مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: الدخل غير المشروع ومدى خضوعه للضريبة
اسم الكاتب: د. بديع مستو
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4725
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 17:03 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (37) العدد (4) 2015
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (37) No. (4) 2015

الدخل غير المشروع ومدى خضوعه للضريبة

الدكتور بديع مستو*

(تاريخ الإيداع 22 / 2 / 2015. قُبِل للنشر في 5 / 8 / 2015)

□ ملخّص □

إن الدخل غير المشروع هو الدخل الذي يكون مخالفاً للقانون والنظام العام والآداب العامة، وهو كثير ومتنوع، ولما كان قانون ضريبة الدخل السوري والقوانين محل المقارنة لم تتناولها بأية أحكام، فإن هذا البحث يأتي ليلقي الضوء بشيء من التحليل والتفصيل الموجز، ما ذهب إليه الاجتهاد الفقي والقضائي في مدى خضوع الدخل غير المشروع للضريبة.

لذلك بحثت في مدى خضوع الأرباح غير المشروعة للضريبة من خلال مطلبين:

تحدث في المطلب الأول عن مشروعية الدخل الخاضع للضريبة من خلال نقطتين هما مفهوم الدخل وموقف التشريعات الضريبية من مفهوم الدخل، وفي المطلب الثاني عن الاتجاهات المختلفة فيما يتعلق بإخضاع الدخل غير المشروع للضريبة من خلال موقف الفقه والقضاء.

الكلمات مفتاحية: دخل، غير مشروع، ضريبة

* عضو هيئة تدريسية– قسم القانون العام– كلية الحقوق – جامعة الشام الخاصة .

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (37) العدد (4) 2015
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (37) No. (4) 2015

The Unlawful Income and The Possibility to Be Subject to Tax

Dr. BadieMisto*

(Received 22 / 2 / 2015. Accepted 5 / 8 / 2015)

□ ABSTRACT □

The unlawful income is that of constitutes a violation of law, public order and morals. Presently, it is numerous and various.

What increases its importance is that it has not been enacted by Law whether in the Syrian law of income tax or in the laws in comparison. Therefore, the door is open before jurisprudence and judgment to have theirown say.

Keywords: income, unlawful, tax

* **Teaching staff member - Department of General Law- Faculty of Law -Al Sham University.**

مقدمة:

حيث أنه يترتب على مبدأ المشروعية خضوع كافة سلطات الدولة وأفرادها للقانون بمعناه العام الواسع، ولما كان القانون أحد مصادر هذا المبدأ، فإن قانون ضريبة الدخل السوري بوصفه مجموعة من القواعد القانونية التي تحكم العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، يعد أحد مصادر المشروعية مما يجب ألا يكون محل احترام واعتبار في الدولة.

ومما يتسق مع مبدأ المشروعية، المبدأ الدستوري الذي يقضي أن يتم فرض الضريبة أو إلغائها بقانون، الأمر الذي أثار الجدل والنقاش فقهاً وقضاءً حول مدى خضوع الدخل غير المشروع للضريبة، وخاصة أن قانون ضريبة الدخل السوري لم يتناول هذه المسألة البتة.

وفي سبيل بيان مدى خضوع الأرباح غير المشروعة للضريبة، يأتي هذا البحث ليحيط بشيءٍ من التفصيل الموجز ماهية الأرباح غير المشروعة، وتمييزها عن الأرباح المشروعة، ومن ثم يتناول تحليل ونقد موقف القانون السوري، والفقه، والقضاء فيما يتصل بمدى خضوعه للضريبة.

إشكالية البحث:

لما كانت الأنظمة والقوانين تطال الدخل المشروع بالضرائب، تقتطع منه الضرائب المباشرة وغير المباشرة، فإن الدخل غير المشروع لا يخضع للضريبة، فالسؤال المطروح هل تجيز الأنظمة والقوانين إخضاع الدخل غير المشروع للضريبة؟

إذا كانت لا تجيز –وهو على الأغلب– كيف يمكن إخضاع الدخل غير المشروع لاقتطاعات ضريبية مباشرة أو غير مباشرة؟

ثم ما هي الاتجاهات الفقية والقضائية حول مسألة إخضاع الدخل غير المشروع للضريبة؟

ما هي آلية التكليف الضريبي للدخل غير المشروع؟

منهجية البحث:

إن طبيعة الموضوع محل البحث، تقتضي اتباع المناهج التالية:

1 – المنهج الوصفي التحليلي: إذ لا بد من تحليل آراء الفقهاء ومناقشتها، وتقديرها، والأخذ بعين الاعتبار ما توصلت إليه من نتائج واستنتاجات.

2 – المنهج المقارن: والذي يقوم على المقارنة بين تجارب دول أخرى مع سورية.

خطة البحث:

سوف يتم تقسيم البحث إلى مطلبين، وذلك كما يلي:

المطلب الأول: مشروعية الدخل الخاضع للضريبة.

المطلب الثاني: الاتجاهات المختلفة فيما يتعلق بإخضاع الدخل غير المشروع للضريبة.

المطلب الأول

ماهية الدخل ومشروعيته

الدخل هو اجمالي ما يتحصل عليه الانسان هو وأسرته من عمله الذي يعمل فيه أو من اية مصادر اخرى، ويقسم الدخل الى :

الدخل غير المشروع: هو الدخل الذي يكون مخالفا للقانون والنظام العام والآداب العامة ومن الامثلة على ذلك

1- جريمة غسل الاموال

2- سرقة وتهريب الاثار

3- الاتجار بالمخدرات والمؤثرات العقلية

4- الدعارة والميسر والسرقة

5- الاتجار غير المشروع في الاسلحة ..... الخ .

اما الدخل المشروع : معظم التشريعات الضريبية لم تقدم لنا مفهوما واضحا للدخل ،بل لجات أغلب الدول الى عدم وضع تعريف محدد له واكتفت بالنص على مكونات الوعاء الضريبي

حتى يتضح لنا البحث في مشروعية الدخل الذي يخضع للضريبة، لا بد من بيان مفهوم الدخل من الناحية القانونية، والمحاسبية، ومن ثم معرفة الدخل الخاضع للضريبة وموقف التشريعات المقارنة تجاهه، فيما إذا أخذت بالمفهوم الواسع أم الضيق للدخل .

الفرع الأول

مفهوم الدخل

لما كان مفهوم الدخل ينطوي على معانٍ متعددة [1]، كان لا بد من تحديد هذا المفهوم من الناحية الاقتصادية، والمحاسبية، والضريبية، وذلك على النحو الآتي:

أولاً- مفهوم الدخل من الناحية الاقتصادية:

تنوعت تعريفات الاقتصاديين للدخل، إذ قد عرفه الأستاذ Hicks بأنه "أقصى ما يحصل عليه الشخص من قيمة السلع والخدمات الاستهلاكية في فترة معينة"[2]، وكذلك فقد عرفه آخرون بأنه "مجموع ما يكسبه الفرد من الخدمات الإنتاجية الجارية التي يؤديها هو بنفسه أو بواسطة ما يمتلكه من عناصر الإنتاج الأخرى خلال فترة زمنية معينة"[3].

ولعل أشهر تعريفات الدخل، ما ذهب إليه الاقتصادي Carl Plehn الذي عرف الدخل بأنه "الإيرادات المحتملة التكرار والقابلة للاستهلاك"[4].

يتضح من التعريف السابق، بأنه يدخل في دائرة الدخل الأمور والرواتب والفوائد والإيجارات والمعاشات التقاعدية، بينما يستبعد من دائرة الدخل جميع الإيرادات غير المحتملة التكرار، كأرباح العمليات الرأسمالية والمواريث والوصايا والهبات.

---

(1) د. أحمد زهير شامية، د. خالد الخطيب، المالية العامة، دار زهران للنشر، عمان، 1997، ص155.

(2) د. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1972، ص142.

(3) د. عصام يوسف عاشور، الدخل والتطور الاقتصادي في البلاد العربية، معهد الدراسات العربية العالية، القاهرة، 1992، ص6.

(4)Browmlee and Alen "Economics of public finance" Znded, Ny, 1960, p. 244.

ويرى الباحث أن تعريف Plehn غير جامع ولا مانع؛ ولو أنه قد استبعد من الدخل الإيرادات غير المحتملة التكرار، حيث أنه لم يخضع للدخل إيرادات تؤدي إلى الزيادة الإيجابية في ثروة المكلف، ومن ثم فإنها تزيد من المقدرة الضريبية لدى المكلف.

وصفوة القول، فإنه لمن الواضح تعدد مفاهيم الدخل لدى الاقتصاديين، إذ يعنى الاقتصادي بدخل الأشخاص والمشاريع والمجتمع، ويعنى بمشكلة توزيع الدخل بين عوامل الإنتاج، ويميز بين الدخل النقدي والدخل الحقيقي، كما يلي:

فالدخل النقدي حركة المبالغ النقدية الصافية التي يحصل عليها الشخص بعد استبعاد التكاليف التي تم إنفاقها في سبيل الحصول عليه، بينما يشمل الدخل الحقيقي الدخلين النقدي والعيني[1] الذي يمكن الحصول عليه أيضاً[2].

وعليه فإن الدخل الحقيقي أكثر شمولاً من الدخل النقدي، وأكثر تعبيراً عن المقدرة الضريبية للمكلف، فضلاً عن أنه يقرر الصفة الحقيقية للنقود بوصفها أداةً للتبادل والتقويم[3].

ثانياً- مفهوم الدخل من الناحية المحاسبية:

لا تولي المحاسبة أهميةً كبيرةً للدخل الشخصي للفرد، وإنما ينصب الاهتمام فيها على دخل المشروع بوصفه وحدة محاسبية، ولو كان هذا المشروع منشأةً فرديةً، وعليه، فإن الإيراد لدى المحاسبين هو "إنتاج المنشأة، والجانب الموجب في تحديد نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة".

هذا، وقد عرف Finny الدخل بأنه "الزيادة في الأصول التي تنتج عن مبيعات أو تأدية خدمات لعملائها"، ويتشابه هذا التعريف مع تعريف جمعية المحاسبين الأمريكية التي عرفت الدخل بأنه "التغير النقدي لمجموع المنتجات أو الخدمات التي انتقلت من المشروع إلى عملائه في فترة زمنية محددة"[4].

واستناداً لذلك يرى الباحث بأن الدخل:

"المبالغ النقدية التي يحصل عليها الفرد من عمله أو استثماراته الانتاجية أو الخدمية بصفة مستمرة، بجيث يؤدي ذلك لتأمين الحاجات الاستهلاكية وتحقيق الادخار".

واستناداً لهذا التعريف تكون خصائص الدخل:

1 ـ الدخل مبالغ نقدية يحصل عليها الفرد كالراتب الشهري الذي يحصل عليه الموظف وأرباح التاجر في نهاية العام، وأجرة العامل العادي الذي يعمل في المنشآت الخاصة.

2 ـ يتحدد مصدر الدخل في الأدبيات الاقتصادية من العمل ورأس المال أو الاثنين معاً.

3 ـ يتصف الدخل بالاستمرارية، فلا يكف للعامل أن يعمل شهراً واحداً حتى نعتبره موظفاً، بل يجب الاستمرار، وكذلك التاجر لا يكف انجازه لصفقة واحدة حتى نعتبره تاجراً، بل يجب الاستمرار بالعمل التجاري.

4 ـ يوفر الدخل لصاحبه تأمين الحاجات الاستهلاكية والادخار، أو لدى العمال الحاجات الاستهلاكية، فإذا كان الدخل متدنياً لا يوفر لصاحبه الحاجات الأساسية فإن الدولة لا تخضعه للضريبة.

---

(1) يقصد بالدخل العيني (income kind) السلع والخدمات التي يمكن تقويمها بالنقود، وتعطي مقابلاً كلياً أو جزئياً لأحد عوامل الإنتاج، كالكساء الذي يقدم للعمال، ويخضع هذا الدخل للضريبة.

(2) C.T.S and Ford "Economics of public finance" Pergamon press, New York, 1976, p. 89.

(3) د. يونس أحمد البطريق، أصول الأنظمة الضريبية، المكتب المصري الحديث، الإسكندرية، 1966، ص126.

(4) Finny, E, Miller Herbort "Principles of accounting" N, Owjeres, Hall, 1962, p. 172.

5 يجب أن يتصف الدخل بالثبات من العمل أو رأس المال أو الاثنين معاً، فعندما يكون متقطعاً لا يخضع للضريبة، لذلك لا تفرض الدوائر المالية الضرائب على الدخول المتقطعة.

إن هذه الخصائص توضح لنا أهمية الدخل ودوره في الحياة الاقتصادية وأهميته للدوائر المالية حتى تفرض عليه الضرائب.

ثالثاً- مفهوم الدخل من الناحية الضريبية:

إن تحديد مفهوم الدخل يعد مسألة ضرورية بالنسبة للدراسات الضريبية، وذلك حتى لا تشمل الضريبة بعض الأموال التي لا تعتبر من قبل الدخول، وكذلك من أجل عدم تهرب بعض العناصر التي تعد من قبيل الدخول[1].

هذا ويسود الفكر المالي وهو بصدد تحديد مفهوم الدخل من الناحية الضريبية نظريتان، أولهما: نظرية المصدر أو المنبع (النظرية التقليدية)، وثانيهما: نظرية الإثراء (النظرية الحديثة) وسندرسهما كما يلي:

1- نظرية المصدر:

وتعرف هذه النظرية الدخل الضريبي بأنه القيمة النقدية أو القابلة للتقدير بالنقود التي تتحقق بصفة دورية من مصدر يتمتع بدرجة معينة من الثبات والاستقرار النسبي في مدة زمنية معينة هي سنة غالباً.

يتضح مما سبق، أن الإيراد يتصف بميزات هي [2]: الدورية، ووجود مصدر قابل للبقاء، واستغلال المصدر، والقابلية للتقييم نقداً، بالإضافة إلى عنصر المدة، ويمكن توضيحها كما يلي:

أ- الدورية: وعليه فإن الأرباح والمكاسب التي يحصل عليها المكلف بصورة عارضة لا تعد دخلاً، ومن ثم فلا تخضع للضريبة[3].

هذا، وإن الدورية بوصفها شرطاً من شروط خضوع الدخل للضريبة، لا وجود لها ولا يمكن الاحتجاج بأن التشريعات الضريبية تفرض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بشكل دوري كل سنة، إذ أن ذلك لا يتعلق بخضوع الدخل للضريبة أو عدمه، وإنما ترى التشريعات أن مرور السنة هو أنسب مدة زمنية لتحصيل ضريبة الأرباح التجارية والصناعية[4].

ب- وجود مصدر قابل للبقاء: إذ يترتب على شروط الدورية، أن يكون مصدر الدخل على درجة من الثبات، ولا يعني الثبات هنا الدوام مطلقاً، فليس هناك من شيء ثابتٍ مطلقاً، وإنما المراد هو "الثبات النسبي" أي قابلية الدخل على البقاء مدة محدودة[5].

ج- استغلال المصدر: فيجب الحصول على الإيراد، العمل على صيانة المصدر واستغلاله استغلالاً ملائماً له، حتى يضمن له دورية الإنتاج، إذ أن تحقق الإيراد يحتاج إلى إنفاق مصاريف معينة مقدماً، وتختلط هذه المصاريف بالإيراد، مما يوجب استبعاد هذه المصاريف عند تحديد الإيراد.

د- القابلية للتقييم نقداً: حيث أن إمكانية تقديم المنفعة التي يتم الحصول عليها بالنقود شرط أساسي، لأن هذه المنفعة تعد دخلاً، أما المنافع التي لا تقدر بالنقود، فإنها لا تعد من قبيل الدخل ومن ثم فلا تخضع للضريبة[6].

---

(1) د. عادل فليح العلي، ود. طلال كداوي، اقتصاديات المالية العامة، الكتاب الثاني، الإيرادات العامة والموازنة العامة للدولة، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 1989، ص109.

(2) د. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط3، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص131.

(3)Seligmma, E, Studies in public finance, New York, 1972, p.20.

(4) د. كمال الجرف، الضريبة العامة على الإيراد، مكتبة حقوق عين شمس، 1951، ص73.

(5) د. عادل الحياري، الضريبة على الدخل، مصدر سابق، ص17.

(6) كعناية ربات البيوت ببيوتهن التي لا تعد دخلاً.

هـ- عنصر المدة: حتى يعد الإيراد دخلاً، فلا بد أن يحصل عليه المكلف في مدة زمنية معينة، عادة ما يتم تحديدها بسنة كاملة.

يتضح مما سبق، أن نظرية المصدر أو المنبع تحدد الدخل الخاضع للضريبة في أضيق الحدود، حيث أنها تخرج المكاسب الرأسمالية من الخضوع للضريبة، مما يجعلها تلقى ترحيباً من المكلفين، ويمكن إجمال أسباب عدم خضوع المكاسب والخسائر الرأسمالية للضريبة -وفق أنصار هذه النظرية- إلى كون هذه المكاسب ليست دخلاً من حيث أنها ليست دورية، وكذلك فإن إخضاعها للضريبة قد يؤدي إلى ازدواج ضريبي، ذلك أن الضريبة تفرض أولاً على الزيادة في قيمة رأس المال، ثم تفرض ثانياً على الدخل المتزايد عند تحققه فيما بعد[1]

بعد أن استعرضنا حجج نظرية المصدر أو المنبع، يثور التساؤل حول نظرية الإثراء، مما يوجب بيانها في النقطة التالية:

2- نظرية الإثراء:

تتوسع نظرية الإثراء في مفهوم الدخل، فتعده الزيادة الإيجابية في ذمة الشخص (الطبيعي أو الاعتباري) في مدة زمنية معينة، سواء تم ذلك بصورة دورية منتظمة أو بصورة غير دورية، بصرف النظر عن أن يتأتى الدخل من أي مصدر.

وعليه، فإن الربح -وفق أنصار هذه النظرية- يشمل كل ثروة حققتها المنشأة مهما كان مصدرها، ولو تحققت مصادفة بلا مجهود أو سعي، ولو تحققت لمرة واحدة فقط[2].

وصفوة القول، فإن هذه النظرية توسعت في مفهوم الدخل الخاضع للضريبة بحيث شملت بالإضافة إلى الدخول الدورية المنتظمة القابلة للتقويم بالنقود، المكاسب الرأسمالية أيضاً، مستندةً في ذلك إلى الاعتبارات التالية:

أ -يجب أن تعامل المكاسب الرأسمالية معاملة الدخول الدورية، لأنها تزيد قدرة الشخص على الادخار، وبالتالي فإن كليهما يزيد الطاقة الضريبية للشخص، مما يجعل من غير العدالة عدم إخضاع المكاسب الرأسمالية للضريبة.

ب - من شأن إخضاع المكاسب الرأسمالية للضريبة تقليل فرص التهرب الضريبي، حيث أن بعض الشركات قد تعمد إلى عدم توزيع الأرباح على حملة الأسهم، وذلك بترحيلها إلى الاحتياطيات، للتهرب من الضريبة التي تفرض على توزيعاتها الدورية.

ت - يجب أن تخضع المكاسب الرأسمالية للضريبة، لأن كثيراً من هذه المكاسب ينتج عن نجاح نشاط الشركة، وليس نتيجة تدهور القوة الشرائية للنقود أو التضخم وارتفاع الأسعار.

ث - عدم صحة القول بأن إخضاع المكاسب الرأسمالية للضريبة يؤدي إلى الحد من تداول الأموال في السوق، وكذلك الحد من تشجيع تمويل المشروعات الجديد، والسبب في ذلك ضعف حساسية المستثمر تجاه هذه الضريبة نظراً لعدم سريانها في المدى القصير، ولأن ما يهم المستثر في هذه المدة هو خضوع دخوله الدورية للضريبة.

ج -تستطيع هذه النظرية تكليف الدخل المشروع وغير المشروع للشركة طالما أنه دخل ذمة الشركة أو تم احتسابه في نهاية العام، بغض النظر عن آلية الحصول عليه، فالشركة الفرنسية التي تحصل على أرباح غير نظامية من دول أجنبية يلزمها القانون من خلال قيودها المحاسبية بدفع الضرائب عنها، وهو يعلم عدم مشروعية هذه الأرباح.

---

(1) د. يونس البطري، أصول الأنظمة الضريبية، مرجع سابق، ص135.

(2) د. زين العابدين بن ناصر، المالية العامة والتشريع الضريبي، مكتبة جامعة عين شمس، 1974، ص212.

الفرع الثاني

موقف التشريعات الضريبية من الدخل

سيتناول هذا الفرع دراسة موقف التشريع الضريبي السوري من مفهوم الدخل، وهل أخذ بالمفهوم الواسع أم الضيق، ومن ثم تحديد موقف التشريعات الضريبية المقارنة، وذلك كما يلي:

أولاً- موقف التشريع الضريبي السوري:

بالعود إلى قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 وتعديلاته، يلاحظ أن المشرع السوري لم يعط تعريفاً للدخل، وإنما حدد الدخول الخاضعة للضريبة، وكذلك فقد وقف موقفاً وسطاً بين نظريتي المصدر، والإثراء.

إذ قام بإخضاع "الأرباح التي تنشأ عن ممارسة المهن والحرف الصناعية وغير التجارية وسائر الأعمال.... إلخ."[1] لضريبة الدخل، وبالتالي فإنه قد أخذ بنظرية الإثراء، كون الأرباح لا تتصف بالدورية والانتظام، وكذلك يخضع للضريبة "كل من يمارس حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية ولا يدخل ضمن فئة مكلفي الأرباح الحقيقية المحددين في المادة الثانية من هذا القانون" [2]، ومن ناحية أخرى، فقد أخضع بعض الدخول التي تتصف بالدورية والانتظام لضريبة الدخل "كالرواتب وما في حكمها"[3] مما يعني أنه أخذ بنظرية المصدر أيضاً.

وحسناً فعل المشرع السوري في عدم صياغة تعريف للدخل، وذلك بسبب الاختلاف في مفهوم الدخل وتشعبه، ومن ثم فإنه يؤدي إلى اختلاف التفسير وهذا ما سارت عليه معظم الدول المتقدمة، كالتشريع الفرنسي والانكليزي.

ثانياً- موقف التشريعات الضريبية المقارنة:

سنتعرض موقف التشريع الضريبي الأردني، والمصري، وذلك كما يلي:

1- موقف التشريع الضريبي المصري:

لم يضع المشرع الضريبي المصري تعريفاً محدداً للإيرادات التي تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وكذلك فإنه لم يتقيد بأي من النظريتين في تحديد مفهوم الدخل.

هذا وقد توسع المشرع الضريبي المصري في مفهوم الدخل الذي يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية [4] إذ أخضع الإيرادات العادية وغير العادية، وكذلك الأرباح الرأسمالية للضريبة، سواءً حصلت أثناء حياة المنشأة أو عند انقضائها[5].

أما بالنسبة إلى إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، فقد أخضع المشرع المصري للضريبة عنصر رأس المال في بعض الحالات، كسريان الضريبة الموحدة على سداد رأس المال أثناء قيام الشركة وقبل انقضائها[6].

2- موقف التشريع الضريبي الأردني:

لم يضع قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 28 لعام 2009 تعريفاً واضحاً للدخل، وإنما أورد المشرع الضريبي الأردني فيه تعداداً للدخول التي تخضع للضريبة، حيث يتضح أنه لم يلتزم بأي من نظريتي المنبع أو الإثراء في تحديد

---

(1) المادة 2 من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003، والنافذ اعتباراً من 2004/1/1.

(2) المادة 41 من القانون 24 لعام 2003.

(3) المادة 66 من القانون 24 لعام 2003.

(4) قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لعام 2005.

(5) المادة 17 من قانون ضريبة الدخل المصري 91 لعام 2005.

(6) المادة 7 من قانون ضريبة الدخل المصري 91 لعام 2005.

مفهوم الدخل الخاضع للضريبة، في حين أنه أخضع للضريبة دخولاً غير متكررة ولا تتصف بالدورية، وليست ضمن نشاط المنشأة العادي[1]، مما يعني أنه قد أغفل (التقيد بالنظرية التقليدية "نظرية المنبع").

ومن ناحية ثانية، لم يتقيد المشرع الضريبي الأردني بالنظرية الحديثة في تحديد الدخل، وإذ حرص على عدم إخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة، وكذلك فقد أضاف فقرةً تنص على إخضاع الدخول للضريبة أياً كان مصدرها، ويكون المشرع الأردني قد أخذ بنظرية الإثراء وأخضع جميع الدخول مهما كان مصدرها للضريبة سواء كانت مشروعة أو غير مشروعة، وذلك بهدف زيادة حجم الضرائب لتمويل الخزينة العامة، ما لم يرد بشأنها إعفاء في هذا القانون أو أي قانون آخر[2].

يتضح مما سبق، أن معظم الأنظمة الضريبية تجنبت النص على تعريف للدخل في نظامها الضريبي، وإنما اكتفت بتعداد ما يعد دخلاً يخضع للضريبة.

المطلب الثاني

الاتجاهات المختلفة فيما يتعلق بإخضاع الدخل غير المشروع للضريبة

سيتناول هذا المطلب بيان موقف الفقه، ومن ثم القضاء بشأن إخضاع الدخل غير المشروع للضريبة، ويمكن بيان ذلك كما يلي:

الفرع الأول

موقف الفقه

انقسم الفقهاء بين مؤيدٍ ومعارض بشأن مسألة إخضاع الدخل غير المشروع للضريبة، ولا سيما أن موقف المشرع ليس واضحاً بصددها، فكان لا بد من بيان حجج كل منهما، والرأي الذي يذهب إليه، ويمكن إجمال ذلك كما يلي:

أولاً- الاتجاه الفقهي المؤيد لإخضاع الدخل غير المشروع للضريبة:

يرى أنصار هذا الرأي أن القاعدة العامة هي خضوع جميع الدخول الضريبة، إلا ما استثني منها على سبيل الحصر، وحيث أن القانون السوري لم يشر لمسألة إخضاع الدخول غير المشروع للضريبة، فهذا لا يعني البتة إعفاءها من الضريبة، إذ أن عمومية النص في تحديد الدخل تقتضي خضوع الدخل غير المشروع للضريبة[3].

تأسيساً على ما سبق، يؤيد هذا الاتجاه ما نص عليه قانون ضريبة الدخل السوري.

وحيث أن الدولة عندما تستعمل سلطاتها في جمع إيراداتها، تهتم بالنتائج المترتبة على نشاط المكلف أكثر مما لو كان نشاطه مشروعاً أم غير مشروع، مما يعني أن إخضاع الدخل غير المشروع للضريبة أقرب إلى الواقع، خشية إفلات بعض الدخول من الضريبة بحجة التمسك بمبدأ المشروعية، وهذا أقرب للعدالة حتى تتحقق، فليس من المقبول أن يخضع من يمارس العمل الشريف المشروع للضريبة، ويفلت منها من يمارس مهناً غير مشروعة ويحصل على مكاسب غير مشروعة[4].

---

(1) من هذه الدخول: بدل الإخلاء والعوض في بيع العلامة التجارية.

(2)الفرة 11 من المادة 3 من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 28 لعام 2009.

(3) د. موقف سمور المحاميد، المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص178.

(4) جهاد سعيد الخصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل، عمان، 1999، ص278.

وفي سبيل تدعيم وجهة نظره، يرى القائلون بهذا الاتجاه، إن وجود نصوص جزائية تفرض العقوبات على ممارسة الأعمال غير المشروعة، لا يمنع من إخضاع الدخل غير المشروع للضريبة، إذ لا تحول مخالفة القانون دون نشوء الأعمال التجارية غير القانونية التي تحققت فعلاً.

وصفوة القول، ليس هناك من مانعٍ –وفق أصحاب هذا الرأي– بأن يساهم الشخص الذي يحصل على الدخل غير المشروع جراء مخالفته لمبدأ المشروعية في تمويل خزينة الدولة، إذ أن مبلغ الضريبة لا لون له ولا رائحة[1].

ثانياً– الاتجاه الفقهي المعارض لإخضاع الدخل غير المشروع للضريبة:

على الرغم من وجود بعض الحجج المؤيدة لإخضاع الدخل غير المشروع للضريبة والتي تبدو مقنعة ، إلا أن هذا لم يمنع من وجود اتجاه فقهي مخالف ويبدي مؤيدوا هذا الاتجاه مجموعة من الحجج من أبرزها ان الشريعة الاسلامية الغراء هي المصدر الوحيد للتشريعات في الدول العربية أغلبها ولابد من التقيد بقواعدها ، لذلك بعض الفقهاء ذهبوا للقول بتعذر تطبيق القواعد الموضوعية للضريبة على الأنشطة غير المشروعة، إذ لا يوحد تماثل بين من يمارس عملاً مشروعاً وفق تراخيص وتكاليف وإيرادات واضحة، وبين من يمارس عملاً غير مشروع يفتقر لمركز قانوني أصلاً[2]. على الرغم من أن بعض الفقهاء في الجانب يذهب الى فرض الضريبة على المال المسروق اذا قام صاحب المال بالصفح عن الجاني وعدم المطالبة بهذا المال .

هذا، وإن القول بعدم خضوع الأرباح المتولدة عن ممارسة الأعمال غير المشروعة، يجعل من الضريبة عقوبة على الأعمال المشروعة، قول لا أساس له، وهو قول مردود؛ لأن الضريبة على الدخل الناتج عن الأعمال غير المشروعة لا يمكن أن تعد عقوبة حتى يمكن فرضها، إذ ثمة هناك اختلافاً كبيراً بين مفهوم الضريبة، وبين مفهوم العقوبة، وسيتعرض الدخل غير المشروع لعقوبة أشد تتمثل بالعقاب الجزائي الذي يستتبع مصادرة الأموال، وهذا الاتجاه يجد صداه في بعض الأحكام القضائية الحديثة، والتي سنتناولها في الفرع الثاني.

الفرع الثاني

موقف القضاء

في سبيل إثراء هذا الموضوع بالشرح والتحليل، فلا بد من الوقوف بنظرة تحليلية على موقف القضاء الأجنبي من جهة، والقضاء العربي من جهة أخرى، ومن ثم أحكام القضاء السوري تجاه هذه المسألة، ويمكن بيان ذلك على النحو التالي:

أولاً– موقف القضاء الأجنبي:

يمكن إجمال موقف القضاء الأجنبي، بالموقف الأمريكي والموقف الانكليزي، لما لهما من حجج وبراهين واقعية ومتوازنة، وسنوضح ذلك كما يلي:

أ– اتجاه القضاء الأمريكي:

فقد قضت المحكمة العليا في قضية (Rutkin) بأن الدخل المتأتي من الابتزاز هو دخل خاضع للضريبة بالنسبة لمرتكب الابتزاز، حيث أن الدخل غير المشروع يعد كالدخل المشروع من حيث خضوعه للضريبة، إذ أن هناك

(1) د. سالم الشوابكة، الدخل في التشريع الأردني، مجلة مؤتة للبحوث والدراسات، ع15، 1996.

(2) د. موفق سمور المحاميد، المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع، مرجع سابق ذكره، ص111.

سيطرة فعلية لمتلقيه الذي يتمتع أيضاً بمنفعة اقتصادية منه، فيتصرف به كما يشاء، وبالتالي فليس هناك من مسوغ لعدم خضوعه للضريبة[1].

وهكذا، فإن القضاء الأمريكي قد اعتمد مبدأ عدم إخضاع الدخل غير المشروع للضريبة، إلا عند توفر شرطين، يتجلى أولهما بوجود الادعاء بالحق في ذلك الدخل، أي أن يكون لحائزه ادعاء عليه بحق، بينما ثانيهما يتمثل بغياب الالتزام المحدد غير المشروط لإعادة المبلغ، بمعنى أنه من يحوز المال يدعى بملكيته له أولاً، ومن ثم لا يوجد عليه التزام برد هذا المال على مالكه الأصلي ثانياً.

لذا فقد استقر القضاء الأمريكي على عدم إخضاع بعض الدخول إلا بتحقق هذين الشرطين، وهذا ما حصل في قضية (Wilcox) إذ رأت المحكمة العليا أن المبلغ المختلس ينتمي بشكل مشروع وتام إلى مالكه الأصلي، ومن ثم فإن المختلس ملتزم برد المال الذي اختلسه إلى مالكه الشرعي، دون فرض أي ضريبةٍ عليه.

ب- اتجاه القضاء الانكليزي:

يؤيد هذا القضاء وجوب اخضاع الدخل غير المشروع للضريبة، ويبدو ذلك -مثلاً- فيما قضت به إحدى المحاكم الانكليزية من حيث أن الأرباح الناشئة من تصدير النبيذ إلى الولايات المتحدة خلافاً للقانون تخضع للضريبة، لأن هذه الأعمال ذات طابع تجاري[2].

ثانياً- موقف القضاء العربي:

لبيان موقف القضاء العربي، سنستعرض موقف كل من القضاء المصري، والقضاء الأردني، وذلك كالتالي:

أ- اتجاه القضاء المصري:

بداية، ذهب القضاء المصري إلى إخضاع الدخل غير المشروع للضريبة، إلا أن المستقر عليه هو عدم خضوع أرباح الأعمال غير المشروعة للضريبة، وهذا ما أكدته محكمة النقض المصرية في حكمها الذي تضمن "إن الأصل في التعامل هو المشروعية، والشيء يكون غير قابل للتعامل لأنه غير مشروع، وترجع عدم المشروعية إلى نص القانون أو مخالفة النظام العام أو الآداب العامة... والاتجار بالمخدرات عمل غير مشروع ورد بشأنه قانون يجرمه، وعدم جواز أن يكون محلاً للالتزام الضريبي، ولم ينص قانون الضرائب على الدخل صراحةً على فرض ضريبة على تجارة المخدرات، فلا ضريبة على عمل غير مشروع كفله المشرع بقوانين جزائية تعاقب من يمارسه وتصادر أموالهم الملوثة بالإثم والجريمة"[3].

ب- اتجاه القضاء الأردني:

استقر قضاء محكمة التمييز الأردنية على إخضاع الدخل غير المشروع لضريبة الدخل، دون قيدٍ أو شرط، فقد قضت بأن "الدخل المتأتي من مصدر غير مشروع كالاتجار بالمخدرات خاضع لضريبة الدخل"، وكذلك أيدت محكمة الاستئناف ذلك، حيث قضت أنه "بالنسبة للدخل القائم من الرشوة، ولما لم تقدم لدينا أي بينة مقنعة تثبت عكس ما توصل إليه المقرر بهذا الخصوص، تقرر الإبقاء عليه ومحاسبة المكلف عن هذا الدخل"[4].

---

(1) د. موفق سمور المحاميد، مرجع سبق ذكره، ص119.

(2) وكذلك فقد قضت إحدى المحاكم بأن الأرباح الناتجة عن تعاطي المراهنات غير المشروعة تخضع للضريبة، شأنها في ذلك شأن الأرباح التي تنشأ عن المعاملات التجارية.

(3) القرار رقم 6474 لعام 1992، مشار إليه في: أشرف محمود خيري، قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لعام 2005، ص66.

(4) القرار رقم 67 لعام 1985.

خاتمة

تناول هذا البحث دراسة مدى خضوع الدخل غير المشروع للضريبة، وقد تم التوصل إلى النتائج والتوصيات التالية:

النتائج و المناقشة:

1 -لم ينص قانون ضريبة الدخل السوري على تعريفٍ للدخل، وهذا ما يتفق مع ما سارت عليه التشريعات الضريبية المقارنة التي اكتفت بتعداد مصدره، وحسناً فعل المشرع الضريبي السوري لأن هناك صعوباتٍ قد تعترض التعريف، وتفتح مجالاً واسعاً في اختلاف الرأي والاجتهاد.

2 -حسناً فعل المشرع الضريبي السوري، عندما أخذ بنظرية الإثراء في تحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة، وإن لم يقطع صلته بنظرية المصدر، وهذا هو الاتجاه الحديث الذي سارت عليه التشريعات الضريبية معظمها، لأن هذه النظرية أكثر ملائمةً ومراعاةً لمقتضيات العدالة الضريبية ومتطلباتها.

3 -عند العودة إلى قانون ضريبة الدخل السوري والقوانين محل المقارنة، نجدها لم تنص على مشروعية الدخل الذي يخضع للضريبة أو عدمه، مما جعل باب الاجتهاد مفتوحاً أمام الفقه والقضاء.

الاستنتاجات و التوصيات:

يوصي البحث المشرع الضريبي السوري على عدم خضوع أرباح الأعمال غير المشروعة للضريبة استناداً للاعتبارات التالية:

1 – لم ينص قانون ضريبة الدخل السوري رقم 24 لعام 2003 على مشروعية الدخل من عدمه، وهذا ما سارت عليه أغلب التشريعات، فلو فرضنا الضريبة على أرباح الأعمال غير المشروعة من دون نص القانون، فهذا ما سيتعارض مع مبدأ مشروعية الضريبة الذي ينص على أنه "لا ضريبة إلا بقانون".

2 – إن من شأن إخضاع الأرباح غير المشروعة للضريبة، تشجيع ممارسيها على ارتكاب الأعمال المخالفة للنظام العام والآداب العامة.

3 – لا يمكن القول بأن الضريبة هي عقوبة على الدخل غير المشروع، وذلك لأن الدخول غير المشروعة معرضة للعقوبات الجنائية وما يتبعها من مصادرة الأموال، فضلاً عن كون الضريبة ليست بعقوبة، وإنما هي مساهمة مالية في الأعباء العامة، حسب المقدرة التكليفية للمكلف.

4 – صعوبة تقدير الدخول غير المشروعة، لأنها غالباً ما تكون مخفية، ومن غير المعقول تقديم إقرار ضريبي عن نشاط تجارة المخدرات مثلاً.

5 – عدم اتفاق القضاء على إخضاع الدخل غير المشروع للضريبة، فعلى الرغم من أن القضاء المصري قد قبل بتنزيل النفقات غير المشروعة ونحو ذلك، إلا أن الاتجاه الحديث هو عدم إخضاعها للضريبة، بينما عارض القضاء الأردني تنزيل النفقات، وكذلك ما جاء في بعض نصوص التشريع الفرنسي بعدم جواز خصم النفقات غير المشروعة.

المراجع

أولاً- باللغة العربية:

1 -د. أحمد زهير شامية، د. خالد الخطيب، المالية العامة، دار زهران للنشر، عمان، 1997.

2 -د. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط 3، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2000.

3 -د. جهاد سعيد الخصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل، عمان، 1999.

4 -د. زين العابدين بن ناصر، المالية العامة والتشريع الضريبي، مكتبة جامعة عين شمس، 1974.

5 -د. عادل الحياري، الضريبة على الدخل، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1986.

6 -د. عادل فليح العلي، ود. طلال كداوي، اقتصاديات المالية العامة، الكتاب الثاني، الإيرادات العامة والموازنة العامة للدولة، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 1989.

7 -د. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1972.

8 -د. عصام يوسف عاشور، الدخل والتطور الاقتصادي في البلاد العربية، معهد الدراسات العربية العالية، القاهرة، 1992.

9 -د. كمال الجرف، الضريبة العامة على الإيراد، مكتبة حقوق عين شمس، 1951.

10 -د. موفق سمور المحاميد، المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2005.

11 -د. يونس أحمد البطريق، أصول الأنظمة الضريبية، المكتب المصري الحديث، الإسكندرية، 1966.

- البحوث العلمية:

د. سالم الشوابكة، الدخل في التشريع الأردني، مجلة مؤتة للبحوث والدراسات، ع11، 1996.

- القوانين والقرارات:

1 -قانون ضريبة الدخل السوري رقم 24 لعام 2003.

2 -قانون ضريبة الدخل المصري 91 لعام 2005.

3 -قانون ضريبة الدخل الأردني 28 لعام 2009.

4 -القرار رقم 6474 لعام 1992، مشار إليه في: أشرف محمود خيري، قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لعام 2005.

5 -القرار رقم 67 لعام 1985، مشار إليه في: جهاد سعيد الخصاونة، مطرح الضريبة على الدخل، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، 1994.

1- Browmlee and Alen "Economics of public finance" Znded, Ny, 1960.
2- C.T.S and Ford "Economics of public finance" Pergamon press, New York, 1976.
3- Finny, E, Miller Herbort "Principles of accounting" N, Owjeres, Hall, 1962.
4- Seligmma, E, Studies in public finance, New York, 1972.