



## نظرة تحليلية لمدى توافق عملية التحاسب الضريبي على نقل ملكية العقار وفق القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ 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 ٢٠٠٢ بموجب القرار رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ 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: ٢٠٢٠/١١/١  
تاريخ التعديل: ٢٠٢٠/١١/٢٩  
قبول النشر: ٢٠٢٠/١٢/١  
متوفر على الأنترنت: 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<sup>\*a</sup> , Mohammed Salman Abboud<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.

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 جبائية هذا الضريبة عالية ولا تتناسب مع الايرادات المتحققة منها.

### الهدف من البحث

يهدف البحث الى النظر في القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ 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 ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ 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 ١٢٠ لسنة ٢٠٢٠ وتعديلاته للسنة ٢٠١٩.

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

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

فرضت الضريبة على نقل ملكية العقار بموجب القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ 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 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 ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ والواقعة المنشأة لضريبة نقل ملكية العقار ، اما المحور الثاني فبين 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 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 ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ 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 ٨٥ لسنة ١٩٧٨ 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 المساحة ويعامل المستأجر معاملة المالك عند ايجاره العقار الذي دخل في تصرفه بعقد المساحة وتحتسب الضريبة بنسبة تصاعديّة من قيمة العقار كالآتي:-

- أ. يعفى من الضريبة اول (٥٠٠٠٠٠٠٠) خمسين مليون دينار من قيمة العقار المقدرة 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:-

١. (٣%) لغاية (٥٠٠٠٠٠٠٠) دينار.
٢. (٤%) ما زاد على (٥٠٠٠٠٠٠٠) لغاية (١٠٠٠٠٠٠٠٠) دينار.
٣. (٥%) ما زاد على (١٠٠٠٠٠٠٠٠) لغاية (١٥٠٠٠٠٠٠٠٠) دينار.
٤. (٦%) ما زاد على (١٥٠٠٠٠٠٠٠٠) دينار .

ويرى الباحثان بعد دراسة القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ وتعديلاته والتعليمات الصادرة بألية 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 المتاجرة 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. اخضع هذا القرار العقارات فقط ولم يخضع الموجودات الثابتة كالمكائن والآلات عند نقل ملكيتها فهو فرض الضريبة على رأسمال 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 ٢٠٠٢ تخضع على الربح المتحقق من بيع العقار المراد بيعه او التصرف به<sup>١</sup> ، الا ان المادة ثانيا في قانون ضريبة الدخل عدلت ليحل محلها القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ 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 تصاعديّة ، من القيمة التقديرية للعقار المراد بيعه أو التصرف فيه<sup>٢</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 (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 الأخرى ( الاموال المنقولة) (كماش ، ٢٠١٣ ، ٢٧) ، اذ اصبحت 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<sup>٣</sup> :

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

<sup>١</sup> قانون ضريبة الدخل ١١٣ لسنة ١٩٨٢ ( المادة ثانيا – الفقرة ٤ )

<sup>٢</sup> القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ ( المادة الاولى من القرار )

<sup>٣</sup> القانون ٤٨ لسنة ٢٠١٥ قانون تعديل القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٢٠

يرغب ببيعها ولم يخضع موجوداته الرأسمالية الأخرى للضريبة عند بيعها .

٥ . لا تشمل معاملة نقل ملكية العقار الخاضع لأحكام القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ وتعديلاته بالتزويلات والسماحات 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 والاشقاء الممنوحة التي تجري على معاملات نقل ملكية العقار في التعديلات الاخيرة للقرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ اذ شمل الاشقاء بالهبة الممنوحة بعد ان تشمل الفروع والاصول والازواج في القرار .

٩ . شمل القرار رقم (١٢٠) في ٢٧/٦/٢٠٠٢ 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 مقيماً أو غير مقيم عند احتساب الضريبة على معاملة نقل ملكية العقار .

#### أ. واعد الضريبة الاساسية

يعتبر آدم 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 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:

١ . قاعدة العدالة او المساواة (مشكور وآخرون ، ٢٠١٤ : ٢٥):  
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 ، كالاقتباسات السياسية والاقتصادية لتحقيق التوازن 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

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 ، ١٩٩٤ : ٢٥٨) ، وهي من الامور التي لا يمكن ان تفصل عن وعاء الضريبة بل لها ارتباطاً مباشراً به وتعد اساساً 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 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 ، ١٩٧٩ : ٢٧) 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 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 ١٢٠ 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 المنقولة ملكيته يمتلكه المكلف على وجه الشيوخ 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 المنقولة إلى عموم العقار .

٣. إذا كان العقار عباره 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 المباعه 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 حقوقا له ، وبالتالي فإذا ما اصبح 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).

٣. قاعدة الاقتصاد : (ججاوي وعلي، ٢٠١٢: ٢٢) تقضي هذه القاعدة بانه يجب ان ينظم التشريع الضريبي بان انفاق 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.

٤. قاعدة الملازمة : (العلي، ٢٠٠٣: ٩١) 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 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 دقيقا في تقدير قيمة العقار حسب قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم ٨٥ لسنة ١٩٧٨<sup>٤</sup> ، من خلال وصفه للعقار من حيث مساحة الارض ومساحة البناء وموقعه الدقيق وانه قدر وفق الضوابط الموضوعه 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 البديل المصرح به من قبل البائع في بيان العلم والخبر. وسنقوم بتحليل توافق القواعد الضريبية مع عملية التحاسب الضريبي على معاملات نقل ملكية

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

<sup>٤</sup> 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 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 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 ويهب النصف الثاني لأخيه وهي من معاملات البيع الرضائي ببديل قدره (٢٠٠٠٠٠٠٠٠) دينار وقد قدر العقار حسب قرار لجنة الكشف المشترك بقيمة عمومية مقدارها (٢١٠٠٠٠٠٠٠) 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 ٥٠٠٠٠٠٠٠٠ 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 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 (١١٩٨) لسنة ١٩٧٧ إذا كان تاريخ اقامة الدعوى في أو بعد ١٩٩٥/٢/١٩ (تاريخ نفاذه)، اما اذا كان تاريخ اقامة الدعوى قبل ١٩٩٥/٢/١٩ فيؤخذ بالبديل الوارد بقرار الحكم كأساس للاحتساب الضريبي.
- ✓ بدل ازالة العقار في معاملات ازالة شيوخ العقار.
- ✓ بدل البيع التنفيذي للعقار أو 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 :

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 القسامات الشرعية للمتوفي في معاملات انتقال وبيع العقار ، ونسخة الخبر القضائي في حالة ازالة الشيوخ ، 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.

#### 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 ١٢٠ والبالغة ٣٣٠٠٠٠٠٠ دينار نجد ان هناك فرق مقداره ١٤٠٠٠٠٠٠ 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 ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ لا يأخذ هذا المصدر لأغراض التصاعد عند احتساب مبلغ الضريبة على نقل ملكية العقار الامر الذي سيقلل 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 قدرته التكبيفية مما يؤدي بالتالي الى الانخفاض في الايرادات الضريبية . ويلاحظ 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 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 واخطاره من قبل السلطة الضريبية كما في ضريبة الدخل وتحملها تكاليف ذلك .

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

بتاريخ ٢٠١٩/٧/٧ قدم ورثة المتوفي حسين معاملة ازالة شيوع العقار العائد لوالدهم المتوفي حيث تم بيعه بتاريخ ١٩٩٧/١١/١ بموجب قرار ازالة الشيوع ببدل مقداره (١٢٠٠٠٠٠٠٠) 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 الشيوع ١٢٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار البديل بموجب قرار ازالة

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

٢١٠٠٠٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠٠٠٠ = ١٦٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار

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

$$١٥٠٠٠٠٠٠٠ = ٣\% \times ٥٠٠٠٠٠٠٠٠ \text{ دينار}$$

$$٢٠٠٠٠٠٠٠٠ = ٤\% \times ٥٠٠٠٠٠٠٠٠ \text{ دينار}$$

$$٢٥٠٠٠٠٠٠٠ = ٥\% \times ٥٠٠٠٠٠٠٠٠ \text{ دينار}$$

$$٦٠٠٠٠٠٠٠٠ = ٦\% \times ١٠٠٠٠٠٠٠٠٠ \text{ دينار}$$

٢١٠٠٠٠٠٠٠ مليون ٦٦٠٠٠٠٠٠٠ 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  $\times$  السهام المباعة من العقار  $\div$  الاعتبار الكلي للعقار = الضريبة عن السهام المباعة . فتم احتساب الضريبة على النصف المباع فقط كالآتي :

٦٦٠٠٠٠٠٠٠  $\times$  ١/٢ = ٣٣٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار مبلغ الضريبة المتحقق عن بيع نصف العقار

ولا تحتسب ضريبة على النصف الثاني لان المالك وهبه 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 لان المكلف تحمل ضريبة على بيع حصته اكثر من عليه وسنوضح ذلك كما يأتي :

$$= ٢١٠٠٠٠٠٠٠٠ \times ٢/١ \text{ (الجزء المباع للمكلف) = ١١٠٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار قيمة الجزء المباع}$$

$$١١٠٠٠٠٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠٠٠٠٠ \text{ (مبلغ الاعفاء) = ٦٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار المبلغ الخاضع للضريبة}$$

وتحسب الضريبة وفق النسب الضريبية الواردة بالقرار ١٢٠ وكالاتي :

$$١٥٠٠٠٠٠٠٠ = ٣\% \times ٥٠٠٠٠٠٠٠٠٠$$

$$٤٠٠٠٠٠٠٠٠ = ٤\% \times ١٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠$$

مجموع الضريبة المتحققة على الجزء المباع = ١٩٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار









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.

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 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 .

٤. 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 .

٥. 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 ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ وتوافقها مع القواعد الضريبية وهي كما يأتي :

١. ضرورة ان توضح الادارة الضريبية للمكلفين 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 ومساومته .
٣. ضرورة الاخذ بالتنزيلات والسماحات المنصوص عليها في المادتين الثامنة والثانية عشرة من قانون ضريبة الدخل ١١٣

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 للبايع ، 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 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 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.

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

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 ملكية 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 ضريبة 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 المعارف .

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

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

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

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

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 ، لان من يبيع اكثر من مرة خلال مدة معينة فهو يمارس احتراف المتاجرة بالعقارات .

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

٧ . 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

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 وافهام 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 ٢١ يوم من تاريخ المصادقة ستفرض عليه فوائد تاخيرية .

#### المصادر

القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ .

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

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.