

وزارة التعليم العالي والبحث  
العلمي

كلية المأمون الجامعة

قسم القانون

محاضرات في علم المالية العامة والتشريع المالي

القسم الأول

النظرية العامة للمالية العامة

إعداد

م.د. شاكر جميل



## المقدمة

يعد علم المالية العامة من اهم العلوم التي لها صلة وثيقة بحياة الافراد وطريقة تنظيمها، ويراد به ذلك العلم الذي يدرس النفقات العامة والايرادات العامة للدولة والوسائل القانونية والاقتصادية التي يمكن استخدامها لتحقيق اغراض الدولة السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وهو بهذا المعنى يتناول النشاط المالي للدولة من كل جوانبه ويركز على الادوات التي تستعين بها الدولة لادارة شؤونها المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية وغيرها.

ان تطور السياسات المالية للدول وظهور بعض الازمات الاقتصادية التي اصابته اغلب دول العالم وغيرها من الاسباب الاخرى هي من اسهمت في تطور علم المالية العامة وظهوره بالمظهر الحالي، اذ لم يكن هناك نظام مالي محدد ولا وجود لقواعد قانونية تحكم نشاط الدولة او نشاط الافراد، ثم بدأت بعض الدول بفرض ضرائب على الافراد دون نظام قانوني محدد مما دفع الشعوب الى رفض تلك السياسات غير الواضحة والمطالبة بموافقة ممثلي الشعب على كل اجراء مالي يمس الحقوق المالية للدولة والافراد، عندها بدأت القواعد المالية بالتقنين حتى ظهرت بعض التشريعات المالية وبخاصة في مجال الضرائب والرسوم.

ولا شك ان الاهتمام بالقواعد المالية تطور بشكل سريع حتى وصل الامر الى توثيقها في النصوص الدستورية، اذ تشير جميع الدساتير في الوقت الحاضر الى تنظيم السياسة المالية للدولة ووضع بعض القواعد المهمة كقاعدة قانونية الضرائب والرسوم وقاعدة عدم رجعيته وقاعدة العدالة وغيرها من القواعد المالية الاخرى، ويأتي النص على هذه القواعد في متن الوثيقة الدستورية بهدف عدم السماح للسلطة التشريعية بمخالفتها او النيل منها وبما يحقق الاستقرار المالي والسياسي للدولة، وذلك لأن اي خلل في النظام المالي يخلق ازمات اقتصادية وسياسية قد لا تقوى الدولة على مواجهتها خصوصاً اذا ما علمنا ان الازمات المالية غالباً ما تكون سبب مباشر لانهيال الدول وتغيير نظام الحكم فيها.

## القسم الاول

### النظرية العامة للمالية العامة

تحدد المعالم الاساسية للمالية العامة وحسب ما افرزته الدراسات الحديثة لها بثلاث مسائل هي: النفقات العامة والايادات العامة والموازنة العامة، وسنبين كل مسألة منهما حسب التفصيل الآتي:

### الفصل الاول

#### النفقات العامة

ان دراسة النفقات العامة يتطلب منا تحديد تعريفها وصورها وانواعها واثارها وغير ذلك، وحسب التفصيل الآتي:

### المبحث الاول

#### مفهوم النفقة العامة

ان مفهوم النفقة العامة يتطلب منا تحديد مضمونها اولاً، ومن ثم بيان اركانها ثانياً وحسب التفصيل الآتي:

### المطلب الاول

#### تعريف النفقة العامة

تعرف النفقة العامة بانها مبلغ نقدي يدفع من قبل الدولة او احد الاشخاص المعنوية العامة التابعة لها بغية تحقيق منفعة عامة.

### المطلب الثاني

#### اركان النفقة العامة

من خلال التعريف اعلاه يمكن تحديد اركان النفقة العامة بثلاث اركان هي: انها مبلغ نقدي، ويدفع من شخص عام، وغاية دفعة تحقيق منفعة عامة.

اولاً: **النفقة العامة مبلغ نقدي**: تنفق الدولة وغيرها من الاشخاص المعنوية العامة مبالغ مختلفة من النقود ثمناً لما تحتاجه من منتجات (سلع وخدمات) لازمة لتسيير المرافق العامة، وثنماً لرؤوس الاموال الانتاجية التي تحتاجها

.....  
للقيام بالمشروعات الاستثمارية التي تتولاها وغيرها، لذلك نجد ان ما تنطوي عليه الموازنة العامة من نفقات هي نفقات نقدية وحتى لو تم تخصيص مواد سلعية او عينية لفئة معينة من فئات المجتمع فانها لا تظهر في الموازنة الا وهي مقومة بالنقود، مثال ذلك ما يتم توزيعه من قبل الحكومة على المواطنين من مواد عينية اثناء الكوارث الطبيعية أو الحروب وغير ذلك، وعلى ذلك لا تعد الوسائل غير النقدية التي قد تتبعها الدولة للحصول على ما تحتاجه من منتجات وما تدفعه من مساعدات من قبيل النفقات العامة.

**ثانياً: صدور النفقة العامة من شخص عام:** يشترط في النفقة ان تصدر من شخص معنوي عام وهو احدى الهيئات العامة الادارية التي تتمتع بشخصية قانونية وذمة مالية مستقلة عن المكونين لها او ممثلها، وعلى اثر ذلك طرح الفقه المالي ثلاثة معايير للتمييز بين النفقات العامة والنفقات الخاصة وهي المعيار القانوني والمعيار الوظيفي ومعيار ملكية الاموال المنفقة:

**١- المعيار القانوني:** طبقاً لهذا المعيار فان الذي يعطي النفقة العامة طابعها العام هو الوضع القانوني للمنفق، وما اذا كان شخصاً عاماً ام خاصاً، فالنفقة العامة وفق هذا المعيار هي تلك التي تصدر من أشخاص القانون العام داخل الدولة، والشخص العام بهذا المعنى قد يكون الدولة او إحدى هيئاتها او مؤسساتها العامة ذات الشخصية المعنوية والسلطات المركزية كالوزارات والسلطات المحلية اللامركزية في المحافظات، وبعكس ذلك يعد هذا الركن منتفياً متى صدرت النفقة من الافراد او الاشخاص المعنوية الخاصة كالشركات او الجمعيات او المستشفيات الخاصة وان كان هدفها تحقيق النفع العام.

**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، وطبقاً لهذا المعيار لا تعد 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، اي لا تكون خاضعة في تصرفاتها الانفاقية لاحكام القانون الخاص الذي يخضع له الاشخاص الاعتياديون، 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.

**٣- معيار ملكية الاموال المنفقة:** طبقاً لهذا المعيار تعد نفقة عامة كل النفقات التي تقوم بها الدولة وهيئاتها العامة وإداراتها المحلية ومؤسساتها العامة ومشروعها الاقتصادية والخدمية طالما كانت مالكة للاموال المنفقة، بمعنى آخر إذا كانت الاموال مملوكة للدولة او هيئاتها او اداراتها لو 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 مالياً وادارياً عن شخصية الدولة ام لا، وما اذا كانت تستهدف تحقيق الربح شأنها ذلك  
شأن المشروعات الخاصة ام لا.

**ثالثاً- 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 سنيين اساسيين  
هما:

١- ان المبرر الوحيد للنفقات العامة هو وجود حاجة عامة تتولى الدولة او غيرها من اشخاص القانون العام  
اشباعها نيابة عن الافراد.

٢- هو مبدأ المساواة بين المواطنين في تحمل الاعباء العامة ومنها عبء الضريبة.

## المبحث الثاني

### قواعد النفقة العامة

من اجل ان يكون الانفاق الذي تقوم به الدولة او احدى الوحدات الإدارية التابعة لها صحيحاً ومنطقياً لا بد  
ان يحتكم إلى مجموعة من القواعد يمكن بيانها بالاتي:

**اولاً: قاعدة تحقيق المنفعة القصوى للمجتمع:** ويراد بذلك ان النفقة العامة يجب ان تهدف الى تحقيق او توفير  
اكبرمنفعة ممكنة لأكبر عدد ممكن من افراد المجتمع، وبذلك لا يجوز ان تنفق اموال الدولة لصالح فئة او جماعة  
أو حزب او هيئة معينة الا اذا ترتب على ذلك الانفاق تحقيق نفع عام، ومن جانب آخر يجب ان يهدف الانفاق  
الحكومي إلى تحقيق اقصى منفعة اجتماعية ممكنة، فالدولة كالأفراد لا يجوز لها ان تنفق على امور لا يرجى منها  
نفع.

**ثانياً: قاعدة الاقتصاد في النفقة:** ويراد بهذه القاعدة ان يحترم القائمون على الانفاق سياسة ترشيد الانفاق  
الحكومي والاستخدام الامثل او العقلاني للنفقة العامة، ولا يعني الامتناع عن الانفاق اذا ما كانت له ضرورة في  
اي وجه من اوجه نشاط الدولة، بل اعتماد تحقيق افضل منفعة بأقل تكلفة ممكنة، بمعنى آخر الابتعاد عن كل تبذير  
أو اسراف لان مثل هذا الامر يؤدي إلى ضياع الاموال العامة في وجوه غير مجدية كان من الممكن توجيهها الى  
وجوه اخرى مفيدة.

ثالثاً- قاعدة الاجازة او الترخيص بالانفاق: ويراد بذلك ان النفقة العامة لا يجوز صرفها من قبل الدولة او احد الاجهزة الإدارية التابعة لها الا بعد موافقة السلطة المختصة بذلك وهي السلطة التشريعية من خلال اعتماد مشروع الموازنة العامة وصدور قانون يتضمن كافة النفقات والايادات التي يجاز للحكومة انفاقها أو تحصيلها يسمى بقانون الموازنة العامة.

رابعاً- قاعدة 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 الأخذ بقاعدة التوزيع العادل للانفاق العام، وهذا يعني عدم اقتصار المنفعة العامة على طبقة او فئة معينة ذات نفوذ بالدولة او منح منطقة معينة قدرأ من الانفاق يفوق ما يخصص لمناطق أخرى او الاهتمام بالعاصمة واهمال الاقاليم او المحافظات.

ويجد مبدأ عدالة توزيع المنافع اساسه في فكرتين: الأولى تتمثل في ان اجهزة الدولة وجدت لمصلحة المجتمع وليس مصلحة فرد أو فئة معينة، اما الثانية فتتضمن في انه طالما ان الانفاق العام يتحمله كافة الافراد او يتحمله القادرون منهم تطبيقاً لمفهوم التضامن الاجتماعي فان النفع العام المتولد من الانفاق يجب ان يشمل جميع افراد المجتمع.

### المبحث الثالث

#### صور النفقة العامة

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

#### المطلب 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 ثمناً للخدمات التي يؤدونها، ويمكن توضيح ذلك على النحو الآتي:

## الفرع الاول

### الراتب او ما في حكمه المدفوع لمن يتولى وظيفة سياسية

تخصص الدولة جزءاً من انفاقها لسداد الرواتب والمكافآت او الامتيازات لمن يتولى منصباً 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 يأتي:

**اولاً: راتب رئيس الدولة:** تقرر الدول على اختلاف نظمها في العصر الحديث مرتباً لرئيس الدولة اياً كان ملكاً ام رئيساً للجمهورية ام اميراً ام امبراطوراً، ومهما يكن من امر فان الدول تختلف في طرق تحديد مرتب رئيس الدولة وذلك حسب التفصيل الآتي:

١- تلجأ بعض الدول الى تحديد راتب رئيس الدولة بقانون يصدر مع قانون الموازنة، ويميز هذه الطريقة استجابتها للتطورات الاقتصادية بالنسبة لمستوى المعيشة اللائق، لكن هذه الطريقة معيبة لأنها تجعل من الرئيس محلاً للطعن في شخصه كما ان البرلمان والحكومة قد يتخذان من هذه الطريقة وسيلة للضغط على رئيس الدولة من اجل تحقيق بعض المكاسب.

٢- تلجأ بعض الدول الى تحديد راتب رئيس الدولة عند توليه 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.

٣- تأخذ 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 هذه الطريقة ان اقرار التعديل قد يكون فرصة للتأثير في قرارات الرئيس كما هو الحال بالنسبة للطريقة الاولى، وحرى بالاشارة ان الدستور العراقي النافذ لسنة ٢٠٠٥ قد نص في المادة (٧٤) منه على (يحدد بقانون راتب ومخصصات رئيس الجمهورية).

**ثانياً- 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 والدولية، ولذا نجد ان الدستور العراقي النافذ قد نص في المادة (٨٢) منه على انه (ينظم بقانون رواتب ومخصصات رئيس واعضاء مجلس الوزراء ومن هم بدرجتهم) علماً 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 رئيس هيئة الاستثمار.

**ثالثاً- مكافآت 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 أو مرتبات لهؤلاء الاعضاء.

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 اعضائه بمناسبة او من دون مناسبة، اما الطريقة الثانية فتنقد 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 اي زيادة في المرتبات عند تعديل القانون حتى لا يقدمون على هكذا خطوة، والمشرع الدستوري العراقي كان من انصار الرأي الاول بنصه على ان (تحدد حقوق وامتيازات رئيس مجلس النواب ونائبيه واعضاء المجلس بقانون).

## الفرع الثاني

### الراتب المدفوع لمن يتولى وظيفة ادارية

يقرر هذا النوع من الرواتب مقابل حصول الدولة على خدمات الافراد الذين يتم تعيينهم في الوظائف الإدارية في مختلف مؤسسات الدولة وهيئاتها ويكونون على الملاك الوظيفي الدائم وتنطبق عليهم احكام القوانين الوظيفية فيما يخص بالعلو والترقيع 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.

وهناك عدة قواعد يجب مراعاتها عند تحديد هذه الرواتب اهمها:

- 1- ينبغي على الدولة ان تحدد رواتب واجور الموظفين في ضوء تكاليف المعيشة، والواقع ان انخفاض مقدار الراتب عن مستوى المعيشة يؤدي إلى تشجيع الموظف على البحث عن وسائل غير مشروعة لكسب العيش كالرشوة والاختلاس من الاموال العامة.
- 2- ينبغي تحديد الراتب في ضوء طبيعة العمل الذي يؤديه الموظف وبالاستناد إلى المؤهلات العلمية او الفنية المتوفرة فيه، فهناك فرق بين من يعمل مهندساً او طبيباً وبين من يعمل بصفته كاتباً على اعتبار ان الاول يحتاج إلى 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 والانتقال للعمل في القطاع الخاص.
- ٤- ويراعى أيضاً في تحديد الرواتب ما يحصل عليه الموظفون العاملون في الدول المجاورة لكي لا تشهد الدولة انتقال اصحاب الاختصاص والخبرة وهجرة العقول العلمية إلى تلك الدول.
- ٥- ضرورة اصدار تشريع عام ينظم رواتب الموظفين المقررة، ويبين كيفية زيادتها والعلاوات التي يحصلون عليها والآلية التي تحكم عملية ترقيتهم بالدرجة الوظيفية والترفيغ في العلاوة مع العلم انه في العراق ينظم هذه الاحوال قانون الخدمة المدنية رقم (٢٤) لسنة ١٩٦٠ المعدل والذي ما زال معمولاً به في العراق وقانون رواتب الموظفين رقم (٢٢) لسنة ٢٠٠٨ النافذ.

### الفرع الثالث

#### المرتبات التقاعدية

ويراد بها المخصصات المالية التي تدفع شهرياً الى افراد كانوا يعملون لدى الدولة بدوائرها المختلفة ثم بلغوا سنأ معيناً فأحيلوا على التقاعد، ويبرر حق الموظف في هذا المرتب على اساس انه مواطن على الدولة ان ترعاه عندما يصبح عاجزاً عن العمل بعد ان قضى رداً كبيراً من عمره في خدمتها، وتلجأ الدولة في العادة الى استقطاع 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، وهذا ما اخذ به 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 إلى صندوق تقاعد مرتبط بالهيئة العامة للتقاعد منحه القانون المذكور الشخصية المعنوية وحدد مصادر ايراداته في المادة (٩) منه.

## المطلب الثاني

### اثمان مشتريات الدولة

تتمثل الصورة الثانية للنفقات العامة بالمبالغ الصادرة في شكل اثمان مشتريات الدولة من الآلات والادوات والمستلزمات اللازمة لسير العمل المخصص لاشباع الحاجات العامة، فضلاً عن المشاريع الاستثمارية التي تتولى الدولة القيام بها، بمعنى ادق يراد باثمان مشتريات الدولة ما تخصصه الدولة من مبالغ نقدية لشراء ما تحتاجه من ادوات ومستلزمات ضرورية لضمان سير المرافق العامة.

وبقدر تعلق الامر بهذا النوع من النفقات العامة سنبين السلطة التي تشرف على عملية الشراء وآلية الحصول على احتياجات الدولة وطريقة التعاقد مع المقاولين والموردين وحسب التفصيل الآتي:

**اولاً- السلطة التي تشرف على عملية الشراء:** ان الجهة التي تقوم بالاشراف على عملية الشراء قد تكون سلطة مركزية موحدة او سلطات لامركزية متعددة، وهذا الامر يعتمد على نوع المشتريات، فهناك من الادوات والمستلزمات كالاتاث 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.

اما بالنسبة للمباني خصوصاً وعقود الاشغال العامة عموماً او غير ذلك من الاعمال الاستثمارية، فالاصل ان يعهد بتنظيمها والاشراف عليها إلى 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 إلى دراسات واسعة ومراقبة متواصلة ومن ثم يجب ان تجمع هذه المسائل في يد سلطة واحدة تربط بين الماضي والحاضر بالنسبة لهذه العقود وما تتضمنه من اشغال عامة.

**ثانياً- الية الحصول على احتياجات الدولة:** يجري الحصول على احتياجات الدولة من سلع وادوات من خلال المفاضلة 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 إلى الاجادة في اتمام العمل والاشراف عليه، ولهذا فان الالتجاء إلى المقاولين اجدى لانهم يستهدفون تحقيق الربح وهو ما يدفع بالمقاول إلى بذل كل ما يستطيع من اجل تقليل كلفة الانتاج فيتقدم بعروض تقل عن الاموال التي تنفق من قبل الموظفين على شراء السلع ذاتها بالإضافة إلى ذلك ان هؤلاء المقاولين على دراية تامة بالسوق.

.....  
ثالثاً- طريقة التعاقد مع المقاولين والموردين: هنا تقوم المفاضلة بين طريقة المناقصة وطريقة الممارسة؛ 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.

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 محتكراً لسوق الادوات والمستلزمات المطلوبة، او قد تكون الدولة امام حاجة مستعجلة لا تحتمل الانتظار الذي تتطلبه المناقصة العامة، وفي كل الاحوال تسمح هذه الطريقة بتجنب الاجراءات الإدارية المعقدة والتي تواجهها عادة الجهة الإدارية عند لجوئها إلى طريق المناقصة.

### المطلب الثالث

#### الاعانات

تعد الاعانات احدى صور النفقات العامة، ويراد بها مبالغ نقدية تقرر الدولة دفعها للدول او للهيئات العامة والخاصة والافراد على حد سواء دون ان تحصل منهم على مقابل لتلك الاموال، وتقسّم الاعانات الى نوعين هما:

اولاً- الاعانات الدولية: هي المبالغ التي تدفعها الدولة الى دول اخرى او منظمات سياسية او اجتماعية او غير ذلك موجودة خارج الدولة، وتعود مبررات تقرير هذا النوع من الانفاق اما لاسباب اجتماعية تفرضها الالتزامات الدولية 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.

ثانياً- الاعانات الداخلية: وهي مبالغ تقرر في موازنة الدولة العامة وتُدفع الى وحدات وهيئات داخل اقليم الدولة وتقسّم الى انواع هي:

١- 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 إليها، وتقرر

هذه الاعانات لثلاثة اسباب، اما بقصد تحمل الدولة لجزء من نفقات تلك الهيئات على اساس انها تقوم باشباع الحاجات العامة، او بهدف سد العجز المالي في ميزانية هذه الهيئات، او لانقاذ الهيئات المعانة من خسائر او كوارث طبيعية تحل بها.

٢- **الاعانات الاقتصادية:** تدفع الدولة هذه الاعانات استناداً الى دورها الجديد الذي حتم عليها التدخل في الحياة الاقتصادية، فهي تقدمها الى المشاريع الصناعية الوطنية للوقوف بوجه المنافسة الاجنبية او بغية احتفاظ هذه المشاريع الصناعية ببيع منتجاتها بأسعار مناسبة.

٣- **الاعانات الاجتماعية:** وهي الاموال الممنوحة بغية تحقيق اهداف اجتماعية وهي اما ان توجه للافراد او للهيئات الاجتماعية، وتشمل الاعانات المقدمة للافراد بما تقدمه الدولة من مبالغ لتأمين المواطنين ضد العجز او البطالة او اصحاب الدخول المحدودة، ومن ابرز امثلتها ما يعرف لدينا **(اعانات الرعاية الاجتماعية التي تدفع بشكل شهري لمستحقيها)**، اما الاعانات المخصصة للهيئات الاجتماعية فيقصد بها المبالغ الممنوحة للجهات العلمية والخيرية والاجتماعية.

#### المطلب الرابع

#### اقساط الدين العام وفوائده

تتمثل بالمبالغ التي تخصصها الدولة في الموازنة العامة من اجل تسديد الديون المستحقة عليها والفوائد المترتبة على هذه الديون، اذ من المعروف ان احد 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.

## المبحث الرابع

### تقسيم النفقات العامة

تقسم النفقات العامة الى اقسام متعددة تبعا لأسس مختلفة ويمكن ان نبين هنا اهم هذه التقسيمات حسب التفصيل الآتي:

**اولاً- التقسيم الدوري للنفقات العامة:** تقسم النفقات العامة من حيث دوريتها إلى نفقات عادية ونفقات غير عادية، فالنفقات العادية هي تلك التي تتصف بالدورية ويتكرر انفاقها في كل سنة، ومثال ذلك الرواتب المدفوعة لموظفي الدولة ونفقات التعليم والصحة والدفاع وغيرها، اما النفقات غير العادية فهي تلك التي لا يتكرر انفاقها في موازنة الدولة بانتظام كل سنة لان هذه النفقات تنفق في اوقات متباعدة وبصورة غير متواترة كالنفقات اللازمة لمواجهة حالات الطوارئ مثلاً الفيضانات والزلازل والنفقات العسكرية اثناء الحروب.

**ثانياً- التقسيم الوظيفي للنفقات العامة:** تقسم النفقات العامة بحسب اغراضها واهدافها، اي بحسب النشاطات المختلفة التي تقوم بها الدولة فيتم تبويب النفقات في مجموعات متجانسة تخصص كل مجموعة لوظيفة معينة، ومن هذه الوظائف:

- 1- **النفقات الاقتصادية:** هي التي ترمي الى تحقيق اهداف اقتصادية كالاغانات والمنح المقدمة للهيئات الاقتصادية وبناء المشاريع الاقتصادية المختلفة.
- 2- **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.
- 3- **النفقات الإدارية:** هي النفقات التي تهدف الى تسيير المرافق العامة كرواتب الموظفين واثمان مشتريات الدولة ومستلزماتها الادارية والمبالغ المخصصة لاعداد وتدريب وتطوير الجهاز الإداري.
- 4- **النفقات العسكرية:** وهي النفقات المخصصة لاقامة مرافق الدفاع والجيش والتسليح وتجهيز القوات المسلحة داخلياً وخارجياً.

**ثالثاً- التقسيم الإداري للنفقة العامة:** ويتم تصنيف النفقات العامة وفقاً لهذا التقسيم حسب الوحدات الإدارية الحكومية التي تمارس النشاط الحكومي حيث يتم تقسيمها إلى وزارات ودوائر حكومية يضاف إليها مخصصات رئاسة الدولة ومخصصات السلطة التشريعية فيقرر لكل وزارة او دائرة قسم خاص من النفقات ثم يجري تقسيم النفقات داخل الوحدة الحكومية الى مجموعات مختلفة.

رابعاً- التقسيم الاقليمي للنفقة العامة: وفقاً لهذا النوع يمكن ان تقسم النفقات العامة الى نفقات قومية واخرى محلية، ويقصد بالنفقات القومية تلك التي تتولى الحكومة الاتحادية او المركزية القيام بها والتي ترد في موازنة الدولة ويستفيد منها كافة افراد تلك الدولة كنفقات الدفاع والامن والقضاء وغيرها، اما النفقات المحلية فهي التي تقوم بها الولايات او المحافظات او الاقاليم ولا يستفيد منها سوى مواطني تلك الولاية او المحافظة، كنفقات الماء والكهرباء الخاصة بالاقليم او المحافظة

خامساً- التقسيم الاقتصادي للنفقة العامة: طبقاً لهذا النوع تقسم 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، وتسمى النفقات الحقيقية بالنفقات غير الناقلة لان الدولة تحصل في مقابل ما تدفعه على سلع وادوات وخدمات.

اما النفقات التحويلية فيقصد بها تلك التي لا يترتب على دفعها حصول الدولة على مقابل بشكل سلع وخدمات كما انها لا تؤدي إلى زيادة مستوى الدخل القومي، ومن امثلتها 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).

## المبحث الخامس

### ظاهرة تزايد النفقات العامة

يظهر من خلال الواقع العملي ان هنالك ظاهرة مالية عامة تتمثل بالاتجاه التصاعدي للنفقة العامة في معظم دول العالم، وقد تكون هذه الزيادة حقيقية او زيادة ظاهرية، وفي اطار تحديد مفهوم الزيادة الحقيقية والزيادة الظاهرية واسباب كل منهما سنقسم هذا المبحث حسب التفصيل الآتي:

### المطلب الاول

#### اسباب الزيادة الحقيقية للنفقات العامة

يقصد 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. وتتمثل اسباب هذه الزيادة بما يأتي:

اولاً- الاسباب الاقتصادية: تتمثل هذه الاسباب في زيادة الدخل القومي من ناحية، وفي اتساع تدخل الدولة من ناحية ثانية، وفي محاولة الدولة معالجة الكساد من ناحية ثالثة:

١- **زيادة الدخل القومي:** تعد زيادة الدخل القومي عامل هام في الزيادة الحقيقية النفقات العامة، وذلك لانه يترتب على نمو هذا الدخل زيادة في دخول الافراد وارتفاع مستوى معيشتهم وانه كلما زادت دخول الافراد قلت مقاومتهم لما تفرضه الدولة من ضرائب ورسوم مالية مما يسهل على الدولة اقتطاع مبالغ كبيرة من دخولهم تخصصها لتحسين خدماتها القائمة او تقديم خدمات جديدة لهم.

٢- **اتساع تدخل الدولة:** ان 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 الاقتصادية بغية المحافظة على الاستقرار في مستوى الاسعار وتطبيق الاحتكار، كل هذا يدفع الدول الى صرف نفقات كبيرة مما يزيد في مستوى النفقات العامة.

٣- **دور الدولة في معالجة الكساد:** تزداد النفقات العامة في فترة الركود والكساد الذي يعد من ابرز مظاهره انخفاض مستوى الطلب على السلع وزيادة ما معروض منها فتلجأ الدولة إلى ضخ كميات كبيرة من النقود بأوجه مختلفة كزيادة في الرواتب او تقديم اعانات او غير ذلك من اجل زيادة مستوى الطلب ومعالجة ظاهرة الكساد.

ثانياً- **الاسباب الاجتماعية:** تتمثل الاسباب الاجتماعية في نمو الوعي الاجتماعي وزيادة عدد السكان وكما يأتي:

١- **نمو الوعي الاجتماعي:** ما لا يمكن انكاره 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 الدخل المحدودة، كما تطلب التوسع في هذه النفقات فزادت الدولة بصفة عامة من انفاقها على الصحة والتعليم وتقديم الاعانات لمواجهة حالات المرض والشيخوخة والبطالة وغيرها.

٢- **ازدياد عدد السكان:** يترتب على زيادة عدد السكان زيادة الانفاق العام نتيجة توسع الدولة في خدماتها لمواجهة مطالب السكان الجدد، ونظراً لأن 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 زيادة حجم الانفاق العام.

.....  
ثالثاً- الاسباب المالية: من اهم الاسباب المالية لزيادة النفقات العامة سهولة الاقتراض ووجود فائض في اليرادات العامة، وسنبين المقصود بكل منهما:

١- سهولة الاقتراض: كانت القروض في السابق تعد وسيلة استثنائية لتغطية النفقات العامة، فلا تلجأ الدولة اليها الا في حالة وجود نفقات غير عادية، وهي النفقات التي لا تستطيع الدولة تغطيتها بمواردها الاعتيادية، ومن ناحية اخرى كان الحصول على القروض العامة امراً صعباً، اما في الوقت الحالي فقد تضاءلت هذه الصعوبات وخاصةً بسبب تقدم الاساليب الفنية لاصدار القروض العامة كالاكتتاب بالسندات مما جعل الدولة تستطيع بسهولة اللجوء إلى القروض العامة، ومن الطبيعي ان تؤدي سهولة الاقتراض العام وتوسع الدولة في اللجوء اليه زيادة كبيرة في حجم النفقات العامة.

٢- وجود فائض في اليرادات العامة: يحدث في بعض الحالات نتيجة سوء تقدير النفقات الواجبة تغطيتها ان تحصل الدولة على ايرادات اكثر مما يتطلبه تغطية انفاقها مما يؤدي الى ظهور فائض في اليرادات العامة، وقد يؤدي هذا الفائض الى اغراء الدولة بالتوسع في انفاقها عن طريق تحسين مستوى خدماتها القائمة او تقديم خدمات جديدة.

رابعاً- الاسباب الإدارية: يظهر ان زيادة وظائف الدولة الناتجة 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 يظهر ان الاسراف في عدد الموظفين وفي ملحقات الوظائف العامة من مبان واثاث وسيارات يؤدي دائماً الى زيادة غير مقبولة في النفقات العامة.

خامساً- الاسباب العسكرية: 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.



## المطلب الثاني

### اسباب الزيادة الظاهرية للنفقات العامة

قد لا تؤدي زيادة النفقات العامة 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 الدولة، وتتمثل اهم اسباب الزيادة الظاهرية للنفقات العامة بما يأتي:

**اولاً- انخفاض قيمة النقود:** اصبح الانخفاض في قيمة النقود مظهراً من مظاهر الحياة الاقتصادية منذ الخروج على قاعدة الذهب ومن ثم لم تتخلص اية دولة منه، ويراد بالتضخم 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، ومن هنا تنشأ 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.

**ثانياً- تغير اساليب الحسابات الحكومية:** قد يترتب على التغيير في اساليب الحسابات الحكومية 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 لن تحتوي موازنتها الا على المبالغ الصافية.

ويراد بذلك عدم ظهور كل نفقات الدولة وايراداتها في الموازنة 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 اي مقاصة بين الاثنين، 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 مبدأ عمومية الموازنة العامة.

.....  
ثالثاً- زيادة السكان واتساع مساحة الدولة: تؤدي الزيادة الحاصلة في السكان واتساع الدولة بانضمام اقليم او اقليم جديدة اتجاه النفقات العامة للدولة الى الزيادة بهدف مواجهة مطالب اعداد السكان المتزايدة والاقاليم الجديدة، وتعد هذه الزيادة في النفقات العامة زيادة ظاهرية، اي زيادة رقمية فحسب لانها لا تتحقق بسبب التوسع في انواع الخدمات او تحسن نوعيتها، وانما لمواجهة الطلب الاضافي على تلك الخدمات من قبل الاعداد المتزايدة للسكان واحتياجات الاقاليم الجديدة مما يدفع بالدولة إلى زيادة انفاقها العام لمواجهة الزيادة في عدد سكانها او اتساع مساحة اقليمها.

## الفصل الثاني

### الايرادات العامة

تعرف الايرادات العامة بأنها مجموع المبالغ النقدية او الاموال التي تحصل عليها الدولة وغيرها من الاشخاص العامة التابعة لها بهدف تغطية النفقات العامة ووضع السياسة المالية للدولة موضع التنفيذ، وفي اطار توضيح ذلك سنشير الى ابرز انواع الايرادات المالية المتحققة للدولة وهي ايرادات الدومين والتمن العام والرسوم والقروض العامة والضرائب.

### المبحث الاول

#### ايرادات ممتلكات الدولة (الدومين)

يطلق لفظ الدومين على ممتلكات الدولة ايأ كانت طبيعتها عقارية ام منقولة وايأ كان نوع ملكيتها عامة ام خاصة، هذا وتقسّم املاك الدولة الى قسمين: دومين عام ودومين خاص وحسب التفصيل الآتي:

### المطلب الاول

#### الدومين العام

يعرف الدومين العام بأنه مجموعة من الاموال التي تملكها الدولة او احد الاشخاص المعنوية العامة ملكية عامة ومخصصة للمنفعة العامة بحكم طبيعتها او بارادة السلطة العامة، ومن ثم يجب ان يتوفر شرطان لثبوت صفة العمومية على اي مال وهما:

اولاً- يجب ان يكون المال مملوكاً للدولة او لاحد الاشخاص المعنوية العامة المرفقية (الهيئات او المؤسسات العامة) او الاقليمية (الاقاليم والمحافظات او البلديات).

ثانياً- يجب ان تكون هذه الاموال مخصصة للمنفعة العامة بحكم طبيعتها او بارادة السلطة العامة.

وبناءً عليه فلا تثبت صفة العمومية للاموال التي تستهدف الادارة من تملكها ما يهدف اليه الافراد، اي تملكها بقصد تحقيق الربح، ومن امثلة الاموال العامة: الطرق العامة والجسور والمطارات والمباني التابعة للدولة والحدائق العامة وغيرها، وهذه الاموال تخضع لاحكام القانون العام، ونظراً لاهميتها فان القانون قد حماها ونظم استعمالها، وتتمثل الحماية القانونية للاموال العامة بما يأتي:

أ- عدم جواز التصرف بالاموال العامة.

ب- عدم جواز تملكها بالتقادم.

ت- عدم جواز الحجز عليها.

وقد اشارت المادة (٧١) من القانون المدني العراقي على هذه الحماية عندما جاء فيها:

١- تعد اموالاً عامة العقارات والمنقولات التي للدولة أو للأشخاص المعنوية العامة والتي تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى القانون.

٢- وهذه الاموال لا يجوز التصرف فيها او الحجز عليها او تملكها بالتقادم.

• **القواعد التي تخضع لها الاموال العامة:** ان استعمال المال العام يخضع قانوناً للقواعد العامة التي تحكم الانتفاع بالمرافق العامة وهي:

١- **قاعدة الحرية:** اي 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، وذلك لأن مثل هذا الاستعمال يعد من الحريات الاساسية التي يضمنها القانون.

٢- **قاعدة المساواة:** اي عدم التمييز بين الافراد عند استعمالهم لهذه الاموال.

٣- **قاعدة المجانية:** اي حق الافراد في الانتفاع المجاني بهذه الموال بدون مقابل مالي، وهذه هي القاعدة العامة ولكن قد تحصل الدولة احياناً على مقابل لهذا الاستعمال - استثناء - بهدف تنظيم آلية استعمال المرفق العام او تغطية بعض الاعباء التي تتحملها الدولة في سبيل ديمومته والحفاظ عليه، كدخول الحدائق العامة والمناطق الاثرية أو المتاحف.

## المطلب الثاني

### الدومين الخاص

يعرف الدومين الخاص بأنه 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، اي انه يمكن بيعها والتصرف بها او الحجز عليها او تملكها بالتقادم، وينقسم الدومين الخاص الى عدة اقسام هي:

**اولاً- الدومين العقاري:** يتمثل الدومين العقاري بالاراضي الزراعية والغابات والعقارات التي تملكها الدولة وتستثمرها بهدف الحصول على الاموال، كما 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.

**ثانياً- الدومين المالي:** يتمثل الدومين المالي بما تملكه الدولة من اوراق مالية كالاسهم والسندات وفوائد القروض وغيرها من الفوائد المستحقة للحكومة، ويسمي البعض هذا الدومين بمحفظة الدولة، اي ما تملكه اية دولة من اوراق مالية ونقدية، وما تحققه من ارباح وفوائد.

**ثالثاً- 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 سلعتها أو 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 نشاطاً تجارياً او صناعياً كالشركة العامة للدوية والشركة العامة للحبوب والشركة العامة للسيارات وغيرها.

## المبحث الثاني

### الرسم

ان الحديث عن الرسم كنوع من انواع الايرادات العامة يتطلب منا تحديد مضمونه وبيان خصائصه  
واساسه القانوني وتمييزه عن غيره من الايرادات العامة وحسب التفصيل الآتي:

### المطلب الاول

#### تعريف الرسم

يعرف الرسم بأنه مبلغ من النقود يدفعه الفرد الى الدولة او غيرها من الهيئات العامة جبراً مقابل انتفاعه  
بخدمة معينة تؤديها له تحقق في آن واحد نفعاً خاصاً بالإضافة الى النفع العام الذي يعود على المجتمع من جراء  
ادائها.

### المطلب الثاني

#### خصائص الرسم

من خلال تعريف الرسم يمكن ان نحدد ابرز خصائصه وهي:

**اولاً- الرسم يدفع نقداً:** بمعنى ان الرسم يتم دفعه بشكل 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 أو الجهة العامة التي تقدم له الخدمة، ويظهر  
عنصر الجبر خصوصاً 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 على اساس ان فكرة الجبر 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، اي ان له حرية الاختيار في طلب الخدمة  
وبالتالي دفع الرسم المقرر او بالعكس، 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 قد يظهر

عنصر الجبر في الرسم بشكل واضح عندما يفرض القانون على الاشخاص تلقى خدمة معينة تقدمها له الدولة فتقتضي مقابلها رسماً معيناً ومثاله خدمات التعليم الالزامي والتطعيم الاجباري.

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 الالوجه التالية:

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

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 ايضاً 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.

### المطلب الثالث

#### الاساس القانوني لفرض الرسم

اقرت معظم الدساتير ضرورة موافقة السلطة التشريعية على فرض الرسوم، بمعنى آخر لا يمكن فرض اي رسم الا بمقتضى قانون يصدر عن هذه السلطة، وهذا ما اخذ به المشرع الدستوري العراقي في دستور ٢٠٠٥ عندما نص في المادة (٢٨) فقرة (١) (لا تفرض الضرائب 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، ولا يحق للاخيرة ان تصدر اي قرار اداري يتضمن فرض الرسوم او تعديلها، وعلى الرغم من ذلك لم يسلم هذا النص الدستوري من الخرق والانتهاك في مواضع عديدة 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، ومن ثم فان هذه النصوص تتضمن مخالفة صريحة لاحكام الدستور ويمكن لكل ذي مصلحة الطعن به امام المحكمة الاتحادية العليا.

## المطلب الرابع

### تمييز الرسم عن غيره من الإيرادات العامة

يخلط البعض بين الرسم وبعض الإيرادات الأخرى وذلك راجع إلى تشابه الرسم مع هذه الإيرادات في بعض الأوجه، ولكن مع التسليم بوجود بعض أوجه الشبه هذه إلا أنه ثمة اختلاف بين يميز الرسم عن بقية الإيرادات ويمكن بيان ذلك بالآتي:

## الفرع الأول

### الرسم والتمن العام

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

#### أولاً- اوجه الشبه:

- 1- ان كلاً منهما يدفع للحصول على مقابل معين، اي مقابل خدمة او سلعة تحقق في نفس الوقت نفع خاص للمستفيد منها ونفع عام يعود على المجتمع ككل.
- 2- ان قواعد تقدير كل منهما متشابهة الى حد كبير، وان كل منهما قد يكون مساوياً لتكاليف الخدمة المقدمة او اكبر او اقل منها.

#### ثانياً- اوجه الاختلاف:

- 1- ان الرسم يدفع كمقابل للخدمة التي يحصل عليها الشخص، بينما التمن العام يدفع مقابل خدمة او سلعة.
- 2- في حالة الرسم فان الخدمة التي يحصل عليها دافعه تعود عليه بنفع خاص بالإضافة إلى النفع العام الذي يعود على المجتمع، اما في حالة التمن العام فان النفع الخاص الذي يعود على دافع التمن هو الغالب، ومن هنا قيل بان الرسم يدفع مقابل خدمة ادارية يقدمها مرفق عام له الصفة الادارية، اما التمن العام فيدفع مقابل سلعة او خدمة تجارية يقدمها مرفق ذو صفة تجارية او صناعية.

- ٣- تفرض الرسوم بموجب قوانين تصدر عن السلطة التشريعية او قرارات ادارية تصدر عن السلطة التنفيذية بناء على تحويل الأولى لها، بينما الثمن العام يتحدد وفق قوانين العرض والطلب وفي ظل سوق احتكارية او منافسة.
- ٤- ان الرسم يعد من الإيرادات 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 للإيرادات العامة اخذ بالتساؤل، 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.

## الفرع الثاني

### الرسم والاتاوة

يراد بالاتاوة مبلغ من النقود تحصل عليه الدولة جبراً من اصحاب العقارات الذين استفادوا من زيادة قيمة عقاراتهم نتيجة تنفيذ احد المشروعات العامة، وتسمى في بعض التشريعات بـ (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، كأثناء 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 بأي جهد في هذا السبيل.

وعلى العموم فان ابرز اوجه الشبه والاختلاف بين الرسم والاتاوة هي ما يلي:

اولاً- اوجه الشبه:

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



ثانياً- اوجه الاختلاف:

- ١- ان الاتاوة لا تفرض الا على اصحاب العقارات المستفيدين من المشروعات العامة، اما الرسم فانه 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، اي ان ذلك يتكرر كلما تكرر طلب الخدمة.
- ٣- في الاتاوة يلزم مالك العقار بدفع قيمة الاستفادة الحاصلة من قيام السلطات العامة بالمشروعات المختلفة حتى ولو لم يتم بطلب هذه الخدمة، اما في حالة الرسم فانه يمكنه عدم دفع المقابل النقدي اذا امتنع عن طلب الخدمة او الانتفاع بها.

### المطلب الخامس

#### 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: لا 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-** ان يكون مبلغ الرسم المقرر عن الخدمة اقل من تكاليف انتاج الخدمة المقدمة وذلك بالنسبة إلى بعض الخدمات كالتعليم والصحة، وتستند هذه القاعدة الى احد الامرين: اما الى ان مثل هذه 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 لنفعا 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 المؤداة كما هو الحال بالنسبة إلى التطعيم ضد بعض الامراض.

**القاعدة الثالثة-** ان يكون مبلغ الرسم اكبر من نفقة الخدمات المقابلة له وذلك بالنسبة إلى 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 إلى الرغبة في الحصول على ايرادات اكبر للخرينة العامة كما هو الحال بالنسبة الى رسوم التوثيق ورسوم السيارات اذا زادت عن نفقة المرفق القائم باداء هذه الخدمة زيادة ملموسة.

### المطلب السادس

#### 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، وتقل ما أمكن من كلفة تحصيلها المتمثلة بالنفقات التي تنفقها الدولة من تحصيل الرسوم كرواتب الموظفين العاملين على تنظيم الرسوم وجبايتها ونفقات الإدارة 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.

### المبحث الثالث

#### القرض العام

يعد القرض احد الموارد المهمة التي تعتمد عليها الدولة في تمويل حاجاتها المختلفة في الوقت الحاضر، ويهدف التعرف على القرض العام سنيين بعض الاحكام المتعلقة به من بيان مضمونه وتحديد خصائصه وانواعه وغير ذلك من المسائل الاخرى وحسب التفصيل الآتي:

#### المطلب الاول

##### تعريف القرض العام

يمكن تعريف القرض العام بانه مبلغ من المال تحصل عليه الدولة او احدى هيئاتها العامة من الغير بموجب عقد يستند إلى اذن مسبق من السلطة التشريعية، وتتعهد الدولة برد القرض دفع الفوائد المترتبة عليه وفق الأجل المحددة بعقد القرض.

#### المطلب الثاني

##### خصائص القرض العام

من خلال تعريف القرض العام يظهر لنا ان اهم خصائصه تتمثل بالآتي:

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، وعلى الرغم من ذلك تبقى الصفة العينية للقروض العامة اكثر منه وجوداً في التطبيقات العملية حينما يشترط المقرض وبخاصة عندما يكون دولة أو مؤسسة صناعية تصريف منتجاتها للآخرين عن طريق قرض يمول مشروعاً معيناً تستخدم في تنفيذه تلك المنتجات.

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 او الاجنبية او الدولية للاقتراض منها.

.....  
ثالثاً- **القرض العام يدفع الى الدولة:** يعتبر القرض العام نوعاً من الإيرادات العامة التي تدخل للخزينة العامة للدولة لذلك ينحصر عقد القرض العام باحد اشخاص القانون العام سواء كان متمثلاً هذا الشخص بالسلطة المركزية ام بالمؤسسات العامة المرفقية التي تتمتع بشخصية معنوية وباستقلال مالي واداري ام بسلطة محلية على مستوى الاقليم أو المحافظة او المدينة.

رابعاً- **القرض العام يتم بموجب عقد:** تحصل القروض العامة بموجب عقد يتم بين طرفين: الاول المدين المقترض وهو الدولة او الهيئات والمؤسسات العامة الاقليمية او المرفقية 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 إلى الطرف الاول.

خامساً- **القرض العام يصدر بقانون:** تقوم الحكومة بعقد القروض العامة واصدار سندات الدين العام استناداً إلى 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.

سادساً- **القرض العام يتضمن مقابل الوفاء:** يختلف القرض العام عن غيره من إيرادات الدولة المالية بانه يدفع الى خزينة الدولة بصورة مؤقتة وبمقابل، بعكس الضريبة مثلاً التي توصف بأنها إيراداً نهائياً من دون مقابل، وتتعهد الدولة باعادة مبلغ القرض الى الدائن مضافاً اليه فائدة مقابل اقراض امواله لخزينة الدولة خلال فترة القرض، واستناداً الى ذلك نجد ان القرض العام هو الايراد الوحيد الذي يقيد في باب الإيرادات وباب النفقات ولكن في اوقات مختلفة، اذ يقيد في باب الإيرادات عند تحصيله وفي باب النفقات عند تسديده مع فوائده.

### المطلب الثالث

#### انواع القروض العامة

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، وهذا ما سيتم بيانه من خلال العرض الآتي:

## الفرع الاول

### القروض الداخلية والقروض الخارجية

تنقسم القروض من حيث نطاقها الى قروض داخلية وقروض خارجية وعلى النحو الآتي:

**اولاً- القروض الداخلية:** يكون القرض داخلياً عندما يكون المكتتبون فيه هم الاشخاص الطبيعيون والمعنويون المقيمون في الدولة، اي 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.

**ثانياً- القروض الخارجية:** يكون القرض خارجياً عندما يكتتب فيه اشخاص مقيمون خارج الدولة، اي 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.

## الفرع الثاني

### القروض الاختيارية والقروض الاجبارية

تقسم القروض من حيث حرية الاكتتاب فيها الى قروض اختيارية وقروض اجبارية وكما يأتي:

**اولاً- القرض الاختياري:** 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 الأخرى 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 إلى من يقدم على الاكتتاب بسنداتها.

**ثانياً- القروض الاجبارية:** ويراد بها تلك التي لا يترك 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 تؤول الدولة ميعاد سداه دون اخذ رأي المكتتبين.

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

١- عدم ثقة الدولة في اقبال الافراد على الاكتتاب في القرض العام وبالمبالغ المطلوبة اذا تركت لهم حرية الاكتتاب به.

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

### الفرع الثالث

#### القروض المؤبدة والقروض المؤقتة

تقسم القروض من حيث توقيتها الى قروض مؤبدة وقروض مؤقتة وحسب التفصيل الآتي:

**اولاً- القروض المؤبدة:** يراد بالقروض المؤبدة تلك التي لا تكون فيها الدولة ملتزمة برد قيمتها مع الفوائد خلال فترة زمنية معينة.

**ثانياً- القروض المؤقتة:** يراد بها تلك التي تلتزم الدولة برد قيمتها مع الفوائد المترتبة عليها في اجل معين ووفق الاوضاع والشروط المقررة في عقد القرض، وتقسم القروض المؤقتة الى ثلاثة اقسام هي:

١- **القروض قصيرة الاجل:** وهي التي لا تزيد مدتها في الغالب على السنة وتقوم الدولة باصدارها بقصد سد

الاحتياجات المالية المؤقتة للخزانة العامة خلال السنة المالية لمواجهة عجز نقدي مؤقت في موازنة الدولة.

٢- **القروض متوسطة الاجل:** هي التي تزيد مدتها عن السنة ولا تتجاوز الخمس سنوات، واهم ادواتها ما

يعرف بسندات الخزانة غير العادية، وقد تكون سندات اسمية او لحاملها ويمكن تداولها في السوق وتكون

اسعار الفائدة عليها ملائمة واكل من اسعار الفائدة على القروض طويلة الاجل.

٣- **القروض طويلة الاجل:** وهي القروض التي تكون مدتها اكثر من خمس سنوات وتمتد الى عشرين او

خمس وعشرين عاماً او اكثر، وتلجأ الدولة الى هذا النوع من القروض لتغطية عجز مالي نهائي في

موازنة الدولة او لمواجهة ما يعرف بالعجز المالي الدائم.

## المطلب الرابع

### التكييف القانوني للقرض العام

اشرنا فيما سبق ان من خصائص القرض العام هو صدوره 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 إلى اصدار قرض معين وتقرير شروطه الاساسية كملغته ومزاياه التي تمنح للمكتتبين تاركاً للحكومة تقرير الشروط القانونية للقرض العام، وعلى اثر ذلك نجد ان هنالك خلافاً بين الفقهاء حول التكييف القانوني للقرض العام، ويمكن بيان ذلك من خلال الآراء الآتية:

**اولاً-** يرى انصار هذا الرأي انه بما ان القرض العام لا يصدر الا بقانون فانه يعد عملاً تشريعياً يصدر بقانون ويلغي بقانون آخر.

**ثانياً-** يعتقد مؤيدوا هذا الرأي 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 ومواطنيها.

**ثالثاً-** يذهب هذا الرأي الى ان القرض العام عقد ينشئ حقوق والتزامات متبادلة لكل من الدولة والمكتتبين فيه تتمثل في التزام هؤلاء المكتتبين بتقديم المبالغ التي اكتبوا بها الى الدولة والتزام الاخيرة بسدادها مع الفوائد المترتبة عليها طبقاً لشروط القرض، على ان هذا العقد ليس من عقود القانون الخاص وانما من عقود القانون العام، اي انه يدخل ضمن مفهوم العقود الادارية وليست العقود الخاصة.

وعلى العموم فاننا لو اردنا ان نقدر الآراء الثلاثة السابقة يمكننا 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.

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، اي 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 بالاكتتاب وفقاً لهذه الشروط او الامتناع كلياً عن الاكتتاب فيه، ويترتب على الطبيعة العقدية للقرض العام وجوب احترام الدولة لشروط القرض العام وعدم المساس بها، الا بموافقة جميع المقرضين او في صالحهم، فلا يجوز للدولة ان تغير من شروط القرض العام بارادتها المنفردة على نحو يضر بمصالح المكتتبين.

### المطلب 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 إلى هذه المواضيع بالتفصيل.

#### الفرع الاول

##### مبلغ القرض العام

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، اي 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.



## الفرع الثاني

### شكل سندات القرض العام

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

**اولاً- 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 يعيها عرقلة تداول سندات القرض العام.

**ثانياً- السندات لحاملها:** في هذا الشكل لا تتغير اسماء مالكي السندات في كل الدين العام، بل يعد حائز السند مالكة 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 اي قيد في اي سجل، وتمتاز هذه السندات بتسهيل تداولها لتحررها من الاجراءات الشكلية وان كان يعيها عدم حماية صاحبها ضد مخاطر سرقتها أو ضياعها.

**ثالثاً- 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، اي لحامل هذه القسيمة وتهدف هذه السندات الى الاحتفاظ بمزايا السندات الاسمية والسندات لحاملها.

### الفرع الثالث

#### مزايا القرض العام

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

**اولاً- الفائدة:** يجني المكاتبون في القروض العامة عادة مزايا مالية تتمثل بالدرجة الاساس حصولهم على فائدة معينة تقدرها الدولة، ويجري تحديد سعر الفائدة في ضوء مؤشرات أو معطيات معينة منها:

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

٢- قيمة القرض، حيث كلما ارتفع مبلغ القرض زاد سعر الفائدة.

٣- في ضوء اسعار الفائدة السائدة في السوق النقدية والمالية، لأن الدولة تحرص عادة على ان تكون اسعار الفائدة على السندات الحكومية قريبة من اسعار الفائدة التي تقررها المؤسسات الخاصة لمنح القروض إليها.

٤- مدة القرض، فكلما زادت مدة القرض زاد سعر الفائدة.

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

**ثالثاً- 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.

رابعاً- اعفاء فوائد القرض العام بصورة كلية من ضريبة الدخل: لكي 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.

خامساً- تقرير صلاحية استخدام القرض العام في سداد الضرائب: غالباً ما يتم ذلك وفقاً لقيمة السندات الاسمية، اي 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.

### المطلب السادس

#### طرق اصدار القرض العام

تلجأ الدولة عند اصدار القروض العامة الى اتباع طرق مختلفة ولكل طريقة مزاياها وعيوبها، وتتمثل اهم طرق اصدار القرض العام بما يأتي:

#### الفرع 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 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.

#### الفرع الثاني

##### الاكتتاب المصرفي

وفي هذه الطريقة تقوم الدولة ببيع سندات القرض العام لمصرف او 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

يمكن 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، بالإضافة إلى ان ثقة الجمهور تزداد في حالة تدخل المصارف وكفالتها للقرض العام وما يتمتع به العاملون لديها من خبرة ودراية بأحوال السوق المالي.

### الفرع الثالث

#### الاكتتاب بالمزايدة العلنية

وفق هذه الطريقة تتولى الحكومة عرض سندات التي تطرحها بالمزاد العلني بعد ان تحدد حداً ادنى لسعر السند يقل عن القيمة الاسمية للسند، مثال ذلك ان قيمة السند الاسمية هي (١٠٠٠٠) عشرة الاف دينار فانها تعرضه للبيع بالمزاد العلني كحد ادنى بسعر (٨٠٠٠) ثمانية الاف دينار، وبعد ان تجري عملية البيع بالمزاد تقبل الدولة بالاكتتاب مع الشخص الذي يعرض سعر لشراء السند هو الاقرب الى السعر الاسمي للسند، فإذا عرض احد المكتتبين الشراء بسعر ٨٧٠٠ والآخر ٩٠٠٠ والثالث ٩٥٠٠ فان هذا الاخير هو الذي يفوز بشراء السند وربما يرتفع المزاد فيقدم البعض على عرض سعر موازي لسعر التكافؤ او اكثر، اي بذات القيمة الاسمية للسند وهذا بالتأكيد يعتمد على المزايا المالية التي ينطوي عليها السند فضلاً عن انتمان الدولة العالي وغير ذلك من العوامل الأخرى.

### الفرع الرابع

#### الاصدار في سوق الأوراق المالية

تعرض الدولة السندات المالية العامة للبيع في سوق الأوراق 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 الأوراق 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.

## المطلب السابع

### طرق انقضاء القرض العام

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

#### المفرع الاول

##### طريقة الوفاء بالقرض العام

يعد الوفاء بقيمة القرض العام الوسيلة الطبيعية لانهاء الدين العام، ويراد به قيام الدولة بتسديد المبالغ التي اقترضتها مع الفوائد المترتبة عليها عند حلول اجل الوفاء دفعة واحدة، اي ان الدولة تسدد قيمة القرض مع الفوائد مرة واحدة طبقاً للشروط المقررة في عقد القرض، ومثال ذلك قيام وزارة المالية العراقية برصد مبلغ مقداره مليون دينار في ميزانية عام ١٩٦٤ لسداد قرض صادر عام ١٩٤٥ في تاريخ استحقاقه وهو عام ١٩٦٤.

#### المفرع 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:

**اولاً- 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.

**ثانياً- 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.

ثالثاً- الاستهلاك عن طريق شراء السندات من سوق الاوراق المالية: ينقضي الالتزام الاقراضي هنا بما يعرف في القانون المدني باتحاد الذمة، ويتم هذا عادة عندما تكون اسعار السندات في السوق اقل من سعر التكافؤ (التعادل) اي عندما تباع السندات باقل من قيمتها الاسمية، ففي هذه الحالة تريح الدولة الفرق بين القيمتين اما إذا كانت تباع باعلى 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 وقيمتها في السوق.

### الفرع الثالث

#### انكار قيمة القرض العام

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.

### الفرع الرابع

#### التنازل عن الدين العام الناتج عن القرض العام

ويقصد به ان يتنازل الدائنون بما لهم من ديون ناتجة عن القرض للدولة، وذلك لاطهار مساندهم لها، وغالباً ما يتحقق ذلك 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 مزايا مالية كبيرة قد تزيد عن قيمة سنداتهم مثل تخفيض الضرائب وخفض الاجور او محاربة النقابات او تشجيع الاستثمار والتصدير، 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.

## المطلب 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 مراحلها النهائية التي تتمثل بانقضائه وانتهاء الالتزامات المتعلقة به، بل تعثره 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:

### الفرع 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:

**اولاً- التثبيت الاجباري:** ويتحقق ذلك عندما تجبر 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، ويعد ذلك اخلاقاً بشروط عقد القرض وبمثابة توقف جزئي عن الدفع، لذا يجب ان لا تلجأ الدولة اليه باعتباره يؤثر بالثقة المالية والائتمانية الخاصة بها.

**ثانياً- التثبيت الاختياري:** ويتمثل في قيام الدولة بتخيير حامل سندات القرض العام الذي حل اجل سداه بين امرين: الأول- ان تدفع لهم القيمة الاسمية الاجمالية لسندات القروض العامة التي يحملونها. الثاني: ان يقبلوا استبدال سندات القروض العامة التي يملكونها بسندات قروض عامة جديدة.

### الفرع 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 (6%) بقرض ذو سعر فائدة (3%) وذلك نتيجة انخفاض سعر الفائدة السائد في السوق المالي الى حد يعد معه السعر المقرر للقرض العام مرتفعاً بصورة غير ملائمة، وتهدف

الدولة من وراء عملية التبدل هذه تخفيف عبء المديونية الذي تتحملة الخزينة العامة، وعلى العموم تتم عملية التبدل بأسلوبين هما:

**اولاً- التبدل 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 واسترداد القيمة الاسمية لسنداتهم، وعادة الدولة لا تلجأ الى هذا الاسلوب لكونه يخل بثقتها الائتمانية ويقوض مساعيها في المستقبل في الحصول على قروض جديدة.

**ثانياً- التبدل الاختياري:** ويتحقق عندما تخير الدولة الدائنين بين قبول تخفيض سعر الفائدة او استرداد القيمة الاسمية الاجمالية لسنداتهم، وهذا هو النوع الشائع للتبدل، ولكي تنجح عملية تبديل القرض العام يجب توافر 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 التبدل.

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

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

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

٥- ان تقوم الدولة بمنح مزايا مالية اضافية لحملة السندات كالاغفاءات الضريبية او الجوائز التشجيعية وغير ذلك من المزايا الاخرى.



## المبحث الرابع

### الضريبة

تعد الضريبة من اكثر المصادر ايراداً للخزينة العامة شيوعاً وتأثيراً في الحياة الاقتصادية، وتلجأ اليها الدولة مهما اختلفت فلسفتها او نظم حكمها لتغطية موازنتها العامة بهدف تحقيق غايات مختلفة، وفي اطار تفصيلها سنتناول اهم الاحكام المتعلقة بها وحسب التفصيل الآتي:

### المطلب الاول

#### تعريف الضريبة

تعددت التعاريف للضريبة ولكن اهمها ما يعرف الضريبة بأنها فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً الى الدولة او احدى هيئاتها العامة بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل الاعباء والتكاليف العامة دون الحصول على مقابل أو منفعة خاصة.

### المطلب الثاني

#### خصائص الضريبة

تتميز الضريبة بمجموعة من الخصائص يمكن ايجازها بالآتي:

**اولاً- الضريبة مبلغ من المال:** تدفع الضريبة 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 دفع الضريبة، اضافة الى سهولة جبايتها وانخفاض تكاليفها قياساً بالضريبة التي تدفع عينياً اذ يترتب على الدفع عينياً تكاليف باهضة قد تفوق حصيلة الضريبة تتمثل في النقل والخزن وخطر انخفاض قيمتها نتيجة التلف وتغيير قيمتها السوقية مع مرور الوقت.

**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. وهو ما يعرف بـ (مبدأ قانونية الضريبة)، وكذلك يجب ان يقترن التشريع بجزاء يفرض على من يخالف الاحكام الخاصة بالضريبة.

**ثالثاً- الضريبة تفرض من الدولة:** المقصود بالدولة الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات العامة والسلطات المحلية والتي تتمتع بسلطة عامة وهي الدولة بالنسبة للضرائب المركزية او الاتحادية والسلطات الاقليمية بالنسبة للضرائب الاقليمية كالولايات في الدول المركبة والسلطات المحلية بالنسبة للضرائب التي تفرضها المحافظات او المجالس المحلية في الدول البسيطة.

**رابعاً- الضريبة تدفع 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.

**خامساً- الضريبة تدفع بلا مقابل:** من المعروف ان الضريبة تدفع من قبل المكلف باعتباره عضواً في منظمة سياسية يلتزم في المساهمة في اعباء وتكاليف الدولة العامة لذلك لا يحق للمكلف ان يطلب من الدولة نفعاً خاصاً مقابل دفعه للضريبة التي يلتزم بها لتغطية نفقات الدولة عندما تقدم الخدمة العامة التي قد لا يستفيد منها دافع الضريبة بالمرّة واذا ما استفاد منها يكون ذلك باعتباره عضواً في المجتمع وليس باعتباره دافع للضريبة.

وبناء عليه فان الالتزام بالضريبة يعتمد على مدى قدرة الشخص على المساهمة في تغطية تكاليف الاعباء العامة وليس على مدى تمتعه بالخدمات او المنافع العامة، فالفقراء يستفيدون كثيراً من الخدمات 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 تصاعديّة او مرتفعة على الرغم من عدم استفادتهم بشكل كبير من الخدمات التي تقدمها الدولة كالصحة والتعليم مثلاً.

**سادساً- غاية فرض الضريبة:** الغرض من فرض الضريبة هو تحقيق اغراض مالية اضافة الى تحقيق اغراض اقتصادية واجتماعية في آن واحد، 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.

### المطلب الثالث

#### تمييز الضريبة عن الإيرادات العامة الأخرى

على الرغم من وجود بعض التشابه بين الضريبة وبعض أنواع الإيرادات العامة الأخرى إلا أن هناك بعض الفوارق تميزها عن تلك الإيرادات وبشكل خاص القروض العامة والرسوم وحسب التفصيل الآتي:

#### الفرع الأول

##### تمييز الضريبة عن القرض العام

ذكرنا سابقاً أن القرض العام يراد به حصول الدولة على أموال من الغير مع التعهد بردها إليه مرة أخرى ودفع الفوائد عنها في الآجال المحددة في عقد القرض العام، وعليه فإن أبرز أوجه الشبه والاختلاف بينه وبين الضريبة ما يأتي:

أولاً- أوجه الشبه: تشبه الضريبة مع القرض العام من خلال النقاط الآتية:

- 1- أن كلاهما يعدان من موارد الدولة الأساسية.
- 2- أن الأفراد هم الذين يتحملون نهائياً عبء كل منهما.
- 3- كذلك يتشابه القرض العام مع الضريبة في وجوب صدور قانون في كل منهما.

ثانياً- أوجه الاختلاف: تختلف الضريبة عن القرض العام من خلال ما يأتي:

- 1- الضريبة تدفع بصفة نهائية ولا تلتزم الدولة برد المبالغ التي تحصل عليها من الأفراد كضريبة مرة أخرى، كما لا تلتزم بدفع فوائد عنها، وبالعكس فإن الدولة تلتزم برد المبالغ التي اكتتب بها المقرضون اليهم ودفع فوائدها المقررة عنها.
- 2- تعد الضريبة فريضة إجبارية على الأفراد لا يستطيعون الامتناع عن دفعها وتحصل عليها الدولة بما لها من سلطة في حين أن القرض العام يعد مساهمة اختيارية كقاعدة عامة لمن يشاء من الأفراد أن يستثمر أمواله وتغذية موارد الدولة.
- 3- أن حصيله الضرائب لا تخصص للانفاق على وجه معين طبقاً لقاعدة معروفة في الموازنة هي قاعدة عدم جواز تخصيص الإيرادات، أما حصيله القرض العام فتخصص للانفاق على وجه معين ينص عليه القانون الذي يسمح للحكومة بعقد القرض.

## الفرع الثاني

### تمیيز الضريبة عن الرسم

تتشابه الضريبة مع الرسم في مسائل معينة وتختلف عنه في مسائل اخرى وعلى النحو الآتي:

**اولاً- اوجه الشبه:** تشتهب الضريبة مع الرسم بما يأتي:

- ١- ان كلا منهما غالباً ما يدفعان بشكل نقدي.
- ٢- تتمتع الدولة في سبيل اقتضائهما بامتياز على اموال المدين.
- ٣- لا بد من صدور اداة قانونية بفرض كل منهما.
- ٤- ان كل منهما يدفع الى الدولة بصفة نهائية وانها تستعين بحصيلتهما لتغطية النفقات العامة.

**ثانياً- اوجه الاختلاف:** تختلف الضريبة عن الرسم بما يأتي:

- ١- من حيث **عصر الاجبار:** تختلف الضريبة عن الرسم بان الضريبة فريضة مالية اجبارية الزامية تجبها 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:** يدفع الرسم مقابل حصول دافعه على خدمة مقدمة من الدولة اما الضريبة فانها تدفع بدون ان ينتظر صاحبها الحصول على أي مقابل مباشر.
- ٣- من حيث **الهدف:** ان الرسم لا ينطوي سوى على هدف مالي هو المساهمة في تغطية اعباء المرفق الذي تديره الدولة ويقدم الخدمة. اما الضريبة فان لها اهداف مالية إلى جانب الاهداف الاقتصادية والاجتماعية كما بينا سابقاً.
- ٤- من حيث **مستقبل كل منهما:** بينما يشهد العصر الحديث تضاًؤل في اهمية الرسوم كمورد للايرادات العامة فإنه يواجه على العكس تزايد في اهمية الضرائب كمورد مهم لهذه الايرادات.

## المطلب الرابع

### اساس فرض الضريبة

تستند الدولة في فرض الضريبة الى نظريتين اساسيتين هما النظرية العقدية ونظرية التضامن الاجتماعي وكما يأتي:

### الفرع 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 سناً قانونياً 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:

**اولاً- عقد بيع خدمات:** يعتقد انصار هذا الاتجاه ان هذا العقد هو عقد بيع خدمات، فالدولة تباع خدماتها للأفراد مقابل التزامهم كمشتريين بدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب، ويمتاز هذا التكليف بسهولة 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 التكليف يعتبر ضماناً ضد تعسف الدولة في فرض الضرائب ويؤخذ عليه مأخذ كثيرة لا يتسع المكان لذكرها.

**ثانياً- عقد شركة:** اي ان الدولة 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، وعلى الرغم من طرافة هذا التكليف فانه معيب في اكثر من جانب من المصالح المعنوية والادبية

**ثالثاً- عقد تأمين:** كيف هذا العقد الذي اطرافه الافراد والدولة وفق هذا الاتجاه بانه عقد تأمين، فالافراد يدفعون جزءاً من اموالهم في شكل ضريبة الى الدولة للتأمين على الجزء الباقي منها والانتفاع بها على وجه افضل، فالضريبة اذن هي قسط التأمين الذي يدفعه الافراد في مقابل قيام الدولة بحماية الجزء الباقي من اموالهم.

والواقع ان نظرية العقد تستند الى فكرة العقد الاجتماعي المعروفة التي نادى به فلاسفة القرن السابع عشر والثامن عشر وعلى رأسهم هوبز ولوك وروسو، ولكن يلاحظ انه لم يثبت تاريخياً وجود مثل هذا العقد فضلاً عن ان الفرد يلتزم بدفع الضريبة جبراً بلا مقابل، لذلك لا يمكن لهذه النظرية ان تفسر لنا اساس فرض الضريبة.

## الفرع الثاني

### نظرية التضامن الاجتماعي (فكرة السيادة)

ينتجة الفكر الحديث الى تاسيس حق الدولة في فرض الضرائب على فكرة التضامن الاجتماعي الموجود بين كافة المواطنين في الدولة والتي تقضي بوجود 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.

اي ان الاساس التي تقوم عليها هذه النظرية هي التضامن الاجتماعي وسيادة الدولة على اراضيها ومواطنيها، وتتميز هذه النظرية بتفسير استفادة بعض الافراد من الخدمات العامة على الرغم من عدم قيامهم بدفع الضرائب او دفع مبالغ زهيدة كافراد الطبقات محدودة الدخل، وبالعكس عدم انتفاع بعض الافراد من الخدمات العامة على الرغم من قيامهم بدفع ضرائب كالمقيمين في الخارج.

## المطلب الخامس

### قواعد فرض الضريبة

وضع فقهاء المالية العامة 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، وتتمثل هذه القواعد بالآتي:

اولاً- قاعدة العدالة: يراد بهذه القاعدة مساهمة جميع افراد المجتمع في اداء الضريبة بما يناسب قدرتهم المالية، فجميع الخاضعين للضريبة كافراد ان يتحملوا عبئها ويخضعون لها دون محاباة او تفضيل، ومؤدى ذلك ما يلي:

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

٢- ان يراعى 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 كونه متزوج وله اولاد ام اعزب وهكذا.

ثانياً- قاعدة اليقين: 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، ولا شك 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 بالاستقرار والثبات وان لا ينتاب التشريعات الضريبية التعديلات والتغييرات المختلفة في فترات قصيرة.

ثالثاً- قاعدة الملاءمة: ويراد بها تحصيل الضريبة في الوقت والطريقة 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 لظروف المكلف بحيث لا يكون دفع الضريبة عليه ثقيلاً بشكل يجعله عاجزاً عن الدفع أو يدفعه الى التهرب منها، وهكذا فان الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله يعتبر احسن الاوقات لملاءمة لدفع الضريبة.

رابعاً: قاعدة الاقتصاد في التحصيل: يراد بهذه 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 مقتصراً على اقل مبلغ ممكن، بمعنى آخر ان ما يصرف من نفقات على جباية الضريبة يجب ان يكون ضئيلاً وامتدنياً الى اقصى حد ممكن مقارنة بحصيلتها الكلية، فلا فائدة في ضريبة تكلف جبايتها نسبة عالية من حصيلتها، او يكون الفارق بين ما يدخل الخزانة العامة من حصيلتها ضريبية وبين ما يدفعه المكلفون كمصاريف ضئيلاً جداً.

## المطلب السادس

### نطاق سريان الضريبة

يتباين نطاق سريان الضريبة مكانياً وزمانياً، ويمكن بيان ذلك على النحو الآتي:

#### الفرع الاول

#### نطاق سريان الضريبة من حيث المكان

تعتمد الدول عادة معيار واحداً او اكثر في سبيل تطبيق الضريبة التي تقرر فرضها وجبايتها استناداً لما لها من سيادة على اشخاصها او اقليمها وابرز هذه المعايير هي:

**اولاً- معيار التبعية السياسية:** يقضي هذا المبدأ بوجود 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 سواءً اكان شخصاً طبيعياً ام معنوياً، والجنسية هي رابطة سياسية أو قانونية.

**ثانياً- معيار التبعية الاجتماعية:** ان مبدأ التبعية الاجتماعية يقوم اساساً على فكرة ارتباط الشخص بدولة ما اما بصورة توطن او بصورة اقامة عادية، فالفرد استناداً لهذا المبدأ يعيش في الوسط الاجتماعي لتحقق ظروف معينة دون ان يكون منتماً سياسياً 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 وامواله وتهيئة الظروف اللازمة لتنمية موارده ومصادر دخله، ويتحدد مبدأ التبعية الاجتماعية بمعيارين هما الموطن والاقامة:

1- **الموطن:** هو المكان الذي يقيم فيه الشخص اقامة فعلية ومستقرة ويعتبر انه موجود فيه دائماً ولو تغيب عنه بصفة مؤقتة لفترات زمنية متباعدة او متقاربة، 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 فان موطن الشخص المعنوي يتحدد باحد معيارين هما معيار مكان التأسيس ومعيار مركز الإدارة الرئيس.



٢- الإقامة: تعرف الإقامة 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 الإقامة، اما الشخص المعنوي فان محل اقامته يتحدد بمعايير عدة منها مكان التأسيس ومعيار مركز الاستغلال.

**ثالثاً- معيار التبعية الاقتصادية**: يقوم هذا المبدأ على فكرة الولاء او الرابطة الاقتصادية ويتحدد مضمونه بان للدولة التي يتحقق فيها الدخل من اي مصدر كان ومهما كان تصنيفه الحق في اخضاع ارباح هذا الدخل للضريبة وبصرف النظر عن جنسية صاحب المال وسواء كان مقيماً في الدولة ام غير مقيم، فالمهم ان يتحقق الدخل في الدولة المعنية ليكون هذا التحقق سببا كافيا لاختصاصه لضريبة الدخل.

## الفرع الثاني

### 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)** الذي يتميز بأهمية بالغة في الحفاظ على الحقوق المكتسبة للدولة والمكلف على حد سواء، وبالنظر لما يمثل هذا المبدأ من انسجام مع مفهوم العدالة الضريبية ذهبت الكثير من الدول إلى تقريره في صلب وثائقها الدستورية ومنها الدستور العراقي النافذ لسنة ٢٠٠٥ الذي نص في المادة (١٩ / عاشرأ) منه على (ليس للقوانين اثر رجعي ما لم ينص على خلاف ذلك، ولا يشمل هذا الاستثناء قوانين الضرائب والرسوم)، وعليه فان سن اي تشريع او قانون يتضمن فرض ضريبة او تقرير جبايتها بأثر رجعي على وقائع تحققت واكتملت عناصرها قبل نفاذه يعد مخالفاً للدستور ويمكن الطعن به امام المحكمة الاتحادية العليا.

## المطلب السابع

### تقسيمات الضريبة

تقسم الضرائب الى تقسيمات مختلفة باختلاف الزاوية التي ينظر اليها، وسنوضح فيما يأتي اهم تقسيمات الضريبة وحسب التفصيل الآتي:

## الفرع الاول

### الضرائب على الاشخاص والضرائب على الاموال

تقسم الضرائب من حيث وعاءها او المادة التي تخضع لها الى ضرائب على الاشخاص وضرائب على الاموال وحسب الآتي:

**اولاً- 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، 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.

**ثانياً- 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 إلى نوعين:

- 1- **الضرائب على الثروة:** وتشمل الضريبة على رأس المال والدخل وتعرف بالضرائب المباشرة.
- 2- **الضرائب على التداول والانفاق والاستهلاك والضرائب على الإنتاج:** ويطلق عليها اصطلاحاً الضرائب غير المباشرة.

## الفرع الثاني

### الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة

تقسم الضرائب من حيث مصدر الخضوع الى ضرائب واحدة وضرائب متعددة وحسب التفصيل الآتي:

**اولاً- الضريبة الواحدة:** يقوم نظام الضريبة الواحدة على اساس اعتماد الدولة على مصدر واحد في الحصول على الايرادات الضرورية لسد نفقات او اعباء الدولة، وتتحقق من خلال فرض الضريبة على مصدر واحد دون غيره كما كان قديماً ان الضريبة تفرض على الاراضي الزراعية فقط، اما غيرها من المصادر الاخرى فلا تخضع

.....  
للضريبة، ويؤخذ على نظام الضريبة الواحدة انه يكتنفه العديد من العقبات والاحطار مما يجعله غير واقعي، ففي حالة حدوث خلل في الوعاء فان خزينة الدولة تتعرض إلى 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 الأخرى.

**ثانياً- 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، والاتجاه السائد لدى الدول هو الاخذ بهذا النظام لما فيه من مزايا عديدة اهمها:

- 1- يؤدي نظام الضريبة المتعددة إلى توزيع الاعباء المالية على طبقات المجتمع المختلفة.
- 2- ان المردود المالي لهذا النظام اكبر من نظام الضريبة الواحدة لان تعددية الضرائب تتناول اكثر من نوع واحد.
- 3- انه اكثر انسجاماً مع قاعدة العدالة من نظام الضريبة الواحدة، لان الخطأ الذي يمكن ان يرتكب عند تطبيق احدي الضرائب يمكن تجاوزه عند تطبيق الانواع الاخرى.

### الفرع الثالث

#### الضرائب العينية والضرائب الشخصية

تقسم الضرائب من حيث مراعاتها لظروف المكلف الى ضرائب عينية وضرائب شخصية وحسب التفصيل الآتي:

**اولاً- الضريبة العينية:** هي الضريبة التي تعتمد في تحديدها على المقدرة المالية للمكلف وعلى حجم ثروته وحده بصرف 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 بصرف 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 على الرغم مما يكون بين الشخصين من اختلاف في ظروفهما الشخصية او مقدار دخلهما، فقد يكون الاول غنياً وعازباً بينما الثاني فقيراً ومتزوجاً ويعول خمسة أولاد.

ثانياً- **الضريبة الشخصية:** وهي الضريبة 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 اعزباً ام متزوجاً، واذا كان متزوجاً هل له اولاد أم لا؟ وكما يلزم لكفالة الحد الأدنى اللازم لمعيشته ومعيشة افراد اسرته؟ ويعتبر ادخال عنصر الشخصية في الضريبة صورة من صور محاولات التشريعات الضريبية الحديثة لتحقيق العدالة الضريبية حيث ان المقدرة التكاليفية للمكلفين تختلف باختلاف ظروفهم الشخصية.

## الفرع الرابع

### الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

يعد هذا التقسيم للضرائب اكثر التقسيمات شيوعاً وانتشاراً كما انه التقسيم الذي يثير حوله اكثر المناقشات المالية والاقتصادية، فالدولة تستقطع جزءاً من قدرة الافراد ودخولهم بشكل مباشر على نحو يسمح بتقدير المال محل الضريبة بدقة وبمراعاة مصدره ومعاملته الضريبية باسلوب ملائم وتسمى بالضريبة المباشرة ، وقد تقوم باستقطاع جزء من اموال المكلف بشكل غير مباشر، اي ان تتبعها في مظاهرها الخارجية المتمثلة في وقائع وتصرفات محددة يقوم بها المكلف وتدل على ما يتمتع به من ثروة وتسمى بالضرائب غير المباشرة، وفي اطار التفرقة بين هذين النوعين سنبين هنا معايير التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة وانواع كل منها.

**اولاً- معايير التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:** في الحقيقة توجد عدة معايير للتمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ابرزها ما يأتي:

١- **معيار طريقة التحصيل:** يتلخص هذا المعيار في اعتبار الضريبة مباشرة اذا كانت تحصل بمقتضى جداول اسمية 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 كاجتياز السلعة المستوردة او المصدرة للدائرة او الحدود الكمركية حيث تفرض عليها الضريبة الكمركية، او قيام الفرد باستهلاك سلعة معينة حيث تفرض ضريبة الاستهلاك.

٢- **معيار نقل عبء الضريبة:** وفقاً لهذا المعيار تعد الضريبة مباشرة اذا تحمل عبئها من يقوم بدفعها الى الخزينة العامة، وتعد غير مباشرة اذا لم يتحمل عبئها من يقوم بدفعها بل قام بنقل هذا العبء الى غيره، ففي الضريبة المباشرة يتحدد شخص من يقوم بدفع الضريبة ومن يتحمل بعبئها، اي 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 باسمه او قام بدفعها ثم نقل عبئها الى الغير اما المكلف الاقتصادي فهو من يتحمل في النهاية هذا العبء، وهكذا تعتبر ضريبة الدخل ضريبة مباشرة لأن 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.

٣- معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة: تعد 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، وتعد 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 تقدم ان تسمية الضرائب المباشرة تطلق على الضرائب التي تفرض بمناسبة حصول المكلف على الدخل او رأس المال، وتسمية الضرائب غير المباشرة تطلق على الضرائب التي تفرض بمناسبة استخدام الدخل او رأس المال كالضرائب الكمركية وضرائب الاستهلاك.

ثانياً- انواع الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة: سنتناول الضرائب المباشرة ثم الضرائب غير المباشرة وحسب التفصيل الآتي:

١- انواع الضرائب المباشرة: تقسم الضرائب المباشرة الى ضرائب على الدخل وضرائب على رأس المال وعلى النحو الآتي:

أ- الضريبة على الدخل: تقسم الضرائب على الدخل الى انواع عدة اهمها ما يأتي:

النوع الاول- الضريبة العامة على الدخل: يراد 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.

النوع الثاني- الضريبة على فروع 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.

ب- الضرائب على رأس المال: 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، وعادة تقسم الضرائب على رأس المال الى نوعين هما:

النوع الاول- 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 الحاجة 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) الف دينار يأتي بدخل قدره (١٠٠) مائة دينار، او فرض ضريبة على هذا الدخل قدرها (١٠%) اذ يكون مبلغ الضريبة في الحالتين هو (١٠) عشرة 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 باخضاع عناصر من الثروة للضريبة لا تنتج اي دخل وبالتالي لا يمكن فرض ضريبة الدخل عليها مثل اراضي البناء (العمرات) او التحف الفنية او المجوهرات وغيرها.

النوع الثاني- الضرائب العرضية على رأس 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 يكون رأس المال وعاءها ومصدر دفعها وذلك لتحقيق اعتبارات مالية معينة، وعلى العموم يقسم هذا النوع من الضريبة الى ثلاثة اقسام هي:

القسم الاول- 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 الحروب او نتيجة لوضع مالي سيء، ومثال ذلك قيام فرنسا بفرض ضريبة على رأس المال بعد الحرب العالمية الثانية عام ١٩٤٥.

القسم الثاني- 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 لا سيما 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 اىصال الماء والكهرباء وخدمة الهاتف وكل زيادة قيمة الاصول الثابتة.

.....  
القسم الثالث- الضريبة على التركات: وهي الضريبة المفروضة على التركات في مناسبة معينة وهي انتقال الاموال من المتوفي (المورث) الى اشخاص آخرين (الورثة) وهي تفرض بشكليين: 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.

٢- انواع الضرائب غير المباشرة: تفرض الضرائب غير المباشرة على الدخل بمناسبة انفاقه واستعماله وعلى رأس المال بمناسبة انتقاله اي 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 تقسيمها الى نوعين، ضرائب على التداول وضرائب على الاستهلاك:

أ- 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:

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

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

النوع الثالث- 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.

ب- الضرائب على الاستهلاك: تفرض هذه الضرائب في حالتين هما:

.....  
**الحالة الاولى- الضرائب على استهلاك سلع معينة:** يفرض المشرع ضريبة الاستهلاك على سلع معينة بمناسبة عبورها الحدود وتعرف بالضرائب الكمركية او بمناسبة انتاجها وتعرف بضرائب الانتاج وسوف نبينهما وفق التفصيل الاتي:

**النوع الاول- الضرائب الكمركية:** وتعد من اهم انواع الضرائب غير المباشرة واكثرها درأً للايرادات المالية لخزينة الدولة وتفرض عادة على السلع عند اجتيازها الحدود دخولاً وخروجاً، اي أنها تفرض عند خروج السلع من البلد الى العالم الخارجي و عند دخول منتجات اجنبية الى البلد، فالضريبة الكمركية التي تفرض على السلع اثناء خروجها من البلد تسمى بضريبة الصادرات وتهدف الدولة من ورائها الى زيادة مواردها المالية، اما الضرائب التي تفرض على السلع اثناء دخولها البلد فتعرف بضريبة الاستيراد وتستهدف الدولة من وراء فرضها زيادة حصيلة الموارد المالية للدولة وحماية الانتاج الوطني من منافسة المنتجات الاجنبية.

**النوع الثاني- الضرائب على الإنتاج:** 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 والسكرات وغيرها، ولعل ابرز مبررات هذا النوع من الضرائب انها تؤمن تياراً مستمراً ومهماً إلى حد كبير من الايرادات المالية لخزينة الدولة وبالتالي يمكن استخدامها كأداة لتعويض النقص الذي يحصل في ايرادات الضرائب الكمركية.

**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 الاستهلاكي للشخص، ولا يعني فرض هذه الضريبة الغاء الضرائب على استهلاك سلع معينة بل هي قد تفرض الى جانبها.

## المطلب الثامن

### سعر الضريبة

يراد بسعر الضريبة النسبة التي تؤخذ كضريبة من المال او الدخل الخاضع لها، اي 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 اعفاءات واجبة الخصم.



و على العموم هناك نوعين من الاسعار الضريبية يمكن ايجازهما بالآتي:

## الفرع الاول

### الضريبة النسبية

يقصد بالضريبة النسبية 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) الف دينار او (١٠٠) مائة دينار وهكذا، الا ان هذا التحديد لسعر الضريبة منتقد ومن ابرز اوجه النقد الموجه اليه هو عدم العدالة، فهي عدالة ظاهرية اكثر منها واقعية، فلو نظرنا الى المثال السابق لوجدنا ان الفرد الذي يكون دخلة (١٠٠) مائة دينار تحمل عبئاً ضريبياً اكثر من الذي كان دخله (١٠٠٠) الف دينار على اعتبار ان التضحية التي يتحملها الاول هي اكبر بكثير من الثاني، لان الاول سوف يتنازل عن اشباع حاجات ضرورية واسبابية اكبر من الثاني عند قيامه بدفع الضريبة (١٠٪)، بمعنى آخر ان الثاني سوف يحرم من اشباع حاجات اقل ضرورة.

## الفرع الثاني

### الضريبة التصاعدية

ويقصد بها تلك الضريبة التي يزداد سعرها بزيادة المادة الخاضعة للضريبة كان تفرض ضريبة بنسبة (١٠%) على الالف الأول و(٢٠%) على الالف الثاني وهكذا، وواضح ان 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 ان الخلاف ثار بين اصحاب الفقه المالي حول ايهما افضل النظام الضريبي النسبي ام النظام الضريبي التصاعدي، الا ان الامر اصبح بالنهاية لصالح النظام التصاعدي على اعتبار انه اكثر عدالة ويتناسب مع المقدرة التكاليفية للمكلف ولذلك يندر وجود تشريع ضريبي لا يأخذ بالسعر التصاعدي ولو في ضريبة واحدة على الأقل، ومما تجدر الاشارة اليه ان هنالك اساليب مختلفة للتصاعد ومن ابرزها التصاعد بالشرائح والتصاعد بالطبقات وعلى النحو الآتي:

اولاً- التصاعد بالشرائح: وبمقتضاه يقسم الدخل الى اجزاء متتالية (متساوية وغير متساوية) ويسمى كل جزء شريحة ويفرض القانون على كل شريحة سعر معين يزداد بازدياد الاموال الخاضعة للضريبة، فيكون سعر

الضريبة على الشريحة الثانية اعلى من الشريحة الاولى وسعر الضريبة على الشريحة الثالثة اعلى من الثانية وهكذا، ويمكن توضيح هذه الفكرة بالمثل التالي:

ان هذا المثل يعبر عن موقف المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل والذي سنوضحه بالتفصيل لاحقاً.

| تسلسل الشريحة   | مقدار الدخل                                   | سعر الضريبة |
|-----------------|---|-------------|
| الشريحة الاولى  | من ١ دينار الى ٢٥٠,٠٠٠ الف دينار              | ٣%          |
| الشريحة الثانية | من ٢٥٠,٠٠٠ الف دينار الى ٥٠٠,٠٠٠ الف دينار    | ٥%          |
| الشريحة الثالثة | من ٥٠٠,٠٠٠ الف دينار الى ١٠٠٠,٠٠٠ مليون دينار | ١٠%         |
| الشريحة الرابعة | ما زاد على ١٠٠٠,٠٠٠ مليون دينار               | ١٥%         |

**ثانياً- التصاعد بالطبقات:** وبموجب هذا الاسلوب يقسم دخل المكلف الى مستويات او طبقات معينة تدفع كل طبقة سعراً معيناً وواحداً على كل المادة الخاضعة للضريبة وبدون تجزئة في الدخل، وعلى هذا الاساس فان اسلوب التصاعد بالطبقات يعامل كل طبقة معاملة الوعاء الضريبي الواحد ثم يطبق عليه السعر الضريبي الذي يتناسب مع قيمة ذلك الوعاء.

وهذا الاسلوب يشوبه عيب عدم العدالة وذلك لانه اية زيادة في حجم الوعاء الخاضع للضريبة حتى ولو كانت طفيفة سترتب عليها انتقاله إلى طبقة اعلى ومن ثم خضوعه الى سعر اعلى يتناسب مع الطبقة التي انتقل اليها مما ينتج عنه وقوع المكلف تحت عبء ضريبي ثقيل قد يدفعه الى التهرب من الضريبة.

### المطلب التاسع

#### المشاكل التي تواجه النظام الضريبي

يظهر عن تطبيق التشريعات الضريبية مشاكل قد تتسبب في الخروج عن مبادئ العدالة والمساواة الضريبية وبخاصة فيما يتعلق بتوزيع الاعباء الضريبية توزيعاً عادلاً بين المكلفين، ونظراً لخطورة هذه الظواهر فان المشرع غالباً ما يحاول توقعها او ايجاد الحلول المناسبة لعلاجها، ولعل اهم المشاكل التي تواجه المشرع في هذا الشأن هما ظاهرة الازدواج الضريبي ومشكلة التهرب من الضريبة وسوف نبينهما حسب التفصيل الآتي:

## الفرع الاول

### الازدواج الضريبي

يعرف الازدواج الضريبي بأنه فرض نفس الضريبة اكثر من مرة على الشخص ذاته وعن نفس المال في المدة ذاتها، وفي اطار توضيح ذلك سنتناول كل ما يتعلق بشروط تحقق الازدواج الضريبي وانواعه وعلى النحو الآتي:

اولاً- شروط الازدواج الضريبي: حتى يتحقق الازدواج الضريبي ينبغي توافر شروط معينة اهمها ما يأتي:

- ١- وحدة الضريبة المفروضة ووحدة الوعاء: يتطلب توافر هذا الشرط ان يدفع المكلف أكثر من مرة ضريبة من نفس النوع وعلى نفس الوعاء الخاضع للضريبة على الرغم من ان الواقعة المنشئة للضريبة هي نفسها وتحققت لمرة واحدة فقط، كان تفرض ضريبة عامة على دخل ناجم لشخص ما ثم تفرض عليه ضريبة نوعية اخرى على فروع هذا الدخل، ما اذا تحققت تلك الواقعة اكثر من مرة وتكرر تبعاً لذلك فرض الضريبة على المكلف اكثر من مرة، فان هذا الامر لا يتعلق بازواج ضريبي حيث انه من المنطق ان يخضع المكلف للضريبة بعدد المرات التي حصلت فيها الواقعة المنشئة لها.
- ٢- وحدة المكلف الخاضع للضريبة: يراد بذلك ان يكون الشخص نفسه هو الذي يتحمل الضريبة اكثر من مرة، وتظهر اهمية هذا الشرط بصفة خاصة بالنسبة للاشخاص الاعتباريين كالشركات المساهمة، فاذا فرضت ضريبة على ارباح الشركات قبل توزيعها ثم فرضت ضريبة اخرى على نصيب كل مساهم من الارباح الموزعة لا يكون هناك ازدواجاً ضريبياً بالمعنى القانوني وذلك لاختلاف شخص المساهم عن شخصية الشركة وان كان يمكن تصور الازدواج الضريبي من الناحية الاقتصادية.
- ٣- فرض اكثر من ضريبة خلال نفس السنة: وهذا يعني خضوع المكلف لاكثر من ضريبة خلال نفس المدة على ذات الوعاء اما تكرار فرض ذات الضريبة في فترات زمنية مختلفة فلا يعد ازدواجاً ضريبياً، فاذا افترضنا ان مكلف ما قام باداء الضريبة عن دخله لعام ٢٠٢٠ لدولة معينة ثم قام بعد ذلك باداء ضريبة من نفس النوع عن دخله لعام ٢٠٢١ فلا يعد ذلك ازدواجاً ضريبياً لعدم توفر وحدة الفترة الزمنية التي تدفع عنها نفس الضريبة.

ثانياً- انواع الازدواج الضريبي: يقسم الازدواج الضريبي الى عدة انواع، فقد يكون داخلياً او دولياً، وقد يكون مقصوداً او غير مقصود، وسنبين كل نوع منهما حسب التفصيل الآتي:

١- **الازدواج الضريبي الداخلي والازدواج 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 بالاضافة الى الضريبة التي تفرضها الحكومة المركزية، ومع ان هذه الحالة هي الغالبة في حدوث الازدواج الضريبي الداخلي الا انه يمكن تصوره ايضاً بان تفرض السلطة المركزية نفسها اكثر من سعر ضريبي على نفس الوعاء وعلى نفس المكلف، اما 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 الى خضوع نفس الشخص للضرائب المفروضة من اكثر من دولة نتيجة لاقامته او لوجود امواله في دولة غير الدولة التي يحمل جنسيتها.

٢- **الازدواج الضريبي المقصود والازدواج الضريبي غير المقصود:** يستند هذا التقسيم الى قصد المشرع، فالازدواج المقصود يكون غالباً بسبب تعمد المشرع احداثه وذلك لتحقيق اغراض خاصة كالسعي الى زيادة الحصيلة الضريبية بسبب تزايد النفقات العامة، وهنا يفرض المشرع ضرائب اضافية بالاضافة الى الضريبة الاصلية، او لتحقيق نوع من العدالة الضريبية وذلك بزيادة العبء الضريبي على ذوي الدخل المرتفعة كفرض ضريبة عامة على الدخل بالاضافة الى الضرائب النوعية على فروع حتى يكون هناك تناسب بين العبء الضريبي والمقدرة التكلفة لافراد اي قدرتهم على المساهمة في الاعباء العامة، اما الازدواج غير المقصود فيحدث نتيجة القصور في التشريع او لعدم وجود التنسيق بين الادارات المالية المركزية والمحلية.

## الفرع الثاني

### التهرب الضريبي

في اطار توضيح التهرب الضريبي سنتناول مفهومه وانواعه حسب التفصيل الآتي:

**اولاً- مفهوم التهرب الضريبي:** يراد بالتهرب الضريبي مجموعة من الافعال المادية الايجابية او السلبية التي يتبناها المكلف وتنطوي على مخالفة صريحة للقانون الضريبي باستعمال وسائل الغش والاحتيال بهدف التخلص من الضريبة المفروضة عليه بصورة كلية او جزئية مما يؤثر على حصيلة الدولة من الضريبة كأن يقدم المكلف تقارير عن دخله الى الادارة الضريبية يظهر فيها تكاليف اعلى من ارباحه بهدف عدم الخضوع للضريبة على اساس ان الضريبة لا تفرض على الدخل الا بعد خصم التكاليف.

وبذلك يختلف التهرب الضريبي عن التجنب الضريبي والذي يقصد به تخلص المكلف من دفع الضريبة من دون 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 الاحكام مما يتيح له هذه الثغرات ان يجني ارباحاً دون الخضوع للضريبة المقررة على مثل هذه الأرباح، وفي الحقيقة اذا كانت التشريعات الضريبية تضع من العقوبات المالية او السالبة للحرية على كل من يستخدم وسائل الغش والاحتيال لمن يتهرب من دفع الضريبة، فان الامر ليس كذلك عندما يتجنب هذا الدفع باستغلال سوء الصياغة في النصوص القانونية وان كان ذلك مصحوباً بسوء نية.

**ثانياً- انواع التهرب الضريبي:** يقسم التهرب الضريبي على اساس اقليميته الى تهرب داخلي وتهرب دولي او على اساس مقدار التخلص من الضريبة الى تهرب جزئي وتهرب كلي وحسب التفصيل الآتي:

1- **التهرب الداخلي والتهرب الدولي:** يراد بالتهرب الداخلي استعمال المكلف الطرق الاحتيالية للتهرب من دفع الضريبة داخل الحدود الاقليمية للدولة، ويعد اكثر انواع التهرب شيوعاً حيث تعاني منه جميع الدول مهما اختلفت درجة تقدمها او تخلفها، كان يقدم المكلف اقراراً يقلل من ارباحه التي حصل عليها من نشاطه التجاري داخل البلد او يظهر انه لم يحقق اي ربح من هذا النشاط بل لحقته خسارة منها، اما التهرب الدولي فيراد به مجموعه من الوسائل او التصرفات التي يلجأ اليها المكلف والتي تستهدف ضياع حق الدولة في الضريبة المستحقة لها على اموال رعاياها في الخارج.

2- **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 اسقاط المكلف لبعض عناصر نشاطه بحيث لا يعبر الجزء المتبقي منه عن حقيقة نشاطه الفعلي مما يؤدي الى تقدير الضريبة عليه باقل مما كان يجب ان تقدر، او عدم مسكه الدفاتر التجارية مما يدفع بالادارة الضريبية الى تقدير الضريبة عليه تقديرأ جزافياً وهو في الغالب لا يصل الى مقدار دخله الحقيقي، هذا ويحدث التهرب الجزئي في النطاق الداخلي والخارجي لحدود الدولة، ومن الصور الشائعة للتهرب الجزئي الدولي تقديم المكلف اقراراً كاذباً عن مقدار ارباحه التي تحققت له في الخارج.

اما التهرب الكلي فيقصد به تخلص المكلف من الضريبة المستحقة عليه بصورة كلية وذلك بالاستعانة بمختلف وسائل الغش والاحتيال، وهناك صور ووسائل متعددة يلجأ اليها المكلف للتخلص من العبء الضريبي

بصورة كلية منها اخفاء جميع الدخل الذي تحقق له في سنة معينة عن الادارة الضريبية، او ان تقوم المنشأة باخفاء جميع فوائد التأخير التي حصلت عليها من قبل عملائها الذين تأخروا عن سداد الديون المستحقة عليهم والذين دفعوا هذه الفوائد مقابل هذا التأخير سواء اكانت هذه الفوائد قانونية ام اتفاقية.

## الفصل الثالث

### الموازنة العامة

تعد الموازنة العامة المحور الاساس الذي تدور في ظله النفقات العامة والايادات العامة للدولة، وفي السياق ذاته تعد الاداة القانونية السنوية التي تمكن الدولة من صرف النفقات وتحصيل الايرادات العامة في الاوقات المحددة لها، وفي اطار توضيح المعالم الاساسية للموازنة العامة سنقسم هذا الفصل على مباحث عدة وحسب التفصيل الآتي:

#### المبحث الاول

##### تعريف الموازنة العامة

يمكن تعريف الموازنة العامة بانها (تقدير مفصل احتمالي لنفقات الدولة وايراداتها لفترة زمنية 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:

**اولاً- الموازنة العامة تقدير:** وهذا يعني ان الموازنة العامة تقوم على اساس وضع تقديرات احتمالية لنفقات الدولة وايراداتها ويشترط في هذا التقديرات ما يلي:

1- 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.

2- ان تكون التقديرات مستقبلية: بمعنى توضع لفترة مستقبلية من الزمن غالباً ما تكون سنة واحدة، وهذا ما

يميز الموازنة عن ما يسمى بالحساب الختامي، فالموازنة تتضمن تقديرات لنفقات الدولة وايراداتها لسنة

مقبلة، اما الحساب الختامي فهو يشمل النفقات والايادات الفعلية للسنة ذاتها بعد انقضاءها، اي انه يبين لنا

المصروفات التي انفقت فعلاً والايادات التي تم تحصيلها فعلاً خلال السنة المالية المنتهية، ويمكننا

.....  
بمقارنة ارقام الموازنة العامة بارقام الحساب الختامي معرفة مدى صحة التقديرات التي جاءت في الموازنة ومطابقتها للواقع.

ثانياً- الموازنة تبني على اساس اجازة برلمانية: يختص البرلمان في الدول الديمقراطية باعتماد الموازنة العامة اي الموافقة على توقعات الحكومة من نفقات وايرادات للعام المقبل، فالحكومة هي التي تقوم باعداد الموازنة، لكن البرلمان هو الذي يجيزها باعتماده لها وذلك قبل ان يعود الامر إلى الحكومة مرة اخرى لتقوم بتنفيذها في الحدود التي صدرت بها اجازة البرلمان، بمعنى ادق ان الموازنة تصدر بمقتضى قانون صادر من السلطة التشريعية المتمثلة بالبرلمان.

## المبحث الثاني

### الطبيعة القانونية للموازنة العامة

اختلف الفقه بشأن تحديد الطبيعة القانونية للموازنة، اذ ظهرت ثلاث اراء او اتجاهات، فالاتجاه الاول عدها عملاً قانونياً، بينما ذهب الاتجاه الثاني الى كونها عملاً مختلطاً، اما الاتجاه الثالث فخلع عليها الطبيعة القانونية من الناحية الشكلية ونزع عنها هذه الطبيعة من الناحية الموضوعية، وهذا ما سنفصله من خلال العرض الآتي:

### المطلب الاول

#### الموازنة العامة عمل قانوني بحت

ذهب اصحاب هذا الاتجاه الى اعتبار الموازنة العامة عملاً قانونياً بحتاً من الناحية الشكلية والموضوعية، ويستند اصحاب هذا الاتجاه على مجموعة من الحجج لتأييد رأيهم اهمها ما يأتي:

اولاً- ان مجرد عرض الموازنة على السلطة التشريعية كاف لان ينقلها من مجرد وثيقة تقديرية تخمينية لنفقات وايرادات الدولة الى حالة قانونية جديدة لتصبح قانوناً عند التصديق عليها من قبل مجلس النواب.

ثانياً- ان الموازنة العامة 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 يدعون حجتهم هذه بان مرور الموازنة 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.

ثالثاً- 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 العامة في كل سنة وتسمح بالاستمرار في تطبيقها لدرجة ان عدم صدور الموازنة العامة يعني عدم تطبيق هذه القوانين.

رابعاً- ان الموازنة تتضمن كثيراً من النصوص القانونية بالاضافة الى ملاحق تتعلق بجداول النفقات واخرى للايرادات مما يكسبها اجمالاً صفة القانون.

## المطلب الثاني

### الموازنة العامة عمل مختلط (قانوني واداري)

يفرق هذا الرأي بين موازنة الايرادات العامة وموازنة النفقات العامة، فيعتبر الاولى (الضرائب والرسوم وغيرها) عمل قانوني، اما الثانية (الديون وغيرها) فهي عمل اداري بحت، اما بخصوص ما تبقى من الايرادات كايادات الدومين العام والخاص وغيرها فيدخلها تحت باب العمل الاداري، والحجة في ذلك ان الايرادات الضريبية (السيادية) لا يمكن جبايتها ما لم تحصل موافقة السلطة التشريعية بالجباية والتي تتجسد في قانون الموازنة السنوية، حيث ان الضرائب تحتاج في جبايتها إلى 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 ما لم 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 اي 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 لصفه، وفي حالة العكس لا بد من صدور قانون مالي آخر يسمح بذلك.



### المطلت الثالث

#### الموازنة العامة عمل قانوني شكلاً واداري موضوعاً

ذهب اصحاب هذا الاتجاه الى القول ان الموازنة هي عمل قانوني من الناحية الشكلية، لكنها عمل اداري من الناحية الموضوعية، واكد انصار هذا الاتجاه ان الموازنة ليست قانوناً من الوجهة الموضوعية بل انها عملاً ادارياً لان ما تحتويه هذه الموازنة من مفردات (نفقات وايرادات) ليس الا عبارة عن تخمينات وتقديرات لسنة قادمة ولكن لاهمية وخصوصية هذه المفردات لا بد من عرضها على البرلمان، وان موافقة البرلمان في هذه الحالة ليس الا عملاً ادارياً شرطياً اذ لا بد من هذا الشرط وهو عرضها على البرلمان، وعليه فان موافقة البرلمان تعد ضرورية ولازمة لكي يستطيع هذا الموظف القيام بتحصيل الايرادات الضريبية.

كما استند اصحاب هذا الاتجاه الى حجة اخرى مفادها 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 إذا تأخر اعتماد الميزانية

- **الاتجاه المرجح من الاتجاهات الثلاث:** في اطار تفضيل اي من الاتجاهات الثلاث اعلاه نرى ان الموازنة العامة هي عمل قانوني بحت ونرجح في ذلك الراي الاول لمبررات وحجج كثيرة تطرق الراي الاول لبعضها، اصف الى ذلك انه ليس صحيح ان نحاكم الموازنة العامة على اساس ما كان عليه حالها قبل نصف قرن او اكثر بانها لا تنطوي 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 أو ضوابط بغية صرف النفقات المقررة لها فضلا عن آلية تحصيل الايرادات وتوريدها للخزينة العامة وغير ذلك من الاحكام التي تعد ملزمة لسلطات الدولة المختلفة وحتى لو كانت الموازنة منطوية على ارقام وتقديرات للنفقات والايرادات فان هذا لا يحول دون اخلاع الطبيعة القانونية عليها كون ان هذه الارقام تبين الحدود العليا التي ينبغي ان تقف عندها مؤسسات الدولة وإداراتها في الانفاق واي تجاوز عليه دون موافقة السلطة التشريعية يعرضها للمسائلة القانونية.

### المبحث الثالث

#### قواعد الموازنة العامة

تخضع الموازنة العامة لمجموعة من القواعد التي تضمن صياغتها وتنفيذها بشكل صحيح وبما يجنب السلطة التنفيذية الوقوع بالخطأ، وهذه القواعد هي: سنوية الموازنة العامة، وحدة الموازنة، عمومية الموازنة العامة، قاعدة توازن الموازنة، قاعدة شفافية الموازنة العامة، وسنيتها وفق التفصيل الآتي:

#### المطلب الاول

##### قاعدة سنوية الموازنة العامة

تتضمن قاعدة سنوية الموازنة مجموعة من الاحكام اهمها مضمون هذه القاعدة وبعض الاستثناءات التي ترد عليها، وهذا ما سيتم بيانه من خلال العرض الآتي:

#### الفرع الاول

##### مفهوم قاعدة سنوية الموازنة العامة

سنشير الى تعريف هذه القاعدة وبيان المبررات الاساسية لوجودها:

اولاً- تعريف قاعدة سنوية الموازنة العامة: يراد بها ضرورة قيام السلطة التنفيذية سنوياً باعداد موازنة عامة للعام المقبل، ومن ثم تقوم بعرضها على السلطة التشريعية لآخذ موافقتها، وهذه الموافقة تعطى مبدئياً لسنة واحدة فقط.

ثانياً- مبررات قاعدة سنوية الموازنة: تجد هذه القاعدة اساسها في مبررات سياسية ومالية يمكن بيانها من خلال الآتي:

1- من 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 اي وسيلة اخرى في تشجيع هذه التنمية وبخاصة في انكلترا التي كانت تعتمد ابتداءً نظام الثلاث سنوات ثم السنتين الى 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 ضماناً اساسية لصالح الشعب ضد ما ترتكبه السلطة التنفيذية من اخطاء مالية.

٢- **من الناحية المالية:** ان 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، 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، 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.

ومن الجدير بالذكر ان حسابات السنة المالية تنتهي باحدى طريقتين هما طريقة الاساس النقدي وطريقة اساس الاستحقاق:

أ- **طريقة الاساس النقدي:** وتسمى بطريقة حسابات الخزنة وتقوم على اساس ان الحساب النهائي للموازنة العامة لا يشمل الا الايرادات التي تم تحصيلها فعلاً خلال السنة المالية المنتهية والنفقات التي تم صرفها فعلاً خلال السنة المالية ولا يدخل في ذلك الايرادات والنفقات المقيمة ضمن الموازنة العامة ولم يتم تحصيلها او صرفها بشكل فعلي خلال السنة المالية التي تخصها.

ب- **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.

## المطلب الثاني

### الاستثناءات على قاعدة سنوية الموازنة

ترد على قاعدة سنوية الموازنة العامة بعض الاستثناءات التي تخول السلطة التنفيذية باعداد موازنات مستقلة لفترة زمنية قد تقل او تزيد عن سنة واحدة، وتتمثل هذه الاستثناءات بالآتي:

اولاً- الموازنة الرأسمالية: قد يتم وضع موازنات مستقلة لمدة اطول من سنة الى جانب الموازنة السنوية وتكون هذه الموازنات الطويلة خاصة بالمشروعات طويلة الامد، وتقرر السلطة التشريعية اعتماد هذه الموازنات الى جانب الموافقة على تخصيصات الموازنة السنوية ويتم توزيع الاعتمادات اللازمة لتنفيذ المشاريع طويلة الامد على مدى فترة انجاز هذه المشروعات.

ثانياً- 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 تتأخر الحكومة في تقديم مشروع الموازنة الى السلطات التشريعية، عندها يتم اللجوء الى الموازنة الشهرية لحل مؤقت لتأخر 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.

## المطلب الثاني

### قاعدة وحدة الموازنة العامة

في اطار التعرف على قاعدة وحدة الموازنة العامة سنشير الى تحديد مضمونها ثم اهم الاستثناءات التي ترد على هذه القاعدة من خلال العرض الآتي:

## الفرع الاول

### مفهوم قاعدة وحدة الموازنة العامة

يتضمن مفهوم قاعدة وحدة الموازنة بيان تعريفها واهم المبررات التي تستند عليها هذه القاعدة وحسب التفصيل الآتي:

اولاً- تعريف قاعدة وحدة الموازنة: يراد بقاعدة وحدة الموازنة العامة ان توجد في الدولة موازنة واحدة تتضمن كافة نفقاتها مهما كانت وكذلك كافة ايراداتها مهما تعددت وتنوعت مصادرها، اي تكون للدولة موازنة واحدة تتضمن جميع نفقاتها وايراداتها خلال السنة المالية.

ثانياً- مبررات قاعدة وحدة الموازنة: تستند هذه القاعدة على اعتبارات من الناحية السياسية والمالية يمكن ايجازها بالآتي:

- 1- من الناحية السياسية: يكون من السهل على السلطة التشريعية ممارسة حقها في الرقابة الفعالة على المالية العامة للدولة وذلك بجمع نفقات الدولة وايراداتها ضمن وثيقة واحدة مما يسهل اطلاع ممثلي الشعب على اجمالي النفقات العامة والايرادات العامة وانواع كل منها مما يمكن اجراء مفاضلة بينهما.
- 2- من الناحية المالية: ان 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 أو انها متوازنة.

## الفرع الثاني

### الاستثناءات على قاعدة وحدة الموازنة

ترد على قاعدة وحدة الموازنة العامة بعض الاستثناءات يمكن ايجازها بالآتي:

اولاً- الموازونات المستقلة: وهي الموازونات الخاصة بالمؤسسات العامة التي تمنح شخصية معنوية مستقلة عن شخصية الدولة ومن ثم لها ذمة مالية مستقلة وموازنة خاصة بها ومستقلة عن الموازونات العامة للدولة، وتتميز هذه الموازونات بما يأتي:

- 1- لا تنطبق عليها الاحكام والقواعد التي تخضع لها الموازنة العامة الا اذا نص على ذلك صراحة، وقد تختلف بدايتها ونهايتها عن بداية ونهاية السنة المالية للدولة.
- 2- الاصل ان تغطي ايراداتها نفقاتها فإذا حققت فائضاً احتفظت به لنفسها وان حققت عجزاً فانها تغطيه من فائض السنوات السابقة او بالاقتراض من الغير او الحصول على المساعدة من الدولة او غيرها.
- 3- لا تعرض الموازونات المستقلة على السلطة التشريعية اصلاً وبالتالي لا تناقشها ولا تعتمد هذه الاخيرة بل تناقش وتعتمد من قبل مجلس ادارة المؤسسة التابعة له، واحياناً يمنح وزير المالية سلطة المصادقة على حساباتها الختامية كما هو الحال بالنسبة لموازونات الشركات العامة.

ثانياً- الموازنات الملحقّة: ويراد بها الموازنات المنفصلة عن موازنة الدولة والتي تشتمل على ايرادات ونفقات بعض المؤسسات العامة التي لا تعد مستقلة عن الدولة بل هي جزء منها، ولكن المشرع منحها استقلالاً مالياً وادارياً 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، ومن امثلة هذه النوع من الموازنات موازنة البنك المركزي، وتتميز الموازنات الملحقّة 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: طبيعتها التجارية والصناعية التي تستلزم ضرورة معرفة نتائج اعمالها من ربح او خسارة، وكذلك وضع نظام مالي ومحاسبي خاص يتفق مع ظروفها ويتلائم مع اوضاعها لكي تقوم باعمالها بشي من المرونة وتحرر من القيود الروتينية التي تتضمنها قواعد المحاسبة العامة المطبقة على الادارات الداخلة في الموازنة العامة، والزامها 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.

٢- تخضع هذه الموازنات للقواعد والاحكام التي تخضع لها موازنة الدولة وتخضع لاشراف وزارة المالية.

٣- لا يظهر في الموازنة العامة للدولة سوى فائض او عجز الموازنات الملحقّة، ففي حالة ما اذا كان رصيد الموازنة الملحقّة فائضاً فانه يظهر في الموازنة العامة للدولة في جانب الايرادات، اما اذا كان عجزاً فانه يظهر في الموازنة العام للدولة في جانب النفقات.

٤- تعرض الموازنة الملحقّة وتناقش من قبل السلطة التشريعية.

### المطلب الثالث

#### قاعدة عمومية الموازنة العامة

ان دراسة هذه القاعدة يقتضي منا بيان تعريفها ومن ثم تحديد مزاياها وعلى النحو الآتي:

اولاً- تعريف قاعدة عمومية الموازنة: يراد بهذه القاعدة ان تدرج في الموازنة العامة جميع ايرادات الدولة ونفقاتها مهما قل شأنها وذلك لكي تاتي هذه الموازنة بشكل وثيقة شاملة مفصلة لجميع النفقات والايادات 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، دائماً اذا زادت الايرادات على النفقات، ومديناً اذا حدث العكس.

وعليه فان ابرز ما يميز هذا القاعدة عن قاعدة وحدة الموازنة العامة هو ان الاخيرة تتضمن اعداد وثيقة واحدة لموازنة الدولة، اما الاولى فانها تعني ان تتضمن هذه الوثيقة كافة نفقات الدولة وايراداتها.

ثانياً- مزايا قاعدة عمومية الموازنة: تحقق قاعدة عمومية الموازنة عدة مزايا اهمها ما يأتي:

- 1- تحد 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.
- 2- تضمن هذه القاعدة حق السلطة التشريعية في مراقبة كل النفقات مهما كان حجمها والاطلاع على كل الايرادات المحصلة دون الخوف من اخفاء بعضها بحجة تغطية بعض النفقات.

### المطلب الرابع

#### قاعدة توازن الموازنة

يراد بها 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 يغطي عن طريق الاقتراض او عن طريق الاصدار النقدي الجديد، فإذا غطي بالاقتراض فانه سيخلف اثاراً انكماشية على الاقتصاد الوطني بسبب ان الدولة ستنافس القطاع الخاص في سوق الاقتراض مما يحرم القطاع الخاص من الاموال اللازمة لنموه على الرغم من انه المحرك الوحيد للاقتصاد في نظرهم، اما اذا غطي 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، على ان هذه النظرة الكلاسيكية الى الموازنة العامة وتقريرها لمبدأ التوازن الذي ينبغي ان يحكمها تعرضت لفشل ذريع لا سيما بعد الازمات الاقتصادية العارمة التي اشتاحت النظام الراسمالي، الامر الذي يعني ان هذه القاعدة لا يمكن تطبيقها على الموازنة العامة في الوقت الحاضر.

### المطلب الخامس

#### قاعدة شفافية الموازنة

تعد قاعدة شفافية الموازنة من القواعد المستحدثة لرفع كفاءة وفاعلية الانفاق والتحصيل لنفقات الدولة وايراداتها، وسنركز هنا على اهم مرتكزات هذه القاعدة من خلال بيان مضمونها والمبررات التي تستند عليها وحسب التفصيل الآتي:

### الفرع الاول

#### تعريف قاعدة شفافية الموازنة

تعد لفظة الشفافية من المصطلحات الحديثة التي استخدمتها الجهات المعنية بمكافحة الفساد في العالم للتعبير عن ضرورة اطلاق الجمهور على منهج السياسات العامة وكيفية ادارة الدولة وغيرها، ويمكن ان نعرف شفافية الموازنة بأنها (افصاح الجهات المعنية باعداد الموازنة وقرارها وتنفيذها بكل المعلومات والاجراءات المتعلقة بها وتمكين الجمهور من الاطلاع والرقابة عليها بهدف تشخيص الاخطاء ومحاسبة المسؤول عن تلك الاخطاء).

ان تحقيق قاعدة شفافية الموازنة يمكن استنتاجه من خلال خصائص هذه القاعدة وهي:

- 1- نشر بيانات الموازنة العامة وكل ما يتعلق بها من معلومات بشكل دوري لاطلاع الجمهور عليها.
- 2- وجود دور فعال للسلطة التشريعية في مراقبة أنشطة الحكومة المتعلقة بعمليات الصرف والتحصيل ومحاسبتها.
- 3- وجود دور فعال للجمهور ومؤسسات المجتمع المدني في مراقبة السياسات المالية للحكومة ومحاسبتها في حال وجود اي خلل او تقصير.



من ذلك يظهر ان قاعدة شفافية الموازنة العامة تتحقق كلما كانت معلومات وبيانات الموازنة ظاهرة للجمهور والجهات الرقابية بحيث يطلع الجميع على ارقام وبنود النفقات والايرادات التي وردت في الموازنة والتحقق من صحتها وطريقة انفاقها بهدف تصحيح مسار الموازنة وتحقيق اهدافها.

وقد اشار المشرع العراقي في قانون الادارة المالية رقم (٦) لسنة ٢٠١٩ الى هذه القاعدة عندما افرد فصل خاص بها وهو الفصل العاشر من القانون والزم الجهات المعنية ووحدات الانفاق بالالتزام بمبادئ وقواعد الموازنة وخاصة قاعدة شفافية الموازنة والافصاح عن اليات صرف وتحصيل الاموال العامة من خلال نشر جميع البيانات على المواقع الالكترونية لسهولة الاطلاع عليها.

## الفرع الثاني

### مبررات قاعدة شفافية الموازنة

هناك مبررات سياسية واقتصادية دعت الى ضرورة وجود هذه القاعدة، ويمكن بيانها على النحو الآتي:

**اولاً- المبررات السياسية لشفافية الموازنة:** تتمثل المبررات السياسية لشفافية الموازنة بما يأتي:

- ١- تعزيز القدرة على محاسبة الحكومة: وذلك من خلال توافر المعلومات الكافية عن الموازنة وطريقة تنفيذها ومعرفة الجانب المقصر لمحاسبته.
- ٢- تفعيل الرقابة البرلمانية على الموازنة العامة: ان تحقيق شفافية الموازنة من خلال توافر المعلومات والبيانات التفصيلية عن الموازنة واطلاع اعضاء البرلمان عليها يمكنهم من الرقابة بشكل فعال.

**ثانياً- المبررات الاقتصادية لشفافية الموازنة:** تتمثل المبررات الاقتصادية بما يأتي:

- ١- تحقيق الانضباط المالي والسيطرة على الانفاق العام: ان وضوح البيانات المتعلقة بالموازنة العامة يجبر الحكومة على العمل بشكل صحيح والابتعاد عن الاسراف والتبذير والالتزام بقواعد الانفاق العام.
- ٢- الحد من الازمات المالية والاقتصادية: ان اطلاق الجميع على بنود الموازنة العامة وطريقة تنفيذها يسهم في معرفة الوضع المالي والاقتصادي والتعامل معه حسب الحالة، وبالتالي تجنب الازمات الاقتصادية والمالية قبل وقوعها.

## المبحث الرابع

### مراحل الموازنة العامة

تمر الموازنة العامة بثلاث مراحل هي: مرحلة اعداد الموازنة العامة ومرحلة تصديق الموازنة العامة ومرحلة تنفيذ الموازنة العامة، وهذا ما سيتم تفصيله من خلال العرض الآتي:

### المطلب الاول

#### مرحلة اعداد الموازنة العامة

تتضمن هذه المرحلة بيان السلطة المختصة باعداد الموازنة واساليب تقدير النفقات والايرادات العامة واجراءات اعداد الموازنة العامة في العراق وحسب التفصيل الآتي:

### الفرع الاول

#### السلطة المختصة باعداد الموازنة

تعد السلطة التنفيذية هي الجهة المختصة بتحضير واعداد الموازنة في جميع دول العالم، فهي وحدها من تقوم باعداد الموازنة واحالتها الى السلطة التشريعية لقرارها والمصادقة عليها، ويستند اختصاص السلطة التنفيذية باعداد الموازنة على اعتبارات عدة هي:

- 1- 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.
- 2- 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.
- 3- ان الموازنة وان تعددت تقسيماتها وبنودها انفاقاً وايراداً انما تكون وحدة لا تتجزأ 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 موازنة غير متناسقة لكثرة رغبات اعضائه المتعارضة غالباً.

ومن الجدير بالذكر ان العراق سار على ذات القاعدة باسناد مهمة اعداد الموازنة العامة الى السلطة التنفيذية، وهذا ما بينه قانون الادارة المالية الاتحادية لسنة ٢٠١٩ الذي بين آلية اعداد الموازنة العامة للدولة وكما سنبينه لاحقاً.

## الفرع الثاني

### اساليب تقدير النفقات العامة والايرادات العامة

تتمثل اساليب تقدير النفقات العامة والايرادات العامة بما يأتي:

اولاً- اساليب تقدير النفقات العامة: لما كان تحضير الموازنة العامة ينطوي على تقدير النفقات المتوقع صرفها خلال السنة المالية المقبلة، فلا بد من جعل هذا التقدير يستند الى 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.

ثانياً- اساليب تقدير الايرادات العامة: وهنا تكون الصعوبة اشد في عملية التقدير من تقديرات النفقات العامة والسبب هو صعوبة تحديد الابعاد 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:

١- 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، مثلاً تتخذ ارقام الايرادات الفعلية لسنة ٢٠٢٠ اساساً لتقدير ايرادات مشروع موازنة عام ٢٠٢٢ والسبب في اختيار السنة قبل الاخيرة وليس السنة الاخيرة لكون ايراداتها تم تحصيلها فعلاً وبالتالي فان ارقامها فعلية لا تخمينية.

٢- **طريقة المتوسطات:** وبموجبها يتم تقدير ايرادات الموازنة الجديدة استناداً الى ما تحقق من ايرادات فعلية خلال السنة الماضية قبل الاخيرة يضاف اليها متوسط الايرادات المتحققة للسنوات الثلاث او الخمس السابقة على سنة التقدير.

٣- **طريقة الزيادة أو النقص النسبي:** ومضمون 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.

### الفرع الثالث

#### اعداد الموازنة العامة في العراق

سار العراق على القاعدة نفسها التي سارت عليها اغلب دول العالم، وهي اسناد مهمة اعداد الموازنة العامة الى السلطة التنفيذية، وهذا ما بينه قانون الادارة المالية الاتحادية لسنة ٢٠١٩ في الفصل الثاني منه، وذلك من خلال بيان آلية الاعداد ومراحله والتي تتمثل بقيام وزارتي التخطيط والمالية ابتداء من شهر آذار من كل سنة بإعداد تقرير عن اولويات السياسة المالية والاستراتيجية والبرنامج الحكومي والتوصيات المركزية لاتجاهات الموازنة العامة للدولة من حيث عناصرها وحجمها وتوزيعها وظيفياً وقطاعياً ولمدة ثلاث سنوات لاحقة او اكثر، ثم يقوم وزير المالية بعرضه على لجنة الشؤون الاقتصادية في مجلس الوزراء بداية شهر نيسان من السنة نفسها، لتقوم هذه اللجنة وبالاستعانة بعدد من الخبراء بدراسة هذا التقرير وتقديم المقترحات بشأنه ومن ثم رفعه الى مجلس الوزراء نهاية شهر نيسان لإقراره، ويتخذ هذا التقرير اساساً لإعداد الموازونات للسنوات اللاحقة.

وفي شهر ايار تقوم وزارتي التخطيط والمالية بوضع المبادئ التوجيهية في ضوء اهداف السياسة المالية المحددة في التقرير المعتمد من مجلس الوزراء وكذلك استمارة اعداد تقديرات النفقات الجارية والمشاريع الاستثمارية ومن ثم تعميم هذه الاستمارة والمبادئ التوجيهية على جميع وحدات الانفاق سواء الاتحادية منها ام تلك الموجودة في الاقاليم و المحافظات لتقوم هذه الوحدات وخلال شهر حزيران بإعداد تقديرات موازاناتها وموازنات التشكيلات التابعة لها على ان تتضمن هذه التقديرات تخمينات الايرادات الخاصة بها وتقديرات النفقات بشقيها الجارية والاستثمارية، وبعد ذلك تقوم بإرسالها الى وزارتي المالية والتخطيط على ان يرفق معها نسخة من

التقرير الاولي عن الحسابات الختامية الخاصة بكل وحدة من وحدات الانفاق للسنة المالية المنتهية والذي يفترض ان يكون قد ارسل الى ديوان الرقابة المالية.

وفي شهر تموز تتولى وزارة المالية تسلم التقديرات المقترحة للموازنة العامة للسنة اللاحقة والمقدرة من قبل وحدات الانفاق في الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والاقليم والمحافضة غير المنتظمة في اقليم من اجل مناقشة بنودها وتنظيمها وتنسيقها بشكل مواد وفقاً لجدول تفصيلي يعد لهذا الغرض، وفي شهر آب يقوم وزير التخطيط والمالية برفع مشروع قانون الموازنة العامة الى لجنة الشؤون الاقتصادية او ما يحل محلها في مجلس الوزراء لرفعه الى مجلس النواب لمناقشته واقراره.

## المطلب الثاني

### اقرار الموازنة العامة في العراق

ان مرحلة اقرار الموازنة العامة تقتضي منا بيان الجهة المختصة باقرارها وكذلك حالة تأخر اقرار الموازنة العامة وحسب التفصيل الآتي:

## الفرع الاول

### الجهة المختصة باقرار الموازنة العامة

ان السلطة المختصة في اقرار مشروع قانون الموازنة العامة في اغلب دول العالم ان لم يكن جميعها هي السلطة التشريعية، وفي العراق كحال بقية الدول تختص السلطة التشريعية المتمثلة بمجلس النواب بكل ما يتعلق بالمصادقة على مشروع قانون الموازنة العامة، وهذا ما فصله قانون الادارة المالية الاتحادية لسنة ٢٠١٩ في الفصل الثالث منه عندما نص على قيام مجلس الوزراء بمناقشة مشروع قانون الموازنة العامة الاتحادية واقراره وتقديمه الى مجلس النواب قبل منتصف شهر تشرين الاول من كل سنة للمصادقة عليه، بمعنى انه بعد اكمال مرحلة اعداد مشروع قانون الموازنة العامة من السلطة التنفيذية يعرض هذا المشروع على السلطة التشريعية المتمثلة بمجلس النواب قبل منتصف شهر تشرين الاول ليتمكن الاخير من مناقشته والتعرض لتفاصيله ومن ثم الحصول على موافقته او اقراره.

وقد بين قانون الادارة المالية الاتحادية لسنة ٢٠١٩ دور مجلس النواب بعد ورود مشروع قانون الموازنة العامة اليه، اذ ينحصر هذا الدور في اجراء المناقلة بين ابواب وفصول مشروع قانون الموازنة العامة وتخفيض اجمالي مبالغها وله ان يقترح على مجلس الوزراء زيادة اجمالي نفقات الموازنة العامة ومن ثم اقرارها ليصدر بعد ذلك ما يعرف بقانون الموازنة العامة.

## الفرع الثاني

### التأخر في اقرار الموازنة العامة

بعد ارسال مشروع قانون الموازنة العامة من السلطة التنفيذية الى السلطة التشريعية تتولى الاخيرة مناقشة بنود النفقات العامة ثم تنتقل الى مناقشة بنود الإيرادات العامة، ثم تنتقل بعد ذلك الى مرحلة الاقرار او المصادقة، فاذا صادقت على مشروع قانون الموازنة يصدر بها قانون يعرف بقانون الموازنة وتصبح واجبة التنفيذ، ولكن قد تتأخر السلطة التشريعية عن التصديق على مشروع قانون الموازنة العامة قبل انتهاء السنة المالية الجارية التي اعدت بها ولا يتم هذا التصديق الا بعد مرور شهر او شهرين او اكثر، كما قد تمر السنة بأكملها من دون اقرار مشروع قانون الموازنة العامة كما حصل في عام ٢٠١٤ و عام ٢٠٢٢، لا سيما اذا ما علمنا ان السلطة التشريعية غير مقيدة بالمصادقة على مشروع قانون الموازنة العامة بمدة محددة، وقد يعود هذا التأخير الى اسباب سياسية او اهمال من البرلمان بإطالة المناقشة بشكل غير مبرر او تأخر الحكومة في إرسال مشروع قانون الموازنة العامة في الوقت المحدد او غيرها من الاسباب الاخرى.

ومن الطبيعي انه لا يمكن ايقاف عمل الدولة في مؤسسة تنفق دائماً وبإنظام من اجل تسيير المرافق العامة وتحقيق الصالح العام، لذلك لا بد من القيام ببعض الاجراءات المؤقتة تأميناً لاستمرار العمل في مؤسسات الدولة، غير ان هذه الاجراءات ليست واحدة في جميع الدول، وانما مختلفة من دولة لاخرى، وبقدر تعلق الامر بموازنة العراق فقد نظم المشرع العراقي في قانون الادارة المالية الاتحادية لسنة ٢٠١٩ مسألة التأخر في اقرار الموازنة العامة، وذلك في الفصل الثالث منه، والذي بين بأنه في حالة تأخر اقرار الموازنة العامة الاتحادية حتى ٣١ كانون الاول من السنة السابقة، لسنة اعداد الموازنة يصدر وزير المالية اعماماً يوافق بموجبه على الصرف بشكل موازنات شهرية مؤقتة وبنسبة (١/١٢) فما دون من اجمالي المصروفات الفعلية للنفقات الجارية للسنة المالية السابقة بعد استبعاد المصروفات غير المتكررة على اساس شهري ولحين المصادقة على مشروع قانون الموازنة العامة الاتحادية، كما له ان يأمر بالصرف من اجمالي التخصيص السنوي للمشاريع الاستثمارية

المستمرة والمدرجة تخصيصاتها خلال السنة المالية السابقة واللاحقة بحسب الذرعات المنجزة او التجهيز الفعلي للمشروع.

### المطلب الثالث

#### مرحلة تنفيذ الموازنة

يقصد بمرحلة تنفيذ الموازنة العامة المدة التي تبدأ من تبليغ السلطة التنفيذية بموازنتها التي أقرتها السلطة التشريعية وتنتهي بنهاية السنة المالية واعداد الحساب الختامي لهذه السنة، وخلال هذه المدة تقوم السلطة التنفيذية بتحصيل المبالغ الواردة في جانب الإيرادات وصرف المبالغ الواردة في جانب الإيرادات، ومهما يكن من امر سنحاول بيان ذلك بالتفصيل ومن خلال العرض الآتي:

#### الفرع الاول

##### تنفيذ النفقات العامة

ان اقرار السلطة التشريعية لاعتمادات النفقات العامة الواردة في الموازنة لا يعني الزام السلطة التنفيذية بإنفاق جميع هذه الاعتمادات، وانما يعني الترخيص لها بأن تقوم بالانفاق العام في حدود هذه المبالغ على الوجوه المقررة فيها وعدم تجاوز هذه الحدود الا بعد موافقة السلطة التشريعية على ذلك، وهذا يعني ان السلطة التنفيذية تستطيع عدم انفاق هذه المبالغ كلها او بعضها اذا لم يكن هناك ما يستوجب ذلك الانفاق.

وتتمثل خطوات تنفيذ الموازنة العامة بالآتي:

**اولاً- الارتباط بالنفقة:** ينشأ الارتباط بالنفقة العامة نتيجة اتخاذ السلطة الادارية لقرار القيام بعمل ما يتضمن انفاقاً من جانب الدولة، ومثال ذلك القرار الصادر بتعيين موظف عام او بالقيام ببعض المشاريع كإنشاء مدرسة او مستشفى او صيانة طريق معين او جسر او سكة حديد او غيرها، كما ينشأ هذا الارتباط نتيجة واقعة معينة يترتب عليها التزام الدولة بإنفاق مبلغ معين كما في حالة سقوط احد المارة في احدى الحفرية التي وجدت نتيجة لقيام بعض البلديات بأعمالها مما تتسبب في اصابته باضرار معينة، وهو ما يترتب عليه الزام الدولة بدفع مبلغ معين يكون في صورة تعويض يدفع إلى الشخص المتضرر، وبعد الارتباط في هذه الحالة ارتباط غير ارادي، بينما يكون في الحالة الاولى ارتباطاً ارادياً.

.....  
**ثانياً - تحديد النفقة:** تتمثل الخطوة الثانية من الخطوات الواجب اتباعها من اجل التنفيذ السليم للنفقات العامة بتحديد النفقة، وتتمثل هذه الخطوة بتسوية النفقة او تحديدها، وذلك من خلال صدور قرار يتضمن تحديد المبلغ الذي تلزم الدولة بدفعه نتيجة النفقة التي سبق الارتباط بها، ويتضمن هذا القرار التأكد من انه لم يسبق دفع المبلغ وان الدائن غير مدين للدولة بشيء بحيث يمكن اجراء مقاصة بين الدينين.

**ثالثاً - الامر بدفع النفقة:** يتمثل الامر بدفع النفقة في صورة قرار يصدر عن الجهة الادارية المختصة، ويتضمن امراً بدفع النفقة التي ارتبطت بها الادارة وحدتها، وغالباً ما يكون تحديد النفقة والامر بدفعها بقرار واحد من رئيس الجهة الادارية القائمة بالنفقة.

**رابعاً - صرف النفقة:** يراد بصرف النفقة الدفع الفعلي للمبلغ الذي صدر به امر الدفع الى ذوي العلاقة، اي دائن الدولة، وغالباً ما يأخذ صورة إذن على البنك المركزي او لاي بنك آخر تحتفظ فيه الدولة بحساباتها.

## المطلب الثاني

### تنفيذ الإيرادات العامة

اذا كان اقرار السلطة التشريعية للنفقات العامة يعني الترخيص للسلطة التنفيذية بالانفاق في حدود حجم الاعتمادات، فإن اقرارها للإيرادات العامة يعني الزامها بتحصيل الإيرادات الواردة في قانون الموازنة العامة، ويعود الاساس القانوني لتحصيل الإيرادات العامة كالضرائب والرسوم الى القوانين الوضعية السارية في الدولة، اذ تقوم جهات الادارة المكلفة بالتحصيل بجباية الإيرادات العامة ومن ثم توريدها الى الخزينة العامة للدولة.

وعلى العموم فإن هناك امرين رئيسيين يجب مراعاتهما عند تحصيل الإيرادات العامة للدولة يتمثلان

بالآتي:

1- يتمثل الامر الاول بوجوب التأكد من حق الدولة في تحصيل كل نوع من انواع الإيرادات العامة سواء اكانت ناتجة من املاك الدولة (الدومين العام او الخاص) ام الضرائب ام الرسوم ام غيرها، اي انه قبل البدء بتحصيل ايراد معين لا بد من القائم بذلك ان يتأكد من وجود حق للدولة في تحصيل هذا النوع من الايراد، ويكون ذلك من خلال وجود نص في قانون الموازنة العامة يحدد نوع الايراد وتقديره.



٢- 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 يقوم بها موظفون اداريون وتتركز مهمة هؤلاء على تحديد مبلغ الايراد المستحق للدولة بذمة المكلفين، اما عملية التحصيل فيقوم بها موظفون حسابيون واجبهم الاساسي تحصيل مبالغ الايرادات العامة.

## المطلب الرابع

### الرقابة على تنفيذ الموازنة

تأخذ الدول بمبدأ الرقابة على تنفيذ الموازنة بهدف ضمان حسن استخدام الاموال العامة والنتيجة من احترام الادارات الحكومية لقواعد المالية السائدة وعدم خروجها عما هو مرسوم ومصادق عليه من قبل السلطة التشريعية، والرقابة ضرورية طالما كانت نشاطات الدولة متشعبة وموزعة على جهات إدارية 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 الآتي:

### الفرع الاول

#### الرقابة من حيث الجهة

ويمكن ان نميز في هذا الصدد بين ثلاثة انواع من الرقابة هي الرقابة الادارية والرقابة التشريعية والرقابة من قبل هيئة مستقلة:

اولاً- 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 التأكد من ان الاعمال المنوطة بها تسير طبقاً للنهج المرسوم ضمن الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسة التي وضعتها السلطة العليا تفادياً للمساءلة من جانب السلطة التشريعية والرأي العام.

ثانياً- 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 لكي يتأكد من سلامة تنفيذها على النحو الصادر به اجازته لها وقد تكون رقابة البرلمان معاصرة لتنفيذ الموازنة وهي الاله او لاحقه عليه:

#### ١- الرقابة اثناء تنفيذ الموازنة العامة: تتخذ الرقابة التشريعية على تنفيذ الموازنة العامة عدة صور 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 المالية، ولان هذه الرقابة تجري في مناسبات معينة فلا تتسم بالدوام والانتظام.

**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 وواجه 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 بأي تصرف مالي الابدع موافقة البرلمان، وهذه الرقابة هي ايضاً عارضة وتستدعي الاستفسار عن العمليات والتصرفات المالية للحكومة.

وهناك صور اخرى لهذا النوع من الرقابة كتوجيه الاسئلة للجهات المختصة واجراء التحقيق وطرح موضوع عام للمناقشة والاستجواب وسحب الثقة من الحكومة وغيرها من الصور الاخرى لرقابة السلطة التشريعية على تنفيذ الموازنة العامة.

#### ٢- الرقابة التشريعية اللاحقة على تنفيذ الموازنة: وتتم بعد الانتهاء من تنفيذ الموازنة العامة بفترة زمنية

معينة وذلك عند عرض الحكومة الحساب الختامي، والذي يتضمن الإيرادات والنفقات الفعلية التي حصلت لها 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 الواردة في قانون الموازنة العامة.

٣- 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 تتحصر مهمتها في مراقبة التنفيذ والتحقق من سلامة عمليات الصرف وجباية الايرادات طبقاً لاجازة البرلمان وعملاً بالقواعد المالية المقررة في الدولة ثم وضع تقريرها النهائي ورفعها الى البرلمان، ومن امثلة هذه الرقابة المراقب المحاسب العام في انكلترا ومحكمة المحاسبات في فرنسا، وديوان الرقابة المالية في العراق.

## الفرع الثاني

### الرقابة من حيث الزمان

تقسم هذه الرقابة الى رقابة سابقة على التنفيذ ولاحقة عليه وسوف نبينهما من خلال العرض الآتي:

اولاً- **الرقابة السابقة على التنفيذ:** وتسمى هذه الرقابة بالرقابة الوقائية ويراد بها التأكد من صحة اجراءات الصرف والتحصيل قبل اتخاذ اي اجراء متعلق بهاتين العمليتين بقصد تلافي الخطأ مثل صحة الارتباط بالصرف والتحقق من الوعاء الضريبي قبل فرض الضريبة وكذلك التأكد من ان الارتباط بالنفقة قد تم بعد الحصول على اذن الجهة المختصة، ومن ابرز مزايا هذه الرقابة انها تؤدي الى منع حدوث التصرفات التي تتسم بعدم المشروعية وانها اكثر قابلية على المحافظة على اموال الدولة، كما انها تحول دون الاسراف ما دام 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.

ثانياً- **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.

## الخاتمة

في ختام المادة المنهجية المقررة للفصل الدراسي الاول نود ان نشير الى ان ما تضمنته هذه المحاضرات من معلومات وبيانات تعبر عن المبادئ العامة في علم المالية العامة والتشريع المالي، اما التشريع الضريبي في العراق وما يتضمنه من مبادئ واحكام قانونية فسيتم تناوله بالتفصيل في القسم الثاني من هذه المحاضرات المعدة للفصل الدراسي الثاني.

ان ما تتضمنه هذه المحاضرات من معلومات اعدت بالاعتماد على الكتاب المنهجي المقرر للمرحلة الثانية (علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق) للاستاذ الدكتور رائد ناجي احمد، فضلاً عن اضافة بعض التعديلات التي طرأت على القوانين المالية وبشكل خاص قانون الادارة المالية رقم (6) لسنة 2019 الذي تضمن احكام مختلفة عن التشريعات السابقة، كما تم الاعتماد على بعض المؤلفات الاخرى في الاختصاص المالي مثل كتاب المالية العامة من منظور قانوني للاستاذ الدكتور احمد خلف حسين الدخيل ومؤلفنا الموسوم الموازنة العامة دراسة في ظل السياسة المالية الحديثة لسنة ٢٠٢٠.

نأمل ان تكون هذه المحاضرات مفيدة لطلبتنا الاعزاء ولكل من اراد فهم المبادئ العامة في المالية العامة من طلبة الدراسات العليا وغيرهم.

م.د. شاكرا جميل

٢٠٢٢