



**أساليب التهرب الضريبي في المعاملات المرتبطة بالشركات متعددة
الجنسيات العاملة في مصر من منظور معيار المحاسبة رقم (١٥)
والقانون الضريبي السارى وكيفية مكافحتها**

أ. مارتين بطرس القس إسحق

المدرس المساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة – جامعة أسيوط

marteen.botros@aun.edu.eg

المجلة العلمية لكلية التجارة
كلية التجارة – جامعة أسيوط
العدد الثمانون – مارس ٢٠٢٤

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

إسحق، مارتين بطرس القس (٢٠٢٤). أساليب التهرب الضريبي في المعاملات المرتبطة بالشركات متعددة الجنسيات العاملة في مصر من منظور معيار المحاسبة رقم (١٥) والقانون الضريبي السارى، وكيفية مكافحتها. *المجلة العلمية لكلية التجارة*، جامعة أسيوط، العدد ٨٠، ٢٤٧-٢٨٥.

رابط المجلة: <https://sjcf.journals.ekb.eg>

أساليب التهرب الضريبي في المعاملات المرتبطة بالشركات متعددة الجنسيات العاملة في مصر من منظور معيار المحاسبة رقم (١٥) والقانون الضريبي السارى وكيفية مكافحتها ١

أ. مارتين بطرس القس إسحق

المستخلص العربي:

تنظر التشريعات الضريبية بحذر إلى المعاملات مع الأشخاص المرتبطة لكونها ذات طبيعة خاصة ودرجة عالية من التعقيد فهي تختلف عن غيرها من المعاملات التي تجريها المنشأة مع جهات مستقلة؛ حيث يتم التعامل معها على أسس تنافسية، وبشكل يسهل تتبع آثارها. بينما يحتمل أن تكون بعض المعاملات التي تتم بين الأشخاص المرتبطة؛ بهدف التهرب الضريبي أكثر من كونها تتم بغرض إتمام الأعمال الأساسية للشركة، بالإضافة إلى أنه قد يكون الإفصاح عنها غير كاف. لذا يجب دراسة الهدف من تلك المعاملات بعناية شديدة لاكتشاف الدافع وراء هذه المعاملات، ومدى تأثيرها على الوعاء الضريبي لكافة أطراف التبادل.

يجب على مصلحة الضرائب دراسة التشريعات المنظمة والمعايير المحاسبية المطبقة لديها. فضلا عن تحليل الواقع العملي؛ للوقوف على حقيقة التطبيق، واتخاذ قرارات وتدابير من شأنها منع التهرب الضريبي من قبل الشركات متعددة الجنسيات باستخدام المعاملات مع الأشخاص المرتبطة في تحقيق مصالحها على حساب أطراف أخرى.

ويهدف البحث بصفة رئيسة إلى حصر أساليب ممارسة الشركات متعددة الجنسية للتهرب الضريبي من خلال المعاملات بين الأشخاص المرتبطة، وتقديم اقتراحات لتجنب تلك الممارسات. ولتحقيق هذا الهدف تم حصر وتحليل الأساليب التي يمكن أن تتبعها الشركات متعددة الجنسيات من خلال معاملاتها المرتبطة لتخفيض الوعاء الضريبي، ومن ثم الضريبة المستحقة. تم تحديد موقف التشريع الضريبي المصرى، ومعيار

١ البحث مستخرج من رسالة علمية تحت الإعداد للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة بعنوان "الأساليب المحاسبية المتبعة في تسعير المعاملات بين الأشخاص المرتبطة في الشركات متعددة الجنسيات من منظور ضريبي: دراسة تحليلية تطبيقية". تحت إشراف: أ.د/ برنس ميخائيل عطاس - استاذ المحاسبة - كلية التجارة - جامعة أسيوط، د/ إيمان فتحى أحمد - مدرس بكلية التجارة - جامعة أسيوط.

المحاسبة المصرية رقم (١٥) لسنة ٢٠١٩ الخاص بالإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة تجاه تلك الممارسات، وكذا تقديم إقتراحات لتجنب هذه الممارسات. واعتمد البحث على المنهج الاستقرائي؛ حيث يتم على أساسها استقراء وتحليل الدراسات والبحوث والمراجع العلمية ذات الصلة بموضوع البحث والمنهج الاستنباطى فى التوصل إلى اقتراحات قابلة للتطبيق.

وتوصلت الباحثة إلى أن أساليب التهرب الضريبي في المعاملات المرتبطة بالشركات متعددة الجنسيات تنحصر فى إجراء معاملات مرتبطة بين الشركة الأم وفروعها في دول الملاذات الضريبية، أو من خلال المنشأة الدائمة، أو إجراء عقود المعاوضة، ومعاملات متبادلة من خلال التمويل بالديون، واستغلال المرونة المتاحة في أساليب تسعير الأصول الملموسة، والخدمات المتبادلة، وكذا التلاعب في تقييم قيمة الأصول غير الملموسة المتبادلة. ونظرا لأن التشريع الضريبي السارى ومعيار المحاسبة المصرية رقم (١٥) لسنة ٢٠١٩ لا يتضمن إرشادات أو ضوابط يمكن أن تساعد الفاحص الضريبي أو المراجع القانوني في اكتشاف ممارسات التهرب الضريبي من خلال المعاملات بين الأشخاص المرتبطة، أو الحد منها إلى أقصى قدر ممكن. لذا تم تقديم مجموعة اقتراحات محاسبية، وأخرى تشريعية؛ لتجنب هذه الممارسات غير القانونية.

الكلمات المفتاحية: المعاملات بين الأشخاص المرتبطة، التهرب الضريبي، الشركات متعددة الجنسيات، التشريع الضريبي المصري، معيار المحاسبة المصرية رقم ١٥ لسنة ٢٠١٩.

**Methods of Tax Evasion In Transactions Related to
Multinational Companies Operating in Egypt From the
perspective of Accounting Standard No. 15 and Tax Law in
Force and How to Combat Them**

Miss. Marteen botros Elkes Ashak

marteen.botros@aun.edu.eg

Abstract

Tax legislation looks carefully at transaction with related parties because they are of special nature and high degree of complexity, as they differ from other transactions with independent entities that are dealt with on a competitive basis and in a way that is easily traced some of the transaction between related parties are done with purpose of tax evasion rather than completing the basic business of the company , it also may not be disclosed sufficiently . therefore ,the purpose of such transaction must be studied very carefully to find out the motive behind these transactions and the extent of their effect on the tax base of all parties of exchange.

The tax authority must study the regulating legislation and accounting standards it apply in addition to analyzing the practical reality to find out its real application and taking the necessary decisions for preventing tax evasion by multinational companies through the use of transaction with related parties in order to achieve their interests at the expense of other parties.

The study mainly aims determine the different methods used by multinational companies to practice tax evasion through transaction with related parties and to provide suggestions that may help avoid these all methods used by multinational companies through their transaction with related parties to reduce the tax base and in turn the tax due, have been identified and analyzed.

The situation of the Egyptian tax legislation and the Egyptian accounting standard No.15 of 2019 regarding the disclosure of related parties ,towards such practices were determined .As well as providing suggestion to avoid these practices . the researcher used the inductive approach through reviewing and analyzing the related studies and the deductive approach to reach applicable suggestions.

The researcher has reached a determination of the methods used for tax evasion in transactions related to multinational companies ,which are represented in conducting related transaction between the parent company and its branches in tax haven countries, or through the permanent establishment ,or conducting netting agreement and mutual transaction through debt financing and use available flexibility in pricing tangible assets and mutual services ,as well as manipulation of the value of mutual intangible assets.Given that current tax legislation and the Egyptian accounting standard No.15 of 2019 don't include guidelines or control that can help the tax examiner or legal auditor discover or limit tax evasion practices through transaction between related parties,a setoff legislative and accounting suggestions was presented to avoid such illegal practices.

Keyword: Related Parties Transaction, Tax Evasion, Multinational Companies, Egyptian accounting standard No.15 of 2019, Egyptian Tax Legislation.

قائمة بالمصطلحات الواردة بالبحث

المضمون، والمصدر	المصطلح	
	باللغة الانجليزية	باللغة العربية
هي الشركات التي تشتمل على كيانات تعمل في دولتين أو أكثر بصرف النظر عن شكلها القانوني ومجال النشاط الذي تعمل فيه. وأن تعمل هذه الكيانات في ظل نظام لاتخاذ القرارات يسمح باتخاذ سياسات متجانسة، وإستراتيجية مشتركة، من خلال مركز، أو عدة مراكز لإتخاذ القرار، وأن ترتبط هذه الكيانات فيما بينها، عن طريق الملكية، أو غيرها من الروابط الأخرى، بحيث يمكن لواحدة أو أكثر ممارسة تأثير فعال على أنشطة الكيانات الأخرى، وبصفة خاصة المساهمة في المعرفة، والموارد، والمسؤوليات مع الآخرين. (أحمد عبد العزيز، وآخرون، ٢٠١٠، ١١٨)	Multinational Companies	الشركات متعددة الجنسيات
كل شخص يرتبط بالمول بعلاقة تؤثر في تحديد وعاء الضريبة بشكل مباشر أو غير مباشر، سواء من خلال الإدارة أو السيطرة أو الملكية، وبوجه عام يكون الشخصان مرتبطين إذا كانت العلاقة بينهما تصل إلى إمكانية قيام إحداهما، أو كليهما بالتصرف وفقاً لتوجيهات، أو طلبات، أو اقتراحات أو إدارة الشخص الآخر، أو شخص ثالث (قانون رقم ٣٠ لسنة ٢٠٢٣، المادة رقم (١)، ٣)	Related parties	الأشخاص المرتبطة
يُشار إليها في المادة (٤) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأنها منشأة ثابتة للأعمال تمارس المنشأة الأم بواسطتها كلاً أو جزءاً من نشاطه، وقد اشترطت تلك المادة خصائص محددة للمنشأة الدائمة، وهي: وجود مكان ثابت، وبه مبدأ	Permanent Establishment	المنشأة الدائمة

الاستدامة، وجود موقع مادي أو إقامة أعمال أي محلات، ألا، يجب أن تمارس المؤسسة نشاطها بواسطة هذه الإقامة.		
هي عقود تبرم بين الشركة و أعضاء مجلس إدارتها أو المساهمين الرئيسيين بها، وتأخذ موافقة الجمعية العامة على تلك العقود قبل تنفيذها (الدليل المصري لحوكمة الشركات، ٢٠١٦، ١٤)	Netting agreement	عقود معاوضة
يشمل المعلومات اللازمة عن جميع أعضاء مجموعة الأشخاص المرتبطة (قانون الإجراءات الضريبية الموحدة رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠، المادة ١٢، ٩)	Master File	الملف الرئيس
ويشمل المعلومات البنينة للممول المحلى وتحليلاتها (قانون الإجراءات الضريبية الموحدة رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠، المادة ١٢، ٩)	Local File	الملف المحلى
ويشمل بياناً تحليلياً بقيمة الإيرادات والأرباح والضرائب والمؤشرات الأخرى المتعلقة بالأنشطة الاقتصادية لكل دولة تمارس فيها المجموعة نشاطها. حيث لا تلتزم بتقديم تقرير CbCR إلا مجموعات الشركات متعددة الجنسيات التي تصل أرباحها السنوية الموحدة للمجموعة في العام المالى السابق إلى 750 مليون يورو أو أكثر (الدليل العملى المصرى لإعداد التقرير على مستوى كل دولة على حدة، ٤)	Country –by- Country Reporting	التقرير على مستوى كل دولة
تعرف بأنها الدول التي تفرض ضريبة بمعدل منخفض أو لا تفرض ضرائب على الإطلاق؛ حيث تقدم نفسها كمكان يمكن أن يستخدمه الأفراد أو الشركات غير المقيمين للتهرب من دفع الضريبة في بلدهم الأم. كما قدمت منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية: (Gravelle.J.G, 2022,4)	Tax Haven	الملاذات الضريبية

الإطار العام للبحث

موضوع البحث، وأهميته

إن ظهور التهرب الضريبي الدولي هو نتاج التحولات الاقتصادية العالمية وتوسع محيط التجارة الدولية وثورة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات التي أدت إلى اتساع حركة رؤوس الأموال والاستثمار خارج الحدود السياسية للدول وظهور الشركات المتعددة الجنسيات والتي تهدف من خلال استثماراتها إلى جني أكبر قدر ممكن من الأرباح وتخفيف أعبائها بالتهرب من أداء الضريبة مستخدمة في ذلك معاملاته المرتبطة كأداة لتحقيق مزايا متعددة : (هبة هشام محمد كامل ، ٢٠١٩ ، ١٢٢)

أ. ضمان تحقيق أكبر قدر ممكن من الوفورات الضريبية الناتجة عن تحويل قدر كبير من الأرباح في الدول ذات معدلات الضرائب المرتفعة إلى الدول التي غالباً ما تكون ضريبتها صفرية أو ذات معدلات ضرائب منخفضة. وقد قدرت الخسائر الناتجة عن التهرب الضريبي من خلال المعاملات المرتبطة استناداً إلى تحويل الأرباح لتخفيض الوعاء الضريبي؛ وذلك وفقاً لتقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ما بين ١٠٠ و ٢٤٠ مليار دولار من عائدات الضرائب الضائعة سنوياً (Nabben.R,2017,6).

ب. السيطرة على الفروع خصوصاً فيما يتعلق بالعمليات التي تتضمن التصدير ، كما أنه يلعب دوراً أساسياً في إدارة المخاطر في الأسواق الجديدة التي قد تنطوي على بعض المخاطر على المستوى العالمي .

ج. أداة لإدارة الأرباح وتحويل الأموال؛ الأمر الذي دفع إلى قيام المشرع الضريبي وبصفة خاصة في الدول المتقدمة بوضع قواعد خاصة تطبيق على الإيرادات والتكاليف التي يتم نسبتها إلى الشركة متعددة الجنسية والأشخاص المرتبطة، بالإضافة إلى إقرار حق الإدارات الضريبية في تعديل الحسابات تجنباً لتخفيض الأرباح، والاستفادة من المزايا الضريبية.

وتأتى أهمية المعاملات المرتبطة لدافعي الضرائب وإدارات الضرائب؛ لأنها تؤثر في توزيع الأرباح من المعاملات داخل المجموعة، والتي تؤثر على الدخل والنفقات المبلغ عنها وبالتالي الأرباح الخاضعة للضريبة من الشركات المرتبطة في مختلف دول المجموعة.

والجدير بالذكر أن التهرب الضريبي موجودٌ قبل ظهور الشركات متعددة الجنسيات إلا أنه ازداد ونماً بنمو معظم هذه الشركات الكبرى وتطورها - التي تتسم بالحجم الكبير سواء من ناحية المبيعات أو العمالة أو الاستثمارات وتنوع نشاطاتها وتحقيقها أكبر قدر من الأرباح - والتي تستخدم أساليب وطرائق للتهرب من دفع أعبائها الضريبية على المستوى الدولي معتمدة في ذلك على معاملاته المرتبطة، وبهذا الضرر

الذي تلحقه في الحصيلة الضريبية للدولة الأم والدولة المضيفة يحدث خلأ في السياسة الاقتصادية ومن هنا تأتي ظاهرة التهرب الضريبي الدولي التي تستدعي مكافحتها.

قدرت تكلفة التهرب الضريبي عام ٢٠١٢ في مصر وفقاً لتقرير شبكة العدالة الدولية Tax Justice Network بنحو ٦٨ مليار جنيه، وهو يمثل ثلث الإيرادات الضريبية المحققة في السنة نفسها. (محمود محمد الدمرداش، ٢٠٢٠، ٣٢).

وبالإضافة إلى ما سبق قد تكون هناك صعوبة في تحديد حجم تخفيض الوعاء الضريبي الناتج عن المعاملات المرتبطة بصورة دقيقة ويرجع ذلك إلى : (Acciari P,etal.,2015,3)

١. تنوع وتعقيد أساليب التهرب الضريبي التي تستغلها الشركات متعددة الجنسيات للحد من عبء الضرائب عليها.
٢. الافتقار إلى مصادر بيانات ومعلومات دقيقة شاملة وموثوقة في جميع أنحاء العالم.
٣. عدم وجود متغير ضريبي شامل لتحديد نظام ضريبي منخفض؛ حيث لا يكون معدل الضريبة القانونية ولا المواصفات المختلفة لمعدلات الضرائب الفعلية دقيقة بما فيه الكفاية لهذا الغرض.

وعليه تتمثل أهمية البحث في حاجة المجتمع إلى حصر الأساليب التي يمكن أن تلجأ إليها الشركات متعددة الجنسيات من خلال معاملاته المرتبطة لتخفيض الوعاء الضريبي ومن ثم الضريبة المستحقة، وأيضاً إبراز مدى دعم كل من المعيار المحاسبي المصري رقم ١٥، والتشريع الضريبي الساري سواء من خلال سوء تفسير أو استغلال نصوص القانون في القيام بما يعرف بممارسة الأساليب الاحتيالية من خلال المعاملات المرتبطة بهدف التهرب الضريبي، ومن ثم تقديم اقتراحات لتلافي ممارسة تلك الأساليب.

١. تحليل نتائج الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث، والفجوة البحثية:

يتم تحليل مضمون ونتائج الدراسات السابقة بغرض الوقوف على أهم ما توصلت إليه تلك الدراسات من نتائج، والاستفادة منها في إبراز دوافع البحث، وتوفير الدليل الموضوعي على أهميته. وقد تناولت الدراسات السابقة موضوع المعاملات المرتبطة من منظور محاسبي، وآخر ضريبي، وذلك على النحو التالي :

- أ. تناولت دراسة (مصعب عبيد محمد حسن ، ٢٠١٨) ودراسة (سناء محمد رزق ، ٢٠١٨) أثر أهمية ومستوى الإفصاح عن المعاملات بين الأشخاص المرتبطة على جودة الأرباح المحاسبية وإتخاذ قرارات الاستثمار. وسعت دراسة (عبيد عصمت خير ، ٢٠٠٩) إلى التوصل لنموذج لتطوير إفصاح المراجع عن معاملات الأشخاص

المرتبطة وآثارها على عدالة عرض القوائم المالية؛ حيث توصلت إلى أن هذه المعاملات تعد مجالاً خصباً للأخطاء والتحريفات المتعمدة التي ترتكب غالباً بواسطة المستويات العليا في الإدارة وتنوعت الأخطاء ما بين مبيعات وهمية بين أشخاص مرتبطة، وعدم الإفصاح عن مكافآت أعضاء مجلس الإدارة؛ الأمر الذي يجعلها أداة لتطويع إدارة الأرباح الانتهازية؛ مما يلقي عبئاً على المراجعين عند التحقق والإفصاح عن الأشخاص المرتبطة والمعاملات بينهم .

ب. توصلت دراسة (إبراهيم عبد المجيد القليطي، ٢٠١٤) إلى ضعف مستوى الإفصاح عن معاملات الأشخاص المرتبطة في القوائم المالية للشركات المصرية، وعدم الالتزام الكامل بالضوابط الأخرى التي تحكم الإفصاح عن تلك المعاملات، وأن مستوى الإفصاح ما زال دون الحد المطلوب في تلك الشركات ولا يتمشى مع المتطلبات الإلزامية للإفصاح عن معاملات الأشخاص المرتبطة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٥)، كما توصلت إلى وجود علاقة إيجابية بين حجم الشركة ومستوى الإفصاح عن تلك المعاملات، هذا بالإضافة إلى وجود تأثير مباشر سلبي غير معنوي لمستوى الإفصاح عن المعاملات بين الأشخاص المرتبطة على قيمة الشركة وذلك وفقاً لما جاء أيضاً في دراسة (أسماء أحمد الصيرفي، ٢٠١٦). وأضافت دراسة (محمد بكر إمبابي على، ٢٠١٦) أن هناك علاقة ارتباط بين الإفصاح عن معاملات الأشخاص المرتبطة وجودة التقارير المالية، وأن مثل هذه المعاملات إذا لم يفصح عنها بفاعلية وعدالة في التقارير المالية فإن من الصعب على المراجع الخارجي أو الجهات الرقابية كمنفعة الضرائب اكتشافها بدقة مما يترتب عليه آثار سلبية تمتد إلى المساهمين والأطراف من ذوى المصلحة. كما أكدت دراسة (عرفات حمدي عبد النعيم على، ٢٠١٧) على ضرورة تطوير الإفصاح عن المعاملات بين الأشخاص المرتبطة لتخفيض عدم تماثل المعلومات، وترشيد قرارات المستثمرين.

ج. هدفت دراسة (دينا كمال عبد السلام على حسن، ٢٠١٤) إلى دراسة الإفصاح المحاسبي عن معاملات الأشخاص المرتبطة بصفة عامة، والمشكلات المرتبطة بها بصفة خاصة في ظل المخاطر التي تواجه الشركات والنتيجة عن مثل هذه المعاملات، والتي تتمثل في مخاطر ناتجة عن وجود علاقات السيطرة والتأثير الفعال التي قد تزيد الحافز لدى الإدارة لارتكاب أخطاء متعمدة في التقارير المالية، وذلك من خلال العلاقات غير الرسمية داخل المجموعة الواحدة، وترتيبات خارج الميزانية، يضاف إلى ذلك خطر التجاهل المتعمد للضوابط الرقابية، والفساد الأخلاقي لتبرير وتحقيق أهداف شخصية، أو تزييف الحقائق لكسب ثقة المساهمين، ودعم أسعار التداول للأسهم في أسواق الأوراق المالية.

٤. ارتكزت دراسة كل من (زهرة حبو، ٢٠١١)، (خالدة عيادة عليمات، ٢٠١٣)، (فاتح أحمية، ٢٠٢٠) على أسباب التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته بشكل عام؛ حيث توصلت تلك الدراسات إلى أن التهرب الضريبي الدولي يتم عن طريق مجموعة أساليب كالجنات الضريبية، وأسعار التحويل والمنشأة الثابتة، وتكون أهم إجراءات مكافحة تلك الأساليب على المستوى الداخلي عن طريق تطبيق الحوكمة الضريبية التي تعمل على رفع كفاءة النظام الضريبي من خلال الالتزام بالقوانين التي تحدد مهام المسؤولين بالإدارة الضريبية، ويعالج المخاطر الاقتصادية والإدارية والاجتماعية والسياسية التي تتعرض لها مصلحة الضرائب، وتحسين أداء الإدارة الضريبية. وكذا تضييق فرص التلاعب بالقوانين والتشريعات؛ مما يحد من فرص التهرب الضريبي، ويحقق الالتزام الطوعي للممولين، ومن ثم تزيد ثقة الممولين في النظام الضريبي. أما أهم إجراءات مكافحة التهرب الضريبي الدولي على المستوى الدولي يكون عن طريق اللجوء إلى الاتفاقيات الثنائية ومتعددة الأطراف لاحتوائها على أحكام لتبادل المعلومات الضريبية بين الإدارات الضريبية للدول المتعاقدة والمساعدة المتبادلة في تحصيل الضرائب.

٥. توصلت دراسة كل من (محمد عبد المنعم الشواربي، ٢٠١٢) (هبة هشام محمد كامل، ٢٠١٩) (سهيلة محمود كمال، ٢٠٢١) (Cooper, M.& (Vicard.V. 2015) (DeMooij R&Liu Li,2020) (Nguyen, Q., 2020) إلى تعدد طرق التهرب الضريبي الدولي التي يمكن للشركات متعددة الجنسيات أن تستخدمها من أجل تخفيض التزاماتها الضريبية بإعادة توزيع أرباحها من الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة إلى الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة، وأهم تلك الطرق التلاعب بتسعير المعاملات الداخلية سواء المتعلقة بالأصول الملموسة، أو حقوق الملكية الفكرية، وكذلك استراتيجية استخدام التمويل بالديون عن طريق اختيار مواقع الشركات الأم أو الشركات التابعة، وكذا المعاملات من خلال المنشأة الدائمة. وتشير دراسة (Feld, L. (2011:19-25) إلى أن الشركات متعددة الجنسية الأمريكية المدرجة في مؤشر S&P500 تستغل أسعار معاملاتها المرتبطة بنسبة ٧٢% لتخفيض أرباحها ونقلها خارج الولايات المتحدة الأمريكية مقارنة بآلية الدين الداخلي، كما توصلت إلى أن نسبة تخفيض الأرباح ونقلها للخارج لهذه الشركات تزداد بنسبة ٤.١% وذلك إذا ارتفعت نسبة الحوافز الضريبية بنسبة مئوية واحدة.

٦. أكدت دراسة كل من (Park S , 2018) (Barokah,Z & Nindyasari,N. 2017) على وجود علاقة ذات تأثير إيجابي بين معاملات الأشخاص المرتبطة للشركات في مجموعات الأعمال والتهرب الضريبي على مستوى الشركة الفردية؛ وذلك بهدف تخفيض العبء الضريبي. كما أوصت الأخيرة بضرورة التوسع في تطبيق نظام

- الإقرار الضريبي الموحد؛ حيث ستنخفض المعاملات المرتبطة غير الضرورية للتهرب الضريبي إذا تم تقليل الفرق في العبء الضريبي بين الشركات في مجموعة الأعمال. وأضافت دراسة (Sari D.K.,et.al.,2017) أن التطبيق الصارم لحوكمة الشركات سيؤدي إلى إضعاف العلاقة الإيجابية بين التهرب الضريبي للشركات وحجم معاملاتها المرتبطة، وزيادة العلاقة السلبية بين حجم المعاملات المرتبطة وسياسة توزيع الأرباح النقدية للشركة، وكذا زيادة العلاقة السلبية بين التهرب الضريبي للشركة وسياسة توزيع الأرباح النقدية للشركة التي تتوسط فيها معاملات مرتبطة.
- ز. أتفقت دراسة كل من (عادل حسين ثابت أحمد، ٢٠١٨) ودراسة (Markle, K. S., & Shackelford, D. A. 2013) على أن توسع الشركات متعددة الجنسية في أداء أنشطة أجنبية في عدة دول حول العالم يجعلها أكثر قدرة على القيام بممارسات التهرب الضريبي الدولي من الشركات متعددة الجنسية الأخرى والتي ليس لديها أنشطة أجنبية جوهرية حول العالم سواء كانت تلك الأنشطة ناتجة عن معاملات مرتبطة أو غير مرتبطة؛ وذلك نظراً لأن التوسع في القيام بالأنشطة الأجنبية يمكن أن يساعد الشركات على الاستفادة من الاتفاقيات الضريبية المبرمة بين الدولة الأم والدول التابعة المضيفة التي تعمل فيها وهو ما يعرف بالتسوق بالاتفاقية الضريبية Treaty Shopping هذا بالإضافة إلى تأثير الأنشطة الأجنبية المرتبطة وغير المرتبطة التي يتم ممارستها في الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة - الملاذات الضريبية - على معدلات الضريبة الفعلية في الشركات متعددة الجنسية، هذا كما يختلف الأثر الضريبي عندما تدخل تلك الشركات إلى دولة معينة من خلال شركة تابعة اعتماداً على ما إذا كانت الشركة التابعة شركة مالية أم تشغيلية. وأضافت دراسة (Markle K.S & Shackelford D.A, 2011) أن هناك اختلافاً لمعدل الضريبة على نطاق واسع عبر الصناعات حيث يرتفع في قطاعات البناء والتشييد والتجارة وذلك مقارنة بالشركة التي تعمل في الأصول الملموسة والبرمجيات والأدوية.
- ح. تشابهت نتائج دراسات (Buettner.T,Wamser.G,2013 & Egger P,et.al.,2014) و (Schjelderup G,2016) في أنه تعد المعاملات الناتجة عن القروض المتبادلة بين شركات المجموعة سواء من الشركة الأم إلى أي شركة تابعة داخل المجموعة أو العكس أو القروض بين الشركات التابعة وبعضها البعض، أو إعادة إقراض القرض والتي تعرف تلك المعاملات بالتمويل بالديون الداخلية، وكذا التمويل بالديون الخارجية في الشركات متعددة الجنسية إحدى أهم ممارسات التهرب الضريبي الدولي والتي تتم من خلال إعادة هيكلة ترتيباتها التمويلية بهدف تعظيم أرباح المجموعة ككل، وذلك عن طريق استلام الفوائد إما في دولة لا تفرض ضريبة على إيراد الفوائد على الإطلاق

كالملاذات الضريبية أو على أقل تقدير تخضع مثل هذه الفوائد للضريبة بمعدلات منخفضة، ومن ثم ينخفض العبء الضريبي للمجموعة ككل.
التعليق على نتائج الدراسات السابقة، وموقف الدراسة الحالية منها (تحديد الفجوة البحثية)

لم تتعرض نتائج الدراسات السابقة إلى حصر وتحليل أساليب التهرب الضريبي من خلال المعاملات بين الأشخاص المرتبطة من الناحية المحاسبية والضريبية معاً وذلك بشكل مستقل بل عالجتها بعض البحوث من الناحية المحاسبية فقط وتم ذلك من خلال توضيح دور معيار المحاسبة المصري رقم ١٥، في الإفصاح عن المعاملات المرتبطة، وكيفية تطوير نطاق الإفصاح عن تلك المعاملات، والبعض الآخر تتطرق من الناحية الضريبية لأساليب التهرب الضريبي الدولي بشكل عام دون التركيز على المعاملات المرتبطة بعينه، وأيضاً كيفية مكافحة تلك الممارسات خاصة في البيئة المصرية .

١. مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في عدم وجود حصر وتحليل شامل لأساليب التهرب الضريبي من خلال المعاملات المرتبطة، والتي قد تمكن الشركات متعددة الجنسية من التأثير على الوعاء الضريبي على أرباح الأشخاص الاعتبارية، وأيضاً عدم وجود إرشادات أو آليات للحد من ممارسة تلك الأساليب وذلك خاصة في ظل استغلال تلك الشركات لنصوص التشريع الضريبي السارى أو سوء تفسيرها، وكذا المرونة المتاحة فى معايير المحاسبة المصرية المعدلة الصادرة عام ٢٠١٩ على الأخص عند القياس والإفصاح عن المعاملات بين الأشخاص المرتبطة فى القوائم المالية؛ الأمر الذى يتطلب ضرورة مكافحة تلك الأساليب من خلال تقديم مجموعة من الاقتراحات المحاسبية والتشريعية كمحاولة لتجنب تلك الممارسات، وهذا ما سيتناوله البحث.

٢. هدف البحث

يهدف البحث إلى تحقيق ما يلى:

- أ. حصر أساليب ممارسة التهرب الضريبي في المعاملات المرتبطة بالشركات متعددة الجنسيات.
- ب. تحليل دور التشريع الضريبي السارى ومعيار المحاسبة المصري رقم ١٥ تجاه أساليب التهرب الضريبي التى قد تتبعها بعض الشركات متعددة الجنسيات من خلال المعاملات بين الأشخاص المرتبطة؛ بهدف تخفيض الوعاء الضريبي .

ج. تقديم بعض المقترحات التي يمكن من خلالها زيادة فعالية تطبيق المعيار المحاسبي رقم (١٥)، وكذلك التشريع الضريبي السارى؛ بهدف الحد من ممارسة أساليب التهرب الضريبي فيما يتعلق بالمعاملات بين الأشخاص المرتبطة.

٣. منهجية البحث

لتحقيق أهداف البحث تم استخدام المنهج الاستقرائي؛ لإجراء دراسة نظرية تحليلية، وذلك من خلال تحليل ما ورد في الأدب المحاسبي والتقارير والدراسات والبحوث التي صدرت عن المنظمات العلمية والمهنية فيما يتعلق بمجال القياس والإفصاح المحاسبي عن المعاملات بين الأشخاص المرتبطة وعلاقتها بالتهرب الضريبي، ومن ثم تأثير ذلك على الوعاء الضريبي. كما استخدم البحث المنهج الاستنباطي في التوصل إلى اقتراحات قابلة للتطبيق.

٤. حدود البحث

أ. يقتصر البحث على ما نص عليه معيار المحاسبة المصري رقم (١٥) الخاص بالإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة، ولا يتطرق إلى باقى المعايير المحاسبية إلا في حدود ما يخدم البحث.
ب. يقتصر البحث على ما نص عليه قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية وتعديلاتها، وقانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ الخاص بالاجراءات الضريبية الموحدة ولائحته التنفيذية وتعديلاتها، وكذا الإرشادات الضريبية الصادرة المتعلقة بتسعير المعاملات المرتبطة لدى الأشخاص الاعتبارية.

١. تقسيم البحث

لتحقيق أهداف البحث يتم تقسيمه إلى النقاط التالية:

أولاً: حصر أساليب التهرب الضريبي في المعاملات المرتبطة بالشركات متعددة الجنسيات من خلال تحليل الأدب المحاسبي.
ثانياً: ممارسة الشركات لأساليب التهرب الضريبي في المعاملات المرتبطة في ضوء التشريع الضريبي المصري السارى ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٥).
ثالثاً: اقتراحات لتلافي ممارسة الشركات متعددة الجنسيات لأساليب التهرب الضريبي في المعاملات المرتبطة.

وفيما يلى تفصيل هذه النقاط:

أولاً: حصر أساليب التهرب الضريبي في المعاملات المرتبطة بالشركات متعددة الجنسيات من خلال تحليل الأدب المحاسبي

يحدث التهرب الضريبي الدولي خارج حدود الدولة، والممول هنا يستفيد من مبدأ إقليمية الضريبة، الذي يعني حق الدولة في فرض ضرائب على الدخل والنشاطات داخل نطاق الولاية الإقليمية، لكن مع اتساع نطاق البيئة العالمية يفقد هذا المبدأ فاعليته، لهذا فالممول يحاول التخفيف من حدة عبئه الضريبي بالطرائق المشروعة أو غير المشروعة بنقل سلعة أو إقامته إلى إقليم أجنبي لإمكانية تخفيض الضريبة.

أن ما يميز التهرب الضريبي الدولي عن التهرب الضريبي الداخلي هو الاختلاف في التسمية؛ فالتهرب الضريبي الداخلي يكون بمخالفة القواعد التشريعية داخل إقليم الدولة، في حين التهرب الضريبي على المستوى الدولي هو تهرب من الضريبة في البلد التي حققت فيه الأرباح، ونقل هذه الأخيرة إلى بلد آخر يتميز نظامه الضريبي ببعض من المرونة، وبالإضافة إلى الاختلاف في طرق مواجهته؛ فالتهرب الضريبي الداخلي يتم مواجهته عن طريق تشريعات ضريبية داخلية، والتي تستطيع الدولة في هذه الحالة أن تتحكم فيه، فهي تلجأ في بعض الحالات إلى إجراءات ردية صارمة كالسجن والغرامات...، في حين التهرب الضريبي الدولي يتم التنسيق لمواجهته بالجوء إلى الاتفاقيات الثنائية ومتعددة الأطراف. (زهرة حيو، ٢٠١١، ٤٢٠-٤٢١).

وتتعدد أساليب التهرب الضريبي التي تستطيع من خلالها الشركات متعددة الجنسيات الاستفادة منها في تخفيض العبء الضريبي، وتتمثل هذه الأساليب في التالي:

١) إجراء معاملات مرتبطة بين الشركة الأم وفروعها في دول الملاذات الضريبية:

تعددت تعريفات الملاذات الضريبية؛ بسبب أن هذا المصطلح يتم مناقشته على المستوى القانوني، والاقتصادي، وكذلك المحاسبي؛ ومن ثم اختلفت وجهة النظر بين الباحثين في وضع تعريف عام وشامل له هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى تعددت مسمياته، ومن هذه المسميات الملاذات أو الجناح الضريبية Tax Havens، أو الملاجئ الضريبية Tax Shelters، أو المراكز المالية الخارجية Offshore Financial Centers، أو المراكز المالية الدولية international financial centers، أو التشريعات السرية secrecy jurisdictions، أو دول الإعفاء الضريبي States Without Taxation. (BĂTRÂNCEA.L,2014.79-80).

يتضح أن العلاقة بين الملاذات الضريبية والمعاملات المرتبطة يمكن أن تحدث عن طريق قيام الشركات متعددة الجنسيات بتأسيس شركات في دول الملاذات الضريبية

سواء كان المركز الرئيس أو مجرد شركة تابعة وذلك في شكل شركات وسيطة أو وهمية أو صورية وإجراء معاملات متبادلة بينها سواء كانت سلعاً أو خدمات أو أصولاً غير ملموسة أو فوائد وتوزيعات أرباح، أو عمليات إقراض وإقتراض بين شركات مرتبطة، وذلك بهدف تخفيض الأرباح في الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة بنقلها إلى الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة، ومن ثم تخفيض الضريبة العالمية للمجموعة ككل.

وفي مصر كشف تقرير أرسله صندوق النقد الدولي إلى وزارة المالية مطلع عام ٢٠١٧، بشأن ملاحظاته على الملف الضريبي المصري أن ٣ من أصل كل ١٠ شركات مصرية لديها ارتباط بفروع في ملاذات ضريبية، وبحسب بحث مبدئي أجرته وحدة تسعير المعاملات الدولية بمصلحة الضرائب المصرية عام ٢٠١٩ فإن معدل الشركات ذات الارتباط بفروع في الملاذات الضريبية بلغ ٤ شركات من أصل كل عشر شركات، وقد بلغ حجم الخسائر نتيجة التسعير المتعمد نحو ١٠ مليارات جنيه سنوياً. وقدرت حجم الأموال العامة المفقودة نتيجة التلاعب في تسعير المعاملات المرتبطة لأغراض تفادي الضريبة (خلال الفترة من ٢٠٠١-٢٠١٠) بنحو (١٧٠ مليار جنيه) بمتوسط ١٧ مليار جنيه سنوياً.

وتؤدي هذه الممارسات إلى خفض الإيرادات الضريبية للشركات الكبيرة كحصة من إجمالي الضرائب، فبحسب موازنة ٢٠١٣/٢٠١٤ لم تتجاوز المساهمة الضريبية لشركات الأموال ٢٠ مليار جنيه من إجمالي حصيلة ضريبة بلغت ٢٦٠ مليار جنيه؛ أي بنسبة لا تتجاوز ١٠% من إجمالي العبء الضريبي (محمود محمد الدمرداش، ٢٠٢٠، ٣٢-٣٤).

٢) استغلال المرونة المتاحة في أساليب تسعير الأصول الملموسة، والخدمات المتبادلة

زادت المبادلات التجارية داخل الشركات متعددة الجنسية؛ حيث أصبحت تشكل أكثر من ٦٠% من حجم التجارة العالمية، وتستغل هذه المبادلات الداخلية في إدارة الضرائب وتوزيع الأرباح بين مختلف الفروع التابعة للشركة الأم وذلك بتسعير السلع والخدمات بسعرين (المنخفض، المرتفع)؛ حيث تقوم الشركات بتبادل السلع والخدمات بين الفروع المختلفة لها مستخدمة سعراً غير حقيقى على حسب الوضع والغرض المقصود؛ فقد تقوم بشراء هذه المنتجات والموارد بأسعار مرتفعة من الفروع التابعة لها في الملاذات الضريبية، ثم تقوم ببيع السلع والخدمات لهذه الفروع بأسعار منخفضة مما يؤدي إلى زيادة تكاليف الإنتاج وانخفاض الأرباح في الدول الأخرى؛ أو ذات معدل الضرائب المرتفع، وبهذه الطريقة تضمن توسع النشاط ونمو الأرباح على مستوى

المجموعة بأكملها من خلال تخفيض إجمالي العبء الضريبي الذي تتحمله المجموعة بأكملها. (Gravelle.J.G.2022,13).

أعطت مصلحة الضرائب الحرية للممول في التطبيق لأي من أساليب التسعير التي جاءت في المواد (٣٨،٣٩،٤٠) من اللائحة التنفيذية لقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عند تسعير معاملاته المرتبطة، ونجد أن أساليب التسعير التي تعتمد على سعر السوق (كأسلوب السعر الحر المقارن، أسلوب سعر إعادة البيع) تتميز بأنها أكثر موضوعية، بينما أسلوب التسعير المعتمد على تحليل التكلفة يتميز بالمرونة وتحقيق أهداف الإدارة الانتهازية وتحويل الأرباح والخسائر والأصول والخصوم من شركة لأخرى وذلك من خلال ما يلي:

- تتبع الشركة القابضة أسلوب تسعير معاملاتها بين الأشخاص المرتبطة بأسعار أقل من سعر السوق (سعر التكلفة) من أجل تخفيض الأرباح، ومن ثم تخفيض العبء الضريبي أو لدعم المركز التنافسي.

- تتبع الشركة القابضة أسلوباً لتسعير معاملاتها لإحدى شركاتها التابعة بأعلى من سعر السوق (المغلاة في تقدير هامش الربح المضاف إلى التكلفة) من أجل تعظيم الأرباح ودعم سعر السهم، أو الحصول على أموال بطريقة غير مباشرة من الشركة التابعة التي نتائجها غير مدمجة في الميزانية المجمعة مما يؤدي إلى تضليل القوائم المالية.

قدرت دراسة (Vicard.V, 2015,23) قيمة الإيرادات المفقودة جراء استغلال الشركات للمعاملات المرتبطة بنحو ٨ ملياراً دولار، هذا بالإضافة إلى أن التلاعب في أساليب تسعير المعاملات المتبادلة خفض الضريبة على أرباح الشركات متعددة الجنسية بنسبة ١٠% في المتوسط نتيجة إجراء تلك المعاملات بين الأشخاص المرتبطة في الخارج. وفيما يتعلق بحجم الإيرادات المفقودة نتيجة التهرب الضريبي الدولي، حديثاً تشير التقديرات إلى خسارة سنوية في الإيرادات الحكومية بما يتراوح بين ١٠٠ و ٦٥٠ مليار دولار على مستوى العالم، مع وجود خسائر أكبر بشكل غير متناسب في البلدان النامية، ويرجع السبب في ذلك إلى التلاعب في تسعير المعاملات بين الأشخاص المرتبطة وتحويل الأرباح بين الدول (De Mooij R& Liu Li . 2020:269).

٣) تحريف القيمة التقديرية للأصول غير الملموسة المتبادلة بين الأشخاص المرتبطة

تعتمد الشركات متعددة الجنسيات على الأصول غير الملموسة (التكنولوجيا والتصاميم والمهارات وأي فنيات كامنة في قوة العمل) في التحايل والتلاعب على النظام الضريبي، فصعوبة تقييم الأصول غير الملموسة من قبل النظام الضريبي لأنها مرتبطة بطبيعة كل شركة على حدة تتيح للشركات حرية كبيرة في تحديد أسعار الملكية الفكرية

ومعدلات الأتعاب بين أفرع الشركة الأم، وهكذا فقد يظهر أصل غير ملموس في مكان معين وتظهر معظم عوائده في اقتصاد آخر. وذلك من خلال اتفاقية تقاسم التكاليف مع أحد الفروع التابعة لها أو تخصيص ملكيتها إلى الفروع التابعة لها في الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة أو المعدومة ما يلزم الفروع الأخرى التابعة المقيمة في الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة والمستغلة لملكية هذه الأصول من دفع رسوم و علاوات جراء الاستفادة منها، ومع توفر أداة تحديد أسعار تلك المعاملات تستغل هذه الأصول في تخفيض الأرباح ونقلها خارج الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة لتخفيضها للقاعدة الضريبية بالرسوم والعلاوات المسعرة بأسعار مرتفعة.

ويتمثل هيكل تحقيق التهرب الضريبي الدولي من خلال الأصول غير الملموسة في التالي: (Nabben R,2017-26-28)

- أ. منح أصول غير الملموسة من الشركة الأم للفروع التي تقع في دول ذات معدلات ضريبية منخفضة .
- ب. منح ترخيص باستخدام الأصول غير ملموسة (من فرع لآخر) وهنا تظل الشركة الأم هي المالك القانوني لتلك الأصول وتقوم الشركة التابعة التي ترخص الأصول غير ملموسة بدورها بدفع الإتاوات للشركة الأم ومدفوعات الإتاوة هذه قابلة للخصم على مستوى الشركة التابعة، وتخضع للضريبة على مستوى الشركة الأم. هذا الأسلوب يجعل التهرب الضريبي موضعاً للاهتمام في الهياكل التي تقع فيها الشركة الأم في دول ذات معدلات ضريبية منخفضة؛ حيث سيتم فرض ضرائب منخفضة على الإتاوات على مستوى الشركة الأم، مع تقليل الأرباح على مستوى الشركة التابعة.
- ج. منح الأصول غير ملموسة وفقاً لاتفاقية مشتركة لتوزيع التكلفة بين الفروع قيام الشركة الأم بأنشطة التطوير لصالح أحد الفروع لحصوله على عقد يجعله مالكا لتلك الأصول.

٤) إجراء معاملات متبادلة من خلال المنشأة الدائمة أو الثابتة

تعد الالتزامات الضريبية وخضوع الشركات متعددة الجنسيات للضريبة مشكلة كبيرة وعائقاً أمام تحقيق هدفها الرئيس، وهو تحقيق أقصى عائد ممكن، وللخروج من مأزق الازدواج والتهرب الضريبي الدولي، كان لابد على تلك الشركات الدولية إيجاد حلول مبتكرة وهو ما أتاحتها الفقه الضريبي الدولي من خلال مبدأ مهم هو ألا تخضع أرباح الشركات الأجنبية للضريبة في البلد المضيف إلا إذا كانت ناتجة عن تنظيم محدد يسمى بالمنشأة الثابتة.

ويتم التهرب الضريبي الدولي في الشركات متعددة الجنسيات الضريبية باستخدام المنشأة الدائمة بإحدى الطرق الآتية: (زهرة حبو، ٢٠١١، ٤٢٩-٤٣٠)

- أ. أن تقوم الشركة الأم بإنشاء المنشأة الثابتة لها في دولة تعفي هذه المنشأة كلياً من الضرائب.
- ب. إذا قامت بإنشاء هذه المنشأة في دولة لا تعفيها من الضرائب ولا تقدم امتيازات ضريبية، فإنها تلجأ إلى إضفاء صفة غير حقيقية على هذه المنشأة بتقسيمها إلى وحدات اقتصادية في مناطق مختلفة تقوم كل منها بنشاط معين (الخدمات، التسويق، التوزيع،...) بحيث إنه لو أخذت كلاً منه منفرداً لا تمثل منشأة ثابتة، ومن ثم فإن الأرباح التي تحققها لا تخضع إلى الضريبة لأنها ليست منشأة ثابتة، ومن ثم تستطيع الشركة الأم تخفيف عبئها الضريبي.
- ج. استغلال الاختلاف في شروط تحديد الإقامة الضريبية بين الدول يتيح الفرصة للإعفاء التام من الضريبة بشكل قانوني للفروع التابعة للشركات متعددة الجنسيات؛ حيث تحدد الإقامة في إحدى الأنظمة الضريبية على أساس مكان أو مركز القرار للشركة، وفي أنظمة أخرى تتحدد على أساس مكان وجود النشاط الفعلي للشركة.

٥) المعاملات المتبادلة من خلال التمويل بالديون و الفوائد المرتبطة بها

يتمثل الهدف من التمويل بالديون الداخلية في الشركات متعددة الجنسية في توجيه القرض من الشركات التي تقع في الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة إلى الشركات التي تقع في الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة، ومن ثم تحقق استفادة مزدوجة؛ حيث تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة للشركات المقترضة التي تعمل في الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة بسبب مصروفات الفوائد والتي تعتبر من المصروفات واجبة الخصم، وكذلك تحويل إيراد الفائدة إلى الشركات التي تعمل في الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة (Cooper, M. and Nguyen, Q. 2020:23-33).

يمكن أن يتم التمويل بالديون من مصدرين؛ حيث يتمثل المصدر الأول في استخدام الشركة الأم أو أي شركة أخرى داخل المجموعة لسمعتها في جذب الأموال من أسواق رأس المال أو البنوك أو أي مصدر خارجي آخر ثم تقوم بإعادة توزيع هذه الأموال بين أعضاء المجموعة الآخرين، أما المصدر الثاني فيتمثل في استخدام المبالغ النقدية الداخلية الفائضة وإعادة توجيهها بين مختلف شركات المجموعة عن طريق قروض داخلية بين شركات المجموعة (Feld, L.P et al. 2011: 6).

وتتمثل أهم طرق التمويل بالديون الداخلية والتي تستخدمها الشركات متعددة الجنسيات لأغراض التهرب الضريبي في القروض بين شركات المجموعة سواء القروض المقدمة من الشركة الأم إلى أي شركة تابعة داخل المجموعة أو العكس أو

القروض بين الشركات التابعة وبعضها البعض، وإعادة إقراض القرض Back To Back Loans

وتكتسب قيمة الوفورات الضريبية الناتجة عن الديون أهمية كبيرة؛ حيث قدرت دراسة (Cooper, Ian A. & Nyborg, Kjell G. , 2007: 2) نسبة مساهمة الوفورات الضريبية من الديون، وذلك إذا كانت نسبة الديون إلى رأس المال ٣٠% مثلاً، ومعدل الضريبة على أرباح الشركات ٤٠% فإن هذا يعني أن الوفورات الضريبية الناتجة عن الديون تسهم بنسبة ١٢% من القيمة الإجمالية للشركة، وتم الوصول إليها عن طريق ضرب (معدل الضريبة × مبلغ الديون)

٦) المعاملات من خلال عقود المعاوضة، أو عقود المبادلات:

يمكن ممارسة التهرب الضريبي باستخدام عقود المبادلات، وبالشكل الذي ينتج عنه تخفيض الأعباء الضريبية المستحقة عن هذه العقود، من خلال توصيف الدخل الناتج عن هذه العقود؛ حيث يمكن تصنيف الربح أو الخسارة إلى عادية أو رأسمالية قصيرة الأجل أو طويلة الأجل، وهذا يؤثر على معدل الضريبة والقدرة على تأجيل الأرباح أو خصم الخسائر بما يؤثر على التهرب الضريبي. كما يمكن أن يكون الشكل القانوني للكيان ميزة ضريبية فيما يتعلق بعقود المبادلات حيث يتم إختيار الشكل القانوني الذي يحقق الوفر الضريبي مثل سعر ضريبي منخفض أو فترة إعفاء أو مبالغ غير خاضعة للضريبة. بالإضافة إلى ذلك يمكن التهرب الضريبي من خلال إختيار مكان الطرف المقابل بعقد المبادلة؛ حيث يتم إختيار الطرف المقابل من دولة ترتبط باتفاقية ضريبية تمنح الإعفاء لعقود المبادلات أو دولة تخضع مثل هذه العقود بأسعار ضريبية أقل بالمقارنة بالدولة الأم. بالإضافة إلى ذلك يمكن استخدام عقود المبادلات في التأثير على قيمة الفروق الزمنية المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي؛ حيث يؤثر توقيت الإعتراف بالربح أو الخسارة على كل من معدل الضريبة وكذلك القيمة الحالية للأرباح أو الخسائر المفروض عليها الضريبة فعلاً. (عادل حسين ثابت ، ٢٠١٨ ، ١٠٩-١١٠).

ثانياً: ممارسة الشركات لأساليب التهرب الضريبي في المعاملات المرتبطة في ضوء التشريع الضريبي المصري السارى ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٥) يمكن تحليل الإجراءات التي قامت بها مصلحة الضرائب المصرية للتصدى لممارسات التهرب الضريبي من خلال المعاملات بين الأشخاص المرتبطة في الشركات متعددة الجنسيات ، وكذا دور المعيار المحاسبي المصري رقم ١٥ على النحو المبين في الجدول رقم ١:

جدول رقم (١) دور المعيار المحاسبي رقم ١٥ والتشريع الضريبي السارى تجاه أساليب التهرب الضريبي في المعاملات المرتبطة

دور التشريع الضريبي السارى	دور معيار محاسبية المصرى رقم ١٥ لسنة ٢٠١٩ والإصدارات المهنية المصرية الأخرى	أساليب التهرب الضريبي في المعاملات المرتبطة
<p>لم يتضمن التشريع الضريبي السارى نصوص قانونية خاصة للحد من أساليب التهرب الضريبي من خلال المعاملات المرتبطة وإنما جاءت النصوص القانونية لمواجهة التهرب في تلك المعاملات بشكل عام وذلك على النحو التالى:</p> <p>تضمن قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المادة رقم (٣٠) والتي تنص على أنه " إذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط فى معاملتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التى تتم بين أشخاص غير مرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلى آخر معفى منها أو غير خاضع لها يكون للمصلحة تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد ، وتضمنت المواد (٣٨،٣٩،٤٠) من اللائحة التنفيذية للقانون المذكور اعلاه إيضاح أساليب تحديد السعر المحايد.</p> <p>أصدرت المصلحة دليل لتسعير المعاملات المرتبطة فى ٢٠١٠م ، وتم تحديثه بموجب قرار وزارة المالية رقم ٥٤٧ لسنة ٢٠١٨، ويتضمن هذا الدليل التعليمات الإرشادية التى يتم إستخدامها كدليل عملى إذ إنها تمثل إطاراً عاماً لكيفية تسعير المعاملات بين الأشخاص المرتبطة كما أنها تستعرض المستندات التى ينبغى على الممولين إعدادها وتقديمها للمصلحة لإثبات التزامهم بمبدأ السعر المحايد.</p>	<p>اقتصر اهتمام المعيار بتحديد متطلبات الإفصاح فيما يتعلق بالمعاملات بين الأشخاص المرتبطة ، ولا يتضمن المعيار أى متطلبات للإعتراف أو القياس ، وإنما يتطلب فقط الإفصاح عن طبيعة علاقات الشخص المرتبط أى عمليات بين تلك الأشخاص حيث يتمثل الهدف الأساسى للمعيار هو ضمان أن القوائم المالية للمنشأة تحتوى على الإفصاحات الضرورية لتوجيه نظر المستخدم إلى إمكانية أن يكون المركز المالى ونتيجة النشاط للمنشأة قد تأثرت بوجود معاملات بين أشخاص مرتبطة ، ولا يتطلب المعيار الإفصاح عن المعاملات مع أفراد الإدارة الأساسيين مثل الإدارة وإنما الإفصاح عن المعلومات الهمة حول العوائد والحوافز المتاحة لهم، وأنها واردة بوضوح فى القوائم</p>	<p>١- إجراء معاملات مرتبطة بين الشركة الأم وفروعها فى دول الملاذات الضريبية</p> <p>٢- إستغلال المرونة المتاحة فى أساليب تسعير الأصول الملموسة والخدمات المتبادلة.</p> <p>٣- تحريف القيمة التقديرية للأصول غير الملموسة المتبادلة بين الأشخاص المرتبطة.</p> <p>٤- المعاملات المتبادلة من</p>

دور التشريع الضريبي الساري	دور معيار محاسبية المصري رقم ١٥ لسنة ٢٠١٩ والإصدارات المهنية المصرية الأخرى	أساليب التهرب الضريبي في المعاملات المرتبطة
<p>مؤخراً صدر قانون رقم ٢٠٦ في لسنة ٢٠٢٠ الخاص بالإجراءات الضريبية الموحدة ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار رقم ٢٨٦ لسنة ٢٠٢١ وحدد في مواده رقم ١٨، ١٧، ١٦، ١٥، ١٤ المستندات المطلوبة للمعاملة المرتبطة، وغرامة عدم الإفصاح عن تلك المعاملات، وكذا غرامة عدم تقديم الملف المحلي، والملف الرئيسي والتقارير على مستوى كل دولة على حدة.</p> <p>ينظم التشريع الضريبي المصري الأحكام الخاصة بإعداد التقرير على مستوى كل دولة على حدة CbCR في الدليل الصادر بموجب القرار الوزاري رقم ٥٤٥ لسنة ٢٠١٨ ويتناول هذا الدليل الأسئلة الشائعة المتعلقة بتفسير كل من قانون ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية؛ بهدف إعداد التقرير على مستوى كل دولة على حدة في مصر. ويعد هذا التقرير جزءاً من الإجراءات رقم (١٣) ضمن إجراءات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن خطة عمل تخفيض الوعاء الضريبي ونقل الأرباح خاصة عند تسعير المعاملات المرتبطة، حيث إن تعزيز الشفافية بالنسبة للإدارات الضريبية من خلال تزويدها بمعلومات كافية لإجراء عمليات تقييم المخاطر الخاصة بتسعير المعاملات يعد عاملاً أساسياً في مواجهة مشكلة تخفيض الوعاء الضريبي ونقل الأرباح. وتطبق شروط إعداد تقرير على مستوى كل دولة على حدة CbCR في مصر إعتباراً من السنة المالية المنتهية في</p>	<p>المالية وإيضاحاتها، وكذا معرفة صفقات الأشخاص المرتبطة والأرصدة القائمة مع الشخص المرتبط وطبيعة علاقاته قد تؤثر في تقديرات مستخدمي القوائم المالية ويجب أن تشمل هذه التقديرات الفرص والمخاطر التي تواجه المنشأة.</p> <p>أشارت المادة رقم (٣٩) من قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة فيما يتعلق بعقود المعاوضة مع أطراف مرتبطة إلى أنه يلتزم الداخليين والمؤسسين والمساهمين الرئيسيين والمجموعات المرتبطة بهم ألا يكونوا طرفاً في أي عقد من عقود المعاوضة إلا بعد موافقة الجمعية العامة على أن يعرض هذا التصرف على الجمعية بكافة تفاصيله وبياناته مقدماً بما في ذلك السعر والكمية قبل إجراء التصرف وذلك دون أن يحق للطرف المعنى بعقد المعاوضة التصويب في</p>	<p>خلال المنشأة الدائمة أو الثابتة.</p> <p>٥- المعاملات المتبادلة من خلال التمويل بالديون والفوائد المرتبطة بها.</p> <p>٦- المعاملات من خلال عقود المعاوضة أو عقود المبادلات</p>

دور النشر - ربع الضريبي الساري	دور معيار محاسبية المصري رقم ١٥ لسنة ٢٠١٩ والإصدارات المهنية المصرية الأخرى	أساليب التهرب الضريبي في المعاملات المرتبطة
<p>٣١ ديسمبر ٢٠١٨ وما بعدها .</p> <p>تم تعديل قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإقرار القانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ في المادة (٩٢ مكرر) والتي تنص على " عند تحديد الربط الضريبي لا يعتد بالآثار الضريبية لأية معاملة يكون الغرض الرئيسي من إتمامها أو أحد الأغراض الرئيسية تجنب الضريبة بالتخلص منها أو تأجيلها، يستوى في ذلك أن تتم المعاملة على شكل صفقة أو إتفاق أو وعد أو غير ذلك، أو أن تتم على مرحلة واحدة أو على عدة مراحل، وتكون العبرة لدى ربط الضريبة بالجوهر الأقتصادي الحقيقي للمعاملة".</p> <p>حدد المادة رقم ٧١ من اللائحة التنفيذية لقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المقصود بالفوائد حيث نصت على " أن تشمل العوائد، في تطبيق حكم البند (١) من المادة (٥٦) من القانون، جميع ما تنتجه القروض والسلفيات والديون أيضاً كان نوعها والسندات والأذون " وهو بذلك يقتصر على تكلفة الأموال المقترضة فقط مما يثير ثلاث قضايا رئيسية، تتمثل في (OECD Report, Action : 4, 2015: 29)</p> <p>أ- الفشل في مكافحة الكثير من مخاطر تخفيض الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح التي تواجهها الدول فيما يتعلق باستقطاعات الفوائد والمدفوعات المشابهة لها.</p>	<p>الجمعية العامة ويستثنى من ذلك الأعمال التي تتم بطريقة المناقصات العامة إذا كان الطرف ذو المصلحة صاحب العرض الأفضل. (قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية ٢٠٢١، ٢٦-٢٧)</p> <p>أشار الدليل المصري لحوكمة الشركات في الباب الثاني أنه عند وجود معاملات مع المجموعات المرتبطة والأطراف ذات الصلة أو إجراء عقود المعاوضة، يجب أن يقوم مجلس الإدارة يأخذ الموافقة المسبقة من الجمعية العامة على تلك المعاملات أو العقود تجنباً لتعارض المصالح وبالتحديد مع كبار المساهمين، وأعضاء مجلس الإدارة والداخليين، أو أى شركات أخرى ذات صلة. فيتعين أن يتم إجراء المعاملة بحيادية وموضوعية دون أن يحق</p>	

دور النشر - ربع الضريبي الساري	دور معيار محاسبية المصري رقم ١٥ لسنة ٢٠١٩ والإصدارات المهنية المصرية الأخرى	أساليب التهرب الضريبي في المعاملات المرتبطة
<p>ب- انخفاض العدالة بين الشركات؛ حيث تطبيق معاملة مختلفة لشركات المجموعة والتي تعمل في الظروف الاقتصادية نفسها، ولكن تستخدم أشكال مختلفة من ترتيبات التمويل.</p> <p>ج- يمكن لشركات المجموعة تجنب تأثير الفوائد بسهولة؛ وذلك عن طريق إعادة هيكلة القروض إلى أشكال أخرى من ترتيبات التمويل.</p> <p>يشير نماذج الإقرار الضريبي لقانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحة التنفيذية، بشأن المعاملات مع الأشخاص المرتبطة إلى أنه يجب الإفصاح عن الأستثمارات في الشركات الشقيقة مع توضيح كل من: أسم الشركة، نسبة المساهمة، قيمة الأسهم، العائد السنوي، بالإضافة إلى منافع الموظفين وتتضمن كلاً من: البدلات، والمكافآت، والمزايا العينية، والسعر الذي تمت به المعاملة مع الشخص المرتبط.</p>	<p>للطرف المعنى بعقد المعاوضة بالتصويب في الجمعية العامة، مع مراعاة عدم الإضرار بمصلحة الشركة وأصحاب المصالح الأخرى، هذا بالإضافة إلى ضرورة الإفصاح الكامل عن كل تلك المعاملات سواء عقود المعاوضة للعام التالي أو ما تم بشأن عقود المعاوضة المبرمة في العام السابق (الدليل المصري لحوكمة الشركات، الباب الثاني، ١٧، ٢٠١٦).</p>	

المصدر: إعداد الباحثة من خلال:

- الهيئة العامة للرقابة المالية، قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية، يونيو، ٢٠٢١.
- قانون الإجراءات الضريبية الموحد الصادر بالقانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار رقم ٢٨٦ لسنة ٢٠٢١ وتعديلاتهما.
- قانون رقم ٣٠ لسنة ٢٠٢٣ الخاص بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

- قرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ بشأن معايير المحاسبة المصرية، وتعديلاتها الصادرة بقرار رقم ٦٩ لسنة ٢٠١٩ - معيار المحاسبة المصري رقم (١٥) الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة.
- وزارة المالية، مصلحة الضرائب المالية، قانون رقم ٩١ الضريبة على الدخل لسنة ٢٠٠٥، ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاتهما.
- قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (٨٤) بشأن الدليل المصري لحوكمة الشركات، الإصدار الثالث، ٢٠١٦.

ومن الجدول رقم (١) يتضح أن اللائحة التنفيذية لقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لم تضع منهجية لحساب السعر المحايد، وإنما اكتفت بذكر الأساليب وترك الحرية للممول للاختبار في التطبيق، هذا على الرغم من صدور التعليمات الإرشادية لتسعير المعاملات في عامي ٢٠١٠ و ٢٠١٨، إلا أنها غير ملزمة لعدم وجود نص قانوني يلزم الممول بإتباعها. كما يخلو قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية والتعليمات الإرشادية من وصف لكيفية تسعير المعاملات غير الملموسة، وعقود المعاوضة وتوزيع المصروفات المشتركة رغم طبيعتها الخاصة، هذا وعلى الرغم من أهمية تضمين التشريع الضريبي المصري من خلال قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قواعد لتنظيم مفهوم الارتباط بين الشركات والشركات المرتبطة وأساليب التسعير المتبعة، وأهمية ذلك لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، إلا أن الواقع يشير إلى تأخر تطبيق هذه الآليات، وما زالت المليارات تضيع على الخزنة المصرية؛ بسبب إيداعات المستثمرين في إنشاء كيانات في دول الملاذات الضريبية، مرتبطة بالشركات الأم في مصر، ويتم تحويل الأرباح إليها بدون دفع ضرائب؛ لأن الملاذات الآمنة لا تفرض الضريبة أو تفرضها بأسعار زهيدة.

ثالثاً: اقتراحات لتلافي ممارسة الشركات متعددة الجنسيات لأساليب التهرب الضريبي في المعاملات المرتبطة في ضوء ما سبق؛ نجد أن كلاً من المعيار المحاسبي رقم (١٥) والتشريع الضريبي الساري لم يتصد بشكل كافٍ لممارسات التهرب الضريبي من خلال المعاملات المرتبطة من قبل بعض الشركات متعددة الجنسيات. لذا تقترح الباحثة التعديلات الآتية على المعيار المحاسبي رقم (١٥) الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة لسنة ٢٠١٩، وأيضاً على قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية كمحاولة منها لتجنب تلك الممارسات؛ وذلك على النحو التالي:

أ. اقتراحات محاسبية:

١. مراجعة قانون الاستثمار رقم ٧٢ لسنة ٢٠١٧ فيما يتعلق بحرية تحويل الأرباح خارج مصر، وتحديد نسبة محددة يقوم المستثمر بإعادة استثمارها في مصر وإجراء تقييم دورى لأثر الحوافز المقررة.
٢. تغليب الجوهر على الشكل: ويشير إلى توفير الصفة الإلزامية للعقد القانونى المنظم للنشاط الاقتصادى والأنشطة المدرة للدخل لتحديد نوع الشركة وطبيعتها حتى يمكن إخضاعها إلى قانون الضرائب المناسب. ويعطي هذا الإجراء من جانب واحد للسلطات الضريبية القدرة على رفض أعمال أو الهياكل التي تم تكوينها أو إنشاؤها وتخفي جوهر أنشطتها بغرض الحصول على مزايا مالية.
٣. توجد درجة من المرونة في تحديد سعر معاملات الأشخاص المرتبطة قد لا توجد في المعاملات بين الأشخاص المستقلة؛ حيث يوجد أكثر من أسلوب لتحديد السعر المحايد؛ الأمر الذى يتيح الفرصة للشركات متعددة الجنسيات لاستغلال هذه المرونة في تسعير معاملاتها المرتبطة بما يحقق أهدافها، لذا يتطلب الأمر توسيع نطاق الإفصاحات المطلوبة- فى المعيار المحاسبى المصرى (١٥)- من خلال إلزام الشركات بتوفير الإفصاحات المطلوبة عن تطبيق كل أسلوب من أساليب التسعير وأسباب أفضلية اختيار أسلوب عن آخر حسب ظروف وطبيعة نشاط كل منشأة .

ب. اقتراحات تشريعية:

١. إلزام الشركات العاملة فى مصر بتقديم الإقرارات الضريبية للدخل الدولى للشركات متعددة الجنسيات وأنشطتها الاقتصادية والضرائب المدفوعة وفقا للدول حتى يمكن تتبع حجم معاملاتها فى دول الملاذات الضريبية.
٢. التوسع في استخدام الضريبة المستقطعة من الأرباح والأموال المحولة إلى الملاذات الضريبية أو الدول ذات معدلات ضريبية منخفضة والتحقق من طبيعة هذا التحويل ومسايرته لبعض الاقتصاديات مثل: المملكة المتحدة، والولايات المتحدة كأن يتم - على سبيل المثال - فرض ضريبة مستقطعة إضافية بنسبة ٢٥% على التحويلات المالية للأشخاص الاعتبارية المسجلة فى الملاذات الضريبية (هبة هشام محمد كامل، ٢٠١٩، ٢٢٤).
٣. وضع نص صريح لمواجهة المعاملات التى تم فى دول الملاذات الضريبية ودورها فى تخفيض الأوعية الضريبية، وتحويل الأرباح، خاصة فى ظل توجه مصر للاعتماد على الاستثمار الأجنبى المباشر كآلية لتعزيز وتنويع مصادر الإيرادات العامة.
٤. تضييق نظام إعفاءات الأنشطة الوردية فى المادة الرابعة من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن تعريف المنشأة الدائمة، واعتبار أعمال التخزين وعرض وتوريد السلع والبضائع وتجميع المعلومات والتسليم والأنشطة ذات الطبيعة

الإعدادية والمساعدة ضمن مفهوم المنشأة الدائمة، لكونها أنشطة يعند بها لخلق القيمة المضافة على أرض الدولة المضيفة، ويؤدي إستبعادها إلى تخفيض الوعاء الضريبي في الدولة مصدر الدخل.

٥. تعديل المادة رقم (٤) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بحيث تتضمن اعتبار الوكيل المستقل منشأة دائمة، كضمان ضد تخفيض الوعاء وتحويل الأرباح، على نحو ما أورده المادة (٥) من نموذج اتفاقية الأمم المتحدة لعام ٢٠١١ والتي تقضى بأنه بخلاف الوكيل المستقل، إذا كان الشخص يعمل في إحدى الدولتين المتعاقبتين نيابة عن مشروع تابع للدولة المتعاقدة الأخرى، فإن هذا المشروع يعتبر أن له منشأة دائمة، إذا كان الشخص يملك ويمارس سلطة إبرام العقود باسم المشروع، أو لا يملك هذه السلطة ولكن يحتفظ عادة برصيد (مخزون) من السلع والبضائع يسلم منه بانتظام نيابة عن المشروع، تأسيساً على أن الشخص يعتبر منشأة دائمة حكماً، إذا كان يضمن طلبات المشروع. وهي الخطوة المهمة التي استهدفتها المادة الخامسة من نماذج الاتفاقيات الدولية لمنع الازدواج الضريبي، وللمحد من التهرب الضريبي الذي تضمنته فكرة المنشأة الدائمة.

٦. تعديل المادة رقم ٧١ من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإضافة كافة أشكال التمويل والمدفوعات المالية الأخرى والتي تعتبر في حكم الفوائد من الناحية الاقتصادية؛ حيث إن التشريع الضريبي المصري حدد المقصود بالفوائد من خلال المادة رقم ٧١ من اللائحة التنفيذية لقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥؛ حيث نصت على " أن تشمل العوائد، في تطبيق حكم البند (١) من المادة (٥٦) من القانون، جميع ما تنتجه القروض والسلفيات والديون أيضاً كان نوعها والسندات والأذون، "وهو بذلك يقتصر على تكلفة الأموال المقترضة فقط، دون الأخذ في الاعتبار كافة أشكال التمويل الأخرى التي يمكن أن تستغلها الشركات في إعادة هيكلة القروض إلى أشكال أخرى من ترتيبات التمويل بما يعكس على زيادة فرص التهرب الضريبي، لذا يقترح إضافة كافة أشكال التمويل كوسيلة للمحد من التهرب الضريبي وذلك طبقاً لما ورد في خطة العمل رقم ٤ من مشروع تخفيض الوعاء الضريبي؛ وتحويل الأرباح BEPS، والتي تعتبر في حكم الفوائد على سبيل المثال لا الحصر، (OECD Report, Action 4, 2015: 29-30)

- المدفوعات الناتجة عن المشاركة في الأرباح بموجب القروض المقدمة.
- الفائدة المحتسبة على أدوات مثل السندات القابلة للتحويل.
- المبالغ بمقتضى ترتيبات التمويل البديلة مثل التمويل الإسلامي.
- عنصر تكلفة التمويل المتعلق بمدفوعات التأجير التمويلي.

- الفائدة المرسمة المدرجة ضمن قيمة الأصول المرتبطة بها في الميزانية، أو الاستهلاك الخاص بالفوائد المرسمة.
- المبالغ التي يتم قياسها بالرجوع إلى مقابل التمويل وفقاً لقواعد أسعار التحويل، حينما تقتضي الظروف ذلك.
- مبالغ الفائدة الاسمية طبقاً لأدوات المشتقات أو ترتيبات التحوط المتعلقة بقروض الشركة.
- أرباح أو خسائر سعر الصرف المرتبط بالقروض، وكذلك الأدوات المرتبطة بزيادة التمويل.
- رسوم الضمان المتعلقة بترتيبات التمويل.
- رسوم الاتفاق، وكذلك التكاليف المماثلة المتعلقة باقتراض الأموال.
- (١) فيما يتعلق بتسعير الأصول غير الملموسة تشكل ضريبة الإتاوة نسبة غير قليلة من حصيلة مصلحة الضرائب، لذا ينبغي أن يتم توجية النظر إليها بشيء من الاهتمام من ناحية التشريع والفحص الضريبي وإجراءات تحصيلها، ويرجع ذلك إلى:
- عدم وضوح النص الضريبي؛ حيث هناك الكثير من المسميات والأعمال التي تندرج تحت بند ضريبة الإتاوة؛ ولكن نظراً للغموض وعدم اتجاه النص نحو حصر كل ما يندرج تحت بند ضريبة الإتاوة، فإنه يثار كثير من الجدل والنزاعات القانونية عند إخضاع مصلحة الضرائب المتمثلة في मामوريات المختصة لمبالغ تندرج تحت بند تلك الضرائب كالاستشارات المدفوعة بالخارج والأشكال الكثيرة التي تأخذها المساعدات والخدمات الفنية بين الأشخاص المرتبطة وغير المرتبطة.
- هناك الكثير من الشركات التي تقوم بحجز ضريبة الإتاوة بمبالغ كبيرة دون أن تقوم بتوريدها لمصلحة الضرائب؛ نظراً لعدم وجود نص واضح وصريح بعقوبات رادعة على عدم التوريد.
- عدم توجية الفاحص الضريبي النظر للاهتمام نحو فحص البنود التي قد تتضمن في طياتها مبالغ مدفوعة خاضعة لضريبة الإتاوة ولم تفصح عنها الشركة محل الفحص كأن تقوم الشركات بإدراج المبالغ التي يستحق عليها ضريبة إتاوة في مصروفات متنوعة، بحيث أن عدم فحصها مستندياً يضيع حق الخزانة العامة في إستيفاء تلك الضرائب وكذلك الأرصدة الدائنة بقائمة المركز المالي؛ بحيث يتبين أن كثيراً من الفاحصين يقومون بسرد الرصيد الدائن كضرائب المستحقة ومصروفات المستحقة دون فحص كل بند على حدة، والتعليق عليه بشيء من التفصيل، مما قد يتبين معه

قيام الشركة بحجز ضريبة الاتاوة لديها دون توريدها فى المواعيد القانونية، وقد تكون ضريبة الاتاوة عن سنوات سابقة تم فحصها، ولم يتم توريدها فى المواعيد القانونية.

• من ناحية إجراءات التحصيل نجد عدم توجيه النظر للقائمين بالحجز والتحصيل بالمأموريات المختصة إلى مطالبة الشركات بالمبالغ المحجوزة لديها من ضريبة الاتاوة من خلال متابعة الشركات التى لديها فى أرصدها من واقع إقرار تلك المبالغ، وإجراء المطالبات لتلك المبالغ المحجوزة لدى هذه الشركات.

٢) توسيع نطاق الإفصاح فى الملف الرئيس، والمحلّى فيما يتعلق بالأصول غير ملموسة وعقود المعاوضة، والمبادلات على النحو التالى:

أ. اقتراحات لتعديل مضمون الملف الرئيسى بحيث يتضمن:

- وصف عام لإستراتيجية مجموعة الشركات متعددة الجنسيات المستخدمة لتطوير الممتلكات غير الملموسة وملكيتهها، بما فى ذلك موقع منشآت البحث والتطوير الرئيسة وإدارتها.
- قائمة بالأصول غير الملموسة التى تملكها الكيانات التابعة لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات ذات الأهمية لأغراض تسعير المعاملات مع تحديد هوية المالك القانوني، والمالك الفعلي لهذه الأصول (بما فى ذلك الاسم، ودولة التأسيس والإقامة، ونسبة الملكية).
- قائمة الاتفاقيات المبرمة بين أشخاص مرتبطين فيما يتعلق بالأصول غير الملموسة، بما فى ذلك اتفاقيات خدمات البحث واتفاقيات منح التراخيص والآليات المتبعة لتوزيع التكلفة.
- سياسات تسعير المعاملات لدى المجموعة فيما يتعلق بالبحث والتطوير والأصول غير الملموسة.
- معلومات نقل ملكية الأصول غير الملموسة، أو حق فيها بين الأشخاص المرتبطين خلال السنة الضريبية، بما فى ذلك تحديد الكيانات، والدول، والمقابل ذو الصلة، والعمر الإنتاجى.
- إفادة من الممول عما إذا كان قد أبرم معاملة بين أشخاص مرتبطين، أو أى معاملة بدون مقابل أو بمقابل، غير نقدى (مثل المقايضات، والصفقات) خلال الفترة الضريبية محل الإقرار، وفى حال إقرار الممول بإبرامه لمعاملة بين أشخاص مرتبطة، أو أكثر يجب عليه تقديم بيان بتفاصيل هذه المعاملات بما فى ذلك المعلومات المتعلقة بالقيمة السوقية العادلة للمقايضات، أو المقابل المستلم.

ب. اقتراحات لتعديل مضمون الملف المحلي، بحيث يتضمن:

وصف تفصيلي لأعمال الممول، وإستراتيجيته، بما في ذلك بيان بعمليات إعادة الهيكلة، أو عمليات نقل ملكية الأصول غير الملموسة، أو نقل الحق التي شارك فيها، أو تأثر بها الممول خلال السنة الضريبية الحالية، والسنة التي تسبقها، مع شرح جوانب هذه المعاملات المؤثرة على الكيان المحلي، ومناقسيه الرئيسيين.

خلاصة ونتائج البحث

يمكن عرض خلاصة البحث، والنتائج التي أسفر عنها فيما يلي :

١. تأتي أهمية تسعير المعاملات المرتبطة لدافعي الضرائب، وإدارات الضرائب، لأنه يؤثر في توزيع الأرباح من المعاملات داخل المجموعة والتي تؤثر على الدخل والنفقات المبلغ عنها، وبالتالي الأرباح الخاضعة للضريبة من الشركات ذات الصلة في مختلف دول المجموعة.
٢. يحدث التهرب الضريبي الدولي خارج حدود الدولة، والممول هنا يستفيد من مبدأ إقليمية الضريبة، الذي يعني حق الدولة في فرض ضرائب على الدخول والنشاطات داخل نطاق الولاية الإقليمية، ويتشابه التجنب الضريبي مع التهرب الضريبي في الغاية، وهي تخفيض العبء الضريبي إلى أقل قدر ممكن، أو عدم دفع الضرائب، ولكنهما مختلفان في الوسيلة؛ حيث إنه في التجنب الضريبي يقوم الممول باستغلال المزايا، والإعفاءات المقررة والتي يسمح بها القانون الضريبي، بينما التهرب الضريبي يتم مخالفة أحكام، ونصوص القانون الضريبي أو الاحتيال عليه.
٣. تنحصر أساليب التهرب الضريبي التي تستطيع من خلالها الشركات متعددة الجنسيات؛ الاستفادة منها في تخفيض العبء الضريبي، في الأساليب التالية:

أ. إجراء معاملات مرتبطة بين الشركة الأم وفروعها في دول الملاذات الضريبية عن طريق قيام الشركات متعددة الجنسية بتأسيس شركات في دول الملاذات الضريبية سواء كان مركزاً رئيساً أو مجرد شركة تابعة وذلك في شكل شركات وسيطة أو وهمية أو صورية وإجراء معاملات متبادلة بينها سواء كانت سلعاً أو خدمات أو أصولاً غير ملموسة، أو فوائد وتوزيعات أرباح، أو عمليات إقراض واقتراض بين شركات مرتبطة؛ وذلك بهدف تخفيض الأرباح في الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة بنقلها إلى الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة، ومن ثم تخفيض الضريبة العالمية للمجموعة ككل .

ب. استغلال المرونة المتاحة في أساليب تسعير الأصول الملموسة، والخدمات المتبادلة؛ حيث أعطت مصلحة الضرائب الحرية للممول في التطبيق لأي من أساليب التسعير

التي جاءت في المواد (٣٨، ٤٠، ٣٩) من اللائحة التنفيذية لقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عند تسعير معاملاته المرتبطة، ونجد أن أساليب التسعير التي تعتمد على سعر السوق (كأسلوب السعر الحر المقارن، أسلوب سعر إعادة البيع) تتميز بأنها أكثر موضوعية، بينما أسلوب التسعير المعتمد على تحليل التكلفة يتميز بالمرونة وتحقيق أهداف الإدارة الانتهازية وتحويل الأرباح والخسائر والأصول والخصوم من شركة لأخرى.

ج. تحريف القيمة التقديرية للأصول غير الملموسة المتبادلة بين الأشخاص المرتبطة، وذلك من خلال اتفاقية تقاسم التكاليف مع أحد الفروع التابعة لها أو تخصيص ملكيتها إلى الفروع التابعة لها في الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة أو المعدومة؛ مما يلزم الفروع الأخرى التابعة المقيمة في الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة والمستغلة لملكية هذه الأصول من دفع رسوم وعلاوات جراء الاستفادة منها ومع توفر أداة تحديد أسعار تلك المعاملات تستغل هذه الأصول في تخفيض الأرباح ونقلها خارج الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة لتخفيضها للقاعدة الضريبية بالرسوم والعلاوات المسعرة بأسعار مرتفعة.

إستخدام الشركات متعددة الجنسيات المنشأة الدائمة في تخفيض الوعاء الضريبي

باحدى الطرق الآتية:

- أن تقوم الشركة الأم بإنشاء المنشأة الثابتة لها في دولة تعفي هذه المنشأة كلياً من الضرائب.

- إذا قامت بإنشاء هذه المنشأة في دولة لا تعفيها من الضرائب، ولا تقدم امتيازات ضريبية، فإنها تلجأ إلى إضفاء صفة غير حقيقية على هذه المنشأة بتقسيمها إلى وحدات اقتصادية في مناطق مختلفة تقوم كل منها بنشاط معين (الخدمات، التسويق، التوزيع، ...) بحيث إنه لو أخذت كلاً منه منفرداً لا تمثل منشأة ثابتة، ومن ثم فإن الأرباح التي تحققها لا تخضع إلى الضريبة؛ لأنها ليست منشأة ثابتة، ومن ثم تستطيع الشركة الأم تخفيف عبئها الضريبي.

أ. المعاملات المتبادلة من خلال التمويل بالديون، و الفوائد المرتبطة بها وذلك عن طريق توجيه القرض من الشركات التي تقع في الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة إلى الشركات التي تقع في الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة؛ ومن ثم تتحقق استفادة مزدوجة؛ حيث تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة للشركات المقترضة التي تعمل في الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة بسبب مصروفات الفوائد والتي تعتبر من المصروفات واجبة الخصم، وكذلك تحويل إيراد الفائدة إلى الشركات التي تعمل في الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة.

إجراء معاملات متبادلة من خلال عقود المعاوضة والمبادلات حيث يتم التهرب الضريبي من خلال توصيف الدخل الناتج عن هذه العقود حيث يمكن تصنيف الربح أو الخسارة إلى عادية أو رأسمالية قصيرة الأجل أو طويلة الأجل ، كما يمكن أن يكون الشكل القانوني للكيان ميزة ضريبية فيما يتعلق بعقود المبادلات حيث يتم إختيار الشكل القانوني الذي يحقق الوفر الضريبي مثل سعر ضريبي منخفض أو فترة إعفاء أو مبالغ غير خاضعة للضريبة .بالإضافة إلى ذلك يمكن التهرب الضريبي من خلال إختيار مكان الطرف المقابل بعقد المبادلة، حيث يتم إختيار الطرف المقابل من دولة ترتبط بإتفاقية ضريبية تمنح الإعفاء لعقود المبادلات أو دولة تخضع مثل هذه العقود بأسعار ضريبية أقل بالمقارنة بالدولة الأم. بالإضافة إلى ذلك يمكن إستخدام عقود.

- ب. المبادلات في التأثير على قيمة الفروق الزمنية المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، حيث يؤثر توقيت الاعتراف بالربح أو الخسارة على كل من معدل الضريبة وكذلك القيمة الحالية للأرباح أو الخسائر المفروض عليها الضريبة فعلاً
- ج. لم يتضمن التشريع الضريبي السارى نصوص قانونية خاصة للحد من أساليب التهرب الضريبي من خلال المعاملات المرتبطة، وإنما جاءت النصوص القانونية لمواجهة التهرب في تلك المعاملات بشكل عام، وعليه قدم البحث الإقتراحات التالية كمحاولة للحد من ممارسة الشركات لتلك الأساليب وذلك على النحو التالى:
- د. إلزام الشركات العاملة فى مصر بتقديم الإقرارات الضريبية للدخل الدولى للشركات متعددة الجنسيات وأنشطتها الاقتصادية والضرائب المدفوعة وفقا للدول حتى يمكن تتبع حجم معاملاتها فى دول الملاذات الضريبية.
- هـ. التوسع فى إستخدام الضريبة المستقطعة من الأرباح والأموال المحولة إلى ملاذات ضريبية أو الدول ذات معدلات ضريبية منخفضة كان يتم على سبيل المثال فرض ضريبة مستقطعة اضافية بنسبة ٢٥% على التحويلات المالية للأشخاص الاعتبارية المسجلة فى الملاذات .
- و. تضييق نظام إعفاءات الأنشطة الورادة فى المادة الرابعة من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن تعريف المنشأة الدائمة، واعتبار أعمال التخزين وعرض وتوريد السلع والبضائع وتجميع المعلومات والتسليم والأنشطة ذات الطبيعة الإعدادية والمساعدة، وأيضا إعتبار الوكيل المستقل ضمن مفهوم المنشأة الدائمة، لكونها أنشطة يعتد بها لخلق القيمة المضافة على أرض الدولة المضيفة، ويؤدى استبعادها إلى تخفيض الوعاء الضريبي فى الدولة مصدر الدخل.
- ز. تعديل المادة رقم (٤) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بحيث تتضمن إعتبار الوكيل المستقل منشأة دائمة، كضمان ضد تخفيض الوعاء وتحويل الأرباح، على نحو ما أوردهته المادة (٥) من نموذج إتفاقية الأمم المتحدة لعام ٢٠١١

- ح. تعديل المادة رقم ٧١ من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإضافة كافة أشكال التمويل والمدفوعات المالية الأخرى والتي تعتبر في حكم الفوائد من الناحية الأقتصادية ومنها على سبيل المثال لا الحصر:
- المدفوعات الناتجة عن المشاركة في الأرباح بموجب القروض المقدمة.
 - الفائدة المحتسبة على أدوات مثل السندات القابلة للتحويل.
 - المبالغ بمقتضى ترتيبات التمويل البديلة مثل التمويل الإسلامي.
 - عنصر تكلفة التمويل المتعلق بمدفوعات التأجير التمويلي
 - الفائدة المرسلة المدرجة ضمن قيمة الأصول المرتبطة بها في الميزانية أو الاستهلاك الخاص بالفوائد المرسلة.
 - المبالغ التي يتم قياسها بالرجوع إلى مقابل التمويل وفقاً لقواعد أسعار التحويل، حينما تقتضي الظروف ذلك.
 - مبالغ الفائدة الاسمية طبقاً لأدوات المشتقات أو ترتيبات التحوط المتعلقة بقروض الشركة.
 - أرباح أو خسائر سعر الصرف المرتبط بالقروض وكذلك الأدوات المرتبطة بزيادة التمويل.
 - رسوم الضمان المتعلقة بترتيبات التمويل.
 - رسوم الاتفاق وكذلك التكاليف المماثلة المتعلقة باقتراض الأموال.

- أ- توسيع نطاق الإفصاح في الملف الرئيسي والمحلى فيما يتعلق بالاصول غير ملموسة وعقود المعاوضة والمبادلات على النحو التالي:
- **اقتراحات لتعديل مضمون الملف الرئيسي بحيث يتضمن:**
 - وصف عام لإستراتيجية مجموعة الشركات متعددة الجنسيات المستخدمة لتطوير الممتلكات غير الملموسة وملكيتهما، بما في ذلك موقع منشآت البحث والتطوير الرئيسية وإدارتها.
 - قائمة بالاصول غير الملموسة التي تملكها الكيانات التابعة لمجموعة الشركات متعددة الجنسيات ذات الأهمية لأغراض تسعير المعاملات مع تحديد هوية المالك القانوني، والمالك الفعلي لهذه الاصول(بما في ذلك الاسم ، ودولة التأسيس والاقامة ونسبة الملكية).
 - قائمة الاتفاقيات المبرمة بين أشخاص مرتبطين فيما يتعلق بالاصول غير الملموسة، بما في ذلك اتفاقيات خدمات البحث واتفاقيات منح التراخيص والاليات المتبعة لتوزيع التكلفة.
 - سياسات تسعير المعاملات لدى المجموعة فيما يتعلق بالبحث والتطوير والاصول غير الملموسة.

- معلومات نقل ملكية الأصول غير الملموسة، أو حق فيها بين الأشخاص المرتبطين خلال السنة الضريبية، بما في ذلك تحديد الكيانات، والدول، والمقابل ذو الصلة، والعمر الانتاجي .
- إفادة من الممول عما اذا كان قد أبرم معاملة بين أشخاص مرتبطين أو أى معاملة بدون مقابل أو بمقابل غير نقدي (مثل المقايضات والصفقات) خلال الفترة الضريبية محل الاقرار وفى حال إقرار الممول بإبرامه لمعاملة بين أشخاص مرتبطة أو أكثر يجب عليه تقديم بيان بتفاصيل هذه المعاملات بما فى ذلك المعلومات المتعلقة بالقيمة السوقية العادلة للمقايضات أو المقابل المستلم.

• اقتراحات لتعديل مضمون الملف المحلى بحيث يتضمن:

١. وصف تفصيلي لأعمال الممول وإستراتيجيته، بما في ذلك بيان بعمليات إعادة الهيكلة، أو عمليات نقل ملكية الاصول غير الملموسة، أو نقل الحق التي شارك فيها، أو تأثر بها الممول خلال السنة الضريبية الحالية والسنة التي تسبقها، مع شرح جوانب هذه المعاملات المؤثرة على الكيان المحلى ومنافسيه الرئيسيين.
٢. اقتصر اهتمام معيار المحاسبة المصرى (١٥) على تحديد متطلبات الإفصاح فيما يتعلق بالمعاملات بين الأشخاص المرتبطة، ولا يتضمن المعيار أى متطلبات للإعتراف أو القياس، وإنما يتطلب فقط الإفصاح عن طبيعة علاقات الشخص المرتبط وأى عمليات بين تلك الأشخاص. لذا يتطلب الأمر توسيع نطاق الإفصاحات المطلوبة فى المعيار المذكور أعلاه من خلال إلزام الشركات بتوفير الإفصاحات المطلوبة عن تطبيق كل أسلوب من أساليب التسعير، وأسباب أفضلية إختيار أسلوب عن آخر حسب ظروف وطبيعة نشاط كل منشأة، والمعلومات والمستندات التي اعتمدت عليها فى التسعير لتحديد المعاملات المستقلة محل المقارنة.

مراجع البحث

المراجع باللغة العربية

إبراهيم عبد المجيد على القليطى (٢٠١٤) محددات مستوى الإفصاح عن عمليات الاطرف ذوى العلاقة فى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية " مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، السنة الثامنة عشر، أكتوبر، ص ص ٣-١٠٦.

أحمد عبد العزيز، جاسم زكريا الطحان، فراس عبد الجليل (٢٠١٠) " الشركات المتعددة الجنسيات واثرها على الدول النامية " مجلة الادارة والاقتصاد، العراق، العدد ٨٥، ص ص ١١٣-١٣٥.

أسماء احمد الصيرفي (٢٠١٦) " أثر مستوى الإفصاح المحاسبي عن المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة على قيمة الشركة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية: مجلة الفكر المحاسبي، مجلد ٢٠- عدد ٢، ص ص ١٢٥-١٦٧.

الهيئة العامة للرقابة المالية، قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية، يونيو، ٢٠٢١.

خالدة عيادة عليما، (٢٠١٣). " التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله" مجلة الاقتصاد الجديد، الاردن، عدد ٩، سبتمبر، ص ص ١٧-٣٨.

دينا كمال عبد السلام على (٢٠١٤). " أثر تكامل عناصر الإفصاح المحاسبي على دلالة التقارير المالية عن معاملات ذوى العلاقة -مع دراسة تطبيقية" رسالة دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.

زهرة حبو (٢٠١١). " التهرب الضريبي الدولي " مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٧، العدد الاول، ص ص ٤١٧-٤٣٩.

سناء محمد رزق (٢٠١٨) " أثر أهمية ومستوى الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة على جودة الارباح المحاسبية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية "مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة جامعة بني سويف، عدد ١، ص ص ١-٣٤.

سهيلة محمود كمال (٢٠٢١) " التخطيط الضريبي للشركات الدولية :المفهوم - الاستراتيجيات " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، عدد ٤، ديسمبر، ١٣٩-١٦٨.

عادل حسين ثابت، (٢٠١٨) "التخطيط الضريبي الدولي باستخدام التمويل بالديون الداخلية والمشتقات المالية : الرسملة الخفيفة " المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالاسماعيلية، جامعة قناة السويس، مجلد ٩، عدد ١، ص ص ١٤٢-١٥٧.

عبير عصمت خير (٢٠٠٩) " دور المراجع فى الإفصاح عن الاطراف ذوى العلاقة واثر ذلك على ترشيد قرارات مستخدمى القوائم المالية - دراسة تطبيقية " رسالة دكتوراة فى المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

- عرفات حمدي عبد النعيم على (٢٠١٧) " تطوير الإفصاح المحاسبي عن الاطراف ذوى العلاقة ودوره فى تخفيض عدم تماثل المعلومات لترشيد قرارات المستثمرين – دراسة ميدانية " رسالة دكتوراه فى المحاسبة، كلية التجارة جامعة بني سويف.
- فاتح أحمية ، (٢٠٢٠) " أسباب وآليات التهرب الضريبي الدولى وطرق مكافحته" مجلة دراسات جبائية، الجزائر، المجلد ٩، عدد ٢، ص ص ٧٠-٩١.
- قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المنشور بالجريدة الرسمية بالعدد (٢٣) فى ٩ يونيو ٢٠٠٥.
- قانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ الخاص بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحدة، المنشور بالجريدة الرسمية بالعدد (٤٢ مكرر ج) فى ١٩ أكتوبر ٢٠٢٠.
- قانون رقم ٣٠ لسنة ٢٠٢٣ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥. المنشور بالجريدة الرسمية بالعدد (٢٤) فى ١٥ يونيو ٢٠٢٣.
- قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم ٨٤ بشأن الدليل المصرى لحوكمة الشركات، الاصدار الثالث، ٢٠١٦.
- قرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ بشأن معايير المحاسبة المصرية. ٢٠١٥ وما يليها من تعديلات بشأن معيار المحاسبة المصري رقم (١٥) " الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة القاهرة: وزارة الاستثمار.
- قرار وزير المالية رقم (٥٤٧) لسنة ٢٠١٨ بإصدار الدليل التطبيقي للمادة رقم (٣٠) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ التعاملات مع الأشخاص المرتبطة.
- محمد بكر امبابي (٢٠١٦) " قياس تأثير الإفصاح عن معاملات الاطراف ذوى العلاقة على جودة التقارير المالية – دراسة ميدانية " رسالة ماجستير فى المحاسبة، كلية التجارة جامعة المنوفية
- محمد عبدالمنعم الشواربي(٢٠١٢)" أثر أليات التنسيق الضريبي في الحد من اساليب التجنب الضريبي لتحسين المحاسبة الضريبية في الشركات الدولية." المؤتمر الضريبي الثامن عشر: نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، برايس وتر هاوس كوبرز، القاهرة، مجلد ٢، ص ص ١-٤٩.

محمود محمد الدمرداش (٢٠٢٠) " مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل والقيمة المضافة " مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية ، جامعة مدينة السادات، مجلد ٦، عدد ٢، ص ص ١-١٤١.

مصعب عبيد محمد حسن ، ٢٠١٨ "الافصاح المحاسبي عن معاملات الاطراف ذات العلاقة في تقليل مخاطر الاستثمار"مجلة كلية التجارة العلمية، كلية التجارة جامعة النيلين، عدد ٦، يونيو. ص ص ١٥٩-١٧٩.

هبة هشام محمد كامل، ٢٠١٩ " تحليل لأثر التجنب الضريبي على جودة المعلومات بالتقارير المالية دراسة ميدانية على الشركات المقيدة في سوق الاوراق المالية " رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة ،جامعة المنصورة.

وزارة المالية، مصلحة الضرائب المصرية، الدليل العملي المصري لإعداد التقرير على مستوى كل دولة على حدة CbCR .

المراجع باللغة الانجليزية:

Acciari P , Tomarelli F , Limosani L, Benedetti . , 2015 " Measurement of Base Erosion and Profit Shifting phenomena through the analysis of FDI stocks, Working paper , Department of the Treasury, Ministry of Economy and Finance.Sept,pp 1-38

BĂTRÂNCEA.L,2014"Luring Fiscal Refugees: the Highs and Lows of Tax Havens", University of Târgu Jiu, Annals - Economy Series, vol. 1,p p.79-87

Barokah,Z & Nindyasari,N. 2017" tax avoidance and related party transaction"<https://az659834.vo.msecnd.net/eventsairseasiaprod/reduction-tcm-public/1c8209ebd33d4cc18291ec1eb2c86fbe> pp.1-17

Buettner, T., & Wamser, G. (2013). "Internal debt and multinational profit shifting: Empirical evidence from firm-level panel data." National Tax Journal, March, Vol.66, No. (1),pp. 63–96.

- Cooper, M. & Nguyen, Q. (2020)." Multinational enterprises and corporate tax planning: a review of literature and suggestions for a future research agenda". International Business Review, Vol.29,No. (3). Pp.1-73.
- Cooper, Ian A. & Nyborg, Kjell G. (2007)." Valuing the Debt Tax Shield",NHM Dept.Finance & Management Science Discussion Paper No. 2007/15,pp.1-28.
- De Mooij R& Liu Li .(2020)" At a Cost: The Real Effects of Transfer Pricing Regulation". IMF Economic Review ,Vol. 68, pp. 268–306.
- Egger, P., Keuschnigg, C., Merlo, V., &Wamser, G. (2014). Corporate taxes and internal borrowing within multinational firms". American Economic Journal: Economic Policy,Vol.6,No.(2),pp. 54-93.
- Feld, L. P., Heckemeyer, J. H., & Overesch, M. (2011). Capital Structure Choice and Company Taxation: A Meta-Study." ZEW - Centre for European Economic Research Discussion Paper No. 11-075 .pp.1-60 <https://ssrn.com/abstract=1987613>.
- Gravelle J.G, 2022."Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion" Congressional Research Service, Jan.pp.1-38.
- Markle, K. S., & Shackelford, D. A. (2011). Cross-Country Comparisons of Corporate Income Taxes. National Bureau of Economic Research, Inc(NBER) Working Paper No. 16839.February ,1-46.
- Markle, K. S., & Shackelford, D. A. (2013). The impact of headquarter and subsidiary locations on multinationals' effective tax rates" NATIONAL BUREAU OF ECONOMIC RESEARCH NBER, Working Paper No. 19621. Nov .pp. 1-33.

- Møen, J., Schindler, D., Schjelderup, G., & Tropina, J. (2011). International debt shifting: do multinationals shift internal or external debt? CESifo Working Paper Series, pp.1-46.
- Nabben.R (2017) " Intellectual Property Tax Planning in the light of Base Erosion and Profit Shifting" Master thesis ,International Business Tax Economics Tilburg School of Economics and Management, Tilburg University.
- Organization for Economic Co-Operation and Development, BEBS Action 4: Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments (Paris: OECD, October, 2015).<http://www.oecd.org/tax/limiting>
- Park S, 2018 "Related Party Transactions and Tax Avoidance of Business Groups" Sustainability, No.10 ,pp.1-14.
- Sari DK, Utama S , Rossieta H, 2017" TAX AVOIDANCE, RELATED PARTY TRANSACTIONS, CORPORATE GOVERNANCE AND THE CORPORATE CASH DIVIDEND POLICY" Journal of Indonesian Economy and Business ,Vol.32, No3, pp., 190 – 208.
- Schjelderup, G. (2016). The tax sensitivity of debt in multinationals: A review International Journal of the Economics of Business, Vol.23, No.(1), pp.109-121.
- Vicard.V.(2015) " Profit Shifting Through Transfer Pricing: Evidence from French Firm Level Trade Data" Banque de France Working Paper No. 555, May, pp.1-30.