيع الدخل القومي بطريقتين :

الطريقة الاولى : وتتمثل في ان الحكومة حينما تقوم بشراء خدمات العوامل الانتاجية من مالكي هذه العوامل لتأدية وظائفها المختلفة بأشباع الحاجات العامة فانها تدفع لهم اثمان اتعابهم أي خدمات هذه العوامل، ويحصلون في ذلك على دخول نقدية بشكل اجور وفوائد وايجارات وارباح .ويطلق على مجموع هذه العوائد مصطلح الدخل القومي وبهذه الطريقة توزع الحكومة دخول نقدية على المشاركين في توليد الناتج الكلي من السلع و الخدمات ويطلق الاقتصاديون على هذا النوع من التوزيع للدخل القومي اصطلاح (التوزيع الاولي للدخل القومي بين المنتجين).

الطريقة الثانية : تتمثل بقيام الدولة بأدخال تعديلات على التوزيع الاولي للدخل القومي عندما يتعارض توزيع الدخل مع العدالة والمساوات ومن اجل تضييق حدة تفاوت بين الدخول وتحسين مستوى الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لعموم افراد المجتمع من خلال توفير كميات مناسبة من السلع والخدمات تقوم الدولة بأستقطاع جزء من دخول الفئات الغنية او الميسورة عن طريق سياستها الضريبية ومن ثم اعادة انفاق المبالغ المستقطعة او اعادة توزيعها من جديد وعبر سياستها الانفاقية على ذوي الدخول المنخفضة وذلك بصورة مختلفة بشكل اعانات اجتماعية او تأمينات للرعاية الصحية والسكنية والتعليمية ومدفوعات نقدية لاصحاب المشاريع الاقتصادية بغية الابقاء على اسعار بعض منتجاتهم مستقرة او او ثابتة .

This PDF document was edited with **Icecream PDF Editor**.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الباب الثاني
الايرادات العامة

الايرادات العامة هي مجموع المبالغ النقدية او الاموال التي تحصل عليها الدولة وغيرها من الاشخاص العامة التابعة لها بغية تغطية النفقات العامة ووضع السياسة المالية للدولة موضع التنفيذ.

فالدولة ولاسيما في الوقت الحاضر تقوم بصرف نفقات هائلة ومختلفة - وكما لاحظنا في السابق - نتيجة لتحولها من دولة حارسة ثم الى دولة متدخلة ثم الى دولة منتجة وهذا الامر يستلزم تحصيل ايرادات تكون كافية لتغطية نفقاتها العامة . ولا بد لنا هنا ان نشير ان هذه الايرادات باتت متنوعة بتنوع الدول وامكانياتها وثرواتها وبنيتها الاقتصادية فمن هذه الايرادات ما هو متحقق او يمكن تحقيقها لجميع الدول كالضرائب والقروض والرسوم ومنها ما هو متوفر في بعض الدول دون الاخرى كأيرادات النفط والثروات المعدنية والسياحة والتجارة وغيرها . وسوف نتاول بالشرح ابرز الايرادات المالية المتحققة للدولة وهي القروض العامة والرسوم وايرادات الدومين والثمن العام والضرائب .

الفصل الاول
ايرادات ممتلكات الدولة (الدومين)

يطلق لفظ الدومين على ممتلكات الدولة اياً كانت طبيعتها عقارية ام منقولة واياً كان نوع ملكيتها عامة ام خاصة .

وقد كانت ايرادات الدومين هي المورد الاكبر للملك او الامير الاقطاعي في العصور الوسطى عندما كانت مالية الملك الخاصة مختلطة بمالية الدولة وكان دخل اراضيه الزراعية المملوكة له ملكية خاصة يساهم بالنصيب الاكبر في ايراداته . الا

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

انه ترتب على اسراف الملوك التنازل عن ممتلكاتهم للامراء ومن ثم حرمانهم من دخل هذه الممتلكات مما تسبب في تضاؤل اهمية ايرادات الدومين تدريجياً وحلت محلها الايرادات المتحصلة من الافراد اختياراً في البداية ثم اجباراً في النهاية بشكل ضرائب . ثم استمر هذا الوضع في عصر ما بعد الاقطاع من العصر الحديث . [١] الذي شهد ولا يزال ازدياداً في اهمية ايرادات الدومين مرة اخرى لا سيما بعد انتشار الفلسفة الاشتراكية او التدخلية التي تسمح للدولة بان تمتلك وتمارس مختلف اوجه النشاط الاقتصادي التي يمارسها الفرد . ولا جدال في ان الايراد الاساسي الذي يتأتى الى الدول التي تتبنى المذهب الاشتراكي يتمثل في دخل املاكها المختلفة . [٢] ومهما يكن من امر فان املاك الدولة تنقسم الى قسمين : دومين عام ودومين خاص وسوف نوضحهما في المبحثين الاتيين:

المبحث الاول

الدومين العام Domaine public

يراد به مجموعة من الاموال التي تملكها الدولة او احدى الاشخاص الاعتبارية العامة ملكية عامة ومخصصة للمنفعة العامة بحكم طبيعتها او بأرادة السلطة العامة ، ومن ثم يجب ان يتوفر شرطان لثبوت صفة العمومية على أي مال وهما :

اولا:- يجب ان يكون المال مملوكا للدولة او لاحدى الاشخاص المعنوية العامة المرفقية (الهيئات او المؤسسات العامة) او الاقليمية (الاقاليم و المحافظات او البلديات).

ثانيا:- يجب ان تكون هذه الاموال مخصصة للمنفعة العامة بحكم طبيعتها او بأرادة السلطة العامة. وعليه فلا تثبت صفة العمومية للاموال التي تستهدف الادارة من تملكها ما يهدف اليه الافراد ،أي تملكها بقصد تحقيق الربح .

ومن امثلة الاموال العامة الطرق العامة والجسور والمطارات والمباني التابعة للدولة والحدائق العامة . وهذه الاموال تخضع لاحكام القانون العام . ونظراً لاهميتها فان القانون قد حماها ونظم استعمالها ومن اوجه الحماية التي احيطت بها ما يلي :

أ- عدم جواز التصرف بالاموال العامة .

ب- عدم جواز تملكها بالتقادم .

جـ - عدم جواز الحجز عليها.

---

١ - د. احمد جامع ، مصدر سابق ، ص٨٦ .

٢ - د. عبد العال الصكبان ، مصدر سابق ، ص١٣٦ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

وهذا ما اشارت اليه المادة (٧١) من القانون المدني العراقي التي نصت على (١ - تعتبر اموالاً عامة العقارات والمنقولات التي للدولة او للاشخاص المعنوية العامة والتي تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل او بمقتضى القانون.
٢- وهذه الاموال لا يجوز التصرف فيها او الحجز عليها او تملكها بالتقادم) وعلى العموم فان استعمال المال العام يخضع قانوناً للقواعد العامة التي تحكم الانتفاع بالمرافق العامة وهي :
١- الحرية : أي ان الافراد احرار في استعمال الاموال العامة دون اذن او ترخيص حسبما يسمح به الاستعمال وفقاً لما يقتضيه القانون وبما ينسجم مع طبيعة كل مرفق . لان مثل هذا الاستعمال يعتبر من الحريات الاساسية التي يضمنها القانون .
٢- المساواة : أي عدم التمييز بين الافراد عند استعمالهم لهذه الاموال .
٣- المجانية : أي حق الافراد في الانتفاع المجاني بهذه الموال بدون مقابل مالي.[١]
وهذه هي القاعدة العامة ولكن قد تحصل الدولة احياناً على مقابل لهذا الاستعمال - استثناءً- بغية تنظيم آلية استعمال المرفق العام او تغطية بعض الاعباء التي تتحملها الدولة في سبيل ديمومته والحفاظ عليه، كدخول الحدائق العامة والمناطق الاثرية او المتاحف .[٢]

المبحث الثاني

الدومين الخاص Domaine privé

ويراد به مجموع الاموال التي تملكها الدولة وغيرها من الاشخاص العامة ملكية خاصة وتخضعها لاحكام القانون الخاص بقصد الحصول على ما تدره هذه الاموال من ايرادات . وتحرص معظم الدول على ادارة هذه الاموال وفقاً للنظم السائدة في الانشطة الخاصة وذلك حتى يتيسر لها تحصيل قدر كبير من الايرادات عن طريقها .أي انه يمكن بيعها والتصرف بها او الحجز عليها او تملكها بالتقادم، وهذا ما اكدته المحكمة العليا في ليبيا بحكمها الصادر ١٩٧١/٤/٤ والذي ورد فيه (...للادارة ان تسلك في ادارة اموالها واملاكها الخاصة دون العامة مسلك الافراد وتتبع في ذلك نفس الوسائل التي اتبعوها في ادارة واستغلال اموالهم وممتلكاتهم فتبيع وتشتري وتؤجر كما يبيعون ويشترون ويؤجرون وهي عندما تباشر ادارة املاكها الخاصة على هذا النحو فان جميع ما تقوم به من اعمال الادارة وتتخذه من اجراءات تخضع لاحكام القانون المدني) [٣]

١ - د. منصور ميلاد يونس ، مصدر سابق ، ص٦٤ .
٢ - د. طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص٥٩ – ٦١ .
٣ - منصور ميلاد يونس ، مصدر سابق ، ص٦٥ – ٦٦ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

والحقيقة ان الدومين الخاص هو وحده الذي يعنيه علماء المالية العامة عند الكلام عن ممتلكات الدولة كمصدر من مصادر الايرادات العامة . وينقسم الدومين الخاص الى عدة اقسام هي :

اولا:الدومين العقاري

يمثل الدومين العقاري اهمية تاريخية في العصور الوسطى وكان يتمثل بالاراضي الزراعية والغابات وبدأ هذا النوع يفقد اهميته على اثر زوال العهد الاقطاعي وتوسع الدولة في بيع هذا النوع من الاراضي وترك امر استغلالها للافراد [٢] ونرى ان هذا النوع من الدومين يمكن ان يشمل بحكمه ما مخزون في باطن الارض من ثروات طبيعية متمثلة بالنفط والغاز والمعادن وغير ذلك كونها متولدة عن عقار وهي الارض المملوكة للدولة وان كان بعض الفقه المالي يضع هذه الثروات تحت وصف دومين من نوع خاص هو الدومين الاستخراجي .

ثانيا:الدومين المالي

يتكون مما تملكه الدولة من اوراق مالية كالاسهم والسندات وفوائد القروض وغيرها من الفوائد المستحقة للحكومة ويسمي البعض هذا الدومين بمحفظة الدولة أي ما تملكه اية دولة من اوراق مالية ونقدية ، وما تحققه من ارباح وفوائد .[٣] وقد حقق هذا الدومين بعض الفوائد للدولة حيث لعبت الاخيرة دور المشرف على المشروعات المالية في اقتصادها الوطني والمسيطر على بعض المشروعات المهمة كما انه حقق بعض الايرادات للدولة .

ثالثا:الدومين الصناعي والتجاري

يشمل هذا النوع جميع النشاطات الصناعية والتجارية التي تقوم بها الدولة في هذه المجالات حيث تمارس الدولة فيه نشاطاً شبيهاً بنشاط الافراد العاديين والمشروعات الخاصة بهدف تحقيق الربح او تقديم خدمة للافراد مقابل مبالغ غير احتكارية وتسمى الايرادات المتأتية للمشاريع الصناعية او التجارية العامة التي تملكها الدولة من بيع سلعها او خدماتها التي تنتجها بالثمن العام تمييزاً عن الثمن الخاص الذي يمثل المقابل الذي تحصل عليه المشروعات الخاصة التجارية والصناعية .ومثالها في العراق الشركات والمؤسسات العامة والتي تباشر نشاطا تجاريا او صناعيا كالشركة العامة للادوية والشركة العامة للحبوب والشركة العامة للسيارات وغيرها.

وقد تقوم الدولة بادارة الدومين التجاري والصناعي اما بشكل مباشر من قبلها اوعن طريق احد مرافقها ، او ان تمنح امتياز او ترخيص لاحدى الشركات الخاصة

2- M.Duverger , Op.cit,p89 – 93 .

٢ د.احمد الدخيل ، مصدر سابق ، ص ٦٩.

3- M.Duverger , Op.cit , p92 .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

بان تقوم ببيع البضائع او الخدمات لاجل معين ،وغالباً ما تشترك الدولة في مثل هذا النوع كمساهم بنسبة معينة بقصد الاشراف والرقابة عن طريق ممثلها في مجلس الادارة ويسمى هذا النوع بالقطاع المختلط حيث يحقق هذا القطاع الربح بالاضافة الى المصلحة العامة.[١]

الفصل الثاني

الرسوم la taxe

الرسم هو من الموارد الاعتيادية للدولة ظهر تقريباً منذ الثورة الصناعية في اوربا وتطور حركة الاقتصاد العالمي وبزوغ الحاجة الى ضرورة قيام الدولة بتقديم خدمات متنوعة لمختلف فئات المجتمع جراء مقابل بسيط .

المبحث الاول

تعريف الرسم وخصائصه

يراد بالرسم مبلغ من النقود يدفعه الفرد الى الدولة او غيرها من الهيئات العامة جبراً مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له تحقق في آن واحد نفقاً خاصاً بالاضافة الى النفع العام الذي يعود على المجتمع من جراء ادائها .

و من هذا التعريق يمكن ان نحدد ابرز خصائص الرسم وهي:

اولاً : الرسم يدفع نقداً :

والمقصود بذلك ان الرسم يتم دفعه في شكل نقدي . واشتراط الصورة النقدية للرسم جاء ليتلائم مع التطور في مالية الدولة من حيث اتخاذ نفقاتها وايراداتها للصورة النقدية .

ثانياً : الرسم يدفع جبراً :

يراد بذلك ان الفرد يدفع الرسم جبراً للهيئة او الجهة العامة التي تقدم له الخدمة . ويظهر عنصر الجبر خاصة في استقلال الجهات العامة في وضع النظام القانوني للرسم من حيث تحديد مقداره وطرق تحصيله وكيفية الاستفادة من الخدمة المقدمة كمقابل له . وقد اثار هذا العنصر جدلاً في الفكر المالي، وسبب ذلك ان فكرت الجبر

١ - د . اعاد حمود القيسي ، مصدر سابق ، ص٦٢ – ٦٣ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

في الرسوم قد تكون غير واضحة كما هو الحال في الضريبة فالفرد لا يدفع الرسم الا بمناسبة حصوله على خدمة معينة من الدولة والاصل انه حر في طلب الخدمة او عدم طلبها أي ان له حرية الاختيار في طلب الخدمة وبالتالي دفع الرسم المقرر او بالعكس.[١]

ويرد على ذلك انه وان صح ان للفرد قدراً من الحرية في حالة دفع الرسم الا ان هذه الحرية تنصرف فقط الى طلب الخدمة او عدم طلبها ولكن اذا ما قرر طلبها فانه يظهر جلياً عنصر الجبر نظراً لاستقلال الدولة بتحديد قيمة الرسم وطرق تحصيله دون اتفاق مع الافراد ومن ناحية اخرى يلاحظ ان عنصر الاختيار في طلب الخدمة يختفي قانوناً او عملاً في كثير من الحالات منها :

١- قد يفرض القانون على الاشخاص تلقى خدمة معينة تقدمها له الدولة فتقتضي مقابلها رسماً معيناً ومثاله خدمات التعليم الالزامي والتطعيم الاجباري، ومن الواضح ان الامر هنا يتعلق بخدمات خاصة تنعدم فيها تماماً حرية الفرد في دفع الرسم عنها. بل ان المشرع قد يقرر عقوبات جنائية على عدم تحصيل هذه الخدمات او دفع الرسوم المقررة عنها وفي هذه الحالة يسمى هذا الاجبار بالاجبار القانوني أي ان القانون يلزم الافراد بالحصول على بعض الخدمات ودفع الرسوم عنها .

٢- وبالاضافة الى ذلك يوجد نوع آخر من الاجبار يسمى الاجبار المعنوي (الواقعي) والمراد به التزام الفرد بدفع الرسم في حالة ما اذا قرر الانتفاع بالخدمة التي تقدمها الجهات العامة. وبمعنى آخر ان الفرد لا يلتزم بمقتضى القانون بطلب الخدمة وانما له ان يفعل ذلك بمحض اختياره على انه متى قرر الانتفاع بها التزم طبقاً للقانون بأداء الرسم المقرر عنها [٢] .فالقانون هنا لا يلزم الافراد بالحصول على الخدمة وانما هم مضطرون فعلياً للحصول عليها وهكذا يجدون انفسهم ملزمين بدفع الرسوم المقررة للحصول على هذه الخدمة،فطالب الحق يجد نفسه مضطراً لدفع الرسوم المقررة للتقاضي في حالة سعيه للحصول على حقه عن طريق المحاكم.[٣]

ونخلص من كل ذلك ان عنصر الجبر يعتبر متوفراً بالنسبة للرسم الا ان طبيعة عنصر الجبر ليست واحدة في جميع الحالات فبعضها تستند الى قانون واخرى تستند الى واقع.[٤]

ثالثاً : الرسم يدفع بمقابل :

يراد بذلك ان الرسم وان كان فريضة اجبارية الا ان هناك مقابل خاص يحصل عليه دافع الرسم بشكل خدمة وهو قد يكون احد الاوجه التالية :

---

١ - د. منصور ميلاد يونس ، مصدر سابق ، ص٧٢ .
٢ - د. شريف رمسيس تكلا ، مصدر سابق ، ص١١٢ .
٣ - د. رفعت المحجوب ، المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٩ ، ص٤٧٧ .
٤ - د. السيد عبد المولى ، مصدر سابق ، ص٤٤١.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

أ- نشاط تبذله الدولة لمصلحة الفرد كالفصل في المنازعات القضائية التي تخصه او توثيق العقود .
ب- امتياز يمنح لفرد معين يخوله انتفاعاً خاصاً يمتاز به عن غيره كالحصول على جواز سفر او رخصة كحمل السلاح .
جـ- تسهيلاً من جانب الدولة لمباشرة المكلف بدفع الرسم لعمله او مهنته كالرسوم التي تدفع للحصول على رخصة للعمل في بعض المهن كالحلاقة او ادارة مطعم.[١]

رابعاً : النفع الخاص مقترن بنفع عام :

يترتب على الرسم تحقيق نفع خاص الى جانب النفع العام وذلك يعني ان الفرد يحصل على نفع خاص مباشر لا يشاركه فيه احد يتمثل في المنفعة التي تعود عليه من الخدمة التي تقدمها الدولة. ويعني ايضا ان هذه الخدمة تحقق بالاضافة الى النفع الخاص نفعاً عاماً يعود على المجتمع ككل . فالتعليم مثلاً يعود بنفع مباشر على الافراد يتمثل في رفع مستوى الانتاج بسبب ارتفاع مستوى كفاءة العاملين ،كما ان رسوم التقاضي تحقق في نفس الوقت نفعاً خاصاً للمتقاضين يتمثل في حصول كل منهم على حقه المشروع ونفعاً عاماً للمجتمع يتمثل في استقرار الحقوق وتوفير العدالة لافراده.[٢]

المبحث الثاني
الاساس القانوني لفرض الرسم

بينا ان من خصائص الرسم ان يدفع جبراً من قبل الافراد وان الدولة تتمتع في سبيل اقتضائه بامتياز على اموال المدين ، وقد تطلب ذلك ان قررت معظم الدساتير ضرورة موافقة السلطة التشريعية على فرض الرسوم . أي بمعنى آخر لم يكن بالامكان فرض أي رسم الا بمقتضى قانون يصدر عن هذه السلطة وهذا ما كان مقرراً في القانون الاساسي العراقي لسنة ١٩٢٥ حيث بينت المادة (١١) منه بانه (لا تفرض ضريبة او رسم الا بمقتضى قانون يشمل احكامه جميع المكلفين) الا ان تعدد انواع الرسم واختلاف القواعد التي تتبع في تقديرها دفع الكثير من الدساتير الى تقرير امكانية فرض الرسوم بناءً على قانون. أي ان تخول السلطة التشريعية صلاحيتها في فرض الرسوم الى السلطة التنفيذية لكي تقوم من جانبها باصدار قرارات او لوائح عامة تنظمها وتحدد مقاديرها واسعارها ، وبمعنى آخر ان هذه الدساتير فرقت بين فرض الضريبة والذي لا يكون الا بقانون وفرض الرسم الذي يتحقق بناءً على قانون [٣] .ومن ذلك على سبيل المثال الدستور المصري الملغي لسنة ١٩٧١ الذي اكد في مادته (١١٩) على انه لايجوز تكليف احد اداء الرسم الا

١ - د. رفعت المحجوب ، مصدر سابق ، ص٤٧٧.
٢ - د. طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص٦٠.
٣ - د. احمد جامع ، مصدر سابق ، ص٩٨ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

في حدود القانون وهو ذات الحكم الذي جاء به الدستور المصري النافذ لسنة ٢٠١٤ في المادة (٣٥) منه. وكذلك الدستور العراقي لسنة ١٩٧٠ الملغي الذي بين في المادة (٣٥) بانه لا يمكن فرض الضريبة او تعديلها او جبايتها الا بقانون ولم يقرر هذا الشرط بالنسبة لفرض الرسم او بقية الاعباء العامة . وهو ما يعني ان الرسوم يجوز فرضها او تعديلها من غير حاجة الى استصدار قانون بها ويتم ذلك بتخويل صادر من السلطة التي تملك حق تقريرها قانوناً وهي السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية وذلك من خلال أنظمة او قرارات عامة او لوائح . وتأكيداً لما تقدم اصدر مجلس قيادة الثورة (المنحل) قراراً برقم (٨٤) في ١٩٩٥/٨/٥ تم بموجبه تشكيل لجنة تسمى لجنة الشؤون الاقتصادية ترتبط بمجلس الوزراء وتهدف من خلال التنسيق بين الوزارات والجهات المختصة في الشؤون ذات الطابع الاقتصادي والمالي الى اقتراح اسس عامة وصياغة السياسة الاقتصادية والمالية للدولة . [١] والاهم من ذلك صدر قرار آخر من مجلس قيادة الثورة (السابق) برقم (٨٢) في ١٩٩٦/٨/٥ [٢] وبموجبه تقرر الآتي:

١- تتولى وزارة المالية بعد التنسيق مع الوزارات المعنية او الجهة المعنية غير المرتبطة بوزارة الاقتراح على لجنة الشؤون الاقتصادية تعديل الرسوم المقررة قانوناً .

٢- تبت لجنة الشؤون الاقتصادية في مقترح تعديل الرسوم على ان تراعي ظروف الفئات الاجتماعية المختلفة المشمولة بهذه الرسوم .

٣- تكون قرارات اللجنة معدلة لاحكام التشريعات المتعلقة بالرسوم اعتبارا من تاريخ نشرها في الجريدة الرسمية .

ويرى بعض الكتاب ان فرض الرسوم من قبل بعض الجهات المخولة يمكن ان يكون له ما يبرره ومن ابرز ذلك ان الرسم اقل اهمية من الضرائب سواء من الناحية المالية او الاقتصادية او الاجتماعية او السياسية ثم ان فرض الرسوم وتعديلها يحتاج مرونة كبيرة من العمل وهو ما لا يتوافر اذا اشترطنا فرضها بقانون كما نشترطه في الضريبة ، ثم ان الرسوم تجبى مقابل الخدمات المقدمة من الشخص العام لصالح الافراد وما دامت تلك الخدمات التي تجبى الرسوم عنها كثيرة ومتعددة فانه لا يجوز ان يشغل المشرع بأستمرار من خلال اصدار قوانين تفصل بتعديل او الغاء هذه الرسوم.[٣]

ومع الرغم من ذلك فان بعض الدول لما تزل تنأى بنفسها عن التمييز بين الرسوم والضرائب من حيث الحكم القانوني ومنها ما اشار اليه المشرع الدستوري العراقي في الدستور النافذ لعام ٢٠٠٥ في مادته (٢٨) فقرة (١) (لاتفرض الضرائب

---

١ - انظر الوقائع العراقية ع (٣٥٨١)في ١٩٩٥/٩/١٨.

٢ - نشر القرار في الجريدة الوقائع العراقية في العدد (٣٦٣٠) في ١٩٩٦/٨/١٢.

٣ - د. حسين خلاف،الاحكام العامة في قانون الضريبة ،دار النهضة العربية ،القاهرة،١٩٦٦،ص٥٣.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها الا بقانون) وهذا يعني انه لا يمكن بعد الآن للسلطة التشريعية ان تفوض صلاحيتها بفرض الرسوم او تعديلها او جبايتها او الاعفاء منها للسلطة التنفيذية. كما انه لا يحق للاخيرة ان تصدر أي قرار اداري يتضمن عناصر قانونية الرسم تلك. وعلى الرغم من ذلك لم يسلم هذا النص الدستوري من الخرق والانتهاك في مواضع عديد على صعيد التطبيق ومن بين ذلك ما تضمنه قانون الموازنة الاتحادية لسنة ٢٠١٦ في المادة (٢٥) منه من تفويض الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة صلاحية فرض الرسوم (غير السيادية) او تعديلها لتغطية نفقاتها. كما ان المشرع اعاد تبني الحكم ذاته في قانون الموازنة لسنة ٢٠١٧ في المادة (٢٤) منه. ومن ثم فان هذه النصوص نرى فيها مجانبة صريحة لاحكام الدستور ويمكن لكل ذي مصلحة الطعن به امام المحكمة الاتحادية العليا. علما ان تقسيم المشرع للرسوم بين كونها سيادية وغير سيادية تقسيم لا يقوم على سند قانوني صحيح. فهو وان اوضح في قانون موازنة ٢٠١٧ بان الرسوم السيادية هي تلك الصادرة في القوانين الاتحادية النافذة فان هذا المفهوم لا يستقيم واحكام القانون المالي. فمن المعروف لدى الفقه المالي ان تقسيم الرسوم يمكن ان يتفرع الى رسوم اتحادية او مركزية تفرض من السلطات الاتحادية(في ظل الدولة الفدرالية) او السلطات المركزية (في ظل الدولة البسيطة)، ورسوم محلية تفرض من قبل السلطات المحلية في الاقاليم والمحافظات. اما التقسيم الذي اتى به المشرع العراقي فانه لا يقوم على معيار دقيق وصحيح او على الاقل معيار واضح من الناحية القانونية. فالرسوم بشكل عام توصف مثلما الضريبة بانها ايرادات سيادية تفرضها الدولة بما لها من سلطان وقوة على اشخاصها واقليمها. ومع ذلك فايا كان المبرر لهذا التمييز فان المشرع الدستوري العراقي نص على قانونية الرسم وطالما اطلق وصف الرسم بدون التمييز بين الرسوم المحلية والاتحادية والرسوم السيادية وغير السيادية لذا لا يحق لغير السلطة التشريعية فرض الرسوم وتعديلها ايا كان نوعه والجهة التي تحصله.

المبحث الثالث
تمييز الرسم عن غيره من الايرادات العامة

يخلط البعض بين الرسم وبعض الايرادات الاخرى وذلك راجع الى تشابه الرسم مع هذه الايرادات في بعض الاوجه. ولكن مع التسليم بوجود بعض اوجه الشبه هذه الا انه ثمة اختلاف بين يميز الرسم عن بقية الايرادات ويمكن بيان ذلك بالآتي:

المطلب الاول
الرسم والثمن العام

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

يراد بالثمن العام بانه مبلغ يدفعه الشخص لقاء حصوله على سلعة او خدمة تنتجها المشاريع التجارية او الصناعية العامة التابعة للدولة. ويمكن ان نبين هنا اوجه الشبه والاختلاف بين الثمن العام والرسم :

اولا: اوجه الشبه :

١- ان كلاً منهما يدفع للحصول على مقابل معين ، أي مقابل خدمة او سلعة تحقق في نفس الوقت نفع خاص للمستفيد منها ونفع عام يعود على المجتمع ككل .

٢- ان قواعد تقدير كلاً منهما متشابهة الى حد كبير وفي ان كلاً منهما قد يكون مساوياً لتكاليف الخدمة المقدمة او اكبر او اقل منها،وان الاعتبارات التي تدعو الدولة الى جعل الرسم اكبر او اقل من نفقة الخدمة هي ذاتها التي تدفع الدولة الى جعل ثمن المنتجات من املاكها اكبر او اقل من نفقة انتاجها.[١]

ثانيا: اوجه الاختلاف :

١- ان الرسم يدفع كمقابل للخدمة التي يحصل عليها الشخص بينما الثمن العام يدفع مقابل خدمة او سلعة [٢].

٢- في حالة الرسم فان الخدمة التي يحصل عليها دافعه تعود عليه بنفع خاص بالاضافة الى النفع العام الذي يعود على المجتمع . اما في حالة الثمن العام فان النفع الخاص الذي يعود على دافع الثمن هو الغالب ، ومن هنا قيل بان الرسم يدفع مقابل خدمة ادارية يقدمها مرفق عام له الصفة الادارية . اما الثمن العام فيدفع مقابل سلعة او خدمة تجارية يقدمها مرفق ذو صفة تجارية او صناعية [٣].

٣- تفرض الرسوم بموجب قوانين تصدر عن السلطة التشريعية او قرارات ادارية تصدر عن السلطة التنفيذية بناءً على تخويل الاولى لها . بينما الثمن العام يتحدد وفق قوانين العرض والطلب وفي ظل سوق احتكارية او منافسة.

٤- ان الرسم يعد من الايرادات السيادية للدولة ولذلك تتمتع الدولة بحق الامتياز في تحصيله، بينما الثمن العام لا يعد كذلك ولهذا لا تتمتع الدولة بهذا الحق في تحصيله.

٥- ان اهمية الرسوم كمصدر للايرادات العامة اخذة بالتضاؤل ،بينما العكس صحيح بالنسبة الى الثمن العام وذلك نظراً الى الاتجاه الحديث في الدول المختلفة نحو التدخل في الحياة الاقتصادية وانشاء الكثير من المشاريع الصناعية والتجارية والتي كانت من قبل وقفا على الافراد [٤].

---

١ - د. منصور ميلاد يونس ، مصدر سابق ، ص٧٦ .

2 - M.Duverger, op.cit , P95 – 96 .

٣ - د. رفعت المحجوب ، مصدر سابق ، ص٤٨٠ .

٤ - د. طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص٦٦ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

٦- فضلا عن ذلك هنالك من الفقه من يضيف بان الثمن العام يمثل الايراد المتحقق عن الدومين الخاص في حين الرسم يمثل الايراد المتحقق عن الدومين العام.[١]

المطلب الثاني
الرسم والاتاوة

يراد بالاتاوة(مقابل التحسين) مبلغ من النقود تحصل عليه الدولة جبراً من اصحاب العقارات الذين استفادوا من زيادة قيمة عقاراتهم نتيجة تنفيذ احد المشروعات العامة[٢] وتسمى في بعض التشريعات ب(مقابل التحسينات العقارية). كما في حالة زيادة القيمة الرأسمالية لاراضي البناء او القيمة الايجارية لبعض المباني الكائنة في مناطق اقامت فيها السلطات العامة مشروعات ادت الى تحسينها، كأنشاء شارع جديد او مد شبكات كهرباء او هاتف او شق مبازل او مد خطوط حافلات وغير ذلك. ففي كل هذه الحالات تلزم السلطة العامة ملاك العقارات باداء فريضة نقدية معينة مقابل ما تحققه لهم من مزايا وفوائد دون قيامهم باي جهد في هذا السبيل . وعلى العموم فان ابرز اوجه الشبه والاختلاف بين الرسم والاتاوة هي ما يلي :

اولا: اوجه الشبه :

١- ان كلاً منهما يمثل فريضة الزامية تدفع نقداً
٢- ان كلاً منهما يدفع مقابل حصول الفرد على منفعة خاصة .

ثانيا- اوجه الاختلاف :

١- ان الاتاوة لا تفرض الا على اصحاب العقارات المستفيدين من المشروعات العامة اما الرسم فأنه يفرض على جميع الاشخاص طالبي الخدمة وفي حالات كثيرة ومتنوعة. وعليه فان مجال الرسم اوسع كثيراً من مجال الاتاوة .
٢- ان الاتاوة تدفع مرة واحدة وان تم ذلك على اقساط ، اما الرسم فتتعدد حالات دفعه بتعدد مرات الخدمة أي ان ذلك يتكرر كلما تكرر طلب الخدمة.[٣]
٣- في الاتاوة يلزم مالك العقار بدفع قيمة الاستفادة الحاصلة من قيام السلطات العامة بالمشروعات المختلفة حتى ولو لم يقم بطلب هذه الخدمة . اما في حالة الرسم فانه يمكنه عدم دفع المقابل النقدي اذا امتنع عن طلب الخدمة او الانتفاع بها .[٤]

المبحث الرابع

---

[١] - د.احمد خلف حسين الدخيل، مصدر سابق ، ص٦٠، ٦٧
٢ - د. رشيد الدقر ، علم المالية العامة ، ج٢ ، ط٢ ، مطبعة الجامعة السورية ، دمشق ، ١٩٦٢ ، ص٤٩ .
٣ - د. جهاد سعيد خصاونة ، مصدر سابق ، ص٩٥ .
٤ - د.منصور ميلاد يونس ، مصدر سابق ، ص٨٠ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

قواعد تحديد الرسم

ليس من اليسير تحديد قاعدة عامة تلتزمها السلطة العامة وهي بصدد تقدير الرسم الواجب دفعه والواقع ان هنالك اكثر من قاعدة تدخل في الاعتبار عند اجراء هذا التقدير ويعتبر الرسم المفروض نتيجة تفاعل جميع هذه القواعد :

القاعدة الاولى : مراعاة التناسب بين نفقات الخدمة المقدمة وبين الرسم المقابل لها. ولا يلزم ان يتحقق هذا التناسب بالنسبة لكل شخص على حدة مستفيد من الخدمة بل يكفي ان يتحقق تناسب بين تكاليف المرفق القائم بالخدمة وحصيلة الرسوم المفروضة على الانتفاع بها . وتستند هذه القاعدة على ان الغرض الاساسي من انشاء المرافق العامة ليس تحقيق الربح ومن ثم لا يترتب على مباشرة هذه المرافق لنشاطها ان تزيد ايراداتها عن نفقاتها.

القاعدة الثانية : وهي جعل مبلغ الرسم المقرر عن الخدمة اقل من تكاليف انتاج الخدمة المقدمة وذلك بالنسبة الى بعض الخدمات كالتعليم والصحة . وتستند هذه القاعدة الى احد الامرين : اما الى ان مثل هذة الخدمات يترتب عليها نفع عام بشكل كبير يعود على المجتمع الى جانب النفع الخاص الذي يعود على دافع الرسم، ومن ثم تقضي قواعد العدالة توزيع نفقات المرافق القائمة باداء هذه الخدمات بين الافراد المنتفعين بها عن طريق دفع الرسوم وبين المجتمع ككل من خلال فرض الضرائب. والى الرغبة في تشجيع الافراد على طلب مثل هذه الخدمات لضرورتها او لنفعها وذلك عن طريق عدم تحصيل مبالغ كبيرة في صورة رسوم قد تقف عقبة في سبيل طلب الافراد لها، كما هو الحال بالنسبة الى بعض الخدمات الصحية. بل قد تذهب السلطة العامة بعيداً عن هذا الاتجاه وتقرر عدم تحصيل رسوم اطلاقاً عن الخدمة المؤدات كما هو الحال بالنسبة الى التطعيم ضد بعض الامراض.[1]

القاعدة الثالثة : جعل مبلغ الرسم اكبر من نفقة الخدمات المقابلة له وذلك بالنسبة الى خدمات بعينها.وتستند هذه القاعدة اما الى الرغبة في التقليل من اقبال الافراد على طلب الخدمة موضوع الرسم كما هو الحال بالنسبة الى رسوم السفر ، واما الى الرغبة في الحصول على ايرادات اكبر للخزينة العامة كما هو الحال بالنسبة الى رسوم التوثيق ورسوم السيارات اذا زادت عن نفقة المرفق القائم بأداء هذه الخدمة زيادة ملموسة .

وعلى الرغم من كل هذه القواعد الا ان هذا لا ينفي القول بصفة عامة ان الغرض الاساسي من تحصيل الرسوم هو مالي . اذ ان الدولة تستهدف من فرضها الحصول على ايرادات تواجه به جزءاً من النفقات العامة ولهذا فان الكثير من فقهاء المالية

---

١ - د. احمد جامع ، مصدر سابق ، ص٩٦ – ٩٧ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

العامة يتفقون على انه في حالة زيادة مبلغ الرسم عن نفقة الخدمة المقابلة له فان هذا الجزء الزائد يعتبر في الواقع ضريبة مستترة[١] .

المبحث الخامس
طرق تحصيل الرسم

تحصل الدولة الرسوم المختلفة بعدة طرق وتؤخذ بعين الاعتبار عند تحديدها لهذه الطرق وفرة هذه الرسوم كايراد عام من ايرادات الخزينة العامة،وتقلل ما امكن من كلفة تحصيلها المتملثة بالنفقات التي تنفقها الدولة من تحصيل الرسوم كرواتب الموظفين العاملين على تنظيم الرسوم وجبايتها ونفقات الادارة المختلفة واهم هذه الطرق ما يلي :

اولاً : طريقة التحصيل المباشر :

وتتحقق عندما يلزم المكلف الراغب في الحصول على الخدمة بدفع الرسم المترتب عليها الى خزينة الدولة مباشرة ويأخذ ايصالاً بذلك من الموظف المختص كرسوم وثائق السفر والاحوال المدنية ورسوم السيارات . او في حالة دفع الرسم الى المرفق الذي يتولى القيام بخدمة عامة كالرسوم المدرسية.

ثانياً : طريقة التحصيل غير المباشر :

ويتم ذلك من خلال الطوابع في حالة ما اذا كان الهدف من الخدمة هو الحصول على وثيقة مكتوبة او في حالة الصاق طابع على الطلب المقدم من المكلف للحصول على الخدمة يتضمن قيمة الرسم كما هو الحال في بعض الرسوم القضائية.[٢]

الفصل الثالث
القرض العام Emprunt public

يعد القرض احد الموارد المهمة التي تعتمد عليها الدولة في تمويل حاجاتها المختلفة في الوقت الحاضر ويفسر التجاء الدول الى القروض العامة عدة اسباب هي :

١- وجود مشاريع ضخمة كاقامة شبكات الطرق والجسور ومحطات توليد الكهرباء والسدود وغيرها من المشاريع التي تحتاج الى نفقات كبيرة تعجز الموارد السنوية للدولة عن مقابلتها . كما ان العدالة تقتضي عدم تحميل جيل واحد لعبئها

---

١ - د . طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص٦٥ .
٢ - د. جهاد سعيد خصاونة ، مصدر سابق ، ص٩٢ – ٩٣ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

ولذا يصار الى القرض كوسيلة لتمويل ولتوزيع العبء بين الجيل الحاضر واجيال المستقبل .

٢- تضطر الدولة الى الاقتراض عندما تكون بحاجة لمواجهة نفقات حربية عاجلة وتكون الضرائب قد وصلت الى حد بحيث لم يعد المجتمع قادراً على تحمل أي زيادة في كميتها .

٣- قد تفضل الدولة طريقة التمويل بالقرض للوصول الى المدخرات المكتنزة بدلاً من فرض الضرائب عليها اذا شعرت ان هناك قدراً من الاكتناز في المجتمع وان من الممكن اقناع جمهور المكتنزين عن طريق المزايا الممنوحة عن القرض مما يحفزهم على اخراج اموالهم المكتنزة واقراضها للدولة .

٤- تلجأ الدولة الى الاقتراض في حالة وجود خطر التضخم للتقليل من القوة الشرائية بيد الافراد والمشروعات مما يمنع زيادة الطلب فتقضي بذلك وبغيرها من السياسات على خطر التضخم[١].

وللتعرف على القرض العام سنتناول في هذا الفصل ابرز المواضيع المتعلقة به وذلك في المباحث الاتية:

المبحث الاول
تعريف القرض العام وبيان خصائصه

يمكن تعريف القرض العام بانه مبلغ من المال تحصل علية الدولة او احدى هيئاتها العامة من الغير بموجب عقد يستند الى اذن مسبق من السلطة التشريعية وتتعهد الدولة برد القرض دفع الفوائد المترتبة عليه وفق الآجال المحددة.[٢] ومن خلال هذا التعريف يمكن بيان ابرز خصائص القرض العام :

اولاً : القرض العام مبلغ من المال :

يدفع القرض العام بشكل مبلغ من المال وهذا الاخير قد يكون نقداً او عيناً . والصفة النقدية للقروض العامة هي الصفة الغالبة في العصر الحديث كما هو الحال في الرسوم - كما مر بنا - وعلى الرغم من ذلك تبقى الصفة العينية للقروض العامة اكثر منه وجوداً في التطبيقات العملية حينما يشترط المقرض وخاصة عندما يكون دولة او مؤسسة صناعية تصريف منتجاتها للآخرين عن طريق قرض يمول مشروعاً معيناً تستخدم في تنفيذه تلك المنتجات.[٣] ومثاله قرض الاتحاد السوفيتي (سابقا) الذي منح للعراق عام ١٩٥٩ بمبلغ (٦٥,١٨٧,٠٠٠) دينار بفائدة (٢,٥ %

١ - د. عبد العال الصكبان ، مصدر سابق ، ص٣٨٧- ٣٨٨ .
٢ - د. محمد حلمي مراد ، مصدر سابق ، ص٢٥٥ .
٣ - د. جهاد سعيد خصاونة ، مصدر سابق ، ص١٦٥ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

) وهو لم يسلم الى العراق نقداً وانما تعهدت حكومة الاتحاد السوفيتي على تسليمه بشكل مكائن وآلات في حدود مبلغ القرض لمشاريع نصت عليها اتفاقية التعاون الاقتصادي والفني المعقودة بين الطرفين . [١]

ثانياً : القرض العام يدفع من احد اشخاص القانون العام او الخاص :

تلجأ الدولة الى الاقتراض من الاشخاص الطبيعيين او المعنويين سواء كانوا يتمتعون بجنسيتها او من الاجانب كما تلجأ الدولة احياناً الى دول اجنبية او المؤسسات المالية الوطنية اوالاجنبية او الدولية للاقتراض منها.ومن الطبيعي ان يختلف القرض وتأثيره في الحياة الاقتصادية والاجتماعية تبعاً للجهة المقرضة .

ثالثاً :القرض العام يدفع الى الدولة :

يعتبر القرض العام نوعاً من الايرادات العامة التي تدخل للخزينة العامة للدولة لذلك ينحصرعقد القرض العام باحد اشخاص القانون العام سواء كان متمثلاً هذا الشخص بالسلطة المركزية ام بالمؤسسات العامة المرفقية التي تتمتع بشخصية معنوية وبأستقلال مالي واداري ام بسلطة محلية على مستوى الاقليم اوالمحافظة او المدينة . [٢]

رابعاً : القرض العام يتم بموجب عقد :

تحصل القروض العامة بموجب عقد يتم بين طرفين : الاول المدين المقترض وهو الدولة او الهيئات والمؤسسات العامة الاقليمية اوالمرفقية التي تتعهد برد مبلغ القرض مع فوائده السنوية المترتبة عليه بموجب احكام العقد طوال فترة سداد القرض . اما الطرف الثاني فهو الدائن المقرض الذي يتعهد بالتنازل عن مبلغ من ماله الى الطرف الاول.[٣]

خامساً : القرض العام يصدر بقانون :

تقوم الحكومة بعقد القروض العامة واصدار سندات الدين العام استناداً الى اذن مسبق يصدر من السلطة التشريعية ويتضمن موافقة ممثلي الشعب على استدانة مبلغ من المال يغذي خزينة الدولة.ويقتصر هذا الاذن غالباً على المبادئ الاساسية التي تتضمن مبلغ القرض ومنح مزايا وضمانات معينة لتشجيع الاكتتاب بسندات القروض العامة ويترك للحكومة التفصيلات كطريقة الاصدار وسعر الفائدة والمزايا الاخرى الممنوحة للمكتتبين.وهذا ما اشار اليه قانون الدين العام في العراق لسنة ٢٠٠٤ الذي بين في الفقرة (٢) من القسم (٢) بانه لوزير المالية الحق بتحديد

---

١ - د. عبد العال الصكبان ، مصدر سابق ، ص٤١٢ .
٢ - د. جهاد سعيد خصاونة ، مصدر سابق ، ص١٦٧ .
٣ - د. اعاد حمود القيسي ، مصدر سابق ، ص٧١ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

شروط سندات الدين الحكومي قبل اصدارها مثل تاريخ الاستحقاق والسعر المعروض به ومعدل الفائدة واسلوب حساب معدل الفائدة وتاريخ تسديد اصل الدين والفوائد وشكل السند اواية شروط اخرى غير ممنوعة قانونا.

ولذلك يكيف الكثير من الفقه قانون القرض العام بانه قانوناً من الناحية الشكلية وليست الموضوعية على اعتبار انه لايتضمن قواعد عامة ومجردة وانما فقط الموافقة على اصدار القرض العام . ولا بد من القول هنا ان اولى الدول التي ذهبت الى الاخذ بمبدأ قانونية القرض العام هي فرنسا وذلك عام ١٩٦٢ثم انتشر بعد ذلك في الدول الغربية ومن ثم قننته الكثير من الدول في دساتيرها.[١] وهذا ما اكده الدستور المصري الصادر في عام ١٩٧١ الملغي حيث بين انه (لا يجوز للسلطة التنفيذية عقد قروض .. الا بموافقة مجلس الشعب).[٢] كما اشار اليه الدستور الجزائري لسنة ١٩٩٦ في المادة (١٥/١٢٢)عندما جعل من مجالات اختصاص البرلمان هو تنظيم القرض .

وفي العراق فانه على الرغم من ان الدستور الحالي او الدساتير السابقة لم تشر بشكل صريح الى ضرورة اصدار القرض بقانون الا ان العرف جرى على ان القرض العام لا بد ان يستند الى قانون كون ذلك من الصلاحيات الاساسية للسلطة التشريعية. علما ان الية اقرار القروض في العراق تكون بطريقين في غالب الاحوال الاول يتمثل بصدور قانون يخول الحكومة او وزير المالية اصدار سندات حكومية للحصول على قروض عامة ومثال ذلك قانون سندات قرض الحكومة العراقية رقم (٥٨) لسنة ١٩٩٠ الذي خول وزير المالية صلاحية اصدار سندات اسمية او لحاملها للحصول على قرض مقداره (مائة مليون دينار) بفائدة يحددها الوزير بتعليمات.[٣] وكذلك التخويل الذي تضمنه قانون الموازنة الاتحادية لسنة ٢٠١٦ والذي اجاز لوزير المالية بعد مصاقة مجلس الوزراء اصدار سندات خارجية او داخلية حدد مبالغها في القانون المذكور لتمويل العجز في الموازنة الاتحادية للسنة المذكورة[٤]. اما الطريق الثاني فهي مصادقة البرلمان على اتفاقية اقراضية يتم التفاوض بشانها بين العراق ودولة اخرى او مؤسسة مالية دولية متخصصة كصندوق النقد الدولي مثلا. وقد لجأ العراق الى هذه الطريقة في اوقات مختلفة وكان اخرها قانون رقم (٢٣) لسنة ٢٠١٦ والذي تضمن مصادقة البرلمان على الرسائل والمذكرات المتبادلة بين الحكومة اليابانية والحكومة العراقية حول منح اليابان قرضا للعراق حددت قيمته بالين الياباني لتمويل مشاريع قطاع الكهرباء وكذلك القانون رقم (٢٤) لسنة ٢٠١٦ والذي تضمن ايضا قرضا ممنوحا للعراق

---

١ - د. جهاد سعيد خصاونة ، مصدر سابق ، ص١٦٨ .
٢ - م (١٦٧) من دستور جمهورية مصر العربية لسنة ١٩٧١ النافذ .
٣ - وقائع عراقية عدد (٣٣٢٩) في ١٩٩٠/١٠/١٥.
٤ - انظر المادة (٢/ثانيا/ ا وب) من قانون الموازنة الاتحادية لسنة ٢٠١٦.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

حددت قيمته بالين لتمويل مشاريع اعمار المجاري لاقليم كردستان وقد بينت المذكرات والرسائل المتبادلة الملحقة بالقانونين المذكورين مدد القرض ومزاياه وفوائدة والتزامات اطرافه.[١]

وعلى العموم فان الاخذ بفكرة ضرورة اصدار القرض العام بقانون يعود لعدة اسباب :

١- حفاظاً على صلاحيات السلطة التشريعية المالية واتاحة الفرصة لها لمناقشة السياسة المالية للحكومة وتأكيداً لمبدأ الرقابة الشعبية على اموال الدولة. [٢]

٢- ان القرض العام يلقي عبئاً مالياً على الدولة متمثل في رد مبلغ القرض اضافة الى الفوائد المترتبة عليه والمزايا الاخرى وغالباً ما يتم ذلك من حصيلة الضرائب ، وما دامت الضرائب تفرض بقانون فانه يجب ان تصدر القروض العامة بقانون ايضاً .

٣- ان اصدار القرض العام بقانون يمثل ضماناً ضد الانعكاسات التي قد يحدثها القرض من النواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية بشكل خاص. فكم من دولة فقدت سيادتها واستقلالها من جراء تراكم القروض في ذمتها تجاه الدول الاجنبية.[٣]

٤- ان اصدار القرض العام بقانون يزيد من ثقة اصحاب الاموال في الدولة ويساعد بالتالي على نجاح القرض.[٤]

سادساً : القرض العام يتضمن مقابل الوفاء :

يختلف القرض العام عن غيره من ايرادات الدولة المالية بانه يدفع الى خزينة الدولة بصورة مؤقتة وبمقابل . بعكس الضريبة مثلاً التي توصف ايراداً نهائياً بدون مقابل . وتتعهد الدولة باعادة مبلغ القرض الى الدائن مضافاً اليه فائدة مقابل اقراض امواله لخزينة الدولة خلال فترة القرض . ويترتب على ذلك ان الدولة عندما تقترض أي مبلغ لابد ان تفكر في العبء المالي الناجم عن عملية الاقتراض هذه وهذا ما يحتم عليها من الناحية المنطقية عدم استخدام القروض العامة الا في انفاق استثماري منتج[٥] .واستناداً الى كل ذلك نجد ان القرض العام هو الايراد الوحيد الذي يقيد في باب الايرادات وباب النفقات ولكن في اوقات مختلفة ، اذ يقيد في باب الايرادات عند تحصيله وفي باب النفقات عند تسديده مع فوائده .

المبحث الثاني
أنواع القروض العامة

---

[١] للتفصيل اكثر ينظر الوقائع العراقية التي نشر فيها القانونان المشار اليهما اعلاه في عدد(٤٤١٨) في ٢٠١٦/١٠/٢

٢ - د. جهاد سعيد خصاونة ، مصدر سابق ، ص١٦٨ .

٣ - د. منصور ميلاد يونس ، مصدر سابق ، ص٨٢ – ٨٤ .

٤ - د. طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص٨٧ .

٥ - د. جهاد سعيد خصاونة ، مصدر سابق ، ص١٦٧ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

تنقسم القروض العامة الى اقسام متعددة تختلف باختلاف المعيار الذي يؤسس التقسيم عليه فمن حيث نطاق القرض العام تقسم الى قروض داخلية وقروض خارجية. ومن حيث الحرية في الاكتتاب به يمكن تقسيمه الى قرض اختياري وقرض اجباري . اما من حيث توقيته فانه يقسم الى قرض مؤقت وقرض مؤبد . وسنبين هنا كل هذه التقسيمات :

المطلب الاول
القروض الداخلية والقروض الخارجية

يكون القرض داخلياً عندما يكون المكتتبون فيه هم الاشخاص الطبيعيون والمعنويون المقيمون في الدولة ، أي عندما يكون السوق المالي الذي يعقد فيه القرض في داخل الدولة. ويستلزم عقد القرض الداخلي توافر المدخرات الوطنية بالقدر الكافي لتغطية القرض ، وان يعقد بالشروط والمزايا التي تكفل اقبال المواطنين على الاكتتاب فيه. وعادة يعقد القرض بالعملة الوطنية . وغالباً لا يتضمن هذه القرض أي مزايا من للمكتتبين ويكون باسعار فائدة بسيطة .

اما القرض الخارجي فيكون عندما يكتتب فيه اشخاص مقيمون خارج الدولة أي يكون السوق المالي الذي يعقد فيه القرض خارج الدولة سواء عقد هذا القرض مع اشخاص اجانب ام مؤسسات مالية اجنبية كصندوق النقد الدولي ام دول اجنبية . ويكون غالباً بالعملة الاجنبية كالدولار وبفائدة عالية.وتلجأ الدولة الى عقد القرض الخارجي اما لعدم كفاية رؤوس الاموال الوطنية للقيام بالمشروعات الانتاجية الضرورية ومن ثم تقوم الدولة بالاستعانة برؤوس اموال اجنبية على ان تستخدمها هي بنفسها لا اصحابها الاجانب في عملية التنمية الاقتصادية واما لعدم كفاية حصيلة الدولة من العملات الاجنبية لتغطية العجز في ميزان مدفوعاتها .[١] هذا مع العلم انه يطلق على القروض الخارجية في الوقت الحاضر مصطلح (القروض السيادية) نظرا لكون تسديدها يستلزم دفع عملة نقدية اجنبية غالبا ما تكون من العملات الصعبة .

وعلى العموم قد يتحول القرض الداخلي الى قرض خارجي وذلك اذا تحولت ملكية سندات القرض الى اشخاص منتمين الى دول اخرى، او قد يحدث العكس . والجدير بالذكر ان من محاذير القرض الخارجي انه قد يؤدي الى خطر تدخل المؤسسات والدول الاجنبية المقرضة في الشؤون الداخلية الاقتصادية ثم السياسية والمالية للدولة المقترضة وخاصة عندما تكون الاخيرة ضعيفة .[٢]

---

١ - د. منصور ميلاد يونس ، مصدر سابق ، ص٨٥ – ٨٦ .
٢ - د. احمد جامع ، مصدر سابق ، ص٢٦١ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

المطلب الثاني
القروض الاختيارية والقروض الاجبارية

يقصد بالقرض الاختياري ان يكون الافراد احراراً في الاكتتاب بالقرض العام او عدم الاكتتاب به مراعين في ذلك الاعتبارات المالية والاقتصادية التي يمرون بها بالمقارنة مع فرص الاستثمار الاخرى المتاحة لهم . والاصل في القروض العامة ان تكون اختيارية ، اذ لا تستعمل الدولة في سبيل الحصول على هذه القروض ما لها من سلطة او سيادة انما تقوم بتقديم مزايا وفرص استثمارية مضمونة الى من يقدم على الاكتتاب بسنداتها .[١]

ومن الامثلة التي ترد بشأن القروض الاختيارية نشير الى قرض الصمود الذي صدر في العراق بموجب قانون رقم (٧١) لسنة ١٩٧٢ وبموجبه خول الحكومة اصدار قرض بمبلغ عشرة ملايين دينار بدفعة واحدة او اكثر وبسعر فائدة (٣%) وكذلك قانون سندات الحكومة العراقية رقم (٥٨) لسنة ١٩٩٠ والذي سبق الاشارة اليه وكان بقيمة مئة الف مليون دينار وبسعر فائدة ٢٠% ومدته خمس سنوات.[٢]

اما القروض الاجبارية فهي تلك التي لايترك فيها للافراد الحرية في الاكتتاب بل يجبرون عليه على النحو الذي تقرره الدولة في قانون اصدار القرض . وقد يبدأ القرض اختيارياً ثم ينقلب اجبارياً وذلك عندما تؤجل الدولة ميعاد سداده دون اخذ رأي المكتتبين . وقد لجأت الحكومة العراقية الى الاقتراض الاجباري بعد تأميم النفط عام ١٩٧٢ فقد اصدر مجلس قيادة الثورة (السابق) قانون رقم (٤٣٧) في ٢٦ / ٦ / ١٩٧٢ حدد بموجبه المساهمة الشهرية لجميع العاملين في دوائر الدولة بنسب مختلفة وعرف هذا القرض(الادخار الاجباري) هذا مع العلم انه كان بدون فائدة ولم يتضمن تحديد مدة زمنية معينة لتسديده.[٣]

ويقترب القرض الاجباري من الضريبة بالقدر الذي يبتعد به عن القرض الاختياري بحيث يمكن اعتباره وسيلة وسطى للحصول على الايرادات . ذلك ان صبغة الاجبار تجعله اقرب الى الضريبة. الا ان القرض الاجباري فيه اختلاف عن الاخيرة لما يتضمنه من التزام المقترض برد المبالغ المقترضة مع الفوائد المترتبة عليها الى المكتتبين فيه.

وعلى العموم فان اهم اسباب لجوء الدولة الى القرض الاجباري هي :

١- عدم ثقة الدولة في اقبال الافراد على الاكتتاب في القرض العام وبالمبالغ المطلوبة اذا تركت لهم حرية الاكتتاب به وخاصة اذا ما كان وضع الدولة المالي يعاني من ازمات اقتصادية متردية .

---

١ - د. طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص٧٣ .

٢ ينظر في تفصيل ذلك تعليمات عدد (١٢) لسنة ١٩٩٦ في الوقائع العراقية عدد (٣٦٣٦) في ١٩٩٦/٩/٢٣.

٣ - د.عبد العال الصكبان: مقدمة في علم المالية االعامة والمالية العامة في العراق،ج١،ط١،مطبعة العاني، ١٩٧٢،ص ٤٧٤-٤٧٥.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

٢- في حالات التضخم وبما يصاحبه من آثار تؤدي الى ارتفاع مستوى الاسعار والى انخفاض قيمة النقود بشكل كبير لذلك تضطر الدولة الى اللجوء الى القروض الاجبارية التي تساعدها في امتصاص جزء من قيمة النقود الموجودة داخل الاقتصاد للحد من آثار التضخم.[١]

المطلب الثالث

القروض المؤبدة والقروض المؤقتة

يراد بالقروض المؤبدة تلك التي لا تكون فيها الدولة ملتزمة برد قيمتها مع الفوائد خلال فترة زمنية معينة . فالدولة هي التي تقرر الوقت المناسب لها للوفاء بالقرض وفوائده دون ان يكون من حق الدائنين الاعتراض على ذلك ولا شك ان هذا النوع من القروض العامة يكون لصالح الدولة الا انها تقوم بسدادها في الوقت الذي يتوفر لديها فيه المال اللازم لذلك . وبالمقابل ونظراً لعدم التزام الدولة بسداد القرض خلال مدة معينة فانه من شأن ذلك ان يؤدي الى الاقتراض بصورة مستمرة بحيث تتراكم ديونها وتعجز عن سدادها مما جعل بعض الدول تمنع عقد مثل هذه القروض في قوانينا ومنها التشريع الاردني اذ اشار قانون الدين العام رقم (١) لسنة ١٩٧١ الى انه لا تزيد المدة الواقعة من تاريخ اصدار السندات وآخر موعد للوفاء بها على خمس عشرة عاماً[٢].

اما القروض المؤقتة فهي تلك التي تلتزم الدولة برد قيمتها مع الفوائد المترتبة عليها في اجل معين ووفق الاوضاع والشروط المقررة في عقد القرض[٣] . وتقسم القروض المؤقتة الى ثلاث اقسام :

اولا:- القروض قصيرة الاجل:

وهي التي لاتزيد مدتها في الغالب من السنة وتقوم الدولة بأصدراها بقصد سد الاحتياجات المالية المؤقته للخزانة العامة خلال السنة المالية لمواجهة عجز نقدي مؤقت في موازنة الدولة وقد اكد هذا الامر قانون الادارة المالية الساري المفعول حاليا في العراق[٤] اذ بين في الفقرة (١٤)من القسم(٤) امكانية تمويل العجز في

---

١ - د. منصور ميلاد يونس ، مصدر سابق ، ص٨٧ .

٢ - د. جهاد سعيد خصاونة ، مصدر سابق ، ص١٧٥ .

٣ - د.محمود رياض عطية ، موجز في علم المالية ، القاهرة ، دار المعارف ، القاهرة ، ١٩٦٩ ، ص٣٢٥ ومابعدها.

٤ - صدر هذ القانون مع قانون الدين العام بموجب امر من سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم (٩٤) لسنة ٢٠٠٤ ونشر في الجريدة الرسمية ع(٣٩٨٤)في ٢٠٠٤/٦/١.وابرز ما يلاحظ على هذه القوانين ومن قراءة بسيطة لها انها تحوي على الفاظ وجمل وعبارات لا تمت الى اللغة العربية بصلة وكانت صياغتها اللغوية ركيكة جدا بحيث انه من الصعوبة بمكان فهم معانيها ومبانيها والتعرف على دلالاتها ومصطلحاتها. ونعزو ذلك الى ان الاصل كتب باللغة الاجنبية لا سيما وان الحاكم بريمر هو الذي يمثل السلطة التشريعية والتنفيذية في تلك الحقبة وترجم من قبل اشخاص غير مختصين الى اللغة العربية وبالتاكيد ان هذا الامر سيحول دون تطبيق احكامه بشكل صحيح ودقيق ولذ ندعو مجلس النواب الحالي الى الاسراع بتشريع قوانين بديلة محكمة الصياغة وواضحة الدلالة لاسيما وانها قوانين ذات اهمية كبيرة تبرمج

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الموازنة من خلال استخدام قرض قصير الاجل لغرض تامين سيولة نقدية لمدة لا تزيد عن ستة اشهر. وقد يكون هذا العجز موسمي ناجم عن حصول تفاوت زمني بين صرف النفقات وجباية الايرادات العامة ،اذ توجد اشهر معينة تزداد فيها الايرادات على النفقات وبالعكس هنالك اشهر تزداد فيها النفقات على الايرادات .وعندما تحصل الحالة الاخيرة تضطر الدولة الى ايجاد مخرج لمواجهة هذا العجز المؤقت ويتم ذلك باصدار سندات مالية قصيرة الاجل تعرف باذونات او حوالات الخزينة قصيرة الاجل وتكون مدتها في الغالب ثلاثة اشهر وقد تمتد احياناً الى ستة اشهر او تسعة اشهر . وفي العراق تعد حوالات الخزينة المكون الاول والرئيسي من مكونات الدين العام الداخلي .وكان اول اصدار لحوالات الخزينة عام ١٩٤٧ بمبلغ نصف مليون دينار استناداً الى قانون الميزانية .

ثانيا:- القروض متوسطة الاجل :

هي التي تزيد مدتها عن السنة ولا تتجاوز الخمس سنوات واهم ادواتها ما يعرف بسندات الخزانة غير العادية وهي قد تكون سندات اسمية او لحاملها ويمكن تداولها في السوق وتكون اسعار الفائدة عليها ملائمة واقل من اسعار الفائدة على القروض طويلة الاجل.[١]

ثالثا:- القروض طويلة الاجل :

وهي القروض التي تكون مدتها اكثر من خمس سنوات وتمتد الى عشرين او خمسة وعشرين عاماً او اكثر .

وتلجا الدولة الى هذا النوع من القروض لتغطية عجز مالي نهائي في موازنة الدولة او لمواجهة ما يعرف بالعجز المالي الدائم . وتعد السندات الحكومية الطويلة الاجل اهم ادوات القروض طويلة الاجل وتكون هذه السندات ايضاً لحاملها [٢].

وللعراق تجربة طويلة في ادارة واصدار السندات الحكومية الطويلة الاجل والتي تصل الى اكثر من نصف قرن تقريباً وكان اول اصدار في ١٩٤٥/١/١ بموجب قانون القرض العراقي رقم (٢٢) لسنة ١٩٤٤ تم اصداره لمواجه الاضرار التي نجمت عن الحرب العالمية الثانية ومن ثم تنمية النشاط التجاري والصناعي في العراق وقد تم اصداره بمبلغ اجمالي مقداره اثنين مليون دينار وزعت على وجبتين كانت الوجبة الاولى بفائدة (٣%) اما الثانية فكانت بفائدة (٤%). [٣]

المبحث الثالث
التكييف القانوني للقرض العام

عمل الحكومة في المجال المالي والاقتصادي والالتزام بها سوف يقلل ان لم يقض على ظاهرة الفساد الاداري والمالي الذائعة الانتشار هذا اليوم .

١- د.منصور ميلاد يونس،مصدر سابق،ص٨٢ .

٢- منصور ميلاد يونس ، مصدر سابق ، ص٨٤-٨٥

٣- د. عبد العال الصكبان ،مصدر سابق،ص٤٦٣.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

اشرنا فيما سبق ان من خصائص القرض العام هو صدوره بقانون ولعل هذا الامر اضحى من المبادىء الدستورية العامة التي لا تحتاج الى نص وضعي للتاكيد عليه ورغم ذلك فان هذا الامر اشارت اليه معظم الدساتير .وعلى الرغم من ان القرض العام كما بينا لايصدر الا بقانون الا ان هذا القانون لا يتضمن قواعد عامة ومجردة. كما هو الحال في سائر القوانين بل كل ما يتضمنه هو الموافقة على لجوء الحكومة الى اصدار قرض معين وتقرير شروطه الاساسية كمبلغه ومزاياه التي تمنح للمكتتبين تاركاً للحكومة تقرير الشروط القانونية للقرض على النحو الذي تراه ملائماً وذلك لتحديد سعر الفائدة وكيفية الاصدار وشكل السندات وغير ذلك من الاجراءات الفنية التي يقتضيها اصدار القرض العام . فالقانون الصادر بالموافقة على القرض العام يعد اذن قانوناً من الناحية الشكلية وليست الموضوعية .

وعلى اثر ذلك نجد ان هنالك خلافاً برز بين الفقهاء حول التكييف القانوني للقرض العام ويمكن بيان ذلك بالآتي :

الرأي الاول : بما ان القرض العام لا يصدر الا بقانون فانه يعد عملاً تشريعياً يصدر بقانون ويلغى بقانون آخر .

الرأي الثاني : ان القرض العام يعد عملاً ً من اعمال السيادة على اساس ان الدولة تهدف من ورائه غالباً تحقيق اهداف سياسية او عسكرية ومن ثم يجوز لها ان تغير شروطه واوضاعه بارادتها بما لها من سلطة وسيادة على اراضيها و مواطنيها .

الرأي الثالث : القرض العام هو عقد ينشئ حقوق والتزامات متبادلة لكل من الدولة والمكتتبين فيه تتمثل في التزام هؤلاء المكتتبين بتقديم المبالغ التي اكتتبوا بها الى الدولة والتزام الاخيرة بسدادها مع الفوائد المترتبة عليها طبقاً لشروط القرض[١] .

على ان هذا العقد ليس من عقود القانون الخاص وانما من عقود القانون العام أي انه يدخل ضمن مفهوم العقود الادارية وليست العقود الخاصة وذلك لسببين :

السبب الاول : لانه يتعلق بنشاط مرفق عام من مرافق الدولة يسعى لتحقيق منفعة عامة وتسمو على المنافع الخاصة .

السبب الثاني : لانه يتضمن شروطاً استثنائية غير مألوفة في عقود القانون الخاص كالمزايا القانونية التي يمنحها المدين الى المقرض من اعفاءات ضريبية وفوائد مرتفعة وجوائز ومكافآت سداد وغيرها من المزايا والتي لايمكن ان تتضمنها العقود الخاصة[٢].علاوة على ذلك فأن الدولة تستطيع ان تؤخرآجال سداد القرض العام او خفض اسعار الفائدة في بعض الاحيان لا سيما في القروض الداخلية دون الاحتكام الى قاعدة العقد شريعة المتعاقدين المعروفة في اطار العقود الخاصة أي ان قوة الطرفين المتعاقدين غير متكافئة وعليه فان المنازعات التي تثار بشأن هذه

1- P.M.Gaudement , Finances publiquse (Emprunt et impôt) , Éd.ment , 1975, p 10 – 17 .

٢ - د. جهاد سعيد خصاونة ، مصدر سابق ، ص١٦٧ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

العقود منازعات ادارية تطبق عليها احكام القانون الاداري ويفصل فيها القضاء الاداري لا سيما في الدول التي تتبع نظام القضاء المزدوج .

وعلى العموم فاننا لو اردنا ان نقدر الاراء الثلاثة لامكننا القول انه لا يمكن الاعتداد بالرأيين الاولين الذين يذهبان الى اعتبار القرض العام عمل تشريعي او عمل من اعمال السيادة يمكن التخلص منه طالما اقتضت ذلك المصلحة العامة التي تمثلها الدولة المقترضة . اذ ان هذا الامر يؤدي الى هدم الثقة بمالية الدولة وبالتالي الى اضعاف ائتمانها، فكأن الدولة قد ضحت بسمعتها المالية وائتمانها في المستقبل مقابل ثمن عاجل مخالف لمقتضيات الحق واحترام العهود . وحتى لو حدث واصدرت السلطة التشريعية قانوناً يتضمن انكاراً للدين واسقاط التزام الحكومة بالوفاء به فان كل ما يحققه ذلك هو حرمان المقرضين من الحماية القانونية التي يستطيعون بها الحصول على حقوقهم قبل الدولة، لكنه لا يقضي على الدين الذي تلتزم به الدولة فيصبح بمثابة التزاماً طبيعياً متعلقاً بذمتها . وعليه فان الراجح هو الرأي الاخير الذي يعتبر عقد القرض العام من عقود القانون العام الذي لا يتحقق الا باتحاد الايجاب الصادر من المقترض (الدولة) بالقبول الصادر من المقرض (المكتتبين) على نحو يقع اثره على المعقود عليه ، أي ان محل العقد هو مبلغ القرض. اذ ان الدولة تستقل وحدها بتحديد شروط القرض المختلفة كسعر الفائدة والمزايا الممنوحة للمقرضين وغير ذلك، وعلى الغير سوى القبول بألاكتتاب وفقاً لهذه الشروط او الامتناع كلية عن الاكتتاب فيه . ويترتب على الطبيعة العقدية للقرض العام وجوب احترام الدولة لشروط القرض العام وعدم المساس بها،اللهم الا بموافقة جميع المقرضين او في صالحهم . فلا يجوز للدولة ان تغير من شروط القرض العام بارادتها المنفردة على نحو يضر بمصالح المكتتبين .

ولا يخفى ما لهذا التكييف من اثر محمود على ائتمان الدولة اذ انه يدخل الثقة في نفوس المواطنين وغيرهم من اشخاص معنوية فيقدمون على الاكتتاب في قرض الدولة بكل طمأنينة اعتماداً على احترامها بتعهداتها في شروط القرض وعدم تغييرها بأرادتها المنفردة . الا انه ثمة استثناء على الطبيعة العقدية للقرض العام خاص بالقروض الاجبارية التي سبق الكلام عنها والتي تعتبر وسطاً بين الضريبة والقرض العام ذلك انه تنعدم في هذه القروض حرية الفرد في الاكتتاب بل يفرض عليه الاكتتاب فرضاً ومن ثم لايمكن اعتبار العلاقة بين الدولة والمكتتب علاقة عقدية محضة.[1]،بل هي اقرب منها الى كونها خاضعة لاعمال السيادة كما في الضريبة واداة الدولة في هذا الخضوع هي القانون فبأمكانها ان تلزم فئة معينة بالتنازل عن جزء من مدخراتها على سبيل القرض الاجباري بموجب عمل تشريعي تصدره السلطة التشريعية .

١ - د. احمد جامع ، مصدر سابق ، ص٢٧٤ – ٢٧٥ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

المبحث الرابع
موقف الفقه المالي التقليدي والحديث من القروض العامة

هناك تباين واضح وجلي بين اصحاب الفقه المالي التقليدي والفقه المالي الحديث من القرض العام كالتباين الذي برز بين الفريقين حول مجمل العمليات الاقتصادية المختلفة والتي سبق ان ناقشناها في الفصل التمهيدي، وعموما سنعرج على هذا الموضوع في الفرعين الآتيين:

الفرع الاول
موقف الفقه المالي التقليدي

ذهب الكتاب التقليديون الى انه يتعين على الدولة ان تحصر نفقاتها في اضيق حدود ممكنة وان تعمل على تمويلها في الظروف الاعتيادية من الضرائب وليس من اصدار القروض العامة.ذلك لان اقتراض الدولة من الجمهور (الافراد والمشاريع) يؤدي الى نقص الاموال النقدية المعدة للاستثمار الخاص. واضاف الكتاب التقليديون ان الانفاق العام يتسم بضعف انتاجيته بصورة عامة على اعتبار انه سيتوجه الى الانفاق على السلع والخدمات الاستهلاكية وان عملية الاستثمار يقوم بها النشاط الخاص وليس الدولة وما دام ان الانفاق العام يوجه لاغراض استهلاكية فان حصيلة القروض سوف توجه الى مجالات اقل منفعة من تلك التي كان من الممكن ان تستخدم او يقوم بها الافراد لو لم يقرضوا اموالهم للدولة . وهذا يعني ان الدولة بأنفاقها للاموال المقترضة ولاغراض استهلاكية بحتة سوف لاتكمل الاستثمار الخاص وانما سيكون هذا الاقتراض على حساب الاستثمار الخاص المنتج.[١]

الفرع الثاني
موقف الفقه المالي الحديث

منذ ظهور النظرية الكنزية عام ١٩٣٦ وكتاب المالية العامة يميلون الى لجوء الدولة الى الاقتراض من الجمهور لمقابلة الاعباء العامة المتزايدة من ناحية ،وكذلك لمقابلة بعض الظروف الاقتصادية التي تكون غير مؤاتية كما في حالات التضخم . اذ بأمكان الدولة ان تلجأ الى الاقتراض من الافراد والمشاريع وسحب جزء من القوة الشرائية لتمويل النفقات العامة مما يخفف من شدة الطلب الكلي وبالتالي الحد من الارتفاع في الاسعار على ان لاتقوم الدولة بانتهاج سياسات مالية مغايرة للقصد من الاقتراض العام من الجمهور. وهذا يحصل على وجه التحديد في فترة الرخاء او الرواج التضخمي، وعندما يكون الاقتصاد قد بلغ مستويات عالية من الاستخدام . كذلك يمكن ان تلجأ الدولة الى الاقتراض ولاسيما من الخارج في اوقات الكساد

١ - د. عبد العال الصكبان ، مصدر سابق ، ص٢٨ – ٢٩ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

وعندما يكون الاقتصاد دون مستوى العمالة الكاملة وعندئذ يساعد هذا الاقتراض على استخدام اليد العاملة العاطلة وتشغيل الموارد غير المستغلة دون تضخم . وبأختصار بينما كتاب المالية التقليدية لا يجبذون لجوء الدولة الى الاقراض العام نجد ان هنالك رغبة متزايدة لدى كتاب المالية الحديثة في مجال استخدام حصيلة القروض لتمويل النفقات العامة ومن ثم تحقيق اغراض اقتصادية واجتماعية على مستوى الاقتصاد ككل[١] .

المبحث الخامس
التنظيم الفني للقرض العام

يمر القرض العام بمجموعة من العمليات الاقتصادية والمالية التي تدخل ضمن المفهوم الفني له وابرز هذه العمليات متعلقة بمبلغ القرض وشكل السندات الحكومية والمزايا الممنوحة للمكتتبين ، وسنتعرض الى هذه المواضيع بالتفصيل.

الفرع الاول
مبلغ القرض

قد يكون القرض العام محدد المقدار وهذا هو الغالب وفي هذه الحالة فان الاكتتاب في القرض يتوقف عند بلوغ هذا المبلغ . وبالعكس قد يكون غير محدد المقدار ومن ثم فان الدولة تفتح باب الاكتتاب بالسندات التي تصدرها ولا تحدد سوى اجل معين لاغلاق هذا الباب. أي انها تحدد مدة الاكتتاب دون تحديد مقدار مبلغ القرض وتكتفي بما قد تحصل عليه من مبالغ في تلك المدة المعينة وسبب لجوء الدولة الى عدم تحديد مبلغ القرض هو اما ان تكون محتاجة الى مبالغ كبيرة جداً كما في اوقات الحروب والازمات ومن ثم يخشي من ان الاعلان عن ذلك المبلغ الضخم قد يؤدي الى نفور اصحاب المدخرات عن الاكتتاب بسنداتها وهو ما يضعف الثقة بمالية الدولة .او ان تكون هذه الدولة راغبة في محاربة التضخم وذلك بامتصاص جزء من القوة الشرائية للافراد وكان من الصعب عليها تقدير هذا الجزء بشيء من الدقة مقدماً.[٢]

الفرع الثاني
شكل السندات

سندات الدين العام اما ان تكون جميعها فئة واحدة كأن تكون القيمة الاسمية لكل سند (١٠٠) دينار او ان تكون بفئات مختلفة كأن يكون بعضها ذو فئة (١٠٠) دينار والآخر (١٠٠٠) دينار وهكذا. وعلى العموم فان هنالك ثلاثة اشكال تأخذها القروض العامة عند اصدارها .

---

١ - د. طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص٧٦ .
٢ - د. منصور ميلاد يونس ، مصدر سابق ، ص٨٨ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

اولا- السندات الاسمية :

وفي هذه السندات تقيد الدولة اسماء المكتتبين في القرض العام في سجل يسمى سجل الدين العام يحفظ لدى وزارة المالية ومن ثم لا يمكن نقل ملكية هذه السندات الا بعد تغيير البيانات المدونة في هذا السجل . وتتميز السندات الاسمية بحماية الدائنين مالكي السندات ضد خطر ضياع او سرقة السندات وان كان يعيبها عرقلة تداول سندات القرض العام[١] .

ثانيا- السندات لحاملها:

وفي هذا الشكل لا تتغير اسماء مالكي السندات في كل الدين العام بل يعد حائز السند مالكه وهو الذي يستفيد من كافة الحقوق المالية التي يتضمنها السند سواء تعلق الامر بقيمة القرض المكتتب به ام الفوائد المترتبة عليه . وتنتقل ملكية هذه السندات بمجرد نقلها من يد الى اخرى دون حاجة الى اجراء أي قيد في أي سجل . وتمتاز هذه السندات بتسهيل تداولها لتحررها من الاجراءات الشكلية وان كان يعيبها عدم حماية صاحبها ضد مخاطر سرقتها او ضياعها .

ثالثا- السندات المختلطة :

وهي التي تأخذ شكلاً وسطاً بين الشكلين السابقين فتكون اسمية بالنسبة الى المبلغ المكتتب به وتقيد اسماء المكتتبين في سجل الدين العام المحفوظ لدى وزارة المالية ولا تنتقل ملكية هذه السندات الا بتغيير البيانات الواردة في هذا السجل . وتكون لحاملها بالنسبة الى تحصيل الفوائد ، اذ يلحق بالسند قسائم، كل منها خاص بالفائدة التي تدفع في تاريخ معين ويتم دفعها لمن يتقدم بالقسيمة المطلوبة أي لحامل هذه القسيمة وتهدف هذه السندات الى الاحتفاظ بمزايا السندات الاسمية والسندات لحاملها.[٢]

الفرع الثالث
مزايا القرض العام

تمنح معظم الدول مزايا مادية مختلفة للمكتتبين بالسندات التي تصدرها في سبيل تشجيعهم على هذا الاكتتاب وهي :

اولا:- الفائدة :

يجني المكتتبون في القروض العامة عادة مزايا مالية تتمثل بالدرجة الاساس حصولهم على فائدة معينة تقدرها الدولة . ويجري تحديد سعر الفائدة في ضوء مؤشرات او معطيات معينة منها :

أ- حالة سوق رأس المال السائدة في القطر من حيث تخمة الاموال المتوفرة فيها او ثروتها،فكلما توفرت اموال كثيرة معروضة للاقراض ينخفض سعر الفائدة .

---

١ - د. طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص٨٠ .

٢ - د. احمد جامع ، مصدر سابق ، ص٢٨٢ – ٢٨٣ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

ب- قيمة القرض ، حيث كلما ارتفع مبلغ القرض زاد سعر الفائدة .
جـ- في ضوء اسعار الفائدة السائدة في السوق النقدية والمالية ، لان الدولة تحرص عادة على ان تكون اسعار الفائدة على السندات الحكومية قريبة من اسعار الفائدة التي تقررها المؤسسات الخاصة لمنح القروض اليها، وذلك لان انخفاض اسعار هذه الفائدة عن تلك التي تمنحها هذه المؤسسات يؤدي الى توجه المدخرات الى هذه الاخيرة دون مؤسسات الدولة .
د- مدة القرض ، فكلما زادت مدة القرض زاد سعر الفائدة [١].

ثانيا- مكافآت السداد:
ويراد بها ان تتعهد الدولة بدفع مبلغ يزيد عن القيمة الاسمية للسند وذلك في ميعاد السداد كأن تكون قيمة السند الاسمية (١٠٠دينار) وتتعهد الدولة برد (١٠٥) دينار للمقرض عند حلول الاجل ،او ان تبيع السند بمبلغ اقل من قيمته الاسمية على ان تتعهد برد كامل القيمة الاسمية للسند، كأن يكون قيمة السند الاسمية (١٠٠) دينار ويطرح للبيع بـ (٩٥) دينار وتتعهد الدولة برد كامل قيمته الاسمية أي (١٠٠) دينار . وعلى العموم فان الفرق الذي يحصل عليه المكتتب في كلا الحالتين يطلق عليه مكافأة السداد .

ثالثا:- جوائز اليانصيب :
وهي تعطى لبعض اصحاب السندات الذين يتم اختيارهم بطريقة القرعة. وتلجأ الدولة الى هذا الاسلوب لتشجيع صغار المدخرين على الاكتتاب في القرض العام وذلك بمنحهم الامل في كسب احدى جوائز اليانصيب الضخمة .

رابعا:- اعفاء فوائد القرض العام بصورة كلية من ضريبة الدخل :
فلكي تميز عمليات الاكتتاب بالسندات الحكومية عن عمليات الاكتتاب بالسندات الخاصة يذهب المشرع الضريبي الى اعفاء الايرادات المتولدة عن السندات الحكومية كالفوائد وغيرها من ضريبة الدخل.[٢] وهو ما اخذ به المشرع العراقي المادة (السابعة) من قانون سندات قرض الحكومة العراقية رقم (٥٨) لسنة ١٩٩٠ التي نصت على (تعفى فوائد السند وارباحه من جميع الضرائب..)

خامسا:- تأمين المكتتبين ضد مخاطر تدهور القوة الشرائية للنقود التي قد ينتج عن الموجات التضخمية التي تواجة الاقتصاد الوطني طيلة مدة القرض . ولتحقيق ذلك

١ - د. عبد العال الصكبان ، مصدر سابق ، ص٤٠٠ .
٢ - د. جهاد سعيد خصاونة ، مصدر سابق ، ص١٨٦ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

تربط قيمة القرض بالذهب او بعملات اجنبية تتميز باستقرار اسعارها ومتانة مركزها المالي كالدولار واليورو ، او بالارقام القياسية لاسعار بعض السلع[١].

سادسا:- تقرير صلاحية استخدام القرض العام في سداد الضرائب وغالباً مايتم ذلك وفقاً لقيمة السندات الاسمية . أي يعطي لهذة السندات مزية السيولة النقدية، وفي هذة الحالة تقبل الادارة المالية من المكلف الخاضع للضريبة ان يقدم السندات العامة للوفاء بدين الضريبة المفروضة عليه بدلاً من ان يقوم بدفعه نقداً ، وتقبل السندات العامة بقيمتها الاسمية.[٢]

المبحث السادس
طرق اصدار القرض العام

تلجأ الدولة عند اصدار القروض العامة الى اتباع طرق مختلفة ولكل طريقة مزاياها وعيوبها وقد اشار قانون الدين العام العراقي الحالي [٣] الى بعضها وذلك في الفقرة (٣) من القسم (٢) التي بينت بانه لوزير المالية الحق في تحديد كيفية عرض سندات الدين الحكومي للبيع كطريقة البيع بالمزايدة العلنية او طريقة الاكتتاب وعلى العموم فان ابرز طرق الاكتتاب المعروفة هي ما يلي :

المطلب الاول
الاكتتاب العام المباشر

تقوم الدولة في هذه الطريقة بطرح سندات القرض العام الى الجمهور مباشرة من اجل الاكتتاب فيها معلنة بذلك شروط القرض ومزاياه ومدته وذلك بواسطة المصارف او مكاتب البريد وغيرها من المؤسسات المالية التي تتقاضى مبلغاً محدداً كعمولة مقابل القيام بهذه العملية . ويشترط لنجاح هذة الطريقة توافر الثقة لدى الجمهور في مالية الدولة . وتتميز هذه الطريقة بانها توفر للدولة العمولة الكبيرة التي يتقاضاها الوسطاء (المصارف وغيرهم) ومن ثم في التقليل من نفقات الاصدار ، كما تؤدي الى الرقابة على عملية الاصدار بحيث يمكنها من توزيع الاكتتاب على مختلف شرائح المجتمع وتحول دون استئثار كبار الرأسماليين بسندات القرض[٤].

الا انه يؤخذ على هذه الطريقة ان القرض العام قد لا تتم تغطيته بالكامل مما يؤثر تأثيراً سيئاً على ثقة الافراد بالدولة.ولذلك فان الدولة لا تلجأ الى هذه الطريقة الا في

---

١ - د. طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص٨٢-٨٣ .
٢ - د . منصور ميلاد يونس ، مصدر سابق ، ص٩٠-٩١ .
٣ - صدر هذا القانون بموجب امر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم (٩٤) في عام ٢٠٠٤ ونشر في جريدة الوقائع العراقية ع(٣٩٨٤) في ٢٠٠٤/٦/١.
٤ - د. احمد جامع ، مصدر سابق ، ص٢٧٦-٢٧٧ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الحالات التي يكون فيها مقدار القرض صغيراً او في الحالة التي تكون فيها متأكدة من تغطية القرض بالكامل [١] .

المطلب الثاني
الاكتتاب المصرفي

وفي هذه الطريقة تقوم الدولة ببيع سندات القرض العام لمصرف أو أكثر بسعر اقل من قيمتها الاسمية وبعد ذلك يتولى المصرف بيع هذه السندات للجمهور بالقيمة الاسمية ،ويعتبر الفرق ايراداً له لقاء قيامه بهذه العملية.وبذلك يغطي المصرف قيمة القرض بكامله ويتحمل وحده مخاطر الاكتتاب في حالة وجود سندات لم يتمكن من بيعها. ومن مميزات هذه الطريقة ان الدولة تضمن بيع جميع سندات القرض العام وتحصل على قيمة القرض الذي تحتاج اليه وتضمن تغطية القرض بأكمله دون ان يتعرض مركزها المالي للخطر، بالاضافة الى ان ثقة الجمهور تزداد في حالة تدخل المصارف وكفالتها للقرض العام وما يتمتع به العاملون لديها من خبرة ودراية بأحوال السوق المالي . اما عيوب هذه الطريقة فهي حرمان خزينة الدولة من جزء من الاموال والذي يتمثل الفرق بين القيمة الاسمية الاجمالية للقرض (وهو المبلغ الذي اصبحت الدولة مدينة به للاشخاص حاملي سندات القرض العام بالاضافة لفوائده وجوائزه) والمبلغ الذي تدفعه المصارف فعلاً ثمناً لسندات القرض العام. ومن المؤكد ان هذا الفرق يعد ايراداً للمصرف هو اكثر بكثير من العمولة التي يتقاضاها عندما تستعين به الدولة في طريقة الاكتتاب المباشر كونها تمثل في هذه الحالة عمولة بسيطة.[٢]

المطلب الثالث
الاكتتاب بالمزايدة العلنية

وفق هذه الطريقة تتولى الحكومة عرض سنداتها التي تطرحها بالمزاد العلني بعد ان تحدد حدا ادنى لسعر السند يقل عن القيمة الاسمية للسند مثال ذلك ان قيمة السند الاسمية هي (١٠٠٠٠) دينار فانها تعرضه للبيع بالمزاد العلني كحد انى بسعر (٨٠٠٠) دينار وبعد ان تجري عملية البيع بالمزاد تقبل الدولة بالاكتتاب مع الشخص الذي يعرض سعر لشراء السند هو الاقرب الى السعر الاسمي للسند فلو

---

١ - طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص٧٤ .
٢ - د. جهاد سعيد خصاونة ، مصدر سابق ، ص١٩١- ١٩٢ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

عرض احد المكتتبين الشراء بسعر ٨٧٠٠ والاخر ٩٠٠٠ والثالث ٩٥٠٠ فان هذا الاخير هو الذي يفوز بشراء السند وربما يرتفع المزاد فيقدم البعض على عرض سعر موازي لسعر التكافؤ او اكثر أي بذات القيمة الاسمية للسند وهذا بالتاكيد يعتمد على المزايا الماليا التي ينطوي عليها السند فضلا عن ائتمان الدولة العالي وغير ذلك من عوامل.[١]

المطلب الثالث
الاصدار في سوق الأوراق المالية

تعرض الدولة السندات المالية العامة للبيع في سوق الاوراق المالية (البورصة) ويزداد الاقبال على هذه السندات كلما انخفض سعر الفائدة في السوق عن مبلغ الفائدة المقرر في سندات القرض العام وبالعكس .

وميزة هذه الطريقة انها توفر على الدولة مبلغ العمولة الذي كانت ستعطيه للمصارف في حالة اتباع الطريقة الثانية ،وتوفر عليها الكثير من الاجراءات التي كانت ستقوم بها لو اتبعت الطريقة الاولى.ولكن عرض السندات في سوق الاوراق المالية لا تنجح الا في حالة عرض كميات صغيرة من سندات القرض،اما اذا عرضت كميات كبيرة منها فان هذا يؤدي الى انخفاض سعرها لذا يقال ان من الصعب الاعتماد على هذه الطريقة في حالة القروض ذات المبالغ الكبيرة. كذلك لا ينجح القرض في حالة عرض سنداته في سوق الاوراق المالية في حالة ضعف الثقة في مقدرة الدولة على التسديد[٢].

المبحث السابع
طرق انقضاء القرض العام

ويراد بذلك التخلص او التحرر من عبء الديون العامة والفوائد المترتبة عليها . وهنالك عدة طرق لانقضاء القرض العام هي :

المطلب الاول
طريقة الوفاء بالقرض

يعد الوفاء الوسيلة الطبيعية لانهاء الدين العام ،ويراد به قيام الدولة بتسديد المبالغ التي اقترضتها مع الفوائد المترتبة عليها عند حلول اجل الوفاء دفعة واحدة ، أي ان الدولة تسدد قيمة القرض مع الفوائد مرة واحدة طبقاً للشروط المقررة في عقد القرض [٣] . ومثال ذلك قيام وزارة المالية العراقية برصد مبلغ مقداره مليون دينار

---

١ - ينظر في ذلك د.احمد خلف حسين الدخيل مصدر سابق ، ص١٧٠ ود.احمد جامع ، مصدر سابق، ص٢٧٦-٢٧٧

٢ - د. عبد العال الصكبان ، مصدر سابق ، ص٤٠٠ .

٣ - د. هشام محمد صفوة العمري ، مصدر سابق ، ص٢٧٧ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

في ميزانية عام ١٩٦٤ لسداد قرض صادر عام ١٩٤٥ في تاريخ استحقاقه وهو عام ١٩٦٤.[١]

وقد ثار خلاف بين الفقه حول امكانية الوفاء بالقرض قبل حلول اجل السداد. فالبعض اجاز ذلك متذرعاً بان القرض العام وان كان ينشئ علاقة قانونية بين الدولة ودائنيها غير انه لا يخرج في جوهره عن كونه عملية ائتمانية تقوم بها سلطة عامة لضمان سير مرافق الدولة، ومن ثم فانه قرر بالاساس لمصلحة الدولة والتي تمثل المصلحة العامة وهذا يعني انه يمكن لهذه الاخيرة ان تفي به قبل ميعاده دون حاجة الى النص على ذلك استناداً لمقتضيات المصلحة العامة [٢]. وقد رفض البعض هذا القول وانكر لجوء الدولة الى الوفاء قبل حلول الاجل على اساس ان موعد الوفاء مقرر لمصلحة الدائن والمدين على حد سواء، اذ قد يتضرر الدائن من تسديد القرض قبل الموعد المحدد لان من شان ذلك حرمانه من بعض الفوائد المترتبة عليه عن المدة المتبقية لحلول اجل السداد واذا ما رغبت الدولة اعطاء نفسها حق تسديد القرض قبل حلول اجله فانه يجب ان ينص على ذلك صراحة في شروط عقد القرض العام . وهو ما اخذ به المشرع الاردني في قانون الدين العام رقم (١) لسنة ١٩٧١ حيث بينت الفقرة (أ) من المادة (١٤) منه على انه لا يجوز الوفاء بأي اصدار للدين العام قبل موعد استحقاقه النهائي الا اذا نص في احكام الاصدار وشروطه على الوفاء به في مواعيد اختيارية جرى تحديدها مسبقاً على ان يتم الوفاء بعد موعد الاستحقاق الاختياري الاول [٣].اما المشرع العراقي فهو كان تقريبا اقرب الى الراي الاول وهذا يفهم من مضمون الفقرة (٣) من القسم(٣) من قانون الدين الحكومي التي اعطت الحق لوزير المالية وحسب تقديره بدفع راس المال والفوائد المترتبة على الدين الحكومي عند الاستحقاق الحكومي او في وقت سابق.ومع ذلك فان هذه الفقرة رهنت المسالة بما تقتضيه شروط سندات الدين الحكومي.

المطلب الثاني
استهلاك القرض العام

ويراد به التخلص من الدين العام عن طريق تسديد مبلغه على دفعات متتالية ويتم ذلك في المواعيد المحددة وطبقاً للطريقة المقررة في عقد القرض . ويترتب على عملية الاستهلاك تناقص المبلغ الاجمالي للقرض العام تدريجياً وبالتالي تناقص مبالغ الفائدة التي تدفع عنه ويمكن للدولة اللجوء الى احد الاساليب التالية لاتمام عملية الاستهلاك هذه.

---

١ - د. عبد العال الصكبان،علم المالية العامة،مصدر سابق،ص٤٠٨،هامش١.
٢ - د. طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص٨٦ .
٣ - د. جهاد سعيد خصاونة ، مصدر سابق ، ص١٩٤ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

اولا- الاستهلاك على اقساط سنوية محددة

ويراد بذلك ان تقوم الدولة بالدفع بشكل سنوي جزءاً من اصل القرض مضافاً اليه الفوائد المستحقة .وبهذه الطريقة تقل قيمة القرض سنة بعد اخرى وينقضي القرض نهائياً بعد دفع الدولة كل مبلغ القرض . الا ان هذا الاسلوب لا يمكن اللجوء اليه الا في حالة استهلاك القروض العامة المعقودة مع المصارف او شركات التأمين التي لايضرها استرداد قيمة القرض على دفعات سنوية. اما اذا كان الاقتراض من الافراد وخاصة من صغار المدخرين فانه يفضل عدم لجوء الدولة اليها لان الافراد قد يقومون ،دون وعي، بانفاق كل ما يقبضونه من دفعات متتالية صغيرة ويترتب عليه تناقص الادخار وزيادة الاستهلاك [١].

ثانيا- الاستهلاك عن طريق القرعة

وبمقتضى هذا الاسلوب تقوم الدولة سنوياً باختيار عدد معين من السندات عن طريق القرعة بحيث يتحدد هذا العدد السنوي من السندات على اساس امكانية استهلاك مبلغ القرض بالكامل خلال المدة التي حددها القرض ويأخذ على هذه الطريقة ما قد تحمله من مفاجآت لاصحاب السندات الذين تصيبهم عملية القرعة . فقد يفضل هؤلاء او على الاقل قسماً منهم الاحتفاظ بسنداتهم والحصول على فوائدها لحين توفر فرص استثمارية مناسبة.[٢]

ثالثا- الاستهلاك عن طريق شراء السندات من سوق الاوراق المالية

ينقضي الالتزام الاقراضي هنا بما يعرف في القانون المدني باتحاد الذمة[٣] ويتم هذا عادة عندما تكون اسعار السندات في السوق اقل من سعر التكافؤ (التعادل) أي عندما تباع السندات باقل من قيمتها الاسمية. ففي هذه الحالة تربح الدولة الفرق بين القيمتين اما اذا كانت تباع بأعلى من قيمتها الاسمية فان الدولة لا تلجأ عادة الى هذا الاسلوب وذلك لما قد يؤدي اليه من خسارة بالنسبة للدولة تتمثل في الفرق بين القيمة الاسمية للسند وقيمته في السوق .

وحتى تنجح عملية الشراء في البورصة يجب ان لا تقوم الدولة بشراء عدد كبير من السندات دفعة واحدة لما قد يؤدي اليه من ارتفاع في اثمانها [٤].والجدير بالاشارة بالاشارة ان قانون الدين العام العراقي لسنة ٢٠٠٤ قد اجاز اللجوء الى هذه الوسيلة للتخلص من الدين الحكومي وذلك في الفقرة(١) من القسم(٣) التي جاء فيها بانه

---

١ - د. احمد جامع ، مصدر سابق ، ص٣٠٦ .
٢ - د.عبد العال الصكبان ، مصدر سابق ، ص٤٠٨ – ٤٠٩ .
٣ - د.احمد خلف حسين الدخيل، مصدر سابق ، ص١٧٢.
٤ - د. منصور ميلاد يونس ، مصدر سابق ، ص٩٥ – ٩٦ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

لوزير المالية الحق بشراء او استرداد سندات الدين الحكومية بموجب شروطها المحددة من خلال استخدام الاموال العامة.

المطلب الثالث

انكار قيمة القرض

ويراد به امتناع الدولة عن رد مبلغ القرض مع فوائده للدائنين . وهو اجراء منتقد ومنافي للعدالة، ولذلك لا تلجأ اليه الدولة الا في حالة الرغبة في التخلص من غبن خارجي وقع عليها عند عقد قرض من القروض ،او في حالة حصول تغيرات سياسية كبرى ناتجة عن قيام ثورة اشتراكية ترغب في تقليص الفوارق بين الطبقات.ومن اشهر حالات انكار القروض الاجنبية ما اقدمت عليه الحكومة السوفيتية بقيادة لينين من انكار القروض الاجنبية التي كانت قد عقدتها الحكومة القيصرية وذلك بعد نجاح الثورة الشيوعية عام ١٩١٧.ويلاحظ انه لا يوجد أي اجراء قانوني او عقابي تجاه امتناع الدولة عن الوفاء بالقروض العامة الداخلية حيث تتمتع الدولة بسلطة مطلقة في هذا المجال[١]. اما بالنسبة القروض الخارجية فان انكار هذه القروض قد يؤدي الى نتائج اقتصادية سيئة فيما اذا اتخذت الدولة الدائنة اجراءات مقاطعة اقتصادية مع الدولة المدينة . كما قد يؤدي الى نتائج سياسية قد تصل الى حد تدخل الدولة الدائنة عسكرياً،ولذلك غالباً ما يسوى النزاع بتنازل كل من الدائن والمدين عن بعض طلباتهما .

ومع ذلك فلا بد من الاشارة الى انه يترتب على امتناع الدولة عن الوفاء بقروضها الداخلية والخارجية انعدام الثقة المالية بها مما يؤدي الى صعوبة حصولها على قروض جديدة في المستقبل.[٢]

المطلب الرابع

التنازل عن الدين العام الناتج عن القرض العام

ويقصد به ان يتنازل الدائنون بما لهم من ديون ناتجة عن القرض للدولة ، وذلك لاظهار مساندتهم لها . وغالباً ما يتحقق في الازمات الكبرى او الكوارث الطبيعية وذلك كنتيجة لتغيير نظام الحكم من نظام اشتراكي الى نظام رأسمالي . ففي هذه الحالة يقوم الاغنياء بالتنازل عن القرض العام اعتقاداً منهم ان الحكم الجديد سيحقق لهم مكاسب مالية كبيرة قد تزيد عن قيمة سنداتهم، مثل تخفيض الضرائب وخفض الاجور او محاربة النقابات او تشجيع الاستثمار والتصدير .

---

١ - د. عبد العال الصكبان ، مصدر يابق ، ص٤٠٥ – ٤٠٦ .

٢ - د. منصور ميلاد يونس ، مصدر سابق ، ص٩٣- ٩٤ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

ومن الامثلة التاريخية للتنازل عن القرض العام ما قام به المواطنون الايطاليون بتسليم سنداتهم لحكومة موسوليني عام ١٩٢٨ ، والذي قام بحرقها بمناسبة الذكرى السادسة لتأسيس الحكم الفاشي في ايطاليا.[١]

المبحث الثامن
الاحوال الطارئة على القرض العام

اثبتت التجارب التي مرت بها الدول ان القرض العام قد لا يمضي بانسيابية كاملة ولا يسير على وفق الخطط المرسومة له،لا سيما في مراحله النهائية التي تتمثل بانقضائه وانتهاء الالتزامات المتعلقة به، بل تعتريه بعض الاحوال الطارئة وهي على الاغلب نتيجة للظروف الاقتصادية التي تواجهها الدولة المدينة ومن ابرزها تثبيت القرض العام وتبديله وسوف نتعرض لها في المطلبين الآتيين:

المطلب الاول
تثبيت القرض العام

يقصد بتثبيت القرض العام تحويل القرض قصير الاجل الى قرض آخر متوسط او طويل الاجل وذلك عندما تقوم الدولة عند حلول اجل القرض العام باصدار قرض عام آخر بنفس القيمة ولمدة اطول ليحل محله . ويقسم الى عدة اقسام هي :

اولا:التثبيت الاجباري :

ويتحقق ذلك عندما تكره الدولة الاشخاص المكتتبين في سندات القروض العامة على قبول الاكتتاب بسندات قروض جديدة بدلاً من السندات التي حل اجلها واصبح من حق المكتتبين استرداد القيمة الاسمية الاجمالية لهذه السندات المكتتب بها من قبلهم . ويعتبر ذلك اخلالاً بشروط عقد القرض وبمثابة توقف جزئي عن الدفع. لذا يجب ان لا تلجأ الدولة اليه بأعتباره يؤثر بالثقة المالية والائتمانية الخاصة بها.

ثانيا:التثبيت الاختياري :

ويتمثل في قيام الدولة بتخيير حامل سندات القرض العام الذي حل اجل سداده بين امرين:

---

١ - د. منصور ميلاد يونس ، مصدر سابق ، ص٩٤ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الاول : ان تدفع لهم القيمة الاسمية الاجمالية لسندات القروض العامة التي يحملونها .
الثاني : ان يقبلوا استبدال سندات القروض العامة التي يملكونها بسندات قروض عامة جديدة . ولكي تشجع الدولة المكتتبين على اختيار الامر الثاني ينبغي عليها ان تعرض مزايا مالية مجزية وجيدة في القرض الجديد ،والا فان حاملي سندات هذه القروض سيختارون الامر الاول. [١]

المطلب الثاني
تبديل القرض العام

ويراد به احلال قرض عام جديد محل قرض عام قديم مساوٍ له في القيمة الاسمية ولكن منخفض عنه بسعر الفائدة . ومثال ذلك تبديل قرض بسعر فائدة (٦%) بقرض ذو سعر فائدة (٣%) وذلك نتيجة انخفاض سعر الفائدة السائد في السوق المالي الى حد يعتبر معه السعر المقرر للقرض العام مرتفعاً بصورة غير ملائمة. وتهدف الدولة من وراء عملية التبديل هذه تخفيف عبء المديونية الذي تتحملة الخزينة العامة [٢]. ومن الامثلة العملية على حالة تبديل القرض ما قامت به الحكومة البريطانية عام ١٩٣٢ بتبديل سعر الفائدة على قروضها التي ناهزت المليارى جنيه استرليني من(٥%) الى (٣.٥ %) مما ادى الى تخفيض المبالغ المدفوعة كفوائد بمقدار ٣٠ مليون جنيه او ما يعادل (١٠%) من مقدار الفوائد الاجمالية [٣]. وعلى العموم تتم عملية التبديل باسلوبين .

اولا: التبديل الاجباري :

ويتحقق اذا ما خفضت الدولة سعر فائدة سندات القرض العام دون موافقة حاملي هذه السندات او بمعنى آخر دون منحهم حق الخيار بين تبديل القرض و استرداد القيمة الاسمية لسنداتهم [٤]. وعادة الدولة لا تلجا الى هذا الاسلوب لكونه يخل بثقتها الائتمانية ويقوض مساعيها في المستقبل في الحصول على قروض جديدة.

ثانيا: التبديل الاختياري :

١ - د. احمد جامع ، مصدر سابق ، ص٢٩٧ – ٢٩٨ .
٢ - د. جهاد سعيد خصاونة ، مصدر سابق ، ص١٩٥ .
٣ - د. احمد جامع ، مصدر سابق ، ص٢٩٣ – ٣٠٤ .
٤ - د. جهاد سعيد خصاونة ، مصدر سابق ، ص١٩٦ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

ويتحقق عندما تخير الدولة الدائنين بين قبول تخفيض سعر الفائدة او استرداد القيمة الاسمية الاجمالية لسنداتهم وهذا هو النوع الشائع للتبديل .

ولكي تنجح عملية تبديل القرض العام يجب توفر مجموعة من الشروط التي تدفع اصحاب السندات الى تفضيل تبديلها بدلاً من استرداد قيمتها الاسمية وهي :

١- ان يكون هنالك انخفاضاً عاماً في سعر الفائدة السائدة في السوق ، لانه بدون هذا الانخفاض تنقضي الحكمة من التبديل .

٢-ان يكون سعر الفائدة الجديد مساوياً على الاقل لسعر الفائدة السائد في السوق وقت عملية التبديل او اعلى منه .

٣-ان تتوفر الثقة لدى اصحاب السندات بالدولة ومركزها المالي والا امتنعوا عن التبديل وفضلوا استرداد قيمة سنداتهم لاستثمارها في مجالات اخرى اكثر امناً.

٤-ان تتم عملية التبديل في ظروف اقتصادية وسياسية تتميز بالهدوء والاستقرار،والا فضل اصحاب السندات استرداد اموالهم حتى يحتفظون بها سائلة على سبيل الحيطة والحذر.

٥-ان تقوم الدولة بمنح مزايا مالية اضافية لحملة السندات كالاعفاءات الضريبية او الجوائز التشجيعية وغير ذلك [١] .

المبحث التاسع

الآثار الاقتصادية للقرض العام

يمكن تحديد ابرز الآثار الاقتصادية للقروض العامة بالاستناد الى المراحل التي يمر بها القرض العام وهي مرحلة إصدار القرض ومرحلة إنفاقه ومرحلة تسديده وسوف نبين ذلك على وفق الآتي :

المطلب الأول

الآثار الاقتصادية للقرض العام في مرحلة إصداره [٢]

في الحقيقة تختلف هذه الآثار بحسب نوع القرض داخلي ام خارجي وحسبما يلي :

الفرع الأول

الآثار الاقتصادية للقرض العام الداخلي

تتوقف الآثار الاقتصادية للقرض الداخلي على الجهات المكتتبة بهذا القرض وهي ثلاث: الأفراد والمؤسسات المالية غير النقدية ،والبنوك التجارية ،والبنك المركزي.

أ- حالة الاقتراض من الأفراد والمؤسسات المالية غير النقدية :

---

١ - د. منصور ميلاد يونس ، مصدر سابق ، ص٩٧-٩٨ .

٢-انظر د.عادل فليح العلي و د.طلال محمود كداوي ،اقتصاديات المالية العامة،الكتاب الاول،دار الكتب للطباعة والنشر ،الموصل،١٩٨٩،ص،٢٥٠-٢٥٧.ود.عبد المنعم السيد علي ،مدخل في علم الاقتصاد(مباديء الاقتصاد الكلي)،ج٢،الجامعة المستنصرية ،بغداد ،١٩٨٤،ص،٣٤٤-٣٤٧.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

يتم الاكتتاب بالسندات الحكومية من قبل الأفراد او المؤسسات المالية غير النقدية كشركات التامين وقد يكون مصدر الاقتراض أموالا مكتنزة أي مدخرات خاملة كانت بعيدة عن النشاط الاقتصادي ومن ثم فان هذا يؤدي الى إضافة قوة شرائية جديدة، ومن شأن ذلك ان يحدث آثارا توسعية كونه يتسبب في زيادة الطلب الفعلي وتوسيع دائرة النشاط الاقتصادي.

اما لو جاءت أموال القروض من مبالغ كانت مشتركة في النشاط الاقتصادي، أي انه كان من الممكن توجيهها نحو الاستثمار في القطاع الخاص لو لم تقم الدولة بامتصاصها عن طريق القرض، فأن ذلك يؤدي إلى حصول منافسة بين القطاع الخاص والقطاع العام على الأموال المدخرة بالشكل الذي يعمل على رفع أسعار الفائدة وهذا ما تسبب في حصول آثار انكماشية بالنسبة للنشاط الاقتصادي الخاص لاسيما وان سعر الفائدة يعد جزء من التكلفة التي يتحملها المشروع الاقتصادي والتي تقلل من مستوى ارباحه على ان هذه الآثار الانكماشية يمكن ان تتلاشى اذا استخدمت الدولة حصيلة القرض في تمويل إنفاق استثماري عام أكثر انتاجية من الاستثمار الخاص.

ب- حالة الاقتراض من البنوك التجارية :

تختلف البنوك التجارية عن الأفراد في قدرتها على خلق قوة شرائية معتمدة في ذلك على الاحتياطي الموجود لديها. وعلى العموم يختلف الأثر النهائي على الاقتصاد القومي بحسب ما أذا كانت لديها احتياطات نقدية زائدة ام لا.

فإذا كانت لديها مثل هذه الاحتياطات فانه يمكنها في هذه الحالة ان تقدم قروض عدة إضافية او الاكتتاب بالسندات الحكومية دون ان تضطر الى تخفيض حجم إقراضها للإفراد والمشروعات الخاصة ، ذلك لان القوة الشرائية التي تستعملها هي قوة شرائية جديدة وليست محولة او منقولة ومن ثم يؤدي القرض في هذه الحالة الى آثار توسعية .اما اذا لم يكن لدى هذه البنوك احتياطات زائدة فان شرائها للسندات الحكومية سيؤدي الى الحد من الإقراض المتاح للإفراد والمشروعات الخاصة وبالنتيجة سيحدث آثارا انكماشية.

جـ- حالة الاقتراض من البنك المركزي:

ما قلناه عن البنوك التجارية يكاد ينطبق على حالة اقتراض الحكومة من البنك المركزي حيث يكتتب هذا الأخير في سندات القرض العام ويسجل مبلغ القرض في حساب الحكومة المفتوح لديه وتسحب الحكومة من حسابها هذا عندما تريد تسديد التزاماتها قبل المتعاملين معها الذين يقومون بإيداع تلك المبالغ في البنوك التجارية ومن ثم فان مبالغ القرض هذه هي قوة شرائية جديدة ليست على حساب المبالغ المخصصة للقروض الخاصة او هي غير القوة الشرائية التي بيد الأفراد والمشروعات.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الفرع الثاني
الآثار الاقتصادية للقرض العام الخارجي

يترتب على القروض العامة المقدمة من قبل الدول الأجنبية او إحدى الهيئات الدولية المتخصصة في مجال الإقراض لدولة معينة وضع قوة شرائية تحت تصرف الدولة المقترضة لتستعين به في تقوية أرصدتها من العملات الأجنبية او لاستخدامها في شراء سلع من الخارج. وتؤدي هذه القروض اذا ما أحسن استخدامها الى تحسين مركز ميزان مدفوعاتها في كلتا الحالتين ،كما يميل سعر الصرف الأجنبي الى التحسن كذلك،ومن ثم تصبح الفرصة مناسبة للدولة المقترضة في الحصول على جميع مستلزمات الإنتاج من معدات رأسمالية وآلات وغيرها وتمويلها عن طريق حصيلة هذه القروض . كذلك تمكن القروض الخارجية الناتج القومي من الزيادة على أساس ان هذه القروض غالبا ما تعقد لغرض تمويل مشروعات إنتاجية يلزمها تمويل خارجي بشكل كلي او جزئي.ومن الجدير بالإشارة إليه انه عادة ما تتخذ القروض الخارجية شكل عملات أجنبية او شكل سلع وخدمات توضع تحت تصرف الدولة المقترضة .فإذا اتخذت الشكل الأول فان الدولة ستتمكن من تخليص اقتصادها من حالات الانكماش التي يمر بها من خلال استخدامها في إصدار النقد المتداول أما إذا اتخذت الشكل الثاني فان آثاره تختلف تبعا لنوع السلعة المستوردة استهلاكية ام إنتاجية فإذا كانت استهلاكية فإنها ستؤدي الى زيادة عرض هذه السلع ومن ثم تكون أداة لمقاومة الارتفاع في الأسعار في الداخل ،اما إذا كانت إنتاجية فإنها ستعمل على التوسع في الاستثمار ورفع مستوى الدخل القومي.

المطلب الثاني
الآثار الاقتصادية للقرض العام في مرحلة انفاقه

تختلف الآثار الاقتصادية في مرحلة إنفاق القرض أيضا بحسب نوع القرض داخلي ام خارجي ونبين ذلك على النحو التالي:

الفرع الأول
الآثار الاقتصادية لإنفاق القرض الداخلي

مما لأمراء فيه ؛ إن القرض العام سيتم توجيه حصيلته إلى تمويل النفقات العامة ومن ثم يؤدي إلى إحداث آثار توسعية في الاقتصاد القومي لاسيما إذا ما وجهت هذه القروض لتمويل النفقات العامة الاستثمارية المنتجة أو إذا أعادت بمردودات ايجابية على الاستثمار الخاص.

وعلى العموم فان الأثر النهائي للقرض العام يتوقف على مستوى الدخل القومي وعلى طبيعة النفقات العامة التي يتم تمويلها عن طريق القرض المذكور فإذا ما كان

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

النشاط الاقتصادي اقل من مستوى التشغيل الكامل وكان الجهاز الإنتاجي يتمتع بالمرونة التي تسمح بانتقال عناصر الإنتاج فان توجيه حصيلة القرض باتجاه النفقات الاستهلاكية سوف يؤدي الى زيادة الطلب الفعلي والارتقاء بمستوى النشاط الاقتصادي إلى مستوى التشغيل الكامل .أما إذا كان الجهاز الإنتاجي لا يتمتع بالمرونة الكافية أي لا يستطيع زيادة إنتاجه من السلع بشكل يتناسب مع الزيادة الحاصلة في مستوى الطلب فان ذلك سوف يؤدي الى ظهور الآثار التضخمية ، ذلك لان اثر الزيادة في الدخول سوف لا تنصرف الى الإنتاج وإنما الى الأسعار.وأخيرا فانه اذا كان النشاط الاقتصادي عند مستوى التشغيل الكامل فان توجيه القروض نحو تمويل تلك النفقات سوف يؤدي بطبيعة الحال الى ارتفاع الاسعار نتيجة لزيادة ما معروض من نقد بسبب القروض وثبات ما معروض من سلع وهذا ما يؤدي الى ظهور الآثار التضخمية ايضا لاسيما اذا كان مصدر تلك القروض أموالا مكتنزة او غير مستخدمة سابقا وبعيدة عن النشاط الاقتصادي.

الفرع الثاني
الآثار الاقتصادية لانفاق القروض الخارجية

نلاحظ هنا ان مرحلة اصدار القرض الخارجي قد تتداخل مع مرحلة إنفاقه داخل الدولة المقترضة ومن ثم فانه من الصعوبة الكلام عن آثار مختلفة بين كلتا المرحلتين كما هو الحال في القروض الداخلية ، و لذلك نستطيع القول إن الآثار المتحققة هنا فإنها تكون على الأغلب ذاتها التي بيناها سابقا في الآثار الاقتصادية في القرض الخارجي في مرحلة إصداره ولذلك نحيل هذا الموضوع إليها .

المطلب الثالث
الآثار الاقتصادية للقرض العام في مرحلة تسديده

كما هو الحال في المرحلتين السابقتين تتوزع أيضا الآثار الاقتصادية في هذه المرحلة حسب ما اذا كان القرض داخليا او خارجيا .

١- الآثار الاقتصادية لتسديد للقروض الداخلية :

مما لا شك فيه ان تسديد القروض العامة مع فوائدها يتطلب من الدولة اتخاذ سياسات مالية مختلفة لتمويل عملية التسديد هذه كاللجوء الى فرض ضرائب جديدة اورفع اسعار القائم منها او الحصول على قروض جديدة او اصدار نقدي جديد و لنقف هنا على ابرز وسائل التمويل هذه وهي الضرائب لكي نتعرف على اثار تسديد القرض العام مع فوائده .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

في الحقيقة ان هذا الاثر يتوقف على نوعية الضرائب المفروضة وعلى الفئة المالكة للسندات الحكومية .فاذا كان مصدر تمويل الاموال المقترضة هي ضرائب غير مباشرة ادى ذلك الى خفض معدلات الاستهلاك وظهور اثار انكماشية لان هذا النوع من الضرائب يتحمل عبئه عادة الطبقات ذات الدخول الصغيرة والتي يرتفع لديها الميل الحدي للاستهلاك .ويزيد الامر خطورة اذا كان مالكي السندات هم اصحاب الدخول الكبيرة أي انه سوف يعاد توزيع الدخول لمصلحة هذه الفئة الاخيرة وعلى حساب اصحاب الدخول الصغيرة وهذا ما يقلل من مستوى الاستهلاك، ومن ثم تنخفض معدلات الطلب وبالنتيجة حصول اثار انكماشية داخل الاقتصاد. وتقريبا ذات الاثر يترتب اذا ما كان مالكي السندات الحكومية هم البنوك التجارية او البنك المركزي اذ يترتب على ذلك تحويل استثمارات البنوك الى احتياطات غير مستثمرة تقلل من القوة الشرائية أي الطلب الكلي،الا اذا كانت هذه البنوك ستتجه الى توسيع حجم الائتمان الذي يقابل بالتوسع في مستوى الانتاج وهذا ما سوف يزيد من تشغيل الايدي العاملة وحصول تدفقات نقدية جديدة ترفع من مستوى الطلب.اما اذا تم تمويل اصل القرض عن طريق الضرائب المباشرة وكانت السندات الحكومية مملوكة للطبقات ذات الدخول الصغيرة فان ذلك سيؤدي الى حصول زيادة في معدلات الاستهلاك او على الاقل لا ينتابها النقص لان هذه الضرائب عادة ما يتحمل عبئها اصحاب الدخول الكبيرة.

ومن جانب آخر ان فرض الضرائب لتسديد القروض الحكومية ودفع فوائدها سوف يرفع من مستوى التكاليف التي يتحملها المنتجون ومن ثم تقليل الارباح وهذا ما يؤدي الى انخفاض مستوى الاستثمار.

٢-الاثار الاقتصادية لتسديد القروض الخارجية :

يتطلب الامر من الدولة هنا مزيدا من المبالغ النقدية الخاصة لاستهلاك قروضها الخارجية مما يترتب عنه زيادة العبء الضريبي من ناحية والى التاثير في ميزان المدفوعات نتيجة تسديد مبلغ القرض بالعملات الاجنبية من ناحية اخرى ،وهو ما يؤدي في النهاية الى انتقال جزء من الثروة القومية الى الخارج ومن ثم فهي تمثل عبئا حقيقيا وليس مجرد اعادة توزيع للدخل القومي كما هو الحال في القروض الداخلية ويترتب على هذا الانتقال اثار انكماشية كبيرة حيث يتطلب الامر اقتطاع جزء من القوة الشرائية الداخلية وتصديرها الى الخارج في شكل عملات اجنبية مما يؤدي الى اختلال في ميزان مدفوعاتها ومن ثم يستلزم الامر حتى يعود هذا الميزان الى التعادل زيادة الصادرات على الواردات حتى يمكن مواجهة اصل القرض وفوائده. وبما ان اكثر الدول النامية تعاني من العجز الدائم في ميزان مدفوعاتها ولن تتمكن الدولة من السداد الا اذا كان هناك فائض ولا يتحقق وجود هذا الفائض الا عن طريق زيادة التصدير الى الخارج فان هذا امر يصعب تحقيقه في الدول

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

المذكورة .لذا يترتب على القرض عجز في ميزان المدفوعات ومن ثم التاثير سلبا على سعر العملة الوطنية.
وتجدر الملاحظة اخيرا ان خدمة الدين العام الخارجي(اصل القرض الخارجي وفوائده)يتطلب توجيه حصيلة القرض نحو انشاء او توسيع صناعات التصدير حيث تعمل هذه الصناعات على تسديد قيمة القرض وفوائده أي توظيف مبلغ القرض لاغراض استثمارية في بناء مشاريع وبنى تحتية وفوقية استثمارية تزيد من مستوى الانتاج السلعي المصدر الى الخارج ويقلل من مستوى الواردات وهو ما يجعل ميزان المدفوعات في صالح الدولة ومن ثم زيادة العملات الاجنبية المتاحة لديها وهو ما يفيد في تسديد القرض الخارجي بشكل سلس ودون اثار سلبية على الاقتصاد الكلي.

الفصل الرابع
الضريبة l´impôt

تعد الضريبة من اكثر المصادر ايراداً للدولة شيوعاً وتاثيراً في الحياة الاقتصادية وتلجأ اليها الدولة مهما اختلفت فلسفتها او نظم حكمها لتغطية موازناتها العامة بهدف تحقيق غايات مختلفة.وسنتعرض هنا الى ابرز الملامح الاساسية لها وعلى التفصيل الاتي:

المبحث الاول
تعريف الضريبة وخصائصها

هنالك تعاريف عديدة للضريبة ولكنها معظمها تتفق على كونها فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً الى الدولة او احدى هيئاتها العامة بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل الاعباء والتكاليف العامة دون الحصول على مقابل او منفعة خاصة. ويتضح من هذا التعريف ان الضريبة تتميز بمجموعة من الخصائص هي:

اولاً : الضريبة مبلغ من المال :

الضريبة تدفع بشكل نقدي او عيني وان كان الشائع في الوقت الحاضر انها تدفع نقداً والسبب في ذلك ان استخدام النقود هو المعمول به في جميع الاقتصادات المعاصرة، ثم ان وجود النقود يسهل في كثير من الاحيان تقدير اعباء وتكاليف المكلف بدفع الضريبة ،اضافة الى سهولة جبايتها وانخفاض تكاليفها قياساً بالضريبة التي تدفع عيناً اذ يترتب على الدفع عيناً تكاليف باهضة قد تفوق حصيلة الضريبة تتمثل في النقل والخزن وخطر انخفاض قيمتها نتيجة التلف وتغيير قيمتها السوقية مع مرور الوقت . ومع ذلك فان التاريخ المالي يخبرنا بوجود بعض الاستثناءات على قاعدة دفع الضريبة نقداً، فمثلاً في انكلترا تقرر في عام ١٩٥٦ دفع ضريبة

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

التركات عيناً اذا كانت الثروة تتكون من لوحات فنية ذات قيمة فنية وتاريخية عالية وفي الاتحاد السوفيتي (سابقاً) تقرر في عام ١٩١٩ ابان حكم لينين فرض ضريبة على المحصولات الزراعية عيناً.[١] كما ان المشرع العراقي كان يسمح بتحصيل

ثانياً : الضريبة تدفع جبراً :

يراد بذلك ان الضريبة تفرض من قبل الدولة بما لها من سلطة على افراد مجتمعها . ويتضح من ذلك ان العلاقة الضريبية بين الدولة والمكلفين ليس علاقة تعاقدية بل علاقة قانونية تنظمها الدولة . فالمشرع هو الذي يحدد بارادته المنفردة نوع الضريبة ووعاءها وسعرها وجميع الاجراءات القانونية الخاصة بها ، وحيث ان ارادة المشرع المنفردة تتمثل في شكل تشريع محدد لذلك ينبغي ان يصدر من سلطة مختصة هي السلطة التشريعية. وكذلك يجب ان يقترن التشريع بجزاء يفرض على من يخالف الاحكام الخاصة بالضريبة.[٢]

ثالثاً : الضريبة تفرض من الدولة :

المقصود بالدولة الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات العامة والسلطات المحلية والتي تتمتع بسلطة عامة وهي الدولة بالنسبة للضرائب المركزية اوالاتحادية والسلطات الاقليمية بالنسبة للضرائب الاقليمية كالولايات في الدول المركبة والسلطات المحلية بالنسبة للضرائب التي تفرضها المحافظات اوالمجالس المحلية في الدول البسيطة .

رابعاً : تدفع الضريبة بصفة نهائية :

وهذا يعني ان المكلف بعد دفع الضريبة المترتبة عليه لا يحق له المطالبة باسترداد المبالغ التي دفعها كضريبة، لانها فرضت عليه بصفة نهائية وهذا ما يميز الضريبة عن القروض العامة .[٣]

خامساً : تدفع الضريبة بلا مقابل :

من المعروف ان الضريبة تدفع من قبل المكلف باعتباره عضواً في منظمة سياسية يلتزم في المساهمة في اعباء وتكاليف الدولة العامة لذلك لايحق للمكلف ان يطلب من الدولة نفعاً خاصاً مقابل دفعه للضريبة التي يلتزم بها لتغطية نفقات الدولة عندما تقدم الخدمة العامة التي قد لايستفيد منها دافع الضريبة بالمرة واذا ما استفاد منها يكون ذلك باعتباره عضواً في المجتمع وليس باعتباره دافع للضريبة.

وبناءً عليه فان الالتزام بالضريبة يعتمد على مدى قدرة (facultés) الشخص على المساهمة في تغطية تكاليف الاعباء العامة (charges publiques) وليس على مدى تمتعه بالخدمات او المنافع العامة. فالفقراء يستفيدون كثيراً من الخدمات

---

١ - انظر للتفصيل د. زكي عبد المتعال ، اصول علم المالية العامة والتشريع المالي المصري ، ط١ ، القاهرة، مطبعة فتح الله الياس نوري ، ١٩٤١ ، ص١٨٥ – ١٨٧ و د. عبد العال الصكبان ، مصدر سابق ، ص ١٤٦ – ١٤٧ .

٢ - د. عبد العال الصكبان ، مصدر سابق ، ص١٤٧ .

٣ - انظر تفصيل ذلك لدى د.عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية (النظرية والتطبيق)،الدار الجامعية،بيروت،١٩٧٦،ص١٨-١٩.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

العامة التي تقدمها الدولة في مجال الصحة والتعليم والامن والقضاء على الرغم من انهم لا يدفعون من الضرائب شيئاً او يدفعون مبالغ بسيطة تتناسب وقدرتهم على الدفع، بينما قد تفرض الضريبة على الاغنياء باسعار تصاعدية او مرتفعة على الرغم من عدم استفادتهم بشكل كبير من الخدمات التي تقدمها الدولة كالصحة والتعليم مثلاً.[١]

سادساً : غاية فرض الضريبة

الغرض من فرض الضريبة هو تحقيق اغراض مالية من جهة اضافة الى تحقيق اغراض اقتصادية واجتماعية في آن واحد من جهة اخرى . وبهذا المعنى عندما تقوم الدولة بفرض الضريبة على الاغنياء واصحاب الثروات فان القصد من ذلك هو تمويل الانفاق الحكومي ، كذلك مقابلة الاعباء التي تنفق على تنفيذ البرامج التنموية والاجتماعية في المجتمع وعلى وجه الخصوص تسعى الدولة من فرض الضريبة الى اعادة توزيع الدخل القومي لصالح الفئات الفقيرة او اصحاب الدخل المحدود. وكذلك عندما تفرض الدولة الضرائب على بعض السلع الاستهلاكية المستوردة او السلع المنتجة محلياً فانها لا تنوي تحقيق الغرض المالي فقط وانما قد تسعى الى الحد من استهلاك بعض انواع السلع المضرة بالصحة او التي يترتب عليها بعض الآثار الاجتماعية الضارة. [٢]

المبحث الثاني
تمييز الضريبة عن الايرادات العامة الاخرى

هنالك بعض اشكال التماثل بين الضريبة والايرادات المالية الاخرى ومع ذلك فان نقاط الاختلاف تكاد تعلو على اشكال التماثل تلك وسوف نبين هنا اوجه الاختلاف بين الضريبة وكل من والرسم والقرض العام :

المطلب الاول
الضريبة والقرض العام

بينا في السابق ، ان القرض العام يراد به حصول الدولة على اموال من الغير مع التعهد بردها اليه مرة اخرى ودفع الفوائد عنها في الآجال المحددة في عقد القرض العام . ويتبين من هذا التعريف ان القرض العام يعد مورداً من موارد الدولة ،وعليه فان ابرز اوجه الشبه بينه وبين الضريبة هو ان كلاهما يعدان من موارد الدولة الاساسية وكذلك يجمع بينهما ان الافراد هم الذين يتحملون نهائياً عبء كل منهما في التحليل الاخير وهذا واضح بالنسبة الى الضريبة. اما بالنسبة الى القرض العام

---

١ - د. زين العابدين ناصر ، علم المالية العامة ، دار النهضة الربية ، ١٩٧٤ ، ص١٦١ وما بعدها .

3 - P.M.Gaudement,Précis de finance publique ,Tome2, Éditions montcheréstien, 1971,p8.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

فالملاحظ ان الدولة ستقوم يوماً برده الى اصحابه ويعتبر هذا الرد وجهاً من اوجه الانفاق العام يستلزم تدبير الموارد الكافية لمواجهته، والمعروف ان الضرائب هي اهم موارد الدولة. وهكذا نرى ان دافعي الضرائب هم الذين يتحملون في النهاية عبء القروض العامة عن طريق تحمل عبء الضرائب . كذلك يتشابه القرض العام مع الضريبة في وجوب صدور قانون في كل منهما .

وعلى الرغم من اوجه الشبه هذه بين كلا الموردين الا انه ثمة اختلافات جوهرية بينهما فالضريبة كما راينا تدفع بصفة نهائية ولا تلتزم الدولة برد المبالغ التي تحصل عليها من الافراد كضريبة مرة اخرى ، كما لا تلتزم بدفع فوائد عنها. وبالعكس فان الدولة تلتزم برد المبالغ التي اكتتب بها المقرضون اليهم ودفع فوائدها المقررة عنها. وكذلك تعد الضريبة فريضة اجبارية على الافراد لا يستطيعون الامتناع عن دفعها وتحصل عليها الدولة بما لها من سلطة في حين ان القرض العام يعتبر مساهمة اختيارية كقاعدة عامة لمن يشاء من الافراد ان يستثمر امواله وتغذية موارد الدولة. واخيراً فان حصيلة الضرائب لاتخصص للانفاق على وجه معين طبقاً لقاعدة معروفة في الميزانية هي قاعدة عدم جواز تخصيص الايرادات، بل تجمع حصيلة كافة الضرائب وتدخل في ايرادات الدولة ثم تتولى هذه الانفاق منها. وبالعكس فان حصيلة القرض العام تخصص للانفاق على وجه معين ينص عليه القانون الذي يسمح للحكومة بعقد القرض وقد يكون هذا الوجه مشروعاً انتاجياً معيناً او تمويل حرب او غير ذلك.[1]

المطلب الثاني
الضريبة والرسم

يتشابه الرسم والضريبة في ان كلا منهما غالباً ما يدفعان بشكل نقدي. كما يتشابهان في تمتع الدولة في سبيل اقتضائهما بامتياز على اموال المدين،ولابد من صدور اداة قانونية بفرض كل منهما وكذلك يتشابهان في ان كل منهما يدفع الى الدولة بصفة نهائية وانها تستعين بحصيلتهما لتغطية النفقات العامة . ورغم وجود التشابه هذه فانه هنالك اختلاف كبير بينهما يمكن تحديدها في اكثر من جانب :

١- **من حيث عنصر الاجبار**: تختلف الضربية عن الرسم بان الضريبة فريضة مالية اجبارية الزامية تجبيها الدولة جبراً من الافراد اما الرسم فانه لا ينطوي على عنصر الاجبار كقاعدة عامة الا اذا تقدم الفرد بطلب الانتفاع من الخدمة العامة المقرر عنها الرسم.

٢- **من حيث المقابل** : كما عرفنا في السابق يدفع الرسم مقابل حصول دافعه على خدمة مقدمة من قبل الدولة اما الضريبة فانه تدفع بدون ان ينظر صاحبها الحصول على أي مقابل مباشر .

---

١ - د. احمد جامع ، مصدر سابق ، ص٢٦١ – ٢٦٢ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

٣- **من حيث الاداة القانونية**:كقاعدة عامة لا تقبل الاستثناء ان الضريبة لا تفرض الا بقانون صادر عن السلطة التشريعية وذلك مبدأ دستوري ينبغي العمل به سواء ورد في صلب الوثيقة الدستورية ام لا، اما الرسم فانه يفرض بقانون او بناءً على قانون . أي يمكن ان تخول السلطة التشريعية صلاحياتها في فرض الرسم الى السلطة التنفيذية لتقوم الاخيرة باصداره بشكل قرارات عامة.

٤- **من حيث الهدف** : ان الرسم لاينطوي سوى على هدف مالي هو المساهمة في تغطية اعباء المرفق الذي تديره الدولة ويقدم الخدمة . اما الضريبة فان لها اهداف مالية الى جانب الاهداف الاقتصادية والاجتماعية كما بينا سابقاً.[١]

٥- **من حيث مستقبل كل منهما** : بينما يشهد العصر الحديث تضاؤل في اهمية الرسوم كمورد للايرادات العامة فأنه يواجه على العكس تزايد في اهمية الضرائب كمورد لهذه الايرادات.[٢]

المبحث الثالث
اساس فرض الضريبة

على الرغم من تعدد الآراء حول الاساس الذي تستند اليه الدولة في فرض الضريبة فان الفقه المالي والقانوني يستند في هذا الصدد الى نظريتين اساسيتين هما النظرية العقدية ونظرية التضامن الاجتماعي .

المطلب الاول
نظرية العقد الاجتماعي

يعتقد انصار هذه النظرية ان الفرد انما يدفع الضريبة الى الدولة مقابل المنفعة التي تعود عليه من خدمات المرافق العامة المختلفة وانه لولا انتفاعه بهذه الخدمات لما اصبح هناك سندا قانونيا لدفع الضريبة وهم يذهبون الى ان الفرد يرتبط مع الدولة بعقد ضمني ذي طبيعة مالية مؤداه التزامه بدفع الضريبة نظير قيام الدولة بخدمات يترتب عليها نفع له.

وقد اختلف انصار هذه النظرية في طبيعة هذا العقد وذلك وفق اتجاهات ثلاثة:

الاتجاه الاول : اعتبر ان هذا العقد هو عقد بيع خدمات . فالدولة تبيع خدماتها للافراد مقابل التزامهم كمشترين بدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب . ويمتاز هذا التكييف بسهولته وبساطته من جهة ، وبدعوته الى ان يدفع كل فرد من الضرائب بمقدار ما يعود عليه من نفع من خدمات الدولة من جهة اخرى . فضلاً عن هذا فان هذا التكييف يعتبر ضماناً ضد تعسف الدولة في فرض الضرائب مع

---

١ - د. طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص١٣٩ .
٢ - د. احمد جامع ، مصدر سابق ، س١١٠ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

عدم انفاق حصيلتها في توفير الخدمات العامة للمواطنين اذ ينعدم في هذه الحالة السبب القانوني لفرض الضريبة.

ورغم هذه المزايا فان من العسير التسليم بصحة هذا التكييف من عدة نواحي:

١- ان هذا التكييف يخلط بين الرسم والضريبة على اعتبار ان الاول هو الذي يدفع مقابل خدمات مقدمة من الدولة .

٢- انه لا يصلح لتبرير التزام الاجيال القادمة بتحملها دفع ضريبة لتسديد اقساط وفوائد القروض التي حصلت عليها الدولة ولم يترتب على انفاقها نفع لتلك الاجيال .

٣- ان تطبيق هذه النظرية يؤدي الى الزام الطبقات محدودة الدخل بدفع ضرائب فوق طاقتها كثمن للخدمات العامة التي تستفيد منها وفي هذا مجانبة لاعتبارات العدالة.[١]

الاتجاه الثاني : كيف هذا العقد بانه عقد شركة فالدولة شركة انتاج كبرى تتكون من شركاء متمثلين بافراد المجتمع لكل منهم عمل معين يقوم به ويتحمل في سبيل هذا نفقات عامة يقوم بها مجلس ادارة الشركة والمتمثل بالحكومة تعود منفعتها على جميع الشركاء كالدفاع والامن وانشاء الطرق والمرافق العامة وغيرها، ومن ثم يتعين على هؤلاء الشركاء المساهمة في هذه النفقات العامة باعتبارهم مساهمين فيها وتتمثل هذه المساهمة في الضرائب التي تفرضها الدولة عليهم . ورغم طرافة هذا التكييف فانه معيب في اكثر من جانب ومن ذلك ما يلي :

١- يقوم هذا التكييف على سلسلة من المبررات الساذجة التي تتنافى مع الدقة والتحليل العلميين.

٢- ان الدولة لاتمثل فقط مجموعة مشتركة من المصالح المادية بل ايضاً من المصالح المعنوية والادبية .

٣- ان هذا التكييف لو صح لاستوجب انتفاع الطبقات ذات الثروات الكبيرة بقدر من الخدمات العامة يفوق ما تتمتع به الطبقات الفقيرة وهذا خلاف الواقع [٢].

الاتجاه الثالث : كيف هذا العقد الذي اطرافه الافراد والدولة وفق هذا الاتجاه بانه عقد تامين فالافراد يدفعون جزءاً من اموالهم في شكل ضريبة الى الدولة للتأمين على الجزء الباقي منها والانتفاع بها على وجه افضل. [٣]

فالضريبة اذن هي قسط التأمين الذي يدفعه الافراد في مقابل قيام الدولة بحماية الجزء الباقي من اموالهم . وقد عيب على التكييف امران هما:

١- انه يقصر وظيفة الدولة على مجرد حفظ الامن وهذا غير صحيح لاسيما في العصر الحديث حيث تدخلت الدولة في مختلف مناحي الحياة الاجتماعية والاقتصادية .

---

١ - د.يونس احمد البطريق ، النظرية الضريبية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ١٩٨٧ ، ص١٣- ١٥ .

٢ - د.احمد ممدوح مرسي بك ، الضريبة على الايرادات علماً وعملاً ، ج١ ، ط٣ ، القاهرة ، مطبعة مصر ، بلا سنة طبع ، ص٤١.

٣ - د. زكي عبد المتعال ، مصدر سابق ، ص١٩٥ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

٢- ان المؤمن يلتزم بتعويض المؤمن له عن اضرار التي تصيب امواله وهذا بخلاف الضريبة اذ لا تدفع الدولة أي تعويض اذا ما تعرض دافع الضريبة الى خسارة. [١]

والواقع ان نظرية العقد تستند الى فكرة العقد الاجتماعي المعروفة التي نادى به فلاسفة القرن السابع عشر والثامن عشر وعلى رأسهم هوبز ولوك وروسوولكن يلاحظ انه لم يثبت تاريخياً وجود مثل هذا العقد فضلاً عن ان الفرد يلتزم بدفع الضريبة جبرا بلا مقابل .وعلى الرغم من هذا فان هذه النظرية لها ميزة وهي تقريرها على ضرورة قيام الدولة بانفاق حصيلة الضرائب في توفير خدمات مختلفة ينتفع بها المواطنون والا تكون قد اخلت بواجبها تجاههم.

المطلب الثاني
نظرية التضامن الاجتماعي المدعمة بفكرة السيادة

يتجة الفكر الحديث الى تاسيس حق الدولة في فرض الضرائب على فكرة التضامن الاجتماعي الموجود بين كافة المواطنين في الدولة والتي تقضي بوجوب تظافر الافراد جميعهم كل بحسب طاقته في مواجهة اعباء التكاليف العامة حتى تتمكن الدولة باعتبارها ضرورة اجتماعية من القيام بوظائفها الكبرى في حماية افراد المجتمع ككل،وفي توفير انواع من الخدمات العامة لكافة المواطنين بلا استثناء بغض النظر عن مدى مساهمتهم الفردية في تحمل الاعباء العامة، ولما كان من غير الممكن ترك الامر الى الافراد لتقرير مقدار مساهمتهم في تحمل التكاليف العامة فان الدولة لما لها من سيادة قانونية على المواطنين تقوم بالزام كل منهم بدفع نصيبه فيها بحسب درجة مقدرته المالية.

أي ان الاساس التي تقوم عليها هذه النظرية هي التضامن الاجتماعي وسيادة الدولة على اراضيها ومواطنيها [٢] .

وتتميز هذه النظرية بتفسير استفادة بعض الافراد بالخدمات العامة رغم عدم قيامهم بدفع الضرائب او دفع مبالغ زهيدة كافراد الطبقات محدودة الدخل. وبالعكس عدم انتفاع بعض الافراد بالخدمات العامة رغم قيامهم بدفع ضرائب كالمقيمين في الخارج . كما تتميز هذه النظرية بتفسير تحمل اجيال معينة باعباء قروض عامة انفقت لتحقيق منافع لاجيال سابقة عليها . واخيراً ان نظرية التضامن الاجتماعي تتميز بتقرير قاعدة الزام كل فرد بدفع مبلغ من الضرائب يتناسب مع مقدار طاقته المالية والتكليفية لا بحسب مقدار انتفاعه من الخدمات العامة. [٣]

---

١ - د. منصور ميلاد يونس ، مصدر سابق ، ص١١٢ .
٢ - د.علي لطفي ، اقتصاديات المالية العامة ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٨٩ – ١٩٩٠ ، ص٨٦ .
٣ - زكي عبد المتعال ، مصدر سابق ، ص١٩٦ – ١٩٧ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

المبحث الرابع
قواعد فرض الضريبة

لقد وضح آدم سمث في كتابه المشهور ثروة الامم في عام (١٧٧٦) عدداً من القواعد التي تتضمن المبادئ والاسس التي يستحسن بالمشرع الضريبي الاخذ بها عند فرض الضريبة لدرجة ان هذه القواعد قد اعتبرت بمثابة الدستور العام الضمني الذي تخضع له القاعدة القانونية الضريبية وهذه القواعد هي :

اولا: قاعدة العدالة Le régle de justice

تعني هذه القاعدة مساهمة افراد المجتمع جميعاً في اداء الضريبة بما يناسب قدرتهم المالية فجميع الخاضعين للضريبة كافراد ان يتحملوا عبئها ويخضعون لها دون محاباة او تفضيل ومؤدى ذلك ما يلي :

أ- وجوب خضوع الجميع من افراد واموال للضريبة دون تمييز بين انواع الايرادات ومصدرها مما يشكل ذلك مبدأ عمومية الضريبة .

ب -ان يراعي في فرضها المقدرة المالية لكل مكلف لتحقيق المساواة في تحمل الاعباء العامة حيث تفرض على جميع المكلفين بنفس المقدار وبما يتناسب مع حجم الدخل الذي يحصل عليه الشخص.

ان تحقيق قاعدة العدالة يستند الى اعتبارات متعددة تهدف الى المساواة بين افراد المجتمع دون تمييز بالصفة الشخصية وانما يؤخذ بنظر الاعتبار وضع المكلف الاجتماعي من حيث كونة متزوج وله اولاد ام اعزب وهكذا.[١]

ثانيا: قاعدة اليقين Le régle de certitude

ويعني ذلك ان تكون الضريبة مفروضة طبقاً لقواعد محددة وواضحة بالنسبة للمكلف والادارة الضريبية فيجب ان يكون سعر الضريبة ووعاءها وميعاد سدادها وكيفية تحصيلها وكافة الاجراءات المتعلقة بها معروفة . ولاشك ان عدم وضوح هذه الامور قد يؤدي الى تحكم الادارة الضريبية وما يستتبعه ذلك من انتهاك لقاعدة العدالة وانتشار المحسوبية وعموم الفساد عند تقرير وتحصيل الضرائب .

وحتى يتحقق اليقين يجب ان تتميز الضريبة بالاستقراروالثبات وان لاينتاب التشريعات الضريبية التعديلات والتغييرات المختلفة في فترات قصيرة .

ثالثا: قاعدة الملاءمة Le régle de commodité

ويقصد بها تحصيل الضريبة في الوقت و الطريقة الاكثر مناسبة من اجل دفعها من قبل المكلف وذلك حسب مصدر الدخل وظروفه ،ويقتضي هذا ان تختار الادارة الضريبية موعداً مناسباً للوفاء بالضريبة وان تكون اجراءات الجباية مناسبة

[١] - ينظر في تفصيل ذلك د.علي هادي عطية ، الاتجاهات الحديثة في الضرائب المباشرة، ٢٠١٢،ص ٤-٦.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

لظروف المكلف بحيث لا يكون دفع الضريبة عليه ثقيلاً بشكل يجعله عاجزاً عن الدفع او يدفعه الى التهرب منها . وهكذا فان الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله يعتبر احسن الاوقات ملاءمة لدفع الضريبة . فالمزارع يلتزم بدفع الضريبة عند حصاد المحصول وبيعه، والتاجر يطالب بسدادها بعد انتهاء السنة المالية لنشاطه وتحديده لصافي هذا النشاط وهكذا.[١]

رابعا: قاعدة الاقتصاد في التحصيل Le régle d'economie

ومؤدى هذه القاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية بحيث لا يتحمل المكلف تضحية ليست بذات فائدة او في غير موضعها حتى يكون الفرق بين ما يدفعه المكلف كمصاريف للتحصيل وما يدخل الخزانة العامة كضريبة مقتصرا على اقل مبلغ ممكن[٢]، أي بمعنى اخر ان ما يصرف من نفقات على جباية الضريبة يجب ان يكون ضئيلا ومتدنيا الى اقصى حد ممكن مقارنة بحصيلتها الكلية. فلا فائدة في ضريبة تكلف جبايتها نسبة عالية من حصيلتها ، او يكون الفارق بين ما يدخل الخزينة العامة من حصيلة ضريبية وبين ما يدفعه المكلفون كمصاريف ضئيلاً جداً.[٣]

المبحث الخامس
نطاق سريان الضريبة

طالما تمثل الضريبة رابطة قانونية بين الشخص الخاضع لها والدولة التي تفرضها لذا يتباين نطاق سريانها مكانيا وزمانيا ويمكن بيان ذلك على النحو الاتي:

اولا: نطاق سريان الضريبة من حيث المكان

تعتمد الدول عادة معيار واحد او اكثر في سبيل تطبيق الضريبة التي تقررها فرضا وجباية استنادا لما لها من سيادة على اشخاصها او اقليمها وابرز هذه المعايير هي:

١- معيار التبعية السياسية :-

يقضي هذا المبدأ بوجوب فرض الضريبة على مواطني الدولة دون رعايا الدول الاخرى فتلاحقهم الضريبة اينما يكونون وحيثما يزاولون نشاطهم واعمالهم، وتعتمد الدول في تحديد هذه التبعية على الجنسية اذ يخضع للضريبة كل من يحمل جنسيتها سواء اكان شخصا طبيعيا ام معنويا. والجنسية هي رابطة سياسية او قانونية[٤]. وما يدعو الى الاخذ بهذا المبدأ هو ان الدولة تقدم لرعاياها الحماية وتضمن لهم الاستفادة من مرافقها العامة وهذا يستدعي ان يكون هنالك مقابل وهو الضريبة . كما ان هذا

---

١ - د. اعاد حمود القيسي ، مصدر سابق ، ص١٢٨ – ١٢٩ .
٢ د.زكي عبد المتعال،مصدر سابق،ص ٢٠٢
٣ - د. يونس احمد البطريق ، النظم الضريبية ، مصدر سابق ، ص٢٦ .
٤ - د.قيصر يحيى جعفر ،السلطة التقديرية للادارة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي ، اطروحة دكتوراه، كلية القانون/جامعة بغداد، ٢٠٠٤، ص٨٤.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

المبدا ينسجم مع مبدا سيادة الدولة على رعاياها وهذا يسبغ الشرعية على الالتزامات التي تفرضها على رعاياها ومنها الضريبة.[١]

هذا وتتحدد جنسية الشخص الطبيعي وفق اسس مختلفة منها حق الدم أي ان يتمتع بجنسية الدولة بسبب اصله العائلي . كما قد يتمتع الفرد بالجنسية بموجب حق الاقليم او الاساس الجغرافي وقد يكون التمتع بالجنسية على اساس الحقين معا فتسمى عندئذ جنسية الميلاد.[٢]

اما الشخص المعنوي فتتحدد جنسيته بمعايير عدة لعل من ابرزها :

أ- معيار جنسية الشركاء : حيث تتحدد بمقتضاه جنسية الشخص المعنوي بحسب جنسية الشركاء أي الاشخاص المالكين لكل او بعض اموال الشخص المعنوي .

ب- معيار مركز الاستغلال : حيث يتمتع الشخص المعنوي بمقتضاه بجنسية الدولة التي تتم فيها مزاولة النشاط .

ت- معيار محل التاسيس : حيث يتمتع الشخص المعنوي بجنسية الدولة التي تاسس فيها واستكمل اجراءات تكوينه بمقتضى قوانينها.

ث- معيار مركز الادارة الرئيس: حيث تكون للشخص المعنوي بموجبه جنسية الدولة التي تتم فيها ادارة الاعمال بصورة رئيسة حيث تجتمع في ذلك المكان لهيئة العامة ومجلس الادارة.

ج- معيار الرقابة والاشراف : ومؤدى هذا المعيار هو ان الشخص المعنوي يتمتع بجنسية الدولة التي تمارس منها سلطة التوجيه والاشراف والرقابة.[٣]

٢- معيار التبعية الاجتماعية

ان مبدأ التبعية الاجتماعية يقوم اساسا على فكرة ارتباط الشخص بدولة ما اما بصورة توطن او بصورة اقامة عادية . فالفرد استنادا لهذا المبدأ يعيش في الوسط الاجتماعي لتحقق ظروف معينة دون ان يكون منتميا سياسيا الى هذا المجتمع .ومن هنا يترتب عليه التزامات وتنهض له حقوق تتلاءم مع طبيعة هذا الانتماء فالذي يعيش في دولة ما بهذا الوضع يترتب عليه ان يساهم في الاعباء والتكاليف العامة مقابل تمتعه بمنافع الخدمات العامة التي وفرتها له الدولة واهمها حماية شخصه واموالة وتهيئة الظروف اللازمة لتنمية موارده ومصادر دخله.[٤]

ويتحدد مبدا التبعية الاجتماعية بمعيارين هما الموطن والاقامة:

---

[١] - د. عادل الحياري، الضريبة على الدخل العام ، رسالة دكتوراه،كلية الحقوق، جامعة القاهرة ،١٩٦٨،ص١٣٨.

[٢] - لمزيد من التفصيل انظر د. غالب علي الداودي ود.حسن المهداوي، القانون الدولي الخاص، ج١، دار الكتب للطباعة ، بغداد، ١٩٩٢،ص٤٤.

[٣] - د.قيصر يحيى جعفر،مصدر سابق،ص٨٥.

[٤] - د.عبد الحسن هادي صالح ،اقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي(دراسة مقارنة)، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٨٤،ص١٥

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

أ- **الموطن** : هو المكان الذي يقيم الشخص اقامة فعلية ومستقرة ويعتبر انه موجود فيه دائما ولو تغيب عنه بصفة مؤقتة لفترات زمنية متباعدة او متقاربة .[١]
وللموطن تصوران الاول حقيقي ويتحدد بالمكان الذي يقيم فيه الشخص عادة.والثاني حكمي ويتحدد بالمكان الذي يوجد فيه المركز الرئيس لاعمال ومصالح الشخص .واذا كان تحديد موطن الشخص الطبيعي يتمثل بالاقامة في مكان ما او اتخاذ محل ما للعمل فأن موطن الشخص المعنوي يتحدد باحد معيارين هما معيار مكان التاسيس ومعيار مركز الادارة الرئيس.[٢]

ب- **الاقامة** : تعرف الاقامة بانها المكان الذي يسهل على الشخص الالتجاء اليه.ولكي تتحقق اقامة الشخص الطبيعي فانه يجب توفر ركنان هما الركن المادي ويتحقق بتواجد الفرد بشكل فعلي على وجه الاعتياد في اقليم الدولة دون اشتراط الاحتفاظ بمحل سكن دائم .و الركن المعنوي ويتمثل بنية الاقامة.[٣]اما الشخص المعنوي فأن محل اقامته يتحدد بمعايير عدة منها مكان التأسيس ومعيار مركز الاستغلال .

ج- معيار التبعية الاقتصادية

يقوم هذا المبدا على فكرة الولاء او الرابطة الاقتصادية ويتحدد مضمونه بان للدولة التي يتحقق فيها الدخل من أي مصدر كان ومهما كان تصنيفه الحق في اخضاع ارباح هذا الدخل للضريبة وبصرف النظر عن جنسية صاحب المال وسواء كان مقيما في الدولة ام غير مقيم. المهم ان يتحقق في الدولة المعنية ليكون هذا التحقق سببا كافيا لاخضاعه لضريبة الدخل.[٤]

ثانيا : نطاق سريان الضريبة من حيث الزمان

تسري الضريبة بشكل مباشر على الوقائع والتصرفات التي تحققت بعد نفاذ القانون الضريبي ولا يمكن ان تنطبق على تلك التي تحققت قبل سريانه وهو ما يعرف بمبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية والذي لاهميته في الحفاظ على الحقوق المكتسبة للدولة والمكلف على حد سواء ولما يمثله من انسجامه مع مفهوم العدالة الضريبية ذهبت الكثير من الدول الى تقريره في صلب وثائقها الدستورية ومنها الدستور العراقي النافذ لسنة ٢٠٠٥ الذي نص في المادة (١٩/عاشرا) على (ليس للقوانين اثرٌ رجعي ما لم يُنص على خلاف ذلك، ولا يشمل هذا الاستثناء قوانين الضرائب والرسوم)، وكذلك جاء بذات الحكم الدستور المصري لسنة ٢٠١٤ النافذ في المادة (٢٢٥) منه. وعليه فان سن أي تشريع او قانون يتضمن فرض

---

[١] - د.توفيق حسن فرج،المدخل للعلوم القانونية ،ط٢، بيروت ، ١٩٧٤، ص٦٣٣.
[٢] - د.هشام علي صادق ، دراسات في القانون الدولي الخاص ، الدار الجامعية للكتب ،بيروت ،١٩٨١،ص١٨٥.
[٣] - د.مدحت عباس امين ، ضريبة الدخل في التشريع العراقي (دراسة مقارنة)، بغداد، ١٩٩٧، ص٤.
[٤] - د.جهاد سعيد خصاونة ، مصدر سابق ، ص٢٨٥.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

ضريبة او تقرير جبايتها باثر رجعي على وقائع تحققت واكتملت عناصرها قبل نفاذه يعد مخالفا للدستور ويمكن الطعن به امام المحكمة المختصة بدستورية القوانين كالمحكمة الاتحادية العليا في العراق.

ويجدر التنويه في هذا الاطار ان فرض الضريبة مرتبط بتحقق الواقعة المنشئة لها والتي تعرف بانها المناسبة التي بحصولها واكتمال عناصرها وتحقق شروطها يكون الشخص مدينا بالضريبة وينطبق عليه وصف المكلف. وبما ان هذه الواقعة مختلفة من ضريبة الى اخرى لذا فان احكام فرض الضريبة متوافقة زمانيا مع تحقق تلك الواقعة فمثلا في الضريبة الكمركية تتحقق الواقعة المنشئة لها بلحظة معينة وهي اجتياز البضاعة او السلعة الحدود الكمركية للدولة بينما ضريبة الدخل لا تحقق الواقعة المنشئة الا بعد مرور سنة وهي فترة تحقق الدخل الصافي للمكلف بعد استبعاد التكاليف التي تحملها في سبيل الحصول عليه من الدخل الاجمالي وهوما يعرف بمبدأ سنوية الضريبة. لذا ينبغي مراعاة ذلك عند صدور قانون ضريبي جديد وسريانه باثر مباشر وغير رجعي على الوقائع التي تحققت واكتملت عناصرها قبل نفاذه اذ هنا ينطبق عليها القانون الضريبي القديم اما القانون الجديد فانه سينطبق فقط على الوقائع التي لم تكتمل عناصرها بعد و كذلك على الوقائع المستقبلية.[1]

المبحث السادس
تقسيمات الضريبة

قسم كتاب المالية الضرائب الى تقسيمات مختلفة باختلاف الزاوية التي ينظر اليها . فمن حيث الوعاء قسمت الى ضرائب على الاشخاص وضرائب الاموال ومن حيث مصدر الخضوع قسمت الى ضرائب واحدة وضرائب متعددة ومن حيث مراعاتها لظروف المكلف قسمت الى ضرائب عينية وضرائب شخصية ومن حيث المرحلة التي يخضع فيها الدخل او راس المال للضريبة قسمت الى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة ،وعموما سنفصل فيها على النحو الاتي.

المطلب الاول
الضرائب على الاشخاص والضرائب على الاموال

قسم الفقه المالي الضرائب من حيث وعاءها او المادة التي تخضع لها الى ضرائب على الاشخاص وضرائب على الاموال وسوف نبينهما في الفرعين التاليين:

الفرع الاول

[1] انظر في تفصيل ذلك بحثنا الموسوم (**مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق**)، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية، العدد(٢)، السنة ١، ٢٠٠٩، ص

This PDF document was edited with **Icecream PDF Editor**.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الضريبة على الاشخاص

ويراد بالضريبة على الاشخاص تلك الضريبة التي يكون الوجود الانساني للشخص في دولة ما محلاً لفرضها. وقد تفرض على بعض الاشخاص فقط كالذكور الذين بلغوا سناً معيناً ،او على الاسرة كوحدة انتاجية وكان معمولاً بها في العصور الرومانية القديمة، كما عمل بها في ظل الدولة الاسلامية وكانت تسمى الجزية حيث فرضت على اهل الكتاب من الذميين . والضريبة على الاشخاص تكون على نوعين هما:

أ- ضريبة الاشخاص البسيطة، ويراد بها ان تفرض الضريبة على جميع افراد المجتمع بسعر واحد وبغض النظر عن الجنس او العمر او المستوى المالي والاجتماعي للشخص وقد اخذت بها المجتمعات القديمة .

ب- ضريبة الاشخاص المدرجة : ويراد بها ان تفرض الضريبة تبعاً للجنس والعمر وبشكل خاص تبعاً للطبقة الاجتماعية التي ينتمي اليها كل فرد من افراد المجتمع وقد اخذت بها العديد من المجتمعات خاصة بالعصور الوسطى حيث تم تقسيم المجتمعات الى ثلاثة طبقات او اكثر بل انه في فرنسا قسم المجتمع عام ١٦٩٥ الى (٢٢) طبقة كل منها تخضع لسعر محدد.[١]

وعلى العموم تكاد تخلو التشريعات الضريبية المالية الحالية في مختلف الدول من ضريبة الاشخاص لكونها تجعل الانسان ذاته محلاً للضريبة ، ولما فيها من مجافاة لاعتبارات العدالة تظهر في المساواة بين الافراد في دفع مبلغ واحد مع ما قد يوجد بينهم من اختلاف في المركز المالي او القدرة التكليفية. ورغم ذلك تحتفظ بعض الدول في العصر الحديث بهذا النوع من الضرئب لا لاغراض مالية بل لاغراض سياسية فتفرض بعض الولايات السويسرية مثلا ضريبة ضئيلة المقدار على الافراد ذوي الدخول كشرط لاستعمال حق الانتخاب رغبة في اشعار الافراد بمسؤوليتهم تجاه الحكم وتنمية رقابتهم عليه.[٢]

الفرع الثاني
الضريبة على الاموال

وبموجبها تكون اموال المكلف المادة الاساسية التي تفرض عليها الضريبة وتشمل هذه الاموال معاملات المكلف كافة التي يكون موضوعها الاموال المنقولة وغير المنقولة وكذلك جميع العمليات الاقتصادية المتعلقة بالانتاج والتداول والانفاق وعلى ذلك يمكن تقسيم الضرائب على الاموال الى نوعين :

---

١ - د. زكي عبد المتعال ، مصدر سابق ، ص٢٠٧ .
٢ - احمد جامع ، مصدر سابق ، ص١٢٦ – ١٢٧ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الاول : الضرائب على الثروة : وتشمل الضريبة على رأس المال والدخل وتعرف بالضرائب المباشرة .
الثاني : الضرائب على التداول والانفاق والاستهلاك والضرائب على الانتاج ويطلق عليها اصطلاحاً الضرائب غير المباشرة .

المطلب الثاني
الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة [١]

وسوف نبين هنا المقصود بكل منهما في فرعيين متتاليين يتناول الاول الضريبة الواحدة ويتعرض الثاني للضرائب المتعددة.

الفرع الاول
الضريبة الواحدة

يقوم نظام الضريبة الواحدة على اساس اعتماد الدولة على مصدر واحد في الحصول على الايرادات الضرورية لسد نفقات او اعباء الدولة وفكرة الضريبة الواحدة مقررة قديماً ويعود تاريخها الى القرن السابع عشر. واول من دعى اليها هم الاقتصاديون الطبيعيون (الفيزوقراط) الذين اعتبروا ان الارض هي وحدها الاساس في خلق او توليد الثروات وان الارض هي وحدها التي تغل ناتج او ايراد صافي وبذلك برروا فرض الضريبة الواحدة على ملاك الاراضي الزراعية. أي ان هذه الضريبة تفرض على فئة واحدة وهم الملاك العقاريون، والسبب في ذلك انهم يهيمنون على المصدر الوحيد للثروة. وقد لاقت هذه الافكار قبولاً واسعاً لدى كتاب ورجال الثورة الفرنسية لذا قاموا بفرض ضريبة رئيسية على الارض. ويشير التاريخ المالي الى ان هذه الضريبة قد مدت الخزانة الفرنسية بما يوازي نصف احتياطي الدولة من الموارد المالية .
ومع ذلك فان نظام الضريبة الواحدة وجه اليه الكثير من الانتقادات، اذ يكتنفه العديد من العقبات والاخطار مما يجعله غير واقعي، ففي حالة حدوث خلل في الوعاء فان خزانة الدولة تتعرض الى مشكلات مالية قد يصعب تجاوزها بسهولة . بالاضافة الى ثقل عبء الضريبة الواحدة على المكلفين، ثم عدم عدالتها بسبب فرضها على فئة اجتماعية واحدة دون الفئات الاخرى، واخيراً ان الاخذ بهذا النوع من الانظمة يجعل امكانية الاستفادة منها كأداة مالية محدودة .

الفرع الثاني

١ - انظر . احمد ممدوح مرسي بك ، مصدر سابق ، ص٥٩ – ٦٠ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الضرائب المتعددة

ان نظام الضرائب المتعددة يقوم على اساس تعددية الضرائب بحيث تكون هناك اوعية مختلفة تشمل معظم انواع الدخل او رأس المال سواء في مراحل الحصول عليه او انفاقه او تداوله. ويفضل نظام الضرائب المتعددة على نظام الضريبة الواحدة لانه اقدر على تغذية الخزينة بالموارد المالية لمقابلة تزايد في النفقات العامة وبلوغ الغايات الاقتصادية والاجتماعية التي يهدف النظام الضريبي الى تحقيقها في الوقت الحاضر . والاتجاه السائد لدى الدول هو الاخذ بهذا النظام لما فيه من مزايا عديدة :

١- يؤدي نظام الضريبة المتعددة الى توزيع الاعباء المالية على طبقات المجتمع المختلفة .

٢- ان المردود المالي لهذا النظام اكبر من نظام الضريبة الواحدة لان تعددية الضرائب تتناول اكثر من نوع واحد .

١- انه اكثر انسجاماً مع قاعدة العدالة من نظام الضريبة الواحدة ،لان الخطأ الذي يمكن ان يرتكب عند تطبيق احد الضرائب يمكن تجاوزه عند تطبيق الانواع الاخرى للضرائب. [١]

المطلب الثالث

الضرائب العينية والضرائب الشخصية

يقصد بالضريبة العينية (L'impôt réel) تلك الضريبة التي تعتمد في تحديدها على المقدرة المالية للمكلف وعلى حجم ثروته وحده بغض النظر عن ظروف المكلف الشخصية او قدرته على الدفع، كما انها لا تهتم بمصدر الدخل سواء اكان عمل ام رأس مال ، ومثالها الضريبة الكمركية التي تفرض على السلع المستوردة بغض النظر عن المستفيد او المستهلك لهذه السلعة ، فالذي يستورد سيارة يدفع عنها ضريبة كمركية مساوية لتلك التي يدفعها شخص آخر استورد سيارة من نفس النوع والحجم رغم ما يكون بين الشخصين من اختلاف في ظروفهما الشخصية او مقدار دخلهما ، فقد يكون الاول غنياً وعازباً بينما الثاني فقيراً ومتزوجاً ويعول خمسة اولاد .

اما الضريبة الشخصية (L'impôt personnel) فهي التي تراعي عند فرضها مختلف ظروف المكلف الشخصية بمعنى انها تراعي المقدرة المالية له وحالته الشخصية. فتأخذ في الاعتبار مثلاً كيفية حصوله على الدخل وهل هو ناتج عن العمل ام رأس المال وهل للمكلف مصدر دخل واحد ام عدة مصادر.كما تراعي الحالة الشخصية للمكلف من حيث كونه اعزبا ام متزوجا واذا كان متزوجا هل له اولاد ام لا؟ وكم يلزم لكفالة الحد الدنى اللازم لمعيشته ومعيشة افراد اسرته؟ ويعتبر

---

١ - د. منصور ميلاد يونس ، مصدر سابق ، ص١٢٤ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

ادخال عنصر الشخصية في الضريبة صورة من صور محاولات التشريعات الضريبية الحديثة لتحقيق العدالة الضريبية حيث ان المقدرة التكليفية للمكلفين تختلف باختلاف ظروفهم الشخصية.[1]

المطلب الرابع

الضرائب المباشرة والضرائب غيرالمباشرة

يعتبر هذا التقسيم للضرائب اكثر التقسيمات شيوعا وانتشارا كما انه التقسيم الذي يثير حوله اكثر المناقشات المالية والاقتصادية فالدولة تستقطع جزءا من قدرة الافراد ودخولهم بشكل مباشر على نحو يسمح بتقدير المال محل الضريبة بدقة وبمراعات مصدره ومعاملته الضريبية باسلوب ملائم وتسمى بالضريبة المباشرة) (l´impôt direct.وقد تقوم بأستقطاع جزء من اموال المكلف بشكل غير مباشر أي ان تتبعها في مظاهرها الخارجية المتمثلة في وقائع وتصرفات محددة يقوم بها المكلف وتدل على ما يتمتع به من ثروة وتسمى بالضرائب غير المباشرة (l´impôt indirect) ولذلك سنبين هنا معايير التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة وانواع كل منها.

الفرع الاول

معايير التمييز بين الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة

وجدت عدة معايير للتمييز(distinction) بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ابرزها مايلي:-

اولا: معيار طريقة التحصيل :

يتلخص هذا المعيار في اعتبار الضريبة مباشرة اذا كانت تحصل بمقتضى جداول اسمية (rôle) يدون فيها اسم المكلف ومقدار المادة الخاضعة للضريبة ومبلغ الضريبة الواجب تحصيله ، وتعتبر الضريبة غير مباشرة اذا لم تكن تحصل بهذه الطريقة وانما بمناسبة حدوث وقائع او تصرفات معينة كأجتياز السلعة المستوردة او المصدرة للدائرة او الحدود الكمركية حيث تفرض عليها الضريبة الكمركية . او قيام الفرد باستهلاك سلعة معينة حيث تفرض ضريبة الاستهلاك .

ثانيا: معيار نقل عبء الضريبة :

طبقاً لهذا المعيار فان الضريبة تعتبر مباشرة اذا تحمل عبئها من يقوم بدفعها الى الخزانة العامة، وتعتبر غير مباشرة اذا لم يتحمل عبئها من يقوم بدفعها بل قام بنقل هذا العبء الى غيره . ففي الضريبة المباشرة يتحد شخص من يقوم بدفع الضريبة

---

١ د.منصور ميلاد يونس،مصدر سابق،ص١٢٤-١٢٥

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

ومن يتحمل بعبئها ،أي تتوفر فيه صفة المكلف القانوني والمكلف الاقتصادي،بينما في الضريبة غير المباشرة يختلف من يقوم بدفع الضريبة عن شخص من يتحمل عبئها فيكون المكلف القانوني هو من سجلت الضريبة بأسمه او قام بدفعها ثم نقل عبئها الى الغير اما المكلف الاقتصادي فهو من يتحمل في النهاية هذا العبء.[١]وهكذا تعتبر ضريبة الدخل ضريبة مباشرة لان من يقوم بدفعها هو ذاته الذي يتحمل عبئها في النهاية فلا يوجد وسيط بين المكلف بتحمل الضريبة وبين الخزينة العامة وعلى العكس تعتبر الضريبة الكمركية غير مباشرة لان المستورد يقوم بدفعها ثم ينقل عبئها على من يشتري السلعة برفع ثمنها بمقدار الضريبة المدفوعة، ومن ثم يختلف شخص من يقوم بدفع الضريبة عن شخص من يتحمل عبئها في النهاية لوجود وسيط (المستورد) بين الدولة (الخزانة العامة) وبين الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة (المشتري) .

ثالثا: معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة :

تعتبر الضريبة مباشرة طبقاً لهذا المعيار اذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والاستقرار النسبيين ومثالها الضريبة العقارية المفروضة على ايجار العقارات وضريبة الدخل المفروضة على الرواتب والاجور وغيرها وتعتبر الضريبة غير مباشرة اذا كانت مفروضة على وقائع وتصرفات عرضية تتميز بعدم الانتظام والثبات ومثالها الضريبة على نقل الملكية والضريبة الكمركية وغيرها .

نخلص من كل ما سبق ان هناك معايير متعددة للتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ولكن على الرغم من تعدد المعايير فانها جميعها عرضة للنقد ولا يمكن الاعتماد على احدها فقط لضمان الوصول لنتيجة سلمية ، وعلى أي حال جرت عادة كتاب المالية العامة على استخدام تعبير الضرائب المباشرة للدلالة على الضرائب التي تفرض بمناسبة حصول المكلف على الدخل او رأس المال واستخدام تعبير الضرائب غير المباشرة للدلالة على الضرائب التي تفرض بمناسبة استخدام الدخل او رأس المال كالضرائب الكمركية وضرائب الاستهلاك.[٢]

الفرع الثاني

انواع الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

سنفصل ابتداء بانواع الضرائب المباشرة ثم نتعرض بعد ذلك الى انواع الضرائب غير المباشرة:

اولا: انواع الضرائب المباشرة

---

١ - د. عبد العال الصكبان ، مصدر سابق ، ص١٩١ .

٢ - احمد جامع ، مصدر سابق ، ص١٥٠ – ١٥٤ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

تقسم الضرائب المباشرة الى ضرائب على الدخل وضرائب على رأس المال والنقاش يدور هنا على ايهما افضل كأساس لفرض الضريبة الدخل ام رأس المال وهذا الامر يتطلب منا ان نبين ماذا يراد بكل من ضريبة الدخل وضريبة رأس المال.

١- الضريبة على الدخل impôt sur le revenu

سنبين هنا ابتداء النظريات المحددة لمفهوم الدخل ثم سنتعرض الى انواع الضريبة على الدخل وعلى وفق التفصيل الاتي:

أ- النظريات المحددة لمفهوم الدخل

اثار تعريف الدخل اختلافا بين شراح المالية العامة فمنهم من يضيق من تعريف الدخل ويعرف الدخل بالنظر الى مصدره ومنهم من يوسع تعريفه ليجعله شاملا لكل زيادة في القدرة المالية للمكلف وهكذا نكون امام اتجاهين او نظريتين لتعريف الدخل هما نظرية المصدر او المنبع ونظرية الاثراء.

النظرية الاولى : نظرية المصدر او المنبع

تجد هذه النظرية اساسها في الفكر المالي التقليدي وهي تعرف الدخل بانه مال نقدي او قابل للتقدير بالنقود يحصل علية الشخص بصفة دورية او قابلة للتجدد من مصدر مستمر او قابل للاستمرار [١] .واستناداً الى هذا التعريف فان الدخل يتميز بالآتي :

أ- مبلغ نقدي او قابل للتقدير بالنقود

ومعنى ذلك ان لايشترط لكي يخضع الدخل للضريبة ان يكون مبلغاً من النقود وانما يكفي ان يكون قابلاً للتقدير بالنقود . وعليه فن المزايا العينية التي يمنحها رب العمل للعاملين لديه كالسكن المجاني او الملابس وغيرها يمكن اعتبارها دخلاً نظراً لامكانية تقديرها بالنقود . وفي المقابل يجب استبعاد المنافع الشخصية التي لا تقوم بالنقود كالتمتع بالنظر الى اللوحات الفنية المعلقة على جدران المنازل .

ب-الدورية والانتظام

أي ان يتجدد الدخل بصورة منتظمة وبشكل دوري . وبمعنى آخر ان الايراد الذي يحصل عليه الشخص بصفة عرضية لا يعتبر دخلاً مثل الايراد الحاصل من الفوز بجائزة يانصيب او من تعويض عن حادث سيارة بل يكفي لتحقق هذا الشرط ان يكون الدخل من طبيعة متجددة ومتكررة سواء تجدد فعلاً ام لم يتجدد . فراتب العامل يعتبر دخلاً متجدداً حتى لو تعطل العامل عن العمل لفترة طويلة .

جـ - دوام المصدر وثباته

---

١ - د. زين العابدين بن ناصر ، مصدر سابق ، ص٢٠٨ – ٢٠٩ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

فهذا الشرط يمثل في الواقع نتيجة للشرط الثاني اذ لا يتصور تجدد الدخل وانتظامه الا اذا كان ناجماً من مصدر دائم وثابت وتختلف صفة الدوام والثبات تبعاً لمصادر الدخل المختلفة وهي رأس المال والعمل والدخل المختلط . فالدخل الناتج عن رأس المال يتميز بدوام مصدره نظراً لقدرة رأس المال على البقاء منتجاً لفترة طويلة اما الدخل الناجم عن عمل الانسان سواء اكان العمل يدوياً ام عقلياً فانه لايدوم لمدة طويلة نظراً لان حياة البشرمؤقتة وليست دائمة، بالاضافة الى ان قدرة الاشخاص على العمل تصبح محددة حتى لو تجاوزت حداً معيناً اما الدخل الناجم من مصدر مختلط فهو يكون خليط من رأس المال والعمل ومثاله الدخل الذي يحصل عليه المحامي من المكتب الذي يشرف عليه ويعمل تحت ادارته مجموعة من المحامين التابعين له [١].

النظرية الثانية : نظرية الاثراء

ان هذه النظرية جاءت لتوسع من معنى الدخل بحيث تخضع للضريبة كل زيادة في الجانب الايجابي لذمة المكلف خلال فترة معينة أيا كان مصدر هذه الزيادة سواء اتصفت هذه الزيادة بالانتظام والدورية ام لا . وهذا يعني ان الدخل لا يقتصر على الموارد التي تأتي من مصادر الدخل المعروفة بالثبات والانتظام كرأس المال والعمل والمختلط وانما يتسع ليشمل كل ما يحصل عليه الشخص بشكل عارض كالفوز بجائزة يانصيب او الحصول على ارباح من عملية عارضة كشراء او بيع عقار او منقول .

ويبدو ان هذا المعنى الواسع للدخل اكثر تمشياً مع مقتضيات العدالة الضريبية اذ لا معنى لاستبعاد الدخول العرضية من الخضوع للضريبة خاصة وان حصول الافراد عليها لم يعد بالامر النادر نظراً لكثرة قيامهم بأنشطة عرضية الى جانب قيامهم بأعمالهم الاصلية .

واذا استعرضنا التشريعات الضريبية لمختلف الدول فاننا سنجد انها لا تأخذ بصفة مطلقة بأحدى هاتين النظريتين بل تحاول المزج بينهما [٢].

ب-انواع الضريبة على الدخل :

تفرض الضريبة على الدخل باشكال محتلفة وهي :

الشكل الاول:- الضريبة العامة على الدخل

يقصد بها ان تفرض ضريبة واحدة فقط على الدخل المتحقق من كل الفروع وعليه فان هذه الضريبة تفرض على مصادر الدخل المختلفة سواء منها الخاصة بالعمل ام برأس المال ام بمصدر مختلط وفق سعر ضريبي واحد وبالاستناد الى اجراءات تقدير وتحصيل وجباية واحدة .

---

١ - د. عبد العال الصكبان ، مصدر سابق ، ص٢١٥ – ٢١٨ .

٢ - د. منصور ميلاد يونس ، مصدر سابق ، ص١٣٨ – ١٣٩ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الشكل الثاني:- الضريبة على فروع الدخل

في هذا النظام الذي قد يطلق عليه اسم الضرائب النوعية على الدخل تفرض ضريبة مستقلة على كل فرع من فروع الدخل فتكون الضريبة المفروضة على دخل العمل متميزة عن تلك المفروضة على دخل رأس المال او على دخل الاستغلال التجاري والصناعي وذلك من حيث السعر او اسلوب التقدير او طريقة التحصيل اونوع المعاملة.[١]

٢- الضرائب على رأس المال impôt sur le capital:

يمكن تعريف رأس المال من وجهة النظر الضريبية بأنه مجموع الاموال العقارية والمنقولة التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة سواء اكانت منتجة لدخل نقدي ام عيني ام خدمات ام غير منتجة لاي دخل. أي بمعنى آخر ان تقدير رأس المال انما يحدث في لحظة معينة باعتباره فائض الاصول المملوكة للشخص عن خصومه في هذه اللحظة.

وعادة تقسم الضرائب على رأس المال الى قسمين :

أ- الضرائب العادية على رأس المال :

في هذه الضريبة يكون رأس المال ذاته هو الوعاء المتخذ اساساً لفرض الضريبة على النحو الذي يحدده قانون الضريبة لكن سعرها يكون من الانخفاض بحيث يكفي الدخل الناتج منه للوفاء بدين الضريبة دون حاجة الى التصرف في جزء منه وتختلف هذه الضريبة عن الضريبة على الدخل حتى لو تساوى المبلغ الذي يدفعه نفس المكلف في حالة فرض ضريبة على رأس المال بسعر منخفض مع فرض ضريبة الدخل بسعر مرتفع. كما في حالة فرض ضريبة بسعر (١%) على رأس المال قدره (١٠٠٠) دينار يأتي بدخل قدره (١٠٠) دينار . او فرض ضريبة على هذا الدخل قدرها (١٠%) اذ يكون مبلغ الضريبة في الحالتين (١٠) دينار. ووجه الاختلاف ان الضريبة على رأس المال لا تصل الى الدخل الناتج عن العمل كعامل من عوامل الانتاج من جهة ،وانها تسمح من جهة اخرى بأخضاع عناصر من الثروة للضريبة لا تنتج أي دخل وبالتالي لا يمكن فرض ضريبة الدخل عليها مثل اراضي البناء (العرصات) او التحف الفنية او المجوهرات.[٢]

ب- الضرائب العرضية على راس المال :

وهي الضرائب التي تفرض مرة واحدة على رأس المال العرضي الذي يكون وعاء لها. فهي ضرائب تفرض بسعر مرتفع نتيجة ظرف او واقعة معينة بحيث

---

١ - د. احمد جامع ، مصدر سابق ، ص١٧٣ – ١٣٩ .
٢ - د. احمد جامع ، مصدر سابق ، ص١٨٧ – ١٨٩ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

يكون رأس المال وعاءها ومصدر دفعها وذلك لتحقيق اعتبارات مالية[1] وتقسم الى ثلاثة انواع :

النوع الاول :ـ الضريبة الاستثنائية على رأس المال

تفرض هذه الضريبة على رؤوس الاموال والثروات التي تكونت خلال الظروف الاستثنائية التي تمر بها الدولة كالحروب او تعمير ما دمرته او نتيجة لوضع مالي سيء او لعلاج خراب اقتصادي ومثال ذلك قيام المانيا بفرض ضريبة استثنائية على رأس المال بعد الحرب العالمية الاولى وذلك عام ١٩١٩ كما قامت فرنسا بفرض ضريبة على رأس المال بعد الحرب العالمية الثانية عام ١٩٤٥.[٢]

النوع الثاني:ـ الضريبة على زيادة القيمة

تفرض هذه الضريبة على الزيادة التي تحصل في قيمة الاصول او الموجودات المكونة لثروة الفرد فقد يحصل ان تزداد اسعار الاصول المنقولة التي تقع في حوزة الافراد كالاوراق المالية نتيجة انخفاض اسعار الفائدة السائدة في السوق لاسيما بالنسبة لاسعار السندات او زيادة الطلب عليها، كما قد تزداد قيمة الاصول غير المنقولة كالاراضي والمباني نتيجة قيام الدولة باعمال المنفعة العامة كفتح طريق جديد او مد خطوط المواصلات او ايصال الماء والكهرباء وخدمة الهاتف وكل ذلك يؤدي الى زيادة قيمة الاصول الثابتة .

النوع الثالث:ـ الضريبة على التركات :

وهي الضريبة المفروضة على التركات في مناسبة معينة وهي انتقال الاموال من المتوفي(المورث) الى اشخاص آخرين (الورثة) وهي تفرض بشكلين: اما تفرض على مجموع التركة وفي هذه الحالة تحصر كافة التركة بعد وفاة المورث ثم تخصم كافة الديون المتعلقة بها تطبيقاً لقاعدة (لا تركة الا بعد سداد الدين) ثم تفرض الضريبة على صافي قيمة التركة في مجموعها قبل توزيعها على الورثة وهو ما كان عليه الحال في قانون التركات العراقي رقم (٦٤) لسنة ١٩٨٥ الملغي . او تفرض الضريبة على نصيب الوارث وفي هذه الحالة يقسم صافي قيمة التركة اولاً بين الورثة ثم تفرض الضريبة على نصيب كل وارث بعد ان انتقلت اليه الاموال من المورث بمناسبة وفاة الاخير مع مراعاة الظروف الخاصة بالوارث من الناحية الاجتماعية والاقتصادية ودرجة القرابة من المورث[٣].وتسمى هذه الضريبة في بعض البلدان خطأً برسم الايلولة كما في مصر.

ثانياً : انواع الضرائب غير المباشرة :

---

[1] - M.Duverger,op.cit., p 8.

٢ - د.عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي ، مصدر سابق ،١٣٤.

[3] -G.Tixier et G.Gest,droit fiscal,L.G. D.I.,1976,P-80 .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

تفرض الضرائب غير المباشرة على الدخل بمناسبة انفاقه واستعماله وعلى رأس المال بمناسبة انتقاله أي تداوله،وذلك لان هذه الوقائع تدل على ما يتمتع به المكلف من ثراء وقدره على تحمل فرض الضريبة .

والضرائب غير المباشرة متنوعة وتختلف من دولة الى اخرى ولكن يمكن اجمالاً ارجاعها الى نوعين ضرائب على التداول وضرائب على الاستهلاك .

١- الضرائب على التداول :

وهي الضرائب التي تفرض على المكلفين عند انتقال الاموال سواء اكانت اموال منقولة ام عقارية من شخص لآخر كما في عمليات البيع والشراء والهبة والميراث او الوصية واهم اشكالها هي:

أ- الضرائب التي تفرض على انتقال الملكية كضرائب التسجيل المسماة خطأ رسوم التسجيل بالنسبة للعقارات،اذ ان اثبات نقل الملكية يتطلب تسجيلها في سجلات خاصة .

ب- الضرائب التي تفرض على بعض عمليات التداول التي تهتم بتحرير المستندات مثل العقود والكمبيالات والشيكات والايصالات وتجبى عادة بشكل طوابع مالية تلصق عليها ولذلك تعرف بضريبة الطابع او كما تسمى خطأ في العراق (رسم الطابع).

ج - الضرائب التي تفرض على انتقال الثروة عن طريق الميراث او الوصية او الهبة ويعين القانون عادة انواع المحررات التي يجب دفع الضريبة عنها وفئات الضريبة على كل نوع منها.

وهناك أمر لابد من الاشارة اليه في هذا المقام ان ضرائب التداول تعد ضرائب بالمعنى الفني وليست رسوم كما يطلق عليها وذلك لان هذا النوع من الضرائب يفرض تبعاً للوعاء الخاضع لها ولا علاقة لها بتكاليف الخدمة التي تقدمها الدولة للمواطنين كذلك لا يراعي في تحديدها مقدار المنفعة التي تعود على دافع الضريبة .

٢- الضرائب على الاستهلاك [١]:

تفرض هذه الضرائب في حالتين:على استهلاك انواع معينة من السلع والخدمات يحددها المشرع،او تفرض على كل انواع السلع والخدمات وتسمى بالضريبة العامة على الاستهلاك وسنفصل في ذلك على النحو الاتي:

الحالة الاولى :- الضرائب على استهلاك سلع معينة

[1] - G.Tixier et G.Gest ,op.cit , p 118- 121 .

و كذلك اعاد حمود القيسي ، مصدر سابق ، ص١٣٨ – ١٤٠

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

يفرض المشرع ضريبة اللاستهلاك على سلع معينة بمناسبة عبورها الحدود وتعرف بالضرائب الكمركية او بمناسبة انتاجها وتعرف بضرائب الانتاج وسوف نبينهما وفق التفصيل الاتي :

أ- الضرائب الكمركية :

وتعد من اهم انواع الضرائب غير المباشرة واكثرها دراً للايرادات المالية لخزانة الدولة وتفرض عادة على السلع عند اجتيازها الحدود دخولاً وخروجاً أي انها تفرض عند خروج السلع من البلد الى العالم الخارجي او عند دخول منتجات اجنبية البلد ،فالضريبة الكمركية التي تفرض على السلع اثناء خروجها من القطر تسمى بضريبة الصادرات وتبغي الدولة من ورائها زيادة مواردها المالية ويمكن ان تستخدم كوسيلة لمنع تصدير بعض السلع لا سيما المواد الاولية في اوقات الحرب او انخفاض الانتاج الوطني.

اما الضرائب التي تفرض على السلع اثناء دخولها القطر فتعرف بضريبة الاستيراد (او الوارد) وتستهدف الدولة من وراء فرضها زيادة حصيلة الموارد المالية للدولة وحماية الانتاج الوطني من منافسة المنتجات الاجنبية.

ب- الضرائب على الانتاج :

وتفرض على انواع معينة من السلع المنتجة او المستهلكة محلياً وبالتالي وعاء هذا النوع من الضرائب قد لا يشمل جميع السلع ولكن عدد معين من السلع التي يقع اختيار الدولة عليها، مثل انتاج الخمور والملح والسكر والسكائر ... الخ .

ولعل ابرز مبررات هذا النوع من الضرائب انها تؤمن تياراً مستمراً ومهماً الى حد كبير من الايرادات المالية لخزينة الدولة وبالتالي يمكن استخدامها كأداة لتعويض النقص الذي يحصل في ايرادات الضرائب الكمركية. كما انها تصلح كأداة لتوجيه الاستثمار والانتاج اذ يمكن استخدام هذه الضرائب باسعار متباينة تبعاً لاهمية السلع المنتجة والتي وقع عليها الاختيار. كأن يزداد سعر الضريبة على انتاج السلع التي يراد تقليص حجم انتاجها الى المستوى المرغوب لكونها مضرة بالصحة ومن ثم تقليل استهلاكها على اساس ان المنتج (دافع الضريبة) ،سيحاول نقل عبئها الى المستهلك من خلال تضمين سعر السلع المنتجة مبلغ الضريبة المدفوع او على العكس تخفيض سعرهذه الضريبة على السلع الاخرى التي يراد انتاج المزيد منها.[1]

الحالة الثانية :- الضريبة العامة على الاستهلاك

تفرض الضريبة في هذه الحالة على مجموع ما ينفقه الشخص على كافة السلع والخدمات الاستهلاكية فكأنها في الحقيقة ضريبة مفروضة على مجموع الانفاق

---

١ - د. عبد العال الصكبان ، مصدر سابق ، ص٢٥٧ – ٢٥٨ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الاستهلاكي للشخص ولا يعني فرض هذه الضريبة الغاء الضرائب على استهلاك سلع معينة بل هي قد تفرض الى جانبها.وهنالك ثلاث طرق لفرض هذا النوع من الضرائب هي :

الطريقة الاولى :ان تفرض في كل مرة يتم فيها انتاج وتداول السلع والخدمات على اختلاف انواعها من مرحلة الى اخرى ابتداء من اول مراحل انتاجها الى آخر مراحل تداولها ببيعها الى المستهلك الاخير وتسمى في هذه الحالة بالضريبة على رقم الاعمال .وعادة ما يكون سعرها منخفظا لتكرار عملية فرضها بتكرار مراحل انتاج السلعة وتداولها وبخلاف ذلك ستسبب في رفع اسعار السلع والخدمات على اساس ان سعرها سيضاف الى تكلفة السلعة التي يتحملها المستهلك في النهاية.

الطريقة الثانية: ان تفرض الضريبة مرة واحدة على السلع والخدمات على اختلاف انواعها اما عند انتاج السلعة وتسمى الضريبة في هذه الحالة بضريبة الانتاج والتي تكلمنا عنها سابقا او في مرحلة واحدة من مراحل تداولها وذلك عند بيعها من تاجر الجملة الى تاجر التجزئة او بيعها من تاجر التجزئة الى المستهلك الاخير وتسمى في هذه الحالة بضريبة المبيعات ولكونها لا تتكرر وتفرض في مرحلة واحدة فان سعرها عادة ما يكون مرتفعا اكثر من الضريبة على رقم الاعمال.[1]

الطريقة الثالثة : وفيها تفرض الضريبة ايضا في كل مرحلة من مراحل انتاج السلعة او الخدمة او تداولها او استهلاكها لكن لا تفرض في جميع هذه المراحل على القيمة الكلية للسلعة او الخدمة وانما فقط على مقدار الاضافة التي لحقتها[2] بعد استبعاد مدخلاتها ولذا تسمى هذه الضريبة بالضريبة على القيمة المضافة وهذا بخلاف الطريقتين اعلاه حيث ان الضريبة فيهما تفرض على القيمة الكلية للسلعة او الخدمة.

المبحث السابع
سعر الضريبة

يراد بسعر الضريبة النسبة التي تؤخذ كضريبة من المال او الدخل الخاضع لها . أي نسبة الضريبة إلى المادة الخاضع لها ومن ثم فان حساب قيمة الضريبة المستحقة للخزينة العامة يتطلب تطبيق السعر على الوعاء الذي سبق تحديده وتقدير عناصره وذلك بعد استبعاد ما يقرره القانون من إعفاءات واجبة الخصم .

وقد يتولى المشرع تحديد هذا السعر في أول الأمر كما قد يكون السعر غير محدد مقدماً. وهو إذا كان محدداً فقد يكون نسبياً أو تصاعدياً . فهناك إذاً مسألتان

[1]- انظر تفصيل ذلك لدى د.احمد جامع . مصدر سابق.ص٢٢٠-٢٢١.ود.زكي عبد المتعال .مصدر سابق .ص٣٥٠-٣٥٧.

٢ ينظر في ذلك د.احمد خلف حسين الدخيل ، مصدر سابق، ص١١٢.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

أساسيتان التتعلقان بالسعر هما تقسيم الضرائب إلى توزيعية وقياسية من جهة ونسبية وتصاعدية من جهة أخرى.

المطلب الاول
الضرائب التوزيعية والضرائب القياسية

سوف نبين هنا ابتداء الضرائب التوزيعية ثم بعد ذلك الضرائب القياسية وذلك في الفرعين الاتيين:

الفرع الاول
الضريبة التوزيعية

يراد بالضريبة التوزيعية (impôt de répartition) تلك الضريبة التي لا يحدد المشرع فيها سعراً محدداً ينطبق على المادة الخاضعة لها وإنما يحدد المقدار الكلي لحصيلتها، أي مجموع ما يتعين على الإدارة الضريبية تحصيله من المكلفين الخاضعين لها ، ثم توزع هذه الحصيلة على أقاليم اومحافظات الدولة حيث تقوم لجان محلية بتحديد ما يخص كل مكلف من هذه الحصيلة وعندئذ فقط يمكن التعرف على سعر الضريبة .

وهذا النوع من الضريبة كان منتشراً في الماضي حيث كانت الإدارة المالية المركزية غير قادرة على تقدير المادة المفروضة عليها الضريبة او مواجهة المكلفين ومن الدول التي كانت تاخذ بها هي فرنسا حيث كانت تفرضها بالنسبة لضريبة العقار حتى عام ١٨٩١[١]. إلا إن العيوب التي تتصف بها دفع جل التشريعات الضريبية إلى هجرها ومن ابرز هذه العيوب هي إنها غير عادلة وذلك لأنها لا تقوم على أساس القدرة المالية للمكلف لذا فإنه من المتصور أن يدفع شخصان مبلغين مختلفين رغم تساويهما في المقدرة التكليفية وذلك لمجرد إقامتهما في منطقتين مختلفتين . يضاف إلى ما قد يحصل من محابات لبعض المكلفين بسبب القربى أو السلطة والنفوذ .[٢]

الفرع الثاني

[١] - د.محمد جمال الذنيبات ،الضريبة على العقارات المبنية (دراسة مقارنة)،رسالة دكتوراه مطبوعة،الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع،عمان،٢٠٠٢،ص٢٢.

٢ - د. زكي عبد المتعال ، مصدر سابق، ص٢٢٢-٢٢٣ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الضريبة القياسية

يقصد بالضريبة القياسية(impôt de quotité) تلك الضريبة التي يحدد المشرع سعرها دون أن يحدد مقدارها الكلي، ولكن هذا لا يمنع من معرفة حصيلتها على وجه التقريب ووضع تقديرات لها في ميزانية الدولة . وتتميز هذه الضريبة بمرونتها وارتفاع حصيلتها وإمكان مراعاتها لظروف المكلف الشخصية ويتغير سعرها بتغير حجم المادة الخاضعة لها ولذلك فان جميع الضرائب في العصر الحديث أصبحت ضرائب قياسية .

ويلاحظ ان الضريبة هذه يمكن أن تفرض بسعر واحد بصرف النظر عن قيمة المادة المفروضة عليها وهي الضريبة النسبية أو بأسعار مختلفة تزداد كلما زادت المادة الخاضعة للضريبة وهي الضريبة التصاعدية.[١]

المطلب الثاني
الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية

سوف نشرح في الفرعين الاتيين كل من الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية ، وعلى النحو الاتي :

الفرع الاول
الضريبة النسبية

يراد بالضريبة النسبية (impôt proportionnel)تلك الضريبة التي لا يتغير سعرها مهما تغير مقدار المادة الخاضعة لها ومثال ذلك أن تفرض الضريبة على الدخل بمقدار (١٠%) فان هذا السعر يطبق على من حصل على دخل مقداره (١٠٠٠) دينار أو (١٠٠) دينار . إلا إن هذا التحديد لسعر الضريبة منتقد ومن ابرز أوجه النقد الموجه إليه هو عدم العدالة، فهي عدالة ظاهرية أكثر منها واقعية. فلو نظرنا إلى المثال السابق لوجدنا أن الذي يكون دخلة (١٠٠) دينار تحمل عبئاً ضريبياً أكثر من الذي كان دخله (١٠٠٠) دينار على اعتبار ان التضحية التي يتحمله الأول هي اكبر بكثير من الثاني ،لان الأول سوف يتنازل عن إشباع حاجات ضرورية وأساسية اكبر من الثاني عند قيامة بدفع الضريبة (١٠%)، أي بمعنى آخر ان الثاني سوف يحرم من إشباع حاجات اقل ضرورة.[٢]

الفرع الثاني
الضريبة التصاعدية impôt progressif

---

١ - د. منصور ميلاد يونس ، مصدر سابق ، ص١٦٦.

٢ - احمد ممدوح مرسي بك ، مصدر سابق ، ص٧٥-٧٦ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

ويراد بها تلك الضريبة التي يزداد سعرها بزيادة المادة الخاضعة للضريبة كان تفرض ضريبة بنسبة (١٠%) على الإلف الأول و(٢٠%) على الإلف الثاني وهكذا.

وواضح إن حصيلة الضريبة النسبية تزداد بنفس نسبة ازدياد مقدار المادة الخاضعة لها،بينما تزداد حصيلة الضريبة التصاعدية بنسبة اكبر من نسبة ازدياد المادة الخاضعة لها .

وفي الحقيقة أن الخلاف ثار بين أصحاب الفقه المالي حول أيهما أفضل النظام الضريبي النسبي أم النظام الضريبي التصاعدي. الا ان الأمر أصبح بالنهاية لصالح النظام التصاعدي على اعتبار إنه أكثر عدالة ويتناسب مع المقدرة التكليفية للمكلف ولذلك يندر وجود تشريع ضريبي لا يأخذ بالسعر التصاعدي ولو في ضريبة واحدة على الأقل.[١]

تجدر الإشارة إلى إن هنالك أساليب مختلفة للتصاعد ومن أبرزها التصاعد بالشرائح و التصاعد الطبقات :

اولا: التصاعد بالشرائح :

وبمقتضاه تقسم الدخول إلى أجزاء متتالية (متساوية وغير متساوية) ويسمى كل جزء شريحة ويفرض القانون على كل شريحة سعر معين يزداد بازدياد الأموال الخاضعة للضريبة، فيكون سعر الضريبة على الشريحة الثانية أعلى من الشريحة الأولى وسعر الضريبة على الشريحة الثالثة أعلى من الثانية وهكذا،ويمكن توضح هذه الفكرة بالمثال التالي:

شرائح الدخل	مقدار الدخل بالدينار	سعر الضريبة
الشريحة الاولى	١- ١٠٠٠	صفر
الشريحة الثانية	١٠٠١- ٢٠٠٠	٥%
الشريحة الثالثة	٢٠٠١- ٣٠٠٠	١٠%
الشريحة الرابعة	٣٠٠١- ٤٠٠٠	١٥%
الشريحة الخامسة	٤٠٠١ – ٥٠٠٠	٢٠%
الشريحة السادسة	٥٠٠١- ٦٠٠٠	٢٥%

ولبيان كيفية احتساب مقدار الضريبة وفق هذا الأسلوب من التصاعد نفرض إن الدخل الذي ستفرض عليه الضريبة مقداره (٤٥٠٠) دينار . وعلى هذا الأساس فان مبلغ الضريبة حسب سعر الضريبة التصاعدي يحسب بالشكل الآتي :

١٠٠٠×٠÷١٠٠+١٠٠٠×٥÷١٠٠+١٠٠٠×١٠÷١٠٠+١٠٠٠×١٥÷١٠٠+

٥٠٠×٢٠÷١٠٠ =٥٠+١٠٠+١٥٠+١٠٠=٤٠٠ دينار مقدار الضريبة .

١ - د. احمد جامع . مصدر سابق ، ص١٣٤ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

وهكذا نجد ان مجموع الدخل لا يخضع لسعر واحد وان الأسعار متعددة تبعاً للشرائح التي يشملها هذا الدخل في مجموعه فعند انتقال الدخل من شريحة إلى أخرى فان كل شريحة تدفع السعر بحسب ما فرض عليها، وعلى هذا الأساس فان المكلف لا ينتقل فجأة إلى سعر الضريبة المرتفع إذا ما زاد دخله زيادة بسيطة ،إذ إن السعر المرتفع يطبق فقط على الزيادة المتحققة في دخله، وفي مثالنا أعلاه إن السعر الأعلى للضريبة يطبق فقط على (٥٠٠) دينار أي على الزيادة المتحققة في الدخل وبالتالي فان العبء الضريبي الذي يتحمله المكلف سيكون اقل بكثير من ذلك العبء الضريبي الذي يتحمله المكلف لو تم تطبيق الأسلوب الثاني (التصاعد بالطبقات) وكما سنبينه لاحقاً.

ثانيا: التصاعد بالطبقات :

وبموجب هذا الأسلوب يقسم دخل المكلف إلى مستويات أو طبقات معينة تدفع كل طبقة سعراً معيناً وواحداً على كل المادة الخاضعة للضريبة وبدون تجزئة في الدخل. وعلى هذا الأساس فان أسلوب التصاعد بالطبقات يعامل كل طبقة معاملة الوعاء الضريبي الواحد ثم يطبق عليه السعر الضريبي الذي يتناسب مع قيمة ذلك الوعاء .

ولذلك لو بقينا على المثال السابق ولكن نستبدل كلمة الشرائح بكلمة الطبقات وافترضنا أيضا أن الشخص قد حصل على دخل مقداره (٤٥٠٠) دينار فانه سوف يقع في الطبقة الخامسة ضمن تسلسل الطبقات لذا فان سعر الضريبة الذي سيفرض عليه هو (٢٠%) ويمكن حساب مبلغ الضريبة بطريقة بسيطة على النحو الآتي :

٤٥٠٠ ×٢٠ ÷١٠٠ = ٩٠٠ دينار مقدار الضريبة .

ويلاحظ من هذا المثال ان مبلغ الضريبة الذي يتحمله المكلف هو أعلى بكثير من ذلك الذي يتحمله لو طبقنا أسلوب التصاعد بالشرائح.وهذا الأسلوب يشوبه عيب عدم العدالة وذلك لأنه أية زيادة في حجم الوعاء الخاضع للضريبة حتى ولو كانت طفيفة سيترتب عليها انتقاله الى طبقة أعلى ومن ثم خضوعه إلى سعر أعلى يتناسب مع الطبقة التي انتقل إليها مما ينتج عنه وقوع المكلف تحت عبء ضريبي ثقيل قد يدفعه إلى التهرب من الضريبة.والجدير بالاشارة ان المشرع العراقي قد اخذ بالضريبة التصاعدية في الكثير من الضرائب ومن بينها ضريبة الدخل الا ان الاسلوب الذي اتبعه وحسب ما سنبينه لاحقا هو التصاعد بالشرائح.

المبحث الثامن
المشاكل التي تواجه النظام الضريبي

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

تظهر عند تطبيق تشريع ضريبي معين فجوات أو مشاكل قد تتسبب في الخروج عن مبادئ العدالة والمساواة الضريبية وخاصة فيما يتعلق بتوزيع الأعباء الضريبية توزيعاً عادلاً بين المكلفين .

ونظراً لخطورة هذه الظواهر فان المشرع غالباً ما يحاول توقعها أو إيجاد الحلول المناسبة لعلاجها. ولعل أهم مشكلتين تواجهان المشرع في هذا الشأن هما ظاهرة الازدواج الضريبي ومشكلة التهرب من الضريبة وسوف نبينهما وحسب الآتي:

المطلب الاول

الازدواج الضريبي la double imposition

ويراد بالازدواج الضريبي هو فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على الشخص ذاته وعن نفس المال في المدة ذاتها . ومن هذا التعريف تظهر لنا الشروط الواجب توافرها لكي نكون أمام ظاهرة الازدواج الضريبي :

الفرع الأول

شروط الازدواج الضريبي

ليتحقق الازدواج الضريبي ينبغي توافر شروط مجتمعة أبرزها ما يلي :

أولاً : وحدة الضريبة المفروضة ووحدة الوعاء :

ويتطلب توافر هذا الشرط أن يدفع المكلف أكثر من مرة ضريبة من نفس النوع وعلى نفس الوعاء الخاضع للضريبة بالرغم من إن الواقعة المنشئة للضريبة هي نفسها وتحققت لمرة واحدة فقط، كأن تفرض ضريبة عامة على دخل ناجم لشخص ما ثم تفرض عليه ضريبة نوعية أخرى على فروع هذا الدخل . أما إذا تحققت تلك الواقعة أكثر من مرة وتكرر تبعاً لذلك فرض الضريبة على المكلف أكثر من مرة ،فان هذا الأمر لا يتعلق بازدواج ضريبي حيث انه من المنطق أن يخضع المكلف للضريبة بعدد المرات التي حصلت فيها الواقعة المنشئة للضريبة فمثلا تكرار عملية استيراد أي مادة خلال السنة المالية ذاتها سوف يترتب عليه خضوعه للضريبة الكمركية في كل مرة تتحقق فيها واقعة الاستيراد وهذا لا يشكل ازدواجا ضريبيا البتة .[1]

ثانياً : وحدة المكلف الخاضع للضريبة :

١ - د. جهاد سعيد خصاونة ، مصدر سابق ، ص١٥٠ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

والمقصود بذلك أن يكون الشخص نفسه هو الذي يتحمل الضريبة أكثر من مرة .وتظهر أهمية هذا الشرط بصفة خاصة بالنسبة للأشخاص الاعتباريين كالشركات المساهمة، فإذا فرضت ضريبة على أرباح الشركات قبل توزيعها ثم فرضت ضريبة أخرى على نصيب كل مساهم من الأرباح الموزعة لا يكون هناك ازدواجاً ضريبياً بالمعنى القانوني وذلك لاختلاف شخص المساهم عن شخصية الشركة وان كان يمكن تصور الازدواج الضريبي من الناحية الاقتصادية .

ثالثاً : فرض أكثر من ضريبة خلال نفس السنة :

أي أن يخضع المكلف لأكثر من ضريبة خلال نفس المدة على ذات الوعاء أما تكرار فرض ذات الضريبة في فترات زمنية مختلفة فلا يعد ازدواجاً ضريبياً فإذا افترضنا إن مكلف ما قام بأداء الضريبة عن دخله لعام ٢٠٠٥ لدولة معينة ثم قام بعد ذلك بأداء ضريبة من نفس النوع عن دخله لعام ٢٠٠٦ فلا يعد ذلك ازدواجاً ضريبياً لعدم توفر وحدة الفترة الزمنية التي تدفع عنها نفس الضريبة

الفرع الثاني

أنواع الازدواج الضريبي

الازدواج الضريبي أما أن يكون داخلياً او دولياً وأما أن يكون مقصوداً أو غير مقصود :

أولاً : الازدواج الضريبي الداخلي و الازدواج الضريبي الخارجي :

ينشأ الازدواج الضريبي الداخلي نتيجة لتعدد السلطات المالية الضريبية داخل حدود الدولة الواحدة سواء كانت دولة اتحادية ام دولة بسيطة كان تفرض السلطات المحلية ضريبة عقارية بالإضافة إلى الضريبة التي تفرضها الحكومة المركزية . ومع أن هذه الحالة هي الغالبة في حدوث الازدواج الضريبي الداخلي إلا انه يمكن تصوره أيضا بان تفرض السلطة المركزية نفسها أكثر من سعر ضريبي على نفس الوعاء وعلى نفس المكلف . أما الازدواج الضريبي الدولي فيحصل عندما تقوم كل دولة بما لها من سيادة بوضع نظامها الضريبي وفقاً لحاجتها وظروفها الخاصة دون مراعاة للتشريعات الضريبية الخاصة ببقية الدول، وهذا ما يؤدي في بعض المجالات إلى خضوع نفس الشخص للضرائب المفروضة من أكثر من دولة نتيجة لإقامته او لوجود أمواله في دولة غير الدولة التي يحمل جنسيتها. فالدولة لها الحق في فرض الضرائب على الأموال والدخول المتحققة في أراضيها وعلى الأشخاص المقيمين فيها من مواطنين او أجانب كما لها الحق في فرض الضرائب على رعاياها المقيمين في الخارج.

وعادة ما تعمل الدول على تفادي هذا النوع من الازدواج من خلال عقد الاتفاقيات الدولية ولاسيما تلك الدول التي ترتبط مع بعضها بعلاقات اقتصادية و اجتماعية

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

وسياسية واسعة من قبيل الاستثمار والعمالة والإقامة وغيرها . ويعد العراق من بين الدول التي أبرمت اتفاقيات ثنائية وجماعية لمكافحة الازدواج الضريبي.[١]

ثانياً : الازدواج الضريبي المقصود والازدواج الضريبي غير المقصود :

يستند هذا التقسيم إلى قصد المشرع، فالازدواج المقصود يكون غالباً بسبب تعمد المشرع أحداثه وذلك لتحقيق أغراض خاصة كالسعي إلى زيادة الحصيلة الضريبية بسبب تزايد النفقات العامة، وهنا يفرض المشرع ضرائب إضافية علاوة على الضريبة الأصلية . او لتحقيق نوع من العدالة الضريبية وذلك بزيادة العبء الضريبي على ذوي الدخول المرتفعة كفرض ضريبة عامة على الدخل بالإضافة إلى الضرائب النوعية على فروعه حتى يكون هناك تناسب بين العبء الضريبي والمقدرة التكليفية للإفراد أي قدرتهم على المساهمة في الأعباء العامة .

اما الازدواج غير المقصود فيحدث نتيجة القصور في التشريع أو لعدم وجود التنسيق بين الإدارات المالية المركزية والمحلية .ولذلك فانه من النادر وقوع الازدواج غير المقصود داخلياً وحتى وان وجدت بعض الحالات فان وجود سلطة عليا في الدولة يجعل من الممكن علاجها بتعديل التشريعات القائمة أو بإصدار تشريعات جديدة تتفادى هذا الازدواج .

أما على المستوى الدولي فان اغلب حالات الازدواج هي من النوع غير المقصود وذلك ناتج عن عدم وجود سلطة عليا في المجتمع الدولي تملك التنسيق بين تشريعات الدول المختلفة وتبقى مشكلة علاجها بأيدي الدول بواسطة المعاهدات الدولية .[٢]

المطلب الثاني

التهرب الضريبي La fraud fiscale

سنبين هنا مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه في الفرعين التاليين:

الفرع الأول

مفهوم التهرب الضريبي

يراد بالتهرب الضريبي مجموعة من الأفعال المادية الايجابية او السلبية التي يتبناها المكلف وتنطوي على مخالفة صريحة للقانون الضريبي باستعمال وسائل الغش والاحتيال بغية التخلص من الضريبة المفروضة عليه بصورة كلية او جزئية مما يؤثر على حصيلة الدولة من الضريبة [٣]. كأن يقدم المكلف تقارير عن دخله

---

١ - د. هشام محمد صفوت العمري ، الضرائب على الدخل ، بغداد ، مطبعة الجاحظ ، ١٩٨٩ ، ص٥٠ .

٢ - د . منصور ميلاد يونس ، مصدر سابق ، ص١٧٨- ١٨٠ .

٣ - رائد ناجي احمد . التهرب الضريبي مع الإشارة إلى مواطنه في نطاق ضريبة الدخل في العراق ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، ٢٠٠٠ ، ص١١ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

إلى الإدارة الضريبية يظهر فيها تكاليف أعلى من أرباحه بغية عدم الخضوع للضريبة على أساس ان الضريبة لا تفرض على الدخل الا بعد خصم التكاليف.

وبذلك يختلف التهرب الضريبي عن التجنب الضريبي(L'evasion fiscale) والذي يقصد به تخلص المكلف من دفع الضريبي بدون مخالفة القوانين الضريبية وذلك عن طريق عدم ممارسة النشاط الذي تفرض عليه الضريبة كأن لا يستثمر الدخل في نشاط خاضع للضريبة او عدم استهلاك سلعة مفروضة عليها ضريبة عالية او حتى عن طريق الاستفادة مما يتضمنه قانون الضريبة من نقائص وثغرات بسبب سوء الصياغة وعدم الدقة في الأحكام مما تتيح له هذه الثغرات ان يجني أرباحاً دون الوقوع للضريبة المقررة على مثل هذه الأرباح [١]. وفي الحقيقة اذا كانت التشريعات الضريبية تضع من العقوبات المالية او الجسدية على كل من يستخدم وسائل الغش والاحتيال لمن يتهرب من دفع الضريبة، فان الأمر ليس كذلك عندما يتجنب هذا الدفع باستغلال سوء الصياغة في النصوص القانونية وان كان ذلك مصحوبا بسوء نية. وهذا ما جرى عليه الفقه والقضاء في فرنسا ومصر وذلك بالتأكيد على إعطاء الشخص الحق في تجنب الضريبة استفادة من عدم احكام صياغة النصوص الضريبية وذلك تمسكا بمبدأ التفسير الضيق لنصوص التشريع الضريبي، ولا سبيل أمام المشرع سوى تعديل هذه النصوص بما يحول دون استغلال سوء صياغتها وتجنب دفع الضريبة التي تقررها [٢].

الفرع الثاني
أنواع التهرب الضريبي

قسم الفقهاء التهرب الضريبي على أساس إقليميته إلى تهرب داخلي وتهرب دولي او على أساس مقدار التخلص من الضريبة إلى تهرب جزئي وتهرب كلي .

أولا: التهرب الداخلي والتهرب الدولي :

يراد بالتهرب الداخلي استعمال المكلف الطرق لاحتيالية للتهرب من دفع الضريبة داخل الحدود الإقليمية للدولة .ويعد أكثر أنواع التهرب شيوعا حيث تعاني منه جميع الدول مهما اختلفت درجة تقدمها او تخلفها ،كأن يقدم المكلف إقرارا يقلل من أرباحه التي حصل عليها من نشاطه التجاري داخل البلد او يظهر انه لم يحقق أي ربح من هذا النشاط بل لحقته خسارة منها.[٣]

أما التهرب الدولي فيراد به مجموعه من الوسائل او التصرفات التي يلجأ أليها المكلف والتي تستهدف ضياع حق الدولة في الضريبة المستحقة لها على أموال

---

١ - انظر د.عبد الامير شمس الدين، الضرائب اسسها العلمية وتطبيقاتها العملية،ط١،المؤسسة االجامعية للدراسات والنشر والتوزيع،بيروت،١٩٨٧ص ٥٩-٦٠.و رائد ناجي احمد، المصدر السابق ، ص١٤-١٥ .

٢- د.أنور شلبي و د. حسن فايز فهمي ، الضريبة على إيراد القيم المنقولة (فقه وقضاء وتطبيقا) ، الكتاب الأول ، ط١، الإسكندرية ، مطابع رمسيس ، ١٩٦٤، ص ١٣٣٩ .

٣ - د.احمد ماهر عز . التشريع الضريبي المصري ، ك١ ، القاهرة ، دار النهظه العربية ، ١٩٨٥ ، ص٥٠٨.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

رعاياها في الخارج. ويستفيد المكلف في هذا النوع من التهرب من النطاق الإقليمي لسيادة الدولة في فرض الضريبة حيث ان هذه السيادة لا تتعدى حدود الدولة السياسية في فرض الضريبة وتكون سلطتها مقيدة ومحددة خارج هذه الحدود لاصطدامها بسيادة دولة أخرى ، ولذلك يستغل المكلف هذا الأمر ويحاول نقل امواله إلى دولة أخرى او إبقاء الموجود منها خارج دولته بحيث يستثمر أمواله تلك فيها لاسيما عندما تكون الضريبة المفروضة في الدول الأخرى منخفضة او معدومة.

وتحاول الدولة التي ينتمي أليا المكلف وبواسطة إدارتها الضريبية الحصول على الإيرادات الناجمة عن فرض الضرائب على جميع الأموال التي يمتلكها رعاياها في الخارج إلا انه غالباً ما يكون محفوفاً بالصعاب الكثيرة لا يمكن تذليلها إلا بوجود اتفاق دولي بين جميع الدول يمنع التهرب الضريبي الدولي.[١]

ثانياً : التهرب الجزئي والتهرب الكلي :

يراد بالتهرب الجزئي تهرب المكلف بصورة جزئية من العبء الضريبي وذلك باستعماله وسائل الغش والاحتيال . ويتحقق هذا التهرب بوسائل وصور متعددة منها إسقاط المكلف لبعض عناصر نشاطه بحيث لا يعبر الجزء المتبقي منه عن حقيقة نشاطه الفعلي مما يؤدي إلى تقدير الضريبة عليه بأقل مما كان يجب ان تقدر، او عدم مسكه الدفاتر التجارية مما يدفع بالإدارة الضريبية إلى تقدير الضريبة علية تقديراً جزافياً وهو في الغالب لا يصل إلى مقدار دخله الحقيقي[٢]. هذا ويحدث التهرب الجزئي في النطاق الداخلي والخارجي لحدود الدولة . ومن الصور الشائعة للتهرب الجزئي الدولي تقديم المكلف إقراراً كاذباً عن مقدار أرباحه التي تحققت له في الخارج.[٣]

أما التهرب الكلي فيقصد به تخلص المكلف من الضريبة المستحقة عليه بصورة كلية وذلك بالاستعانة بمختلف وسائل الغش والاحتيال[٤]. وهناك صور ووسائل متعددة يلجأ إليها المكلف للتخلص من العبء الضريبي بصورة كلية منها إخفاء جميع الدخل الذي تحقق له في سنة معينة عن الإدارة الضريبية ، أو أن تقوم المنشأة بإخفاء جميع فوائد التأخير التي حصلت عليها من قبل عملائها الذين تأخروا عن

---

[1] Puale Marie Gaudement , Précis de politique fiscale, Paris , P. U .F , 1957 , P 317 .

٢ - عبد الوهاب عبد الرزاق التحافي، من الجرائم الاقتصادية في التشريع العراقي ، مجلة الشرطة ،ع(٢٨) ، ١٩٧٤ ، ص١٣٤- ١٣٥ .
٣ - رائد ناجي احمد ، المصدر السابق ، ص٤٢ .
٤ - دلاور علي و د. محمد طه بدري ، أصول القانون الضريبي ، الإسكندرية ،منشأة المعارف ، ١٩٥٤ ، ص٣١٨ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

سداد الديون المستحقة عليهم والذين دفعوا هذه الفوائد مقابل هذا التأخير سواء أكانت هذه الفوائد قانونية أم اتفاقية [١].

ويمكن القول ان التهرب الكلي تتحقق مظاهره داخل الحدود الإقليمية للدولة وخارجها ومن أشكال التهرب الكلي الدولي امتناع المكلف عن تقديم او بيان أي معلومات عن نشاطه في الخارج أو أن يخفي الأرباح التي تحققت له من هذا النشاط بصورة كاملة.[٢]

المبحث التاسع
الآثار الاقتصادية للضرائب

توثر الضرائب بصورة كلية أو جزئية على مجموعة واسعة من المتغيرات الاقتصادية كالإنتاج والأسعار والاستهلاك والادخار.ويمكن بيان ذلك وفق التفصيل الآتي:

الفرع الاول
اثر الضرائب على الإنتاج

تمارس الضرائب تأثيرها على حجم الإنتاج بطريق مباشر او بطريق غير مباشر . فالتأثير المباشر للضرائب على حجم الإنتاج يظهر من خلال التأثير في معدل الربح المتحقق من العمليات الإنتاجية فإذا استطاع المنتجون أصحاب رؤوس الأموال نقل عبء الضريبة المفروضة على السلع المنتجة من قبلهم إلى المستهلكين بشكل زيادة او رفع من اسعار هذه السلع فان اثر الضرائب على حجم الإنتاج الكلي سيكون ايجابيا حيث سيزيد الإنتاج بل وقد يتضاعف على أساس وجود حوافز لدى المنتجين تحفزهم على هذه الزيادة أبرزها :

أ- ضمان حصولهم على أرباح وفيرة ومستمرة .

ب- ضمان نقلهم لعبء الضريبة على الإنتاج إلى المستهلكين.

ج- لتعويض اقتطاعات الضريبة من أموالهم .

وفي الحالة المقابلة ،أي إذا لم يستطع المنتجون تحويل عبء الضريبة على إنتاجهم إلى المستهلكين فأن آثار الضرائب على حجم الإنتاج الكلي سيكون سلبيا حيث سيحاولون خفض إنتاجهم وخفض توظيف رؤوس أموالهم في العمليات الإنتاجية ويحفزهم في ذلك:

أ- تناقص الأرباح المتحققة .

---

١ - د.محمد سعيد وهبه . صور التهرب الضريبي في نطاق الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، ك١ ، ط١ ، الإسكندرية ، دار نشر الثقافة ، ١٩٦٣ ، ص٢٢٧ .

٢ - رائد ناجي احمد . المصدر السابق ، ص ٤٣ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

ب- عدم استطاعتهم نقل عبء الضريبة إلى المستهلكين.
ج- انخفاض معدلات الطلب الكلي في الأسواق.
أما التأثير غير المباشر للضرائب على حجم الإنتاج فان ذلك يظهر من خلال التأثير في حجم الاستهلاك فالتأثير السلبي للضرائب على حجم الاستهلاك يؤدي إلى إنقاص هذا الأخير مما يتسبب ذلك في إنقاص حجم الإنتاج [1].ويضاف إلى هذا الأثر الذي تتركه الضرائب على الإنتاج انه قد تستخدم الضريبة كأداة لتوجيه الإنتاج نحو نشاطات معينة دون أخرى .فعلى سبيل المثال لو فرضت الدولة ضرائب بأسعار متدنية على أنشطة اقتصادية معينة مرغوب في توسيعها او تنميتها، وفي الوقت ذاته فرضت ضرائب بأسعار مرتفعة على أنشطة اقتصادية أخرى غير مرغوب في تنميتها فالمتوقع ان تتجه حركة رؤوس الأموال وبقية المواد الإنتاجية نحو الأنشطة الأولى للاستفادة من معدلات الضريبة المنخفضة لان هذه المعدلات الواطئة تسمح بالحصول على أرباح بمعدلات اكبر.

الفرع الثاني
اثر الضرائب على توزيع الدخل

أن هذا الأثر يختلف باختلاف نوع الضريبة المفروضة هل هي ضريبة مباشرة ام غير مباشرة وسنوضح ذلك بما يلي:

اولا:اثر الضرائب المباشرة على توزيع الدخل :

تمارس الضرائب المباشرة تأثيرها في توزيع الدخل من خلال كونها ضرائب نسبية أو ضرائب تصاعدية:

فبالنسبة للضرائب النسبية ،والتي لا تأخذ بعين اعتبار العناصر الشخصية للمكلف أو لا تراعي تفاوت القدرات المالية للمكلفين ،تعتبر اشد عبئا على المكلفين أصحاب الدخول المنخفضة .ولذا فتأثيرها المباشر في توزيع الدخل إنما يكون لصالح المكلفين الأغنياء على حساب المكلفين محدودي الدخل نظرا لشدة الفوارق في التضحية التي يتحملها هؤلاء بسبب الاقتطاع الضريبي.وكذلك تؤدي الضرائب المباشرة إلى تخفيض الدخول المتاحة بأيدي المكلفين الفقراء بنسبة أكثر من نظيرتها بأيدي المكلفين الأغنياء.إلا انه يستثنى من ذلك انه في حالة انخفاض الأسعار المترتب على فرض الضرائب المباشرة نتيجة انخفاض الطلب على السلع والخدمات فان الأثر السلبي للضرائب المباشرة يكون في هذه الحالة شديدا على المكلفين الأغنياء أصحاب الدخول المتغيرة.

---

١ د.غازي عناية ،المالية العامة والنظام المالي الإسلامي،ط١،دار الجبل ،بيروت ،١٩٩٠ ،ص٤٣٥-٤٣٦.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

اما بالنسبة للضرائب التصاعدية والتي تاخذ بعين الاعتبار العناصر الشخصية وتراعي الظروف الشخصية للمكلفين وقدراتهم المالية تعتبر اخف عبئا على المكلفين أصحاب الدخول الصغيرة والثابتة .وعلى كل فان الضرائب المباشرة تعتبر اكثر عدالة في توزيع الدخل القومي لصالح الدخول المحدودة ،اذا فرضت على راس المال حيث ان نسبة الاقتطاع غالبا ما تكون كبيرة بالنسبة لأصحاب الدخول الكبيرة،ومن ثم فأنها تعمل على تقليل حدة التفاوت بين أصحاب الدخول المرتفعة والمنخفضة.

اولا:اثر الضرائب غير المباشرة على توزيع الدخل :

تؤدي الضرائب غير المباشرة إلى توزيع الدخل لصالح المكلفين الأغنياء أصحاب الدخول غير المحدودة وعلى حساب المكلفين أصحاب الدخول المحدودة اذا ما اتصفت بالعمومية وفرضت على كافة السلع والخدمات، حيث سيتحمل أصحاب الدخول المحدودة تضحيات اكبر بسبب ارتفاع ميلهم للاستهلاك وهم يحرصون في العادة على تخصيص وتوجيه معظم دخولهم في الإنفاق على الاستهلاك وكذلك بسبب ارتفاع الأسعار على السلع الاستهلاكية ألا إذا حصرت السلطة الحكومية فريضة الضرائب غير المباشرة في نطاق السلع الكمالية وغير الضرورية ،مما يكفل بالتالي تقليل تفاوت التضحية بين الأغنياء والفقراء.[1]

الفرع الثالث

اثر الضرائب على الأسعار

تتباين آثار الضرائب على الأسعار بحسب ما إذا كانت الضرائب مباشرة أو غير مباشرة مفروضة على السلع أو الدخول .

فبالنسبة للضرائب المباشرة فانه غالبا ما تؤدي هذه الضرائب إلى انخفاض المستوى العام للأسعار وسبب ذلك يعود إلى كون تلك الضرائب غالبا ما تتناول الدخول والثروات بالاقتطاع مما يقلل من توفر القوة الشرائية التي بيد الأفراد والأشخاص ويجبرهم أيضا على ادخار ثرواتهم وتقليل استهلاكهم فيقل الطلب الكلي على السلع والخدمات والمشتريات مما يؤدي بالتالي إلى انخفاض المستوى العام للأسعار .[2]

إلا انه إذا استطاع المنتجون تحويل ضرائب الإنتاج التي يدفعونها إلى المستهلكين كإضافات لاثمان السلع فان هذا يؤدي إلى ارتفاع المستوى العام للأسعار إلا أن هذا الأمر يتوقف على عاملين: الأول مرونة الطلب على السلعة فكلما كان غير مرن كلما نجح المنتجون في مسعاهم هذا ،والعامل الثاني هو نوعية السلعة المعروضة

١- د.غازي عناية ،مصدر سابق،ص٤٤٠-٤٤١.ود.عبد الامير شمس الدين،مصدر سابق ،ص٢٩-٣٠.

٢- د.رفعت المحجوب، مصدر سابق،ص١٠٥.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

فكلما كانت السلعة أساسية وليست كمالية كلما ساعد المنتجين على نقل عبء الضريبة إلى المستهلكين .

أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فان هذه الضرائب تؤدي غالبا إلى ارتفاع المستوى العام للأسعار وتعليل ذلك أن فريضة تلك الضرائب غالبا ما تتناول السلع الاستهلاكية والتي غالبا ما تتمتع بمرونة عالية في الطلب الكلي إلا أن هذا يتوقف أيضا على عوامل عدة هي:

أ- مرونة الطلب الكلي على السلع الاستهلاكية واستمراريتها في الثبات والارتفاع .

ب- قدرة المنتجون على تحويل عبء الضريبة إلى السلع الاستهلاكية .

ح- عدم تقديم معونة لدعم تلك السلع الاستهلاكية من قبل السلطات الحكومية تثبيتا لأسعارها.[1]

الفرع الرابع
اثر الضرائب على الاستهلاك والادخار

تتباين آثار الضرائب على الاستهلاك والادخار تبعا لحجم الدخل ونوعية الضرائب المفروضة:

اولا :اثر الضرائب على الاستهلاك والادخار تبعا لحجم الدخل :

يمكننا أن نفرق هنا بين الدخول المحدودة والكبيرة:

فبالنسبة للدخول المحدودة فان هذه الدخول تكون سريعة التأثر بالضرائب المباشرة حيث أن الدخول المذكورة غالبا ما يخصص معظمها للإنفاق على الاستهلاك ولذا فان التأثير السلبي للضرائب على الدخول المحدودة بالاقتطاع منها يقلل من ادخارها وبالتالي يقلل من الجزء المحتفظ بها ويساعد في ذلك ارتفاع الميول الحدية لاستهلاك فئة الدخل المحدود.

إما بالنسبة للدخول الكبيرة فان التأثير السلبي للضرائب المفروضة عليها بالاقتطاع منها يقلل من ادخارها وبنسبة تفوق نسبة انخفاض الاستهلاك وذلك لان أصحاب الدخول الكبيرة غالبا ما يحافظون على استمرارية وثبات معدلات استهلاكهم فيستمرون بالاستهلاك وعلى حساب الادخار.[2]

ثانيا- اثر الضرائب على الاستهلاك والادخار تبعا لنوعية الضريبة :

١- د.غازي عناية، مصدر سابق، ص٤٤٢-٤٤٣.

٢- المصدر اعلاه،ص٤٤٤-٤٤٥.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

من المعروف أن الاستهلاك والادخار وكما ذكرنا في النقطة السابقة يتوقف على حجم الدخل ومع ذلك فان تأثير فرض الضرائب على مستوى الاستهلاك والادخار يعتمد على نوع الضرائب ومعدلاتها.

فلو افترضنا أن الضرائب المطبقة هي ضرائب مباشرة وتصاعدية فان أثرها بوجه عام يكون كبيرا نحو تخفيض الادخار ذلك. لان الضرائب المباشرة التصاعدية تصيب عادة مصادر الادخار أي أصحاب الدخول العالية الذين يتمتعون بقدرة كبيرة على الادخار، وبما ان هذه الفئات من المكلفين يكون لهم مستوى استهلاكي معين وهذا المستوى يتسم بالجمود فان فرض الضرائب التصاعدية سوف لا يقلل من مستوى استهلاكها. ومن ناحية أخرى فان أصحاب الدخول المنخفضة لا تفرض عليهم في الغالب ضرائب تصاعدية بسبب إعفاء الحد الأدنى للمعيشة، وحتى أذا ما فرضت عليهم مثل هذه الضرائب فان سعرها سيكون منخفضا مما يجعل الجزء المقتطع من الدخل قليلا. لذلك فان الضرائب التصاعدية سوف لن تقلل من استهلاك هذه الفئة محدودة الدخل.وعلى هذا الأساس فان الضرائب المباشرة التصاعدية تعمل على تخفيض الادخار الكلي دون أن تقود إلى تقليل الاستهلاك الكلي بشكل كبير .أما فرض الضرائب المباشرة النسبية فان أصحاب الدخول المنخفضة وأصحاب الدخول العالية سوف يدفعون النسبة ذاتها كضريبة من الدخل لكن لان أصحاب الدخول المنخفضة يخصصون معظم دخولهم للإنفاق على الاستهلاك فان الضريبة النسبية لا بد أن تقتطع جزء من قوتهم الشرائية وبالتالي تؤدي إلى تقليل استهلاكها. وعلى خلاف ذلك فأن أصحاب الدخول المرتفعة يميلون إلى المحافظة على مستوى استهلاكهم من خلال سحب ذلك الجزء من الدخل الذي يكرس للادخار.

أما اذا كانت الضرائب المطبقة هي الضرائب غير المباشرة فان تأثيرها على تخفيض الاستهلاك يكون اكبر من تخفيض الادخار على أساس أن أصحاب الدخول المحدودة يكون لديهم الميل الحدي للاستهلاك مرتفعا جدا، وبما انه في معظم الضرائب غير المباشرة يستطيع المكلفون بها نقلها إلى الغير من خلال رفع سعر السلعة وبما أن هذا الغير غالبا ما يكون أصحاب الدخول المحدودة لذلك فان هذه الضرائب سوف تدفع بهؤلاء إلى تقليل مستوى استهلاكهم استجابة للزيادة الحاصلة في مستوى الأسعار.

أما أصحاب الدخول لمرتفعة فربما يستطيعون أن يحافظوا على مستوى استهلاكهم من خلال تعويض الزيادة الحاصلة في مستوى الأسعار بما يتوفر لديهم من مدخرات وهذا يعني بالنتيجة أن الضرائب غير لمباشرة قد تقلل من مستوى الادخار بالنسبة لأصحاب الدخول المرتفعة ولكن تبقى على الاستهلاك بمستواه الثابت. [1]

١ د.عادل فليح العلي ،المالية العامة والقانون المالي والضريبي،مصدر سابق،ص٢٦٥-٢٦٦.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الباب الثالث
الموازنة العامة

تعد الموازنة العامة المحور الاساس الذي تدور في ظله نفقات الدولة وايراداتها ،ولوجودها اهمية كبيرة لا تكاد تستغني عنها الدول اليوم لا سيما وانها تتجسد فيها العلاقات المترابطة والمركبة بين مؤسسات الدولة المختلفة تشريعية وتنفيذية وقضائية ومستقلة وغير ذلك علاوة على انه تتحدد من خلالها علاقة الحكومة والقطاعات العامة بالانشطة والقطاعات الخاصة. ولاهمية هذا الموضوع سنتناول هنا وبالتفصيل ابرز المعالم الاساسية المتعلقة بهذه الموازنة .

الفصل الاول
تعريف الموازنة العامة

تتعدد تعريفات الموازنة العامة بتعدد الكتاب، وتختلف في التشريعات الوضعية باختلاف الدول ونظرة كل منها الى الميزانية ،الا ان هذه التعريفات تتقارب وتتشابه فيما بينها ويمكن تعريفها بانها تقدير مفصل احتمالي لنفقات الدولة و إيراداتها لفترة قادمة غالباً ما تكون سنة تقوم باعدادها السلطة التنفيذية وتنال موافقة السلطة التشريعية .

ويتضح من هذا التعريف ان الموازنة العامة تتميز بعدة خصائص اساسية هي:

اولا: الموازنة العامة تقدير :

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

والمراد بذلك ان الموازنة العامة تقوم على اساس وضع تقديرات احتمالية لنفقات الدولة وايراداتها ويشترط في هذا التقديرات مايلي :

١- ينبغي ان تكون التقديرات تفصيلية وموضوعية بقدر المستطاع اذ ان نجاح الموازنة يتوقف على دقة التقدير واقترابه من الواقع كما ان التقدير التفصيلي يساعد في التعرف على اهداف الموازنة ومن ثم على امكانية اعتمادها من عدمه . فموازنة الدولة تمثل برنامج عمل الحكومة الذي يوضح سياستها . فزيادة مخصصات التعليم معناه تنمية وتحسين مستوى التعليم ، بينما يعني خفض المخصصات العسكرية انخفاض في درجة التوتر الدولي[١].

٢-ان تكون التقديرات مستقبلية :

أي ان توضع لفترة مستقبلية من الزمن عادة ما تكون سنة . وهذا ما يميز الموازنة عن ما يسمى بالحساب الختامي فالموازنة تتضمن تقديرات لنفقات الدولة وايراداتها لسنة مقبلة . اما الحساب الختامي فهو يشمل النفقات والايرادات الفعلية للسنة ذاتها بعد انقضائها . أي انه يبين لنا المصروفات التي انفقت فعلاً والايرادات التي حصلت فعلاً خلال السنة المالية المنقضية .ويمكننا بمقارنة ارقام الميزاني بارقام الحساب الختامي معرفة مدى صحة التقديرات التي جاءت في الميزانية ومطابقتها للواقع [٢].

ثانياً : الموازنة تبني على اساس اجازة برلمانية :

يختص البرلمان في الدول الديمقراطية باعتماد الميزانية أي الموافقة على توقعات الحكومة من نفقات وايرادات للعام المقبل . فالحكومة هي التي تقوم باعداد الميزانية ،لكن البرلمان هو الذي يجيزها باعتماده لها وذلك قبل ان يعود الامر الى الحكومة مرة اخرى لتقوم بتنفيذها في الحدود التي صدرت بها اجازة البرلمان . ويرجع حق البرلمان في اجازة الميزانية الى تطور طويل بدأ بنجاح المجالس الشعبية في تقرير حقها في فرض الضرائب دون غيرها من سلطات الدولة . ثم تقرر حقها في رقابة كيفية انفاق حصيلة هذه الضرائب ، واخيراً اكتمل حق البرلمان في المسائل البرلمانية بتقرير وجوب عرض تقديرات النفقات العامة والايرادات العامة عليه بصفة دورية في وثيقة واحدة هي الميزانية العامة [٣].

ويعد حق البرلمان في اعتماد الميزانية من اقوى حقوق السلطة التشريعية وبواسطته تستطيع رقابة الحكومة في جميع المجالات ،وذلك لانه أي نشاط يستلزم مالاً للقيام به ومن ثم يستطيع البرلمان دائماً تعطيل أي نشاط حكومي برفضه الموافقة على تقديراته الانفاقية المقدمة من الحكومة، وفي مثل هذه الحالة لا يكون امام الحكومة الا الاستقالة او حل البرلمان لاسيما في ظل النظام البرلماني .

1- M.Duverger,op.cit , p215- 216 .

٢ - د. منصور ميلاد يونس ، مصدر سابق ، ص١٩١ – ١٩٢ .

٣ - د. احمد جامع ، مصدر سابق ، ص٣١٦ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

ويلاحظ ان تقديرات الحكومة للنفقات العامة هي وحدها التي تحتاج اجازة من البرلمان دون تقديراتها للايرادات العامة .ذلك ان اجازة البرلمان للنفقات العامة يعطي الحكومة الحق بالقيام بها من عدمه وهذا يتفق مع المفهوم الفني للاجازة. اما موافقة البرلمان على الايرادات العامة فلا يتضمن أي خيار للحكومة في تحصيلها او عدم تحصيلها، أي انها واجبة التحصيل طبقاً لنصوص القوانين التي تقررها كقوانين الضرائب مثلاً او طبقاً لممارسة الحكومة لنشاطها الاقتصادي كايرادات الدومين الصناعي والتجاري(الثمن العام)[١].

الفصل الثاني
الطبيعة القانونية للموازنة العامة

تضاربت الآراء في تحديد طبيعة الموازنة من الناحية القانونية بين اتجاهات ثلاثة: فالبعض عدها عملاً قانونياً بينما ذهب الثاني الى كونها عملاً مختلطا اما الاتجاه الثالث فخلع عليها الطبيعة القانونية من الناحية الشكلية ونزع عنها هذه الطبيعة من الناحية الموضوعية.وسنفصل ذلك في المباحث التالية:

المبحث الاول
الموازنة العامة عمل قانوني بحت

ذهب اصحاب هذا الاتجاه الى اعتبار الموازنة العامة عملاً قانونياً بحتاً من الناحية الشكلية والموضوعية واول من نادى بهذا الرأي الفقيه الفرنسي (كاريه دومالبير) وكانت حجج اصحاب هذا الرأي مختلفة ابرزها مايلي :

اولا:ان مجرد عرض الميزانية على السلطة التشريعية كافٍ لان ينقلها من مجرد وثيقة تقديرية تخمينية لنفقات وايرادات الدولة الى حالة قانونية جديدة لتصبح قانوناً عند التصديق عليها من قبل مجلس النواب .

ثانيا: ان الموازنة تمر بنفس الاجراءات التي تمر بها التشريعات الاخرى كما وتخضع للقيود الواردة في الدستور وهي بذلك تخضع وتمر بنفس مراحل القانون العادي عند التصديق عليها . وكذلك يدعمون حجتهم هذه بان مرور الميزانية بمراحل القانون العادي وارتباطها بالسلطة التشريعية يجعل منها محصنة حيث لا يجوز اجراء اي تعديل او الغاء او مناقلة في محتوياتها الا بعد موافقة السلطة التشريعية [٢].

ثالثا: ان الموازنة العامة تتضمن النفقات العامة والاذن بصرفها كما وتتضمن الايرادات العامة اللازمة لتغطيتها والاذن بتحصيلها وفقاً لقوانين خاصة لكل نوع من انواعها وحتى تبقى هذه القوانين سارية المفعول ونافذة لا بد ان تؤيدها الموازنة

---

١ - المصدر اعلاه، ص٣١٦ – ٣١٧ .

1- J.Laferriere et M.waline , Traité élémentare de scince et legislation finaneierés , L.G . D. J. , Paris,1952, p15 – 21 .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

العامة في كل سنة وتسمح بالاستمرار في تطبيقها لدرجة ان عدم صدور الموازنة العامة يعني عدم تطبيق هذه القوانين.

رابعا: ان الموازنة تتضمن كثيراً من النصوص القانونية بالاضافة الى ملاحق تتعلق بجداول النفقات واخرى للايرادات مما يكسبها اجمالاً صفة القانون[١].

خامسا: ان مجرد التصديق على الموازنة من قبل السلطة التشريعية يعطي القدرة القانونية للموظف العمومي بان يمارس اختصاصاته في جباية الايرادات والقيام بالانفاق وهذا ما يحصل كل سنة عند اول صدور للميزانية في كل دولة .[٢]

المبحث الثاني

الموازنة العامة عمل مختلط (قانوني واداري)

وقال به العميد ديكي الذي فرق بين موازنة الايرادات العامة وموازنة النفقات العامة ، فيعتبر الاولى(الضرائب والرسوم .. الخ) عمل قانوني اما الثانية (الديون وغيرها) فهي عمل اداري بحت.اما بخصوص ما تبقى من الايرادات كايرادات الدومين العام والخاص وغيرها فيدخلها تحت باب العمل الاداري. والحجة في ذلك ان الايرادات الضريبية (السيادية) لا يمكن جبايتها مالم تحصل موافقة السلطة التشريعية بالجباية والتي تتجسد في قانون الموازنة السنوية ، حيث ان الضرائب تحتاج في جبايتها الى موافقة سنوية من البرلمان لكونها ايرادات سنوية تستند الى مبدأ سنوية الضريبة . فموافقة البرلمان هي عبارة عن امر للبدء في جباية الايرادات ولا يستطيع الموظف الضريبي القيام بها مالم يمنحه البرلمان الاذن او الرخصة لكي يقوم بتحصيل الضرائب . اما الايرادات الاخرى غير السيادية (ايرادات الدومين العام والخاص) فهي عمل تخميني لحسابات ستحصل عليها الدولة لاحقاً أي انها عمل اداري . والنفقات العامة بحسب هذا الرأي هي تقديرات لديون نشأت في ذمة الدولة اوستنشأ في المستقبل ولا بد من الوفاء بها ، وهذه الرخصة من البرلمان تعطي للموظف المالي السماح للقيام بتنفيذها ، بشرط ان لا يتجاوز الانفاق ما هو مخصص لصرفه ، وفي حالة العكس لا بد من صدور قانون مالي آخر يسمح بذلك[٣].

المبحث الثالث

الموازنة العامة عمل قانوني شكلا واداري موضوعا

ذهب اصحاب هذا الاتجاه الى القول ان الموازنة هي عمل قانوني من الناحية الشكلية،لكنها عمل اداري من الناحية الموضوعية وهذا ما اكد عليه الفقيه جيز الذي بين ان الموازنة ليست قانوناً من الوجهة الموضوعية بل انها عملاً ادارياً لان ما

---

١ - د. جهاد سعيد خصاونة ، مصدر سابق ، ص٢٠٨ .

٢ - د. اعاد حمود القيسي ، مصدر سابق ، ص٩٥ .

1- L . Philip , Finances Publiques ,4éd, Cujas , Paris , p 227 .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

تحتويه هذه الموازنة من مفردات (نفقات وايرادات) ليس الا عبارة عن تخمينات وتقديرات لسنة قادمة ولكن لاهمية وخصوصية هذه المفردات لابد من عرضها على البرلمان، وان موافقة البرلمان في هذه الحالة ليس الا عملاً ادارياً شرطياً اذ لابد من هذا الشرط وهو عرضها على البرلمان. وعليه فان موافقة البرلمان تعد ضرورية ولازمة لكي يستطيع هذا الموظف القيام بتحصيل الايرادات الضريبية. ويقال ذات الشيء بالنسبة للايرادات غير الضريبية والنفقات العامة فهي الاخرى عبارة عن عمل اداري قد يتحقق او لا يتحقق جبايتها او انفاقها وان موافقة البرلمان لازمة وضرورية لتعطي للموظف صلاحية ممارسة عمله[١].

كما استند اصحاب هذا الاتجاه الى حجة اخرى،الا وهي ان القانون ينطوي على قواعد عامة ودائمة ، اما الموازنة فهي لا تعدو ان تكون عملاً ادارياً خاصاً يرمي الى تنفيذ قوانين معتمدة من قبل، فهي لا تنشئ الضرائب وغيرها من الايرادات العامة وانما تجيز للفترة المقررة (وهي سنة غالباً) تحصيل الايرادات والانفاق منها على المرافق العامة التي انشأتها القوانين السابقة والدليل على ذلك ان حياة البلاد الادارية لا تتعطل ولا تتوقف اذا تأخر اعتماد الميزانية [٢].

هذا ولقد ايدت محكمة القضاء الاداري المصري هذا التكييف القانوني للموازنة العامة وذلك في حكمها الصادر في ١٩٥٣/٤/٢٧ بقولها (ان قانون ربط الميزانية لا يتضمن عادة قواعد عامة ومجردة وانما هو تحديد للايرادات من مصادرها وتوزيع لها على مصارفها بما يكفل سير مرافق الدولة في فترة محددة من الزمن هي في الغالب عام واحد ، وهذا العمل بطبيعته تنفيذي اداري ولكن لاهميته ولتحمل افراد الامة اعباءه وآثاره تقرر ان يصدر من السلطة التشريعية التي تمثل ارادة الامة في افرادها ، ولما كانت اغلب اعمال السلطة التشريعية تصدر في شكل قوانين كانت الميزانية تربط هي الاخرى بقانون).[٣]

وختاما للاراء الثلاث اعلاه نرى ان الموازنة العامة هي عمل قانوني بحت ونرجح في ذلك الراي الاول فعلاوة على ما قيل من حجج سيقت من اصحاب هذا الراي فانه ليس صحيح ان نحاكم الموازنة العامة على اساس ما كان عليه حالها قبل نصف قرن او اكثر بانها لا تنطوى سوى على ارقام وبيانات ولا تحوي قواعد عامة مجردة، بل على العكس هي تحتوى على قواعد عامة ونصوص واحكام تفصيلية تبين ما ينبغي على المؤسسات الحكومية ان تقوم به من اعمال او ضوابط بغية صرف النفقات المقررة لها فضلا عن الية تحصيل الايرادات وتوريدها للخزانة العامة وغير ذلك من احكام التي تعد ملزمة لسلطات الدولة المختلفة وحتى لو كانت الموازنة منطوية على ارقام وتقديرات للنفقات والايرادات فحسب فان هذا لا يحول

١ - د. اعاد حمود القيسي ، مصدر سابق ، ص٩٦ .
٢ - د. منصور ميلاد يونس ، مصدر سابق ، ص١٩٢ .
٣ - د. احمد جامع ، مصدر سابق ، ص٢٧٣ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

دون اخلاع الطبيعة القانونية عليها كون ان هذه الارقام تبين الحدود العليا التي ينبغي ان تقف عندها مؤسسات الدولة واداراتها في الانفاق واي تجاوز عليه دون موافقة السلطة التشريعية يعرضها للمسائلة القانونية وهو ذات الامر ينطبق على الايرادات العامة حيث تبين التزام مؤسسات الدولة بجباية تلك الايرادات او تحصيلها وفي حالة امتنعت ذلك تثار مسؤليتها القانونية .

طبيعة نصوص قانون الموازنة العامة في العراق

ان الخوض في غمار قوانين الموازنة الاتحادية في العراق لا سيما في السنوات الاخيرة يجد انها تنطوي على مجموعتين من النصوص والقواعد[1] هي:

اولا: النصوص القانونية المتعلقة بالمفهوم الفني والموضوعي للموازنة ويقع تحت ظل هذه النصوص المواد المتعلقة بتقديرات النفقة العامة والايرادات العامة ومقدار العجز او الفائض والمناقلة بين النفقات وصلاحيات رئيس الحكومة الوزراء والمحافظين وغيرهم من مسؤولي هيئات الدولة المختلفة في مجال الصرف واليه توزيع النفقات والايرادات بين السلطات الاتحادية وسلطات اقليم كردستان والمحافظات وغير ذلك من احكام لا تخرج عن المفهوم الموضوعي والفني للموازنة العامة.

ثانيا : النصوص التي لا تتعلق بالقواعد الموضوعية للموازنة العامة ومن بينها النصوص المتعلقة بالضرائب والرسوم او ما هو في حكمها وهي تكون على صيغتين في غالب الاحيان: اما نصوص معدلة لقوانين مالية سارية المفعول مثال ذلك ما تضمنته موازنة ٢٠٠٨ و٢٠١٢ و٢٠١٣و٢٠١٦ من احكام تتعلق بزيادة السماحات الضريبية المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل النافذ لسنة ١٩٨٢ او ما تضمنته قوانين الموازنة المتعاقبة من نص يفيد باعفاء البضائع والسلع الممنوحة للدولة والقطاع العام من الضرائب والرسوم. او قد تكون تلك النصوص منطوية على فرض ضرائب او رسوم جديدة مثلما تضمنه قانون موازنة ٢٠١٦ من فرض ضريبة المبيعات على كارتات الموبايل والانترنت وتذاكر السفر وبيع السكائر والمشروبات الكحولية والسيارات او فرض استقطاع مالي لما يعرف بالحشد الشعبي والنازحين على رواتب الموظفين والمتقاعدين والتي هي ضريبة دخل وان لم يسمها المشرع بذلك الاسم.

فهذه المجموعة من النصوص لا تتعلق بالمفهوم الفني والموضوعي للموازنة العامة ولكن تلجا الحكومة الى ادراجها في قانون الموازنة العامة هو لاستغلال سرعة حسمها بدون ان تواجه بمناقشات مستفيضة من اعضاء البرلمان، كما انه لا يتم التركيز عليها من قبل الراي العام فلا يواجهها بردات فعل ضاغطة تحول دون

[1] - للتفصيل اكثر في هذا الموضوع ينظر د.حيدر وهاب عبود، صياغة الموازنة العامة،(مجلة الحقوق،الجامعة المستنصرية،،٢٠١٢، الاصدار ١٨.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

تشريعها كونها وردت عرضا ضمن قانون متكون من عدد كبير من الاحكام والمواد. وعادة ما يطلق الفقه المالي على هذه النصوص بملحقات الموازنة العامة وهي تتمييز عن الملاحق والتي هي الجداول والوثائق التي ترافق بوثيقة الموازنة العامة. ولكون ان مثل هذه النصوص هي دخيلة على قانون الموازنة العامة ولا تنال حظها من المناقشة مثل أي مشروع قانون ضريبي او مالي يقدم الى البرلمان بشكل مستقل لذا فان المجلس الدستوري في فرنسا قضى بعدم دستوريتها كون الحكومة تستغل الاجراءات السريعة لاقرار الموازنة العامة لتمرير نصوص دخيلة عليها.[1] اما في العراق فلم تكن دستوريتها او مشروعيتها محل مناقشة من مختلف الهيئات القضائية اوالمؤسسات القانونية المحتصة. ولا نرى صحة في ادراج مثل تلك القواعد والنصوص ضمن قانون الموازنة العامة لما تحدثه من ارباك واضطراب في النظام الضريبي والمالي للدولة والذي يفترض ان تكون قواعده دائمة ومستقرة لكي يجبل الاشخاص على الالتزام بها. في حين ان ورودها في قانون مؤقت مثل قانون الموازنة العامة يجعلها مؤقتة التطبيق تنتهي بمجرد انتهاء الامد الزمني للموازنة الا اذا اعيد النص عليها في قانون الموازنة الجديد. وفي كل الاحوال فان ذلك سيترك اثرا على صعيد تطبيق التشريعات الضريبية والمالية بشكل عام وهو ما تحقق فعلا عندما نص قانون الموازنة العامة لسنة ٢٠٠٨ في المادة (٢٠) منه على مضاعفة السماحات الضريبية التي انطوى عليها قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ، اذ ادى ذلك الى اختلاط الامور على الادارة الضريبية في العراق بحيث استمرت بتطبيق احكام النصوص الواردة في قانون الموازنة المذكور في السنوات من ٢٠٠٩-٢٠١١. وبالتاكيد ان الاستمرار بمضاعفة السماحات الضريبية يؤدي الى تقليل حجم الدخل الخاضع للضريبة وهو ما يعني انخفاض حجم الديون الضريبية المستحقة للدولة. وصار الخلاف هل ان ما سارت عليه الادارة الضريبية هو اجتهاد خاطيء؟ ومن ثم عليها قانونا ان ترجع الى كل مكلف وتعيد تقدير الضريبة عليه، ام ان النهج الذي اختطه مجلس النواب ،والذي ينال براينا من قاعدة اليقين، يحتمل هذا التطبيق. و قد حاول مجلس النواب ان يعالج هذا الامر في قانون موازنة ٢٠١٢ اذ نص في المادة (٤٥) على (اطفاء الديون المستحقة للحكومة بذمة المكلفين بدفع الضريبة جراءاستمرار الجهات الرسمية بتطبيق المادة (٢٠) من قانون الموازنة لسنة ٢٠٠٨ للمدة من ٢٠٠٩/١/١ ولغاية٢٠١١/١٢/٣١..علما ان قانون موازنة لسنة ٢٠١٣ نص في المادة(٢٠/ثالثا) على انه (يجب ان يكون مضاعفة الضريبة مقياس الضريبة لاخر سنة ولا يمكن تجديدها لاخر سنة) الا انه لم يتم الالتزام بذلك وجرى تقرير زيادة السماحات الضريبية في قانون موازنة ٢٠١٦.

[1] انظر تفصيل ذلك لدى د.هشام محمد البدري، النص الضريبي بين التفسير الاداري والتفسير التشريعي، منشاة المعارف ، الاسكندرية ،٢٠٠٥، ص١٥١-١٥٣.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الفصل الثالث
قواعد الموازنة العامة

يلاحظ ان الدولة على خلاف الافراد تحصل الاموال وتنفقها لحساب الغير ، وهذا مدعاة للاسراف والتبذير ، ولذلك رأى علماء المالية العامة ضرورة اخضاع اعمال السلطة التنفيذية المتعلقة بالموازنة العامة لبعض القواعد التي اثبتت التجارب انها ضرورية لتجنيب هذه السلطة الوقوع في الخطأ . وهذه القواعد اربع هي:سنوية الموازنة العامة ،وحدة الموازنة، عمومية الموازنة العامة ،قاعدة توازن الموازنة، ، وسنبينها وفق التفصيل الاتي :

المبحث الأول
قاعدة سنوية الموازنة العامة

سوف نبين هنا المقصود بهذه القاعدة والاستثناءات الواردة عليها.

المطلب الأول
مفهوم قاعدة سنوية الموازنة العامة

يراد بها ضرورة ان تعد الحكومة في كل سنة موازنة عامة للعام المقبل وتعرضها على السلطة التشريعية لاخذ موافقتها وهذه الموافقة تعطى مبدئياً لسنة واحدة . ونجد هذه القاعدة اساسها في مبررات سياسية ومالية . فمن الناحية السياسية تعني السنوية ضمان الرقابة المنتظمة لنفقات الدولة وايراداتها من قبل السلطة التشريعية. ولذلك فان فكرة الموازنة السنوية قد ظهرت في نفس الوقت الذي نمت فيه سلطات المجالس النيابية بل انها ساهمت اكثر من أي وسيلة اخرى في تشجيع هذه التنمية وخاصة في انكلترا التي كانت تعتمد ابتداءً نظام الثلاث سنوات ثم السنتين الا ان استقرت على نظام السنة الواحدة . وعليه فان السلطة التنفيذية ملزمة سنوياً بالرجوع الى السلطة التشريعية لطلب الموافقة على مشروع موازنتها ولا شك ان ذلك يمثل ضمانة اساسية لصالح الشعب ضد ما ترتكبه السلطة التنفيذية من اخطاء مالية[1].اما من الناحية المالية فان فترة السنة تبدو هي الاكثر ملائمة من حيث صلاحيتها لوضع تقديرات الموازنة وضعاً دقيقاً،فهي تمثل دورة كاملة بحيث لو كانت الموازنة لفترة اطول كسنتين او ثلاث سنوات او اكثر لتعذر اعداد التقديرات السليمة لنفقات الدولة وايراداتها بسبب ما قد يطرأ على الاسعار والحياة الاقتصادية من تقلبات .

١ - د.احمد جامع، المصدر ذاته ، ص٣٣٦ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

اما اذا اعدت الموازنة لفترة اقصر من سنة ولتكن ثلاثة شهور فقط مثلاً لعمت الفوضى والاضطراب في موازنة الدولة وذلك راجعاً لاختلاف تحصيل الايرادات من فترة قصيرة الى اخرى ففي بعض فصول السنة تكثر هذه الحصيلة وفي فصول اخرى تقل مما يجعل الموازنة بين الايرادات والنفقات امر صعب التحقيق في المدد التي تكون اقل من سنة.[١]

ويضاف الى ذلك ان اعداد الموازنة واعتمادها يتطلب جهوداً كبيرة مشتركة من كل من السلطة التنفيذية والتشريعية الامر الذي يصعب تكراره لاكثر من مرة خلال نفس السنة .

وعلى العموم فان مبدأ السنوية لا يقتضي ان تبدأ السنة المالية مع السنة التقويمية حيث يختلف ذلك من دولة لاخرى حسب ظروفها الاقتصادية والسياسية . فنجد من الدول من تجعل بداية ميزانيتها في شهر كانون الثاني من السنة وتنتهي في نهاية كانون الاول كالعراق مثلاً حيث بين قانون الادارة المالية بان السنة المالية هي فترة الحسابات الحكومية التي تبدأ في ١ كانون الثاني وتنتهي في ٣١ كانون الاول[٢]، ومنها ما تجعله في بداية نيسان كبريطانيا[٣].

ومن الجدير بالاشارة اليه اخيرا الى ان حسابات السنة المالية تنتهي باحدى طريقتين هما طريقة الاساس النقدي وطريقة اساس الاستحقاق :

اولا :طريقة الاساس النقدي :

وتسمى بطريقة حسابات الخزانة وتقوم على اساس ان الحساب النهائي للموازنة العامة لا يشمل الا الايرادت التي تم تحصيلها فعلا خلال السنة المالية المنتهية والنفقات التي تم صرفها فعلا خلال السنة المالية ولا يدخل في ذلك الايرادات والنفقات المقيدة ضمن الموازنة العامة ولم يتم تحصيلها او صرفها بشكل فعلي خلال السنة المالية التي تخصها ،علما ان النفقات غير المصروفة قد يتم الغائها لتضاف كاعتمادات الى السنة المالية التالية للسنة المالية المنتهية.

والجدير بالاشارة اليه ان التشريع المالي الحالي في العراق يأخذ بهذه الطريقة وهذا ما يمكن الاستدلال عليه من خلال قوانين الموازنات العامة المتعاقبة التي تشير ثنايا نصوصها الى هذا الامر ومنها مثلا قانون الموازنة العامة الاتحادية لسنة ٢٠١٠ والذي نص في المادة (٧) منه على (تستخدم الاعتمادات المصادق عليها في هذا القانون لغاية ٣١/كانون الاول من السنة المالية ٢٠١٠ وتقيد الايرادات المقبوضة بعد نهاية السنة المالية /٢٠١٠ ايرادا للموازنة العامة الاتحادية للسنة التالية لها) .

2- M.Duverger , op. cit ., p179 .

٢ انظر القسم (٢)الفقرة (١٦) من القانون المذكور اعلاه.

٣ - د. منصور ميلاد يونس ، مصدر سابق ، ص١٩٣ – ١٩٤ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

ثانيا:طريقة اساس الاستحقاق:

وتسمى بطريقة حسابات التسوية وتقوم على اساس قيد كافة النفقات سواء تلك التي تمت خلال السنة المالية او تلك التي حصل الالتزام القانوني لانفاقها ولم تنفق،وكذلك الايرادات التي تم تحصيلها والتي نشأ حق في تحصيلها ولم تستحصل في حسابات السنة المختصة أي السنة المالية المنتهية.[١]

المطلب الثاني
الاستثناءات على مبدأ السنوية

هنالك استثناءات تتعلق بقيام الحكومة بإعداد الموازنة لمدة تقل أو تزيد عن السنة وهي ما يلي:

اولا:الموازنة الرأسمالية :

قد يتم وضع موازنات مستقلة لمدة أطول من سنة إلى جانب الموازنة السنوية وتكون هذه الموازنات الطويلة خاصة بالمشروعات طويلة الامد. وتقرر السلطة التشريعية اعتمادات هذه الموازنات الى جانب الموافقة على تخصيصات الموازنة السنوية ويتم توزيع الاعتمادات اللازمة لتنفيذ المشاريع طويلة الامد على مدى فترة انجاز هذه المشروعات.

ثانيا:نظام الموازنة الشهرية المؤقتة :

ويعرف بنظام الاعتمادات المؤقتة ، اذ تلجأ الدول عموماً الى تبني الموازنات الشهرية عندما لا يتمكن البرلمان من تصديق الموازنة في موعدها المعتاد،او عندما تتاخر الحكومة في تقديم مشروع الموازنة الى السلطات التشريعية . فتلك الموازنات تاتي لحل مؤقت لتاخر المصادقة على الموازنة الجديدة. وحيث ان الانفاق الحكومي يجب ان يستمر لتيسير عمل مرافق الدولة المختلفة يكون من الضروري اجازة السلطة التشريعية لموازنة مؤقتة لمدة شهر واحد او اكثر[٢].ويتضمن الاذن بوضع هذه الموازنات ما يأتي :

١- د.عادل العلي ر،المالية العامة والقانون المالي والضريبي،مصدر سابق،ص٣٣٣.

٢- د. اعاد حمود القيسي ، المصدر السابق ، ١١٦

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

١. تحديد اعتماد اجمالي للنفقات العامة في مدة الموازنة الشهرية ويخصم هذا الاعتماد من مقدار الاعتمادات التي سيصرح بها في الموازنة الجديدة عند اقرارها بصورة نهائية من قبل البرلمان .

٢. السماح للحكومة بتحصيل الايرادات خلال هذه المدة طبقاً للقوانين والقواعد السارية.[١]

المبحث الثاني
قاعدة وحدة الموازنة العامة

يراد بمبدأ وحدة الموازنة العامة ان توجد في الدولة موازنة واحدة تتضمن كافة نفقاتها مهما كانت وكذلك كافة ايراداتها مهما تعددت وتنوعت مصادرها .ويبرر هذا المبدأ عدة اعتبارات من الناحية السياسية والمالية، فمن الناحية السياسية يجعل من السهل على السلطة التشريعية ممارسة حقها في الرقابة الفعالة على المالية العامة للدولة وذلك بجمع نفقات الدولة وايرادتها ضمن وثيقة واحدة مما يسهل اطلاع ممثلي الامة على اجمالي النفقات العامة والايرادات العامة وانواع كل منها مما يمكن اجراء مفاضلة بينهما .

اما من الناحية المالية فان هذا المبدأ يمكن السلطة التنفيذية من اعطاء فكرة صحيحة وسريعة عن المركز المالي للدولة في السنة المعنية فيجعل الموازنة العامة بسيطة وواضحة مما يسهل مقارنة النفقات العامة مع الايرادات العامة وبيان التعادل بينهما ليتبين ان كان في الموازنة العامة عجز او فائض او انها متوازنة[٢] .

ولابد من الاشارة الى ان الموازنة المقصود بها هنا هي موازنة الدولة وحدها ومن ثم لا يعد استثناءً على هذا المبدأ ان تكون هناك موازنات اخرى خاصة بالاشخاص العامة غير الدولة كموازنات الاقاليم او المحافظات اذ تعتبر كل محافظة شخص عام مستقل عن شخص الدولة وبالتالي تكون له موازنة عامة محلية مستقلة عن ميزانيات الدولة وان كانت متفرعة عنها[٣].

وعموماً فانه على الرغم من ان هذا المبدا يحكم جل موازنات الدول الا ان ثمة استثناءات عليه نذكر منها ما يلي :

اولا:الموازنات المستقلة :

وهي الموازنات الخاصة بالمؤسسات العامة التي تمنح شخصية معنوية مستقلة عن شخصية الدولة ومن ثم لها ذمة مالية مستقلة وموازنة خاصة بها ومستقلة عن الموازنات العامة للدولة.

وتتميز هذه الموازنات بما يلي :

١- د. عوض فاضل اسماعيل ، المصدر السابق .
٢- د.جهاد سعيد خصاونة ، المصدر السابق ، ص٢٢٤ .
٣- د. احمد جامع ، المصدر السابق ، ص٣٣٤

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

١-لا تنطبق عليها الاحكام والقواعد التي تخضع لها الموازنة العامة الا اذا نُص على ذلك صراحة. وقد تختلف بدايتها ونهايتها عن بداية ونهاية السنة المالية للدولة.
٢- الاصل ان تغطي ايراداتها نفقاتها فاذا حققت فائضاً احتفظت به لنفسها وان حققت عجزاً فانها تغطيه من فائض السنوات السابقة او بالاقتراض من الغير او تلقي المساعدة من الدولة او غيرها .
٣-لا تعرض الموازنات المستقلة على السلطة التشريعية اصلا وبالتالي لا تناقشها ولا تعتمدها هذه الاخيرة بل تناقش وتعتمد من قبل مجلس ادارة الموسسة التابعة له[١]. واحيانا يمنح وزير المالية سلطة المصادقة على حساباتها الختامية كما هو الحال في العراق حيث اشار قانون الادارة المالية الى ان الموازنات المستقلة الخاصة بالمؤسسات والشركات العامة لا تدخل ضمن الموازنة العامة الاتحادية وتصادق حساباتها الختامية من قبل وزير المالية.[٢]

ثانيا:الموازنات الملحقة :

ويراد بها الموازنات المنفصلة عن موازنة الدولة والتي تشتمل على ايرادات ونفقات بعض المؤسسات العامة التي لا تعتبر مستقلة عن الدولة بل هي جزء منها ، ولكن المشرع منحها استقلالا مالياً واداريا لاعتبارات عديدة منها الرغبة في تحرير هذه المؤسسات من القيود المالية التي تفرضها الدولة في صرف نفقاتها او رغبة في الحكم على مدى كفاءتها التجارية وتحقيقها للربح او الخسارة وتتميز الموازنات الملحقة بما يلي :
١- انها موازنة ادارة عامة غير متمتعة بالشخصية المعنوية المستقلة عن شخصية الدولة والاصل ان تدخل ايرادات ونفقات هذه الموازنة ضمن الموازنة العامة الا ان المشرع المالي فصلها عن موازنة الدولة لاسباب خاصة ابرزها:
أ- طبيعتها التجارية والصناعية التي تستلزم ضرورة معرفة نتائج اعمالها من ربح اوخسارة .
ب- وضع نظام مالي ومحاسبي خاص يتفق مع ظروفها ويتلائم مع اوضاعها لكي تقوم باعمالها بشي من المرونة وتتحرر من القيود الروتينية التي تتضمنها قواعد المحاسبة العامة المطبقة على الادارات الداخلة في الموازنة العامة .
ج-الزامها بتغطية نفقاتها من ايراداتها دون ان تعتمد في ذلك على الموازنة العامة بحيث يعطيها المشرع المالي الحق في اعداد موازنة منفصلة لها بقصد تمكينها من العمل بحرية واستقلال.[٣]

١- د.محمد سعيد فرهود ، علم المالية العامة ، الرياض ، ١٩٨٢، ص٥٣٠ وما بعدها
٢- انظر القسم (٨) الفقرة(٢)من قانون الادارة المالية النافذ لسنة٢٠٠٤.
٣- د.عادل فليح العلي و د. طلال محمود كداوي.مصدر سابق،ص٢٩١-٢٩٢.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

٢- تخضع هذه الموازنات للقواعد والاحكام التي تخضع لها موازنة الدولة وتخضع لاشراف وزارة المالية .
٣-لايظهر في الموازنة العامة للدولة سوى فائض او عجز الموازنات الملحقة ففي حالة ما اذا كان رصيد الموازنة الملحقة فائضاً فانه يظهر في الموازنة العامة للدولة في جانب الايرادات .اما اذا كان عجزاً فانه يظهر في الموازنة العام للدولة في جانب النفقات في شكل اعانة للمؤسسات ذات الموازنة الملحقة .
٣-تعرض الموازنة الملحقة وتناقش من قبل السلطة التشريعية.[١]
ومن ابرز انواع الموازنات الملحقة في السابق هي موازنة السكك الحديدية اما في الوقت الحاضر فاننا نرى في البنك المركزي مثالا لذلك وان لم يصرح المشرع العراقي بذلك في قانون البنك لسنة ٢٠٠٤ وما يدعونا الى هذا القول هو عدم ادراج نفقاته ضمن الموازنة العامة بخلاف كل مؤسسات الدولة الاخرى التشريعية والتنفيذية والفضائية والمستقلة التي نظمت نفقاتها ضمن الجداول الملحقة بالموازنات الاتحادية المختلفة.

المبحث الثالث
قاعدة عمومية الموازنة العامة

ويقصد بهذه القاعدة ان تدرج في الموازنة العامة جميع ايرادات الدولة ونفقاتها مهما قل شانها وذلك لكي تاتي هذه الموازنة بشكل وثيقة شاملة مفصلة لجميع النفقات والايرادات العامة. وهذا على العكس من الموازنة الصافية حيث تجري مقاصة بين تقديرات نفقات المرفق وايراداته على نحو لا يظهر معه بالموازنة سوى رصيد هذا المرفق ،دائنا اذا زادت الايرادات على النفقات، ومديناً اذا حدث العكس.
وعليه فان ابرز ما يميز هذا المبدأ عن مبدأ وحدة الموازنة العامة هو ان الاخير يتضمن اعداد وثيقة واحدة لميزانة الدولة اما الاول فانه يعني ان تتضمن هذه الوثيقة كافة نفقات الدولة وايراداتها.
ويحقق مبدا عمومية الموازنة عدة مزايا ، فمن جهة يحد من الاسراف في الانفاق العام لان ادراج جميع مصروفات الدولة وايراداتها مهما كانت صغيرة في الموازنة يمثل نوعاً من الرقابة الداخلية الفعالة عند التنفيذ كما انه يسهل مهمة الرقابة اللاحقة.
ومن جهة اخرى يضمن هذا المبدأ حق السلطة التشريعية في مراقبة كل النفقات مهما كان حجمها والاطلاع على كل الايرادات المحصلة دون الخوف من اخفاء بعضها بحجة تغطية بعض النفقات[٢].

١- د.جهاد سعيد خصاونة ، المصدر السابق ، ص٢٢٥-٢٢٦

1- L. Philip, op. cit, p133-135 .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

والجدير بالذكر ان قانون الادارة المالية في العراق قد تناول مضمون قاعدة العمومية في الفقرة (٥)من القسم(٤) التي اكدت على انه ينبغي ان تحدد كل مصادر الايرادات بدقة في الموازنة العامة كما يجب ان تبين كل نفقات السنة المالية .

وفي الحقيقة توجد قاعدتان الى جانب هذه القاعدة تحققان ذات الغاية التي يستهدفها مبدا العمومية في احكام رقابة السلطة التشريعية على النشاط المالي للدولة وهما:

اولا:قاعدة عدم تخصيص الإيرادات :

ويراد بها الا يخصص ايراد معين من وجوه الايرادات للانفاق على وجه معين من اوجه النفقات . وقد نظم قانون الادارة المالية في العراق هذه القاعدة في القسم (١) منه بقوله (...يستلزم مبدا الوحدة ان تكون كل الموارد الحكومية موجهة الى وعاء مشترك التخصص وتستعمل للانفاق العام وفقا لاولويات الحكومة). ومن الناحية السياسية فان هذه القاعدة لا تمكن الحكومة من الحصول على موافقة يسيرة من البرلمان على فرض بعض الضرائب على اساس تخصيص حصيلتها لوجوه معينة من الانفاق . اما من الناحية المالية فان تخصيص حصيلة وجه معين من الايرادات لنفقات مرفق بذاته يجعله يميل الى الاسراف اذا كانت هذه الحصيلة تزيد عن حاجاته .

ثانيا:قاعدة تخصيص الاعتمادات :

وتعني ان اعتماد البرلمان للنفقات لا يجوز ان يكون اجمالياً بل يجب ان يخصص مبلغ معين لكل وجه من وجوه الانفاق. وواضح ان هذه القاعدة تتيح للبرلمان مراقبة الانفاق الحكومي في تفصيلاته ويجعل السلطة التنفيذية مقيدة في الانفاق على الوجوه المختلفة بحدود المبالغ التي اعتمدها البرلمان للانفاق عليها دون تجاوزها، اللهم الا بعد الحصول على اذن الاخير بتجاوز الاعتماد المقرر[١]

المبحث الرابع

مبدأ توازن الموازنة

يرجع تاريخ نشأة هذا المبدأ الى الاقتصاديين الكلاسيك الاوائل مثل آدم سمث وريكاردو وساي وسيطر على الادارات المالية للدول الراسمالية خلال القرن التاسع عشر. ويراد به عموماً التوازن والتعادل حسابياً بين نفقات الدول وايراداتها في الموازنة العامة اذ ان اصحاب النظرية الكلاسيكية كانوا ينظرون نظرة شك وريبة تجاه كل فائض (زيادة ايرادات الدولة على نفقاتها) او عجز (زيادة نفقات الدولة على ايراداتها) تلجا اليه الدولة ،فهم لا يحبذون سياسة العجز على اعتبار انه اما ان يغطى عن طريق الاقتراض او عن طريق الاصدار النقدي الجديد.فاذا غُطي بالاقتراض فانه سيخلف اثاراً انكماشية على الاقتصاد الوطني بسبب ان الدولة

١- د. احمد جامع ، المصدر السابق ، ص٣٥٠-٣٥٢

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

ستنافس القطاع الخاص في سوق الاقتراض مما يحرم القطاع الخاص من الاموال اللازمة لنموه على الرغم من انه المحرك الوحيد للاقتصاد في نظرهم .اما اذاغُطي بالاصدار النقدي الجديد فانه قد يخلف اثاراً تضخمية .كما انهم لا يحبذون سياسة الفائض على اعتبار ان الاخير سيشجع على الاسراف والتبذير مما سيكون وخيم العواقب في المستقبل وهو ما يعني ايضاً ان الدولة تجبي الضرائب اكثر مما تحتاج وهذا يضايق النشاط الخاص والافراد[١].

على ان هذه النظرة الكلاسيكية الى الموازنة العامة وتقريرها لمبدأ التوازن الذي ينبغي ان يحكمها تعرضت لفشل ذريع لاسيما بعد الازمات الاقتصادية العارمة التي اشتاحت النظام الراسمالي وخصوصاً ازمة الكساد العالمي الذي دارت رحاها في ١٩٢٩-١٩٣٣ والتي سببها عدم كفاية الطلب الخاص لاستيعاب العرض الهائل من السلع والخدمات مما ادى الى حدوث بطالة كبيرة وصلت الى ارقام مخيفة، مما حدى باصحاب الفكر الاقتصادي الحديث وعلى راسهم كينز الى القول بان عدم توازن الموازنة لا يعتبر شراً في حد ذاته بل على العكس من ذلك يمكن اعتباره من الضروريات التي تقتضيها ظروف الاقتصاد الوطني، كأن تستخدم الدولة سياسة العجز المنظم لمواجهة حالة الفساد وذلك بان تتعهد الدولة عند اعداد الموازنة احداث عجز بمبلغ معين بصورة واعية بقصد بث الحياة في النشاط الاقتصادي وان هذا العجز يمكن ان يقوم على اساس زيادة النفقات العامة وانقاص الضرائب ،او الاثنين معاً. وبالعكس استخدام سياسة الفائض اذا ما كانت الدولة تعاني من تضخم كبير، اذ من خلال هذه السياسة سوف تزيد من الضرائب او اللجوء الى القروض الاجبارية وتقليل النفقات العامة بغية سحب اكبر كمية ممكنة من السيولة النقدية التي سببت ارتفاع في مستوى الاسعار وظهور التضخم .

وعليه فانه في العصر الحديث الذي كثر فيه تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية من الاولى استهداف تحقيق التوازن العام في الحياة الاقتصادية والاجتماعية للامة بدلاً من استهداف تحقيق التوازن الحسابي بين ايرادات الدولة ونفقاتها.[٢]

الفصل الرابع
مراحل الموازنة العامة

تمر الموازنة العامة بمراحل عدة هي مرحلة الاعداد ومرحلة الاعتماد ومرحلة التنفيذ :

المبحث الاول

١- د. منصور ميلاد يونس ، لمصدر السابق ، ص١٩٧ .
٢- د. احمد جامع ، المصدر السابق ، ص ٣٥٧

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

مرحلة اعداد الموازنة العامة

تتضمن هذه المرحلة قيام الجهة المختصة باعداد تقديرات نفقات الدولة وايراداتها للسنة القادمة التي تتعلق بها الموازنة العامة .

المطلب الاول
السلطة المختصة باعداد الموازنة

تعد السلطة التنفيذية هي الجهة المختصة بتحضير الموازنة في جميع دول العالم وهذا يعني انه ليس للسلطة التشريعية دور في هذا التحضير وان دورها يبدأ بعد الانتهاء من هذه الخطوة والبدء في الخطوة التالية وهي اعتماد الموازنة .ويستند اختصاص السلطة التنفيذية باعداد الموازنة على اعتبارات عدة هي :

١- قدرة الحكومة اكثر من البرلمان على تقدير وجوه الانفاق المختلفة التي تحتاجها كل وزارة بفروعها المختلفة والمبلغ اللازم انفاقه في كل وجه من جهة ، وعلى تقدير وجوه الايرادات المختلفة والمبلغ المنتظر تحصيله من جهة اخرى .

٢- ان الحكومة هي المسؤولة عن تنفيذ الموازنة ومن ثم يكون من المنطقي ان يعهد اليها باعدادها على النحو الذي تراه مناسباً ويكون من المؤكد انها ستحضرها بكل دقة وعناية[١].

٣- ان الموازنة وان تعددت تقسيماتها وبنودها انفاقاً وايراداً انما تكون وحدة لا تتجزا كتعبير عن النشاط المالي للدولة خلال العام القادم. ومن ثم يتعين ان يسود الانسجام والتوافق بين اجزاء الموازنة المختلفة ولا يمكن تحقيق هذا الا بتوحيد الجهة التي تقوم بتحضيرها.وان ترك امر هذا التحضير الى البرلمان سيؤدي الى اخراج ميزانية غير متناسقة لكثرة رغبات اعضائه المتعارضة غالباً، ولان هؤلاء الاعضاء كثيراً ما يميلون الى كسب رضا الناخبين مما يؤدي الى عدم مراعاة القواعد الفنية من جهة وعدم توازن الايرادات مع النفقات من جهة اخرى.[٢]

ومن الجدير بالاشارة ان العراق سار على ذات القاعدة باسناد مهمة اعداد الموازنة العامة الى السلطة التنفيذية وهذا ما بينه قانون الادارة المالية لسنة ٢٠٠٤ الذي فصل في آلية هذا الاعداد ومراحله والتي تتمثل بقيام وزير المالية في شهر ايار من كل عام باعداد تقرير يبين فيه اولويات السياسة المالية للحكومة في السنة القادمة ويقدمه الى مجلس الوزراء للمصادقة عليه ويرفق بهذا التقرير الحساب الختامي للسنة السابقة والمستجدات التي تمثلت في ميزانية السنة الجارية .وبعد ذلك يقوم وزير المالية في شهر حزيران وبالتشاور مع وزير التخطيط بتعميم لوائح داخلية على جميع الدوائر والمؤسسات الحكومية والتي تتولى عمليات الانفاق سواء في

---

1 - M.Duverger,op.cit, p260

٢- د. احمد جامع ، المصدر السابق ،ص٣٦٣

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

المركز ام الاقاليم ام المحافظات تتضمن اشعارها باعداد موازناتها الخاصة متظمنة تقدير نفقاتها واحتياجاها والايرادات التي تتوقع الحصول عليها وعلى وفق اولويات السياسة المالية المحددة من مجلس الوزراء وتقدمها الى وزير المالية لتجري عملية مناقشة مفرداتها وبنودها ثم بعد ذلك يقوم الاخير بعملية جمع هذه الموازنات وتنظيمها و تنسيقها بشكل مواد وجداول في مشروع موازنة موحد ليرفعه الى مجلس الوزراء في شهر ايلول بغية مناقشته والموافقة عليه.[1]

المطلب الثاني
اساليب تقدير النفقات العامة والايرادات العامة

سنتعرض هنا الى الاساليب التي تتبعها السلطة التنفيذية سواء عند تقديرها للنفقات العامة ام الايرادات العامة :

الفرع الاول
اساليب تقدير النفقات العامة

لما كان تحضير الموازنة العامة ينطوي على تقدير النفقات المتوقع صرفها خلال السنة المالية المقبلة، فلابد من جعل هذا التقدير يستند على قواعد او طرق معينة تاخذ بعين الاعتبار مؤشرات محددة تكون حصيلتها قريبة من الواقع .ولعل ابرز هذه القواعد المعتمدة من قبل العديد من دول العالم هي قاعدة التقدير المباشر ومفادها ان يترك للجهة التي تتولى تحضير الموازنة الحرية في وضع ارقام النفقات العامة استرشاداً بأية وسيلة او مؤشر يمكنها من تحديد النفقة المتوقع صرفها خلال السنة المالية القادمة ومن ذلك نفقات السنوات المالية الماضية اخذاً بالاعتبار التغييرات التي يمكن ان تطرأ على الاقتصاد القومي من كافة النواحي .

وعلى العموم فان هناك من يقسم النفقات العامة في اطار تقديرها الى نفقات تحديدية ونفقات متغيرة ، فالاولى تعني ان النفقة لا تتغير من عام لآخر الا في حدود ضيقة وبالتالي يمكن وضع ارقامها بدقة بطريقة القياس الفعلي لها ومن ذلك مثلاً اجور ورواتب العاملين في اجهزة الدولة وبدلات الايجار المستحقة على دوائر الدولة وغيرها. اما الثانية فهي تلك التي يتعذر تقديرها على وجه التحديد لكونها

١ انظر تفصيل ذلك في القسم (٤)فـ(٢) والقسم (٦) الفقرات (٣-٦) من قانون الادارة المالية لسنة ٢٠٠٤.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

تتبدل من سنة لاخرى تبعاً لتطور الحاجات العامة وتغير مستلزمات دوائر الدولة، اخذين بالاعتبار التغيير الذي يطرأ على مستوى الاسعار ومن ذلك مثلاً نفقات انشاء الطرق والجسور ونفقات ترميم وصيانة عقارات الدولة وغيرها[١].

الفرع الثاني
اساليب تقدير الايرادات العامة

وهنا تكون الصعوبة اشد في عملية التقدير من تقديرات النفقات العامة والسبب هو صعوبة تحديد الاوعية الضريبية المختلفة لفترة مقبلة وشدة تاثر الايرادات بالظروف الاقتصادية والاجتماعية .

ويستدل من تجارب الدول وجود طرق عدة لتقدير الايرادات العامة مع ملاحظة امكانية تبني هذه المؤشرات على مستوى النفقات العامة وهي :

اولا: طريقة حسابات السنة قبل الاخيرة :

وتقوم على اساس تقدير الايرادات لموازنة سنة مالية معينة جديدة استناداً الى ارقام الايرادات الفعلية من آخر حساب ختامي منجز وهو عادة الحساب الختامي للسنة قبل الاخيرة. مثلا تتخذ ارقام الايرادات الفعليه لسنه ١٩٩٨ اساسا لتقدير ايرادات مشروع موازنة عام ٢٠٠٠ والسبب في اختيار السنة قبل الاخيرة وليس السنة الاخيرة لكون ايراداتها تم تحصيلها فعلا وبالتالي فان ارقامها فعلية لا تخمينية.

ثانيا: طريقة المتوسطات :

وبموجبها يتم تقدير ايرادات الموازنة الجديدة استنادا الى ما تحقق من ايرادات فعلية خلال السنة الماضية قبل الاخيرة يضاف اليها متوسط الايرادات المتحققة للسنوات الثلاث او الخمس السابقة على سنه التقدير [٢].

ثالثا:طريقة الزيادة او النقص النسبي :

وفحوى هذه الطريقة ان تقدير ايرادات مشروع الموازنة الجديدة يعتمد على ارقام ايرادات السنة قبل الاخيرة ثم يضاف اليها نسبة معينة (٥% او ١٠%) اذا كان القائمون بالتقدير يتوقعون حصول زيادة في مستوى النشاط الاقتصادي،او تخفض بنسبة معينة (٥%او ١٠%) اذا كان هناك توقع بهبوط في مستوى النشاط الاقتصادي.[٣]

١- د.طاهر الجنابي ، المصدر السابق ، ص١١٨
٢- د. محمد سعيد فرهود، مصدر السابق ، ص٥٤٨ وما بعدها
٣- د. طاهر الجنابي، مصدر السابق، ص١١٩

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

المبحث الثاني
مرحلة تصديق (اعتماد) الموازنة العامة

سوف نبحث هنا السلطة المختصة بالتصديق على الوازنة العامة وحالة التاخر في هذا التصديق واخيرا مضمون االتصديق على الموازنة العامة :

اولا:السلطة المختصة بالتصديق على الموازنة العامة :

اذا كان اعداد الموازنة من اختصاص السلطة التنفيذية في جميع الدول فان اعتمادها يدخل في دائرة اختصاص السلطة التشريعية ويعتبر حق السلطة التشريعية في اعتماد الموازنة من الحقوق الرئيسة التي تتمتع بها والتي اكتسبتها عبر تطور تاريخي كبير وصراع بين الشعب او ممثلية وبين الملوك. ويجب ان يتم اعتماد الموازنة العامة قبل البدء في تنفيذها. أي ان السلطة التنفيذية لا تستطيع ان تبدأ في تنفيذ مشروع الموازنة في شكل مبسط وباسلوب واضح حتى يتيسر لممثلي الشعب او لاعضاء السلطة التشريعة دراسته ومناقشته بشكل دقيق قبل اعتماده وبعد هذه المناقشة يتم اقراره بأصدار قانون يعرف بقانون الموازنة العامة[١].

وفي العراق كحال بقية الدول انيطت المصادقة على مشروع قانون الموازنة بالسلطة التشريعية وهذا ما نص عليه الدستور النافذ لسنة ٢٠٠٥وقانون الادارة المالية لسنة ٢٠٠٤ حيث نص الدستور في المادة(٦٢)الفقرة (اولا)على (يقدم مجلس الوزراء مشروع قانون الموازنة العامة والحساب الختامي الى مجلس النواب لاقراره) اما قانون الادارة المالية فانه بين في اكثر من موضع على قيام وزير المالية بعرض مشروع الموازنة العامة الموافق عليه من قبل مجلس الوزراء على السلطة التشريعية للمصادقة عليه وان كان هذ القانون قد اورد تواريخ مختلفة لاوقات هذا العرض ففي حين بين في القسم (٤) الفقرة(٢) بانه يقر مجلس الوزراء مشروع قانون الموازنة العامة ويقدم من قبل وزير المالية الى السلطة التشريعية في(١٠ / تشرين الثاني)للموافقة عليه عاد في القسم (٦)الفقرة(٧) ليؤكد على قيام وزير المالية بتقديمة للسلطة المذكورة في(١٠/تشرين الاول).ونرجح في كل الاحوال التاريخ الاخير على اساس ان هذا المشروع يعرض على مجلس الوزراء وكما بينا سابقا في شهر ايلول للموافقة عليه ويفترض ان يرفع في اقرب وقت الى البرلمان من اجل اخذ الوقت الكافي للتعرض الى فصوله ومواده ومناقشة تفاصيله لاقراره قبل نهاية السنة الجارية.علما ان عملية مناقشة الموازنة العامة تبدا اولا بمناقشة بنود النفقات العامة ثم بعد ذلك تناقش بنود الايرادات العامة لكي لايتحدد اعضاء مجلس النواب بما متاح للدولة من ايرادات على حساب الحاجات العامة التي تغذيها النفقات العامة .ولهذا ربما اضحى من الطبيعي ان تنطوي الموازنة على عجز مالي طالما ان الامر تحتمه الضرورة على ان هذا الامر ينبغي ان لا يكون

١- د.منصور ميلاد يونس ، مصدر السابق ص٢٠٠

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

قاعدة عامة وان تسعى الحكومة الى اتباع افضل السبل للتخلص من ظاهرة العجز هذه اومعالجة آثاره.

وعلى العموم فان السلطة التشريعية تملك الحق في قبول مشروع الوازنة بشكل كامل او رفضه او اجراء اي تعديل عليه وهو ذات ما نص عليه الدستور العراقي وقانون الادارة المالية حيث جاء في الدستور بان مجلس لنواب يملك الحق باجراء المناقلة بين ابواب وفصول الموازنة العامة وتخفيض مجمل مبالغها ،وله عند الضرورة ان يقترح على مجلس الوزراء زيادة اجمالي مبالغ النفقات[١].اما قانون الادارة المالية فانه اكد على حق السلطة التشريعية بقبول مشروع الموازنة او اجراء تعديل عليه باعادة تخصيص النفقات المقترحة وتقليل المبلغ الاجمالي للموازنة، كما ان لها الحق ايضا باقتراح زيادة المصروفات بشكل عام ويقدم الى مجلس الوزراء للموافقة عليه.[٢]

ثانيا: التأخر في التصديق على الموازنة العامة:

ابتداء لا بد من القول انه قد تتاخر السلطة التشريعية عن التصديق على الموازنة العامة قبل انتهاء السنة المالية الجارية التي اعدت بها ولا يتم هذا التصديق الا بعد مرور شهر او اكثر من السنة المالية التالية التي تخصها الموازنة، ولعل ان التأخير هذا راجع اما الى حصول ازمة سياسية عطلت المناقشات البرلمانية، او اهمال من البرلمان باطالة المناقشة بشكل غير مبرر، او الى تاخر الحكومة في تقديم مشروع الموازنة في الوقت المناسب[٣]. ومن الطبيعي انه لا يمكن ايقاف عمل الدولة في مؤسسة تنفق دائما وبانتظام من اجل تسيير المرافق العامة وتحقيق الصالح العام ولذلك كان من الضروري اللجوء الى بعض الحلول المؤقتة التي تتيح للدولة الاستمرار في العمل،ولكن هذه الحلول تختلف من دوله الى اخرى . ففي فرنسا تفوض الحكومة بالصرف شهريا خلال هذه الفترة بمقدار (١٢/١) من الموازنة السابقة او الموازنة التي تم اعدادها ولم تعتمد بعد (أي مشروع الموازنة) وفي مصر والولايات المتحدة الامريكية يعمل في الموازنة القديمة بمعنى انه يسمح للوزارات والهيئات الادارية بالصرف في حدود مبالغ ومعدلات الانفاق التي استخدمت في العام الماضي. وفي بريطانيا فانه يستخدم نظام الاعتمادات الجزئية حيث يوافق مجلس العموم على اعتمادات جزئية للصرف منها خاصة ببعض المرافق الحيوية المهمة لحين الانتهاء من مناقشة الموازنة واعتمادها.[٤]

---

١ انظر م (٦٢) فـ(ثانيا) من الدستور العراقي الدائم لسنة ٢٠٠٥.

٢ انظر القسم(٧) الفقرة(٣) من قانون الادارة المالية لسنة ٢٠٠٤.

٣- د.زكي عبد المتعال ،مصدر سابق،ص١٢٩.

٤- د.عبد الكريم صادق بركات و د. حامد عبد المجيد دراز ، علم المالية العامة ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ،بلا سنة نشر، ص٩٥ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

اما في العراق فان قانون الادارة المالية الحالي قد بين بانه اذا لم تصادق السلطة التشريعية على الموازنة حتى ١٢/٣١ من السنة الجارية فانه لوزير المالية ان يوافق على عمليات الانفاق بشكل موازنات شهرية بمقدار ١٢/١ من المخصصات الفعلية للسنة المالية السابقة الى حين اجراء المصادقة على الموازنة العامة،على ان عمليات الانفاق هذه ينبغي ان تخصص فقط لسداد الالتزامات والرواتب ورواتب التقاعد ونفقات الامن الاجتماعي وخدمات الديون العامة [١].اي انه لايمكن اتخاذ أي اجراء او اصدار أي قرار يترتب عليه نشوء التزام جديد في ذمة الدولة ،ومن ثم فان العراق اخذ بما سارت عليه فرنسا في هذا الامر.بقي ان نشير اخيرا الى ان المبالغ المصروفة وفق الاحوال المذكورة اعلاه تدمج مع الموازن العامة بعد التصديق عليها لكي يتحقق مبدا السنوية والمكون من اثنى عشرة شهرا.

ثالثا: المضمون القانوني لتصديق الموازنة العامة:[٢]

يختلف مضمون تصديق الموازنة العامة بحسب ما اذا كان الامر يتعلق بالايرادات العامة ام النفقات العامة وعلى النحو الاتي:

١- مضمون تصديق الايرادات العامة :

تتحدد ابرز معاني تصديق السلطة التشريعية على الموازنة العامة بالاتي:

أ- يعطي تصديق الايرادات العامة في الموازنة السند القانوني لتحصيل هذه الايرادات طبقا لقوانينها السارية . ومعنى ذلك ان قوانين الضرائب والرسوم وبقية الايرادات العامة تنصب على وضع الاسس والمباديء المتعلقة باستحقاق الدولة لهذه الايرادات ووقت واسلوب الجباية.اما التنفيذ السنوي لهذه القوانين فيستند الى تصديق البرلمان للميزانية سنويا .ولهذا فان بعض الدول كفرنسا عادة ما تعمل على تضمين قانون الموازنة نص مفاده ان(تحصيل الضرائب المباشرة وغير المباشرة وغيرها من الايرادات العامة يستمر اجراءه للسنة المقبلة طبقا للقوانين واللوائح السارية).ومع ذلك فان معظم تشريعات الدول اتجهت الى تقرير قوة النفاذ لقوانين الضرائب في القوانين ذاتها لكي تضمن استمرارية تنفيذ هذه القوانين حتى في حالة تاخر تصديق الموازنة العامة وهذا ما عليه الحال في العراق.

ب- يلزم تصديق السلطة التشريعية لتقديرات الايرادات العامة السلطة التنفيذية بوجوب تحصيل هذه الايرادات .الا ان هذا الالزام ينصرف الى وجوب التحصيل وليس الى مقداره.فقد تحصل الحكومة مبلغا يزيد عن تقدير الايراد المدرج في

١- انظر القسم(٧) الفقرة (٤) من القانون اعلاه.

٢- د.عبد العال الصكبان،الميزانة والضرائب المباشرة في العراق.مصدر سابق،ص١٠٢-١٠٤

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الموازنة العامة او ينقص عنه،ولكن ليس لها ان تمتنع عن جباية الايرادات العامة لان التصديق الزام وليس رخصة.
ج- ان تصديق السلطة التشريعية للايرادات العامة لا يتضمن تخصيصا لها وانما ينصب على اقرارها اجمالا،وهذا مابيناه سابقا حيث ان جميع الاموال المحصلة تذهب الى خزانة الدولة لكي توزع بعد ذلك على قنوات الانفاق المختلفة .

٢- مضمون تصديق النفقات العامة :

و يتضمن هذا المضمون المسائل الاتية:
أ- ان السند القانوني للقيام بالانفاق هو تصديقه في الموازنة العامة وما لم يصادق على انفاق معين فان القيام به غير جائز .
ب- ان التصديق على النفقات العامة ضمن الموازنة يعني مجرد الترخيص بالانفاق ،اذ تستطيع الحكومة عدم القيام بالانفاق المصدق عليه اذا رات ان الظروف تبرر ذلك بشرط ان لا يثير ذلك مسؤليتها عن تقاعسها بتلبية الحاجات العامة.
ج- ان تصديق تقديرات النفقات في الموازنة العامة يتضمن الحد الاعلى الذي يجب الا يتجاوزه حدود الانفاق الا باذن مسبق من السلطة التشريعية .وهذا ما اكد عليه قانون الادارة المالية العراقي في الفقرة (٥)من القسم (٩) التي بينت بانه على الجهات والدوائر المخولة بالانفاق ان لا تلتزم بصرف أي مبلغ يزيد عما مخصص لها في الموازنة العامة ما لم ينص على خلاف ذلك قانون الموازنة ذاته.
د- ان التصديق على تقديرات الانفاق يعني عدم امكانية انفاقها على غير الوجوه التي خصصت لها .وهذا ناتج عن التصديق التفصيلي للنفقات العامة .وبناء عليه يتعذر على السلطة التنفيذية اجراء المناقلة بين ابواب الموازنة العامة وفصولها وموادها الا بما تسمح به القوانين المالية النافذة.

المبحث الثالث
مرحلة تنفيذ الموازنة العامة

يقصد بتنفيذ الموازنة العامة مجموع العمليات التي يتم بواسطتها تحصيل المبالغ الواردة في جانب الايرادات وانفاق المبالغ الواردة في جانب النفقات. وتقوم بجملة هذه العمليات السلطة التنفيذية من خلال اجهزتها ومؤسساتها المختلفة .

المطلب الاول
عمليات تنفيذ الانفاق

ان اجازه البرلمان لاعتمادات النفقات العامة لايعني التزام الحكومة بانفاق كافة مبالغ هذه الاعتمادات لكنه يعني الترخيص لها بان تنفق في حدود هذه المبالغ على الوجوه المعتمدة من اجلها وعدم تجاوز هذه الحدود قبل موافقة البرلمان على هذا

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

التجاوز وهي تستطيع دائماً عدم انفاق هذه المبالغ كلها او بعضها اذا لم تدع الى ذلك حاجة .

وتستهدف عمليات الانفاق منع اية اساءة في استعمال اموال الدولة ووضع الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة ، ويتحقق هذا الهدف بتعدد الخطوات التي لابد من اجرائها حتى يخرج مبلغ ما من خزانة الدولة من جهة، وبان يختص بهذه الخطوات موظفون مختلفون وتابعون لجهات متعددة من جهة اخرى.وفضلاً عن هذا فان في تعدد خطوات عملية الصرف ما يحقق الوضوح ويحدد اللحظة التي تصبح فيها ذمة الدولة مشغولة بدين ما والوقت الذي يتعين على الدولة فيه قضاء هذا الدين بدفع مبلغه الى صاحب الحق فيه . وابرز هذه الخطوات هي ما يلي :

اولا:الارتباط بالنفقة:

وينشأ الارتباط بالنفقة اما نتيجة اتخاذ السلطة الادارية لقرار بالقيام بعمل ما يتضمن انفاقاً من جانب الدولة،او نتيجة واقعة معينة يترتب عليها التزام الدولة بانفاق مبلغ ما . ومثال النوع الاول القرار الصادر بتعيين موظف عام او بالقيام ببعض الاعمال كانشاء طريق مثلاً . اما مثال النوع الثاني من الارتباط فهو ان يسقط احد المارة في احدى الحفريات التي عملتها احدى البلديات مما تسبب في اصابته باضرار بليغة وهو ما يترتب عليه الزام الدولة بدفع تعويض الى الشخص المتضرر ويعتبر الارتباط في هذه الحالة غير ارادي بينما في الحالة الاولى يكون ارادياً .

ثانيا:تحديد النفقة :

ويقصد بهذا القرار الصادر بتحديد المبلغ الذي تلتزم الدولة بدفعه نتيجة النفقة السابق الارتباط بها على النحو المشار اليه آنفاً . ويتضمن هذا القرار ايضاً التأكد من انه لم يسبق دفع المبلغ من قبل وان الدائن ليس مديناً للدولة بشيء مما يمكن اجراء مقاصة بين الدينين .

ثالثا:الامر بدفع النفقة :

وهو قرار صادر من الجهة الادارية المختصة يتضمن امراً بدفع مبلغ النفقة التي ارتبطت بها الادارة والتي سبق تحديدها، وغالباً ما يصدر هذا الامر في وقت واحد مع القرار الصادر بتحديد النفقة. ويقوم باصدار الامر بالدفع وكذلك الامر بالارتباط بالنفقة وتحديدها رئيس الجهة الادارية القائمة بالنفقة او من يخوله هذا الحق.

رابعا:صرف النفقة :

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

ويقصد به الدفع الفعلي للمبلغ الصادر به امر الدفع الى صاحب الحق فيه أي دائن الدولة. وغالباً ما يكون هذا في صورة اذن او صك الى البنك المركزي او لاي بنك اخر تحتفظ فيه الدولة بحساباتها.[١]

المطلب الثاني
عملية تنفيذ الايرادات

ويراد بها ان تقوم الجهات المختلفة المخولة بتحصيل الايرادات بجباية الايرادات المأذون بها في قانون الموازنة وكذلك بموجب القوانين الخاصة بكل ضريبة او رسم او أي مورد آخر وذلك بالنسبة للايرادات الاخرى[٢].وهنالك امران رئيسيان يتطلبهما تحصيل كل ايراد عام :

الاول: يتمثل في التأكد من حق الدولة في جباية كل نوع من انواع الايرادات العامة سواء اكانت ناتجة من املاك الدولة ام الضرائب ام الرسوم ام غير ذلك .

الثاني : تحصيل المبالغ المتحققة لصالح الدولة .

ويترتب على التمييز بين عمليتي التحقيق والتحصيل اعلاه الفصل في اعمال الموظفين الذين يتولون مهمة تنفيذ الايرادات العامة .

فعملية التحقيق يضطلع بها موظفون اداريون وتتركز مهمة هؤلاء على تحديد مبلغ الايراد المستحق للدولة .اما عملية التحصيل فأنها تكون من مهام موظفين حساباتيين واجبهم الاساسي استلام مبالغ الايرادات. والحقيقة ان هذا الفصل في اعمال الموظفين ينسجم مع مبدا تقسيم العمل الذي يضمن سرعة تطبيق الجباية ويسمح بتعزيز الرقابة على عمليات الجباية لان كل صنف من الموظفين سيكون بمثابة رقيب على الصنف الثاني وفي هذا حماية اكيدة لمالية الدولة .[٣]

المبحث الرابع
الرقابة على تنفيذ الموازنة

تأخذ جميع الدول بمبدأ الرقابة على تنفيذ الموازنة بهدف ضمان حسن استخدام الاموال العامة والتثبت من احترام الادارات الحكومية لقواعد المالية السائدة وعدم خروجها كما هو مرسوم ومصادق عليه من قبل السلطة التشريعية . والرقابة ضرورية طالما كانت نشاطات الدولة متشعبة وموزعة على جهات ادارية مختلفة وعلى العموم يمكن النظر الى هذه الرقابة من زاويتين : الاولى من حيث الجهة التي يعهد اليها الرقابة . والثانية من حيث الوقت الذي تتم فيه الرقابة وحسب التفصيل الاتي :

١- د. احمد جامع ، المصدر السابق ، ص٣٨١-٣٨٤

٢- د.طاهر الجنابي ،المصدر السابق ، ص١٢٢

٣- د. عوض فاضل اسماعيل ، المصدر السابق

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

المطلب الاول
الرقابة من حيث الجهة

ويمكن ان نميز في هذا الصدد بين ثلاثة انواع من الرقابات هي الرقابة الادارية والرقابة التشريعية والرقابة من قبل هيئة مستقلة .

الفرع الاول
الرقابة الادارية

هي الرقابة التي تتولاها السلطة التنفيذية وبمقتضاها تمارس هذه السلطة الرقابة على اعمال الجهة التي اضطلعت بمهمة اعداد وتحضير الموازنة وهي الوزارات والدوائر الحكومية المختلفة.ولان هذه الرقابة تباشرها السلطة التنفيذية على اجهزتها فان جانب من الفقه يتجه الى تسميتها بالرقابة الحكومية.وفي الحقيقة ان الغاية من الرقابة التي تفرضها الحكومة على نفسها هي التاكد من ان الاعمال المنوطة بها تسير طبقاً للنهج المرسوم ضمن الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسة التي وضعتها السلطة العليا تفادياً للمسائلة من جانب السلطة التشريعية والرأي العام وتاخذ الرقابة هنا اتجاهين هما :

١- وهو الاصل ويتمثل بقيام رؤساء الدوائر بممارسة الرقابة على مرؤسيهم فالرئيس المباشر للدائرة هو الذي يتولى متابعة خطوات تنفيذ العمل وانجازه مع التوجيه والإرشاد للقائمين بالعمل وتصحيح الاخطاءعند منشئها.[١]

٢- الى جانب الاتجاه الاول توجد رقابة وزارة المالية من خلال القسم المالي في كل وزارة ودائرة حكومية . ويمارس هذه الرقابة موظفون حسابيون (المراقب المالي ، مدير الحسابات) الذين يضطلعون بمهام حسن سير الامور المالية وتنفيذ القوانين المالية والالتزام بالتعليمات والاوامر التي تحدد كيفية العمل بقانون الموازنة والامتناع عن تنفيذ أي امر ينطوي على مخالفة لقانون الموازنة او التعليمات المالية مثل تجاوز حدود الاعتمادات المقررة في الموازنة او عدم توفر اعتماد مالي اصلاً وتكون هذه الرقابة اثناء تنفيذ الموازنة العامة او لاحقة على التنفيذ او قد تجمع بين الاثنين.[٢]

الفرع الثاني
الرقابة التشريعية

يتولى البرلمان في الدول الديمقراطية مباشرة الرقابة التشريعية (السياسية) على تنفيذ الموازنة ومن الطبيعي ان تتاح للبرلمان فرصة رقابة تنفيذ الموازنة التي سبق ان اعتمدها كي يتاكد من سلامة تنفيذها على النحو الصادر به اجازته لها وقد تكون رقابة البرلمان معاصرة لتنفيذ الموازنة وهي الاهم او لاحقه عليه.[٣]

١- د.اعاد حمود القيسي ، مصدر سابق ، ص١٠٥

٢- د.جهاد سعيد خصاونة ، مصدر سابق ،٢٥٧.

٣- د. احمد جامع ، مصدر سابق ، ص٣٩٠

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

اولا:الرقابة اثناء تنفيذ الموازنة العامة :

تتخذ الرقابة التشريعية على تنفيذ الموازنة العامة صور عديدة اهمها:-

الصورة الاولى : بموجبها تناط الرقابة بلجنة الشؤون المالية في البرلمان ويكون من حقها الطلب من الحكومة تقديم البيانات والوثائق الشهرية والفصلية عن سير الموازنة اثناء السنة ولان هذه الرقابة تجري في مناسبات معينة فلا تتسم بالدوام والانتظام.[١]

الصورة الثانية : بمقتضاها يتولى البرلمان نفسه الرقابة على تنفيذ الموازنة عندما تقوم الدوائر الحكومية بطلب اعتمادات اضافية لتغطية نفقاتها فيطلب البرلمان من هذه الدوائر تقديم ايضاحات عن مقدار الاعتمادات الاساسية المرصدة واسباب عدم كفايتها واوجه انفاقها وهي رقابة غير دورية وتستند الى تقديم طلبات في اوقات معينة وبالتالي فانها تكون عارضة .

الصورة الثالثة : ويتولاها البرلمان ايضاً عند طلب الحكومة نقل الاعتمادات من باب لآخر من ابواب الموازنة وعدم جواز القيام باي تصرف مالي الابعد موافقة البرلمان . وهذه الرقابة هي ايضاً عارضة وتستدعي الاستفسار عن العمليات والتصرفات المالية للحكومة

الصورة الرابعة : توجيه الاسئلة ،السؤال هو الاستيضاح الذي يتقدم به احد اعضاء البرلمان عن امر يجهله او رغبة منه في التأكد من حصول واقعة علم بها او يهدف الى الحصول على معلومات لها علاقة بالاعمال التي تقع ضمن اختصاص الحكومة او احد الوزراء .

الصورة الخامسة : الاستجواب ،وهو مطالبة الحكومة ببيان اسباب تصرفها المالي في امر ما والغرض منه دون ان ينطوي على ما يعد تدخلاً في اعمال السلطة التنفيذية . والاستجواب وسيلة رقابية اكبر من السؤال لانه يعبر عن استيضاح مشوب بعنصر الاتهام ويعد بمثابة اجراء تتبعه السلطة التشريعية بقصد تقصي الحقيقة او تبيان وقائع معينة تتعلق بتصرفات الجهاز الحكومي يستهدف تحريك المسؤولية السياسية للحكومة او احد اعضائها.[٢]

الصورة السادسة : التحقيق ،وهو احد الوسائل الرقابية التي تمكن للبرلمان من الوقوف على بعض الاوضاع في اجهزة الدولة او عيوب الجهاز الحكومي في الشؤون المالية . ويحق لاعضاء البرلمان القيام بالتحقيق حيال شكوى قدمت لهم او طرح موضوع للمناقشة او استجواب ويقوم بالتحقيق لجنة يختارها اعضاء المجلس وتتمتع بسلطة واسعة في استقصاء الحقائق والادلة والاطلاع على الوثائق واستدعاء

١- د. اعاد حمود القيسي ، مصدر سابق ، ص١٠٤ .

٢ - وقد نظم المشرع الدستوري العراقي في الدستور النافذ لسنة ٢٠٠٥ صور الرقابة البرلمانية بشكل عام .انظر تفصيل ذلك لدى د.حميد حنون خالد،مباديء القانون الدستوري وتطور النظام السياسي في العراق ،القسم الثاني،٢٠١٠،ص١٢٢-١٢٨.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

من ترغب في الاستماع لاقواله وعند الانتهاء من اعمالها ترفع تقرير الى البرلمان عن نتيجة اعمالها ورأيها.[١]

والجدير بالاشارة اليه ان قانون الادارة المالية العراقي النافذ قد تضمنت بعض نصوصه ما يفيد بقيام البرلمان بممارسة دوره الرقابي على الموازنة العامة اثناء تنفيذها ومن ذلك ما بينته الفقرة(٥) من القسم (١١) من هذا القانون من قيام وزير المالية بتقديم تقارير فصلية ونصف سنوية اثناء تنفيذ الموازنة العامة الى السلطة التشريعية من اجل النظر فيها تتضمن النفقات المحصلة فعلا والايرادات المقبوضة فعلا.وبالتاكيد ان النظر في هذه التقارير ومقارنتها بالارقام الواردة في قانون الموازنة العامة يمكن ان يشكل اساسا لمسؤولية الحكومة بهذا الجانب اذا ما كان هنالك تفاوتا كبيرا بين ما مقدر ومعتمد وبين الواقع الفعلي المنفذ.

ثانيا: الرقابة التشريعية اللاحقة على تنفيذ الموازنة :

وتتم بعد الانتهاء من تنفيذ الموازنة العامة بفترة زمنية معينة وذلك عند عرض الحكومة الحساب الختامي ، والذي يتضمن الايرادات والنفقات الفعلية التي حصلتها السلطة التنفيذية او انفقتها على البرلمان مرفقاً بهذا الحساب الوثائق التي تمكن البرلمان من التأكد ان التنفيذ جاء منسجماً مع القوانين المالية والتعليمات. ويقوم البرلمان بفحص الحسابات طبقاً لاهم قاعدة مالية وهي عدم جواز الانفاق الا وفقاً للاعتماد الوارد في الموازنة[٢].

على ان الكثير من الكتاب يرون ان الرقابة البرلمانية اللاحقة لها اهمية محدودة لعدة اسباب هي :

١- ان الاطلاع على الحساب الختامي للموازنة لا يتم الا بعد فترة طويلة نسبياً من انقضاء السنة المالية .

٢- ان تصديق الحساب الختامي للموازنة يتخذ شكل روتيني وبالتالي لا ينطوي على اهمية كبيرة وهو ما يعني ان مناقشة الحسابات الختامية لا تصبح سلاحاً فعالاً بيد البرلمان الا اذا جرى تقديمها بعد فترة وجيزة من السنة المالية .

ولوحظ في العراق ابان العهد الملكي ان تقرير الحسابات الختامية كان يتأخر من حيث التقديم والمناقشة لفترة طويلة مما جعل الرقابة البرلمانية غير مجدية .وابرز مثال على ذلك انه في دورة البرلمان لسنة ١٩٥٦ صادق مجلس الامة على الحسابات الختامية للحكومة للسنوات ١٩٣٨- ١٩٤٢ مما يكشف بوضوح عدم جدية هذه الرقابة [٣] . كما ان هذا الحال مازال مقرراً لاسيما بعد عام ٢٠٠٣ اذ منذ تنفيذ

---

١ - د. عوض فاضل اسماعيل ، مصدر سابق .
٢ - د. احمد جامع ، مصدر سابق ، ص٣٩١ – ٣٩٢ .
٣ - د. احمد جامع ، مصدر ذاته ، ص٣٩٣ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

موازنة ٢٠٠٤ حتى عام٢٠١٠ لم تعرض الحسابات الختامية على السلطة التشريعية المتمثلة ابتداءً بالجمعية الوطنية ثم مجلس النواب على الرغم من الدستور النافذ لسنة ٢٠٠٥ وفي المادة (٦٢ /اولاً) الزم الحكومة بتقديم مشروع الحساب الختامي الى مجلس النواب لاقراره .علما ان قانون الادارة المالية عالج المراحل التي يمر بها الحساب الختامي للموازنة العامة من اعداد ومصادقة تبدأ بقيام وزير المالية في (١٥) نيسان من كل سنة باعداد الحساب الختامي للسنة المالية السابقة ويقدمه الى ديوان الرقابة المالية من اجل فحصه وتدقيقه ويقوم الاخير باعداد تقرير رقابي عنه في مدة لا تتجاوز(١٥) حزيران من السنة ذاتها ، ثم يرفع مجلس الوزراء الحساب الختامي المعد من وزارة المالية وتقرير ديوان الرقابة المالية في (٣٠) حزيران الى السلطة التشريعية من اجل مناقشة الحساب المذكور والمصادقة عليه.[١]

الفرع الثالث
الرقابة بواسطة هيئة مستقلة

وهي الرقابة المنوطة بهيئة فنية متخصصة ومستقلة عن السلطات الاخرى فهي تتمتع بكل اسباب النجاح في اداء عملها وفي مقدمة ذلك استقلالها عن السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية وابتعادها عن أي نوع من الضغوط التي قد توجه لها من الاجهزة او الاشخاص العاملين في الحكومة. وهذا النوع يأتي كرد فعل على عدم جدية الرقابة الادارية والتشريعية .فالاولى توصف بانها غير حازمة في رأي البعض لانها تكون من ذات الجهة التي تتولى تنفيذ الموازنة فهي رقابة الادارة الحكومية على نفسها طبقاً للقواعد التي تضعها وبالتالي تكون السلطة التنفيذية هي الخصم والحكم . اما الثانية فهي غير كافية لعدم توفر الخبرة والحياد في اعضاء البرلمان اذ تغلب عليهم النزعات والاهواء السياسية الراجعة الى تأييد الحزب الحاكم لذلك تقتضي وجود هيئة فنية مستقلة تنحصر مهمتها في مراقبة التنفيذ والتحقق من سلامة عمليات الصرف وجباية الايرادات طبقاً لاجازة البرلمان وعملاً بالقواعد المالية المقررة في الدولة ثم وضع تقريرها النهائي ورفعه الى البرلمان ومن امثلة هذه الرقابة المراقب المحاسب العام في انكلترا ومحكمة المحاسبات في فرنسا [٢]. وديوان الرقابة المالية في العراق.

المطلب الثاني
الرقابة من حيث الزمان

١- انظر القسم(١١) الفقرة (٦) من قانون الادارة المالية لسنة ٢٠٠٤.
٢ - د.عادل فليح العلي و د.طلال محمود كداوي ،مصدر سابق،ص٣٣٨

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

تقسم هذه الرقابة الى رقابة سابقة على التنفيذ ولاحقة عليه وسوف نبينهما في الفرعين الآتيين:

الفرع الاول
الرقابة السابقة على التنفيذ

وتسمى هذه الرقابة بالرقابة الوقائية ويراد بها التأكد من صحة اجراءات الصرف والتحصيل قبل اتخاذ أي اجراء متعلق بهاتين العمليتين بقصد تلافي الخطأ مثل صحة الارتباط بالصرف والتحقق من الوعاء الضريبي قبل فرض الضريبة وكذلك التأكد من الارتباط بالنفقة قد تم بعد الحصول على اذن الجهة المختصة.[١] ومن ابرز مزايا هذه الرقابة انها تقوم الى منع حدوث التصرفات التي تتسم بعدم المشروعية وانها اكثر قابلية على المحافظة على اموال الدولة كما انها تحول دون الاسراف مادام يكون بالامكان التحقق من مبلغ النفقة قبل اجراء التنفيذ ولكن من ابرز عيوبها انها تعرقل سير الاعمال بالسرعة المطلوبة كما قد يترتب عليها تقييد بعض الاعمال وبالتالي حصول تاخير في النتائج المترتبة على القيام بالاعمال الحكومية .

الفرع الثاني
الرقابة اللاحقة على التنفيذ

وتسمى هذه الرقابة بالرقابة العلاجية وتتم فيها مراجعة وفحص وتدقيق المعاملات المالية بعد انجازها عن طريق التأكد من مستندات الصرف وخطوات اجراء تحصيل الضرائب والرسوم وتطابقها وانسجامها مع القواعد والقوانين والتعليمات المالية . وما دامت هذه الرقابة تتم بعد انجاز العمليات المالية فانها لا تعوق انجاز العمليات المالية للحكومة بالسرعة المطلوبة ومع هذا فان الرقابة اللاحقة ان كانت لا تؤثر على سير الاعمال الحكومية الا انها تكون عديمة الفعالية الى حد ما اذا تعذر اصلاح الخطأ بعد حدوثه.[٢]

---

١ - د. احمد جامع ، مصدر سابق ، ص٣٨٧ – ٣٨٨ .
٢ - د. طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص١٢٥ – ١٢٦ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

القسم الثاني
التشريع الضريبي في العراق

يشتمل النظام الضريبي في العراق على مجموعة كبيرة من القوانين والتشريعات المختلفة التي تعالج ضرائب متنوعة حيث لا تنظمها مدونة واحدة كما ان هذه التشريعات لم تصدر في فترة زمنية واحدة بل جاء سنها في فترات متباينة وفي ظل انظمة حكم مختلفة.

وتعد هذه الضرائب ضرائب اتحادية حيث انها قررت بموجب قوانين وتشريعات مركزية(بالنسبة للضرائب قبل عام ٢٠٠٤حيث كانت الدولة بسيطة) او اتحادية (بعد عام ٢٠٠٤ حيث اصبح شكل الدولة اتحادية) وتمول الخزينة العامة الاتحاية وتعد من الموارد المهمة للموازنة العامة لكن توجد الى جانب تلك الضرائب ضرائب محلية تمول الايرادات المحلية للاقاليم والمحافظات وهي على النحو الاتي:

اولا : الضرائب الاقليمية

ويقصد بها الضرائب المعمول بها في اقليم كردستان فحسب حيث انه الاقليم الوحيد الموجود حاليا واقر الدستور العراقي بكيانه القانوني والسياسي واعترف له بسلطات ثلاث تشريعية وتنفيذية وقضائية ولذلك له برلمان اقليم خاص به يتولى تشريع القوانين الضريبية المحلية التي تمول موازنة الاقليم وتفرض فقط في حدود

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الاقليم لكن هذه الضرائب لا يجب ان تكون على حساب الضرائب الاتحادية وانما تفرض الى جانبها.

ثانيا: الضرائب المحلية الخاصة بالمحافظات

هناك نوعين من الضرائب المغذية لايرادات المحافظات النوع الاول يتمثل بالضرائب التي قررت بموجب قوانين اتحادية او مركزية كانت غاية المشرع من ورائها منح المحافظات صلاحية الحصول على موارد ضريبية خاصة بها فضلا عن الايرادات الاتحادية التي تتأتى لها من الموازنة الاتحادية ومن امثلة ذلك قانون رسوم البلديات الذي انطوى على مجموعة من الفرائض المالية التي يحق ان تجبيها البلديات في المحافظات وهي بعضها بحق تعد ضرائب وان اطلق عليه المشرع وصف رسوم . اما النوع الثاني فهي تلك التي تفرض بموجب قوانين محلية لا سيما وان الدستور النافذ اجاز للمحافظات ولو بشكل ضمني سلطة سن القوانين في المادة (١١٥) منه التي جاء فيها انه في المسائل المشتركة عند حصول الخلاف بين السلطات الاتحادية والمحافظات تكون الاولوية لقانون المحافظات. كما اكدت ذلك الامر السلطة التشريعية الاتحادية في التعديل الثاني لقانون المحافظات رقم (٢١) لسنة ٢٠٠٨ فهو بعد ان اعطى للمحافظات الحق باصدار التشريعات المحلية اكد على انه الاختصاصات المشتركة المنصوص عليها في الدستور تدار بالتنسيق بين الحكومة الاتحادية والحكومات المحلية وفي حالة الخلاف تكون الالولوية لقانون المحافظات. كما اشار هذا التعديل الى الموارد المالية للمحافظة وعددها في المادة (٤٤) من قانون المحافظات وذكر من بينها الضرائب والرسوم المفروضة وفق القوانين الاتحادية والمحلية النافذة ضمن المحافظات وكذلك الضرائب التي يفرضها مجلس المحافظة على الشركات العاملة فها تعويضا عن التلوث البيئي والاضرار بالبنى التحتية فضلا عن ذلك ما تخصصه الموازنة الاتحادية للمحافظة حسب نسبة السكان فيها ومن المعروف ان بعض ايرادات الموازنة الاتحادية هي متاتية من الضرائب الاتحادية وهو ما يعني ان زيادتها سيصب بالنهاية في مصلحة المحافظة المالية.[١]

وعلى العموم فان التعرف على النظام الضريبي في العراق يقتضي منا الوقوف عند ابرز الاحكام التي تضمنتها التشريعات الضريبية والذي سيقتصر على التشريعات الاتحادية فقط دون المحلية او الاقليمية كما ان سياق البحث سينحصر بالتشريعات النافذة فحسب مستبعدين الملغاة منها مثل ضريبة التركات وضريبة الارض الزرعية وغيرها .وسنبحث هذه التشريعات بحسب نوع الضريبة حيث سنبين ابتداء ما يدخل تحت لواء الضرائب المباشرة ثم سنوضح بعد ذلك ما ينضوي

[١] ينظر في تفصيل ذلك بحثنا الموسوم (مدى اختصاص المحافظات غير المنتظمة باقليم بفرض الضرائب والرسوم، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية/جامعة كركوك، المجلد الرابع ع(١٢) ج(١)،٢٠١٥، ص ٣٨٩-٤١٨). ود. علي هادي عطية، مصدر سابق ، ص ١٩-٢٤.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

تحت مفهوم الضرائب غير المباشرة وكل ذلك سيكون في البابين الاتيين يخص الاول الضرائب المباشرة بينما يتناول الثاني الضرائب غير المباشرة:

الباب الاول
الضرائب المباشرة في العراق

اصبح من المعروف ان الضرائب المباشرة هي تلك المفروضة على الدخل او راس المال عند الحصول عليه وكحال كل التشريعات الضريبية المقارنة اخذ المشرع العراقي بالضرائب على الدخل والضرائب على راس المال وسنوضح هنا انواع هذه الضرائب وماهيتها وذلك في الفصليين الاتيين حيث نخصص الاول للضرائب على الدخل بينما نبحث في الثاني الضرائب على راس المال وعلى النحو الاتي:

الفصل الاول
الضرائب على الدخل

عند تفحص النظام الضريبي في العراق نجد انه تناول الضرائب على الدخل بضريبتين اساسيتين نظمهما في قوانين مستقلة هما ضريبة الدخل وضريبة العقار بالاضافة الى الضريبة على دخل شركات النفط الاجنبية والتي سنشير اليها ضمن ضريبة الدخل لانطباق احكام الاخيرة عليها. وسنبحث الضريبتين المذكورتين في المبحثين الاتيين حيث سنبين في الاول ضريبة الدخل والتي سنفصل في احكامها بينما سنتناول في الثاني ضريبة العقار.

المبحث الاول
ضريبة الدخل

تمهيد :

فرضت ضريبة الدخل لاول مرة في تاريخ العراق الحديث عام ١٩٢٧ بموجب قانون رقم (٥٢) لسنة ١٩٢٧ وقد سبق بذلك كل دول المنطقة الا ان هذا القانون نال منه التعديل والتغيير بشكل كبير وفي فترات مختلفة وهذا ما حدا بالمشرع الى إلغائه واستبداله بقانون رقم (٣٦) لسنة ١٩٣٩ ،ثم الغي هذا الاخير وحل محله قانون رقم (٨٥) لسنة ١٩٥٦ ولم تكن احكام هذا القانون تنبسط على ساحة التطبيق حتى ناله الالغاء بعد ثلاث سنوات من نفاذه ولاسيما بعد نهاية العهد الملكي وولادة حكم جمهوري اتى بفلسفة جديدة من الناحية المالية والاقتصادية فسن المشرع لاجل ذلك قانون رقم (٩٥) لسنة ١٩٥٩ .وعلى الرغم من استمرار العمل باحكام هذا القانون

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

لفترة زمنية اطول من القوانين التي سبقته ،الا ان كثرة التغييرات والتعديلات التي شابت قواعده ومواده وجد انه من الضرورة بمكان سن قانون ضريبي جديد يحتوي كل التعديلات السابقة وينظم مسائل اخرى لم تكن محلاً للمعالجة في القوانين الضريبية الملغية وتحقق ذلك بموجب قانون رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ والذي ما زال نافذاً لحد الان .

المطلب الاول
صفة الشخص الخاضع لضريبة الدخل

من المسلم به ان ضريبة الدخل في العراق هي من الضرائب المفروضة على الاموال وليس على الاشخاص او الرؤوس الا ان عبئها والالتزام بها يقع على عاتق الاشخاص الذين يحصلون على دخول تتحقق فيها الواقعة المنشئة للضريبة ولكي ينسب الالتزام بدفع الضريبة الى صاحبه لا بد من تحديد صفة الاشخاص الخاضعين لضريبة الدخل وهم الشخص الطبيعي والشخص المعنوي:

الفرع الاول
الشخص الطبيعي

ويراد به الانسان وهو كائن اجتماعي متميز وضعت القواعد القانونية لتنظيم شؤونه فهو علة وجود القانون والغاية منه والمسلم به في عالم اليوم ان الشخصية القانونية للانسان تثبت بمجرد ولادته دون ان يتوقف ذلك على وجود ارادة عاقلة عنده ام لا . وابرز اثر يترتب على تمتعه بهذه الشخصية القانونية هي اهليته لاكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات.[١]

ومن بينها الالتزامات الضريبية وعليه فان الصغير غير المميز او المميز الذي لم يبلغ سن الرشد يمكن ان يكون مكلف بدفع الضريبة عن دخوله المتحققة والمشمولة بقانون ضريبة الدخل حاله حال البالغ سن الرشد وان كانت الضريبة تفرض عليه وتقدر باسم الغير كالاب او الوصي او الولي.[٢]

وهذا الحال ينطبق على الشخص الذي اعتورته احدى عوارض الاهلية كالعته والجنون والسفه او الغفلة [٣] . حيث تحدد عادة المحكمة المختصة الشخص الذي يقوم بادارة امواله عند تحقق احدى العوارض تلك، ومن ثم يكون هذا الشخص هو المسؤول عن تقدير الضريبة على اموال فاقد الاهلية ودفعها الى الادارة الضريبية[٤].

١- د. عبد الباقي البكري ،أ.زهير البشير، المدخل لدراسة القانون ، دار الكتب للطباعة والنشر ، بغداد ١٩٨٩،ص٢٨١.
٢- انظر المادة (٦) ف(٤,٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) سنة ١٩٨٢ لنافذ.
٣- انظر ،د.عبد المجيد الحكيم ،الموجز في شرح القانون المدني ، ج١ ، ط٤، مطبعة العاني ، بغداد ، ١٩٧١ ،ص٧١ -٧٢.
٤- انظر م(٢٠) من قانون ضريبة الدخل النافذ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

علماً ان الالتزام بدفع الضريبة لا ينقض بوفاة الشخص سواء كانت وفاته حقيقة ام حكماً اذ ان هذا الالتزام يكون محملاً بالتركة ويقع على عاتق الورثة خصم الضريبة ودفعها الى الادارة الضريبية قبل توزيع التركة.[١]

الفرع الثاني
الشخص المعنوي

يراد بالشخص المعنوي بشكل عام مجموعة من الاشخاص او الاموال يرمي الى تحقيق غرض معين ويمنح الشخصية القانونية بالقدر اللازم لتحقيق هذا الغرض ويقسم الى اشخاص معنوية عامة واشخاص معنوية خاصة .

والاشخاص المعنوية العامة هي الدولة وفروعها كالدوائر والمحافظات والاقاليم والمجالس المحلية وغيرها وكذلك المؤسساة العامة والشركات العامة المتمتعة بالاستقلال المالي والتجاري كونها تمارس نشاطاً شبيهاً بنشاط الفرد . اما الاشخاص المعنوية الخاصة فهي الجمعيات والمؤسسات والشركات الخاصة[٢].

ومن اللافت القول ان المشرع الضريبي لم يخضع الاشخاص المعنوية العامة لا سيما المشروعات العامة والشركات العامة والمؤسسات العامة لضريبة الدخل وهذا واضح من نص المادة (٨) بقولها تعفى من الضريبة ارباح مدخولات مؤسسات ومنشئات القطاع العام الا انه يجب الاشارة الى ان المشرع بالمقابل فرض على هذه المنشات تخصيص نسبة عالية من ارباحها يصل بعضها الى(٢٥%) ودفعها الى الخزينة العامة للدولة وذلك بموجب قانون توزيع ارباح المنشآت الاقتصادية العامة رقم (٥٦) سنة ١٩٨٢ وقانون الشركات العامة رقم (٢٢) سنة ١٩٩٧، وكأن المشرع قد استعاض عن عدم فرض الضريبة على المنشآت المذكورة في هذا التخصيص في نسب ارباحها والذي يمد الخزينة العامة بسيل من الايرادات قد يفوق ما تدره الضريبة للخزينة العامة لو كانت مفروضةعلى هذه المنشآت.[٣]

اما بالنسبة للاشخاص المعنوية الخاصة فقد عرفها المشرع الضريبي بانها (كل ادارة او مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية كالجمعيات على اختلاف انواعها والشركات المعرفة في الفقرة السادسة من هذه المادة)[٤]. وقد عرف القانون المدني العراقي في المادة (٥٠) منه الجمعيات بقوله انها جماعة ذات صفة دائمة مكونة من عدة اشخاص طبيعية او معنوية لغرض غير الربح المادي .

اما بالنسبة لشركات القطاع الخاص فأن قانون الشركات الخاصة رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ قد عرفها في المادة (٤) بانها عقد يلتزم به شخص او اكثر بان يساهم كل

١- انظر م(٢٩) من قانون ضريبة الدخل النافذ .
٢- انظر د. عبد الباقي البكري ، أ.زهير البشير ، مصدر سابق، ص٣٠٤
٣-انظر تفصيل ذلك :عمر ماجد ابراهيم ،المعاملة المالية للشركات العامة،رسالة ماجستير ،كلية الحقوق/جامعة النهرين،٢٠٠٤،ص١٠٠-١٠٩
٤- انظر م(١) فـ(٦) من قانون ضريبة الدخل النافذ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

منهم في مشروع اقتصادي بتقديم حصة من مال او عمل لاقتسام ما ينشأ عنه من ربح او خسارة واستثنى من ذلك المشروع الفردي. وجرت سنة القوانين على تقسيم الشركات الى شركات اموال وشركات اشخاص وقد فرق المشرع الضريبي بين هذه الشركات من حيث المعاملة الضريبية ويمكن تبيانها بحسب الاتي :

اولا: شركات الاموال

وهي الشركات التي تقوم على اعتبارات مالية بحيث ان وفاة احد المساهمين او إفلاسه او الحجر عليه لا يوثر على حياة الشركة ، كما ان مسؤولية الشركاء عن ديون الشركة تكون في حدود القيمة الاسمية للاسهم التي اكتتبوا بها أي تكون بمقدار حصة كل منهم في الشركة .

وعلى وفق قانون الشركات الخاصة رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ النافذ ، تقسم شركات الاموال الى قسمين :

- شركات مساهمة وتتالف من عدد من الاشخاص لا يقل عن خمسة ودون تحديد حد اعلى.
- الشركات ذات المسؤولية المحدودة وتتألف من عدد من الاعضاء لا يقل عن شخصين ولا يزيد عن خمسة وعشرين عضواً.[١]

وقد تكون الشركات المساهمة او المحدودة خاصة او مختلطة ، ويراد بالاخيرة اتفاق شخص او اكثر من القطاع الخاص مع شخص او اكثر من القطاع العام برأسمال مختلط لا تقل نسبة مساهمة القطاع العام فيه عن (٢٥%).[٢]

وعلى العموم فقد اعترف المشرع الضريبي العراقي بالشخصية المعنوية لشركات الاموال بنصه صراحة في المادة الاولى الفقرة (٥) على ان الشخص المعنوي هو (... والشركات المعرفة في الفقرة السادسة من هذه المادة) وبينت الفقرة المذكورة اعلاه بان الشركة يراد بها الشركة المساهمة او ذات المسؤولية المحدودة المؤسسة في العراق او خارجه. وطالما جاء النص مطلقا فانه يشمل بهذا الحكم الشركات الخاصة والمختلطة على اساس ان المطلق يجري على إطلاقه ما لم يقيد بنص .

ولا بد من الاشارة الى ان أهم اثر يرتبه المشرع الضريبي على اعترافه بالشخصية المعنوية لهذه الشركات هي استقلالها عن شخصية المساهمين ومن ثم فان الضريبة تفرض على ارباحها المتحققه قبل توزيعها على المساهمين لكونها مكلفه بذاتها.[٣]

ثانيا: شركات الاشخاص :

وهي الشركات التي تقوم على الاعتبارات الشخصية والثقة المتبادلة بين الشركاء وعادة ما تنعقد بين الاقرباء والاصدقاء. وتعتبر كل اموال الشركاء المنقولة وغير

---

١ - انظر المادة(٦) الفقرة(اولا،ثانيا) من قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ النافذ.

٢ انظر م (٧/اولا) من قانون الشركات النافذ.

٣- قيصر يحيى جعفر، مصدر سابق،ص ٤٢.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

المنقولة مسؤولة عن تسديد ديون الشركة وقد نص القانون الضريبي في الفقرة(٧) من المادة (١)على ان المشاركة هي (الشركات غير المنصوص عليها في الفقرة السادسة من المادة نفسها كشركات التضامن والتوصية)، ويستوحى من هذا النص ان المشرع الضريبي العراقي قد عرف شركات الاشخاص واطلق عليها وصف (المشاركات) . والمبدأ العام في هذه الشركات انها تتمتع بالشخصية المعنوية في قانون الشركات، اما في اطار قانون ضريبة الدخل فانها لا تتمتع بهذه الشخصية وابرز اثر قانوني يرتبه ذلك من الناحية الضريبية هي ان ارباح الشركة تقسم ابتداءً على الشركاء ثم تفرض الضريبة على حصة كل منهم بعد الحاقها بمصادر الدخل الاخرى ان وجدت. ومن الجدير بالتنويه ان قانون ضريبة الدخل كما بينا قد سمى بعض الامثلة على شركات الاشخاص ومنها شركات التضامن وشركات التوصية ، وبما ان القانون المعني بتنظيم كل انواع الشركات هو قانون الشركات الخاصة رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ وحيث ان هذا القانون هو قانون خاص بالنسبة لقانون ضريبة الدخل ولاحق عليه وبما انه لم ينظم شركات التوصية ضمن انواع الشركات التي عددها[١]فأن هذا اقرار منه بالغاء هذا النوع من الشركات وهذا الحكم يسري على كل القوانين التي اشارت الى هذه الشركات ومنها قانون ضريبة الدخل وعليه فان شركات الاشخاص هي ثلاث بحسب ما اشار اليها قانون الشركات الحالي : شركات التضامن وهي تتألف من الاشخاص الطبيعيين لايقل عدد اعضاءها عن اثنين ولا يزيد على عشرة [٢]، والشركة البسيطة وتتألف من عدد من الاعضاء لا يقل عن اثنين ولا يزيد على خمسة [٣] ،وشركة الشخص الواحد وتكون شركة استثناء من حيث التسمية وتتألف من شخص طبيعي واحد. [٤]

المطلب الثاني
تحديد الدخل الخاضع للضريبة

حدد المشرع مصادر الدخل الخاضع للضريبة في المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ في فقرات عدة ويمكن بيانها تفصيلياً وبالتوالي بحسب ما اشارت اليه المادة اعلاه :

اولاً : ارباح الاعمال التجارية او التي لها صبغة تجارية والصنائع والمهن بما فيها التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها اذا لم يكن مقابل خسارة لحقت المكلف :

١ - انظر م (٦ – ٩) من قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٧١ النافذ .
٢ - انظر م (٦) ف (٣) من قانون الشركات النافذ .
٣ - انظر م (١٨١) من قانون الشركات النافذ .
٤ - انظر م (٨ / ثانياً) من قانون الشركات النافذ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

ويمكن تحديد ابرز مصادر الدخل التي احتوت عليها هذه الفقرة بما يلي : ارباح الاعمال التجارية او التي لها صبغة تجارية ، الصنائع ، المهن ، التعهدات والالتزامات ، التعويض بسبب عدم الوفاء بالتعهدات والالتزامات ، وهو ما سنضعه على بساط البحث تباعا:

١- ارباح الاعمال التجارية او التي لها صبغة تجارية :

لم يحدد المشرع الضريبي المقصود بالاعمال التجارية ولكن بالركون الى تفسير الفقه والقضاء والادارة الضريبية فان هذه الاعمال يراد بها كل الاعمال الواردة في المادة (٥) و المادة (٦) في القانون التجاري رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٤ حيث ذكرت هذه المواد الاعمال التجارية على سبيل المثال وليس الحصر ومنها البيع والايجار والتأمين ، كما تدخل ضمن دائرة الاعمال التجارية كل ما يقوم به الشخص بقصد المضاربة.[١]

وتنبري خصوصية القانون الضريبي في هذا المجال انه لم يشترط الاحتراف او الاعتياد في مارسة الاعمال التجارية لكي يخضع الربح للضريبة بل هو يخضع لها حتى لو تحقق لمرة واحدة او بشكل عرضي [٢]، بعكس القانون التجاري الذي اشترط الاحتراف لكي يسبغ عليها الصفة التجارية .

اما عبارة (..او التي لها صبغة تجارية) فيقصد بها الاعمال الشبيهة بالاعمال التجارية اي الاعمال القريبة للعمل التجاري والتي يقوم بها شخص لا يحمل صفة تاجر ، كقيام شخص لا يحمل الصفة التجارية بشراء سلعة بكميات كبيرة بقصد الاستهلاك الشخصي ثم يبيعها عند انتهاء الحاجة منها او بيع الزائد منها بعد سد حاجته او قيام شخص بتأليف كتاب وطبعه وبيعه لمرة واحدة . اذا اعتبرت لجنة التدقيق (لجنة الاستئناف) ذلك العمل بانه عمل ذو صبغة تجارية .

وغاية المشرع من هذا الوصف هو توسيع نطاق الضريبة الى اقصى حد ممكن بقصد تقليص صور التهرب الضريبي وعدم فسح المجال للمكلف للافلات من الضريبة باي حال من الاحوال اذ يكفي ان يكون العمل ذوصبغة تجارية ليصبح الربح الناجم عنة خاضع للضريبة [٣].

٢- الصنائع :

ويراد بها الاعمال الحرفية التي يقوم بها الشخص بالاعتماد على قدراتة البدنية او الجسدية بشكل مستقل او بمعية بعض الاشخاص من اقاربة او يستعين ببعض

---

١ - يقصد بالمضاربة ممارسة عمليتين مفترقتين تقعان على المضارب به وتؤديان الى خسارة يتجنبها المضارب والى ربح يسعى اليه ويجب على المضارب ان يقصد هاتين العمليتين بالتعاقب منذ البداية أي انها السعي وراء تحقيق الربح عن طريق وضع رأسمال معين في عمل معين بقصد الربح.د.اعاد علي حمود، المالية العامة والتشريع المالي ، بيت الحكمة ، بغداد١٩٨٧-١٩٨٨،ص٧٣،هامش(١).

٢ - د. صالح يوسف عجينة ، ضريبة الدخل في العراق ، المطبعة العالمية ، القاهرة ، ١٩٦٥ ، ص١١٢ .

٣ - د. اعاد علي حمود ، مصدر سابق ، ص ٧٣ ود. صالح يوسف عجينة ، مصدر نفسة ، ص ١٦٦ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

العمال . وقد يستعمل في عمله بعض الآلات المحددة التي تعمل بالقوة المتحركة [١] كالحداد والنجار والسمكري والخياط، وهذا الامر ينطبق على معظم الحرفيين في المناطق الصناعية . ويقوم الركن الاساسي في الصنائع على العمل في حين تعد المواد الاولية ركناً ثانوياً . وتتميز الصنائع عن الاعمال الصناعية الكبرى في ان الاخيرة تدخل ضمن الاعمال التجارية التي بيناها في النقطة الاولى وتحتاج الى رؤوس اموال ضخمة لممارسة نشاطها عكس الصنائع.[٢]

٣- المهن :

لم يحدد المشرع الضريبي مفهوم المهن هنا ولكن التعريف العام للمهنة هو ممارسة النشاط الاقتصادي على وجه الاعتياد بقصد التكسب . ولكن هذا التعريف عام وربما يشمل كل الاعمال والمهن التجارية والصناعية وبما ان الكثير من هذه الاعمال قد نص عليها المشرع صراحة وبينها سابقاً ضمن الاعمال التجارية والصناعية لذلك نرى ان المهن المقصود بها هنا هي المهن غير التجارية [٣] وهي الاعمال التي تحتاج الى خبرات وقدرات فنية معينة قد تأتي عن طريق المران والممارسة او عن طريق الدراسة والحصول على شهادات علمية متخصصة كمهنة الطبيب والمحامي والمهندس والرسام والمحاسب .. ألخ [٤]. واهم خصائص هذه الاعمال انها تضمن صفة الاعتياد والاستقلال في العمل أي يمارس صاحبها نشاطا بدون الخضوع لشخص آخر معنوي كان ام طبيعي، كما ان العمل يعد العنصر الغالب فيها وهي تستند الى المجهود الذهني والفكري قبل كل شيء ولا تستوجب استعمال رأس مال الا بصورة ثانوية وبنطاق ضعيف وبخلاف ذلك تكون هذه الاعمال غير واقعة تحت هذا الوصف (المهن غير التجارية) كالطبيب الذي يبني مستشفى مجهزة بالادوات الطبية والآثاث يستقبل فيها مرضاه ويجري فيها العمليات الجراحية ويقدم لهم الطعام والسكنى والخدمات الاخرى فان مهنة الطبيب تخرج بهذا الوصف من عداد المهن غير التجارية وتصبح في اطار المهن او الاعمال التجارية[٥] .

٤- التعهدات او الالتزامات :

لم يحدد المشرع الضريبي مفهوم التعهدات والالتزامات ولكن يمكن الاستعانة باحكام القانون المدني في تحديد مفهوم الالتزام حيث بينت المادة (٦٩) منه بانه يراد به (رابطة قانونية ما بين شخصين دائن ومدين يطالب بمقتضاها الدائن من المدين بان ينقل حقاً عينياً اوان يقوم بعمل او يمتنع عن عمل) وعليه فان أي دخول

---

١ - د . صالح يوسف عجينة، مصدر سابق ، ص ١٢٣- ١٢٤ .
٢ - د.طاهر الجنابي ، علم المالية العامة ، بغداد ، بدون سنة نشر ، ص١١٧ .
٣ - د. صالح يوسف عجينة ، مصدر سابق ، ص١٦٢ .
٤ - د. عبد العال الصكبان ، مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق ، مصدر سابق، ص٢٥٠، هـ(١).
٥ - د. صالح يوسف عجينة ، مصدر سابق ، ص١٦٤ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

تتولد للمكلف من التعهدات والالتزامات تكون محلاً للخضوع للضريبة. والسؤال الذي يطرح هنا هل ان دخول او ارباح تلك التعهدات اوالالتزامات مقصورة على تلك التي تنشأ بموجب عقد فقط ام هي منبثقة عن جميع مصادر الالتزام الاخرى ؟ ونرى ان المشرع هنا اطلق الوصف والمعروف ان المطلق يجري على اطلاقة ومن ثم فان أي ربح يتولد للشخص من التعهدات والالتزامات يمكن ان يكون محلاً للخضوع للضريبة اياً كان مصدر الالتزام سواء اكان العقد ام القانون ام الارادة المنفردة ام الكسب الغير مشروع ام الاثراء بلا سبب وان كان احتمالية تحقق الربح لصاحب التعهد او الالتزام في المصادر الاربعة الاخيرة تكاد تكون مستبعدة او غير مقصودة .

٥- التعويض بسبب التعهدات او الالتزامات :

جعل المشرع الضريبي من بين مصادر الدخل الخاضع للضريبة التعويض الذي يحصل عليه الشخص بسبب عدم الوفاء بالتعهدات او الالتزامات اذا لم يكن مقابل خسارة لحقت به . ومثال ذلك الشرط الجزائي المتمثل بالتعويض الذي يستحقه احد اطراف العقد اذا ما اخل الطرف الآخر بالتزامه اذ ان هذا التعويض يكون خاضعاً لضريبة الدخل بشرط ان لا يكون مقابل خسارة لحقت من حصل عليه . فلو تعهد (أ) بنقل بضاعة عائدة الى (ب) الى مكان معين ،واخل (أ) بتعهده فاستحق (ب) التعويض عن هذا الاخلال وكان مقداره (١٠٠) ألف دينار فان هذا التعويض يكون خاضعاً للضريبة اذا لم يكن مقابل خسارة لحقت (ب) . بان اتفق هذا الاخير مع شخص ثالث وهو (ج) على نقل نفس البضاعة بنفس السعر الذي اتفق به مع (أ) او بسعر اقل .

ثانياً :- الفوائد والعمولة والقطع وكذلك الارباح الناجمة عن احتراف المتجارة بالاسهم والسندات :

وابرز مصادر الدخل التي تناولتها هذه الفقرة هي الفوائد والعمولة والقطع والارباح المتولدة عن الاسهم والسندات . ويمكن بيانها بالاتي :

١- الفوائد :

يقصد بالفائدة ذلك التعويض او المكافئات التي يأخذها الشخص من شخص آخر نظير استعماله نقوده لفترة محددة من الزمن . وقد نص المشرع الضريبي على خضوعها للضريبة بغض النظر عن نوعها ودون التمييز بين كونها فوائد ناتجة عن السندات ام فوائد ناشئة عن الديون العادية او الحسابات الجارية او الودائع ، وسواء دفعت بشكل عيني ام نقدي وبشكل معجل ام دوري ومؤجل . ويلاحظ ان ثمة ملابسات خاصة بكل معاملة مالية تعتمد عليها الادارة الضريبية في اثبات صحة اخذ المكلف للفائدة و بالسعر المحدد في العقد حتى وان ادعى بخلاف ذلك فمثلاً لو تواطأ المدين مع الدائن وذكر سعر فائدة اقل من حقيقته للتهرب من الضريبة وثبت

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

للسلطة المالية بخلاف ذلك فان الاخيرة لها السلطة التقديرية في فرض الضريبة على اساس الحد الاقصى للفائدة القانونية المقررة في القانون المدني وهي (٧%)[١] هذا مع العلم ان الفائدة التجارية يمكن ان تتجاوز ذلك الحد لا سيما بالنسبة للاعمال المصرفية [٢] .

وحينئذ ينبغي على السلطة المالية ان تتثبت من نوع الفائدة هل هي فائدة مدنية ام تجارية. وبالمقابل لكل ذلك فانه قد تتوفر لدى تلك السلطة المالية ادلة او معلومات مؤكدة تثبت ان شخص ما لا ياخذ فائدة عن امواله المقترضة ويمتنع عن التعامل بالربا كونه مخالفاً للشريعة الاسلامية.[٣]

٢- العمولة :

اشار قانون ضريبة الدخل الى اخضاع مبلغ العمولة لضريبة الدخل الا انه لم يحدد ماهي العمولة لذا راى البعض ان العمولة المراد بها هي المبلغ الذي يتقاضاه المصرف عن الخدمات المقدمة الى زبائنه طالما وردت الاشارة اليها حصراً في سياق الاعمال المصرفية على اساس انها اردفت بها كلمة القطع.[٤]

ونرى ان مفهوم العمولة يؤخذ بمعناه العام دون تخصيص وهو كل ما يؤخذ مقابل عمل ما سواء كان عملاً مصرفياً ام غير ذلك . ويكاد يكون مفهوم العمولة يتضح بشكل جلي وصريح في اعمال التوسط والتي هي التمثيل التجاري والوكالة بالعمولة والدلالة وان ما يتقاضاه الوكيل التجاري والوكيل بالعمولة والدلال هو العمولة . ومن المعلوم ان هنالك فرق بين اعمال التوسط هذه. فالتمثيل التجاري هو كل اتفاق يتم بين طرفين يتعهد بمقتضاه طرف يسمى الممثل التجاري بابرام صفقات باسم ولحساب الطرف الآخر وهو الموكل بصفة مستديمة في منطقة معينة . اما الوكالة بالعموله فهي عقد يتعهد بمقتضاه الوكيل بالعمولة بان يجري باسمه تصرفاً قانونياً لحساب الموكل مقابل اجر (العمولة) والفرق بين الوكالة بالعمولة والتمثيل التجاري هو ان الممثل التجاري يحتفظ بتنظيم واستقلال خاصين بينما يخضع الوكيل بالعمولة لنوع من التوجيه وبضرورة الالتزام بتعليمات الاصيل الموكل أي ان هنالك علاقة تبعية بين الوكيل والموكل.[٥]

اما الدلالة فيراد بها التقريب بين شخصين لكي يتعاقدا معاً نظير عمولة يقبضها الدلال من كليهما او من احدهما وتحدد العمولة بنسبة معينة من قيمة الصفقة بمقتضى نص قانوني . والاصل ان الدلال ليس وكيلاً يقوم بأبرام العقد بأسم طرف او آخر من اطراف العلاقة القانونية.[٦]

---

١ - انظر م (١٧٢) من القانون المدني العراقي النافذ .
٢ - انظر د. باسم محمد صالح ، القانون التجاري ، القسم الاول ، العاتك لصناعة الكتاب ، القاهرة ، ٢٠٠٦ ، ص٤١ .
٣ - د . صالح يوسف عجينة ، مصدر سابق ، ص ١٧٧٣- ١٧٥ .
٤ - د. طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص ١٦٩ .
٥ - د. باسم محمد صالح ، مصدر سابق،ص٨٠ – ٨٣.
٦ - د. باسم محمد صالح ، المصدر ذاته ، ص٨٤ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

٣- القطع :

ويراد به بشكل عام المبلغ المستحصل عن شراء الاوراق التجارية كالكمبيالات والسندات الاسمية من قبل المصارف او البيوت المالية المتخصصة قبل حلول اجل استحقاقها[١].اذ جرى التعامل على ان يتقدم احد الدائنين بورقته التجارية الى احد البنوك التجارية ليشتريها منه قبل حلول ميعاد استحقاقها، فيدفع المصرف الى صاحب الورقة التجارية قيمتها بعد ان يقتطع منها (أي يخصم منها) مبلغاً معيناً يتالف من جزئين احدهما يمثل الفائدة التي يأخذها المصرف عن المبلغ الذي يدفعه الى صاحب الورقة التجارية وتحسب هذه الفائدة عن المبلغ المذكور من تاريخ الخصم الى تاريخ استحقاق الورقة والجزء الآخر يمثل عمولة خاصة يحصل عليها المصرف عادة عن الخدمة التي يؤديها الى حامل الورقة [٢] . وعلى العموم فان هذا الخصم يعد ربحاً متولداً ومن ثم يخضع لضريبة الدخل بجزئيه سواء كان يمثل مبلغ الفائدة ام العمولة .

٤- الارباح الناجمة عن المتجارة بالاسهم والسندات :

بينا في اكثر من مناسبة ان المشرع الضريبي اخضع الدخل للضريبة دون شرط الاعتياد والاستمرارية والدورية لكن فيما يتعلق بالارباح المتولدة عن المتاجرة بالاسهم والسندات فانه اشترط فيها الاحتراف والاعتياد لاخضاعها للضريبة بنصه صراحة على (.. الارباح الناجمة عن احتراف المتاجرة بالاسهم والسندات) والمتجارة يراد بها شراء الاسهم والسندات وبيعها بشكل دوري ومستمر على ان ثمة شروط لكي يعد الشخص محترفاً لتجارة الاسهم والسندات هي:

أ- مزاولة الشخص عملية شراء الاسهم والسندات بنفسه وليس بالنيابة عن غيره .

ب- تكرار عمليات الشراء والبيع حيث لا يكفي لاسباغ سمة الاحتراف التجاري على الشخص قيامه بعملية واحدة او اثنين من عمليات الشراء والبيع اذ لا تكفي هذه لتكون قرينة واضحة على اتخاذ الشخص من الاتجار بالاسهم والسندات حرفة له .

ج- ان يكون الاحتراف منصباً على بيع وشراء الاسهم والسندات ومن ثم فانه اذ كان الشخص محترفاً لعمل آخر غير الاسهم والسندات فانه لا يخضع لهذا النص [٣] .

ثالثا- بدلات ايجار الارض الزراعية :

ابتداءً لابد من القول ان المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل النافذ قد اعفى الدخول الزراعية المتولدة للشخص الذي يزرع ارضه بنفسه من الخضوع للضريبة وذلك استناداً الى المادة (السابعة) اتساقاً مع ما كان معمولاً به في القانون الضريبي السابق رقم (٨٥) لسنة ١٩٥٩ وكان هذا الامر مبنياً على اساس ان الدخل المذكور

---

١ - د. اعاد علي حمود ، مصدر سابق ، ص٧٥ .

٢ - د. صالح يوسف عجينة ، مصدر سابق ، ص١٧٧ .

٣ - د. صالح يوسف عجينة ، مصدر سابق ، ص١٣١ – ١٣٣ ،و د. طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص١٧٠ – ١٧٧

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

يخضع لضريبة خاصة هي ضريبة الارض الزراعية. وعندما الغيت هذه الضريبة في عام ١٩٨٠ [١] برر هذا الاعفاء بان المشرع ابتغى غاية معينة وهي تنشيط القطاع الزراعي ومحاولة جذب رؤوس الاموال والاستثمار في زراعة الاراضي الزراعية لا سيما ان العراق هو بلد زراعي بالاصل وهذا الاستثمار يتحقق بتخفيف العبء على عاتق المزارعين من خلال عدم فرض أي التزامات ضريبية على نشاطهم،ولكن بالمقابل استدرك المشرع ان ثمة اناس لا يزرعون ارضهم بانفسهم ولحسابهم بل يؤجرونها الى اشخاص آخرين يتولون زراعتها واستغلالها لحسابهم ولفترة محددة من الزمن نظير مبلغ معين من النقود ومن الواضح ان هذا المبلغ هو الذي عناه قانون ضريبة الدخل في هذه الفقرة تحت اسم بدلات ايجار الارض الزراعية اما بدلات ايجار المباني فتخضع لضريبة اخرى سنتكلم عنها لاحقاً هي ضريبة العقار المفروضة بموجب القانون رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ النافذ .

رابعا: قيمة العقار او حق التصرف به المقدر او البدل ايهما اكثر

سن المشرع العراقي قانون تعديل قانون ضريبة الدخل رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٥ [٢] تضمن بين طياته نص يفيد بإضافة وعاء ضريبي جديد الى الاوعية الضريبية المنصوص عليها في المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ ليكون تحت عنوان الفقرة (٤) منها حيث كان نصها (قيمة العقار او حق التصرف فيه المقدر وفق احكام قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم ٨٥ لسنة ١٩٧٨ او البدل ايهما اكثر، تفرض على مالك العقار او حق التصرف فيه بأي وسيلة من وسائل نقل الملكية او كسب حق التصرف او نقله كالبيع والمقايضة والمصالحة والتنازل والهبة وازالة الشيوع وتصفية الوقف او المساطحة ويعامل المستأجر معاملة المالك عند إيجاره العقار الذي دخل في تصرفه بعقد المساطحة وتحتسب الضريبة بنسبة تصاعدية من قيمة العقار..)

ولا بد قبل الخوض في الموضوع محل البحث ان نشير ان المشرع العراقي قد اخضع الدخل المتولد عن نقل ملكية العقار او حق التصرف به لتعديلات تشريعية مختلفة وبثلاث مراحل اساسية.

المرحلة الاولى: جعل هذا الدخل خاضع للضريبة إبان سنه قانون ضريبة الدخل عام ١٩٨٢ النافذ ولكن لم يخضع كامل الدخل، وانما الربح الصافي المتولد عنه بعد استبعاد تكاليف شراء العقار او تكاليف تملكه عن طريق الارث.

المرحلة الثانية: وتحديدا في عام ٢٠٠٢ سن مجلس قيادة الثورة قراره رقم (١٢٠) استبعد هذا الدخل من الخضوع لقانون ضريبة الدخل وافرد له نظام قانوني

---

١ - تم هذا الالغاء بموجب قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) رقم (٢١) في ٥/ ١ / ١٩٨٠ .

٢ وقائع عراقية عدد(٤٣٩١) في ٢٠١٥/١٢/١٤.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

خاص به حيث اخضعه لضريبة مستقلة يمكن تسميتها (بضريبة انتقال العقار) لكن وعائها يتمثل بالدخل الاجمالي الذي يحصل عليه مالك العقار او مالك حق التصرف فيه بعد استبعاد مبلغ معين من قيمة ذلك الدخل وهو(٢٠) مليون دينار والمتبقي يخضع لضريبة تصاعدية وفق اسعار انطوى عليها القرار المذكور. فيكون بذلك المشرع قد تعامل مع هذا الدخل بانه رأسمال عقاري ولذلك تفرض الضريبة على قيمته الاجمالية وليست الصافية.

المرحلة الثالثة: وتحقق فيها التعديل المشار اليه اعلاه اذ الغى المشرع العراقي قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (١٢٠) لسنة ٢٠٠٢ واعاد هذا الوعاء الى حومة ضريبة الدخل ولا نرى فيها عودة محمودة لامرين:

الاول: ان المشرع قد اخضع الدخل الاجمالي المتولد عن نقل ملكية العقار او نقل حق التصرف به لضريبة الدخل. وهو ما يفهم من النص المذكور اعلاه بالخضوع لهذه الضريبة (قيمة العقار او حق التصرف به) وليس كما كان عليه الحال في المرحلة الاولى وقبل صدور القرار(١٢٠) ٢٠٠٢ اذ كان النص هو (الارباح الناجمة عن نقل ملكية العقار او نقل حق التصرف فيه). أي ما يخضع للضريبة هو الدخل الصافي وليس الدخل الاجمالي، على اساس مفهوم الربح لا يتحقق الا بعد استبعاد التكاليف من الدخل الإجمالي. وللتدليل على ما قلناه آنفا ان المشرع الحالي لم يأت بنصوص تعالج آلية احتساب التكاليف التي تحملها مالك العقار في سبيل شرائه او أيلولته إليه عن طريق الإرث، بخلاف ما كان عليه الحال قبل ٢٠٠٢ الذي كان ينص على هذه الآلية بتقدير قيمة العقار الموروث او المتملك كما كانت قبل عشر سنوات من تاريخ تصرف الوارث او المالك اذا كان قد مر على نقل الملكية او حق التصرف اكثر من عشر سنوات وتعتبر القيمة المقدرة على هذا الاساس كلفة على الوارث او المالك. اما اذا كانت الفترة المذكورة اقل من عشر سنوات فيؤخذ حينئذ بتقدير التركات او بدل التملك أي قيمة الشراء.

الثاني: ان تطبيق الضريبة على القيمة الكلية للعقار مثلما ورد في التعديل الأخير يتناقض مع ما نص عليه قانون ضريبة الدخل الذي عرف الدخل بأنه (الإيراد الصافي للمكلف الذي حصل عليه من المصادر المبينة في المادة الثانية من هذا القانون) ولذلك تبقى هذه الضريبة هي ضريبة رأسمال وان فرضت ضمن قانون ضريبة الدخل وهذا مأخذ كبير ينبغي على المشرع تداركه.

خامسا- الرواتب ورواتب التقاعد والمكافئات والاجور المقررة للعمل بمقدار معين لمدة محددة والمخصصات والتخصيصات :

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

من الواضح ان هذه الفقرة ركزت على الدخول المتولدة عن العمل ويمكن تفصيل ذلك بحسب الآتي:

١- **الرواتب والاجور** :

لابد من التنويه ابتداءً ان الرواتب المدفوعة من قبل الدولة او شركات القطاع العام او المختلط كانت معفية من الضريبة في قانون ضريبة الدخل النافذ الى ان اخضعت لها بموجب قرار سلطة الائتلاف (المنحلة) رقم (٤٨) لسنة ٢٠٠٣ .وبالاستناد الى ذلك اصبحت رواتب الموظفين والمستخدمين من العمال تخضع للضريبة على الدخل سواء كانت هذه الايرادات تدفع من الدولة ام من المؤسسات التابعة لها او من شركات القطاع المختلط اسوة بالاجور والرواتب المدفوعة من القطاع الخاص . وتجدر الاشارة الى ان الراتب يختلف عن الاجر في ان الاخير يدفع عادة في اوقات متقاربة وغالباً ما يكون اسبوعياً او يومياً ومن قبل اشخاص القطاع الخاص . بينما الاول يدفع عادة في اوقات متباعدة نسبياً وغالباً ما يكون شهرياً واحياناً سنوياً ومن قبل الدولة او احدى الهيئات التابعة لها. على ان هذا لا يمنع احياناً من استلام الشخص راتب او اجر بشكل مقطوع سواء مقدماً كان ذلك ام في نهاية انجاز العمل مما يعني ايضاً اخضاعه للضريبة على دخل العمل .

٢- **المخصصات** :

قد يحدث ان يتلقى الموظف او العامل احياناً مزايا عينية علاوة على راتبه او اجره النقدي وتخضع هذه المزايا للضريبة كما تخضع الرواتب والاجور على حد سواء وذلك بعد تقويمها بما يقابلها من مبالغ نقدية كالسكن المجاني او تقديم بعض وجبات الطعام المجانية او بدل ملابس. بالاضافة الى ذلك قد تحسب للموظف او العامل احياناً مخصصات اضافة الى راتبه او اجره نظير نفقات يتكبدها فعلاً عند القيام بعمله او مقابل غلاء المعيشة وارتفاع تكاليفها او مقابل اعمال اضافية او مقابل شهادة اوغير ذلك.[١]

وعلى العموم فان قانون ضريبة الدخل قد خول بموجب المادة (٦١) الفقرة (٤) منه وزير المالية تعيين ماهية المخصصات التي تستوفى عنها استقطاع الضريبة بطريق الاستقطاع المباشر على الرواتب والاجور ، وتناولت تعليمات استقطاع الضريبة بطريق الاستقطاع المباشر رقم (١١) لسنة ٢٠٠٥ ابرز هذه المخصصات الخاضعة لضريبة الدخل ومنها مخصصات السكن ومخصصات الطعام المدفوعة نقداً ام عيناً ومخصصات الموقع الجغرافي ومخصصات الخطورة ومخصصات الخدمة الخارجية[٢] .

---

١ - د. صالح يوسف عجينة ، مصدر سابق ، ص١٤٧ -١٤٨ .

٢ - انظر (٣) من تعليمات حول كيفية استقطاع الضريبة بطريق الاستقطاع المباشر رقم (١) لسنة ٢٠٠٥ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

٣- التخصيصات :

لم يحدد المشرع الضريبي مفهوم التخصيصات ولكن جرى العمل على اعتبار التخصيصات هي المبالغ التي تدفع لاعضاء السلطة التشريعية وكذلك التي تدفع لاعضاء المجالس المحلية [١] . ويمكن ان نظيف اليها نسبة من الارباح التي تخصصها بعض المؤسسات والدوائر الحكومية والشركات العامة لموظفيها او ما تخصصه بعض الاشخاص المعنوية الخاصة للعاملين لديها .

٤- الرواتب التقاعدية ومكافآت التقاعد :

نعني بالرواتب التقاعدية تلك المبالغ الشهرية التي تدفعها الدولة بشكل دوري الى من سبق ان خدم في دوائرها المختلفة سواء كانت مدفوعة لهم مباشرة في حياتهم ام الى مستحقيها من عوائلهم بعد وفاتهم وسواء كانوا عسكريين ام مدنيين . اما المكافآت التقاعدية فهي ذلك المبلغ الذي تدفعه الدولة الى الموظف الذي لم يبق في الخدمة المدة المطلوبة لاستحقاقه الراتب التقاعدي سواء بسبب صحي ام غير ذلك من الاسباب . وقد اعتمد قانون التقاعد الموحد رقم (٩) لسنة ٢٠١٤ النافذ معيار الخدمة في التفرقة بين الراتب التقاعدي والمكافآت التقاعدية ،اذ بينت المادة (٢١/اولا) منه على انه يستحق الموظف المحال على التقاعد الراتب التقاعدي اذا كانت له خدمة فعلية لغرض التقاعد لا تقل عن (١٥) سنة بينما اشارت المادة (٢٢/اولا/أ) منه بانه اذا كانت خدمات الموظف المحال على التقاعد تقل عن (١٥) سنة خدمة تقاعدية فيمنح مكافآت تقاعدية .

وقد يتصور البعض انه ليس من العدالة في شيء اخضاع رواتب التقاعد او المكافآت التقاعدية للضريبة في حين انها مستمدة في الاصل من رواتب الموظفين التي هي بذاتها خاضعة للضريبة.بيد ان هذا القول يمكن الرد عليه بسهولة بان راتب التقاعد يتألف في الاصل من جزئين وهما: جزء مستقطع من راتب الموظف وهو لم يكن خاضعاً للضريبة يوم ان كان الموظف في وظيفته حيث تفرض الضريبة على راتب الموظف دون المبالغ المستقطعة منه لغرض التقاعد التي يطلق عليها المشرع اسم التوقيفات التقاعدية [٢] ،اما الجزء الاخر فهو الذي تتحمله الدولة.

وبهذا يأخذ الموظف المتقاعد راتباً تقاعدياً اكثر من المبالغ المستقطعة من رواتبه حين كان في وظيفته فمن هنا يتضح ان المبالغ التي تؤلف رواتب التقاعد لم تكن في السابق خاضعة للضريبة وبالتالي لابد من اخضاعها اليها اسوة بالدخول الاخرى . يجدر القول ان العاملين في القطاع الخاص يتمتعون باكراميات تقاعدية او مبالغ نقدية او مكافآت نهاية الخدمة او ضمان اجتماعي وهي خاضعة للضريبة عموماً .

---

١ - د.عبد العال الصكبان ، الميزانية والضرائب المباشرة في العراق ، مصدر سابق ، ص٣٠ .

٢ - وهي حالياً (٧%) بحسب المادة (٣/ اولاً)من قانون التقاعد الموحد النافذ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

وهؤلاء العاملون تحكم آليات تقاعدهم قوانين اخرى غير قانون التقاعد الموحد المشار اليه اعلاه والمطبق على الموظفين العاملين في دوائر الدولة . وابرز قانون يخضع له العاملون في القطاع الخاص هو قانون العمل والضمان الاجتماعي .

بقي ان نشير اخيراً الى انه على الرغم من نص المشرع الضريبي صراحة على اخضاع الرواتب التقاعدية للضريبة الا انه وقع في تناقض بين وجلي عندما جعل من الدخول المعفات من الضربية مدخولات المتقاعدين او عيالهم الناجمة عن الرواتب التقاعدية او المكافآت التقاعدية او مكافآت نهاية الخدمة وذلك في المادة (السابعة/٦) من قانون ضريبة الدخل وهذا ما يجعل موقف المشرع العراقي من هذه الناحية مبهم ومتناقض وغير مفهوم ومن ثم حرياً به الانتباه له ومعالجته بشكل سليم من خلال التوفيق بين النصين .

وطالما نحن في خضم الكلام عن الضريبة المفروضة على الرواتب لا بد ان نبين ان المشرع العراقي في قانون الموازنة الاتحادية قد نص على استقطاع نسبة (٣%) من مجموع رواتب الموظفين ومخصصاتهم ورواتب المتقاعدين كافة توزع بنسبة (٦٠%) الى هيئة الحشد الشعبي و(٤٠%) الى وزارة الهجرة والمهجرين لاغاثة النازحين[١] ولنا على هذه النسبة الملاحظات الاتية:

١- ان الطبيعة القانونية لهذا الاستقطاع في راينا هو ضريبة مباشرة مفروضة على الدخل وان لم يسمها المشرع بهذا وهو ان اعرض عن ذكر الامور بمسمياتها هو الخشية من ردود فعل شعبية معارضة للحكومة والبرلمان ان سمي الاستقطاع المذكور بالضريبة .

٢- ان هذا الاستقطاع جعل الموظف والمتقاعد خاضع لازدوج ضريبي كون الراتب الذي يحصل عليه وهو وعاء الضريبة يخضع لنوعين من الاستقطاع الاول متمثل بضريبة الدخل والثاني متمثل بالاستقطاع المذكور في قانون الموازنة.

وما يجدر الاشارة اليه ان ما تضمنه قانون الموازنة المذكور هو استقطاع مؤقت يفترض ان يمتنع عن تطبيقه بمجرد انتهاء السنة المالية لسنة ٢٠١٦ ومع ذلك فان مشروع موازنة ٢٠١٧ تضمن بين طياته فرض استقطاع بنسبة (٤.٨%) وهو ان اقر يكون متوافرا فيه ذات المسائل التي ذكرناها اعلاه.

خامسا- كل مصدر آخر غير معفى بقانون وغير خاضع لاي ضريبة في العراق:

لم يكتف المشرع بمصادر الدخل التي حددها سابقاً بل احتاط للامر واحترز الى مسالةوجود ارباح او دخول اخرى لم يرد ذكرها في الفقرات السابقة او ربما تتحقق في المستقبل بفعل التطورات التقنية والفنية والاقتصادية عمليات تنتج عنها دخول وايرادات لم ينص المشرع على اخضاعها لضريبة الدخل كما انه لم يبين كونها

[١] انظر في تفصيل ذلك المادة (٣٩) من قانون الموازنة الاتحادية لسنة ٢٠١٦.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

معفية بموجب قانون ما ولا تخضع لاي ضريبة اخرى ، فجاء بهذا النص لكي يخضع مثل هذه الدخول لضريبة الدخل . ومن ثم حالت هذه الفقرة بنصها العام دون تهرب الكثير من الدخول من الضريبة وبذلك اصبحت ضريبة الدخل هي ضريبة القانون العام في العراق . ومن الفائدة ذكر بعض الامثلة على الدخول التي لم ينص المشرع عليها وغير معفاة بقانون وكذلك غير خاضعة لاي ضريبة اخرى مما يستوجب خضوعها لضريبة الدخل:

١- رواتب اللاجئين السياسيين

قد تقبل الدولة في بعض الاحيان اللاجئين السياسيين لا سيما وان المشرع الدستوري لدينا[١] كفل هذا الامر على غرار الكثير من الدول وهذا ما يستتبع ان تخصص الحكومة لهم رواتب دورية طيلة بقائهم في العراق من غير ان يشغلوا وظيفة ولما كانت هذه الرواتب تتمثل بها صفة الدورية وهي من اهم صفات الدخل بمعناه العام وغير خاضعة لاي ضريبة وغير معفاة بقانون، فلا مناص اذاً من اخضاعها لضريبة الدخل .

٢- المبالغ الممنوحة للاشخاص المخبرين

قد تمنح السلطة الحكومية احياناً مبالغ او اكراميات لبعض الاشخاص المخبرين الذين يزودونها باخبار صحيحة تتعلق بمصالح الدولة العامة كما لو زود احد الاشخاص السلطة الحكومية باخبار تتعلق بدخول وتداول اموال مهربة من الضرائب الكمركية فمثل هذه المبالغ اعتادت السلطات المالية على اخضاعها لضريبة الدخل .

٣- دخل الشخص المقيم الذي يستمده من عقاره الواقع خارج العراق:

يعد ايراد العقارات الموجودة في العراق خاضع لضريبة اخرى غير ضربية الدخل وهي ضريبة العقار اما ايرادات العقارات الاخرى خارج العراق والتي تعود الى اشخاص مقيمين في العراق فلا تخضع لضريبة العقار . ولاشك ان هذه الايرادات تعتبر دخلاً بكل معنى الكلمة مما يجب اخضاعها للضريبة على الدخل حسب المادة (٢)الفقرة(٦) من قانون ضريبة الدخل ومما يدل على ذلك هو ان الفقرة (١) من المادة (٥) من هذا القانون اشارت الى فرض الضريبة على دخل الشخص المقيم في العراق سواء كان مستمداً من الخارج ام نشأ في الداخل [٢]

المطلب الثالث

تحديد الدخل المعفى من الخضوع للضريبة

اشترط المشرع لاخضاع دخل ما لضريبة الدخل شرطان هما :

---

١ - انظر م (٢١/ ثانياً) من دستور عام ٢٠٠٥ النافذ .

٢ - د. صالح يوسف عجينة ، مصدر سابق ، ص٢٣٩ -٢٤١ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

- أن يكون من بين مصادر الدخل التي نص عليها قانون ضريبة الدخل .
- ان لا يكون معفياً بموجب القانون من الضريبة .

ويراد بالاعفاء امتياز يستبعد بموجبه المشرع دخل ما بشكل كلي او جزئي دائمي او مؤقت من الخضوع للضريبة أي كان هدفه اوغرضه . واذا اردنا ان نحدد هذا الاعفاءات فنجدها قد وردت في قنوات مختلفة ووفق اعمال قانونية متنوعة فمعظم هذه الاعفاءات نص عليها قانون ضريبة الدخل ولكن الجزء الآخر ضمنه المشرع في قوانين وقرارات خاصة او بموجب اتفاقيات دولية وسنبين ذلك بالتفصيل :

الفرع الاول
الاعفاءات الواردة في قانون ضريبة الدخل

نص المشرع العراقي في المادة السابعة منه على مجموعة من الاعفاءات التي لا يترتب بموجبها اخضاع دخل ما للضريبة بشكل كلي او جزئي ولفترة غير محددة او مؤقتة، ولكن هذه الاعفاءات اذا تمعنا في مضمونها نجدها قد تغيا من وراءها المشرع غايات مختلفة اقتصادية واجتماعية وسياسية وحتى ادارية وسوف نبين ابرز الاعفاءات على وفق هذه الغايات:

اولا: الاعفاءات المقررة لتلافي الازدواج الضريبي :

بينا في السابق [1] ان الازدواج الضريبي يعني الزام نفس المكلف بدفع اكثر من مرة ضريبة من نفس النوع على نفس الوعاء وخلال ذات المدة .

وقد نص المشرع العراقي على مجموعة من الاعفاءات بقصد تلافي الازواج الضريبي الداخلي او الدولي :

المجموعة الاولى: الاعفاءات المقررة لتلاقي الازدواج الضريبي الداخلي

حاول المشرع تلافي حصول الازدواج الضريبي في الداخل من خلال مجموع من الاعفاءات ابرزها مما يلي:

١- اعفاء الدخل الزراعي الناجم للزراع :

من المعروف ان المشرع العراقي كان يخضع الدخل الزراعي لضريبة خاصة هي ضريبة الاراضي الزراعية ولما كانت هذه الضريبة هي ضريبة على الدخل بمعنى الكلمة لذلك رأى المشرع من الضرورة بمكان تلافي حصول ازدواج باخضاع المكلف لنوعين من الضرائب على الدخل هما ضريبة الاراضي الزراعية وضريبة الدخل فنص في القانون الذي يحكم الضريبة الاخيرة على اعفاء الدخل الزراعي من ضريبة الدخل وهذا النص تواتر العمل به منذ قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) في سنة (١٩٢٧) ولما قام المشرع بالغاء ضريبة الارض الزراعية في عام ١٩٨٠ لم

---

١ - انظر ص(٨٥-٨٦) من هذا المؤلف .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

يعمل على الغاء الاعفاء المقرر في قانون ضريبة الدخل الزراعي مما يعني ان غاية المشرع من الاستمرارفي اعفاء النشاط الزراعي وهو تشجيع المزارعين على زراعة اراضيهم بانفسهم واستغلالها بغية الحد من الهجرة من الريف الى المدينة وتوجيه رؤوس الاموال نحو توظيفها في الميدان الزراعي لاسيما وان الذي يؤجر ارضه يكون خاضعاً لضريبة الدخل كما بينا في السابق .

٢- اعفاء دخل العقار الخاضع لضريبة العقار:

أي دخل يتولد من ايجار عقار غير الارض الزراعية يكون خاضعاً لضريبة خاصة هي ضريبة العقار بموجب القانون رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ ولذلك اعفى المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل النافذ هذا النوع من الايرادات من الخضوع لضريبة الدخل لتلافي واقعة اخضاعها لنوعين من الضريبة وهما ضريبة الدخل وضريبة العقار.

المجموعة الثانية: الاعفاءات المقررة لتلافي الازدواج الضريبي الدولي :

لم يتجاهل المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل ضرورة التخفيف عن كاهل الشخص بعدم اخضاع دخوله لضريبتين من ذات النوع خلال نفس المدة وعلى نفس الوعاء في الداخل والخارج عند حصول تعارض بين التشريعات الضريبية الاجنبية والوطنية ومن ابرز الاعفاءات التي حاول بها المشرع معالجة الازدواج الضريبي الدولي هي :

١- اعفاء دخل مؤسسات الطيران الاجنبية بعضها او كلها بقرار من الوزير بشرط المعاملة بالمثل ووجود خط او مصلحة جوية للعراق في بلد الدولة التي تتبعها تلك المؤسسات (م ٧/ ف١٦).

٢- اعفاء دخل اصحاب وسائط النقل البرية من غير العراقيين المتعاقدين مع المؤسسة العامة لتوزيع المنتجات النفطية والغاز لايصال المنتجات النفطية الى داخل القطر او تصديرها منه (م٧/ ف٢٤).

٣- اعفاء دخل اصحاب وسائط النقل من غير العراقيين المتعاقدين مع المؤسسات العامة لتسويق النفط الخام الى خارج القطر (م ٧/ ف٢٤ مكررة).

ونلاحظ ان هذه الاعفاءات اقتصر فقط على دخل الاجانب (دخل مؤسسات الطيران الاجنبية في الحالة الاولى ودخل غير العراقيين في الثانية والثالثة) ومن ثم لا تنطبق الاحكام القانونية السابقة اذا ما كان الامر متعلقاً بمؤسسات طيران عراقية او كان الدخول متحققة لعراقيين .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

ثانيا :الاعفاءات لاغراض اجتماعية :

من ابرز الاعفاءات التي نص عليها المشرع الضريبي واراد بها تحقيق اهداف اجتماعية مختلفة كرفع المستوى المعاشي للشخص ومراعاة طبيعة العمل الانساني الذي تقوم به الجهة او التخفيف عن كاهل الطبقات الفقيرة هي ما يلي :

١- دخل الاوقاف والمعابد والمعاهد الدينية المعترف بها قانوناً والجهات الخيرية والتهذيبية المؤسسة للنفع العام ان لم يكن ذلك ناجماً عن صنعة او مهنة او عمل تجاري (م٧/ ف٣) .

٢- مدخولات المتقاعدين او عيالهم من الراتب التقاعدي او المكافئات التقاعدية او مكافآت نهاية الخدمة وحتى من رواتب الاجازات الاعتيادية (م٧ / ف٦).

٣- أي مبلغ مقطوع يدفع كمكافآت او تعويض لعائلة المتوفى او أي تعويض يدفع للمكلف مقابل الاصابة بأذى او الوفاة (م٧ / ف٩) .

٤- دخل الجمعيات التعاونية (م٧ / ف١٢).

٥- معاملات التنازل التي تتم بين ورثة الشهيد لمن تؤول اليهم الدار او الشقة السكنية او قطعة الارض السكنية المخصصة لذوي الشهيد (م٧ / ف٢٣) .

٦- معاملات الهبة الخاصة بنقل العقار او نقل حق التصرف به الجارية بين الاصول والفروع او الاشقاء او الزوجين(المادة الثانية/٤/د).

٧- الهبة للمؤسسات الرسمية والجهات والجمعيات الخيرية والتعاونية والثقافية والعلمية (م٧ / ف٢٦) .

ثالثا: الاعفاءات لاغراض اقتصادية :

يعتمد المشرع في أي دولة على رؤية معينة لتنشيط القطاع الاقتصادي والعمل على تنمية مفاصله . وفي العراق فان ابرز الاغراءات المقدمة لاصحاب رؤوس الاموال هي اعفاءات الانشطة الاقتصادية من الخضوع للضريبة واحداث فراغ ضريبي فيها بغية تحفيز اصحاب عوامل الانتاج على ولوج هذه الانشطة وتوجيه رؤوس اموالهم للاستثمار فيها والمساهمة في رفع المستوى الاقتصادي واحداث التنمية الاقتصادية المنشودة من قبل الدولة بالشكل الذي ينسجم مع فلسفتها العامة . ولعل ابرز ما جسده المشرع الضريبي في هذا المجال هو اعفاء انشطة معينة من الخضوع للضريبة لتحقيق الاهداف الاقتصادية المبتغاة ومن ابرزها ما يلي :

١- اعفاء دخل الفنادق من الدرجات الممتازة والاولى المقامة في بغداد عند انشائها من الضريبة وخلال خمس سنوات من بدء استثمارها اما الفنادق المماثلة المقامة في المحافظات فيكون الاعفاء لمدة سبع سنوات من بدء الاستثمار (م٧ / ف١٣).

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

٢- العمولات المتحققة في العراق لمراسلي المصارف المحلية في الخارج التي تعفي المصارف العراقية من الضريبة من العمولات المترتبة بتأييد المصرف العراقي المختص (م٧ / ف١٤) .
٣- اعفاء دخل الاشخاص الطبيعيين من الفوائد عن ودائعهم وحساباتهم في المصارف وصناديق التوفير العراقية . (م٧ / ف١٥)
٤- اعفاء الارباح الناجمة للمكلف من حقول الدواجن والمفاقس التي يمتلكها او يديرها . (م٧ / ف٢١)

رابعا: الاعفاءات لاغراض سياسية :

لم يهمل المشرع الضريبي في حساباته تقرير اعفاءات تفرضها اصول المجاملات و العلاقات الدولية بين الدول والمنظمات الدولية المختلفة ومن ابرزها ما يلي :
١- اعفاءات الرواتب والمخصصات التي تدفعها الممثليات الاجنبية لموظفيها الدبلوماسيين . اما ما تدفعه لموظفيها غير الدبلوماسيين وموظفي القنصليات الاجنبية الذين هم من غير العراقيين فيجوز اعفاءهم بقرار من مجلس الوزراء بشرط المقابلة بالمثل (م ٧ / ف٤) .
٢- اعفاء الرواتب والمخصصات التي تدفعها هيئة الامم المتحدة من موازنتها الى موظفيها ومستثمريها (م٧ / ف٧).
٣- اعفاء دخل المنظمات العربية والدولية العاملة في العراق على ودائعها وحساباتها في المصارف وصناديق التوفير العراقية اياً كان نوع العملة (م٧/ ف١٧)

خامسا:الاعفاءات لاغراض ادارية :

لم يغب عن بال المشرع الضريبي ان هنالك بعض المؤسسات والدوائر الادارية التابعة للدولة ربما تسمى شركات عامة او المرافق الاقتصادية الاخرى تزودها باموال وايرادات عامة.وطالما ان هذه الايرادات لا تصرف الا بغية تغطية نفقات الادارة العامة وتلبية حاجة الموظفين من الخدمات العامة لذلك قرر اعفاءها من الضريبة . ومثال ذلك ما نص عليه قانون ضريبة الدخل من اعفاء ارباح مدخولات مؤسسات ومنشآت القطاع العام بما فيها البلديات والحكم المحلي من الضريبة [١] .
ومن اللافت التذكير بما بيناه سابقاً بأن الشركات العامة التي تمارس نشاطاً تجارياً واقتصادياً ملزمة بأن تورد جزء من ارباحها الى الخزينة العامة للدولة و هذا ما يستدعي عدم اخضاعها للضريبة .

١ - انظر م (٧) ف(٨) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الفرع الثاني
الاعفاءات الواردة بموجب قوانين خاصة

نص قانون ضريبة الدخل في المادة (٧) الفقرة (١٠) على الاعتداد بأي اعفاء منصوص عليه في قانون خاص .وفعلاً صدر كم هائل من القوانين والقرارات التي تتضمن اعفاءات خاصة وابرز تلك الاعمال صدرت عن مجلس قيادة الثورة (المنحل) وما زال معمولاً بها وقررت لاغراض مختلفة نذكر منها ما يلي :

اولا:- الاعفاء لغرض التنمية الاقتصادية:

من اجل دعم ورعاية النشاط الصناعي للقطاعين الخاص والمختلط وبغية فتح المجال امام تطوير الاستثمار الصناعي وبهدف قيام الدولة بأداء دور فعال في سبيل تنشيطه، وان يكون هذا الدور محركاً اضافياً حيث ما رغب هذا القطاع واحتاج اليه قرر المشرع اصدار قانون الاستثمار الصناعي للقطاعين الخاص والمختلط رقم (٢٠) لسنة ١٩٩٨ ومنح المشرع بموجبه اعفاءات بنسب مختلفة ومنها اعفاء ارباح المشروع الصناعي من ضريبة الدخل عن رأس المال المدفوع ولمدة خمس سنوات اعتباراً من السنة التي يتحقق فيها اول ربح له بعد حصوله على اجازة تأسيس او من تاريخ نفاذ هذا القانون بالنسبة للمشاريع القائمة قبل النفاذ وبنصف النسب التي بينها هذا القانون في السنوات الخمس التالية على السنوات الخمس الاولى. كما اعفى المشرع الاحتياطات المحتجزة من ارباح المشروع المخصصة لتطويره او توسيعه من ضريبة الدخل بما لا يتجاوز نسبة (٢٥%) من مجموع الارباح السنوية قبل احتساب الضريبة على ان توظف في تطوير المشروع وتنميته وخلال خمس سنوات [١].

ثانيا:- اعفاء المشاريع المشمولة بالبرنامج الاستثماري :

اعفى المشرع ارباح المشاريع المنتجة للسلع والخدمات المشمولة بالبرنامج الاستثماري من الخضوع لضريبة الدخل وذلك بنسب متباينة ولفترات زمنية محتلفة تتراوح بين خمس سنوات وعشر سنوات وذلك بموجب قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) رقم ١٦٠ في سنة ٢٠٠٠ [٢] .

ثالثا:-اعفاء الايراد المتحقق لسائقي سيارات الاجرة (التاكسي) من ضريبة الدخل بدءاً من السنة التقديرية ١٩٩٣ [٣] .

الفرع الثالث
الاعفاءات بموجب اتفاقيات دولية

١ - انظر المادة(٨) من قانون الاستثمار الصناعي للقطاعين الخاص والمختلط رقم (٢٠) بسنة ١٩٩٨ النافذ .
٢ - نشر القانون في جريدة الوقائع العراقية ع (٣٨٣٤) في ١٠/ ٧ / ٢٠٠٠ .
٣ - انظر قرار مجلس قيادة الثورة رقم (٧٢) في ١٩٩٣ وقائع عراقية ع (٣٤٥٦) في ٣/ ٥ / ١٩٩٣ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

بينت المادة السابعة الفقرة (١٠) اعفاء أي دخل من ضريبة الدخل يكون مقرراً بموجب اتفاق دولي . ومن المعلوم ان هنالك الكثير من الاتفاقيات الثنائية والجماعية التي عقدها العراق وتتضمن اعفاءً من الضرائب بشكل عام ومنها ضريبة الدخل وابرز هذه الاتفاقيات حالياً هي الاتفاقيات الامنية المعقودة بين العراق والولايات المتحدة الامريكية المصادق عليها بموجب قانون رقم (٥١) لسنة ٢٠٠٨ حيث بينت المادة (١٠ / فـ٥) منها على اعفاء طائرات حكومة الولايات المتحدة الامريكية والطائرات المدنية التي تعمل حصراً في حينة بموجب عقد مع وزارة الدفاع الامريكية وكذلك المركبات والسفن المملوكة للقوات الامريكية او الجاري استخدامها حصراً من جانب هذه القوات من جميع الضرائب والرسوم. وبالتاكيد يشتمل هذا الاعفاء ضريبة الدخل التي تترتب على الدخول المتحققة عن عمل هذه الطائرات والسفن والمركبات في داخل العراق او تنطلق منه او تاتي اليه.[١]

المطلب الرابع
نطاق سريان ضريبة الدخل

من المسلم به ان البحث في سريان الضريبة يتطلب الخوض في غمار نطاق هذا السريان من حيث الزمان والمكان وذلك على وفق احكام قانون ضريبة الدخل النافذ وهو ما سنبينه في الفرعين الاتيين:

الفرع الاول
نطاق سريان الضريبة من حيث الزمان (مبدأ سنوية الضريبة)

ينظر قانون ضريبة الدخل الى كل سنة من سنوات المكلف وكأنها منفصلة عن السنوات الاخرى فيما يتعلق بتقدير الارباح والخسائر وتحديد الضريبة. فكل سنة لها ارباحها وعليها اعبائها وعليه فأن الضريبة تفرض على دخل السنة الواحدة بعد تصفيته من تكاليفه واعبائه . وعند التحقق في نصوص القانون المذكور نجد ان المشرع العراقي اخذ بثلاث سنوات هي سنة نجوم الدخل (السنة المالية) والسنة التقديرية والسنة الحسابية ويمكن بيانها بحسب الآتي:

اولا:- سنة نجوم الدخل (السنة المالية) :

وهي السنة التي يظهر فيها الدخل أي السنة التي تتحقق فيها الواقعة المنشئة للضريبة وهي الحادثة المعينة التي تستحق الضريبة بوقوعها ،كما انها ايضاً التي

١ - نشرت الاتفاقية في جريدة الوقائع العراقية ع (٤١٠٢) في ٢٤ / ١٢ / ٢٠٠٨ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

تحدد الوقت الذي ينشأ فيه دين الضريبة في ذمة المكلف [١] .وغالباً ما تكون السنة المالية هي السنة التي تسبق السنة التقديرية .[٢]

ثانيا:السنة التقديرية :

وهي السنة التي تتم فيها تقدير الضريبة على المكلف، وعرفها قانون ضريبة الدخل بأنها (فترة الاثني عشر شهراً التي تبدأ من اليوم الاول من من شهر كانون الثاني من كل سنة) [٣]. أي انها تنتهي في اليوم الاخير من شهر كانون الاول من كل سنة وبذلك تتفق تماماً مع السنة المالية للدولة التي تعد فيها موازنتها وتنفذها . ومع هذا فقد اعترف القانون بمراعاة المدد الخاصة التي يتخذها بعض المكلفين . ويجب ان نفرق هنا بين دخل غير المقيم ودخل المقيم فبالنسبة لدخل الاخير فالقاعدة العامة بالنسبة له ان السنة التقديرية هي التي تلي سنة نجوم الدخل وهذا الامر بينه قانون ضريبة الدخل صراحة بالنسبة للدخول الآتية :

١- ارباح الاعمال التجارية او التي لها صبغة تجارية والصنائع او المهن والتعهدات والالتزامات والتعويض اذا لم يكن مقابل خسارة لحقت المكلف .

٢- الفوائد والعمولة والقطع والارباح الناجمة عن احتراف المتاجرة بالاسهم والسندات .

٣- بدلات ايجار الارض الزراعية.

٤- أي دخل آخر غير معفى بقانون وغير خاضع لاية ضريبة اخرى.

اذن في جميع هذه الدخول يتم تقدير الضريبة على المكلف في السنة التي تلي سنة نجومها او تحققها الا اذا انقطع مصدر الدخل لاي سبب كان بوفاة المكلف او تنازل عن المنشأة ببدل او غيره او تحول المنشأة من نشاطها الاصلي الى نشاط آخر وغير ذلك من الاسباب .اذ يتم في هذه الاحوال الاستثنائية تقدير الضريبة وفرضها في نفس السنة التي تحققت فيها تلك الدخول [٤] . كما اجاز القانون للسلطة المالية باجراء تقدير الدخول المذكورة اعلاه وفرض الضريبة عليها بصورة احتياطية في السنة التي تسبق السنة التقديرية أي في نفس سنة نجوم الدخل [٥] . وفي هذه الحالة يتحتم عليها ان تقوم باستيفاء مبلغ الضريبة في عين السنة وتسجله على شكل امانات الى ان تحين السنة التقديرية التي يكون فيها التقدير نهائياً. ويظهر ان المشرع انما اتخذ هذا الاجراء حتى يدرأ عن الخزينة العامة الضرر الذي قد يصيبها من جراء تأخير تقدير دخل المكلف الى حين حلول موعد السنة التقديرية .

واذا ما عرضنا عن القاعدة العامة التي ذكرناها وهي ان السنة التقديرية هي التي تلي سنة نجوم الدخل لوجدنا ثمة استثناء عليها نص عليه القانون صراحة وهو ان

---

١ - د.طاهر الجنابي، دراسات في المالية العامة ، مطابع التعليم العالي ، دار الكتب للطباعة ، بغداد ، ١٩٩٠ ، ص١٧٥ .
٢ - انظر م (٣) ف(١) من قانون ضريبة الدخل النافذ .
٣ - انظر م (١) ف(٣) من قانون ضريبة الدخل النافذ .
٤ - انظر م (٣) ف(٣) من قانون ضريبة الدخل النافذ .
٥ - انظر م(٣) ف(٤) من قانون ضريبة الدخل النافذ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الرواتب والاجور ورواتب التقاعد والمكافآت يجري تقدير الضريبة وفرضها في نفس السنة التي تتحقق فيها [١]. وبذا تتفق هنا السنة التقديرية مع سنة نشوء الدخل او نجومه .

والجدير بالاشارة ان الكلام اعلاه ينطبق حصراً على دخل المقيم اما بالنسبة للشخص غير المقيم في العراق فالقاعدة ان تقدير دخله وربط الضريبة عليه يجريان في السنة التي يتسلم فيها دخله او في السنة التي يقيد فيها دخله لحسابه في احد البنوك او احدى المنشآت المصرفية او ما شاكلها. ولكن يستثنى من هذه القاعدة المكلف غير المقيم الذي سبق ان جرى تقدير دخله خلال السنة اللاحقة للسنة التي نشأ فيها دخله وذلك على غرار تقدير ارباح المكلف المقيم المشار اليه قبل قليل [٢] .

ثالثا:-السنة الحسابية :

هي السنة التي تعد على اساسها حسابات المكلفين المتضمنة الارباح والخسائر التي ستقدم الى السلطة المالية خلال فترة تقديم الحسابات . وهذه السنة قد تكون متطابقة او متداخلة ، فهي تكون متطابقة اذا بدأت مع بداية السنة التقويمية وتنتهي بنهايتها ، وتكون هذه السنة غير متطابقة اذا بدأت في غير اليوم الذي تبدأ به السنة التقويمية كما لو اتخذ المكلف يوم ١٠/١ من سنة ٢٠١١ بداية سنته الحسابية ومن ثم فانها تنتهي يوم٢٠١٢/٩/٣٠ .

الفرع الثاني
سريان الضريبة من حيث المكان

من المعروف ان اهم مبادئ الخضوع للضريبة المعتمدة هي مبدأ التبعية السياسية والتبعية الاقتصادية والتبعية الاجتماعية وان هذا الاخير يتحدد بمعيارين هما معيار الموطن ومعيار الاقامة وعند البحث عن وجهة نظر المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل بهذا الموضوع نجد انه اعتمد بشكل اساسي على معيار الاقامة ضمن مبدأ التبعية الاجتماعية وكذلك مبدأ التبعية الاقتصادية كما انه اخذ بمبدأ التبعية السياسية ومعيار الموطن ضمن مبدأ التبعية الاجتماعية بشكل مساعد وثانوي ونبين ذلك بالتفصيل الآتي:

---

١ - انظر م(٣) فـ(٢) من قانون ضريبة الدخل النافذ .
٢ - انظر م(٣) فـ(٥) من قانون ضريبة الدخل .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

المعيار الاول: معيار الاقامة

يعد معيار الاقامة احد المعايير المحددة لمبدأ التبعية الاجتماعية ويتضمن المكان الذي يسهل على الشخص الالتجاء اليه ،وعادة ما يتطلب مدة تواجد داخل الدولة اقل من تلك التي يتطلبها الموطن. وقد اخذ المشرع العراقي بهذا المعيار بشكل اساسي وتتضح اهمية هذا الاخذ من خلال التفرقة التي اقامها بشان المعاملة الضريبية بين من يعد مقيماً وغير المقيم وسوف نوضح ابتداء ماهي مناط هذه التفرقة ثم نبين بعد ذلك من يعد مقيما على وفق قانون ضريبة الدخل النافذ .

اولا:- التفرقة بين المقيم وغير المقيم

اخذ المشرع الضريبي بنظر الاعتبار ان تواجد الشخص بصفة مقيم داخل الدولة يساهم في اعباء الدولة اكثر من غير المقيم كما انه يستفيد بشكل اكبر من خدماتها ومنافعها وهنا يقتضي التفرقة في المعاملة الضريبية بين كل منهما بغية محاباة المقيم على غير المقيم واهم مظاهر هذه التفرقة ما يلي :

١- من حيث الدخل الخاضع للضريبة :

يخضع العراقي المقيم سواء كان شخصا معنويا ام طبيعياً للضريبة عن جميع مدخولاته المتحققة داخل العراق او خارجه . اما غير المقيم فانه لا يخضع للضريبة الا عن الدخل المتحقق له داخل العراق . وهذا مصداقاً للمادة (٥/ ف١) من القانون التي نصت على (تفرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق او خارجه بصرف النظر عن محل تسلمه) .

٢- من حيث السماحات :

يمنح الفرد المقيم ويشمل ذلك المقيم غير العراقي الذي تقيم عائلته معه في العراق السماحات القانونية المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل سواء تلك المقررة عن ذاته ام زوجته ام اولاده ام غير ذلك اما غير المقيم فلا يمنح هذه السماحات وفي هذا الحال يستوي غير المقيم العراقي مع غيره .

٣- من حيث السعر :

يخضع دخل المقيم اذا كان شخصاً طبيعياً لسعر ضريبي تصاعدي واحد بينما دخل غير المقيم يخضع لنوعين من الاسعار هي السعر التصاعدي الذي يماثل السعر المطبق على دخل المقيم . ويطبق على معظم مصادر دخله والسعر النسبي ومقداره (١٥%) ويطبق فقط على المدخولات الناشئة له من فوائد السندات والرهنيات والقروض والودائع والسلفات وكذلك التخصيصات السنوية او الراتب التقاعدي والدفعات السنوية الاخرى على ان لا يشمل بذلك المصارف.[١]

ثانيا:- تحديد الشخص المقيم :

١ - انظر م (١٩) ف(١) من قانون ضريبة الدخل النافذ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

فرق المشرع العراقي بين اقامة الشخص الطبيعي والشخص المعنوي وبالشكل الاتي:

- **اقامة الشخص الطبيعي :**

تختلف اقامة الشخص الطبيعي باختلاف جنسيته عراقي ، ام عربي ام اجنبي ووضع قانون ضريبة الدخل شروطاً لعد المكلف مقيماً وحسب ما مبين تفصيلا:

أ- **بالنسبة للعراقي :**

يعد من يحمل الجنسية العراقية مقيماً في الحالات الآتية:

١- اذا سكن العراق مدة لا تقل عن اربعة اشهر خلال السنة التي نجم فيها الدخل.

٢- اذا لم يسكن العراق المدة المقررة اعلاه ولكن تغيبه عن العراق كان مؤقتاً وكان له موطن دائم فيه ومحل عمل رئيسي فيه كأن يكون التغيب بسبب الدراسة او المعالجة من مرض ما او غير ذلك . وهنا نلاحظ ان المشرع قد اخذ بمعيار الموطن كأحد معايير التبعية الاجتماعية بغية منح المكلف صفة الاقامة .

٣- الساكن خارج العراق من منتسبي دوائر الدولة والقطاع العام بشرط ان يكون معفياً من الضريبة في محل عمله .

٤- المتقاعد الموجود خارج العراق حتى ولو بصفة دائمة بشرط ان يكون معفياً من الضريبة في محل عمله .

٥- من اعارت الحكومة خدماته الى شخص معنوي خارج العراق اذا ما كان معفياً من الضريبة في محل عمله ، كأن تعير الدولة احد الاساتذة العراقيين الى احدى الجامعات في الخارج .

وابرز ما يلاحظ على الفقرات الثلاثة الاخيرة ان المشرع اشترط فيها لكي يعد المكلف مقيماً في العراق ان لا يخضع للضريبة في محل عمله والا بخلاف ذلك لا يعد مقيماً وغاية المشرع من وراء ذلك منع الازدواج الضريبي الذي يمكن ان يتحقق عند قيام المشرع العراقي بفرض الضريبة على الدخول المتحققة له في الخارج باعتباره مقيماً كما ان الدولة التي يعمل فيها سوف تفرض الضريبة على هذه الدخول باعتبارها نشأت فيها .

ب- بالنسبة للعربي :

كل من يحمل جنسية احدى الدول العربية يعتبر مقيماً في العراق طالما يعمل فيه بغض النظر عن مدة سكناه وهذا الاتجاه منتقد لكونه يخل بمبدأ المساواة بين المكلف العراقي والعربي حيث انه اشترط في الاول شروط معينة لاعتباره مقيما ومنها شرط المدة بعكس الثاني.

جـ- بالنسبة للشخص الاجنبي غير العربي :

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

يعتبر كل من يحمل جنسية غير الجنسية العراقية او العربية مقيماً في العراق عند تحقق احدى الشروط الاتية:

١- اذا سكن العراق مدة لاتقل عن اربعة اشهر متصلة او ستة اشهر منفصلة خلال السنة التي نجم فيها الدخل .

٢- اذا كان مستخدماً لدى شخص معنوي في العراق.

٣- اذا كان من ذوي الاختصاص الفني وقد استخدم في مشروع صناعي مشمول بقانون تنمية وتنظيم الاستثمار الصناعي .

- **اقامة الشخص المعنوي :**

نظم اقامة الشخص المعنوي نصين من نصوص قانون ضريبة الدخل: الاول ورد في المادة(١٠/١/هـ)اذا جاء فيها ان المقيم هو (كل شخص معنوي مؤسس بموجب القوانين العراقية او غيرها ، يكون محل عمله او ادارته او مراقبته في العراق) اما النص الآخر فهو التعديل الذي تضمنه امر سلطة الائتلاف المنحلة رقم (٤٩) لسنة ٢٠٠٤ للمادة (١٣) من قانون ضريبة الدخل والذي بمقتضاه اصبحت الشركات الاجنبية المسجلة في العراق او تلك التي لها مؤسسة دائمة في العراق خاضعة لهذه الضريبة وبسعر نسبي مقداره (١٥%) .والملاحظ على هذا النص انه لم يبين حكم الشركات الوطنية كما ان صياغته جاءت ركيكة بسبب سوء الترجمة من اللغة الانكليزية الى اللغة العربية . وفي تصورنا ان المتمعن في فحوى النصين يمكن ان نستنتج بان الشخص المعنوي يعد مقيماً في العراق اذا توفرت الشروط الاتية:

أ- ان يكون مؤسساً وفق القوانين العراقية ويكون له محل عمل في العراق او مركز ادارة او مركز مراقبة .

ب- ان يكون مؤسساً وفق القوانين الاجنبية ولكن له محل عمل او ادارة او مراقبة في العراق .

ج- ان تكون الشركة الاجنبية مسجلة في العراق . ويكون تسجيل الشركات الاجنبية عادة من خلال اجازات التأسيس (شهادات التأسيس) للاشخاص المعنوية في دائرة تسجيل الشركات (وزارة التجارة - قسم الشركات الاجنبية)، اما بالنسبة للشركات المحلية فانه يكون في الدائرة نفسها ولكن في قسم الشركات الوطنية .

المعيار الثاني: معيار التبعية السياسية :

اخذ المشرع العراقي بالنسبة للشخص الطبيعي بمعيار التبعية السياسية وبشكل لاحق بمعيار التبعية الاجتماعية (الاقامة) وذلك واضح من نص المادة (١/ ف١٠) التي فرقت بين العراقي وغير العراقي من حيث مدة الاقامة،كما يتضح الامر بشكل جلي في المادة (٥/ ف٣) التي نصت على (لاتفرض الضريبة على الدخل الناجم خارج العراق للاشخاص غير العراقيين المقيمين في العراق) . ومفهوم المخالفة

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

لذلك انه لو كان المكلف عراقي ومقيم في العراق فأن الضريبة تفرض عليه عن كل الدخول المتحققة في الداخل والخارج. كما ان المادة ذاتها بينت في الفقرة (١) انه تفرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق او خارجه، وهذا يعني ان المشرع هنا اشترط لكي يخضع المقيم للضريبة على دخله المتحقق في الداخل والخارج ان يكون عراقيا والا فان دخله لا يخضع للضريبة طالما هو غير عراقي حتى وان كان مقيما الا بالنسبة لما تحقق له في العراق .

اما بالنسبة للشخص المعنوي فأن قانون ضريبة الدخل كما بينا في السابق نص في المادة (١/١٠/هـ) بانه يعتبر مقيما كل شخص مؤسس بموجب القوانين العراقية واذا رجعنا الى قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ باعتباره القانون الذي نظم شؤون الشركات الخاصة لوجدنا انه نص في المادة (٢٣) بانه تكون الشركة المؤسسة في العراق وفق احكام هذا القانون عراقية. أي اعتبر الشركة حاملة للجنسية العراقية بمجرد تأسيسها وفق القوانين العراقية. واذا اردنا ان نوفق بين النصين الواردين في قانون ضريبة الدخل وقانون الشركات والمبينين اعلاه لخرجنا بنتيجة مؤداها ان الشركة باعتبارها احدى الاشخاص المعنوية وابرزها اذا كانت مؤسسة وفق القوانين العراقية فأنها تكون مقيمة وفي ذات الوقت حاملة للجنسية العراقية .

وهذا مايدل على اخذ المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل بمعيار الجنسية بالنسبة للشخص المعنوي.

المعيار الثالث: معيار التبعية الاقتصادية :

نص قانون ضريبة الدخل في المادة (٥ /الفقرة ٢) منه على (تفرض الضريبة على دخل غير المقيم الناجم في العراق وان لم يتسلمه فيه) وهذا يدل على اخذ المشرع العراقي بمبدا التبعية الاقتصادية .

ولابد من القول ان معيار التبعية الاقتصادية قد يتحدد بمعايير عدة ابرزها هي: معيار المؤسسة المستقرة ومعيار النشاط الاقليمي العارض ومعيار النشاط الاقليمي المعتاد. واذ بينا هذه المعايير في السابق فاننا نؤكد هنا ومن خلال النص الوارد اعلاه ان المشرع لم يشترط شروطاً معينة لاخضاع الدخل المتحقق في العراق للضريبة. وهذا ما يعني انه اخذ بمعيار النشاط الاقليمي العارض، فاي دخل متحقق بشكل عرضي لشخص غير مقيم ولو لمرة واحدة يخضع للضريبة . علماً ان هذة الاحكام تشمل الاشخاص الطبيعية والمعنوية طالما هي غير مقيمة وتولد لها دخل في العراق . ولابد ان نشير الى مسألة اخرى ان المشرع العراقي فرق من حيث الخضوع للضريبة بين حالة المتاجرة في العراق والمتاجرة مع العراق [١] وتعني الاولى ان معظم نشاطات الشخص وجل مايتعلق بمعاملاته التجارية قد تحققت في

١ - انظر في ذلك عجز الفقرة (٧) من المادة (٢١) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

العراق . اما الثانية فتعني ان معظم نشاط الشخص قد تحققت في الخارج وان كان له علاقة مع العراق بشكل ثانوي . وعوداً على بدء فان المشرع قد فرق بين الحالتين فجعل الدخول المتحققة للشخص غير المقيم خاضعة لضريبة الدخل طالما هي متحققة في العراق وهذه تسمى متاجرة في العراق ،اما الثانية وهي المتاجرة مع العراق فان هذه الدخول لاتخضع للضريبة .هذا مع العلم ان تعليمات التحاسب الضريبي للعقود المبرمة بين جهات التعاقد العراقية والاجنبيةرقم (٢) لسنة ٢٠٠٨نظمت في المادتين (١و٢)الحالات التي تعد فيها العقود المبرمة متاجرة في العراق او متاجرة مع العراق ومن ثم قررت خضوع الاولى للضريبة دون الثانية.[١]

المطلب الخامس

اجراءات التعرف على دخل المكلف

لكي تتمكن السلطة المالية من تقدير واحتساب الضريبة بشكل اقرب الى الحقيقة ينبغي اولاً ان تقف على حجم الدخل او الربح الخاضع للضريبة. ولكي تتمكن الادارة من تحقيق ذلك فقد اجاز لها المشرع الضريبي ان تتعرف على دخل المكلف من خلال سبيلين هما: حق الاطلاع وتقديم التقارير.

اولا:- حق الاطلاع :

ويراد به اطلاع السلطة المالية على المسائل المهنية التي تخص اعمال المكلف وفحص حساباته والقيام باعمال التحري والبحث عن المصادر التي يستقي منها دخله.[٢]

ويعد هذا الحق من اهم الحقوق التي منحها المشرع الضريبي للسلطة المالية ويتحدد مضمون هذا الحق بامكانية التحري عن دخل المكلف من خلال استدعائه الى دائرة الضريبة والاستفسار منه عن كل ما يتعلق بنشاطه وارباحه . وقد يتسع حق الاطلاع ليشمل فحص الدفاتر والمستندات والمراسلات والوقوف على طبيعتها، وجلب ما تراه السلطة المالية مناسباً لها ،والزام المكلف او من له صلة بالدخل بتقديم التسهيلات لها لانجاز مهمتها والاجابة على كل استفساراتها اضافة الى تدقيق الحسابات التي يقدمها المكلف.[٣]

ثانيا- تقديم التقارير:

لكي تتعرف السلطة المالية على مدخولات المكلفين اتاح لها المشرع الضريبي وسيلة اخرى وهي تقديم التقارير والتي يراد بها بيانات او معلومات يقدمها الشخص خلال فترة زمنية محددة وذلك لاغراض تقدير الضريبة . الا ان الجهات التي تقدم

١- انظر هذه التعليمات منشورة في جريدة الوقائع العراقية ع(٤٠٨٤)في ٢٠٠٨/٨/٢٥.

٢ - انظر د. صالح يوسف عجينة ، مصدر سابق ، ص ٤٥٩ .

٣ - انظر بهذا الصدد م (٢٨) ف (٢) من قانون ضريبة الدخل النافذ والمادة السادسة من نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ النافذ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

التقارير قد تتمثل بالمكلف ذاته او من له صلة بالدخل الخاضع للضريبة ويمكن تحديد الاشخاص المكلفون بتقديم التقارير بما يأتي :

١- التقارير المقدمة من المكلف :

فرضت المادة السابعة والعشرين من القانون احكام محددة على المكلفين تمثلت بألزامها لكل شخص مسجل لدى السلطة المالية او غير مسجل لديها وله دخل يخضع للضريبة ان يقدم تقريراً عن دخله قبل اليوم الاول من حزيران من السنة التقديرية اذا لم يطلب منه تقديمه باخطار خطي او بأحدى طرق النشر . هذا مع العلم ان التقرير هذا يقدم الى الدائرة الضريبية التي يقع محل سكن المكلف ضمن حدودها الجغرافية . ومن الملاحظ ان المشرع حدد مدة معينة لتقديم التقارير وهو قبل اليوم الاول من حزيران أي ان للمكلف فترة تقع بين الاول من كل سنة لغاية ٥/٣١ من السنة نفسها يستطيع خلالها ان يقدم تقريره وبعكسه يصبح مخالفاً للقانون. اما اذا طلبت السلطة المالية ان يقدم تقريراً فعليه ان يقدمه خلال فترة لا تتجاوز (٢١) من تاريخ التبليغ .[١]

٢- التقارير المقدمة من قبل المستخدم (رب العمل) :

فرضت المادة (١٨) والفقرة (٤) من المادة (٢٧) من القانون على المستخدم (بكسر الدال) تقديم تقرير للسلطة المالية خلال المدة القانونية او بناء على طلبها يتضمن ما يلي :

أ- اسـماء مستخدمـيه وعناوينهم والرواتب والمخصصات والمبالغ التي تدفع لهم .

ب- اسماء وعناوين الذين يتقاضون منه او بواسطته رواتب تقاعدية ومخصصات وما في حكمها ومقدارها .

وفي الوقت الذي وسعت المادة (١٨) من القانون مفهوم المستخدم (بكسر الدال) اعتبرت الفقرة (٢) منها مديرالشخص المعنوي او كبار موظفيه كالمستخدم (بكسر الدال) نفسه حيث يعد مسؤولاً عن تقديم التقارير الى السلطة المالية عن جميع العمال العاملين في المشروع.

٣- التقارير المقدمة من قبل الغير الموجود في العراق :

اوجب القانون على كل شخص موجود في العراق أيا كانت صفته ممن يستلم ربحاً او دخلاً تتناوله احكام هذا القانون ويعود لشخص آخر او يدفع لامره او يسجل لحسابه ربحاً نظير ما تقدم وان كان واجب الدفع خارج العراق ان يقدم للسلطة المالية تقريرا خلال (٢١) يوما من تاريخ التسلم او الدفع او التسجيل على ان يحتوي ذلك التقرير على ما يلي:

---

١ - انظر م (١) م (٢٧) من القانون .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

أ- بيان حقيقي وصحيح بكل الربح او الدخل.
ب- اسم وعنوان الشخص الذي يعود اليه هذا الدخل.
هذا وقد اجاز القانون للسطلة المالية ان تطلب تلك المعلومات باخطار تحريري من أي شخص آخر بغض النظرعن كونه شخصا طبيعيا ام معنويا و سواء اكان وصياً ام قيماً ام ولياً وسواء تم دفع الدخل للشخص في داخل العراق ام خارجه.[1]

المطلب السادس
طرق تقدير الدخل

بعد ان تتعرف السلطة المالية على مدخولات المكلفين من خلال الاطلاع وتقديم التقارير تتولى تقدير وتحديد الدخل الخاضع للضريبة بطرق عديدة قد ورد بعضها في القانون و البعض الآخر درجت السلطة المالية على الاخذ بها ويمكن بيانها حسب الآتي :

الفرع الاول
طرق التقدير المباشرة

ويقصد بها تلك الاجراءات التي ترمي بها السلطة المالية الى تقدير الدخل من خلال النظر الى محتوى الوعاء الضريبي نفسه وتشمل طرق التقدير المباشرة ما يلي :

اولا:- التقدير الاتفاقي :

هو التقدير الذي يتم بالاتفاق بين المكلف والسلطة المالية علماً بان هذا الاتفاق اذا ما حصل فان التقدير يكون بمنجى من الطعن به من قبل المكلف استناداً الى ما ورد في المادة الرابعة والثلاثين من القانون التي تضمنت انه اذا تم الاتفاق بين المعترض والسلطة المالية على تقدير الدخل فان هذا التقدير يصبح قطعياً ولا يقبل الاعتراض.

ثانيا:- التقدير الذاتي :

ويعني هذا الاسلوب قيام المكلف بنفسه باحتساب ضريبة الدخل المترتبة على نتائج نشاطه وتسديد مبلغ الضريبة للسلطة المالية مع ارفاق بياناته وحساباته وتقرير ضريبة الدخل، ويكون المكلف قد اوفى بذلك بالالتزامات الضريبية المفروضة عليه خلال سنة التقدير .

هذا وان اضطلاع المكلف بالتقدير في هذا الاطار لا يحول دون قيام السلطة المالية بفحص وتدقيق البيانات والتقارير التي قدمها المكلف وسدد الضريبة على اساسها فاذا ما ثبتت ارتكابه احدى المخالفات المنصوص عليها في المادتين (٥٧ ، ٥٨) من قانون ضريبة الدخل والمتعلقة بتقديم بيانات كاذبة او اخفاء معلومات فانه سوف يكون عرضة للعقاب .

---

١ - انظر م (٢٢) من القانون .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

ثالثا :التقدير الاحتياطي :

يعرف التقدير الاحتياطي بانه الاسلوب الذي تلجأ فيه السلطة المالية الى احتساب مبلغ الضريبة بصورة مؤقتة لحين اجراء التقدير النهائي ،وبذلك يكون هذا التقدير قابلاً للزيادة او النقصان وذلك لكون السلطة المالية غير متأكدة من صحة المعلومات المتاحة لديها او لكون هذه المعلومات غير كاملة.وقد يجري التقدير احتياطياً لحين تقديم المكلف لكافة حساباته. ومهما كان الامر فان هذا التقدير لا يمكن الاعتراض عليه ،كما ان السلطة المالية ليس لها ان تعتبره تقديراً نهائياً الا بعد تحقق الامر الذي اصبح لاجله التقدير احتياطياً واجراء التعديلات اللازمة على ذلك التقدير اذا اقتضى الحال ذلك.[١]

هذا مع العلم ان قانون ضريبة الدخل سمح للسلطة المالية اجراء تقدير أي دخل يحصل عليه المكلف قبل بداية السنة التقديرية بصورة احتياطية واستيفاء مبلغ الضريبة امانات لحساب سنتها التقديرية بشرط ان لا يكون هذا الدخل متمثلاً برواتب واجور ومخصصات وتخصيصات او ما شابه ذلك.[٢]

رابعا: التقدير الاضافي :

ويراد به مجموعة من الاجراءات التي تتبعها السلطة المالية في تقدير الضريبة على مصادر او عناصر الدخل التي لم تخضع سابقاً للضريبة رغم وجود نص يقضي باخضاعها. فبعد ان تتولى السلطة المالية تقدير دخل المكلف وتحديد الضريبة عليه يتقرر التزام ذلك المكلف بدين الضريبة بشكل نهائي ولا يجوز الرجوع عنه الا على سبيل الاستثناء، ومن قبيل هذا الاستثناء اذا تبين لها ان التقدير السابق لم يصل الى الدخل الحقيقي للمكلف وانما تناول جزءاً منه لسبب يعود لخطأ الادارة الضريبية عند اجراء عملية التقدير او بسبب عدم كشف المكلف لجميع عناصر دخله .

وفي كل الاحوال فانه في حالة تحقق هذا الاستثناء تجري السلطة المالية تقدير اضافي لعناصر الدخل التي لم يجر تقديرها سابقاً .

خامسا: التقدير الاداري :

وهو الاسلوب الذي تقوم به السلطة المالية بتحديد وعاء الضريبة في حالة امتناع المكلف اوتاخره، بقصد او بدون قصد، عن تقديم الاقرار المطلوب منه خلال المدة القانونية. ويتحدد الدخل مثلاً في هذه الحالة بناءً على ما لدى السلطة المالية من معلومات مختلفة سواء تعلقت بدخل المكلف لسنوات سابقة او بدخله في سنة التقدير. ويلاحظ ان الالتجاء الى هذا الطريق يعتبر من قبيل العقوبة الموجهة للمكلف الممتنع

---

١ - د. قيصر يحيى جعفر ، مصدر سابق ، ص١٢٨ .

٢ - انظر م (٣) ف (٤) من القانون .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

عن تقديم الاقرار. اذ من المفروض ان يتقدم الشخص باقراره في الموعد المحدد بالقانون.[١]

ومن ثم فبعد انتهاء المدة المحددة لتقديم التقارير تقوم السلطة المالية بفحص هذه التقارير ليتسنى لها قبولها ورفضها. فاذا ما رفضتها او لم يقدم المكلف أي تقرير عن دخله فان السلطة المالية تلجأ الى توجيه طلب حضور له وفق نموذج معد من قبلها ليتضمن تحذيره بانه سوف يتم تقديره غيابياً اذا لم يحظر خلال المدة المحددة في الطلب .فاذا لم يحظر توجه السلطة المالية للمكلف اخطار تقدير يتضمن تقدير دخله ادارياً، فان اصر المكلف على عدم المراجعة رغم مرور مدة (٢١) يوماً من تاريخ التبليغ بالاخطار فان السلطة المالية ترسل له اخطار دفع وفق استمارة معدة سلفاً من قبلها .[٢]

الفرع الثاني
طرق التقدير غير المباشرة

قد تلجأ السلطة المالية الى الاعتماد على وسائل غير مباشرة في تقدير الوعاء الضريبي وهذه الوسائل لا تستند الى الدخل نفسه وانما على بعض الدلائل التي تشير اليه وهي طريقتين هما :طريقة المظاهر الخارجية وطريقة التقدير الجزاف.

اولا: طريقة المظاهر الخارجية :

تعتمد الادارة المالية في هذه الطريقة على مظاهر او علامات خارجية معينة يحددها القانون لتقدير دخل المكلف باعتبارها كاشفة مقدار هذا الدخل. فقد تعتمد السلطة المالية على معلومات ذات صلة بشخص المكلف كمظاهر ثراءه والتي يتم التعرف اليها من عدد السيارات والعقارات التي يملكها مثلاً او قد تعتمد على معلومات تتعلق بنشاط المكلف كالموقع التجاري الذي يزاول فيه المكلف نشاطه او مساحة المعمل او نوع المكائن المستخدمة في الانتاج ومدى استخدام التقنيات الحديثة فيها.[٣]

ثانيا: طريقة التقدير الجزافي :

يعرف التقدير الجزافي بانه التقدير الذي تجريه السلطة المالية بالاعتماد على قرينة او اكثر ذات صلة بمصدر الدخل الذي يحصل عليه المكلف.ومثالها ان يعتبر دخل التاجر مساوياً لنسبة معينة من رقم مبيعاته او تحدد السلطة المالية هامش الربح بنسبة معينة من قيمة العقد الذي ابرمه المكلف، كان يكون الاخير متعهداً وابرم عقد تجهيز لمادة معينة الى احدى الجهات الخاصة او العامة بقيمة (١٠٠٠,٠٠٠) فتحدد السلطة المالية نسبة (١٠%) من قيمة العقد ليكون الربح المفترض أي (١٠٠,٠٠٠)

---

١ - د.عبد العال الصكبان ، مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق ، مصدر سابق ، ص٢٨٣.

٢ - د. منصور يحيى جعفر ، مصدر سابق ، ص١٣٠ .

٣ - انظر بهذا الصدد د. احمد جامع ، مصدر سابق ، ص١٧٨ – ١٨٩ .ود. زكي عبد المتعال ، مصدر سابق ، ص٢٤٠ – ٢٤١ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

دينار.[١]وبذلك تختلف طريقة التقدير الجزافي عن طريقة المظاهر الخارجية في استناد التقدير في الطريقة الاولى على قرائن مرتبطة بالدخل وتشكل عنصراً من عناصره.[٢]

المطلب السابع
تحديد الدخل الصافي

بعد ان تتمكن السلطة المالية من الوصول الى دخل المكلف وتحديد مقداره تتولى عملية تنزيل التكاليف التي تحملها والخسائر التي اصابت نشاطه وصولا الى الدخل الصافي الذي يخضع للضريبة ،أي بمعنى آخر ان الذي يخضع للضريبة ليس الدخل الاجمالي بل الدخل الصافي من خلال خصم التنزيلات والخسائر:

الفرع الاول
خصم التنزيلات

نبين ابتداء مفهوم التنزيلات ثم ننتقل بعد ذلك لتناول انواع هذه التنزيلات بحسب ما نص عليها المشرع العراقي فيما ياتي:

المسالة الاولى :مفهوم التنزيلات :

يراد بالتنزيلات التكاليف التي تخصم من الدخل الاجمالي بغية الوصول الى الدخل الصافي[٣]. وهي كقاعدة عامة يراد بها المصروفات التي ينفقها المكلف للحصول على دخله والمحافظة على مصدره والتي يحق له المطالبة بخصمها من دخله الاجمالي عند فرض الضريبة عليه . ولكي لا يغالي المكلف بذكر المصروفات يشترط تحقق شروطاً معينة لكي يجاز خصمها وتنزيلها وهي :

١- ان تكون التكاليف حقيقية ومؤكدة : ومن ثم لا يجوز تنزيل التكاليف المحتملة او النفقات المستقبلية.

٢-ارتباط النفقة بنشاط المكلف بصورة مباشرة او غير مباشرة ، وعليه لا يجوز تنزيل النفقات المتولدة عن نشاط دخله غير خاضع للضريبة كالنفقات المصروفة في انتاج الدخل الزراعي المعفى بموجب القانون من الخضوع للضريبة.[٤]

٣- ان تكون التنزيلات معززة بوثائق مقبولة لدى السلطة المالية كأن تتضمن مستنداً اصلياً ويحوي على اسم المنشأة وتاريخ النفقة ومذيل بتوقيع حي او ختم حي للمخول بأصدار هذه الوثائق .

---

١ - انظر د. احمد جامع ، مصدر سابق ، ص١٨٠ ، وضوابط ٢٠٠٣ التقديرية .
٢ - د. قيصر يحيى جعفر ، مصدر سابق ، ص ١١٣ .
٣ - انظر بهذا الصدد احكام المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل النافذ .
٤ - اعفي الدخل الزراعي من الخضوع للضريبة بموجب قرار مجلس قيادة الثورة رقم (٢١) لسنة ١٩٨٠ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

٤- ان تخصم التزيلات في السنة نفسها التي تحقق فيها الربح او نشأ فيها الدخل.[١]

المسالة الثانية:انواع التنزيلات :

لابد من الاشارة الى ان المشرع العراقي قد حدد التكاليف او التنزيلات على سبيل المثال لا الحصر في المادة الثامنة والتاسعة من قانون ضريبة الدخل ولذلك يجوز اضافة انواع اخرى او تنزيل تكاليف غير ما ذكرت اذا ما تعلقت بالحصول على الدخل،وعلى العموم فان من ابرز هذه التكاليف هي :

اولا : الفوائد المدفوعة لاقتراض مبالغ تستثمر في انتاج الدخل او زيادته[٢]:

وهي التكاليف التي تدفع لقاء اقتراض المكلف مبالغ تستخدم في انتاج الدخل او زيادته ولقبول تنزيل الفوائد يشترط دفعها فعلاً وتنزيلها بالنسبة المدفوعة حقيقة بشرط الا تتجاوز هذه النسبة عما محدد قانوناً في المعاملات المدنية وهي ٧% .

ثانياً : بدل ايجار المحل المستغل للحصول على الدخل [٣] :

اجاز القانون للمكلف ان يطلب خصم بدل ايجار المحل الذي يمارس فيه نشاطه التجاري المحقق للدخل الخاضع للضريبة وبالنتيجة فان كان مستأجراً لاكثر من محل فله الحق في خصم ايجاراتها جميعاً .

ثالثاً : اندثار بناء المحل المستغل للحصول على الدخل اذا كان ملكاً صرفاً[٤]:

اذا كان المكلف مالكاً للمحل المستغل للحصول على الدخل فانه من غير المتصور دفع الايجار لنفسه لذا فقد اجاز القانون تقدير كلفة الابنية المشيدة على الارض المملوكة للمكلف فتضرب هذه الكلفة وبعملية حسابية بنسبة معينة ويمثل الناتج فقط اندثار الابنية المسموح بتنزيلها من الايراد السنوي.

رابعاً : القسط السنوي للمساطحة:[٥]

تعرف المساطحة بانها حق عيني يخول صاحبه اقامة البناء او منشآت اخرى غير الغراس على ارض الغير بمقتضى اتفاق بينه وبين مالك الارض حيث يحدد هذا الاتفاق حقوق المساطح والتزاماته.وتتضمن كلفة المساطحة كل من بدل ايجار الارض وكلفة المنشآت المقامة عليها وتقسم هذه الكلفة على سنوات المساطحة لينتج القسط السنوي للمساطحة الذي اجاز القانون تنزيله :

(مثال) ابرم (س) عقد مساطحة مع (ص) يتضمن هذا العقد ايجار (س) للارض المملوكة لـ (ص) مدة عشر سنوات مقابل بدل ايجار مقداره (١٠٠٠,٠٠٠) دينار

---

١ - د. قيصر يحيى جعفر ، مصدر سابق ، ص١٥٧ .
٢ - م (٨) ف(١) من قانون ضريبة الدخل النافذ .
٣ - م (٨) ف(٢) بند (أ) م ن قانون ضريبة الدخل .
٤ - م(٨) ف (٢) بند (ب) من قانون ضريبة الدخل .
٥ - م (٨) ف (٢) بند(ج) من القانون .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

وقد بنى (س) على هذه الارض محلات تجارية بقيمة (١٠٠٠٠٠٠) دينار ما هو القسط الواجب تنزيله عن المساطحة؟

ج/ يجمع بدل الايجار مع قيمة البناء (١٠٠٠٠٠٠+١٠٠٠٠٠٠) = ٢٠٠٠٠٠٠ وتقسم على سنوات المساطحة (٢٠٠٠٠٠٠÷١٠ = ٢٠٠٠٠٠) قسط المساطحة المنزل لكل سنة .

خامساً : المبالغ المصروفة لصيانة المكائن والآلات والمعدات او تبديل العدد والادوات[١] :

وتتحدد هذه المصروفات بقسمين هما :

١- مصاريف الصيانة : اجاز القانون تنزيل المبالغ التي يصرفها المكلف متى ما خصصت لصيانة الموجودات الثابتة كالمكائن والآلات والمعدات على ان تهدف هذه النفقة الى اعادة الاصل الى سابق انتاجه من دون ان تحدث زيادة جوهرية في قيمته. كما ينبغي ان لا تؤدي نفقات الصيانة الى تخفيض كلفة انتاج السلعة .

٢- نفقات التبديل : وهي النفقات المخصصة لتبديل العدد والادوات ولا يشمل ذلك نفقات تبديل الموجودات او الاصول الثابتة لان المشرع سمح للمكلف بالنسبة للاخيرة تنزيل كلفة اندثارها ، كما مبين في النقطة اللاحقة.

سادساً : النسبة المئوية لكلفة اندثار الموجودات المادية [٢]:

يعرف الاندثار بانه تناقص قيمة الاصول الثابتة تدريجياً من سنة الى اخرى بسبب التلف الذي يصيبها من جراء استعمالها في الانتاج او ظهور موجودات احدث منها مثل اندثار المكائن والآلات والاثاث وغيرها وازاء ذلك يصبح باستطاعة المكلف ان يخصم قيمة هذه الاصول المندثرة من الايرادات الاجمالية . والقاعدة المعمول بها في هذا الصدد ان قيمة الاصل لا تستقطع مرة واحدة من الربح بل توزع على عدة سنوات بحيث يفترض انتفاء المنفعة من الاصل في نهاية المدة.وهكذا يصيب كل سنة جزء من قيمة الاصل وهذا الجزء يستقطعه المكلف من الارباح التي يحصل عليها خلال السنة الى ان تتجمع لديه في عدة سنوات المبالغ الكافية لشراء اصول جديدة تقوم مقام الاصول التالفة او استبدال الاصول القديمة باصول احدث تقنية واكثر تطورا.[٣]

وقد اجاز القانون تنزيل كلفة الاندثار هذه بشكل اقساط سنوية ويتم احتسابها في نهاية السنة الحسابية التي اتخذها المكلف ولاجل ذلك حدد نظام الاندثار والاطفاء للقطاع الخاص والمختلط والتعاوني رقم (٩) لسنة ١٩٩٤ شروط تنزيل كلف الاندثار بما يلي :

أ- ان تكون الاصول منقولة .

---

١ - م (٨) فـ(٣) من القانون .
٢ - م (٨) فـ(٤) من القانون .
٣ - د. صالح يوسف عجينة ، مصدر سابق ، ص٣١٤ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

ب- ان تكون الاصول مستعملة في انتاج الدخل.
جـ- تثبيت الاندثار بحسابات مقبولة لدى السلطة المالية.
هذا وتتضمن نسبة الاندثار حسب نظام الاندثار المشار اليه اعلاه القيمة التاريخية للموجودات المنقولة وليس القيمة السوقية لها، وتتحدد هذه القيمة التاريخية على اساس ما يدفع من كلفة شراء الاصل وشحنه ونقله ونصبه ومقدار الضريبة الكمركية المفروضة عليه وكل ما تم انفاقه حتى يصبح صالحاً للاستعمال او لزيادة طاقته الانتاجية او لتقليل تكاليف الانتاج .
وابرز طرق احتساب الاندثار التي نص عليها نظام الاندثار هي ما يلي :[1]

١- طريقة القسط الثابت :
حيث يجري استهلاك قيمة الاصل وفق نسبة مئوية ثابتة من ثمن تكلفتها ولا تتغير هذه القيمة طيلة المدة التي يجري فيها الاستهلاك ،كما لو كانت كلفة الاصل (١٠٠٠,٠٠٠) دينار وكانت نسبة استهلاكه (١٠%) فيكون مبلغ الذي ينزل سنوياً (١٠٠,٠٠٠) دينار ويتم هذا التنزيل على مدار عشر سنوات .

٢- طريقة القسط المتناقص :
ووفق هذه الطريقة يتم احتساب الاندثار على اساس القيمة المتناقصة للاصول الثابتة وذلك من خلال طرح كل قسط سنوي تم تنزيله في السنة السابقة من ثمن تكلفة الاصل المتبقية في السنة اللاحقة . فمثلاً لو كانت قيمة الاصل (١٠٠٠,٠٠٠) دينار ونسبة الاستهلاك (١٠%) فان القسط الاول الواجب تنزيلة هو (١٠٠,٠٠٠) دينار اما القسط الثاني فيتحقق بعد طرح القسط الاول من تكلفة الاصل أي (١٠٠٠,٠٠٠ - ١٠٠,٠٠٠) فتكون تكلفة الاصل المتبقية هي (٩٠٠,٠٠٠) دينار ويضرب هذا المبلغ في نسبة الاستهلاك وكالآتي (٩٠٠,٠٠٠x ١٠÷١٠٠= ٩٠,٠٠٠ دينار) وهو القسط الثاني الواجب تنزيله وتجري نفس العملية في الخطوات اللاحقة الى ان يتم تنزيل كل قيمة الاصل تباعاً .
ومن الجدير بالتنويه ان نظام الاندثار الحالي اكد على ان اعتماد المكلف لطريقة القسط المتناقص تمنحه الحق بمضاعفة نسبة الاستهلاك .

٣- طريقة اعادة التقدير :

١ - انظر م (٦) ف (اولاً) من نظام الاندثار النافذ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

حيث يتم بمقتضاها تحديد مبلغ الاستهلاك على اساس تقدير قيمة الاصل في بداية المدة ثم تقدر هذه القيمة في نهاية المدة فيكون حق الاستهلاك هو الفرق بين القيمتين.

٤- طريقة الوحدة المنتجة :

تتضمن هذه الطريقة الابقاء على قيمة الاصل ثابتة وكل تبديل او شراء لاصل جديد يعتبر كانه استهلاك قد تم يحل محل الجزء الذي استهلك.

سابعاً : اقساط اطفاء الموجودات غير المادية [١]

أجاز القانون ان يخصم من الدخل تكاليف تملك او شراء الموجودات غير المادية على غرار ما انتهجه بالنسبة لاندثار الموجودات المادية . ويكون الاطفاء بشكل اقساط سنوية تنزل من دخل المكلف على مدار فترة او مدة الاطفاء . ومن ابرز انواع الموجودات غير المادية براءات الاختراع والعلامات التجارية والتصاميم وحقوق المؤلف وغير ذلك من الحقوق المعنوية وغير الملموسة مادياً .[٢]

ثامناً : الديون المعدومة [٣] :

ويقصد بها تلك التي يتعذر تحصيلها وقد اجاز المشرع الضريبي تنزيلها متى ما تعلقت بمصدر الدخل الخاضع للضريبة ومتى ما اقتنعت السلطة المالية بان تحصيلها اصبح متعذراً خلال السنة التي تحقق فيها الدخل وان كان اداؤها مستحقاً قبل بدايتها وبالنتيجة فان الديون المشكوك في تحصيلها لا يجوز تنزيلها .

تاسعاً : الضرائب والرسوم المدفوعة فعلاً عدا ضريبتي الدخل والعقار [٤]:

نصت الفقرة (٦) م (٨) من قانون ضريبة الدخل النافذ على تنزيل الضرائب والرسوم فعلاً عدا الضريبة المفروضة بموجب هذا القانون وضريبة العقار . ويرجع سبب عدم تنزيل هذه الضريبة الاخيرة من الدخل الى ان المكلف الذي يشغل المكان في ممارسة نشاطه الاقتصادي ان كان قد استأجره فان مالكه هو الذي يدفع الضريبة عنه وهي ضريبة العقار، اما اذا كان ملكاً للمكلف فان ما ينزل هو اندثار بناء المحل وفق الفقرة (٢) من المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل والتي سبق الاشارة اليها . على انه يشترط في الضرائب والرسوم التي اجاز القانون خصمها ما يلي:

---

١ - انظر (٨) ف(٧) من القانون .
٢ - د. قيصر يحيى جعفر ، مصدر سابق ، ص١٥٢ .
٣ - م (٨) ف (٥) من القانون .
٤ انظر م(٨) ف(٦) من القانون .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

١- ان تكون ذات صلة بالنشاط الاقتصادي للمكلف وعليه فان ضريبة العرصات لا يمكن تنزيلها مثلاً . اما الضرائب الكمركية المدفوعة عن الاستيراد والتصدير فانه بالامكان تنزيلها .
٢- ان يتم دفع الضريبة والرسم فعلاً .

عاشراً: التوقيفات التقاعدية والمساهمات المقررة بقوانين التقاعد والضمان الاجتماعي [١] :

ويراد بها أية مبالغ تستقطع من المكلفين العاملين في القطاع العام اوالخاص بصفة توقيفات تقاعدية فانها تنزل من الدخل الاجمالي بغية الوصول الى الدخل الصافي.

احدى عشر : التبرعات : [٢]

ويقصد بها الاموال التي يتم التبرع بها من قبل المكلف لجهات اخرى وقد اشترط المشرع لتنزيل التبرعات الشروط الاتية :
١- ان تكون مصروفة في العراق ومدفوعة حصرا الى دوائر الدولة والقطاع العام والجهات العلمية والتهذيبية والروحانية المعترف بها قانوناً.
٢- ان يصدر بيان من وزير المالية يعين فيه اسماء الجهات المتبرع بها وان يتم التبرع بموجب اكتتابات تتم اجازتها من قبل الحكومة العراقية.
٣- ان لاتكون هذه التبرعات مصروفة للمجهود الحربي.

اثنتا عشر : النفقة الشرعية [٣].

لاتعتبر النفقة الشرعية من قبيل التكاليف التي تتصل مباشرة بانتاج الدخل الا ان المشرع قد اجاز تنزيلها وذلك عند تحقق الشروط الاتية :
١- ان يحكم بالنفقة من قبل محكمة ذات اختصاص وهي محاكم الاحوال الشخصية بالنسبة للمسلمين ومحاكم البداءة بالنسبة لغير المسلمين .
٢- ان تكون مدفوعة نقداً وبالتالي فان النفقة التي تدفع عيناً كالملابس والاغذية لا يمكن قبول تنزيلها.
٣- ان تكون النفقة مدفوعة لمن لا يستحق عنهم المكلف سماحاً قانونياً كالابوين والزوجة المطلقة

ثلاثة عشر : اقساط التأمين:[٤]

---

١ - م (٨) ف (٧) من القانون .
٢ - م (٨) ف (٨) من القانون .
٣ - م (٨) ف (٩) من القانون .
٤ - م (٨) ف (١٠) من القانون

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

رغم ان اقساط التامين ليست ذات صلة بانتاج الدخل بصورة مباشرة الا ان القانون قد عدها تكليفاً على الدخل ولكن بشروط هي :

١- ان يكون التامين لدى شركة تامين عراقية

٢- ان لا يتجاوز مقدار ما ينزل من اقساط التامين على الحياة مبلغ الـ (٥٠٠٠٠٠٠) دينار اما اقساط التامين الاخرى فلا يجوز ان يتجاوز ما ينزل منها على (٣٠٠٠٠٠٠) دينار[١]. وينطبق هذا الشرط حتى في حالة كون اقساط التامين مدفوعة عن الزوجة التي ليس لها دخل خاضع للضريبة الا ان مدخولاتها ادمجت مع دخل الزوج .

اربعة عشر : رواتب ومخصصات المدير المفوض للشركة المحدودة :

نصت المادة (٩) من القانون على عدم جواز تنزيل ما يزيد على (١٥٠٠٠) دينار المدفوعة لقاء رواتب ومخصصات واكراميات وعمولات المدير المفوض للشركة الخاضعة للضريبة في الشركات المحدودة سواء كان المدير المفوض مقيم في العراق ام في خارجه .

الفرع الثاني
خصم الخسائر

تعرف الخسائر بانها النقص الحاصل في بعض مصادر دخل المكلف خلال السنة المالية، وهي اما ان تكون خسارة ضريبية او محاسبية .

والخسارة الضريبية هي عبارة عن النقص الحقيقي في بعض مصادر دخل المكلف خلال الفترة المالية المحددة والمؤيد حسابها بوثائق مقبولة قانوناً ويجب ان يكون هذا المصدر خاضعاً للضريبة .في حين ان الخسارة المحاسبية هي تمثل الزيادة الحاصلة في النفقات عن الايرادات الخاصة بالوحدة الاقتصادية المتحققة خلال الفترة المالية المعينة .وتأسيساً على ما تقدم فان الخسارة المحاسبية تتعلق بجميع مصادر دخل المكلف بحيث لا تميز بين الدخول الخاضعة للضريبة وتلك المعفاة منها بينما الخسارة الضريبية ينصب اهتمامها على الدخل الخاضع للضريبة اما الدخول المعفاة منها فهي ليست موضوع نقاش في مجال تنزيلها . [٢] وقد ذكر المشرع العراقي حالين لخصم الخسارة الضريبية هي تنزيل الخسارة او ترحيلها ونبين ذلك بالاتي:

اولا: تنزيل الخسارة :

١- عدلت المبالغ المذكورة بموجب قانون مجلس النواب رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٥ والذي عدل قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢النافذ(جريدة الوقائع العراقية عدد (٤٣٩١) في ٢٠١٥/١٢/١٤)

٢ - طاهر الجنابي ، المالية العامة والتشريع المالي فيالعراق ، مصدر سابق ، ص٢٤ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

وتتحقق هذه الحالة عندما يمارس المكلف اكثر من نشاط اقتصادي للحصول على ايرادات متباينة، فاذا ما تعرضت احدى هذه الانشطة لخسارة فان المشرع قد اجاز تنزيلها من الارباح المتحققة من المصادر الاخرى . ولكن استلزم هنا شروطاً معيناً لجواز التنزيل هذا ابرزها :

١- ان تكون مصادر الدخل التي تنزل منها الخسارة غير معفاة من الضريبة

٢- ان يكون الخسارة موثقة بوثائق مقبولة قانوناً .

٣- ان تكون الخسارة متحققة في العراق .

٤- ان تكون الخسارة متصلة بنشاط المكلف وفي هذا الصدد ينبغي ان تتحقق العلاقة بين نشاط المكلف الذي يحقق الايراد وبين الخسارة التي تحققت .

٥- ان تكون الخسارة حقيقية أي ان تعكس الخسارة تعرض المكلف الى فقدان فعلي لمبالغ معينة وتحمله التزامات ازاء الغير ،ومن ثم لا يعتد بالخسائر المحتملة .

٦- ان يتم التنزيل من الارباح المتحققة في السنة المالية التي تحققت فيها الخسارة .

٧- ان يتحقق عنصر وحدة المكلف : بمعنى ان الخسارة التي لحقت المكلف يجب ان تنزل من دخله هو ومن مصادره هو،فمثلا الشركة وفروعها تعدان شخصاً واحداً فاذاما تعرض احد فروعها الى لخسارة جاز لها ان تطالب بخصمها من ارباح فروعها الاخرى .ومن مقتضى هذا الشرط هو ان تغير مالك المنشأة التي لحقتها الخسارة لا يحول دون ان يكون هو وحده الذي له حق لمطالبة بتنزيل الخسارة وبالنتيجة فأنه ليس للمالك الجديد للمنشأة ان يطالب بخصم تلك الخسارة التي لحقت المالك القديم .

ثانيا - ترحيل الخسارة:

اذا لم يتمكن المكلف من تنزيل الخسارة التي تعرض لها في السنة التقديرية نفسها اما لعدم كفاية الارباح المتحققة من مصادر الدخل الاخرى او لعدم وجود مصادر دخل اخرى غير المصدر الذي تحققت فيه الخسارة فان القانون قد اجاز للمكلف ان يطلب ترحيل الخسارة الى السنوات الخمس التالية من نفس مصدر الدخل . وعليه يكون ترحيل الخسارة وفقاً للشروط التالية :

١- ان يكون الترحيل لمدة خمس سنوات لاحقة للسنة التي تحققت فيها الخسارة وتحسب بشكل متوالي دون انقطاع في احتساب السنوات .

٢- لا يسمح بتنزيل اكثر من نصف الدخل الخاضع للضريبة في كل سنة من السنوات الخمس .

٣- لاتنزل الخسارة الا من مصدر الدخل نفسه الذي تحققت فيه الخسارة .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

المطلب الثامن
تنزيل السماحات وتعيين مقدار الضريبة

بعد تنزيل التكاليف التي تحملها المكلف وخصم الخسائر التي اصابت نشاطه نصل الى الدخل الصافي. ومع ذلك فان هذا الدخل لا يخضع للضريبة بالنسبة لبعض المكلفين الا بعد تنزيل السماحات التي نص عليها المشرع العراقي، وبعد ذلك ياتي دور تعيين مقدار الضريبة من خلال تطبيق السعر الضريبي على الدخل المتبقي وعلى العموم سنفصل في هذه المواضيع في الفرعين الاتيين:

الفرع الاول
السماحات

نظم قانون ضريبة الدخل العراقي السماحات من حيث مقاديرها وانواعها واسباب استحقاقها في المادة (١٢) منه الا ان هذه السماحات تتعرض دائما للتغيير في فترات زمنية مختلفة لكي تتناسب مع حجم التطورات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية وارتفاع نسب التضخم علاوة على العوامل الاجتماعية التي روعيت في تقرير هذه السماحات . وسنتعرض هنا الى الاحكام العامة للسماحات من حيث تعريفها وانواعها ودمج السماحات وحسب الاتي :

المسالة الاولى : مفهوم السماحات :

تعرف السماحات بانها اعفاءات جزئية للدخل منظور اليها من الناحية الشخصية جعلها المشرع خارج نطاق الدخل الصافي ضماناً لمستوى العيش الرغيد للفرد وتلافياً لنفقات العيش الكريم [١] .وتعد هذه السماحات اعفاءات شخصية بمعنى الكلمة ومع ذلك فان المشرع العراقي اقر لها فصلاً مستقلاً نظراً لطبيعتها الشخصية من جهة، ولكونها تمس اغلب المكلفين من جهة اخرى. وبينا في السابق ان ضريبة الدخل في العراق هي ضريبة شخصية لكونها تراعي الظروف الخاصة للفرد واحواله الاجتماعية .وقد حدد المشرع مجموعة من الشروط لتنزيل السماحات بالنسبة للمكلف الذي يستحقها ما يلي:

١- ان تكون ممنوحة لشخص طبيعي : طالما كانت السماحات ذات صلة بشخصية المكلف فانها تخصم من دخل الاشخاص الطبيعية فقط ويشمل بذلك الدخل الناجم للمشاركات باعتبارها تعامل معاملة الاشخاص الطبيعية من حيث الضريبة ، ومن ثم فان الاشخاص المعنوية لا تتمتع بهذه السماحات .

٢- ان يكون الفرد مقيماً في العراق [٢]: وذلك لان المقيم يسهم في دفع الضرائب غير المباشرة من خلال الانفاق فضلاً عن اسهامه في تكوين راس المال الوطني .

---

١ - حسن عداي الدجيلي ، شرح قانون ضريبة الدخل ، ط١ ، مطبعة عصام ، بغداد ، ١٩٨٨ ، ص١١٢ .
٢ - انظر م (١٢) ف (١) من القانون .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

واستثناءً من ذلك جعل المشرع غير العراقي الذي تقيم عائلته معه في العراق بحكم المقيم فيستحق السماحات المقررة قانوناً.

٣- ان يتمتع الفرد بسماح واحد وان تعددت مصادر دخله في السنة المالية التي يخصها التقدير .

المسالة الثانية: انواع السماحات :

حدد المشرع مقادير السماحات وانواعها واسباب منحها في المادة (الثانية عشر) من قانون ضريبة الدخل النافذ، لكن اجاز لوزير المالية ان يقترح ضمن مشروع قانون الموازنة العامة السنوية تعديل السماحات ومقياس الضريبة[١] وهو ما تحقق في بعض قوانين الموازنة الاتحادية ومن بينها قانون الموازنة لسنة ٢٠٠٨ الذي نص على مضاعفة السماحات الضريبية للموظفين والمنصوص عليها في البند (١) من المادة (الثانية عشر) من قانون ضريبة الدخل[٢] وقد كرر النص ذاته في قانون موازنة ٢٠١٢[٣] وقانون موازنة ٢٠١٣[٤] اما قانون موازنة ٢٠١٦ فانه نص في المادة (٣٥) على زيادة السماحات الضريبية للمكلف بنسبة (٢٥%) أي انه لم تقصر الزيادة على المكلف الموظف فحسب مثلما كان عليه الحال في قوانين الموازنة المذكورة اعلاه بل شمل جميع المكلفين. وعليه فانه قوانين الموازنة العامة ربما تنطوي على احكام تتضمن زيادة السماحات المقررة بحسب النسبة التي يراها المشرع ولكن يبقى لهذه الاحكام الصفة المؤقتة حيث ينبغي الانتهاء من تطبيقها بمجرد انتهاء الامد الزمني لقانون الموازنة الذي يتضمنها وهو نهاية السنة المالية ليعاد العمل بعد ذلك بمبالغ السماحات الواردة حصرا في قانون ضريبة الدخل لكونه ينطوي على احكام دائمة وليست مؤقتة الا اذا تضمن قانون الموازنة الجديد خلاف ذلك. وعلى العموم فان السماحات الواردة في قانون ضريبة الدخل هي الاتي:

١ – سماح المكلف لذاته :

حدد المشرع الضريبي سماح المكلف لذاته بمبلغ (٢٥٠٠٠٠٠) دينار ويشمل بذلك المكلف الاعزب او الارمل او المطلق وكذلك تستحق هذا السماح المراة غير المتزوجة وغير المطلقة وغير الارملة والتي لها دخل مستقل.واذا تزوجت المرأة فقدت هذا السماح اذا اندمج دخلها مع دخل زوجها .

٢- السماح بسبب الرابطة الزوجية :

منح المشرع الضريبي سماحاً اضافياً للمكلف المتزوج بسبب ما تقتضيه الرابطة الزوجية من نفقات معيشية باهضة وحدد هذا السماح بمبلغ (٢٠٠٠,٠٠٠) دينار

---

[١] - انظر المادة (الثالثة عشرة مكررة) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

٢ - المادة (٢٠/اولا)

[٣] انظر المادة (٤٤/اولا).

[٤] انظر المادة (٢٠/اولا)

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

وذلك اذا كانت زوجته ربة بيت او لها دخل مستقل ولكن ادمج مع دخل زوجها . ويجدر الذكر ان هذا السماح يمنح للزوج عن زوجة واحدة فقط وان تعددت زوجاته ويبقى محتفضاً بهذا السماح الى ان تزول رابطة الزواج بسبب الوفاة او بسبب الطلاق او الافتراق . ويشترط في منح الشخص السماح المقرر عن زوجته في ان يكون مرتبطاً بعقد زواج شرعي دائمي تعترف به القوانين السائدة في العراق.وعليه لا يستطيع المكلف ان يطالب بسماح الزوجة عن امرأة يصاحبها مصاحبة غير مشروعة مهما طالت مدة المعاشرة .

٣- سماح المرأة بسبب انتهاء الرابطة الزوجية :

اخذ المشرع بنظر الاعتبار الظروف النفسية والاجتماعية للمرأة المطلقة او الارملة وراعى ذلك بالنسبة لمبلغ السماح الذي تستحقه ومقداره (٣٢٠٠,٠٠٠) دينار وتبقى متمتعة بهذا السماح طالما بقت مطلقة او ارملة ،اما في حالة زواجها فانها تكون امام فرضين :

الاول : ان يدمج دخلها مع دخل زوجها وبذلك تفقد سماحها بالكامل ويستحق عنها زوجها السماح المقرر عن الزوجة ومقداره (٢٠٠٠,٠٠٠) دينار

الثاني : بقاء دخلها منفصلاً عن دخل زوجها ففي هذه الحالة تستحق السماح المقرر للمكلف عن ذاته ومقداره (٢٥٠٠,٠٠٠) دينار.

٤- السماح بسبب الاولاد :

يشمل مصطلح الاولاد في اللغة العربية (الابناء والبنات) وقد منح المشرع الضريبي لكل مكلف سماحاً اضافياً قدره (٢٠٠,٠٠٠) دينار عن كل ولد من اولاده . ونفس المقدار تتمتع به الارملة او المطلقة التي تعيل اولادها شرعاً . ومن البديهي القول ان مقصود بالولد الذي يستحق المكلف السماح عنه هو الذي يكون ثمرة زواج شرعي اما الاولاد غير الشرعيين فليس لهم من السماحات شيئاً طالما ان المشرع لا يعترف بالزواج غير الشرعي . كما ان الاولاد الذين يستحق المكلف عنهم السماح هم الاولاد الصلبيون فقط أي الاولاد الذي ينحدرون من صلب المكلف مباشرة. وعلى هذا فلا يتمتع المكلف بأي سماح عن الاولاد اذا كان هؤلاء احفاده الصغار او اولاد اخيه او اولاد اخته او ابناء زوجته من زوجها السابق . كما لايشمل بهذا الحكم الولد المتبنى على اساس ان الشريعة الاسلامية التي تعد المصدر الاساسي لقانون الاحوال الشخصية لاتعترف بنظام التبني[١].

وفي كل الاحوال فان المشرع منح السماح عن الاولاد وفق شروط معينة بحسب الجنس ووفق الآتي:

١ - د . صالح يوسف عجينة ، مصدر سابق ، ص ٤٣٨ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

أ- شروط السماح للابن :

اشترط القانون لمنح المكلف سماحاً عن الابن ان لايكون قد اتم (١٨) سنة من العمر بغض النظر عن وجود او عدم وجود دخل مستقل . وبالنتيجة فان السماح الذي يستحقه المكلف عن ابنه ينقطع عند اكمال الابن سن الثامنة عشر من العمر . ومع ذلك فان المشرع وضع على هذا الحكم استثنائين هما .

الاستثناء الاول:- اذا كان الابن عاجزاً بسبب اصابتة بعاهة عقلية او بدنية تمنعه من القيام باي عمل يستطيع من ورائه ان يكسب معاشة .

الاستثناء الثاني:- حالة كون الابن مستمراً على الدراسة في مدرسة اعدادية او عالية اذ يمنح المكلف السماح عنه وان تجاوز سن الـ (١٨) سنة طيلة مدة الدراسة ولحين اكمال دراسته على ان لايتجاوز عمره (٢٥) سنة ، اذ يحرم المكلف من هذا السماح بتحقق اقرب الاجلين اكمال الدراسة او اتمام (٢٥) سنة .

على ان المكلف لا يتمتع بالسماح عن الاولاد الآخرين الذين اتموا (١٨) سنة من اعمارهم ولهم دخل صافي يزيد على (٢٠٠,٠٠٠) دينار سنوياً ولو استمر بالدراسة.

ب- شروط السماح للبنت :

مهما بلغت البنت من العمر فينبغي النظر الى وجود او عدم وجود دخل مستقل لها . فلكي يستحق المكلف سماحاً قانونياً عنها يشترط ان لا يكون لها دخل مستقل تحاسب عنه بشكل مستقل عن والدها وان يكون هذا المكلف هو المسؤول عن اعالتها .وبالنتيجة فان المكلف لا يستحق سماحاً عن ابنته المتزوجة وان كانت تسكن معه وينفق عليها فعلاً وذلك لانه لم يعد بعد زواجها هو المسؤول عن اعالتها شرعاً وانما تلك المسؤولية تقع على عاتق زوجها ، كما ان الاخير هو من يستحق عنها السماح القانوني اذا كانت ربة بيت او لها دخل مدمج مع دخله.

٥ - السماح بسبب كبر السن :

منح القانون للمكلف سماحاً اضافياً قدرة (٣٠٠,٠٠٠) دينار اذا ما تجاوز سنه الثالثة والستين من العمر بغض النظر عن كونه رجلاً ام امراة ولا يشترط للمتمتع بهذا السماح سوى شرط العمر . ولا يخفى ان الاسباب التي تكمن وراء منح السماح المذكور هو زيادة احتياجات المكلف الاساسية في هذه المرحلة في حياته

المسالة الثالثة: دمج السماحات

اجاز المشرع العراقي للزوجين ان يطالبا دمج مدخولاتهما وفرض الضريبة باسم الزوج وذلك في فترة تقديم التقارير المنصوص عليها في المادة (٢٧) من قانون ضريبة الدخل وهي (٢١) يوماً من تاريخ تبليغه بتقديم تقريره من قبل السلطة

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

المالية او قبل (٦/١) من كل سنة تقديرية الا ان المشرع اشترط لجواز الدمج تحقق احدى الحالات الآتية[١]

١- اذا لم يكن للزوجة دخل خاضع للضريبة .

٢- اذا كانت مدخولات الزوج دون السماح القانوني .

٣- اذا كانت مدخولات الزوجة دون السماح القانوني المقرر لها باعتبارها مكلفة بذاتها.

فعند تحقق احدى الحالات المذكورة يمكن للزوج التمتع بالسماح القانوني المقرر له ولزوجته واولاده علماً بان السماح الذي يستحقه عن زوجته هو ذات المقدار الذي يستحقه لو كان متزوجا من ربة بيت.[٢]

ومن جانب آخر فان المشرع اعتبر الزوجة مكلفة بذاتها وتتمتع بالسماح القانوني الممنوح لها قبل زواجها وتمنح السماح القانوني للزوج بالاضافة الى السماح المقرر لها اذا كان عاجزاً عن العمل وليس له مورد.[٣]

الفرع الثاني
تعيين مقدارالضريبة

سوف نبين تحديد سعر الضريبة ثم نحدد الآليات المتبعة في تحديد مقدار الضريبة فيما ياتي:

المسالة الاولى :تحديد سعر الضريبة:

تتوصل السلطة المالية الى تعيين مقدار الضريبة من خلال تطبيق السعر الضريبي على الدخل الخاضع للضريبة بعد تنزيل التكاليف والسماحات المقررة قانوناً . وكما بينا في القواعد العامة للضريبة فان سعر الضريبة اما ان يكون سعرا نسبيا لا يتغير بتغير مقدار المبلغ الخاضع للضريبة،او تصاعديا يزداد كلما زاد هذا المقدار وقد اخذ المشرع العراقي بالحالتين ويمكن بيان ذلك بالتفصيل الآتي :

اولاً : السعر التصاعدي للضريبة :

اخضع المشرع في قانون ضريبة الدخل جميع الدخول المتحققة للمكلف (فيما عدا تلك المتحققة عن نقل العقار او حق التصرف به) اذا كان شخصاً طبيعياً سواء كان مقيما ام غير مقيم (عدا غير المقيم المنصوص عليه في المادة (١٩) من قانون ضريبة الدخل) للاسعار التصاعدية الاتية:

---

١ - انظر م (٦) ف(٢) من القانون .

٢ - انظر م (٦) ف (٣) من القانون .

٣ - انظر م (٦) ف (١) من القانون .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

- ٣ % لما لايزيد على (٢٥٠,٠٠٠) دينار
- ٥% ما زاد على (٢٥٠,٠٠٠) دينار لغاية (٥٠٠,٠٠٠) دينار
- ١٠% مازاد على (٥٠٠,٠٠٠) لغاية (١٠٠٠,٠٠٠) دينار
- ١٥% مازاد على (١٠٠٠,٠٠٠) دينار

اما بالنسبة للدخل المتولد عن نقل ملكية العقار او نقل حق التصرف به فان المشرع العراقي اخضعه لاسعار تصاعدية خاصة نص عليها في تعديل قانون ضريبة الدخل رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٥ وعلى النحو الاتي:

أ- يعفى من الضريبة اول (٥٠٠٠٠٠٠٠) خمسين مليون دينار من قيمة العقار المقدرة او بدله ويوزع هذا المبلغ على الشركات وفق حصصهم اذا كان العقار مملوكا على وجه الشيوع.

ب- يخضع الى الضريبة مازاد على مبلغ الاعفاء المنصوص عليه اعلاه وفق النسب الاتية:-

١- (٣%) ثلاثة من المئة لغاية (٥٠٠٠٠٠٠٠) خمسين مليون دينار .

٢- (٤%) اربعة من المئة مازاد على (٥٠٠٠٠٠٠٠) خمسين مليون دينار لغاية (١٠٠٠٠٠٠٠٠)مئة مليون دينار .

٣- (٥%) خمسة من المئة مازاد على (١٠٠٠٠٠٠٠٠) مئة مليون دينار لغاية (١٥٠٠٠٠٠٠٠) مئة وخمسين مليون دينار.

٤- (٦%) ستة من المئة ما زاد على (١٥٠٠٠٠٠٠٠) مئة وخمسين مليون دينار .

مع الجدير بالاشارة انه اذا كان نقل الملكية منصب على سهام من العقار فتحسب الضريبة على عموم العقار وتستوفى بنسبة السهام المنقولة الى عموم العقار.

ثانياً : السعر النسبي للضريبة :

اخذ المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل بالسعر النسبي في حالتين، كما اخذ بالسعر النسبي ايضا في الضريبة على دخل شركات النفط الاجنبية والتي تناول احكامها بموجب قانون مستقل عن قانون ضريبة الدخل وسنبين هنا الحالات المذكورة اعلاه :

١- دخل الاشخاص المعنوية :

بموجب امر سلطة الائتلاف (المنحلة) رقم (٩) لسنة ٢٠٠٤ اصبحت الشركات ذات المسؤولية المحدودة والشركات المساهمة الخاصة والشركات المساهمة المختلطة تخضع لسعر نسبي ثابت مقداره (١٥%)

٢- دخل غير المقيم الخاضع للضريبة :

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

ان الشخص غير مقيم سواء كان طبيعياً ام معنوياً يخضع لسعر نسبي ثابت مقداره (١٥%) اذا كان هذا الدخل ناجم من المصادر التالية :

أ- الفوائد والسندات والرهنيات والودائع والسلف

ب- التخصيصات السنوية او الرواتب التقاعدية اوالدفعات السنوية الاخرى.

وفي هذا الاطار يلاحظ ان هذه الايرادات اذا تحققت بصوره عارضة ولو لعدة مرات في فترات مختلفة في السنة فان الضريبة تفرض عليها في كل مرة ،اذ لا ينتظر انتهاء السنة التقديرية ولجميع مصادر الدخل وتفرض الضريبة عليها بالكامل . ومن الجدير بالذكر ان مثل هذه الضريبة لا تخضع لها المصارف حسب تعريف المصرف في قانون البنك المركزي النافذ .

٣- الضريبة على دخل شركات النفط الاجنبية :

عامل المشرع العراقي شركات النفط الاجنبية في الآونة الاخيرة معاملة خاصة باخضاع الدخول المتحققة لها في العراق في مجال انتاج واستخراج النفط والغاز والصناعات المتعلقة بها لسعر نسبي مقداره (٣٥%) الا ان هذا الحكم جاء بموجب قانون مستقل عن قانون ضريبة الدخل هو القانون رقم (١٩) لسنة٢٠١٠[١] حيث نص في المادة (١) على (تفرض ضريبة دخل بنسبة (٣٥%) خمسة وثلاثون من المائة على الدخل المتحقق في العراق عن العقود المبرمة مع شركات النفط الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق او فروعها اومكاتبها والمتعاقدين من الباطن معها في مجال انتاج واستخراج النفط والغاز والصناعات المتعلقة بها) ،كما جاء في المادة (٢) منه بأن تسري احكام قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل في كل ما لم يرد به نص في هذا القانون.

المسالة الثانية : الآليات المتبعة في تقدير الضريبة :

حدد المشرع العراقي آليات معينة من اجل تقدير الضريبة تختلف بأختلاف صفة الشخص ويمكن بيان ذلك بحسب التفصيل الآتي :

اولا:- تقدير الضريبة على دخل الافراد

يقصد بالفرد الشخص الطبيعي المسجل في دائرة الضريبة باسمه الحقيقي،وبعد تحديد محل عمله ومقر سكنه يتم تعيين دائرة الضريبة التي يتم محاسبته فيها. ويجري جمع مصادر دخل المكلف المشار اليها في المادة (٢) من القانون وبعد خصم النفقات الواجب تنزيلها من الوعاء ثم تنزيل السماحات المستحقة، وفي ضوء ذلك يحدد الدخل الخاضع للضريبة حيث يطبق السعر الضريبي على الدخل المحدد على انه تتبع في هذا الصدد مجموعة من القواعد المتعلقة بطرق تقدير الضريبة وهي:

١- نشر في جريدة الوقائع العراقية في العدد (٤١٤٨) في ٢٠١٠/٣/١٥.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

١- تقدير الضريبة على دخل الاولاد القاصرين والزوجة :

لقد اوجب قانون ضريبة الدخل دمج مدخولات الاولاد القاصرين مع مدخولات والدهم بقصد منع عملية التهرب الضريبي الذي ينشأ عن عدم الدمج .كما اجاز ايضاً دمج مدخولات الزوجين عند تحقق احدى الحالات الواردة بالفقرة (٢) من المادة (١٦) والتي سبق واشرنا اليها وهي :

أ ــ اذا لم يكن للزوج دخل خاضع للضريبة.

ب - اذا كانت مدخولات الزوج دون السماح القانوني.

ج - اذا كانت مدخولات الزوجة دون السماح القانوني المقرر لها باعتبارها مكلفة بذاتها.

٢- تقدير الضريبة على دخل الاولاد بصورة مستقلة عند وفاة والدهم :

اذا كان للاولاد القاصرين مدخولات خاصة تجري عملية تقدير كل منهم بصورة مستقلة باسم الام او الوصي او القيم ويعد كلاً منهم مكلفاً بحد ذاته ويمنح السماح القانوني المقرر للمكلف بذاته استناداً الى احكام الفقرة (٥) من المادة (٦) من قانون ضريبة الدخل .

ثانيا- تقدير الضريبة على المشاركات :

المشاركات وكما سبق ان بينا هي شركات الاشخاص التي لم يعترف لها المشرع الضريبي بصفة الشخص المعنوي وعاملها معاملة الشخص الطبيعي [١] .وقد بينت المادة (٦) من القانون بانه يتم تقدير دخل المشاركة جملة ويقسم على الشركاء حسب حصصهم المعينة في عقد المشاركة ويجب ان تثبت المشاركة بعقد اصولي مصادق عليه من كاتب العدل على ان تقتنع السلطة المالية بصحة المشاركة والا فانه من حقها عدم اعتماد المشاركة واعتبارها وسيلة صورية للتهرب من الضريبة وعندئذ لها ان تقدر الضريبة على الشخص الذي تقتنع ان دخل المشاركة يخصه دون غيره وللاخير الحق ، بالتأكيد ، في اتباع الطرق القانونية في الاعتراض على تقدير السلطة المالية. ومن الجدير بالاشارة الى ان مدخولات كل شريك في المشاركة تضاف الى مدخولاته المتحصلة من مصادر الدخل الاخرى وتفرض الضريبة عليها بشكل اجمالي. علما ان قانون ضريبة الدخل الزم الشريك المتقدم بتقديم تقريرا مفصلا عن المشاركة مرفقا بها الحسابات الاصولية ومعلومات مفصلة عن حصة كل شريك وعنوانه كما بين المقصود بالشريك المتقدم بانه الشخص الذي يذكر اسمه قبل غيره من الشركاء في عقد المشاركة او القسام الشرعي او ذكر اسمه وحدة في المشاركة.

---

١ - انظر م (١) ف (٧) من قانون ضريبة الدخل النافذ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

ثالثا- تقدير الضريبة على الشركات :

حددت الفقرة (٦) من المادة الاولى من قانون ضريبة الدخل النافذ مفهوم الشركة - وحسب ما بينا في السابق- فأنه يقصد بها الشركة المساهمة او ذات المسؤولية المحددة المؤسسة في العراق او في خارجه وتتعاطى الاعمال التجارية او لها دائرة او محل عمل او مراقبة في العراق وقد بين هذا القانون الآلية التي تقدر بها الضريبة على ارباح الشركات. اذ انه بعد ان اعترف بالشخصية المعنوية والاعتبارية للشركة اكد على ضرورة تقدير الضريبة المستحقة على ارباح الشركة قبل توزيع هذه الارباح على الشركاء .وهذا مابينته المادة (١٤) بقولها تتحقق الضريبة على دخل الشركة قبل دفع أي شيء منه الى اصحاب الاسهم، وتعتبر الشركة ومديرها بالذات مسؤولين مالياً عن قطع الضريبة ودفعها للسلطة المالية بمعنى آخر ان القانون الضريبي جعل المسؤولية تضامنية بين الشركة ومديرها في دفع الضريبة المستحقة الى الادارة الضريبية المختصة . وعلية فان الارباح التي توزع على الشركاء هي ارباح صافية بعد استقطاع الضريبة المستحقة عليها .

مثال : تحقق لشركة البرهان المحدودة في سنة ٢٠١٠ دخل مقداره(٥٠,٠٠٠,٠٠٠) خمسون مليون دينار بين مقدار الضريبة اذا علمت انها مكونة من خمسة شركاء.

الحل : بما ان الشركة هي شركة ذات مسؤولية محدودة فهي شخص معنوي ولا تستحق أي سماح قانوني . وبما ان هذه الشركة هي ليست من شركات النفط فهي تخضع لسعر ضريبي بنسبة مقطوعة مقدارة ١٥% من الدخل .

أي ٥٠,٠٠٠,٠٠٠ x ١٥÷ ١٠٠ = ٧٥٠٠٠٠٠ سبعة ملايين وخمسمائة دينار مقدار الضريبة .

والمبلغ المتبقي وهو ٥٠,٠٠٠,٠٠٠ – ٧٥٠٠٠٠٠ = ٤٢٥٠٠٠٠٠ يوزع على الشركاء.

رابعا- تقدير الضريبة على وسائط النقل :

اشارت المادة الخمسون الى كيفية تقدير الضريبة وجبايتها على اصحاب وسائط النقل البحرية والبرية والنهرية ومستاجريها عند اشتغالها في العراق او وصولها الى مدينة او ميناء في العراق عندما يكون اصحابها او مستأجريها ساكنين في خارج العراق حيث حددت الدخل الخاضع للضريبة بمقدار(٧,٥ %) من مجموع المبلغ الذي يتسلمه او يستحقه صاحب واسطة النقل او مستاجرها أي ان المشرع ركن هنا الى طريقة التقدير الجزافي في تحديد دخل المكلف. واعتبرت المادة اعلاه ان سائق المركبة او ربانها وكيلاً عن صاحبها الحقيقي او مستاجرها اذا لم يكن موجوداً في

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

العراق لتنفيذ الالتزامات الضريبية المستحقة على واسطة النقل علماً ان هذه العملية تطبق كل مرة تدخل فيها المركبة العراق.

مثال : دخلت سفينة تجارية ميناء ام قصر في ٢٠١٠/١/١ وكانت الاجرة المستلمة من قبل صاحب السفينة هي عشرة مليون دينار عن نقل بضاعة من خارج العراق الى داخله بين مقدار الضريبة المترتبة عليه :

اصل المبلغ الخاضع للضريبة هو ١٠,٠٠٠,٠٠٠ × ٧.٥% = ٧٥٠,٠٠٠ دينار

ثم يخضع هذا المبلغ للسعر المقرر للشخص الطبيعي او الفرد الاعتيادي :

٥٠٠,٠٠٠ X ٣÷١٠٠ = ١٥٠٠٠

٢٥٠٠٠٠ X ٥÷١٠٠ = ١٢٥٠٠

١٥٠٠٠ + ١٢٥٠٠ = ٢٧٥٠٠ مقدار الضريبة

المطلب التاسع
جباية الضريبة

سنبحث هنا آلية جباية الضريبة واجراءات تقسيط مبلغها وضمانات جبايتها في الفروع الثلاثة الآتية:

الفرع الأول
آلية جباية الضريبة

بعد أن تنتهي إجراءات تقدير و فرض الضريبة على المكلف تلجأ السلطة المالية إلى جباية الضريبة حيث تقوم بتحصيل دين الضريبة من المكلف فعلا ، إلا أن الإجراءات تبدأ بتوجيه هذه السلطة إخطارا للمكلف يتضمن تبليغه بدفع الضريبة المستحقة عليه وفقا لتقدير السلطة المالية تنفيذا لمتطلبات قانون ضريبة الدخل و يكون هذا التقدير بطريقتين :

الاولى : ان يسلم الإخطار او الاستمارة الى الشخص المكلف نفسه او احد الأفراد العاملين معه في مقر عمله او إلى احد أفراد عائلته الذين يسكنون معه في محل سكناه.

الثانية : إرسال الإخطار او الاستمارة بواسطة دائرة البريد و بالبريد المسجل مثبتا عليه عنوان المكلف المثبت لدى السلطة المالية[١].

و بعد ان تنتهي مرحلة الإخطارات يكون المكلف مخيرا بين رفض التقدير الذي قامت به السلطة المالية و من ثم رفض دفع الضريبة و حينئذ يكون من حقه الاعتراض عليه من خلال اللجوء الى وسائل الطعن المعروفة، او الموافقة على هذا التقدير و من ثم فانه يكون ملزما بدفع كامل الضريبة المستحقة عليه .

١. المادة(٤٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

و هنا قرر المشرع العراقي جملة من الجزاءات المالية التي تفرض على الشخص الذي يتأخر او يمتنع عن تسديد الضريبة في موعدها المحدد و يمكن بيانها بالآتي :

١- تفرض إضافة مالية بنسبة (٥%)من مقدار الضريبة إذا لم يدفع المكلف مبلغ الضريبة المقّدر عليه خلال(٢١)يوما من تاريخ تبليغه بذلك المبلغ و تضاعف هذه النسبة لتصل الى (١٠%) اذا لم يدفع الضريبة بعد مرور(٢١) من انقضاء المدة الأولى . إلا ان المشرع أجاز لوزير المالية او من يخوله إعفاء المكلف من المبلغ الإضافي كله او قسم منه إذا اقتنع بان الأخير تأخر عن الدفع لغيابه عن العراق او لمرض أقعده عن العمل او لسبب قهري آخر[١] .

٢- كما فرض المشرع على المكلف الذي لم يسدد مبلغ الضريبة المستحق عليه دفع فائدة معادلة للفائدة المصرفية السائدة لدى مصرف الرافدين على تسهيلات السحب على المكشوف على مبلغ الضريبة المستحق و ذلك من تاريخ تحقق تسديده و لغاية إتمام هذا التسديد[٢].

و من الجدير الإشارة إليه أن هذه الفائدة تتزايد بحسب الظروف الاقتصادية التي يمر بها البلد و التي لها تأثير على الحالة الاقتصادية الخاصة بالمصرف .

الفرع الثاني
تقسيط مبلغ الضريبة

إذا طلب المكلف تقسيط مبلغ الضريبة المستحق عليه فللسلطة المالية تقسيطه اذا وجدت ان هناك أسبابا تبرر ذلك ، حيث ينظم خطاب موجه الى المكلف يحدد فيه مقدار كل قسط و تاريخ استحقاق تسديده الشهري ، و في حالة تأخر المكلف عن تسديد أي قسط خلال مدة(٢١) يوما يلغى كتاب التقسيط و تصبح جميع الأقساط المتبقية واجبة التسديد تلقائيا و دون الحاجة الى إنذار ، وهنا تطبق الجزاءات المالية التي مر ذكرها ، الا انه بالنسبة للفائدة المصرفية فإنها تحسب من تاريخ تحقق القسط الأخير.[٣]

الفرع الثالث
ضمانات جباية الضريبية

منح قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ للسلطة المالية جملة من الوسائل التي تضمن بها تحصيل الضريبة وأهمها ما يلي :

١- إيقاف معاملات المكلف في الدوائر الرسمية:

١- المادة ٤٥ من القانون اعلاه .

٢- انظر قرار مجلس قيادة الثورة المنحل في ١٩٨٤/٣/١٢ ، منشور في الوقائع العراقية عدد(٢٩٨٦)في ٢٦ /١٩٨٤/٣.

٣ . المادة ٤٦ من قانون ضريبة الدخل النافذ و الفقرة ٢ من قرار مجلس قيادة الثورة المنحل في ١٢ /١٩٨٤/٣.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

تستطيع السلطة المالية إصدار أوامر الى دوائر الدولة الرسمية بإيقاف إجراء معاملات المكلف ذات المساس بالضريبة والتي من شأنها ان تولد دخلا للمكلف مثل معاملات نقل ملكية العقار قبل دفع الضريبة.[١]

٢- منع المكلف من السفر خارج العراق:

اذا ثبت للسلطة المالية ان المكلف يريد السفر خارج العراق بقصد التهرب من دفع الضريبة بصورة كلية او جزئية فان لها ان توعز الى الجهات المختصة كمديرية الجوازات بمنع ذلك المكلف من السفر خارج العراق ويستمر هذا المنع لحين التسديد.[٢]

٣- منع وسائط النقل من السفر:

كما اجاز القانون للسلطة المالية ان توعز الى السلطات المختصة الى منع وسائط النقل البرية او البحرية او النهرية من اجتياز الحدود الى خارج العراق اذا تأخر أصحابها او مستأجروها او من ينوب عنهم عن تسديد الضريبة . الا ان المشرع اشترط هنا بعض الشروط لاستعمال هذا الحق أبرزها هو أن تتجاوز المدة التي تأخر فيها المكلف عن التسديد ثلاثة أشهر من تاريخ الاستحقاق.[٣]

٤- الحجز الاحتياطي :

منح القانون السلطة المالية حق الحجز الاحتياطي على أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة اذا شعرت انه يحاول تهريبها او إخفائها ليحول دون تحصيل الضريبة ، ولا يرفع هذا الحجز الا بعد أن يتم تقدير دخل المكلف واستيفاء الضريبة كاملة ويجوز رفع الحجز اذا قدم المكلف كفيلا مليئا يتعهد بدفعها .[٤]

المطلب العاشر

الاعتراض عل تقدير الضريبة او فرضها

نظم المشرع العراقي في ظل قانون ضريبة الدخل وسائل الطعن في كل ما يتعلق بتقدير الضريبة او فرضها على المكلف فهو فتح السبيل أمام المكلف للطعن بهذا التقدير وبصورة أولية امام السلطة المالية أي الى ذات الجهة التي قامت بإجراءات تقدير الضريبة ثم بعد ذلك اجاز للمكلف الطعن بالقرار الصادر عن السلطة المالية امام اللجان الاستئنافية، ثم القرار الصادر عنها يمكن الطعن به أمام الهيئة التمييزية. ويمكن بيان تفصيل ذلك على النحو الآتي:

---

١ انظر م(٣٨)ف(٣) من قانون ضريبة الدخل النافذ.
٢ انظر م(٥١) من القانون اعلاه.
٣ انظر م (٥٠) ف(٣) من القانون .
٤ انظر م (٥٢) من القانون.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الفرع الاول
الاعتراض امام السلطة المالية

قرر المشرع العراقي حق المكلف الذي ينازع صحة تقدير الدخل او فرض الضريبة عليه ان يطعن بذلك التقدير امام السلطة المالية حيث جاءت المادة (٣٣) من قانون ضريبة الدخل لتنص على (للمكلف بعد تبليغه بالدخل المقدر والضريبة المترتبة عليه ان يقدم اعتراضا خطيا الى السلطة المالية التي بلغته بالتقدير او الى أي دائرة من دوائر الهيئة العامة للضرائب خلال (٢١) يوما من تاريخ تبليغه مبينا أسباب اعتراضه والتعديل الذي يطلبه وعليه ان يقدم الى السلطة المالية السجلات والبيانات عن دخله لإثبات اعتراضه).

وسنوضح هنا شروط هذا الاعتراض وآثاره:

اولا:شروط الاعتراض :

١-ان يكون الاعتراض تحريريا ومسببا مع بيان التعديل الذي يطلبه المكلف معززا بالدفاتر التجارية والسجلات والبيانات اللازمة .

٢-إن يقدم الاعتراض خلال (٢١) يوما من تاريخ التبليغ وهذه المدة هي مدة سقوط إلا إن القانون أجاز للسلطة المالية تمديدها اذا اقتنعت بان المعترض لم يتمكن من تقديم الاعتراض لغيابه عن العراق او لمرض أقعده عن العمل او لسبب قهري آخر.

٣-ان يدفع المعترض الضريبة المقدرة عليه خلال مدة الاعتراض صفقة واحدة إلا إذا كان عاجزا عن العمل فانه يجوز للسلطة المالية استيفاءها على أقساط وفقا لتعليمات تصدرها وزارة المالية.

ثانيا: آثار الاعتراض :

من ابرز الآثار التي يتركها الاعتراض المقدم الى السلطة المالية هو حق الأخيرة قبول هذا الاعتراض او رفضه ،والرفض في هذه الحالة يعد قرارا إداريا ولكنه ليس حاسما للنزاع لأنه بإمكان المكلف الطعن به أمام اللجنة الاستئنافية - وكما سنبينه لاحقا- وعلى العموم فان قبول اعتراض المكلف على تقدير الضريبة من شأنه تصحيح الأوضاع القانونية التي أنشاها التقدير المطعون فيه فيعاد النظر بمقدار الضريبة او الأقساط المتعلقة بها ، كما انه قد يحصل اتفاق بين المعترض والسلطة المالية على تقدير الدخل فيكون مثل هذا الاتفاق حاسما للنزاع بصورة نهائية وبالتالي يسقط حق المكلف المعترض في الاستئناف أمام لجان الاستئناف وفق ما نصت عليه المادة (٣٤)من قانون ضريبة الدخل النافذ.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الفرع الثاني
الاعتراض أمام لجان الاستئناف

قد لا يقتنع المكلف بالقرار الصادر عن الإدارة الضريبية او السلطة المالية التي نظرت الاعتراض المقدم إليها والمتعلق بتقدير الضريبة او فرضها ولذلك أجاز المشرع لهذا المكلف الطعن بقرار السلطة المالية إمام اللجان الاستئنافية، وسنتعرف هنا على تشكيل هذه اللجان والقضايا التي تعرض عليها وما هي شروط الاعتراض المقدم إليها وأخيرا آثار هذا الاعتراض.

اولا:تشكيل لجان الاستئناف :

يتم تشكيل لجان الاستئناف ببيان يصدره وزير المالية في الجريدة الرسمية وتتألف كل لجنة برئاسة قاض من الصنف الثاني وعضوين اثنين من الموظفين المختصين بالأمور المالية ويعين أعضاء احتياط يحلون محل الأعضاء الأصليين عند غيابهم.[١]

ثانيا:القضايا التي تعرض على لجان الاستئناف :

حددت المادة (٣٩) من قانون ضريبة الدخل النافذ طبيعة القضايا التي تنظرها لجان الاستئناف وهي ما يلي :

أ- تنظر لجنة الاستئناف في كل ما له علاقة بتقدير الدخل وخضوعه للضريبة والرديات و السماحات.

ب- النظر في المخالفات التي يرتكبها المكلف خلافا لنظام مسك الدفاتر التجارية لإغراض ضريبة الدخل في القضايا المحالة إليها من قبل السلطة المالية،وفي هذه الحالة فان سلطة اللجنة الاستئنافية تتحدد في فرض غرامة تتراوح بين (١٠% و٢٥%) من الدخل المقدر قبل تنزيل السماحات القانونية على ان لا تقل عن (٥٠٠) دينار وعند عدم الدفع تحال القضية الى المحكمة المختصة وهي محكمة الجنح لإبدال الغرامة بالحبس.[٢]

ثالثا: شروط الطعن أمام لجان الاستئناف

أ- ان يقع الاستئناف بعد رفض الاعتراض من قبل السلطة المالية.

ب- ان يكون الاعتراض تحريريا أي ان يقدم الطعن بعريضة الى اللجنة الاستئنافية اوالى أي دائرة من دوائر الهيئة العامة للضرائب مع تقديم كافة السجلات المؤيدة لاعتراضه.

---

١ انظر م (٣٧) من القانون .
٢ انظر م (٣٩) من القانون.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

جـ- وجوب تقديم الاستئناف في بحر(٢١) يوما من تاريخ تبليغه بقرار السلطة المالية برفض الاعتراض على التقدير إلا أن قانون ضريبة الدخل أجاز للسلطة المالية قبول طلب الاستئناف بعد مضي المدة القانونية اذا اقتنعت بان المستأنف تأخر عن تقديمه لغيابه عن العراق او لمرض أقعده عن العمل او لسبب قهري آخر وان هذا الاستئناف قدم الى السلطة المالية بلا تأخير غير معقول من جانبه.[١]

رابعا: آثار الاعتراض

حدد قانون ضريبة الدخل الإجراءات الواجب إتباعها امام لجنة الاستئناف حيث تقوم الأخيرة بتبليغ الطرفين المكلف والسلطة المالية خلال سبعة ايام قبل موعد المرافعة وبعد حظورهما او حظور وكلاء عنهما في الموعد المحدد او ان يبينا اكتفاءهما بالبيانات التحريرية التي قدماها ، تنظر اللجنة في طلب الاستئناف ولها ان تقرر إلغاء التقدير او تأييده او زيادته او تخفيضه مع أسباب ذلك ،كما ان للجنة تأييد التقدير اذا لم يحظر الطرفان او لم يحظر احدهما دون عذر مشروع ولها ان تؤجل النظر في الاستئناف للمدة التي تراها مناسبة.[٢]

الفرع الثالث
الاعتراض أمام الهيئة التمييزية

اجاز المشرع لكل من المكلف والسلطة المالية الطعن بقرار اللجنة الاستئنافية أمام الهيئة التمييزية وسنتعرف هنا على هذه الهيئة وشروط الاعتراض امامها وآثار هذا الاعتراض.[٣]

اولا:تشكيل الهيئة التمييزية :

تشكل الهيئة التمييزية ببيان يصدره وزير المالية وينشر في الجريدة الرسمية وتتألف من:

قاض من محكمة التمييز	رئيسا
اثنين من المدراء العامين في وزارة المالية	عضوا
ممثل من اتحاد الغرف التجارية العراقية	عضوا
ممثل عن اتحاد الصناعات العراقي	عضوا

١ انظر م (٣٥) من القانون.
٢ انظر م (٣٦) من القانون.
٣ انظر م (٤٠) من االقانون.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

ثانيا: شروط الاعتراض امام الهيئة التمييزية

١- ان يكون مبلغ الضريبة يربو على عشرة آلاف دينار لأنه اذا كان دون ذلك فان قرار اللجنة الاستئنافية يعد قطعيا ولا يجوز الطعن به امام الهيئة التمييزية وذلك وفق المادة (٤٠/ف٢)من قانون ضريبة الدخل العراقي .

٢- ان يتم الطعن بقرار اللجنة الاستئنافية في غضون (١٥) يوما من تاريخ التبلغ به.

٣- ان يسدد المكلف رسما الى صندوق الهيئة العامة للضرائب بنسبة (١%) من مبلغ الضريبة المحدد في القرار محل الطعن على ان لا يزيد على (١٠٠٠) دينار ويعد إيرادا نهائيا للخزينة العامة.

ثالثا:آثار الطعن

بعد ان يقدم المعترض الطاعن اعتراضه خلال المدة المذكورة وبعد استيفاء جميع الشروط المحددة تنظر الهيئة التمييزية في النزاع المعروض عليها وبعد ان تفحصه تصدر قرارها الذي لا يخرج عن الحالات الآتية :

١- إلغاء قرار اللجنة الاستئنافية.

٢- تأييد قرار اللجنة الاستئنافية.

٣- تعديل قرار اللجنة الاستئنافية.

والجدير بالذكر ان القرار الصادر منها يعد قطعيا ولا يجوز لأية جهة أخرى المساس به وتكتسب قرارات هذه الهيئة الدرجة القطعية بمجرد صدورها.

المطلب الحادي عشر

الجرائم والعقوبات في قانون ضريبة الدخل العراقي [١]

خصص المشرع العراقي الفصل الثامن والعشرين من قانون ضريبة الدخل النافذ لبيان الجرائم التي يرتكبها المكلفون وغيرهم للتخلص من العبء الضريبي بصورة كلية او جزئية كما بين في هذا الفصل العقوبات التي تفرض على من يرتكب هذه الأعمال ويمكن تفصيل ذلك بالاتي:

الفرع الأول

الجرائم و الأفعال المخلة بأحكام قانون ضريبة الدخل

يمكن تحديد ابرز الجرائم والأفعال التي بينها المشرع العراقي والتي تمثل إخلالا بأحكام قانون ضريبة الدخل بما يلي:

١- انظر بهذا الصدد المواد (٥٦- ٥٩ مكررة)من قانون ضريبة الدخل النافذ.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

اولا: الإخلال بنظام مسك الدفاتر التجارية :

من المعروف ان المشرع اصدر نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم(٢) لسنة ١٩٨٥ بغية تنظيم معاملات المكلف وقيد كل ما يتعلق بممارسة نشاطه من أرباح او خسائر لكي يمكن التعرف بصورة فعلية على وضعه المالي الحقيقي ومن ثم تقدير الضريبة عليه استنادا الى هذا الوضع . الا ان المكلف قد يقوم بجملة من الأفعال التي تعد إخلالا بنظام مسك الدفاتر التجارية ومن ثم الإخلال بأحكام قانون ضريبة الدخل كأن يمسك دفاتر تجارية غير منتظمة ولا تبين حقيقة أرباحه او ان هذه الدفاتر يشوبها التحايل بتحوير القيود الواردة فيها بغية تقليل الأرباح الخاضعة للضريبة.

ثانيا: تقديم بيانات كاذبة او إخفاء معلومات :

الزم المشرع العراقي المكلف بان يقدم وفي تقارير مفصلة كافة البيانات والمعلومات الخاصة بدخله إلا ان بعض المكلفين قد يعمدون الى تقديم بيانات او معلومات كاذبة او تضمينها في تقرير او حساب قاصدا بذلك الحصول على خفض في مقدار الضريبة او سماح او تنزيل من هذا المقدار سواء كانت هذه الضريبة مفروضة عليه او على غيره او استرداد مبلغ مما دفع عنها.ومن الملاحظ ان الفعل ألجرمي يتحقق هنا بمجرد تبني المكلف الكذب المجرد سواء أكان ذلك بصورة ايجابية ام سلبية.

ثالثا:الامتناع او التأخير في تقديم التقارير :

اعطى المشرع العراقي الحق للسلطة المالية بان تطلب ممن كان خاضعا للضريبة او تعتقد بخضوعه لها ان يقدم تقريرا عن دخله خلال (٢١) يوما من تاريخ تبليغه بذلك باخطار خطي او بإحدى طرق النشر سواء كان اسمه مسجلا في دوائر ضريبة الدخل ام لا،كما ان القانون الزم كل شخص مسجل لدى السلطة المالية ام غير مسجل بان يقدم تقريرا عن دخله قبل اليوم الاول من حزيران من السنة التقديرية .وعليه فان عدم قيام المكلف بمثل هذه الافعال من خلال امتناعه بصورة نهائية عن تقديم التقارير او التأخر في تقديمها يمثل إخلالا بأحكام قانون ضريبة الدخل.

رابعا:عدم دفع الضريبة في الموعد المحدد :

قد يقوم المكلف بعدم دفع الضريبة المقدرة عليه في الموعد المحدد وذلك خلال (٢١) يوما من تاريخ التبلغ بالدفع مما يجعل فعل المكلف هذا يقع تحت طائلة الجرائم التي يعاقب عليها قانون ضريبة الدخل.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

خامسا:ارتكاب المكلف جرائم الغش والاحتيال :

عد المشرع العراقي من ضمن الجرائم الضريبية استعمال المكلف وسائل الغش والاحتيال للتخلص من أداء الضريبة بصورة كلية او جزئية ولم يحدد المشرع هنا المقصود بالغش والاحتيال ولكن نعتقد ان الغش والاحتيال الضريبي يقصد بهما ان يتبنى المكلف الكذب المصحوب بالمظاهر الخارجية والمتمثلة بالتزوير في المحررات الرسمية او العادية او اصطناع هذه المحررات بما يؤدي الى تخلص المكلف من دفع الضريبة وهو ما جرى عليه العمل في الهيئة العامة للضرائب.وبذلك فان هذه الجريمة تختلف عن الجريمة التي مر ذكرها في النقطة الثانية والمتمثلة بتقديم بيانات او معلومات كاذبة لان هذه الأخيرة تتطلب لقيام الركن المادي توافر الكذب المجرد دون اشتراط لجوء المكلف الى استعمال المظاهر الخارجية المذكورة.

الفرع الثاني

العقوبات المقررة على الأفعال المخلة بأحكام ضريبة الدخل

فرض المشرع العراقي أكثر من عقوبة على مرتكبي الجرائم الضريبية فهنالك عقوبات سالبة للحرية وأخرى عقوبات مالية ويمكن بيانها بالاتي:

اولا:العقوبات السالبة للحرية :

فرض المشرع العراقي العقوبة السالبة للحرية وهي الحبس في حالتين وهي:

١- يعاقب بالحبس مدة لا تزيد عن سنة واحدة من ثبت عليه امام المحاكم المختصة وهي محاكم الجنح من قدم عن علم بيانات او معلومات كاذبة او ضمنها في تقرير او حساب او بيان بشان الضريبة او اخفى معلومات كان يجب عليه بيانها قاصدا بذلك الحصول على خفض او سماح او تنزيل من مقدار الضريبة المفروضة عليه او على غيره او استرداد مبلغ مما دفع عنها وكذلك عاقب المشرع بذات العقوبة المشار اليها أعلاه كل من ساعد او حرض او اشترك في تقديم تقارير كاذبة او ناقصة.

٢- يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة اشهر ولا تزيد على السنتين من ثبت عليه امام المحاكم المختصة (محاكم الجنح)انه استعمل الغش والاحتيال للتخلص من اداء الضريبة المفروضة عليه بشكل كلي او جزئي .

ثانيا:العقوبات المالية :

تفرض العقوبات المالية على كل من يخالف أحكام قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ في الحالات الآتية:

١- العقوبات التي تفرضها المحاكم المختصة (محاكم الجنح) :

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

قرر قانون ضريبة الدخل فرض عقوبة الغرامة على ان لا تقل عن (١٠٠) دينار ولا تزيد على (٥٠٠) دينار من يثبت عليه امام المحاكم المختصة (محاكم الجنح) ارتكابه إحدى المخالفات الآتية:

أ- من لم يقم بالواجبات المترتبة عليه وفق أحكام قانون ضريبة الدخل او الأنظمة الصادرة بموجبه او امتنع او تاخر في تقديم بيانات او معلومات الى السلطة المالية كان يجب عليه تقديمها او طلب منه تقديمها.

ب- من وجدت لديه أوراق او وثائق تختص بدخل شخص آخر او اطلع عليها او قام بإفشائها.

٢- العقوبات التي تفرضها اللجنة الاستئنافية

كما اجاز المشرع العراقي للجنة الاستئنافية فرض غرامة مالية تتراوح ما بين (١٠% و ٢٥%) لمن يخالف أحكام نظام مسك الدفاتر التجارية،على ان تفرض هذه الغرامة قبل تنزيل السماحات القانونية. وفي كل الأحوال لا ينبغي ان تقل عن (٥٠٠) دينار.

٣- العقوبات التي تفرضها السلطة المالية

أ- يلتزم المكلف بدفع إضافة مالية مقدارها (٥%)اذا تأخر عن تسديد الضريبة المقدرة عليه وذلك بعد مرور (٢١) يوما من تاريخ تبلغه بالدفع ويضاعف هذا المبلغ اذا لم يدفعه خلال (٢١) يوما بعد انقضاء المدة الأولى وان كان للوزير او من يخوله إعفاء المكلف من هذا الدفع اذا اقتنع بان التأخير هو بسبب غيابه عن العراق او لمرض أقعده عن العمل او بسبب قهري اخر .

ب- كما فرض ايضا على المكلف الذي يتاخر او يمتنع عن التسديد دفع فائدة معادلة للفائدة المصرفية السائدة لدى مصرف الرافدين والمفروضة على تسهيلات السحب على المكشوف وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة الى تاريخ التسديد.

ت- العقوبات المالية المترتبة على تقديم بيانات كاذبة او استعمال الغش والاحتيال :

الزم المشرع العراقي السلطة المالية مضاعفة الضريبة على الشخص الذي ارتكب الافعال المتعلقة بتقديم معلومات كاذبة او اخفاء بيانات او تلك المتعلقة باستعمال وسائل الغش والاحتيال للتخلص من دفع الضريبة واكتسب الحكم الدرجة القطعية .اي ان هذه العقوبة المالية هي عقوبة تبعية لا تفرض الا على الشخص الذي ارتكب الأفعال المذكورة أعلاه وصدر بحقه العقوبة السالبة للحرية من المحكمة المختصة وهي محكمة الجنح واكتسب هذا الحكم الدرجة القطعية .

ث- العقوبة المالية المترتبة على عقد التسوية الصلحية

أجاز المشرع العراقي لوزير المالية ان يعقد تسوية صلحية مع المكلف الذي ارتكب احد الأفعال المعاقب عليها بالحبس وهي تقديم بيانات كاذبة او إخفاء

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

معلومات او استعمال وسائل الغش للتخلص من دفع الضريبة ،بحيث يترتب على عقد التسوية الصلحية إلزام المكلف بدفع مبلغ لا يقل عن مثلي الضريبة المتحقق عن الدخل موضوع الدعوى مقابل إيقاف الدعوى الجزائية المقامة ضده أمام المحكمة المختصة الا انه يجب عليه تسديد هذا المبلغ في مدة أقصاها عشرة أيام من تاريخ حصول الموافقة على التسديد.

المبحث الثاني
ضريبة العقار

اخذ العراق بهذا النوع من الضرائب في فترة ليست بالقصيرة اذ يشير التاريخ الى ان تطبيقها يرجع الى الحكم العثماني وكانت تسمى ضريبة الأملاك وبعد الاحتلال البريطاني صدر قانون ضريبة الأملاك رقم (٤٩) لسنة ١٩٢٣ ثم قام بعد ذلك المشرع العراقي بإصدار قوانين متعاقبة تعالج هذا النوع من الضرائب كان آخرها قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة١٩٥٩ وهو النافذ حاليا.

وسنتعرض هنا الى المسائل الرئيسة التي تناولها هذا القانون بالنسبة للضريبة المذكورة.

الفرع الأول
ماهية ضريبة العقار

بين قانون ضريبة العقار النافذ ضريبة العقار بأنها الضريبة على مجموع الإيراد السنوي الناجم من العقارات او ما في حكمها والتي يملكها المكلف في العراق عدا دار السكنى[١] .هذا ويراد بإيراد العقار بدل الإيراد الفعلي او المخمن من قبل لجان التقدير المختصة[٢] .وسوف نبين هنا العقارات الخاضعة للضريبة والمكلفين الملزمين بدفعها.

اولا:العقارات التي تخضع لضريبة العقار[٣] :

وفق قانون ضريبة العقار النافذ والتعليمات المتعلقة بتطبيقه فان العقارات التي تخضع لضريبة العقار هي :

١- البيت بما فيه من ساحات وحدائق .

٢- المنشات المعدة للاستغلال على اختلاف أنواعها، كالعمارات والمخازن والدكاكين والحمامات ومحلات البيع المختلفة والمعامل والمصانع والمستودعات وكراجات السيارات الخاصة عند تحويلها الى مخازن او حوانيت ودور السينما والملاهي والنوادي والفنادق و المطاعم والصيدليات والمقاهي.

---

١ انظر المادة (الاولى)الفقرة (٩) من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢)لسنة١٩٥٩ النافذ.
٢ انظر م(الاولى) فـ(٨) من قانون ضريبة العقار النافذ.
٣ انظر م (الاولى) فـ(٢) من القانون اعلاه.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

٣- الأراضي المستغلة بأي صورة أخرى كاستغلالها معسكرا او لأخذ الرمال او الحصى والمؤجرة إجارة طويلة ويستثنى من ذلك الأراضي المؤجرة لأغراض زراعية.
٤- السفن الثابتة او ما في حكمها والمستعملة للسكن او لتركيب الماكنات او لخزن البضائع او لأي غرض آخر.
٥- مخازن الأخشاب والحديد (الاسكلات) غير المسقفة وغير ذلك .

ثانيا:المكلفون الملزمون بدفع الضريبة :

حدد المشرع العراقي المكلفين الملزمين بدفع ضريبة العقار بما يلي[١]:
١- صاحب العقار وهو مالك العقار.
٢- متولي الوقف .
٣- واضع اليد ويقصد به القيم او الوصي او دائرة اموال القاصرين.
٤- صاحب الاجارة الطويلة .
٥- الشريك في العقار اذا كان شاغلا له.
٦- شاغل العقار اذا تعذر على السلطة المالية العثور على احد الشركاء

الفرع الثاني
سعر الضريبة

كان المشرع العراقي يعتمد بصورة عامة مبدأ الازدواج الضريبي في فرض ضريبة العقار حيث كان يفرض ضريبة أساسية بسعر نسبي على مجموع الإيراد السنوي للعقار، كما كان يفرض أيضا ضريبة إضافية بسعر تصاعدي.إلا أن هذه الآلية قد تم تعديلها من خلال القرار الذي صدر عن سلطة الإئتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم (٤٩) لسنة ٢٠٠٤ والذي تضمن فرض ضريبة واحدة بمقدار(١٠%) من مجموع الإيراد السنوي للعقار.الا ان المشرع هنا سمح بتنزيل (١٠%) من الإيراد السنوي لكل عقار عن مصاريف صيانة واندثار العقار قبل احتساب ضريبة العقار.[٢] وقد تناول المشرع العراقي سعر ضريبة العقار بالتعديل في قانون مؤقت هو قانون موازنة ٢٠١٧ حيث زاد هذا السعر في المادة (٣٧) منه الى نسبة (١٢%) وطالما ان هذا القانون له امد زمني للتطبيق لا يتجاوز ٢٠١٧/١٢/٣١ لذا يفترض بالادارة الضريبية العودة بالتطبيق الى السعر الاول وهو (١٠%) بعد التاريخ اعلاه
كونه ور في قانون دائمي الا اذا تم تضمين الموازنات اللاحقة سعرا مغايرا له.

١ انظر في ذلك م (الاولى) ف(٦) وم(العاشرة)من قانون ضريبة العقار النافذ.
٢ انظر م (الثانية) من القانون اعلاه.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الفرع الثالث
الإعفاءات من ضريبة العقار [١]

اقر المشرع العراقي في المادة (٣) من قانون ضريبة العقار مجموعة واسعة من الإعفاءات الضريبية بعضها بصورة دائمة وأخرى بصورة مؤقتة وسوف نبين هنا بعض هذه الإعفاءات:

اولا:الإعفاءات الدائمية :

وتمنح هذه الإعفاءات للأشخاص الطبيعيين والمعنويين ويمكن بيان ابرزها بالآتي:

١- الإعفاءات الدائمية للأفراد :

أ- أعفى المشرع العراقي دار السكن او الشقة السكنية مهما بلغت قيمتها الايجارية ويشمل بهذا الحكم دار السكن الواحدة او الشقة السكنية الواحدة التي يشغلها والدا صاحب الدار او احدهما او أولاده المتزوجون او احدهم بشرط ان لا يملك الشاغل او زوجه دار او شقة سكنية على وجه الاستقلال.

ب- العقارات المعدة لحفظ الحاصلات الزراعية ولإيواء الماشية ولسكن الزراع الذين يستثمرون الأراضي الزراعية مباشرة على ان لا تكون هذه العقارات مؤجرة وان تكون واقعة في المزرعة او الطريق او مركز الناحية التابع لها الأراضي المستثمرة.

٢- الإعفاءات الدائمية للهيئات العامة :

أ- عقارات الحكومة مهما كان نوعها .

ب- العقارات العائدة الى المصالح والمؤسسات العامة غير المؤجرة .

ج- العقارات المتبرع بمنافعها للدوائر الرسمية والمؤسسات الخيرية والعلمية المعترف بها قانونا.

٣ - الإعفاءات الدائمية لإغراض سياسية :

اعفى المشرع ايضا العقارات التي تملكها الدول الأجنبية والمتخذة دورا لسكن ممثليها السياسيين او القنصليين او لدوائره الرسمية اذا وافق وزير المالية على ذلك وبشرط المعاملة بالمثل.

ثانيا:الإعفاءات المؤقتة :

١ انظر تفصيل هذه الاعفاءات في المادة (الثالثة)من قانون ضريبة العقار.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

١- تعفى العقارات والطوابق التي تشيد حديثا من الضريبة لمدة خمسة سنوات اعتبارا من تاريخ إكمال تشييدها.

٢- اذا بقي العقار خاليا لمدة ثلاثة أشهر فأكثر بصورة مستمرة فانه يعفى من الضريبة عن مدة الخلو وعلى مالك العقار ان يقدم اخبارا تحريريا الى السلطة المالية بالخلو خلال (٣٠) من تاريخه وعليه تقديم الاخبار ايضا عند اشغال العقار.[١]

الفرع الرابع
تقدير ضريبة العقار

يتم تقدير ضريبة العقار من خلال لجان تقدير تؤلف ببيان يصدره وزير المالية او من يخوله في مراكز المحافظات والاقضية النواحي [٢]. حيث تعتمد هذه اللجان في تقدير قيمة العقار على أساس بدل الإيجار السنوي حين إجراء التقدير، اما اذا لم يكن العقار مؤجرا او ظهر للجنة ان بدل الإيجار السنوي المدعى به غير حقيقي فانها تقوم بتقدير الإيراد بنفسها مستندة في ذلك الى جملة من الأسس التي بينها القانون كمميزات العقار والغرض الذي يستعمل من اجله وغير ذلك [٣].وبعد ان يتم اجراء التقدير بصورة نهائية فانه يبلغ به كل من المكلف والسلطة المالية ويعتبر هذا التقدير نافذا لمدة خمسة سنوات [٤]. ومع ذلك فان المشرع اجاز للسلطة المالية ان تأمر بإعادة التقدير في الحالات الآتية:

١- اذا قدم المكلف طلبا للسلطة المالية يدعي فيه ان عقاره قد تهدم او انه استعمل بشكل يجعله ضمن العقارات المعفية.

٢- متى قدم المكلف طلبا مدعيا فيه بان إيراد عقاره قد نقص بنسبة (١٥%) او أكثر بعد التقدير الأخير.

٣- متى تبين للسلطة المالية بان الإيراد السنوي للعقار المؤجر قد زاد بنسبة (١٥%) او أكثر بعد التقدير الأخير .

وتجدر الإشارة الى انه لا يجوز إعادة التقدير وفق الفقرتين(٢،١) الا مرة واحدة في السنة. [٥]

الفرع الخامس
طرق الطعن في التقدير

أجاز قانون ضريبة العقار النافذ الطعن بقرار لجان التقدير امام لجان التدقيق كمرحلة أولية ثم أمام ضريبة العقار كمرحلة ثانية ونهائية.

١- تقرر هذا الاعفاء بموجب قانون رقم (١) لسنة ٢٠٠٩ المعدل لقانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩والمنشور في الوقائع العراقية عدد (٤١٠٧) في ٢٠٠٩/١/٢٦.

٢- انظر في تفصيل ذلك م (الثانية عشرة) من القانون.

٣- انظر م(السادسة) من القانون.

٤- انظر م(الخامسة) ف (١) من القانون.

٥- انظر م (الثامنة) من القانون.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

اولا:الطعن أمام لجان التدقيق[1] :

فتح المشرع العراقي السبيل امام كل من المكلف والسلطة المالية الطعن بتقدير لجان التقدير امام لجان التدقيق التي يؤلفها وزير المالية او من يخوله في مراكز المحافظات والاقضية الا انه اشترط لذلك جملة من الشروط اهمها :

١- ان يقدم الاعتراض خلال مدة (٣٠) يوما من تاريخ التبلغ بالتقدير.

٢- ان يتضمن الاعتراض تاريخ التبلغ بالتقدير واسباب الاعتراض .

٣ - ان يدفع المكلف المعترض نصف مبلغ الضريبة المستحق عليه خلال (٣٠) يوما من تاريخ تقديم الاعتراض وإلا يكون قرار لجنة التقدير نهائيا،ويستثنى من ذلك الاعتراض المتعلق بخلو العقار او انه مشمول بالاعفاء.

فإذا ما توفرت هذه الشروط فان لجنة التدقيق تقوم بإجراءات نظر الاعتراض ومن حقها ان تسمع أقوال ذوي الخبرة وتطلب الأوراق التي تراها لازمة، كما ان لها ان تقوم بالكشف عن العقار. وبعد ان تنتهي من هذه الإجراءات تقوم بإصدار قرارها الذي لا يخرج عن أمرين هما اما رد الاعتراض او تغيير التقدير.

ثانيا:الطعن امام ديوان ضريبة العقار :

يؤلف ديوان ضريبة العقار ببيان يصدره وزير المالية وينشر في الجريدة الرسمية ويشكل برئاسة قاض من الصنف الأول يرشحه وزير العدل وعضوين احدهما مهندس معماري او مدني والآخر موظف مالي ويجوز تعيين أعضاء احتياط يحلون محل الأعضاء الأصليين .وأجاز المشرع للمكلف الاعتراض لدى هذا الديوان ضد قرار لجنة التدقيق او إجراءات السلطة المالية المتعلقة بتطبيق أحكام القانون خلال مدة لا تزيد على (٣٠) يوما من تاريخ تبليغه بقرار لجنة التدقيق او إجراءات السلطة المالية.

كما أجاز أيضا للسلطة المالية الاعتراض لدى الديوان المذكور ضد قرارات لجنة التقدير خلال مدة (٣٠) يوما من تاريخ تبليغه بها . وبعد ان ينظر الديوان بالاعتراض المقدم أمامه له ان يأمر بإلغاء القرار او الإجراء المعترض عليه او تأييده او تعديله وله في سبيل ذلك إجراء الكشف على العقار واستدعاء المكلف وممثل السلطة المالية متى وجد ضرورة لذلك ويكون قراره قطعيا.[2]

الفصل الثاني
الضرائب على راس المال

١- انظر تفصيل ذلك في المواد(١٥-١٩) من القانون.

٢ انظر المادة(عشرون) من القانون.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

الضرائب على راس المال هي جزء من الضرائب المباشرة ولكنها لا يكون الدخل وعائها بل راس المال ومن ابرز انواعها في التشريع الضريبي العراقي حاليا ضريبة العرصات وضريبة انتقال العقار والتي سبق ان بيناها وادخلها المشرع العراقي حديثا ضمن وعاء ضريبة الدخل بدون مسوغ قانوني او منطقي كما بينا وطالما تحدثنا عنها سابقا لذا نكتفي هنا بالاشارة الى ضريبة العرصات فقط.علما ان المشرع العراقي كان ينظم نوعا آخر من الضرائب على راس المال وهي ضريبة التركات قبل ان يقرر الغاءها في سنة ١٩٩٤.

ضريبة العرصات

تعد هذه الضريبة من الضرائب الحديثة في العراق وهي شكل من اشكال الضرائب على رأس المال عرفت لأول مرة بصدور قانون رقم (١٥) لسنة١٩٤٠ وحاليا تخضع للقانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ والتعليمات رقم (٤) لسنة ١٩٦٢.وجاء في الاسباب الموجبة للقانون الاخير(.. تكون هذه الضريبة حافزا لمالكي الاراضي على المباشرة ببنائها اوالتخلص منها بالبيع مما يساعد على تحقيق احد امرين كلاهما المطلوب تنشيط العمران وتوفير عرض الاراضي).

ولعل ابرز خصائص هذه الضريبة ما يلي:

١- انها ضريبة مباشرة مفروضة على راس المال العقاري ،يتضح من النصوص القانونية التي نظمت هذه الضريبة انها مفروضة بصورة مباشرة على ملكية نوع خاص من راس المال العقاري اسماه المشرع بالعرصة .

٢- الضريبة مفروضة على القيمة المقدرة لراس المال ،ياخذ المشرع في تقدير وعاء الضريبة بطريقة التقدير المباشر للقيمة العمومية لهذا النوع من راس المال .اذ يقوم موظفوالسلطة المالية بعملية التقدير وفق الاسس المقررة لهم آخذين بنظر الاعتبار جميع الظروف والاحوال التي تقربهم من تقديرقيمة الارض.

٣- انها ضريبة عينية،تعتبر ضريبة العرصات من الضرائب العينية التي لا تعنى بالظروف الشخصية للمكلف .فلا تتضمن اعفاءات شخصية نظرا للاعباء العائلية كما لا تفرق بين الشخص المعنوي و الطبيعي بالنسبة للخضوع لها.

٤- انها ضريبة سنوية ،الضريبة على العرصات هي ضريبة سنوية على القيمة المقدرة للعرصة وان كان تحصيلها يكون على قسطين فهي تفرض على اساس القيمة المقدرة لراس المال وتقتطع منه سنويا .[١]

وسنتعرض هنا الى المسائل الأساسية في هذه الضريبة.

اولا: وعاء ضريبة العرصات :

١ د.هشام محمد صفوت العمري،الضرائب على راس المال،مطبعة التعليم العالي في الموصل،الموصل،١٩٨٩،ص٩٠-٩١.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

قرر المشرع العراقي فرض ضريبة سنوية على القيمة المقدرة لكل عرصة .وقد عرفت المادة(١) من قانون ضريبة العرصات النافذ العرصة بانها الأرض الواقعة ضمن حدود امانة بغداد والبلديات في مراكز المحافظات والاقضية والنواحي سواء كانت مملوكة او موقوفة او مفوضة بالتسجيل العقاري او ممنوحة باللزمة وذلك اذا لم يشيد عليها بناء صالح لإغراض السكن او لأي غرض من أغراض الاستثمار وغير مستغلة اقتصاديا. وعليه فان العرصة وبموجب هذا القانون والتعليمات المتعلقة به هي ما يلي :

١- البساتين والأراضي المشجرة التي يجوز تقسيمها او قطع أشجارها.
٢- الأراضي التي يتم تأجيرها من قبل أصحابها لبناء أكواخ طينية او صرائف.
٣- الأراضي التي يباشر بتشييد بناء عليها وذلك الى تاريخ إكمال تشييد البناء.
٤- العقارات المهدمة غير الصالحة للسكن او لأي غرض آخر من أغراض الاستثمار.

ثانيا: المكلفون بضريبة العرصات :

ان المكلف الملزم بدفع ضريبة العرصات هو وعلى وفق ما حددته المادة (١) احد الأشخاص المذكورين أدناه :

١- مالك العقار او المفوضة له بالطابو.
٢- صاحب حق اللزمة في العرصة.
٣- مستأجر العرصة بالإجارة الطويلة .
٤- واضع اليد على العرصة كالوصي او مديرية أموال القاصرين.
٥- متولي الوقف.

ثالثا: سعر الضريبة :

حدد المشرع العراقي سعر الضريبة بنسبة (٢%) من قيمة العرصة المقدرة حيث تفرض بصورة سنوية وتجبى خلال السنة المالية التي تتحقق فيها .[١]

رابعا: الإعفاءات من ضريبة العرصات:[٢]

منح المشرع العراقي العديد من الإعفاءات سواء أكانت مقررة لأغراض اقتصادية ام اجتماعية ام سياسية وسواء أكانت مؤقتة ام دائمة وسواء منحت للإفراد ام للهيئات العامة وسنبين هنا بعض هذه الإعفاءات :

١- تعفى العرصة الواحدة التي يملكها كل مكلف لا تزيد مساحتها او حصته الشائعة فيها على (٨٠٠) متر مربع وتستوفى الضريبة عما يزيد عن ذلك .

---

١ انظر المادة (الثالثة) من قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) في ١٩٦٢.
٢ انظر تفصيل هذه الاعفاءات في م (٤) من القانون اعلاه.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

٢- يوقف استيفاء ضريبة العرصات إذا مضى على تملك الشخص للعرصة (١٥)سنة.
٣- تعفى العرصات العائدة للدولة .
٤- كما ويشمل بالإعفاء العرصات الخاصة بمحلات العبادة والمدارس والجمعيات والمعاهد والنقابات التهذيبية والخيرية والعلمية.
٥- العرصات التي تعود لحكومة أجنبية بشرط المعاملة بالمثل.

خامسا: تقدير الضريبة والاعتراض عليها :

قضت المادة (السابعة) من قانون ضريبة العرصات النافذ بتطبيق أحكام قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ في كل ما يتعلق بتقدير قيمة العرصة وجباية الضريبة والاعتراض والتدقيق ومدته القانونية وجميع الأمور الأخرى المتعلقة بتطبيق هذا القانون.وعليه فان المسائل المتعلقة بتقدير ضريبة العرصات والاعتراض على هذا التقدير تطبق بشأنها ما سبق ذكره في ضريبة العقا

الباب الثاني
الضرائب غير المباشرة

من المعروف ان الضرائب غير المباشرة تفرض على الدخل عند انفاقه (استهلاكه) وعلى راس المال عند تداوله، أي ان انواعها تتمثل في الضرائب على الاستهلاك والضرائب على التداول وقد تناول المشرع العراقي هذه الانواع بالتنظيم وهذا ما سبينه في الفصلين الاتيين:

الفصل الأول
الضرائب على الاستهلاك

عند تتبع الضرائب على الاستهلاك في التشريع الضريبي العراقي نجدها متمثلة بشكل خاص بضرائب الانتاج(المكوس) وضريبة المبيعات والضريبة الكمركية وسنوضح ابرز القواعد والاحكام الخاصة بها في المباحث الاتية:

المبحث الأول
ضرائب الانتاج (المكوس)

وهي من الضرائب المباشرة التي تفرض على الانفاق وقد دأب المشرع العراقي على تسمية هذه الضريبة بالرسم منذ بداية فرضها والملاحظ أن ضرائب الإنتاج في العراق لا ينظمها تشريع موحد وإنما يعتمد المشرع العراقي أسلوب إصدار قانون

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

خاص بكل مكس أو ضريبة إنتاج يحدد فيه المادة الخاضعة للضريبة ونوع الضريبة المستوفاة وفيما إذا كانت ضريبة قيمية أم نوعية أم مختلطة.

واهم السلع المشمولة بضرائب الإنتاج هي المشروبات الروحية والسكاير والنفط ومنتجاته والأسمنت والملح والسكر والزيوت والصابون والمنظفات. ويمنح المشرع بعض السلع الخاضعة لضريبة الإنتاج أهمية اكثر من غيرها ولعل ذلك يرجع إلى تأثيرها في الاقتصاد ودورها في توفير الموارد المالية.

وتجدر الاشارة هنا الى انه على الرغم من تسمية المشرع هذه الفرائض المالية بالرسم الا انه يكاد ينعقد اجماع الكتاب على اعتبارها ضريبة فهي تجبى دون أن تقابلها خدمة الأمر الذي ينفي كونها رسماً والمادة الخاضعة للضريبة تتمثل بالسلع التي تنتج محلياً والواقعة المنشئة لهذه الضريبة هي واقعة إنتاج السلع وتتميز هذه الضريبة أحياناً بارتفاع سعرها لاستخدامها كأداة لتوجيه الاستهلاك حيث تشدد الضريبة على السلع غير المرغوب في إنتاجها بينما تخفف على السلع الضرورية أو يجري إعفاؤها منها. [١]

وعليه تعتبر هذه الضريبة إحدى أهم الضرائب غير المباشرة (ضريبة على الأنفاق) يتحمل غالباً المستهلك عبئها في النهاية.[٢]

ومن جانبنا نؤكد ان هذه الفريضة ضريبة وقد ورد في فتوى لمجلس شورى الدولة في العراق ما يؤيد ذلك الفريضة ضريبة إذ جاء فيها (ولما كان المعروف فقهاً أن الضرائب المالية تفرض دون أن تقابلها خدمة مباشرة تقدم لمن تجبى منه في حين أن الرسم يدفع لقاء خدمة تقدم لدافع الرسم. وفي التفريق بين الرسوم المفروضة لقاء خدمة وبين الرسوم المفروضة دون أن تقابلها خدمة كرسوم الإنتاج التي تعتبر من الضرائب غير المباشرة. عليه يقترح المجلس إعادة النظر في الرسوم المفروضة حالياً دون أن تقابلها خدمة بتعديل تسميتها إلى (ضرائب) تبعاً لواقع حالها لتصبح مشمولة بحكم المادة الخامسة والثلاثين من الدستور). [٣]

وعلى العموم سنعرض بعض اهم أنواع ضرائب الانتاج [٤] :-

١- ضريبة (مكس) المشروبات الروحية:-

فرضت أول ضريبة على المشروبات الروحية بالقانون رقم (٥٤) لسنة ١٩٢٣ واستمر العمل به حتى صدور القانون رقم (٤٠) لسنة ١٩٣١ ثم صدر فيما بعد

---

١. د. عبد العال الصكبان ـ علم المالية العامة ـ المصدر السابق ـ ص.٢٧٠

٢.د.حسين خلاف،تطور الإيرادات العامة في مصر الحديثة،معهد البحوث والدراسات العربية ١٩٦٦،ص.٢٣٢

٣. فتوى لمجلس شورى الدولة بتاريخ ١٩٨٨/٦/٢٠

٤ انظر تفصيل ذلك لدى نور طارق حسين العاني ،النظام القانوني للرسوم ،رسالة ماجستير ،كلية الحقوق ، جامعة النهرين،٢٠٠٤،ص١١٦-١١٩.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

القانون رقم (١٧) لسنة ١٩٣٧ الذي ظل نافذاً إلى حين صدور قانون التعديل الثالث عشر رقم (١٥) لسنة ١٩٧١ المعدل لقانون رقم (١٧) لسنة ١٩٣٧.[١]
ثم أصدرت لجنة الشؤون الاقتصادية قرارها في ١٩٩٦/٨/١٦ الذي عدل الرسوم المفروضة على المشروبات الكحولية وفرض رسوماً نوعية جديدة (كمبلغ مقطوع) لكل نوع من المشروبات الكحولية. ثم أصدرت لجنة الشؤون الاقتصادية القرار رقم (٧٥) في ٢٠٠٠/٢/١٤ بزيادة رسم الإنتاج المفروض على المشروبات الكحولية كافة المنتجة محلياً بنسبة (٥٠%) عن الرسم المفروض سابقاً.
وتجدر الإشارة إلى أن قرارات لجنة الشؤون الاقتصادية المتضمنة تعديلاً للرسوم المفروضة على المشروبات الكحولية تمثل تجاوزاً على الصلاحية الممنوحة لها لان صلاحية اللجنة محددة بتعديل أحكام التشريعات المتعلقة بالرسوم وقرارها هذا يتضمن تعديلاً لضريبة وليس لرسم والتسمية غير الدقيقة لهذه الفريضة هي التي قادت إلى صدور قرارات كهذه تنطوي على مخالفة للدستور.

٢. ضريبة (مكس) السكاير والتبغ:-

صدر أول قانون يفرض الضريبة على السكاير بالرقم (٨) لسنة ١٩٣٩ ثم عدل بالزيادة بموجب القانون رقم (١) لسنة ١٩٥٠ وتبعه صدور القانون رقم (١٨) لسنة ١٩٦١ المعدل بالقانون رقم (٢٧) لسنة ١٩٦٢ واستمر العمل به لحين صدور القانون رقم (٤٦) لسنة ١٩٦٦ ثم عدل مكس السكاير بموجب قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (١٤٥٢) لسنة ١٩٧٩.[٢] كما عدل ايضا بقرار آخر لمجلس قيادة الثورة المنحل بالرقم (٢٦١) لسنة ١٩٨٦ حتى تم تعديله بقرار لجنة الشؤون الاقتصادية رقم (٢) في ١٩٩٦/٨/٢١.
أما التبغ فقد فرض أول مكس عليه بموجب القانون رقم (٢٢) لسنة ١٩٢٣ وبعده القانون رقم (٤٧) لسنة ١٩٢٤ وعدل بالقانون رقم (٥٣) لسنة ١٩٢٤ ثم تلاه القانون رقم (٣٠) لسنة ١٩٢٥ ثم صدر القانون رقم (٢٩) لسنة ١٩٢٦ وأخيراً القانون رقم (٢٨) لسنة ١٩٢٨.[٣]

٣. ضريبة (مكس) المنتجات النفطية:-

تخضع المنتجات النفطية لضريبة الإنتاج إلا أن النفط المصدر إلى الخارج لا يخضع لهذا المكس وكذا الحال بالنسبة لبعض أنواع النفط المصفى وقد فرض مكس المنتجات النفطية بموجب القانون رقم (٤٥) لسنة ١٩٣١ ثم عدل بالقانون رقم (١٨) لسنة ١٩٣٣ ومن بعده القانون رقم (٩) لسنة ١٩٣٩ الذي استمر العمل به

---

١ د. حكمت الحارس ،السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق ، دار وهدان ، القاهرة ، ١٩٧٣،ص.٢٣٦
٤. د. عادل فليح العلي وطلال محمود كداوي ـ مصدر سابق ـ ص.٢٢٤
٥.نور طارق حسين، مصدر سابق،ص١١٨.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

حتى صدور القانون رقم (١٨) لسنة ١٩٦١ ثم اصدر مجلس قيادة الثورة المنحل القرار رقم (٤٧٩) لسنة ١٩٧٠ بتعديل قانون مكس المنتجات النفطية رقم (٩) لسنة ١٩٣٩.[١]

المبحث الثاني
ضريبة المبيعات

تضمن النظام القانوني العراقي نوعين من الضرائب الاول الضريبة المفروضة بموجب قوانين دائمة وهي والاخرى فرضت بموجب قوانين مؤقتة هي قوانين الموازنة العامة ويمكن توضيح ذلك على النحو الاتي:

اولا :ضريبة المبيعات المقررة في قوانين دائمة

عكف المشرع العراقي في نهاية القرن الماضي على فرض ضريبة مبيعات على الخدمات التي تقدمها الفنادق والمطاعم من الدرجتين الممتازة والأولى في جميع أنحاء العراق وذلك بموجب قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل)رقم (٣٦)لسنة ١٩٩٧[٢]، وحدد هذه الضريبة في الفقرة (اولا) بسعر نسبي مقداره (١٠%) من أقيام جميع الخدمات التي تقدمها .

والجدير بالإشارة ان ضريبة المبيعات هي من الضرائب العامة التي تفرض على إنتاج السلع والخدمات وتفرض في مرحلة بيع السلعة او الخدمة إلا ان المشرع العراقي هنا جعلها من الضرائب الخاصة التي تفرض فقط على الخدمات المقدمة من الفنادق والمطاعم من الدرجتين الممتازة والأولى .

وعموما فانه من اللافت القول ان المشرع هنا أوقع المسؤولية على جميع إدارات المرافق السياحية بجباية هذه الضريبة وتحويلها شهريا الى وزارة المالية خلال الأيام العشرة الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تحققت فيه .

وقد بينت التعليمات رقم (٧) لسنة ١٩٩٧ [٣] الخاصة باستيفاء ضريبة المبيعات ان الجهة التي تشرف على عملية جباية هذه الضريبة ومتابعة استيفائها هي الهيئة العامة للضرائب وتستحدث لأجل ذلك شعبة تسمى شعبة ضريبة المبيعات تتولى مسك السجلات الخاصة بأسماء المرافق السياحية المشمولة بأحكام هذه التعليمات ومتابعة استيفاء ضريبة المبيعات ولها المراقبة وإجراء التدقيقات لضمان صحة استيفاء وجباية هذه الضريبة كما ألزمت هذه التعليمات إدارات المرافق السياحية المشمولة بهذه الضريبة بمسك سجلات تجارية خاضعة لرقابة الهيئة العامة للضرائب وتدقيقها.[٤]

---

٤. د. حكمت الحارس ـ المصدر السابق ـ ص٢٤٥.
٢ نشر في جريدة الوقائع العراقية ع(٣٦٧٠) في ١٩٩٧/٥/١٩.
٣ نشرت هذه التعليمات في جريدة الوقائع ع(٣٦٨١) في ١٩٩٧/٨/٤.
٤ انظر المواد(٢ و٣و٧) من التعليمات اعلاه.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

- **الجرائم والعقوبات :**

أوضح القرار الذي فرض هذه الضريبة [١] والتعليمات الخاصة بها [٢] ابرز العقوبات التي توقع على المرافق السياحية المخالفة لأحكامه وهي:

١- دفع فائدة مصرفية معادلة للفائدة التي تفرضها المصارف التجارية على السحب المكشوف على مبالغ ضريبة المبيعات المستوفاة غير المحولة خلال المدة المحددة قانونا ،والمذكورة سابقا، الى الهيئة العامة للضرائب.

٢- دفع مبالغ الضريبة المترتبة وكذلك الفائدة التي تعادل الفائدة المصرفية التي تفرضها المصارف التجارية على السحب المكشوف في حالة عدم دفع الضريبة بالأساس.

- **الطعن في الضريبة :**

أن المشرع العراقي لم يحدد الجهة التي تنظر في الطعون المتعلقة بهذه الضريبة ولذلك فانه يرجع في هذا الأمر إلى القواعد العامة. وبما ان القرارات الضريبية هي قرارات إدارية بالأساس ايا كان نوع الضريبة وبما ان الجهة المختصة بالنظر في المنازعات الناشئة عن القرارات الإدارية بشكل عام هي محكمة القضاء الإداري حسب المادة (٧/ثانيا/د) من قانون مجلس شورى الدولة رقم(٦٥) لسنة ١٩٧٩المعدل لذلك تكون هذا الأخيرة هي المختصة بالفصل في منازعات ضريبة المبيعات.الا انه ينبغي قبل كل ذلك الطعن إداريا أمام الجهة التي فرضت الضريبة او قدرتها او جبتها إعمالا للقواعد العامة والمنصوص عليها في المادة(٧/ثانيا/و) من قانون المجلس اعلاه.

ثانيا : ضريبة المبيعات المقررة في قوانين مؤقتة

دفع انخفاض الايرادات النفطية الناجمة عن انخفاض اسعار النفط في الاسواق العالمية الحكومة والمشرع العراقي الى البحث عن مصادر ايرادية جديدة تغطي بعض العجز الذي تعاني منه خزينة الدولة في الموازنات الاخيرة ووجدت ضالتها في ذلك بفرض ضرائب على المبيعات على اوعية وانشطة مالية عدة ضمنتها قوانين الموازنة الاتحادية لسنة ٢٠١٥ و٢٠١٦ و ٢٠١٧ وابرز انواع ضريبة المبيعات وخاصة تلك الواردة في قانون موازنة ٢٠١٦ ما يلي :

١- ضريبة مبيعات كارتات تعبئة الهاتف النقال وشبكات الانترنت بنسبة (٢٠%) من قيمة الكارت.

٢- ضريبة المبيعات (ضريبة مطار) على تذاكر السفر بمبلغ مقطوع (٢٥٠٠٠) للتذكرة الواحدة عن السفر الخارجي.

٣- ضريبة المبيعات على السيارات المستورة بنسبة (٥%)

---

١ الفقرة (ثالثا)من القرار اعلاه.

٢ المادة(٦) من هذه التعليمات.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

٤- ضريبة المبيعات على السكائر والتبوغ المستورد بنسبة (١٠٠%)
٥- ضريبة المبيعات على المشروبات الكحولية المستوردة بنسبة (١٠٠%)
علما ان قانون موازنة ٢٠١٧ لم يتضمن سوى الصورتين الاولى والثانية من الضرائب.
وعلى العموم ولكون هذه الضرائب وردت في قانون مؤقت هو قانون الموازنة فان المشرع غفل عن ذكر العقوبة التي يمكن ايقاعها على من يمتنع عن دفع الضريبة او يتهرب من دفعها، كما انه لم يحدد الجهة المحتصة بنظر المنازعات التي قد تنشب بسبب تطبيقها ولكن نعتقد بامكانية ان يكون القضاء الاداري هو المختص بالفصل فيها كون قرارات فرض الضرائب المذكورة وتحصيلها وتقديرها هي قرارات ادارية وان القضاء المذكور هو صاحب الولاية العامة بنظر المنازعات الادارية الا اذا نص القانون على خلاف ذلك وفق ما جاء به قانون مجلس شورى الدولة النافذ لسنة ١٩٧٩ المعدل.

المبحث الثالث
الضريبة الكمركية

تعتبر الضرائب الكمركية من اكثر الضرائب التي تناولها المشرع العراقي بالتنظيم والتفصيل ومع ذلك سنقتصر هنا بالكلام على ابرز الاحكام المتعلقة بها:

اولا:مفهوم الضريبة :

عرفت الضرائب الكمركية في العراق منذ فترة بعيدة ترجع الى فتح العراق في عهد الخليفة عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) حيث كانت مطبقة حينها ضريبة العشور واستمر العمل بها طوال فترة حكم الأمويين والعباسيين والمغول والسلاجقة وشطر من فترة الحكم العثماني، وفي تاريخ العراق الحديث نظم أحكام هذه الضريبة لأول مرة قانون تعريفة الرسوم الكمركية رقم (١٩) لسنة[١] ١٩١٩ وقانون الكمارك رقم (٥٦) لسنة ١٩٣١. وقد الغي هذا الأخير وحل محله قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة١٩٨٤ النافذ حاليا، كما الغي قانون رسوم التعريفة الكمركية وحل محله قانون رقم (٧٧) لسنة ١٩٥٥ الذي الغي ايضا وحل محله قانون التعريفة الكمركية رقم(٢٢) لسنة ٢٠١٠[٢].ونشير هنا الى ان قانون الكمارك يختص ببيان الأحكام العامة لفرض وتطبيق الضريبة الكمركية بالإضافة الى الرسوم والضرائب الأخرى كرسوم العتالة والخدمات وضرائب الإنتاج في بعض الاحيان، في حين يختص قانون التعريفة الكمركية ببيان أقسام السلع المختلفة وطبيعة الضريبة المفروض عليها وأسعارها[٣].

---

١ د.عادل فليح العلي و د.طلال محمود كداوي،مصدر سابق،ص ٢١٩.
٢ نشر في جريدة الوقائع العراقية رقم (٤١٧٠) في ٢٠١٠/١٢/٦
٣ د.عبد العال الصكبان ،مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق،مصدر سابق،ص٣٨٨.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

والجدير بالذكر هنا ان سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) التي كان يراسها بول بريمر اصدرت امر رقم (١٢) لسنة ٢٠٠٣ علقت بموجبها الضريبة الكمركية وطبقت بدلا عنها بصفة مؤقتة ضريبة تحمل ذات الطبيعة سميت بضريبة اعمار العراق حيث كان سعرها (٥%)من قيمة البضاعة وتطبق فقط على السلع المستوردة وكان ذلك بموجب الامر رقم (٣٨) لسنة ٢٠٠٣.[١] الا ان هذه الضريبة الغيت بموجب المادة (١١) من قانون التعريفة الكمركية رقم (٢٢) لسنة ٢٠١٠ المشار اليه اعلاه ولكنه ولان هذا الاخير تضمن فرض ضرائب باسعار مرتفعة على المواد و السلع ولكون العراق اضحى دولة استهلاكية بعد عام ٢٠٠٣ تعتمد بشكل اساس على ما يتم استيراده من الخارج في سبيل تغذية حاجة السوق المحلية من السلع الاساسية والكمالية ولاضمحلال دور قطاعي الصناعة والزراعة في البلد، ادى ذلك الى ارتفاع اسعار السلع بشكل كبير جدا بمجرد الاعلان عن اقرار القانون وقبل تطبيقه، مما ولد ضغطا شعبيا على الحكومة ومجلس النواب وهو ما دفع الى سن قانون يعدل قانون التعريفة الكمركية اعلاه بحيث اجل تطبيق احكامه الى ما بعد ٢٠١٢/٦/٣٠[٢] ثم صدر قانون التعديل الثاني لقانون التعرفة الكمركية رقم(٢٧) لسنة ٢٠١٣[٣] الذي اعاد العمل بضريبة اعمار العراق كما قرر تطبيق قانون التعرفة الكمركية على مراحل بالتنسيق بين الهيئة العامة للكمارك واللجنة الاقتصادية في مجلس الوزراء على تنجز آخر مرحلة بعد ثلاث سنوات من تاريخ نشر هذا التعديل في الجريدة الرسمية.

ثانيا:وعاء الضريبة الكمركية :

بينت المادة (٨) من قانون الكمارك النافذ محل خضوع الضريبة الكمركية او وعائها وهي البضاعة بقولها (تخضع البضائع التي تدخل أراضي جمهورية العراق او تخرج منها بأية صورة كانت للرسوم الكمركية المقررة في قانون التعريفة الكمركية...) كما أكدت المادة (٣) من القانون ذاته على ان كل بضاعة تجتاز الخط الكمركي في الإدخال او الإخراج او العبور تخضع لأحكام هذا القانون والقواعد الكمركية المرعية .علما ان المقصود بالخط الكمركي هو الخط المطابق للحدود السياسية الفاصلة بين جمهورية العراق وبين الدول المتاخمة لها ولشواطئ البحار المحيطة بها[٤].وعلى العموم فان ما يفهم من النصوص اعلاه ان الضريبة الكمركية نوعان ضريبة الصادر وضريبة الوارد حيث ان الواقعة المنشئة لهما هي اجتياز البضاعة حدود الدولة العراقية .وقد عرفت الفقرة ثلاثة عشر من المادة (١) البضاعة بانها كل مادة او منتج طبيعي او حيواني او زراعي او صناعي .

---

١ نشر في الوقائع العراقية ع(٣٩٨٠) في اذار ٢٠٠٤.
٢ نشر هذا التعديل في جريدة الوقائع العراقية ع(٤٢٢٦) في ٢٠١٢/١/١٦.
٣ نشر في الوقائع العراقية رقم (٤٢٨٧) في ٢٠١٣/٨/٢٦.
٤ انظر م (١/حادي عشر) من قانون الكمارك النافذ.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

ثالثا:سعر الضريبة الكمركية :

حدد قانون التعريفة الكمركية الجداول التي في ضوئها تفرض الضريبة الكمركية كما حدد أسعار هذه الضريبة بنوعين هما :

السعر القيمي :ويأخذ هذا السعر شكل نسبة مئوية تفرض على أساس القيمة النقدية للسلعة ومثالها ان تفرض ضريبة على السيارات بنسبة ٢٠% من قيمتها.

السعر النوعي: ويفرض في شكل مبلغ مقطوع على كل وحدة قياس او وزن اوحجم او عدد اوغير ذلك ومثالها ان تفرض ضريبة بمقدار (١٠٠) دينار على متر القماش .

رابعا:الاعفاءات من الضريبة الكمركية :

حدد قانون الكمارك النافذ مجموعة من الاعفاءات التي يتمتع بها الخاضعون لاحكامه حيث قسمها الى أنواع بحسب موضوعها نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر ما يلي :

١- الاعفاءات الخاصة :

اشارت المادة (١٥٥) من قانون الكمارك الى انه يعفى من الرسوم الكمركية ما يلي:

أ- ما يستورد لرئيس الجمهورية بصفته الذاتية وما يستورد لرئاسة ديوان الرئاسة.

ب- الهبات والتبرعات الواردة لدوائر الدولة والقطاع العام والمنظمات الشعبية .

٢- الاعفاءات السياسية :

ويراد بها الاعفاءات الخاصة بالهيئات الدبلوماسية و القنصلية ومنها [١]:

أ- ما يرد للاستعمال الشخصي الى رؤساء وأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي العرب (من غير العراقيين) والأجانب العاملين في جمهورية العراق (عدا القنصل الفخري) الواردة أسمائهم في الجداول التي تصدرها وزارة الخارجية وكذلك ما يرد الى أزواجهم وأولادهم القاصرين .

ب- ما تستورده السفارات والمفوضيات والقنصليات (عدا الفخرية) للاستعمال الرسمي عدا المواد الغذائية والمشروبات الروحية والأدخنة .

والجدير بالذكر ان قانون الكمارك أكد في المادة(١٥٩) منه بأنه لا تمنح مثل هذه الامتيازات والإعفاءات إلا إذا كان تشريع الدولة التي تنتمي إليها البعثة الدبلوماسية او القنصلية او أعضائها تمنح الامتيازات والإعفاءات ذاتها او أفضل منها للبعثات العراقية وأعضائها .

٣-الإعفاءات العسكرية :

١ انظر تفصيل ذلك في المادة (١٥٦)من قانون الكمارك النافذ.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

ومنها إعفاء ما يستورد للقوات المسلحة وقوى الأمن الداخلي من ذخائر وأسلحة وتجهيزات ومواد طبية ووسائط نقل وألبسة سواء كان الاستيراد مباشرا او لحسابها.

٤- الاعفاءات الشخصية :

بينت المادة (١٦٢/أولا) بأنه يعفى من الرسوم الكمركية باستثناء السيارات ما يلي :

الأمتعة الشخصية والادوات والأثاث المنزلي الخاصة بالعراقيين القادمين للإقامة في العراق .

الهدايا والأمتعة الشخصية والأدوات الخاصة بالمسافرين المعدة للاستعمال الشخصي.

خامسا:جهات الطعن في ضوء قانون الكمارك :

حدد قانون الكمارك جهتين للنظر في النزاعات المتعلقة بتطبيق احكامه احداهما تنظر بالطعون المتعلقة بتقدير الضريبة الكمركية وفرضها وهي الهيئة الاعتراضية،والأخرى مختصة بالطعون الجنائية وهي المحكمة الكمركية.

١-الهيئة الاعتراضية :

نص قانون الكمارك في المادة (٧٤) منه على تشكيل هيئة اعتراضية في الدائرة الكمركية تتألف من قاض من الصنف الثالث يرشحه وزير العدل ويعد الرئيس فيها وعضوين احدهما ممثل عن الاتحاد العام للغرف التجارية والصناعية يرشحه رئيس الاتحاد وممثل عن الدائرة الكمركية لا تقل درجته عن مدير عام .

وتختص هذه الهيئة بالنظر في اعتراضات المكلف ضد قرارات الدائرة الكمركية والمتعلقة بمواصفات البضاعة او منشأها او قيمتها اذا اعتقد ان ذلك القرار مجحفا بحقه خلال سبعة ايام من تاريخ تبليغه بالقرار .

وفي الحقيقة ان اعتراض المكلف على تلك المسائل هو في حقيقته اعتراض على مقدار الضريبة الكمركية لان الحالات المذكورة وهي مواصفات البضاعة ومنشأها وقيمتها تعد المحددات الأساسية للوعاء الخاضع للضريبة (البضاعة) ومن ثم فان تحديدها يساهم في تقدير سعر البضاعة ومن خلال ذلك يمكن تحديد مقدار الضريبة المفروضة. ويجدر القول هنا ان قرارات الهيئة الاعتراضية قطعية ولا يجوز الطعن بها أمام أي جهة أخرى .

٢- المحكمة الكمركية :

تتولى هذه المحكمة النظر في منازعات على الأغلب ذات طبيعة جنائية حيث تتشكل هذه المحكمة من قاضيين متفرغين لا يقل صنف احدهما عن الصنف الثالث يسميهما وزير العدل وعضوية موظف من الهيئة العامة للكمارك حاصل على شهادة

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

جامعية في القانون لا تقل درجته عن الدرجة الثالثة يسميه وزير المالية.[١] وتختص هذه المحكمة بالمسائل الاتية:[٢]

أ- الفصل في الدعاوي المتعلقة بجرائم التهريب.

ب- الفصل في الدعاوى التي ترفعها الدائرة الكمركية من اجل تحصيل الضرائب الكمركية والتكاليف الأخرى .

ج - الفصل في الاعتراضات على قرارات التحصيل والتغريم .

كما اجاز المشرع الطعن بالقرار الصادر من المحكمة الكمركية خلال ثلاثين يوما من تاريخ التبلغ بالقرار امام هيئة تمييزية تتألف من قاض من محكمة التمييز وعضوية قاض من الصنف الأول واحد المدراء العاملين في وزارة المالية على ان لا يكون المدير العام للهيئة العامة للكمارك.[٣]

الفصل الثاني
الضرائب على التداول

من بين ابرز الضرائب على التداول المعروفة في النظام الضريبي العراقي الحالي هي ضريبة الطابع وضرائب التسجيل وكلاهما يطلق المشرع عليهم تسمية خاطئة هي الرسوم. وسنوضح اهم الاحكام المتعلقة بهما في المبحثين الاتيين:

المبحث الأول
ضريبة الطابع

عرفت ضريبة الطابع منذ وقت بعيد يمتد الى فترة الحكم العثماني وشرع اول قانون في العصر الحديث لتنظيم أحكامها هو القانون رقم (٣٠) لسنة ١٩١٩[٤] ثم القانون رقم (٢٢) لسنة ١٩٦٤ ثم الغي الأخير ليحل محله قانون رسم الطابع رقم (١٦) لسنة ١٩٧٤ النافذ.وفي الاونة الاخيرة اصدر مجلس النواب قانون رسم الطابع رقم(٧١) لسنة ٢٠١٢[٥]ملغيا بذلك القانون الذي سبقه. ومن الملاحظ للوهلة الأولى أن المشرع العراقي اطلق اسم (الرسم)على هذه الفريضة المالية وهذا غير سليم قانونا حيث انها في حقيقتها ضريبة بكل معنى الكلمة .وسنضع هنا على بساط الشرح ابرز الأحكام المتعلقة بها:

أولا:وعاء الضريبة :

تخضع لهذه الضريبة جميع التصرفات والإعمال القانونية التي تؤكد الحقوق والالتزامات بشكل رسمي وتفرض في لحظة حصول التصرف القانوني مباشرة

---

١ انظر المادة (٢٤٥) من قانون الكمارك النافذ

٢ انظر م(٢٤٦) من قانون الكمارك

٣ انظر م(٢٥٠) من قانون الكمارك النافذ.

٤- د.عادل فليح العلي و د.طلال محمود كداوي .مصدر سابق،ص٢٢٥.

٥ نشر القانون في جريدة الوقائع العراقية ع(٤٢٢٥) في ٢٠١٢/١٠/٢٢.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

وليس بعد فترة معينة وقد حدد قانون رسم الطابع الأوعية الخاضعة لهذه الضريبة وأسعارها نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

١- خضوع جميع الأوراق المدرجة في الجدولين الأول والثاني الملحقين بهذا القانون لمبالغ ضريبية مقطوعة وهي عادة ليست مرتفعة وتعدل بين الفينة والأخرى من قبل لجنة الشؤون الاقتصادية التي تملك اختصاص تعديل الرسوم . وعلى الرغم من تسليمنا بان مثل هذه المبالغ يفترض ان يصاحبها التعديل بحسب الظرف الاقتصادي الذي تمر به البلاد إلا ان منح جهة إدارية مثل لجنة الشؤون الاقتصادية صلاحية تعديل مثل هذه المبالغ هو مخالف للدستور لان هذه المبالغ هي ضرائب في حقيقتها ومن المعروف ان الضريبة لا تفرض ولا تعدل ولا تلغى الا بقانون علاوة على ذلك ان الدستور الحالي عامل الرسوم معاملة الضريبة في هذا الشأن حيث نصت المادة (٢٨/اولا) على (لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها الا بقانون) ومن ثم حتى لو جارينا المشرع في خطأه واعتبرنا هذه الفرائض رسوم وليس ضريبة فان تعديلها على وفق دستور ٢٠٠٥ لا يكون الا بقانون.

٢- تخضع عقود الشركات لرسم (ضريبة) قدره (١٠٠٠/٢) عند تسجيلها او تحديد مدتها او زيادة رأسمالها .

٣- تخضع السندات والأسهم الأجنبية التي تباع في العراق لرسم (ضريبة) نسبي قدره (١٠٠٠/٥) من قيمتها .

٤- يستوفى من شركات التامين رسم سنوي بنسبة (١٠٠٠/١) من مجموع إقساط التامين، كما يضاف الى هذا الرسم رسم إضافي يستوفى ايضا من شركات التامين على أقساط التامين المنتجة وهي محددة بنسب مختلفة بعضها مئوية وأخرى ألفية فمثلا بالنسبة لوثائق التامين على الحياة والحوادث الشخصية الملحقة بها يدفع مبلغ مقداره (١٠٠٠/٥) من مجموع أقساط التامين ،بينما وثائق التامين ضد أخطار النقل البحري والنهري والجوي والبري...الخ تخضع لمبلغ مقداره (١٠٠/٢) من مجموع اقساط التامين.

ثانيا :المكلفون بدفع الضريبة:

حددت المادة السابعة من قانون رسم الطابع المكلفين بدفع هذه الضريبة على النحو الاتي:

١- اذا تعدد المكلفون كانوا متضامنين بأداء الرسم.

٢- اذا كان احد المكلفين معفى من الرسم تحمل باقي المكلفين الرسم كاملا.

٣- للمكلفين ان يتفقوا على ان يتحمل احدهم او بعضهم الرسم على ان لا يخل ذلك بالتضامن المذكور في الفقرتين اعلاه.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

ثالثا:استيفاء ضريبة الطابع :

بينت المادة الحادية عشر الطرق التي تستوفى بها هذه الضريبة وهي:

١- بطوابع مالية تلصق على الورقة

٢- تستوفى نقدا في حالات معينة حددها القانون هي :

أ- الرسم المفروض على وثائق التامين.

ب- الرسم المفروض على عقود الشركات عند تسجيلها او زيادة راسمالها.

ت- اذا كان الرسم يزيد على (٢٥٠٠) دينار واراد المكلف تسديده نقدا.

ث- اذا قرر الوزير استيفاء الرسم نقدا عن اي ورقة او معاملة بدلا من الطابع.

ج- اذا تعذر وجود الطابع.

٣- تستوفى بأوراق موسومة بمكائن خاصة يأذن وزير المالية باستعمالها.

٤- تستوفى بأوراق دمغة.

رابعا:الاعتراض على مبلغ الضريبة :

في الحقيقة ان المشرع غفل حالة النزاعات القضائية التي ربما تثار بين المكلفين والجهة الجابية لهذ الضريبة ولذلك لم يفتح باب الطعن لا امام القضاء ولا امام جهة ذات اختصاص قضائي كما هو الحال في قانون ضريبة الدخل او العقار وانما فقط اقتصر على الطعن الإداري وهذا واضح من المادة (الخامسة عشر) التي بينت بانه عند حصول غموض او خلاف في خضوع الورقة للرسم (أي الضريبة) او تعيين مقداره فللوزير ان يقرر ما يلي:

١- خضوع الورقة للرسم من عدمه.

٢- تعيين مقدار الرسم الذي تخضع له الورقة .

ولم تعد هذه المادة قرار الوزير قطعيا بخلاف القانون السابق رقم (١٦) لسنة ١٩٧٦ ونرى ان هذا الامر جاء انسجاما مع المادة (١٠٠) من الدستور النافذ التي نصت على (يحظر النص في القوانين على تحصين أي عمل او قرار إداري من الطعن).وطالما ان القانون لم يحدد الجهة التي تنظر في الطعون الموجهة ضد قرارات وزير المالية بهذا الشأن وبما ان القرارات هذه تعد قرارات إدارية لذلك يمكن براينا الطعن بها امام محكمة القضاء الاداري بعدها صاحبة الولاية العامة بنظر الطعون في القرارات الادارية حسب المادة (٧/ثانيا/د) من قانون مجلس شورى الدولة رقم(٦٥) لسنة ١٩٧٩المعدل .

المبحث الثاني

ضرائب التسجيل

يمكن تناول اهم احكام ضرائب التسجيل بالنقاط الاتية:

اولا : مفهوم الضريبة ووعاؤها :

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

وهي تلك الضرائب التي تسمى خطأ في العراق برسوم التسجيل وتدفع عند تسجيل او توثيق التصرفات القانونية الناقلة للملكية مما يثبت حق من انتقلت اليه الملكية فيها[1] وابرزها ضريبة تسجيل العقارولم يتناولها المشرع العراقي في قانون ضريبي خاص بل جاءت أحكامها ضمن قانون التسجيل العقاري رقم (٤٣) لسنة ١٩٧١ النافذ وكذلك قانون الرسوم العدلية رقم (١١٤) لسنة ١٩٨١ النافذ في الفصل الثالث منه حيث نصت المادة ١٠٥من قانون التسجيل العقاري على (١- تستوفى رسوم التسجيل للمعاملات الواردة على الحقوق العينية الأصلية ممن تنتقل اليه هذه الحقوق وللمعاملات الواردة على الحقوق العينية التبعية من المدين ما لم يوجد نص قانوني او اتفاق بخلاف ذلك.٢- يتم استيفاء هذه الرسوم عندما تكون المعاملة جاهزة للتسجيل بموجب القانون.). بينما جاء في المادة (٤٦) من قانون الرسوم العدلية بانه (ثانيا: يستوفى رسم التسجيل المستحق بموجب هذا الفصل عندما تكون المعاملة جاهزة للتسجيل قانونا .... ثالثا: يستوفى رسم تسجيل الحقوق العقارية الاصلية ممن تنتقل اليه هذه الحقوق اما تسجيل الحقوق العقارية التبعية فيستوفى رسم التسجيل من المدين الا اذا اتفق على خلاف ذلك.)

وحسب ما هو واضح من النصوص القانونية اعلاه ان الذي يتحمل عبء هذه الضريبة هو من تنتقل اليه هذه الحقوق أي المشتري او أي شخص تنتقل اليه الحقوق العينية الأصلية وتستحصل من قبل دائرة التسجيل العقاري وهذا يعكس ان هذه الضريبة هي ضريبة غير مباشرة تفرض عند إنفاق الدخل بخلاف الضريبة الرأسمالية المفروضة على انتقال العقار والتي سبق توضيحها والتي تفرض على البائع او من قام بنقل الملكية حيث انها تفرض عند الحصول على الدخل ومن ثم فهي ضريبة مباشرة وتستوفي من قبل الهيئة العامة للضرائب ،كما ان ضريبة التسجيل العقاري مفروضة على واقعة التسجيل بمعناها القانوني بينما ضريبة الانتقال مفروضة على نقل العقار من ذمة الشخص الى غيره وان كان المشرع لا يعترف باي تصرف يرد على العقار ما لم يسجل في دائرة التسجيل العقاري .وعليه لو قام شخص ببيع عقاره الى آخر فان الهيئة العامة للضرائب سوف تفرض على البائع ضريبة انتقال العقار اما دائرة التسجيل العقاري فإنها ستفرض ضريبة التسجيل على المشتري لذلك لعقار.

وتجدر الإشارة هنا الى ان الحقوق العينية الأصلية المنوه عنها في الفقرة الأولى من قانون التسجيل العقاري والفقرة ثالثا من قانون الرسوم العدلية الواردتين اعلاه اعلاه يراد بها حق الملكية والتي تكسب بأسباب مختلفة كالبيع والمقايضة والتنازل والصلح والاستيلاء وغيرها وكذلك الحقوق المتفرعة عن حق الملكية كحق

---

١ د.احمد جامع ،مصدر سابق،ص،٢٢٣.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

التصرف وحق الاستعمال وحق المنفعة وحق المساطحة ...الخ[1].اما الحقوق العينية التبعية فهي الرهن التأميني والرهن الحيازي وحقوق الامتياز.[2]

ثانيا:سعر الضريبة :

وردت الاشارة الى سعر ضريبة التسجيل العقاري في قانون الرسوم العدلية رقم (١١٤) لسنة ١٩٨١ وذلك في المادة ٤٨ منه والتي اكدت على استيفاء رسم مقداره (٢%) من تسجيل التصرفات التالية على اساس القيمة الحقيقية للعقار او الحق العيني الاصلي او الجزء الذي تناوله التصرف :

١- البيع او الافراغ ببدل .
٢- المبادلة .
٣- تصفية الوقف الذري.
٤- كل نقل للحقوق العينية الاصلية باي طريقة اخرى لم يرد ذكرها في هذا القانون.

ثالثا:طريقة تقدير الضريبة :

بينت المادة(٤٧ /اولا) من قانون الرسوم العدلية النافذ بأنه يتم استيفاء رسوم التسجيل العقاري على اساس قيمة العقار الحقيقية المقدرة وفق احكام قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم (٥٨) لسنة ١٩٧٨. وفي ضوء ذلك سوف يتناسب مقدار ضريبة التسجيل مع مقدار قيمة العقار المقدرة انخفاضا وارتفاعا.

وعند الرجوع الى قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه المشار اليه اعلاه نجد انه قد بين الاجراءات التي تتبع لتقدير قيمة العقار حيث اشارت المادة الاولى منه الى انه يجري الكشف على العقار لتعيين اوصافه الثابتة وتقدير قيمته الحقيقية او منافعه وقت اجراء المعاملة من قبل لجنة تسمى لجنة الكشف ،وتتالف هذه اللجنة ببيان يصدره وزير المالية على النحو الآتي:

في العاصمة ومراكز المحافظات وتتألف من :
١- رئيس دائرة التسجيل العقاري او من يمثله.
٢- ممثل عن مديرية ضريبة الدخل العامة .
٣- طالب الكشف او من يمثله .

في الاقضية والنواحي وتتالف من :
١- رئيس دائرة التسجيل العقاري او من يمثله .
٢- موظف مالي .
٣- طالب الكشف او من يمثله .

---

١ عالجت هذه الحقوق المواد ١٠٤٨-١٢٨٤ من القانون المدني العراقي.
٢ عالجتها المواد ١٢٨٥-١٣٨٣ من القانون المدني العراقي.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

وتنظم لجنة الكشف المشكلة محظرا اصوليا يبين قيمة العقار المقدرة والتي ستكون اساس لاحتساب ضريبة التسجيل [١]. وتأخذ اللجنة قرارها بالاجماع او بالاغلبية ويوقع هذا المحظر من قبل جميع الاعضاء [٢] .علما ان تقدير العقار هذا يكون معمولا به كقاعدة عامة قابلة للاستثناء لمدة خمس سنوات اعتبارا من تاريخ تنظيم المحضر وتتخذ القيمة الواردة فيه اساسا لاستيفاء الرسوم والضرائب او لاي غرض اخر ،الا اذا كان البدل المصرح به في المعاملة اكثر من القيمة المقدرة فحينئذ تؤخذ الرسوم او الضريبة على اساس البدل المصرح به في المعاملة. [٣]

والجدير بالاشارة اليه ان قانون الرسوم العدلية وقانون تقدير قيمة العقار ومنافعه النافذان قد اكدا على اعتبار بدل المعاملات المستند الى قرارات قضائية او قانونية اساس لاستيفاء الرسوم والضرائب .اي لا يحتاج الامر الى تقدير تجريه لجنة الكشف.

رابعا:طرق الطعن في تقدير الضريبة :

ان الطعن في ضريبة التسجيل ينصب في الاساس على قيمة العقار المقدرة من قبل لجنة الكشف لان هذه القيمة تكون اساسا لاحتساب سعر الضريبة .وقد اوضح قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه آلية الطعن حيث بين بأنه يحق لدائرة التسجيل العقاري (وهذا بالنسبة لضرائب التسجيل) وللسلطة المالية (وهذا بالنسبة لضريبة انتقال العقار) والجهة التي جرى الكشف لمصلحتها او بطلبها والمتعاقدين وغيرهم من اصحاب الحقوق العينية الاصلية في العقار الذي جرى كشفه الاعتراض على تقدير القيمة او البيانات الواردة في محضر الكشف خلال سبعة ايام من تاريخ تنظيم محضر الكشف .علما انه لا يحق للمكلف الاعتراض على قرار لجنة الكشف بعد دفعه الرسوم والضرائب. [٤]

والجدير بالاشارة اليه ان الاعتراض يكون امام لجنة تسمى لجنة الاعتراض[٥] يؤلفها وزير المالية وتتكون من:

١- القاضي الأول او من ينسبه من القضاة في منطقة اعمال دائرة التسجيل العقاري الواقع فيها العقار الذي جرى كشفه ويكون رئيسا.

٢- ممثل عن وزارة المالية .

٣- موظف فني .

وتقدم جميع الاعتراضات بواسطة دائرة التسجيل العقاري ويكون قرار لجنة الاعتراض قطعيا لا يجوز الطعن به امام أي جهة اخرى.

---

١ انظر تفصيل ذلك في المادة السادسة من قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم(٨٥) لسنة ١٩٧٨النافذ.

٢ انظر المادة السابعة من القانون اعلاه.

٣ انظر لمادة العاشرة من القانون اعلاه.

٤- انظر المادة الثامنة من قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه النافذ.

٥- انظر تفصيل ذلك في المادة التاسعة من قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

المصـــــــــادر

اولا: الكتب العربية

١. د. احمد جامع، علم المالية العامة ،ج١،ط٢،دار النهضة العربية، القاهرة ،١٩٧٠.
٢. د. احمد خلف حسين الدخيل، المالية العامة من منظور قانوني، مطبعة جامعة تكريت،تكريت،٢٠١٣
٣. د. احمد ماهر عز . التشريع الضريبي المصري ، ك١ ، القاهرة ، دار النهظه العربية ، ١٩٨٥.
٤. د.احمد ممدوح مرسي بك ، الضريبة على الإيرادات علماً وعملاً ، ج١ ، ط٣ ، القاهرة ، مطبعة مصر ، بلا سنة طبع.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

٥. .أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، مكتبة دار الثقافة،عمان، ٢٠٠٠.
٦. د.أعاد علي حمود، المالية العامة والتشريع المالي ، بيت الحكمة ، بغداد١٩٨٧-١٩٨٨
٧. د.أنور شلبي و د. حسن فايز فهمي ، الضريبة على إيراد القيم المنقولة (فقه وقضاء وتطبيقا) ، الكتاب الأول ، ط١، الإسكندرية ، مطابع رمسيس ، ١٩٦٤.
٨. د.باسم محمد صالح ، القانون التجاري ، القسم الأول، العاتك لصناعة الكتاب ، القاهرة، ٢٠٠٦.
٩. د.برهان الدين جمل ، المالية العامة ، مكتبة الاسد ، دمشق ، ١٩٩٢.
١٠.د.توفيق حسن فرج، المدخل للعلوم القانونية ،ط٢، بيروت ، ١٩٧٤.
١١.د.جهاد سعيد خصاونة ،المالية العامة والتشريع الضريبي و تطبيقاتها العملية وفق التشريع الأردني ،ط١، دار وائل للطباعة والنشر ،عمان ،١٩٩٩.
١٢.حسن عداي الدجيلي ، شرح قانون ضريبة الدخل ، ط١ ، مطبعة عصام ، بغداد ، ١٩٨٨.
١٣.د.حسن عواضة، المالية العامة ،دار الطليعة ،بيروت،١٩٦٧.
١٤.د.حسين خلاف ـ تطور الإيرادات العامة في مصر الحديثة ـ معهد البحوث والدراسات العربية ١٩٦٦.
١٥..حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية ،القاهرة،١٩٦٦.
١٦.د.حكمت الحارس ،السياسية الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق ، دار وهدان ، القاهرة ، ١٩٧٣
١٧.د.حميد حنون خالد، مبادئ القانون الدستوري وتطور النظام السياسي في العراق ،القسم الثاني،٢٠١٠.
١٨.د.دلاور علي و د. محمد طه بدري ، أصول القانون الضريبي ، الإسكندرية ،دار المعارف ، ١٩٥٤.
١٩.د.رشيد الدقر ،علم المالية العامة ، ج٢ ، ط٢ ، مطبعة الجامعة السورية ، دمشق ، ١٩٦٢.
٢٠.د.رفعت المحجوب ، المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٩.
٢١.د.زكي عبد المتعال ، أصول علم المالية العامة والتشريع المالي المصري ، ط١ ، القاهرة، مطبعة فتح الله الياس نوري ، ١٩٤١.
٢٢.د.زين العابدين ناصر ، علم المالية العامة ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٤.
٢٣.د.السيد عبد المولى ، المالية العامة ، دار الفكر العربي ، ١٩٧٦.
٢٤.د.شريف رمسيس تكل ، الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة ، دار الفكر العربي ، ١٩٧٩.
٢٥.د.صالح يوسف عجينة ، ضريبة الدخل في العراق ، المطبعة العالمية ، القاهرة ، ١٩٦٥
٢٦.د.طاهر الجنابي ، دراسات في المالية العامة ، مطابع التعليم العالي ، دار الكتب للطباعة، بغداد ، ١٩٩٠ ،
٢٧.د.طاهر الجنابي ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، بلا سنة طبع.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

٢٨.د.عادل فليح العلي ،المالية العامة والتشريع المالي الضريبي،ط١،دار الحامد،عمان،٢٠٠٧.
٢٩.د.عادل فليح العلي ،المالية العامة والقانون المالي والضريبي، ج(١)، ط(١)، اثراء للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٩.
٣٠.د.عادل فليح العلي و د.طلال محمود كداوي ،اقتصاديات المالية العامة، الكتاب الأول،دار الكتب للطباعة والنشر ،الموصل،١٩٨٩.
٣١.د.عبد الأمير شمس الدين، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية،ط١،المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع،بيروت،١٩٨٧.
٣٢.د.عبد الباقي البكري ، أ. زهير البشير، المدخل لدراسة القانون ، دار الكتب للطباعة والنشر ، بغداد ١٩٨٩.
٣٣.د.عبد العال الصكبان، علم المالية العامة ،ط٣ ج١، دار الجمهورية ،بغداد،١٩٦٦.
٣٤.د.عبد العال الصكبان، مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق،ج١،ط١،مطبعة العاني، ١٩٧٢.
٣٥.د.عبد الكريم صادق بركات و د. حامد عبد المجيد دراز ، علم المالية العامة ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ،بلا سنة نشر.
٣٦.د.عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية (النظرية والتطبيق)،الدار الجامعية،بيروت،١٩٧٦
٣٧.د.عبد المجيد الحكيم ،الموجز في شرح القانون المدني ، ج١ ، ط٤، مطبعة العاني ، بغداد ، ١٩٧١
٣٨.د.عبد المنعم السيد علي ،مدخل في علم الاقتصاد(مبادئ الاقتصاد الكلي)، ج٢،الجامعة المستنصرية ،بغداد ،١٩٨٤.
٣٩.د.عصام بشور ، المالية العامة والتشريع المالي ، مطبعة جامعة دمشق ، دمشق ، ١٩٨٨.
٤٠.د.علي لطفي ، اقتصاديات المالية العامة ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٨٩، ١٩٩٠
٤١.د.علي محمد بدير واخرون ،مبادئ وأحكام القانون الإداري، طبعة منقحة، العاتك لصناعة الكتاب ،القاهرة،١٩٩٣.
٤٢.د.علي هادي عطية ، الاتجاهات الحديثة في الضرائب المباشرة، ٢٠١٢.
٤٣.د. علي يوسف شكري ، المحكمة الاتحادية العليا في العراق بين عهدين، ط١ ، دار الكتب والوثائق ، ٢٠١٦.
٤٤.د.عوض فاضل إسماعيل الدليمي ، محاضرات المالية العامة ، ملقاة على طلبة الصف الثاني في كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، ١٩٩٧ ، غير منشورة .
٤٥.د.غازي عناية ،المالية العامة والنظام المالي الإسلامي،ط١،دار الجبل ،بيروت،١٩٩٠.
٤٦.د.غالب علي الداودي ود.حسن المهداوي، القانون الدولي الخاص، ج١، دار الكتب للطباعة ، بغداد، ١٩٩٢.
٤٧.د.محمد حلمي مراد ، مالية الدولة ، مطبعة مصر ، القاهرة ، ١٩٦٤.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

٤٨.د.محمد سعيد فرهود ، علم المالية العامة ، الرياض ، ١٩٨٢.
٤٩.د.محمد سعيد وهبه . صور التهرب الضريبي في نطاق الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، ك١ ، ط١ ، الإسكندرية ، دار نشر الثقافة ، ١٩٦٣.
٥٠.د.محمود رياض عطية ، موجز في علم المالية ، القاهرة ، دار المعارف ، القاهرة ، ١٩٦٩.
٥١.د.مدحت عباس أمين ، ضريبة الدخل في التشريع العراقي (دراسة مقارنة)، بغداد، ١٩٩٧.
٥٢.د.منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة،ط١،منشورات الجامعة المفتوحة،طرابلس،١٩٩١.
٥٣.د.هشام صفوت العمري ، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية ، مطبعة عصام، بغداد ، ١٩٨٦ .
٥٤.د.هشام علي صادق ، دراسات في القانون الدولي الخاص ، الدار الجامعية للكتب ،بيروت، ١٩٨١.
٥٥.د.هشام محمد البدري، النص الضريبي بين التفسير الاداري والتفسير التشريعي، منشاة المعارف ، الاسكندرية ،٢٠٠٥
٥٦.د.هشام محمد صفوت العمري ، الضرائب على الدخل ، بغداد ، مطبعة الجاحظ ، ١٩٨٩.
٥٧.د.هشام محمد صفوت العمري الضرائب على رأس المال، مطبعة التعليم العالي في الموصل،الموصل،١٩٨٩.
٥٨.د.يونس احمد البطريق ، اقتصاديات المالية العامة ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٨٥م
٥٩.د.يونس احمد البطريق ، النظرية الضريبية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ١٩٨٧.

ثانيا: الرسائل والبحوث

١. رائد ناجي احمد . التهرب الضريبي مع الإشارة إلى مواطنه في نطاق ضريبة الدخل في العراق ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، ٢٠٠٠ .
٢. عادل الحياري، الضريبة على الدخل العام ، رسالة دكتوراه مطبوعة، كلية الحقوق، جامعة القاهرة،١٩٦٨.
٣. عمر ماجد ابراهيم ،المعاملة المالية للشركات العامة، رسالة ماجستير ،كلية الحقوق/جامعة النهرين،٢٠٠٤.
٤. قيصر يحيى جعفر، السلطة التقديرية للإدارة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي، اطروحة دكتوراه، كلية القانون / جامعة بغداد ،٢٠٠٤.
٥. محمد جمال الذنيبات ،الضريبة على العقارات المبنية (دراسة مقارنة)،رسالة دكتوراه مطبوعة، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع،عمان،٢٠٠٢.
٦. نور طارق حسين العاني ،النظام القانوني للرسوم ،رسالة ماجستير ،كلية الحقوق، جامعة النهرين،٢٠٠٤.

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

ثالثا: البحوث المجلات

١.حيدر وهاب عبود، صياغة الموازنة العامة،(مجلة الحقوق، الجامعة المستنصرية المجلد ٤، ٢٠١٢ ،.
٣.رائد ناجي احمد ، مدى اختصاص المحافظات غير المنتظمة بإقليم بفرض الضرائب والرسوم، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية/جامعة كركوك، المجلد الرابع ع(١٢) ج(١)،.٢٠١٥
٤.رائد ناجي احمد، مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية، العدد(٢)، السنة ١، .٢٠٠٩
٥٦. عبد الوهاب عبد الرزاق التحافي . من الجرائم الاقتصادية في التشريع العراقي ، مجلة الشرطة ،ع(٢٨) ، ١٩٧٤.

رابعا:الدساتير والقوانين والتعليمات

١.الدستور العراقي الدائم لسنة ٢٠٠٥ النافذ.
٢.دستور جمهورية مصر العربية لسنة ١٩٧١الملغي .
٣.دستور جمهورية مصر العربية لسنة ٢٠١٤ النافذ.
٤.الدستور الجزائري لسنة ١٩٩٦.
٥.قانون التقاعد الموحد (٢٧)لسنة ٢٠٠٦ الملغي.
٦. قانون التقاعد الموحد رقم (٩) لسنة ٢٠١٤ النافذ.
٧.قانون الموازنة الاتحادية لسنة ٢٠٠٨.
٨.قانون الموازنة الاتحادية لسنة ٢٠١٠.
٩.قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧.
١٠.قانون الدين العام رقم (٩٤) لسنة ٢٠٠٤.
١١.القانون المدني العراقي.
١٢.قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم(٨٥) لسنة ١٩٧٨.
١٣.قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة١٩٨٤.
١٤.قانون رسم الطابع رقم (١٦) لسنة ١٩٧٤.
١٥.قانون التسجيل العقاري رقم (٤٣) لسنة ١٩٧١.
١٦.قانون الرسوم العدلية رقم (١١٤) لسنة ١٩٨١.
١٧.قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) سنة ١٩٨٢ .
١٨.قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢)لسنة١٩٥٩.
١٩.قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) في ١٩٦٢.
٢٠.قانون الاستثمار الصناعي للقطاعين الخاص والمختلط رقم (٢٠) بسنة ١٩٩٨.
٢١.قانون الادارة المالية لسنة٢٠٠٤.
٢٢.نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ النافذ .

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

٢٣.تعليمات حول كيفية استقطاع الضريبة بطريق الاستقطاع المباشر رقم (١) لسنة ٢٠٠٥ .
٢٤.تعليمات التحاسب الضريبي للعقود المبرمة بين جهات التعاقد العراقية والأجنبية رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨.
٢٥.قوانين الموازنات الاتحادية لغاية ٢٠١٧
٢٦.قوانين والتعليمات وانظمة اخرى.

خامسا: الكتب الاجنبية

1-J.Laferriere et M.waline , Traité élémentare de sceince et legislation finaneierés , L.G . D. J. , Paris,1952.
2- L.Philip , Finances Publiques ,4éd, Cujas , Paris.
3 -Puale Marie Gaudement , Précis de politique fiscale, Paris , P. U .F , 1957.
4- G.Tixier et G.Gest,droit fiscal,L.G. D.I.,1976.
5-P.M.Gaudement,précis de finance publique ,Tome2, Editions montcheréstien, 1971.
6- P.M.Gaudement , Finances publiquse (Emprunt et impot) ,Ed.ment , 1975.
7- H.laufenburgier,Traité D´Economique et Legislation Financiers ,Ed.Sirey,1948.

المحتويات

	الموضوع	الصفحة
فصل تمهيدي	التعريف بالمالية العامة	٣
المبحث الأول	تحديد مفهوم علم المالية العامة وتطوره التاريخي	٣
المطلب الأول	تحديد علم المالية العامة وفق المفهوم التقليدي	٤
المطلب الثاني	تحديد علم المالية العامة وفق المفهوم الحديث	٥
المبحث الثاني	العلاقة بين علم المالية ألعامة والعلوم الأخرى	٥
المبحث الثالث	المالية العامة والمالية الخاصة	١٠

This PDF document was edited with Icecream PDF Editor.
Upgrade to PRO to remove watermark.

المبحث الرابع	المالية العامة في ظل الدولة البسيطة والدولة الاتحادية	١٢
القسم الأول	النظرية العامة للمالية العامة	١٣
الباب الأول	النفقات العامة	١٣
الفصل الأول	التعريف بالنفقة العامة	١٣
المبحث الأول	أركان النفقة العامة	١٣
المطلب الاول	النفقة العامة مبلغ نقدي	١٤
المطلب الثاني	صدور النفقة العامة من شخص عام	١٤
المطلب الثالث	النفقة العامة تحقق المنفعة العامة	١٧
الفصل الثاني	قواعد النفقة العامة	١٨
الفصل الثالث	صور النفقة العامة	٢١
المبحث الأول	الراتب وما في حكمه	٢١
المبحث الثاني	أثمان ومشتريات الدولة	٢٥
المبحث الثالث	الإعانات	٢٧
المبحث الرابع	أقساط الدين العام وفوائده	٢٩
الفصل الرابع	تقسيم النفقات العامة	٢٩
الفصل الخامس	ظاهرة تزايد النفقات العامة	٣٣
الفصل السادس	آثار النفقات العامة	٣٩
الباب الثاني	الإيرادات العامة	٤٣
الفصل الأول	إيرادات ممتلكات الدولة (الدومين)	٤٣
المبحث الأول	الدومين العام	٤٤
المبحث الثاني	الدومين الخاص	٤٥
الفصل الثاني	الرسوم	٤٧
المبحث الأول	تعريف الرسم وخصائصه	٤٧
المبحث الثاني	الأساس القانوني لفرض الرسم	٤٩
المبحث الثالث	تمييز الرسم عن غيره من الإيرادات العامة	٥١
المبحث الرابع	قواعد تحديد الرسم	٥٣
المبحث الخامس	طرق تحصيل الرسم	٥٥
الفصل الثالث	القرض العام	٥٥
المبحث الأول	تعريف القرض العام وبيان خصائصه	٥٦
المبحث الثاني	أنواع القروض العامة	٥٩
المطلب الأول	القروض الداخلية والقروض الخارجية	٦٠
المطلب الثاني	القروض الاختيارية والقروض الإجبارية	٦٠
المطلب الثالث	القروض المؤبدة والقروض المؤقتة	٦٢
المبحث الثالث	التكييف القانوني للقرض العام	٦٣
المبحث الرابع	موقف الفقه المالي التقليدي والحديث من القروض العامة	٦٥
المبحث الخامس	التنظيم الفني للقرض العام	٧٦
المبحث السادس	طرق إصدار القرض العام	٧٠
المبحث السابع	طرق انقضاء القرض العام	٧٢

This PDF document was edited with **Icecream PDF Editor**.
Upgrade to PRO to remove watermark.

المطلب الأول	طريقة الوفاء بالقرض	٧٢
المطلب الثاني	استهلاك القرض العام	٧٣
المطلب الثالث	إنكار قيمة القرض	٧٤
المطلب الرابع	التنازل عن الدين العام الناتج عن القرض العام	٧٥
المبحث الثامن	الأحوال الطارئة على القرض العام	٧٦
المطلب الأول	تثبيت القرض العام	٧٦
المطلب الثاني	تبديل القرض العام	٧٧
المبحث التاسع	الآثار الاقتصادية للقرض العام	٧٨
المطلب الأول	الآثار الاقتصادية للقرض العام في مرحلة إصداره	٧٨
المطلب الثاني	الآثار الاقتصادية للقرض العام في مرحلة إنفاقه	٨٠
المطلب الثالث	الآثار الاقتصادية للقرض العام في مرحلة تسديده	٨١
الفصل الرابع	الضريبة	٨٣
المبحث الاول	تعريف الضريبة وخصائصها	٨٣
المبحث الثاني	تمييز الضريبة عن الإيرادات العامة الأخرى	٨٥
المطلب الأول	الضريبة والقرض العام	٨٥
المطلب الثاني	الضريبة والرسم	٨٦
المبحث الثالث	اساس فرض الضريبة	٨٧
المطلب الأول	نظرية العقد الاجتماعي	٨٧
المطلب الثاني	نظرية التضامن الاجتماعي	٨٩
المبحث الرابع	قواعد فرض الضريبة	٨٩
المبحث الخامس	تطاق سريان الضريبة	٩١
المبحث السادس	تقسيمات الضريبة	٩٤
المطلب الأول	الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال	٩٤
المطلب الثاني	الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة	٩٦
المطلب الثالث	الضرائب العينية والضرائب الشخصية	٩٧
المطلب الرابع	الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة	٩٨
المبحث السابع	سعر الضريبة	١٠٦
المطلب الأول	الضرائب التوزيعية والضرائب القياسية	١٠٧
المطلب الثاني	الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية	١٠٨
المبحث الثامن	المشاكل التي تواجه النظام الضريبي	١١٠
المطلب الأول	الازدواج الضريبي	١١١
المطلب الثاني	التهرب الضريبي	١١٣
المبحث التاسع	الآثار الاقتصادية للضرائب	١١٥
الباب الثالث	الموازنة العامة	١٢١
الفصل الأول	تعريف الموازنة العامة	١٢١
الفصل الثاني	الطبيعة القانونية للموازنة العامة	١٢٢
الفصل الثالث	قواعد الموازنة العامة	١٢٧
المبحث الأول	قاعدة سنوية الموازنة العامة	١٢٨
المطلب الأول	مفهوم قاعدة سنوية الموازنة العامة	١٢٨

This PDF document was edited with **Icecream PDF Editor**.
Upgrade to PRO to remove watermark.

المطلب الثاني	الاستثناءات على مبدأ السنوية	١٣٠
المبحث الثاني	قاعدة وحدة الموازنة العام	١٣٠
المبحث الثالث	قاعدة عمومية الموازنة العامة	١٣٣
المبحث الرابع	مبدأ توازن الموازنة	١٣٤
الفصل الرابع	مراحل الموازنة العامة	١٣٥
المبحث الأول	مرحلة إعداد الموازنة العامة	١٣٥
المطلب الأول	السلطة المختصة بإعداد الموازنة	١٣٥
المطلب الثاني	أساليب تقدير النفقات العامة والإيرادات العامة	١٣٦
المبحث الثاني	مرحلة تصديق (اعتماد) الموازنة العامة	١٣٨
المبحث الثالث	مرحلة تنفيذ الموازنة العامة	١٤٢
المطلب الأول	عمليات تنفيذ الإنفاق	١٤٢
المطلب الثاني	عملية تنفيذ الإيرادات	١٤٣
المبحث الرابع	الرقابة على تنفيذ الموازنة	١٤٤
المطلب الأول	الرقابة من حيث الجهة	١٤٤
المطلب الثاني	الرقابة من حيث الزمان	١٤٨
القسم الثاني	التشريع الضريبي في العراق	١٥٠
الباب الأول	الضرائب المباشرة في العراق	١٥١
الفصل الأول	الضرائب على الدخل	١٥١
المبحث الأول	ضريبة الدخل	١٥٢
المطلب الأول	صفة الشخص الخاضع لضريبة الدخل	١٥٢
المطلب الثاني	تحديد الدخل الخاضع للضريبة	١٥٩
المطلب الثالث	تحديد الدخل المعفى من الخضوع للضريبة	١٦٧
المطلب الرابع	نطاق سريان ضريبة الدخل	١٧٢
المطلب الخامس	إجراءات التعرف على دخل المكلف	١٧٩
المطلب السادس	طرق تقدير الدخل	١٨١
المطلب السابع	تحديد الدخل الصافي	١٨٤
المطلب الثامن	تنزيل السماحات وتعيين مقدار الضريبة	١٩٢
المطلب التاسع	جباية الضريبة	٢٠١
المطلب العاشر	الاعتراض عل تقدير الضريبة او فرضها	٢٠٣
المطلب الحادي عشر	الجرائم والعقوبات في قانون ضريبة الدخل العراقي	٢٠٧
المبحث الثاني	ضريبة العقار	٢١١
الفصل الثاني	الضرائب على رأس المال (ضريبة العرصات)	٢١٥
الباب الثاني	الضرائب غير المباشرة	٢١٨
الفصل الأول	الضرائب على الاستهلاك	٢١٨
المبحث الأول	ضرائب الإنتاج (المكوس)	٢١٨
المبحث الثاني	ضريبة المبيعات	٢٢٠
المبحث الثالث	الضريبة الكمركية	٢٢٢
الفصل الثاني	الضرائب على التداول	٢٢٧
المبحث الأول	ضريبة الطابع	٢٢٧

This PDF document was edited with **Icecream PDF Editor**.
Upgrade to PRO to remove watermark.

This PDF document was edited with **Icecream PDF Editor**.
Upgrade to PRO to remove watermark.

View publication stats