

# التهرب الضريبي والازدواج الضريبي في الأنظمة الضريبية في

## المملكة العربية السعودية

الباحث/ نايف بن هادي بن علي الياامي\*

<https://aif-doi.org/AJHSS/107904>

\*باحث دكتوراه في القانون المالي

محاضر بكلية الأنظمة والدراسات القضائية

بالجامعة الإسلامية بالمدينة المنورة

ملخص البحث:

يتناول ظاهرة الازدواج الضريبي وأنواعها وأبرز المعالجات لظاهرة التهرب الضريبي المملكة العربية السعودية.

وخلص البحث الى نتائج أبرزها أن المنظم السعودي تبني عدد من العقوبات للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، ويعد الإعفاء الضريبي أحد الوسائل المحفزة لمعالجة مشكلة الازدواج الضريبي.

وأوصى الباحث بمعالجة القصور التشريعي الضريبي ونشر الوعي الضريبي وتعزيز مبادئ الحوكمة والشفافية داخل أروقة أجهزة تحصيل الضرائب.

### الكلمات المفتاحية:

الضريبة - التهرب الضريبي - الازدواج الضريبي- التجنب الضريبي.

يدور موضوع البحث حول "التهرب الضريبي والازدواج الضريبي في الأنظمة الضريبية في المملكة العربية السعودية"، ويهدف البحث إلى استعراض ظاهرة التهرب الضريبي والازدواج الضريبي باعتبارهما أحد أبرز التحديات التي تواجه الجهات التشريعية في مختلف بلدان العالم وأبرز السبل لمعالجة تلك الظواهر من خلال ما ورد في الأنظمة والتشريعات في المملكة العربية السعودية، وسوف ينتهج الباحث الأسلوب التحليلي، يتضمن البحث مبحثين الأول: يتناول ظاهرة التهرب الضريبي وتمييزها عن غيرها من المصطلحات كالتجنب الضريبي والتخطيط الضريبي وأبرز أسباب التهرب الضريبي وأخيرا أهم الوسائل المطبقة في المملكة العربية السعودية للحد من التهرب الضريبي. المبحث الثاني:

## Abstract

The topic of the research revolves around "Tax Evasion and Double taxation in Tax Laws in the Kingdom of Saudi Arabia". The research aims to illustrate the phenomena through what was stated in the regulations and legislation in the Kingdom of Saudi

Arabia. The researcher will adopt the comparative analytical method. First Chapter: researcher will discuss causes of tax evasion and finally the most important means applied in the Kingdom of Saudi Arabia to reduce tax evasion. The second chapter: deals with

the phenomenon of double taxation, its types, and the most prominent treatments for the phenomenon of tax evasion in Saudi Arabia.

The researcher concluded with results, most notably that the Saudi regulator adopted several penalties to reduce tax evasion, and tax exemption is one of the motivating means to address the problem of double taxation.

ance.

The researcher recommended addressing the tax legislative shortcomings, spreading tax awareness, and strengthening the principles of governance and transparency within the corridors of tax collection agencies.

**Keywords:** Tax - Tax Evasion - Double Taxation - Tax Avoid

مقدمة:

تشكل الضريبة عبئاً على الممول وقد يحاول مقاومتها أو التخلص منها بطرق مختلفة، من هذه الطرق قد يكون غير قانوني وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي، وترجع أسباب هذه الظاهرة إلى قصور في التشريعات الضريبية وضعف الجزاء الرادع للمتهرب من الضريبة وغيرها من الأسباب، ومع اتساع وتشابك العلاقات الاقتصادية بين دول العالم و زيادة التبادل الدولي نتيجة انتشار الاستثمار الأجنبي بجميع أشكاله و تشكل ما يعرف اليوم بالعمولة الاقتصادية التي قد تتعارض مع سيادة الدول في فرض الضرائب على المستثمرين المقيمين في أراضيها، وقد يمتد نطاق تطبيقها للضريبة على خارج الإقليم - مبدأ عالمية الإيراد - مما قد يؤدي الى ظهور معوقات دولية في غاية الخطورة و على رأسها الازدواج الضريبي الدولي، الأمر الذي بدوره يؤدي الى تقييد المعاملات التجارية الدولية ويحد من تدفق رؤوس الأموال بين مختلف دول العالم<sup>1</sup>، وإن ما ينتج عن ظاهرتي التهرب الضريبي والازدواج الضريبي يشكل خطراً على النمو الاقتصادي والاجتماعي في البلد ويؤدي إلى الإضرار بالمبادئ الأساسية للضريبة وهي مبدأ العدالة والمساواة الضريبية، وسوف يتم تسليط الضوء على مفهوم كلا المصطلحين وأنواعهما وأسبابهما وطرق معالجتهما.

أسئلة البحث:

1. ما المقصود بالتهرب الضريبي والازدواج الضريبي في النظام السعودي؟
2. ما دور التشريعات القانونية الضريبية في المملكة العربية السعودية لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي؟

أهمية البحث: يساعد هذا البحث في محاربة ظاهرتي التهرب الضريبي والازدواج الضريبي من خلال استعراض ما ورد في الأنظمة الضريبية في المملكة العربية السعودية.

1 السيد محمد خليل، عوض (السياسة الضريبية وجذب رؤوس الأموال الأجنبية في مصر) 2014، القاهرة، 2014، ص 266.

### أهداف البحث:

تحديد الأحكام والمبادئ القانونية في محاربة ظاهرتي التهرب الضريبي والازدواج الضريبي في المملكة العربية السعودية.

حدود البحث: اقتصر البحث على استعراض ما ورد من وسائل للحد من التهرب الضريبي والازدواج الضريبي في الأنظمة الضريبية في المملكة العربية السعودية.

منهج البحث: اعتمد البحث المنهج التحليلي المقارن حتى يتمكن من الوصول الى نتائج وتوصيات تتعلق بالتهرب الضريبي والازدواج الضريبي وآلية معالجتهما في ضوء الأنظمة الضريبية في المملكة العربية السعودية.

### خطة البحث

تضمن البحث مقدمة ومبحثين وخاتمة

#### ❖ المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي.

- المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأسبابه.
- المطلب الثاني: مفهوم التجنب الضريبي والتخطيط الضريبي.
  - الفرع الأول: مفهوم التجنب الضريبي.
  - الفرع الثاني: مفهوم التخطيط الضريبي.
- المطلب الثالث: وسائل مكافحة التهرب الضريبي.
  - الفرع الأول: وسائل مكافحة التهرب الضريبي عالمياً.
  - الفرع الثاني: وسائل مكافحة التهرب الضريبي في التشريعات الضريبية السعودية.

#### ❖ المبحث الثاني: الازدواج الضريبي.

- المطلب الأول: مفهوم الازدواج الضريبي.
- المطلب الثاني: أنواع الازدواج الضريبي
  - الفرع الأول: الازدواج الداخلي والازدواج الخارجي.
  - الفرع الثاني: الازدواج المقصود والازدواج غير المقصود.
- المطلب الثالث: وسائل معالجة الازدواج الضريبي.
  - الفرع الأول: نظام الإعفاء.
  - الفرع الثاني: نظام الائتمان الضريبي.
  - الفرع الثالث: نظام خصم الضريبة الأجنبية من الضريبة الوطنية.

➤ الخاتمة وتضمن:

- النتائج.
- التوصيات.

### المبحث الأول: التهرب الضريبي.

تشكل الضريبة عبئاً على الممول وقد يحاول مقاومتها أو التخلص منها بطرق مختلفة، من هذه الطرق ما قد يكون غير قانوني وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي، وترجع أسباب هذه الظاهرة إلى قصور في التشريعات الضريبية وضعف الجزاء الرادع للمتهرب من الضريبة وغيرها من الأسباب. إن ما ينتج عن ظاهرة التهرب الضريبي يشكل خطراً على النمو الاقتصادي والاجتماعي في البلد ويؤدي إلى الإضرار بالمبادئ الأساسية للضريبة وهي مبدأ العدالة والمساواة الضريبية، وسوف يتم تسليط الضوء على مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه وأسبابه وطرق معالجة التهرب الضريبي.

#### المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأسبابه.

##### الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي.

لم يتم تعريف التهرب الضريبي في التشريعات الضريبية الحديثة واقتصرت على تعداد صور التهرب الضريبي أو أشكاله وتركت المجال لعلم المالية العامة لتعريف التهرب الضريبي. عرف الفقه المالي المصري التهرب الضريبي بأنه: "التخلص من الالتزام بدفع الضريبة"<sup>2</sup>، وعرفه آخرون بأنه: "قدرة المكلف على التخلص من أداء الضريبة كلياً أو جزئياً دون نقل عبئها إلى الغير، من خلال اتباع طرق احتيالية غير مشروعة"<sup>3</sup>.

تتعدد وسائل التهرب الضريبي، لكن من أبرزها، تزوير وتزييف وتدليس المستندات، والتلاعب في الأرقام، والغش، واتباع بعض الحيل المحاسبية، مثل إعداد ميزانيات خاصة لتقديمها للإدارة الضريبية تظهر مركزاً غير حقيقي للمنشأة أو إدراج بعض النفقات في بنود لا تفرض عليها الضريبة أو إخفاء كل أو بعض عناصر المادة الخاضعة للضريبة<sup>4</sup>.

2 د. حبيب الرحمن جدي، " دور السياسة الضريبية في اجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية في الدول الآخذة في النمو"، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1982، ص 223.

3 أ.د. رفعت المحجوب، "المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص 337.

4 هناك أيضاً الإخفاء المادي إذا كان ممكناً من خلال إخفاء جزء من التركة أو تهريب البضائع للإفلات من الضرائب الجمركية، راجع في هذا السياق:

د. ماجدة أحمد شلبي، "المالية العامة واقتصاديات الرفاهية ودور الدولة في تحقيق الكفاءة التخصيصية للموارد"، كلية الحقوق، جامعة بنها، 2012م، ص 180.

لا بد من التفرقة بين التهرب الضريبي وما قد يشابهه من التصرفات التي قد يقوم بها الممول وتحقق ذات النتيجة للتهرب الضريبي وهو التجنب الضريبي والتخطيط الضريبي وسيتم توضيح كلا المصطلحين والفرق عن التهرب الضريبي في الفرع الثاني.

#### الفرع الثاني: أسباب التهرب الضريبي .

إن أسباب التهرب الضريبي متعددة وواسعة ولا يمكن حصرها نظراً لاختلاف التشريعات الضريبية والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وكفاءة الأجهزة والإجراءات لكن سوف يتم تناول الأسباب على سبيل المثال<sup>5</sup>.

#### أولاً: الأسباب التشريعية

تعد من أهم الأسباب المؤدية إلى التهرب الضريبي ويرجع ذلك الى القصور الموجود في التشريع الضريبي وكثرة الثغرات وعدم إحكام صياغته التي من خلالها يستطيع المكلفون التهرب من دفع الضريبة، أيضاً قد تكون الأهداف المرجو تحقيقها من خلال التشريعات الضريبية قد لا تتلاءم مع الظروف السائدة في البلد<sup>6</sup>.

#### ثانياً: الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية

كلما تعقد النظام الضريبي كلما زادت المعاملات بفئات معينة من الممولين، أيضاً اختلاف الأسعار الضريبية يؤدي لانخفاض فاعلية وكفاءة الإدارة الضريبية في تحصيل الضرائب. أيضاً نقص كفاءة الكوادر البشرية العاملة في الإدارة الضريبية يؤدي لسهولة التهرب الضريبي، بالإضافة إلى تفشي ظاهرة الرشوة لموظفي الإدارات الضريبية يساعد في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي<sup>7</sup>.

5 . معوض السيد محمد خليل، " السياسة الضريبية وجذب رؤوس الأموال الأجنبية في مصر"، مرجع سابق، ص 282-283.

6 د. عبد الله الصعيدي، " الضرائب والتنمية دراسة لدور الضرائب على الدخل في تمويل الانفاق العام في مصر"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1991م، ص 255-262.

7 . عبد الله الصعيدي، " الضرائب والتنمية دراسة لدور الضرائب على الدخل في تمويل الانفاق العام في مصر"، مرجع سابق، ص 255-262.

### ثالثاً: الأسباب الأخلاقية

رغبة الفرد غالباً تدفعه إلى الاحتفاظ بأكبر قدر ممكن من دخله، حتى يتمكن من تحقيق أقصى إشباع ممكن لحاجاته الأساسية والمتعددة، وكذلك فإن الأثر النفسي لسياسة الإنفاق العام (بمعنى إحساس الأفراد بالجدوى أو المنفعة الناتجة عن النفقات العامة للدولة) لها تأثيرها الكبير على مدى تقبل الممول بالعبء الضريبي، لذلك ضعف الوعي الضريبي يشجع على التهرب الضريبي<sup>8</sup>.

### المطلب الثاني: الفرق بين التجنب الضريبي والتخطيط الضريبي

#### الفرع الأول: مفهوم التجنب الضريبي.

يقصد بالتجنب الضريبي أن يقوم الممول من خلال تنظيم أعماله بشكل بريء دون سوء نية قاصداً دفع ضريبة أقل أو عدم دفع الضريبة تماماً فهو يستخدم ما يسمح به القانون للوصول إلى غايته. الفارق بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي أن الأول ينظم أعماله الخاضعة للضريبة بشكل احتيالي ومخالف للقوانين ليحقق نفس غاية المتجنب وهي تخفيض الضرائب أو عدم دفعها إطلاقاً، أي أن كلاهما متشابهان في الغاية، ولكنهما مختلفان في الوسيلة ففي التجنب الضريبي يستفاد من الوسائل المشروعة التي يسمح بها القانون، بينما يعتمد المتهرب مخالفة القوانين أو التحايل عليها<sup>9</sup>. في ضوء ما تقدم يعرف فقهاء المالية العامة التجنب الضريبي بأنه: "عملية تخلص مشروعة من دفع الضريبة، تتحقق من خلال استغلال ثغرة موجودة في النصوص القانونية الخاصة، ومن ثم فلا توجد مخالفة للقانون"<sup>10</sup>.

تعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) التجنب الضريبي بأنه: "ترتيب أمور الممول بما يمكنه من تخفيض الضريبة بصورة تتفق حرفياً مع القانون، ولكنها تتعارض مع قصد المشرع من تطبيق القانون"<sup>11</sup>.

8 ناصر مراد، "أسباب التهرب الضريبي وأثاره على الاقتصاد الوطني"، دراسات اقتصادية، الجزائر، 2010م، ص10.

9 د. رمضان صديق محمد، "التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري"، بدون دار نشر، القاهرة، 2011م. 10 من هذا المنطلق يعتبر تجنباً للضريبة امتناع الفرد عن القيام بأية تصرفات تؤدي إلى دفع الضريبة، مثل أن يرفض الممول مثلاً استيراد أية سلعة أجنبية توجب استيرادها دفع ضريبة جمركية، ويدخل في نطاق التجنب الضريبي ما يلجأ إليه البعض دون مخالفة القانون من نقل مواقع نشاطهم أو أموالهم من الدول التابعين لها سياسياً إلى دول أخرى أجنبية تكون فيها المعاملة الضريبية أقل. راجع في هذا السياق: د. رمضان صديق محمد، "التجنب الضريبي"، مرجع سابق، ص16.

11 Glossary of tax terms. OECD. (n.d.). Retrieved January 2, 2023, from <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>.

يتم تجنب الضريبي من خلال استغلال الثغرات القانونية لتحقيق منافع لم تكن في قصد المشرع السماح بها عند وضع القانون، أو بالتلاعب بالنصوص أو بالتركيز على النواحي الشكلية دون الاهتمام بجوهر المعاملات التي يعنى بها هذا القانون.

### الفرع الثاني: مفهوم التخطيط الضريبي.

بينما يقصد بالتخطيط الضريبي (Tax Planning) الإجراءات والخطط التي يتخذها الممول لتنظيم أعمال نشاطه من خلال التعامل مع التشريعات الضريبية من قوانين ولوائح وقرارات بأقل عبء ضريبي ويمكن أن يؤدي التخطيط الضريبي إلى تخفيض في قيمة الضريبة المستحقة أو عدم استحقاقها.<sup>12</sup>

و عرف التخطيط الضريبي الفعال بأنه: "التخطيط الذي يزيد من القيمة الحالية للتدفقات النقدية لشركة ما بعد دفع الضريبة؛ وهو بذلك يقلل معدلات الضريبة الفعالة المفروضة على النشاط الاقتصادي، ويمكن تصور التخطيط الضريبي أيضاً من قبل الحكومة، بهدف تحقيق أهداف اقتصادية معينة جراء سياسة الحوافز"<sup>13</sup>.

والتخطيط الضريبي، وإن كان الممول يتجنب فيه دفع الضريبة، إلا أنه لا يستخدم وسائل أو أدوات خارجة عن القانون، مثل التهرب الضريبي، حيث يقوم الممول بتكليف تصرفاته الاقتصادية بحيث يخفض من التزاماته الضريبية إلى أقل قدر ممكن أو أنه يختار من بين عدة خيارات اقتصادية متاحة أمامه ويكون ذلك الخيار هو الذي يجنبه دفع الضريبة وهذا حق معترف به للممول طالما أنه لا يخالف القانون.

من أمثلة التخطيط الضريبي إنشاء كيانات أو معاملات لا تهدف إلى تحقيق مصالح تجارية، بقدر ما تهدف إلى التخلص من الضريبة أو تعمد تجنبها مثل الاقتراض الدائم بدلاً من زيادة رأس المال بالتمويل الذاتي أو الإسراف في شراء أصول غير منتجة.

ويقوم تجنب الضريبي على الإعفاءات الضريبية التي تمنحها التشريعات الضريبية للمجالات الأقل رواجاً في المجتمع كالاتصال الزراعي أو المشاريع الواقعة في المناطق النائية والجديدة<sup>14</sup>.

KPMG, Aggressive tax planning Working paper, Finance Quebec, January,2003, p.3.12

Philips, John. DM Corporate Tax-Planning Effectiveness, The Role of Compensation-Based 13 Incentives, the Accounting Review, Vol. 78, No3, 2003, p.p. 847-874

14 د. رمضان صديق محمد، "التجنب الضريبي"، مرجع سابق، ص36.

### المطلب الثالث: وسائل مكافحة التهرب الضريبي.

تتعدد الوسائل والطرق المستخدمة في مكافحة التهرب الضريبي تبعاً لطبيعة الأنظمة الضريبية المختلفة من بلد إلى آخر.

#### الفرع الأول: وسائل مكافحة التهرب الضريبي عالمياً.

الوسائل التي تتبناها الدول في مكافحة التهرب الضريبي<sup>15</sup>:

أولاً: زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين من خلال تعريف الأفراد الطبيعيين والمعنويين بواجباتهم تجاه وطنهم من خلال الالتزام بدفع الضريبة عند استحقاقها، ويتم زيادة الوعي من خلال وسائل مرئية ومقروءة كالمنشورات والندوات التي من خلالها يستطيع الفرد معرفة القوانين والأنظمة الضريبية في البلد وإتاحة الفرصة للأفراد بإبداء مقترحاتهم تجاه النظام الضريبي.

ثانياً: مراجعة العقوبات المنصوص عليها في الأنظمة والقوانين الضريبية على المتهربين من دفع الضرائب، مع تقرير مسؤولية جنائية ومدنية وتأديبية على من شارك في التهرب باختلاف مواقعهم الوظيفية.

ثالثاً: دعم الإدارات الضريبية بالكوادر المؤهلة وتزويدها بأحدث الوسائل التقنية في مجال الحقل الضريبي بما يعزز من النزاهة العامة والمحافظة على حق الدولة في تحصيل الضريبة، أيضاً لا بد من تعزيز مبادئ الحوكمة من الإفصاح والشفافية من خلال استقطاب الخبراء والمؤهلين في مجال الإدارة الضريبية والتأكيد على موظفي الإدارة الضريبية عدم التعسف في تحصيل الضرائب.

حرص المنظم السعودي على تعزيز الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين من خلال تحديد التزامات الإدارة الضريبية فيما يتعلق بإجراءات الربط وتحصيل الضريبة والحد من سلطة التقدير من خلال تنفيذ ما نص عليه القانون في إطار من الشفافية والحياد، واعتماد الإقرار الضريبي المقدم من المكلف كقاعدة يبنى عليها الربط الضريبي، لذلك تؤكد هيئة الزكاة والضريبة والجمارك على أهمية الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات المنتظمة للمكلف.

#### الفرع الثاني: وسائل مكافحة التهرب الضريبي في التشريعات الضريبية السعودية.

في حال ثبت لدى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بموجب مستندات عدم صحة الإقرار الضريبي قد يتعرض المكلف الضريبي لعدد من الجزاءات وهي كالتالي:

نص نظام ضريبة الدخل السعودي في المادة الستون على وجوب تقديم إقرار ضريبي من قبل المكلف بما لا يتجاوز مئة وعشرون يوماً من تاريخ نهاية السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار<sup>16</sup>.

وحددت المادة الستون في الفقرة (ج) الأشخاص الملزمين بتقديم الإقرارات الضريبية وهم:

- شركات الأموال المساهمة.

15 د. محمد نجيب جادو، " الوجيز في المالية العامة "، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2006م، ص192-195

16 الفقرة (أ، ب) من المادة الستون من نظام ضريبة الدخل لعام 1425هـ بالمملكة العربية.



- غير المقيم له منشأة دائمة في المملكة العربية السعودية  
- المقيم الذي يمارس نشاط تجاري.

أيضاً في نفس المادة السبعون من نظام ضريبة الدخل أشارت الفقرة (هـ) وجوب وجود محاسب قانوني لاعتماد الإقرار الضريبي إذا تجاوز الدخل الخاضع للوعاء الضريبي أكثر من مليون ريال (1,000,000) خلال ستين يوم من نهاية السنة الضريبية.

نص النظام ولآئحته التنفيذية على بعض الإجراءات التي بإمكان هيئة الزكاة والضريبة والجمارك اتخاذها، وهذه بعض الإجراءات الواجبة على الهيئة لمكافحة التهرب الضريبي من قبل بعض المكلفين، كالتالي<sup>17</sup>:

(أ) لغرض تحديد الضريبة للهيئة الحق في:

(1) عدم الأخذ بأي معاملة ليس لها أثر ضريبي.

(2) إعادة تكييف المعاملات التي لا يعكس ظاهرها جوهرها ووضعها في صورتها الحقيقية.  
(ب) لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك الحق في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف إذا لم يقدم إقراره في الموعد النظامي، أو لم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة، أو لم يتقيد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتره وسجلاته.

(ج) يجوز للهيئة إعادة توزيع الإيراد والمصاريف في المعاملات التي تتم بين أطراف مرتبطة، أو أطراف تتبع نفس الجهة لتعكس الإيراد الذي كان سيتحقق لو كانت الأطراف مستقلة وغير مرتبطة.

نص نظام ضريبة الدخل في المادة السادسة والسبعون الفقرة (أ) على غرامات تمثلت في غرامة تأخير في تقديم الإقرار الضريبي بمقدار 1% من قيمة الضريبة غير المسددة خلال ثلاثين يوماً من الموعد النظامي لاستحقاق الضريبة وبما لا يتجاوز عشرون ألف ريال سعودي.

في حالة عدم تقديم الإقرار في الوقت المحدد، تفرض الغرامة الآتية عوضاً عن الغرامة الواردة في الفقرة (أ) من هذه المادة إذا كانت الغرامة بمقتضى الفقرة (أ) تقل عن المبلغ المحدد بناء على الفقرة (ب).

- خمسة بالمئة (5%) من الضريبة المسددة إذا لم يتجاوز التأخير ثلاثين يوماً من الموعد النظامي.

17 الفقرة (أ، ب، ج) من المادة الثالثة والستون من نظام ضريبة الدخل لعام 1425هـ. السعودي.

- عشرة بالمئة (10%) من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن ثلاثين يوماً ولم يتجاوز تسعين يوماً من الموعد النظامي.
  - عشرون بالمئة (20%) من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن تسعين يوماً ولم يتجاوز ثلاثمائة وخمسة وستين يوماً من الموعد النظامي.
  - خمسة وعشرون بالمئة (25%) من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن ثلاثمائة وخمسة وستين يوماً من الموعد النظامي.
- يقصد بالضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام، والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة الستين من نظام ضريبة الدخل.
- علاوة على ما سبق، نص نظام ضريبة الدخل السعودي على عدد من الغرامات الإضافية بجانب الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من النظام، والتي يختلف مقدارها في حالة التأخير عن سداد الضريبة، عن حالة ارتكاب الغش بقصد التهرب من الضريبة. بالإضافة الى غرامة مقدارها 25% من فرق الضريبة الناتجة عن معلومات غير حقيقية من قبل المكلف أو المحاسب القانوني يقصد من وراها التهرب الضريبي وذكر بعض الحالات على وجه المثال دون الحصر كالتالي:
- تقديم دفاتر، أو سجلات، أو حسابات، أو مستندات غير حقيقية لا تعكس الوضع الصحيح للمكلف.
  - تقديم الإقرار على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات مع تضمينه معلومات تخالف ما تظهره دفاتره وسجلاته.
  - تقديم فواتير، أو وثائق مزورة، أو مصنوعة، أو تغيير فواتير الشراء، أو البيع، أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر.
  - عدم الإفصاح عن نشاط أو أكثر من أنواع النشاط التي تخضع للضريبة.
  - إتلاف، أو إخفاء الدفاتر، أو السجلات، أو المستندات قبل قيام هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بالفحص.
- ويهدف المنظم من توقيع تلك العقوبات إلى الحد من حالات التهرب الضريبي من أجل المحافظة على خزينة الدولة العامة وتحقيق العدالة الجماعية، وضبط السوق وتعزيز المنافسة العادلة بين المستثمرين لجذب وتشجيع الاستثمارات وتحفيز النمو الاقتصادي والاجتماعي وردع جميع من تسول له نفسه بالتفكير في محاولة التهرب الضريبي.

## المبحث الثاني: الازدواج الضريبي

مع اتساع وتشابك العلاقات الاقتصادية بين دول العالم وازدياد التبادل الدولي نتيجة انتشار الاستثمار الأجنبي بجميع أشكاله و تشكل ما يعرف اليوم بالعملة الاقتصادية التي تتصادم مع سيادة الدول في فرض الضرائب على المستثمرين المقيمين في أراضيها ، وقد يمتد نطاق تطبيقها للضريبة على خارج الإقليم - مبدأ عالمية الإيراد - مما قد يؤدي إلى ظهور معوقات دولية في غاية الخطورة وعلى رأسها الازدواج الضريبي الدولي؛ الأمر الذي بدوره يؤدي إلى تقييد المعاملات التجارية الدولية ويحد من تدفق رؤوس الأموال بين مختلف دول العالم<sup>18</sup>.

في ضوء ما سبق يشكل الازدواج الضريبي عبئاً على كاهل المستثمر، نتيجة لاختلاف المعايير التي تطبقها الدول عند تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة الوطنية، ورغم مشروعية الازدواج الضريبي إلا أن له آثار سلبية على المستثمر الأجنبي، وعلى نمو الاستثمار الأجنبي والحركة التجارية الدولية<sup>19</sup>.

لذا تحرص الدول على تلافي ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي عبر إبرام اتفاقيات دولية مما يجعل من ذلك حافزاً ضريبياً للاستثمار<sup>20</sup>.

### المطلب الأول: مفهوم الازدواج الضريبي.

يعرف الازدواج الضريبي بأنه " فرض نفس الضريبة أو ضريبة مماثلة لها في النوع أو الطبيعة أكثر من مرة على نفس الشخص، ونفس المدة، وعن ذات المدة المستحقة عنها الضريبة"<sup>21</sup>. ويكون هناك حالة ازدواج ضريبي دولي " عندما يخضع نفس الدخل أو بعض عناصره لضرائب أكثر من دولة في نفس المدة التي يتم عليها المحاسبة الضريبية"<sup>22</sup>.

18 د. معوض السيد محمد خليل، " السياسة الضريبية، مرجع سابق، ص 266.

19 عصام الدين مصطفى بسيم، " النظام القانوني للاستثمارات الأجنبية الخاصة في الدول النامية"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1978م، ص 116.

20 د. السيد عبدالمولى "الضرائب والمعاملات الدولية"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998م، ص 42-48.

21 د. زين العابدين ناصر، "مبادئ علم المالية العامة"، بور دار نشر، 1982، ص 208.

22 د. مصطفى محمود عبد القادر، "الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية دراسة مقارنة (القانون رقم 157 لسنة 1981م مقارنة بالقانون رقم 91 لسنة 2005م) وبعض التشريعات الضريبية المقارنة بالتطبيق على البنوك الوطنية والدولية"، بدون دار نشر، 2006م، ص 581.

ولكي يتحقق الازدواج الضريبي يتعين أن توفر الشروط التالية<sup>23</sup>:

أ- وحدة الضرائب المفروضة

لا بد لوجود الازدواج الضريبي أن تكون الضرائب التي يدفعها الممول عن نفس المال واحدة أو ذات طبيعة موحدة، فوجود الاختلاف في الضرائب المفروضة ينفي وجود ظاهرة الازدواج الضريبي.

ب- وحدة الشخص الخاضع للضريبة

يثير هذا الشرط الكثير من المشكلات للشخصيات الاعتبارية عكس الأشخاص الطبيعية، فإذا تم فرض ضريبة على الأرباح التجارية أو الصناعية على أرباح شركات المساهمة ثم تم فرض ضريبة القيم المنقولة على أرباح المساهمين فيها فلا وجود لازدواج ضريبي من الناحية القانونية لكن من الناحية الاقتصادية هناك ظاهرة ازدواج ضريبي لأن الضريبة الأولى مفروضة على الشركة و الشركة لها ذمة مالية مستقلة عن ذمم مساهميها، و الضريبة الثانية مفروضة على المساهمين فالشركة ليست إلا مجموع مساهميها و من ذلك يتضح أن الأرباح نفسها خضعت للضريبة مرتين مرة عند تحققها للشركة و المرة الثانية عند توزيعها على المساهمين.

ج- وحدة المال الخاضع للضريبة

ويقصد به فرض الضريبة على ذات المال أكثر من مرة واحدة، ففي هذه الحالة وعلى الرغم من وحدة الشخص المكلف نكون بصدد ظاهرة ازدواج ضريبي.

د- وحدة المدة التي تدفع عنها الضريبة

ويقصد بهذا الشرط أن يتم فرض ضريبتين أو أكثر على الشخص نفسه في المدة نفسها التي تحققت خلالها المادة الخاضعة للضريبة، لكن في حال فرض ضريبة معينة على دخل متحقق في سنة معينة ثم تفرض الضريبة نفسها على الدخل نفسه في سنة أخرى فلا نكون هنا أمام ظاهرة ازدواج ضريبي لانعدام وحدة المدة التي تدفع عنها الضريبة<sup>24</sup>.

**المطلب الثاني: أنواع الازدواج الضريبي.**

الازدواج الضريبي قد يكون داخلياً وقد يكون خارجياً، كما أنه قد يكون مقصوداً وقد

يكون غير مقصود.

23 د. نزيه عبد المقصود محمد مبروك، " الآثار الاقتصادية للاستثمارات الأجنبية"، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2013م، ص 225.

24 د. حبيب الرحمن جدي، " دور السياسة الضريبية في اجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية في الدول الأخذة في النمو"، مرجع سابق، ص 210.

### الفرع الأول: الازدواج الداخلي والازدواج الدولي.

يقصد بالازدواج الداخلي: الازدواج الذي ينشأ داخل الدولة إذا كانت السلطات المالية التي تفرض الضرائب على الشخص الواحد تابعة لدولة واحدة أياً كان شكل الدولة، سواء كانت الدولة اتحادية أو موحدة، أي أن الازدواج الضريبي الداخلي يفترض توفر شروطه داخل حدود الدولة<sup>25</sup>. ويقصد بالازدواج الدولي الذي يتحقق عند فرض الضريبة نفسها بواسطة دولتين أو أكثر على الوعاء الضريبي نفسه والشخص نفسه، ويحدث هذا الازدواج كنتيجة لاختلاف الأدوات المالية العامة التي تعتمد عليها الدول عند وضع أنظمتها الضريبية.

### الفرع الثاني: الازدواج المقصود والازدواج غير المقصود.

يتحقق الازدواج المقصود إذا تعمد المشرع في وجود الازدواج الضريبي لتحقيق غايات مختلفة أبرزها الاعتبارات المالية كزيادة حصيلة الضرائب أو زيادة الإيرادات العامة، ولهذا يقال إن الازدواج الداخلي غالباً ما يكون مقصوداً<sup>26</sup>. ويتحقق الازدواج غير المقصود إذا لم يتعمد المشرع حدوثه وغالباً ما يلاحظ في الازدواج الضريبي الدولي، حيث أن كل دولة تضع تشريعها الضريبي تبعاً لظروفها الخاصة ودون مراعاة للتشريعات الضريبية لدى الدول الأخرى<sup>27</sup>.

### المطلب الثالث: وسائل لمعالجة الازدواج الضريبي.

للازدواج الضريبي آثار سلبية أخطرها الحد من تدفق رؤوس الأموال الأجنبية إلى الدول النامية وعقبة لحركة التجارة الدولية والعلاقات الاقتصادية الدولية، وفي ضوء هذه الآثار السلبية تسعى الدول جاهدة لمعالجة مشكلة الازدواج الضريبي من خلال المعالجات على سبيل المثال:

### الفرع الأول: نظام الإعفاء.

هذا النظام يتتبع الإيراد الخارجي لرأس المال ويمنح الإعفاء الضريبي الكامل في دولة المستفيد، ولا يخضع للضريبة إلا في الدولة التي تحقق فيها فقط مثل: توزيعات الأسهم التي يملكها مواطني الدولة من الشركات الأجنبية العاملة في الخارج، والأرباح التي تتلقاها الشركة الأم من أحد فروعها في الخارج، أيضاً لا تخضع للضريبة إلا في الدولة التي تحقق فيها الإيراد فقط.

25. د. عبد المنعم فوزي، "المالية العامة والسياسة المالية"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1965م، ص 283-284.

26. د. رمضان صديق محمد، "تفسير وتطبيق الاتفاقيات لتجنب الازدواج الضريبي"، دار النهضة العربية، القاهرة، 2007م، ص 26.

27. د. يونس أحمد البطريق، "السياسات الدولية في المالية العامة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997م، ص 123.

وتأخذ هذه الإعفاءات إحدى الصورتين:

- 1- الإعفاء الكامل: بحيث يشمل الإيرادات الخارجية كافة في دولة المستفيد أو الشركة الأم، وأخذ بهذا النظام المنظم المصري بالقانون رقم 157 لسنة 1981م بالنسبة للأرباح التي يحققها الشخص الطبيعي أو الاعتباري من الخارج، من خلال منشأة مستقلة قبل أن يتم إلغاءه بقانون رقم 91 لسنة 2005م<sup>28</sup>.
  - 2- الإعفاء المتصاعد: يتمثل في أن الإيرادات الخارجية وإن كانت تعفى من الضريبة في دولة المستفيد أو الشركة الأم، فإن تلك الإيرادات تؤخذ في الاعتبار عند تحديد معدل الضريبة التصاعدي المطبقة على الدخل في بلد الأصل.
- وفي ضوء ما تقدم هذا النظام يؤدي إلى تجنب الازدواج الضريبي الدولي نهائياً، ويشجع على جذب الاستثمارات الأجنبية.

#### الفرع الثاني: نظام الائتمان الضريبي

تأخذ بهذا النظام الدول التي تفرض ضرائبها بمبدأ عالمية الإيراد، ويتم ذلك بإتباع أسلوبين<sup>29</sup>:

- 1- الائتمان الضريبي المباشر: ويتم من خلال إجراء مقاصة بين الضريبة المدفوعة في الخارج والضريبة الوطنية، أي أن تقوم الدولة بخصم الضريبة الأجنبية المدفوعة في الخارج من المبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة محلياً.
- 2- الائتمان الضريبي غير المباشر: ويتم ذلك في حال قامت الشركة المقيمة بمزاولة نشاطها في الدول الأجنبية عن طريق شركات تابعة لها، ولكنها تتمتع بالاستقلال القانوني والمالي عنها، وفي هذه الحالة لا يسمح خصم الضرائب الأجنبية التي دفعتها هذه الشركات التابعة أو المنبثقة عنها، إلا عندما تقوم بتوزيع الأرباح التي حصلت عليها في الخارج على الشركة الأم، كوسيلة لتشجيع تأسيس شركات تعمل في الخارج<sup>30</sup>.

28 د. السيد عطية عبد الواحد، " مبادئ واقتصاديات المالية العامة"، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000م، ص 781-783.

29 د. سيد أحمد عبد العاطي، "العوامل التي تؤثر في اختيار موقع استثمارات الشركات المتعددة الجنسيات وأساليب تقييم تلك الاستثمارات"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، السنة الثانية عشر، العدد الثالث والرابع، 1998م، ص 222-223.

30 . السيد عبدالمولى "الضرائب والمعاملات الدولية"، مرجع سبق ذكره، ص 102.

ويتميز هذا النظام بتأثيره المباشر والفعال على الدخل والاستثمار الأجنبي لما تحقق من حياد للضريبة، وذلك من خلال نقل الضريبة على الإيراد المعفي أو الخاضع للضريبة بسعر أقل من دولة المصدر إلى دولة المواطن<sup>31</sup>.

أخذ المشرع الضريبي المصري بمبدأ عالمية الإيراد بالإضافة لمبدأ الإقليمية، حيث حسم أي خلاف حول حق الشخص الاعتباري المقيم في خصم الضريبة الأجنبية، وذكر صراحةً بتجنب الازدواج الضريبي من خلال المادة (54) من القانون رقم 91 لسنة 2005م على أنه "تخصم الضريبة الأجنبية التي تقوم بأدائها شركة مقيمة عن أرباحها المحققة في الخارج من الضريبة المستحقة عليها، وفقاً لأحكام هذا القانون وبشرط تقديم المستندات المؤيدة لها".

### الفرع الثالث: نظام خصم الضريبة الأجنبية من الضريبة الوطنية

يقوم هذا النظام على أن يقوم المستثمر بدفع الضريبة عن إيراداته في الدولة المستضيفة للاستثمار، ويتم خصم تلك الضريبة من الضريبة التي فرضتها الدولة المصدرة للاستثمار، ويؤدي هذا النظام إلى تلافي الازدواج الضريبي بنسبة كبيرة، خاصة في حالة ما إذا كانت الضريبة التي يدفعها المستثمر للدولة المستضيفة للاستثمار مساوية للضريبة المفروضة في الدولة المصدرة للاستثمار<sup>32</sup>.

أيضاً تبنت بعض الدول نظام الضريبة المخففة على الإيرادات الأجنبية وخضوعها لسعر ضريبي مميز يقل عن السعر الضريبي الذي يطبق على الإيرادات المحلية<sup>33</sup>.

يتضح لنا مما تقدم أن الأنظمة السابقة في معاملتها الضريبية للإيرادات التي تحققت في الخارج والناجمة من الاستثمارات الأجنبية وأن الإعفاء الضريبي هو أكثر الوسائل المحفزة للاستثمارات الأجنبية ومعالجة لمشكلة الازدواج الضريبي وتختلف بقية الأنظمة في درجة تشجيعها للاستثمارات الأجنبية فالبعض منها يعالج الازدواج الضريبي لكن لا يشجع على الاستثمار في الخارج.

بالإضافة إلى ما تقدم من أنظمة معالجة الازدواج الضريبي سعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى حث دول العالم على إبرام اتفاقيات دولية تمنع الازدواج الضريبي.

أقامت المملكة العربية السعودية اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي والمنع من التهرب الضريبي مع نحو اثنين وخمسين دولة حول العالم من ضمنها دولة الصين الشعبية وجمهورية مصر العربية.

31 محمود محمد علي الردان، "السياسة الضريبية في علاقاتها بالاستثمار"، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، 2015م، ص106.

32 د. محمد مهير سليم العيادي، "السياسة الضريبية"، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة طنطا، 2012م، ص 524.

33 د. السيد عبدالمولى، "المعاملة التفضيلية للاستثمارات الأجنبية المقررة في قوانين الاستثمارات العربية، دراسة حول ضمانات الاستثمار في قوانين البلاد العربية"، معهد البحوث والدراسات العربية، 1978م، ص19.

يذكر في المادة الرابعة والعشرون من الاتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي في شأن الضرائب على الدخل وعلى رأس المال ومنع التهرب الضريبي بعض الأساليب لإزالة الازدواج الضريبي كالتالي<sup>34</sup>:

1- تتم إزالة الازدواج الضريبي كما يلي:

- في حالة المملكة العربية السعودية:

إذا اكتسب مقيم في المملكة العربية السعودية دخلاً أو امتلك رأس مال يجوز وفقاً لأحكام هذه الاتفاقية أن يخضع للضريبة في الصين، تجزئ المملكة العربية السعودية عندئذ خصم المبلغ المدفوع في الصين كضريبة محددة في المادة الثانية من هذه الاتفاقية من الضريبة المفروضة في المملكة العربية السعودية. لا يجوز أن يتجاوز المبلغ المخصوم الجزء من الضريبة على ذلك الدخل أو رأس المال المحتسب وفقاً للأنظمة واللوائح الضريبية في المملكة العربية السعودية.

1. في حالة جمهورية الصين الشعبية: إذا اكتسب مقيم في الصين دخلاً من المملكة العربية السعودية فإن مبلغ الضريبة على ذلك الدخل المدفوع في المملكة العربية السعودية وفقاً لأحكام هذه الاتفاقية، يجوز أن يخفف من الضريبة الصينية المفروضة على هذا المقيم. لا يجوز أن يتجاوز المبلغ المخفض مبلغ الضريبة الصينية على ذلك الدخل المحتسب وفقاً للأنظمة واللوائح الضريبية في الصين.

2- الضرائب التي تم الإعفاء منها أو تخفيضها وفقاً للأنظمة تشجيع الاستثمار في أي من الدولتين المتعاقبتين تعد قد دفعت بغرض تطبيق هذه المادة. تطبق أحكام هذه الفقرة لمدة عشرة سنوات تبدأ من سنة سريان مفعول هذه الاتفاقية.

أيضاً وقعت المملكة العربية السعودية اتفاقية مماثلة مع جمهورية مصر العربية وتضمنت المادة الثالثة والعشرون من الاتفاقية على طرق تجنب الازدواج الضريبي "إذا حقق مقيم في دولة متعاقدة دخلاً يجوز وفقاً لأحكام هذه الاتفاقية أن يخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، عندئذ، يجب على الدولة المذكورة أولاً السماح بخصم مبلغ من الضريبة على دخل ذلك المقيم مساوياً لمبلغ الضريبة المدفوعة على ذلك الدخل في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى. ولا يجوز أن يزيد مبلغ ذلك الخصم عن مقدار ضريبة الدخل التي يتم احتسابها قبل منح ذلك الخصم والمنسوبة إلى الدخل الذي يخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى"<sup>35</sup>.

34 المادة الرابعة والعشرون من اتفاقية بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة جمهورية الصين الشعبية لتجنب الازدواج الضريبي ولمنع التهرب الضريبي في شأن الضرائب على الدخل وعلى رأس المال.

35 المادة الثالثة والعشرون من اتفاقية بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة جمهورية مصر العربية لتجنب الازدواج الضريبي ولمنع التهرب الضريبي في شأن الضرائب على الدخل.



## الخاتمة

### النتائج:

1. تبنى المشرع السعودي عدد من العقوبات التي تحد من حالات التهرب الضريبي من أجل المحافظة على خزينة الدولة العامة وتحقيق العدالة الجماعية، وضبط السوق وتعزيز المنافسة العادلة.
2. الاعفاء الضريبي هو أكثر الوسائل المحفزة للاستثمارات الأجنبية ومعالجة لمشكلة الازدواج الضريبي وتختلف بقية الأنظمة في درجة تشجيعها للاستثمارات الأجنبية فالبعض منها يعالج الازدواج الضريبي لكن لا يشجع على الاستثمار في الخارج.
3. أقامت المملكة العربية السعودية اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي والمنع من التهرب الضريبي مع ما يقارب اثنان وخمسين دولة حول العالم.

### التوصيات:

1. معالجة قصور التشريع الضريبي فيما يتعلق بمحاربة التهرب الضريبي نظراً بأن الأخير في تطور سريع ومذهل خاصة في التجارة الالكترونية وتغليظ العقوبات على المتهربين من دفع الضريبة.
2. نشر الوعي الضريبي في المجتمع السعودي من خلال استعراض مفاهيم الضرائب وآثارها الاقتصادية والاجتماعية ومدى انعكاسها إيجاباً على المجتمع.
3. تعزيز مبادئ الحوكمة من الإفصاح والشفافية من خلال استقطاب الخبراء والمؤهلين في مجال الإدارة الضريبية والتأكيد على موظفي الإدارة الضريبية عدم التعسف في تحصيل الضرائب.

والحمد لله رب العالمين...

## المراجع:

### المراجع العربية:

1. د. معوض السيد محمد خليل، " السياسة الضريبية وجذب رؤوس الأموال الأجنبية في مصر"، دار النهضة العربية، القاهرة، 2014.
2. د. رفعت المحجوب، " المالية العامة"، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 1979م.
3. د. ماجدة أحمد شلبي، " المالية العامة واقتصاديات الرفاهية ودور الدولة في تحقيق الكفاءة التخصيصية للموارد"، كلية الحقوق، جامعة بنها، 2012م.
4. د. رمضان صديق محمد، " التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري"، بدون دار نشر، القاهرة، 2011م.
5. د. عبد الله الصعيدي، " الضرائب والتنمية دراسة لدور الضرائب على الدخل في تمويل الانفاق العام في مصر"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1991م.
6. د. حبيب الرحمن جدي، " دور السياسة الضريبية في اجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية في الدول الآخذة في النمو"، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1982.
7. ناصر مراد، " أسباب التهرب الضريبي وآثاره على الاقتصاد الوطني"، دراسات اقتصادية، الجزائر، 2010م.
8. د. محمد نجيب جادو، " الوجيز في المالية العامة"، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2006م.
9. عصام الدين مصطفى بسيم، " النظام القانوني للاستثمارات الأجنبية الخاصة في الدول النامية"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1978م.
10. د. السيد عبدالمولى "الضرائب والمعاملات الدولية"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998م.
11. د. زين العابدين ناصر، " مبادئ علم المالية العامة"، بدون دار نشر، 1982.
12. د. يونس أحمد البطريق، " السياسات الدولية في المالية العامة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997م.
13. د. رمضان صديق محمد، " تفسير وتطبيق الاتفاقيات لتجنب الازدواج الضريبي"، دار النهضة العربية، القاهرة، 2007م.

### المراجع الأجنبية

1. Glossary of tax terms. OECD. (n.d.). Retrieved January 2, 2023, from <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>.
2. KPMG, Aggressive tax planning Working paper, Finance Quebec, January,2003, p.3.
3. Philips, John. DM Corporate Tax-Planning Effectiveness, The Role of Compensation-Based Incentives, the Accounting Review, Vol. 78, No3, 2003, p.p. 847-874

### الأنظمة والقوانين:

1. المادة الرابعة والعشرون من اتفاقية بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة جمهورية الصين الشعبية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي في شأن الضرائب على الدخل وعلى رأس المال.
2. نظام ضريبة الدخل الصادر عام 1425 المملكة العربية السعودية.