**الاستقطاع الضريبي يمر بثلاث مراحل تبدأ بـ**

1. تحديد وعاء الضريبة ( الفصل الخامس ) .
2. ربط الضريبة .
3. تحصيل الضريبة.
4. **ربط الضريبة:**

يقصد بربط الضريبة تحديد المبلغ الذي يلتزم المكلف بأدائه للخزانة العامة، وذلك بعد تحديد وتقدير عناصر وعاء الضريبة.

لا يعد الربط مجرد القيام بعملية حسابية عادية، بل يقتضي توافر حصر للمادة الخاضعة للضريبة، ثم تحديد قيمتها، ثم استبعاد ما يقضي النظام باستبعاده من خصومات ( تكاليف ) وإعفاءات منها ثم بعد ذلك يطبق سعر الضريبة على المتبقي فيظهر المبلغ المستحق على المكلف.

طرق تقدير الدخل الضريبي :

هناك نوعين من طرق التقدير:

النوع الأول: الطريقة التقديرية أو التقريبية:

يعتمد هذا النوع على القرائن والدلائل لا البينة ومن ثم فالتقدير هنا تقدير غير مباشر. وله طريقتين:

1. طريقة المظاهر الخارجية: حيث يتم تقدير قيمة وعاء الضريبة على أساس عدد من المظاهر الخارجية التي يسهل الوقوف عليها من قبل الإدارة الضريبية.

مثل الاستدلال بالقيمة الإيجارية لسكن المكلف أو محل عمله، عدد العمال أو الموظفين، فكلما زاد هذا العدد اعتبر قرينة على ارتفاع دخل المكلف.

1. طريقة التقدير الجزافي: حيث يتم تقدير وعاء الضريبة بطريقة جزافية، بالاستناد إلى بعض القرائن والأدلة التي لها صلة وارتباط وثيق بالمادة الخاضعة للضريبة.

تلجأ الإدارة الضريبية عادة إلى تطبيق هذه الطريقة عندما يمتنع المكلفون عن تقديم اقراراتهم الضريبية، أو لأنهم لا يتمكنون من ذلك لعدم وجود دفاتر محاسبية منتظمة وأمينة تبين القيمة الحقيقية لوعاء الضريبة. وقد أعطى النظام الضريبي للمكلف الحق بأن يقدم للإدارة الضريبية ما يثبت خطأ التقدير.

التقدير الجزافي إما أن يكون

1 - قانونياً يقوم بموجبه النظام الضريبي بتحديد القرائن التي يعتمد عليها التقدير الجزافي، ويقتصر دور الإدارة الضريبية على تطبيق تلك القواعد.

2 - وقد يكون اتفاقياً وذلك إذا ما ترك تقدير الوعاء الضريبي للاتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية والاتفاق معه على رقم معين يمثل مقدار دخله.

النوع الثاني: الطريقة التحديدية:

يعتمد هذا النوع على البينة، ومن ثم فالتقدير هنا تقدير مباشر. وله طريقتين:

1. طريقة الإقرار المباشر من المكلف:

 يلتزم المكلف بتقديم إقرار للإدارة الضريبية هو الإقرار الضريبي عن نتيجة أعماله خلال فترة المحاسبة كما هو مثبت في دفاتره ومستنداته.

النظم الضريبية الحديثة أعطت للإدارة الضريبية الحق بفحص الإقرار ومطالبة المكلف بتقديم المستندات والوثائق التي تثبت صحة الإقرار الضريبي، والتحقق من صحته في ضوء ما يتوافر لديها من مستندات ووثائق.

إذا ما ثبت للإدارة الضريبية عدم نظامية الدفاتر الممسوكة بواسطة المكلف، كان من حقها رفض الإقرار والالتجاء إلى التقدير الجزافي ويحق لها فرض عقوبات على المكلف في حالة ثبوت عدم صحة الإقرار الضريبي بقصد التهرب من دفع الضريبة المستحقة عليه، ومن حق المكلف التظلم أمام اللجان القضائية.

1. طريقة الإقرار المباشر من الغير:

تلزم الإدارة الضريبية شخصاً آخر غير المكلف بدفع الضريبة، بتقديم إقرار يحدد فيه مقدار دخل المكلف الأصلي الخاضع للضريبة. والأصل هنا أن يكون هذا الدخل ديناً للمكلف على شخص آخر، كما في حالة صاحب العمل الذي يقدم إقراراً عن قيمة ما يدفعه للموظفين والعمال من مرتبات وأجور، والمنشأة التي تقدم إقراراً عن الفوائد والأرباح التي يحصل عليها حملة الأسهم والسندات، والمستأجر الذي يقدم إقراراً عن قيمة الإيجار الذي يدفعه لصاحب العقار. وتقوم هذه الطريقة على افتراض أن إقرار الغير يستعان به لمراقبة إقرار المكلف نفسه إذ لا مصلحة للغير في تقديم إقرار عن بيانات غير حقيقية. غالباً ما يقترن التزام الغير بتقديم الإقرار بالتزام آخر هو حجزه لمبلغ الضريبة المستحقة عن دخل المكلف وتوريده إلى الإدارة الضريبية، الأمر الذي يعرف بطريقة الحجز من المنبع.

**قواعد المحاسبة عن الضريبة:**

1. دورية الضريبة

تحسب الضريبة على أساس فترات دورية غالباً ما تتفق مع السنة المالية للشركة.

1. قاعدة التحقق

تفرض الضريبة على الأرباح التي تحققت بالفعل، أما الأرباح التي لم تتحقق فلا تخضع.

1. التكلفة التاريخية

تعتمد المحاسبة الضريبية على التكلفة التاريخية عند تقويم الأصول.

1. قاعدة ثبات وحدة النقد

لا تأخذ المحاسبة الضريبية في الحسبان تغير القوة الشرائية للنقود ولا تعترف بالتضخم.

1. قاعدة الموضوعية ( المستندية )

لابد من وجود مستندات ثبوتية تؤيد العمليات ( كل مصروف لابد أن يؤيده مستند ).

1. قاعدة الإضافة والخصم

أي تعديل صافي الربح المحاسبي ( بالإضافة والخصم ) لكي يتمشى مع النظام الضريبي.

**السنة الضريبية :**

الأصل أن تكون السنة الضريبية متمشية مع السنة الهجرية، أي تبدأ في أول المحرم وتنتهي في نهاية ذي الحجة من كل عام، إلا أن المادة الثانية والعشرون من النظام والمادة الثامنة عشر من اللائحة التنفيذية للنظام وضعت ضوابط لتحديد السنة الضريبية للمكلف على النحو التالي :

المادة الثانية والعشرون من النظام :

أ - السنة الضريبية هي السنة المالية للدولة

ب - يجوز للمكلف استخدام فترة اثني عشر شهراً مختلفة عما ورد في الفقرة ( أ ) من هذه المادة كسنة ضريبية وفقاً لضوابط تحددها اللائحة

ج - إذا غير المكلف سنته الضريبية، تعامل الفترة الفاصلة بين آخر سنة ضريبية كاملة قبل التغيير وتاريخ ابتداء السنة الضريبية الجديدة، كفترة مالية قصيرة ومستقلة، ويجوز أن تكون السنة الأولى للمكلف الجديد أو السنة الأخيرة للمكلف في حالة التوقف أو التصفية سنة مالية قصيرة مستقلة ما لم ينص على أن تكون سنة طويلة وفقاً لنظام الشركات

د - تستخدم مجموعات الشركات المرتبطة وكما ورد تعريفها في المادة الرابعة والستين من هذا النظام نفس السنة الضريبية

المادة الثامنة عشر من اللائحة التنفيذية للنظام :

1- السنة الضريبية للمكلف الواحد عن جميع أوجه نشاطه، هي السنة المالية للدولة، وتبدأ السنة المالية للمكلف من تاريخ حصوله على السجل التجاري أو الترخيص ما لم تتوفر قرائن تثبت خلاف ذلك، ويجوز له استخدام سنة ضريبية مختلفة في الحالات الآتية :

- إذا كان المكلف يستخدم سنة مالية مختلفة معتمدة من المصلحة قبل نفاذ النظام.

- إذا كان المكلف يستخدم سنة مالية ميلادية.

- عندما يكون المكلف عضو في مجموعة شركات أو فرع لشركة أجنبية تستخدم سنة مالية مختلفة.

مع مراعاة الآتي:

أ-أن يلتزم المكلف بتقديم إقرار ضريبي مستقل عن الفترة القصيرة الفاصلة بين آخر سنة ضريبية قبل التغيير وبداية السنة الضريبية الجديدة، وسداد الضريبة بموجبه في المواعيد النظامية

ب- يجوز أن تكون السنة الأولى للمكلف الجديد أو السنة الأخيرة له في حالة التوقف أو التصفية سنة مالية قصيرة مستقلة، ما لم ينص عقد تأسيس الشركة على أن تكون سنة طويلة

ج- لا يتعارض تطبيق الفقرات السابقة المشار إليها أعلاه مع ما ورد بالمادة السبعين من النظام المتعلقة بتسديد الضريبة على دفعات معجلة لمن يقوم بتغيير سنته المالية خلال النشاط

1. يجب على المكلف الذي تكون سنته المالية الأولى سنة طويلة وفقاً لعقد تأسيس الشركة، تقديم إقرار ضريبي عن فترة اثني عشر شهراً من بداية سنته المالية خلال مئة وعشرين يوماً من نهايتها، وبعد انتهاء السنة المالية الطويلة يقدم للمصلحة إقراراً واحداً عنها ويدفع الضريبة المتحققة بموجبها بعد حسم ما سبق أن دفعه عن الفترة الأولى .
2. في حالة تقديم الإقرار الضريبي عن فترة مالية قصيرة، وهي الفترة التي تقل عن اثني عشر شهراً، فإن تاريخ استحقاق الضريبة، وتقديم الإقرار الضريبي، يكون خلال مئة وعشرين يوماً من تاريخ قفل الحسابات.
* وتأسيساً على ذلك واستثناءً من سنوية الضريبة فالأحوال العادية التي تحتسب فيها الضريبة عن فترة مالية قصيرة تقل عن ( 12) شهراً تنحصر في ثلاث حالات هي:

.1 بداية النشاط

.2 تغيير السنة المالية للمكلف

.3 انقضاء النشاط

* الأحوال العادية التي تحتسب فيها الضريبة عن الفترة مالية طويلة تزيد عن ( 12 ) شهراً ولا تزيد عن ( 18 ) شهراً تنحصر في حالتين هما:

1. بداية النشاط

2.انقضاء النشاط

1. **تحصيل الضريبة:**

بعد أن يتم تحديد وعاء الضريبة وربط المبلغ الذي يلتزم المكلف بأدائه للخزينة العامة، تأتي المرحلة الأخيرة من مراحل الاستقطاع الضريبي وهي مرحلة تحصيل دين الضريبة. وحتى يصبح المكلف ملزماً بدفع مبلغ الضريبة، يجب التأكد من صدور قرار ربط الضريبة، والأصل أن يتم تحصيل الضريبة بمعرفة الإدارة الضريبية في صورة نقدية فيما عدا الأحوال الاستثنائية التي تحصل فيها الضريبة عيناً، كما في أوقات الحروب والأزمات.

ونشير فيما يلي إلى أهم طرق تحصيل الضريبة من المكلفين:

الطريقة الأولى: التوريد المباشر من قبل المكلف:

هذه الطريقة من أسهل الطرق شيوعاً، فبموجبها يقوم المكلف بدفع ما عليه من مبالغ مباشرة إلى الإدارة الضريبية.

وقد يتم الوفاء بالضريبة دفعة واحدة، أو قد يتم على عدة أقساط، وتقسيط مبلغ الضريبة قد يكون ملزماً بنص النظام فلا خيار للمكلف أو الإدارة الضريبية، وقد يمنح النظام الإدارة الضريبية صلاحيات التقسيط، حيث يتم الاتفاق مع المكلف على عدد ومقدار ومواعيد الأقساط في حدود معينة.

الطريقة الثانية: الأقساط المقدمة:

بمقتضى هذه الطريقة يقوم المكلف بدفع مبلغ الضريبة على أقساط دورية خلال السنة الضريبية مقدماً تحت حساب الضريبة طبقاً لإقرار يقدمه عن دخله المحتمل في العام القادم، على أساس ما تم تحديده في السنة السابقة.

تتولى الإدارة الضريبية في نهاية العام اتخاذ اجراءات الربط وتحديد مبلغ الضريبة. وتتم التسوية النهائية بين المكلف والإدارة الضريبية حيث يطالب المكلف بدفع ما تبقى عليه، أو يرد له ما قد يزيد عن قيمة الضريبة المربوطة، أو يرحل هذا المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة.

هذه الطريقة يمكن أن تخفف من وقع الضريبة على المكلف حيث يتم على أقساط دورية تتلاءم مع السيولة المالية ومقدرته على الدفع مما يجعل أداؤها أمراً سهلا، بعكس لو انتظر المكلف حتى نهاية العام حيث تتراكم عليه الضريبة المستحقة ويتعذر عليه دفعها مما يشجعه على اللجوء إلى التهرب من الضريبة.

الطريقة الثالثة: الحجز من المنبع:

بدلاً من أن يتم تحصيل الضريبة من المكلف مباشرة، قد يلزم النظام الضريبي جهة معينة أو شخصاً معيناً غير المكلف وهو المدين بالدخل وهو الدين بالضريبة كي يخصم مبلغ الضريبة المستحقة من الدخل مباشرة ومن ثم توريدها بمعرفته للخزانة العامة.

وتتسم هذه الطريقة بالسهولة، وسرعة التحصيل، وانخفاض نفقات الجباية، وانعدام التهرب.

**التهرب من الالتزام بدفع الضريبة:**

أ) تجنب الضريبة:

1 - عندما يسعى المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة بأسلوب لا ينطوي على مخالفة لأحكام النظام الضريبي، كأن يمتنع الفرد عن إتيان العمل أو التصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها، وكأن يمتنع عن استيراد السلع التي تفرض عليها ضرائب جمركية، أو الامتناع عن استهلاك بعض السلع.

هذا النوع من التفادي أو التجنب يقره النظام الضريبي، ولا يتضمن أي مخالفة لنصوصه، بل إن مثل هذه النتائج قد يقصد النظام الضريبي تحقيقها بذاتها مراعاة لاعتبارات اقتصادية واجتماعية كما هو الحل بصدد محاولة التقليل من استهلاك سلعة معينة.

2 - قد يتم تفادي أو تجنب الضريبة عن طريق الاستفادة من الثغرات الموجودة في صياغة النظام الضريبي، وذلك عندما تعمد بعض الشركات إلى توزيع أرباحها في صورة أسهم مجانية توزع على المساهمين وليس في صورة نقدية.

على الرغم من توافر سوء النية في بعض الحالات، إلا أنه يظل دائماً محتفظاً بصفة المشروعية لعدم مخالفته لنصوص النظام الضريبي، وبالتالي عدم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة.

ب) التهرب من الضريبة:

1- عند محاولة المكلف عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً بإتباع طرق وأساليب تخالف أحكام النظام الضريبي، وتحمل طابع الغش والاحتيال، فإن ذلك ينطوي على مخالفة غير مشروعة تعرف بالتهرب الضريبي.

التهرب الضريبي - فضلا عن عدم مشروعيته- يضر بحصيلة الضريبة وكذلك بمبدأ العدالة الضريبية، لأنه يؤدي إلى تخلص بعض الأفراد كلياً أو جزئياً من عبء الضريبة، بينما قد لا يستطيع ذلك آخرون. الأمر الذي قد ينمي الشعور بعدم المساواة في تحمل الأعباء العامة. كما أن التهرب قد يؤدي إلى أن تقوم الدولة بزيادة سعر الضرائب الموجودة، أو إلى فرض ضرائب جديدة لتعويض النقص في حصيلة الضرائب القائمة الناتج من التهرب.

يأخذ التهرب الضريبي صوراً متنوعة تختلف حسب توقيت التهرب:

1 / إما أن يكون التهرب عند تحديد وعاء الضريبة وربطها.

مثل إخفاء المادة الخاضعة للضريبة كلها أو بعضها كما هو الأمر بصدد الضرائب الجمركية، أو الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي بدخله حتى يسقط اسمه من عداد المكلفين، أو أن يقدم إقراراً يتضمن بيانات غير صحيحة.

2 / وإما أن يكون عند تحصيل قيمة الضريبة للحيلولة دون جبايتها من أموال المكلف.

مثل إخفاء المكلف لأمواله بحيث يتعذر على الإدارة الضريبية أن تصل لاستيفاء الضريبة المطلوبة منها، أو بإخفاء المكلف نفسه وهروبه خارج البلاد مع أمواله.

ضمانات أداء الضريبة ( وسائل مكافحة التهرب الضريبي ) :

إن عدم الالتزام بدفع الضريبة المحددة في الوقت المحدد للسداد يستوجب من النظم الضريبية أن تضع عدداً من الضمانات.

1 - حق الاطلاع: منح موظفي الإدارة الضريبية حق الاطلاع على الدفاتر والملفات والوثائق الخاصة بالمكلف والغير كالأجهزة الحكومية والهيئات والمنشآت الخاصة.

بل أن هذا الحق يمتد لوضع الجزاءات على كل من يعرقل استخدام الإدارة الضريبية لهذا الحق، سواء بالامتناع أو بإتلاف الأوراق والمستندات قبل انقضاء مدة التقادم التي يسقط بعدها حق الحكومة.

2 - حق التفتيش: منح موظفي الإدارة الضريبية – مع مراعاة اعتبارات معينة- حق التفتيش للأماكن التي يزاول فيها المكلف نشاطه أو للبضائع التي يتم استيرادها.

3 - الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي: إلزام المكلف بتقديم إقرار مؤيد باليمين.

4 - الالتزام بالتبليغ: التزام الغير بتقديم معلومات من شأنها أن تساعد في الرقابة على الإقرارات المقدمة من المكلف، مع منح مكافأة لمن يقوم بالتبليغ في حالة ثبوت الغش ( مراقبة اقرار المكلف عن طريق الغير) .

5 - حجز الضريبة من المنبع: إلزام الجهات التي تقوم بتوزيع الدخل بتحصيل الضريبة المستحقة على المكلف وذلك بخصمها مباشرة من الدخل قبل وصوله إليه، وتوريدها مباشرة للإدارة الضريبية.

6 - الحد من الأسباب المؤدية إلى مقاومة الالتزام بدفع الضريبة: صياغة النظام بشكل واضح لا لبس فيه، وتوفر العدالة في النظام والعمل على زيادة الوعي الضريبي بين المكلفين.

7 - الجزاءات الجنائية والمالية: الالتزام بتوقيع بعض العقوبات الجزائية الرادعة، سواء أكانت جنائية مثل السجن والغرامة والمصادرة، أو مالية مثل زيادة الضريبة أو الغرامة أو كليهما معاً.

8 - الحجز التنفيذي والبيع الجبري: أي الحجز على الممتلكات وبيعها وتحصيل الضريبة.

9 - توافر الواقعة المنشئة للضريبة.

**الازدواج في الضريبة:**

الالتزام بدفع الضريبة يختلف من بلد إلى آخر حسب الاختلاف في النظم الضريبية فقد يقوم على واحد أو أكثر من المبادئ الثلاثة التالية:

1 - مبدأ التبعية السياسية

ويقصد به ارتباط الأفراد بالدولة برابطة سياسية وقانونية هي رابطة الجنسية، فكما تقرر الجنسية حقوقاً للأفراد، فإنها تفرض عليهم واجبات من ابرزها اداء الضريبة بغض النظر عن إقامتهم أو موقع أموالهم أو مكان مزاولة نشاطهم.

2 - مبدأ التبعية الاقتصادية

ويقصد به ارتباط الأفراد بالدولة برابطة اقتصادية، أي مزاولتهم لأنشطتهم داخل الدولة واستثمارهم لأموالهم فيها.

3 - مبدأ الإقامة

ويقصد به ارتباط الأفراد بالدولة برابطة المواطنية، أي إقامتهم في اقليم الدولة فترة معينة من الزمن.

وقد يترتب على الأخذ بواحد أو أكثر من تلك المبادئ خضوع المال الخاضع للضريبة لأكثر من ضريبة نظراً لسريان أكثر من نظام ضريبي عليه، وهذا ما يعرف بالازدواج الضريبي.

الازدواج الضريبي يتحقق عند فرض نفس الضريبة، أكثر من مرة على نفس الوعاء، أو المادة الخاضعة للضريبة في فترة زمنية واحدة سواء أكان ذلك في نفس البلد أو في بلد آخر.

يتضح من هذا التعريف أنه لكي يتحقق الازدواج الضريبي لابد من توافر أربعة شروط:

1. وحدة الضريبة المفروضة.
2. وحدة الشخص المكلف بالضريبة.
3. وحدة المال الخاضع للضريبة.
4. وحدة المدة أو المناسبة التي تدفع عنها الضريبة.

**نطاق الازدواج الضريبي**

الازدواج الضريبي إما أن يكون ازدواجاً داخلياً، أي موجود داخل الدولة الواحدة وإما أن يكون ازدواجاً دولياً، أي فيما بين دولتين أو أكثر.

1 – الازدواج الضريبي الداخلي: يقصد به ذلك الازدواج الذي تتحقق شروطه داخل دولة واحدة، اتحادية أم موحدة.

غالباً ما يكون الازدواج الضريبي الداخلي مقصود ( يمكن التحكم فيه ) حيث أن السلطات المالية داخل الدولة تعرف مقدماً عند فرض ضريبة جديدة بوجود الازدواج الضريبي، وذلك بغية تحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية، منها: زيادة حصيلة الضرائب والحد من بعض الدخول.

2 - الازدواج الضريبي الدولي: يقصد به ذلك الازدواج الذي يتحقق عندما تفرض السلطات المالية التابعة لدولتين أو أكثر نفس الضريبة على نفس المادة ونفس الشخص، فالشخص الذي يمتلك أموالاً في دولة أخرى غير الدولة التي يقيم فيها، قد تفرض عليه ضريبة على دخله في الدولة التي يتم فيها الحصول على الدخل باعتبارها دولة مصدر المال، وفي الدولة التي يقيم فيها المالك باعتبارها دولة موطن المكلف.

غالباً ما يكون الازدواج الضريبي الدولي غير مقصود ( يصعب التحكم فيه ) .

من السهولة تجنب الازدواج الداخلي نظراً لوجود سلطة عليا في الدولة يمكنها منع هذا الازدواج عن طريق فرض القواعد الازمة لمنع الازدواج.

أما بالنسبة للازدواج الضريبي الدولي فليس من السهولة مكافحته نظرا لعدم وجود سلطة عليا تستطيع التنسيق بين الأنظمة الضريبية للدول المختلفة بحيث تمنع حدوث هذا الازدواج، ولذا ليس أمام الدول من أجل مكافحته سوى اتباع أحد الأسلوبين التاليين:

1 - من خلال النظم الضريبية وذلك عندما تقوم كل دولة، من تلقاء نفسها – وهي تضع أو تعدل نظامها الضريبي- بعدم فرض ضرائب يظهر حق الدولة الأجنبية واضحاً في فرضها.

مثلا تقصر فرض الضرائب على وجوه النشاط الاقتصادي الذي يمارس داخل حدود الدولة، أو ألا تفرض ضريبة على مواطنيها المقيمين في الخارج الذين انقطعت كل صلاتهم بدولتهم الأصلية.

2 - من خلال المعاهدات والاتفاقيات الدولية الثنائية أو الجماعية، وتحدد هذه المعاهدات والاتفاقيات الأموال ومصادر الدخول التي تخضع للضريبة في كل دوله من الدول الموقعة على المعاهدة أو الاتفاق.

مثلاً ينص على أن الضرائب العقارية تفرضها الدولة التي بها موقع العقار، والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تفرضها الدولة التي تحقق فيها الربح، أو الدولة التي ينتمي لها المالك.