

**ملحقات الموازنة العامة  
وآثارها السلبية في  
المالية العامة العراقية**



# ملحقات الموازنة العامة وآثارها السلبية في المالية العامة العراقية

الأستاذ الدكتور

حيدر وهاب عبود

أستاذ المالية العامة والقانون المالي  
كلية القانون – الجامعة المستنصرية



عنوان الكتاب: ملحقات الموازنة العامة وآثارها السلبية في المالية العامة العراقية

اسم المؤلف: أ. د. حيدر وهاب عبود

عدد صفحات الكتاب: ١٠٤

قياس صفحة الكتاب: ٢٤ × ١٧ سم

الطبعة الأولى

٢٠١٩

طبع في بيروت



للطباعة والنشر والتوزيع / بغداد شارع المتنبي  
Mob: 07901775461 - 07708099962  
E-mail: massala.library@gmail.com

جميع الحقوق محفوظة

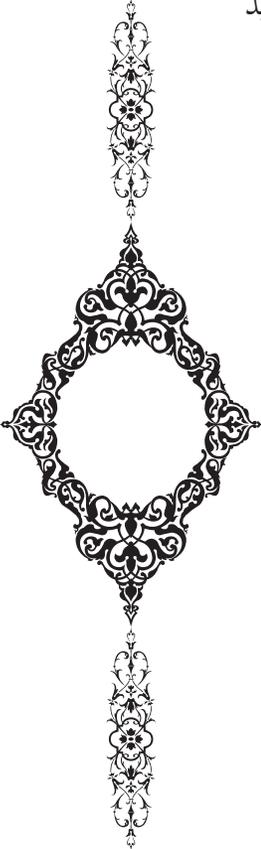
يمنع طبع هذا الكتاب أو جزء منه بكل طرق الطبع والتصوير والنقل والترجمة والتسجيل المرئي والمسموع والحاسوبي وغيرها من الحقوق إلا بإذن خطي من الناشر

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

لَقَدْ أَرْسَلْنَا رُسُلَنَا بِالْبَيِّنَاتِ وَأَنْزَلْنَا مَعَهُمُ  
الْكِتَابَ وَالْمِيزَانَ لِيَقُومَ النَّاسُ بِالْقِسْطِ

صدق الله العظيم

الآية ٢٥ من سورة الحديد





# الوقراء

إلى زوجتي... سر سعادتي، ومنبع قوتي.  
إلى أولادي يوسف ويونس ومحمد... بكم يطيب  
العيش، وتمتلئ النفس راحة ومسرة، والحياة  
فرحة وبهجة.

المؤلف





## مقدمة

الحمد لله رب العالمين وصلاته وسلامه على سيدنا محمد أشرف المرسلين  
وخاتم النبيين وعلى آله وصحبه أجمعين وبعده.

يتفق الجميع على أن الموازنة العامة هي عصب حياة الدولة، والإطار  
القانوني الذي تدور في نطاقه المعاملات المالية الحكومية، والشريان الحيوي  
الذي يغذي خزينة الدولة بالأموال اللازمة لسير مرافقها العامة بانتظام واطراد.  
فبدون الأموال تعجز السلطات عن تقديم الخدمات المطلوبة لتلبية الحاجات  
العامة، وعن تحقيق الأهداف المتنوعة، مثل: تعجيل عملية التنمية الاقتصادية،  
وتطوير البنى التحتية، وتوسيع مظلة الرعاية الاجتماعية. ويتوقف نجاح  
الموازنة العامة في تحقيق الأهداف المنوطة بها على مدى تماسكها، وانسجامها،  
ووضوحها، وصدقها، فكلما أحسن المشرع صياغة الموازنة بطريقة سليمة  
وجامعة لعنصرها الممثلين بتقدير الإيرادات العامة والنفقات العامة، ومانعة  
لكل عناصر غريبة عنها، فإن النجاح يكون حليف تلك الموازنة. أما إذا حدث  
العكس وأقحم المشرع في الموازنة نصوصا لا تمت لها بصلة، فإن الفشل في بلوغ  
الأهداف المرسومة يصيب لا محالة الموازنة.

وعلى الرغم من بساطة المبدأ المذكور ووضوحه إلا أن المشرع في دول كثيرة لم يتورع في أن يلحق بالموازنة نصوصاً دخيلة عليها، وغريبة عنها، ولم يشذ المشرع العراقي في اتباع هذا المسلك التشريعي المعيب، إن لم يزد عليه، فقد أثقلت الملحقات كاهل قوانين الموازنات العامة العراقية حتى إنَّ القارئ لها ليخال انه أمام قانون آخر غير قانون الموازنة، والدليل على قولنا هذا: إن موازنة العراق سنة ٢٠٠٥ ضمّت (١٨) مادة فقط بينما قفزت مواد موازنة سنة ٢٠١٧ إلى (٦٠) مادة، ومواد موازنة سنة ٢٠١٨ إلى (٦٢) مادة، ومواد موازنة سنة ٢٠١٩ إلى (٧١) مادة أي إنَّ الزيادة في عدد المواد بلغت ما يقارب أربعة أضعاف خلال مدة لم تتجاوز العقد ونصف من الزمان، وهي زيادة يعود جُلها إلى حشو المشرع تلك الموازنات بالملحقات، وهذا ما تسبب بحدوث فوضى تشريعية أفقدت الموازنات معناها، وصدّعت مبناها، وأربكت عمل القائمين على تنفيذها، وأجهدت الجهات التي تتولى الرقابة عليها.

وعلى الرغم من أن أعضاء في مجلس النواب العراقي فطنوا إلى خطورة ظاهرة الملحقات، وطالبوا بالحد منها<sup>(١)</sup> إلا أن المؤسسة التشريعية لم تعر تلك

(١) ابدى النائب (عبود وحيد عبود العيساوي) اعتراضه على الملحقات صراحة عند مناقشة مشروع قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١٧ عندما جهر قائلاً: (لديّ ملاحظات كثيرة وسأقدمها في تقرير لكن أؤكد على المادة (٤٥) التي أكدت على أن وزارة المالية تبيع حصصها من أراضي زراعية خارج حدود أمانة بغداد والبلديات وفق قانون بيع وإيجار الأراضي وأموال الدولة، اعتقد أن هذه الفقرة تندرج في الموازنة غير صحيح والمفروض أن يكون هناك تعديل على قانون إيجار وبيع الأراضي وهذا يحتاج إلى وقت طويل والخزينة سوف لن تستفيد منه إضافة إلى أن هذه الأراضي فيها حق التصرف يمتد إلى الجد أو جد الأب وبالتالي هذه سلسلة من الورثة ومن الحصص وبالتالي سوف تدخل في وقت وجدل وشكاوى ومشاكل كان المفروض أن يضاف التعديل على قانون بيع وإيجار أموال الدولة أفضل مما يكون في الموازنة...).

ينظر محضر جلسة رقم (٣١)، الأربعاء (٢٠١٦/١١/٩) الدورة الانتخابية الثالثة، السنة التشريعية الثالثة، الفصل التشريعي الأول، منشورة على موقع مجلس النواب العراقي. ←

المطالبات اهتماماً، ولم تُلق لها أذناً صاغية بل أن ما حدث هو العكس تماماً عندما تحطت المُلحقات قوانين الموازنات لتقتحم أسوار قوانين مالية أخرى<sup>(١)</sup>. وإزاء اتساع ظاهرة المُلحقات كان لزاماً علينا التصدي لها من خلال تبصير القائمين على الموازنة العامة، سواء أكانوا أعضاءً في السلطة التنفيذية التي تتولى إعدادها أم أعضاءً في السلطة التشريعية التي تختص بإقرارها تبصيرهم بخطورة هذا المسلك التشريعي، وما ينجم عنه من آثار سلبية تمس مالية الدولة العراقية.

→ [www.Parliament.iq](http://www.Parliament.iq) تاريخ الزيارة ٢٠١٧/٢/١٣.

(١) نذكر على سبيل المثل قانون واردات البلديات الذي الحق به المشرع العراقي نصاً يمنع استيراد المشروبات الكحولية، وتصنيعها، وبيعها. وقد طعن على هذا القانون أمام المحكمة الاتحادية العليا، وجاء في عريضة الدعوى... انه بتاريخ ٢٢/١٠/٢٠١٦، وفي جلسة مجلس النواب المرقمة (٢٤) تم إقرار قانون (واردات البلديات لسنة ٢٠١٦) وقد تضمن المادة (١٤) منه (أ). يحظر استيراد وتصنيع وبيع المشروبات الكحولية بكافة أنواعها) ب. يعاقب من يخالف البند (أ) من هذه المادة بغرامة لا تقل عن عشرة ملايين ولا تزيد عن خمسة وعشرون مليون دينار وان إقرار المادة أنفاً جاء مخالفاً للدستور والنظام الداخلي لمجلس النواب من حيث... أن القانون محل الطعن يعنى بتنظيم واردات البلديات ولا علاقة له بحظر استيراد وتصنيع وبيع المشروبات الكحولية، كون هذه الأمور تخرج عن الأسباب الموجبة لتشريعه وكان المقتضى تشريع قانون خاص بهذا الشأن وليس إحام المادة (١٤) منه ضمن بنوده.

لقد وقع الطاعن في خطأ قانوني فوت على نفسه فرصة كسب الدعوى مثلما فوت على الباحثين والمختصين فرصة التعرف على حقيقة موقف المحكمة الاتحادية العليا من ملحقات القانون بصورة عامة، ذلك لأن المدعي استعجل في رفع دعواه، ولم يتريث لحين نشر القانون المطعون عليه في الجريدة الرسمية، فقررت المحكمة رد دعواه شكلاً، وجاء في قرارها (... تبين لهذه المحكمة بأن المادة المطعون بعدم دستوريته وردت ضمن قانون (واردات البلديات لسنة ٢٠١٦) الذي لم ينشر في الجريدة الرسمية بتاريخ إقامة الدعوى المصادف (٢٦/١٠/٢٠١٦) لذا فإنه لم يكن نافذاً أو معمولاً به في ذلك التاريخ، وحيث إن المحكمة الاتحادية العليا تختص بالرقابة على دستورية القوانين والأنظمة النافذة بموجب المادة (٩٣) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ فتكون الدعوى واجبة الرد من هذه الجهة...). حكم المحكمة الاتحادية العليا عدد ٨٨/اتحادية/إعلام/٢٠١٦. منشور على موقع المحكمة الاتحادية العليا.

→ [www.Parliament.iq](http://www.Parliament.iq) تاريخ الزيارة ٢٠١٧/٢/١٣.

ويستمد موضوع الكتاب أهميته من الناحيتين النظرية والعملية على حد سواء، فمن الناحية النظرية يلاحظ شحة المراجع الفقهيّة التي تناولت ظاهرة المُلحقات بحثاً وتمحيصاً، فكثير من الأعلام مرت على هذا الموضوع مرور الكرام ولم تتناوله إلاّ لماماً على الرغم من خطورته التي لا تخفى على كُُلّ ذي عينين. أما من الناحية العملية فقد تسببت المُلحقات بمشاكل كثيرة تركت آثاراً وبيّلة في المالية العامة العراقية، مما تتطلب تسليط الضوء على تلك المشاكل والآثار السلبية الناجمة عنها لعلّ المشرع يلتفت إليها ليحد منها من خلال تقليل اعتماده على المُلحقات.

وسوف نجري في هذا المؤلف على خطة مكونة من ثلاثة مباحث، نتناول في المبحث الأول: التعريف بمُلحقات الموازنة، ونتكلم في المبحث الثاني: عن: عيوب المُلحقات والتصدي لها، ونكرس المبحث الثالث: للكلام عن ظاهرة المُلحقات في الموازنات العامة العراقية.

# المبحث الأول

## التعريف بمُلاحقات الموازنة العامة



يتطلب الإلمام بالمُلحقات الوقوف على جملة من الموضوعات يقف في مقدمتها مفهوم المُلحقات، وأنواعها، وخصائصها، وطبيعتها القانونية. ونظرا لما لهذه الموضوعات من أهمية فإننا سوف نعكف على بيانها في المطالب الثلاثة التالية:

- المطلب الأول: مفهوم المُلحقات وتمييزها عما يشابهها من مصطلحات.
- المطلب الثاني: خصائص المُلحقات وطبيعتها القانونية.
- المطلب الثالث: أنواع المُلحقات وأسبابها.

## المطلب الأول

### مفهوم المُلحقات وتمييزها عما يشابهها من مصطلحات

لمُلحقات الموازنة مفهوم محدد يحسن بنا بيانه، وتمييزه عما قد يختلط به من مفاهيم مالية أخرى قريبة منه، وهذا ما سوف نقف عليه في الفرعين التاليين:

- الفرع الأول: المقصود بمُلحقات الموازنة العامة.
- الفرع الثاني: تمييز المُلحقات عما يُشابهها من مُصطلحات.

## الفرع الأول

### المقصود بمُلحقات الموازنة العامة

الملحقات لغة: جمع مُلحق، وهي كلمة مشتقة من (لَحِقَ). يقال لحق به (لَحَاقًا) بالفتح أي أدركه في زمان أو مكان فيقال لحق الشَّرطيّ اللص، ويقال كذلك لحق ما فاتته، ولحق بالخدمة العسكرية. وفي الدعاء (أن عذابك بالكفار مُلحق) أي لاحق، وتلاحقت المطايا لحق بعضها بعضا. والملحق الدعويّ الملصق، والتحقق به بمعنى أدركه أي لحقه ولصق به، وانضم إليه، أو انتمى إليه فيقال التحقق بالجامعة، والملاحق هي ما يُلحق بالكتاب ونحوه بعد الانتهاء منه مثل الجداول المتضمنة بعض البيانات، والأحكام التفصيلية المُلحقة بالمعاهدة أو بأحد نصوصها التي يُطلق عليها مُلحقات المعاهدة أو مُلحق الاتفاقية<sup>(١)</sup>.

أما اصطلاحاً: فمُلحقات الموازنة، هي: عبارة عن نص أو مجموعة من النصوص يُلحقها المشرع بقانون الموازنة العامة، وتتضمن تلك النصوص موضوعات بعيدة عن جوهر الموازنة المتمثل بتقدير إيرادات الدولة ونفقاتها خلال السنة المقبلة.

يلاحظ مما تقدم مدى اقتراب المعنى الاصطلاحي لمُلحقات الموازنة العامة من المدلول اللغوي، إذ يشير كلاهما إلى الالتحاق بالشيء والالتصاق به. لكنهما يختلفان بالوصف، فمُلحقات الموازنة مقصورة على البرنامج المالي السنوي للدولة، فهي بهذه المثابة تتسم بالخصوصية إزاء المعنى اللغوي الذي له طابع العمومية.

(١) محمد بن أبي بكر عبد القادر الرازي، مختار الصحاح، دار الرسالة، الكويت، ١٩٨٣، ص ٥٩٣. ينظر كذلك د. أحمد مختار عمر، معجم اللغة العربية المعاصرة، المجلد الأول، الطبعة الأولى، عالم الكتب، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ١٩٩٩ - ٢٠٠٠.

## الفرع الثاني

### تمييز المُلحقات عمّا يشابهها من مصطلحات

من الضروري أن نميز المُلحقات من المصطلحات المالية التي تقترب منها، مثل: الموازنة العامة للدولة، والموازنات المُلحقة، وهذا ما سوف نتوافر عليه حالاً:

أولاً: تمييز المُلحقات من الموازنة العامة للدولة:

لعلنا لا نخطئ القول إن أشد المفردات المالية اقتراباً من المُلحقات، هي: الموازنة العامة، وهذا يعدّ أمراً طبيعياً، لأن المُلحقات ما أسبغ عليها هذا الاسم إلا لالتحاقها بالموازنة العامة، ومع ذلك يبقى التمييز بينهما أمراً ضرورياً. وهذا ما سوف نقف عليه حالاً في البيان التالي:

#### ١ - تعريف الموازنة العامة:

عرف بعضهم الموازنة العامة بأنها: (بيان تقديري لإيرادات الدولة ونفقاتها عن مدة مستقبلية تحدد عادة بسنة ميلادية)<sup>(١)</sup>.

ورأى آخرون أن الموازنة العامة هي: (عمل تشريعي إداري يحتوي على تقديرات للنفقات والإيرادات لسنة قادمة ويصادق عليها من قبل السلطة التشريعية)<sup>(٢)</sup>.

(١) د. ماجد راغب الطلو، القانون الدستوري، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٨، ص ٣٣٥.

(٢) د. اعداد علي حمود، موجز في المالية العامة والتشريع المالي، الكتاب الأول، الموازنة، الإيرادات، النفقات، بيت الحكمة، بغداد، ١٩٨٩، ص ١٠١.

في حين عرفها البعض بأنها: (برنامج مالي تقديري لنفقات الدولة وإيراداتها العامة تعتمزم الحكومة تنفيذه في سنة مالية قادمة ومترجم لاهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ويتعين التصديق عليه واجازته من السلطة التشريعية)<sup>(١)</sup>.

ويمكن لنا أن نعرف الموازنة العامة بأنها: (وثيقة قانونية تتضمن تقديرا لإيرادات عامة يُحتمن جبايتها، ونفقات عامة يُتوقع صرفها من قبل الدول في مدة قادمة، غالبا ما تكون السنة، تحقيقا للنفع العام).

## ٢ - اختلاف الملحقات عن الموازنة العامة:

تبين لنا من تعريف الموازنة العامة انها قانون مالي يتناول موضوعا محددًا، وله غاية مخصصة، وهدفا معينًا يتمثل بإدارة البرنامج المالي السنوي للدولة بشقيه الإيرادي والإنفاقي. أما الملحقات فهي النصوص التي تلحق بالموازنة وتدخل في إطارها القانوني من الناحية الشكلية لكن تختلف عنها من الناحية الموضوعية؛ لأن الملحقات تتناول موضوعات مغايرة للموازنة مغايرة تامة، ولا تكون لها صلة مباشرة بتقدير إيرادات الدولة ونفقاتها، ومع ذلك يقرن المشرع بالموازنة الملحقات لأسباب عدة نقف عليها في موضعها من البحث.

## ثانياً: تمييز ملحقات الموازنة من الموازنات الملحقة:

يتطلب منا هذا التمييز التعريف بالموازنات الملحقة، ثمَّ بيان أوجه الاختلاف بينها وبين ملحقات الموازنة. وهذا ما سوف نتناوله في البيان التالي:

(١) د. محمد عوض رضوان، الاتجاهات الحديثة في تطوير الموازنة العامة للدولة ودورها في إدارة البرامج والأنشطة والمشروعات الحكومية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٩، ص ٤.

## ١ - تعريف الموازنات المُلحقة:

هي موازنات تتضمن إيرادات بعض الإدارات والمصالح العامة ذات الصبغة التجارية أو الصناعية، أو الاجتماعية، أو الثقافية ونفقاتها<sup>(١)</sup>. وتظهر تلك الموازنات ملتصقة بوثيقة الموازنة العامة كأجزاء مُلحقة بها<sup>(٢)</sup>. ففي لبنان تصدر هذه الموازنات مع الموازنة العامة في قانون واحد، وهذا مشابه تماما لما هو متبع في فرنسا إذ أصبح القانون المالي السنوي يجمع في كتاب واحد الموازنة العامة، والموازنات المُلحقة<sup>(٣)</sup>. علما أن المشرع العراقي لا يتبنى هذا النوع من الموازنات في الوقت الحاضر.

هذا وتميز الموازنات المُلحقة بالخصائص التالية<sup>(٤)</sup>:

أ. انها موازنات ادارات عامة غير متمتعة بالشخصية المعنوية المستقلة عن شخصية الدولة.

(١) د. حسن عواضة ود. عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، الموازنة، الضرائب والرسوم، دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، دار الخلود، بيروت، ١٩٩٥، ص ٦٧ - ٦٨.

(٢) محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ٢٠٠٩، ص ١٨٣.

(3) Jules Kaseya, Gestion des finances publiques et son impact sur l'évolution de la croissance économique en RDC, Université de Lubumbashi – Licence 2011, P. 5.

منشور على الموقع: <http://www.memoireonline.com>

ينظر كذلك د. حسن عواضة، ود. عبد الرؤوف قطيش، المصدر السابق، ص ٦٨.

(٤) طارق حمدي الساطي، رقابة ديوان المحاسبات على مشروعية تنفيذ النفقات العامة، رسالة مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم الإدارية والمالية، ١٩٦٨، ص ٢٥٦. كذلك محمد شاكر عصفور، المصدر السابق، ص ١٨٣.

ب . الأصل في إيرادات هذه الإدارات ونفقاتها أن تدخل ضمن الموازنة العامة للدولة إلا أن المشرع ميّز هذه الإدارات، وخصص لها موازنة مُلحقة لاعتبارات خاصة، منها:

- طبيعتها التجارية والصناعية التي تستدعي ضرورة معرفة نتائج أعمالها من ربح أو خسارة.
- وضع نظام مالي ومحاسبي خاص بها يتفق مع ظروفها، ويتلائم مع أوضاعها حتّى تقوم بأعمالها بشيء من المرونة، وتتحرر من القيود الروتينية التي قد تفرضها قواعد المحاسبة العامة المطبقة على الإدارات الداخلة في الموازنة.
- إلزامها بتغطية نفقاتها من إيراداتها الخاصة دون أن تعتمد في ذلك على الموازنة العامة. علماً أن المشرع قد يخرج عن هذه الخصيصة، فلا يسمح للإدارة ذات الموازونات المُلحقة أن تحتفظ بالفائض من إيراداتها بل ينص على تحويله إلى الموازنة العامة، وبالمثل أيضاً يتولى المشرع تغطية العجز الذي يصيب الموازونات المُلحقة، ويظهر المبلغ المدفوع إلى تلك الإدارات في جانب النفقات العامة للدولة على شكل إعانة.

ج . تطبق على الموازونات المُلحقة القواعد المتعلقة بالموازنة العامة من حيث:

- اعتمادها ونشرها.
- إشراف وزارة المالية عليها.
- بدء السنة المالية وانتهاءها.

## ٢ - اختلاف مُلحقات الموازنة عن الموازنات المُلحقة:

من الجلي أن ثمة تشابه وتقارب بين مُلحقات الموازنة والموازنات المُلحقة، فكلاهما يلحقان بالموازنة، ويظهران في قانونها السنوي، ويمران بالإجراءات ذاتها التي تمر بها الموازنة من حيثُ العرض على السلطة التشريعية لأجل المناقشة والاعتماد، ثمَّ الإصدار والنشر في الجريدة الرسمية.

لكن هذا التقارب بين مُلحقات الموازنة والموازنات المُلحقة لا ينفى وجود اختلاف بينهما من الناحيتين الشكلية والموضوعية. فمن الناحية الشكلية لا تتضمن المُلحقات جداول رقمية بل تحتوي عادة على نصوص قانونية على خلاف الموازنات المُلحقة التي تظهر على شكل جداول وبيانات رقمية. ومن الناحية الموضوعية لا تتضمن المُلحقات تقديرا لمجموع الإيرادات والنفقات السنوية، وإجازة لجباية الإيرادات وصرف النفقات، بل تتناول موضوعات غريبة عنها خلافا للموازنات المُلحقة التي تضم جانبيين نفقات يُتوقع صرفها، وإيرادات يُحْمَن جبايتها.

وتأسيسا على ما تقدم فإن الموازنات الملحقة تتشابه مع الموازنة العامة من الناحيتين: الشكلية والموضوعية ولهذا السبب لا يعد الكثير من الكتاب الموازنات المُلحقة استثناء حقيقيا على مبدأ وحدة الموازنة العامة بل تمثل إعادة توزيع لنفقات بعض الإدارات العامة وإيراداته بغية معرفة حقيقة نشاطها<sup>(١)</sup>. في حين أن مُلحقات الموازنة إن كانت تتصل بالموازنة العامة من الناحية الشكلية إلا أنها تنفصل عنها من الناحية الموضوعية؛ لذلك تعد الموازنات الملحقة أوثق صلة بالموازنة العامة من ملحقاتها.

(١) د. حسن عواضة ود. عبد الرؤوف قطيش، المصدر السابق، ص ٢٦٠.

## المطلب الثاني

### خصائص المُلحقات وطبيعتها القانونية

تتسم المُلحقات بخصائص عدة أضفت عليها طابعاً قانونياً محدداً، وسوف نتناولها قبل بيان طبيعتها القانونية، وذلك في الفرعين التاليين:

الفرع الأول: خصائص مُلحقات الموازنة العامة.

الفرع الثاني: الطبيعة القانونية لمُلحقات الموازنة العامة.

## الفرع الأول

### خصائص مُلحقات الموازنة العامة

تتضمن مُلحقات الموازنة قواعد قانونية مؤقتة تخلو من صفة التوقع، وتضاف إلى الموازنة العامة للدولة من جانب السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية من أجل تعديل قوانين قائمة أو إلغائها. وسوف نقف على الخصائص المذكورة في البيان التالي:

أولاً: مُلحقات الموازنة قواعد قانونية مؤقتة:

من المعروف أن قانون الموازنة هو من القوانين المؤقتة، لأن مداه الزمني محدد بسنة واحدة هي السنة المالية المتعلقة بتنفيذ موازنة الدولة<sup>(١)</sup>. وبما أن المُلحقات تعد جزءاً من قانون الموازنة، فإن مفعولها ينتهي بنهاية السنة المالية للموازنة.

(١) د. منذر الشاوي، فلسفة القانون، مطبوعات المجمع العلمي العراقي، بغداد، ١٩٩٤، ص ٢٣١.

## ثانياً: خلو المُلحقات من عنصر التوقع:

يعد عنصراً التوقع والإجازة من سمات الموازنة العامة للدولة. ونعني بالتوقع: تخمين ما سوف تحصل عليه الدولة من إيرادات، وما سوف تنفقه من مصروفات في السنة المقبلة. بيد أن تحصيل الإيرادات في بعض الدول وصرف النفقات يستلزم صدور إذن أو موافقة من السلطة التشريعية لتكتسب عملية الجباية والصرف صفة المشروعية. وتصدر السلطة التشريعية موافقتها باعتماد قانون الموازنة سنوياً. وتفتقر مُلحقات الموازنة لوجود عنصر التوقع فمضمونها يخلو من تخمين لإيرادات الدولة ونفقاتها في السنة المقبلة.

ثالثاً: اشتراك السلطين التنفيذية والتشريعية في الاعتماد على مُلحقات الموازنة: المعتاد هو أن السلطة التنفيذية هي التي تلجأ إلى المُلحقات عندما تضمها إلى مشروع قانون الموازنة العامة السنوي وتقدمها إلى السلطة التشريعية لغرض إقرارها، ومع ذلك قد تخرج السلطة التشريعية عن المألوف وتلجأ هي الأخرى إلى المُلحقات بالاتفاق مع السلطة التنفيذية أو بدون الاتفاق معها.

## رابعاً: انطواء المُلحقات على أحكام تعدل قوانين قائمة أو تلغياً:

تضم مُلحقات الموازنة غالباً أحكاماً تعدل قوانين قائمة وذلك بإلغاء نص أو أكثر من النصوص الواردة فيها وإعادة صياغتها. ويمكن أن تُضيف المُلحقات للقانون القائم مواداً ونصوصاً أخرى. وقد تكتفي المُلحقات بحذف بعض النصوص الواردة في قانون قائم وهو ما يعرف بالإلغاء الجزئي<sup>(١)</sup>.

(١) يُنظر بمفهوم الإلغاء د. منذر الشاوي، فلسفة القانون، المصدر السابق، ص ٢٣٢ - ٢٣٣.

وقد لا يكتفي المشرع بالإلغاء الجزئي بل يذهب إلى أبعد من ذلك ويُلحق بالموازنة أحكاما تلغي قانونا قائما بإلغاء كليا، وذلك بإنهاء سريانه، ووقف العمل به نهائيا بتجريده من القوة الملزمة له. عموما فإن إلغاء القانون، سواء أكان كلياً أم جزئياً، يمكن أن يكون صريحاً كما يمكن أن يكون ضمناً. ويكون الإلغاء صريحاً حين يقرر النص الملحق بالموازنة بشكل واضح وصريح إلغاء نص سابق وارد في قوانين أخرى، ويتحقق الإلغاء الضمني حين لا يتضمن النص الملحق بالموازنة حكماً صريحاً بإلغاء نص سابق عليه وإنما هناك تضارب أو عدم توافق بين النص الجديد الملحق بالموازنة والنص السابق بحيثُ يستحيل تطبيقهما في الوقت ذاته أو أن ينظم المشرع من جديد في قانون الموازنة لموضوع سبق أن نظمه بقانون سابق<sup>(١)</sup>.

## الفرع الثاني

### الطبيعة القانونية لمُلحقات الموازنة

ذهب كثير من الشراح إلى أن مُلحقات الموازنة تعد من حيثُ طبيعتها القانونية قانوناً من الناحيتين: الشكلية والموضوعية. وبهذا الوصف تتميز المُلحقات من الموازنة العامة ذاتها التي تعد قانوناً من الناحية الشكلية فقط بالنظر لصدورها من السلطة التشريعية. أما من الناحية الموضوعية فإن الموازنة تعد عملاً إدارياً محضاً لخلوها من قواعد عامة جديدة، ودائمة، وملزمة؛ ولأن الموازنة لا تزود الحكومة بصلاحيات أو سلطات جديدة، فالإيرادات التي

(١) يُنظر بمفهوم الإلغاء د. سعيد عبد الكريم مبارك، أصول القانون، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ١٩٨٢، ص ١٦٣ - ١٦٥.

تمارس الحكومة صلاحية تحصيلها، والنفقات التي يسمح لها بتنفيذها هي أصلا  
صلاحيات ناشئة عن قوانين سابقة على الموازنة<sup>(١)</sup>.

وقد تبنت هذا الرأي محكمة القضاء الإداري المصرية في أحد أحكامها الذي  
قالت فيه بأن: (قانون ربط الميزانية لا يتضمن عادة قواعد عامة مجردة، وأنها هو  
تحديد للإيرادات من مصادرها، وتوزيع لها على مصارفها العامة بما يكفل  
سير مرافق الدولة في فترة محددة من الزمن في الغالب عام واحد. وهذا العمل  
بطبيعته تنفيذي اداري ولكن لأهميته ولتحمل أفراد الدولة أعباءه وآثاره تقرر  
أن يصدر من السلطة التشريعية التي تمثل إرادة الأمة في أفرادها نوابا وشيوخا.  
ولما كانت أغلب أعمال السلطة التشريعية تصدر في قوانين كانت الميزانية تربط  
هي الأخرى بقانون)<sup>(٢)</sup>.

وهذا الرأي، من وجهة نظرنا، مرجوح، لأنه لا يصح أن نطلق ابتداء  
وصفا قانونيا محددًا على موازنة الدولة بل أن إسباغ هذا الوصف مرهون بطبيعة  
الأداة القانونية التي تصدر بها الموازنة.

(١) د. فوزي فرحات، المالية العامة، الاقتصاد المالي، دراسة التشريع المالي اللبناني مقارنة مع بعض  
التشريعات العربية والعالمية، بدون ذكر مكان ودار النشر، ٢٠١٠، هامش رقم ٢ ص ٣٧.  
كذلك - د. كاظم السعيد، ميزانية الدولة، النظريات العامة وتطبيقاتها في العراق، بغداد، مطبعة  
الزهراء، ١٩٦٩، ص ٣١.

(٢) مذكور لدى د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، بغداد، دار الكتب للطباعة  
والنشر، الموصل، بدون ذكر السنة، ص ١٠٥ - ١٠٦.

## والسؤال الذي يطرح هنا ما الأداة القانونية لصدور الموازنة؟

تصدر الموازنة العامة بقانون يسن من قبل السلطة التشريعية، وهذا اتجاه دستوري تبنته كثير من الدول من بينها العراق<sup>(١)</sup>، والكويت<sup>(٢)</sup>، وفرنسا<sup>(٣)</sup> بيد أن دولا أخرى أسندت صلاحية إصدار الموازنة إلى السلطة التنفيذية بقرار إداري (تنظيمي) يصدر منها يتخذ صورة مرسوم ملكي كما هو معمول به في المملكة العربية السعودية، إذ يتولى مجلس الوزراء هناك إدارة الشؤون المالية للدولة<sup>(٤)</sup>، فيصدق سنويا نظاما للموازنة يشتمل على تخمينات الواردات والمصاريف لتلك السنة<sup>(٥)</sup>، ويرفع إلى الملك ليصادق عليه بموجب مرسوم ملكي<sup>(٦)</sup>. وقد تتخذ أداة صدور الموازنة صورة مرسوم أميري كما كان معمولاً به في قطر في ظل أحكام النظام الأساسي الموقت الملغى لسنة ١٩٧٢<sup>(٧)</sup>، إذ يعرض مشروع الموازنة على مجلس الوزراء<sup>(٨)</sup>، فإذا أقره يصدر قرار أميري باعتماد الموازنة<sup>(٩)</sup>.

- (١) نصت الفقرة (أولاً) من المادة (٦٢) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ بأن: (يقدم مجلس الوزراء مشروع قانون الموازنة العامة... إلى مجلس النواب لإقراره).
- (٢) نصت المادة (١٤٤) من دستور دولة الكويت لسنة ١٩٦٢ بأن: (تصدر الميزانية العامة بقانون).
- (٣) نصت المادة (٣٤) من دستور فرنسا لسنة ١٩٥٨ بأن: (تحدد قوانين الموازنة موارد الدولة وأعباءها).
- (٤) نصت المادة (٢٨) من نظام مجلس الوزراء السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٨) لعام ١٣٧٧ هجرية بأن: (شؤون الدولة المالية مرجعها مجلس الوزراء).
- (٥) تنظر المادة (٣٧) من نظام مجلس الوزراء السعودي المذكور في أعلاه.
- (٦) محمد شاكر عصفور، المصدر السابق، ص ١٠٧.
- (٧) الغي النظام المذكور وحل محله دستور دولة قطر النافذ لسنة ٢٠٠٤ الذي ناط صلاحية إقرار الموازنة العامة إلى مجلس الشورى وهو المجلس الذي يتولى سلطة التشريع طبقاً لأحكام المادة (٧٦) من الدستور المذكور.
- (٨) تنظر المادة (١٣) من القانون رقم (٥) لسنة ١٩٨٩ بشأن الموازنة العامة للدولة القطري.
- (٩) تنظر المادة (١٤) من قانون الموازنة العامة القطري لسنة ١٩٨٩.

لكن ماذا لو سكت الدستور عن بيان الأداة القانونية لصدور الموازنة؟  
أصدر بقانون أم بقرار إداري؟

أثير هذا التساؤل في ظل دستور مصر لسنة ١٩٥٦ الذي جاء خلوا من نص يبين طريقة إصدار الموازنة. وقد أفتى قسم الرأي بمجلس الدولة المصري في يوليو سنة ١٩٥٦ بأنه: لا يجوز في ظل الدستور المذكور إصدار الموازنة بقانون، وأن الأداة الصحيحة لإصدارها هي قرار من رئيس الجمهورية، (واعتمد المجلس في ذلك على أن إصدار الميزانية بقانون يخالف طبيعتها، لأنها لا تعدو أن تكون عملا تنفيذيا بحتا، باعتبارها برنامجا تعده السلطة التنفيذية مقدما لبيان سير أعمالها خلال السنة المالية. أما القانون فهو عبارة عن مجموعة من القواعد العامة المجردة التي تتضمن أمرا أو نهيا ويكون لها جزاء الأمر الذي لا يتفق مع طبيعة الميزانية من حيث وضعها القانوني، وأنه لما كان اختصاص السلطة التشريعية في اعتمادها للميزانية ليس إلا مظهرا من مظاهر الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية وليس هناك ما يلزم بأن يكون هذا الاعتماد في شكل قانون بل يكفي في ذلك قرار يصدره المجلس التشريعي).

(وأنه تأكيدا لذلك صدر الدستور الجديد (دستور سنة ١٩٥٦) ولم يتضمن أي نص يلزم بإصدار الميزانية بقانون متمشيا في ذلك مع الأوضاع الصحيحة التي تعتبر الميزانية عملا من أعمال السلطة التنفيذية)<sup>(١)</sup>.

لقد ظل الرأي الإفتائي المتقدم معمولا به حتى في ظل الدستور المؤقت للجمهورية العربية المتحدة الصادر سنة ١٩٥٨ الذي لم يأت بحكم جديد في هذا

(١) طارق حمدي الساطي، المصدر السابق، هامش رقم (٢) ص ٢٠٦ - ٢٠٧.

الموضوع، وكذلك في ظل الدستور الصادر في مارس (آذار) سنة ١٩٦٤ الذي بقي محافظاً على هذا التقليد<sup>(١)</sup>.

ولا نتفق مع ما ذهب إليه مجلس الدولة المصري في فتواه؛ لأن الأصل هو أن تصدر الموازنة بقانون، وهذا الأصل استخلصته المجالس النيابية بعد صراع تاريخي طويل مع الحكام نبت إرهاباته الأولى عام ١٢١٥م والذي شهد صدور وثيقة العهد الأعظم في بريطانيا<sup>(٢)</sup> التي أرست مبدأ دستوريا هاما قوامه أن لا موازنة عامة بدون إجازة تشريعية<sup>(٣)</sup>، ولا يجوز الخروج عن هذا المبدأ إلاّ بنص صريح؛ لأن الخروج يعد استثناء من الأصل، والاستثناء لا يجوز الخروج عليه أو التوسع في تفسيره ما لم يأذن بذلك المشرع بنص واضح وجلي، وما دام النص الذي يقرر الاستثناء غير موجود فينبغي التمسك بالأصل وهو وجوب صدور الموازنة العامة بقانون لا بقرار إداري.

يترشح لنا من كل ما تقدم أن الطبيعة القانونية للموازنة العامة مرهونة بأداة صدورها، فإن صدرت بقانون عدت قانوناً، وإن صدرت بمرسوم عدت

(١) د. سليمان محمد الطماوي، السلطات الثلاث في الدساتير العربية المعاصرة وفي الفكر السياسي الإسلامي، تكوينها، واختصاصاتها، معهد الدراسات العربية العالية، جامعة الدول العربية، دار الحمامي للطباعة، بدون ذكر مكان النشر، ١٩٦٧، ص ١١٤ - ١١٥.

(2) R.E.C. Jewell, British Constitution, Teach yourself books, London. P. 32 - 33.

(٣) تنظر نصوص وثيقة العهد الأعظم باللغة الإنكليزية على الموقع: [www.bl.uk](http://www.bl.uk). تاريخ الزيارة ٢٠١٧/٢/٢٢. ينظر كذلك:

Paul Posner and Chung - Keun Park, Role of the Legislature in the Budget Process: Recent Trends and Innovations, OECD Journal on Budgeting, P. 3, ٢٠٠٧, Volume 7- N0.

قراراً إدارياً تنظيمياً. والنقطة الجديرة بالاهتمام أن الوصف القانوني الذي يسبغ على الموازنة ينسحب كذلك على ملحقاتها، فإن صدرت الموازنة بقانون عُدت هي وملحقاتها قانوناً، وإن صدرت بمرسوم عُدت هي وملحقاتها قراراً إدارياً تنظيمياً.

لكن هب أن الموازنة صدرت بقانون فهل صحيح أنها تعد قانوناً من الناحية الشكلية دون الناحية الموضوعية على رأي بعض الكتاب؟

لا نشايح ما ذهب إليه هذا البعض من الكتاب؛ لأن الموازنة متى ما صدرت بقانون عُدت قانوناً من الناحيتين الشكلية والموضوعية. ولا صحة للترقية بين الناحيتين مطلقاً، وإذا كنا نتفق مع الكتاب الذين عدّوا الموازنة قانوناً من الناحية الشكلية، فإننا لا نتفق معهم بشأن نزع صفة القانون عن الموازنة من الناحية الموضوعية، لأننا نرى أن قانون الموازنة مثله مثل بقية القوانين الأخرى، يضم قواعد قانونية عامة، ومجردة، وملزمة، لكن الفرق بين قانون الموازنة والقوانين الأخرى أن القواعد القانونية الواردة في الموازنة هي قواعد قانونية رقمية أما القواعد الواردة في القوانين الأخرى فهي قواعد قانونية لفظية. وهذا الاختلاف لا يعد اختلافاً موضوعياً، كما توهم البعض، بل اختلاف في الصياغة القانونية أو القالب أو الشكل الذي يفرغ فيه المشرع أفكاره، والمعلوم أن العبرة هنا بالمقاصد والمعاني لا بالألفاظ والمباني.

لكن ما الأدلة التي تثبت أن قواعد قانون الموازنة العامة هي قواعد عامة ومجردة وملزمة؟

هذا ما سوف نقف عليه حالاً:

أولاً: احتواء قانون الموازنة العامة على قواعد عامة ومجردة:  
الأدلة على ذلك هي:

- ١ - لا يخاطب قانون الموازنة أفراداً معينين بذواتهم بل يخاطب أشخاصاً عامة تتولى إدارة مرافق عامة وتسييرها، وتسعى إلى تحقيق المصلحة العامة.
- ٢ - يسهم قانون الموازنة في إنشاء المراكز القانونية العامة، فلو تفحصنا على سبيل المثال المراكز القانونية للموظفين، فإننا نلاحظ أن قانون الموازنة يسهم في إنشاء هذه المراكز من خلال رصد الاعتمادات السنوية المطلوبة لتغطية الرواتب والأجور المدفوعة للموظفين بصورة عامة، ثم تأتي الإدارة وتنقل المراكز القانونية من حالة العمومية والتجريد إلى حالة الخصوصية والتجسيد بإصدار أعمال شرطية تتمثل بقرار صرف المستحقات المالية إلى موظفين معينين بذواتهم. ولا يختلف الأمر كثيراً بالنسبة للإيرادات العامة، لأن المشرع يضع تقديرات عامة تتحول إلى أوضاع وحالات خاصة عندما تصدر الإدارة قرارات تحصيل الإيرادات من مكلفين معينين بذواتهم، وما تلك القرارات سوى أعمال شرطية<sup>(١)</sup>.

(١) د. حيدر وهاب عيود، دراسة في مشكلة تأخر إقرار الموازنة العامة، مجلة دراسات قانونية، بيت الحكمة، عدد ٣٥ لسنة ٢٠١٣، ص ٥٨.

ثانياً: احتواء قانون الموازنة العامة على قواعد ملزمة:

تعد قواعد الموازنة قواعد إمرة لتعلقها بالنظام العام، ومن ثمّ فلا يجوز للأفراد أو الإدارة مخالفتها، فهي قواعد ذات صلة بالمصلحة المالية العليا للدولة، لكونها تنظم البرنامج المالي السنوي المتوقع تطبيقه في السنة المقبلة، لذلك فإن صفة الإلزام تعد صفة لصيقة بالقواعد المنظمة لإيرادات الدولة ونفقاتها حسب التفصيل التالي:

١ - إلزامية قواعد الموازنة المتعلقة بالنفقات العامة: يتجلى وجه الإلزام في المسائل التالية:

أ. لا يحق للإدارة تجاوز الاعتمادات المرصدة في الموازنة<sup>(١)</sup> ما لم تحصل على موافقة مسبقة من البرلمان<sup>(٢)</sup>.

ب. يمنع على الإدارة استخدام الاعتمادات المالية المخصصة في الموازنة في غير الوجه المخصص لها قانوناً<sup>(٣)</sup>.

(١) نصت الفقرة (٥) من القسم (٩) من قانون الإدارة المالية والدين العام المعدل النافذ رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٤ بأن: (لوحدها الإنفاق أن لا تلتزم بعملية صرف تزيد عما مخصص لها في الميزانية السنوية ما لم ينص على خلاف ذلك بقانون الميزانية). كما نص البند (ج) من الفقرة (١) من القسم (١٢) من القانون ذاته بأن (تكون وزارة المالية مسؤولة على سبيل المثال على إدارة واجبات الخزينة الآتية: التأكد من أن منفذ الميزانية لا يتجاوز مخصصاته السنوية).

(٢) نصت الفقرة (٥) من القسم (٧) من قانون الإدارة المالية العراقي لسنة ٢٠٠٤ بأن: (يجوز تعديل الميزانية الفدرالية السنوية من خلال ميزانية تكميلية... ويجب أن يقر مجلس الوزراء الميزانية التكميلية بناء على توصية من وزير المالية، وأن تصادق من جهة تتمتع بسلطة تشريعية وطنية).

(٣) نصت الفقرة (٣) من القسم (٩) من قانون الإدارة المالية لسنة ٢٠٠٩ بأن: (تستخدم وحدات الإنفاق الأموال المقررة في الميزانية الفدرالية وبموجب خطة إنفاق يُصادق عليها وزير المالية). ونصت الفقرة (٤) من القسم المذكور بأن: (... يتحمل منفذ الميزانية المسؤولية عن ضمان الاستخدام القانوني للأموال المخصصة ضمن وحدات الصرف التابعة لهم).

ج . تستخدم الإدارة الاعتمادات المرصدة في الموازنة لمدة سنة مالية واحدة، لأن الأصل أن هذه الاعتمادات تسقط ما لم تستعمل في السنة المالية التي تُخصص لها<sup>(١)</sup>.

د . يُحظر على الإدارة الارتباط بنفقة لا يوجد اعتماد مُقرر لها في الموازنة أو تُخصص للنفقة اعتماد إلا أنه نفذ بسبب استعماله<sup>(٢)</sup>.

٢ - إلزامية قواعد الموازنة العامة المتعلقة بالإيرادات: تتبدى مظاهر الالتزام في المسائل التالية:

أ . توجد إيرادات يجب على الإدارة أن تلتزم بتقديراتها الواردة في الموازنة العامة من ذلك على سبيل المثال القروض العامة التي يأذن البرلمان للإدارة إبرامها في حدود مبالغ معينة لا يجوز للإدارة تجاوزها<sup>(٣)</sup>.

ب . ينبغي على الإدارة التي تتوقع الحصول على إيرادات في صورة منح أو مساعدات أو إعانات القيام بمجموعة من الإجراءات لضمان اكتساب الإيرادات المذكورة صفة المشروعية، ومن أهم تلكم الإجراءات<sup>(٤)</sup>.

(١) نصت الفقرة (٩) من القسم (٩) من قانون الإدارة المالية لسنة ٢٠٠٤ بأن: (تُستخدم الأموال المرصودة لوحدات الإنفاق لغاية ٣١ كانون الأول من السنة المالية...).

(٢) نصت الفقرة (٢) من القسم (٩) من قانون الإدارة المالية لسنة ٢٠٠٤ بأنه: (لن يتم الصرف من حساب الخزينة النظامي إلا بموجب تخصيص في قانون الميزانية السنوية...).

(٣) نص البند (٤) من الفقرة (ثانياً) من المادة (٢) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية ٢٠١٨ بأن: (يخول وزير المالية الاتحادي الاقتراض بمبلغ (٢٢) مليون دولار...). كما نص البند (٧) من الفقرة اعلاه بأن: (الاقتراض من الصندوق الكويتي للتنمية العربية بمبلغ قدره (٤٤٠) مليون دولار...). كما نص البند (٨) من الفقرة ذاتها بأن: (الاقتراض من الصندوق السعودي للتنمية مبلغ قدره (٥٠٠) مليون دولار...).

(٤) تنظر الفقرات (ثانياً) و(ثالثاً) و(رابعاً) من المادة (١) من قانون الموازنة العامة الاتحادية ←

- الحصول على موافقة وزير المالية الاتحادي لقبول المنح والمساعدات.
- يقيد مبلغ التبرع أو المنحة إيرادا نهائيا للخزينة العامة.
- يعاد تخصيص مبلغ التبرع والمنح للإدارة التي منحت لها.
- يصرف المبلغ المذكور من قبل الإدارة الممنوح لها وفقا للأغراض التي منحت لأجلها.

صفوة ما تقدم أن ليس ثمة اختلاف بين قانون الموازنة وملحقاتها من حيث الطبيعة القانونية، فكلاهما يعد قانونا من الناحيتين الشكلية والموضوعية لصدورهما من السلطة التشريعية، ولاحتوائهما على قواعد عامة ومجردة وملزمة بيد أنهما يختلفان في الموضوعات التي يتناولانها، حيث تتناول الموازنة تقديرات لإيرادات ونفقات عامة بينما تتناول الملحقات موضوعات أخرى لا علاقة لها بالتقدير المذكور.

→ للسنة المالية ٢٠١٦. والفقرات (ثانياً) و(ثالثاً) و(رابعاً) و(خامساً) من المادة (١) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية ٢٠١٨.

## المطلب الثالث

### أنواع الملحقات وأسبابها

تنطوي الملحقات على أنواع كثيرة، تقف ورائها أسباب عدة يحسن بنا تناولها في الفرعين التاليين:

الفرع الأول: أنواع الملحقات.

الفرع الثاني: أسباب الملحقات.

### الفرع الأول

#### أنواع الملحقات

تتنوع الملحقات التي تتبع الموازنة إلى أنواع متباينة، وتختلف باختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها إلى تلك الملحقات. ويمكن لنا أن نقسمها على نوعين: ملحقات من حيث الشكل، وملحقات من حيث الموضوع. وسوف نسلط الضوء على هذين الضربين من الملحقات في البيان التالي:

أولاً: الملحقات من حيث شكلها:

تأخذ الملحقات من حيث صياغتها أو مظهرها الخارجي مظهرين اثنين، الأول: ملحقات تتخذ شكل نصوص متعددة تتناول بالتنظيم موضوعات مختلفة، لا يجمعها عنوان واحد. وقد تأخذ الملحقات شكل قانون متكامل يُقنن موضوعاً محدداً، ويضم مواداً متعددة يجمعها عنوان واحد. ومن أمثلة هذا

النوع من الملحقات قانون رسم الأيلولة على التركات المصري الملغى الذي أُلحق بقانون الموازنة العامة المصرية لسنة ١٩٣٩<sup>(١)</sup>.

ثانياً: المُلحقات من حيثُ موضوعها:

تنقسم المُلحقات من حيثُ موضوعها على ثلاثة أنواع، مالية: وتجارية، وإدارية. والمُلحقات المالية هي: أحكام ذات صبغة مالية يلحقها المشرع بقانون الموازنة ليفرض بموجبها أعباء مالية جديدة على المكلفين أو يخفف منها أو يلغيها.

أما المُلحقات الإدارية فهي النصوص التي ترد في الموازنة، وتعالج موضوعات إدارية بطبيعتها، مثل: تنظيم أوضاع العاملين في المرافق العامة للدولة من حيثُ تعيينهم على الملاك الدائم أو المؤقت، وحقوقهم وواجباتهم الوظيفية.

وأخيراً قد ترد في الموازنة نصوص ينظم المشرع بمقتضاها عمليات ذات طبيعة تجارية، مثل: تنظيم الأعمال المصرفية، والاستثمارية.

(١) د. طاهر الجنابي، المصدر السابق، هامش رقم (٦)، ص ١٣٢.

## الفرع الثاني أسباب المُلحقات

ثمة سببان يدفعان السلطات العامة لآ سبباً السلطة التنفيذية إلى إقران مشروع الموازنة بالمُلحقات. والسببان هما:

أولاً: اجتناب البطء المألوف في الإجراءات التشريعية المعتادة، فبدلاً من قيام السلطة التنفيذية بإعداد مشروعات قوانين مستقلة بالأحكام القانونية المراد إصدارها، وما يتطلبه ذلك من مدد طويلة، وإجراءات معقدة، فإن السلطة المذكورة تعمد إلى حشر تلك الأحكام بمشروع الموازنة، وتقديمه إلى السلطة التشريعية مستفيدة من أن المهلة المعطاة للسلطة التشريعية لإقرار الموازنة هي مهلة قصيرة نسبياً، لا تتجاوز عادة الشهرين.

ثانياً: إخراج السلطة التشريعية التي يخشى منها عدم الموافقة على التشريع المُلحق إذا نظرت فيه على حدة، فبضم التشريع إلى الموازنة يغدو قبول السلطة التشريعية للموازنة مقروناً بقبول التشريع المُلحق<sup>(١)</sup>.

(١) د. محمد عبد الله العربي، ميزانية الدولة، النظريات العامة، الطبعة الأولى، بغداد، مطبعة دار المعرفة، ١٩٥٤، ص ٤٥. كذلك عبد اللطيف قطيش، الموازنة العامة للدولة، دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٥، ص ١٨٤.

# المبحث الثاني

## الموقف من مُلحقات الموازنة



ثبت، لكثير من الدول، أن إلحاق أحكام بالموازنة العامة غريبة عنها، وإن كان يوفر وقتا وجهدا، ويضمن السرعة في إصدار تلك الأحكام، إلا أن ذلك يعد مسلكا تشريعا معيبا، تترتب عليه عواقب وخيمة على مالية الدولة. فكان طبيعيا إزاء خطورة المُلحقات أن تتصدى لها التشريعات، وأن يُبدي الفقه موقفه منها، وان يُصدر القضاء احكامه فيها. وسوف نقف في هذا المبحث على المعالجات المذكورة في المطلبين التاليين:

**المطلب الأول:** الموقفان الدستوري والقانوني من ملحقات الموازنة.  
**المطلب الثاني:** الموقفان الفقهي والقضائي من ملحقات الموازنة.

## المطلب الأول

### الموقفان الدستوري والقانوني من مُلحقات الموازنة

تصدت كثير من الدول لموضوع مُلحقات الموازنة، لكن الدول المذكورة تباينت في نوع الأداة القانونية التي استخدمتها في معالجة المُلحقات، فالبعض فضل أن يتصدى لها في الدستور، ودول أخرى اختارت معالجة الظاهرة المذكورة في قوانينها. وسنقف على ذينك الاتجاهين في الفرعين التاليين:

**الفرع الأول:** المُعالجة الدستورية لمُلحقات الموازنة.  
**الفرع الثاني:** المُعالجة القانونية لمُلحقات الموازنة.

## الفرع الأول

### المعالجة الدستورية لمُلحقات الموازنة

تباينت المعالجات الدستورية لظاهرة مُلحقات الموازنة، فثمة دساتير وسعت من نطاق حظر المُلحقات، ودساتير أخرى ضيقت من النطاق المذكور، ودساتير وقفت موقفاً وسطاً بين الاتجاهين السابقين. وحسبنا الآن الوقوف على هذه الاتجاهات الدستورية.

أولاً: الدساتير التي وسعت من نطاق حظر المُلحقات:

اتخذت بعض الدساتير موقفاً صارماً من ملحقات الموازنة فوسعت من نطاق حظرها. ومن الأمثلة على تلكم الدساتير: الدستور الكويتي النافذ الذي منع من أن يلحق بقانون الموازنة (أي نص من شأنه إنشاء ضريبة جديدة، أو زيادة في ضريبة موجودة، أو تعديل قانون قائم أو تفادي إصدار قانون خاص في أمر نص هذا الدستور على وجوب صدور قانون في شأنه)<sup>(١)</sup>. وبالمثل أيضاً ذهب الدستور البحريني النافذ الذي ورد في تضايفه نص مشابه للنص المتقدم الوارد في الدستور الكويتي النافذ<sup>(٢)</sup>.

ثانياً: الدساتير التي ضيقت من نطاق حظر المُلحقات:

لم تتشدد بعض الدساتير في منع مُلحقات الموازنة بل سلكت مسلكاً مرناً عندما منعت إلحاق أحكام بعينها بالموازنة. فالدستور الأردني على سبيل المثال

(١) تنظر المادة (١٣٤) من الدستور الكويتي النافذ لسنة ١٩٦٢.

(٢) تنظر المادة (١١٢) من الدستور البحريني لسنة ٢٠٠٢.

منع تقديم أي اقتراح أثناء مناقشة الموازنة يتضمن إلغاء ضريبة موجودة، أو فرض ضريبة جديدة، أو تعديل ضريبة مقررة قانونا زيادة أو نقصان<sup>(١)</sup>. إن المنع المذكور، كما هو واضح، مقصور على نوع واحد من المُلحقات هو المُلحقات الضريبية دون سواها من الملحقات الأخرى.

ثالثاً: الدساتير التي اتخذت موقفاً وسطاً من المُلحقات:

اتخذت بعض الدساتير موقفاً وسطاً من المُلحقات، فلم ترفضها رفضاً كاملاً ولم تُجْزها بصورة مطلقة دون قيود. ومن الأمثلة التي تذكر هنا موقف المشرع الدستوري المصري الذي أجاز في الدستور النافذ لسنة ٢٠١٤ بأن تلحق بقانون الموازنة نصوصاً تعدل في قانون قائم بعد توافر الشروط التالية:

١ - إن يستهدف التعديل إيجاد موارد مالية تحقق التوازن بين كفتي الإيرادات والنفقات العامة.

٢ - إن الزيادة في الموارد المالية ينبغي أن تكون بالقدر اللازم لتحقيق التوازن المذكور.

٣ - أن تتفق الحكومة مع مجلس النواب على الزيادة.

٤ - لا يجوز أن يتضمن قانون الموازنة أي نص من شأنه تحميل المواطنين أعباء مالية جديدة<sup>(٢)</sup>.

والمعلوم هنا أن المواطنين هم الذين يحملون الجنسية المصرية، ووفقاً لمفهوم المخالفة، فإنه يجوز أن يتضمن قانون الموازنة نصاً أو نصوصاً من شأنها أن تحمل الأجانب المقيمين على الأراضي المصرية أعباء مالية جديدة.

(١) تنظر الفقرة (٥) من المادة (١١٢) من الدستور الاردني لسنة ١٩٥٢.

(٢) تنظر المادة (١٢٤) من دستور جمهورية مصر العربية لسنة ٢٠١٤.

رابعاً: المفاضلة بين الاتجاهات الدستورية السابقة:

نرى أن موقف الدستورين الكويتي والبحريني اللذان توسعا في منع المُلحقات يُبَيِّنُ موقف الدساتير الأخرى، لأنه كلما تضاعف عدد المُلحقات أمكن للسلطة التشريعية أن تتفرغ لدراسة مشروع الموازنة دراسة دقيقة ومستفيضة بما يضمن إقرار موازنة منضبطة ومتلائمة مع الأوضاع السياسية واقتصادية والاجتماعية العامة.

## الفرع الثاني

### المعالجة القانونية لمُلحقات الموازنة

اختلفت الدول التي اتخذت القوانين أداة للتصدي لظاهرة مُلحقات الموازنة، فثمة دول فضلت التصدي للظاهرة المذكورة في القوانين التنظيمية، ودول أخرى عاجت الظاهرة بواسطة القوانين الاعتيادية. وسوف نقف على الاتجاهين المذكورين في البيان التالي:

أولاً: تصدي القوانين التنظيمية لظاهرة مُلحقات الموازنة:

فضّل المشرع في بعض الدول التصدي لظاهرة المُلحقات في قوانين تنظيمية، فالدستور المغربي على سبيل المثال أحال إلى القانون التنظيمي بيان الشروط والإجراءات التي يجب أن يصدر القانون المالي على أساسها<sup>(١)</sup>. والمعلوم أن القوانين التنظيمية هي قوانين مكملّة للوثيقة الدستورية انطلاقاً من أن الوثيقة المذكورة لا تستوعب القواعد التي تتصل بنظام الحكم جميعها،

(١) يُنظر الفصل (٧٥) من الدستور المغربي النافذ لسنة ٢٠١١ بأن: (يصدر قانون المالية... وذلك طبق الشروط المنصوص عليها في قانون تنظيمي...).

فمن الجائز أن ترد هذه القواعد في قوانين تنظيمية تسنها السلطة التشريعية<sup>(١)</sup>. وتأخذ القوانين المذكورة مرتبة وسطى بين الوثيقة الدستورية والقوانين العادية عندما يخص الدستور القوانين التنظيمية بنظام إجرائي يختلف عن ذلك المتبع في القوانين الأخرى<sup>(٢)</sup>. وقد خص الدستور المغربي النافذ القوانين التنظيمية بنظام إجرائي متميز لا تخضع له القوانين العادية التي تصدر من مجلس النواب. ومن أبرز ملامح هذا النظام هو خضوع القوانين التنظيمية بصورة إجبارية لرقابة المجلس الدستوري للتثبت من مطابقتها للدستور<sup>(٣)</sup>.

وقد صدر القانون التنظيمي المغربي سنة ٢٠١٥، وأصبح نافذ المفعول ابتداء من كانون الثاني ٢٠١٦<sup>(٤)</sup>. والنقطة الجديدة بالاعتبار أن القانون المذكور عالج ظاهرة ملحقات الموازنة عندما نص صراحة بأنه: (لا يمكن أن تتضمن قوانين المالية إلا أحكاما تتعلق بالموارد والتكاليف أو تهدف إلى تحسين الشروط المتعلقة بتحصيل المداخيل وبمراقبة استعمال الأموال العامة)<sup>(٥)</sup>.

وإذا كان النص المذكور قيد كثيرا من صلاحيات مجلس النواب بإضافة ملحقات لا مساس لها بأصل الموازنة إلا أن المشرع المغربي فسّر عبارة (تحسين

(١) د. منذر الشاوي، فلسفة الدولة، الطبعة الأولى، الذاكرة للنشر والتوزيع، بغداد، ٢٠١٢، ص ٣١٢.

(٢) د. فتحي فكري، القانون الدستوري، المبادئ الدستورية العامة، دستور ١٩٧١، الكتاب الأول، المبادئ الدستورية العامة وتطبيقاتها في مصر، شركة وناس للطباعة، بدون ذكر مكان النشر وسنة الطبع، ص ٥٨.

(٣) ينظر الفصل (الثامن والخمسون) من الدستور المغربي النافذ.

(٤) تنظر المادة (٦٩) من القانون التنظيمي المغربي رقم (١٣٠، ١٣) لقانون المالية الصادر في ١٤ شعبان (٢ يوليو ٢٠١٥) المنشور في الجريدة الرسمية المغربية عدد (٦٣٧٠) فاتح رمضان ١٤٣٦ - ١٨ يونيو ٢٠١٥.

(٥) تنظر المادة (٦) من القانون التنظيمي المغربي لقانون المالية لسنة ٢٠١٥...

الشروط المتعلقة بتحصيل المداخيل) تفسيراً واسعاً عندما سمح أن يتضمن القانون المالي المغربي أحكاماً تُنشأ موارد عامة أو تُغيرها أو تُحذفها شريطة أن تنال الأحكام المذكورة موافقة الحكومة<sup>(١)</sup>.

ثانياً: تصدي القوانين الاعتيادية لظاهرة ملحقات الموازنة:

يلاحظ في بعض الدول مثل لبنان أن دستورها النافذ لسنة ١٩٢٦ التزم الصمت ولم يتخذ موقفاً صريحاً من ملحقات الموازنة بيد أن المشرع العادي أعلن صراحة في قانون المحاسبة العمومية أن قانون الموازنة هو النص المتضمن إقرار السلطة التشريعية لمشروع الموازنة، وأن هذا القانون يحتوي على أحكام أساسية تتضمن تقدير النفقات والواردات وإجازة الجباية وفتح الاعتمادات، وعلى أحكام خاصة تقتصر على ما له علاقة مباشرة بتنفيذ القوانين<sup>(٢)</sup>. وبهذا النص لم يعد جائزاً احتواء قانون الموازنة على أحكام غريبة عنها أو بعيدة عن جوهرها.

خلاصة ما تقدم أن الدول اختلفت فيما بينها حول الأداة القانونية المستخدمة للتصدي لظاهرة ملحقات الموازنة، وإذا أردنا المفاضلة بين الاتجاهات السابقة لرجحنا الاتجاه الذي يعهد بهذه المهمة إلى الدستور؛ لأن النص الدستوري إذا كان جامداً، وهو الاتجاه الغالب في معظم دول العالم، يعجز المشرع العادي أن يطاله بالتعديل أو الإلغاء خلافاً للنص الوارد في القانون التنظيمي أو القانون الاعتيادي إذ يستطيع المشرع المذكور أن يتناوله تعديلاً وإلغاءً مما يُفقد منع الملحقات أهميته.

(١) تنظر المادتان (٣٦) و(٥٦) من القانون التنظيمي المغربي لقانون المالية لسنة ٢٠١٥.

(٢) تنظر المادة (الخامسة) من المرسوم الإشتراعي رقم (١٠) في ٢٩/١٢/١٩٥٤ مذكورة لدى د. فوزي فرحات، المصدر السابق، ص ١٣٤.

## المطلب الثاني

### الموقفان الفقهي والقضائي من مُلحقات الموازنة

أفصح الفقه المالي عن موقفه إزاء ظاهرة مُلحقات الموازنة كما أبدى القضاء وجهة نظره في الموضوع وحسبنا تناول الموقفين الفقهي والقضائي في البيان التالي:

الفرع الأول: الموقف الفقهي من ظاهرة مُلحقات الموازنة.

الفرع الثاني: الموقف القضائي من ظاهرة مُلحقات الموازنة.

## الفرع الأول

### الموقف الفقهي من ظاهرة مُلحقات الموازنة

حمل الكتاب على مُلحقات الموازنة حملة شعواء، لكونها وسيلة يمجها الذوق السليم، وتخلو من مقتضيات الكياسة، فالموازنة تنظيم مالي مؤقت يستمر مفعوله لمدة سنة واحدة في الغالب، فمن الخطأ الظاهر أن نقرن بها أحكاماً عامة دائمة حتّى لو كانت تلكم الأحكام ذات صبغة مالية. كما إنّ تعدد الملحقات بتعدد الموازنات من شأنه أن يشتم الأحكام، ويبعثرها على مر السنين والأعوام مما يخلق عتتا لدى الباحثين والمختصين في تتبع الأحكام في مظانها المتعددة، ثمّ إنّ مُلحقات الموازنة تحمل في ثنايا اعدادها واعتمادها خطورة على مالية الدولة، لأنّ الملحقات كثيراً ما تتناول مسائل بالغة الأهمية، مثل: فرض أعباء مالية جديدة على المكلفين مما يتطلب أن لا تتقرر إلاّ بعد تودة وترو بعيد، وهذا غير متحقق؛ لأنّ السلطة التشريعية غالباً ما تتناول الملحقات بل الموازنة

برمتها بسرعة وعجالة كما تتمكن من إقرارها قبل بدء السنة المالية الجديدة، وهذا من شأنه أن يحمل المكلفين بتلك الأعباء تكاليف مالية غير عادلة<sup>(١)</sup>.

ونضيف إلى ما تقدم إن إلحاق نصوص إلى الموازنة العامة لا تمت إليها بصلة مباشرة ينطوي على مساس باستقلال القانون الموازي الذي يعد فرعاً من فروع القانون المالي إلى جانب فروع أخرى تنبثق من القانون المذكور مثل القانون الضريبي فمثلاً لا يُستساغ أن نلحق بالقانون الأخير نصوصاً تتضمن تقديراً للنفقات والإيرادات العامة لكون تلك النصوص لا تنتمي إلى القانون الضريبي وتجد مستقرها ومستودعها الطبيعي في القانون الموازي، فبالمثل أيضاً لا يجوز أن نلحق بالقانون الأخير نصوصاً ضريبية، لأن وجودها ينال من استقلال القانون الموازي، وينتقص من ذاتيته المستقلة.

## الفرع الثاني

### الموقف القضائي من ظاهرة ملحقات الموازنة

نتناول هنا موقف المجلس الدستوري في فرنسا، وموقف المحكمة الدستورية الكويتية، وموقف المحكمة الإدارية العليا في مصر من ملحقات الموازنة.

(١) د. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٩، ص ٢٢٩. كذلك د. محمد عبد الله العربي، المصدر السابق، ص ٤٤. ود. حسن عواضة، المالية العامة، دراسة مقارنة، الموازنة، النفقات والواردات العمومية، القروض والخزينة، منشورات دار الطليعة، بيروت، ١٩٦٧، ص ١٣٩ - ١٤٠. كذلك د. محمد توفيق يونس، تحضير الميزانية المصرية، مطبعة الرغائب، القاهرة، ١٩٣٤، ص ٧٠.

أولاً: موقف المجلس الدستوري في فرنسا من مُلحقات الموازنة:

حدد الدستور الفرنسي لسنة ١٩٥٨ الموضوعات التي يجب أن يحتويها قانون الموازنة عندما نص بأن: (تحدد قوانين الموازنة موارد الدولة وأعباءها وفق الشروط، وفي ظل التحفظات التي يقرها قانون أساسي)<sup>(١)</sup>. وانطلاقاً من هذا التحديد الدستوري لمضمون قانون الموازنة أكد المجلس الدستوري في قراره الصادر بتاريخ ٣٠ سبتمبر ١٩٧٩ أن التشريع الذي لا يمثل لما يتطلبه الدستور والأمر الصادر في ٢ يناير ١٩٥٩ من موضوعات مخصصة للموازنة العامة لا يعد من قوانين الموازنة<sup>(٢)</sup>. فقانون الموازنة كما يذهب القاضي الدستوري الفرنسي يحتوي على الموضوعات التي يتضمنها القانون الأساسي. علماً أن القانون الأساسي الذي ينظم الموازنة العامة في فرنسا صدر في ٢ يناير ١٩٥٩ وقد ألغي هذا القانون وحل محله قانون أغسطس/ آب ٢٠٠١. وفي المعنى نفسه أكد المجلس الدستوري في ٢٩/ ديسمبر ١٩٨٦ بمناسبة قانون الموازنة العامة لسنة ١٩٨٧ على المحتوى الموضوعي للموازنة، فعندما قرر البرلمان الفرنسي تعويض المدرسين في المؤسسات الخاصة، وإدخالهم ضمن التعويضات المقررة للوظائف العامة للمدرسين، فإن هذا القانون لا يمكن اعتباره قانون الموازنة العامة، ذلك أن موضوعه من الموضوعات التي لا تدخل ضمن الموازنة العامة<sup>(٣)</sup>.

(١) المادة (٣٤) من الدستور الفرنسي لسنة ١٩٥٨.

(2) C.C. 29 December 2003.

كذلك C.C. 24 et 30 dec, 1979, vote du budget, Sirey مذكرة لدى د. إبراهيم محمد الحمود، فلسفة المبدأ الدستوري لسنوات الميزانية العامة، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد ٢، السنة ٣٢، يونيو ٢٠٠٨، ص ٤٢ - ٤٣.

(3) C.C. 29 December, 1986.

نستنتج مما تقدم أن قانون الموازنة العامة الفرنسي يستقل بموضوعاته عن القوانين الأخرى، فلا يجوز أن تتداخل القوانين، أو أن يعتدى إحداها على الأخرى. وفي هذا المعنى استقر المجلس الدستوري على التمييز بين السلطة التشريعية للبرلمان في مجال القانون، والسلطة التشريعية للبرلمان في مجال قانون الموازنة العامة، مؤكداً عدم دستورية اعتداء أي من هاتين السلطتين على السلطة الأخرى<sup>(١)</sup>.

ثانياً: موقف المحكمة الدستورية الكويتية من ملحقات الموازنة:

ذهبت المحكمة الدستورية الكويتية إلى (أن قانون الموازنة العامة لا يمكن أن يشمل على موضوعات من شأنها إنشاء ضريبة جديدة أو تعديل قانون اشترط الدستور صدور قانون خاص فيه. بمعنى أن قانون الموازنة لا يستطيع تعديل أي قانون موضوعي)<sup>(٢)</sup>.

ثالثاً: موقف المحكمة الإدارية العليا المصرية من ملحقات الموازنة:

أصدرت المحكمة الإدارية العليا المصرية حكماً قالت فيه: (وفقاً لما جرى به القضاء الإداري في مجال تكييف طبيعة قانون الموازنة العامة على أنه في مرتبة القانون من حيث الشكل، ومن صنف الأعمال الإدارية من حيث المحتوى والموضوع، فإنه ينبغي على ذلك أنه ولئن كانت الموازنة العامة للدولة تصدر بقانون إلا أنه لا يسوغ لها مخالفة أي قانون قائم... وقيام وزارة المالية بتقسيم

مذكور لدى د. إبراهيم محمد الحمود، المصدر السابق، ص ٣٤.

(١) قرار المجلس الدستوري الصادر في ٢١ ديسمبر ١٩٦٩ وقراره في ٢٧ يوليو ١٩٧٨. مذكوران لدى د. إبراهيم محمد الحمود. المصدر السابق، ص ٤٧.

(٢) القرار التفسيري رقم (٢٠٠١/٩) مذكور في مجلة الكويت اليوم عدد (٥٥١) في ٣/٣/٢٠٠٣ يُنظر د. إبراهيم محمد الحمود، المصدر السابق، ص ٤٣.

الديوان العام في موازنتها إلى ثلاثة كوادرات قائمة بذاتها لا يستند إلى أساس سليم من القانون، وأن الوضع المالي لهذه الكوادرات أنها ثابتة بديوان عام وزارة، ومن ثم فإنها لا تعدو أن تكون قطاعات داخل الديوان العام الذي يعتبر وحدة واحدة، وأنه لا يجوز الاستناد إلى صدور قانون الموازنة الذي قرر لكل كادر من الكوادرات الثلاثة المشار إليها اقدمية مسبقة عن اقدمية العاملين بالكادرات الأخرى، ذلك لأن هذا القانون لا يجوز له أن يخالف الأحكام القانونية الواردة بقانون نظام العاملين المدنيين بالدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٨...<sup>(١)</sup>.

يتضح من الحكم المتقدم أن المحكمة الإدارية العليا قضت بعدم جواز احتواء قانون الموازنة على نصوص من شأنها تعديل قوانين أخرى استناداً إلى أن قانون الموازنة يعد من الناحية الموضوعية عملاً إدارياً، فهو بهذا الوصف لا يقوى أن يمس القوانين الأخرى إلغاءً أو تعديلاً، والفكرة التي استندت إليها المحكمة، فكرة خاطئة، في رأينا؛ لأن الموازنة كما أوضحنا آنفاً، لا تخرج من حيث طبيعتها القانونية عن كونها عملاً إدارياً محضاً أو قانوناً محضاً حسب الأداة القانونية لصدورها، فالموازنة لا تحمل وصفاً مزدوجاً (قانون من الناحية الشكلية، وعمل إداري من الناحية الموضوعية). وكان بإمكان المحكمة المذكورة، أن تستند في حكمها إلى حجة أكثر مقبولة وهي أن قانون الموازنة يعد من القوانين ذات الموضوعات المتخصصة يتغيا تنظيم مالية الدولة بشقيها الإيرادي والإنفاقي عن مدة مقبلة، فلا يجوز أن تلحق به نصوصاً تبعده عن موضوعه المحدد أو غايته المخصصة.

(١) الطعن رقم (٥٢٠٣) لسنة ٤٣ ق جلسة ١٥/٥/١٩٩٥ منشور على الموقع:

www.samehbstway.ba7r.org



## المبحث الثالث

ظاهرة الفلحقات في الموازنات  
العامة العراقية



لا يجد القارئ عنتاً أو إرهاقاً في ملاحظة ظاهرة المُلحقات في الموازنات العامة العراقية لآ سبباً الصادرة بعد عام ٢٠٠٣، إذ حفلت تلك الموازنات بأحكام دخيلة عليها، وبعيدة عن جوهرها مما ولد آثاراً سلبية على مالية الدولة العراقية، وسوف نسلط الضوء في هذا المبحث على توسع المشرع العراقي في الاعتماد على المُلحقات، وموقف المحكمة الاتحادية العليا من هذا التوسع، والآثار السلبية التي نجمت عنه حسب التفصيل التالي:

المطلب الأول: مغالاة المشرع العراقي في الاعتماد على مُلحقات الموازنة.

المطلب الثاني: موقف المحكمة الاتحادية العليا من مُلحقات الموازنة.

المطلب الثالث: الآثار السلبية لمُلحقات الموازنة العامة العراقية.

## المطلب الأول

### مغالاة المشرع العراقي في الاعتماد على مُلحقات الموازنة

ازداد عدد المُلحقات في الموازنات العراقية حتّى بات وجودها ظاهرة مالية لا تخطؤها العين. ولعل السؤال الذي يطرح هنا ما أنواع الأحكام التي ألحقها المشرع بالموازنات السنوية؟ وما أسباب إفراط المشرع في الاعتماد على المُلحقات؟ هذا ما سوف نجيب عنه في الفرعين التاليين:

الفرع الأول: أنواع المُلحقات في الموازنات العامة العراقية.

الفرع الثاني: أسباب إفراط المشرع العراقي بالاعتماد على مُلحقات الموازنات.

## الفرع الأول أنواع الملحقات في الموازنات العامة العراقية

من العسير على أي باحث استقصاء الملحقات جميعها الواردة في الموازنات العراقية؛ وذلك بسبب كثرة تلك الملحقات، وتنوعها، واختلاف مضمونها. لكن يمكن لنا أن نقدم صورة عنها من خلال ردها إلى ثلاثة أنواع: مالية، وإدارية، وتجارية. وسوف نقف على الأنواع المذكورة في البيان التالي:

أولاً: الأحكام المالية الملحقة بالموازنات العامة العراقية:

لا تنطوي الأحكام المالية التي تلحق بالموازنة العامة على تقدير لإيرادات الدولة ونفقاتها لكنها تتضمن فرض لأعباء مالية جديدة، أو زيادة في أعباء مالية قائمة، أو تخفيض أو إعفاء منها. وقد وردت الأحكام المالية بالمعنى المتقدم في قوانين موازنات متعددة لكن المشرع العراقي أضاف إليها أحكاماً أخرى ابتغى من ورائها ترشيد النفقات العامة للدولة. وسوف نستعرض أمثلة على الأحكام المذكورة في البيان التالي:

١ - الملحقات التي تتضمن فرض أعباء مالية جديدة:

دأب المشرع العراقي على استحداث ضرائب جديدة، وفرضها في صلب قوانين الموازنات العامة. وشمل هذا الاستحداث الضرائب بنوعيتها: المباشرة، وغير المباشرة. ومن أمثلة النوع الأول استقطاع ما نسبته (٨ و ٣) من مجموع الرواتب والمخصصات لموظفي الدولة والقطاع العام والمتقاعدين كافة<sup>(١)</sup>. ومن

(١) تنظر الفقرة (أولاً) من المادة (٣٣) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية ٢٠١٧، منشور في الوقائع العراقية عدد (٤٤٣٠) في ٩/١/٢٠١٧. علماً أن الاستقطاع المذكور فرض لأول مرة بنسبة (٣٪) بموجب الفقرة (أولاً) من المادة (٣٩) من قانون ←

أمثلة النوع الثاني: فرض ضريبة مبيعات على بطاقة تعبئة الهاتف النقال، وشبكة الإنترنت بنسبة ٢٠٪ من قيمة الكارت<sup>(١)</sup>.

إن المشرع لم يكتف بفرض ضرائب جديدة بل فرض رسوما مالية في قوانين الموازنات. ومن الأمثلة التي تذكر هنا: فرض رسم المطار على تذاكر السفر<sup>(٢)</sup>.

## ٢ - الملحقات التي تتضمن زيادة في أعباء مالية قائمة:

من أمثلة الملحقات المذكورة: زيادة سعر ضريبة العقار المفروضة بموجب القانون رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ من (١٠٪) إلى (١٢٪)<sup>(٣)</sup>.

→ الموازنة العامة للسنة المالية ٢٠١٦، منشورة في الوقائع العراقية عدد (٤٣٩٤) في ١٨/١/٢٠١٦. وقد ألقى المشرع العراقي نسبة الاستقطاع البالغة (٨ و ٣٪) من مجموع الرواتب والمخصصات من موظفي الدولة والقطاع العام والمتقاعدين كافة بموجب المادة (٢٧) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية ٢٠١٨.

(١) ينظر البند (أ) من الفقرة (أولاً) من المادة (١٨) من قانون الموازنة العامة للسنة المالية ٢٠١٩، والفقرة (أولاً) من المادة (١٧) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية ٢٠١٨، والفقرة (أولاً) من المادة (٢٣) من قانون الموازنة العامة العراقية للسنة المالية ٢٠١٧.

(٢) تنظر الفقرة (ثانياً) من المادة (١٨) من قانون الموازنة العامة لسنة ٢٠١٩ والفقرة (رابعاً) من المادة (١٧) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية ٢٠١٨ والفقرة (ثانياً) من المادة (٢٣) من قانون الموازنة العامة للسنة المالية ٢٠١٧. علماً أن الرسم المذكور فرض لأول مرة بموجب الفقرة (أ) من المادة (٣٣) من قانون الموازنة العامة للسنة المالية ٢٠١٥، وتكرر الفرض بموجب الفقرة (أ) من المادة (٢٤) من قانون الموازنة العامة للسنة المالية ٢٠١٦.

(٣) تنظر المادة (٣٧) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية ٢٠١٧. علماً أن قانون موازنة ٢٠١٨، وقانون موازنة ٢٠١٨ جاءا خاليين من نص مماثل يتضمن الزيادة المذكورة مما يعني العودة إلى تطبيق النص الأصلي الوارد في قانون ضريبة العقار المعدل النافذ لسنة ١٩٥٩.

### ٣ - الملحقات التي تتضمن تخفيض في أعباء مالية قائمة:

قرر المشرع العراقي في موازنة سنة ٢٠٠٨ مضاعفة مبالغ السماحات الضريبية للموظفين الواردة في قانون ضريبة الدخل النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢<sup>(١)</sup>.

### ٤ - الملحقات التي تتضمن الإعفاء من الأعباء المالية:

من أمثلة هذا النوع من الملحقات: إعفاء شركات القطاع العام والخاص من الغرامات التأخيرية التي يستحق فرضها بسبب تلكؤ إنجاز المشاريع إذا كان التلكؤ سببه عدم صرف المستحقات المالية للجهات المذكورة<sup>(٢)</sup>.

### ٥ - الملحقات التي تهدف إلى ترشيد النفقات العامة:

ومن أمثلتها: تخفيض الإيفادات الخارجية ومنع إقامة المؤتمرات خارج العراق<sup>(٣)</sup>. وغلق السفارات والبعثات الدبلوماسية العراقية في الدول التي ليس لها تمثيل دبلوماسي في العراق، وفقاً لمبدأ المعاملة بالمثل<sup>(٤)</sup>. ودمج بعض السفارات العراقية في سفارة واحدة إقليمية<sup>(٥)</sup>.

(١) تنظر الفقرة (أولاً) من المادة (٢٠) من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠٠٨ منشور في الوقائع عدد (٤٠٦٧) في ١٣/٣/٢٠٠٨.

(٢) تنظر المادة (٣٦) من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١٧.

(٣) تنظر الفقرة (رابعاً) من المادة (٣٢) من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١٧. كذلك الفقرة (رابعاً) من المادة (٢٦) من قانون الموازنة العامة الاتحادية العراقية للسنة المالية ٢٠١٨.

(٤) ينظر البند (أ) من الفقرة (ثانياً) من المادة (٣٠) من قانون الموازنة العامة لسنة ٢٠١٩، والبند (أ) من الفقرة (خامساً) من المادة (٢٦) من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١٨. والفقرة (رابعاً) من المادة (٣٢) من قانون الموازنة لسنة ٢٠١٧.

(٥) ينظر البند (أ) من الفقرة (خامساً) من المادة (٣٢) من قانون الموازنة لسنة ٢٠١٧، والبند (أ) من الفقرة (خامساً) من المادة (٢٦) من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١٨.

## ثانياً: الأحكام الإدارية المُلحقة بالموازنات العراقية:

حفلت قوانين الموازنات العامة العراقية بأحكام تناولت موضوعات إدارية بطبيعتها، ومن الأمثلة عليها:

١ - إنشاء أشخاص عامة: مثل: تأسيس صندوق لإعادة إعمار المناطق التي دمرها الإرهاب<sup>(١)</sup>.

٢ - تنظيم المراكز القانونية للموظفين: مثل: عدم التعيين في أية وظائف قيادية (مدير عام فما فوق) ما لم يوجد لها درجة في قانون الوزارة أو الجهة غير المرتبطة بوزارة أو تعليمات شغل المنصب<sup>(٢)</sup>. ومنح الموظف إجازة براتب اسمي لمدة خمس سنوات، وتكون بدون راتب لما زاد عن خمس سنوات لمن أكمل أربع سنوات فعلية بالوظيفة<sup>(٣)</sup>. والزام الرئاسات الثلاث والوزارات كافة والجهات غير المرتبطة بوزارة بالقوانين، والأنظمة، والتعليمات النافذة والخاصة بمنح الاجازات الدراسية الموضوعية من قبل وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ووزارة التخطيط<sup>(٤)</sup>. واعتماد التوازن

(١) تنظر المادة (٤١) من قانون الموازنة لسنة ٢٠١٧. علماً أن المشرع سبق أن أورد النص ذاته في المادة (٢٨) من موازنة سنة ٢٠١٥، وهذا يعد من الأمور المعيبة؛ لأنه لا يجوز النص مرتين على تأسيس شخص معنوي واحد.

(٢) تنظر الفقرة (أولاً) من المادة (١٤) من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١٩، والفقرة (أ) من المادة (١٨) من قانون الموازنة لسنة ٢٠١٧.

(٣) تنظر (أولاً) من المادة (٢٩) من قانون الموازنة العامة للسنة المالية ٢٠١٨، والفقرة (أولاً) من المادة (٣٨) من قانون الموازنة العامة للسنة المالية ٢٠١٧ التي كانت تحتسب الإجازة لمدة أربع سنوات.

(٤) تنظر الفقرة (ثالثاً) من المادة (٣٦) من قانون الموازنة العامة لسنة ٢٠١٨.

في التعيينات ومؤسسات الدولة بما يضمن التوازن الوطني بين أبناء الشعب العراقي ومكوناته<sup>(١)</sup>.

٣ - تنظيم اختصاص الهيئات المستقلة: مثال على هذا النوع من الأحكام: إلزام ديوان الرقابة المالية بتدقيق المستحقات المالية بين الإقليم والحكومة الاتحادية للسنوات ٢٠٠٤ ولغاية ٢٠١٦<sup>(٢)</sup>.

ثالثاً: الأحكام التجارية الملحقه بالموازنة العامة:

احتوت الموازنات العراقية على أحكام نظمت معاملات غلب عليها الطابع التجاري، منها على سبيل المثال:

١ - تحويل بعض الوزارات استثمار الأبنية والمشاريع المنجزة والمشاريع قيد الإنجاز بالمشاركة مع القطاع الخاص<sup>(٣)</sup>.

٢ - فتح البنك المركزي نوافذ إسلامية في المصارف الخاصة الراغبة بذلك<sup>(٤)</sup>.

٣ - إعطاء الأولوية للناقل البحري الوطني لنقل البضائع المستوردة لحساب الوزارات والقطاع العام<sup>(٥)</sup>.

٤ - استثناء تأسيس المصارف الإسلامية من تعليمات البنك المركزي العراقي الخاصة بزيادة رؤوس أموال المصارف<sup>(٦)</sup>.

(١) تنظر الفقرة (ثانياً) من المادة (٦٤) من قانون الموازنة العامة للسنة المالية ٢٠١٩.

(٢) ينظر البند (ج) من الفقرة (أولاً) من المادة (٩) من قانون الموازنة لسنة ٢٠١٧.

(٣) تنظر الفقرة (سادساً) من المادة (١٤) من قانون الموازنة لسنة ٢٠١٧.

(٤) تنظر الفقرة (ثانياً) من المادة (٣٤) من قانون الموازنة لسنة ٢٠١١.

(٥) تنظر المادة (٤٧) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية ٢٠١٥.

(٦) تنظر المادة (٤٦) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية ٢٠١٥.

## الفرع الثاني أسباب إفراط المشرع العراقي بالاعتماد على مُلحقات الموازنات

أسهمت أسباب كثيرة في انتهاز المشرع العراقي فرصة اعتماد مشروع الموازنة لإحداث أحكام مغايرة لها مغايرة تامة. وتلك الأسباب لا تخرج، في رأينا عن ثلاثة أسباب دستورية، وقانونية، واقتصادية. يحسن بنا الوقوف عليها في البيان التالي:

أولاً: عدم معالجة الدستور العراقي لظاهرة مُلحقات الموازنة:

جاء دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ خلوا من نص صريح يمنع مُلحقات الموازنة، أو على الأقل يجد منها، وهذا ما ولد قناعة لدى المشرع الاعتيادي بأن له سلطة تقديرية في إلحاق ما يشاء من أحكام في قوانين الموازنات ما دام أنه صاحب الاختصاص الأصيل بسن القوانين. علماً أن الدستور العراقي النافذ ليس بدعا في موقفه هذا، لأن الدساتير التي سبقته خلت هي الأخرى من نصوص تعالج ظاهرة المُلحقات.

ثانياً: خلو قانون الإدارة المالية من نص صريح يمنع مُلحقات الموازنة:

يعد قانون الإدارة المالية النافذ رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٤ القانون المختص بتنظيم الموازنات العامة الاتحادية من حيث إعدادها، واعتمادها، وتنفيذها، والرقابة عليها<sup>(١)</sup>. ولو أمعنا النظر في نصوص القانون المذكور لألفينا ما يلي:

(١) نص القسم (١) من قانون الإدارة المالية العراقي بأن: (ينظم هذا القانون الإجراءات التي تحكم تنمية وتبني وتسجيل وإدارة وتنفيذ الموازنة الفدرالية للعراق والأمور المتصلة بها...).

١ - إن قانون الإدارة خلا من نص واضح وجلي يمنع إقحام أحكام دخيلة على الموازنة.

٢ - نصت الفقرة (٢) من القسم (٧) من قانون الإدارة بأن: يتضمن قانون الميزانية السنوية:

أ. تقديرات الإيرادات...

ب. تقديرات النفقات...

ت. استخدام الفائض وتمويل العجز.

ث. احتياطي الطوارئ...

ج. تحديد واضح لقواعد المصادقة على المصروفات...

يلاحظ على النص المتقدم أنه تكلم عن محتويات قانون الموازنة السنوي، لكن لا توجد في النص عبارة تدل دلالة قاطعة على أن المحتويات المذكورة، هي وحدها دون غيرها، التي يجب أن يتضمنها القانون المذكور أو أن إيراد غيرها لا يُعد جائزا كما فعل المشرعان المغربي والبناني على سبيل المثال. وهذه الصياغة، كما نظن، سمحت للمشرع العراقي في أن يلحق بالموازنة أحكاما لا تمت لها بصلة.

ثالثاً: أسباب مالية طارئة:

تعرض العراق، مثله مثل بقية الدول البترولية، إلى أزمة اقتصادية خانقة كان سببها الهبوط الحاد في أسعار النفط العالمية الذي أدى إلى انخفاض العوائد النفطية وشحة الموارد المالية مما تسبب بتعمق الفجوة بين نفقات الموازنة العامة وإيراداتها، الأمر الذي استدعى اتخاذ إجراءات عاجلة لمواجهة الأزمة المذكورة، والحد من آثارها السلبية. ووجد المشرع أن اعتماد مشروع الموازنة يعد فرصة مواتية لإلحاق أحكام مستعجلة اتخذ الكثير منها طابعا ماليا استهدف ترشيد النفقات العامة، وزيادة موارد الدولة حسب التفصيل الآنف الذكر.

## المطلب الثاني

### موقف المحكمة الاتحادية العليا من مُلحقات الموازنة

لم يؤد سكوت دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ عن منع مُلحقات الموازنة إلى تشجيع السلطة التنفيذية على حشو مشاريع الموازنات بالملحقات، بل شجع كذلك السلطة التشريعية على القيام بذلك، وهي نتيجة شاذة وغير مألوفة، لأن المعتاد هو أن السلطة تنفيذية هي التي تستعين بالملحقات دون السلطة التشريعية.

وقد عرضت على المحكمة الاتحادية العليا قضية طعنت فيها الحكومة في المادتين (٤٦) و(٤٧) من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١٢. وهاتان المادتان أضافهما مجلس النواب إلى مشروع قانون الموازنة المقدم من مجلس الوزراء دون الحصول على موافقته.

وقد أصدرت المحكمة المذكورة قرارا جاء فيه: وجدت المحكمة أن مجلس النواب أضاف مادة إلى مشروع القانون وهي (٤٦) حيثُ ألزمت بموجبها وزارة الخارجية مراعاة النسب السكانية لكل محافظة أثناء التعيين والقبول في دورات معهد الخدمة الخارجية دون أن يكون لهذا النص علاقة بقانون الموازنة العامة الاتحادية ودون أن يكون ذلك من صلاحية مجلس النواب، وأن

الموضوع يدخل ضمن صلاحيات السلطة التنفيذية المقررة في المادة (٨٠) من الدستور<sup>(١)</sup>، ومخالفاً بذلك المادة (٦٠) من الدستور<sup>(٢)</sup>.

وكذلك الحال بالنسبة للمادة (٤٧) من القانون حيثُ ألزمت المحافظة بفتح حساب باسم المحافظة في البنوك والمصارف، وهذا الأمر ليس له علاقة بالميزانية وكذلك ليس من صلاحية مجلس النواب بموجب الدستور إلزام المحافظات بفتح الحساب في البنوك والمصارف، وأن ذلك يعتبر من الصلاحيات ومن الأعمال التي تختص بها السلطة التنفيذية وليس التشريعية... وللأسباب المتقدمة قررت المحكمة الاتحادية العليا الحكم بعدم دستورية الإجراءات التي اتخذها مجلس النواب العراقي بتعديل المادة (٤٧) والمادة (٤٨) من قانون الموازنة العامة الاتحادية رقم (٢٢) لسنة ٢٠١٢ إذ لم تكن وفق صلاحياته الدستورية. لذا فإن تلك المواد تعد مخالفة للدستور، وبناء على ذلك قرر الحكم بعدم دستوريته<sup>(٣)</sup>.

(١) نصت المادة (٨٠) من دستور جمهورية العراق النافذ لسنة ٢٠٠٥ بأن: (يمارس مجلس الوزراء الصلاحيات الآتية: أولاً: تخطيط وتنفيذ السياسة العامة للدولة، والخطط العامة، والإشراف على عمل الوزارات، والجهات غير المرتبطة بوزارة. ثانياً: اقتراح مشروعات القوانين. ثالثاً: إصدار الأنظمة والتعليمات والقرارات بهدف تنفيذ القوانين. رابعاً: إعداد مشروع الموازنة العامة والحساب الختامي وخطط التنمية. خامساً: التوصية إلى مجلس النواب بالموافقة على تعيين وكلاء الوزارات والسفراء، وأصحاب الدرجات الخاصة... سادساً: التفاوض بشأن المعاهدات والاتفاقيات الدولية، والتوقيع عليها أو من يخوله).

(٢) نصت المادة (٦٠) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ بأن (أولاً: مشروعات القوانين تُقدم من رئيس الجمهورية ومجلس الوزراء. ثانياً: مقترحات القوانين تُقدم من عشرة من أعضاء مجلس النواب، أو من إحدى لجانه المختصة).

(٣) رقم القرار (٢٥/اتحادية ٢٠١٢) في ٢٢/١٠/٢٠١٢ منشور في مؤلف جعفر ناصر حسين وفتحي الجوّاري، أحكام وقرارات المحكمة الاتحادية العليا لعام ٢٠١٢، مجلة التشريع والقضاء المجلد الخامس، آذار ٢٠١٣، ص ٥٨.

يتضح من الحكم المتقدم أن المحكمة الاتحادية العليا على الرغم من إشارتها الصريحة إلى أن المادتين (٤٧) و (٤٨) محل الطعن لا علاقة لهما بالموازنة العامة، فإن المحكمة استندت في إلغائها إلى تناول تينك المادتين موضوعات تدخل ضمن صلاحية السلطة التنفيذية حصراً، وأن إضافتهما من قبل مجلس النواب يعد تعدياً على اختصاص السلطة التنفيذية.

لكن هب أن إضافة هاتين المادتين كان قد حظى بموافقة مجلس الوزراء فهل بإمكان المحكمة أن تحكم بعدم دستوريتهما فيما لو طعن عليهما من أشخاص آخرين لهم مصلحة بالطعن؟

نرى أن بإمكان المحكمة أن تحكم بعدم دستورية المادتين المذكورتين، وقد يقول قائل: إن الدستور النافذ يخلو من نص صريح يمنع وجود الملحقات في الموازنة فكيف يحكم القاضي بعدم دستورية الملحقات؟

بإمكان المحكمة أن تحكم بذلك استناداً إلى القواعد العامة التي بمقتضاها تعد الموازنات برامج مالية سنوية تتضمن تقديراً لإيرادات الدولة ونفقاتها، وهذا الفهم العام يحتم على المحكمة تطهير الموازنة من الموضوعات الغريبة عنها استجابة لطبيعة الأشياء والفهم السليم لروح الموازنة، ثم إن قاعدة تماثل أو توازي الأشكال تعد هي الأخرى سندا يمكن للمحكمة الاتكاء عليه، والتماثل هنا ينبغي أن يكون قائماً بين القانون الذي يفرض الأعباء المالية، والقانون الذي ينص على تعديلها أو إلغائها. فما دام المشرع فرض ضريبة بقانون معين حمل اسمها (كأن تكن ضريبة دخل على سبيل المثال) فلا يجوز أن تعدل أو تلغى إلا بقانون آخر يحمل الاسم ذاته لا أن تعدل أو تلغى بقانون الموازنة الذي هو قانون مختلف، ويحمل أسماً مغايراً للقانون الذي فرض تلك الأعباء. علماً أن الأسباب الموجبة لكليهما مختلفة، وقس على ذلك بالنسبة لبقية الملحقات الأخرى.

## المطلب الثالث

### الآثار السلبية لمُلحقات الموازنات العامة العراقية

تركت المُلحقات آثارا وبيلة في مالية الدولة العراقية تمثلت بتأخر إقرار قوانين الموازنات، ووقوعها في شرك المخالفات الدستورية، والنيل من صدقها، وضياع مواردها، وسوف نقف على الآثار المذكورة في الفروع الخمسة التالية:

الفرع الأول: تسبب المُلحقات بتأخر إقرار قوانين الموازنات.

الفرع الثاني: تسبب المُلحقات بإسقاط قوانين الموازنات في هوة المخالفات الدستورية.

الفرع الثالث: تسبب المُلحقات بالنيل من مصداقية الموازنات.

الفرع الرابع: تسبب المُلحقات بفقدان الخزينة العامة لمواردها المالية.

الفرع الخامس: تسبب المُلحقات بمُخالفة القواعد الأساسية في فرض الضرائب.

## الفرع الأول

### تسبب المُلحقات بتأخر إقرار قوانين الموازنات

عانت مالية الدولة العراقية من مشكلة مزمنة قوامها تأخر إقرار قانون الموازنة. والمعلوم أن قانون الموازنة قانون مؤقت يسري مفعوله لمدة زمنية محدودة لا تتجاوز غالبا اثنا عشر شهرا<sup>(١)</sup>. عليه فإن التطبيق السليم للقانون

(١) خلا دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ من نص صريح يتضمن مبدأ سنوية الموازنة العامة بيد أن قانون الإدارة المالية النافذ لسنة ٢٠٠٤ نص صراحة في الفقرة (١) من القسم (٤) منه على المبدأ المذكور بقوله: (تُقر الموازنة لسنة مالية ويسري مفعولها خلال السنة التي أقرت لها)، ←

المذكور مرهون باستكمال مدته المقررة قانوناً، فإذا ما حصل تأخر في إقرار الموازنة، فإن ذلك سوف يؤثر حتماً في تنفيذها، ويفرغ قانونها من محتواها، ويعطل بقدر التأخر إنجاز المشاريع المقررة.

على أساس ما تقدم تقتضي السياسة التشريعية السليمة أن تُعتمد الموازنة وينشر قانونها في الجريدة الرسمية قبل بداية السنة المالية على أن يعمل به فور بدايتها، أو أن ينشر القانون في الجريدة الرسمية في بداية السنة، ويعمل به من تاريخ النشر. بيد أن المتتبع لقوانين الموازنات العامة الاتحادية العراقية يلحظ أنها غالباً ما كانت تصدر، وتنشر بعد بدء السنة المالية<sup>(١)</sup>. ولعل وجود المُلحقات كان سبباً رئيساً في حدوث التأخر؛ لأن وجود المُلحقات استنزف من مجلس الوزراء ومجلس النواب وقتاً في مناقشة قانون الموازنة، والاتفاق على مضمونه، وهذا ما تسبب في تأخر إقراره، والأسوأ من ذلك هو أن التأخر أدى إلى العمل بنظام الموازنات الشهرية، وهي موازنات مؤقتة ترصد فيها اعتمادات شهرية

→ والسنة المالية كما عرفتها الفقرة (٧) من القسم (٢) من القانون المذكور هي: (فترة الحسابات الحكومية العامة والتي تبدأ في ١ كانون الثاني وتنتهي في ٣١ كانون الأول). علماً أن غالبية الدول تتبنى موازنتها بشكل سنوي باستثناء قلة منها فعلى سبيل المثال تتبنى سلوفينيا وبعض الولايات الأمريكية موازنتها كل سنتين، وتغطي الموازنة ثنائية السنوات فترتين متتاليتين تتكون كل منهما من ١٢ شهراً، وفي الأرجواي، يتبنى البرلمان موازنة خمسية أي تُغطي مدة (٥) سنوات عند بداية كل فترة ولاية جديدة للحكومة. يُنظر:

Ian Lienert, Role of the Legislature in Budget Processes, International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, Washington, 2010, P. 5.

يُنظر ترجمة الكتاب أعلاه: يان لاينرت، دور المشرع في مراحل الموازنة، ترجمة ومراجعة قانونية فراس أحمد الحمداني ود. حيدر وهاب عبود، دار زاكي للطباعة، بغداد، ٢٠١٨، ص ٦.

(١) نُشر على سبيل المثال قانون الموازنة لسنة ٢٠٠٥ في الوقائع العراقية بتاريخ ١٧ آذار ٢٠٠٥ وقانون الموازنة لسنة ٢٠٠٦ بتاريخ ٢ شباط ٢٠١٦، وقانون الموازنة لسنة ٢٠٠٩ بتاريخ ١٣ نيسان ٢٠٠٩، وقانون الموازنة لسنة ٢٠١٠ بتاريخ ١٤ آذار ٢٠١١، وهكذا بالنسبة لبقية القوانين الأخرى.

على حساب الموازنة العامة المقبلة ريثما يصدر التصديق النهائي عليها ففي العراق نص قانون الإدارة المالية النافذ لسنة ٢٠٠٤ بأنه: (إذا لم تصادق الجهة ذات السلطة التشريعية الوطنية على الميزانية الفدرالية حتى ٣١ من شهر كانون الأول، فلوزير المالية أن يُصادق على أساس المصادقة الشهرية، على أموال وحدات الإنفاق ولغاية نسبة ١ / ١٢ من المخصصات الفعلية للسنة المالية السابقة إلى حين المصادقة على الميزانية. وتلك الأموال يمكن أن تُستخدم فقط لسداد الالتزامات والمرتبات والتقاعد ونفقات الأمن الاجتماعي وخدمات الديون)<sup>(١)</sup>، ولو أمعنا النظر في النص المتقدم لألفينا أن الموازنات الشهرية وإن كانت تمثل حلاً مؤقتاً لمشكلة تأخر إقرار الموازنة العامة<sup>(٢)</sup>، إلا أنها تعاني من عيوب عدة نرى من الفائدة الوقوف عليها في البيان التالي:

#### أولاً: عيوب الموازنات الشهرية من الناحية السياسية:

توضع الموازنات الشهرية غالباً بمرسوم أو اعمام أو منشور يصدر من وزير المالية دون عرضه على السلطة التشريعية، مما يعني سلب هذه السلطة واحداً من أهم حقوقها المتمثل بإجازة البرنامج المالي للحكومة<sup>(٣)</sup>. فضلاً عن ذلك، فإن الحكومة عندما تقر العمل بالموازنات الشهرية، وتبدأ بالإنفاق على أساس الموازنة المنصرمة، فإنها، أي الحكومة، تضع السلطة التشريعية أمام الأمر الواقع

(١) تُنظر الفقرة (٤) من القسم (٧) من قانون الإدارة المالية والدين العام النافذ.

(٢) د. حيدر وهاب عيود، دراسة في مشكلة تأخر إقرار الموازنة العامة، المصدر السابق، ص ٦٤.

(٣) د. يوسف شباط، المالية العامة، الكتاب الثاني، موازنة الدولة العامة، الطبعة الثانية، دمشق، منشورات جامعة دمشق، ١٩٩٧، ص ٢٣٠.

من خلال إقدامها على نفقات كان من الممكن أن يلجأ البرلمان إلى تخفيضها في الموازنة الجديدة أو أن يلغيها برمتها<sup>(١)</sup>.

ثانياً: عيوب الموازنات الشهرية من الناحية الإدارية:

يسبب العمل بالموازنات الشهرية اضطراباً وتشويشاً في حسابات الخزينة العامة، لأن المحاسبين سوف يضطرون إلى مسك حسابين مختلفين في السنة الواحدة: الأول للموازنات الشهرية، والثاني للموازنة العامة، فضلاً عن اضطرابهم إلى تصحيح القيود لدمج الحسابين في حساب واحد<sup>(٢)</sup>. وهذا بلا شك يسبب إرهاقاً لموظفي الدولة. كما إن السرعة التي ترافق تحضير الموازنات الشهرية غالباً ما تؤدي إلى ارتباك عمل الإدارة المختصة بوضع تلك الموازنات<sup>(٣)</sup>.

ثالثاً: عيوب الموازنات الشهرية من الناحية الاقتصادية:

إن العمل بالموازنات الشهرية يربط آثاراً سلبية من ناحيتين:

الناحية الأولى: إن اعتماد الموازنات الشهرية يؤدي إلى وقف صرف النفقات الاستشارية المخصصة لإقامة المشاريع الإنتاجية الكبرى في حين يستمر العمل بالنفقات الاستهلاكية أو الجارية مما يفقد الموازنة المرونة والحيوية اللازمتين للتكيف مع مراحل التنفيذ<sup>(٤)</sup>.

(١) د. حسن عواضة ود. عبد الرؤوف قطيش، المصدر السابق، ص ١٤٧.

(٢) د. المصدر السابق، ص ١٤٧.

(٣) د. عبد العال الصكبان، الميزانية والضرائب المباشرة في العراق، دراسة في التشريع المالي العراقي، الطبعة الأولى، بغداد، مطبعة العاني، ص ١١٧.

(٤) د. يوسف شباط، المصدر السابق، ص ٢٣٠.

ولو فرضنا جدلاً أن الموازنات الشهرية تميز للحكومة صرف النفقات الاستثمارية، فإن الحكومة لا تتفجع من هذه النفقات في الغالب، لأن الاعتمادات المفتوحة لمدة شهر واحد لا تمكن السلطة التنفيذية من التصرف بمبالغ كبيرة دفعة واحدة. وهذا إما أن يؤدي إلى تأخر تنفيذ المشاريع الكبرى، وشل نشاط الحكومة، وإما أن يحملها على الإنفاق بدون أن يكون الاعتماد متوافراً. وفي الحالتين لا يخلو الأمر من ضرر ظاهر لكل ذي عينين<sup>(١)</sup>.

ومن ناحية ثانية، فإن أسلوب الاعتمادات الشهرية يحول دون التكيف مع مراحل تنفيذ الخطة الاقتصادية والاجتماعية. بمعنى أن الموازنات الشهرية لا تتأقلم مع الأوضاع الاقتصادية الجديدة بل هي استمرار للوضع الذي كان سائداً في السنة الماضية<sup>(٢)</sup>.

#### رابعاً: عيوب الموازنات الشهرية من الناحية المالية:

لا يتصف العمل بالموازنات الشهرية بالمرونة، لأنه يقوم على أساس التعامل مع الإيرادات على ما كانت عليه في السنة السابقة. بمعنى انه يبقي الإيرادات القديمة على قدمها مما يؤدي إلى تجمد تلك الإيرادات، ويحول دون القيام بأي إصلاح مالي من شأنه أن يزيد من حجم الموارد المالية للدولة<sup>(٣)</sup>. فضلاً عن أن الموازنات الشهرية تتعارض مع قاعدة تخصيص النفقات العامة،

(١) د. حسن عواضة ود. عبد الرؤوف قطيش، المصدر السابق، ص ١٤٨.

(٢) د. فوزي عطوي، المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة، بيروت، منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠٠٣، ص ٣٥٩، كذلك د. يوسف شباط، المصدر السابق، ص ٩٢.

(٣) د. يوسف شباط، المصدر السابق، ص ٩٢ و ص ٢٣١.

لأن تلك الموازنات تتضمن تقديراً إجمالياً للاعتمادات الضرورية مع ترك أمر إنفاقها إلى السلطة التنفيذية<sup>(١)</sup>.

## الفرع الثاني

### تسبب المُلحقات بإسقاط قوانين الموازنات

#### في هوة المخالفات الدستورية

نجم عن وجود المُلحقات في قوانين الموازنات التسبب بوقوع تلك القوانين في شرك المخالفات الدستورية. ومن أمثلة تلك المخالفات إعمال النصوص الضريبية بأثر رجعي، وفرض الرسوم بناء على قانون، والمساس بمبدأ حرية التجارة والصناعة، وفرض العقوبات المالية خلافاً لقاعدة (لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص)، وسوف نتناول تينك المخالفات في البيان التالي:

#### أولاً: إعمال النصوص الضريبية بأثر رجعي:

ذكرنا آنفاً أن قوانين الموازنات العامة العراقية عانت من التأخر في إصدارها ونشرها، إذ غالباً ما كان النشر في الوقائع العراقية بالنسبة لتلك القوانين يتم بعد بدء السنة المالية بيد أن المشرع العراقي اعتاد أن ينص في القوانين المذكورة بأن يسري مفعولها اعتباراً من بداية السنة المالية، أي بأثر رجعي<sup>(٢)</sup>. ولو كان المشرع

(١) د. فوزي عطوي، المصدر السابق، ص ٣٥٩، ود. عبد العال الصكبان، المصدر السابق، ص ١١٧.

(٢) نذكر هنا على سبيل المثل المادة (٦٢) من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١٨ التي نصت بأن ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية وينفذ بدءاً من ١ كانون الثاني ٢٠١٨ علماً أن القانون نشر في الوقائع بتاريخ ٤/٢/٢٠١٨. والمادة (٧١) من قانون الموازنة العامة للسنة المالية ٢٠١٩ التي أوجبت أن ينفذ القانون بدءاً من ١ كانون الثاني ٢٠١٩ مع أنه نشر في الجريدة الرسمية بتاريخ ١١/٢/٢٠١٩.

العراقي متمسكا بالطابع الموضوعي للموازنة بوصفها برنامجا ماليا يترجم رقميا اهداف الدولة لما أعترت موقفه شائبة أو مثلبة دستورية لكن ذلك لم يتحقق؛ لأن المشرع تعمد حشو الموازنات بنصوص بعضها استحدثت ضرائب ورسوم جديدة، وبعضها الآخر أعفى المكلفين من ضرائب ورسوم قائمة، كما مر بنا سابقا، وهنا وقع المحذور، لأن سريان تلك النصوص على الماضي يخالف أحكام الدستور الذي منع صراحة سريان قوانين الضرائب والرسوم بأثر رجعي<sup>(١)</sup>.

عليه فإن النصوص الواردة في قوانين الموازنات العامة الاتحادية التي تناولت الضرائب والرسوم من حيث فرضها، أو تعديلها أو الإعفاء منها، والتي قرر المشرع سريانها على الماضي تعد نصوصا باطلة، ولو سلمنا جدلا بدستورية المُلحقات من حيث الأصل، وهذا ما لا نميل إليه لأسباب قدمناها آنفا، فإن البطلان المذكور يلحق النصوص المذكورة بالقدر الذي تجري فيه المخالفة وهو سريانها على الماضي فقط، أي المدة المحصورة بين بداية السنة المالية، وتاريخ نشر قانون الموازنة في الجريدة الرسمية.

عموما فإن سريان النصوص المتعلقة بالضريبة والرسوم الواردة في قوانين الموازنات العامة العراقية بأثر رجعي إضافة إلى أنه يُعد مخالفة دستورية بينة، فإنه يُخالف كذلك مبدأ دستوريا هاما هو مبدأ عدم جواز مصادمة التوقع المشروع للأفراد الذي يُعد إحدى صور مبدأ الأمن القانوني، والمبدأ الأخيرة هو أحد أهم الأسس التي يتكئ عليها بناء الدولة القانونية، وواحدا من أهم الغايات

(١) نصت الفقرة (تاسعا) من المادة (١٩) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ بأن: (ليس للقوانين أثر رجعي ما لم يُنص على خلاف ذلك، ولا يشمل هذا الاستثناء قوانين الضرائب والرسوم).

التي يهدف القانون إلى تحقيقها<sup>(١)</sup>. ويقوم مبدأ الأمن القانوني على أساس التزام السلطات العامة بتحقيق قدر من الثبات النسبي للعلاقات القانونية وحد أدنى من الاستقرار للمراكز القانونية، بهدف بث الطمأنينة بين أطراف العلاقات القانونية سواء أكانت هذه العلاقات بين الأفراد بعضهم البعض أم بينهم وبين الدولة، وسواء أكان أطراف هذه العلاقات من الأشخاص الطبيعية أم الأشخاص المعنوية، وذلك كي يتسنى لهم التصرف باطمئنان على ضوء القواعد القانونية النافذة وقت قيامهم بأعمالهم وترتيب أوضاعهم على هديها دون التعرض لمفاجآت أو تصرفات مباغته صادرة عن السلطات العامة يكون من شأنها هدم توقعاتهم المشروعة، وتعريض مراكزهم القانونية للخطر، فمبدأ الأمن القانوني إذا نظرنا إليه من جانب الأفراد فهو الحق في الاعتماد على قدر كاف من الوضوح في القواعد القانونية، وإذا نظرنا إليه من جانب السلطات العامة فهو الالتزام بضمان الثبات النسبي والاستقرار للمراكز القانونية للأفراد وحقوقهم المكتسبة<sup>(٢)</sup>. ولا شك في أن أعمال أحكام الضرائب والرسوم المُلحقة بقوانين الموازنات العامة بأثر رجعي يخل بالثقة المشروعة في

(١) د. جابر محمد حجي، السياسة القضائية للمحكمة الدستورية العليا، دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٢، ص ٣٤٢. ينظر كذلك:

Sylvia Calmes, Le principe de sécurité juridique en droits allemand, communautaire et Français, Revue du notariat, Volume 110, Number 2, September 2008, P. 289.

منشور على الموقع: تاريخ الزيارة ٢٠١٩/٢/١٦: [www.erudit.org](http://www.erudit.org)

(٢) د. جابر محمد حجي، المصدر السابق، ص ٣٤٢.

علما أن من الكتاب من يتوسع في تفسير مبدأ الأمن القانوني ويرى بأن المبدأ المذكور لا يتحقق إذا ما شاب القانون النافذ في الدولة الغموض، وعدم اليقين الذي يترتب عليه فقدان ثقة المواطنين المشروعة بالقوانين وهذا ما يقود بالتالي إلى سوء الفهم والمطالبات القضائية. يُنظر:  
Fabien Grech, Le principe de sécurité juridique dans l'ordre constitutionnel français, P. 3.

منشور على الموقع: تاريخ الزيارة ٢٠١٩/٤/١٦: [www.droitconstitutionnel.org](http://www.droitconstitutionnel.org)

التعاملًا سيِّئًا إذا تضمنت تلك الأحكام فرض ضرائب جديدة، أو المغالاة في رفع الأسعار القائمة بما يتجاوز الحدود المنطقية لتوقعات الأفراد، وهذا ما يُثبِّط هممهم، ويؤدي إلى فتور عزيمتهم، ويفت في عضدهم، ويحرك في نفوسهم الرغبة بالتمرد وعدم الالتزام الطوعي بالأحكام المفروضة عليهم. وقد تسببت المُلحقات الضريبية الواردة في قوانين الموازنات العراقية بالفعل في احتجاجات شعبية، ومظاهرات عفوية نذكر منها على سبيل المثال تظاهر عشرات التجار، والمستوردين، ووكلاء الإخراج الكمركي قرب ميناء أم قصر التجاري يوم الاثنين الموافق (٨) شباط ٢٠١٦ بسبب تضمن قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١٦ نصوصا فرضت بموجبها ضريبة مبيعات على بضائع مستوردة محددة هي: السيارات بانواعها بنسبة (٥٪)، والتبوغ والسكائر بنسبة (١٠٠٪)، والمشروبات الكحولية بنسبة (١٠٠٪)<sup>(١)</sup>، مع تفعيل العمل بقانون التعرفة الكمركية المعدل رقم (٢٢) لسنة ٢٠١٠<sup>(٢)</sup>. علما أن قانون الموازنة العامة المذكور نشر في الجريدة الرسمية بتاريخ ١٨ / ١ / ٢٠١٦<sup>(٣)</sup>.

مما يجدر ذكره في هذا المقام أن المشرع العراقي لم يكن موفقا في صياغة النصوص القانونية التي احتوت المُلحقات الضريبية المشار إليها في أعلاه، فالفقرة (ب) من المادة (٢٤) من قانون الموازنة لسنة ٢٠١٦ أوجبت العمل بضريبة المبيعات على البضائع المستوردة لحين تفعيل قانون التعرفة الكمركية المعدل رقم (٢٢) لسنة ٢٠١٠ بينما الفقرة (ج) من المادة ذاتها ألزمت الإدارة

(١) تنظر الفقرة (ب) من المادة ٢٤ من قانون الموازنة العامة لسنة ٢٠١٦.

(٢) تنظر الفقرة (ج) من المادة (٢٤) من قانون الموازنة العامة لسنة ٢٠١٦.

(٣) تنظر المادة (٥٤) من قانون الموازنة لسنة ٢٠١٦.

بتفعيل العمل بالقانون المذكور، فوقع المشرع بعيب التعارض في صياغة النصوص القانونية عندما جمع حكيمين متناقضين في مادة واحدة.

ثانياً: فرض الرسوم بناء على قانون:

نص دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ بأن: (لا تفرض الضرائب والرسوم، ولا تعدل، ولا تجبى، ولا يعفى منها، إلا بقانون)<sup>(١)</sup>. وعلى الرغم من صراحة النص المتقدم إلا أن المشرع العادي خالف ما جاء فيه من أحكام عندما ألحق بقانون الموازنة العامة لسنة ٢٠١٦ نصاً حوّل بموجبه الوزارات، والجهات غير المرتبطة بوزارة، والمحافظات صلاحية فرض رسوم جديدة أو تعديل الرسوم القائمة بموجب تعليمات يصدرها الوزير المختص، أو رئيس الجهة غير المرتبطة بوزارة أو المحافظة<sup>(٢)</sup>.

وقد كرر المشرع في قانون الموازنة العامة لسنة ٢٠١٧ تخويله الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة ومجالس المحافظات صلاحية فرض رسوم جديدة، وتعديل الرسوم النافذة، وفق ضوابط يصدرها الوزير المختص، أو رئيس الجهة غير مرتبطة بوزارة، أو المحافظ<sup>(٣)</sup>.

وقد استثنى المشرع في القانونين المذكورين من التخويل نوعاً من الرسوم أطلق عليه وصف الرسوم السيادية التي عرّفها بأنها: الرسوم المقررة بموجب القوانين الاتحادية النافذة<sup>(٤)</sup>.

(١) تُنظر الفقرة (أولاً) من المادة (٢٨) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥.

(٢) تُنظر المادة (٢٥) من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١٦.

(٣) تُنظر الفقرة (أ) من المادة (٢٤) من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١٧.

(٤) تُنظر الفقرة (أ) من المادة (٢٤) من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١٧.

وهذا الاستثناء لا يطهر، في رأينا، مسلك العراقي من المخالفة الدستورية، لأن النص الوارد في الدستور العراقي لا يستثني طائفة معينة من الرسوم، فجميعها لا تفرض أو تعدل أو يعفى منها إلا بقانون.

ثالثاً: المساس بمبدأ حرية التجارة والصناعة:

تعد حرية التجارة والصناعة من الحريات الاقتصادية الأساسية للأفراد التي اكتسبت أهمية كبيرة ومطرده ابتداء من القرنين الثامن والتاسع عشر<sup>(١)</sup>. ويقصد بها حرية الأشخاص الطبيعية والمعنوية في الدخول إلى النشاطات التجارية التي تختارها، وحريتها في ممارسة هذه الأنشطة كما تشاء في مناخ اقتصادي تسوده المنافسة الحرة في الأسواق. وبمقتضى هذا المبدأ لا يجوز للدولة المساس بالمنافسة، فلا يجوز لها ممارسة النشاطات الاقتصادية والتجارية بصورة تفوق أو تحول دون المساواة بين المنافسين أو تؤدي إلى القضاء على القطاع الخاص<sup>(٢)</sup>.

وبالرغوع إلى ملحقات الموازنات العامة الاتحادية في العراق نجد أن بعضاً منها ضم نصوصاً انتقصت من مبدأ حرية التجارة والصناعة من ذلك على سبيل المثال: النص الوارد في المادة (٣٦) من قانون الموازنة العامة للسنة المالية ٢٠١١. الذي جاء فيه: (أولاً: تلتزم الوزارات الاتحادية، والمحافظات

(١) د. ثروت بدوي، النظم السياسية، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ١٩٦٠، ص ٥٢٦. كذلك د. راغب جبريل خميس راغب سلطان، الصراع بين حرية الفرد وسلطة الدولة، الطبعة الثانية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ٢٠١١، ص ١٤١.

(٢) عقون عبد العالي، مبدأ حرية التجارة والصناعة في الجزائر، مشروع مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون أعمال مقدمة إلى جامعة محمد خيضر - بسكرة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، الموسم الجامعي ٢٠١٦/٢٠١٧ ص ٩ - ١٠.

والجهات غير المرتبطة بوزارة في شراء احتياجاتها من منتجات وزارة الصناعة والمعادن الاتحادية...؛ ثانياً: تكليف شركات وزارة الصناعة والمعادن الاتحادية بتنفيذ المشاريع للوزارات الاتحادية والمحافظات والجهات غير المرتبطة بوزارة عند توفر الإمكانيات لديها استثناء من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية، على أن لا تقوم شركات وزارة الصناعة والمعادن الاتحادية بإحالة المشاريع التي ستكلف بها لمقاولين ثانويين).

ففي هذا النص تتضح رغبة المشرع بتدوير دولاب العمل في القطاع العام، وتقديم الدعم للشركات العامة، بيد أن ذلك قد تم، كما نعتقد، على حساب الشركات الخاصة التي انغلق باب المنافسة أمامها تماماً بسن هذا النص الذي رجح كفة القطاع العام على القطاع الخاص<sup>(١)</sup>. وهذا ما يتعارض ويتصادم مع توجهات دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ الذي ألزم الدولة بدعم القطاع الخاص، والسعي لتطوير أعماله، وحماية مصالحه بما يكفل نموه وازهاره<sup>(٢)</sup>.

#### رابعاً: فرض العقوبات المالية خلافاً لمبدأ الشرعية:

يُعد مبدأ الشرعية سمة مميزة لأغلب القوانين المعاصرة نظراً لما يوفره من حماية لحرية الفرد وضماناً لتصرفاته واطمئناناً لنفسه مما قد يصدر عن هيئات الدولة من تعسف واستبداد وملاحقات بسبب غياب النص التجريمي والعقابي،

(١) د. حيدر وهاب عبود، صياغة الموازنة العامة، بحث القى في المؤتمر العلمي لكلية القانون في الجامعة المستنصرية المنعقد في ٢٠١٢، ومنتشر في مجلة الحقوق الصادرة من الكلية المذكورة، السنة السادسة، العدد ١٨، المجلد الرابع، ٢٠١٢، ص ١٤٨.

(٢) نصت المادة (٢٥) من دستور جمهورية العراق النافذ بأن: (تكفل الدولة إصلاح الاقتصاد العراقي وفق أسس اقتصادية حديثة وبما يضمن استثمار كامل موارده، وتنويع مصادره، وتشجيع القطاع الخاص).

فمبدأ الشرعية شديد الصلة بالعدالة؛ لأنه يضمن للفرد دراية مسبقة بما هو مباح له وما هو محرم عليه وما يترتب على هذا الأخير من عقاب<sup>(١)</sup>. فلا يُعد الفعل أو الامتناع جريمة، ما لم يكن منصوصاً عليه بهذه الصفة في القانون، وعلى هذا فلا يحق محاكمة أي شخص عن فعل أو امتناع، ما لم ينص عليه القانون باعتباره جريمة. ويُعبر عن هذه القاعدة في التشريع الجنائي الحديث بعبارة (لا جريمة ولا عقاب إلا بنص)<sup>(٢)</sup>. وقد نص دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ على هذه القاعدة في الفقرة (ثانياً) من المادة (١٩) التي نصت بأن: (لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص...). وعلى الرغم من أهمية القاعدة المذكورة لمساسها المباشر بحقوق الإنسان والنص عليها صراحة في الدستور العراقي النافذ إلا أن المشرع العراقي خالف القاعدة المذكورة عندما ألحق بقانون الموازنة العامة لسنة ٢٠١٨ نصاً يفرض بموجبه غرامة على واقعة استيراد المشروبات الكحولية من دون أن ينص أصلاً على تجريم الواقعة المذكورة، أي إن المشرع نص على العقوبة وأهمل النص على التجريم وهذا ما يُخالف قاعدة الشرعية. ونظراً لخطورة المخالفة التي ارتكبتها المشرع العراقي فقد طُعن على قانون الموازنة أمام المحكمة الاتحادية العليا في إحدى الدعاوى التي قالت فيها المحكمة: ... وجد أن دعوى المدعين انصبت على الطعن بعدم دستورية المادة (١٧ / خامساً) من قانون الموازنة العامة للسنة المالية ٢٠١٨ ونصها (تفرض غرامة على المشروبات الكحولية المستوردة بنسبة ٢٠٪ / مائتان بالمئة) من قيمة البضاعة المستوردة على ان تستوفي في المنفذ الحدودي) وقد وصف المدعون أن ذلك النص مخالف لأحكام المادة (١٩ / ثانياً)

(١) جاسم العبودي، التجريم والعقاب في إطار الواقع الاجتماعي، دار الحكمة، اربيل، ١٩٩٠، ص ٣٣.

(٢) د. اكرم نشأت إبراهيم، الأحكام العامة في قانون العقوبات العراقي، الطبعة الثانية، مطبعة أسعد، بغداد، ١٩٦٧، ص ٤٠ - ٤١.

من الدستور التي تقضي أن لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص وان فرض عقوبة الغرامة على استيراد المشروبات الكحولية لا يُقابلة نص يُجرم ذلك الفعل وتجد المحكمة الاتحادية العليا من قراءة المادة (١٧ / خامساً) من قانون الموازنة العامة أن نصها قد فرض غرامة على المشروبات الكحولية المستوردة وتستوفي هذه الغرامة في المنفذ الحدودي الذي أدخلت عبره المشروبات الكحولية المستوردة. والغرامة كما وصفتها المادة (٨٥ / ٦) من قانون العقوبات رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ من العقوبات الأصلية التي تفرض على مرتكب فعل جرمه القانون وعملية استيراد المشروبات الكحولية ليست من الأفعال التي جرمها نص في قانون العقوبات أو غيره من القوانين العقابية لذا فإن فرض الغرامة على هذا الفعل مُخالف لأحكام المادة (١٩ / ثانياً) من الدستور. وبناء عليه قرر الحكم بعدم دستورية نص المادة (١٧ / خامساً) من قانون الموازنة العامة للسنة المالية ٢٠١٨ والغاؤه...<sup>(١)</sup>.

## الفرع الثالث

### تسبب المُلحقات بالنيل من مصداقية الموازنات

يعد مبدأ الصدقية من المبادئ المالية المستحدثة ويقصد به أن الأرقام الواردة في الموازنة والمتعلقة بالتكاليف والموارد، يجب أن تقترب من الحقيقة، ولا يمكنها أن تكون كذلك بدون أن تبنى على معطيات حقيقية، وعلى توقعات تراعي الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة في الدولة<sup>(٢)</sup>.

(١) قرار رقم (٦٢ / اتحادية / إعلام / ٢٠١٨). منشور على موقع المحكمة الاتحادية.

(٢) د. عبد النبي اضريف، صدقية الميزانية على ضوء القانون التنظيمي للمالية الجديد، مجلة ←

إن لمبدأ صدقية الموازنة العامة فائدة عظيمة تبدو من خلال الثقة المشروعة التي يوفرها هذا المبدأ في قانون الموازنة العامة والنظام المالي للدولة ككل، فالموازنة الصادقة تولد ثقة الأفراد في القانون المالي، وتُسهّم في شيوخ الاستقرار في الدولة، والاتجاهات الحديثة تذهب إلى أن الثقة المشروعة نحو القانون والدولة التي تضعه يعد أحد مبادئ الدولة الديمقراطية القانونية، وقد قيل بأن الدولة الديمقراطية القانونية عندما تزود المواطنين بالحقوق أو تنظم مراكزهم القانونية لا يمكنها أن تمزح فتضع قوانين خادعة أو غير صادقة أو يستحيل تطبيقها<sup>(١)</sup>. وقد أدركت كثير من القوانين المالية أهمية مبدأ صدقية الموازنة العامة فنصت عليه صراحة من ذلك على سبيل المثال القانون المالي الفرنسي النافذ لسنة ٢٠٠١<sup>(٢)</sup>، والقانون التنظيمي المغربي النافذ لسنة ٢٠١٥<sup>(٣)</sup>. أما قانون الإدارة المالية العراقي النافذ فقد جاء خلواً من نص يذكر مبدأ الصدقية صراحة بيد أن القانون المذكور ألمح إلى المبدأ عندما استلزم أن تقدم الموازنة بطريقة تسهل

→ دفاتر الحكمة، العدد الثاني، ٢٤ نوفمبر، ٢٠١٥، ص ١.

(١) د. أحمد فتحي سرور، القانون الجنائي الدستوري، الشرعية الدستورية في قانون العقوبات، الشرعية الدستورية في قانون الإجراءات الجنائية، الطبعة الثالثة، دار الشروق، القاهرة، ٢٠٠٤، ص ٨٤ - ٨٥.

(٢) نصت المادة (٢٧) من القانون المالي الفرنسي لسنة ٢٠٠١ بأن: (... يجب أن تكون حسابات الدولة منتظمة، صادقة، وأن تُعطي صورة صادقة عن أملاك الدولة، ووضعها المالي). كما نصت المادة (٣٢) من القانون ذاته بأن: (تعرض القوانين المالية بصورة صادقة مجموع واردات الدولة وأعبائها، يظهر صدقها من خلال المعلومات المتوافرة والتقدير التي تنجم عنها). تُنظر نصوص القانون المالي الفرنسي النافذ لسنة ٢٠٠١ على موقع الجمعية الوطنية الفرنسية التالي: [Http://www.assemblee-nationale.fr](http://www.assemblee-nationale.fr)

(٣) نصت المادة (العاشرة) من القانون التنظيمي المغربي النافذ بأن: (تُقدم الدولة قوانين المالية بشكل صادق مجموع موارد وتكاليف الدولة، ويتم تقييم صدقية الموارد والتكاليف بناء على المعطيات المتوافرة أثناء إعدادها والتوقعات التي يُمكن أن تنتج عنها).

التحليل وتعزيز الثقة بها<sup>(١)</sup>، وأن تحدد بدقة مصادر الإيرادات في الموازنة مع نفقات السنة المالية<sup>(٢)</sup>.

تأسيساً على ما تقدم فإن مبدأ الصدقية ينبغي أن يؤثر قانون الموازنة العامة، وأن يُبَيِّن على نصوصه جميعها<sup>(٣)</sup>. بيد أن ذلك لم يتحقق في قوانين الموازنات العامة العراقية حيثُ قرن بها المشرع أحكاماً لم تبين على معطيات حقيقية، ولم تراعى التوقعات والظروف المختلفة التي تمر بها الدولة مما أفقد تلك الأحكام والموازنة عموماً الكثير من مصداقيتها. ومن الأمثلة التي تُذكر في هذا المقام احتساب حُصة إقليم كردستان، والمحافظات غير المنتظمة في إقليم في الموازنات العامة. فقد اعتاد المشرع العراقي مُنذ موازنة سنة ٢٠٠٥<sup>(٤)</sup>، أن يحتسب لإقليم كردستان نسبة (١٧٪) من مجموع الإنفاق الفعلي (الجارى والاستثماري) للموازنة العامة بعد استبعاد النفقات السيادية<sup>(٥)</sup>.

(١) يُنظر القسم (١) من قانون الإدارة المالية لسنة ٢٠٠٤.

(٢) يُنظر القسم (١) من قانون الإدارة المالية لسنة ٢٠٠٤.

(3) Jules Kaseya, op. cit. p. 7.

(٤) نصت الفقرة (أ) من المادة (١٢) من قانون الموازنة الفدرالية للعراق لسنة ٢٠٠٥ بأن: تُحدد حُصة إقليم كردستان العراق من إجمالي النفقات الحاكمة (المشتركة) بـ (١٧٪). وقد تكرر النص على النسبة المذكورة في الفقرة (أ) من المادة (١٣) من قانون موازنة ٢٠٠٦، والفقرة (رابعاً) من المادة (١٧) من قانون موازنة ٢٠٠٨، والفقرة (سابعاً) من المادة (١٧) من قانون موازنة ٢٠٠٩، والفقرة (سابعاً) من المادة (١٦) من قانون موازنة ٢٠١٠، والفقرة (ثانياً) من المادة (١٤) من قانون موازنة ٢٠١١، والفقرة (ثانياً) من المادة (١٣) من قانون موازنة ٢٠١٢، والفقرة (ثانياً) من المادة (٩) من قانون موازنة ٢٠١٣، والفقرة (أولاً) من المادة (٩)، والفقرة (أولاً) من المادة (١٠) من قانون موازنة ٢٠١٥، والفقرة (أولاً) من المادة (٩) من قانون موازنة ٢٠١٦، والفقرة (أولاً) من المادة (٨) من قانون موازنة ٢٠١٧.

(٥) النفقات السيادية هي جزء من الاعتمادات العامة السنوية، واطب المشرع العراقي على تخصيصها لجهات محددة على سبيل الحصر في قوانين الموازنات العامة، والمتبقي من هذه الاعتمادات ←

إن النسبة المذكورة تم تحديدها على أساس نسبة سكان إقليم كردستان من مجموع سكان جمهورية العراق، وإذا كانت هذه النسبة على افتراض صحتها مقبولة سنة ٢٠٠٥، فإنها لم تعد كذلك في الوقت الحاضر لتغير عدد السكان، ومع ذلك بقيت النسبة المذكورة على حالها ولم يطرأ عليها تغير يذكر؛ لأن الحكومة لم تلتزم بإجراء إحصاء وتعداد عام للسكان على الرغم من أن المشرع العراقي ألزمها مراراً في قوانين الموازنات بإجراء ذلك الإحصاء والتعداد<sup>(١)</sup>.

والحقيقة أن امتناع الحكومة عن القيام بواجبها الإحصائي، إضافة إلى أنه يشكل مخالفة قانونية صريحة، كما تقول المحكمة الاتحادية العليا<sup>(٢)</sup>، فإنه أفتقد

→ يعد نفقات عادية تُستقطع منها حصة إقليم كردستان، والنتيجة بعد ذلك تُستخرج منه حصص المحافظات غير المنتظمة في إقليم. تنظر على سبيل المثال المادة (٩) من قانون الموازنة العامة للسنة المالية ٢٠٠٩.

(١) نصت الفقرة (ب) من المادة (١٩) من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠٠٨ بأن: (تقوم الحكومة بإجراء إحصاء وتعداد سكاني في جميع أنحاء العراق في مدة لا تتجاوز ٣١/١٢/٢٠٠٨). وقد تكرر على هذا الالتزام في الفقرة (ب) من المادة (٢٠) من قانون موازنة سنة ٢٠٠٩، والفقرة (ثانياً) من المادة (١٨) من قانون موازنة ٢٠١٠.

(٢) هذا ما وكده المحكمة الاتحادية العليا في قرارها المرقم (٦٩/اتحادية/٢٠٠٩) الذي جاء فيه: ... حيث إن عريضة الدعوى تضمن طلب الحكم بإلغاء القرار الصادر من مجلس الوزراء بعدد (٣٠٤) المؤرخ (٣٠/٨/٢٠٠٩) حيث نصت الفقرة الأولى منه على الموافقة على مقترح غرفة عمليات التعداد العام للسكان والمساكن باستمرار إجراءات التأهيل والترقيم والحصر وإعداد الأطر الإحصائية وتنفيذ التعداد السكاني في شهر كانون الثاني سنة ٢٠١٠ وذلك لمخالفته للفقرة (ب) من المادة (٢٠) من قانون الموازنة العامة رقم (٦) لسنة ٢٠٠٩ والتي نصت بأن تقوم الحكومة بإجراء إحصاء وتعداد السكان في جميع أنحاء العراق في مدة لا تتجاوز (٣١/١٢/٢٠٠٩) ولدى التأمل وجد أن تأجيل التعداد العام للسكان جرى بموجب قرار صدر من مجلس الوزراء برقم (٣٠٤ لسنة ٢٠٠٩) بناء على التوصيات المقدمة إليه من وزارة التخطيط والتعاون الإنمائي ومن الهيئة العليا للتعداد العام للسكان والمساكن التي تملك الصلاحية في تحديد التوقيعات للتعداد العام للسكان استناداً إلى نص الفقرة/أولاً/ من المادة (٦) من قانون التعداد العام للسكان والمساكن رقم (٤٠) لسنة ٢٠٠٨ والتي نصت بأن تتولى في/أولاً/ (إقرار الخطة الشاملة للتعداد العام ←

قوانين الموازنات صدقيتها؛ لأن نسبة (١٧٪) لم تعد تبنى على أسس حقيقية بل جزافية، وهذا ما أثار حفيظة ثلّة من النواب الذين ساورهم الشك حول صحة النسبة المذكورة<sup>(١)</sup>. والغريب أن المشرع العراقي يعترف بأن نسبة (١٧٪) تخلو

→ للسكان والمساكن والخطط الفرعية حسب مراحلها وتوقيتاتها الزمنية ومتطلباتها البشرية والمادية اللازمة لإنجاح التعداد). وأن مجلس الوزراء وإن كان يملك صلاحية إقرار تلك التوصيات الداخلة في صلاحياته الدستورية استناداً إلى الفقرة (أولاً) من المادة (٨٠) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ إلا أن تلك الصلاحية مقيدة بالمدة المحددة في قانون الموازنة العامة لعام (٢٠٠٩) والتي حددت بإجراء التعداد في مدة لا تتجاوز (٣١/١٢/٢٠٠٩) ولا يجوز لمجلس الوزراء تجاوز تلك المدة عند إجراء تأجيل التعداد، لأن النصوص القانونية لا يمكن تجاوزها إلا عن طريق إلغائها أو تعديلها وفقاً للسياقات التشريعية المتبعة وحيث إن المدة المعينة لإجراء التعداد العام للسكان في قانون الموازنة العامة الاتحادية لعام (٢٠٠٩) قد حددت بأن لا تتجاوز (٣١/١٢/٢٠٠٩) وأن مجلس الوزراء بقراره المرقم (٣٠٤) والمؤرخ في (٣٠/٨/٢٠٠٩) قد قرر إجراء التعداد في شهر تشرين الثاني من عام (٢٠١٠) ولما تقدم وحيث إن المدة المحددة لإجراء التعداد العام للسكان في قانون الموازنة الاتحادية لعام ٢٠٠٩ قد أنتهت دون تنفيذ إجراء التعداد العام للسكان في الموعد المقرر لذا فإن موضوع الدعوى أصبح خارج المستطاع بالعودة إلى تاريخ مضي فضلاً عن أن مجلس النواب عند إقراره قانون الموازنة العامة لعام ٢٠١٠ نص على إجراء التعداد العام للسكان في موعد لا يتجاوز (٣١/١٢/٢٠١٠) ... مما يكون الحكم على وفق الطلب الوارد في عريضة الدعوى متعذراً إلا في الجانب الدستوري حيث وجدت المحكمة الاتحادية أن تجاوز الحكومة المدة المحددة في قانون الموازنة العامة لسنة ٢٠٠٩ لإجراء التعداد العام ينطوي على مخالفة قانونية إذ كان المقتضى التقدم بمشروع قانون لتعديل المدة المنصوص عليها في المادتين (٢٠) و(٤٠) من قانون الموازنة العامة لسنة ٢٠٠٩، بناء على ما ورد من أسباب في القرار الوزاري المطعون بعدم قانونيته والذي لا يصلح من حيث التدرج التشريعي سبباً لتعديل القانون لذا قررت المحكمة الاتحادية العليا تثبيت هذه المخالفة القانونية... منشور على موقع المحكمة الاتحادية العليا: [www.Iraqja.iq](http://www.Iraqja.iq). تاريخ الزيارة ٢٠١٧/٣/١٦.

(١) أثارَت النائبة (عالية نصيف جاسم العبيدي) هذا الطرح داخل قبة مجلس النواب عند مناقشة مشروع قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١٧ بقولها: (لماذا لم يكن هنالك تحديد نسبة لسكان الأقاليم. لمئة مرة نقول فلنشرع قانون التعداد السكاني العام حتى كل ذو حق يأخذ حقه. لماذا نحن نؤجل هذا القانون ونثير نفس الخلاف في كل موازنة بأن نضع موازنات اعتبارية (كذا) وليست موازنات حقيقية؟) محضر جلسة رقم (٣١) الأربعاء (٩/١١/٢٠١٦) منشورة على موقع مجلس النواب العراقي: [www.Parliament.iq](http://www.Parliament.iq). تاريخ الزيارة ٢٠١٧/٣/١٦.

من المصدقية بدليل أنه يكرر النص سنويا في قوانين الموازنات بوجوب أن يُعاد النظر في حصة إقليم كردستان في ضوء نتائج الإحصاء والتعداد عند إجرائه، وعلى أن يتم في ضوءه تحديد المبلغ الحقيقي لحصة الإقليم<sup>(١)</sup>.

وكان ينبغي على مجلس النواب أن يمارس دوره الرقابي، وأن يحاسب الحكومة بإثارة مسؤوليتها السياسية بسبب تراخيها في إجراء التعداد والإحصاء بيد أن ذلك لم يتحقق مما ينم عن وجود خلل واضح في أداء المجلس، ويدل على أن الاستمرار باحتساب نسبة (١٧٪) طيلة السنوات الماضية كان نتيجة اتفاقات رضائية بين الكتل السياسية داخل مجلس النواب<sup>(٢)</sup>.

والأسوأ من كل ذلك أن التقديرات الجُرافية لم تقف عند احتساب حصة إقليم كردستان وحدها بل شملت كذلك حصص المحافظات غير المنتظمة في إقليم، لأن المشرع أوجب أن يُراعى عدد سكان المحافظات عند احتساب

(١) تُنظر على سبيل المثل المادة (١٦) من قانون الموازنة لسنة ٢٠١١، والمادة (١٥) من قانون الموازنة لسنة ٢٠١٢، والمادة (١١) من قانون الموازنة لسنة ٢٠١٣، والمادة (١٢) من قانون الموازنة لسنة ٢٠١٥، والمادة (١١) من قانون الموازنة لسنة ٢٠١٦، والمادة (١٠) من قانون الموازنة لسنة ٢٠١٧.

(٢) صرح رئيس مجلس النواب في إحدى مداخلته التي طرحها أثناء مناقشة مشروع قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١٧ بأن: (هناك عدد من النصوص التي احتواها قانون الموازنة قائمة على أساس التفاهات ضمن إطار مبدأ عام يتفق عليه بين الجميع ليس فيه تجاوز على أحد انما تأكيد لمبدأ عام وهذه (يقصد الفقرة خامساً من المادة ثامناً من المشروع) من بين النصوص التي حصل التفاهم عليها والقرار للمجلس).

ينظر محضر جلسة رقم (٣٥)، الأحد (٤/١٢/٢٠١٦) منشورة على موقع مجلس النواب العراقي المشار إليه سابقاً. تاريخ الزيارة ٦/٣/٢٠١٧.

حصصها من النفقات المذكورة، وأن يُعاد النظر بالحصص في ضوء نتائج الإحصاء الذي لم ير النور لغاية الآن<sup>(١)</sup>.

مهما يكن من أمر فإن المشرع العراقي يبدو أنه فطن إلى ابتعاد مسلكه في تحديد حصة إقليم كردستان عن المنطقية والصدق، فأراد أن يُقارب الواقع من خلال تحليه في موازنة سنة ٢٠١٩ عن تحديد حصة أو نسبة ثابتة للإقليم واللجوء بدل عن ذلك إلى تحديد حصة الإقليم بحسب نفوس كل محافظة<sup>(٢)</sup>، وفي رأينا فإن الإشكالية لا تزال قائمة، لأن المشرع لم يُحدد على وجه الدقة كيف تحسب نفوس المحافظة أتحسب على أساس إحصاء وتعداد عام جديد أم على أساس المعلومات المتوفرة لدى وزارات التخطيط والتجارة المستقاة من البطاقة التموينية أم أن الموضوع برمته يخضع لتقديرات وزارة المالية واتفاقات الكتل السياسية المهيمنة على مجلس النواب؟

## الفرع الرابع

### تسبب الملحقات بفقدان الخزينة

#### العامة لمواردها المالية

أدت الملحقات إلى ضياع موارد مالية على الخزينة العامة. والمثل الذي يذكر هنا أن المشرع العراقي نص على مضاعفة السماحات الضريبية للموظفين في قانون الموازنة العامة للسنة المالية ٢٠٠٨، كما ذكرنا آنفاً، وقد انتهى مفعول هذا النص بنهاية السنة المالية التي وضعت تلك الموازنة لها، ولم ينص المشرع على

(١) تُنظر على سبيل المثل المادة (١٠) من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١٧.

(٢) تنظر الفقرة (أولاً) من المادة (٩) من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١٩.

مضاعفة السماحات في قوانين الموازنات للسنوات ٢٠٠٩ و ٢٠١٠ و ٢٠١١، وهذا ما كان يجب على الإدارة الضريبية أن توقف العمل بمضاعفة السماحات خلال تلك السنوات لعدم توافر السند القانوني للإعفاء. بيد أن الإدارة الضريبية استمرت بمضاعفة السماحات للموظفين مما شكل مخالفة مالية وقانونية، لأن السماحات هي إعفاءات شخصية، والاعفاءات لا تتقرر بقرارات إدارية بل بقانون حسبما ورد في دستورنا النافذ<sup>(١)</sup> وكان يفترض أن تُستقطع من المكلفين مبالغ مالية تعادل مبالغ السماحات التي احتسبت لهم دون وجه قانوني خلال السنوات الثلاث المذكورة. بيد أن المشرع فضل إبراء ذمم هؤلاء المكلفين من تلك الديون<sup>(٢)</sup> مما أدى إلى فقدان الخزينة لموارد مالية مستحقة لها.

ومن جانبنا فإننا نرى أن النصوص القانونية الواردة في قوانين الموازنات العامة التي تتضمن نزول الخزينة عن ديون ضريبية مستحقة لها في سنوات سابقة لا تعد نصوصا موافقة للدستور النافذ بل مخالفة له، ووجه المخالفة هو سريان تلك النصوص على الماضي، أي على ديون نشأت واكتملت في سنوات سابقة، وهذا ما لا يجيزه الدستور العراقي الذي حظر سريان النصوص الضريبية على الماضي صراحة<sup>(٣)</sup>.

- (١) تُنظر على سبيل المثال: المادة (١٠) من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١٧.
- (٢) نصت المادة (٢١) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية ٢٠١٣ بأن: (إطفاء الديون المستحقة للحكومة بذمة المكلفين بدفع الضريبة جراء استمرار الجهات الرسمية بتطبيق المادة (٢٠) من قانون الموازنة لسنة ٢٠٠٨ لمدة من ١/١/٢٠٠٩ ولغاية ٣١/١٢/٢٠١١ استنادا إلى أحكام الفقرة (١١) من القسم الرابع من قانون الإدارة المالية رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٤ المعدل). وقد وردت الصيغة نفسها اعلاه في المادة (١٩) من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١٥.
- (٣) تُنظر على سبيل المثال: المادة (١٠) من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١٧.

## الفرع الخامس تسبب المُلحقات بمخالفة القواعد الأساسية في فرض الضرائب

من المعلوم أن الضرائب لم تعد تُفرض بقرار يصدره الحاكم بمشيئته المطلقة، وأهواءه المنفلتة، بل لا بُدَّ للضرائب من قواعد تنظمها، وتحكم أسسها سِيَّماً وأنها تسعى للتوفيق بين مصالح أطراف ثلاثة:

الطرف الأول: المكلف الذي تمسه الضريبة، ويتحمل عبئها، ويهيمه حجم الاستقطاع الضريبي كما تهيمه مصارف الضريبة.

الطرف الثاني: الدولة التي تقوم بجباية الضريبة وترى فيها إيرادا يكفل لها تغطية الجانب الأكبر من احتياجاتها المالية.

الطرف الثالث: فهو المجتمع ككل الذي يرغب في أن تُسهم النظم الضريبية في تحقيق أهداف المجتمع.

بناء على ما تقدم يصبح من المعتاد، ومن طبيعة الأشياء أن تُشدد النظم الضريبية على ضرورة مراعاة المكلف من ناحية تحديد وتوضيح التزاماته الضريبية وتحصيلها عندما يكون قادرا على أدائها، حَيْثُ إِنَّ الضريبة تُمثل اقتطاعا لجزء من دخول الأفراد وثرواتهم من قبل الدولة بناء على ما تتوفر عليه من سلطات وسيادة، وللتوفيق بين سلطة الدولة وحقوق الأفراد عمد الفقه المالي إلى إرساء مبادئ عامة وقواعد أساسية تُقاس على أساسها سلامة الضريبة

ومشروعيتها، ومن أهم تلك المبادئ العدالة، واليقين، والملاءمة، والاقتصاد في نفقات الجباية<sup>(١)</sup>.

والنقطة الجديرة بالذكر هنا هي أن إلحاق نصوص ضريبية بقوانين الموازنات العامة وعدم التروي في دراسة تلك النصوص بشكل كاف تسبب في مخالفة المشرع العراقي للقواعد الأساسية في فرض الضرائب، وونذكر هنا حالتين: الأولى: تخص مخالفة قاعدة العدالة الضريبية، والثانية: مخالفة قاعدة الملاءمة الضريبية، وسوف نقف على تينك الحالتين في البيان التالي:

أولاً: مخالفة الملحقات لقاعدة العدالة الضريبية:

تسببت الملحقات بوقوع فئة معينة من المكلفين تحت وطأة الازدواج الضريبي<sup>(٢)</sup> دون غيرهم من الفئات الأخرى، وفي هذا مخالفة لمبدأ العدالة الضريبية؛ لأن الازدواج يؤدي إلى الإخلال بتوزيع العبء الضريبي توزيعاً عادلاً بين المكلفين<sup>(٣)</sup>، وينطوي على معاملة ضريبية مختلفة بين من يشغلون مراكز متساوية، فعلى سبيل المثال فُرضت على دخول موظفي الدولة والقطاع العام ضربيتان: الأولى: ضريبة الدخل بموجب قانون ضريبة الدخل رقم

(١) د. يوسف هزاع مهيب الوافي، الوافي في المالية العامة والتشريع الضريبي اليمني، كلية الشريعة والقانون، جامعة الحديدة، ٢٠٠٦، ص ١٨٠ - ١٨١.

(٢) يُعرف الازدواج الضريبي بأنه: فرض الضريبة نفسها أو ضريبة مُشابهة لها في الطبيعة أكثر من مرة على الشخص ذاته وعن المال نفسه في المدة ذاتها.

يُنظر علي ناصر عبد حميد، الآثار السلبية لضريبة الدخل في القانون الليبي الازدواج الضريبي - التهرب الضريبي، دراسة مُقدمة لغرض استكمال مُتطلبات الحصول على درجة الإجازة العالية (الماجستير) في القانون العام، أكاديمية الدراسات العليا، فرع بنغازي، ٢٠١٢، ص ٥٧.

(٣) د. رانيا محمود عمارة، المالية العامة، الإيرادات العامة، الطبعة الأولى، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، الجيزة، ٢٠١٥، ص ١٧٣.

(١١٣) لسنة ١٩٨٢<sup>(١)</sup>، والثانية: استقطاع مُقداره (٣٪) بموجب قانون الموازنة لسنة ٢٠١٦، واستقطاع مقداره (٨, ٣٪) بموجب قانون الموازنة لسنة ٢٠١٧، كما أوضحنا سابقاً، بينما فئة المُتقاعدين فرضت عليها الضريبة الثانية فقط (أي الاستقطاع الوارد في قوانين الموازنة)<sup>(٢)</sup> دون الخضوع لضريبة الدخل، لأن المُتقاعدين معفيين منها كما هو معلوم<sup>(٣)</sup>. أما فئة العاملين في القطاع الخاص فخضعت لضريبة الدخل فقط<sup>(٤)</sup>، ولم تخضع للضريبة الثانية أي الاستقطاع<sup>(٥)</sup>، وفي رأينا أن هذا التمييز في المعاملة الضريبية بين المكلفين لم يكن مبرراً، لأن الدخول المفروض عليها العبء الضريبي متاتية من مصدر واحد هو الكسب أو العمل وهذا ما يستدعي من المشرع إعادة النظر بالسياسة الضريبية المُتبعة مع هذه الفئات من المكلفين بما يضمن المساواة بينهم في تحمل العبء الضريبي<sup>(٦)</sup>.

- (١) نصت الفقرة (الخامسة) من قانون ضريبة الدخل العراقي المُعدل النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ بأن: (تُفرض الضريبة على مصادر الدخل الآتية: الرواتب ورواتب التقاعد والإجور المُقررة للعمل بمُقدار مُعين لمُدّة محدودة والمُخصّصات والتخصيصات بما في ذلك المبالغ النقدية أو المُقدرة مما يُخصص للمكافء مُقابل خدماته كالسكن والطعام والإقامة...).
- (٢) نصت الفقرة (أولاً) من المادة (٣٣) من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١٧ بأن: (تُسقط نسبة (٣,٨٪) من مجموع الرواتب والمُخصّصات لجميع... المُتقاعدين...).
- (٣) نصت المادة (السابعة) من قانون ضريبة الدخل النافذ بأن: (تُعفى من الضريبة المدخولات الآتية: مدخولات المُتقاعدين أو عيالهم (الخلف) الناجمة من المصادر الآتية: أ. الرواتب التقاعدية. ب. المُكافأة التقاعدية. ج. مُكافأة نهاية الخدمة. د. رواتب الإجازات الاعتيادية).
- (٤) تُنظر الفقرة (الخامسة) من المادة (الثانية) من قانون ضريبة الدخل النافذ المُشار إليها في أعلاه.
- (٥) تُنظر الفقرة (أولاً) من المادة (٣٣) من قانون الموازنة العامة لسنة ٢٠١٧ المذكورة آنفاً.
- (٦) د. حيدر وهاب عبود، الحدود الدستورية للسلطة التشريعية في إقرار الموازنة العامة للدولة، مجلة الحقوق، كلية القانون، الجامعة المستنصرية، العددان ٣٣ - ٣٤، السنة السابعة، المُجلد الخامس، نيسان ٢٠١٨، ص ١١٣.

### ثانياً: مخالفة الملحقات لقاعدة الملاءمة الضريبية:

تعد قاعدة الملاءمة الضريبية من القواعد الأساسية في فرض الضرائب، وتوجب القاعدة المذكورة على المشرع أن يفرض الضريبة بما يتلاءم مع ظروف المكلف دون حيف أو جور، فعلى المشرع أن يختار من الأوقات أنسبها، ومن الطرائق والأساليب أفضلها لتكليف الأشخاص بدفع الضرائب بدون إرهاب أو عسر أو مشقة.

يبدو من المفهوم المتقدم إن قاعدة الملاءمة الضريبية قاعدة مقررّة لمصلحة الخزينة العامة ومصلحة المكلف، ويؤخذ المكلف هنا بالمفهوم الواسع فلا يقتصر على المكلف الذي تتحقق في حالته الواقعة المنشئة للضريبة فقط بل تشمل كذلك المكلفين الذين يقع عليهم الالتزام باستقطاع الضريبة وتوريدها إلى الخزينة العامة مثل التزام النائب باستقطاع الضريبة المفروضة على من يمثلهم، و التزام رب العمل باستقطاع الضريبة المفروضة على العامل، و التزام البائع باستقطاع الضريبة المفروضة على المستهلك. وعلى الرغم من أهمية قاعدة الملاءمة الضريبية إلا أن المشرع قد يتغاضى عنها ويهملها عندما يلحق بقوانين الموازنات نصوصاً تفرض أعباء ضريبية يجري تمريرها بسرعة وعجالة، ثم يُكتشف لاحقاً أن تلك النصوص لم تراعى المبدأ المذكور، ولعل خير مثل يُذكر هنا ضريبة المبيعات التي فرضها قانون الموازنة المالية لسنة ٢٠١٨ بنسبة (٥٪) على السلع المباعة كافة عدا مفردات البطاقة التموينية في (المولات ومراكز التسوق)، والخدمات المقدمة في صالونات الحلاقة الرجالية والنسائية. وقد ألزم المشرع الجهات المذكورة باقتناء جهاز الكاشير الإلكتروني مع فرض فائدة مصرفية عن ضريبة المبيعات المجبأة

وغير المحولة ومبالغ المبيعات غير المجباة، وتتحمل تلك الجهات مسؤولية تحمل الفائدة ودفعها، وتوريدها إلى الهيئة العامة للضرائب<sup>(١)</sup>.

ونرى هنا أن المشرع العراقي خالف قاعدة الملاءمة الضريبية من نواح متعددة منها: أن إلزام الجهات المذكورة في أعلاه بشراء جهاز الكاشير الإلكتروني تضمن عنصر المفاجأة والمباغته، لأن المشرع لم يمهّل تلك الجهات أو يضرب لها موعداً محدداً حتّى ترتب أوضاعها، وتقتني الجهاز المذكور في الموعد المضروب وليتسنى لها بعد ذلك استقطاع الضريبة، وتوريدها إلى الخزينة العامة مطلع السنة المالية، وبذلك خرج هذا الالتزام عن الحدود المنطقية لتوقعات المكلفين بجباية الضريبة، ثمّ إنّ المنطق يقودنا إلى القول إن من الحيف إلزام تلك الجهات بشراء جهاز الكاشير على نفقتها الخاصة، لأنّ المتّفق هنا هو خزينة الدولة وما دام الأمر كذلك، وهو كذلك بالفعل، فكان ينبغي على الدولة أن تتحمل هي كلفة شراء تلك الأجهزة وتوزعها على المراكز التجارية، لأن الغرم بالغنم فمن انتفع بشيء وقع عليه غرمه. أما عن الفائدة المصرفية المفروضة على من يخل بواجب الاستقطاع والتوريد فهي فائدة تخلو من عنصر العدالة وتنطوي على إجحاف واضح وجلي، لأن المشرع لم يأخذ بنظر الاعتبار التأخر الحاصل في إقرار قانون الموازنة العامة لسنة ٢٠١٨، فالقانون المذكور نشر في ٢ / ٤ / ٢٠١٨، لكن المشرع لم ينص على تنفيذه من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية بل نص على تنفيذه بأثر رجعي، أي من بداية السنة المالية، وتحديدًا من ١ / ١ / ٢٠١٨، لكن الموازنة العامة، والحقيقة هي أن الجهات التجارية اعلاه يتعذر عليها استقطاع الضريبة، وتوريدها إلى الخزينة العامة خلال المدة من ١ / ١ / ٢٠١٨ لغاية ٤ / ٢ / ٢٠١٨، لعدم

(١) تنظر الفقرة (ثالثاً) من المادة (١٧) من قانون الموازنة العامة لسنة ٢٠١٨.

نشر القانون والعلم به خلال تلك المدة، وكان ينبغي على المشرع أن يفتن إلى تلك الحالة، وأن يضع نصاً في تضايف قانون الموازنة يعفي بموجبه الجهات التجارية من استقطاع الضريبة وجبايتها خلال المدة التي تسبق نشر القانون في الجريدة الرسمية وهذا ما تتطلبه العدالة الضريبية، ومقتضيات الأمن القانوني بيد أن المشرع أغفل ذلك مما يعد بحق تعسفا وافتئاتا على حقوق المكلفين ما دام أن التأخر في الاستقطاع والجباية يعود لسبب خارج عن إرادتهم ولا يد لهم فيه.

## الخاتمة

كشفت الصحائف السابقة النقاب، وأماطت اللثام عن حقيقة لا تخفى على كل ذي لب وبصيرة قوامها أنه لا يمكن أن تكون هناك مالية عامة خصيبة ومزدهرة وناجعة في دولة ما دون أن تكون لها موازنة صحيحة، وصحة الموازنة العامة تبنى على مقومات عدة من بينها ألا يلحق المشرع بها أحكاما تشريعية دائمة غريبة عنها ومغايرة لها. فالمُلحقات تهوي بالموازنة في وادي سحيق من العيوب والمشاكل، وهذا ما عانت منه بالضبط المالية العامة العراقية فقد تسببت الملحقات بآثار وخيمة على الموازنة العامة مثل التأخر في إصدارها، والنيل من مصداقيتها، وهدر مواردها، بالإضافة إلى وقوع قانونها في شرك المخالفات الدستورية. وقد أسهمت عوامل عدة في مغالاة المشرع العراقي بالاعتماد على الملحقات كان من بينها خلو دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ من نص صريح يوجب اقتصار قانون الموازنة السنوي على الأحكام المتصلة بتقدير إيرادات الدولة ونفقاتها، وسكوت قانون الإدارة المالية النافذ لسنة ٢٠٠٤ وعدم اتخاذه موقفا صريحا إزاء تلك الظاهرة، وهذا ما أدى إلى إفراط المشرع العراقي بإقحام أحكام غريبة عن الموازنة، وبعيدة عن روحها وجوهرها مما تسبب في تشوه معالم الموازنة، وفقدانها لتماسكها وانسجامها، وتصعد بنيانها. وعلى الرغم من إصدار المحكمة الاتحادية العليا حكما وترالم يشفع بعد تطرقت

فيه صراحة إلى ظاهرة ملحقات الموازنة العامة عام ٢٠١٢، واعترفت أن المشرع يورد في قانون الموازنة نصوصاً لا تمت لها بصلة، إلا أن هذا الحكم لا يعد كافياً للكشف بصورة واضحة عن توجهات المحكمة إزاء ظاهرة الملحقات، كون أن المحكمة استندت في الحكم بعدم دستورية تلك النصوص تضمنها اعتداء من جانب مجلس النواب على اختصاصات مجلس الوزراء، وهذا ما دعانا أن نتساءل هل أن المحكمة ستصدر الحكم ذاته، وتقضي بعدم دستورية النصوص التي لا علاقة لها بالموازنة لو لم تجد فيها اعتداء على اختصاصات مجلس الوزراء؟ بمعنى آخر هل ستتخذ المحكمة من انتفاء الصلة بين قانون الموازنة والملحقات سبباً كافياً للحكم بعدم دستورتها؟

الذي نراه أن الملحقات بأنواعها كافة المالية، والإدارية، والتجارية غير دستورية، لأن قانون الموازنة حسب الفهم المتعارف عليه في الدستور العراقي، وغيره من الدساتير الأخرى، هو قانون له موضوع محدد، ونطاق متعارف عليه، وغاية مخصصة قوامها تقدير إيرادات الدولة ونفقاتها عن مدة مستقبلية، فكل نص لا ينسجم مع هذه الفكرة، وروحها يعد نصاً غير دستوري، ويتعارض مع الأسباب الموجبة لقانون الموازنة.

ومع كل ما تقدم فإن إيراد نص صريح في دستور جمهورية العراق النافذ لسنة ٢٠٠٥ يمنع إقحام الملحقات لاسيما الضريبية منها في قوانين الموازنات على غرار ما منصوص عليه في الدستور الكويتي النافذ لسنة ١٩٦٢ والدستور البحريني النافذ لسنة ٢٠١٢ يبقى مقترحاتها ما لقطع دابر كل خلاف حول عدم دستورية الملحقات، ولوضع نهاية للفوضى التشريعية التي سببتها الملحقات في الموازنات العامة العراقية.

## قائمة المصادر

أولاً: الكتب:

- ١ - د. أحمد فتحي سرور، القانون الجنائي الدستوري، الشرعية الدستورية في قانون العقوبات، الشرعية الدستورية في قانون الإجراءات الجنائية، الطبعة الثالثة، دار الشروق، القاهرة، ٢٠٠٤.
- ٢ - د. أحمد مختار عمر، معجم اللغة العربية المعاصرة، المجلد الأول، الطبعة الأولى، عالم الكتب، القاهرة، ٢٠٠٨.
- ٣ - د. اعداد علي حمود، موجز في المالية العامة والتشريع المالي، الكتاب الأول، الموازنة، الإيرادات، النفقات، بيت الحكمة، بغداد، ١٩٨٩.
- ٤ - د. اكرم نشأت إبراهيم، الأحكام العامة في قانون العقوبات العراقي، الطبعة الثانية، مطبعة أسعد، بغداد، ١٩٦٧.
- ٥ - د. ثروت بدوي، النظم السياسية، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ١٩٦٠.
- ٦ - د. جابر محمد حجي، السياسة القضائية للمحكمة الدستورية العليا، دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٢.
- ٧ - جاسم العبودي، التجريم والعقاب في إطار الواقع الاجتماعي، دار الحكمة، اربيل، ١٩٩٠.
- ٨ - جعفر ناصر حسين وفتحي الجوارى، أحكام وقرارات المحكمة الاتحادية العليا لعام ٢٠١٢، مجلة التشريع والقضاء، المجلد الخامس، آذار ٢٠١٣.
- ٩ - د. حسن عواضة، المالية العامة، دراسة مقارنة، الموازنة، النفقات والواردات العمومية، القروض والخزينة، منشورات دار الطليعة، بيروت، ١٩٦٧.

- ١٠- د. حسن عواضة ود. عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، الموازنة، الضرائب والرسوم، دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، دار الخلود، بيروت، ١٩٩٥.
- ١١- د. راغب جبريل خميس راغب سلطان، الصراع بين حرية الفرد وسلطة الدولة، الطبعة الثانية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ٢٠١١.
- ١٢- د. رانيا محمود عمارة، المالية العامة، الإيرادات العامة، الطبعة الأولى، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، الجيزة، ٢٠١٥.
- ١٣- د. سعيد عبد الكريم مبارك، أصول القانون، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ١٩٨٢.
- ١٤- د. سليمان محمد الطماوي، السلطات الثلاث في الدساتير العربية المعاصرة وفي الفكر السياسي الإسلامي، تكوينها، واختصاصاتها، معهد الدراسات العربية العالية، جامعة الدول العربية، دار الحماهي للطباعة، بدون ذكر مكان النشر، ١٩٦٧.
- ١٥- د. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٩.
- ١٦- د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، بغداد، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، بدون ذكر السنة.
- ١٧- د. عبد العال الصكبان، الميزانية والضرائب المباشرة في العراق، دراسة في التشريع المالي العراقي، الطبعة الأولى، بغداد، مطبعة العاني.
- ١٨- عبد اللطيف قطيش، الموازنة العامة للدولة، دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٥.

- ١٩- د. فتحي فكري، القانون الدستوري، المبادئ الدستورية العامة، دستور ١٩٧١، الكتاب الأول، المبادئ الدستورية العامة وتطبيقاتها في مصر، شركة وناس للطباعة، بدون ذكر مكان النشر وسنة الطبع.
- ٢٠- د. فوزي عطوي، المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة، بيروت، منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠٠٣.
- ٢١- د. فوزي فرحات، المالية العامة، الاقتصاد المالي، دراسة التشريع المالي اللبناني مقارنة مع بعض التشريعات العربية والعالمية، بدون ذكر مكان ودار النشر، ٢٠١٠.
- ٢٢- د. كاظم السعيد، ميزانية الدولة، النظريات العامة وتطبيقاتها في العراق، بغداد، مطبعة الزهراء، ١٩٦٩.
- ٢٣- د. ماجد راغب الحلو، القانون الدستوري، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٨.
- ٢٤- محمد بن أبي بكر عبد القادر الرازي، مختار الصحاح، دار الرسالة، الكويت، ١٩٨٣.
- ٢٥- د. محمد توفيق يونس، تحضير الميزانية المصرية، مطبعة الرغائب، القاهرة، ١٩٣٤.
- ٢٦- محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ٢٠٠٩.
- ٢٧- د. محمد عبد الله العربي، ميزانية الدولة، النظريات العامة، الطبعة الأولى، بغداد، مطبعة دار المعرفة، ١٩٥٤.

- ٢٨- د. محمد عوض رضوان، الاتجاهات الحديثة في تطوير الموازنة العامة للدولة ودورها في إدارة البرامج والأنشطة والمشروعات الحكومية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٩.
- ٢٩- د. منذر الشاوي، فلسفة الدولة، الطبعة الأولى، الذاكرة للنشر والتوزيع، بغداد، ٢٠١٢.
- ٣٠- د. منذر الشاوي، فلسفة القانون، مطبوعات المجمع العلمي العراقي، بغداد، ١٩٩٤.
- ٣١- يان لاينرت، دور المشرع في مراحل الموازنة، ترجمة ومراجعة قانونية فراس أحمد الحمداني ود. حيدر وهاب عبود، دار زاكي للطباعة، بغداد، ٢٠١٨.
- ٣٢- د. يوسف شباط، المالية العامة، الكتاب الثاني، موازنة الدولة العامة، الطبعة الثانية، دمشق، منشورات جامعة دمشق، ١٩٩٧.

#### ثانياً: البحوث:

- ١ - د. إبراهيم محمد الحمود، فلسفة المبدأ الدستوري لسنوية الميزانية العامة، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد ٢، السنة ٣٢، يونيو ٢٠٠٨.
- ٢ - د. حيدر وهاب عبود، الحدود الدستورية للسلطة التشريعية في إقرار الموازنة العامة للدولة، مجلة الحقوق، كلية القانون، الجامعة المستنصرية، العددان ٣٣ - ٣٤، السنة السابعة، المجلد الخامس، نيسان ٢٠١٨.
- ٣ - د. حيدر وهاب عبود، دراسة في مشكلة تأخر إقرار الموازنة العامة، مجلة دراسات قانونية، بيت الحكمة، عدد ٣٥ لسنة ٢٠١٣.
- ٤ - د. حيدر وهاب عبود، صياغة الموازنة العامة، بحث القى في المؤتمر العلمي لكلية القانون في الجامعة المستنصرية المنعقد في ٢٠١٢، ومنشور في مجلة

الحقوق الصادرة من الكلية المذكورة، السنة السادسة، العدد ١٨، المجلد الرابع، ٢٠١٢.

٥ - د. عبد النبي اضريف، صدقية الميزانية على ضوء القانون التنظيمي للمالية الجديد، مجلة دفاتر الحكمة، العدد الثاني، ٢٤ نوفمبر، ٢٠١٥.

ثالثاً: الرسائل الجامعية:

١ - طارق حمدي الساطي، رقابة ديوان المحاسبات على مشروعية تنفيذ النفقات العامة، رسالة مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم الإدارية والمالية، ١٩٦٨.

٢ - عقون عبد العالي، مبدأ حرية التجارة والصناعة في الجزائر، مشروع مذكرة مكتملة من متطلبات نيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون أعمال مقدمة إلى جامعة محمد خيضر - بسكرة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، الموسم الجامعي ٢٠١٦/٢٠١٧.

٣ - علي ناصر عبد حميد، الآثار السلبية لضريبة الدخل في القانون الليبي الازدواج الضريبي - التهرب الضريبي، دراسة مقدمة لغرض استكمال متطلبات الحصول على درجة الإجازة العالية (الماجستير) في القانون العام، أكاديمية الدراسات العليا، فرع بنغازي، ٢٠١٢.

رابعاً: الدساتير:

١ - دستور المملكة الأردنية الهاشمية لسنة ١٩٥٢.

٢ - دستور فرنسا لسنة ١٩٥٨.

٣ - دستور دولة الكويت لسنة ١٩٦٢.

٤ - دستور دولة قطر لسنة ٢٠٠٤.

٥ - دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥.

٦ - دستور المملكة المغربية لسنة ٢٠١١.

٧ - دستور مملكة البحرين لسنة ٢٠١٢.

٨ - دستور جمهورية مصر العربية لسنة ٢٠١٤.

خامساً: القوانين والأنظمة:

١ - قانون الموازنة العامة القطري رقم (٥) لسنة ١٩٨٩.

٢ - القانون التنظيمي المتعلق بالقوانين المالية الفرنسي رقم ٢٠٠١ - ٦٩٢ بتاريخ ١ آب ٢٠٠١.

٣ - قانون الإدارة المالية والدين العام العراقي رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٤.

٤ - قانون الموازنة الفدرالية للعراق لسنة ٢٠٠٥.

٥ - قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠٠٦.

٦ - قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠٠٨.

٧ - قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠٠٩.

٨ - قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١٠.

٩ - قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١١.

١٠ - قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١٢.

١١ - قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١٣.

١٢ - قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠١٥.

١٣ - القانون التنظيمي المغربي رقم (١٣٠ و ١٣) لقانون المالية الصادر في ١٤ شعبان (٢ يونيو ٢٠١٥).

- ١٤- قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية ٢٠١٦.
- ١٥- قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية ٢٠١٧.
- ١٦- قانون الموازنة العامة للاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية ٢٠١٨.
- ١٧- قانون الموازنة العامة للاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية ٢٠١٩.
- ١٨- نظام مجلس الوزراء السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٨) لعام ١٣٧٧هـ.

سادساً: الأحكام القضائية:

- ١ - حكم المحكمة الادارية العليا المصرية الطعن رقم (٥٢٠٣) لسنة ٤٣ ق جلسة ١٥ / ٥ / ١٩٩٥.
- ٢ - حكم المحكمة الاتحادية العليا العراقية المرقم (٦٩ / اتحادية / ٢٠٠٩).
- ٣ - حكم المحكمة الاتحادية العليا العراقية المرقم (٨٨ / اتحادية / إعلام / ٢٠١٦).
- ٤ - حكم المحكمة الاتحادية العليا العراقية المرقم (٦٢ / اتحادية / إعلام / ٢٠١٨).

سادساً: المصادر باللغة الأجنبية:

- 1 – Fabien Grech, Le principe de sécurité juridique dans l'ordre constitutionnel français, P. 3.

منشور على الموقع: تاريخ الزيارة ١٦ / ٤ / ٢٠١٩

[www.droitconstitutionnel.org](http://www.droitconstitutionnel.org)

- 2 – Ian Lienert, Role of the Legislature in Budget processes, International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department,

Washington, 2010.

- 3 – Jules Kaseya, Gestion des finances publiques et son impact sur l'evolution delacroissanceéconomiqueenRDC, UniversitédeLubumbashi – Licence 2011.
- 4 – Paul Posner and Chung – Keun Park, Role of the Legislature in the Budget Process: Recent Trends and Innovations, OECD Journal on Budgeting, Volume 7– N0.3, 2007.
- 5 – R.E.C. Jewell, British Constitution, Teach yourself books, London.
- 6 – Sylvia Calmes, Le principe de sécurité juridique en droits allemand, communautaire et Français, Revue du notariat, Volume 110, Number 2, September 2008, P. 289.

منشور على الموقع: تاريخ الزيارة ١٦ / ٢ / ٢٠١٩.

[www.erudit.org](http://www.erudit.org)

## المحتويات

الإهداء .....	٧
مقدمة .....	٩
المبحث الأول: التعريف بمُلحقات الموازنة العامة .....	١٣
المطلب الأول: مفهوم المُلحقات وتمييزها عمّا يشابهها من مصطلحات .....	١٥
الفرع الأول: المقصود بمُلحقات الموازنة العامة .....	١٦
الفرع الثاني: تمييز المُلحقات عمّا يشابهها من مصطلحات .....	١٧
المطلب الثاني: خصائص المُلحقات وطبيعتها القانونية .....	٢٢
الفرع الأول: خصائص مُلحقات الموازنة العامة .....	٢٢
الفرع الثاني: الطبيعة القانونية لمُلحقات الموازنة .....	٢٤
المطلب الثالث: أنواع المُلحقات وأسبابها .....	٣٤
الفرع الأول: أنواع المُلحقات .....	٣٤
الفرع الثاني: أسباب المُلحقات .....	٣٦
المبحث الثاني: الموقف من مُلحقات الموازنة .....	٣٧
المطلب الأول: الموقفان الدستوري والقانوني من مُلحقات الموازنة .....	٣٩
الفرع الأول: المعالجة الدستورية لمُلحقات الموازنة .....	٤٠

- الفرع الثاني: المعالجة القانونية لمُلحقات الموازنة .. ٤٢
- المطلب الثاني: الموقفان الفقهي والقضائي من مُلحقات الموازنة .. ٤٥
- الفرع الأول: الموقف الفقهي من ظاهرة مُلحقات الموازنة .. ٤٥
- الفرع الثاني: الموقف القضائي من ظاهرة مُلحقات الموازنة .. ٤٦
- المبحث الثالث: ظاهرة المُلحقات في الموازنات العامة العراقية .. ٥١
- المطلب الأول: مغالاة المشرع العراقي في الاعتماد على مُلحقات الموازنة .. ٥٣
- الفرع الأول: أنواع المُلحقات في الموازنات العامة العراقية .. ٥٤
- الفرع الثاني: أسباب إفراط المشرع العراقي بالاعتماد على مُلحقات الموازنات .. ٥٩
- المطلب الثاني: موقف المحكمة الاتحادية العليا من مُلحقات الموازنة .. ٦١
- المطلب الثالث: الآثار السلبية لمُلحقات الموازنات العامة العراقية .. ٦٤
- الفرع الأول: تسبب المُلحقات بتأخر إقرار قوانين الموازنات .. ٦٤
- الفرع الثاني: تسبب المُلحقات بإسقاط قوانين الموازنات في هوة المخالفات الدستورية .. ٦٩
- الفرع الثالث: تسبب المُلحقات بالنيل من مصداقية الموازنات .. ٧٧
- الفرع الرابع: تسبب الملحقات بفقدان الخزينة العامة لمواردها المالية .. ٨٣
- الفرع الخامس: تسبب المُلحقات بمخالفة القواعد الأساسية في فرض الضرائب .. ٨٥
- الخاتمة .. ٩١
- قائمة المصادر .. ٩٣



