

The Extent to which Profits from Illicit Activities are Taxed

*Atef Ahmed Abdel Aal Zedan**

PhD researcher in the Department of Public Finance Financial legislation and economic law.

Received: 9 Sep. 2019, Revised: 15 Oct. 2019; Accepted: 26 Nov. 2019

Published online: 1 Jan. 2020.

Abstract: Parallel economy activities are divided into two types:unregistered legitimate activities, which are legitimate activities in themselves, but the illegality suffered by the lack of compliance with legal procedures such as opening a tax file and not to extract a commercial or industrial register for practicing them and not to insure the owner of the facility and workers ... etc. These activities agree that economists to be subject to tax and Illegal activities in themselves for violating public order and public morals.These offenses are punishable by the penalties prescribed by the Penal Code and the laws attached thereto.The jurisprudence and the judiciary as to whether or not they are taxed differed between those who favored being subjected to tax, like legitimate activities and opposed to it.

Keywords: Tax Administration - Tax Legislation - Penal Code.

* Corresponding author E-mail:

مدى خضوع أرباح الأنشطة غير المشروعة للضريبة

د. عاطف أحمد عبد العال زيدان.

باحث دكتوراه بقسم المالية العامة والتشريع المالي والقانون الاقتصادي.

المخلص: تنقسم أنشطة الاقتصاد الموازي إلى نوعين: أنشطة مشروعة غير مسجلة وهي أنشطة مشروعة في ذاتها ولكن عدم المشروعية لحقت بها لعدم استيفائها للإجراءات القانونية كفتح ملف ضريبي لها وعدم استخراج سجل تجاري أو صناعي لمزاومتها وعدم التأمين على صاحب المنشأة والعمال ... إلخ وهذه الأنشطة يتفق الاقتصاديون على خضوعها للضريبة وأنشطة غير مشروعة في ذاتها لمخالفتها للنظام العام والآداب العامة وتمثل جرائم يعاقب مرتكبها بالعقوبات المقررة بقانون العقوبات والقوانين الملحقة به وقد اختلف الفقه والقضاء بشأن مدى خضوعها للضريبة من عدمه ما بين مؤيد لخضوعها للضريبة شأنها في ذلك شأن الأنشطة المشروعة ومعارض لذلك .

الكلمات المفتاحية: الإدارة الضريبية - التشريعات الضريبية - قانون العقوبات.

1 مقدمة

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد صلاة تفتح لي بها فتوح العارفين وترزقني بها الإخلاص واليقين وتجعلني بها من الأبرار والصديقين وعلى آله وصحبه وسلم أجمعين ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين .

و بعد ،،،

بادئ ذي بدء فإن قدرة الدولة على الإنفاق العام وزيادة معدل النمو الاقتصادي يتوقف على ما يتاح لها من الموارد المالية اللازمة لتمويل استثماراتها وتعتمد الدولة على تطوير المصادر الداخلية للتمويل من ناحية والاستعانة بمصادر التمويل الخارجية من ناحية أخرى . ويبرز دور الضرائب وأهميتها في تعزيز التمويل الداخلي وزيادة الموارد المالية التي تتطلبها عملية التنمية ويتم تطوير مصادر التمويل الداخلية وفي مقدمتها الضرائب من خلال تعبئة الموارد القومية اللازمة لعملية التنمية من أجل خلق دخول جديدة تنتج ضرائب جديدة .

وحيث أن المادة 38 من الدستور الحالي الصادر سنة 2014 تنص على أن " يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلى تنمية موارد الدولة وتحقيق العدالة الاجتماعية والتنمية الاقتصادية " .

لا يكون إنشاء الضرائب العامة أو تعديلها أو إلغائها إلا بقانون ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون .

ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون ويراعى في فرض الضرائب أن تكون متعددة المصادر . وتكون الضرائب تصاعدية متعددة الشرائح على دخول الأفراد وفقا لمقدرتهم التكليفية ويعد من الأسس التي يقوم عليها النظام الضريبي تشجيع الأنشطة الاقتصادية كثيفة العمالة وتحفيز دورها في التنمية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية .

تلتزم الدولة بالارتقاء بأداء مصلحة الضرائب وتبني النظم الحديثة التي تحقق الكفاءة واليسر والإحكام في تحصيل الضرائب ويحدد القانون طرق تحصيل الضرائب والرسوم وأي متحصلات سيادية أخرى وما يودع منها في الخزنة العامة للدولة أداء الضرائب واجب والتهرب الضريبي جريمة" .

وحيث أن الضرائب تعتبر هي المصدر الرئيسي للإيرادات العامة في المالية العامة المعاصرة إذ تعتمد عليها الدولة في تغطية نفقاتها العامة وأن حصيلتها من الضرائب تستخدم في تطوير المجتمع اقتصاديا واجتماعيا وماليا وذلك بإنشاء المرافق العامة من طرق وصرف صحي وإنشاء المستشفيات وبناء المدارس ودفع رواتب الموظفين العموميين ... إلخ . فقد أصدرت دول العالم المتقدم منها والنامي القوانين الضريبية التي تنظم ربطها وتحصيلها وأنشأت الإدارات الضريبية التي تتولى تنفيذ هذه القوانين وألزمت كل من يزاول نشاط تجاري أو صناعي أو مهني ... إلخ بفتح ملف ضريبي للنشاط الذي يمارسه . أما الأنشطة التي لم يتم مزاولها بإخطار الإدارة الضريبية بها وفتح ملف ضريبي بشأنها فقد أطلق عليها الاقتصاديون أنشطة الاقتصاد الموازي (الخفي) .

وهذه الأنشطة تنقسم إلى نوعين :

الأول : أنشطة مشروعة غير مسجلة وهي أنشطة مشروعة في ذاتها ولكن عدم المشروعية لحقت بها لعدم استيفائها للإجراءات القانونية كفتح ملف ضريبي لها وعدم استخراج سجل تجاري أو صناعي لمزاومتها وعدم التأمين على صاحب المنشأة والعمال ... إلخ وهذه الأنشطة يتفق الاقتصاديون على خضوعها للضريبة .

الثاني : أنشطة غير مشروعة في ذاتها لمخالفتها للنظام العام والأداب العامة وتمثل جرائم يعاقب مرتكبها بالعقوبات المقررة بقانون العقوبات والقوانين الملحقة به وقد اختلف الفقه والقضاء بشأن مدى خضوعها للضريبة من عدمه ما بين مؤيد لخضوعها للضريبة شأنها في ذلك شأن الأنشطة المشروعة ومعارض لذلك .

2 الاطار العام للبحث

2.1 أهمية البحث

تكمن أهمية موضوع البحث في أن مزاولة الأنشطة غير المشروعة في ذاتها كتجارة المخدرات والدعارة والتربح من الوظيفة العامة إلخ تشكل إخلالاً خطيراً بمبدأ التضامن الاجتماعي وإهدار للعدالة الاجتماعية وعقبة كؤود تواجه الدولة في سبيل تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والمالية حيث يؤدي ظهور الأنشطة غير المشروعة ونموها إلى زيادة العجز في الموازنة العامة للدولة .

2.2 فرضية البحث

هل الأنشطة غير المشروعة في ذاتها يمكن إخضاعها للضريبة رغم عدم النص على ذلك صراحة في القانون رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته بشأن الضريبة على الدخل ورغم نص المادة الثانية من الدستور على أن الإسلام دين الدولة والشريعة الإسلامية هي المصدر الرئيسي للتشريع .

2.3 تقسيم البحث

المبحث الأول : الاتجاه الفقهي والقضائي المؤيد لخضوع أرباح الأنشطة غير المشروعة للضريبة.

المطلب الأول : الاتجاه الفقهي المؤيد لخضوع أرباح الأنشطة غير المشروعة للضريبة.

المطلب الثاني : الاتجاه القضائي المؤيد لخضوع أرباح الأنشطة غير المشروعة للضريبة.

المبحث الثاني : الاتجاه الفقهي والقضائي المعارض لخضوع أرباح الأنشطة غير المشروعة للضريبة.

المطلب الأول : الاتجاه الفقهي المعارض لخضوع أرباح الأنشطة غير المشروعة للضريبة.

المطلب الثاني : الاتجاه القضائي المعارض لخضوع أرباح الأنشطة غير المشروعة للضريبة.

الخاتمة : وتتضمن أهم النتائج والتوصيات التي انتهى إليها الباحث.

المبحث الأول

الاتجاه الفقهي والقضائي

المؤيد لخضوع أرباح الأنشطة غير المشروعة للضريبة

تقسيم :

يذهب أنصار هذا الاتجاه إلى القول بأن الضريبة تفرض على الأرباح الناشئة عن أي نشاط سواء أكان مشروعاً أم غير مشروع وعليه يقسم الباحث هذا المبحث إلى مطلبين الأول : يتضمن موقف الفقه المؤيد لخضوع أرباح الأنشطة غير المشروعة للضريبة والثاني : يتناول موقف القضاء في هذا الصدد .

المطلب الأول

الاتجاه الفقهي المؤيد لخضوع أرباح الأنشطة غير المشروعة للضريبة

حيث ذهب جانب من الفقه⁽¹⁾ إلى القول بأن الضريبة تحصل على أي ربح أو إيراد ناتج من أي نشاط بغض النظر عن مشروعيته وقد ساقوا العديد من الحجج والمبررات لتأييد وجهة نظرهم هذه والتي تتمثل في الآتي :

(1) لمزيد من التفصيل حول هذا الاتجاه راجع :

أولاً : عمومية نصوص القانون الضريبي المتعلقة بفرض الضريبة :

حيث أنه بالرجوع إلى نصوص القانون رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته بشأن الضريبة على الدخل نجد أنها قد جاءت في صيغة عامة حيث تنص المادة 3/32 منه⁽²⁾ على أن تفرض ضريبة على :

" أية إيرادات ناتجة من أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليها في المادة (6) من هذا القانون سواء كانت هذه الإيرادات محقة في مصر أو خارجها إذا كانت مصر مركزا للمهنة أو النشاط" وتنص المادة (6) من القانون سالف الذكر على أن " تفرض ضريبة سنوية على مجموع دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحقة في مصر أو خارجها إذا كانت مصر مركزا لنشاطهم التجاري أو الصناعي أو المهني كما تسري الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحقة في مصر⁽³⁾ من المصادر الآتية :

1- المرتبات وما في حكمها .

2- النشاط التجاري أو الصناعي .

3- النشاط المهني أو غير التجاري .

4- الثروة العقارية .

وهذا يعني أن المشرع قصد أن يجعل من الضريبة على المهن غير التجارية ضريبة القانون العام . بمعنى أنه إذا تحققت لأي شخص إيرادات من أي نشاط أو مهنة لا تدرج تحت الإيرادات السابق بيانها فإنها تعد من إيرادات المهن غير التجارية وتطبق عليها أحكامها وتخضع للضريبة على هذا الأساس ومن هنا يتضح أن المشرع الضريبي قصد بهذا النص أن يجعل من أحكام المهن غير التجارية أحكاما للقانون العام⁽⁴⁾.

ثانيا : القاعدة الساندة في القوانين الضريبية هي حصول الدولة على حقها في صورة ضريبة من دخل الممول أيا كان مصدره :

يذهب أنصار هذا الاتجاه إلى أن هناك قاعدة سائدة في القوانين الضريبية مؤداها أن الدولة تحصل على ضريبة من دخل الممول بغض النظر عن مصدر هذا الدخل حتى ولو كان من تجارة المخدرات أو الدعارة أو القمار أو الإتجار بالعملة الأجنبية وعليه فإنه يتعين فرض ضريبة على المكاسب المتحققة منها والحجة في ذلك هو عدم معاملة النشاط غير المشروع ضريبيا على نحو أفضل من النشاط المشروع بحيث يفلت من الضريبة وهي التي يصفها أنصار هذا الاتجاه بأنها (لا لونها ولا رائحة) أي أنها لا تؤخذ بعين الاعتبار نوع الدخل أو مدى مشروعيته⁽⁵⁾.

ثالثا: خضوع الأنشطة غير المشروعة للضريبة لا يحول دون اتخاذ الإجراءات الجنائية:

د / حسين خلاف ، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، مكتبة النهضة المصرية ، القاهرة ، 1954 ، ص 97 .

د / زين العابدين ناصر ، النظام الضريبي المصري ، القاهرة ، 1972 ، ص 43 .

د / زكريا محمد بيومي ، موسوعة الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والمواد الملحق بها عالم الكتب ، القاهرة ، 1994 ، ص 151 - 152 .

د / محمد سعيد عبد السلام ، دراسة نظرية ، وتطبيقه للضريبة على كسب العمل بنوعيه ، دار المعارف المصرية ، الطبعة السادسة ، ص 92 .

د / محمد حسين الجزيري ، ضريبة الدخل على الأرباح التجارية والصناعية ، المطبعة العالمية ، القاهرة ، ص 5 - 6 .

د / عبد الباسط وفا ، المعاملة الضريبية على إيرادات النشاط التجاري والصناعي ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ص 68 - 73 .

د / محمد حاتم عبد الكريم ، التقييم التشريعي لهيكل الضريبي المصري ، دراسة تحليلية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1990 ، ص 99 - 100 .

د / مصطفى رشدي شحبة ، التشريع الضريبي المصري ، ضرائب الدخل المباشرة ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 1998 ، ص 22 - 23 .

د / أحمد محمود أحمد حسين ، المعاملة الضريبية لدخول الأنشطة غير المشروعة دراسة مقارنة بالفكر المالي الإسلامي ، رسالة دكتوراه كلية الحقوق جامعة أسيوط ، 2014 ، ص 84 ، 90 .

(2) استبدلت هذه المادة بموجب القرار بقانون رقم 53 لسنة 2014 .

(3) استبدلت هذه الفقرة بموجب القرار بقانون رقم 53 لسنة 2014 .

(4) سيد محمود عوض ، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 الصادر عن مصلحة الضرائب المصرية ، قطاع التدريب ، القاهرة ، 2007 ، ص 214 - 215 .

(5) د / أحمد جمال الدين موسى ، القانون الضريبي المصري ، الكتاب الأول ، قانون الضريبة على الدخل ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، الطبعة الأولى ، 2008 ، ص 64 .

ومن ضمن المبررات التي ساقها أصحاب الاتجاه المؤيد لخضوع أرباح الأنشطة غير المشروعة للضريبة أن تحصيل الضرائب لا يمنع من اتخاذ الإجراءات الجنائية وخصم الضرائب من تاجر المخدرات . إذ قد يدان التاجر وقد يقضى ببراءته على الرغم من حدوث الجريمة وتحققها كأن يكون هناك خللاً في الإجراءات مثلا فإذا أفلت من العقاب الجنائي لا يجب أن يفلت من المحاسبة المالية وتحصيل الضرائب على أرباحه ، أما في حالة ثبوت الجريمة وصدور حكم بالإدانة على أساس اليقين فالقاعدة أن الأموال أو الإيرادات التي تحصلت كنتيجة للجريمة فإنه يحكم بمصادرتها كريح تاجر المخدرات .

رابعاً : أن تحصيل الضريبة أمر يرتكز على عدة قواعد وفروض :

يذهب أنصار هذا الاتجاه إلى القول بأن تحصيل الضرائب أمر له عدة فروض حيث لا يوجد تاجر مخدرات يقدم إقراراً ضريبياً عن نشاطه في تجارة المخدرات وغالبا ما يقدم إقراراً ضريبياً عن نشاطه في تجارة أخرى تخفي ورائها تجارة المخدرات . وتظهر هذه التجارة بأرباح غير حقيقية فالإدارة الضريبية (مصلحة الضرائب المصرية) تقدر تقديراً جزافياً على أساس الأرباح التي تظهر لديها وهي ليست جهة تحقيق ومحاكمة فإذا ما ثبت لديها وجود دخل أياً كان مصدره من حقها الحصول على ضريبة عليه . وعلى الجهات المختصة أن تنشط وتثبت عدم مشروعية هذا الدخل وحتى يحدث هذا لا يصح أن يفلت من المحاسبة الضريبية. بالإضافة إلى ما تقدم فإن الضرائب تحصل على أي ربح تجاري مشروعاً كان أو غير مشروع كما هو الحال مع صالات القمار والتهرب وخلافه وهذا من شأنه عدم السماح بهروب صاحب التجارة غير المشروعة بكامل أمواله وفي حالة عدم ثبوت الجريمة أو إمكانية هروبه خارج البلاد قبل محاكمته مع الأخذ في الاعتبار أن هذا التاجر سواء كان تاجر مخدرات أو مهرباً قد حقق أرباحاً يستفيد منها . فالربح هو ما استخرجه من رأس المال والمشروع لم يقصر تحصيل الضرائب على الأرباح المشروعة.

خامساً : فرض الضريبة على الأنشطة غير المشروعة لا يحولها لأنشطة مشروعة :

ويرى أنصار هذا الاتجاه أيضاً أن فرض الضرائب على التجارة غير المشروعة لا يحولها إلى تجارة مشروعة ولكنه طالما ضبط التاجر متلبساً بتحقيق ربح يجب تحصيل الضريبة منه بغض النظر عن النشاط ، وقد لا تعرف الإدارة الضريبية (مصلحة الضرائب المصرية) حقيقة نشاطه ومصدر أرباحه إلا بعد القبض عليه وهذا يعتبر تمسكاً بحرفية نص قانون الضرائب فطالما هناك نشاط أدى لتحقيق ربح تستحق عليه الضريبة⁽⁶⁾.

سادساً : مبدأ اشتراط مشروعية الحق المطالب به محله القانون المدني :

حيث يرى أصحاب الاتجاه القائل بفرض الضريبة على الأنشطة غير المشروعة أن المبدأ الذي يقضي باشتراط مشروعية الحق المطالب به محله القانون المدني . وليس القانون الضريبي إذ أن الضريبة ليست مجرد حق مدني وإنما هي تكليف عام يدخل في نطاق القانون العام ويتجاوز بمراحل كثيرة العلاقات التي ينظمها القانون المدني .

المطلب الثاني

الاتجاه القضائي المؤيد لخضوع أرباح الأنشطة غير المشروعة للضريبة

حيث يذهب أنصار هذا الاتجاه إلى صدور بعض الأحكام القضائية المؤيدة لخضوع أرباح الأنشطة غير المشروعة للضريبة منها :

- حكم محكمة جنايات القاهرة الصادر في الجناية رقم 333 لسنة 1997 كلي بتاريخ 2001/5/15⁽⁷⁾.

وجاء في حيثيات الحكم :

وحيث اتهمت النيابة المتهمه بأنها في يوم 1997/5/9 بدائرة قسم الموسكي محافظة القاهرة جلبت جوهرًا مخدراً (هيرويونا) قبل الحصول على ترخيص كتابي من الجهة المختصة .

وحيث أن واقعة الدعوى حسبما استقرت في يقين المحكمة وإطمأن إليها وجدانها مستخلصة من مطالعة سائر أوراقها وما تم فيها من تحقيقات وما دار بشأنها بجلسة المحاكمة تتحصل في أن أحد الطرود ورد من دولة تايلاند عن طريق البريد السريع الدولي E.M.S ومرسل إلى المتهمه وعند قيام لجنة جرد الطرود بفتح هذا

(6) د / مصطفى رشدي شيهه ، التشريع الضريبي المصري ، المرجع السابق ، ص 25 .

(7) حكم منشور صادر من محكمة جنايات القاهرة في الجناية رقم 333 لسنة 1997 كلي بتاريخ 2001/5/15 مشار إليه في د/ عبد الحكيم مصطفى الشرفاوي، المعاملة الضريبية للدخول غير



الطرد المرسل لتقدير الرسوم الجمركية المستحقة عليه اتضح أن الطرد عبارة عن عدد عشر سلطانيات من مادة الميلايين تم تغطية قاع كل سلطانية بطبق أبيض من مادة الميلايين أيضا تم لصقه بالسلطانية بحالة يصعب كشفها أو تثير الشك ووجد شرح بأحد هذه السلطانيات يتسرب منه مسحوق الهيروين المخدر وعلى أثر ذلك قامت جهات الضبط باتخاذ اللازم نحو ذلك ... وبعد عرض الأوراق على النيابة العامة أمرت بالقبض على المتهمه " .

وحيث أن الواقعة على تلك الصورة المتقدمة قد تكاملت أركانها القانونية وتوافرت الأدلة على صحتها ونسبتها إلى المتهمه في حقها بشهادة الشهود ومن تقرير المعامل الكيماوية بمصلحة الطب الشرعي وغيرهم إلخ .

وبالإطلاع على بيان إرسالية الطرد تبين أنه يحمل رقم 812794097 ومرسل بالبريد السريع الدولي إلى المتهمه وعلى عنوانها .

وثبت من تقرير المعامل الكيماوية بمصلحة الطب الشرعي أن المادة المضبوطة لمخدر الهيروين وتزن 1644 كيلو وستمئة وأربع وأربعين جراما .

وباستجواب المتهمه أنكرت صلتها بالمخدر المضبوط وقررت أنها وصلها إخطار بأن هناك طرد لها مرسل إليها من تايلاند وأرسلت مندوبا عنها يعمل لديها لاستلامه وأن اسمها وعنوانها هو الوارد بالطرد وأكدت أنها المقصودة كمرسل إليها وأنها لا تعلم شخص الراسل ولا محتويات الطرد وأنه من المعتاد لها استلام طرود من أصدقائها من تايلاند وأن عدم ذهابها لاستلام الطرد شخصيا هو بقائها بجانب ابنها لصغر سنه .

وبجلسة المحاكمة مثلت المتهمه وأصرت على إنكار الاتهام المسند إليها وحضر محامي الحكومة نائبا عن وزير المالية بصفته الرئيس الأعلى لمصلحة الجمارك وادعى مدنيا قبل المتهمه المائلة بمبلغ 1200000 ج مليون ومائتي ألف جنيه كرسوم جمركية مستحقة على المضبوطات وقدم سندا لذلك أصل الخطاب الصادر من مصلحة الجمارك في 2001/2/23 والذي انتهى فيه إلى المطالبة بمبلغ مليون ومائتي ألف جنيه قيمة التعويض الجمركي المستحق على المضبوطات .

وبعد أن استمعت المحكمة لدفع المتهمه وقامت بالرد عليها ساردا للتقديرات القانونية إلخ

حكمت المحكمة حضوريا بمعاقبة المتهمه بالأشغال الشاقة المؤبدة وتغريمها خمسمائة ألف جنيه وإلزامها بأن تؤدي مبلغ 1200000 جنيه مليون ومائتي ألف جنيه تعويضا جمركيا لوزارة المالية بصفقتها الرئيس الأعلى لمصلحة الجمارك ومصادرة المخدر المضبوط وألزمته المصاريف الجنائية.

المبحث الثاني

الاتجاه الفقهي والقضائي

المعارض لخضوع أرباح الأنشطة غير المشروعة للضريبة

تقسيم :

ويرى أنصار هذا الاتجاه عدم خضوع الأرباح المتولدة من مزاولة الأنشطة غير المشروعة للضريبة وذلك على سند من القول بأن فرض الضرائب وتنظيمها وكذا أسسها الموضوعية والشكلية يجب ألا يخرج عن إطار الشرعية الاقتصادية والقانونية وعليه سوف أتناول في المطلب الأول موقف الفقه المعارض لخضوع أرباح هذه الأنشطة غير المشروعة للضريبة أما المطلب الثاني فسوف أخصصه للحديث عن موقف القضاء في هذا الصدد .

المطلب الأول

الاتجاه الفقهي المعارض لخضوع أرباح الأنشطة غير المشروعة للضريبة

عارض جانب من الفقه⁽⁸⁾ خضوع أرباح الأنشطة غير المشروعة للضريبة إذ أن الضريبة تنظيم قانوني شامل يحدد العلاقة بين الممول والدولة والقانون الضريبي لا يخاطب المنحرفين والالتزام الضريبي لا بد أن يكون مشروعاً سواء من حيث طبيعة الالتزام أو الملتزم أو قيمة الالتزام وسببه وقد حاول أنصار هذا الاتجاه تدعيم

(8) لمزيد من التفصيل حول عرض وجهة نظر هذا الاتجاه راجع :

د/ مصطفى رشدي شبحه ، التشريع الضريبي المصري ، المرجع السابق ، ص 26 - 47 .

د/ عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي ، المعاملة الضريبية ، المرجع السابق ، ص 91 - 109 .

د/ أحمد محمود أحمد حسين ، المعاملة الضريبية ، المرجع السابق ، ص 95 - 106 .

د/ محمد إبراهيم أبو شادي ، التشريع الضريبي المصري ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2008 - 2009 ، ص 149 - 151 .

د/ رمضان صديق محمد ، قانون الضريبة على الدخل وفقا لآخر التعديلات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2017 ، ص 308 .

وجهة نظرهم بالعديد من الأسانيد والأسباب والاستدلال ببعض الأحكام الصادرة من المحكمة الدستورية وسوف أعالج ذلك بالتفصيل المناسب على النحو التالي :

أولاً : مخاطبة النظام الاقتصادي المعاصر للأنشطة المشروعة :

يذهب أنصار هذا الاتجاه القائل بعدم خضوع أرباح الأنشطة غير المشروعة للضريبة إلى أن النظام الاقتصادي المعاصر - أيا كانت طبيعته - يقسم النشاط الاقتصادي مصدر الدخل إلى نشاط اقتصادي رسمي ونشاط اقتصادي موازي ويتبعه في هذا المفهوم النظام القانوني والذي يعتبر الأصل في النشاط " الإباحة أو الشرعية ". ويخضعه لنظام قانوني خاص به (النظام الشرعي) غالباً ما يكون الهدف منه التنظيم أو التحفيز أو الرقابة والتصحيح والاستثناء للنشاط الاقتصادي المؤتم الذي يتعارض مع النظام العام والأداب ويخضع لنظام قانوني خاص به غالباً ما يكون عقابياً محرماً ومجرماً وأنشطة الاستثمار الرأسمالي (الفوائد والأرباح) وأنشطة الاستغلال العقاري وغيرها مما وردت أو صافها في القانون الضريبي ينطبق عليها وصف النشاط الاقتصادي الرسمي وتخضع للقوانين المنظمة التي وضعت لها بشرط أن يكون موضوع هذا النشاط شرعي وعندئذ تدخل في إطار النظام القانوني الشرعي ، فعلى سبيل المثال لا يتصور أن يكون مجال التجارة المخدرات أو مجال الصناعة تصنيع المنتجات الضارة بالإنسان وسلامته وأخلاقه أو أن يكون موضوع نشاط العمل الدعارة أو أن يكون موضوع النشاط الحر اللصوصية والسرقة وأن هذه الأفعال جميعها مؤتمة وتخضع للنظام العقابي ولا يمكن أن نطلق عليها وصف التجارة أو الصناعة أو العمل⁽⁹⁾.

ثانياً : تعذر تطبيق القواعد الموضوعية للضريبة على الأنشطة غير المشروعة :

حيث يرى أنصار هذا الاتجاه أن من بين القواعد الموضوعية للضريبة ضرورة أن يتم فرضها وتحقيق أهدافها وتقدير وعائها على أساس قواعد العدالة الاجتماعية والمساواة وهذا ما يتعذر تطبيقه على الأنشطة غير المشروعة .

وقد أصدرت المحكمة الدستورية العليا في مصر بعض الأحكام التي تؤيد وجهة نظر هذا الاتجاه منها " حق الخزنة العامة في جباية الضرائب يقابله حق الممول في فرضها وتحصيلها على أسس عادلة "⁽¹⁰⁾ ، ومنها " إذا كان المواطنون جميعاً معاملة على قدم المساواة في مجال أداء الضريبة التي يلتزمون بها وليس لأحد حصانة تعفيه من أدائها إلا في الأحوال التي بينها القانون وفق ضوابط موضوعية لا تقيم في مجال تطبيقها تمييزاً بين المخاطبين بها " ⁽¹¹⁾.

وقد طرح أصحاب هذا الاتجاه الفقهي تساؤلاً مؤداه كيف تتحقق المساواة في المركز القانوني بين من يزاول النشاط الشرعي وبين من يمارس الأنشطة غير الشرعية ؟ إذ أن المساواة تقتض ضرورة التساوي والتماثل في المراكز القانونية فكيف يتساوى الممول الذي يمارس نشاطه بشكل رسمي وشرعي من حيث استخراج البطاقة الضريبية وفتح ملف ضريبي لدى الإدارة الضريبية بالإضافة إلى فتح ملف تأميني للمنشأة لدى التأمينات الاجتماعية وسداد أقساط التأمينات الشهرية وسداد رسوم السجل التجاري أو الصناعي ... إلخ مع الشخص الذي يعمل في إطار غير شرعي ويحقق أرباحاً كبيرة وغير معلنة؟ والإجابة على هذا أن من يزاول النشاط غير الشرعي ليس له مركز قانوني من الأساس . الأمر الذي يكون من المتعذر معه تطبيق القواعد الموضوعية لفرض الضريبة على الأنشطة غير المشروعة .

ثالثاً : قواعد تطبيق الضريبة وإجراءاتها الواردة في القانون الضريبي تخاطب الأنشطة الاقتصادية المشروعة :

وهذا يعني أن نصوص القانون الضريبي الواردة بشأن قواعد تطبيق الضريبة والإجراءات الخاصة بها تخاطب يقيناً الأنشطة الاقتصادية الشرعية ولا علاقة للقانون الضريبي بالأنشطة غير المشروعة ، وما قد يترتب عليها من نتائج مالية ، حيث أن تطبيق الضريبة يستلزم تحديد وعائها تحديداً فعلياً وواقعياً . ولنأخذ مثلاً على تطبيق الضريبة على إيرادات المهن التجارية والصناعية حيث يفترض حساب كافة الإيرادات على أساس كافة العمليات التي تمت خلال السنة السابقة (م 27 من ق 187 لسنة 1993) يقابلها نص المادة 22 من القانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته بشأن الضريبة على الدخل. بعد خصم كافة التكاليف من استهلاكات وضرائب وتأمينات وضرورة تقديم المستندات والدفاتر المنتظمة الدالة على ذلك فهل ستحسب لتاجر المخدرات الاستهلاكات وتكاليف مقاومة البوليس وتكاليف التهرب وهل ستطالبه بتقديم المستندات ؟ وكذا تطبيق ضريبة كسب العمل يستدعي حساب الأجور والنفقات والاستهلاك البشري وحساب الحوافز وتقدير الحد الأدنى للاعفاء العائلي فهل الممول الذي يعمل في شبكة دعارة ويتقاضى أجراً سوف يخصم منه نفقات الاستهلاك البشري ومقابل تكاليف الوظيفة إلخ . ونفس الأمر يتعلق بضرريبة المهن الحرة وغيرها من الضرائب الواردة في القانون . ناهيك عن الإجراءات الخاصة بربط وتحصيل الضريبة من حيث ضرورة استخراج بطاقة ضريبية وتقديم إقرار ضريبي وتقديم المستندات والأدلة المؤيدة لصحة الإقرار ومن غير المنطقي أن من يمارس تجارة المخدرات أو الدعارة سوف يحصل على

(9) د / مصطفى رشدي شيجة التشريع الضريبي المصري ، المرجع السابق ، ص 26 - 27 .

(10) الطعن رقم 35 لسنة 13ق - جلسة 1992/11/7 ، مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا ، ج 5 ، المجلد 2 ص 79 .

(11) الطعن رقم 23 لسنة 12ق جلسة 1993/1/2 مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا ، ج 5 المجلد 2 ، ص 131.

بطاقة ضريبية أو يقدم إقراراً ضريبياً يعترف فيه بجريمته (12).

وترتبط على ما تقدم وعلى سبيل الفرض النظري لو أن شخصا ما تقدم إلى الإدارة الضريبية ممثلة في مصلحة الضرائب المصرية في مصر بطلب لاستخراج بطاقة ضريبية لمزاولة نشاط تجارة المخدرات أو الدعارة أو تجارة الآثار إلخ من الأنشطة غير المشروعة فإن الإدارة الضريبية سوف تمتنع عن إصدار بطاقة ضريبية له لأن موضوع النشاط التي ستصدر البطاقة الضريبية لمزاويلته غير مشروع .

رابعاً : ممارسة الأنشطة غير المشروعة والأموال المترتبة عن هذه الأنشطة تخضع للنظام العقابي :

يتجه أنصار هذا الاتجاه الفقهي إلى القول بأن القانون الضريبي - بحسب طبيعته وإجراءاته - يخاطب الأنشطة الشرعية فقط . أما فيما يتعلق بمزاولة الأنشطة غير الشرعية والأموال المترتبة عنها فهي تخضع للنظام العقابي المنصوص عليه في قانون العقوبات والقوانين الملحقة به كما تخضع الأموال المترتبة عن هذه الأنشطة لنظام إضافي خاص يتمثل في عدة قوانين منها قانون الكسب غير المشروع رقم 62 لسنة 1975 وتعديلاته وغيره من القوانين الأخرى الصادرة في هذا الصدد .

خامساً : تطبيق قواعد النظام العقابي على الأنشطة غير الشرعية قد يتعذر معه تطبيق قواعد الضريبة :

إذ أن تقدير الفعل أو النشاط المؤثم وإثبات وجوده لا يمكن أن يتم إلا بحكم قضائي وهذه قاعدة دستورية وتستمد من أصل البراءة التي نص عليها الدستور . حيث تنص المادة 94 من دستور سنة 2014 - الدستور الحالي - على أن " تخضع الدولة للقانون واستقلال القضاء وحصانته وحيدته ضمانات أساسية لحماية الحقوق " . وتنص المادة 95 من الدستور سالف الذكر على أن : " العقوبة شخصية ولا جريمة ولا عقوبة إلا بناء على قانون ولا توقع عقوبة إلا بحكم قضائي ولا عقاب إلا على الأفعال اللاحقة لتاريخ نفاذ القانون " أما المادة 96 فتقضي بأن " المتهم بريء حتى تثبت إدانته في محاكمة قانونية عادلة تكفل له فيها ضمانات الدفاع عن نفسه " . وهذه المواد السابقة يتضح منها أنه لا فعل مؤثم ولا وجود له إلا بإدانة وبحكم قضائي وأن الإدانة تترتب عليها عقوبات يتعرض لها المنحرف في نفسه وماله والمال المؤثم .

وبناء على ما تقدم وترتبطا عليه إذا تقرر براءة المتهم أيا كان سبب البراءة (الشك يفسر لمصلحة المتهم . أو عدم كفاية الأدلة أو خطأ في الإجراءات) أو قررت النيابة العامة بأنه لا وجه لإقامة الدعوى . فإنه لا يمكن للإدارة الضريبية (مصلحة الضرائب المصرية) أو غيرها أن تقرر قيام النشاط أو الفعل المؤثم ولا يمكن أن تقرر قيام هذا النشاط على مجرد الشبهات أو التقارير الأمنية أو الأحكام القديمة وما عليها إذا كانت لديها أدلة أن تقدمها إلى النيابة العامة فهي سلطة الاتهام الوحيدة التي عليها أن تحيل المتهم إلى المحاكمة . والمحكمة المختصة هي فقط التي تقرر إدانة المتهم من عدمه بناء على عقيدتها المستخلصة من الأدلة المقدمة وتقرير العقوبة المناسبة والتصرف في الأموال المؤثمة طبقاً للقانون .

سادساً : قواعد النظام الضريبي هي قواعد أمره تتعلق بالنظام العام :

سواء تعلق الأمر بالنواحي الإدارية أو النواحي الموضوعية ومعيارها التوازن بين حماية حقوق الأفراد وحررياتهم والتزامهم يتحمل الأعباء العامة على أساس العدل والمساواة وحق الدولة في اقتضاء الضريبة لتغذية الانفاق العام وهذا ما قضت به المحكمة الدستورية العليا في مصر في حكم لها جاء به "وحيث أنه متى كان ما تقدم ، فإن نص القانون يعتبر مصدراً مباشراً للضريبة العامة ، إذ ينظم رابطتها محيطاً بها في إطار من قواعد القانون العام متوخياً تقديراً موضوعياً ، متوازناً لمتطلبات وأسس فرضها وبمراعاة أن حق الدولة في تنمية مواردها من خلالها ، ينبغي أن يقابل بحق الملزمين أصلاً والمسؤولين عنها في تحصيلها وفق أسس موضوعية ... ولا يتناقض معدلها وأحوال فرضها مع القواعد اللازمة لعدالتها الاجتماعية (13) .

وهذا يعني أن قواعد فرض الضريبة قواعد أمر لا قبل للأفراد بمخالفتها أي أن سلطان الإرادة إزائها منعدم ولا يجوز مخالفتها أو الخروج عليها وتتصرف في مفهومها الواسع نحو الحفاظ على أنشطة معينة ومنع أنشطة أخرى بحيث يتحقق الاستقرار في المجتمع ولأنها ترتبط بمصالحه العليا والحفاظ على كيانها . وإذا كانت قواعد القانون الضريبي تعبر عن مجموعة من الروابط بين الفرد والجماعة فمن غير المعقول أن يكون الممول المنحرف أو الأنشطة الاقتصادية غير الشرعية وهي أنشطة

(12) د/ مصطفى رشدي شبيخ ، التشريع الضريبي المصري ، المرجع السابق ، ص 40 ، 41 ، وفي نفس المعنى تقريباً د/ عبد الحكيم مصطفى الشرفاوي المعاملة الضريبية .. المرجع السابق ، ص 98

(13) حكم المحكمة الدستورية العليا رقم (18) لسنة 18 ق جلسة 1996/2/23 مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا ج 7 ص 650 .

تهدد الاستقرار في المجتمع وتعرضه للانهايار طرفا في هذه الرابطة الشرعية (14).

وفي هذا الصدد حكمت المحكمة الدستورية العليا بأنه " من المقرر أن القوانين الضريبية لا تعتبر بطبيعتها قوانين جزائية تقرر عقوبة جنائية ، ولا هي تعدل عن الآثار التي ترتبها العقود فيما بين أطرافها ولكنها وسيلة تلجأ إليها الدولة محققة بها قدرا من التناسب بين أعبائها المالية ممثلة في التكاليف الكلية لنفقاتها وبين ما ينبغي أن يؤديه هؤلاء الذين يستفيدون أكثر من غيرهم من خدماتها وحق عليهم أن يتحملوا جانب من أعباء الدولة ونصيبا من تبعاتها (15).

سابعاً : خضوع الأنشطة غير المشروعة للضريبة يتعارض مع الآداب العامة :

يرى أنصار هذا الاتجاه أن القول بخضوع الأنشطة غير المشروعة للضريبة ينطوي على مخالفة للآداب العامة والأخلاق حيث لا يتصور أن تكون فكرة الآداب أو الأخلاق في المجتمع تبيح الأفعال المؤثمة أو تدخل معها في حوار أو تنظيمات قانونية شرعية وأن يشارك من ممارستها في تمويل المجتمع مثلها مثل الأنشطة الشريفة وبنفس المعدل الضريبي وتخضع لذات القواعد من حيث الإقرار والربط والتحصيل والظعن والمعارضة والمنازعة . إذ أن الأفعال المخالفة للآداب والمؤثمة – إن فرض وحدثت – توقع عليها عقوبة المصادرة ولا تعامل معاملة الأنشطة الشرعية .

ومن المقرر أن جزءا مخالفة النظام العام والآداب ليس فقط عدم شرعية الاتفاق المخالف وإنما أيضا بطلان التصرف وما يترتب عليه من آثار .

إذ ليس من المتصور أن من تمارس الرذيلة (الدعارة) سوف تناقش مأمور الضرائب في عدد مرات الممارسة وأسعارها والاستهلاك البشري والتكاليف (تكاليف مزاوله المهنة) وأن تقدم مستندات وأن تطعن في تقديرات الإدارة الضريبية وغيرها من الأمور الخاصة بتطبيق الضريبة والتي لو تمت لأصبحت الدولة راعية لمثل هذا النشاط (16).

ثامنا : فرض الضريبة على الأنشطة غير المشروعة مخالف لقواعد الشريعة الإسلامية:

حيث تنص المادة (2) من الدستور الحالي الصادر سنة 2014 على أن " الإسلام دين الدولة واللغة العربية لغتها الرسمية ومبادئ الشريعة الإسلامية المصدر الرئيسي للتشريع " .

وهذا يعني نقيض جميع القوانين والتشريعات ومن بينها بالقطع القوانين الضريبية والتي تلي صدور الدستور لقواعد الشريعة الإسلامية .

وحيث أن الأخيرة هي مصدر القواعد الأخلاقية والآداب في المجتمع المصري – وغيره من المجتمعات العربية والإسلامية – فإن الضريبة لا يجب أن تتضمن في بواعثها أو عناصرها أي مخالفة لنصوص الدستور ومقصده وخاصة الشريعة الإسلامية .

المطلب الثاني

الاتجاه القضائي المعارض لخضوع ارباح الأنشطة غير المشروعة للضريبة

ويتمثل هذا الاتجاه في صدور العديد من الأحكام القضائية منها :

(1) حكم محكمة جنايات المنصورة رقم 536 لسنة 1992 (17):

وقد جاء بحجيات هذا الحكم " وحيث أن النيابة العامة قد قدمت المتهم إلى المحاكمة على سند أنه في غضون المدة من سنة 1970 وحتى سنة 1980 بدائرة مركز ميت غمر محافظة الدقهلية وهو من الخاضعين لأحكام قانون الضرائب على الدخل لم يقدم إلى مصلحة الضرائب اخطارا بمزاولة نشاط تجارة المخدرات خلال الميعاد على النحو المقرر قانونا .

وهو بصفته سائلة الذكر تهرب من أداء الضريبة على الأرباح التجارية المبينة القدر بالأوراق والمستحقة على أرباحه من نشاطه موضوع التهمة الأولى خلال الفترة من عام 1970 حتى عام 1990 وكان ذلك باستعمال إحدى الطرف الاحتمالية بأن أخفى نشاطه عن مصلحة الضرائب .

(14) د/ مصطفى رشدي شحبه التشريع الضريبي المصري ، المرجع السابق ص 45 - 46 .

(15) حكم المحكمة الدستورية العليا في الطعن رقم (19) لسنة 15 الصادر بجلسته 1995/4/9 مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا ، ج 6 ، ص 609 وما بعدها .

(16) د/ مصطفى رشدي شحبه ، التشريع الضريبي المصري ، المرجع السابق ، ص 47 ، د/ عبد الحكيم مصطفى الشراوي ، المعاملة الضريبية ، المرجع السابق ، ص 107 .

(17) حكم محكمة جنايات المنصورة رقم 536 لسنة 1992 الصادر بجلسته 1996/5/25 مشار إليه في د/ مصطفى رشدي شحبه ، التشريع الضريبي المصري ، المرجع السابق ، ص 24 - 25 .

وبصفته سالفه الذكر لم يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقراراً من سنة 1970 حتى سنة 1990 في الميعاد على النحو المقرر قانوناً وبصفته سالفه الذكر لم يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقراراً بما لديه من ثروة في الميعاد وعلى النحو المقرر قانوناً .

وطلبت عقابه بالمواد 13 ، 34 ، 1/102 ، 1/104 ، 2 ، 3 ، 6 ، 128 ، 181 ، 181/أ ، 1 ، 4 ثانياً من القانون 157 لسنة 1981 بشأن قانون الضرائب على الدخل ولائحته التنفيذية.

واستطردت المحكمة قائلة : " حيث أن الأصل في التعامل الإباحة والمشروعية فالشيء يكون غير قابل للتعامل فيه إذا كان غير مشروع وعدم المشروعية يرجع أما إلى نص في القانون أو إلى مخالفة النظام العام والآداب ، ونص القانون الذي يمنع من التعامل في الشيء يكون مبنياً على اعتبارات ترجع في ذاتها إلى النظام العام أو إلى الآداب . فما ورد بشأنه نص يحرم التعامل فيه إنما هو في الوقت ذاته مخالفاً للنظام العام أو الآداب أولهما معا . ووجود النص دليل على عناية المشرع بالأمر فأثر أن يورد له نصاً يحرم به نشاطاً تستلزم ظروف المجتمع تحريمه .

كما حظر المشرع المصري الإتجار في المخدرات ومن ثم يكون المحل غير مشروع إذا كان مخالفاً للنظام العام أو الآداب ولا يجوز أن يكون محلاً للالتزام ، ولما كان ذلك وكان الإتجار في المخدرات عمل غير مشروع ومخالفاً للنظام العام والآداب وورد بشأنه قانون يحرمه فمن ثم لا يجوز أن يكون محلاً للالتزام الضريبي والالتزام الضريبي لا يكون إلا بنص وقانون والضرائب على الدخل رقم 157 لسنة 1981 لم ينص صراحة على فرض ضريبة على تجارة المخدرات لأنها عمل غير مشروع والأصل في القانون المشروعية والقول بغير ذلك يعني أن المشرع أباح تجارة المخدرات وهو الذي أصدر في شأن تحريمها قانوناً جزائياً ضمنه عقوبات رادعة تصل إلى الإعدام .

كيفية تجرد من ذلك وهو يصدر قانون الضرائب فتضارب التشريعات تشريع يمنع وتشريع يبيح ويصبح للعمل الواحد وجهان متضادان محذور ومباح والمحكمة تريباً بالمشرع أن يكون قد قصد بإصداره قانون الضرائب على الدخل رقم 157 لسنة 1981 إباحة تجارة المخدرات أو أي تجارة أخرى غير مشروعة كتجارة الرقيق لأن أصل النشاط المشروعية ولا تجارة فيما هو غير مشروع . فالمشرع الذي أصدر قانون المخدرات رقم 182 لسنة 1960 وأعقبه بالقانون رقم 34 لسنة 1971 بشأن تنظيم فرص الحراسة وتأمين سلامة الشعب ورخص فيه للمدعي الاشتراكي فرض الحراسة على الأموال التي آلت إلى الشخص من تهريب المخدرات أو الإتجار فيها تمهيداً لمصادرتها لصالح الشعب لا يتصور أن يكون قد قصد بقانون الضرائب على الدخل إباحة تجارة المخدرات وجعلها عمل مشروع ومصدر وعاء ضريبي ذلك أن الأصل في العمل التجاري هو المشروعية ومن الخطأ الجسيم أن نسمي نشاط المخدرات بتجارة المخدرات لأن التجارة من سمتها الأمانة والشرف والمشروعية . وذلك ما يفنقده إليه نشاط المخدرات . ومن الخطأ الجسيم أيضاً أن ينسب إلى المشرع أنه فرض ضريبة على تجارة المخدرات وهي نشاط غير مشروع فحاشى للمشرع أن يتردى في فعل هذا الخطأ فيبيح لقانون الضرائب ما حرّمه بقانون المخدرات ولا محل للقول بأن النص في قانون الضرائب ورد مطلقاً يشمل العمل المشروع وغير المشروع .

وحيث أن الأصل في التشريع هو العمل المشروع وما يخالف الأصل لا بد له من نص صريح ولا سيما أن المشرع خشية خلاف الرأي حول بعض 14 ، 15 ، 16 ، 17 ، 18 من القانون . فكيف يغفل عن نشاط المخدرات وهو بقادر لو أراد أنه يورد له نص يحول دون اجتهاد مصلحة الضرائب في تفسير القانون تفسيراً يحدد به غايته هذا وفي مجال العقل والمنطق فإنه من غير المستساغ عقلاً أن يخطر المتهم مصلحة الضرائب عن نشاطه في تجارة المخدرات أي يبلغ عن نفسه ليقبض عليه رغم ماله من حق الإنكار وإذا لم يفعل يعد مخالفاً لقانون الضرائب .

وفي مجال العرف القضائي لا يستقيم مع المنطق أن يقف المتهم في قفص الاتهام أمام محكمة الجنايات يدافع عن برائته من تهمة الإتجار في المخدرات ثم يقف أمام القاضي المدني يطعن في تقدير أرباحه عن ذات التجارة . إن العقل والمنطق يلفظان ذلك التناقض وأن المحكمة تحذر المشرع من هذا السقوط .

ونخلص مما سبق أنه لا ضريبة على عمل غير مشروع كفله القانون بقوانين جزائية تعاقب ممارسيه وتصادر أموالهم الملوثة بالإثم والجريمة ... ومن ثم فإنها عملاً بنص المادة 1/304 تقضي بالبراءة .

(2) حكم محكمة النقض في الطعن 12495 لسنة 64ق⁽¹⁸⁾ :

وجاء به الآتي : " بأن الشارع ألزم الممول بتقديم إقرار عن مقدار أرباحه أو خسائره وإقرار بثروته. وبإخطار مصلحة الضرائب بمزاولته النشاط أوجب عليه أن يرفق بهذا الإخطار وتلك الإقرارات المستندات المؤيدة له وحساب الأرباح والخسائر وأن يبين المبادئ المحاسبية التي استند إليها في تحديد أرباحه أو خسائره . فقد دل

(18) نقض جنائي ، الطعن 12495 لسنة 64ق جلسة 19/2/1997 ص 321 ، مشار إليه في المستشار / هشام عبدالحميد الجميلي ، الموسوعة الضريبية الحديثة ، الضرائب على الدخل طبعة 2015

بذلك على أنه إنما يخاطب الممولين الذين يزاولون وجوه نشاط مشروع فحسب دون أولئك الذين يتخذون من الجريمة وجهاً لنشاطهم ذلك أنه فضلاً عن أن في تأييم نشاط هؤلاء - الذي قد يصل إلى حد الحكم بمصادرة الأموال المتحصلة من هذا النشاط - ما يحقق القصاص منهم فإنه لا يتأتى - في حكم العقل والمنطق - القول بأن النصوص آنفة البيان وردت في صيغة عامة تشمل وجود النشاط كافة سواء كانت مشروعاً أو غير مشروعاً لأن النشاط المؤتم خفي بطبيعته وظهوره إلى حيز العلانية يوجب إنزال العقاب بمن يزاوله فلا يصح من ثم إلزام من يباشر مثل هذا النشاط أن يقربه لما ينطوي عليه ذلك من إجباره على الإقرار على نفسه بارتكاب فعل مجرم قانوناً وهو ممتنع وتنتزه عنه إرادة الشارع لمخالفته لمبادئ الأساسية المقررة بالمادة 67 من الدستور من أن الإنسان بريء إلى أن تثبت إدانته وهو مقرر من أن عبء الإثبات إنما يقع على عاتق سلطة الاتهام لما كان ذلك وكان الحكم المطعون فيه إذ دان الطاعن بالجرائم المسندة إليه (التهرب من أداء الضريبة) مخالفاً بذلك النظر المتقدم فإنه يكون قد أخطأ في تأويل القانون وفي تطبيقه .

رأي الباحث :

بعد استعراض آراء الفقه والقضاء المؤيدة لخضوع أرباح الأنشطة غير المشروعة للضريبة والمعارضة لها يرى الباحث أن الأنشطة الاقتصادية المشروعة هي فقط التي تخضع للقوانين الضريبية أما الأنشطة غير المشروعة فهي تخضع للنظم العقابية المطبقة في الدولة (قانون العقوبات والقوانين الملحقة به) سواء تعلق الأمر بالعقوبات المقررة لها أو بمعالجة الآثار المالية المترتبة على هذه الأنشطة غير المشروعة إذ أن الأصل في التعامل هو الإباحة والمشروعية فالشيء يكون غير قابل للتعامل فيه إذا كان غير مشروع وعدم المشروعية تعزي إما إلى نص في القانون أو إلى مخالفة النظام العام والآداب أو إلى مخالفة أحكام الشريعة الإسلامية - بحسبانها المصدر الرئيسي للتشريع طبقاً للمادة الثانية من الدستور - وعليه فإن الواقعة المنشئة لأبد أن يكون مصدرها من نشاط مشروع ولا يجوز أن يكون محل الالتزام بالضريبة عمل غير مشروع والالتزام الضريبي لا يكون إلا بنص قانوني ، والقانون رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته الصادر بشأن الضرائب على الدخل لم ينص صراحة على فرض ضريبة على تجارة المخدرات والدعارة وغيرها من الأنشطة غير المشروعة لأنها أنشطة غير مشروعة والأصل في القانون المشروعية والقول بغير ذلك يعني أن المشرع قد أباح تجارة المخدرات وغيرها من الأنشطة غير المشروعة وهو الذي أصدر في شأنها جزاءات رادعة في قانون العقوبات قد تصل إلى الإعدام لأن أصل النشاط المشروعية ولا تجارة فيما هو غير مشروع .

وعليه فإن الباحث يميل إلى الرأي القائل بعدم خضوع الأنشطة غير المشروعة للضريبة لاتساقه مع العقل والمنطق ونصوص القانون وأحكام الشريعة الغراء وأنه لقطع دابر هذا الخلاف يتعين على المشرع أن ينص صراحة على أن الواقعة المنشئة للضريبة لأبد أن يكون مصدرها من نشاط مشروع.

3 الخاتمة

وتتضمن الخاتمة أهم النتائج والتوصيات التي توصل إليها الباحث :

3.1 النتائج

أنشطة الإقتصاد الموازي غير المشروعة هي أنشطة غير مشروعة وغير نظيفة وتخالف النظام العام والآداب العامة ويمثل كل منها جريمة طبقاً لنصوص قانون العقوبات والقوانين الملحقة به.

اختلف الفقه والقضاء بشأن مدى خضوع الأرباح الناشئة عن مزاوله الأنشطة غير المشروعة إلى اتجاهين :

الأول : يرى خضوع الأرباح الناتجة عن الأنشطة غير المشروعة للضريبة :

وقد ذهب إلى ذلك بعض الفقه وسابريته بعض الأحكام القضائية الصادرة في هذا الصدد وذلك على سند من القول أن الضريبة تفرض على أي ربح أو إيرادات ناتجة من أي نشاط بغض النظر عن مشروعيته وقد ساقوا العديد من الحجج والمبررات لتأييد وجهة نظرهم منها .

- غموض نصوص القانون الضريبي المتعلقة بفرض الضريبة .

- أن القاعدة السائدة في القوانين الضريبية هي حصول الدولة على حقها في صورة ضريبة من دخل الممول أياً كان مصدره .

- أن خضوع الأنشطة غير المشروعة للضريبة لا يحول دون اتخاذ الإجراءات الجنائية .

- أن فرض الضريبة على الأنشطة غير المشروعة لا يحولها لأنشطة مشروعة .

- أن مبدأ اشتراط مشروعية الحق المطالب به محله القانون المدني وليس القانون الضريبي.

الثاني : يرى عدم خضوع الأرباح الناتجة عن الأنشطة غير المشروعة للضريبة :

لأن فرض الضرائب وتنظيمها وكذا أسسها الموضوعية والشكلية يجب ألا يخرج عن إطار الشرعية الاقتصادية والقانونية إذ أن القانون الضريبي لا يخاطب المنحرفين وقد استندوا في مقام التدليل على صحة وجهة نظرهم بالآتي :

- مخاطبة النظام الاقتصادي المعاصر للأنشطة المشروعة فقط .
- تعذر تطبيق القواعد الموضوعية للضريبة على الأنشطة غير المشروعة .
- ممارسة الأنشطة غير المشروعة والأموال المترتبة عن هذه الأنشطة تخضع للنظام العقابي
- قواعد النظام الضريبي هي قواعد أمره تتعلق بالنظام العام .
- خضوع الأنشطة غير المشروعة للضريبة يتعارض مع الآداب العامة .
- فرض الضريبة على الأنشطة غير المشروعة مخالف لقواعد الشريعة الإسلامية .

يرى الباحث أن الاتجاه القائل بعدم خضوع أرباح الأنشطة غير المشروعة للضريبة هو الأولى بالاتباع لاتساقه مع العقل والمنطق ونصوص القانون وأحكام الشريعة الإسلامية الغراء بحسبانها المصدر الرئيسي للتشريع طبقاً للمادة الثانية من الدستور .

3.2 التوصيات

قطعاً لدابر الخلاف الدائر حول مدى خضوع أرباح الأنشطة غير المشروعة للضريبة ينبغي على المشرع أن يتدخل بالنص صراحة على أن الواقعة المنشئة للضريبة لا بد أن يكون مصدرها من نشاط مشروع وذلك بتعديل نص المادة 32 فقرة (3) بحيث يكون نصها بعد التعديل كالتالي :

تفرض ضريبة على :

" أية إيرادات ناتجة من أية مهنة أو نشاط (مشروع) غير منصوص عليها في المادة (6) من هذا القانون سواء كانت هذه الإيرادات محققة في مصر أو خارجها إذا كانت مصر مركز للمهنة أو النشاط " وبهذا يغلق المشرع باب الاجتهاد في هذا الصدد إذ لا اجتهاد مع صريح النص .

هذا ما قدر لي أن أقدمه في هذا الموضوع فما كان صواباً فهو بفضل الله ونسأل الله التوفيق والسداد وما كان غير ذلك فالكمال لله وحده ولكن حسبي أنني بذلت قصارى جهدي وأفردت كل ما في طاقتي ووسعي حتى يخرج هذا البحث بالصورة الملائمة التي ترضي كل قارئ كريم يقرأ صفحاته سواء أكان فاحصاً مناقشاً أم باحثاً مطلعاً أم مجرد قارئاً عادياً . والحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات .

قائمة المراجع

أولاً : الكتب العامة والمتخصصة :

- [1] أحمد جمال الدين موسى ، القانون الضريبي المصري - الكتاب الأول ، قانون الضريبة على الدخل ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، الطبعة الأولى ، 2008.
- [2] حسين خلاف ضريبة الأرباح التجارية والصناعية مكتبة النهضة المصرية ، القاهرة ، 1954.
- [3] رمضان صديق محمد قانون الضريبة على الدخل وفقاً لآخر التعديلات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2017 .
- [4] زكريا محمد بيومي ، موسوعة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والمواد الملحقة بها ، عالم الكتب ، القاهرة ، 1994 .
- [5] زين العابدين ناصر ، النظام الضريبي المصري ، القاهرة ، 1972 .
- [6] سيد محمود عوض ، شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 الصادر عن مصلحة الضرائب المصرية ، قطاع التدريب ، القاهرة ، 2007.
- [7] عبد الباسط وفا ، المعاملة الضريبية على إيرادات النشاط التجاري والصناعي ، دار النهضة العربية ، القاهرة .
- [8] عبد الحكيم مصطفى الشراوي ، المعاملة الضريبية للدخول غير المشروعة ، دار الفكر الجامعي ، الإسكندرية ، 2010 .
- [9] محمد إبراهيم أبو شادي ، التشريع الضريبي المصري - دار النهضة العربية - القاهرة 2008 / 2009 .

- [10] محمد حاتم عبد الكريم ، التقييم التشريعي للهيكل الضريبي المصري ، دراسة تحليلية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1990 .
- [11] محمد حسين الجزيري ، ضريبة الدخل على الأرباح التجارية والصناعية ، المطبعة العالمية ، القاهرة .
- [12] محمد سعيد عبد السلام ، دراسة نظرية وتطبيقية للضريبة على كسب العمل بنوعيه ، دار المعارف المصرية ، الطبعة السادسة .
- [13] مصطفى رشدي شبيحة ، التشريع الضريبي المصري ، ضرائب الدخل المباشرة ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 1998 .
- [14] هشام عبد الحميد الجميلي ، الموسوعة الضريبية الحديثة ، الضرائب على الدخل ، طبعة 2015 ، الناشر حيدر جروب للإصدارات القانونية .

ثانيا : الرسائل العلمية :

- أحمد محمود أحمد حسين ، المعاملة الضريبية لدخول الأنشطة غير المشروعة ، دراسة مقارنة، بالفكر المالي الإسلامي ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة أسيوط ، 2014

ثالثا : أحكام المحاكم :

- مجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا ، الجزء من 5 - 7 المجلد 6 .