

المكلف بدفع ضريبة العقار في حق المساطحة (دراسة في القانون العراقي)

هيمن رسول مراد¹

قسم القانون، كلية العلوم الإنسانية، جامعة رابرين، رانية،
إقليم كردستان، العراق.

الملخص

لا يخفى على أحد بأن الضرائب هي من الإيرادات الأساسية في معظم الدول باختلاف نظامها السياسي والاقتصادي، وأن ضريبة العقار كإحدى أنواع الضرائب المباشرة، تفرض على الدخل المتأتية من العقارات. وبما أن محل العقود المنشئة لحق المساطحة هي أرض منتجة للدخل، لذلك يخضع هذا الدخل لضريبة العقار.

وإن هذا البحث الموسوم بـ"المكلف بدفع الضريبة في حق المساطحة (دراسة في القانون العراقي)" هي محاولة لتسليط الضوء على المشكلة في تفسير وتطبيق الفقرة الأولى من المادة

العاشر في قانون ضريبة العقار المرقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ حول فرض الضريبة على العقار المشيد بموجب حق المساطحة. وبما أنه في المادة المشار إليها آنفاً، لم تشر صراحة إلى المساطحة وإنما تشير إلى الإجارة الطويلة، كما ونظراً للتشابه الكبير بين المساطحة وبين الإجارة الطويلة: فقد تفسر دوائر الضرائب في إقليم كردستان بأن الضرائب المفروضة على صاحب الإجارة الطويلة تشمل صاحب الحق في المساطحة، أي المساطح. فيمثل الأمر مشكلة رئيسية تقتضي البحث.

وقد عالج البحث - في مبحثين - المشكلة القائمة في تطبيق نص المادة المذكورة، بعد دراسة المشكلة وطرح الحلول لها وذلك بتعديل الفقرة الأولى من المادة العاشرة من قانون ضريبة العقار النافذ، لأن ما يجري في دوائر الضرائب في الإقليم يعتبر مخالفة صريحة لنص المادة ٢٨/أولاً من الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ عندما تجبى الضريبة من المساطح في حالة صاحب الأرض في تلك العقود هي الجهات الحكومية المعفية من دفع الضريبة.

الكلمات المفتاحية: المكلف، حق المساطحة، الإجارة الطويلة، ضريبة العقار.

Article Info:

DOI: [10.26750/Vol\(10\).No\(2\).Paper35](https://doi.org/10.26750/Vol(10).No(2).Paper35)

Received: 23-May-2023

Accepted: 15-Jun-2023

Published: 29-June-2023

Corresponding Author's E-mail:

hemin.murad@uor.edu.krd

This work is licensed under CC-BY-NC-ND 4.0

Copyright©2023 Journal of University of Raparin.



المقدمة

إن حق المساطحة من الحقوق العينية الأصلية، والذي يكتسب عن طريق العقد أصلاً، ولا ينقضي بالوفاة وإنما ينقل بالميراث، ويترتب على طرفيه حقوق والتزامات يحددها القانون أولاً ثم يحددها ويفصلها العقد المنشئ له.

وبما أن الغرض من العقد المنشئ لحق المساطحة هو بناء منشآت أو أبنية سواء كانت لأغراض سكنية أو تجارية أو مشاريع استثمارية ضخمة، في جميع الأحوال نكون أمام عقارات منتجة للدخل، سواء تم استغلال العقار من قبل المالك نفسه أو عن طريق الآخرين بعد تأجير العقارات إلى الغير، وسواء كان صاحب الأرض الدولة متمثلة بدوائرها الرسمية أو شخص طبيعي يمتلك الأرض ويبرم العقد المنشئ لحق المساطحة مع شخص طبيعي آخر يتعهد الأخير ببناء منشآت على أرض لا تعود ملكيتها له.

وبالإضافة إلى الالتزامات التي تترتبها أحكام القانون المدني على طرفي العقد، هناك التزامات مالية تفرض على الدخل الناتج من العقارات المشيدة بموجب حق المساطحة، أنشأها القانون مسبقاً أي قبل وجود حق المساطحة ولا يجوز الإتفاق على الإعفاء منها إن كانت الإدارة طرفاً فيه، حيث جاء في المادة الثانية من قانون ضريبة العقار ذي الرقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ النافذ بأنه يكون فرض الضريبة على الإيراد السنوي لجميع العقارات وتكون من ضمنهم العقارات التي شيدت بناءً على حق المساطحة، ويجب على أحد طرفي العقد الالتزام بدفعها وإلا أخضع نفسه للمساءلة القانونية، ثم جاء المشرع الضريبي في المادة العاشرة من القانون وحدد المكلف بدفع الضريبة بأنه صاحب العقار أو صاحب الإجارة الطويلة وفي حالة عدم وجودهما فعلى شاغل العقار، أي في حالة إذا تعذر على السلطات المالية الوصول إلى صاحب العقار أو صاحب الإجارة الطويلة سيكون من السهل على الدوائر الضريبية تعيين الشاغل وتكليفه بدفع الضريبة.

هذا ومن أجل التوصل إلى بيان المكلف بدفع ضريبة العقار في العقد المنشئ لحق المساطحة ورغبة منا ولو بجهد متواضع في بحث هذه المسألة والوقوف على أحكام حق المساطحة والالتزامات المالية تحديداً، اخترنا أن نبحث في هذا الموضوع.

أولاً: مشكلة البحث

تكمن مشكلة البحث في عدم وجود نص واضح وصريح في قانون ضريبة العقار ذي الرقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ النافذ، يكلف المساطح بدفع الضريبة السنوية المفروضة على العقار المشيد حق المساطحة، حيث ورد في المادة العاشرة من القانون وتفرض الضريبة على صاحب العقار أو صاحب الإجارة الطويلة وفي حالة عدم وجودهما فعلى الشاغل، وبالرجوع إلى أحكام حق المساطحة في القانون المدني نجد أن المساطح ليس صاحب العقار، بل هو صاحب المنشآت المشيدة من قبله وستعود ملكيتها إلى مالك الأرض بعد انتهاء مدة العقد، كذلك عرفت المادة الأولى من قانون ضريبة العقار صاحب العقار بأنه "المالك أو واضع اليد أو متولي الوقف"، كذلك المساطح هو ليس صاحب الإجارة الطويلة لأن القانون المدني نظم أحكام كل منهما على انفراد بالرغم من وجود تشابه بينهما إلا أنهما يختلفان في أحكامهما والعقار الذي يرد عليه كل منهما، كذلك نصت المادة (٢٨/أولاً) من الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ "لا تفرض الضرائب والرسوم، ولا تجبى، ولا يعفى منها إلا بقانون".

ثانياً: فرضية البحث

تكمن فرضية البحث في أنه يجري التفسير الخاطئ لنص المادة العاشرة في الفقرة الأولى منها من قانون ضريبة العقار، فيؤدي إلى تطبيق خاطئ للمادة، وذلك بفرض الضريبة على المساطح إذا كانت الإدارة طرفاً في العقد، في حين أن الإدارة معفية من دفع الضريبة لخضوعها إلى الإعفاءات الواردة في القانون نفسه، لذا تلجأ السلطة المالية إلى الطرف الآخر وهو المساطح وتفرض عليه الضريبة دون سند قانوني.

ثالثاً: أهمية البحث

لعلني لا أجنب الحقيقة إذا قلت إن موضوع دفع ضريبة العقار في العقود المنشئة لحق المساطحة لم يبحث عنه تفصيلاً وبدقة، وإنه لم ينل الاهتمام من قبل الباحثين، وهذا يُعزي -في اعتقادنا- إلى أن قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ النافذ لم يذكر المساطح كأحد المكلفين بدفع ضريبة العقار بموجب الفقرة الأولى من المادة العاشرة من القانون المذكور، وإنما يشير إلى صاحب الإجارة الطويلة فحسب، هذا من جهة. ومن جهة أخرى أن القانون المدني العراقي قد ذكر عقود الإجارة الطويلة ضمن الحقوق العينية الأصلية من دون أن يقوم بتنظيم أحكامه، وأن قانون التسجيل العقاري قد تناوله بنصوص مقتضبة مع حق المساطحة، وقد يظن بعضهم أن أحكام المساطحة تنطبق على أحكام الإجارة الطويلة، فلا موجب لبحث الأخير، وسنرى خطأ هذا الاتجاه، لذا فإن من الأهمية بإمكان وضع إطار قانوني محدد لهذا الموضوع في ظل غياب معنى واضح لتكليف المساطح بدفع ضريبة العقار في العقود المنشئة لحق المساطحة.

رابعاً: هدف البحث

يعد هذا الموضوع من المواضيع الحيوية والمهمة خصوصاً وإن إقليم كردستان في مرحلة البناء والازدهار واستثمار رؤوس الأموال الطائلة سواءً أكانت وطنية أو أجنبية، ولكون حق المساطحة يهدف إلى توظيف الثروة العقارية لبناء الاقتصاد وانتشار العمران والازدهار؛ وإقامة المشاريع التجارية والصناعية الضخمة والتي تمثل عنصراً إيجابياً في الرخاء الاقتصادي وفي نفس الوقت لا يفقد مالك العقار ملكية عقاره بل يبقى مالكا له.

لذلك تلجأ حكومة الإقليم من خلال وزاراتها والجهات الغير المرتبطة بوزارة إلى إبرام العقود المنشئة لحق المساطحة مع شركات القطاع الخاص وحتى الأشخاص الطبيعيين رغبة من الحكومة بتطوير وازدهار البنية التحتية للإقليم، وفي نفس الوقت لا تملك الأموال الكافية لإنجاز ذلك، علينا بدورنا نرى بان حق المساطحة أصبح أداة بيد الحكومة لتطوير البنية التحتية، وتزايد لجوء المؤسسات في الإقليم إلى إبرام العقود المنشئة لحق المساطحة بعد صدور قانون الاستثمار رقم ٤ لسنة ٢٠٠٦ حيث أشار القانون إلى قيام الدوائر في الإقليم بتخصيص الأراضي ضمن التصميم الأساسي داخل المدن وخارجها عن طريق الإيجار أو المساطحة.

نظراً لزيادة حالات العقود المنشئة لحق المساطحة نكون أمام زيادة في العقارات التي تخضع لضريبة العقار التي هي أحد مصادر إيرادات حكومة الإقليم، ونهدف من خلال هذا البحث المتواضع إلى بيان المكلف بدفع ضريبة العقار في حق المساطحة هل هو صاحب الأرض؟ أم المساطح الذي هو مالك المنشآت دون الأرض؟ إذا قلنا أن صاحب الأرض هو المكلف بدفع الضريبة وعادة هي الإدارة "أحدى وزارات الدولة أو جهة غير مرتبطة بوزارة" كلفنا الدولة بدفع الضريبة لنفسها أو ستكون مشمولة بالإعفاءات، أم المساطح صاحب المنشآت الذي ينتهي ملكيته للمنشآت بانتهاء مدة العقد وتبقى العقارات موجودة وهذا ما نريد البحث فيه.

خامساً: منهجية البحث

اعتمدنا في بحثنا هذا على المنهج التحليلي والاستقرائي لنصوص قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩، والقانون المدني العراقي رقم ٤٠ لسنة ١٩٥١، وقانون التسجيل العقاري رقم ٤٣ لسنة ١٩٧١ وهي قوانين نافذة في الإقليم، إذ قمنا بعرض نصوص القوانين المذكورة: ونص المادة ٢٨/أولاً من الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥، ثم قمنا بتحليلها والتعليق عليها.

سادساً: هيكلية البحث

ارتأينا في هذا البحث تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول خصصناه للبحث عن ماهية حق المساطحة وذلك ببيان تعريفه وأحكامه في المطلب الأول، ونبحث عن محل حق المساطحة وتمييزه عن عقد الإجارة الطويلة في المطلب الثاني، وفي المبحث الثاني تناولنا ماهية ضريبة العقار وتحديد شخص المكلف بها، ففي المطلب الأول نتطرق إلى التعريف بضريبة العقار وخصائصها، أما في المطلب الثاني لقد بحثنا فيه التعريف بالمكلف في القانون بشكل عام وفي حق المساطحة تحديداً.

المبحث الأول

ماهية حق المساطحة

في هذا المبحث سنحاول بيان تعريف حق المساطحة وخصائصه في التشريع العراقي وتمييزه عن عقد الإجارة الطويلة وذلك من خلال مطلبين.

المطلب الأول

التعريف بحق المساطحة وأحكامه

من أجل تسليط الضوء على ماهية حق المساطحة وتحليل أحكامها في كل من قانون المدني العراقي وقانون التسجيل العقاري العراقي سنتقسم هذا المطلب على فرعين، وبالشكل الآتي:

الفرع الأول

التعريف بحق المساطحة

لقد عرف فقهاء وشراح القانون حق المساطحة بعدة تعريفات؛ نقتصر هنا على بيان أبرزها، فمنهم من عرفه بأنه: " حق عيني يعطي صاحبه الحق في إقامة بناء أو غراس أو سواهما على أرض الغير لمدة لا تزيد على خمسين سنة مقابل أجر معلومة (سوار، ١٩٩٦، ٤٠٠). وعرف آخر المساطحة بأنه: " حق عيني يخول صاحبه أن يقيم أبنية أو منشآت أخرى على أرض الغير أو يغرس أغراساً فيها" (العبيدي، ١٩٩٩، ٢١١).

وذهب فقهاء آخرون إلى تعريف حق المساطحة بصيغة أخرى آخذين بنظر الاعتبار تسجيل هذا الحق في السجل العقاري وذلك بتعريفه: " حقاً من الحقوق العينية الأصلية يخضع للتسجيل في السجل العقاري وينصب على ما فوق الأرض من أشجار أو غراس أو منشآت أخرى" (علم الدين، ١٩٩٧، ٣١٤).

كما ذهب بعض من الفقهاء وشراح القانون المدني إلى تعريف حق المساطحة بأنه: " حق عيني أصلي يخول بموجب هذا الحق المساطح وبالإتفاق مع صاحب الأرض أن يقيم البناء سواء للسكنى كالدور أو لغرض الإنتاج كالمعامل والمصانع، وهذا الذي جعل المشرع ان يعتبره حقاً عينياً حتى يستطيع أن ينتفع بتلك الأبنية أو المنشآت التي شيدها لمدة طويلة لا تتجاوز الخمسون السنة، وهذا الحق يقتضي تسجيله في دائرة التسجيل العقاري" (حيدر، ١٩٧١، ٢٥٩).

ومن جانب التشريعي؛ فقد عرفه المشرع العراقي في المادة (١/٢٦٦) من القانون المدني رقم ٤٠ لسنة ١٩٥١ بأنه: " حق عيني يخول صاحبه أن يقيم بناء أو منشآت أخرى غير الغراس على أرض الغير بمقتضى اتفاق بينه وبين صاحب الأرض ويحدد هذا الاتفاق حقوق المساطح والتزاماته".

ومن تعريف المشرع العراقي يتضح لنا أن المشرع العراقي جعل حق المساطحة حقاً عينياً حتى يحدد له من الاستقرار والبقاء ما ليس للحق الشخصي الذي يعطيه القانون للمستأجر، بمقتضاه يخول المساطح الحق في إقامة الأبنية والمنشآت دون الغراس على أرض الغير بمقتضى الاتفاق الذي يحدد حقوق والتزامات الطرفين.

الفرع الثاني

أحكام حق المساطحة

إن أهم أحكام حق المساطحة هي ما يلي:

١- أسباب كسب حق المساطحة: يكسب حق المساطحة بالعقد، أي اتفاق صاحب الأرض مع الغير الذي يريد كسب حق المساطحة على الأرض، كما يكسب بالميراث في حالة وفاة صاحب حق المساطحة قبل انتهاء مدة الحق، وبالوصية عندما يوصي صاحب الحق بحق المساطحة على الغير (عبيدات، ٢٠١١، ٢١٩).

٢- حقوق المساطح: أن للمساطح حقين؛ أولهما حقه في البناء أو المنشآت الأخرى على أرض المالك وإن حقه هو حق ملكية خالصة، ولكنه حق مؤقت لأنه ينتهي بانتهاء المدة المحددة للمساطحة، ويترتب على كون المساطح مالكا لهذه الأبنية والمنشآت إن له أن يتصرف بها مقتراً بحق المساطحة بجميع أنواع التصرفات بالبيع أو الهبة أو الرهن أو غير ذلك. أما الحق الثاني الذي يملكه المساطح فهو حق المساطحة نفسه أي الحق في البناء على أرض الغير. فهو اذن حق قرار للمساطح يكون له أن يتصرف به كذلك قبل البناء، ما لم يوجد اتفاق يقضي بخلاف ذلك، وإذا استملك العقار الذي تقرر للغير عليه حق المساطحة أو حق إجارة طويلة فيستحق صاحب هذا الحق من بدل الاستملاك ما يعادل بدل الاستفادة منه للسنين الباقية من مدته (البشير وطفه، ١٩٨٢، ٣١٨)، وله أن يحيي حقه بكافة الدعاوي الكفيلة بذلك (منصور، ٢٠٠٠، ٤٠٠).

٣- التزامات المساطح: إذا اشترطت عليه أجرة في مقابل الحق بدفعها لصاحب الأرض، فإذا امتنع المساطح عن دفع الأجرة أو تأخر في دفعها ثلاث سنوات متواليات كان لصاحب الأرض أن يطلب فسخ العقد، ما لم يوجد اتفاق يقضي بعدم جواز طلب صاحب الأرض فسخ العقد إذا تأخر المساطح عن دفع الأجرة ولو لأكثر من ثلاث سنوات، كما يلتزم المساطح باستعمال الأرض فيما أعدت له، وان يبذل في العناية بها عناية الشخص المعتاد، كما يلتزم المساطح بإعادة الأرض إلى صاحبها عند انتهاء حق المساطحة (البشير وطفه، ١٩٨٢، ٣١٩).

٤- مصير البناء والمنشآت: تنتقل ملكية البناء والمنشآت الأخرى إلى صاحب الأرض عند انتهاء المساطحة، على أن يدفع للمساطح قيمتها مستحقة القلع، ما لم يوجد شرط يقضي بخلاف ذلك (البشير وطفه، ١٩٨٢، ٣٢٠).

٥- مدة حق المساطحة: لا يجوز أن تزيد مدة حق المساطحة على خمسين سنة، فإذا زادت المدة المحددة في العقد عن الخمسين سنة فإن العقد لا يبطل وإنما يقتصر التسجيل على الخمسين سنة فقط وذلك باتفاق الطرفين، وإذا لم يحدد العقد مدة للمساطحة فلكل من المساطح وصاحب الأرض أن ينهي العقد بعد ثلاث سنوات من وقت التنبيه على الآخر بذلك (البشير وطفه، ١٩٨٢، ٣١٧).

المطلب الثاني

حق المساطحة وتمييزه عن عقد الإجارة الطويلة

إن حق المساطحة لا يرد على كل أنواع الأراضي، بل يقتصر على أنواع معينة من الأراضي لا بد من بيان تلك الأراضي، كذلك قد يشتهر العقد المنشئ لحق المساطحة مع غيره من العقود. ومن أجل إزالة اللبس الذي قد يكون قائماً في الأذهان لوجود الصلة بين حق المساطحة والحقوق الأخرى لذا لا بد من تمييزه عنها.

وفي ضوء ما تقدم سوف نقسم هذا المطلب إلى فرعين، الأول: بيان الأراضي الذي يرد عليه حق المساطحة، أما الفرع الثاني نخصه لتمييز حق المساطحة عن عقد الإجارة الطويلة.

الفرع الأول:

محل حق المساطحة

إن حق المساطحة لا يرد إلا على نوع معين من الأراضي حددتها الفقرة الأولى من المادة (٢٢٩) من قانون التسجيل العقاري رقم ٤٣ لسنة ١٩٧١ التي نصت على: "١- ينشأ حق المساطحة على الأرض المملوكة أو الموقوفة وفقاً صحيحاً بتسجيل اتفاق صاحب الأرض والمساطح في السجل العقاري". ويترب على ذلك ما يلي:

أولاً: لا يرد إلا على الأراضي المملوكة سواء كانت مملوكة للدولة أم كانت مملوكة للأشخاص، والأراضي موقوفة وفقاً صحيحاً. ثانياً: لا يرد حق المساطحة على حق التصرف في الأراضي المملوكة للدولة أي المفوضة بالطابو أو الممنوحة باللزما (مجيد، ١٩٧٩، ٩٤). والأراضي أو العقارات الموقوفة قد تكون صحيحة أو غير صحيحة، والأوقاف الصحيحة هي التي يترتب عليها حق المساطحة والتي كانت رقبته ملكاً ثم أوقفها المالك على جهة خيرية، أما الأوقاف غير الصحيحة والتي لا يمكن ترتيب حق المساطحة عليها فهي الأراضي التي أفرزت من الأراضي الأميرية ووقفها السلاطين أنفسهم أو أوقفها غيرهم بإذن منهم على جهة من جهات الخير (حيدر، ١٩٧١، ٣٠-٣٦).

الفرع الثاني:

تمييز حق المساطحة عن عقد الإجارة الطويلة

لقد حدد المشرع العراقي في المادة (٦٨) من القانون المدني رقم ٤٠ لسنة ١٩٥١ الحقوق العينية الأصلية وذكر من بينها حق الإجارة الطويلة، إلا أنه لم يتناولها بالتنظيم، بل أدرج بعض أحكامها في قانون التسجيل العقاري رقم ٤٣ لسنة ١٩٧١، فقد نصت الفقرة الثانية من المادة (٢٢٩) على أنه: "٢- يسجل عقد الإجارة الطويلة الذي يخول فيه صاحب الأرض المستأجر ان يقيم بناء أو منشآت أخرى غير الغراس حسب الشروط المتعاقد عليها ويخضع التسجيل والمدة وحق التصرف والإرث لإحكام حق المساطحة". وبهذا أخضع المشرع العراقي بعض أحكام الإجارة الطويلة لأحكام المساطحة، لكن ليس كلها في الأجرة ونوع العقار الذي ترد عليه الإجارة الطويلة، وكذلك مصير المحدثات بعد انقضاء حق الإجارة الطويلة.

في حين لقد ذكرت المادة (١/٦٨) من القانون المدني العراقي رقم ٤٠ لسنة ١٩٥١ كلا الحقين على انفراد، والتي نصت على أنه: "الحقوق العينية الأصلية هي حق الملكية وحق التصرف وحق العقر وحقوق المنفعة والاستعمال والسكنى والمساطحة وحقوق الارتفاق وحق الوقف وحق الإجارة الطويلة". وبالتالي لا يمكن أن نعد أحدهما صورة للآخر، لأن ما ورد في هذه المادة يعني أن لكل من الإجارة الطويلة والمساطحة تنظيماً قانونياً خاصاً به.

وبالرغم من أن المشرع العراقي لم ينظم أحكام الإجارة الطويلة، فقد ذهب بعض من الفقهاء وشرح القانون المدني (الذنون، ١٩٥٤، ٤٢٢) إلى تعريف هذا الحق بأنه: "عقد يكتسب بموجبه المستأجر حق إحداث ما شاء من الأبنية أو المنشآت الأخرى عدا الغراس على عقار موقوف مقابل بدل معلوم يدفع على شكل أجرة سنوية".

ومن هذا التعريف يتضح أن حق الإجارة الطويلة لا ينشأ إلا بموجب عقد يخول بمقتضاه المستأجر الحق في إقامة الأبنية والمنشآت دون الغراس، وهو لا يرد إلا على عقار موقوف وذلك من أجل تعمير الأراضي الخالية أو الأبنية الخربة، والتي لا يملك الوقف القدرة على إصلاحها واستثمارها، مقابل أجرة معلومة تدفع سنوياً.

وبعد تحديد معنى الإجارة الطويلة في الفقه والتشريع العراقي، لابد من بيان أوجه التشابه والاختلاف بين حق المساطحة والإجارة

الطويلة:

أولاً: أوجه التشابه

يقترّب حق المساطحة من حق الإجارة الطويلة في النواحي الآتية (العبيدي، ٢٠٠٠، ٢٧):

- ١- كلا من حق المساطحة والإجارة الطويلة يعد من قبيل الحقوق العينية الأصلية المتفرعة عن حق الملكية حيث تمنح كلا من المساطح والمستأجر حق مباشرة سلطتهما على الشيء المترتب عليه هذه الحقوق دون وساطة مالك الرقبة أو غيره.
- ٢- إن كلا الحقيين من الحقوق المؤقتة التي تنتهي بانتهاء مدتها التي يجب أن لا تتجاوز خمسين سنة.
- ٣- يكتسب كلا الحقيين بالعقد والتقدم متى توافرت شروطه وينتقلان بالميراث والوصية.
- ٤- يخضع كلا الحقيين لأحكام التسجيل العقاري لدى دائرة التسجيل العقاري المختصة.

ثانياً: أوجه الاختلاف

رغم أوجه الشبه بين حق المساطحة وحق الإجارة الطويلة، إلا أن هذا لا يعني التطابق بينهما، إذ يختلف حق الإجارة الطويلة عن حق المساطحة في الجوانب التالية:

- ١- محل العقد: إنّ حق المساطحة وبصريح نص الفقرة (١) من المادة (٢٢٩) من قانون التسجيل العقاري رقم ٤٣ لسنة ١٩٧١ ينصب على الأرض المملوكة، أو الموقوفة وفقاً صحيحاً، في حين أنّ عقد الإجارة الطويلة ينصب فضلاً عما تقدم على الأراضي الموقوفة وفقاً غير صحيح وهي حق التصرف والعقر في الأراضي الأميرية المرصدان والمخصصان إلى جهة من الجهات (الطويل، ٢٠٢٠، ٢٠٨).
 - ٢- من حيث الأجرة: فالأصل في حق المساطحة أن يكون بمقابل (أجرة) ويمكن أن يكون بدون مقابل فيصبح عقداً من عقود التبرعات، ويمكن أن يكون المقابل أموالاً أخرى غير الأجرة كأن يتفق الطرفان على عدم دفع الأجرة على أن تؤول مثلاً المحدثات عند انتهاء مدة حق المساطحة لصاحب الأرض بدون مقابل يعطيه للمساطح، في حين أن الأجرة في الإجارة الطويلة تعد ركناً في العقد، إذ لا ينعقد بدونها (مبارك، ١٩٧٣، ٤٢٨).
 - ٣- لا يزول حق المساطحة بزوال المحدثات قبل انتهاء مدته وإنما يبقى حق المساطحة قائماً لحين انتهاء مدة العقد، سواء أقام المساطح المحدثات ثانية أم لم يقمها. في حين إن حق الإجارة الطويلة لدى المشرع السوري يسقط في حالة زوال المحدثات قبل انتهاء مدته وامتناع المستأجر من إعادتها ثانية رغم إنذاره من قبل متولي الوقف.
 - ٤- أما عن مصير المحدثات بعد انتهاء مدة العقد في المساطحة، فالأصل إنها تعود لمالك الأرض بمقابل، لكن يجوز أن يتفق المساطح وصاحب الأرض على خلاف ذلك كأن يملك المساطح جزءاً أو كلاً من المحدثات التي أقامها وأن يملكها البناء والأرض مشاركة كل بمقدار ماله في البناء وقيمة الأرض، إلا أن مثل هذا الاتفاق لا يقع في الإجارة الطويلة، لأن الهدف الأساسي منها هو إصلاح الأراضي غير المستصلحة أو تعمير الأبنية التي تحتاج إلى نفقات ومدة طويلة لإصلاحها، وفي الغالب تعود هذه المحدثات والتحسينات للمالك بالنسبة للأراضي والعقارات المملوكة، أو للوقف بالنسبة للأراضي والعقارات التي تملكها جهة الوقف (العبيدي، ٢٠٠٠، ٢٩).
- يتضح لنا في نهاية هذا المبحث أن ما ورد في قانون التسجيل العقاري رقم ٤٣ لسنة ١٩٧١ حق الإجارة الطويلة مع حق المساطحة سويةً، وأوضح بأن الأحكام الخاصة بحق المساطحة تسري على الإجارة الطويلة من حيث التسجيل والمدة وحق التصرف والإرث، وإذا كان العقدان يتطابقان من حيث ما تقدم فإنّ هناك ما يميّز بينهما من حيث: محل العقد (ملكية الأرض)، الأجرة، مصير الحق في حالة زوال المحدثات قبل انتهاء المدة ومصير المحدثات بعد انتهاء مدة العقد.

المبحث الثاني:

ماهية ضريبة العقار وتحديد الشخص المكلف بها

إن بيان ماهية ضريبة العقار وتحديد مفهوم المكلف فيها يحتم علينا تقسيم هذا المبحث على مطلبين، نتناول في الأول منها التعريف بضريبة العقار وبيان خصائصها، وفي الثاني نوضح ماهية المكلف بشكل عام، ثم نهتم بتحديد المكلف في حق المساطحة.

المطلب الأول

مفهوم ضريبة العقار

سوف نشعر بدراسة هذا المطلب من خلال تعريف ضريبة العقار في التشريع العراقي وفي الفقه، مع بيان أهم خصائص ضريبة العقار وذلك من خلال فرعين، الأول نخصه لتعريف ضريبة العقار والثاني نكرسه لبيان خصائص ضريبة العقار.

الفرع الأول

التعريف بضريبة العقار

فيما يتعلق بموقف المشرع العراقي -بخصوص تعريف ضريبة العقار- في قانون ضريبة العقار، فإنه لم يأت بتعريف محدد، حيث أشارت في الفقرة (١) من المادة الأولى من قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ إلى أنها: "ضريبة العقار المفروضة بموجب هذا القانون" إلا أن الفقه عرف ضريبة العقار بأنها: "الضريبة المفروضة على الإيراد السنوي الناجم للمكلف من عقاراته المستغلة في العراق عدا دار السكن" (الجنابي، ٢٠٠٩، ٢٥٨).

كما عرفها بأنها: "الضريبة المفروضة على دخل المكلف العقاري الإجمالي والذي يمثل مجموع الإيراد السنوي وهو بدل الإيجار الحقيقي أو المخمن الناجم من العقارات والعرضات المشيدة وهو دخل المساطح من العقارات المبنية على عرضات مستأجرة يملكها المكلف في العراق عدا دار السكن خلال السنة التقديرية" (العمري، ١٩٨٩، ١٥١).

وذهب البعض بأنها: "ضريبة عينية مباشرة تفرض على إجمالي الدخل السنوي من بدل الإيجار الفعلي أو المخمن من قبل لجان التقدير المختصة للعقارات المملوكة وكذلك العقارات المبنية على عرضات مستأجرة وحسب الأسعار الضريبية المحددة في القانون" (محمد وقادر، ٢٠١٩، ٢٥٣).

ويعتقد البعض بأنه من الأفضل عدم إعطاء التعريف لهذه الضريبة في القانون العراقي والتي هي مسألة مقبولة، لأن القانون لا يدخل في التفاصيل وإنما أشار القانون عبر مواده إلى تحديد وعاء الضريبة وسعر الضريبة والإعفاءات من الضريبة والمكلف بالضريبة والاعتراض على الضريبة، وهي كلها مسائل على قدر من الأهمية في عملية التحاسب الضريبي، لكن من خلال التمعن في هذه المواد بالإمكان إعطاء تعريف لهذه الضريبة بأنها: "مبلغ من النقود تفرضه الإدارة الضريبية على إيراد المكلف من الأملاك العقارية وفق أسس مثبتة قانوناً" (كداوي، ٢٠٠٨، ١٤٩).

كما ذهب جانب من الفقه إلى تفضيل تسمية هذه الضريبة بالضريبة على إيراد الأملاك العقارية وذلك لإزالة أي التباس أو غموض مثل ذلك الذي يكتنف التسميات الأخرى لأن ضريبة العقار أو ضريبة الأملاك قد فسرت بأنها الضريبة المفروضة على العقار أو الملك العقاري، وهذا غير صحيح (كداوي، ٢٠٠٨، ١٤٩).

ونحن بدورنا نؤيد هذا الرأي القائل بضرورة إزالة هذه الأخطاء الشائعة من التشريعات العراقية، لأنه قد يقع المواطن أو حتى الباحث المختص في الخطأ عندما يقرأ هذه التسميات ويبدو أن هذه الضريبة قد يفرض على العقار ذاته (أي ضريبة على رأس المال) بينما المضمون

هو شيء مختلف تماماً، لأن هذه الضريبة تفرض على الدخل المتولد من العقار وليست على العقار ذاته، لذلك من الأفضل تغيير تسمية هذه الضريبة إلى ضريبة دخل العقار أو ضريبة إيراد الأملاك العقارية.

الفرع الثاني

خصائص ضريبة العقار

نستنتج من التعاريف التي أوردها الفقه وحيثيات المواد التي جاء بها القانون بأنه تتميز ضريبة العقار بجملة من الخصائص، نحاول عرض الأهم منها عبر النقاط الآتية:

أولاً: تفرض على دخل الملكية العقارية، فهي لا تفرض على ملكية العقارات ذاتها، وإنما على الإيراد السنوي الناشئ عن هذه الملكية، ويراعي عند تقديرها جميع العناصر التي تؤدي إلى تحديدها وخاصة فيما يتعلق بالإيجار السنوي المتفق عليه بين المؤجر والمستأجر، كما لا تفرض هذه الضريبة عند تحقق حالات خلو العقار من الشاغل أو هدمه (الجنابي، ٢٠٠٩، ٢٥٩).

ثانياً: تؤخذ بتقدير السلطة المالية وتمثل هذه العملية تقديراً مباشراً من قبل السلطة المالية للوعاء الضريبي وتقوم السلطة المذكورة بتقدير القيمة العمومية للعقار أرضاً وبناءً، ويبقى هذا التقدير سارياً لمدة خمس سنوات لاحقة (الجنابي، ٢٠٠٩، ٢٥٩).

ثالثاً: إنها ضريبة سنوية تحصل مقدماً، وتفرض الضريبة على العقارات المبنية ضريبة سنوية على الدخل السنوي الناتج من ملكية هذه العقارات. وقد نص القانون على تحصيلها مقدماً على قسطين أحدهما في كانون الثاني والآخر في تموز، فلا ينظر إذن حين قبض الدخل فعلاً للمطالبة بالضريبة وإنما تحصل مجزأة إلى جزئين وهذه التجزئة لا تغير من طبيعة الضريبة كونها سنوية مفروضة على أساس الدخل السنوي (العمرى، ١٩٨٩، ١٥٢).

رابعاً: أنها ضريبة مباشرة، وذلك لكون المكلف بالضريبة معروف لدى السلطة المالية، وتفرض الضريبة باسمه وتجي بموجب جداول، وهناك اتصال مباشر بين المكلف والإدارة الضريبية (كداوي، ٢٠٠٨، ١٥٠).

خامساً: تكون الضريبة عينية عندما لا تراعي ظروف المكلف الشخصية، لأن لا يمنح المشرع الضريبي أية سماحات للمكلف بها، كما أن هذه الضريبة لا تفرق بين الأشخاص الطبيعية والأشخاص المعنوية (العلي، ٢٠٠٧، ٤٤١).

سادساً: إنها إحدى أنواع الضرائب على الدخل، لأن الوعاء الذي تفرض عليه الضريبة هو دخل العقار وليس العقار نفسه (كداوي، ٢٠٠٨، ١٥٠).

سابعاً: إنها تفرض على إجمالي الدخل بعد تنزيل ١٠٪ من الإيراد ما يقابل مصاريف الصيانة والاندثار (العلي، ٢٠٠٧، ٤٤١).

المطلب الثاني

تحديد الشخص المكلف بالضريبة

سنحاول في هذا المطلب تحديد المكلف في التشريع العراقي من خلال النص الوارد في قانون ضريبة العقار وبيان من هو المكلف في حق المساطحة، وسنبحث فيها بشيء من التفصيل والتحليل من خلال فرعين.

الفرع الأول

التعريف بالمكلف

لا شك فيه أن اصطلاح المكلف ينبع من التكليف والالتزام الذي يفرضه القانون الضريبي على الأفراد المخاطبين بأحكامه، وعليه فإن كل شخص ملزم بدفع الضريبة تعتبر مكلفاً (قاسم، ٢٠٠٣، ١٦).

ولكل ضريبة مكلف، والمكلف هو الشخص الخاضع للضريبة والمسؤول عن تسديد الضريبة وتحمله كافة التبعات القانونية المترتبة عليها (كداوي، ٢٠٠٨، ١٥٧).

كما وأن المكلف بدفع ضريبة العقار هو كل شخص خاضع لضريبة العقار، أو هو صاحب العقار أو الجهة المكلفة باستقطاع الضريبة (الجنابي، ٢٠٠٩، ٢٧١).

وان للقانون الضريبي من حيث تنظيم المراكز القانونية، المتمثلة بالمكلف الضريبي وبخزينة الدولة (السلطة المالية) وضرورة التوازن بين مصالح الطرفين، فإذا كانت الضريبة واجبة على المكلف دفعها إلى الدولة، ولا يجب أن يضر بحق الملكية ولا بحق الدولة (القيسي، ٢٠٠٨، ١٥٤).

ولم ينص المشرع العراقي ضمن الأحكام العامة في القانون النافذ تعريفاً محدداً للمكلف، بل اكتفى بالقول بأنه: "كل شخص خاضع للضريبة بموجب هذا القانون" وذلك في المادة (٧/١) من قانون ضريبة العقار، رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩. ثم جاء وحدد المكلف في الفقرة الأولى من المادة العاشرة من القانون في باب المكلف بدفع الضريبة "تفرض الضريبة على صاحب العقار أو على صاحب الإجارة الطويلة وفي حالة عدم وجودهما فعلى الشاغل، أما إذا كان العقار مرهوناً بشرط السكن والإسكان، فيعتبر المترهن مكلفاً بدفع الضريبة". كما عرفت المادة (٦/١) - من قانون ضريبة العقار، رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ - صاحب العقار بأنه: "المالك أو واضع اليد أو متولي الوقف"، فالمشرع العراقي حدد المكلف بدفع ضريبة العقار بعدة أشخاص وعلى النحو التالي (كداوي، ٢٠٠٨، ١٥٧):

١- مالك العقار، وهو الذي سجل العقار باسمه في دوائر التسجيل العقاري.

٢- متولي الوقف، وهو المسؤول عن الوقف سواء تم تعيينه من قبل الواقف أو من قبل المترقبين.

٣- واضع اليد، كالقيّم والوصي ومديرية أموال القاصرين أو واضع اليد على عقار غير معلوم صاحبه.

٤- صاحب الإجارة الطويلة، ممن له اختصاصات المالك ذاتها في الاستغلال والانتفاع بالعقار دون التصرف فيه.

٥- الشريك في العقار، إن كان شاغلاً له.

٦- شاغل العقار، إذا تعذر على السلطات المالية العثور على الشركاء.

٧- المترهن، إذا كان العقار مرهوناً بشرط السكن والإسكان.

٨- أي شريك في العقار يمكن استيفاء الضريبة منه، وله الرجوع إلى بقية الشركاء لاستيفاء ما دفعه عنهم بنسب معينة.

يتبين لنا أن المشرع في تعداده للمكلفين بضريبة العقار في الفقرة (١) من المادة (١٠) وقع في خلط بين مفهومي المكلف بالضريبة وحجز الضريبة عند المنبع ومن يتحمل واجب جبايتها كالشخص المستأجر للعقار أو شاغله، فمن غير المعقول أن يعد الشاغل للعقار مكلفاً رغم كونه في الغالب مستأجر له، والصحيح أن بعض من أسماهم المشرع بالمكلفين بالضريبة هم مجرد اشخاص يخضعون لواجب جباية الضريبة وتسليمها لدائرة الضريبة قبل دفع الأيجار للمكلف الحقيقي بها وهو مالك العقار (الدخيل، ٢٠٢٣، ٢٣).

الفرع الثاني

المكلف في حق المساطحة

عين المشرع المكلف بدفع ضريبة العقار في الفقرة الأولى من المادة (١٠) من قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ المكلف بدفع الضريبة، والتي نصت على أنه: "تفرض الضريبة على صاحب العقار أو على صاحب الإجارة الطويلة وفي حالة عدم وجودهما فعلى الشاغل، أما إذا كان العقار مرهوناً بشرط السكن والإسكان، فيعتبر المترهن مكلفاً بدفع الضريبة".

بعد دراستنا لهذه المادة نلاحظ بأن المشرع ميز بين العقار المرهون وغير المرهون، ثم جاء وعين المكلّف بشكل أصيل وعلى سبيل احتياط أو استثنائي.

لذا نحاول بيان المكلّف بدفع الضريبة في كل حالة على انفراد وعلى نحو التالي:

أولاً: إذا كان العقار طليقاً

١- المكلّف بشكل أصيل

ويتضح لنا من هذا النص بأن المكلّف هو صاحب العقار أو صاحب الإجارة الطويلة، وعرف المشرع صاحب العقار بأنه: " المالك أو واضع اليد أو متولي الوقف". كما سبق وأن وقفنا على كل مفردة في الفرع الأول من هذا المطلب مما لا داعي لتكراره. أما بالنسبة إلى "صاحب الإجارة الطويلة" هو المتعاقد مع إدارة الوقف على الأموال الموقوفة كما ذهب إليه الفقه، نلاحظ بأن الإدارة الضريبية هنا مخير بين الرجوع إلى صاحب العقار، وهو إدارة الوقف أو وزارة الأوقاف تحديداً وبين الرجوع على صاحب الإجارة الطويلة أي المتعاقد مع الإدارة، إلا أن الإدارة الضريبية هنا لا ترجع إلى صاحب العقار لكون أموال الأوقاف مشمولة بالإعفاءات الواردة في المادة (٣) من قانون ضريبة العقار، وبالتالي فإن المكلّف هو صاحب الإجارة الطويلة، بعبارة أخرى متى وجد صاحب الإجارة الطويلة فهو المكلّف بدفع الضريبة.

٢- المكلّف بشكل استثنائي

جاء في النص: "... وفي حالة عدم وجودهما فعلى الشاغل..."، يقصد به أنه في حالة عدم وجود صاحب العقار أو صاحب الإجارة الطويلة لأي سبب كان أو تعذر على السلطات المالية معرفة صاحب العقار فإن المكلّف هنا هو "الشاغل". وأن شاغل العقار دائماً هو المستأجر في حالة وجود عقد الإيجار أو الغاصب في حالة عدم وجود عقد الإيجار أي إذا كان حيازته للعقار غير قانونية.

ثانياً: إذا كان العقار مرهوناً

جاء في الجزء الثاني من النص " إذا كان العقار مرهوناً بشرط السكنى والإسكان فيعتبر المرتهن مكلّفاً بدفع الضريبة". نلاحظ بأن المشرع ميز بين العقار المرهون والعقار الحر، وكلف الدائن المرتهن بدفع الضريبة المفروضة على العقار بدلاً من المالك أي المدين الراهن.

وبعد اطلاعنا على هذه المادة وقراءتها بتمعن لم نجد ما يشير إلى تكليف المساطح (المتعاقد مع صاحب الأرض) بدفع الضريبة المفروضة على العقار، بل ركزت على صاحب العقار أو بالأحرى المالك.

وفي العقود المنشئة لحق المساطحة عادة تكون الإدارة طرفاً في العقد سواء كان متمثلة برئاسة بلدية أو وزارة من وزارات الدولة أو إحدى الهيئات المستقلة مثل هيئة الاستثمار، وأن العقار هنا عادة تكون مسجلة باسم الإدارة (صاحب الأرض)، وعندما نأتي ونطبق القانون نلاحظ بأن المكلّف هو الإدارة، أي صاحب العقار حسب الجزء الأول من النص، ولكون الدولة مشمولة بالإعفاءات الواردة في المادة (٢/٣) من القانون نفسه، وهذا يؤدي إلى عدم دفع الضريبة رغم وجود عقارات منتجة دخول طائلة، وذلك إذا كان المساطح هو الذي يستغل العقارات والمنشآت المقامة على عرصات مستأجرة بنفسه. أما في حالة قام المساطح بتأجير العقارات والمنشآت المقامة على عرصات مستأجرة إلى شخص الآخر، فيكون المساطح هو المسؤول عن تسديد الضريبة من دخل الناجم عن العقارات والمنشآت المستأجرة (كداوي، ٢٠٠٨، ١٥٤).

لكن في الواقع التطبيقي استناداً إلى كتاب المديرية العامة للضرائب وعقارات الدولة التابعة للوزارة المالية والاقتصاد ذي الرقم (٥٥٢٧) في ٢٤/١٢/٢٠٢٠ نجد أن السلطات المالية في إقليم كوردستان تفرض ضريبة العقار على المساطح -بشكل مطلق- وتكلفه بدفعها خلافاً لنصوص القانون ودون أي سبب قانوني، كما وأصدرت الهيئة العامة في مجلس الشورى لإقليم كوردستان رأياً بالعدد (٢٠١٨/٥) في

٢٠١٨/٢/١٣، وذلك كجواب على مطالبة عضوين في برلمان كوردسان بتوضيح للفقرة الأولى من المادة العاشرة لقانون ضريبة العقار، وأشار الرأي إلى أنه: "لا تفرض ضريبة العقار على الدولة، بل تفرض على أصحاب الحقوق العينية على عقاراتها كالمساح".

وإذا ما راجعنا قرارات مجلس الشورى العراقي نجد بأنه قد جاء في قرار رقم (٩٠/٤٠) عدد/٦/٥/٦ في ١٥/٩/١٩٩٠ بخصوص تفسير قوانين الضرائب المباشرة (ومن ضمنها قانون ضريبة العقار) يذهب المجلس في أحد قراراته إلى أن القانون الضريبي هو فرع من فروع القانون العام، بمعنى أنه لا يقر له ولو بقدر معين من الذاتية والاستقلال، ومن هذه النقطة فإنه يفسر هذا القانون بالطرائق ذاتها والوسائل نفسها التي تفسر بها القوانين (الهلامي، ٢٠٠٤، ٢١٤).

وكذلك ما جاء في قرار مجلس الشورى العراقي رقم (٨٨/٢٣) عدد/٦/٥/٦ في ١٣/١٠/١٩٨٨: استناداً إلى ما تقدم فإن المجلس وهو يفسر نصاً واضحاً في الدلالة فإنه يعتمد إلى تفسيره حرفياً أي يلتزم بمنطوق النص كما وضعه المشرع، من دون أن يميل إلى تأويله إعمالاً لقاعدة لا مساع للاجتهاد في مورد النص (الهلامي، ٢٠٠٤، ٢١٤-٢١٥).

وبما أن التشريع هو المصدر الوحيد للقانون الضريبي، حيث يحكم القاعدة الضريبية بمبدأ لا ضريبة إلا بقانون الذي يمنح السلطة التشريعية اختصاصاً أصيلاً حصرياً لا يمكن تفويضه للسلطة التنفيذية في كل ما يتعلق بفرض الضريبة وجبايتها وتعديلها والإعفاء منها (الزبيدي، ٢٠٠٧، ١٦-١٧)، هذا من جهة، من جهة أخرى أن مبدأ قانونية الضريبة ذو المدلول الشكلي أو العضوي ويتصل بضرورة أن يتم فرض الضريبة وكل ما يتعلق بها بصورة قانون في أضيق مفاهيمه أي في صورة تشريع صادر عن السلطة التشريعية المنتخبة حصراً فلا يشمل غيرها من السلطات الأخرى (حشيش، ١٩٨٤، ٢٤-٢٥).

كما ولا يجوز للقاضي أن يلغي أو يعدل أو ينشأ الضريبة حتى بالقياس كما يحدث في حالة القضاء الإداري، فالقانون الضريبي كما قال عنه الفقيه (جيني) أنه قانون أشبه بقانون العقوبات، لا يحتمل التفسير أو القياس، إلا في حالات تسمى بحالات التفسير الضيق، عندما يمكن أن تتحمل عبارات النص ذلك وتتحقق للمفسر ما قصده المشرع، كحالة الاعتماد على المعنى الفني للعبارات دون مدلولها القانوني المؤلف (القيسي، ٢٠٠٨، ١٥٤).

ترتيباً على ما سبق، نجد أن التفسير المتقدم من قبل مجلس الشورى في الإقليم في غير محله، حيث يتعارض مع صراحة الألفاظ ووضوحها التي أوردها المشرع، لأن تفسير القانون الضريبي يجب أن يتم في ضوء مبدأ قانونية الضريبة بحيث يمتنع على المفسر أن يخلق القاعدة الضريبية (الدخيل، ٢٠١٢، ٥٩). لذلك نرى أن مجلس الشورى في الإقليم لم يوفق في تفسيره لنص المادة العاشرة من قانون ضريبة العقار، وكذلك بخصوص تفسير منطوق النص، وإنما يحل محل المشرع في فرض الضريبة، وهذا يناقض مبدأ الفصل بين السلطات، فضلاً عن أن المادة المذكورة لم يشير إلى ذلك.

كما وإن تناسي المجلس أن المشرع في الفقرة (٩) من المادة (١) من قانون ضريبة العقار كان قد عرف دخل المكلف بأنه مجموع الإيراد السنوي الناتج للمكلف عن العقارات في العراق عدا دار السكن، والمعروف أن المساح ليس مالكا للعقار بل مستأجر للعقار ويدفع الإيجار سنوياً وأنه في حالة عقارات الحكومة والبلديات فإن الحكومة والبلديات هي المالكة وهي التي تحصل على الإيراد وليس المساح (الدخيل، ٢٠٢٣).

وبالرجوع إلى نصوص الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥ نجد أن الدستور نص في المادة (٢٨/أولاً) منه: "لا تفرض الضرائب والرسوم، ولا تعدل، ولا تجبي، ولا يعفى منها، إلا بقانون". أي لا يجوز تكليف شخص بدفع ضريبة دون وجود قانون ينص صراحة على ذلك.

الخاتمة

بعد أن انتهينا من كتابة هذا البحث المتواضع توصلنا إلى جملة من الاستنتاجات والتوصيات، لذلك نذكر أولاً أهم الاستنتاجات التي توصلنا إليها، ومن ثم نقدم التوصيات التي نراها ضرورية للأخذ بها، بغية تحسين تنظيم تطبيق قانون ضريبة العقار في الإقليم، خصوصاً الفقرة الواردة في القانون المذكور المتعلق بفرض ضريبة العقار في العقود المنشئة لحق المساطحة.

أولاً: الاستنتاجات

- ١- إن العقارات التي يرد عليها حق المساطحة يختلف عن ما يرد عليه عقد الإجارة الطويلة.
- ٢- يتفق عقد الإجارة الطويلة مع حق المساطحة في أنه يجب أن ينصب كلاهما على قيام المستأجر أو المساطح بالبناء، إلا أن ما يميز عقد الإجارة الطويلة عن المساطحة بهذا الصدد هو أن المساطحة يجب أن ترد على أرض مملوكة ملكاً صرفاً، أو موقوفة وقفاً صحيحاً، أما بالنسبة لعقد الإجارة الطويلة فلا يوجد مثل هذا القيد.
- ٣- إن ضريبة العقار تفرض على دخل الملكية العقارية، فهي لا تفرض على ملكية العقارات ذاتها، وإنما على الإيراد السنوي الناشئ عن هذه الملكية وبالتالي هي ضريبة على الدخل، لكن يقتصر على الدخل الناتج من العقارات.
- ٤- خلط المشرع في قانون ضريبة العقار بين مفهوم المكلف بالضريبة والأشخاص الذين يخضعون لحجز الضريبة من المنبع، لأن بعض الأشخاص الذين يشير المشرع إلى أسمائهم في الحقيقة هم ليسوا مكلفين بل هم المستأجرون يلزم القانون بجباية الضريبة ودفعها إلى السلطات المالية قبل تسليمها إلى مالك العقار، أي المؤجر.
- ٥- بعد تحليلنا لنص المادة العاشرة من قانون ضريبة العقار النافذ، استنتجنا أن المساطح في عقد المنشئ لحق المساطحة لا يكلف بدفع الضريبة، بل صاحب العقار (المالك) هو المكلف بدفع الضريبة، بصرف النظر عما إذا كان خاضعاً للضريبة أو معفياً منها.
- ٦- يوجد غموض في النصوص الضريبية فقد يؤدي إلى اختلاف في تفسير النصوص (كما وجد في المادة العاشرة من قانون ضريبة العقار) فإن الإدارة الضريبية ستفسره لمصلحة الخزينة العامة (كما حدث في الإقليم) وسيفسره المكلف لمصلحته، وبالتأكيد سينفذ النص وفقاً لتفسير الإدارة الضريبية، والتي تكلف عادة بإصدار أوامر وتعليمات لتسهيل تنفيذ القوانين، وهو ما سيدفع المكلف معزراً بالشعور بالظلم وقلة الوعي الضريبي إلى محاولة التهرب من دفع الضريبة.

ثانياً: التوصيات

- ١- نجد أن هناك لبس في فهم المساطح وصاحب الإجارة الطويلة، لا تميز دوائر ضريبة العقار بينهما لكون العقدين متشابهان من حيث المدة الطويلة في العقدين وتملك المنشآت ومصيرهما بعد إنهاء العقد، لذا من الضرورة فصل أحكام الأول من الثاني، بدلاً من معالجتهم معاً كما فعل ذلك قانون التسجيل العقاري.
- ٢- ونحن نميل إلى تعديل المادة العاشرة من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ النافذ، بشكل يستبعد التفسير الخاطئ للنص أو لتجنب الخلط بين المساطح وصاحب الإجارة الطويلة الذي يحدث في دوائر ضريبة العقار في الإقليم ويجبر المساطح بدفع ضريبة خاصة إذا كانت الإدارة طرفاً في العقد.

The one charged with paying the tax in the Land Patent Right (Musataha) contract

(A study in Iraqi law)

Hemin Rasul Murad¹

¹Department of Law, College of Humanities, University of Raparin, Ranya, Kurdistan Region, Iraq.

Abstract:

It is quite obvious that taxes are among the basic revenues in most of the world countries, regardless of their political and economic systems and that the real estate tax which is a type of direct taxes, is imposed on the income that is generated from the real estate deal. The subject matter of *musataha* contracts is essentially income-producing land and such an income is the subject to the real estate tax. This study is entitled "The Tax Payer in *Musataha* Contract: A Study in Iraqi Law" and is an attempt to clarify the issue of interpretation and application of the first paragraph in article (10) of 'the Real Estate Tax Law No. (162) of (1959)' in respect of the imposition of taxes on real estates that are basically built under *musataha* contracts. Due to the fact that the abovementioned article does not explicitly refer to *musataha* but to the long lease instead and due to the many similarities between *musataha* and long lease, the tax departments in Kurdistan Region, may interpret the article as that the taxes which are imposed on the owner of the long lease, cover the right owner in *musataha* contract as well. Hence, such a serious issue needs to be the subject of an academic investigation to be clear enough for the tax departments in Kurdistan Region. In doing so, the researchers try to deal with the subject matter through two chapters and finally conclude with that paragraph (1) of article (10) of the Real Estate Tax Law which is in force now should be amended because its implementation in the tax departments, constitutes an explicit violation of paragraph (1), article (28) of the Iraqi Constitution (2005), when the tax is collected from *musatih* (the person who invests in the land) but the land ownership in *musataha* contracts, belongs to the government institutions which are exempted from paying taxes.

Keywords: Taxpayer, Right of Land Surface, Long Lease, Real Estate Tax.

المصادر

- البشير وطه، محمد طه ودغني حسون، ١٩٨٢، الحقوق العينية، ج ١، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، بغداد.
- الجنابي، د. طاهر، ٢٠٠٩، علم المالية العامة والتشريع المالي، ط ١، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة.
- حشيش، د. عادل أحمد، ١٩٨٤، التشريع الضريبي المصري، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية.
- حيدر، د. شاكر ناصر، ١٩٧١، الوجيز في الحقوق العينية الأصلية، بلا ناشر، بغداد.
- الدخيل، د. أحمد خلف حسين، ٢٠١٢، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي، ط ١، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس-لبنان.
- الذنون، د. حسن علي، ١٩٥٤، شرح القانون المدني العراقي، الحقوق العينية الصلية، شركة الرابطة للطبع والنشر المحدودة، بغداد.
- سوار، د. محمد وحيد الدين، ١٩٩٦، شرح القانون المدني-الحقوق العينية الأصلية-، ط ٢، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن.
- عبيدات، د. يوسف محمد، ٢٠١١، الحقوق العينية الأصلية والتبعية، ط ١، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان-الأردن.
- العبيدي، د. علي هادي، ١٩٩٩، العقود المسماة، ط ٢، المركز القومي للنشر، عمان-الأردن.
- علم الدين، د. معي الدين اسماعيل، ١٩٩٧، أصول القانون المدني-الحقوق العينية-، بلا الناشر، بدون مكان طبع.
- العلي، د. عادل فليح، ٢٠٠٧، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، ط ١، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان-الأردن.
- العمري، د. هشام صفوت، ١٩٨٩، الضرائب على الدخل، مكتبة الجاحظ، بغداد.
- القيسي، د. اعداد حمود، ٢٠٠٨، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط ١، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن.
- كداوي، د. طلال، ٢٠٠٨، التشريعات المالية والتحاسب الضريبي، ط ١، دار ابن الأثير للطباعة والنشر، موصل.
- مبارك، د. سعيد عبد الكريم، ١٩٧٣، شرح القانون المدني العراقي-الحقوق العينية الأصلية-، ط ١، دار الحرية للطباعة والنشر، بغداد.
- مجيد، د. مصطفى، ١٩٧٩، شرح قانون التسجيل العقاري، ج ٣، ط ١، مطبعة المعارف، بغداد.
- محمد وقادر، د. ناهدة عبد الغني ود. سوزان عثمان، ٢٠١٩، التشريع الضريبي في العراق وإقليم كردستان، ط ١، المطبعة أزم، السليمانية.
- منصور، د. محمد حسين، ٢٠٠٠، الحقوق العينية الأصلية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية.
- الزبيدي، ابراهيم حميد محسن، ٢٠٠٧، الفراغ التشريعي في أحكام الضرائب المباشرة في العراق، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بغداد.
- العبيدي، زينة غانم يونس، ٢٠٠٠، حق المساطحة-دراسة مقارنة-، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الموصل.
- قاسم، صلاح محمد توفيق، ٢٠٠٣، الهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس-فلسطين.
- الهلال، علي هادي عطية مطر، ٢٠٠٤، تفسير قوانين الضرائب المباشرة في العراق، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بغداد.
- دستور العراق لسنة ٢٠٠٥.
- القانون المدني السوري (مرسوم تشريعي، رقم ٨٤ لعام ١٩٤٩).
- القانون المدني العراقي رقم ٤٠ لسنة ١٩٥١.
- قانون ضريبة العقار، رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩.
- قانون التسجيل العقاري، رقم ٤٣ لسنة ١٩٧١.
- رأي مجلس الشورى لإقليم كردستان-العراق، العدد ٢٠١٨/٥، في ٢٠١٨/٣/١٣.
- إعمام المديرية العامة للضرائب وعقارات الدولة/الوزارة المالية والاقتصاد/إقليم كردستان-العراق، الرقم (٥٥٢٧) في ٢٠٢٠/١٢/٢٤.
- الدخيل، د. أحمد خلف حسين، ٢٠٢٣، خضوع المساطح لضريبة العقار، تعليق على رأي مجلس شورى الإقليم العدد ٢٠١٨/٥ في ٢٠٢٣/٣/١٣، منشور على حساب الكاتب في موقع التواصل الاجتماعي فيسبوك: في
- ٢٠٢٣/٥/١١ <https://www.facebook.com/profile.php?id=100000644796937>
- الطويل، د. صفاء مهدي محمد، ٢٠٢٠، المعيار المميز لعقد الإجارة الطويلة (دراسة مقارنة)، بحث منشور في مجلة المعهد، العدد ٣، منشور على رابط التالي:
- ٢٠٢٣/٥/٦ <https://www.iasj.net/iasj/download/4f5057ccf623c692> تاريخ آخر الزيارة: