



# مجلة البحوث المالية والتجارية

## المجلد (25) – العدد الرابع – أكتوبر 2024



أثر الذكاء الاصطناعي في الحد من استراتيجيات التخطيط الضريبي  
التعسفي للشركات متعددة الجنسية

### The Impact of Artificial Intelligence in Reducing Arbitrary Tax Planning Strategies for Multinational Companies

الباحثة/ سارة صلاح السيد محمد دياب

مرشح للدكتوراة

كلية التجارة، جامعة بورسعيد – قسم المحاسبة والمراجعة

إشراف

الدكتور/ السيد عباس السيد

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة بورسعيد

الأستاذ الدكتور/ نبيل فهمي سلامة

أستاذ المراجعة

كلية التجارة – جامعة بورسعيد

2024-07-02	تاريخ الإرسال
2024-07-07	تاريخ القبول
رابط المجلة: <a href="https://jsst.journals.ekb.eg/">https://jsst.journals.ekb.eg/</a>	

## ملخص:

تهدف الدراسة إلى إلقاء الضوء على أثر استخدام الإدارات الضريبية لتقنيات الذكاء الإصطناعي في الحد من استراتيجيات التخطيط الضريبي التعسفي الذي تمارسه الشركات متعددة الجنسية ، كما أشارت إلى أبرز الاستراتيجيات التي تمارسها تلك الكيانات والتي تتمثل في (استغلال الملاجئ الضريبية **Tax Haven** ، التلاعب في أسعار التحويل ، التلاعب بالديون)

وأوضحت الدراسة الأثر السلبي لاستراتيجيات التخطيط الضريبي التعسفي للشركات متعددة الجنسية على الحصيلة الضريبية ، وخطوات مصلحة الضرائب المصرية لمواجهة تلك الإستراتيجيات، كما أوضحت الدراسة إلى أن تلك الخطوات لم تحقق الهدف المنشود على الوجه الأكمل نظرا لعدم توافر التقنيات اللازمة التي تستند إليها مصلحة الضرائب .

وتوصلت الدراسة إلى أن تقنيات الذكاء الإصطناعي قادرة على تسهيل مهام الإدارات الضريبية بشكل عام ، كما أن لديها القدرة على تسهيل عمليات الفحص وحصر كافة المعاملات التي تتم بالشركات كتعددة الجنسية بوجه خاص ، سواء كانت تلك المعاملات بينية أو مستقلة مع القدرة على تتبع تلك المعاملات ، مما يساعد مصلحة الضرائب في السيطرة على العديد من إستراتيجيات التخطيط الضريبي التعسفي للشركات كتعددة الجنسية والعمل على الحد منها ، وبالتالي حصول كل دولة على نصيبها من الضرائب الدولية .

الكلمات المفتاحية : الذكاء الإصطناعي ، التخطيط الضريبي ، الشركات متعددة الجنسية .



## **Abstract :**

**The study aims to focus on the impact of tax administrations' use of artificial intelligence techniques in reducing arbitrary tax planning strategies practiced by multinational companies. It also pointed out the most prominent strategies practiced by these entities, which are (exploiting tax havens, manipulating transfer prices, debt manipulation)**

**The study demonstrated the negative impact of arbitrary tax planning strategies for multinational companies on tax revenues, and the steps of the Egyptian Tax Authority to confront those strategies. The study also indicated that these steps did not fully achieve the desired goal due to the lack of the necessary techniques on which the Tax Authority relies.**

**The study concluded that artificial intelligence techniques are capable of facilitating the tasks of tax administrations in general, and that they also have the ability to facilitate examinations and inventory all transactions that take place in multinational companies in particular, whether those transactions are inter-governmental or independent, with the ability to track those transactions, which It helps the IRS control many arbitrary tax planning strategies for companies, such as multinationality, and work to limit them, thus ensuring that each country receives its share of international taxes.**

**Keywords: artificial intelligence, tax planning, multinational companies.**

## المقدمة :

يعتبر الهدف الرئيسي من فرض الضرائب هو تحقيق الأهداف المجتمعية ، لذا تتحقق تلك الأهداف بمعدلات ونظم ضريبية مختلفة ، فهناك دول تقوم بتقديم إعفاءات أو مزايا ضريبية لشركاتها كي تحفزها على الإستثمارات ، في حين أن هناك دول أخرى لا تقدم أي مزايا أو حوافز ، لذلك فقد تلجأ الشركات متعددة الجنسية إلى ممارسات التخطيط الضريبي المشروع أو التعسفي لتخفيض قاعدتها الضريبية ، كما تسعى تلك الشركات لبناء استراتيجيات عديدة من أجل تحقيق الإستفادة من الفروقات القائمة بين الأنظمة الضريبية ومعدلات الضريبة في مختلف الدول .

## مشكلة البحث :

تتمثل مشكلة البحث في استراتيجيات التخطيط الضريبي التعسفي التي تنتهجها الشركات متعددة الجنسية حيث تمثل مشكلة عالمية تؤثر بصورة مباشرة على موارد الموازنة العامة للدول نظراً لما يترتب عليها من تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح (Asa,2017,p:8) ، حيث أن تلك المشكلة قد أدت إلى إرتفاع خسائر الإيرادات الضريبية العالمية (Kimberly, 2016) بما يتجاوز 245 مليار دولار ، أي حوالي 150% من الناتج المحلي لتلك الدول .

الأمر الذي دفع السلطات الضريبية للعمل على الحد من تآكل الوعاء الضريبي والتصدي لتلك الإستراتيجيات ، وبذلك فقد حازت المشكلات الضريبية بإهتمام الأكاديميين والمهنيين وخاصة في ظل الإتجاه نحو السعي لضمان النصيب العادل من الضريبة لكل دولة على حدة ، وكذلك في ظل التنافس المستمر للشركات متعددة الجنسية الذي أدى إلى سعيها لتخفيض عبئها الضريبي ومن ثم انتشار ظاهرة تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح التي أثرت بالسلب على الحصيلة الضريبية للعديد من الدول .

أما على مستوى الدول النامية تبين (Crivelli&Michael,2015) أن مشكلة تآكل الوعاء ونقل الأرباح تعد أحد التحديات الأساسية لهذه الدول ومن المتوقع أن تزداد وتتراكم خلال الفترة المستقبلية . كما أنه وفقاً لتقديرات الفترة الحالية أن الدول النامية قد فقدت إيرادات ضريبية بالموازنة العامة بلغت حوالي 105 بلايين الدولارات أي بنسبة 0.84% من الناتج المحلي الإجمالي لهذه الدول ، أما على المدى الطويل فمن المتوقع أن تتجاوز هذه الخسائر 213 مليار دولار لهذه الدول أي بحوالي نسبة 1.7% من ناتجها المحلي الإجمالي .



### أهمية البحث :

١. إلقاء الضوء على الأثر الإيجابي للذكاء الاصطناعي في مختلف المجالات بشكل عام وأثر على الإدارات الضريبية في تحقيق أهدافها بشكل خاص .
٢. إلقاء الضوء على استراتيجيات التخطيط الضريبي التعسفي وأثرها على الحصيلة الضريبية .
٣. تقديم مقترح يساعد الإدارات الضريبية في الحد من التخطيط الضريبي التعسفي للشركات متعددة الجنسية ، وبالتالي حصول الدولة على نصيبها العادل من الضريبة .

### أهداف البحث :

يهدف البحث إلى الربط بين تقنيات الذكاء الاصطناعي والإدارات الضريبية لمساعدتها في الحد من استراتيجيات التخطيط الضريبي التعسفي (الضار) للشركات متعددة الجنسية .

### الدراسات السابقة :

#### ١. دراسة ( هدى الشيخ ، 2016 )

هدفت الدراسة إلى تناول عمليات التخطيط الضريبي التعسفي وكيفية الحد منها في مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص (PPP) على وجه الخصوص من خلال مقترح محاسبي ضريبي يمكن تقديمه إلى الإدارة الضريبية ، لاستخدامه في الحد من عمليات التخطيط المشار إليها لهذه الشركات ، ولم تتناول الدراسة الحد من التخطيط الضريبي التعسفي للشركات متعددة الجنسية .

#### ٢. دراسة ( سمير مرقس ، 2020 )

أشارت الدراسة إلى استخدام نظم الخبرة في بناء قاعدة المعرفة الضريبية وتطوير أداء مأمور الضرائب. كما تناولت التعريف بنظم الخبرة ومكوناتها وخصائصها ، وأنها تعتبر أحد فروع علم الذكاء الاصطناعي ، وتطرت الدراسة إلى عدة نقاط أولها الذكاء الاصطناعي وعلاقته بنظم الخبرة، وثانيها الأنظمة الخبيرة أو أنظمة الخبرة ، وتطرت الدراسة إلى هيكل ومكونات ومستويات نظم الخبرة ، بالإضافة إلى خصائص نظام الخبرة في مجال الضرائب ، واختتمت الدراسة بالحديث عن نظم الخبرة ونظم دعم القرارات ، ويرى البعض أن أنظمة الخبرة هي من قبيل أنظمة دعم واتخاذ القرار، إلا أن الكاتب يختلف مع هذه الآراء نظراً أن نظم الخبرة تختلف اختلافاً ملموساً عن نظم دعم القرارات ، وبالرغم من استقلالية نظم الخبرة عن نظم دعم القرارات إلا أن هناك إمكانية كبيرة لتحقيق التكامل بينهما .

### ٣. دراسة ( أحمد طه ، 2023 )

هدفت الدراسة إلى القاء الضوء على امكانية تنفيذ أو توطين نظام برنامج خبير يتم الاستفادة منه في حوكمة الإدارة الضريبية وزيادة كفاءتها ، كما أشارت الدراسة إلى امكانية استخدام الذكاء الاصطناعي في تحقيق العدالة والحياد الضريبي وإعادة ثقة الممول في الإدارة الضريبية مما يؤدي إلى تقليل معدلات التهرب الضريبي وبالتالي فإن الفائدة ستعود على المواطن مرة أخرى من خلال زيادة معدل دخلة القومي . ولم تتناول الدراسة أثر الذكاء الاصطناعي على الحد من التخطيط الضريبي الدولي .

#### منهج البحث :

سوف يتم استخدام المنهج المعاصر الذي يمزج بين المنهجين الإستقرائي والإستنباطي ، وذلك بالدراسة والتحليل في المراجع والدوريات العلمية ومواقع شبكات الإنترنت التي تتناول دراسته تقنيات الذكاء الاصطناعي، التخطيط الضريبي التعسفي وما يترتب عليه من آثار سلبية على الحصيلة الضريبية .

#### خطة البحث :

وسوف يتم توضيح تلك المشكلة ومحاولة الحد منها وذلك من خلال البنود التالية : الإطار المفاهيمي للذكاء الاصطناعي ، الإطار المفاهيمي للتخطيط الضريبي ، دور الذكاء الاصطناعي في دعم صانعي السياسات للحد من التخطيط الضريبي التعسفي .

#### أولاً : الإطار المفاهيمي للذكاء الاصطناعي

إن تقنيات الذكاء الاصطناعي أثرت تأثيراً إيجابياً في مجالات عديدة ، كما أدى الذكاء الاصطناعي إلى التغيير في طبيعة كل شيء متصل بحياة الإنسان مثل العمل ، الاقتصاد ، الاتصالات ، الخصوصية، الأمن، الرعاية الصحية ...إلخ. وبالرغم من ذلك فلم يظهر الأثر الايجابي للذكاء الاصطناعي بشكل ملحوظ إلا عند تطبيقه على الواقع ، نظراً للسمات المميزة التي يتسم بها الذكاء الاصطناعي والكفاءة التي يثبتها عند تطبيقه في شتى المجالات .



فالذكاء الاصطناعي (Artificial Intelligence) هو سلوك معين وخصائص معينة تتسم بها البرامج الحاسوبية لتجعلها تحاكي القدرات الذهنية البشرية وأنماطها ، ومن أبرز تلك الخصائص هي القدرة على التعلم والإستنتاج ورد الفعل على أوضاع لم تيرمج في الآله ، كما أنه فرع من علوم الحاسب (أحمد طه ، 2023 ، ص: 994) . كما أنه يعتبر مجال علوم الكمبيوتر المخصص لحل المشكلات المعرفية المرتبطة بالذكاء البشري ، مثل الإبداع والتعلم والتعرف على الصور. لذا تجمع المؤسسات الحديثة كم كبير من البيانات من خلال مصادر متنوعة مثل أجهزة الاستشعار الذكية والمحتوى الذي ينشئه الإنسان وأدوات المراقبة وسجلات النظام .

وعرفه البعض بأنه : الأشياء التي تعمل على توضيح وإستيعاب الأسس الحاسوبية لغرض إنتاج آله تسلك منهجاً ذكياً للوصول إلى بناء نظام متكامل يتصف بذكاء وقابلية على التعلم ويتصف نظامها بالذكاء حتى وإن كان القائم بها انسان (Barto,2006) .

لذلك يعتبر الذكاء الاصطناعي "دراسة وتصميم العملاء الأذكىاء " ، والعمل الذكي هو نظام يستوعب بيئته ويتخذ المواقف التي تزيد من فرصته في النجاح في تحقيق مهمته أو مهمه فريقه .

ويعد الذكاء الاصطناعي هام في إنشاء أنظمة ذاتية التعلم تستخلص المعاني من البيانات ، كما يُمكن للذكاء الاصطناعي تطبيق تلك المعرفة لحل المشكلات الجديدة بطرق تشبه طريقة الإنسان. فعلى سبيل المثال، يُمكن لتقنية الذكاء الاصطناعي الاستجابة للمحادثات البشرية ، وإنشاء صور ونصوص ، كما يمكنه اتخاذ القرارات بناءً على مدخلات البيانات في الوقت الفعلي. يمكن للمؤسسات دمج إمكانيات الذكاء الاصطناعي لإنجاز المهام والأعمال .

وللذكاء الاصطناعي عدة استخدامات ، من أبرزها في مجال المحاسبة :

- معالجة المستندات : للذكاء الاصطناعي استخدام تعلم الآلة في تحليل كميات كبيرة من البيانات بشكل أسرع من أي عنصر بشري. يُمكن لمنصات الذكاء الاصطناعي تحديد الاتجاهات وتحليل البيانات وتقديم التوجيه. من خلال التنبؤ بالبيانات ، فيمكن للذكاء الاصطناعي إجراء عملية مقارنة للمستندات وبالتالي خفض وقت المراجعة بحوالي نسبة خمسون بالمائة .

- مراقبة أداء التطبيقات والقياس عن بعد : أي تيسير العمل الجماعي والتنظيم من خلال أدوات مراقبة أداء التطبيقات المستندة إلى الذكاء الاصطناعي للمراقبة باستمرار وإكتشاف المشكلات المحتملة وتحديد المخاطر ذات الأولوية وكذلك سرعة الاستجابة للتوصيات المدعومة بتعلم الآلة والتغلب على حالات انخفاض الأداء .
  - تحليل الأعمال : تستخدم تحليلات الأعمال الذكاء الاصطناعي في جمع مجموعات البيانات المعقدة ومعالجتها وتحليلها. يُمكنك استخدام تحليلات الذكاء الاصطناعي في التنبؤ بالقيم المستقبلية، وفهم السبب الجذري للبيانات، وتقليل العمليات التي تستغرق وقتًا طويلاً.
  - التغلب على المشكلات المعقدة : تستطيع تقنيات الذكاء الاصطناعي استخدام الآلة وشبكات التعليم العميق في حل المشكلات المعقدة بذكاء يشبه ذكاء العنصر البشري. كما يمكنه معالجة المعلومات على نطاق واسع، عن طريق مواجهة الأنماط وتحديد المعلومات وتقديم الإجابات. ويمكن استخدام الذكاء الاصطناعي في حل المشكلات التي تواجه مجموعة من المجالات مثل اكتشاف الاحتيال والتشخيص الطبي وتحليلات الأعمال.
  - زيادة كفاءة الأعمال : حيث تستطيع تقنيات الذكاء الاصطناعي العمل على مدار الساعة طوال أيام الأسبوع بدون أن تنخفض معدلات الأداء. بعبارة أخرى، يمكن للذكاء الاصطناعي أداء المهام اليدوية بدون أخطاء. كما يستطيع الذكاء الاصطناعي التركيز على المهام المتكررة، كما يمكنه تخفيض أعباء عمل الموظفين وفي الوقت نفسه تيسير جميع المهام المتعلقة بالأعمال.
  - إتخاذ القرارات بدقة : تستطيع تقنيات الذكاء الاصطناعي تحليل عدد هائل من البيانات بشكل أسرع من أي عنصر بشري. أن تلك التقنيات لديها قدرة هائلة على تحديد الاتجاهات وتحليل البيانات وتقديم التوجيه. من خلال التنبؤ بالبيانات .
- وتتمثل آليات الذكاء الاصطناعي في :
- الشبكات العصبية Neural Network : هي نظام معالجة البيانات والمعلومات مستوحاه من الجهاز العصبي للإنسان ، حيث تمتلك القدرة على استيعاب هائل من البيانات ومعالجتها بطريقة ذكية وتقديم تقارير سريعة ، كما أن لديها القدرة على الإحتفاظ بعدد كبير من البيانات واسترجاعها واستخدامها في الحارت المماثلة .
  - الخوارزميات الجينية Genetic Algorithm's : هي برامج حاسوب تحاكي عمليات بيولوجية من أجل تحليل مشاكل وإيجاد حلول مفيدة لمتخذي القرارات ، حيث أن تلك الخوارزميات تستطيع المفاضلة ، والاختيار المناسب (أمين مولاي ، 2021 ، ص: 191).





- الوكيل الذكي Smart Agent : هو عبارة عن كائن برمجي يمتلك خصائص ذكية مثل الإستقلالية ، التفكير ، القدرة على التعلم ، وكذلك التفاوض . مما يتيح له انجاز عمله من دون الحاجة إلى التدخل البشري أو التوجيه من قبل الإنسان أو الكيانات الأخرى ، كما يمكنه التواصل مع الوكلاء الآخرين لإنجاز المهام التي لا يمكن أن تؤديها البرمجيات التقليدية ، فهو عبارة عن برنامج لديه القدرة على الإدراك والتفكير عن طريق الكاميرات وأجهزة الكشف .
  - النظم الخبيرة Expert Systems : وتعتمد النظم الخبيرة على مبدأ المعرفة المتخصصة المتراكمة التي يقوم بتجهيزها الخبراء ومجموعة من المتخصصين من ذوي الخبرة والتي تعتمد على مجموعة من (القواعد، المفاهيم ، الحقائق ، العلاقات) كل هذا يخزن في النظام الخبير ليتمكن متخذي القرار من الرجوع إليه عند الحاجة ، لذا تعتبر النظم الخبيرة نوعاً من أنواع النظم المبنية على المعرفة فقد استندت في بناء النظم على مبدأ يشبه منطق الفكر الإنساني ، فهي شكل متطور من أشكال الذكاء الإصطناعي كما أنها من أهم التطبيقات الأكثر إنتشاراً (جمال عبدالله ، 2015 ، ص: 114) .
- وتتكون النظم الخبيرة من :
- قاعدة المعرفة : وهي التي تحتوى على المعرفة المتخصصة في مجال محدد ويتم جمع واشتقاق هذه المعرفة وتخزينها في قاعدة النظام .
  - الذاكرة العاملة : وهي التي تمارس دور الأرشيف الإلكتروني للنظام الخبير ، كما أنها تقوم بإجراء مقارنة ومقاربة بين البيانات والمعلومات المتوافرة داخل النظام وصولاً لاستنتاج حقائق جديدة .
  - آلة الإستدلال : وتعني أن النظام الخبير يقوم يقوم بعملية نمذجة للتفكير والإدراك الإنساني، فهي نظام معالج يقوم بمزج ومقارنة الحقائق التي توجد على الذاكرة العاملة مع المعرفة الخاصة الموجودة في قاعدة المعرفة للتوصل إلى استنتاجات وحلول ذات صلة بموضوع البحث .
  - تسهيلات التفسير : وهي القدرة على تفسير وإدراك المقترحات وصولاً للحلول .
  - معالجة البيئة للمستفيد : حيث تتميز النظم الخبيرة بالسهولة والقرب الشديد من اسلوب الحوار الشخصي .

- وتتسم نظم الخبرة بعدة خصائص من أهمها (سمير مرقس، ص: 30) :
- أنها قادرة على حل المشاكل الصعبة بنفس الدرجة أو أكثر من الخبراء البشر .
  - تستمد القواعد التي يعتبرها لآخبراء من البشر فعالة في التعليل والتفكير ، كما أنها تتفاعل مع البشر بطرق مناسبة خاصة لاستخدام اللغة الطبيعية .
  - تستطيع معالجة وإدراك الأوصاف الرمزية .
  - قادرة على تبرير ما تصل إليه من نتائج .

فضلاً عن أن النظم الخبيرة تتسم بضمان الموضوعية والدقة في اتخاذ القرارات الإدارية وكذلك العقلانية والتجرد من الميول النفسية عند اجراء المهام .

ومما سبق يتضح أن الذكاء الإصطناعي كان ومازال سبباً رئيسياً في خلق أفكار شديدة التفاؤل ، كما انه أصبح اليوم جزءاً لا يتجزأ من صناعة التكنولوجيا نظراً لاستخدامه بنجاح في مجموعة واسعة من المجالات التي من بينها (النظم الخبيرة ، معالجة اللغات الطبيعية وتمييز الأصوات ، تمييز وتحليل الصور ، وكذلك التشخيص الطبي وتداول الأسهم والتحكم الآلي ، والقانون واكتشافات العلمية ، ومحركات البحث على الإنترنت ،.... إلخ ) ، ومن ثم فإن الذكاء الإصطناعي قد أثبت كفاءته في حل العديد من المشكلات الفعلية في شتى المجالات .

## ثانياً : الإطار المفاهيمي للتخطيط الضريبي

لقد ظهر مصطلح التخطيط الضريبي مؤخراً في ظل بيئة الأعمال الدولية ، كما زاد الإهتمام به من قبل المجتمع المدني وبعض المنظمات الدولية خصوصاً بعد الأزمة المالية لسنة 2008 نظراً لتوالي ظهور العديد من المشاكل المالية ، وقد لجأت الشركات متعددة الجنسية إلى التخطيط الضريبي كآلية لتخفيض عبئها الضريبي بعيداً عن آليات التهرب الضريبي الذي قد يدفع بها إلى المساءلات القانونية وفقدان سمعتها بالأسواق العالمية .

حيث عرفته منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) : بأنه ممارسة تعتمد عليها الشركات الدولية في خفض معدلات الضرائب الفعلية وذلك باعتمادها على مجموعة من الآليات والأدوات التي تستغل التباينات والإختلافات الموجودة في الأنظمة الضريبية والمحاسبية للدول (Cooper, 2019 ,P:2) ، وتنظر إليه منظمة الأمم المتحدة (UN) على أنه : وضع خطة من منظور ضريبي الغرض منها الوصول إلى الحد من المسؤولية الضريبية إلى أقل قدر ممكن، مستخدماً عناصر هذه الخطة المالية بطريقة أكثر كفاءة وفاعلية (سهيلة، 2021، ص: 144)



وفي الواقع العملي فالتخطيط الضريبي هو تحليل منطقي لكافة القوانين الضريبية والقوانين ذات الصلة واللوائح التنفيذية والتعليمات التفسيرية والكتب الدورية والمنشورات ذات الصلة بالضرائب ، والمفاضلة بين البدائل المختلفة للإستفادة من التوافق والتعارض الموجود بينهم ، بهدف وضع خطة أو خطط مالية لتحقيق وفورات ضريبية (نبيل عبد الرؤوف ، 2021 ، ص:92، أسامة عبد الخالق ، 2021 ، ص:12).

لذلك فإن التخطيط الضريبي يعمل على تخفيض الوعاء الضريبي ، ومن ثم تخفيض مبلغ الضريبة المستحق إلى أدنى حد ممكن خلال فترة التخطيط التي قد تكون عاماً أو أكثر ، فعملية التخطيط الضريبي تعد مستمرة لا تتوقف على مدة زمنية معينة (عارف عبد اللطيف، 2015 ، ص: 26) .

وهناك بعض الدراسات استخدمت العديد من المفاهيم للتعبير عن مفهوم التخطيط الضريبي مثل : (إدارة الضريبة أو الملاذات الضريبية) ، وقد عرفت إدارة الضريبة بأنها (Mulyadi,2015 ,Pp 363-366) : الممارسات التي يترتب عليها تخفيض العبء الضريبي، بما يوفر العديد من الفوائد الإقتصادية للمنشأة من خلال تعظيم الأرباح ، أما الملاذات الضريبية (Tax Haven) فقد وصفتها منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) بأنها الدول التي لا تقوم بفرض ضرائب ، أو الدول التي تتميز بانخفاض معدلات الضرائب حال فرضها لها (سيد شاهين، 2017، ص 34-35) .

وتتمثل أهم خصائص التخطيط الضريبي في الآتي :

1. أنه فعل مشروع لا يُعاقب عليه القانون ، لذا لا يستخدم المخطط الضريبي أساليب إحتيالية أو طرق غير مشروعة للتخلص من عبء الضريبة .
2. يقوم على تحليل ودراسة وإستغلال جميع الإعفاءات الضريبية في قوانين الضرائب والقوانين الأخرى ذات الصلة سواء كانت تلك القوانين (محلية أو دولية) ، لذا فإن الممول الذي يمارس عملية التخطيط الضريبي لا يكفي بقانون الضرائب فقط بل يهتم المخطط بجميع القرارات الإدارية واللوائح والكتب الدورية والتعليمات .
3. يتسم بالمرونة لمواجهة أي تغير في التشريعات الضريبية وذلك بغرض الإستفادة منها .
4. التركيز على الملاذات الضريبية .
5. يهتم بالتكاليف واجبة الخصم مثل التمويل بالإقتراض بدلاً من التمويل الذاتي ، فمدفوعات الفائدة معفاة من الضرائب مما يزيد من صافي القيمة الحالية للإستثمار بعد الضريبة ، كما

يهتم بالمقارنة بين شراء الأصول أو استئجارها ( Ulrich Schreiber&Peter Müller,2013 ) (P:32).

٦. الإختيار الدقيق لتوقيت تسجيل التدفق النقدي لخضوعه لشرائح ضريبية مختلفة إذا كانت التشريعات الضريبية تسمح بذلك ، والمفاضلة بين البيع النقدي والبيع بالتقسيط ، وكذلك اختيار توزيع الأرباح أو حجزها .

٧. الإهتمام بالإتفاقيات الدولية التي تمنح إعفاء ضريبي كتجنب الإزدواج الضريبي.

٨. أنها عملية منظمة ومستمرة ولا تحدد بفترة زمنية معينة ، ولا تتوقف على معالجة بند معين (Saheed Lawal,2022,P:2).

ومن أهم أنواع التخطيط الضريبي من حيث التأثير على الوعاء الضريبي الآتي :

أ- التخطيط الضريبي الفعال أو المشروع (Effective Tax Planning): وهو الذي لا يستغل غموض النصوص التشريعية بهدف التخلص من الضريبة ، والمقصود به قيام المنشآت بممارسة استراتيجيات بهدف تعظيم صافي أرباحها بعد الضرائب ويقوم هذا النوع من التخطيط على مجموعة إعتبرات التي يجب أخذها في الاعتبار من أهمها :

- الإطلاع على اللوائح والتعليمات التنفيذية الضريبية والاستفسارات .

- المعرفة التامة من قبل متخذي القرار ببدايل الوفورات الضريبية .

ومن ثم فالتخطيط الضريبي يعبر عن مدى قدرة الممول على ترتيب أو تنظيم أنشطته المالية بطريقة تجعله يتحمل حد أدنى من الإنفاق الضريبي ، وعندما يتم الإعتماد على تنظيم التخطيط الضريبي بشكل جيد فهذا يعني التخطيط الضريبي الفعال(د.حامد نبيل ،د.إبراهيم الجوهري ، 2022 ، ص: 303) ، لذا تكاد تكون سماته هو الأقرب من التجنب الضريبي .

فالتخطيط الضريبي المشروع (الفعال) يسعى إلى نقل عبء الضريبة بين السنوات أو تخفيضها أو تجنبها بطريقة مشروعة ، وذلك بالإستفادة من أحكام التشريعات الضريبية دون مخالفتها ، فكلاهما يهدف إلى تحقيق وفورات من خلال تخفيض النفقات وزيادة الأرباح وإعادة توجيهها إلى الإستثمار(Shenglan& Others,2022,P:2) ، ويرى البعض بأن التخطيط الضريبي المشروع والتجنب الضريبي هما وجهان لعملة واحدة (حسنا عطيه ، 2019 ، ص: 271) ، إلا أن هناك آراء معارضة (سالي سمير، 2023 ، ص:643) نظراً لأن التخطيط الضريبي عملية مستمرة وتمتد لفترات زمنية بعكس التجنب الضريبي الذي يقتصر على تجنب دفع الضريبة لواقعة ضريبية معينة .



وهناك استراتيجيات عديدة للتخطيط الضريبي الفعال ولكن من أبرزها :

- الضرائب المؤجلة : قد تقوم بعض الشركات بتأجيل سداد الضريبة لسنوات لاحقة ، أو تقسيط الضريبة على سنوات متساوية خلال الأعوام القادمة ، بغرض الإستفادة بقيمة الضريبة المؤجلة واستثمارها .

- استغلال المزايا الضريبية : قد تلجأ المنشأة لتجنب الضرائب من خلال توجيه إستثماراتها إلى الأنشطة أو المجالات التي تتمتع بحوافز ضريبية في ظل التشريع الضريبي ، فعلى سبيل المثال : قد تحول طبيعة دخلها من إيراد عادي إلى أرباح رأسمالية في حال وجود معاملة ضريبية تفضيلية للأرباح الرأسمالية مقارنة بالإيرادات العادية في بعض التشريعات .

ب-التخطيط الضريبي التعسفي أو الضار (Aggressive Tax Planning) : والذي عرفه البرلمان الأوروبي بأنه الإستفادة من المزايا الشكلية للنظام الضريبي ، أو الاستفادة من وجود تعارض بين نظامين ضريبيين أو أكثر في تخفيض الإلتزامات الضريبية ، ويلاحظ أن هذا التعريف يغلب عليه الصبغة الدولية لممارسات التخطيط الضريبي لأنه يستخدم عادة في نطاق ممارسات تحويل الأرباح من دولة لأخرى ذات معدلات ضريبية أقل (سيد شاهين ، ص:36) . ومن التعريف السابق يتضح أنه يؤدي إلى الحصول على مزايا ضريبية لا يقصدها التشريع الضريبي على الإطلاق .

وتعتبر استراتيجيات التخطيط الضريبي التعسفي من أهم الأدوات التي تستخدمها الشركات متعددة الجنسية عند قيامها بممارسات تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح بغرض تخفيض عبئها الضريبي أو التخلص منه ، مما يؤدي إلى التأثير سلباً على الحصيلة الضريبية ، وعادة ما تكون استراتيجيات التخطيط الضريبي معقدة وغير واضحة ولا تتسم بالوضوح والشفافية(منه الله محمد ، 2018، ص : 143) ، وهناك أوجه عديدة لاستراتيجيات التخطيط الضريبي التعسفي التي تقوم بها الشركات متعددة الجنسية من أجل تخفيض الوعاء الضريبي ونقل الأرباح من شركة تابعة خاضعة للضريبة إلى أخرى غير خاضعة للضريبة أو تخضع للضريبة بسعر منخفض ومن أبرز تلك الاستراتيجيات :

### ١. استغلال الملاجئ الضريبية Tax Haven :

وهي المناطق والدول التي تتمتع بمعدلات ضريبية منخفضة أو منعدمة الضريبة ويطلق عليها (الملاذ الضريبي أو الجنات الضريبية ) ، ويوجد أكثر من 80 منطقة ملاذ ضريبي حول

العالم من أشهرها (جزر كايمان ، لوكسمبرج ، أيرلندا، سويسرا ،جيرسي، برمودا، موريشيوس) : فهي الدول التي تُفرض فيها ضريبة بمعدل منخفض أو لا تفرض فيها ضريبة على الإطلاق ، حيث يتخذها الأفراد أو الشركات غير المقيمين لتحويل الأرباح إليها والتهرب من دفع الضريبة في بلداهم الأم (Mark& Eva&Parry, 2015,P:35) ، وتتميز بالخصائص التالية :

- سعر الضريبة منخفض .
- سرية البيانات البنكية والتجارية .
- الإستقرار سواء ( السياسي ، الإقتصادي ، الإجتماعي والقانوني ) .
- غياب الإتفاقيات الضريبية بين الدولة المضيفة والدول الأخرى .
- عدم وجود قيود على عمليات تحويل وصرف العملات .
- قطاع الخدمات المالية والمصرفية متطور .

وتقوم الشركات متعددة الجنسية بالتخطيط الضريبي التعسفي باستغلال الملاجئ الضريبية للتخلص من عبء الضريبة أو تخفيضها إلى أقصى حد ممكن (سهيلة محمود ، 156-157) وذلك من خلال الطرق الآتية :

- إنشاء الشركات الوسيطة يتم انشاء هذه الشركات بغرض أن تكون مركزاً لنقل الأرباح المحققة في الدول ذات أسعار ضريبية مرتفعة إلى دول ذات أسعار ضريبية منخفضة . وتتميز الشركات الوسيطة بالآتي :
  - يتم انشاؤها في الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة أو لا توجد بها ضريبة .
  - تقوم تلك الشركات بإدارة الإيرادات التي توجه من الشركة الأم إليها .
  - تؤسس تلك الشركات ويتم السيطرة عليها من الأشخاص أو المؤسسات المقيمين في دول ذات معدلات ضريبة مرتفعة .
- وتلعب الملاذات الضريبية دور الوسيط في هذا النوع من الاستثمارات ، وهو ما يسمى بالإستثمار السري الدائري بين فروع الشركات متعددة الجنسية (Danial&Dariusz Tripping Round 2015, Pp78-80).
- نقل الأرباح وخفض الوعاء : حيث يتم تحويل الأرباح إلى فرع الشركة المقيم بدولة ذات معدل ضريبي منخفض وخاصة إذا كانت تلك الدول تعفي الأرباح المحولة من الضريبة مثل (إنجلترا) وذلك لتدنيه العبء الضريبي من الدول ذات المعدل الضريبية المرتفع إلى الدول ذات معدل الضريبة المنخفض (Joann Martens,2006,P:82).



## ٢. التلاعب في أسعار التحويل :

ويقصد به التلاعب في سعر المعاملات بين الأشخاص المرتبطة وذلك في نطاق الأسعار التي يمكن أن تستند إلى السوق والتي تعرف بـ " السعر المحايد " وذلك لتحقيق مزايا ضريبية ، فعلى سبيل المثال تختار سعر منخفض في نطاق المنتجات والخدمات المنقولة من الدول ذات الضريبة المرتفعة إلى الدول ذات الضريبة المنخفضة ، لذا تستغل الشركات متعددة الجنسية أسعار التحويل (Transfer Pricing) لتنفيذ تلك الإستراتيجية وذلك من خلال الآتي :

- تسعير السلع المتداولة بين الفروع وفق أسعار مدروسة تهدف لتخفيض الضريبة في الفروع التابعة ذات المعدل الضريبي المرتفع وتحويل الأرباح إلى الفروع التابعة ذات المعدل الضريبي المنخفض ، بمعنى أن الشركات متعددة الجنسية تستخدم سعيرين في تعاملاتها الدولية (سعر منخفض ، سعر مرتفع) (Davies & Others, 2017, Pp120-134).
- تستخدم الأصول غير الملموسة نظراً لوصفها بالغموض وذلك لعدم وجود أسواق خارجية تحدد أسعار منضبطة لها : مثل الخبرة والخدمات الرقمية وحقوق الملكية الفكرية كالعلامات التجارية وبراءات الاختراع لتخفيض العبء الضريبي (Saskia & Jacco, 2022, P:2).

## ٣. التلاعب بالديون :

وللتلاعب بالديون استراتيجيات عديدة من أبرزها :

- أن الشركات متعددة الجنسية تستغل سعر الفائدة في تخطيطها الضريبي التسعيري ، فقد تتجه الشركات إلى الإقتراض بشكل دائم بدلاً من زيادة رأس مالها بالتمويل الذاتي ، ويرجع ذلك لأن فوائد القروض تعد من التكاليف الواجبة الخصم بنص المادة (23 بند 1) من القانون 91 لسنة 2005 .

- أن تقوم الشركة الأم بمنح قرضاً بفوائد مرتفعة للشركات التابعة في دولة ذات سعر ضريبي مرتفع مما يؤدي إلى انخفاض الربح الصافي الخاضع للضريبة ، ولم تقوم الشركة الأم بتقديم قروض للشركات التابعة بشكل دائم ولكن يمكن أن يحدث العكس أي قد تكون هناك قروضاً تتم بين الشركات التابعة وبعضها البعض .

- أن تنفذ الشركات استراتيجية إعادة إقراض القرض بهدف تخفيض الضريبة المستقطعة على الفوائد حيث تقوم الشركة الأم بالاستفادة من عملها في دول مختلفة مما يسمح لها بدراسة شبكة الإتفاقيات الضريبية حتى تتمكن من إختيار الدولة التي يتم إعادة توجيه القرض لها .

ومما سبق يتضح أن التلاعب بالديون بين شركات المجموعة يعتبر واحداً من أشهر الاستراتيجيات الناتجة عن التخطيط الضريبي التعسفي ، كما يعتبر من أهم القضايا الرئيسية لكل من الشركات متعددة الجنسية والسلطات الضريبية حول العالم بما فيها مصر ، ومن هنا يرى البعض (أ.د. هشام الحموي، د. عادل ثابت ، 2017 ، ص: 14) أنه يجب على الإدارات والسلطات الضريبية حول العالم بتوجيه الإهتمام نحو وضع قواعد تهدف لمكافحة إعتتماد الشركات المتزايد على التمويل بالديون وبصفة خاصة التمويل بالديون بين الأطراف المرتبطة .

### ثالثاً : دور الذكاء الإصطناعي في دعم صانعي السياسات للحد من التخطيط الضريبي التعسفي

مما لا شك فيه أن الذكاء الإصطناعي أثبت كفاءته في العديد من المجالات ، كما كان له دوراً مؤثراً في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية وحل الكثير من المشكلات المعقدة ، وكذلك رفع كفاءة الأعمال ، فمن المؤكد أن يكون له أثر إيجابي في دعم القرارات لصانعي السياسات ومساعدتهم في تنفيذ خطوات الحد من التخطيط الضريبي التعسفي . ومن البند السابق يتضح أن تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح (BEPS) الناتج عن التخطيط الضريبي التعسفي له خطورة شديدة على المستويين سواء الدولي أو المحلي نظراً لتأثيره المباشر على أهم عناصر موارد الدول ألا وهي الإيرادات الضريبية الممثلة في سد عجز الموازنات ، ومن ثم تأثيرها السلبي على خطط التنمية ، حيث أن تلك الإستراتيجيات السلبية قد كلفت البلدان حوالي 100-240 مليار دولار في الضريبة المفقودة سنوياً ، وهو ما يعادل 4 : 10% من إيراد ضريبة دخل الشركات العالمية (<https://www.oecd.org/tax/beps/>) .

وبحسب بحث مبني أجرته وحدة تسعير المعاملات الدولية بمصلحة الضرائب المصرية عام 2019 ، فإن معدل الشركات المصرية ذات الارتباط بفروع في الملاذات الضريبية بلغ نحو 5 شركات من أصل كل 10 شركات ، وقد بلغ حجم الخسائر الضريبية نتيجة التسعير المتعمد نحو 10 مليارات جنية سنوياً (د. مرفت العادلي ، 2022 ، ص: 337) .

كما أن السلطات الضريبية التي تفرض ضريبة تساوي أو تزيد عن 25% قد تخسر حوالي 93 مليار يورو من قاعدتها الضريبية سنوياً بسبب تحويل الأرباح ، وهذا يتوافق مع ما يقرب من 14% من أرباح الشركات متعددة الجنسيات التي يغطيها تقرير البيانات الخاص في هذه السلطات الضريبية (Clemens Fuest & Others, 2022) .





ووفقاً لتقرير أعدته لجنة الأمم المتحدة الاقتصادية والاجتماعية لغرب آسيا "الإسكوا" في 10 مايو 2023 تحت عنوان (خيارات السياسات وفرص التمويل للمنطقة العربية في نظام ضريبي عالمي جديد) فإن الحكومات العربية تخسر مليارات الدولارات سنوياً بسبب الانتهاكات الضريبية التي ترتكبها الشركات المتعددة الجنسيات نتيجة التخطيط الضريبي التعسفي كتحويل الأرباح بعيداً عن الدول التي تُقام فيها أنشطتها ، وذلك تهرباً من مسؤولياتها الضريبية . (<https://www.unescwa.org>) .

الأمر الذي يتطلب اتخاذ خطوات حاسمة من جانب صناع السياسات وسرعة إتخاذ إجراءات من شأنها استعادة الثقة في النظام الضريبي الدولي وضمان بدء تنفيذ هذه الإجراءات حتى يمكن فرض ضرائب على الأنشطة الاقتصادية للشركات متعددة الجنسية ، ذلك لضمان بيئة اقتصادية أكثر شفافية .

ونظراً لأن أسعار التحويل تمثل أهم صور تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح التي تنتهجها الشركات متعددة الجنسيات من خلال ممارسة استراتيجيات التخطيط الضريبي التعسفي (الضار)، الذي أدى إلى خفض معدل الضريبة الفعلي للشركات متعددة الجنسية الكبرى بمتوسط من 4% إلى 10% مقارنة بالشركات غير متعددة الجنسية المماثلة (Asa & Others, P:8) ، لذا اهتمت السلطات الضريبية بالتعاون مع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بالقضايا المترتبة عن التسعير التحويلات من أجل ضمان الضريبة العادلة لكل لدولة .

وبالطبع فكان لزاماً على السلطات الضريبية المصرية أن تخطو خطوات سريعة وجادة لبذل المزيد من الجهود لمواجهة استراتيجيات التخطيط الضريبي التعسفي والحد من تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح ، حتى تضمن لمصر الحصول على حقاها العادل في الضريبة والحفاظ على حقوق الخزانة العامة للدولة . ومن أبرز تلك الخطوات :

١. المادة (30) من القانون 91 لسنة 2005 : التي تنص على " إذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط في معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التي تتم بين أشخاص غير مرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلى آخر معفي منها أو غير خاضع لها، يكون للمصلحة تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد. ولرئيس المصلحة إبرام اتفاقات مع أشخاص مرتبطة على إتباع طريقة أو أكثر لتحديد السعر المحايد في تعاملاتها. وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون طرق تحديد السعر المحايد. " ، وبالتالي أعطت السماح لمصلحة

الضرائب أن تطبق السعر المحايد على المعاملات البينية بين الأشخاص المرتبطة إذا قاموا بالتلاعب في تسعير هذه المعاملات .

٢. المادة (39) من اللائحة التنفيذية " ويتم تحديد السعر المحايد المنصوص عليه في المادة (30) من القانون ، طبقاً لأي من الطرق التالية : ( السعر الحر المقارن ، التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح ، سعر إعادة البيع ، تقسيم الأرباح ، هامش صافي ربح المعاملات ) .

٣. الدليل التطبيقي للمادة (30) من التعليمات الإرشادية المصرية لتسعير المعاملات : التي أشار أن السعر المحايد يجعل الشروط الخاصة بالعلاقات التجارية أو المالية بين شخصين مستقلين هي المعيار الذي يتم على أساسه تقييم الشروط التي توضع بين شخصين مرتبطين فيما يتعلق بعلاقتهم التجارية أو المالية وذلك بشرط أن تكون مواصفات المنتج وشروط المعاملة المالية أو التجارية والظروف المحيطة بالمعاملة قابلة للمقارنة بين الحالتين . وبالتالي فإن التعليمات المصرية لتسعير المعاملات قد ركزت على معيار العلاقات التجارية والمالية ، كما اشترطت أن تكون مواصفات المنتج وشروط المعاملة والظروف المحيطة بالمعاملة قابلة للمقارنة ، مع العلم بأن عملية المقارنة قد تستغرق المزيد من الوقت والجهد .

وأكدت تلك التعليمات على مراعاة درجة التماثل/ قابلية المقارنة بين المعاملات البينية والمستقلة بما في ذلك مدى الثقة في التسويات المحققة للتماثل / قابلية المقارنة والتي قد تكون ضرورية لاستبعاد أثر الفروق الجوهرية بين المعاملات البينية والمستقلة عند اختيار أنسب طريقة لتسعير المعاملات .

كما أن التعليمات المصرية لتسعير المعاملات أشارت إلى أنه ينبغي الأخذ في الاعتبار بعض الأمور عند تطبيق طريقة التسعير المختارة ينبغي على ممولى الضريبة في هذه المرحلة القيام بإجراء تحليل تفصيلي لدرجة التماثل/قابلية المقارنة ، وعلى ذلك تتوقع المصلحة أن ترى في هذا التحليل مزيد من المقارنات والعوامل المحددة لدرجة تماثل / قابلية مقارنة المعاملة المستقلة المختارة كأساس للمقارنة بالمعاملة البينية محل الدراسة، ولابد أن ينتج عن هذه الخطوة تحديد الفروق الجوهرية بين المعاملتين البينية والمستقلة المختارة كأساس للمقارنة وإجراء التسويات اللازمة ، وهو ما يؤدي بدوره إلى الوصول لنتائج مقبولة يمكن الاعتماد عليها لتسعير أغلب المعاملات .



ويتضح مما سبق تكرار الكلمات (المقارنة ، قابلية المقارنة ، درجة التماثل ، أساس المقارنة ) أي أن جميع خطوات تطبيق طريقة التسعير المختارة قائمة على أساس المقارنة . كما في حالة تطبيق السعر المحايد فينبغي على المصلحة القيام بثلاث خطوات أساسية ألا وهما:

- حصر المعاملات التي تتم بين المنشأة محل الفحص والأشخاص المرتبطة وتحديد طبيعتها .
- التأكد من مدى تناسب الطريقة المختارة من قبل الممولين لتحديد السعر المحايد في ضوء الطرق الواردة في اللائحة التنفيذية للقانون .
- فحص كافة المستندات المؤيدة لكيفية إختيار طريقة التسعير وأسباب معايير الإختيار .

ويأتي السؤال : ما هو الوقت والجهد المستغرقين لإتمام تلك الخطوات ؟ وما هي درجة الدقة بعد إهدار هذا الوقت والجهد ؟ ، والسؤال الأخر: في حالة تعدد المعاملات البنينة لشركة ما سواء كانت (قابلة للمقارنة، غير قابلة للمقارنة ، خدمية أو بيع وتوريد طويلة الأجل ، متعلقة بعمليات التوزيع ، فما هو الوقت المستغرق للفحص الضريبي للتأكد من طرق تسعير تلك المعاملات المتعددة ؟

لذا يتضح أنه برغم الجهود المبذولة من السلطات الضريبية لمواجهة استراتيجيات التخطيط الضريبي (التعسفي) للشركات متعددة الجنسية والحد من تآكل الوعاء الضريبي إلا أن هناك بعض الصعوبات التي تواجه الإدارات الضريبية والتي عجزت تلك الجهود عن معالجتها والتي من أبرزها :

- صعوبة فحص جميع الملفات الضريبية لتلك الشركات نظراً لزيادتها وكثرة معاملاتها سواء كانت البنينة أو المستقلة ، وقد يكون أحيانا عدد تلك الملفات لا يتناسب مع أعداد الفاحصين .
- زيادة المتأخرات الضريبية وعدم تحقيق الحصيلة المستهدفة وتحقيق عجز قد يؤدي إلى وجود إختلال في الموازنة العامة للدولة .

٤. المادة (52) من القانون 91 لسنة 2005 ( بند 1 ) : التي تنص على أنه " لا يعد من التكاليف واجبة الخصم : العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الإعتبارية المنصوص عليها في المادة 47 من هذا القانون على القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد عن أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقاً للقوائم المالية التي يتم اعدادها طبقاً لمعايير

المحاسبة المصرية ". فإذا زادت التكاليف عن هذا الحد فلا تعد من التكاليف الواجبة الخصم وكانت هذه المادة بمثابة وضع ضوابط للتخطيط الضريبي من خلال التلاعب بالديون.

٥. المادة (12) من القانون 206 لسنة 2020 الخاص بقانون الإجراءات الضريبية الموحد :  
التي تنص على "يلتزم كل شخص لديه معاملات تجارية أو مالية مع أشخاص مرتبطة بأن يقدم للمصلحة المستندات التالية الخاصة بمعاملاته التجارية والمالية لإدارة تسعير المعاملات "

- الملف الرئيس : ويشمل المعلومات اللازمة عن جميع أعضاء مجموعة الأشخاص المرتبطة.
- الملف المحلي : ويشمل المعاملات البنينة للممول المحلي وتحليلاتها .
- التقرير على مستوى كل دولة على حدة CbCR: ويشمل المعلومات المتعلقة بمجموعة الأشخاص المرتبطة فيما يخص توزيع دخل مجموعة الشركات على مستوى العالم والضرائب المسددة من جانب المجموعة ، وعدد العاملين لديها ، ورأس المال ، والأرباح المحتجزة ، والأصول الملموسة للمجموعة في كل دولة ، وتحديد الدول التي تُمارس فيها المجموعة أنشطتها ، وكذلك المؤشرات الخاصة بمكان ممارسة النشاط الاقتصادي عبر مجموعة الأشخاص المرتبطة .

ويتضح أن المعلومات الواردة في تلك التقارير لم تكن كافية لمساعدة الإدارات الضريبية في الحد من التخطيط الضريبي التعسفي للشركات متعددة الجنسية ، كما أن مراجعة كافة البيانات الواردة بتلك التقارير قد يكون عبئاً على الإدارات الضريبية لما تستغرقه من وقت وجهد .

من النقاط السابقة يتضح أن الخطوات التي اتبعتها السلطة الضريبية للحد من استراتيجيات التخطيط الضريبي التعسفي لم تحقق الغرض المنشود على الوجه الأكمل نظراً لقلّة العنصر البشري وعدم القدرة على فحص جميع الملفات ومراجعتها بدقة وكذلك ضعف التنسيق بين المؤسسات الضريبية لمختلف الدول للتأكد من مدى صحة ودقة البيانات المدرجة ، وأيضاً عدم توافر التقنيات اللازمة التي تستند عليها مصلحة الضرائب ، لذا نشير إلى أن هناك حاجة للإستناد إلى تطبيقات الذكاء الإصطناعي بوجه عام وتطبيق النظم الخبيرة بوجه خاص وذلك لمساعدة الإدارات الضريبية تتبع جميع المعاملات سواء كانت البنينة أو المستقلة للشركات متعددة الجنسية ، حيث أن الإستناد إلى النظم الخبيرة كأحد تطبيقات الذكاء الإصطناعي سوف يحقق الآتي :



١. تحقيق الهدف من تطبيق مبدأ السعر المحايد في الحد من استراتيجية نقل الأرباح من الدولة الأم إلى الملاذات الضريبية بغرض خفض وعاء الضريبة من خلال نقل عبئها من إحدى فروع الشركات التي تخضع للضريبة إلى فرع آخر مقيم بدولة ملاذ ضريبي غير خاضع لها.
٢. تحقيق الهدف من تطبيق السعر المحايد في الحد من استراتيجية تسعير المعاملات البنينة بين الأشخاص المرتبطة (فروع الشركات الخاضعة للشركة الأم) إذا قاموا بالتلاعب في تسعير هذه المعاملات .
٣. مساعدة مصلحة الضرائب في التأكد من مدى تناسب الطريقة المختارة من قبل الممولين لتحديد السعر المحايد في ضوء الطرق الواردة في المادة (39) من اللائحة التنفيذية للقانون .
٤. يمكنه مساعدة الإدارات الضريبية قياس وتحديد اسعار الأصول غير الملموسة الخبرة والخدمات الرقمية وحقوق الملكية الفكرية كبراءات الإختراع والعلامات التجارية .
٥. مساعدة السلطات الضريبية على مراقبة وحصر عمليات التمويل والتلاعب بالديون وبصفة خاصة التمويل التي يتم بين الأطراف المرتبطة .
٦. مساعدة الإدارات الضريبية في مراجعة البيانات الواردة بالملف الرئيسي والملف المحلي وكذلك التقرير على مستوى كل دولة على حدة CbCR .

ويتحقق ذلك من خلال الآتي :

- سهولة حصر الملفات الضريبية للشركات متعددة الجنسيات ، وكذلك سهولة حصر جميع المعاملات سواء كانت بينية أو مستقلة ، وذلك عن طريق تطبيق النظم الخبيرة التي لديها قدرة هائلة على تخزين البيانات والرجوع إليها عند الحاجة .
- تيسير إجراء المقارنات بين المعاملات المستقلة والبنينة محل الدراسة لدى إدارة التسعير ، حيث أن النظم الخبيرة تحتوى على (الذاكرة العاملة) التي تسهل إجراء المقارنة بين البيانات، كما أن النظم الخبيرة تتسم بالموضوعية الشديدة والدقة وعدم التحيز في إجراء تلك المقارنات .
- سهولة التعرف على درجة التماثل لطبيعة وظروف المعاملة ، ويرجع ذلك لاحتواء النظم الخبيرة على نظام (آله الإستدلال) الذي تقوم بوظيفة مزج ومقارنة الحقائق التي توجد بالذاكرة العاملة .
- قياس المعاملات عالية المخاطر ، ومن ثم قياس درجة المخاطر .

- سهولة فحص كافة المستندات المؤيدة لكيفية إختيار طريقة السعر المحايد وأسباب معايير الإختيار .
- سرعة فحص مستندات تسعير المعاملات وسهولة اكتشاف عدم التطابق بين معلومات السعر المحايد لدى الممولين مع تلك المتوافرة لدى الإدارة الضريبية والتي تؤثر على تأكل الوعاء الضريبي.
- تدني التكلفة والوقت والجهد المبذولين في عملية الفحص .

### النتائج والتوصيات :

#### أولاً : النتائج :

- الذكاء الإصطناعي لديه القدرة على تيسير المهام والقضاء على العديد من التحديات التي تواجه المؤسسات بشكل عام، كما يعمل على تحقيق العديد من الأهداف .
- استراتيجيات التخطيط الضريبي التعسفي التي تنتهجها الشركات متعددة الجنسية قد تكلف الدول خسائر تُقدر بمليارات الدولارات ، كما تؤدي إلى فقدان كل دولة حقها في الحصول على نصيبها العادل من الضريبة .
- أن تطبيقات الذكاء الإصطناعي لديها القدرة على حل العديد من المشكلات الضريبية بوجه عام ، ومساعدة السلطات الضريبية في الحد من استراتيجيات التخطيط الضريبي التعسفي التي تنتهجها الشركات متعددة الجنسية بوجه خاص .

#### ثانياً : التوصيات :

- ينبغي على المؤسسات الإستناد إلى تطبيقات ونظم الذكاء الإصطناعي ومتابعة التحديثات اللاحقة به بشكل مستمر ، وذلك لتجاوز العديد من التحديات التي تواجه تلك المؤسسات والحد منها .
- لابد من السعي الدائم لإيجاد حلول للحد من استراتيجيات التخطيط الضريبي التعسفي التي تنتهجها الشركات متعددة الجنسيات ، وذلك لتفادي خسائر الحصيلة الضريبية التي تسببها تلك الإستراتيجيات.
- ضرورة تدريب الفاحص الضريبي على كيفية التعامل مع تقنيات الذكاء الإصطناعي ، وضرورة التوسع في الاعتماد على تلك التقنيات لحل العديد من المشكلات الضريبية .



المراجع:

أولاً المراجع باللغة العربية .

أحمد طه العربي عبد الفتاح ، " دور الذكاء الإصطناعي في زيادة الإيرادات الضريبية " ، مجلة الفكر القانوني والإقتصادي ، كلية الحقوق ، جامعة بنها ، السنة الثالثة عشر ، العدد الأول ، ٢٠٢٣ .

أسامة علي عبد الخالق أحمد ، الحوكمة الضريبية كأداة لمكافحة الفساد وتشجيع الإستثمار – الحوكمة الضريبية للشركات ، مؤتمر المنظومة الضريبية المستقبلية وآثرها على الإقتصاد والإستثمار ، جمعية الضرائب المصرية ، القاهرة ، سبتمبر ٢٠٢١ .

أمين مولاي ، " تطبيق الذكاء الإصطناعي والذكاء العاطفي في اتخاذ القرار " ، مجلة مجاميع المعرفة ، المجلد السابع ، العدد الأول ، ابريل ٢٠٢١ .

جمال عبد الله محمد ، نظم المعلومات الإدارية ، دار المعزز للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، ٢٠١٥ .

د. حامد نبيل حامد سليمان ، د . إبراهيم السيد محمد إبراهيم الجوهري ، " القدرة الإدارية وإتبعاساتها على العلاقة بين التخطيط الضريبي والأداء المالي المستقبلي للمنشأة : دراسة تطبيقية " ، المجلة العلمية للبحوث التجارية ، كلية التجارة جامعة المنوفية ، المجلد التاسع ، العدد الأول ، ٢٠٢٢ .

حسنا عطيه حامد ، تأثير التفاعل بين الآليات الداخلية لحوكمة الشركات ومستوى التخطيط الضريبي على قيمة المنشأة – دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، مجلة البحوث المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، المجلد الأول ، العدد الثاني ، ديسمبر ٢٠١٩ .

د. سالي سمير فهمي ، التخطيط الضريبي ( المفهوم – الأنواع – الأساليب – استراتيجية مواجهته ) ، المجلة القانونية ، مايو ٢٠٢٣ .

د. سمير سعد مرقس ، استخدام نظم الخبرة في بناء قاعدة المعرفة الضريبية وتطوير أداء مأمور الضرائب ، مجلة المال والتجارة ، نادي التجارة ، العدد ٦١٣ ، مايو ٢٠٢٠ .  
سهيلة محمود كمال ، "التخطيط الضريبي للشركات الدولية (المفهوم – الإستراتيجيات) " ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الرابع ، ديسمبر ٢٠٢١ .

سيد محسن مرسي شاهين ، قياس أثر المسؤولية الإجتماعية لمنظمات الأعمال على ممارسات التجنب الضريبي ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، ٢٠١٧ .

عارف محمد عبد اللطيف ، " العلاقة بين الضرائب المؤجلة والتخطيط الضريبي وأثر الحوكمة الضريبية عليهما ، المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين ، تطور النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الإستثمار والتنمية ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، مجلد ٣ ، القاهرة ، ٢٠١٥ .

د. مرفت علي محمود العادلي ، مدخل مقترح لكشف التلاعب في المعالجة المحاسبية للعناصر غير الملموسة بالقوائم المالية وأثره على تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح ، مجلة البحوث المالية والتجارية، جامعة بورسعيد ، المجلد (٢٣) ، العدد الرابع ، أكتوبر ٢٠٢٢ منه الله محمد محمد ، " إنعكاسات ممارسة التخطيط الضريبي على القيمة العادلة للمنشأة في ظل وجود حوكمة الشركات - دراسة تطبيقية " ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، مجلد ٢٢ ، العدد الرابع ، ديسمبر ٢٠١٨ .

نبيل عبد الرؤوف إبراهيم ، " نموذج مقترح لقياس التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق المال المصري - دراسة ميدانية " ، مؤتمر المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها على الإقتصاد والإستثمار ، جمعية الضرائب المصرية ، القاهرة ، سبتمبر ٢٠٢١ .

أ.د / هشام الحموي ، د . عادل حسين ثابت ، "أثر قواعد الرسملة الخفية على هيكل رأس المال في الشركات متعددة الجنسيات (التمويل بالديون الداخلية) " ، المؤتمر العلمي الضريبي الخامس والعشرين ، بعنوان : إشكاليات وآليات تطوير المنظومة الضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، ١٢ - ١٣ ديسمبر ٢٠١٧ .

هدى حسين محمد الشيخ ، " إطار مقترح للحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي في مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص - دراسة ميدانية " ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد ٢٠ ، العدد الثاني ، ٢٠١٦ .





ثانياً المراجع باللغة الأجنبية .

- Asa Johansson, Oystein Bieltedt Skeie , Stephane Sorbe and Carlo Menon m “Tax Planning by Multination Firms : Firm-Level Evidence form a cross-Country Database “ , **Organization for Economic Co-operation and Development , Economics department working paper** , Feb 2017 .
- Barto A,G ,Sutoon ,R.S , “**Neurolike adaptive elements that can solve difficult learning control proplems**” , IEE Transactions on systems. Man and cybernetics , 2006 .
- Kimberly A . Clausing , “The Effect of profit shifting on the corporate Tax base in the united states and beyond “ , **National Tax Journal** , VOL .690 , NO . 4 , December 2016 .
- Crivelli Ernesto , Michael Keen , and Ruud A. de Mooij , “ Base Erosion , Profit shifting , and Developing countries “ IMF Working paper WP /15/118 , **international Monetary fund , Washington , DC 2015 .**
- Clemens Fuest & Others , “Global Profit Shifting of Multi national Companies: Evidence from CbCR Micro Data “ , **CESifo Working Papers**, 18May2022 ,from the CESifo website: <https://www.cesifo.org/en/wp>
- Cooper ,M., & Nguyen ,Q. T. K.,” Understanding the Interaction of Motivation and Opportunity for Tax Planning Inside US Multinationals : Aqualitative Study” , **Journal of World Business** , Vol. 64 , NO. 6 , 2019 , <https://doi.org/10.1016/j.jwb.2019.101023>
- Danial Haberly and Dariusz Wojcik , tax Havens and the production of offshore FDI : an empirical analysis , **Journal of economic Geography** , VOL 15 , 1 January 2015.
- Davies , R.B. , Martin, J., Parenti. M., & Toubal. F ,” **Knocking on Tax Haven’s Door : Maltinational Firm and Transfer Pricing** “ , The Review of Economics and Statistics , VOL. 100 , NO. 1 , 2017 .
- Joann Martens-Weiner , “ Company Tax Reform in the European UnionGuidance From the United States and Canada on Implementing Formulary Apportionment in the EU ” , **Springer Science + Business Media, Inc**, New York, 2006.
- Mark Holtzblatt , Eva K. Jermakowicz & Barry J.” Epstein Tax Heavens: Methods and Tactics for Corporate Profit Shifting “ , **Int'l Tax J.** , NO. 41, 2015.

Mulyadi , M . S & Anwar , Y . “ **Corporate governance , earnings management and tax management** “. procedia –Social and Behavioral Sciences , 177 ,2015.

Ulrich Schreiber & Peter Müller: International Company Taxation –An Introduction to the Legal and Economic Principles-, **Springer Texts in Business and Economics**, Berlin, 2013.

Saheed Lawal , Determinants of Aggressive Corporate Tax Planning Practices of Listed Manufacturing Companies in Nigeria , **Master in Science (M.Sc) Degree in Accounting** , Kwara State University , Malete , School of Post graduate Studies (SPGS) , Nigeria , 2021 .

Saskia Kohlhase & Jacco L. Wielhouwer, “ : Tax and tariff planning through transfer prices: The role of the head office and business unit “ , **Journal of Accounting and Economics, Elsevier, Amsterdam, 2022 .**

Shenglan Chen & Others , “ Banking liberalization and corporate tax planning: Evidence from natural experiments “ , **Journal of Corporate Finance**, Vol.76, Issue 102264, Elsevier, Amsterdam, 2022.

<https://www.oecd.org/tax/beps/>

<https://www.unescwa.org>