

التنظيم القانوني لضريبة نقل ملكية العقار أو حق التصرف فيه . (قراءة في قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢)

أ.م.و محمد عبد علي الغزالي م.و. حيدر عبد الرضا (الظالمي)
كلية (الصفوة الجامعة) قسم (القانون)

ملخص البحث

يُعد قانون ضريبة الدخل مصدراً مهماً من مصادر تمويل الموازنة العامة للدولة والضريبة التي تفرض بمناسبة نقل ملكية العقار أو حق التصرف فيه أحد مصادر هذا الدخل بل هو المصدر الأكثر أهمية من الضرائب الأخرى المفروضة لأن في نطاقها شاملة لفئة الدخل المحدود فضلاً عن أصحاب الدخل المرتفع على حد سواء. نص قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ (المادة ٢ فق ٤)، على إخضاع الأرباح الناجمة عن نقل ملكية العقار أو حق التصرف فيه ولو مرة واحدة بأية وسيلة من وسائل نقل الملكية أو كسب حق التصرف أو نقله للضريبة. وهكذا نستطيع القول بأن المشرع تبنى الاتجاه الذي يخضع أي ربح ناتج عن التصرف بملكية العقار أو حق التصرف فيه للضريبة وهذه القاعدة أورد عليها استثناءات أهمها إعفاء الدار أو الشقة أو قطعة الأرض المعدة كل منها للسكن. ونتيجة للسلبات التي حصلت عند تطبيق القانون النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ في السنوات التي سبقت إصدار القرار المعدل لفقرات من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وخاصة بعد عام ١٩٩١، وتلافياً للتحريف في كلف العقارات المباعة أو اتباع المكلفين لأساليب ملتوية للحصول على الإعفاء أو اتباع زيادة التكاليف وخاصة مع افتقار دوائر الضريبة للتقنية الإلكترونية وقتها واعتمادها على السجلات في تدقيق المنتفعين بالإعفاء. كل ما تقدم أدى بالمشرع إلى إصدار القرار رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢، الذي اعتمد قيمة العقار المقدرة من لجنة التقدير بعد طرح السماح المحدد، ما زاد عنه يخضع للضريبة بنسب تصل من ٣% إلى ٦% من القيمة المقدرة مهما بلغت في حين أن الأصل في الضرائب لا تفرض إلا على الدخل لأنها تتكرر سنوياً فيجب أن يكون الوعاء الذي تغترف منه مماثلاً لها في التجدد، أما إذا تجاوزت الضرائب دخل الأفراد وامتدت إلى رأس المال المتبع لهذا الدخل فأنها تلتهمه تدريجياً. لقد مر على تطبيق القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ قرابة عشرين عاماً فصدوره كان في ظل دستور العراق لعام ١٩٧٠ الملغى في إطار فلسفة نظام سياسي تبنى اتجاهات متعددة

وتطبيقه في ظل نظام سياسي ديمقراطي تبني الاقتصاد الحر في ظل دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥ النافذ لا يستقيم ذلك.

ولما كان للضريبة دور في تحقيق أهداف سياسية واقتصادية واجتماعية فلا بد من وضع السياسة الضريبية الناجحة من خلال التشريعات التي تواكب تلك التغيرات السائدة في الدولة بغية تحقيق مبدأ العدالة الضريبية بما يحقق الموازنة بين مصلحة الأفراد (المكلفين) ومصلحة الدولة من جهة والتخفيف عن كاهل الأفراد من جهة أخرى.

Abstract

The Income Tax Law is considered as an important source of financing the state's general budget. The tax imposed on "transfer of property" or the right to dispose of it is one of the sources of this revenue, rather, it is the most important source of other taxes imposed because it includes those with limited income as well as high-income earners.

Income Tax Law No. 113 of 1982 (article 2 paragraph 4) stipulates that the profits resulting from the transfer of property or the right to dispose of it subject to tax, even once by any ways of transfer or gaining the right to dispose or transfer it to tax.

Thus, we can say that the legislator has adopted the way in which any profit resulting from the disposal property or the right to dispose of it is subject to tax. More exceptions are applied on this rule. For example, house, flat or land prepared to living, due of the negatives applications that occurred when applying law No. 113 of 1982 in the years preceding the issuance of the decision amending paragraphs of the law no. 113 of 1982, especially after 1991, in order to avoid misrepresentation in the costs of sold properties, or when the taxpayers use devious methods to obtain an exemption or follow an increase in costs, especially when tax offices are not working on electronic technology at this time and their reliance on records in checking the beneficiaries of the exemption.

All this led the legislator to issue a resolution No. 120 of 2002, which approved the value of the property estimated by the appraisal committee after deduction the specified allowance. Exceeded value after this estimation is subject to tax at rates ranging from 3% to 6% of the assessed value, how much it is, while the origin in taxes that are imposed only on income because it returns annually, so it should be similar on when it is imposed in renew, but when taxes exceed the persons incomes and reach the capital depending to income, it will devour this capital

Twenty years have been passed since the application of resolution No. 120 of 2002. And its issuance was under the Iraqi Constitution of 1970 canceled for obtaining a new philosophy of a political system that adopt

multiple directions, and its application under a democratic political system that adopted a free economy in light of the effective Constitution of the Republic of Iraq for the year 2005, is not correct.

Since the tax has a role in achieving political, economic and social goals, a successful tax policy must be developed through legislation that keeps pace with those changes prevailing in the State in order to achieve the principle of tax justice in a manner that achieves a balance between the interest of individuals (the taxpayer) and the State's interest on one hand and relieving the burden on individuals on another hand.

مقدمة

يعد الدخل المتحقق من ضريبة نقل ملكية العقار او حق التصرف فيه احد اهم مصادر الدخل الخاضع للضريبة ، واهم الضرائب المفروضة لأن نطاقها شامل لذوي الدخل المحدود و لذوي المرتفع .

أن الاصل في فرض ضريبة نقل ملكية العقار او حق التصرف فيه ينصب على واقعة تحقق الربح الناتج منها ، ولكن بنفاذ القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ حدث تحول كبير باحتساب تلك الضريبة بحيث اصبح مجرد نقل ملكية العقار او حق التصرف فيه قرينة على تحقق الربح وان لم يتحقق ، مما تقدم يتضح اهم مساوئ هذا القرار ، ومما زاد الامر سوءا تفسير السلطة المالية للقرار بخلاف ما قصده فيما يخص نقل ملكية العقار الشائع بما يجعل الضريبة عبئا على مالكيها.

مشكلة البحث :

- ١- تعارض قرار مجلس قيادة الثورة رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ مع المبادئ الدستورية التي نص عليها دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥ .
- ٢- تبني السلطة المالية لألية في الاحتساب تؤدي الى اختلال التوازن لمصلحة الدولة على حساب مصلحة الافراد (المكلفين) من خلال تفسيرها الخاطئ للقرار المذكور.

فرضية البحث :

يفترض بالتشريع الفرعي (القوانين) ومنها التشريعات المالية ان تكون متوافقة مع المبادئ الدستورية ، فضلا عن التغيرات الاقتصادية والاجتماعية وتطور النظام السياسي للدولة .

نطاق البحث :

حدد نطاق البحث على ضريبة ملكية العقار او حق التصرف فيه دون الخوض فيما يتعلق بها من ضرائب نسبية (ضريبة العقار وضريبة العرصات).

أهمية البحث:

يتضمن التشريع الضريبي القواعد المنظمة لإدارة الأموال العامة ويمثل هذا التشريع الجانب التطبيقي الفني للمالية العامة وهي نوع من الدراسات الاقتصادية ومن القانون العام على حد سواء، بل تمتد فتغطي جوانب سياسية واجتماعية بعيدة المدى في حياة

الدولة، وآية ذلك ما يظهر أثر الناحية القانونية في التشريعات التي تصدر لتنفيذ السياسة المالية والتخطيطية وموقف القانون العام في النظام السياسي للدولة.^(١)

خطة البحث :

تقتضي الدراسة تقسيمها الى مبحثين نتناول في المبحث الاول الاحكام المنظمة لضريبة نقل ملكية العقار او حق التصرف فيه ، فيما سيخصص المبحث الثاني لموجبات تعديل قرار مجلس قيادة الثورة رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ .

المبحث الأول: الأحكام المنظمة لضريبة نقل ملكية العقار أو حق التصرف فيه
Provisions regulating the tax on the transfer of ownership of real estate or the right to dispose of it

يعد التشريع اختصاص اصيل للسلطة التشريعية ، ينعقد لها الا ان الامر لا يقتصر على ذلك اذ يتعدى الى تعديل التشريعات القائمة عند تعارضها مع الدستور النافذ وكذلك عند مخالفة السلطة المالية للتفسير الذي قصده المشرع ، مما يعد مخالفة صريحة لإرادته ، لذا يقتضي البحث تناول مرحلتين مر بها قانون ضريبة الدخل النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ الاولى وهي المرحلة السابقة على صدور التعديل على القانون المذكور وهذا ما سنتناوله في المطلب الاول في حين سيخصص المطلب الثاني للمرحلة اللاحقة على صدور قرار مجلس قيادة الثورة رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ .

المطلب الأول: المرحلة السابقة على صدور قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢

The stage prior to the issuance of the dissolved Revolutionary Command Council Resolution No. 120 of 2002

اختلف الفقه في تحديد الواقعة المنشأة للضريبة فمنهم من اعتبرها الاساس لفرض الضريبة^(٢)، في حين ذهب جانب اخر الى انها اي الواقعة ما هي الا سبب للالتزام لدفع الضريبة^(٣) ، ويذهب الرأي الراجح في الفقه الى ان الاصل ان يتخذ المشرع من الدخل وعاء للضريبة وان لا يلجأ الى الاخذ برأس المال وعاء لها الا استثناءا ولمرة واحدة على الاكثر ، اذ لا يمكن ان تكون الضريبة قيداً على رأس المال غير المستغل (الملكية).^(٤)

واختلف التشريع كما اختلف الفقه في بيان الواقعة المنشأة للضريبة وهذا ما سنتناوله في الفرعين الآتيين .

(١) د. محمد ابراهيم درويش و د. ابراهيم محمد درويش: القانون الدستوري - النظرية العامة - الرقابة الدستورية - أسس النظام الدستوري المصري، ط٢ - دار النهضة العربية، القاهرة ٢٠٠٩ ص ٥٦.

(٢) د. طاهر الجناي، علم المالية والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر ، الموصل، ص ١٤٤.

(٣) د. كمال الجرف ، مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الايراد ، مجلة ادارة قضايا الحكومة ، المطبعة القانونية ، القاهرة ، العدد ٢ السنة ١٠ ١٩٦٦ ، ص ٤٤.

(٤) د. رمضان صديق محمد ، الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري ، بلا مكان نشر ، ١٩٩٧ ، ص ٨٠-٧٩.

الفرع الاول: الأحكام المنظمة لضريبة نقل ملكية العقار أو حق التصرف فيه عند صدور القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢

The provisions regulating the tax of transferring property ownership or the right to dispose of it upon the issuance of Law No. 113 of 1982

ولدت التعديلات الكثيرة على قانون ضريبة الدخل المرقم ٩٥ لسنة ١٩٥٩ وتغير الظروف الاقتصادية في البلد ، الحاجة إلى إصدار القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ فجاء بجملة من التعديلات؛ أهمها جعل عدد الأولاد الذين يستحق عنهم المكلف السماح القانوني مطلقاً بعد أن كان محدداً بخمسة أولاد^(١) ، مع إعفاء دار السكن الواحدة ولحد أربعين ألف دينار إذا لم يتمتع المناقل للملكية بإعفاء دار سكن سابقاً مع إخضاع ما زاد عن ذلك لضريبة الدخل مع بقاء الإعفاء المطلق على ما هو عليه سابقاً^(٢). وحدد المشرع مدة لعشر سنوات السابقة للتصرف بملكية العقار^٣ لتقدير كلفة العقار الذي يراد انتقال ملكيته بكافة أنواع نقل ملكية العقار أو حق التصرف فيه لغرض حساب الربح الخاضع للضريبة إذا كان قد مر على نقل ملكية العقار أكثر من عشر سنوات. أما إذا كانت المدة تقل عن ذلك فيؤخذ عند إذ بتقدير التراكات أو بدل التملك أو القيمة المقدرة في حالة الهبة أو التنازل أو المبادلة^(٤).

الفرع الثاني: التعديلات التي طرأت على القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢

Amendments to Law No. 113 of 1982

نظراً لمواكبة التطورات الاقتصادية باعتبار أن القانون تمثيل لحاجات المجتمع يتغير الظروف^(٥)؛ أجريت جملة من التعديلات على القانون النافذ، أهمها :

(١) إلغاء الإعفاء الجزئي لدار السكن البالغ (٤٠ ألف دينار) والإبقاء على الإعفاء المطلق، ويحق للمكلف المتمتع بهذا الإعفاء كل خمس سنين، وقد أُلغيت نسب الضريبة المفروضة على نقل ملكية العقار أو حق التصرف فيه وخضعت إلى النسب نفسها المفروضة على بقية مصادر الدخل الأخرى^(٦).

(٢) إعفاء معاملة الهبة لدار السكن الواحدة أو الشقة السكنية الواحدة التي تتم بين الأبوين وأولادهما بشرط أن لا يملك الموهوب له داراً أو شقة سكنية أخرى خلال مدة

(١) فقرة ب من المادة ١٢ من قانون ضريبة الدخل / ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

(٢) كان القانون السابق قد حدد السقف الأعلى للمبلغ (٢٠ ألف دينار) فقط، نص الفقرة (١) من المادة السابقة من القانون.

(٣) د. عبود عبد اللطيف البلداوي ، دراسة في الحقوق العينية الاصلية ، ج ١ ، مطبعة المعارف ، بغداد ، ١٩٧٥ ، ص ٩٠ ، وكذلك ينظر : د. حامد مصطفى ، الملكية واسبابها ، ج ١ ، شركة التجارة للطباعة ، بغداد ، ١٩٥٣ ، ص ١٢ .

(٤) ينظر الفقرة (١٩) من المادة السابقة.

(٥) يتمثل التشريع العادي في ظل دستور ١٩٧٠ في صورتين هما القانون والقرار الذي له قوة القانون الذي يصدره مجلس قيادة الثورة ، ينظر د. عبد الباقي البكري د. زهير البشير ، المدخل لدراسة القانون ، المكتبة القانونية ، بغداد ، ٢٠١٩ ، ص ٨٩ .

(٦) قرار مجلس قيادة الثورة رقم ٥٢٠ في ١٩٨٧/٧/٢ .

السنتين السابقتين لتاريخ الهبة بشرط أن لا يتصرف الموهوب له تصرفاً ناقلاً للملكية في الدار أو الشقة السكنية الموهوبة خلال مدة عشر سنوات من تاريخ تسجيلها باسمه في دائرة التسجيل العقاري، فإن تصرف فلا يشمل الإعفاء ويخضع إلى ضريبة الدخل.^(١)

(٣) زيادة السماح القانوني للأولاد ابتداء من سنة ١٩٨٨ ليصبح (١٠٠ دينار) عن كل ولد ولحد الولد الثالث، و(١٥٠ دينار) للولد الرابع وهكذا بزيادة (٥٠ دينار) للولد الذي يليه حتى الولد الثامن، وما زاد عن ذلك يكون السماح القانوني (٤٠٠ دينار) لكل ولد.^(٢) يستخلص مما تقدم ان المشرع قد التفت واهتم بالأعباء العائلية للمكلفين وهذه تساعد التفاتة حسنة من المشرع لأنه قد واكب التطورات الاقتصادية في الدولة .

(٤) ولمواكبة القانون لتغير الظروف الاقتصادية وانخفاض قيمة الدينار العراقي وغلاء المعيشة أصبحت التعديلات التي سجلها القانون العراقي فيما يتعلق بالسماح القانوني كما يلي:

- ٦٠٠٠ دينار للمكلف بذاته.
- ٥٠٠٠ دينار للزوجة.
- ١٠٠٠ دينار لكل ولد مهما بلغ عددهم.
- ٨٠٠٠ دينار للأرملة أو المطلقة.
- كما عدلت النسب الضريبية للفرد المقيم وأصبح:
- ١٠% لغاية ٢٥.٠٠٠ دينار.
- ١٥% ما زاد عن ٢٥.٠٠٠ دينار ولغاية ٧٠.٠٠٠ دينار.
- ٢٠% ما زاد عن ٧٠.٠٠٠ دينار ولغاية ١٣٠.٠٠٠ دينار.
- ٢٥% ما زاد عن ١٣٠.٠٠٠ دينار ولغاية ٢١٠.٠٠٠ دينار
- وهكذا إلى أن تصل النسبة إلى ٥٠% ما زاد عن ٧٥٠.٠٠٠ دينار.
- أما الفرد غير المقيم فأصبحت النسبة تبدأ من ١٥% وتنتهي بالنسبة ٥٥% ما زاد عن ٧٥٠.٠٠٠ دينار.

ثم جاء التعديل الأهم للقانون بالقرار رقم ٥٥ لسنة ١٩٩٨ والذي تضمن ما يلي:

أولاً: تعفى من ضريبة الدخل نسبة ٧٥% من الارباح المتحققة على نقل ملكية العقار على وفق قانون ضريبة الدخل ١١٣ لسنة ١٩٨٢ إذا كان قد مضى على تملكه (٥ سنوات) فأكثر.

ثانياً: تخفض نسبة الإعفاء المنصوص عليها في البند الأول من هذا القرار بمقدار (١٥%) من كل سنة تقل عن المدد المحددة فيه.

ثالثاً: يلغى قرار مجلس قيادة الثورة رقم ٧٢٠ لسنة ١٩٨٩.^(٣)

ثم عدلت السماحات القانونية لتصبح عام ٢٠٠٠ تقديرية:

(١) قرار مجلس قيادة الثورة رقم ٨ في ١٤/٢/١٩٨٧.

(٢) قرار مجلس قيادة الثورة رقم ٩٤ لسنة ١٩٨٧.

(٣) يلاحظ أن مضمون قرار مجلس قيادة الثورة المرقم ٧٢٠ لسنة ١٩٨٠ قد أخضع العرصات المباعة الى نسبة ٧٠% من الارباح ويمثل هذا القرار قيماً حقيقياً على حرية التملك فرضها المشرع بقصد تشجيع البناء والإعمار وعدم ترك العرصات لمدة طويلة دون مشيدات لمعالجة أزمة السكن المتفاقمة في العراق.

- ٥٠.٠٠٠ دينار للمكلف ذاته.
- ٤٠.٠٠٠ دينار للزوجة.
- ١٥.٠٠٠ دينار لكل ولد مهما بلغ عددهم.
- ٨٠.٠٠٠ دينار للأرملة والمطلقة.
- ١٥.٠٠٠ دينار إضافي لمن بلغ ٦٣ من العمر.
- يلاحظ ارتفاع السماحات - بمعدلات متصاعدة - لأهداف اقتصادية وأهداف اجتماعية (لمن بلغ سن التقاعد) مع تعديل سعر الضريبة لتصبح للفرد المقيم :
- ١٠% لغاية ٢٥٠.٠٠٠ دينار.
- ٢٠% ما زاد عن ٢٥٠.٠٠٠ دينار لغاية مليون دينار.
- ٣٠% ما زاد عن مليون دينار لغاية مليوني دينار.
- ٤٠% ما زاد عن مليوني دينار.
- أما الفرد غير المقيم ف :
- ١٥% لغاية ٢٥٠.٠٠٠ دينار.
- ٢٥% ما زاد عن ٢٥٠.٠٠٠ دينار ولغاية مليون دينار.
- ٣٥% ما زاد عن مليون دينار لغاية مليوني دينار.
- ٤٥% ما زاد عن مليوني دينار.
- وأضيفت المادة (٣) مكررة الى القانون والتي تنص على أن (لوزير أن يقترح ضمن قانون الموازنة العامة للدولة تعديل السماحات القانونية المنصوص عليها في المادة الثالثة عشرة من هذا القانون كلما دعت الظروف الاقتصادية والاجتماعية الى ذلك).
- ثم جاء تعديل للسماحات القانونية اعتباراً من سنة ٢٠٠٢ تقديرية وأصبحت:
- ٦٠٠.٠٠٠ دينار للمكلف ذاته.
- ٤٠٠.٠٠٠ دينار للزوجة.
- ١٠٠.٠٠٠ دينار لكل ولد مهما بلغ عددهم.
- ٨٠٠.٠٠٠ دينار للأرملة والمطلقة.
- ٢٠٠.٠٠٠ دينار لمن بلغ (٦٣) من العمر.

المطلب الثاني: المرحلة اللاحقة على صدور القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢

The subsequent stage after the issuance of Resolution 120 of 2002

كان للأحداث التي مر بها العراق بعد عام ١٩٩١ آثار اقتصادية واجتماعية كثيرة ألقت بظلالها على ارتفاع قيمة العقارات وصاحب ذلك التلاعب في كلف العقارات المباعة عن طريق زيادتها من جهة أو من خلال النهج الذي اتبعه بعض المكلفين للحصول على الاعفاء فكان من نتيجة ذلك حصول مخالفات كثيرة أدت بالسلطة المالية إلى تبني فكرة مشروع القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ الذي قلب موازين احتساب الضريبة من جهة واعتمد

معايير جديدة اعتمدت على قيمة العقار المقدرة من قبل لجنة تقدير العقار ومنافعه بعد طرح السماح المنصوص عليه في القانون.^(١)

جاء قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ ببندين على درجة كبيرة من الأهمية قلب موازين احتساب الضريبة وتحققها، فقد نص البند أولاً على أن "تلغى الفقرة الرابعة من المادة الثانية والفقرة (٢٠) من المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل ١١٣ لسنة ١٩٨٢ والبند ثانياً من قرار مجلس قيادة الثورة المرقم (٥٢٠) لسنة ١٩٨٧ والبندان أولاً وثانياً من قرار مجلس قيادة الثورة ذا الرقم (٥٥) لسنة ١٩٩٨".

بلحاظ ان الفقرة (الرابعة من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل) الملغات كانت تنص على الدخل الخاضع الى الضريبة عند نقل ملكية العقار او حق التصرف فيه بأي وسيلة من وسائل نقل الملكية أو حق التصرف فيه أو نقله كالببيع أو المقايضة والمصالحة والتنازل والهبة وإزالة الشبوع وتصفية الوقف والمساحة ويعامل المستأجر معاملة المالك عند إيجاره العقار الذي دخل في تصرفه بعقد المساحة ، بلحاظ ان القانون قد ذكر صور التصرف على سبيل المثال لا الحصر.^(٢)

والفقرة التي جاءت بدلاً عن الفقرة (٤) من المادة (٢) الملغات تنص على أن "تفرض ضريبة مقطوعة بنسبة تصاعدية من قيمة العقار او حق التصرف فيه المقدر على وفق أحكام قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم ٨٥ لسنة ١٩٨٧ او البديل أيهما أكثر على مالك العقار او صاحب حق التصرف فيه عند نقل الملكية او حق التصرف بأية وسيلة من وسائل نقل الملكية أو كسب حق التصرف فيه أو نقله كالببيع والمقايضة والمصالحة والتنازل وإزالة الشبوع وتصفية الوقف او المساحة"....

وباستقراء نص المادة أعلاه نرى أن المشرع قد استبدل كلمة الدخل الخاضع إلى الضريبة وهو الربح الناجم عن عملية البيع بكلمة قيمة العقار وبذلك أصبحت الضرائب تفرض على رأس المال وليس على الدخل وتكرر تلك الضريبة على رأس المال بكل مناسبة انتقال له من شخص إلى آخر.

كما ألغى البند الأول من القرار الفقرة (٢٠) من المادة السابقة من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المتضمنة للإعفاءات الضريبية الخاصة بنقل الملكية العقارية لدار السكن او العرصة المعدة للسكن والذي يتكرر كل خمسة سنوات والذي كان فقرة منصفة وعادلة للحصول على سكن لائق للأفراد.

بلحاظ ان القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ لم يميز بين من ينقل ملكية العقار لأول مرة وبين من يمارسها على سبيل الاحتراف.

كما انه لا ينظر الى الكلفة الآبئية او القيمة قبل عشر سنوات على النحو الذي نظمه القانون السابق طالما أن القرار اعتمدت على قيمة العقار بصرف النظر عن جنسه او

(١) لم يكن هذا التشريع الضريبي غريباً في العراق، فقد سبق تطبيق هذا التشريع سنة ١٩٦٦ عندما حدد مبلغ الاعتبار بـ (٢٠.٠٠٠ دينار) لدار السكن المباعة إلا أن هذا السماح في حينه كان يشكل مبلغاً كبيراً.

(٢) للمزيد عن الازياح الناجمة عن نقل ملكية العقار وعن صور التصرف ينظر : د. هشام محمد صفوت العمري ، الضرائب على الدخل ، مطبعة الجاحظ ، بغداد ، ١٩٨٩ ، ص ٢١.

طريقة استعماله فلا علاقة للقرار بالكلف، وإنما على قيمة العقار المباع أو البديل أيهما أكثر.

وبإلغاء قرار مجلس قيادة الثورة المرقم ٥٥ لسنة ١٩٩٨ ألغي التخفيض البالغ ٧٥% من الأرباح الناجمة عن نقل ملكية العقار إذا كان قد مضى على تملكه خمس سنوات أو أكثر، أما إذا كانت المدة أقل فيكون التخفيض بنسبة ١٥% عن كل سنة تقل عن المدة المحددة فيه.

وبمراجعة البند ثالثاً من القرار يلاحظ أن المشرع قد أورد كسب حق التصرف وهو ما يطلق عليه بـ(الافراغ)^(١) وأخضعته للضريبة ولا غرابة من تبني هذا الاتجاه طالما أن المشرع أخضع للضريبة قيمة العقار بدلاً من الدخل الناجم عن الضريبة. أما البند الثاني من القرار فقد نظم قواعد الإعفاء والاحتساب الضريبي فقد حدد الإعفاء بمبلغ (٥٠ مليون دينار) عن قيمة العقار أو بدله ويوزع هذا المبلغ على الشركاء على وفق حصصهم عند امتلاكهم للعقار على وجه الشروع، وما زاد على مبلغ الإعفاء يخضع لنسب مئوية تصاعدية تبدأ بـ :

- ٣% لغاية ٥٠ مليون دينار.
 - و ٤% ما زاد عن (٥٠ مليون دينار) لغاية (١٠٠ مليون دينار).
 - و ٥% ما زاد عن (١٠٠ مليون دينار) لغاية (١٥٠ مليون دينار).
 - و ٦% ما زاد عن الـ (١٠٠ مليون دينار).
- بلحاظ أن الإعفاء عند صدور القرار والذي حدد بـ(٢٠ مليون دينار) كان مجدياً بالمقارنة مع أسعار العقارات ولكن بعد عام ٢٠٠٣ لم يعد الأمر كذلك في ظل التصاعد الكبير في أسعار العقارات بحيث أصبحت الإعفاءات لا تعد شيئاً بالمقارنة مع أسعار العقارات.^(٢)

المبحث الثاني: موجبات تعديل قرار مجلس قيادة الثورة ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢

Reasons for amending Revolutionary Command Council Resolution 120 of 2002

إن القرارات الصادرة من مجلس قيادة الثورة (المنحل) تُعدُّ بمثابة قوانين، وتبقى نافذة ما لم يتم إلغاؤها بقانون استناداً إلى المادة ١٣٠ من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥.^(٣)

(١) ينظر المادة (٢٠٣) من قانون التسجيل العقاري رقم ٤٣ لسنة ١٩٧١.

(٢) طبقاً لتعديل القانون رقم ٤٨ لسنة ٢٠١٥ لكل ٣٠ مليون دينار بلحاظ أن الإعفاء عند صدور القرار كان (٢٠ مليون دينار) والفئات على شكل:

- ٣% لغاية ٣٠ مليون دينار.
- ٤% ما زاد عن ٣٠ مليون لغاية ٦٠ مليون دينار.
- ٥% ما زاد عن ٦٠ مليون دينار لغاية ٩٠ مليون دينار.
- ٦% ما زاد عن ٩٠ مليون دينار.

(٣) نصت المادة ١٣٠ من دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥ على أن (تبقى التشريعات النافذة معمولاً بها ما لم تلغ أو تعدل وفقاً لأحكام هذا الدستور).

لذا فإن تعديل القرار يتطلب إعادة النظر به من قبل مجلس النواب الذي يعتقد له الاختصاص بتعديله كلياً (الغاء) أو جزئياً. وتعددت موجبات التعديل منها ما تعلق منها بتعارض القرار للعديد من المبادئ الدستورية التي نص عليها الدستور ومنها ما يتعارض مع القواعد القانونية وهذا ما سنبحثه من خلال المطلبين الآتيين:-
المطلب الأول: مخالفة قرار مجلس قيادة الثورة رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ للمبادئ الدستورية

Revolutionary Command Council Resolution No. 120 of 2002 violated constitutional principles

انتهك قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ لأهم مبدئين نصّ عليهما دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥ وهما مبدأ المساواة ومبدأ صيانة الملكية الخاصة. وهذا ما سنشير له في الفرعين القادمين.

الفرع الأول: مخالفة مبدأ المساواة violation of the principle of equality
ذكر مبدأ المساواة بصفة عامة في نصين، الأول في ديباجة دستور العراق بالنص على أن (نحن شعب العراق الناهض توا من كبوته،، عقدنا العزم برجالنا ونسائنا، وشيوخنا وشبابنا، على احترام قواعد القانون، وتحقيق العدل والمساواة...) والنص الثاني ما أورده المادة ١٤ من الدستور بالنص على أن (العراقيين متساوون أمام القانون دون تمييز بسبب الجنس أو العرق أو القومية أو اللون أو الدين أو المذهب أو المعتقد أو الرأي أو الوضع الاقتصادي أو الاجتماعي) ونستخلص من النصوص المتقدمة أن الديباجة قد ركزت على فكرة العدل وأغفلت فكرة العدالة إلا أن عجز المادة ١٤ من الدستور قد أشارت الى ضرورة عدم التمييز بسبب الوضع الاقتصادي أو الاجتماعي وهذا النص فيه إشارة ضمنية إلى الضرائب بشكل عام وضريبة نقل الملكية أو حق التصرف فيه بشكل خاص، إلا أن نص المادة ٢٨ من الدستور قد أشارت صراحة إلى موضوع الضرائب بالنص على أن (يعفى أصحاب الدخول المنخفضة من الضرائب).
إلا أن هذا النص لا نجد له تطبيقاً في القوانين العادية (القانون المنظم لضريبة نقل ملكية العقار أو حق التصرف فيه) فالإعفاء الذي نص عليه القرار والبالغ (٥٠ مليون دينار) جاء مطلقاً لا يرد عليه استثناء.

فالمساواة التي لا تراعي ظروف المكلفين تعد مساواة ظالمة لأنها لا تميز بين المراكز القانونية المختلفة، كما أن هذه المساواة تمس جوهر الحق أو الحرية^(١)، كما أخضع المشرع الضريبي العقار الى الضريبة كدخل بصرف النظر عن طريقة تملكه وهذا انتهاك صريح لمبدأ المساواة أمام الضرائب، فكيف يساوي المشرع بين من تملك العقار بلا مقابل عن طريق الوصية أو الميراث وبين من تملكها عن طريق الشراء^(٢).

(١) د. اثير طه محمد، مظاهر عدم الدستورية في قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ المعدل وضريبة العرصات رقم ٢٦ لسنة ١٩٦٢ المعدل، مجلة جامعة تكريت للحقوق، السنة ١، المجلد ١، العدد ٤، ج ٢، حزيران ٢٠١٧، ص ٣٧٢.

(٢) د. عامر عياش عبد ود. احمد خلف حسين، دستورية الضرائب في العراق، مجلة الراافدين للحقوق، مجلد ٢١٣، ٤٩٤، س ١٦، ٢٠١١، ص ٢٦٠.

وبذلك تبنى المشرع الضريبي المساواة النظرية وضرب صفحا عن المساواة الواقعية.

الفرع الثاني: انتهاك حق الملكية الخاصة

Violation of the right of private property

عالج دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ حق الملكية الخاصة بنص المادة ٢٣ منه والتي نصت على أن (الملكية الخاصة مصونة ويجب للمالك الانتفاع بها واستغلالها والتصرف بها في حدود القانون) ومن استقراء النص أعلاه يتضح ان المشرع الدستوري قد تبنى المذهب الفردي وهجر فكرة الملكية كوظيفة اجتماعية وانه قد اجاز تقييد هذه الحقوق بقانون او بناء على قانون بشرط أن لا يمس ذلك التحديد والتقييد جوهر الحق.^(١)

والذي نصت عليه المادة ٤٦ من الدستور على أن (لا يكون تقييد ممارسة أي من الحقوق والحريات الواردة في هذا الدستور او تحديدها الا بقانون او بناء عليه على ان لا يمس ذلك التحديد والتقييد جوهر الحق او الحرية).

وقد تجلّى انتهاك القرار لحق الملكية الخاصة من خلال اعتماد رأس المال كوعاء للضريبة اذ لا يمكن أن تكون الضريبة قيداً على رأس المال غير المستغل وإن فرض الضريبة على رأس المال طبقاً للقرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ النافذ يُعدّ مصادرة للعقار وتجاوزاً لحق دستوري ومخالفة صريحة للمادتين ٢٣ و ٤٦ من الدستور.

فالقرار لم يأخذ بتباين الظروف الشخصية والأعباء العائلية، فهو لم يأخذ بنظر الاعتبار السماح القانوني للأفراد، ولم يفرق بين المكلف الأعزب والمتزوج، ولم يميز بين أصحاب الدخول المرتفعة وأصحاب الدخول المنخفضة.

كما أن قرار مجلس قيادة الثورة لم يأخذ بنظر الاعتبار سبب تملك المالك للعقار (مأوى العقار) فهل تلقاه عن طريق الميراث او الهبة او الوصية ام العمل التجاري.

فالمساواة النظرية لا تحقق العدالة، فالعدالة تعبير عن الشعور بالمساواة الواقعية لا المجردة وهي المساواة القائمة على مراعاة الظروف والجزئيات في كال حالة وبالنسبة لكل فرد^(٢)، وعليه فإن العدالة هي الشعور بالإنصاف، وهو شعور كامن في النفس يمليه الضمير والعقل السليم ويوحى بحلول تسري على الاشخاص والحالات مراعية لدقائق الظروف والجزئيات هادفة إلى إيفاء كل ذي حق حقه^(٣) وهذا ما لم يسعى إلى تحقيقه المشرع (مجلس النواب) عندما أبقى على هذا التنظيم (قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢) رغم ما يقارب العشرون عاماً على تشريعه.

(١) د. محمد عبد علي خضير الغزالي: الحق في الملكية الخاصة، دراسة دستورية مقارنة، أطروحة دكتوراه كلية كلية القانون، جامعة بابل، ٢٠١٦ ص ٢٤ وما بعدها.

(٢) عبد الباقي البكري: المدخل لدراسة القانون والشرعية، مطبعة الآداب - ١٩٧٢ ص ١٣٤.

(٣) الاستاذ عبد الباقي البكري، الاستاذ زهير البشير. المدخل لدراسة قانون الملكية القانونية، بغداد، ٢٠١٩ ص ٦٧.

المطلب الثاني: مخالفة قرار مجلس قيادة الثورة ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ للقواعد القانونية

Violation of Revolutionary Command Council Resolution 120 of 2002 of legal rules

ان تشابك التشريعات الضريبية يتطلب تخويل الجهات المختصة حق تفسير القانون الضريبي، بيد أن هذا الحق ليس مطلقاً بل مقيد بمبدأ قانونية الضريبة، بمعنى أن التفسير الضريبي يجب أن لا يؤدي إلى إنشاء ضريبة لم يفرضها القانون أو يعدلها أو يلغها أو يعفى منها، بمعنى ان كل تفسير يتجاوز تلك الحدود يتسم بعدم المشروعية.^(١) إن فرض الضريبة على أساس قيمة العقار بغض النظر عن بدل شراؤه والاندثار الذي يصيبه تعد ضريبة دون اساس قانوني اذ ان الضريبة لا بد ان تفرض بمناسبة الواقعة المنشأة لها وهي تحقيق الدخل للمكلف فالمرجع فرض الضريبة على رأس المال وليس على الدخل كما نصّت المادة الملغاة (المادة الثانية الفقرة ٤) وتفرض بكل مناسبة انتقال رأس المال من شخص إلى آخر، أي أنها ضريبة على تداول رأس المال. ويقتضي ذلك تقسيم المطلب الى الفرعين الآتيين :

الفرع الاول: موقف القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ من العقار الشائع او حق التصرف فيه

The position of Resolution 120 of 2002 on common real estate or the right to dispose of it

ركنت السلطة المالية على ان التحاسب الضريبي للحصة الشائعة من العقار او حق التصرف فيه يكون على أساس تقدير القيمة العمومية وتنزيل الاعفاء البالغ (٥٠ مليون دينار) واستخراج مجمل الضريبة ثم تحصيل الجزء الذي يعادل السهام المنقولة في حين من المفترض ان تقدر القيمة العمومية بالحصة الشائعة المنقول ملكيتها او حق التصرف فيها ثم احتساب الضريبة بحدود السهام المباعة ، والتحاسب الضريبي في ظل هذا الوضع يحمل المكلف عبئ الزيادة في قيمة عمومية لا دخل له بها لأثّه أجنبي عن حصص الشركاء الآخرين قانوناً بدلالة المادة ١٠٦٢ من القانون المدني.^(٢)

وتسائل بعض الفقه العراقي^(٣) اذا كان القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ قد افترض ان يقوم الشريك المشاع بنقل ملكية حصته او حق التصرف فيها ثم قرر عدم جواز تنزيل مبلغ

(١) د. علي هادي عطية الهلالي، تفسير قوانين الضرائب المباشرة في العراق، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بابل ٢٠٠٠ ص ٦.

(٢) نصت المادة ١٠٦٢ ١ - (كل واحد من الشركاء اجنبي في حصة الآخر وليس له ان يتصرف فيها تصرفاً مضرّاً بأي وجه كان).

٢- اذا تصرف الشريك في جزء من المال الشائع، فلا يكون للتصرف أثر إلا إذا وقع هذا الجزء عند القسمة في نصيب هذا الشريك.

(٣) د. علي هادي عطية الهلالي: الضريبة على نقل ملكية حصة في العقار الشائع او حق التصرف فيها - مجلة العلوم القانونية، مجلد ٢٢ العدد ٢ - السنة ٢٠٠٧ ص ٣٠٥.

الاعفاء كاملاً بل بما يتناسب مع حصته فحسب، فهل يمكن التصور ان المشرع يجيز تقدير القيمة العمومية لعموم العقار المشاع ثم ينزل جزء من مبلغ الاعفاء القانوني؟ فمسايرة هذا السؤال بالإيجاب تعني المخالفة لنصوص القرار وقصور في استنباط الأحكام القانونية فضلاً عن اجحاف واضح بحق المكلفين وإهدار لمبدأ العدالة الضريبية.

الفرع الثاني: موقف القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ من العقار المفرز (غير الشائع)

The position of Resolution 120 of 2002 on the secreted (uncommon) drug

ميز القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ بين حالة نقل ملكية العقار الشائع والعقار غير الشائع بدلالة البند واحد من الفقرة ثانياً من القرار ، والذي نص على تنظيم حالة العقار المملوك على الشيوع ، ونصت الفقرة ثالثاً من القرار على ان (اذا كان نقل الملكية منصبا على سهام من العقار فتحسب الضريبة وفق احكام هذا القرار على عموم العقار وتستوفى بنسبة السهام المنقولة على عموم العقار)

فاذا لم يقصد المشرع التمييز بين الحالتين لما جاء بعبارتين مختلفتين ، عبارة (على وجه الشيوع) وعبارة (سهام من العقار) .

وتأسيساً على ما تقدم تكون الية التحاسب للعقار غير الشائع بتقدير القيمة العمومية ثم تنزيل مبلغ الاعفاء القانوني (٥٠ مليون) كاملاً ويخضع المبلغ الباقي للضريبة بحسب النسب المقررة ، الا ان استيفاء الضريبة ينحصر بنسبة السهام المباعة الى عموم العقار ، الا ان السلطة المالية اتخذت موقفاً موحداً عند احتسابها للضريبة ، اذ انها تقدر في الحالتين القيمة العمومية للعقار ثم تنزل الاعفاء القانوني ، ويخضع المبلغ الباقي للضريبة بحسب النسب المقررة ، ومن ثم استيفاء النسبة التي تعادل السهام ، وقد انتقد بعض الفقه العراقي هذا التوجه للسلطة المالية من جانبين: الاول ، ان السلطة المالية قد ركنت في تفسيرها للفقرة ثالثاً من القرار التي انصبت على توضيح الية احتساب ضريبة نقل ملكية سهام من العقار غير الشائع واهدرت في ذات الوقت البند واحد من الفقرة ثانياً من القرار الذي يوضح الية احتساب ضريبة نقل ملكية حصة من العقار الشائع او حق التصرف فيه ، وبذلك فإن السلطة المالية قد جزأت ارادة المشرع الذي ميز بين الحالتين، اما الثاني ، فإن السلطة المالية فقد تبنت اتجاهاً جديداً مختلف عن اسلوب عملها السابق على القرار المذكور ، اذ كانت تميل دوماً الى التفرقة بين حالة نقل حصة من عقار شائع وحالة نقل سهام من عقار غير شائع ، وان كانت تقرر لهما الحكم نفسه عند التمتع بحق الاعفاء المطلق واحتساب نسبة الخصم ٧٥% من الارباح المتحققة والتي سبق وان بينها^(١).

الخاتمة

في ختام البحث فقد توصلنا الى جملة من النتائج والتوصيات .

(١) د. علي هادي الهلالي ، مصدر سابق ، ص ٣٠٧- ٣٠٨

اولا : النتائج

- ١- ان القرار المنظم لضريبة نقل ملكية العقار او حق التصرف فيه يتعارض مع الحقوق والمبادئ التي نص عليها دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥ وبذلك فهو مشوب بعدم الدستورية .
 - ٢- ان القرار المذكور بصيغته الحالية واصرار السلطة المالية على تفسيرها الخاطئ فيه اجحاف للمكلف الناقل لملكيته وخصوصا الملكية الشائعة لأنه يتحمل زيادة في القيمة العمومية لا شأن له بها بل انه اجنبي عنها ، فضلا عن كون القيمة العمومية خارج نطاق تصرفه .
 - ٣- ان اول حقوق الانسان معرفتها وجهل المكلفين بحقوقهم يجعلهم عاجزين عن الدفاع عنها ، وبالتالي لا تتبلور لدى المكلفين ثقافة الطعن بالتشريعات غير الدستورية فضلا عن التفسير الخاطئ للسلطة المالية .
 - ٤- ان السلطة المالية ركنت الى اسلوب واحد في التحاسب ولم تفرق بين العقار الشائع والعقار غير الشائع رغم التفرقة الواضحة بين الحالتين.
 - ٥- لم تعد هناك حاجة للإبقاء على القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ فالمبررات التي دعت المشرع الى اصداره لم يعد لها وجود ، فضلا عن التطورات الاقتصادية والاجتماعية التي اصابته المجتمع بعد تغيير النظام السياسي ، وتبني فلسفة سياسية واجتماعية واقتصادية جديدة .
- التوصيات**

- ١- ضرورة بيان مواطن الخلل في التشريع الضريبي والدعوة الى تصحيحه من خلال التعديل الكلي (الغاء القرار) او التعديل الجزئي ، اذ لابد لمجلس النواب من حماية الحقوق والمبادئ الدستورية والدفاع عن حقوق الافراد (المكلفين) ، اما ان يغفل عن التشريعات الضرورية او يتباطأ في تعديل القوانين المشبوبة بعدم الدستورية عنها سينهض دور القضاء الدستوري كحامي للحقوق والحريات .
- ٢- ندعو المشرع الى اعادة تعديل البند اولا من القرار المذكور بما يسمح بإعادة العمل بالإعفاء المطلق لدار السكن كل خمس سنوات ولمرة واحدة ، واعتماد نظام الاعفاءات الشخصية ومراعاة الاعباء العائلية .
- ٣- في حالة الاصرار على ابقاء القرار المذكور ندعو المشرع الى زيادة السماح القانوني والبالغ (٥٠ مليون) مع زيادة طول الفئة بين النسبة والنسبة التي تليها بما يحقق تناسبا طرديا مع زيادة اسعار العقارات بما يحقق العدالة الضريبية ومبدأ المساواة .
- ٤- ازاء التحول التشريعي الخطير الذي أحدثه القرار بتحديد الواقعة المنشأة للضريبة لرأس المال ندعو المشرع العراقي لتقديم البند الاول من القرار بالشكل الذي يعتمد الربح كدخل للوعاء الضريبي .

المصادر**اولا: الكتب**

- ١- د. حامد مصطفى ، الملكية واسبابها ، ج١ ، شركة التجارة للطباعة ، بغداد ، ١٩٥٣ .

- ٢- د. رمضان صديق محمد ، الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري ، بلا مكان نشر ، ١٩٩٧.
- ٣- د. طاهر الجنابي ، علم المالية والتشريع المالي ، دار الكتب للطباعة والنشر ، الموصل .
- ٤- د. عبد الباقي البكري د. زهير البشير ، المدخل لدراسة القانون ، المكتبة القانونية ، بغداد ، ٢٠١٩.
- ٥- د. عبد الباقي البكري: المدخل لدراسة القانون والشرعية، مطبعة الآداب - ، ١٩٧٢.
- ٦- د. عبد الباقي البكري، الأستاذ زهير البشير. المدخل لدراسة قانون الملكية القانونية، بغداد، ٢٠١٩.
- ٧- د. عبود عبد اللطيف البلداوي ، دراسة في الحقوق العينية الاصلية ، ج ١ ، مطبعة المعارف ، بغداد ، ١٩٧٥ .
- ٨- د. كمال الجرف ، مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الايراد ، مجلة ادارة قضايا الحكومة ، المطبعة القانونية ، القاهرة ، العدد ٢ السنة ١٠ ١٩٦٦ .
- ٩- د. محمد ابراهيم درويش و د. ابراهيم محمد درويش: القانون الدستوري – النظرية العامة – الرقابة الدستورية – أسس النظام الدستوري المصري، ط٢ – دار النهضة العربية، القاهرة ٢٠٠٩.
- ١٠- د. هشام محمد صفوت العمري، الضرائب على الدخل، مطبعة الجاحظ، بغداد، ١٩٨٩.

ثانيا : الرسائل والاطاريح

- ١- د. علي هادي عطية الهلالي، تفسير قوانين الضرائب المباشرة في العراق، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بابل ٢٠٠٠.
- ٢- د. محمد عبد علي خضير الغزالي ، الحق في الملكية الخاصة، دراسة دستورية مقارنة، أطروحة دكتوراه كلية القانون، جامعة بابل، ٢٠١٦.

ثالثا : البحوث والمجلات

- ١- د. اثير طه محمد ، مظاهر عدم الدستورية في قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ المعدل وضريبة العرصات رقم ٢٦ لسنة ١٩٦٢ المعدل ، مجلة جامعة تكريت للحقوق ، السنة ١ ، المجلد ١ ، العدد ٤ ، ج٢ ، حزيران ٢٠١٧.
- ٢- د. علي هادي عطية الهلالي، الضريبة على نقل ملكية حصة في العقار الشائع او حق التصرف فيها – مجلة العلوم القانونية، مجلد ٢٢ العدد ٢ – السنة ٢٠٠٧ .
- ٣- د. عامر عياش عبد ، د. احمد خلف حسين ، دستورية الضرائب في العراق ، مجلة الرافدين للحقوق ، مجلد ٢١٣ ، ع ٤٩٤ ، س ١٦ ، ٢٠١١.

رابعا : القوانين

- ١- دستور ١٩٧٠.
- ٢- قانون التسجيل العقاري رقم ٤٣ لسنة ١٩٧١.
- ٣- قرار مجلس قيادة الثورة المرقم ٧٢٠ لسنة ١٩٨٠
- ٤- قانون ضريب الدخل / ١١٣ لسنة ١٩٨٢.
- ٥- قرار مجلس قيادة الثورة رقم ٨ في ١٤/٢/١٩٨٧.

- ٦- قرار مجلس قيادة الثورة رقم ٥٢٠ في ١٩٨٧/٧/٢ .
- ٧- قرار مجلس قيادة الثورة رقم ٩٤ لسنة ١٩٨٧ .
- ٨- قرار مجلس قيادة الثورة رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ .
- ٩- دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥
- ١٠- قانون تعديل قرار مجلس قيادة الثورة رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ رقم ٤٨ لسنة ٢٠١٥