مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية

اسم المقال: الضريبة على الدخل غير المشروع بين (الاباحة والتجريم)
اسم الكاتب: م.د. مروان محمود رؤوف البرزنجي
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/library/9696
تاريخ الاسترداد: 2026/11/22 19:18 +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 الانبار للعلوم القانونية والسياسية ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

Journal of Anbar University for Law and Political Sciences
مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية
P. ISSN: 2706-5804 E.ISSN: 2075-2024
Volume 15- Issue 1- juniu 2025 المجلد ١٥- العدد ١ – حزيران ٢٠٢٥

Tax on illicit income between [permissibility and criminalization]

[1] Doctor teacher. Marwan Mahmood Raoof AL- Barzanji
University Of Kirkuk – College Of Law and political Science

Abstract:

The importance of taxes has increased recently and has become a special place in the world because it has a prominent role in achieving and implementing financial policy. In addition, taxes are a source of basic public treasury resources and one of the most important forms of public revenues. In addition, taxes are imposed on money that is characterized by periodicity and regularity.

Illegal income is income that violates the law and contradicts public morals and ethics. These types of income are diverse and numerous, which the Iraqi legislator did not mention in the Income Tax Law No. (113) of 1982, as amended and in force, and did not stipulate them in any way, in addition to the laws under comparison, which did not address them in their provisions even in a single text. Accordingly, we chose this topic to research it, even if it is something to shed light on with a little brief detail, and to clarify the position of jurisprudence and the judiciary between permissibility and criminalization regarding the subjection of illegitimate income to tax.

1: Email:
Dr.Marwan.mahmood@uokirkuk.edu.iq
2: Email:

DOI
https://doi.org/10.37651/aujlps.2025.157299.1465

Submitted: 2/2/2025
Accepted: 2/2/2025
Published: 9/2/2025

Keywords:
Tax
Income
Illegitimate
Permissibility
criminalization.

©Authors, 2024, College of Law University of Anbar. This is an open-access article under the CC BY 4.0 license (http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).

الضريبة علىٰ الدخل غير المشروع بين (الإباحة والتجريم)

[١] م.د. مروان محمود رؤوف البرزنجي
[١] جامعة كركوك - كلية القانون والعلوم السياسية

الملخص:

ازادت أهمية الضريبة في الآونة الأخيرة وأصبحت تحتل موضعاً خاصاً في العالم كون له دور بارز في تحقيق وتنفيذ السياسة المالية، هذا وغير أن الضريبة تعد مورداً من موارد الخزينة العامة الأساسية وتعد من أهم صور الإيرادات العامة، فضلاً عن ذلك فالضريبة كفرضية تفرض علىٰ مال يتصف بالدورية والانتظام.

ويعد الدخل غير المشروع هو الدخل الذي يخالف القانون وينافي الاخلاق العامة والآداب العامة، وهذه الأنواع من الدخل متنوعة وعديدة، الذي لم يذكره المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ ولم ينص عليها باي شكل من الاشكال، فضلاً عن القوانين محل المقارنة ايضاً الذي لم يتطرق اليها في احكامها ولو بنص واحد، وعليه اختارينا هذه الموضوع لنبحث فيها ولو بشيء ليلقي النور بقليل من التفصيل الموجز، ونبين موقف الفقه والقضاء بين الاباحة والتجريم حول خضوع الدخل غير المشروع للضريبة.

الكلمات المفتاحية: الضريبة، الدخل، غير مشروع، الاباحة، التجريم.

المقدمة

أولاً: مدخل تعريفي بموضوع الدراسة: يترتب علىٰ مبدأ المشروعية خضوع كافة سلطات الدولة وافرادها للقانون بمعناه العام والواسع، وبما أن القانون يعد أحد مصادر هذا القانون، فان قانون ضريبة الدخل العراقي بوصفه مجموعة من القواعد القانونية التي تحكم العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وبذلك يعد احد مصادر المشروعية مما يجب أن يكون محل احترام واعتبار في الدولة، هذا ويتسق مع مبدأ المشروعية، المبدأ الدستوري الذي يستلزم أن يتم فرض الضريبة والغائها بقانون.

هذا وان التشريع الضريبي العراقي اسوةً بالتشريعات المقارنة لم ينص علىٰ تعريف شامل لمعنى الدخل، وانما اكتفى فقط بتعداد المصادر التي تخضع دخلها وارباحها للضريبة، وهناك العديد من التعاريف لمفهوم الدخل، هذا وقد ظهرت نظريتان لتعريف الدخل هما نظرية المصدر ونظرية الاثراء، فتبعاً لنظرية المصدر يعد الدخل كل مال نقدي او قابل للتقدير بالنقود يحصل عليه الفرد بصفة دورية ومنتظمة ومن مصدر قابل للبقاء، اما وفقاً لنظرية الاثراء أي الزيادة في ذمة المكلف فيعد الدخل كل زيادة في القيمة الإيجابية لذمة المكلف الخاضع للضريبة حتى اذا كانت هذه الإيرادات عرضية وغير متجددة.

ثانياً: أهمية الدراسة: تكمن أهمية الموضوع في أن الدخل غير المشروع يشكل نسبة كبيرة لابأس بها من الاقتصاد السري او الخفي، والذي لا يخضع للمحاسبة المالية ولا يمتد اليه يد الضريبة، تزداد أهمية هذا الموضوع في البحث عن كيفية التوافق بين معاملة الدخول غير المشروعة ضريبياً اسوةً بالدخول المشروعة من جهة، وبين معاملة القانون الجنائي والقوانين الخاصة التي تعالج الأنشطة غير المشروعة بالتجريم والعقاب من جهة أخرى، فضلاً عن أهمية التنسيق بين الجهات المختصة بتحصيل الضرائب وتلك المختصة بضبط الأنشطة غير المشروعة.

ثالثاً: مشكلة الدراسة: تكمن مشكلة الموضوع في أن القوانين والأنظمة تفرض الضرائب علىٰ الدخول المشروعة، تستقطع منه الضرائب المباشرة وغير المباشرة، ولا يخضع الدخول غير المشروعة للضريبة، وعليه يمكن بيان ذلك من خلال الإجابة على مجموعة من التساؤلات التي يمكن أجمالها بالآتي:

١. ما المقصود بالدخل المشروع؟ والدخل غير المشروع؟
٢. ماهي صور الدخل غير المشروع؟
٣. مدى خضوع الدخل غير المشروع للضريبة؟
٤. ماهي الاتجاه المؤيد؟ وماهي الاتجاه المعارض لخضوع الدخل غير المشروع للضريبة؟
٥. ماهي موقف القانون العراقي من خضوع الدخل غير المشروع للضريبة؟
٦. ماهي موقف القوانين المقارنة من خضوع الدخل غير المشروع للضريبة؟

رابعاً: هدف الدراسة: يهدف الموضوع إلىٰ أن دراسة قانون ضريبة الدخل العراقي مقارنتاً مع التشريعات الضريبية للوقوف على ما تتضمنه من أحكام فيما يخص خضوع الدخل غير المشروع للضريبة من عدمه والوصول إلى معرفة مدى اتفاق هذه التشريعات مع التشريع الضريبي العراقي من عدمه.

خامساً: منهجية الدراسة: نعتمد في دراسة هذا الموضوع على المنهج الوصفي التحليلي المقارن من خلال عرض موضوع مدى خضوع الدخل غير المشروع لضريبة الدخل متضمناً بذلك تحليل الآراء الفقهية المختلفة التي عالجت هذا الموضوع ومدى توافقها مع الأصول المستقرة والتطبيقات التشريعية في مجال القوانين الضريبية، واتباع المنهج الاستنباطي للعمل علىٰ استقرار موقف الفقه والقضاء من مسألة مدى خضوع الدخل غير المشروع لضريبة الدخل خاصةً في ضل صمت المشرعين عن هذا الموضوع واستخلاص النتائج للنصوص القانونية في التشريع العراقي ومقارنتها مع النصوص المشابهة لها في القوانين الأخرى.

سادساً: هيكلية الدراسة: بغية الإلمام بجميع الجوانب اقتضى موضوع الدراسة اعتماد خطة تنبثق من حقيقته وترمي الى معالجة جوانب القوانين الضريبية جميعها في حدود المشكلات الرئيسية المطروحة والأسئلة الفرعية المرتبطة بها، فارتأينا تقسيم الدراسة الى مقدمة وثلاثة مباحث وخاتمة، سنبحث في المبحث الأول الدخل المشروع والدخل غير المشروع ونبين في المبحث الثاني مدى خضوع الدخل غير المشروع للضريبة من عدمه، ونعرض في المبحث

الثالث موقف القانون العراقي وموقف الباحث من خضوع الدخل غير المشروع للضريبة من عدمه، وأخيراً سنختم الدراسة بتفصيل نوجز فيه الاستنتاجات التي سنتوصل إليها، فضلاً عن أهم المقترحات آملين من المشرع العراقي الأخذ بها عند إعادة النظر في نصوص القوانين العراقية النافذ ومنها القانون الضريبي والتي نتمنى أن تكون نافعة علمية وعملية في مجال القوانين العراقية بوجه عام والقانون المالي والتشريع الضريبي بوجه خاص.

I. المبحث الأول

الدخل المشروع والدخل غير المشروع

تعد مبدأ المشروعية (خضوع الإدارة لحكم القانون) سند للحكومة او مسؤولية في الدولة، فالسلطة التنفيذية يلزم في ممارسة صلاحياتها المتمتعة بها أن يستند إلى مبدأ المشروعية ولكن ليست بشكل مطلق وإنما يكون مقيداً في ذات الوقت للقيود الذي يستلزمها المبدأ وأن لا تخرج عند حدوده حرصاً على مشروعية تصرفاته، وبما أن الإدارة الضريبية هو جزء من السلطة التنفيذية في الدولة فأنها حالها حال غيره تخضع سنداً وقيداً في جميع تصرفاته او ممارسة صلاحياتها إلى مبدأ المشروعية، ولأجل بيان مفهوم الدخل غير المشروع وخضوعها للضريبة من عدمه، تطلب تقسيم الموضوع إلى مطلبين اثنين، نبحث في الأول عن مفهوم الدخل المشروع والدخل غير المشروع، وندرس في الثاني صور الدخل غير المشروع، وكالاتي:

I.أ. المطلب الأول

مفهوم الدخل المشروع والدخل غير المشروع

قبل البدا لابد ان نتعرف على الدخل بشكل عام والذي يعرف بأنه: ((مجموعة من النفقات الذي يحصل عليه الفرد من قيمة السلع والخدمات الاستهلاكية مضافاً اليه أي تغيير في صافي ثروته خلال فترة زمنية معينة)) (١)، وعرفه اخر بانه: ((الفرق بين الإيرادات والنفقات المترتبة على مختلف العمليات التي يباشرها المكلف فرداً او شركة أو مؤسسة خلال فترة زمنية معينة)) (٢).

(١) د. عبدالمنعم فوزي، *المالية العامة والسياسة المالية*، (بيروت: دار النهضة العربية للطباعة والنشر، ١٩٧٢)، ص ١٤٢ ؛ سوزي عدلي ناشد، *المالية العامة*، (بيروت: منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠٠٣)، ص١٥٢.

(٢) د. مصطفى رشيد شيحه، *التشريع الضريبي اللبناني (ضرائب الدخل واخر التعديلات)*، (بيروت: الدار الجامعية، ١٩٩٤)، ص١٢٩.

وعليه يمكن تعريف الدخل بأنه: هو الاجمال (الزيادة النقدية) من ما يحصل عليه الفرد واسرته من عمله الذي يمارس فيه جهده او من أي مصادر أخرى.

والدخل بشكل عام وفق المبدأ المشروعية تنقسم إلىٰ نوعين أحداهما دخل مشروع والأخر غير مشروع، وعليه لبيان هذا النوعين بالتفصيل استوجب تقسيم هذا المطلب إلىٰ فرعين اثنين، نتكلم في الأول عن الدخل المشروع، ونخصص الثاني لبيان الدخل غير المشروع، وكالاتي:

I.أ.١. الفرع الأول

الدخل المشروع

يعرف الدخل المشروع بأنه: ((كل دخل او ايراد ناجم عن أنشطة او اعمال مشروعة وغير مخالفة للقوانين)) (١)، أي يعد مشروع كل ما اقره القانون وغير مشروع كل ما خالفة القانون (٢).

ويمكن تعريفه بأنه: هو الدخل الذي يكون غير مخالفاً للقانون والنظام العام والآداب العامة.

أما من الناحية الضريبية فأن هناك نظريتين تسود الفكر المالي في تحديد مفهوم الدخل احداهما النظرية التقليدية (نظرية المصدر) او المنبع، والأخر النظرية الحديثة (نظرية الاثراء)، سنوضح كل منهما علىٰ حدى في فقرتين اثنين، وكالاتي:

أولاً: نظرية المصدر او المنبع: تعرف الدخل وفق هذا النظرية بأنه: ((الايراد الذي يحصل عليها المكلف بشكل نقدي او القابلة للتقدير بالنقود بصفة دورية منتظمة من مصدر يتمتع بدرجة معينة من الثبات والاستقرار النسبي خلال مدة زمنية معينة هي السنة غالباً)).

ومن خلال التعريف أعلاه تبين بأن الإيراد يتصف بـــ(٣) مميزات وهي (مبلغ نقدي، مصدر قابل للتقدير بالنقود، تتصف بالدوية، قابلة للبقاء والثبات، المدة) (٣)، سنوضح كل منهما بشيء من التفصيل، كالاتي:

(١) د. ماجد راغب الحلو، *القضاء الإداري*، (الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية، ١٩٨٥)، ص١١ وما بعدها.

(٢) د. سامي جمال الدين، *الرقابة علىٰ اعمال الإدارة (القضاء الإداري)*، (الإسكندرية: منشأة المعارف، ١٩٨٠)، ص١٥ وما بعدها.

(٣) د. أعاد حمد القيسي، *المالية العامة والتشريع الضريبي*، ط٣، (عمان: مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٠)، ص١٣١.

١. **مبلغ نقدي:** تعد النقود الشرط الأساسي التي يحصل عليها المكلف من خلالها الفائدة والذي تعد دخلاً، وبهذا لا تعد الفوائد التي لا تقدر بالنقود من قبيل الدخل، لا تفرض عليه الضريبة.
٢. **الدورية:** تعد الدورية من احد الشروط الأساسية لخضوع الدخل للضريبة، ولا يمكن أن تعد دخلاً الأرباح التي يحصل عليها المكلف بصورة عارضة، ولا تخضع لفرض الضريبة [١].
٣. **قابلة للبقاء والثبات النسبي:** بجانب الدورية يستلزم ان يكون مصدرة الدخل تتمتع بشيء من الثبات، ولا يوجد شيء يوصف بالثبات المطلق، وانما المقصود به هو الثبات النسبي أي قابلية الدخل علىٰ البقاء مدة زمنية معينة [٢].
٤. **المدة:** يجب ان يحصل المكلف في مدة زمنية علىٰ المنفعة، كي يعد الايراد دخلاً، ويقصد بالمدة الزمنية هو سنة كاملة.

إذا فالدخل غير المشروع وفقاً لشروط نظرية المصدر (المنبع) لا يعد مصدراً ثابتاً ودورياً للدخل كون هذا الدخل قد تحقق بصورة مخالفة لمبدأ المشروعية مما فقد احد شروط نظرية المنبع الا وهي صفة الدورية والانتظام وبالتالي لا يخضع لضريبة الدخل، وجاءه ذلك علىٰ عكس نظرية الاثراء الذي اخضع الدخل غير المشروع للضريبة علىٰ انه يشكل زيادة حقيقية في ذمة المكلف.

ويتضح مما سبق، أن هناك ترحيب من قبل المكلفين لنظرية المصدر او المنبع لأنها لا تفرض الضريبة علىٰ الأرباح والخسائر وانما حدد الدخل الخاضع للضريبة في اضيق الحدود، ويعود السبب في ذلك إلىٰ ان لا يمكن ان تعد هذه الأرباح دخلاً كون لا تتصف بالدورية، وبالتالي يؤدي إلىٰ الازدواج الضريبي إذا اخضاعها للضريبة، لأن الأصل اولاً تفرض الضريبة علىٰ الزيادة في راس المال، من ثم تفرض علىٰ الدخل المتزايد عند تحققه فيما بعد [٣].

ثانياً: نظرية الاثراء: وفق هذا النظرية تتوسع مفهوم الدخل، إذ تعد الزيادة الفعالة في ذمة الفرد سيان كان (شخصاً طبيعياً او معنوياً) خلال فترة زمنية محددة وسيان كان ذلك بصورة منتظمة او بصورة غير دورية، بغض النظر عن مصدر الدخل المتأتية.

وعليه فإن داعمون هذه النظرية جعلوا الربح يشمل جميع الثروة التي حققها المؤسسة مهما كان مصدرها، حتى فيما اذا تحققت بلا سعي او جهد وانما عن طريق الصدفة، او تحقق

---

(١) عبدالستار حمد انجاد، "تقييم النظام الضريبي العراقي (بين الواقع والطموح) ضريبة الدخل أنموذجاً"، *بحث منشور في مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك*، مج٣، ع ١٠، (٢٠٢٠): ص١٤٢.
(٢) عادل الحياري، "الضريبة علىٰ الدخل العام (دراسة مقارنة)"، (أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٨٦)، ص١٧.
(٣) د. يونس البطريق، *أصول الأنظمة الضريبية*، (الإسكندرية: المكتب المصري الحديث، ١٩٦٦)، ص١٣٥.

فقط لمرة واحدة [١]، وعليه فان مفهوم الدخل التي يخضع للضريبة قد توسعت وفق نظرية الاثراء والتي أدى إلىٰ شمول الأرباح الرأسمالية ايضاً بجانب الدخل الدوري والمنتظم القابلة للتقدير بالنقود.

I.أ.٢. الفرع الثاني

الدخل غير المشروع

يعرف الدخل غير المشروع بأنه: ((الدخل التي تأتي من ممارسة الأنشطة غير المشروعة قانوناً، وهي التي تختص بالمعاملات الخاصة بإنتاج وتداول السلع والخدمات الممنوعة بموجب القانون، ولا تظهر قيمتها في الحسابات الوطنية للدخل او الناتج)).

هذا وأن كلما زادت تداول المعاملات في الأنشطة (السلع والخدمات) الممنوعة وغير المشروعة قانوناً فأنها من الثابت تزداد الدخل غير المشروع فضلاً عن الدخول المستترة المتأتة من ممارسة تلك الأنشطة، ويمكن تسميتها بالأموال القذرة، والتي تعني تلك الأموال التي تنتج عن مباشرة الأنشطة المحضورة وغير مشروعة قانوناً، وكذلك الأنشطة السوداء التي تعد مصدر الأموال القذرة [٢].

وتضمن الأموال القذرة كل من (غسيل الأموال، الاتجار بالرقيق، الرشوة، تجارة المخدرات، الدعارة، تجارة السلاح، تزيف العملة، الاحتيال، والتجارة في سوق السوداء، وربح من العملات والوظائف العامة والجرائم الواقعة علىٰ الأموال " سرقة الأموال او اغتصابه او استعماله دون وجه حق") [٣].

ويمكن تقسيم الأنشطة الممنوعة وغير المشروعة ومخالفة لقانون الدولة وانظمتها بالاتي:

أ. أنشطة الجريمة، تتضمن عمليات انتاج وتوزيع وتهريب المخدرات، وكذلك تهريب السلع غير المشروعة والممنوعة قانوناً، كالرشوة والقمار والأسلحة والخمر وغيرها من الأنشطة المحظورة وغير المشروعة قانوناً.

ب. أنشطة مخالفة لأنظمة وقوانين الدولة لتحقق أهدافها، وقد يترتب علىٰ ممارستها انتاج السلع والخدمات المشروعة والمباحة قانوناً مثال ذلك، تهريب السلع المشروعة المحظور

---

(١) د. زين العابدين بن ناصر، *المالية العامة والتشريع الضريبي*، (الإسكندرية: مكتبة عين شمس، ١٩٧٤)، ص٢١٢.

(٢) د. محمد نجيب جادو، *ظاهرة التسرب الضريبي واثارها المالية والاقتصادية*، ط١، (القاهرة: دار النهضة العربية، ٢٠٠٤)، ص٢٠٣.

(٣) د. عبود السراج، *شرح قانون العقوبات الاقتصادي*، (سوريا: منشورات جامعة حلب، ١٩٩٩)، ص٤٥.

استيرادها لحماية الإنتاج الوطني وتحقيق اهداف اقتصادية، وممارسة التجار في السوق السوداء للصرف الأجنبي [١].

I.ب. المطلب الثاني

صور الدخل غير المشروع

تعد من قبل الدخل غير المشروع قانوناً كل دخل يحصل عليها بطريقة مخالفة لمبدأ المشروعية، سيان كان من حيث عدم مشروعية مصدر الدخل او عدم مشروعية الدخل الذي يحصل منه، وقد بينا سالفة الذكر الدخل غير المشروع وحصرناها بـــ(تجارة المخدرات، غسيل الأموال، الاتجار بالبشر، تجارة المخدرات، الاختلاس، التهرب، السرقة وغيرها)، وعليه سنبحث أحد أهم أنواعها الا وهي غسيل الأموال ، وكالاتي:

تعد عملية غسيل الأموال من اهم المشاكل الاقتصادية والاجتماعية التي تواجه الدولة، والذي يصنف بانها من اهم الأنشطة غير المشروعة والتي تجد طريقها إلىٰ خارج الدولة عبر المصارف او المنافذ والمؤسسات المالية لأجراء عمليات الغسل لها، ومن ثم تعود مرة أخرى بصفة شرعية يعترف بها نفس القوانين التي كانت تجرمها داخل حدود الدولة التي خرجت منها تلك الأموال [٢].

هذا وهناك من عرفه غسيل الأموال بانه: ((أي عملية من شأنها إخفاء المصدر غير المشروع الذي اكتسب منه الأموال المراد غسيلها)) [٣]، وعرفها اخر بانها: ((إخفاء الصفة غير المشروعة عن مال اكتسب عن طريقها للتعتيم عن مصدره او طبيعته)) [٤].

وعليه يمكن تعريف غسيل الأموال بانه: هو العملية التي من خلالها يتم إخفاء حقيقة الاموال المتحصلة من الانشطة بطريقة غير مشروعة سواء من خلال تصديرها إلىٰ خارج الدولة، او ايداعها في احد مصارف الدول الأخرى، او استثمارها في الانشطة غير المشروعة لحمايتها من المصادرة وإظهارها كأنها حصلة من مصادر وطريقة مشروعة، أي اصفاء صفة مشروعة علىٰ تلك الأموال غير المشروعة في الأصل.

وبهذا سوف نتكلم عن مراحل التي تمر بها غسيل الأموال من خلال الفقرات الاتية، وكالاتي:

---

(١) د. عاطف وليم اندراوس، *الاقتصاد الظلي – المفاهيم المكونات الأسباب واثره علىٰ الموازنة العامة*، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، ٢٠٠٥)، ص٢٤.

(٢) د. صفوت عبدالسلام عوض الله، "الاثار الاقتصادية لعمليات غسل الأموال ودور البنوك في مكافحة هذه العمليات"، *مجلة الحقوق، جامعة الكويت*، ع ٢، (٢٠٠٥): ص١٤.

(٣) د. عقيل يوسف مقابلة، "جريمة غسيل الأموال في عصر العولمة"، *مجلة الحقوق، جامعة البحرين*، مج٤، ع١، (٢٠٠٥): ص١١٤.

(٤) د. محمد محيي الدين عوض، *جرائم غسيل الأموال*، (الرياض: جامعة نايف العربية للعلوم الامنية، ٢٠٠٤)، ص١٥.

١. **مرحلة التوظيف او الإيداع:** تعد هذه المرحلة من اخطر مراحل غسيل الأموال لأنها جريمة معرضة للكشف من الجهات المختصة واطراف البنوك والمؤسسات المالية، وبهذا يقوم صاحب الأموال غير المشروعة في هذه المرحلة بتوظيف أمواله عن طريق ايداعها في احد المؤسسات المالية او البنوك سواء داخل الدولة او في الخارج، وسواء عن طريق فتح الحسابات او الودائع او شراء الأسهم وغيرها من الأوراق المالية الأخرى [١]، هذا وقد يتم الإيداع من قبل أصحاب الأموال ذاتهم او عن طريق وسيط، وهؤلاء الأشخاص بعد ذلك يقومون بنقل تلك الأموال او تحويلها، للحصول علىٰ القروض بضمان الوديعة او شراء الأوراق المالية او شراء الذهب والسيارات تمهيداً لإعادة بيعها، علىٰ انها عملية اقتصادية سليمة [٢].

٢. **مرحلة التعتيم او التجميع:** بموجب هذا المرحلة يتم فصل الأموال غير المشروعة عن مصدرها المشبوه واعطائها غطاءً شرعياً وقانونياً، بهذا تسمح بإخفاء مصادر الأموال المقبلة علىٰ الغسل من خلال اجراء عمليات مالية معقدة تهدف إلىٰ إزالة أي اثر يشير إلىٰ مصدر الأموال، وعليه فان في هذه المرحلة تقوم بتحويل الودائع المطلوب غسلها إلىٰ أنواع مختلفة من المنتجات كالأسهم والسندات او شراء وإعادة الأموال المنقولة او غير المنقولة، ويستوجب ذلك المرور عبر شركات وهمية بحيث يتم إعادة المال غير المشروع إلىٰ حسابات مصرفية باسم شركات مسجلة ورصينة [٣].

إذاً فان الأموال غير المشروعة تتجه إلىٰ الإيداع في حسابات سرية في البنوك وفي بلدان متعددة، الذي يقوم بها أصحابها بتحويل الأموال الكترونياً عن طرق البطاقات الذكية، او بالتحويل الورقي، وفي الوقت الحالي تستخدم التحويل الالكتروني لامتيازها بالسرعة الفائقة إلىٰ بنوك الخارجية للدول المختلفة، مما يصعب تعقيب مصادر تلك الأموال او ملاحقتها، وبهذا تعد هذه المرحلة اصعب من قبلها بالنسبة لسلطات مكافحة غسيل الأموال [٤].

٣. **مرحلة المزج او الادماج:** بموجب هذه المرحلة يتم إضفاء صفة الشرعية علىٰ الأموال غير النقية وشرعية واظهارها كأنها شرعية عن طريق استخدام تقنيات حديثة ومتقدمة من خلال إعادة استثمار او توظيف الأموال وادخالها ضمن الدورة الاقتصادية، وان المرحلتين السابقتين تعد مراحل خادمة لهذه المرحلة، وتكون بدمج الأموال وتطهيرها وادخالها ضمن عمليات مشروعة، أي إعادة ضخ الأموال المغسولة في الأسواق مرة أخرى والذي تعد الغطاء النهائي للمظهر المشروع للأموال ذات المصادر غير المشروعة لكي تظهر اموالاً بشكل عادي وفي اطاره القانوني ومصادره النقية، وقد تتحقق هذه المرحلة بعدة صور من بينها بيع العقارات، إنشاء الشركات وفي كثير الحالات تكون شركات وهمية ومباشرة

(١) قانون مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب العراقي رقم (٣٩) لسنة ٢٠١٥ النافذ.
(٢) د. صفوت عبدالسلام عوض الله، مصدر سابق، ص٤٣.
(٣) عكروم عادل، "جريمة تبيض الأموال"، *المجلة الجزائرية*، ع٤، (٢٠١١): ص٣٩٨.
(٤) د. صفوت عبدالسلام عوض الله، مصدر سابق، ص٤٥.

عمليات الاستيراد والتصدير، مما لا يثير الشك حول مصادر الأموال المتحصلة من هذه المرحلة، مما يجعل اكتشاف عملية غسيل الأموال امراً صعباً [١].

II. المبحث الثاني

مدى خضوع الدخل غير المشروع للضريبة من عدمه

تلتزم الإدارة الضريبية في ظل دولة القانون بمبدأ المشروعية الذي يحكم تصرفاتها ويصبح سنداً للصلاحيات التي تتمتع بها سواء في مجال تطبيق القانون او في اثبات الدخل والكشف عن مصادر الدخل وتحديد وعاء الضريبة، إذاً بما ان الضرائب موجودة فان الاقتصاد المحلي يقسم إلىٰ نوعين احداهما خاضع للضريبة والأخر غير خاضع لها.

وبهذا قد ثار خلاف متسع لدى الفقه والقضاء بشأن مدى خضوع الدخل غير المشروع قانوناً لضريبة الدخل، ومن اجل ذلك يتطلب تقسيم هذا الموضوع إلىٰ مطلبين اثنين، ندرس في الأول موقف الفقه المؤيد لخضوع الدخل غير المشروع لضريبة الدخل، ونبين في الثاني موقف القضاء المؤيد لخضوع الدخل غير المشروع لضريبة الدخل، وكالاتي:

II.أ. المطلب الأول

الاتجاه المؤيد لخضوع الدخل غير المشروع لضريبة الدخل

علىٰ الرغم من خصوصية كل دولة ولاختلاف طبيعة النصوص التشريعية فيها والعديد من المبررات التي يستندون عليها بشكل رئيسي في عموم النصوص ومراعات العدالة والمنطق، إلا انه اغلب الفقهاء في القانون المالي لديهم موقف ثابت فيما يخص خضوع الدخل غير المشروع قانوناً للضريبة، وسنأخذ البعض منهما علىٰ سبيل المثال لا الحصر وكالاتي:

أولاً: الفقه المصري: ذهب جانب من الفقه بشأن مسألة خضوع الدخل غير المشروع للضريبة، وبما ان للقانون الضريبية استقلالية يتمتع بها لذلك يهتم بالواقع اكثر من النوايا والاثار اكثر من المشروعات والخطط، والنتائج اكثر من الأسباب، وعليه فأن من الممكن إيجاد العديد من الحالات يباشر فيها الأنشطة غير المشروعة ومخالفة للقانون، ومع كل ذلك فان يعد القانون الضريبي المصري مبررات لفرض الضريبة، فالأرباح المتأتية من ممارسة الأنشطة الممنوعة وغير المشروعة قانوناً لا يبرر من عدم خضوعها للضريبة [٢].

(١) د. صفوت عبدالسلام عوض الله، المصدر أعلاه ذاته، ص٤٨.
(٢) د. عادل فليح العالي، "الطبيعة القانونية لدين الضريبة"، *مجلة الحقوق، الكويت*، ع٤، (٢٠٠٩): ص٣٤٦.

ومن خلال تمحص القانون الضريبي المصري[١]، تبين بأن المشرع لا يتعرض لموضوع المشروعية من عدمها عندما تكلم عن اخضاع جميع مصادر الدخل المختلفة للضريبة، إذ بين المشرع علىٰ سبيل المثال لا الحصر مصادر الدخل الخاضعة للضريبة دون استثناء والذي يشمل أي نشاط او مهنة غير مذكور في القانون وغير خاضع لضريبة أخرى دون بيان تعريف لمفهوم الدخل، إذاً لا يشترط من اجل خضوع الدخل للضريبة أن يكون مشروعاً وغير مخالفاً للقانون والآداب العامة [٢].

ووفق الفقه المصري، لابد من خضوع أي ربح سيان كان مشروع او غير مشروع للضريبة استناداً للمبررات الاتية وسنوضحها بشيء من التفصيل وكالاتي:

١. لم ينص المشرع المصري صراحة علىٰ مدى خضوع الأرباح المتأتة من الأنشطة غير المشروعة للضريبة، ولا يمكن للمشرع ترك الأرباح ان يفلت من دفع الضريبة بحجة عدم مشروعيتها، اسوة بمن يمارس المهن المشروعة قانوناً، ولا يعد ضرراً لو ساهم شخص ممارس عمل غير مشروع في تمويل الخزينة العامة للدولة [٣].
٢. الأرباح يخضع للضريبة مهما كان سواء كان مشروع او غير مشروع او ان مصدر دخله مخالف للقانون او غير مخالف، وبما ان الافراد يمثلون عضواً في المجتمع الذي ينتمي اليه، فأنهم ملزمون جميعهم بأن يساهمون بقدر من ارباحهم في الأعباء العامة التي تتحملها الدولة اهتماماً بالمصلحة العامة [٤].
٣. أن الدولة وفق القاعدة العامة في القانون الضريبي تحصل علىٰ حقها عن طريق فرض الضرائب علىٰ المكلفين بغض النظر عن مصدر الدخل، حتى إذا كان المصدر من تجارة المخدرات، لان ليس من العدل ولا من المعقول ان يخضع من يعمل بمشروعية للضريبة ويترك من يعمل بغير مشروعية دون فرض الضريبة عليه وان يكون وضع الأخير افضل من الي قبله [٥].
٤. لا تتحول الأنشطة والاعمال غير المشروعة إلىٰ اعمال مشروعة قانوناً عند فرض الضريبة وخضوع أرباحها له، ولكن بمجرد عرف ان هناك شخص مارس مهنة وحققه من

(١) المادة (٣)، من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ المعدل النافذ.
(٢) المادة (٣٢/ ف٣)، من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ المعدل النافذ، والتي تنص علىٰ أنه: ((خضوع اية إيرادات ناتجة عن اية مهنة او نشاط غير منصوص عليه في المادة (٦) من هذا القانون)).
(٣) د. سالم الشوابكة، "مدى خضوع الدخل غير المشروع للضريبة"، مج٤، ع١، *مجلة كلية الحقوق، البحرين*، (٢٠٠٧): ص١١٢.
(٤) د. موفق سمور المحايد، *المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع*، (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٥)، ص ١٨٦.
(٥) د. مصطفى رشيدي شيحة، *التشريع الضريبي المصري (ضرائب الدخل المباشرة)*، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، ١٩٩٨)، ص٢٢.

وراءه الربح دون النظر إلىٰ النشاط يجب ان تستحصل منه الضريبة، كون الموظف لا يستطيع التعرف إلىٰ مصدر الدخل والارباح المتحققة منها إلا بعد القبض عليه [١].

٥. لا يمكن للمكلف ان يحتج بان النشاط غير مشروع ولم يدفع ما بذمته من الضريبة إلىٰ الدولة وذلك وفقاً للقاعدة المشهورة (الشخص لا يستفيد من فعله المعيب)، إذاً فان تحصل الضرائب من أي ربح تجاري مشروع او غير مشروع (كصالات القمار، وتجارة المخدرات)، فضلاً عن ذلك ولا يجوز التمسك بحرفية النص الدستور (لا ضريبة إلا بقانون) [٢]، والذي يقصد به عدم خضوع الدخل غير المشروع للضريبة، إلا ان التشريع المصري تحتوي علىٰ نصوص عامة تشمل الدخل المشروع وغير المشروع، والقاعدة أن (المطلق يجري علىٰ اطلاقه مالم يرد النص علىٰ تقييده) [٣].

ثانياً: الفقه اللبناني: اخضع الفقه اللبناني الدخل غير المشروع للضريبة بصورة مطلقة دون استثناء، استناداً إلىٰ نص المادة (٢) من المرسوم الاشتراعي رقم (١٤٤) لسنة ١٩٥٩ المعدل النافذ، والذي جاءت فيه: ((تتناول الضريبة أرباح المهن والمؤسسات التجارية والصناعية والحرفية وارباح المهن الحرة، وربح كل عمل يدر ريعاً غير خاضع لضريبة أخرى علىٰ الدخل، ولا يستثنى من الضريبة أي دخل الا بنص صريح في القانون)).

ويتضح من النص أعلاه أن المشرع قد فرض الضريبة علىٰ أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية، وجعلها تسري علىٰ الأرباح المتحققة من جميع الأنشطة غير الخاضعة لضريبة أخرى [٤]، وجعل الدخل جميعها المتحققة في الدولة يخضع للضريبة مهما كان جنسية صاحب الدخل ومصدر الدخل، سيان كان مشروعة او غير مشروعة، مثال ذلك، إذا تحقق للمكلف كان يتاجر في المخدرات او من التهريب فان يفرض علىٰ دخله ضريبة

ووفق الفقه اللبناني، لابد من خضوع أي دخل سيان كان مشروعة او غير مشروعة للضريبة استناداً للمبررات الاتية وسنوضحها بشيء من التفصيل وكالاتي:

١. ذكر المشرع اللبناني عناصر الدخل الخاضع للضريبة علىٰ سبيل المثال لا الحصر، من دون أن يرد تعريفاً لمفهوم الدخل، وان القاعدة العامة هو خضوع الدخل للضريبة والاستثناء هو الاعفاء منها بنص صريح قانوني لأسباب يراها المشرع مناسبة، ولا تهتم الدولة في تحقيق الهدف المالي إلا علىٰ النتيجة المتأتة من النشاط الاقتصادي، وفي النهاية لا يهم فيما يخص النشاط سواء كان مشروعة او غير مشروعة.

---

(١) د. مصطفى رشيدي شيحة، مصدر سابق، ص٢٣.
(٢) المادة (٢٨/ أولاً)، من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ، للمزيد ينظر: د. سعد عطية حمد، "البنيان القانوني للقاعدة للضريبة"، *بحث منشور في مجلة كلية القلم الجامعة*، مج٥، ع٩، (٢٠٢١)، ص١٠.
(٣) زين العابدين ناصر، *النظام الضريبي المصري*، (بيروت: دار النهضة العربية، ١٩٦٨)، ص٤٣.
(٤) د. مصطفى رشيدي شيحة، التشريع الضريبي اللبناني مصدر سابق، ص٣٤.

٢. اخضع المشرع اللبناني صراحةً الإيرادات غير المشروعة للضريبة [١]، والذي يؤكد المادة (٤/ د) من المرسوم رقم (١٤٤) لسنة ١٩٥٩ المعدل النافذ والذي جاءت فيه: ((يعد في جملة المكلفين بهذه الضريبة، ...، د. كل شخص حقيقي او معنوي حصل علىٰ ربح من عمل يدر ريعاً غير خاضع لضريبة أخرى علىٰ الدخل))، ولا يستثنى من الضريبة أي دخل الا بقانون ونص صريح.

٣. وإن المشرع اللبناني رفض مبدأ الاعفاء العام من الضرائب، ولا يشير إلىٰ الايرادات غير المشروعة حالها حال الدخول المعفاة، وبهذا فان الإيرادات تخضع للضريبة، وعكس ذلك فان يمكن ان يخضع الاعمال المشروعة للضريبة ويفلتون من يمارسون الاعمال غير المشروعة.

٤. لا يعد من المنطق عدم اخضاع الدخل غير المشروعة للضريبة، كون العقوبة لمن يخالف القانون هو اعفاءه من دفع الضريبة، وانما يلزم اخضاعه فضلاً عن العقوبة المقررة له كمصادرة الأموال جزئياً او كلياً [٢].

٥. ليس من العدالة عدم خضوع الدخل غير المشروع قانوناً للضريبة، أي ان يدفع كل شخص حصل علىٰ دخله بطريقة شرعية وسليمة وفق الشروط القانونية، ويعفى من دفع الضريبة كل شخص حصله علىٰ دخله والارباح المترتبة علية بصورة غير سليمة ومخالفة للقانون.

II.ب. المطلب الثاني

الاتجاه المعارض لخضوع الدخل غير المشروع للضريبة

هناك جانب من الفقه قد عارضوا الدخل غير المشروع وخضوعه للضريبة، مستندين علىٰ عدة حجج، والذي سنتطرق لها بشي من التفصيل، وكالاتي:

١. بما أن للقانون المالي ومنها الضريبي استقلالية وذاتية خاصة، وأن كافة الأنشطة فيها تعد أنشطة اقتصادية وشرعية إذاً لا يمكن من لفظ الصفات القانونية جميعها والمطالب الواجبة لقيامة، دون العودة إلىٰ الأنظمة القانونية التي تحكم هذه الأنشطة، ولا يمكن الاعتراف بها إذا ما خالف النصوص الدستورية وشرعيتها والمبادئ الأساسية للقانون، فضلاً عن مخالف النظام والآداب العامة.

٢. الأصل في ممارسة الأنشطة هو الاباحة ويخضع لنظام قانوني، والذي يقسم الأنشطة الاقتصادية مصدر الدخل إلىٰ نشاط اقتصادي رسمي وغير رسمي، بهدف التنظيم او الرقابة باستثناء الأنشطة المنافية للآداب والنظام العام، الذي يجرمه المشرع، وفي الحقيقة تدخل ضمن القانون الضريبي الاعمال التجارية والصناعية وغيرها، علىٰ ان يكون

---

(١) المادة (١)، من المرسوم رقم (١٤٤) لسنة ١٩٥٩ المعدل النافذ، تنص علىٰ أن: ((تتناول ضريبة الدخل: ١. أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير تجارية، ٢. الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد، ٣. دخل رؤوس الأموال المنقولة)).

(٢) د. جهاد سعيد خصاونة، *المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقاً للتشريع الأردني*، ط١، (عمان: دار وائل للنشر، ٢٠٠٠)، ص٢٧٨.

موضوعها شرعي، لان ليس من المنطق من يمارس تجارة محرمة وغير شرعية كتجارة المخدرات أن يقدم اقراراً ضريبياً إلىٰ الدولة يعترف بخطئه وبجرمه.

٣. من خلال النظر في القانون الضريبي المصري، اتضح أنها تخاطب الأنشطة الاقتصادية الشرعية من تارة، ويتعذر عليه إجراؤها علىٰ الركائز الجزائية المتعلقة بالأنشطة الاقتصادية المخالفة للقانون وغير شرعية من تارةً اخرى، باستثناء الجزاءات التي تفرضها علىٰ التهرب الضريبي بموجب نصوص القانون الضريبي في اطار قانون ضريبة الدخل، مرعياً بذلك قواعد المساواة والعدالة، والذي يتعذر تطبيقها علىٰ من يمارس اعمالاً مشروعاً وفق القانون وعلى من يمارس اعمالاً مخالفاً للقانون وغير مشروع، لان الأخير يحصل علىٰ أرباح ضخمة وغير موثقة لدى الدولة، بعكس الأول الذي يحصل علىٰ أرباح قليلة ويتحمل التكاليف وايرادات حقيقية.

وفي النهائية وبعد أن بيناً سالفاً مواقف المؤيدين والمعارضين حول خضوع الدخل غير المشروع للضريبة، ونحن نرى في ذلك عدم اخضاع الدخل غير المشروع للضريبة، لان بمجرد اخضاعه للضريبة يمكن إعطاء موافقة لهذا العمل غير المشروع والمخالف قانوناً، وفي الحقيقة هناك قوانين جنائية تحكم الاعمال غير المشروعة (كتجارة المخدرات، تهريب السلاح، غسيل الأموال...) وغيرها من الأنشطة المحرمة والمخالفة للقانون وقد وضع لها عقوبات، والذي يصعب علىٰ القانون الضريبي تجريم تلك الاعمال وخضوعها للضريبة.

وعليه فان من جانب اخر يعد هذه الاعمال غير المشروعة منافية للآداب والأخلاق العامة والتي تتمثل بأخلاقيات المجتمع من (العادات والتقاليد)، ولا يمكن لهذا العادات والآداب اباحة هذه الاعمال غير المشروعة والمخالفة وان يتيح لم يمارس هذه الاعمال ان يساهم في تمويل خزينة الدولة في المجتمع، وبهذا يتضح ان القانون يحكم الاعمال المشروعة من دون الاعمال غير المشروعة.

هذا وأن الاصل براءة الذمة وعدم فرض الضريبة عليها، اما الضريبة فأنها استثناء من الأصل، هذا وقد يقع علىٰ عاتق الإدارة الضريبية اثبات مصدر الدخل فيما اذا كان مشروعة، اما اذا كان مصدر الدخل غير مشروعة فان يعد مصدره سلوك جرمي واثباته يقع علىٰ عاتق القوانين الجنائية اثباته، وفي حالة اثباته فان السلطات المختصة في الدولة تقوم بمصادر هذه الدخل غير المشروعة ولا يبقى فيما بعد دخل يمكن اخضاعه للضريبة.

ختاماً نرفض رفضاً قطعياً بخضوع الدخل غير المشروع للضريبية، ولا ندعوا إلىٰ افلات تلك الأموال المتأتية من الاعمال غير المشروعة من دون عقاب قانوني الا وهي مصادرة تلك الأموال وكشف الستر عنها، هذا وبما ان الأصل في الأشياء الاباحة فعلى القانون الضريبي تنظم جميع الاعمال المشروعة، دون الاعمال غير المشروعة الذي تكون علىٰ عاتق القانون الجنائي بفرض الغرامة والمصادرة وكافة الاثار المالية المترتبة عليها ولا يستطيع القانون الضريبي معالجة ذلك.

III. المبحث الثالث

موقف القانون وموقف الباحث من خضوع الدخل غير المشروع للضريبة من عدمه

ندرس هذا المبحث من خلال مطلبين، نخصص المطلب الأول لبيان موقف القانون العراقي من خضوع الدخل غير المشروع للضريبة من عدمه، ونتناول في المطلب الثاني موقف الباحث من خضوع الدخل غير المشروع للضريبة من عدمه، وكلاتي:

III.أ. المطلب الاول

موقف القانون العراقي من خضوع الدخل غير المشروع للضريبة من عدمه

من خلال التمعن في نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي تبين بان المشرع لم يتطرق إلىٰ موضوع اخضاع او عدم اخضاع الأرباح المتأتية من الاعمال والأنشطة غير المشروعة لضريبة الدخل، مثال ذلك كمن يمارس مهنة طبيب او مهندس او محاماة وهو غير مؤهل لممارسة تلك المهن، وتهريب البضائع من دفع الكمارك فضلاً عن لعب القمار وفتح الملاهي وتجارة المخدرات.

وعليه فان اغلب التشريعات الضريبية حتى وان لم يذكر او ينص علىٰ مشروعية الأرباح من عدمها، إلا أنها اخضعت هذه الأرباح للضريبة، لان القانون بحد ذاته لم ينص علىٰ مشروعية العمل من عدمه، وعليه فأن بمجرد عدم خضوع الأرباح المتحصلة من ممارسة الأنشطة والاعمال غير المشروعة يجعل من الضريبة عقوبة علىٰ ممارسة الأنشطة والاعمال المشروعة هذا من جانب، ومن جانب اخر فان فرض الضريبة فقط علىٰ الاعمال المشروعة يؤدي إلىٰ زيادة هذه الأنشطة والتطور فيه بعكس الاعمال غير المشروعة التي لا تفرض عليه ضريبة فان من يمارسها يحصل علىٰ ربح هذه الاعمال مرتين بدلاً من مرة واحدة، احداهما هو حصوله علىٰ الدخل غير المشروع، والأخر هو عدم اخضاعها للضريبة[١].

هذا وأن المنطق لا يمكن عقاب المخالف بإعفائه من الضريبة وانما يجب اخضاعه للضريبة، اما العدالة فان لا يجوز اعفاء المخالف لأحكام القانون او الذي يمارس اعمالاً غير نزيهة من الضريبة وفرض الضريبة علىٰ من يمارس اعماله في الحدود المرسوم له قانوناً [٢]، هذا ولا يؤيد جانب من الفقه أن يخضع الأرباح المتأتية من الاعمال غير المشروعة للضريبة كونها تخالف أحكام الشريعة الإسلامية الغراء التي تعد المصدر الأول للقانون [٣].

---

(١) عبدالباسط علي جاسم، "وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي (دراسة مقارنة)"، (أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٥)، ص ٢٧١ وما بعدها.

(٢) د. عادل فليح العالي، *المالية العامة والتشريع المالي*، (عمان: دار الحامد للنشر، ٢٠٠٧)، ص٢٤٠.

(٣) د. عادل الحياري، مصدر سابق، ص٣٠٠.

إذاً فإن اخضاع الأرباح المتحصلة من الاعمال غير المشروعة للضريبة يعد بمثابة تشجيع الأشخاص على ممارسة مثل هذه الأعمال التي بطبيعتها تعد مخالفة للقانون والشريعة الإسلامية الغراء، هذا وقد يحمي القانون المجتمع من هذه الجرائم كتجارة المخدرات أو انتشار الفساد في الجهاز الإداري للدولة بتعاطي الرشاوي تحت أسم العمولات فضلاً أن عدم المشروعية إما أن يرجع الى مخالفة نص في القانون أو الى مخالفة النظام العام والآداب وأن نص القانون يكون مبنياً على اعتبارات النظام العام والآداب [١].

ولا يمكن فرض الضريبة علىٰ الدخول المشروعة علىٰ عكس الدخول غير المشروعة التي لا تفرض عليها الضريبة باعتباره الضريبة عقوبة على الدخول المشروعة، ولا يعد ذلك صحيحاً لان الدخول غير المشروعة معرضة لعقوبة أشد من الضريبة ألا وهي عقوبة جنائية وما يتبعها من مصادرة للأموال كلها فضلاً عن أن الضريبة هي مساهمة مالية في الأعباء العامة استناداً للسيادة والتضامن المالي لتحقيق قاعدة العمومية، أي أن جميع أعضاء المجتمع ملتزمون بأن يساهموا في مواجهة الأعباء العامة وكل حسب مقدرته التكليفية، أي أن الضريبة ليست عقوبة [٢].

ومن الصعب التعرف علىٰ هذه الدخول وإجراء التقدير عليها، لأنها لا يمكن الوصول الى الدخل الحقيقي، الذي عادتاً تكون بشكل مخفي، ولا يعقل تقديم إقرار ضريبي عن نشاط غير مشروع تجارة المخدرات مثلاً [٣].

III.ب. المطلب الثاني

موقف الباحث من خضوع الدخل غير المشروع للضريبة من عدمه

يتضح مما سبق حول اخضاع الدخل غير المشروع للضريبة، أن الكفة ترجح لصالح الاتجاه المؤيد لخضوع الدخل أعلاه لقانون ضريبة الدخل، ونحن بدورنا لا نشاطر الاتجاه المؤيد، والذي نبين ذلك من خلال الفقرات الاتية، وكالاتي:

اولاً: الشريعة الإسلامية: يعد جمهورية العراق دولة إسلامية، وأن الشريعة الإسلامية مصدر أساسي للتشريع فيها، وعند الرجوع إلىٰ هذا المصدر يتضح ان الاعمال غير المشروعة محرمه في الإسلام تحريماً قطعياً، وبهذا يعد الدخل المتأتية من الأنشطة غير المشروعة محرم شرعاً ولا يخضع للزكاة لأنه دخل غير متقوم أي ليست له قيمة في الشرع، وبالتالي لا يخضع لضريبة الدخل.

ثانياً: القانون: العراق من الدول ذات القوانين والأنظمة، وعادة تصدر قوانين لمحاربة الأنشطة غير المشروعة مثال ذلك قانون غسيل الأموال وتجارة المخدرات وتهريب الأسلحة،

---

(١) أروى فايز الفاعوري وإيناس محمد قطيشات، *جريمة غسيل الأموال*، ط١، (عمان: دار وائل للنشر، ٢٠٠٢)، ص١٩.

(٢) د.مصطفى رشدي شيحة، *ضرائب الدخل المباشرة*، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، ١٩٩٨)، ص٢١.

(٣) عبدالباسط علي جاسم، مصدر سابق، ص ٢٧٤.

والذي تعد ممارسة تلك الأنشطة جرائم يعاقب عليها قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل النافذ، بعكس القانون الضريبي في العراق الذي لم يعالج ذلك، لان بمجرد فرض ضريبة الدخل علىٰ الدخل المتأتية من تجارة المخدرات يعد بمثابة مشروعية هذه العمل حتى لو كان ذلك بصورة ضمنية وغير مباشرة، إذاً تعد هذه الشرعية شرعية مزيفة أساسها المصلحة المالية

ثالثاً: الاخلاق والآداب العامة: ان ممارسة الاعمال غير المشروعة وإخضاع الدخول والارباح المتأتية منها مخالفة للأخلاق ومنافية للآداب العامة، وأن الآداب العامة تستمد جذورها من العادات والتقاليد الدينية وتخص الأصول الأخلاقية للمجتمع.

وفيما تخص الآداب العامة بانه تبيح الأنشطة غير المشروعة وقد يبيح كل من يشارك من يمارسها في تمويل المجتمع، وبهذا فان القانون لا ينظر إلىٰ الأنشطة غير المشروعة كما ينظر إلىٰ الأنشطة المشروعة، وانما عده الأنشطة غير المشروعة مخالفة للأخلاق ومنافية للآداب العامة ويفرض عليها عقوبات جنائية ومنا المصادرة ولا تعامل الاثنان سويتاً.

هذا وقد رفض رفضاً قاطعاً كل من الشريعة الإسلامية الغراء والقانون والأخلاق فضلاً عن الآداب العامة التعامل من الأنشطة غير المشروعة والارباح المتأتية منها اسوةً بدخول الأنشطة المشروعة، وعليه فان معالجة الدخل غير المشروع يتطلب البحث في الوسائل الكفيلة بالقضاء علىٰ مصادر الدخول غير المشروعة.

ونضيف إلىٰ ما سبق الحجج الاتية، وكلاتي:

١. من خلال التمعن في نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ اتضح ان جميع الأنشطة التي بينها المشرع واخضعها للضريبة هي من الأنشطة المشروعة، ولا يتطرق إلىٰ الأنشطة غير المشروعة.
٢. الأصل براءة الذمة المالية وعدم فرض الضريبة عليها، اما الضريبة فهي استثناء، وبما ان المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل لم ينص صراحةً علىٰ خضوع الدخل غير المشروع لضريبة الدخل، واذا كان هناك شك في نية المشرع في قانون ضريبة الدخل العراقي في المادة (٢/ ف٦) "... كل مصدر اخر غير معفى بقانون وغير خاضع لأية ضريبة في العراق..."، هذا وعملاً بقاعدة القانون الجنائي "الشك يفسر لمصلحة المتهم" فان يفسر الشك في نية المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل لمصلحة المواطنين (المكلفين) وليس لمصلحة الخزينة العامة للدولة، لان يتمتع النص الضريبي بأضيق طرق التفسير، لان التوسع في تفسيره يؤدي إلىٰ المساس بحقوق المواطنين ويخالف مبدأ المشروعية.
٣. الأصل أن عبء اثبات مصدر الدخل يقع علىٰ عاتق الإدارة الضريبية، هذا فيما يتعلق بالدخول المشروعة، اما فيما يخص الدخول غير المشروعة فان مصدره سلوك اجرامي

واثباته يستلزم اثبات ارتكاب السلوك الاجرامي، وفي حالة ثبوت الدخل بانها غير مشروع فان السلطة المختصة تقوم بمصادرتها ولا يبقى شيء من الدخل حتى يخضع للضريبة.

٤. لا يعقله العقل وغير من المعقول أن من يمارس عمل غير مشروع مثل تجارة المخدرات او تهريب السلاح او غسيل الأموال او غيرها من الأنشطة غير المشروعة أن يقدم اقراراً ضريبياً يعترف فيه بجرمه، هل يتصور في العراق أن يتقدم شخص إلىٰ الهيئة العامة للضرائب طلباً يطلب فيها ممارسة نشاط غير مشروع (كالدعارة) و(تجارة المخدرات) مثلاً.

٥. إذا كانت غاية من يدعو إلىٰ خضوع الدخل غير المشروع لضريبة الدخل زيادة في إيرادات الخزينة العامة للدولة، فان هناك حلول أخرى لتغذية الخزينة العامة الا وهي القضاء علىٰ التهرب الضريبي الذي يؤدي إلىٰ انقاص الكثير من إيرادات غير الريعية للدولة.

٦. وهناك من يقول ليس من العدالة عدم اخضاع الدخل غير المشروع للضريبة، وانه ليس من العدالة ان يدفع الضريبة من يمارس الاعمال المشروعة ويعفى كل من يخالف احكام القانون بممارسة الاعمال غير المشروعة، وعليه فيمكن القول بان العدالة الحقيقية لا يتحقق بخضوع الدخل غير المشروع لضريبة الدخل، وانما تتحقق في محاكمة من ارتكب العمل غير المشروع وحصل في المقابل علىٰ ارباح غير مشروعة، واذا اردنا تطبيق العدالة علينا البحث في الوسائل الكفيلة بإخضاع كل من يخالف احكام القانون ان يحاكم محاكمة عادلة، إذاً لا تعد العدالة الدنيوية مطلقة، لان العدالة المطلقة تعد من صفات الخالق عز وجل.

٧. واخيراً بدورنا نرفض بشكل قطعي خضوع الدخل غير المشروع للضريبة، وفي نفس الوقت لا ندعو افلات من يمارسون اعمال غير المشروع ويحصلون علىٰ ارباح دون محاسبة، ولكن يتطلب إيجاد الوسائل الأخرى للحصول علىٰ هذه الأموال ومكافحة من الإفلات الا وهي تشريع قانون الكسب غير المشروع يقنن فيها جميع الأنشطة غير المشروعة ومصادرتها مع الدخول المتحققة بالكامل وعن طريق تلك القانون يستطيع كشف النقاب عن الدخول غير المشروعة.

صفة القول في كل ما تقدم أن الضريبة تنظيم يخضع له كافة الأنشطة والاعمال المشروعة لان الأصل في الأشياء الاباحة، اما فيما يخص الأنشطة غير المشروعة والدخول المتأتة منها فيهي تخضع لقانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل النافذ ومنها العقوبات المالية (الغرامة، المصادرة)، ولا يمكن معالجة الأنشطة غير المشروعة في قانون ضريبة الدخل العراقي وانما يتعلق الامر بالسياسة التشريعية الجنائية.

الخاتمة

بحثنا في موضوع الضريبة علىٰ الدخل غير المشروع بين (التجريم والاباحة)، وقد توصلنا إلى عدة استنتاجات ومقترحات:

أولا: الاستنتاجات:

١. لم ينص المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ علىٰ تعريف الدخل، اسوة بالقوانين الضريبية المقارنة، التي اكتفت بتعداد مصدره، وحسناً ما فعله المشرع العراقي لان من الصعب تعريفها.

٢. حسناً ما فعل المشرع العراقي عندما اخذ بنظرية (الاثراء) في تحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة، فضلاً عن عدم قطع علاقته بنظرية (المصدر)، والذي يعد الاتجاه الحديث وقد سارت عليه معظم التشريعات العربية، والذي بعده النظرية الأكثر انسجاماً وملائمة يراعي مقتضيات العدالة الضريبية ومتطلباتها.

٣. لا تعد الدخل غير المشروع وفق نظرية المنبع (المصدر) دخلاً يخضع للضريبة لانتفاء شرط الدورية والانتظام، والذي يعد من اهم شروط نظرية المنبع، إذاً فان الجريمة يعد حدث عرضي يزول باكتشافها ومعاقبة مرتكبيها، علىٰ عكس نظرية الاثراء الذي عدّه الدخل غير المشروع (الزيادة الإيجابية في ذمة المكلف) دخلاً يخضع للضريبة باعتباره زيادة إيجابية حقيقية في ذمة المكلف.

٤. لم ينص المشرع العراقي في القانون الضريبي صراحةً علىٰ خضوع أَو عدم خضوع الدخل غير المشروع لضريبة الدخل، والاصل هو عدم خضوع الدخل غير المشروع للضريبة، لان نطاق القانون الضريبي ينحصر في الأنشطة المشروعة التي تنجم عنها الأرباح، اما الدخول غير المشروعة فيدخل ضمن نطاق القانون الجنائي والقوانين الخاصة التي تعالجها بالتجريم والعقاب.

ثانيا: المقترحات:

١. ندعو المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ إلىٰ النص صراحةً إلىٰ مشروعية الدخل من عدمه، وهذا ما سارت عليه اغلب الدول، وفي حالة فرض الضريبة علىٰ الاعمال غير المشروعة وإخضاع أرباحها للضريبة دون نص قانوني، فأنها سوف يتعارض مع مبدأ مشروعية الضريبة الذي ينص علىٰ انه ((لا ضريبة الا بقانون)).

٢. ندعو المشرع العراقي إلىٰ النص صراحةً في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ علىٰ عدم خضوع الدخل غير المشروع لضريبة الدخل، وإلا تحولت الدولة إلىٰ دولة مستغلة تقوم علىٰ المصلحة المالية وليس علىٰ المصلة العامة.

٣. ندعو المشرع العراقي إلىٰ تشريع قانون خاص بالأنشطة غير المشروعة الأرباح المتحققة منها حتى تضيق بذلك الخناق علىٰ الدخول غير المشروعة، فضلاً عن عدم ترك تلك الأموال بدون محاسبة.

٤. علىٰ الجهات المختصة العمل معاً لكشف من يمارس الأنشطة غير المشروع كشفه وفرض العقوبة عليه ومصادرة الدخل ومصدره، لان يصعب تقدير الدخل غير المشروعة واخضاعها للضريبة، لأنها غالباً ما تكون مخفية، ومن غير المعقول تقديم إقرار ضريبي عن ممارسة نشاط غير مشروع مثل تجارة المخدرات وتهريب الأسلحة.
٥. تشريع قانون خاص بالكسب غير المشروع يتضمن عقوبات رادعة لمن يمارس الأنشطة غير المشروعة، ولا يمكن القول بان الضريبة هي عقوبة علىٰ الدخل غير المشروع، لان الدخول غير المشروعة معرضة لعقوبات الجنائية وما يتبعها من مصادرة الأموال، فضلاً عن كون الضريبة ليست بعقوبة، وانما هي مساهمة مالية في الأعباء العامة، حسب المقدرة المالية للمكلف.

المصادر

اولا: الكتب والمؤلفات القانونية:

١. أروى فايز الفاعوري وإيناس محمد قطيشات، *جريمة غسيل الأموال*، ط١، عمان: دار وائل للنشر، ٢٠٠٢.

٢. د. أعاد حمد القيسي، *المالية العامة والتشريع الضريبي*، ط٣، عمان: مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٠.

٣. د. جهاد سعيد خصاونة، *المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقاً للتشريع الأردني*، ط١، عمان: دار وائل للنشر، ٢٠٠٠.

٤. د. زين العابدين بن ناصر، *المالية العامة والتشريع الضريبي*، الإسكندرية: مكتبة عين شمس، ١٩٧٤.

٥. د. سامي جمال الدين، *الرقابة علىٰ اعمال الإدارة (القضاء الإداري)*، الإسكندرية: منشأة المعارف، ١٩٨٠.

٦. د. عادل فليح العالي، *المالية العامة والتشريع المالي*، عمان: دار الحامد للنشر، ٢٠٠٧.

٧. د. عاطف وليم اندراوس، *الاقتصاد الظلي – المفاهيم المكونات الأسباب واثره علىٰ الموازنة العامة* ، الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، ٢٠٠٥.

٨. د. عبدالمنعم فوزي، *المالية العامة والسياسة المالية*، بيروت: دار النهضة العربية للطباعة والنشر، ١٩٧٢.

٩. د. عبود السراج، *شرح قانون العقوبات الاقتصادي*، سوريا: منشورات جامعة حلب، ١٩٩٩.

١٠. د. ماجد راغب الحلو، *القضاء الإداري*، الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية، ١٩٨٥.

١١. د. محمد محيي الدين عوض، *جرائم غسيل الأموال*، الرياض: جامعة نايف العربية للعلوم الامنية، ٢٠٠٤.

١٢. د. محمد نجيب جادو، *ظاهرة التسرب الضريبي واثارها المالية والاقتصادية*، ط١، القاهرة: دار النهضة العربية، ٢٠٠٤.

١٣. د. مصطفى رشيدي شيحة، *التشريع الضريبي اللبناني (ضرائب الدخل واخر التعديلات)*، بيروت: الدار الجامعية للطباعة والنشر، ١٩٩٤.

١٤. د. مصطفى رشيدي شيحة، *التشريع الضريبي المصري (ضرائب الدخل المباشرة)*، الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، ١٩٩٨.

١٥. د. موفق سمور المحايد، *المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع*، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٥.

١٦. د. يونس البطريق، *أصول الأنظمة الضريبية*، الإسكندرية: المكتب المصري الحديث، ١٩٦٦.

١٧. زين العابدين ناصر، *النظام الضريبي المصري*، بيروت: دار النهضة العربية، ١٩٦٨.

١٨. سوزي عدلي ناشد، *المالية العامة*، بيروت: منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠٠٣.

ثانيا: الرسائل والأطاريح الجامعية:

١. عادل الحياري، "الضريبة علىٰ الدخل العام (دراسة مقارنة)"، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٨٦.

٢. عبدالباسط علي جاسم، "وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي (دراسة مقارنة)"، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٥.

ثالثا: البحوث والدراسات:

١. د. سالم الشوابكة، "مدى خضوع الدخل غير المشروع للضريبة"، مج٤، ع١، *مجلة كلية الحقوق، البحرين*، (٢٠٠٧).

٢. د. سعد عطية حمد، "البنيان القانوني للقاعدة للضريبة"، *بحث منشور في مجلة كلية القلم الجامعة*، مج٥، ع٩، (٢٠٢١).

٣. د. صفوت عبدالسلام عوض الله، "الاثار الاقتصادية لعمليات غسل الأموال ودور البنوك في مكافحة هذه العمليات"، *مجلة الحقوق، جامعة الكويت*، ع ٢، (٢٠٠٥).

٤. د. عادل فليح العالي، "الطبيعة القانونية لدين الضريبة"، *مجلة الحقوق، الكويت*، ع٤، (٢٠٠٩).

٥. د. عقيل يوسف مقابلة، "جريمة غسيل الأموال في عصر العولمة"، *مجلة الحقوق، جامعة البحرين*، مج٤، ع١، (٢٠٠٥).

٦. عبدالستار حمد انجاد، "تقييم النظام الضريبي العراقي (بين الواقع والطموح) ضريبة الدخل أنموذجاً"، *بحث منشور في مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك*، مج٣، ع ١٠، (٢٠٢٠).

٧. عكروم عادل، "جريمة تبيض الأموال"، *المجلة الجزائرية*، ع٤، (٢٠١١).

رابعا؛ الدساتير والقوانين:

- **الدساتير:**

١. دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ.

- **القوانين:**

٢. المرسوم رقم (١٤٤) لسنة ١٩٥٩ المعدل النافذ.

٣. قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل النافذ.

٤. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ.

٥. قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ المعدل النافذ.

٦. قانون مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب العراقي رقم (٣٩) لسنة ٢٠١٥ النافذ.