

# محاضرات في المالية العامة والتشريع المالي

## الجزء الثاني

مُلَقَاة على طلبة المرحلة الثانية في كلية القانون /جامعة البصرة

للعام الدراسي ٢٠١٨-٢٠١٩

### الفصل الدراسي الثاني

إعداد

م.م. علي عبد العباس

## الموازنة العامة

سبق وان تناولنا النفقات العامة والإيرادات العامة كلاً على حده، أما الآن فسننتقل الى المزج بينهما في إطار الأداة الثالثة من أدوات المالية العامة ألا وهي الموازنة العامة والتي تتضمن كل من هاتين الأداتين (النفقات والإيرادات). والموازنة العامة هي ليست أداة محاسبية وإنما هي أداة مهمة تستخدم لتحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.

في ظل الفكر الكلاسيكي، الموازنة العامة يجب أن تكون في حالة توازن والكلاسيك كانوا لا يقبلون بغير ذلك. لكن الآن وفي ظل الفكر المالي الحديث لم يعد بالضرورة أن يكون هناك توازن في الموازنة العامة بل قد تخلق بعض الدول عجزاً مالياً متعمداً في الموازنة عندما تكون النفقات العامة أعلى من الإيرادات العامة. وفي بعض الاحيان تقوم بعض الدول بخلق فائض مالي في الموازنة العامة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية معينة. فالموازنة العامة في ظل الفكر الحديث أصبحت تشكل أداة رئيسية من أدوات المالية العامة يمكن استخدامها لتحقيق أهداف اقتصادية معينة مثل معالجة البطالة والحد من التضخم.

### ماذا يقصد بالموازنة العامة ؟

الموازنة العامة : هي خطة تتضمن تقديراً لنفقات الدولة وإيراداتها خلال فترة قادمة غالباً ما تكون سنة، ويتم هذا التقدير في ضوء الأهداف التي تسعى إليها السلطة السياسية.

وبناءً على ذلك يمكن تحديد السمات (الخصائص) الآتية للموازنة العامة:

١- الموازنة العامة توقع.

٢- الموازنة العامة إجازة.

## ١- الموازنة العامة توقع: إن الموازنة العامة هي خطة وبالتالي فإنها عبارة عن بيانات

مفصلة لكل من النفقات العامة والإيرادات العامة والجهة التي تقوم بتخطيط هذه الأرقام والتوقعات هي عادة السلطة التنفيذية، ويمكن الخروج بتصور عن برنامج عمل الحكومة من خلال إلقاء نظرة على مشروع الموازنة العامة والذي يعكس السياسة الاقتصادية والاجتماعية وغير ذلك، التي تتبناها السلطة التنفيذية.

## ٢- الموازنة العامة إجازة: عادة لا تستطيع السلطة التنفيذية المباشرة بتنفيذ كل من فقرتي

النفقات العامة والإيرادات العامة أي تنفيذ الموازنة العامة إلا بعد أخذ الموافقة من السلطة التشريعية التي تجيز لها ذلك من خلال إصدار قانون الموازنة العامة. وقد مر ذلك بتطورات تاريخية، ف سابقاً كانت السلطة التشريعية مسؤولة فقط عن موضوع فرض الضرائب ثم تطور الأمر ليصل الى قيام هذه السلطة بالمراقبة والإشراف على تنفيذ هذه الضرائب وأخيراً وصل الأمر الى ما هو عليه الآن والمتمثل بإجازة السلطة التشريعية لكل تفاصيل الموازنة العامة بجانبها النفقات والإيرادات. إن الفقرة الأساس التي تنتظر السلطة التنفيذية إجازتها تتمثل بالنفقات العامة وذلك لأن موضوع الإيرادات العامة محسوم سلفاً من خلال القوانين سارية المفعول.

يحصل في بعض الأحيان أن السلطة التنفيذية تلاحظ حاجتها الى المزيد من الإيرادات فترفع توصية الى السلطة التشريعية لاستحصال موافقة على فرض ضرائب جديدة أو زيادة أسعار ضرائب قائمة وهذا ما يعرف عادة بملحقات الموازنة العامة والتي تناقش من السلطة التشريعية الى جانب قانون الموازنة. إن أمر مناقشة وإقرار ملحقات الموازنة يشكل بالنسبة للسلطة التنفيذية حالة إيجابية لأنها تحصل على إيرادات إضافية وبسرعة في حين أن هذا الأمر يشكل حالة سلبية للسلطة التشريعية وذلك لأن مناقشة هذا الموضوع يكون عادة على عجل ولا يتهياً الوقت الكافي له بسبب تزامنه مع انشغال البرلمان بموضوع إقرار الموازنة العامة.

## الطبيعة المالية والقانونية للموازنة العامة:

أولاً//**الطبيعة المالية للموازنة العامة:** لإعداد الموازنة العامة من حيث الجانب المالي، تقوم أولاً السلطة التنفيذية بتقدير الخدمات الواجب تقديمها خلال الفترة القادمة والتي غالباً ما تكون سنة واحدة ثم بعد ذلك يجري تقدير للنفقات العامة اللازمة لتغطية هذه الخدمات ثم بعد ذلك يجري تقدير للإيرادات العامة اللازمة لتمويل هذه النفقات وعلى هذا الأساس يجري وضع البيانات التفصيلية لكل من جانبي الموازنة العامة (النفقات العامة والإيرادات العامة) أما الفترة الزمنية التي يجري تحديد هذه البيانات لها فعادة ما تكون سنة كاملة تسمى بالسنة المالية ولكن ليس بالضرورة أن تكون هذه السنة تقويمية.

ثانياً//**الطبيعة القانونية للموازنة العامة:** يمكن أن ننظر الى الطبيعة القانونية للموازنة العامة من خلال:

- ١- مشروع الموازنة العامة: ويعد عملاً إدارياً من الناحية الشكلية والموضوعية لكونه يصدر عن السلطة التنفيذية في هيئة قرارات ادارية.
- ٢- قانون الموازنة العامة: ويعد عملاً قانونياً من الناحية الشكلية وعملاً إدارياً من الناحية الموضوعية لان قانون الموازنة يخلو من قواعد عامة مجردة.
- ٣- ملحقات الموازنة العامة: وتعد عملاً قانونياً من الناحية الشكلية والموضوعية. كونه يحتوي قواعد عامة مجردة .

**مشروع الموازنة العامة:** إن الجهة التي تقوم بإعداد البيانات التفصيلية عن النفقات والإيرادات هي السلطة التنفيذية والتي تقدم مشروع الموازنة العامة. وهذا يعتبر من الاعمال الادارية من الناحية الشكلية، كذلك فإن إعداد الموازنة العامة يقوم على قرارات إدارية تستند على قوانين سارية المفعول وعليه يمكن وصف الموازنة هنا بأنها عمل إداري من الناحية الموضوعية أيضاً.

**قانون الموازنة العامة:** سبق وأن ذكرنا أن السلطة التنفيذية لا يمكنها تنفيذ ما ورد في مشروع الموازنة العامة إلا بعد إجازة ذلك المشروع من السلطة التشريعية وهذا ما يعرف بقانون

الموازنة العامة، وعليه يمكن وصف هذا القانون بأنه عمل قانوني من الناحية الشكلية لكونه صدر من السلطة التشريعية فقط، أما من الناحية الموضوعية فيعد عملاً إدارياً لأن السلطة التنفيذية هنا تستند على قرارات إدارية مبنية على قوانين سارية المفعول في مسألة تنفيذ الموازنة العامة، بمعنى أن هذا القانون لا يؤسس لقواعد قانونية جديدة.

**التشريعات الملحقّة بالموازنة:** وتسمى اختصاراً ملحقات الموازنة العامة، فعلى سبيل المثال يمكن للسلطة التنفيذية أن تطلب من السلطة التشريعية إصدار قانون لفرض ضريبة معينة وعليه يعد ذلك عملاً قانونياً من الناحية الشكلية وعلى السلطة التنفيذية أن تلتزم بصورة كاملة بما ورد في هذا القانون الأمر الذي يعد عملاً قانونياً أيضاً من الناحية الموضوعية.

### **أهمية الموازنة العامة من الناحية السياسية والاقتصادية والاجتماعية:**

**أولاً: أهمية الموازنة العامة من الناحية السياسية:** في الدول ذات النهج الديمقراطي تقوم السلطة التنفيذية بإعداد مشروع الموازنة العامة والذي يعرض على السلطة التشريعية أو البرلمان ليقوم هذا الأخير بمناقشته تفصيلاً، ومن حق البرلمان هنا أن يرفض مشروع الموازنة بصورة كاملة أو إجراء التعديلات عليه وعندما يصدر قانون الموازنة العامة يمكن للبرلمان القيام بعملية الإشراف أو الرقابة على تنفيذ فقرات الموازنة العامة للتأكد من تطابقها وانسجامها مع قانون الموازنة العامة . أما في الأنظمة الدكتاتورية فتكون عادة الأرجحية للسلطة التنفيذية وبالتالي يكون عرض الموازنة العامة على البرلمان مسألة شكلية ليس إلا، وبالتالي يمكن للسلطة التنفيذية أن تنفذ كل ما تريده في إطار ما قامت بإعداده في مشروع الموازنة العامة بل وحتى التجاوز عليه في بعض الأحيان.

كما ان الكثير من الثورات والانتفاضات الشعبية تقوم بسبب سوء ادارة الموازنة العامة وسوء توزيع الثروات عن طريق الموازنة بين ابناء الشعب ,فتسبب عدم الاستقرار السياسي •

**ثانياً: أهمية الموازنة العامة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية:** يمكن من خلال الموازنة العامة أيضاً تحقيق جملة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية ومن أبرز هذه الأهداف:

١-إعادة توزيع الدخل القومي: وذلك عن طريق فرض الضرائب على ذوي الدخل المرتفع وتقديمها على شكل إعانات الى ذوي الدخل المحدود. (كالنفقات التحويلية)

٢- تعبئة الموارد الاقتصادية: ويتم ذلك عن طريق زيادة التخصيصات لتشغيل الموارد الاقتصادية غير المستغلة أو العاطلة، الأمر الذي ينعكس إيجابياً على مجمل الاقتصاد القومي.

٣- معالجة التضخم وارتفاع المستوى العام للأسعار: وذلك عن طريق زيادة بعض الإيرادات الحكومية مثل الضرائب لامتناس السيولة النقدية مع تقليص النفقات العامة في الوقت نفسه للحد من الطلب الذي يولد التضخم.

٤- مكافحة البطالة: وذلك عن طريق زيادة التخصيصات في الموازنة العامة وبما يؤدي الى إنشاء المشاريع الكفيلة بتشغيل العاطلين عن العمل.

٥- رفع المستوى المعاشي للمجتمع: وذلك عن طريق زيادة فقرة الرواتب والاجور.

### قواعد الموازنة العامة:

ابتداءً من النظرية التقليدية وضعت أربع قواعد أساسية للموازنة العامة:

**أولاً: قاعدة وحدة الموازنة:** تعريفها : هي إدراج جميع النفقات والإيرادات للدولة المتوقع تنفيذها أو تحصيلها خلال دورة الموازنة في وثيقة واحدة أي في موازنة واحدة . وهي نقيض تعدد الموازنات. ووحدة الموازنة تحقق مجموعة من الأهداف أو الغايات منها:

١- **من الناحية المالية:** تسهل هذه القاعدة معرفة المركز المالي للدولة من خلال عملية المقارنة بين النفقات العامة والإيرادات العامة، وهو ما يمكن معرفته من خلال عرض بنود الموازنة، وبطبيعة الحال فلا يمكن الوصول إلى ذلك إلا إذا كانت كل نفقات الدولة وكل إيراداتها مدرجة في موازنة واحدة حيث يمكن من خلال ذلك معرفة العجز وأساليب تمويله وكذلك الفائض.

٢- **من الناحية الاقتصادية:** الوقوف على نسبة النفقات والإيرادات العامة من الدخل القومي. وذلك لمعرفة تأثير تلك النسب على الإنتاج القومي وإعادة توزيع الدخل. على عكس الحال لو تعددت الموازنات حيث يصبح الأمر أكثر صعوبة.

٣- من الناحية السياسية: تساعد وحدة الموازنة على ممارسة الرقابة التشريعية على عكس تعدد الموازنات حيث يكون إحكام الرقابة غاية في الصعوبة ويصبح شرط إجازتها للموازنة شرطاً لا معنى له.

ورغم ماتقدم فإن هناك بعض الاستثناءات التي حصلت على قاعدة وحدة الموازنة ومن هذه الاستثناءات:

أ) الحسابات الخاصة ب) الموازنات المستقلة ج) الموازنات الاستثنائية (غير العادية)

أ// الحسابات الخاصة (الموازنات الملحقه): أحياناً يسمح لبعض الهيئات أو المرافق العامة أن تقوم بجمع إيراداتها بصورة منفصلة الى حد ما عن الإيرادات العامة، كما يسمح لهذه الهيئات او المرافق العامة بالقيام بالإنفاق العام بصورة منفصلة عن الإنفاق في الموازنة العامة وهذا يعني إعطاء نوع من الاستقلال المالي لهذه الهيئات أو المرافق العامة ومنها البلديات والمرافق المحلية وأحياناً الجامعات . ولكن لا يعني ذلك استقلالاً كاملاً عن الموازنة العامة، فإذا كان هناك فائض لهذه الموازنات في هذه المرافق العامة فإنه يرفع الى الموازنة العامة في الدولة وإذا كان هناك عجز لهذه الموازنات في هذه المرافق فإن هذا العجز يغطي أيضاً من الموازنة العامة، لكن الاستخدام السيء الذي حصل من بعض الدول يتمثل بكثرة المرافق العامة أو الهيئات التي حظيت بهذا الاستخدام، وتجنباً لهذا الإرباك لجأت الكثير من الدول في ظل المالية العامة الى وضع هذه الاستثناءات كمرفقات للموازنة العامة، لذلك يمكن تسميتها بالحسابات الخاصة أو مرفقات الموازنة.

وبذلك يمكن تحديد خصائص الموازنات الملحقه بما يأتي:

إنها موازنة إدارة عامة غير متمتعة بالشخصية المعنوية المستقلة عن شخصية الدولة، وهي تحظى فقط بالاستقلال المالي.

تسري على هذه الموازنة القواعد القانونية جميعها التي تحكم موازنة الدولة، من حيث اعتمادها ونشرها أو بداية السنة المالية وانتهائها أو إشراف وزارة المالية عليها.

إن إيراداتها ونفقاتها لا تظهر في الموازنة العامة للدولة وإنما الذي يظهر هو فائض أو عجز الموازنات الملحقة فقط، بمعنى أن مؤسسات الدولة ذات الموازنات الملحقة تلتزم بترحيل فائض موازنتها إلى الموازنة العامة وتقوم هذه الأخيرة بسد العجز الحاصل في الموازنة الملحقة عن طريق ما تقدمه من إعانات لهذه المؤسسات.

**ب//الموازنات المستقلة:** وهذه تكون لبعض الهيئات التي تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة وهي القادرة على تمويل نفسها ذاتياً وخير مثال على ذلك الهيئات التي تمارس أنشطة اقتصادية صناعية أو تجارية ومن أمثلتها في العراق (مصرف الرافدين - الخطوط الجوية - المصرف الصناعي - البنك المركزي - شركة التأمين الوطنية) وهذه الموازنات المستقلة قد تعاني من عجز أو يكون لديها فائض وهنا يمكن أن تتدخل الدولة وبنص قانوني أما بسحب جزء من هذه الموازنات المستقلة أو تقديم الإعانات لتغطية العجز في هذه الموازنات.

وبناءً على ما تقدم يمكن تحديد خصائص هذه الموازنة كما يأتي:

١- إنها موازنة مؤسسة عامة ذات شخصية معنوية مستقلة عن شخصية الدولة.

٢- تخضع الموازنات المستقلة لأحكام الموازنات الخاصة بها ولا تسري عليها الأحكام المتعلقة بالموازنة العامة إلا بنص صريح .

٣- تحتفظ الموازنات المستقلة بفائض إيراداتها لنفسها دون أن يُرحل إلى الموازنة العامة للدولة ، وإن حصل ذلك فيكون بنص قانوني ، كما إنها تغطي العجز الذي تعانيه ، أما بإعانة تنالها من الدولة ويكون لها حكم الإعانة الممنوحة للمشاريع الخاصة ، وأما بقروض تعقدها لهذه الغاية.

### **(ج) الموازنات الاستثنائية (غير العادية)**

وهي الموازنة التي توضع بصورة وقتية أو استثنائية في ظروف غير عادية (حرب ، كارثة طبيعية ، مشاريع ضخمة) وتمول بإيرادات استثنائية (كالقرض العام) بحيث لو أدرجت النفقات والإيرادات



المذكورة فيها ضمن الموازنة العامة للدولة لأدت إلى عدم إعطاء صورة حقيقية عن صحة المقارنات التي يمكن أن تقدمها بين موازنات الأعوام المختلفة.

**ثانياً: قاعدة سنوية الموازنة:** جرى العرف على إعداد الموازنة العامة لفترة سنة ، وأن يكون تصديق السلطة التشريعية عليها سنوياً وأن يتم تنفيذها خلال مدة سنة.

أما أسباب أو مبررات اختيار فترة السنة فتتمثل بما يأتي:

١- غالبية الحسابات العامة تحدد بالسنة وبخاصة حسابات الدخل القومي والتي تعد وثيقة الصلة بحسابات الموازنة العامة ، وكذلك العلاقة المتبادلة بين تلك الموازنة وأوجه النشاط الاقتصادي القومي كافة.

٢- فترة السنة تلائم النفقات والإيرادات التي تتفاوت باختلاف فصول السنة وتكرر سنوياً

٣- تضع المشاريع الخاصة موازنتها كل عام ، كما أن الضرائب المباشرة تجري جبايتها عن مدة العام.

٤- لا يمكن للموازنة أن تقل عن السنة لأن تحضيرها ومناقشتها واعتمادها يتطلب وقتاً وجهداً كبيرين. لذلك لو قصرت المدة عن السنة لأدى ذلك إلى إرهاب للقائمين عليها بالإضافة إلى ارتفاع التكاليف.

٥- لو كانت الموازنة لمدة تزيد عن السنة لأصبح من الصعب إعداد تقديرات دقيقة للنفقات والإيرادات لتباعد الفترة الزمنية بين إجراء التقديرات واعتمادها ، كما أنه من الناحية السياسية قد تضعف رقابة السلطة التشريعية على الموازنة.

إن النفقات العامة خلال السنة يجب أن تسجل في موازنة تلك السنة وكذلك الحال بالنسبة للإيرادات التي تم تحصيلها والتي تسجل أيضاً خلال تلك السنة. إن المشكلة الأساس هنا تكمن عندما تكون هناك التزامات على الدولة ممثلة بمجموعة من النفقات لكن هذه النفقات لا يتم تنفيذها إلا بعد انتهاء السنة وكذلك الحال إذا كانت للدولة حقوق ممثلة بمجموعة من الإيرادات والتي

لا يمكن تحصيلها إلا بعد انتهاء السنة. فكيف يتم قيد الحسابات المتعلقة بالسنة المالية بعد انتهائها؟  
لمعالجة هذه المشكلة يمكن اللجوء الى إحدى الطريقتين الآتيتين:

### **الأولى: طريقة حسابات الخزنة (الأساس النقدي) (وهي الطريقة المعتمدة في العراق)**

وتتمثل بفتح حساب الخزنة خلال مدة سنة أي يجري تسجيل جميع الالتزامات المترتبة على الدولة والتي تتمثل بنفقاتها العامة في موازنة تلك السنة كما يجري تسجيل الحقوق أو الإيرادات التي يجري تحصيلها من قبل الدولة خلال تلك السنة في الموازنة نفسها، أما الإيرادات التي لم يتم تحصيلها والنفقات التي لم يتم تنفيذها فتلغى لتضاف كاعتمادات إلى السنة المالية التالية للسنة المالية المنتهية.

ويعاب على هذه الطريقة إنها لا تظهر حقيقة المركز المالي للدولة في أثناء السنة المالية كما إنها تدفع الكثير من دوائر الدولة إلى الإسراع بالإتفاق قبل نهاية السنة المالية أي قبل إقفال حسابات تلك السنة وفي ذلك مدعاة للإسراف.

### **الثانية: طريقة حسابات التسوية (أساس الاستحقاق):** وتلجأ إليها بعض الدول، وفي هذه

الطريقة يبقى الحساب مفتوحاً أي أن الموازنة لا تغلق حسابها حتى تجري تسوية جميع الالتزامات والحقوق التي ترتبت على الدولة وإليها خلال سنة معينة وعادة ما يبقى الحساب مفتوحاً لسنوات عدة تسجل فيه النفقات والإيرادات جميعها، ويطلق عادةً على المدة الإضافية التي بقي فيها الحساب مفتوحاً بمدة التسوية.

وتمتاز هذه الطريقة بأنها تظهر وثيقة المركز المالي للدولة خلال السنة المالية ، كما إنها تعطي فكرة صحيحة عن نشاطها خلال تلك السنة ، غير أنه يعاب عليها أن الحساب الختامي قد يبقى مفتوحاً لمدة طويلة فلا تعرف نتيجته على وجه السرعة ، بالإضافة إلى التداخل الذي يحصل بين الموازنات المتعددة التي تبقى مفتوحة لسنوات عدة.

## الاستثناءات على قاعدة سنوية الموازنة:

### ١-الاعتمادات الإضافية-:

في بعض الأحيان تدعو الحاجة بعد تصديق قانون الموازنة والبدء بالتنفيذ إلى صرف مبالغ جديدة تزيد عما هو مقدر لعدم كفاية التخصيص ، كما أنه قد تطرأ ظروف جديدة كالحروب أو الكوارث الطبيعية تستدعي القيام بالإنفاق الذي لم يكن واردا أصلا في الموازنة الأمر الذي يجعل الموازنة في حالة عجز يستدعي الأمر مواجهته ، وهنا تتوجه الحكومة إلى البرلمان طالبة الموافقة على اعتمادات إضافية. ولا شك أن هذه الاعتمادات الإضافية هي خرق واستثناء لمبدأ السنوية ذلك إن هذه الاعتمادات ستكون لمدة أقل من سنة.

كما إنه قد يجري خلال السنة إعداد ما يسمى بالموازنة التكميلية لما تبقى من أشهر السنة. وهذه تحصل مثلا عند زيادة الإيرادات العامة بصورة غير محسوبة سابقا ، كما هو الحال في العراق ، حينما تم إعداد موازنة تكميلية للموازنة العامة في عام ٢٠٠٨ نتيجة لارتفاع أسعار النفط ومن ثم زيادة الإيرادات العامة التي تعتمد بشكل كبير على الإيرادات النفطية.

### ٢-الموازنة المؤقتة-:

يحصل في بعض الأحيان أن تبدأ السنة الجديدة دون أن يتم إصدار قانون الموازنة العامة لها، لأسباب تخص الحكومة أو المجلس النيابي ، وأمام ذلك قد تضطر الحكومة إلى العمل بالموازنة المنتهية أو أن تلتزم من السلطة التشريعية إصدار قانون يجيز للحكومة العمل ببعض بنود الموازنة الجديدة ولحين المصادقة عليها. والقانون الأخير إما أن يكون تصديق لنفقات معينة دون الإيرادات وإما أن يتخذ شكل المصادقة على موازنات شهرية شاملة للنفقات والإيرادات معا. علما بأن فترة نفاذ الموازنات المؤقتة هي لمدة شهر أو شهرين ولا يجوز أن تمتد لأكثر من ذلك وتخصم الاعتمادات التي تقرر في الموازنات المؤقتة من مقدار الاعتمادات التي سيصادق عليها في الموازنة الجديدة.

ثالثاً: قاعدة عمومية أو شمولية الموازنة: ويقصد بها تناول كل من فقرات النفقات العامة والإيرادات العامة بشكل تفصيلي دون اللجوء الى المقاصة بين الاثنين، بعبارة أخرى فإن عمومية الموازنة هي على النقيض تماماً من ما يسمى بالموازنة الصافية والتي تعتمد على المقاصة والدافع الرئيس وراء هذه القاعدة هو تمكين المجالس النيابية من القيام بمهام الرقابة حيث تسهل عليها عملية الرقابة في حالة عمومية الموازنة ويصعب عليها ذلك في حالة الموازنات الصافية والتي تعطي خلاصات مجردة . كما إن اللجوء الى الموازنات الصافية يؤدي أحياناً الى الإسراف أو التبذير، إذ أن وجود فائض في الموازنة الصافية يدفع بالسلطة التنفيذية أحياناً الى الإسراف في إنفاقه على أوجه غير ضرورية نتيجة لضعف رقابة السلطة التشريعية عليها.

والى جانب قاعدة عمومية الموازنة هناك قاعدتان أساسيتان لابد من التأكيد عليهما وهما:

#### ١- قاعدة عدم تخصيص الإيرادات: وبمقتضى هذه القاعدة لا يجوز تخصيص إيراد معين

لإنفاق معين ، فالإيرادات تمثل وحدة واحدة تصب بكاملها في الموازنة العامة وتوجه عن طريقها لتمويل الإنفاق الحكومي بكامله دونما تمييز لإنفاق عن آخر. ويؤدي تفعيل هذه القاعدة إلى إحكام الرقابة التشريعية على أوجه الإيراد والإنفاق. كما أنها تحد من مطالب الفئات السياسية والاجتماعية بتخصيص إيراد معين لإنفاق معين يعود بالفائدة عليها دون سواها بالإضافة إلى إنها تقلل من إسراف بعض المؤسسات العامة في تقدير نفقاتها إذا ما خصصت لها موارد معينة.

#### ٢- قاعدة تخصيص الاعتمادات: ويقصد بها عدم قيام السلطة التنفيذية بإنفاق معين إلا إذا

كان معتمداً أو مخصصاً لذلك الإنفاق من قبل السلطة التشريعية . بعبارة أخرى إن على السلطة التنفيذية الالتزام باعتمادات الموازنة وما هو مخصص لكل وجه من أوجه الإنفاق الذي صادقت عليه السلطة التشريعية أو المجالس النيابية . أي أن اعتماد البرلمان للنفقات لا يجوز أن يكون إجمالياً بل يجب أن يخصص مبلغ معين لكل وجه من أوجه الإنفاق العام. فإذا اعتمدت النفقات كمبلغ إجمالي تتولى الحكومة توزيعه بعد ذلك كما تشاء ، لضاعت الحكمة من رسم البرامج والسياسات لتوجيه الموارد الاقتصادية للمجتمع نحو استخداماتها المثلى ، ولتعذر على السلطة التشريعية مراقبة الإنفاق الحكومي وتقويم الأداء .

رابعاً: قاعدة توازن الموازنة: تعود هذه القاعدة بشكل خاص إلى الفكر الكلاسيكي الذي يؤكد على ضرورة التوازن المالي والذي يتمثل بالمساواة بين جانبي الموازنة (النفقات والإيرادات العامة)، وعليه فإن الكلاسيك يرفضون مسألة وجود فائض في الموازنة وذلك لعدم معرفة كيفية التصرف بهذا الفائض والذي يعني أن الإيرادات تم جمعها بما يتجاوز النفقات العامة وهذا أمر مرفوض من الكلاسيك ، ومن جانب آخر فإنهم يرون أن الفائض معناه مزيداً من الأعباء الضريبية على الأفراد الأمر الذي يضعف من دخولهم ومن ثم ادخاراتهم واستثماراتهم.

وترفض هذه المدرسة بصورة أشد مسألة وجود عجز بالموازنة العامة وذلك لأن هذا العجز يحتاج إلى تمويل لتغطيته فإذا لجأت الدولة إلى المزيد من الضرائب فهذا ما يكون على حساب مدخرات الأفراد ومن ثم استثماراتهم الشيء الذي لا يحبذه الكلاسيك، كذلك فإنهم يرفضون مسألة اللجوء إلى القروض العامة على أساس أن هذه القروض هي بمثابة ضرائب مؤجلة الأمر الذي يكون على حساب استثمارات الأفراد أيضاً. أخيراً فإن الكلاسيك يرفضون اللجوء إلى الإصدار النقدي الجديد لتغطية عجز الموازنة لأن هذا الإصدار يعني المزيد من السيولة النقدية مقارنةً بما منتج من سلع وخدمات الأمر الذي يترتب عليه انخفاض في قيمة العملة وبروز ظاهرة التضخم التي يرفضها الكلاسيك أيضاً ويعتبرونها ضريبة يتحملها أفراد المجتمع جميعاً. إذاً يبقى الأساس هو توازن الموازنة من وجهة نظر الكلاسيك.

أما في الوقت الحاضر فلم تبق النظرة ذاتها إلى توازن الموازنة بخاصة بعد الأزمات الاقتصادية التي اجتاحت الدول الرأسمالية في القرن العشرين وظهور أفكار قادها الاقتصادي كينز وأنصاره تدعو إلى ضرورة استخدام الموازنة العامة بوصفها أداة من أدوات السياسة المالية لتحقيق الاستقرار الاقتصادي ومعالجة الأزمات الاقتصادية كالتضخم النقدي والبطالة حتى لو أدى ذلك إلى الإخلال بمبدأ توازن الموازنة.

## دورة الموازنة العامة

يقصد بمصطلح الدورة: الأنشطة والعمليات المكونة للموازنة العامة للدولة بالنظر لما تتصف به هذه العمليات من الدورية والاستمرار.

وقبل الخوض في مراحل دورة الموازنة العامة لابد من القول إن لعامل الزمن أهمية قصوى في دورة الموازنة العامة على أساس الربط بين الماضي والحاضر والمستقبل، فعلى مدار السنة هناك مناقشات وتداولات حول الموازنة العامة السابقة من خلال مراجعتها والاستفادة من معطياتها، والحالية من خلال تنفيذها، واللاحقة أو المستقبلية من أجل التحضير لها واعتمادها. والآن نبدأ بالتطرق الى مراحل دورة الموازنة العامة:

**أولاً: مرحلة التحضير والإعداد:** عادة ما تقوم الإدارات الحكومية التابعة للجهاز التنفيذي بمرحلة التحضير والإعداد للموازنة العامة، بعبارة أخرى إن هذا الموضوع يكون من اختصاص السلطة التنفيذية التي تناط بها مهمة هذه المرحلة لأنها أقدر وأفضل من يقوم بإعداد النفقات والإيرادات العامة والموازنة العامة.

بالنسبة للنفقات العامة تعد السلطة التنفيذية المسؤولة عن الإدارات الحكومية التي تقوم بعملية الإنفاق المباشر لذلك فإن هذه السلطة تكون أقدر من غيرها على تحديد أو تقدير النفقات العامة. وبالنسبة للإيرادات العامة فالسلطة التنفيذية هي الأقدر أيضاً على معرفة المتغيرات الاقتصادية وما يمكن تحصيله من إيرادات من خلال اطلاعها التفصيلي على الاقتصاد القومي وحركته وبالتالي فهي الأكثر قدرة على تحديد مصادر الإيرادات الكفيلة بتمويل النفقات. أما بالنسبة للموازنة العامة وبافتراض امتلاك الجهاز التنفيذي للنزاهة والكفاءة فيفترض أن تقوم السلطة التنفيذية بتجسيد برنامج الدولة وأهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية من خلال الموازنة العامة.

## طرق تقدير النفقات العامة والإيرادات العامة:

تقوم السلطة التنفيذية بتقدير النفقات العامة والإيرادات العامة على النحو الآتي:

أ// **طرق تقدير النفقات العامة:** تعد عملية تقدير النفقات العامة أسهل من عملية تقدير الإيرادات العامة، وسارت معظم الدول على تقدير النفقات العامة بطريقة التقدير المباشر (بينما يتبع في تقدير الإيرادات إما طريقة التقدير الآلي أو طريقة التقدير المباشر).

فتقدير النفقات العامة يتم مباشرة بواسطة الموظفين المختصين في كل مرفق من المرافق العامة ، إذ يقوموا من خلال خبرتهم ومرانهم وتدريبهم على تحديد حاجيات دوائهم ، على أنه يجب على القائمين بإعداد المشروع النهائي للموازنة التأكد من عدم مغالاة بعض المرافق في تقدير مصروفاتها بخاصة وإن الكثير من المسؤولين عن إدارة المرافق الحكومية يميلون إلى التوسع في تقدير احتياجاتهم حرصاً منهم على تحقيق أفضل الظروف المالية لعملهم وحتى يتأكدوا من قدرتهم على مواجهة أي طارئ خلال السنة المالية.

ويمكن بطبيعة الحال الاسترشاد بأرقام النفقات العامة الواردة بالموازنات السابقة مع مراعاة ألا تكون منطوية على إسراف أو متضمنة لبعض النفقات العارضة أو الاستثنائية ، كما ينبغي على معدي الموازنة أن يأخذوا في اعتبارهم نتائج الدراسات والأبحاث المتعلقة بالأحوال الاقتصادية المحلية والدولية السائدة والتغيرات المتوقعة حدوثها خلال السنة المالية المقبلة.

ب// **طرق تقدير الإيرادات العامة:** عادةً ما يكون تقدير الإيرادات هو الأصعب والأكثر تعقيداً وهناك عدة طرق لتقدير الإيرادات ومنها الطريقة الآلية والطريقة المباشرة.

### ١- الطريقة الآلية يمكن تقسيمها ضمناً إلى ثلاث طرق:

أ- **طريقة الموازنة ما قبل السنة الأخيرة:** ويقصد بها الاستعانة بالإيرادات الفعلية للسنة المالية المنتهية لغرض بناء توقع للإيرادات العامة خلال السنة المالية القادمة.

ب- **طريقة الزيادة أو النقص النسبي:** ويقصد بها الإضافة أو النقص للإيرادات الفعلية بنسبة مئوية معينة مقارنة بسنة سابقة منقضية. فإذا توقعت السلطة التنفيذية أنها ستحصل على إيرادات إضافية

عندئذ تضيف نسبة زيادة للإيرادات الفعلية للسنة السابقة ولتكن ١٠% مثلاً . أما إذا توقعت السلطة التنفيذية بأن يكون هناك نقص في الإيرادات عندئذ تعتمد نسبة معينة للتقليل عما هو موجود من إيرادات عن السنة السابقة.

**ج-طريقة المتوسطات:** يقصد بها اللجوء الى عامين سابقين أو أكثر لأخذ المتوسط للإيرادات الفعلية ومن ثم الاعتماد عليه في تقدير الإيرادات العامة للسنة اللاحقة.

**٢-الطريقة المباشرة :** وفيها تقوم السلطة التنفيذية بالطلب مباشرةً من المشاريع الإنتاجية والخدمية بتقدير عوائدها الاقتصادية كما تتصل ببعض المرافق العامة لمعرفة ما يمكن الحصول عليه من رسوم وأيضاً تتصل بالجهة المسؤولة عن جباية الضرائب لمعرفة ما يمكن الحصول عليه من ضرائب وفي ضوء كل ذلك يجري تقدير لكل ما يمكن جمعه من إيرادات عامة للسنة المقبلة . وعلى السلطة التنفيذية أن تميز بين حالة الرخاء والكساد الاقتصادي، ففي ظروف الرخاء يكون هناك احتمال كبير بزيادة الإيرادات التي يمكن الحصول عليها من الدولة، أما في ظروف الكساد فمن المحتمل انخفاض عوائد الدولة الاقتصادية وإيراداتها العامة.

**ثانياً: اعتماد الموازنة العامة:** هذا الموضوع هو من اختصاص السلطة التشريعية أي من اختصاص المجالس النيابية كونهم يمتلكون نظرة شمولية وهم بمثابة الرقيب على السلطة التنفيذية وبإمكانهم أن يعدّلوا أو يرفضوا مشروع الموازنة. إن اعتماد الموازنة لا يجري بدفعة واحدة وإنما على خطوات ؛ فأولاً تكون النظرة الى النفقات العامة وبشكل مجرد عن الإيرادات العامة أي ينظر الى النفقات العامة بصورة مجردة وذلك لكي لا تكون الإيرادات محدداً أو مقيداً للنفقات العامة. ففي بعض الأحيان لو ينظر الى النفقات والإيرادات معاً ويلاحظ أن الإيرادات عالية نسبياً يمكن أن يدفع ذلك الى زيادة النفقات وقد يكون لأسباب غير ضرورية وفي أحيان أخرى يحصل تقييد للنفقات العامة لأن الإيرادات لا تكفي لتغطيتها الأمر الذي قد يكون على حساب نفقات أساسية أو ضرورية يتم استبعادها لأن الإيرادات لا تسمح بها . وعندما تحصل الموافقة ويتم اعتماد الجانبين (الإيرادات والنفقات) يتم اعتماد الموازنة العامة والمصادقة عليها لتتحول من مشروع موازنة الى قانون لاعتماد هذه الموازنة.



س// يحصل أحياناً أن السنة الجديدة تبدأ والسلطة التشريعية لم تنته بعد من اعتماد الموازنة فما هو الحل لذلك ؟ وكيف تتم معالجة الأمر؟

### الإجابة//

للإجابة على ذلك نقول إن هذا الأمر يعتمد على ما موجود في دساتير الدول وقوانينها النافذة، فلكل دولة وجهة نظرها الخاصة بذلك؛ ففي الولايات المتحدة ومصر وألمانيا مثلاً يجري اعتماد الموازنة القديمة أي العودة للسنة السابقة لتنفيذ فقراتها التي كانت موجودة في الأسابيع أو الأشهر الأولى من السنة السابقة ومن ثم يجري تنفيذ هذه الموازنة. وفي المملكة المتحدة يتم اللجوء الى ما يسمى بالاعتمادات الجزئية ويقصد بها تخصيص أو اعتماد موازنة جزئية من قبل مجلس العموم البريطاني تتعلق بالمؤسسات الحربية والمؤسسات المدنية المهمة، وقد تستخدم بعض الدول الموازنات الشهرية، إذ يعتمد البرلمان موازنة أو عدة موازنات شهرية مؤقتة تسمح للحكومة بتحصيل الإيرادات والقيام بالإنفاق الضروري، وعندما يتم اعتماد الموازنة تندمج هذه الموازنات الشهرية فيها، وطبقت هذه الطريقة في فرنسا حتى عام ١٩٥٦.

**ثالثاً: تنفيذ الموازنة العامة:** وهذا يعني إننا نتحدث عن تنفيذ النفقات العامة وتنفيذ الإيرادات العامة والتنفيذ المتعلق بالخزانة المتضمن الجانبين معاً أي خروج النفقة وتحصيل الإيراد. تبدأ مرحلة التنفيذ في الوقت الذي تُبلّغ فيه السلطة التنفيذية بأن الموازنة قد تمت المصادقة عليها، وتنتهي في اليوم الأخير من السنة المالية إذ يغلق الحساب لذلك اليوم ويتم الاستعداد لإكمال الحساب الختامي. ولتوضيح هذه المرحلة نتطرق الى جانب النفقات ثم الإيرادات ثم الخزانة - :

**أ) تنفيذ النفقات العامة:** ابتداءً لا بد من القول ان تخصيص مبلغ معين على شكل نفقات عامة لا يعني مطلقاً ان على السلطة التنفيذية أن تقوم بإنفاقه بالكامل وإنما يتعلق الأمر بمسألة إذن من السلطة التشريعية الى السلطة التنفيذية بالسماح لها في الالتزام بحدود ما مخصص لها من الإنفاق العام لا يجوز تجاوزها إلا بإذن آخر من السلطة التشريعية وتجري عملية تنفيذ النفقات العامة على خطوات يمكن إجمالها بالخطوتين الرئيسيتين الآتيتين:

١- الارتباط بالنفقة وعملية تحديدها: يجري الارتباط بالنفقة من خلال قرار أو موافقة معينة، فعلى سبيل المثال للجانب الأول يمكن ان تتخذ السلطة التنفيذية قرارا بالقيام بمنفعة عامة معينة مثل بناء مستشفى أو جسر..... الأمر الذي يترتب عليه القيام بالإنفاق، أما الجانب الثاني فمثاله الضرر الذي يلحق شخص معين نتيجة إهمال من أحد مرافق الدولة وهذا ما يؤدي بالمحصلة الى إنفاق عام يجب ان تقوم به الدولة (من خلال دفعها التعويضات)، والجانب الأول يكون إرادياً؛ والثاني غير إرادي . وبعد ذلك تجري عملية تحديد النفقة العامة المتمثلة بتخصيص جزء من النفقات في ضوء عملية الارتباط بالنفقة . وهنا على السلطة التنفيذية الانتباه الى حالتين، الأولى: أن لا يجري تخصيص المبلغ نفسه الى أكثر من غرض أي عدم الازدواجية في عملية الإنفاق . والثانية: تتمثل بأن الشخص الدائن قد يكون مديناً أيضاً للدولة وهنا يتوجب إجراء المقاصة.

٢- الأمر بالنفقة وعملية صرفها: يقصد بها إصدار الأوامر بالصرف من المسؤول المختص مثل المحافظ أو رئيس الجامعة أو اي مسؤول آخر له صلاحية اصدار هذه الأوامر بتخصيص مبلغ معين كي يصرف على الأوجه التي جرى تحديدها سلفاً بعد ذلك تجري عملية الصرف الفعلي للنفقات العامة.

ب) تنفيذ الإيرادات العامة: عندما تحدثنا عن النفقات العامة قلنا بأنه ليس من الضروري أن يجري تنفيذ جميع ما اعتمد من نفقات عامة يعني أنه من الممكن ترك بعض الاعتمادات التي خصصت من قبل السلطة التشريعية دون تنفيذ هذا ما يخص النفقات العامة . أما بالنسبة للإيرادات العامة فالأمر مختلف إذ على السلطة التنفيذية أن تقوم بتحصيل جميع الإيرادات التي أقرت في الموازنة العامة ، فبالنسبة للضرائب والقروض العامة يجري تحصيلها في ظل ما هو سائد من قوانين سارية بالمقابل على المرافق العامة أن تقوم بتحصيل ما هو مقرر من رسوم كما إن على المشاريع الإنتاجية أن تقوم بالحصول على الأثمان العامة مقابل بيعها للسلع ، فإذا كانت هذه المشاريع ممولة مركزياً سوف تدخل عوائدها مباشرة الى الخزنة العامة، أما إذا كانت ممولة ذاتياً في هذه الحالة تكون ضمن إطار الموازنات المستقلة وبالتالي من الممكن ان تذهب على شكل ضرائب أو على شكل أرباح الى الموازنة العامة ممثلة بخزنة الدولة.

## معالجة الفرق بين النفقات العامة والإيرادات العامة:

ضمن المرحلتين السابقتين (مرحلة التحضير والإعداد ومرحلة اعتماد الموازنة) يكون هناك تقدير من قبل السلطة التنفيذية تصادق عليه السلطة التشريعية؛ لكن في المرحلة الثالثة (التنفيذ) يكون من المهم للسلطة التنفيذية أن تقارن بين ما تم تقديره في المرحلتين الأولى التحضير من جهة والاعتماد من جهة أخرى مع ما تم تحقيقه فعلاً سواء ما يتعلق بالنفقات أو الإيرادات، فإذا وجد اختلال بين ما تم تقديره وبين ما تم تحقيقه فعلاً في هذه الحالة تجري معالجة مثل هكذا اختلال على النحو الآتي:

**أولاً//** بالنسبة للنفقات العامة إذا حصل اختلال بين ما تم تقديره وما تحقق فعلاً فتكون مواجهة هذا الأمر بحسب وجهة نظر الدولة المعنية، فإذا كانت السلطة التشريعية قد اعتمدت مبلغاً إجمالياً تم تخصيصه للنفقات وترك توزيع هذا المبلغ إلى السلطة التنفيذية لكي تقوم بتوزيعه على الوزارات والمشاريع المختلفة في هذه الحالة إذا حصل أي اختلال بين المقدّر والمتحقق فعلاً فمن الممكن للسلطة التنفيذية التصرف والقيام بعملية المناقلة هنا وهناك كي تتجاوز هذا الاختلال دون العودة إلى السلطة التشريعية أما إذا قامت هذه الأخيرة أساساً بتخصيص الاعتمادات وتوزيعها على الوزارات المختلفة أو على أبواب محددة للإنفاق في هذه الحالة إذا حصل أي اختلال لا يكون للسلطة التنفيذية صلاحية إجراء التعديلات المناسبة بل لابد من العودة إلى السلطة التشريعية وفي كل الأحوال فإن هذا الأمر يعود إلى طبيعة الدولة أي إلى دستورها ونظامها إذ من الممكن للسلطة التشريعية أن تترك أمر التعديل إذا حصل اختلال إلى السلطة التنفيذية.

**ثانياً//** أما ما يخص مواجهة الخلل بين الإيرادات المتوقعة والمتحققة فعلاً هنا للسلطة التنفيذية إذا حصل زيادة في إيراد معين ونقص في إيراد آخر يمكن لها أن تقوم بعملية المناقلة بين الإيرادات المتعددة لتسوية الأمر ، لكن إذا حصل الاختلال من الناحية الإجمالية فمثلاً إذا تفوقت الإيرادات المتحققة فعلاً على الإيرادات المتوقعة في هذه الحالة يترك الأمر للتصرف في الفائض إلى القوانين السارية في الدولة المعنية، فقد يدور إلى السنة اللاحقة أو يوضع كاحتياطي في البنك المركزي أو يعد كموازنة تكميلية. وبعكسه أي إذا زادت الإيرادات المتوقعة على الإيرادات المتحققة فعلاً هنا

للسلطة التنفيذية طلب فرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار الضرائب السائدة أو الاستفادة من الاحتياطي لدى البنك المركزي إن وجد.

**رابعاً: الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة:** في مرحلة التحضير والإعداد للموازنة العامة تكون هناك توقعات أو تقديرات وكذلك الحال في مرحلة اعتماد الموازنة من السلطة التشريعية . أما عملية الرقابة فإنها تأتي للتأكد من تنفيذ ما تم اعتماده من السلطة التشريعية، هذا أولاً؛ وثانياً للتأكد من عدم وجود إسراف أو تبذير في الأموال العامة ويمكن وضع أكثر من تقسيم للرقابة وذلك باختلاف المعايير المحددة لذلك، منها:

**أولاً: الرقابة على الموازنة العامة من حيث الزمن:** وتقسم الى ثلاثة أنواع:

١- **الرقابة السابقة للتنفيذ وتسمى بالرقابة الوقائية:** وتتمثل بالمراجعة والمراقبة للعمليات الإنفاقية قبل البدء بعملية تنفيذ النفقات ، إذ لا يجوز حسب هذه الطريقة البدء بعملية الإنفاق إلا بعد الحصول على إذن مسبق من الجهة المسؤولة عن عملية الرقابة ، وهذه الرقابة تخص النفقات العامة ولذلك فهي لا تعنى بعملية تحصيل الإيرادات وقد تكون هذه الرقابة داخلية أي من الدائرة نفسها التي تقوم بعملية الإنفاق كما يمكن أن تكون خارجية تقوم بها جهة مستقلة كما هو الحال في بعض الدول مثل المملكة المتحدة وإيطاليا وبلجيكا وهناك صور متعددة لهذه الرقابة منها قيام البنك المركزي بإعطاء الإذن المسبق لجميع الدوائر والهيئات للقيام بعملية الإنفاق وهناك أيضاً الإذن الخاص بكل عملية إنفاقية على حدة إذ لا يجوز القيام بالإنفاق في أية عملية ما لم يتم الحصول على الإذن من الجهة التي تقوم بعملية الرقابة وقد يصل الأمر أحياناً الى الاطلاع على المستندات للوقوف على مدى توافقها مع القوانين والتعليمات السارية ولهذا النوع من الرقابة إيجابيات وسلبيات:

**الإيجابيات:** انها تحد من المخالفات القانونية ولذلك سميت بالرقابة الوقائية كما انها من جهة أخرى تجنب الدوائر المعنية المسؤولية.

**السلبيات:** من الصعب لهذه الرقابة أن تكون لمشاريع تستغرق عملية الإنفاق فيها فترة طويلة من الزمن أي تكون عملية الإنفاق على أجزاء متعددة ، وفي كل الأحوال ينبغي أن تكون هذه الرقابة لأجل قصير بحيث لا يؤثر على سير العمل في الدوائر المعنية.

٢-**الرقابة اللاحقة للتنفيذ:** ومن تسميتها فهي رقابة تأتي بعد الانتهاء من عملية التنفيذ وانتهاء السنة المالية والبدء بإعداد الحساب الختامي لها والغاية من هذه الرقابة تتمثل في الحد من المخالفات المالية والوقوف على مدى كفاءة الوحدات الإدارية في القيام بعملية التنفيذ. ولا تقتصر هذه الرقابة على النفقات العامة كما هو الحال في الرقابة السابقة وإنما تمتد أيضاً لتشمل الإيرادات العامة وذلك للتأكد من تحصيل هذه الإيرادات وبخاصة الضرائب وذهابها الى الخزنة العامة وهذه الرقابة عادةً ما تقوم بها جهة مستقلة أي انها رقابة خارجية ولهذه الرقابة أيضاً إيجابيات وسلبيات:

الإيجابيات: أنها تمكن الجهة المسؤولة على الرقابة من الاطلاع على كامل العملية الإنفاقية للمشاريع التي تستغرق عملية الإنفاق فيها فترة زمنية طويلة هذا من جهة ، ومن جهة أخرى أنها لا تؤثر على سير العمل في الدوائر المعنية بل على العكس فهي تحفز على التقليل من المخالفات المالية لأن الدوائر التي تقوم بعملية الإنفاق تدرك أن هناك رقابة لاحقة عليها.

**السلبيات:** تتمثل بكونها لاحقة لعملية التنفيذ وعليه فإنها قد تحد من المخالفات المالية لكنها لا تمنع ارتكابها وقد تأتي هذه الرقابة في وقت يكون فيه الموظف المسؤول عن ارتكاب المخالفة المالية قد تغير . ولكن ما يحد من هذه السلبية هو منح سلطة قضائية للجهة التي تقوم بعملية الرقابة كما هو الحال في المحكمة المحاسبية في فرنسا أو قد تكون هناك جهة مسؤولة لمحاسبة ذلك الموظف كما هو الحال في النيابة الإدارية في مصر .

٣-**الرقابة خلال التنفيذ:** وتتمثل هذه الرقابة بتوافقها مع عملية التنفيذ وعادة فإن المجالس النيابية هي الجهة المسؤولة عن هذا النوع من الرقابة إذ تحاول السلطة التشريعية أن تتأكد هنا من التزام الجهات التنفيذية بتنفيذ ما ورد فعلاً في قانون الموازنة العامة

## ثانياً: الرقابة على الموازنة العامة من حيث النوع: وتنقسم الى قسمين:

أ- الرقابة الذاتية: وهذا النوع من الرقابة تقوم به السلطة نفسها التي تقوم بعملية تنفيذ النفقات وتنقسم هذه الرقابة بدورها الى قسمين:

(1) الرقابة الموضوعية: وتتمثل بانتقال الرئيس الى عمل مرؤوسيه للاطلاع على تنفيذ النفقات وإجراء عملية الرقابة أو أن مدير الدائرة ينتقل الى مكاتب الموظفين في دائرته للغرض نفسه أعلاه.

(2) رقابة المستندات: ويتمثل هذا النوع باطلاع رئيس الدائرة على المستندات والوثائق الخاصة بعملية الإنفاق لإجراء الرقابة من خلالها وهي شبيهة برقابة وزارة المالية على تنفيذ الموازنة.

لكن ما يؤثر سلباً على الرقابة الذاتية إنها تمارس من السلطة ذاتها التي تقوم بعملية التنفيذ وهذا يعني أن جهة الرقابة خاضعة لسلطة جهة التنفيذ وتأثيرها. ومن أنواع هذه الرقابة ما يسمى بالرقابة الإدارية التي تمارس في فرنسا وهي في غالب الأحيان رقابة سابقة للتنفيذ ولتفادي هذا الضرر لجأت الكثير من الدول الى ما يسمى بالرقابة المستقلة أو القضائية.

ب- الرقابة المستقلة: واضح من تسميتها أنها رقابة تقوم بها جهة مستقلة عن جهة تنفيذ النفقات وتمتلك سلطات قضائية ولذلك تكون السلطة القضائية الرقابية هنا بعيدة عن تأثير السلطة التنفيذية ومن أنواع هذه الرقابة محكمة المحاسبة في فرنسا وإيطاليا وبلجيكا.

## ثالثاً: الرقابة السياسية على تنفيذ الموازنة العامة: إن الجهة التي عادة ما تقوم بالرقابة

السياسية هي السلطة التشريعية ممثلة بالمجالس النيابية والتي يقع في صلب اختصاصها عملية الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة وذلك لأمرين:

تمثل السلطة التشريعية الرقيب الحقيقي على السلطة التنفيذية.

إن السلطة التشريعية هي الجهة التي صادقت على الموازنة العامة واعتمدتها كتقديرات ولذلك منطقياً أن تقوم بالرقابة للتأكد من التوافق بين ما تم تقديره وما تم تحقيقه فعلاً.

واستنادا الى ذلك لا يكفي أن تطلع السلطة التشريعية على ما تم تقديره من إيرادات ونفقات في الموازنة العامة فحسب بل يجب الاطلاع على الأرقام الفعلية المتحققة في جانبي النفقات والإيرادات لأجل مقارنتها مع المتوقع وللاستفادة منها في الاعتمادات اللاحقة. والرقابة السياسية ممكن أن تكون خلال التنفيذ وممكن أن تكون رقابة لاحقة للتنفيذ، ويمكن ان نوضح ذلك:

(أ) **الرقابة السياسية خلال التنفيذ:** من الممكن أن تتزامن عملية الرقابة مع عملية تنفيذ الموازنة العامة وهناك أنماط متعددة يمكن أن تحملها هذه الرقابة ومن ذلك عملية الإشراف التي تقوم بها السلطة التشريعية على السلطة التنفيذية والتي يمكن ان تأخذ صور عديدة منها:

١- يطلب المجلس النيابي من السلطة التنفيذية اطلاعه على سير عملية التنفيذ ويمكن أن يصل الأمر الى حد توجيهه الأسئلة الشفهية أو التحريرية وحتى الاستجواب في بعض الأحيان.

٢- يمكن أن تمارس هذه الرقابة من خلال قيام اللجنة المالية المنبثقة عن المجلس النيابي باستدعاء أي مسؤول في السلطة التنفيذية والحوار معه والاستفسار منه عن عملية التنفيذ.

٣- يحصل أحيانا أن تطلب السلطة التنفيذية من السلطة التشريعية اعتمادات إضافية للموازنة العامة الأمر الذي يتيح للأخيرة استغلال ذلك لإجراء عملية الرقابة من خلال الاطلاع التفصيلي على مجريات تنفيذ الموازنة العامة.

(ب) **الرقابة السياسية اللاحقة للتنفيذ:** تتمثل في مناقشة السلطة التشريعية للحساب الختامي بعد انتهاء السنة المالية. ويمكن للأعضاء أن يتبينوا خلال هذه المناقشة مدى مطابقة الأرقام الواردة في هذا الحساب بتلك التي سبق لهم اعتمادها في قانون الموازنة العامة وكذلك مدى احترام السلطة التنفيذية للقواعد المالية المختلفة المتعلقة بتنفيذ الموازنة. فإذا تبين لهم سلامة الموقف المالي للحكومة قاموا باعتماد هذا الحساب. أما إذا اكتشفوا مخالفات مالية جسيمة في تنفيذ الموازنة فإنه يحق لهم تحريك المسؤولية السياسية ضد الوزراء المخالفين وربما ضد الحكومة بأكملها. ومن الواضح أنه كلما أمكن للبرلمان مناقشة الحساب الختامي بصورة مبكرة بعد انتهاء السنة المالية كلما كانت هذه الرقابة اللاحقة أكثر فاعلية. إذ ليس بخفي أن تغير الوزارات والوزراء قد يجعل منها مجرد رقابة شكلية.

وهكذا تتم الاستفادة من قانون الحساب الختامي من جانبين أساسيين:

**الأول:** هو المقارنة بين التوقعات أو الاعتمادات الأساسية التي وردت في الموازنة وبين الأرقام الفعلية التي تحققت خلال السنة المالية.

**الثاني:** هو الاستفادة من القانون في وضع الاعتمادات للسنوات القادمة.

وبما أن المجالس النيابية عادة لا تمتلك الخبرة اللازمة لمناقشة هذا القانون (قانون الحساب الختامي) بل ويحصل في بعض الأحيان حتى في ظل اعتبار وجود الخبرة أن المدة الزمنية غير كافية للمجلس النيابي للقيام بمناقشة هذا القانون فيعطى الى لجنة متخصصة منبثقة عن البرلمان (اللجنة المالية) مهمتها إجراء المناقشات التفصيلية عن هذا القانون وإعداد تقرير مفصل يتم تقديمه الى المجلس النيابي للاطلاع عليه وهذا النوع يمثل رقابة لاحقة على عملية تنفيذ الموازنة وهي لا تحظى بأهمية في العديد من الدول وذلك لعدم امتلاك أعضاء البرلمان في أغلب الأحيان الخبرة والدراية فيما يخص الشؤون المالية . ويمكن تناول المزيد من التفاصيل حول الحساب الختامي من خلال الفقرة الآتية:

### **الحساب الختامي:**

وهو قائمة تفصيلية بالأرقام الفعلية المتعلقة بجانب النفقات والإيرادات، وبالنسبة لقانون أصول المحاسبات العامة في العراق فقد أقر مدة ستة أشهر ابتداءً من ١ كانون الثاني وانتهاءً بالثلاثين من حزيران كمدة كافية لوضع الحساب الختامي لسنة مالية معينة ومن المفيد للسلطة التشريعية أن تطلع على الحساب الختامي وما يتضمنه من أرقام وذلك لأنها هي التي اعتمدت التقديرات في جانبي النفقات والإيرادات ومن المنطقي أن تطلع على الأرقام الفعلية لمقارنتها مع ما تم تقديره وذلك للأهمية الكبيرة من الناحية الاقتصادية والسياسية ، فانطلاقاً من التحليل الاقتصادي من أولى المهمات للسلطة التشريعية إنها تتأكد من قيام السلطة التنفيذية بتحقيق أقصى ما يمكن من المنافع العامة عن طريق القيام بتنفيذ النفقات العامة ومن الناحية السياسية فإن تنفيذ الموازنة العامة بالشكل الصحيح من قبل السلطة التنفيذية يعد من الاهتمامات الرئيسية للسلطة التشريعية وعلى هذا الأساس يكون من المنطقي أن يصدر الحساب الختامي بشكل سريع بعد انتهاء السنة المالية وتشكل



عادة لجنة مالية خاصة لوضع هذا الحساب الختامي ومن ثم لعرضه على السلطة التشريعية. ويعرض الحساب الختامي عادة بأكثر من صورة فهناك (العرض التفصيلي) الذي يتضمن وضع بنود النفقات والإيرادات بشكل تفصيلي وحسب المواد والفصول كما يمكن أن يكون هناك (العرض النوعي) والذي يقوم على جمع النفقات العامة المكررة حسب أنواعها مثل نفقات وزارة التعليم والتربية سوية وكذلك وزارة الصحة والبيئة ووزارة النقل والمواصلات والاتصالات، وكذلك هناك (العرض الإداري) الذي يتضمن عرض الحساب الختامي استنادا الى مفردات التصنيف الإداري مثل عرض نفقات الوزارات سوية وكذلك المؤسسات والمديريات العامة، وهناك (العرض الوظيفي) الذي يقوم على عرض النفقات استنادا الى الخدمات التي تؤديها وهو مشابه تقريبا للعرض النوعي، ثم هناك (العرض الجغرافي) الذي يضع بيانات حول النفقات والإيرادات استنادا الى التقسيمات الجغرافية أي ما نفذ على صعيد المحافظات، الاقاليم، الاقضية، النواحي وهكذا، وهناك (العرض النسبي) الذي يستند على النسبة المئوية بدلاً من الأرقام الفعلية وأخيراً (العرض البياني) الذي يعتمد الأشكال والرسوم البيانية في عرضه للنفقات والإيرادات في الحساب الختامي.

### النظرية العامة للضريبة:

هي جزء من الإيرادات العامة بل هي الجزء الأهم فيها ، فهي تتفوق ، في أهميتها ، على الإيرادات الأخرى لذلك فإنها تحظى بأهمية سياسية واقتصادية واجتماعية سواء أكان ذلك في البلدان المتقدمة أم في البلدان النامية. ومن وجهة نظر التاريخ الاقتصادي فالدولة كانت حارسة وغير متدخلة في الفكر الكلاسيكي إذ كانت الضرائب متواضعة إسوة بالإيرادات الباقية، لكن بعد أن أصبحت الدولة متدخلة بات للضرائب دور أكبر من الإيرادات الأخرى. والضرائب مثلما تؤثر بالأوضاع الاقتصادية فهي تتأثر بها أيضا، بمعنى ان الضرائب كلما ارتفعت ازداد تأثيرها بالاستهلاك والادخار والاستثمار والدخل....الخ، في الوقت ذاته فإن الضريبة ترتبط بالحالة الاقتصادية، فكلما كان البلد أكثر تطورا اقتصاديا وكان فيه الدخل القومي مرتفعا تكون الجباية الضريبية أعلى.

**تعريف الضريبة:** الضريبة هي اقتطاع نقدي جبري تجريه الدولة أو إحدى هيئاتها العامة على موارد الوحدات الاقتصادية المختلفة، بقصد تغطية الأعباء العامة دون مقابل محدد وتوزيع هذه الأعباء بين الوحدات الاقتصادية وفقاً لمقدرتها التكاليفية.

س// ماهي خصائص الضريبة ؟

ج// الخصائص العامة للضريبة:

١- **الضريبة اقتطاع نقدي:** في ظل التطور الاقتصادي والتحول من المقايضة إلى النقود، ولكون النفقات والإيرادات العامة هي نقدية، إذاً تكون الضريبة بالمحصلة نقدية أيضاً، وإن التحول من الضريبة العينية إلى الضريبة النقدية تقف وراءه العديد من العوامل منها:

إن اللجوء إلى النقود يسهل من الأمور المحاسبية ومن ثم فهو يسهل أيضاً من ممارسة عملية الرقابة.

تكون التكاليف أعلى في حالة الجباية الضريبية العينية إذ يتطلب ذلك أعباءً تتحملها الدولة نتيجة لنقل البضائع وخزنها وحفظها.

إذا جمعت الضرائب بشكل عيني بات من الصعب على الدولة تحقيق العدالة في جباية الضرائب أولاً بين السلع المختلفة التي يمكن جبايتها من الأفراد وثانياً بين السلع والنقود لأنه إذا كانت جباية الضرائب عينية فلا يمكن أن يحصل ذلك إلا في القطاع الزراعي في حين أن طبيعة الضرائب الأخرى تأخذ الأسلوب النقدي.

٢- **الضريبة تدفع جبراً:** أي أن الفرد ليس له الحرية في أن يدفع الضريبة أولاً يدفعها إنما هو مجبر من الناحية القانونية على دفع الضريبة ذلك لأن الضريبة من الإيرادات السيادية تمارس الدولة فيها سلطتها الأمر فاضلاً عن كون الضريبة تصدر بقانون وينبغي احترام نصوص هذا القانون وإلا فإن الفرد يتعرض إلى جزاء تفرضه الدولة.

٣-الضريبة تدفع بصفة نهائية: أي أن الضريبة تدفع من الأفراد إلى الدولة دون أن تقوم الأخيرة بردها إلى الأفراد كما هو الحال في القرض العام الذي تعيده الدولة مع الفوائد المترتبة عليه بعد فترة من الزمن.

٤-الضريبة تدفع وفقاً للمقدرة التكلفة ودون مقابل محدد: عندما تحدد الدولة مقدار الضريبة التي تفرض على الأفراد في المجتمع تأخذ بنظر الاعتبار المقدرة التكلفة لكل واحد منهم وهذا يعني عدم وجود التساوي المطلق في المبالغ النقدية التي يدفعها الأفراد على شكل ضرائب إنما يجب أن يكون هناك تناسب بين الضريبة التي يدفعها الفرد وبين قدرته التكلفة هذا من جانب، ومن جانب آخر عندما يقوم الفرد بدفع الضريبة إلى الدولة عليه ألا ينتظر مقابل يدفع إليه من قبل الدولة (كما هو الحال في دفع الرسم الذي يحصل مقابلته الفرد على خدمة معينة).

٥-الضريبة تحقق النفع العام: لا يمكن بأي حال من الأحوال أن تقوم الدولة بتقسيم المنافع على الأفراد في ضوء مساهمتهم الضريبية إنما تعامل الدولة الأفراد كمواطنين يستحقون منها المنافع والخدمات، ولا تميز بين هذه المنافع والخدمات في ضوء مساهمة كل فرد في التمويل.

### الفرق بين الضريبة والرسم:

لماذا نميّز بين الضريبة والرسم؟ وذلك لوجود تشابه بين الضريبة والرسم يتمثل في أن كل منهما يدفع بصورة نهائية ، كما تتمتع الدولة بحق امتياز على أموال المدين في كل من هذين الإيرادين أيضاً، لكن مع ذلك هناك أوجه اختلاف متعددة بين الضريبة والرسم يمكن تناولها من خلال ما يأتي:

ميدان التمييز	الضريبة	الرسم
مصدر القوة الملزمة	تصدر الضريبة عادة بقانون ومن ثم على السلطة التنفيذية الالتزام بهذا القانون ولا يمكن لها ان تتصرف إلا بعد صدوره من	أما بالنسبة للرسم فعادة ما يكون مستندا إلى قانون فقط ولهذا يعطى التحويل من السلطة التشريعية إلى الحكومة لإصدار

السلطة التشريعية وذلك لأهمية الضريبة وخطورتها على طرفي الاستخدام (الدولة والمكلف)	القرارات الإدارية في الكثير من الجوانب المتعلقة بالرسم. لذلك يكون الإلزام أقوى في الضريبة مقارنة بالرسم.	
الضريبة تعود على مجمل أفراد المجتمع بالنفع العام	أما بالنسبة إلى الرسم فعادة ما ينتفع منه الفرد الذي يحظى بخدمة من الدولة ويدفع الرسم مقابل له.	مدى تحقيق النفع للمكلف
للضريبة أهداف عديدة في المجال الاقتصادي والاجتماعي والسياسي	في حين أن الرسم يهدف إلى تحقيق الإيراد المالي للدولة فقط.	الهدف:
من المعروف أن الضرائب تحتل أهمية كبيرة في العصر الحديث وتستخدم في تحقيق العديد من الأهداف،	في حين أن الرسم لا يحظى بهذه الأهمية والدليل على ذلك أن الكثير من الدول تعد الرسم بمثابة الإيراد التكميلي بما تحصل عليه الدولة من الضرائب.	أهمية كل منهما ماليا:

## أساس فرض الضريبة:

ويقصد به السند القانوني الذي يستند عليه في عملية فرض الضرائب وفي هذا الإطار يمكن التطرق إلى نظريتين:

س/ على أي أساس تقوم الدولة بفرض الضريبة على الأفراد ؟

ج/ هناك أكثر من رأي حاول تبرير فرض الدولة للضرائب على الأفراد ومن تلك الآراء:

**أولاً: النظرية التقليدية (نظرية العقد):** التي تقوم على فكرة المنفعة والعقد: لو تمعنا في فكرة المنفعة لوجدنا انها تقوم على أساس أن الفرد يساهم في دفع الضريبة لكي يحصل على مقابل يتمثل بالخدمات التي تقدمها الدولة ، وكأن الأمر بمثابة عقد مبرم بين الدولة والمكلفين، لكن هذا العقد اختلفت حوله آراء الاقتصاديين، فكل واحد منهم ينظر له من زاوية معينة، فالاقتصادي "آدم سميث" يصف هذا العقد بأنه (عقد بيع خدمات) بمعنى أن الدولة تقدم الخدمات للمواطنين لذلك يجب أن تحصل منطقياً على ثمن بيعها للخدمات والذي يتمثل بالضريبة التي يدفعها الأفراد. أما الاقتصادي "تبييه" فيصف العقد بأنه (عقد شركة) وكأن الدولة هي شركة كبرى وأفراد المجتمع هم الشركاء المساهمون بها وكل شريك يقوم بعمل معين في هذه الشركة ويقوم بنفقات خاصة يتطلبها هذا العمل لكن هناك مجلس إدارة الشركة وهي الحكومة التي تقوم بتحمل الأعباء العامة والإنفاق العام، وعليه على الشركاء (أي الأفراد) المساهمة بتحمل هذه الأعباء ويتمثل ذلك بدفع الضريبة. في حين قال الاقتصادي "جيرار" بأنه (عقد تأمين) تقوم الدولة بموجبه بتأمين الحماية لمواطنيها وينبغي عليهم بالمقابل أن يقدموا قسط التأمين والذي يتمثل بالضريبة.

**\*تعرضت هذه النظرية إلى العديد من الانتقادات وذلك لأنه من الصعب إجراء هذا التقييم بشكل واضح للعلاقة بين الدولة والمكلفين بدفع الضريبة،** بعبارة أخرى هناك صعوبة في الربط بين الخدمات التي تقدمها الدولة وبين الضريبة التي يدفعها الأفراد، لأن الدفع يتفاوت من فرد لآخر. بل إن المنتقدين يرون أن الدولة عندما تقدم الخدمات للأفراد فهي غير ملزمة بعقد. ولكن يبقى لهذه النظرية فضل كبير لأنها ألقت الضوء على حقيقة جوهرية وهي أن الأفراد يجب أن يسهموا في دفع الضرائب لكي يحصلوا على مقابل وهذا ما يتمثل بالخدمات العامة.

**ثانياً: النظرية الحديثة:** تقوم هذه النظرية على فكرة التضامن الاجتماعي بمعنى أن هناك أعباءً عامة ملقاة على عاتق مختلف أفراد المجتمع، وعليه ينبغي أن يسهم كل واحد منهم بتحمل هذه الأعباء العامة وهذا ما يمكن السلطة التنفيذية من الاستفادة من هذه المبالغ التي يدفعها الأفراد لتحقيق أمرين:

#### ١- حماية أفراد المجتمع      ٢- تقديم الخدمات لهم

استناداً لهذه النظرية وحسب المنطق هل يستطيع كل فرد من الأفراد تحديد نسبة مساهمته بتحمل الأعباء الضريبية؟ الجواب بالتأكيد كلا، إنما تقوم الدولة بتحديد المساهمة الضريبية لكل فرد في المجتمع وذلك على أساس المقدرة التكليفية باعتبارها هي التي تحكم الحصيلة الضريبية. وهذا يعني أن العدالة الضريبية متحققة في ظل الأخذ بهذا المبدأ.

اقتترنت نظرية التضامن الاجتماعي بسيادة الدولة على أراضيها وعلى مواطنيها ومن ثم نشوء العديد من الروابط بين الدولة والأفراد، فهناك الروابط السياسية مثل الجنسية وهناك الروابط الاجتماعية مثل الإقامة والسكن وهناك الروابط الاقتصادية مثل القيام بنشاط معين وامتلاك الفرد ملكية معينة أو ثروة.

### القواعد التي تحكم فرض الضرائب:

ويقصد بها القواعد التي ينبغي على المشرع أن يأخذها بنظر الاعتبار وهو يقوم بتحديد سريان فرض الضريبة. فيرجع الفضل لـ"آدم سميث" في تحديد هذه القواعد وبلورتها وتقسيمها إلى العدالة واليقين والملاءمة في الدفع والاقتصاد في التحصيل. ولا زالت هذه القواعد هي السارية والمعمول بها في فرض الضرائب حتى الوقت الحاضر. ويمكن توضيحها باختصار على النحو الآتي:

س/ ماهي القواعد التي تحكم فرض الضرائب؟

**أولاً: العدالة :** يجب على الدولة الأخذ بنظر الاعتبار المقدرة التكليفية لكل فرد، وعلى أساس ذلك تقوم بفرض الضرائب. أما كيف يتحقق الانسجام بين فرض الضرائب والمقدرة التكليفية؟ فسابقاً كان

المشرعون يرون أنه لتحقيق العدالة لا بد من تحديد نسبة ثابتة تفرض على الدخل جميعها لكن هذا لا يحقق العدالة لذا تركت الكثير من الدول هذا الأساس المبني على الضريبة النسبية وانتقلت إلى ما يسمى بالضريبة التصاعدية، أي كلما تصاعد الدخل زادت الضريبة المفروضة وهذا ما يؤدي إلى تحقيق هدفين:

أ// **هدف اجتماعي:** يتمثل بتقليل التفاوت بين أفراد المجتمع وتحقيق العدالة في التوزيع.

ب// **هدف اقتصادي:** يتمثل في أغلب الأحيان بزيادة الطلب أو الاستهلاك.

وهناك جانب مهم في تحقيق العدالة الضريبية وهو أن على الدولة أن تشمل الأفراد جميعا وكذلك الأموال في مسألة الخضوع للضريبة إذ أنه ليس من الصحيح اللجوء إلى الانتقائية في فرض الضريبة. والجانب الآخر هو الأخذ بنظر الاعتبار شخص المكلف ومركزه الاجتماعي والأعباء التي يتحملها. كما يجب التمييز لتحقيق العدالة بين الدخل المتولد من العمل (والذي يتسم عادة بالانخفاض النسبي والتذبذب) والدخل المتولد من رأس المال (والذي يتسم بالارتفاع والاستقرار النسبي) إذ ليس من العدالة المساواة بينهما ضريبياً بل لا بد من استهداف الدخل المتأتي من رأس المال بضريبة أعلى.

**ثانياً: اليقين :** يقصد بهذه القاعدة أن تكون الضريبة معلومة وواضحة لدى المكلف، أي ينبغي أن لا يكون هناك تعقيد في مسألة الجباية الضريبية، ومن المهم أن يعرف أي شخص من الأشخاص مقدار الضريبة الواقعة عليه حتى يتمكن من ترتيب وضعه المالي من أجل تسديد الضريبة في موعدها. وهناك أمران أساسيان يجب الأخذ بهما لتحقيق هذه القاعدة وهما:

وضوح التشريعات الضريبية الأمر الذي يؤدي إلى زيادة في الحصيلة الضريبية، فإذا لم يكن هناك وضوح وكان هناك أكثر من تفسير في تحديد الحصيلة الضريبية فإن المكلف سوف يختار التفسير الذي يحمله أقل حصيلة ضريبية ممكنة، وإذا تم إجباره من القضاء أو الإدارة على دفع ضريبة أعلى وفق تفسير آخر في هذه الحالة سوف يتأثر المكلف نفسياً وقد يدفعه ذلك إلى التهرب من دفع الضريبة.

أن تكون القوانين والقرارات والأنظمة والتعليمات الضريبية متاحة أمام أفراد المجتمع جميعاً وذلك من خلال نشرها عبر وسائل الإعلام المعروفة (المرئية والمسموعة والمقروءة).

**ثالثاً: الملاءمة في الدفع :** تعني هذه القاعدة التوافق بين الجباية الضريبية من حيث الزمن وبين حصول المكلف على دخله ولكن في كل الأحوال ينبغي أن لا تؤثر التسهيلات التي تقدمها الدولة بما يوقع ضرراً مالياً عليها.

**رابعاً : الاقتصاد في التحصيل :** يقصد بهذه القاعدة اعتماد الأسلوب الأقل تعقيداً في مسألة الجباية الضريبية واتباع الإجراءات الأسهل التي تمتاز بالمرونة والخالية من الروتين. أي أن تكون كلفة جباية الضريبة وتقديرها بالنسبة للدولة قليلة مقارنة بالإيراد المتحصل منها.

### **التنظيم الفني للضرائب:**

يتطلب هذا الموضوع دراسة بعض الجوانب منها :الوعاء الضريبي، سعر الضريبة وتحديد مقدارها:

**أولاً : الوعاء الضريبي :** ويمكن تناوله من خلال :

**أ-الضرائب التي تفرض على الأشخاص:** وهي تلك الضرائب التي تتخذ من الوجود الإنساني للفرد على إقليم الدولة محلاً لفرض الضريبة. ويحدثنا التاريخ عن أنواع هذه الضرائب على سبيل المثال ضرائب الرؤوس التي تقسم إلى قسمين:

**الأول:** ضرائب الفرد البسيطة : وفيها تفرض الضرائب بشكل موحد على الأشخاص جميعاً بغض النظر عن مقدرتهم التكليفية.

**الثاني:** ضرائب الفرد المدرجة : وفيها يتم تقسيم الفئات إلى مجموعات وفرض الضريبة عليها بعد الأخذ بنظر الاعتبار مجموعة من المعايير مثل السن والجنس والمهنة والثروة.

من هنا نرى بأن هذه الضريبة لا تأخذ بنظر الاعتبار المقدرة التكليفية للأشخاص ولذلك استغنت عنها الكثير من الدول وتحولت إلى الضرائب على الأموال.



ب-الضرائب التي تفرض على الأموال: عندما تفرض هذه الضريبة هل ان الوعاء الضريبي الذي يعبر عن المقدرة التكليفية للفرد يتمثل بالدخل أم برأس المال ؟ هذا يقودنا إلى ضرورة التمييز بين الدخل ورأس المال من وجهة نظر ضريبية حتى لا يكون خلط ، لأنه يحصل أحيانا أن تفرض ضريبة على ثروة وكأنها دخل والعكس صحيح أيضا فقد يكون المستهدف دخل ولكن الضريبة تقع على الثروة.

الدخل : من الصعب إعطاء تعريف محدد وواضح للدخل يمكن الاستناد إليه في القوانين الضريبية، لذلك نلاحظ في العديد من الدول عندما يقوم المشرع بوضع قانون معين للضريبة فإنه يتجنب أن يتضمن هذا القانون تعريفا للدخل لأنه إذا وضع مثل هذا التعريف يجب الالتزام بحذافيه ومن ثم قد تقل الحصيلة الضريبية للدولة نتيجة لعدم شمول بعض مصادر الدخل غير المشمولة بالتعريف ولكن لأغراض الدراسة يمكن تعريف الدخل بأنه: ( قيمة نقدية أو قابلة للتقدير بالنقود تأتي بصورة دورية أو قابلة للتجدد من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار ).

رأس المال : ويعرف بأنه: { مجموع الأموال العقارية والمنقولة التي يملكها الشخص في لحظة محددة سواء أكانت منتجة لدخل نقدي أو عيني أو خدمات أم غير منتجة }. والدخل هو تيار يقاس خلال فترة زمنية معينة أما رأس المال فهو رصيد يقاس خلال لحظة زمنية معينة.

الواقعة المنشئة للضريبة : ويقصد بها: { تحديد المناسبة التي تتيح للدولة التدخل لإجبار المكلفين على التنازل عن جزء من الوعاء الذي تم اختياره أساسا لفرض الضريبة }. ومن الأمور المتفق عليها أن هذه الواقعة تتفاوت باختلاف نوعية الضرائب بحسب ما إذا كانت الضريبة مباشرة أو غير مباشرة.

## التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة - :

**أولاً: المعيار الرئيسي** (معيار الدخل ورأس المال): من المعروف أن الدخل يقسم إلى قسمين استهلاك (إنفاق استهلاكي) وإدخار الذي يكون مصيره الاستثمار (إنفاق استثماري)، أما رأس المال (المنقول وغير المنقول) فإنه يذهب إلى التداول. فإذا فرضت ضريبة على الدخل أو على رأس المال يقال إنها مباشرة أما إذا فرضت الضريبة على إنفاق الدخول (سواء أكان على سلع استهلاكية أم إنتاجية) أو تداول رأس المال فيقال إنها ضريبة غير مباشرة.

**ثانياً: المعايير الثانوية:** هناك معايير أخرى يمكن اعتمادها للتمييز بين الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة وهي على النحو الآتي:

١- **المعيار الإداري:** ويعتمد على أسلوب تحصيل الضريبة حيث تصنف الضريبة بأنها مباشرة إذا كان تحصيلها يتم بموجب جدول يتضمن أسم المكلف ومقدار الوعاء الضريبي ومبلغ الضريبة، في حين يتم تصنيف الضريبة بأنها غير مباشرة إذا لم تتضمن مثل هكذا جدول.

٢- **معيار نقل عبء الضريبة:** تكون الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانوناً هو الذي يتحمل العبء الضريبي الناشئ منها بصفة نهائية، في حين تكون غير مباشرة إذا تمكن المكلف من نقل العبء إلى الآخرين.

٣- **معيار الثبات:** تكون الضريبة مباشرة إذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات (الضريبة العقارية)، وتصنف بأنها غير مباشرة إذا كانت مفروضة على وقائع وتصرفات عرضية تتميز بعدم الثبات (الضريبة على نقل الملكية).

٤- **معيار المقدرة التكليفية:** تكون الضريبة مباشرة إذا كانت تراعي الظروف الشخصية للمكلف، وغير مباشرة إذا لم تراعي ظروف المكلف.

٥-**العدالة الضريبية:** عموما الضريبة المباشرة تصاعديّة تستهدف أصحاب الدخل المرتفعة بالدرجة الأساس، بينما الضريبة غير المباشرة تكون تنازلية إذ يدفع أصحاب الدخل المنخفضة نسبة أكبر من دخولهم مقارنة بأصحاب الدخل العالية.

**\* تحديد مقدار الضريبة:** يمثل سعر الضريبة النسبة بين مقدار الضريبة التي يتم فرضها والمادة الخاضعة لها، أي بين مقدار الضريبة من جهة والوعاء الضريبي من جهة أخرى، وهناك أسلوبان لتحديد مقدار الضريبة وهما:

يتم تحديد المبلغ الإجمالي للضريبة ثم بعد ذلك يجري تحديد سعر لهذه الضريبة وبما يكمل المبلغ الذي تم تحديده سابقا وتسمى هذه بالضريبة التوزيعية.

وهو أن يجري تحديد سعر الضريبة بالمقارنة أو بالقياس إلى المادة الخاضعة لها أو إلى وعائها الضريبي وتسمى هذه بالضريبة القياسية.

**الأسلوب الأول: طريق التحديد المسبق للضريبة (الضريبة التوزيعية):** بموجب هذه الطريقة يحدد المشرّع مبلغا إجماليا معينا للضريبة (مثلا على الأراضي الزراعية) ثم في ضوء تحديد هذا المبلغ من السلطة التشريعية تأتي السلطة التنفيذية لتقوم بتوزيع العبء الضريبي على الوحدات الإدارية المختلفة (مثلا قضاء، ناحية، قرية) وصولا إلى الضريبة التي تطال كل فرد ويكون ذلك أما عن طريق التساوي في الضريبة وهذا غير محبذ أو عن طريق الأخذ بنظر الاعتبار المقدرة الاقتصادية للأفراد.

وتلجأ إلى هذه الطريقة عادة البلدان الضعيفة إداريا وماليا لأن الأسلم هو تحديد السعر الضريبي ابتداءً لكن لجوء هذه البلدان لتحديد السعر بعد تحديد المبلغ الإجمالي للضريبة يعني أن الثقة ضعيفة في الأجهزة الإدارية وإمكانيتها في جمع الحصيلة الضريبية. فاللجوء إلى هذا الأسلوب هو من أجل الوصول إلى المبلغ الإجمالي بصورة مضمونة، أيضا ما يعاب على هذه الطريقة إنها لا تأخذ بنظر الاعتبار مدى التغير في الوعاء الضريبي صعودا أو هبوطا في ضوء الحالة الاقتصادية، فعند الراجح الاقتصادي يرتفع الوعاء وعند الانكماش الاقتصادي فإنه يهبط، أي أن هذه الطريقة لا تراعي المقدرة التكلفة لذا استغنت عنها الكثير من البلدان ولجأت إلى الأسلوب الثاني.

**الأسلوب الثاني: تحديد سعر الضريبة (الضريبة القياسية):** تقوم هذه الطريقة على تحديد سعر الضريبة بالمقارنة مع المادة الخاضعة لها (الوعاء الضريبي) وهذه الطريقة أفضل من الطريقة الأولى لأنها تتعامل مباشرة مع الوعاء الضريبي وعليه فهي تأخذ بنظر الاعتبار حالات الهبوط أو الارتفاع التي تحصل بسبب الانتعاش أو الانكماش الاقتصادي. وهناك أسلوبان لتحديد سعر الضريبة وهما الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية.

فالضريبة النسبية تتمثل بتحديد نسبة ثابتة لسعر الضريبة مهما كانت المادة الخاضعة لها وعادة ما يتم التعامل في هذه الطريقة مع الضريبة كنسبة مئوية وهذه الطريقة منتقدة لسببين: انها غير عادلة إذ يكون ثقلها أكبر على ذوي الدخل المحدود وأقل على ذوي الدخل المرتفع. إن حصيلتها الضريبية بالنسبة للدولة منخفضة.

ولهذه الأسباب تخلت عنها الكثير من البلدان وانتقلت إلى الضريبة التصاعدية إذ يزداد سعر الضريبة كلما يرتفع الدخل. وبما يحقق عدالة أكثر وحصيلة ضريبية أعلى.

### **التحصيل الضريبي:**

ضمن هذه الفقرة سنتناول:

**اولا//كيفية دفع الضريبة:** إن المتعارف عليه ان الضريبة تدفع بصورة نقدية وتحصل استثناءات أحيانا لا سيما في القطاع الزراعي فتدفع ضريبة عينية كنسبة من المحاصيل الزراعية. ودفع الضريبة نقدا لا يعني بالضرورة دفعها بالعملة الورقية أو المعدنية وإنما ممكن أن تدفع الضرائب من خلال الصكوك أو الحوالات البريدية والسندات في بعض الأحيان. بعض الضرائب تدفع فورا كما هو الحال في الضريبة على الاستهلاك أي عندما يقوم المستهلك بالإنتفاق فإنه يدفع الضريبة ضمنيا، في حين أن هناك ضرائب تدفع بعد مرور فترة من الزمن كما هو الحال في الضرائب المباشرة إذ يحدد الوعاء الضريبي ثم سعر الضريبة ثم يتم التحصيل الذي يستغرق عادة فترة من الزمن، بل وهناك بعض الضرائب غير المباشرة يتم تحصيلها بعد مدة من الزمن كما هو الحال في استيراد بعض السلع، إذ يتم تحديد الوعاء الضريبي أيضا ثم السعر ثم الجباية الضريبية.

ثانياً//وقت تحصيل الضريبة: فيما يتعلق بالوقت يجب أن يكون ملائماً لكل من الدولة والمكلف، فبالنسبة للدولة بما انها تقوم بعملية الإنفاق العام وإن نفقاتها بحاجة إلى تمويل عن طريق الإيرادات العامة وبما أن الضرائب تشكل النسبة الأكبر من الإيرادات في العديد من الدول لذلك يجب أن يكون التحصيل الضريبي منظم كي تنتظم عملية تنفيذ النفقات العامة وبعبكسه أي إذا حصل تذبذب في الجباية الضريبية هنا سوف تتأثر عملية الإنفاق العام. أما من وجهة نظر المكلف فالوقت المناسب يتمثل بالتوافق بين التحصيل الضريبي وحصول المكلف على دخله وهذه هي بالضبط قاعدة الملاءمة في الدفع المشار إليها سابقاً. فإذا حصل تضارب بين الوقت الملائم للدولة من ناحية وللمكلف من ناحية أخرى فيجري تقديم مصلحة الدولة كونها تسعى لتحقيق المنفعة العامة.

### المشكلات الكيفية التي تعترض التنظيم الفني للضرائب:

هذه المشكلات ممكن أن تتولد عند تطبيق المبادئ المتعلقة بالضريبة، وترتبط هذه المشاكل تحديداً بعمومية الضريبة والاستثناءات الواردة على هذا المبدأ وبوحدة الضريبة أو تعددها وأخيراً بالازدواج الضريبي.

أولاً: مبدأ عمومية الضريبة والاستثناءات الواردة عليه: يقصد بها أن الضريبة تفرض على كل الأشخاص الذين يفترض إنهم استفادوا من الخدمات العامة التي قدمتها الدولة وهنا يجب أن تشمل الضريبة الشخص المقيم في الدولة أو الذي لديه ملكية فيها أو الأجنبي الموجود في الدولة، لكن ترد أحياناً استثناءات على مبدأ عمومية الضريبة ومن أبرزها ما يأتي:

١- ذوي الدخل المحدود: أي إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة أو مراعاة الأعباء العائلية

٢- الأجانب العاملون في السلك الدبلوماسي.

٣- السفارات والقنصليات التي تعد أبنية معفاة من الضريبة.

٤- الإعفاء لأشخاص أو لأموال لأسباب سياسية وبموجب معاهدات.

٥- المناطق الاقتصادية الحرة.

إن وجود هذا المبدأ في التطبيق يولد بعض المشاكل وكذلك الحال وجود هذه الاستثناءات على المبدأ.

**ثانياً: مبدأ وحدة الضريبة أو تعددها:** بما أن الضريبة على الأموال أصبحت هي الوعاء الأفضل (مقارنة بالضريبة على الأفراد)، فإن هناك مسألة يجب أن تعالج وهي التي تتعلق بالتمييز بين الضريبة الموحدة والضرائب المتعددة.

فالضريبة الموحدة هي التي تفرضها الدولة على مجمل الأموال التي يحصل عليها المكلف خلال السنة، أما الضرائب المتعددة فتعني فرض أكثر من ضريبة واحدة من قبل الدولة خلال السنة على أموال المكلفين.

ويمكن تلخيص أهم مزايا الضريبة الموحدة على الدخل بما يأتي :

١-تحقيق العدالة في توزيع الأعباء المالية العامة على المكلفين من حيث مراعاة أوضاع المكلف الشخصية والعائلية ومقدرته على دفع الضريبة، لأن تطبيق الضريبة الموحدة يجعل أمام الإدارة الضريبية مجموع دخول المكلف من جهة ووضعه ومقدرته من جهة أخرى.

٢-إمكانية تطبيق المعدلات التصاعدية في فرض الضريبة على الدخل بشكل يحقق العدالة الضريبية كون المعدل يزداد كلما ازداد الدخل الخاضع للضريبة ومن ثم تزداد الضريبة حسب مقدرة المكلف باعتبار أن مجموع الدخل كوعاء للضريبة هو أكبر من كل دخل على حدة كوعاء للضريبة.

\* أما من مساوئ الضريبة الموحدة فيتلخص بالخطر الذي قد يواجه سلطات الإدارة الضريبية من حيث عدم وصولها إلى دخول المكلفين الحقيقية مهما بذلت من جهد في تقديرها، وذلك لأن المكلف لديه الرغبة الجامحة في التهرب من الضريبة على الدخل بمجموعه لما تنسم به من ارتفاع في المعدل وضخامة في الحجم. وعلى أية حال فإن هذه المشكلة تتوقف على مدى كفاءة الإدارة الضريبية من جهة، ومن جهة أخرى على نمو الوعي الضريبي لدى المكلفين والتخلص من الفكرة

المترسخة لديهم بأن الضريبة شر لابد منه وما التزامهم بها إلا خضوعاً لأحكام القانون المؤيدة بعقوبات رادعة.

أما بالنسبة للضرائب المتعددة، إذ يخضع كل مصدر من مصادر الدخل لضريبة خاصة به ومستقلة وبمعاملة ضريبية مختلفة مراعاة لطبيعة كل مصدر من حيث الخضوع للضريبة والإعفاء منها ومن حيث المعدل والتحويل، وأهم ما يميز هذه الضرائب (النوعية) ما يأتي - :

إمكانية التمييز في المعاملة الضريبية بين مصادر الدخل المختلفة حين فرض الضريبة على الدخل، إذ قد يجد المشرع أن الضرورة تقتضي أن تكون معاملة الدخل المتأتي مثلاً من الرواتب والأجور أكثر تسامحاً من معاملة الدخل المتأتي من رأس المال. بينما نظام الضريبة الموحدة لا يصلح لهذا التمييز في المعاملة مما لا يحقق العدالة الضريبية من هذه الزاوية.

إن التفريق بين مصادر الدخل المختلفة يمكن الإدارة الضريبية من إتباع طرق التقدير والتحويل المختلفة باختلاف مصادر الدخل واختيار أكثرها ملاءمة لكل مصدر، مثلاً يمكن اتباع أسلوب إقرار المكلف في تقدير دخل التجارة والصناعة وأسلوب التقدير الإداري في تقدير دخل العقارات وأسلوب التقدير الجزافي في تقدير دخل المهن الحرة .

وأهم ما يعيب نظام الضرائب المتعددة أن العدالة تقتضي مراعاة المقدرة التكاليفية للمكلف والأخذ بعين الاعتبار حالته الشخصية، ونظام الضرائب النوعية القائم على التعدد ليس بوسيلة صالحة لهذا الغرض، وذلك أن تحديد المقدرة التكاليفية للفرد لا يتم إلا بأن تؤخذ بعين الاعتبار ظروفه بمجموعها وتنسب إلى مجموع دخله .

**ثالثاً: الأزواج الضريبي:** يحصل الأزواج الضريبي عندما تفرض ضريبة معينة على الوعاء الضريبي نفسه وعلى المكلف نفسه وخلال المدة الزمنية نفسها. أي حتى يتحقق الأزواج الضريبي لابد من توفر أربعة شروط وهي - :

١- وحدة المكلف

٢- وحدة الوعاء الضريبي أي الدخل نفسه

### ٣-وحدة الضريبة (نوعية الضريبة)

### ٤-وحدة المدة الزمنية

وإن عدم توافر أي شرط من هذه الشروط الأربعة يعني عدم وجود الازدواج الضريبي.

والازدواج الضريبي ممكن أن يكون داخلي أو دولي، فالازدواج الضريبي الداخلي يحصل في الدول الاتحادية إذ يخضع المكلف للضريبة ذاتها وعلى الوعاء ذاته وخلال المدة الزمنية نفسها من قبل السلطتين الاتحادية من جهة وسلطة الإقليم من جهة أخرى. أما الازدواج الضريبي الدولي قد يحصل على المكلف نفسه وعلى الوعاء نفسه وخلال المدة نفسها من أكثر من دولة استناداً إلى قوانين تلك الدول. فمن الممكن لدولة معينة فرض ضريبة على المكلف لكونه يحمل جنسيتها ودولة أخرى تفرض ضريبة عليه نتيجة للسكن فيها ودولة ثالثة يمكن أن تفرضها نتيجة لقيام النشاط المالي للمكلف على أرضها. والازدواج الضريبي قد يكون مقصوداً أو غير مقصود، فالأول يحصل عندما تريد الدولة زيادة إيراداتها أو عندما ترغب الدولة بتقليل التفاوت بين الدخل أما الازدواج الضريبي غير المقصود فإنه يحصل في الدول الاتحادية.

\* أما كيف يتم تلافي الازدواج الضريبي فالمشرع يمكن أن يتجاوز حصول الازدواج الضريبي الداخلي عن طريق إعادة النظر بالتشريعات المتعلقة بالضريبة، أما الازدواج الضريبي الدولي فيتم تلافيه من خلال المعاهدات الثنائية أو عن طريق المعاهدات الدولية.

### التشريع الضريبي في العراق

أشارت المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل

إلى وعاء ضريبة الدخل بما يأتي - :

تقرض الضريبة على مصادر الدخل الآتية- :

أولاً: -"أرباح الأعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية والصنائع أو المهن بما فيها التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها إذا لم يكن مقابل خسارة لحقت المكلف."



لم يرد في قانون ضريبة الدخل تحديد للمعاني والمصطلحات الواردة في المادة الثانية لذلك فهي بحاجة إلى تحديد دقيق. فعند الرجوع إلى قانون التجارة رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٤ يلاحظ أن المادة الخامسة منه تضمنت الإشارة إلى ما يأتي: {تعتبر الأعمال التالية أعمالا تجارية إذا كانت بقصد الربح ويفترض فيها هذا القصد ما لم يثبت العكس:}

ثانيا/شراء أو استئجار الأموال، منقولة كانت أو عقارا لأجل بيعها أو إيجارها.

ثالثا/توريد البضائع والخدمات.

رابعا/استيراد البضائع أو تصديرها وأعمال مكاتب الاستيراد والتصدير.

خامسا/الصناعة وعمليات استخراج المواد الأولية.

سادسا/النشر والطبع والتصوير والإعلان.

سابعا/مقاولات البناء والترميم والصيانة.

ثامنا/خدمات مكاتب السياحة والفنادق والمطاعم ودور السينما والملاعب ودور العرض المختلفة الأخرى.

تاسعا/البيع في محلات المزاد العلني.

عاشرا/نقل الأشخاص والأشياء.

احد عشر/شحن البضائع أو تفريغها أو إخراجها.

اثنا عشر/استيداع البضائع في المستودعات العامة.

ثلاثة عشر/التعهد بتوفير متطلبات الحفلات وغيرها من المناسبات الاجتماعية.

اربعة عشر/عمليات المصارف.

خمسة عشر/التأمين.

سنة عشر/التعامل في أسهم الشركات وسنداتها.

سبعة عشر/الوكالة التجارية والوكالة بالعمولة والوكالة بالنقل والدلالة وأعمال الوساطة التجارية الأخرى.

ثمانية عشر//وأردفت المادة السادسة من قانون التجارة ذاته قائلة "يكون إنشاء الأوراق التجارية والعمليات المتعلقة بها عملاً تجارياً بصرف النظر عن صفة القائم بها ونيته"

### \*الوعاء الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي

أولاً: -"أرباح الأعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية والصنائع أو المهن بما فيها التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها إذا لم يكن مقابل خسارة لحقت المكلف".

وبناءً على ما تقدم فإن قانون التجارة العراقي حدد الأعمال التجارية التي أشارت إليها المادتان (٦،٥) منه، وجاءت حصراً على إنها أعمال تجارية إذا كانت ممارستها بقصد الربح. وافترض القانون ان هذا القصد قائم في العمل التجاري ما لم يثبت العكس. وعلى هذا الأساس هناك شرطان لشمول الأعمال التجارية بضريبة الدخل:

١- أن يكون القصد من ورائها الربح ما لم يثبت عكس ذلك.

٢- أن تكون واردة في القانون التجاري بكونها أعمالاً تجارية.

والواقع ان قانون ضريبة الدخل وسّع في دائرة الشمول، فهو بالإضافة إلى شموله الأعمال التجارية بصرف النظر عن نوعها وكيفية أدائها سواء بقصد الاحتراف أم بصورة عامة فهو توسّع بحيث شمل الأعمال ذات الصبغة التجارية خشية من أن يكون قد فاتته حصر البعض منها تحت مفهوم الأعمال التجارية التي وردت حصراً في قانون التجارة. وبذلك قطع الطريق على أي اجتهاد من شأنه أن يضيق من نطاق فرض الضريبة.

هذا فضلا عن ان المشرع لم يشترط توفر الدورية والانتظام وبقاء المصدر (التي تمثل عناصر الدخل)، وإنما اكتفى بقيام الفرد بنشاط معين ولمرة واحدة وليس على وجه الاعتياد لتفرض عليه الضريبة.

ولم يشر قانون ضريبة الدخل النافذ في نصوصه ولا في مصادر الدخل إلى الأعمال الصناعية بصورة مستقلة، وكأن المشرع أراد من وراء ذلك التزامه بما نص عليه قانون التجارة (م ٥). ولذلك فإن عدم ذكر الأعمال الصناعية بشكل مستقل جاء مقصودا عند تشريع قانون ضريبة الدخل.

أما المقصود **بالصنائع** فهي الحرف الصغيرة التي يديرها أصحابها مباشرة، أو عن طريق استخدام ذويهم، أو قد يحتاج الأمر إلى تشغيل عمال، ولكن في نطاق ضيق إذا ما قورن بالاستخدام لأغراض الصناعة. ويرتكز الركن الأساس في الصنائع على العمل، في حين تعد المواد الأولية ركنا ثانويا. وخير مثال على الصنائع: الخياط، الحداد، السمكري، النجار، وغيرهم.

وعلى الرغم من قدم تسمية الصنائع، إلا أن المشرع استخدمها حتى تشمل بالضريبة، وإن لا تقتصر عبارة الأعمال الصناعية في معناها الوارد في قانون التجارة على المصانع الكبيرة أو الصناعات التي تستخدم العمال المأجورين دون حرف الصنائع المستقلين.

أما عن **المهن** فقد أفردتها المشرع بمصطلح لتمييزها عن الأعمال التجارية والصناعية، والتأكيد على المهن التي يمارسها أصحابها بصورة مستقلة، وتحتاج إلى معرفة علمية أو خبرة فنية، ولا تحتاج إلى رأس مال كبير، بل هي تعتمد في الأساس على العمل ومن أمثلتها: المحامي، الطبيب، المهندس... .

ويقصد **بالتعهد والالتزام وكذلك التعويض بسبب عدم الوفاء** اتفاق شخصان على تنفيذ عقد بينهما بشرط جزائي، ويشترط عند فرض الضريبة ما يأتي - :

١- أن تنشأ التعويضات عن عدم الوفاء بالتعهدات والالتزامات.

٢- ألا يقابل ذلك خسارة مادية أو معنوية.

وتظهر هذه الوقائع عند اتفاق شخصين على بيع قطعة أرض.

مثال: باع (س) قطعة أرض بمبلغ (٥٠) مليون دينار إلى (ص)، وفي أثناء السير في المعاملة نكل الأخير عن شراء قطعة الأرض، وبذلك فإن (س) يستحق مبلغ التعويض الذي حددته اتفاقية البيع بينهما. وعندئذ يقتضي الأمر تحديد الحالتين اللتين وقعتا تحت طائلة ضريبة الدخل أو الإعفاء منها.

**الحالة الأولى:** قبض (س) مبلغ التعويض من (ص)، ولنفترض انه كان (٥) مليون دينار ثم باع قطعة الأرض إلى (ع) بمبلغ قدره (٤٥) مليون دينار. فهو في هذه الحالة معفو من الضريبة لأن مبلغ التعويض الذي قبضه يساوي مقدار الخسارة التي لحقت به من جراء الفرق بين بدلي البيع (وهو ٥ مليون دينار) وبذلك فإن مبلغ التعويض جاء مقابلاً لتلك الخسارة.

**الحالة الثانية:** إذا تسلم (س) مبلغ التعويض من (ص) البالغ (٥) مليون دينار فإنه عند بيع قطعة الأرض بمبلغ الـ (٥٠) مليون دينار نفسها أو أكثر منه، فإن مبلغ التعويض سيخضع للضريبة، حيث إن (س) لم يخسر في عملية البيع، وهذه الحالة هي المقصودة.

**ثانياً: -الفوائد والعمولة والقطع وكذلك الأرباح الناجمة من احتراف المتاجرة بالأسهم والسندات.**

**الفوائد:** -تمثل الفوائد عائد رأس المال، وهي المبلغ المدفوع نظير استخدام النقود المقترضة أو هي التعويض أو المقابل أو المكافأة التي يأخذها شخص من آخر نظير استخدام نقوده لفترة محددة من الزمن.

وتظهر حالة الفوائد واضحة عند عقد الرهن على العقارات التي تسجل في دائرة التسجيل العقاري مثلاً، ويمكن تمثيل الرهن باقتراض شخص من شخص آخر مبلغاً من النقود، حيث يقوم المقترض برهن عقاره باسم المقرض (الدائن) لدى دائرة التسجيل العقاري. وتخضع فوائد الرهن لضريبة الدخل وتؤشر لدى دائرة الضريبة عند انعقاده وفسخه، وبذلك يكون الدخل المتحقق نتيجة اعتبار مبلغ الفائدة وعاءً للضريبة. ويكفي للخضوع للضريبة إبرام عقد الرهن لمرة واحدة، حيث لا يشترط القانون صفة الاحتراف.

ويفترض أن يعقد الرهن ويحدد سعر الفائدة بين الراهن والمرتهن، ولكن ما الحكم إذا كان عقد الرهن خالياً من سعر الفائدة، أو إنه ذكرها بسعر أقل؟ والجواب على ذلك سواء لم يذكر سعر الفائدة لدى دائرة التسجيل العقاري أم ذكرت بسعر أقل لا تعند به السلطة المالية لأن الواقعة التي تفرض عليها الضريبة حسب التطبيقات تتحقق عند انعقاد الرهن سواء ذكرت الفائدة في سند الدين (الرهن) أم لم تذكر. ويجوز في الحياة العملية ان يتم عقد الرهن دون ذكر سعر الفائدة في العقد أو ذكرها بسعر أقل غير أن السلطة المالية ترفض ذلك وتعهده تواطؤاً بين الراهن والمرتهن، وتقدره بنسبة (٧%) استناداً الى النسبة القصوى المفروضة في القانون المدني (م ١٧١) و (م ١٧٢). وايدت محكمة التمييز اتجاه السلطة المالية بفرض الضريبة على المكلف.

### **العمولة والقطع:**

**العمولة:** يتقاضى الشخص الوسيط العمولة في أية عملية بيع أو شراء وعلى شكل مبلغ من النقود وعلى قدر تعلق الأمر بالمصارف يمكن توضيح العمولة والقطع على النحو الآتي - :

**العمولة:** -هي المبلغ النقدي الذي يتقاضاه المصرف نتيجة لقيامه بأعمال الوساطة والتسهيلات المصرفية.

**القطع:** -هو المبلغ النقدي الذي يستقطع من قبل المصرف والذي يؤخذ على سند أو أية ورقة تجارية، أو هو المبلغ النقدي الذي يتقاضاه المصرف بين تاريخ خصم الورقة التجارية وبين تاريخ استحقاقها.

**الأرباح الناجمة من احتراف المتاجرة بالأسهم والسندات:** -هنا يجب أن يكون احتراف إذ رأينا في الفائدة انه من الممكن أن يكون الرهن لمرة واحدة لكن هنا عند المتاجرة بالأسهم والسندات يتطلب ذلك وجود احتراف وهذا يتحقق عند توافر العناصر الآتية:

أ-مزاولة الأعمال التجارية بقصد الربح.

ب-الاعتقاد: ويقصد به تكرار الأعمال التجارية من قبل الشخص بشكل منتظم بحيث يعتمد عليها مصدرا للكسب والارتزاق سواء أكانت هذه الأعمال متشابهة أم متباينة وإن مجرد عملية التكرار لا تدل على وجود الاحتراف وإنما يجب إضافة إلى التكرار توافر قصد الربح.

ج -أن يزاول الشخص التجارة باسمه الخاص ولحسابه الخاص.

ثالثا: -بدلات إيجار الأراضي الزراعية:

يتبادر إلى الذهن هنا ملاك الأراضي الزراعية والذين لا يقومون باستثمار هذه الأراضي بشكل مباشر وذلك لأكثر من سبب مثل عدم الرغبة في ممارسة العمل الزراعي أو الرغبة بالسكن في المدن بدلا من الريف، لذا فإنهم يقومون بإيجار هذه الأراضي إلى أشخاص آخرين ويتقاضون منهم أجرا. أما بالنسبة للتعامل مع المؤجر والمستأجر في موضوع ضريبة الدخل فيكون على النحو الآتي - :

بالنسبة للمؤجر قد يتقاضى مبلغا نقديا وفي هذه الحالة يعد هذا المبلغ مصدرا من مصادر الدخل وعندها يخضع لضريبة الدخل، أما إذا كان الإيجار منقسما إلى جزأين أحدهما نقدي والآخر عيني فبهذه الحالة يخضع الجزء النقدي مباشرة إلى الضريبة أما الجزء العيني فيقدّر بالنقد وعندها يخضع لضريبة الدخل.

وأما بالنسبة للمستأجر فهو لا يشمل بضريبة الدخل. وذلك لأن المشرع الضريبي أعفى الأعمال الزراعية من الضرائب منذ عام ١٩٨٠.

رابعا: -حصلت تعديلات عديدة على الفقرة الرابعة من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ والمتعلقة بنقل ملكية العقار أو نقل حق التصرف فيه. وكان آخرها ما جاء في قانون تعديل قانون ضريبة الدخل رقم (٤٨) والذي نشر في جريدة الوقائع العراقية في عددها (٤٣٩١) في ١٤/١٢/٢٠١٥، إذ جاء فيه يضاف ما يأتي إلى المادة (ثانيا) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتكون الفقرة الرابعة على النحو الآتي - :

" قيمة العقار أو حق التصرف فيه المقدر وفق أحكام قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم (٨٥) لسنة ١٩٧٨ أو البديل أيهما أكثر وتقرض على مالك العقار أو حق التصرف فيه بأية وسيلة من وسائل نقل الملكية أو كسب حق التصرف أو نقله كالبيع والمقايضة والمصالحة والتنازل والهبة وإزالة الشيوخ وتصفية الوقف أو المساطحة ويعامل المستأجر معاملة المالك عند إيجاره العقار الذي دخل في تصرفه بعقد المساطحة وتحتسب الضريبة بنسبة تصاعدية من قيمة العقار كالاتي - :

أ- يعفى من الضريبة أول (٥٠٠٠٠٠٠٠) خمسين مليون دينار من قيمة العقار أو بدله ويوزع هذا المبلغ على الشركاء وفق حصصهم إذا كان العقار مملوكا على وجه الشيوخ.

ب- يخضع إلى الضريبة ما زاد على مبلغ الإعفاء المنصوص عليه في (أ) من هذه الفقرة وفق النسب الآتية- :

(3%) ثلاثة من المئة لغاية (٥٠٠٠٠٠٠٠) خمسين مليون دينار.

(4%) أربعة من المئة ما زاد على (٥٠٠٠٠٠٠٠) خمسين مليون دينار لغاية (١٠٠٠٠٠٠٠٠) مئة مليون دينار.

(5%) خمسة من المئة ما زاد على (١٠٠٠٠٠٠٠٠) مئة مليون دينار لغاية (١٥٠٠٠٠٠٠٠٠) مئة وخمسين مليون دينار.

(6%) ستة من المئة ما زاد على (١٥٠٠٠٠٠٠٠٠) مئة وخمسين مليون دينار.

تشمل بهذا القرار معاملات نقل ملكية العقار أو حق التصرف فيه بغض النظر عن جنس العقار واستخدامه ومساحته وكون المكلف مقيما أو غير مقيم، فهو يسري على الدار والشقة والأرض السكنية والعمارة التجارية والأرض الزراعية.

لا تشمل معاملة نقل ملكية العقار الخاضع لأحكام القرار بالتنازلات والسماحات الواردة في قانون ضريبة الدخل النافذ، ولا يؤخذ بتقديرات دخل البائع عن مصادر الدخل الأخرى لأغراض التصاعد في احتساب مبلغ الضريبة.

### وسائل نقل ملكية العقار أو نقل حق التصرف فيه:

يلاحظ مما سبق أنه ليس بالضرورة أن يكون هناك احتراف أو تكرار في هذه المعاملات لكي تخضع للضريبة، أي أنها تُشمل بالضريبة حتى وإن حصلت لمرة واحدة.

س//ماهي وسائل نقل ملكية العقار أو نقل حق التصرف فيه ؟

#### اولا//البيع - :

لا يمكن أن يكون عقد البيع تاما ما لم يسجل في دائرة التسجيل العقاري.

مثال: احسب الضريبة على بيع العقار (س) والتي يتحملها البائع، إذا كان بدل البيع المثبت في العقد هو (٣٢٥) مليون دينار، وان تقدير لجنة الكشف المشتركة للعقار هو (٣٥٠) مليون دينار.

الجواب: بما أن التقدير للعقار أعلى من البديل المثبت في العقد إذن هو الذي يتم اعتماده وتحسب الضريبة على النحو الآتي - :

يتم خصم مبلغ الإعفاء (٥٠) مليون دينار من المبلغ الإجمالي (٣٥٠) مليون دينار.

350000000دينار

50000000 دينار

القيمة العمومية للعقار حسب كشف اللجنة

الإعفاء الوارد في قانون رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٥

300000000دينار

المبلغ المتبقي الخاضع للضريبة



$$\text{دينار} \times 50000000 = 1500000$$

$$\text{دينار} \times 50000000 = 2000000$$

$$\text{دينار} \times 50000000 = 2500000$$

$$\text{دينار} \times 150000000 = 9000000$$

(15000000) دينار إجمالي الضريبة على العقار (س)

#### ثانياً//المقايضة - :

هي بيع العين بالعين (م ٥٠٧ من القانون المدني)، والعين الذي تجري المقايضة به قد يكون عقاراً، أو قد يكون غير ذلك. ويتم التسجيل للحقوق العقارية عن طريق المقايضة في دائرة التسجيل العقاري بإقرار المتقايضين لمبادلة عقار بعقار أو مبادلة عقار بأجزاء مشاعة من عقار آخر، كما يجوز مقايضة الحقوق العقارية المشاعة مع حقوق عقارية مشاعة. وتفرض الضريبة على القيمة العمومية لكلا العقارين.

#### ثالثاً//المصالحة - :

الصلح هو عقد يرفع النزاع ويقطع الخصومة بالتراضي، فإذا ترتب على هذا العقد انتقال ملكية عقار من شخص إلى شخص آخر، فيجب أن يخضع ذلك للضريبة. وكمثال على ذلك فلنفترض أن الشخص (أ) قد ترتب له على الشخص (ب) دينا مقداره (٧٥) مليون دينار فقام بينهما نزاع ثم تصالحا على أن يتنازل (أ) عن دينه مقابل قطعة أرض مملوكة للشخص الثاني (ب)،

ولنفترض القيمة المقدرة للقطعة تساوي (٦٥) مليون دينار، يعني ذلك أن القيمة المقدرة للقطعة تكون خاضعة للضريبة. ولا يثبت الصلح إلا بالكتابة أو بمحضر رسمي.

#### رابعاً//التنازل - :

هو التخلي عن الشيء بعوض أو بدون عوض، وقد يكون الفرق بين الصلح والتنازل هو أن الصلح يحصل نتيجة لنزاع بين طرفين معروض على المحكمة، أما التنازل فلا يتم نتيجة نزاع، وقد يأخذ التنازل حكم المصالحة غير أن الأخيرة يجب أن تتم بحكم قضائي. وإذا كان التنازل بعوض فيأخذ حكم البيع، وإن كان بدون عوض فيصبح شبيه بالهبة.

#### خامساً//الهبة - :

وهي تملك لآخر بلا عوض، وإذا كان الموهوب عقاراً وجب لانعقاد الهبة أن تسجل في الدائرة المختصة، وأخضع المشرع هبة العقار لضريبة الدخل، بهدف الوقوف بوجه التهرب الضريبي المحتمل في بعض الحالات تحت ستار الهبة التي ربما تنطوي على بيع حقيقي، والواهب هو المكلف بالضريبة كونه بحكم البائع. وتعفى من الضريبة فقط معاملات الهبة الجارية بين الأصول والفروع والاشقاء أو بين الزوجين .

#### سادساً//إزالة الشيوخ - :

قد يملك شخصان أو أكثر عقاراً معيناً على وجه الشيوخ، وإزالة الشيوخ معناها إنهاء المشاركة في ملكية العقار، وقد تتم إزالة الشيوخ رضائياً حين يتفق الشركاء على البيع أو على القسمة إن كان العقار المشاع قابلاً للقسمة. أو قد يحصل بصورة غير رضائية، وهي حالة عدم حصول الاتفاق بين الشركاء فيلجأ الشركاء إلى المحكمة لإصدار قرار ببيع العقار عن طريق المزيدة ويأخذ كل من الشركاء نصيبه في العقار، ويطلق عليه أحياناً بالبيع غير الإرادي.

ملاحظة - :

إذا كان العقار مملوكا على وجه الشيوخ أو كان نقل الملكية منصبا على سهام في العقار عليه تحسب الضريبة لعموم العقار ثم توزع على الشركاء وفقا لحصصهم في العقار المشاع أو تستوفى بنسبة السهام المنقولة إلى عموم العقار في حالة إذا كان نقل الملكية منصبا على سهام أي - :

الضريبة على السهام المباعة = مجموع مبلغ الضريبة لعموم العقار X

مثال: - قام المكلف (س) ببيع سهامه في قطعة أرض زراعية، وكانت السهام المباعة هي ( سهم، وتشتمل الأرض على دارين لم تثبت عائدتها لأي من الشركاء من خلال سند الملكية، وقدّرت القيمة العمومية لقطعة الأرض مع المشيّدات بموجب قرار لجنة الكشف بمبلغ (٣٧٥) مليون دينار. المطلوب حساب مقدار الضريبة على البائع.

الحل: - تحسب الضريبة المترتبة على السهام المباعة وفق لما يأتي - :

المبلغ	التفاصيل
375000000_ دينار	القيمة العمومية المقدرة للأرض كحق تصرف مع المشيّدات
50000000 دينار	الإعفاء الوارد في قانون رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٥
325000000 دينار	المبلغ الخاضع للضريبة لعموم القطعة
1500000 = 50000000 X دينار	
2000000 = 50000000 X دينار	

$$2500000 = 50000000 \times \text{دينار}$$

$$10500000 = 175000000 \times \text{دينار}$$

$$(16500000) \text{دينار الضريبة على عموم القطعة مع المشيدات}$$

$$825000 = 16500000 \times \text{دينار الضريبة واجبة التسديد على السهام المباعة.}$$

ملاحظات - :

يتم إثبات عائدة المشيدات في سند الملكية فقط، ولا يجوز استبعاد المشيدات من القيمة العمومية ما لم يثبت ذلك في سند الملكية، كما لا يجوز الاعتماد على قرار الكشف أو إجازات البناء أو أية وثيقة رسمية أخرى في بيان عائدة المشيدات.

في الأراضي الزراعية المملوكة على وجه الشيوخ التي تكون عائدة المشيدات عليها لبعض الشركاء دون غيرهم بموجب سند الملكية تحسب الضريبة عليها وفقا لما يأتي:

تستبعد قيمة المشيدات التي لا تعود للبائع من القيمة العمومية وتحسب الضريبة على المتبقي منها وتستوفى بنسبة السهام المباعة إلى مجموع السهام.

تحسب الضريبة على المشيدات العائدة للبائع باعتبارها عقارا مستقلا، أما بالنسبة لحصته المشاعة فتحسب الضريبة على مجمل العقار وتوزع على الشركاء وفقا لحصصهم فيه.

مثال: - قام المكلف (ص) ببيع سهامه في قطعة أرض زراعية، وكان مجموع السهام المباعة ( ) سهم، وتشتمل الأرض الزراعية على دار تعود إلى البائع بموجب سند الملكية (قدّرت قيمتها العمومية بمبلغ (١٢٥) مليون دينار). وقدّرت القيمة العمومية لقطعة الأرض كحق تصرف بمبلغ (٣٢٠) مليون دينار. المطلوب حساب الضريبة على البائع لكل من الدار وحصته في قطعة الأرض المباعة.

الحل: -يتم حساب الضريبة على النحو الآتي - :

أولاً: -حساب الضريبة على الدار المباعة:

المبلغ	التفاصيل
125000000_ دينار	قيمة الدار العائدة للبائع حسب لجنة الكشف
50000000 دينار	الإعفاء الوارد في قانون رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٥
75000000 دينار	المبلغ الخاضع للضريبة
$50000000 \times 3\% = 1500000$ دينار	
$75000000 \times 1.33\% = 1000000$ دينار	
2500000 دينار	دينار مبلغ الضريبة على بيع الدار

ثانياً: -حساب الضريبة على عموم القطعة دون المشيدات :

المبلغ	التفاصيل
--------	----------

320000000_ دينار	القيمة العمومية المقدرة للأرض كحق تصرف
------------------	--

500000000 دينار	
-----------------	--

خامساً: -أشارت الفقرة (٥) من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ إلى أن الرواتب والمخصصات التي يكون مصدرها القطاع الخاص تكون مشمولة بضريبة الدخل، أما الرواتب والمخصصات التي يكون مصدرها القطاع الاشتراكي والمختلط فلا تكون مشمولة بضريبة الدخل أي أنها معفاة من الضريبة.

وجرى تعديل هذه الفقرة بموجب الأمر رقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤ الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة)، والذي أخضع للضريبة اعتباراً من ١/ نيسان /٢٠٠٤ الرواتب والأجور والمخصصات التي يتلقاها موظفو الدوائر الحكومية وموظفو القطاعين العام والمختلط بغية ضمان مشاركة جميع قطاعات المجتمع العراقي في عبء الضريبة.

سادساً: -كل مصدر آخر غير معفي بقانون وغير خاضع لأية ضريبة في العراق.

**السماحات:** - جاء في الأمر الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) برقم ٤٩ في ٢٠٠٤/٢/١٩ ما يأتي - :

يعدل البند (١) من المادة (١٢) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ ليصبح نصه كما يأتي - :

يمنح الشخص المقيم الإعفاءات التالية من الضرائب المستحقة على دخله التقديري عن كل عام بناء على أساس وضعه (أو وضعها) في السنة التي حقق (أو حققت) فيها هذا الدخل.

أ- مبلغ (٢٥٠٠٠٠٠) دينار لدافع الضريبة شخصيا (أو لدافعة الضريبة إذا كانت غير متزوجة عدا الأرملة أو المطلقة) أو في حالة عدم إضافة دخل الزوجة إلى دخل الزوج ومبلغ (٢٠٠٠٠٠٠) دينار لزوج دافع الضريبة أو زوجاته إذا كانت الزوجة ربة بيت لا دخل لها أو في حالة إضافة دخلها إلى دخله.

ب- مبلغ (٢٠٠٠٠٠) دينار لكل واحد من أبناء دافع الضريبة بغض النظر عن عددهم.

ج- مبلغ (٣٢٠٠٠٠٠) دينار للأرملة أو المطلقة ومبلغ (٢٠٠٠٠٠) دينار لكل من الأبناء الذين ترعاهم هي حسب القانون بغض النظر عن عددهم.

يتم تعديل البند رقم (٥) من المادة (١٢) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ فيصبح نصه كما يأتي - :

يمنح دافع الضريبة إعفاءً إضافياً من دفع الضريبة على مبلغ (٣٠٠٠٠٠٠) دينار إذا كان قد تجاوز (٦٣) من العمر وذلك بالإضافة إلى الإعفاءات من الضريبة الممنوحة له في أقسام أخرى من هذه المادة.

### سعر الضريبة - :

بموجب أمر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤ تفرض الضريبة على المكلف عن كل سنة تقديرية وفق النسب الآتية - :

دخل الفرد المقيم وذلك بعد منح السماحات القانونية المنصوص عليها في المادة (١٢):

دخل الفرد غير المقيم: -النسب أعلاه ذاتها دون منح السماحات.

أما الشركات بأنواعها فتفرض عليها نسبة ضريبية ثابتة مقدارها (١٥%) استناداً إلى أمر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤.

ملاحظة: -يمكن توضيح السماحات القانونية باختلاف حالات المكلفين على النحو الآتي :

(2,5) مليون دينار للأعزب أو المتزوج الذي تخضع مدخولات زوجته بصورة مستقلة (الدخل مفصول). يضاف (٢٠٠) ألف دينار إلى سماح المتزوج عن كل ولد من أولاده مهما بلغ عددهم.

(4,5) مليون دينار للمتزوج الذي لا ولد له وزوجته ربة بيت أو تم دمج مدخولاتها مع مدخولاته. يضاف (٢٠٠) ألف دينار إلى سماح المتزوج عن كل ولد من أولاده مهما بلغ عددهم.

(2,5) مليون دينار للمرأة غير المتزوجة أو المتزوجة والتي تخضع مدخولاتها للضريبة على وجه الاستقلال.



(4,5) مليون دينار للمرأة المتزوجة والتي لها دخل خاضع للضريبة وزوجها عاجز عن العمل وليس له مورد بعد أن تؤيد ذلك السلطة المالية. يضاف إلى سماحها (٢٠٠) ألف دينار عن كل ولد من أولادها مهما بلغ عددهم.

(3,2) مليون دينار للأرملة أو المطلقة المستقلة بذاتها. يضاف إلى سماحها (٢٠٠) ألف دينار عن كل ولد من أولادها مهما بلغ عددهم.

السماحات للأولاد الذين لم يتموا سن الـ ١٨، ويشمل - :

البنات اللواتي يعيلهن المكلف شرعا.

الأبناء العاجزين عن كسب معاشهم لعاهة عقلية أو بدنية ولو أتموا ١٨ سنة.

أما من أتم سن ١٨ من الأبناء ومستمر على الدراسة فيستمر السماح إلى أن يكمل دراسته أو يبلغ ٢٥ سنة ويراعى أقصر الأجلين.

لا يمنح المكلف سماحا عن الأولاد الذين أتموا ١٨ سنة ولهم دخل مستقل يزيد على (٢٠٠) ألف دينار شهريا ولو استمروا على الدراسة.

يمنح المكلف لذاته سماحا إضافيا مقداره (٣٠٠) ألف دينار إذا تجاوز سن ٦٣ سنة.

إذا تم زواج المكلف أو ولد له ولد خلال سنة نجوم الدخل يضاف إلى سماحه بنسبة عدد الأشهر المتبقية إلى عدد أشهر السنة وتهمل كسور الشهر، وبالعكس في حالة افتراقه عن زوجته بوفاة أو طلاق أو توفي أحد أولاده.

إذا تزوجت الأرملة أو المطلقة وأدمج دخلها مع دخل زوجها يحجب عنها السماح القانوني فقط وبنسبة عدد الأشهر الكاملة المتبقية من سنة نجوم الدخل التي فيها الزواج وتهمل كسور الشهر.

أ- / يمنح المقيم غير العراقي السماح سنة نجوم الدخل بنسبة عدد أشهر الإقامة إلى عدد أشهر السنة.

ب / المقيم غير العراقي المتعاقد مع الحكومة أو تم استخدامه للتدريس في العراق يمنح السماح كاملاً.

ج / لا يمنح غير المقيم السماح القانوني.

11- لا يتمتع أي مكلف يخضع لضريبة الدخل عن عدة مصادر دخل بأكثر من سماح قانوني واحد.

12- يمنح المكلف المقيم العراقي الجنسية السماح القانوني الكامل خلال سنة نجوم الدخل وفق الحالات المبينة سابقاً ولا علاقة بتاريخ بدء عمله خلال السنة المالية أو وفاته.

مثال: -تاجر بلغت أرباحه الإجمالية من تجارته في سنة ٢٠١٢ مبلغاً مقداره (٣٥) مليون دينار وكانت مصاريفه المنفقة وبقية التتزيلات (٢٠) مليون دينار، وهو متزوج من ربة بيت وله ثلاثة أولاد دون سن ١٨ سنة. المطلوب حساب الضريبة. الحل - :

35000000 دينار الربح الإجمالي

20000000 - دينار التتزيلات

—

15000000 دينار المتبقي

5100000 - دينار السماحات [٥,٢م.د للمكلف / ٢م.د لزوجته / ٦٠٠ ألف. د

لأولاده]

---

9900000 دينار المبلغ الخاضع للضريبة

$$\times 250000 = 7500$$

$$\times 250000 = 12500$$

$$\times 500000 = 50000$$

$$\times 8900000 = 1335000$$

1405000 دينار مقدار الضريبة

مثال: - احسب الاستقطاع الضريبي الشهري لمكلف في عام ٢٠١٥، إذا علمت أنه موظف في القطاع العام وراتبه الشهري هو (١٢٥٠٠٠٠) دينار، علماً أن التنزيلات المشمول بها المكلف هي ١٠% من راتبه والتي تتضمن التوقيفات التقاعدية، وأنه متزوج من موظفة ولديه طفل واحد.

الحل - :

$$1250000 \times 12 = 15000000 \text{ دينار راتبه السنوي}$$

15000000 دينار الراتب السنوي

$$1500000 - \text{دينار التنزيلات } (15000000 \times 10\%)$$

13500000 دينار المبلغ المتبقي

2700000 - دينار السماحات [٢,٥م.د. للمكلف / ٢٠٠ ألف. د لطفله]

—

10800000 دينار المبلغ الخاضع للضريبة

$$\times 250000 = 7500$$

$$\times 250000 = 12500$$

$$\times 500000 = 50000$$

$$\times 9800000 = 1470000$$

—

1540000 دينار مقدار الضريبة السنوية

( 12 ÷ 1540000 شهر ) = ١٢٨٣٣٣ دينار مقدار الاستقطاع الضريبي الشهري