

أثر ضريبة العقار في تعظيم الإيرادات الضريبية / بحث تطبيقي

The Impact of the Real Estate Tax in Maximizing Tax Revenues / Applied study

Montasir Hamad Sheikhan¹Dr. Hanaa Awad Hussein²

Received

21/3/2023

Accepted

2/4/2023

Published

30/6/2023

Abstract:

Tax revenues are considered one of the important sources of public revenues for the state as one of the tributaries that finance the public treasury to implement development plans. Real estate taxes are one of the sources of obtaining tax revenues in the state, as it follows that there are a number of factors that affect these revenues, which requires the development of necessary solutions and recommendations to address the resulting effects. Accordingly, this research sheds light on tax revenues in general and real estate tax revenues in particular to indicate the extent of their contribution to the total tax proceeds, as the tax proceeds of the real estate tax were analyzed into the total tax proceeds for the years (2017-2021). A number of conclusions were reached, the most important of which is the weak contribution of real estate tax to the total tax proceeds, as it ranged from (1.78-280) for the above years. The research recommended the tax proceeds.

Keywords: Real estate tax , Revenues ,Tax proceeds

المستخلص :

تعد الإيرادات الضريبية احد المصادر المهمة للإيرادات العامة للدولة التي تمول الخزينة العامة لتنفيذ الخطط التنموية، وتعد ضرائب العقار احد مصادر الحصول على الإيرادات الضريبية لدى الدولة اذ يترتب على ذلك وجود مجموعة من العوامل التي تؤثر على تلك الإيرادات مما يتطلب وضع الحلول والتوصيات اللازمة لمعالجة الآثار الناتجة عنها، عليه يسلط هذا البحث الضوء على الإيرادات الضريبية بشكل عام وإيراد ضريبة العقار بشكل خاص لبيان مدى مساهمتها في الحصيلة الضريبية الاجمالية اذ تم تحليل الحصيلة الضريبية لضريبة العقار الى إجمال الحصيلة الضريبية لسنوات من (2017 - 2021) تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها ضعف مساهمة ضريبة العقار الى اجمالي الحصيلة الضريبية اذ تراوحت من (1.78 - 2.80) للسنوات أعلاه وقد أوصى البحث بالحصيلة الضريبية.

الكلمات المفتاحية: ضريبة العقار ، الإيرادات الضريبية ، الحصيلة الضريبية

1.Postgraduate Student, Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies, University Baghdad, montasir.h89@gmail.com. Iraq

2.Dr ,Federal board of supreme audit, hanaaawad3@yahoo.com. Iraq

المقدمة:

تعد الإيرادات الضريبية من مصادر الدخل المهمة لأغلب الدول لما لها من أثر مباشر في بناء إقتصادات الدول، وتعتمد العديد من الدول على الضرائب في تمويل موازنتها إذ أنها تمثل أحد أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة ولها دور كبير في تمويل العديد من المجالات الإقتصادية والعملية فضلاً عن دورها في تحقيق أهداف التنمية الاجتماعية بما تحققه من إيرادات للخرينة العامة للدولة. وتختلف آثار الضرائب حسب النظام الإقتصادي لكل بلد ومقدار مساهمتها فيه، كما أنها أداة فعالة لتحفيز النمو وتوزيع الدخل وتحقيق الإستقرار الإقتصادي وأحد الوسائل المهمة في توفير البنية التحتية التي تساعد على الاستثمار والازدهار والتقدم، ويهدف تفعيل دور الضرائب وتحقيق الأهداف المرجوة منها لا بد من وجود درجة من الاستجابة للضرائب المفروضة وفق المتغيرات الإقتصادية التي من شأنها زيادة دور الضرائب وتفعيلها في التمويل بما يتماشى مع التوجهات الجديدة للاقتصاد وتكون من مصادر التمويل المهمة للموازنة العامة.

المبحث الأول : منهجية البحث

أولاً : مشكلة البحث: يجب أن تكون لضريبة العقار حيزاً في الإيرادات الضريبية عموماً ، وبما يتناسب مع مجال هذا النوع من الضرائب ، ولكن هذا مرتبط بعوامل كثيرة تؤثر في تلك الإيرادات مما يتطلب دراستها وما هي تأثيراتها ... وهذا يوجب إثارة التساؤلات الآتية:

1. ما مدى مساهمة ضريبة العقار في الإيرادات الضريبية عموماً ؟
2. كيف نعزز ضريبة العقار في الإيرادات الضريبية عموماً ؟
3. ما العوامل التي تؤثر سلباً في حصيلة ضريبة العقار ؟

ثانياً : أهمية البحث: تعتبر الإيرادات الضريبية من المصادر الهامة للإيرادات العامة للدولة في العصر الحديث ومن أهم أدوات السياسة المالية العامة التي تستخدم للتأثير على النشاط الاقتصادي من أجل تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية، وسبل تعزيز الإيرادات الضريبية من خلال زيادة إيرادات ضريبة العقار كونها أحد روافد الموازنة العامة للدولة ضمن الإيرادات الضريبية. وكذلك تسليط الضوء على المشاكل والمعوقات التي تواجه استحصال هذه الضريبة ونقاط الضعف في آليات فرض وتحصيلها .

ثالثاً : اهداف البحث: يسعى البحث الى:

1. معرفة المؤشرات التي تسهم في زيادة ضريبة العقار .
2. دور الإيرادات الضريبية بشكل عام وضريبة العقار بشكل خاص في تعزيز الخزينة العامة وتحقيق العدالة الاجتماعية .
3. تطوير وسائل فرض وجباية ضريبة العقار .

رابعاً : فرضية البحث: يستند البحث في فرضيته الى الآتي:

- تسهم التشريعات القانونية لضريبة العقار في زيادة الحصيلة الضريبية الإجمالية .
- اتخاذ الإجراءات التصحيحية لتخفيض أثر العوامل السلبية على الحصيلة الضريبية لضريبة العقار يسهم في زيادة الحصيلة الضريبية الإجمالية .

خامساً: الحدود المكانية والزمانية

الحدود المكانية: تم اختيار الهيئة العامة للضرائب ميداناً للتطبيق العملي.

سادساً : مصادر جمع البيانات: لغرض انجاز هذا البحث بشقيه النظري والعملي اعتمدت الباحث على المصادر الأساسية الآتية:

1. الكتب العربية المتوفرة في المكتبات الجامعية وفي المؤسسات الرسمية الأخرى.

2. الكتب الاجنبية المتوفرة في المكتبات الجامعية والمؤسسات الرسمية الاخرى.
3. الكتب الرسمية والوثائق والكراسات والتقارير الخاصة بالجهات عينة البحث.
4. الدوريات والبحوث المنشورة على شبكة الانترنت.
5. الرسائل والاطاريح الجامعية المتوفرة في المكتبات او المنشورة على الانترنت.
6. المقابلات الشخصية مع المسؤولين في الجهات عينة البحث من خلال اجراء الزيارات الميدانية.

المبحث الثاني : الجانب النظري

ضريبة العقار

أولاً : مفهوم ضريبة العقار

العقار : هو كل ملك له مستقر وأصل ثابت كالدار والأرض والنخل والشجر وتعرف بأنها "ضريبة نوعية مباشرة على صافي الدخل للعقارات المبنية، وهي ضريبة سنوية" (مراد، 2002: 18). وتعرف أيضاً على انها "بدلات الايجار التي يحصل عليها مالك العقار الفرد او الشركات والمؤسسات نتيجة تأجيرها جزءا او كل عقاراتها" (أبو حشيش، 2010: 703). ولم يضع قانون ضريبة العقار رقم 162 لعام 1959 تعريفاً للعقار غير أن القانون عيّن ما: يعتبر بحكم العقار حيث ورد فيه أن العقار يشتمل على (الحساني، 2018: 189):

- أ. المنشآت المجهزة للاستخدام بمختلف أنواعها ومخصصاتها والأراضي المتصلة بها والمتممة لها كالمساحات والحدائق.
 - ب. البيت بما يشمله من حدائق ومساحات.
 - ج. السفن الثابتة أو ما في حكمها والمستخدمه للسكن او لتركيب الماكينات او لخزن البضائع أو لاي غرض آخر.
 - د. الأراضي التي تستغل بأي طريقة كانت باستثناء تلك التي كان يتم تأجيرها لأغراض زراعية أيّاً عن موقعها.
- ويلاحظ أن النص أعلاه لم يوضح تعريف العقار بل عين ما يعتبر بحكم العقار، وبالعودة إلى المبادئ العامة في القانون المدني لأنه يعد المرجع في المسائل التي لم تقم التشريعات الأخرى بمعالجتها نتبين أن القانون المدني قد وضع تعريفاً للعقار على أنه : كل شيء له أصل وقرار ثابت بحيث لا يمكن تحويله أو نقله دون إلحاق تلف كالمناجم، والسدود، والجسور، والغراس، والبناء، الأرض، وما إلى ذلك من الأشياء العقارية (القانون المدني العراقي ذي الرقم (40) لسنة 1951). وقد عرف فقهاء القانون المدني معنى العقار بأنه: كل شيء ثابت ومستقر بحيزه بحيث لا يمكن تحويله أو نقله دون إحداث تلف كالأرض وما عليها وما يتم إنشاؤه فوق السطح من مباني ومنشورات وما يشغله باطنها من مختلف العناصر من جص ورمال وتربة وأحجار وصخور والمنشآت والمباني، هي بطبيعتها عقار، نظراً لاندماجها في الأرض ويضفي هذا الاندماج صفة العقار عليها، وكذلك ليس شرطاً أن تكون هذه المرافق قد شيدت على سبيل الدوام إذ يمكن أن تكون مؤقتة ويصح اعتبارها عقاراً عندما تندمج في الارض اندماج قرار (سبتي والزبيدي، 2017: 59).

وهناك تعليمات مالية أضافت توضيحاً لما يعد في حكم العقار بعنوان:

(تعليمات مالية رقم (7) لسنة 1961 حول تطبيق قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959) المعدلة نصت (المادة الأولى، الفقرة 5):

1. البيت سواء كان معداً للسكن أو للإيجار أو للاستغلال بما فيه من مساحات وحدائق غير منفصلة عنه.
2. المنشأة المعدة للاستغلال كالمخازن والمخازن والدكاكين والحمامات والعلوي والمعامل والمصانع ومستودعات السيارات و الكراجات والكرجات الخاصة عند تحويلها الى مخازن او حوانيت او ما شابه ذلك للإفادة من أيجاراتها والاصطبلات والسرايب ودور السينما والنوادي والملاهي والفنادق والمطاعم والصيدليات والمقاهي والاسكلات والجراديج

الثابتة والقاعات والاراضي الملاصقة للعقار التي هي ضمن حدوده والمستعملة للغرض نفسه الذي استعمل من اجله العقار الاصلي مهما كانت مساحتها وكذلك المعامل بجميع انواعها الا اذا كانت معفاة بموجب قانون التنمية الصناعية. 3. الأراضى المستغلة بأية طريقة أخرى، كاحتلالها كمخيم، أو أخذ الرمال والحصى، والأراضى المستأجرة بعقد إيجار طويل أو عقدين إيجار، باستثناء الأراضى المؤجرة للأغراض الزراعية حصراً بغض النظر عن من موقعهم. 4. السفن الثابتة أو ما في حكمها كالجنائب وغيرها والمستعملة للسكن أو لتكريب الماكينات أو لحزن البضائع أو المستغلة كمقاهي أو محلات للغسيل أو لأي غرض آخر (جواد، 2018: 25).

ثانياً : **خصائص ضريبة العقار** : هناك جملة من الخصائص التي تميز الضريبة العقارية عن بقية أنواع الضرائب؛ لأنها ضريبة يتم فرضها بشكل مباشر على دخل الثروة العقارية، ويعزى ذلك إلى المعرفة المسبقة بها من قبل المكلف فلا يجوز من الناحية القانونية أن يُحمّل عبئها على غير المكلف بها، وفي الواقع تفرض الضريبة العقارية على الدخل الناتج عن الثروة العقارية، ولا يقصد بذلك أنها تفرض دوماً إذا تحقق الدخل بالفعل وإنما يتم فرضها حتى إذا لم يقع الدخل أثناء السنة لأن العقارات تعد رأسمال أو ثروة ثابتة يتحمل ضاحيها الضريبة سواء حصل الدخل بالفعل أو لم يحصل (احمد، 2015: 11)، ومن هذا المنطلق سوف نتناول خصائص ضريبة العقار على النحو التالي:

أ: **ضريبة العقار ضريبة عينية**: الضريبة المفروضة دون مراعاة لأعباء المكلف العائلية أو ظروفه الشخصية، بالإضافة إلى أن الضريبة لا تفرق بين الشخص المعنوي والطبيعي (رمضان، 2001: 703)، وفي الواقع تعد الصفة السائدة في قانون ضريبة العقار العراقي هي الصفة العينية ولكن في ظل توافر بعض السمات الشخصية، حيث أشار المشرع العراقي إلى اهتمامه ببعض النواحي العائلية أو الشخصية، فأعفى دور السكن التي يقيم فيها المكلف، كما أعفى الشقة أو دار السكن التي يقطنها والدا مالك الدار أو أحدهما أو أولاده المتزوجون أو أحدهم شريطة عدم امتلاك أي من هؤلاء لشقة أو لدار مستقلة، كما اعتبر الأخت المطلقة والأخت الأرملة ولهما أولاد، والبنات المطلقة ولها أولاد، والولد الأرملة وله أولاد بحكم الولد المتزوج لهدف الإعفاء (قانون ضريبة الدخل) (حجاج، 2018: 11-12).

ب: **ضريبة العقار ضريبة نوعية (حمدان، 2004: 45)** : تتباين اتجاهات المشرعين من حيث جمع أشكال الضرائب بضرعية موحدة، بمعنى جمع دخل المكلف من المصادر المختلفة وإخضاعه لسعر ضريبة واحدة بالإضافة إلى توحيد تدابير جمع الدخل وخضوعه للضريبة، أو جعل الضريبة نوعية، بمعنى إخضاع كل مصدر من مصادر الدخل لضريبة مستقلة من ناحية إجراءات التقدير وأسعار الضريبة؛ وبالنسبة لموقف المشرع العراقي فإنه فرض ضريبة العقار كضريبة نوعية حيث وضع لها قانوناً خاصاً بها، وهو قانون ضريبة العقار رقم 162 لعام 1959 المعدل، والذي يختلف في أسعاره وإجراءاته التقديرية عن قانون ضريبة الدخل، وبالإضافة إلى ذلك فإن قانون ضريبة الدخل نفسه رقم 113 لعام 1982، قد أبعد ضريبة العقار بشكل صريح من نطاق فرض الضريبة (محمد، 2017: 340).

ج: **تفرض على دخل الملكية العقارية**: لا يتم فرضه على ملكية العقار نفسه، بل على الإيراد السنوي المتولد من هذه الملكية وعند فرضه يراعي جميع العناصر التي تؤدي إلى تحديده، خاصة فيما يتعلق بالإيجار السنوي المتفق عليه بين مالك العقار (المؤجر) والمستأجر، ولا تفرض هذه الضريبة في حالات خلو العقار من الساكن أو هدمه (جواد، 2018: 27).

د: **ضريبة العقار ضريبة مباشرة**: وفقاً لقواعد التفريق بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة فإن ضريبة العقار تعتبر ضريبة مباشرة طبقاً للمعيار الإداري، ويعزى ذلك إلى أن أسماء المكلفين (الممولين) وعناوينهم وباقي التفاصيل محفوظة في ملفات لدى السلطة الضريبية (قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 المعدلة بالمادة 3 من القانون 66 لسنة 2001)، وكذلك تعد ضريبة العقار ضريبة مباشرة طبقاً لمعيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة، لأن الدخل العقاري أو وعاء الضريبة يتسم بالاستقرار والثبات، ومع ذلك إذا اعتمد على معيار راجعية الضريبة (نقل العبء) بمعنى قدرة المكلف على تحويل عبء الضريبة إلى غيره، لأن المكلف فيها يستطيع نقل مسؤوليتها إلى غيره أي المستأجر للعقار .

وتعد ضريبة العقار ضريبة مباشرة، باعتبار ايراد العقار يتصف بالثبات والاستقرار فالقيمة التأجيرية التي تُربط الضريبة على اساسها تجري على شكل تقدير عام كل (5-8) سنوات في معظم التشريعات.

ه: يؤخذ بتقدير السلطة المالية: تتخذ هذه العملية شكل تقييم مباشر من قبل السلطة المالية للقاعدة الضريبية. تقوم السلطة المالية بتقييم القيم العامة للعقارات والأراضي والمباني، ويبقى هذا التقدير ساري المفعول لمدة خمس سنوات لاحقة

و: ضريبة سنوية (البكري، 2021: 567)

يعني تفرض على الربح السنوي للعقارات، نصت المادة الثانية من قانون الضرائب العقارية رقم 162 لسنة 1959 وتعديلاته على ما يلي:

- ربط وتحصيل الضريبة بنسبة (10%) من الإيرادات السنوية لجميع العقارات بما في ذلك نصيب المرتزقة من بيع العقارات (غير الدخل من بيع العقار).

- يتم خصم نسبة (10%) عشرة بالمائة من الإيرادات السنوية لكل عقار من مصاريف الصيانة والاستهلاك قبل احتساب الضريبة العقارية.

الضريبة العقارية هي ضريبة سنوية بناء على ما جاء من نص المادة اعلاه لان الضريبة يتم فرضها على الإيرادات السنوية للعقار وهذا يدل على ان الضريبة العقارية تفرض مرة واحدة في السنة وبالتالي تعتبر ضريبة سنوية (المادة الثانية من قانون ضريبة العقار المرقم 162 لسنة 1959 المعدل).

ز: ضريبة تفرض على العقارات الواقعة داخل إقليم الدولة: أشار قانون ضريبة العقار إلى أن "دخل المكلف مجموع الإيراد السنوي الناجم من العقارات والعرضات التي يملكها المكلف في العراق عدا دار السكني" (قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959)، ويتبين النص أعلاه أن المشرع العراقي اعتمد على قاعدة الإقليمية باعتبارها إحدى قواعد سريان الضريبة، ويقصد بقاعدة الإقليمية: نفاذ أو تطبيق قانون ضريبة العقار داخل الحدود الإقليمية للدولة، وبعبارة أخرى يخضع للضريبة الأفراد والعقارات التي تقع داخل اقليم الدولة الجغرافي، ومن ثم يتضح أن القانون يستوجب وقوع العقارات حدود العراق الإقليمية لكي يخضع لإيراد العقار للضريبة العقارية، وبالتالي يخضع للضريبة أي عقار يقع داخل الحدود الإقليمية أي كانت جنسية صاحب هذا العقار بعد اعتماد المشرع لمبدأ الإقليمية بشكل أساسي، بمعنى خضوع العقار المملوك لشخص أجنبي غير مقيم للضريبة والتي تطبق على الدخل الناتج من هذه العقارات سواء كان مالكة عراقياً أم غير عراقي طالما تقع داخل حدود البلاد الإقليمية حيث اكتفى المشرع بمبدأ الإقليمية، أي كان الوضع القانوني للمالك (سبتي والزبيدي، 2017: 61).

ثالثاً: الإعفاءات من ضريبة العقار

أ: الإعفاء التام من ضريبة العقار يتضمن ما يلي: تشير المادة 3 من قانون ضريبة العقار الصادرة من سلطة الائتلاف المؤقتة رقم 49 لعام 2004 إلى أن:

1. دور السكن التي لا تتجاوز قيمتها الإيجارية (200.000) دينار، والتي تقع في مدن الموصل والبصرة وبغداد، وتعد لأهداف هذه الفقرة حدود كل من بلديتي الموصل والبصرة وحدود أمانة بغداد التي اعتمدها وزارة البلديات حدود المدن الموصل والبصرة وبغداد، ودور السكن في مراكز المحافظات الأخرى عندما لا يتجاوز تقدير قيمتها الإيجارية (150.000) دينار

2. دور السكن في القرى والمدن الأخرى عندما لا يتجاوز تقدير قيمتها الإيجارية (75.000) دينار.

3. العقارات التابعة لأمانة بغداد وجميع الوحدات والبلديات التي تمول موازنتها تمويلاً مركزياً.

4. العقارات المجهزة لإيواء المواشي وحفظ الآلات الزراعية والحاصلات والسكن العمال الزراعيين والزراع الذين يستثمرون الأراضي الزراعية بشكل مباشر بحيث لا تكون هذه العقارات مؤجرة وأن تقع في القرية أو المزرعة نفسها أو في مركز المنطقة التي تقع في نطاقها الأرض المستثمرة.

5. العقارات غير المؤجرة الخاصة بإقامة الشعائر الدينية للطوائف الدينية المختلفة التي أقرها القانون كالمساجد والكاتيدرائيات والمعابد والكنائس وغيرها بالإضافة إلى العقارات التابعة لها والمجهزة لسكن الأشخاص الذين يقومون بخدمة الشعائر فيها.
6. العقارات المملوكة للهيئات الخيرية والطوائف الدينية التي أقرها القانون والتي تستعملها مثل دور عجزة أو ميام أو مستوصفات أو مستشفيات أو مدارس أو ما شابه ذلك.
7. العقارات المعفاة من الضريبة لمدة موقته أو إعفاء دائم بمقتضى اتفاقيات أو معاهدات أو قوانين خاصة أو تعقد أو عقدت بين الحكومة وهيئات دولية أو حكومات أجنبية (الحساني، 2018: 190).
8. العقارات المملوكة من قبل الدول الأجنبية والمعتمدة كدور لسكن القنصلين أو ممثليها السياسيين أو لجهاتهم الرسمية في حالة موافقة الوزير على الإعفاء شريطة المعاملة بالمثل.
9. العقارات التابعة ملكيتها لمديرية الأوقاف العامة أو العائدة حقوق منفعتها أو أية حقوق أخرى إليها وتجعلها مسؤولة بتسديد ضريبة العقار عنها.
10. العقارات المتبرع بمنافعها للجهات الحكومية والمؤسسات العلمية والخيرية التي يعترف بها القانون شريطة أن تكون مأهولة بواسطة هذه المؤسسات والدوائر.
11. العقارات المملوكة للاتحادات والنقابات والأحزاب السياسية والأندية الرياضية والجمعيات ذات النفع العام شريطة أن تكون هذه المؤسسات حاصلة على ترخيص بمزاولة أنشطتها طبقاً للقانون وأن تكون هذه العقارات مستغلة مخصصة لغايات تدخل بشكل مباشر بنشاط تلك المؤسسات.
12. العقار المستعمل بقصد النشاط الاقتصادي والمملوك لصاحب النشاط الذي يخضع لضريبة الدخل (التميمي، 2016: 65).

ب: **الإعفاء الجزئي من ضريبة العقار يتضمن ما يلي:** تنص المادة 4 من قانون ضريبة العقار (66) لسنة 2001 على ما يلي:

1. يتم إعفاء الشقة السكنية ودار السكن من ضريبة العقار الواجبة بمقتضى أحكام القانون، وينطبق ذلك على الشقة السكنية أو الدار التي يشغلها المشتري عن فترة الإشغال التي لا تتجاوز عام بدءاً من تاريخ الإشغال.
2. تعفي من الضريبة شقة سكنية واحدة أو دار سكن واحدة يشغلها أحد والدي مالك الدار أو كلاهما أو أبناؤه المتزوجون أو أحدهم، شريطة ألا يكون لدى الشاغل أو زوجه شقة أو دار سكنية مستقلة.
3. يعد الولد الأرملة وله أبناء، والأخت المطلقة والأخت الأرملة ولهما أبناء والبنت المطلقة ولها أبناء، بحكم الولد المتزوج، بهدف تنفيذ أحكام (أ) من هذه الفقرة (محمد، 2017: 341).
4. تعفي الطوابق والعقارات المقامة حديثاً من الضريبة الإضافية والضريبة الأساسية لمدة (5) خمس سنوات بدءاً من تاريخ انتهاء بنائها الذي تحدده لجنة التقدير.
5. تعد دور سكن العقارات التي أنشأتها الشركات العامة وهيئات الدولة أو الأشخاص أو الجمعيات من أجل تملك منتسبيهم أو تسكينها لهم بعد تسديد ثمنها سواء أكانت مسجلة في مكاتب التسجيل العقاري بأسمائهم أم باسم الأشخاص أو باسم تلك الهيئات، نظراً لوجود عقد بيع مؤثر بين الطرفين لدى مكتب التسجيل العقاري المختص.
6. يتم إعفاء العقار من الضريبة إذا ظل شاغراً لمدة (3) ثلاثة شهور فأكثر بشكل مستمر، ويعفي من الضريبة عن فترة الخلو التي لا تتجاوز (6) ستة شهور، ويجب أن يقدم مالك العقار إخطاراً تحريراً بأن عقاره خالياً ويُعمل به بدءاً من اليوم الأول من الشهر الذي يلي تاريخ تقديم الإخطار وإعلام السلطة المالية بإشغال العقار المدعي شغوره.

7. إذا اتضح أن العقار المدعى بشعارة لم يكن شاغراً، أو إذا تم تسكين العقار المدعى بشعارة ولم يقم صاحب العقار بإبلاغ السلطة المالية بذلك، فيحق لها أن تحكم عليه بسداد ما لا يتجاوز مثلي الضريبة الرئيسية السنوية بالإضافة إلى الضريبة المستحقة في الحالة الأولى، وما لا يتجاوز مثل الضريبة الرئيسية السنوية عن الفترة الواقعة بين تاريخ تسكين العقار وتاريخ إخبار السلطة المالية في الحالة الثانية.

8. يحق للوزير أو من يفوضه إطالة المدة الواردة في (أ) من هذه الفقرة ستة شهور أخرى، في حالة اكتشاف وجود أسباب تعيق إشغاله (الحساني، 2017: 191).

رابعاً : أساليب الحصر الضريبي لتحديد وعاء ضريبة العقار : يُعبر مفهوم الحصر الضريبي عن "الإحصاء الرسمي الدقيق للدخول المتأتية أو المتولدة من كافة الأنشطة التجارية الخاضعة للضريبة على الدخل بشكل يكفل إدارة أو التحكم في استحقاقات صندوق الدولة العام، وتقلل من وعاء الإيرادات الضريبية الضائع" (نصار واخرون، 2021: 168).

ويعرف الحصر الضريبي على أنه "الإحصاء الرسمي الدقيق للدخول المتولدة أو المتأتية من الاعمال التجارية ككل التي تخضع للضريبة على الدخل بما يضمن السيطرة على مستحقات صندوق الدولة العام، وتنخفض من وعاء الحصيلة الضريبية البضائع ويشير الوعاء الضريبي إلى الشيء أو المادة أو العنصر المفروض عليه الضريبة، ويمكن أن يكون الوعاء مالياً أو شخصاً كشخص المكلف أو دخله أو رأسماله أو السلع أو البضاعة سواء أكانت منجبة محلياً أم مستورد من الخارج، يسهم اختيار وعاء الضريبة بدور بالغ الأهمية في السياسة الضريبية للدولة، حيث تعتمد عدالة الضريبة وكثرة إيراداتها على حسن اختيار وعائها (داخل، 2016: 381)، وبالاستدلال من نص المادة الأولى الفقرة (8) من قانون ضريبة العقار رقم 162 لعام 1959 المعدل يعرف وعاء ضريبة العقار بأنه "بدل إيجار العقار الفعلي أو المخمن وفقاً لأحكام هذا القانون" (محمد، 2017: 342).

وتستعمل لجان الحصر والتقدير مجموعة من الوسائل للوصول إلى المكلف الحقيقي بضريبة العقار وتحديد وعاء ضريبة العقار، وسوف نوضحها على النحو الآتي:

أ: **الحصر العام**: يرى البعض أن الحصر يقتصر على العقارات التي تخضع للضريبة فقط، ولكن في الواقع فإن الحصر العام يشمل تحديد كلاً من العقارات التي تخضع للضريبة والعقارات المعفاة منها، وذلك لأن النتيجة المنطقية المترتبة على عملية الحصر هي تعيين نوع العقارات التي تخضع للضريبة والمعفاة منها ويقوم بهذه المهمة لجان الحصر والتقدير، ويتضمن الحصر العام كافة العقارات الخاضعة للضريبة سواء كانت عقارات بطبيعتها أم عقارات مبينة بمقتضى القانون. وكذلك يتعين أن يشتمل الحصر على تحديد اسم المالك، ونوع العقار، ورقمه، والهدف من استعماله، وكل المعلومات الضرورية، وبالإضافة إلى ذلك يلزم أن يكون الحصر دقيقاً وشاملاً به كل البيانات الخاصة بالعقارات في الحي أو الشارع أو المدينة.

ب: **الحصر الخاص**: بالإضافة إلى الحصر العام ينفذ الحصر الخاص كل سنة، ومن الناحية التشريعية يشير الحصر الخاص أو الحصر السنوي إلى الإحاطة بجميع العقارات وبكافة أحوالها والتغيرات الطارئة عليها، وقد ورد الحصر السنوي في التشريعات في شتى بلدان العالم (احمد وجواد، 2021: 204).

ج: **الامتثال الطوعي للمكلفين**: يشير الامتثال الطوعي إلى تحرك المكلفين نحو الإدارة الضريبية ومبادرتهم بالمراجعة من تلقاء أنفسهم وبشكل طوعي لتقديم البيانات الخاصة بدخولهم بدقة وفي الموعد المحدد حسب اللوائح المنظمة للموضوع من قبل الدوائر الضريبية لدفع التزاماتهم الضريبية، وتساهم التوعية الضريبية بدور بالغ الأهمية في تشجيع المكلفين على الامتثال الطوعي بمراجعة الدوائر الضريبية من خلال الإعلام الضريبي، كتوزيع منشورات أو كراسات توضح فوائد الضريبة وأهميتها بالنسبة للمجتمع (احمد وجواد، 2021: 204).

ويمكن توضيح وتعريف الامتثال الطوعي بأنه "قدرة المكلف وقابليته على التقيد بنصوص التشريعات والقوانين الضريبية بشكل طوعي وبحرية استناداً إلى الالتزام الاخلاقي بينه وبين السلطة المالية والشعور العفوي للمكلف ورغبته في المساهمة في تحمل أعباء المجتمع العامة" (جواد، 2018: 46).

وبعبارة أخرى يجب على المكلف بسداد ضريبة العقار المبادرة بمراجعة فرع الهيئة العامة للضرائب من أجل التحاسب ومن تلقاء نفسه وطوعياً لإحساسه أن الضريبة واجب قومي وامتثال أخلاقي بين الفرد والسلطة العامة، وأن الضريبة التي يسدها هي في واقع الأمر مشاركة منه في تحمل الأعباء العامة للمجتمع، وكذلك يجب على الدولة السعي نشر الوعي الضريبي وتوعية المكلفين بأن الضريبة هي مساهمة واجبة الهدف منها هو الوفاء باحتياجات المجتمع وخاصة الفئة الفقيرة منه، ويمكن إجراء ذلك من خلال الحملات الإعلامية المرئية والسمعية والنشر في المجالات والصحف والمجلات وتوزيع المنشورات التي تبين المنافع التي تعود على المجتمع من الضريبة المحصلة من الفرد، الأمر الذي يعد واحداً من طرق الحصر الضريبي العقاري.

د: أسلوب الاخبار :تشير المادة (32) من التعليمات المالية رقم (7) لعام (1961) المتعلقة بتطبيق قانون ضريبة العقار رقم 162 لعام 1959 المعدل على ما يلي: "يحصل على مكافأة مالية كل من يدلي بمعلومات حقيقية خطية أو شفوية إلى السلطة المالية وكان أحد المكلفين قد حجبها أو حاول حجبها وأسفر ذلك عن زيادة الضريبة أو فرضها أو إعادة تقديرها" (أحمد وجواد، 2021: 204).

هـ: التنسيق بين ضريبة الدخل والعقار :يقصد بذلك الإفادة من نظام المعلومات المكرس لضريبة الدخل واستغلاله للمساهمة في حصر المكلفين بضريبة العقار من خلال مطالبة قسم ضريبة الدخل بكافة المعلومات المتعلقة بالمكلفين المزاولين لأنشطة اقتصادية تخضع لضريبة الدخل، وفي هذه الحالة يقوم المكلف بتزويد الإدارة الضريبية (قسم ضريبة الدخل) بمعلومات حول مقرات العمل وسندات تملك تلك المقرات أو عقود استئجارها، وبذلك يتسنى لقسم ضريبة الدخل الاستفادة من هذه المعلومات وتحويلها إلى قسم ضريبة العقار والعرضات لاستخدامها في حصر العقارات المؤجرة والوقوف على القيم الحقيقية لمبالغ الإيجارات، بغرض حساب وتحصيل ضريبة العقار المستحقة عليهم إذا لم تكن مسجلة لديهم (جواد، 2018: 47). وتعرف ضريبة الدخل: مساهمة إلزامية تفرض من السلطة العامة، بهدف تغطية تكاليف أنشطتها، دون أن تعود على دافعها بعائد خاص، وتستخدم من أجل الصالح العام (Larry, 2009: 13).

المبحث الثالث : الإيرادات الضريبية

أولاً : مفهوم وتعريف الضريبة

تسهم الإيرادات الضريبية في تقليل الفوارق بين فئات المجتمع، من ناحية حجم الملكية، وما يحصلون عليه من دخول، لأن الضرائب تعدُّ من أفضل الطرائق لإعادة توزيع الدخل داخل الاقتصاد (Kreinin, 2010: 102).

لذلك تهدف الدولة إلى تحقيق الرفاهية للمجتمع، ولذا تقوم باستعمال سلطتها السيادية في توفير الأموال التي تحتاجها للصرف على الخدمات العامة التي تؤديها، وتعمل السلطة التنفيذية على تقدير الإيرادات الضرورية لتلبية متطلبات الإنفاق العام، وجباية تلك الإيرادات وفقاً للتشريع مما يؤكد على مبدأ السيادة والسلطة للدولة، وتعتبر الضريبة من الموارد الأساسية لتمويل الخزينة العامة، وتُحصّل الضرائب من الأفراد والشركات من أجل المساهمة في توفير المال العام الذي تحتاجه الدولة للإنفاق لتصريف أمورها العامة وتحقيق منافع عامة، وبالإضافة إلى ذلك تعد الضرائب من العوامل الأساسية التي تساهم في إيرادات الدولة في حالة الاقتصاد الحر. وتعرف الضريبة على أنها "استقطاع نقدي من دخل الأفراد يفرض بموجب قانون وبدون مقابل لتحقيق أهداف الدولة" (الخطيب وشامية، 2012: 45).

- وهناك من عرفها بأنها "فريضة إلزامية وليست عقابية يلزم الأفراد على أساسها بتحويل بعض الموارد الخاصة بهم للدولة جبراً ومن دون مقابل لتحقيق ما تسعى إليه الدولة من أهداف طبقاً لقواعد ومعايير محددة" (خطاب، 2010: 27) كما عرفت الضريبة بأنها "اقتطاع نقدي إجباري لصالح السلطات العمومية، بصفة نهائية ومن دون مقابل مباشر ومحدد، وذلك بهدف ضمان تمويل الأعباء العامة للدولة" (القيسي، 2011: 22).
- وتعرف الضريبة على أنها "استقطاع مالي إلزامي غير عقابي تقوم الدولة بتحديدده، ويجب أن يؤديه الأشخاص سواء كانوا معنويين أو طبيعيين للدولة بشكل نهائي، وبدون مقابل خاص مباشر، لكي تستطيع الدولة النهوض بأعبائها السياسية والاجتماعية والاقتصادية" (المياحي، 2019: 176).
- أما السياسة الضريبية فقد عرفت "بأنها مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة موظفة مصادرها الضريبية الفعلية والمتوقعة لأحداث آثار اقتصادية وسياسية واجتماعية مرغوبه والابتعاد عن الآثار الغير مرغوبه من أجل تحقيق اهداف المجتمع" (عثمان والعشماوي، 2007: 320).
- كما عرفت السياسة الضريبية بأنها "سلوك الدولة وفقاً لخطه معينه تضعها لتسير عليها في شؤونها الضريبية من أجل تحقيق اهدافها المالية أو الاجتماعية أو الاقتصادية" (الزبيدي، 2013: 42).
- ويلاحظ أن الباحثين قد ركزوا في التعريفات السابقة للضريبة على أنها اقتطاع مالي إجباري، الأمر الذي يُكسب فرض الضريبة طبيعة إجبارية مما يُشعر المكلفين بأن النظام الضريبي يسعى بكل الطرق إلى استقطاع جزء من دخلهم بالإجبار، وهم قد بذلوا الكثير من الجهد في سبيل تحقيقه.
- ومما سبق يمكن ان نعرف الضريبة على انها تدفع بصورة اجبارية من الإيرادات والارباح بنسبة محددة وفق القانون للدولة من قبل المكلفين كمساهمة في تحمل النفقات الناتجة عن الخدمات العامة وبدون مقابل مباشر.
- ثانياً : أنواع الضرائب : يوجد نوعان من الضرائب، وهما (الجبيلي، 2018: 59):
1. **الضرائب المباشرة** : ويقصد بها الضرائب المفروضة على الدخل الذي تملكه أو تحققه، ويتحمل المكلف نفسه مسؤولية سدادها، وتنقسم إلى (خريس، 2013: 56):
 - أ. **ضريبة الدخل**: أي الضريبة المفروضة على إيرادات المكلف السنوية لبلوغ الأهداف المالية للدولة.
 - ب. **ضريبة رأس المال**: وهي الضرائب المفروضة على الأموال المنقولة والعقارية التي يحوزها الأفراد في تاريخ محدد (عبد الحميد، 2014: 10).
 2. **الضرائب غير المباشرة**

ويقصد بها الضرائب المفروضة على الخدمات والسلع عند إنتاجها، بيعها، تصديرها استيرادها، حيث لا يكتفي المشرع بفرض الضريبة على الدخل عند تحققه فضلاً عن فرض الضريبة عند تداولها أو إنفاقها، وتنقسم الضرائب غير المباشرة إلى نوعين (عابيش، 2020: 456):

 - أ. **الضرائب على الاستهلاك أو الإنفاق**، وتصنف إلى ثلاثة أنواع وهي:
 - **الضريبة كمركية**: أي الضرائب المفروضة على السلع عند تخطيطها حدود الدولة "تصديرًا أو استيرادًا" ويتم فرضها بغرض المحافظة على الصناعة الوطنية وحمايتها (عبوي، 2006: 204).
 - **ضريبة الإنتاج**: ويقصد بها الضريبة المفروضة على السلع التي يتم إنتاجها محلياً، ويحوّل المنتج عبئها إلى المستهلك (السعدي، 2020: 48).
 - **ضريبة المبيعات**: وتشير إلى الضريبة المفروضة على جميع عمليات بيع الخدمات والسلع المستوردة أو المصنعة محلياً، ويقوم الصانع أو التاجر بتسديدها عند الشراء ويتحمل المستهلك النهائي عبئها (الخصاونة، 2014: 111).

ب. **الضرائب على التداول:** وهي الضريبة المفروضة على تداول الثروة، بمعنى تحويل الملكية من فرد إلى آخر، مثل رسم التسجيل العقاري، وهذه الرسوم تعزز من قيمة الخدمات المقدمة من قبل الدولة ولذا أطلق عليها ضريبة التداول (لحسن والاحضر، 2018: 115).

ثالثاً : القواعد الأساسية لفرض الضريبة: تشير قواعد الضريبة إلى الأسس والمبادئ التي يجب مراعاتها من قبل المشرع المالي عند فرض الضريبة، وتتمثل أهمية هذه القواعد في أن يجب التوفيق بين مصلحة الخزينة العامة من ناحية ومصلحة المكلفين من ناحية أخرى، وفي كتابه (ثروة الأمم) قدم المفكر الاقتصادي آدم سميث أربع قواعد ضريبية يتم الاستناد إليها عند وضع أي نظام ضريبي، ويستوجب على الدولة احترام تلك القواعد عند فرض الضريبة، ولا يجوز لها الخروج عليها؛ حتى لا ينظر إلى الدولة بوصفها مستبدة أو متجاوزة في استخدام حقها في فرض الضرائب، وحلت لا يشكل ذلك ظلماً واضحاً للأشخاص المكلفين بها، وبناء على ذلك يجب توافر القواعد التالية للحكم بكفاءة أي نظام ضريبي :

1. **العدالة والمساواة:** تعتمد فكرة فرض الضرائب على التزام كل فرد من أفراد المجتمع بتسديد حصته من الضريبة وفقاً للمقدار الذي تقرره الدولة، بحيث تقرر هذه الحصة بصورة عادلة بما يشارك في تحمل النفقات العامة لكي تستطيع الدولة تأدية التزاماتها ومسؤولياتها نحو كافة المواطنين (الفتلاوي، 2020: 23-24).
2. **الملائمة:** ويقصد بها جباية الضرائب بأنسب الطرق، وقيام المكلف بسداد الضرائب في الوقت المناسب ومراعاة الدولة لقانون الضرائب والتعليمات والتشريعات العامة المطبقة في كافة دول العالم، وتهدف هذه القاعدة بشكل رئيس إلى تقادي تسلط الدولة على الأفراد بما يراعي احتياجاتهم وظروفهم (نور الدين، 2016: 16).
3. **الاقتصاد:** تستند هذه القاعدة إلى أنه يجب أن تكون تكاليف تحصيل الضريبة في أدنى حد لها، حيث ينحصر معظم إيرادات الدولة في النهاية في الدخل الذي يتم تحصيله من الضرائب بعد سداد تكاليف التحصيل، ومن ثم يلزم مراعاة التوفير وتيسير إجراءات التحصيل وتخفيض مصاريفه وتحديد الدخل التي تخضع للضريبة (نصيرة، 2011: 9).
4. **السنوية:** تعتمد هذه القاعدة على تحصيل وفرض الضرائب على أساس سنوي بغرض تقادي حدوث تراكم ضريبي لعدة سنوات، وتتفق هذه القاعدة مع الفترة المالية لمنشآت الأعمال التي تقوم بإغلاق حساباتها وإعدادها كل سنة، فضلاً عن أن الدولة تعد وتصدر موازنتها عن سنة مالية قائمة (صالح، 2014: 45).
5. **اليقين:** تلقي هذه القاعدة الضوء على أهمية توضيح وتحديد قيمة الضريبة من ناحية النفقة أو المعاملة التي تخضع لها، أو الدخل الخاضع، بالإضافة إلى قنواتها ومعدلاتها ومن ثم يجب أن تشمل القوانين الخاصة بالضريبة على مبدأ الشفافية والوضوح والشفافية، وعموماً يحق للمكلفين بدفع الضرائب الاطلاع على القوانين الشائعة ببسر وبساطة بحيث لا تكون هناك أنشطة وأساليب معقدة تعيق ذلك (أحمد، 2015: 146).
6. **الإنتاجية:** تستند هذه القاعدة إلى الحصول على المزيد من الإيرادات وتقادي فرضها على مواضع أم ميادين لا تُدر إيرادات كافية، حتى ولو كان الهدف من فرضها هو تحقيق المساواة أو العدالة في العبء (التحويل) الضريبي (عزيريل، 2017: 27).

رابعاً : مفهوم الإيرادات الضريبية: تعد الإيرادات الضريبية في الوقت الحالي من الموارد الأساسية للإيرادات العامة، وتعزى أهمية هذا المصدر من الإيرادات إلى كبر حجمه قياساً بمصادر الإيرادات الأخرى، وكذلك يعد هذا المصدر من الوسائل الهامة للسياسة المالية؛ لأن الضرائب تؤثر بدرجة كبيرة على الجوانب الاجتماعية والسياسية والاقتصادية وعلاوة على ذلك تستعمل الدولة الضرائب لتطوير النشاط الاقتصادي بغرض الوصول للأهداف السياسية والاجتماعية والاقتصادية، ولذا اهتمت الدراسات التي تناولت علم المالية العامة بتحليل الضرائب (النور، 2019: 276). وتعرف الإيرادات الضريبية على أنها "المبالغ التي تحصل عليها الدولة من فرض الضرائب المختلفة في نظامها الضريبي" (الججاوي والعنبيكي، 2014: 45).

ومما سبق يمكن ان نعرف الإيرادات الضريبية على انها أصبحت الإيرادات الضريبية تمثل المصدر الرئيس للإيرادات العامة التي تمتد موازنات معظم دول العالم لسد الفجوة بين نفقاتها وإيراداتها وخاصة في الظروف الاستثنائية كالأزمات الاقتصادية. **خامساً : أهمية الإيرادات الضريبية**: يسهم النظام الضريبي في الدول النامية بدور أساسي في عملية التمويل، في إطار الظروف والأوضاع الاقتصادية والسياسية للدولة المعنية، وفي العصر الحديث تحظى الإيرادات الضريبية بأهمية متزايدة، لأن الدولة تستند إلى قدرتها في تأدية الدور الاقتصادي الذي تلعبه، وتسعى لزيادة وترشيد الادخار، وتقليل الاستهلاك، وتعزيز القطاعات الاقتصادية، وتحقيق التنمية الاقتصادية الشاملة، بالإضافة إلى التعامل مع العجز في ميزان المدفوعات ومعالجته، وتؤول إلى الخزنة العامة الأموال المحصلة من الغرامات والمصادرة الناجمة عن جرائم التهرب الكمركي أو الضريبي، وتشكل عنصراً من موارد الإنفاق العام للدولة، وتلعب الإيرادات الضريبية دوراً بالغ الأهمية في الحد من الفوارق بين طوائف المجتمع من حيث حجم الملكية. وتعتبر الإيرادات المالية من العناصر الأساسية التي تساعد الدولة بكافة مرافقها على مزاوله انشطتها وخدماتها وأعمالها التي تقدمها لمواطنيها، حيث تساهم الإيرادات الضريبية بشكل فعال في موازنة الدولة، وهذا يدفع البلدان للاهتمام الكبير بتلك الإيرادات الضريبية والسعي إلى تسخيرها لخدمة السياسة الاقتصادية.

سادساً : العناصر المؤثرة في الإيرادات الضريبية: في الواقع لا تحقق الإيرادات الضريبية في العراق مستوى محصلة الضرائب في البلدان الأخرى قياساً إلى إجمالي الناتج المحلي أو حجم الدخل القومي، وقد أسفر ضعف الوعي الضريبي والوضع الأمني عن عدم التمكن من فرض ضرائب جديدة وصعوبة تحصيل الضرائب المباشرة من المكلفين (الحسبون واخرون، 2013: 143) وتؤثر العديد من العناصر المباشرة وغير المباشرة على الإيرادات الضريبية وسوف نبينها فيما يلي:

1. العناصر المباشرة

أ. **التهرب الضريبي**: يؤدي انخفاض إيرادات الضريبة بسبب التهرب إلى أن الحكومات قد تلجأ إلى الإصدار النقدي الجديد أو الاقتراض، الأمر الذي يعرض الدولة للعديد من الضغوطات السياسية، والمخاطر، مما يعرض الاستقلال الاقتصادي والسياسي للدولة للخطر، ومن النماذج الشائعة والواضحة للتهرب الضريبي قيام المكلفين بتقديم معلومات زائفة عن دخولهم الحقيقية (حميد، 2012: 61).

ويعرف التجنب الضريبي : تخلص المكلف من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص القانون الضريبي ، كأن يتمتع المكلف من القيام بالواقعة المنشئة للضريبة ، أو عن طريق الاستفادة مما يتضمنه قانون الضريبة من ثغرات . وتجنب الضريبة إما أن يكون بتصرف سلبي أو إيجابي والنوع الاول من التجنب الضريبي يقع غالباً من أمتناع المكلف عن القيام بالواقعة المنشئة للضريبة ، كأن يتمتع عن استهلاك السلع المفروضة عليها ضرائب عالية وهذا التصرف وإن كان يتسم بالمشروعية إلا أنه يضيع على الدولة جزءاً من حصيلة الضرائب ، والتجنب الضريبي في هذه الحالة يتم بالإرادة المطلعة للفرد إلا أنه في بعض الأحيان يمكن أن تسعى إليه الدولة بسبب بعض الظروف الاقتصادية التي تمر بها ويكون فرض الضريبة لغرض تحقيق غاية اقتصادية وصورته الاستعاضة عن سلعة مفروضة عليها وتحول الأفراد إلى استهلاك هذه السلع (الكفراوي، 2001: 10)

ب. **السعر الضريبي**: تؤدي زيادة سعر الضريبة إلى التهرب منها، وينجم عن ذلك تناقص الحصيلة الضريبية، ويرى أحد خبراء التجارة أن إنقاص الرسوم الكمركية على الصناعات سيسفر عن ازدياد ناتج الاقتصاد العالمي وكذلك فإن محصلة إيرادات ضرائب الدخل التي يتم تحصيلها في البلدان النامية تقل عنها في البلدان المتقدمة، بسبب أن الهيكل الضريبي في البلدان المتقدمة يكون تصاعدياً (محمود، 2017: 69).

ج. **قوة الجهاز الضريبي (الإدارة الضريبية)**: يقصد بها فعالية الإدارة الضريبية، حيث يؤدي نشاط الجهاز الضريبي وكفاءته إلى تقليص احتمالية التهرب من سداد الضريبة (الوصال، 2016: 280) (بن طاطة، 2009: 4-31).

د. **الوعي الضريبي**: تساهم العوامل السياسية بشكل أساسي في تكوين الوعي الضريبي لدى المكلفين، وبعبارة أخرى تؤدي زاد الوعي الضريبي لدى المكلفين إلى زيادة الحصيلة الضريبية (العجل، 2017: 253) (النجار، 2003: 167).

هـ. **الإعفاءات الضريبية والسماحات القانونية**: يتضمن أي نظام ضريبي إعفاءات فيها تحيز ومعاملة لصالح عدد من الفئات على حساب فئات أخرى، ومن ثم يتعين دراسة الإعفاءات بشكل جيد. وكذلك تؤثر المجالات الشخصية على تقليل ضريبة الدخل على المكلفين (الخطيب وشامية، 2013: 21).

و. **الطاقة الضريبية**: تشير إلى أقصى حد للإيرادات التي يتسنى تحصيلها عن طريق الضرائب، وكفاءة الحكومة وقدرتها على تحصيلها وجبايتها.

2. العناصر غير المباشرة

أ. **المقدرة التكلفة**: يؤثر عنصر السكان على حصيلة الإيرادات الضريبية، حيث يلعب دوراً رئيساً في تخطيط السياسة التنموية للدولة، فمثلاً تتميز البلدان النامية بارتفاع معدلات زيادة السكان فيها (فوزي، 2018: 95).

ب. **الازدواج الضريبي**: وهنا يلجأ المشرع لإصداره بهدف تحقيق زيادة في الحصيلة الضريبية لمجابهة زيادة الإنفاق العام المستمرة مثل القيام بفرض المزيد من الضرائب (الضرائب الإضافية) (علاوة على الضرائب الأصلية) (العبيدي، 2011: 127).

ج. **توسع قاعدة المكلفين**: يختلف عدد المكلفين الذين يخضعون للضريبة من بلد إلى آخر وفقاً للقانون الضريبي لهذا البلد، حيث تقوم بعض البلدان بإعفاء بعض مصادر الدخل مثل الدخل الزراعي (العمرى، 2017: 541).

د. **وقت تحصيل الضريبة**: يجب القيام بتحصيل الضريبة في الوقت المحدد في قانون الضريبة، وكذلك يجب أن يكون هذا الوقت مناسباً لأحوال الدولة وظروفها، وملائماً للمكلف أيضاً .

المبحث الثالث : الجانب التطبيقي

اللية احتساب ضريبة العقار

يتم فرضها بموجب قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959:

1. تخمن وتجبى ضريبة بنسبة 10% من الايراد السنوي لجميع العقارات.

2. تنزل نسبة 10% من الايراد السنوي لكل عقار عن مصاريف صيانة واندثار قبل احتساب ضريبة العقار.

وبناءً للظروف الحالية وفق جائحة كورونا تم اتخاذ الاجراءات الاتية:

نص قانون رقم (1) لسنة 2009 قانون تعديل قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 في الفقرة (أ) من المادة (1) على ما يلي: اعفاء العقار من الضريبة اذا بقى خاليا مدة (3) اشهر فأكثر بصورة مستمرة وعلى مالك العقار ان يقدم اخبارا تحذيريا الى السلطة المالية بالخلو خلال (30) ثلاثين يوما من تاريخه ويتحقق الاعفاء من اليوم الاول من الشهر الذي يلي تاريخ تسجيل الاخبار وعلى مالك العقار القديم الاخبار عند اشغال العقار وبذلك واستنادا لما تقدم وبسبب الظروف الامنية القاهرة التي رافقت بعض المناطق ومنعت المكلف من مراجعة الفرع الضريبي لتقديم طلبات خلو وتنفيذا لما اورده القانون اعلاه باعتبار سريانه من 2004/4/1 فللمكلف الحق بإعفاء عقاره الخالي وذلك بعد تقديم المستمسكات المطلوبة الى شعبة العقار في الفرع الضريبي ليتم إحالتها الى لجنة التقدير المختصة للنظر فيها.

وندرج ادناه البيانات التي نقترح تحليلها لغرض معرفة مدى تحقق الهيئة العامة لأهدافها في الحصول على الحصيلة الضريبية من ضريبة العقار من خلال التعرف على نسبة نمو لكل الضريبة الاجمالية السنوية ونسبة مساهمة ضريبة العقار منها وكما موضح في الجداول أدناه:

نسبة مساهمة ضريبة العقار الى اجمالي الحصيلة الضريبية المباشرة
جدول (1) يوضح نسبة مساهمة إيرادات ضريبة العقار الى اجمالي الإيرادات الضريبية المباشرة (2017-2021)
ملاحظة: المبالغ بملايين الدنانير

السنوات	إيراد ضريبة العقار	إجمالي الحصيلة الضريبية المباشرة	نسبة مساهمة ضريبة العقار إلى إجمالي الحصيلة الضريبية المباشرة
2017	90680	5093892	1.78%
2018	96326	4160935	2.32%
2019	86039	3116257	2.76%
2020	85435	3861236	2.21%
2021	99971	3570044	2.80%

المصدر: قسم التخطيط والمتابعة في الهيئة العامة للضرائب

يبين الجدول (1) المذكور أنفاً إن نسبة مساهمة ضريبة العقار في الإيرادات الضريبية المباشرة كانت أعلى نسبة مساهمة شكلتها في سنة 2021 وبنسبة مساهمة (2.80%)، وأقل نسبة مساهمة شكلتها كان عام 2017 إذ بلغت (1.78%) وهذه النسبة متردية لضريبة العقار وذلك بسبب سيطرة ضريبة الدخل على هيكل الإيرادات الضريبية المباشرة ويمكن أن يعزى سبب هذا الانخفاض في إيرادات ضريبة العقار بالنسبة للإيرادات الضريبية المباشرة هو التعديل الذي تم إجراؤه على قانون ضريبة العقار ذي الرقم 162 لسنة 1959 وقد نص على إلغاء الضريبة الإضافية التي كان سعرها (35%).

1. نسبة نمو ضريبة العقار الى اجمالي الإيرادات الضريبية

جدول (2) نسبة نمو إيرادات ضريبة العقار إلى إجمالي الإيرادات الضريبية للمدة (2017-2021) ملاحظة: المبالغ بملايين الدنانير

السنوات	إيراد ضريبة العقار	الإيرادات الضريبية الإجمالية	النسبة المئوية لنمو ضريبة العقار	النسبة المئوية لنمو الإيرادات الضريبية الإجمالية
2017	90680	5093892	-	-
2018	96326	4160935	6%	-18%
2019	86039	3116257	-11%	-25%
2020	85435	3861236	-1%	24%
2021	99971	3570044	17%	-8%

المصدر: قسم التخطيط والمتابعة في الهيئة العامة للضرائب

بلغت نسبة النمو لإيرادات ضريبة العقار لسنة 2017 (21%) وهي أعلى نسبة مقارنة إلى نسبة إجمالي الإيرادات الضريبية التي شكلت (49%) للسنة نفسها إما سنة 2018، فقد انخفضت النسبة على ما تحقق في سنة 2017، فقد بلغت نسبة نمو إيرادات ضريبة العقار (6%) وهي أعلى من نسبة نمو الإيرادات الضريبية الإجمالية للسنة نفسها والتي بلغت (18%-) وهذا يؤشر الى تردي الوضع الأمني، أما في سنة 2019، فقد انخفضت نسبة نمو إيرادات ضريبة العقار فشكلت النسبة الأقل في سنوات البحث وبلغت (11%-)، وفي سنة 2021 ارتفعت إيرادات ضريبة العقار إذ بلغت (17%) وكما يتضح من الجدول (2).

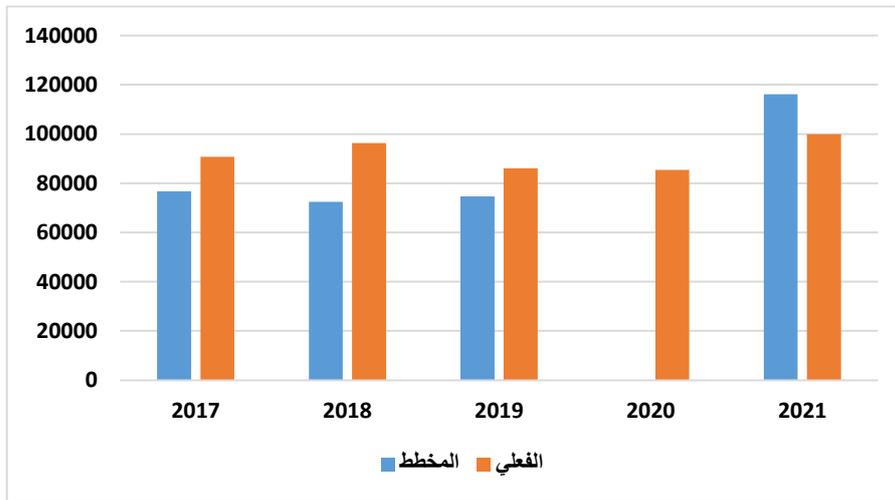
2. نسبة تحقق المخطط السنوي للإيراد الفعلي لضريبة العقار

جدول (3) ضريبة العقار ونسب انجاز المخطط خلال المدة (2017-2021) ملاحظة: المبالغ بملايين الدنانير

السنة	المخطط	الفعلي	الانجاز	الزيادة
2017	76734	90680	%118	-
2018	72394	96326	%133	%+33
2019	74601	86039	%115	%+15
2020	-	85435	-	-
2021	116119	99971	%86	%-14

المصدر: قسم الاحصاء والابحاث في الهيئة العامة للضرائب

أخذت إيرادات ضريبة العقار تتزايد وهذا بسبب صدور قانون رقم (7) لسنة 1995 الخاص بتعديل تعليمات تقدير ضريبة العقار. لذلك نلاحظ الارتفاع في تحقيق المخطط السنوي بصورة متزايدة وان أعلى نسبة للارتفاع التي وصلتها هذه الضريبة كانت خلال عام (2018-2017) وكانت بنسبة (118%-133%) وعلى الرغم من الظروف التي مر بها العراق ومدى تأثير هذه الظروف على استقرار النشاط الاقتصادي. كان المخطط عام 2021 عالياً بالنسبة لبقية سنوات المقارنة وكانت نسبة الانجاز قليلة مقارنة مع بقية سنوات البحث وسبب التفاوت في نسب الانجاز يعود إلى مضاعفات السماحات الضريبية للمكلفين كافة وإعفاء مخصصات الرواتب للموظفين إضافة إلى طريقة وضع المخطط السنوي حيث لا يتم وفق دراسة معادلة تنبؤية وكما موضح في الجدول (3) والشكل (1) أدناه.



شكل (1) ضريبة العقار ونسب انجاز المخطط خلال المدة (2017-2021)

المصدر: اعداد الباحث استنادا الى بيانات قسم الاحصاء والابحاث في الهيئة العامة للضرائب

وفي الجدول (4) والشكل (2) أدناه فقد احتسب سنة 2017 سنة الأساس اما الحقل الثاني فتكون فيه المقارنة على أساس سنة المقارنة هي السنة التي تسبقها ونلاحظ الارتفاع بنسب النمو بصورة متزايدة وكان ذلك بسبب تحسين الدخل والأوضاع الأمنية لذلك نلاحظ زيادة نسب نمو إيرادات ضريبة العقار وقد حققت أعلى نسبة نمو لإيراد ضريبة العقار عام 2021 إذ بلغت (110%) واقل نسبة نمو كانت سنة 2020 وبلغت (94%) وكما موضح بالجدول (7) والشكل (9).

جدول (7) ضريبة العقار ونسب النمو للمدة (2017-2021) ملاحظة:المبالغ بملايين الدنانير

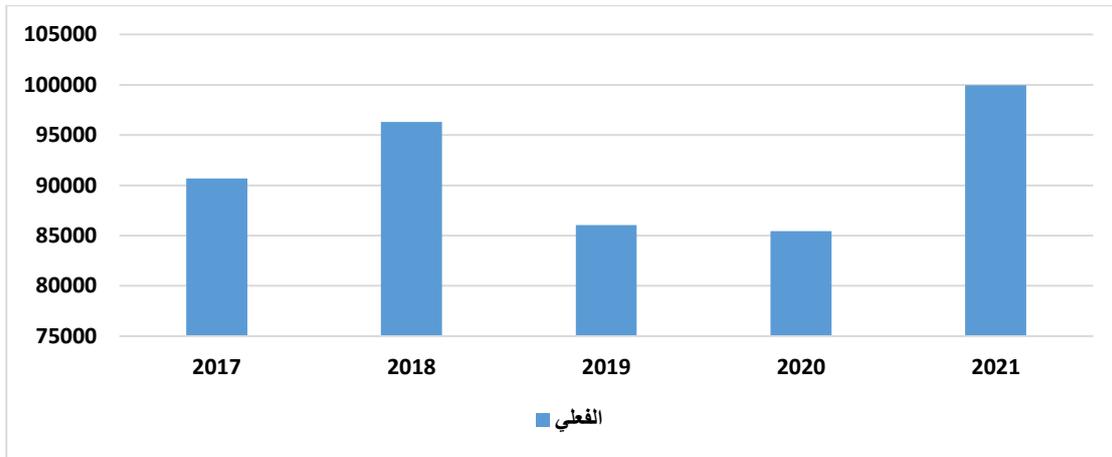
-	-	-	90680	2017
-	%106	%106	96326	2018
-	%89	%95	86039	2019
-	%99	%94	85435	2020
%117	%117	%110	99971	2021

المصدر : قسم الاحصاء والابحاث في الهيئة العامة للضرائب

* تم احتساب نسب النمو على اعتبار سنة 2017 هي سنة الأساس

** تم احتساب نسب النمو على اعتبار سنة المقارنة هي السنة التي تسبقها

*** تم احتساب نسب النمو على اعتبار سنة 2020 هي سنة الأساس



شكل (2) الإيراد الفعلي لضريبة العقار للمدة (2021-2017) ملاحظة:المبالغ بملايين الدنانير

المصدر : اعداد الباحث استنادا الى بيانات قسم الاحصاء والابحاث في الهيئة العامة للضرائب

المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات

1. وفقاً لنتائج تحليل الحصيلة الضريبية للسنوات من (2021-2017) أشر انخفاض نسبة مساهمة ضريبة العقار الى اجمالي الحصيلة الضريبية وبصورة كبيرة جداً فضلاً عن تفاوتها من سنة الى أخرى.
2. وجود علاقة بين المكلف واللجان التقديرية له اثر على الحصيلة الضريبية وانعكاسه على تعظيم الإيرادات الضريبية باتجاه سلبي.
3. التركيز على الأطر القانونية المتعلقة بضريبة العقار واللوائح والسياسات التي تحكمها والتحقق من تحصيلها والحد من التهرب الضريبي يسهم في تعظيم الإيرادات الضريبية.

ثانياً : التوصيات

1. وجود جهاز رقابي كفوء في قسم العقار بشكل منفصل لبيان مدى مساهمة ضريبة العقار في الحصيلة الضريبية وتعظيم الموارد المتأتية عنها وبيان إثر عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات على الحصيلة الضريبية بشكل عام وإيراد ضريبة العقار بشكل خاص.
2. على الجهاز الأعلى للرقابة اجراء دراسة تحليلية وفقاً للقوانين والأنظمة والتعليمات التي تحكم ضريبة العقار وتقديم تقرير رقابي يتضمن مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات وفقاً لدور ومساهمة ضريبة العقار نسبة الى الإيرادات الضريبية الاجمالية بما يسهم في تعظيم تلك الإيرادات وفقاً لفترات زمنية مسبقاً بما يضمن انجاز المهمة وفقاً للهدف منها وفي توقيت مناسب.

3. على الرقباء مراعاة حالات الغش والاحتيايل والاهمية النسبية في كل مراحل الرقابة للحد من التهريب الضريبي وأثره على الحصيلة الضريبية بما يسهم في تعظيم إيراد ضريبة العقار.

قائمة المصادر

أولاً: القوانين والتعليمات والضوابط

1. القانون المدني العراقي ذي الرقم (40) لسنة 1951.

ثانياً: الكتب العربية

1. ابو حشيش، خليل عواد ، المحاسبة الضريبية - حالات وتطبيقات عملية لاحتساب ضريبة الدخل المستحقة ، دار اثراء للنشر والتوزيع ، عمان ، ط 1 ، 2010.
2. البكري، محمد عزمي ، موسوعة إيجار وبيع الأماكن الخالية - الجزء الأول ، دار محمود للنشر والتوزيع ، القاهرة ، 2021.
3. الجبيلي، محمد عبد الكريم ، سلسلة المحاسب المتميز: الجزء الأول ، دار لوتس للنشر الحر ، مصر ، 2018.
4. الججاوي، طلال محمد علي والعنكي، هيثم علي محمد، المحاسبة والتحاسب الضريبي ، ط2 ، دار الكتب ، كربلاء ، 2014.
5. حمد، خالد عبد الحفيظ ، اثر الإيرادات الضريبية على بعض المتغيرات الاقتصادية الكلية في السودان في الفترة من (1985-2010) ، ط 1 ، المركز الديمقراطي العربي ، برلين ، 2021.
6. حميد، عبد الله الحرتسي ، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي ، دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان ، 2012.
7. خريس، ابراهيم محمد ، الضرائب في النظام المالي الاسلامي ، دراسة مقارنة ، دار الايام للنشر والتوزيع ، عمان ، 2013.
8. الخصاونة، محمد ، المالية العامة: النظرية والتطبيق ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان ، 2014.
9. خطاب، عزامي احمد يوسف ، الضرائب ومحاسبتها ، دار الاعصار العلمي ، عمان ، ط 1 ، 2010.
10. الخطيب، خالد شحادة وشامية، احمد زهير ، اسس المالية العامة ، دار وائل للنشر ، عمان ، ط 4 ، 2012.
11. الخطيب، خالد شحادة وشامية، احمد زهير ، أسس المالية العامة ، ط 4 ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، 2013.
12. الزبيدي، عبدالباسط علي جاسم ، السياسة الضريبية في ظل العولمة ، بغداد ، 2013.
13. السعدي، وسام ، صندوق النقد الدولي ودوره في تحقيق متطلبات النظام الدولي الجديد: دراسة قانونية دولية في ظل أحكام القانون الدولي المالي ، المركز العربي للنشر والتوزيع ، القاهرة ، ط 1 ، 2020.
14. عبوي، زيد منير ، مدخل إلى الإدارة العامة بين النظرية والتطبيق ، دار الشروق للنشر والتوزيع ، عمان ، 2006.
15. العبيدي، سعيد علي محمد ، إقتصاديات المالية العامة ، دار دجلة ناشرون وموزعون ، بغداد ، 2011.
16. عثمان، سعيد عبدالعزيز والعشيمائي، شكري رجب ، اقتصاديات الضرائب ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2007.
17. العجل، بشار حسين ، الخراج والضريبة المعاصرة في الفقه الإسلامي (سلسلة الرسائل والدراسات الجامعية) ، دار الكتب العلمية ، بيروت ، 2017.
18. العمري، عمر ، البيانات الوزارية للحكومات الأردنية (1953-2014) دراسة وثائقية ، دار الخليج للنشر والتوزيع ، عمان ، 2017.
19. الفتلاوي، حيدر مجيد عبود ، دور السياسات المالية في معالجة مشكلة الفقر ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان ، 2020.
20. فوزي، عبد المنعم ، فلسفة الفكر المالي ، وكالة الصحافة العربية ، مصر ، 2018.
21. القيسي، عبدالمجيد ، دراسات في علم الضرائب ، دار جرير للنشر والتوزيع ، عمان ، ط 1 ، 2011.
22. لحسن، دردوري والأخضر ، لقلبي ، أساسيات المالية العامة ، دار حميثرا للنشر والترجمة ، مصر ، 2018.
23. مراد، عبدالفتاح ، الضريبة على العقارات المبنية ، دار الكتب والوثائق المصرية ، الاسكندرية ، 2002.
24. نور الدين، حامد ، أثر إصلاح النظام الضريبي ، دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان ، 2016.
25. الوصّال، كمال ، الاقتصاد المصري بين المطرقة والسندان: أزمتا الدين العام والعجز في الموازنة العامة البحث عن مخرج، ابن رشد ، القاهرة ، 2016.
26. رمضان، اسماعيل خليل اسماعيل ، المحاسبة الضريبية ، ط 1 ، 2001.

ثالثاً: البحوث والرسائل والاطاريح

1. احمد، لهزيل ، الضريبة العقارية واليات تحصيلها ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة زيان عاشور - الجلفة ، 2015.
2. بن طاطة، عتيقة ، النظام الضريبي في كل من سوريا والجزائر ، رسالة ماجستير ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة دمشق ، 2009.
3. جواد، قاسم خطار ، الحصر الضريبي ودوره في تحديد وعاء ضريبة العقار، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير في الضرائب ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، 2018.

4. حجاج، نجاه ، الضريبة العقارية ودورها في ترقية الاستثمار ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2018.
5. حمدان، مؤيد ابراهيم ، ضريبة الاملاك في الضفة العربية في ظل قانون 11 لعام 1954 والقوانين المعدلة له ، بحث ، جامعة النجاح الوطنية ، فلسطين ، 2004.
6. صالح، محمد واصف أحمد ، دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في الواقع الفلسطيني ، رسالة ماجستير ، جامعة النجاح الوطنية ، 2014.
7. عبد الحميد، عفيف ، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية ، 2014.
8. عزيل، بلال عبد الرحيم اسعد ، تأثير بروتوكول باريس الاقتصادي على الإيرادات الضريبية في فلسطين ، رسالة ماجستير ، جامعة القدس ، 2017.
9. محمود، مصطفى قيس ، اثر الاعتراض في الحصيلة الضريبية ، بحث دبلوم عالي ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، 2017.
10. النجار، سمر عبد عباس جواد ، التهرب الضريبي واثاره الاقتصادية في بلدان عربية مختارة مع اشارة خاصة الى العراق ، رسالة ماجستير ، كلية الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، 2003.

رابعاً: المجلات والدوريات

1. احمد، نضال رؤوف احمد وجواد، قاسم خطار ، الحصر الضريبي ودوره في تحديد وعاء ضريبة العقار ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد64 ، 2018.
2. احمد، نضال رؤوف وعواد، سرى رباح ، تأثير معوقات تحصيل ضريبة الاستقطاع المباشر على الإيرادات الضريبية ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد65 ، 2021.
3. الحساني، احمد كاظم سندو ، دور الإيرادات العقارية في تمويل الموازنة العامة للدولة ، مجلة المثلث للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد8 ، العدد1 ، 2018.
4. الحسون، معين عباس احمد وحسين، عمران ناجي، والهام، وحيد ، اثر الوعي الضريبي في تحقيق التنمية الاقتصادية ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد15 ، العدد2 ، 2013.
5. سبتي، زينا محمد والزبيدي، حمزة فائق وهيب ، ضريبة العقار وتأثيرها في الحصيلة الضريبية ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد12 ، العدد38 ، 2017.
6. عايش، عروبة معين ، الضريبة الانتقائية واهميتها في زيادة الإيرادات الضريبية في العراق / بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب ، مجلة الدنانير ، العدد20 ، 2020.
7. عبد، سهاد كشكول ، التهرب الضريبي واثاره على التنمية الاقتصادية في العراق ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد8 ، العدد24 ، 2013.
8. محمد، اثير طه محمد ، مظاهر عدم الدستورية في قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 المعدل وضريبة العرصات رقم (26) لسنة 1962 المعدل ، مجلة جامعة تكريت للحقوق ، المجلد1 ، العدد4 ، 2017.
9. المياحي، عمار فوزي كاظم ، مفهوم الحصانة الدبلوماسية ودوره في تجاوز أحكام قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم 113 لسنة 1982م، المعدل وفقاً لأحكام الاتفاقيات الدولية الحاكمة "دراسة مقارنة" ، المجلة القانونية (مجلة متخصصة في الدراسات والبحوث القانونية) مجلة علمية محكمة ، 2019.
10. النور، جمال عبدالحليم ، مساهمة الإيرادات الضريبية في الناتج المحلي الإجمالي في السودان خلال الفترة من 2006-2015م ، مجلة الدراسات العليا ، المجلد14 ، العدد54 ، 2019.
11. لكفراوي ، عون محمد ، التهرب الضريبي واثاره (دراسة مقارنة بالنظام المالي الاسلامي) ، الحلقة الاولى ، مجلة الاقتصاد الاسلامي ، مجلد 21 ، العدد 243 ، بلا مكان الطبع ، 2001 ، ص 10

خامساً: المصادر الأجنبية

1. Kreinin, Mordechai, International Economics- A policy Approach, 2007
2. Larry M. walther and Christopher j. skousen, "budgeting and decision making", 2009