

الضريبة على نقل ملكية حصة من العقار الشائع او حق التصرف فيها
- في ظل القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ النافذ -

م.د.علي هادي الهلالي

مدرس-كلية القانون-جامعة ذي قار

المقدمة

يعد الدخل الناجم من نقل ملكية العقار او حق التصرف فيه احد مصادر الدخل الخاضع للضريبة وتعد الضريبة المفروضة عليه اكثر اهمية من الضرائب المفروضة على غيره من المصادر لسببين :-

اما السبب الاول فأن السلطة المالية تفرض الضريبة على هذا المصدر اكثر من غيرها من الضرائب لان نطاقها يشمل ذوي الدخل المرتفع كما يشمل ذوي الدخل المحدود .

اما السبب الثاني فان شعور ا لمكلفين بعبء هذه الضريبة اكثر من غيرها من الضرائب لان نطاقها يشمل ذوي الدخل المرتفع كما يشمل ذوي الدخل المحدود .

واذا كان فرض ضريبة نقل ملكية العقار او حق التصرف فيه ينصب على واقعة تحقق الربح الناجم من نقل العقار او حق التصرف فيه قبل ٢٠٠٢/٨/٧ أي قبل نفاذ ا لقرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ فأن واقعة فرض هذه الضريبة اصبحت مجرد نقل ملكية العقار او حق التصرف فيه سواء احقق المكلف ربحاً من وراء ذلك ام لم يحقق ، وهذا التحول الذي احدثه القرار واحدة من عيوبه (كما سيأتي) تلك العيوب التي لا تنحصر بهذه النقطة بل تحتاج الى بحث موسع .

وبدلاً من ان تقوم السلطة المالية بتخفيف حدة مساوئ القرار اضافت اليه مساوئ اخرى منها ما يتعلق بضريبة نقل ملكية حصة من العقار الشائع او حق التصرف فيها ، فرغم خصوصية العقار الشائع - والتي ستأتي من خلال البحث - ورغم ان القرار قد عرج على اعطائها موقفاً قانونياً متميزاً " حسب فرضية البحث " الا ان السلطة المالية طبقت خلاف ما نص عليه القرار صراحة وما اشار اليه اشارة ، ويرجع موقف السلطة المالية لاسباب كثيرة قد يكون اهمها ضبابية القرار ١٢٠ على نحو جعل فرض الضريبة بمناسبة نقل ملكية حصة من العقار الشائع او حق التصرف فيها عبئاً ينوخ بكلكه المكلف المشتاع الذي يروم نقل حصته فقط .

هدف البحث

يهدف البحث الى تغيير آلية التحاسب الضريبي المتبعة حالياً بمناسبة نقل ملكية الحصة من العقار الشائع او حق التصرف فيها ، أي استبدال اسلوب التحاسب الضريبي المعتمد من قبل السلطة المالية الذي يركن الى تقدير القيمة العمومية لعموم العقار الشائع وتنزيل الاعفاء القانوني ٢٠٠٠٠٠٠٠٠ كاملاً واستخراج الضريبة الاجمالية ثم تحصيل جزء من الضريبة بقدر السهام المنقولة الى اسلوب آخر يركن الى حصر تقدير القيمة العمومية بالحصة الشائعة المنقول ملكيتها او حق التصرف فيها ثم تنزيل جزء من الاعفاء القانوني ٢٠٠٠٠٠٠٠٠ بما يقابل او يعادل السهام المنقولة واستخراج مبلغ الضريبة بحدود الحصة المنقولة وتحصيلها فقط ، والتأكد على اسلوب السلطة المالية الحالي صحيح بشأن نقل جزء او سهام من العقار غير الشائع .

مشكلة البحث

ان اسلوب التحاسب الضريبي المتبع من قبل السلطة المالية في تقدير ضريبة نقل ملكية حصة من العقار الشائع او حق التصرف فيها ينطوي على

احجاف للمكلف الناقل لحصته الشائعة لانه سوف يدفع ضريبة اكثر مما لو تم تقدير القيمة العمومية لحصته فقط ، لان هناك من المميزات والخواص التي تزيد من القيمة العمومية لعموم العقار الشائع ولا ترتبط بحصة المكلف التي يروم نقل ملكيتها او حق التصرف فيها ولم تدخل في زيادة قيمتها ، وبالتالي فإن المكلف سوف يتحمل زيادة في القيمة العمومية لا شأن له بها ، بل انه من الناحية القانونية - كما سيأتي - اجنبي عنها ، فضلاً عن كونها خارج نطاق تصرف المكلف .

اهمية البحث

ان اهمية البحث تأتي لارتباطه بقاعدة العدالة الضريبية اذ من العدالة ان تفرض الضريبة على الدخل الحقيقي للمكلف ، ولا يتحقق ذلك ما لم يتم حصر تقدير القيمة العمومية بمناسبة نقل ملكية الحصص من العقار الشائع بحدود الحصص فقط ، وعدم ادخال اجزاء العقار الاخرى التي يعد المكلف اجنبي عنها ولم يتم التعامل بها بل لا يجوز له ذلك قط والتي قد تختلف في مزاياها عن مزايا حصص المكلف ولم تدخل في زيادة الدخل الذي حققه المكلف ، فضلاً عن كونه تغيير اسلوب الاحتساب على النحو المقترح في هذا البحث سيقبل من مساوئ القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ بل قد يشجع على زيادة الاستثمار العقاري الذي يشهد فتوراً ملحوظاً مما يعني زيادة حصيلة الضريبة في المطاف الاخير .

فرضية البحث

ان القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ ميز بين تقدير القيمة العمومية في احتساب ضريبة نقل سهام من العقار غير الشائع ، بحيث اوجب ان تستند ضريبة نقل

ملكية الحصّة من العقار الشائع او حق التصرف فيها الى تقدير القيمة العمومية للحصّة فقط ثم تنزيل نسبة من الاعفاء القانوني (أي نسبة من ٢٠٠٠٠٠٠٠٠) بما يتناسب مع حصّة الشريك في العقار ا لشائع ، في حين اوجب ان تستند ضريبة نقل سهام من العقار غير الشائع الى تقدير القيمة العمومية لعموم العقار ثم ينزل الاعفاء القانوني كاملاً ثم تستخرج الضريبة الاجمالية لعموم العقار ليجري استيفاء نسبة من الضريبة يتناسب مع نسبة السهام المباعة فقط وبخلاف ما تقدم فإن السلطة المالية ركنت الى اسلوب التحاسب الذي نص عليه القرار بشأن نقل سهام من العقار غير المشاع بكلتا الحالتين .

خطة البحث

ان خطة البحث سوف تتحدد في اطار ضريبة نقل ملكية الحصص الشائعة او حق التصرف فيها من خلال تقسيم البحث لمبحثين رئيسيين في الاول الحصّة الشائعة والواقعة المنشأة لضريبة نقل ملكيتها او حق ، اما المبحث الثاني فسيخصص لتقدير ضريبة نقل ملكية الحصّة الشائعة او حق التصرف فيها .
املين ان يكون البحث خطوة في التخفيف من مساوئ القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ .

المبحث الاول

الحصة الشائعة والواقعة المنشأة لضريبة نقل ملكيتها او حق التصرف فيها

نتناول في هذا البحث مفهوم الشيوخ وابرز اهم خصائصه على اساس ان معرفة تلك الخصائص ستسهم الى حد بعيد في اثبات فرضية البحث ، كما نتناول تحديد الواقعة المنشأة لضريبة نقل ملكية الحصة الشائعة او حق التصرف فيها على اساس انها المناسبة التي تؤدي الى فرض الضريبة بل ان الاجراءات الضريبية تبدأ منذ تحقق تلك الواقعة .

المطلب الاول

ماهية الحصة الشائعة

يشير الفقه القانوني عادة بمناسبة تعريفه للشيوخ الى وصف حالة الملكية الشائعة ما اورده القانون المدني ، وبالرجوع الى القانون المذكور فانه بين : " اذ ملك اثنان او اكثر شيئاً فهم شركاء فيه على ا لشيوخ " (١) ، ونعتقد ان التعريف المتقدم يعطي وصفاً لحالة من احوال الملكية ولا يحدد تعريفاً محددًا للشيوخ .

ان حق الملكية حقاً عينياً يكون للمالك بموجب ذلك الحق سلطة على الشيء المملوك له تخوله التصرف بشتى انواع التصرفات في حدود القانون ، في حين ان الملكية الشائعة حقاً عينياً لاكثر من شخص على شيء واحد (عقار او منقول) تمنحهم التصرف به بشتى انواع التصرفات ، أي انهم يملكون الحق ذاته وبالوقت نفسه على الشيء عينه .

وهكذا يكون العقار الشائع محلاً لملكيات فردية مخ تلفة تتحدد فيها انصبة كل الشركاء المشتاعين في العقار الشائع كله دون تحديد مادي بجزء

معين دون غيره ، اذ ان كل جزء من العقار الشائع يعد مملوكاً للشركاء كافة دون تعيين سواء اكان العقار قابلاً للقسمة ام لا (٢) ، وبالتالي فان ملكية الشيوخ لا يختص فيها أي من ا لشركاء بجزء مادي معين وانما تكون للشريك حصة في المال كله وهذه الحصة يرمز اليها بنسبة مئوية معينة .

استناداً الى ما تقدم يمكن تمييز ملكية الشيوخ عن باقي انواع الملكية ، فملكية الشيوخ تختلف عن الملكية الفردية المفروزة وان كانت كلا الملكيتان فردية ، لان الشخص يملك حصة او حقاً معيناً على العقار ، الا ان ملكية الشيوخ ليست مفروزة كما انها ليست محددة مادياً ، في حين ان الملكية الفردية المفروزة محددة ويستقل مالها بالتصرف فيها بشتى انواع التصرفات .

وتختلف الملكية الشائعة عن الملكية المشتركة او الجماعية م ن حيث ان الشريك المشتاع يملك حصة في العقار الشائع بأكمله من دون ان ترتكز حصته بجزء منه بالذات ، في حين ان الملكية المشتركة او الجماعية تعني ملكية مجموعة من الاشخاص لعقار واحد من دون ان يملك أي منهم حصة ، وانما يكون حقهم المشترك حقاً شخصياً وليس حقاً عينياً .

وهكذا يلاحظ ان الملكية الشائعة تقف وسطاً بين الملكية الفردية المفروزة والملكية المشتركة او الجماعية (٣) .

كما تختلف الملكية الشائعة عن ملكية الطبقات لان المالكين في العقار المؤلف من طبقات يملك كل واحد منهم طبقة من الطبقات وهي ملكية فردية ومفروزة لا يشاركه فيها احد من المالكين الاخرين ، الا ان المالكين جميعهم يملكون على الشيوخ اجزاء العقار المشتركة كالمصعد والارض المقام عليها العقار (٤) .

ويترتب على ما تقدم ان ملكية الشيوخ تتصف بخصائص تجعلها مختلفة عن انواع الملكية الاخرى توجب ان تستقل بتنظيم قانوني خاص ، وهذا ما تبناه مشرع القانون المدني العراقي ، فرغم تأكيده ان الشريك المشتاع يملك حصته

ملكية تامة تخوله الحقوق جميعها التي يتمتع بها مالك العقار من انتفاع واستغلال وتصرف وإيجار (٥) ، الا انه بين ان كل واحد من الشركاء المشتاعين اجنبي في حصة الاخر وليس له ان يتصرف فيها تصرفاً مضرراً بأي وجه كان من غير رضاه (٦) ، وبالتالي فإن الشريك المشتاع يملك حصة من العقار الشائع بيد انه اجنبي وليس له حق في حصص المشتاعين معه في العقار الشائع .

وإذا كانت حصة الشريك المشتاع في العقار الشائع تقدر بنسبة حسابية (الربع او الثلث او النصف) وغير المفزة مادياً ، فإن عدم تقديرها مدعاة الى احتساب حصص المشتاعين جميعهم بالتساوي ، أي افتراض تساوي حصص الشركاء المشتاعين كافة ، الا اذا قام دليل بخلاف ذلك (٧) .

المطلب الثاني

الواقعة المنشأة لضريبة نقل ملكية الحصة الشائعة او حق التصرف فيها

ترجع الالتزامات جميعها الى مصدر واحد هو القانون ، الذي يكون اما مصدراً مباشراً للالتزام ، او مصدراً غير مباشر له ، الا ان القانون يرتب على حدوث بعض الاعمال القانونية او المادية اثرًا قانونياً معيناً ويصبح الادعاء حينها بانها مصدراً للالتزام هو من قبيل المجاز (٨) ، وبالتالي فإن الاعمال القانونية او المادية التي يتوقف على حدوثها نشوء دين الضريبة ما هي الا وقائع منشأة لهذا الدين ، ومن هنا عرفت الواقعة المنشأة للضريبة تعريفات عديدة ، اكد جانب منها على ان الواقعة تعني المناسبة التي تشكل ل اساساً لفرض الضريبة (٩) ، في حين اكد جانب اخر بان الواقعة ما هي الاسباب للالتزام بدفع الضريبة (١٠) .

واياً كان وصف الواقعة المنشأة لدين الضريبة سواء - برأينا - اعدت مناسبة ام سبباً او شرطاً لازماً تحققه لنشوء دين الضريبة ، فأنها بالتاكيد كل عمل قانوني او مادي يؤدي الى ترتب الالتزام بدفع الضريبة .

فاذا كانت الواقعة المنشأة لدين الضريبة بالوصف المتقدم فما هي الواقعة المنشأة لضريبة نقل ملكية الحصة الشائعة او حق التصرف فيها ؟

قبل الاجابة على هذا التساؤل لابد من بيان ان اهمية تحديد الواقعة المنشأة لضريبة نقل ملكية الحصة الشائعة او حق التصرف فيها تكمن في تحديد سبب الالتزام بالضريبة على الشريك المشتاع ، وبالتالي فإن الاجراءات الضريبية اللاحقة التي تبدأ من تقدير القيمة العمومية مروراً بتنزيل الاعفاء القانوني وانتهاءً بتحديد مبلغ الضريبة تكون مؤطرة ضمن حدود الواقعة او المناسبة المنشأة للالتزام الضريبي ، بمعنى ان حدود او حجم العمل المادي او القانوني (الواقعة) يحكم الاجراءات الضريبية التالية له ويحددها ويؤطرها ، وعلى هذا الاساس فإن نقل ملكية الحصة الشائعة او حق التصرف فيها موجب لان تتحدد الاجراءات الضريبية ضمن حدود هذا التصرف أي بحدود الحصة (محل التصرف) ولا يجوز ان تتعداها الى تقدير القيمة العمومية وفرض الضريبة على عموم العقار لان باقي اجزاء العقار المشاع لم تكن داخلة ضمن الواقعة المنشأة للضريبة اصلاً وبالتالي فلا تكون محلاً لاتخاذ الاجراءات الضريبية .

ان 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 ، أي ان تحقق الربح هو الواقعة المنشأة لهذه الضريبة ، بمعنى ان عدم تحقق الربح موجب لعدم خضوع المكلف للضريبة ، بل ان هذا الشرط او هذه المناسبة او الواقعة هي اهم ما يميز هذه الضريبة عن رسوم التسجيل العقاري (١١) واتساقاً مع هذا المفهوم فإن جانباً فقهيّاً يعرف الربح الناجم

عن نقل الملكية بأنه : " مكاسب تنشأ نتيجة التصرف بالعقارات المملوكة للمنشأة او الاشخاص " (١٢) ، الا ان القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ قد غير الواقعة المنشأة لهذه الضريبة من المفهوم المتقدم الى مجرد نقل الملكية للعقار او حق التصرف فيه سواء احقق المكلف ربحاً ام لم يحقق (١٣) .

ومن الواضح ان يكون هذا التحول التشريعي بتحديد الواقعة المنشأة للضريبة فيه من الاجحاف وعدم العدالة الشي ء الكثير لان المكلف سيدفع الضريبة سواء احقق ربحاً من نقله ملكية العقار ام لم يحقق ، كما لا يراعى في 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 ملكية العقار او حق التصرف فيه ، فضلاً عن كون القرار ١٢٠ الغى الفارق الذي يميز بين الضريبة محل البحث و رسوم التسجيل العقاري .

ولكن متى يعد نقل ملكية العقار او حق التصرف فيه مناسبة او شرط او واقعة منشأة للضريبة محل البحث ، ايكون بنقل الملكية بموجب العقد الابتدائي ام يجب ان يكون نقل الملكية في دائرة التسجيل العقاري ؟

أذ كان القانون المدني يوجب لانعقاد بيع العقار ان يسجل في دائرة التسجيل العقاري ، أي انه اوجب استيفاء شكلية معينة لكي يعد بيع العقار صحيحاً وموافقاً للقانون هي تسجيل عقد البيع في دائرة التسجيل العقاري (١٤) فلن السلطة المالية في العراق درجت على فرض الضريبة بموجب عقد البيع الابتدائي ولم تشترط ان يتم انتقال ملكية العقار في سجلات التسجيل العقاري .. " (١٥) وبالتالي فأن مجرد انعقاد العقد الابتدائي بالبيع او المقايضة وغيرها كاف لفرض الضريبة حتى ما قبل تسجيله في دائرة التسجيل العقاري (١٦) .

ولكن ما هي صور نقل ملكية الحصة الشائعة او حق التصرف فيها ؟

أورد مشروع القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ صوراً متعددة لنقل ملكية العقار او حق التصرف فيه ، وعد كل من : " البيع و المقايضة والمصالحة والتنازل والهبة وازالة الشيوخ وتصفية الوقف او المساطحة وكذلك المستأجر عند ايجاره العقار الذي دخل في تصرفه بعقد المساطحة " صوراً لنقل الملكية تو جب فرض الضريبة (١٧) . وكان جانب فقهي يؤكد - بحق - ان المشروع اورد الحالات السابقة على سبيل المثال وليس الحصر (١٨) .

المبحث الثاني

تقدير ضريبة نقل ملكية الحصة الشائعة او حق التصرف فيها

يختلف تقدير ضريبة نقل ملكية الحصة من العقار الشائع او حق التصرف فيها في ظل القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ بين ما نص عليه القرار نفسه وما يفهم منه او يستنبط من احكامه من جهة وما سارت عليه السلطة المالية استناداً الى تفسيرها للقرار ١٢٠ من جهة ثانية ، لذا سنحدد موقف القرار ١٢٠ من تقدير ضريبة نقل ملكية الحصة الشائعة او حق التصرف فيها في المطلب الاول ، ثم نبين موقف السلطة المالية من تقدير الضريبة محل البحث في المطلب الثاني .

المطلب الاول

موقف القرار ١٢٠ من تقدير ضريبة نقل ملكية الحصة من العقار

الشائع او حق التصرف فيها

بالرجوع الى القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ ، وبعبداً عن السلبات الكثيرة التي رافقت مضامينه وتطبيقه التي تقع خارج نطاق البحث فإنه ميز تقدير ضريبة نقل ملكية الحصة من العقار الشائع او حق التصرف فيها عن سواها من حالات نقل الملكي ة الاخرى واكد ذلك من خلال تمييزه بين حالتين في احتساب ضريبة نقل ملكية جزء من العقار ، اما الحالة الاولى فهي احتساب ضريبة نقل ملكية الحصة الشائعة او حق التصرف فيها في حين ان الحالة الثانية تختص بأحتساب ضريبة نقل سهام من العقار غير الشائع ، وهذا ما سنبينه في الفرعين الاتين :

الفرع الاول

احتساب ضريبة نقل ملكية الحصة من العقار الشائع او حق التصرف فيها

افرد القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ لاحتساب ضريبة نقل ملكية الحصة من العقار الشائع او حق التصرف فيها معاملة متميزة راعى فيها خصوصية الشيوخ من حيث كون الشريك المشتاع انما ينقل جزءاً من عقار عائد لملكيات فردية متعددة وبالتالي فهو اجنبي عن باقي الحصص بل لا يمكنه التصرف فيها، فأذا نقل ملكية حصته من العقار الشائع فأن اجراءات التقدير وفرض الضريبة يجب ان تنحصر بحدود الحصة فقط وعدم شمول باقي الحصص بتلك الاجراءات .

استناداً لمفهوم الاشارة (١٩) فاننا نجد القرار ١٢٠ يحصر تقدير القيمة العمومية بحدود الحصة الشائعة ولا يتعدها الى بقية الحصص ، ويفهم هذا المعنى من اشتراط القار بنص صريح وواضح المنطوق على توزيع او

تقسيم مبلغ الاعفاء القانوني (٢٠٠٠٠٠٠٠) على الشركاء كل بحسب حصته اذ كان العقار مملوكاً على الشيوخ (٢٠) ، بمعنى ان القرار اوجب عدم تجاوز تنزيل مبلغ الاعفاء القانوني بما يزيد عن حصة الشريك المشتاع في العقار الشائع تقدير القيمة العمومية في حالة احتساب ضريبة نقل ملكية حصة من العقار الشائع او حق التصرف فيها يجب ان لا يتعدى حدود تلك الحصة (

٢١) . اما توجه السلطة المالية المخالف لهذا المفهوم فإنه يهدر ارادة المشرع التي بينها في القرار صراحة واطارة ، ولكننا إذا سايرنا - جديلاً - توجه السلطة المالية فيجب ان نتساءل قبل كل شيء عن غاية المشرع حينما اوجب تقسيم

مبلغ الاعفاء القانوني على الشركاء في الشيوخ كل بحسب نصيبه او حصته ؟ فأذا كان الجواب ان القرار ١٢٠ افترض ان يقوم الشريك المشتاع بنقل ملكية حصته او حق التصرف فيها ثم قرر عدم جواز تنزيل مبلغ الاعفاء القانوني كاملاً بل بما يتناسب مع حصته فقط ، فهل يمكن ان نتصور ان المشرع يجيز

تقدير القيمة العمومية لعموم العقار المشاع ثم ينزل جزء من مبلغ الاعفاء القانوني ؟

إذا كان الجواب بالإيجاب فإنه يؤدي بنا إلى مخالفة للنصوص الواردة في القرار ١٢٠ وقصوراً في استنباط الأحكام القانونية فضلاً عن الاجفاف الواضح بحق المكلفين واهدار لقاعدة العدالة الضريبية (٢٢) .
استناداً لما تقدم يمكن القول أم معادلة احتساب ضريبة نقل ملكية الحصة من العقار الشائع أو حق التصرف فيها بحسب ما نص عليه القرار ١٢٠ وما يستنبط من نصوصه تكون بالصيغة الآتية:-

تقدير قيمة الحصة - نسبة من مبلغ الاعفاء = المبلغ الخاضع × اسعار = الضريبة الواجبة
" محل التصرف " " يتناسب مع الحصة " للضريبة الضريبة التسديد

الفرع الثاني

احتساب ضريبة نقل ملكية سهام من العقار غير الشائع

بعد ان افرد القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ لنقل ملكية الحصة من العقار الشائع أو حق التصرف فيها معاملة خاصة على النحو المتقدم ، اكد اختلاف حالة نقل ملكية الحصة من العقار الشائع عن حالة نقل ملكية سهام من العقار غير الشائع من حيث تحديده لالية احتساب مختلفة لكل منهما ، واطهر مشرع القرار موقفه المميز بين الحالتين حينما نص صراحة بأنه ينظم حالة العقار المملوك على وجه الشيوخ من جهة (٢٣) وحينما نص صراحة بأنه يعالج احتساب ضريبة " نقل الملكية المنصب على سهام من العقار " من جهة ثانية (٢٤) ، فلو لم يريد مشرع القرار ان يعمل تمييزاً بين الحالتين ، فلماذا جاء بعبارتين مختلفتين في المعنى هما عبارة " على وجه الشيوخ " وعبارة " سهام من العقار " ؟ ولم يعمل على توحيدها بأستخدام عبارة واحدة على فرض انه اراد المعنى نفسه ؟ ولماذا افرد لكل حالة فقرة مستقلة وجاء بهما على نحو متتالي

، فلو لم يكن قصد المشرع اختلاف الموقف الضريبي واختلاف الية التحاسب لكل حالة على حدة فلماذا لم توحد الحالتين في فقرة واحدة ؟
استناداً لما تقدم فإن الية التحاسب المقررة في القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ بمناسبة نقل ملكية سهام من العقار غير الشائع يجب ان تبدأ بتقدير القيمة العمومية لعموم العقار ثم تنزيل مبلغ الاعفاء القانوني (٢٠٠٠٠٠٠٠٠) كاملاً ثم استخراج الضريبة الاجمالية على عموم العقار الا ان استيفاء الضريبة ينحصر بنسبة السهام المنقولة الى عموم العقار . أي على وفق المعادلة الآتية :

تقدير القيمة العمومية لعموم العقار - تنزيل مبلغ الاعفاء القانوني
 $٢٠٠٠٠٠٠٠٠ = \text{المبلغ الخاضع} \times \text{اسعار الضريبة} = \text{الضريبة الاجمالية لعموم العقار} = \text{استيفاء نسبة من الضريبة يقابل السهام المنقولة}$

المطلب الثاني

موقف السلطة المالية من تقدير ضريبة نقل ملكية الحصة من العقار

الشائع او حق التصرف فيها

اختطت السلطة المالية موقفاً موحداً ازاء تقدير ضريبة نقل ملكية الحصة من العقار الشائع او حق التصرف فيها وتقدير ضريبة ن قل سهام من العقار غير الشائع ، إذ ساوت بين الحالتين في اسلوب الاحتساب (٢٥) واستندت في ذلك الموقف الى تفسيرها لعبارة " إذا كان نقل الملكية منصفاً على سهام من العقار " الواردة في الفقرة (ثالثاً) من القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ على اساس انها تعني حصة العقار الشائع كما تعني سهام من العقار غير المشاع ، وبالتالي فأنها بالحالتين تقدر القيمة العمومية لعموم العقار ثم تنزل الاعفاء القانوني كاملاً ثم تستخرج الدخل الخاضع للضريبة الذي يتم ضربه في اسعار

الضريبة حيث تحصل على الضريبة الاجمالية الا انها تستوفي نسبة تتناسب مع عدد السهام المنقولة ، أي انها تتبع المعادلة الاتية في التقدير :-
القيمة العمومية لعموم العقار - الاعفاء القانوني كاملاً
(٢٠٠٠٠٠٠٠) = الدخل الخاضع للضريبة × اسعار الضريبة = الضريبة
الاجمالية = استيفاء نسبة تعادل السهام المنقولة .

ونعتقد ان توجه السلطة المالية وتفسيرها للقرار على وفق ما تقدم
منتقد من زوايا عديدة اهمها ما يلي :-

أولاً :- ان السلطة المالية ركنت في تفسيرها الى الفقرة (ثالثاً) من القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ واهدرت بالوقت نفسه البند (١) من الفقرة (ثانياً) من القرار نفسه ، فأذا ما علمنا ان الفقرة (ثالثاً) انصبت على توضيح الية احتساب ضريبة نقل ملكية سهام من العقار غير الشائع ، فإن البند (١) من الفقرة (ثانياً) بين آلية احتساب ضريبة نقل ملكية حصة من العقار الشائع او حق التصرف فيها ، وبالتالي فإن السلطة المالية تعد بهذه الحالة قد جزأت ارادة المشرع التي توجهت الى التمييز بين الحالتين فضلاً عن الانتقائية في اعمال بعض النصوص وتعطيل بعضها الاخر .

ثانياً :- ان السلطة المالية قد اختطت بهذا التوجه موقفاً جديداً ومختلفاً في اسلوب عملها الذي درجت عليه قبل صدور القرار ١٢٠ ونفاذه ، إذ كانت تميل دوماً الى تبيان وجود حالتين مختلفتين لنقل ملكية جزء من العقار او حق التصرف فيه هما : حالة نقل الحصة من العقار الشائع وحالة نقل سهام من العقار غير الشائع وان كانت تقرر لهما الحكم نفسه كما في الامثلة الاتية:
اوضحت السلطة المالية مدى استحقاق المكلف للاعفاء المطلق اذا قام ببيع سهام من حصته الشائعة ثم قام ببيع سهامه قبل مرور خمس سنوات هذا من جهة ، ومن جهة ثانية بينت استحقاق المكلف الذي يبيع سهام من عقاره

ثم ببيع بقية سهامه قبل مرور خمس سنوات واكدت تمتعه بالاعفاء المطلق
بالحالتين بشرط ان لا يكون العقار قابلاً للافراز (٢٦) .

قررت السلطة المالية احتساب نسبة الخصم " تنزيل " (٧٥ %) من
الارباح الم تحققه عن نقل ملكية العقار (٢٧) على كل مرحلة من مراحل
الشراء مستقل لكل منهما اذا كان البيع عن حصة شائعة في عقار والمالك تملك
العقار بمراحل (٢٨) .

وقد تكون احدى المعوقات التي تطرحها السلطة المالية لحصر التقدير
بالقيمة العمومية لحصة الشريك المشتاع فقط دون سائر الحصص في العقار
الشائع هو ان الشريك المشتاع وان كان يملك حصة شائعة في العقار الا ان
حصته غير معينة مادياً او غير مفروزة بل هي حصة يرمز اليها برقم حسابي ()
الربع ، النصف ، الثلث ..) ، وبالتالي يصعب حصر التقدير بها ..
وقد يكون التبرير المتقدم - ان كان موجود لدى السلطة المالية -

متوافقاً مع ما يميز به الشيوخ عن صور الملكية الاخرى من زاوية ان جميعهم
يملكون العقار بأكمله من دون ان يختص احد منهم بجزء من العقار دون غيره
، الا ان هذا لا يعني ان أي شريك مشتاع يريد ان يتصرف بحصته بالبيع او
بأية وسيلة اخرى ناقلة للملكية او حق التصرف فيها ان يتحمل زيادة في تقدير
قيمة حصته ناتجة عن تقدير حصص شركائه المشتاعين معه في العقار رغم
انه اجنبي عن تلك الحصص ولم تدخل في التصرف الذي يمثل واقعة منشأة
للضريبة بموجب القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ ، وبالتالي فان من العدالة الضريبية
ان تنحصر الاجراءات الضريبية بالحصة محل التصرف بعد تثبيت عائديتها
للمكلف الذي يروم التصرف فيها دون غيره من الشركاء على الشيوخ سيما انها
قد تختلف بخصوصية الموقع او اهميته او بنائه او ما اضيف اليه من
مصروفات ، او حتى في درجة الخصوبة او المغروسات او المزروعات اذا ما
كانت الحصة محل التصرف ارضاً زراعية شائعة (٢٩) ، بمعنى ان توافر

المزايا المتقدمة بالحصّة محل التصرف من عدم توافرها قد يجعلها أكثر أو أقل قيمة من باقي اجزاء العقار الشائع الامر الذي يوجب ان تعامل ضريبياً بحسب ما يتوافر فيها من مزايا من عدمه .

ويلاحظ ان توجه السلطة المالية السابق للقرار ١٢٠ كان يسير باتجاه اثبات المشيدات المقامة على ارض مملوكة على الشيوخ ، فأن ثبتت عائديتها لاحد الشركاء من دون غيره تم استبعاد باقي الشركاء من المحاسب ة الضريبية عن تلك المشيدات وانحصر خضوعهم بحدود سهامهم من الارض الشائعة فقط وكانت السلطة المالية تتثبت من عائدية المشيدات بوسائل عديدة منها : " صورة التسجيل العقاري للمشيدات ، او اجازات البناء ، او اجازات حقول الدواجن ، او اجازات احواض الاسماك ، او اجازات معامل العلف ، او قرارات المحاكم المختصة ، او قرار اصحاب العلاقة في البيانات المقدمة الى دائرة التسجيل العقاري (٣٠) .

الخاتمة

وفي خاتمة البحث نوصي بما يلي :

اولاً :- ان من العدالة الضريبية ان تنحصر الاجراءات الضريبية في تقدير ضريبة نقل ملكية الحصة من العقار الشائع او حق التصرف فيها بحدود الحصة ، وذلك باتباع الخطوات التالية :-

١ - يجب ان يثبت الشريك المشتاع ، الذي يقوم بالتصرف والخاضع للضريبة عائدة الحصة اليه من دون غيره من الشركاء المشتاعين باتباع وسائل كثيرة اهمها صورة التسجيل العقاري ، او اجازت البناء ، أذ اجازت حقول الدواجن ، او اجازات احواض الاسماك ، او اجازات معامل العلف او قرارات المحاكم ، او اقرار الشركاء المشتاعين جميعهم بأن الحصة تعود لهذا الشريك دون غيره على ان يكون الاقرار في دائرة التسجيل العقاري ..

٢ - اذا ما ثبت للسلطة المالية عائدة الحصة للشريك الخاضع للضريبة فإن عليها ان تتقيد بحصر التقدير بالقيمة العمومية للحصة فقط من دون سائر اجزاء العقار الاخرى ، على ان تراعي ما تتصف بالحصة من مزايا وخواص تجعلها اكثر او اقل قيمة عن غيرها من الحصص ، فأن لم تركز الى قبول اثباتات المكلف ، كان لئلا خير سلوك طرائق الطعن المبينة في قانون ضريبة الدخل .

٣ - تنزل نسبة من الاعفاء القانوني من مبلغ التقدير بما يتناسب مع قيمة او نسبة الحصة الى عموم العقار .

٤ - يتم ضرب المبلغ الصافي في الاسعار الضريبية الواردة في القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ النافذ ويستوفي مبلغ الضريبة من الشريك صاحب الحصة المنقول ملكيتها او حق التصرف فيها .

ثانياً :- اتساقاً مع ما تقدم فأن من الضروري ت تعديل قانون تقدير قيمة ال عقار ومنافعه رقم (٨٥) لسنة ١٩٧٨ بأضافة بند جديد الى الفقرة اولاً من المادة

السادسة يتضمن تقدير الحصة من العقار الشائع أو حق التصرف فيها بشكل يلائم مع ما يستنبط من القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ بالشكل التالي : " ينحصر تقدير القيمة الحقيقية بالحصة الشائعة المنقول ملكيتها أو حق التصرف فيها ، ويراعى في التقدير خصوصية موقعها ودرجة عمراتها وشكلها ومساحتها ومشمولاتها ونوع المواد المستعملة في بنائها ، وإذا كانت الحصة جزءاً من ارض زراعية فيراعى في تقدير قيمتها درجة خصوبتها والمشمولات القائمة عليها من منشآت ومغروسات ومزروعات " .

الهوامش

- ١- الفقرة (١) من المادة (١٠٦١) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ المعدل النافذ .
- ٢- بهذا المعنى انظر :- د. صلاح الدين ناهي . الحقوق العينية الاصلية ، ج ١ ، شركة الطبع والنشر الاهلية / بغداد ، ١٩٦١ ، ص ١١١ وما بعدها .
- ٣- أ. رعد اده م السامرائي . مدى سلطات الشريك المشتاع في الملكية الشائعة - دراسة مقارنة ، رسالة ماجستير / كلية القانون / جامعة بغداد ، ٢٠٠١ ، ص ١٤ وما بعدها .
- ٤- صلاح الدين الناهي ، مصدر سابق ، ص ١١٢ .
- ٥- الفقرة (٢) و (٣) من المادة (١٠٦١) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ المعدل النافذ .
- ٦- الفقرة (١) من المادة (١٠٦٢) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ المعدل النافذ .
- ٧- الفقرة (١) من المادة (١٠٦١) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ المعدل النافذ .
- ٨- أ. د عبد الرزاق السنهوري . الوسيط في شرح ال قانون المدني / مصادر الالتزام ، ج ١ ط ٢ ، دار النهضة العربية / القاهرة ، ١٩٦٤ ، ص ١٤٣٩ .
- ٩- أ.د. طاهر الجنابي . علم المالية والتشريع المالي ، دار الكتب للطباعة والنشر / الموصل ، ص ١٤٤ .

- ١٠ - أ. كمال الجرف . مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الايراد . بحث منشور في مجلة ادارة قضايا الحكومة ، المطبعة القانونية / القاهرة ، العدد / ٢ ، السنة / ١٠ ، ١٩٦٦ ، ص ٤٤ .
- ١١ - أ. هشام محمد صفوت العمري . اتجاهات المشرع العراقي في ضريبة الدخل ، ط ١ ، مطبعة المعارف ، ١٩٧٩ ، ص ٣٧ .
- ١٢ - د. مدحت عباس امين . ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي - القسم الاول ، ١٩٩٧ ، ص ٤٩ .
- ١٣ - استناداً للفقرة (ثانياً) من القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ المنشور في الوقائع العراقية بالعدد ٣٩٣٨ في ٢٠٠٢/٧/٨ والنافذ ٢٠٠٢/٨/٧ والمعدل لقانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ التي نصت على : " تفرض ضريبة مقطوعة .. عند نقل الملكية او حق التصرف .. "
- ١٤ - وليس غريباً ان يخطط القانون الضريبي موقفاً مختلفاً عن القانون المدني ، فإن كانت القواعد العامة التي تقضي بها قواعد العدالة والمنطق المقرر في القانون المدني والتي لا تجافي الاحكام الضريبية صالحة التطبيق في ميدان فرض الضريبة الا ان ذلك لا ينفي استقلال القانون الضريبي وتمتعه بذاتية مستقلة وخاصة .. لمزيد من التفصيل انظر : د. قذري نقولا عطية . ذاتية القانون الضريبي ، ١٩٦٠ ، ص ٢٥-٢٦ . وكذلك أ.د حسين خلاف . الاحكام العامة في قانون الضريبة ، دار النهضة العربية ، ١٩٦٦ ، ص ١٨-٢٩ .
- ١٥ - كتاب قسم ارباح نقل الملكية والعقار بالعدد / ٧ / ٢٧٧٦٤ في ١٩٩٨/١٢/٢٥ .
- ١٦ - تقضي الاشارة الى ان دوائر السلطة المالية تقدر وتستوفي الضريبة قبل التسجيل في دائرة التسجيل العقاري .

١٧- الفقرة / ثانياً من القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ ومن الجدير بالذكر ان هذه الصور لنقل ملكية العقار او حق التصرف فيه قد درجت قوانين ضريبة الدخل العراقية المتلاحقة على ايرادها بهذه الطريقة .. انظر : الفقرة (٣) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٨٥) لسنة ١٩٥٦ الملغي ، والفقرة (٤) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٩٥) لسنة ١٩٥٩ الملغي ، والفقرة (٤) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ الملغية بموجب القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ النافذ ..

١٨- أ. هشام محمد صفوت العمري . الضرائب على الدخل ، مطبعة الجاحظ / بغداد ، ١٩٨٩ ، ص ٢١ .

١٩- مفهوم الاشارة هو المعنى الذي يستنتج من عبارات النصوص من دون تصريح ويعد هذا المعنى من لوازم النص ومقتضياته التي لا يعبر عنها المشعر صراحة ، أي ان المشعر يشير اليه بالتلميح دون التصريح .. لمزيد من التفصيل انظر : علي هادي الهلالي . تفسير قوانين الضرائب المباشرة في العراق ، اطروحة دكتوراه / كلية القانون / جامعة بغداد ، ٢٠٠٤ ، ص ١٤٨ .

٢٠- البند (١) من الفقرة (ثانياً) من القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ النافذ التي نصت على : " يعفى من الضريبة اول ٢٠٠٠٠٠٠٠٠ (عشرين مليون دينار) من قيمة العقار المقدرة او بدله ويوزع هذا المبلغ على الشركاء وفق حصصهم اذا كان العقار مملوكاً على وجه ا لشيوخ " ، وجدير بالاشارة ان السلطة المالية عطلت الحكم الوارد في هذا البند تعطيلاً فعلياً سيما انها لم تعرج عليه عند اصدار تعليماتها الخاصة بتنفيذ القرار ١٢٠ .

- ٢١ - ان المشرع العراقي يحاكي بهذا التوجه نظيره المصري واليميني ، فقد فرض المشرع المصري ضريبة ٥ % ويغير أي تخفيض على " اجمال قيمة التصرف " في العقارات المبينة او الاراضي في المادة (٢٢) من قانون الضرائب على الدخل المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ . كما فرض المشرع اليمني ضريبة الدخل على " ثمن المبيعات " التي تتم في الاراضي و العقارات المبنيّة سواء أشمل التصرف العقار كله ا م جزء منه في المادة (٤٠) من قانون ضرائب الدخل رقم (٣١) لسنة ١٩٩١ كما اكد القانون نفسه هذا التوجه عندما نص على فرض الضريبة على المبالغ المنتجة عن بيع او تصرف في الاراضي ، وعلى الثمن المتعارف عليه في العقد في الفقرتين (أ) و (ب) من المادة (٤١) من القانون نفسه .
- ٢٢ - تقوم العدالة الضريبية على قواعد ثلاث هي : عمومية الضريبة وشخصية الضريبة وعدم ازدواج الضريبة ، واهم ما يحقق شخصية الضريبة هي مراعاة المقدرة التكاليفية الحقيقية للمكلف .. لمزيد من التفصيل انظر : د. فاضل شاكر الواسطي . اقتصاديات المالية العامة ، ط٢ ، مطبعة الانتصار / بغداد ص ٢٥٢-٢٦٦ . وكذلك د. جهاد سعيد خصاونة . المالية العامة والتشريع الضريبي ، ط ١ ، دار وائل للطباعة والنشر / الاردن ، ١٩٩٩ ، ص ١٠١ .
- ٢٣ - البند (١) من الفقرة (ثانياً) من القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ النافذ .
- ٢٤ - الفقرة (ثالثاً) من القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ النافذ التي نصت على : " اذا كان نقل الملكية منصباً على سهام من العقار فتحسب الضريبة وفق احكام هذا القرار على عموم العقار وتستوفي بنسبة السهام المنقولة الى عموم العقار " .

- ٢٥ - وهذا ما موجود في توجيهات وضوابط تطبيق القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢
النافذ الواردة في كتاب قسم ارباح نقل ملكية العقار بالعدد ١٣س /
٢٦٥٢ / ١٧٢٤ في ٢٨/٧/٢٠٠٢ المبلغة الى فروع الهيئة العامة
للضرائب واقسامها كافة وما زال العمل بها الى الوقت الحاضر .
- ٢٦ - كتاب قسم ارباح نقل ملكية العقار بالعدد ١٣س / ٣٥٢١٠ /
٢٠٠٢ / ٦ / ١٢ .
- ٢٧ - بموجب قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم ٥٥ لسنة ١٩٩٨ .
- ٢٨ - انظر كتاب قسم الدخل والتركات بالعدد / ٧ / ١٠٨٨٤ في ١٨ / ٦ / ١٩٩٨ .
- ٢٩ - اوجب قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه ان تراعي لجنة الكشف المشتركة
المختصة بتقدير القيمة العمومية للعقار هذه المواصفات في تقدير القيمة
الحقيقية او الحق العيني او منافعه وقت اجراء الكشف وتثبيتها في
محضر الكشف .. انظر : البند (ب) من الفقرة (اولاً) من المادة ()
السادسة) من قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم (٨٥) لسنة ١٩٧٨
النافذ .
- ٣٠ - لمزيد من التفصيل انظر : كتاب الهيئة العامة للضرائب بالعدد
٥ / ٢٧٤٠٧ في ٦ / ١٢ / ١٩٩٥ ، كما بينت الهيئة بهذا الصدد ان
المقصود بأصحاب العلاقة هم الشركاء في العقار كافة وبضمنهم البائع
فضلاً عن المشتري .. انظر : كتاب قسم ارباح ملكية العقار بالعدد
١٣ / ٢٤٨١٢ في ٣٠ / ٢٠٠٠ .