

صور النيابة في قانون ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)

إكرام باسل ذنون

مشاور قانوني مساعد

د. قيس حسن عواد البدراني

أستاذ التشريع المالي المساعد

المخلص

تناولت قوانين ضريبة الدخل محل المقارنة صور النيابة إلا أن هنالك تفاوتاً ملحوظاً في التنظيم فتجد أن قانون ضريبة الدخل العراقي قد تفرد في تنظيمه لهذه الصور، وكان تفرده هذا بيئاً من عدة أوجه:

١. خصص فصلاً كاملاً للنيابة وعنونه بـ (الواجبات الشخص النائب عن غيره)

تناول فيه تطبيقات لصور النيابة من نيابة قانونية كما في الولي وأمين التفليسة ونيابة إرادية كما في الوكيل ومصفي الشركة.

٢. أوجد تطبيقات للنيابة القانونية كما في نيابة المقيم عن غير المقيم ونيابة الورثة

عن مورثهم وصوراً للنيابة القانونية وهو ما نصت عليه المواد (١٩، ٢٠، ٢١،

٢٢، ٢٤) فتارة تكون النيابة عامة لتشمل كل ما يتعلق بالضريبة من فرض

وتقدير وجباية وكل هذا يصب في أنواع الدخل أي مهما كان نوع الوعاء

الضريبي وتارة أخرى خصصت النيابة فجعلها نيابة خاصة بنوع معين من

الدخل وعن مكلفين معينين وهذا ما يظهر في نيابة المقيم عن غير المقيم ومنها

فوائد السندات والسلفيات والقروض ومبالغ التخصيصات السنوية والرواتب

التقاعدية والدفعات السنوية.

وعلى الرغم من تفرد قانون ضريبة الدخل العراقي إلا أنه لم يظهر تمييزاً كافياً لدى

تنظيمه للنيابة وهذا ما يمكن تلمسه من خلال:

أ. تشتت النصوص التي تتناول صور النيابة بين ثنايا القانون إذ كان من الأجدر

ضمها تحت الفصل الثاني عشر الخاص بأحكام النيابة.

ب. وقع مشرع القانون (قانون ضريبة الدخل العراقي) في فخ التعداد الذي من الممكن أن يسبب التخبط في تطبيق القانون خصوصاً إذا كان التعداد باستعمال مصطلحات غير دقيقة وفي كثير من الأحيان غامضة وهو ما يمكن تلمسه بشكل جلي في النصوص التي تناولت النيابة إذ كان من الأجدر بالمشرع الضريبي في هذا المجال أن يلجأ إلى الاستعانة بقواعد ومسميات عامة يمكن أن تتدرج تحت حكمها الكثير من الأمثلة كاستخدام النائب مثلاً أو المفوض بدلاً من التشبه والتمثيل.

أما عن قانون ضريبة الدخل المصري فلم يهتم بمجال النيابة بل إنه لم يشر إليها إلا في مواضع جداً قليلة كما في حالة تقديم الإقرار سواء من المكلف أو من يمثله أو المصقّي للتركة أو الورثة وهذا في نص المادة (٨٣) منه. في حين يظهر لنا قانون ضريبة الدخل الأردني تطبيقات للنيابة إلا أنه نفى صفة النيابة عنها وجعل كل من يقوم بالتزام ضريبي عن غيره إنما هو مكلف يقوم بالتزام قانوني وليس بالنائب. وبهذا لا يرقى قانون ضريبة الدخل الأردني إلى ما وصل إليه المشرع القانوني لضريبة الدخل العراقي من تنظيم للنيابة.

المقدمة

الحمد لله حمداً يليق بجلاله وكماله والصلاة والسلام على سيدنا محمد وآله وصحبه الغر الميامين، وبعد...

شاعت النيابة في شتى مجالات الحياة، وهذا ما انعكس على اهتمام المشرع فيها بوجه عام، فجاء القانون المدني لينظم فكرة النيابة ويضع القواعد العامة التي تحكمها، إلا أن ذلك لا يعني اقتصار النص عليها في هذا القانون فحسب بل تجد هذه الفكرة لها مجالاً في القوانين التي تكون النظام القانوني للدولة إذ تبرز صور النيابة وتطبيقاتها في أغلب هذه القوانين، ومنها على سبيل المثال لا الحصر، الحراسة القضائية في القانون التجاري، الولاية والوصاية في قانون الأحوال الشخصية، الوكالة بالخصومة في قانون المرافعات،... الخ، ولا يقف التشريع الضريبي بوجه عام وقانون ضريبة الدخل بشكل خاص بمنأى عن القوانين الأخرى إذ تجد هذه الفكرة لها مجالاً واسعاً في التطبيق في الميدان الضريبي.

وتظهر النيابة بأكثر من صورة في قانون ضريبة الدخل، فنكون أمام صورتين للنيابة إذا نظرنا إليها من ناحية الجهة التي تحدد سلطة النائب فنكون أمام ما يسمى

ب) (النيابة الاجبارية - القانونية -) إذا كان القانون هو الجهة الذي يحدد سلطة النائب إذ لا محل لإرادة الأصيل في هذه الصورة، أما إن كانت الإرادة هي المنبع الذي يعتمد عليه في تحديد سلطة الأخير فإننا نكون أمام (نيابة إرادية)، ولو اتجه نظرنا إلى المصدر الذي يعين شخص النائب فإننا نكون أمام ثلاث صور للنيابة وهي: النيابة القانونية، النيابة القضائية، النيابة الإرادية، وارتأينا أن نسلط الضوء على صور النيابة من حيث الجهة التي تحدد سلطة النائب لكون النيابة القضائية تدخل تحت صورة النيابة الإجبارية حيث لا دخل لإرادة المناب عنه في تعيين النائب.

أولاً: أهمية البحث

تبرز لنا أهمية الموضوع من خلال ما سعى إلى تحقيقه التشريع الضريبي بوجه عام، وقانون ضريبة الدخل بوجه خاص، من أهداف عدة منها الاقتصادي والاجتماعي بل والسياسي، إلا أن من بين أهم الأهداف رفد الإيرادات لخزينة الدولة لسد النفقات والاحتياجات العامة، وهذا مما حدا بالمشعر الضريبي في قانون ضريبة الدخل إلى الاستعانة بتطبيقات فكرة النيابة وذلك لضمان تنفيذ أحكام هذا القانون، إذ ذهب إلى عدم تضيق نطاق أحكام القانون الضريبي، فتراه يوجه الخطاب تارةً للمكلف الأصيل وتارةً أخرى لمن ينوب عنه، لكونهم الطرف المهم في العلاقة الضريبية القائمة بينهم وبين الدولة.

ثانياً: مشكلة البحث

تتاول المشعر الضريبي في قانون ضريبة الدخل صوراً للنيابة من أجل ضمان سداد دين الضريبة، ومنعاً للتهرب الضريبي في بعض الأحوال، إلا أنه على الرغم من ذلك لا يظهر لنا هذا القانون الإحاطة المتكاملة بجوانب هذه النيابة، من حيث تنظيمه لصور النيابة فتراه يأتي متخبطاً في بعض الأحيان باستخدام التعابير التي تدل على صور النيابة، فإما أن تكون هذه الصور غامضة أو في غير محلها أو غير موافقة للقانون، وتراه في حين آخر لا ينص على أهم هذه الصور وبالتالي يتم الرجوع إلى القواعد العامة لسد النقص التشريعي.

ثالثاً: فرضية البحث

تظهر فكرة النيابة في أكثر من صورة، وتبرز لها تطبيقات وهو ما اهتم بتنظيمه قانون ضريبة الدخل بشكل عام، إلا أن مشروع قانون ضريبة الدخل العراقي كان أكثر تنظيماً لهذه الصور من قوانين ضريبة الدخل محل المقارنة (المصري - الأردني).

رابعاً: هدف البحث

تسعى الدراسة لتسليط الضوء على نقاط الضعف والقوة في النصوص التي تناولت صور النيابة، في نطاق قانون ضريبة الدخل العراقي والمصري والأردني، كما تحاول هذه الدراسة جاهدة الوصول إلى صورة متكاملة من التنظيم لهذا المركز.

خامساً: منهجية البحث

لتسليط الضوء على موضوع البحث كان لا بد من الاستعانة بقوانين ضريبة الدخل المطبقة في أكثر من دولة، وإجراء المقارنة فيما بينها لما في المنهج المقارن من مزايا في إظهار النقص والكمال والوصول إلى التنظيم الأمثل لموضوع البحث، وينهض إلى جانب المنهج المقارن المنهج التحليلي سواء أكان لنصوص القانون أو لاجتهاد القضاء أو لآراء الفقهاء، بغية الوصول إلى أكبر قدر ممكن من وضوح الرؤية حول موضوع الدراسة.

سادساً: نطاق البحث

انصب البحث على تناول صور النيابة في كل من قانون ضريبة الدخل العراقي والمصري والأردني، وذلك نتيجة للتنوع التشريعي الذي يعد سمة في القانون المصري بشكل عام، فضلاً عن حداثة التشريع الأردني الخاص بقانون ضريبة الدخل مما يمثل نموذجاً للخروج عن النمط المماثل سواء للقانون العراقي أم لما سبق من قوانين أردنية في مجال ضريبة الدخل.

سابعاً: هيكلية البحث

المقدمة

المبحث الأول: صور النيابة وفق القواعد العامة
المطلب الأول: النيابة الإجبارية

الفرع الأول: النيابة القانونية
 الفرع الثاني: النيابة القضائية (النيابة بحكم القانون)
 المطلب الثاني: النيابة الإرادية (الاتفاقية)
 المبحث الثاني: النيابة بحكم قانون ضريبة الدخل
 المطلب الأول: نيابة المقيم عن غير المقيم
 الفرع الأول: المقيم وغير المقيم
 الفرع الثاني: صور نيابة المقيم عن غير المقيم
 المطلب الثاني: نيابة الغير عن المكلف
 الخاتمة

المبحث الأول

صور النيابة وفق القواعد العامة

تختلف صور النيابة باختلاف المعيار الذي يعتمد عليه في تصنيف هذه الصور، فإذا كان المعيار الجهة التي تحدد سلطة النائب كنا أمام صورتين أولهما إجبارية (قانونية) حيث يتولى القانون تحديد نطاق هذه السلطة، وثانيهما إرادية (اتفاقية) حيث تظهر الإرادة دوراً متميزاً في بيان حدود سلطات النائب، ومن جانب آخر أن النيابة تنقسم إلى ثلاث صور قانونية وقضائية وإرادية إذا كان المعيار هو الجهة التي تتولى تعيين النائب.

وأياً كانت صور النيابة فإن ما يهنا هنا أن التشريع الضريبي سواء كان العراقي أم المصري أم الأردني قد أورد مسميات تعكس صور النيابة كما في الولي والوصي والحارس القضائي وغيرهم.

ولغرض الإحاطة بهذه الصور كان تناولنا لها على وفق ما تقرره القواعد العامة مع بيان موقف المشرع الضريبي منها في قوانين ضريبة الدخل محل المقارنة وهذا ما سنفصل فيه الحديث في مطلبين.

المطلب الأول

النيابة الإجبارية

تظهر لنا هذه النيابة حينما يقرر القانون سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة أن هنالك أشخاصاً يجب حمايتهم إما لكون أهليتهم ناقصة أو مفقودة أو قد يكونوا كاملي الأهلية إلا أن مانعاً حال دون الإفصاح عنها^(١). وأساس هذه النيابة هو القانون حيث يبين سلطة النائب وحدودها وشروطها، وتظهر هذه في أكثر من صورة وذلك حسب مصدرها الذي تعتمد عليه، فإن كان القانون المصدر المباشر لها كنا أمام نيابة قانونية وإن كان القانون المصدر غير المباشر لها كنا أمام نيابة قانونية قضائية أو نيابة بحكم القانون^(٢).

أما عن موقف التشريعات الضريبية من هذه النيابة بصورتها، فإن قانون ضريبة الدخل العراقي تناول تنظيم النيابة الإجبارية من خلال نص المادة (٢٠) والتي ذهبت إلى ((كل من يتولى إدارة أو مراقبة أموال أو أعمال تعود لشخص آخر كالحارس القضائي والأمين...))، وبهذا يكون المشرع الضريبي قد عدد حالات تدل على هذه الصورة من النيابة إلا أن ذكره لها كان على سبيل المثال وليس الحصر ودليل ذلك ورود حرف التشبيه (الكاف) في بداية تعداده لهذه الحالات فضلاً عن أن النص قد ابتدأ بعبارة (كل من يتولى)، وبهذا فإن كل من تتوافر فيه هذه الصفة يكون نائباً قانونياً. إلا أن خلافاً فقهيّاً قد ثار لما أورده مشرع قانون ضريبة الدخل العراقي في عجز هذه المادة حيث ذكر عبارة (لو لم يكن فاقد الأهلية) فاختلف في تحديد المقصود بهذه العبارة، فذهب رأي^(٣) إلى أن المشرع قد وسّع من نطاق النيابة بذكره للصور المختلفة للنيابة وذكره عبارة ((كل من يتولى إدارة أو مراقبة أموال أو أعمال تعود لشخص آخر...)) في صدر المادة (٢٠) سالف الذكر، ثم عاد ليضيق

(١) قد يكون هذا المانع مادي وهو الغيبة ومانع قانوني هو الحكم بعقوبة جنائية مثلاً، ومانع طبيعي وهو وجود عاهة مزدوجة. لمزيد من التفصيل: د. عبد المجيد الحكيم، وعبد الباقي بكري، ومحمد طه البشير، الوجيز في نظرية الالتزام في القانون المدني العراقي، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، ب. م.، ص (٧٣ - ٧٥).

(٢) جاسم لفته عباس العبودي، النيابة عن الغير في التصرف القانوني، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٩١م، ص ١٢٢.

(٣) علي هادي عطية الهلالي، تقدير الدخل وإخضاعه للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠١م، ص (٧٤ - ٧٨).

من نطاق هذه المادة في عجزها ويكون بهذا لا يخرج عن أحد احتمالين: إمّا أنه قصد التقييد الوارد بأن جعل النيابة فقط في حالات فقد الأهلية واستبعد حالة نقص الأهلية أو كمالها، أو أنّ المشرّع يكون قد اختلط عليه الأمر إذ ظن أنّ الولاية أو الوصاية أو القوامة مقتصرة على فاقد الأهلية فقط، في حين أنّ الأهلية مرتبطة بالتمييز فقد يكون هنالك من كمل تمييزه فهو كامل الأهلية ومع ذلك يُنصّب عليه من يقوم بإدارة أمواله وأعماله كما في القيم على الغائب أو المحجور، وفي هذا المجال يرجّح أنّ الاحتمالين غير واردين؛ حيث أنه ليس من المتصور أن المشرّع أراد تحديد هذه النيابة بفاقد الأهلية وإلا لما ذكر تعابير تدل على ناقص الأهلية أو كاملها كما في القيم والحارس القضائي... الخ، أمّا بالنسبة للاحتمال الثاني فليس من الممكن تصوّر أن المشرّع قد اختلط عليه الأمر ولم يستطع أن يميز بين أكثر القواعد العامة شيوعاً وهي حالات كمال الأهلية أو نقصانها أو فقدانها.

وفي اتجاه آخر لتفسير هذه العبارة ذهب البعض^(١) أن هنالك نقصاً تشريعياً حينما أورد المشرّع في نص المادة (٢٠) هذه العبارة وبالتالي يجب تداركه وذلك بأن تكون العبارة ((لو لم يكن ناقص الأهلية أو فاقد...))، ونحن لا نتفق مع هذا الاتجاه وذلك للأسباب سالفة الذكر، ومن الممكن القول بأن هذه العبارة ((لو لم يكن فاقد الأهلية)) قد حشرت حشراً ومن الزيادات التي تخل بالمعنى^(٢). كما وأن قانون ضريبة الدخل العراقي قد أورد حالات أخرى للنيابة الإجبارية كما في نيابة المقيم عن المكلف غير المقيم ونيابة الورثة أو من يتولى توزيع التركة عن المكلف المتوفى... الخ والتي سنتناولها لاحقاً.

ويُظهِر لنا قانون ضريبة الدخل المصري النافذ موقفه من هذه الصورة من النيابة في نص المادة (٨٣) حيث أورد فقط عبارة (الممول أو من يمثله قانوناً)، وهذا فيما يخص التوقيع على الإقرار^(٣) ونص في المادة نفسها على المصقّي للتركة بوصفها

(١) أحمد خلف حسين الدخيل، وفوزي إبراهيم جاسم، مسؤولية الشخص النائب عن غيره وأثرها في تقدير

ضريبة الدخل في القانون العراقي - دراسة مقارنة، مجلة تكريت للعلوم الإنسانية، جامعة تكريت،

المجلد ١٠، العدد ٥، ٢٠٠٣م،

ص ١٤١.

(٢) إلى الاتجاه نفسه ذهب علي هادي عطية، مصدر سابق، ص ٧٨.

(٣) نصت المادة (٨٣) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م النافذ على ((... يوقع

الإقرار من الممول أو من يمثله قانوناً...)) ومن الجدير بالذكر هنا أن موقف المشرّع الضريبي

المصري كان في القانون السابق الملغى رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١م أفضل بكثير من موقفه هنا حيث

إحدى صور هذه النيابة^(١).

أمّا عن اتجاه المشرّع الضريبي الأردني في قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ عند تناوله لهذه الصورة من النيابة فلا نستطيع أن نقول أنه وصل إلى ما وصل إليه مشرّع قانون ضريبة الدخل العراقي من عمومية النص، كما أنه لم يوجز بشكل مغل كما في قانون ضريبة الدخل المصري وإنما كان تناوله لهذه الصورة بذكره لمسميات تعكس صورة النيابة القانونية كما في الولي والوصي والقيّم فضلاً عن ما ذكره في الفقرة (أ) من المادة (٢٦) من قانون ضريبة الدخل الأردني بخصوص تقديم الإقرار من المكلف أو من ينوب عنه قانوناً، فجاءت العبارة مطلقة وغير مقيدة وبما أن المطلق يجري على إطلاقه لذا فإن كل من تتوافر فيه شروط النيابة وخصائصها من الممكن أن يكون نائباً عن المكلف كأن يكون وكيل التفليسة أو المصفيّ أو مدير الشركة، كما أنه ذكر النيابة في نطاق السير في الدعوى التي أوقفت بسبب الإفلاس أو التصفية حيث يحق للمصفيّ أو وكيل التفليسة مواصلة السير في هذه الدعوى، أي أنه أعطى الحق لهؤلاء لكونهم نواب قانونيين في مواصلة السير في دعوى الطعن الضريبي^(٢). يتبين لنا أن النيابة الإجبارية تظهر لنا في عدة حالات ومسميات وهي منقسمة إلى صورتين يندرج تحتها هذه المسميات حيث تظهر لنا النيابة القانونية والتي يندرج تحتها كل من الولي والوصي والقيّم وغيرهم، كما تظهر لنا النيابة القانونية القضائية النيابة (بحكم القانون) ويندرج تحتها وكيل التفليسة والمصفيّ وغيرهم وهذا ما سنتناوله تباعاً في فرعين مستقلين.

كان ينص في المادة (٩٣) على أنه ((إذا كان الممول قاصراً أو محجوراً عليه غائباً التزم النائب أو الولي أو الوصي أو القيم بحسب الأحوال بتقديم الإقرار... وسداد الضريبة المستحقة من واقعه)).

(١) ينظر نص المادة (٨٣) من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ.

(٢) تنص الفقرة (م) من المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ على أنه ((إذا أوقفت الدعوى بحكم القانون لوفاة المكلف أو إفلاسه أو تصفيته أثناء النظر فيها من قبل محكمة البداية الضريبية أو محكمة الاستئناف الضريبية فيجب متابعة السير في الدعوى من قبل الورثة أو وكيل التفليسة أو المصفيّ خلال ستة أشهر على الأكثر)).

الفرع الأول: النيابة القانونية

وهي تلك النيابة التي يكون فيها القانون المصدر المباشر لها حيث يتولى تنظيم كل ما يتعلق بها من خلال تحديد من هو النائب وما هي الشروط الواجب توافرها فيه وكذلك بيان حدود سلطة هذا النائب، فمن بين الشروط الواجب توافرها هي الأهلية حيث يشترط كمال الأهلية في النائب، وغيرها من الشروط - كما سنرى - ومن حيث حدود النيابة التي يرسمها فإنه لا يجوز تجاوزها على اعتبار أن هذا التجاوز فيه مخالفة للقانون^(١). وعليه فإن كل من يتولى القانون النص على نيابته وبيان شروطها وحدودها وسلطته فإنه يعد في حكم النيابة القانونية، ومثال على ذلك أحد الملاك على الشيوخ يكون نائباً نيابة قانونية عن باقي الشركاء في أعمال الإدارة المعتادة في حالة قيامه بها وسكوت أغلبية الشركاء^(٢). وسنحاول أن نسلط الضوء على الصورة الأكثر شيوعاً في هذه النيابة والتي تتمثل بـ (الولاية على المال)^(٣) وهو نظام قرره القانون لتغطية حالات انعدام الأهلية أو نقصانها أو كمالها بحيث يمكن إجراء تصرفات قانونية تنصرف آثارها مباشرة للشخص الذي لا تتوافر فيه القدرة على القيام بها فالشخص بالنسبة للتصرفات القانونية على أمواله إما أن يكون عديم

(١) إن حدود النيابة تتضمن عدة نواحٍ، فيمكن تناولها من حيث الزمان، فتكون الإنابة مطلقة أو مقيدة بزمان معين تنقضي بانقضائه أو لا تبدأ إلا بابتدائه فتكون في هذه الحالة معلقة على شرط واقف، وحدود النيابة من حيث الشخص إما أن تكون نيابة بالنسبة للغير عموماً أو قد يحدد شخص الغير الذي يتعاقد معه النائب وفي هذه الحالة ليس للنائب أن يتجاوز حدود نيابته بتعاقد مع شخص آخر غير من حدده الأصيل، وقد تحدد النيابة من ناحية الشكل فتكون تصرفات النائب مع غيره في شكل معين كمن يخول نائبه إمكانية التعاقد باسمه بالكتابة فقط ولا يقبل أن تدخل تعهدات النائب الشفوية في حدود النيابة. للمزيد ينظر: د. جمال مرسي بدر، مصدر سابق، ص (٢٠٠ - ٢٠١)؛ د. أنور سلطان، الموجز في النظرية العامة للالتزام، مصادر الالتزام، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ١٩٨٣م.

(٢) د. أيمن سعد عبد المجيد سليم، سلطات المالك على الشيوخ في استعمال المال الشائع واستغلاله، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠م، ص (٢٣٦ - ٢٣٩).

(٣) يعرف نظام الولاية على المال بأنه سلطة قانونية لشخص معين تخوله القيام بالتصرفات القانونية التي يكون المال محلاً لها لحساب غيره من عديمي الأهلية أو ناقصيها أو كاملها ممن تقوم بهم بعض موانعها بحيث تنتج تلك التصرفات آثارها في حقهم. د. سيف رجب قزامل، النيابة عن الغير في التصرفات المالية - دراسة مقارنة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ٢٠٠٩م، ص ١٣٣.

الأهلية كالصبي غير المميز والمجنون والمعتوه وإما ناقص الأهلية كالصبي المميز وذو الغفلة أو كامل الأهلية، وتجدر الإشارة هنا إلى أن الأهلية تختلف عن الولاية إذ أن الأهلية هي الأصل فكل إنسان يتمتع بأهلية كاملة وأن زوالها عنه أمر استثنائي لا يثبت إلا بحكم القانون، وتعرف على أنها صلاحية الإنسان لمباشرة شؤونه^(١). أمّا الولاية فتعرف على أنها صلاحية الإنسان بالنسبة لمال الغير^(٢)، وتقسّم الولاية من ناحية موضوعها^(٣) إلى ولاية على النفس^(٤) وولاية على المال وهذه الأخيرة هي التي تدخل في نطاق بحثنا وقد تكون مصدر هذه الولاية القانون وقد يكون مصدرها الاتفاق وسنحاول أن نسلط الضوء على صور الولاية التي مصدرها القانون في فرعنا هذا.

أولاً: الولي

لقد توزعت أحكام الولي بين أكثر من تشريع، فبالنسبة للمشرع العراقي فقد تناول الولي في القانون المدني رقم (٤١) لسنة ١٩٥٢م وفي قانون رعاية القاصرين رقم (٧٨) لسنة ١٩٨٠م ويتفق المشرع المصري مع العراقي في ذلك إذ نص على أحكام الولي في القانون المدني رقم (١٣١) لسنة ١٩٤٨م وقانون الولاية على المال رقم (١١٩) لسنة ١٩٥٢م، في حين تناول المشرع الأردني أحكام الولاية في كل من القانون المدني رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٦م وقانون الأحوال الشخصية رقم (٣٦) لسنة ٢٠١٠م. وفي كل من هذه التشريعات تثبت ولاية الولي على كل من القاصر الصغير والمجنون والمعتوه والسفيه وذو الغفلة^(٥)، ويختلف حكم كل من هؤلاء من

(١) د. صبري مصطفى حسن السبك، الأهلية التجارية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ٢٠١١م، ص ١٦.

(٢) عبد الباسط مسعود أحمد، التصرفات القانونية للصغير المميز في ضوء القانون العراقي والمقارن وأحكام الشريعة الإسلامية، مركز أبحاث القانون المقارن، أربيل، ٢٠١٠م، ص ١٥.

(٣) إذ تختلف تقسيمات الولاية بحسب النظرة إليها فتكون من ناحية موضوعها ولاية على النفس والمال ومن ناحية مصدرها ولاية أصلية ومكتسبة ومن ناحية سلطاتها ولاية عامة وخاصة. للمزيد ينظر د. سيف رجب قزامل، المصدر السابق، ص (٩٦ - ٩٨).

(٤) الولاية على النفس هي سلطة تنفيذ القول على الغير. للمزيد من التفصيل ينظر: ساهرة حسين كاظم، التزامات الأولياء وحقوقهم في الولاية على النفس، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠٤م، ص ٩ وما بعدها.

(٥) يعرف كل من ١ - القاصر: هو كل من لم يبلغ سن الرشد، وسن الرشد في القانون المدني العراقي

حيث كونهم محجور عليهم لذاتهم أو يحتاج الأمر إلى صدور حكم من المحكمة بحقهم^(١).

أمّا من تثبت له الولاية أي الولي فلقد اختلفت التشريعات^(٢) في ترتيبه حيث أورد القانون المدني العراقي في المادة (١٠٢) منه ترتيباً للأولياء مبتدأ بالأب ثم وصي الأب ثم الجد الصحيح للصغير ثم وصي هذا الجد ثم المحكمة أو الوصي الذي تعينه في حين يأتي القانون الخاص بالولاية وهو قانون رعاية القاصرين ليضيق من نطاق الولاية فنصت المادة (٢٧) على أنه ((ولي الصغير أبوه ثم المحكمة))^(٣).

هو تمام (١٨) سنة وفق المادة (١٠٦) من القانون المدني العراقي، و(١٨) سنة من نص الفقرة (ب) من المادة (٢٠٣) من قانون الأحوال الشخصية الأردني، وتمام (٢١) سنة في القانون المدني المصري وفق المادة (٤٤) منه.

٢ - المجنون: فهو كل من زال عقله. ٣ - المعتوه: كل من كان قليل الفهم مختلط الكلام فاسد التدبير ولكنه لا يضرب ولا يشتم كما يفعل المجنون. ٤ - السفه: هو سوء التدبير ومجانبة الحكمة في التصرف وسوء التصرف في المال. ٥ - ذو الغفلة: هو من لا يهتدي إلى التصرفات الرباحة فيبيع لسلامة قلبه. للمزيد ينظر: حسام الدين كمال اللاهوني، مبادئ القانون، دار النهضة العربية، مصر، ١٩٧٥م، ص (١٢٦ - ١٣١). وتجدر الإشارة إلى أن كل من هؤلاء يطلق عليهم بالشخص غير المؤهل (incapacitated person) في نطاق التشريع الأمريكي بشكل عام سواء أكان المدني أم الضريبي، ويعرف بأنه: كل شخص يعاني بشكل دائم أو مؤقت من ضعف أو نقص عقلي طبيعي أو عجز أو مرض بحيث يفترق إلى الفهم الكافي لاتخاذ قرارات عقلانية أو يشتغل في الأعمال المسؤولية. للمزيد ينظر:

آخر زيارة http://www.businessdictionary.com/html#ixzzDnok_Ffoo ٢٠١٢/١٢/١م.

(١) ينظر: علي حسب الله، الولاية على المال والتعامل بالدين، معهد البحوث والدراسات العربية، ب. م، ١٩٦٧م،

ص (٢٠ - ٢٦).

(٢) يرجع اختلاف هذه التشريعات إلى الاختلاف في المذاهب التي تستند عليها حيث اختلف الفقهاء المسلمون حول ترتيب الأولياء. للاطلاع على تفصيل ذلك ينظر: د. عزيز كاظم جبر، أحكام الولاية على مال الصغير في القانون المدني وقانون رعاية القاصرين، مجلة القانون المقارن، العدد ٣١، ٢٠٠١م، ص ١٠.

(٣) انتقد البعض إخراج الجد الصحيح من الولاية بموجب هذه المادة إذ أن أغلب فقهاء المسلمين استقروا على أن ولي الصغير هو الجد الصحيح بعد الأب. للمزيد ينظر: د. عزيز كاظم، المصدر ذاته، ص

أما بالنسبة لموقف المشرع المصري فلقد نصت المادة (١) من قانون الولاية على المال رقم (١١٩) لسنة ١٩٥٢م على أن ولي الصغير هو أبوه ثم وصي الأب ثم الجد الصحيح، وبالترتيب نفسه جاء التشريع الأردني في نص المادة (١٢٣) من القانون المدني والمادة (١٢٣) من قانون الأحوال الشخصية رقم (٣٦) لسنة ٢٠١٠م. ومهما يكن من أمر ترتيب الأولياء فإن هنالك شروطاً يجب توافرها في الولي لتحقيق ولايته وهي:

١. الأهلية: فالولي لا يستطيع أن يباشر أي حق من حقوق الولاية إلا إذا كان أهلاً لمباشرته في ماله^(١)، وما يقصد بالأهلية هنا هي أهلية الأداء الكاملة وتوافر هذه الأهلية يجب أن يكون الولي عاقلاً لا يشوب أهليته أي عارض من عوارض الأهلية لينقص منها، فالقاصر لا ولاية له على نفسه بالمقابل لا يمكن أن يكون ولياً على غيره وهذا ما ذكره جانب من الفقه بقوله (من لا ولاية له على نفسه لا ولاية له على غيره)^(٢).

٢. اتحاد الدين: فغير المسلم لا تثبت له الولاية على المسلم قال تعالى ﴿وَلَنْ يَجْعَلَ اللَّهُ لِلْكَافِرِينَ عَلَى الْمُؤْمِنِينَ سَبِيلاً﴾^(٣)، وهذا النص عام لذلك قضي بعدم ولاية الكافر على المسلم وبولاية المسلم على الكافر وأن الفقه استثنى فقط من هذه الولاية الأخيرة ولاية التزويج بالقرابة وولاية التصرف في المال^(٤) ويمكن تصور عدم اتحاد الدين عند إسلام الأم وبقاء الأب على دينه فإذا أسلمت الأم والأولاد صغار فإنهم يتبعون الأم في دينهم ولا ولاية للأب عليهم^(٥).

٣. عدم وجود تعارض بين مصلحة الولي ومصلحة الصغير: علمنا أن

.١٠

(٢) نصت على ذلك كل من المواد: (٢٨) قانون رعاية القاصرين العراقي رقم (٧٨) لسنة ١٩٨٠م، يقابلها نص المادة (٢) قانون الولاية على المال المصري رقم (١١٩) لسنة ١٩٥٢م، و بالمعنى نفسه ذهبت الفقرة (أ) من المادة (٢٢٤) من قانون الأحوال الشخصية الأردني رقم (٣٦) لسنة ٢٠١٠م.

(٢) علي حسب الله، الولاية على المال والتعامل بالدين، مصدر سابق، ص ٣٢.

(٣) الآية ١٤١ من سورة النساء.

(٤) أحمد نصر الجندي، التعليق على قانون الولاية على المال، دار الكتب القانونية، مصر، ٢٠٠٤م،

ص ١٨.

(٥) د. محمد كمال حمدي، الولاية على المال، ط٢، دار المعارف، ١٩٦٦م، ص (٣٤ - ٣٥).

الولاية مقررة للحفاظ على أموال القاصر وصيانة مصالحه فإنه في حالة التعارض بين مصالح الولي ومصلحة الصغير لا تصح الولاية ومن الممكن تصور هذه الحالة كما لو كان الجد ولياً على ابنه القاصر ثم توفي أحد أبناءه عن ولي الصغير فإن القانون المدني العراقي يعطي الولاية عليه لجدّه بعد أبيه في حالة عدم وجود وصي مختار من قبل الأب فلو تعارض مصالح الصغيرين يصبح من الضروري عدم إقرار الولاية للجد خوفاً من تفضيل مصلحة ابنه على حفيده أو العكس^(١). ومن الجدير بالذكر أن قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ يقدر الضريبة باسم الأب عن أولاده القصر وذلك لكونهم قصر ولكون الولي هو المسؤول عن تقدير الضريبة ودفعها نيابة عنهم^(٢) وبهذا فإنه يجب أخذ الشروط العامة للولي بنظر الاعتبار والالتزام بها.

ثانياً: الوصي

تعرف الوصاية: بأنها وظيفة قانونية يوكل الفرد أو إرادة القانون أمورها إلى شخص مهمته النيابة عن القاصر وإدارة أمواله^(٣). أما الوصي فيعرف: بأنه كل شخص تثبت له سلطة على القاصر غير الأب والجد يكون ولياً على ماله ولذلك يعد الوصي نائباً قانونياً عن الصغير والهدف من نيابته رعاية مصالح القاصر واستثمار أمواله والمحافظة عليها^(٤). وتختلف مراتب الأولياء حيث يأتي أولاً الوصي المختار^(٥)، وهو من يختاره الأب قبل وفاته وصياً على ولده القاصر أو الحمل المستكن^(٦)، أو من يختاره المتبرع عند تبرعه بالنسبة لما تبرع به إذا اشترط خروج

(١) د. عزيز كاظم، مصدر سابق، ص ١٢.

(٢) ينظر نص الفقرة (٤) من المادة (٦) ونص المادة (٢٠) من قانون ضريبة الدخل العراقي.

(٣) د. محمد كمال حمدي، مصدر سابق، ص ٧٩.

(٤) د. رمضان أبو السعود، الوسيط في شرح مقدمة القانون المدني، المدخل لدراسة القانون، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، ب. ت.، ص ٢٤٣.

(٥) نصت المادة (٣٤) من قانون رعاية القاصرين العراقي على أنه ((الوصي هو من يختاره الأب لرعاية شؤون ولده القاصر أو الجنين...))، يقابلها نص المادة (٢٨) من قانون الولاية على المال المصري، ويقابلها المادة (٢٣٠) من قانون الأحوال الشخصية الأردني.

(٦) ينظر إلى الحمل المستكن من ناحيتين باعتبار أن الحمل جزء من أمه يقر بقرارها لذلك لا تثبت له ذمة وثانيها باعتبار الحمل نفساً مستقلة ومنفرداً عن أمه فتجب له الذمة. للمزيد ينظر: أحمد نصر

ذلك المال من ولاية الولي^(١) أو هو من يختاره الجد^(٢). ومهما كان من أمر ترتيب الأولياء فإن القانون قد اشترط أن يكون الاتفاق على اختيار الوصي مكتوباً وأن تقوم المحكمة بإقراره بعد وفاة الأب^(٣) وذلك حسماً للمنازعات الخاصة بالإرث^(٤) وإن وجود هذا الإقرار يعد بمثابة شهادة من المحكمة باستيفاء الوصي المختار لشروط الوصاية جميعها. أما فيما يخص المرتبة الثانية من الأوصياء فهو الوصي المعين من قبل المحكمة^(٥)، ولقد انفرد قانون رعاية القاصرين العراقي بحكم الوصي المعين من المحكمة بأن جعل الأولوية في الوصاية للأم وذلك على وفق ما تقتضيه مصلحة الصغير^(٦) ومهما يكن من أمر الوصي مختاراً أم معيناً فإنه من الممكن أن يكون وصياً عاماً وهو الذي تمتد سلطته إلى كل أموال القاصر وهذا هو الأصل العام^(٧) ولكن إذا استثنى القانون بعض السلطات كنا أمام وصي خاص^(٨).

أما عن الشروط الواجب توافرها في الوصي فهي تقارب ما يشترط في الولي من شروط فيجب أن يكون بالغاً عاقلاً ذا أهلية كاملة وهذا ما ذهب إليه المشرع العراقي

الجندي، التعليق على قانون الولاية على المال، مصدر سابق، ص ١٠٧.

(١) نص فقرة (٢) من المادة (٢٨) من قانون الولاية على المال المصري، ولا مقابل لها في القانون العراقي والأردني.

(٢) وهذا ما ذهب إليه فقط قانون الأحوال الشخصية الأردني النافذ الفقرة (ب) من المادة (٢٣٠) ((... أو وصي مختار من الجد لأب...))

(٣) نص المادة (٣٦) من قانون رعاية القاصرين العراقي رقم (٧٨) لسنة ١٩٨٠م، يقابلها نص فقرة (٢) من المادة (٢٨) من قانون الولاية على المال المصري رقم (١١٩) لسنة ١٩٥٢م، لا يوجد لها مقابل في قانون الأحوال الشخصية الأردني رقم (٣٦) لسنة ٢٠١٠م.

(٤) أحمد نصر الجندي، المصدر السابق، ص ١٠٨.

(٥) نص المادة (٣٤) من قانون رعاية القاصرين العراقي النافذ، يقابلها نص المادة (٢٩) من قانون الولاية على المال المصري وبالمعنى ذاته قضت المادة (٢٣٠) من قانون الأحوال الشخصية الأردني.

(٦) ينظر نص المادة (٣٤) من قانون رعاية القاصرين العراقي .

(٧) د. سيف رجب قزامل، مصدر سابق، ص ١٥٧.

(٨) لقد بينت المادة (٣١) من قانون الولاية على المال المصري هذه الحالات والتي منها: (١) - إذا تعارضت مصالح القاصر مع مصلحة الولي أو مع مصلحة قاصر مشمول بوليته. ٢ - إذا تعارضت مصلحة القاصر مع مصلحة الولي أو زوج أو أحد أصوله أو فروعهم مع من يمثله الوصي...))، للمزيد من التفصيل ينظر: د. رمضان أبو السعود، مصدر سابق، ص (٢٤٥) - (٢٤٧).

في قانون رعاية القاصرين في المادة (٣٥) منه، أمّا عن موقف المشرّع المصري فلقد نص في المادة (٢٧) من قانون الولاية على المال على أنه يجب أن تتوافر في الوصي العدالة والكفاية وهي القدرة على إدارة شؤون القاصر، وكمال الأهلية، واتحاد الدين وإلى هذا ذهب الفقه الأردني^(١) حيث لا يوجد نص تشريعي بذلك. كما نص المشرّع سواء أكان العراقي أم المصري على بعض الأوصاف إذا توافرت في الشخص لا يجوز أن ينصب وصياً، منها أن يكون محكوماً عليه في جريمة من الجرائم المخلة للأداب أو الماسة بالشرف أو بالنزاهة، أو كان مشهوراً بسوء السيرة ولم يكن لديه وسيلة مشروعة للعيش^(٢). ولكن من خلال الاستقراء العام لهذه الحالات يتبين لنا أنها مجرد تطبيقات للشروط التي أوردها كل من القانونين. ومهما يكن مما سبق ذكره فلقد ذهب قانون ضريبة الدخل العراقي على أن المكلف إذا كان قاصراً فإن الضريبة تقدر إمّا باسم الأم أو الوصي في حال غياب الولي ويكون هؤلاء مسؤولين قانوناً عن تقدير الضريبة ودفعها بالنيابة عن القاصر^(٣) وكل هذا في حالة غياب الولي.

الفرع الثاني: النيابة القضائية (النيابة بحكم القانون)

تبرز لنا هذه الصورة من النيابة وذلك لظهور دور القاضي فيها حيث أنه يختار الشخص النائب الذي يقوم بما تتطلبه هذه النيابة لذلك فهي قضائية من هذه الجهة إلا أن دوره - القاضي - يقف عند هذا الحد ويبقى للقانون الدور الأكبر فيها كونه الأساس الذي تتبع منه هذه النيابة وإن كان بصورة غير مباشرة، ذلك أن القاضي لا يستطيع أن يقوم بهذه المهمة إلا إذا كان قد أعطي هذه السلطة من القانون ويبقى الأخير - القانون - هو المتحكم ببيان سلطة النائب وحدودها وشروطها وأركانها، لذلك فإن هذه النيابة يطلق عليها النيابة القانونية القضائية أو النيابة بحكم القانون حيث يندر أن تذكر النيابة القضائية مستقلة باسمها^(٤). ومن الجدير بالذكر أن هذا

(١) محمد صبري الجندي، مصدر سابق، هامش ٢ و ٣، ص ٧٣.

(٢) ينظر نص المادة (٣٥) من قانون رعاية القاصرين العراقي، ويقابلها نص المادة (٢٧) من قانون الولاية على المال المصري.

(٣) ينظر نص الفقرة (٥) من المادة (٦) والمادة (٢٠) من قانون ضريبة الدخل العراقي.

(٤) للمزيد من التفصيل حول هذه التسمية ينظر: جاسم لفته العبودي، مصدر سابق، هامش ٢، ص

النوع من النيابة من الممكن أن ينطبق على الوصي ولكن لغلبة تحكم القانون في نيابته ارتأينا ذكره في الفرع الأول مكتفين في هذا الفرع بذكر أكثر صور هذه النيابة شيوعاً وكذلك ما نص عليها المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل.

أولاً: القيم

هو كل من يتولى الإشراف على مال الشخص الذي يقوم به عارض من عوارض الأهلية أو مانع من موانعها، ويعتبر قيماً كل من يعينه القاضي أو الجهة المختصة^(١). ويختلف الشخص الذي تتقرر القوامة عليه، ففي التشريع العراقي تتقرر القوامة على كل من المصاب بعارض من عوارض الأهلية والغائب والمفقود^(٢) وهذا في نطاق قانون رعاية القاصرين العراقي^(٣) والمحكوم عليه بعقوبة جنائية، حيث تعين المحكمة الشرعية أو محكمة المواد الشخصية قيماً لإدارة أموال المحكوم عليه وهذا في نطاق قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩م المعدل^(٤)، وتتقرر القوامة على كل من يحجر عليه لسفه أو غفلة أو جنون أو عته وفق نص المادة (٦٥) من قانون الولاية على المال المصري، أمّا في القانون المدني الأردني فإنها تتقرر على من أدرك سن الرشد رشيداً إلا أنه أصيب بعارض من عوارض الأهلية فيما بعد كالسفه والغفلة^(٥)، ويقدم طلب تعيين القيم من ذوي الشأن كالزوجة أو أصوله أو فروعهم أو أحد إخوته أو الموصى له بمال معين وكل

.١٢٢

(١) ينظر نص المادة (٧٩) من مشروع القانون النموذجي العربي الموحد لرعاية القاصرين، مشار إليه لدى ردينة محمد رضا كربول، الولاية على المال - دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠٧م، ص ٣٢.

(٢) عرّفت المادة (٨٥) من قانون رعاية القاصرين الغائب بأنه: الشخص الذي غادر العراق ولم يعرف له مقام فيه مدة تزيد على السنة دون أن تتقطع أخباره ويترتب على ذلك تعطيل مصالحه أو مصالح غيره. في حين عرّفت المادة (٨٦) من القانون نفسه المفقود: بأنه الغائب الذي انقطعت أخباره ولا يعرف حياته أو مماته. وبذلك يكون المشرع العراقي قد فرّق بين الغائب والمفقود حيث أن المفقود أخص من الغائب. ينظر: د. منذر الفضل، أحكام المفقود في الحرب، مجلة الحقوق، السنة ١٨، ١٩٧٨م، ص ١٦٧.

(٣) نص المادة (٨٨) من قانون رعاية القاصرين العراقي رقم (٧٨) لسنة ١٩٨٠م.

(٤) ينظر نص المادة (٩٧) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩م المعدل.

(٥) محمد صبري الجندي، مصدر سابق، ص ١٠١.

من له مصلحة قانونية بذلك إلى محكمة الأحوال الشخصية^(١). أما الذين تثبت لهم القوامة فلقد اختلف موقف المشرع العراقي والأردني عن موقف المشرع المصري فقانون رعاية القاصرين العراقي لم يحدد من تثبت له القيوامة بل ترك أمر ذلك للسلطة التقديرية للقاضي وما يراه ملائماً لنص المادة (٣٥) من قانون رعاية القاصرين^(٢) ولقد جرى الواقع العملي في المحاكم على تعيين مقدم طلب الحجر بغض النظر عن كونه وارثاً أم لا فقد تكون الزوجة قيماً مثلاً^(٣). وما تقدم ذكره خاص بالمصاب بعارض من عوارض الأهلية أما بالنسبة للغائب أو المفقود فإذا كان قد ترك وكيلاً فيستمر الوكيل بعمله أما إن لم يترك وكيلاً قبل فقده أو غيبه فالقاضي يعين قيماً عملاً بنص المادة (٨٨) من قانون رعاية القاصرين العراقي. ولا يختلف موقف المشرع الأردني عن ما ذهب إليه العراقي من عدم تحديده للأشخاص الذين يمكن أن يكونوا قوَّاماً ولكن عملاً بالمذهب الحنفي فإنه يقرر أن يكون ولي السفيه هو الحاكم أي القاضي أو من ينصبه القاضي^(٤). ولقد ذهب المشرع المصري في المادة (٦٨) من قانون الولاية على المال إلى أن القوامة تثبت للابن البالغ ثم للأب ثم للجد ثم لمن تختاره المحكمة وبالتالي يكون قد عين القوام بشكل مفصل.

أما عن الشروط الواجب توافرها في القيم فهي الشروط نفسها المتطلب توافرها في الوصي^(٥) فيشترط فيه البلوغ والعقل والأهلية الكاملة مع الشروط المنصوص عليها في المادة (٣٥) من قانون رعاية القاصرين، إلا أن المشرع المصري على وفق نص المادة (٦٩) من قانون الولاية على المال قد ذهب إلى أن سبق الحكم بجريمة مخلة بالشرف أو النزاهة أو الحكم بالإفلاس على الابن أو الأب أو الجد لا يحول دون

(١) نصت على ذلك المادة (٣٠) من قانون المرافعات المدنية العراقي رقم (٨٣) لسنة ١٩٦٩م ويقابلها

نص المادة (٩٨٦) من قانون المرافعات المصري رقم (١٣) لسنة ١٩٦٨م.

(٢) ينظر نص المادة (٨٨) من قانون رعاية القاصرين العراقي.

(٣) ردينة محمد رضا، الولاية على المال، المصدر السابق، ص ٣٣.

(٤) صبحي المحمصاني، المبادئ الشرعية والقانونية، ط ٧، دار العلم للملايين، بيروت، ١٩٨١م، ص

١٢٥، مشار إليه لدى محمد صبري الجندي، مصدر سابق، ص ١٠٤.

(٥) نص المادة (٨٨) من قانون رعاية القاصرين العراقي؛ ولا يوجد لها مقابل في قانون الأحوال الشخصية

الأردني، إلا أن الفقه الأردني قد اتفق على أنها الشروط نفسها. للمزيد ينظر: محمد صبري الجندي،

المصدر السابق،

ص (٧٣ - ٧٧).

إقامة كل منهم قيماً إذا أرادت المحكمة ذلك^(١) فضلاً عن الشروط المذكورة آنفاً. وتجدر الإشارة إلى أن قانون ضريبة الدخل العراقي والأردني قد نصّ على القِيم بوصفه نائباً عن غيره وترك أمر تنظيمه إلى القواعد العامة، إلا أن القِيم المسؤول عن أموال الأسير أو المفقود لا يظهر له دوراً فعّالاً في نطاق قانون ضريبة الدخل العراقي بالنسبة لسداد دين الضريبة حيث صدر قرار مجلس شورى الدولة رقم (١١) لسنة ١٩٩١م العدد (٥/٦/٥) في ١٩٩١/٥/٢٩م والذي يتضمّن إيقاف المطالبة بالديون والفوائد والضرائب المترتبة في ذمة الأسير والمفقود، وعلى أثر هذا القرار صدر من القسم القانوني للهيئة العامة للضرائب إعمام قرر في الفقرة (٢) منه على عدم مطالبة القِيم بتسديد الديون المترتبة أو التي سنترتب على الأسير أو المفقود قبل أو بعد الأسر أو الفقد^(٢).

ثانياً: الحارس القضائي وأمين التفليسة (السنديك)

يختلف مفهوم الحارس القضائي وأمين التفليسة إلا أننا ارتأينا أن نفرّق بينهما في فقرة واحدة وذلك للخلط الذي وقع فيه مشرّع قانون ضريبة الدخل العراقي إذ أورد كلا المصطلحين معاً وكأن كل واحد منهما يلتقي مع الآخر بالأحكام نفسها، أي أن الحارس القضائي رديف في المعنى للسنديك وهذا ما لا يتفق مع واقع كل منهما وهذا ما سنفصل الحديث عنه في هذه الفقرة.

أ- الحارس القضائي

تعرف الحراسة بأنها وضع مال يقوم في شأنه نزاع أو يكون الحق فيه غير ثابت ويتهده خطر عاجل، في يد أمين يتكفل بحفظه وإدارته ورده مع تقديم حساب عنه إلى من يثبت له الحق فيه^(٣) ويوضع المال تحت الحراسة إمّا باتفاق بين الطرفين

(١) للتفصيل ينظر: أحمد نصر الجندي، التعليق على قانون الولاية على المال، مصدر سابق، ص (١٩٩ - ٢٠٠).

(٢) ينظر الإعمام المرقم (٥٥٢٠/٥) في ١٩٩١/٨/٣١م، الكتاب السنوي ١٩٩١م، الهيئة العامة للضرائب، القسم القانوني، ص ٦٩.

(٣) د. عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، نظرية الالتزام، العقود الواردة على العمل،

ج ٧، ط ٣، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، ٢٠٠٩م، ص ٧٨١.

المتنازعين فتكون أمام حراسة اتفاقية، أو بحكم القضاء فتكون الحراسة قضائية^(١) ويتلخّص دور الحارس القضائي في الحراسة الأخيرة ويعرف هذا الحارس بأنه: الشخص الذي يعينه القضاء ليتولى أمر المحافظة على الشيء المحجوز أو المتنازع عليه^(٢) وينطبق على الحارس القضائي صفة النائب بحكم القانون فبمجرد تعيينه يعطيه القانون سلطة في إدارة الأموال الموضوعة تحت حراسته ومن ثم فهي نيابة قانونية، حيث يفرضها القانون ويعيّن مدى السلطة فيها، وقضائية حيث أن القاضي هو من يعيّن هذا الحارس، وتعتبر هذه النيابة قاصرة على ما يتعلق بأعمال إدارة المال والمحافظة عليه وما يندرج تحت ذلك من أعمال التصرف التي تدخل بطريق التبعية في أعمال الإدارة والحفظ^(٣).

ومن الجدير بالذكر أن القانون المدني العراقي لم يتضمّن نصّاً ينظم الحراسة القضائية، إنما تناولها في قانون المرافعات المدنية رقم (٨٣) لسنة ١٩٦٩م المواد (٤٧ و ٤٨)، على عكس ما درج عليه كل من القانون المدني المصري والذي نص عليها في المادة (٧٣٠) منه، والقانون المدني الأردني والذي نصّ عليها في المادة (٨٩٤) منه.

ويشترط لقيام الحراسة شرطان: ١- أن يكون هنالك نزاع على منقول أو عقار أو مجموعة من المال. ٢- يكون هنالك خطر يخشى على مصلحة أحد الخصوم منه. وتصب الحراسة على شيء معيّن لا على أموال الشخص جميعها^(٤). وتجاوز الحراسة على الأموال المشابهة وعلى أعيان الشركة وعلى الأعيان الموقوفة^(٥).

ب- أمين التفليسة^(٦) (السنديك)

(١) محمد سعيد أحمد الرحو، فكرة الحراسة في المسؤولية عن الأشياء غير الحية، الدار العلمية الدولية

للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠١م، ص ٤٨.

(٢) محمد سعيد الرحو، المصدر ذاته، الصفحة ذاتها.

(٣) د. محمد كامل مرسي باشا، ومحمد علي سكيكر، ومعتز كامل مرسي، شرح القانون المدني العقود

المسماة، ج ١، منشأة المعارف، الإسكندرية، ٢٠٠٥م، هامش ٥، ص ٧٥٣.

(٤) أنور العمروسي، التعليق على القانون المدني...، ج ٣، مصدر سابق، ص (٥١٩ - ٥٢٠).

(٥) للمزيد من التفصيل ينظر: السنهوري، مصدر سابق، ص (٨٣٢ - ٨٥٢).

(٦) للمزيد حول الإفلاس ينظر: د. مصطفى كمال طه، ووائل أنور بندق، أصول الإفلاس، دار الفكر

الجامعي، الإسكندرية، ٢٠٠٥م، د. سعيد يوسف البستاني، أحكام الإفلاس والصلح الواقي في

التشريعات العربية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، ٢٠٠٧م، ص ٨٣ وما بعدها.

وهو الذي يستلم أموال المفلّس بعد أن تغلّ يده عنها ليحافظ عليها ويديرها حتى يتخذ الدائنون قراراً بشأن التفليسة فإذا رأوا تصفية الأموال وتوزيع الثمن لسداد الدين فإن السنديك (أمين التفليسة) هو الذي يتولى عملية البيع والتوزيع حيث أنه يرافق التفليسة منذ البداية وإلى وقت انتهائها^(١). وتعين المحكمة أمين التفليسة، ويختلف تصنيف أمين التفليسة خلال مراحل سير التفليسة^(٢)، فيطلق عليه أمين التفليسة المؤقت والذي يكون مهمته القيام بالإجراءات التحفظية الأولية كوضع الأختام مثلاً، ثم أمين التفليسة القطعي - وهو الذي يهمننا - والذي تكون مهمته إدارة أموال المفلّس، ويظل هذا على عمله إلى أن يقدر الدائنون التصالح مع المفلّس أو بيع أمواله، فإذا قدروا الصلح مع المفلّس عاد المفلّس لإدارة أمواله وتنتهي مهمة الأمين، وأخيراً ما يسمى بأمين الاتحاد وهذا إذا أصبح الدائنون في مرحلة اتحاد وقرروا بيع أموال المفلّس^(٣)، ويشترط في أمين التفليسة عدة شروط منها أن لا يكون دائناً أو مديناً أو منافساً للمفلّس وأن لا يكون قد سبق الحكم عليه في جناية أو جنحة أو خيانة أمانة وأن يكون حسن السيرة والسلوك وغيرها من الشروط^(٤)، وتتحصّر مهمات وكيل التفليس بإدارة وتصفية موجودات المفلّس وبالتالي فإنه يكون ممثلاً قانونياً عن المفلّس والدائنون على حد سواء^(٥). وبهذا يمكن أن يوصف بأنه وكيل قضائي عن المفلّس والدائنين^(٦)، ومن الجدير بالذكر أن التشريعات محل المقارنة لم تتضمن طريقة معينة لاختيار أمين التفليسة ولكن جرى القضاء على أنه يتم اختياره من بين الأشخاص المعروفين لدى المحاكم ويمارسون هذا العمل من ذوي السيرة

(١) محسن شفيق، القانون التجاري المصري، الإفلاس، ج ٢، مطبعة دار نشر الثقافة، ب. م.، ١٩٥١م، ص ٦٠٣.

(٢) د. محمد خيرى وسمير الأمين، التفليسة طبقاً لقانون (١٧) لسنة ١٩٩٩م، المركز القومي للإصدارات القانونية، عابدين، القاهرة، ٢٠١١م، ص (٢٥ - ٢٦).

(٣) نزيه نعيم شلاه، وكيل التفليسة والقاضي المشرف، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٠م، ص ٩٢.

(٤) للمزيد ينظر: ياسر محمد علي الطائي، تشغيل تجارة المفلّس - دراسة قانونية مقارنة - رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠١١م، ص (٩٩ - ١٠١).

(٥) د. إلياس ناصيف، الموسوعة التجارية الشاملة، الإفلاس، ج ٤، عويدات للنشر والطباعة، بيروت، لبنان، ١٩٩٩م، ص (٤٤٢ - ٤٥٢).

(٦) ياسر محمد علي الطائي، المصدر السابق، ص ٩٧.

الحسنة والأمانة وممن يكونوا مألوفين لدى المحاكم^(١).

ج- موقف المشرع الضريبي من الحارس القضائي وأمين التفليسة

(السنديك)

لقد أورد قانون ضريبة الدخل العراقي كما سبق وأن ذكرنا الحارس القضائي والسنديك وكأن أحدهما مرادف للآخر^(٢)، في حين وبالرجوع إلى التفصيل الذي سبق بيانه يتضح لنا أن الحارس القضائي يختلف تماماً مع السنديك حيث أن الأول يعد نائباً فقط عن صاحب الحق المتنازع فيه، وأنه يعين في حالة قيام نزاع على شيء معين، في حين أن السنديك يكون نائباً عن كل من المفلس والدائنين ويتم تعيينه في حالة شهر الإفلاس وهي عدم القدرة على سداد الديون، كما أنه لا يجوز أن نتصور البتة بأن السنديك (أمين التفليسة) هو صورة من صور الحراسة وذلك لاختلاف طبيعة عمل كلا الوظيفتين^(٣)، فالقانون المدني هو من يتولى تنظيم الحراسة القضائية في حين أن القانون التجاري هو من يتولى تنظيم التفليسة وأمينها. وإن كان هذا الخلط قد وقع فيه مشرّع قانون ضريبة الدخل العراقي إلا أن قانون ضريبة الدخل الأردني لم يتعرض لهذا الخلط حيث لم ينص إلا على نيابة وكيل التفليسة^(٤)، أمّا قانون ضريبة الدخل المصري فلم يشر إلى نيابة الحارس القضائي أو وكيل التفليسة بشكل صريح وإنما يمكن أن يندرج تحت مفهوم (من يمثله قانوناً) الواردة في نص المادة (٨٣) من قانون ضريبة الدخل المصري.

ثالثاً: متولي الوقف

وهو الشخص الذي تتاط به مهمة الولاية على الوقف^(*) للقيام بمصالحه من إجازة مستغلاته وتحصيل أجوره وغلاته وصرف ما اجتمع منها من مصارفه الشرعية على

(١) د. سعيد محمد سعيد الهياجنة، آثار حكم شهر الإفلاس على حماية الدائنين، ب. م.، ١٩٩٢م، ص ١٣٦.

(٢) حيث نصّت المادة (٢٠) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على ((كل من يتولى إدارة أو مراقبة أموال أو أعمال تعود لشخص آخر كالحارس القضائي "السنديك"...)).

(٣) د. عبد الرزاق السنهوري، العقود الواردة على العمل، ج٧، مصدر سابق، ص ٨٠٩.

(٤) ينظر نص الفقرة (م) من المادة (٤٢) ونص المادة (٤٩) من قانون ضريبة الدخل الأردني.

(*) الوقف: هو العين التي كانت ملكاً فوقفت إلى جهة من الجهات.

ما شرط الواقف^(١). إن شرط الواقف هو النظام الأساسي الخاص بالوقف في التولية المشروطة وهو الذي يحدد كيفية اختيار الوقف وسلطته^(٢).
 أمّا بالنسبة للشروط الواجب توافرها في متولي الوقف فهي الإسلام والبلوغ وهو بلوغ سن الرشد، والعقل وهو أن لا يكون مصاب بعارض من عوارض الأهلية من جنون وغيرها، والعدالة وهو أن يتصف هذا الشخص بالأمانة في العمل والاستقامة، والكفاية وهي قوة وقدرة المتولي على إدارة الوقف والقيام بكل ما يتطلب حفظه^(٣) ومما يجدر الإشارة إليه هنا هو أنه على الرغم من أن المشرع الضريبي لم ينص صراحة على متولي الوقف إلا أنه وفقاً للقواعد العامة ولاختصاصاته يكون هو الملزم بأداء دين الضريبة لأنه يتولى إدارة أموال تعود لشخص آخر وذلك عملاً بالنص العام في المادة (٢٠) من قانون ضريبة الدخل العراقي ولا يمنع عدم النص على متولي الوقف في التشريع الضريبي المصري والأردني من أن يقوم بأداء الضريبة لأن هذا يدخل في أعمال الإدارة التي يلتزم بأن يقوم بها المتولي.

المطلب الثاني النيابة الإرادية (الاتفاقية)

تسمى النيابة الإرادية بـ (الاتفاقية) أيضاً لأن الاتفاق في عقد النيابة - وهو العقد الذي يربط النائب بالأصيل - يكون مصحوباً بتحويل النائب سلطة إبرام تصرفات تعود آثارها على الأصيل فيبدو هذا الاتفاق وكأنه مصدر هذه النيابة، مع العلم أن رضاء الأصيل قد يعبر عنه بصراحة من خلال سند النيابة وقد يعبر عنه ضمناً بطريق السلوك وما يستخلص من الظروف فمصدر هذه النيابة هو إرادة الأصيل

(١) د. أحمد الكبيسي، الأحوال الشخصية في الفقه والقضاء والقانون، مطبعة الإرشاد، بغداد، ١٩٧٢م، ص ٢٩٩.

(٢) للمزيد ينظر: محمد رافع يونس محمد، متولي الوقف - دراسة قانونية -، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٨م، ص (١١٠-١٣٦)

(٣) للمزيد حول هذه الشروط ينظر: د. أحمد علي الخطيب، الوقف والوصايا، مطبعة المعارف، بغداد، ١٩٦٨م،

ص ١٦١؛ حسن علي الأعظمي، أحكام الأوقاف، ط ٣، مطبعة المعارف، بغداد، ب. ت. ص (١٥٢ - ١٥٣)؛ د. أحمد الكبيسي، المصدر السابق، ص ٢٩٩؛ محمد رافع يونس، المصدر ذاته، ص (٧٧ - ٨٤).

المفردة المستندة إلى الاتفاق الحاصل بينه وبين النائب^(١). وتظهر لنا هذه النيابة بصورتها لكن أبرزها شيوعاً هي الوكالة بل إن هنالك من يظن بأن النيابة ما هي إلا الوكالة والعكس صحيح^(٢). أمّا عن موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة من هذه الصورة من النيابة فقد أورد قانون ضريبة الدخل العراقي هذه الصورة عند ذكره للوكيل والوكالة المنتظمة من نيابة المقيم عن غير المقيم وكذلك في نيابة الشركاء في المشاركة وفي النيابة عن صاحب واسطة النقل أو مستأجرها^(٣)، ولا يوجد في قانون ضريبة الدخل الأردني ما يصرّح بأخذ هذا المشرّع لهذه الصورة من النيابة سوى ما سبق ذكره في المطلب الأول وهو النص العام في تقديم الإقرار من المكلف أو من ينيبه قانوناً^(٤) وتقديم الاعتراض من قبل المفوض عنه والذي يحتمل معنى النيابة الاتفاقية^(٥) علماً بأن المشرّع الضريبي الأردني كان ينص على هذه النيابة في قانون ضريبة الدخل رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥م الملغي وهذا في نص المادة (٢٤) منه حيث نصّت على أنه ((يجوز لأي شخص أن ينيب عنه خطياً شخصاً آخر لتمثيله لدى دائرة ضريبة الدخل في أي إجراء من إجراءات ضريبة الدخل المنصوص عليها في هذا القانون)). ولم يختلف قانون ضريبة الدخل المصري النافذ عن موقف المشرّع الأردني حيث نصّ على ما يشابه نص المشرّع الأردني فيما يخص الإقرار أن يوقع من الممول أو من يمثله قانوناً^(٦)، في حين أنه كان في التشريع الملغي رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١م ينص في المادة (٩٣) منه على هذه الصورة من النيابة بشكل صريح عندما ذكر (النائب) والتي تحتمل النيابة القانونية والإرادية كونه نصاً مطلقاً والمطلق يجري على إطلاقه. ولم نقف على سبب معين أو قصد معين لكلا المشرّعين عند إلغائهما لهذين النصين، فهل من الممكن تبرير ذلك بأن يعمل بهذه النيابة وفقاً للقواعد العامة وبذلك لا حاجة للنص عليها في قانون ضريبة الدخل؟! وسنحاول أن نسلط الضوء على أكثر صور هذه

(١) د. سيف رجب قزامل، مصدر سابق، ص ٧٣.

(٢) حيث وقع مشرّع القانون المدني العراقي في هذا الخلط عندما نصّ على الوكالة وهو في معرض حديثه عن العقد ولم يختص النيابة بنصوص خاصة بها على الرغم من استقلال كل واحد منهما عن

الآخر. للمزيد حول هذا الموضوع ينظر: جاسم لفتة العبودي، مصدر سابق، ص (٤٧ - ٥٧).

(٣) ينظر نصوص المواد (٢١، ٢٦، ٥٠) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(٤) ينظر: نص فقرة (أ) من المادة (٢٦) من قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ.

(٥) ينظر: نص المادة (٤) من تعليمات هيئة الاعتراض الأردنية لسنة ٢٠١٠م.

(٦) ينظر في المادة (٨٣) من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ.

النيابة شيوخاً.

أولاً: الوكيل

هو الشخص الذي ينوب عن الموكل في إجراء التصرفات التي وكّل بها من قبل الموكل بموجب عقد الوكالة^(١) ويظهر لنا الوكيل في الوكالة العادية وهي الأغلب والأعم، وفي الوكالة بالعمولة والتي من الممكن أن تعتبر ضرباً من ضروب الوكالة العادية وتقوم هذه الوكالة - الوكالة بالعمولة - على فكرة التوسط عن الغير في القيام بالأعمال القانونية أو المادية^(٢). ولا يمكن أن يظهر الوكيل إلا إذا كان هنالك ما يسمى بعقد الوكالة: وهو عقد يقيم به شخص غيره مقام نفسه في تصرف جائز معلوم^(٣). والوكيل كما يمكن أن يكون شخصاً طبيعياً فلا يوجد ما يمنع أن يكون شخصاً معنوياً، وتتحدد سلطات الوكيل وصلاحياته من خلال عقد الوكالة الذي بين الوكيل والموكل وهذا العقد إما أن يكون عاماً وهنا تتحدد سلطات الوكيل بأعمال الإدارة وقد تكون الوكالة خاصة وذلك بأن تكون صلاحياته محددة بتصرف قانوني معين وهذا ما سبق وأن بيّناه.

ويظهر لنا الوكيل بعدة مسميات مثلاً من الممكن أن يكون المحامي أو السمسار أو أحد الملاك على الشيوخ إن اتفق الشركاء على نيابته وغيرهم. ومن الجدير بالذكر أن الشروط الواجب توافرها في الوكيل هو أن يكون مميزاً وأن لا تعاب إرادته بعيب من عيوب الإرادة وهذا عملاً بالقواعد العامة المنصوص عليها في النيابة^(٤) ولقد نصّ قانون ضريبة الدخل العراقي على الوكالة من خلال تنظيمه فرض الضريبة على غير المقيم^(٥)، وكذلك من خلال تنظيمه للضريبة على واسطة النقل^(٦)، وكذلك

(١) إسرائ صلاح محمد الطائي، النظام القانوني لوكالة العقود التجارية، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٦م، ص ٥٦.

(٢) نعيم أحمد نعيم شنيار، النظام القانوني لعقد الوكالة بالعمولة، دار الكتب القانونية ودار شتات للنشر والبرمجيات، مصر، ٢٠١١م، ص ٤٩.

(٣) ينظر: نص المادة (٩٢٧) من القانون المدني العراقي؛ يقابلها نص المادة (٦٩٩) من القانون المدني المصري؛ ويقابلها المادة (٨٣٣) من القانون المدني الأردني.

(٤) للتفصيل ينظر: أنور العمروسي، التعليق على نصوص القانون المدني المعدل، ج ٣، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ١٩٨٣م، ص ٤٢٢ وما بعدها.

(٥) نصت الفقرة (١) من المادة (٢١) من قانون ضريبة الدخل العراقي على ((يكون الشخص غير المقيم في العراق عرضة لتقدير وفرض الضريبة ويكون خاضعاً لها باسم... أو وكيل...)).

أصدرت الهيئة العامة للضرائب بجواز توكيل الغير في كل ما تطلبه الضريبة من إجراءات إلا أنها استثنت من ذلك وكالة موظفي الهيئة السابقين حيث جعلت التوكيل لغاية الدرجة الرابعة من الأقارب فحسب^(٢) كما أيد القضاء هذا التوجه حيث قضى بعدم الاعتداد بأي تصرف إذا لم يكن صادراً عن المكلف أو وكيلاً مفوضاً بذلك^(٣)، أما في قانون ضريبة الدخل المصري والأردني سبق وأن بينا موقفهما من هذه الصورة.

ثانياً: المدقق (المحاسب القانوني)

للقوف على تعريف للمدقق فإنه لا بد من أن نبين أولاً بأن هنالك عدة صور للمدققين^(٤) ومن هذه الصور مراقب الحسابات (المدقق الخارجي) وهو ذلك الشخص الذي يتولى دراسة القيود المالية الواردة في الدفاتر التجارية بغية إبداء الرأي فيها وتحديد مصداقيتها لأن تكون أساساً لتقدير دخل المكلف^(٥). والمدقق الحكومي والذي يعد مسؤولاً عن تنفيذ مهام التدقيق الداخلي طبقاً لبرنامج التدقيق المعد لهذه

(١) نصت الفقرة (٢) من المادة (٥٠) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على ((إذا لم يكن لصاحب واسطة النقل وكيل في العراق...)).

(٢) ينظر: التعميم رقم (٢١٥٢/٥) في ١/٢٣/١٩٩٠م، الكتاب السنوي لسنة ١٩٩٠م الهيئة العامة للضرائب، القسم القانوني، ص ٣٠؛ استفسار رقم (٥٣٩٧/٥) في ١٩/٨/١٩٩١م، الكتاب السنوي ١٩٩١م، الهيئة العامة للضرائب، القسم القانوني، ص ٤٢.

(٣) ينظر: القرار التمييزي رقم (١٩٤٩/٢١)، مشار إليه لدى تقي الوسواسي، ج ٣، مصدر سابق، ص ٥٢٨؛ قرار اللجنة الاستئنافية رقم (١٥٩/٣ل/٢٠٠٠) في ٢٧/٨/٢٠٠٠م وأيد بقرار الهيئة التمييزية رقم (٢٠٠٠/٨٢) في ١٢/١٠/٢٠٠٠، الكتاب السنوي لسنوات (١٩٩٨ - ٢٠٠٤م) الهيئة العامة للضرائب، القسم القانوني، ص (١٧٥ - ١٧٧).

(٤) للمزيد من التفصيل حول هذه الصور ينظر: د. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، ط ٣، ٢٠٠٦م، ص ٢٥ وما بعدها.

(٥) محمد زيدان، العوامل المحددة لأتعب مهنة التدقيق، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة قطر، ١٩٩٦م، ص ٥٥، مشار إليه لدى: د. عمار فوزي كاظم، مشكلات تطبيق أحكام نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥م والإعفاءات الواردة في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ٧، العدد ٢، سنة ٢٠٠٥م، ص ١٣١.

الغاية من قبل مسؤول قسم التدقيق^(١). وأخيراً المدقق الداخلي - المحاسب القانوني - والذي ينصب عليه بحثنا ونحن في معرض حديثنا عن النيابة الاتفاقية، ويعرف بأنه: ذلك الشخص الذي يعين من قبل هيئة داخلية للمنشأة أو المشروع لأجل حماية أموالها ولأجل الالتزام بسياستها المالية مثل المدقق في شركات المساهمة العامة وشركات التوصية بالأسهم أو الشركات الفردية أو المؤسسات بناءً على أسس قانونية^(٢). ويعد هذا وكيلاً عن المساهمين في الشركة أو المنشآت الفردية فهو ينوب عنهم في مراقبة أعمال المنشأة^(٣)، لذلك وعملاً بما جاء به نص المادة (٢٠) من قانون ضريبة الدخل العراقي فإنه من الممكن أن يكون المدقق نائباً عن الشخص المعنوي الذي يمثله وبالتالي يكون ملزماً بالالتزامات التي تترتب على عاتق النائب عن غيره من تقديم الكشوفات إلى هيئات الضرائب وسداد دين الضريبة وغيرها^(٤).

ثالثاً: مدير الشركة

على الرغم من اختلاف الجهات الإدارية التي تتولى إدارة الشركات وتعدّها بتعدد أنواع الشركات إلا أن الأمر الغالب في القواعد العامة المنظمة لأحكام الشركات أنها تتطلب في أغلب أنواعها إن لم تكن جميعها وجود مدير يتولى تصريف شؤون الشركة وكل الأعمال اللازمة لذلك وفق أحكام القانون، ويختلف مدير الشركة في الشركة المساهمة عنه في الشركة ذات المسؤولية المحدودة، حيث يتولى إدارة الشركة المساهمة مجلس إدارة ويحق لهذا المجلس أن يعين مديراً عاماً للشركة من ذوي الكفاءة ويحدد صلاحياته ومسؤولياته من قبل مجلس الإدارة^(٥)، أما الشركة ذات المسؤولية المحدودة فإن إدارتها تتم بتعيين مدير أو أكثر بموجب نص في نظامها أو بقرار من الهيئة العامة فيها^(٦). ويعتبر مدير الشركة وكيلاً عنها^(١)

(١) علي محمد البازي، الارتقاء بمؤهلات مدققي قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب لإمكانية نجاح تطبيق أسلوب التقدير الذاتي، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد ١٠، ٢٠١١م، ص

١٠٢.

(٢) د. علي عبد القادر ذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، ط ٢، شركة مطابع الأرز، عمان، ٢٠٠٩م، ص ٣٦.

(٣) صبيح الطحان، أصول التدقيق الحديث، ج ١، مطبعة السعدون، بغداد، ب. ت.، ص ٥١.

(٤) د. هادي التميمي، مصدر سابق، ص ٢٧.

(٥) د. عزيز العكيلي، الوسيط في الشركات التجارية، دار الثقافة، عمان، ٢٠٠٧م، ص ٢٨١.

(٦) كامل عبد الحسين البلداوي، المدير المفوض للشركة، دراسة في التشريع العراقي، مجلة آداب الرافدين،

ويتولى هذا المدير تصريف شؤون الشركة وكل الأعمال اللازمة لذلك على وفق أحكام القانون، فهو من الناحية العملية المسؤول عن إدارة الشركة التنفيذية واليومية، ومما يجدر الإشارة إليه أن قانون ضريبة الدخل العراقي قد نصّ على اعتبار المدير للشركة نائباً عنها^(٢)، أمّا قانون ضريبة الدخل الأردني فلم يتناول بين نصوصه ما يشير إلى هذه النيابة كما أن قانون ضريبة الدخل المصري لم يشر إلى هذه النيابة، إلا أنه لا مانع من إعمالها على وفق القواعد العامة المقررة في مجال الشركات.

رابعاً: مصفّي الشركة

مصفّي الشركة له دور بارز في الشركات، حيث تنقضي حياة الشركة إمّا بالانحلال أو التصفية أو بسبب تغيير الشكل القانوني، ولكن على الرغم من انقضاء الشركة إلا أن هنالك حقوق للشركاء وللغير تبقى متعلقة بذمة الشخص المعنوي مما يعني استمرار الشخصية المعنوية لهذه الشركات خلال فترة التصفية ويكون هذا قاصراً على متطلبات التصفية^(٣)؛ من تسديد الديون التي في ذمتها وتحصيل لحقوقها المالية وغيرها من الأعمال، وأن مباشرة هذه الأعمال التي تستدعيها التصفية يتطلب تعيين مصفّي أو أكثر للقيام بتسوية الآثار القانونية التي خلفتها الشركة. ويعرف المصفّي بأنه: الشخص أو الأشخاص الذين يُعهد إليهم بتولي أمور تصفية

كلية الآداب، جامعة الموصل، العدد ٢٧، ١٩٨٧م، ص ٤٧٧.

(١) ظهر خلاف فقهي حول تكييف صفة المدير وعلاقته بالشركة. للتفصيل ينظر: د. أكرم ياملي، الوجيز في شرح القانون التجاري العراقي، الشركات التجارية، ج ٢، ط ٢، مطبعة العاني، بغداد، ١٩٧٢م، ص ٧١؛ مصطفى كمال طه، الوجيز في القانون التجاري، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٧٤م، ص ٢٠٠؛ حيدر سلمان الجنابي، المدير المفوض في الشركات التجارية، رسالة ماجستير، كلية صدام للحقوق، جامعة صدام، ١٩٩٥م.

(٢) نصّت المادة (٢٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي على ((يعتبر المدير أو المحاسب أو أحد كبار موظفي الشخص المعنوي المكلف بالضريبة مسؤولاً عن جميع الأعمال والأموال التي يجب القيام بها...)).

(٣) د. ياسر باسم السبعوي، الدعوى الخاصة بمسؤولية أعضاء مجلس الإدارة والمديرين عن ديون الشركة المساهمة الخاصة المفلسة وآثارها، بحوث ودراسات في القانون الخاص، ج ١، مكتبة الجيل العربي، الموصل، ب. ت.

ص ١١٤.

الشركة^(١) ويقوم بالعمل لحسابها وبصفة وكيل عنها وليس عن الشركاء فيها أو إدارتها ويتقاضى عادةً أجرًا عن عمله^(٢) ويتولى تعيين المصفيّ جهة واحدة هي الهيئة العامة (الجمعية العامة)^(٣) للشركة كأصل عام^(٤)، ويكون هذا إمّا قبل انقضاء الشركة أي حين التأسيس حيث يتضمن عقدها بيان الشروط التي يتعين أعمالها في تعيينه أو بعد انقضائها باتفاق لاحق^(٥)، أمّا استثناءً فيكون تعيينه من جهة رسمية تتمثل بمسجل الشركات في قانون الشركات العراقي^(٦) والمراقب في قانون الشركات الأردني^(٧) والمحكمة بالنسبة لقانون الشركات المصري، وكذلك في حالة تصفية الشركة بناءً على قرار صادر من المحكمة يكون تعيين المصفيّ من قبلها^(٨).

ويجدر بنا الإشارة هنا أن المصفيّ يندرج تحت صور النيابة الاتفاقية وهذا بالاستناد إلى الأصل العام في تعيينه ويكون للمصفيّ دور بارز في فترة التصفية من سداد

(١) تعرف التصفية بأنها: مجموعة الأعمال التي تهدف إلى إنهاء العمليات الجارية للشركة، وتسوية كافة حقوقها وديونها، بقصد تحديد الصافي من أموالها لقسمته بين الشركاء. للمزيد ينظر: محي الدين محمد السلعوس، تصفية شركات

الأموال من الناحيتين القانونية (التجارية والضريبية) والمحاسبية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ٢٠٠٦م.

(٢) باسم محمد صالح، ود. عدنان أحمد ولي العزاوي، القانون التجاري والشركات التجارية، المكتبة الوطنية، بغداد، ١٩٨٩م، ص ٩٠.

(٣) تعرف الهيئة العامة بأنها السلطة العليا في الشركة لكونها تمثل مالكي رأس المال في الشركة وتمارس اختصاصاتها على وفق ما ينص عليه القانون وتتكون هذه من مساهمي الشركة كافة. ينظر: علي غانم أيوب الرحو، الجوانب القانونية لتحول الشركات العائلية إلى شركات مساهمة، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٩م، ص ١٦٢.

(٤) ينظر: نص المادة (١٦٧) من قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧م العراقي، يقابلها نص المادة (١٣٩) من قانون الشركات رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١م المصري، والمادة (٢٩٥) من قانون الشركات رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧م الأردني.

(٥) د. عبد علي شخائبة، النظام القانوني لتصفية الشركات التجارية، ب. م.، ١٩٩٢م، ص ٢٤٩.

(٦) حيث نصّت المادة (١٦٧) من قانون الشركات العراقي النافذ على ((... إذا كان قرار التصفية صادر عن المسجل... يجب على المسجل تعيين المصفيّ وتحديد اختصاصاته وأجوره التي تتحملها الشركة)).

(٧) الفقرة (أ) من المادة (٢٩٥) من قانون الشركات الأردني النافذ.

(٨) المادة (١٣٩) من قانون الشركات المصري، ويقابلها المادة (٣٠٤) من قانون الشركات الأردني.

للدیون وتسوية للديون وغيرها^(١). ومن الجدير بالذكر أن تشريع ضريبة الدخل قد نصّ على المصفّي للشركة، إذ نصّت المادة (١٦) من قانون ضريبة الدخل العراقي عليه^(٢) وكذلك نصت المادة (٤٩) من قانون ضريبة الدخل الأردني على ذلك إلا أن قانون ضريبة الدخل المصري لم يشر إلى دور المصفّي للشركة في سداد الضريبة ولكن ليس هناك ما يمنع من أن يثبت للمصفّي هذا الدور بحكم القواعد العامة التي تحكم اختصاصاته.

المبحث الثاني

النيابة بحكم قانون ضريبة الدخل

نص مشرّع ضريبة الدخل بشكل عام على العديد من حالات النيابة، والتي قد يتبادر إلى الذهن عند الاطلاع عليها لأول وهلة أنها تمثل صوراً وحالات جديدة للنيابة تخرج عن الصور المقررة على وفق القواعد العامة المنظمة لفكرة النيابة، إلا أن هذا الافتراض لا يمت للواقع بصلّة، حيث أن الصور الواردة في التشريع الضريبي ما هي إلا انعكاس للنيابة الإجبارية بشكل عام والقانونية بشكل خاص، فقانون ضريبة الدخل هو الذي يعيّن الأشخاص الذين يكونون نواباً وهو الذي يسبغ صفة النيابة عليهم، كما أنه هو الذي يرسم نطاق وحدود نيابتهم، فضلاً عن توليه بيان الشروط الواجب توافرها في هؤلاء النواب إلى جانب الشروط العامة المقررة لفكرة النيابة.

وارتأينا أن نتناول صور النيابة بحكم قانون ضريبة الدخل بشكل مستقل عن النيابة الإجبارية ليس لكونها مختلفة عنها بشيء وإنما لسببين أولهما تقرّد قانون ضريبة الدخل العراقي يتناول هذه الصور وهذا يحتاج إلى شيء من التفصيل، وثانيهما للوصول إلى الغاية المرجوة والمتمثلة بتسليط الضوء بالدرجة الأساس على صور النيابة في قانون ضريبة الدخل وليس على صورها وفق القواعد العامة.

(١) للمزيد حول هذه الاختصاصات ينظر: باسم محمد صالح ود. عدنان أحمد العزاوي، مصدر سابق،

ص (٩١ - ٩٢).

(٢) حيث نصّت المادة (١٦) من قانون ضريبة الدخل العراقي على ((يعتبر حل الشركة أو تصفيتها نهائياً بحكم توزيع الأرباح فكل مبلغ يصيب المساهم زيادة عن قيمة أسهمه الأصلية المدفوعة يخضع للضريبة عدا الاحتياطات التي سبق ودفعت عنها الضريبة وعلى المصفّي والأعضاء المؤسسين دفع الضريبة المستحقة على الوجه المذكور...)).

إذ نصّ قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على العديد من حالات النيابة إلا أنه لم يصرّح بطبيعة نيابة هؤلاء إلا أنه وبناءً على ما سبق ذكره يتبين لنا أن هذه النيابة تندرج تحت صورة النيابة القانونية حيث يبرز دور القانون فيها ولا يظهر أي دور يذكر للأفراد فبمجرد تحقق شروطها المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل فإن هذه النيابة تقوم بكل ما فيها من التزامات وحقوق. وقد جاء الأمر مفصلاً في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ لحالات هذه النيابة^(١)، من نيابة مقيم عن غير مقيم مروراً بنيابة الورثة عن مورّثهم ونيابة المحاسب عن الشخص المعنوي ونيابة كل من يستلم دخلاً أو ربحاً أو يدفع دخلاً أو ربحاً لشخص آخر... الخ، أمّا عن موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة من هذه النيابة فإنها تختلف فيما بينها في تنظيم أحكام هذه الصورة من النيابة، حيث نجد قانون ضريبة الدخل الأردني قد اتخذ موقفاً مخالفاً بعض الشيء لما ذهب إليه المشرّع الضريبي العراقي، إذ نصّ على صورة نيابة المقيم عن غير المقيم وذلك في حالة كون المقيم مديناً لغير المقيم، وألقى على عاتقه - المقيم - سداد دين الضريبة^(٢)، إلا أننا وبالعودة إلى تعريف المكلف فإن المشرّع الضريبي الأردني قد عرّفه في المادة (١) بأنه: ((كل شخص ملزم بدفع الضريبة أو اقتطاعها أو توريدها)). وبالتالي فإنه قد نفى صفة النيابة عنه إذ اعتبره مكلفاً بصريح المادة، وبهذا يكون قد ألقى على عاتقه التزاماً قانونياً دون أن يسبغ صفة النيابة عليه^(٣)، على الرغم من تحقق مفهوم النيابة في الحالة السابق أعلاه. أمّا عن موقف المشرّع الضريبي المصري فإنه قد أورد نظام الخصم والتوريد (الحجز عند المنبع) الذي يتضمن التزام المقيم بخصم مقدار الضريبة وتوريدها نيابة عن غير المقيم^(٤)، وعلى الرغم من أن هذه الحالات تشابه ولو من

(١) ينظر نصوص المواد (١٩، ٢١، ٢٢، ٢٤، ٢٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(٢) ينظر نص الفقرتين (٢، ٣) من البند (أ) من المادة (١٢) من قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ.

(٣) من الجدير بالذكر أن موقف المشرّع الضريبي الأردني كان في قانون رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥م الملغي أفضل بكثير من القانون الجديد رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩م حيث كان ينص في الفقرة (٢) من المادة (١٨) من القانون الملغي بصريح العبارة على هذه النيابة فنص على ((يعتبر الشخص المقيم الذي يكون وكيلاً قانونياً أو وكيلاً تجارياً أو فرعاً أو شريكاً لمكلف غير مقيم أو له علاقة تجارية معه مسؤولاً عن القيام بالنيابة عن ذلك المكلف غير المقيم بجميع الأمور والإجراءات المنصوص عليها)) حيث يظهر لنا المشرّع الضريبي الأردني في هذه المادة التوصيف السليم لقيام المقيم بسداد الضريبة عن غير المقيم.

(٤) نصّت المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ على ((تخضع للضريبة بسعر ٢٠%))

بعيد موقف قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ من نيابة المقيم عن غير المقيم، إلا أنه لم يصرح بهذه النيابة لا من قريب ولا من بعيد حيث اعتنى بالنص على الالتزام القانوني الذي يثبت في ذمتهم بصورة أصلية دون الحاجة للبحث عن توافر الصفة النيابة من عدمها. وبما أن المشرع الضريبي العراقي قد تفرد في ذكر حالات النيابة وفصل القول فيها لذا فإننا سنسلط الضوء على صور النيابة بحكم قانون ضريبة الدخل معتمدين على قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ بالدرجة الأساس في تقسيمات هذه الصور.

المطلب الأول: نيابة المقيم عن غير المقيم

نصّ قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على هذه النيابة في المادتين (١٩) و(٢١) وفصل في تناول أحكامها، ومن خلال الاطلاع على نص هاتين المادتين يتبين لنا أن المشرع الضريبي قد أورد حالتين للنيابة، أولهما جعل النيابة خاصة بنوع معين من الوعاء الضريبي وبالتالي يكون قد ضيق من حدود النيابة في هذه الصورة، أمّا الصورة الثانية فهي نيابة تخص كل مصادر الدخل فتكون هذه النيابة عامة في حال تحقق الشروط التي نصّ عليها هذا المشرع، ولغرض الوقوف على هذه الصورة من النيابة كان لا بد أولاً التعرف على من هو المقيم ومن هو غير المقيم ثم بعد ذلك نسلط الضوء على هذه الصور وهذا ما سنتناوله تباعاً في الفقرات التالية:

المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر... لغير المقيمين وذلك دون خصم أية تكاليف منها)).

الفرع الأول: المقيم وغير المقيم^(١)

تعددت المبادئ والمعايير التي استندت إليها التشريعات الضريبية في تحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة^(٢)، ومن بين هذه المبادئ مبدأ الإقامة ولم تحدد التشريعات ما هو المقصود من الإقامة وإنما قامت فقط بتعداد حالات الإقامة أي الشروط الواجب توافرها لكي يعتبر الشخص مقيماً، ويمكن تعريف الإقامة بأنها: حالة إقامة الشخص في مكان ما بصورة مؤقتة ويفترض فيه الوجود المادي للشخص في هذا المكان، أو كما يعبر عنه بالإقامة الفعلية لمدة محددة من الزمن، ولا يقصد اتصال الإقامة دون انقطاع وإنما يقصد بها استمرارها على وجه يتحقق فيه شرط الاعتياد ولو تخللتها مدد غياب متقاربة^(٣)، وللاقامة ركنان الركن المادي المتمثل بالوجود الطبيعي للفرد في الدولة والركن المعنوي المتمثل بنية الإقامة^(٤). تتحقق الإقامة لكل من الشخص الطبيعي والمعنوي كما تتحقق عدم الإقامة لكليهما، وأن اعتبار الشخص مقيم أو غير مقيم يقف وراءه عدة اعتبارات، لتحديد الضريبة

(١) يختص القانون الضريبي بهذا المصطلح وفقاً لمبدأ الذاتية حيث أن مسمى (المقيم) جاء نتيجة لاعتماد المشرع الضريبي على مبدأ الإقامة باعتباره أحد المعايير التي استند إليها لتحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة. للمزيد من التفصيل حول هذا المبدأ ينظر: ذو الفقار علي رسن الساعدي، مبدأ الإقامة في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢م، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠٧م.

(٢) حيث اعتمدت التشريعات على عدة مبادئ في تحديد نطاق سريان الضريبة على الأشخاص وهي مبدأ التبعية السياسية والتبعية الاجتماعية والاقتصادية، أما مبدأ التبعية السياسية فتفرض فيه الضريبة على أساس الجنسية، في حين أن مبدأ التبعية الاجتماعية فتفرض فيه الضريبة على أساس مبدأ الإقامة والتوطن والتبعية الاقتصادية على مبدأ الإقليمية، ولقد تنوعت المعايير التي اعتمدت عليها القوانين الضريبية وذلك لغرض وفرة الإيراد المتحصّل من الضريبة لرفد الخزنة العامة بالإيرادات التي تتكفل بتغطية النفقات المتزايدة. للمزيد من التفصيل حول هذه المعايير ينظر: فضيلة عباس الطائي، سريان ضريبة الدخل - دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٥م؛ د. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، ب. م. ٢٠٠٢م، ص (١٨٥ - ٢٠٤).

(٣) شمس الدين الوكيل، دروس في القانون، ط ٢، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٦٦م، ص ١٨٣.

(٤) فضيلة عباس الطائي، سريان ضريبة الدخل، مصدر سابق، ص ٦٤.

الواجب استيفاؤها^(١) وذلك لأن غير المقيم لا يتمتع بالسماح القانوني المقرر للمقيم^(٢)، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإن السلطة المالية قد أعطيت سلطة تقديرية عند تقديرها للضريبة على غير المقيم^(٣) فضلاً على أن التحاسب الضريبي يجري على غير المقيم من خلال المقيم الذي ينوب عنه^(٤)، لذا كان لزاماً علينا تناول الشخص الطبيعي والمعنوي المقيم وغير المقيم من خلال البنود الآتية:

أولاً - الشخص الطبيعي^(٥) المقيم: فصلت التشريعات الضريبية محل المقارنة بالشروط الواجب توافرها للقول بقيام صفة الإقامة في الشخص الطبيعي فحدد قانون ضريبة الدخل العراقي المقيم وفرّق بين العراقي وغير العراقي، أمّا بالنسبة للعراقي فيعتبر مقيماً إذا سكن العراق مدة لا تقل عن أربعة أشهر سواء أكانت متصلة أم منفصلة ويكون هذا خلال سنة نجوم الدخل^(٦) ويكون العراقي أيضاً مقيماً إذا تغيب عن العراق تغيباً مؤقتاً وكان له موطن دائم فيه^(٧) ومحل عمل رئيسي^(٨).

(١) قرار محكمة التمييز في ١٣/٦/١٩٦٤م، مجموعة القرارات الضريبية الهامة الصادرة من محكمة تمييز العراق ولجان التدقيق من سنة (١٩٥٩ - ١٩٧٨م)، الدائرة القانونية في مديرية ضريبة الدخل العامة، مطبعة العراق، بغداد، ١٩٧٩م، ص (١٠٤ - ١٠٦).

(٢) نصت الفقرة (١) من المادة (١٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على ((يمنح الفرد المقيم ويمثل المقيم غير العراقي الذي تقيم معه عائلته السماحات الآتية...)).

(٣) نصت الفقرة (٣) من المادة (٢١) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على ((... للسلطة المالية إذا رأت ذلك مناسباً أن تقدّر الضريبة على غير المقيم وتجعله خاضعاً لها بنسبة مئوية عادلة...)).

(٤) ينظر نص المادة (٢١) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(٥) الشخص الطبيعي: هو كل إنسان يكون أهلاً لاكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات وتبدأ شخصيته بتمام ولادته حياً وتنتهي بوفاة. وتمتاز هذه الشخصية بجملة من الخصائص منها ثبوت الأمن والموطن والحالة والذمة وغيرها. للمزيد ينظر: د. رمضان أبو السعود، الوسيط في شرح مقدمة القانون المدني، مصدر سابق، ص (١٠١ - ١٣٩).

(٦) ينظر: نص البند (أ) من الفقرة (١٠) من المادة (١) من قانون ضريبة الدخل العراقي.

(٧) ويقصد بالموطن: سكناه الذي ينوي العودة إليه أو مسكن عائلته. ينظر: د. قيس حسن البدراني، المالية العامة والتشريع المالي، ب. م.، ٢٠١٠م، ص ٢٦٦.

(٨) محل العمل الرئيسي هو المكان الذي يمارس فيه الفرد نشاطه الاقتصادي الرئيسي والذي يمثل محور نشاطه الاقتصادي الداخلي والخارجي، د. عادل فليح العلي، مصدر سابق، ص (١٩٥ - ١٩٧)؛ ينظر نص البند (أ) من الفقرة (١٠) من المادة (١) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

ويكون العراقي أيضاً مقيم بحكم القانون^(١) في العديد من الحالات وهي: ١ - العراقي الساكن خارج العراق من منتسبي دوائر الدولة الرسمية، ٢ - العراقي المتقاعد الساكن خارج العراق، ٣ - العراقي المعارة خدماته إلى شخص معنوي خارج العراق^(٢).

أما العربي فيعتبر مقيماً إذا كان من العاملين في العراق مهما كانت مدة سكناهم^(٣) وهذا عملاً بما ورد في البند (د) من الفقرة (١٠) من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ. أما بالنسبة لغير العراقي وغير العربي فيعتبر مقيماً في أربع حالات^(٤): ١ - سكن غير العراقي في العراق لمدة أربعة أشهر متصلة أو ستة أشهر منفصلة. ٢ - المستخدم لدى شخص معنوي في العراق وساكن فيه مهما كانت مدة سكناه. ٣ - من ذوي الاختصاص والخبرة الفنية واستخدم في مشروع صناعي له حق التمتع بالإعفاء وفق قانون تنمية وتنظيم الاستثمار الصناعي^(٥).

ومن الجدير بالذكر أن قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ قد نفى وصف الشخص المعنوي عن المشاركة (شركات الأشخاص) حيث يتم التحاسب الضريبي معها على أساس أنها شخصاً طبيعياً وذلك لاعتبارات اقتصادية ومالية والتي منع تفتيت رأس المال والدخل الذي يؤدي إلى التهرب الضريبي إذ أن أغلب هذه المشاركات تكون قائمة على الاعتبار الشخصية .

أما قانون ضريبة الدخل المصري النافذ فلقد تناول الإقامة في المادة الثانية منه وحدد حالات الإقامة بالتالي: ١ - أن يكون الشخص الطبيعي له موطن دائم في

(١) لم يذكر قانون ضريبة الدخل العراقي عبارة (بحكم القانون) وإنما أورد هذه الحالات ضمن حالات الإقامة فحسب وكان يجدر بمشرعنا أن ينوّه على هذه العبارة ليكون النص أكثر دقة، بالاتجاه نفسه ينظر: خيرى إبراهيم الرفاعي، الشخص غير المقيم في القانون الضريبي - دراسة مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠١١م، هامش ٢، ص ٥٢.

(٢) ينظر نص البند (ب) من الفقرة (١٠) من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(٣) مما تجدر الإشارة إليه هنا أن مشرعنا الضريبي قد فضّل العربي ليس فقط على الأجنبي وإنما حتى على العراقي حيث يتمتع العربي بالسماح مثلاً مهما كانت مدة سكناه في حين أن العراقي يجب أن لا تقل مدة سكناه عن أربعة أشهر وهذا برأينا تفضيل غير مبرر. بنفس الاتجاه ينظر: د. عادل فليح العلي، المصدر السابق، ص ١٩٨.

(٤) ينظر نص البند (د) من الفقرة (١٠) من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(٥) المقصود بهذا القانون هو قانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٨م والمنشور بالوقائع العراقية رقم (٣٧٣٣) في

مصر واعتبرت اللائحة التنفيذية^(١) أن الأخير - الشخص الطبيعي - يكون له موطن دائم في أي من الحالتين التاليتين^(٢):

أ - إذا تواجد في مصر معظم أوقات السنة سواء في مكان مملوك له أو مستأجر أو بأية صفة كانت. ب - إذا كان للممول محل تجاري أو مكتب مهني أو مصنع أو غير ذلك من أماكن العمل التي يزاول فيها الشخص الطبيعي نشاطه في مصر. ٢ - المقيم في مصر مدة تزيد على ١٨٣ يوماً (متصلة أو متقطعة) وهذه المدة تسري بالنسبة للمصري وغير المصري في مدة الإقامة. ٣ - أن يكون المصري ممن يؤدي وظائفه في الخارج وكان دخله من خزينة الدولة، وهذا يدخل في إطار الإقامة المعتادة حكماً^(٣).

وسار قانون ضريبة الدخل الأردني على نهج مشرّع قانون ضريبة الدخل المصري فيما يخص الإقامة حيث يعتبر مقيماً كل من أقام فعلياً في المملكة لمدة لا تقل عن ١٨٣ يوماً^(٤) ويعني كذلك المقيم الأردني الذي يعمل لدى الحكومة أو أي من المؤسسات الرسمية أو العامة داخل المملكة أو خارجها فلم يشترط في الموظف أي مدة للإقامة فبمجرد عمله في هذه الدوائر وحمله للجنسية الأردنية يعتبر مقيماً^(٥).

ثانياً - الشخص المعنوي^(٦) المقيم: تميّز قانون ضريبة الدخل بتحديدده للشخص

(١) صدرت هذه اللائحة بقرار وزير المالية رقم (٩٩١) لسنة ٢٠٠٥م والمنشور في الوقائع المصرية

بالعدد ٢٩٥ بتاريخ ٢٧/١٢/٢٠٠٥م

(٢) نص المادة (٣) من اللائحة التنفيذية أعلاه.

(٣) د. السيد عطية عبد الواحد، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل (القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م)،

دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦م، ص ٢٤.

(٤) كان المشرّع الضريبي الأردني في القانون رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥م الملغي يفرّق بين الأردني وغير

الأردني من حيث مدة الإقامة حيث كانت المدة المطلوبة للأردني هي (١٢٠) يوماً في حين أنه

اشترط لغير الأردني أن تكون مدة إقامته (١٨٣) يوماً حتى يعتبر مقيماً وبهذا يكون مشابهاً لما سار

عليه مشرّعنا العراقي إلا أنه خالفه في القانون الجديد رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩م.

(٥) ينظر نص المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩م.

(٦) يعرف الشخص المعنوي بوجه عام بأنه: مجموعة الأشخاص أو الأموال التي ترمي إلى تحقيق هدف

معين بواسطة أداة خاصة ويمنح الشخصية المعنوية بالقدر اللازم لإدراك هذا الهدف. ينظر: شمس

الدين الوكيل، مصدر سابق،

ص ٢٠٣.

المعنوي وأُفرد له معاملة ضريبية خاصة وهذا ما يتوافق تمامًا مع الاتجاه المالي الحديث حيث ركّز قانون ضريبة الدخل بالدرجة الأساس على شركات الأموال والتي تستهدف الربح بشكل رئيسي حيث أنها تتمتع بالقوة على المستويين الاقتصادي والمالي، وتكون هذه الشركات مستقلة ذاتيًا ويتحقق لها ذمّة مالية مستقلة عن ذم المساهمين فيها وبالتالي كان لا بد من معاملتها ضريبياً بطريقة تختلف عن معاملة الشركاء كأفراد وذلك لعدة أسباب منها: إمكانية الدولة في تحقيق إيرادات مالية كبيرة باستخدام الضريبة كأداة لتوجيه نشاط هذه الشركات بالشكل الذي يخدم الدولة كما أنها تمنح السلطات المالية حرية أكبر في إجراء التعديلات الضرورية على أرباح الشركات دون دخول الأشخاص الطبيعيين كلما دعت الحاجة إلى ذلك^(١).

وفي قانون ضريبة الدخل قام المشرّع بتحديد من هو الشخص المعنوي فبالنسبة لقانون ضريبة الدخل العراقي النافذ حددت الفقرة الخامسة والسادسة من المادة الأولى الشخص المعنوي بـ:

(١) الإدارة أو المؤسسة التي يمنحها القانون شخصية معنوية كالجمعيات على اختلاف أنواعها.

(٢) الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة المؤسسة في العراق أو في خارجه وتتعاطى الأعمال التجارية أو لها دائرة أو محل عمل أو مراقبة في العراق. وبهذا يكون قد أخرج شركات الأشخاص من نطاق الشخص المعنوي - كما سبق و أن ذكرنا -.

ويعتبر الشخص المعنوي مقيماً في حالتين:

أ - إذا كان مؤسساً وفق القوانين العراقية. ب - إذا كان مؤسساً وفق القوانين الأجنبية ولكن لديه محل عمل - ويقصد به محل العمل الرئيسي^(٢) -، حيث أنه لا يمكن أن يعتبر الشخص المعنوي الذي مركزه خارج العراق مقيماً فيه لمجرد أن له فرعاً في العراق^(٣).

كما يجب أن يكون إدارته ومراقبته في العراق وعليه فإن الشركة المساهمة إذا كان

(١) عوض فاضل إسماعيل الدليمي، خصائص الضريبة على دخل الشركات في قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢م، مجلة صدام للحقوق، المجلد ٣، العدد ٣، ١٩٩٩م، ص (٤٣ - ٤٤).

(٢) خيرى إبراهيم الرفاعي، الشخص غير المقيم...، مصدر سابق، ص ٩٤.

(٣) للمزيد من التفصيل حول فروع الشركات الأجنبية ينظر: آلاء يعقوب النعيمي، النظام القانوني لفروع الشركات الأجنبية العاملة في العراق، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٩٧م.

مجلس إدارتها في العراق وتعد هيئتها العامة اجتماعاتها في العراق اعتبرت مقيمة وبالتالي تخضع جميع أرباحها سواء تحققت في العراق أم خارجه للضريبة.

وما سبق ذكره بخصوص الشركات الأجنبية كان سارياً حتى صدور أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (٤٩) لسنة ٢٠٠٤م إذ بصدر هذا الأمر أصبحت الشركات الأجنبية تعد مقيمة في العراق إذا تأسست وفق القوانين العراقية أي يؤخذ بمعيار محل التأسيس دون غيره^(١)، وإن كان هذا هو موقف مشرّع ضريبة الدخل العراقي فإن قانون ضريبة الدخل المصري قد اختلف عن مشرّعنا العراقي في تحديد الشخص المعنوي حيث أنه تناول كل صور الشخص المعنوي في القواعد العامة وأسبغ عليها صفة الشخص المعنوي في إطار التشريع الضريبي من شركات أموال وأشخاص وجمعيات وهيئات عامة وغيرها^(٢)، واعتبر المشرّع الضريبي المصري الشخص المعنوي مقيماً كما هو الحال في العراقي في حالتين: أ - إذا أسس وفق القانون المصري. ب - إذا كان مركز إدارته الرئيسي أو الفعلي في مصر ويتحقق مركز إدارته الفعلي في مصر إذا تحققت بشأنه حالتين على الأقل من الحالات التالية^(٣): ١ - إذا كانت هي المقر الذي تتخذ فيه قرارات الإدارة اليومية. ٢ - إذا كانت هي المقر الذي ينعقد به اجتماعات مجلس الإدارة أو المديرين. ٣ - إذا كانت هي المقر الذي يقيم فيه ٥٠% على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين. ٤ - إذا كانت هي المقر الذي يقيم فيه الشركاء المساهمون الذين تزيد حصصهم على نصف رأس المال أو حقوق التصويت.

ج - إذا كانت الشركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من ٥٠% من رأسمالها.

ولقد سار المشرّع الضريبي الأردني على نهج المشرّع الضريبي المصري في تحديد من هو الشخص المعنوي المقيم حيث نصّ في المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل

(١) ينظر الشطر الأول من الفقرة (٣) من القسم الثالث من أمر سلطة الائتلاف المؤقتة أعلاه، منشور في جريدة الوقائع العراقية عدد (٣٩٨١) في ١٩/٤/٢٠٠٤م.

(٢) ينظر: نص المادة (٤٧) من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م، مما يجدر الإشارة إليه هنا أن المشرّع الضريبي المصري رسم له نهجاً جديداً في قانون ضريبة الدخل النافذ بالنسبة للأشخاص الاعتباريين حيث أنه كان يعتبر الشخص المعنوي بالنسبة للشركات فقط شركات الأموال وتناولها في الكتاب الثاني من القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١م وعنوانه ب (الضريبة على أرباح شركات الأموال) وهذا ما يخالف تماماً موقفه الحالي المذكور أعلاه.

(٣) المادة (٣) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل المصري النافذ رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م.

رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩م على حالات الإقامة وهي: ١ - الذي تم تأسيسه أو تسجيله وفق أحكام التشريعات الأردنية النافذة وكان له في المملكة مركز أو فرع يمارس الإدارة أو الرقابة على عمله فيها. ٢ - الذي مركز إدارته الرئيسي أو الفعلي في المملكة. ٣ - الذي تملك الحكومة أو أي من المؤسسات الرسمية أو العامة فيه نسبة تزيد على ٥٠% من رأسمالها.

ثالثاً - الشخص غير المقيم: إن كان ما سبق ذكره يتعلق بتعيين الشخص المقيم سواء أكان طبيعياً أم معنوياً فإن موقف التشريعات الضريبية محل المقارنة من غير المقيم مختلف تماماً عن موقفها من المقيم حيث أن قانون ضريبة الدخل العراقي كان أكثرها دقة حينما نصّ صراحةً على من هو غير المقيم إذ نصّت الفقرة (١١) من المادة (١) من قانون ضريبة الدخل على ((أنه الشخص الذي لا تتوافر فيه شروط المقيم المبينة في الفقرة (١٠) ولو نجم له دخل في العراق من أي مصدر كان))، أمّا المشرّع الضريبي المصري والأردني فلم ينص صراحةً على من هو غير المقيم وإنما أورد كل منهما فقط الحالات التي يخضع فيها غير المقيم للضريبة والتي تستند على معيار الإقليمية^(١)، ولكن نستطيع أن نتلمّس مفهوماً ضمناً مفاده أنه لا يعد مقيماً كل من لا تتوافر فيه شروط الإقامة.

الفرع الثاني: صور نيابة المقيم عن غير المقيم

تظهر لنا هذه النيابة بأكثر من صورة، ومعيار هذه الصور هو الوعاء الضريبي الذي تفرض عليه الضريبة، حيث تظهر لنا النيابة المحدودة والتي تختص بوعاء ضريبي معين وبفئات معينة وبسعر ضريبي نسبي^(٢)، ومن ناحية أخرى تبرز لنا نيابة المقيم عن غير المقيم العامة لتشمل كل أنواع الوعاء الضريبي باستثناء ما ذكر في الصورة الأولى.

وفي النيابة العامة تفرض الضريبة على غير المقيم كما لو كان مقيماً وبالتالي يحل

(١) لمزيد من التفصيل حول هذا المعيار ينظر: توفيق جواد الهرش، إقليمية الضريبة على الدخل التجاري

في القانون الأردني - دراسة مقارنة -، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بابل، ١٩٩٨م.

(٢) يقصد بالسعر النسبي: أن الضريبة تفرض بسعر واحد أي لا يتغير مهما اختلفت قيمة الوعاء الخاضع

لها مهما تباينت ظروف المكلفين بدفعها، د. عبد العال الصكبان، علم المالية العامة، ج ١، ط ٣،

دار الجمهورية للطباعة، بغداد، ب. ت.، ص ١٧٧.

هذا الأخير محل غير المقيم في تحمل مسؤولية تقدير الضريبة ودفعها كما لو كان هو المكلف بالضريبة شخصياً^(١). لذا سنحاول أن نسلط الضوء على هاتين الصورتين من خلال الفقرات التالية:

أولاً: نيابة المقيم عن غير المقيم الخاصة

حدّد المشرّع الضريبي العراقي في قانون ضريبة الدخل النافذ هذه النيابة على وفق معيار الإقليمية واستناداً إلى مبدأ موقع المال^(٢)؛ والذي يتمثل بكل ما يتعلق بإيرادات رؤوس الأموال الموجودة في الدولة، وتكون هذه إما رؤوس أموال منقولة أو عقارية، وتحديد مكان وجود هذه الأموال في إقليم الدولة^(٣).

ولقد نصّ قانون ضريبة الدخل العراقي على هذه الصورة في المادة (١٩) منه، ولكن مما يؤخذ على صياغة هذه المادة أن المشرّع الضريبي قد ذكر نيابة المقيم عن شخص أو أشخاص في خارج العراق دون أن يستخدم عبارة غير المقيم علماً أن من الأسباب التي دعت إلى النص على ذات منطوق هذه المادة لأول مرة في التعديل الثالث رقم (٦٠) لسنة ١٩٣٣م على قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٢٧م، هي تعدّد تطبيق أحكام قانون ضريبة الدخل على غير المقيمين في العراق في الحالات التي لا يكون لهؤلاء وكلاء عنهم في العراق، وكمثال على ذلك مستخدمو الشركات الذين تستحق لحسابهم رواتب تقاعدية عن خدمة أدت خارج العراق فإن الشركات تقوم بخصم هذه المبالغ لكونها نفقات يجب تنزيلها^(٤)، غير أن مستلمي هذه الرواتب يبقون بمنأى عن الضريبة لعدم وجود نص في قانون ضريبة الدخل يلزم الشركات بخصم الضريبة التي تتحقق عليها مما تسدده إليهم^(٥). كما أن عبارة خارج العراق قد تشمل المقيم بحكم القانون وغير المقيم فيظهر لنا تعارض بين

(١) د. محمد أبو نصار وآخرون، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، عمان، ١٩٩٦م، ص ٢٣٥، مشار إليه لدى: نافع أسعد سليمان الطيار، انقضاء الالتزام بدين الضريبة - دراسة في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٣م، ص ٦٤.

(٢) قيصر يحيى الربيعي، اتجاه السياسة الضريبية في تحديد مكان نشوء دخل الشركة، مجلة المؤتمر الضريبي العلمي الأول، ج ١، بغداد، ٢٠٠١م، ص ٥٢.

(٣) فضيلة عباس، مصدر سابق، ص ٩٧.

(٤) ينظر نص الفقرة (٧) من المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(٥) تقي الوسواسي، مصدر سابق، ج ٢، ص (٣٨١ - ٣٨٣).

هذه المادة ونص البند (ب) من الفقرة (١٠) من المادة الأولى والتي تعتبر المتقاعد العراقي الساكن خارج العراق بحكم المقيم فتفرض عليه الضريبة بسعر تصاعدي في حين تفرض نص المادة (١٩) الضريبة على غير المقيم بسعر نسبي، لذا نهيب بالمشرّع الضريبي العراقي ولإزالة اللبس أو التعارض الذي من الممكن أن يثار أن يستبدل عبارة (لشخص أو أشخاص خارج العراق) بعبارة (لغير المقيم المتواجد خارج العراق).

أما بالنسبة لنطاق هذه النيابة فلقد حددها قانون ضريبة الدخل العراقي بأن جعلها لأنواع معينة من الوعاء الضريبي حيث خصها ب :

١ - الفوائد

وهي التعويض أو المقابل أو المكافأة التي يأخذها الشخص من شخص آخر نظير استعمال نقوده لفترة محدودة من الزمن^(١). وذكر المشرّع هذه الفائدة سواء أكانت عن السندات أو الرهنيات أو القروض أو السلفيات^(٢)، وأيد القضاء ذلك^(٣)، ولا يشترط أن تكون هذه الفوائد قد دُفعت نقدًا بل يكفي أن تقيّد في حساب غير المقيم (الدائن لها)، ويفرض هذا الالتزام أيًا كانت نسبة الفائدة، كما يفرض هذا الالتزام أيًا

(١) د. صالح يوسف عجيبة، ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية، المطبعة العالمية، القاهرة، ١٩٦٥م، ص ١٧٣.

(٢) تعرف كل من ١ - السندات: بأنها صكوك قرض تتضمن حق الدائن في استيفاء فائدة من المدين علاوة على أصل الدين. ٢ - الرهنيات: نوع من القروض المضمونة بعقار أو منقول حيث قد يحوز المدين الأموال الضامنة أو لا يحوزها وفي كلتا الحالتين تتحقق الفوائد. ٣ - القروض: وتشمل كافة الديون بورقة أو بدونها ويكون هنالك طرفان أحدهما دائن بمبلغ معين والآخر مدين وتتحقق فائدة معينة على أصل الدين. ٤ - السلفيات: تقيّد القروض بوجه عام ولو كانت غير ممثلة بصكوك قابلة للتداول. ينظر: عبد الحسن هادي صالح، إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي - دراسة مقارنة -، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ١٩٩٣م، ص (١٠٠ - ١٠١).

(٣) حيث أيدت لجنة التدقيق ذلك فأصدرت لجنة التدقيق الثالثة قرارها المرقم (٢٢٧) والمؤرخ في ٢١/١/١٩٧٣م والذي أخضع فوائد القروض لفرع شركة أجنبية مسجلة في العراق - مقيم - قامت بتحويلها إلى البنوك الأجنبية التي اقترضت القرض منها أخضعتها للضريبة النسبية ٢٠% لهذه الفوائد؛ وكذلك قرار لجنة التدقيق الثانية رقم (٢٧) في ١٣/٥/١٩٧٥م، منشور في مجموعة القرارات الضرائبية العامة الصادرة عن محكمة تمييز العراق ولجان التدقيق للسنوات (١٩٥٩ - ١٩٧٨م)، مصدر سابق، ص. ص (١٨٠ - ١٨١، ١٨٩ - ١٩٠).

كان شخص المدين طبيعياً أم معنوياً، وهذا ما نستطيع أن نستنتج لكون النص قد جاء مطلقاً والمطلق يجري على إطلاقه.

٢ - التخصيصات السنوية والرواتب التقاعدية والدفعات السنوية

تعرف التخصيصات السنوية بأنها: المبالغ السنوية التي تخصّص للمكّلفين كرواتب سنوية^(١). أمّا الراتب التقاعدي فهو المبالغ الشهرية التي تدفعها الدولة بشكل دوري إلى من سبق أن خدم في دوائرها المختلفة سواء أكانت مدفوعة لهم مباشرة في حياتهم أم إلى مستحقيها من عوائلهم بعد وفاتهم، وسواء أكانوا عسكريين أم مدنيين^(٢). وأخيراً الدفعات السنوية والتي هي عبارة عن الإيرادات الدورية بصورة عامة وهي التي تكون من نوع طبيعة الإيرادات الواردة في الفقرة (أ) والفقرة (ب) من المادة (١٩) أي من نوع الفوائد والتخصيصات السنوية أو الرواتب التقاعدية وهي ولا شك إيرادات منبثقة في الأصل من رأس المال وحده أو من العمل وحده يجري دفعها شهرياً أو أسبوعياً أم في فترات أطول أو أقصر، أو يجري دفعها سنوياً، وسواء أكانت هذه الدفعات متساوية أو مختلفة في مقاديرها^(٣)، وفي جميع الأحوال تعتبر أية دفعة سواء أكانت شهرية أم أسبوعية أم غير ذلك، دفعة سنوية لغرض التحاسب الضريبي^(٤). وإن كان نطاق التزام المقيم عن غير المقيم محدد بالوعاء الضريبي الذي سبق ذكره إلا أن هنالك استثناءين يردان على هذا الالتزام: أولهما: يتعلق بإعفاء المصارف^(*) من هذه الضريبة، ولكن مما يلاحظ أن المشرع الضريبي العراقي حينما أورد عبارة (وتعفى المصارف) في آخر الفقرة (١) من المادة (١٩)

(١) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي - دراسة مقارنة -

، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٥م، ص ٢١٢.

(٢) د. رائد ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة،

٢٠١٢م،

ص ١٤٢.

(٣) د. صالح يوسف عجينة، مصدر سابق، ص (٤٥٥ - ٤٥٦).

(٤) ينظر نص الفقرة (٤) من المادة (١٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(*) ويقصد بالمصارف: هي شخصاً يحمل ترخيصاً أو تصريحاً بمقتضى هذا القانون لمباشرة الأعمال

المصرفية والأنشطة المصرفية الأخرى. ينظر نص المادة (١) من أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم

(٤٠) الخاص بقانون المصارف، منشور في جريدة الوقائع العراقية رقم (٣٩٨٠) في

٢٠٠٣/٩/١٩م.

فإنه يكون قد عمم هذه المصارف لتشمل العراقية والأجنبية في حين أنه ذكر في نفس الفقرة أن الإعفاء مقرر للمصرف الوارد تعريفه في قانون البنك المركزي لذا فإننا نتبنى الرأي^(١) الذي ذهب إلى أن عبارة (وتعفى المصارف) جاءت زائدة حيث يمكن إيرادها في المادة (٧) الخاصة بالإعفاءات، كما أننا نرى أن عبارة (لغير المصارف حسب تعريف المصرف...) قد جاءت كافية ووافية، حيث يؤكد فيها المشرع الضريبي أن المصارف العراقية غير ملزمة بهذا الاستقطاع^(٢). ثانيهما: فهو الذي يخص حصص الأرباح التي تقوم بتوزيعها الشركة لمساهميها سواء أكانت قد دفعت عنها الضريبة أم مجرد وجب عليه دفعها، وهو ما نصت عليه الفقرة (٥) من المادة (١٩)، وهذا حرصاً من المشرع على منع الازدواج الضريبي^(٣) الاقتصادي.

ثانياً: نيابة المقيم عن غير المقيم العامة

ذهب قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ إلى اعتبار المقيم نائباً عن غير المقيم في جميع مصادر دخله الخاضع للضريبة. حيث تفرض وتقدر الضريبة بنفس الطريقة وبعين المقدار كما لو كان غير المقيم مقيماً، فيكون الأخير ملتزماً بكل الالتزامات التي يفرضها قانون ضريبة الدخل على المكلف، وهذا ما تناوله بالتفصيل في نص المادة (٢١)^(٤) منه.

(١) تقي الوسواسي، ج ٢، مصدر سابق، ص ٣٩٠.

(٢) وإلى خلاف هذا الرأي ذهب البعض أن إيراد عبارة (لغير المصارف حسب تعريف المصرف...) قد وردت زائدة والإبقاء عليها يؤدي إلى حدوث تناقض بين عبارة الفقرة الواحدة. للمزيد ينظر: تقي الوسواسي، المصدر ذاته، الصفحة ذاتها.

(٣) الازدواج الضريبي هو خضوع المال لأكثر من مرة لضريبة من النوع نفسه للشخص نفسه في الفترة الزمنية نفسها. وتبرز له عدة أنواع الازدواج الضريبي القانوني والاقتصادي والداخلي والخارجي، والمقصود وغير المقصود. للمزيد ينظر: فاطمة السويسي، المالية العامة - الموازنة والضرائب - المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، ٢٠٠٥م، ص (٢٤٢ - ٢٤٨).

(٤) واقتبس المشرع الضريبي العراقي هذا النص من التشريع الضريبي الإنكليزي. ونصّ عليه لأول مرة في التعديل الثالث رقم (٦٠) لعام ١٩٣٣م لقانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٢٧م. حيث يقضي التشريع الإنكليزي بأن أي شخص غير مقيم في المملكة المتحدة سواء أكان بريطانياً أم لا تفرض عليه الضريبة باسم أي وكيل له أو مستلم للإيراد أو فرع أو مدير بنفس الطريقة وبعين المقدار الذي ينطبق على الممول المقيم، ولا يمكن فرض الضريبة على غير مقيم باسم سمسار أو وكيل عام بالعمولة أو أي وكيل آخر لا يباشر بانتظام الوكالة عن غير المقيم وذلك بالنسبة للأرباح التي تتحقق

وسبق وأن تقدم في هذه الرسالة أن مشرّعنا الضريبي قد تفرّد في إيراد هذه الصورة من النيابة من بين القوانين محل المقارنة لذا فإن تناولنا لهذه الصورة سيكون مقتصرًا على ما ورد في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

حيث أورد المشرّع الضريبي العراقي هذه الصورة من النيابة في نص المادة (٢١) واستناداً إلى هذا النص فإن غير المقيم يكون خاضعاً للضريبة بالاستناد إلى مبدأ مكان نشوء الدخل ويتمثل هذا المبدأ بالمكان الذي يزاول فيه الأشخاص نشاطهم الاقتصادي سواء أكان تجاري أم صناعي أم ممارسة أية حرفة أو نشاط آخر وما ينجم عن ذلك من دخل^(١) ولغرض الإحاطة بتفاصيل هذه الصورة من النيابة فإننا سنبين أولاً الدخل الخاضع للضريبة بالنسبة لغير المقيم ثم شروط هذه النيابة.

١ - دخل غير المقيم^(*) الخاضع للضريبة

فرض المشرّع الضريبي العراقي الضريبة على دخل غير المقيم الناجم في العراق وإن لم يستلمه فيه^(٢) واستند في ذلك على معيار الإقليمية^(٣)، وعلى أساس مكان نشوء الدخل^(٤). ويكون الدخل الخاضع للضريبة هو الدخل المنصوص عليه في المادة (٢) بفقراتها الست من قانون ضريبة الدخل العراقي^(٥). ولا خلاف في خضوع الدخل الناجم عن نشاط جرى بأكمله في العراق للضريبة العراقية إلا أن الصعوبة تثور بشأن تحديد الدخل المتحقق في العراق كنتيجة لنشاط يمتد خارج القطر وبالعكس، فنتبه المشرّع العراقي لهذا فنص على أن الدخل أو الربح يُعدّ متحققاً في

من عقد صفقات يتدخل فيها السمسار أو الوكيل وهذه القاعدة تسري حتى لو كان السمسار لا يعمل بصورة منتظمة نيابة عن غير المقيم بشرط أن يؤدي عمله بصورة رسمية في بريطانيا ويتعاطى مقابلًا يتناسب مع المألوف في نفس هذا النوع من النشاط. ينظر: د. زكريا محمد بيومي، ضريبة الدخل في التشريع السوداني - دراسة تحليلية مقارنة -، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٧٤م، ص ٢٦٩.

(١) فضيلة عباس الطائي، مصدر سابق، ص ٩٧.

(*) ينطبق هذا الوصف على الشخص الطبيعي والمعنوي غير المقيم.

(٢) ينظر نص الفقرة (١) من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(٣) يعرف هذا المعيار بأنه: فرض الضريبة على جميع الأموال التي تتحقق في داخل الدولة بغض النظر عن جنسية المكلّف بالضريبة أو إقامته أو توطنه. د. عادل فليح العلي، مصدر سابق، ص ١٨٨.

(٤) هشام محمد صفوت العمري، الضرائب على الدخل، ب. م.، ١٩٨٩م، ص ٦١.

(٥) للمزيد من التفصيل حول مصادر الدخل ينظر: عبد الباسط علي الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل، مصدر سابق، ص (١١٨ - ٣٠٤).

العراق إذا كانت الصناعات^(١) أو الأعمال التجارية^(٢) أو المهن^(٣) أو أية معاملة ذات صبغة تجارية والتي نجمت منها المكاسب والأرباح قد جرت في العراق^(٤). وبذلك يكون المشرّع الضريبي العراقي قد أخذ بمعيار النشاط الإقليمي العارض^(٥) في تحديد الدخل التجاري^(٦). لقد استخدم المشرّع الضريبي العراقي عبارتي التجارة في العراق ومع العراق للدلالة على الربح الناجم في العراق حيث يخضع للضريبة كل دخل ناتج عن متاجرة في العراق والعكس صحيح. إلا أنه لم يحدد ما هو المقصود بهذين التعبيرين^(٧) ولم يضع فيصلاً للتمييز بينهما^(٨)، وترك هذه المهمة للسلطة

(١) الصناعات: هي الحرف التي يمارسها الصنّاع المستقلين أي الذين يعملون لحسابهم الخاص وعلى مسؤوليتهم فلهم الربح وعليهم الخسارة، د. عادل فليح العلي، مصدر سابق، ص ٢٣١.

(٢) الأعمال التجارية لم يحدد المشرع الضريبي العراقي المقصود بها، وبالرجوع إلى القانون التجاري رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٤م فإنه ذكر مجموعة من الأعمال والتي عدت من يمارسها بهدف تحقيق الربح أعمالاً تجارية وهذا وفق المادة (٥) من القانون التجاري العراقي النافذ. للمزيد: د. عبد الباسط جاسم، وعاء ضريبة الدخل...، مصدر سابق، ص (٢٢٦ - ٢٥٤).

(٣) المهن: هي كل مهارة ذهنية أو فكرية أو مهنة يدوية مسيطر عليها من خلال النشاط الذهني أو الفكري كالطبيب أو المهندس... إلخ، د. زكريا بيومي، مصدر سابق، ص ٦٤.

(٤) ينظر نص فقرة (٧) من المادة (٢١) من قانون ضريبة الدخل العراقي.

(٥) يقصد به فرض الضريبة على الدخل التجاري سواء تم مزاولته بصورة منفردة أو كان نتيجة صفقة واحدة بغض النظر عن الصفة الإنتاجية فيه أو الوسيلة المتبعة في الحصول على الربح. فضيلة عباس، مصدر سابق، ص ١١٠.

(٦) خيربي إبراهيم الرفاعي، مصدر سابق، ص ١٩٠.

(٧) يقصد بالمتاجرة في العراق: أن معظم نشاطات الشخص وجل ما يتعلق بمعاملاته التجارية قد تحققت في العراق، أمّا المتاجرة مع العراق فهي تعني أن معظم نشاطات الشخص قد تحققت في الخارج وإن كان لها علاقة مع العراق بشكل ثانوي. ينظر: د. رائد ناجي، مصدر سابق، ص ١٥٣.

(٨) لقد بيّن القضاء الإنكليزي أهم المعايير التي من الممكن أن يعتمد عليها للتمييز بين المتاجرة في أو مع المملكة وهي: أ - معيار مكان دفع الثمن فبمجرد تلقي الوكيل ثمن البضاعة المباعة في المملكة وإرسال المتحصلات إلى المركز الرئيسي في الخارج يعبر عن مزاولته للتجارة في المملكة. ب - معيار مكان تسليم البضائع إلى المشتري بواسطة الشخص غير المقيم فمتى ما تسلّم البضائع في المملكة عدّ ذلك موجباً لفرض الضريبة. ج - معيار مكان إبرام العقد فمتى ما كانت المملكة المكان الذي تم فيه إبرام العقد عدّ ذلك موجباً لفرض الضريبة لكونه مكان مزاولته للتجارة حتى لو كان تسليم البضائع أو دفع ثمنها تم خارج المملكة. ينظر: ذو الفقار علي رسن الساعدي، مصدر سابق،

المالية، بذلك تكون هذه مسألة وقائع لا مسألة قانون تفصل بها السلطة المالية على ضوء ما يتراءى لها من وقائع، بيد أنها تخضع للرقابة في حالة الطعن بقرارها^(١). وبما أن المشرع الضريبي قد أوكل مهمة التمييز بين هذين التعبيرين للسلطة المالية فإن هذه السلطة قد اتبعت طريقين للقيام بهذه المهمة أحدها إصدار العديد من التعليمات^(٢) والتي كان آخرها تعليمات رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨م^(٣) إذ تولت هذه التعليمات تحديد ما يعتبر متاجرة في أو مع العراق فنصت على ما يلي:

المادة الأولى: تعد متاجرة في العراق وتخضع لضريبة الدخل عقود التجهيز المبرمة بين جهات التعاقد العراقية من الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والأشخاص الطبيعية أو المعنوية وبين الجهات الأجنبية من الأشخاص الطبيعية أو المعنوية، المنفذة لتلك العقود داخل العراق بصرف النظر عن محل تسلم البضاعة أو الإقامة مع مراعاة ما يأتي:

أولاً: إذا كان للمجهز الأجنبي غير المقيم فرع أو مكتب تمثيل في العراق وتم إبرام العقد أو تنفيذه من ممثل الفرع أو المكتب أو أحد العاملين فيهما. **ثانياً:** إذا تم توقيع العقد خارج العراق بين جهة التعاقد العراقية والمجهز الأجنبي غير المقيم واستوفى متطلباته القانونية باسم المجهز كفتح الاعتماد وتخليص قوائم الشحن والرسم الجمركي وما يتصل بها من إجراءات بصرف النظر إذا كان له فرع أو مكتب تمثيل في العراق. **ثالثاً:** إذا تم دفع قيمة العقد (كلاً أو جزءاً) داخل العراق بأية عملية كانت. **رابعاً:** إذا تم دفع قيمة العقد للجهة المجهزة مقايضة. **خامساً:** إذا خول المجهز الأجنبي غير المقيم شخصاً مقيماً في العراق لتوقيع العقد وتنفيذ مستلزماته نيابة عنه، يتم تقدير الضريبة باسمه ومن ينوب عنه من الأشخاص غير المقيمين في العراق، إضافة إلى عمولاته المتحققة إذا كان وكيلاً تجارياً. **سادساً:** الأعمال التكميلية أو المتممة والتي تتضمن النصب أو الإشراف أو الصيانة أو الأعمال الهندسية أو غيرها التي يتم تنفيذها داخل العراق، سواء تم التعاقد عليها بصورة منفردة أو وردت ضمن عقود التجهيز. **سابعاً:** المبالغ المدفوعة عن العقود التي

ص ١٨٤.

(١) علي هادي عطية الهلالي، فرض الضريبة على أعمال غير المقيم التجارية في قانون ضريبة الدخل،

مجلة المؤتمر العلمي الضريبي الأول، ج ١، بغداد، ٢٠٠١م، ص ١١٢.

(٢) حيث أصدرت السلطة المالية تعليمات رقم (٣٠) لسنة ١٩٧٩م و تعليمات رقم (٢) لسنة ١٩٨٢م

المنشور في الوقائع العراقية العدد ٢٨٨٧ في ٦/٧/١٩٨٢م، وتعليمات رقم (٤) لسنة ١٩٩٣م.

(٣) منشور في الوقائع العراقية العدد ٤٠٨٤ في ٢٥/٨/٢٠٠٨م، ص ٦.

تتضمن الخبرة أو الخدمات الأخرى داخل العراق ومدخولات المستعان بهم من ذوي الخبرة أو العمال العراقيين أو الأجانب وإن تم دفع أجورهم خارج العراق.

المادة الثانية: عد متاجرة مع العراق ولا تخضع لضريبة الدخل العقود المبرمة بين جهات التعاقد العراقية وبين الجهات الأجنبية من الأشخاص الطبيعية أو المعنوية المنفذة لتلك العقود مع مراعاة ما يأتي:

أولاً: إذا كان المجهز الأجنبي مقيماً خارج العراق وتم إبرام العقد وتوقيعه خارج العراق واستوفى متطلباته القانونية باسم الجهة العراقية كفتح الاعتماد وتخليص قوائم الشحن وما يتصل بها من إجراءات. **ثانياً:** إذا كان للمجهز الأجنبي غير المقيم فرع أو مكتب تمثيل في العراق وتم إبرام العقد وتوقيعه خارج العراق وفقاً لما ورد في البند (أولاً) من هذه المادة إذا لم يكن الفرع أو المكتب طرفاً في إبرام العقد أو تنفيذه فيقتصر التحاسب الضريبي على العمولات أو الأجر المتحققة للممول أو الفرع أو الوكيل. **ثالثاً:** المبالغ المدفوعة عن العقود التي تتضمن الخبرة أو الخدمات خارج العراق (كالإشراف على الشحن أو فحص المعدات أو تقديم الاستشارات).

ويستدل مما تقدم أن السلطة المالية - من خلال إصدارها التعليمات رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨م من قبل ممثلها - وزير المالية - قد اعتمدت على معيار جوهر التعامل لتحديد ما يعد متاجرة في أو مع العراق؛ حيث أنها لم تستند على واقعة معينة بحد ذاتها كمكان إبرام العقد مثلاً وإنما التجأت إلى تحديد مكان نشوء الدخل بالاستناد على بعض المسائل الجوهرية للنشاط الذي نجم عنه الدخل وبالتالي تعتمد على العديد من القرائن التي تدل بصورة واضحة على مكان مزاوله النشاط الذي نجم عنه الدخل. وخير دليل على ما سبق ذكره قرار اللجنة الفنية رقم (١٢) في ٢٦/٤/٢٠٠٩م والذي قررت فيه أن مجرد توقيع العقد داخل العراق دون شرط من الشروط الأخرى للخضوع المشار إليها في المادة الأولى من التعليمات المالية رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨م لا يؤدي إلى خضوعه للضريبة^(١).

أما الطريق الثاني الذي اعتمده السلطة المالية فهو الاعتماد على معايير مختلفة للتمييز بين المتاجرة في أو مع العراق وذلك من خلال ما تصدره من قرارات من اللجان الاستئنافية والهيئة التمييزية التابعة لها، فتارة تعتمد على معيار مكان إبرام العقد حيث جاء في حيثيات إحدى قراراتها (إذا ما باعت الشركة غير المقيمة

(١) ينظر: نص القرار كاملاً في الكتاب السنوي لسنتي (٢٠٠٩ - ٢٠١٠م)، الهيئة العامة للضرائب، ص

بضاعة إلى شخص مقيم وتم العقد في الأردن على أن يقوم المقيم بتعريفها في العراق لحسابهم الشخصي متحملاً للخسارة والربح فإن هذه الصفقات تعتبر متاجرة مع العراق لأنها نشأت خارج العراق وبالتالي عدم خضوع الشخص غير المقيم للضريبة^(١) وتارة أخرى تنفي هذا المعيار فتعتبره مجرد قرينة يمكن الاستدلال بها إلى جانب قرائن أخرى كمكان دفع الثمن وهو ما أقرته الهيئة التمييزية في قرارها المرقم (٢٠٠٠/٨٣) في ٢٦/١٢/٢٠٠٠م حيث ذهبت إلى (يعتبر عقد الشركات العربية بتجهيز دوائر الدولة متاجرة مع العراق إذا وقّع العقد من المدير المفوض للشركة وسدّدت قيمته خارج العراق "معفاة من ضريبة الدخل")^(٢)، كما اعتمدت أيضاً على مكان تسليم البضائع ومعيار دفع الثمن كقرينة يمكن الاستدلال بها^(٣).
 وخالصة لما سبق يتبين لنا أن السلطة المالية - سواء من خلال ما تصدره من تعليمات أو من قرارات صادرة من اللجان الاستئنافية أو التمييزية - تعتمد على معيار جوهر التعامل لكونها تستند على أكثر من قرينة للاستدلال على كون النشاط متاجرة في أو مع العراق^(٤).

- (١) القرار رقم (٥٩) اللجنة الاستئنافية (٩٥) في ٦/٩/١٩٩٥م، غير منشور، مشار إليه لدى علي هادي عطية، تقدير الدخل وإخضاعه للضريبة، مصدر سابق، ص ٨٢.
- (٢) ينظر تفصيل هذا القرار في الكتاب السنوي للسنوات (١٩٩٨ - ٢٠٠٤م)، الجزء الثاني، الهيئة العامة للضرائب، القسم القانوني، بغداد، ص ٧٩.
- (٣) ينظر قرار اللجنة الاستئنافية رقم (١٩٩٩/٥٨) في ١٣/٤/٢٠٠٠م، مشار إليه لدى علي هادي عطية، تقدير الدخل...، مصدر سابق، ص ٨٢؛ القرار التمييزي رقم (٢٠) الهيئة التمييزية/ ٢٠٠٠ في ٢٥/٧/٢٠٠٠م، مشار إليه لدى خيري إبراهيم، مصدر سابق، ص ٢٠٦.
- (٤) إذ أيدت اللجنة الفنية في الهيئة العامة للضرائب ما ورد في التعليمات الصادرة عن وزير المالية الخاصة بالمتاجرة في أو مع العراق في العديد من القرارات ومنها على سبيل المثال: إخضاع شركة المجموعة الدولية الأردنية الجنسية للضريبة لكون أن مبلغ العقد قد تم دفعه داخل العراق وبهذا تكون قد جاءت في قرارها هذا موافقة لنص الفقرة (٣) من المادة (١) من تعليمات رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨م سألقة الذكر؛ وكذلك اعتبرت أن استلام المبالغ خارج العراق يعد متاجرة مع العراق وهذا يتوافق مع مفهوم المخالفة لنص الفقرة (٣) من المادة (١) السابق ذكرها؛ وفي قرار آخر أكدت اللجنة الفنية أن مجرد توقيع العقد داخل العراق لا يكفي لوحده للخضوع للضريبة وإنما يجب أن يقترن بشروط أخرى. ينظر تباعاً: قرار اللجنة الفنية رقم (٥) في ٢٢/٣/٢٠٠٩م؛ قرار اللجنة الفنية رقم (٧) في ٢٩/٣/٢٠٠٩م؛ قرار اللجنة الفنية رقم (١٢) في ٢٦/٤/٢٠٠٩م، الكتاب السنوي لسنتي (٢٠٠٩ - ٢٠١٠م)، مصدر سابق، ص. ص (٩٩، ١٠٢ - ١٠٣، ١٠٩)؛ وإلى المعنى ذاته ينظر: فضيلة

٢ - شروط نيابة المقيم عن غير المقيم^(١)

لغرض تحقق نيابة المقيم عن غير المقيم فإنه لا بد من توافر شرطين نصّ عليهما قانون ضريبة الدخل العراقي^(٢) بالإضافة إلى الشروط العامة المقررة للنيابة:

أ - أن يزاول غير المقيم العمل بواسطة المقيم بوكالة منتظمة

لقد عدّ المشرّع الضريبي العراقي الأشخاص الذين يستعين بهم غير المقيم ويقوم بالعمل بواسطتهم وذلك في نص الفقرة (١) من المادة (٢١)، ومن الملاحظ أن هذا التعداد كان على سبيل المثال وليس الحصر فبالإمكان قياس أيّة صيغة ثانية للنيابة تقترب من الحالات المذكورة^(٣)، ومما يجدر الإشارة إليه أن المادة (٢١) الواردة في قانون رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢م النافذ يطابق ما ورد في نص المادة (٢١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٢٧م الملغي ورغم ضعف وعدم سلامة ودقة التعابير التي تأثرت بمشروع القانون الإنكليزي الخاص بالمستعمرات الإنكليزية الذي اعتمد عليه المشرّع الضريبي العراقي عند النص على حالات النيابة لأول مرة في قانون ١٩٢٧م، إلا أن المشرّع استمر على النص على هذه الحالات من النيابة بما فيها من تعابير دون أن يغيّر أو يعدّل فيها، وهذا ما نتلمسه بشكل جلي من خلال الاستقراء العام لما ورد في نص فقرة (١) من المادة (٢١) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ؛ حيث ذكر لفظة (أمين) دون أن يبين لنا ولو بالتلميح ما هو المقصود من هذا اللفظ، ولم نجد في الفقه المالي ما يعيننا على فهم المعنى الاصطلاحي لهذا اللفظ، كما إن القضاء الضريبي لم يوضح لنا ما هو المقصود من هذا اللفظ، ولكننا نرى أنه من الممكن اعتبار الأمين كل من تكون يده يد أمانة ينطبق عليه وصف الأمين وبهذا يكون أخذ بالمعنى الاصطلاحي وفق ما ذهب إليه الفقه المدني - وهو ما سنبينه لاحقاً^(٤) -، ولم يكتف الغموض هذا اللفظ فحسب

عباس، مصدر سابق، ص (١٢٧ - ١٣٠).

(١) للوقوف على هذه الشروط ينظر: د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، تحديد الدخل الخاضع للضريبة الناشئ عن التجارة الإلكترونية في التشريع الضريبي العراقي - دراسة مقارنة، مجلة المؤتمر السنوي الثالث (التشريعات القانونية والنظم المعلوماتية)، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠١٠م، ج ١، ص. ص (٦٩، ٧٢).

(٢) ينظر: نص الفقرتين (٤، ٧) من المادة (٢١) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(٣) علي هادي عطية، فرض الضريبة على أعمال غير المقيم...، مصدر سابق، ص ١١١.

(٤) ينظر: أولاً من الفرع الثاني، المبحث الثاني.

حيث ذكر المشرع الضريبي العراقي مصطلح (التاجر بالعمولة) وكان هذا المصطلح غريباً بعض الشيء فلم نجد تفسيراً له لا في القانون التجاري ولا قانون الشركات التجارية ولا في قانون الوكالة التجارية العراقي النافذ، فهل كان المشرع يقصد به الوكيل التجاري بشكل عام سواء أكان ممثلاً تجارياً أم وكيلاً بالعمولة^(١) كما ذهب إلى ذلك البعض^(٢)، ولم نجد ما يؤيد هذا لا فقهاً ولا قضاءً، ونحن بدورنا يمكن أن نعتبر هذا التاجر بالعمولة هو أحد الذين ينطبق عليهم وصف الوسيط الذين ورد ذكرهم في قانون الوكالة التجارية^(٣)، ويمكن تعريف التاجر بالعمولة هو من ترسل إليه السلع أو المنتجات لبيعها نظير عمولة يتم الاتفاق عليها مع المنتج والبيع يكون لحساب العميل المنتج وعادة يقومون بوظائف تسويقية مثل التخزين والبيع والتعبئة^(٤)، ولم يقف الأمر عند هذا الحد إنما أورد المشرع الضريبي مسمى (المفوض) فجاء المسمى عامًا ومطلقاً وبالتالي يمكن أن ينطبق هذا اللفظ على كل من يمتلك تفويضاً من قبل غير المقيم لإجراء التصرفات القانونية نيابة عنه، فمن الممكن أن ينطبق هذا الوصف - مثلاً - على الممثل الدائم المفوض والذي يمثل المنشأة المستقرة^(٥) التي تزاوّل نشاطها خارج حدود بلدها والذي يعرف بأنه الشخص المفوض من المنشأة المستقرة الذي له من السلطات ما يستطيع معها أن يتصرف نيابة عنها ولحسابها^(٦)، ... الخ. وعلى الرغم من أن المشرع الضريبي العراقي قد تكون غايته من وراء تعداد بعض حالات النيابة هو للحيلولة دون وقوع التهرب

(١) يقصد بالوكيل بالعمولة الشخص الذي يباشر التصرفات باسمه الشخصي لحساب شخص آخر يسمى الموكل بموجب عقد الوكالة بالعمولة. رحيم راهي ناصر معلقة، الوكالة بالعمولة بالنقل البري للبضائع - دراسة قانونية، رسالة ماجستير، كلية القانون والسياسة، جامعة بغداد، ١٩٨٣م، ص ٢٠.

(٢) أحمد خلف حسين وفوزي إبراهيم جاسم، مصدر سابق، ص ١٣٦.

(٣) حيث نصت فقرة (٢) من المادة (٣) من قانون الوكالة التجارية رقم (٥١) لسنة ٢٠٠٠م على أن الوكيل التجاري هو الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يقوم بأي عمل من أعمال الوكالة التجارية.

(٤) أ. د. عزت عوض علي زغلول، الوسيط، المركز القومي للبحوث، بحث منشور على الموقع الإلكتروني <http://ayadina.kenanaonline.com/posts/83996> آخر زيارة ٣١/١٠/٢٠١٢م.

(٥) يقصد بالمنشأة المستقرة بأنها كل محل يزاول فيه نشاط تجاري أو صناعي يسير في أعماله بصورة مستمرة ويكون له كيان شخصي مستقل وتتحقق فيه صفة الاستقلال بإعطاء إدارة المؤسسة وحساباتها وتصريف شؤونها لموظف مخول بسلطة مباشرة لتخطيط أعمالها. د. السيد عبد المولى، الضرائب على الدخل، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٩٣م، ص ١٣٨.

(٦) فضيلة عباس، مصدر سابق، ص ١٠.

الضريبي إلا أننا نحبذ أن يكتفي المشرع بإيراد ألفاظ عامة وموجزة، لذا فإننا نهيب بمشرعنا الضريبي العراقي أن يستبدل أيّ تعداد لحالات النيابة والمنصوص عليها في الفقرات (١، ٤، ٦) من المادة (٢١) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، بلفظة (النائب) إذ أنها تدل على كل ما سبق تعده، كما أنها تستوعب كل الاحتمالات.

وبالإضافة إلى أن يكون عمل غير المقيم بواسطة المقيم فإنه يجب أن يكون هذا بوكالة منتظمة وهي أن يمارس الوكيل أعمالاً تجارية على وجه الاستمرار والاعتقاد نيابة عن موكله (غير المقيم)^(١). ولا يشترط في هذه الوكالة أن تكون تحريرية فيكفي أن تكون مستترة بستر العلاقة التجارية القائمة بين الطرفين^(٢) ويستدل على ذلك من خلال العديد من القرائن التي تدل على هذه الوكالة^(٣).

ب- أن ينجم دخل لغير المقيم خاضع للضريبة

فإذا تحقق لغير المقيم دخلاً خاضعاً للضريبة فإن فرض وتقدير الضريبة يكون على غير المقيم باسم المقيم، فيكون هذا الأخير ملتزماً تجاه السلطة المالية بوصفه نائباً عن غير المقيم بالالتزامات التي حددها المشرع الضريبي كما لو كان هو المكلف^(٤) ونحيل بخصوص هذا الشرط إلى ما سبق أن فصلنا الحديث عنه في مجال دخل غير المقيم الخاضع للضريبة، في الفقرة الأولى من هذا الفرع.

(١) حسن عداي الدجيلي، شرح قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢م، ب. م.، ١٩٨٨م، ص ٢٣٠.

(٢) خيرى إبراهيم الرفاعي، مصدر سابق، ص ٢١١.

(٣) القضية ١٧/٦٠ - ١٩٣٣ في ١٩٣٣/١٢/٩م وجاء في حيثياتها (إن ورود البضاعة إلى الشخص المقيم من غير المقيم مباشرة واستيفاء مبلغها من قبل المقيم وقيامه بالإعلان عنها ووجود لوحة على مركز أعمالها تنبئ بوكالتها عن الشركة غير المقيمة، وحصولها على أجور عمولة منها، الأمر الذي يتضح منه بوضوح قيامها بوكالة منتظمة عن = الشركة غير المقيمة...) مشار إليه لدى تقي الوسواسي، ج٢، مصدر سابق، ص ٤٠٦.

(٤) ينظر نص الفقرة (١) من المادة (٢١) من قانون ضريبة الدخل العراقي.

المطلب الثاني

نيابة الغير عن المكلف

نصّ قانون ضريبة الدخل العراقي على نيابة أشخاص هم في الأساس قد لا تربطهم بالمكلف علاقة نيابية أو قد تتضمن معنى النيابة في أحد جوانبها، حيث تختلف روابطهم بالمكلف كأن يكون سبب الرابطة الإرث كما في الورثة وقد تكون الرابطة علاقة عمل بين المكلف والشخص الذي قرّر المشرّع الضريبي نيابته كما في المحاسب في الشركة وغيرها من الروابط. وكان المشرّع الضريبي يبغى من وراء النص على أكثر من شخص وترتيب التزام ضريبي في ذمته هو سد كل ثغرات التهرب الضريبي وكذلك بغية التحصيل الآمن لإيرادات الخزنة العامة من الضريبة. وسنفضّل الحديث عن هؤلاء في أربع فقرات.

أولاً: الأمين

أورد قانون ضريبة الدخل العراقي لفظة (الأمين) دون أن يبين المقصود منها، فاختلقت الكتابات الفقهية المالية في بيان المراد من هذا المصطلح فاستند أغلب الفقه المالي في تفسير الأمين على ما ذهب إليه الرأي القائل من أن المراد بالأمين هو المسؤول عن أموال اليهود الذين أسقطت عنهم جنسيتهم العراقية وتركوا هذه الأموال في العراق^(١). ونحن بدورنا لا نؤيد ما ذهب إليه هذا الرأي، ذلك أنه لا أساس يستند عليه في الواقع لما ذهب إليه من تفسير لهذا المصطلح، ودليلنا على هذا أن أول تشريع ضريبي في العراق صدر عام ١٩٢٧م وكان قد نص في المادة (٢٠)^(٢) على الأمين ومن المعروف تاريخياً أن قانون ضريبة الدخل العراقي الأول رقم (٥٢) لسنة ١٩٢٧م قد تأثر بشكل كبير بقانون ضريبة الدخل النموذجي الذي أعدته بريطانيا سنة ١٩٢٢م لغرض استخدامه في مستعمراتها^(٣)، فمن غير الممكن

(١) د. صالح يوسف عجينة، مصدر سابق، ص (٥٢٧ - ٥٢٨).

(٢) حيث نصت المادة (٢٠) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (٥٢) لسنة ١٩٢٧م الملغي على أنه ((يكون الحارس القضائي أو الأمين أو القيم أو اللجنة المعهود إليهم أمر إدارة أو مراقبة أي ملك أو مشروع نيابة عن شخص محجور خاضعين للضريبة بعين الطريقة وبنفس المقدار كما لو كان ذلك الشخص خاضعاً لها لو لم يكن محجوراً)).

(٣) تهامي رايم، الإصلاح الضريبي في العراق، الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية، المشروع الاقتصادي

تصور تفسير هذا اللفظ بهذا المعنى في قانون ضريبة الدخل البريطاني هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن اليهود عند تشريع أول قانون لضريبة الدخل سنة ١٩٢٧م لم يكونوا قد تركوا العراق أو أسقطت عنهم جنسيتهم العراقية للقول بوجود أمين يدير أموالهم. وفي اتجاه آخر ذهب رأي آخر^(١) إلى أن المشرع الضريبي العراقي قد وقع بالخلط حيث ذكر الاسم الجديد للسنديك وهو (أمين التفليسة) والذي ذكره المشرع العراقي لأول مرة في قانون التجارة الملغي رقم (١٤٩) لسنة ١٩٧٠م في نص الفقرة (١) من المادة (٥٨٦) ((تعين المحكمة في حكم الإفلاس ويميز بين المحامين لإدارة التفليسة يسمى أمين التفليسة)) وذكر السنديك كمرادف للحارس القضائي.

إلا أننا لا نتفق مع هذا الاتجاه أيضاً لكون أن المشرع الضريبي العراقي قد استخدم السنديك كمرادف للحارس القضائي لأول مرة في قانون ضريبة الدخل الملغي رقم (٣٦) لسنة ١٩٣٩م^(٢)، وبهذا لا يمكن تصوّر وقوع المشرع الضريبي العراقي في الخلط بين الاسم الجديد للسنديك وهو أمين التفليسة حيث أن قانون التجارة رقم (١٤٩) لسنة ١٩٧٠م لم يكن قد صدر بعد.

وبهذا فإننا نرى أن المشرع الضريبي العراقي عند استخدامه للفظ (الأمين) في قانون ضريبة الدخل النافذ إنما قصد كل من ينطبق عليه وصف الأمين أي تكون يده يد أمانة وهو بهذا يشمل الوكيل والمودع عنده والمرتهن رهناً حيازياً والكفيل حيث يوفي الدين في الغالب من مال المدين الذي تحت يده^(٣) وهو ما أكدته محكمة التمييز في المجال الضريبي في قرارها رقم (١٧٨٩/ح/٥٨) في ١٩/٢/١٩٥٩م حيث اعتبرته نائباً بوصفه أميناً^(٤) وكذلك أمين التفليسة (السنديك) وأمين المدين

الحكومي، ص٣، بحث منشور على الموقع الإلكتروني:

http://tqmag.net/body.asp?field=news_arabic&id=7&page_namper=p3 تاريخ

آخر زيارة ٢٠١٢/٦/٨م.

- (١) علي هادي عطية، تقدير الدخل...، مصدر سابق، ص ٧٦.
- (٢) نصت المادة (١٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (٣٦) لسنة ١٩٣٩م الملغي ((يخضع للضريبة الحارس القضائي "السنديك" أو الأمين...)).
- (٣) ينظر نص المادة (١٠١١) من القانون المدني العراقي.
- (٤) ينظر: كامل السامرائي، قوانين ضريبة الدخل والأنظمة والتعليمات الصادرة بموجبه، مطبعة المعارف، بغداد، ب. ت.، ص ١٢٣.

والذي يخضع لنظام الإعسار المدني^(*) والحارس على الأشياء المحجوزة والفضولي في مال صاحب الشأن، فأى عقد أو نص قانوني أو حكم قضائي يلتزم الشخص بمقتضاه بالمحافظة على المال من خلال إدارته أو مراقبته يعتبر هذا من أوجه الأمانة ويعتبر القائم بهذه المحافظة أميناً^(١)، وبهذا يكون مشرّع ضريبة الدخل العراقي قد احتاط لكل من يتوافر فيه وصف النائب وكل من يعهد إليه بإدارة مال أو عمل تابع لشخص آخر.

ثانياً: نيابة المستلمين أو الدافعين للدخل

نصّ قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على هذه الحالة حيث ألزم كل من يستلم أو يدفع دخلاً أو ربحاً لشخص آخر أن يقدم الإقرار نيابة عن هؤلاء^(٢)، ويترتب هذا الالتزام بغض النظر عن صفة هؤلاء فسواء أكانوا يحملون صفة قانونية كالوكيل مثلاً أم لا يحمل أية صفة كما في البنك الذي يعطي الكوبونات - القسائم -^(٣)، أو كالمستأجر الذي يدفع الإيجار للمؤجر، ومن الممكن أن يدخل في إطار هؤلاء النواب الأمين في بعض عقود الأمانة^(٤)، إن كان يترتب عليها أجر كما في عقد المقاول أو العمل أو الوكالة وكذلك دور النشر والطباعة والتوزيع من الممكن أن تعطي معلومات عن المبالغ التي تدفعها إلى الكتّاب - المؤلفين - وكذلك رب العمل (المستخدم)^(٥) - بكسر الدال - وما ذكر من أوصاف هي في معرض التمثيل مما يفتح المجال لإضافة أوصاف أخرى عديدة. وتبرز لنا هنا ذاتية القانون الضريبي حيث أن المشرّع قد افترض هذه النيابة القانونية على الرغم من أن بعض شروط النيابة قد لا تتحقق فيه حيث أن أثر التصرف الذي يقوم به النائب هنا لا ينصرف إلى الأصيل - المكلف - حيث يبقى هذا الأخير ملتزماً بتقديم الإقرار ولا

(*) الإعسار المدني: هو حالة قانونية تنشأ عن زيادة ديون المدين المستحقة الأداء على حقوقه.

(١) ينظر: أسامة عبد العليم فرج الشيخ، أحكام مسؤولية الأمين، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٦م، ص ٤٧.

(٢) ينظر نص المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي.

(٣) علي هادي عطية، تقدير ضريبة الدخل، مصدر سابق، ص ٨٣.

(٤) للمزيد حول هذه العقود ينظر: د. أسامة عبد العليم فرج الشيخ، المصدر السابق، ص (٢٤ - ٤٦).

(٥) ذهب رأي إلى أن التزام رب العمل بتقديم الإقرار يدخل ضمن هذه الحالة من النيابة فانتقد موقف المشرع من النص عليها بصورة مستقلة. ينظر: صادق محمد حسين الحسني، ضريبة الدخل، مطبعة

دار الجاحظ، بغداد، ب. ت.

ص ٣٣٠.

يسقط هذا الالتزام بقيام هذا النائب بتقديم الإقرار بدلاً عنه وبالتالي يكون هذا التزاماً قانونياً يفرضه قانون ضريبة الدخل على كل من يتولى دفع أو استلام دخل أو ربح يعود لشخص آخر لذا فإننا نرى صحة ما ذهب إليه الفقه المالي من اعتبار هؤلاء من الغير وليسوا نواباً عن الغير^(١).

ثالثاً: نيابة الورثة أو من يتولى توزيع التركة

إن وفاة الشخص لا تنفي ما ترتب في ذمته من ديون ومن ثم فإن ما يتركه من أموال يعد ضامناً للوفاء بتلك الديون حيث يتم تسديد هذه الديون من أموال التركة وفي حدودها، وهذا تطبيقاً للقاعدة الشرعية (لا تركة إلا بعد سداد الديون)^(٢) وبهذا يكون دين الضريبة باقياً في ذمة المتوفى يستوفى من تركته، وهذا ما ذهب إليه كل من القانون الضريبي العراقي والمصري والأردني حيث ذهب المشرع الضريبي العراقي إلى نيابة الورثة ومن يتولى توزيع التركة وهذا ينطبق على كل من يقوم بعملية التوزيع سواء تم عن طريق القضاء أو بصورة رضائية لذا فهو يشمل كل من قاضي الأحوال الشخصية ومنفذ العدل وكذلك يتضمن الموصى له وأي شخص آخر تولى التوزيع في حالة القسمة الرضائية. ومن تنتقل إليه التركة عن المكلف المتوفى فيحل محل المكلف المتوفى في تقدير الضريبة وسدادها^(٣)، وذهبت المادة (٨٣) من قانون ضريبة الدخل المصري إلى ما ذهب إليه قانون ضريبة الدخل العراقي إلا أنه لم يصرح بصيغة النيابة لهؤلاء وإنما اعتبره التزام قانوني فحسب وعلى نفس النهج سار المشرع الأردني في نص الفقرة (٤) من المادة (١٧). ويمكن تعريف الوارث بأنه كل من فيه قوة أخذ التركة أو بعضها لقرابة أو زوجية أو

(١) ينظر: د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، ب. ت.،

ص ١٢٧؛ د. عمار فوزي المياحي، الإدارة الضريبية في العراق، مركز العراق للأبحاث، ٢٠٠٧م، ص ١٨

د. محمد سعيد فرهود، علم المالية العامة، معهد الإدارة العامة، ١٤٠٣هـ، ص ٤٠١؛ د. قيس حسن البدراني، المركز القانوني للإدارة الضريبية في العراق، مجلة الرافدين للحقوق، كلية القانون، جامعة الموصل، المجلد ٤، السنة الثالثة، العدد ٢٣، ٢٠٠٤م، ص ١٦٥.

(٢) للمزيد ينظر: أحمد نصر الجندي، الموارد في الشرع والقانون، دار الكتب القانونية ودار شتات للنشر والبرمجيات، مصر، المحلة الكبرى، ٢٠٠٨م، ص (٣٣ - ٣٤).

(٣) ينظر نص المادة (٢٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

ولاء^(١). أما من انتقلت إليه التركة فهم الأشخاص الذين يتلقون من المتوفى أموالاً معينة كالموصى لهم، وأخيراً ومما يجدر الإشارة إليه أن التزام الورثة عن مورثهم إنما يكون في حدود ما آل إليهم من أموال التركة^(٢). ويكون الالتزام بسداد دين الضريبة واقع على كل الورثة باعتبارهم نواب وليس على أحدهم فقط^(٣).

رابعاً: نيابة المحاسب أو أحد كبار موظفي الشخص المعنوي

قد جاء التشريع الضريبي العراقي متفرداً في نيابة هؤلاء حيث ذهب إلى نيابة المحاسب إلى جانب مدير الشخص المعنوي وهذه النيابة تتمثل في نيابة عامة أي يقوم بكل الالتزامات التي من الممكن أن تقع على عاتق الشخص المعنوي بوصفه مكلفاً، كما نص على نيابة أحد كبار موظفي الشخص المعنوي وهي عبارة مطلقة وغامضة فاختر المشرع ترك تحديد هذا الموظف لما تقرره الجهات العليا في الشركة أو نظامها^(٤) أي ترك تحديد صفات هذا الموظف الكبير أو مركزه لما يقرره الشخص المعنوي بهذا الخصوص.

(١) محمد زيد الأبياني، شرح الأحكام الشرعية في الأحوال الشخصية، مكتبة النهضة، بيروت - بغداد، ب. ت.، ص ٤.

(٢) نافع أسعد الطيار، مصدر سابق، ص ٦٢.

(٣) قرار محكمة التمييز رقم (١٩٤٩/١٧٣) في ١٩٤٩/١٢/٢٢م، مشار إليه لدى تقي الوسواسي، ج ٣، مصدر سابق، ص (٥١٩ - ٥٣٠).

(٤) زينب منذر جاسم، ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية - دراسة مقارنة -، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٤م، ص ١٠٣.

الخاتمة

حاولنا جاهدين الإحاطة بتفاصيل موضوع بحثنا الموسوم بـ (صور النيابة في قانون ضريبة الدخل)، ليثمر لنا سعينا هذا ثلثة من الاستنتاجات مقرونة بتوصيات نأمل تطلع مشرع قانون ضريبة الدخل إليها وأخذها بنظر الاعتبار للوصول إلى الغاية المنشودة، التي تتلخص بالارتقاء بمستوى النصوص القانونية التي تعالج موضوع بحثنا وجعلها تتسم بالعمومية والتجريد والدقة.

أولاً :: الاستنتاجات

- ١- يتفق قانون ضريبة الدخل في الدول محل المقارنة مع صور النيابة وفق القواعد العامة والتي تتلخص في صورتين وهما: النيابة الاجبارية والنيابة الإرادية.
- ٢- تناول قانون ضريبة الدخل العراقي صورة النيابة القانونية من خلال نص المادة (٢٠) حيث نصت على ((كل من يتولى إدارة أو مراقبة أعمال وأمور تعود لشخص آخر كالحارس القضائي (السنديك) والأمين...))، إلا أن تناوله لصور النيابة القانونية في هذا النص عكس حالة من التخبط وعدم الدقة في تنظيمه لهذه الصورة من النيابة، وهو ما نتلمسه من التالي:
 - أ. تناول الحارس القضائي كأحد صور النيابة القانونية القضائية إلا أنه قرن بينه وبين أمين التفليسة على الرغم من أن كلاهما يحكمه نظام مختلف عن الآخر تماماً حيث تقع الحراسة القضائية عندما يكون هنالك نزاع على مال أو يكون الحق في المال غير ثابت فيوضع المال تحت يد الحارس القضائي، أما أمين التفليسة فإنه يخضع لنظام الإفلاس التجاري الذي ينهض فقط في حالة وجود تاجر مفلس وهذا ما يظهر لنا من خلال نص عبارة (... كالحارس القضائي "السنديك"...)) حيث إيراد السنديك والذي يمثل أمين التفليسة -حالياً - بين قوسين بعد كلمة الحارس القضائي وكأنه مرادف للحارس القضائي وهذا ما لا يمكن التسليم به.

ب. ذكر الأمين وترك المصطلح عاماً غامضاً فهل هو أمين التفليسة أم غيره؟ إلاً أنه يمكن تلمس استعانتته بالقواعد العامة في هذا المجال وبما اتفق عليه الفقه المدني وبهذا يكون مفهوم هذا المصطلح هو كل من تكون يده يد أمانة وبهذا يدرج تحت العديد من صور النيابة وذلك أن المطلق يجري على إطلاقه ولا يجوز تقييده.

ج. ذكر في نهاية الشطر الأخير من المادة (٢٠) سالفه الذكر عبارة (لو لم يكن فاقد الأهلية أو ناقصها) وهذا ما أثار إشكالاً لدى شرّاح القانون وهو ما ذهب بنا إلى القول أن هذه العبارة زيادة لا مبرر لها وقد حشرت حشراً في النص.

٣- أخذ قانون ضريبة الدخل العراقي بالصورة الأكثر شيوعاً في ميدان النيابة الإرادية ألا وهي الوكالة حيث استخدم لفظة الوكالة والوكيل في أكثر من موضع، وبهذا أخذ بهذه النيابة إلاً أن تناوله لهذه الصورة كان في نصوص متفرقة لا تدخل تحت في إطار الفصل الخامس بالنيابة حيث تناول الوكالة عند النص على النيابة عن الشركاء في المشاركة، وكذلك تناوله الوكالة في النيابة عن صاحب وساطة النقل أو مستأجرها، هذا ما نلاحظه بشكل جلي في نصوص المواد (٢٦، ٥٠) من القانون أعلاه كما أنه نص على حالات تدرج تحت الوكالة كما في ممثل الشخص المعنوي وهذا ما نلاحظه في نص المادة (١٦، ٢٥) من القانون أعلاه.

٤- لم يتناول قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م صور النيابة القانونية والإرادية وفق التفصيل الذي سبق في قانون ضريبة الدخل العراقي حيث أنه ذكر بعض المسميات منها النيابة القانونية والتي تدرج تحتها أي صورة لنيابة قانونية أم إرادية كما أورد المصفي وورثة المتوفى كأحد صور النيابة بحكم القانون وهو ما نصت عليه المادة (٨٣) منه.

٥- تناول قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩م صوراً للنيابة القانونية والقضائية والإرادية من خلال تناوله لتقديم الإقرار والطعن القضائي والسير في إجراءات الدعوى وهذا ما تناولته نصوص المواد (٢٦، ٤٢)، حيث أورد بعض

المسميات التي تندرج تحت صور النيابة والتي منها الولي والوصي والقيم والمصفي وأمين التفليسة والمفوض عن المكلف وبهذا يكون في توجهه هذا أفضل من قانون الضريبة المصري إلا أنه لم يصل إلى ما وصل إليه قانون ضريبة الدخل العراقي من تفصيل لصور هذه النيابة.

٦- تفرد قانون ضريبة الدخل العراقي بما نص على بعض الحالات النيابية التي تندرج تحت صورة النيابة القانونية ومنها نيابة المقيم عن غير المقيم وممثل الشخص المعنوي... الخ إلا أن كل من قانون ضريبة الدخل المصري والأردني على الرغم من تناوله لحالات مشابهة كما ورد في قانون ضريبة الدخل العراقي إلا أنه لم يطلق وصف النيابة على كل من هؤلاء وإنما أبرزه التزاماً قانونياً فحسب يقع على عاتق المقيم... الورثة... الخ للتحاسب عن المكلف الأصلي.

٧- نص قانون ضريبة الدخل العراقي على صورتين لنيابة المقيم عن غير المقيم:
أ. نيابة المقيم عن غير المقيم الخاصة وهذه تكون لنوع معين من الوعاء الضريبي حيث تتصرف إلى نيابة المقيم عن المبالغ التي يدفعها إلى غير المقيم والمستحقة عن فوائد السندات والرهنيات والسلفيات والقروض ومبالغ التخصيصات السنوية والرواتب التقاعدية والدفعات السنوية إلا أن المشرع الضريبي العراقي لم يكن موفقاً نسبياً عند تنظيمه لهذه النيابة حيث أورد عبارة (لشخص أو أشخاص من خارج العراق) وهو بهذا قد يقع في تناقض إذ أن هذه العبارة تتصرف أيضاً إلى العراقي المقيم بحكم القانون والذي يستلم رواتب تقاعدية وهو في خارج العراق إلا أنه يعد مقيماً ويطبق عليه السعر التقاعدي عند فرض الضريبة، كما أنه استثنى من هذه النيابة أولاً: الفوائد التي تدفعها المصارف العراقية. ثانياً: حصص الأرباح التي تقوم الشركة بتوزيعها وهذا لمنع الازدواج الضريبي الاقتصادي حيث أن الضريبة تستقطع قبل توزيع الأرباح للمساهمين في الشركة من قبل ممثل الشخص المعنوي.

ب. نيابة المقيم عن غير المقيم العامة ألزم قانون ضريبة الدخل العراقي المقيم بالقيام بكل ما يتعلق بتقدير الضريبة ودفعها نيابة عن غير المقيم بالنسبة لجميع الأعمال التجارية التي يقوم بها غير المقيم يشترط أن تكون في العراق أي أنه اعتمد معيار النشاط الإقليمي العارض، كما يشترط أن تكون للمقيم وكالة عامة ومنظمة من قبل غير المقيم لكي تقوم نيابته بشكل قانوني.

٨- ذكر قانون ضريبة الدخل العراقي نيابة الغير عن المكلف الأصيل بالرغم من أنه قد لا يمت المكلف لهذا الغير بصلة النيابة في بعض الأحيان كما في نيابة المستلمين أو الدافعين للدخل، ونيابة الورثة عن المتوفى ونيابة الأمين بشكل عام عن المكلف فقد يكون هذا الأمين ليس بالنائب وإنما ينطبق عليه وصف آخر كأن يكون مودع أو مسؤول تضامناً أو وكيل فحسب.

ثانياً: التوصيات:

نخصص ما نوصي به بقانون ضريبة الدخل العراقي لكونه اكثر تميزاً من القوانين محل المقارنة في تنظيمه للنيابة:

١. تعديل عبارة (لشخص أو أشخاص من خارج العراق) في نص المادة (١٩) من قانون ضريبة الدخل بعبارة (لغير المقيم المتواجد خارج العراق) لتكون أكثر توافقاً مع بين نص البند (ب) من الفقرة (١٠) من المادة (الأولى) ونص المادة (١٩) من القانون.

٢. نوصي بحذف عبارة (تعفى المصارف من الضرائب) من نص الفقرة (١) من المادة (١٩) والنص على هذا الإعفاء في المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي التي تتضمن الإعفاءات الضريبية.

٣. نوصي بأن يتم اعتماد (السعر التصاعدي) لجميع مصادر دخل غير المقيم دون التمييز بين مصدر وآخر، وذلك منعا للتعارض الذي من الممكن أن يقوم بين النصوص القانونية والتخبط في التطبيق لهذه النصوص من قبل منفذي قانون ضريبة الدخل بين السعر النسبي و التصاعدي.

٤. نوصي بأن يتم حذف أي تمثيل لحالات النيابة فيما يخص غير المقيم ويستبدل عنها لفظة (النائب) للدلالة على كل صور النيابة وهذا في نصوص الفقرات (١، ٤، ٦) من المادة (٢١) من قانون ضريبة الدخل العراقي.
٥. نوصي بحذف (السنديك) من نص المادة (٢٠) والاكتفاء بـ (الأمين) لكونه يشمل أمين التفليسة وأي شخص آخر تكون يده يد أمانة ويقع عليه حفظ وإدارة مال عائد لشخص آخر كما أن عبارة (لو لم يكن فاقداً للأهلية) كانت تزيداً لا مبرر له لذا نوصي بحذفها.
٦. نوصي بأن يتم إدراج نص المادة (٢٢) في الفصل الرابع الخاص بتقديم التقارير والمعلومات لكونها أكثر اتفاقاً مع أحكام هذا الفصل كما أن الملتزم بتقدير الإقرار من نص المادة (٢٢) هو في الأغلب من الغير. لذا لا مبرر لذكره في فصل النيابة.

المصادر

أولاً: الكتب العربية

١. أحمد الكبيسي، الأحوال الشخصية في الفقه والقضاء والقانون، مطبعة الإرشاد، بغداد، ١٩٧٢م.
٢. د. أحمد علي الخطيب، الوقف والوصايا، مطبعة المعارف، بغداد، ١٩٦٨م.
٣. أحمد نصر الجندي، التعليق على قانون الولاية على المال، دار الكتب القانونية، مصر، ٢٠٠٤م.
٤. أحمد نصر الجندي، المواريث في الشرع والقانون، دار الكتب القانونية، دار شتات للنشر والبرمجيات، مصر، المحلة الكبرى، ٢٠٠٨م.
٥. أسامة عبد العليم فرج الشيخ، أحكام مسؤولية الأمين، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٦م.
٦. د. أكرم ياملكي، الوجيز في شرح القانون التجاري العراقي - الشركات التجارية، ج ٢، ط ٢، مطبعة العاني، بغداد، ١٩٧٢م.
٧. د. إلياس ناصيف، الموسوعة التجارية الشاملة، الإفلاس، ج ٤، عويدات للنشر والطباعة، بيروت، لبنان، ١٩٩٩م.
٨. أنور العمروسي، التعليق على نصوص القانون المدني المعدل، ج ١، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ١٩٨٣م.
٩. د. أيمن سعد عبد المجيد سليم، سلطات المالك على الشيوخ في استعمال المال الشائع واستغلاله، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠م.
١٠. باسم محمد صالح ود. عدنان أحمد ولي العزاوي، القانون التجاري والشركات التجارية، المكتبة الوطنية، بغداد، ١٩٨٩م.

١١. جمال مرسي بدر، النيابة في التصرفات القانونية، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، ١٩٨٠م.
١٢. حسام الدين كمال اللاهوني، مبادئ القانون، دار النهضة العربية، مصر، ١٩٧٥م.
١٣. حسن عدّاي الدجيلي، شرح قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢م، ب. م.، ١٩٨٨م.
١٤. خيرى إبراهيم الرفاعي، الشخص غير المقيم في القانون الضريبي - دراسة مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠١١م.
١٥. دعاس أسعد سليم، شرح قانون ضريبة الدخل في الجمهورية العربية السورية، ب. م.، ٢٠٠٤م.
١٦. د. رائد ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، العائد لصناعة الكتاب، القاهرة، ٢٠١٢م.
١٧. د. رمضان محمد أبو السعود، الوسيط في شرح مقدمة القانون المدني - المدخل لدراسة القانون، الدار الجامعية للطبع والنشر، بيروت، ب. ت.
١٨. د. رمضان محمد أبو السعود، مبادئ الالتزام في القانون المصري واللبناني، دار الجامعة، بيروت، لبنان، ١٩٨٤م.
١٩. د. زكريا محمد بيومي، ضريبة الدخل في التشريع السوداني - دراسة تحليلية مقارنة -، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٧٤م.
٢٠. د. سعيد محمد سعيد الهياجنة، آثار حكم شهر الإفلاس على حماية الدائن، ب. م.، ١٩٩٢م.

٢١. سعيد يوسف البستاني، أحكام الإفلاس والصلح الواقي في التشريعات الضريبية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، ٢٠٠٧م.
٢٢. د. السيد عبد المولى، الضرائب على الدخل، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٩٣م.
٢٣. د. السيد عطية عبد الواحد، شرح أحكام قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦م.
٢٤. د. سيف قزامل، النيابة عن الغير في التصرفات المالية - دراسة مقارنة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ٢٠٠٩م.
٢٥. شمس الدين الوكيل، دروس في القانون، ط ٢، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٦٦م.
٢٦. د. صالح يوسف عجينة، ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية، المطبعة العالمية، القاهرة، ١٩٦٥م.
٢٧. د. صبري مصطفى حسن السبك، الأهلية التجارية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ٢٠١١م.
٢٨. صبيح الطحان، أصول التدقيق الحديث، ج ١، مطبعة السعدون، بغداد، ب. ت.
٢٩. د. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، ب. م.، ٢٠٠٢م.
٣٠. د. عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، العقود الواردة على العملى، ج ٧، ط ٣، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، ٢٠٠٩م.

٣١. د. عبد العال الصكبان، علم المالية العامة، ج ١، ط ٣، دار الجمهورية للطباعة، بغداد، ب. ت.
٣٢. د. عبد المجيد الحكيم، عبد الباقي البكري، محمد طه البشير، الوجيز في نظرية الالتزام، محاضرات في القانون المدني العراقي، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، ب. م.، ١٩٨٠م.
٣٣. عبد علي شخائية، النظام القانوني لتصفية الشركات التجارية، ب. م.، ١٩٩٢م.
٣٤. علي حسب الله، الولاية على المال والتعامل بالدين، معهد البحوث والدراسات العربية، ب. م.، ١٩٦٧م.
٣٥. علي عبد القادر زنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، ط ٢، شركة مطابع الأرز، عمان، ٢٠٠٩م.
٣٦. د. عمار فوزي المياحي، الإدارة الضريبية في العراق، مركز العراق للأبحاث، ٢٠٠٧م.
٣٧. فاطمة السويسي، المالية العامة - الموازنة والضرائب، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، ٢٠٠٥م.
٣٨. القاضي عبد الباسط مسعود أحمد، التصرفات القانونية للصغير المميز في القانون العراقي والمقارن وأحكام الشريعة الإسلامية، مركز أبحاث القانون المقارن، أربيل، ٢٠١٠م.
٣٩. د. قيس حسن عواد البدراني، المالية العامة، التشريع المالي، ب. م.، ٢٠١٠م.

٤٠. المحامي تقي الوسواسي، شرح قانون ضريبة الدخل، ج ١، مذكرات مسحوبة على آلة الرونيو، ١٩٨٢م، _____، ج ٢، _____، ج ٣، _____.
٤١. محسن شفيق، القانون التجاري المصري، الإفلاس، ج ٢، مطبعة دار النشر الثقافية، ب. م.، ١٩٥١م.
٤٢. محمد خيرى وسمير الأمين، التفليسة طبقاً لقانون (١٧) لسنة ١٩٩٩م، المركز القومي للإصدارات القانونية، عابدين، القاهرة، ٢٠١١م.
٤٣. محمد رافع يونس محمد، متولي الوقف - دراسة قانونية، مطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٨م.
٤٤. محمد زيد الأبياني، شرح الأحكام الشرعية في الأحوال الشخصية، مكتبة النهضة، بيروت - بغداد، ب. ت.
٤٥. محمد سعيد أحمد الرحو، فكرة الحراسة في المسؤولية عن الأشياء غير الحية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠١م.
٤٦. د. محمد سعيد فرهود، علم المالية العامة، معهد الإدارة العامة، ب. م.، ١٤٠٣هـ.
٤٧. محمد صبري الجندي، النيابة في التصرفات القانونية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٢م.
٤٨. محمد كمال حمدي، الولاية على المال، ط ٢، دار المعارف، ب. م.، ١٩٦٦م.
٤٩. د. مصطفى كمال طه، الوجيز في القانون التجاري، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٧٤م.

٥٠. د. مصطفى كمال طه، وائل أنور بندق، أصول الإفلاس، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ٢٠٠٥م.
٥١. نزيه نعيم شلاه، وكيل التفليسة والقاضي المشرف، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٠م.
٥٢. نعيم أحمد نعيم شنيار، النظام القانوني لعقد الوكالة بالعمولة، دار الكتب القانونية ودار شتات للنشر والبرمجيات، مصر، ٢٠١١م.
٥٣. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، ط ٣، ٢٠٠٦م.
٥٤. ياسر باسم السبعواوي، الدعوة الخاصة بمسؤولية أعضاء مجلس الإدارة والمديرين عن ديون الشركة المساهمة الخاصة المفلسة وآثارها - بحوث ودراسات في القانون الخاص، ج ١، مكتبة الجيل العربي، الموصل، ب.ت. ثانياً: الاطاريح والرسائل
٥٥. جاسم لفته عباس العبودي، النيابة عن الغير في التصرف القانوني، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٩١م.
٥٦. ردينة محمد رضا كربول، الولاية على المال - دراسة مقارنة -، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠٧م.
٥٧. ساهرة حسين كاظم، التزامات الأولياء وحقوقهم في الولاية على النفس، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠٤م.
٥٨. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي - دراسة مقارنة -، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٥م.

٥٩. عبد الحسن هادي صالح، إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي - دراسة مقارنة -، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهدين، ١٩٩٣م.
٦٠. إسرائ صالح محمد الطائي، النظام القانوني لوكلالة العقود التجارية، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٦م.
٦١. آلاء يعقوب النعيمي، النظام القانوني لفروع الشركات الأجنبية العاملة في العراق، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٩٧م.
٦٢. توفيق جواد الهرش، إقليمية الضريبة على الدخل التجاري في القانون الأردني - دراسة مقارنة -، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بابل، ١٩٩٨م.
٦٣. حيدر سلمان الجنابي، المدير المفوض في الشركات التجارية، رسالة ماجستير، كلية صدام للحقوق، جامعة صدام، ١٩٩٥م.
٦٤. ذو الفقار علي رسن الساعدي، مبدأ الإقامة في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢م، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠٧م.
٦٥. رحيم راهي ناصر معل، الوكلالة بالعمولة بالنقل البري للبضائع - دراسة قانونية -، رسالة ماجستير، كلية القانون والسياسة، جامعة بغداد، ١٩٨٣م.
٦٦. زينب منذر جاسم الوائلي، ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية - دراسة مقارنة -، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٤م.
٦٧. علي غانم أيوب الرحو، الجوانب القانونية لتحول الشركات العائلية إلى شركات مساهمة، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٩م.

٦٨. علي هادي عطية مضر الهلالي، تقدير الدخل وإخضاعه للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠١م.

٦٩. نافع أسعد سليمان الطيار، انقضاء الالتزام بدين الضريبة دراسة في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٣م.

٧٠. ياسر محمد علي الطائي، تشغيل تجارة المفلس - دراسة مقارنة -، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠١١م.

ثالثاً: البحوث العلمية

٧١. أحمد خلف حسين الدخيل وفوزي إبراهيم جاسم، مسؤولية النائب عن غيره وأثرها في تقدير ضريبة الدخل في القانون العراقي - دراسة مقارنة -، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة تكريت، المجلد ١٠، العدد ٥، ٢٠٠٣م.

٧٢. د. حيدر وهاب عبود العنزلي، طرائق تقدير المال الخاضع لضريبة الدخل - دراسة مقارنة بين الشريعة الإسلامية والقوانين الوضعية العربية -، مجلة التراث الجامعة، بغداد، العدد ٨، ٢٠١٠م.

٧٣. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، تحديد الدخل الخاضع للضريبة الناشئ عن التجارة الإلكترونية في التشريع الضريبي العراقي - دراسة مقارنة -، مجلة المؤتمر السنوي الثالث (التشريعات القانونية والنظم المعلوماتية)، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠١٠م.

٧٤. د. عزيز كاظم جبر، أحكام الولاية على مال الصغير في القانون المدني وقانون رعاية القاصرين، مجلة القانون المقارن، العدد ٣١، ٢٠٠١م.

٧٥. علي محمد البازي، الارتقاء بمؤهلات مدققي قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب لإمكانية إنجاز تطبيق أسلوب التقدير الذاتي، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد ١٠، ٢٠١١م.
٧٦. علي هادي عطية الهلالي، فرض الضريبة على أعمال غير المقيم التجاري في قانون ضريبة الدخل، مجلة المؤتمر الضريبي الأول، بغداد، ٢٠٠١م.
٧٧. د. عمار فوزي كاظم المياحي، مشكلات تطبيق أحكام نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥م والإعفاءات الواردة في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢م، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ٧، العدد ٢، ٢٠٠٥م.
٧٨. عوض فاضل إسماعيل الدليمي، خصائص الضريبة على دخل الشركات في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢م، مجلة صدام للحقوق، المجلد ٣، العدد ٣٠، ١٩٩٩م.
٧٩. د. قيس حسن البدراني، المركز القانوني للإدارة الضريبية في العراق، مجلة الرافدين للحقوق، كلية القانون، جامعة الموصل، المجلد ٤، السنة ٣، العدد ٢٣، ٢٠٠٤م.
٨٠. د. منذر الفضل، أحكام المفقود في الحرب، مجلة الحقوق، السنة ١٨، ١٩٧٨م.
٨١. هشام محمد صفوت العمري، السجلات والدفاتر التجارية المنتظمة ومدى إلزاميتها للسلطة المالية في تحديد الوعاء الضريبي، مجلة تنمية الرافدين، المجلد ١٤، العدد ٣٧، ١٩٩٢م.
- رابعاً: الوثائق الرسمية

أ-القوانين العراقية

٨٢. قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٢٧م الملغى.
٨٣. قانون ضريبة الدخل رقم (٣٦) لسنة ١٩٣٩م الملغى.
٨٤. القانون المدني رقم (٤١) لسنة ١٩٥٠م النافذ.
٨٥. قانون التجارة رقم (١٤٩) لسنة ١٩٧٠م الملغى.
٨٦. قانون رعاية أموال القاصرين رقم (٧٨) لسنة ١٩٨٠م النافذ.
٨٧. قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢م النافذ.
٨٨. قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧م النافذ.
٨٩. قانون الوكالة التجارية رقم (٥١) لسنة ٢٠٠٠م.
٩٠. قانون تعديل أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (٣٦) لسنة ٢٠٠٤م.

ب-القوانين العربية

٩١. القانون المدني المصري رقم (١٣١) لسنة ١٩٤٨م المعدل.
٩٢. قانون الولاية على المال المصري رقم (١١٩) لسنة ١٩٥٢م النافذ.
٩٣. قانون التجارة الأردني رقم (١٢) لسنة ١٩٦٦م.
٩٤. القانون المدني الأردني رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٤م.
٩٥. قانون ضريبة الدخل المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١م.
٩٦. قانون الشركات المصرية رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١م.
٩٧. قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥م الملغى.
٩٨. قانون الشركات الأردني رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧م.
٩٩. قانون التجارة المصري رقم (١٧) لسنة ١٩٩٩م.
١٠٠. قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م.

١٠١. قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩م.
١٠٢. قانون الأحوال الشخصية الأردني رقم (٣٦) لسنة ٢٠١٠م.
- ج- الأنظمة والتعليمات
١٠٣. اللائحة التنفيذية رقم (٩٩١) لسنة ٢٠٠٠م لقانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م.
١٠٤. تعليمات التحاسب الضريبي للعقود المبرمة بين جهات التعاقد العراقية والأجنبية رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨م.
١٠٥. تعليمات إجراءات هيئة الاعتراض وكيفية اتخاذ قراراتها في قضايا ضريبة الدخل الأردني لسنة ٢٠١٠م.
١٠٦. الهيئة العامة للضرائب، القسم القانوني، الكتاب السنوي لسنة ١٩٩٠م.
١٠٧. الهيئة العامة للضرائب، القسم القانوني، الكتاب السنوي لسنة ١٩٩١م.
١٠٨. الهيئة العامة للضرائب، القسم القانوني، الكتاب السنوي لسنة ١٩٩٨م و ٢٠٠٤م.
١٠٩. الهيئة العامة للضرائب، القسم القانوني، الكتاب السنوي لسنة (٢٠٠٩ - ٢٠١٠م).
- خامساً: المواقع الإلكترونية
١١٠. أ. د. عزت عوض علي زغلول، الوسيط، المركز القومي للبحوث، بحث منشور على الموقع الإلكتروني
- آخر زيارة <http://ayadina.kenanaonline.com/posts/8399>
- ٢٠١٢/١٠/٣١م.

١١١. تهامي رايم، الإصلاح الضريبي في العراق، الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية، المشروع الاقتصادي الحكومي، ص ٣، بحث منشور على الموقع الإلكتروني http://tqmag.net/body.asp?field=news_arabic&id=7&page_n_111 آخر زيارة ٨/٦/٢٠١٢م.
١١٢. http://www.businessdictionary.com/html#ixzzDnok_Ffoo آخر زيارة ١/١٢/٢٠١٢م.

Abstract

Compared income tax laws dealt with vice idea but there is a significant variation in the arrangement. Therefore, you will find that the Tax Act of Iraq has uniqueness in arranging of this idea, and this is clear in many ways:

1. It devoted a whole chapter for the vice and addressed it as (duties of the person who is vice from the other) and dealt with applications of vice just as legal vice as in prefecture and the trustee of bankruptcy, also dealt with voluntarily vice as in the agent and the company's liquidator.

2. It created applications in legal vice as in resident on behalf of non-resident and on behalf of the heirs of deceased, also created modes of legal vice as stipulated in the articles (19, 20, 21, 22, and 24). Sometimes vice may be as general to include everything related to tax as imposing, assessing and collecting, all of this go in the types of income whatever type of tax base is. Sometimes it individualized vice making it of a specific type of income and charged with certain taxpayers and that is what appears in behalf of resident for non-resident, including the benefits of bonds, advances, loans, annual allocations deposits, pensions and annuity.

In spite of uniqueness of Income Tax Act of Iraq it did not shows sufficient uniqueness in organizing of vice, and we can see that through:

A. Texts that deal with forms of vice is searching beneath the folds of the law but it were better annexing it under Chapter XII of the provisions of the vice.

B. The legislator (Income Tax Act of Iraq) fell into trap of the multiplicity which can causes confusion in the application of the law, especially if the multiplicity occurred by using inaccurate terminology and often vague, which can be felt clearly in the texts which dealt with the vice. Nevertheless, he was better in the field to resort to the use of general rules and

names that could fall under its rule a lot of examples such as the use of vice, for example, or the Commissioner instead of imitation and representation.

As for the Egyptian Income Tax Act, it did not take care of the field of vice, but refer to it only in very few places as in the case of filing recognition either from the taxpayer, his representative, liquidator of the legacy or heirs and this exists in the text of Article (83) thereof. However, the Income Tax Act of Jordan was more structured on vice than the Income Tax Act of Egypt. As it stated for the cases of vice clearly in the field of judicial appeal as the taxpayer cannot do the right to appeal but only through his legally representative represented by the Attorney, nor did he describe the vice side in the field of tax return as he allow the mandate in the field of administrative appeal. The Income Tax Act of Jordan shows us applications of vice by denying recipe of vice from them and make everyone who do tax obligation for others is just a taxpayer doing a judicial obligation not by the vice. By this situation the Jordanian income tax law does not amount to what the Iraqi legislature has reached in the income tax structuring of the vice.