



## نظرة تحليلية لمدى توافق عملية التحاسب الضريبي على نقل ملكية العقار وفق القرار 120 لسنة 2002 مع القواعد الضريبية

علاء حسين علوان الشافعي<sup>a</sup> ، محمد سلمان عبود الزهيري<sup>b</sup>  
جامعة النهرين/ كلية اقتصاديات الاعمال

### المخلص

تعد الضريبة على نقل ملكية العقار من الضرائب التي طبقت في العراق بعد العام 2002 بموجب القرار رقم 120 لسنة 2002 بسبب المشاكل التي واجهت عمل الهيئة العامة للضرائب في عملية التحاسب عن معاملات نقل ملكية العقار وفق الالية السابقة لهذا القرار ، ان مشكلة البحث تركزت حول مدى توافق التحاسب الضريبي بموجب هذا القرار مع القواعد الضريبية المعروفة لان التوافق بين عملية التحاسب الضريبي على نقل ملكية العقار والقواعد الضريبية سيؤدي الى زرع الثقة بين المكلف والادارة الضريبية لشعور المكلف بالرضا وعدم الغبن عندما تكون هناك عدالة ضريبية ووضوح في عملية تحاسبه الضريبي وبالتالي تجنب المشاكل التي قد تقع بين طرفي عملية التحاسب الضريبي ، وتم دراسة عدد من الحالات التطبيقية في فرع المحمودية احد فروع الهيئة العامة للضرائب لبيان مدى التوافق بين التحاسب الضريبي لنقل ملكية العقار مع القواعد الضريبية ، وخرج البحث بمجموعة من الاستنتاجات منها ان هذه النوع من الضرائب لا يتوافق مع بعض قواعد الضريبة فهو لا ينسجم مع قاعدة العدالة كون المكلف الذي يبيع حصة من عقاره يتحمل ضريبة اكثر مما عليه ، ولا يتوافق مع قاعدة اليقين كون المكلف لا يملك المعلومات الكافية عن آلية تحاسبه الضريبي المعقدة سيما ان اغلب المكلفين ليس لديهم وعي ضريبي ويجهلون القوانين الضريبي ، وينسجم مع قاعدة الملائمة لان المكلف سيدفع مبلغها بعد استلامه لمبلغ العقار الذي باعه او تصرف به ، وتتوافق مع قاعدة الاقتصاد كونها لا تكلف الادارة الضريبية تكاليف عالية عند جبايتها فالمكلف هو من يقوم بدفعها مجبرا عند انجاز معاملته لبيع عقاره . وتوصل البحث الى مجموعة من التوصيات التي تعزز من فاعلية عملية التحاسب الضريبي على معاملات نقل ملكية العقار وتوافقها مع القواعد الضريبية.

### معلومات المقالة

#### تاريخ البحث

الاستلام: 2020/11/1

تاريخ التعديل: 2020/11/29

قبول النشر: 2020/12/1

متوفر على الأنترنت: 2021/5/5

#### الكلمات المفتاحية :

القواعد الضريبية  
الضريبة على نقل ملكية العقار  
المكلف الضريبي  
التحاسب الضريبي  
الادارة الضريبية



## An Analytical view of the Extent to which the Tax Accounting Process Conforms to the Transfer of Property Ownership in Accordance with Resolution 120 of 2002 with the Tax Rules

Alaa Hussein Alwan<sup>\*a</sup> , Mohammed Salman Abbod<sup>b</sup>  
College of Business Economics/ Al-Nahrain university.

### Abstract

The tax on the transfer of real estate ownership is one of the taxes that were applied in Iraq after the year 2002 according to Resolution No. 120 of 2002. This was due to the problems that faced the work of the General Tax Authority in the process of accounting for transactions of transferring ownership of the property according to the previous mechanism of this decision. The tax accounting, according to this decision, is with the well-known tax rules because the compatibility between the tax accounting process on transferring the ownership of the property and the tax rules will lead to implant confidence between the taxpayer and the tax administration. The taxpayer's would not feel complacency and lack of unfairness when there is tax justice and clarity in the tax accounting process. Thus, this leads to avoid the problems that may occur Between the two parties to the tax accounting process. A number of applied cases are studied in Al-Mahmoudiya branch, one of the branches of the General Tax Authority. These studies are to demonstrate the extent of compatibility between the tax accounting for transferring ownership of the property with the tax rules. The research has come out with a set of conclusions, including that this type of tax does not comply with some tax rules. It is not consistent with the principle of justice, since the taxpayer who sells a share of

\*

Corresponding author : E-mail addresses : alaa@eco.nahrainuniv.edu.iq.

2021 AL – Muthanna University . DOI:10.52113/6/2021-11/266 -278.

his property bears more tax than it is. Also, it does not comply with the rule of certainty because the taxpayer does not have sufficient information about his complex tax accounting mechanism, since most of the taxpayers do not have tax awareness and are ignorant of the tax laws. It is consistent with the rule of convenience because the taxpayer will pay its amount after receiving the amount of the property that he sold or disposed of, and it corresponds to the rule of economy as it does not cost the tax administration high costs when collected. The taxpayer is the one who is forced to pay it when completing his transaction to sell his property. The research has reached a set of recommendations that could enhance the effectiveness of the tax calculation process on property transfer transactions and its compatibility with tax rules.

**Key words:** tax rules, tax on transfer of property ownership, taxpayer.

## المقدمة

تحقق العدالة الضريبية ، وانها تفرض عليه في وقت غير مناسب له ، مع عدم وضوح آلية عملية التحاسب الضريبي وتعقيدها الامر الذي يدفعه الى التهرب من دفعها ، فضلا عن المشكلة التي تواجه الادارة الضريبية عندما تكون نفقات جباية هذا الضريبة عالية ولا تتناسب مع الايرادات المتحققة منها.

### الهدف من البحث

يهدف البحث الى النظر في القرار 120 لسنة 2002 الخاص بالضرائب على نقل ملكية العقار ودراسته لمعرفة مدى توافقه وانسجامه مع قواعد الضريبة المختلفة .

### اهمية البحث

تأتي اهمية البحث لما توفره الضرائب على نقل العقار من ايرادات مهمة تغذي الموازنة العامة للدولة من جهة ولضرورة ان تكون تلك الضرائب منسجمة مع قواعد الضريبة حتى تصبح ذات مصداقية عالية وعادلة وليس فيها غبن لانها تراعي ظروف المكلف وتحقيق العدالة في عملية التحاسب الضريبي مما يدفع المكلفين لعدم التهرب منها.

### فرضية البحث

ستبنى فرضية البحث على ان الضرائب على نقل ملكية العقار المفروضة وفق القرار 120 لسنة 2002 تتوافق مع بعض قواعد الضريبة ، ولا تتوافق مع البعض الاخر.

**حدود البحث المكانيّة:** فرع المحمودية أحد فروع الهيئة العامة للضرائب.

**حدود البحث الزمانيّة:** معاملات التحاسب الضريبي وفق القرار 120 لسنة 2020 وتعديلاته للسنة 2019.

**المحور الاول:** الضريبة على نقل ملكية العقار وفق القرار 120 لسنة 2002 وتعديلاته

**اولا:** مفهوم الضريبة على نقل ملكية العقار

فرضت الضريبة على نقل ملكية العقار بموجب القرار 120 لسنة 2002 على المكلف الذي يروم بيع عقاره او حق التصرف به بعد المشاكل التي صاحبت تنفيذ الحالات الواردة في القانون الضريبي العراقي قبل صدور هذا القرار في عام 2002 ، وحاول المشرع الضريبي في ذلك معالجة تلك المشاكل من خلال فرضه لهذا القرار، وتناول هذا البحث مدى توافق عملية التحاسب الضريبي مع القواعد الضريبية اذ بين في المحور الاول تفاصيل القرار 120 لسنة 2002 والواقعة المنشأة لضريبة نقل ملكية العقار ، اما المحور الثاني فبين القواعد الضريبية ، وقد بين المحو الثالث دراسة تحليلية للقرار 120 لسنة 2002 من خلال معرفة آلية التحاسب الضريبي على معاملات نقل ملكية العقار والوثائق المطلوبة من المكلف لانجازها ، مع دراسة بعض الحالات الواقعية في فرع المحمودية احد فروع الهيئة العامة للضرائب والتي توضح عملية التحاسب الضريبي على بيع العقار لحالات مختلفة ومدى توافقه مع القواعد الضريبية المعروفة ، وتوصل الباحث الى مجموعة من الاستنتاجات التي بينت عدم توافق هذا القرار مع قاعدة العدالة الضريبية ، وتوافقه مع القواعد الاخرى ( الملائمة ، اليقين ، الوضوح ، الاقتصاد ) ، واوصى البحث بمجموعة من التوصيات التي تعزز من عملية انسجام العمل الضريبي مع قواعد الضريبة عند احتساب الضريبة على معاملات نقل ملكية العقار .

## مشكلة البحث

على المشرع الضريبي ان يراعي ضرورة التوافق والانسجام بين الضريبة المفروضة وقواعد الضريبة (العدالة ، الملائمة ، اليقين ، الاقتصاد) ، وهذا الحال ينطبق على الضريبة على نقل ملكية العقار وفق القرار 120 لسنة 2002 كونها احد انواع الضرائب التي فرضها المشرع الضريبي على المكلف عند بيعه لعقاره او التصرف به ، فعدم التوافق بين القواعد الضريبية وعملية التحاسب الضريبي على نقل ملكية العقار سيبرز مشكلة الارباك وعدم ثقة المكلف بالعمل الضريبي بسبب شعوره بعدم

ومنافعه رقم 85 لسنة 1978 او البديل ايها اكثر وتفرض على مالك العقار او حق التصرف فيه باي وسيلة من وسائل نقل الملكية او كسب حق التصرف او نقله كالبيع والمقايضة والمصالحة والتنازل والهبة وازالة الشيوخ وتصفية الوقف او المساطحة ويعامل المستأجر معاملة المالك عند ايجاره العقار الذي دخل في تصرفه بعقد المساطحة وتحتسب الضريبة بنسبة تصاعدية من قيمة العقار كالآتي:-

- أ. يعفى من الضريبة اول (50000000) خمسين مليون دينار من قيمة العقار المقدره او بدله ويوزع هذا المبلغ على الشركاء وفق حصصهم اذا كان العقار مملوكا على وجه الشيوخ.
- ب. يخضع الى الضريبة ما زاد على مبلغ الاعفاء المنصوص عليه في (أ) من هذه الفقرة وفق النسب الآتية:-

1. (3%) لغاية (50000000) دينار.
2. (4%) ما زاد على (50000000) لغاية (100000000) دينار.
3. (5%) ما زاد على (100000000) لغاية (150000000) دينار.
4. (6%) ما زاد على (150000000) دينار .

ويرى الباحثان بعد دراسة القرار 120 لسنة 2002 وتعديلاته والتعليمات الصادرة بآلية تطبيقه في فروع الهيئة العامة للضرائب انه يمكن تحديد خصائصه بالنقاط التالية :

1. ان المشرع العراقي خرج في القرار 120 لسنة 2002 وتعديلاته اللاحقة في 2015 عن ما ورد في قانون ضريبة الدخل 113 لسنة 1982 بفرض الضريبة على الدخل الناتج من بيع العقار او التصرف به وذلك بفرض الضريبة على نقل ملكية العقار وليس على الارباح المتحققة من نقله .
2. لم يميز القرار رقم 120 لسنة 2002 وتعديلاته النافذة بين احتراف المتاجرة بالعقار وبين من يبيع العقار لأول مرة فالمعاملة واحدة بكلتا الحالتين مهما بلغت حالات البيع للمكلف الواحد.
3. ان السعر الضريبي لاحتساب هذا النوع من الضرائب يختلف عن السعر التي تحتسب بموجبه ضريبة الدخل على الاعمال التجارية .
4. اخضع هذا القرار العقارات فقط ولم يخضع الموجودات الثابتة كالمكائن والآلات عند نقل ملكيتها فهو فرض الضريبة على رأس المال المكلف بدفع الضريبة المتمثل بالعقارات التي

ان اي تعقيد في قانون الضريبة يصعب عملية الاستيعاب والفهم له من قبل المكلف ومن قبل موظف الضريبة احيانا ، الامر الذي يؤدي حتماً الى فشله في تحصيل الإيرادات الضريبية المخطط لها من قبل الادارة الضريبية ، والتي فرض القانون الضريبي من اجل تحصيلها ، فيجب ان يصاغ القانون الضريبي بالشكل الذي يسمح للمكلف الالتزام به وفهمه دون عناء ومشقة (Mankiw, 2)، فمن متطلبات السياسة الضريبية الفاعلة ان يصاغ القانون الضريبي بالشكل الذي يؤمن الانسجام ، بحيث تكون التعاريف الواردة فيه واضحة وبسيطة كي يمكن فهمها من قبل المكلفين بدفع الضريبة ، فالقوانين الضريبية المعقدة في الكثير من الدول جاءت بنتائج عكسية سواء فيما يتعلق بتحقيقها الإيرادات الضريبية ام فيما يتعلق بتحقيق أهداف الضريبة الأخرى ( ERIC ENGEN , 1996 : 636).

تفرض الضرائب عند نقل ملكية العقار عند بيع لعقاره او التصرف به ، و ان الضريبة على نقل ملكية العقار كانت قبل عام 2002 تخضع على الربح المتحقق من بيع العقار المراد بيعه او التصرف به<sup>1</sup> ، الا ان المادة ثانيا في قانون ضريبة الدخل عدلت ليحل محلها القرار 120 لسنة 2002 والخاص بفرض الضرائب على نقل ملكية العقار وليس على الربح المتحقق من بيع العقار المراد بيعه او التصرف به ، وفي هذا النوع الضرائب تكون الضريبة فيه مقطوعة ، بنسب تصاعدية ، من القيمة التقديرية للعقار المراد بيعه أو التصرف فيه<sup>2</sup> ويعد هذا النوع من الضرائب التي لا تنسجم مع القواعد التي اعتمد عليها المشرع الضريبي اذ انه كان يحاول ان لا يخضع رأس المال للضريبة وانما يخضع الدخل المتحقق عنه حسب الفقرة (4) قبل الغائها من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي مع ملاحظة الفرق بين الارباح(المكاسب) الرأسمالية المتحققة من بيع العقار والمتحققة من التصرف بالأموال الثابتة الأخرى ( الاموال المنقولة) (كماش ، 2013 ، 27) ، اذ اصيحت هذه الضريبة تفرض وفق التعديلات الاخيرة بموجب القانون رقم 48 لسنة 2015 تعديل قانون 113 لسنة 1982 والتي عدلت بموجبها التعليمات الصادرة في سنة 2002 والخاصة بمبلغ الاعفاء ومقدار الشرائح الضريبية اضافة الى شمول الاشقاء بالهبة بعد ان كانت مقتصرة بين الاصول والفروع وبين الزوجين وكما يلي<sup>3</sup> :

يضاف ما يلي الى المادة (الثانية) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتكون الفقرة (4) منها:-  
ثانيا : تفرض ضريبة مقطوعة بنسب تصاعدية من قيمة العقار او حق التصرف فيه المقدر وفق احكام قانون تقدير قيمة العقار

<sup>1</sup> قانون ضريبة الدخل 113 لسنة 1982 ( المادة ثانيا – الفقرة 4 )

<sup>2</sup> القرار 120 لسنة 2002 ( المادة الاولى من القرار )

<sup>3</sup> القانون 48 لسنة 2015 قانون تعديل القرار 120 لسنة 2020

1997 : 49) ، الا ان القرار 120 لسنة 2002 قد غير الواقعة المنشئة لهذا النوع من الضرائب من المفهوم المتقدم الى مجرد نقل الملكية للعقار او حق التصرف فيه سواء حقق المكلف ربحاً ام لم يحقق ربح ( الفقرة ثانياً من القرار 120 لسنة 2002) ، ويرى الباحث ان هذا التحول التشريعي بتحديد الواقعة المنشئة للضريبة فيه من الاجحاف وعدم العدالة الشيء الكثير لان المكلف سيدفع الضريبة سواء حقق ربحاً من نقله ملكية العقار ام لم يحقق ، كما انه لا يراعى فيه احتساب دخل المكلف الخاضع للضريبة مبلغ شراء العقار (التكاليف) الذي دفعه المكلف رغم انه قد يزيد في بعض الحالات عن المبلغ الذي يحصل عليه عند نقله لملكية عقاره او التصرف به ، علماً ان الواقعة المنشئة للضريبة على نقل ملكية العقار تتحقق بمجرد انعقاد العقد الابتدائي للبيع او المياضة وغيرها وهي كافية لفرض الضريبة حتى قبل تسجيله في دائرة التسجيل العقاري لان السلطة المالية في العراق عملت الى فرض الضريبة بموجب العقد الابتدائي ولم تشترط ان يتم انتقال ملكية العقار في سجلات التسجيل العقاري . ( كتاب قسم ارباح نقل ملكية العقار العدد 27764/7 في 1998/12/25).

#### أ. واعد الضريبة الاساسية

يعتبر آدم سميث اول من حاول عام 1776 وضع القواعد الأساسية التي ينبغي ان يقوم عليها النظام الضريبي وذلك في مؤلفه المشهور ( ثروة الامم Wealth of nation ) وترجع أهمية هذه القواعد الى ضرورة التوافق بين مصلحة المكلفين من جهة ومصالح الادارة الضريبية من جهة أخرى عند فرض أي نوع من انواع الضرائب ، وهناك بعض القواعد الاخرى التي يرى بعض الكتاب ضرورة اضافتها في الوقت الحاضر وهي الانتاجية والمرونة (33-Sommerfeld) ، وهذه القواعد هي:

1. قاعدة العدالة او المساواة (مشكور وآخرون ، 2014 : 25):

تعني هذه القاعدة مساهمة أفراد المجتمع جميعاً في اداء الضريبة بما يتناسب مع قدرتهم المالية ، اذ ان جميع الافراد الخاضعين للضريبة يتحمل عبئها ويخضع لها دون محاباة او تفضيل . وأن تحقيق قاعدة العدالة يستند الى اعتبارات متعددة تهدف الى المساواة بين الافراد دون تمييز بالصفة الشخصية ، اذ يؤخذ بنظر الاعتبار وضع المكلف الاجتماعي فيما اذا كان متزوجاً او اعزباً فالأول يكلف بضريبة أخف من الثاني ، أي ينظر الى شخصية المكلف ومركزه الاجتماعي كما تؤخذ اعتبارات أخرى ، كالا اعتبارات السياسية والاقتصادية لتحقيق التوازن بين مصالح الافراد الممولين ومصالح الخزينة العامة

2. قاعدة اليقين : كي تكون الضريبة يقينية ، يجب أن تكون واضحة للمكلف أو لأي شخص آخر في وعاءها وسعرها

يرغب ببيعها ولم يخضع موجوداته الرأسمالية الاخرى للضريبة عند بيعها .

5. لا تشمل معاملة نقل ملكية العقار الخاضع لأحكام القرار 120 لسنة 2002 وتعديلاته بالتنزيلات والسماحات المذكورة بالمادتين الثامنة والثانية عشرة من قانون ضريبة الدخل .

6. لا تضاف تقديرات دخل البائع عن مصادر دخله الأخرى لأغراض التصاعد عند احتساب مبلغ الضريبة على بيعه للعقار .

7. منح القرار 120 لسنة 2002 لبائع العقار او المتصرف به تنزيل مبلغ مقطوع من قيمة العقار الكلية سواء كان سكني او زراعي او صناعي او تجاري وهو خمسون مليون دينار حتى وان باع احد الشركاء حصة بسيطة من العقار.

8. اعفى المشرع الضريبي العراقي معاملات الهبة بين الفروع والاصول والازواج والاشقاء الممنوحة التي تجري على معاملات نقل ملكية العقار في التعديلات الاخيرة للقرار 120 لسنة 2002 اذ شمل الاشقاء بالهبة الممنوحة بعد ان تشمل الفروع والاصول والازواج في القرار .

9. شمل القرار رقم (120) في 2002/6/27 وتعديلاته النافذة معاملات نقل ملكية العقار بغض النظر عن جنس العقار المراد بيعه او التصرف به واستخداماته ومساحته .

10. لا يفرق القرار 120 لسنة 2002 في حالة كون المكلف مقيماً أو غير مقيم عند احتساب الضريبة على معاملة نقل ملكية العقار.

#### ثانياً : الواقعة المنشئة لضريبة نقل ملكية العقار

عرفت الواقعة المنشئة للضريبة هي عبارة عن تحقق الشروط العامة التي حددت بموجب قانون معين لاستحقاق الضريبة كوجود صافي ربح في نهاية السنة المالية للمكلفين بدفع الضريبة افراداً او شركات (عيد ، 1994 : 258) ، وهي من الامور التي لا يمكن ان تفصل عن وعاء الضريبة بل لها ارتباطاً مباشراً به وتعد اساساً لفرض الضريبة ( عبد اللطيف ، 1999: 20). ان من اهم مميزات ضريبة نقل ملكية العقار او حق التصرف فيه انها تفرض بمناسبة تحقق ربح للمكلف عند بيعه العقار او سهام منه او حصة من عقار شائع في سنة بيع العقار او التصرف به ، أي انه تحقق الربح هو الواقعة المنشئة لهذه الضريبة ، بمعنى ان عدم تحقق الربح موجب لعدم خضوع المكلف للضريبة ، بل ان هذه الواقعة هي اهم ما يميز هذه الضريبة عن رسوم التسجيل العقاري (هشام العمري ، 1979 : 27) وتبعاً لذلك يعرف الربح الناجم عن بيع العقار او التصرف به بانه مكسب نتج عن بيع العقار او التصرف به (مدحت أمين



العقار بأخذ حالات واقعية من فرع المحمودية احد فروع الهيئة العامة للضرائب بعد معرفة تعليمات التحاسب الضريبي عن تلك المعاملات ، والوثائق المطلوبة لانجازها ، ومراحل عملية انجاز تلك المعاملات وكما يأتي:

#### اولاً : تعليمات التحاسب الضريبي على معاملات نقل ملكية العقار ومنافعه

اورد المشرع الضريبي العراقي تعليمات التحاسب الضريبي على معاملات نقل ملكية العقار ومنافعه وفق التشريع رقم 120 للعام 2002 وتعديلاته والذي وضح من خلالها آلية التحاسب الضريبي على معاملات نقل ملكية العقار من خلال بيعه او التصرف به وكما يلي<sup>5</sup>:

1. إذا كان العقار المنقولة ملكيته يمتلكه المكلف على وجه الشيوخ فتحسب الضريبة على كل العقار ثم توزع بين الشركاء حسب حصصهم فيه.

2. إذا كان البيع على سهام من العقار فتحسب الضريبة على كل العقار ثم تحسب بقدر نسبة السهام المنقولة إلى عموم العقار .

3. إذا كان العقار عبارة عن أراضي زراعية مملوكة شيوخا وكانت المشيدات عليها تعود لبعض الشركاء بموجب سند التسجيل العقاري تحسب الضريبة على بيع العقار كما يأتي :

أ. نقوم باستبعاد قيمة المشيدات التي لا تعود لبائع العقار من القيمة العمومية للعقار وتحسب الضريبة على ما تبقى من القيمة العمومية بنسبة السهام المبيعة إلى الاعتبار الكلي للعقار.

ب. عندما تعود المشيدات لبائع العقار يتم فتحسب الضريبة عليها باعتبارها عقاراً مستقلاً، أما حصة البائع المشاعة من بقية قيمة العقار فتحسب الضريبة عليها وتستوفى وفقاً للبند (أولاً) من هذه المادة .

ج. اعفاء معاملات الهبة الجارية بين الأبوين ، وأولادهما (الذكور والاناث) ، او بين الزوجين ، او بين الاشقاء مهما تعددت معاملات الهبة من الضريبة وبغض النظر عن نوع العقار.

د. معاملة نقل ملكية العقار الخاضع لأحكام القرار غير مشمولة بالتنزيلات والسماحات المذكورة في المادتين الثامنة والثانية عشرة من قانون ضريبة الدخل العراقي ولا يتم الاخذ بتقديرات دخل البائع عن مصادر دخله الأخرى لأغراض التصاعد عند احتساب مبلغ الضريبة على بيع العقار ونقل ملكيته.

وطريقة تقديرها وحق الاعتراض على تقديرها وموعد دفعها وطريق جبايتها وغيرها مما له علاقة بالضريبة المفروضة سواء كانت تمثل واجبات على المكلف أم حقوقاً له ، وبالتالي فإذا ما أصبح ذلك معلوم للجميع ، يكون من السهل الرقابة على مدى اتفاق التطبيق مع النصوص القانونية المقررة لها (Lars,2007:14)، ويجب على المكلف ان يلتزم بدفع المبالغ الضريبية المتحققة عليه واذا ما اخل بهذا الالتزام سيتعرض للعقوبة وفق القانون الضريبي (Lars P ,2001).

3. قاعدة الاقتصاد : (ججاوي وعلي ،2012: 22) تقضي هذه القاعدة بأنه يجب ان ينظم التشريع الضريبي بانفاق الادارة الضريبية يكون اقل مبلغ ممكن في سبيل تحصيل الضريبة أي يجب ان تكون نفقات تحصيل الضريبة ضئيلة بالمقارنة بحصيلتها حتى لا تصبح الضريبة عبئاً من نفقات موازنة الدولة بدلاً من أن تكون ايراداً من ايراداتها.

4. قاعدة الملائمة : (العلي، 2003 : 91) بموجب هذه القاعدة يجب أن تجبى الضريبة في أنسب الأوقات وبالطريقة الذي تناسب المكلف ولا تزعبه ، فانسب الاوقات لدفع الضريبة هو وقت حصول المكلف بها على دخله ، وبالطريقة التي تتناسب مع طبيعة المادة الخاضعة للضريبة مثل طريقة الحجز من المنبع في الضريبة على الرواتب .

ب. تحليل مدى توافق القواعد الضريبية مع عملية التحاسب الضريبي عن معاملات نقل ملكية العقار في التطبيقات العملية للهيئة العامة للضرائب :

أن فاعلية وكفاءة عملية التحاسب الضريبي على معاملات نقل ملكية العقار في استحصا لمبلغ الضريبة الحقيقي وفق القرار 120 لسنة 2002 وتعديلاته تعتمد بشكل رئيسي على قرار الكشف المشترك بين دائرة التسجيل العقاري ودائرة الضريبة المختصة للعقار المراد بيعه او التصرف به فكلما كان قرار الكشف المشترك دقيقاً في تقدير قيمة العقار حسب قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم 85 لسنة 1978<sup>4</sup> ، من خلال وصفه للعقار من حيث مساحة الارض ومساحة البناء وموقعه الدقيق وانه قدر وفق الضوابط الموضوعية للمنطقة الخاصة بموقع العقار كلما كانت عملية التحاسب الضريبي على العقار المراد بيعه او التصرف به ذات صحة ودقة عالية للوصول الى احتساب مبلغ الضريبة الحقيقي على تلك المعاملة مع الإشارة الى ان في عملية التحاسب الضريبي على معاملات نقل ملكية العقار يعتمد فيها تقدير لجنة الكشف المشترك او البديل المصرح به من قبل البائع في بيان العلم والخبر. وسنقوم بتحليل توافق القواعد الضريبية مع عملية التحاسب الضريبي على معاملات نقل ملكية

<sup>5</sup> التعليمات رقم 12 لسنة 2002 التحاسب الضريبي عن معاملات نقل ملكية العقار ومنافعه ..

<sup>4</sup> قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم 85 لسنة 1978 .

الضريبي الى دائرة التسجيل العقاري المختصة لتسجيل المعاملة باسم المشتري بعد تسديد البائع مبلغ الضريبة المتحقق عن تلك المعاملة وكما ما مبين ادناه :

1. ان تختم المعاملة بختم ضريبة العقار.
2. ان تختم المعاملة من البلدية لأحالتها الى لجان الكشف المشترك وتقدير العقار في دائرة التسجيل العقاري.
3. تتم احالة المعاملة الى الفرع الضريبي المختص بعد الكشف على العقار وتقديره.
4. تأييد براءة ذمة البائع من قبل الوحدة التخمينية المسجل فيها.
5. اجراء عملية التحاسب الضريبي على نقل ملكية العقار من قبل مخمن الأراضي.
6. اجراء التدقيق الضريبي الداخلي على معاملة نقل ملكية العقار من قبل مدقق الأراضي.
7. يتم تسديد مبلغ الضريبة المتحقق على معاملة نقل ملكية العقار.
8. يتم ختم المعاملة وتصديقها من قبل السلطة الضريبية بصورة نهائية.
9. واخيرا تحال معاملة نقل ملكية العقار الى دائرة التسجيل العقاري المختصة لغرض تسجيل العقار باسم من اشترى العقار الوارد في بيان العلم والخبر.

**رابعا :** الحالات التطبيقية التي تم ملاحظتها في فرع المحمودية أحد فروع الهيئة العامة للضرائب عن كيفية محاسبة المكلفين عن معاملات نقل ملكية العقار وفق القرار 120 لسنة 2002 والتي من خلالها سنحل تلك عملية التحاسب الضريبي لكل حالة تطبيقية وبيان توافقها مع قواعد الضريبة من عدمه وكما يأتي :

#### الحالة التطبيقية الاولى : في حالة بيع العقار رضائيا

بتاريخ 2019/9/1 قدم المكلف محمد معاملة بيع نصف عقاره ويهب النصف الثاني لأخيه وهي من معاملات البيع الرضائي ببديل قدره (200000000) دينار وقد قدر العقار حسب قرار لجنة الكشف المشترك بقيمة عمومية مقدارها (210000000) دينار ، وتم محاسبة المكلف من قبل المخمن الضريبي المسؤول اذ اعتمد على القيمة العمومية المقدرة للعقار في قرار لجنة الكشف المشترك كونها اعلى من بدل بيع العقار الذي صرح به البائع ، لذلك تم احتساب مبلغ الضريبة كالتالي :

يتم إعفاء أول 50000000 دينار حسب الفقرة (1) من البند (2) من القرار 120

هـ . يتم احتساب الضريبة المترتبة على معاملات بيع العقار ونقل ملكيته على قيمة العقار العمومية ويمكن ان تأخذ القيمة العمومية أحد الحالات الآتية :

- ✓ القيمة التي يتم تقديرها من قبل لجنة الكشف المشتركة أو البديل الذي صرح به بائع العقار أيهما أعلى في معاملات البيع الرضائي للعقار.
- ✓ القيمة التي تقدر بتاريخ التخرج عن العقار أو بدل التخرج عنه أيهما اعلى في معاملات التخرج عن العقار.
- ✓ قيمة العقار بتاريخ اقامة الدعوى أو بدل العقار أيهما اعلى في معاملات البيع الحكمي للعقار المستندة الى القرار (1198) لسنة 1977 إذا كان تاريخ اقامة الدعوى في او بعد 19/2/1995 (تاريخ نفاذه)، اما اذا كان تاريخ اقامة الدعوى قبل 19/2/1995 فيؤخذ بالبدل الوارد بقرار الحكم كأساس للاحتساب الضريبي.
- ✓ بدل ازالة العقار في معاملات ازالة شيوخ العقار.
- ✓ بدل البيع التنفيذي للعقار او بيع العقار في المزايمة العلنية.

#### ثانيا : الوثائق المطلوبة في معاملة نقل ملكية العقار

ان انجاز اي معاملة للتحاسب ضريبي على نقل ملكية العقار يتطلب توفر مجموعة من الوثائق والمستمسكات الخاصة بها والتي يجب ان تكون واضحة ودقيقة وخالية من اي حك وشطب ، مع مرورها بعدة مراحل لانجازها بصورة نهائية بعد دفع البائع للعقار مبلغ الضريبة المتحقق عن بيعه لعقاره او التصرف به ، وسنبين ادناه الوثائق المطلوبة في معاملة بيع نقل ملكية العقار ومراحل انجازها :

1. بيان العلم والخبر على ان يتضمن ختم البلدية
2. سند ملكية العقار على ان يكون حديث
3. قرار لجنة الكشف المشترك بتقدير قيمة العقار
4. بطاقة الاحوال المدنية

5. تقديم القسامات الشرعية للمتوفي في معاملات انتقال وبيع العقار ، ونسخة الخبر القضائي في حالة ازالة الشيوخ ، وقرار الحكم في حالة البيع الحكمي ، وكتاب التنفيذ ومحضر المزايمة في حالة البيع التنفيذي ، واجازة البناء في حالة وجود ابنية مضافة ، واجازة الترميم في حالة وجود ترميم على العقار.

#### ثالثا : مراحل أنجاز معاملة نقل ملكية العقار

تمر معاملة التحاسب الضريبي على معاملات نقل ملكية العقار بسلسلة من المراحل فكل مرحلة تكمل المرحلة التي قبلها وصولا الى المرحلة النهائية وهي احالة معاملات التحاسب

وعند مقارنتها بالضريبة المتحققة على الجزء المباع للمكلف وفق القرار 120 والبالغة 33000000 دينار نجد ان هناك فرق مقداره 1400000 دينار بين مبلغى الضريبة الامر الذي يجعل فيه اجحاف وغبن للمكلف ولا تتحقق العدالة الضريبية في عملية تحاسبه ، مع عدم تنزيل السماحات الشخصية والعائلية له ولعائلته والتي هي حق من حقوقه التي يجب كان من الاولى تنزيلها من المبلغ الخاضع للضريبة عندما تم تنزيل مبلغ الاعفاء من القيمة العمومية للعقار وليس من قيمة السهام المباعة كي تحقق العدالة الضريبية للمكلف ، ومن جهة اخرى نجد انه عند افتراض ان المكلف لديه مصدر دخل آخر يخضع لضريبة الدخل فحسب القرار 120 لسنة 2002 لا يأخذ هذا المصدر لأغراض التصاعد عند احتساب مبلغ الضريبة على نقل ملكية العقار الامر الذي سيقال من مبلغ الضريبة المتحقق عن بيع العقار مما يعني عدم تحقق العدالة الضريبية التي تسعى الادارة الضريبية الى تحقيقها من خلال تحصيل مبلغ الضريبة الحقيقي من المكلف عن كل مصادر دخله وحسب مقدراته التكلفة مما يؤدي بالتالي الى الانخفاض في الايرادات الضريبية . ويلاحظ ايضا ان عملية التحاسب الضريبي وفق القرار 120 لسنة 2002 لا تتوافق مع قاعدة اليقين كون المكلف لا يملك معلومات واضحة عن عملية التحاسب الضريبي لتعقيدها وعدم فهمها بسهولة سيما ان المكلف الضريبي يجهل بالقانون الضريبي وتعليمات تنفيذه ، وتتوافق مع قاعدة الملائمة لان المكلف سيدفع مبلغ الضريبة بعد ان استلم بدل بيع العقار وتوفر السيولة النقدية لدفعه ، وتوافقها مع قاعدة الاقتصاد كون السلطة المالية لا تنفق نفقات جباية لتحصيلها فالمكلف هو من يبادر لدفع الضريبة لا نجاز معاملة نقل ملكية عقاره دون ان يتم ابلاغه واطاراه من قبل السلطة الضريبية كما في ضريبة الدخل وتحملها تكاليف ذلك .

#### الحالة التطبيقية الثانية : في حالة معاملات بيع العقار عن طريق ازالة شيوعه :

بتاريخ 2019/7/7 قدم ورثة المتوفي حسين معاملة ازالة شيوع العقار العائد لوالدهم المتوفي حيث تم بيعه بتاريخ 1997/11/1 بموجب قرار ازالة الشيوع ببديل مقداره (120000000) دينار وقد تحول العقار الى الورثة بعد وفاة مورثهم بتاريخ 1993/5/2 ، علما ان المشتري سجل العقار في دائرة التسجيل العقاري المختصة بتاريخ 2001/2/2 قبل مراجعة الشركاء دائرة الضريبة المختصة . وتم احتساب الضريبة من قبل المخمن المختص كالتالي :

. ويلاحظ ان معاملة بيع العقار هذه الشيوع 120000000 دينار البديل بموجب قرار ازالة

غير مشمولة بالاعفاء كون العقار قد سجل في دائرة التسجيل العقاري قبل نفاذ القرار

$$2100000000 - 50000000 = 1600000000 \text{ دينار}$$

ثم نحسب مبلغ الضريبة وفق النسب الواردة في الفقرة(2) المعدلة من القرار 120

$$15000000 = 3\% \times 50000000 \text{ دينار}$$

$$20000000 = 4\% \times 50000000 \text{ دينار}$$

$$25000000 = 5\% \times 50000000 \text{ دينار}$$

$$6000000 = 6\% \times 10000000 \text{ دينار}$$

210000000 مليون 6600000 دينار الضريبة المتحققة على عموم العقار

وبما ان معاملة نقل ملكية العقار هي على نصف سهام المكلف في العقار فتم احتساب الضريبة على كل العقار كما في اعلاه اي تستوفى حسب نسبة السهام المراد نقلها الى عموم سهام العقار عندما يكون نقل ملكية العقار على سهام معينة من العقار وحسب المعادلة ( مبلغ الضريبة المتحقق على عموم العقار × السهام المباعة من العقار ÷ الاعتبار الكلي للعقار = الضريبة عن السهام المباعة . فتم احتساب الضريبة على النصف المباع فقط كالاتي :

$$3300000 = 2/1 \times 6600000 \text{ دينار مبلغ الضريبة المتحقق عن بيع نصف العقار}$$

ولا تحتسب ضريبة على النصف الثاني لان المالك وهبه الى شقيقه وحسب التعديلات في عام 2015 بشمول الاشقاء بالهبة بعد ان كانت تشمل الاصول والفروع والازواج فقط وحسب التعديل الاخير في القانون رقم 48 لسنة 2015.

ومن الحالة التطبيقية اعلاه نلاحظ عدم توافق عملية التحاسب الضريبي فيها مع قاعدة العدالة لان المكلف تحمل ضريبة على بيع حصته اكثر من عليه وسنوضح ذلك كما يأتي :

$$110000000 = 2/1 \times 210000000 \text{ (الجزء المباع للمكلف) دينار قيمة الجزء المباع}$$

$$60000000 = 110000000 - 50000000 \text{ (مبلغ الاعفاء) دينار المبلغ الخاضع للضريبة}$$

وتحسب الضريبة وفق النسب الضريبية الواردة بالقرار 120 وكالاتي :

$$1500000 = 3\% \times 50000000$$

$$400000 = 4\% \times 10000000$$

مجموع الضريبة المتحققة على الجزء المباع = 1900000 دينار

120000000 دينار قيمة العقار العمومية الخاضعة وتم احتساب الضريبة كما يأتي :

$50000000 \times 3\% = 1500000$  دينار  
 $50000000 \times 4\% = 2000000$  دينار  
 $20000000 \times 5\% = 1000000$  دينار

الضريبة الكلية على عموم العقار = 4500000 دينار

ثم قام مخمن الاراضي باحتساب الضريبة على الشركاء حسب حصصهم الواردة في القسام الشرعي الصادر من المحكمة.

ويلاحظ في هذه الحالة التطبيقية ان عملية التحاسب الضريبي وفق القرار 120 لسنة 2002 لا تتوافق مع قاعدة اليقين كون المكلف لا يمتلك معلومات كافية وواضحة عنها فضلا عن انها عملية معقدة لا يفهمها الا المتخصصين في عملية التحاسب الضريبي مما يجعله عرضه للمساومة والابتزاز من قبل الموظفين والمعقبين ، وتوافقها مع قاعدة الملائمة لان المكلف سيدفع الضريبة بعد ان استلم بدل بيع العقار ، وتوافقها مع قاعدة الاقتصاد كون السلطة المالية لا تنفق نفقات جباية لتحصيلا فالمكلف هو من يبادر لدفع الضريبة لنقل ملكية عقاره دون ان يتم ابلاغه واخطاره من قبل السلطة الضريبية كما في ضريبة الدخل .

مجموع مبلغ الضريبة المتحقق لعموم العقار = 36000000 دينار

الشريك احمد :-  
 350000000 دينار قيمة العقار قبل افرازه  
 300000000 دينار قيمة العقار بعد افرازه  
 (+) 50000000

ويحاسب عنها الشريك احمد باعتباره بائع الشريك محمد :-

350000000 دينار قيمة العقار قبل افرازه  
 400000000 دينار قيمة العقار بعد افرازه

(-) 500000000 دينار و يحاسب عنها الشريك محمد باعتباره مشتري

وعليه يتم احتساب مبلغ الضريبة كما يلي :

القيمة العمومية	مبلغ الضريبة
700000000	36000000
50000000	س

س =  $700000000 \div (36000000 \times 50000000) = 2571428$  دينار مبلغ الضريبة المتحقق على البائع

ويلاحظ من هذه الحالة التطبيقية عدم توافقها مع قاعدة اليقين لان معاملات القسمة القضائية تعتبر فيها قيمة العقارات المفروزة بتاريخ اقامة الدعوى هي الوعاء الضريبي ويتم احتساب الضريبة بناء على ذلك ولذلك لا تكون لدى المكلف معلومات كافية وواضحة حول هذه العملية المعقدة في احتسابها ضريبيا ،

الحالة التطبيقية الثالثة : في حالة معاملات افراز العقار والقسمة الرضائية :

بتاريخ 2019/6/18 قدم الشريكين احمد ومحمد معاملة افراز لقسم من العقار العائد اليهما قسمة رضائية والذي تم شراؤه من قبلهما بتاريخ 1994/8/15 مناصفة ، ببذل مقداره (300000000) ثلاثون مليون دينار وقيمة عمومية للعقار مقدارها (500000000) خمسون مليون دينار وقد تم تقدير العقار الاول من قبل لجنة الكشف المشترك بمبلغ مقداره (300000000) ثلاثمائة مليون دينار وقد أختص العقار للمكلف (احمد) وقدر العقار الثاني من قبل لجنة الكشف المشترك بمبلغ مقداره (400000000) أربعمائة مليون دينار وقد أختص العقار للمكلف (محمد) .

وتم احتساب مقدار الضريبة المتحققة على العقار وفق القرار 120 لسنة 2002 من قبل المخمن المختص وكما يأتي :

احمد دينار قيمة العقار الاول العمومية حسب الكشف واختص للشريك 300000000 400000000 دينار قيمة العقار الثاني العمومية حسب الكشف واختص للشريك محمد 700000000 دينار القيمة العمومية للعقارين بعد الافراز

احمد دينار قيمة العقار قبل افرازه  
 300000000 دينار قيمة العقار بعد افرازه

الشريك احمد :-  
 350000000 دينار قيمة العقار قبل افرازه  
 300000000 دينار قيمة العقار بعد افرازه  
 (+) 50000000

ويحاسب عنها الشريك احمد باعتباره بائع الشريك محمد :-

350000000 دينار قيمة العقار قبل افرازه  
 400000000 دينار قيمة العقار بعد افرازه

(-) 500000000 دينار و يحاسب عنها الشريك محمد باعتباره مشتري

وعليه يتم احتساب مبلغ الضريبة كما يلي :

القيمة العمومية	مبلغ الضريبة
700000000	36000000
50000000	س

س =  $700000000 \div (36000000 \times 50000000) = 2571428$  دينار مبلغ الضريبة المتحقق على البائع

ويلاحظ من هذه الحالة التطبيقية عدم توافقها مع قاعدة اليقين لان معاملات القسمة القضائية تعتبر فيها قيمة العقارات المفروزة بتاريخ اقامة الدعوى هي الوعاء الضريبي ويتم احتساب الضريبة بناء على ذلك ولذلك لا تكون لدى المكلف معلومات كافية وواضحة حول هذه العملية المعقدة في احتسابها ضريبيا ،



وقدرت قيمة الدار الاولى والتي تعود الى البائع بمبلغ 50000000 دينار.

دينار قيمة الدار الثانية 60000000 وقدرت قيمة الدار الثالثة 80000000 دينار وقدرت قيمة الدار الرابعة 70000000 دينار وقدرت قيمة الدار الخامسة 60000000 دينار وقدرت قيمة الدار السادسة 80000000 دينار .

وتم احتساب مبلغ الضريبة المتحقق عن بيع السهام المذكورة من قبل المخمن الضريبي المسؤول وكم يأتي :

✓ احتساب الضريبة للدار العائدة للبائع : حيث تم اعفاء دار البائع التي قيمتها العمومية 50000000 دينار حسب قرار الكشف من الضريبة من الضريبة كون قيمتها مساوية لمبلغ (50000000) الاعفاء الضريبي الوارد في القرار 120 ولم تأخذ دور الشركاء في عملية احتساب الضريبة كونها لا تعود للمكلف البائع.

✓ احتساب القيمة على عموم الارض الزراعية : القيمة المقدرة للأرض الزراعية بموجب قرار لجنة الكشف 400000000 دينار الاعفاء الضريبي حسب القرار 120 لسنة 2002 - 500000000 دينار القيمة الخاضعة للضريبة 350000000 دينار.

وتم احتساب الضريبة عليها وفق النسب الضريبية الواردة في القرار وكالاتي :

$$50000000 \times 3\% = 1500000 \text{ دينار}$$

$$50000000 \times 4\% = 2000000 \text{ دينار}$$

$$50000000 \times 5\% = 2500000 \text{ دينار}$$

$$200000000 \times 6\% = 12000000 \text{ دينار}$$

مجموع الضريبة على عموم العقار 18000000 دينار وتم احتساب مبلغ الضريبة على السهام المباعة بضرب مجموع الضريبة على العقار في عدد السهام المباعة مقسوما على عدد الساهم الكلية :

$$18000000 \times \frac{40000}{200} = 3600000 \text{ دينار}$$

وإذا افترضنا ان قيمة دار البائع اعلى من 50000000 وهو مبلغ الاعفاء في القرار 120 لسنة 2002 وتعديلاته الاخيرة فيتم احتساب مبلغ الضريبة المتحقق على الدار وحسب النسب

وتوافقها مع قاعدة الملائمة كون البائع سيسدد مبلغ الضريبة بعد ان استلم مبلغ بدل بيع العقار المفروز ، وتوافقها مع قاعدة الاقتصاد كون الادارة الضريبية لا تتحمل تكاليف جبايتها.

**الحالة التطبيقية الرابعة : في حالة معاملات بيع العقار حكما:**

بتاريخ 2019/10/15 قدم المكلف عادل معاملة شراء العقار العائد للبائع علي والمباع بيعا حكما بموجب القرار 1198 وتعديلاته بالقرار 198 لسنة 1994 ببديل قدره (47000000) دينار وأن قيمة العقار المقدرة بتاريخ اقامة الدعوى في 2000/10/13 في القرار الصادر من لجنة الكشف المشترك هو (55000000) دينار علما ان المكلف عادل اشترى العقار بتاريخ 1995/1/2 ببديل مقداره (1000000) دينار .

وتم احتساب مبلغ الضريبة المتحقق عن بيع العقار حكما من قبل المخمن المختص وكما يأتي :

تم اعتبار البديل الوارد في قرار الحكم هو الاساس في احتساب مبلغ الضريبة وفق القرار 120 لسنة 2002 للدعاوى المقامة قبل 1995/2/19

55000000 قيمة العقار العمومية حسب قرار الكشف المشترك بتاريخ اقامة الدعوى

$$50000000 \times 3\% = 1500000 \text{ دينار}$$

$$50000000 \times 4\% = 2000000 \text{ دينار}$$

$$1700000 \text{ دينار مجموع الضريبة الاجمالية لعموم العقار}$$

ويلاحظ من الحالة التطبيقية اعلاه عدم توافقها مع قاعدة اليقين رغم ان المشرع الضريبي قد عالج حالات البيع الحكمي التي تصدر من القضاء عند وجود نزاع بين الطرفين لكن المكلف لا يملك المعلومات الكافية والواضحة حول تلك العملية المعقدة سيما ان الوعي الضريبي ضعيف لدى اغلب المكلفين بدفع الضريبة . وتوافقها مع قاعدة الملائمة والاقتصاد كون المكلف تتوفر لديه السيولة النقدية وسيسدد مبلغ الضريبة نتيجة بيعه للعقار ، وان الادارة الضريبية لا تتحمل اعباء مالية عند جباية هذه الضريبة .

**الحالة التطبيقية الخامسة : في حالة معاملات بيع الاراضي الزراعية :**

بتاريخ 2019/12/2 قدم المكلف عبدالله معاملة بيع 200 سهم من مجموع 40000 سهم من ارضه الزراعية التي مساحتها 40 دونم جنسها ملك صرف ببديل قدره 2000000 دينار وتشتمل الارض الزراعية على دار سكن تعود الى البائع وخمسة دور تعود الى شركاءه في الارض الزراعية وقد قدرت القيمة العمومية لعموم الارض الزراعية بمبلغ 400000000 دينار.

فأصبحت القيمة الخاضعة للضريبة بعد طرح مبلغ الاعفاء الوارد في القرار المذكور من قيمة حق التصرف للعقار = 50000000 دينار وتحققت ضريبة لمعوم العقار وفق النسب المعمول بها في القرار المذكور وكالاتي :

$15000000 = 3\% \times 50000000$  دينار الضريبة المتحققة على مجمل الارض الزراعية وبعدها تم احتساب الضريبة حسب السهام المباعة

$37500 = 6000/150 \times 1500000$  دينار الضريبة واجبة التسديد عن السهام المباعة ولا بد من الاشارة الى انه عندما تكون المشيدات على الارض الزراعية لا تعود الى المكلّف البائع فيجب استبعاد قيمتها من القيمة العمومية وتحسب الضريبة على المبلغ المتبقي بنسبة السهام المباعة من العقار الى الاعتبار الكلي للعقار وكما يأتي :

$80000000 = (20000000 - 100000000)$  دينار قيمة الاض بدون المشيدات بموجب قرار لجنة الكشف المشترك

يطرح منها الاعفاء الوارد في القرار 120 لسنة 2002

$30000000 = 80000000 - 50000000$  ( مبلغ الاعفاء ) دينار قيمة الارض الخاضعة للضريبة والتي يحتسب عليها مقدار الضريبة المتحققة على بيع السهام

$9000000 = 3\% \times 30000000$  دينار الضريبة المتحققة على الارض الزراعية

$22500 = 6000/150 \times 900000$  دينار مقدار الضريبة المتحققة على السهام المباعة والواجبة التسديد.

وبعد المصادقة على مبلغ الضريبة وتوقيع المكلّف على استمارة التحاسب الضريبي تأييدا لذلك في يوم التحاسب الضريبي 2020/11/17 الا انه لم يسدد مبلغ الضريبة الا بعد مرور شهر كامل فتم احتساب مبلغ فائدة تأخيرية على المكلّف لتأخره عن دفع المبلغ بعد 21 يوم بعد المصادقة على مبلغ الضريبة وحسب النسب المعمول بها في دوائر الضريبة.

ويلاحظ من الحالة التطبيقية اعلاه عدم توافق قاعدة العدالة مع عملية الاحتساب الضريبي وفق القرار 120 لسنة 2002 كون ان الاعفاء البالغ 50000000 دينار ينزل من القيمة العمومية الاجمالية للأرض الزراعية وليس من حصة الشريك الذي يرغب ببيع حصته من الارض الزراعية ، وكذلك الحال ينطبق على العقارات السكنية والتجارية والصناعية فان المشرع الضريبي الزم بتنزيل الاعفاء المنصوص عليه في القرار 120 لسنة 2002 وتعديلاته في عام 2015 من مجموع القيمة العمومية للعقار المراد بيعه او التصرف به وان اراد احد الشركاء بيع حصته او جزء منها الامر الذي فيه غبن كبير للمكلّف بدفع

المعمول بها وتضاف الى مبلغ الضريبة المتحقق من بيعه سهامه من الارض الزراعية .

ويلاحظ من هذه الحالة التطبيقية انها لا تتوافق مع قاعدة العدالة لان البائع تحققت عليه ضريبة وفق القرار 120 لسنة 2002 أعلى مما عليه لانه تم احتساب الضريبة على سهامه المباعة من الارض الزراعية على حدة ثم جمعها مع مبلغ الضريبة المتحقق عن بيع داره ليكون الناتج هو الضريبة المتحققة على المكلّف ، ولو تم تنزيل مبلغ الاعفاء من حصة السهام المباعة من القيمة العمومية للأرض الزراعية لتحققت العدالة في عملية التحاسب الضريبي وكالاتي :

$20000000 = 4000/200 \times 400000000$  دينار

$50000000 - 20000000 =$  لا تتحقق ضريبة على بيع حصته من السهام المباعة ولذلك يؤشر المكلّف غير خاضع للضريبة عن معاملته .

فضلا عن عدم توافقها مع قاعدة اليقين لعدم وضوح آلية التحاسب الضريبي لأغلب المكلّفين بسبب جهلهم بالقوانين والتعليمات الضريبية ، وضعف وعيهم الضريبي الامر الذي يسهل عملية ابتزازهم من ضعاف النفوس من الموظفين ، اما القواعد الضريبية الاخرى ( الملائمة ، الاقتصاد ) فهناك توافق مع عملية التحاسب الضريبي في الحالة التطبيقية اعلاه .  
**الحالة التطبيقية السادسة :**

بتاريخ 2019/11/17 قدم المكلّف حيدر معاملة بيع 150 سهم من سهامه البالغة 6000 سهم من قطعة أرضه الزراعية التي مساحتها 25 دونم صنفها أميرية ممنوحة باللزمة وبيعت السهام المباعة ببديل قدره 70000000 دينار مشيد عليها دار وحقل دواجن تعود للبائع حيدر وقدرت القيمة العمومية كحق تصرف للأرض الزراعية بمبلغ 80000000 دينار، وقدرت قيمة المقدرة للدار وحقل الدواجن 20000000 دينار .

وتم احتساب مبلغ الضريبة المتحقق على المكلّف البائع من قبل المضمن المختص وكما يأتي :

تم احتساب الضريبة على القيمة العمومية لمعوم القطعة بجمع قيمة الارض مع قيمة الدار وحقل الدواجن كونها اعلى من البديل المصرح به من قبل البائع.

$80000000 + 20000000 = 100000000$  دينار

100000000 دينار قيمة حق التصرف في الارض مع قيمة الدار وحقل الدواجن - 50000000 دينار الاعفاء حسب القرار 120 لسنة 2002.

تعليمات القرار المذكور اشارت الى عدم اخذ تقديرات المكلف من مصادر دخله الاخرى لأغراض التصاعد عند احتساب مبلغ الضريبة على معاملات نقل ملكية العقار الامر الذي سيؤدي الى تخفيض مبلغ الضريبة المتحقق على المكلف وبالتالي الى الانخفاض في الايرادات المستحصلة من قبل الادارة الضريبية.

3. ان الضريبة على معاملات نقل ملكية العقار لا تتوافق مع قاعدة اليقين كون المكلف لا يمتلك المعلومات الكافية حول آلية احتساب الضريبة وفق القرار 120 لسنة 2002 وان هذه العملية تكون احيانا معقدة وغير سهلة ولا يفهما الا المتخصصين في العمل الضريبي سيما معاملات القسمة الرضائية وازالة الشيوخ والبيع الحكمي في المعاملات الزراعية ، علما ان اغلب المكلفين في العراق لا يمتلكون الوعي الضريبي الكافي وبجهلون القوانين الضريبية والتعليمات الخاصة بذلك الامر الذي يجعلهم عرضة للابتزاز والمساومة من ضعاف النفوس من الموظفين والمعقبين .

4. ان الضريبة على معاملات نقل ملكية العقار تنسجم وتتوافق مع قاعدة الملائمة لان المكلف سيدفع مبلغ الضريبة المتحقق عليه بعد استلامه مبلغ بدل العقار الذي باعه او تصرف به وتوفر السيولة النقدية لديه ، فضلا عن ان المكلف يعرف وقت تسديدها وهو عند انجاز معاملة تحاسبه من قبل المخمن المختص فيكون مستعدا لذلك .

5. ان الضريبة على معاملات نقل ملكية العقار تتوافق مع قاعدة الاقتصاد كونها لا تكلف الادارة الضريبية تكاليف عالية عند جبايتها فالمكلف هو من يقوم بدفعها مجبرا عند انجاز معاملة نقل ملكية عقاره او تصرفه به .

#### التوصيات

من خلال ما تقدم يوصي الباحثان بمجموعة من التوصيات من اجل فاعلية في عملية التحاسب الضريبي على نقل ملكية العقار وفق القرار 120 لسنة 2002 وتوافقها مع القواعد الضريبية وهي كما يأتي :

1. ضرورة ان توضح الادارة الضريبية للمكلفين عن التعليمات الخاصة بالتحاسب الضريبي عن معاملات نقل ملكية العقار وطرق احتسابها ، والوثائق المطلوبة .
2. لا نجازها من خلال تفعيل دور الاعلام الضريبي كي تكون لدى المكلف المعلومات الواضحة واللازمة عن طريقة الاحتساب الضريبي تجنباً لابتزازه ومساومته .
3. ضرورة الاخذ بالتنزيلات والسماحات المنصوص عليها في المادتين الثامنة والثانية عشرة من قانون ضريبة الدخل 113

الضريبة . ولا تتوافق مع قاعدة اليقين لان عملية التحاسب الضريبي فيها معقدة ولا يمكن للمكلفين العاديين ان يفهموا آلية التحاسب تلك بسبب ضعف وعيهم الضريبي وجاهلهم بالتعليمات والقوانين الضريبية . وتتوافق مع قاعدتي الملائمة والاقتصاد كون المكلف لديه السيولة لدفع مبلغ الضريبة نتيجة بيعه لعقاره ، وان الادارة الضريبية لا تتحمل نفقات جباية عند تحصيل الضرائب على نقل ملكية العقار كون المكلف هو من يبادر لا نجاز معاملته لغرض بيع عقاره او التصرف به.

مما سبق يتضح ان التحاسب الضريبي على معاملات نقل ملكية العقار تتوافق مع بعض القواعد الضريبية كقاعدتي الاقتصاد والملائمة كون هذا النوع من الضرائب يكون وقت تحصيله بعد بيع العقار وتوفر السيولة النقدية للبائع ، مع عدم تحمل الادارة الضريبية نفقات جباية عند تحصيله ، ولا تتوافق مع قاعدة اليقين كون ان آلية التحاسب الضريبي عن معاملات نقل ملكية العقار معقدة وغير واضحة للمكلفين العاديين ولا يفهم ذلك الا المتخصص في العمل الضريبي ، كم لا تتوافق مع قاعدة العدالة لانها لم تراعي تنزيل مبلغ الاعفاء من حصة المكلف المباعة من القيمة العمومية للعقار مما يجعل المكلف يدفع مبلغ ضريبي اكثر مما عليه .

#### الاستنتاجات

من خلال دراسة القرار 120 لسنة 2002 وتعديلاته وتعليمات تنفيذه ، والاطلاع على بعض الحالات التطبيقية من معاملات نقل ملكية العقار التي تم احتسابها وفق هذا القرار في فرع المحمودية احد فروع الهيئة العامة للضرائب التي تتم عن بيع العقار او التصرف به توصل الباحثان الى مجموعة من الاستنتاجات وهي :

1. ان الضريبة على معاملات نقل ملكية العقار وفق القرار 120 لسنة 2002 لا تتوافق مع قاعدة العدالة (المساواة) بين المكلفين فهي لا تساوى بين المكلفين عند احتسابها حسب مقدرتهم التكاليفية فعند بيع المكلف لعموم عقاره او بيع حصة فيه ، فيتم تنزيل مبلغ الاعفاء من القيمة العمومية للعقار بكلت الحالتين ، وليس تنزيل قيمة سهام المكلف المراد بيعها في العقار، الامر الذي يجعل المكلف يدفع ضريبة اكثر مما تستحق عليه فيما لو نزل مبلغ الاعفاء من قيمة سهام المكلف المباعة مما يجعل المكلف يشعر بالغبن والاجحاف والظلم من دفعه مبلغ ضريبي اعلى مما عليه دفعه ، وبالتالي الى انعدام الثقة بين المكلف والادارة الضريبية مما يدفعه الى التهرب الضريبي.

2. ان الادارة الضريبية لا تحقق العدالة الضريبية في تحصيلها المبلغ الحقيقي للمكلف وعن جميع مصادر دخله ، لان

قانون ضريبة الدخل العراقي لسنة 1982.  
قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم 85 لسنة 1978 .  
التعليمات رقم 12 لسنة 2002 التحاسب الضريبي عن معاملات نقل ملكية العقار ومنافعه .

القانون 48 لسنة 2015 قانون تعديل القرار 120 لسنة 2020.

#### اولا : المصادر العربية

كريم سالم كماش .(2013). الارباح الرأسمالية بين الخضوع والاعفاء الضريبي ، المؤتمر العلمي الوطني المشترك لكلية الادارة والاقتصاد والمعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد.

عبد الحفيظ عبد الله عيد .(1994). حساب وربط ضريبة الدخل في الكويت ، مجلة الحقوق ، العدد (1) ، مجلس النشر العلمي ، جامعة الكويت .

محمد عبد اللطيف .(1999). الضمانات الدستورية في المجال الضريبي : مطبوعات جامعة الكويت.

هشام محمد صفوت العمري .(1997). اتجاهات المشرع العراقي في ضريبة الدخل ، ط1 : مطبعة المعارف .

مدحت عباس امين .(1997). ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي ، القسم الاول.

سعود جايد مشكور واخرون .(2014). المحاسبة الضريبية : اطرها القانونية وتطبيقاتها العملية في العراق .العراق : مطبعة دار الضياء.

ججاوي ، علي .(2012). المحاسبة والتحاسب الضريبي .العراق : مطبعة الكتاب.

العلي ، عادل فليح .(2003). المالية العامة والتشريع المالي والضريبي ، ط1 ، عمان .

#### ثانيا : المصادر الاجنبية

Bay M. Sommerfeld , Hershd M.Ander son Horace R. Brock (Anntrodncion taxation) Har conrt brace Jovanovich,inc. second edition .

Mankiw, N. Gregory, Matthew Charles Weinzierl, and DannyFerris :Optimal Taxation in Theory and Practice, Journal of Economic Perspectives 23(4).

Eric Engen & Jonathan Skinner .(1966).Taxationand Economic Growth, National Tax Journal ,Vol 49 No 4, Decmber.

لسنة 1982 وتعديلاته النافذة والتي تعبر عن الحالة الشخصية والاجتماعية للمكلف عند اجراء التحاسب الضريبي على معاملات نقل ملكية العقار وذلك لتحقيق قاعدة العدالة الضريبية والتي هي من القواعد الاساسية في الضريبة .

4. ضرورة مراجعة الفقرة الخاصة في القرار 120 لسنة 2002 بتنزيل مبلغ خمسون مليون مقطوعة من قيمة العقار الكلية حتى وان كانت مشاعة ومن المنطق ان ينزل هذا المبلغ من حصة كل شريك على حدة في حالة بيعه لحصته او جزء منها.

5. ضرورة مراجعة تعليمات القرار 120 لسنة 2002 واصدار تعليمات خاصة بمعاملة المكلف البائع لاكثر من مرة خلال مدة معينة معاملة مختلفة عن من يبيع مرة واحدة خلال نفس المدة ، لان من يبيع اكثر من مرة خلال مدة معينة فهو يمارس احتراف المتاجرة بالعقارات .

6. ضرورة مراجعة تعليمات القرار 120 لسنة 2002 واصدار تعليمات خاصة بأخذ تقديرات المكلف من مصادر دخله الاخرى لأغراض التصاعد عند احتساب مبلغ الضريبة على معاملة نقل ملكية عقاره .

7. ضرورة ان تراعى الصفات الشخصية الحميدة مثل النزاهة والامانة والصدق والكفاءة الخ عند اختيار اعضاء لجان الكشف المشترك بين دوائر الضريبة ودوائر التسجيل العقاري لان عملية التحاسب الضريبي تعتمد بشكل كلي على صحة قرار تلك اللجان ومدى دقته من خلال اجراء الكشف الموقعي على العقار وبدون تلاعب في مساحة او موقع العقار للوصول الى القيمة العمومية الصحيحة للعقار والتي بموجبها سيتم احتساب الضريبة او البدل المصرح به من البائع لاحقا

8. ضرورة مراجعة السعر الضريبي التصاعدي المفروض على معاملات نقل ملكية العقار الذي يبلغ الحد الاعلى به 6% ومقارنته مع السعر الضريبي التصاعدي المفروض على ضريبة الدخل والذي حده الاعلى هو 15% .

9. ضرورة ابلاغ و افهام البائع من قبل الموظف المختص عند مصادقته على مبلغ الضريبة المتحقق عليه في استمارة التحاسب الضريبي عند بيعه عقاره بان عند تأخره عن دفع الضريبة مدة 21 يوم من تاريخ المصادقة ستقرض عليه فوائد تاخيرية .

#### المصادر

القرار 120 لسنة 2002.

كتاب قسم ارباح نقل ملكية العقار العدد 27764/7 في 1998/12/25.

Lars P. Feld and Bruno S. Frey.(2007).Tax Evasion, Tax Amnesties and the Psychological Tax Contract, Andrew Young School of Policy Studies , Georgia State University , Atlanta, Georgia 30303, December.

Lars P. Feld & Bruno S. Frey.(2001). Deterrence and Tax Morale: How Tax Administrations and Taxpayers Interact ,International Conference on Taxation, organized by the Centre for Tax System Integrity of the Australian National University in Canberra, December 10 and 11.