

مكافحة التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع للشركات متعددة الجنسيات من خلال جهود المنظمات الدولية و انعكاس ذلك على التنمية المستدامة " دراسة ميدانية "

Combating illegal international tax planning by multinational corporations through the efforts of international organizations and its impact on sustainable development“Field study”

د/ عمر محمد احمد ابو زيد
مدرس محاسبة

المعهد العالي للتسويق والتجارة ونظم المعلومات
رقم الهاتف / ٠١٠٩١٩٠٦٦٦٦

البريد الالكتروني : Omer.abozeid5@gmail.com

د/ سمر ابراهيم مصطفى على
مدرس محاسبة

المعهد العالي لتكنولوجيا العلومات بمدينة بدر
رقم الهاتف: ٠١٠٢٦٣٩١٧٢٥

البريد الالكتروني: drs646696@gmail.com

المستخلص:

هدفت الدراسة إلى مكافحة التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع للشركات متعددة الجنسيات من خلال جهود المنظمات الدولية وانعكاس ذلك على التنمية المستدامة، من خلال التعرف على الإطار النظري للشركات متعددة الجنسيات، والتخطيط الضريبي الدولي غير المشروع، وجهود المنظمات الدولية

لمكافحة التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع، التنمية المستدامة، ولتحقيق ذلك قام الباحثان بإجراء دراسة ميدانية على الشركات متعددة الجنسيات العاملة في مصر وتخضع لقانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، وايضاً العديد من الفاحصين الضريبيين العاملين بمصلحة الضرائب المصرية، وقد تم تجميع البيانات من خلال قوائم الاستقصاء، حيث تم توزيع (٢١٠) قائمة استقصاء، وتم تحليل البيانات المجمعة واختبار مدى أهمية جهود المنظمات الدولية في الحد من التخطيط الضريبي الدولي بالشركات متعددة الجنسيات وانعكاس ذلك على التنمية المستدامة.

وقد توصلت الدراسة لعدد من النتائج أهمها وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين جهود المنظمات الدولية والحد من التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع، وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الحد من التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع بالشركات متعددة الجنسيات والتنمية المستدامة.

وقد أوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها ضرورة الالتزام بتنفيذ اتفاقيات برنامج تأكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح BEPS من قبل الشركات متعددة الجنسيات ومصلحة الضرائب للحد من التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع وتحقيق التنمية المستدامة.

الكلمات الأساسية في الدراسة: جهود المنظمات الدولية، التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع، الشركات متعددة الجنسيات، التنمية المستدامة.

Abstract:

The study aimed to combat illegal international tax planning by multinational corporations through the efforts of international organizations and its impact on sustainable development. This was achieved by identifying the theoretical framework of multinational corporations, illegal international tax planning, and the efforts of international organizations to combat illegal international tax planning and sustainable development. To achieve this, the researcher conducted a field study on multinational corporations operating in Egypt and subject to Income Tax Law No. 91 of 2005 and its amendments, as well as several tax examiners working for the Egyptian Tax Authority. Data was collected through survey lists, where (210) survey lists were distributed. The collected data was analyzed and the importance of international organizations' efforts in reducing international tax planning by multinational corporations and its impact on sustainable development was tested.

The study reached several conclusions, the most important of which is the existence of a statistically significant relationship between the efforts of international organizations and the reduction of illegal international tax planning, and a statistically significant relationship between the reduction of illegal international tax planning by multinational corporations and sustainable development.

The study made several recommendations, most notably the need for multinational corporations and the tax authority to commit to implementing the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) program agreements to reduce illegal international tax planning and achieve sustainable development.

Keywords in the study: efforts of international organizations, illegal international tax planning, multinational corporations, sustainable development.

الإطار العام للدراسة

أولاً: مقدمة البحث

السياسات الضريبية إحدى الأدوات الهامة التي تعمل على تحقيق نمو الاقتصاد العالمي، وتحقيق التنمية المستدامة من الناحية الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، وتعمل أيضاً على تنمية وتشجيع وجذب الاستثمارات للأسواق المصرية، لما لها من دور هام وحيوي في تنشيط عجلة الاقتصاد القومي وزيادة فرص التشغيل والعمل على تقليل البطالة بشكل واضح.

على الرغم من أهمية الأهداف التي يمكن أن تحققها الدولة من الحصيلة الضريبية، إلا أن هناك العديد من العوائق والمشكلات التي تواجهها، أهمها مشكلة التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع، ففي السنوات الأخيرة كانت هذه الشركات قادرة على دفع ضرائب قليلة أو معدومة، مما أدى إلى تدهور موارد المجتمع، ولا شك أن هذا سوف يؤدي إلى حدوث مشكلات بين هذه الشركات والسلطات الضريبية، ويؤثر بالسلب على الحصيلة الضريبية للدولة (Ruud de, 2019:5).

حاولت مصلحة الضرائب المصرية بإدخال تعديل في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ يتيح للمصلحة الحق في رفض أي تخطيط ضريبي وإلغاء أي آثار قانونية كنتيجة للتخطيط تؤدي إلى التأثير على الوعاء الضريبي إلا أن هذا الاتجاه قوبل بالرفض الشديد وأنتهى التعديل في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بصدر القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ بدون وجود هذا النص، إلا أن الإدارة الضريبية الحالية تبنت إدخال نص ضمن التعديلات المضافة بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل بالقانون رقم ٥٢ لسنة ٢٠١٤ المادة ٩٢ مكرر.

كما نصت المادة ١٧ من قانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على أن " يتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه" وبناءً على هذا النص، يتحدد صافي الربح الضريبي على أساس صافي الربح الوارد في قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، أي يتم الاعتماد على صافي الربح المحاسبي الوارد

في قائمة الدخل وتعديله في ضوء قانون الضرائب على الدخل، وبناءً على ذلك (سعيد، ٢٠٢٣: ٣٤):

- ١- إذا لم يرد في قانون الضرائب معالجة معينة لأحد بنود الإيرادات أو المصروفات يتم تطبيق ما جاء في معايير المحاسبة المصرية.
- ٢- إذا ورد في قانون الضرائب معالجة معينة لأحد بنود الإيرادات والمصروفات يتم تطبيق نصوص قانون الضرائب.

أى أن هناك ثغرات فى نصوص التشريع الضريبي يمكن أن تستفيد منها الشركة في تحقيق وفورات ضريبية باستخدام بدائل القياس والتقييم المحاسبي المتاحة من خلال المعايير المحاسبية، حيث تؤدي عملية الاختيار بين هذه البدائل إلى آثار مختلفة على نتيجة النشاط وبالتالي على الضريبة المستحقة على الشركة.

لذلك انضمت مصر إلى برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح الذى أعدته منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي OECD فى تقريرها لاعتماد آليات تحد من التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع، وقد احتوى البرنامج على ١٥ خطة مقسمة تحت أربعة عناوين رئيسية (OECD&G20,2018:8) تعمل على مكافحة التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع للشركات متعددة الجنسيات، وتقلل من المخاطر المتعلقة بنقص الحصيللة الضريبية للدولة.

ثانيًا: مشكلة البحث

يشكل التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع الذي تقوم به الشركات متعددة الجنسيات ظاهرة تمتد إلى جميع أنحاء العالم، رغم الإجراءات المتخذة من طرف بعض الدول ولكن رغم ذلك ما زالت هذه المشكلة تغزو الإيرادات الضريبية للدول ذات الإمكانيات المادية والفنية والبشرية والتكنولوجية الضعيفة (أحمد، ٢٠٢١: ٤٥).

وقد أظهرت بيانات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD أن التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع الذي تقوم به الشركات متعددة الجنسيات،

يمثل عاملاً مباشراً في قلة الحصيلة الضريبية وعدم القدرة على تمويل الخدمات العامة وتحقيق التنمية المستدامة بكافة أبعادها، لذلك انضمت مصر إلى برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح الذي أعدته منظمة OECD في تقريرها لتبنى آليات تحد من عمليات التخطيط الضريبي غير المشروع بشكل عام، والتخطيط الضريبي الدولي غير المشروع الذي تقوم به الشركات متعددة الجنسيات بشكل خاص (OECD,2017).

كما حاول الاتحاد الأوروبي ومنظمة (OECD,2020) تقديم إرشادات أكثر صرامة لحل مشكلة التهرب الضريبي وتصنيف حالات تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح بشكل أفضل.

ونظراً لما يكتنف برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح الذي أعدته منظمة OECD من مزايا، وما يرتبط به من إلزامية لجميع الدول الأعضاء، وما يتضمنه من خطط عمل لمحاربة التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع وما يعاينه الإقتصاد المصرى من قلة الحصيلة الضريبية وعدم وعى الإدارة الضريبية وتأثير ذلك على الحصيلة الضريبية للدولة وصعوبة تحقيق التنمية المستدامة بكافة أبعادها، يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال السؤال التالى:

هل يمكن مكافحة التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع للشركات متعددة الجنسيات من خلال جهود المنظمات الدولية وكيف ينعكس ذلك على التنمية المستدامة؟

ثالثاً: أهداف البحث

في ضوء طبيعة المشكلة، يتمثل الهدف الرئيسى للبحث فى مكافحة التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع للشركات متعددة الجنسيات من خلال جهود المنظمات الدولية وانعكاس ذلك على التنمية المستدامة، ويمكن تحقيق ذلك من خلال الأهداف الفرعية الآتية:

١- دراسة واختبار جهود المنظمات الدولية في مكافحة التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع.

٢- دراسة واختبار العلاقة بين مكافحة التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع للشركات متعددة الجنسيات وتحقيق التنمية المستدامة.

رابعًا: فروض البحث

في ضوء طبيعة المشكلة، وما هو مستهدف من دراستها، ولتحقيق أهداف البحث يمكن صياغة فروض البحث في الآتي:

١- توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين جهود المنظمات الدولية والحد من التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع.

٢- توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين مكافحة التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع للشركات متعددة الجنسيات وتحقيق التنمية المستدامة.

خامسًا: أهمية البحث

يمكن تقسيم أهمية البحث إلى شقين هما:

١- **الأهمية العلمية:** تقدم الدراسة مساهمة لمجموعة المعرفة الحالية، بما في ذلك توسيع الأدبيات الموجودة حول التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع، والشركات متعددة الجنسيات، وجهود المنظمات الدولية في مجال مكافحة التخطيط الضريبي غير المشروع، والتنمية المستدامة، وكذلك توضح الدراسة الدور المهم للمنظمات الدولية في الحد من التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع للشركات متعددة الجنسيات، وانعكاس ذلك على التنمية المستدامة، من خلال الدراسة الميدانية.

٢- **الأهمية العملية:** تستمد هذه الدراسة أهميتها من زيادة الإيرادات الضريبية للدولة، وتعزيز العدالة الضريبية، وتطوير بيئة استثمارية سليمة، وتعزيز ثقة المواطنين والمستثمرين في نزاهة وعدالة النظام الضريبي، حماية الشركات المحلية (الصغيرة، المتوسطة)، تحقيق التوافق الدولي، والعمل على تحقيق التنمية المستدامة بكافة أبعادها.

سادساً: منهج البحث

يعتمد الباحثان على ما يلي:

- ١- **المنهج النظري:** من خلال الإطلاع على ما ورد في الأدب المحاسبي من كتب ودوريات ورسائل علمية ومؤتمرات ومواقع على شبكة المعلومات الدولية " الأنترنت " والتي تتناول الموضوع محل الدراسة.
- ٢- **المنهج الميداني:** من خلال عمل دراسة ميدانية لبيان الآراء المختلفة حول موضوع البحث وذلك عن طريق إجراء المقابلات الشخصية وتوزيع قوائم الاستقصاء للحصول على المعلومات المتعلقة بمشكلة البحث .

سابعاً: حدود البحث

تقتصر الدراسة الميدانية في هذا البحث على ما يلي :

- ١- الشركات الصناعية متعددة الجنسيات العاملة في قطاع صناعة الأغذية والأدوية والكيماويات، دون غيرها من الشركات الأخرى.
- ٢- مصلحة الضرائب المصرية الخاصة بالشركات متعددة الجنسيات (كبار الممولين، والإتفاقيات الدولية، المساهمين) بالقاهرة الكبرى .

ثامناً: هيكل البحث

في ضوء طبيعة المشكلة والهدف من البحث سوف يتم تقسيمه إلي:

- ١- الدراسات السابقة لمتغيرات البحث.
- ٢- الإطار النظري لمتغيرات البحث.
- ٣- الدراسة الميدانية.
- ٤- النتائج والتوصيات.
- ٥- المراجع.

القسم الأول

الدراسات السابقة لمتغيرات البحث

أولاً: الدراسات السابقة:

١- دراسة (نرفانا، ٢٠٢١)

هدفت الدراسة إلى التفرقة بين التخطيط الضريبي والتجنب الضريبي والتهرب الضريبي والملاذات الضريبية كأحد آليات السياسات الضريبية بالإضافة إلى التركيز على الشركات متعددة الجنسية. توصلت الدراسة إلى أن ضرورة وضع نظام لأسعار التحويلات فيما بينها، كما ركزت على برنامج تاكل الوعاء ونقل الأرباح وضرورة الالتزام به من قبل الشركات.

٢- دراسة (Kendrick, 2022)

هدفت الدراسة إلى تناول متطلبات إصلاح النظام الضريبي الدولي من خلال اتفاقاً عالمياً موحداً، وأن برنامج BEPS الصادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومجموعة العشرين لم يتم الموافقة عليه من قبل العديد من الدول بالرغم من الحاجة إلى اتفاق موحد بشأن القضايا التي تسببت في صعوبة التوصل إلى إجماع دولي، مثل الحد الأدنى العالمي لمعدل الضريبة على الشركات البالغ ١٥% على الأقل. توصلت الدراسة إلى أن برنامج BEPS يجب أن يحترم سيادة الدول المنظمة إليه، وأن آلية التعاون المعزز هي الطريقة الوحيدة لجعل التنفيذ القانوني للبرنامج ممكناً في جميع الدول.

٣- دراسة (Russel, 2022)

هدفت الدراسة إلى بيان الاستراتيجيات القانونية الإندونيسية للتعامل مع ظاهرة تحويل الأرباح الذي تنفذها الشركات متعددة الجنسيات والتي تعمل في مجال الاقتصاد الرقمي بناء على نظرية التعاون الدولي.

توصلت الدراسة إلى أن الشركات متعددة الجنسيات تتجنب الضرائب عن طريق آلية المنشأة الدائمة، والتسوق بالاتفاقيات الضريبية الدولية، وللتعامل معها قامت الدول بوضع طوابق تتعلق بالضرائب على التجارة الإلكترونية والاقتصاد الرقمي.

٤- دراسة (ميرفت، ٢٠٢٣)

هدفت الدراسة إلى بيان العناصر غير الملموسة في الفكر المحاسبي والتلاعب في معالجتها محاسبياً في ضوء المعايير المحاسبية وأثر هذا التلاعب على الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح في ضوء برنامج تآكل الوعاء الضريبي لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. توصلت الدراسة إلى تطوير الإجراءات الدولية والعمل على اتفاق على إستراتيجية عالمية لمواجهة التهرب والتجنب الضريبي الدولي الناشئ عن إساءة استخدام تسعير المعاملات أو إختلاف القوانين الضريبية بين الدول.

٥- دراسة (Klemens, 2023)

هدفت الدراسة إلى تناول الإطار العام لبرنامج تآكل الوعاء ونقل الأرباح لمعالجة التهرب الضريبي.

توصلت الدراسة إلى أن برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح يساعد بشكل كبير في صياغة الاتفاقيات متعددة الأطراف بشأن الضرائب، وأنه سيؤدي إلى فرض ضرائب أكثر عدالة ودعم أقوى للمجتمع ككل.

٦- دراسة (حكمت، ٢٠٢٣)

هدفت الدراسة إلى بيان الممارسات الضارة التي تتبعها البنوك التجارية والتي تؤدي بدورها إلى تآكل الوعاء الضريبي من خلال التباين بين الأرباح المحاسبية والضريبية بالبنوك التجارية.

توصلت الدراسة إلى أن المتطلبات التنظيمية ومقررات بازل وتعليمات البنك المركزي المصري تأخذ أقصى درجات التحفظ والحيطه والحذر لتكوين المخصصات والإعتراف بالخسائر والمصروفات إلا أنه من زاوية أخرى تؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي والاضرار بالحصيلة الضريبية.

٧- دراسة (مروة، ٢٠٢٤)

هدفت الدراسة إلى تقدير الفجوة الضريبية من خلال تحديد محددات الفجوة الضريبية والمتمثلة في نسبة الاقتصاد غير الرسمي وإجمالي الإيرادات الضريبية والنتائج المحلي الإجمالي، حيث قام الباحث بقياس العلاقة بين الفجوة الضريبية وكل من نسبة الاقتصاد غير الرسمي وإجمالي الإيرادات الضريبية والنتائج المحلي الإجمالي.

توصلت الدراسة إلى وجود علاقة معنوية طردية بين كلا من نسبة الاقتصاد غير الرسمي وإجمالي الإيرادات الضريبية وكل من الفجوة الضريبية، بينما لا توجد علاقة معنوية مع النتائج المحلي الإجمالي.

تحليل نتائج الدراسات السابقة وتحديد الفجوة البحثية:

تتناول جميع الدراسات مواضيع مرتبطة بتأكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، ويسعى معظمها إلى فهم وتحديد آليات تأكل الوعاء الضريبي التي تستخدمها الشركات، وخاصة الشركات متعددة الجنسيات، كما تشير عدة دراسات إلى برنامج BEPS الصادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومجموعة العشرين مما يدل على أهمية هذا البرنامج في معالجة قضايا التخطيط الضريبي، وأن هناك تحديات دولية تواجه الدول في تطبيق نظام ضريبي.

تختلف الدراسات السابقة في نطاق تركيزها فبعضها يركز على التمييز بين المفاهيم المختلفة (نرفانا، ٢٠٢١)، وبعضها يركز على إصلاح النظام الضريبي الدولي (Kendrick, 2022)، وبعضها يتناول استراتيجيات قانونية لدولة معينة (Russel, 2022)، وبعضها يبحث في تأثير العناصر غير الملموسة (ميرفت، ٢٠٢٣)، وبعضها يقدم إطاراً عاماً لبرنامج BEPS (Klemens, 2023)، وبعضها يركز على قطاع معين مثل البنوك (حكمت، ٢٠٢٣)، وبعضها يحاول تقدير الفجوة الضريبية بشكل عام (مروة، ٢٠٢٤).

تختلف أيضاً الدراسات السابقة في المنهجيات المستخدمة في الدراسات. بعضها يعتمد على التحليل النظري والمفاهيمي، وبعضها قد يستخدم بيانات كمية (مروة، ٢٠٢٤)، وفي الدول التي تركز عليها: بعض الدراسات ذات نطاق دولي عام، بينما تركز دراسة (

(Russel,2022) على إندونيسيا ودراسة حكمت (٢٠٢٣) على البنوك في مصر، والمفاهيم التي تتناولها بشكل تفصيلي، والنتائج التي توصلت إليها الدراسات بناءً على أهدافها ونطاقها ومنهجيتها. فبينما تؤكد بعض الدراسات على أهمية برنامج BEPS، تشير أخرى إلى التحديات التي تواجه تنفيذه أو تقترح حلولاً بديلة أو مكملة.

تكمّن **الفجوة البحثية** في عدم وجود دراسات في البيئة المصرية، في حدود علم الباحثة، اختبرت العلاقة بين التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع للشركات متعددة الجنسيات، وجهود المنظمات الدولية في مجال مكافحة التخطيط الضريبي غير المشروع وانعكاس ذلك على التنمية المستدامة، كما أن بعض الدراسات تمت في بيئات أجنبية، يصعب تعميم ما توصلت إليه من نتائج في بيئة الأعمال المصرية.

القسم الثاني

الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

سوف يقوم الباحثان في هذا القسم بتناول الإطار النظري لكل من الشركات متعددة الجنسيات، التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع، جهود المنظمات الدولية، التنمية المستدامة، كما يلي:

١/٢ الإطار النظري للشركات متعددة الجنسيات

سوف يتم تناول الإطار النظري للشركات متعددة الجنسيات من حيث مفهومها، وخصائصها، وأهدافها، وآثارها الاقتصادية والاجتماعية، ومزاياها، وعيوبها، كما يلي:

١/١/٢ مفهوم وخصائص وأهداف الشركات متعددة الجنسيات

اختلف المتخصصون في مفهوم الشركات متعددة الجنسيات، كما اختلفوا أيضاً في التسميات المتعلقة بها كما يلي (الشركات العابرة للقارات، الشركات الدولية، الشركات الكونية، الشركات عالمية النشاط) وفي هذا الإطار سنعرض بعض المفاهيم وهي: عرفها أحد الباحثين بأنها "كيان يقوم بإنتاج السلع والخدمات وتسويقها وذلك بمساعدة مؤسسات تقع في عدة دول" (Parboteeah et al.,2005:4).

وقد ميزت لجنة المجلس الاقتصادي الاجتماعي التابع للأمم المتحدة عند وضع تقريرها بين تعريف ضيق وآخر واسع للشركات متعددة الجنسيات: فبالمعنى الواسع يمكن وصف الشركات متعددة الجنسيات بأنها شركات ذات فرع أو شركات تابعة أجنبية واحدة أو أكثر، وتخرط في الاستثمار في أصول إنتاجية أو مبيعات أو إنتاج أو تشغيل الفروع... إلى غير ذلك.

أما المعنى الضيق فيتجه إلى استيفاء شروط معينة لأحكام التعريف مثل نمط النشاط فهي شركات إنتاجية، أو حد أدنى من الشركات المنتسبة وليكن ست شركات، أو حد أدنى من المساهمة الأجنبية في النشاط وليكن ٢٥٪ من إجمالي الأصول أو المبيعات أو العمالة.

وعرفها Bohrman بأنها "ذلك المحتوى الأجنبي ٢٥٪ أو يزيد، والمحتوى الأجنبي هو نسبة في المبيعات أو الاستثمار أو الإنتاج أو التشغيل بالخارج، غير أن ذلك لا يكفي فالشركات متعددة الجنسيات لا تعمل كترام من الشركات المحلية تدار بطريقة مفككة بواسطة أصحاب الأسهم، بل كمشروع منضبط بصرامة يتوطن في أسواق يفصل بينهما الحدود الوطنية وتعمل في ظل حكومات وطنية عديدة" (سمير، ٢٠١٨: ٢٠).

تأسيساً على ما سبق يستخلص الباحثان أن الشركات متعددة الجنسيات تقوم بالأعمال في بلدين أو أكثر، وهذه الشركات تملك العديد من الفروع وفي حالات كثيرة تسهيلات تصنيعية في العديد من البلدان وعادة ما تحدد مجال عملياتها بشكل عالمي، وبهذا أصبحت هذه الشركات إحدى ركائز العولمة بحكم الخصائص والمزايا التي تتمتع بها.

كما يوجد العديد من الخصائص للشركات متعددة الجنسيات، يتمثل أهمها في الآتي (Matěj,2023:13- 16):

- ١- كبر الحجم وتنوع الأنشطة.
- ٢- الإدارة العليا بها على مستوى عالمي.
- ٣- تعدد الأسواق الأجنبية، حيث إنها تعتبر العالم كله سوق لمنتجاتها.

- ٤- تكامل الوحدات الإنتاجية.
 - ٥- العالم عبارة عن سوق لرأس مالها.
 - ٦- اختيار أفضل العناصر لشغل وظائف الإدارة العليا بغض النظر عن الجنسية.
 - ٧- التشتت الجغرافي.
 - ٨- التفوق التكنولوجي.
 - ٩- تساعد على زيادة المنافسة وإيقاف الاحتكارات الداخلية.
 - ١٠- ميزانيتها وحجم مبيعاتها أعظم قدرة من دول قومية عديدة.
 - ١١- تمارس عملياتها عبر حدود قومية متعددة من خلال شركة أم في بلد الأصل ومن خلال فروع أو شركات تابعة في بلاد الضيافة.
 - ١٢- تقوم بنقل جماعي للموارد بين البلاد المختلفة.
 - ١٣- وجود درجة من اللامركزية في اتخاذ القرارات بين فروعها.
- تأسيسا على ما سبق** يستخلص الباحثان أن الشركات متعددة الجنسيات قادرة على ممارسة نشاطها في ظل مجموعة من الظروف الاقتصادية والسياسية والقانونية والاجتماعية المختلفة من بلد لآخر، وأن لديها قدرة كبيرة على تطوير مجال البحث والتطوير في مجال التكنولوجيا وبالتالي التفوق في العديد من المجالات.
- كما تهدف الشركات متعددة الجنسيات إلى (Ncert, 2023:61):
- ١- العمل على تحويل الملكية من عامة إلى خاصة في مختلف دول العالم.
 - ٢- جذب الأموال من خلال آليات الاقتصاد الرأسمالي للدول المستضعفة.
 - ٣- استنزاف الموارد والثروات الطبيعية المتوفرة لدى الدول النامية.
 - ٤- إقامة بعض الصناعات ونقل التكنولوجيا في البلدان النامية.
 - ٥- الإمبريالية للتكيف وضمان مصالحها، وتحقيق أقصى الأرباح.
- تأسيسا على ما سبق** يستخلص الباحثان أن هذه الخصائص تؤثر على أداء الشركات متعددة الجنسيات، كما تؤثر على البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تعمل فيها، مما يؤثر على الاقتصاد العالمي، ويساهم في النمو الاقتصادي، وخلق فرص العمل، ونقل التكنولوجيا.

٢/١/٢ الآثار الاقتصادية والاجتماعية للشركات متعددة الجنسيات

تتمثل الآثار الاقتصادية للشركات متعددة الجنسيات في الآتي (Becker,2022:5-6):

- ١- السيطرة على ثلث الإنتاج العالمي.
 - ٢- التأثير على نظام النقد الدولي.
 - ٣- أثرت بصورة كبيرة على بنية التجارة الدولية .
 - ٤- القدرة على توجيه الاستثمار الدولي.
 - ٥- ساهمت في نقل جزء كبير من الثروة التكنولوجية إلى الدول النامية.
- كما تتمثل الآثار الاجتماعية للشركات متعددة الجنسيات في الآتي (Becker,2022:7):

- ١- تحجيم الصناعة الوطنية المنتجة، وتشجيع قيام فئة اجتماعية تعيش على حساب المجتمع لها مواصفات غير إنتاجية.
 - ٢- زيادة الهوة بين الشرائح الاجتماعية، مما يؤدي إلى عدم الاستقرار الاجتماعي والسياسي.
- تأسيسا على ما سبق يستخلص الباحثان أن الآثار السلبية للشركات متعددة الجنسيات يمكن الحد منها من خلال مراقبة ومتابعة نشاطها بصورة مستمرة ومراقبة حركة التداول بمختلف الوسائل، كما يجب العمل على تحقيق التنمية الشاملة للدول النامية وعدم الاعتماد على هذه الشركات.

٣/١/٢ مزايا وعيوب الشركات متعددة الجنسيات

- هناك العديد من المزايا التي تتمتع بها الشركات متعددة الجنسيات، نذكر منها ما يلي (زكريا؛أحمد، ٢٠٢٠: ٢٩)، (Muhammad, 2022):
- ١- تحسين ظروف وشروط المنافسة في الدولة المضيفة.
 - ٢- المساهمة في توطيد التكنولوجيا ذات الإنتاجية الكبيرة والمتطورة في الدولة المضيفة.
 - ٣- تعديل إمكانية دخول الصناعات المتقدمة لا يكون بقدرة الدولة بالنهوض بها، بسبب الحاجة لرأس مال عالي وتكنولوجيا حديثة تكلفتها مرتفعة.

- ٤- تأهيل مسؤولي القطاعات الوطنية من الناحية الإدارية والفنية.
 - ٥- التعرف على أساليب إدارية متطورة والقيام بتطبيقها في القطاعات الوطنية.
 - ٦- يزيد حجم الاستثمار في الدول المضيفة، من خلال رؤوس الأموال القادمة لها من ناحية واستقطاب رؤوس الأموال الوطنية المهاجرة والمحلية ودمجها في عملية الإنتاج وعملية التنمية.
 - ٧- القيام بتعديل الخلل الذي يحدث في موازين المدفوعات في الدول النامية، ويكون من خلال تقليص المستورد وزيادة حجم الصادرات.
- تأسيسا على ما سبق** يستخلص الباحثان أن المزايا التي تتمتع بها الشركات متعددة الجنسيات تجعلها أكثر تنافسية من المنشآت المحلية فهي تستطيع الوصول إلى الأسواق العالمية، والاستفادة من الموارد العالمية، والقدرة على التكيف مع التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية مما يسمح لها بالبقاء في الأسواق العالمية المتقلبة.
- كما تتمثل عيوب الشركات متعددة الجنسيات فيما يلي (Gohan,2022: 3-4):**
- ١- عدم الوفاء بالتزاماتها المالية تجاه الدولة المضيفة.
 - ٢- التأثير السلبي على ثقافة الدولة المضيفة والنمط الاستهلاكي التقليدي السائد لدى مواطنيه.
 - ٣- تزايد السيطرة على بعض الجوانب الاقتصادية والصناعية الأساسية التي تضعف قدرات الحكومة الوطنية.
 - ٤- الضغط على البلد المضيف بسبب طلب حكومة الشركة الأم.
 - ٥- تقليل العمالة عن طريق الاعتماد على التقنيات المتقدمة، التي تحل مكان العامل وتعمل على استبعاد تشغيل العمالة الوطنية.
- تأسيسا على ما سبق** يستخلص الباحثان أن العيوب السابقة تؤثر على البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، حيث تؤدي إلى زيادة عدم المساواة، وتغير طبيعة العمل، والتأثير على المعايير الاجتماعية والثقافية.

٢/٢ التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع وأساليبه للشركات متعددة الجنسيات:

التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع هو تخطيط غير مشروع قانوناً لإضراره بالحصيلة الضريبية، وعدم تحقيق الأهداف المرجو منه؛ فهو يهدف إلى تجنب الضريبة بالتخلص منها أو تأجيلها، بما يتفق ظاهرياً مع نصوص القانون ومتطلباته، ولكنه يختلف واقعياً مع الغرض من نصوص القانون وروحه (Carrero,2016: 210) فمن خلاله يتم الحصول على مزايا ضريبية لا يقصدها المشرع، فهو يكاد يقترب من التهرب الضريبي، ومن أمثله: إنشاء كيانات كالعامل بأسماء مستعارة أو شركات وهمية ليس لها عناوين في الواقع فقد ينشأ بعض الأشخاص شركات في الملاذات الضريبية بشكل قانوني بهدف شراء العقارات سواء أو استخدام هذه الشركات في غسل الأموال أو التهرب الضريبي مستغلين عدم شفافية الحكومة البريطانية، يشترون عقارات بمئات ملايين الدولارات في بلاد أخرى على حساب مواطنين بلادهم بتهربهم من الضرائب، فقد جمع الرئيس الكيني وعائلته ثروة تكاد تقترب من ٥٠٠ مليون دولار بواسطة هذه الشركات (المركز العربي، ٢٠٢١: ٥٤-٥٥).

أو استخدام الملاذات الضريبية للتخلص من عبء الضريبة بتحويل الأرباح إليها، أو تدبير المكلف بدفع الضريبة لإعساره، والقيام بتسجيل العقارات باسم شخص آخر مستفيداً من مبدأ استقلال الذمة المالية، وما يترتب عليها من إعفاء النشاط الأول من الضرائب أو إجراء معاملات بهدف التخلص من الضريبة أو تجنبها، وتأجيل سداد الضريبة مستفيداً من التقادم المسقط لدين الضريبة، فالممول يستخدم القانون الضريبي في تخفيف عبئه الضريبي، وقد تتم المعاملة على مرحلة واحدة، أو عدة مراحل (Khan,2017:119).

وبالتالي تشجع الأنظمة الضريبية التخطيط الضريبي المشروع؛ لأنه يتفق مع روح القانون، ويحقق أهداف المشرع من المزايا الضريبية، وترفض الأنظمة الضريبية التخطيط الضريبي التعسفي؛ لأنه يعد تهرباً ضريبياً مخططاً.

- ومن الجدير بالذكر ان في الأونة الأخيرة ظهرت العديد من المصطلحات الحديثة مثل إدارة الأرباح، والمحاسبة الابتكارية، وتخفيف تقلبات الدخل، والتي يمكن توضيحها فيما يلي (محمد عبد العزيز ، ٢٠٢٣ : ٣١):
- **إدارة الأرباح:** هي إختيار سياسات محاسبية من جانب المنشأة لتحقيق أهداف معينة للإدارة وأهمها تحقيق وفورات ضريبية، الأمر الذي يترتب عليه تضليل بعض أصحاب المصلحة حول الأداء الإقتصادي للشركة أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بالتقارير .
 - **المحاسبة الابتكارية:** هي إستخدام المحاسبين معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام الظاهرة في القوائم المالية، وبالتالي يمكن القول أن المحاسبة الابتكارية هي تحويل أرقام الحسابات مما هي عليه فعليا إلى ما يرغب فيه معدوا القوائم المالية عن طريق استغلال القواعد المحاسبية الحالية و / أو إهمال بعضها منها أو جميعها، أو بمعنى آخر رسم صورة بديلة للواقع تكون أكثر تأييدا لهم.
 - **تخفيف تقلبات الدخل:** حيث تفضل الشركات أن تقدم تقريراً عن اتجاه النمو الثابت في الربح بدلا من إظهار أرباح غير مستقرة، ويتحقق ذلك عن طريق تكوين احتياطي كبير غير ضروري في السنوات الجيدة حتى يمكن خفض هذا الإحتياطي وبالتالي تتحسن الأرباح في السنوات السيئة وهذا الشكل من التلاعب يستلزم أن تحقق المنشأة أرباحا وهناك الكثير من الطرق التي يمكن اتباعها للتأثير في وعاء الضريبة لتعظيم العائد بعدم دفع الضريبة، أو تجنب دفع الضريبة المستحقة، أو تخفيضها أو تأجيل سدادها للاستفادة من تغطية بعض المصروفات، فيتجه الممول بالاستفادة من أنظمة التكاليف واجبة الخصم، والاستفادة من الإعفاءات، وفيما يأتي نذكر بعض أمثلة الأساليب للتخطيط الضريبي غير المشروع:
 - فقد تتجه الشركة إلى الإقراض الدائم بدلا من زيادة رأس مال الشركة بالتمويل الذاتي، ففوائد القرض تعد من التكاليف واجبة الخصم بنص المادة رقم ١/٢٣ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، بحيث تمنح الشركة الأم للشركة التابعة في دولة ذات سعر ضريبي مرتفع قرضا بفوائد مرتفعة (Joann,2016:82)، مما يؤدي إلى انخفاض الربح

- الصافي الخاضع للضريبة (المادة ١/٥٢ القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥) وتقوم بتحويل الأرباح إلى فرع الشركة المقيم بدول ذات سعر الضريبة المنخفض؛ لسداد الديون، وخاصة إذا كانت الدولة تعفي الأرباح المحولة من الضريبة؛ مثل: إنجلترا
- تخفيض النفقات والاستقطاعات خلال فترة الإعفاء الضريبي والاعتراف بها بعد انتهاء فترة الإعفاء؛ بغرض زيادة التكاليف، وتخفيض وعاء الضريبة، وزيادة مبلغ إتاوة استخدام حقوق الملكية الفكرية ومصاريف البحث العلمي والتطوير التكنولوجي (R&D).
- قد تتبنى فروع الشركات متعددة الجنسيات الثغرات الموجودة في الاتفاقيات الدولية لمكافحة الازدواج الضريبي الدولي، والإعفاءات الضريبية، والتي تعفي الإيرادات المحقة في إحدى الدولتين المتعاقبتين من الخضوع للضريبة مرتين، فيحق للممول خصم الضريبة التي سبق له دفعها في الدولة الأخرى بغض النظر عن مكان تحقق الإيراد، فالممول يفاضل بين الدولتين التي تربطه بهما تبعية سواء أكانت سياسية أم اجتماعية، أم اقتصادية، حسب سعر الضريبة والإعفاءات المقررة (سمير، ٢٠١٧: ٥)، أم استغلال الممول لاتفاقيات الازدواج الضريبي من أجل الخصم المزدوج للإعفاءات من وعاء الضريبة، أم زيادة المبالغ واجبة الخصم دون وجود إيرادات أو دخل مرتبط بها.
- استغلال المخطط للتقادم أو إخفاء النشاط حتى يتقادم دين الضريبة، أو يقدم الممول على تعديل الفترة الضريبية، واختيار توقيت الاعتراف بالأرباح، وتغيير الشكل القانوني للشركة، وإنشاء شركات ومكاتب وهمية، وخلق الخسائر، ويهدف المخطط من كل هذه الأساليب في تخفيض وعاء الضريبة دون المخالفة الصريحة الأحكام القانون (Asa et al., 2016:11).
- تأسيس شركة ذات مسؤولية محدودة، وتأجيل بين الضريبة، فلا تستطيع مصلحة الضرائب الحجز على أموال الشركاء الخاصة، ولكي تحصل على دين الضريبة تقوم مصلحة الضرائب بالحجز على أموال الشركة، التي قد لا تفي بدين الضريبة، ويتم تصفيتها، وعلى الرغم من أن دين الضرائب دين ممتاز يتقدم على سائر

الديون، ولكن قد لا تفي أموال التصفية بدين الضريبة، ونرى أن المخطط في هذه الحالة يقترب من التهرب الضريبي، خاصة إذا قام الشركاء أنفسهم بإنشاء شركة جديدة (سميحة، ٢٠١٧: ١٨).

- استغلال المخطط الضريبي للإعفاءات الضريبية بما يتفق من نصوص القانون ويختلف مع روح القانون؛ إذ تتنافس الدول المقدمة والنامية على جذب الاستثمار الأجنبي المباشر، وذلك بمنح إعفاءات ضريبية، وترتب على ذلك زيادة أنشطة التخطيط الضريبي كلما زادت الشركات الأجنبية (Christine et al., 2022: 10) وقد قدرت منظمة OECD مقدار الضرائب المفقودة تتراوح ما بين 100 إلى 240 مليار دولار على أرباح الشركات.
- تستخدم الشركات متعددة الجنسيات بعض أدوات المحاسبة المالية؛ مثل: سعر الفائدة وأسعار التحويل (Saskia & Jacco, 2022: 4) للشركة الأم، حيث يتم تحميل المنتجات بتكاليف البحث العلمي والتسويق والإتاوات، وتشمل الصفقات أصول مادية ومعنوية وخدمات وعمليات التمويل، بحيث تستخدم الأصول غير الملموسة خاصة أن هذه الأصول تنسم بالغموض لعدم وجود أسواق خارجية تحدد أسعار منضبطة لها؛ مثل : الخبرة الفنية، والخدمات الرقمية، وحقوق الملكية الفكرية كبراءات الاختراع، والعلامات التجارية في تخفيض الفاتورة الضريبية أو العبء الضريبي، أثناء تحويل الأرباح بين الشركة الأم والشركات التابعة بعيدا عن السلطات الضريبية.
- تسعى الشركات متعددة الجنسيات إلى اكتساب جنسية دولة تمتاز بأن سعر الضريبة بها منخفض فيؤدي التخطيط الضريبي إلى تحويل الأرباح إلى الدول التي تفرض ضريبة بسعر منخفض، أو لا تفرض ضريبة نهائيا (Maggie & Quyen, 2024: 6) ؛ ومن ثم عدم خضوع العائد الذي تحقق في دولة ذات سعر ضريبة مرتفع للضريبة العالية، وقد تبرم الشركات متعددة الجنسيات بين الشركة الأم وإحدى الشركات التابعة اتفاقية باقتسام التكاليف ونفقات البحث العلمي في الدولة ذات سعر الضريبة المنخفض، والتي تشجع مشاريع البحث العلمي والتطوير التكنولوجي، وعندما تتوصل إلى براءات اختراع تقوم الشركة الأم لهذا الفرع حق استغلال وبيع براءات الاختراع مستفيدة من الإعفاء الضريبي، أو سعر الضريبة المنخفض على أنشطة البحث

العلمي، ويمكن للشركة متعددة الجنسيات تحويل مقرها من دولة إلى أخرى، فـ شركة أمازون حولة مقرها من إنجلترا إلى لوكسمبورج سنة ٢٠٠٦؛ لتستفيد من انخفاض سعر الضريبة بالدولة الأخيرة.

- فتح فروع للشركات في دول أخرى للاستفادة من الإعفاءات الضريبية الممنوحة من قبل حكومة الدول الأخرى وفتح فروع أو شركات تابعة في مناطق الملاذات الضريبية أو الملاجئ الضريبية مستغلة عدم وجود ضرائب على النشاط المعني بالنسبة لغير المقيمين أو انخفاض سعر الضريبة عليه (Len, 2017:4) ، وعدم تطبيق هذه المناطق لاتفاقيات مكافحة التهرب الضريبي، أو تبادل المعلومات عن أرباح الشركات وسرية المعلومات المصرفية، وعدم تطبيق معايير حوكمة الشركات، وعدم اشتراط الوجود المادي أو الفعلي داخل إقليم الدولة لمنح معاملة ضريبية تفضيلية بمعنى عدم اشتراط المتعاملين الممارسة نشاط فعلي داخل إقليم الدولة فـ جزر العذراء البريطانية تعفي من الضريبة على الدخل الشركات التي لا تمارس نشاط فعلياً داخلها، وقد تلجأ الشركات متعددة الجنسيات إلى فتح فروع لها في إحدى الملاذات الضريبية لاستخدام هذا الفرع في التلاعب في حسابات الشركة وأرباحها أو تحويل الأرباح إليه، فقد أنشأت الشركات متعددة الجنسيات في الملاذات الضريبية الشركات القابضة العقارية أو شركات الاستثمار السلبي.

- استراتيجية السندويتش الهولندي الأيرلندي المزدوج تلجأ إليها الشركات متعددة الجنسيات؛ بهدف زيادة التكاليف، وتخفيض الأرباح؛ لتخفيض وعاء الضريبة، فتنشأ الشركات متعددة الجنسيات الشركة الأم في دولة ذات سعر ضريبة منخفض أو منعدم وتنشأ شركة تابعة في دولة ذات سعر الضريبة المرتفع، وتفرض الشركة الأم على الشركة التابعة إتاوات royalties عالية مقابل استخدام حقوق الملكية الفكرية (afik & Niels: 2021:1) ؛ ومن ثم ترتفع التكاليف الشركة التابعة، ويقل وعاء الضريبة بخصم الإتاوات بوصفها تكاليف واجبة الخصم، ولا تدفع الشركة الأم مبلغاً كبير للضريبة على الإتاوات.

ويؤثر التخطيط الضريبي غير المشروع أياً كانت الوسيلة أو الأسلوب الذي يستخدمه بالسلب في قيمة الشركة، بسبب غياب الشفافية، ووجود اختلاف بين الربح المحاسبي، والربح الضريبي، وكذلك بسبب النظرة غير الأخلاقية للشركات التي يتأكد تهريبها الضريبي؛ مما يضر بسمعة الشركة، وفرض ضرائب بمبالغ عالية من مصلحة الضرائب، وإجراءات التقاضي، والتعويضات والغرامات التي تدفعها الشركة، فالتخطيط الضريبي غير المشروع نظام محاط بالمخاطر، ويفرض على الممول تكاليف، تتمثل في: تكلفة خدمات التخطيط الضريبي، وتكاليف خدمات المحامين، وتعويضات لمصلحة الضرائب بالإضافة إلى مخاطر السمعة.

٣/٢ جهود المنظمات المهنية:

سوف يقوم الباحثان بتناول بعض جهود الجهات الحكومية فيما يتعلق بالتخطيط الضريبي غير المشروع قبل التطرق الى جهود المنظمات المهنية وذلك على النحو التالي:

١/٣/٢ جهود الجهات الحكومية:

١- الكونغرس الأمريكي: أقر قانون الامتثال الضريبي للحسابات الخارجية FATCA في ١٨ مارس عام ٢٠١٠ وهو جزء من قانون حوافز التوظيف الأمريكي، لاستعادة معدلات تشغيل العمالة، ويعتبر هذا من التطورات الهامة في جهود الولايات المتحدة الأمريكية لمكافحة التهرب الضريبي. وأشارت مصلحة الضرائب الأمريكية إلى أن الهدف الرئيسي من إصدار هذا القانون يرجع إلى تحسين الالتزام الضريبي من جميع حاملي الجنسية الأمريكية لتشمل الإفصاح عن كافة حساباتهم في الخارج، وبموجب هذا القانون يجب على دافعي الضرائب الأمريكيين ممن تتجاوز أصولهم المالية الخارجية حدوداً معينة الإفصاح عن تلك الأصول لمصلحة الضرائب، ويعتبر هذا تطويراً للتقرير المالي الخاص بالأموال البيضاء والذي يلزم جميع الأشخاص الأمريكيين بالإفصاح عن تعاملاتهم مع البنوك الخارجية التي يتعاملون معها من خارج الولايات المتحدة الأمريكية ولكن هذا التقرير أصبح لا يفي باحتياجات مصلحة الضرائب الأمريكية

في استجلاب الضرائب على الأرباح التجارية لحاملي الجنسية الأمريكية
(Thomas,2017:12).

وعلى الرغم من ذلك وجه إلى هذا القانون العديد من الانتقادات حيث إنه يمثل التزاماً كبيراً على موارد الدول، علاوة على ذلك هناك تعقد في النواحي القانونية المتعلقة به أثرت على تمديد تواريخ سريانها على مدى فترة مدتها ست سنوات.

٢- **الصين:** في أغسطس ٢٠١٣، وقعت الصين اتفاقية متعددة الأطراف بشأن المساعدة المتبادلة في تحصيل الضرائب وإدارتها، ومن خلال التعاون مع الدول الأخرى شاركت الصين في الجهود العالمية ضد التهرب الضريبي وأصبحت الدولة السادسة والخمسين التي توقع على اتفاقية متعددة الأطراف لتحسين التعاون الدولي بين السلطات الضريبية وتحسين قدرتها على مكافحة التهرب الضريبي وضمان التنفيذ الكامل للقوانين الضريبية الوطنية مع احترام الحقوق الأساسية لدفعي الضرائب (Graham et al.,2016:995).

وفي ٢٩ يوليو ٢٠١٤، أصدرت السلطات الضريبية بندا خاصاً بالنظام الضريبي رقم ١٤٦ لعام ٢٠١٤، يتطلب رقابة جميع مكاتب الضرائب المحلية والتحقق من دفع المنشأة لرسوم وضرائب الخدمات التي حدثت في الفترة ما بين عامي ٢٠٠٤ - ٢٠١٣ مع التركيز على المدفوعات لتقليل الضرائب الحكومية، ويجب على المكاتب الضريبية تقدير مدى معقولية تلك المدفوعات، وإبلاغ السلطات الضريبية في ١٥ سبتمبر ٢٠١٤، وإذا تم تحديد أي حالة من حالات التهرب الضريبي فإنه سوف يتم تطبيق العقوبة والغرامة المتعلقة بذلك.

٣- **جمهورية مصر العربية:** قامت وزارة المالية في عام ٢٠١٩ بإصدار القرار الوزاري رقم ٥٤٧ لسنة ٢٠١٨ تحت عنوان "مكافحة التهرب والتجنب الضريبي علي رأس أولوياتنا والقانون يعاقب تلك الممارسات"، كان هدفة الأساسي وضع تعليمات إرشادية محدثة لتسعير المعاملات والتي يتم استخدامها حالياً في فحص ملفات تسعير المعاملات والتي أوجبت على الممولين تقديم دراسات تسعير المعاملات في موعد محدد سنوياً خلال شهرين من تقديم الإقرار الضريبي دون طلب من المصلحة وهو ما أدى فعليا إلى التزام العديد من المنشآت ممن لهم تعاملات مع

أشخاص مرتبطة بتقديم الدراسات المشار إليها دون طلب من المصلحة وهو ما تهدف إليه وزارة المالية ومن ثم مصلحة الضرائب المصرية الوصول بالمجتمع الضريبي إلى الالتزام الطوعي الذي يوفر الثقة بين المصلحة والمستثمر المحلي والأجنبي (وزارة المالية، ٢٠١٩).

وفي عام ٢٠٢٠ أصدر رئيس جمهورية مصر العربية قراراً رقم ٤٤٦ لسنة ٢٠٢٠ بشأن الموافقة على انضمام مصر إلى الاتفاقية متعددة الأطراف لتنفيذ التدابير المتعلقة بالاتفاقيات الضريبية لمنع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح المعتمدة في باريس ٢٠١٦/١١، والتي وقعتها جمهورية مصر العربية في ٢٠١٧/٦، وعلى وثيقة التحفظ والإعلان التفسيري الذي يسرد التحفظات والإخطارات الخاصة بمصر لأغراض الانضمام للاتفاقية (الأمانة العامة، ٢٠٢٠).

٢/٣/٢ جهود المنظمات العالمية

يتناول الباحثان فيما يلي إصدارات المنظمات العالمية فيما يتعلق بتآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح، على النحو التالي:

- ١- منظمة الأمم المتحدة: اعتمد المجلس الاقتصادي والاجتماعي لمنظمة الأمم المتحدة القرار رقم ١٤ لسنة ١٩٧٨، وقد تضمن الاتفاق نموذجاً لمكافحة التهرب الضريبي، منها (المجلس الاقتصادي والاجتماعي، ١٩٨٠: ٦٧):
 - تحقيق الصيغ المستخدمة لممارسة التهرب الضريبي، هذا فيما يخص المبادلات التجارية الجارية على المستوى الدولي.
 - مناقشة كل الحلول التي يمكن تقديمها لمشكلة التهرب الضريبي كدراسة الحالات التي يكون فيها تبادل المعلومات الخاصة بالمسائل الضريبية ذات أهمية لمكافحة التهرب ودراسة إمكانية تشكيل مجلس تعاون مباشر في ميدان الضرائب .

- وفي إطار جهود مكافحة التهرب الضريبي الدولي اقترح خبراء منظمة الأمم المتحدة المتخصصون ما يلي (المجلس الاقتصادي والاجتماعي، ٢٠١٦: ١٤-٢٠):
- إنشاء شبكة ضريبية عالمية متكاملة لجمع المعلومات والموارد المتداولة بين البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وذلك لتقديم المساعدة الفنية الضريبية.

- قام الأمين العام للأمم المتحدة في عام ٢٠٠١ بتعيين لجنة الخبراء الماليين لتكون بمثابة هيئة ضريبية دولية لها عدد من المهام، قد تشمل تقديم المساعدة التقنية للدول، وتطوير خطط البرامج الدولية، والحد من المنافسة الضريبية غير المنطقية الهادفة إلى استقطاب الشركات متعددة الجنسيات، فضلاً عن ذلك سلت مؤتمر القمة المعنى بالعولمة (مؤتمر للتمويل من أجل التنمية) المنعقد في مارس ٢٠٠٢ الضوء على الفوائد المحتمل تحقيقها من وراء إنشاء منظمة دولية للضرائب.

٢- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، ومجموعة قادة الدول العشرين الكبرى

بعنوان “Base Erosion and Profit Shifting”

سعى المجتمع الدولي إلى وضع حجر الأساس لمكافحة التهرب الضريبي وكانت أول المجهودات الدولية هي جهود منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مع مجموعة قادة الدول العشرين الكبرى في مجال حماية الوعاء الضريبي من التآكل ونقل الأرباح المنعقد في موسكو، ٥، ٦ سبتمبر ٢٠١٣، "، وقد احتوى البرنامج على ١٥ خطة عمل، تحتاجها الحكومات لتحديد الصعوبات التي تواجهها.

وقد ساهمت الإدارات الضريبية في الدول العشرين بشكل كبير في التعاون والوصول إلى خطط العمل، وتم تنفيذ الخطط على مدى زمني أمتد إلى أكثر من عامين وانتهت إلى توصيات وجهت إلى الدول العشرين الكبرى في نهاية ٢٠١٥.

وقد تم اختيار مصر عضواً بفريق العمل التوجيهي للإطار الشامل لبرنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح في المؤتمر الدولي الذي عقدته OECD في العاصمة الفرنسية (باريس) بتاريخ ٢٦، ٢٧ يناير ٢٠١٧، وستقوم الباحثة بذكر البرنامج بالتفصيل في النقاط التالية من الفصل.

وقد بدأت فكرة البرنامج في مؤتمر الدول الثماني العظمى في ١٧، ١٨ يونية ٢٠١٣ المنعقد في أيرلندا عندما نتج عنه بعض التعليقات على الضرائب والشفافية وتم الإعلان عن التزامات ضريبية معينة، مما دعا العديد من الأطراف إلى دراسة دورهم تجاه تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح وذلك أدى إلى القلق من اتخاذ

إجراءات أحادية الجانب تؤدي في النهاية إلى الازدواج الضريبي، ولكن عندما اجتمع رؤساء الإدارات الضريبية لـ ٤٥ دولة في موسكو بتاريخ ١٦، ١٧ مايو ٢٠١٣ في مؤتمرهم الثامن التزموا بتوحيد الجهود والتعاون بينهم، وقد تم ذكر التهرب الضريبي الدولي في الإعلان النهائي من خلال ضعف تبادل البيانات والشفافية وتبادل المعلومات، لذلك تم الالتزام بتبادل المعلومات مع زيادة الثقة في ضرائب المنشآت وتوحيد أساليب إطار الالتزام والمراجعة الضريبية للشركات الكبيرة مع تحسين الخدمات وإدارة الديون الضريبية وأشار الحاضرون إلى التزامهم بتطبيق مبادئ ومداخل جديدة في معالجة الموضوعات المرتبطة بتآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح.

وقامت OECD بمناقشة البرنامج من خلال إصدارها لتقريرها في فبراير ٢٠١٣ تفيد فيه بأن الكثير من المنشآت الكبرى تنقل أرباحها بين الدول من أجل دفع ضرائب أقل مما أدى إلى قيام حكومات مثل بريطانيا وفرنسا وألمانيا بتبنى فكرة التقرير وتقديم مشروع لمؤتمر الدول الثماني العظمى في ١٧، ١٨ يونيو ٢٠١٣ المنعقد في أيرلندا ويهدف هذا المشروع إلى التغلب على الآثار السلبية للشركات متعددة الجنسيات، بالإضافة إلى اتخاذ إجراءات صارمة لمحاربة التهرب الضريبي الذي تقوم به هذه الشركات، مما نتج عنه بعض التعليقات على الضرائب والشفافية وتم الإعلان عن التزامات ضريبية معينة هي (عبد الله العادلي، ٢٠١٦: ٥):

- تبادل تلقائي للمعلومات، ويعتبر جزءاً من هذا الالتزام قانون الامتثال الضريبي للحسابات الخارجية FATCA والذي يمثل قواعد للالتزام بالضرائب على الحسابات الأمريكية خارج الولايات المتحدة.
 - نقل الأرباح والتقرير عن الضرائب بواسطة الشركات متعددة الجنسيات.
 - بناء الطاقة الضريبية في الدول النامية .
 - عرض الأرباح والمدفوعات بين الشركات المستقلة .
- وقام العديد من الأطراف بدراسة دورهم تجاه تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح وذلك أدى إلى القلق من اتخاذ إجراءات أحادية الجانب تؤدي في النهاية إلى الازدواج الضريبي، ولكن عندما اجتمع رؤساء الإدارات الضريبية لـ ٤٥ دولة في

موسكو بتاريخ ١٦، ١٧ مايو ٢٠١٣ فى مؤتمرهم الثامن التزموا فيما بينهم بتوحيد الجهود والتعاون، وفى إعلانهم النهائى ذكروا التهرب الدولى من خلال ضعف تبادل البيانات والمعلومات والشفافية، لذلك تم الالتزام بتبادل المعلومات وتوحيد أساليب الالتزام والمراجعة الضريبية للشركات الكبيرة مع تحسين الخدمات وإدارة الديون الضريبية، وقد أشار الحاضرون إلى التزامهم بتطبيق مبادئ جديدة فى معالجة الموضوعات المرتبطة بتآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح.

وقد تطور هذا التقرير وأصبح برنامج عمل يحتوى على ١٥ خطة، تحتاجها الحكومات لتحديد الصعوبات التى تواجهها، وقد وضعت منظمة OECD الخطة الزمنية التالية لتحديد هذه الخطوات على ثلاث مراحل (OECD&G20,2018:4):

الأولى: تم الانتهاء منها فى سبتمبر ٢٠١٤.

الثانية: تم الانتهاء منها فى سبتمبر ٢٠١٥.

الثالثة: تم الانتهاء منها فى ديسمبر ٢٠١٥.

وقد ساهمت الإدارات الضريبية فى مجموعة الدول العشرين بشكل كبير فى التعاون والوصول إلى خطط العمل، وتم تنفيذ الخطط على مدى زمنى امتد إلى أكثر من عامين وتم الانتهاء من وضع توصيات وجهت إلى الدول العشرين الكبرى فى سبتمبر ٢٠١٥.

يُشير تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح إلى استراتيجيات التخطيط الضريبي التي تؤدي إلى وجود فجوات وعدم توافق في القواعد الضريبية لجعل الأرباح تختفي أو نقلها إلى مناطق ذات معدلات ضريبية منخفضة وبالتالي سداد ضرائب منخفضة أو عدم سداد ضرائب على الإطلاق (OECD&G20, 2018:5).

يتمثل الهدف الأساسى للبرنامج فى تخفيض النزاعات الناتجة عن الاستراتيجيات الضريبية وزيادة الأرباح والتأكد من عدالة النظام الضريبي الدولى (OECD & G20,2017:4)، حيث أن الشركات متعددة الجنسيات تقوم بفصل الدخل الضريبي عن الأنشطة التى ساهمت فى تحقيقه مما يحدث فى النهاية زيادة فى الضرائب المتنازع.

وينتج عن برنامج BEPS عدم الخضوع المزدوج للضريبة (OECD & G20,2018:5)، حيث أن الحكومات تفرض ضرائب على المنشآت محليا، وعندما تتم الأنشطة عبر الحدود فإن التداخل بين الأنظمة الضريبية المحلية يعنى أن أي عنصر من عناصر الدخل يمكن أن يخضع للضريبة أكثر من مرة مما ينتج عنه ازدواج ضريبي، كما أن هذا التداخل يمكن أن يؤدي إلى فجوات الأمر الذي يؤدي إلى وجود دخل لا يخضع للضريبة في أي مكان.

كما يعمل برنامج BEPS على تطوير الأدوات التي يمكن أن تستخدمها الدول لتحقيق عدالة وكفاءة الأنظمة الضريبية، وحيث إنه يعتمد على التفاعل بين الأنظمة الضريبية للدول فإن هذه الأدوات يجب أن تكون قادرة على تحديد الفجوات والخلافات التي تنتج عن تفاعل هذه الأنظمة، فيعتبر البرنامج ذا أهمية بالغة بالنسبة للدول النامية وذلك بسبب اعتماد تلك الدول بشكل كبير على ضرائب الشركات وبصفة خاصة متعددة الجنسيات، فبمجرد تطبيق البرنامج ستستفيد الدول النامية بشكل كبير (OECD&G20,2017:16).

٢/٤ انعكاس جهود المنظمات العالمية في مكافحة التخطيط الضريبي غير المشروع على التنمية المستدامة:

- بناءً على ما سبق يرى الباحثان أن جهود منظمة الأمم المتحدة يساعد في تحسين خطة التنمية المستدامة لعام ٢٠٣٠ حيث انها تهدف إلى:
- زيادة الإيرادات الحكومية التي يمكن توجيهها نحو تمويل مشاريع التنمية المستدامة بصفة عامة.
 - تقليل الفجوة بين الأغنياء والفقراء وتعزيز العدالة الاجتماعية، وهو هدف أساسي للتنمية المستدامة (الهدف العاشر: الحد من عدم المساواة).
 - مؤسسات حكومية أقوى وأكثر كفاءة في إدارة الشؤون المالية ومكافحة الفساد، هذا يدعم الهدف السادس عشر من أهداف التنمية المستدامة (السلام والعدل والمؤسسات القوية).

على الرغم من هذه الاهداف لجهود الأمم المتحدة في مكافحة التهرب الضريبي، إلا أن هناك بعض التحديات أو القيود التي تؤثر سلباً على فعاليتها وبالتالي على تحقيق التنمية المستدامة، ومنها:

- عملية صياغة وتطبيق الاتفاقيات الدولية بطيئة، مما يسمح للمتهربين بإيجاد طرق جديدة للتحايل على الأنظمة قبل أن يتم سد الثغرات القانونية.
- تركز الجهود على جوانب معينة من التهرب الضريبي وأهمال الجوانب الأخرى.

- انانية استغلال المعلومات المتبادلة.
 - عدم شمولية جميع الدول مما خلق "ملاذات ضريبية" وسمح بالتهرب.
- تأسيساً على سبق يرى الباحثان أيضاً أن البرنامج الذى أعدته منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية، ومجموعة قادة الدول العشرين الكبرى يساعد في تحسين خطة التنمية المستدامة لعام ٢٠٣٠ بأهدافها الـ ١٧ ، وغاياتها الـ ١٦٩ ومؤشراتها الـ ٢٣١ الفريدة.

حيث انها تهدف إلى تحديد اتجاه السياسات العالمية والوطنية المعنية بالتنمية، وإلى تقديم خيارات وفرص جديدة لسد الفجوة بين حقوق الإنسان والتنمية، كما تُشكل إطاراً عاماً يوجه العمل الإنمائي العالمي والوطني.

كما أن التنمية المستدامة المحددة لم تتم من منظور حقوق الانسان فقط بل يعكس العديد منها محتوى المعايير الدولية، فتهدف المفوضية الساسية لحقوق الانسان وخطة التنمية المستدامة لعام ٢٠٣٠ إلى: القضاء على الفقر، والقضاء التام على الجوع، والصحة الجيدة والرفاهية، والتعليم الجيد، والمياه النظيفة والنظافة الصحية، والعمل اللائق والنمو الاقتصادي، ومدن ومجتمعات محلية مستدامة، وهو يمثل فى مضمونه ما تركز عليه رؤية مصر ٢٠٣٠.

حيث ركزت رؤية مصر على الارتقاء بجودة حياة المواطن المصري وتحسين مستوى معيشته في مختلف نواحي الحياة من خلال التأكيد على ترسيخ مبادئ العدالة والاندماج الاجتماعي ومشاركة كافة المواطنين في الحياة السياسية والاجتماعية، وهذا ما يضمن تحقيق نمو اقتصادي مرتفع، ومستدام وتعزيز الاستثمار في البشر وبناء قدراتهم

الإبداعية من خلال الحث على زيادة المعرفة والابتكار والبحث العلمي في كافة المجالات (جيهان، ٢٠١٨: ٥٧).

وبالتالي فإن نقص الموارد المالية نتيجة وجود ثغرات في نصوص التشريع الضريبي يمكن أن تستفيد منها الشركات في تحقيق التخطيط الضريبي غير المشروع باستخدام بدائل القياس والتقييم المحاسبي المتاحة من خلال المعايير المحاسبية بالإضافة إلى عدم تطبيق الحوكمة الضريبية (رانيا، ٢٠١٨: ١٢)، بالإضافة إلى نقص الإمكانيات الفنية والبشرية المتاحة لدى مصلحة الضرائب المصرية، سوف يكون سبب عائقاً أمام الدولة لتحقيق أهداف التنمية المستدامة، حيث أنها تحتاج إلى توافر إمكانيات مالية معينة حتى يمكن تنفيذها.

كما تعاني مصر كغيرها من الدول من الآثار الخطيرة للتلوث البيئي، لذلك أصبح الأمر يتطلب التدخل الحكومي لعلاج أو للقضاء على هذا التلوث من خلال الأدوات المختلفة التي تمكنها من حماية المجتمع من التلوث.

وتعتبر السياسة الضريبية من أهم السياسات المالية التي تحقق ذلك، فالإيرادات الضريبية من أهم الموارد التي تغذي الخزنة العامة حيث تمثل حوالي ٧٠٪ من موارد الموازنة العامة متمثلة في: ٥٠٪ ضريبة على الدخل، ٤٠٪ ضريبة على القيمة المضافة، ٧٪ ضريبة الجمركية، ٣٪ باقي أنواع الضرائب (وزارة المالية، ٢٠٢٣).

كما يمكن استخدام أدوات السياسة المالية مثل النظام الضريبي من زاوية فرض ضريبة على المنشآت الملوثة للبيئة، وإعطاء حوافز ضريبية للمنشآت صديقة البيئة، ففرض ضريبة بيئية يمكن أن يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية والتي يمكن توجيهها إلى القطاع الطبي لعلاج الأمراض الناتجة عن التلوث أو الحد أو تقليل الأمراض المسببة للتلوث.

شكل رقم (١)

تحقيق أهداف التنمية المستدامة ورؤية مصر ٢٠٣٠ من خلال مكافحة التخطيط الضريبي غير المشروع للشركات متعددة الجنسيات

- مزايا برنامج BEPS الذى اعدته منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية:
- ١- حماية الاستثمارات من جميع المخاطر غير التجارية مثل التأميم والمصادرة والحجز القضائي والتجميد.
 - ٢- منح المعاملة الوطنية بالرعاية، وذلك فيما يتعلق بإدارة وصيانة وتوسيع الاستثمارات وعدم التدخل في جميع المواضيع المتعلقة بالاستثمارات.
 - ٣- تعويض المستثمر تعويضاً عادلاً وفورياً لاستثماره في حالة الاستيلاء عليه للمصلحة العامة، وذلك وفقاً للقانون ودون تمييز على أن يكون التعويض وفقاً للقيمة السوقية للاستثمار قبل الاستيلاء عليه.
 - ٤- السماح بإنشاء الاستثمارات ومنح التراخيص لهذه الاستثمارات.
 - ٥- تأكيد تحويل الأرباح والعائدات الأخرى بعملة حرة قابلة للتحويل.
 - ٦- سلاحاً رئيسياً لمكافحة التخطيط الضريبي غير المشروع.

الحد من التخطيط الضريبي غير المشروع بالشركات متعددة الجنسيات

تحقيق أهداف التنمية المستدامة ورؤية مصر

شكل رقم (١)، بالتصرف من الباحثان

القسم الثالث الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة إلى الوصول لنتائج يمكن من خلالها التعرف على جهود المنظمات الدولية في الحد من التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع للشركات متعددة الجنسيات، وانعكاس ذلك على التنمية المستدامة عن طريق ما يلي:

أولاً: إجراءات الدراسة الميدانية

يرى الباحثان أن المجتمع محل الدراسة يتمثل في الشركات متعددة الجنسيات ومصلحة الضرائب المصرية.

الفئة الأولى: الشركات متعددة الجنسيات

يتمثل مجتمع الدراسة هنا في (٢٠) شركة متعددة الجنسيات من شركات صناعة الغذاء والأدوية والكيماويات العاملة في جمهورية مصر العربية تم اختيارها من إجمالي ٦٠٣ شركة في عام ٢٠٢٢ (الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة، ٢٠٢٢) وهي عدد الشركات متعددة الجنسيات العاملة بالقطاع الصناعي في مصر وتم تحديد حجم العينة بعدد (١٣٤) إستمارة استقصاء موزعة على الشركات الستة عشر مع مراعاة تمثيل كافة المستويات من مديري العموم ومديري الإدارات ورؤساء الأقسام ووظائف أخرى تشمل وظائف محاسب ومراقب وأخصائي تفتيش مالي وأخصائي شئون مالية وأخصائي شئون قانونية .

ومن الجدير بالذكر أنه قد تم إسترداد (١٢٦) قائمة من القوائم المرسلة ألا أنه تم استبعاد ستة قوائم لعدم إستكمال بياناتها لتصبح القوائم الصحيحة القابلة للتحليل الإحصائي (١٢٠) قائمة بنسبة 89.5% وهي نسبة مقبولة للتحليل الإحصائي ويوضح الجدول رقم (٣ - ١) التالي أسماء الشركات والقطاع وعدد أفراد العينة .

مكافحة التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع للشركات متعددة الجنسيات د/ عمر محمد ابو زيد.....د/سمر ابراهيم مصطفى.
تاريخ قبول النشر ٢٠٢٥/٠٨/١٩

م	اسم الشركة	القطاع	العينة	العينة المستردة والصحيحة
١	بنك قطر الوطني الأهلي	خدمات مالية	١٢	٩
٢	بنك بركة	خدمات مالية	١٢	١٠
٣	البنك التجاري الدولي	خدمات مالية	١١	١١
٤	أوبر مصر	خدمات مالية	٦	٦
٥	أكتوفر فارما	الأدوية	٦	٦
٦	الأهرام للمشروبات	الأغذية	٩	٩
٧	هيرو للصناعات الغذائية	الأغذية	١٠	٩
٨	سيلا للزيوت الغذائية	الأغذية	٤	٣
٩	نستلة للمياه - مصر	الأغذية	٤	٤
١٠	العربية لمنتجات الألبان آراب ديري	الأغذية	٣	٣
١١	دينامك ريبون ديفيز (كوكاكولا)	الأغذية	٤	٤
١٢	هاينز	الأغذية	٨	٨
١٣	البويات والصناعات الكيماوية (باكين)	الكيماويات	٥	٥
١٤	المصرية الأسبانية لمنتجات الاسبتوس (اورا مصر)	الكيماويات	٣	٣
١٥	البردي لصناعة الورق (فاين)	الكيماويات	٨	٨
١٦	المستقبل لصناعة الأنابيب	الكيماويات	٧	٥
١٧	كيماويات البناء الحديث	الكيماويات	٥	٥
١٨	الشبة المصرية	الكيماويات	٣	٢
١٩	سانوفي افيننس إيجيب	الأدوية	٦	٦
٢٠	فايرز مصر	الأدوية	٨	٧
	المجموع		١٣٤	١٢٠

جدول رقم (٣-١) : المصدر الهيئة العامة للإستثمار والمناطق الحرة

بالتصرف من الباحثان

الفئة الثانية : الفاحصين الضريبيين

يتمثل مجتمع الدراسة في ثلاثة من مصلحة الضرائب قائمين في القاهرة الكبرى , وتم تحديد حجم العينة بعدد (١١٥) قائمة استقصاء موزعة على كل مصلحة، وقد تم استرداد (٩٢) قائمة من القوائم المرسله ألا أنه تم إستبعاد قائمتين لعدم إستكمال بياناتها لتصبح القوائم الصحيحة القابلة للتحليل الإحصائي (٩٠)

قائمة بنسبة ٨٠٪ وهى نسبة مقبولة للتحليل الإحصائى ويوضح الجدول رقم (٣-٢) التالى أسماء مصالح الضرائب وعدد أفراد العينة .

م	الاسم	العينة	العينة المستردة والصحيحة
١	قطاع البحوث والإتفاقيات الدولية (الإدارة المركزية لبحوث ضرائب الدخل)	٤٥	٣٩
٢	مصلحة الضرائب العامة (الشركات المساهمة)	٣١	٢٨
٣	مركز كبار الممولين (مصلحة الضرائب المصرية)	٣٩	٢٣
	المجموع	١١٥	٩٠

جدول رقم (٣-٢) : المصدر الهيئة العامة للإستثمار والمناطق الحرة

بالتصرف من الباحثان

ويوضح الجدول التالى رقم (٣-٣) معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء ودرجة الفرض ككل.

جدول رقم (٣-٣)

معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة

الفرض الأول		الفرض الثانى	
رقم	معامل الارتباط	رقم	معامل الارتباط
١	٠.٥٥٣	١	٠.٦٥
٢	٠.٥٠٥	٢	٠.٦٣١
٣	٠.٥٧٣	٣	٠.٦٥
٤	٠.٥٣٧	٤	٠.٦٤٩
٥	٠.٧٢٥	٥	٠.٦٦٩
٦	٠.٧٦٥	٦	٠.٦٣
٧	٠.٧٠٦	٧	٠.٦١٩
٨	٠.٦٩٤	٨	٠.٦٥١
٩	٠.٤١٨	٩	٠.٦١١
١٠	٠.٤٧٥	١٠	٠.٥٨٦

يتضح من الجدول السابق أن جميع العبارات دالة عند مستوى ٠.٠١، وسوف نوضح في الجدول التالى رقم (٤-٣)، معاملات الارتباط بين درجة كل فرض، والدرجة الكلية لقائمة الاستقصاء.

جدول رقم (٣-٤)

معاملات الارتباط بين درجة كل فرض، والدرجة الكلية لقائمة الاستقصاء

الفرض	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الأول	٠.٨٠٣	عند مستوى ٠.٠١
الثاني	٠.٧٧٥	عند مستوى ٠.٠١

١- **الصدق الذاتي:** يقاس بحساب الجذر التربيعي لمعامل ثبات الاختبار، وذلك كما يلي:

$$\text{معامل الصدق الذاتي} = (\text{معامل ثبات الاختبار})^{1/2}$$

الصلة وثيقة بين الصدق الذاتي والثبات، حيث إن الثبات يعني استقرار المقياس، وعدم تناقضه مع نفسه، فالمقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساوي لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وقد قام الباحثان بحساب معامل ثبات استمارة البيانات بطريقتين هما (طريقة التباين) معادلة ألفا كرونباخ، وطريقة جتمان، وذلك على النحو التالي:

➤ **طريقة معادلة ألفا كرونباخ:** استخدم الباحثان معادلة ألفا كرونباخ، وهي معادلة تستخدم في إيضاح المنطق العام لثبات الاختبار، ويوضح الجدول (٥-٣) معاملات ثبات قائمة الاستقصاء وفروضها.

جدول رقم (٣-٥)

معاملات ثبات قائمة الاستقصاء وفروضها بطريقة ألفا كرونباخ

الفرض	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
الأول	٠.٩٠٣	٠.٩٥
الثاني	٠.٨٢٨	٠.٩١
قائمة الاستقصاء	٠.٩٦٤	٠.٩٨٢

➤ **طريقة جتمان:** لحساب ثبات قائمة الاستقصاء، ويوضح الجدول التالي رقم (٣-٦) معاملات ثبات قائمة الاستقصاء وفروضها.

جدول رقم (٣-٦)

طريقة جتمان

معامل الثبات	معامل الصندق الذاتي	الفرض
٠.٩٠٩	٠.٩٧١	الأول
٠.٨٠١	٠.٨١٧	الثاني
٠.٩٠٧	٠.٩٧٢	قائمة الاستقصاء

بناءً على ما سبق يستنتج الباحثان أن البحث أوفي بالشروط السيكمترية للاستبيان الجيد، ويفي بالغرض منه.

٢- خصائص عينة الدراسة:

- المستوى العلمي (دكتوراة، ماجستير، دبلومة، بكالوريوس).
- مستوى الخبرة في الوظيفة (أكثر من ٧ سنوات، من ٣-٧ سنوات، أقل من ٣ سنوات).
- الوظيفة الحالية (محاسب، مأمور ضرائب، محامي، أخرى).

ثانياً: نتائج الدراسة الميدانية

تتمثل في الآتي:

١- اختبار فروض الدراسة:

اختبار الفرض الأول: ينص على " توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين جهود المنظمات الدولية والحد من التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع "، وقام الباحثان بتطبيق اختبار Chi- Square على الأسئلة الخاصة بقياس هذا الفرض، وكانت النتائج كما يوضحها الجدول التالي رقم (٣-١٠).

جدول رقم (٣-١٠)

استجابات عينة الدراسة للعبارات التي تقيس الفرض الأول

مستوى الدلالة	القيمة	الاجابة	التفسير المرجح	الفرق مطلق	الفرق نسبي	الفرق مطلق	الفرق نسبي	الفرق مطلق	الفرق نسبي	بيان	فقرات الدراسة الميدانية
٠.٠٠٠	٤٥,٦	موافق	٣.٧	10	39	8	91	62	٢٩.٦	تكرار	تؤدي جهود المنظمات الدولية إلى الحد من التحديات الضريبية التي أثارها الاقتصاد الرقمي.
				٤.٩	١٨.٥	٣.٧	٤٣.٢		%		
٠.٠٠٠	٥٧,٤	موافق	٣.٩	-	33	16	119	42	١٩.٨	تكرار	تؤدي جهود المنظمات الدولية إلى تقوية قواعد السيطرة على الشركات متعددة الجنسيات.
				-	١٦	7.4	٥٦.٨		%		
٠.٠٠٠	٤.٥٧	موافق	٩.٣	3	23	21	101	62	٢٩.٦	تكرار	تؤدي جهود المنظمات الدولية إلى عدم نقل الأرباح إلى الدول ذات العبء الضريبي الأقل.
				1.3	١1.١	٩.٩	48.1		%		
٠.٠٠٠	٥.٥١	موافق	٧.٣	10	29	18	104	49	٥.٢٣	تكرار	تؤدي جهود المنظمات الدولية إلى وضع قيود أكثر على خصم الفوائد وبعض المدفوعات المالية الأخرى.
				٩.٤	٦.١٣	٦.٨	٤.٤٩		%		
٠.٠٠٠	٦٤.٦	موافق	١.٤	8	18	13	104	67	١.٣٢	تكرار	تؤدي جهود المنظمات الدولية إلى مواجهة التخطيط الضريبي غير المشروع بشكل أكثر فاعلية
				٧.٣	٦.٨	٢.٦	٤.٤٩		%		
٠.٠٠٠	٤.٣٩	موافق	٩.٣	5	21	34	85	65	٩.٣٠	تكرار	تؤدي جهود المنظمات الدولية إلى القضاء على التقسيمات الدولية المصطنعة.
				٥.٢	٩.٩	١٦	٧.٤٠		%		
٠.٠٠٠	١٠.٥٨	موافق	٩.٣	8	10	31	104	57	٢.٢٧	تكرار	تؤدي جهود المنظمات الدولية إلى منع الدخول في تعاملات صورية تحدث في الواقع.
				٧.٣	٩.٤	14.8	٤.٤٩		%		
٠.٠٠٠	٢.٣٨	موافق	٣.٩	16	23	19	67	85	٤٠.٧	تكرار	تؤدي جهود المنظمات الدولية إلى التركيز على عدم التطابق بين معلومات السعر المحايد لدى الممولين مع تلك المتوفرة للإدارة الضريبية.
				٤.٧	١.١١	٨,٦	١.٣٢		%		
٠.٠٠٠	٤.٣٧	موافق	3.7	12	15	34	65	84	٤٠	تكرار	تؤدي جهود المنظمات الدولية إلى خفض تكلفة الفحص والتحصيل الضريبي وزيادة كفاءة الإدارة الضريبية.
				٥.٦	٧.٤	١٦	٣١		%		
٠.٠٠٠	٣٨.٨٢	موافق	٣.٨	10	18	32	88	62	٢٩.٦	تكرار	تؤدي جهود المنظمات الدولية إلى منع نقل الأرباح عن طريق (نقل الأصول المعنوية، أو تثقيف رأس المال) داخل أعضاء نفس المجموعة.
				٤.٩	٨.٦	.8١٤	٤٢		%		

يوضح الجدول رقم (٣-١٠) التوزيع التكراري، والتوزيع النسبي لاستجابات عينة الدراسة بخصوص العبارات التي تقيس الفرض الأول الذي ينص على " توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين جهود المنظمات الدولية والحد من التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع "، وبالنظر إلى قيمة مستوى الدلالة لاختبار

Chi- Square نجد أن جميع القيم جاءت أقل من ٥٪؛ مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين الاستجابات المختلفة لكل عبارة من العبارات؛ ومما سبق يمكن ان نستنتج وجود علاقة إيجابية بين جهود المنظمات الدولية وبين الحد من التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع.

اختبار الفرض الثاني: ينص على " توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع بالشركات متعددة الجنسيات والتنمية المستدامة"، وقام الباحثان بتطبيق اختبار Chi- Square على الأسئلة الخاصة بقياس هذا الفرض، وكانت النتائج كما يوضحها الجدول التالي رقم (٣-١١).

جدول رقم (٣-١١)

استجابات عينة الدراسة للعبارات التي تقيس الفرض الثاني

مستوى دلالة	القيمة	الاتجاه	التوسط المرجح	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	بيان	فقرات الدراسة الميدانية
٠.٠٠٠	٨٧.٨٣	موافق	٤.٢	5	13	3	106	83	تكرار	يتم إجراء تعديلات على الريج المحاسبي عند القيام بالتخطيط الضريبي.
				٢.٥	٦.٢	١.٢	٥٠.٦	٣٩.٥	%	
٠.٠٠٠	٦٠.٩١	موافق	٤	5	18	16	96	75	تكرار	هناك تباعد بين أسس ومبادئ التخطيط الضريبي المحلي مع أسس ومبادئ التخطيط الضريبي الدولي.
				٢.٥	٨.٦	٧.٤	٤٥.٧	٣٥.٨	%	
٠.٠٠٠	٥٧.٣٣	موافق	٤	5	16	21	93	75	تكرار	لا يوجد أي تأثير نتيجة رفض مصلحة الضرائب المصرية للتخطيط الضريبي.
				٢.٥	٧.٤	٩.٩	٤٤.٤	٣٥.٨	%	
٠.٠٠٠	٧٩.٤٣	موافق	٤.٢	8	5	13	104	80	تكرار	إنفاقيات تجنب الإزدواج الضريبي قواعد عامة يجب الالتزام بها.
				٣.٧	٢.٥	٦.٢	٤٩.٤	٣٨.٣	%	
٠.٠٠٠	٤٥.٨٥	موافق	٣.٩	8	23	21	91	67	تكرار	إتباع قانون الضريبة على الدخل يحقق العديد من المزايا الضريبية للشركات.
				٣.٧	١١.١	٩.٩	٤٣.٢	٣٢.١	%	
٠.٠٠٠	٤٠.١٧	موافق	٣.٩	13	10	34	83	70	تكرار	يؤدي إتباع برنامج BEPS إلى الاختيار بين تكوين المخصصات وإضحلال قيمة الأصول.
				٦.٢	٤.٩	١٦	٣٩.٥	٣٣.٣	%	
٠.٠٠٠	٤٩.٤٣	موافق	٣.٨	10	32	13	98	57	تكرار	يؤدي إتباع برنامج BEPS إلى تحسين خطة التنمية المستدامة لعام ٢٠٣٠.
				٤.٩	١٤.٨	٦.٢	٤٦.٩	٢٧.٢	%	
٠.٠٠٠	٧١.٤١	موافق	٣.٨	8	28	13	117	44	تكرار	يؤدي إتباع برنامج BEPS إلى معالجة الأخطاء المحاسبية.
				٣.٧	١٣.٦	٦.٢	٥٥.٦	٢١	%	
٠.٠٠٠	٥٧.٧	موافق	٤.١	8	15	18	73	96	تكرار	يؤدي إتباع برنامج BEPS إلى معالجة المنح الحكومية.
				٣.٧	٧.٤	٨.٦	٣٤.٦	٤٥.٧	%	
٠.٠٠٠	٤٠.٦٧	موافق	٤	5	29	23	67	86	تكرار	يؤدي إتباع برنامج BEPS إلى الاختيار بين طرق تسعير المنصرف من المخزون.
				٢.٥	١٣.٦	١١.١	٣٢.١	٤٠.٧	%	

يوضح الجدول رقم (٣-١١) التوزيع التكراري والتوزيع النسبي لاستجابات عينة الدراسة بخصوص العبارات التي تقيس الفرض الثاني، الذي ينص على " توجد

علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الحد من التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع بالشركات متعددة الجنسيات والتنمية المستدامة"، وبالنظر إلى قيمة مستوى الدلالة لاختبار Chi- Square نجد أن جميع القيم جاءت أقل من ٥٪، وهذا يوضح أن اتجاه استجابات العينة لكل عبارة يمثل الاتجاه الخاص بقيمة المتوسط المرجح، ومما سبق يمكن أن نستنتج وجود علاقة إيجابية بين الحد من التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع بالشركات متعددة الجنسيات والتنمية المستدامة.

القسم الرابع: النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

- ١- تساهم المنظمات الدولية في تنسيق الجهود بين الدول المختلفة لمواجهة التحديات التي تتجاوز الحدود الوطنية، مثل التهرب الضريبي الدولي، مما يعزز من فعالية هذه الجهود ويجعلها أكثر شمولاً وتأثيراً مما لو كانت كل دولة تعمل بمفردها.
- ٢- تضمن التنمية المستدامة تلبية احتياجات الجيل الحالي دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتها.
- ٣- جهود المنظمات الدولية يحد من التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع، وذلك ينعكس بالإيجاب على التنمية المستدامة.
- ٤- جهود المنظمات الدولية في مكافحة التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع ليست مجرد إجراءات شكلية، بل هي استثمار مباشر في مستقبل الدول.
- ٥- الحد من التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع يؤدي إلى تدفق مالي مستمر إلى الدولة، يروي عطش التنمية المستدامة ويساعدها على النمو والازدهار.
- ٦- توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين جهود المنظمات الدولية والحد من التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع.
- ٧- توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الحد من التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع بالشركات متعددة الجنسيات والتنمية المستدامة.
- ٨- التصدي للتخطيط الضريبي غير المشروع بالشركات متعددة الجنسيات محرك أساسي لتمويل التنمية المستدامة.

ثانيًا: التوصيات

- ١- الاستفادة القصوى من منصات تبادل المعلومات والخبرات لمكافحة التهرب الضريبي.
- ٢- الالتزام بتنفيذ اتفاقيات البرنامج الذي أعدته ال OECD لمنع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح BEPS من قبل الشركات متعددة الجنسيات ومصلحة الضرائب للحد من التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع.
- ٣- ربط السياسات الضريبية بشكل مباشر بأهداف التنمية المستدامة من جانب الحكومات من خلال فرض ضرائب بيئية، أو تقديم حوافز ضريبية للشركات التي تستثمر في الطاقة المتجددة أو الممارسات المستدامة.
- ٤- توزيع عادل للعبء الضريبي لتقليل الفجوة بين الأغنياء والفقراء، بما يتماشى مع مبادئ التنمية المستدامة.
- ٥- توجيه الأموال الإضافية التي يتم تحصيلها نتيجة مكافحة التهرب الضريبي نحو الاستثمارات التي تخدم أهداف التنمية المستدامة.
- ٦- تعزيز قدرات الإدارات الضريبية من حيث الموارد البشرية والتقنيات المستخدمة للكشف عن ممارسات التخطيط الضريبي غير المشروع بالشركات متعددة الجنسيات.

ثالثًا: الدراسات المستقبلية

- ١- تقييم فعالية أدوات المنظمات الدولية في الحد من التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع.
- ٢- تحليل تأثير التكنولوجيا الرقمية على التخطيط الضريبي الدولي غير المشروع وجهود مكافحته.
- ٣- دراسة العلاقة بين الشفافية الضريبية وثقة المواطنين في الحكومة والتنمية المستدامة.

المراجع

أولاً: المراجع العربية:

الكتب

- ١- زكريا الدويرى؛ أحمد على، " إدارة الأعمال الدولية "، الدار الجامعية للطباعة والنشر، ٢٠٢٠.
- ٢- سعيد عبد المنعم، " دراسات فى المحاسبة الضريبية"، القاهرة بدون نشر، ٢٠٢٣.
- ٣- سميحة القليوبي، "الشركات التجارية"، الطبعة السابعة، دار النهضة العربية القاهرة، ٢٠١٧.
- ٤- محمد عبد العزيز، "المحاسبة المتقدمة"، ٢٠٢٣ ، القاهرة، بدون نشر، ٢٠٢٣.

الدوريات

- ١- جيهان مجدى على جازية، " أثر الأفصاح المحاسبى عن التنمية المستدامة في الحد من القرارات الاستثمارية بالتطبيق على البنوك المصرية" **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، ٧ (٢٢)، ٢٠١٨: ٤٠٥-٤٥٩.
- ٢- سمير سعد مرقس، "التخطيط الضريبي، المبادئ والأسس والتطبيقات المحلية والدولية، الجزء الأخير"، **مجلة المال والتجارة**، نادي التجارة، ع ٥٨٢، القاهرة، أكتوبر، ٢٠١٧: ١٧-٢٨.
- ٣- سمير سعد مرقص، " المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية"، **مجلة المال والتجارة**، نادي التجارة، ع٥٨٨، مصر، ٢٠١٨ : ٣١-٤٨.
- ٤- مروة سمير حجازى، "تقدير حجم الفجوة الضريبية فى مصر خلال الفترة ٢٠٠٦ - ٢٠٢٢: دراسة تطبيقية"، **مجلة البحوث المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، ٢ (٢٥)، ٢٠٢٤.

- ٥- ميرفت على العادلى، "مدخل مقترح لكشف التلاعب فى المعالجة المحاسبية للعناصر غير الملموسة للقوائم المالية وأثره على تأكل الوعاء الضريبي ونقل الارباح"، **مجلة البحوث المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، ٢ (٢٣)، ٢٠٢٢.
- ٦- نذير بلوم، العايب فوزية، طيار خليل، " التخطيط الضريبي العدوانى لشركات الاقتصاد الرقمي : دراسة حالة شركة Apple INC"، **مجلة الباحث**، جامعة عبد الحميد مهري، ٢٠٢٠: ٥٩٣-٦٠٧.

المؤتمرات

- ١- عبد الله العادلى، " توصيات مواجهة التخطيط الضريبي"، المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين بعنوان: دور الضرائب في تحقيق استراتيجية ٢٠٣٠، **الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب**، ٢٠١٦: ٢٦-١.

الرسائل العلمية

- ١- أحمد مأمون أحمد، "دور الإيرادات الضريبية فى تمويل الموازنة العامة بالتطبيق على دولة العراق"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، جامعة المنصورة، كلية الحقوق، قسم الاقتصاد والمالية العامة، ٢٠٢١.
- ٢- حكمت صبرى ابراهيم سليمان " دراسة أثر تطبيق قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على تأكل الوعاء الضريبي للبنوك التجارية"، **رسالة دكتوراة غير منشورة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٢٣.
- ٣- رانيا على عقيلي، " إطار مقترح لتكامل مبدأ السعر المحايد وبرنامج الاتفاق المسبق للسعر لزيادة فعالية التحاسب الضريبي للشركات متعددة الجنسيات العاملة فى مصر: دراسة تطبيقية"، **رسالة دكتوراة غير منشورة**، جامعة بنها، كلية التجارة، قسم المحاسبة، ٢٠١٨.
- ٤- نرفانا أمين محمد، " إطار مقترح لتطبيق برنامج تأكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح للحد من ممارسات السياسات الضريبية الدولية- دراسة ميدانية"، **رسالة دكتوراة غير منشورة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٢١.

انترنت:

- ١- الأمانة العامة، " قرار جمهوري بالموافقة على اتفاقية لمنع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح المعتمدة في باريس"، ٢٠٢٠
<https://gate.ahram.org.eg/News//2628085.aspx>
- ٢- المجلس الاقتصادي والاجتماعي، الوثائق الرسمية، الملحق ٢٥ ، لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية، تقرير عن الدورتين الثانية عشرة والثالثة عشرة ، أكتوبر/ ديسمبر ٢٠١٦ : ٣٧-١
<https://undocs.org/pdf?symbol=ar/e/2016/45>
- ٣- تقرير صندوق النقد الدولي، " ستشهد آسيا تأثيرات متباينة من الإصلاحات الضريبية الرقمية العالمية"، ٢٠٢١ ،
<https://mnetax.com/asia-pacific/malaysia>
- ٤- صندوق النقد الدولي، "التمويل والتنمية"، سبتمبر، ٢٠١٦
<https://www.imf.org/external/arabic/pubs/ft/fandd/201>
- ٥- وزارة المالية، "مكافحة التهرب والتجنب الضريبي علي رأس أولوياتنا والقانون يعاقب تلك الممارسات"، ٢٠١٩،
<https://www.youm7.com/Tags/Index?id=3756&tag>
- ٦- وزارة المالية، أهم إنجازات ومشروعات وزارة المالية خلال الفترة (٢٠١٨ - ٢٠٢١) والمشروعات المستقبلية، يونيو ٢٠٢١،
<https://assets.mof.gov.eg/files/37ba4f60-pdf>

أخرى

- ١- المركز العربي للبحوث والدراسات وحدة الدراسات الإقليمية وثائق باندورا ...
مسارات التهريب الضريبي، أفاق سياسية، العدد ٧٧، قطر، أكتوبر ٢٠٢١،
من ٥٤، ٥٥.
- ٢- اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا، الابتكار والتكنولوجيا من أجل
التنمية المستدامة آفاق واعدة في المنطقة العربية لعام ٢٠٣٠"، بيروت، لبنان:
مطبوعات الأمم المتحدة تصدر عن الإسكوا ESCWA، بيت الأمم المتحدة،
٢٠١٩.
- ٣- قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.

a- Books

- 1- Ncert, Private, **Public and Global Enterprises**,2023.

b- Periodicals

- 1- Asa Johansson & others: Tax planning by multinational Firms: Firm-level Evidence from a cross country database, *ECO/WKP*, No.79, Paris, 2016:11.
- 2- Ave-Geidi Jallai & Hans Gribnau: Aggressive Tax Planning and Corporate Social Irresponsibility: Managerial Discretion in the Light of Corporate Governance, *Electronic Journal*, ResearchGate, Berlin, 2018, 2 - 3.
- 3- Carrero , C, Quintas , J Alberto S , " The concept of aggressive tax planning launched by the OECD and the EU commission in the BEPS era : Redefining the border between legitimate and illegitimate tax plannin " *International tax review* , 41(3) , 2016 :206-226.
- 4- Graham, R, Hanlon, M, Shevlin, T & Shroff, N, "Incentives for tax Planning and avoidance : Evidence from the field " , *The Accounting Review* , 89(3), 2016: 991-1005
- 5- Joann Martens-Weiner: Company Tax Reform in the European Union-Guidance From the United States and Canada on Implementing Formulary Apportionment in the EU-, *Springer Science + Business Media*, Inc, New York, 2016:82.
- 6- Kendrick, M. "The Legal (Im) possibilities of the EU Implementing the OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting", *Global Trade and Customs Journal*, 17(1), 2022: 19-24.

- 7- Len Schneidman: Coming to America- U.S. Tax Planning for Foreign-Owned U.S. Operations-, worksheet, *Andersen Tax LLC*, U.S.A, June 2017:1-10.
- 8- Matěj Bílý, “Dynamics of Large Multinationals”, *journal of the European Economic Association*, 29(4), 2023: 1-19.
- 9- Maggie Cooper & Quyen T.K. Nguyen :Multinational enterprises and corporate tax planning- A review of literature and suggestions for a future research agenda-, *International Business Review*, Elsevier, 29(3),2024:6.
- 10- Kendrick, M. “The Legal (Im) possibilities of the EU Implementing the OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting”, *Global Trade and Customs Journal*, 17(1), 2022: 19-24.
- 11- Klemens Katterbauer, “Islamic Game Theory approach for overcoming base erosion and profit shifting challenges for the Organization of Islamic Cooperation”. *Journal of Islamic Business and Management*, 13(1), 2023: 145-155.
- 12- Parboteeah, John B. Cullen, Bart Victor and Tomoaki Sakano, National Culture and Ethical Climates “A Comparison of U.S. and Japanese Accounting Firms”, *Management International Review*, (45)4, 2005 :459-481.
- 13- Ruud de Mooij, “International Corporate Tax Avoidance: A Review of the Channels, Effect Sizes, and Blind Spots”, *International Monetary Fund*, 198(1) , 2019:1:45.
- 14- 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: 4.
- 15- Shafik Hebous & Niels Johannesen: At your service! The role of tax havens in international trade with services, *European Economic Review*, 135(103737), Elsevier, Amsterdam, 2021:1.

- 16- Thomas Mark, “An Overview of the Foreign Account Tax Compliance Act”, *Journal of Financial Service Professional*, 2017:11-13.

C- Scientific messages

- 1- Kam Mei Kei: Tax Havens and Controlled Foreign Corporations in the European Union, *Master Thesis*, LL.M. in European and Transglobal Business Law, University of Minho, Braga, 2017:19.

D- Internet

- 1- Becker, T., B. Eichengreen, Y. Gorodnichenko, S.Guriev, S. Johnson, T. Mylovanov, K. Rogoff, and B.Weder di Mauro, “A Blueprint for the Reconstruction of Ukraine” CEPR Rapid Response Economics, Center for Economic Policy Research, London, 2022: 1-47:
[A Blueprint for the Reconstruction of Ukraine | CEPR](#)
- 2- Gohan Guriev, " MNC Advantages and Disadvantages | Pros and Cons of MNC (Multinational Corporation), Benefits and Drawbacks,2022:
- 3- **<https://www.aplustopper.com/mnc-advantages>**
- 4- John Pearson, “Understanding the Urgent Importance of Compliance and Electronic Data Quality” , 2021 ,
<https://www.dhl-eucustoms.com>
- 5- Khan. A, Tanveer.S and Malik .U,(2017),”"An empirical analysis of corporate governance and firm value: Evidence from KSE-100 Index”, Accounting,No.3 ,pp 119–130, available at Homepage :
www.GrowingScience.com/ac/ac.html
- 6- Muhammad ali, “The Advantages of Multinational Organizations”,2022:
[https://www.academia.edu/19504819/The Advantages](https://www.academia.edu/19504819/The_Advantages)

E- Others:

- 1- Carla Vijian, "Tax Planning and Related Services- Preliminary report, Op.Cit, PS.
- 2- OECD/G20, "Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances", Action6, **Final Report**, 2017:1-80.
- 3- OECD/G20," Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy", Action 1, **Final Report**, 2018:1-285.
- 4- OECD/G20," Base Erosion and Profit Shifting Project : Explanatory Statement", **Final Report** , 2020: 1-27.