

المحاسبة الضريبية (النظرية والتطبيق)

أ.د سلطان السلطان

1

الفصل الثاني

تسوية الضريبة

اعداد:

أ.نورة الماضي أ.نوال بن صالح

الإستقطاع الضريبي يمر بثلاث مراحل تبدأ بـ

2

1. تحديد وعاء الضريبة (سنتطرق لها لاحقاً).
2. ربط الضريبة إما وفقاً للطريقة التقديرية (التقريبية)، وإما وفقاً للطريقة التحديدية (المباشرة).
3. تحصيل الضريبة.

1-2 ربط الضريبة:

3

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.

2-1-1 طرق تقدير الدخل الضريبي:

4

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:

أ) 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.

2-1-1 طرق تقدير الدخل الضريبي:

5

ب) طريقة التقدير الجزافي: حيث يتم تقدير وعاء الضريبة بطريقة جزافية، بالإستناد 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 وأمانة تبين القيمة الحقيقية لوعاء الضريبة. وقد أعطى النظام الضريبي للمكلف الحق بأن يقدم للإدارة الضريبية ما يثبت خطأ التقدير.

2-1-1 طرق تقدير الدخل الضريبي:

6

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 ماترك تقدير الوعاء الضريبي للإتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية والاتفاق معه على رقم معين يمثل مقدار دخله.

2-1-1 طرق تقدير الدخل الضريبي:

7

النوع الثاني: الطريقة التحديدية:

يعتمد هذا النوع على البيئة، ومن ثم فالتقدير هنا تقدير مباشر. وله طريقتين:
(أ) 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 مايتوافر لديها من مستندات ووثائق.

2-1-1 طرق تقدير الدخل الضريبي:

8

إذا ما ثبت للإدارة الضريبية عدم نظامية الدفاتر المسوكة بواسطة المكلف، كان من حقها رفض الإقرار والإلتجاء 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.

2-1-1 طرق تقدير الدخل الضريبي:

9

ب) 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.

1-1-2 طرق تقدير الدخل الضريبي:

10

وتقوم هذه الطريقة على إفتراض أن إقرار الغير يستعان به لمراقبة إقرار المكلف نفسه إذ لا مصلحة للغير في تقديم إقرار عن بيانات غير حقيقية.

غالباً مايقترن 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.

2-1-2 قواعد المحاسبة عن الضريبة:

11

1- دورية الضريبة

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

2- قاعدة التحقق

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

3- التكلفة التاريخية

تعتمد المحاسبة الضريبية على التكلفة التاريخية عند تقويم الأصول.

2-1-2 قواعد المحاسبة عن الضريبة:

12

4- قاعدة ثبات وحدة النقد

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

5- قاعدة الموضوعية (المستندية)

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

6- قاعدة الإضافة والخصم

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

3-1-2 طرق تحديد الدخل الضريبي:

13

يتم تعديل صافي الدخل المحاسبي للأغراض الضريبية والزكوية

في نهاية السنة يقوم كل مكلف بإعداد حساباته الختامية التي توضح نتيجة نشاطه من ربح أو خسارة.

السؤال: هل صافي الدخل المحاسبي، وصافي الدخل الضريبي/ الزكوي مفهومان متشابهان أم مختلفان؟

3-1-2 طرق تحديد الدخل الضريبي:

14

الدخل المحاسبي: يتحدد في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
ويهدف إلى تحديد صافي الدخل الفعلي (الحقيقي).

الدخل الضريبي: يتحدد في ضوء القواعد الضريبية (النظام ولائحته)
وله أهداف مالية واقتصادية واجتماعية وسياسية ودينية.

وبما أن الهدف مختلف إذن يختلف الدخل المحاسبي عن الدخل الضريبي.

3-1-2 طرق تحديد الدخل الضريبي:

15

كيف يتم التوصل إلى صافي الدخل الضريبي / الزكوي؟

توجد طريقتان:

1. تعديل صافي الدخل المحاسبي (بالإضافة والحسم) للوصول لصافي الدخل الضريبي.
2. إعداد حساب أرباح وخسائر ضريبي يتضمن الإيرادات الخاضعة فقط والمصروفات الواجبة الحسم فقط.

3-1-2 طرق تحديد الدخل الضريبي:

16

الأنظمة الضريبية تصنف الإيرادات إلى

- إيرادات تخضع للضريبة/ الزكاة
- إيرادات لا تخضع للضريبة/ الزكاة

وتصنف المصاريف إلى

- مصاريف جائزة الحسم وفقاً للنظام الضريبي/ الزكوي.
- مصاريف غير جائزة الحسم وفقاً للنظام الضريبي/ الزكوي.

2-1-3 طرق تحديد الدخل الضريبي:

17

بالنسبة للإيرادات

داخل قائمة الدخل (داخل الحساب)

1- إيرادات صرح بها المكلف محاسبياً وهي أيضاً تخضع زكواً وضريبياً

← لاتعديل

مثل: مجمل الربح

2- إيرادات صرح بها المكلف محاسبياً ولكنها معفاة زكواً وضريبياً ولا يعتد بها

← تحسم

مثل: الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التخلص من أصول ثابتة تخضع لنظام استهلاك المجموعات كبيع الآلات.

2-1-3 طرق تحديد الدخل الضريبي:

18

خارج قائمة الدخل (خارج الحساب)

3- إيرادات لم يصرح بها محاسبياً سواء سهواً أو عمداً ولكنها تخضع زكويًا وضريبيًا ← تضاف

مثل: الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التخلص من أصول ثابتة لاتخضع لنظام استهلاك المجموعات كالأراضي.

2-1-3 طرق تحديد الدخل الضريبي:

19

بالنسبة للمصروفات

داخل قائمة الدخل (داخل الحساب)

1- مصروفات حسمت محاسبياً وهي زكويّاً وضريبيّاً واجبة الحسم ← لا تعديل
مثل: الرواتب والأجور

2- مصروفات حسمت محاسبياً وهي زكويّاً وضريبيّاً غير واجبة الحسم ← تضاف
مثل: الإستهلاكات الزائدة

خارج قائمة الدخل (خارج الحساب)

3- مصروفات واجبة الحسم زكويّاً وضريبيّاً ولم تحسم محاسبياً ← تحسم
مثل: المساهمات في صناديق التقاعد.

2-1-3 طرق تحديد الدخل الضريبي:

20

❖ من الممكن صياغتها بشكل آخر:

× × صافي الدخل المحاسبي (الدفترى)

يضاف إليه:

× × إيرادات لم يصرح بها المكلف محاسبياً (غير موجودة في قائمة الدخل)
ولكنها تخضع زكويًا وضريبيًا

× × مصروفات حسمت محاسبياً ولكنها زكويًا وضريبيًا غير واجبة الحسم

يحسم منه:

× × إيرادات صرح بها المكلف محاسبياً ولكنها لا تخضع زكويًا وضريبيًا

× × مصروفات واجبة الحسم زكويًا وضريبيًا ولم تحسم محاسبياً

× × صافي الدخل الزكوي/ الضريبي

2-1-3 طرق تحديد الدخل الضريبي:

21

مثال: ظهر حساب الأرباح والخسائر التالي بدفاتر إحدى المؤسسات الفردية عن العام المنتهي 30/12/1431هـ.

50,000 رواتب وأجور	10,000 مجمل الربح
30,000 ايجار	40,000 خصم مكتسب
10,000 خصم مسموح به	10,000 أرباح بيع الآلات
10.000 استهلاكات	
50,000 صافي الدخل	
150,000	150,000

2-1-3 طرق تحديد الدخل الضريبي:

22

وعندما قامت مصلحة الزكاة والدخل بفحص دفاتر المؤسسة اتضح لها مايلي:

- (1) أن هناك أرباح رأسمالية تخص قطعة أرض مملوكة للمؤسسة بمبلغ 62,000 ريال لم يصرح بها.
 - (2) يتضمن بند الإستهلاكات مبلغ 3000 ريال استهلاكات زائدة عن المعدلات المسموح بها ضريبياً.
 - (3) لم يتضمن الجانب المدين من حـ أ / خ مبلغ 40,000 ريال تمثل مساهمات صاحب المؤسسة عن العاملين لديه في صندوق تقاعد نظامي (والمبلغ في حدود المسموح به نظاماً).
- المطلوب: تحديد الوعاء الضريبي للمؤسسة عن العام المنتهي في 30/12/1431هـ.

2-1-3 طرق تحديد الدخل الضريبي:

23

الطريقة الأولى: تعديل صافي الربح المحاسبي لتحديد الدخل الضريبي/الزكوي:

50,000 صافي الدخل المحاسبي (الدفري)

يضاف إليه:

30,000 استهلاكات زائدة (مصروفات حسمت محاسبياً ولكنها زكويّاً وضريبيّاً غير واجبة الحسم)

62,000 ارباح رأسمالية عن بيع الأرض (ايرادات لم يصرح بها المكلف محاسبياً ولكنها تخضع زكويّاً وضريبيّاً)

يحسم منه:

10,000 أرباح بيع الآلات (ايرادات صرح بها المكلف محاسبياً ولكنها لا تخضع زكويّاً وضريبيّاً لأنها خاضعة لنظام استهلاك المجموعات)

40,000 مساهمات في صندوق تقاعد نظامي (مصروفات واجبة الحسم زكويّاً وضريبيّاً ولم تحسم محاسبياً)

65,000 صافي الدخل الزكوي/الضريبي

2-1-3 طرق تحديد الدخل الضريبي:

24

الطريقة الثانية: اعداد حساب أرباح وخسائر ضريبي/ زكوي:

الإيرادات الخاضعة فقط	المصروفات الواجبة الحسم فقط
10,000 مجمل الربح	50,000 رواتب وأجور
40,000 خصم مكتسب	30,000 ايجار
62,000 أرباح بيع الأراضي	10,000 خصم مسموح به
	7000 استهلاكات
	40,000 مساهمات في صندوق تقاعد نظامي
	65,000 صافي الدخل
202,000	202,000

2-2 تحصيل الضريبة:

25

بعد أن يتم تحديد وعاء الضريبة وربط المبلغ الذي يلتزم المكلف بأدائه للخرينة العامة، تأتي المرحلة الأخيرة من مراحل الإستقطاع 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 الإستثنائية التي تحصل فيها الضريبة عيناً، كما في أوقات الحروب والأزمات.

ونشير فيما يلي إلى أهم طرق تحصيل الضريبة من المكلفين:

2-2 تحصيل الضريبة:

26

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 الإتفاق مع المكلف على عدد ومقدار ومواعيد الأقساط في حدود معينة.

2-2 تحصيل الضريبة:

27

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 ماتم 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 ماتبقى عليه، أو يرد له ماقد يزيد عن قيمة الضريبة المربوطة، أو يرحل هذا المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة.

2-2 تحصيل الضريبة:

28

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

2-2 تحصيل الضريبة:

29

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.

3-2 التهرب من الإلتزام بدفع الضريبة:

30

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 الحال بصدد محاولة التقليل من استهلاك سلعة معينة.

3-2 التهرب من الإلتزام بدفع الضريبة:

31

2- قد يتم تفادي أو تجنب الضريبة عن طريق الاستفادة من الثغرات الموجودة في صياغة النظام الضريبي، وذلك عندما تعتمد 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.

2-3 التهرب من الإلتزام بدفع الضريبة:

32

(ب) التهرب من الضريبة:

3- 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 - فضلاً 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 حصيللة الضرائب القائمة الناتج من التهرب.

3-2 التهرب من الإلتزام بدفع الضريبة:

33

❖ 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.

3-2 التهرب من الإلتزام بدفع الضريبة:

34

❖ ضمانات أداء الضريبة (وسائل مكافحة التهرب الضريبي):

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

1- حق الإطلاع: منح موظفي الإدارة الضريبية حق الإطلاع 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.

3-2 التهرب من الإلتزام بدفع الضريبة:

35

- 3- الإلتزام بتقديم الإقرار الضريبي: إلزام المكلف بتقديم أقرار مؤيد باليمين.
- 4- الإلتزام 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.

3-2 التهرب من الإلتزام بدفع الضريبة:

36

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

7- الجزاءات الجنائية والمالية: الإلتزام 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.

4-2 الإزدواج فى الضريبة:

37

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

1- مبدأ التبعية السياسية

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

4-2 الإزدواج في الضريبة:

38

2- مبدأ التبعية الاقتصادية

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

3- مبدأ الإقامة

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

4-2 الإزدواج في الضريبة:

39

❖ 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 بالإزدواج الضريبي.

الإزدواج 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.

4-2 الإزدواج في الضريبة:

40

يتضح من هذا التعريف أنه لكي يتحقق الإزدواج 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.

4-2 الإزدواج في الضريبة:

41

❖ نطاق الإزدواج الضريبي

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

1- الإزدواج الداخلي: يقصد به ذلك الإزدواج الذي تتحقق شروطه داخل دولة واحدة، اتحادية أم موحدة.

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

4-2 الإزدواج في الضريبة:

42

2- الإزدواج الضريبي الدولي: يقصد به ذلك الإزدواج 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 الإزدواج الضريبي الدولي غير مقصود (يصعب التحكم فيه).

4-2 الإزدواج في الضريبة:

43

□ من السهولة تجنب الإزدواج الداخلي نظراً لوجود سلطة عليا في الدولة يمكنها منع هذا الإزدواج عن طريق فرض القواعد اللازمة لمنع الإزدواج.

4-2 الإزدواج في الضريبة:

44

□ أما بالنسبة للإزدواج الضريبي الدولي فليس من السهولة مكافحته نظراً لعدم وجود سلطة عليا تستطيع التنسيق بين الأنظمة الضريبية للدول المختلفة بحيث تمنع حدوث هذا الإزدواج، 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.

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

4-2 الإزدواج في الضريبة:

45

2- من خلال المعاهدات والإتفاقيات الدولية الثنائية أو الجماعية، وتحدد هذه المعاهدات والإتفاقيات الأموال ومصادر الدخل التي تخضع للضريبة في كل دولة من الدول الموقعة على المعاهدة أو الإتفاق.

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.