



IASJ



المجلات الأكاديمية العراقية

مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية



نظرة تحليلية لمدى توافق عملية التحاسب الضريبي على نقل ملكية العقار وفق القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ مع القواعد الضريبية

علاء حسين علوان الشافعي^a ، محمد سلمان عبود الزهيري^b

جامعة النهرین/ كلية اقتصاديات الاعمال

الملخص

تعد الضريبة على نقل ملكية العقار من الضرائب التي طبقت في العراق بعد العام ٢٠٠٢ بموجب القرار رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ بسبب المشاكل التي واجهت عمل الهيئة العامة للضرائب في عملية التحاسب عن معاملات نقل ملكية العقار وفق الآلية السابقة لهذا القرار، ان مشكلة البحث ترتكز حول مدى توافق التحاسب الضريبي بموجب هذا القرار مع القواعد الضريبية المعروفة لأن التوافق بين عملية التحاسب الضريبي على نقل ملكية العقار والقواعد الضريبية سيؤدي إلى زرع الثقة بين المكلف والادارة الضريبية لشعور المكلف بالرضا وعدم الغبن عندما تكون هناك عدالة ضريبية ووضوح في عملية التحاسب الضريبي وبالتالي تجنب المشاكل التي قد تقع بين طرف في 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 يتسمج مع قاعدة العدالة كون المكلف الذي بيع حصة من عقاره يتحمل ضريبة اكبر مما عليه ، ولا يتوافق مع قاعدة الفقين كون المكلف لا يملك المعلومات الكافية عن آلية تحاسبه الضريبي المعقدة سبما ان اغلب المكلفين ليس لديهم وعي ضريبي ويجهلون القوانين الضريبية ، ويتسنم مع قاعدة الملامحة 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 جيابتها فالملتف هو من يقوم بدفعها مجبراً 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

٢٠٢٠/١١/١

تاريخ التعديل: ٢٠٢٠/١١/٢٩

قبول النشر : ٢٠٢٠/١٢/١

متوفّر على الأنترنيت: ٢٠٢١/٥/٥

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 ^a ، Mohammed Salman Abbood ^b

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:10.52113/6/2021-11-1/269-281

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.

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 جبائية هذا الضريبة عالية ولا تتناسب مع الابادات المتحققة منها.

الهدف من البحث

يهدف البحث الى النظر في القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ الخاص بالضرائب على نقل ملكية العقار و دراسته لمعرفة مدى توافقه وانسجامه مع قواعد الضريبة المختلفة .

أهمية البحث

تأتي أهمية البحث لما توفره الضرائب على نقل العقار من ايرادات مهمة تغذى 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 المكلفين وتحقيق العدالة في عملية التحاسب الضريبي مما يدفع المكلفين لعدم التهرب منها.

فرضية البحث

ستبني فرضية البحث على ان الضرائب على نقل ملكية العقار المفروضة وفق القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ تتوافق مع بعض قواعد الضريبة ، ولا تتوافق مع البعض الآخر.

حدود البحث المكانية : فرع محمودية أحد فروع الهيئة العامة للضرائب.

حدود البحث الزمانية : معاملات التحاسب الضريبي وفق القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٢٠ وتعديلاته لسنة ٢٠١٩ .

المحور الاول : الضريبة على نقل ملكية العقار وفق القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ وتعديلاته

اولا : مفهوم الضريبة على نقل ملكية العقار

المقدمة

فرضت الضريبة على نقل ملكية العقار بموجب القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ على المكلف الذي يرمي ببيع عقاره او حق التصرف به بعد المشاكل التي صاحبت تنفيذ الحالات الواردة في القانون الضريبي العراقي قبل صدور هذا القرار في عام ٢٠٠٢ ، 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 ، اما المحور الثاني فيبين القواعد الضريبية ، وقد بين المحو الثالث دراسة تحليلية للقرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ من خلال معرفة آلية التحاسب الضريبي على معاملات نقل ملكية العقار والوثائق المطلوبة من المكلف لنجازها ، مع دراسة بعض الحالات الواقعية في فرع محمودية احد فروع الهيئة العامة للضرائب والتي توضح عملية التحاسب الضريبي على بيع العقار لحالات مختلفة ومدى توافقها مع القواعد الضريبية المعروفة ، وتوصل الباحث الى مجموعة من الاستنتاجات التي بينت عدم توافق هذا القرار مع قاعدة العدالة الضريبية ، وتوافقه مع القواعد الاخرى (الملامنة ، 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 ، الملامنة ، اليقين ، الاقتصاد) ، وهذا الحال ينطبق على الضريبة على نقل ملكية العقار وفق القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ كونها احد انواع الضرائب التي فرضها المشرع الضريبي على المكلف عند بيعه لعقارات او التصرف به ، فعدم التوافق بين القواعد الضريبية وعملية التحاسب الضريبي على نقل ملكية العقار سيرز مشكلة الارباك وعدم ثقة المكلف بالعمل الضريبي بسبب شعوره بعدم

ومنافعه رقم ٨٥ لسنة ١٩٧٨ او البديل ايهما اكثرا وفرض على مالك العقار او حق التصرف فيه باي وسيلة من وسائل نقل الملكية او كسب حق التصرف او نقله كالبيع والمقاييسة والمصالحة والتنازل والهبة وازالة الشيوخ وتصفيه الوقف او المساطحة ويعامل المستأجر معاملة المالك عند ايجاره العقار الذي دخل في تصرفه بعقد المساطحة وتحسب الضريبة بنسبة تصاعدية من قيمة العقار كالتالي:-

أ. يعفى من الضريبة اول (٥٠٠٠٠٠٠) خمسين مليون دينار من قيمة العقار المقدرة او بدلها 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:-

١. (٣%) لغاية (٥٠٠٠٠٠٠) دينار.

٢. (٤%) ما زاد على (٥٠٠٠٠٠٠) لغاية (١٠٠٠٠٠٠٠) دينار.

٣. (٥%) ما زاد على (١٠٠٠٠٠٠) لغاية (١٥٠٠٠٠٠٠) دينار.

٤. (٦%) ما زاد على (١٥٠٠٠٠٠٠) دينار .

ويرى الباحثان بعد دراسة القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ وتعديلاته والتعليمات الصادرة بآلية تطبيقه في فروع الهيئة العامة للضرائب انه يمكن تحديد خصائصه بالنقاط التالية :

١. ان المشرع العراقي خرج في القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ وتعديلاته اللاحقة في ٢٠١٥ عن ما ورد في قانون ضريبة الدخل ١١٣ لسنة ١٩٨٢ بفرض الضريبة على الدخل الناتج من بيع العقار او التصرف به وذلك بفرض الضريبة على نقل ملكية العقار وليس على الارباح المتحققة من نقله .

٢. لم يميز القرار رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ وتعديلاته النافذة بين احتراف المتاجر بالعقار وبين من يبيع العقار لأول مرة فالمعاملة واحدة بكلتا الحالتين مهما بلغت حالات البيع للمكلف الواحد.

٣. ان السعر الضريبي لاحتساب هذا النوع من الضرائب يختلف عن السعر التي تحتسب بموجبه ضريبة الدخل على الاعمال التجارية .

٤. يخضع 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 حتما 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, 2002)، فمن متطلبات السياسة الضريبية الفاعلة ان يصاغ القانون الضريبي بالشكل الذي يؤمن الانسجام ، بحيث تكون التعريفات 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).

فرض الضرائب عند نقل ملكية العقار عند بيع لعقاره او التصرف به ، و ان الضريبة على نقل ملكية العقار كانت قبل عام ٢٠٠٢ تخضع على الربح المتحقق من بيع العقار المراد بيعه او التصرف به^١ ، الا ان المادة ثانية في قانون ضريبة الدخل عدلت ليحل محلها القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ والخاص بفرض الضرائب على نقل ملكية العقار وليس على الربح المتحقق من العقار المراد بيعه او التصرف به ، وفي هذا النوع الضرائب تكون الضريبة فيه مقطوعة ، بنسبة تصاعدية ، من القيمة القedirية للعقار المراد بيعه او التصرف فيه^٢ وبعد 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 (٤) 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 الاخرى (الاموال المنقوله) (كماش ، ٢٠١٣ ، ٢٢) ، اذ أصبحت هذه الضريبة تفرض وفق التعديلات الاخيرة بموجب القانون رقم ٤٨ لسنة ٢٠١٥ تعديل قانون ١١٣ لسنة ١٩٨٢ والتي عدلت بموجبها التعليمات الصادرة في سنة ٢٠٠٢ والخاصة بمبلغ الاعفاء ومقدار الشرائح الضريبية اضافة الى شمول الاشقاء بالهبة بعد ان كانت مقتصرة بين الاصول والفروع وبين الزوجين وكما يلي^٣ :

يضاف ما يلي الى المادة (الثانية) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ و تكون الفقرة (٤) منها:-
ثانيا : تفرض ضريبة مقطوعة بنسبة تصاعدية من قيمة العقار او حق التصرف فيه المقدر وفق احكام قانون تقدير قيمة العقار

^١ قانون ضريبة الدخل ١١٣ لسنة ١٩٨٢ (المادة ثانية - الفقرة ٤)

^٢ القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ (المادة الاولى من القرار)

^٣ القانون ٤٨ لسنة ٢٠١٥ قانون تعديل القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٢٠

١٩٩٧، ٤٩ : ، الا ان القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ قد غير الواقعه المنشئة لهذا النوع من الضرائب من المفهوم المتقدم الى مجرد نقل الملكية للعقار او حق التصرف فيه سواء حق المكلف ربحاً ام لم يحقق ربح (الفقرة ثانية من القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢)، ويرى الباحث ان هذا التحول التشريعي بتحديد الواقعه المنشئة للضريبة فيه من الاجحاف وعدم العدالة الشيء الكثير لان المكلف سيدفع الضريبة سواء حق ربحاً من نقله لمكية العقار ام لم يحقق ، كما انه لا يراعي 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 لمكية عقاره او التصرف به ، علما ان الواقعه المنشئة للضريبة على نقل ملكية العقار تتحقق بمجرد انعقاد العقد الابتدائي للبيع او المقايسة 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 تشرط ان يتم انتقال ملكية العقار في سجلات التسجيل العقاري . (كتاب قسم ارباح نقل ملكية العقار العدد ٢٧٧٦٤/٧ في ١٩٩٨/١٢/٢٥)

أ. واعد الضريبة الأساسية

يعتبر أدم سميث اول من حاول عام ١٧٧٦ 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 ومصلحة 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 الانتجاعية والمرونة Sommerfeld-33) ، وهذه القواعد هي:

١. قاعدة العدالة او المساواة (مشكور وآخرون ، ٢٠١٤ ، ٢٥ :)

تعني هذه القاعدة مساهمة افراد المجتمع جمعيا في اداء الضريبة بما يتناسب مع قدرتهم المالية ، اذ ان جميع الافراد الخاضعين للضريبة يتحمل عبئها ويختضع 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 متزوجا او اعزبا فالاول يكلف بضريبة أخف من الثاني ، أي ينظر الى شخصية المكلف ومركزه الاجتماعي كما وتؤخذ اعتبارات أخرى ، كالاعتبارات السياسية والاقتصادية لتحقيق التوزان بين مصالح الافراد الممولين ومصالح الخزينة العامة

٢. 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 .

٥. لا تشمل معاملة نقل ملكية العقار الخاضع لأحكام القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ وتعديلاته بالتنزيلات والسممات المذكورة بالمادتين الثامنة والثانية عشرة من قانون ضريبة الدخل .

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

٧. منح القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ 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 .

٨. اعفى المشرع الضريبي العراقي معاملات الهبة بين الفروع والاصول والازواج والاسقاء الممنوحة التي تجري على معاملات نقل ملكية العقار في التعديلات الأخيرة للقرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ اذ شمل الاسقاء بالهبة الممنوحة بعد ان تشمل الفروع والاصول والازواج في القرار .

٩. شمل القرار رقم (١٢٠) في ٢٠٠٢/٦/٢٧ وتعديلاته النافذة معاملات نقل ملكية العقار بغض النظر عن جنس العقار المراد بيعه او التصرف به واستخداماته ومساحته .

١٠. لا يفرق القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ في حالة كون المكلف مقاماً أو غير مقيم عند احتساب الضريبة على معاملة نقل ملكية العقار .

ثانيا : الواقعه المنشئة لضريبة نقل ملكية العقار

عرفت الواقعه 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 افرادا او شركات (عيد ، ١٩٩٤ : ٢٥٨) ، وهي من الامور التي لا يمكن ان تفصل عن وعاء الضريبة بل لها ارتباطا مباشرا به وتعد اساسا لفرض الضريبة (عبد اللطيف ، ١٩٩٩ : ٢٠) . 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 الواقعه المنشئة لهذه الضريبة ، معنى ان عدم تحقق الربح موجب لعدم خضوع المكلف للضريبة ، بل ان هذه الواقعه هي اهم ما يميز هذه الضريبة عن رسوم التسجيل العقاري (هشام العمري ، ١٩٧٩ : ٢٧) وتبعد لذلك يعرف الربح الناجم عن بيع العقار او التصرف به بأنه 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 لا نجازها ، ومراحل عملية انجاز تلك المعاملات وكما يأتي:

اولا : تعليمات التحاسب الضريبي عل معاملات نقل ملكية العقار ومنافعه

اورد المشرع الضريبي العراقي تعليمات التحاسب الضريبي على معاملات نقل ملكية العقار ومنافعه وفق التشريع رقم ٢٠٠٢ للعام ٢٠٠٢ وتعديلاته والذي وضح من خلالها آلية التحاسب الضريبي على معاملات نقل ملكية العقار من خلال بيعه او التصرف به وكما يلي :

١. إذا كان العقار المنقول ملكيته يتملكه المكلف على وجه الشيوع فتحسب الضريبة على كل العقار ثم توزع بين الشركاء حسب حصصهم فيه.

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

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

أ. تقوم باستبعاد قيمة المشيدات التي لا تعود لبائع العقار من القيمة العمومية للعقار وتحسب الضريبة على ما تبقى من القيمة العمومية بنسبة السهام المباعة 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 والإناث) ، او بين الزوجين ، او بين الأشقاء مهما تعددت معاملات الهبة من الضريبة وبغض النظر عن نوع العقار.

د. معاملة نقل ملكية العقار الخاضع لأحكام القرار غير مشمولة بالتنزيلات والسمحات المذكورة في المادتين الثامنة والثانية عشرة من قانون ضريبة الدخل العراقي ولا يتم الأخذ 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 جايتها وغيرها مما له علاقة بالضريبة المفروضة سواء كانت تمثل واجبات على المكلف أم حقوقاً له ، وبالتالي فإذا ما أصبح ذلك معلوماً للجميع ، يكون من السهل الرقابة على مدى اتفاق التطبيق مع النصوص القانونية المقررة لها

(Lars,2007:14)، ويجب على المكلف ان يتلزم بدفع المبالغ الضريبية المترتبة عليه وإذا ما أخل بهذا الالتزام سيعرض للعقوبة وفق القانون الضريبي (Lars P, 2001).

٣. قاعدة الاقتصاد : (ججاوي وعلي، ٢٠١٢، ٢٢: ٢٠١٢) تقتضي هذه القاعدة بأنه يجب ان ينظم التشريع الضريبي بان اتفاق الادارة الضريبية يكون اقل مبلغ ممكن في سبيل تحصيل الضريبة أي يجب ان تكون نفقات تحصيل الضريبة ضئيلة بالمقارنة بمحصيلاتها حتى لا تصبح الضريبة عبئاً من نفقات موازنة الدولة بدلاً من أن تكون ايراداً من ايراداتها.

٤. قاعدة الملائمة : (العلي، ٢٠٠٣: ٩١) بموجب هذه القاعدة يجب أن تجبي الضريبة في أنساب الأوقات وبالطريقة الذي تناسب المكلف ولا تزعجه ، فأنسب الأوقات 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 استحصل مبلغ الضريبة الحقيقي وفق القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ 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 ٨٥ لسنة ١٩٧٨^٤ ، من خلال وصفه للعقار من حيث مساحة الأرض ومساحة البناء وموقعه الدقيق وانه قادر وفق الضوابط الموضوعة 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 الاشارة الى ان في عملية التحاسب الضريبي على معاملات نقل ملكية العقار يعتمد فيها تقدير لجنة الكشف المشترك او البدل المصرح به من قبل البائع في بيان العلم والخبر. وسنقوم بتحليل توافق القواعد الضريبية مع عملية التحاسب الضريبي على معاملات نقل ملكية

^٤ التعليمات رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٢ التحاسب الضريبي عن معاملات نقل ملكية العقار ومنافعه ..

^٤ قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم ٨٥ لسنة ١٩٧٨ .

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

١. ان تختم المعاملة بختم ضريبة العقار.
٢. ان تختم المعاملة من البلدية لأحالتها الى لجان الكشف المشترك وتقدير العقار في دائرة التسجيل العقاري.
٣. تتم احالة المعاملة الى الفرع الضريبي المختص بعد الكشف على العقار وتقديره.
٤. تأييد براءة ذمة البائع من قبل الوحدة التخمينية المسجل فيها.
٥. اجراء عملية التحاسب الضريبي على نقل ملكية العقار من قبل مخمن الأراضي.
٦. اجراء التدقيق الضريبي الداخلي على معاملة نقل ملكية العقار من قبل مدقق الأراضي.
٧. يتم تسديد مبلغ الضريبة المتحقق على معاملة نقل ملكية العقار.
٨. يتم ختم المعاملة وتصديقها من قبل السلطة الضريبية بصورة نهائية.
٩. واخيرا تحال معاملة نقل ملكية العقار الى دائرة التسجيل العقاري المختصة لغرض تسجيل العقار باسم من اشتري العقار الوارد في بيان العلم والخبر.

رابعاً : الحالات التطبيقية التي تم ملاحظتها في فرع المحمودية أحد فروع الهيئة العامة للضرائب عن كيفية محاسبة المكلفين عن معاملات نقل ملكية العقار وفق القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ 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 ٢٠١٩/٩/١ قدم المكلف محمد معاملة بيع نصف عقاره ويذهب النصف الثاني لأخيه وهي من معاملات البيع الرضائي ببدل قدره (٢٠٠٠٠٠٠) دينار وقد قدر العقار حسب قرار لجنة الكشف المشترك بقيمة عمومية مقدارها (٢١٠٠٠٠٠) 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 صرحت به البائع ، لذلك تم احتساب مبلغ الضريبة كالتالي :

يتم أداء أول ٥٠٠٠٠٠ دينار حسب الفقرة (١) من البند (٢) من القرار ١٢٠

٥. 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 المشترك أو البدل الذي صرحت به بائع العقار أيهما أعلى في معاملات البيع الرضائي للعقار.
- ✓ القيمة التي تقدر بتاريخ التخارج عن العقار او بدل التخارج عنه ايهما أعلى في معاملات التخارج عن العقار.
- ✓ قيمة العقار بتاريخ اقامة الدعوى او بدل العقار ايهما أعلى في معاملات البيع الحكمي للعقار المستندة الى القرار (١١٩٨) لسنة ١٩٧٧ إذا كان تاريخ اقامة الدعوى في او بعد ١٩٩٥/٢/١٩ (تاريخ نفاذ)، اما اذا كان تاريخ اقامة الدعوى قبل ١٩٩٥/٢/١٩ فيؤخذ بالبدل الوارد بقرار الحكم كأساس للاحساب الضريبي.

- ✓ بدل ازالة العقار في معاملات ازالة شيوخ العقار.
- ✓ بدل البيع التنفيذي للعقار او بيع العقار في المزايدة العلنية.

ثانياً : الوثائق المطلوبة في معاملة نقل ملكية العقار

ان انجاز اي معاملة للتحاسب ضريبي على نقل ملكية العقار يتطلب توفير مجموعة من الوثائق والمستمسكات الخاصة بها والتي يجب ان تكون واضحة ودقيقة وخالية من اي حك وشطب ، مع مرورها بعدة مراحل لا نجازها 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 :

١. بيان العلم والخبر على ان يتضمن ختم البلدية
٢. سند ملكية العقار على ان يكون حديث
٣. قرار لجنة الكشف المشترك بتقدير قيمة العقار
٤. بطاقة الاحوال المدنية
٥. تقديم القسمات الشرعية للمتوفى في معاملات انتقال وبيع العقار ، ونسخة الخبير القضائي في حالة ازالة الشیوع ، وقرار الحكم في حالة البيع الحكمي ، وكتاب التنفيذ ومحضر المزايدة في حالة البيع التنفيذي ، واجازة البناء في حالة وجود ابنية مضافة ، واجازة الترميم في حالة وجود ترميم على العقار.

ثالثاً : مراحل انجاز معاملة نقل ملكية العقار

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

وعند مقارنتها بالضريبة المترتبة على الجزء المباع للمكلف وفق القرار ١٢٠ والبالغة ٣٣٠٠٠٠ دينار نجد ان هناك فرق مقداره ١٤٠٠٠٠ دينار بين مبلغ 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 للعقارات وليس من قيمة السهام المباعة كي تتحقق العدالة الضريبية للمكلف ، ومن جهة اخرى نجد انه عند افتراض ان المكلف لديه مصدر دخل آخر يخضع لضريبة الدخل فحسب القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ لا يأخذ هذا المصدر لأغراض التصاعد عند احتساب مبلغ الضريبة على نقل ملكية العقار الامر الذي سيقلل من مبلغ الضريبة المترتبة عن بيع العقار مما يعني عدم تتحقق العدالة الضريبية التي تسعى الادارة الضريبية الى تحقيقها من خلال تحصيل مبلغ الضريبة الحقيقية من المكلف عن كل مصادر دخله وحسب مقدراته التكليفية مما يؤدي وبالتالي الى الانخفاض في الابيرادات الضريبية . وبلاحظ ايضا ان عملية التحاسب الضريبي وفق القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ لا تتوافق مع قاعدة اليقين كون المكلف لا يملك معلومات واضحة عن عملية التحاسب الضريبي لتعقيدها وعدم فهمها بسهولة بينما ان المكلف الضريبي يجعل بالقانون الضريبي وتعليمات تنفيذه ، وتتوافق مع قاعدة الملامنة لأن المكلف سيدفع مبلغ الضريبة بعد ان استلم بدل بيع العقار وتتوفر السيولة النقدية لدفعه ، وتوافقها مع قاعدة الاقتصاد كون السلطة المالية لا تتفق نفقات جبائية لتحصيلها فالمكلف هو من يبادر لدفع الضريبة لا نجاز معاملة نقل ملكية عقاره دون ان يتم ابلاغه واحظاره من قبل السلطة الضريبية كما في ضريبة الدخل وتحملها تكاليف ذلك .

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

بتاريخ ٢٠١٩/٧/٧ قدم ورثة المتوفى حسين معاملة ازالة شيوعي العقار العائد لوالدهم المتوفى حيث تم بيعه بتاريخ ١٩٩٧/١١/١ بموجب قرار ازاله الشيوعي ببدل مقداره (١٢٠٠٠٠٠٠) دينار وقد تحول العقار الى الورثة بعد وفاة مورثهم بتاريخ ١٩٩٣/٥/٢ ، علما ان المشتري سجل العقار في دائرة التسجيل العقاري المختصة بتاريخ ٢٠٠١/٢/٢ قبل مراجعة الشركاء دائرة الضريبة المختصة . وتم احتساب الضريبة من قبل المخمن المختص كالتالي :

. ويلاحظ ان معاملة بيع العقار هذه الشيوعي ١٢٠٠٠٠٠٠ دينار البدل بموجب قرار ازاله

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

$$٢١٠٠٠٠٠٠ = ٥٠٠٠٠٠٠ دينار ٦٠٠٠٠٠٠$$

ثم تحتسب مبلغ الضريبة وفق النسب الواردة في الفقرة (٢)
المعدلة من القرار ١٢٠

$$٥٠٠٠٠٠ = \% ٣ \times ٥٠٠٠٠٠ دينار$$

$$٤٠٠٠٠٠ = \% ٤ \times ٥٠٠٠٠٠ دينار$$

$$٥٠٠٠٠٠ = \% ٥ \times ٥٠٠٠٠٠ دينار$$

$$٦٠٠٠٠٠ = \% ٦ \times ١٠٠٠٠٠ دينار$$

٢١٠٠٠٠٠ مليون ٦٦ دينار الضريبة المترتبة 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 المترتبة على عموم العقار \times السهام المباعة من العقار \div الاعتبار الكلي للعقار = الضريبة عن السهام المباعة . فتم احتساب الضريبة على النصف المباع فقط كالتالي :

$$٣٣٠٠٠٠ = ٢ / ٦٦٠٠٠٠ دينار مبلغ الضريبة المترتبة عن بيع نصف العقار$$

ولا تحتسب ضريبة على النصف الثاني لأن المالك وله الى شقيقه وحسب التعديلات في عام ٢٠١٥ بشمول الاشقاء بالهبة بعد ان كانت تشمل الاصول والفروع والازواج فقط وحسب التعديل الاخير في القانون رقم ٤٨ لسنة ٢٠١٥ .

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

$$١١٠٠٠٠ دينار قيمة الجزء المباع = ٢/١ \times ٢١٠٠٠٠ (الجزء المباع للمكلف)$$

$$٦٠٠٠٠٠٠ - ١١٠٠٠٠ = ٥٠٠٠٠٠٠ (مبلغ الاعفاء) دينار المبلغ الخاضع للضريبة$$

وتحسب الضريبة وفق النسب الضريبية الواردة بالقرار ١٢٠ وكالاتي :

$$١٥٠٠٠٠ = \% ٣ \times ٥٠٠٠٠٠$$

$$٤٠٠٠٠٠ = \% ٤ \times ١٠٠٠٠٠$$

مجموع الضريبة المترتبة على الجزء المباع = ١٩٠٠٠٠ دينار

٣٥٠٠٠٠٠٠ = $2/1 \times ٧٠٠٠٠٠٠$
كل عقار قبل الافراز والقسمة.

= ٧٠٠٠٠٠٠ (الاعفاء الضريبي) =
٦٥٠٠٠٠ دينار

تحسب الضريبة وفق النسب الضريبية بعد تعديلها عام ٢٠١٥

= ١٥٠٠٠٠٠ = $%3 \times ٥٠٠٠٠٠$ دينار

= ٢٠٠٠٠٠ = $%4 \times ٥٠٠٠٠٠$ دينار

= ٢٥٠٠٠٠٠ = $%5 \times ٥٠٠٠٠٠$ دينار

= ٣٠٠٠٠٠٠ = $%6 \times ٥٠٠٠٠٠$

مجموع مبلغ الضريبة المتحقق لعموم العقار = ٣٦٠٠٠٠٠
دينار

الشريك احمد :-

= ٣٥٠٠٠٠٠ دينار قيمة العقار قبل افرازه

= ٣٠٠٠٠٠ دينار قيمة العقار بعد افرازه

= ٥٠٠٠٠ دينار

ويحاسب عنها الشريك احمد باعتباره بائع

الشريك محمد :-

= ٣٥٠٠٠٠٠ دينار قيمة العقار قبل افرازه

= ٤٠٠٠٠٠ دينار قيمة العقار بعد افرازه

(-) ٥٠٠٠٠٠ دينار و يحاسب عنها الشريك محمد باعتباره مشتري

وعليه يتم احتساب مبلغ الضريبة كما يلي :

القيمة العمومية	مبلغ الضريبة
-----------------	--------------

٣٦٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠
---------	--------

س	٥٠٠٠٠٠
---	--------

$$س = (س \times ٥٠٠٠٠٠) \div (٣٦٠٠٠٠٠) = ٧٠٠٠٠٠ دينار مبلغ الضريبة المتحقق على البائع$$

ويلاحظ من هذه الحالة التطبيقية عدم توافقها مع قاعدة اليقين لأن معاملات القسمة القضائية تعتبر فيها قيمة العقارات المفرزة بتاريخ إقامة 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 ،

١٢٠٠٠٠ دينار قيمة العقار العمومية الخاضعة وتم احتساب الضريبة كما يأتي :

= ١٥٠٠٠٠ = $%3 \times ٥٠٠٠٠$ دينار

= ٢٠٠٠٠ = $%4 \times ٥٠٠٠٠$ دينار

= ١٠٠٠٠ = $%٥ \times ٢٠٠٠٠$ دينار

الضريبة الكلية على عموم العقار = ٤٥٠٠٠ 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 ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ 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 والمعقين ، وتوافقها مع قاعدة الملازمة لان المكلف سيدفع الضريبة بعد ان استلم بدل بيع العقار ، وتوافقها مع قاعدة الاقتصاد كون السلطة المالية لا تتفق نفقات جبائية لتحصيلها فالملطف هو من يبادر لدفع الضريبة لنقل ملكية عقاره دون ان يتم ابلاغه وخطره من قبل السلطة الضريبية كما في ضريبة الدخل .

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

بتاريخ ٢٠١٩/٦/١٨ قدم الشريكين احمد و محمد معاملة افراز لقسم من العقار العائد اليهما قسمة رضائية والذى تم شراءه من قبلهما بتاريخ ١٩٩٤/٨/١٥ مناصفة ، ببدل مقداره (٣٠٠٠٠٠) ثلاثون مليون دينار وقيمة عمومية للعقار مقدارها (٥٠٠٠٠٠) خمسون مليون دينار وقد تم تقدير العقار الاول من قبل لجنة الكشف المشترك بمبلغ مقداره (٣٠٠٠٠٠) ثلاثة مليون دينار وقد أختصر العقار للمكلف (احمد) وقدر العقار الثاني من قبل لجنة الكشف المشترك بمبلغ مقداره (٤٠٠٠٠٠) أربعين مليون دينار وقد أختصر العقار للمكلف (محمد) .

وتم احتساب مقدار الضريبة المتحققة على العقار وفق القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ من قبل المخمن المختص وكما يأتي :

احمد دينار قيمة العقار الاول العمومية حسب الكشف واختص للشريك (٤٠٠٠٠٠) دينار قيمة العقار الثاني العمومية حسب الكشف واختص للشريك محمد (٧٠٠٠٠٠) دينار القيمة العمومية للعقارات بعد الافراز

وقدرت قيمة الدار الاولى والتي تعود الى البائع بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ دينار.

دينار قيمة الدار الثانية ٦٠٠٠٠٠ وقدرت قيمة الدار الثالثة ٨٠٠٠٠٠ دينار وقدرت قيمة الدار الرابعة ٧٠٠٠٠٠ دينار وقدرت قيمة الدار الخامسة ٦٠٠٠٠٠ دينار وقدرت قيمة الدار السادسة ٨٠٠٠٠٠ دينار .

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

✓ احتساب الضريبة للدار العائدة للبائع : حيث تم اعفاء دار البائع التي قيمتها العمومية ٥٠٠٠٠٠ دينار حسب قرار الكشف من الضريبة من الضريبة كون قيمتها مساوية لمبلغ (٥٠٠٠٠٠) الاعفاء الضريبي الوارد في القرار ١٢٠ 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 ٤٠٠٠٠٠ دينار الاعفاء الضريبي حسب القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ - ٥٠٠٠٠٠ دينار قيمة الخاضعة للضريبة ٣٥٠٠٠٠ دينار.

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

$$500000 \times \%3 = 150000 \text{ دينار}$$

$$500000 \times \%4 = 200000 \text{ دينار}$$

$$500000 \times \%5 = 250000 \text{ دينار}$$

$$200000 \times \%6 = 120000 \text{ دينار}$$

مجموع الضريبة على عموم العقار ١٨٠٠٠٠ دينار وتم احتساب مبلغ الضريبة على السهام المباعة بضرب مجموع الضريبة على العقار في عدد السهام المباعة مقسوما على عدد الساهم الكلية :

$$40000 / 200 \times 180000 = 90000 \text{ دينار الضريبة المتحققة على السهام المباعة}$$

وإذا افترضنا ان قيمة دار البائع اعلى من ٥٠٠٠٠٠ وهو مبلغ الاعفاء في القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ وتعديلاته الاخيرة فيتم احتساب مبلغ الضريبة المتحقق على الدار وحسب النسب

وتوافقها مع قاعدة الملائمة كون البائع سيحدد مبلغ الضريبة بعد ان استلم مبلغ بدل بيع العقار المفرز ، وتوافقها مع قاعدة الاقتصاد كون الادارة الضريبية لا تتحمل تكاليف جبائيتها.

الحالة التطبيقية الرابعة : في حالة معاملات بيع العقار حكميا:

بتاريخ ٢٠١٩/١٠/١٥ قدم المكلف عادل معاملة شراء العقار العائد للبائع علي والمبايع بيعا حكميا بموجب القرار ١١٩٨ وتعديلاته بالقرار ١٩٨ لسنة ١٩٩٤ ببدل قدره (٤٧٠٠٠٠) دينار وأن قيمة العقار المقدرة بتاريخ اقامة الدعوى في ٢٠٠٠/١٠/١٣ في القرار الصادر من لجنة الكشف المشترك هو (٥٥٠٠٠٠) دينار علما ان المكلف عادل اشتري العقار بتاريخ ١٩٩٥/١٢ ببدل مقداره (١٠٠٠٠٠) دينار .

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

تم اعتبار البدل الوارد في قرار الحكم هو الاساس في احتساب مبلغ الضريبة وفق القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ للدعوى المقدمة قبل ١٩٩٥/٢/١٩

٥٥٠٠٠٠ قيمة العقار العمومية حسب قرار الكشف المشترك بتاريخ اقامة الدعوى

$$500000 \times \%3 = 150000 \text{ دينار}$$

$$200000 \times \%4 = 80000 \text{ دينار}$$

١٧٠٠٠٠ 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 الواضحة حول تلك العملية المعقده سيمانا ان الوعي الضريبي ضعيف لدى اغلب المكلفين بدفع الضريبة . وتوافقها مع قاعدة الملائمة والاقتصاد كون المكلف تتوفر لديه السيولة النقدية وسيحدد مبلغ الضريبة نتيجة بيعه للعقار ، وان الادارة الضريبية لا تتحمل اعباء مالية عند جبائية هذه الضريبة .

الحالة التطبيقية الخامسة : في حالة معاملات بيع الاراضي الزراعية :

بتاريخ ٢٠١٩/١٢/٢ قدم المكلف عبدالله معاملة بيع ٢٠٠ سهم من مجموع ٤٠٠٠٠ سهم من ارضه الزراعية التي مساحتها ٤٠ دونم جنسها ملك صرف ببدل قدره ٢٠٠٠٠ دينار وتشتمل الارض الزراعية على دارسكن تعود الى البائع وخمسة دور تعود الى شركاء في الارض الزراعية وقد قدرت القيمة العمومية لعموم الارض الزراعية بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ دينار .

فأصبحت القيمة الخاضعة للضريبة بعد طرح مبلغ الاعفاء الوارد في القرار المذكور من قيمة حق التصرف للعقار = ٥٠٠٠٠٠ دينار وتحقق ضريبة لعموم العقار وفق النسب المعمول بها في القرار المذكور وكالاتي :

$150000 \times 3\% = 4500$ دينار الضريبة المترافق على مجمل الارض الزراعية وبعدها تم احتساب الضريبة حسب السهام المباعة $150000 \times 15\% = 22500$ دينار الضريبة واجبة التسديد عن السهام المباعة ولابد من الاشارة الى انه عندما تكون المشيدات على الارض الزراعية لا تعود الى المكلف البائع فيجب استبعاد قيمتها من القيمة العمومية وتحسب الضريبة على المبلغ المتبقى بنسبة السهام المباعة من العقار الى الاعتبار الكلي للعقار وكما يأتي :

$(200000 - 100000) = 100000$ دينار قيمة ارض بدون المشيدات بموجب قرار لجنة الكشف المشترك يطرح منها الاعفاء الوارد في القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢

$100000 - 80000 = 20000$ (مبلغ الاعفاء) = ٢٠٠٠٠ دينار قيمة الارض الخاضعة للضريبة والتي يحتسب عليها مقدار الضريبة المترافق على بيع السهام

$20000 \times 3\% = 600$ دينار الضريبة المترافق على الارض الزراعية

$6000 / 15\% = 40000$ دينار مقدار الضريبة المترافق على السهام المباعة والواجبة التسديد.

وبعد المصادقة على مبلغ الضريبة وتوقيع المكلف على استماراة التحاسب الضريبي تأييضاً لذلك في يوم التحاسب الضريبي ٢٠٢٠/١١/١٧ الا انه لم يسد مبلغ الضريبة الا بعد مرور شهر كامل فتم احتساب مبلغ فائدة تأخيرية على المكلف لتأخره عن دفع المبلغ بعد ٢١ 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 ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ كون ان الاعفاء البالغ ٥٠٠٠٠٠ دينار ينزل من القيمة العمومية الاجمالية للأرض الزراعية وليس من حصة الشركك الذي يرغب ببيع حصته من الارض الزراعية ، وكذلك الحال ينطبق على العقارات السكنية والتجارية والصناعية فان المشرع الضريبي الازم بتنزيل الاعفاء المنصوص عليه في القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ وتعديلاته في عام ٢٠١٥ من مجموع القيمة العمومية للعقارات المراد بيعه او التصرف به وان اراد احد الشركاء ببيع حصته او جزء منها الامر الذي فيه غبن كبير للمكلف بدفع

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

ويلاحظ من هذه الحالة التطبيقية انها لا تتوافق مع قاعدة العدالة لأن البائع تحقق عليه ضريبة وفق القرار ١٢٠ لسن ٢٠٠٢ أعلى مما عليه لا أنه تم احتساب الضريبة على سهامه المباعة من الارض الزراعية على حدة ثم جمعها مع مبلغ الضريبة المترافق عن بيع داره ليكون الناتج هو الضريبة المترافق على المكلف ، ولو تم تنزيل مبلغ الاعفاء من حصة السهام المباعة من القيمة العمومية للأرض الزراعية لتحقق العدالة في عملية التحاسب الضريبي وكالاتي :

$20000000 - 4000000 = 16000000$ دينار

$16000000 - 2000000 = 14000000$ = لا تتحقق ضريبة على بيع حصته من السهام المباعة ولذلك يؤشر المكلف غير خاضع للضريبة عن معاملته .

فضلاً عن عدم توافقها مع قاعدة اليقين لعدم وضوح آلية التحاسب الضريبي لأغلب المكلفين بسبب جهلهم بالقوانين والتعليمات الضريبية ، وضعف وعيهم الضريبي الامر الذي يسهل ابتزازهم من ضعاف النفوس من الموظفين ، اما القواعد الضريبية الأخرى (المائمة ، الاقتصاد) فهناك توافق مع عملية التحاسب الضريبي في الحالة التطبيقية اعلاه .

الحالة التطبيقية السادسة :

بتاريخ ٢٠١٩/١١/١٧ قدم المكلف حيدر معاملة بيع ١٥٠ سهم من سهامه البالغة ٦٠٠٠ سهم من قطعة أرضه الزراعية التي مساحتها ٢٥ دونم صنفها أميرية منحوحة باللزمة وبيعت السهام المباعة ببدل قدره ٧٠٠٠٠٠ دينار مشيد عليها دار وحقل دواجن تعود للبائع حيدر وقدرت القيمة العمومية حق تصرف للأرض الزراعية بمبلغ ٨٠٠٠٠٠ دينار، وقدرت قيمة المقدرة للدار وحقل الدواجن ٢٠٠٠٠٠ دينار .

وتم احتساب مبلغ الضريبة المترافق على المكلف البائع من قبل المخمن المختص وكما يأتي :

تم احتساب الضريبة على القيمة العمومية لعموم القطعة بجمع قيمة الارض مع قيمة الدار وحقل الدواجن كونها أعلى من البدل المصرح به من قبل البائع.

$800000 + 2000000 = 2800000$ دينار

$2800000 - 500000 = 2300000$ دينار الاعفاء حسب القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ .

تعليمات القرار المذكور اشارت الى عدم اخذ تقييرات 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 الاموال المستحصلة من قبل الادارة الضريبية.

٣. ان الضريبة على معاملات نقل ملكية العقار لا تتوافق مع قاعدة اليقين كون المكلف لا يمتلك المعلومات الكافية حول آلية احتساب الضريبة وفق القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ وان هذه العملية تكون احياناً معقدة وغير سهلة ولا يفهمها الا المتخصصين في العمل الضريبي سيمما معاملات القسمة الرضائية واصلة الشيوخ والبيع الحكمي في المعاملات الزراعية ، علماً ان اغلب المكاففين في العراق لا يمتلكون الوعي الضريبي الكافي ويجهلون القوانين الضريبية والتعليمات الخاصة بذلك الامر الذي يجعلهم عرضة لابتزاز والمساومة من ضعاف النفوس من الموظفين والمعقبين .

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

٥. ان الضريبة على معاملات نقل ملكية العقار تتوافق مع قاعدة الاقتصاد كونها لا تكفل الادارة الضريبية تكاليف عالية عند جيابتها فالمكلف هو من يقوم بدفعها مجبراً عند انجاز معاملة نقل ملكية عقاره او تصرفه به .

الوصيات

من خلال ما تقدم يوصي الباحثان بمجموعة من التوصيات من اجل فاعلية في عملية التحاسب الضريبي على نقل ملكية العقار وفق القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ وتتوافقها مع القواعد الضريبية وهي كما يأتي :

١. ضرورة ان توضح الادارة الضريبية للمكاففين عن التعليمات الخاصة بالتحاسب الضريبي عن معاملات نقل ملكية العقار وطرق احتسابها ، والوثائق المطلوبة .

٢. لا نجازها من خلال تفعيل دور الاعلام الضريبي كي تكون لدى المكلف المعلومات الواضحة واللازمة عن طريقة الاحتساب الضريبي تجنباً لابتزازه ومساؤته .

٣. ضرورة الاخذ بالتنزيالت والسماحات المنصوص عليها في المادتين الثامنة والثانية عشرة من قانون ضريبة الدخل ١١٣

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

ما سبق يتضح ان التحاسب الضريبي على معاملات نقل ملكية العقار تتوافق مع بعض القواعد الضريبية كقاعدة الاقتصاد والملائمة كون هذا النوع من الضرائب يكون وقت تحصيله بعد بيع العقار وتتوفر السيولة النقدية للبائع ، مع عدم تحمل الادارة الضريبية نفقات جيابية عند تحصيله ، ولا تتوافق مع قاعدة اليقين كون آلية التحاسب الضريبي عن معاملات نقل ملكية العقار معقدة وغير واضحة للمكاففين العاديين ولا يفهم ذلك الا المتخصص في العمل الضريبي ، كم لا تتوافق مع قاعدة العدالة لأنها 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 ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ 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 :

١. ان الضريبة على معاملات نقل ملكية العقار وفق القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ لا تتوافق مع قاعدة العدالة (المساواة) بين المكاففين فهي لا تساوى بين المكاففين عند احتسابها حسب مقدرتهم التكليفية فعند بيع المكلف لعموم عقاره او بيع حصة فيه ، فيتم تنزيل مبلغ الاعفاء من القيمة العمومية للعقار بكل الحالتين ، وليس تنزيل قيمة سهام المكلف 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.

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

قانون ضريبة الدخل العراقي ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم ٨٥ لسنة ١٩٧٨.

التعليمات رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٢ التحاسب الضريبي عن معاملات نقل ملكيت العقار ومنافعه .

القانون ٤٨ لسنة ٢٠١٥ قانون تعديل القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٢٠ .

اولا : المصادر العربية

كريم سالم كماش. (٢٠١٣). 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. (١٩٩٤). حساب وربط ضربة الدخل في الكويت ، مجلة الحقوق ، العدد (١) ، مجلس النشر العلمي ، جامعة الكويت .

محمد عبد اللطيف. (١٩٩٩). الضمانات الدستورية في المجال الضريبي : مطبوعات جامعة الكويت.

هشام محمد صفوت العمري. (١٩٩٧). اتجاهات المشرع العراقي في ضريبة الدخل ، ط١ : مطبعة المعرف .

محدث عباس امين. (١٩٩٧). ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي ، القسم الاول.

سعود جايد مشكور واخرون. (٢٠١٤). المحاسبة الضريبية : اطرها القانونية وتطبيقاتها العملية في العراق . العراق : مطبعة دار الصياغ .

جااوي ، علي. (٢٠١٢). المحاسبة والتحاسب الضريبي. العراق : مطبعة الكتاب .

العلي ، عادل فليح. (٢٠٠٣). المالية العامة والتشريع المالي والضريبي ، ط١ ، عمان .

ثانيا : المصادر الأجنبية

Bay M. Sommer feld , Hershd M.Ander son Horace R. Brock (Anntrodnction 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 ١٩٨٢ 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 .

٤. ضرورة مراجعة الفقرة الخاصة في القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ بتزيل 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 .

٥. ضرورة مراجعة تعليمات القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ واصدار تعليمات خاصة بمعاملة المكلف البائع لاكثر من مرة خلال مدة معينة معاملة مختلفة عن من يبيع مرة واحدة خلال نفس المدة ، لأن من يبيع اكثر من مرة خلال مدة معينة فهو يمارس احتراف المتاجرة بالعقارات .

٦. ضرورة مراجعة تعليمات القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ واصدار تعليمات خاصة باخذ تقديرات المكلف من مصادر دخله الاخرى لأغراض التصاعد عند احتساب مبلغ الضريبة على معاملة نقل ملكية عقاره .

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

٨. ضرورة مراجعة السعر الضريبي التصاعدي المفروض على معاملات نقل ملكية العقار الذي يبلغ الحد الاعلى به %٦ ومقارنته مع السعر الضريبي التصاعدي المفروض على ضريبة الدخل والذي حده الاعلى هو %١٥ .

٩. ضرورة ابلاغ و افهام البائع من قبل الموظف المختص عند مصادقته على مبلغ الضريبة المتحقق عليه في استماراة التحاسب الضريبي عند بيعه عقاره بان عند تأخره عن دفع الضريبة مدة ٢١ يوم من تاريخ المصادقة ستفرض عليه فوائد تأخيرية .

المصادر

القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢

كتاب قسم ارباح نقل ملكية العقار العدد ٢٧٧٦٤/٧ في ١٩٩٨/١٢/٢٥

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.